



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا

دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في
القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة
على الاداء المالي

(دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية)

**The Role of (IPSAS) Enforcement In Rationalization The
General Budget And Supervision The Government
Financial Performance A Field Study in The Iraqi
Ministry of Finance**

إعداد الطالب:
صدام حمدان عكض الغيري

إشراف الدكتور:
محمد الناير محمد النور
أستاذ المحاسبة المشارك

2021-هـ1443

الإهداء

إلى مهد الحضارات ... وأرض المقدسات ... وطني الجريح العراق ... فخراً واعتزازاً
إلى العيون التي ترعاني ... وتغمرنني بالدعاء ليل نهار ... إلى من تكمن الجنة تحت
أقدامها . صاحبت القلب الحنون....
إلى من كان لي ذخراً وعوناً ومن علمني العطاء بدون انتظار ... وبه لامست هامتي عنان
السماء ومن أحمل أسمة بكل افتخار.

... أبي فيض المحبة ونبع الطيبة

إلى من واكبت ضياء مستقبلي ومن بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها حبيبي
ورفيقة دربي ومن زرعت في نفسي الطموح ...

زوجتي الغالية... مودةً وعرفانا

إلى أملي ونور مستقبلي وقرة عيني ولدي ... (كرم و رزان)...

ولدي ... محبةً وحناناً

إلى من اشد بهم أزمي ... وأشركهم في أمري ... سندي في هذه الحياة

... أخي وأخواتي أعزهم الله .

إلى أساتذتي ... أصدقائي ... زملائي ... لكل من ساعدني ... وألهمني الإصرار
والعزيمة

والى كل من - ب دعوة صالحة

إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي هذا داعياً المولى عز وجل أن يطيل أعمارهم

الشكر والتقدير

بعد إنجاز هذا الجهد العلمي وبتوفيق من الله سبحانه تعالى، احمد الله رب العالمين واصلي واسلم علي خير الخلق وخاتم الانبياء والمرسلين واهل بيته الطيبين الطاهرين وصحابته الغر الميامين.

فأتقدم بالشكر والامتنان لكافة كادر جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا بشكل عام من الأساتذة والموظفين، وكليتي التجارة والدراسات العليا بشكل خاص في إتمام هذا الجهد العلمي المتواضع سواء كان بالمساعدة او بالنصيحة.

وبعد إنجاز هذا الجهد العلمي يطيب لي ان اتقدم بوافر الشكر وعظيم الامتنان للأستاذ المشارك الدكتور (محمد الناير محمد النور) لتفضله بالأشراف على اطروحتي، وما بذله من جهد صادق في التوجيه العلمي السديد وتذليل الصعاب، ولما شملني به من خلق كريم ودعم كان له الاثر القيم في اتمام ها البحث كتب له الله التوفيق.

وخالص شكري وامتناني للأساتذة الافاضل رئيس لجنة المناقشة واعضائها على تفضلهم بقبول مناقشة اطروحة الدكتوراه واغنائها بطروحاتهم العلمية.

ومن واجب العرفان بالجميل اتقدم بالشكر الى الأساتذة الافاضل الذين احاطونا برعايتهم العلمية طوال مدة الدراسة والارتقاء بنا علما واخلاقا.

وشكري وامتناني إلى جميع زملائي واصدقائي واحبتي العراقيين ، والسودانيين الذين لهم مكانة لاتسع الاوراق لذكرهم لان مكانهم في القلب وليس سواه وأتمنى من الله عزّ وجل ان يحفظهم ويسدد خطاهم ويمنّ عليهم بوافر خيره وعطاءه.

وكل الشكر والتقدير الى كل من اخرج هذه الاطروحة بشكلها النهائي تقديري واحترامي.

واخر دعوانا ان الحمد لله رب العالمين

المستخلص

هدف البحث إلى تحليل ومناقشة أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق ومتطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية، وكذلك دراسة وتحليل تجارب بعض الدول التي اعتمدت أو التي لا تزال في مرحلة التحول لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية، فضلاً عن بيان تأثير اعتماد كل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) في الموازنة العامة في العراق. ولغرض تحقيق هدف البحث فقد سعى البحث في جانبه التطبيقي إلى التعريف بواقع حال الموازنة العامة في العراق عن طريق بيان أهم القوانين التي تحكم عملية إعدادها والتعريف بهيكلها والمبادئ التي تستند عليها، فضلاً عن بيان العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي والذي يعدّ الحجر الأساس في إعداد الموازنة، وكذلك فقد اعتمد البحث تحليل الموازنة العامة في وزارة المالية عينة البحث ومقارنتها مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية لبيان أهم الاختلافات فيما بينهما، وكانت مشكلة البحث إن الموازنة العامة في العراق تواجه عدة تحديات كونها تعتمد على أسلوب الموازنة التقليدي (البنود) فضلاً عن اعتمادها الأساس التنفيذي، ولغرض مواكبة الموازنة العامة في العراق مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) التي تستعمل أساس الاستحقاق في أغلب معاييرها وفق أساس الاستحقاق لذا يمكن توضيح المشكلة هل يؤثر اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تحسين أداء النظام المحاسبي والذي ينعكس على إعداد الموازنة العامة في العراق. هل يؤثر اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) في تعزيز والرقابة على الأداء المالي الحكومي. وقد توصل البحث لمجموعة من النتائج، هناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد من الوحدات الحكومية في العراق من حيث أسس الاعتراف القياس والعرض والافصاح، وكذلك يوجد قصور كبير بالمصطلحات المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي والدليل المالي والمحاسبي العراقي نتيجة اعتمادهما الأساس النقدي المعدل لعدم توفر مصطلحات محاسبية تلبية متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي نتيجة عدم توفر حسابات للاندثار والمخصصات والاطفاءات وعدم توفر ترميزات خاصة بها، وقد بينت نتائج الاستبانة قبول الفرضية الأولى لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تحسين أداء الموازنة العامة في العراق، وأيضاً بينت نتائج الاستبانة قبول الفرضية الثانية لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تعزيز والرقابة على الأداء المالي الحكومي، وقد أوصى البحث، بضرورة قيام الجهات المعنية بالعمل على تعديل بعض التشريعات والقوانين المتعلقة بالموازنة العامة ولجميع المراحل لتوفير قاعدة اساسية يتم بموجبها التحول نحو اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي، وكذلك ضرورة تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق، وأيضاً ضرورة قيام الجهات المختصة بالتحول نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية الحالية وتوفير معلومات عن برامج الدولة ونتائج انشطتها.

Abstract

The study aimed to analyze and discuss the shortcomings that the government accounting system suffers from, and the government accounting guide currently approved in Iraq, the requirements and obstacles to the application of international government accounting standards, as well as the study and analysis of the experiences of some countries that have adopted or are still in the process of transition to adopting international government accounting standards, as well as On the statement of the impact of the adoption of each of the International Government Accounting Standards (IPSASs) on the public budget in Iraq. For the purpose of achieving the goal of the research, the research sought, in its practical aspect, to define the reality of the state of the general budget in Iraq by clarifying the most important laws that govern the process of its preparation and introducing its structure and principles on which it is based, as well as clarifying the relationship between the general budget and the accounting system, which is the cornerstone in preparing the budget. The research also adopted the analysis of the general budget in the Ministry of Finance, the research sample and its comparison with the international government accounting standards to show the most important differences between them. And for the purpose of keeping pace with the general budget in Iraq with the International Government Accounting Standards (IPSASs), which use the accrual basis in most of its standards according to the accrual basis, so the problem can be clarified. Does the adoption of international government accounting standards (IPSASs) affect the promotion and control of government financial performance? The research reached a set of results, there is a significant difference between the international government accounting standards and the government accounting system approved by government units in Iraq in terms of the basis for recognition, measurement, presentation and disclosure, as well as a significant shortcoming in the terms adopted in the government accounting system and the Iraqi financial and accounting guide as a result of their adoption of the monetary basis The average for the lack of accounting terms that meet the requirements for the adoption of international government accounting standards according to the accrual basis of accounting as a result of the lack of accounts for depreciation, provisions and amortization and the lack of special encodings for them. The results of the questionnaire showed the acceptance of the second hypothesis for the adoption of international government accounting standards in the promotion and control of government financial performance. The research recommended that the concerned authorities should work on amending some legislation and laws related to the general budget and for all stages to provide a basic basis according to which the shift towards the adoption of the accrual basis of accounting, as well as z The need to adapt the current Iraqi government accounting system with international government accounting standards and in line with the requirements of the economic and political environment in Iraq, and also the need for the competent authorities to shift towards adopting a program and performance budget instead of the current traditional budget and providing information on state programs and the results of its activities.

قائمة الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	قائمة الموضوعات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ي	قائمة الملاحق
المقدمة	
2	أولاً: الإطار المنهجي
7	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول	
الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة والأداء المالي والرقابة	
39	المبحث الأول: مفهوم الموازنة العامة
53	المبحث الثاني: أنواع الموازنة العامة وتبويباتها
74	المبحث الثالث: مبادئ ودورة إعداد الموازنة العامة
الفصل الثاني	
الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)	
108	المبحث الأول: نظرة عامة على معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)
145	المبحث الثاني: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
157	المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs) ودورها في

	تعزير فاعلية الرقابة
	الفصل الثالث الدراسة الميدانية
184	المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الموازنة العامة للدولة بالعراق
203	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
222	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
248	أولاً: النتائج
250	ثانياً: التوصيات
252	قائمة المصادر والمراجع
-	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
41	أوجه الفرق بين مصطلح ميزانية وموازنة	(1-1-1)
148	معايير المحاسبة الحكومية الدولية الصادرة قبل 2015	(1-2-2)
196	تبويب الإيرادات وفق الدليل المحاسبي الحكومي العراقي	(1-1-3)
197	تبويب النفقات وفق الدليل الحكومي العراقي	(2-1-3)
208	الإعتراف وفق كل من (IPSASs) والأساس المحاسبي المطبق	(1-2-3)
211	أسس القياس وفق كل من (IPSAS) (9, 12, 16, 17, 23, 31) والأساس المحاسبي المستعمل	(2-2-3)
212	عرض البيانات المالية وفق (IPSASs) والأساس المحاسبي المطبق	(3-2-3)
213	قائمة المركز المالي وفق كل من (IPSAS1) والأساس المحاسبي المطبق	(4-2-3)
215	طرق اعداد قائمة الاداء المالي وفق (IPSAS1)	(5-2-3)
218	قائمة التدفق النقدي وفق كل من (IPSAS2) الأساس المحاسبي المطبق	(6-2-3)
222	فقرات مقياس ليكارت	(1-3-3)
223	مقاييس التشتت لكل محور	(2-3-3)
224	عينة البحث	(3-3-3)
225	الصفات الشخصية لعينة البحث	(4-3-3)
231	التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الاول	(5-3-3)
234	التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني	(6-3-3)
237	التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث	(7-3-3)
239	التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع	(8-3-3)
243	معامل الارتباط (سبيرمان) بين متغيرات البحث المتعلقة بـ (IPSASs)	(9-3-3)
243	نتائج قيم معامل الانحدار لمتغيرات البحث المتعلقة بـ (IPSASs)	(10-3-3)
244	معامل الارتباط (سبيرمان) بين متغيرات البحث المتعلقة بـ (الرقابة على الاداء المالي الحكومي)	(11-3-3)
245	نتائج قيم معامل الانحدار للفرضية الثانية	(12-3-3)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	المخطط الافتراضي للدراسة	(1)
7	المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة لفرضية البحث	(2)
50	أهداف الموازنة العامة	(1-1-1)
109	تلاقي المعايير المحاسبية الحكومية الدولية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية	(1-1-2)
113	أسس بناء النظرية المحاسبية	(2-1-2)
117	يبين تأثير عامل النظرية المحاسبية على صياغة المعيار	(3-1-2)
141	العناصر الرئيسية لعملية التنفيذ الصحيحة	(4-1-2)
142	هيكل مستويات اعداد التقارير المالية في نيوزيلندا	(5-1-2)
145	إجراءات إصدار معايير المحاسبة الحكومية الدولية	(1-2-2)
186	هيكل المدفوعات	(1-1-3)
188	هيكل المقبوضات	(2-1-3)
203	الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة في وزارة المالية	(1-2-3)

قائمة الملاحق

بيان	رقم
استمارة الإستبانة	1
قائمة المحكمين	2
عرض القوائم المالية	3

المقدمة

وتشتمل على:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

تمهيد :

تعدّ الموازنة العامة للعراق الأداة لتنفيذ أولويات الاقتصاد العراقي، ويتوجب النظر إليها في ضوء الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لأن من شأنها المساعدة في توجيه الاقتصاد لتحقيق النمو ورفع مستوى دخل المواطن وتقليل معدلات البطالة.

تعتمد الموازنة العامة في العراق أسلوب الموازنة التقليدية (البنود) وهو أقدم الأساليب المستعملة لإعداد الموازنات العامة للدول فضلاً عن أن هذه الموازنة تعتمد الأساس النقدي، والمتتبع للموازنات طيلة السنوات السابقة يلاحظ أن هناك تخصيصات في لمبالغ ضخمة بهدف تعزيز قدرة الوزارات على القيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمواطنين ومواكبة النمو السكاني وتحسين الظروف البيئية، حيث تعد تلك الأموال ملك للمجتمع وهي تساهم في زيادة ثروته ورفع مستوى معيشته، إلا أن مستوى وجودة الخدمات المترامنة لم يكن منسجماً مع حجم هذا الإنفاق، بل على العكس فقد تراجع مستوى وجودة الخدمات التي تقدمها الحكومة في العديد من المجالات، وقد يكون هذا مؤشراً على أن صناع القرار لم يستندوا إلى معلومات كافية لفهم وتقييم الآثار المالية عند إعداد الموازنة العامة للدولة، فضلاً عن عدم وجود معلومات كافية تعزز من مساءلة الحكومة عن مدى تحقيق أهدافها في الإنفاق من خلال وضع نظام للرقابة فاعل على الاداء المالي الحكومي.

فعلية ونظراً لأوجه القصور التي تتصف بها الموازنة العامة بالعراق ولغرض مواكبة التطورات الحديثة في هذا الجانب واستجابةً للدعوات لمزيد من الشفافية والمساءلة المالية الحكومية كان هناك توجه من الحكومة العراقية الى إعداد معايير محاسبية حكومية تكون منسجمة مع معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) ، التي تعد في الوقت الحاضر النقطة المحورية للثورة العالمية في المحاسبة الحكومية فقد صدرت معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وتتكون من 38 معيار حكومي دولي قائم على أساس الاستحقاق فضلاً عن معيار واحد قائم على الأساس النقدي، بالإضافة الى ما دعت اليه الحكومة العراقية من خلال قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004م ببنني أسس التصنيف المعتمدة في دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي عام 2001 م في تصنيف بيانات الموازنة العامة للدولة الذي تم إعداده أساساً لغرض تطبيق الممارسات الإحصائية السليمة خدمةً لمحلي المالية العامة ومعدي إحصاءات مالية الحكومة وغيرهم من المستعملين للبيانات المالية الحكومية وهو يركز على التصنيفات والتعاريف والتوجهات الخاصة بعرض

إحصاءات مالية الحكومة وفي هذا الصدد فإن الأساس المحاسبي المستعمل في دليل إحصاءات مالية الحكومة هو أساس الإستحقاق المحاسبي.

وقد جاء هذا البحث لتوضيح دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة للدولة والرقابة على الأداء المالي الحكومي، والذي تم تقسيمه الى مقدمة وثلاثة فصول خصصت المقدمة للإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة .

وتضمن الفصل الأول الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة والأداء المالي والرقابة وجاء بثلاث مباحث خصص المبحث الأول لمفهوم الموازنة العامة، وتضمن المبحث الثاني أنواع وتبويات الموازنة العامة، في حين خصص المبحث الثالث لمبادئ ودورة إعداد الموازنة العامة.

أما الفصل الثاني فقد جاء بعنوان الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، والذي يتضمن ثلاثة مباحث وضح المبحث الأول نظرة عامة على معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) . أما المبحث الثاني فتضمن عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. أما المبحث الثالث معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASS) ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة

أما الفصل الثالث فإنه يتضمن الدراسة الميدانية للبحث " في ثلاثة مباحث تضمن نبذة تعريفية عن الموازنة العامة للدولة بالعراق أما المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية ، وتضمن المبحث الثالث تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وأخيرا فقد خصصت الخاتمة لبيان أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج للبحث بجانبه النظري والتطبيقي، ومن ثم الخروج بمجموعة من التوصيات.

1- مشكلة البحث

إن الموازنة العامة في العراق تواجه عدة تحديات كونها تعتمد على أسلوب الموازنة التقليدي (البندود) فضلاً عن اعتمادها الأساس النقدي، ولغرض مواكبة الموازنة العامة في العراق مع معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASS) التي تستعمل أساس الاستحقاق في اغلب معاييرها وفق أساس الاستحقاق لذا يمكن توضيح المشكلة من خلال التساؤلات الآتية:

أ. هل يؤثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تحسين أداء النظام المحاسبي والذي ينعكس على إعداد الموازنة العامة في العراق؟

ب. هل يؤثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASS) في تعزيز والرقابة على الأداء المالي الحكومي ؟

فجوة البحث العلمية

تعدّ عملية إعداد الموازنة العامة للدولة والرقابة على الأداء المالي الحكومي في العراق من أهم التحديات التي تواجه النظام المالي والرقابي على مدى السنوات التي أعقبت التغيير في العراق، وعليه فإن الدراسة الحالية قد سلّطت الضوء على عدد من الفجوات العلمية التي من شأنها أن تعالج المشاكل التي ترافق عملية إعداد الموازنة العامة للدولة فضلاً عن عملية الرقابة على الأداء المالي الحكومي ، وهي كالآتي:

- أ- **فجوة تحليلية** : لقد سعت الدراسة الحالية إلى تحليل الموازنة العامة وآليات تنفيذها على وفق معايير المحاسبة الدولية القطاع العام، فضلاً عن تصميم استمارة استبانة وجهت إلى عدد من الأكاديميين والمهنيين المختصين بإعداد الموازنة العامة لغرض إثبات فرضيات البحث.
- ب- **فجوة تطبيقية**: لقد استهدف البحث أهم وزارة معنية بالنظام المالي للدولة العراقية والتي لم يسبق لأي باحث الحصول على معلومات دقيقة ومفصلة ، ولاسيما وأن الدراسة الحالية قد قدمت تحليل مفصل لآليات إعداد الموازنة العامة في الوحدة عينة البحث .
- ج- **فجوة مفاهيمية** : حيث أن الدراسة الحالية قد تضمنت بيان دور معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في إعداد الموازنة العامة للدولة، وربطها بعملية الرقابة على الأداء المالي الحكومي، ولم يتسنى للباحث الحصول على دراسة قد تضمنت هذه المحاور .

2- أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث بالمكانة المهمة التي تتمتع بها الموازنة العامة للدولة، فهي الوسيلة التي تمكن الدولة من تقدير المبالغ التي ستحصل عليها خلال السنة اللاحقة ومن ثم تحديد أوجه الصرف وتبين مدى قدرة الدولة على إقامة المشاريع والتوسع في النفقات او تقليصها بحسب مواردها ومن ثم وضع الخطط المستقبلية لاستغلال الموارد بالشكل الامثل لتحقيق التنمية والرفاهية لابناء الشعب وهو الهدف الذي تسعى كل الدول الى تحقيقه، فهو محاولة لتوفير معلومات الموازنة العامة في العراق وفق المعايير المقبولة دولياً مما يعزز ثقة المستعملين بها تحقيقاً لمبدأ الشفافية وتقديمها بطريقة تسهل التحليل مما يحقق الاهداف المرسومة باقل كلفة وافضل نتائج.

3- أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

أ. تحليل ومناقشة أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق ومتطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs).

ب. الاستفادة من تجارب بعض الدول التي اعتمدت معايير المحاسبة الحكومية الدولية.

ج. بيان تأثير إعتقاد كل من معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASS) في الموازنة العامة في العراق.

4- فرضيات البحث

في ضوء مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين:

أ. يوجد تأثير لاعتماد المعايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تحسين أداء النظام المحاسبي وإعداد الموازنة العامة في العراق.

ب. يوجد تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي.

5- منهج البحث ووسائل جمع البيانات

منهج البحث

اعتمد البحث كلاً من المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، فقد تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال بحث الجانب المفاهيمي للموازنة العامة وكذلك بيان الموازنة العامة في عدد من دول مختارة، كما تم استعمال المنهج الاستقرائي من خلال اثبات الفرضيات.

وسائل جمع البيانات والمعلومات

اعتمد البحث في جانبه النظري والعملي الوسائل الآتية:

أ- الجانب النظري: اعتمد الباحث على ما تمكن من الحصول عليه من الكتب والدوريات والبحوث المنشورة عربية واجنبية والاصدارات المهنية الدولية ومواقع الانترنت الرسمية.

ب- الجانب التطبيقي: تمثلت بالاتي:

- القوانين والتعليمات ذات العلاقة بموضوع البحث والصادرة عن وزارة المالية.
- الكشوفات والسجلات والمستندات المحاسبية والمخزنية للوحدة عينة البحث.
- المقابلات الشخصية مع السادة المسؤولين في وزارة المالية و دائرة المحاسبة.
- استمارة استبانة متضمنة اسئلة عن محاور متغيرات البحث .

6- حدود البحث

أ. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية بالوحدات الحكومية العراقية الممولة من الموازنة العامة.

ب. الحدود الزمانية: تتمثل في البيانات المالية لوزارة المالية للسنوات (2018 - 2019)م.

7- المخطط الافتراضي للدراسة

حاول الباحث بناء مخطط للدراسة يمكن تحليله وتقدير المتغير المستقل فيه واتجاهاته اذ حدد بعض مؤشرات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للوحدات الحكومية كمتغيرات مستقلة ومؤشرات الموازنة العامة كمتغير تابع وكما مبين في الشكل رقم (1) .
شكل رقم (1) المخطط الافتراضي للدراسة



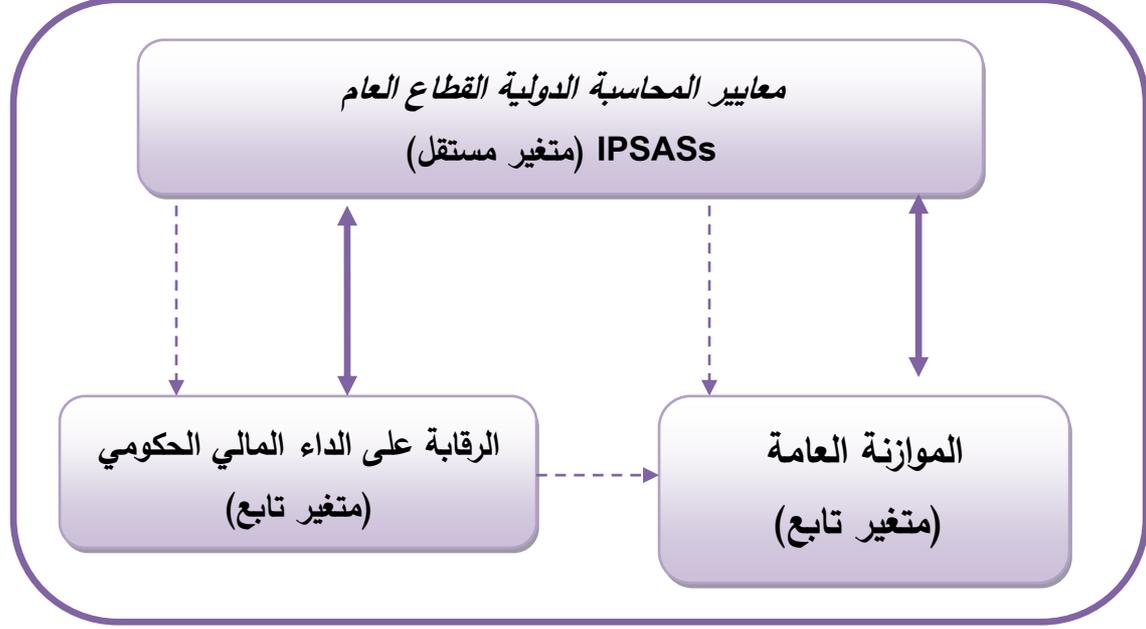
المصدر : من اعداد الباحث

8- المتغيرات المستقلة والتابعة للبحث:

المتغيرات التابعة والمستقلة للبحث يوضحها الشكل الآتي:

الشكل (2)

المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة لفرضية البحث



العلاقة ↔ التأثير ←---

ثانياً: الدراسات السابقة

يتضمن هذا الجانب عرضاً موجزاً لمضمون ونتائج الدراسات السابقة التي تمكن الباحث من جمعها والاطلاع عليها، والتي كانت ذات صلة بموضوع البحث وكما يأتي:

1- دراسة (NCGA, 1979) (1)

صدرت هذه الدراسة من قبل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية، وتناولت الدراسة (المحاسبة الحكومية و مبادئ إعداد التقارير المالية)، ويعد أهم الوثائق المتعلقة بالمحاسبة الحكومية التي اصدرت حتى الآن، فقد عرضت هذه الدراسة إحدى عشر مفهوماً ومبدأ وقاعدة هي كما يأتي :

- اهداف المحاسبة والتقارير الحكومية .
- نظم الأموال (الاعتمادات) المخصصة.
- انواع الاموال (الاعتمادات) المخصصة .

(1) (NCGA) National Committee On Governmental , " Municipal Accounting and Auditing ", Chicago , 1951 , USA .

عدد الاموال (الاعتمادات) المخصصة.

المحاسبة عن الاصول الثابتة والاصول طويلة الأجل .

تقويم الاصول الثابتة .

أهلاك الاصول الثابتة.

الموازنة والرقابة عليها والتقرير عنها .

تبويب الحسابات .

توحيد التبويب والمسميات.

التقارير المالية الدورية والختامية .

وفي يوليو عام 1984 اصدر مجلس معايير المحاسبة الحكومية المعيار رقم (1) الذي اعترف فيه بالدراسة الصادرة عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (NCGA) واعتبره المعيار المحاسبي الملزم والرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية .

تأسس هذا المجلس في عام 1984 ليحل محل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية (NCGA) ويختص هذا المجلس بوضع وإصدار معايير المحاسبة والتقارير المالية لأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية المحلية ووحدات الولايات، وقد أتفق على أن يستمر العمل بما سبق صدوره من مبادئ وقواعد بواسطة كل من المجلس القومي للمحاسبة الحكومية ومجمع المحاسبين والمراجعين الامريكي حتى يتم تعديلها بواسطة هذا المجمع الجديد .

2- دراسة (القيسي، 1986) (1)

تناولت الدراسة موضوع وحدة الموازنة العامة للدولة في العراق باعتبارها الخطة المالية الرئيسية، وكونها جزءاً من نظام اشمل هو النظام المالي والاقتصادي وجزء من نظام معلومات متكامل سواء على مستوى الوحدة المحاسبية او الوزارة او القطاع او الدولة فيجب وضع الموازنة على اسس علميه تسهل قياس الاداء والتوصل الى ان تكون بيانات الموازنة متوافقة مع متطلبات النظام المحاسبي القومي وبلاستفادة من معطيات الثورة العلمية والتكنولوجية ووسائل التحليل الكمي الحديثة في اعداد الموازنة والرقابة عليها، وتمثلت مشكلة البحث بتعدد الموازنات في العراق

(1) القيسي، خالد ياسين، ((وحدة الموازنة العامة للدولة في العراق))، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1986.

وتعدد مراكز الاعداد لها، وفقدان السيطرة والتنسيق بين هذه الموازنات، مما يؤدي الى فقدان تكامل التخطيط المالي والخطط القومية ومشاكل عده على مستوى الاقتصاد القومي، وعلى مستوى اجهزة اعداد وتنفيذ الموازنة. وانطلق الباحث من فرضية ان تعدد الموازنات يتعارض مع مبدأ التخطيط الشامل ومبدأ وحدة مالية الدولة، فضلاً عن فرضيتين اخريين هما ان الموازنة العامة للدولة يجب ان تكون شاملة لجميع نفقات الدولة المركزية والمحلية ولكافة انشطتها الجارية او الاستثمارية، وان موازنات مؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي يجب ان ترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق اسس وقواعد معينه بما لا يشكل خروجاً على مبدأ وحدة الموازنة. واستخدم الباحث منهج النظم لوضع هيكل للموازنة العامة للدولة وتحديد اسس الربط بين الانفاق الجاري والاستثماري ضمن الموازنة الموحدة واقتراح تبويب مناسب للموازنة العامة الموحدة للدولة.

3- دراسة (داود، 1987) (1)

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير أسس وأساليب تخطيط موازنة الدولة في العراق لتتلاءم مع تطور مفهوم الموازنة ودورها في تعزيز عملية البناء الاقتصادي والاجتماعي. ولجعل الموازنة على درجة من الكفاءة لتحقيق الأهداف المستهدفة. حيث تم تناول الموضوع من خلال بحث نظري وعملي لبيان تطور مفهوم موازنة الدولة، والقواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي والمتبع منها في العراق، ثم واقع تخطيط موازنة الدولة وانعكاسات أسس وأساليب النظام المحاسبي الحكومي في مستوى تخطيطها. وقد استعان الباحث من تجارب الدول التي تن استعراضها والتعرف على بعض ملامحها، كتجربة كل من الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، اليابان، النمسا، فرنسا، نيوزلندا. حيث تم التطرق فيها إلى نظام الموازنة العامة المتبع (التقليدي) والانتقادات الموجهة لهذا الأساس، محاولات الإصلاحات لتخطيط الموازنة العامة، الملامح الرئيسية لنظام التخطيط، والبرمجة، والموازنة، والمبادئ التي روعيت خلال تنفيذ التجربة، المشاكل واحتمالات المستقبل. وتستلخص من تجارب الدول اختلاف أسس التحديث ومراحله واتجاهاته فضلاً عن المشاكل والمعوقات التي تصاحب عملية التطبيق، توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة تطوير أسس وأساليب تخطيط موازنة الدولة الجارية، كذلك الاستعانة بقواعد نظام التخطيط . البرمجة . الموازنة لترشيد الإنفاق العام كهدف منشود ومطلوب تحقيقه من قبل الوحدات الحكومية، فضلاً عن تحديث الأسس النظرية وتطوير الأساليب العملية للنظام المحاسبي الحكومي.

4- دراسة (Lüder, 1992) (1)

(1) داود أفانتن ايليا (دور النظام المحاسبي الحكومي في تخطيط وبرمجة موازنة الدولة) رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 1987 .

هي دراسة منشورة بعنوان: (نموذج طوارئ لإبداعات المحاسبة الحكومية في البيئة الإدارية السياسية)، وتمثل المحاولة الأولى لتوضيح وتحليل أوجه التشابه والاختلاف بين مختلف النظم المحاسبية في القطاع العام في ضوء العوامل السياسية والإدارية، وتهدف الدراسة في المقام الأول إلى التحقق من قرار حكومات الولايات والحكومات المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية بقبول المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) في إعداد تقاريرها المالية السنوية ، وأوضحت الدراسة بان المنافسة السياسية هي احد العوامل التي تعزز إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وان معظم الدراسات تؤكد الارتباط الايجابي بين التنافس السياسي والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) والافتراض الأساسي المشترك لهذه الدراسات هو إن هناك (سوق) توافق في العلاقات المتبادلة بين الناخبين ، أصحاب المصالح ، السياسيين والمدراء . تقترح هذه الدراسة أنموذجاً شاملاً لإدخال التجديد في المحاسبة الحكومية وتستند في ذلك إلى دراسة مقارنة للولايات المتحدة وكندا وعدة بلدان أوروبية، يستند الأنموذج على خمسة افتراضات هي: هناك عدد من المحفزات، مجموعتين من المتغيرات الهيكلية ، متغيرات هيكلية اجتماعية حول مستخدمي المعلومات ومتغيرات هيكلية تصف النظام الإداري السياسي، توقعات مستخدمي المعلومات وعوائق التطبيق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الظروف المناسبة موجودة في كندا والدنمارك والسويد والولايات المتحدة على المستوى الاتحادي وعدداً من الولايات الأمريكية التي تبنت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP). أما الظروف غير المناسبة للتجديد فتسود في ألمانيا وفرنسا ودرجة أقل في المملكة المتحدة والمجموعة الأوروبية.

5- دراسة (الحبيطي، 1995) (2)

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى ما يمكن أن تقوم به النظم المحاسبية في عملية تقييم المنشآت الاقتصادية العامة في أثناء تحويلها إلى القطاع الخاص، وقد تمت صياغة تلك الأفكار في فرضيات تشير إلى أن التقييم الجاري للمنشآت لم يكن وفق أسس علمية وموضوعية وتمثلت

(1) Lüder, Klaus G. "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment", "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", Vol. 7, 1992, P. 99-127.

(2) الحبيطي ، قاسم محسن ، " دور النظم المحاسبية في تقييم المنشآت الاقتصادية العامة المرشحة للتحويل إلى القطاع الخاص بالتطبيق على معمل الفلز في محافظة نينوى "، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 1995.

العوامل المؤثرة في ذلك ابتداءً من نقص الخبرة في عملية التقييم اذ أن اختيار اسلوب التقييم يجب أن يكون في ضوء الغاية منه، فيما يمكن أن يؤدي التقييم المحاسبي إلى قيم دلالية معقولة ومنصفة تمثل حداً ادنى لسعر تحويل تلك المنشآت .

كما أوضحت الدراسة أن تصميم النظام المحاسبي للوحدة يختلف باختلاف هدفها ونظامها التشغيلي والاداري لان النظام المحاسبي هو ترجمة لنظام الوحدة ككل إلى بيانات مالية كما يتأثر بمتطلبات المستويات الإدارية من المعلومات كما يؤثر على ما يتشكله النظام المحاسبي من نظم فرعية وبما يناسبها من معالجات وتبويبات وتقارير، كما أن التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي تأخذ شكلين الأول تقارير داخلية تخدم اهداف المحاسبة عن التشغيل والثاني تقارير تخدم اهداف المحاسبة عن الحقوق .

جسدت الدراسة تلك الافكار في أنموذج مفترض، وقد تم إخضاعه للاختبار فكان قطاع الصناعات التحويلية مجالاً له، أختير منه معمل الفلز في محافظة نينوى، وعليه أوصت الدراسة إلى صياغة التقارير المالية وفق اعادة تقييم المنشآت الاقتصادية العامة على الرغم من تكاليف هذه العملية الباهظة الا أن منافعتها تفوق هذه الكلفة من أجل المحافظة على رأس المال وتقييم كفاءة الاداء والتركيز على موضوع القياس وعلى المحاسبين تطوير سبل القياس وجعله أكثر واقعية وضرورة استخدام أكثر من اسلوب في القياس ليتلاءم كل منها مع الهدف الذي يسعى إلى تحقيقه، كذلك التركيز على الموضوعية المطلوبة في الاعتراف بالوقائع الاقتصادية .

6- دراسة (البغدادي، 1998)⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح أنموذج جديد لتخطيط موازنة الدولة ووحداتها الاقتصادية الخدمية في العراق ونظامها المحاسبي، وإجراء الاختبار الميداني للتدليل على مدى كفايته وفاعليته، واتخذت مديرية المرور العامة كعينة للبحث. وقد تناولت هذه الدراسة أسس تخطيط موازنة الدولة (الأساس التقليدي والأسس الحديثة) فضلاً عن دور النظام المحاسبي الحكومي في تقديم المعلومات عن الموازنة العامة للدولة ووحداتها الاقتصادية الخدمية، وقد بينت الدراسة جوانب القصور التي يعاني منها الاساس التقليدي في تخطيط وتنفيذ موازنة الدولة، ومدى كفاية النظام المحاسبي الحكومي في تلبية متطلبات الوحدات الحكومية وقدرته على تقديم المعلومات المتعلقة بموازنة الدولة ووحداتها الاقتصادية الخدمية اذ بينت الدراسة عدم انسجامها مع المتغيرات

(1) البغدادي ، صلاح صاحب البغدادي ، " الموازنة العامة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية "، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ،مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد ،1998 .

الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الحاضر والمستقبل. واستعرض الباحث اسس تخطيط موازنة الدولة التقليدية والحديثة، وتوصلت الدراسة إلى اقتراح أنموذج للموازنة. فالموازنة على وفق هذا الأنموذج تعتمد في هيكلها التصنيفي وطرائق تحضيرها وإعدادها على أسس البرمجة، إلا إن برمجتها للأعمال الحكومية تحصر في عملية التحضير والإعداد وتصب نتائجها النهائية في الموازنة التقليدية التي تعرض للمناقشة والمصادقة عليها باعتبارها الموازنة الرسمية.

7- دراسة (الراوي، 1998) (1)

تناولت الدراسة مشكلة انخفاض تخصيصات المؤسسات التعليمية وعدم كفايتها لتنفيذ خططها وبرامجها التربوية والعلمية والبحثية، والتركيز على ان استمرار انخفاضها سيؤدي الى انخفاض في مستوى اعداد الخريجين وانعكاسه على مستوى ادائهم في قطاعات العمل المختلفة، مما يؤثر سلباً على نمو الاقتصاد الوطني.

واعتمد الباحث الاسلوب التحليلي الانتقادي للإجراءات الفعلية في اعداد الموازنة والوقوف على نواحي القصور التي تشوب الاسلوب التقليدي (التراكمي) في اعداد الموازنة. وتوصل الباحث الى تطوير الاسلوب المعتمد في اعداد موازنة التعليم العالي من خلال المزج بين الاسلوبين التراكمي والشمولي واقتراح انموذج مناسب يوفر الدقة والموضوعية في تقدير التخصيصات المالية اللازمة لتنفيذ البرامج والأنشطة والفعاليات المختلفة المتعلقة بنشاطي التعليم والبحث العلمي، وكذلك وبالرغم من اهمية البحث وتمكن الباحث الا ان النقص الواضح في مستوى كفاءة ومهارة العاملين في دوائر الدولة والمؤسسات التعليمية من جهة وقلة الاهتمام بنظم المعلومات المحاسبية والإدارية لضمان نوعية وسرعة الحصول على المعلومات وعدم تطور نظام الرقابة بواسطة الحاسوب لتمكين الإدارة المالية من متابعة تنفيذ التخصيصات الممنوحة لكل فقره من فقرات الموازنة على حده قد تشكل عائقاً في طريق نجاح الانموذج المقترح.

8- دراسة (GASB, 1999) (2)

(1) الراوي، عبد الخالق مطلق عبد القادر، ((تقويم اسلوب اعداد الموازنة الجارية وتحسين كفاءة اعدادها باستخدام الاسلوبين التراكمي والشمولي في مؤسسات التعليم العالي)) دراسة ميدانية في هيئة المعاهد الفنية، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٨.

(2) Government Accounting Standards Board (GASB), Statement NO.14: The Financial Reporting Entity, "Journal of Accountancy", Vol.172 Issue 5, Nov 1999, P. 168-169.

دراسة رقم (34) المقدمة من مجلس معايير المحاسبة الحكومية بعنوان (الكشوفات المالية الأساسية - مناقشة إدارية وتحليل) تناولت هذه الدراسة مجموعة شاملة من القواعد المقدمة من مجلس معايير المحاسبة الحكومية تتعلق بالتقارير المالية الحكومية السنوية، وقد دخلت حيز التطبيق في الولايات المحلية الأمريكية وبالأخص الولايات التي يبلغ إجمالي إيراداتها السنوية (100) مليون دولار أو أكثر منذ 10/ حزيران/ 2001، أما باقي الولايات فإنه تم تطبيقها بعد سنة أو سنتين، أن البيان جاء بقواعد تساعد المحاسبين الحكوميين في تحقيق التوافق والانسجام في أعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية، ويمثل هذا البيان أكثر التغيرات أهمية في تاريخ المحاسبة الحكومية ويمثل تحولاً جذرياً في أسلوب تقديم المعلومات المحاسبية في التقارير والقوائم المالية الحكومية، ويضاف إلى ذلك، وللمرة الأولى، يفرض البيان على المدراء الماليين الحكوميين تقديم مناقشة وتحليل يمنح القارئ تحليلاً موضوعياً ومبسّطاً للاداء المالي الحكومي الخاص بالسنة المالية الحالية لمساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية في تقييم الأنشطة والبرامج الحكومية وإذا ما جرى تحسين أو اضعاف نشاط القطاع الحكومي، وأنه لا بد من اجراء مقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة، مع شرح وافي للتباينات المهمة في النتائج المالية، اضافة إلى معلومات عن الموازنة العامة ومعلومات عن الموجودات الرأسمالية وعن الديون طويلة الامد وغيرها من الامور المهمة .

9- دراسة (السعيري، 2000) (1)

هدفت الدراسة لوضع معايير للمحاسبية الحكومية في العراق حيث ركزت الدراسة على إن نقطة البدء في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ينبغي أن تبدأ بالقواعد والمعايير التي توجه التطبيق ، وأوضحت الدراسة مدى حاجة البيئة المحلية للمعايير المحاسبية في القطاع الحكومي

(1) السعيري، إبراهيم عبد موسى، المعايير المحاسبية الحكومية ، دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد . 2000.

حيث إن الضعف الذي يعاني منه النظام المحاسبي الحكومي في العراق هو نتيجة عدم اعتماده على معايير محاسبية تكون مرجعاً للتطبيق، وقد استخدم الباحث استبانة تحتوي على مجموعة أسئلة ليستنتج من الإجابات هل أن الأساس التقليدي في تخطيط وأعداد وتنفيذ الموازنة يعد وافياً لتوجيه الإنفاق الحكومي على وفق الأنشطة المختلفة للإنفاق بما يحقق كفاية وفاعلية الوحدات الاقتصادية الخدمية في الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ويزيد من فرص تحسين أدائها. وقد استنتجت الدراسة إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي لا تحقق الأهداف التي ينبغي تحقيقها من خلال النظام المحاسبي الحكومي ومن بينها تقييم كفاءة الأداء وفاعلية الوحدة الحكومية في تحقيق أهدافها وبيان مركزها المالي . فضلا عن إن النظام المحاسبي الحكومي في العراق يعتمد على قواعد مستنبطة من القوانين المالية التي لا ترقى إلى مستوى المعايير المحاسبية من حيث صلتها بالإطار النظري للمحاسبة . وكانت أهم التوصيات هي الدعوة إلى تشكيل مجلس للمعايير المحاسبية الحكومية يرتبط بأعلى المستويات في الدولة يضم أكاديميين من أساتذة المحاسبة والأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية .

10- دراسة (أحمرو، 2000) (1)

اعتمد البحث على مشكلة التحول من تخطيط الموازنة العامة للمملكة الأردنية المعدة بموجب أسس موازنة البنود التقليدية الى أسس موازنة البرامج والأداء. وعليه يهدف الباحث الى تحديث قواعد تخطيط الموازنة العامة بتطبيق أسس موازنة البرامج والأداء واساليبها ومن ثم تحديد أسس تطوير النظام المحاسبي الحكومي لما له من أهمية كبيرة في تحقيق نجاح ذلك التحديث إذ أن تحقيق موازنة الدولة يعتمد اعتماداً كبيراً على المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي في أدائه وتقويمه. هذا وقد افترض الباحث أن موازنة البرامج والأداء هي الأساس البديل لتحديث الموازنة العامة لكونها ستحقق أهداف اقتصادية ومالية ورقابية أفضل مما يحققه تطبيق أسس موازنة البنود كما أن ذلك سوف يحدث أسس النظام المحاسبي الحكومي بما يحقق توفير أكثر فائدة. ويتكون البحث من جانب نظري وجانب تطبيقي وتحليلي. إذ تناول الجانب النظري موازنة الدولة ووظائفه وأثرها في تحقيق النمو الاقتصادي والاجتماعي، وأهمية تخطيط موازنة الدولة وأعدادها وفق الأسس الحديثة المتطورة بعد عرض السلبيات والانتقادات الحالية. إما الجانب التطبيقي فهو دراسة واقع أعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها في الأردن.

(1) أحمرو، أسماعيل حسين، تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2000.

وقد تناول الجانب التحليلي موازنة الدولة والنظام المحاسبي الحكومي بربط الأفكار والنظريات الحديثة الملائمة وتحديث الموازنة ونظامها المحاسبي الحكومي. وقد أوصى الباحث بربط التخطيط بالموازنة ووضع تقديرات الموازنة من خلال تخصيص كل البرامج ووضع المؤشرات الزمنية والقيمة الكمية وغير الكمية مالية وغير مالية من أجل التحقيق من سلامة التقدير والتنفيذ.

كما أوصى باستخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي، واستخدام نظام محاسبة التكاليف كجزء من النظام المحاسبي الحكومي وتحديث الأسس الرقابية لتنفيذ الموازنة العامة بالرقابة على الأداء.

11- دراسة (العبيدي، 2000) (1)

هدفت الدراسة إلى الوقوف على التأثير المتبادل بين الموازنة العامة والعوامل السياسية ومدى انسجام مفهوم الموازنة العامة مع مضمون السياسة المالية للدولة طبقاً للاغراض التي تسعى إليها، إضافةً الى الاستراتيجيات المالية للتوازن الاقتصادي والدعوة الى الشفافية المالية العامة وعلانية الموازنة العامة في ظل الاتجاهات المعاصرة، وكذلك تحليل واقع البيانات الفعلية وفقاً للمؤشرات المالية ومؤشرات تحقيق الأهداف (الاقتصادية) ومن خلال نسب التنفيذ بالنسبة للنفقات والإيرادات لموازنة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - مركز الوزارة بين المتحقق فعلاً والمخطط وتحديد الانحرافات، وقد استندت الدراسة إلى فرضية مفادها، يتطلب اعداد الموازنة العامة اسس تبويب استخدامات وموارد الدولة، وبالرغم من ظهور النظم الحديثة في اعداد الموازنة العامة نجد ان الاسلوب التقليدي هو المهيمن على تحضير موازنة دولة العراق وعلى وجه الخصوص موازنة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - مركز الوزارة، وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان أهمها ، يتعلق تبويب الموازنة العامة بتقسيم جانبيها من النفقات العامة والإيرادات العامة حسب ظهورها في وثائق الموازنة العامة للدولة إذ ان كل دولة ترتب نفقاتها وإيراداتها بطريقة ما تحكمها اعتبارات عدة منها سياسية أو إدارية، وان الارقام الإجمالية لا تساعد في الرقابة على التنفيذ مما حدا بكل الدول في العالم على تبويب نفقاتها وإيراداتها بشكل تفصيلي وفق فئات متجانسة، تعطي كل فئة منها أرقاماً متسلسلة تسهل عملية المراقبة والمقارنة، ومع ان تبويب الموازنة التقليدية الذي اتسم بالبساطة ظل سائداً إلى وقت طويل ولكن مع ان زادت أهمية الموازنة وتوسع دورها الأساسي في عملية النمو الاقتصادي والاجتماعي حتى تشعبت النفقات العامة

(1) العبيدي، زهرة خضير عباس، تحليل أسس تبويب استخدامات الموازنة العامة ومواردها دراسة تطبيقية على موازنة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي - مركز الوزارة، وهي رسالة ماجستير (غير منشورة) مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد - قسم الاقتصاد، بغداد، 2000.

ونشأت الحاجة لتحديث مفاهيم الموازنة تلبية لتوسع دور الدولة وقد أخذت معظم الدول بهذه التبويات مع إجراء بعض التعديلات والتكيف الذي يتلائم مع درجة تطورها وحاجاتها وشكل النظام الاقتصادي السائد فيها ولكن يبقى كل تبويب مرهون بالأهداف المطلوبة منه من قبل الجهات المعنية.

12- دراسة (علوان، 2003) (1)

هدفت الدراسة الارتقاء بأسس وإجراءات الإبلاغ المالي الحكومي المعتمدة في البيئة المحلية بما يتسق والتطورات التي يشهدها العراق حالياً والمتوقعة مستقبلاً ، والعمل على صياغة أهداف جديدة للنظام المحاسبي الحكومي في العراق والتقارير المالية التي يقدمها ، وقد تمثلت مشكلة البحث في أنه بسبب ضعف النظام المحاسبي الحكومي التقليدي أدى إلى ضعف في الإبلاغ المالي الحكومي، والذي ترتب عليه ضعف في الكشوفات المالية الحالية للوحدات الحكومية والتي لا تبلغ عن حقيقة نشاط تلك الوحدات ومركزها المالي والتدفق النقدي فيها ، مما يتعذر تقييم أداء الوحدات الحكومية ، بشكل صحيح بهدف مساءلتها ومعالجة جوانب القصور فيها ، وقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها إن النظام المحاسبي الحكومي في العراق بما يتضمنه من إجراءات إبلاغ مصمم أساساً لخدمة الاحتياجات المعلوماتية داخل الحكومة بجانب خدمة نسبية لإغراض السلطة التشريعية وكذلك توصل الباحث إلى استنتاج بان هناك تغيرات في بعض العوامل البيئية المحيطة بالنظام المحاسبي الحكومي في العراق يعتقد أنها تفرض بدورها ضرورة القيام بتطوير إجراءات الإبلاغ المالي فيه . وقد أوصت الدراسة بمنح مهنة المحاسبة المزيد من الأهمية ورأت ضرورة تشكيل لجنة دائمة في وزارة المالية تضم مجموعة من المختصين في مجال المحاسبة لبحث ودراسة سبل التطوير والتحسين الممكنة والمتاحة باستمرار ، وكذلك أوصت الدراسة إن على النظام المحاسبي الحكومي في العراق مواكبة تطوير حاجات مستخدميها الحاليين والمرقبين على الدوام.

13- دراسة (الشايح، 2003) (2)

(1) الشمري ، حيدر علوان ، دراسة الإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية - أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار - ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية ، 2003 .

(2) الشايح ، عصام حميد داخل، "تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وتصميم أنموذج جديد للدليل المحاسبي لحسابات الدولة "بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد لنيل شهادة محاسب قانوني ، 2003 .

هدفت الدراسة إلى تقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق بنوعيه المركزي واللامركزي مبينا المزايا والعيوب لكل منها وكذلك تناول تقييم قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل وذلك من حيث المبادئ والأحكام الاقتصادية والإدارية والمالية والمحاسبية . كما تناول البحث تقييم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة مبينا الملامح الأساسية له وكفائته وأنواع الحسابات الحكومية . وقد قدم البحث تصميم أنموذج جديد للدليل المحاسبي للدوائر الممولة مركزياً . وقد استنتجت الدراسة ، أن قانون المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل هو أداة تطبيق النظام المحاسبي الحكومي في العراق وذلك لأنه يتضمن المبادئ والأحكام كافة (الاقتصادية ، الإدارية ، المالية ، المحاسبية ، الرقابية ، والتدقيقية) ، وكذلك إن كلا النظامين المركزي واللامركزي مطبقان في دوائر الدولة لأسباب تتعلق بنشاطيهما وبعض نقاط الخل المتعلقة بالدليل المحاسبي والأخطاء التي وقع بها ، وبعض النقاط المتعلقة بالدورة المحاسبية وحساب قياس النتيجة وحسابات الموجودات الثابتة، وقد أوصت الدراسة بأجراء بعض التعديلات في الأحكام الإدارية لقانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل وخاصة منح صلاحيات أوسع للمديرين لأغراض تنفيذ الموازنة المخصصة لمديرياتهم كما أوصت لغرض أنجاح النموذج الجديد للدليل المحاسبي لحسابات الدوائر الممولة مركزياً بتهيئة كادر كفاء مؤهل وإدخال الكوادر العاملة في الحسابات دورات متخصصة عالية المستوى، تهيئة كادر تدقيق رقابي مؤهل وكفاء واستخدام الحاسوب لكي تتوافر السرعة والدقة في العمل .

14- دراسة (Chan , 2003) (1)

نشرت هذه الدراسة بعنوان "المحاسبة الحكومية: التقييم النظري والأغراض والمعايير"، حيث تناولت التوجهات الحديثة الداعمة لما سماه بالنوع أو الطراز الجديد للمحاسبة الحكومية، ونظراً للطبيعة النظرية للدراسة فقد اشتملت على عدد من الرؤى والنقاط الرئيسية في المحاسبة الحكومية مثل علاقتها بالمساءلة وأغراضها الرئيسية، ومقارنة المحاسبة الحكومية بالمحاسبة التجارية ودور الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في تطوير ممارسات المحاسبة الحكومية دولياً من خلال المعايير التي بدأ إصدارها في سنة 2000، كما ناقش أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في الإبلاغ المالي الحكومي. وفي آخر الدراسة أكد Chan بأن هناك تجديد في المحاسبة الحكومية

(1) Chan, James L., Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards, "Public Money & Management" Vol. 23 Issue 1, Jan 2003, PP. 13-20.

خلال الخمس وعشرين سنة الماضية أسهم بشكل واضح ومؤثر فيها، وعلى الأخص التحول من التركيز على الجانب الرقابي إلى توفير البيانات والمعلومات التي تمكن المساءلة من قبل المجتمع، فضلاً عن الإبلاغ المالي للحكومة بغرض القيام بمساءلتها المالية والمساعدة في اتخاذ القرارات. وقدمت الدراسة مجموعة من المبادئ المقترحة عند وضع المعايير المحاسبية الحكومية، من أهمها:

1. يجب على الحكومة أن تعد وتنشر موازنتها، وتمسك السجلات المالية، وتوفر إفصاحات مالية كاملة على إن تخضع الحكومة للتدقيق والرقابة المالية المستقلة.
2. شكل ومكونات التقارير المالية يجب أن يكون بناءاً لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية.
3. يجب على النظام المحاسبي أن يقيس النقدية والنتائج المالية الأخرى للمعاملات والأحداث السابقة بما في ذلك تنفيذ الموازنة.
4. ينبغي أن يكون النظام المحاسبي قادراً على تسجيل المستويات والتغيرات في الموجودات والمطلوبات والإيرادات والنفقات أو المصروفات ذات الصلة بالمبالغ المعتمدة في الموازنة.

15- دراسة (Wynne, 2003) (1)

قدمت هذه الدراسة بعنوان: "هل القوائم المالية للقطاع الخاص توفر الأنموذج المناسب لحسابات القطاع العام؟". وفيها يدافع الباحث عن أساس المحاسبة النقدي وينتقد التوجهات التي تطالب بالتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. وقد تضمنت الدراسة النتائج التالية:-

1- يعد الأساس النقدي مدخلاً بسيطاً ومجرباً ومنتيناً للمحاسبة في الوحدات الحكومية للقطاع العام، وعلى النقيض من ذلك، فإن أساس الاستحقاق يفشل، حتى في شروطه الخاصة لحساب الدين الحكومي بشكل كاف، وفي جوانب أخرى عديدة تميز محاسبة القطاع العام عن غيرها.

(1) Wynne, Andy, "Do Private Sector Financial Statements Provide A Suitable model for public Sector Accounts?", Paper to be presented at the European Group of Public Administration annual conference on "Public Law and the Modernising State" in Oeiras (Portugal), 3-6 September 2003-08-09.

2- إصلاح محاسبة القطاع العام المالية يمكن أن يجلب العديد من المنافع من ناحية كمية ونوعية الخدمات التي يتم توفيرها لمواطني العديد من البلدان في أنحاء العالم كافة. وفي كل الأحوال يجب أن تؤخذ هذه الإصلاحات في الاعتبار بعناية. أما الجوانب الأخرى، مثل الأساس المحاسبي الذي ينبغي أن يتم تبنيه، فيجب أن يقرر في سياق الأولويات العامة لعملية الإصلاح وليس من زاوية تفوق أساس محاسبي على آخر. وأن المحاسبة على أساس الاستحقاق قد تسهل إصلاحات الإدارة العامة الجديدة لكنها ليست النهائية في حد ذاتها.

3- الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي قد يجلب بعض الفوائد في السياق الملائم. على النقيض من ذلك، فإن أساس المحاسبة النقدي قد خدم تقريبا كل الحكومات بشكل جيد. وبالنسبة لمعيار (PSC) وفق الأساس النقدي فيجب أن يؤكد هذه الحقيقة ويضيف منافع الموثوقية والمعايير الدولية الواضحة إلى مزايا المحاسبة وفق الأساس النقدي.

4- يجب تطوير مدخل يحدد بشكل صحيح من هي الحكومات التي يجب مساءلتها، وما هي الاحتياجات من معلوماتها المالية، ونحن يجب أن نعترف بأن أهداف وأغراض منظمات القطاع العام أساسا مختلفة عن شركات القطاع الخاص، وبناء عليه فإن قوائمها المالية من المحتمل أيضا أن تكون مختلفة بشكل أساسي.

16- دراسة (الزعبي، 2004)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع ودور الموازنة في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن، وكذلك التعرف على مدى استخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في تلك المنظمات، وقد اعتمد أسلوب البحث جانب نظري وهو الأسلوب الوصفي من خلال دراسة وعرض الأدبيات التي عالجت موضوع البحث وتحليلها. أما الجانب ميداني فتم استعمال الأساليب الإحصائية وقد أجريت الدراسة على عينة عشوائية من المجالس البلدية، بلغت (100) من العاملين في تلك المجالس وتم استرجاع كافة الاستمارات ، وقد بينت نتائج الدراسة، أن دور الموازنة في تخطيط نشاطات البلدية والرقابة عليها يكاد يكون معدوماً كما أنه لا يوجد للموازنة دور في تحسين ورفع كفاءة المجالس البلدية، كما أظهرت النتائج أن المجالس البلدية في الأردن

(1) الزعبي، ناجح محمد، دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المملكة الأردنية الهاشمية، 2004.

غير قادرة على ترشيد الإنفاق على نحو يكفل معها تحقيق أهداف الموازنة وبالتالي يوجد قصور في استغلال الموارد المتاحة لديها.

17- دراسة (الخاقاني، 2005) (1)

هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه بصورة عامة والإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي . وأوضحت الإطار الفكري الذي يقوم عليه الإفصاح في النظام أعلاه وأهم العوامل المؤثرة فيه . كما تناولت الدراسة الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي في أمريكا وأستراليا وذلك عن طريق عرض القوائم المالية وأهم طرائق وأساليب الإفصاح الأخرى المعتمدة لدى الدولتين أعلاه . وتضمنت الدراسة كذلك تحليل الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي في العراق وتقويمه بالمقارنة بالإفصاح في الدولتين المذكورتين أعلاه . كما عرضت الدراسة أطراً مقترحاً للإفصاح على مستوى الحكومة العراقية كلها . واستنتجت الدراسة بأن الهدف الرئيسي للإفصاح المحاسبي هو جعل القوائم المالية بعيدة عن التظليل والغموض . وأن هدف التقارير والقوائم المالية لا ينحصر بتحقيق الرقابة المالية الشكلية والقانونية فحسب بل أمتد ليشمل تقويم مدى كفاية وفاعلية أداء الجهاز الحكومي وأن التطورات في أسلوب إعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة تؤثر بصورة مباشرة في تطوير وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي . وأوصت الدراسة كذلك بتحديث التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية وتطبيق موازنة البرامج والأداء وضرورة اعتماد أساس الاستحقاق الكامل وتطبيق النظام اللامركزي في العراق . كما أوصت الدراسة بتشكيل لجنة متخصصة لدراسة أحد الأنظمة المحاسبية الحكومية لعينة الدراسة للاستفادة من تجاربه في تطبيقات المحاسبة الحكومية في العراق . كما أوصت الدراسة بتشكيل مجلس للمحاسبة الحكومية في العراق لإعداد المعايير والقوانين والأنظمة الخاصة بتطبيقات المحاسبة الحكومية في العراق .

18- دراسة (Chan, 2006) (2)

قُدمت هذه الدراسة كورقة عمل في المؤتمر العاشر للبحث المحاسبي الحكومي الدولي المقارن بعنوان: " معايير المحاسبة الحكومية الدولية وإصلاح المحاسبة الحكومية في الدول

(1) أالخاقاني، ميثم مالك راضي، "الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي دراسة لعينة من الدول" رسالة ماجستير في المحاسبة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 2005.

(2) Chan, James L., "IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries" (France: Expert Comp table Media, 2006), PP. 31-42.

النامية"، حيث تناولت الإجابة على سؤال تم صياغته في المؤتمر وفحواه: هل محاكاة إصلاح المحاسبة الحكومية بدعة أم ضرورة؟. وأشار الباحث بأن هذا السؤال وثيق الصلة بشكل خاص بالدول النامية التي تم حثها على القيام باستثمارات كبيرة في مثل هذه المسعى. ويجيب على السؤال بأن مثل هذا الإصلاح إذا كان "محاكاة"، فهو لن يمثل شيئاً أكثر من كونه تقليداً مضحكاً للممارسات الغربية. أما إذا كان بدعة، فسوف يمثل عائداً صغيراً لقيمة دائمة. وتناولت الورقة هذه الحالة من زاوية أن إصلاح المحاسبة الحكومية يعد ضرورياً لأنه يقوي القدرة المؤسساتية الضرورية لإنجاز أهداف التطوير.

وتوصل الباحث لكي يتم إنجاز أهداف اجتماعية واقتصادية طموحة، فالدول النامية تحتاج إلى قدرات مؤسساتية للقطاع العام لوضع وتطبيق سياسة عامة تستوجب بالتبعية إصلاح المحاسبة الحكومية، وأن القيمة الاجتماعية لإصلاح المحاسبة الحكومية تكمن في مساهمتها في أهداف التطوير، ومن ضمن ذلك مكافحة الفقر. هذا السبب الجوهرى هو ما أدى إلى قيام المانحين والمقرضين الدوليين وغيرهم بدعم وتأييد تبني الدول النامية لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs). وخلص الباحث بأن التشديد على تأكيد السلامة المالية والتحول إلى أساس الاستحقاق يمكن أن يجعل (IPSASs) أكثر فائدة في إصلاح المحاسبة الحكومية في الدول النامية. ومن التوصيات التي قدمتها الورقة: حث مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) على وضع السلامة المالية في قمة اهتماماته وأن يعمل على تبني الدول النامية للمحاسبة وفق أساس الاستحقاق.

19- دراسة (الأسعد، 2007) (1)

هدفت الدراسة إلى تحقيق انسجام الموازنة مع واقع اللامركزية في الاقاليم، والمساعدة في وضع تويب للموازنة يتفق مع التقسيمات اللامركزية الإدارية، ودليل احصاءات ماليه الحكومة لعام 2001 الصادر عن صندوق النقد الدولي ليكون اداة فاعله لتخصيص الموارد والمحاسبة والإدارة المالية، وقد تركزت إشكالية الدراسة حول الكيفية التي يتم فيها اعداد الموازنة العامة للدولة، اذ لا يوجد وضوح في عملية اعداد الموازنة العامة للدولة في ظل صدور قانون الادارة المالية واللامركزية في الاقاليم او امكانية فهمها اذ لا توجد تطبيقات عمليه للنظام المالي والاداري على

(1) الاسعد ، الاء مصطفي، "اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الادارة المالية والدين العام" ، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2007.

مستوى الاقاليم في العراق، وقد سعت الباحثة نحو حصر اكبر قدر من المتغيرات والعوامل المؤثرة على تحديث الموازنة العامة، وفق التبويب الدولي لدليل احصاءات ماليه الحكومة وتوضيح اسس اعداد الموازنة في ظل قانون الإدارة المالية، واللامركزية في الاقاليم ومحاولة الاستفاداة من تجارب الدول الاخرى في هذا المجال، وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج كان أهمها، ان اهم ما يميز اللامركزية هو الاستخدام الامثل للموارد من خلال معرفة الافراد لاحتياجاتهم ووثوق الصلة بين الاهتمامات المحلية وصناع القرار، من خلال تخطيط الانفاق وفقاً للخدمة المؤداة وتقييم الجوانب الاخرى كالفه كالتنظيم والتنفيذ والإدارة والكوادر والتمويل، وقد أوصت الدراسة بان يكون التحول من المركزية الى اللامركزية بخطوات متسلسله وعلى جميع المستويات السياسية، الإدارية والمالية اذ ان الاقاليم مازالت تعاني من ضعف وقلة التجربة والخبرة في هذا المجال.

20 - دراسة (يوسف، 2007) (1)

هدفت الدراسة إلى إتباع أساليب علمية متطورة في توجيه استخدام الموارد وتوزيعها بصورة عادلة واستخدام اسلوب برمجة الاهداف في توزيع الموارد المحددة للموازنة وبينت مشكلات الاسلوب التقليدي في اعداد موازنة الجامعة (جامعة بغداد)، وقد تمحورت مشكلة الدراسة في ان توزيع التخصيصات المالية الخاصة بالجامعات لا يتم وفق اسس علمية وعملية سليمة تؤدي الى تحقيق الاهداف التي ترنو الجامعات الى تحقيقها، أي ان التخطيط لا يأخذ بالاعتبار العلاقة بين توزيع التخصيصات المالية والأهداف وذلك بسبب عدم استخدام اسس علمية (الخطأ في اسلوب الأعداد) في اعداد الموازنة التقديرية والتخطيط للنفقات والتخصيصات أدى الى اعتماد الأسلوب والتقدير الشخصي، ومحدودية التخصيصات الحكومية، وتقديرات الموازنة غير موضوعية، وكذلك سوء تخصيص الموارد المالية للأنشطة المختلفة، الأمر الذي يؤدي الى التأثير على تحقيق الأهداف المرسومة، واستنتجت الباحثة أن عملية اعداد الموازنة تتأثر بكثير من المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية وأن جامعة بغداد تفقر الى قاعدة بيانات شاملة، وعند تطبيق الاسلوب العلمي اسلوب برمجة الاهداف يجب أن يراعى فيه الامام بالأنشطة كافة التي تقوم بها الكليات الذي يؤدي الى توزيع الموارد المالية بأسلوب علمي ويحقق عدالة في التوزيع.

21- دراسة (المفضل، 2008) (1)

(1) يوسف , نجاة سليم (تخصيص الموارد في موازنة الجامعة باستخدام اسلوب برمجة الاهداف) ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2007 .

هدفت الدراسة إلى مناقشة مجالات الإستفادة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في تطوير وإصلاح المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي في اليمن ، وأتبعته الدراسة أسلوب التحليل القياسي المقارن (Benchmarking) من خلال وضع الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات المالية المعتمدة لدى (IPSASB) كمفاهيم قياسية لمقارنتها بالوضع الراهن لتقارير النظام المحاسبي الحكومي في اليمن ، وفي ضوء نتائج تحليل وتقييم النظام تم تنفيذ دراسة ميدانية عبر استطلاع آراء عينة من المهتمين بالمحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي في اليمن للتحقق من صحة نتائج تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي الراهن ، فضلاً عن الإطلاع على آرائهم بشأن أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في إنتاج معلومات تلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية ، وتوصلت الدراسة إلى أن المعالجات المحاسبية التي يتم إجراؤها لإدارة بيانات النظام المحاسبي الحكومي في اليمن لا تعدو كونها مجرد دفتر نقدية لتسجيل ومراقبة النقد الداخل والخارج من الصندوق أو البنك وأن التقارير المالية التي ينتجها النظام في ظل القواعد والممارسات المحاسبية الحكومية الحالية لا تلبي سوى جزء صغير من احتياجات وأهداف مستخدمي تلك التقارير ، مقارنةً بالإحتياجات اللازمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة ، وأوصت الدراسة بضرورة إدخال إصلاحات جذرية في الممارسات المحاسبية الحكومية التقليدية ويأتي في مقدمتها ضرورة إعادة النظر في الأساليب والقواعد والممارسات المحاسبية الرهنة ولا سيما التحول بشكل تدريجي من المحاسبة على وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق وصولاً إلى اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) المستندة لأساس الإستحقاق الكامل.

22- دراسة (وشاح، 2008) (2)

هدفت الدراسة إلى تقييم النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية واقترح الإستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته ، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وتحليل واقع النظام المحاسبي المطبق في الوزارات الفلسطينية وتوزيع الإستبانة التي صممت لجمع البيانات اللازمة من العاملين في الإدارات المالية والرقابية ،

(1) المفضل إبراهيم عبد القدوس، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية" أطروحة مقدمة الى كلية الإقتصاد ، قسم المحاسبة / جامعة دمشق لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة، 2008.

(2) وشاح، محمود عبدالله، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني -دراسة ميدانية ، رسالة مقدمة الى كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل / الجامعة الإسلامية - غزة للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2008.

وتتمثل أهم ما وصلت إليه الدراسة في عدم ملائمة الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على دور الدولة وتحقيق الأهداف المناطة به , لذا أوصت الدراسة بالعمل على استكمال المقومات والأسس الملائمة لتطوير النظام المحاسبي ليتمكن من تحقيق أهدافه وذلك من خلال توفير مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والتقارير المالية ، والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء واعتماد أساس الإستحقاق وتبني المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة ، والاهتمام بالكوادر البشرية ونشر الوعي بين المسؤولين بأهمية تطوير النظام المحاسبي والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرار.

23- دراسة (البغدادي، 2008) (1)

هدفت الدراسة إلى اقتراح نظام محاسبي حكومي يلبي متطلبات قانون الادارة المالية والدين العام ليحل محل النظام المحاسبي الحكومي على اساس قانون اصول المحاسبات (1940) وقانون الموازنة العامة لسنة (1985)، وقد تمحورت مشكلة الدراسة في عدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا على أستيعاب التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 وذلك بسبب أن الإدارات الحكومية لا تمتلك أدوات تطبيق القانون اعلاه بسبب كونها كانت خاضعة لقوانين تم إلغائها وبتالي ضرورة أستحداث ادوات جديدة أو تحديث الادوات القديمة بما ينسجم مع مستلزمات تطبيق القانون سالف الذكر، وايضا عدم تهيئة كوادر مهنية وعلمية متخصصة لتطبيق قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 ، وضعف ترجمة قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 مما يؤدي الى وجود تطبيقات مختلفة على صعيد الواقع بسبب قيام غير المختصين في المجال المحاسبة بترجمة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها، وجود الكثير من الاخطاء في ترجمة قانون الادارة المالية والدين العام من اللغة الانكليزية الى العربية مع وجود

(1) البغدادي ، احمد محمد علي ، "النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004" ، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2008.

مقاطع من فقرات غير مترجمة وان المستندات والسجلات المحاسبية غير قادرة على استيعاب رموز الدليل لعدم احتوائها على الحقول المناسبة لتلك الترميزات، وقد أوصت الدراسة ضرورة أن تقوم وزارة المالية بتشكيل لجنة لدراسة فقرات هذا القانون لاعادة ترجمته بصورة كاملة وصحيحة والتعريف بالمصطلحات التي ليس لها معنى محاسبي مقابل باللغة العربية، كما اوصى بتطبيق اللامركزية في تطبيق النظام المقترح للوحدات الحكومية التي تمول من الموازنة الفدرالية الجارية.

24- دراسة (الهلالي، 2008)⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي من الممكن أن تقوم به الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي وذلك من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، وقد تمثلت مشكلة البحث في عدم اهتمام القائمين على إعداد الموازنة بالأهداف الاستراتيجية والتركيز على الأهداف قصيرة الأجل إلى حد كبير وهذا ناجم عن فلسفة وأسلوب الإدارة التي تأخذ بالأهداف قصيرة الأجل التي تكون أكثر إلحاحاً لما لها من تأثير مباشر على معايير قياس الأداء، وعليه فقد استند الباحث إلى إعداد الموازنة الصفرية في تطوير الموازنة العامة للدولة وأن الأهداف طويلة الأجل هي الإطار الذي تصاغ فيه الأهداف قصيرة الأجل لتحقيق الكفاءة والفاعلية في أداء الأنشطة الحكومية وذلك بتحديد الأولويات من البرامج الحكومية وإلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل أما الإجراءات العملية التي اعتمدها الباحث في التطبيق فهو إعادة دراسة الخارطة التنظيمية للوحدات البلدية وتحويلها إلى مجموعات قرارية وهي البنية الأساسية التي تركز عليها مستويات الموازنة الصفرية، وتتكون من، تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية، ووصف البرامج والأنشطة، وإعداد البرنامج الزمني وتكاليف كل برنامج، وعبء العمل ومقاييس الأداء، وطرق بديلة لقياس تحقيق الأهداف، وتحديد إجمالي الموازنة لكل وحدة قرارية، وكذلك التنسيق بين الوحدات القرارية تمهيداً لإعداد الموازنة العامة.

25- دراسة (Khan & Mayes, 2009)⁽²⁾

وهي بحث بعنوان "الانتقال إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق"، وقد هدفت الدراسة إلى الإجابة عن تساؤلات رئيسة تمثلت بما هية المحاسبة على أساس الإستحقاق وأسباب الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق في المحاسبة وتأثير ذلك على قائمة الميزانية ,

(1) هلالى، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2008.

(2) Khan, Abdul & Mayes, Stephen , Transition to accrual accounting, International Monetary Fund, 2009.

فضلاً عن الخطوات الأساسية التي يجب اتخاذها عند الإنتقال من المحاسبة على وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق والشروط المسبقة لإدخال المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق وكيف يجب أن تكون متسلسلة الإنتقال وإدارتها فيما يتعلق بجدول أعمال الحكومة الشامل للإصلاح الإداري العام . وتمثلت أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة في أن إدخال نظام المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق سيكون مفيداً لجميع البلدان حيث أنه سيوفر مقياساً أكثر شمولاً للإستدامة المالية ومعلومات حول الآثار المترتبة على كامل الموارد وتعزيز الشفافية وقد أوصت الدراسة أن يتم تنفيذ هذه العملية بشكل تدريجي والأخذ بالدروس والخبرة الدولية التي يمكن الأخذ بها لتوجيه الدول على طول مسار المرحلة الإنتقالية، وكذلك أن بعض الأصول على الرغم من تليتها لتعريف وخصائص الأصول لم يتم إدراجها ضمن الميزانية بسبب وجود مشاكل مع موثوقية التقييم وأهميتها النسبية، وأوصت الدراسة بأن يكون أساس سياسة إدراج أو إستبعاد بعض الأصول عن الميزانيات الحكومية الوطنية هو مدى فائدة وأهمية المعلومات بشأن هذه الأصول لأصحاب المصلحة سواء كانت تشريعية أو إدارية أو المعرفة العامة ، وأن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق تكون مفيدة لصنع القرارات في حال كون مخرجاتها تتسم بالموثوقية والملاءمة والاتساق وتُفهم بوضوح ومألوفة من المستخدمين.

26- دراسة (Grubisic et al:2009) (1)

وهي بحث بعنوان " نحو إدارة كفؤة لأصول القطاع العام " و تناول هذا البحث واحدة من التحديات المالية الهامة في كرواتيا الا وهي إدارة أصول القطاع العام بكفاءة , وهدف البحث إلى خلق فهم أفضل لإدارة الأصول العامة بعدّها جزءاً لا يتجزأ من الإصلاحات في القطاع العام وإفترض البحث أن عدم وجود معلومات موثوقة عن الأصول العامة في المقام الأول يحول دون تحديد قيمة الأصول ووضع الموازنات لأنشطة إدارة الأصول وتقييم أداء مجموعة الأصول العامة ونتيجة لذلك تدار هذه الأصول من دون تخطيط , وإقترحت الدراسة الشروط المسبقة اللازمة للبدء بممارسة سليمة لإدارة الأصول العامة في كرواتيا.

27 - دراسة (الجزراوي وصالح، 2012) (2)

(1) Grubisic, Mihaela, Nusinovic, Mustafa & Roje, Gorana ,Towards Efficient Public Sector Asset Management, Financial Theory and Practice 33 (3), 2009.

(2) الجزراوي ,إبراهيم محمد على و صالح , عبد الهادي سلمان ، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ,مجلة المثني للعلوم الإدارية والإقتصادية , المجلد 2 , العدد 3, 2012.

هدفت الدراسة إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، فضلاً عن مناقشة المعايير المحاسبية بإطارها العام والتركيز على معايير المحاسبة الحكومية الدولية من حيث تطويرها وأهدافها وأهميتها والمنهجية المتبعة في وضعها ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هو أن إتباع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وإعداد القوائم المالية بموجبها تحقق المصدقية وتساعد صانع القرار الإقتصادي والمالي وتعزز ثقة المجتمع الدولي بالمعلومات المالية، ومن أهم ما أوصت به الدراسة هو ضرورة اتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين، فضلاً عن الإستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي من خلال إعتتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs وكذلك أوصت الدراسة بضرورة التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الإستحقاق من خلال نهج تدريجي يبدأ بدراسة الوضع الحالي للنظام المحاسبي الحكومي وتحديد وحدة الإبلاغ الحكومي وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف فيه بما يُمكن من وضع خطة لتطوير النظام المحاسبي بما يتواءم مع أهداف وبرامج الحكومة .

28- دراسة (Trang, 2012) (1)

وهي رسالة ماجستير بعنوان " تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاسبة الحكومة الفيتنامية والقوائم المالية"، هدفت الدراسة إلى تقييم شامل لفائدة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs والجدوى الاقتصادية منها للمحاسبة الحكومية والقوائم المالية الفيتنامية , وتوصلت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق لها آثار إيجابية على المحاسبة الحكومية, ومع ذلك فإنه ليس من السهل على الحكومات في الوقت الراهن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق الكامل, وإن تنفيذ تلك المعايير يمكن أن يختلف بين البلدان بسبب الدرجات المتفاوتة من تطور نظم المعلومات المحاسبية وتقنيات القياس والأسواق والتدريب وثقافة مستخدمي المعلومات المالية, وتمثلت أهم توصيات الدراسة بأن تختار الحكومة الفيتنامية مستوى مناسب لإعتتماد أساس الإستحقاق حيث أن هناك العديد من الطرق المختلفة يمكن من خلالها الإبلاغ عن المعلومات المالية على وفق أساس الإستحقاق في القوائم المالية التي تتراوح بين قائمة بسيطة للأصول والمطلوبات والإيرادات والنفقات وبين تلك التي تظهر المركز المالي والتغيرات في هذا المركز والنتائج التشغيلية والتدفقات النقدية , كما أوصت الدراسة بضرورة الإصلاحات لإدارة

(1) Trang, Le Thi Nha ,Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements, Thesis submitted to gain the degree of "Master in Public Finance Management", university of Tampere, 2012.

القطاع بشكل واسع حيث أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على وفق أساس الإستحقاق ربما يكون مفيداً فقط في سياق إعتقاد إصلاحات إدارة القطاع العام وكذلك أكدت الدراسة على ضرورة التطبيق التدريجي حيث لا يمكن إعتقاد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفق أساس الإستحقاق الكامل دفعةً واحدة.

29- دراسة (Sousa et al: 2013) (1)

وهي بحث بعنوان " المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام البرازيلي: بحث تجريبي بشأن فائدة المعلومات المحاسبية " وقد هدفت الدراسة إلى البحث في تصورات المستخدمين الداخليين والخارجيين ومعدّي المعلومات المحاسبية في القطاع العام البرازيلي بخصوص التغيير إلى النظام المحاسبي على وفق أساس الإستحقاق , وإحتمالية أن يوفر هذا النظام معلومات مفيدة لصانعي القرار , وقد أشارت نتائج مسح العينة إلى أن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق لها قدرة على توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات , وإن واضعي المعايير المحاسبية البرازيلية المطبقة في القطاع العام يسعون إلى تحسين نشر المعلومات وتنفيذ برامج تدريبية ربما تأتي ثمارها بسبب أن المستخدمين الخارجيين والداخليين ينظرون إلى أساس الإستحقاق بأنه ذو إمكانيات عالية لتوليد المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الاقتصادية.

30- دراسة (Dănesc & Rus:2013) (2)

وهي بحث بعنوان "دراسة مقارنة لنموذجي المحاسبة النقدي والإستحقاق" هدفت الدراسة إلى المقارنة بين الأساس النقدي وأساس الإستحقاق للتوصل إلى الحجج الداعمة لإستخدام أحد

(1) Sousa, Rossana Guerra , Vasconcelos, Adriana Fernandes, Caneca, Roberta Lira & Niyama, Jorge Katsumi , Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63, 2013.

(2) Dănescu, Tatiana & Rus, Luminița, Comparative Study on Accounting Models "Cash" and "Accrual", Annals Universities Apuleius Series Economical, 15(2), 2013.

الأساسين في الوحدات الحكومية الرومانية، وإعتمد البحث كلاً من المنهج الوصفي للتعريف بكل من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق والمعلومات الواجب توافرها ، والمنهج المقارن لتحديد نقاط الإختلاف والتشابه في استخدام الأساسين المحاسبيين ، وتسلط الضوء على نقاط القوة ونقاط الضعف لكليهما بإستخدام تحليل SWOT . وتوصلت الدراسة إلى كون أساس الإستحقاق يوفر المعلومات حول النقدية الحالية والمستقبلية للوحدة من الأنشطة الإقتصادية المتنوعة لذا فهو يعد أساس لكثير من القرارات ذات الصلة بالنشاط المستقبلي وفيما يتعلق باستخدام الموارد المحتفظ بها ولا يهمل التدفق النقدي حيث تُعد الوحدة الحكومية الكشوفات المالية السنوية وبضمنها كشف التدفقات النقدية.

31- دراسة (Hassan: 2013) (1)

وهي بحث بعنوان " مناقشات حول المحاسبة وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام : التباين بين الممارسين والأكاديميين" هدفت الدراسة إلى إعادة النظر في النقاش بشأن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام وعرض الآراء المختلفة (الداعمة وغير الداعمة) للمساهمين في الأدب المحاسبي، حيث أُجريت هذه الدراسة من خلال الإطلاع على الأدبيات المتعلقة بإعتماد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام من خلال جمع 224 مقالة من تأليف كل من الممارسين والأكاديميين خلال الفترة التي قادت فيها الإدارة العامة الجديدة NPM التغيير نحو المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق منذ عام 1980 حتى عام 2012 وتم تفحصها وتصنيفها بناءً على وجهات النظر بشأن المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في القطاع العام ، وتوصلت الدراسة إلى أن معظم الممارسين يدعمون المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في حين أن معظم الأكاديميين لا يدعمون ذلك، وتشير هذه النتيجة أن هناك حلقة مفقودة بين البحث الأكاديمي المحاسبي والممارسة المهنية في القطاع العام، ومن وجهات النظر المختلفة إستنتجت الدراسة أن البحوث الأكاديمية والممارسات المحاسبية في القطاع العام تعمل إلى حد كبير في عالمين متباعدين منفصلين، وأوصت الدراسة بضرورة خلق تواصل وتنسيق بين الممارسات المحاسبية والأكاديمية لوضع معايير محاسبية على وفق أساس الإستحقاق ، فضلاً عن إعداد الأبحاث بشأن التحول نحو أساس الإستحقاق المحاسبي .

(1) Hassan, Marissa M. , Debates on Accrual Accounting in The Public Sector: A Discrepancy Between Practitioners and Academicians, Research Paper, Graduate School of Economics, Nagoya University, 2013.

32- دراسة (زهير: 2014) (1)

هدفت الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة القصور، فضلاً عن عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات. ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة هي أن المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASs تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، وتحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجات فئات مستخدمي المعلومات المالية الحكومية، لذا أوصت الدراسة اعتماد المنهج المرحلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق تبني الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الإستحقاق الكامل لنظام المحاسبة الحكومية في الجزائر.

33- دراسة (بن صالح 2014) (2)

هدفت الدراسة إلى التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs ومن ثم إجراء دراسة تقييمية لمشروع تحديث نظام الموازنة العامة في الجزائر ودراسة واقع الإطار المحاسبي للقطاع العام الجزائري لتحديد متطلبات الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق. ومن أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هو أن الإطار المحاسبي الجديد غير تماماً التقييد المحاسبي لنفقات الدولة، فضلاً عن أنه منح إمكانية تقييد إيرادات الدولة محاسبياً، ويتجسد هذا من خلال التركيز على تقييد الحقوق المثبتة للدولة، الأمر الذي يسمح للمحاسب المركزي للخزينة العمومية من التعرف في أي لحظة على قيمة ممتلكات وإيرادات الدولة

(1) زهير، شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الإقتصادية / التجارة وعلوم التسيير /جامعة أحمد بوقرة (بومرداس)، الجزائر، 2014.

(2) بن صالح، عبد الله سليمان، "مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة والانتقال لتطبيق أساس الإستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر" الندوة الدولية السادسة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين - جمهورية العراق، 2014.

محاسبياً، بعدما كان جمع هذه الأرقام في السابق يمر عبر سلسلة مراسلات تستغرق وقتاً ليس بقليل، وهي معلومات وأرقام كثيراً ما كانت غير حقيقية، وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الأساليب والقواعد والممارسات المحاسبية الزاهنة والتحول بشكل تدريجي من المحاسبة على وفق الأساس النقدي إلى المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق في ضوء متطلبات معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs .

34- دراسة (الوائل، 2014) (1)

هدفت الدراسة الى وضع إطار مقترح لإعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في ظل النظام المحاسبي الحكومي، وقد تم تطبيقه في وزارة العدل، وكذلك سعت الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في البيئة العراقية، معيار رقم (1)، وتقديم نموذج مقترح للقوائم المالية الحكومية وفقاً لـ IPSAS1، ومن أبرز الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة التطبيق الفاعل على كل الوحدات الحكومية بغض النظر عن أهدافها لتقديم قوائم مالية موحدة تعطي صورة واضحة عن الوضع المالي للدولة وتتمتع بكافة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذلك ان عدم تبني المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وعدم الامتثال لها يؤدي الى عدم تحسين جودة التقارير المالية ذات الغرض العام ، مما يؤثر على قدرة تقييم قرارات تخصيص الموارد، وأوصت الدراسة بضرورة تبني المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والامتثال لها ، مما يؤدي الى تطوير جودة اعداد التقارير المالية ذات الغرض العام .

35- دراسة (Alshujairi:2014) (2)

(1) الوائل، سلمان عبود روضان “ إطار مقترح لاعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير IPSASs في ظل النظام المحاسبي الحكومي” بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2014.

(2) Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi , Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.24, 2014.

وهي بحث بعنوان "إصلاح نظام المحاسبة الحكومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS في العراق " هدفت الدراسة إلى المساهمة في تطوير المحاسبة في القطاع العام في العراق وإجراء تقييم شامل لفائدة وجدوى وقدرات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs ووفقاً لأساس الإستحقاق, وإعتمد البحث على أسلوب الإستبيان للإطلاع على آراء عينة البحث والمتمثلة بالمحاسبين في وزارة المالية ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الإتحادي والتدريسيين في الجامعات العراقية المختصين في مجال المحاسبة الحكومية للحصول على بيانات حول الأسباب والمتطلبات والتحديات والعوامل المؤدية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs في العراق, وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو الحاجة الماسة إلى إصلاح النظام المحاسبي الحكومي من خلال اعتماد المحاسبة على وفق أساس الإستحقاق من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASs , وأوصت الدراسة الحكومة العراقية على تنفيذ المزيد من الإصلاحات في إدارة القطاع العام وأن تقوم الإدارة المالية العامة بتدريب المحاسبين المؤهلين وبناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبية جنباً إلى جنب مع تكنولوجيا المعلومات التطبيقية.

36- دراسة (Ofoegbu: 2014) (1)

وهي بحث بعنوان " الإدارة العامة الجديدة وأساس الإستحقاق المحاسبي للشفافية والمساءلة في القطاع العام النيجيري" هدفت الدراسة إلى التأكد ما إذا كان اعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي يحسن من المساءلة والشفافية ويساعد على تعزيز جودة المعلومات المحاسبية للقطاع العام النيجيري, وتم جمع البيانات من خلال استبيان أعد على مقياس خماسي تم فيه إستطلاع آراء المستبانيين المتمثلين بمدققي الحسابات والمحاسبين في القطاع العام والأكاديميين في الشرق الجنوبي من نيجيريا الذين يملكون المعرفة الكافية لكلا من الأساس النقدي وأساس الإستحقاق وعلى الرغم من أن إجابات أفراد العينة أشارت إلى أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام النيجيري من شأنه أن يحسن بشكل كبير من الشفافية إلا أن أفراد العينة أشاروا أيضاً إلى التحديات التي قد تعيق تنفيذ وتحقيق الهدف والمتمثلة بعدم إخلاص موظفي الحكومة ونقص المتخصصين في هذا المجال وعدم كفاية تدريب موظفي الحكومة والتكاليف الضخمة للتنفيذ , لذا تمثل أهم ما أوصت به الدراسة في توفير

(1) Ofoegbu, Grace N. ,New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 16, Issue 7. Ver. III, 2014.

الإطار القانوني للتنفيذ السليم والفعال لهذه المعايير على وفق أساس الإستحقاق المحاسبي في نيجيريا وتعديل الدستور النيجيري الاتحادي لضمان الامتثال الصارم لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

37 – (Al-Zubi, Ziad, 2015) (1)

وهي بحث بعنوان " مدى تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية من الحكومة الأردنية" هدفت الدراسة دراسة مدى فعالية المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والتي طبقت في الاردن، وتحديد تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي النيجيري، والتأكد من مساهمتها في تعزيز إمكانية المقارنة الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها ، هناك مشكلة في تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية للقطاع العام الاردني اذ ان تطبيقها ضعيف ويتم بشكل غير صحيح لعدم متابعة اجراءات التطبيق، وقد أوصت الدراسة ب تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية بشكل اوسع بالتعاون مع السلطات المختصة ورفع كفاءة الرصد والمتابعة على إجراءات التطبيق ورفع كفاءة الموظفين ومواكبة تحديثات المعايير .

38 – دراسة (Legenkova, 2016) (2)

وهي بحث بعنوان " تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في الاتحاد الروسي" هدفت الدراسة إلى تحديد الاختلافات بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والمعايير الحكومية التي نشرتها وزارة المالية الروسية، والتحقق من تأثير المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على الموثوقية والمصادقية والنزاهة، وقد توصلت الدراسة إلى أن تنفيذ هذه المعايير يمكن أن يعزز هدف الحكومة الاتحادية لتقديم الخدمات بفاعلية وكفاءة اكثر، وان استعمالها كأساس لإنشاء نظام للمعايير الوطنية للمحاسبة والبيانات المالية للقطاع العام يعد عامل أساسي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتوحيد الحسابات الروسية، وفهم البيانات المالية الروسية للمستعملين

(1) Al-Zubi, Ziad , “The extent of applying the International Public Sector Accounting Standards by the Jordanian Public Sector” The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences, P(47-63) Retrieved 8 May, 2015.

² Legenkova, Margarita , International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 6, Issue 4, P(1304- 1309), 2016.

الأجانب، وقد أوصت الدراسة الإسراع في تطوير بعض المعايير، كما وضرورة اعتماد معيار (33) "اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق للمرة الأولى" فضلا عن استكمال قائمة معايير المحاسبية الحكومية الدولية.

ثالثا: تحليل الدراسات السابقة والاسهامة التي يقدمها البحث الحالي:

لقد ركزت الدراسات السابقة على إيضاح ومناقشة بعض القضايا ذات الصلة بتطوير المحاسبة الحكومية في كل من العراق ، الدول العربية و الدول الأخرى ومن خلال عرض وتحليل مضمون هذه الدراسات يمكن تحديد مسارات الدراسات السابقة وكالآتي :-

1- تشترك الدراسات السابقة جميعها في أنها تهدف إلى إصلاح المحاسبة الحكومية أو تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال المساهمة بشكل أو بآخر حول أهمية تبني أساس الاستحقاق (باستثناء دراسة Wynne , 2003) في تطوير نظم المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي وان التطوير في المحاسبة الحكومية يؤدي إلى الانتقال من التركيز على الجانب الرقابي إلى توفير البيانات والمعلومات التي تمكن المساءلة المالية والمساعدة في اتخاذ القرارات .

2- تناولت بعض الدراسات السابقة العربية والأجنبية حول أهمية تطوير النظام المحاسبي والإبلاغ المالي الحكومي، وتتنوع مواضيع تلك الدراسات في جوانب فرعية ركزت بعضها على أهمية اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودورها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ، الدول العربية والبلدان النامية كما تناولتها دراسات المفضل (2008) ، (Chan, 2003) و (Chan,2006) . إما دراسة السعبري تناولت (12) معيار من تلك المعايير، إلا أنها ناقشتها عندما صدرت كمسودات عرض وليس بشكلها النهائي، كما لم تتناول معظم متطلباتها الجوهرية. فيما ركزت دراسة أشمري (2003) على ضرورة الارتقاء بأسس وإجراءات الإبلاغ المالي الحكومي المعتمدة في البيئة المحلية بما يتسق والتطورات التي يشهدها العراق حاليا والمتوقعة مستقبلا والعمل على صياغة أهداف جديدة للنظام المحاسبي الحكومي في العراق والتقارير المالية التي يقدمها. إما دراسة ألقاني (2005) فقد تناولت الإفصاح المحاسبي في النظام الحكومي - دراسة لعينة من الدول هي أمريكا وأستراليا - وذلك عن طريق عرض القوائم المالية وأهم طرائق وأساليب الإفصاح المحاسبي الأخرى المعتمدة للدولتين . في حين ركزت دراسة الشايح (2003) على تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وتصميم نموذج جديد للدليل المحاسبي لحسابات الدولة

3- دراسات تتعلق بالنظام المحاسبي الحكومي وعلاقته بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) مثل دراسة البغدادي (2008) م فقد اقترح آلية نظام محاسبي حكومي يتوافق مع

قانون الادارة المالية والدين العام مع اقتراح دليل محاسبي لهذا النظام المقترح بما يتوافق مع دليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM)، اما دراسة صالح (2012) م فقد ركزت على مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق واقتراح نموذج للارتقاء بالنظام المحاسبي الحكومي ليكون ملائماً للنظام الاتحادي وقد تضمن البحث خطوات التحول التدريجي من نظام المحاسبة الحكومي وفق الاساس النقدي المعدل الى اساس الاستحقاق، اما دراسة الوائلي (2014) م فقد كانت من خلال تطبيق (IPSAS1) على بيانات وزارة العدل العراقية وتوصل الى ضرورة تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي لتعزيز الافصاح المحاسبي، اما دراسة مفضل (2008) م فقد كانت دراسة مقارنة من خلال جعل المفاهيم والاهداف والخصائص النوعية لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية هي الاساس ومن ثم مقارنة النظام المحاسبي الحكومي في اليمن بهذه المعايير وقد اوصت الدراسة بتبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية لغرض اصلاح الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي في اليمن، اما دراسة زهير فقد اوضحت نقاط القوة والضعف في النظام المحاسبي الحكومي الجزائري وضرورة التحول نحو اساس الاستحقاق المحاسبي، اما (Trang) (2012) م فقام بإجراء تقييم للنظام المحاسبي الفيتنامي وبحث في مساوئ واختلافات هذا النظام عن معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) وتوصل الى فائدة هذه المعايير لتوفير معلومات مفيدة وتقديم قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي وامكانية المقارنة مع الدول الاخرى، اما (Alshujairi) (2014) م فقد توصل الى ان هناك حاجة لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي واعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) وتوصلت دراسة (Ijeoma & Oghoghomeh) (2014) م الى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs) يعمل على تحسين جودة نظام إعداد التقارير المالية في نيجيريا وتحسين المقارنة بين المعلومات المالية التي توفرها الحكومة النيجيرية ومختلف دول العالم وأشارت دراسة (AL- Zoubi) (2015) م الى ضعف تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي في الاردن بسبب ضعف الامكانيات للملاك العامل وضعف متابعة اجراءات التطبيق لهذه المعايير.

1- دراسات تتعلق بالموازنة العامة وقانون الإدارة المالية والدين العام كما في دراسة الاسعد (2007)م والتي تناولت الخطوات التي كان سيتم اتباعها لتطبيق نظام إدارة مالية آلي في العراق من خلال نصب برنامج (Free Balance) وهو نظام عالمي ليتم استعماله في جميع دوائر الدولة التي يتم تمويلها من خلال الموازنة العامة ومتطلبات تطبيق هذا البرنامج والبناء الهندسي له، فضلاً عن دراسة نظام إدارة المعلومات المالية للخزينة. كما تضمن البحث أسس إعداد وتطبيقات الموازنة الفيدرالية في العراق لعام (2006)م.

2- دراسة تتعلق بالاطار المفاهيمي وهي اطروحة ارديني (2015) م وضحت الاطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية كما قدمت ملامح لاطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية الدولية وفق دليل احصاءات مالية الحكومة ومن ثم بينت الدراسة مدى توافق الاطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في العراق الحالي معهما مبينا اوجه التشابه والاختلاف واقتراح تعديلات عليه كمحاولة لتطوير الاطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية العراقي لاجل تذليل الصعوبات أمام تبني اساس الاستحقاق للنظام المحاسبي الحكومي العراقي.

على الرغم من وجود اتفاق بين الدراسة الحالية وبعض الدراسات التي تم تناولها من حيث اوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي في العراق القائم على الاساس النقدي المعدل والقوانين والتشريعات التي تحكم هذا النظام والحاجة الى تطوير هذا النظام نحو اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية ودليل احصاءات مالية الحكومة كما تضمنت الدراسة متطلبات ومعوقات اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية ، الا ان اهم ما يميز هذه الدراسة هو محاولة التعرف على التأثيرات التي تتجم في حال اعتماد هذا النظام المحاسبي والدليل المحاسبي الحكومي لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية في الموازنة العامة التقليدية للعراق سواءً من حيث الاساس المحاسبي المعتمد في اعدادها او اسلوب اعدادها والمدى الذي تعد له الموازنة والتبويات والترميز والمصطلحات المعتمدة في الموازنة فضلا عن التأثيرات في رقابة اداء الموازنة العامة ومن ثم فان هذه الدراسة ركزت على جميع مراحل الموازنة العامة في العراق اي مرحلة الاعداد ومرحلة التنفيذ ومرحلة الرقابة وتم ذلك من خلال دراسة وتحليل تجارب دولية سابقة في هذا المجال ومحاولة الاستفادة من التأثيرات الظاهرة في موازنتها فضلاً عن دعم نتائج البحث الخاصة بالتأثيرات في الموازنة العامة في العراق في حال اعتماد (IPSASS) من خلال التحليل الاحصائي لآراء السادة المسؤولين في وزارة المالية ، وكذلك الافادة من آراء نخبة من الاكاديميين من ذوي الدراية في هذا الموضوع.

الفصل الأول الإطار المفاهيمي للموازنة العامة للدولة والأداء المالي والرقابة

سيتم من خلال الفصل الحالي تناول المباحث الآتية:

المبحث الأول: مفهوم الموازنة العامة .

المبحث الثاني: أنواع وتبويات الموازنة العامة.

المبحث الثالث: مبادئ ودورة إعداد الموازنة العامة.

المبحث الاول الموازنة العامة

تمهيد

تحتل الموازنة العامة أهمية كبيرة في جميع الدول لما تحقّقه من اغراض مختلفة سياسية واقتصادية ورقابية واجتماعية فهي تعمل على تعديل توزيع الدخل وتعكس عمل الحكومات خلال مدة محددة، مما يشجع على تطوير الموازنات في مختلف انحاء العالم باستعمال افضل الممارسات في التخطيط والتنفيذ والرقابة، وفضلا عن ذلك فإنها أداة رئيسة للاستدلال على كفاءة أجهزة الدولة من خلال النظر إلى مدخلات ومخرجات الموازنة في تحقيق التنمية الاقتصادية ويفهم من ذلك أن الموازنة التي تبنى على أسس موضوعية تتمثل بالتخطيط والتنفيذ والرقابة تكون دعامة للتطور الاقتصادي والاجتماعي وتنعكس ايجابياً على رفاه المجتمع وأداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية.

ونظراً لأهمية الموازنة العامة للدولة بوصفها الوسيلة الفاعلة في تعبئة وتوزيع الموارد المالية كونها البودقة التي تصب فيها التدفقات النقدية المختلفة لتعود فتنساب منها على شكل نفقات واعتمادات وهي وسيلة من وسائل تنفيذ السياسة العامة للدولة.

1-1-1 نشأة الموازنة العامة للدولة وتطورها

الموازنة العامة للدولة هي فكره، قديمة قدم المدنية. اما بروز الموازنة العامة للدولة كنظام فقد ارتبط باقتصاديات الدول الحديثة ومراحل التحول الصناعي وتبلور وجود الدولة ككيان سياسي منظم، وبالرغم مما يكاد يكون شبه اتقاق بين علماء المالية العامة على ان الموازنة العامة للدولة قد عرفت كل من الحضارة السومرية، والآشورية، والبابلية، والفرعونية، كما عرفت في الفكر الاسلامي منذ بداية ظهور الدولة الإسلامية، وعُرفت في الصين، وايضاً عرفها الرومان نظراً لاتساع رقعة الإمبراطورية الرومانية والحاجة الى تنظيم واردات الدولة ونفقاتها في موازنه. الا ان الموازنة بمفهومها العلمي الحديث لم تبرز الى الوجود الا في النصف الاول من القرن السابع عشر، اذ ارتبط مفهوم الموازنة في العصر الحديث بحق الشعب في الرقابة على الموازنة، بعد ان كان من حق السلطان وكان جزءاً لا يتجزأ من ارادته. (1)

لكن بعد ظهور مفهوم الدولة الحديثة منذ عصر النهضة وتطور مؤسسات الحكم وترسخ نفوذها لتأخذ شكلاً دستورياً وشعبياً، ثم تبعها ظهور مجالس النواب في بعض الدول الأوروبية ومطالبة

(1) الكرخي، مجيد عبد جعفر، "الموازنة العامة للدولة مفهومها واساليب اعدادها . واتجاهاتها الحديثة" ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 1999: ص 21.

هؤلاء النواب بحقهم في معرفة اسباب فرض الضرائب والدوافع لزيادتها وحقهم في الموافقة على مقدارها وطرق جبايتها، ثم تطور هذا الحق ليشمل الرقابة على الابواب التي تنفق عليها هذه الضرائب.

تعد انكلترا من الدول التي استتبقت وثبتت مبادئ الموازنة بالشكل العلمي الذي هو عليه الآن، وانتقلت فكرة الموازنة بعد ذلك الى فرنسا التي طبقت مفهومها بعد الثورة الفرنسية ، ومن هاتين الدولتين انتقلت فكرة الموازنة الى الدول الاخرى ثم تطورت وتبلورت مبادئها وقواعدها الأساسية على مر السنين. اما في العراق فقد صدرت اول موازنه عام ١٩٢١ م وذلك عند تأسيس الحكومة الوطنية، وكانت هذه الموازنة قد أُعدت استناداً الى احكام قانون اصول المحاسبات العثماني الصادر عام ١٩١١ م، والتعليمات المالية التي اصدرتها سلطات الاحتلال البريطاني، والتعليمات التي اصدرتها الحكومة الوطنية المؤقتة في حينه، حتى صدور الدستور العراقي عام ١٩٢٥ الذي اورد بعض الاحكام المالية الخاصة بقواعد الموازنة. (1)

بقيت الموازنة على هذه الحالة حتى صدور قانون اصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ م وبقي بعد ذلك المرجع الوحيد الذي يتولى تنظيم شؤون الموازنة بجانب بعض الاحكام المتفرقة الواردة في قوانين خطط التنمية المتعاقبة حتى صدور قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة ذو العدد (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ م. (2)

الا ان قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٤ الصادر سنة ٢٠٠٤ قام بتوقيف سريان العمل بقانون الموازنة العامة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ وقانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وحل محلها وبالا اعتماد على الفقرات التي وردت في دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ التي تخص الموازنة.

ومن خلال تتبع تطور الموازنة العامة للدولة على مر العصور يمكن تحديد العوامل الأساسية التي ساهمت في هذا التطور من خلال الاتي:-

أ. ندرة الموارد الاقتصادية.

ب. الحاجة الى توزيع الموارد الاقتصادية بين الاستخدامات المختلفة بطريقه مثلى.

ج. الحاجة الى التكافل الاجتماعي.

د. التوسع في تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية.

(1) شكري، فهمي محمود، "الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية . والتطبيق"، الطبعة الاولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت، ١٩٩٠: ص 18.

(2) البغدادي، صلاح صاحب شاكر، ((الموازنة واسباب تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية))، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٨: ص 13.

هـ. تزايد الحاجات الاجتماعية والنفقات العامة.

و. اتساع اشكال التنظيم وتعقدتها.

ز. مطالبة الشعب للحكومات بوضع سند قانوني لتصرفاتها المالية

ويرى الباحث أنه قد يطلق على الموازنة العامة للدولة احيانا اسم (الميزانية العامة) الا ان لفظ (الموازنة) هو الاصح ، وفيما يأتي أوجه الفرق بين مصطلح ميزانية وموازنة:

جدول (1-1-1)

أوجه الفرق بين مصطلح ميزانية وموازنة

الموازنة	الميزانية
هي عملية تقديرية قائمة على توقعات	هي نتيجة فعلية لخطة مسبقة وقائمة على إحصاءات
هي خطة مالية تحدد مسار العمل في الفترة القادمة	بيان مالي يوضح المسار الذي سلكته الشركة في الفترة الماضية
يتم وضعها في بداية العام وتكون بمثابة أداة رقابية على العمل	تجري نهاية العام وهي بمثابة تقييم لخطة العمل
لأغراض رقابية وتوقع لحجم المبيعات	هي توضيح لوضع الشركة الاقتصادي وبيان قيم الارصدة

المصدر : إعداد الباحث بيانات الدراسة 2021م

يتضح من خلال الجدول السابق أن هناك اختلاف جوهري بين المصطلحين، وأن عملية الخلط بينهما تحدث تغييرا في المفاهيم، إذ أن الموازنة تمثل تقديراً للمبالغ المتوقع انفاقها والمبالغ المتوقع تحصيلها، وهي توازن بين ما تتوقع تحصيله من إيرادات وبين ما تتوقع انفاقه من نفقات، ومحاولة تقليل الفجوة بينهما دون ان يعني ذلك توازنهما، بل ان الموازنات تسجل في الغالب عجزاً او فائضاً.

2-1-1 مفهوم الموازنة و تعريفها

1-2-1-1 مفهوم الموازنة

تحظى الموازنة العامة بمكانة مهمة لكل دول العالم بغض النظر عن طبيعة نظامها السياسي فغيابها يؤدي الى عدم قدرة الدولة على تأدية وظائفها بشكل منتظم وصعوبة ادارة الاقتصاد الوطني، فهي محور اعمال الدولة في جميع المجالات باختلاف انواعها⁽¹⁾، وان مفهوم

(1) عصفور ، محمد شاكر "اصول الموازنة العامة" ، ط 7 ، الاردن ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع،

الموازنة الذي كان يقتصر على تقدير الإيرادات والنفقات للفترة القادمة قد تطور خلال العقود الاخيرة ليعكس البرنامج المزمع انتهاجه من الحكومة خلال المدة القادمة ويعود هذا التطور الى الدور الاقتصادي الذي تؤديه الدولة، اذ جاءت النظرية الكنزوية في الفكر الاقتصادي لتبرر التدخل الحكومي في مختلف المناحي الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع. (1)

أن اصطلاح الموازنة يعني أصلاً حقيبة النقود أو الحقيبة العامة التي تستخدم وعاء لإيرادات الدولة ونفقاتها وقد أطلق اصطلاح الموازنة هذا في بريطانيا على الحقيبة الجبلية التي يحمل فيها وزير المالية الوثائق التي تتضمن حاجات الحكومة من النفقات وتمويلها والتي تقدم إلى السلطة التشريعية لاعتمادها للموافقة عليها (2).

ويمكن القول بشكل عام أن كلمة الموازنة تعني في اللغة العربية عموماً عملية التوازن بين شيئين أو أكثر، وفي مجال المالية العامة فأنها تطلق على الوثيقة أو الجداول التي تحوي التخمينات للمصروفات والإيرادات الخاصة بالدولة لفترة زمنية قادمة .

لغرض تحديد مفهوم الموازنة وارساء معنى محدد لها يمكن استخلاص الصفات والخصائص التالية:

1. الموازنة خطه ماليه: الموازنة خطه تعرض المتطلبات الحكومية لفترة محددة في المستقبل عادةً ما تكون سنة وبهذا فهي تمثل علاقه متوازنة بين النفقات المقدرة والإيرادات المتوقعة وهي خطه تلخص تجربة الماضي وتعبّر عن الموقف الجاري توقعات المستقبل. (3)
2. الموازنة عمل تشريعي: تعد الموازنة أداة تمكن السلطة التشريعية من فرض رقابتها على السلطة التنفيذية، وان الموازنة تخضع لنفس الطرق والاجراءات الشكلية في تشريع القوانين وتشتمل على احكام قانونيه تمثل في مجموعها برنامجاً كاملاً لإدارة شؤون الدولة والأنشطة والفعاليات المقرر تنفيذها. (4)

(1) العواد ، اسعد محمد علي "اساسيات المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، العراق ، كربلاء المقدسة ، دار الكتب، 2017: ص60.

(2) شكاره ، موفق عباس، "ستراتيجية اعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، 2010: ص 50.

(3) حماد، احمد هاني والبحر، حصه محمد احمد، "اصول المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990: ص 75.

(4) القيسي، خالد ياسين، ((وحدة الموازنة العامة للدولة في العراق))، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008: ص 34.

وتجدر الإشارة إلى ان الموازنة قانون من حيث الشكل لأنها تمر بجميع الاجراءات اللازمة لتشريع القانون، وتتضمن احكاماً لا تختلف عن الاحكام القانونية بأي شكل من الاشكال. وان اشتمال هذه الاحكام على جداول تقديرية للنفقات لا يخرجها عن مفهوم الاحكام القانونية. وتأكيداً للصفة القانونية للموازنة، هو ما ذهبت اليه معظم الدساتير والتشريعات المتفرعة عنها، من ضرورة اقرار اسس وقواعد الموازنة العامة ومنها: (1)

أ. هيكل تبويب الموازنة.

ب. طرق اعداد الموازنة والمصادقة عليها.

ج. سلطات واختصاصات تنفيذ الموازنة.

د. موعد تقديم مشروع الموازنة الى السلطة التشريعية وتأريخ المصادقة عليها.

هـ. تأريخ بدء السنة المالية وانتهائها.

و. طرق واختصاصات الرقابة على تنفيذ الموازنة.

3. **الموازنة اجراء محاسبي:** ان النظام المحاسبي الحكومي ما هو الا انعكاس لنظام وتبويات الموازنة، وهو الذي يوضح صورة الموازنة بشكلها التنفيذي، معبراً عنها بأرقام المبالغ الفعلية التي تم انفاقها، والايرادات الفعلية التي تم تحصيلها في سنه ماليه واحده هي سنة الموازنة. لذلك فأن هناك علاقه وثيقه وموضوعيه بين تبويات الموازنة (جداولها التفصيلية) تحليل هذه التبويات والجداول التي تشير الى الاعتمادات المخصصة للإنفاق والتحصيل وبين الهيكل الحسابي للموازنة. (2)

4. **الموازنة عمل سياسي :** ان الموازنة عمل سياسي يعبر عن اتجاهات الدولة ونشاطاتها في جميع الحقول. وذلك فهي برنامج سياسي بجانب انها برنامج مالي، اذ انها تتضمن تمويل الدولة في النواحي المختلفة سواء التعليمية او الاجتماعية او العسكرية كالتمثيل الدبلوماسي، الانتخابات والمنظمات السياسية التي تتفق مع الحكومة بالفكر والعمل. وتثير الموازنة عادةً مناقشات على النطاق الرسمي والشعبي.

(1) شكري، فهمي محمود، مرجع سابق ، ص 18.

(2) المهائني وسلوم ، محمد خالد وحسن عبد الكريم " تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 65 ، 2007: ص 32.

5. **الموازنة عمل اداري** : تعد الموازنة عملاً من اعمال الإدارة سواء من ناحية الشكل او الموضوع اذ انها تنظم عمل السلطة التنفيذية لتحقيق برنامج النفقات والايرادات العامة خلال فتره محدد. كما تمثل مجموعه من القواعد الإدارية التي تنظم العلاقات والصلاحيات بين المستويات المختلفة للإدارة.

ويركز هذا المفهوم على الجانب الخاص بهيكل الموازنة ومفهوم قياس الاداء وطرق هذا القياس والتقارير الخاصة ببيانات اداء العمل، وتحديد وحدة العمل وذلك لإبراز الدور الذي تلعبه الموازنة في مساندة الرئيس الاداري لمراقبة وحدته الإدارية.

6. **المدخل الاقتصادي في الموازنة**: برزت دراسات الموازنة في مجال الاقتصاد التطبيقي، وخاصة في تخطيط الموارد وتخصيصها وتوزيعها حسب مختلف الحاجات والاهداف العامة، واصبحت الموازنة في الفكر الحديث احد فروع دراسات تخطيط الاقتصاد القومي، كما انها اصبحت تدخل ضمن السياسة المالية وما تتضمنه من سياسه الايرادات والضرائب وتنظيم القروض العامة وتوجيهها للنفقات، كما انها وسيله لمحاربة التضخم والكساد وتحقيق استقرار النشاط الاقتصادي ومعالجة التقلبات الدورية او تخفيضها. (1)

7. **الموازنة عمل اجتماعي**: تأتي الصفة الاجتماعية للموازنة من وظيفتها في تمويل الاجراءات الاجتماعية والثقافية التي تهتم مجموع السكان، فهي تحتوي على تقديرات الانفاق العام في مجالات الصحة العامة والتعليم والشؤون الثقافية وغير ذلك.

8. **الصفة التقديرية للموازنة**: الموازنة صك تقدر فيه نفقات الدولة وواراداتها وهي تعد لمدة آنيه، لسنه مقبله، ولا يمكن عند تهيئة مشروع الموازنة في اواسط السنه السابقة لها معرفة النفقات التي ستفق والواردات التي ستجبي بالضبط خلال المدة المذكورة ، لذلك فأن الموازنة العامة بالبيانات التي تتضمنها تعد توقعات لما سوف تقوم الدولة بأنفاقه وما سوف تحصل عليه من ايرادات من خلال سلطتها التنفيذية خلال الفترة القادمة اذ تتولى السلطة التنفيذية تحديد هذا التوقع قبل عرضه على السلطة التشريعية (البرلمان) من اجل اعتمادها واجازتها. (2)

(1) شعبان، علي شاكر عبيدي " إستخدام الموازنات كأداة للرقابة و تقييم الأداء " بحث مقدم احد متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، البصرة ، العراق، 2008: ص 41.

(2) حمدي عبد العظيم ، كيف تقرأ الخطة والموازنة العامة، ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2008: ص 56.

1-1-2-2 تعريف الموازنة

نظراً لتعدد مجالات التخصص التي تهتم بالموازنة العامة للدولة فقد تعددت تعريف الموازنة لتعكس او تركز على المنظور الخاص لها من وجهة نظر كل مجال، لذلك سيتم بيان تعريف الموازنة بحسب كل مجال وكالاتي:

أولاً: تعريف الموازنة بحسب القوانين المالية :

1. التعريف بحسب قانون اصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940, والتي تعكس الصفة التخصصية للموازنة ((جداول متضمنة تخمين إيرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة))⁽¹⁾ .

2. بحسب المادة (45) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن السينمار الاقليمي لهيئة الامم المتحدة المنعقد في بيروت تشرين الثاني وكانون أول 1969 ((عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استخدام الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن بها للموظفين الرسميين على مختلف المستويات الادارية ان يقوموا بالتخطيط والتنفيذ لعلميات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الاكثر فاعلية للموارد المتاحة)⁽²⁾ .

3. التعريف بحسب قانون رقم 107 لسنة 1985 ((هي خطة الدولة التي تتكون من مجموعتين أ. موازنة القطاع الحكومي الممول مركزياً وتضم موازنة جارية واستثمارية .
ب. موازنة موحدة لوحدات القطاع الاشتراكي ذات النشاط الاقتصادي الانتاجي الممول ذاتياً وهي موازنة تعد وتنفذ وفاقا للنظام المحاسبي الموحد)) .

4. بحسب قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 في العراق ((برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات الصفقات العينية للحكومة))
5. التعريف بحسب القانون الفرنسي :-

((هو القانون المالي السنوي الذي يقدر ويجيز لكل سنة ميلادية مجموع واردات الدولة واعبائها))⁽³⁾ .

ثانياً: تعريف الموازنة بحسب رأي الأكاديميين والباحثين :

(1) الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية، مطبعة وزارة التعليم والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية، الطبعة الأولى، 1976: ص 39.

(2) الصائغ، حنا رزوقي، المرجع السابق ، ص 40.

(3) الخطيب ، خالد شحادة ، والشامية، بسام محمد، " المحاسبة الحكومية " ، ط 1 ،الجمهورية العربية السورية ، مطبعة جامعة دمشق، 2009: ص 231.

لقد عرفت الموازنة بطرائق كثيرة وقد ارتبطت التعريفات إلى حد كبير بطبيعة الأثر الذي تلعبه الموازنة وتبعاً لمرحلة التطور السياسي والاقتصادي والاجتماعي التي يمر بها البلد.

عرفها Kenis ((الموازنة ليست الخطة المالية الموضوعة مسبقاً بين النفقات والإيرادات لمنشآت الأعمال فقط بل هي جهاز للسيطرة والتنسيق بين أقسام المنشأة وتساعد المديرين في قياس كفاءة الاداء وتذليل الصعوبات ومراقبة النفقات)) (1) .

ويعرف العبيدي الموازنة على أنها ((مجموعة الخطط المالية والاقتصادية التي تؤدي الدولة تنفيذها خلال فترة معينة مقبلة والمبالغ المخصصة لتسديد نفقاتها والإيرادات المتوقع تحصيلها خلال تلك الفترة لتغطية هذه النفقات)) (2) .

ويعرفها كل من السلوم والجزراوي ((على أنها خطة سنوية اقتصادية مالية سياسية متمثلة بمجموعة من الأهداف والبرامج المقرر تنفيذها من قبل وحدات الدولة المختلفة خلال فترة زمنية معينة سنة عادة معبر عنها بتقديرات تكاليفها المالية مع بيان تقديرات مصادر تمويلها)) (3)

وفي تعريف دقيق للموازنة العامة يرى آرون ولدافسكي ((ان الموازنة وثيقة تحوي كلمات وأرقاماً وتقرح نفقات لأغراض أو بنود معينة أو سلوك مقصود أو تنبؤ تصبح وسيلة ارتباط بين المصادر المالية والسلوك الانساني لتحقيق أهداف وسياسات معينة أو خطة عندما ينسق بين بدائل متعددة لتحقيق هدف ما أو وسيلة لتحقيق وضمان الفاعلية أو عقد بين البرلمان والسلطة التنفيذية)) (4)

ويعرفها الجزراوي على ((إنها التقديرات المعتمدة لحجم الانفاق الحكومي على بنود الانفاق المختلفة لسنة مالية قادمة فضلا عن الإيرادات الحكومية المنتظرة للسنة نفسها والتي يلزم ان تساوي الإيرادات المقدرة مع حجم الانفاق الحكومي المخطط)) (5)

(1) Izzettin Kenis ((Effect of Budgetary Coal)) Accounting Review October 1979 No: P707.

(2) العبيدي , ماهر موسى (محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة) مطبعة المعارف 1985 : ص 6.

(3) السلوم , حسن عبد الكريم والجزراوي، ابراهيم محمد علي (مقترح تشريع قانون الموازنة العامة للدولة) مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 11 سنة1989: ص 239.

(4) العبيدي , زهرة خضير (تحليل أسس تبويب استخدامات الموازنة العامة للدولة ومواردها) رسالة ماجستير اقتصاد -بغداد 2005 : 26.

(5) الجزراوي , ابراهيم محمد علي (محاضرات نظم متخصصة) طلبة ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2007 : ص 69.

ويعرفها مركز التطوير المهني والاداري في السعودية ((خطة قصيرة الأجل يصدر بها قرار من السلطة التشريعية وتعبّر عن السياسات الاقتصادية والمالية للدولة)) (1) .
وتُعرف الموازنة بأنها: " قائمة تظم مجموعة التقديرات المتعمدة لنفقات الدولة وايراداتها عن سنة مالية مقبلة بهدف وضع خطة مالية واقتصادية طبقاً للسياسة العامة للدولة (القوانين واللوائح المالية)" (2) .

وهي عرفت بأنها "الخطة المالية الرئيسية للدولة وتأخذ مكان القلب في النظام المالي والاقتصادي، وعلى هذا الاساس لابد من توجيهها والسيطرة عليها وتحقيق اهداف الشعب" (3).

وتُعرف بأنها: "الاداة التي تهتم بعملية تحويل المصادر المالية الى اهداف انسانية، فهي تتضمن برنامج مالي تفصيلي مقترح يعكس القرارات المتعلقة باختيار الاهداف المراد تحقيقها واختيار البرامج والسياسات التي تضمن تحقيق هذه الاهداف لتحقيق الرفاهية للمجتمع". (4)

وعرفت بأنها "خطة مالية معتمدة تتضمن برامج عمل وتقدير الايرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة" (5).

ويرى الباحث أن الموازنة العامة تعد من أهم الكشوفات الصادرة عن الحكومة في صورة وثيقة سنوية، اذ تقوم الحكومة بإعدادها واتاحتها للجمهور لبيان السياسات والخطط المالية للدولة عن الفترة القادمة ومن ثم بيان مدى الالتزام بهذه الخطط عند تنفيذها(تحقيقاً للشفافية) ومقارنة النتائج الفعلية والمخططة (مما يجعل الحكومات عرضة للمساءلة).

3-1-1 ركائز الموازنة

(1) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني - الادارة العامة لتصميم وتطوير في المملكة العربية السعودية المكتبة الاسلامية والعربية الالكترونية سحب <http://www.almktaba.Com/Index.php> Cid = 158

(2) الرماحي ، نواف محمد عباس، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009 : ص 141.

(3) جعيو، كريمة عباس ، "فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الالكترونية"، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، 2009: ص 24.

(4) محمود ، رأفت سلامة ، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، عمان ، الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2011: ص 96.

(5) السعبري ، ابراهيم عبد موسى و خليل ، حوراء إحسان " تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق- اطار مقترح" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9 العدد 27 سنة 2013: ص 227.

بعد أن تم استعراض التعاريف المختلفة للموازنة يمكن ان تحديد الركائز المهمة للموازنة وكما يأتي: (1)

1. ان الموازنة تعتمد على التقدير الذي يجب ان يقوم على اساس متين من المعلومات الإحصائية وتحليلها للتعرف على سلوك واتجاهات العلاقات التي تربطها.
2. الموازنة عباره عن خطه شامله لجميع اوجه النشاط في الدولة.
3. ارتباط الموازنة العامة بفتره مستقبليه محدد.
4. الموازنة تتضمن في شكلها النهائي صورته ماليه لتقديرات معتمده ومصادق عليها من ممثلي الشعب, ومن ثم فأنها تتضمن اذناً للحكومة بالإففاق في الحدود والواجه المعتمده, كما تتضمن اذناً آخر يتمثل بجباية الإيرادات على النحو المقرر واللازم لتغطية النفقات المعتمده.
5. ان الموازنة تعد اداة للرقابة عن طريق ربطها بمراكز المسؤولية ومشاركة مراكز المسؤولية في اعداد الموازنات.

ونستخلص من هذا كله:-

1. الموازنة وثيقة تنبوء للإيرادات والمصروفات وتتوقف أهميتها على دقة معايير التوقع والتقدير وتصدر بقانون وحالياً في العراق تنظم بموجب قانون الادارة المالية رقم 95 لسنة 2004 الذي ينظم الاجراءات التي تحكم تنمية وتبني وتسجيل وادارة وتنفيذ الموازنة الاتحادية للعراق .
2. الموازنة تعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسات التي تنتهجها الدولة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية.
3. الموازنة ليست أداة محاسبة فقط تعنى بالتوازن المحاسبي بل هي أداة تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي المنشود أيضاً.
4. الموازنة هي خطة مستقبلية تعد في العراق بناء على تنبؤات حكيمة ومعتمدة لاسعار النفط والضرائب والرسوم الاخرى وتهدف الى تقوية الوضع المالي وتقليل التذبذب في نفقات الحكومة (قانون الاداره المالية 2004) .

(1) السهلاني ، الهام هاشم محمد ، "دور النظام المحاسبي الحكومي في تقييم اداء الوحدات الممولة مركزيا ضمن الموازنة العامة للدولة" ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية: ص 43.

5. الموازنة هي من اقوى حقوق السلطة التشريعية أذ تستطيع أن تراقب أعمال السلطة التنفيذية في جميع النشاطات.

لذلك نجد ان الموازنة قد تطور مفهومها من كونه مجرد جداول حسابية تبين نفقات وموارد الدولة الى خطة لرسم القرارات الحكومية وتعبير عن حركة دائبة ومستمرة بما تتركه من اثار اقتصادية واجتماعية برغم من ان مؤشراتها تقتصر على فترة أمدها سنة واحدة.

1-1-4 اهداف الموازنة العامة للدولة واهميتها

1-4-1-1 أهمية الموازنة

ان الموازنة العامة للدولة تمثل الوسيلة التي تتجسد من خلالها الخطط على الواقع الفعلي، فبجانب كونها تشمل توزيعاً للاعتمادات على مختلف بنود الانفاق، فهي في الوقت نفسه توضح الكيفية التي يتم من خلالها حصول الدولة على مواردها لتمويل هذه الاعتمادات، فبدون الموازنة يصعب على الجهاز الحكومي القيام بمهامه وتحقيق اهدافه، اذ هي بمثابة وثيقة قانونية تقدر فيها نفقات الدولة وايراداتها عن سنه ماليه مقبله، وتخول بموجبها الوحدات الحكومية بالجباية والانفاق على الاغراض المخططة وذلك ضمن اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة،⁽¹⁾ وتستمد الموازنة العامة للدولة اهميتها من كونها تمثل وثيقة قانونية يتم اعدادها وتبويبها وعرضها وتنفيذها وفقاً لقواعد قانونية ملزمه. فالقوانين في معظم الدول تنص على ضرورة اعداد الموازنات بمعرفة السلطة التنفيذية وفقاً لإجراءات معينة وتوقيت محدد، ثم ترفع بعد ذلك للسلطة التشريعية لاعتمادها واصدارها بقانون، وعندئذ تعد الموازنة ملزمة لمديري الوحدات الحكومية خلال الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة، والتي تكون عادة لمدة سنة واحدة والاثر العملي لإضفاء الصفة القانونية على الموازنات انها تعد بعد اعتمادها تصريحاً رسمياً للوحدات الحكومية بأنفاق الاعتمادات على الاغراض المخططة، وهي في الوقت نفسه تعد تصريحاً بجباية الموارد التي تمول هذه الاعتمادات، فضلاً عن ذلك فأن بياناتها لا يجوز تعديلها او الخروج عليها او الإضافة اليها وكذلك تكمن اهمية الموازنة العامة للدولة في رسم السياسة المالية للدولة عن سنه ماليه مقبله وتحديد برامج الانفاق الحكومي لسنه ماليه مقبله وفرض الرقابة المالية والقانونية على تنفيذها⁽²⁾.

1-4-1-2 أهداف الموازنة

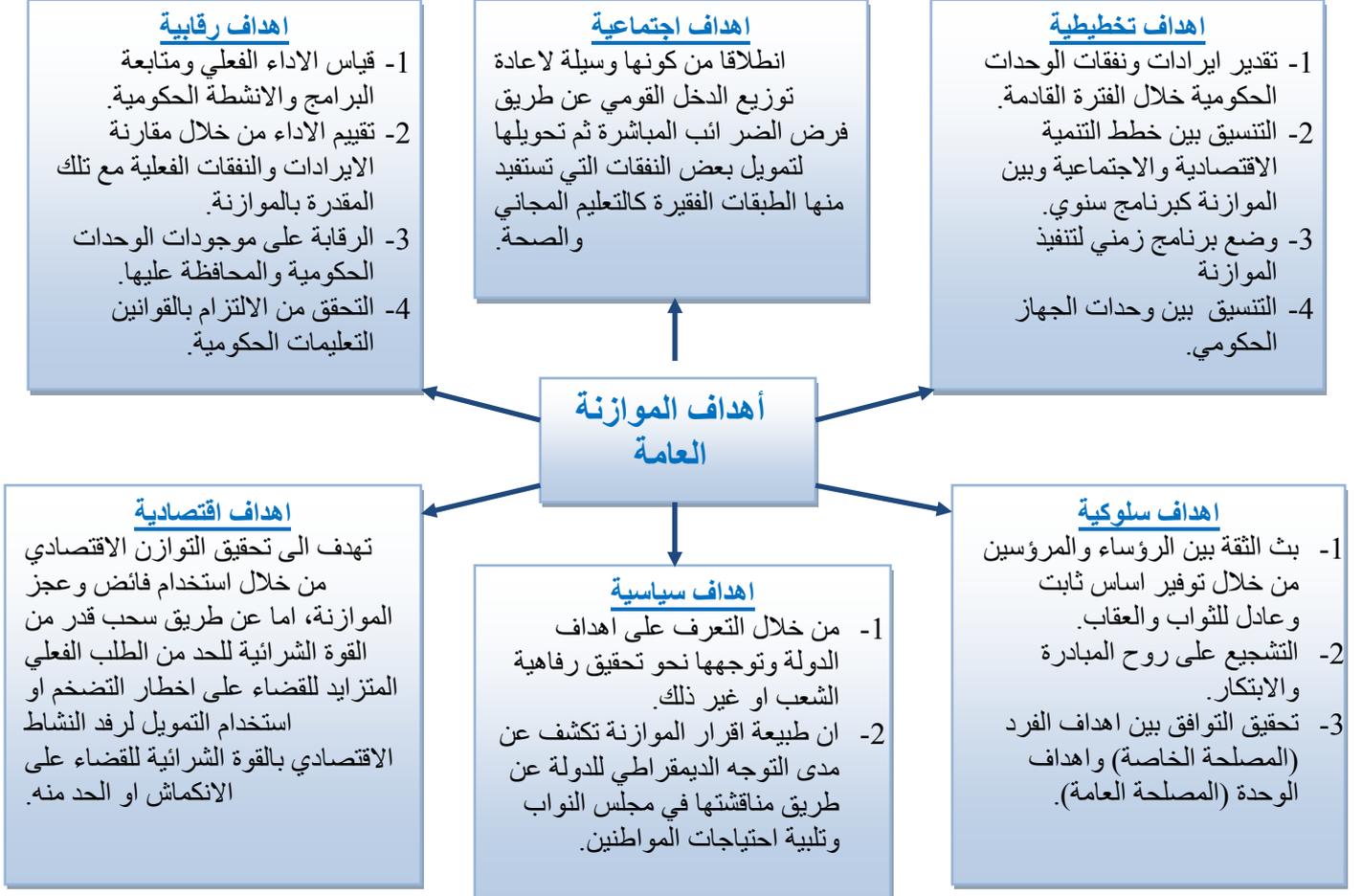
(1) العواجي، إبراهيم بن محمد، دور النظام المالي وآليات التمويل في العلاقة بين الإدارتين المركزية والمحلية ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2008: ص 120.

(2) الأنباري ، صباح صادق جعفر (2014) " قانون الادارة المالية والدين العام " ، مكتبة القانون والقضاء ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق: ص 53.

تسعى الموازنة العامة الى تحقيق مجموعة من الاهداف على مستوى الدولة منها تخطيطية ورقابية وسياسية وغيرها كما مبين في الشكل الاتي:

شكل (1-1-1)

أهداف الموازنة العامة



المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (العواد، اسعد محمد علي (2017) اساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، العراق كربلاء ، دار الكتب)، ص 61-63.

يوضح الشكل السابق أهداف الموازنة العامة والتي شملت جميع أركان الدولة والمجتمع، لذلك

سيتم بيان تلك الاهداف والتي يتوجب على الموازنة تحقيقها وكالاتي:

1- لأغراض تخطيطية:

أ. حصرا احتياجات وحدات الجهاز الحكومي خلال الفترة القادمة.

ب. تنظيم وضبط تحصيل وصرف المال العام بطريقه منظمة تمثلها مخصصات مدروسة

ومبرره وليست مجرد ارقام متناثرة ومتفرقه ومشتتة تستهلك المال العام دون ان تخدم هدفاً معيناً

ومحددأ.

- ج. وضع الخطط والبرامج للاستفادة من المال العام في تنفيذ المشروعات التنموية والاجتماعية بواسطة اجهزه فنيه متخصصه في تلك المجالات.
- د. ادارة المال العام بحيث لا تطغي اوجه الانفاق الادارية المستهلكة على غيرها من اوجه الانفاق المنتج او تلك التي تحقق النفع العام وتعود بالفائدة على المواطن وتعمل على تدوير الفوارق بين الطبقات.
- هـ. الربط والتنسيق بين الموازنة كالبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووضع البرنامج الزمني للتنفيذ.⁽¹⁾

2- لأغراض رقابية:

- أ. قياس ومتابعة الاداء الفعلي بكافة القطاعات الحكومية ووضع الخطط الإرشادية لتطوير سلوكياته وخاصة تلك التي تقوم بتنفيذ الموازنة .
- ب. محاربة التسبب الاداري والمالي وتسهيل مهمة الحصر والمساءلة والمحاسبة والمتابعة المستمرة لما يصرف من الاموال العامة والتأكد من صرفها وفقاً لما خصص.
- ج. التحقق والتأكد على ضرورة اتباع القواعد والقوانين المالية والتعليمات الإدارية والاجراءات الحكومية المتعلقة بتنفيذ عمليات الصرف.

3- لأغراض سلوكيه

- أ. التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار .
- ب. تحقيق التوافق بين اهداف الفرد واهداف الوحدة, بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة وزيادة فاعلية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة وخاصة الاتصالات من اسفل الى اعلى.
- ج. زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين وافساح المجال للعاملين للمشاركة في اعداد الموازنة ووضع اهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من سلطات اعلى وتوفير اساس عادل للثواب والعقاب.
- د. تحقيق التغذية العكسية (المرتدة) بما يمكن الرؤساء من التعرف على حقيقة ما يجري في اماكن العمل وادراك حقيقة شعور العاملين واحساسهم.⁽¹⁾

(1) العواد، اسعد محمد علي ، اساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، العراق كربلاء ، دار الكتب)،

4- لأغراض الرأي العام:

أ. ان الموازنة تؤمن اعطاء فكره ملائمه للجمهور عن السياسات التي تنتهجها الدولة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية والأنشطة المزمع القيام بها خلال فتره قادمه من خلال الاعلان عن الموازنة العامة باعتماد الشفافية في الاعداد والتنفيذ.

ب. تسليط الضوء على الضرائب التي ستفرض ونسبتها.

ج. العمل على تشجيع القطاع الخاص لإنشاء صناعات وطنيه ومشروعات تنموية تساعد على رفع المستوى الاقتصادي والاجتماعي. (2)

5- لأغراض الإدارة الحكومية:

تحتاج المستويات الحكومية المختلفة الى سيل من المعلومات لتحقيق الإدارة الفعالة لعملياتها وذلك باعتمادها على النظام المحاسبي مما يبرز الأهمية الكبيرة للموازنة لهذه الادارات بدءاً من الادارات التنفيذية الصغيرة وانتهاءً بقمة السلطة التنفيذية.

6- لأغراض متخصصة:

تقديم المعلومات التي يحتاجها المتخصصون كالمحللين الاقتصاديين والباحثين، مراكز البحوث في الجامعات والأجهزة الإقليمية والدولية المتخصصة وفقاً لمبدأ الشفافية والوضوح . (3)

المبحث الثاني

أنواع الموازنة العامة وتبويباتها

مما لاشك فيه أنّ نوع الموازنة العامة وشكلها، يؤدي دوراً كبيراً في تحديد منح الدولة وآليات عملها في إدارة المال العام هذا من جهة، كما أنه يؤدي دوراً مهماً في تحديد توجهات الدولة وسياساتها التنموية من جهةٍ أخرى.

1-2-1 أنواع الموازنة العامة

لقد تطورت فكرة اعداد الموازنة العامة للدولة وفقاً للاتجاهات التي تخدمها الموازنة والاغراض التي تسعى اليها فمن موازنه الرقابة والتي اساسها فرض رقابه على كيفية تصرف الحكومة

(1) الخفاجي ، حيدر جاسم حمزة ، "اعداد الموازنة الاستثمارية للدولة وقرارها ما بين توجهات التخطيط الاستراتيجي والمتغيرات الاقتصادية والسياسية في العراق" ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، 2013: 67.

(2) السهلاني ، الهام هاشم محمد ، مرجع سابق، ص 43.

(3) إلهامي ، محمد عادل والسقا ، السيد احمد ، " المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية"، مدخل معاصر ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، 2009: ص 75.

بالأموال العامة الى مرحلة قياس كفاءة الاداء وفق موازنة الاداء، الى السعي لخدمة العملية التخطيطية ومحاولة ربط السياسة المالية والاقتصادية بخطة اقتصاديه تحتوي على برامج متكاملة تهدف لتحقيق الاهداف التي رسمتها الحكومة وهوما يدعى نظام التخطيط والبرامج والموازنة. ويمكن تقسيم مراحل التطور كما يلي :

1-1-2-1 الموازنة التقليدية (موازنة البنود)

تمثل موازنة البنود التي تقوم على اساس التقسيم الاداري(حسب الوزارات) والتقسيم النوعي (حسب الفصول) الصورة الاولى التي ظهرت فيها الموازنة. وتتميز هذه الموازنة بفرض الرقابة على صحة الاموال العامة بحيث يتسنى معرفة حدود الانفاق العام واتجاهاته مما يمكن معه تحديد المسؤولية تحديداً واضحاً عند حدوث اي انحراف او اهمال او تقصير وترجع هذه الميزة الى التطور التاريخي للموازنة العامة اذ انها نشأت اساساً باعتبارها موازنه رقابه على الاموال العامة واستمرت بصفتها الرقابية لمدته طويله بحيث اصبح الهدف من اعدادها احكام الرقابة على النفقات العامة. (1)

وقد اطلق العديد من التسميات على الموازنة التي تعد على وفق هذا الاساس ومنها الموازنة التقليدية،(Traditional budget) ، و موازنة البنود (Item-line budget) اشاره الى التبويب المستخدم في اعدادها، موازنة الرقابة (Control budget)، الموازنة الإدارية (Managerial budget) كما اطلق عليها الموازنة التراكمية (Incremental budget) بسبب الطبيعة التراكمية للتخصيصات المالية من سنة الى اخرى في الظروف الاعتيادية اي اعتماد تخصيصات السنة السابقة كأساس وزيادة النفقات بنسبه محده للسنة القادمة والموازنة التناقصية (Decremental budget) عندما يكون هناك تخفيض في بنود الانفاق عن السنة السابقة لسنة الموازنة . (2) وتستند الموازنة التقليدية الى الاسس الاتية:

1. تقدير التخصيصات المالية للأنشطة القائمة من خلال استقراء الانفاق للسنوات الأخيرة واتجاهاته في السنة الحالية واعتباره مؤشراً اولياً للإنفاق للسنة القادمة.
2. تقدير الزيادة في الانفاق سواء بالنسبة للأفراد العاملين او لبقية اوجه الانفاق لمواجهة الارتفاع في الاسعار(التضخم).

(1) المعاينة ، خالد سليمان والحسيني ، قاسم ، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2015: ص 131.

(2) الأُسعد، آلاء مصطفى عبد القادر محمد، اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام (دراسة تحليلية)، بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2007: ص 30.

3. تقدير الزيادات اللازمة بسبب الاحتياجات الجديدة للسنة القادمة.

وتمتاز هذه الموازنة بالبساطة والسهولة في تخطيط واعداد الموازنة وامكانية فهمها من المستويات الادارية كافة، كما تبرز اهمية هذا الاساس عندما لا تكون هناك تغيرات جذرية في أنشطة وبرامج الوحدات الحكومية وبذلك فإن استمرار الماضي في الحاضر وقبول المقترحات من دورة تخطيط الموازنة الى دوره اخرى هو اساس مقبول لتخطيط الموازنة. (1)

اما اهم الانتقادات الموجهه فهي: (2)

1. التركيز فقط على الرقابة المالية والقانونية والتحقق من الدقة والأمانة في تنفيذ الاعتمادات والعمل على صيانة الاموال دون المساهمة في ترشيد الانفاق الحكومي.
2. غير قادره على توفير معلومات عن انواع الخدمات التي تقوم كل وحده اداريه بتقديمها او كمية هذه الخدمات او مستوى تأديتها.
3. غير قادره على توفير البيانات والمعلومات الكافية لمساعدة الإدارة الحكومية في اداء وظائفها وخاصة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات. (3)
4. تركز على جانب المدخلات وتدبير الاموال دون الاهتمام بجانب المخرجات او انتاجية القطاع الحكومي او النشاط العام.
5. تشجع على الانفاق بدلا من الترشيح فيه لان تقويم الاداء يكون على اساس مستوى استغلال التخصيصات السنوية.
6. عدم امكانية متابعة وتقييم اداء البرامج والأنشطة الحكومية نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والادارات المتعددة او الحسابات المتنوعة.
7. صعوبة تقويم الاداء.
8. تعتمد على التفاوض والمساومة دون الاهتمام بالأهداف والأنشطة واعتماد التقدير الشخصي والمغالاة فيه.

(1) عصفور ، محمد شاكر مرجع سابق، ص 35.

(2) الشحادة ، عبد الرزاق قاسم والبرغوثي ، سمير ابراهيم والقطيح ، عطا الله محمد و الزايدة ، مراد مصلح ، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، عمان ، زمزم ناشرون وموزعون، 2011: ص 56.

(3) البنا ، بشير عبد الحفيظ ، "الاسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن ، عمان ، دار البيازتي العلمية للنشر والتوزيع، 2013: ص 47.

9. التركيز من ناحية استخدام المعلومات والبيانات على عدة سنوات ماضيه كبدائية لتخطيط موازنة سنة قادمه وهذا يعني ضمناً اقرار جميع البرامج الجاري تنفيذها سواء كانت ضرورية ام لا والتي تم انجازها بكفاءة ام لا.⁽¹⁾

10. اثبتت التجارب والتطورات الاقتصادية قصور في قاعدة سنوية الموازنة والتي تعتبر من القواعد التي تهتم بها موازنة البنود.

1-2-1-2 موازنة البرامج والأداء

ظهرت موازنة البرامج والأداء عام (1949) وذلك بالاعتماد على الوظائف والبرامج والانشطة والمشاريع، اي التعرف على برامج العمل المطلوب انجازه وقياس أداء الانشطة، اذ يتم تحويل كل تقدير في الموازنة الى برنامج ينبغي انجازه، فتقوم كل وزارة بأعداد برنامج حسب انشطتها والذي قد تشترك فيه مع وزارات الاخرى، ويتم تنفيذ هذه البرامج من وحدات مسؤولة عن تنفيذها او تنفيذ جزء منها في تلك الوزارة، اما عن تكاليف ذلك العمل الذي تنفذه الوحدة المسؤولة فإنها تتحدد من خلال ما تم انفاقه في الفترات المتعاقبة المرتبطة بتنفيذ البرنامج، اذ انها قد تستمر عدة سنوات.⁽²⁾

تتطلب هذه الموازنة التفرقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية لتحقيق مقارنة افضل للأداء بين الفترات الزمنية. لذا ينبغي الاهتمام بالأساس المحاسبي المستعمل عند اعداد موازنة البرامج والأداء، وعند محاولة اعتماد موازنة البرامج فلا بد من تطوير النظام المحاسبي فضلا عن انظمة الرقابة المالية والحسابات الختامية بما يتلاءم مع الموازنة خدمة لأهدافها، اذ تبرز التكلفة الكلية لكل برنامج فضلا عن تكلفة ما تم تحقيقه وانجازه.⁽³⁾

وقد عرفت موازنة البرامج والاداء من مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأميركية بأنها تلك الموازنة التي توضح الاغراض والاهداف التي تطلب لها التخصيصات المالية ، وتكاليف البرامج

(1) البغدادي، احمد محمد علي، "النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004"، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2009: ص 70.

(2) الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، "اعداد الموازنة الاستثمارية للدولة واقرارها ما بين توجهات التخطيط الاستراتيجي والمتغيرات الاقتصادية والسياسية في العراق"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، 2013: ص 24.

(3) سعود ، عصام عبد الخضر ، "اصلاح الموازنة العامة وعلاقتها بالتنمية المستدامة - تجارب مختارة مع اشارة خاصة للعراق"، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في العلوم الاقتصادية، 2011: ص 70.

المقترحة لتحقيق تلك الاهداف والبيانات والمعلومات لقياس الانجازات وكل ما انجز من الاعمال المدرجة تحت كل برنامج. (1)

لقد اسهمت عوامل عديده في تعميق جوانب قصور الموازنة التقليدية وابرار ضرورة استحداث نظم متطورة للموازنة العامة للدولة، ومن اهم العوامل التي ساعدت على ذلك ما ترتب على الكساد العالمي الكبير في عام (1929) من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتبني الفلسفة الكنزية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية وتخصيصها على مجالات الانتاج المختلفة والتأثير على مستويات الادخار والاستثمار والعمالة.

ومهما يكن فأن من اهم العوامل والاسباب التي قادت الى الاهتمام بموازنة الاداء ما يأتي:

(2)

1. صعوبة تحديد وقياس كفاءة وحدات الجهاز الاداري في ظل موازنة الرقابة .
2. ظهور انظمه واجهزه للرقابة الحكومية منفصله عن جهاز الموازنة في الكثير من الدول
3. تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق الرقابة الداخلية في المجال الحكومي والاستعانة بالأسس والقواعد المحاسبية في تحقيق الرقابة المالية .
4. الاستفادة من اساليب الإدارة العلمية في مجال الادارة الحكومية .
5. الصعوبات الناتجة عن تخفيف الضغط عن بعض القطاعات الاقتصادية والحاجه الى التطوير في البعض الاخر مما يوجب معرفة النتائج التي تعكسها اعمال الدولة وانشطتها في تقييم الاداء فيما يتصل بالخطط المعتمدة.
6. تواجه الادارات المختلفة مشكلة توزيع الموارد المتاحة المحدودة (ماليه، ماديه، انسانيه) على انشطتها المختلفة ولما كانت موارد الحكومات غالباً ما تتصف بأنها محدودة فأن الادارة الحكومية تحتاج الى بيانات ومعلومات وحقائق ماليه واقتصادييه على جميع المستويات، حتى تتمكن من اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
7. ان تزايد المصرفيات العامة استجابة للارتفاع في احتياجات البرامج تطلب معه استخدام تدابير فعالة للرقابة على تكاليف اداء البرامج.

(1) Christiaens. Johan, Vanhee. Christophe, Manes-Rossi. Francesca, Aversano. Natalia, Cauwenberge “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison” International Review of Administrative Sciences, Retrieved 9 August 2016, P 123, from ras.sagepub.com

(2) عصفور ، محمد شاکر مرجع سابق، ص 49.

وعلى ضوء ما سبق فقد برزت الدعوة الى ضرورة التحول من الموازنة التقليدية لصالح موازنة الاداء, لذلك كان لابد من اعتماد موازنات فعالة توفر الانواع المختلفة من المعلومات المالية التي تعتبر ضرورية لتحقيق اغراض التخطيط وكفاءة الإدارة على مختلف المستويات والرقابة على التكاليف والاداء فيما يتصل بالبرامج المعتمدة .

لقد بادرت الولايات الأمريكية على تأكيد اتباع هذا النوع من اسس تخطيط الموازنة في سنة (1992) اذ سعت لكي تحول الموازنة العامة الى موازنة اداء حقيقه على وفق احكام قانون الاداء والنتائج الحكومية الصادر في سنة (1992) والذي يهدف الى البدء بمشاريع ريادية لقياس الاداء بشكل منتظم. ولم تكن الرغبة في اعتماد هذا النوع من اسس تخطيط الموازنة مقتصره على الولايات المتحدة الأمريكية وانما شملت الكثير من دول العالم مثل كندا وانكلترا والسويد وبعض دول أمريكا اللاتينية كبوليفيا وتشيلي وكولومبيا، كما لاقت تطبيقات لها في بعض دول العالم الثالث كالغليبين واندونيسيا والهند. (1)

وفي العراق كان شأنه في ذلك شأن الكثير من الدول المتقدمة ودول العالم الثالث اذ كان وما يزال يسعى لتطوير اسس تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة بالشكل الذي يجعله مواكباً لتطوير الحاجه الى المعلومات المختلفة للأغراض الاقتصادية والاجتماعية كافة، ففي سنة ١٩٩١ شكلت وزارة المالية لجنة عليا لدراسة امكانية تطبيق موازنة البرامج والاداء في خمس دوائر مختاره. الا ان هذه المحاولة فشلت لان هذه الدوائر هي اجهزه تنفيذيه تؤدي عملها بما ينسجم وفلسفة الدولة ومصالحها وليس من الضروري ان تقوم بربط الكلف بالمنافع فضلاً عن ضعف قناعة هذه الدوائر بالتجربة وافتقارها الى الكوادر المؤهلة من المختصين بالتكاليف والاحصاء خصوصاً، وقد ينظر للبرامج والاداء على انها موازنة واحدة او قد ينظر لهما على انها موازنتان (موازنة البرامج) و(موازنة الاداء) باعتبارهما مرحلتين منفصلتين من مراحل تطور الموازنة. (2)

وتعرف موازنة الاداء بأنها موازنة اصغر وحدة اداريه بينما تعرف موازنة البرامج بأنها الموازنة التي تتكون من موازنات اداء الوحدات الصغيرة والتي تكون فيما بينها البرامج . و يفرق البعض بين البرنامج والاداء على اساس ان البرامج تعتبر اداة تخطيطيه بينما موازنة الاداء تعتبر اداة رقابية وترتبط كل منهما بالأخرى، ومع هذا ينبغي ان لا تفهم هذه التفرقة بالشكل المجرد من خلال وجود مضامين مختلفة لكلا الموازنتين بل ان نظام الموازنة يقسم الى قسمين عند الاعداد, موازنة

(1) Cavanagh. Joe, Flynn, Suzanne, & Moretti, Delphine, "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector" IMF September 2016, P 49.

(2) سلمان، عامر محمد، وحسين، كفاح سامي، "نحو إصلاح محاسبي حكومي من منظور تحليلي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي الوطني المشترك بين كلية الإدارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013: ص 147.

برامج وموازنة اداء, اما من ناحية الاهداف واسس ومراحل التنفيذ فأنهما تشكلان نظاماً واحداً، ويقتضي عند تطبيق موازنة البرامج والاداء بنجاح ان يتم تخفيض الروابط المركزية وتفويض صلاحيات ومسؤوليات جوهريه للمستويات التنفيذية، كما ينبغي تحديد الاهداف الرئيسية والفرعية للوحدة لتحديد البرامج والأنشطة ومستلزمات تنفيذها، وهي كالآتي: (1)

1- مقاييس الاداء

ان من الشروط الأساسية في اعداد موازنة البرامج والاداء, قياس العمل المنفذ في برامج معينه اوفي احدى النشاطات فيه لتقييم مستوى الاداء في الأنشطة التنفيذية في هيكل الدولة، وهناك عدة مؤشرات وينبغي اختيار افضلها من ناحية الهدف المرسوم هي:

أ- مؤشر الفاعلية (Effectiveness indicator)

الفاعلية هي ادراك او شعور مشترك تعزى الى ان المؤسسة او البرنامج او المشروع قد وصل الى غايته. وتعرف الفاعلية ايضا بأنها المدى الذي تتحقق فيه الاهداف او النتائج او الآثار المرغوبة او المتوقعة للوحدة او النشاط موضوع التقييم، وقياس الفاعلية يجدر التمييز بين المخرجات التي تقدمها الوحدة للبيئة (output) والتي تتمثل بالسلع او الخدمات او المنتجات و ما بين الآثار النهائية (impacts or outcomes) اذ ان الامر يتطلب قياس الاثنتين, وان كان قياس الآثار النهائية يتطلب تقيماً طويلاً الامد. وبمفهوم آخر الفاعلية هي التحقيق الفعلي لأهداف المشاريع والمناهج الحكومية وذلك من خلال الاستخدام الامثل لطرق واساليب العمل المعتمدة في تنفيذ الخطط والسياسات المقررة. (2)

ب- مؤشر الكفاءة (Efficiency indicator)

تعرف الكفاءة بأنها العلاقة بين المخرجات، في شكل سلع او خدمات او غيرها من النتائج، وبين المدخلات او الموارد المستخدمة لإنتاجها. وان العملية الكفؤة هي التي تنتج المقدار الاقصى من المخرجات لكمية معطاة او محده من المدخلات، وانها العملية التي تنطوي على استخدام الحد الادنى من المدخلات لكمية ونوعيه محده من المخرجات المطلوب تأمينها. مع العلم ان المدخلات او الموارد تعني الموارد المالية، المادية، البشرية، المعلوماتية والمعنوية وغيرها، ويقصد بالكفاءة ايضاً تنفيذ الخطط والسياسات المقررة بطريقه نظاميه تسهم في تقليل الكلفة الى الحد الادنى، دون ان تؤثر سلباً على مستوى او نوعية او وقت السلعة او الخدمة او العمل

(1) الأسعد، آلاء مصطفى عبد القادر محمد، مرجع سابق، ص 37.

(2) شكاره ، موفق عباس ، مرجع سابق، ص 72.

المؤدى من لدن الوحدة الاقتصادية، بعبارة ادق العلاقة بين المنتج والمستخدم وتعني تحقيق اعلى النتائج من حيث الكم والنوع بأقل الكلف. (1)

ج- مؤشر عبء العمل (Work load indicator)

ويمثل كمية العمل الذي يتضمنه البرنامج او النشاط الواجب ادائه مقارنة بسنة اساس معينه اي يبين هذا المؤشر العمليات التي ينجزها برنامج او دائرة معينه خلال فتره زمنية محدد. (2)

ولابد من توفر معلومات عن عبء العمل للوحدات التي يجري تقدير حاجتها الانفاقية ومن الصعب تخصيص النفقات لأي وحده حكومية بأي درجه من الثقة والموضوعية اذا لم تتوفر معلومات صادقه عما تقوم به من نشاطات مقيسه ومؤشرات تبين عبء العمل الشهري والسنوي.

د- مؤشر الإنتاجية (productivity indicator)

تقاس مؤشرات الانتاجية عن طريق المخرجات (الناتج) بالنسبة الى المدخلات (التكلفة) لأصغر وحدات الانتاج المستعملة، فمثلاً الناتج الحقيقي عن ساعة عمل لعامل واحد يعد مؤشراً للإنتاجية، وعدد الصفحات التي تطبعها آلة طابعه في الدقيقة او الساعة تمثل انتاجية هذه الآلة... وهكذا، تفترض مقاييس الانتاجية بيان عنصر النوعية في العمل، فأن زادت الإنتاجية مع تردي النوعية مثل زيادة الاخطاء، ارتفاع عدد شكاوي المستفيدين من الخدمة، فأن زيادة الانتاج هذه مشكوك فيها. (3)

هـ- مؤشر الاقتصاد (Economy indicator)

ويعني تقليل تكاليف الموارد المستخدمة لنشاط ما مع الاخذ في الاعتبار النوعية الملائمة، او ان الاقتصاد يعني الحصول على الموارد المطلوبة بالتكلفة الاقل، وبالكمية المطلوبة والنوعية المناسبة، وفي المكان المناسب، والوقت الملائم. والواقع ان الاقتصاد يعني البحث عن التوفير في التكاليف من خلال اقتناء الموارد وسير العمليات، وتجنب مظاهر الهدر والاسراف والضياع والتبذير والتلف وسوء الاستخدام والسرقه، ومن الممكن التعبير عن الاقتصاد بـ (الترشيد) او (التوفير).

و- مؤشر البيئة (Environment indicator)

(1) سلوم , حسن عبد الكريم والمهاني، محمد خالد "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيد والرقابة" مجلة كلية الادارة والاقتصاد /الجامعة المستنصرية العدد 64 سنة 2007: ص 56.

(2) جعيلو، كريمة عباس، مرجع سابق، ص 100.

(3) السهلاني ، الهام هاشم محمد، مرجع سابق ، ص 53.

البيئة تعني هنا بيئة الوحدة الاقتصادية التي تعمل فيها وفرضية البيئة تعني ان الوحدة تعمل على تحقيق اهداف البيئة في نفس الوقت الذي تعمل فيه على تحقيق اهدافها الخاصة، مما يؤدي الى تعظيم المساهمات الإيجابية وتقليل الأثار السلبية الى الحد الأدنى.

وتشتمل البيئة على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والطبيعية، ويمكن اعتبار هذه الفرضية جزءاً من فرضية الفاعلية على اساس ان تحقيق الاهداف العامة هو مكمل لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. الا انه مع ما يحققه هذا الاسلوب من مزايا في مجال المساعدة في توزيع الامكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة والاقتصاد في التكاليف بشكل عقلاني ومخطط واعطاء تحدي واضح عن مسؤوليات اداء الاعمال من حيث الجهة المسؤولة ودرجة مسؤوليتها والصلاحيات الممنوحة لها فأنها تؤكد على الكفاءة في تحقيق اعلى النتائج من حيث الكم والنوع وبأقل الكلف وتدعم مبدأ المساءلة والرقابة المالية وتساعد على تعزيز التعاون بين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة عبر الادارات في السلم الاداري للمسؤولية المشتركة عن تنفيذ البرامج والمشاريع بينهم وهذا ما يدفعهم الى النزوع نحو اللامركزية في الإدارة . وبالرغم من ذلك تعزى صعوبات ومشاكل تطبيقها الى ارتفاع تكاليفها اذ يتطلب تطبيقها توفير نظام محاسبي اكثر تعقيدا وخبرات إحصائية لجمع البيانات وتحليلها ومعالجتها، فضلاً عن عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية للجهاز الاداري للدولة لتطبيق موازنه البرامج والاداء. (1)

1-2-1 نظام التخطيط, البرمجة والموازنة

(planning- programming –Budgeting system)

يعد هذا النظام اتجاهاً حديثاً لنظام الموازنة بعد موازنة البرامج والاداء. وقد ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية في بداية الستينات من اجل التغلب على بعض المشاكل في اعداد وتنفيذ الموازنة في بعض الوزارات. اذ ظهر هذا النظام كعلاج لقصور موازنة البرامج والاداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الاهداف القومية، واقتصار موازنات البرامج والاداء على الاجل القصير فقط وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات التي تقضي بالمفاضلة بين البرامج لاختيار افضلها، وقد عدت الوظيفة الأساسية لهذا النظام، توجيه اهتمام متخذي القرارات الى امكانية اختيار البدائل وتحديد اولوياتها، وذلك عن

(1) Quist, E. Ronald, Certan, Corina & Dendura, Jerome (European Commission Delegation South Africa), (2008), "Republic of South Africa, Public Expenditure and Financial Accountability, Public Financial Management, Performance Assessment Report", Nederland, BV, September 2008: P 81.

طريق تحليل وتوضيح مدى النفع الناتج عن آل من البدائل المختلفة بالقياس الى الموارد العامة المتاحة، ومن خلال دراسات الجدوى والتحليل المالي، والكمي وغيرها من الدراسات الاقتصادية.⁽¹⁾ وكان الهدف الاساسي من تطبيقه، هو تقديم اسلوب منظم لتحديد الاهداف الاستراتيجية (التخطيط) او الترجمة لهذه الاهداف، وفق الوقت اللازم لأدائها الى مراحل العمل والمستلزمات المطلوبة في كل وحدة ادارية (برمجه) ثم ترجمة كلفة وقت العمل والمستلزمات المطلوبة الى متطلبات مالية(موازنه)، فالتخطيط يتولى تحديد الاحتياجات ووضعها في اطار زمني محدد بالاستناد الى دراسات اقتصاديه مختلفة والبرمجة هي عملية صياغة البرامج التي يتم في اطارها تكامل عناصر العمل من افراد ومعدات وتجهيزات لتحقيق هدف البرنامج.⁽²⁾ والموازنة هي الأداة التي تصاغ بموجبها سياسات التخطيط واهدافه في اطار الوظائف التي تترجمها عملية برمجة الموازنة.

وتعرف هذه الموازنة بأنها خطة حكومية تتضمن برامج ومشاريع مقترح تنفيذها في المستقبل وقد عرفتها لجنة التنمية الاقتصادية الأمريكية بأنها، نظام او اسلوب لصياغة وتحقيق اهداف محدده بشكل كمي، ويركز تصميمه على الوسائل البديلة لتحقيق الاهداف التي تسمح باستمرار مقارنة المخرجات بالمدخلات، ويمكن ان يعرف هذا النظام بأنه منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفه مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتديبر الاموال في وحدات الجهاز الاداري للدولة.⁽³⁾

وقد امتد تطبيق هذا النظام الى بعض الدول الغربية والدول المتقدمة كالنمسا وفرنسا، وانكلترا واليابان في محاوله لوضع نظام بديل عن التخطيط المركزي او التخطيط الشامل. وفي العراق كانت تجربة وزارة المالية في منتصف السبعينات لدراسة تطبيق النظام في بعض الادارات الحكومية وقد لاقت بعض الصعوبات والمعوقات في تطبيقها وهي عدم منح الوحدات التي شملتها التجربة موازنات مستقلة وعدم حصول التجربة على الدعم الكافي والازدواجية في العمل، والمتمثلة في التطبيق الرسمي للنظام واعتبار النظام الجديد ثانوياً وغير ملزم وتعدد مصادر التمويل، وبذلك لم تحقق النجاح المنتظر في التطبيق.⁽⁴⁾

(1) سلوم ، حسن عبد الكريم والمهايني، محمد خالد، مرجع سابق، ص 63.

(2) البغدادي، صلاح صاحب شاكر، "الموازنة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية"، اطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٨، ص 72.

(3) السلطان، سلطان بن محمد بن علي، "المحاسبة الحكومية"، دار وابل للنشر، . الرياض، ٢٠٠٣: ص 116.

(4) الكرخي، مجيد عبد جعفر "الموازنة العامة للدولة مفهومها واساليب اعدادها . واتجاهاتها الحديثة" ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2009: ص 69.

ويمكن تحديد مفهوم هذا النظام بكونه اداة للتخطيط التي تؤكد على تحديد الاهداف القومية للمجتمع واتخاذ القرارات الرشيدة للمفاضلة بين البرامج البديلة التي ينافس بعضها البعض لتحقيق الاهداف ويعتبر هذا النظام البرامج والأنشطة الحكومية وسائل تقوم بدور تحويل الموارد العامة وعوامل الانتاج الى منتجات نهائية وما هذه المنتجات الا الاهداف القومية المسطرة في الخطة العامة المزمع تحقيقها.

يستند نظام التخطيط، والبرمجة ، والموازنة إلى مجموعة من المقومات الأساسية والتي يمكن تلخيصها بالآتي: (1)

1. تحديد الاهداف للوحدة الإدارية بشكل واضح قدر الامكان.
2. رسم الدورة السنوية بمكونات ملائمة على مراحل التخطيط والبرامج والموازنة.
3. تحديد البرامج الخاصة والبدائل الممكنة التي يمكن لها تحقيق الاهداف المعلنة عن طريق اختيار البديل الافضل من حيث الكلفة.
4. استخدام الادوات التحليلية اللازمة لقياس التكاليف ومقدار الانفاق على كل بديل والمنافع المتوقع الحصول عليها منه كذلك وضع معدلات ومؤشرات للأداء.
5. توزيع الصلاحيات والمسؤوليات لتمكين الإدارة من اختيار طرق العمل السليم في تنفيذ الخطط.

ويستند تطبيق نظام التخطيط والبرمجة والموازنة على مستلزمات والتي يمكن تلخيصها بالآتي: (2)

1. اجراء تغييرات في الهيكل التنظيمي للدولة.
2. تهيئة ملاكات وظيفيه تتمتع بخبرات في تحديد المشاكل العامة.
3. تصميم تبويب جديد يجمع بين متطلبات الموازنة وبين برامجها ويضم مجموعة من البرامج التي تعد بمثابة الاهداف النهائية التي ينبغي تخصيص الموارد اللازمة لتحقيقها.
4. استخدام الاساليب الحديثة واعداد الدراسات التطويرية واستخدام وسائل البرمجة وتحليل النظم واساليب تحليل التكاليف والمنافع بما يتلاءم مع نشاط الادارات والبرامج .

(1) محمود ، رأفت سلامة، مرجع سابق، ص 103.

(2) الكرخي، مجيد عبد جعفر، مرجع سابق، ص 36.

ولا يخلو نظام التخطيط والبرمجة والموازنة من صعوبات ومشاكل قد تؤدي إلى فشل النظام بكامله ، حيث أعد نظام التخطيط والبرمجة والموازنة ليتمكن الوحدة الإدارية من البحث والتعلم والتكيف للبيئة المتغيرة بشكل فعال، وقد كان من المؤمل الاستفادة منه عن طريق التحديد الواضح لأهداف واغراض الوحدة الإدارية غير الهادفة للربح واعداد الوسائل اللازمة لتنفيذ هذه الاهداف وحصر المشاكل التي يحتمل مواجهتها ووضع الاساليب التحليلية وحسابات الكلفة والفائدة. الا ان النظام فشل وارتبط فشله بعوامل تنظيمية ومحيطيه وبشكل ملحوظ في الوحدات الإدارية اللامركزية العاملة في بيئة ديناميكية معقدة تتطلب بشكل خاص التخطيط الاستراتيجي. ويمكن حصرها بالاتي: (1)

1. معارضة بعض الموظفين الحكوميين للنظام الجديد ناتجة من سوء الادراك والعوامل النفسية.
2. عدم توفر الخبرة والكفاءات اللازمة التي لها القدرة على استخدام الوسائل والاساليب الإدارية والفنية الحديثة التي يتطلبها تطبيق هذا النظام.
3. عدم توفر قاعده بيانات سليمة تغذي ما يحتاج اليه هذا النظام وخاصة من العمليات الرياضية.
4. الاهتمام بتقييم البرامج الجديدة او المقترحة دراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية دون مراجعه وتقييم البرامج والأنشطة الحكومية الجاري تنفيذها من الاعوام السابقة والتحقق من مدى جديتها ومنفعتها.
5. صعوبة تحديد الاهداف وصياغتها سواء كانت رئيسته او فرعية على شكل برامج وانشطه.
6. صعوبة تقييم الاداء الحالي وصعوبات اعتماد التخصيصات لتنفيذ برامج يستغرق تنفيذها اكثر من سنة في حين ان الموازنة تعد لسنة واحدة.
7. ان الاتجاه نحو المركزية في اتخاذ القرارات لا يخلو من بعض العيوب كالصعوبات التي قد تنشأ امام المستويات الإدارية الأدنى للتعبير عن آرائها او اعتراضاتها للمستويات الإدارية العليا واقتراح افضل البدائل .

وبالرغم مما ذكر من اسباب تعثر او فشل تطبيق نظام التخطيط والبرمجة والموازنة فإن الكثير من الكتاب يرون وجوب الاستفادة من بعض المجهودات التي بذلت في تطبيقه.

1-2-1-3 موازنة الاساس الصفري zero-base budget

(1) الخطيب، خالد شحاته وشاميه، احمد زهير، "اسس المالية العامة"، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان- الاردن، 2003: ص 23.

تعد الموازنة الصفرية من المحاولات لإصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة للتغلب على المشاكل والعقبات التي مرت بها اسس تخطيط الموازنة الاخرى، ولتخدم اهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءه وفاعليه اكبر في اداء الوحدات الحكومية، والتقويم المستمر لجميع الأنشطة، ودراسة جدواها سواء كانت ضمن برامج جديده او برامج قائمه، وتخصيص الموارد اللازمة للإنفاق عليها في ضوء ذلك. وقد استخدمت هذه الموازنة لأول مره من شركة تكساس التي تعمل في حقل الحاسبات الإلكترونية في سنة ١٩٦٩ م، ثم عمل الرئيس الأمريكي (جيمي كارتر) على تطبيقها في ولاية جورجيا عام ١٩٧٣ م عندما كان حاكماً لها، وعندما اصبح رئيساً للولايات المتحدة فقد زاد الاهتمام بها على مستوى الحكومة الفيدرالية، وفي عام ١٩٧٦ م وافق مجلس الشيوخ على قانون اصلاح الاقتصاد والنفقات الحكومية الذي جاء فيه(يجب قبل اقرار البرامج والنشاطات الحكومية واعتماد المبالغ اللازمة لتنفيذها ان تجري مراجعتها وتقييمها بمعرفة مجلس الشيوخ في آل خمس سنوات) كما تضمن هذا القانون دعوة مكتب الإدارة والموازنة الأمريكي لتطبيقه نظام موازنة الاساس الصفري. (1)

وتعد الموازنة الصفرية فلسفه متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية اذ انها تستند الى فكر علمي منطقي متقدم، يساعد على توفير افضل الظروف للإبداع والابتكار والتخلص من الروتين الحكومي، وذلك من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية، والتكيف مع الظروف غير المستقرة والمعاكسة.

ان الموازنة الصفرية لا تعني انكار الجهود السابقة، وعدم استمرارية البرامج والأنشطة وما يعكسه ذلك من آثار سلوكيه سلبيه، وانما تعني مراجعة وتقييم كل الأنشطة سواء أكانت ضمن برامج جديده ام برامج قائمه فعلاً، للنظر في امرا عادة اعتبارها او تعديلها او عدم الاخذ بها في الموازنة القادمة، اذ يفترض هذا المفهوم ان يتم الانطلاق من قاعدة صفريه في عملية اعداد الموازنة، اي ان يبدأ الاعداد للموازنة من جديد دون النظر الى ما كان قائماً في الموازنة السابقة وعدم الاعتماد على ما ورد فيها من تقديرات للاعتمادات المخصصة في تلك الموازنة. (2)

وقد عرف مؤتمر الأمم المتحدة سنة (1967م) في الدنمارك الموازنة الصفرية كما يأتي: "نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في البداية والأخذ بالاعتبار الحد الأدنى للتكلفة أو أكثر

(1) Department of the auditor general of Pakistan((performance audit guidelines)) introduction to performance audit, book1 1999, P 162.

(2) عبد الله، عبد القادر محمد، "الموازنة العامة وتطبيقها في دولة قطر"، دار الثقافة للطباعة والنشر والتوزيع، الدوحة- قطر، 2011: ص 66.

الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات ووضع الإطار الذي يمكن بموجبه تقييم فعالية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقاً لهذه الاعتبارات". (1)

وعرفت الموازنة الصفرية بأنها " إعداد المنظمة للموازنة بأن تقوم بمراجعة وتقييم برامجها ومشاريعها (الحالية والجديدة) بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعة البرامج والمشاريع على أساس التكلفة والعائد والتكلفة الفعلية ". (2)

وعرفت بأنها(نظام يركز على المراجعة والتحليل على جميع اوجه الانفاق المقترحة وليس فقط على الزيادات الحاصلة في معدلات الانفاق الحالية). (3)

ومن أهم مقومات الموازنة الصفرية هو اعتمادها إجراءات وضع الوحدات التنظيمية أو الوحدات القرارية وهو مشابه لمفهوم مركز المسؤولية الذي يبين تكلفة نشاط معين أو مركز مسؤول عن نشاط محدد.

وعليه فالموازنة التعاقدية تتطلب إجراء تقييم شامل ومنتظم لجميع المشاريع والبرامج التي تتضمنها وثيقة الموازنة العامة ولا تعطي أولوية للبرامج والمشاريع تحت التنفيذ على المشاريع الجديدة عند توزيع الاعتمادات وتفترض تخفيض الاعتمادات المالية أو إلغائها للمشاريع تحت التنفيذ إذا تبين عند التقييم أن كفاءتها أصبحت منخفضة أو أن العائد منها أصبح لا يتناسب مع تكلفتها.

تمتاز الموازنة الصفرية كونها تجمع بين وظائف الموازنة الأساسية ، فهي تعطي أهمية للوظيفة التخطيطية دون إغفال الوظيفة الإدارية، كذلك خلق مفهوم جديد للوظيفة الرقابية ليكون للموازنة دور، اقتصادي ، وسياسي، واجتماعي، من خلال الحد من أسلوب المساومة الذي تحاول اتباعه بعض من الوحدات الحكومية، وهناك آليات لإعداد الموازنة الصفرية وهي كالاتي:

1. تحديد وحدات القرار

ان مفهوم وحدات القرار ليس مفهوماً جديداً بل هو امتداد لمفهوم مركز المسؤولية عن تكلفة او نشاط معين او عن الربحية او عن استثمار الموارد الاقتصادية، وتتضمن تحديد الأنشطة المميزة التي تقوم بها الإدارة، والتي يمثل كل نشاط فيها وحدة قرار في مفهوم الموازنة الصفرية، ويمكن تقسيم كل وحدة قرار الى فروع كل منها يشير الى عملية او وظيفه يتكون منها النشاط.

(1) الدوري، مؤيد عبد الرحمن والجنابي، طاهر موسى، "ادارة الموازنات العامة"، دار . زهران للنشر، عمان، 2000: ص 42.

(2) عصفور ، محمد شاكر ، مرجع سابق، ص 52.

(3) العواد ، اسعد محمد علي "اساسيات المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، العراق ، كربلاء المقدسة ، دار الكتب، 2017: ص69.

ولتحديد وحدة القرار ينبغي مراعاة عدة اعتبارات، منها ان ترتبط وحدة القرار بهدف محدود بما يحقق في النهاية الهدف الرئيسي للمنظمة ككل (الوحدة الرئيسية)، وان ترتبط وحدة القرار بالهيكل التنظيمي لتلك المنظمة، وان تقع تحت سلطة مدير واحد تتوفر له حرية الاختيار بين البدائل ويكون مسؤولاً عما يتخذه من قرارات لتحقيق اهداف وحدته الفرعية دون الاخلال بالأهداف الرئيسية، وان يكون لوحدة القرار مخرجات واضحة قابله للقياس وتكون ناتجة من الموارد المخصصة للوحدة والحرص على ان يكون النظام المحاسبي المطبق قائماً على توفير المعلومات والتقارير الضرورية عن المدخلات (التكاليف) والمخرجات (المنجزات) الخاصة بكل وحدة قرار. (1)

2. تحديد مجموعات القرار

ينبغي ان تحدد مجموعة القرار في ادنى مستوى تنظيمي او مركز تكلفه، او وحده تنظيميه اذ تكون اقدر من غيرها في وضع توصيف كامل للأنشطة، وهذا يؤدي بدوره الى زيادة مشاركة العاملين في وضع الخطة، ويضمن اعادة فحص كل الأنشطة على اساس البداية من الصفر، ومن ثم يساعد في تحديد ما يجب تنفيذه من برامج وما يجب استبعاده منها كما انه يسهل الربط بين التكلفة والعائد او الفاعلية لكل برنامج او نشاط، ويحقق محاسبة المسؤولية وتحتوي مجموعة القرار على معلومات تفصيليه عن النشاط توضح: الاهداف، وصف الاعمال، التكاليف والعائد، حجم العمل ومعايير الاداء، البدائل لتحقيق الاهداف، المستويات المختلفة من الجهد والتمويل اللازمين للقيام بالعمل. وتتطلب عملية اعداد مجموعة القرار الاجراءات الآتية: (2)

- أ. تحديد وتقييم البدائل المختلفة لأداء النشاط او الوظيفة واختيار البديل الافضل.
- ب. تحديد مستويات الجهد المختلفة اللازمة لأداء كل نشاط، اذ تقوم الإدارة بتحديد البديل المستوى الأدنى للإنفاق الذي يمكن بواسطته ان يعمل النشاط، دون ان يتأثر مستوى ادائه وكفاءته وان النزول عن هذا المستوى يؤدي الى عدم تحقيق الفاعلية والاداء المرجو منه في مخطط الإدارة.
- ج. وضع قائمة البدائل والتي تتدرج بدءاً من بديل المستوى الأدنى للنفقات صعوداً الى المستوى الاعلى لها.

3. تقويم وترتيب مجموعات القرار

(1) غنام، فريد احمد عبد الحافظ "اطار مقترح لاعداد وتطبيق موازنة البرامج والاداء في فلسطين"، رسالة مقدمة الى كلية التجارة / الجامعة الاسلامية - غزة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2006: ص49.

(2) العمري، عطا محمد، مرجع سابق، ص 72.

يتم ترتيب مجموعات القرار المقترحة من وحدات القرار وفقاً للأهمية المتوقعة للنشاط في تحقيق الاهداف من خلال اسلوب تحليل التكلفة / العائد او اي اسلوب آخر مناسب، اذ تساعد هذه العملية المدراء على تحديد الاولويات بشكل واضح كي تجري عملية المفاضلة بين الجديد من الأنشطة والقائم منها، كما تساعد الإدارة العليا على اجراء التقييم والمقارنة بين الاحتياجات المطلوبة والاولويات بهدف اتخاذ القرار الملائم لتمويل ما يتقرر من مجموعة قرارات. (1)

وتتمثل آلية الترتيب بان مجموعة القرار التي تمثل الحد الأدنى تكون في المرتبة الاولى في عملية الترتيب على بقية المستويات الاخرى في نفس وحدة القرار.

4. اعداد الموازنات التفصيلية

يتم تجميع واعداد موازنات تفصيليه للوحدات القرارية، وذلك باستخدام المجموعات المقترحة من تشكيلة المجموعات القرارية لكل نشاط او وحده قراريه، واعداد موازنات تشغيليه لكل برنامج فرعي او رئيسي او لكل وظيفه، بتجميع المجموعات القرارية التفاضلية المدمجة افقياً ورأسياً اذ ان هناك مرونة كبيره في العرض واعداد العرض من خلال مراحل الدمج الافقي والرأسي لهذه المجموعات، وكذلك فأن تغير الظروف المالية خلال السنه يقتضي تخفيض تمويل بعض المجموعات لمستوى الحد الأدنى بدلاً من المستوى الحالي، كما ان توفر تمويل افضل خلال السنه قد يستدعي رفع بعض مجموعات القرار التي لم تمول خلال الموافقة على الموازنة وتمويلها تبعا لذلك اي يتم رفع ترتيبها الى الحد الذي يصبح بالإمكان تمويلها.

1-2-1-3-1 مزايا تطبيق موازنة الاساس الصفري

هناك العديد من المزايا عند تطبيق موازنة الساس الصفري وهي كالآتي: (2)

1. توفر معلومات مفيدة في مجال اتخاذ القرارات ومن اهمها وضع نهاية للبرامج الحكومية التي يثبت فشلها والتخلص منها.
2. تحديد وتقييم وتبرير لجميع الأنشطة المقترحة والعمل على زيادة فاعلية تخصيص الموارد نتيجة قيام المدراء بتقييم الاحتياجات المطلوبة لكل وظيفه واخذهم بعين الاعتبار مستويات الجهد اللازم لتأدية كل وظيفه .

(1) سلوم , حسن عبد الكريم والمهاني، محمد خالد، مرجع سابق، ص 107.

(2) Kraan, Dirk-Jan, Bergvall, Daniel, Hawkesworth, Ian, Kostyleva, Valentina, & Witt, Matthias "Budgeting in Russia" OECD Journal on Budgeting, Volume 8 , No. 2, OECD 2008, P 55.

3. اعتمادها على طريق التحليل الاقتصادي، وتحليل التكلفة والعائد والمعلومات الإحصائية في دراسة هذا التحليل وبهذا تقلل من أهمية وفاعلية الأسلوب التقليدي في المناقشة، الذي يعتمد على المبالغة في تقدير الاحتياجات والمساومة عند مناقشة الموازنة وتخفيض الاعتمادات بشكل عشوائي.

4. تسهل عمليات تخصيص الموارد والاستفادة منها بشكل أكثر فاعلية على جميع مستويات الوحدة التنظيمية، من خلال زجها بالمشاركة في عملية التخطيط الإداري والمالي ووجود مرونة لدى الإدارة العليا بالنسبة لإعادة توزيع الموارد والسماح لإجراء تغييرات في موازنة الوحدات التنظيمية، فضلاً عن تحديد مستويات الجهد المختلفة لكل نشاط والتي تساعد في عملية الاختيار بين البدائل لتأدية نشاط معين.

5. تتيح الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا للمشاركة كما يمكن ان تجعل بمرور الزمن من عمليات تقييم وتحليل بدائل الأنشطة مسألة عادية مما يساهم في رفع كفاءة الانجاز وفاعلية الانفاق.

1-2-3-2-1 مستلزمات تطبيق الموازنة الصفرية

إن من أهم المستلزمات المطلوبة لتطبيق الموازنة الصفرية الآتي: (1)

1. إعادة النظر في ملاكات الإدارات بما يؤمن وجود مدراء تنفيذيين ذوي خبره ودراية في اعداد الموازنة، ويكون بمقدورهم الاشراف على عمليات الاعداد والتنفيذ بكفاءة ومعرفة عالية.
2. وجود القناعة لدى الإدارة المنفذة من مدراء او ملاكات، بأن النظام يقدم فوائد عديدة في تقييم البرامج التي ينفذونها ويساعدهم على اعداد الموازنة بكفاءة اعلى .
3. توفر مقاييس لأداء واعباء العمل في البرامج على اختلاف انواعها، فضلاً عن توفير الخبرات اللازمة في مجال تحليل التكلفة والعائد والبرمجة الخطية وتوفير المعلومات اللازمة لذلك .
4. تقسيم عمل كل اداره من الادارات الحكومية الى مجموعات كل مجموعته قائمه بحد ذاتها، وذلك لتسهيل ترتيب برامجها ومشاريعها ونشاطاتها حسب الاولويات .
5. اجراء تكييف للنظام مع حاجات واهداف الوحدات او الادارات التي تريد تطبيقه، وذلك للتعرف على نظام المعلومات السائد، والهيكل التنظيمي القائم والحاجات المطلوب الايفاء بها

(1) شكاره ، موفق عباس ، مرجع سابق، ص 82.

بهدف تكييف النظام مع الواقع السائد، والعمل على استكمال متطلباته تدريجياً تجنباً لتعرضه للفشل والتراجع عند المراحل الأولى لتطبيقه.

1-2-1-3-3 مشاكل وصعوبات تطبيق الاساس الصفري

لا تخلو الموازنة الصفرية من مشاكل ومعوقات تحد من تطبيقها وهي كالاتي: (1)

1. تخوف المدراء من اية عملية تجبرهم على اتخاذ القرارات وتتطلب منهم توضيحاً تفصيلياً لوظائفهم لتعريف الآخرين بها.
2. سوء الفهم الذي رافق اسم موازنة الاساس الصفري وتفسيرها على انها انكار للجهود السابقة في مجال الموازنة، والبدء من الصفر دون اعتبار للماضي بدلاً من فهم الفلسفة الحقيقية لها والتي تنصب على تقويم جميع الأنشطة القائمة والجديدة وعدم التعامل مع الأنشطة الحالية كالتزام قائم ينبغي الاستمرار به.
3. حاجة النظام الى ادارته نشيطه لا تتردد من اتخاذ قرارات على قدر كبير من الأهمية وذات دراية ومعرفة بمتطلبات اعداد الموازنة، كما انه يحتاج لملاكات مدربه وخاصة في مجال التحليل والتقييم .
4. صعوبة تكوين وصياغة مجموعات القرار التي تتطلب التحديد الدقيق للأنشطة المطلوب شمولها بهذه المجموعات، ومشكلة وضع الحد الأدنى للجهد وعدم التوصل الى المقارنة الصحيحة بين مستوى الاداء القائم ومستوى الجهد المطلوب.
5. الارتفاع الباهظ في تكاليف تطبيق الموازنة الصفرية، والذي قد يزيد عن المنافع، وزيادة الوقت المصروف والجهد المبذول في الاعوام الاولى لإعداد الموازنة بالمقارنة مع ما بذل في السنين السابقة.
6. ان عملية تطويع نظام الموازنة الصفرية للتطبيق في مجال الإدارة الحكومية يحتاج الى وقت وجهد لاستيعابه وبلورته، والتغلب على صعوبات عديده ترجع الى الطبيعة الخاصة والمميزة للنشاط الحكومي.

(1) السهلاني ، الهام هاشم محمد ، مرجع سابق، ص 52 - 53 .

7. ظهور العديد من المشاكل التقليدية للنظم الاخرى للموازنة، التي تتعلق بصياغة الاهداف وتحديد الاولويات وعملية تقييم ومراجعة البرامج الحكومية، وغياب بعض الضوابط التي تمكن من اكتشاف المبالغة في تقدير احتياجات الوحدات الإدارية عن احتياجاتها الفعلية.

1-2-2 تبويات الموازنة العامة

يفيد كل تبويب من تبويات الموازنة العامة هدف معين، فالتبويب الذي يتلاءم مع طبيعة وحدة حكومية معينة قد لا يتلاءم مع وحدات حكومية اخرى، فضلاً عن امكانية استعمال أكثر من تبويب في وقت واحد خدمة لأهدافها المتعددة (1)

تتضمن التبويات نوعين رئيسيين هما تبويب الإيرادات وتبويب النفقات وكالاتي:

1-2-2-1 تبويب الإيرادات : (2)

- 1- تبويب الإيرادات حسب دوريتها:
 - أ- إيرادات عادية: تشمل إيرادات الدولة من مشاريعها الصناعية والتجارية والزراعية والرسوم بأنواعها، كما تشمل الضرائب مثل ضريبة الدخل والضرائب الكمركية.
 - ب- الإيرادات غير العادية: مثل إيرادات الاصدار النقدي الجديد.
- 2- تبويب الإيرادات حسب مصدرها:
 - أ- إيرادات اصيلة: هي إيرادات الدولة من دخل املاكها التجارية والزراعية والصناعية والمالية.
 - ب- الإيرادات المشتقة: هي إيرادات الدولة عن طريق اقتطاع جزء من اموال الافراد، ويشمل باقي انواع الإيرادات مثل الرسوم والضرائب والغرامات الجزائية وغيرها.
- 3- تبويب الإيرادات حسب سلطة الدولة في تحصيلها:
 - أ- إيرادات سيادية: تحصل عليها الدولة جبراً مثل الضرائب والرسوم والقروض الجبرية.
 - ب- الإيرادات الاقتصادية: تحصل عليها دون جبر مثل ايجار او ثمن بيع العقارات الحكومية.
- 4- التبويب المحاسبي : (3)

(1) هلالى ، محمد جمال علي، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن ، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2002: ص 70.

(2) عصفور ، محمد شاکر مرجع سابق، ص 54.

(3) الشوبكي ، يونس عليان و ابو شمالة ، احمد محمد "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن، عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012: ص 94.

عادة تكون متوسطة الاجل، وبذلك ستظهر البرامج والمشاريع في تلك الموازنة السنوية، فتقسم البرامج الى مشاريع ويتم تخصيص اعتمادات لها، ويتميز هذا التويب بتحقيق رقابة افضل مقارنة بالتويب الاداري والنوعي فهو لا يقتصر على الناحية الحسابية فقط، وانما يوفر معلومات اضافية عن البرامج والمشاريع التي أنجرت والتي لا تزال تحت التنفيذ، مما يساعد على متابعة تنفيذ البرامج والمشاريع وكفاءة انجازها.

6- التويب على أساس الأداء: اذ يتم تقسيم كل برنامج الى وحدات أداء متشابهة يتم تنفيذها للوصول الى تحقيق الاهداف المبتغاة من ذلك البرنامج (1)

في ظل هذا النوع من التويبات يتم قياس تكلفة كل من الانشطة التفصيلية وما تم تحقيقه من إنجازات للنهوض بعملية التنفيذ اذ يتم تقسيم البرامج الى نوعين. (2)

أ- البرامج الجارية: تشمل المنتجات والخدمات الجارية وتنفذ بواسطة مجموعة من الانشطة.

ب- البرامج الرأسمالية: تشمل المنتجات والخدمات الرأسمالية وتحتاج مجموعة من المشروعات لتنفيذها. (وللتفرقة بين النشاط والمشروع ان النشاط هو جزء من البرنامج الجاري في حين ان المشروع جزء من برنامج استثماري).

وهناك ضرورة للإشارة الى ما وضحه العديد من الكتاب في ان التويبين الاداري والنوعي هما التويبان اللذان يرتكز عليهما النوع التقليدي من الموازنات في حين ان تويب البرامج وتويب الأداء هما اللذان ترتكز عليهما موازنة البرامج والأداء.

(1) عصفور ، محمد شاكر مرجع سابق، ص 79.

(2) غنام، فريد احمد عبد الحافظ، "اطار مقترح لاعداد وتطبيق موازنة البرامج والاداء في فلسطين"، رسالة مقدمة الى كلية التجارة / الجامعة الاسلامية - غزة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل،، 2006: ص

المبحث الثالث

مبادئ ودورة إعداد الموازنة العامة

1-3-1 مبادئ إعداد الموازنة

تشكل مبادئ إعداد الموازنة الركائز الأساسية التي تقوم عليها الموازنة وقد نشأت وتطورت مع مفهوم الموازنة ، وعليه فإن المبادئ العامة للموازنة هي كما يأتي:

1-1-3-1 مبدأ سنوية الموازنة

يقصد بسنوية الموازنة ان توضع الموازنة وتنفذ سنوياً ويقتضي هذا المبدأ ان يحدث تقدير واجازة لنفقات وايرادات الدولة وتنفيذ اعتماداتها بصفه دوريه كل عام. ويعني استقلال كل فترة زمنية من المدد المالية بإيراداتها ومصروفاتها وتعد من المبادئ المستقرة حتى الان، وقد استقر الفكر المالي وعلماء المالية على اعتبار مدة الموازنة سنة كاملة للأسباب الآتية :

1. اعتبارات تشريعية: إذ تؤمن سنوية الموازنة استمرار الرقابة السياسية التي تفرضها السلطة التشريعية على أعمال الحكومة (السلطة التنفيذية).

2. اعتبارات مالية: أن المشروعات الخاصة تضع موازنتها كل عام كما تحصل الضرائب المباشرة عن مدة العام أيضا هذا فضلا عن أن السنة هي أنسب مدة لتوقع نفقات وايرادات الدولة . (1)

ان المبررات الأساسية لمبدأ سنوية الموازنة تكمن في اعتبارات سياسيه، ويضمن هذا الاعتبار الرقابة الدورية السنوية للسلطة التشريعية على اعمال السلطة التنفيذية، وبما ينسجم مع الاعتبارات المالية اذ ان المشاريع الخاصة توضع موازنتها لمدة عام، والضرائب تحصل عن عام واحد مما يجعلها تتناسب وتتلاءم مع الموازنة السنوية وحساباتها، وان فترة السنة تتيح تجميع نفقات وايرادات الدولة التي تختلف باختلاف الفصول الأربعة للسنة في موازنه واحده، وان اختيار فترة اكثر من سنة سيؤدي الى عدم دقة التقديرات وذلك لتباعد الفترة بين التقدير والتنفيذ الفعلي، كما ان اختيار فترة اقل من سنة سيؤدي الى صعوبة اعداد وتحضير تقديرات الموازنة ومناقشتها من قبل السلطة

(1) الحسيني ، محمد حسين احمد،(استخدام اسلوب موازنة البرامج والاداء في اعداد الموازنة العامة للدولة) ماجستير محاسبة بغداد 2003 ، ص 42.

التشريعية، فضلاً عن ان فترة السنه تتفق مع مبدأ سنوية اعداد الميزانيات الختامية للمشاريع الخاصة والعامه.

وهناك بعض الاستثناءات على سنوية الموازنة منها:

1. موازنة لأقل من سنة تلجأ الحكومات الى موازنات أقل من سنة عندما تحدث مشكلات سياسية بين السلطتين تؤدي الى تأخير المصادقة على الموازنة أو عندما تتأخر الحكومة في تقديم مشروع الموازنة لأسباب فنية أو مالية يصر الى إصدار موازنات مؤقتة . (1)
2. موازنة لأكثر من سنة كما في موازنة المنهاج الاستثماري التي يستغرق تنفيذها سنوات متعددة ويعد تخطيطاً طويل الأجل فتكون فترة الموازنة أطول من السنة المعتادة.

1-3-1-1-2 المعالجات المحاسبية في ظل مبدأ السنوية:

ان المعالجة المحاسبية عند نشوء التزام على الحكومة خلال سنه ماليه بينما يكون التسديد الفعلي في السنه المالية اللاحقة, او عند نشوء حق للحكومة في تحصيل مبلغ ما خلال سنه ماليه بينما التحصيل الفعلي للمبلغ في سنه لاحقه تختلف باختلاف التشريعات المالية للدول وفق الطرق التالية: (2)

1. طريقة حساب الخزانه (قاعدة الاساس النقدي):

تقتضي هذه الطريقة بأن يعد الحساب الختامي للسنه المالية على اساس قيد ما تم انفاقه فعلاً من النفقات وما تم تحصيله فعلاً من الإيرادات دون النظر الى تأريخ واقعة الالتزام ونشأته او تأريخ حق الحكومة في تحصيل الإيرادات وتلغى اعتمادات النفقات التي لم تنفق اثناء السنه المالية وتفتح ثانياً في الموازنة الجديدة عند الحاجه اليها، اما الإيرادات المحصلة بعد انتهاء السنه المالية التي استحققت فيها فأنها تضاف لحساب السنه المالية الجديدة التي تم فيها التحصيل.

ولكن يعاب على هذه الطريقة كونها:

- أ. تشجع الادارات الحكومية على الاسراف في نفقاتها دون ان تكون هناك حاجه حقيقيه لذلك لتستفيد من الاعتمادات المخصصة لها ولإظهار نفقاتها الفعلية متطابقة مع تقديراتها او قريبه منها لتقوية مركزها التفاوضي عند مناقشة تقديرات الموازنة للسنه اللاحقة.

(1) الصائغ , محمد يونس يحيى (تحضير واعداد الموازنة العامة للدولة) ماجستير قانون جامعة الموصل 2011, ص 50.

(2) 8. P.N.A, Brol ((A Dictionary of Accounting)) First Edition 1996 INDIA, P 43 - 44.

ب. تعمل على اظهار المركز المالي للحكومة على غير حقيقته مما يضعف دور الأجهزة التخطيطية والرقابية وتدفع الإدارة الى التلكؤ في تسديد الالتزامات والاستعجال بتحصيل الإيرادات سعياً وراء حسابات متوازنة تظهر سلامة برنامجها المالي امام السلطة التشريعية.

2. طريقة حساب التسوية (قاعدة الاستحقاق)

ويقصد بها قيد وتحميل المبالغ في الحسابات الختامية على اساس ما التزمت الحكومة او ارتبطت به دون النظر الى السنة المالية التي سيتم الدفع فيها وتقيد المبالغ التي نشأ الحق بتحصيلها حتى ولولم تحصل فعلاً خلال تلك السنة، فهذه الطريقة تؤكد على النظرة القانونية وتصور المركز المالي على حقيقته من حيث ما نشأ من حقوق والتزامات لها او عليها خلال السنة المالية ويترتب على ذلك ان تضاف فتره تكميلية لتسوية ما نشأ من حقوق والتزامات على الحكومة وتسمى السنة المالية والمدة المضافة اليها بمدة التسوية والتي يجب ان لا تزيد عن بضعة شهور. ويعاب على هذه الطريقة انها تؤدي الى بقاء الحسابات مفتوحة فتره طويله من الزمن بحيث تتداخل حسابات السنوات المالية المختلفة مع بعضها وعدم تصوير المركز المالي لكل سنه على حقيقته. (1)

1-3-1-2 مبدأ شمولية الموازنة (العمومية)

يجب ان تشمل الموازنة العامة للدولة أوجه النشاط كافة التي تقوم بها الدولة سواء كان نشاطا خدميا ام اقتصاديا.

بموجب هذا المبدأ يقتضي ان تتضمن الموازنة العامة للدولة على كافة التخصيصات للنفقات العامة وتخصيصات الإيرادات العامة وبصورة اجمالية وهذا يعني أن وحدات الدولة المكلفة بجباية الإيرادات العامة ليس من حقها تنزيل النفقات العامة منها وقيدتها الصافي في موازنتها، ويساعد هذا المبدأ السلطة التشريعية بأعمال الرقابة على الإيرادات والنفقات كافة إذ لا يسمح لأي ادارة باستعمال إيراداتها لتغطية نفقاتها بعيداً عن رقابة السلطة التشريعية .
وتتمثل مزايا او مبررات مبدأ شمولية الموازنة بالآتي: (2)

1. الوضوح والصدق فالواردات والنفقات تقيد في الموازنة على حقيقتها بدون اغفال او استثناء

ويكفل بذلك دقة مراقبة السلطة التشريعية.

(1) حماد، احمد هاني والبحر، حصة، محمد احمد (اصول المحاسبة الحكومية) منشورات ذات السلاسل الكويت 1990، ص 84.

(2) السلوم، حسن عبد الكريم والجزراوي، ابراهيم محمد علي (مقترح تشريع قانون الموازنة العامة للدولة) مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 11 سنة 1989، ص 292.

2. اعطاء صورته واضحه عن حقيقة المركز المالي للدولة لأنه يؤدي الى عرض كامل لجميع النفقات العامة والإيرادات العامة دون اخفاء جزء منها.
3. المحافظة على حق السلطة التشريعية في اجازة الجباية والانفاق.
4. تمنع وتحد من ظاهرة الاسراف الحكومي وتكفل الاقتصاد وعدم التبذير اذ تضع كافة تفاصيل الجباية والانفاق تحت اطلاق المراقبين.

اما الانتقادات الموجهة لمبدأ شمولية الموازنة فهي:

1. ليس هناك ما يحفز المرفق العام على ترشيد نفقاته او اجهاد نفسه في زيادة حصيلة الإيرادات مادام كل ما يجنيه من فائض او ايراد يذهب الى الخزينة العامة.
2. لا تتوفر مرونة في التصرفات المالية واتخاذ القرارات الصحيحة والسريعة التي تواكب متطلبات العملية الإنتاجية والتجارية وعقد الصفقات اذ يجب على الإدارة العامة الانصياع لقواعد الروتين المالي البطيء.

3-1-3-1 مبدأ وحدة الموازنة

يعني بهذا أن الدولة تنظم موازنة واحدة تتضمن أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت مؤسساتها التي يتضمنها التنظيم الإداري للدولة ، ويلحظ أن بعض الاقتصاديين يميز بين وحدة الموازنة وعمومية الموازنة برغم تكاملها وتعبيرهما في الواقع عن فكرة واحدة ولكن من زاويتين مختلفتين اذ يتطلب مبدأ وحدة الموازنة اعداد وثيقة واحدة للموازنة ويحظر وجود عدد من الموازنات ومبدأ عمومية الموازنة يقضي ان تدرج في الموازنة العامة الإيرادات العامة كافة والنفقات العامة كافة من دون أية مقاصة بينهما ، ومن خصائص هذا المبدأ ((انه يحول من دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الانفاق والاعتماد ويكشف عن اساءة استعمال النفقات العامة ويساعد على ايجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة)) .

ويستند مبدأ وحدة الموازنة على اساس مفهوم وحدة الحكومة ووظائفها المتكاملة، ووحدة إيراداتها المتنوعة التي تسخرها لتمويل نفقاتها المختلفة مما يستوجب عرض وظائف الدولة وإعمالها بشكل موحد وواضح على السلطة التشريعية، وكذلك فان مبدأ وحدة الموازنة لا ينسحب إلا على موازنة الدولة التي تتصرف على اجهزة الحكومة المركزية وتقرعاتها وبهذا لا يعد استثناء وجود موازنات اخرى خاصة بأشخاص عامه غير الدولة، او موازنة البلديات اذ ان البلدية شخص عام

مستقل عن الدولة ولهذا له موازنه عامه مستقلة عن موازنتها ويستند هذا المبدأ على جملة من الاعتبارات منها المالية والاقتصادية والسياسية. (1)

وهناك بعض الاستثناءات على هذا المبدأ : (2)

1. الموازنة الملحقة: هي الموازنات الخاصة بالهيئات التي لا تتمتع بشخصية معنوية مستقلة عن شخصية الدولة والأصل أن تدخل ضمن الموازنة العامة إلا إن المشرع فصلها لأسباب حسب طبيعتها التجارية التي تستلزم معرفة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة.

2. الموازنة الاستثنائية: وهي موازنات تعد لأغراض مؤقتة أو غير عادية.

3. الموازنات المستقلة: أنها موازنة مصلحة عامة أ مؤسسة عامة تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة .

1-3-1 مبدأ توازن الموازنة

إن النظرة التقليدية لمبدأ الموازنة هو التوازن الحسابي مجموع تخصيصات الإيرادات يساوي مجموع تخصيصات النفقات من دون عجز او وفر في الموازنة اما النظرة الحديثة فهي مفهوم أعم وأشمل التوازن الاقتصادي هو توازن بين الدخل القومي والانفاق القومي المتوقع وضمن هذه النظرة لا ينصرف الى مجرد التوازن الحسابي (3)

ويقصد به أيضا توازن موارد الدولة واستخداماتها عن طريق تدبير الموارد اللازمة لمقابلة الاستخدامات، وبمعنى آخر ان يتساوى مجموع النفقات الكلية للموازنة مع مجموع الإيرادات الكلية المقابلة لتغطية هذه النفقات، اذ لا يزيد جانب النفقات عن جانب الإيرادات ويحقق عجز، ولا يزيد جانب الإيرادات على جانب النفقات فيحقق فائض. اي ان الإيرادات العامة والنفقات العامة يجب ان تتوازنا ككفتي الميزان بحيث لا تغطي احدهما على الاخرى او تزيد عنها وهذا هو المقصود بالتوازن . (4)

ويذكر الاقتصادي Adam Smith أن مبدأ توازن الموازنة مر بثلاث فترات زمنية:

(1) السليم , حسن عبد الكريم والمهاني، خالد (الموازنة الفيدرالية في العراق والاتجاهات ومعدلات النمو والانفاق والإيرادات للفترة من 2004-2007)مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 68 - 2008 ، ص 92.

(2) الخطيب , خالد شحادة والشامية ، احمد زهير (المالية العامة) دار وائل عمان 2003 : ص 280.

(3) الجزراوي , ابراهيم محمد علي (محاضرات نظم متخصصة) طلبة ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2007، ص 2 .

(4) العلي، عادل فليح وكداوي ،طلال محمود (اقتصاديات المالية العامة) دار الكتب للطباعة والنشر 1989 جامعة الموصل، ص 120.

1. فترة المذهب الكلاسيكي : أذ اشترط الكلاسيكيون توازنا كميا للموازنة منطلقين من وجهة نظرهم في تحديد أثر الدولة في الاقتصاد ولا يتعارض نشاط الدولة مع مبادئ الاقتصاد.
 2. فترة المذهب الكنزي للتوازن : بعد الازمة الاقتصادية العالمية الثانية 1929 - 1932 وتغيير أثر الدولة في الاقتصاد والمجتمع نتيجة للتطورات السياسية والاقتصادية التي حدثت.
 3. فترة المذهب الحديث للتوازن : ان التخطيط الحديث للموازنة العامة للدولة يتطلب ان تكون الموازنة في فترة ما بحالة عجز وفي أخرى بحالة فائض بحيث تتغير النفقات العامة والموارد الممولة لتلك النفقات على وفق متطلبات تحقق أهداف المجتمع والظروف الاقتصادية.(1)
- ويلحظ أن التوازن لم يعد ممكنا في معظم موازنات دول العالم، وتلجأ الدول الى وسائل متعددة لتغطية العجز في موازنتها مثل اللجوء الى المدخرات المحلية أو الاقتراض من الجهاز المصرفي او من الخارج أذ ينعكس اثر العجز في شكل أسعار تضخمية وأعباء سنوية ثابتة لخدمة الديون.

1-3-1 مبدأ الصوافي للموازنة

يقضي هذا المبدأ بأن توحيد النفقات والايادات في الموازنة بعد ان يحسم من الايرادات ما يبذل في سبيلها من نفقات، كما يحسم من النفقات ما يتوقع ان تحصله الإدارة من ايراد مقابلها اي ان يرصد في الموازنة صافي الايرادات بعد طرح ما يصرف عن تحصيلها من نفقات، وصافي النفقات بعد طرح ما يتوقع تحصيله من ايرادات مقابلها. وقد كان هذا المبدأ مطبقاً قديماً في معظم البلدان اذ طبق عند العرب الذين كانت تتألف خزائهم العامة من الارتقاعات اي من صافي واردات الولايات وفي فرنسا حتى عام (1822 م) وانكلترا حتى عام (1853 م) ، وفي تركيا حتى الحرب العالمية الاولى. ويعاب على هذا المبدأ الآتي: (2)

1. ضعف رقابة السلطة التشريعية على كامل فعاليات الحكومة بالنسبة لنفقاتها وايراداتها اذ أن اتباع هذه الطريقة يؤدي الى اخفاء الكثير من موارد الدولة نتيجة لعدم ظهورها بجانب ايرادات الموازنة بصورة كاملة بعدان يتم حسم النفقات الخاصة بالإتفاق على جبايتها، كما ان النفقات التي لا تظهر بصورتها الكاملة في الموازنة بعد تنزيل الايرادات المتأتية بسببها.
2. يسهل التبذير من الناحية المالية وذلك بإخفاء تكاليف نفقات جباية الاموال عن طريق تنزيلها من الايرادات المتوقع الحصول عليها، دون ظهور حجم هذه النفقات في الموازنة بصورة

(1) العبيدي ، ماهر موسى (محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة) مطبعة المعارف 1985، ص 10.

(2) الاسعد ، الاء مصطفى، مرجع سابق، ص 72.

كاملة. وكذلك الحال بالنسبة لإخفاء بعض الإيرادات المتوقع الحصول عليها نتيجة تنزيلها من النفقات الكلية، ودون ظهور هذه الإيرادات بجانب الإيرادات في الموازنة، ولذلك نجدان معظم الدول في الوقت الحاضر تأخذ بمبدأ الشمول بدلاً من مبدأ الصوافي .

3. الا ان ذلك لم يمنع بعض الدول من القيام بتطبيقات مخففة لهذا المبدأ فاستعمل هذا المبدأ في تنظيم العلاقة بين موازنات الولايات الاتحادية وموازنة دولة الاتحاد.

1-3-1-6 مبدأ شيوع الموازنة (عدم التخصيص)

خلاصة هذا المبدأ هي(انه ينبغي ان لا يخصص ايراد معين لخدمة مرفق معين اي ان جميع إيرادات الدولة تضاف الى بعضها وتقابل جميع المصروفات وان عدم مراعاة هذه القاعدة يسبب ارتباكاً في الحسابات وغموضاً في الحالة المالية للدولة). هذا من ناحية ومن ناحية اخرى فإن تخصيص ايراد معين لنفقات مرفق بعينه يجعله يميل الى الاسراف في الانفاق حال وجود فائض عن حاجته من حصيلة الايراد دون وجود ضرورة لذلك. كما انه سيلجأ عند عدم كفاية هذه الإيرادات لمواجهة النفقات الى الغاء بعض نفقاته، او طلب الاعانة من الدولة لتغطية ما يحصل لديه من عجز وهذا سيؤثر على سير عمل المرفق ان عدم التمسك بهذا المبدأ سيؤدي الى: (1)

1. عدم وضوح الوضع المالي للدولة لان كثيراً من الإيرادات والنفقات سوف لا تظهر في جداول الموازنة العامة.

2. عدم تمكين المرافق الصناعية والتجارية من اتباع الاساليب الخاصة بإدارتها.

3. دفع الادارة المعنية الى التماهي في الانفاق دون تحسين الكفاءة او قد تكون الموارد غير كافية لسد نفقات المرفق فيحدث قصور في نشاطه ومن ثم تدني مستوى الخدمة التي يقدمها.

الا ان وجود الموازنات الملحقة والمستقلة قد اوجدت مخرجاً لتقادي مثل هذه العيوب، وهذا المبدأ يوفر ترشيد الانفاق، والمساواة بين النفقات العمومية والمحافظة على الوحدة السياسية للدولة والمحافظة على توازن الموازنة بتغطية العجز الحاصل.

ولكن لهذا المبدأ بعض الاستثناءات اهمها: (2)

1. المبالغ التي يهبها الافراد للغايات الموصي بها من قبلهم فالدولة تكون مضطرة لاحترام رغبته كتبرع شخص للجيش بمال معين.

(1) سعود ، عصام عبد الخضر ، مرجع سابق، ص 102.

(2) سعود ، عصام عبد الخضر ، مرجع سابق، ص 103.

2. قد تقتض الدولة مبلغاً لإنشاء مشروع يأتي بمورد فتخصص هذه الموارد للإنفاق على مشروع او تصفية ديون الحرب, كذلك تخصص الإيرادات المتحصلة من املاك الدولة الخاصة كالمناجم للقيام بمشاريع اقتصادية وعمرانية.

3. تخصيص مورد غير عادي كأثمان املاك الدولة لسد الدين العام.

4. تخول الدولة حق تخصيص موارد المؤسسات ذات الشخصية العامة لسد نفقاتها كاستعمال مبلغ إيرادات التوقيفات التقاعدية في دعم صندوق التقاعد, وتخصيص بعض الرسوم الطفيفة مثل رسوم خدمات البلديات لأعمال البلدية ذاتها.

ان مبدأ الشيوخ ومبدأ العمومية متمان لبعضهما وهما متقنان في الهدف وتقوم صلتها على الزام الحكومة بالامتناع عن اي انفاق لم يرصد له اعتماد في الموازنة وعلى سحب اموال الانفاق من مجموع الواردات.

1-3-1 مبدأ تخصيص الاعتمادات

ويعني هذا المبدأ عدم اجازة السلطة التشريعية للنفقات الا اذا عرضت عليها بشكل تفصيلي بحيث يظهر فيها تخصيص مبلغ معين لكل وجه من اوجه الانفاق, اي يجري توزيع الموارد على بنود النفقات طبقاً للحاجة عند تحضير الموازنة العامة وليس تخصيص مبالغ اجماليه تنصرف بها الجهة الحكومية كما تشاء, بل تقسم بنود الانفاق الى فصول وهذه الفصول الى مواد والمواد الى انواع في كل موازنة ويجري تخصيص المبالغ اللازمة لمتطلبات كل نوع وكل ماده وصولاً الى مجموع الفصل وهكذا بالنسبة لبقية الفصول ومن مجموع الفصول يتكون المجموع الاجمالي لنفقات الإدارة المعنية, وليس من الصحيح ان تخصص النفقات على المستوى الاجمالي او حتى على مستوى الفصول. (1)

ولهذا المبدأ مزايا عديدة لا يمكن اغفالها فهو لا يعطي المجال لتركيز الصرف على بعض النفقات التي لا تعود بأية فائدة مباشرة على المجتمع, كالنفقات الجارية الاستهلاكية واهمال الصرف على المشاريع الرئيسية, ويجعل السلطة التنفيذية مقيدة بالصرف في حدود ما تم اجازته من مبالغ لكل وجه من اوجه الانفاق. كما يضمن عدم اساءة التصرف بالأموال ويسهل على الدائرة تنفيذ موازنتها من خلال التوزيع المناسب للنفقات حسب قنوات الانفاق ضمن الفصل الواحد وايضاً الرقابة والتدقيق على تنفيذ الموازنة سواء الرقابة والتدقيق السابقة للصرف او اللاحقة وذلك من خلال الاطلاع على تفاصيل النفقات.

(1) العواد ، اسعد محمد علي ، مرجع سابق، ص 112.

وعلى الرغم من هذه المزايا يؤخذ على هذا المبدأ بعض العيوب اذ انه يعمل على تضخيم حجم الموازنة الى درجة مبالغ فيها، لاشتمالها على تفاصيل كثيرة للنفقات ومخصصات منفردة لكل منها تؤدي الى تضخيمها وتجعل السلطة التشريعية بحاجة الى فترة زمنية طويلة وهي تراجع كل منها وتصوت على كل بند من بنودها.، كما ان المبالغة بالتفاصيل تقيد المرفق العام وتحرمه حرية التصرف بموازنته وتفقده المرونة التي يحتاجها لمواجهة الصعوبات والمشاكل الناجمة خلال عملية تنفيذ الموازنة والتي لم تؤخذ بالحسبان اثناء تحضير الموازنة ووضع التخصيصات فضلاً عن المستجدات التي تطرأ على النشاط والتي قد تتطلب المناورة في الاعتمادات المرصدة في الموازنة بإعادة توزيعها داخل قنواتها الرئيسية بما يرفع من مستوى اداء موازنة الدائرة المعنية اذ ان المهم في الادارة المالية السليمة هو كيفية استخدام المال الذي جرى تخصيصه بكفاءة عالية وصولاً لتحقيق اقصى انتاج مادي او خدمي. (1)

وقد اكد فقهاء المالية والعاملون في الادارة المالية على احترام مبدأ تخصيص النفقات مع التأكيد على عدم الافراط في تفاصيل النفقات والاكتفاء بعرض الموازنة على السلطة التشريعية ببندها الرئيسية. اما لأغراض تحضير الموازنة فيمكن مناقشتها مع الادارات بمستوى اكثر تفصيلاً لغرض تحقيق درجة مقبولة من الدقة في وضع التخصيصات، وعند التنفيذ يمكن تخويل الادارات الصلاحيات الكافية لتحريك التخصيصات فيما بينها ضمن مستوى معين للتبويب.

1-3-2 دورة الموازنة

يطلق على المراحل التي تمر بها الموازنة العامة للدولة مصطلح (دورة الموازنة) وذلك لكونها عملاً مستمراً ومتصلاً اذ تتربط المراحل مع بعضها البعض بدءاً من تحضير واعداد الموازنة حتى تأريخ اعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية الفترة المالية القادمة اذ يرتبط الماضي بالحاضر وبالمستقبل وتتداخل خلال سنة ماليه معينه مراحل الموازنة المتعلقة بسنوات ماليه متعددة لتتخذ سلسله من القرارات الإدارية في العام نفسه ينصب بعضها على تنفيذ مراحل موازنة السنة الجارية والبعض الآخر بمراجعة موازنة السنة المالية المنتهية ويتناول بعضها تقديرات الاعتمادات للسنة القادمة. (2)

1-3-2-1 مرحلة التحضير والاعداد

تعد وثيقة الموازنة من الوثائق المهمة في اي دولة من دول العالم لذلك يجري التحضير لها بعناية فائقة لكي تعبر عن خطة الدولة وبرامجها خلال السنة التي ستنفذ فيها بشكل صحيح

(1) الصائغ، حنا رزوقي، المرجع السابق ، ص 68.

(2) الخطيب ، خالد شحادة ، والشامية، بسام محمد، " المحاسبة الحكومية " ، ط1 ،الجمهورية العربية السورية ، مطبعة جامعة دمشق، 2009: ص245.

والسلطة التنفيذية هي المسؤولة عن اعداد الموازنة العامة للدولة دون السلطة التشريعية وذلك لاعتبارات عديدة فقد تبرز قدرتها على تقدير اوجه الانفاق المختلفة لأنشطة الوزارات فضلاً عن انها هي التي يقع على عاتقها تحسين وتطوير وتنويع مصادر التمويل المتمثلة في الإيرادات لتغطية النفقات الحكومية وهي المسؤولة عن رسم السياسة الاقتصادية للدولة ووضع البرامج والخطط للتأثير في الوضع الاقتصادي والمالي للبلد وتعد اقل تأثراً برضاء الناخبين عكس المجالس النيابية التي تسعى لإرضاء جمهور الناخبين وتكون اكثر ميلاً الى التوسع في الانفاق والاسراف مما يجعلها تحمل الموازنة بأعباء كثيرة لتنفيذ رغباتهم. كما ان السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية وهي الجهة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة، فإنه من المنطق ان يعهد اليها بأعداد هذه الموازنة. (1)

ويبدأ التحضير عادةً بإصدار منشور دوري في كل عام يوجهه وزير المالية الى الوزارات المختلفة قبل السنة المالية المراد تحضير مشروع موازنتها يطلب منها تقدير مصروفاتها وإيراداتها للسنة القادمة ليتسنى تحضير مشروع الموازنة قبل بدء السنة المالية الجديدة، وتستفيد سلطة تعليمات اعداد الموازنة من التجارب والخبرات المتعلقة بتنفيذ الموازنات السابقة وخاصة الموازنة التي يتم تنفيذها في سنة اصدار التعليمات، وقد جرت العادة ان ترسل وزارة المالية كافة النماذج الرسمية التي تحتاج الدوائر الحكومية الى استخدامها عند وضع التقديرات المذكورة.

بعد استلام الوزارات والدوائر الحكومية المرتبطة بها منشور وزارة المالية تبدأ بأعداد تخمينات نفقاتها وإيراداتها للسنة القادمة في ضوء المبادئ والاسس المقررة من قبل وزارة المالية وفي ضوء الاحتياجات الحقيقية لتلك الدوائر وتبدأ هذه المرحلة من الادارات الحكومية الواقعة في اول السلم الاداري صعوداً الى المديرية العامة التي تتبعها تلك الادارات الفرعية اذ تقوم المديرية بمناقشتها وتوحيدها مع التخمينات العائدة لها وارسالها الى وزارة المالية باعتبارها جزء من السلطة التنفيذية. (2)

وقد اختلفت الآراء حول الجهة التي تكون ذات الاختصاص في اعداد صياغة مشروع الموازنة والسلطات الخاصة بهذا الاعداد ولكن الوضع السائد في اغلب دول العالم هو الاخذ بالاتجاه المزدوج الذي يحقق توزيع المسؤولية ويضمن المساهمة الفعالة في اعداد الموازنة بين مختلف المستويات التنفيذية من جهة وبين وزارة المالية باعتبارها الجهة الفنية المتخصصة والمنسقة والمسؤولة عن اعداد الصياغة النهائية لمشروع الموازنة، فتبدأ مرحلة تكوين مشروع قانون الموازنة

(1) شعبان، علي شاكر عبيد " استخدام الموازنات كأداة للرقابة و تقييم الأداء " بحث مقدم احد متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، البصرة ، العراق، 2008: ص 56.

(2) شكري، فهمي محمود، مرجع سابق ، ص 39.

بوصول تقديرات الوزارات والدوائر الحكومية وملاحظة مراعاتها للتوجيهات والمبادئ والاسس التي اقرتها وزارة المالية وبعد ذلك تقوم بمناقشتها بصوره تفصيليه مع الوزارات والمديريات العامة التابعة لها وعند الانتهاء من المناقشة تقوم وزارة المالية بتوحيد تقديرات النفقات والايادات العامة في جدولين يختص احدهما بنفقات الدولة ويختص الثاني بإيرادات الدولة وترفق مع مشروع قانون الموازنة مذكره ايضاحيه وترفعها وزارة المالية الى مجلس الوزراء في موعد لا يتجاوز نهاية شهر تشرين الاول من آل سنه. وفي الواقع يختلف نظام اعداد موازنة الوحدات الإدارية من دوله الى اخرى وتؤثر في ذلك عوامل عديده منها: (1)

1. الهرم الاداري الادنى عند عملية اعداد الموازنة والعكس صحيح.
2. التفويض في النظام الاتحادي في الدولة الذي ينظم العلاقات بين المستويات المختلفة للحكومات: محليه، اقليميه، اتحاديه. وكلما زاد التفويض زادت مبادرة الحكومات المحلية والإقليمية في اعداد موازنتها وزاد نطاق التعاون في مرحلة اعداد الموازنة بين وزارة المالية والمستويات الادنى في الاتحاد.
3. التطورات الفنية الحديثة في الإدارة من توصيف وتصنيف للوظائف والدراسات والتقييم بما في ذلك اساليب تقييم الاداء وفرض ضرورة مشاركة جميع خلايا الجهاز الاداري.
4. وجود مصادر ماليه مستقلة للحكومات المحلية والإقليمية لتمويل كامل موازنتها اذ ان وجود الضرائب والرسوم المحلية تتيح للحكومات المحلية والإقليمية حريه اوسع وانفصال عن التبعية للحكومة المركزية فيما يتعلق بتحديد نفقاتها العامة.
5. أهمية الانتخابات وضرورتها للحكومات المحلية والإقليمية اذ ان اختيار المسؤولين والنواب من الادارة المحلية والإقليمية يمنحهم استقلالاً لممارسة حقهم في النقد واجراء المبادرة مع الحكومة المركزية فيما يتعلق بمصادر الاموال والانفاق.
6. الخبرة والتدريب والكفاءة، فكلما زادت خبرة الموظفين وكفاءتهم زادت مشاركتهم في عملية اعداد الموازنة.
7. درجة اعتماد السلطة السياسية على مسؤولي الأجهزة الإدارية عند اعداد موازانات الوحدات الإدارية.

(1) الكرخي، مجيد عبد جعفر، "الموازنة العامة للدولة مفهومها واساليب اعدادها . واتجاهاتها الحديثة" ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 1999: ص 79 - 80.

والحقيقة ان عملية اعداد الموازنة ليست بسيطة ولا تتم داخل نظام مغلق ومستقل عن البيئة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية او وفقاً لأسس وضوابط وقوانين ثابتة محده لان الموازنة تتداخل مع عناصر البيئة التي تنبثق منها، فالسلطة السياسية تقدم بعض المساعدات كتخفيض الضرائب للشركات الخاصة والمزارعين دون ان تمتد الى تأمين هذه السلع الاستهلاكية الأساسية، وبهذا المعنى فإن الموازنة من ابرز النتائج التي تقدمها السلطة السياسية من خلال تفاعل عوامل متعددة واستشارات ومشاورات عديدة استناداً الى النظام القانوني والدستوري السائد في البلد. ويتحدد هدف هذه المشاورات في تأييد البرامج والخدمات التي تتضمنها الموازنة وتتسجم مع طموحات السلطة السياسية وتقليل تلك التي تتعارض او لا تتماشى مع هذه الطموحات وتحديد البرامج غير الفاعلة ومحاولة تغييرها او دعمها بحيث تصبح اكثر فاعلية في المستقبل اما مهمة لمشاورات والمناقشات واعداد مشروع الموازنة عادة ما تتولاها ادارة الموازنة العامة التي يكون موقعها في وزارة المالية وتحت اشراف وزير المالية متخذة سلسله من الاجراءات الشكلية والموضوعية وكالاتي: (1)

1. الدراسة الفنية لمشروعات موازنه الوزارات والهيئات والمؤسسات ومناقشة نتائج الدراسة مع مندوبي هذه الوزارات والتأكد من الالتزام بقواعد اعداد الموازنة والتوجيهات العامة وبما يكفل تحقيق الاهداف المحددة للوحدة.
2. التشاور مع الأجهزة والجهات الاخرى في السلطة التنفيذية ذات الاهتمام والتأثير على اعداد الموازنة والتعرف على وجهات نظرها الفنية المختلفة في مشروع الموازنة.
3. اجراء التعديلات المطلوبة في ضوء الدراسات والمشاورات واعداد بيان او تقرير عن المشروع المتكامل للموازنة العامة للدولة.
4. عرض المشروع على مجلس الوزراء(قمة السلطة التنفيذية) لمناقشته واقراره تمهيداً لإحالاته للسلطة التشريعية.
5. التأكيد على جميع الوحدات واللجان الالتزام بالمواعيد المقررة لانتهاء من اعمالها حتى يمكن اعتماد الموازنة قبل بداية السنة المالية.

(1) الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، "اعداد الموازنة الاستثمارية للدولة واقرارها ما بين توجهات التخطيط الاستراتيجي والمتغيرات الاقتصادية والسياسية في العراق"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، 2013: ص 59.

ومن الجدير بالذكر ان جميع برامج الدولة لا تخضع لعملية اعداد الموازنة, اذ ان هناك بعض الموازنات تتسم بالسرية مثل موازنة وزارة الدفاع وبعض موازنات وزارة الداخلية ليتم اعداد هذه الموازنات في اعلى مستوى دون ان تتعرض الى العملية الإدارية الخاصة بأعداد الموازنة رغبة في عدم كشف سرها للعدو. وهناك بعض الأنظمة تودع مسؤولية اعداد الموازنة الى السلطة التشريعية مثل بعض الحكومات على مستوى الولايات والحكومات المحلية في الولايات المتحدة الأمريكية.

أولاً: طرق تقدير النفقات والإيرادات

استكمالاً لمرحلة التحضير والاعداد لابد من الوقوف على طرق تقدير النفقات والايادات فعلى الجهة القائمة بعملية التحضير اتباع طرق واساليب معينة للوصول الى تقديرات دقيقة وواضحة وليس مجرد ارقام مشتتة ومبعثرة تقتصر الى الدقة والوضوح وتخلو من المقومات الأساسية، وان تكون هذه التقديرات قريبة من الواقع بقدر الامكان وبعيدة عن المبالغة في تقدير النفقات والايادات اي ان لا تزيد الواردات زياده وهميه لسد الزيادة في النفقات وان تقدر النفقات في اوسع احتمالاتها والواردات في اضيق وان يسعى لتعادل الموازنة على هذا الاساس.⁽¹⁾

1- تقدير النفقات

عادة ما تستخدم طريقة التقدير المباشر في تقدير عناصر الاستخدامات وذلك بأن تقوم الوحدة بدراسة فنيه لكل من العناصر لتقدير الاحتياجات الكمية اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج وتقدير الاسعار في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل، والمبالغ المقترحة للنفقات تسمى(اعتمادات) فالحكومة تطلب من البرلمان فتح اعتماد في الموازنة لهذه النفقات, ولها الحق ان تصرف ضمن الاعتماد المقترح بشرط ان لا تتجاوزه او تلزم على انفاقه بأكمله. والاعتماد هو الاذن الذي يعطيه مجلس النواب للحكومة بصرف مبلغ معين من المال لسد نفقه معينه من سنه معينه ويجب التفريق بين الاعتماد والنفقة فالاعتماد هو الحد الذي لا تستطيع الحكومة تجاوزه في انفاقها على غرض ما، اما النفقة فهي المبلغ المصروف فعلاً. ويمكن تقسيم الاعتمادات الى الانواع التالية:⁽²⁾

⁽¹⁾ سعود ، عصام عبد الخضر ، "اصلاح الموازنة العامة وعلاقتها بالتنمية المستدامة - تجارب مختارة مع اشارة خاصة للعراق" ، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في العلوم الاقتصادية، 2011: ص 120.

⁽²⁾ Christiaens. Johan, Vanhee. Christiphe, Manes-Rossi. Francesca, Aversano. Natalia, Cauwenberge "The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison" International Review of Administrative Sciences, Retrieved 9 August 2016, P 143.

أ- **الاعتمادات المحددة او التحديدية:** هي التي ترصد لسد نفقات ثابتة يمكن تحديدها كرواتب الموظفين والاجور اذ يعتبر الاعتماد الخاص بها اعتماداً تحديدياً اي انه الحد الاعلى الذي لا تستطيع الحكومة ان تتجاوزه لذلك يجب تقدير هذه الاعتمادات بدقه بالغه لصعوبة الحصول على زيادة في السنه الماليه القادمة فترصد في الموازنة ما يغطي هذه الديون المستحقة.

ب- **الاعتمادات التقديرية:** هي التي تفتح لسد نفقات متقلبه يتعذر الجزم بحددها الاعلى مسبقا اذ ان ضمان صدق التقدير ليس من السهولة، وتنصب موافقة البرلمان لهذه الاعتمادات للغرض من النفقة فقط وليس على مبلغها وللحكومة ان تطلب فتح اعتمادات جديده واضافتها الى الاعتمادات الأصلية لتغطية ما تبقى من هذه النفقات اذا لم تكف هذه الاعتمادات لتغطية النفقات الفعلية، وهذه الاعتمادات تسمى بالاعتمادات الإضافية.

ج- **اعتمادات البرامج:** وهي نوع حديث من الاعتمادات خاصه بمشروعات يستغرق تنفيذها اكثر من سنه، وهي اعتمادات محدده مستقلة بموازنه خاصه كامالا تقتصر على سنه ماليه واحده بل توزع على عدد من السنوات وهي بذلك لا تلغى في نهاية السنه الماليه وتقدير هذه الاعتمادات يعتمد على رأي الخبراء والفنيين.

2. تقدير الإيرادات:

يعد تقدير الإيرادات اكثر صعوبة من تقدير النفقات يعزى ذلك الى الصعوبة الفنية الناشئة عن ارتباط حصيلة الضرائب بالنشاط الاقتصادي خلال العام المقبل، وهذا يتوجب دراسة لما سيكون عليه هذا النشاط. وان صعوبة تقدير الإيرادات تختلف من دولة لأخرى وتتوقف على حجم ومستوى الإيرادات، وتزداد الصعوبة عندما تكون مصادر هذه الإيرادات كثيره ومتشعبه ضريبية ام غير ضريبية فضلاً عن مدى ثبات القوانين والقواعد المعمول بها بخصوص هذه الإيرادات ووضع الدولة الاقتصادي واطراف السوق المحلية. عليه يمكن تشخيص الطرق التالية لتقدير الإيرادات:

(1)

أ- **التقدير الآلي:** وتسمى هذه الطريقة بالتقدير القياسي او قاعدة السنه قبل الأخيرة وهي تقوم على اساس عدم اعطاء اية سلطه للقائمين على تحضير الموازنة وتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها خلال العام المقبل. ويتم اعتماد النتائج الفعلية لآخر موازنه تم تحقيقها في السنه السابقة على العام الجاري اي نتائج الموازنة المقفلة للعام السابق على الموازنة المعمول بها حالياً

(1) البنا، بشير عبد الحفيظ، "الاسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية"، ط1، الاردن، عمان، دار البازري العلمية للنشر والتوزيع، 2013: ص 66.

مع الاخذ بنظر الاعتبار التعديلات الناتجة عن العوامل المؤثرة الاخرى كالتعديلات التشريعية واحوال السوق واحوال الاقتصاد وغير ذلك. وتمتاز هذه الطريقة بالسهولة وقلة الجهد والتكلفة اما عيوبها فأنها تقدر الايرادات تقديراً كلياً لا تراعي التطورات الاقتصادية واثرها في حصيله الضرائب كما انها لا تأخذ بنظر الاعتبار الدورات الاقتصادية وما يحدث من رواج وركود خلالها مما يؤدي الى عدم الدقة بتقدير هذه الايرادات وحدوث فرق كبير بين الواقع الفعلي لهذه الايرادات وتقديرها بالطريقة الآلية وهذه الطريقة قد استعملت في العديد من دول العالم.

ب- **طريقة الزيادات:** وقد تسمى بطريقة التقدير الوسطي وتعتبر هذه الطريقة نسخه مطوره من طريقة التقدير الآلي وتتخلص في ان تقدر الايرادات تبعاً لإيرادات الجباية الفعلية للسنة قبل الأخيرة مع اضافة متوسط زيادة الموازنة من عام الى آخر في خلال السنوات الثلاث او الخمس الماضية اي يؤخذ المعدل الوسطي للإيرادات المجباة خلال عدد من السنوات السابقة ويعتبر رقماً تخمينياً للجباية في السنة المالية القادمة بعد تعديله تعديلاً طفيفاً ليتناسب مع الوضع الاقتصادي المقبل، ولا تؤدي هذه الطريقة الى نتائج مطابقه للواقع اذ ان التقديرات لا تراعي التطورات الاقتصادية وسنوات الازدهار والانكماش بل قد لا يستند الى واقع هذه التغيرات في المستقبل ولا يتعدى ان يكون مجرد اجراء عمليه حسابيه آليه قد تكون مستنده الى واقع او معايير او قواعد ثابتة.

ج- **طريقة التقدير المباشر:** وتقتضي هذه الطريقة للسلطة التي تعد الموازنة الحرية في الارقام التي ترتأياها على ضوء دراسة فنيه جاده لعمليه تحديد الايرادات ودقه في التقدير ومعرفه واسعه بحالة البلاد الاقتصادية والمالية والاجتماعية المتوقع ان تسود خلال السنة المالية القادمة، كما تتطلب التجرد والنزاهة واستخدام اساليب التحليل الحديثة في الرياضيات والاحصاء لإعطاء فكره واضحه عن الفترة السابقة والمرحلة التي يمر بها الاقتصاد والتنبؤ بطريقه اكثر دقه وموضوعيه بالمتغيرات المالية والاقتصادية المختلفة للوصول الى تقديرات اقرب الى الواقع.

ثانيا: المشاكل التي تواجه تحضير واعداد الموازنة:

لا تخلوا عملية التحضر والإعداد للموازنة العامة من مشاكل ويمكن تلخيصها بالآتي: (1)

(1) الأُسعد، آلاء مصطفى عبد القادر محمد، اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام (دراسة تحليلية)، بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2007: ص 73.

1. عدم اكرتارث بعض محضري الموازنات بالمنشور السنوي او التعاميم الصادرة خلال العام من جهة الاعداد سواء التي تتعلق بالنواحي الإجرائية والتنظيمية التي صدرت في السابق أو تلك المتعلقة بمتطلبات المنشور السنوي مما يوقعهم بكثير من الاخطاء والمخالفات الإجرائية والقانونية.
2. قلة الاهتمام بتصنيف وفرز النفقات لتحميل كل نفقه على بندها المختص وفقاً لطبيعتها بسبب افتقار الخبرة الكافية بتصنيف النفقات وعدم الرجوع الى دليل التصنيف الذي توزعه وزارة المالية لهذا الغرض مما يؤدي الى عدم امكانيه تنفيذ النفقة واللجوء الى اجراء المناقلات لتصحيح الوضع مع كل ما يحتاجه ذلك من اهدار للوقت وارباك للعمل وتعطيله.
3. اللجوء الى اساليب غير علميه في التحضير بالاعتماد على شخص او اشخاص في الإدارة المركزية للوزارة للقيام بعملية التحضير نيابة عن باقي ادارات واقسام الوزارة دون التنسيق معها وهذا ما يسبب اخلال بمتطلبات هذه المرحلة التي هي اكثر قدره على معرفة احتياجاتها.
4. من المشاكل الرئيسية التي تواجه الوحدات الإدارية، صعوبة انجاز عملية اعداد الموازنة خلال بضعة اشهر وعدم اكرتارث بعض الرؤساء بأهمية الوقت بالنسبة لمحضري الموازنة وسفرهم خارج البلاد او تغيبهم في الوقت الذي يتطلب وضع التقديرات اهمية التنسيق معهم واطلاعهم عليها خطوه بخطوه مما يتسبب في تأخر بعض الوحدات الإدارية في تقديم مقترحاتهم المالية في موعدها المحدد.
5. تُعد من اهم مشاكل اعداد الموازنة او تحضيرها ندرة الكفاءات المتخصصة في عملية الموازنة وضعف التدريب المتواصل سواء أكان على مستوى اجهزة الدولة ام مستوى ادارات الموازنات والحسابات في الوزارات والدوائر العامة. (1)
6. عدم استناد المقترحات الخاصة بتقدير الاعتمادات الى دراسات واحصائيات تحليليه واضحه ومحاولة تقدير الموارد بأقل مما يتوقع الحصول عليه وذلك تحسباً من صعوبة تحقيق التحصيل او البطء فيه او المغالاة في تقدير حجم الموارد في بعض الاحيان لإعطاء صورته غير واقعيه عن توفر الايرادات لتغطية النفقات المتوقعة وخاصة عندما يتطلب اخراج الموازنة بالتوازن وليس بالعجز .

(1) عصفور ، محمد شاکر مرجع سابق، ص 75.

7. عدم استجابة بعض او كل ادارات واقسام وتوابع الوزارة بأرسال احتياجاتهم لجهة التحضير المركزية وعدم الاكتراث بإلحاحها وخاصة عند وجود قناعه لديهم بعدم وجود محاسبه اداريه نتيجة للتسيب الاداري والتغير والتبديل في اسناد مهمة التحضير وعدم اسنادها الى كادر متخصص ودائم.

8. عدم تعاون الوحدات الإدارية مع وزارة المالية وبخاصه عندما تشعران توجه السلطة هو الحد الأدنى من نفقاتها مما يؤدي الى توتر العلاقات بينهما.

9. المبالغة المتعمدة في تقدير الاعتمادات من قبل الجهة الطالبة لتأمين بعض المبالغ الزائدة في الاعتمادات بغرض الاستفادة منها في اجراء المناقلة الى اعتمادات اخرى اثناء التنفيذ او لعدم الاستناد الى اساس واقعي مبني على الاحتياجات الفعلية وامكانية التنفيذ او قد يرجع السبب الى مفهوم المساومة الذي يساور بعض المقترحين عند تقديمهم مشروعات الموازنة انهم سيحصلون على الاعتمادات المطلوبة نتيجة المساومة التي سيجرونها مع جهاز الموازنة عند مناقشة طلباتهم والتي تتم عادة عند غياب البيانات والدراسات الدقيقة والصدق في التقدير و واقعيته.

10. ضعف او غياب الوسائل الحديثة التي تعتمد عليها عملية اعداد الموازنة من ناحية العدد والآلات واجهزة الكمبيوتر التي تعمل على سرعة تسهيل العمل وضعف الأنظمة المحاسبية والبرامج وعجزها عن تقديم مختلف البيانات الدقيقة خلال مدة زمنية كافية ليستند اليها معد الموازنة للسنة المقبلة. (1)

1-3-2-2 مرحلة الاعتماد (المصادقة والاجازه)

تختلف مرحلة المصادقة على الموازنة عن مرحلة التحضير والاعداد ل طرحها امام السلطة التي تمتلك حق التصديق على الموازنة وفي الوقت الذي كانت تحيطها السرية خلال فترة اعدادها من قبل السلطة التنفيذية تكون اكثر عرضه للمناقشة وتأثر كل من له مصلحة في تعديلها بمرحلة المصادقة، وتكون السلطة التشريعية اكثر عرضه للمناقشة بحق اعتماد الموازنة باعتبارها جهة الاختصاص التي تتولى مراجعة اعمال الحكومة سواء كانت مكونه من مجلس واحد او أكثر (مجلس النواب، مجلس الشعب) حسب النظام السياسي والاداري وتكون كلا السلطتين متمتع

(1) الشحادة ، عبد الرزاق قاسم والبرغوثي ، سمير ابراهيم و القطيش ، عطا الله محمد و الردايدة ، مراد مصلح ، "المحاسبة الحكومية" ، ط 1 ، عمان ، زمزم ناشرون وموزعون، 2011: ص 81.

باستقلال ذاتي مستمد من الدستور، ويعتبر خطاب رئيس مجلس الوزراء او رئيس الجمهورية او وزير المالية الذي يرفع بموجبه مشروع الموازنة العامة الى السلطة التشريعية احدهم المرتكزات الأساسية في توضيح سياسة وخطة الحكومة اذ تعرض فيه السياسة الاقتصادية للحكومة مستعرضاً الوضع الاقتصادي العالمي والمحلي والاضاع والاتجاهات السياسية المؤثرة وتوجهات واهداف الحكومة المستقبلية ثم عرضاً موجزاً للنفقات المتوقعة صرفها والايادات المتوقعة تحصيلها وكيفية استثمار الوفر او معالجة العجز وما حققته الحكومة من تنفيذ موازنة العام السابق وما تتوقع تحصيله في العام المقبل. ويعرض مشروع الموازنة في مستندات ووثائق تتضمن عرضاً مدعماً بالأرقام لكافة اوجه الانفاق وكافة مصادر الايرادات والنفقات الجارية المشاريع التي ستنفذها الحكومة، اما مقترحات الأنشطة الجديدة كأبرام اتفاقيات دولية او عقد قروض فأنها تتطلب اصدار قانون يرفق مع مشروع الموازنة لإقرارها عند المصادقة. (1)

ويحيل (مجلس النواب، مجلس الشعب) هذا المشروع الى لجنة فنيه مختصه تتكون من عدد محدود من الاعضاء المتخصصين تتحدد مهمة هذه اللجنة بدراسة ومناقشة مشروع الموازنة العامة وبحث الوثائق والمستندات وطلب المزيد من البيانات والمعلومات والوثائق او استدعاء المسؤولين الذين اسهموا في تحضير واعداد مشروع الموازنة العامة لمناقشتهم وتقوم بوضع تقرير يتضمن الملاحظات والتعديلات التي ترى ادخالها على هذا المشروع وترفع تقريرها الى المجلس الذي يناقش بجميع اعضائه مشروع الموازنة العامة جملة وتفصيلاً في ضوء ما جاء بتقرير اللجنة ثم يقترح المجلس بكامل اعضائه على مشروع الموازنة العامة ويعتمده باباً باباً.

ولقد اختلفت تطبيقات الدول في مدى السلطة التي تمنحها دساتيرها لأسلوب مناقشة الموازنة والمصادقة عليها فبعض الدول منحت هذه السلطة فحص الاعتمادات المقترحة بصورتها التفصيلية ومنها من منحت سلطة المناقشة بصورة اجمالية والتركيز على طبيعة الاعمال والاهداف التي تتوخى السلطة التنفيذية تنفيذها من خلال مشروع موازنتها. كما ان بعض الدساتير تمنح السلطة التشريعية الحق في تعديل الاعتمادات المقترحة بالتخفيض دون الزيادة او تعديل مصادر التمويل للإيرادات او اقتراح تخفيض موارد الضرائب. وان هذه التعديلات تتم بالتداول مع السلطة التنفيذية وبعض الدساتير قد لا تجيز مثل هذه الحقوق وانما تجيز للسلطة التشريعية اعادة مشروع الموازنة الى السلطة التنفيذية لتعديله وفقاً لإرشادات معينه. وفي بعض الدول قد يتم التعاون بين

(1) العواجي، إبراهيم بن محمد، دور النظام المالي وآليات التمويل في العلاقة بين الإدارتين المركزية والمحلية ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2008: ص130.

السلطتين عن طريق لجان مشتركة في وضع السياسات العامة والتوجيهات المطلوبة للموازنة وقرارها على هذا التعاون المتبادل. (1)

أولاً: القواعد الواجبة الاتباع في اعتماد الموازنة:

1. **اسبقية الاعتماد على التنفيذ:** تعد وثيقة الموازنة من العناصر الرئيسية التي يتم على أساسها مناقشة السلطة التشريعية لخطة أعمال الحكومة للسنة القادمة، وتتضمن عادةً مشروع الموازنة الذي ينظم على أساس الإطار الهيكلي المقرر في نظام الموازنة كماً ونوعاً، وان اعتماد الموازنة بواسطة السلطة التشريعية يعني ان هذا الاعتماد يجب ان يسبق التنفيذ، ولكن قد يحدث ان تنتهي السنة المالية الجارية ويحل تأريخ بدء السنة المالية الجديدة دون ان ينتهي البرلمان من مناقشة مشروع الموازنة واجازتها. ولما كان من غير المتصور ان لا تكون للدولة موازنه ولو ليوم واحد ولضمان سير الإدارة الحكومية مع عدم الاخلال بقاعدة اسبقية الاعتماد على التنفيذ يتبع نظام الموافقة على الموازنات اساليب مختلفة باختلاف الدول في تقديرها وهي: (2)

أ- **العمل بالموازنة القديمة:** تستمر الدولة في تطبيق اعتمادات موازنه السنة السابقة لحين اعتماد الموازنة الجديدة، ولا يعتبر ذلك امتداد للسنة المالية القديمة والحاقاً بها بصرف او تحصيل في هذه المدة لحسابها بل يخصم ما يصرف من اعتمادات للموازنة الجديدة لحين اعتمادها ويضاف الى ايراداتها ما حصل لحسابها.

ب- **الموازنات الشهرية:** ان معظم الدساتير او التشريعات المالية للدول قد نصت على العمل بموازنه السنة المنتهية على اساس القاعدة الاثني عشرية فيعتمد البرلمان موازنه واحده او عدة موازنات شهرية مؤقتة للنفقات والايادات، تجيز للوزارات والادارات الحكومية الصرف شهرياً بحدود ما يساوي (1 / 12) من مخصصات السنة المنتهية لكل نفقة من النفقات، ولا يعتبر العمل بقاعدة الاثني عشرية امتداداً للسنة المالية المنتهية او تحمياً عليها كما لا يعتبر فترة ماليه مستقلة بذاتها ولكنها جزء من السنة المالية الجديدة يتم صرفه دون وجود مخصصات معتمده له وتحمل كافة المبلغ المصروفة لمخصصات هذه السنة بعد اعتمادها.

(1) الرماحي ، نواف محمد عباس، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009 : ص 149.

(2) العبيدي ، زهرة خضير (تحليل أسس تبويب استخدامات الموازنة العامة للدولة ومواردها) رسالة ماجستير اقتصاد -بغداد 2005 : ص 31 - 32.

ويعاب على هذه الطريقة انها تحدث ارتباكاً في حسابات الخزينة، اذ يضطر المحاسبون الى مسك حساب مؤقت لكل نفقه، كما انها تلزم السلطة التشريعية على اقرار نفقات صرفت كان من الممكن الغاؤها او تخفيضها فضلاً عن انها قد تؤخر تنفيذ المشاريع الكبيرة. وقد يحدث احيانا الا تكفي الاعتمادات المقررة لتغطية النفقات المخصصة لها فتضطر الحكومة ان تلجأ الى البرلمان مره اخرى للحصول على اذنه باعتمادات اضافيه تنفيذاً لقاعدة اسبقية الاعتماد على كل انفاق ويمكن التمييز بين نوعين من الاعتمادات الإضافية بالآتي: (1)

- اعتمادات تكميلييه وهي التي تطلب لتكملة الاعتمادات الواردة في الموازنة والتي ظهرت اثناء التنفيذ انها قاصره عن حد الكفاية.
- الاعتمادات غير العادية وهي التي تهدف الى مواجهة خدمات عاجله.

ويعاب على الاعتمادات الإضافية اساءة القصد من استعمالها اذ انها تمهد الطريق امام الوزراء للإسراف اذا ما اعتقد الوزيران بإمكانه ان يحصل على اعتمادات جديدة بعد استفاد الاعتمادات المخصصة له او قد تستخدم لإيهام النواب بأن الموازنة متعادلة فيخفضوا بعض اعتماداتهم على امل اكمالها بعدئذ بشكل اعتمادات اضافيه.

2. تخصيص الاعتمادات:

بالنسبة للإيرادات فالقاعدة هي عدم تخصيص الإيرادات اي لا يجوز تحديد مصدر من مصادر الإيراد العام (عدا القرض) للإنفاق على غرض معين بالذات، بل تمتزج كل الموارد العامة وتدخل الى خزينة الدولة لتخرج منها جميع النفقات على السواء اما بالنسبة للنفقات فالقاعدة هي تخصيص الاعتمادات المقررة لنفقات معينه مع مراعاة ما يلي: (2)

أ- لا يجوز ان يعتمد البرلمان مبلغاً اجمالياً لمواجهة جميع النفقات ويترك للحكومة الحرية الكاملة في توزيعه على المرافق المختلفة.

ب- تقسم الاعتمادات المقررة للإنفاق الى اعتمادات مختلفة بحيث يخصص كل اعتماد منها لنوع من انواع النفقة فلا تستطيع الحكومة ان تستعمل الاعتماد في غير الغاية التي ارصد اليها.

ج- لا يجوز للحكومة ان تتجاوز في انفاقها الحد الاعلى للاعتماد.

(1) المهاني وسلوم ، محمد خالد وحسن عبد الكريم " تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي " مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 65 ، 2007: ص 46.

(2) جعيلى، كريمة عباس ، "فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الالكترونية"، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، 2009: ص 62.

د- لا يجوز تدوير اعتمادات سنة ماليه بقيت دون استعمال الى اعتمادات السنة التالية.
هـ- لا يجوز للوزير القيام بعمل او عقد اتفاق يترتب على كل منهما انفاق لاعتماد له في الموازنة.

و- لا يجوز للوزير ان يزيد الاعتمادات المرصدة في احد الفصول او المواد او البنود بواسطة الاعتمادات المرصدة في فصل آخر او ماده اخرى او بند آخر الا بعد الرجوع الى الطرق القانونية في المناقلة الأصولية.

3- قانون الموازنة العامة:

يحدد قانون الموازنة العامة الرقم الاجمالي لكل من الايرادات والنفقات العامة، ويرفق به جدولان يتضمن احدهما تفصيل الايرادات العامة، ويشتمل الآخر على تفصيل النفقات العامة، خلال عام مالي قادم، اذ يعد من الناحية الموضوعية عملاً تنفيذياً ادارياً ومالياً لان الموازنة بطبيعتها عمل اداري ومالي يتخذ شكل القانون. وهذا القانون هو قانون مؤقت ومحدد لمدة سنة فقط، يتم بموجبه تحديد التخصيصات الإضافية فضلاً عن الاحكام العامة والختامية كحصر الصرف من اعتمادات بعض الفصول بوزارة المالية، وتحديد صلاحيات وزير المالية والتحويلات الممنوحة للوزراء ورؤساء الجهات غير المرتبطة بوزارة صلاحية المناقلة بين اعتمادات الموازنة المصادق عليها. ولوزير المالية اصدار التعليمات اللازمة لتسهيل تنفيذ احكام هذا القانون. (1)

1-3-2-3 مرحلة التنفيذ والرقابة ومتابعة التنفيذ

1- مرحلة التنفيذ: بعد مصادقة السلطة التشريعية على مشروع الموازنة يصبح قانوناً على الحكومة تنفيذه، وهكذا تدخل الموازنة مرحلة التنفيذ التي تعتبر من ادق مراحل الموازنة واكثرها اهمية وتشعباً، فكل شخص يساهم الى حد بعيد في تنفيذ الموازنة بما يدفع من ضرائب او رسوم او بما يتقاضى من رواتب واجور او اثمان وهذا يؤدي الى اتساع الاعمال التي تقتضيها هذه المرحلة فضلاً عن الموظفين المنتشرين في انحاء الدولة وهذا يتطلب تنظيمهم والاشراف على اعمالهم بما

(1) السهلاني ، الهام هاشم محمد ، "دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزياً ضمن الموازنة العامة للدولة" ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية: ص 66.

يحتّم وجود جهاز مالي يتولى تنفيذ الموازنة سواء من حيث جباية الموارد او صرف النفقات او من حيث ضبط القيود الحسابية للجباية والصرف بشكل يضمن حقوق الخزينة والمواطنين. (1)

ويقصد بتنفيذ الموازنة العامة، العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات العامة وانفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات العامة. وكلما كان تحضير واعداد الموازنة العامة محكماً ودقيقاً وموضوعياً كلما كان التنفيذ متطابقاً مع الواقع العملي وقريباً جداً من الارقام الواردة في الموازنة العامة ولا تقتصر مرحلة التنفيذ على تحصيل الإيرادات العامة وانفاق النفقات العامة بل تتناول الرقابة والمتابعة لآثار العمليات المالية في الاقتصاد القومي واتجاهات تطبيق الموازنة نحو الاهداف الاقتصادية والمالية المنشودة لتمكن الدولة من خلال المتابعة والرقابة تعديل سياسة الايراد والانفاق في الوقت المناسب. وتبدأ عملية التنفيذ بدءاً من اليوم التالي لانتهاء المدة الزمنية للموازنة السابقة والذي يمثل اليوم الاول لحلول الموازنة الجديدة، اما اذا لم تتم المصادقة فأنها لن تكون قابله للتنفيذ حتى وان حل التأريخ المحدد لبدء تنفيذها. (2)

ان قانون الموازنة ليس وحده سند التنفيذ بل هناك احكام وقواعد في القوانين تحدد اسلوب التنفيذ وابعاده مما يجعل تنفيذ الموازنة عمليه معقده تستدعي احكام الرقابة على التنفيذ والتقيّد بالتعليمات السنوية الخاصة بتنفيذ الموازنة التي توضح ضوابط التنفيذ ومتطلباته وحدود الصلاحيات المخولة للرؤساء الاداريين للتصرف بموجبها في عملية التنفيذ مع تحديد جهات التدقيق والرقابة على التنفيذ قبل وبعد وقوعه. وتقوم وزارة المالية بإصدار تعليمات تنفيذ الموازنة التي يطلق عليها احياناً بقواعد تنفيذ الموازنة التي تشمل على مجموعتين من القواعد:

أ- مجموعة قواعد تنفيذ الموازنة من الوجة الإدارية التي تركز على اساليب تنفيذ الاعتمادات المرصدة بالموازنة وطرق التنفيذ فضلاً عن اشارة بعض هذه القواعد الى الاحكام التشريعية ذات العلاقة بتنفيذ هذه الاعتمادات كما تحدد الصلاحيات وتوضح السلطات المسؤولة عن تنفيذ الاعتمادات .

ب- مجموعة قواعد التنفيذ المحاسبي للموازنة، وترکز هذه المجموعة على بيانات سلطات وصلاحيات الصرف والقبض والاجراءات المالية المتعلقة بالمعاملات المالية الخاصة بهذا الصرف او القبض من اجراءات نقيده واسلوب السحب على الخزينة او البنوك. الخ.

(1) الأنباري ، صباح صادق جعفر، " قانون الادارة المالية والدين العام " ، مكتبة القانون والقضاء ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق، 2014: ص 73.

(2) الرماحي ، نواف محمد عباس، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009 : ص 150.

ان اصدار هذه التعليمات يتم عن طريق دائرتين من دوائر وزارة المالية هما دائرة الموازنة العامة التي تتولى اصدار البعد الاداري (المجموعة الاولى) ودائرة المحاسبة التي تتولى اصدار تعليمات البعد الحسابي (المجموعة الثانية). وتقوم وزارة المالية بإصدار التعليمات بشكل موحد يشارك في اعدادها كل من الادارتين، اذ تقتصر التعليمات على القواعد الواجب تنفيذها في السنة المعنية بتنفيذ الموازنة دون بيان الاحكام الخاصة بالتشريعات والأنظمة المرعية بهذا التنفيذ باعتبار ان التعليمات تشير الى تلك الاحكام الخاصة لأغراض التنبيه ويطلب من الادارات التنفيذية مراعاتها في جميع الاحوال ويقصد بتلك الاحكام التي تتناولها قواعد الموازنة ما يلي: (1)

- 1) احكام عامه توضح النصوص التشريعية الخاصة بالموازنة وطرق تنفيذها.
- 2) الاحكام الواردة في قانون الموازنة وسلطات وطرق التنفيذ .
- 3) احكام خاصه بصلاحيات الصرف على الاعتمادات وفقاً للأبواب.
- 4) احكام خاصه عن معالجة تنفيذ بعض اعتمادات بنود معينه في الموازنة.
- 5) احكام بمجالات المناقلات بين البنود في داخل الباب او من باب الى باب واجراءاتها وسلطاتها.
- 6) احكام خاصه بالإيرادات وطرق تحصيلها ومواعيد تحصيلها مع الإشارة الى القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بمجرى هذه الإيرادات على اختلاف انواعها من ضرائب ورسوم وإيرادات متنوعه اخرى.
- 7) احكام خاصه بإجراءات وطرق الرقابة والمتابعة على تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات.
- 8) احكام خاصه بحسابات الحكومة في البنك المركزي ومجرى التدفقات النقدية منه واليه.

ان وزارة المالية تعمل خلال العام على اصدار تعليمات كلما طرأت مستجدات او تغييرات او تجاوزات لتحديد مسار التنفيذ وصيانتته والحفاظ على تنفيذ خطة الحكومة وتحقيق الاهداف التي وضعت الموازنة لأجلها. ولضمان سير عملية التنفيذ من صرف وتحصيل على اكمل وجه تعمل وزارة المالية من خلال جهاز الرقابة لديها على مراقبة التنفيذ وتفرض عدداً من الخطوات التي

(1) سلمان، عامر محمد، وحسين، كفاح سامي، "تحو إصلاح محاسبي حكومي من منظور تحليلي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي الوطني المشترك بين كلية الإدارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013: ص 155.

يتوجب مرور عمليات الصرف والتحويل من خلالها حفاظاً على الاموال العامة وهذه الخطوات على النحو التالي: (1)

أ. خطوات الإنفاق (الصرف)

تحدد عملية صرف النفقات العامة بمقدار الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة والتي تمثل الحد الأقصى المسموح به للإنفاق في الأغراض المحددة لكل اعتماد منها، وتعتمد السلطة التنفيذية في عمليات صرف النفقات العامة على القاعدة المالية المتبعة وهي قاعدة تخصيص الاعتمادات اي التزام السلطة التنفيذية بعدم تحويل اعتماد ما من الغرض المخصص له في الموازنة العامة الى انفاق يهدف غرضاً آخر غير المخصص له، وهناك خطوات يجب اجرائها لخروج مبلغ ما من خزانة الدولة سواء بالدفع المباشر او بواسطة البنوك المحلية يقوم بها العديد من الموظفين التابعين لجهات متعددة في الدولة لتحقيق الوضوح وتحديد اللحظة التي تصبح فيها ذمة الدولة مشغولة بدين ما والوقت الذي يتعين عليها قضاء الدين، وهذه الخطوات هي: (2)

الخطوة الأولى: الارتباط بالنفقة : ينشأ الارتباط او الالتزام بالنفقة نتيجة لقرار أداري تحتمه الحاجة العامة ينتج عن تقرير السلطة الإدارية في الوحدات الإدارية الحكومية اجراء تصرفات او القيام بأعمال او الحصول على احتياجات لتلك الوحدات الإدارية مما يترتب التزام الدولة بدفع مقابل مالي لذلك، فقيام الوحدات الإدارية بتعيين الموظفين او الاشتراك في الهيئات الدولية او الإقليمية او تنفيذ مشاريع إنشائية، طلب الحصول على مستلزمات سلعية او مكتبية... الخ يترتب عليه التزام الدولة التزاماً ارادياً بصرف مبالغ مالية مقابلاً لما تم الحصول عليه. وقد يترتب على الدولة التزام نتيجة لحادث ما يؤدي لإلزام الخزينة بدفع تعويض عن هذا الحادث، ويقضي اتمام عملية الارتباط ان تتم وفق اجراءات معينة تختلف باختلاف النفقة والخذ بالملاحظات التالية: (3)

- لا يترتب الدين على الحكومة بمجرد ادراج الاعتماد في الموازنة العامة لغرض من الاغراض بل يتعين حدوث الواقعة المنشئة للنفقة اي التزام صادر بقرار من السلطة التنفيذية.

- يجب عدم الارتباط بنفقه ما من قبل الوزارات والهيئات والمصالح والأجهزة الحكومية الا اذا كان هناك اعتماد مخصص لها في الموازنة العامة.

(1) البنا ، بشير عبد الحفيظ ، "الاسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن ، عمان ، دار الياورزي العلمية للنشر والتوزيع، 2013: ص 73.

(2) شعبان، علي شاكور عبدي " استخدام الموازنات كأداة للرقابة و تقييم الأداء " بحث مقدم احد متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، البصرة ، العراق، 2008: ص 83.

(3) إسماعيل، خليل إسماعيل و عدس ، نائل حسن (2010) "المحاسبة الحكومية" ، الاردن ، عمان ، دار الياورزي العلمية للنشر والتوزيع، ص 173.

- لا يجوز للوزارات والمصالح والأجهزة الحكومية ان ترتبط بنفقه تزيد عن مبلغ الاعتماد المخصص لها في الموازنة العامة.

الخطوة الثاني: تحديد مبلغ النفقة (التصفية): تحدد فيه التقدير الفعلي للمبلغ المستحق للدائن الواجب اداؤه والتأكد من حلول موعد استحقاقه وانه لم يسبق تأديته او تسويته عن طريق المقاصة وتقديم جميع الوثائق والثبوتات الخاصة بالنفقة وخصم هذا الانفاق من الاعتماد المقرر في الموازنة العامة ويطلق على المذكرة التي تتضمن هذه المعلومات مذكرة التصفية وهوما يسمح بالتأكد من عدم تجاوز الاعتماد المدرج في الموازنة العامة.

الا ان الامر لا يخلو في كثير من الاحيان من الاقدام على الارتباط دون تحديد المبلغ الذي سيلتزم بدفعه على وجه الدقة الابدع تمام العملية موضوع الارتباط تأكيداً على ضرورة تحديد المبلغ عند الارتباط بالدقة مع اعطاء نسبة تعديل بالرفع او الخفض.

الخطوة الثالثة: الأمر بالدفع (الصرف) : يصدر هذا الامر من السلطة العليا في الجهة الإدارية التي قامت بالارتباط او ممن تفوضه هذه السلطة في ذلك (الوزير او من ينوب عنه او يحدده القانون والنظام الاساسي للجهة صاحبة العلاقة) وهناك شروط محده في امر الدفع يجب توفرها حتى يصبح جاهزاً للصرف كإرفاق المستندات المؤيدة لصرف المبلغ (امر الشراء، الفاتورة، العقد، واية مستندات يقتضي امر الصرف وجودها) وتوقيع المفوض بالوحدة الإدارية المصدرة لأمر الدفع فضلاً عن مطابقة ما ورد بأمر الشراء وتسمى المراحل الثلاث السابقة بالمرحلة الإدارية. (1)

الخطوة الرابعة: صرف النفقة: لصاحب الحق فيه (المستفيد) ويتم الصرف اما من صندوق او خزينة الجهة صاحبة العلاقة او من احدى خزائن وزارة المالية او بشيك مسحوب على مصرف حكومي ويقوم بعملية الصرف موظفون تابعون لوزارة المالية او الخزينة وفق اجراءات معينه تبدأ بالتحقق من سلامة امر الدفع ومطابقته للقواعد والقوانين المالية والتأكد من صحة اجراء النفقة وتوقيع المفوضين على امر الدفع ومطابقه النفقة للحساب الذي ستحمل عليه ووجود مخصصات مقابله لها ورصيد كاف لصرفها في ذلك الحساب والتأكد من شخصية المستفيد (الدائن) عند الاستلام والحصول على توقيعه بالاستلام او ما يثبت ذلك. وتسمى هذه المرحلة بالمرحلة الحسابية والتي تمثل صمام الامان والضمانة الأكيدة لعدم تمرير اية مخالفه ماليه وذلك للانفصال التام بين جهة ترتيب الارتباط والنفقة وبين جهة الدفع التي تتمتع بالاستقلالية نتيجة تبعيتها لوزارة المالية وليس للوحدة الإدارية.

(1) أحمر ، إسماعيل حسين "المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة" ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2003، ص 53.

ب- تحصيل الإيرادات

تختلف القيمة القانونية لمصادقة البرلمان للاعتمادات الواردة في الموازنة العامة للدولة بخصوص النفقات عن اجازته للإيرادات، فإجازة النفقات تعني الترخيص للحكومة بالإتفاق في حدود المبالغ المعتمدة اما اجازة الإيرادات فتتسبب التزاماً على عاتق الحكومة والسلطات الادارية المختلفة بتحصيل كافة المبالغ الواردة في الإيرادات مستمدة هذا الحق من التشريعات المالية الصادرة والقوانين الخاصة بفرض الضرائب والرسوم اضافة الى قانون الموازنة العامة نفسه. وتختلف الجهة التي تقوم بتحصيل وجباية الإيرادات العامة باختلاف نوع الإيراد العام نفسه فتتولى وزارة المالية واجهزه تابعه لها تحصيل بعض الإيرادات العامة بينما هناك انواع اخرى من الإيرادات العامة تتولى تحصيلها وجبايتها مصالح واجهزه لا تتبع وزارة المالية فوزارة الصحة تتولى جباية وتحصيل الرسوم الصحية ووزارة العدل تتولى جباية وتحصيل الرسوم القضائية، ووزارة المالية تتولى جباية الضرائب المباشرة وغير المباشرة وتولى مديرية الكمارك في كل محافظه جباية الضرائب الكمركية وكذلك البلديات وهكذا بالاعتماد على قاعدة عدم تخصيص إيرادات معينه لنفقات معينه، وتتولى وزارة المالية مراقبة تحصيل الإيرادات بواسطة موظفين تابعين لها. (1)

ان مبالغ الإيرادات العامة الواردة في الموازنة هي ارقام تقريبيه فلذلك تظهر بعض الاختلافات بين الارقام الفعلية والارقام الواردة في الموازنة عند التنفيذ. فإذا كان الاختلاف زيادة في الإيرادات الفعلية عن الإيرادات الواردة في الموازنة العامة فيتم تحويل الزيادة او الفائض في الإيرادات الى الاحتياطات، اما اذا كان مجموع الإيرادات الفعلية اقل من مجموع الإيرادات المقدره فقد تلجأ الحكومة الى تغطية هذا العجز عن طريق فرض ضرائب جديده او زيادة معدل ضرائب قائمه او قد تلجأ الى القروض العامة او الى الاصدار الجديد وقد يحدث ان تكون هناك زياده في بعض انواع الإيرادات ونقص في بعضها الأخر عن التقديرات الواردة في الموازنة العامة فتعوض هذه الاختلافات بعضها البعض دون ان تتأثر الموازنة العامة تطبيقاً لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات .

ج- عمليات الخزينة

أن الخزينة هي حلقة الاتصال بين التحصيل والصرف فيها تتجمع الإيرادات ومنها تخرج المبالغ اللازمة لدفع النفقات وهي تتبع وزارة المالية ومهمتها مزدوجة الاولى تنصرف الى تحصيل الإيرادات وانفاق المصروفات باسم الدولة وتتحصر المهمة الثانية في التوفيق بين عمليات الجباية

(1) حمه ، زارا لطيف كاكه ("موازنة البرامج والاداء ودورها في تخفيض النفقات العامة للدولة والرقابة عليها" ، بحث تطبيقي في رئاسة الادعاء العام لاقليم كوردستان مقدم الى هيئة امناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، 2012، ص 90.

والصرف اذ لا يتجاوز ما يجب ان تدفعه الخزينة المبالغ الموجودة في الخزنة نفسها فعلاً، وأن التوازن بين الايرادات والنفقات لا يتحقق في كل وقت من اوقات السنة فقد تزداد ايرادات احد الاشهر عما مطلوب من نفقات وقد يحصل في شهر آخر ان تزداد النفقات بينما يكون الايراد اقل مما يكفي لسد هذه النفقات، فتجد الخزينة نفسها مضطرة لدفع نفقات قبل تحصيل ما يقابلها من الايرادات، لذلك فعند وجود فائض في الخزنة العامة يحول الى الاحتياطي اما عند وجود العجز في الخزنة تقوم الحكومة بسد هذا العجز المؤقت بإحدى الوسائل التالية: (1)

1) **الحسابات الجارية في البنك المركزي:** يقوم البنك المركزي في غالبية الدول بدور هام في تنفيذ الموازنة اذ يفتح حساباً جاريّاً تقيد في قسم الموجودات المبالغ التي سلمها المحاسبون الى البنك ويقيد في قسم المطلوبات المبالغ التي سحبها الآمرون بالصرف بموجب صكوك على البنك اعطيت لدائني الحكومة. ويتخذ البنك المركزي بذلك دوراً رقابياً مهماً في تحقيق التوازن.

2) **اصدار حوالات (اذونات الخزينه):** وهي سندات قصيرة الاجل تصدرها الحكومة لسد حاجة الخزينة في حالة تأخر جباية الضرائب او عند ظهور عجز بالإيرادات الى ان تتوفر للخزينة الاموال اللازمة وهذه الحوالات لا تتجاوز مدتها السنة في ابعده تقدير.

3) **الاقتراض من بنك الاصدار:** ان هذا البنك يقوم بإصدار الاوراق النقدية وتودع لديه الدولة اموالها وذلك بفتح حساب جاري للحكومة يكون رصيده مديناً ومعظم الدول تقترض منه حين تضطرها الحاجه الى ذلك، فيتم اصدار نقود ورقية جديدة وهو ما يسمى بالإصدار النقدي الجديد الا ان الاقتراض من بنك الاصدار قد يعرض الحالة الاقتصادية لبعض الاخطار فيؤدي الى الاسراف في اصدار الاوراق النقدية وبالتالي الى التضخم فترتفع الاسعار وتنخفض القوة الشرائية للنقود.

ويتكون هذا الاحتياطي من فائض الايرادات العامة التي تم تحصيلها فعلاً او ينتج عن عدم صرف كامل الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة وتستعمل بعض الدول تلك الزيادة في تكوين مال احتياطي تلجأ اليه في السنوات التي تزداد فيها المصروفات عن الايرادات.

د- الاعتمادات الإضافية والمناقلات

تتم عملية زيادة المخصصات لنفقة ما والتي تسمى تعزيز المخصصات التي تمليها موجبات حقيقه ومقنعه وتجعل اضافتها امراً لا بد منه كالاحتياطيات الضرورية والطائرة التي لا يمكن

(1) صالح ، عبد الهادي سلمان ، " اطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي " ، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد للحصول على درجة دكتوراه في المحاسبة، 2012، ص 71.

تأجيلها اثناء التنفيذ او ارتفاع اسعار بعض المتطلبات الحكومية يقابلها عدم كفاية المخصصات المالية لها في الموازنة مما يظهر الحاجة الى استحداث مخصصات جديدة او زيادة مخصصات قائمه لتنفيذ هذه الاحتياجات والذي يتم بإحدى الوسيلتين: (1)

• **الاعتماد الاضافي:** هو المخصص المالي الذي يضاف على المخصصات الأصلية المقررة في الموازنة بعد التصديق عليها واثناء تنفيذها.

ان الاعتماد الاضافي من اسوأ الاجراءات التي يلجأ اليها واكثرها سلبية على الاجمالي العام لنفقات الموازنة العامة للدولة لتأثيره الكبير في زيادة الاعباء المالية المحملة للموازنة وزيادة في اجمالي العجز إن وجد ولهذا فأن اجازته تتطلب موافقة السلطة التشريعية وصدوره بقرار منها بناءً على عرض من السلطة التنفيذية، الا ان اللجوء اليه يجب ان يكون في اضيق الحدود وفي حالات الضرورة القصوى، اذ يعتبر الاكثار والمبالغة والتساهل في اجراء الاعتمادات الإضافية دليل على عدم قدرة السلطة التنفيذية والإدارة المالية في السيطرة على الخطة الموضوعية وتنفيذها لذلك يجب اجبار الجهة طالبة الاعتماد على تدبير ما تحتاجه من مبالغ بتأجيل نفقات اخرى لا يؤثر تأجيلها او الغائها على سير العمل فيها ومن ثم نقل هذه المبالغ لتعزيز الاحتياجات الإضافية او الطارئة. (2)

• **المناقلة:** تمثل المناقلة الوسيلة المثلى لقضاء الاحتياجات الطارئة من اجل تعزيز مخصصات بند او بنود في الموازنة فلا تحتاج لإجراءات طويلة ومعقدة كالا اعتماد الاضافي وتمكن الحكومة من قضاء احتياجاتها من غير ان يؤدي ذلك لزيادة اعباء الموازنة واجمالي نفقاتها، ومع هذا فأن التساهل في الموافقة عليها قد يشجع الوحدات الإدارية الى اللجوء لاستعمالها عند وجود فائض في بند من بنود موازنتها لتعزيز بنود اخرى ومن ثم صرفه على امور لا تدعو الحاجه اليها الا لإظهار مدى دقة تقديرات موازنتها وتقوية مركزها التفاوضي اثناء اعداد الموازنة القادمة ولذلك فأن التشريعات المالية لبعض الدول تقوم بتحديد نسبة معينه للمبلغ المسموح بنقله لأي بند من بنود الموازنة مع وجود بعض الاستثناءات على تجاوز هذه النسبة ان دعت حاجه ضرورية وقاهره لذلك.

(1) العمري ، عطا محمد ، "مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الامم المتحدة لاغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الانروا) في قطاع غزة" ، رسالة مقدمة الى كلية التجارة / جامعة غزة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2005، ص 42.

(2) سلوم ، حسن عبد الكريم والمهاني، محمد خالد "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة" مجلة كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية العدد 64 سنة 2007، ص 159.

ان صدور الموافقة على اجراء المناقلة يكون من وزير المالية او من رئيس السلطة التنفيذية والشكل الذي تتم فيه المناقلة يتمثل بتخفيض المخصصات الأساسية لمبلغ النفقة المنقول منها بما يساوي ذلك المبلغ وزيادة المخصصات الأساسية للنفقة المنقول اليها بما يساوي هذا المبلغ.

2- مرحلة الرقابة ومتابعة التنفيذ

أ- الرقابة :

تعد الرقابة على تنفيذ الموازنة من المراحل الأساسية والمهمة والتي تقوم بها اجهزة متعددة تعمل على تطبيق الموازنة تطبيقاً سليماً والتحقق من ان تنفيذ الموازنة يجري وفقاً لإجازة البرلمان لها. وان عمليات التنفيذ تتم دون اسراف وتبذير او تقتير او اخلال حفاظاً على الاموال العامة وهذا يتطلب موظفين اكفاء ويتمتعون بخلفيه علميه ممتازة وخبرة عملية واسعة في المجالات المالية والمحاسبية مع اطلاعهم المستمر على كافة ما يصدر من تعليمات او قوانين ماليه واداريه، ويمكن التمييز بين اشكال متنوعه للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة حسب الزاوية التي ينظر منها الى الرقابة، فمن حيث وظيفة الاشخاص الخاضعين للرقابة يتم التمييز بين الرقابة على الاداريين والرقابة على المحاسبين كما يمكن التمييز حسب نوع العمليات موضوع الرقابة بين الرقابة على الايرادات والرقابة على النفقات كما يمكن التمييز بين الرقابة السابقة والرقابة اثناء التنفيذ والرقابة اللاحقة حسب التوقيت الزمني، وتقسم الرقابة من حيث نوعيتها الى رقابه حسابيه ورقابه تقييميه كذلك من حيث الجهة التي تقوم بالرقابة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية او بين الرقابة الإدارية والقضائية والتشريعية. وبالرغم من تعدد جهات الرقابة وتنوع اساليبها واختلاف موضوعها فإن هذه التقسيمات متداخله وتكمل بعضها البعض فالرقابة التشريعية يمكن ان تتم اثناء التنفيذ كما قد تكون لاحقه عليه كذلك بالنسبة للرقابة الداخلية فهي سابقة وحاليه ولاحقه، وقد تشترك اكثر من جهة في رقابة موضوع واحد وبأساليب واوقات متشابهة او مختلفة وهكذا فالرقابة على تنفيذ الموازنة لا يمكن عدّها مرحلة مستقلة بذاتها وانما هي مرحلة متداخله. ويمكن تقسيم انواع الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة من حيث الجهة التي تتولى مهمة الرقابة الى رقابه داخلية ورقابه خارجيه ومن حيث التوقيت الزمني الى رقابه سابقة ورقابه لاحقه ومن حيث نوعية الرقابة الى رقابه حسابيه ورقابه تقييميه وكالاتي: (1)

(أولاً) الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية تتم داخل السلطة التنفيذية التي تقوم بها الأجهزة الداخلية بالوحدة الإدارية كالرقابة التي يقوم بها قسم المراجعة او قسم المتابعة بالوحدة كما ان رقابة

(1) المعاينة ، خالد سليمان و الحسيني ، مرجع سابق، ص 169.

وزارة المالية تعد ايضاً رقابه داخلية باعتبارها الجهة المسؤولة عن اعمال الموازنة من اعداد وتنفيذ ورقابه وتكون الرقابة سابقه للصرف اذا ما تمت المراجعة والرقابة قبل عملية الصرف وتكون مهمتها التحقق من ان اوامر الصرف مطابقة للقواعد والاحكام المالية النافذة والمقررة في الموازنة العامة والقوانين والقرارات الصادرة وفحص المستندات المؤيدة للعمليات والتحقق من صحة الاجراءات ومشروعيتها واستيفائها لإجراءات ونظم العمل. كما تبدو رقابه وقائية تهدف الى منع او تجنب الاخطاء او التجاوزات ولكن يؤخذ عليها انها ما لم تتم بفاعليه وسعه وموضوعيه فقد تعرقل النشاط المالي للجهة موضوع الرقابة وتعدد اجراءاته او تشديدها خصوصاً اذا قامت بها جهة خارجيه تؤدي الى زيادة حدة الروتين وتعطيل الاعمال المالية الحكومية.

وتكون رقابه لاحقه للصرف اي تتم بعد انتهاء عملية الصرف وتكون بعد انتهاء السنه المالية كما انها تتيح للمراقبين الوقت الكافي ودون وجود خطر تعطيل سير العمل ولكن يؤخذ عليها انها لا تمنع وقوع المخالفات المالية وتقتصر فقط على اكتشاف المخالفات بعد وقوعها وفرض العقوبات الرادعة بحق مرتكبيها ولمنع وقوعها في المستقبل. (1)

(ثانياً) الرقابة الخارجية : وهي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية الخارجية والتي يعهد بها الى هيأه مستقله تتمتع بما يتمتع به القضاء من استقلال ولا تخضع للسلطة التنفيذية وتقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الموازنة ومراجعة وفحص الحسابات الحكومية ومقارنتها بوثائق ومستندات الجباية والصرف واكتشاف الاخطاء والمخالفات القانونية وكتابة تقرير مفصل بهذه الوقائع واخطار الجهات المختصة التنفيذية والتشريعية، ولما كانت هذه واجبات الهيأة فيجب ان يكون لها من الضمانات والاستقلال ما يكفل لها الحرية والطمأنينة لتكون بمأمن من اهواء الحاكمين وعدم استجابتهم لأية رغبه تحت سلطان التهديد من جانب السلطات التي تتولى الهيأة فحص اعمالها وتصرفاتها المالية. كما يمتد عملهم ليشمل التأكد من ان ايرادات ومصروفات الدولة قد سارت فعلاً على النحو المقرر في قانون الموازنة وبهذا يمكن الكشف عن اية اخطاء في الاعمال الحسابية او اي ارتباك بمختلف صوره ومن التساهل في تحصيل اموال الدولة والخسائر التي لحقتها وغير ذلك من انواع المخالفات. (2)

(ثالثاً) رقابة السلطة التشريعية : وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة العامة اذ تكفل دساتير مختلف الدول هذا الحق اثناء وبعد انتهاء السنه المالية وتعمل

(1) الهور، محمد (أساسيات في المحاسبة الحكومية) الطبعة الاولى الاردن دار وائل 1998 ، ص 235.

(2) كوشك ، طارق الحكيم (موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتقاوم مشكلة الدين) جريدة عكاظ 2004 العدد

937 ، ص 173.

رقابة السلطة التشريعية على التأكد من ان تنفيذ الموازنة قد جاء وفقاً لما اجازته تلك السلطة من ايرادات ونفقات عامه. ويمارس البرلمان سلطته في الاشراف على تنفيذ الموازنة من خلال الآتي:

- النظر في نقل الاعتمادات المقررة في الموازنة من باب الى باب وفي طلب فتح اعتمادات اضافيه.

- اعطاء الحق لأعضاء البرلمان خلال تنفيذ الموازنة وبعدها في توجيه الأسئلة او الاستجابات عما يصل الى علمهم من معلومات عن تنفيذ الموازنة.

- الحق في تدقيق ومراجعة ومناقشة الحساب الختامي للدولة عند عرضه على البرلمان للاعتماد ومقارنته بالتقديرات الواردة في الموازنة وهذه هي المناسبة المخصصة لمحاسبة الحكومة عن قيامها بحسن تنفيذ الموازنة. وتسمى رقابه بعد التنفيذ او الرقابة التقليدية.

(رابعاً) الرقابة الحسابية: ويقصد بها المراجعة والتحقق من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي ودقة الارقام في الدفاتر والسجلات والكشوفات والموازن والتقارير وكذلك التحقق من صحة التصرفات المالية والتعرف على مدى مطابقتها للاعتمادات المحددة في الموازنة العامة والتأكد من سلامة الاجراءات المتبعة والتحقق من صحة تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية والتي تتعلق بتنفيذ الموازنة وتشمل التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة وان المبالغ التي تم تحصيلها وصرفها قد قيدت في ابوابها وبنودها الصحيحة وتهدف هذه الرقابة الى اكتشاف الاخطاء الفنية والغش والتزوير ولكنها لا تبحث في سلامة الاداء وتحقيق النفقات العامة للأهداف التي حددت لها. (1)

(خامساً) الرقابة التقييمية: وهي من احدث طرق الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة اذ لا تكفي بمتابعة الجوانب الشكلية للنفقات العامة التي تشكل محور الرقابة الحسابية وانما تسعى الى وضع معايير وانماط تتخذ اساساً للمراجعة والكشف عن اخطاء او اسراف في استخدام الموارد المالية المتاحة فتتضمن مراجعة حسابات تكاليف الاعمال ومقارنتها بالمقدر وكذلك مراجعة نتائج الاعمال والعائد منها ومقارنتها بما كان مستهدفاً. وتمتد الرقابة التقييمية لتشمل قياس المنفعة التي تعود على المجتمع من تنفيذ البرامج والمشاريع العامة المدرجة في الموازنة فضلاً عن تقييم النشاط الحكومي سعياً وراء رفع الكفاءة وتحسين مستوى الاداء، ومن الجدير بالذكر ان الجهات التي تتولى تنفيذ الرقابة في العراق هي، ديوان الرقابة المالية، دائرة المفتش العام، المفوضية العامة للنزاهة.

(1) الخطيب ، خالد شحادة ، والشامية، بسام محمد، مرجع سابق، ص 240.

ب- متابعة التنفيذ

تعتمد عملية متابعة التنفيذ على مدى تطور النظام المحاسبي ومقدرته على توفير البيانات المتعلقة بخطوات وتفاصيل تنفيذ الموازنة. وينبغي ان تكون هذه البيانات دقيقة ليتمكن متابعو التنفيذ من الوقوف على حقيقة الوضع القائم وتحليله والخروج بنتائج جيدة لمنع التسبب والاسراف فضلاً عن متابعة ما ينفذ من اعمال خصصت لها مبالغ في الموازنة والتأكد من ان ما تم تخصيصه يصرف للغرض الذي خصص من اجله، ويجب ان تكون المقترحات المقدمة من الوحدات الإدارية عند اعتماد اعداد الموازنة شامله لكافة البيانات والتفاصيل التي بنيت عليها حتى يمكن متابعة تنفيذها وتعتبر تقارير متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة من اهم الاساليب الحديثة في تحقيق الإدارة المالية السليمة اذا ما ترافقت مع التنفيذ خطوه بخطوه، لأنها تمكن من استخدام الوسائل الفاعلة التي تكفل صيانة اهداف الخطة اولاً بأول وتوفر كماً من المعلومات والبيانات لفريق مناقشة الموازنة عن سير التنفيذ تساعده في تكوين صورته حقيقيه عن ادارة الوحدات الإدارية للمخصصات المالية المعتمدة لها والتمكن من اتخاذ القرارات السليمة اثناء مناقشة مقترحات هذه الوحدات، فضلاً عن متابعة ما تم تحصيله من ايرادات والتأكد من صحة التحصيل ومقداره يلعبان دوراً اساسياً في موازنة احتياجات الدولة النقدية والترهيب في اجراء النفقات لموازاة عملية الصرف مع ما يتحصل من ايراد للحفاظ على السيولة النقدية وعدم اللجوء الى الاقتراض.⁽¹⁾

(1) السهلاني ، الهام هاشم محمد ، مرجع سابق، ص 82.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

سيتم من خلال الفصل الحالي تناول المباحث الآتية:

. المبحث الأول: نظرة عامة على معايير المحاسبة الدولية (IPSAS).

المبحث الثاني: عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الثالث: معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs) ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة

المبحث الأول

نظرة عامة على معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)

تمهيد

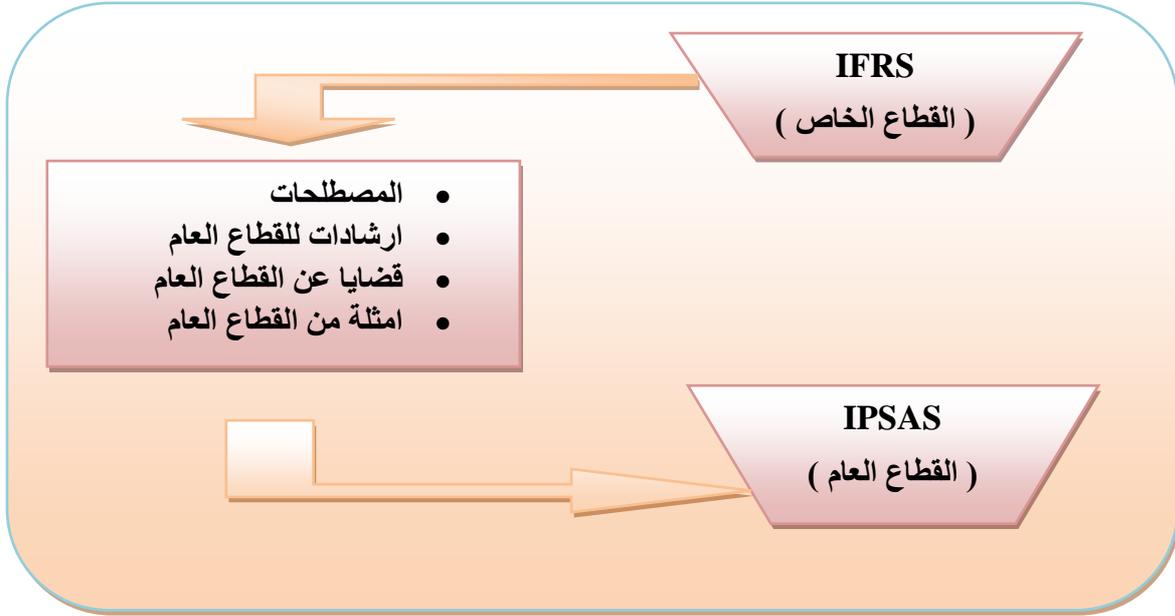
بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لجنة القطاع العام (PSC) برنامجاً لتطوير ونشر معايير للمحاسبة الدولية خاصة بالقطاع العام بناءً على أبحاث استمرت لعشر سنوات، وقد حصل البرنامج على تأييد ودعم مالي من العديد من المؤسسات المالية والانمائية الدولية المهمة بتحسين الادارة المالية وتعزيز المساءلة، وفي ختام المرحلة الاولى في عام (2002م) اصدر الـ (PSC) 20 معيار محاسبي دولي وذلك باعتماد وتكييف معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS)، وخلال المرحلة الثانية والتي بدأت عام (2002م) حتى الآن انتجت الـ (PSC) وخليفتها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IPSASB) ستة من المعايير الفريدة من نوعها في القطاع العام مع الاستمرار في التكيف مع (IFRS) في المعايير الاخرى،⁽¹⁾ اذ تتلاقى معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs) مع معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) التي يتم اعتمادها من القطاع الخاص، فيتم اعتماد هذه المعايير وتعديلها لتناسب سياق القطاع العام وقت ما كان ذلك مناسباً، و يحاول الـ (IPSASB) متى امكن الابقاء على النص الاصلي لـ (IFRS) وكذلك الابقاء على المعالجات ذاتها ما لم تكن هناك حالات خاصة بالقطاع العام،⁽²⁾ فالكثير من الجوانب التطبيقية والاجرائية تكون متوافقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية مما يسهل اصدار معايير متقاربة لا سيما عند تجاوز بعض الاختلافات في السياسات المحاسبية، اذ يترتب على اعتماد اساس الاستحقاق الشامل في اصدار المعايير ضرورة التقارب بين (IFRS) و (IPSASs) في كثير من متطلبات القياس والعرض والافصاح والاعتراف .

(1) Chan, James, L. Zhang, Qi, , Government Accounting Standards And Policies http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2013GASP.pdf, P 6-7 .

(2) IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America.: P 15, <http://www.ifac.org>.

شكل (1-1-2)

تلاقي المعايير المحاسبية الحكومية الدولية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية



Reference: (IFAC) International Public Sector Accounting Standards Board (IBSASB)
(2013) Benefits of IPSAS, Medan, Indonesia, 28 June 2013, IFAC. (P.9)

في ضوء الشكل السابق يتضح أن معايير القطاع الخاص تلتقي بمفاهيم مهمة، حيث أن المصطلحات، وكذلك الإرشادات والقضايا التي تخص القطاع العام، والأمثلة التي تقدم كإرشادات مرجعية، تعد مهمة عند تطبيق المعايير المحاسبية.

وتفضل الـ(IPSASs) أساس الاستحقاق المحاسبي للأسباب الآتية: (1)

1- تحسين تخصيص الموارد.

2- تعزيز المساءلة عن جمع الموارد.

3- تعزيز الشفافية على التكاليف الاجمالية لمصادر الانشطة الحكومية .

4- عرض اكثر شمولاً لتأثير الحكومة على الاقتصاد.

(1) Aggestam, Caroline & Andernack, Isabelle , "Interpretation and Application of IPSAS", Great Britain, TJ international L td, Pads law Cornwall, UK, Retrieved 4November, 2015, P 3.

اما المعيار القائم على الاساس النقدي "التقارير المالية وفق الاساس النقدي المحاسبي" فقد تم اصداره للحكومات غير المستعدة لاعتماد الـ (IPSASS) على اساس الاستحقاق، فلا تعتمد الحكومات المختلفة ممارسات موحدة لتطبيق الاساس النقدي لتوفير فرصة للتحويل التدريجي نحو اساس الاستحقاق المحاسبي. (1) .

2-1-1 مفهوم معايير المحاسبة الدولية

هناك تعريف عدة للمعايير الدولية في مجالات العلوم المختلفة التي تظهر جوانب مختلفة حسب نظرة المعرف للمعايير ، ونورد منها على سبيل المثال ما يأتي :

فقد عرف المعيار بشكل عام بأنه (عبارة عن ادوات قياس علمية تعبر عن التصرفات المرتبطة بنشاط معين، والتي تمثل أفضل مستوى للأداء في ظل الظروف الاعتيادية، وتمثل ايضا مستويات الاداء طبقا للأهداف، وهي تختلف بحسب طبيعتها أو نوعيتها أو فترة تنفيذها(2)

وأما عنيزة و علي من جانبهما فقد عرفا المعيار بأنه وثيقة تم أعدادها بالإجماع ، ومصدقة، والتي تحدد القواعد او الخطوط العريضة لاستعمالات المشتركة و المتكررة ، لضمان المستوى الامثل للتنظيم المحاسبي على وفق سياق معين (3) .

وفي مجال المحاسبة فقد وضعت تعريف عدة في المعايير المحاسبية ومنها الآتي:

فقد عرف الشيرازي المعيار المحاسبي بأنه ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف والمفاهيم او الفروض والمبادئ والاسس، كما تمثل احدى ادوات الجانب الواقعي العملي، مما يحتم مراعاة الظروف البيئية المحيطة بها في بنائها (4) .

(1) Chan, James, L. Zhang, Qi, , Government Accounting Standards And Policies http://jameschan.com/papers/A1_ChanZhang2013GASP.pdf, P 7 .

(2) الجبوري ، نصيف جاسم ، " تكاليف المتقدمة " ، الطبعة الاولى ، بغداد، 2008، ص 100.

(3) عنيزة ، حسين هادي وعلي ، احمد ماهر محمد، " دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي " ، العدد 32 ، جامعة الكوفة، 2014 ، ص 142.

(4) الشيرازي ، عباس مهدي " النظرية المحاسبية " ، الطبعة الاولى ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت، 1990، ص 126 .

وعرفه لطفي من الجانب المحاسبي بأنه المرشد الأساس لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي من شأنها التأثير على المركز المالي للوحدة ونتيجة أعمالها ، من إيصال المعلومات للمستفيدين منها (1) .

أما البلقاوي من جانبه فقد عرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد صارمة مدعومة بعقوبات في حالة عدم الإلتزام بالوحدات الاقتصادية بها. (2)

وعرفت المعايير على انها نماذج او ارشادات عامة تؤدي الى التوجيه و ترشيد الممارسات العملية في المحاسبة و التدقيق أو الحسابات (3) .

وقد ذهب العربي في تعريف المعيار المحاسبي الى أبعد من ذلك إذ أنه عرفه بأنه بيان مكتوب يتم أعداده وأصدره من هيئه محاسبية تنظيمية سواء أكانت رسمية أم مهنية ، والذي يتعلق بعناصر القوائم والعمليات والأحداث المتعلقة بالمركز المالي ونتيجة الأعمال ويحدد العرض والتوصيل المناسب (4) .

وفي مجال التمييز بين المعايير والإجراءات فقد عرف سلوم ونوري المعايير بأن لها صفات الإرشادية والتوجيه عامة، بينما تتمثل الإجراءات بالصيغة التنفيذية للمعايير على الممارسات التطبيقية (5) .

أما معايير المحاسبة في القطاع العام فيمكن تعريفها بأنها أرشادات عامة تؤدي الى ترشيد وتنظيم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية (6) .

(1) سلوم ، حسن عبد الكريم و نوري ، بتول محمد، " دور المعايير المحاسبة الدولية في الحد من الازمة المالية العالمية " بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية الاقتصادية والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، الاردن، 2009، ص 12.

(2) Belkaoui , Ahmed Riahi " Accounting theory " 4th Edition, Thomson Learning Inc, 2004, P 124.

(3) الاسعد ، ألاء مصطفى (2010) " المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة " ، مجلة كلية للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، ص 261.

(4) العربي ، تيقاوي (2011) " النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوفيق مع المعايير الدولية المحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية " ، جامعة العقيد احمد دراية بأدار، الجزائر، ص9.

(5) سلوم ، حسن عبد الكريم و نوري ، بتول محمد، مرجع سابق ، ص 26.

(6) Minh, Mai Thi Houng (2014)“Application of International Public Sector Accounting Standardsin Vietnam in Current Conditions “ University of Economics, P 405.

ويقصد بالوحدات الحكومية جميع الوحدات الإقتصادية الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي فضلا عن الوحدات التابعة لها (1) .

ويرى الباحث ان المعيار المحاسبي بصفة عامة هو عبارة عن نموذج أو أداة أو حل لمشكلة يتم من خلاله تحقيق الوصف والقياس والمقارنة والتوافق المحاسبي على المستوى المحلي والدولي في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، أي تحقيق مستويات متشابهة من الافصاح و القياس من دولة الى أخرى و يجب ان يكون متفقاً عليه .

2 - 1 - 2 : العوامل المؤثرة في صياغة المعايير المحاسبية

تتأثر صياغة المعايير المحاسبية بشكل عام بمجموعة من العوامل كما يأتي :

اولا : أثر النظرية المحاسبية في صياغة المعايير المحاسبية

لقد عرفت النظرية المحاسبية على انها مجموعة من المبادئ المنطقية المتناسكة والمنسجمة مع بعضها البعض والتي توفر في مجموعها إطارا مفاهيميا لتقييم الممارسات المهنية القائمة، بحيث يساهم في فهم تلك الممارسات من قبل المهنيين أنفسهم وذلك فضلا عن من يستفيد من خدماتهم، كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم، كما أنها توفر أيضا الأدلة والارشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات او إجراءات محاسبية جديدة (2)

ويمكن تقسيم البنيان الأساسي لنظرية المحاسبية الى أربعة مستويات و على النحو الآتي:(3)

1 - المستوى الأول ويشمل بيانا بالأهداف المحاسبية .

2 - المستوى الثاني و يشمل بيانا بما يأتي :

أ - بيان بالفروض المحاسبية الأساسية .

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، (2012) " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ج 1 طبعة 2012 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ص 125.

(2) هندريكسن، الدون س، وأرون، ريتشارد ، " النظرية المحاسبية " ترجمة ابو زيد، كمال خليفة، جامعة الاسكندرية ، مصر، 1990، ص 11.

(3) مطر ، محمد، " التأصيل النظري للممارسات المهنية في مجالات : القياس والعرض والافصاح " ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن، 2004، ص 47 .

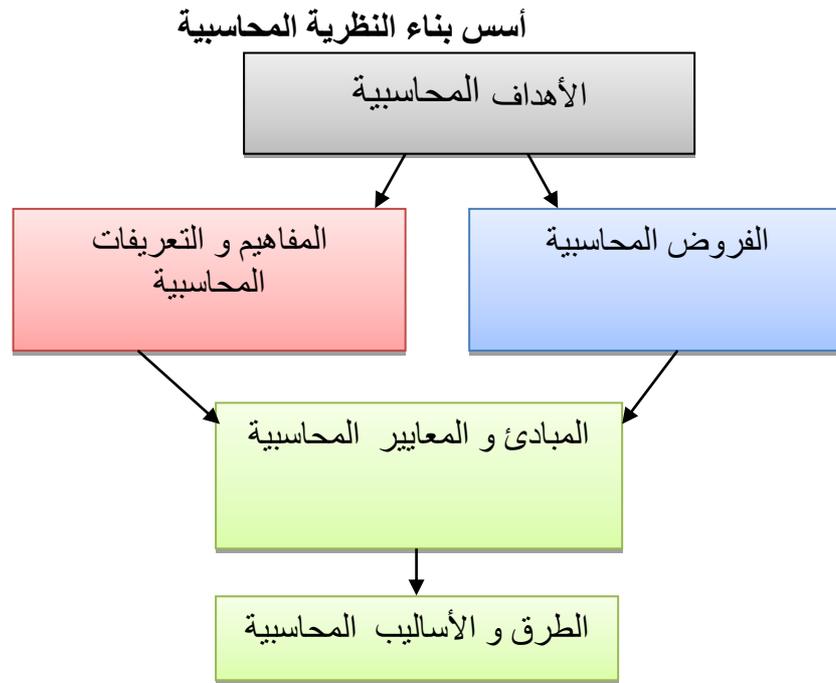
ب - بيان بالمفاهيم و التعريفات المحاسبية الأساسية .

3 - المستوى الثالث يتم تحديد المبادئ أو المعايير المحاسبية .

4 - أما المستوى الرابع والأخير لبيان تطوير المحاسبة فيضيق نطاقه ليشمل الطرق و الإجراءات التي تحكم الممارسات المهنية في الواقع العملي .

و الشكل التالي (2-1-2) يوضح المستويات الاربعة السابقة الذكر :

الشكل (2-1-2)



المصدر : البلقاوي، احمد رياحي " نظرية محاسبية "، ترجمة رياض العبدالله، ج1، الطبعة العربية الاولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الاردن، 2009، ص 316.

يلاحظ مما تقدم من خلال الشكل السابق، ان بناء النظرية المحاسبية يتوقف على اربعة مستويات تكون مجموعها النظرية المحاسبية ، ففي المستوى الاول يتم تحديد الأغراض و الأهداف المحاسبية التي تتغير عبر الزمن وفق الوضع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي السائد الذي يبين متطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، اما في المستوى الثاني الفروض و المفاهيم المحاسبية ، الذي يعد الخطوة الأساسية في بناء النظرية المحاسبية ، لأنها تقوم على مجموعة من الفروض لتعميم ظاهرة معينة ، التي تنقلنا الى المستوى الثالث ، الذي يحدد المبادئ

المحاسبية ، التي تقود بدورها الى المستوى الرابع ، الذي يحدد الممارسات المحاسبية المتمثلة بالطرق و الاجراءات المستخدمة من قبل المحاسبين ، و التي ينتج عنها المعلومات التي يتم إيصالها الى المستفيدين من أجل التأثير على قراراتهم ، أي التنبؤ بسلوك الاطراف المستفيدة من خلال حث المعلومات و تفسير السلوك للتنبؤ المستقبلي .

ويؤكد (مطر) على أنه لا بد للمحاسبة مثلها مثل غيرها من فروع المعرفة الأخرى من بنیان نظري يكون مصدراً لمجموعة المفاهيم و الفروض و المبادئ و المعايير و خصوصاً منها ما يتعلق بمجالات القياس و العرض و الإفصاح و ذلك من أجل تعزيز الدور الذي تلعبه المحاسبة في عصرنا الحاضر باعتبارها لغة الأعمال (1) .

أن المبادئ تكتشف ولا تبتكر و تمثل الصدق الأساسي الذي تعتمد عليه المعرفة ويتم اشتقاق القواعد الضمنية فيها، ولا يوجد نقاش حول قبول المبدأ قبلاً عاماً ولا يوجد اختلاف عليها بل قد يكون الاختلاف على انعكاساتها على القانون أو على القواعد المشتقة منها، بينما المعايير هي نماذج مبنية على التوجهات العامة للمؤسسات العلمية والمهنية والحكومية، ناتجة عن جهود مبذولة من البشر لمواجهة حاجات حالية أو لتبرير تطبيق أو منع إجراء معين، تهدف الى تكوين أساس عمل لمجموعة اجراءات التي تضمن التوافق في ظل مدى محدد من الشروط (2)

وفيما يتصل بدور النظرية في بناء المعايير المحاسبية يشير (الشيرازي) الى أنها وسيلة للوصول الى تطبيق رشيد و مبرر عملياً، وبما أن المبادئ المحاسبية تمثل قمة البناء الفكري في النظرية المحاسبية، فإن الخطوة المنطقية التي تلي التوصل الى تلك المبادئ تتمثل في ترجمتها الى معايير للتطبيق العملي (3) ، وعليه فإن نظاماً متماسكاً و متكاملًا من الاهداف والافتراضات ضروري لنشر معايير متماسكة والتي تلبي وظائف القوائم المالية والاليات المستخدمة في تحضيرها، بعبارة اخرى ان وضع المعايير المحاسبية يجب ان يسترشد بنظرية محاسبية مقبولة قبلاً عاماً و مع عدم وجود مثل هذه النظرية حالياً يمكننا القول بأن المبادئ المحاسبية يمكن ان توصف بأنها اعراف تم تطبيقها بشكل واسع بدون الرجوع الى نظرية شاملة.

(1) مطر ، محمد، المرجع السابق، ص 11.

(2) بدروسيان ، اسكوهي اوانيس اوهانيس ، " مفهوم الانصاف في المحاسبة و أثره في عملية الإبلاغ المالي " ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،العراق ، 2007، ص 61 .

(3) الشيرازي ، عباس مهدي، مرجع سابق، ص 122.

وتعد معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام قواعد لإعداد القوائم المالية ، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية و كيف يجب أن تعد تلك المعلومات ، فالمعايير المحاسبية تحدد أي من الممارسات المحاسبية، التي يمكن قبولها و تلك التي لا يمكن قبولها (1) .

وبصفة عامة فان المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها في كثير من الدول باعتبارها قائمة من المبادئ على عكس المعايير الأميركية التي ينظر إليها على اساس أنها قائمة من الاحكام والقواعد التي توفر ارشادات فيما يتعلق بكيفية انجاز عمليات معينة من الحسابات بدرجة اكبر، مما توفره المعايير القائمة على المبادئ التي توفر مرونة اكبر للمديرين و للمحاسبين في كيفية اعداد التقارير المالية (2) .

وقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على وفق متطلبات النظرية المحاسبية لتحقيق الشفافية والمساءلة والإفصاح في اعداد القوائم المالية ، وذلك للحد من عمليات التدليس والفساد المالي والاداري بهدف الحصول على امتيازات ومكافآت على عكس الواقع (3) .

كما ان طبيعة النظرية يمكن الكشف عنها ايضا من خلال أدوات النظرية و التي تعتبر بمثابة مفتاح لمعرفة كيف تعمل النظرية ، ومن الادوات الخاصة بالتطبيق و التي تستخدم في الممارسات المحاسبية للوصول الى النتائج المستهدفة مجموعة التقنيات و الاجراءات و الاعراف وكل المسميات التي تستخدم كمرشد للمعايير . ان مفهوم الممارسة يعني القيام بعمل الشيء ، و هذا يتطلب اختيار التقنيات بوساطة الاجراءات والاعراف المفضلة وفقا لظروف معينة واستخدامها مرشدا في وضع المعايير، مع ذلك فأن من الواضح بأن التقنيات لن تعطي النتائج الافضل في حالة عدم مراعاتها للفكر المحاسبي بل ان من الواجب القول بأن الفكر المحاسبي عليه ان يبحث عن اسباب تلك الممارسات و تفسيرها و بخاصة الممارسات غير المستقرة و ذلك لكي تصبح جزءاً من نظرية المحاسبة. اما المعايير المحاسبية فهي الفيصل في تحديد الممارسة الافضل في حالة

(1) زهير، شلال " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، مقدمة الى كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر، 2014، ص 51.

(2) كندوري ، عماد محمد ، " إطار مقترح للحد من استخدام مرونة المعايير المحاسبية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح " ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، مقدمة الى الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق، 2014، ص 71.

(3) عنيزة ، حسين هادي وعلي ، احمد ماهر محمد " دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي " ، العدد 32 ، جامعة الكوفة ، 2014، ص 142.

معينة، وهي الاساس الذي تتم بموجبه المقارنة والحكم ، كما ان المعايير لم تصمم لتقييد التطبيقات بشكل صارم بل كمرشد للعدالة والصحة ، و بالرغم من ذلك فإن المعايير يجب ان تكون اكثر رسمية من الاعراف، العادات او القواعد (1) .

وفي إطار دور النظرية المحاسبية في تقييم المعايير المحاسبية يرى (Belkaoui) ان النظرية المحاسبية تعد الأساس في تقييم المعايير المحاسبية الجارية والتنبؤ بالمعايير المحاسبية المستقبلية، وذلك من خلال تحديد مستوى انسجام تلك المعايير مع ما محدد من أهداف ومفاهيم محاسبية، لان المعايير المحاسبية في حقيقتها تعد وسائل لتحقيق أهداف المحاسبة (2) .

ولقد أصبح من المؤكد أن للمعايير الدولية دوراً رئيسياً وفعالاً في خدمة الاقتصاديات، مما يؤدي الى ضرورة تنظيم عملية الإفصاح للسياسات المحاسبية على المستوى القومي والدولي، إذ تساهم نظرية المحاسبية في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة، من خلال إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس القياس وعرض العمليات المالية، إذ لاتعد المعايير المحاسبية اداة للاسترشاد العام فقط، وإنما هي تعبير عن كيفية تطبيق مبدأ معين من المبادئ محاسبية، ومما لاشك فيه أن المعايير المحاسبية السليمة تساعد على دعم كفاءة الإدارة المالية (3) .

وان بعض الدول التي تمتلك معايير محاسبية وطنية ترغب في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع رغبتها بالمحافظة على سيادة معاييرها الوطنية. والبعض الاخر تعمل على اعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أي التطبيق المعايير الدولية بطاعة كاملة، ويتأثر إعداد القوائم والتقارير المالية في القطاع العام وفقا لمعايير المحاسبة في القطاع الخاص. ولقد بدأت الحكومة الاتحادية السويسرية مؤخرًا على سبيل المثال لإعداد البيانات الموحدة باستخدام نظرية التوحيد (4) .

(1) عبد الحليم ، صفوان قصي، " الأطار المحاسبي الدولي و انعكاساته على المعايير المحاسبية دراسة تحليلية " ، أطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصادية ، بغداد ، العراق، 2007، ص 50.

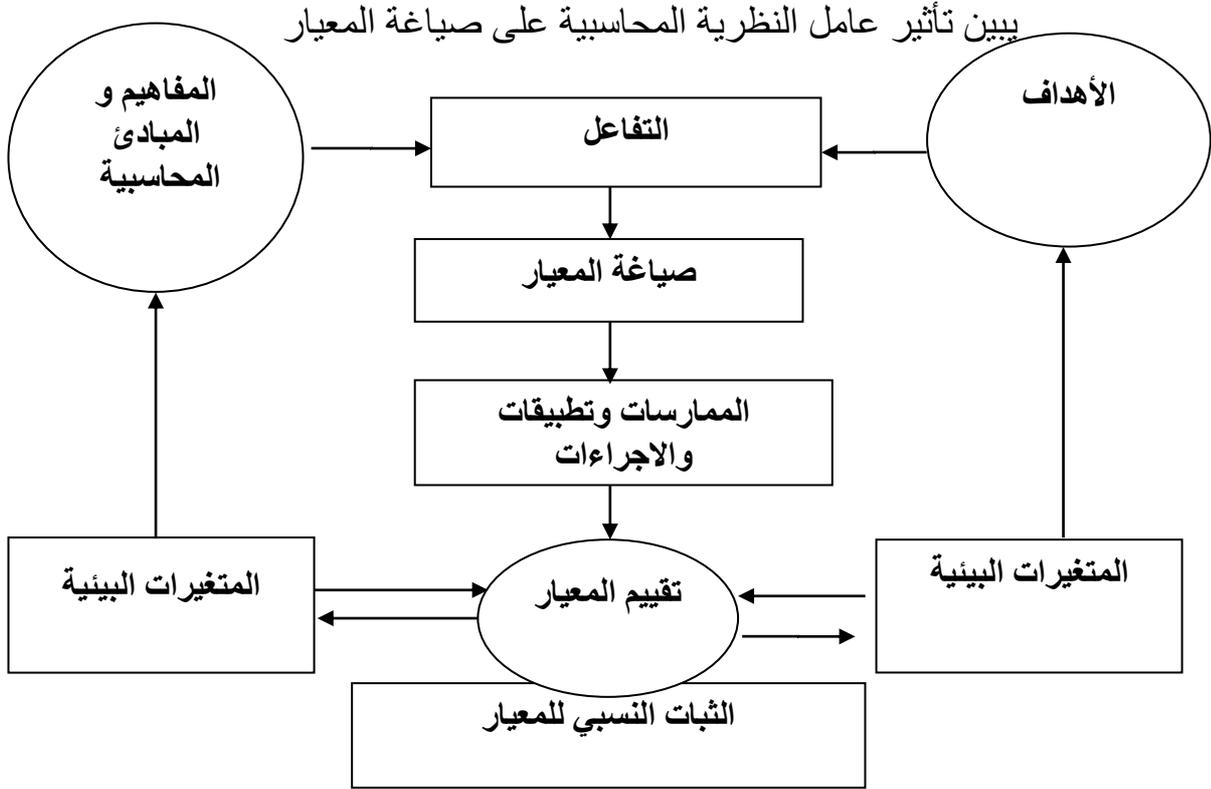
(2) Belkaoui , Ahmed Riahi " Accounting theory " 4th Edition, Thomson Learning Inc, 2004, P 137.

(3) عنيزة ، حسين هادي وعلي، مرجع سابق، ص 142.

(4) Vollerweider, Petra (2011) " The Consolidation of annual accounts in the Swiss Federal Government " Master Thesis, School of Health and Society Business Administration, Swiss, 2011, P 4.

ويرى الباحث أن احد العوامل المؤثرة والمهمة في صياغة المعايير المحاسبية الدولية، والتي ينبغي أن تؤخذ بنظر الاعتبار ، هو بناء نظرية محاسبية تتلاءم مع مواصفات البيئة القانونية والاقتصادية والاجتماعية للمستخدم. لأن المحاسبة يتم إنشاؤها بهدف خدمة كافة الاطراف المستفيدة حسب البيئة التي تعمل بها، والشكل (2-1-3) يوضح صياغة وتقييم والثبات النسبي للمعيار .

الشكل (2-1-3)



المصدر: أعداد الباحث

من خلال الشكل السابق يتضح أن المعايير ناتجة من التفاعل بين الأهداف و المبادئ والمفاهيم المحاسبية ويتم تقييم المعايير من خلال تقييم الأهداف المتحققة من تطبيقها في بيئة المستخدم.

ثانياً – أثر المتغيرات البيئية في صياغة المعايير المحاسبية

تعد المعايير النتيجة الحتمية للتفاعل بين عنصرين مهمين ومؤثرين هما البيئة والمحاسبة ، وينتج عن تطبيق تلك المعايير معلومات محاسبية يمكن ان تتغير بتغير المتغيرات البيئية ، التي ينعكس تأثيرها على نتائج القوائم المالية من معلومات المحاسبية ، والتي تؤثر بدورها على

مستخدمي القوائم المالية وتأثيرها على القرارات وفيما يأتي وصفا مختصرا لأهم المتغيرات البيئية التي تأثر على صياغة المعايير الدولية :

1 – المتغيرات الاقتصادية :

كان للتباين الاقتصادي بين دول العالم الأثر الكبير في صياغة المعايير المحاسبية ، هذا و تؤثر المتغيرات الاقتصادية في صياغة المعايير المحاسبية من جوانب عدة ، من بينها اختلاف طبيعة ملكية المشروع و أثره في كفاية الإفصاح المحاسبي ، إذ يتوسع الإفصاح بشكل أكبر كلما كانت ملكية واسعة كما هو الحال مع ملكية الأسهم مقارنة بالملكية العائلية حيث يكون الإفصاح الأخير إفصاحا محدودا (1) .

إن التنفيذ العملي للمعايير الدولية للبلاغ المالي هو عملية طويلة الاجل ويتطلب عددا من الخطوات الهادفة الى بناء إطار مؤسسي وتنظيمي، و توفير متطلبات تبنيتها بكلفة معقولة (2) .

نحاول في هذا الجزء اثبات ان تباين التبعات الاقتصادية في تأثيرها في الاطراف المتأثرة جعل من عملية وضع المعايير المحاسبية قراراً اجتماعياً، كونه يعتمد على المفاضلة بين بدائل تتباين تأثيراتها من فئة لآخرى، كما ان المعلومات المحاسبية لها تبعات اجتماعية فضلاً عن تبعاتها الاقتصادية من خلال تأثيرها على سلوك معظم الناس. ويقدم (Mathews & Perera) دليلاً على ذلك بقوله ان الكشوفات التي تصدرها الشركات تستعمل فضلاً عن استعمالها في قرارات المستثمرين والدائنين في مناقشات الاسعار وتحديد اجور العمل (من قبل اتحادات العمال)، وهي تستعمل كذلك من قبل السلطة التشريعية، ان استعمال هذه المضامين بصيغتها الفردية أو التجميعية، بجانب معلومات اخرى ملائمة كأساس للقرارات الحكومية يتم على المستوى القومي (3)

تعد عملية وضع السياسة المحاسبية و اسلوب التنظيم المحاسبي عملية معقدة و يأتي هذا التعقيد من كون المحاسبة ظاهرة اجتماعية تعمل في ظل بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية وقانونية بالغة التشابك . ان اختلاف هذه المتغيرات من مكان لآخر ومن زمان لآخر خلقت معها

(1) Radebaugh, Lee, et al, (2006) " International Accounting and Multinational Enterprises ", 6TH Ed, John Wily & Sons Inc, 2006, P 15.

(2) عبد اللطيف ، طيبي والآخرين و عاد ، طلبية و بو جمعة ، بن صالح (2011) " إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية / مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبة " ، الجزائرية، 2011، ص7.

(3) Mathews, M. R., & Perera, M. H. B.(1991) " Accounting theory and development " Hong Kong , L.W.Ng & F.C. Chua, 1991, P 104.

إتجاهات مختلفة لصنع السياسة وصياغة وإصدار المعايير المحاسبية، إلا إن أي من هذه الإتجاهات لم تستطع تقديم حل كامل أو بديل سائد ، فعملية صنع السياسة المحاسبية تنطلق من الحاجة إلى التنظيم المحاسبي (1) .

ويذكر أبو غزالة في هذا الشأن: "اذ ينعكس مستوى التقدم الاقتصادي على مهمة ووظيفة صياغة المعايير المحاسبية، فهناك دول متقدمة اقتصاديا لها نظم محاسبية متقدمة، التي تنعكس بدورها على تطوير مهنة المحاسبة، من خلال تطوير صياغة معاييرها المحاسبية وإعداد تقارير مالية رفيعة المستوى، أما في الدول التي تمتلك مستوى اقتصادي غير متقدم، أو ببطء نمو الاقتصادي، فإن الاحتمالات تكون ضئيلة لأهمية إصدار وتطوير مثل تلك المعايير، مما ينعكس على أهمية إعداد تقارير مالية، والتي قد تتضمن معلومات مفيدة لمستخدمي تلك التقارير" (2) .

ومن المتغيرات الاقتصادية الأخرى التي كان لها الأثر الملموس في إصدار وتطوير المعايير المحاسبية في الكثير من دول العالم هي ظاهرة التغيرات في الأسعار، التي كان لها تأثير كبير على مصداقية وعدالة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية للوحدات الاقتصادية والمبنية على أساس الكلفة التاريخية ، إذ أجبرت هذه الظاهرة و في أواخر السبعينات من قرن الماضي دول، مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على إصدار معايير محاسبية، بشأن معالجة الأثار الاقتصادية الناجمة عن التغيرات في الأسعار والإفصاح عنها في التقارير المالية (3) .

وعلى الرغم من اختلاف البيئة الاقتصادية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا، لم يكن عائقا أمامها من تبني معايير IPSASs لما توفره من مميزات لنظامها المحاسبي، وهذا ما دفع الحكومة الايطالية لتبني تلك المعايير على غرار الدول المتقدمة لتحسين جودة قوائمها المالية وتحقيقا للشفافية والمساءلة عن الأموال العامة (4) .

ولقد أشار كل من (Noemi & Raffaele) الى أن الحكومة الايطالية متجهة نحو تطبيق IPSASs ، وعلى الإدارة المالية العامة والجهات المحاسبية الايطالية العمل على أتباع المعايير

(1) المعيني ، سعد سلمان عواد ، " المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية" ، اطروحة دكتوراه المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة بغداد ، العراق، 2007، ص 100.

(2) ابو غزالة، طلال، " نحو عولمة مهنة المحاسبة"، جامعة الامارات العربية <http://www.tagog.com/data>، 1997، ص 6 - 7.

(3) Choi , Frederick , " International Accounting " , 4TH Ed , prentice Hall, 2002, P 44.

(4) عنيزة ، حسين هادي وعلي، مرجع سابق، ص 143.

الدولية واصلاح الانظمة المحاسبية ، وعلى أن يكون العمل بها وفقا لنظام الأدنى الى الأعلى اي من خلال الوحدات الصغيرة غير الهادفة للربح ، التي تعد قوائم مالية ، ودراسة التغيرات التي تحققها تلك المعايير، ومن ثم الانتقال بها الى تشكيلاتها الأعلى ضمن المؤسسة الواحدة وصولا الى القوائم المالية للدولة ككل (1).

ب – المتغيرات السياسية و الاجتماعية :

يعد نوع النظام السياسي أحد المتغيرات السياسية التي تؤثر في صياغة وأصدار المعايير المحاسبية. وأذ يؤثر الاستقرار السياسي في صياغة و تطوير المعايير المحاسبية ، ويبدو ذلك واضحا كما يشير البعض في تغيير طرائق وأساليب المحاسبة واختيار النظم المحاسبية الملائمة في الكثير من الدول ومنها مصر على سبيل المثال ، حيث استوجب نظامها السياسي قبل الستينات القرن الماضي عندما كانت تتبع النظام الرأسمالي وجود نظام محاسبي غير موحد عكس ما كان عليه الحال خلال فترة الستينات بسبب تحولها الى النظام الاشتراكي. و أن تطوير المعايير الوطنية من قبل الحكومات يخضع الى ضغوط السياسية ، من خلال المنظمات الدولية كالبنك الدولي، وذلك في سبيل حث أو تشجيع البلدان النامية والبلدان الأخرى على اعتماد معايير المحاسبة في القطاع العام وخاصة التي تتلقى المساعدات المالية ، وبغض النظر عن أنظمتها السياسية والاقتصادية، والعمل على تشجيعهم على مواءمة المعايير الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام . وهكذا، أصبحت هذه المعايير في الاساس مصدر لتقييم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم. لهذه الأسباب، أن هذه المعايير تستحق الاهتمام من صناعات السياسات المحاسبية والممارسين والباحثين على حد سواء ، وخاصة تسعى هذه المعايير لتحسين جودة التقارير المالية للأغراض العامة (2).

و على الرغم من أهمية تبني IPSASs ، و ما تحققة من مزايا ، الا أن بعض دول العالم متحفظة في تبنيها على نطاق واسع ، و انما تعمل على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع

(1) Noemi , Rossi& Raffaele ,Trequattrini (2011) “IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios” Journal of Modern Accounting and Auditing, ISSN 1548-6583 February, Vol. 7, No. 2, P 134 – 135. .

(2) Ijeoma , N . B . , " The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (Ipsas) On Reliability , Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria " , International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research, Vol 2, Issue 3, Issn 2347-4289, Nigeria , 2014, P 11.

العام ، التي تتسجم مع معاييرها الوطنية ، و ذلك في سبيل تحقيق متطلبات حفظ السيادة الوطنية الخاصة بمعاييرها الوطنية⁽¹⁾ (Roje et. al , 2012 : 26)

وتشير المحاسبة الحكومية إلى نظم المعلومات المالية التي توجه الحكومة وممارساتها للتصرف بالذمة المالية وتحقيق نتائج التنمية ، من خلال التفاعل بين العرض والطلب على المساءلة المالية الحكومية والشفافية. لأنه مكلف في كل مكان لإنتاج و نشر المعلومات، و أن الحكومات في جميع أنواع الأنظمة السياسية تفتقر إلى الحوافز الاقتصادية للقيام بذلك . ومع ذلك ، فإن بعض الأنظمة السياسية تمارس زيادة الطلب على مساءلة الحكومة وشفافيتها من غيرها. على سبيل المثال، الديمقراطية التمثيلية (**representative democracies**) هي أكثر تشددا من الأنظمة السياسية الاستبدادية والشمولية. في دولة ديمقراطية ، والحكومة ملزمة أن تكون أكثر استجابة لمطالب المعلومات وضعت عليها لتحقيق المساءلة والشفافية ، وهذا من شأنه أن يكون عليه الحال في البلدان المتقدمة والبلدان النامية على حد سواء. ومع ذلك ، فإن تكلفة الفرصة البديلة للموارد المستخدمة في تحسين المعلومات المالية الحكومية هي أعلى منها في البلدان المتقدمة. ولذلك، حتى إذا كانت الحكومات في البلدان النامية الديمقراطية مستعدة لإجراء إصلاحات محاسبية حكومية، فقد تكون غير قادرة على تحمل تكاليفها ، وأن الحكومات في البلدان النامية غير الديمقراطية على حد سواء مترددة في القيام بذلك وغير قادرة على تحمل إصلاحات المحاسبة الحكومية ، وأن استخدام معايير المحاسبة الدولية جاء نتيجة لكل من :⁽²⁾

1 - الاتفاقات الدولية أو السياسية .

2 - الاتفاق الإختياري (أو الاختيار الذي تشجعه الاعتبارات المهنية) ، إذ أن تطبيق الاتحاد الأوربي للتوجيهات الخاصة بالمحاسبة كان نتيجة لاتفاقية سياسية ، كما نتجت مجهودات المعايير الدولية الأخرى عن الاتفاق الإختياري .

وعندما تطبق المعايير الدولية من خلال إجراءات سياسية و قانونية و تنظيمية تحكم القواعد التنظيمية هذه العملية ، وتحدد الأطراف المعنية هذه القواعد و كيفية تطبيقها ، و لعل الاتحاد

(1) Roje , Gorana and Vasicek , Vesna and Hladika , Mirjana. “ The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public “ Research Gate , Int. J. Public Sector Performance Management, , Vol. 2. No. 1, 2012, P 26.

(2) تشوي ، ، كارون أن وأخرون ، فروست ، فردريك ومييك ، جاري (2004) " المحاسبية الدولية " ترجمة ، دار المريخ ، الرياض، 2004، ص 354.

الأوروبي هو المثال الواضح على تدويل معايير المحاسبية ، والتي تطبق بشكل واسع و بقوة القانون

أما باقي مجهودات المعايير الدولية الأخرى فكانت ذات طبيعة اختيارية ، و يعتمد قبولها على أولئك الذين يستخدمون المعايير المحاسبية.

ان الوحدات الاقتصادية بحاجة ان تختار من بين مختلف الطرائق المحاسبية عند اثبات الاحداث والعمليات و اعداد القوائم و التقارير المالية ، ولكل وحدة لها الحق في اختيار سياساتها من بين السياسات المتاحة لها ضمن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (1) .

ويرى (Mautez) ان المعايير المحاسبية هي في حقيقتها اتفاقات اجتماعية يجب ان تكون مقبولة من قبل الاغلبية ، إذا أريد لها ان تكون عملية (قابلة للتطبيق) وفعالة (2) ، ومما يؤكد القرار الاجتماعي ان الجهة التشريعية (الكونغرس) يتدخل بقرارات السياسة المحاسبية في الاقل، حين يشعر ان تلك القرارات غير منسجمة مع المصلحة العامة ، لذلك فان البيئة السياسية لصياغة السياسة المحاسبية تقتضي ان تكون متوافقة مع معيار الرفاهية الاجتماعية لقرارات السياسة المحاسبية كخيار اجتماعي (3) .

ويشترط مجلس المبادئ المحاسبية APB في رايه رقم 22 على جميع الوحدات الاقتصادية الافصاح عن كل من السياسات المحاسبية التي تنتهجها والطرائق التي تستخدمها لتطبيق هذه السياسات، ويتم الافصاح عمليا ضمن السياسات المحاسبية المهمة في هوامش القوائم المالية(4).

ونذكر أحد كبار المحاسبين الأكاديميين من ذوي التأثير في صياغة وأصدار المعايير المحاسبية، أن هذه المعايير هي نتيجة للعمل السياسي ، تماما كما هي نتيجة للاستنتاج المنطقي للأبحاث التجريبية ، وسبب هذه الظاهرة هو أن العديد من الأطراف مهتمة بتطوير معايير المحاسبة وتتأثر بهذه المعايير . وقد توصل مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية الى أن

(1) Belkaoui , Ahmed Riahi " Accounting theory " 4th Edition, Thomson Learning Inc, 2004, P 47.

(2) Mathews, M. R., & Perera, M. H. B.(1991) " Accounting theory and development " Hong Kong , L.W.Ng & F.C. Chua, 1991, P 100.

(3) المعيني ، سعد سلمان عواد، " المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية"، اطروحة دكتوراه المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة بغداد، العراق، 2007، ص 112.

(4) الحيدري، وفاء حسين سلمان،" تحديات الإبلاغ المالي في ظل المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية" اطروحة دكتوراه المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص 99.

أفضل طريقة للتأثير على صياغة معايير المحاسبة هي محاولة التأثير على واضعي هذه المعايير (1).

ج - المتغيرات الثقافية :

تسهم دراسة التطور التاريخي للعلوم الاجتماعية، ومنها المحاسبة على وجه الخصوص، في توضيح مدى إرتباط وتأثر وتأثير هذه العلوم بالبيئة الاجتماعية السائدة في مدة معينة، فضلا عن إرتباطها بالتطورات والتغيرات التي تحصل في المجتمع. أن الثقافة وليدة مجتمع معين وأداة لإحداث التناسق الاجتماعي القائم على مجموعة من المعتقدات والعادات المختلفة، فأنها تعكس نظمه الرمزية الضرورية للتواصل كاللغات واللهجات، التي تؤثر على الوحدات الاقتصادية.

ومن بين تلك التأثيرات المشار إليها في أعلاه سيطرة المهنة مقابل سيطرة القانون، بمعنى أن تتولى مهنة المحاسبة (كما هو الحال مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC) تنظيم ومتابعة إصدار وتطوير المعايير المحاسبية، وغالبا ما تكون المهنة مقبولة في المجتمعات التي تكون فيها قوة المجتمع ضعيفة، اذ يكون هناك اهتمام بحقوق الفرد ، بينما في ظل المدخل القانوني يتم إصدار المعايير والقواعد المحاسبية من خلال قانون أو تشريع دستوري (2).

د - المتغيرات القانونية :

تمثل المتغيرات القانونية مجموعة من الأسس والقواعد والأنظمة والقوانين والتشريعات، التي تحكم العمل المحاسبي ، و يستدعي الأمر مراعاتها عند صياغة المعايير المحاسبية .

وتتضمن المتغيرات القانونية عادة قواعد القانون التي تهدف الى حماية ممتلكات الآخرين وحقوقهم ، وهذا يتجسد بشكل أكبر في الوحدات الاقتصادية التي تتصف بانفصال الملكية فيها عن الادارة ، الامر الذي يتطلب إتباع مجموعة من المعايير المحاسبية الملائمة لكي تظهر مدى فاعلية وكفاءة المديرين في حماية و إدارة استثمارات المالكين ، كما أن للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات أثرا ملموسا على المعايير المحاسبية في العديد من البلدان ، مثل السويد وألمانيا

(1) شرويدر، ريتشارد وأخرون ، كلارك ، مارتل وكاثيري ، جاك (2010) " نظرية المحاسبة " ترجمة ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية، 2010، 43.

(2) نجم ، أسماء سهيل، " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة اسواق المال / دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق " ، رسالة ماجستير المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة بغداد ، العراق، 2008، ص 39.

ووفقا للقوانين السائدة فيها حيث يبدو الانفصال واضحا بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية في الدول المشار إليها أعلاه (1) .

إن الوحدات العامة تخضع لقيود تشريعية تفرض بواسطة الدساتير والمراسيم والقوانين، وتأخذ هذه القيود شكل قواعد و تعليمات تكون محددة تحديدا دقيقا وتفصيليا، وعندئذ تكون ملزمة للمديرين، وتكون موضوعا للمراجعة و المساءلة محاسبيا واداريا، وعادة ما تركز هذه القيود على فرض الضرائب والرسوم والموارد السيادية الأخرى، وعلى كيفية إنفاق هذه الموارد . ومن هذه القيود أيضا ضرورة اعتماد الموازنة العامة للدولة من السلطة التشريعية، وعدم حرية الوحدات العامة في الاقتراض من الغير او إصدار السندات (2) .

ومن أجل تحقيق التوافق والانسجام بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمعايير الوطنية، يجب على الحكومات أن تضع معيار المحاسبة من خلال الإجراءات القانونية الواجبة، ويقصد بالإجراءات القانونية تعني أن عملية البحث والتداول يجب أن تسبق القرارات. وعلاوة على ذلك، يتم توفير فرص كافية للأطراف المعنية لتوفير المدخلات قبل وضع اللامسات الأخيرة للمعايير (3) .

ويرى الباحث مما سبق أن تحقيق التوافق والانسجام بين IPSASs والمعايير الوطنية ، ضروري جدا في الدول ، التي تمتلك معايير وطنية ، الا أن ذلك ليس ضروري في البيئة العراقية ، لأن العراق لا يمتلك معايير وطنية متعلقة بالمحاسبة الحكومية ، وإنما يمتلك فقط نظام محاسبي حكومي ، وبالتالي يتطلب ذلك تهيئة البيئة العراقية لأستقبال التبنّي IPSASs .

أن التأثير المتباين للقوانين والأنظمة والتشريعات في عملية صياغة وتطوير المعايير المحاسبية يبدو واضحا في البلدان التي تتولى فيها المؤسسات الحكومية مهمة إصدار تلك المعايير من خلال اعتماد القوانين والتعليمات النافذة في صياغتها مقارنة مع البلدان التي تعهد فيها مهمة صياغة وتطوير معاييرها المحاسبية الى المجالس والهيئات المهنية، أي أن الوحدات

(1) Choi , Frederick , " International Accounting " , 4TH Ed , prentice Hall, 2002, P 46.

(2) السلطان ، سلطان وأبو المكارم ، وصفي حسن (2009) " المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى" ، دار المريخ، السعودية، 2009، ص 33.

(3) Ijeoma , N . B . , " The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (Ipsas) On Reliability , Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria " , International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research, Vol 2, Issue 3, Issn 2347-4289, Nigeria , 2014, P 22.

العامة التي تمول من موارد سيادية أو من موارد مساهمات المواطنين، والتي توفر سلعا أو خدمات وفقا للحاجة إليها، تخضع لقيود تحدد مجالات إنفاق هذه الموارد. وقد تفرض هذه القيود بنص القانون كما في الوحدات الحكومية، أو بواسطة المساهمين بالأموال أو إدارة التنظيم كما في الوحدات الاجتماعية الأخرى (1) .

ويرى الباحث ان تأثير الجانب القانوني كبير على الممارسات المحاسبية و المطبقة في اي بلد من بلدان العالم، التي قد تتسجم او لا تتسجم مع متطلبات المعايير الدولية ولاسيما تلك المتعلقة بالمحاسبة الحكومية، التي من خصائصها الالتزام بالدستور والانظمة والقوانين في تطبيق الممارسات المحاسبية المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، الا أن المحاسبة الحكومية لا تعمل بمعزل عن المفاهيم والمبادئ المحاسبية، علما ان القانون العراقي قد اجاز لوزير المالية اصدار تعليمات تمهد الطريق الى اصدار القوائم والتقارير المالية الحكومية ، التي تتفق مع المعايير الدولية .

3 - أثر الاعراف المحاسبية في صياغة المعايير المحاسبية الحكومية : ويقصد بالأعراف المحاسبية مجموعة من القواعد أو الضوابط التي يمكن الاستناد إليها عند إعداد القوائم والتقارير المالية، والتي تستخدم أساسا للتوصيف وتبرير التطبيقات المحاسبية المقبولة في المكان والزمان، وأن الفكر المحاسبي يستند منذ زمن طويل على مجموعة من الأعراف والأساسيات التي اصطلح على تسميتها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (2) .

ويذكر بريمكاند فيما يتعلق بالقوائم المالية وما تحتويه من معلومات، بأن القائمة المالية عبارة عامة يرجح أن تكون لها معان مختلفة لمجموعات مختلفة، فالتقارير يجب أن تكون مناسبة للمستخدمين المعنيين بها، وأن تعد وفقا لمعايير محددة في شكلها ومضمونها. ويتضمن تحديد المعايير تفاهما مشتركا بين المستخدم والمعد للقوائم والتقارير حول طبيعة ومحتوى المعلومات المالية، ولا يتطلب بالضرورة مرسوما أو أمرا تنفيذيا أو تشريعا، وبدلا من ذلك يمكن أن تؤدي هذه الوظيفة حسب العرف. وأن الهدف الواسع للتقارير المالية هو توفير محاسبة المسئولية أو المساءلة، ويجب أن تكون مفهومة لمن يستخدمها، فالتقارير المالية الحكومية قد تحتوي على

(1) Andrews , Rhys (2014) “ Performance Management and Public Service Improvement Evidence Review Prepared for the Commission on Public Service Governance and Delivery “ PPIW Report No.3, 2014, P 62.

(2) الشيرازي ، عباس مهدي، مرجع سابق، ص 267.

معلومات تقديرية، وحسب رأى المستخدم فإن درجة التقدير تحدد مصداقية المعلومات ويجب الإفصاح عن ذلك وهناك انتقاد شائع للمعلومات المالية الحكومية وهو وجود إفراط فيها ولم تأخذ بالحسبان حاجات المستخدمين، أي يتم إصدارها بصورة روتينية حسب التقليد وليس حسب الحاجة ، وبمرور الوقت قد تصبح بعض المعلومات دون تغيير (1) .

ويظهر تأثير الأعراف المحاسبية واضحا في الكثير من الممارسات المحاسبية ، التي ليس لها أساس فكري أو مبرر بيئي ، إنما هي مجرد عرف استقر في التطبيق العملي كتحديد جانب العناصر المدينة و الدائنة و اختيار طريقة الاندثار او طريقة تقييم المخزون ، فمثل هذه الأمور تستوجب حسم الخلاف بشأنها من خلال التدخل الرسمي من قبل الجهات المعنية بإصدار معايير محاسبية الملزمة للأطراف كافة و ذلك بمعالجة محاسبية واحدة ، ومن أهم هذه المعايير هو المعيار الدولي رقم 20 الخاص بالمنح و الإفصاح عن المساعدات الحكومية (2) .

ويرى الباحث أن كافة العوامل المؤثرة على صياغة المعايير الدولية مهمة ويجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار، ولكن يعد عامل النظرية المحاسبية هو الأكثر أهمية من بقية العوامل الأخرى، بسبب القبول العالمي لهذا المؤثر وهناك عوامل أخرى مؤثرة في صياغة المعايير سواء على المستوى الدولي أو المحلي مثلاً مستوى التمويل أو التضخم .

2 - 1 - 3 أهمية و مبررات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أ - الأهمية

تتجسد أهمية المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام ، فضلا عن تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف المدد على المستوى الدولي .

وكما أنها تؤدي دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي ، وذلك من خلال تحقيق التقارب والتشابه في طريقة إعداد وعرض المعلومات المالية

(1) بريمكاند (1999) " المحاسبة الحكومية الفعالة " ، ترجمة حسن بن عبد الرحمن باحض ، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض ، السعودية، 1999، ص 194.

(2) نجم ، أسماء سهيل، مرجع سابق، ص 39.

لوحادات القطاع العام و تحديث نظم المحاسبة الحكومية ، وبما يرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم والتقارير المالية الحكومية (1) .

إن المعايير المحاسبية الدولية وضعت من أجل توفير الشفافية والوضوح والمصدقية والملائمة، لمختلف العناصر التي تتكون منها القوائم والتقارير المالية (2) .

وفضلا عما تقدم أن أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية تظهر من خلال الاعتراف بالاتي (3):

1. تحديد وقياس الأحداث المالية للوحدات الإقتصادية .
2. إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم والتقارير المالية .
3. تحديد الطريقة المناسبة للقياس .
4. إتخاذ القرار المناسب .

ففي نيجيريا على سبيل المثال فإن ضعف المحاسبة القطاع العام ، والمراجعة الحسابات والإدارة المالية يمكن أن تؤدي الى أزمات إقتصادية، وان تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام كان ليس لهذا السبب وإنما ما تمتاز به المعايير الدولية من مميزات حيث تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أكثر موضوعية، وذات جودة عالية تؤدي الى تحسين الموثوقية والمصدقية وسلامة التقارير المالية في إدارة الدولة . كما لوحظ أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية تقوم على اساس معايير يمكن أن تسهل الرقابة الداخلية الفعالة، وكذلك ان تعزز هدف الحكومة الاتحادية لتوفير خدمات أكثر فعالية وكفاءة وزيادة الشفافية والمساءلة في ادارة الأموال العامة، وأن تنفيذ المعايير الدولية من قبل القطاع العام لا تؤثر فقط إيجابيا على موثوقية ومصدقية ونزاهة التقارير

(1) زهير، شلال ، " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، مقدمة الى كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر، 2014، ص 52.

(2) الحاج ، عرابية والآخرين وعبد الرزاق ، حواس ونزيه ، مهدي ، " دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر " ، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الجزائر، 2010، ص 2010.

(3) يحيى، سعدي ولخضر، اوصيف، " أهمية تطبيق معايير الدولية في تحسين جودة الافصاح المحاسبي"، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة IAS – IFRS ، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011، ص 8.

المالية، ولكن لتمهيد الطريق لمخطط موحد للإبلاغ المالي للمستويات الثلاثة للحكومة في نيجيريا (1).

ففي أوروبا ومن خلال هيئاتها المهنية العاملة هناك، والتي أوصت بضرورة تشجيع البلدان الأوروبية على تبني المعايير الدولية، وكذلك في القطاع العام فقد نشأت الحاجة إلى الممارسات المحاسبية الأكثر تنسيقاً بين دول الاتحاد الأوروبي، وهي أن النظم المحاسبية المتبعة في مختلف الدول الأعضاء ينبغي أن تكون أكثر تشابهاً من أجل زيادة القابلية للمقارنة والفهم للتقارير المالية. وإن تنسيق ومواءمة التقارير المالية يتزايد في القطاع الخاص والقطاع العام، من خلال طريقة واحدة وهي اتباع المعايير المحاسبية الدولية (2).

وتستمد المعايير أهميتها من مدى وحجم الاعتراف الدولي بها، وأن الهيئات والمنظمات الدولية كافة تشجع وتدعم الدول على تبنيها، لأنها تتعكس على مصداقية وجودة عالية للمعلومات المبلغ عنها (3).

وفي إطار الحاجة إلى ثقة المستخدمين بتقارير المدققين حول الكشوفات المالية لهذا النوع من الوحدات، فقد سبق وأن أشار Nobes and Parker وأن هذه الثقة تقدم من خلال معايير المحاسبة الدولية (4). وفي المنطقة العربية فقد برزت أهمية IPSASs بحاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل (5).

ب - المبررات

(1) Ijeoma , N . B . , " The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (Ipsas) On Reliability , Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria " , International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research, Vol 2, Issue 3, Issn 2347-4289, Nigeria , 2014, P 14.

(2) يحيى، سعيد ولخضر، اوصيف، مرجع سابق، ص8.

(3) زهير، شلال، مرجع سابق، ص 52.

(4) Nobes , Christopher and Parker , Robert , “ Comparative International Accounting “, 11Th Edition, prentice Hall . England , 2010, P 81.

(5) الزين ، منصور ، " متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر " ، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الجزائر، 2010، ص 9.

من مبررات تبني IPSASs الآتي (1) :

أولاً : جودة المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة

اعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات سوف يحسن كل من جودة المعلومات المالية وقابليتها على المقارنة ، بذلك تسهل على الإدارة اتخاذ القرارات .

ثانياً : شفافية

إن متطلبات الإفصاح وفقاً للمعايير في مختلف التقارير المالية من شأنها أن تسهل من تحقيق الشفافية في التعاملات المالية في الوحدات الحكومية. وأن هذه الإفصاحات سوف تمكن المستخدمين المعلومات المالية من تفسير التقارير في أطارها الصحيح و تحسين عملية اتخاذ القرار .

ثالثاً : الانسجام أو التناسق

إن تبني IPSASs يحسن الانسجام أو التناسق في تحضير المعلومات المالية والإبلاغ عنها ، وهذا بدوره يمكن لمستخدمي هذه المعلومات من الوصول الى استنتاجات متناسقة بافتراض تشابه الكشوفات المالية.

رابعاً : المساءلة

إن تبني IPSASs يؤدي الى تحسين المساءلة ويسهل مراجعة حسابات الوحدات الحكومية ، و أن هذا يمكن أن يترجم إلى تقارير مدققة بشكل دوري ، و معلومات أفضل الى الجهات المانحة والبلدان التي تقدم المساعدة الخارجية، و الجودة والمصدقية أفضل للتقارير المالية الحكومية .

خامساً : الحوكمة

(1) Njeru , Alphan and Okundi , Benson and , Kimacia , Bernice (2009) “ Introduction to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) “ Pricewaterhouse Coopers , 2009, P3.

يؤدي تبني IPSASs إلى إجراءات حوكمة قوية و الى توفير إطار للممارسات المحاسبية في الوحدات القطاع العام ، و أن هذا سيقوي الإدارة المالية للوحدات الحكومية .

و من مبررات تطبيق و تنفيذ معايير IPSASs الآتي (1) :

سادسا : إن تطبيق IPSASs يحقق التكامل الإقتصادي العالمي .

سابعا : تحقيق عملية إدارة سياسات الإقتصادية بشكل عام والسياسات المحاسبية على وجه الخصوص .

ثامنا : إن أغلب IPSASs يتم بناؤها على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص، وبالتالي فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يكون مألوف نسبيا من حيث الملائكات البشرية العاملة وأدراك أهمية هذه المعايير .

تاسعا : إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساعد في الحصول على المساعدات من المنظمات الدولية، مثل البنك الدولي، وبنك التنمية الآسيوي، والحصول على الخبرات الدولية من الخبراء الأجانب ، مما يسهل الوصول إلى تجربة الدول المتقدمة .

أنطلاقا مما سبق يمكن أن نستخلص أهمية ومبررات تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام كما يأتي :

1. تحقيق توافق وتوحيد السياسات والممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي.
2. تقديم إرشادات و توجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة الحكومية .
3. الإرتقاء بجودة المعلومات المالية و تحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام.
4. تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات للدولة الواحدة وبين مختلف الدول .
5. تحقيق التقارب في إعداد وعرض المعلومات المالية لوحدات القطاع العام .
6. تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير نظم المحاسبة الحكومية .

(1) Minh, Mai Thi Houng ,“Application of International Public Sector Accounting Standardsin Vietnam in Current Conditions “ University of Economics, 2014, P 410.

7. العمل على زيادة جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة .
8. أن تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام يؤدي الى زيادة الشفافية والمساءلة وزيادة الموثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية ، فضلا عن زيادة فاعلية وكفاءة الخدمات المقدمة من قبل القطاع العام .

2 - 1 - 4 : خصائص معايير المحاسبة الدولية

بعد أن تم التطرق الى أهمية و مبررات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، لابد من معرفة الملامح و الخصائص الأساسية التي يجب توفرها بالمعايير حتى تكون مقبولة و تحقق الهدف من وضعها وهي كالآتي (1) :

1 - الارتباط المنطقي: فالمعايير ينبغي أن تكون مترابطة بشكل منطقي مع أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ .

2 - الملائمة : تعد المعايير من أهم الاساليب والأدوات الجانب العملي ، و ينبغي عند إعدادها الأخذ بنظر الاعتبار الظروف البيئية كافة ، مما يجعلها ملائمة للواقع العملي وهذا يتطلب تحقيق المواءمة بين متطلبات الفكرية و العملية .

3 - المرونة : نتيجة لعدم ثبات الظروف البيئية ، والتي تتغير من وقت لآخر و من مكان لآخر فالمعايير و ينبغي أن تكون مرنة، وأن إعدادها يعد عملية مستمرة وقابلة لإضافة والتحديث.

4 - الواقعية : ينبغي أن تكون المعايير ناتجة من الواقع و تتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها.

5 - المفهومية : ينبغي أن تكون المعايير سهلة فهم من المستخدمين ، و يتم ذلك من خلال أخذ رأي المستفيدين عند إعدادها .

6 - الحيادية : : ينبغي أن تمتاز المعايير بعدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد .

وهناك خصائص أخرى للمعايير المحاسبية (2) :

(1) سلوم ، حسن عبد الكريم و نوري ، مرجع سابق، ص 15 - 16 .

(2) كندوري ، عماد محمد ، مرجع سابق، ص 82.

7 - توحيد المصطلحات المحاسبية: تستخدم المصطلحات المحاسبية في الوقت الحاضر بمعاني عدة ، لذا فإن توحيد هذه المصطلحات سيؤدي الى زيادة القدرة على فهم المعلومات المحاسبية .

8 - مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات : إن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية سيؤدي الى إرشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة أي مشكلة محاسبية لم يتناولها المعيار محاسبي محدد بعد .

2 - 1 - 5 : أهداف تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

إن الهدف من معايير المحاسبة الدولية هو تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد القوائم المالية التي تتضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة ويمكن الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات، وأن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير IPSASs من قبل الوحدات الحكومية و المنظمات الدولية، أذ تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لتقييم المساءلة عن جميع الموارد والضوابط ونشر هذه الموارد وتقييم المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية واتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد او القيام بأعمال الوحدة الاقتصادية⁽¹⁾ .

وإن تطبيق معايير IPSAS يهدف الى تحسين نوعية الإدارة المالية، وتسهيل التعامل مع الممولين وتبسيط التواصل مع الجمهور، وكذلك فإن الهدف من تبني معايير IPSASs تحسين النظام المحاسبي وبناء نظام محاسبي على مستوى الدولة على أساس قاعدة بيانات واحدة وكاملة والتي يتم تطبيقها بشكل موحد في جميع السلطات العامة ووكالات من الحكومة المركزية إلى المحلية، ويؤدي الى تدفق يعول عليه وسلس للمعلومات بين جميع الجهات التي تشارك في إعداد وتوزيع وتنفيذ والانتهاء من الموازنة العامة للدولة من أجل تحسين نوعية المعلومات المالية ، لتنسيق وتطوير مهنة المحاسبة على مستوى العالم والاتجاه نحو التكامل الاقتصادي الدولي الذي يتطلب الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة للكيانات القطاع العام في مختلف البلدان العالم ، وبشكل موحد يتناسب مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن تبني المعايير الدولية سيؤدي الى " توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة بين القوائم المالية المختلفة

(1) IPSAS In your pocket , " International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) March " , 2013, P 12.

للشركات من أجل تحليل وتفسير نتائج قوائمها المالية و اتخاذ القرار المناسب ، بالإضافة الى إكحام عملية القياس والإفصاح اللازم عند إعداد القوائم المالية " (1) .

بالإضافة الى ذلك فإن تبني المعايير الدولية يوفر معلومات مالية ذات جودة عالية ، كما ان تبني المعايير الدولية يوفر حداً أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة . كما تعتبر القوائم المالية المعدة بناء على تلك المعايير اكثر سهولة للفهم والاستيعاب من قبل المستخدمين الاجانب للقوائم المالية (2) .

وأن تبني معايير الدولية للقطاع العام يحقق الأهداف منها الآتي (3):

1. تطوير المحاسبة الحكومية في مختلف دول العالم .
2. مقارنة المحاسبة الحكومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية .
3. تطبق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق، أي مجموعة الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي (الحكومي) ، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية .
4. تحقيق الجودة في عرض التقارير المالية الحكومية .
5. تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية الحكومية ، وجعلها قابلة للمقارنة على المستويين المحلي والدولي .
6. تطبيق منطق الأداء ، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات ، وإنما تفيدها في جانب الأصول التي تهلك بمرور الزمن ، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم ، عملاً بمبدأ القيد المزدوج .

وأن تبني المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من شأنه أن يؤثر على مهنة المحاسبة ، إذ أن المعايير الدولية تساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة من خلال توفير محاسبين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم . كما يساعد على توحيد العديد من اسس القياس والإفصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة ، كما يساعد تبني المعايير

(1) الزين ، منصور ، مرجع سابق، ص 5.

(2) أبو نصار ، محمد ، " تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق - التجربة الأردنية " ، الاردن، 2011، ص 2.

(3) بوليفة ، نورالهدى ، " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " ، رسالة ماجستير تدقيق محاسبي ، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر، 2015، ص 26.

الدولية على النهوض بمهنة المحاسبة في الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية خاصة بها حيث تتميز معايير المحاسبة الدولية بأنها وضعت بناء على ظروف واحتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة الى دول محددة ، كما أنها تمتاز بقبولها وتبنيها من قبل العديد من دول العالم ، مما يسهل بالتالي مقارنة القوائم والتقارير المالية (1) .

ويرى الباحث أن الهدف الأساس من وراء تبني المعايير الدولية للقطاع العام هو تحقيق الإنسجام والاندماج الدولي والتفاعل مع البيئة الدولية ، والعمل على كسب الثقة بمصادقية وموضوعية البيانات الصادرة من قبل الدولة المتبنية للمعايير امام المستخدم الخارجي للحصول على العديد من المميزات بالمقارنة مع الدول الاخرى المنافسة ، فيما يتعلق بالحصول على المنح والمساعدات بشكل أسرع من قبل الدول المنافسة .

2 - 1 - 6 : تحديات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام :

إن الاهتمام المتزايد بتبني المعايير الدولية يواجه تحديات وهناك عدد من التحديات يمكن تصورها في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

وتشمل هذه (2) :-

1. يحتاج مفهوم المعايير المحاسبية الأخذ به من قبل الجهات المعنية مثل البرلمان، مكتب التدقيق الوطني والخزانة والدوائر الحكومية والشركاء في التنمية وكذلك - المنظمات غير الحكومية .
2. ومن الضروري أن يكون هناك دعم التشريعي لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بين مؤسسات القطاع الحكومي .
3. هناك مستويات متفاوتة من اللوائح الوطنية المتعلقة المدققين ومعدّي البيانات المالية، وكذلك تفاوت في وضع قواعد أخلاقية لتلبية المتطلبات المحلية.
4. وهناك كلف ل يتم تكبدها في تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام . تتطلب الهيئات القانونية المسؤولة عن تطبيق اللوائح المحاسبية التمويل لطرح تنفيذ المعايير المحاسبية

(1) أبو نصار ، محمد ، مرجع سابق، ص 2.

(2) Njeru , Alphan and Okundi , Benson and , Kimacia , Bernice (2009) “ Introduction to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) “ Pricewaterhouse Coopers , 2009, P13.

الدولية للقطاع العام . وتشمل هذه التكاليف البحوث والتدريب والتكنولوجيا وتكاليف الخدمات الاستشارية.

5. هناك دعوة لحسن النية السياسية في تنفيذ المساءلة أفضل في القطاع العام بسبب اختلاف وجهات النظر حول المساءلة.

2 - 1 - 7 : أسس القياس في القطاع العام :

تتأثر نتائج المتعلقة بالوحدات الحكومية غير هادفة الى الربح وفقا لأساس المستخدم بالقياس وهناك عدد من الاسس القياس المستخدمة في المحاسبة الحكومية وهي كما يأتي :

اولا : أساس النقدي :

يتم وفقا لهذا الاساس تسجيل الإيرادات المقبوضة نقدا خلال السنة بغض النظر عن انها تخص السنة الحالية او السابقة او اللاحقة ، وتسجل المصروفات المدفوعة نقدا خلال السنة بغض النظر عن انها تخص السنة الحالية او السابقة او اللاحقة ، وبذلك سيكون الحساب الختامي لأي وحدة الحكومية حسابا ماديا ليس له علاقة بما ينشأ على الوحدة من حقوق والتزامات (1) . تعتمد بعض الدول على هذا الاساس ومنها العراق في قفل الحسابات الختامية وإظهار النتائج ، وبذلك سيظهر كل من حساب قياس النتيجة وحساب الختامي للدولة حركة المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية ، التي حصلت فعلا في صندوق الخزينة العامة خلال السنة المالية ، علما لا يتم أطهار أي حقوق أو التزامات للوحدة او الدولة ، لذا لا يتطلب إجراء تسويات قيادية في نهاية المدة ، وأن الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة ، التي لاتصرف في نهاية المدة المالية تبطل ولا يجوز التصرف بها وكذلك الإيرادات التي لا تحصل خلال المدة لانتثبت بها قيود ويتم تسجيلها في المدة التي تحصل بها (2) .

(1) جاسم ، علي نعيم ، " أنموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في جامعة المثني / القسم المالي " ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 3 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المثني ، العراق ، 2014 ، ص 227.

(2) المهديني وسلوم ، محمد خالد وحسن عبد الكريم ، " تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 65 ، 2007 ، ص 101.

ويمتاز أساس النقدي بمميزات والتي يمكن تحديد أهمها بالنقاط الآتية (1) :

1. الوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين .
2. سرعة في إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية المدة المالية .
3. يعتبر واقعي الى حدا ما ، لأن تطبيقه لايتطلب إستخدام عوامل التقدير الشخصي .

على الرغم من مميزاته الأ أنه يعاني من عيوب عديدة . ، والتي يمكن تحديد أهمها بالنقاط الآتية
(2) :

1. عدم توفير البيانات الضرورية اللازمة لتصوير المركز المالي بشكل عادل وسليم للحكومة أو وحداتها، وذلك لأن اساس النقدي لا يفصح عن حقوق الحكومة او وحداتها في الإيرادات المستحقة او النفقات المستحقة للغير .
 2. عدم التفرقة بين النفقات الراسمالية والنفقات الإيرادية، مما يؤثر على نتائج الحساب الختامي وقائمتي المركز المالي والتدفق النقدي، مما لايسمح بتمييز النفقات بحسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.
 3. صعوبة تتبع تكاليف المشاريع والبرامج والانشطة، التي يتطلب تنفيذها فترات زمنية طويلة، لأن هذا الاساس لا يوفر المرونة المطلوبة في أستكمال تنفيذ المشاريع والبرامج والانشطة وخاصة في نهاية السنة المالية، لأرتباط الانفاق بإقرار الموازنة السنوية ، مما يؤثر على النشاط الحكومي .
 4. لقد ذكر كل من (جابي وملياني) أن أساس النقدي لا يوفر إلا القليل من المعلومات حول الأصول والخصوم المستقبلية، وكذلك لايسمح بقياس التكلفة الحقيقية للخدمة لأنها تعد امرا غير مهما في القطاع العام، لأن الخدمة تقدم مجانا، علما أنها مهمة لأغراض التقييم (3) .
- ويذكر (سليم) عيوباً أخرى للأساس النقدي منها (1) :

(1) سليم ، فريد منصور حمدان ، " أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2007، ص 42.

(2) وشاح ، محمود عبدالله محمود (2008) " الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2008، ص 51.

(3) جابي ، أمينة هناء ، " أهمية أصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة " مجلة الدراسات المالية ، المحاسبية والادارية ، العدد 8 ، الجزائر، 2017، ص 139.

5. لايسجل النظام المعتمد على اساس النقدي كل الأحداث والعمليات المالية التي تقع ، وإنما يقتصر على الموارد والمصروفات النقدية ، كما أنه يتيح فرصة التلاعب في حجم الإيرادات والنفقات عن طريق التباطؤ أو الإسراع في عمليات التحصيل أو السداد .

6. الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية ،وبذلك عند إجراء القياس المحاسبي حيث النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية تلغى وتعاد الى خزينة الدولة، وبالتالي يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء تخص المدة الحالية أم تخص المدة السابقة .

ثانيا : أساس الاستحقاق:

يتم بموجبه تسجيل المعاملات وغيرها من الأحداث عند حدوثها وليس عند أستلام او الدفع النقدية، إذ يترتب على أتباع هذا الأساس إجراء التسويات اللازمة، التي تعكس الحقوق والالتزامات الوحدات خلال المدة المالية، أي تحميل المدد بما يخصها من إيرادات ومصروفات، فضلا عن الاصول والالتزامات، ولقد تم الاشارة لأساس الاستحقاق في IPSASs إذ اوضحت هذه المعايير أن يتم بموجب أساس الأستحقاق الاعتراف بأثار المعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند إستلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها للمدد الزمنية المتعلقة بها في القوائم المالية. وفي ظل هذا الاساس يتم الاعتراف بكل من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيراد والمصاريف (2) ، ولقد تم العمل بموجب أساس الأستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في نيوزيلندا منذ 1992 وفي استراليا في 1997 وفي الولايات المتحدة وفنلندا في 1998 وفي انكلترا في 2000 وكندا في 2002 (3)

ويمتاز أساس الاستحقاق بمميزات والتي يمكن تحديد أهمها بالنقاط الآتية (4) :

(1) سليم ، فريد منصور حمدان، " أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة، 20017، ص 42.

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ج 1 طبعة 2012 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2012، ص 31.

(3) المهاني وسلوم ، محمد خالد وحسن عبد الكريم ، مرجع سابق، ص 101.

(4) جابي وملياني ، أمينة هناء وحكيم ، " أهمية التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية - تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً " ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، العدد 10 ، الجزء 2 ، جامعة الشهيد ، الجزائر، 2017، ص 141.

1. يتوافق ويتمشى مع الممارسات المحاسبية الأكثر شيوعا وقبولاً لتوجهات الهيئات والمؤسسات الدولية، مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الأستحقاق ، على غرار IPSASs .
2. إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبة الحكومية وإدخال إساليب وتقنيات القطاع الخاص الى القطاع العام .
3. المساعدة في تقييم أداء هيئات القطاع العام من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية ، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وإنجازاتها .

ويذكر (سليم) مميزات أخرى لأساس الأستحقاق منها (1):

4. يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة إستنادا على تكلفة إستهلاك الموارد وليس على قيمة إقتناعها.
5. يسهل هذا الاساس في إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للمدة المالية القادمة .
6. يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليه وتسهيل إجراء المقارنات الزمنية على مستوى الوحدة الإدارية ذاتها أو بين الوحدات الإدارية المختلفة لأغراض قياس الكفاية .

على الرغم من مميزاته إلا أنه يعاني من عيوب ، والتي يمكن تحديد أهمها بالنقاط الآتية (2) :

1. يتطلب تطبيقه الى نظام محاسبي معقد ومكلف الى حد ما في إعداده وتشغيله مقارنة باساس النقدي ، فضلا عن أنه يحتاج الى مهارات وكفاءات عالية المستوى .
2. يتطلب أن تبقى السجلات والحسابات مفتوحة مدة طويلة لغاية إجراء الجرد والتسويات اللازمة بعد نهاية المدة المالية والتاخير في إعداد الحسابات الختامية .
3. يتطلب الاستعانة بالحكم الشخصي في تقدير الضرائب المختلفة والمخصصات والاحتياطيات .

ثالثا : أساس النقدي المعدل :

يعد اوسع من اساس النقدي من حيث المفاهيم التي يعترف بها ، إذ تشمل النقدية المقبوضة أو المدفوعة بموجب هذا الاساس المبالغ ، التي قبضت أو دفعت فعلا مضافا إليها قيمة المتوقع تحصيلها أو دفعها خلال المدة المحددة القادمة .

(1) سليم ، فريد منصور حمدان، مرجع سابق، ص 47.

(2) جاسم ، علي نعيم ، مرجع سابق، ص 229.

رابعاً : أساس الاستحقاق المعدل :

يمتاز بقرينه من أساس الاستحقاق إلا أنه لايشمل بعض العناصر ، التي يشملها أساس الاستحقاق ولكنه يتوسع بالاعتراف بالعناصر اكثر من الاساس النقدي والنقدي المعدل (1) .

خامساً : أساس الالتزام :

يقع أساس الالتزام بين أساس الاستحقاق الكامل والأساس النقدي ، إذ يعد مزيجاً لكليهما فيقوم بمعالجة الإيرادات وفق الأساس النقدي ، إذ يعترف بها عند الاستلام نقداً ، أي لا يتم الأخذ في الاعتبار المقدمات والمستحقات للإيرادات . ويعالج النفقات وفقاً لأساس الاستحقاق ، إذ يعترف بها في مدة حدوثها بغض النظر تم دفعها أم لا ، أي يتم الأخذ في الاعتبار المقدمات والمستحقات للنفقات (2) .

يرى الباحث أن كل من أساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل وأساس الالتزام هي محاولات لمعالجة أغلب عيوب أساس النقدي ، ويعاب عليها أنها تسبب الارتباك للمعدي القوائم المالية وكذلك للمستفيدين لإستخدام أكثر من أساس في المعالجات المحاسبية ، ولقد جاء الحل في IPSASs عندما حددت فقط أساسين للمعايير ، التي يمكن اتباع احدهما ، اما ان يتم اتباع اساس النقدي أم المعايير وفقاً لأساس الاستحقاق وهو المفضل .

2 - 1 - 8 : تجارب بعض الدول للتحويل الى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل IPSASs :

لقد أظهرت الأزمة المالية العالمية وأزمات الديون السيادية التي اعقبتها ، عجز الدول في مواجهة إلتزاماتها وتأدية خدماتها بشكل المطلوب، وكان السبب الرئيسي وراء ذلك غياب الشفافية وهشاشتها وعدم الوضوح في المالية العامة ، فضلاً عن الضعف الذي تعاني منه قواعد الإدارة المالية الجيدة ، مما أثر على قدرة الدولة في تحقيق المساءلة بصورة فعالة . ونتيجة لذلك ، أصبحت الدول مجبرة على إعادة النظر بأنظمتها المالية والمحاسبية والاقتصادية بما يجعلها أكثر شفافية . أي ازدادت الحاجة الى إجراء اصلاحات في القطاع العام ، من خلال اتباع أساس

(1) عليوي والخزرجي ، زهرة حسن ومحمد عادل محمد (2017) " إعتقاد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم / الجامعة المستنصرية " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 112 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، العراق، 2017، ص 152.

(2) سليم ، فريد منصور حمدان ، مرجع سابق، ص 50.

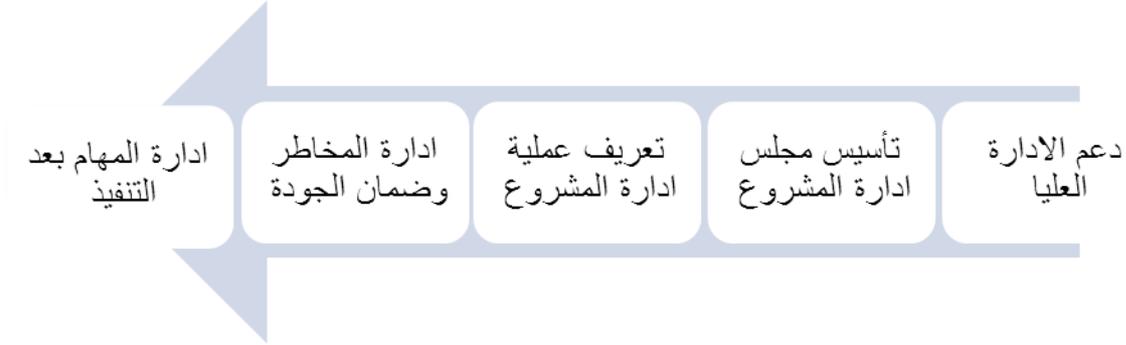
الاستحقاق الذي يعد المرحلة الاولى للاصلاح ، ومن ثم تبني الاساس وفقا IPSASs ، وان اتباع أساس الاستحقاق وفقا IPSASs يؤدي الى توفير معلومات شاملة وملائمة وموثوق بها تساعد في التسيير الفعال للأموال العامة ، واتخاذ القرارات المناسبة ، وتسمح في زيادة الشفافية والمساءلة (1) .

ويقف وراء نجاح مشروع التحول وتطبيق IPSASs مجموعة من العناصر التي يمكن تحديدها بالشكل (3-1-3) .

(1) جابي وملياني ، أمينة هناء وحكيم ، مرجع سابق، ص 141.

شكل (2-1-4)

العناصر الرئيسية لعملية التنفيذ الصحيحة



المصدر : أجيستام ، كارولين وأندرنالك ، بونتويدان إيزابيل " دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، 2016، ص 380.

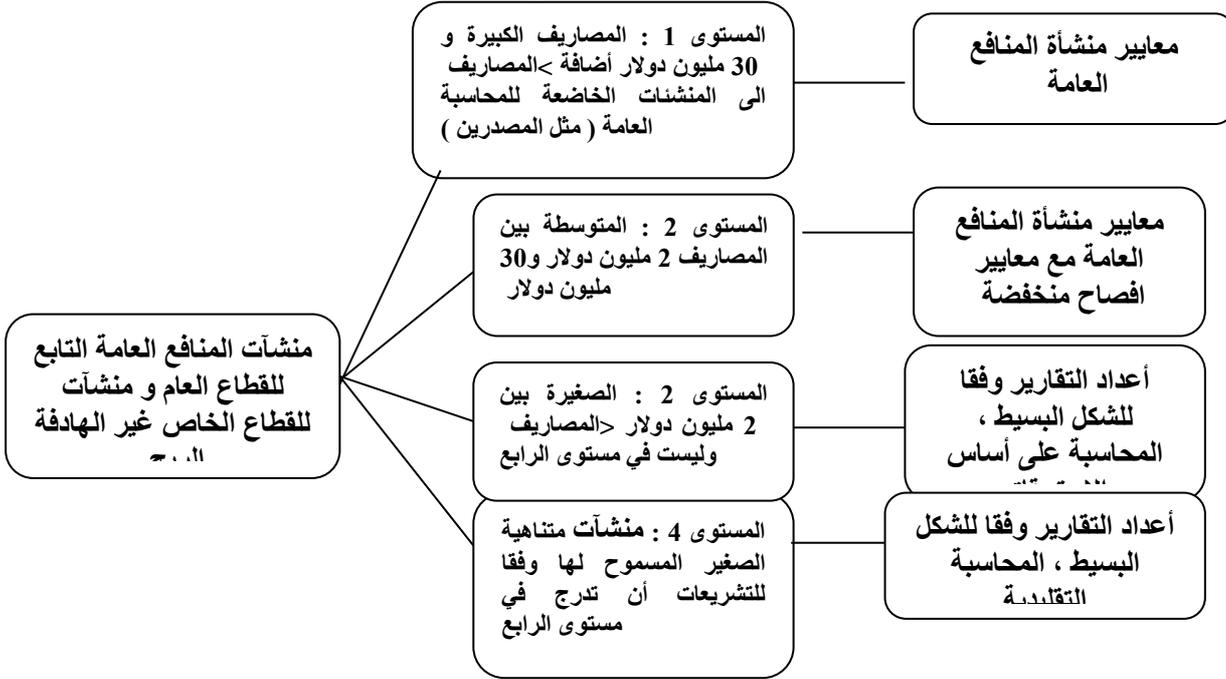
من خلال الشكل السابق يتضح أن الخطوة الأولى وهي دعم الإدارة العليا لنجاح التنفيذ الصحيح إذ أن بدون هذا الدعم يعني أن هناك عدم جدية وقناعة لدى الإدارة بتنفيذ التغيير، وهو ما يتسبب بفشل الوحدة الاقتصادية نحو التحول وتنفيذ التغييرات المطلوبة.

وقد تم تبني IPSASs من قبل العديد من دول العالم وكانت نيوزيلندا السبّاقة في تبنيها وتنفيذها ، ثم تلتها كل من استراليا والمملكة المتحدة والسويد وغيرها من الدول . ومؤخرا بدأت بعض الدول العربية، مثل الكويت والمغرب والاردن في التحول الى أساس الاستحقاق وفقا لـ IPSASs. إذ اصبح الاتجاه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق من قبل العديد من دول العالم لما يوفره من فوائد كزيادة الشفافية والمساءلة ، فضلا عن المساعدة في صنع القرارات . فكل الحكومات في مختلف دول العالم مطالبة بإنتاج قوائم مالية عالية الجودة وذات شفافية ومصداقية ومعترف بها دوليا ، وذلك من خلال استخدام IPSASs⁽¹⁾ ، ففي نيوزيلندا نجد ان اعداد التقارير المالية يتم بمستويات مختلفة وفقا لدرجة الانفاق ، كما هو موضح بالشكل (2-1-5) هيكل مستويات اعداد التقارير المالية في نيوزيلندا .

(1) جابي وملياني ، أمينة هناء وحكيم ، مرجع سابق، ص 142.

شكل (5-1-2)

هيكل مستويات اعداد التقارير المالية في نيوزيلندا



المصدر : أجيستام ، كارولين وأندرنالك ، بونتوبيدان إيزابيل، " دليل تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، 2016، ص 121.

يشير الشكل أعلاه الى ان تجربة نيوزيلندا من التجارب الاستثنائية ، من خلال ما توصلت اليه من حلول (1). وتعد تجربة نيوزيلندا من التجارب المهمة في استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية ، وعلى الرغم من وجود عددا من دول العالم أتخذت نفس المنحة والاتجاه ، مثل بريطانيا و استراليا و ايسلندا و هولندا ، ولكن تعد تجربة نيوزيلندا من التجارب الرائدة في تطبيق اساس الاستحقاق ومن ثم تبني IPSASs ، وكان السبب وراء التحول هو مواجهة الازمات الاقتصادية والاجتماعية المزرية ، التي كانت تعاني منها نيوزيلندا ، مما انعكس على زيادة الانفاق ، وانخفاض الإيرادات ومن ثم اللجوء الى الاقتراض من السوق المحلي والدولي ، مما ادى الى زيادة الدين العام . الا ان التحول الى تطبيق أساس الاستحقاق، ادى الى زيادة الشفافية والمساءلة ، ومن ثم انخفاض الديون السيادية والى تحقيق فائض (1 %) من الناتج المحلي، بعد عشر سنوات عندما كان العجز بمقدار 9 % من الناتج المحلي. والدرس المهم بهذه التجربة هو ان التحول الى أساس الاستحقاق وفقا IPSASs تعد عملية ممكنة وغير مستحيلة، فضلا عن توفيرها

(1) بيرو، جيرار ، " جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " وحدة التقنيش المشتركة ، الأمم المتحدة ، جنيف، 2010، ص 16.

معلومات تستخدم من قبل صناع القرار، وعلى نفس المنوال جاءت التجربة البريطانية الرائدة في التحول الى أساس الاستحقاق وفقا IPSASs، التي استمرت سبع سنوات⁽¹⁾ .

2 - 1 - 8 : الشفافية والمساءلة :

يقصد بالشفافية بأنها نشر المعلومات والافصاح عنها وأن تكون متاحة للجمهور بسهولة ، فضلا عن وضوح الإجراءات والسياسات والقواعد والقوانين، لإتخاذ القرارات الرشيدة⁽²⁾ ، ولقد عرفها كل من (Vishwanath & Kaufinan) بأنها عبارة عن معلومات تتسم بدعائم متمثلة بمجموعة من الصفات وهي الملائمة والثقة والمصدقية والشمولية والنوعية وامكانية الوصول إليها بالوقت المناسب⁽³⁾ .

اما بالنسبة للمساءلة فلقد عرفت بأنها آلية مهمة في الحوكمة المؤسسية، لمحاسبة المسؤولين على اعمالهم والعمل على فحص وتقييم قراراتهم واعطائهم الفرصة لتوضيح النقاط الغامضة، فيما يخص الالتزام بإنجاز اعمالهم سواء بصورة جيدة ام غير جيدة. إن التزام المنظمات والوحدات الحكومية العامة بتقديم تقرير عن طبيعة ممارساتها وإدارتها للموارد المتاحة لها، بهدف رفع كفاءتها وفعاليتها في انجاز الاعمال، وتعد المساءلة خطوة اساسية في معرفة مواطن الضعف والخلل في ممارسات وانجاز المسؤولين لأعمالهم وواجباتهم، التي يمارسونها، فضلا عن معرفة مواطن القوة والكفاءة وتنميتها. ولقد ظهرت المساءلة نتيجة ظهور فكرة اللامركزية في ادارة الوحدات الحكومية او الاقتصادية، بهدف الارتقاء بالكفاءة الإدارية من اجل مواكبة التطورات التقنية والمنافسة من جهة والحرص على الاستخدام الأمثل للموارد بكفاءة وفاعلية من جهة أخرى⁽⁴⁾ .

(1) جابي وملياني ، أمينة هناء وحكيم ، مرجع سابق، ص 700.

(2) حسين ، وسام نعمة ، " مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية " ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 22 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، العراق، 2011، ص 164.

(3) البكوع واخرون ، فيحاء عبد الخالق ومنهل مجيد العلي وارسلان ابراهيم الافندي ، " دور الشفافية المعلومات المحاسبية ومعايير الافصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي " ، مجلة بحوث مستقبلية ، العدد الخامس والعشرون والسادس والعشرون ، كلية الحداية الجامعة، 2009، ص 56.

(4) شعبان، علي شاكرا عبدي ، " استخدام الموازنات كأداة للرقابة و تقييم الأداء " بحث مقدم احد متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، البصرة ، العراق، 2008، ص 58.

أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعمل على الحد من ظاهرة الفساد المالي ، من خلال زيادة شفافية ومصداقية المعلومات المفصح عنها ، في سبيل تحسين وزيادة مستوى المساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة للدولة، مما يؤدي الى تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الانفاق وتخفيض تكاليف أقل حد ممكن، ومواجهة حدة الازمات المالية حيث أظهرت التجارب الدولية يتأثر عمق الأزمت الاقتصادية بدرجة الشفافية في الاقتصاد، وبمدى الثقة في قنوات المساءلة (1). وأن تبني أساس الاستحقاق وفقا IPSASs يؤدي الى تعزيز مساءلة مسيري القطاع العام حول إدارتهم المالية وبشكل خاص إدارة الاصول وزيادة فاعلية وكفاءة الاستخدام الأمثل للموارد ، فضلا عن تخصيص الموارد بشكل أفضل (2) .

أذ تعد الشفافية والمساءلة عناصر مهمة ومؤثرة في مواجهة الفساد وتحسين عمل الإدارة ، وقد بين كل من (Rosemary & John) أن الشفافية هي الصفة الاساسية من صفات الحكم الرشيد وشرط أساسي للمساءلة في الأنظمة الديمقراطية والمنفتحة ، فهي تساعد على زيادة وتنشيط الوعي الاخلاقي لدى المواطنين ، من خلال عمليات تبادل للمعلومات في ظل إجراءات واضحة وسهلة الوصول ، والتي تضمن في النهاية المساءلة عن الاداء (3) .

(1) السعيد ، احمد يوسف ، " أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الافصاح عن الشفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية " ، جامعة المدينة ، الجزائر ، 2016 ، ص 345.

(2) جابي ومليني ، أمينة هناء وحكيم ، مرجع سابق ، ص 704.

(3) كاظم وكاظم ، حيدر علوان وصلاح جياذ (2017) " نحو تقارير مالية أكثر شفافية في الجامعات الحكومية العراقية التحديات والمنافع " ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ، العدد 25 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة واسط ، العراق ، 2017 ، ص 3 - 4.

المبحث الثاني

عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

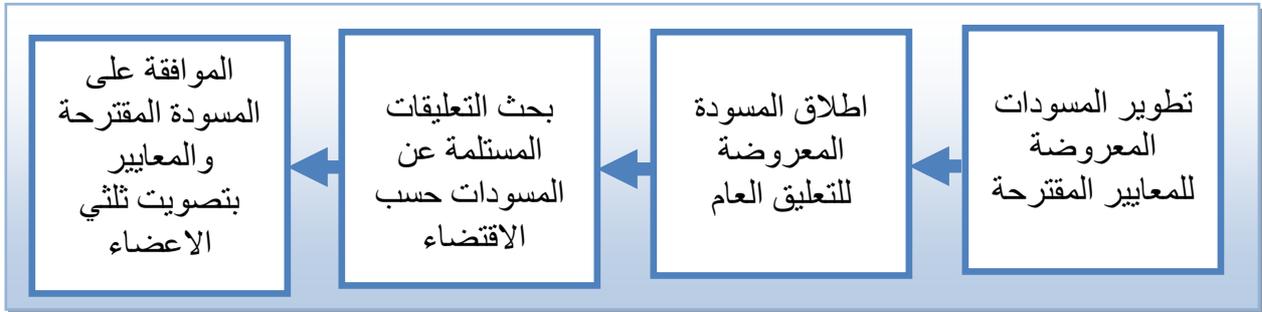
1-2-2 نظرة على مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB)

يتكون مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) من 18 عضو من المتطوعين في مختلف انحاء العالم من ذوي الخبرة والتجربة في اعداد التقارير المالية للقطاع العام ويتم تعيينهم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ويشمل المجلس ايضا المراقبين الذين يحضرون اجتماعات لكن ليس لهم حق التصويت فيما يتعلق بصدور المسودات او التصويت لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية،⁽¹⁾ .

ويبين الشكل الآتي الإجراءات القانونية المتبعة من (IPSASB) في إصدار المعايير:

شكل (1-2-2)

إجراءات إصدار معايير المحاسبة الحكومية الدولية



Reference: - United Nations (UN) (2013) United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013. (P.13)

ومن خلال الشكل السابق يلاحظ أن المجلس يتبع اجراءات قانونية سليمة وشفافة في تطوير هذه المعايير، وتوفر هذه الاجراءات فرصة لجميع المهتمين في اعداد التقارير المالية في القطاع العام بما في ذلك المعدين والمستعملين الذين يتأثرون بشكل مباشر بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) بإبداء آرائهم ولضمان ان تلك الآراء تؤخذ بنظر الاعتبار في عملية التطوير

(1) UN (United Nations) , United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013, P12.

يهدف مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) الى وضع برامج تهدف الى تحسين الادارة المالية للقطاع العام والمساءلة بما في ذلك تطوير معايير المحاسبة وتعزيز قبولها، وهذا الهدف يوضح الاتي : (1)

1- تضمين معلومات الموازنة في النظام المحاسبي وبيانات تقارير الموازنة هو امر حاسم لتحسين الادارة المالية للقطاع العام.

2- التأكد من ان المسؤولين يخضعون للمساءلة عن قراراتهم المتعلقة بالموازنة، فمن الضروري ان يتعرف المستعملون على درجة قدرة المسؤولين على العمل في حدود الموازنة المصادق عليها.

3- تعد تقارير الموازنة المصادق عليها والمخططة، فضلاً عن تقارير المطابقة الصادرة كعنصر من عناصر القوائم المالية ذات الغرض العام افضل آلية يُمكن من خلالها اطلاع الشعب على اوضاع البلد.

وطبقاً لبيان بعثة مجلس معايير الحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) فان هذا الهدف يتحقق من خلال الآتي : (2)

1- وضع معايير عالية الجودة لاستعمالها من هيئات القطاع العام.

2- تعزيز التقارب الدولي.

3- توفير معلومات شاملة للإدارة المالية وصانعي الادارة المالية في القطاع العام.

ويحث مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية الحكومات على ان تُعد وتصادق على الموازنات العامة السنوية وتجعلها متاحة للجمهور، اذ انها توفر معلومات مالية عن الخطط التشغيلية للوحدة عن الفترة المقبلة واحتياجاتها من راس المال وتفيد توصيل الاهداف والتوقعات للجهات المهمة وهي تستخدم لتبرير تحصيل الموارد من دافعي الضرائب ومجهزي الموارد الآخرين وتأسيس سلطة للتحويل والانفاق. (3)

(1) PSC (Public Sector Committee), 2004, Budget reporting, Research. Report, May, 2004, P 2.

(2) European Commission, Commission Staff Working Document (SWD), 2013, "Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States", Brussels, EN, September, 2011, P 11.

(3) IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America, 2015, P 35. .

2-2-2 معايير المحاسبية الحكومية الدولية ام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

طور الـ(IPSASB) المعايير المحاسبية على اساس الاستحقاق ليتم تطبيقها على جميع الوحدات الحكومية حول العالم (1) ، واستثنى من التطبيق مؤسسات الاعمال الحكومية (GBE) وهي الشركات العامة - المالية وغير المالية -، وهي الوحدات التي تطبق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي يعتمدها القطاع الخاص، ويمكن الاستنتاج ان سبب ذلك هو الخصائص التي حددتها الـ (IPSASB) لهذه المؤسسات، فبالرغم من ان هذه الوحدات مسيطر عليها من الحكومات الا انها لا تعتمد على الموازنات العامة في التمويل وانما يكون تمويلها ذاتياً، فهي تتعاقد بإسمها لبيع السلع والخدمات وتحقيق الارباح وبذلك تكون طبيعتها اقرب الى القطاع الخاص، ويُطلق على هذا النوع من الوحدات في العراق تسمية وحدات القطاع العام الهادفة للربح التي تطبق النظام المحاسبي الموحد، على الرغم من ان الترجمة الحرفية لـ(IPSASs) هو (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) إلا أن استعمال مصطلح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية) للتعبير عن (IPSASs) في العراق هو المصطلح الأكثر ملاءمة (2) ، ويتفق الباحث مع هذا الرأي.

2-2-3 اصدارات مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية

صادق مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية في عام (2015م) على ستة معايير دولية قائمة على اساس الاستحقاق المحاسبي وهي كالاتي: (3)

(IPSAS33): اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية على اساس الاستحقاق للمرة الاولى.

(IPSAS34): القوائم المالية المنفصلة.

(IPSAS35): القوائم المالية الموحدة.

(IPSAS36): الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

(1) Budding, TJERK, Grossi, Ciuseppe & Tagesson, Torbjorn ,“Public Sector Accounting” New York, Retrieved 13 August 2014 , 2014, P 59.

(2) إرديني ، طه أحمد حسن (2015) " ملامح اطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSASB) و (GFSM) ، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الموصل للحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة، 2015، ص 73.

(3) IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America, 2015, P 7 .

(IPSAS37) : الترتيبات المشتركة.

(IPSAS38) : الافصاح عن الاستثمار في الشركات الاخرى.

هذا فضلا عن المعايير الـ(32) الصادرة في وقت سابق كما في الجدول الآتي:

جدول (1-2-2)

معايير المحاسبة الحكومية الدولية الصادرة قبل 2015

الرقم	اسم المعيار	الرقم	اسم المعيار
1.	عرض القوائم المالية.	17.	الممتلكات والصانع والمعدات
2.	قائمة التدفق النقدية.	18.	تقديم التقارير حول القطاعات
3.	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء	19.	المخصصات الالتزامات والموجودات المحتملة
4.	اثر التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية	20.	الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة
5.	تكاليف الاقتراض	21.	انخفاض قيمة الموجودات غير المولدة للنقد
6.	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	22.	الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
7.	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	23.	الايراد للمعاملات غير تبادلية
8.	الحصص في المشاريع المشتركة	24.	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية
9.	الايراد من المعاملات التبادلية	25.	منافع الموظفين
10.	اعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	26.	انخفاض قيمة الموجودات المولدة للنقد
11.	عقود الانشاء	27.	الزراعة
12.	المخزون	28.	الادوات المالية - العرض
13.	عقود الايجار	29.	الادوات المالية- الاعتراف والقياس
14.	الاحداث بعد تاريخ اعداد التقارير	30.	الادوات المالية- الافصاح
15.	الادوات المالية- الافصاح والعرض	31.	الموجودات غير الملموسة
16.	العقارات الاستثمارية	32.	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات : المانح

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على: (IPSASB) International Public Sector Accounting Standards Board, Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (Edition 2015), Volume I & II. New York, United States of America.

من خلال ما سبق وما ورد في الجدول السابق يصبح مجموع الإصدارات للمجلس (38) معياراً تمثل إصدارات مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية، وهي بتطور مستمر .

4-2-2 اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs):

يعد هذا الوقت الحالي عصرًا للثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية، إذ إن إصلاحات المحاسبة الحكومية جارية في جميع أنحاء أوروبا وفي آسيا الوسطى وجنوب شرق أوروبا وتشمل العديد من الإصلاحات الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق وتطبيق معايير محاسبية تتماشى مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ⁽¹⁾، والدراسات مستمرة في هذا المجال ليس فقط على وضع المحاسبة على أساس الاستحقاق ومعايير أعداد التقارير ولكن أيضاً النتائج المترتبة على الموازنة نتيجة استعمال أساس الاستحقاق ⁽²⁾.

تعد البلدان النامية هي المستفيد الرئيس من الـ (IPSASs)، إذ إن معظم الدول المتطورة لها نظم محاسبية حكومية أما مشابهة أو أكثر صرامة من الـ (IPSASs) ويستعمل البنك الدولي هذه المعايير في المحاسبة عن مساعداتها المالية للبلدان النامية لذا فإن الـ (IPSASs) يعد مرجع معترف به لتقييم وتطوير المحاسبة الحكومية في البلدان النامية، ويعود سبب ضعف الموازنات العامة للبلدان النامية إلى أن هذه البلدان مازالت تستعمل الأساس النقدي في نظمها المحاسبية الحكومية ⁽³⁾.

يدعو الامتثال لـ (IPSASs) للتمسك بجميع المعايير القابلة للتطبيق، وكما في أطر القطاع الخاص مثل (IAS) فإن الامتثال لـ (IPSASs) يتحقق فقط إذا كانت تتوافق مع متطلبات جميع هذه المعايير واعتماد مجموعة كاملة من الكشوفات المالية ذات الغرض العام، ويتطلب الامتثال لـ (IPSASs) من الوحدة الحكومية أن تمثل بصدق المعاملات والأحداث الأخرى وفقاً للشروط المحددة في المعايير، وينبغي على المدققين خلال عمليات المراجعة السنوية أن يحددوا فيما إذا كانت ممارسات المحاسبة والإبلاغ عن الوحدة الاقتصادية قد تمت وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في معايير المحاسبة الحكومية الدولية المعتمدة ⁽⁴⁾، ويتبين من خلال الدراسات بأن الجهود التي تبذلها البلدان هي إلى حد كبير موجهة نحو التكيف بدلاً من اعتماد هذه المعايير في كافة

(1) CEF (Center of Excellence in Finance) (2011) International trends in public sector accounting reforms (Report) April 18 – 22, 2011; Ljubljana, Slovenia, 2011, 4.

(2) Chan, James, L. Zhang, Qi, , Government Accounting Standards And Policies http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2013GASP.pdf, P 21 – 22.

(3) Ouda, Hassan.A.G. (2003), Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved, with special focus on the Arab world. Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut, 2003, P 16.

(4) SAP ,International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Impacts and Compliance Aspects Retrieved 11 Sept. 2011 , P 6.

النواحي المادية (1) ، فعلى سبيل المثال ان اصلاحات الصين (Hong Kong) لم تكن مكلفة لانها لم تعتمد كامل متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) القائمة على اساس الاستحقاق (2) ، اذ يتم تنفيذ (IPSASs) بطريقتين هما الطريقة المباشرة (الاعتماد) والطريقة غير المباشرة (التكيف) .

2-2-5 مبادئ المعايير المحاسبية الحكومية

عندما تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB اعتمد اثني عشر مبدأ للمحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي وضعت من قبل سلفه المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA ، وقد جرى تعديل العديد من النصوص الأصلية للمبادئ الاثني عشر بموجب بيان مجلس معايير المحاسبة الحكومية رقم (34) (GASB Statement No.34) وأضاف لها مبدأ واحد للإبلاغ عن الالتزامات الطويلة الأجل . (3)

والآتي نقدم ملخصاً لهذه المبادئ كما تم تعديلها بموجب GASB Statement No.34 :-
المبدأ الأول :- إمكانية المحاسبة وإعداد التقارير المالية

Accounting and Reporting capabilities

يجب أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على توفير :-

1- العدالة والإفصاح الكامل لأنشطة وأموال الحكومة بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP .

2- أن يحدد بوضوح الإذعان للقوانين المرتبطة بالقضايا المالية وكذلك الالتزام بينود التعاقدات.

Funds Accounting Systems المبدأ الثاني :- نظم محاسبة الأموال

ينبغي تصميم وتشغيل النظم المحاسبية الحكومية على أساس المال ، ويعرف المال على انه وحدة مالية ومحاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد المالية الأخرى ، وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ على كل ذلك من

(1) Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi , Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No. 24, 2014, pp. 20.

(2) Kuti, S. Hamisi, , The factors affecting the implementation of International Public Sector Accounting Standards in Kenya” A research project submitted in partial fulfillment of the requirements of the degree of “master of business administration”, university of Nairobi, November 2012, P22.

(3) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L “Accounting for Governmental and Nonprofit Entities”, Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 33.

تغييرات ، ويخصص المال لانجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة. (1)

Types of Funds

المبدأ الثالث : أنواع الأموال

ينبغي أن تستخدم حكومة الولاية والحكومات المحلية أنواع الأموال التالية للتعبير عن أنشطتها بشكل يتوافق مع المتطلبات المحددة لاستخدام هذه الأموال :-

أولاً- الأموال الحكومية :- *Governmental Fund*

1- المال العام *The General Fund*

يخصص للمحاسبة عن كل الموارد المالية باستثناء تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.

2- أموال الإيراد المخصص *Special Revenue Funds*

يخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد محددة (من غير أموال الأمانة أو أموال المشروعات الرأسمالية الرئيسية)

3- أموال المشروعات الرأسمالية *Capital Projects Funds*

تخصص للمحاسبة على الموارد المالية التي تستخدم لاقتناء أو إنشاء التسهيلات الرأسمالية الرئيسية (باستثناء تلك التي تمول من أموال الملكية وأموال الأمانة).

4- أموال خدمة الدين *Debt Service Funds*

تخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي يتم تجميعها لغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة .

5- الأموال الدائمة *Permanent Funds*

تخصص للمحاسبة عن الموارد المقيمة قانوناً والتي تكون عوائد بشرط الأمانة ، لكنها غير أساسية وربما تستخدم لإغراض دعم البرامج الحكومية .

ثانياً - أموال الملكية *Proprietary Funds*

6- أموال المشاريع *Enterprise Funds*

تخصص للمحاسبة عن العمليات :-

أ- التي تمول وتعمل بطريقة مماثلة لمشاريع القطاع الخاص - عندما يكون هدف الهيئة الحكومية *Governmental body* توفير السلع والخدمات للمواطنين بمقابل تغطية التكاليف (متضمنة مصروف الاندثار).

(1) السلطان، المحمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 72.

ب- التي تقرر الهيئة الحكومية أهمية التحديد الدوري لإيراداتها ومصروفاتها أو تحديد صافي الدخل للمحافظة على رأس المال أو لأغراض السياسة العامة أو الرقابة الإدارية أو المساءلة أو أي أغراض أخرى.

7 - أموال الخدمة الداخلية *Internal Service Funds*

تخصص للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات المجهزة من قبل قسم أو وكالة إلى أقسام أو وكالات أخرى في الوحدة الحكومية ، أو لوحدات حكومية أخرى مقابل استرداد التكلفة .

ثالثاً- أموال التوكيل *Fiduciary Funds*

تخصص أموال الأمانة والوكالة *Trust and Agency Funds* للمحاسبة عن الموجودات التي يعهد بها للوحدة الحكومية على سبيل الأمانة أو الوكالة عن أفراد أو منظمات خاصة أو وحدات حكومية أخرى وهذه الأموال تتضمن الأتي : (1)

8- أموال الوكالة *Agency Funds*

9- أموال التقاعد (والمنافع الأخرى للموظفين) *Pension Funds*

10- أموال الأمانة للاستثمار *Investment trust Funds*

المبدأ الرابع: عدد الأموال *Number of Funds*

ينبغي على الوحدات الحكومية أن تنشأ وتحتفظ بعدد من الأموال التي يستلزمها القانون والإدارة المالية السليمة. وينبغي أن يكون عدد الأموال في حده الأدنى بما يتسق مع متطلبات العملية والقانونية ، وذلك، لان الإسراف في عدد الأموال يؤدي إلى عدم المرونة والتعقيد وعدم كفاءة الإدارة المالية . (2)

المبدأ الخامس : الإبلاغ عن الموجودات الرأسمالية *Reporting Capital Assets*

ينبغي أن يكون هناك تميز واضح بين الموجودات الرأسمالية العامة والموجودات الرأسمالية لأموال التوكيل ولأموال الملكية . وأن يتم الإبلاغ عن الموجودات الرأسمالية لأموال الملكية في كل من الكشوف المالية للمال والكشوف الحكومية الشاملة . ويتم الإبلاغ عن الموجودات الرأسمالية لأموال الأمانة والوكالة في كشف صافي موجودات الأمانة والوكالة . كل الموجودات الرأسمالية الأخرى للوحدة الحكومية تعد موجودات رأسمالية عامة ، وهذه لاينبغي الإبلاغ عنها

(1) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L "Accounting for Governmental and Nonprofit Entities", Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 35.

(2) السلطان، محمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 77.

كموجودات في الأموال الحكومية. وإنما ينبغي الإبلاغ عنها في عمود الأنشطة الحكومية في الكشف الحكومي الشامل لصافي الموجودات (1) .

المبدأ السادس:- تقييم الموجودات الرأسمالية *Valuation of Capital Assets*

أ- ينبغي التقرير عن الموجودات الرأسمالية بالتكلفة التاريخية .
ب- أن تتضمن تكلفة الموجودات الرأسمالية الفوائد الرأسمالية (غير قابل للتطبيق على الموجودات الرأسمالية العامة) وتحمل بالأعباء الضرورية لوضع الموجود في موقعه وتهيئته للاستخدام .

ج- أما الموجودات الرأسمالية التي يتم الحصول عليها عن طريق الهبات ينبغي أن تثبت بالقيمة العادلة التقديرية وذلك في وقت الحصول عليها مضافا إليها الأعباء الإضافية إن وجدت . (2)

المبدأ السابع :- اندثار الموجودات الرأسمالية *Depreciation of Capital Assets*

يتم احتساب الاندثار على الموجودات الرأسمالية على أساس عمرها الاقتصادي المقدر مالم تكن غير قابلة للاندثار مثل الأراضي وتحسينات الأراضي ، و يجب أن يثبت مصروف الاندثار في الكشف الحكومي الشامل للأنشطة، وفي كشف الإيرادات و المصروفات والتغير في صافي الموجودات لأموال الملكية وكشف التغير في صافي الموجودات لأموال الأمانة والوكالة.(3)

المبدأ الثامن :- الإبلاغ عن الالتزامات طويلة الأجل *Reporting Long – Term Liabilities*

ينبغي أن يكون هناك تمييز واضح بين الالتزامات طويلة الأجل للمال والالتزامات طويلة الأجل العامة ، الالتزامات طويلة الأجل المرتبطة مباشرة وما متوقع دفعه من أموال الملكية تثبت في كشف صافي الموجودات لأموال الملكية وفي الكشف الحكومي الشامل لصافي الموجودات. الالتزامات طويلة الأجل المرتبطة مباشرة وما متوقع دفعه من أموال التوكيل تثبت في كشف صافي الموجودات لأموال التوكيل . كل الالتزامات طويلة الأجل الأخرى غير المستحقة على الوحدات الحكومية ينبغي أن لا تثبت في الأموال الحكومية وإنما تثبت في عمود الأنشطة الحكومية في الكشف الحكومي الشامل لصافي الموجودات .

المبدأ التاسع :- القياس والأساس المحاسبي في الكشوف المالية الأساسية

(1) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L “Accounting for Governmental and Nonprofit Entities”, Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 84.

(2) Freeman , Robert J. & Shoulders , Craig D. , "Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice" , seventh edition , pearson Education , Inc , 2003 , P 44.

(3) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Opsit, P 84.

Measurement Focus and Basis of Accounting in the Basic Financial Statements.

1 - الكشوف المالية الحكومية الشاملة Governmental – Wide Financial Statements

أ- عند إعداد الكشف الحكومي لصافي الموجودات وكشف الأنشطة ينبغي إعداده بالتركيز على قياس الموارد الاقتصادية و باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي .

ب- وينبغي الاعتراف بالإيرادات ، المصاريف ، المكاسب، الخسائر ، الموجودات والالتزامات الناتجة من التبادل.

ج- ينبغي الاعتراف بالإيرادات ، المصاريف، الموجودات، والالتزامات الناتجة من عمليات غير تبادلية وفقا لما جاء في الـ GASB 33.

2- الكشوف المالية للمال Fund Financial Statements

إن أساس الاستحقاق المعدل أو أساس الاستحقاق المحاسبي هو الملائم للاستخدام لقياس الموقف المالي ونتيجة النشاط في الكشوف المالية للمال وذلك على النحو الآتي :- .

أ- ينبغي أن تعرض الكشوف المالية للأموال الحكومية بالتركيز على قياس الموارد المالية الحالية و باستخدام أساس الاستحقاق المعدل . ينبغي الاعتراف بالإيراد خلال الفترة المحاسبية التي يكون فيها متاح وقابل للقياس . ويتم الاعتراف بالنفقات خلال الفترة المحاسبية التي يحدث فيها الالتزام للمال اذا كان قابل للقياس باستثناء الفوائد غير المستحقة على الالتزامات الطويلة الأجل والتي يجب الاعتراف بها عند استحقاقها .

ب- كشف مال الملكية لصافي الموجودات ، الإيرادات ، المصاريف والتغيرات في صافي موجودات المال ينبغي أن تعرض بالتركيز على قياس الموارد الاقتصادية و باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي.

ج- ينبغي أن تقرر الكشوف المالية لأموال التوكيل بالتركيز على قياس الموارد الاقتصادية وباستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي (باستثناء الاعتراف بالالتزامات لخطط المنافع التقاعدية وخطط العناية الصحية للمستخدمين).

د- ينبغي أن تقرر التحويلات في الفترة المحاسبية التي تكون فيها الأموال المدينة والدائنة قد استحققت . (1)

المبدأ العاشر :- إعداد الموازنة ، الرقابة على الموازنة وإعداد تقارير الموازنة .

Budgeting , Budgetary Control and Budgetary Reporting

1- أن تقوم كل وحدة حكومية بإعداد موازنة أو عدة موازنات سنويا .

2- ينبغي أن يوفر النظام المحاسبي الأساس المناسب لتحقيق الرقابة عن طريق الموازنة .

(1) Freeman , Robert J. & Shoulders , Craig D. , posit, P 46.

3 - ان تتضمن القوائم و الجداول المالية بيانات مقارنة عن موازنات السنوات السابقة . (1)

المبدأ الحادي عشر :- تبويب حسابات التحويلات ، الإيرادات ، النفقات والمصاريف .

Transfer , Revenue , Expenditure , and Expense Account Classification

1- ينبغي تبويب التحويلات بشكل منفصل عن الإيرادات والنفقات أو المصاريف في الكشوف المالية الأساسية.

2- ينبغي تبويب العوائد من إصدارات الدين العام طويل الأجل بشكل منفصل عن الإيرادات والنفقات في الكشوف المالية للمال الحكومي .

3- ينبغي تبويب إيرادات المال الحكومي على أساس المال والمصدر . وتبويب النفقات على أساس المال، الوظيفة (أو البرنامج) ، الوحدة التنظيمية ، النشاط ، الخاصة والأهداف الأساسية .

4- ينبغي أن تقرر إيرادات مال الملكية على أساس المصدر الرئيسي ، وتبويب المصاريف على نفس الأسلوب المتبع في المؤسسات التجارية أو المنظمات ، الوظائف أو الأنشطة .

5- ينبغي أن يظهر كشف الأنشطة في الحد الأدنى تفاصيل المعلومات المطلوبة على الأساس الوظيفي للأنشطة الحكومية كشف الإيرادات ، النفقات والتغيرات في رصيد المال .

المبدأ الثاني عشر :- عمومية التبويب والمصطلحات

Common Terminology and Classification

ينبغي استخدام نفس أسلوب التبويب والمصطلحات بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية لكل مال (2)

المبدأ الثالث عشر :- التقارير المالية السنوية

Annual Financial Reports

1- التقرير المالي السنوي الشامل **CAFR**

يعد هذا التقرير وينشر متضمنا كل الأنشطة الأساسية للحكومة (بضمنها الوحدات المكونة لها) وتزويدها بكل وجهات النظر للوحدات المكونة لإعداد تقاريرها المحاسبية التي تتضمن المقدمة ، ومناقشة وتحليل الإدارة ، والكشوف المالية الأساسية ، والمعلومات التكميلية الإضافية ، وكشوف المال الانفرادية والموحدة ، وجداول الشرح التوضيحي المختصر والمقطع الإحصائي.

2- إن متطلبات الحد الأدنى هي :-

أ- مناقشة وتحليل الإدارة .

ب- الكشوف المالية الأساسية التي ينبغي أن تتضمن الآتي :

(1) السلطان، محمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، مرجع سابق، ص 79.

(2) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Opsit, P 50.

- كشوف مالية شاملة للحكومة .
 - كشوف مالية للمال .
 - الملاحظات على الكشوف المالية .
 - ج- المعلومات التكميلية المطلوبة .
- 3- تتكون وحدة إعداد التقارير المالية (وحدة الإبلاغ المالي الحكومي) من:-
- أ- الحكومة الأساسية .
 - ب- المنظمات التي تكون الحكومة الأساسية مسؤولة عنها ماليا .
 - ج- المنظمات الأخرى التي تكون لها علاقة مهمة مع الحكومة الأساسية باستثناء تلك التي تكون كشوفها المالية مضللة أو غير كاملة .
- يجب أن تعرض الكشوف المالية للحكومة معلومات حول الحكومة بالكامل . التميز بين الحكومة الأساسية والوحدات المكونة لها يكون مشابه للتمييز بين أنشطة المؤسسات التجارية والأنشطة الحكومية. يجب أن تقدم الكشوف المالية للوحدة الأموال الرئيسية Major Funds للحكومة الأساسية بشكل منفرد والأموال غير الرئيسية no major Funds بشكل متجمع .
- يجب أن تقرر الأموال والوحدات المكونة لها ذات الطبيعة التوكيلية Fiduciary في كشوف صافي موجودات التوكيل والتغيرات قي صافي موجودات التوكيل. إن نواة وحدة إعداد التقارير (وحدة الإبلاغ المالي) هي الحكومة الأساسية ، على الرغم من إن المنظمات الحكومية ممكن أن تكون هي النواة بدلا من الحكومة الأساسية إذا ما صدرت كشوف مالية منفصلة . (1)

(1) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Opsit, P 50.

المبحث الثالث

معايير المحاسبية الدولية القطاع العام (IPSASS) ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة

تعدّ عملية عرض التقارير والبيانات المالية في الوحدات الحكومية والتي تبنى على أساس المعايير الدولية وعلى وفق الأسس الصحيحة من أهم العوامل التي تعزز فاعلية الرقابة على المال العام ، والتالي ينعكس على عملية إعداد الموازنة بالشكل المطلوب، لقد دأبت المنظمات الدولية المعنية بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (الحكومية) على تلافي الثغرات والأخطاء التي قد تنتج جراء العمل والتطور الحاصل في شتى المجالات ، كذلك مواكبة التطورات الحاصلة عالمياً لذلك سيتم من خلال المبحث الحالي بيان دور المعايير المحاسبية الحكومية في تعزيز فاعلية الرقابة على المال العام وكالاتي:

2-3-1 معايير إعداد و عرض التقارير والبيانات المالية .

تتألف معايير إعداد وعرض التقرير المالية من سبعة معايير متعلقة بعرض البيانات المالية الحكومية و إعداد القوائم المالية المتعلقة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، وفقاً لمتطلبات هذه المعايير، و سيتم عرضها كما يأتي :

1 - المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية

لقد تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) في مايس عام 2000 ، و منذ ذلك الوقت تعرض هذا المعيار الى مجموعة من التعديلات ، ناتجة عن التغييرات التي حدثت لفقرات المعيار مباشرة او في المعايير الاخرى لان هذا المعيار يمتاز بأنه خلاصة للمعايير ذات العلاقة ، ولقد استمرت التعديلات الى كانون الثاني 2016 .

ويهدف هذا المعيار الى بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لوحدة الحكومية خلال المدد المختلفة ، وكذلك مع الوحدات الاخرى ، ويحدد هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية ، والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي .

ويطبق هذا المعيار على جميع الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، ذلك لتوفير بيانات للأغراض العامة، والتي تلبي حاجات المستخدمين غير القادرين على طلب تقارير مخصصة لتلبية احتياجاتهم من المعلومات (1) .

(1) IPSASSs ,“Preface to International Public Sector Accounting Standards “ International Federation of Accountants, 2016, P 163.

- وهناك مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تمثل الحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة على اساس الاستحقاق و تشمل :
- أ. بيان المركز المالي .
 - ب. بيان الأداء المالي .
 - ج. بيان التغيرات في صافي الاصول / حقوق الملكية .
 - د. بيان التدفق النقدي .
 - هـ. قيام الوحدات بالاعلان عن الموازنة المعتمدة للجمهور، فضلا عن تقديم بيان أضافي او اعمدة اضافية توضح المقارنة الفعلي و المقدر .
 - و. ملاحظات بشكل مختصر عن السياسات المحاسبية الهامة، فضلا عن أية ملاحظات تفسيرية أخرى .

وأن فقرة 22 من نفس المعيار تشير الى أن المعيار أعطى مرونة في استخدام التسميات المناسبة للبيانات المالية . (1)

ويرى الباحث مما سبق ان المعيار كان مرناً في اعطاء المقترحات بالنسبة لاسماء القوائم المالية، التي يمكن ان تتضمنها الحسابات الختامية الخاصة بالوحدات الحكومية، وكذلك اعطى الحرية باضافة جداول مرفقة توضح بعض البنود، علما أن هذا المعيار يشير الى بيان التدفق النقدي، الا أن تفاصيله تكون موجودة في معيار رقم 2 ، وكذلك بالنسبة الى معيار رقم 24 المتعلق بعرض معلومات الموازنة في البيانات المالية، و لكنه اعطى حرية في اضافة اعمدة أخرى توضح المبالغ المقدرة والإختلافات عن الموازنة أو التخصيصات لجعل التقرير متكاملًا والذي ينعكس على فاعلية الرقابة على المال العام.

2 – المعيار رقم (2) بيان التدفق النقدي

لقد تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) في مايس عام 2000 ، ومنذ ذلك الوقت تعرض هذا المعيار الى مجموعة من التعديلات ، التي تكون ناتجة عن التغيرات التي حدثت لفقرات المعيار مباشرة او في المعايير الاخرى ، لان هذا المعيار يمتاز بأنه يتأثر بتغيرات تحصل ببعض المعايير ذات العلاقة و لقد استمرت التعديلات الى كانون الثاني 2012 (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 :85).

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ج 1 طبعة 2012 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2012، ص

ويعد هذا البيان وفقاً للمعيار (2) ، من الوحدات الحكومية كافة ، المطبقة للمعايير الدولية على أساس الاستحقاق، إذ ينبغي تحديد المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة خلال مدة معينة وفقاً لأنشطة الوحدات الحكومية (1) .

أولاً : الأهداف والمنافع الناتجة عن بيان التدفق النقدي نتيجة تطبيق معيار رقم (2) .

- يهدف هذا المعيار الى توفير معلومات حول التدفقات النقدية لوحدات القطاع العام غير الهادفة للربح ، التي يمكن أن تكون تساعد المستخدمين فيما يأتي:
- أ. تحديد مصادر التدفقات النقدية الواردة .
 - ب. تحديد البنود التي أنفق عليها النقد خلال مدة تقديم التقارير .
 - ج. تحديد رصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير .
 - د. تقييم إمتثال الوحدة للقوانين والأنظمة .
 - هـ. التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للوحدة .
 - و. معرفة قدرة الوحدة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل .
 - ز. معرفة قدرة الوحدة على تمويل التغيرات في نطاق و طبيعة أنشطتها .
 - ح. يوفر بيان التدفق النقدي كذلك الوسيلة التي يمكن للوحدة من خلالها القيام بمسؤولياتها عن التدفقات النقدية الواردة و الصادرة خلال المدة تقديم التقارير .
 - ط. تقييم التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية لوحدة و تقييم هيكلها المالي .
 - ي. تعزز قابلية مقارنة حول الأداء التشغيلي للوحدات المختلفة .
 - ك. فحص دقة التقييمات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية .

الاعتبارات الواجبة في عرض بيان تدفق النقدي وفقاً لمعيار رقم (2) .

يجب على الوحدات الحكومية الإفصاح في هذا بيان عن المبالغ النقدية خلال المدة ، وأن تكون المصنفة على وفق أنشطتها التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ، و بالطريقة مناسبة ، مما يؤدي الى توفير معلومات، التي تساعد المستخدمين بتقييم آثار هذه الأنشطة على البيانات المالية الوحدة (226 : 2016 , IPSASs). وفيما يأتي أهم الأنشطة والطرائق المستخدمة في أعداد بيان التدفق النقدي :

1 – الأنشطة التشغيلية :

تشمل هذه الأنشطة المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة نقدا ، وأن الأنشطة التشغيلية يعد من الأنشطة المهمة في الوحدات الحكومية ، وأن صافي المبالغ الناتجة عنها تعد مؤشر أساسي لمدى

(1) IPSASs , posit, P 223.

تمويل عمليات الوحدة والناجحة عن الضرائب مباشرة وغير المباشرة على مستوى الوحدة ، أما على مستوى الحكومة تعد مؤشرا على مدى قدرة الحكومة لتمويل أنشطتها الحالية من خلال الإيرادات السيادية والصادر الأخرى . وهناك مجموعة من الأمثلة على المبالغ النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية وهي كالآتي: (1)

- أ. الضرائب والرسوم والغرامات المستلمة .
- ب. المقبوضات النقدية من الرسوم التي تفرض على البضائع و الخدمات التي تقدمها الوحدة .
- ج. المقبوضات النقدية من المنح والحوالات والمخصصات الأخرى .
- د. المقبوضات النقدية من العمولات والإيرادات الأخرى .
- هـ. الدفعات النقدية لوحدة الحكومية لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض) .
- و. الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات .
- ز. الدفعات النقدية للموظفين .
- ح. المقبوضات والدفعات النقدية من العقود التي تم إجراؤها لغايات تعاملية أو تجارية .
- ط. المقبوضات والدفعات النقدية من العمليات المتوقعة .
- ي. المقبوضات والدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا .

2 - الأنشطة الاستثمارية :

هي أنشطة إمتلاك وبيع الأصول والإستثمارات طويلة الأجل التي لا يشملها النقد المعادل ، ويتم الإفصاح عنها بشكل منفصل لكافة التدفقات النقدية الصادرة للموارد التي تصنف على أنها أنشطة أستثمارية التي تؤدي في تحقيق الأتي: (2)

- أ. تقديم الخدمة المستقبلية للوحدة .
- ب. تؤدي الى الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي .

وفيما يأتي أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الأستثمارية:

- أ. المبالغ النقدية المدفوعة لإمتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى ، وتشمل هذه المبالغ النقدية المدفوعة تكاليف التنمية الرسملة والممتلكات والمصانع والمعدات الوحدة ذاتيا .
- ب. المبالغ النقدية المستلمة من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى .

(1) IPSASs , Opsit, P 227.

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 95.

- ج. النقدية المدفوعة لإمتلاك حقوق الملكية أو أدوات الدين للوحدات الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة.
- د. المقبوضات النقدية المستلمة من بيع حقوق الملكية أو أدوات الدين للوحدات الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة.
- هـ. المقبوضات النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى .

3 - الأنشطة التمويلية :

- هي الأنشطة التي تؤدي إلى تحسين قدرة الوحدة على زيادة رأس المال المساهم به ، و يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل لكافة المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة الناجمة عن الأنشطة التمويلية ، وفيما يأتي أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية :
- أ. العوائد النقدية المستلمة من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وكمبيالات وسندات ورهونات وغيرها .
- ب. التسديد القروض .
- ج. المبالغ النقدية المدفوعة المستحق الدفع لإيجار تمويلي .

4 - تقديم التقارير حول التدفقات النقدية :

- وفق هذا المعيار على الوحدات التابعة للقطاع العام و غير الهادفة للربح و التي تتبنى اساس الأستحقاق أن تعد تقاريرها المتعلقة المبالغ النقدية الناشئة باستخدام أحد الأسلوبين الآتيين (1) :
- أ - الأسلوب المباشر : إذ يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة ويشجع المعيار الوحدات استخدام الأسلوب (الطريقة) المباشر وذلك لما يوفره من معلومات واسعة وتفصيلية .
- ب - الأسلوب غير المباشر: إذ يتم بموجبه تعديل صافي الفائض أو العجز بأثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية .
- ويرى الباحث مما سبق ذكره ان اعداد بيان التدفق النقدي وفق معيار 2 وعلى أساس الأستحقاق لا يختلف كثيرا عن بيان التدفق النقدي وفق معيار 7 المعد وفقا للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، مع أخذ بنظر الاعتبار خصوصية القطاع العام، إذ يتم اعداده بطريقتين المباشرة و غير المباشرة، ويتم تفضيل الطريقة المباشرة وفق المعيار 2 ، وكذلك يتم تقسيم الكشف الى ثلاثة أنشطة و هي الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 96.

3 - المعيار رقم (10) التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يهدف الى عرض البيانات المالية للوحدات الحكومية بعملة اقتصاد مرتفع التضخم من حيث وحدة القياس السارية في تاريخ التقرير ، يجب ذكر أرقام المقارنة للمدة السابقة وأية معلومات فيما يتعلق بمدد سابقة بنفس وحدة القياس السارية في تاريخ التقرير 26 : 2013 , your pocket (IPSAS In)، وبأستخدام مؤشر الأسعار العام الذي يحدد التغير في القوة الشرائية العامة في تاريخ التقرير (1) .

4 - المعيار رقم (14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

يهدف هذا المعيار الى الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تنشأ بعد تاريخ التقرير و بيان أثرها قبل تاريخ المصادقة عليه (2) .

5 - المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يهدف هذا المعيار الى إجراء المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية المتحققة من تنفيذ الموازنة المصدق عليها والمعلن عنها ، وتحديد الانحرافات وأسبابها لتحقيق المساءلة وتعزيز الشفافية في القطاع العام وتحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات، ويطبق هذا المعيار على الوحدات الحكومية غير هادفة للربح ، بهدف التأكد من انها قد قامت بالوفاء بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية، من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤولة عنها أمام الجمهور، وينبغي اعداد الموازنة والبيانات بنفس الاساس. ويشير المعيار ان الموازنة الأصلية هي الموازنة الأولية المصادق عليها لمدة الموازنة، والتي تعطي الصلاحية بالانفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة بمدة الموازنة، أما الموازنة النهائية هي الموازنة الأصلية المعدلة، التي تشمل كافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة والمتعلقة بمدة الموازنة ، وينبغي على الوحدة أن تعرض مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية ، من خلال أعمدة إضافية بالبيانات المالية الرئيسية بشرط اعداد البيانات المالية والموازنة المعتمدة على اسس قابلة للمقارنة (3) .

المحور الثاني : معايير المعالجة المحاسبية للأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 227.

(2) IPSAS In your pocket , " International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) March " , 2013, P 29 – 30.

(3) ديلويت الشرق الأوسط ، " كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ديلويت الشرق الأوسط شركة من الشركات المهنية الرائدة التي تقوم بخدمات تدقيق الحسابات والضرائب والاستشارات الإدارية والمشورة المالية ، عضو في الشركة ديلويت البريطانية العالمية، 2015، ص 34.

يتكون هذا المحور من مجموعة من المعايير كما يظهر في جدول (2-2-1) في بداية المبحث وهي كالآتي :

1 - المعيار رقم (7) استثمارات في شركات زميلة

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة ، أذ يتم الاستثمار في الشركة الزميلة بعقد ملكية في شكل مساهمة أو غيرها من هيكل الأسهم .

2 - المعيار رقم (8) الحصص في المشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن المصالح في المشاريع المشتركة ، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية للأنشطة المشاريع المشتركة .

3 - المعيار رقم (11) عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاولات التي يتم تنفيذها من قبل الوحدات في القطاع العام .

4 - المعيار رقم (12) المخزون

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن المخزون في الوحدات القطاع العام تحت نظام التكلفة التاريخية ، "وكيفية أدراجه في الميزانية العمومية من خلال أرشادات لتحديد تكلفته والإعتراف بالإيرادات المرتبطة به، ويشمل جميع البضائع المشتراة أو المنتجة أو تحت تشغيل أو الأرض والممتلكات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها أو استخدامها كمواد أولية ، و تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء والتحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقله الى موقعه الحالي" (1)

5 - المعيار رقم (13) عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار الى وصف السياسات والإجراءات والإفصاحات المحاسبية المناسبة ، والمتعلقة بعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية سواء للمستأجرين أم المؤجرين .

6 - المعيار رقم (16) العقارات الإستثمارية

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة للعقارات الإستثمارية في وحدات القطاع العام ، ولا يشمل ما جاء في معيار رقم 13 ويقصد بالعقارات الإستثمارية هي الأراضي أو المباني التي تم التعاقد عليها (سواء من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغرض تأجيرها أو لزيادة رأس المال أو كليهما، وليس من أجل الاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية أو البيع العادي (2) .

7 - المعيار رقم (17) الممتلكات و المصانع و المعدات

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 235.

(2) IPSAS In your pocket , " International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) March "، 2013, P 28 – 31.

يهدف هذا المعيار الى "تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من الحصول على معلومات عن الإستثمار وحدات القطاع العام في مثل هذه الأصول والتغيرات التي تحصل فيها ، وتحديد شروط الإعتراف بها ، ولايشمل هذا المعيار الأصول الموروثة لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية والأصول البيولوجية الزراعية والطبيعية غير المتجددة مثل الغاز والنفط ، ويتم قياس عند الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات كأصل مبدئياً على اساس التكلفة، ويتم الإعتراف بها كأصل بالقيمة العادلة عندما تنتج من معاملات غير تبادلية في تاريخ الإقتناء، إما القياس بعد الإعتراف يكون الاختيار للوحدات القطاع العام إما بنموذج صافي التكلفة، اذ يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحاً منه الاندثار المتراكم، أو نموذج إعادة التقييم الذي يتم من خلاله قياس قيمة الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً الاندثار المتراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في إنخفاض القيمة، وأن اختيار طريقة الاندثار وتقدير اعمار الأصول هي مسائل متروكة للتقدير والاجتهاد" (1)

8 - المعيار رقم (19) المخصصات ، الإلتزامات والأصول المحتملة

يهدف هذا المعيار الى تحديد قواعد الاعتراف والقياس للمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وضمان أن يتم الإفصاح عنها وعن معلومات معينة أخرى في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها و مبالغها .

9 - المعيار رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

يهدف هذا المعيار الى تحديد و الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، ويتم تعديل مصروف الاندثار للأصل في مدد مستقبلية لتحديد القيمة المعدلة للأصل على أساس منتظم، على مدى عمره الإنتاجي المتبقي، ويجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في الفائض أو العجز .

10 - المعيار رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

يصف هذا المعيار الإجراءات التي تنطبق على وحدات القطاع العام لتحديد متطلبات الاعتراف والقياس لانخفاض في قيمة الموجودات المولدة للنقد والافصاح عنها ، ويحدد هذا المعيار أيضاً خسائر انخفاض القيمة ، ويتم حسابها من خلال مقارنة بين القيمة الدفترية للأصل مع قيمته القابلة للاسترداد (2) .

11 - المعيار رقم (31) الأصول غير الملموسة

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 506.

(2) IPSAS In your pocket , " International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) March "، 2013, P 36.

يهدف هذا المعيار الى بيان المحاسبة عن للأصول غير الملموسة ، التي لم يخصص معيار آخر لها و كيفية القياس و الإفصاح عنها.

12 - المعيار (33) اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى

يهدف هذا المعيار الى عرض البيانات المالية والانتقال لأول مرة الى أساس الاستحقاق وكنقطة انطلاق مناسبة للمحاسبة بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مما يوفر تقارير شفافة وذات معلومات عالية الجودة، من خلال تبني مجموعة من المعايير ومن ضمنها معيار 1 ومعيار 2 وغيرها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (1) .

ثالثا - المحور الثالث : معايير الأدوات المالية

يتكون هذا المحور من مجموعة من المعايير كما يظهر في جدول (2-2-1) في بداية المبحث والمتعلقة بأدوات المالية ، والتي لا يوجد لها ما يماثلها في البيئة العراقية ، سوف لا يتم تناولها بالمبحث .

رابعا - المحور الرابع : بقية المعايير الأخرى .

يتكون هذا المحور من مجموعة من المعايير كما يظهر في جدول (2-2-1) في بداية المبحث وهي كما يأتي :

1 - المعيار رقم (3) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يهدف المعيار الى وصف سبل اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، جنبا إلى جنب مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية ، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

2 - المعيار رقم (4) آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي

يهدف المعيار الى وصف كيفية الإفصاح عن المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للوحدة ، وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة الدولة المعدة القوائم المالية، أي تحديد سعر الصرف وكيفية الإبلاغ عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية .

3 - المعيار رقم (5): تكاليف الاقتراض

يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف الاقتراض .

4 - المعيار رقم (9) الإيراد من المعاملات التبادلية

(1) IPSAS In your pocket , " International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) March "، 2016, P 551.

يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات المتحققة من المعاملات والأحداث من خلال بيع وتقديم السلع والخدمات، ما عدا الإيرادات التي تم تناولها في معيار آخر.

5 - المعيار رقم (23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يهدف الى وصف متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات المتحققة من معاملات غير تبادلية، أي حصول الوحدة على إيرادات سيادية مختلفة .

6 - المعيار رقم (25) منافع الموظفين

يهدف الى تحديد الأسس والاجراءات المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين ، ويشمل التعويضات كافة المقدمة الى الموظفين مقابل خدماتهم في وحدات القطاع العام (1) .

7 - المعيار رقم (37) ترتيبات مشتركة

يهدف هذا المعيار الى وضع المبادئ وكيفية الإبلاغ المالي عن حصة في الترتيبات ، التي يتم التحكم فيها بشكل مشترك، ويتطلب ان تكون الوحدة طرفا في ترتيب مشترك لتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه ، من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومراعاة تلك الحقوق والالتزامات وفقا لهذا النوع من الترتيبات المشتركة (2) .

2 - 3 - 2 : معيار المحاسبي الدولي في القطاع العام على وفق الأساس النقدي

تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على وفق الاساس النقدي معيارا واحداً يصف الطريقة التي ينبغي أن تقدم الوحدة بياناتها المالية للأغراض العامة بموجب الأساس النقدي ، ويتم بموجبه تقديم التقارير المالية عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للوحدات الحكومية غير هادفة للربح (3). ولقد تم الإشارة بهذا المعيار أن مجلس IPSASs يشجع الدول العالم للتحويل الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على وفق أساس الأستحقاق، ولكن في حال إستخدام الحكومة لأساس النقد المحاسبي يقترح استخدام المعيار الدولي وفقاً لأساس النقدي لتحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للحكومات، ويتألف المعيار من جزأين ، الجزء الأول يحدد متطلبات عرض التقارير بموجب

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 503 - 776.

(2) IPSASs , “Preface to International Public Sector Accounting Standards “ International Federation of Accountants, 2016, P 1855.

(3) Njeru , Alphan and Okundi , Benson and , Kimacia , Bernice (2009) “ Introduction to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) “ Pricewaterhouse Coopers , 2009, P7.

- الاساس النقدي، اما الجزء الثاني ليس إلزاميا ويحدد الإفصاحات الإضافية التي تشجع عليها (1) . وينبغي على الوحدات التي تعرض بياناتها بموجب هذا المعيار أن تتضمن العناصر الآتية (2) :
1. بيانات المقبوضات والمدفوعات النقدية والتي ينبغي أن تعترف بجميع المبالغ المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية، التي تسيطر عليها الوحدة، وكذلك تحديد المدفوعات، التي يؤديها الطرف الثالث نيابة عن الوحدة وبشكل منفصل .
 2. السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية .
 3. مقارنة بين المبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل او كبند خاص بالموازنة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وأن موازنة الوحدة المصادق عليها متاحة للجمهور .

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، التي من الممكن تبنيتها من الدول العالم، والصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عددها 38 معيار خاص بأساس الاستحقاق والمفضلة بالتحول لتحقيق التكامل مع المحاسبة المالية، ومعيار واحد خاص بالأساس النقدي وهو بدون رقم تسلسلي . والتي من شأنها لو طبقت بشكل مناسب أن تعزز من عملية الرقابة على المال العام والذي ينعكس بشكل إيجابي على إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

2-3-3 بعض التجارب الدولية في تبني المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام (IPSASs) أولاً: التجربة الأسترالية:

نظام الحكم في استراليا هو نظام فيدرالي مع ثلاث مستويات هي الحكومة المركزية والحكومة الإقليمية والحكومة المحلية، ومستويات الحكومة مستقلة بعضها عن البعض الآخر لاغراض المحاسبة واعداد التقارير، والنهج المتبع في الادارة العامة لمعظم الحكومات الوطنية هو نظام اللامركزية والتأكيد على المساءلة من المدراء عن كفاءة وفاعلية تقديم الخدمات للمواطنين ودفاعي الضرائب (3).

(1) ديلويت الشرق الأوسط، " كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "، ديلويت الشرق الأوسط شركة من الشركات المهنية الرائدة التي تقوم بخدمات تدقيق الحسابات والضرائب والاستشارات الإدارية والمشورة المالية ، عضو في الشركة ديلويت البريطانية العالمية، 2015، ص 52.

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص 507

(3) Australian Capital Territory, Canberra , " Organisational Performance Measurement and Reporting Guide "Policy and Cabinet Division, ACT Chief Minister and Treasury Directorate , Australian, 2013, P 5 – 9.

1- النظام المحاسبي الحكومي في استراليا:

اعتمدت استراليا اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية خلال فترة من الاصلاحات الواسعة التي بدأت عام (1990م) لغرض تعزيز الأداء المالي للحكومة، وفي عام (1997م) صدر قانون الادارة المالية والمساءلة الذي ركز على تقييم الأداء، ونتيجة لهذه الاصلاحات كان هناك حاجة للبدء في اعداد الموازنات والتقارير والمحاسبة وفق اساس الاستحقاق، فقدمت في عام (1999م) قوائم مالية شاملة وفق اساس الاستحقاق وقد واصلت التوسع في المحاسبة واعداد موازنتها وفق اساس الاستحقاق المحاسبي مما ساعد في تعزيز الانضباط المالي .

تعتمد المحاسبة الحكومية في استراليا الـ (IFRS) مع تعديلات طفيفة محددة خاصة بالقطاع العام وعلى الرغم من انها لا تلتزم باعتماد (IPSASs) الا ان مجلس معايير المحاسبة الاسترالي (AASB) يأخذ بنظر الاعتبار معايير محددة من الـ (IPSASs) وتطبيقاتها عند انتقاء وجود معيار استرالي معادل يتعامل مع قضية محددة في القطاع العام (IFAC, 2015, IPSAS) (Outlook: 4) فالمعايير النهائية التي تطبق على القطاع العام مشابهة للـ (IPSASs)، ويتم تطبيق هذه المعايير في الحكومة المركزية والمحلية.

تنتج استراليا قوائم موحدة وشاملة للحكومة المركزية (Commonwealth) وفق اساس الاستحقاق المحاسبي (IMF, 2014, policy paper: 8)، كما تشتمل قوائمها على كشف التدفق النقدي اذ ان المعلومات الناتجة عن اتباع اساس الاستحقاق فضلاً عن الاساس النقدي مهمة لادارة القطاع العام، وهناك تركيز بشكل خاص على الشفافية والمساءلة امام البرلمان ودفاعي الضرائب من أجل النتائج المالية⁽¹⁾ .

ويقدم مجلس معايير المحاسبة الاسترالي (AASB) التقارير المالية لكل من قطاع الحكومة والحكومة العامة ويقوم بالتنسيق بين دليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) لعام (2001م) والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً لتقديم التقارير المالية للحكومة الاسترالية، ويستند التبويب الوظيفي وفق مكتب الاحصاءات الاسترالي (ABS) على (14) وظيفة رئيسة في النظام الاسترالي لاحصاءات مالية الحكومة عام (2005م) هي: الخدمات العامة، الدفاع، النظام العام والسلامة، التعليم، الضمان الاجتماعي والرعاية الاجتماعية، المرافق السكنية والمجتمعية، الترفيه والثقافة، الوقود والطاقة، الزراعة والغابات وصيد الاسماك، التعدين والتصنيع والبناء، النقل والاتصالات، الشؤون الاقتصادية الاخرى، اغراض اخرى. ويختلف هذا التبويب قليلاً عن التبويب المعتمد في

⁽¹⁾ Australian Capital Territory, Canberra ,“ Organisational Performance Measurement and Reporting Guide “Policy and Cabinet Division, ACT Chief Minister and Treasury Directorate , Australian, 2013, P 9 – 11.

صندوق النقد الدولي الذي يعترف بـ (10) وظائف رئيسية، فقد دمج الـ (IMF) خمسة وظائف اقتصادية كبرى في الشؤون الاقتصادية في وظيفة واحدة رئيسية هي حماية البيئة، وتنتشر النفقات حسب الوظيفة في اوراق الموازنة وكذلك الكشوفات المالية الشهرية لـ (Commonwealth).⁽¹⁾

2-الموازنة العامة في استراليا:

تعتمد استراليا اساس الاستحقاق في اعداد موازنتها (IFAC, 2015, IPSAS Outlook:) وتعمل الحكومة الاسترالية في إطار الموازنة متوسطة الأجل، فتنضم الموازنة توقعات لمدة أربع سنوات، وتنتشر الحكومة تفاصيل المعلومات والتكاليف التي تؤثر على القرارات، وتستعمل موازنة (Commonwealth) الاسترالية تبويباً متكاملاً بين التبويب الوظيفي والتبويب على اساس البرامج اذ انه منذ عام (1999م) يتم تخصيص موازنة البرامج والأداء، وأن هذه البرامج تتم أحيانا عبر برنامج واحد أو أكثر، فكل وزارة من الوزارات مطالبة بتحديد المخرجات المطلوب تحقيقها لكل برنامج ونتيجته والابلاغ عن التقدم المُحرز في الكشوفات السنوية التي تصاحب الموازنة وتستعمل الحكومة مراجعات استراتيجية لتقييم أداء مجموعات من البرامج في منطقة سياسة واحدة كما يقوم المراجع العام المستقل بتقييم أداء الأجهزة و / أو برامج الإنفاق وتقدم تقارير بشكل مباشر إلى البرلمان⁽²⁾.

ثانياً: التجربة الروسية

تتكون حكومة روسيا من ثلاثة مستويات هي الحكومة الفدرالية والحكومات الإقليمية والحكومات المحلية، وتم منح الاستقلالية الادارية للوكالات والوزارات عام (2004) لتحديد المسؤوليات بشكل افضل فبدلاً من ان يكون المدير مسؤول عن الاستعمال الصحيح للمدخلات فانه سيكون مسؤول عن نتائج استعمال المدخلات.⁽³⁾

1- النظام المحاسبي الحكومي :

(1) (<http://www.finance.gov.au/resource-management/reporting>)

(2) Government Accounting Standards Board (GASB), Statement NO.14: The Financial Reporting Entity, "Journal of Accountancy", Vol.172 Issue 5,Nov 1991, P. 168-169 .

(3) Jorge, Susana (editor) (2008) “ Tracing changes in central government accounting: a case of Russia”, Implementing Reforms in Public Sector Accounting, P(183- 199) , Coimbra, Portugl.

تأثر تفكير مسؤولي الحكومة الروسية خلال العقد الماضي بشكل كبير بالمنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي (IMF) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) مما أوجد ضرورة للوصول الى مجموعة من التوصيات عن كيفية تنفيذ وتقييم الاصلاحات كما تنادي بها هذه المنظمات فقد تم اعتماد الـ (IPSASs) لمستوياتها الثلاث عام (2011م) من خلال انتهاج الطريقة غير المباشرة، وذلك بتضمين خطوات هذه المعايير في معاييرها الوطنية لضمان الشفافية⁽¹⁾ ، ومن ثم فان المعايير الدولية والمعايير الوطنية ليست متطابقة تماماً، وانما تمثل المعايير الوطنية مجموع كل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ومعايير المحاسبة الحكومية الروسية (Russian PSAS) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) ويُعد انسجام المعايير الوطنية مع (IPSASs) جزء مهم جدا من اصلاح الادارة العامة في روسيا، فقد جاء القانون الفدرالي الروسي عام (2011) ليلزم استعمال أساس الاستحقاق في المحاسبة وإعداد القوائم المالية للقطاع العام لتقديم معلومات مفيدة عن المركز المالي للوحدات ونتائج أنشطتها ، وبين القانون ان "الغرض من اعتماد محاسبة الاستحقاق هو تعزيز المساءلة والشفافية في المعاملات الحكومية وتقديم معلومات تبين التأثيرات المالية المترتبة على القرارات التي تتخذ في المجال المالي والموازنة" فتم التوسع من التركيز الحصري على الايرادات والنفقات نحو المحاسبة عن المعاملات التي تؤثر على الموجودات والمطلوبات المالية وغير المالية العائدة للدولة⁽²⁾

تنتج روسيا مجموعتين من الحسابات السنوية هما: (1) تقرير تنفيذ الموازنة وفق الاساس النقدي الذي يظهر الايرادات الحكومية والنفقات والتمويل للعام السابق. (2) القوائم المالية وفق اساس الاستحقاق، التي تشمل كل من قائمة الأداء المالي وقائمة المركز المالي التي تتضمن الموجودات المالية وغير المالية، وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغير في صافي الموجودات ومقارنة المبالغ الفعلية والمخططة في الموازنة العامة وملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التفسيرية⁽³⁾ .

وقد بين تقرير صادر عن صندوق النقد الدولي (IMF) عام (2004م) بان مخطط الحسابات الروسي ينبغي ان يعد وفق (GFSM) وبالاتساق مع نظام تبويبات الموازنة العامة كما

(1) CEF (Center of Excellence in Finance) (2011) International trends in public sector accounting reforms (Report) April 18 – 22, 2011; Ljubljana, Slovenia.

(2) Legenkova, Margarita (2016) International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol 6, Issue 4, P(1304- 1309)

(3) NSU (Novosibirsk State University), Russia, Financial statements prepared in accordance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) for the year ended 31 December 2014, P 4 – 8 .

ينبغي ان يعكس المخطط الـ (IPSASS) ويسهل الانتقال التدريجي نحو المحاسبة وفق اساس الاستحقاق، مما جعل الدولة الروسية تبذل جهود كبيرة لتبني هذه الممارسات بتغيير تبويات الموازنة ومخطط الحسابات لصالح المحاسبة وفق اساس الاستحقاق في القطاع الحكومي كله فتتضمن التقارير المالية التبويب الاداري والاقتصادي والتبويب حسب الوظيفة المستعملة في (GFSM) لعام (2001م) مع بعض الاستثناءات، وبعد إدخال موازنة البرامج والأداء عام (2014م) تم استعمال التبويب حسب البرامج والبرامج فرعية والتبويب حسب الأهداف وتم تضمين هذه التبويات ذاتها في التقارير المالية، ويستعمل المخطط الموحد للحسابات من الجهات الحكومية العامة مما يسمح بتجميع التقارير الموحدة للحكومة ككل (1) .

2- الموازنة العامة:

ظهر إقرار متزايد بالحاجة الى إصلاح الموازنة العامة في روسيا منذ عام (2001م) وكانت المبادرة الرئيسية لإصلاح الموازنة مع المرسوم الرئاسي وقرار الحكومة رقم (249) عام (2004م) الذي صادق عليه الرئيس الروسي ، إذ أعلن وزير المالية عن مشروع نظام موازنة البرامج والأداء ليحل محل النظام القائم على المدخلات، بتحديث كل عمليات الموازنة لتكون في صلب برنامج التحول الاقتصادي والتنمية في روسيا للوصول الى الهدف الأساسي "تعزيز المساءلة عن الانفاق الحكومي"، وقد شملت هذه الإصلاحات كذلك التخطيط المالي ليكون على المدى المتوسط ، وتم البدء بتطبيق هذا الأنموذج إعتباراً من عام (2014م)، فتم استعمال تبويب النفقات حسب البرامج فضلاً عن استعمال تفاصيل التبويبين الاداري والاقتصادي كأساس للتخصيصات البرلمانية، إذ يتم تحديد أهداف البرامج لجميع وحدات الانفاق الرئيسية وبالمقابل تقوم الوحدات بتقديم تقرير سنوي عن ادائها خلال السنة ومن ثم توحيد هذه التقارير من وزارة التنمية الاقتصادية، وتغطي الموازنة العامة ثلاث سنوات (2) .

(1) IMF, (Policy Paper) Budget Institutions in G-20 Countries - Country Evaluations, April 7, 2014, P 24.

(2) F, (Policy Paper) Budget Institutions in G-20 Countries - Country Evaluations, April 7, 2014, P 75 – 76.

ثالثاً: تجربة جنوب أفريقيا

يتكون هيكل حكومة جنوب أفريقيا من الحكومة المركزية والحكومات الإقليمية والتي يحكمها قانون الإدارة المالية وتتم المحاسبة فيهما باستعمال الأساس النقدي المعدل، أما الحكومة المحلية فيحكمها قانون الإدارة المحلية (1) .

1- النظام المحاسبي الحكومي:

بدأ مجلس معايير المحاسبة لدولة جنوب أفريقيا عام (2002م) بمراجعة وتعديل الممارسات المحاسبية المحلية المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Municipal Accounting (GAMAP) Practices) والتي تستند إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) (Generally Accepted Accounting Principles)، فنتج عنه الامتثال إلى الممارسات المحاسبية المعترف بها عموماً (Practice Generally Recognised Accounting) (GRAP) والتي تستند إلى (IPSASs) ، فقد اعتمدت هذه المعايير لتطوير معايير محددة للقطاع العام للحكومة المحلية فضلاً عن معايير إضافية لتلبية الاحتياجات المحلية (12: ASB) وبدأ التطبيق محلياً وبصورة تدريجية عام (2006م) ليتم إعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق، وتعد الحكومة المركزية قوائمها المالية باعتماد الأساس النقدي المعدل وتعرض حساباتها وفق التوصيات الواردة في (GFSM) (2001م) مع الأخذ بنظر الاعتبار البيئة الخاصة بها، وعلى الرغم من أن هذا الدليل يوصي باستعمال أساس الاستحقاق إلا أن الحكومة أعلنت عن نيتها متابعة هذه التوصيات مع مرور الوقت (2) ، في حين أن حكومة الأقاليم تعد موازاناتها وتقاريرها المالية بالاتساق مع موازنة الحكومة المركزية والتي يتم توحيد التقارير المالية للحكومة المركزية خلال خمسة أشهر من نهاية السنة المالية، كما ويتم توحيد التقارير للحكومة المحلية في تقارير سنوية منفصلة بما يتسق مع التقارير المالية للحكومة المركزية (3) وتغطي القوائم المالية الموحدة جميع الوزارات والوكالات للحكومة المركزية وجميع المؤسسات التي تملك الحكومة حصة الأغلبية فيها، ويتم تدقيق ونشر هذه القوائم خلال ستة أشهر من نهاية السنة

(1) PWC, Global Conference on Accounting and Reporting by Governments Accruals in the Public Sector -A South African Perspective , 2nd edition, Brussels , 19 March 2015, P 8.

(2) Budget Review W2 “Structure of the government accounts” , 2012, P , 1 – 2 .

(3) Quist, E. Ronald, Certan, Corina & Dendura, Jerome (European Commission Delegation South Africa), “Republic of South Africa, Public Expenditure and Financial Accountability, Public Financial Management, Performance Assessment Report”, Nederland, BV, September 2008, 65.

المالية، وتضم القوائم المالية الموحدة ملاحظات موسعة عن موجودات الحكومة المالية وغير المالية والمطلوبات المحتملة بما فيها القروض وعقود الايجار التمويلية واستحقاقات الموظفين⁽¹⁾. طورت الدولة سجلاتها المحاسبية لتتسق مع متطلبات الاعتراف بالموجودات واثرت خلال الاعتماد الاولي للمعايير عدد من المخاوف منها تحديد اي الموجودات ينبغي الاعتراف بها وتبويبها بالاعتماد على طبيعتها واستعمالاتها مثل الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات غير الملموسة والمخزون، واجراء التقييم الاولي لها لغرض اعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية نتيجة عدم الاحتفاظ بسجلات توفر معلومات التكلفة التاريخية.⁽²⁾ وقد واجهت الحكومة بعض الصعوبات والمعوقات نتيجة عدم فهم الموظفين لكيفية استعمال النظام وفق (IPSASs) مع وجود مقاومة للتغيير نتيجة ضعف في فهم الفوائد الناتجة من اعتماد هذه المعايير وعدم الافادة من خبرات المستشارين، واختلاف التفسير من الاستشاريين والتكاليف المرتفعة وعدم وجود اتصال بين التخصصات المالية وغيرها من التخصصات مثل المهندسين فيما يتعلق بالبنى التحتية، وقد ادى اعتماد (IPSASs) الى تطوير مهارات وضع المعايير واجراء اصلاحات في المحاسبة الحكومية وتوفير معلومات افضل للمساعدة في اتخاذ القرارات مثل معرفة ممتلكات الوحدة والموارد اللازمة لها واقصى ايراد (ASB: 13).

يتسق مخطط الحسابات مع تبويات الموازنة، فيتم تقديم القوائم المالية السنوية المدققة بما يتفق مع هيكل الموازنة وتبوياتها، اذ تسمح بالمقارنة المباشرة بين نتائج تنفيذ الموازنة الفعلية مع الموازنة التقديرية باعتماد التبويب الاقتصادي والاداري وكذلك حسب البرامج والبرامج الفرعية وفقاً للتبويب الوظيفي لـ GFSM، وينعكس تبويب الموازنة وبشكل مباشر في الترتيبات المؤسسية لإدارة الموازنة.⁽³⁾

2- الموازنة العامة:

⁽¹⁾ IMF, (Policy Paper) Budget Institutions in G-20 Countries - Country Evaluations, April 7, 2014, P 82.

⁽²⁾ IFAC (2014) "IPSAS issues for public finance management executives", IPSAS Outlook, "The South African experience and IPSASB's ED on first-time adoption of IPSAS", February/March 2014, from <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/EY-IPSAS-Outlook-March-2014.pdf>, P 4 – 8.

⁽³⁾ Quist, E. Ronald, Certan, Corina & Dendura, Jerome (European Commission Delegation South Africa), "Republic of South Africa, Public Expenditure and Financial Accountability, Public Financial Management, Performance Assessment Report", Nederland, BV, September 2008,P 60.

يتم اعتماد موازنة البرامج والأداء، وتقدم مؤشرات الأداء الرئيسية لكل قسم على المدى المتوسط الذي يوفر توقعات تفصيلية عن الإنفاق على مدى السنوات الثلاث المقبلة للحكومة المركزية والإقليمية والمحلية، وحتى وقت قريب لم يكن هناك تدقيق وتقييم كفاءة وتأثير البرامج الى حين صدور موازنة 2012/2013م فقد أجرت إدارة المراقبة وتقييم الأداء تقييماً للبرامج بهدف فهم الأداء وتحديد السبل الكفيلة بتحسين القيمة مقابل المال (1) .

رابعاً: التجربة البرازيلية

يتكون الاتحاد البرازيلي من الحكومة المركزية و(26) ولاية ومقاطعة اتحادية و(5564) بلدية(2)

النظام المحاسبي الحكومي:

كان النظام المحاسبي الحكومي البرازيلي وفقاً للقانون رقم (4320) لعام (1964) ذو اساس مختلط باستعمال الاساس النقدي وأساس الإلتزام (3) ، أما في الوقت الحالي فان الحكومة في طريقها للانتقال الى أساس الاستحقاق بإعتماد الـ (IPSASs) ولجميع وحدات الحكومة، فكان تنفيذ المعايير وفق أساس الاستحقاق بشكل تدريجي، اذ تم التحول من الأساس المختلط بين النقدي والالتزام الى أساس الاستحقاق ومن خلال تكييف المعايير بدلاً من تبنيها، وتنتج الحسابات جنباً الى جنب مع كشوفات الموازنة التقليدية التي تعتمد الاساس النقدي، فبرزت الحاجة الى تكييف نظام تكنولوجيا المعلومات (IT) للمساعدة في خدمة مجموعتين من سجل الاستاذ احدهما للموازنة وفق الاساس النقدي والثاني لمحاسبة الاستحقاق، نتيجةً لإختلاف المعالجة المحاسبية لكل منها فمن غير الممكن لمجموعة واحدة من سجل الاستاذ ان تدعم كلا النوعين من المحاسبة (نقدي واستحقاق)، كما يفرض هذا النظام رقابة لضمان ان دفترى الاستاذ متكاملة ومتسقة، فاضطرت وزارة المالية الى تأجيل تنفيذ (IPSASs) نتيجة الحاجة الى اعتماد بعض السياسات المحاسبية المتطورة التي كانت تتجاوز قدرة النظام الاساسي لتكنولوجيا المعلومات (IT) المثبتة سواء للحكومة المركزية أم الحكومات المحلية، واتخذت وزارة المالية من ذلك التأجيل فرصة ملائمة

(1) IMF, (Policy Paper) Budget Institutions in G-20 Countries - Country Evaluations, April 7, 2014, P 24.

(2) Nascimento, Leonardo Silveira , Public Sector Accounting and the Move to Accrual Accounting - The Brazilian Experience, Rome, IFAC November, 201, P 7.

(3) Sousa, Rossana Guerra , Vasconcelos, Adriana Fernandes, Caneca, Roberta Lira & Niyama, Jorge Katsumi (2013) Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63, P 223.

لتحديد المعايير التي يتطلب تنفيذها، مع الأخذ بنظر الاعتبار اجندات سياسية مثل تجنب الاعتراف بالعجز⁽¹⁾.

اما التحديات التي واجهت اعتماد (IPSASs):⁽²⁾

- 1- نظام تكنولوجيا المعلومات (IT).
- 2- الموارد البشرية.
- 3- تغيير ثقافة الادارة العامة.
- 4- التغلب على الروتين (الاعتیاد).
- 5- دورات السياسة.
- 6- تعقيد في معايير محددة: البنية التحتية والموجودات غير الملموسة، والأدوات المالية والمنافع الاجتماعية، والإيرادات من المعاملات غير التبادلية .

وقد تم تطوير دليل الإيرادات الوطنية والنفقات الوطنية (MCASP) الصادر عام (2008) عدة مرات وصولاً الى العدد الخامس منه بما يتوافق مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs)، فضلاً عن استعماله لمصطلحات خاصة غير مدرجة في (IPSASs)، ويضم الدليل مخطط للحسابات التي يتم استعمالها من كل الاتحاد البرازيلي لتحسين امكانية توحيد الحسابات، فضلاً عن قواعد لاعداد القوائم المالية لغرض الامتثال للتنظيم القانوني والمعايير الدولية وقواعد لإعداد الموازنة العامة ، وبدأ التوحيد للقطاع العام عام (2014) مع الامتثال لاحصاءات مالية الحكومة (GFSM) .

1- الموازنة العامة:

تفتقر البرازيل الى وجود اطار موازنة متوسطة الاجل حتى الوقت الحالي، الا ان هناك خطة ثابتة استراتيجية لمدة اربع سنوات تتضمن المجاميع المالية لنفقات وإيرادات الحكومة الاتحادية، لكن غير مفصلة من وزارة أو برنامج، وتتداخل هذه الخطة مع الموازنة العامة في كثير من الجوانب فكلاهما له نفس هيكل البرامج، وتُحدد الموارد المالية للبرامج والانشطة لتوفير رؤية محددة عن اهداف النفقات او المبالغ التي ستصرف في السنوات القادمة، ويقدم مدراء البرامج تقارير عن التقدم نحو تحقيق اهداف هذه الخطة من خلال التقييمات والنتائج والتي تصب في

(1) Cardoso, Ricardo Lopes, Aquino, Andre C. B., Pigatto. José A. M. (2014), "Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption", p 1.

(2) Nascimento, Leonardo Silveira , Public Sector Accounting and the Move to Accrual Accounting - The Brazilian Experience, Rome, IFAC November, 2014, p 7.

التقرير المرحلي، وقد تم انشاء امانة الموازنة الفدرالية كهدف استراتيجي لوضع اطار متكامل لهيكل موازنة متوسطة الاجل. وهناك درجة عالية من الشفافية عن سلامة النظام المالي للإدارة من خلال توفير المعلومات عن استعمالات الحكومة ومواردها كما واصلت الحكومة تعزيز الرقابة والامتثال، مع تحقيق تقدم كبير في تقييم الأداء الحكومي على المستوى الاتحادي⁽¹⁾.

خامسا: التجربة الاردنية:

أصدر رئيس ديوان المحاسبة الاردني خطة استراتيجية للمملكة الاردنية للسنوات (2011-2016م) بالسعي لتطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) لمواكبة التنمية الاقتصادية والمساهمة في إصلاح الادارة المالية في المملكة⁽²⁾.

1- النظام المحاسبي الحكومي

أوصى صندوق النقد الدولي (IMF) والبنك الدولي (WB) في تقرير مشترك عام (2004م) بضرورة قيام وزارة المالية الاردنية بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) والذي يشكل تحولاً جوهرياً في الأساليب المتبعة لتنفيذ العمليات المالية والمحاسبية في الوزارات والوحدات الحكومية بالانتقال من الأساليب التقليدية كاستعمال السجلات اليدوية أو الأنظمة المعلوماتية غير المترابطة واستبدالها بنظام إدارة معلومات مالية حكومي موحد ومتكامل ينسجم مع (IPSASs)، فقد قامت وزارة المالية عام (2005م) بالتعاقد مع شركة (Bearing Point) الامريكية لاستبدال الأنظمة المحوسبة غير المترابطة المستعملة في الوزارات والوحدات الحكومية كافة وتوفير الادوات المناسبة للرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات، وتم العمل بتطبيق النظام على (39) وزارة ودائرة حكومية مع نهاية عام (2012م) ضمن خطة لتسهيل الانتقال السلس لاستعمال هذا النظام تتضمن برامج التدريب الفني لمستعملي النظام ونشر الوعي والتعريف بالنظام لدى مستعمليه وتوفير البنى التكنولوجية اللازمة والأدلة التنظيمية والاجرائية بكيفية العمل على النظام. وتعتمد الاردن النظام اللامركزي، اذ تتم معالجة النفقات بشكل لا مركزي بتوزيعها على الوزارات والدوائر الحكومية والتي تقوم بدورها بإصدار الشيكات من حساباتها البنكية من اجل

(1) Thomas, Theo, Dener, Cem, Kizito, Joseph & Velloso, Tarsila (2009) "Federal Public Financial Management Performance Based on the PEFA Methodology" The project was prepared under the sector management of Nick Manning (LCSPS), p 5.

(2) Al-Zubi, Ziad (2015) "The extent of applying the International Public Sector Accounting Standards by the Jordanian Public Sector" The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences, P(47-63) Retrieved 8 May, 2015, from <http://dx.doi.org/10.15405/epsbs>, p 49.

تغطية دفعات النفقات الخاصة بها والافصاح عن هذه النفقات من خلال تقارير ترسلها إلى وزارة المالية. (1)

وقد تم اعداد القوائم المالية الموحدة لجميع الوزارات والوحدات الحكومية المدرجة في قانون الموازنة العامة لعام (2015م)، والتي تشمل جميع الجهات المسيطر عليها خلال السنة كما تم ادراج قائمة بالجهات المهمة المسيطر عليها في الايضاحات مع الغاء جميع العمليات المتبادلة بين الجهات الحكومية وفقاً لـ (IPSASs) بموجب الاساس النقدي فضلاً عن ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الاخرى للمساعدة في فهم القوائم، ويتضمن تقرير ديوان المحاسبة كشف التدفقات النقدية الموحد وكشف مقارنة المبالغ الفعلية الموحد وقائمة المركز المالي الموحد فضلاً عن الايضاحات حول القوائم المالية بضمنها السياسات المحاسبية، كما تم اعداد مقارنة بين المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في القوائم المالية، وتم إعداد الموازنة والقوائم المالية وفق الأساس النقدي المحاسبي، وكذلك ايضاحات حول المنح والمساعدات الخارجية وايضاحات مهمة اخرى. (2)

ويتم استعمال ترميز وتبويبات الموازنة لإدارة الموازنة في جميع الوزارات والوحدات الحكومية وفي ذات الوقت يتم استعمالها في تسجيل المعاملات المالية للإيرادات والنفقات والامانات في الوزارات والوحدات ، فقد اصدرت وزارة المالية التعميم رقم (3) لسنة 2014 بتحديث التبويبات بهدف التحول التدريجي من المحاسبة وفق الاساس النقدي نحو محاسبة الاستحقاق لتحقيق المزيد من الشفافية عن بيانات الموازنة العامة بما يتوافق مع المصطلحات المعتمدة في كلٍ من (IPSASs) و (GFSM) واستعمال التبويب الوظيفي (COFOG) بتوزيع النفقات على الوظائف والاهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها.

2- الموازنة العامة:

تعتمد الاردن احدث الممارسات والتبويبات الدولية في اعداد وادارة الموازنة العامة للدولة بما ينسجم مع اوضاع الدولة الاقتصادية والمالية المحلية، وتم اعتماد مفهوم موازنة البرامج والأداء ضمن اطار متوسط المدى، مما تطلب اعداد واصدار قانون جديد لجعل عملية اعداد وتنفيذ الموازنة العامة معتمدة على التخطيط المستقبلي وفق الاهداف والاولويات الوطنية، فقامت الدوائر الحكومية والوزارات بتحديد رؤيتها ورسالتها واهدافها الاستراتيجية وبرامجها ومشاريعها ومؤشرات قياس الأداء على مستوى الاهداف الاستراتيجية والبرامج على ان تكون هذه الاهداف واضحة

(1) (<http://www.gfmis.gov.jo/ar/content>)

(2) المملكة الاردنية الهاشمية ، دائرة الموازنة العامة ، التقرير السنوي الحادي عشر (2015)، ص 17.

ومحددة وواقعية وقابلة للقياس ومحددة بوقت وان تنسجم مع رؤية الوزارة او الوحدة الحكومية، كما تم تطبيق اطار الموازنة المتوسطة المدى، اذ يغطي ثلاث سنوات لجميع بنود النفقات والايادات لتمكين الحكومة من رسم السياسة المالية وبناء الموازنة العامة وفق رؤية مالية واضحة لتحقيق وضع مالي سليم، فضلاً عن اعتماد خارطة حسابات جديدة تتوافق مع المعايير الدولية تتضمن تبويات متعددة، وظيفية واقتصادية وادارية وجغرافية وتمويلية تمكن الادارة المالية من توفير تقارير تحليلية شاملة لتلبية احتياجات المستعملين. (1)

سادساً: تجربة دولة الامارات العربية (إمارة ابو ظبي)

الامارات العربية دولة فدرالية أسست عام (1971م) وتتكون الحكومة الاتحادية من سبع امارات مستقلة هي: ابو ظبي، دبي، الشارقة، عجمان، ام القيوين، رأس الخيمة، الفجيرة بثلاث مستويات ادارية هي: اتحادية وامارة وبلدية وتساهم إمارة دبي وإمارة ابو ظبي بما نسبته (85%) من الواردات الاتحادية (2).

1- النظام المحاسبي الحكومي

اعتمدت امارة ابو ظبي سابقاً الاساس النقدي في محاسبة الوحدات الحكومية لكن تحولت نحو المحاسبة وفق اساس الاستحقاق مع اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) فقد بدء مشروع اعتماد المعايير في ابو ظبي عام (2009) (2: ADAA, 2012)، وتم إعداد القوائم المالية للعام (2010م) وفقاً لـ (IPSASs) لبعض الإدارات والبلديات (Deloitte, 2013, 6)، وتشمل هذه القوائم كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي والتغيرات في حساب حكومة ابو ظبي وقائمة التدفقات النقدية ومقارنة الموازنة والمبالغ الفعلية فضلاً عن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة وايضاحات اخرى (3).

تطلب تطوير التقارير المالية وفقاً لـ (IPSAS) تطوير مخطط الحسابات واستعمال نظام اوراكل في معالجة الحسابات في دفتر الاستاذ العام، ويوضح دليل الهيكل الموحد لحسابات الحكومة تفاصيل النظام المالي المتبع في الحسابات الحكومية ويعد مرجعاً مرشداً لموظفي الإدارات المالية في الجهات الاتحادية في إعداد الحسابات بشكل موحد بما يتواءم مع (IPSASs) ويلبي احتياجات أداء الحسابات الحكومية وفق أحدث النظم المالية التي تعتمد اللامركزية في

(1) المملكة الاردنية الهاشمية ، دائرة الموازنة العامة ، التقرير السنوي الحادي عشر (2015)، ص 22.

(2) Mansour, Ahmed Mustafa Elhussein, (2010) "United Arab Emirates Federal Budgetary Process: The decision- making styles", 22 (3), 343-375

(3) ADAA, Abu Dhabi Accountability Authority, Illustrative IPSAS Entity Financial Statements Public Sector Entity (PSE), Issued April 2015, p 12 -17.

اتخاذ القرار وتفويض الصلاحيات والحفاظ على المال العام، ويعرض الدليل للعاملين في الميدان المحاسبي والمالي وإحصاءات مالية الحكومة مختلف أنواع الخدمات العامة والاقتصادية والتجارية وشؤون العمالة والطاقة والنقل والصناعة والسياحة والبحوث والتطوير وحماية البيئة والإسكان وتنمية المجتمع والصحة والتعليم والثقافة والحماية الاجتماعية على أساس ترميز رقمي بهدف توحيد لغة الإحصاءات الحكومية ورموزها لتسهيل قراءتها وفهم خلاصاتها⁽¹⁾.

2- الموازنة العامة

يتم اعداد الموازنة العامة لدولة الامارات ككل، فكانت البداية في عام (1972م) بتطبيق ما يعرف بـ "موازنة البنود" التي يتم من خلالها تحديد أنواع وأحجام النفقات لتقابلها اعتمادات لكل بند من بنود الموازنة دون ربطها بالأهداف المطلوب تحقيقها، وفي عام (2001م) وبعد الاطلاع على التجارب العالمية في حينها تم العمل بما يعرف بـ "موازنة البرامج والأداء" تم ربط المدخلات (الاعتمادات) بالمخرجات (الأهداف)، وبدءاً من (2011م) تم اتباع نظام الموازنة متوسطة المدى بثلاث سنوات وفقاً لمبادئ "الموازنة الصفرية" التي تحدد الأنشطة والخدمات مقابل تكلفة كل منها، ما يعني أفضل توظيف للموارد والنفقات وصولاً لتحقيق أفضل النتائج، كما تم بدءاً من العام (2014م) استعمال التنبؤ الوظيفي الدولي للنفقات الحكومية وتطبيق النظام الآلي في إعداد الموازنة، وفي عام (2016م) اعتمد مجلس الوزراء مشروع الموازنة العامة للاتحاد متوسطة المدى عن السنوات (2017-2021م) بنفقات تقديرية لخمس سنوات لتصبح دولة الإمارات هي الدولة العربية الأولى التي تقوم بإعداد ميزانية لـ (5) سنوات، بهدف تطوير مستوى الخدمات الاجتماعية والتركيز على رفع مستوى الخدمات الحكومية وزيادة نسبة رضا المتعاملين تجاه جهود الحكومة الاتحادية.⁽²⁾

2-3-4 تحليل لتجارب الدول المختارة:

تم اختيار مجموعة متنوعة من الدول من عدة قارات بظروف مختلفة اقتصادياً وسياسياً ومحاسبياً، فنجد منها ما هو ضمن الدول المتقدمة اقتصادياً مثل استراليا في حين ان روسيا والبرازيل من البلدان ذات نمو اقتصادي سريع الا ان هناك من يصنفها من ضمن الدول النامية وتعد دولة الامارات ذات الاقتصاد احادي الجانب باعتمادها على الصادرات النفطية اما جنوب افريقيا والاردن فهي من البلدان النامية كما تختلف هذه البلدان من حيث التطور في مجال المحاسبة فنجد ان استراليا من اكثر الدول تطوراً في مجال المحاسبة ويمكن اعتبار الامارات في

(1) (<https://www.mof.gov.ae>)

(2) <https://www.mof.gov.ae/Ar/budget/Pages/Five-yearBudget2017-021.aspx>

مراحل متقدمة في مجال المحاسبة في حين ان الاردن تعاني من ضعف كبير في هذا المجال، وعلى الرغم من الاختلافات الكبيرة بين هذه الدول الا ان كل هذه البلدان اعتمدت المعايير المحاسبية الحكومية الدولية ويمكن بيان التأثيرات الناتجة عن هذا الاعتماد بالآتي:

- 1- اغلب هذه الدول اعتمدت نهج تكييف معاييرها الوطنية مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية بدلاً من التبني الكامل لهذه المعايير كما في استراليا وروسيا والحكومة المحلية لدولة جنوب افريقيا والبرازيل وامارة ابو ظبي اما الاردن فقد انتهجت تبني المعايير وليس التكييف.
- 2- بعض هذه الدول انتهت من الاعتماد وهي تعتمد حالياً اساس الاستحقاق المحاسبي في اعداد كشوفاتها مثل استراليا وروسيا والحكومة المحلية لدولة جنوب افريقيا والبرازيل وامارة ابو ظبي ومنها ما يزال يعمل وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق الاساس النقدي كمرحلة انتقالية نحو تبني المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق اساس الاستحقاق كما في الاردن.
- 3- قامت الدول بتطوير ملاكها العامل في الوحدات الحكومية.
- 4- طورت هذه الدول قوائمها المالية بما يتوافق مع اساس الاستحقاق .
- 5- تعتمد هذه الدول على تكنولوجيا متقدمة تساعد في تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية.
- 6- تعد هذه الدول موازنتها العامة وفق الاساس النقدي باستثناء موازنة استراليا التي تعد موازنتها العامة وفق اساس الاستحقاق المحاسبي.
- 7- تعتمد هذه الدول في اعداد موازنتها اسلوب موازنة البرامج والأداء باستثناء دولة الامارات العربية المتحدة التي تعتمد الموازنة الصفرية.
- 8- تعتمد الدول فضلاً عن التبويب الاقتصادي والتبويب على التبويب وفق البرامج والاهداف.
- 9- قامت الدول بتطوير المصطلحات المحاسبية المعتمدة في المخطط المحاسبي لكل منها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية.
- 10- تعد هذه الدول موازنتها على المدى المتوسط فمنها ما تعتمد ثلاث سنوات ومنها مدى اربع سنوات في حين ان دولة الامارات العربية تعدها لمدة خمس سنوات.
- 11- تعتمد هذه الدول اللامركزية الادارية.

2 - 3 - 5 مشكلات اعتماد الموازنة في الرقابة

إن من الأهداف الأساسية للموازنة هي الرقابة على المال العام وان الرقابة تتمثل بمجموعة من الاجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيه التي يمكن ان يتمثل بالدستور والقانون والنظام او التعليمات وخطط العمل الاداري والمالي والبرامج والموازنات وتبدو الرقابة

المالية على وفق هذا المفهوم العام متمثلة في تلك الاجراءات التي يتم من خلالها التيقن من سلامة التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الاموال العامة وحسن ادارتها. (1)

وتعد الموازنات من المعايير المقررة التي يتم في ضوءها تقويم نتائج الأعمال او عناصر القوائم المالية التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في اعداد تقريره عن نتائج أعمال المنشأة ويلحظ أن المشرفين وموظفي الحكومة والجمهور يريدون ان يعرفوا فيما اذا كانت الموارد الحكومية تدار بصورة صحيحة وتستخدم طبقاً للقوانين والانظمة وان البرامج الحكومية تحقق نتائجها وأهدافها المرغوبة، ومن المشكلات في اعتماد الموازنة في الرقابة هي عدم الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية والأهداف المحددة والتركيز على المدخلات وتدبير الاموال وهذا يؤدي الى عدم التعرف الى اقتصادية وكفاءة الموارد الاقتصادية. (2)

وسبق ان ذكرنا أن الموازنات تعد من المعايير المقررة من قبل المدقق الخارجي والداخلي لذا يتوجب عند اعدادها ان لا تكون متراخية وفضفاضة واشراك المستويات الادارية كافة (الوسطى والدنيا) في عملية الاعداد لما لها من تأثير في العلاقات السلوكية للعاملين . ولا بد ان نذكر أن تقارير الرقابة المالية ترفع الى السلطة التشريعية في الدولة مستهدفة بذلك بناء نظام تقويم سليم للأداء والمساءلة الموضوعية .

ويلحظ ((أن التقارير السنوية التي ترفع من قبل السلطة التشريعية المتمثلة بتقارير ديوان الرقابة المالية تظهر عادة بعد مضي زمن طويل تجعلها قليلة المنفعة وتفقد قدرتها على التأثير في معالجة القضايا السلبية في الوقت المناسب ومحاسبة المسؤولين عنها . وكذلك اقتصارا لتدقيق والرقابة الداخلية على التدقيق المستندي من دون متابعة اسباب التجاوز على الاعتمادات المخصصة التي تعد من المشكلات التي يتخوف منها منفذو الموازنة، لذا يقترح الباحث ان تعد تقارير شهرية من الاقسام المالية ترفع الى اقسام ومديريات التدقيق كما في الشكل أدناه :

تقرير عن نسبة تنفيذ الموازنة

بحسب مستويات الانفاق لشهر

(1) (<https://www.mof.gov.ae>)

(2) حماد، احمد هاني ، والبحر ، حصة محمد ، " أصول المحاسبة الحكومية" ، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت ، 1990 ، 109 .

الملاحظات	نسبة التنفيذ	مقدار لمصروف لسنة	مقدار التخصيص السنوي	اسم الحساب	مستوى 5	مستوى 4	مستوى 3	مستوى 2	مستوى 1	قسم

المصدر: إعداد الباحث الدراسة الميدانية 2021م

مسؤول السجلات مسؤول الوحدة الحسابية مسؤول شعبة التدقيق

من خلال التقرير السابق المقترح من قبل الباحث يلاحظ أن قد شمل جميع المستويات والتي ينبغي عليها متابعة المخصص والمنفذ وأسباب التجاوز وترفع بذلك تقارير شهرية الى المسؤولين ليكونوا على الاطلاع بالأمور المالية وفقاً لمبدأ الإفصاح المحاسبي والذي بدوره يعزز عملية الرقابة على المال العام .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

سيتم من خلال الفصل الحالي تناول المباحث الآتية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الموازنة العامة للدولة بالعراق

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الموازنة العامة للدولة بالعراق

تمهيد

ينظم الاجراءات التي تحكم تنمية وتبني وتسجيل وادارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق، والامور المتصلة بهاو التي تشمل القرض العام والضمانات والرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق، وتكون مبادئ الشفافية والشمولية والوحدة ذات اهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصلة بها. فقد حدد مبدأ الشفافية ان تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دولياً وتُقدم بطريقه تسهل التحليل وتعزز الثقة بها، ويستلزم مبدأ الشمولية ان تشمل الموازنة كل المؤسسات والدوائر الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية وان تقدم الموازنة فكره متماسكه ومتكاملة عن عملياتها وفكره اجماليه عن التصويت عليها من الجهة الحكومية التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية، اما مبدأ الوحدة فيعني ان تكون كل الموارد الحكومية موجهه الى وعاء مشترك وتستعمل للإنفاق العام وفقاً لأولويات الحكومة.

3-1-1 قانون الإدارة والدين العام للموازنة العامة للدولة :

يتألف القانون من ملحقين الاول وتم تخصيصه لقانون الإدارة المالية لسنة ٢٠٠٤ ويضم (١٦) قسماً عالجت الغرض من اصدار القانون وتعريف المصطلحات الواردة فيه وكيفية ممارسة وزير المالية صلاحياته وقرار الموازنة وادارة العوائد النفطية، اعداد الموازنة وقانون الموازنة، واهتم القسم الثامن منه بالمؤسسات العامة واستقلال موازنتها عن موازنة الحكومة الفدرالية او اية جهة حكومية اخرى، وايضاً تناول تنفيذ الموازنة والقروض والضمانات وما يتعلق بالرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق ومهام وزارة المالية والتدقيق الداخلي في وحدات الانفاق والمؤسسات العامة، والتدقيق الخارجي من قبل ديوان الرقابة المالية للموازنة الفدرالية والموازنة التكميلية، وتناول القسم الخامس عشر الترتيبات الانتقالية اما القسم الاخير فقد حدد نفاذ القانون. اما الملحق الثاني فخصص لقانون الدين العام ويضم (٦) اقسام عالجت تعريف المصطلحات الواردة في القانون والصلاحيات والمهام المتعلقة بإصدار سندات الدين الحكومي، وتناول القسم الثالث الصلاحيات والمهام المتعلقة بسندات الدين المستحقة، وايضاً السلطات المتعلقة بالوكلاء الماليين ومكان الايداع، وحدد القسم الخامس الواجبات والسلطات الإدارية، واخيراً الاحكام الختامية.

وتتضح الرؤية التقليدية للموازنة العامة في العراق من خلال تعريف قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004م للموازنة العامة في القسم (2) الفقرة (4) بانها " برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات والصفات العينية للحكومة " فوصفها هذا القانون انها مجرد تخمينات لإيرادات الوحدات الحكومية ونفقاتها الممولة مركزياً للعمل بموجبها،

ويسمى هذا النوع من الموازنات المعتمد حالياً بالموازنة التقليدية او موازنة البنود، وجاء الدليل المحاسبي الحكومي العراقي لبيين التبويبات المستعملة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة نتيجة لاعتماد هذا النوع من الموازنات وذلك باستعمال أسس تقليدية اذ يتم تبويبها ادارياً ونوعياً ووظيفياً دون استعمال التبويب حسب البرامج والانشطة التي يتم اعتمادها لتحديد مدى كفاية وفاعلية الوحدات الحكومية في استغلال الموارد العامة وانفاقها في البرامج الناجحة والكفوءة، فمن ابرز المعوقات التي تعاني منها الموازنة العامة في العراق هو عدم وجود تحديد للأهداف والبرامج والتي ينبغي ان تنفذها الدولة عن طريق ما يتم تخصيصه من مبالغ لتحقيق تلك الاهداف والاعراض سواءً أكانت سياسية أم اقتصادية أم اجتماعية، وعليه فأنها تُعد موازنة ذات دور رقابي لنتائج تنفيذ الموازنة والتحقق من أن الانفاق والتحصيل قد تم وفقاً لما خُطط له وعدم تجاوز الاعتمادات المحددة.

وقد اصدرت وزارة المالية كراساً بالمواعيد المحددة في قانون الإدارة المالية والدين العام يتضمن مواعيد اعداد الموازنة وتأريخ المصادفة على قانون الموازنة فضلاً عن المواعيد المحددة لعمل المؤسسات العامة، ومواعيد تنفيذ الموازنة، وديون الحكومة الفدرالية من القروض والضمانات والفقرات الخاصة بالرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق ضمن جدول زمني محدد ومهام وزارة المالية خلال اعداد الموازنة، التدقيق الداخلي خلال اعداد الموازنة وتنفيذها والتدقيق الخارجي بعد وخلال تنفيذ الموازنة واخيراً الترتيبات الانتقالية لتنفيذ هذا القانون. (1)

اهم المبادئ الواردة في قانون الإدارة المالية:

إن قانون الإدارة المالية دعا إلى ثلاثة مبادئ واعدها ذات أهمية جوهرية عند إعداد وتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية للعراق والأمور المتصلة بها وهذه المبادئ هي:

أولاً - مبدأ الشفافية: ويستلزم أن تصنف معلومات الموازنة وفقاً للمعايير الدولية المقبولة قبولاً عاماً وتقدم بطريقة ما تسهل تحليل السياسات ودعم المساءلة.

ثانياً - مبدأ الشمولية: ويستلزم أن تغطي الموازنة كل الوحدات والمؤسسات الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية لكي تقدم الموازنة رؤية موحدة ومتكاملة لهذه العمليات ليصوت عليها ككل من قبل هيئة مخولة كسلطة تشريعية وطنية.

ثالثاً - مبدأ الوحدة : الذي يستلزم أن تكون كل الموارد الحكومية موجهة إلى وعاء مشترك ليتم تخصيصها واستخدامها للإنفاق العام وفقاً لأولويات الحكومة .

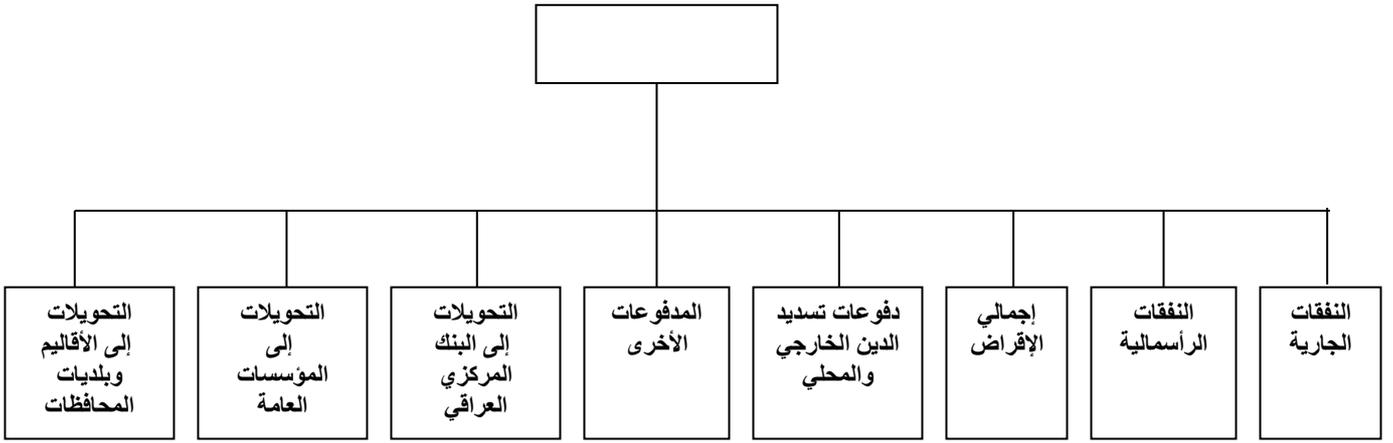
(1) المواعيد المحددة في قانون الإدارة المالية والدين العام/ وزارة المالية، 2018.

إن قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 ومن خلال مواده اعتمد الأساس النقدي في إجراءات العمل المحاسبي , فوجد فيما يخص المصروفات حيث ورد في القسم الرابع الذي بعنوان أحكام عامة وفي الفقرة (1) منه حيث نصت :

التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط في نهاية السنة المالية .
وهناك استثناء في تكملة الفقرة :

(ما عدا الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة)
علما بان المدفوعات تتضمن حسب الفقرة (8) من الأحكام العامة القسم الرابع, ويوضح الشكل رقم (1-3-1):

شكل (1-3-1) هيكل المدفوعات



المصدر : قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004

- أ. النفقات الجارية , تتضمن الرواتب والمخصصات الأخرى , نفقات السلع والخدمات , التحويلات الجارية , بضمنها الرواتب التقاعدية ومدفوعات الضمان الاجتماعي , التي دفعت نقدا أو تم إصدارها عينا , مدفوعات الفوائد والتحويلات العينية .
- ب. النفقات الرأسمالية المخصصة لشراء الموجودات الثابتة والمخزونات والأصول المعنوية والأصول المالية والتحويلات الرأسمالية المدفوعة نقدا أو عينا أو المنح.
- ج. إجمالي الإقراض.
- د. إعادة تسديد الدين الخارجي والمحلي .
- هـ. المدفوعات الأخرى وفقا لقوانين الحكومة الانتقالية .

و. التحويلات إلى البنك المركزي العراقي بموجب النصوص ذات الصلة في قانون البنك المركزي .

ز. التحويلات إلى المؤسسات العامة .

ح. تحويلات إلى حكومات الأقاليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية بما فيها أموال الموازنة العامة .

وعليه فإن المبالغ التي دفعت فعلا خلال السنة المالية سواء كانت مصروفات استهلاكية أو استثمارية تقيد مصروفا في الحسابات المختصة لتلك السنة , أما المبالغ التي استحق صرفها لبضائع وخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة إلا أن صرفها لم يتم خلال تلك السنة فيجب إضافة السنوية في الحسابات ضمن مرحلة الحسابات الختامية وتسجل كأمانات .

كما نص قانون الإدارة المالية المرقم 95 لسنة 2004 في الفقرة رقم (4) من القسم الرابع (أحكام عامة) إن الموازنة الاتحادية السنوية تتضمن:

أ- المقبوضات والمدفوعات النقدية أو العينية لكل الوزارات الحكومية , المؤسسات ومنظمات الحكومة الاتحادية.

ب- التحويلات, وبضمنها إلى الحكومات الإقليمية والمحافظات , والبلديات والحكومات المحلية وبضمنها أموال الموازنة الخاصة .

أما الفقرة رقم (5) فقد نصت:

2- إن مصدر كل المقبوضات سيتم تحديده بدقة بالموازنة , وكل المدفوعات لسنة الموازنة والالتزامات للسنوات القادمة سيفصح عنها في الموازنة , وطبيعة ومدة هذه الالتزامات ستحدد كما هو موصوف بقوانين الموازنة السنوية .

والفقرة رقم (7) حددت المقبوضات حيث نصت :

7- تتضمن المقبوضات :

أ- إيرادات الضريبة:

1- إيرادات ضريبة النفط .

2- إيرادات الضريبة غير النفطية .

ب- إيرادات غير ضريبية :

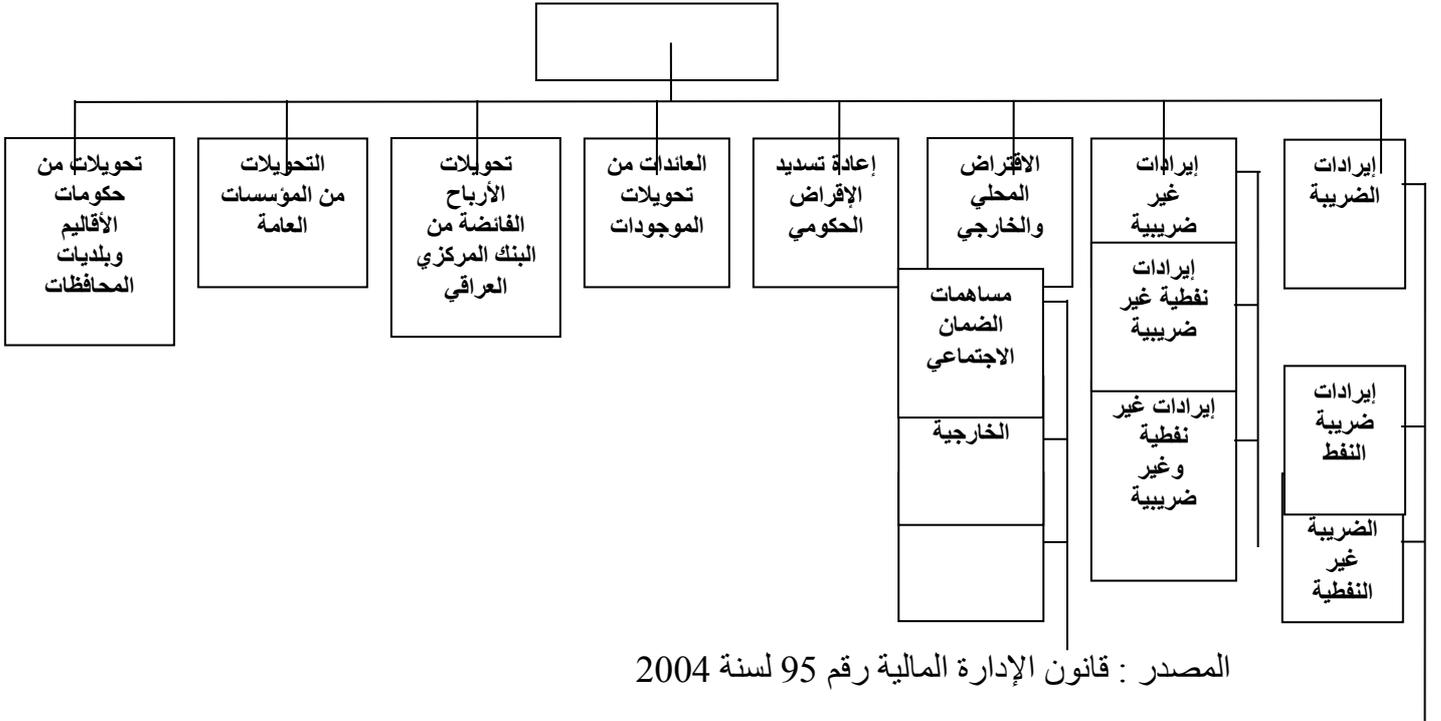
1- إيرادات نفطية غير ضريبية .

2- إيرادات غير نفطية وغير ضريبية :

- مساهمات الضمان الاجتماعي .

- المنح الخارجية .
 - أخرى .
 - ج- الاقتراض المحلي والخارجي.
 - د- إعادة تسديد الإقراض الحكومي.
 - هـ- العائدات من تحويلات الموجودات .
 - و- تحويلات الأرباح الفائضة من البنك المركزي العراقي بموجب النصوص ذات الصلة في قانون البنك المركزي العراقي بموجب النصوص ذات الصلة في قانون البنك المركزي العراقي .
 - ز- التحويلات من المؤسسات العامة .
 - ح- تحويلات من حكومات الأقاليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية بما فيها أموال الموازنة الخاصة .
- والشكل رقم (2-1-4) يوضح هيكل المقبوضات حسب ما جاء به قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 .

شكل (2-1-3) هيكل المقبوضات



ولتحديد نتيجة الموازنة العامة من فائض أو عجز فإن الفقرة رقم (6) من الأحكام العامة نصت على :

3- إن الفرق بين المقبوضات (باستبعاد القروض) والمدفوعات (باستبعاد إعادة تسديدات لأصل الدين) هو فائض الموازنة (إذا كان موجبا) أو عجز الموازنة (إذا كان سالبا) ولتمويل العجز إذا تحقق في الموازنة العامة فقد حددته الفقرة رقم (14) حيث نصت على:
14- يمول عجز الموازنة بواسطة الأرصدة النقدية للحكومة الاتحادية, اقتراضات قصيرة الأجل , قروض خارجية ومحلية أو بإصدار سندات مالية بالدين الحكومي. ويمكن أن تستخدم الاقتراضات قصيرة الأجل لغرض تأمين السيولة لمدة لا تزيد عن (6) أشهر⁽¹⁾.

إن قانون الإدارة المالية اعتمد الأساس النقدي في معالجة الإيرادات , إلا أن الفقرة رقم (11) من القسم الرابع (أحكام عامة) أعطت استثناء بصلاحيه وزير المالية حيث نصت :
11- وزير المالية قد يتخلى عن حق الحكومة الاتحادية في استحصال مبلغ مستحق الدفع أو إرجاء مواعده أو تقسيطه , كل ذلك يجب أن يكون بموجب الشروط والإجراءات المحددة بالقانون ولكن هذا الاستثناء يتطلب حسب ما جاء في الفقرة (12) تبليغ مجلس الوزراء حيث نصت على.

12- على وزير المالية إن يقوم بتبليغ مجلس الوزراء عن أي مبلغ تم حذفه أو تأجيله مع بيان أسباب الحذف. يقدم هذا التبليغ فصليا مع ملخص التقرير الختامي ومع الحسابات السنوية الختامية للموازنة الاتحادية . تكون هذه التقارير متاحة علنا (قانون الإدارة المالية رقم 95 , 2004 : 5) .

ومن التشريعات المالية النافذة حاليا في العراق قانون الموازنة الفيدرالية رقم (1) لسنة 2006 وتم إصداره وفق (ت) من الفقرة رقم (2) في القسم الثاني عشر (مهام وزارة المالية) حيث جاء فيها:
ت- إعداد قانون الموازنة السنوية وأي قوانين تكميلية وجعلها متاحة .

في المادة (18) من قانون الموازنة السنوية لعام 2006 اختصت في القسم الأول منها في الضوابط اللازمة لتنسيق صلاحيات الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة في استخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة فقد أكدت على أن دليل حسابات الموازنة (تصنيف الموازنة) يعتمد نفس مبادئ قانون الإدارة المالية وهي مبدأ الشفافية ومبدأ الشمولية ومبدأ الوحدة فقانون الإدارة المالية يحدد الجانب النوعي في أنواع المصروفات التي يجوز للإدارة أو الوحدة التعامل بها, أما قانون الموازنة الفيدرالية للسنة المالية 2006 فهو يحدد الجانب الكمي من

(1) (قانون الإدارة المالية رقم 95 , 2004 : 5) .

تطبيقات الأموال العامة المخصصة أي يقرر حدود القدرة الاتفاقية المسموح بها للإدارة أن تتحرك في نطاقها خلال السنة المالية .

إن المناطق المشمولة جغرافيا بالموازنة الفيدرالية للعراق فهي (18) محافظة بضمنها إقليم كردستان وسيعامل هذا الإقليم كحكومة إقليمية تتدفق مواردها إلى الخزينة العامة في حسابات موحدة بالنسبة للإيرادات والمصروفات , أما هيكلية الموازنة الفيدرالية فهي تشمل كل الوحدات الاقتصادية الحكومية الممولة مركزيا والتي تشمل الوزارات والدوائر التابعة لها (ويظهر الملحق رقم (1) التصنيف الإداري لنفقات الدولة) والتي تقدم أعمال وخدمات عامة فكل الإيرادات التي تحققها هذه الوحدات ليس لها الحق في التصرف بها ويتم تحويلها إلى حساب الخزينة الموحد وان وزارة المالية هي الجهة الوحيدة المخولة للتصرف بهذه الأموال , أما الوحدات الممولة ذاتيا والمملوكة من قبل الدولة وتخصها المادة رقم (14) من تعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية لسنة 2006 حيث لا تدخل هذه الوحدات في موازنة الحكومة الفيدرالية ولكن هذه الوحدات تحصل على دعم من الدولة يدخل في النفقات التحويلية ومن إيراداتها نسبة للدولة تورد إلى حساب الخزينة الموحد .

أما القسم الثاني من المادة (18) من قانون الموازنة الفيدرالية فهو يخص تعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية السنوية لعام 2006 والتي أكدت على أن تتقيد إدارات الوحدات الاقتصادية الحكومية في نفقاتها في حدود التخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة لان ذلك يمثل عنصرا أساسيا من عناصر التخطيط المالي السليم والإدارة الجيدة في الدولة , كما أكدت على ذلك الفقرة (أ) من المادة السابعة (الالتزام بالتخصيصات) :

أ- التأكيد على الالتزام التام بأحكام قانون الإدارة المالية والدين العام وعدم الدخول بأي التزامات مالية أو التعاقد على تجهيز مواد أو سلع أو تقديم خدمات قبل التأكد من توفر التخصيص المالي اللازم في الموازنة المختصة .

وكذلك أكدت تعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية على ضرورة ترشيد الإنفاق وهذا ما أكدته الفقرة (ب) من المادة الثانية (النفقات) .

ب- وجوب الضغط على النفقات والحد منها وترشيدها وان يكون هدف الإدارات الحكومية التدبير والتركيز على إعادة إعمار البنى التحتية للوزارات ودوائر الدولة ومؤسساتها وضرورة إتباع الدقة عند التصرف في الأموال العامة وتوجيهها وصرفها للأغراض المخصصة من اجلها حصرا (قانون تنفيذ الموازنة الفيدرالية , 2006: 2) .

وكذلك الفقرة (أ) من المادة الرابعة (الالتزام بشروط العقد) فقد نصت :

أ- ضرورة الالتزام بشروط العقود التي تبرمها الوزارات ودوائر الدولة وفق الصيغة المنبثقة في تاريخ إبرامها وخاصة فيما يتعلق بالأسعار وعدم جواز تغيير هذه الشروط بحجة ارتفاع الأسعار. إن الفقرة (ب) من المادة الرابعة (الالتزام بشروط العقد) هي تأكيد على استخدام الأساس النقدي و تعزيز لما جاء به قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 بما يخص المصروفات فقد نصت:

ب- يراعى عند الالتزام بعقود يمتد تنفيذها لأكثر من سنة وضع التخصيصات اللازمة في موازنة السنة القادمة حيث يتعذر تدوير أو نقل أي مبالغ متبقية من موازنة سنة معينة إلى سنة أخرى عدا ما نصت عليه الفقرة (1) من القسم الرابع من قانون الإدارة المالية , 2004 .

إن ذلك يعني لا بد من توقف الصرف بانتهاء الفترة المالية المحددة وإسقاط جميع التخصيصات المالية غير المنفقة , وينطبق الأمر كذلك على المصروفات الرأسمالية الخاصة بشراء أو استملاك مباني أو أراضي جديدة فقد نصت المادة رقم (13) النفقات الرأسمالية حيث جاء فيها :

أ- يشترط توفر الاعتمادات اللازمة بما يغطي متطلبات الاستملاك أو الشراء وتسقط الاعتمادات المخصصة لذلك الغرض بانتهاء السنة المختصة إذا لم يتم الاستملاك أو الشراء فعلا. كما منعت تعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية لسنة 2006 في الفقرة (ج) من المادة رقم (7) وعنوانها الالتزام بالتخصيصات المناقلة بين تخصيصات الإنفاق الرأسمالي و تخصيصات الإنفاق التشغيلي وجاء فيها :

ج- لا يجوز أيضا استغلال تخصيصات المشاريع الرأسمالية لأغراض الإنفاق التشغيلي بتاتا . وبخصوص الإيرادات فقد ورد في المادة رقم (1) الإيرادات من التعليمات بضرورة بذل أقصى الجهود لمتابعة تحصيل الإيرادات المذكورة في مواعيد تحققها أولا بأول وعدم التماهل أو التساهل في تحصيلها لسبب أو لآخر .

من الفقرة أعلاه واضح بأنه تأكيد على اعتماد الأساس النقدي في تسجيل الإيرادات . إن التشريعات المالية والمحاسبية النافذة حاليا في العراق للوحدات الاقتصادية الحكومية الخدمية والتي تمولها الموازنة العامة تتمثل في قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 وتعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية لسنة 2006 , جاءت هذه التشريعات لوجود حاجة ملحة للتطوير والتغيير إلا أن هذه التشريعات لم تغير مما كان سائدا في التشريعات القديمة إلا الشيء القليل فالأساس المتبع في عملية القياس المحاسبي لا زال هو الأساس النقدي فالتقارير المالية الحكومية لم يطرأ عليها أي تغير في إثبات المصروفات والإيرادات الحكومية وكذلك الموجودات والمطلوبات وبالتالي بقيت التقارير المالية الحكومية عاجزة عن تلبية الإفصاح الكامل والسليم للمعلومات المحاسبية ,

في حين زادت عدد الفئات المستخدمة والمستفيدة من التقارير المالية الحكومية بالتالي يتبعه زيادة حاجتها للمعلومات المحاسبي بقصد اتخاذ القرارات المختلفة .

إن قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 في الفقرة رقم (4) من القسم الثامن الذي بعنوان المؤسسات العامة حدد ما هي التقارير المالية الحكومية التي يجب إعدادها والفترة التي يجب تقديمها خلالها وجاء في هذه الفقرة الآتي :

4- بعد عشرة أيام من نهاية كل شهر تقدم المؤسسات العامة حساباتها الشهرية إلى الوزارة المختصة. وعلى جميع تلك المؤسسات أن تقدم حساباتها نصف السنوية إلى وزير المالية بموعد أقصاه الخامس عشر من شهر تموز. وعلى جميع الشركات العامة أن تقدم حساباتها الختامية المدققة إلى وزير المالية بموعد أقصاه الحادي والثلاثين من شهر آذار من السنة التي تلي السنة المالية المنتهية . تتضمن الحسابات الختامية الميزانية العمومية وكشف الأرباح والخسائر وكشف التدفق النقدي والملاحظات التي تتعلق بالحسابات الختامية والتي تغطي من ضمن أشياء أخرى كالاتي : السياسات المحاسبية والإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات بضمنها الاقتراضات والالتزامات والمطلوبات الطارئة وتعد الحسابات الختامية وفقاً للمعايير الدولية وستدقق من قبل مدقق مستقل.

إن قانون الإدارة المالية يدعو إلى اعتماد الأساس النقدي من خلال الاطلاع على مواده وقراراته وهذه التقارير المالية التي دعا إلى عملها يتطلب إعدادها اتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات الاقتصادية الحكومية , كما أن المعايير الدولية الحكومية أغلبها يتم تطبيقها عند اعتماد أساس الاستحقاق في إجراءات العمل المحاسبي .

أما تعليمات تنفيذ الموازنة الفيدرالية لسنة 2006 فأنها دعت إلى إعداد التقارير المالية الآتية وحسب ما جاء في القسم الأول منها .

1- **ميزان المراجعة** : يبين فيه مقدار المبالغ التي استلمتها الإدارة أو الوحدة من وزارة المالية (دائرة المحاسبة) المتمثلة بتخصيصات الموازنة وتدرج فيه المبالغ التي تم صرفها من تلك المبالغ وبيان أوجه الصرف مع تقرير يوضح فيه مفردات هذه النفقات كماً ونوعاً بحيث يعطي الميزان صورة واضحة عما قامت به الإدارة خلال الشهر المنصرم سواء بالنسبة إلى المصروفات الفعلية وأوجه صرفها أو الإيرادات حسب مصادر تحصيلها وبالتالي مدى الحاجة إلى السيولة النقدية التي تتطلبها خطة الشهر التالي على أن يودع ميزان المراجعة مع التقرير إلى دائرة المحاسبة .

2- **الموازنة النقدية** : تلتزم كافة الدوائر بتنظيم موازنة نقدية شهرية فعلية للنفقات والإيرادات التي حصلت خلال الشهر على أن تتضمن هذه الموازنة الحسابات الوسيطة (السلف والأمانات) وكذلك مبالغ الدائنين والمدينون وكافة العمليات الحسابية التي تتعلق بالناحية المالية والحسابية

التي تتعلق بالناحية المالية والحسابية ثم المركز المالي الفعلي للإدارة (حساب قياس النتيجة)
وبيان موقف السيولة النقدية من حيث الوقت والمبلغ المطلوب .

3- **الإيرادات** : يجب قيد جميع الإيرادات بما فيها التبرعات والهبات والمنح والإعانات والقروض المختلفة إيرادا في الحسابات المختصة ولا يجوز تنزيل قسم من المصروفات أو كلها من أصل الإيرادات وقيد الصافي إيرادا , بل يقتضي إيداع كافة الإيرادات من مختلف مصادرها في حساب الإدارة المعنية المفتوح لدى المصرف المختص ولا يجوز التصرف بها أو الاحتفاظ بجزء منها في صندوق الإدارة بأي حال من الأحوال مع مراعاة أحكام المادة (10) من قانون الموازنة الفيدرالية للسنة المالية / 2006 حيث يقتضي أن تصرف التبرعات والمخ والإعانات والهبات والقروض للأغراض المخصصة والمحددة لها حصرا.

4- **التقارير الشهرية الموحدة** : تقوم كل وزارة بإعداد تقرير شهري موحد عن نشاطاتها وما تم تنفيذه من الأعمال والخدمات والمهام المكلفة بإنجازها ونسبة مرحلة الإنجاز على أن يكون التقرير بينا وواضحا يمثل واقع الحال الفعلي دون مغالاة للوقوف على أعمال الوزارات ودوائر الدولة ومراقبة الموازنة والخزينة ومعرفة أوجه إنفاق الأموال العامة وأغراض الصرف .

ومن خلال ما سبق يتضح أن إعداد الموازنة العامة في العراق يعتمد على الاساس النقدي ، ويمكن الاستدلال على اعتماد ذلك الاساس من خلال النصوص القانونية الواردة في قانون الادارة المالية والدين العام لسنة (2004)، فقد نصت الفقرة (1) من القسم (4) على " تقرر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي اقرت لها، التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط نهاية السنة المالية ماعدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستعملت بصورة صحيحة"، مما يؤثر سلباً على التخطيط للموازنة العامة، اذ يتم الاعتماد على النتائج الفعلية للسنة الحالية والسنوات السابقة في تقدير الايرادات والنفقات في موازنة السنة القادمة، دون الاخذ بالاعتبار التغيرات الاقتصادية والاجتماعية وحالات التضخم بسبب انخفاض القيمة الشرائية للدينار العراقي، فعدم تسجيل النفقات المستحقة على الوحدة يؤدي الى الحاجة الى زيادة نفقات السنة القادمة لغرض تغطية نفقاتها فضلاً عن نفقات السنة التي سبقتها، كما ان تسجيل المقدمات كمصاريف نهائية يؤدي الى تخصيص مبالغ كبيرة للسنة القادمة دون الحاجة الفعلية لها مما يسمح بالهدر والاسراف في المال العام في حين ان هذه المبالغ يمكن الاستفادة منها في تخصيصات اخرى اكثر اهمية، ووفقاً للقانون العراقي فان الاعتماد الذي لا يتم تنفيذه خلال السنة يسقط في نهايتها ولا يتم الاستمرار في التنفيذ الى السنة اللاحقة وعليه فالموازنة العامة في العراق يتم اعدادها على المدى القصير بما لا يتجاوز السنة الواحدة.

وقد اكد قانون الادارة المالية والدين العام في القسم (1) ، "بأن تكون مبادئ الشفافية والشمولية ذات اهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصلة بها" وبين كذلك ان "مبدأ الشفافية يستلزم ان تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دولياً وتقدم بطريقة تسهل التحليل وتعزز الثقة بها" اما مبدأ الشمولية فيستلزم ان تشمل الموازنة كل المؤسسات والدوائر الحكومية التي تقوم بعمليات حكومية وأن تقدم الموازنة فكرة متماسكة ومتكاملة عن عملياتها وفكرة اجمالية عن التصويت عليها من قبل الجهة الحكومية التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية "، كما بين القسم (11) في الفقرة (8) بانه بعد موافقة السلطة التشريعية على الحسابات السنوية النهائية يتم نشر الحساب الختامي في الجريدة الرسمية " الوقائع العراقية" وان تكون متاحة للجمهور، في حين ان الواقع يبين خلاف ذلك، اذ انه على مدى العقد الماضي حازت الموازنات العراقية على انتقاد واسع لعدم وجود الشفافية ويؤكد ذلك تقارير عدة منها تقرير (Transparency international) عام (2013م) وكذلك تقرير (Sovage) لعام (2013م) وكذلك تقرير (Open Budget Survey) لعام 2015م التي اشارت الى عدم وضوح واكتمال وثائق الموازنة العامة، فلم يتم نشر وثائق الموازنة التقديرية والتنفيذية التي تعمل على تسهيل المناقشات العامة والرصد، وتعاني الموازنة العامة كذلك من التأخير في اعدادها وقرارها وتنفيذها فهناك تاخر من قبل وحدات الانفاق في غلق حسابتها وتقديم موازين المراجعة في الموعد المحدد بموجب القانون ومن ثم تاخر في اعداد الحساب الختامي للدولة ككل، فقد تم في عام (2016م) اقرار الحساب الختامي للدولة للاعوام (2005 - 2007م) اما الحسابات الختامية من (2008 - 2011م) تم اقرارها في شهر كانون الثاني من العام الحالي (2017م) ومن ثم احتمال غياب المساءلة البرلمانية على السلطة التنفيذية نتيجة التغييرات في ادارات الانفاق نتيجة طول المدة. (بالاعتماد على مقابلة مع السيد رئيس ديوان الرقابة المالية في 2017/4/17).

يتبين من كل ماسبق ان هناك قصور كبير في القوانين والتشريعات المتعلقة بالموازنة العامة أدت الى ضعف كبير سواء من حيث الأغراض التي من المفترض ان تسعى لتحقيقها أم من حيث التقديرات المخصصة فيها أم من حيث رقابة الأداء المالي للدولة.

3-1-2 الربط بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي: الواقع والمعوقات

يُقصد بالربط بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي هو استعمال المصطلحات المحاسبية والتبويبات والترميزات ذاتها في كل من الموازنة العامة (التخطيطية) وكذلك في الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يعتمدها النظام المحاسبي الحكومي ومخرجات هذا النظام (القوائم المالية) والتي يوفرها الدليل المحاسبي الحكومي بما يسهل مقارنة النتائج الفعلية في نهاية السنة

المالية مع ما تم تخطيطه، وقد جاء في القسم (6) من قانون الادارة المالية والدين العام في الفقرة (4) (أ) " تقدير نفقات سنة الموازنة وكما مبين في أنظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة لا سيما قيمة الالتزامات المستحقة غير المسددة للسنة الحالية أو السابقة"

وكذلك ما جاء في القسم (7) الفقرة (2) بأن قانون الموازنة السنوية يتضمن الآتي:

1- تقدير الإيرادات النقدية والعينية المبينة طبقاً للتقسيمات الاقتصادية.

2- تقدير النفقات النقدية والعينية طبقاً للتقسيمات الاقتصادية والتنظيمية والوظيفية.

كما بين القسم (11) في الفقرة (7) بأن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الفدرالية وفق محتوى وتقسيمات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية ."

أحدث قانون الادارة المالية والدين العام تغييراً على دليل الموازنة العامة الصادر في نيسان عام (2000م) وذلك باصدار دليل عام (2007م) والذي كان متوافقاً مع موجز ترميز دليل احصاءات مالية الحكومة GFSM الذي اصدره صندوق النقد الدولي عام (2001م) كخطوة اولى للتحويل نحو اعتماد GFSM، فبعد ان كان الاطار العام لدليل عام (2000م) يتمثل في 1- الموجودات و2- المطلوبات و3- النفقات و4- الإيرادات، تغير في عام (2007م) ليكون 1- الإيرادات 2- النفقات 3- الموجودات والمطلوبات المالية 9- الحسابات النظامية مع اجراء دمج لبعض الحسابات وتغيير بالترميزات واطراف حسابات جديدة، فضلاً عن التحول من الترميز وفق (العدد_ المادة_ النوع) بالنسبة للإيرادات و(الفصل_ المادة_ النوع) بالنسبة للنفقات الى الترميز وفق القسم والمستوى وتصل الى المستوى الخامس، الا انه من خلال الدراسة يتبين ان الدليل الحكومي لعام (2007م) كان يعاني من مشاكل تتمثل اولها في اعتماد بعض التبويات والتي هي موجودة اصلاً في (GFSM) الا انها لا تتلاءم مع الطبيعة الاقتصادية للعراق، مثال ذلك إيرادات النفط التي صنفت وفق (GFSM) بأنها جزء من الإيرادات الأخرى في حين ان العراق بلد نفطي يعتمد بشكل رئيس على ايراد مبيعات النفط، مما يتطلب تبويبه بالشكل الذي يبرزه في تبويات الموازنة لغرض تعزيز الافصاح عن تلك الإيرادات، اما المشكلة الثانية فتتمثل في الابقاء على اعتماد الاساس النقدي بالرغم من أن الـ (GFSM) يدعو لاعتماد اساس الاستحقاق، اما المشكلة الثالثة فهي اقتصار تطبيقه في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح الممولة مركزياً دون شركات القطاع العام الممولة ذاتياً (الشركات العامة واشباه الشركات العامة) برغم ان نطاق تغطية (GFSM) يشمل القطاعين، واستمر العمل بهذا الدليل حتى عام (2013م) إذ تم اصدار دليل مالي ومحاسبي حكومي جديد بموجب الكتاب ذي العدد (405) الصادر من وزارة المالية / دائرة الموازنة / قسم اعداد الموازنة الجارية في تاريخ 2013/5/2 الى الوزارات كافة، بإرفاق نسخة

CD من الدليل الجديد لعام (2013م) لغرض أن يطبق في جميع وحدات الانفاق، والذي يتطلب إعادة تبويب النفقات والايرادات حسب تبويباته وأن يتم البدء بالعمل وفق هذا الدليل الجديد بدلاً من تبويبات (GFSM/ 2001) ابتداءً من 2014/1/1"، ومن خلال دراسة هذا الدليل الجديد (2013م) نجد أن اختلافه عن الدليل السابق يتمثل بالعودة الى الترميز القديم (العدد_ المادة_ النوع) بالنسبة للايرادات و(فصل_ مادة_ نوع) بالنسبة للنفقات، ومن أهم التغييرات هو تعديل ترميز الايرادات النفطية والثروات المعدنية بالرمز (011) بعد أن كانت بالرمز (010102041) مع حذف بعض الحسابات التي لا تتلاءم مع الطبيعة الاقتصادية للعراق أو دمجها في حسابات اخرى مع الابقاء على حسابات اخرى كما هي في دليل (2007م)، واستمر العمل به الى الوقت الحاضر، ويستعمل هذا الدليل كل من التبويب الاداري والاقتصادي والنوعي والوظيفي والجغرافي. اما عن تبويب الايرادات المعتمد في عام (2013م) فانه كما في الجدول الاتي:

جدول (1-1-3)

تبويب الايرادات وفق الدليل المحاسبي الحكومي العراقي

النوع	المادة	العدد	نوع الاستثمار	البيان
			١	الإيرادات
		٠١		الإيرادات النفطية والثروات المعدنية
	٠١			إيرادات تصدير النفط الخام
		٠٢		الضرائب على الدخول والثروات
		٠٣		الضرائب السلعية ورسوم الانتاج
		٠٤		الرسوم
		٠٥		حصة الموازنة من ارباح القطاع العام
		٠٦		الإيرادات الرأسمالية
		٠٧		الإيرادات التحويلية
		٠٨		ايرادات اخرى

المصدر: " الدليل المالي والمحاسبي في العراق " (2013) ص 13

أما النفقات كما صنفها الدليل (2013م) فيبينها الجدول الآتي:

جدول (2-1-3)

تبويب النفقات وفق الدليل الحكومي العراقي

تفاصيل النوع	النوع	المادة	الفصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار	البيان
					٢	النفقات
				٠١		نفقات جارية

			٠١		تعويضات الموظفين
		٠١			الرواتب والاجور
	٠١				رواتب
			٠٢		المستلزمات الخدمية
			٠٣		المستلزمات السلعية
			٠٤		صيانة موجودات
			٠٥		النفقات الرأسمالية
			٠٦		المنح والاعانات وخدمة الدين
			٠٧		الالتزامات المساهمات الخارجية
			٠٨		البرامج الخاصة
			٠٩		المساعدات الاجتماعية

المصدر: " الدليل المالي والمحاسبي في العراق " (2013) ص 14

اما من حيث المصطلحات الي يعتمدها دليل (2013م) فمن الطبيعي ان تتوافق مع الاساس النقدي والنقدي المعدل المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة دون الاعتراف بحسابات تتعلق باساس الاستحقاق كالمستحقات والمقدمات والانذارات والاطفاءات.

3-1-3 النظام المحاسبي الحكومي في العراق: الواقع والمعوقات

تتعرض المشاكل والمعوقات التي تعاني منها الموازنة العامة في العراق والمتمثلة في نوع الموازنة المعتمد والاسس المحاسبية والتبويبات المستعملة وقصر المدى الذي تعمل ضمنه، على النظام المحاسبي الحكومي الذي يعمل على تنفيذ هذه الموازنة نتيجة التداخل والارتباط الوثيق بينهما، وتلتزم الوزارات والدوائر الخاضعة للموازنة العامة في العراق لما تصدره وزارة المالية من أنظمة وتعليمات فضلاً عن القوانين والتشريعات التي يخضع لها النظام المحاسبي الحكومي من حيث تنظيم الدفاتر والسجلات والكشوفات والقوائم المالية والتبويبات والتي تتوفر من خلالها المعلومات الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة، وقد تبين ان النظام المحاسبي الحكومي في العراق يعتمد بالدرجة الاساس التسجيل اليدوي مما يتسبب في تاخير اعداد الحسابات الختامية وعدم الدقة في التسجيل. (المقابلات الشخصية مع السادة المسؤولين في ديوان الرقابة المالية وبالتواريخ الموضحة في قائمة المصادر)

يتضح وجود قصور كبير في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي العراقي، ويمكن الاستدلال على ذلك من خلال دراسة واقع المحاسبة عن مكونات القوائم المالية كما حددتها القوانين والتعليمات كالاتي:

أولاً : الإيرادات والنفقات:

1- الإيرادات:

أ- بين قانون الادارة المالية والدين العام لسنة 2004م في القسم (9) تنفيذ الموازنة في الفقرة (9) منه " تستعمل الاموال المرصودة لوحدات الانفاق لغاية 31 كانون اول من السنة المالية وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة التالية".

ب- وقد ورد في قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية (2016م) في الفصل الثالث (احكام عامة) الفقرة (6): ثانياً- " تقدر الإيرادات المتحققة خلال السنة المالية (2016م) إيراداً للموازنة العامة الاتحادية ولغاية 2016/12/31، اما الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية (2016م) فتقيد إيراداً للموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية (2017م) ".

ج- جاء في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي الصادر عام (2013م) "بأن تتم محاسبة جميع الإيرادات باعتماد الاساس النقدي لأسباب فنية تتعلق بآلية بيع النفط، وصندوق التنمية العراقي وهو الجهة التي تستلم إيرادات النفط بعد (2003م)".

2- النفقات :

عرف قانون الادارة المالية والدين العام في القسم (2) منه " مخصصات الموازنة بانها تخويل قانوني ممنوح للحكومة لانفاق المال العام خلال السنة المالية لاغراض محددة" وتقوم الوحدات الحكومية بالصرف من تخصيصاتها الواردة في الموازنة وفق اجراءات محددة كالاتي:

أ- القسم (4) من قانون الادارة المالية والدين العام لسنة 2004م في الفقرة (1) " التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط في نهاية السنة المالية، ماعدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة ".

ب- ورد في قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2017م في الفصل الثالث المادة (6): اولاً - " تستعمل الاعتمادات المصادق عليها لغاية 2017/12/31م ".

ج- يبين الدليل المحاسبي الحكومي العراقي لعام 2013م "ان جميع النفقات تسجل وفق الاساس النقدي باستثناء حالات معينة يطبق فيها اساس الاستحقاق المحاسبي مثل الرواتب والمقاولات والاستيرادات والعقود التي استحققت لكن مستنداتها لم تكتمل بعد اذ يتم تسجيلها نفقات مستحقة".

إذ أن القانون العراقي حدد اعتماد الأساس النقدي المعدل، إذ تتم المحاسبة عن الإيرادات وفق الأساس النقدي في حين تتم المحاسبة عن بعض النفقات وفق أساس الاستحقاق المحاسبي.

ثانياً: الموجودات والمطلوبات

1- الموجودات

تصنف الموجودات في المحاسبة الحكومية بشكل عام إلى موجودات مالية وموجودات غير مالية، وقد عرف قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لعام (2004م) في القسم (2) الفقرة (15) "الموجودات المالية تتضمن النقود الوطنية والاجنبية والإيداعات والقروض والكفالات والمشتقات المالية والحسابات المرتقب قبضها وأنواع المطالبات الأخرى والعملية الذهبية وحقوق السحب وسندات الخزينة والأسهم".

ولم ترد أي فقرة في القانون تشير إلى الموجودات غير المالية المتعلقة بالبنى التحتية أو الموجودات التراثية باستثناء ما ورد عن الموجودات الثابتة ذات الغرض العام بوصفها نفقات رأسمالية.

ويتم معالجة المخزون بموجب الدليل المحاسبي الحكومي في العراق بأنه مصروف نهائي، فلا تظهر ضمن المركز المالي للدولة وإنما تظهر لأغراض رقابية فقط ضمن الموجودات النظامية.

بين "النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي" الصادر عن وزارة المالية - دائرة الموازنة لعام (2013م) أن الكشف رقم (8) هو كشف لإثبات جميع الموجودات الثابتة التي تعود للوحدة الحكومية للسنة المالية المنتهية في 31 كانون الأول من كل سنة وتم تحديد 8 بنود من الموجودات الثابتة وهي: الأراضي والمباني والمنشآت والآلات والمعدات ووسائل نقل والعدد والقوالب واثاث واجهزة مكاتب الا ان هذا التسجيل يكون فقط بالكلفة التاريخية دون احتساب قيمة الموجود.

تتضمن مجموعة السجلات الفرعية التي تمسكها الوحدات الحكومية لأغراض الرقابة والتدقيق السجل (ثانياً) هو سجل الاثاث (13) مرفق رقم (14) الذي وضع لتسجيل الاثاث والمفروشات وكافة ما يشتري من مواد ولوازم مما تقيد اثمانها على مادة الاثاث وفصل شراء الموجودات غير المالية كالبيسط والحصران والسجاد والآلات الطابعة والمصابيح الكهربائية والخزائن الخشبية والدواليب الحديدية والقاصات وغير ذلك من الاثاث المشتري للدائرة الحكومية، كما تسجل الموجودات الأخرى المنقولة التي ترى الدائرة ضرورة تسجيلها في السجل لضمان حمايتها من الضياع، وتكون هذه السجلات معروضة للرقابة والمناقشة والتفتيش من اجهزة الرقابة، فالرقابة

تكون فقط على الاثاث والموجودات الاخرى المنقولة ولا توجد سجلات رقابية للأراضي او المباني او البنى التحتية.

ورد تعريف النفقات الرأسمالية في قانون الادارة المالية لعام (2004م) في القسم (2) الفقرة (6) بأنها "استعمال أموال للحصول أو تطوير الموجودات الرأسمالية كالأبنية والمنشآت والمكائن والمعدات والموجودات المالية"، اذ تظهر النفقات الرأسمالية عند استعمال الموجود الثابت المتمثلة في الاضافات والتصليلات والتحسينات والتي تزيد من العمر الانتاجي للموجود او تحسنه او تزيد من قدرته الانتاجية، لكن في العراق تتم المحاسبة عنها وفقاً للأساس النقدي، اي انها تعد نفقات ايرادية تقفل في نهاية السنة المالية في حساب النتيجة ولا تدور الى السنوات اللاحقة، وعليه تصيح قيمة الموجود صفر في سنة الاقتناء، بدلاً من توزيعها على سنوات عمرها الانتاجي وبذلك لا يحسب لها اندثار، كما عرف القانون النفقات الجارية في القسم (2) الفقرة (13) " انها النفقات غير الرأسمالية كالرواتب ونفقات الحصول على التجهيزات والخدمات والوقود".

بناءً على ما سبق نجد ان هناك رقابة كمية على الموجودات الثابتة من خلال التسجيل في الكشوفات دون الاهتمام بقيمة الموجود فلا تجري مراقبة لهذه الموجودات او احتساب الاضافات او التحسينات او الاندثارات، كما ان عدم وجود المعلومات عن الموجودات الثابتة لن يوفر صورة واضحة حول تقديرات احتياجات الموازنة من التخصيصات للسنوات المقبلة.

2- المطلوبات:

جاء في القسم (6) من قانون الادارة المالية والذيين العام في الفقرة (4) (أ) " تقدير نفقات سنة الموازنة وكما مبين في أنظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة لا سيما قيمة الالتزامات المستحقة غير المسددة للسنة الحالية او السابقة"

في حين ان الواقع يبين ان المحاسبة عن المطلوبات في الوحدات الحكومية تكون وفق الأساس النقدي فلا يتم الاعتراف بالمطلوبات طويلة الاجل والقروض.

إذن نستخلص مما سبق ان الاعتراف بعناصر مخرجات النظام المحاسبي في العراق يتم وفق أسس محاسبية مختلفة فيستعمل الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات والمطلوبات والايادات، في حين تتم المحاسبة عن بعض النفقات وفق اساس الاستحقاق مثل الرواتب والاجور المستحقة.

ويشمل النظام المحاسبي الحكومي جميع الوحدات الحكومية غير هادفة للربح الممولة مركزياً، اما الوحدات الهادفة للربح الممولة ذاتياً فأنها تعتمد النظام المحاسبي الموحد، فقد حدد قانون

الإدارة المالية والدين العام لسنة (2004م) وحدة الإبلاغ المالي في العراق بأنها وحدات الانفاق وهي "وزارات الحكومة الفدرالية والجهات الإدارية التابعة للحكومات الفدرالية أو المحلية بما فيها الحكومات الإقليمية والمحافظات والبلديات والمحافظات المحلية التي تخصص لها الأموال في قانون الموازنة السنوية"،

ونجد أن قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة (2004م) حدد ضرورة الانتقال لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs) على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي والمتمثلة بالتقارير والقوائم المالية، كالآتي:

أ. ما جاء في الغرض من هذا القانون " أن تكون سياسة الموازنة وفق أفضل الممارسات الدولية" وأن أفضل الممارسات الدولية التي تتجه العديد من الدول إلى تطبيقها تتمثل بالمعايير المحاسبية الدولية تعتمد أساساً على الاستحقاق فضلاً عن التبويات التي يعتمدها دليل إحصاءات مالية الحكومة.

ب. بين القسم (15) أنه " لوزير المالية الحق بإصدار أحكام لغرض رفع التقارير المالية الدقيقة خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها العراق إلى تطبيق المعايير الدولية، المعايير الانتقالية"، تطبق هذه المعايير الدولية فقط على السنة المالية " ويجوز أن تتسجم التقارير المعدة لهذه المراحل والتي ينبغي أن تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية الانتقالية أو معايير المحاسبة الدولية".

ج- وكذلك ما نص عليه القسم (12) الفقرة (2) البند (ش) " أعداد معايير المحاسبة والإدارة المالية الحكومية والتعليمات والتشريعات المتصل بها".

د- القسم (12) الفقرة (2) البند (د) (1) " إعداد تقارير عن إعداد الموازنة وتنفيذها للمنظمات الاقتصادية الدولية"، ومن هذه المنظمات صندوق النقد الدولي وفق إحصاءات مالية الحكومة (GFS) والذي تم اعتماده بشكل فعلي في إصدار الدليل المحاسبي الحكومي عام (2007م)، في حين أن دليل إحصاءات مالية الحكومة كما تم توضيحه في الفصل الثاني يتطلب إعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال القوائم المالية: أ- الميزانية العمومية ب- قائمة عمليات الحكومة. ج- قائمة التدفق النقدي. د- قائمة التدفقات الاقتصادية الأخرى.

كما أن المعيار (IPSAS1) يبين إعداد: أ- قائمة المركز المالي. ب- قائمة الأداء المالي. ج- قائمة التدفق النقدي. د- عرض معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية هـ- قائمة التغيرات في صافي الموجودات.

أما الواقع العملي لا يبين أي اعتماد لـ (IPSASs) أو (GFSM) في إعداد القوائم المالية، إذ يتم وفق النظام المحاسبي الحكومي في العراق إعداد: أ- قائمة المركز المالي. ب- قائمة حساب تنفيذ الموازنة. ج- قائمة التدفق النقدي. د- قائمة بأرصدة حسابات الخطة الاستثمارية. أي أن العراق ينسجم مع المعايير والدليل فقط في قائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي، إلا أن قائمة المركز المالي هذه لا تنسجم في بنودها معهما، فهي لا تفصح عن موجودات الدولة ومطلوباتها غير المالية، والمقدمات والمستحقات.

المبحث لثاني

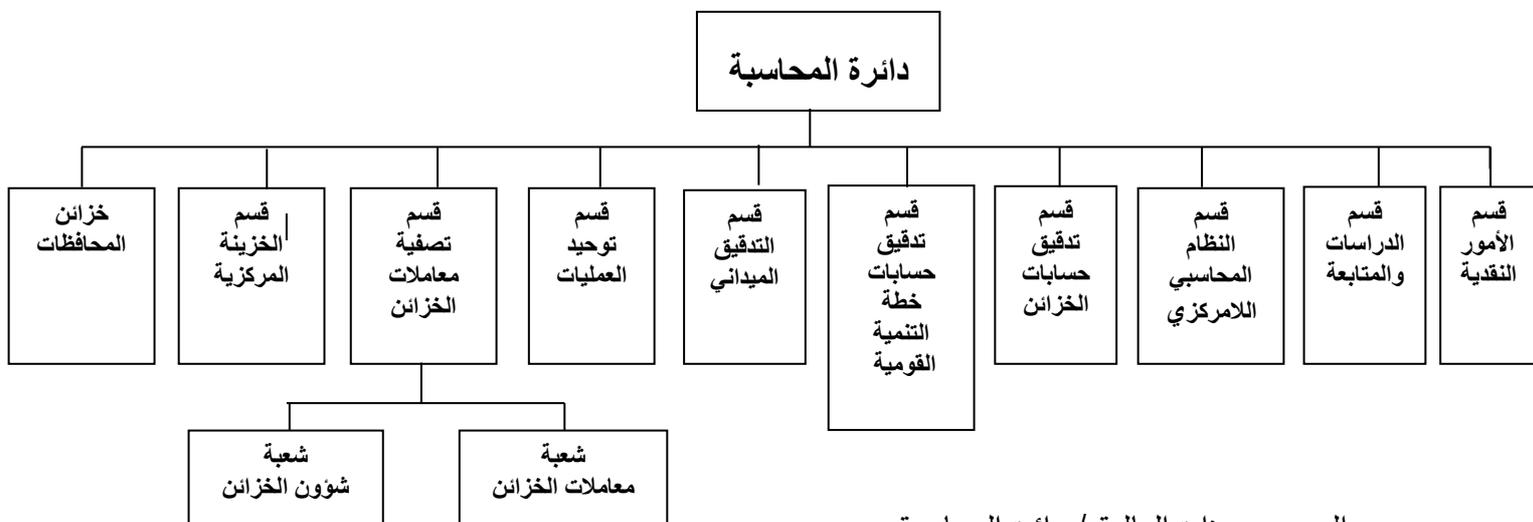
إجراءات الدراسة الميدانية

3-2-1 نبذة تعريفية عن عينة البحث (وزارة المالية):

لقد تمثلت عينة البحث بدائرة المحاسبة في وزارة المالية، فهي تتولى الإشراف على السيولة النقدية للخزينة العامة وكيفية التصرف بها لتنفيذ الموازنة العامة للدولة بقسميها الجاري والاستثماري، وتطوير النظام المحاسبي الملائم لتنظيم الجانب المالي لنتائج تنفيذها، والسيطرة المحاسبية على التصرفات المالية لجميع الوحدات المنفذة لها، وتوحيد البيانات المحاسبية لوحدات القطاع الحكومي الممولة مركزيا وعرض النتائج وفق الأصول المحاسبية، وتطوير نظم الرقابة

الداخلية للتصرف بالأموال العامة وتوفير مستلزمات نجاحها والإشراف على تنفيذها بما في ذلك الرقابة السابقة واللاحقة للصرف، والتحقق في المخالفات المالية التي يناط أمر تنفيذها بالوزارة، وتتكون دائرة المحاسبة من الأقسام الآتية، وكما هو موضح في الشكل رقم (1-2-3).

شكل (1-2-3) الهيكل التنظيمي لدائرة المحاسبة في وزارة المالية



المصدر: وزارة المالية / دائرة المحاسبة.

إن النظام المحاسبي الحكومي في العراق له طابع خاص (شأنه شأن النظم المحاسبية في باقي الدول) ويتميز به عن بقية فروع المحاسبة ألا وهو تحكم التشريع فيه ، مع أن العمل المحاسبي في القطاع غير الحكومي يتأثر إلى حد بعيد ببعض القوانين والتعليمات التي تصدرها الدولة ، فقد جرى تنظيم العمل المحاسبي في العراق للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح التابعة للقطاع الاشتراكي والقطاع الخاص والمختلط من خلال جملة من الأنظمة والقوانين منها نظام مسك الدفاتر رقم (5) لسنة 1957 لأغراض ضريبة الدخل والذي ألزم بموجبه المكلفين مسك حد أدنى من السجلات المحاسبية لتسجيل البيانات لأغراض التحاسب الضريبي ، وقد ألغي هذا النظام بصدور النظام الجديد رقم (2) لسنة 1985 والذي جرت عليه تعديلات بموجب القرار رقم (142) لسنة 1999 ، وهناك قانون الشركات رقم (36) لسنة 1983 ، وكذلك النظام المحاسبي الموحد وتعليماته
الآن فهو
الوحدات
ولتقويم
جهة محاسبية متخصصة تقوم بحل هذه المشاكل ومن هنا قام ديوان الرقابة المالية بتشكيل هيئة عليا ودائمة أسوة بما هو قائم في معظم دول العالم لدراسة وإقرار القواعد والمعايير المحاسبية

ولتقديم المشورة الفنية للوحدات الاقتصادية الخدمية والوحدات الهادفة للربح , وهناك أيضا قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 وهو أيضا من الأنظمة الهامة وفيه جانب يخص العمل المحاسبي للشركات في العراق .

إن التحسن في إيرادات الدولة دفع نحو إجراء بعض التعديلات المهمة على قانون أصول المحاسبات العامة منها ما يخص الأساس المحاسبي المعتمد في تسجيل المعاملات المالية لأنشطة الوحدات الحكومية وكذلك ما يخص إجراءات الصرف وتوسيع صلاحيات الوحدات الحكومية بما يمكنها من الاستفادة من تخصيصاتها الواردة في الموازنة العامة بصورة أكثر فاعلية ولمنحها المرونة في التصرف بتخصيصاتها بما يتناسب وتحقيق أهدافها وبرامجها المرسومة وبما يرفع من مستوى الخدمات التي تقدمها للمجتمع , ولذلك جرت تعديلات على قانون أصول المحاسبات العامة ليتكيف ومتطلبات المرحلة , ولكن هذه التعديلات لم ترقى إلى المستوى المطلوب والظروف التي يمر بها العراق حين ذلك .

ان دليل حسابات الموازنة (تصنيف الموازنة) اعتمد مبدأ الشفافية والشمولية ومبدأ الوحدة , التي قضى بها قانون الادارة المالية وتحديد الجانب النوعي في انواع المصروفات التي يجوز للإدارة او الوحدة التعامل بها , اما قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة /2018 فهو يحدد الجانب الكمي للاموال العامة المخصصة اي يقرر حدود النفقة الانفاقية (التخصيصات المالية) المسموح بها للإدارة التي تتحرك في نطاقها خلال السنة المالية، ان تقييد ادارات الدولة بحجم النفقات في حدود اوجه الانفاق للتخصيصات المعتمدة في الموازنة يمثل عنصرا " اساسيا" من عناصر التخطيط المالي السليم والادارة الجيدة في الدولة كما ان التوقف عن الانفاق قد يترتب عليه تحميل موازنة سنة معينة بالمبالغ التي لم يتحقق صرفها , لذلك وفي ضوء ماتقدم ينبغي على الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة ان تقدم الى وزارة المالية البيانات المالية الاتية:

1. **ميزان المراجعة الشهري:** يبين فيه مقدار المبالغ التي استلمتها الادارة او الوحدة من وزارة المالية (دائرة المحاسبة) المتمثلة بتخصيصات الموازنة وتدرج فيه المبالغ التي تم صرفها من تلك التخصيصات وبيان اوجه الصرف مع تقرير يوضح فيه مفردات هذه النفقات كما " ونوعا" بحيث يعطي الميزان صورة واضحة عما قامت به الادارة خلال الشهر المنصرم سواء بالنسبة الى المصروفات الفعلية واوجه صرفها او الايرادات حسب مصادر تحصيلها وبالتالي مدى الحاجة الى السيولة النقدية التي تتطلبها خطة الشهر التالي على ان تلتزم بالآتي:

أ. يرسل ميزان المراجعة مع التقرير الى وزارة المالية / دائرة المحاسبة في موعد لا تتجاوز مدته (10) ايام من نهاية كل شهر .

ب. تودع الوزارات ودوائر اقليم كردستان كافة حساباتها الشهرية (موازن المراجعة) في موعد (10) ايام من نهاية كل شهر الى دائرة المحاسبة في اقليم كردستان ومن ثم ترسل الى وزارة المالية الاتحادية / دائرة المحاسبة.

2. **الموازنة النقدية :** تلتزم كافة الدوائر بتنظيم موازنة نقدية شهرية فعلية للنفقات والايادات النقدية التي حصلت خلال الشهر على ان تتضمن التدفقات النقدية من الحسابات الوسيطة (السلف والامانات) وكذلك المبالغ النقدية من الدائنون والمدينون وكافة العمليات الحسابية التي تتعلق بالناحية المالية والحسابية لبيان موقف السيولة النقدية من حيث الوقت والمبلغ المطلوب على ان يشفع بتقرير يوضح الحركة في تلك الحسابات خلال الشهر المعني من واقع استثمارات موحدة تعتمد من قبل وزارة المالية / دائرة المحاسبة تعزز ذلك وان تلتزم بها الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والاقاليم والمحافظه غير المنتظمة بأقليم ومجالس المحافظات كافة وتعتبر هذه الاستثمارات من مستلزمات التمويل .

3. **الايادات :**

أ. يجب قيد جميع الايرادات بما فيها التبرعات والهبات والمنح والاعانات والقروض المختلفة سواءً كانت من داخل او خارج العراق ايراداً في الحسابات المختصة ولا يجوز تنزيل قسم من المصروفات او كلها من اصل الايرادات وقيد الصافي ايراداً , بل يقتضي ايداع كافة الايرادات من مختلف مصادرها في حساب الادارة المعنية المفتوح لدى المصرف المختص ولا يجوز التصرف بها او الاحتفاظ بجزء منها في صندوق الادارة بأي حال من الاحوال .

ب. تلتزم الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة بقيد جميع مبالغ المنح النقدية التي تحصل عليها بموجب مذكرات التفاهم مع حكومات او مؤسسات اجنبية ايراداً نهائياً للخزينة العامة الاتحادية وعلى وزارة المالية الاتحادية اعادة تخصيصها للأغراض التي منحت لأجلها وذلك بالتنسيق مع وزارة التخطيط الاتحادية .

ج. قيد مبالغ التبرعات الممنوحة للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة بعد قبولها من وزير المالية الاتحادي ايراداً نهائياً للخزينة العامة الاتحادية وعلى ان يقوم وزير المالية الاتحادي بتخصيصها إلى اعتمادات الوزارة او الجهة غير المرتبطة بوزارة للمصرف وفقاً للأغراض التي منحت لأجلها .

د. تقييد مبالغ المنح او التبرعات المقدمة من قبل حكومات ومؤسسات اجنبية الى الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة او المحافظات ومجالس المحافظات بموجب مذكرات التفاهم ايرادا نهائيا للخزينة سواء كانت هذه المنح والتبرعات على شكل مساعدات فنية او تنفيذ مشاريع على ان يتم قيد اقيامها التخمينية في سجلات الوزارة او الجهة غير المرتبطة بوزارة او الاقاليم والمحافظات ومجالس المحافظات ذات العلاقة ويكون قبول المنح النقدية او العينية واعادة تخصيصها بالتنسيق بين الجهات المستفيدة وكل من وزارتي التخطيط والمالية

هـ. تقوم وزارة التخطيط ولجنة الشراكة التابعة لمكتب نائب رئيس الوزراء للشؤون الاقتصادية بتقديم كشوفات شهرية بمبالغ المنح المستلمة من قبلها والمصادق عليها الى وزارة المالية/ دائرة الموازنة لاعتمادها ضمن الموازنة السنوية للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والاقاليم والمحافظات غير المنتظمة باقليم ومجالس المحافظات وينبغي على الإدارة المعنية ان تعلم وزارة المالية بكل منحة او تبرع لم يرد ذكره في الكشوفات اعلاه.

4. **التقارير الشهرية الموحدة** : تقوم كل وزارة او جهة غير المرتبطة بوزارة او الاقاليم او المحافظة غير المنتظمة باقليم او مجلس المحافظة بأعداد تقرير شهري موحد عن نشاطاتها وما تم تنفيذه من الاعمال والخدمات والمهام المكلفة بأنجازها ونسبة مرحلة الانجاز على ان يكون التقرير بينا" وواضحا" يمثل واقع الحال الفعلي دون مغالاة للوقوف على اعمال الوزارات ودوائر الدولة و المحافظات ومجالس المحافظات ومراقبة الموازنة والخزينة ومعرفة اوجه الانفاق الفعلية للأموال العامة واغراض الصرف .

3-2-2 التعارض بين التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية والأساس المحاسبي

المطبق

إن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو معالجة محدودية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي الحالي القائم على الأساس النقدي وتوفير المعلومات الملائمة لإغراض المساءلة عن تخصيص الموارد وإدارة الأصول وتطويرها من خلال تحديد ممتلكات الدولة والذي يعزز من إمكانية تحديد تكلفة الخدمات العامة وتحديد النتائج السنوية والمساءلة وتقييم فعالية أداء نشاط الإدارة والمساعدة في توفير المعلومات المالية المطلوبة لعملية التخطيط والتطوير لهذه الممتلكات ولاسيما البنى التحتية ، حيث إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي الذي يعتمد على تسجيل الأثر النقدي فقط ينتج عنه عدم إمكانية تقدير حجم وقيمة

ممتلكات الدولة. ولعل من أبرز الاختلافات بين الأسس المحاسبية المعمول بها عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الآتي:

1- الأسس المحاسبية:

إعتمدت الـ (38) معيار من معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) أساس الاستحقاق المحاسبي وعلى الرغم من وجود معيار للأساس النقدي "التقارير المالية وفق الأساس النقدي المحاسبي" إلا ان الغرض منه هو تسهيل التحول التدريجي لبعض الدول غير المستعدة للانتقال الى أساس الاستحقاق المحاسبي بشكل كامل، أما الأساس المستعمل في المحاسبة في وزارة المالية فهو الأساس النقدي مع استعمال أساس الاستحقاق في حالات قليلة ومن ثم فإن اعتماد (IPSASS) من قبل الوزارة يؤدي الى الانتقال الى أساس الإستحقاق الشامل.

2- نطاق التغطية:

تغطي (IPSASS) جميع الوحدات الحكومية باستثناء مؤسسات الاعمال الحكومية لأن خصائصها تقترب من خصائص وحدات القطاع الخاص، أما واقع وزارة المالية يبين أن نطاق تغطية النظام الحكومي العراقي يشتمل فقط على مركز الوزارة والدوائر التابعة لها ذات التمويل المركزي، أما الشركات العامة التابعة للوزارة فانها تعمل على تطبيق النظام المحاسبي الموحد وفق أساس الإستحقاق، أي أن الـ (IPSASS) تتفق مع واقع الوزارة من حيث نطاق التغطية.

3- التبويات

يتم استعمال نوعين من التبويات في قائمة الأداء المالي وفق (IPSAS1) "عرض البيانات المالية" في الفقرات (109-113):
أ- التبويب على اساس طبيعة النفقات.

ب- التبويب الوظيفي الذي يصنف النفقات حسب البرامج والغايات التي وضعت من اجلها. اما التبويات التي تعتمدها الوزارة هي الاداري والاقتصادي والنوعي والوظيفي والجغرافي، مما يعني ان هناك توافق جزئي بين التبويات التي تستعملها الـ (IPSASS) والتبويات التي تعتمدها وزارة المالية.

4- الإعراف:

يتم استخلاص التأثير الذي ينجم في حال تطبيق بعض معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) على القوائم المالية لوزارة المالية من خلال دراسة بعض المعالجات المحاسبية لبعض

عناصر القوائم المالية للوزارة ومقارنتها مع عدد من معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) المقابلة لها وهي (IPSAS9, IPSAS12, IPSAS16, IPSAS17, IPSAS31) كالاتي:

جدول (1-2-3)

الإعتراف وفق كل من (IPSASs) والأساس المحاسبي المطبق

رقم واسم المعيار	الإعتراف وفق IPSASs	الأساس المحاسبي المستعمل
9 الايراد من معاملات تبادلية	<p>يتم الاعتراف بالإيرادات كالاتي:</p> <p>1-الايراد من تقديم الخدمات: عندما أ-إمكانية قياس مقدار الإيراد بشكل موثوق. ب-توقع تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة من المعاملة إلى الوحدة. ت-إمكانية قياس مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ الإبلاغ بشكل موثوق. د-إمكانية قياس تكاليف المعاملة المتكبدة والتكاليف اللازمة لاستكمالها بشكل موثوق.</p> <p>2-ايراد بيع السلع: عند أ- قيام الوحدة بتحويل المخاطر والمكاسب المهمة المتعلقة بملكية السلعة إلى المشتري.</p> <p>ب-المشاركة الإدارية للوحدة لاتبقى مستمرة إلى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعالة على السلعة المباعة.</p> <p>ج- إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.</p> <p>د- من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة الخاصة بالمعاملة إلى الوحدة.</p> <p>هـ- أن يتم قياس التكاليف المتكبدة أو التي سيتم تكبدها ذات العلاقة بالمعاملة بشكل موثوق.</p> <p>3- إيراد الفائدة والإتاوات وتوزيعات الأرباح: عندما أ- من المرجح تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى الوحدة.</p> <p>ب- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق.</p>	<p>تعترف بالإيرادات حين قبضها سواء كانت هذه الإيرادات تخص الفترة الحالية أو فترات أخرى، فمثلاً هناك إيرادات تبادلية ترد للوزارة فيسجل كالاتي:</p> <p>ح/ صندوق الاجور</p> <p>ومن ثم يتم ايداع المبلغ في البنك:</p> <p>ح/ بنك</p> <p>ح/ صندوق</p> <p>ويتم قفل حساب إجور في نهاية السنة حتى وان كان المبلغ مستحق او مقدم.</p>
12 المخزون	<p>يتم الاعتراف بانه مخزون، وعند بيع المخزون او استبداله ينبغي الاعتراف بالمبلغ كنفقة في فترة الاعتراف بالايراد المتعلق بذلك. كما ينبغي الاعتراف بأي خسائر أو انخفاض في قيمة المخزون كنفقة</p>	<p>لا يتم الإعتراف به كمخزون وانما يعد نفقة تغلق نهاية السنة</p>
16 الممتلكات	<p>يتم الإعتراف بالعقارات الإستثمارية بأنها موجود اذا: أ- احتمال تدفق</p>	<p>لا يتم الإعتراف بها كموجود</p>

	الاستثمارية	مكاسب إقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة من هذه الممتلكات. ب- إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموثوقية.	ضمن المركز المالي للدولة وإنما يتم الاعتراف بها كنفقة نهائية.
17	الممتلكات والمصانع والمعدات	يتم الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات بانها موجود اذا: أ- احتمال تدفق مكاسب إقتصادية مستقبلية او خدمة محتملة من هذه الممتلكات. ب- إمكانية قياس تكلفتها او قيمتها العادلة بموثوقية.	لا يتم الاعتراف بها كموجود ضمن المركز المالي وإنما نفقة نهائية.
31	الموجودات غير الملموسة	يتم الاعتراف بالموجود غير الملموس اذا كان يلبي تعريف الموجود غير الملموس بأنه قابل للتحديد وغير نقدي (بدون جوهر مادي) و يلبي مقاييس الاعتراف الآتية : أ- احتمال تدفق مكاسب إقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة من هذه الممتلكات. ب- إمكانية قياس تكلفتها أو قيمتها العادلة بموثوقية.	لا يتم الاعتراف بالموجود غير الملموس في سجلات الوزارة كما لا يتم الاعتراف به كنفقة.

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America، والدائرة المحاسبية في وزارة المالية، القوائم المالية (2018) ومن خلال الجدول أعلاه يتبين أن:

1- الاعتراف بالمقدمات والمستحقات من الإيرادات وفق الشروط اعلاه التي حددها المعيار (9) لكل نوع من انواع الإيرادات يؤدي الى توفير صورة اكثر دقة عن المركز المالي للوزارة فهو يؤدي الى زيادة جانب الموجودات اذا كانت الإيرادات مستحقة او زيادة جانب المطلوبات اذا كانت الإيرادات مستلمة مقدماً وفي ذات الوقت تخفيض الإيرادات الخاصة بنفس السنة بالمبلغ المقدم أو زيادتها بالمبلغ المستحق.

2- فرض المعيار (12) " المخزون " عدم تحمل مصاريف الا بالقيمة التي تستهلك خلال نفس السنة ومن ثم فان اعتماد هذا المعيار من الوزارة يؤدي الى زيادة الجانب المدين من المركز المالي بقيمة المخزون غير المستهلك وتخفيض النفقات بنفس هذه القيمة.

3- فرض المعيارين (16) "الممتلكات الاستثمارية" و(17) " والممتلكات والمصانع والمعدات" الاعتراف بالموجودات الثابتة ومن ثم فان اعتمادها من قبل الوزارة يؤدي الى زيادة جانب الموجودات من المركز المالي وفي ذات الوقت تخفيض نفقاتها في سنة الحصول على الموجودات نتيجة توزيع كلفة هذه الموجودات على سنوات عمرها الانتاجية عن طريق الاندثارات السنوية، كما يؤدي الى زيادة مصاريف السنوات اللاحقة نتيجة الاعتراف بالاندثارات.

4- وكذا الحال بالنسبة للموجودات غير الملموسة وفق المعيار (31) فان اعتماد هذا المعيار من الوزارة والاعتراف بالموجودات غير الملموسة يؤدي الى زيادة جانب الموجودات في المركز المالي للوزارة فضلا عن زيادة مصاريف الوزارة نتيجة الاعتراف بالاطفاء .
وينعكس تأثير الفقرات اعلاه على الموازنة التخطيطية للسنة اللاحقة التي تعدها الوزارة بالاعتماد على المعلومات الفعلية التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي مما يساعد في تقديم تقديرات اكثر دقة واكثر شفافية وقابلية للمساءلة .

5- القياس:

يتبين من خلال الجدول (4-2-2) مقارنة أسس القياس المتبعة بأسس القياس وفقاً للمعايير التي تم تحديد طريقة الاعتراف بها في الجدول السابق كالاتي:

جدول (2-2-3)

أسس القياس وفق كل من (IPSAS) (9, 12, 16, 17, 23, 31) والأساس المحاسبي المستعمل

رقم واسم المعيار	IPSASs	الأساس المحاسبي المستعمل
9	القيمة العادلة للعرض المستلم أو المستحق المستلم	القيمة العادلة للايراد عند استلامه
12	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل، اما اذا تم امتلاكه من خلال عملية غير تبادلية يتم استعمال القيمة العادلة في تاريخ الامتلاك، ويقاس بالتكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية ايهما اقل اذا لم يكن الغرض من امتلاكه الحصول على مقابل أو الحصول على قيمة رمزية.	التكلفة التاريخية.
16	باستعمال اساس التكلفة، اما الممتلكات التي تحصل عليها الوحدة من معاملات غير تبادلية فتقاس بالقيمة العادلة، ويكون القياس بعد الاعتراف اما بالقيمة العادلة والاعتراف بمكسب أو خسارة تغير القيمة العادلة في فائض أو عجز الفترة، أو تقاس باستعمال نموذج التكلفة مع طرح الاندثار المتراكم و خسائر انخفاض القيمة.	الكلفة التاريخية.
17	استعمال اساس التكلفة، اما اذا كان الاكتساب من خلال عملية غير تبادلية فتقاس بالقيمة العادلة عند الاكتساب، اما القياس بعد الاعتراف (في السنوات اللاحقة) فيكون اما باستعمال أنموذج التكلفة مع طرح الاندثار أو خسائر انخفاض متراكمة أو أنموذج اعادة التقييم (الذي يمثل قيمته العادلة في تاريخ اعادة التقييم مع طرح الاندثار المتراكم أو خسائر انخفاض متراكمة).	الكلفة التاريخية والتي تمثل القيمة العادلة في وقت الحصول على الموجود ويقيد كنفقة.
31	القياس المبدئي بالتكلفة، اما اذا كان الاكتساب من خلال معاملات غير تبادلية فتستعمل القيمة العادلة عند الاستملاك. اما القياس بعد الاعتراف (اي في السنوات اللاحقة) فاما استعمال أنموذج التكلفة الذي يسجل الموجود غير الملموس بتكلفته مطروحا منه الاطفاء المتراكم واي خسائر انخفاض في القيمة المتراكمة أو نموذج اعادة التقييم اذ يسجل بقيمته العادلة من خلال السوق النشط مطروحا منه اي اطفاء متراكم.	لا يتم قياسها.

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على **IPSASB Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America.** وكذلك القوائم المالية في دائرة المحاسبة بوزارة المالية.

اذن تعتمد الوزارة أساس قياس واحد وهو أساس الكلفة التاريخية والذي يُعد قيمة عادلة في وقت الاستلام أو الدفع النقدي في حين تعتمد هذه المعايير أسس قياس متعددة هي الكلفة التاريخية وصافي القيمة القابلة للتحقق وكلفة الاستبدال الحالية والقيمة العادلة وإعادة التقييم حسب طريقة

وسبب الاقتناء ويكون التأثير في حال اعتماد هذه المعايير اما بالزيادة او الانخفاض في قيمة الموجودات، كما يؤثر بالزيادة او الانخفاض في فائض او عجز المدة نتيجة الاعتراف بمكاسب او خسائر اعادة التقييم.

6- العرض : وفق (IPSAS1, IPSAS2, IPSAS24) يتم اعداد قوائم مالية تختلف عن القوائم المستعملة في الوزارة وكما مبين في الجدول الآتي:

جدول (3-2-3)

عرض البيانات المالية وفق (IPSASs) والأساس المحاسبي المطبق

الرقم	اسم المعيار	(IPSASs)	الأساس المحاسبي المطبق
1	عرض البيانات المالية	يتم اعداد قائمة المركز المالي.	يتم اعداد قائمة المركز المالي.
1	عرض البيانات المالية	يتم اعداد قائمة الاداء المالي.	لا توجد قائمة الاداء المالي.
1	عرض البيانات المالية	يتم اعداد قائمة التغير في صافي الموجودات.	لا يتم اعداد قائمة التغير في صافي الموجودات.
2	بيانات التدفق النقدي	يتم اعداد قائمة التدفق النقدي.	يتم اعداد قائمة التدفق النقدي.
24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	يتم عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية.	يتم اعداد حساب تنفيذ الموازنة العامة.
-	-	لا يوجد معيار لاعداد قائمة منفصلة للحسابات الاستثمارية.	يتم اعداد قائمة منفصلة للحسابات الاستثمارية.

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على IPSASB, Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America. والدائرة المحاسبية في وزارة المالية، القوائم المالية (2018).

اذن تتفق القوائم المعدة وفقاً لـ (IPSASs) مع القوائم المعدة في الوزارة فقط في قائمة المركز المالي وقائمة التدفق النقدي وحساب تنفيذ الموازنة مع وجود اختلافات واضحة في محتوى هذه القوائم عن ما هو مطبق وفق (IPSASs).

7- الإفصاح

يختلف الإفصاح وفق (IPSASs) عنه في وزارة المالية وكالاتي:

أ- قائمة المركز المالي: نلاحظ الاختلافات بين قائمة المركز المالي وفق (IPSAS1) وقائمة المركز المالي لوزارة المالية بالجدول الآتي:

جدول (4-2-3)

قائمة المركز المالي وفق كل من (IPSAS1) والأساس المحاسبي المطبق

الأساس المحاسبي المطبق	IPSAS
<p>الموجودات</p> <p>النقد لدى المصارف</p> <p>السلف</p> <p>المدينون</p> <p>الحسابات النظامية المتقابلة:</p> <p>الموجودات الثابتة</p> <p>المطلوبات:</p> <p>الامانات</p> <p>الدائنون</p> <p>جاري دائرة المحاسبة</p> <p>الرصيد في 1/1</p> <p>+ التمويل خلال السنة</p> <p>+ الايراد النهائي خلال السنة</p> <p>- النفقات خلال السنة</p> <p>= الرصيد في 16/12/31</p> <p>الحسابات النظامية المتقابلة:</p> <p>الموجودات الثابتة</p> <p>ارصدة حسابات الموازنة الاستثمارية</p>	<p>الموجودات</p> <p>الموجودات المتداولة</p> <p>النقد والنقد المعادل</p> <p>الذمم المدينة</p> <p>المخزون</p> <p>الدفعات المسبقة</p> <p>موجودات متداولة اخرى</p> <p>الموجودات غير المتداولة</p> <p>الذمم المدينة</p> <p>الاستثمارات في الشركات الزميلة</p> <p>الموجودات المالية الاخرى</p> <p>البنية التحتية والممتلكات والمصانع</p> <p>المعدات والابنية</p> <p>الموجودات غير الملموسة</p> <p>الموجودات غير المالية اخرى</p> <p>المطلوبات</p> <p>المطلوبات المتداولة</p> <p>الذمم الدائنة</p> <p>اقتراضات قصيرة الاجل</p> <p>الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الاجل</p> <p>مخصصات قصيرة الاجل</p> <p>منافع الموظفين</p> <p>معاش التقاعد</p> <p>المطلوبات غير المتداولة</p> <p>الذمم الدائنة</p> <p>اقتراضات قصيرة الاجل</p> <p>مخصصات قصيرة الاجل</p> <p>منافع الموظفين</p> <p>معاش التقاعد</p>

	صافي الموجودات / حقوق ملكية رأس المال المساهم به من قبل منشآت حكومية اخرى الاحتياطات الفائض/ (العجز) المتراكم حصص الاقلية اجمالي صافي الموجودات/ حقوق الملكية
--	--

اعداد الباحث بالاعتماد على IPSASB, "Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements", (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America. والدائرة المحاسبية في وزارة المالية، القوائم المالية (2018).

تكون قائمة المركز المالي وفقاً لـ (IPSASs) اكثر افصاحا منها في وزارة المالية التي تركز على الارصدة النقدية، ويمكن تحديد الاختلاف بين قائمة المركز المالي لوزارة المالية عن قائمة المركز المالي وفق (IPSAS1) في ان الوزارة لم تفصح عن الموجودات غير المتداولة بكافة انواعها مهما كان تصنيفها سواء أكانت ملموسة كالموجودات الثابتة من الابنية والممتلكات والمصانع والمعدات والمخزونات وانما ظهرت ضمن الحسابات المتقابلة لاغراض رقابية فقط، كما انها لم تعترف بالبنى التحتية والموجودات غير ملموسة وكذلك المخصصات من الاندثارات وغيرها، ويؤدي عدم الاعتراف بالموجودات الثابتة الى تخفيض في جانب الموجودات وزيادة في النفقات. فضلاً عن عدم الافصاح عن حصة الوزارة وعمليات الاقتراض وكذلك الاحتياطات والالتزامات طويلة الاجل وصافي الموجودات/ حقوق الملكية، وكل ذلك يعود الى استعمال الوزارة للاساس النقدي المعدل كما ان هناك اختلاف اخر يتمثل في التبويبات المستعملة والمصطلحات، وتعتمد الوزارة العرض على اساس السيولة اما وفق (IPSAS1) فتكون على اساس المتداول وغير المتداول.

ب- قائمة الأداء المالي

جدول (3-2-5)

طرق اعداد قائمة الاداء المالي وفق (IPSAS1)

الأساس المحاسبي المستعمل	(IPSAS1)	
لا يتم اعداد هذه القائمة	<p>الطريقة الثانية:</p> <p>تصنيف النفقات حسب طبيعتها</p> <p>الايادات</p> <p>الضرائب</p> <p>الرسوم والغرامات والتراخيص</p> <p>الايراد من معاملات الصرف</p> <p>التحويلات من منشآت اخرى</p> <p>ايرادات اخرى</p> <p>النفقات</p> <p>الاجور والرواتب ومنافع الموظفين</p> <p>المنح ودفعات التحويل الاخرى</p> <p>مواد التموين والمواد المستهلكة المستعملة</p> <p>الاستهلاك والاطفاء</p> <p>انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات</p> <p>اخرى</p> <p>تكاليف التمويل</p> <p>الحصة من فائض الشركات الزميلة</p> <p>= فائض او عجز الفترة</p> <p>المنسوب الى:</p> <p>مالكي المنشأة المسيطرة</p> <p>حصص الاقلية</p>	<p>الطريقة الاولى:</p> <p>تصنيف النفقات حسب وظيفتها</p> <p>الايادات</p> <p>الضرائب</p> <p>الرسوم والغرامات والتراخيص</p> <p>الايراد من معاملات الصرف</p> <p>التحويلات من منشآت اخرى</p> <p>ايرادات اخرى</p> <p>النفقات</p> <p>الخدمات العامة</p> <p>الدفاع</p> <p>النظام العام والسلامة</p> <p>التعليم</p> <p>الصحة</p> <p>الحماية الاجتماعية</p> <p>اخرى</p> <p>تكاليف التمويل</p> <p>الحصة من فائض الشركات الزميلة</p> <p>= فائض او عجز الفترة</p> <p>المنسوب الى:</p> <p>مالكي المنشأة المسيطرة</p> <p>حصص الاقلية</p>

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على IPSASB, "Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements", (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America. والدائرة المحاسبية في وزارة المالية، القوائم المالية (2018).

إن عدم إعداد هذه القائمة يجعلها غير مطابقة باحتساب ارباح او خسائر الفترة، في حين ان ال (IPSASs) تتطلب اعداد هذه القائمة لتوفير المعلومات الضرورية لتقييم أداء الوزارة والوحدات التابعة لها واظهار فائض أو عجز الفترة.

وتتضمن هذه القائمة وفقاً لـ (IPSAS1) جميع النفقات والايرادات التي يتم الاعتراف بها خلال الفترة، كما تتضمن الربح او الخسارة من استبعاد الموجودات او تسديد الالتزامات ويتبين ان فائض او عجز الفترة يتم توزيعه بين الوحدات المسيطرة مع بيان حصص الاقلية، وبالرغم من عدم وجود هذه القائمة ضمن القوائم المالية للوزارة إلا أنه بالعودة الى قائمة المركز المالي يمكن ملاحظة ان جزء من جانب المطلوبات كان قد تضمن عجز أو فائض الفترة (بإضافة التمويل من قبل وزارة المالية الى الايراد النهائي وتطرح منه النفقات النهائية خلال السنة)، الا ان هذا الافصاح لا يوفر معلومات واضحة عن اداء الوزارة اذ يتم الافصاح عن المبلغ الاجمالي للإيرادات والنفقات دون بيان مصادر تلك الإيرادات او البنود التي تحملت الوزارة مصاريفها مما يوضح قصور في المعلومات وضعف في الشفافية وامكانية المساءلة.

ج- قائمة التغير في صافي الموجودات:

لقد أصدر (IPSAS1) قائمة لتغير صافي الموجودات، في حين لم نلاحظ هذه القائمة او ما يقابلها ضمن قوائم الوزارة وكالاتي:

قائمة التغير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية وفق (IPSAS1)

اجمالي صافي الموجودات/حقوق الملكية	حصص الأقلية	منسوبة الى مالكي الوحدة المسيطرة				رأس المال المساهم به	
		الاجمالي	الفائض/العجز التراكم	احتياطي التحصيل	احتياطات اخرى		
x	x	x	x	(x)	X	x	الرصيد في ١٢/٣١
(x)	(x)	(x)	(x)				التغير في السياسة المحاسبية
x	x	x	x	(x)	X	x	الرصيد المعاد بيانه
							التغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية لعام (٢٠١١)
x	x	x			X		الربح من اعادة تقييم الممتلكات
(x)	(x)	(x)			(x)		الخسارة من اعادة تقييم الاستثمارات
(x)	(x)	(x)		(x)			فروقات الصرف في تحويل العمليات الاجنبية
x	x	x		(x)	X		صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الموجودات/ حقوق الملكية
x	x	x	x				فائض الفترة
x	x	x	x	(x)	X		اجمالي الإيرادات والنفقات المعترف بها للفترة
X	x	x	x	(x)	X	x	الرصيد في ١٢ /٣١ (٢٠١١)
							التغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية لعام (٢٠١٢)
(x)	(x)	(x)					الخسارة من اعادة تقييم الممتلكات
X	X	X			X		الربح من اعادة تقييم الاستثمارات
(x)	(x)	(x)		(x)			فروقات الصرف في تحويل العمليات الاجنبية
(x)	(x)	(x)		(x)	(x)		صافي الإيرادات المعترف بها مباشرة في صافي الموجودات/ حقوق الملكية
(x)	(x)	(x)	(x)				عجز الفترة
X	X	X	X	X	(x)	X	اجمالي الإيرادات والنفقات المعترف بها للفترة
X	X	X	X	(x)	X	X	الرصيد في ١٢ /٣١ (٢٠١٢)

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America.

أن الأسس المحاسبية المعتمدة في وزارة المالية لقائمة التدفق النقدي يتم إعدادها، إلا أنها لا تتطابق مع تلك المعدة وفق (IPSAS2) كما مبين في الجدول الآتي:

جدول (3-2-6)

قائمة التدفق النقدي وفق كل من (IPSAS2) الأساس المحاسبي المطبق

الأسس المحاسبية المعتمدة	(IPSAS2)	
قائمة التدفق النقدي	قائمة التدفق النقدي	
الرصيد النقدي المدور في 1/1 <u>تضاف</u> التمويل خلال السنة الايرادات الفعلية <u>تنزل النفقات الفعلية</u> <u>التغير في الحسابات المدينة والدائنة</u> الزيادة في الامانات الزيادة في السلف الزيادة في المدينون الزيادة في الدائنون = الرصيد النقدي في 12/31	اما الطريقة غير المباشرة: التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية الفائض/ العجز الحركات غير النقدية الاستهلاك الاطفاء الزيادة في مخصص الديون المشكوك فيها الزيادة في الذمم الدائنة الزيادة في الاقتراضات الزيادة في المخصصات المتعلقة بتكاليف الموظفين (الارباح) الخسائر من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات. (الارباح)/ الخسائر من بيع الاستثمارات. (الزيادة في الموجودات الاخرى المتداولة) (الزيادة في الاستثمارات بسبب اعادة التقييم) (الزيادة في الذمم المدينة) صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	الطريقة المباشرة: التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية المقبوضات الضرائب مبيعات السلع والخدمات المنح الفائدة المقبوضة مقبوضات اخرى المدفوعات تكاليف الموظفين معاش التقاعد الموردون الفائدة المدفوعة دفعات اخرى صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية شراء المصانع والمعدات عائدات بيع المصانع والمعدات عائدات بيع الاستثمارات شراء اوراق مالية بعملة اجنبية صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية عائدات الاقتراضات تسديد الاقتراضات توزيع/ ارباح الاسهم للحكومة صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية صافي الزيادة/ الانخفاض في النقد المعادل النقد والنقد المعادل بداية المدة = النقد والنقد المعادل نهاية المدة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على IPSASB “Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements”, (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America. ودائرة المحاسبية في وزارة المالية، القوائم المالية (2015).

إعتمدت الوزارة الطريقة غير المباشرة في اعداد قائمة التدفق النقدي ولا تعرض هذه القائمة المصادر الفعلية من التدفقات النقدية وإنما يتم ادراج المجموع النهائي للايرادات والنفقات الفعلية خلال السنة المالية كما انها لا تتضمن النفقات غير النقدية نتيجة اعتماد الاساس النقدي وكذلك فانها لا تتضمن التدفقات من الانشطة الاستثمارية او الانشطة التمويلية فهي لا تعترف بالأنشطة الناتجة من الاستثمارات اذ لا تعترف بالمصانع والممتلكات أو الموجودات طويلة الاجل ومن ثم فان شراء هذه الموجودات يعد ضمن النفقات وبيعها يعد من الايرادات.

اما حساب تنفيذ الموازنة الذي تعده الوزارة والذي يقتصر على عرض المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية ونسبة التنفيذ لكل حساب للسنة الحالية والسنة السابقة فهو يختلف عن طريقة العرض وفق (IPSAS24) الذي يعرض مبالغ الموازنة الاصلية والنهائية والمبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة فضلاً عن عمود آخر لتوضيح الاختلافات المهمة، او توضيح هذه الاختلافات بشكل منفصل في وثائق الى جانب القوائم والإشارة لها في الملاحظات، وتكون أما في قائمة منفصلة تسمى "كشف مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة" أو ان تكون بشكل اعمدة اضافية تضاف الى كافة القوائم المالية الرئيسية وفق (IPSASs) وذلك عندما يكون قد تم اعداد القوائم المالية والموازنة على اساس قابل للمقارنة اي نفس الاساس المحاسبي لنفس الوحدة الحكومية ونفس اساس التبويب ونفس فترة التقرير اما اذا لم تعد على اساس قابل للمقارنة فانها تعرض في قائمة منفصلة مع ضرورة التوضيح بان اساس الموازنة يختلف عن الاساس المحاسبي ويتم اعداد هذه القائمة على اساس الموازنة.

3-2-3 تأثير اعتماد (IPSASs) على الموازنة العامة في العراق بالاعتماد على تجارب الدول المختارة:

من خلال ما تم عرضه يمكن ملاحظة وجود العديد من المشاكل ونقاط الضعف التي يعانيتها واقع الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي في العراق والتي تشكل معوقات للتحويل لتطبيق (IPSASs) ، لذا سيتم التركيز على أهم هذه المعوقات بالمقارنة مع متطلبات تطبيقهما والاستفادة من التحسينات والتطويرات التي اعتمدها الدول المختارة في هذه الدراسة على موازنتها العامة ونظمها المحاسبية الحكومية تمهيداً لتطبيق كل من المعايير والدليل مع مراعاة البيئة الخاصة بالعراق.

3-2-3-1 تطوير الموازنة العامة:

يستوجب اعتماد (IPSASs) التحول بالنظام المحاسبي الحكومي الى أساس الاستحقاق المحاسبي مما يجعل من الضروري تطوير الموازنة التي تعتمد الدولة ذات الاجل القصير، فلا

بد من التحول نحو الموازنة ذات الاجل المتوسط باستعمال تقديرات لثلاث او اربع سنوات، وفي نهاية كل سنة يتم تقديم تقارير الموازنة للتعرف على مدى ما تم إنجازه فعلاً خلال الفترة، مما يقتضي التحول من اسلوب الموازنة التقليدية التي يتم اعتمادها حالياً نحو موازنة البرامج والاداء بتحديد البرامج المزمع تنفيذها خلال الفترة القادمة مما يساعد في تعزيز المساءلة عن الانفاق الحكومي، اذ تكون التقديرات مبنية على معلومات اكثر دقة نتيجة تعزيز الافصاح عن المعلومات المالية الحكومية، اما ما يتعلق بالاساس الذي تعتمده الموازنة التخطيطية فيفضل في الوقت الحالي الابقاء عليها وفق الاساس النقدي ليكون هذا الانتقال بشكل تدريجي، إذ ان الانتقال السريع نحو اساس الاستحقاق قد يظهر عجز مالي كبير للدولة، وكل تلك التغيرات والتطويرات والتحسينات تكون من خلال تعديل بعض القوانين والتشريعات الحالية المتعلقة بالموازنة العامة.

3-2-3-2 تطوير الربط بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي:

ينبغي ان تكون المصطلحات موحدة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي وان تكون ذات ترميز موحد، اذ ان اعتماد (IPSASS) يؤدي الى تطوير تبويات الموازنة ومخطط المحاسبة باتجاه المحاسبة وفق اساس الاستحقاق بما يتضمن التبويب الاداري والاقتصادي والوظيفي فضلاً عن التبويب على أساس البرامج والبرامج الفرعية والأهداف، كما يتطلب اعتماد مصطلحات تتفق مع التطورات الناجمة عن اعتمادها في كل من الموازنة والنظام المحاسبي وفي ذات الوقت تتوافق مع الطبيعة الاقتصادية للعراق.

3-3-2-3 تطوير النظام المحاسبي الحكومي:

تظهر حاجة كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي للحصول على معلومات مالية كاملة وموثوقة وعادلة بالانتقال الى اساس الاستحقاق لانتاج معلومات عن المركز المالي للوحدات ونتائج انشطتها ذات جودة عالية واكثر شمولاً، فيتم التوسع من التركيز الحصري المعمول به حالياً بالمحاسبة عن الايرادات والنفقات باتجاه المحاسبة عن الموجودات والمطلوبات المالية وغير المالية العائدة للدولة، فينبغي تحديد الموجودات التي يتطلب الاعتراف بها وتقييمها واستعمال القيمة العادلة، كما ينبغي التركيز على الأداء المالي للحكومة وبيان التكاليف الحقيقية للسلع والخدمات التي تقدمها وتحديد المسؤوليات، مما يتطلب تطوير الدفاتر والسجلات المحاسبية بما يفيد تلك الاغراض، فيتم انتاج مجموعتين من دفتر الاستاذ العام للمساعدة في تشغيل نوعين من الاسس المحاسبية احدهما لدعم القوائم المالية وفق اساس الاستحقاق المحاسبي والآخر لدعم قائمة التدفق النقدي وتقارير الموازنة على الاساس النقدي، فضلاً عن التحول من النظام اليدوي المعمول به حالياً الى النظام الالكتروني وربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية.

أما بالنسبة لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي المتمثلة بالقوائم المالية المعمول بها حالياً فإن هذه المجموعة تتوسع لتضم قائمة الاداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الموجودات وقائمة صافي التدفقات الاقتصادية الأخرى بما يتماشى مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ، وفيما يتعلق بقائمة أرصدة حسابات الخطة الاستثمارية فلا نجد ما يقابلها في كل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية ودليل احصاءات مالية الحكومة وإنما تكون الحسابات الخاصة بهذه القائمة مدمجة ضمن القوائم الأخرى.

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يسعى هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية لنتائج الاستقصاء والتحليل الوصفي لمحاور الاستبانة، وتحليلها باستعمال أدوات الإحصاء الوصفي والمتمثلة بـ(الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، وذلك بهدف رسم صورة أو إطار عام لتفضيل المستجيبين وتوجهاتهم العامة فيما يتعلق بمتغيرات البحث، وذلك من خلال إستعمال مقياس ليكارت (Likart) الخماسي عن الخيارات وهو مقياس ترتيبي، وهي الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي (SPSS) وان الأوزان هي:

1- اتفق تماماً = 5

2- اتفق = 4

3- اتفق الى حد ما = 3

4- لا اتفق = 2

5- لا اتفق تماماً = 1

ويتم تحديد الوسط المرجح للمقياس من خلالها من خلال تحديد طول الفئة وهي مساوية إلى حاصل قسمة 4 على 5، إذ أن 4 تمثل عدد المسافات كالاتي:

1- من 1 إلى 2 مسافة أولى.

2- من 2 إلى 3 مسافة ثانية.

3- من 3 إلى 4 مسافة ثالثة.

4- من 4 إلى 5 مسافة رابعة.

ويمثل الرقم 5 عدد الاختيارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفئة ويساوي (0.8) كما في الجدول الآتي:

جدول (3-3-1)

فقرات مقياس ليكارت

المستوى	الوسط المرجح
لا أتفق تماماً	من 1 إلى 1.79
لا أتفق	من 1.8 إلى 2.59
أتفق الى حد ما	من 2.6 إلى 3.39
أتفق	من 3.4 إلى 4.19
أتفق تماماً	من 4.2 إلى 5

اعداد الباحث

ضمت الاستبانة أربعون سؤالاً وزعت على أربعة محاور لكل محور عشرة أسئلة، وقد تم توزيع (250) استبانة وقد تم استرداد وتحليل (234) استبانة، وفي ادناه عرض وتحليل نتائج الاستبيان التي تم التوصل اليها من برنامج (SPSS) الاحصائي.

جدول (2-3-3)

مقاييس التثنت لكل محور

المحور الرابع	المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الاول	مقاييس التثنت
4,49	4,49	3,91	3,91	الوسط الحسابي
0,58	0,58	0,61	0,56	الانحراف المعياري
اتفق تماماً	اتفق تماماً	اتفق	اتفق	النتيجة

نجد من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور الأول والثاني كان (3,91) لكلاهما، بينما كان الوسط الحسابي للمحور الثالث والرابع (4,49)، وهي أكثر من الوسط الفرضي والبالغ (3)*، وبانحراف معياري قدره (0,56) و(0,61) و(0,58) و(0,58) للمحاور الأربعة على التوالي، وان النتيجة تشير إلى تجانس عالٍ بين إجابة الأفراد الذين تم استبيانهم للمحاور، وفي ادناه النسب والتكرارات والايوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة المطروحة في الاستبيان حسب المحاور ذات الصلة.

مجتمع وعينة البحث

أ. مجتمع البحث: تمثل مجتمع البحث بالوحدات الحكومية العراقية الممولة مركزياً الممثلة بالوزارات والوحدات التابعة لها فضلاً عن ديوان الرقابة المالي الاتحادي.

ب. عينة البحث للدراسة الميدانية والتي تم تحليل بياناتها : تضمنت :

وزارة المالية العراقية والتي يتم فيها اجراء دراسة ميدانية عن واقع النظام المحاسبي والقوائم المالية والدليل المالي والمحاسبي فضلاً عن دراسة الموازنة التخطيطية، كونها احدى الوزارات العراقية الممولة مركزياً من الموازنة العامة.

العينة التي تم استبيانها : تم اختيار عينة البحث بصورة عمدية من حملة الشهادات العليا وذوي الخبرة من الاكاديميين والمهنيين العراقيين، فقد تم الاعتماد على آراء عينة من اساتذة الجامعات (بغداد والمستنصرية والعراقية والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والكلية التقنية الادارية وكلية التراث الجامعة و كلية دجلة الجامعة).

* : الوسط الفرضي = مجموع أوزان البدائل ÷ عدد البدائل = (1+2+3+4+5) ÷ 5 = 3

اما بالنسبة للجهات المهنية فقد تم اختيار عينة من معدي الموازنة ومنفذيها والذين يقومون بالرقابة عليها في (ديوان الرقابة المالية) والذين يبلغ عددهم (210) موظفاً ، وقد وزعت على المدراء والملاك المحاسبي (70) استمارة، أي ما نسبته (33.33%) من مجموع العينة ، وتمكن الباحث من استرجاع (61) من الاستمارات الصالحة، أي ما نسبته (87.14) من مجموع الاستمارات الموزعة. أما (وزارة المالية) والذين يبلغ عددهم (453) موظفاً، فقد وزعت (100) استبانة أي ما نسبته (22,07) من مجموع العينة ، وتمكن الباحث من استرجاع (93) استمارة صالحة أي ما نسبته (93%) من مجموع الاستمارات الموزعة، أما الاكاديميين في الجامعات التي تم بيانها سابقاً والذين يبلغ مجموعهم (150)، وقد وزعت (80) استبانة أي ما نسبته (53.33) من مجموع عينة البحث، وتمكن الباحث من استرجاعها بالكامل، وكما موضحة في الجدول الاتي:

جدول (3-3-3) عينة البحث

عدد الاستمارات الصالحة للتحليل		عدد الاستمارات الموزعة		الجهة الموزع اليها الاستمارة
%	العدد	%	العدد	
100	80	53.33	80	الاكاديميين
87.14	61	30.33	70	المهنيين في ديوان الرقابة المالية
93	93	20.07	100	المهنيين في ديوان الرقابة المالية
100	234	100	250	المجموع

الجدول: اعداد الباحث

من خلال معطيات الجدول السابق يتضح أن عينة البحث من (234) فرداً من الاكاديميين والمهنيين والذين تم استرجاع استمارتهم وهي صالحة للتحليل من مجموع الاستمارات الموزعة والتذي بلغ عددها (250) استمارة.

يبين الجدول (2) الصفات الشخصية لعينة البحث فقد كانت نسبة حملة شهادة الدكتوراه هي النسبة الأعلى والبالغة (71%) أما حملة شهادة الماجستير بنسبة (18%) وحملة شهادة البكالوريوس هي النسبة الأقل وكانت (11%)، وان (98%) من أفراد العينة من المحاسبين وان (45,78%) من أفراد العينة كانت خدمتهم اكثر من (20) سنة في حين ان (28,92%) كانت عدد سنوات خدمتهم تتراوح بين (16-20) سنة وان (16,87%) من أفراد العينة تتراوح سنوات خدمتهم بين (11-15) سنة و(6,02%) تراوحت سنوات خدمتهم من (6-10) سنة أما النسبة الأقل وهي (2,41%) وكانت سنوات خدمتهم (5) سنة فأقل، كما موضح بالجدول الآتي:

جدول (3-3-4)

الصفات الشخصية لعينة البحث

الاجمالي	مهنيين			اكاديميين	التحصيل الدراسي
	على	الرقابة التنفيذ	معدى التقارير (التنفيذ)		
العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
5	5	-	-	-	دبلوم
60	4	27	29	-	بكالوريوس
85	7	33	37	8	ماجستير
84	12	-	-	72	دكتوراه او ما يعادلها
234	28	60	66	80	المجموع
					التخصص
179	23	38	49	69	محاسبة
19	-	19	-	-	ادارة اعمال
7	-	-	7	-	اقتصاد
29	-	-	18	11	مالية ومصرفية
-	-	-	-	-	اخرى
234	23	57	74	80	المجموع
					سنوات الخدمة
2	-	-	-	2	5 سنة فاقل
56	11	5	21	19	6-10
85	23	16	17	29	11-15
43	7	4	23	9	16-20
48	10	5	12	21	اكثر من 20
234	51	30	73	80	المجموع

الجدول: اعداد الباحث

اختبار صدق وثبات الاستبانة:

يعد صدق وثبات الاستبانة من الأمور اللازمة لبناء الاختبارات والمقياس، ويمثل الصدق قابلية المقياس لقياس ما يراد حقاً بقياسه، أما الثبات فيعني درجة الثقة كون المقياس يمكن اعتماده والوثوق به لعملية القياس:

1- صدق الاستبانة الظاهري: وهو ما يسمى (صدق الخبراء والمحكمين)، فقد تحقق الباحث من صدق فقرات الاستبانة الظاهري بعرضها على مجموعة الأساتذة والبالغ عددهم (10) استاذ، وكما موضح بالجدول أعلاه، وتم أخذ الملاحظات حول الاستبانة بنظر الاعتبار عند تصميمها بشكلها النهائي.

2- ثبات صدق المحتوى: تم التحقق من صحة الاتساق الداخلي ومدى ثبات الاستبانة من خلال استعمال معامل (Alpha Cronbach's)، إذ تبين أن معامل الثبات للاستبانة مرتفع، إذ بلغت قيمته (96,7%) وهذا يشير إلى أن الاستبانة من كافة جوانبها تتمتع بدرجة عالية ومقبولة من الثبات ومن ثم يمكن اعتمادها في إجراء التحليل واعتماد النتائج.

الاساليب الاحصائية المستعملة:

تم استعمال مجموعة من الاساليب والاختبارات الاحصائية لغرض تحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات كالاتي:

- أ. التكرارات والنسب المئوية.
 - ب. الوسط الحسابي لوصف طبيعة المجاميع الاحصائية.
 - ج. الانحراف المعياري لقياس التشتت.
 - د. معامل ارتباط الرتب سبيرمان لدراسة الارتباط بين المتغيرات.
 - هـ. مقياس الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.
 - و. الانحدار الخطي لاختبار الفرضيات.
- تم استخدام الاساليب والادوات في القياس والتحليل وهي:

a - الأنحراف المعياري (σ)

وهو الجذر التربيعي للتباين، ويقاس من العلاقة التالية:

$$S = \sqrt{\frac{\sum x_i^2 - \frac{(\sum x_i)^2}{n}}{n-1}} \quad (1)$$

b - مقياس ليكرت (Likert) الخماسي

مقياس ليكرت هو أسلوب لقياس السلوكيات والتفضيلات ومستخدم في الاختبارات النفسية استنبطه عالم النفس رينسيس ليكرت. يستعمل في الاستبيانات وبخاصة في مجال

الإحصاءات. ويعتمد المقياس على ردود تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض على صيغة ما. أما "فقرات ليكرت" (Likert item) فتتألف من قسمين: الجذع (stem) وهي جملة تحدد سلوكية ما، و"السلم" وهو مقياس يستعمل لتحديد درجة الموافقة والاختلاف مع جملة الجذع. وعلى الشخص الذي يأخذ الاختبار، اختيار مربع واحد من السلم الذي يماثل ما يقتنع به. والمربع المتوسط هو المربع المحايد. وعادة يتألف السلم من عدد مفرد من الخيارات كما أظهرت الأبحاث أنه من الأفضل استعمال 5 أو 7 خيارات. كما يمكن استعمال رسومات لتحديد مستوى الموافقة. ويعتمد الأسلوب على القياس الثنائي القطب الذي يقيس إما إيجابية أو سلبية الإجابة. وفي بعض الحالات، يحذف الاحتمال المحايد للحث على اتخاذ موقف واضح "مع" أو "ضد" فقرة الجذع. بعد الانتهاء من الإجابة على جميع الأسئلة، يمكن تحليل كل جذع على حده كما يمكن جمع إجابات مجموعات من الجذوع للحصول على نتيجة جماعية لكل مجموعة. ويمكن تحليل النتائج بناء على طريقتين: الأولى اعتبارها قيم تراتبية والثانية اعتبارها قيم فترات (interval-level) وهناك اختلاف على تحديد أي من الطريقتين أجدى. عند اعتماد نتيجة اختبار ليكرت كقيمة تراتبية، تُمثل النتيجة كرسم بياني شريطي (bar chart) وملخص متوسطه يكون الوسيط أو المنوال وليس المعدل. ويقاس مقياس النزعة المركزية من خلال الامتداد عبر الأرباع (وليس من خلال الانحراف المعياري). كما يمكن تحليلها باستعمال مقاييس غير متغيرة مثل مقياس مربع كاي (Chi - Square)، مقياس مان- ويتني (Mann - Wittney) أو ما شابههم.

أما بالنسبة لتصنيف المقياس فيعتبره أغلب الباحثين في مجال القياس أنه من النوع الفئوي والذي يتميز بالاتصال وخاصة عندما يتم تجميع الفقرات في بعد واحد ويتم التعامل مع الدرجة الكلية للبعد، وأما ما يخص عدد الخيارات فالأكثر استخداماً هو المقياس الخماسي، مع امكانية البدء بثلاثة والانتهاء بأحد عشر خياراً متدرجاً من الأقل الى الأكبر.

تختلف تسمية الخيارات في مقياس ليكرت حسب الغرض من القياس، ففي دراسات الاتجاه – كما بناه واقترحه ليكرت بالأصل- تستخدم: موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق وغير موافق تماماً، حيث يتم صياغة الفقرات على شكل مشاعر يتم التعبير عنها من خلال درجة موافقة المبحوث عليها.

أما في حالة الدراسات التي يكون هدفها معرفة الواقع كما في المثال التالي: مدى استخدام التقنية الحديثة في التدريس، فيتم استخدام مسميات مختلفة لخيارات المقياس، مثل: متحققة بدرجة كبيرة، متحققة بدرجة متوسطة، متحققة بدرجة منخفضة.

وفي جميع الأحوال وكون الاتفاق على أن المقياس فئوي (Interval Scale) فإن الاساليب الاحصائية المستخدمة في التحليل الاحصائي للاستجابات تكون من النوع البارامترى (Parametric Methods) والتي تشترط أساساً أن يكون توزيع استجابات المبحوثين على كل فقرة وعلى العلامة الكلية للبعد توزيعاً طبيعياً أو قريباً من الطبيعي.

وفيما يتعلق بالأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، فتعتمد على نوعية الأسئلة أو الفرضيات وحسب منهجية البحث المستخدمة، وهي بشكل عام تقسم الى قسمين: الاساليب الاحصائية الوصفية والأساليب الاحصائية الاستدلالية وسيتم في هذا المقال التركيز على أهم الاساليب الوصفية وهي: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري .

ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءً على عدد الخيارات والفئات في المقياس من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات)، ويكون التحليل كما يأتي:

- اذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر من (3) يكون الاتجاه ايجابياً.
- اذا كانت قيمة الوسط الحسابي أصغر من (3) يكون الاتجاه سلبياً.
- اذا كانت قيمة الوسط الحسابي مساوياً الى (3) يكون الاتجاه حيادياً.

ويتم تفسير قيمة المتوسط الحسابي بعد حسابه بناءً على عدد الخيارات والفئات في المقياس، وفيما يلي وصفاً لخطوات التفسير في حالة استخدام مقياس ليكرت الخماسي:

$$\text{يتم حساب المدى، حيث يساوي } 5 - 1 = 4$$

- يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات(الخيارات)، اذن

$$4/5 = 0.80$$

- فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي : من 1 الى $1 + 0.80$ ، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية، فيكون الجدول التالي الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية.

التفسير	قيمة الوسط الحسابي
اتفق تماماً	1.80 – 1
اتفق	2.69 – 1.81

اتفق الى حدما	3.4 – 2.61
لا اتفق	4.20 – 3.41
لا اتفق تماما	5.00 – 4.21

C - اختبار كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha)

تعتبر المصدقية والثبات من أهم الموضوعات التي تهتم الباحثين من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث وقدرته على تعميم النتائج. وترتبط المصدقية والثبات بالأدوات المستخدمة في البحث ومدى قدرتها على قياس المراد قياسه ومدى دقة القراءات المأخوذة من تلك الأدوات. ولتفصيل ذلك نوضح فيما يلي المقصود من تلك التعبيرات:

المصدقية:

المقصود من المصدقية كما عرفها كامبل وستانلي (1963) هو قدرة الأدوات المستخدمة في البحث على قياس المقصود من قياسه. على سبيل المثال خاصة في الأبحاث المجتمعية التي تعتمد على استخدام الاستبانة، فقد يكون البحث يدرس برنامج التحفيز القيادي، لذا فمن المهم أن تكون الاستبانة تقيس فعلاً التحفيز القيادي وليس الترفيقات والعلاوات المشروطة (مثلاً). ومن هذا المفهوم وللتأكد من مصداقية الأدوات المستخدمة في البحث فلا بد أن تستوفي عدة شروط أو معايير، وابطؤها هو صدق المحكمين على اعتبار أن المحكم شخص مختص في هذا المجال ويملك من الخلفية العلمية والعملية ما تؤهله لأن يقيم الاسئلة الموضوعية في الاستبانة والتأكد من أنها تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه. وبالتالي يمكن أن يشير الباحث في رسالته إلى انه قد استخدم صدق المحكمين كطريقة في تقدير صدق اداة الرسالة. وأنواع المصدقية يمكن تلخيصها فيما يلي

- الصدق الظاهري: أي أن مظهر الاداة يدل على قدرتها على قياس ما وضعت من أجله.
- صدق المحتوى: إذا كان محتوى الاداة من أسئلة بمختلف أشكالها تقيس ابعاد الدراسة.
- صدق المفهوم: يتعلق بالبناء المفاهيمي أي أن تقيس الاداة المفهوم موضوع الدراسة.
- الصدق العاملي: يهتم بتحليل الصفة المقاسة، بمعنى أن العناصر الفرعية لكل صفة تصب جميعها في قياس الصفة المراد قياسها.
- صدق المحك: يعني مدى ارتباط المقياس مع معيار محدد (محك) فيكون الاختبار ناجحاً إذا كان المحك صادقا في الكشف عما جاء به المحك.
- الصدق التنبئي: يعتمد على مدى تنبؤ المقياس بالواقع.

g. الصدق التلازمي: اتفاق نتائج مقياسين يقيسان نفس الصفة واحدهما معروف بالصدق والثبات.

الثبات: *Reliability*

يعرف كارمينز و زيلر (1991) الثبات على مقياس الدقة بأنها قدرة الأداة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الشخص عدة مرات في نفس الظروف. والثبات في اغلب حالاته هو معامل ارتباط، ويقصد بها مدى ارتباط قراءات نتائج القياس المتكررة. وفي كثير من الأبحاث التي يتم فيها استخدام أداة قياس لأول مرة، يتم تجربتها على أشخاص بعينهم ثم يعاد تجربتها على نفس الأشخاص مرة أخرى، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بين نتائج القياس في المرة الأولى مع مثلتها في المرة التالية. ومن البديهي أنه إن كانت الأداة ذات مصداقية عالية فإن نتائج المرات التالية ستكون متماثلة أو منطبقة مع نتائج القياس الأول. بالإضافة إلى ذلك فإن الثبات يعتمد على الاتساق الداخلي والذي يعني أن الأسئلة تصب جميعها في غرض عام يراد قياسه. وهناك عدد من الطرق الإحصائية لقياس الثبات ومن أكثرها شيوعاً والتي يمكن من خلالها قياس الثبات هي طريقة (كرونباخ ألفا) (*Alpha Crunbach*) والتي تعتمد على الاتساق الداخلي وتعطي فكرة عن اتساق الأسئلة مع بعضها البعض ومع كل الأسئلة بصفة عامة. كما أن هناك طريقة تجزئة الاختبار إلى نصفين (*Split half method*) وتعتبر طريقة كرونباخ هي الأكثر استخداماً إذا ما قورنت بالتجزئة إلى نصفين نظراً لأن طريقة كرونباخ تعتمد على التجزئة أكثر من جزء وبشكل متكرر وقياس الارتباطات بين تلك الأجزاء بدلا من قياس الارتباط بين نصفين فقط. وبشكل عام فإن الحكم على الثبات يعتمد على مقدار معامل الارتباط الناتج من التحليل الإحصائي. وكثير من الباحثين يعتبرون أن معامل الارتباط الذي يتجاوز 0.80 كفيلاً بالميل حيال ثبات الأداة المستخدمة.

لغرض التحقق من صدق مقاييس الدراسة وثباتها من جهة ثانية، فقد استخدمت الباحثة لهذا الغرض معامل ارتباط ألفا (r) الذي يسمى أحياناً بمعامل (ألفا كرونباخ - *Cronbach Alfa*)، الذي يكتب بالشكل الآتي:

$$(2)r = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left[1 - \frac{\sum_{i=1}^k S_i^2}{S_T^2} \right]$$

حيث أن:

r : معامل ارتباط ألفا (ألفا كرونباخ)

k : عدد فقرات المقياس

$\sum_{i=1}^k S_i^2$: مجموع تباينات فقرات المقياس

S_T^2 : التباين الكلي

$t - Test$ اختبار (t) - C

يستخدم اختبار (t) لغرض اختبار الفرضية التي تدعي بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) . والصيغة الرياضية للاختبار هي:

$$t = \frac{\bar{x} - \mu}{s_{\bar{x}}} \quad \left. \begin{array}{l} \\ \\ \end{array} \right\} \quad (3) \quad s_{\bar{x}} = \frac{s}{\sqrt{n}}$$

حيث تمثل (\bar{x}) الوسط الحسابي، وتمثل (μ) الوسط الفرضي، أما $(s_{\bar{x}})$ فتمثل الانحراف المعياري للوسط الحسابي.

المحور الاول: مدى توافق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام.

يوضح الجدول (3-3-4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول من الاستبانة الموزعة على أفراد العينة.

جدول (3-3-5)

التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الاول

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	المؤشرات
0,64	4,22	0	4	17	136	77	لا يلبي الاساس المحاسبي المستعمل في العراق متطلبات تطبيق الـ (IPSASs).
			1,2%	8,4%	57,8%	32,5%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (1)
0,69	4,20	0	3	29	133	69	لا يلبي النظام المحاسبي الحكومي في العراق متطلبات القياس المحاسبي وفقاً لـ (IPSASs).
			1,2%	12%	51,8%	34,9%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (2)
0,83	3,94	2	2	20	138	72	لا يتفق تصميم السجلات المحاسبية والمستندات في العراق مع متطلبات تطبيق الـ (IPSASs).
		2,4%	2,4%	15,7%	57,8%	21,7%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (3)
0,77	4,24	0	3	35	69	127	لا تلبى الكشوفات المالية الحكومية الحالية في العراق متطلبات الـ (IPSASs).
			1,2%	16,9%	38,6%	43,4%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (4)

0,82	3,94	5	9	17	160	43	لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي الحالي معلومات تساعد في خدمة اغراض الموازنة العامة.
		%1,2	%6	%10,8	%61,4	%20,5	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (5)
0,97	2,10	66	122	32	6	1	لا توجد حاجة لمزيد من اللامركزية ولجميع مستويات الحكومة للمساعدة في تطبيق الـ (IPSASSs)
		31.3 %	%37,3	%22,9	%7,2	%1,2	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (6)
0,78	4,07	1	2	10	47	23	لا يمتلك الملاك المحاسبي للقطاع الحكومي العراقي الخبرة الكافية للعمل وفق متطلبات الـ (IPSASSs).
		%1,2	%2,4	%12	%56,6	%27,7	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (7)
0,92	4,20	0	31	29	49	130	لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) لنظم المحاسبة الحكومية الحالية في تطبيق الـ (IPSASSs).
			%3,6	%12	%41	%43,4	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (8)
0,86	3,99	11	11	26	144	42	لا تلبي المصطلحات المحاسبية المعتمدة في دليل الحسابات الحكومي متطلبات تطبيق الـ (IPSASSs).
		%2,4	%2,4	%15,7	%53	%26,5	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (9)
0,86	4,18	9	19	41	99	66	لا تساعد القوانين التشريعات المالية الحالية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية على اعتماد الـ (IPSASSs).
		%1.2	%3.6	%10,8	%44,6	%39,8	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (10)

- 1- اتجه (32,5%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (57,8%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (90,3%) بان الاساس المحاسبي المستعمل في العراق لا يلبي متطلبات تطبيق الـ (IPSASSs) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,22) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,64).
- 2- بلغت نسبة الاتفاق التام بان النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا يلبي متطلبات القياس المحاسبي وفقاً لـ (IPSASSs) (34,9%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (51,8%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (86,7%) وبوسط حسابي بلغ (4,20) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,69).
- 3- بلغ الاتفاق التام للفقرة لا يتفق تصميم السجلات المحاسبية والمستندات في العراق مع متطلبات تطبيق الـ (IPSASSs) بنسبة (21,7%) اما الاتفاق فهو بنسبة (57,8%) اي ان الاتفاق الاجمالي هو (79,5%) بوسط حسابي مقداره (3.94) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري مقداره (0,83).

- 4- اتجه (43,4%) من المستبانين الى الاتفاق التام و (38,6%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (82%) بان الكشوفات المالية الحكومية الحالية في العراق لا تلي متطلبات الـ (IPSASs)، ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,24) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,77).
- 5- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (20,5%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (61,4%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (81,9%) على الفقرة لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي الحالي معلومات تساعد في خدمة اغراض الموازنة العامة، اذ بلغ الوسط الحسابي (3,94) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,82).
- 6- بلغت نسبة الاتفاق التام بعدم وجود حاجة لمزيد من اللامركزية ولجميع مستويات الحكومة للمساعدة في تطبيق الـ (IPSASs) (1,2%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (7,2%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (8,4%) وبوسط حسابي بلغ (2,10) وهي اصغر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,97).
- 7- بلغت نسبة الاتفاق التام (27,7%) ونسبة الاتفاق (56,6%) على ان الملاك المحاسبي للقطاع الحكومي العراقي لا يمتلك الخبرة الكافية للعمل وفق متطلبات الـ (IPSASs) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (84,3%) اذ ان الوسط الحسابي بلغ (4,07) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,78).
- 8- بلغت نسبة الاتفاق التام (43,4%) ونسبة الاتفاق (41%) على الفقرة لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) لنظم المحاسبة الحكومية المعتمد حاليا في تطبيق (IPSASs) فبلغت النسبة الاجمالية للاتفاق (84,4%) كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (4,20) وهو اكبر من الوسط الفرضي وان الانحراف المعياري لها هو (0,92).
- 9- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (26,5%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (53%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (79,5%) على الفقرة لا تلي المصطلحات المحاسبية المعتمدة في دليل الحسابات الحكومي متطلبات تطبيق (IPSASs) اذ بلغ الوسط الحسابي (3,99) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,86).
- 10- بلغت نسبة الاتفاق التام بان القوانين والتشريعات المالية الحالية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية لا تساعد على اعتماد (IPSASs) (39,8%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (44,6%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (84,4%) وبوسط حسابي بلغ (4,18) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,86).

المحور الثاني: مدى توافق الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع دليل احصاءات مالية الحكومة.

يوضح الجدول (6-3-3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني من الاستبانة.

جدول (6-3-3)

التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	المؤشرات
0,70	4,22	0	12	35	118	69	لا يلبي الاساس المحاسبي المعتمد حاليا في العراق متطلبات اعتماد (GFSM).
			%1,2	%12	%50,6	%36,1	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (1)
0,97	3,77	10	18	29	119	58	لا يساعد الدليل المحاسبي الحكومي الحالي في خدمة اغراض الموازنة العامة.
		%2,4	%9,6	%16,9	%50,6	%20,5	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (2)
0,85	4,04	0	26	29	120	59	لا يتناسب قيد التدفقات الاقتصادية في النظام المحاسبي الحكومي الحالي ومتطلبات ذلك في GFSM
			%7,2	%12	%50,6	%30,1	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (3)
0,84	4,13	0	16	35	110	73	لا تتفق المصطلحات المحاسبية المعتمدة في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع (GFSM).
			%4,8	%14,5	%43,4	%37,3	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (4)
0,81	3,86	0	14	54	119	47	لا تلي توبيبات الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حاليا في العراق متطلبات اعتماد (GFSM).
			%6	%22,9	%50,6	%20,5	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (5)
0,79	4,25	0	3	42	82	107	لا يتفق الترميز المعتمد في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع الترميز وفق (GFSM).
			%1,2	%18,1	%34,9	%45,8	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (6)
0,84	4,31	0	5	39	65	125	لا يتفق نطاق تغطية الدليل الحكومي العراقي مع نطاق التغطية وفق (GFSM).
			%2,4	%16,9	%27,7	%53	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (7)
0,81	4,31	3	3	25	90	113	لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات IT الحالية في العراق على تطبيق متطلبات (GFSM).
		%1,2	%1,2	%10,8	%38,6	%48,2	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (8)
0,85	4,10	0	17	23	115	79	لا يمتلك الملاك العامل حاليا في الوحدات الحكومية

							العراقية قدرة على تطبيق (GFSM).
			7,2%	9,6%	49,4%	33,7%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (9)
1,07	2.11	77	90	45	11	11	يتطلب تطبيق (GFSM) توسيع التغطية المؤسسية في العراق.
		32,5%	38,6%	19,3%	4,8%	4,8%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (10)

1- اتجه (36,1%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و(50,6%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (86,7%) بان الاساس المحاسبي المستعمل في العراق لا يلبي متطلبات تطبيق (GFSM) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,22) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,70).

2- بلغت نسبة الاتفاق التام بأن الدليل المحاسبي الحكومي الحالي لا يساعد في خدمة اغراض الموازنة العامة (20,5%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (50,6%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي هي (71,1%) وبوسط حسابي بلغ (3,77) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,97).

3- بلغ الاتفاق التام للفقرة لا يتناسب قيد التدفقات الاقتصادية في النظام المحاسبي الحكومي الحالي ومتطلبات ذلك في (GFSM) بنسبة (30,1%) اما الاتفاق فهو بنسبة (50,6%) اي ان الاتفاق الاجمالي هو (80,7%) بوسط حسابي مقداره (4,04) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري مقداره (0,85).

4- اتجه (37,3%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (43,4%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (80,7%) بان المصطلحات المحاسبية المعتمدة في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي لا تتفق مع (GFSM)، ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,13) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,84).

5- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (20,5%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (50,6%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (71,1%) على ان تبويات الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حاليا في العراق لا تلبي متطلبات اعتماد (GFSM)، اذ بلغ الوسط الحسابي (3,86) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,81).

6- بلغت نسبة الاتفاق التام بأن لا يتفق الترميز المعتمد في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع الترميز وفق (GFSM) (45,8%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (34,9%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (80,7%) وبوسط حسابي بلغ (4,25) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,79).

7- بلغت نسبة الاتفاق التام (53%) ونسبة الاتفاق (27.7%) على ان لا يتفق نطاق تغطية الدليل الحكومي العراقي مع نطاق التغطية وفق (GFSM) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (80,7%) اذ ان الوسط الحسابي بلغ (4,31) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,84).

8- بلغت نسبة الاتفاق التام (48,2%) ونسبة الاتفاق (38,6%) على الفقرة لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) الحالية في العراق على تطبيق متطلبات (GFSM)، فبلغت النسبة الاجمالية للاتفاق (86,8%) كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (4,31) وهو اكبر من الوسط الفرضي وان الانحراف المعياري لها هو (0,81).

9- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (33,7%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (49,4%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (83,1%) على الفقرة لا يمتلك الملاك العامل حاليا في الوحدات الحكومية العراقية قدرة على تطبيق (GFSM)، اذ بلغ الوسط الحسابي (4,10) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,85).

10- بلغت نسبة الاتفاق التام بأن تطبيق (GFSM) يتطلب توسيع التغطية المؤسسية في العراق. (4,8%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (4,8%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (9,6%) وبوسط حسابي بلغ (2.11) وهي اصغر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (1,07).

المحور الثالث: الموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) :

يوضح الجدول (7-3-3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث من الاستبانة.

جدول (7-3-3)

التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	المؤشرات
0,80	4,34	0	8	23	84	119	يطور اعتماد الـ (IPSASs) اساس اعداد الموازنة العامة نحو اساس الاستحقاق الشامل.
			3,6%	9,6%	36,1%	50,6%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (1)
0,67	4,49	0	0	22	73	139	يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق.

				9,6%	31,3%	59%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (2)
0,77	4,34	0	5	25	88	116	يتطلب اعتماد (IPSASs) تخطيط الموازنة على المدى المتوسط لثلاث او اربع سنوات.
			2,4%	10,8%	37,3%	49,4%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (3)
0,63	4,54	0	0	17	73	144	يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في تحسين عملية تخطيط الموازنة العامة للسنوات اللاحقة.
				7,2%	31,3%	61,4%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (4)
0,67	4,58	0	3	14	62	155	يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية.
			1,2%	6%	26,5	66,3	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (5)
0,67	4,53	0	3	13	75	143	يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من امكانية مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق.
			1,2%	6%	31,3%	61,4%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (6)
0,63	4,59	0	0	17	62	155	يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من شفافية الموازنة في العراق.
				7,2%	26,5%	66,3%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (7)
0,70	4,52		3	19	65	147	يتحسن أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد الـ (IPSASs) عند ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية.
			1,2%	8,4%	27,7%	62,7%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (8)
0,74	4,45	0	5	17	79	133	يطور اعتماد الـ (IPSASs) المصطلحات المستعملة في الموازنة المعتمدة حالياً في العراق.
			2,4%	7,2%	33,7%	56,6%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (9)
0,70	4,54	0	3	18	60	153	يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تعديل بعض القوانين والتشريعات المتعلقة بالموازنة العامة بالعراق.
			1,2%	8,4%	25,3%	65,1%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (10)

- 1- اتجه (50,6%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (36,1%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (86,7%) بأن اعتماد الـ (IPSASs) يطور اساس اعداد الموازنة العامة نحو اساس الاستحقاق الشامل, ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,34) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,80).
- 2- بلغت نسبة الاتفاق التام بان اعتماد الـ (IPSASs) يتطلب تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق. (59%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (31,3%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (90,3%) وبوسط حسابي بلغ (4,49) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,67).
- 3- بلغ الاتفاق التام للفقرة "يتطلب اعتماد (IPSASs) تخطيط الموازنة على المدى المتوسط لثلاث او اربع سنوات". بنسبة (49,4%) اما الاتفاق فهو بنسبة (37,3%) اي ان الاتفاق الاجمالي هو (86,7%) بوسط حسابي مقداره (4,34) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري مقداره (0,77).

4- اتجه (61,4%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (31,3%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (92,7%) بأن اعتماد الـ (IPSASs) يساعد في تحسين عملية تخطيط الموازنة العامة للسنوات اللاحقة. ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,54) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,63).

5- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (66,3%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (26,5%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (92,8%) على الفقرة يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية. اذ بلغ الوسط الحسابي (4,58) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,67).

6- بلغت نسبة الاتفاق التام بأن "يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من امكانية مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق". (61,4%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (31,3%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (92,7%) وبوسط حسابي بلغ (4,53) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,67).

7- بلغت نسبة الاتفاق التام (66,3%) ونسبة الاتفاق (26,5%) على فقرة يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من شفافية الموازنة في العراق. اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (92,8%) اذ ان الوسط الحسابي بلغ (4,59) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,63).

8- بلغت نسبة الاتفاق التام (62,7%) ونسبة الاتفاق (27,7%) على الفقرة "يتحسن أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد الـ (IPSASs) عند ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية". فبلغت النسبة الاجمالية للاتفاق (90,4%) كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (4,52) وهو اكبر من الوسط الفرضي وان الانحراف المعياري لها هو (0,70).

9- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (56,6%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (33,7%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (90,3%) على الفقرة يطور اعتماد الـ (IPSASs) المصطلحات المستعملة في الموازنة المعتمدة حاليا في العراق, اذ بلغ الوسط الحسابي (4,45) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,74).

10- بلغت نسبة الاتفاق التام بان اعتماد الـ (IPSASs) يتطلب تعديل بعض القوانين والتشريعات المتعلقة بالموازنة العامة بالعراق. (65,1%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (25,3%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (90,4%) وبوسط حسابي بلغ (4,54) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,70).

المحور الرابع:- الشفافية والمساءلة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتعزيز الرقابة المالية :

يوضح الجدول (3-3-8) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع من الاستبانة الموزعة على أفراد العينة.

جدول (3-3-8)

التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	لا اتفق تماما	لا اتفق	اتفق الى حد ما	اتفق	اتفق تماما	المؤشرات
0,73	4,33	0	3	28	92	111	أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يحسن القدرة على المساءلة من خلال تحسين عملية الإبلاغ المالي في وحدات القطاع العام في العراق.
			1,2%	12%	39,8%	47%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (1)
0,74	4,36	0	3	28	85	118	أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتعزيز الرقابة على المال العام في وحدات القطاع العام في العراق .
			1,2%	12%	36,1%	50,6%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (2)
0,63	4,55	0	0	16	71	147	يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين عملية التخطيط لموازنات السنوات اللاحقة.
				7,2%	30,1%	62,7%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (3)
0,67	4,52	0	3	14	76	141	يتطلب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق.
			1,2%	6%	32,5%	60,2%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (4)
0,70	4,49	0	3	20	70	141	يطور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الترميز والتبويات المستعملة في الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حاليا في العراق.
			1,2%	8,4%	30,1%	60,2%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (5)
0,70	4,47	0	3	20	76	135	يطور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المصطلحات المحاسبية المستعملة في اعداد الموازنة المعتمدة حاليا في العراق.
			1,2%	8,4%	32,5%	57,8%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (6)
0,67	4,54	0	0	22	63	149	يحسن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القدرة على مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة في العراق.
				9,6%	26,5%	63,9%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (7)
0,65	4,53	0	0	20	70	144	يوفر اعتماد اجراءات التوحيد على وفق المعايير المحاسبية

							للقطاع العام معلومات اكثر فائدة في مجال التحليل الاقتصادي.
				8,4%	30,1%	61,4%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (8)
0,67	4,54	0	0	22	63	149	لتحسين أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية .
				9,6%	26,5%	63,9%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (9)
0,65	4,57	0	0	20	62	152	يساعد اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية.
				8,4%	26,5%	65,1%	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (10)

1- اتجه (47%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (39,8%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (86,8%) بأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يحسن القدرة على المساءلة من خلال تحسين عملية الإبلاغ المالي في وحدات القطاع العام في العراق. ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,33) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,73).

2- بلغت نسبة الاتفاق التام بأن أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتعزيز الرقابة على المال العام في وحدات القطاع العام في العراق. (50,6%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (36,1%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (86,7%) وبوسط حسابي بلغ (4,36) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,74).

3- بلغ الاتفاق التام للفقرة يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين عملية التخطيط لموازنات السنوات اللاحقة. بنسبة (62,7%) اما الاتفاق فهو بنسبة (30,1%) اي ان الاتفاق الاجمالي هو (92,8%) بوسط حسابي مقداره (4,55) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري مقداره (0,63).

4- اتجه (60,2%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (32,5%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (92,7%) بأن يتطلب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق. ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,52) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,67).

5- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (60,2%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (30,1%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (90,3%) على الفقرة يطور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الترميز والتبويبات المستعملة في الدليل المحاسبي الحكومي

المعتمد حاليا في العراق ، اذ بلغ الوسط الحسابي (4,49) وهو اكبر من الوسط الفرضي و
بانحراف معياري قدره (0,70).

6- بلغت نسبة الاتفاق التام بان " يطور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
المصطلحات المحاسبية المستعملة في اعداد الموازنة المعتمدة حاليا في العراق " . (57,8%)
اما نسبة الاتفاق فقد كانت (32,5%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي
(90,3%) وبوسط حسابي بلغ (4,47) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري
قدره (0,70).

7- بلغت نسبة الاتفاق التام (63,9%) ونسبة الاتفاق (26,5%) على يحسن اعتماد المعايير
المحاسبية الدولية للقطاع العام القدرة على مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في
الموازنة في العراق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (90,4%) اذ ان الوسط الحسابي بلغ
(4,54) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,67).

8- بلغت نسبة الاتفاق التام (61,4%) ونسبة الاتفاق (30,1%) على الفقرة يوفر اعتماد
اجراءات التوحيد على وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام معلومات اكثر فائدة في مجال
التحليل الاقتصادي. فبلغت النسبة الاجمالية للاتفاق (91,5%) كما بلغ المتوسط الحسابي
للفقرة (4,53) وهو اكبر من الوسط الفرضي وان الانحراف المعياري لها هو (0,65).

9- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (63,9%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت
(26,5%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (90,4%) على الفقرة لتحسين أداء الموازنة
العامة في العراق باعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب ربط مستويات الحكومة
بالشبكة العنكبوتية، اذ بلغ الوسط الحسابي (4,54) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف
معياري قدره (0,67).

10- بلغت نسبة الاتفاق التام بان " يساعد اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام في رقابة الأداء
المالي للوحدات الحكومية " (65,1%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (26,5%) اي ان نسبة
الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (91,6%) وبوسط حسابي بلغ (4,57) وهي اكبر من قيمة
الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,65).

3-3-2 تحليل علاقات الارتباط والانحدار بين متغيرات البحث واختبار الفروض

تتمثل أول خطوه في عملية تحليل النتائج الإحصائية في تحديد العلاقة بين المتغيرات
الاساسية وابعاد هذه المتغيرات وطبيعة العلاقة بينهما، فالمتغير الاول يتم تحديده من الشخص
الذي قام بالدراسة ويعد متغير مستقل، ويرافق المتغير المستقل متغير آخر يسمى بالمتغير التابع،
إذ أن متغيرات البحث ، المتغير الرئيس كان (معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs))

ويرافق هذا المتغير التابع هو (الموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs))، أما المتغير الثاني كان (تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي)، فيهدف هذا المبحث الى اختبار فروض البحث التي افترضها الباحث والتي تتضمن فرضيتين رئيسيتين مفادها:

1. يوجد تأثير لاعتماد المعايير المحاسبة الحكومية الدولية في تحسين أداء النظام المحاسبي وإعداد الموازنة العامة في العراق.

2. يوجد تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي.

وقد جرى في هذه الفقرة التحقق من صحة فرضيات البحث المتعلقة بعلاقات الارتباط بين متغيرات البحث، باستعمال معامل الارتباط (سبيرمان)*، في حين جرى في اختبار الفروض أعلاه قياس الانحدار الذي تم حسابه بموجب معادلة الانحدار البسيط $(Y = a + \beta X)$ ، وقد استعمل برنامج (SPSS) الإحصائي والذي يستخرج نتائج علاقات الارتباط والانحدار بين المتغيرات الرئيسية.

أولاً: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

نصت الفرضية الرئيسية الأولى على الآتي:

" يوجد تأثير لاعتماد المعايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تحسين أداء النظام المحاسبي وإعداد الموازنة العامة في العراق."

ويوضح الجدول (9-3-3) نتائج قيم معامل الارتباط سبيرمان لمتغيرات البحث الرئيسية بين معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs) والموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSASs).

جدول (9-3-3)

معامل الارتباط (سبيرمان) بين متغيرات البحث المتعلقة بـ (IPSASs)

العلاقة المعنوية	المتغير التابع	المتغير المستقل
0,007	الموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs)	معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs)

(**) ارتباط ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 وحدود ثقة 99%

بلغ معامل الارتباط بين المتغير الاول والمتمثل بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) والمتغير المتمثل بالموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية

: تم استعمال معامل الارتباط سبيرمان لان البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً*

القطاع العام (IPSASs) ما قيمته (0.29)، وهي قيمة موجبة تشير الى وجود علاقة ارتباط موجبة ضعيفة ذات علاقة معنوية (0,007) اقل من مستوى معنوية (0.01)، وهذه النتيجة تشير الى وجود تأثير معنوي للمتغير المستقل في المتغير التابع.

ويعرض الجدول (3-3-10) نتائج قيم معامل الانحدار لمتغيرات البحث التي تم افتراضها في الفرضية الاولى بين معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) والموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs).

جدول (3-3-10)

نتائج قيم معامل الانحدار لمتغيرات البحث المتعلقة بـ (IPSASs)

الموازنة العامة في العراق في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام (IPSASs)				المتغير التابع المتغير المستقل
المؤشرات الاحصائية				
الانحدار				معايير المحاسبة الدولية (IPSASs)
P value	β	R^2	F	
0,000	0,37	0,14	13,7	

يتضح أنَّ قيمة (F) المحسوبة بلغت (13,7)، وهي اكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (0.05)، وبناءً عليه نقبل الفرضية، وهذا يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لـ (معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs)) عند مستوى معنوية (5%) بدرجة ثقة (95%) في (الموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSASs)) وقد كانت قيمة معامل الميل الحدي لزاوية الانحدار (β) بلغت (0,37) والتي تدل بان زيادة في مستوى المتغير المستقل (معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs)) بوحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة بشكل طردي بمستوى المتغير التابع (الموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs)) بنسبة (37%). ويتضح من معامل التحديد (R^2) كانت (0.14) وهذا يعني بأنَّ المتغير المستقل (معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs)) يفسر نسبة (14%) من التغيرات التي تطرأ في المتغير التابع (الموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs))، أمَّا النسبة المتبقية البالغة (86%) فتُعزى إلى إسهام متغيرات أخرى غير داخلة في أنموذج الانحدار لم يتم عرضها من الباحث. وتشير (P Value) والتي كانت قيمتها (0.000) إلى معنوية معلمة أنموذج الانحدار كونها اقل من مستوى المعنوية (0.05)، وتشير إلى وجود تأثير للمتغير المستقل في المتغير التابع، ومن النتائج أعلاه يتم قبول الفرضية، وهذا يعني وجود تأثير ذي دلالة معنوية

لاعتقاد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASs) في تحسين أداء الموازنة العامة في العراق.

ثانياً: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الرئيسية الثانية على الآتي:

" يوجد تأثير لاعتقاد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي ".

يوضح الجدول (11-3-3) نتائج قيم معامل الارتباط سبيرمان لمتغيرات البحث الرئيسية بين تأثير اعتماد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي

جدول (11-3-3)

معامل الارتباط (سبيرمان) بين متغيرات البحث المتعلقة بـ (الرقابة على الاداء المالي الحكومي)

العلاقة المعنوية	الموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	المتغير التابع
		المتغير المستقل
0.003	0.280**	الرقابة على الاداء المالي الحكومي

(**) ارتباط ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 وحدود ثقة 99%

بلغ معامل الارتباط بين المتغير الاول والمتمثل بالرقابة على الاداء المالي الحكومي والمتغير التابع المتمثل بالموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد (IPSASs) ما قيمته (0.280)، وهي قيمة موجبة تشير الى وجود علاقة ارتباط وقد كانت مستوى معنوية بنسبة (0.003) وهي أقل من مستوى معنوية (0.01)، وهذه النتيجة تشير الى وجود ارتباط معنوي بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

يعرض الجدول (12-3-3) نتائج قيم معامل الانحدار لمتغيرات البحث التي تم افتراضها في الفرضية الثانية بين الرقابة على الاداء المالي الحكومي.

جدول (12-3-3)

نتائج قيم معامل الانحدار للفرضية الثانية

الموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد (IPSASs)				المتغير التابع
المؤشرات الاحصائية				
الانحدار				الرقابة على الاداء المالي الحكومي
P value	β	R ²	F	
0.000	0.39	0.12	14.5	

يتضح أنّ قيمة (F) المحسوبة بلغت (5 . 14)، وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة (4.19) عند مستوى دلالة (0.05)، وبناءً عليه نرفض الفرضية، وهذا يعني انه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لـ(الموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والرقابة على الأداء المالي الحكومي) عند مستوى معنوية (5%) بدرجة ثقة (95%) وقد بلغت قيمة معامل الميل الحدي لزاوية الانحدار (β) (0.39) والتي تدل بان زيادة في مستوى المتغير المستقل (الرقابة على الأداء المالي الحكومي) بوحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة بشكل عكسي بمستوى المتغير التابع (الموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام) بنسبة (7%)، ويتضح من معامل التحديد (R^2) كانت (0.12) وهذا يعني بأنّ المتغير المستقل (الرقابة على الأداء المالي الحكومي) فسر نسبة (13%) من التغيرات التي تطرأ في المتغير التابع (الموازنة العامة في العراق في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام)، أمّا النسبة المتبقية البالغة (85%) فتنعزى إلى إسهام متغيرات أخرى غير داخلية في نموذج الانحدار لم يتم تناولها من الباحث. وتشير P Value والتي كانت قيمتها (0.000) إلى معنوية معلمة نموذج الانحدار كونها أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وتشير النتيجة إلى وجود تأثير للمتغير المستقل في المتغير التابع، ومن النتائج أعلاه يتم قبول الفرضية، وهذا يعني يوجد تأثير عند اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في إعداد الموازنة العامة على الرقابة على الأداء المالي الحكومي.

اذن بينت نتائج آراء عينة البحث قبول الفرضية الاولى "يوجد تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام (IPSASS) في تحسين أداء الموازنة العامة في العراق" وقبول الفرضية الثانية "يوجد تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي".

الخاتمة
النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- توصل الباحث في هذه الدراسة والمتعلقة بالجانبين النظري والميداني وكما يأتي .
1. ان تطور الموازنة جاء وفقاً للاتجاهات التي تخدمها الموازنة والاعراض التي تسعى اليها من فرض رقابه وقياس كفاءة الاداء الى السعي لخدمة العملية التخطيطية .
 2. ان الاتجاه الاخير حول امكانية التفاعل والتعايش بين الاساليب الحديثة والاستفادة من مزاياها لتقليل جوانب القصور التي افرزتها نتائج التطبيق .
 3. إن تخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة العراقية يعاني من ضعف الانسجام بين عملية التبويب للنفقات والواقع الفعلي للإنفاق.
 4. يتداخل النظام المحاسبي الحكومي بشكل وثيق مع الموازنة العامة ولجميع مراحلها، اذ ان تنفيذ الموازنة يكون من خلال تسجيل العمليات في السجلات المحاسبية وتبويب وتصنيف وعرض البيانات بصورة تقارير تقدم للمستويات الادارية المختلفة.
 5. تعد الرقابة على الموازنة من خلال التحقق فيما اذا كان الصرف لايتجاوز التخصيص المعتمد له .
 6. يتم اعداد الموازنة بالاعتماد على البيانات الفعلية للسنوات السابقة، ومن ثم فإن التحرك نحو اساس الاستحقاق هو العنصر الاول من مجموعة اصلاحات نحو الوصول الى اصلاح الموازنة العامة للدولة.
 7. تعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرجع معترف به لتقييم وتطوير المحاسبة الحكومية في البلدان النامية.
 8. تعد الموازنة التقليدية من اكثر انواع الموازنات انتشاراً في البلدان النامية نتيجة ضعف انظمتها المحاسبية الحكومية التي تعتمد الاساس النقدي وان اي محاولة لتطوير النظم المحاسبية نحو اعتماد اساس الاستحقاق يتطلب تغيير نوع الموازنة وتوسيع المدى الذي تغطيه .
 9. ان الاعتراف بمستحققات ومقدمات تغطي عدة سنوات يتطلب تخطيط الموازنة على المدى المتوسط، وبينت تجارب بعض الدول التي اعتمدت أو ما زالت في مرحلة التحول نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام انها قامت بتغيير موازنتها التقليدية نحو انواع اخرى ومنها موازنة البرامج والأداء .

10. يتطلب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تغيير الاساس المحاسبي في اعداد الموازنة العامة من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق .
11. هناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد من الوحدات الحكومية في العراق من حيث أسس الاعتراف القياس والعرض والافصاح.
12. يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق اساس الاستحقاق المحاسبي في العراق على توفير معلومات فعلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة.
13. يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق اساس الاستحقاق المحاسبي في تعزيز رقابة الأداء المالي الحكومي وتحسين الشفافية والمساءلة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق.
14. بينت نتائج الاستبانة قبول الفرضية الأولى لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تحسين أداء الموازنة العامة في العراق.
15. بينت نتائج الاستبانة قبول الفرضية الثانية لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز والرقابة على الاداء المالي الحكومي.

ثانياً: التوصيات :

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج البحث بجانبه النظري والتطبيقي، وفي ضوء ما ورد في سياق البحث فمن الضروري التوجه لعدد من التوصيات التي من شأنها المساهمة في تطوير الواقع الفعلي وكالاتي:

1. ضرورة قيام الجهات المعنية بالعمل على تعديل بعض التشريعات والقوانين المتعلقة بالموازنة العامة ولجميع المراحل لتوفير قاعدة اساسية يتم بموجبها التحول نحو اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي.

2. ضرورة تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق.

3. ضرورة قيام الجهات المختصة بالتحول نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية الحالية وتوفير معلومات عن برامج الدولة ونتائج انشطتها.

4. ضرورة التحول نحو تخطيط الموازنة العامة على المدى المتوسط لتوفير فرصة للتوافق مع اساس الاستحقاق المحاسبي.

5. تأجيل عملية التحول نحو اعداد الموازنة وفق اساس الاستحقاق المحاسبي الى حين توفير معلومات كاملة ودقيقة عن موجودات الوحدات الحكومية ومطلوباتها واندثاراتها.

6. أن توفير قدرات محاسبية قادرة للعمل وفق موازنة الاستحقاق يتطلب تشغيل نظامين احدهما وفق اساس الاستحقاق لتوفير قوائم مالية والآخر لأغراض تقارير الموازنة لعرض معلومات الموازنة في القوائم المالية لأجل المقارنة بين الفعلي والمخطط وذلك بالعودة بالبيانات الفعلية من اساس الاستحقاق الى اساس الموازنة للتوفير امكانية المقارنة وفق المعيار 24.

7. العمل على تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية الحالية بما يتلاءم مع العمل المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام على أساس الاستحقاق.

8. تطوير الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً بما ينسجم مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية القطاع العام في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

9. ينبغي تطوير القوائم المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية لتوفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي الحكومي لتوفير صورة واضحة عن الأداء المالي الحكومي للجهات المانحة.

10. تطوير انظمة تكنولوجيا المعلومات للنظام المحاسبي الحكومي لتوفير سهولة ودقة في العمل مع استعمال شبكة لربط الحسابات للوحدات الحكومية بشكل مباشر بوزارة المالية والتخطيط.
11. ضرورة تكاتف جهود كل من وزارة المالية ووزارة التخطيط والتعاون الانمائي وبمشاركة ممثلين عن البنك المركزي العراقي وجهاز الاحصاء المركزي لتولي العمل التطويري لإعداد الموازنة.
12. قيام وزارة المالية بوضع برامج تدريبية شاملة لمعدي الموازونات في الوزارات والاقاليم والمحافظات من اجل رفع مستوى كفاءتهم نظراً للتحول الكبير في اختصاصات العديد من الوزارات والتغيير الكبير في اهدافها.
13. التركيز في المناهج الدراسية الخاصة بالمحاسبة الحكومية لا سيما الجانب العملي وبما يتوافق مع العمل وفق المعايير المحاسبية الدولية لتأهيل الطلبة على العمل بموجبهما.
14. الافادة من تجارب الدول الاخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية في تعزيز تطبيقه في البيئة العراقية.
15. قيام الجهات ذات العلاقة بالسعي والعمل على تشريع قانون يعزز الشفافية، وتبني الشفافية في نشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دولياً وتقديمها بطريقه تسهل التحليل وتعزز الثقة بها لتمكين الناس من ممارسة الاسلوب الحضاري في المحاسبة.
16. يتطلب تحديث واصلاح عمليات ادارة الانفاق العام وتحسين تنفيذ الموازنة، استخدام نظام معلومات مالي آلي لكافة انحاء البلد.

ثالثاً: مقترحات لبحوث ودراسات مستقبلية :

1. دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد المالي والإدارة.
2. تأثير إستعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) على الموازنة العامة في العراق .
3. تكييف النظام المحاسبي الحكومي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

المصادر والمراجع

*القران الكريم

1-1 المصادر العربية

أولاً : الوثائق الرسمية

- 1- جمهورية العراق، قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004، الوقائع العراقية، العدد (3984) في 2004/6/1
- 2- جمهورية العراق، قانون الموازنة السنوية لعام 2018.
- 3- جمهورية العراق، وزارة المالية العراقية " الدليل المالي والمحاسبي في العراق " (2017).
- 4- وزارة المالية دائرة المحاسبة "القوائم المالية (2017، 2018، 2019)".
- 5- المملكة الاردنية الهاشمية، وزارة المالية الاردنية، البيانات المالية للوزارات والدوائر المدرجة في قانون الموازنة العامة للمملكة الاردنية الهاشمية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بموجب أساس النقد المحاسبي للسنة المنتهية في 31 كانون الاول (2018).

ثانياً : الكتب

1. أبو نصار ، محمد ، " تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق – التجربة الأردنية " ، الاردن، 2011.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ج 1 طبعة 2012 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2012.
3. أحمر، إسماعيل حسين "المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة" ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2003.
4. إسماعيل، خليل إسماعيل و عدس ، نائل حسن ، "المحاسبة الحكومية" ، الاردن ، عمان ، دار الياوزي العلمية للنشر والتوزيع، 2010.
5. إلهامي ، محمد عادل والسقا ، السيد احمد ، " المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية"، مدخل معاصر ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، 2009.
6. الأنباري ، صباح صادق جعفر، " قانون الادارة المالية والدين العام " ، مكتبة القانون والقضاء ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق، 2014.
7. بريمكاند ،" المحاسبة الحكومية الفعالة " ، ترجمة حسن بن عبد الرحمن باحض ، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض ، السعودية، 1999.
8. البنا ، بشير عبد الحفيظ ، "الاسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية" ، ط 1 ، الاردن ، عمان ، دار الياوزي العلمية للنشر والتوزيع، 2013.

9. تشوي ، ، كارون أن وآخرون ، فروست ، فردريك ومييك ، جاري ، " المحاسبية الدولية " ترجمة ، دار المريخ ، الرياض، 2004.
10. الجبوري ، نصيف جاسم ، " تكاليف المتقدمة " ، الطبعة الاولى ، بغداد، 2008.
11. حماد، احمد هاني والبحر، حصه محمد احمد، "اصول المحاسبة الحكومية"، الطبعة الاولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990.
12. الخطيب ، خالد شحادة والشامية ، احمد زهير (المالية العامة) دار وائل عمان 2003.
13. الخطيب ، خالد شحادة ، والشامية، بسام محمد، " المحاسبة الحكومية " ، ط1، الجمهورية العربية السورية ، مطبعة جامعة دمشق، 2009.
14. الخطيب، خالد شحاته وشاميه، احمد زهير، "اسس المالية العامة" ، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان- الاردن، 2003.
15. الدوري، مؤيد عبد الرحمن والجنابي، طاهر موسى، "ادارة الموازنات العامة"، دار زهران للنشر، عمان، 2000.
16. ديوليت الشرق الأوسط ، " كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ديوليت الشرق الأوسط شركة من الشركات المهنية الرائدة التي تقوم بخدمات تدقيق الحسابات والضرائب والاستشارات الإدارية والمشورة المالية ، عضو في الشركة ديوليت البريطانية العالمية، 2015.
17. الرماحي ، نواف محمد عباس، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.
18. السلطان ، سلطان وأبو المكارم ، وصفي حسن ، " المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، دار المريخ، السعودية، 2009.
19. السلطان، سلطان بن محمد بن علي، "المحاسبة الحكومية" ، دار وابل للنشر، الرياض، 2003.
20. الشحادة ، عبد الرزاق قاسم والبرغوثي ، سمير ابراهيم و القطيش ، عطا الله محمد و الردايدة ، مراد مصلح ، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، عمان ، زمزم ناشرون وموزعون، 2011.
21. شرويدر، ريتشارد وآخرون ، كلارك ، مارتل وكاثي ، جاك ، " نظرية المحاسبة " ترجمة ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية، 2010.
22. شكري، فهمي محمود، "الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية . والتطبيق"، الطبعة الاولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، بيروت، 1990.
23. الشوبكي ، يونس عليان و ابو شمالة ، احمد محمد "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن، عمان ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012.

24. الشيرازي ، عباس مهدي " النظرية المحاسبية " ، الطبعة الاولى ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت، 1990.
25. الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية، مطبعة وزارة التعليم والبحث العلمي، الجامعة المستنصرية ،الطبعة الأولى، 1976.
26. عبد الله، عبد القادر محمد، "الموازنة العامة وتطبيقها في دولة قطر"، دار الثقافة للطباعة والنشر والتوزيع، الدوحة- قطر، 2011.
27. العبيدي ، ماهر موسى (محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة) مطبعة المعارف 1985.
28. عصفور ، محمد شاکر "اصول الموازنة العامة" ، ط 7 ، الاردن ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2015.
29. العلي، عادل فليح وكداوي ،طلال محمود (اقتصاديات المالية العامة) دار الكتب للطباعة والنشر، 1989.
30. العواجي، إبراهيم بن محمد، دور النظام المالي وآليات التمويل في العلاقة بين الإدارتين المركزية والمحلية ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2008.
31. العواد ، اسعد محمد علي "اساسيات المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، العراق ، كربلاء المقدسة ، دار الكتب، 2017.
32. الخطيب ، خالد شحادة ، والشامية، بسام محمد، " المحاسبة الحكومية " ، ط1 ،الجمهورية العربية السورية ، مطبعة جامعة دمشق، 2009.
33. الكرخي، مجيد عبد جعفر "الموازنة العامة للدولة مفهومها واساليب اعدادها . واتجاهاتها الحديثة" ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2009.
34. محمود ، رأفت سلامة ، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، عمان ،الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2011.
35. مطر ، محمد، " التأصيل النظري للممارسات المهنية في مجالات : القياس والعرض والافصاح " ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن، 2004.
36. المعاينة ، خالد سليمان و الحسيني ، قاسم ، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، عمان ، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2015.
37. هلالي ، محمد جمال علي، "المحاسبة الحكومية" ، ط1 ، الاردن ، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2002.

38. هندريكسن، الدون س، وآرون، ريتشارد، " النظرية المحاسبية " ترجمة ابو زيد، كمال خليفة، جامعة الاسكندرية ، مصر، 1990.

39. الهور، محمد (أساسيات في المحاسبة الحكومية) الطبعة الاولى الاردن دار وائل 1998.

ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية

1- أحمر، أسما عيل حسين، تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة/ كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد، 2000.

2- إرديني، طه أحمد حسن، " ملامح اطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSASB) و (GFSM) ، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الموصل للحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة، 2015.

3- الأسعد، آلاء مصطفى عبد القادر محمد، اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام (دراسة تحليلية)، بحث تطبيقي مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2007.

4- الأخاقاني، ميثم مالك راضي، "الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي دراسة لعينة من الدول" رسالة ماجستير في المحاسبة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 2005.

5- بدروسيان ، اسكوهي اوانيس اوهانيس ، " مفهوم الانصاف في المحاسبة و أثره في عملية الإبلاغ المالي " ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،العراق ، 2007.

6- البغدادي ، احمد محمد علي، "النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004" ، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2008 .

7- البغدادي ، صلاح صاحب البغدادي ، " الموازنة العامة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية "، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ،مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد، 1998.

8- البغدادي، احمد محمد علي، "النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004" ، بحث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسب قانوني، 2009.

- 9- بوليفة ، نور الهدى، " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، رسالة ماجستير تدقيق محاسبي ، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر، 2015.
- 10- جعيلو، كريمة عباس، "فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الالكترونية"، رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، 2009.
- 11- الحبيطي ، قاسم محسن ، " دور النظم المحاسبية في تقويم المنشآت الاقتصادية العامة المرشحة للتحويل إلى القطاع الخاص بالتطبيق على معمل الفلز في محافظة نينوى"، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 1995.
- 12- الحسيني ، محمد حسين احمد،(استخدام اسلوب موازنة البرامج والاداء في اعداد الموازنة العامة للدولة) ماجستير محاسبة بغداد 2003 .
- 13- الحيدري، وفاء حسين سلمان، " تحديات الابلاغ المالي في ظل المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية" اطروحة دكتوراه المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2015.
- 14- الخفاجي، حيدر جاسم حمزة، "اعداد الموازنة الاستثمارية للدولة وقرارها ما بين توجهات التخطيط الاستراتيجي والمتغيرات الاقتصادية والسياسية في العراق"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية، 2013.
- 15- داود أفاتن ايليا (دور النظام المحاسبي الحكومي في تخطيط وبرمجة موازنة الدولة) رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 1987.
- 16- الراوي، عبد الخالق مطلق عبد القادر،((تقويم اسلوب اعداد الموازنة الجارية وتحسين كفاءة اعدادها باستخدام الاسلوبين التراكمي والشمولي في مؤسسات التعليم العالي)) دراسة ميدانية في هيئة المعاهد الفنية، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1998.
- 17- الزعبي، ناجح محمد، دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المملكة الأردنية الهاشمية، 2004 .
- 18- زهير، شلال، "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية / التجارة وعلوم التسيير /جامعة أحمد بوقرة (بومرداس)، الجزائر، 2014.

- 19- السعبري، إبراهيم عبد موسى، المعايير المحاسبية الحكومية، دراسة نظرية وتطبيقية في أحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد. 2000.
- 20- سعود، عصام عبد الخضر، "اصلاح الموازنة العامة وعلاقتها بالتنمية المستدامة - تجارب مختارة مع اشارة خاصة للعراق"، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في العلوم الاقتصادية، 2011.
- 21- سليم، فريد منصور حمدان، " أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.
- 22- السهلاني، الهام هاشم محمد، "دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء الوحدات الممولة مركزيا ضمن الموازنة العامة للدولة"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية للحصول على درجة الماجستير في العلوم المحاسبية.
- 23- الشايح، عصام حميد داخل، " تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وتصميم أنموذج جديد للدليل المحاسبي لحسابات الدولة "بحث تطبيقي مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد لنيل شهادة محاسب قانوني، 2003.
- 24- شعبان، علي شاکر عبيد " استخدام الموازنات كأداة للرقابة وتقييم الأداء " بحث مقدم احد متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، البصرة، العراق، 2008.
- 25- شكاره، موفق عباس "ستراتيجية اعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد للحصول على درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، 2010.
- 26- الشمري، حيدر علوان، دراسة الإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية - أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار -، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، 2003.
- 27- الصائغ، محمد يونس يحيى (تحضير واعداد الموازنة العامة للدولة) ماجستير قانون جامعة الموصل 2011.
- 28- عبد الحليم، صفوان قصي، " الأطار المحاسبي الدولي و انعكاساته على المعايير المحاسبية دراسة تحليلية "، أطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصادية، بغداد، العراق، 2007.

- 29- العبيدي , زهرة خضير (تحليل أسس توييب استخدامات الموازنة العامة للدولة ومواردها) رسالة ماجستير اقتصاد -بغداد 2005.
- 30- غنام، فريد احمد عبد الحافظ "إطار مقترح لاعداد وتطبيق موازنة البرامج والاداء في فلسطين" ، رسالة مقدمة الى كلية التجارة / الجامعة الاسلامية - غزة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2006.
- 31- القيسي، خالد ياسين، ((وحدة الموازنة العامة للدولة في العراق))، بحث للحصول على شهادة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.
- 32- كندوري، عماد محمد ، " إطار مقترح للحد من استخدام مرونة المعايير المحاسبية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح "، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، مقدمة الى الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق، 2014.
- 33- المعيني ، سعد سلمان عواد ، " المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية ودورها في صياغة أنموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية" ، اطروحة دكتوراه المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة بغداد ، العراق، 2007.
- 34- المفضل ،إبراهيم عبد القدوس، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية" أطروحة مقدمة الى كلية الإقتصاد ، قسم المحاسبة / جامعة دمشق لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة، 2008 .
- 35- نجم ، أسماء سهيل، " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة اسواق المال / دراسة ميدانية لتفعيل المسار المحاسبي في العراق" ، رسالة ماجستير المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة بغداد ، العراق، 2008.
- 36- هلاي، حسين مصطفى، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم الأداء الحكومي من خلال تنفيذ الموازنات في مجال الإنفاق الحكومي، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية، 2008.
- 37- الوائلي ، سلمان عبود روضان "إطار مقترح لاعداد القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعايير IPSASs في ظل النظام المحاسبي الحكومي" بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، 2014.
- 38- وشاح، محمود عبدالله، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني -دراسة ميدانية ، رسالة مقدمة الى كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل / الجامعة الإسلامية - غزة للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2008 .

- 39- يوسف , نجاه سليم (تخصيص الموارد في موازنة الجامعة باستخدام اسلوب برمجة الاهداف) ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2007.
- رابعاً:- الدوريات والنشرات العربية
- 1- الاسعد ، ألاء مصطفى ، " المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة " ، مجلة كلية العلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2010.
- 2- البكوع واخرون ، فيحاء عبد الخالق ومنهل مجيد العلي وارسلان ابراهيم الافندي ، " دور الشفافية المعلومات المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي " ، مجلة بحوث مستقبلية ، العدد الخامس والعشرون والسادس والعشرون ، كلية الحداثة الجامعة، 2009.
- 3- بن صالح , عبد الله سليمان، "مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة والانتقال لتطبيق أساس الإستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر" الندوة الدولية السادسة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين - جمهورية العراق، 2014.
- 4- بيرو، جيرار، " جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام " وحدة التفتيش المشتركة ، الأمم المتحدة ، جنيف، 2010.
- 5- جابي ، أمينة هناء، " أهمية أصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة " مجلة الدراسات المالية ، المحاسبية والادارية ، العدد 8 ، الجزائر، 2017.
- 6- جاسم ، علي نعيم، " أنموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في جامعة المثنى / القسم المالي " ، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 3 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المثنى ، العراق، 2014.
- 7- الجزائري ، ابراهيم محمد علي (محاضرات نظم متخصصة) طلبة ماجستير محاسبة جامعة بغداد 2007.
- 8- الجزائري ، ابراهيم محمد علي وصالح ، عبد الهادي سلمان ، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ،مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 2 ، العدد 3، 2012.
- 9- الحاج ، عرابة والآخرين وعبد الرزاق ، حواس ونزيه، مهدي ، " دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر " ، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الجزائر، 2010.

- 10- حسين ، وسام نعمة ، " مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية في ظل معايير المحاسبة الدولية " ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 22 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، العراق، 2011.
- 11- حمدي عبد العظيم ، كيف تقرأ الخطة والموازنة العامة، ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الإمارات العربية المتحدة، 2008.
- 12- الزين، منصور، " متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر " ، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الجزائر، 2010.
- 13- السعيري ، ابراهيم عبد موسى و خليل ، حوراء إحسان " تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق- اطار مقترح" مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9 العدد 27 سنة 2013.
- 14- السعيد، احمد يوسف، " أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الافصاح عن الشفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية "، جامعة المدية ، الجزائر، 2016.
- 15- سلمان، عامر محمد، وحسين، كفاح سامي، "تحو إصلاح محاسبي حكومي من منظور تحليلي"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، عدد خاص بوقائع المؤتمر العلمي الوطني المشترك بين كلية الإدارة والاقتصاد والمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2013.
- 16- السلوم ، حسن عبد الكريم والجزراوي، ابراهيم محمد علي (مقترح تشريع قانون الموازنة العامة للدولة) مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 11 سنة 1989.
- 17- السلوم ، حسن عبد الكريم والمهاني، خالد (الموازنة الفيدرالية في العراق والاتجاهات ومعدلات النمو والانفاق والايادات للفترة من 2004-2007)مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية العدد 68 - 2008.
- 18- سلوم ، حسن عبد الكريم والمهاني، محمد خالد "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة" مجلة كلية الادارة والاقتصاد /الجامعة المستنصرية العدد 64 سنة 2007.
- 19- سلوم ، حسن عبد الكريم و نوري ، بتول محمد، " دور المعايير المحاسبة الدولية في الحد من الازمة المالية العالمية " بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية الاقتصادية والعلوم الادارية ، جامعة الزرقاء الخاصة ، الاردن، 2009.
- 20- عبد اللطيف ، طيي والآخرين وعاد ، طلبة وبو جمعة ، بن صالح ، " إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية / مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبة " ، الجزائرية، 2011.

- 21- العربي ، تيقاوي ، " النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوفيق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية "، جامعة العقيد احمد دراية بأدار، الجزائر، 2011.
- 22- عليوي والخزرجي ، زهرة حسن ومحمد عادل محمد، " إعتقاد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم/ الجامعة المستنصرية "، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 112 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، العراق، 2017.
- 23- عنيزة ، حسين هادي وعلي ، احمد ماهر محمد، " دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي " ، العدد 32 ، جامعة الكوفة، 2014.
- 24- كاظم وكاظم ، حيدر علوان وصلاح جياذ ،" نحو تقارير مالية أكثر شفافية في الجامعات الحكومية العراقية التحديات والمنافع " ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ، العدد 25 ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة واسط ، العراق، 2017.
- 25- كوشك ، طارق الحكيم (موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين) جريدة عكاظ العدد 937. 2004 .
- 26- المهاني وسلوم ، محمد خالد وحسن عبد الكريم ، " تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 65 ، 2007.
- 27- وشاح ، محمود عبدالله محمود، " الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة، 2008.
- 28- يحيى، سعدي ولخضر، اوصيف، " أهمية تطبيق معايير الدولية في تحسين جودة الافصاح المحاسبي"، الملتقى الدولي الاول حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة IAS – IFRS ، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2011.
- سادساً:- اصدارات مهنية
- 1- صندوق النقد الدولي 2001، دليل احصاءات مالية الحكومة 2011 ، إدارة الاحصاءات، الطبعة الثانية، بيانات فهرسة المطبوعات في مكتبة الكونغرس

Foreign References

First: - Books

- 1- Aggestam, Caroline & Andernack, Isabelle (2015) "Interpretation and Application of IPSAS", Great Britain, TJ international L td, Pads law Cornwall, UK, Retrieved 4November, 2015

- 2- Budding, TJERK, Grossi, Ciuseppe & Tagesson, Torbjorn (2014) "Public Sector Accounting" New York, Retrieved 13 August 2014 from
- 3- Jorge, Susana (editor) (2008) " Tracing changes in central government accounting: a case of Russia", Implementing Reforms in Public Sector Accounting, P(183- 199) , Coimbra, Portugl.
- 4- IFAC (2014) "IPSAS issues for public finance management executives", IPSAS Outlook, "The South African experience and IPSASB's ED on first-time adoption of IPSAS" , February/March 2014.
- 5- Nascimento, Leonardo Silveira , Public Sector Accounting and the Move to Accrual Accounting - The Brazilian Experience, Rome, IFAC November, 2011.
- 6- (NCGA) National Committee On Governmental , " Municipal Accounting and Auditing ", Chicago , 1951 , USA .
- 7- Wynne ,Andy, "Do Private Sector Financial Statements Provide A Suitable model for public Sector Accounts?", Paper to be presented at the European Group of Public Administration annual conference on "Public Law and the Modernising State" in Oeiras (Portugal), 3-6 September 2003-08-09.

Second: Periodicals & Research

- 1- Bergmann, Andreas & Braun, Robin (2008) The Value Added of IPSAS, PEMPAL Workshop, Istanbul; Feburary 25, 2008
- 2- Cardoso, Ricardo Lopes, Aquino, Andre C. B., Pigatto. José A. M. (2014), "Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption".
- 3- Champoux. Mark, (2006) "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions" Briefing Paper No. 27, Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar, 29 April 2006

4- Chan, James. L. (2006).” IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries”. University of Illinois at Chicago, College of Business Administration – Department of Accounting U.S.A. , PP.1-13

<http://jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS%26GAFDC>

5- Chan, James, L. Zhang, Qi, 2013, Government Accounting Standards And Policies http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2012GASP.pdf

6- Christiaens. Johan, Vanhee. Christiphe, Manes-Rossi. Francesca, Aversano. Natalia, Cauwenberge (2014) “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison” International Review of Administrative Sciences, Retrieved 9 August 2016 from ras.sagepub.com

7- Crisan, Andrei Razvan & Fulop, Melinda Timea (2014) “An analysis of the international proposals for harmonization accounts statement and government finance statistics” Accounting and Management Information Systems, Vol. 13, No. 4, pp. 800–819

8- Diamond, Jack (2005) “Reforming the Russian Budget System: A Move to More Devolved Budget Management?” , IMF, WP, May, 2005.

9- Diniz, Josedilton Alves , da Silva, Suzany Ferreira , Santos, Leandro da Costa, & Martins, Vinícius Gomes (2015) “Advantages of the Implementation of IPSAS in Brazilian Public Accounting: Analysis of the perception of the members of GTCON” Journal of Education and Research in Accounting, v. 9, No. 3, art. 3, PP. 265-284.

10- Edwards, Robert W. Hemming, Richard.,2005, Using The GFSM 2001 Statistical Framework to Strengthen Fiscal Analysis in the Fund, the Statistical and Fiscal Affairs Department, October25, 2005.

- 11- Ijeoma. N. B. & Oghoghomeh. T. (2014) “Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria” *Journal of Investment and Management*, Vol. 3, No. 1, 2014, pp. 21-29.
- 12- Khan, Abdul & Mayes, Stephen (2009) *Transition to accrual accounting*, International Monetary Fund.
- 13- Kraan, Dirk-Jan, Bergvall, Daniel, Hawkesworth, Ian, Kostyleva, Valentina, & Witt, Matthias (2008) “Budgeting in Russia” *OECD Journal on Budgeting*, Volume 8 , No. 2, OECD 2008
- 14- Kuti, S. Hamisi, (2012) *The factors affecting the implementation of International Public Sector Accounting Standards in Kenya*” A research project submitted in partial fulfillment of the requirements of the degree of “master of business administration”, university of Nairobi, November 2012.
- 15- Legenkova, Margarita (2016) *International Public Sector Accounting Standards Implementation in the Russian Federation*, *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol 6, Issue 4, P(1304- 1309)
- 16- Mansour, Ahmed Mustafa Elhoussein, (2010) “United Arab Emirates Federal Budgetary Process: The decision- making styles”, 22 (3), 343-375
- 17- Olomiyete & Ayobami I. (2014) *Accountability and Financial Reporting Issues in Nigeria: Considering a Change from Cash Accounting to Accrual Accounting*. *International Journal of Management Sciences and Humanities*, Volume 2, Number1, March 2014, p(30-41)
- 18- Ouda, Hassan.A.G. (2003), *Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved, with special focus on the Arab world*. Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut

19- PWC (2013) Towards a new era in government accounting and reporting, Global survey on accounting and reporting by central governments, April.

20- Seiferling, Mike, (2013), Recent Improvements to the Government Finance Statistics Yearbook Database in Response to Analytical Needs , IMF Working Paper, Statistics Department, January 2013.

21- Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi (2014) Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No. 24. pp. 1-20.

22- Sousa, Rossana Guerra , Vasconcelos, Adriana Fernandes, Caneca, Roberta Lira& Niyama, Jorge Katsumi (2013) Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63.

23- Al-Zubi, Ziad (2015) “The extent of applying the International Public Sector Accounting Standards by the Jordanian Public Sector” The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences, P(47-63) Retrieved 8 May, 2015, from <http://dx.doi.org/10.15405/epsbs>

Third: Reports & professional Issues

1- ADAA, Abu Dhabi Accountability Authority, (2015) Illustrative IPSAS Entity Financial Statements Public Sector Entity (PSE), Issued April 2015.

2- ADAA, Abu Dhabi Accountability Authority IPSAS Bulletin, Volume No. 1 Issue No. 1 Month Year Q2 2012

3- ASB (Accounting Standards Board) (South Africa) “THE SOUTH AFRICAN EXPERIENCE “Adaptation versus adoption” www.asb.co.za

4- Australian Government Financial Reporting Council “ Public Sector Financial Reporting in Australia “ <http://www.frc.gov.au/>

5- BUDGET REVIEW (2012) W2 “Structure of the government accounts”

<http://www.treasury.gov.za/documents/national%20budget/2012/review/Annexure%20W2.pdf>

6- Cavanagh. Joe, Flynn, Suzanne, & Moretti, Delphine, (2016) “Implementing Accrual Accounting in the Public Sector” IMF September 2016.

7- CEF (Center of Excellence in Finance) (2011) International trends in public sector accounting reforms (Report) April 18 – 22, 2011; Ljubljana, Slovenia.

8- Deloitte (2013). IPSAS in your pocket, www.iasplus.com.

9- Department Of Finance (2010) “Abu Dhabi Government Chart of Accounts”. www.dof.abudhabi.ae

10- European Commission, Commission Staff Working Document (SWD), 2013, “Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States”, Brussels, EN, September, 2011. <http://www.imf.org/external/np/exr/.htm>.

11- IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America. <http://www.ifac.org>.

12- IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (IBSASB) (2013) Benefits of IPSAS, Medan, Indonesia, 28 June 2013, IFAC.

- 13– IFAC (2015) “Practical implementation experience” May 2015 from https://www.ifac.org/system/files/uploads/PAODC/day2-session4-polanisokombela-practical-implementation-experience-south_africa.pdf
- 14– IFAC (2014) “IPSAS issues for public finance management executives”, IPSAS Outlook, “The South African experience and IPSASB’s ED on first-time adoption of IPSAS” , February/March 2014, from <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/EY-IPSAS-Outlook-March-2014.pdf>
- 15– IFAC (2015) “IPSAS issues for public finance management executives”, IPSAS Outlook, “Status of public sector accounting in selected Asia Pacific countries” , March 2015, from [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_Outlook_March_2015/\\$FILE/EY-ipsas-outlook-mar-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_Outlook_March_2015/$FILE/EY-ipsas-outlook-mar-2015.pdf)
- 16– IMF, (2014), Government Finance Statistics Manual (GFSM), Washington, IMF.
- 17– IMF, (2011), Government Finance Statistics (GFS), Compilation Guide for Developing Countries, Washington.
- 18– IMF, (2013), “Review of the implementation of government finance statistics to strengthen fiscal analysis”, Washington, IMF.
- 19– IMF, (2004) Russian Federation: Report on the Observance of Standards and Codes—Fiscal Transparency Module, IMF Country Reports, No. 04/288
- 20– IMF, (2010) “Government Finance Statistics to Strengthen Fiscal Analysis” Approved by Burgi-Schmelz, Adelheid and Cottarelli, Carlo, February 26, 2010.
- 21– IMF, (2014) (Policy Paper) Budget Institutions in G-20 Countries - Country Evaluations, April 7, 2014.

- 22- IMF, (2014) Russian federation, fiscal transparency evaluation IMF Country Report No. 14/ 134, May, 2014.
- 23- Nascimento, Leonardo Silveira (2014) Public Sector Accounting and the Move to Accrual Accounting - The Brazilian Experience, Rome, IFAC November, 2014.
- 24- NSU (Novosibirsk State University) (2014) Russia, Financial statements prepared in accordance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) for the year ended 31 December 2014
- 25- PSC (Public Sector Committee), 2004, Budget reporting, Research. Report, May, 2004. <http://www.ifac.org>.
- 26- PWC, (2015) Global Conference on Accounting and Reporting by Governments Accruals in the Public Sector -A South African Perspective (2015) 2nd edition, *Brussels* , 19 March 2015
- 27- Quist, E. Ronald, Certan, Corina & Dendura, Jerome (European Commission Delegation South Africa), (2008), “Republic of South Africa, Public Expenditure and Financial Accountability, Public Financial Management, Performance Assessment Report”, Nederland, BV, September 2008.
- 28- SAP (2011) International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Impacts and Compliance Aspects Retrieved 11 Sept. 2011 SAP AG.
- 29- Thomas, Theo, Dener, Cem, Kizito, Joseph & Velloso, Tarsila (2009) “Federal Public Financial Management Performance Based on the PEFA Methodology” The project was prepared under the sector management of Nick Manning (LCSPS).
- 30- UN (United Nations) (2013) United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013.

31- Zatsepin, Vasily (2005) “Performance-Oriented Defence Budgeting: A Russian Perspective”, 4th May 2005.

Fourth: Dissertation & Thesis

1- MANGUALDE, BRUNO RAMOS (2013) “Perceptions of benefits and challenges of public sector accounting reforms: A cross-sectional comparison between Brazilian and English local governments” A thesis submitted to gain the degree of “master of Accounting and Finance”, Birmingham University.

2- Trang, Le Thi Nha (2012) Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements, Thesis submitted to gain the degree of "Master in Public Finance Management", university of Tampere.

Fifth : Resources from Internet

1- <http://www.gfmis.gov.jo/ar/content/>

2- <http://www.finance.gov.au/resource-management/reporting>

3- <https://www.ipsasb.org/>

4- www.imf.org

5- <https://www.mof.gov.ae/Ar/budget/Pages/Five-yearBudget2017-2021.aspx>

6- [://www.mof.gov.ae](http://www.mof.gov.ae)

7- <http://www.industry.gov.iq/#>

الملاحق

الملحق (1)

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية التجارة

قسم المحاسبة

الأستاذ الفاضل

م / استبانة

تحية طيبة ..

الاستمارة التي بين يديكم الكريمة هي جزء من متطلبات استكمال أطروحة دكتوراه في المحاسبة والموسومة:

(دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة للدولة والرقابة على الاداء المالي الحكومي) (دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية)

ونظراً لما نعهده فيكم من خبرة ودراية علمية وعملية ، نلتمس من حضرتكم مساعدتنا في الاجابة على الاستبانة بالموضوعية والدقة المعهودة فيكم من اجل تحقيق اهداف الرسالة بدقة والوصول الى نتائج سليمة ومفيدة . علما ان الإجابات تعامل بسرية ولاغراض البحث العلمي فقط ولا داعي لذكر الاسم او التوقيع .

مع خالص الشكر والتقدير سلفاً

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (✓) امام الاجابة التي ترونها مناسبة .

اولاً : المعلومات العامة

1- التأهيل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير او ما يعادلها دكتوراه او ما يعادلها

2- التخصص العلمي:

محاسبة ادارة اعمال اقتصاد مالية ومصرفية اخرى (تذكر رجاءاً)

3- عدد سنوات الخدمة الوظيفية (الخبرة العلمية):

5 سنة فاقل من 6-10 من 11 - 15 من 16-20 أكثر من 20س

ثانياً : محاور الاستبانة

المحور الاول: مدى توافق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام .

ت	الفقرة	اتفق تماماً	اتفق الى حد ما	لا اتفق تماماً	لا اتفق
1	لا يلبي الاساس المحاسبي المستخدم في العراق متطلبات تطبيق الـ (IPSASs).				
2	لا يلبي النظام المحاسبي الحكومي في العراق متطلبات القياس المحاسبي وفقاً لـ (IPSASs)				
3	لا يتفق تصميم السجلات المحاسبية والمستندات في العراق مع متطلبات تطبيق الـ (IPSASs)				
4	لا تلبي الكشوفات المالية الحكومية الحالية في العراق متطلبات الـ (IPSASs).				
5	لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي الحالي معلومات تساعد في خدمة اغراض الموازنة العامة.				
6	لا توجد حاجة لمزيد من اللامركزية ولجميع مستويات الحكومة للمساعدة في تطبيق الـ (IPSASs)				
7	لا يمتلك الملاك المحاسبي للقطاع الحكومي العراقي الخبرة الكافية للعمل وفق متطلبات الـ (IPSASs).				

					8 لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات IT لنظم المحاسبة الحكومية المعتمد حالياً في تطبيق (IPSASS).
					9 لا تلبى المصطلحات المحاسبية المعتمدة في دليل الحسابات الحكومي متطلبات تطبيق (IPSASS).
					10 لا تساعد القوانين التشريعات المالية الحالية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية على اعتماد (IPSASS).

المحور الثاني: مدى توافق الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع دليل احصاءات مالية الحكومة

ت	الفقرة	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	لا يلي الاساس المحاسبي المعتمد حالياً في العراق متطلبات اعتماد (GFSM).					
2	لا يساعد الدليل المحاسبي الحكومي الحالي في خدمة اغراض الموازنة العامة.					
3	لا يتناسب قيد التدفقات الاقتصادية في النظام المحاسبي الحكومي الحالي ومتطلبات ذلك في GFSM					
4	لا تتفق المصطلحات المحاسبية المعتمدة في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع (GFSM).					
5	لا تلبى تبويات الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق متطلبات اعتماد (GFSM).					
6	لا يتفق الترميز المعتمد في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي مع الترميز وفق (GFSM).					
7	لا يتفق نطاق تغطية الدليل الحكومي العراقي مع نطاق التغطية وفق (GFSM).					
8	لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات IT الحالية في العراق على تطبيق متطلبات (GFSM).					
9	لا يمتلك الملاك العامل حالياً في الوحدات الحكومية العراقية قدرة على تطبيق (GFSM).					
10	يتطلب تطبيق (GFSM) توسيع التغطية المؤسسية في العراق.					

المحور الثالث: الموازنة العامة في العراق في ظل إعتداد معايير المحاسبة الحكومية الدولية
(IPSASs).

ت	الفقرة	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	يطور اعتماد الـ (IPSASs) اساس اعداد الموازنة العامة نحو اساس الاستحقاق الشامل.					
2	يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق.					
3	يتطلب اعتماد (IPSASs) تخطيط الموازنة على المدى المتوسط لثلاث او اربع سنوات.					
4	يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في تحسين عملية تخطيط الموازنة العامة للسنوات اللاحقة.					
5	يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية.					
6	يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من امكانية مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق.					
7	يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من شفافية الموازنة في العراق.					
8	يتحسن أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد الـ (IPSASs) عند ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية.					
9	يطور اعتماد الـ (IPSASs) المصطلحات المستعملة في الموازنة المعتمدة حالياً في العراق.					
10	يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تعديل بعض القوانين والتشريعات المتعلقة بالموازنة العامة بالعراق.					

المحور الرابع: الشفافية والمساءلة من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتعزيز الرقابة المالية

ت	الفقرة	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً
1	أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يحسن القدرة على المساءلة من خلال تحسين عملية الإبلاغ المالي في وحدات القطاع العام في العراق.					
2	أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ضروري لتعزيز الرقابة على المال العام في وحدات القطاع العام في العراق .					
3	يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحسين عملية التخطيط لموازنات السنوات اللاحقة.					
4	يتطلب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق.					
5	يطور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الترميز والتبويات المستعملة في الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق.					
6	يطور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المصطلحات المحاسبية المستعملة في اعداد الموازنة المعتمدة حالياً في العراق.					
7	يحسن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القدرة على مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة في العراق.					
8	يوفر اعتماد اجراءات التوحيد على وفق المعايير المحاسبية للقطاع العام معلومات اكثر فائدة في مجال التحليل الاقتصادي.					
9	لتحسين أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد					

					معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية .	
					يساعد اعتماد معايير المحاسبة للقطاع العام في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية.	10

ملحق رقم (2)

اسماء واماكن عمل السادة خبراء التحكيم

ت	الاسم	مكان العمل
1	أ.د. بابكر إبراهيم الصديق	أستاذ المحاسبة - جامعة السودان
2	أ.د. كمال احمد يوسف	أستاذ المحاسبة- جامعة النيلين
3	أ.د. الهادي ادم محمد	أستاذ المحاسبة - جامعة النيلين
4	د. محمد حسن ادم ازرق	أستاذ المحاسبة-جامعة السودان
5	د. محمد عبد الحميد محمود	أستاذ المحاسبة-جامعة السودان
6	د. زهير احمد علي	أستاذ المحاسبة-جامعة السودان
7	د. عبد الرحمن عادل خليل	أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة النيلين
8	د. ياسر تاج السر محمد سند	أستاذ المحاسبة-جامعة النيلين
9	د. حمدان ابراهيم ضوالبيت	أستاذ المحاسبة-جامعة النيلين
10	د. الزين عبدالله ياسر	أستاذ المحاسبة-جامعة النيلين

الملحق (3)

المعيار 1: عرض القوائم المالية

الهدف:

يهدف هذا المعيار الى بيان طريقة عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان اجراء المقارنة السليمة بين كل من القوائم المالية للفترات السابقة والحالية او القوائم المالية لوحدات مختلفة.

مكونات القوائم المالية:

وفق هذا المعيار فان القوائم المالية تتضمن: أ- قائمة المركز المالي ب- قائمة الأداء المالي ج- قائمة التغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية د- قائمة التدفق النقدي ه- قائمة عرض معلومات الموازنة والتي قد تكون في قائمة اضافية منفصلة او كعمود موازنة في القوائم المالية و- واخيرا يوجب المعيار وجود الملاحظات تتضمن ملخص بالسياسات المحاسبية المهمة وملاحظات تفسيرية اخرى.

قائمة المركز المالي:-

ينبغي على الوحدة ان تعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة بشكل فئات منفصلة في صدر قائمة المركز المالي، الا اذا كان استعمال العرض على اساس السيولة يقدم معلومات ذات موثوقية وملاءمة اكبر.

ويوضح المعيار انه ايا كانت طريقة العرض المستعملة فانه يتم الإفصاح عن المبالغ الخاصة بكل بند من الموجودات والمطلوبات المتوقع استردادها او تسويتها خلال اقل اثني عشر شهرا من تاريخ التقرير، فضلاً عما يتوقع استرداده او تسويته بمدة يزيد عن هذه المدة.

الموجودات المتداولة:

يصنف الموجود بانه متداول اذا كان:

- 1- من المتوقع تحقيقه او الاحتفاظ به للبيع او للاستهلاك اثناء الفترة التشغيلية العادية للوحدة.
- 2- الغرض الرئيسي من الاحتفاظ به هو المتاجرة.
- 3- من المتوقع تحقيقه خلال 12 شهرا من تاريخ التقرير.
- 4- النقد والنقد المعادل (باستثناء ما يخص لعملية تبادلية معينة او لتسوية مطلوب معين لمدة لا تقل عن 12 شهر بعد تاريخ التقرير).

وتصنف كافة الموجودات الاخرى على انها موجودات غير متداولة.

المطلوبات المتداولة:

يصنف المطلوب بانه متداول اذا كان:

- 1- من المتوقع تسويته خلال الفترة التشغيلية للوحدة.
 - 2- الغرض الرئيسي من الاحتفاظ به هو المتاجرة.
 - 3- من المتوقع تسويته خلال 12 شهر من تاريخ التقرير.
 - 4- لا تمتلك الوحدة حق غير مشروط في تأجيل تسويته لأكثر من 12 شهر من تاريخ التقرير.
ينبغي ان يشتمل صدر قائمة المركز المالي كحد ادنى على:
 - 1- الممتلكات والمصانع والمعدات.
 - 2- العقارات الاستثمارية.
 - 3- الموجودات غير الملموسة.
 - 4- الموجودات المالية باستثناء المذكورة في (5، 7، 8)
 - 5- الاستثمارات التي تمت المحاسبة عنها باستعمال طريقة الملكية.
 - 6- المخزون.
 - 7- المستردات من معاملات غير تبادلية (الضرائب والحوالات).
 - 8- ذمم مدينه من معاملات تبادلية.
 - 9- النقد والنقد المعادل.
 - 10- الضرائب والحوالات
 - 11- الذمم الدائنة بموجب معاملات تبادلية.
 - 12- المخصصات.
 - 13- المطلوبات المالية باستثناء 10، 11، 12.
 - 14- صافي الموجودات / حقوق الملكية الموزعة على مالكي الوحدة المسيطرة.
- ويوضح المعيار ضرورة عرض البنود الاضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في قائمة المركز المالي اذا كان ذلك يؤدي الى فهم اكثر للوضع المالي.
- عندما لا تمتلك الوحدة اسهم رأسمالية ينبغي عليها ان تفصح عن صافي الموجودات/ حقوق الملكية اما في صدر قائمة المركز المالي او في الايضاحات اذ تبيين الاتي :
- 1- رأس المال المساهم به وهو اجمالي المساهمات من المالكين المتراكم في تاريخ التقرير مطروحا منه التوزيعات على المالكين.
 - 2- الفائض او العجز المتراكم.
 - 3- الاحتياطات مع وصف غرض وطبيعة كل احتياطي ضمن صافي الموجودات/ حقوق الملكية.
 - 4- حقوق الاقلية.

اما عند امتلاك الوحدة اسهم رأسمالية فإنها تفصح فضلا عن الفقرات الاربعة السابقة عن:

- 1- عدد الاسهم المصرح بها.
- 2- عدد الاسهم المصدرة والمدفوعة سواء بشكل كامل او بشكل غير كامل.
- 3- القيمة الاسمية للاسهم او الافصاح بان الاسهم ليس لها قيمة اسمية.
- 4- مطابقة عدد الاسهم بداية ونهاية الفترة.
- 5- الحقوق والقيود بما في ذلك القيود على توزيع ارباح الاسهم.
- 6- الاسهم في الوحدة التي تحتفظ بها الوحدة نفسها او ان تحتفظ بها الوحدة المسيطر عليها او الشركات الزميلة.
- 7- الاسهم المخصصة للاصدار بموجب خيارات وعقود مبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

قائمة الأداء المالي:

ينبغي ان يعرض في متن قائمة الأداء المالي كحد ادنى البنود التي تعرض المبالغ الاتية:

- 1- الايراد.
- 2- تكاليف التمويل.
- 3- حصة صافي الفائض او العجز للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت المحاسبة عنها باستعمال طريقة الملكية.
- 4- الربح او الخسارة المعترف بها قبل الضريبة.
- 5- الفائض او العجز.
- 6- الافصاح عن البنود الاتية كمخصصات لفائض او عجز الفترة:
أ- الفائض او العجز الذي يعود لحقوق الاقلية.
ب- الفائض او العجز الذي يعود الى مالكي الوحدة المسيطرين.

وينبغي ان تعرض الوحدة اما في متن قائمة الأداء المالي او في الايضاحات تصنيفا فرعيا لإجمالي الايرادات المصنفة بطريقة تناسب انشطة الوحدة، وكذلك تحليلا للمصاريف باستعمال تصنيف مبني على اساس طبيعة المصاريف او وظيفتها ضمن الوحدة، وينبغي ان تفصح الوحدة التي تصنف المصاريف حسب الوظائف عن معلومات اضافية حول طبيعة المصاريف ضمنها مصاريف منافع الموظفين والاستهلاك والاطفاء.

ان ارباح الاسهم او التوزيعات المشابهة التي تقدمها الوحدة الى مالكيها ينبغي ان يفصح عنها اما في متن قائمة الأداء المالي او في قائمة التغير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية او في الايضاحات عن مبلغ الارباح او التوزيعات المشابهة المعترف بها كتوزيعات للمالكين.

قائمة التغير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية:

يعرض في متن القائمة:

- 1- فائض او عجز الفترة.
 - 2- بنود الإيرادات والمصاريف الخاصة بالفترة التي تتطلب المعايير الأخرى الإفصاح عنها مباشرة في صافي الموجودات/ حقوق الملكية واجمالي هذه البنود.
 - 3- اجمالي إيرادات ومصاريف الفترة (من جمع الفقرتين 1 و 2) وبيان اجمالي المبالغ الخاصة بالكي الوحدة المسيطرة وتلك الخاصة بحقوق الأقلية بصورة منفصلة.
 - 4- اثار التغيرات في السياسات المحاسبية وكذلك تصحيحات الأخطاء المعترف بها الخاصة بكل عنصر في صافي الموجودات وحقوق الملكية التي افصح عنها بشكل منفصل.
- فضلا عن ذلك تعرض الوحدة اما في قائمة التغير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية او في الايضاحات ما يأتي:

- 1- مبالغ المعاملات مع المالكين، مع اظهار التوزيعات بصورة منفصلة.
- 2- الفائض او العجز المتراكم في بداية ونهاية فترة التقرير والحركات خلال الفترة.
- 3- ينبغي عرض المطابقة بين المبلغ المسجل لكل عنصر في صافي الموجودات/ حقوق الملكية في بداية الفترة ونهايتها اذ يكون الإفصاح بشكل منفصل عن كل حركة.

قائمة التدفق النقدي: سيتم توضيحها في المعيار 2

الملاحظات:

يوجب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) كمعلومات عن اساس اعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستعملة فضلاً عن معلومات اضافية لا تعرض في متن القوائم المالية الا انها ذات صلة بفهم اي من هذه القوائم، كما يوجب المعيار ان تعرض الملاحظات بطريقة منتظمة بقدر الامكان.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية:

ينبغي على الوحدة الإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية المهمة عما يلي:

- 1- اسس القياس المستعملة في اعداد القوائم المالية.
 - 2- مدى تطبيق الوحدة لأي احكام انتقالية في اي من معايير المحاسبة الحكومية الدولية.
 - 3- السياسات المحاسبية الأخرى المتعلقة بفهم القوائم المالية.
- كما ينبغي ان تفصح عن الاحكام التي تصدرها الادارة التي لها تأثير كبير على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية اما في ملخص السياسات المحاسبية او في الملاحظات الأخرى.
- ويتعين على الوحدة ان تفصح في الملاحظات عن معلومات حول:

1- الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمصادر الرئيسية المستقبلية.
2- المصادر الرئيسية لشكوك التقدير في تاريخ التقرير والتي تنطوي على مخاطر كبيرة بان تتسبب بإجراء تعديل مهم على المبالغ المسجلة للموجودات والمطلوبات ضمن السنة المالية القادمة وينبغي ان تتضمن الملاحظات معلومات تتعلق بالموجودات والمطلوبات حول طبيعتها ومبالغها المسجلة كما في تاريخ التقرير.
كما ينبغي على الوحدة ان تفصح في الملاحظات عن المصادر الرئيسية لشكوك التقدير في تاريخ التقرير التي تتضمن مخاطر كبيرة في التسبب باجراء تعديل مهم على المبالغ المسجلة للموجودات والمطلوبات للسنة المالية اللاحقة اما عن الموجودات والمطلوبات فيتم الافصاح في الملاحظات عن تفاصيل: أ- طبيعتها ب- مبالغها المسجلة كما في تاريخ التقرير. وينبغي الافصاح عن المعلومات التي تساعد مستعملي القوائم المالية لتقييم اهداف الوحدة وسياساتها لادارة رأس المال. اما الادوات المالية المطروحة للتداول والمصنفة على انها ادوات حقوق ملكية ينبغي على الوحدة ان تفصح عن:

- 1- ملخص لبيانات كمية حول المبلغ المصنف كصافي الموجودات/ حقوق الملكية.
- 2- اهداف الوحدة وسياساتها وعملياتها لإدارة مطلوباتها بإعادة الشراء واسترداد الادوات عندما يطلب منها ذلك من اصحاب الأداة بما في ذلك اي تغيرات عن الفترة السابقة.
- 3- التدفق النقدي الصادر المتوقع عند استرداد او اعادة شراء تلك الفئة من الادوات المالية.
- 4- معلومات حول كيفية تحديد التدفق النقدي الصادر المتوقع عند الاسترداد او اعادة الشراء.

المعيار 2: قائمة التدفقات النقدية

الهدف:

ان هدف هذا المعيار تقديم معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل للوحدة عن الفترة، لأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بتحديد مصادر التدفقات النقدية الواردة، والبنود التي تم الانفاق عليها اثناء فترة تقديم التقارير، فضلاً عن تحديد رصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير.

عرض قائمة التدفقات النقدية:

يبلغ في هذه القائمة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية خلال الفترة كما يأتي:

1- الأنشطة التشغيلية:

ان مبلغ صافي التدفقات النقدية الناجم عن الأنشطة التشغيلية تستمد بشكل رئيسي من :

أ- الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ب- مستلمي البضائع والخدمات التي تنتجها، تفهها الوحدة.

كما ان الدفعات النقدية المقدمة لامتلاك او بناء الموجودات المحتفظ بها لغرض التأجير للغير وتلك المحتفظ بها لغرض البيع وكذلك المقبوضات النقدية من الايجارات فتوصف بانها تدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة التشغيلية، كما ان التدفقات النقدية من بيع او شراء الاوراق المالية المتاجر بها فهي ايضا ضمن الانشطة التشغيلية وكذلك الحال يتم تصنيف السلف النقدية والقروض المقدمة من قبل المؤسسات المالية العامة.

الانشطة الاستثمارية:

تتمثل اهمية الافصاح عن التدفقات النقدية التي تنجم عن الانشطة الاستثمارية بشكل منفصل في بيان مدى تحقيق التدفقات النقدية الصادرة للموارد التي تهدف بالمساهمة في تقديم الخدمة المستقبلية للوحدة.

الانشطة التمويلية:

من امثلتها العائدات النقدية من اصدار كمبيالات وقروض وسندات والتسديدات النقدية للمبالغ المقترضة وغيرها.

تقديم تقارير التدفقات النقدية الناشئة من الانشطة التشغيلية:

يشجع المعيار الوحدات على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية الناجمة عن الانشطة التشغيلية باستعمال الاسلوب المباشر (عن طريق الافصاح عن الفئات الرئيسية من اجمالي المدفوعات النقدية واجمالي المقبوضات النقدية)، فالمعلومات ممكن ان تكون مفيدة في التنبؤ بالتقديرات النقدية المستقبلية وهي ليست متاحة بموجب الاسلوب غير المباشر (تعديل صافي الفائض او العجز بمقدار اثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية واية تأجيلات او استحقاقات لمبالغ مقبوضة او دفعات تشغيلية سابقة او مستقبلية وبنود الايرادات او المصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية او التمويلية).

تقديم التقارير عن التدفقات النقدية الناجمة من الانشطة الاستثمارية والتمويلية:

ينبغي على الوحدة ان تقدم تقارير منفصلة حول الاصناف الرئيسية لإجمالي المدفوعات النقدية واجمالي المقبوضات النقدية التي تنجم عن الانشطة الاستثمارية والتمويلية كما انه يمكن تقديم التقارير عن هذه الانشطة على اساس صافي القيمة في الحالات الاتية:

- 1- ان التدفقات النقدية تعكس أنشطة الطرف الاخر وليس أنشطة الوحدة. و
- 2- ان التدفقات النقدية لبنود ذات مبالغ كبيرة ومعدل دوران سريع وفترات استحقاق قصيرة.

الفائدة وارباح الاسهم:

ينبغي الإفصاح عن التدفقات النقدية الناجمة عن كل من الفوائد وأرباح الأسهم المقبوضة والتي سيتم تسديدها بشكل منفصل وينبغي أن تصنف بصورة متسقة من فترة إلى أخرى حسب الأنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

المعيار 9: الإيراد من المعاملات التبادلية

الهدف: يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن المعاملات والاحداث التبادلية.

تعريف: (par.11)

المعاملات التبادلية: هي المعاملات التي بموجبها تتسلم الوحدة موجودات أو خدمات أو تسدد مطلوبات وفي المقابل تعطي قيمة مساوية تقريباً (يكون أساساً بشكل نقد أو سلع أو خدمات أو استعمال موجودات) إلى وحدة أخرى.

القيمة العادلة: هو المبلغ الذي يمكن به مبادلة موجود أو تسوية مطلوب بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملات تتم بين أطراف ليست ذات مصلحة لتحديد القيمة السوقية العادلة.

المعاملات غير التبادلية: هي استلام الوحدة أما قيمة من وحدة أخرى دون أن تعطي في المقابل بشكل مباشر قيمة مساوية تقريباً أو أن تعطي الوحدة قيمة إلى وحدة أخرى لكن لا تأخذ في المقابل وبشكل مباشر قيمة مساوية تقريباً.

قياس الإيراد: يقاس الإيراد بالقيمة العادلة للعرض المستلم أو المستحق المستلم (par.14)

الاعتراف بالإيراد: يتم الاعتراف بالإيراد كالاتي:

1- إيراد تقديم الخدمات: يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ الإبلاغ و يكون ذلك عندما يتم بشكل موثوق تقدير نتيجة المعاملة التي تتضمن تقديم الخدمات يتحقق ذلك عند تلبية الشروط الآتية: (par.9)

أ- إمكانية قياس الإيراد بشكل موثوق.

ب- من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى الوحدة.

ت- إمكانية قياس مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ الإبلاغ بشكل موثوق.

ث- إمكانية قياس تكاليف المعاملة المتكبدة والتكاليف اللازمة لاستكمالها بشكل موثوق.

أما إذا لم تتوفر الشروط الخاصة بإمكانية تقدير نتيجة المعاملة الخاصة بتقديم الخدمات بشكل موثوق به فينبغي الاعتراف بالإيراد فقط إلى المدى الذي تكون فيه النفقات المعترف بها قابلة للاسترداد. (par. 25)

2- إيراد بيع السلع: يتم الاعتراف بإيراد بيع السلع عند تلبية جميع الشروط الآتية (par. 28)

أ- قيام الوحدة بتحويل المخاطر والمكاسب المهمة المتعلقة بملكية السلعة إلى المشتري.

ب- المشاركة الادارية للوحدة لا تبقى مستمرة الى الدرجة المرتبطة غالباً بالملكية ولا بالسيطرة الفعالة على السلعة المباعة.

ت- امكانية قياس مبلغ الايراد بشكل موثوق.

ث- من المرجح ان تتدفق المنافع الاقتصادية او امكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الوحدة.

ج- امكانية قياس تكاليف المعاملة المتكبدة والتكاليف اللازمة لاستكمالها بشكل موثوق.

3- الفائدة والاتاوات وارباح الاسهم او التوزيعات المماثلة:

ينبغي الاعتراف بالايراد الناتج من استعمال الاخرين لموجودات الوحدة التي تحقق فائدة او اتاوات

او ارباح اسهم او التوزيعات المماثلة عندما: (par. 33)

أ- من المرجح ان تتدفق المنافع الاقتصادية او امكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الوحدة.

ب- يمكن قياس مبلغ الايراد بشكل موثوق.

ويتم الاعتراف بالايراد باستعمال المعالجات المحاسبية الاتية: (par. 34)

أ- يتم الاعتراف بالفائدة على اساس زمني تناسبي يأخذ بالاعتبار العائد الفعلي على الموجود.

ب- يتم الاعتراف بالاتاوات كما تم الحصول عليها بموجب محتوى الاتفاقية ذات العلاقة.

ت- يتم الاعتراف بارباح الاسهم او التوزيعات المماثلة عندما يثبت حق المساهم او الوحدة في

استلام مبلغ الدفع.

الافصاح عن الايراد من المعاملات التبادلية: ينبغي ان تفصح الوحدة عن الاتي: (par. 39)

أ- السياسات المحاسبية التي تبنتها الوحدة للاعتراف بالايراد، بما في ذلك الاساليب التي تبنتها

لتحديد مرحلة اكتمال المعاملات الخاصة بتقديم الخدمات.

ب- قيمة كل فئة كبيرة من الايراد المعترف بها خلال الفترة الناتج عن تقديم الخدمات او بيع

السلع او الفائدة او الاتاوات او ارباح الاسهم او التوزيعات المماثلة.

ت- قيمة الايراد الناتج من مبادلات البضائع او الخدمات الداخلة ضمن كل فئة كبيرة من الايراد.

المعيار 12: المخزون

الهدف: يهدف المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للمخزون.

النطاق: ينطبق المعيار على جميع المخزون باستثناء:

1- العمل قيد الانجاز الناتج من عقود الانشاء والادوات المالية ومخزون الموجودات البيولوجية

والانتاج الزراعي عند نقطة الحصاد والعمل قيد الانجاز للخدمات التي تقدم مجاناً او بقيمة رمزية.

2- لا يطبق المعيار في قياس المخزون المحتفظ بها من منتجي المنتجات الزراعية والغابات

والانتاج الزراعي بعد الحصاد والانتاج المعدني والخامات اذا تم قياسها بطريقة صافي القيمة القابلة

للتحقق

تعريف: (par.9)

1- تكلفة الاستبدال الحالية: هي التكلفة التي ستكبدتها الوحدة لامتلاك الأصل في تاريخ الإبلاغ.

2- المخزون: هو موجودات:

أ- على شكل مواد أو إمدادات سيتم استهلاكها خلال عملية الإنتاج.

ب- على شكل مواد أو إمدادات سيتم استهلاكها أو توزيعها أثناء تقديم الخدمات.

ت- محتفظ بها للبيع أو التوزيع خلال السياق العادي للعمليات.

ث- تمر في عملية الإنتاج لغرض البيع أو التوزيع.

3- صافي القيمة القابلة للتحقق: سعر البيع التقديري في السياق العادي للعمليات مخصوماً منه

التكاليف المقدرة للإنجاز والتكاليف المقدرة اللازمة لإجراء البيع أو التبادل أو التوزيع.

قياس المخزون:

1- ينبغي ان يقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، باستثناء الاتي

الفقرة (2 و 3): (par.15).

2- عند استملاك المخزون من خلال معاملة غير تبادلية، فينبغي أن تقاس تكلفته بالقيمة العادلة

في تاريخ الاستملاك (par.16).

3- ينبغي أن يقاس المخزون بالتكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية أيهما أقل عند الاحتفاظ به لما

يأتي: (par.17):

أ. التوزيع دون مقابل أو مقابل تكلفة اسمية

ب. الاستهلاك في عملية إنتاج البضائع لتوزيعها بدون مقابل أو مقابل تكلفة اسمية.

تكلفة المخزون: ينبغي أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف

الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضعها الحاليين (par.18).

أساليب قياس تكلفة المخزون

تستخدم اساليب قياس مختلفة للمخزون مثل اسلوب التكلفة المعياري الذي يأخذ بالاعتبار

المستويات الطبيعية للمواد والامدادات والعمالة واستعمال الطاقة وتراجع بشكل منتظم وتعديل في

ضوء الظروف الجارية.

اما اذا كان الحصول على المخزون من خلال عملية غير تبادلية فتقيم على اساس قيمته العادلة

في تاريخ الحصول عليه.

معادلات التكلفة

ينبغي أن تحدد تكلفة مخزون ا

يتم إنتاجها وفصلها لمشاريع محدد

تحديد تكلفة المخزون باستثناء ما تم ذكره ، باستعمال معادلة الوارد أولاً صادر أولاً أو معادلة تكلفة المتوسط الموزون. وينبغي ان تستعمل الوحدة معادلة التكلفة ذاتها لكل انواع المخزون الذي له نفس الطبيعة أو الاستعمال ذاته بالنسبة للوحدة، أما بالنسبة للمخزون الذي له طبيعة أو استعمال مخالف، فمن الممكن استعمال معادلات تكلفة مختلفة (المفضل، 2008: 199) .

صافي القيمة القابلة للتحقق: يتم تخفيض المخزون إلى أقل من التكلفة لساوي صافي القيمة القابلة للتحقق عندما تكون تكلفته غير قابلة للاسترداد في حالة التلف أو التقادم أو في حالة انخفاض أسعار بيعه، وأيضاً إذا زادت تكاليف الإنجاز المقدرة أو التكاليف المقدرة التي سيتم تحملها لإنهاء عملية البيع أو الاستبدال أو التوزيع، وهذا يتفق مع الرأي بأن الموجودات ينبغي ألا تسجل بما يزيد عن المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة التي من المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استبدالها أو توزيعها أو استعمالها (par.38).

الاعتراف بالمصروف: عند بيع أو استبدال أو توزيع المخزون ينبغي الاعتراف بالمبلغ المسجل لهذا المخزون بأنه مصروف في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات المتعلقة به، وعند عدم وجود إيراد مرتبط بذلك المخزون يتم الاعتراف بالمصروف عند توزيع البضائع أو تقديم الخدمة المتعلقة به. وينبغي الاعتراف بأي تخفيض للمخزون وكافة خسائره كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. أما في حالة عكس تخفيض للمخزون فينبغي الاعتراف به كتخفيض في القيمة المعترف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها العكس (par.44).

الإفصاح: ينبغي أن تفصح القوائم المالية بالاتي: (المفضل، 2008: 200)

- 1- السياسات المحاسبية المستعملة في قياس المخزون، بما في ذلك معادلة التكلفة المستعملة.
- 2- القيمة الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة بحسب التصنيفات الملائمة للوحدة.
- 3- القيمة المرحلة للمخزون التي تم تحميلها بقيمة عادلة أقل من تكلفة البيع.
- 4- قيمة المخزون وقيمة أي تنزيل للمخزن والتي أعترف بها كمصروف في الفترة.
- 5- قيمة أي عكس تنزيل للمخزون أعترف بها كتخفيض لقيمة المنصرف من المخزون، والظروف والأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل للمخزون.
- 6- المبلغ الرحل للمخزون المرهون كضمان للمطالبات.

إستثمارية

ة ومتطلبات الإفصاح عنها. (par.1) .

الهدف: وصف المعالجات المد

التعريفات الواردة في هذا المعيا

القيمة المسجلة: يمثل المبلغ المعترف به في قائمة المركز المالي.

التكلفة: المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة لتقدير آخر معطى لاكتساب الموجود في وقت امتلاكه أو انشاؤه.

العقارات الاستثمارية: هي ممتلكات يتم الاحتفاظ بها لتحقيق مكاسب من الايجارات أو زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما باستثناء الآتي:

- 1- موجودات محتفظ بها للاستعمال في الإنتاج أو تزويد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية.
- 2- للبيع ضمن سياق العمليات الطبيعي.

الممتلكات التي يشغلها المالك: هي الممتلكات المحتفظ بها (من المالك أو المستأجر بعقد استئجار تمويلي) لغرض الاستعمال في الإنتاج أو لتوفير سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية. الاعتراف: يتم الاعتراف بالممتلكات الاستثمارية بانها موجودات عندما: (par.20).

1- من المرجح أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة من هذه الممتلكات إلى الوحدة.

2- من الممكن قياس تكلفة الممتلكات الاستثمارية أو قيمتها العادلة بموثوقية.

القياس عند الاعتراف:

- 1- استعمال اساس التكلفة عند القياس المبدئي للممتلكات الاستثمارية. (par.27).
- 2- اما الممتلكات الاستثمارية المكتسبة من معاملات غير تبادلية، فينبغي أن تقاس بقيمتها العادلة كما في تاريخ الاكتساب (par. 28).

القياس بعد الاعتراف

ينبغي أن تختار الوحدة إما أنموذج القيمة العادلة أو أنموذج التكلفة، كسياسة محاسبية لها. وينبغي تطبيق السياسة المحاسبية على جميع العقارات الاستثمارية للوحدة (par.39)، باستثناء حصة الملكية المحتفظ بها من قبل مستأجر وفق عقد استئجار تشغيلي ومصنفة كممتلكات استثمارية، فينبغي تطبيق أنموذج القيمة العادلة لها (المفضل، 2008: 209)

أنموذج القيمة العادلة: على الوحدة التي تختار هذا الأنموذج قياس جميع ممتلكاتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، وينبغي الاعتراف بالمكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة لهذه الممتلكات في فائض أو عجز الفترة التي تنشأ فيها، إذ تعكس هذه القيمة الحالة الحقيقية للسوق كما في تاريخ اعداد التقرير (47, 44);

أنموذج التكلفة: على الوحدة التي لا تختار هذا الأنموذج قياس جميع ممتلكاتها الاستثمارية وفقاً لمتطلبات أنموذج التكلفة في المعيار والمصانع والمعدات"، وهي التكلفة ناقصاً أي استهلاك متراكم وأي خسائر متراكمة من انخفاض القيمة (المفضل، 2008: 209).

الاستبعاد: ينبغي سحب الاعتراف بالامتلاك الاستثمارية عند التصرف بها أو التوقف عن استعمالها وعدم توقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة (par,77) ، وينبغي الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من الاستبعاد بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد والقيمة المرحلة للموجود في الفائض أو عجز فترة الاستبعاد. (par80).

الإفصاح: ينبغي الإفصاح عن: (المفضل، 2008:)

1. الأنموذج المطبق إما القيمة العادلة أو التكلفة، والأساس أو المقياس الذي طورته الوحدة لتمييز الممتلكات الاستثمارية عن الممتلكات المشغولة من قبل المالك وعن الممتلكات المحتفظ بها للبيع في السياق العادي للعمل، والمبالغ المدرجة في قائمة الأداء المالي لـ (par.86):
أ. الإيراد الإيجاري من الممتلكات الاستثمارية.

ب. مصاريف التشغيل المباشرة (بما في ذلك الصيانة والإصلاح) الناشئة عن الممتلكات الاستثمارية سواء التي ولدت أم تولد إيراداً إيجارياً خلال الفترة.
ج. الالتزامات التعاقدية المادية لشراء أو لإنشاء أو لتطوير الممتلكات الاستثمارية أو مايتعلق بالإصلاحات أو الصيانة أو الإضافات عليها.

2. عندما تطبق الوحدة أنموذج القيمة العادلة، ينبغي الإفصاح عن المطابقة بين المبالغ المرحلة للممتلكات الاستثمارية في بداية ونهاية الفترة مبينةً الإضافات والاستبعادات ومكاسب وخسائر التعديلات في القيمة العادلة، وفروقات الصرف (إن وجدت)، والتحويلات من وإلى المخزون والممتلكات المشغولة من المالك، والتغيرات الأخرى (par.87).

عندما تطبق الوحدة أنموذج التكلفة فإن الإفصاحات المطلوبة لا تختلف في مجملها عن متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IPSAS 17).

المعيار 17: الممتلكات والمصانع والمعدات

الهدف: يهدف المعيار الى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات للتحقق من المعلومات التي تتعلق بها من حيث (1) الاعتراف بالموجودات (2) تحيد مبالغها المسجلة (3) والاعتراف بتكاليف الاندثار وخسائر انخفاض القيمة

تعريفات: (par. 13)

1- فئة من الممتلكات والمصانع
المماثلة في عمليات الوحدة والتي
ع الموجودات ذات الطبيعة أو الوظيفة
م المالية.
2- المبلغ القابل للاندثار: هو تك
يحل محله في القوائم المالية مطروحاً
منه قيمة الانقراض.

3- الاندثار: هو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاندثار للموجود على مدى عمره الانتاجي.

4- القيمة الخاصة بوحدة معينة: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع الوحدة نشوءها من الاستعمال المستمر للموجود ومن التصرف به في نهاية عمره الانتاجي او التي تتوقع تكبدها عند تسوية الالتزام.

5- خسائر انخفاض قيمة موجود غير مولد للنقد : هو المبلغ الذي يتعدى بموجبه المبلغ المسجل للموجود مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به.

6- الممتلكات والمصانع والمعدات:

أ- تحتفظ بها الوحدة للاستعمال في الانتاج او تزويد البضائع او الخدمات او تأجيرها للغير اوة لاغراض ادارية

ب- يتوقع استعمالها خلال اكثر من فترة تشغيلية واحدة.

7- المبلغ القابل للاسترداد: صافي سعر بيع الموجود او قيمة استعماله ايهما اكثر

8- مبلغ الخدمة القابل للاسترداد: هو القيمة العادلة الاعلى للاصل غير المولد للنقد ناقصاً تكاليف البيع وقيمة استعماله.

الاعتراف: ان تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات يعترف به على انه اذا: (par. 14)

أ- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية او امكانية خدمة المرتبطة بالموجود الى الوحدة

ب- من الممكن قياس التكلفة او قيمتها العادلة بموثوقية.

القياس:

تكون تكلفة بند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المعادل (par. 37) كما يتم قياس تكلفة تبادل اي موجود غير نقدي بآخر باستعمال القيمة العادلة ان لم: (1) تقتصر المعاملة الى جوهر تجاري. (2) تكن القيمة العادلة للموجود المستلم والمتنازل عنه غير قابل للقياس بصورة موثوقة (par.38).

وبعد الاعتراف تختار الوحدة اما أنموذج التكلفة والذي يتم فيه تسجيل الموجود اما بسعر التكلفة مطروحاً منه الاندثار المتراكم او ان تختار أنموذج اعادة التقييم الذي يقاس فيه قيمة الموجود بالقيمة العادلة في تاريخ اعادة التقييم مطروحاً منه الاندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، اذ يتم احتساب اقساط الاندثار على اساس منتظم خلال العمر الانتاجي للموجود باستعمال طرق مختلفة لتحديد اقساط الاندثار المختلفة المتناقص ووحدة الانتاج، اذ تختار الوحدة طريقة الاندثار الذ الموجودة ذات الاهمية.

ويتم الاعتراف بتكلفة الاندثار لكل فترة في الفائض او العجز الا اذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لاصل اخر كما في حالة استعمال المنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الموجود في انتاج موجود اخر . (par.64, 65) .

الغاء الاعتراف: يتم الغاء الاعتراف بالمبلغ المرحل لاي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات عند استبعاده، أو عندما لا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة من استعماله أو استبعاده. وينبغي أن تضمن مكاسب أو خسائر الغاء الاعتراف (التي تتمثل بالفرق بين صافي عوائد الاستبعاد، إن وجدت، والمبلغ المرحل للبند) في الفائض أو العجز في تاريخ الغاء الاعتراف بالبند. وتتحدد المكاسب والخسائر عن ذلك (par.82, 83,86).

الإفصاح:

1. ينبغي الإفصاح في القوائم المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف بها في القوائم المالية بالاتي (par.88) و (المفضل، 2008: 215)

أ. أسس القياس المستعملة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل.

ب. طريقة الاندثار المستعملة.

ج. العمر الإنتاجي أو معدلات الإندثار المستعملة.

د. إجمالي المبلغ المرحل والإندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.

هـ. التسوية بين المبلغ المرحل في بداية الفترة ونهايتها مع إظهار الإضافات، الاستبعادات، التملك من خلال اندماج الوحدات، الزيادات او الانخفاضات الناتجة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها مباشرة في صافي الموجودات/حقوق الملكية، خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز، الإندثار، صافي فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الرسمية إلى عملة عرض مختلفة، والتغيرات الأخرى.

2. عند إدراج صنف ممتلكات ومصانع ومعدات بمبلغ إعادة التقييم، ينبغي الإفصاح عن

(par.92):

أ. تاريخ النفاذ لإعادة التقييم.

ب. ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل.

ج. الاسلوب والافتراضات المهمة المطبقة في تقدير القيمة العادلة للموجودات.

د. الحد الذي تم فيه تحديد الاقيام العادلة للموجودات بشكل مباشر من خلال الرجوع الى اسعار

السوق النشط .

هـ. فائض إعادة التقييم مبينا التغير

أوحقوق المساهمين الأخرى.

على توزيعات الرصيد على المساهمين

و. مجموع كافة انواع فوائض إعادة التقييم للبنود المختلفة الممتلكات والمصانع والمعدات وعجوزاتها.

المعيار 24: عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية

الهدف:

يهدف المعيار الى التزام المساءلة وشفافية البيانات من خلال اجراء مقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة مع المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة وتضمن هذه المقارنة في القوائم المالية التي تختار او يطلب منها ان تجعل موازنتها المصدقة متاحة للجمهور مع الافصاح عن اسباب الاختلافات بين هذه المبالغ المقدرة والفعلية.

بعض التعريفات الواردة في هذا المعيار:

الموازنة المصدقة: هي صلاحية الانفاق الناجمة عن اعتماد القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والقرارات والتشريعات الحكومية للسلطات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات المقدرة لفترة الموازنة. اساس الموازنة: هو اساس النقد او اساس الاستحقاق المحاسبي او اي اساس محاسبي اخر يتم اعتماده في الموازنة المصدقة من الهيئات التشريعية. اساس قابل للمقارنة: هو عرض المبالغ الفعلية باستعمال نفس الاساس المحاسبي ونفس التصنيفات ولنفس الفترة الخاصة بالموازنة المصدقة. الموازنة الاصلية: هي الموازنة الاولى المصدقة من الهيئات التشريعية لفترة الموازنة. الموازنة النهائية: ناتجة عن تعديل الموازنة الاصلية لكافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتوزيعات والتخصيصات الاضافية والتغييرات التشريعية في فترة الموازنة او اي تغييرات رسمية اخرى.

طرق عرض المقارنات للمبالغ الفعلية والمقدرة

المقدرة :

حدد المعيار طريقتين لعرض المقار

1- في قائمة مالية اضافية منفصلا

أ- مبالغ الموازنة الاصلية والنهائية

ب- المبالغ الفعلية على اساس قابس بمعاربه

ج- توضيح الاختلافات الجوهرية بين المبالغ المقدرة والفعلية الناجمة عن تنفيذ تلك الموازنة او قد يتم ادرج التوضيح في وثائق اضافية تصدر مع القوائم المالية والإشارة لتلك الوثائق في الملاحظات.

وتستعمل هذه الطريقة اذا تم اعداد القوائم المالية على اساس مختلف عن اساس الموازنة لضمان عدم اساءة تفسير المعلومات المالية التي تم اعدادها وفق اسس مختلفة، هذا فضلاً عن امكانية استعمال هذه الطريق عند اعداد القوائم المالية والموازنة على اساس قابل للمقارنة .

2- ان تعرض المقارنة بين المبالغ المقدرة في الموازنة مع المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة بشكل اعمدة موازنة اضافية في القوائم المالية المعروضة والممتثلة لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ويكون ذلك فقط عندما يكون اعداد كلا من القوائم المالية والموازنة على اساس قابل للمقارنة.

وينبغي عرض كافة المقارنات بين المبالغ الفعلية والمقدرة على اساس قابل للمقارنة مع الموازنة من حيث الاساس المحاسبي المستعمل واساس التصنيف وللوحدة ذاتها ولنفس الفترة كما هي في الموازنة المصدقة اي انه لن تجرى اي تغييرات في الموازنة المصدقة لان متطلبات هذا المعيار هي مقارنة المبالغ الفعلية الناجمة من تنفيذ الموازنة مع مبالغ الموازنة المصدقة.

التغيرات بين كل من الموازنة الاصلية والنهائية:

ينبغي على الوحدة ان توضح فيما اذا كانت التغييرات بين كل من الموازنة الاصلية والنهائية ناجمة عن اعادة التخصيص ضمن الموازنة او انها نتيجة عوامل اخرى ويكون ذلك من خلال:

1- الافصاح في الملاحظات ضمن القوائم المالية.

2- الافصاح عن طريق تقرير يصدر قبل او في وقت صدور القوائم المالية مع اشارة مرجعية في القوائم المالية لهذا التقرير.

الافصاح عن اساس الموازنة ونطاقها وفترتها في الملاحظات:

1- فقد تعد الوحدة قوائمها وفق اساس الاستحقاق المحاسبي بينما تعد موازنتها وفق الاساس النقدي ويمكن ان تركز الموازنة على التدفقات النقدية بالإضافة الى التزامات معينة.

2- ومن الممكن ان تختلف خطط التصنيف المعتمدة وصيغها في عرض الموازنة المصادق

بنود في الموازنات المصادق عليها بنفس

عليها عن تلك المعتمدة في القوؤا

الاقتصادية او الوظائف او قد تصنف

الاساس الذي تعتمده القوائم الم

نيفة.

الموازنة البنود حسب برامج محدد

3- يتعين على الوحدة الافصاح عن فترة الموازنة المصادق عليها في ملاحظات القوائم المالية اذ يتم عرض القوائم المالية غالباً ما يكون سنوي او نصف سنوي او فصلي او حتى شهري بينما قد تصادق الوحدات على الموازنات لفترة سنوية او متعددة السنوات.

4- كما يتطلب المعيار ان يتم الافصاح عن الوحدات المشمولة في الموازنة المصادق عليها. مطابقة المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في القوائم المالية:

ينبغي ان تتم المطابقة بين المبالغ الفعلية (التي تعرض على اساس قابل للمقارنة مع الموازنة) و المبالغ الفعلية (التي تعرض في القوائم المالية) مع تحديد اي اختلافات بينها بشكل منفصل:

أ- اذا كان اساس الاستحقاق هو الاساس المعتمد في الموازنة ، اجمالي الايرادات واجمالي المصاريف وصافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

ب- اذا اعتمدت الموازنة اي اساس اخر غير اساس الاستحقاق ، صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية والانشطة الاستثمارية والانشطة التمويلية.

اذ ينبغي الافصاح عن هذه المطابقة في متن قائمة المقارنة بين المبالغ الفعلية والمقدرة او في ملاحظات القوائم المالية.

ويمكن تصنيف الاختلافات بين المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في القوائم المالية كالآتي: أ- الاختلاف في الاسس المحاسبية. ب- الاختلاف في التوقيت. ج- الاختلاف في الوحدات عندما تغفل الموازنة برامج او وحدات تشكل جزء من الوحدة التي يتم اعداد قوائمها المالية.

ولا يشترط هذا المعيار الافصاح عن المعلومات المقارنة الخاصة بالفترة السابقة (المقدرة مع الفعلية).