

المقدمة

الإطار المنهجي والدراسات السابقة

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة ومدى الإستفادة منها

تمهيد:

تعد المحاسبة الحكومية نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية يحكم النشاط المالي لوحدات القطاع العام ذات الطابع الإداري غير الربحي، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام. لهذا السبب ترتبط المحاسبة الحكومية ارتباطاً وثيقاً مع النصوص والتشريعات ذات الطابع المالي، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف الى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات الحكومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات الحكومية في ظل إحترام تبويب الميزانية العامة للدولة من أجل فرض رقابة مستمرة على المحاسبة الحكومية وتحديد صلاحياتها ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدات القطاع العام لضمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها، وحماية المال العام من الإختلاس والتبديد فضلاً عن تحقيق الاقتصاد والترشيد في إستعمال الموارد الحكومية.

أما الجانب التقني للمحاسبة الحكومية، فيركز على بيان إجراءات إثبات المعاملات المالية وتقيدتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية الحكومية لعرض نتائج نشاط وحدات القطاع العام، حيث أن تصميم نظام محاسبي يجب أن يأخذ بعين الإعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف الى تحقيق الربح فضلاً عن ضرورة إحترام الضوابط القانونية التي تنظم تداول المال العام، والذي يقع على عاتقه الإفصاح الكامل والشفاف عن جميع المعاملات المالية للدولة وتوفير أدوات الرقابة والمساءلة عن أداء مختلف وحدات القطاع العام، بهدف رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

أولاً: الإطار المنهجي

مشكلة البحث Reseach Problem

تتمثل مشكلة هذا البحث في مدى إمكانية استخدام نظم المحاسبة الحكومية باعتبارها أحد المداخل التي تقضي الى تطوير مؤسسات القطاع العام حيث أن عدم الإلتزام الواضح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الوحدات الحكومية في العراق والتي هي أحد المتطلبات الأساسية لمواجهة التحديات المعاصرة حيث نجد قلة إهتمام المؤسسات الأكاديمية والمهنية بتطبيق المعايير التي تتعلق بالمحاسبة الدولية، ونجد أن التقارير المحاسبية في المنشآت تختلف من منشأة لآخرى قد ينقصها المصداقية. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما هو دور نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية IPSAS في تطوير الأداء المالي؟

يتفرع من السؤال الرئيس عدد من الأسئلة الفرعية:

1. ما هو واقع النظام المحاسبي الحكومي من حيث تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS؟
2. ما هي الإصلاحات الضرورية لإستيفاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS؟
3. ما هي المشاكل والمعوقات التي تواجه النظام المحاسبي وتعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS؟
4. ما مدى توفر تكنولوجيا المعلومات التي تساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS؟
5. ما درجة تأثير المتغيرات المستقلة متمثلة في (واقع النظام المحاسبي، الإصلاحات، المعوقات، تكنولوجيا المعلومات) في تطوير الأداء المالي؟

أهمية البحث Importance of the Research

- الأهمية العلمية:

يمثل البحث إضافة علمية قيمة للمكتبة العربية والبحوث حول موضوع تطبيق المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، وذلك من خلال دراسة العلاقة بين نظم المحاسبة الحكومية في تطوير الأداء المالي.

- الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للبحث في النتائج والتوصيات التي من شأنها أن تفيد المختصين في تفعيل وتحفيز العوامل ذات الأثر الإيجابي وإقتراح حلول للمتغيرات التي تؤثر سلباً. ويكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة الحكومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث أن الهدف الأخير يقوم بتوثيق وإثبات المعاملات المالية لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وعرضها على شكل تقارير وقوائم مالية تعرض نشاط وحدات القطاع العام والتي يتم إستحصالتها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية في النظام المحاسبي وهي التي تحدد مضمون وطريقة عرض إعداد البيانات الفعلية عن مصادر إستحصال الموارد الحكومية وعن حجم مجال الإنفاق الحكومي، فضلاً عن بيان الوضعية المالية الفعلية للموازنة التي يتم على أساسها إتخاذ القرار المتعلق بتمويل نشاط وحدات النظام العام.

كما يكتسب هذا الموضوع أهمية بالغة من الجانب المحاسبي لكونه يركز على تحليل تقنيات القيد المحاسبي المستعمل في الموازنة إضافة الى تقديم المعالجات المحاسبية المفترضة في إصلاح النظام المحاسبي للدولة من أجل رفع كفاءتها وإستغلال مواردها.

أهداف البحث Objectives of the Research

يهدف هذا البحث الى تحقيق الغايات التالية.

1. التعرف على متطلبات معايير المحاسبة الدولية للوحدات الحكومية ومدى تطبيقها.
2. تحليل واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS في المؤسسات الحكومية العراقية.
3. دراسة الإصلاحات الضرورية لإستيفاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS.
4. دراسة المشاكل والمعوقات التي تواجه النظام المحاسبي في العراق وتعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS.

5. تحليل دور المحاسبة الحكومية وفق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS في تطوير الأداء المالي للمؤسسات الحكومية.

فرضية البحث Hypotheses of the Research

سيتم دراسة مشكلة البحث من خلال فرضية رئيسة وهي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية IPSAS في تطوير الأداء المالي.

تتفرع من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية وهي:

1. ضعف واقع النظام المحاسبي الحكومي يعيق تطبيق المعايير الدولية.
2. يحتاج النظام المحاسبي للعديد من الإصلاحات التي يجب القيام بها لإستيفاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS.
3. توجد العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه النظام المحاسبي وتعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS.

4. يوجد علاقة ذات دلالة احصائية بين توفر تكنولوجيا المعلومات وبين خفض تكاليف الأداء في مؤسسات القطاع العام.

5. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة متمثلة في (واقع النظام المحاسبي، الإصلاحات، المعوقات، تكنولوجيا المعلومات) في تطوير الأداء المالي.

عينة البحث: Sample of The Research

تعتبر وزارة المالية العراقية مجتمع الدراسة إحدى تشكيلات مجلس الوزراء العراقي حيث تأسست من بداية تأسيس الدولة في العصر الحديث، وتعتبر هذه الوزارة المسؤولة عن خزينة الدولة وإدارتها وتنظيم مصاريفها بما تقتضي المصلحة العامة من خلال وضع أسس وإتجاهات التخطيط المالي والإشراف على تنفيذها في جميع دوائر الدولة. لذلك تناولت هذه الدراسة وزارة المالية في العراق عينة يجري عليها الإختبارات المتعلقة بالجانب العملي من هذه الدراسة وذلك لأهميتها من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبعدها المكاني في العراق بإعتبارها الوزارة المعنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

حدود البحث: Research limits

- أ. الحدود المكانية: بغداد - وزارة المالية العراقية
- ب. الحدود الموضوعية: نظم المحاسبة الحكومية، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)
- ج. الحدود الزمانية: نوفمبر 2021م.

أساليب جمع البيانات والمعلومات والمعايير الإحصائية المستخدمة:

Methods of data collection information and statistical standards used

تتطلب عملية أنجاز الدراسة توفر مجموعة من الأدوات البحثية لجمع المعلومات لغرض التأهيل النظري، فضلا عن مستلزمات جمع البيانات في إطارها الميداني للحصول عليها وتحليلها ومعالجتها بغية التحقق من صحة الفرضيات وتحقيق أهداف البحث وعلى هذا الأساس إعتد الباحث على الأساليب الآتية:

- الإطار النظري:

إعتد البحث في جانبها النظري على المصادر العلمية العربية والأجنبية ذات الصلة من الكتب والمجلات والدراسات والأبحاث والإطروحات الجامعية، فضلاً عن المصادر التي تم الحصول عليها من الشبكة الدولية للاتصالات (الأنترنت) التي أتاحت للباحث أحدث الإنتاج والمساهمات العلمية في أثناء أبعاد الدراسة ومتغيراتها.

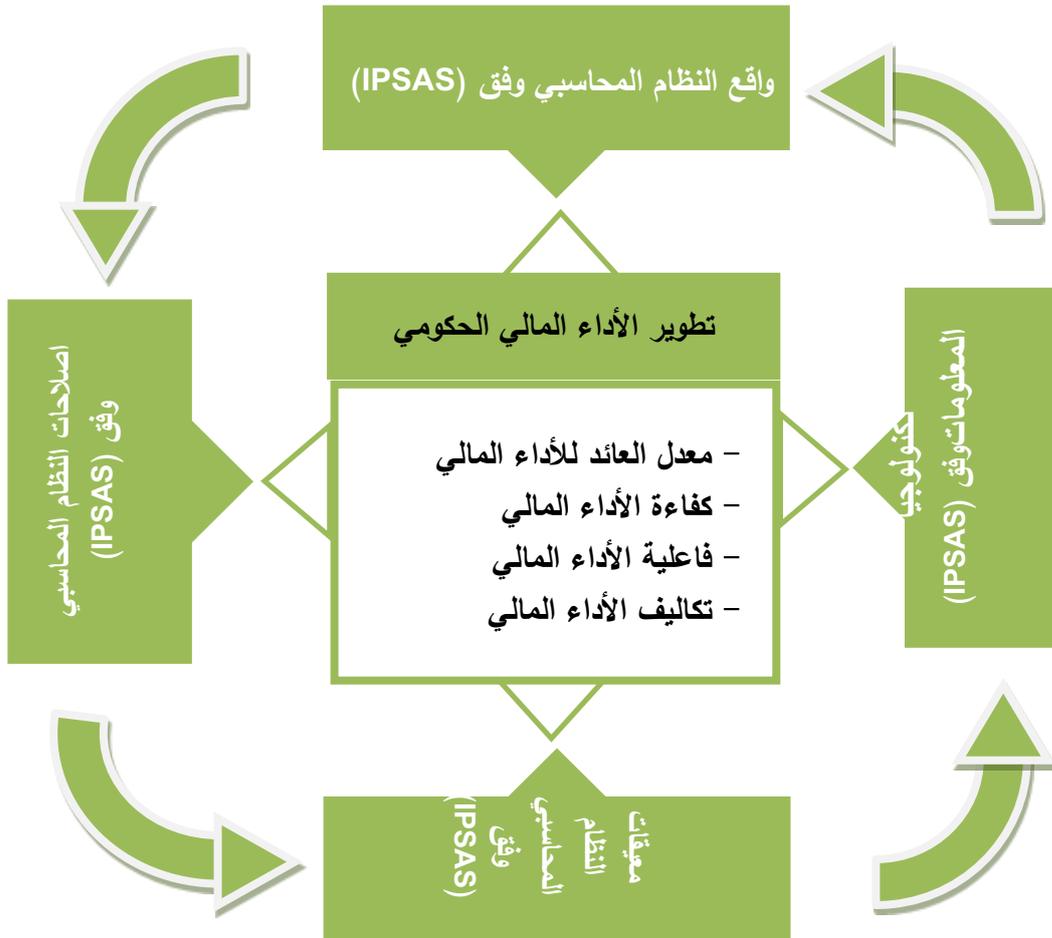
- الإطار الميداني:

إعتد البحث على الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات الخاصة بالمتغيرات، وقد تم حساب الدوال والمعايير الإحصائية متمثلة في التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري وشدة الإجابة (درجة الموافقة) فضلا عن استخدام الأنحدار الخطي البسيط والمتعدد، وعرض آراء العينة ومعرفة مدى التباعد والإقتراب من الوسيط (مقياس التشتت) للعينة المبحوثة وفق البرنامج الإحصائي (SPSS) والإختبارات الإحصائية (T.test, F.test) والإرتباط (r) ومعامل التحديد (R^2) ومشكلة الإرتباط الذاتي (D.W).

المخطط الافتراضي للبحث Default Schema for Research

حاول الباحث توضيح حركة واتجاهات المتغيرات المستقلة (واقع النظام المحاسبي الموحد وفق معايير (IPSAS)، وإصلاحات النظام المحاسبي الموحد وفق معايير (IPSAS)، ومعوقات تطبيق معايير (IPSAS)، وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير (IPSAS) كمتغيرات مستقلة هذا من جانب، أما في الجانب الآخر المتغير التابع الأداء المالي بأبعاده المتمثلة في (معدل العائد، وكفاءة الأداء المالي، وفاعلية الأداء المالي، وتكاليف الأداء المالي) وذلك عند تطبيق المحاسبة الحكومية وفق معايير (IPSAS) والشكل التالي يوضح المخطط الافتراضي للبحث:

شكل (1) المخطط الافتراضي للبحث



الشكل من إعداد الباحث

- محتوى البحث: The Research structure

بغية التحقق من الفرضيات والوصول الى الأهداف فقد تضمن البحث على المقدمة وثلاثة فصول. حيث تناولت المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة، وتناول الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة الحكومية من خلال ثلاثة مباحث المبحث الأول - ماهية المحاسبة الحكومية، والمبحث الثاني - الأسس النظرية الموحدة للمحاسبة الحكومية، والمبحث الثالث - مكونات نظام المحاسبة الحكومية. أما الفصل الثاني تناول مدخل لدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك من خلال أربعة مباحث المبحث الأول - أساسيات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والمبحث الثاني - أهداف وطبيعة عمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والمبحث الثالث-الإطار العام والأنشطة الرئيسية لمعايير المحاسبة الدولية وإستخداماتها والجهات التي تتبنى التنسيق، والمبحث الرابع تناول العوامل المؤثرة في الأداء المالي. أما الفصل الثالث تناول قياس وتحليل نظم المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية العراقية وذلك من خلال ثلاثة مباحث المبحث الأول-وصف عينة الدراسة، والمبحث الثاني عرض وتحليل آراء العينة لمتطلبات تطبيق نظم المحاسبة الحكومي وفق المعايير الدولية في تطوير الأداء المالي لعينة الدراسة، والمبحث الثالث -تقدير وتحليل النتائج وإختبار الفرضيات.أما الخاتمة فتناولت النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة ومدى الافادة منها

الدراسات السابقة:

EnglishStudies & ArabicStudies (دراسات باللغة العربية والإنجليزية)

1. دراسة (Halbouni, 2005)¹، بعنوان:

(An empirical investigation of Perceived Suitability of International Accounting Standards for Jordan)

تهدف هذه الدراسة الى معرفة الأنطباع السائد لدى كل من معدي ومدققي ومستخدمي القوائم المالية حولة مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية في الاردن.

وتوصلت نتائج هذه الدراسة أن الباحث لديه أنطباع قوي بحيادية وقدرة مجلس معايير المحاسبة الدولي على إصدار معايير محاسبية مناسبة يمكن تطبيقها في كل من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، كما اشارة نتائج الدراسة الى أن كل من سنوات الخبرة وتنوعها لدى المستجيبين كان لهما الأثر الأكبر حول ذلك الأنطباع المتكون لديهم بالإضافة الى ذلك فإن نتائج هذه الدراسة تشير أيضا الى أن الرغبة في زيادة تدفق الإستثمارات الاجنبية وتعاضم دور مكاتب التدقيق عالمية همة من أكثر العوامل المؤثرة في إعتقاد معايير المحاسبة الدولية في الاردن، وبالتالي فإنهما من أكثر العوامل تأثيراً بالنتائج الإيجابية نتيجة لذلك التطبيق، أما فيما يتعلق بالإجراءات التي تم إتخاذها لإعتقاد معايير المحاسبة الدولية في الاردن فتشير هذه الدراسة الى أن الحاجة الملحة الى ضرورة وجود قوائم مالية ذات مصداقية عالية أدى الى إعتقاد معايير المحاسبة الدولية على عجل ودون إي محاولة للاستفادة من التجارب السابقة للدول النامية.

¹ Halbouni, 2005, An empirical investigation of Perceived Suitability of International Accounting Standards for Jordan

IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries

تناولت دراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإصلاح المحاسبي للحكومة في البلدان النامية الأهداف الإجتماعية والاقتصادية المطلوبة لوضع وتنفيذ السياسة العامة، والتي بدورها تستلزم الإصلاح المحاسبي الحكومي. لذلك فإن القيمة الإجتماعية للإصلاح المحاسبي للحكومة تكمن في مساهمتها في الأهداف الإنمائية، بما في ذلك الحد من الفقر. وقد أدى هذا الأساس المنطقي إلى المقرضين الدوليين والمتعدون الأطراف والجهات المانحة لإقرار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) لإعتماد البلدان النامية. إن التركيز على ضمان النزاهة المالية والتحول إلى المستحقات يمكن أن يجعل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مفيدة في الإصلاح المحاسبي الحكومي في البلدان النامية. تناولت هذه الورقة أن الإصلاح المحاسبي الحكومي ضروري لأنها تعزز القدرة المؤسسية اللازمة لتحقيق الأهداف الإنمائية كما تحت مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولي لجعل النزاهة المالية مصدر قلق كبير وولاية المحاسبة الاستحقاق في البلدان النامية نادرا ما يتم تناول الروابط بين الإصلاح المحاسبي للحكومة والتنمية الوطنية في الأدبيات الأكاديمية القائمة قبل عشر سنوات، لاحظ تشان، جونزولائس (1996) أن البلدان النامية كان تمثلة تمثيل ان اقصافي البحوث المحاسبية الحكومية الدولية المقارنة. وثقت مجموعة Glasgow تجارب بعض الدول في شرق إفريقيا وشبه إفريقيا (جودفري، ديفلينو ميروش، 1996م) يلخص عدد من الكتيبات تجارب واستشار الاستشاريين الذين أرسلتهم المنظمات الدولية لإبلاغ البلدان النامية والاقتصادات الانتقالية (البنك الدولي، 1998م) يعتبر الإصلاح المحاسبي الحكومي جزءا من تحسين الإدارة المالية العامة؛ على هذا النحو، من المفترض أن تسهم في الأداء الحكومي وتساهم على الأقل بشكل غير مباشر في تنمية الأمة.

المحاسبة الحكومية في البلدان النامية أقل تقدما مما كان عليه في البلدان المتقدمة تقترض هذه الملاحظة ضمنا أن هناك علاقة بينا لتنمية المحاسبية الحكومية في البلد وتنميتها السياسية والاقتصادية.

1 James L. Chan, 2006, IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries

3. دراسة (Athanasios Bellas, Kanellos Toudas, Konstantinos Papadatos 2007) 1

بمعنوان

The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies

الهدف من هذه الدراسة هو التحقيق في تداعيات التغيير المحاسبي الذي نوقش كثيراً من معايير المحاسبة اليونانية (GAS) إلى معايير المحاسبة الدولية (IAS) فيما يتعلق بالبيانات المالية المنشورة للشركات اليونانية من وجهة نظر تحليلية، تسعى هذه الدراسة إلى تحديد تداعيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مقادير ومؤشرات محاسبية مختلفة وكذلك مدى قدرة المعلومات المحاسبية على شرح أسعار الأسهم وملاءمة القيم للعام الإداري 2004 قبل عام واحد من التطبيق الإلزامي للمعايير الجديدة. وفي التحليل الحالي والذي تتعلق بالمعلومات المحاسبية التي تم فحصها بالقيمة الدفترية لحقوق الملكية وصافي الدخل بعد الضرائب تضمن العامل المحفز لتحقيق هذا التحليل والتوجه المختلف فيما يتعلق بنظامي المحاسبة المعنيين وعلى وجه التحديد إتبع معايير المحاسبة في اليونان منذ عام 1980 وما بعدها لنموذج الفرنسي والألماني والذي كان هدفه الرئيسي حماية الدائنين والشفافية الضريبية، مع تطبيق طريقة التكلفة التاريخية حصرياً. في المقابل ونظراً لكونها مماثلة للنماذج الأمريكية (مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة)، فإن معايير المحاسبة الدولية تركز بشكل أساسي على حماية المستثمرين وتقديم مبدأ القيمة العادلة.

تظهر نتائج التحليل أن الأصول الملموسة والأصول الثابتة وإجمالي الخصوم تسجل أسعاراً أعلى بكثير بموجب المعايير المحاسبية الجديدة، علاوة على ذلك يُظهر تطبيق معايير المحاسبة الدولية إختلافات ملحوظة في قيم مقادير الميزانية العمومية مقارنةً بقيم مقادير الميزانية العمومية لغالبية الشركات التي تم فحصها، وأخيراً تم التسجيل أنه على عكس صافي الدخل بعد الضرائب، ويبدو أن القيمة الدفترية تلعب دوراً أكثر أهمية في ظلال معايير الجديدة، مقارنةً بتلك الموجودة في GAS وهناك أيضاً دليل على أن تعديلات GAS على صافي الدخل تعمل على تحسين ملاءمة القيمة المتزايدة، في حين أن تعديلات GAS على القيمة الدفترية لاتحسنها بالتأكيد.

1 Athanasios Bellas, Kanellos Toudas, Konstantinos Papadatos 2007, The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies

IFRS adoption and accounting quality

أقر برلمان الإتحاد الأوروبي لائحة تتطلب حسابات موحدة وبسيطة لجميع الشركات المدرجة في الإتحاد الأوروبي لإستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للسنوات المالية التي تبدأ بعد يناير 2005 م ، هذا التغيير في أنظمة المحاسبة سوف له تأثير كبير على بيئة المعلومات للشركات في الإتحاد الأوروبي. تقدم هذه الورقة مراجعة للأدبيات المتعلقة بتبني مختلف مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا (GAAP) وبالتالي فإنها تقدم المعلومات الأساسية والإرشادات للباحثين الذين يدرسون التغيير في جودة المحاسبة بعد إعتقاد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على نطاق واسع في الإتحاد الأوروبي وناقشت الورقة بأن الإختلافات بين البلدان الأنظمة المحاسبية المستخدمة والتي تختلف من دولة لأخرى في الإتحاد الأوروبي، من شأنها أن يؤثر في جودة المحاسبة. ومن المرجح أن تظل هذه الملاحظة قائمة حتى بعد إعتقاد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأن جودة المحاسبة هي وظيفة للإعداد المؤسسي العام للشركة ، بما في ذلك النظام القانوني والسياسي للبلد الذي تقيم فيه الشركة.

5. دراسة (Mingyi Hung, KR Subramanyam 2007¹)

Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany

تناولت الورقة التأثيرات التي تطرأ على إعداد التقارير المالية الناتجة عن استخدام معايير المحاسبة الدولية. تم تطبيق الورقة على عينة من الشركات الألمانية، حيث تم التحقيق في آثار البيانات المالية التي تستخدم لإعداد التقارير وفقاً لإعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS) خلال الفترة من 1998 إلى 2002 م ، من النتائج التي توصلت إليها الدراسة فقد وجد أن إجمالي الأصول والقيمة الدفترية لحقوق الملكية تتأثر بطريقة إعداد القوائم، بالإضافة إلى تباين القيمة الدفترية والدخل تبعاً لطريقة الإعداد، حيث وجد أنه يكون أعلى بكثير بموجب معايير المحاسبة الدولية مقارنة بالمعايير الألمانية المقبولة عموماً (HGB) بالإضافة إلى ذلك ، القيمة الدفترية والدخل ليست ذات صلة بموجب معايير المحاسبة الدولية أكثر من HGB ، وأن الدخل الذي يحسب وفق معايير المحاسبة الدولية، والمعايير الألمانية المقبولة، ثابت للغاية ولو بشكل مؤقت. أخيراً ، وجدوا أن هناك دليلاً ضعيفاً على أن الدخل الذي يحسب وفق معايير المحاسبة الدولية يُظهر تحفظاً مشروطاً أكبر من الدخل الذي يحسب وفق المعايير الألمانية. تتوافق هذه النتائج مع توجه القيمة العادلة وتسوية الدخل.

1 Mingyi Hung, KR Subramanyam 2007, Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany

6. دراسة (Carmona, Salvador and Marco Trombetta, 2008)¹ بعنوان

(On the global acceptance of IAS/IFRS) Accounting standards: logic and implications of the principle - based system)

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على سبب القبول الواسع ل معايير المحاسبة الدولية و معايير التقرير المالي الدولي، وإعتمدت الدراسة على الجوانب النظرية من خلال تحليل المحتوى والمضمون للوصول الى النتائج. وقد تم التوصل الى عدد من النتائج أهمها:-

1. أن سبب القبول الواسع ل معايير المحاسبة الدولية و معايير التقرير المالي الدولي يرجع الى دورها في كل من: تدعيم مهنة المحاسب والتوافق بين البلدان، ويعزى سبب ذلك الى أن معايير الدولية إعتمدت على الدخل القائم على أساس المبادئ في وضع المعايير المحاسبية الأمر الذي يزيد من فرص تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العديد من الدول رغم إختلاف الثقافات والظروف الاقتصادية.

2. أن المعايير القائمة على أساس المبادئ تمكن المحاسبين من الإعتماد على كل من الخبرات والخلفيات العلمية وبرامج التدريب المختلفة وتطبيق ذلك في العديد من المنظمات وشركات المحاسبة.

3. أن وضع المعايير الدولية على أساس المفاهيم تعد خطوة هامة جداً في عملية التوافق المحاسبي بالرغم من كون الإعتماد على هذا الأساس لا يمكن من خلاله توحيد المقاييس المحاسبية عبر الدول المختلفة.

1Carmona, Salvador and Marco Trombetta, 2008, On the global acceptance of IAS/IFRS) Accounting standards: logic and implications of the principle - based system

7. دراسة (Mari Paananen, Henghsiu Lin 2009)¹ بعنوان

The development of accounting quality of IAS and IFRS over time

تقوم الورقة بفحص خصائص المبالغ المحاسبية باستخدام عينة من الشركات الألمانية التي تقدم تقارير بموجب معايير المحاسبة الدولية (IAS) خلال الفترة (2000-2002) ، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) خلال الفترة (2003-2004) كفترة تطوعية، والفترة من (2005-2006) كفترة إلزامية. ووجدوا أن هناك إنخفاضًا في جودة المحاسبة بعد اعتماد الإتحاد الأوروبي الإلزامي في عام 2005م. النتائج التي تم التوصل إليها بشأن تجانس الأرباح والتعرف على الخسائر في الوقت المناسب تؤكد إلى حد كبير النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بأهمية قيمة المعلومات المحاسبية، تشير نتائجنا إلى أن جودة المحاسبة لم تتحسن بل ساءت بمرور الوقت، ويظهر المزيد من التحليل أن هذا التطور من غير المرجح أن يكون مدفوعًا بمتبني جدد للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن مدفوعًا بالتغييرات في المعايير. على عكس النية مع تبني أوروبا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن هذا يجعل من الصعب على المستثمرين بناء قراراتهم على التقارير المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1 Mari Paananen, Henghsiu Lin 2009, The development of accounting quality of IAS and IFRS over time

8. دراسة (Tsakumis, George T. et al, 2009)¹ بعنوان

Principles-based versus Rules –based Accounting Standards: The Influence of Standard and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على المدخل القائم على أساس المفاهيم بالنسبة لوضع المعايير المحاسبية، وقد إعتمدت هذه الدراسة على الاسلوب النظري، ولتحقيق الأهداف المحاسبية فيما يتعلق بالتسجيل المحاسبي لابد من المقارنة بالمدخل القائم على أساس القواعد وذلك على النحو الآتي: أن المدخل القائم على أساس المفاهيم يحقق هدف لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية، الذي يتطلب تحسين الفهم العام لكل من طبيعة وأهداف المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية من خلال إعتماده على الإطار المفاهيمي الذي يجب أن يلتزم به مستخدمو العمليات المحاسبية حتى يتمكنوا من استخدام تلك المعلومات بالشكل الملائم في عملية إتخاذ القرار. أن تحقيق الهدف المشار اليه سابقا عن طريق الإعتماد على أساس المفاهيم يؤدي الى اتفاق وتقارب أكثر في عملية وضع المعايير المحاسبية بين كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وبالتالي الى وجود توافق دولي في المعايير المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة الى عدد من النتائج منها:

1. أن معدي القوائم المالية المعتمدة على أساس القواعد الصارمة قليلا ما يقومون بالتسجيل المالي

الدقيق حتى مع وجود لجنة مستقلة للمراجعة.

2. إيدت الدراسة فكرة الإنتقال الى المدخل القائم على أساس المبادئ وسوف يعمل على تقوية الدور

الذي تلعبه لجان المراجعة، فضلا عن لزيادة والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية.

1 Tsakumis, George T. et al, 2009, Principles-based versus Rules –based Accounting Standards: The Influence of Standard and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions

9. دراسة (قسم السيد، ندى معاير، 2010)¹

المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة التطورات في معاير المحاسبة الدولية وأثر ذلك على المحاسبة في السودان ، ومعرفة ماهو دور الجمعيات والمنظمات المهنية في هذه الدول في وضع معاير محاسبة وطنية وإلي أي مدى تتوافق هذه المعاير مع المعاير الدولية ، وإذا كانت هنالك إختلافات فيما بينها لماذا وجدت هذه الإختلافات ؟ و كيف يمكن تقليل أثر هذا الإختلاف حتى تستفيد دول العالم الثالث من الموارد المالية المتوافرة في سوق المال العالمي لا سيما وإنما في أشد الحاجة لهذه الموارد حتى تستطيع إن تنهض بعملية التنمية بها.

وأفترضت الدراسة الآتي:

1/ التغيرات والتطورات المتلاحقة في معاير المحاسبة الدولية تؤدي إلى إختلاف في الممارسة المحاسبية المطبقة في السودان .

2/ تحاول المؤسسات المحلية والأجنبية العاملة في السودان تنظيم معاير محاسبية وطنية تتوافق ما أمكن مع المعاير الدولية حتى تستفيد من الموارد المالية الضخمة المتوافرة في سوق المال العالمي .

¹ قسم السيد، ندى، المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010 م

3/ العوامل البيئية (اقتصادية، اجتماعية، سياسية) عوامل مؤثرة وفاعلة في وجود تباين بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير المحلية.

4/ ضعف الخبرة والكفاءة والتدريب يؤدي إلى ضعف في تطبيق معايير المحاسبة الوطنية والدولية .

أتبعت الدراسة المنهج التاريخي في الفصول النظرية، والمنهج الوصفي التحليلي الذي يمكن من دراسة الموضوعات والمنهج الإستقرائي للوصول إلى المعلومات وإثبات صحة الفرضيات. من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:

1/ ضرورة إتباع معايير المحاسبة الدولية بعد تكييفها بما يتلاءم مع الواقع في السودان عند إعداد التقارير والقوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة الثقة في هذه التقارير والقوائم المنشورة.

2/ القوائم والتقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسات في السودان وفقا للمعايير الوطنية لا توفر المعلومات المطلوبة بواسطة الشركات العالمية .

3/ من أهم العوامل التي يضعها المستثمر الأجنبي في إختياره عند إختياره للبلد التي يستثمر فيها أمواله الإستقرار السياسي وانخفاض معدلات التضخم واستقرار أسعار الصرف .

4/ التدريب والتأهيل للعاملين في المؤسسات في السودان إذا تم وفقا لأسس علمية يمكنهم من معايير المحاسبة الدولية.

أهم التوصيات هي:

1/ ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية بعد تكيفها بما يتلاءم مع الواقع في السودان حتى تتم الاستفادة من الموارد المالية الموجودة في السوق العالمية.

2/ يجب إلزام المؤسسات التي ترغب في إن تصبح دولية إن تعد قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية .

3/ يجب إن تمضي الجهات التشريعية قدماً في وضع المزيد من القوانين (الضرائب، الإستثمار) التي تمنح المزيد من الميزات التفضيلية للمستثمرين أفراداً أو مؤسسات بشرط إن يكون ذلك وفق أسس مدروسة.

10. دراسة (Shanklin et al., 2011)¹ :

("A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements. In Financial Reporting")

تهدف هذه الدراسة إلي مناقشة القيمة العادلة التي تضمنها المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IFRS، وتأثير ذلك على التقارير المالية، وقد أوضحت الدراسة أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تحتم قياس بعض الأصول والخصوم وحقوق الملكية بالقيمة العادلة، حيث بدأ مشروع الإعراف بالقيمة العادلة من قبل IASB عام 2009م، بالرغم من وجود هذا المقترح من قبل IASC منذ عام 1975م؛ وذلك لما تطلبه معيار المحاسبة الدولي رقم 2 (LASC/IAS 2-1975) للإعتراف والإفصاح عن قيمة الجرد في التقارير المالية عن طريق "القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع". وتناولت الدراسة أيضاً مسار تاريخي موجزة للمحاسبة عن القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية؛ وذلك تماشياً لما يتم من خطط التقارب بين IASB أو FASB، وأيضاً الإتجاه العالمي نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وذلك للتوصل إلى أهمية وموثوقية التقارير المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة مقارنة بالتقارير المالية المعدة وفقاً للتكلفة التاريخية، وذلك على غرار الجدول القائم بين القيمة العادلة والتكلفة

1 Shanklin et al., 2011, A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements. In Financial Reporting

التاريخية، على الرغم من قدم مدخل التكلفة التاريخية وهيمنتها على الإعراف به في القوائم المالية لم يكن هناك إي توجيهات محددة بشأن مختلف الحسابات البديلة والإستخدامات المناسبة من التأكيدات المتعلقة بالقيمة العادلة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أهمية كبيرة للتحويل إلى المحاسبة عن القيمة العادلة وذلك للوصول إلى توافق عالمي ومجموعة موحده من المعايير الدولية IFRS، وأيضاً هناك فجوة تحدث عند تطبيق القيمة العادلة وذلك نتيجة عدم الفهم التام لهذا المدخل مقارنة بمدخل القياس الأخرى، وإيضاً من يمكن إستخدام هذا المدخل؛ لذلك أصدر IASB التعريف الخاص بالقيمة العادلة محاولة لحل الخلاف الدائر نحو تطبيقها وكيفية قياسها؛ وذلك بهدف التوصل النهائي نحو التوافق على مجموعة موحده من المعايير الدولية العالمية IFRS لتسهيل عملية المقارنة ودمج الأعمال.

11. دراسة (Daniel Zéghal, Yosra Mnif Sellami 2011) بعنوان

An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management

تبحث هذه الورقة فيما إذا كان الإعتقاد الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS، من قبل الشركات الفرنسية مرتبطاً بإدارة أرباح أقل، بالإضافة إلى ذلك يتم النظر أيضاً في تأثير ستة عوامل قد تكون مرتبطة بمستوى إدارة الأرباح: إستقلالية وكفاءة مجلس الإدارة، والفصل بين أدوار الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة، ووجود لجنة تدقيق مستقلة ووجود مساهمين مجتمعين، وجودة التدقيق الخارجي والإدراج في الأسواق المالية الأجنبية. بناءً على عينة من 353 مجموعة مدرجة في القائمة الفرنسية خلال الفترة (2003-2006)، تظهر النتائج أن التطبيق الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يرتبط بانخفاض مستوى إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ذلك فإن إستقلالية وكفاءة مجلس الإدارة، ووجود لجنة تدقيق مستقلة، ووجود كتل للمساهمين، وجودة التدقيق الخارجي والإدراج في الأسواق المالية الأجنبية هي عوامل مهمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في فرنسا وأدى التطبيق الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى خفض مستوى إدارة الأرباح للشركات ذات الإدارة الرشيدة للشركات والشركات التي تعتمد على الأسواق المالية الأجنبية.

12. دراسة (Chunhui Liu, Lee J Yao, Nan Hu, Ling Liu 2011) بعنوان

(The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market)

يلاحظ أن المزيد من البلدان تفكر في إعتقاد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) التي تستند إلى الممارسات السائدة في البلدان الناطقة باللغة الإنجليزية ذات الأسواق الحرة، فمن

1 Daniel Zéghal, Yosra Mnif Sellami 2011, An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management

2 Chunhui Liu, Lee J Yao, Nan Hu, Ling Liu 2011, The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market

المهم بشكل متزايد فهم تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على البلدان ذات البيئات المؤسسية والاقتصادية والسياسية المختلفة . تقدم هذه الدراسة تحليلاً لتبحث في تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأثرها على جودة المحاسبة في سوق منظم ، الصين مثلاً، حيث أصبحت معايير المحاسبة المتقاربة الجديدة إلى حد كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلزامية للشركات المدرجة في عام 2007. تم فحص جودة المحاسبة للفترة من 2005 إلى 2008 مع الشركات المكلفة باتباع المعايير الجديدة . تشير النتائج التجريبية عمومًا إلى أن جودة المحاسبة تحسنت مع انخفاض إدارة الأرباح وزيادة ملاءمة القيمة للتدابير المحاسبية في الصين منذ عام 2007، ومن المتوقع أن تتمتع الشركات التي تم تدقيقها من قبل الأربعة الكبار بجودة أعلى قبل أن يثبت التغيير القياسي تحسين الجودة إلى حد أقل. يظهر المزيد من التحليل أن مثل هذه التغييرات أقل احتمالاً أن تنتج عن التغييرات في الظروف الاقتصادية ولكن من التغييرات في المعايير . من خلال تحليل اعتماد الصين للمعايير المتقاربة الجديدة إلى حد كبير مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، تقدم الدراسة دليلاً مباشراً على مسألة ما إذا كانت المعايير الدولية للإبلاغ المالي يمكن أن تكون ذات صلة بالأسواق التي لا تزال منضبطة بشكل أساسي من قبل المنظمين بدلاً من آليات السوق.

13. دراسة (Jerry Sun, Steven F Cahan, David Emanuel, 2011) بعنوان

How would the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of US firms?

تم دراسة تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة أرباح الشركات الأجنبية المدرجة في قائمة الولايات المتحدة من البلدان التي اعتمدت بالفعل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس إلزامي. استخدمت الشركات المدرجة كبديل عن الشركات الأمريكية حتى نتمكن من ملاحظة تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الولايات المتحدة. تم فحص عدة مقاييس لجودة الأرباح المتعلقة بالمستحقات التقديرية ، الهدف، واستمرار الأرباح ، وتحديد الخسائر في الوقت المناسب، والأرباح (معامل الاستجابة) لعزل تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، تم تصميم العينة مطابقاً حيث يتم مطابقة كل شركة مدرجة في القائمة مع شركة أمريكية. نجد أن الاختلاف في جودة الأرباح من فترة ما قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى ما بعده لا يختلف بالنسبة للشركات المدرجة في القائمة المشتركة والمطابقة عندما يتم قياس جودة الأرباح من خلال الاستحقاقات التقديرية المطلقة ، أو الاعتراف بالخسارة في الوقت المناسب ، أو نافذة طويلة الأجل للتسوية المالية. ومع ذلك، بالنسبة لحدوث الأرباح الإيجابية الصغيرة واستمرارية الأرباح ، نجد فرقاً كبيراً ، مما يشير إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى إلى تحسن في جودة أرباح الشركات المدرجة في البورصة مقارنة بالشركات المطابقة. النتائج المتحصل عليها مفاجئة بعض الشيء حيث يُنظر إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة على أنها معايير عالية الجودة مع مجال ضئيل للتحسين.

1 Jerry Sun, Steven F Cahan, David Emanuel, 2011, How would the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of US firms?

14. دراسة (Peter Clarkson, J Douglas Hanna, Gordon D Richardson, Rex Thompson 2011¹)

بعنوان

The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings

تدرس هذه الورقة دراسة تأثير اعتماد المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية في أوروبا وأستراليا، وركزت على أهمية القيمة الدفترية والأرباح في تقييم حقوق الملكية. تم استخدام جمع البيانات بالتطبيق على عينة مكونة من 3488 مجالاً. اعتمدت الورقة في البداية على دراسة استخدام المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية (IFRS) في عام 2005 وذلك من خلال مقارنة الأرقام التي تم الإبلاغ عنها في المستندات المحاسبية الأصل للسنوات المالية 2004 بأرقام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم تقديمها في عام 2005 كأرقام مقارنة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لعام 2004. أي أن الدراسة قارنت بين أثر استخدام اعتماد المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية على القيمة الدفترية والأرباح ومن ثم تقييم حقوق الملكية. فيما يخص البيانات تمت مقارنة القوائم والتقارير بين عامي 2004م و2005م.

15. دراسة (Sarmad mohammed 2011)² بعنوان

Analysis and design of an effective electronic accounting information system

لقد أدى ظهور عصر تكنولوجيا المعلومات إلى تغيير جذري في طريقة العملية المحاسبية لتوفير اتخاذ قرارات فعالة وأجبر الشركات على الإستجابة للتغيرات الجديدة من أجل الحفاظ على قدرتها التنافسية. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام المحاسبة الإلكترونية على الأداء المالي وتأثيرات أنظمة الرقابة الداخلية في صناعة الخدمات. يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المدرجة التي تعمل في الإمارات العربية المتحدة. صممت الباحثة الاستبيان لاستهداف المديرين الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين الذين عملوا في هذه الشركات ووزعت الاستبيانات بينهم عبر البريد الإلكتروني. تم إختبار فرضيات الدراسة

¹ Peter Clarkson, J Douglas Hanna, Gordon D Richardson, Rex Thompson 2011

² Sarmad mohammed 2011, Analysis and design of an effective electronic accounting information system

باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وهي كرونباخ ألفا ، والانحرافات المعيارية والوسائل ، وعينة واحدة T- اختبار تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن تطبيق نظام المحاسبة الإلكترونية في هذه الشركات يؤثر على الأداء المالي مع تأثيرات أنظمة الرقابة الداخلية. تظهر النتائج أيضاً أن مقاييس المخاطر ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالضوابط الداخلية وستؤثر على استخدام أنظمة المحاسبة الإلكترونية في هذه الشركات.

16. دراسة ابراهيم الجزراوي وعبد المهدي صالح (2012م)¹ بعنوان

(معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق)

تهدف الدراسة الى إستعراض فكرة أن معايير المحاسبة الحكومية الدولية كمتغير حديث في النظم المحاسبية الحكومية يمكن أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وأن اعتماد هذه المعايير يتطلب إتباع أساس الإستحقاق المحاسبي. ويهدف البحث إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق. ويخلص البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات والتوصيات أهمها أن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت إستجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية، وعليه ضرورة إتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين فضلا عن الإستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي من خلال اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs.

1. ابراهيم الجزراوي وعبد المهدي صالح (2012م)، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

17. دراسة قموآسيا (2013م)¹ بعنوان (إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة (2002-2012م)).

أن عمليتي القياس والإفصاح المحاسبين يمثل أن إيضا جزء من نظام المحاسبة العمومية ومن بين أدوات الإيصال المستخدمة في تحقيق أهدافها في القطاع العام كما هو الحال في المحاسبة المالية وقد تمحور الأشكال في هذه الدراسة بصورة أساسية في كون أن الاقتصاد الوطني عامة والقطاع العام اللاربحي على وجه الخصوص يعاني من مجموعة من التحديات في ظل الوضع الراهن المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعنية بالتطبيق من قبل المؤسسات من أجل بناء القرارات لتخصيص الموارد على المعلومات أكثر موثوقية وكذلك تحسين الشفافية والمساءلة المالية في هذا المجال وهو الأمر الذي يتطلب من النظام المحاسبي العمومي الجزائري إيجاد آلية تمكنه من العمل بكفاءة عالية على كافة الأصعدة من خلال التماشي مع هذه المعايير.

تستخلص الباحثة في النهاية الى أن المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأنها في حاجة كبيرة لتغير جذري لوضعيتها وضرورة وضع إستراتيجية لتطويرها ووضع مخطط علمي وواقعي يهدف لوضع حد للتلاعب بالمال العام وهو الإطار الذي سيلعب الإصلاح المحاسبي فيه الدور الأساسي وجعل المحاسبة العمومية أكثر تكيفا مع النظام الاقتصادي والإجتماعي وحتى السياسي الحالي والمستقبلي للجزائر.

¹ قموآسيا (2013م)، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

18. دراسة بوليفة (2014 م)¹ (واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري لمواجهة معايير

المحاسب الدولية للقطاع العام)

تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمنظمات الحكومية والإدارات العمومية على الأساس الإستحقاق الكامل، وكهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكيف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وخلصت هذه الدراسة إلى أن المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية، وإتجهت الجزائر إلى تحديث نظامها الميزاني من خلال تبنيها لمشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) والذي يهدف إلى تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج.

- نظام المحاسبة العمومية
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
- الإبلاغ المالي الحكومي
- تحديث نظام الميزانية.

19. خالد جمال الجعرات (2014 م)² ، (تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد

أدنى لضبط المال العام)

تهدف الدراسة الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل ضبط المال العام حيث تطرق الباحث في الدراسة الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو الجهة التي تتولى وضعها بتكليف من الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وآلية إصدار هذه ال معايير، كذلك تطرق الباحث الى التعرف الى معايير التقارير المالية الدولية IFRS وهي

¹بوليفة (2014 م)، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري لمواجهة معايير المحاسب الدولية للقطاع العام

²خالد جمال الجعرات (2014 م) ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام

المعايير التي تصدر عن مجلس المحاسبة الدولية IASB، والتي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يستمد منها المجلس IPSASB في وضعه المعايير IPSAS وتم التطرق الى المميزات التي تتحقق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك المحددات والانتقادات التي توجه لهذه المعايير فضلا عن مناقشة الأسس المحاسبية التي تستند اليها معايير القطاع العام، وهي أساس الإستحقاق وكذلك الأساس النقدي الذي يطبق حاليا على مدى واسع في محاسبة القطاع العام، وكذلك فقد تم إصدار معيار خاص بالإبلاغ المالي في ضوء تطبيق الأساس النقدي، وتطرق الباحث الى الأساس المعدل وواقع تطبيق الأساس المحاسبية في معايير IPSAS وتوصلت الدراسة الى نتائج مفادها أنه يجب الإستجابة للتطورات التي تحصل في المجال المحاسبي من أجل تطبيق المسائلة المالية.

20. خضير خبيطي ويونس مونه (2014 م)¹

(نظام المحاسبة العمومية الجزائرية بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام)

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الحالي، ومدى تحديد متطلبات تبني هذه المعايير من إتجاه هذا النظام نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. IPSAS كما تهدف الى إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية لتحقيق العديد من المزايا الكبيرة من توافق الممارسات المحاسبية المحلية مع هذه المعايير. وعلى الرغم من التبني الكامل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لم يتحقق بعد في اي بلد في العالم فان المطلوب من الاطراف ذات العلاقة في الجزائر العمل على توافق مع هذه المعايير من خلال استيفاء مجموعة من المتطلبات والشروط التي تخص الجوانب الاقتصادية والادارية والبشرية والنقدية والسياسية حيث تمثل توفرها تحديا كبيرا في طريق التوافق مع المعايير. و خلالها توصلت الدراسة الى أن واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي إحتياجات المستخدمين، كما توصلت الدراسة الى أن تطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على أساس الإستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزم بيئة اقتصادية، سياسية، إجتماعية تلائم تبني هذه المعايير.

1. خضير خبيطي ويونس مونه (2014 م)، (نظام المحاسبة العمومية الجزائرية بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام

21. دراسة شلال زهير (2014 م)2، (افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية)¹

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، لغرض تحديد سليات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الإقتراحات لمعالجة النقائص، ومن خلالها توصلت الدراسة الى ان واقع نظام المحاسبة العمومية الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، وهناك توجه للدولة الجزائرية لاصلاح نظام المحاسبة العمومية والمتمثل في مشروع المخطط المحاسبي للدولة وكما توصلت الى ان تبني المعايير الدولية في القطاع العام في البيئة الجزائرية يؤدي الى تطوير نظام المحاسبة الجزائري من خلال تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية والفعالية للمعلومات المالية العمومية والقضاء على الفساد، إضافة الى عرض آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية، وخلصت الدراسة باعتبار أساس الإستحقاق الكامل افضل أساس للقياس الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبي حكومي فعال.

2. شلال زهير (2014 م) ، (افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية

22. دراسة (Mohammed Huweish Allawi Alshujairi 2014)¹ بعنوان

Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq

تناولت دراسة إصلاح نظام المحاسبة الحكومية وإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق، درست احتياجات إصلاح نظام المحاسبة الحكومية في العراق ومواكبته للتطور من خلال إعتماد المحاسبة على أساسا لإستحقاق وعلى أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. يحاول البحث دراسة الأسباب ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وإكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة العراقية؛ ومناقشة العوامل المدعومة التي تساعد الإدارة العامة على إعتماد أساس الاستحقاق على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وبناءً على ذلك، يهدف البحث بشكل عام إلى المساهمة في تطوير محاسبة القطاع العام والتقييم الشامل لفائدة وجدوى وقدرات إعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ركزت دراستنا بشكل أساسي على الحكومة المركزية، وإستخدم البحث المنهج النوعي من خلال إستبيان أرسل الى المحاسبين في وزارة المالية والمدقق ينفي مجلس التدقيق الأعلى العراق يوم حاضر ينفي الجامعات العراقية متخصصين في المحاسبة الحكومية للحصول على بيانات عن الأسباب والمتطلبات، التحديات والعوامل المدعومة لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المحاسبة الحكومية في العراق الدراسة بقوة يكشف عن الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة الحكومية من خلال اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق وعلى أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. أظهرت السنوات القليلة الماضية أن النظام المالي العالمي في حاجة إلى مجموعة متنوعة من الإصلاحات.

¹ Mohammed Huweish Allawi Alshujairi 2014, Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq

23. دراسة (Andy&Fred، 2016)¹ بعنوان

Government Financial Reporting –Good Practices fromsub-Saharan Africa

قامت الدراسة بتحديد الممارسات الجيدة الموجودة في التقارير المالية السنوية من قبل حكومات البلدان الأفريقية في جنوب الصحراء الكبرى التي يمكن للحكومات الأخرى إعتماؤها لتحسين مساءلتها أمام مواطنيها، وعرضت الدراسة الممارسات الحالية للتقرير المالي الحكومي مع التركيز بشكل أساسي على الوحدات الحكومية المركزية في الدول الأفريقية في جنوب الصحراء الكبرى من خلال إجراء تحليل للتقارير المالية الحكومية في البلدان المختارة، وحددت هذه الدراسة الأفراد والمنظمات الذين يستخدمون القوائم المالية الحكومية بالفعل، والأغراض التي تستخدم من أجلها والمعلومات الفعلية التي يطلبها المستخدمون، كما إستعرضت الدراسة التقارير الواردة من مراجعي الحسابات ذوي الصلة بشأن جودة القوائم المالية لحكوماتهم وقامت الدراسة بإستخدام هذه النتائج لتطوير معايير يمكن من خلالها تقييم مدى فائدة شكل ومحتوى القوائم المالية الحكومية.

24. دراسة يوسف السعيد احمد (2016م)2

(نظام المحاسب العمومية ومدى ملاءمتها ل معايير المحاسبة العمومية الدولية (IPSAS)

هدفت الدراسة أن نجاح مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية يتطلب تكيف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع، وهذا بالاسراع بتطبيق الاطر القانونية التي تنص على تنفيذ المشروع كما يتطلب تهيئة المناخ الملائم وهذا بتنفيذ الاصلاحات التي تسبق تنفيذ المشروع، والمتمثلة في عصرنه نظام الموازنة العامة باعتبارها مدخلات النظام، وتقوية عمل الأجهزة الرقابية التي تشرف على متابعة وتنفيذ

¹ Andy&Fred,2016, Government Financial Reporting –Good Practices fromsub-Saharan Africa

2 يوسف السعيد احمد (2016م)، نظام المحاسب العمومية ومدى ملاءمتها ل معايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS

المشروع. وقد خلصت الدراسة الى ان النهج الامثل لايمكن في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وانما بالتوافق التدريجي المعتمد على المعايير قابلة التطبيق على مستوى الدولة المعنية، في حين ان متطلبات تبنيها يمكن تميزها الى اساسية كالاصلاح الموازني المرافق، ومتطلبات مساعدة كلا مركزية الادارية على ان يدخل مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ضمن استراتيجية كلية تهدف الى التحول الى نظام الادارة العمومي الحديث

25. دراسة راضية حكيم (2016م)¹،

(إعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام)

هدفت هذه الدراسة الى كيفية مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في ترشيد المال العام وتحقيق الشفافية ودعم المساءلة والرقابة في وحدات القطاع العام، وخلصت الى أهم النتائج أن الإنتقال الى نظام المحاسبة العمومية وفقاً لمعايير محاسبة القطاع العام يعتبر من متطلبات تحسين الشفافية والرقابة من أجل المساءلة على الأداء في استخدام المال العام. كما هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين المحاسبة الحكومية وطرق إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة، باعتبار معايير المحاسبة للقطاع العام عبارة عن قواعد وإجراءات محاسبية تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية لسير الأموال العمومية بنوع من الشفافية لتحقيق الرشادة في الإنفاق العام. وخلصت هذا الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها ضرورة مسايرة الثورة العالية للمحاسبة القطاع العام واعتماد معاييرها لتوفير الشفافية المطلوبة في تحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات في ظل مبادئ الحكم الراشد والتسيير العقلاني للموارد.

¹. راضية حكيم (2016م) ، (إعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمساءلة والرقابة على المال العام)

26. دراسة نادية مغني (2017م)¹

(تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عل ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام ipsas)

هدفت هذه الدراسة الى أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اطلاقه في 1995 لا يستجيب لمتطلبات المعايير الدولية كما الإطار التصوري لمشروع عصرنة نظام الموازنة الذي تم اطلاقه سنة 2006 يبقى بعيد عن التطلعات التي ترقى الى اعتماد الحد الأدنى الذي تبنيه عادة خلال مرحلة التطبيق الميداني لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. كما تهدف الدراسة الى التعرف على مدى امكانية توفير البيئة الملائمة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذا ومن خلال التعرف على مختلف الدوافع التي ادت الى هذا الاصلاح ودراسة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية بلاضافة الى الجهود المتمثلة في اهم الترتيبات للقيام بهذا الاصلاح خاصة وما يتعلق بلاطار القانوني والتشريعي والتنظيمي، حيث تم التوصل الى ان هذا المشروع لازال قيد الدراسة والتطوير بسبب عدة صعوبات واجهت التطبيق لان دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب اولا وقبل كل شي التنفيذ النهائي لمشروع اعادة هيكلة اجراءات تنفيذ النفقات العمومية الذي يسمح بالنقيد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي، للالتزام بها، كما يتطلب وجود نظام للاعلام الالي متطور وفعال والمتمثل في النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني.

1. نادية مغني، تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر عل ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas

27. دراسة (Paul André 2017) 2 بعنوان

The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules

قدم الباحث ملخصاً وتحليلاً لسلسلة من الأوراق صدرت في عدد خاص أشار إليه في متن الورقة وتناول المحاسبة في أوروبا والتي تدرس الدور والوضع الحالي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) في إكمال قواعد المحاسبة الوطنية المطبقة على الشركات الكبيرة غير المدرجة في التعهدات غير المالية للسوق المنظمة التي تمتد إلى التحقيق مكاسب في 25 دولة أوروبية بعد التنفيذ الأخير لتوجيه المحاسبة الأوروبي الجديد EU / 2013/34 وكان للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية درجة متفاوتة من التأثير عبر البلدان الأوروبية. يشير البعض ويتوافق بشكل وثيق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، بينما يحتفظ البعض المتأثر بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي بالاستقلالية الكاملة والبعض الآخر يظهر تأثيراً محدوداً في الغالب عندما تكون الحسابات لأغراض أخرى مثل الضرائب أو توزيع الأرباح أو حماية الدائنين . أقدمت عدداً من مخططات التصنيف وأقارن الباحث بينها وبين التصنيف المحاسبي في عصر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومراجعة المحاسبة الأسترالية، وأشار الباحث إلى أن هناك تصنيف إن محاسبيان جماعي أن لأنظمة المحاسبة الأوروبية على أنها حقوق ملكية قوية / مدفوعة تجارياً مقابل ضعف حقوق الملكية / الحكومة / أنظمة تسيطر عليها الضرائب.

28. دراسة (Javed & Zhuquan, 2019)¹ ، بعنوان:

Factors Influencing the Implementation of International Public Sector Accounting Standards in Pakistan

أهمية وتأثير المعايير المحاسبية للقطاع العام القائمة على الإستحقاق في المجال المال إكسبت التقارير في الآونة الأخيرة زحماً وأثارت مناقشات تتماشى مع التقارير . هذا يعني أن الإصلاحات في أنظمة إدارة الحكومة أصبحت حاسمة تجاهها وفحص الإجراءات والخطوات المتخذة لتعزيز المطالب بتحسين الشفافية

2. Paul André 2017, The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules

1. Javed & Zhuquan, 2019, Factors Influencing the Implementation of International Public Sector Accounting Standards in Pakistan

والمساءلة في إدارة المالية العامة. كما هو معروض حالياً في باكستان، هناك العديد من التحديات الأساسية التي تحول دون كفاءة الإدارة المالية والمحاسبية للحكومة. هذه المشاكل تنشأ بسبب ضعف الإشراف، وسوء إدارة الوظائف المالية الأساسية، والمعلومات المالية غير الفعالة بما في ذلك دعم إتخاذ القرار، وحافز الموظفين الضعيف، وأخيراً الإفتقار إلى تدابير المساءلة المناسبة بسبب هذه التحديات الناشئة، فإن الغرض من هذه الدراسة هو تحديد العوامل التي تؤثر على التنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على الإستحقاق في القطاع العام، كما هدفت الى تقييم العوائق في تعيق تنفيذ معايير المحاسبية الدولية باكستان. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي كنموذج الدراسة النوعية. تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي، كانت عينة الدراسة من نوع العينة العشوائية البسيطة. من ثم تم تحليل الاستبيان وتقييم نتائج الدراسة، أوصت الدراسة بتحسين بناء القدرات من خلال التدريب وتقديم التعليم والدورات التدريبية التي ستساعد في تعزيز تطبيق معايير قوية لإعداد التقارير المالية.

29. دراسة (Susan peter and lukman bello 2019)¹

The impact of electronic accounting in modern business

كان هناك نمو وتطور مستمر في تكنولوجيا المعلومات التي أحدثت الثورة الرقمية في مجالاتنا الاقتصادية والاجتماعية والثقافية اليومية. أدى هذا التطور التكنولوجي إلى تغيير أساليب وطرق تنفيذ المهام في نطاق المعاملات والأنشطة المحاسبية من خلال إستخدام الوسائط الإلكترونية. أحد التطبيقات الرقمية المنتجة في هذا الإصدار هو المحاسبة الإلكترونية التطور الجديد للمحاسبة الإلكترونية في مجال المحاسبة تم إعتماده على المستوى الدولي مما يتطلب أن يواكب التغيرات والمتطلبات لمعايير المحاسبة الدولية. المحاسبة الإلكترونية تعني المحاسبة الإلكترونية

1. Susan peter and lukman bello 2019, The impact of electronic accounting in modern business

بخصائص السرعة والدقة العالية وبنتيجة فورية، وفقاً لذلك ، توجد مستندات المصدر وسجلات المحاسبة في شكل رقمي بدلاً من الورق في نظام المحاسبة الإلكتروني، يساعد الشركات على الاحتفاظ ببياناتها المالية وبرامجها المحاسبية في بيئة آمنة وأمنة تتيح الوصول في الوقت الفعلي إلى المستخدمين المصرح لهم بغض النظر عن مواقعهم أو منصاتهم الحاسوبية. تلقي هذه الورقة الضوء على تأثير المحاسبة الإلكترونية في الأعمال الحديثة وفق معايير المحاسبة الحديثة، ومفهوم المحاسبة الإلكترونية ، والفوائد ، ومشكلات المحاسبة الإلكترونية. المصدر الرئيسي للبيانات المستخدمة في هذه الورقة هو البيانات الثانوية من مراجعة الأدبيات ذات الصلة بشكل أساسي لإنشاء خلفية نظرية للدراسة . تبين من الدراسات أن العديد من المنظمات تفشل في العمل ، ليس بسبب رداءة نوعية المواد ، وليس بسبب توافر الموظفين المدربين ، أو مشاكل الإدارة ، ولكن السبب الرئيسي هو الممارسات المحاسبية التي تتبناها الشركات . لذلك ، هناك حاجة للشركات لتبني ممارسات المحاسبة الإلكترونية كبديل للممارسات التقليدية.

30. دراسة (Lisa Schmidhuber and others, 2020)¹ ، بعنوان:

International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda

إن تطوير محاسبة القطاع العام الدولية يتطلب التنسيق بين القطاع العام للمحاسبة على المستوى الدولي. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المقصودة بالتطوير هي التي تستخدم لتوليد معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة عبر الحدود الوطنية وتقليل الاختلافات في البلدان. مبادئ المحاسبة المحلية المقبولة بشكل عام على الرغم من المزايا المختلفة لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، فإن معايير

1. Lisa Schmidhuber and others, 2020. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda

المحاسبية الدولية تتعرض لإنتقادات من حيث تكاليف التنفيذ، والمواءمة مع القطاع العام المحلي للدول، بالإضافة إلى ذلك فإن العديد من البلدان رفضوا تكييف حساباتهم الحكومية مع أنظمة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. في العقدين الماضيين، حققت عدد كبير من الدراسات في تطوير دولي لنظام محاسبة على أساس الإستحقاق قابل للمقارنة. في هذه الدراسة يتم تقديم مراجعة منهجية:

أولاً: تحدد المعرفة الحالية بالبحوث المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، مما أدى إلى عينة من 80 مقال صحفي.

ثانياً: درست منهجية البحوث السابقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع التركيز على الدراسات التجريبية في ثلاثة أقسام رئيسية وهي:

- (أ) الدراسات التي تناولت اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- (ب) مرحلة تنفيذ المحاسبة على أساس الإستحقاق على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- (ج) مرحلة النتائج لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ثالثاً: ناقشت الدراسة أوجه القصور والثغرات في البحوث الحالية، ويضع جدول أعمال لبحاث مستقبلية.

31. دراسة (Salam A Al-Nasrawi, Thabit Thabit 2020)¹

The influence of the environmental factors on the adoption of the international accounting system IAS/IFRS: Case of Iraq

يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير العوامل البيئية المحلية في العراق على اعتماد نظام المحاسبة الدولي. لذلك يمكن أن يكون الهدف الرئيسي للبحث هو تقييم دور العوامل البيئية المحلية في إختيار أفضل طريقة لإعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) . حيث توجد بعض العوامل المحلية تتمثل في طرق إعداد القوائم وطرق إعداد التقارير المالية والتي درج القائمون على إعدادها وفق نموذج معين يتفق في

1. Salam A Al-Nasrawi, Thabit Thabit 2020, The influence of the environmental factors on the adoption of the international accounting system IAS/IFRS: Case of Iraq

بعض فقراته مع معايير المحاسبة الدولية، وتختلف في فقرات أخرى، كما يتطلب تطبيق المعايير الدولية مستوى عال من التدريب للعاملين ومستوى تقنية معلومات لرصد المعلومات، ولدراسة تأثير العوامل البيئية المحلية في العراق على اعتماد نظام المحاسبة الدولي. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الإستقرائي في الدراسة التطبيقية. حيث قام الباحثون بإعداد إستبيان يحتوي على 28 فقرة تم ترميزها وتنقسم إلى 7 أجزاء توضح المتغيرات المستقلة للدراسة والمتمثلة في العوامل البيئية المحلية في العراق ، والمتغير التابع المتمثل في اعتماد نظام المحاسبة الدولي، خلصت الدراسة الى أن العوامل البيئية المحلية في العراق تؤثر في اعتماد نظام المحاسبة الدولي، وأوصت بضرورة تطوير مهارات العاملين في مجال إعداد الحسابات بما يساعد في جودة تطبيق معايير إعداد القوائم وطرق إعداد التقارير المالية.

32. دراسة (Ahmet and others, 2021)¹ ، بعنوان:

The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo

تهدف هذه الورقة إلى تحديد أهمية وتحديات الإصلاح والانتقال نحو المحاسبة على أساس الإستحقاق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها في القطاع العام في كوسوفو. حصل المسح على البيانات الأولية من عدد كبير لعينة تمثيلية من المسؤولين من المنظمات والمؤسسات الميزانية وأعضاء الجمهور الشركات المملوكة (POEs) والجمعيات المهنية. الدراسة حللت البيانات التي تم جمعها بإستخدام الإحصاء الوصفي والإرتباط وإختبارات مربع كاي. تمثلت أهم النتائج أن الإصلاح يساهم بشكل كبير في تحسين عملية صنع القرار، وإستخدام الأموال العامة. وأنه يعكس الآثار الحقيقية طويلة الأجل لقرارات السياسة، وبالتالي تساعد الحكومات على إثبات ذلك المساءلة في إستخدام الأموال العامة. وعلى الرغم من التحديات التي تم تحديدها فإن الدراسة تبرر إقتراح الإصلاح في كوسوفو. تؤكد النتائج على أهميتها في تحسين المساءلة، الشفافية والإدارة المالية وبناء ثقة الجمهور في المعلومات ووضع الاستدامة المالية الكلية للبلد.

1. Ahmet and others, 2021, The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo

ثالثاً: مدى الإستفادة من الدراسات السابقة.

من خلال عرض ما تناولته بعض الدراسات السابقة العربية والأجنبية يمكن تحديد بعض السمات التي أشارت إليها الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية وكالآتي:

أ. تناولت الدراسات السابقة متغير واحد في الدراسة والتحليل إذ تميزت دراستنا بجمع المتغيرين معا مركزا على دور نظم المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطوير الأداء المالي لوزارة المالية في العراق عينة الدراسة.

ب. من خلال معرفة النتائج التي توصلت إليها بعض الدراسات سابقة الذكر فقد إهتم البحث بالجوانب التي لم تتناولها هذه الدراسات.

ج. التعرف على بعض المصادر والدوريات والبحوث النظرية والتطبيقية لبعض الدراسات السابقة فقد سهل ذلك الطريق أمام الباحث بناء الإطار النظري للدراسة.

د. تناولت معظم الدراسات السابقة الذكر عن واقع نظام المحاسبة العمومية والنقائص والفراغات القانونية التي تمس نظام المحاسبة الحكومية وتطرق أيضا الى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تقوم بإصدارها وتعديلها وتحديثها وأهملت مختلف الدراسات مشروع تطوير المحاسبة في القطاع العام وهذا ما ركزت عليه دراستنا.

رابعاً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

أ. قام الباحث بإعتماد أسلوب شمولي بأغلب العوامل المؤثرة في تطبيق المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) كمتغيرات مستقلة وأهم العوامل المؤثرة في تطوير الأداء المالي عينة الدراسة.

ب. قام الباحث بدراسة وتحليل آراء العينة المبحوثة بإعتماد التوزيعات التكرارية والوسط الحسابي والنسب المالية والانحراف المعياري ومعرفة مدى التشتت في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) فضلا عن قياس وتحليل الآثار المباشرة لمتطلبات تطبيق معايير (IPSAS) في تطوير الأداء المالي لعينة الدراسة وتقدير وتحليل النتائج وإختبار فرضيات الدراسة.

ج. تم إعداد استمارة الاستبانة لتحليل وقياس وتطبيق دور نظام المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطوير الأداء المالي لوزارة المالية في العراق.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الحكومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الحكومية

المبحث الثاني: الأسس النظرية الموحدة للمحاسبة الحكومية

المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة الحكومية

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الحكومية

مدخل:

تهتم المحاسبة الحكومية بمتابعة ورقابة الأموال الحكومية ولهذا خصها المشرع بإجراءات خاصة وقيود قانونية من أجل حماية وضمان الإستخدام الأمثل للموارد الحكومية وحمايتها من السرقة والإختلاس عن طريق وضع قيود قانونية وتنظيمية تتضمن متابعة ومراقبة مستمرة على تداول الأموال الحكومية إبتداء من تحصيل الإيرادات الى صرف النفقات وذلك من أجل ضمان صرف الإعتمادات المالية في المجال الذي رصدت من أجله في ظل إحترام بنود الميزانية.

وفي ظل ذلك تطور مفهوم المحاسبة الحكومية والتي تتضمن مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على الموارد الحكومية ونفقاتها ليتلائم مع التطور الحاصل في دوائر الدولة ووظائفها في الحياة الاقتصادية، وما ترتب عليها من إزدياد في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، إضافة الى تطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها وأنعكاس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي بحيث أصبحت المحاسبة الحكومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار. وفي هذا الإطار، تعتبر المحاسبة الحكومية أحد فروع المحاسبة المتخصصة في مجال تسجيل وقياس نشاط وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الربح. وبالتالي، فإن خصائص تداول المال العام فرضت العمل على تأسيس إطار نظري مستقل لتكييف الممارسات وأسس القياس المحاسبي مع مميزات نشاط الوحدات الحكومية، بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي الحكومي وتحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة، عن طريق إصدار معايير محاسبية تهدف الى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي والاستفادة من مزايا المحاسبة في القطاع الخاص وتكييفها قدر المستطاع مع خصائص نشاط وحدات القطاع العام لتطوير نظام محاسبي فعال يرقى لتلبية حاجيات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

يتناول هذا الفصل دراسة وتحليل الإطار النظري للمحاسبة الحكومية وفق ثلاثة مباحث كالاتي:

- ماهية المحاسبة الحكومية.
- الأسس النظرية الموحدة للمحاسبة الحكومية.
- مكونات نظام المحاسبة الحكومية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الحكومية:

يتناول هذا المبحث عرض المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية عن طريق بيان ماهية المحاسبة الحكومية ومجال تطبيقها، إضافة إلى تحديد أهداف وخصائص نظام المحاسبة الحكومية وتحليل حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية، مع تقديم مقارنة بين نظام المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية لبيان أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين.

أولاً: مفهوم المحاسبة الحكومية:

تعتبر المحاسبة الحكومية هي الأحكام التنفيذية التي تطبق على الميزانيات والعمليات التي تشمل عمليات تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة وهي المختصة بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة، مع الأخذ بعين الاعتبار بعدة خصائص من حيث أنها نشاط لإيهدف إلى تحقيق الربح وإنما إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة وتحقيق الرقابة على صرف المال العام حيث تتمتع الوحدات الحكومية بالسلطة والسيادة اللازمة لأداء نشاطها كما أنه تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الإستخدام كما أن المحاسبة الحكومية تتضمن معايير وإجراءات رقابية أكثر من تلك المستخدمة في الأنظمة الأخرى، حيث تم معالجة مفهوم المحاسبة الحكومية وفق النقاط التالية:

- تعريف المحاسبة الحكومية.
- التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة الحكومية.
- طبيعة وخصائص نشاط وحدات القطاع العام.

تعريف المحاسبة الحكومية

تعددت تعريفات المحاسبة الحكومية تبعاً للمدارس الفكرية وآراء الباحثين والمؤلفين، فقد عرفها كوهلر بأنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية أو

الإدارية المفروضة على الإنفاق وتسجيل الإلتزامات، وينظر الى كل منها حالياً على أنها مواصفات إختبارية، وفي السنوات الاخيرة فإن طريقة المحاسبة على أساس الإستحقاق أصبحت تحل تدريجياً محل النماذج القديمة". أما التعريف التقليدي للمحاسبة الحكومية هو " أنها مجموعة من المبادئ العلمية والأسس والقواعد والأساليب الفنية التي تهدف الى فرض رقابة مالية وقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وكذلك على سلطات الصرف المفوضة الى الموظفين التنفيذيين وذلك عن طريق إمداد الجهات المعنية بالبيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي أو النشاط العام⁽¹⁾

المحاسبة الحكومية هي " المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومية، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في إتخاذ القرار، وتوصيلها الى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"⁽²⁾

وقد عرفت هيئة الامم المتحدة المحاسبة الحكومية بأنها " المحاسبة التي تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام"⁽³⁾

كما يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها"⁽⁴⁾.

وفي تعريف آخر للمحاسبة الحكومية أنها " نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الإدارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقارير عن الإستخدامات والموارد، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة"⁽⁵⁾.

⁽¹⁾http://www.spu.edu.sy/downloads/files/1544016939_Lectues.pdf

⁽²⁾ اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص:35.

⁽³⁾ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص:05.

⁽⁴⁾ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص:18.

⁽⁵⁾ ليلي فتح الله إبراهيم وابراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر،

1999، ص:171.

كما تعرف المحاسبة الحكومية أيضاً بأنها " مجموعة من القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة تخرج من زاوية كونها إتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من زاوية أخرى تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل والتي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية"⁽¹⁾

وفي تعريف آخر، تعتبر المحاسبة الحكومية بأنها " مجموعة القواعد التي تنظم وتقن مدخلات ومخرجات الأموال الحكومية. وبالتالي، يمكن تقديم ثلاثة مفاهيم للمحاسبة العمومية:

- **المفهوم التقني**، ويقصد به مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة الحكومية وطرق تنفيذها ومراقبتها.
- **المفهوم الإداري**، وهو عبارة عن مجموعة القواعد التي تنظم تسيير وتقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.
- **المفهوم القانوني**، وهو مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام والزامات ومسؤولية كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف في تنفيذ العمليات المالية للدولة"⁽²⁾

كما تعرف المحاسبة الحكومية كذلك بأنها تعبر عن " القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيرها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات"⁽³⁾

وقد ورد في دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الامم المتحدة بأنها تعتبر " أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات

(1) محمد عبدالعزيز أبوerman، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلوالمصرية، 1982 ص:08.

(2) J.C.Martinet et P. Dimalta, Droit bugetaire, LITC, Paris, 1999, p: 775

(3) محمد عادل الهامي والسيد احمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبية والاقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005-2006، ص24.

الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لإستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة" (1)

إنطلاقاً من التعاريف السابقة الذكر، يمكن الإستنتاج بأن المحاسبة الحكومية.

- مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات التي تعتمد في تسجيل وتنظيم التصرفات المالية للوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة الى الربح والداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة والرقابة على تلك التصرفات وإعداد البيانات الدورية وكشوفات الحسابات التي تتطلبها أعمال التخطيط والرقابة وإعداد الحسابات الختامية.

- عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية والتقنية التي تهتم بضبط إجراءات تنفيذ وتسجيل عمليات الإيرادات وتسديد النفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، وإعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية عن نتائج نشاط مختلف وحدات القطاع العام.

2: التمييز بين الإطار القانوني والتقني للمحاسبة الحكومية

تتميز المحاسبة الحكومية بضرورة تكيف الإطار التقني مع متطلبات الإطار القانوني الذي يؤسس لتكريس شرعية تنفيذ المعاملات المالية لمختلف وحدات القطاع العام، حيث يمكن التمييز بينهما على النحو الآتي:

أ. الإطار القانوني للمحاسبة الحكومية

هناك علاقة قوية بين التشريعات والمحاسبة الحكومية حيث تحدد أحكام القوانين والتنظيمات في مختلف الدول القيود التي يتوجب على المحاسبة الحكومية التقيد بها، وعلى هذا الأساس فإن أحكام التشريعات المالية لها انعكاسات وتأثير مباشر على أدوات المحاسبة الحكومية، وفي حالة ما إذا " كان هناك تعارض بين أحكام التشريعة على أن ينظر في بتعديلها لتتسجم مع المبادئ المحاسبية أن أمكن ذلك". (2)

(1) رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص:14.

(2) حسام أبوعلي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص:19.

لهذه الأسباب تعتبر المحاسبة الحكومية مادة يغلب عليها الإطار القانونيون نتيجة لذلك، يعتبر المحاسب في المحاسبة الحكومية ملزماً باحترام متطلبات النصوص التشريعية المعمول في مجال تداول المال العام، لكونه معرض للعقوبات المنصوص عليها قانوناً في حالة عدم إلتزامها، إضافة لكونه مسؤول أمام هيئات الرقابة عن المال العام.

ب. الإطار التقني للمحاسبة الحكومية

يقصد بالإطار التقني للمحاسبة الحكومية مجموعة التعليمات والتنظيمات المتعلقة بتصنيف الحسابات إضافة الى تقنيات التسجيل والقيود المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات والدفاتر المحاسبية، وفقاً للمخطط المحاسبي للخرينة الحكومية، من أجل تحقيق ومراقبة شرعية تنفيذ العمليات المالية للدولة ومطابقتها لقواعد المحاسبة الحكومية، كما توفر هذه المحاسبة الإحصائيات والبيانات حول المركز المالي للدولة من أجل إتخاذ القرارات، عن طريق تقديم الوضعية المالية للخرينة والنتائج المالية لتطبيق قانون المالية.

3: طبيعة وخصائص نشاط وحدات القطاع العام

يهدف نشاط الوحدات الحكومية الى تحقيق منفعة عامة عن طريق تداول المال العام في شكل إتمادات مسجلة في الميزانية العامة للدولة، وعلى هذا الأساس فإن مكونات نظام المحاسبة الحكومية يجب أن يتلاءم مع خصائص وطبيعة نشاط القطاع العام والتي تتمثل فيما يلي:

- غياب دافع الربح، حيث أن نشاط القطاع العام يهدف أساساً الى تقديم خدمات عامة من أجل تحقيق منفعة عامة للمجتمع، والتي يتم أداؤها من دون مقابل أو بمقابل بسيط لا يتناسب مع التكلفة، ولهذا السبب يمكن ملاحظة غياب مفهوم قياس الربح عن طريق مقابلة الإيرادات والأعباء في نظام المحاسبة الحكومية.

- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والنفقات في نشاط القطاع العام، بحيث يغلب على بعض الوحدات الحكومية نشاط تحصيل الإيرادات فقط مثل مصالح إدارة الضرائب والجمارك، في حين يغلب على البعض الآخر جانب النفقات.
- تخضع المحاسبة الحكومية لمجموعة من القواعد القانونية والضوابط الرقابية التي تهدف الى ضبط وتقنين وفرض رقابة صارمة على صرف وتداول المال العام، وهذا ما يؤكد على ضرورة " الإلتزام الكامل بتنفيذ نصوص في مجالات المحاسبة الحكومية حتى ولو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها".⁽¹⁾
- غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث أن "التنظيمات غير الهادفة للريح لا تواجه سوق محدد تنافس عليه مع المنظمات المتشابهة لعملها حيث أن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف الإقبال عن هذا النوع من الأعمال قليل جداً مما يوجد لهذا النوع سوق لا تنافسية".⁽²⁾
- ليس لوحدات القطاع العام رأس مال كما هو الحال في القطاع الخاص، لأن "الوحدات الحكومية لا تعتمد في تمويلها على رأس المال ولكنها تعتمد على إعتمادات مالية مقترحة من طرف السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية".⁽³⁾
- ملكية الأصول للوحدات الحكومية هي ملكية عامة، إضافة لكونها تعتمد على تمويل نشاطها على الموارد المتجددة والمخصصة لها سنويا في الميزانية العامة للدولة.
- الموارد المرخصة في الميزانية تعتبر أموال مخصصة تصرف في المجال الذي رصدت من أجله وفقاً لتبويب الميزانية.

(1) رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص:28.

(2) حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002 ص:31.

(3) زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبو الخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004 ص:17.

وعلى هذا الأساس، فإن تصميم نظام المحاسبة الحكومية يجب أن يأخذ بعين الإعتبار خصوصيات ومميزات نشاط وحدات القطاع العام، سواء من حيث طبيعة ونوعية القوائم المالية أو من حيث تركيبية الحسابات والدفاتر المحاسبية، بما يتوافق مع تنفيذ الميزانية العامة للدولة وبيان الوضعية المالية للخزينة العمومية وتلبية حاجيات مختلف مستخدمي القوائم المالية الحكومية.

ثانياً: مجال تطبيق المحاسبة الحكومية و أهدافها وخصائصها:

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة الحكومية محدوداً قانوناً لكونها تختص بتسجيل العمليات المالية المرتبطة بتحصيل وصرف المال العام المتداول عن طريق تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويتناول هذا المطلب عرض نطاق إختصاص المحاسبة الحكومية إضافة إلى تحليل حاجيات الإبلاغ المالي للفئات المستخدمة للقوائم المالية الحكومية من خلال الفروع التالية:

1: نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية:

بصفة عامة يتم تطبيق نظام المحاسبة الحكومية على الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح، والتي تتداول المال العام من أجل تقديم خدمة عامة أو تحقيق منفعة عامة، بغض النظر عن مفهوم الربح أو الخسارة، حيث تمول نشاطها من الإعتمادات المالية المخصصة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة؛ وعلى هذا الأساس، فإن المحاسبة الحكومية تطبق في "وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة وهي وحدات تقدم خدماتها للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة"⁽¹⁾. بناء على ذلك، يمكن الإستنتاج أن كل هيئة حكومية تستفيد من الميزانية العامة للدولة تخضع بالضرورة لأسس وأحكام المحاسبة الحكومية؛ حيث "تطبق المحاسبة الحكومية في وحدات الخدمات العامة ووحدات الجهاز الإداري للدولة، وهي وحدات تقدم خدمات للجمهور من دون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالتكلفة، كما أنها بصفة عامة تشتمل على الوحدات الإدارية التي تخضع للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها"⁽²⁾.

(1) عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000ص:28.

(2) لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010 ص:35.

أسس وقواعد المحاسبة الحكومية تطبق على تنفيذ الميزانيات التالية:

- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة.
- الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة.
- العمليات المالية للميزانية الملحق.
- العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات).
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

وبناء على ذلك، يمكن الإستنتاج بأن مجال إختصاص المحاسبة العمومية يمتد ليشمل مختلف وحدات القطاع العام التي تستفيد من ميزانية عمومية لتمويل نشاطها بهدف تحقيق خدمة عامة.

2: أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير بيانات ومعلومات موضوعية ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية والرشادة في صرف وتداول المال العام وذلك بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفي هذا الإطار، يمكن تحديد أهداف المحاسبة فيما يلي:

- التحقق من إحترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود إعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة⁽¹⁾.

(1) أسعد بن محمد الهويهد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد ال إدارة العامة، الرياض، 2005ص: 46.

- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى إثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها".⁽¹⁾
- تحقيق الرقابة على الإلتزامات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء.
- توفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية من أجل تحديد الوضعية المالية للخبزينة الحكومية ومن أجل إتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخبزينة.
- "توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها وإتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة".⁽²⁾
- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الميزانية العامة.
- "أحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الإستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط وإتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها".⁽³⁾
- إضافة إلى ذلك، يجب على النظام المحاسبي الحكومي الفعال أن يكون قادراً على تحقيق هدفين رئيسيين وهما⁽⁴⁾:

⁽¹⁾ أسعد بن محمد الهويدم وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد ال إدارة العامة، الرياض، 2005ص: 47.

⁽²⁾ محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000 ص: 328.

⁽³⁾ محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002 ص: 22.

⁽⁴⁾ National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980, p: 08.

- أن يعرض بطريقة عادلة ويحقق الإفصاح كامل عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الوحدة الحكومية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- أن يحدد بوضوح مدى الإلتزام بالقواعد القانونية والنظم المالية.

وبناء على ما سبق، يمكن عرض أهداف المحاسبة الحكومية من الجانب الوظيفي للنظام المحاسبي في

خمس مجموعات رئيسية كالآتي:

أ. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:

يقصد بالمساءلة في هذا الإطار، الإلتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز

التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ وتمويل الميزانية العامة للدولة، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال

الآتية:

- المساءلة المالية للتأكد من إنتظام وسلامة بيانات الدفاتر والسجلات المحاسبية ومصادقية التقارير المالية،

ومدى الإمتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول بها، إضافة إلى التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود

الإعتمادات المخصصة في الميزانية العامة.

- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير وصرف المال العام دون إسراف، والاقتصاد في إستعمال

الموارد من طرف الوحدات الحكومية.

- المساءلة عن الأداء لتحقيق أغراض تقييم البرامج الحكومية ومقارنة الأهداف مع النتائج من أجل تحليل

الإنحرافات وتصحيحها.

ب. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة:

يجب على نظام المحاسبة أن يوفر آليات تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على إدارة المال العام من طرف الوحدات الحكومية، للتحقق من مشروعية العمليات المالية للدولة ومدى إحترام ترخيص السلطة التشريعية، عن طريق مختلف أجهزة الرقابة قبل وأثناء التنفيذ إضافة إلى أجهزة الرقابة اللاحقة.

ج. توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار:

عن طريق توفير تقارير دورية تفيد في مجال المقارنة بين نتائج مختلف السنوات من أجل إتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، والمساعدة في تحديد تقديرات الميزانية العامة للدولة وتقديم الإقتراحات التي من شأنها أن ترفع من مستوى فعالية الأداء وتحقق الاقتصاد والرشاد في تسيير المال العام.

د. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية:

بهدف توفير بيانات مالية ذات مصداقية حول نتائج نشاطات الوحدات الحكومية وإدراجها في المحاسبة الوطنية.

هـ. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي:

وذلك عن طريق إنتاج وعرض بيانات مالية يتم إستعمالها كوسيلة للإعلام عن نتائج العمليات المالية للدولة لمختلف الفئات المستخدمة للبيانات الحكومية.

إضافة إلى هذه الأهداف، هناك من يركز على أن النظام المحاسبي الفعال يجب أن يصمم بحيث يؤدي إلى رقابة إدارية على الأموال والعمليات، وإدارة البرامج والمراجعة الداخلية والتقييم، بحيث يفحص عن النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها".⁽¹⁾

⁽¹⁾ عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص: 27.

3: خصائص نظام المحاسبة العمومية

يؤدي إختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءاته تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة ومشروعية العمليات المالية ومطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

يرى خبراء الأمم المتحدة، أن نظام المحاسبة الحكومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لإتخاذ القرار ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية:⁽¹⁾

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.

- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما الإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.

- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن إستخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.

- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.

- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.

- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقييم العمل بشكل مادي ومالي.

⁽¹⁾United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952, p: 04.

- أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف على البيانات والتقارير الحكومية أن تمتاز بخصائص نوعية تسمح لها برفع مستوى جودة البيانات المالية المبلغ عنها لمختلف الفئات المستخدمة لها، من أجل تحقيق الشفافية والإفصاح الكامل والصادق عن نتائج الوحدات الحكومية، حيث يعرض الجدول الموالي مقارنة للخصائص النوعية التي تساهم في تحسين جودة الإبلاغ المالي للتقارير المالية الحكومية بناء على نتائج دراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين⁽¹⁾

ودراسة المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية العامة والمحاسبة.⁽²⁾

الجدول رقم (1-1-1) الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية وفقاً لدراسة الأنوساي	الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية وفقاً لدراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين
الخصائص الرئيسية	الخصائص الرئيسية
- قابلية الفهم	- القابلية للفهم
- الملائمة	- الملائمة (المادية، الأهمية النسبية)
- المادية	- الموثوقية (التمثيل بأمانة، الحياد، الحيطة والحذر، الإكمال)
- معروضة في الوقت المناسب	- القابلية للمقارنة
- متناسقة	- الخصائص الثانوية
- قابلية المقارنة	- الإلتزام بالوقت المناسب
الخصائص الثانوية	- التوازن بين المنفعة والتكلفة
- ممارسة الحكم المهني	- التوازن بين مختلف الخصائص النوعية
- تقدير المنافع والتكاليف	
- إجراء المفاضلة	
- الأخذ بعين الإعتبار الجوهر فوق الشكل	
- ممارسة الحذر	

المصدر: تم إعداده بناء على معطيات دراسات المنظميتين

⁽¹⁾International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01, Op.cit, 1991, pp:1-2.

⁽²⁾International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on: pp: 10-23.

ثالثاً: المقارنة بين نظام المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

يؤدي إختلاف الخصائص المميزة للأنشطة الحكومية غير الهادفة الى تحقيق الربح على الأنشطة الاقتصادية الهادفة الى تحقيق الربح بالضرورة لإختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين أوجه التشابه والإختلاف بين النظامين من خلال الفروع الآتية:

1: أوجه التشابه بين نظام المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

يمكن عرض أهم أوجه التشابه بين النظامين في النقاط التالية:

- مبدأ القيد المزدوج: يطبق كل من "النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات⁽¹⁾، ويقوم هذا المبدأ على أساس أن قيد العمليات المالية يتم عن طريق التسجيل في جانبين متساويين لحسابين مختلفين، أحدهما دائن والآخر مدين، بحيث يساعد هذا المبدأ على التحقق من صحة القيد وتوازنه في السجلات المحاسبية.

- مبدأ ثبات وحدة القياس: يتم استخدام الوحدة النقدية كوسيلة لإثبات العمليات المالية لكلا النظامين، مع ثبات قيمتها بغض النظر عن تغيرات قدراتها الشرائية.

- مبدأ التكلفة التاريخية: يقوم كلا النظامين على فرضية الإستمرارية ولهذا يتم تقييم معظم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث أنه " تتفق المحاسبة التجارية مع المحاسبة الحكومية في أن يتم التعبير عن بنود الإيرادات والنفقات في كليهما بوحدة نقدية متجانسة، مفترضين أن القيمة الشرائية للنقود لا تتغير، فالعمليات تثبت في الدفاتر على أساس تكلفتها التاريخية بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الأسعار⁽²⁾

(1) صلاح مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، الدار الجامعية، مصر، 1993، ص:15.

(2) علي السعيد سنون ونضر محمد جعيسة، المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004، ص:17.

- **الفترة المحاسبية:** يتفق كلا النظامين على مبدأ سنوية المحاسبة وإستقلال السنوات المالية، بحيث يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدات الهادفة الى تحقيق الربح عند نهاية كل سنة مالية، في حين توقع الإيرادات والنفقات للوحدات الحكومية غير الهادفة الى تحقيق الربح يكون لمدة سنة.

- **الدورة المستندية:** يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات والسجلات المحاسبية وأختلفت في الشكل والمسميات.

- **توفير البيانات المالية:** كل من النظامين "يتفقان من حيث الهدف وهو قياس وتوصيل معلومات مفيدة وذات معنى لفئات المستخدمين في شكل تقارير وقوائم دورية وختامية" (1)

2- أوجه الإختلاف بين نظام المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

هناك العديد من أوجه الإختلاف بين كل من النظامين، ومن أهم مجالات الإختلاف ما يلي:

- تكوين المخصصات والإحتياطات:

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يستند الى الإحتياط المسبق لإي خسارة محتملة أو مؤكدة نتيجة لنقص في قيمة أصل من الأصول أو لمواجهة الإلتزامات المترتبة على المؤسسة، أما في النظام المحاسبي الحكومي الذي يتناول تنفيذ الميزانية كخطة مالية تعكس نشاط الحكومة وفقاً للإيرادات المتوفرة، وعلى هذا الأساس "لامجال لمسك قيود لتكوين المخصصات من هذا القبيل، أما عن ظهور حالات طارئة تستدعي نفقات غير مخصصة في الميزانية، فتقوم الحكومة بتدبير الأموال اللازمة لمواجهتها" (2)

- خصوصية الشخصية المعنوية في القطاع العام:

لا تتمتع وحدات القطاع العام بشخصية معنوية مستقلة بحد ذاتها، ولكن تشكل وحدة متكاملة تتصرف بإسم ولفائدة الدولة على عكس المحاسبة في القطاع الخاص التي تستند على إنشاء شركات تميزها شخصية مستقلة عن مالكيها أو المساهمين فيها.

(1) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص: 64.

(2) عقله محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص: 42.

- مقابلة الإيرادات بالنفقات:

تطبيقاً لقاعدة عمومية وشمولية الإيرادات والنفقات في الميزانية، فإن نظام المحاسبة الحكومية لا يقوم بمقابلة الإيرادات بالنفقات من أجل حساب النتيجة، كما هو الحال في حسابات المنشآت الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح حيث تم مقابلة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز.

- لا يتم حساب الإهلاك على الأصول:

لا تطبق المحاسبة الحكومية الإهلاكات على الأصول ولا تمسك لها قيود في الدفاتر المحاسبية، حيث يتم إثبات الإستثمارات في سجلات إحصائية، حيث يتم تخصيص إعمادات مالية في الميزانية من أجل إقتناء الأصول الثابتة، والتي لا تستعمل بالضرورة من أجل تحقيق إيرادات كما هو الحال في النشاطات التجارية. وبالتالي لا مجال لتطبيق الإهلاك من أجل إعادة تكوين الأموال بغرض إستبدال الأصول الثابتة خاصة في نظم المحاسبة الحكومية القائمة على الأساس النقدي.

- حسابات النتائج والقوائم المالية:

يتطلب النظام المحاسبي في القطاع الخاص عرض تقارير وقوائم مالية متعلقة بنتيجة نشاط الوحدة المحاسبية، لتبيان نتائج أعمالها ومركزها المالي إضافة الى تطور وتوزيع مختلف عناصر الذمة المالية للمؤسسة، أما نظام المحاسبة الحكومية ونظراً لطبيعة نشاط القطاع العام وإختلاف الهدف وأسلوب تمويله الذي يؤثر على بنية النظام المحاسبي وأساليبه إدارته أو إعداد التقارير المتعلقة بتقييمه، والذي يؤدي الى التركيز على مراقبة صرف وتداول المال العام عن طريق التحقق من مدى إحترام الوحدات الإدارية للقواعد والتشريعات القانونية والإجراءات التنظيمية عند تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

- الأسس النظرية:

يؤدي إختلاف طبيعة وتركيبه وحدات القطاع العام مقارنة مع القطاع الخاص الى تطبيق إطار نظري يأخذ بعين الإعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام، حيث تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة بإعتبارها الأساس العلمي لتفسير الوحدة المحاسبية في وحدات الجهاز الإداري، بينما تعتمد المحاسبة المالية على نظرية الشخصية المعنوية أو نظرية أصحاب المشروع⁽¹⁾

- الجرد والتسويات الجردية:

تعتمد المحاسبة في القطاع الخاص على إجراء تسويات جردية في نهاية السنة المالية، أما في نطاق محاسبة الوحدات الحكومية والتي تعتمد في الغالب على الأساس النقدي في قياس عناصر الإيرادات والمصروفات فليس هناك ضرورة تعمل التسويات الجردية لعدم الحاجة إليها أصلاً ولكن الأمر يتطلب ضرورة التحقق من الموجودات الحكومية وسلامتها بصفة دورية وعدم أهالتها أو تبديدها ويمكن أن يتبع في ذلك الإجراءات والقواعد التي وضعتها الجهات والأجهزة الحكومية المختصة⁽²⁾

عند تحليل أوجه التشابه والإختلاف بين النظامين يتبين بأن على نظام المحاسبة الحكومية تكيف إجراءات التسجيل المحاسبي للمعاملات المالية لكي تتلائم مع خصائص وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح، سواء من حيث طريقة تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية أو من حيث طريقة إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية الحكومية.

⁽¹⁾ قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص: 102.

⁽²⁾ محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000، ص: 85.

المبحث الثاني

الأسس النظرية الموحدة للمحاسبة الحكومية:

ينطوي الإطار العام للنظرية المحاسبية على نظريات تهتم بتفسير الأساس العلمي للتطبيق المحاسبي في مختلف المجالات، إذ أن تكييف الإطار المحاسبي الذي يتطابق مع خصائص نشاط الوحدات الحكومية نشأ مع التطور المحاسبي في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية، حيث ظهرت أربع نظريات تعتبر تطوراً منطقياً لبعضها البعض من أجل إرساء القواعد والأسس العلمية لتفسير النظم المحاسبية المختلفة.

وفي هذا الإطار، تم استخدام نظرية الملكية والمعروفة كذلك بنظرية أصحاب المشروع لتفسير الأساس العلمي للمحاسبة في شركات الأشخاص، في حين تم استعمال نظرية الشخصية المعنوية المستقلة للمشروع بالنسبة لشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة، أما بالنسبة لمحاسبة الوحدات الإدارية في القطاع العام والتي تمارس نشاطها على أساس تخصيص اعتمادات مالية متجددة سنوية مبرمجة في الميزانية، ظهرت نظرية الأموال المخصصة كأساس علمي لنظام المحاسبة العمومية.

أولاً: نظرية أصحاب المشروع:

يتناول هذا المطلب عرض مفهوم نظرية أصحاب المشروع بهدف دراسة خصائصها وتحليل مجال تطبيقها على نشاط وحدات القطاع العام.

1: مفهوم نظرية أصحاب المشروع:

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع، تركز إجراءات تسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية على متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة حقوق وممتلكات أصحاب المشروع، حيث سادت هذه النظرية في بداية القرن التاسع عشر وحتى منتصفه، واتخذت المشروعات صورة منشآت فردية أو شركات أشخاص تقوم على الإعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء، ونتيجة لذلك تتبنى المحاسبون نظرية الملكية كمرتكز تدور حوله

المبادئ العلمية المحاسبية، وطبقا لهذه النظرية يعتبر المشروع مجموعة من الأشخاص (الملاك) وتكون شخصية المشروع مندمجة في أشخاص ملاكته ومن ثمة يكون عنصر الملكية هو جوهر المشروع كوحدة محاسبية⁽¹⁾ إضافة الى ذلك، تركز هذه النظرية على إندماج الملكية مع الإدارة حيث ينصب إهتمام المحاسبة على قياس التغير في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، إذ يعتبر رأس المال العنصر الهام والأساسي في حقوق الملكية وأن الحفاظ عليه وتنمية هو محور إهتمام هذه النظرية، وتكون نتيجة أعمال المشروع في فترة معينة متمثلة في الفرق بين حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة ناقص حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة⁽²⁾

2: مجال تطبيق نظرية أصحاب المشروع:

وفق متطلبات نظرية أصحاب المشروع تمثل الأصول الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب المشروع في حين أن الخصوم تعبر عن إلتزاماته تجاه الغير بحيث يركز إهتمام النظام المحاسبي على تحديد القيمة الصافية لرأس المال إى الفرق الأصول والخصوم، وعلى هذا الأساس يتم قياس نتيجة المشروع في نهاية المدة وتقرن بما كان عليه أول المدة، فإن كان الفرق موجب فإنه يعتبر بمثابة ربح يرفع حقوق أصحاب المشروع وإن كانت القيمة سالبة فإنها خسارة تشكل نقص في ممتلكات أصحاب المشروع. ولكن مع تطور النشاط الاقتصادي وظهور المنشآت ذات الشخصية المعنوية المستقلة كبديل للفرد الطبيعي صاحب المشروع، أصبحت نظرية الملكية غير كافية ومحدودة كأساس علمي لتفسير الوحدة المحاسبية حيث هناك فصل بين شخصية المشروع وملاك المشروع. وعلى هذا الأساس، فمجال تطبيق هذه النظرية يتلائم مع شركات الأشخاص حيث السمة الأساسية فيها هو إندماج الملكية مع الإدارة ولكن عند النظر في مدى ملائمة نظرية الملكية للوحدة المحاسبية الحكومية وإستحالة تأمين المقابلة بين الموارد والنفقات في النشاط الوحدة المحاسبية الحكومية، أفقد نظرية رأس المال أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لإيادارة حكومية⁽³⁾

(1) محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 57.

(2) شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية دار النهضة العربية القاهرة، 1963، ص: 05.

(3) حنا رزوقي الضائع محاسبة و إدارة الاموال العامة (المحاسبة الحكومية) دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية دار الهناء طرابلس ليبيا: 1998ص: 90

ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية (المستقلة):

فيما يلي عرض لمفهوم لنظرية الشخصية المعنوية ومجال تطبيقها

1: مفهوم نظرية الشخصية المعنوية:

ظهرت هذه النظرية عند ظهور شركات الأموال، حيث تنظر الى الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها لها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين. وعليه فإن القوائم المالية تعد من جهة نظر المشروع نفسه وتهدف الى تقديم البيانات اللازمة الى المساهمين والمستثمرين والدائنين وإظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير الموارد.

ولمواكبة هذا التطور، كان من الضروري تغيير المفاهيم المحاسبية من أجل الأخذ بعين الاعتبار ظهور مفهوم الشخصية المعنوية وتكييف الحسابات وطريقة إعداد القوائم المالية بما يتناسب مع متطلبات الوحدة الحسابية، حيث أصبحت الأصول تعبر عن مجموعة الموارد الاقتصادية المنشأة أما الخصوم فهي الإلتزامات التي على المنشأة، وتعتبر الإيرادات عن المقابل الذي تحصل عليه المنشأة من تقديم السلع والخدمات أما المصروفات، فهي ما تتحمله المنشأة في سبيل الحصول على الإيرادات، ويعبر رأس المال عن حقوق المساهمين والتي يمكن إعتبارها على المنشأة أما صافي الربح أوالخسارة فيعبر عن الفرق بين الإيرادات وتكلفة الحصول عليها"⁽¹⁾

2: مجال تطبيق نظرية الشخصية المعنوية:

وفقا لهذه النظرية تطور هدف المحاسبة الى تقييم مستوى كفاءة وأداء الإدارة في إستخدامالأصول التي تعد ملكاً للمشروع كشخصية معنوية مستقلة، أما الخصوم فتعد إلتزامات على أصول المشروع نفسه وليس على المساهمين.

(1) عياد الله عبدالسلام احمد وآمال محمد كمال إبراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح مصر، 2006، ص: 12.

وتبعاً لهذه النظرية، فإن الهدف الرئيسي هو "إنتاج الدخل الأمر الذي أدى بالمحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين) باستخدام قائمة الأرباح والخسائر. وفي ظل هذه النظرية فإن مفهوم صافي الربح أو صافي الخسارة يتم التوصل إليه عن طريق مقابلة الإيرادات مع النفقات"⁽¹⁾

مما سبق يمكن الإستنتاج بأن الذمة المالية للمشروع مستقلة عن الذمة المالية للمساهمين رأس المال، وبالتالي فإن الوحدة الاقتصادية هي التي تمثل مركز الإهتمام من الجانب المحاسبي وليس المالك كما هو الحال في نظرية الملكية، حيث يتم إعداد ومسك السجلات المحاسبية والقوائم المالية من وجهة نظر المشروع نفسه من أجل إظهار مدى كفاءة الإدارة في تسيير وإستثمار الموارد المالية للمشروع.

كما تعتبر الأصول وفقاً لهذه النظرية مملوكة للمشروع نفسه بإعتباره شخصاً معنوياً أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع، في حين أن الخصوم تعتبر إلتزاماً للمشروع وليس إلتزاماً على المساهمين بحث تنحصر مسؤوليتهم على مقدار المساهمة في الشركة.

ثالثاً: نظرية موارد الوحدة المحاسبية الحكومية أساس قدرتها الإنفاقية:

فيما يلي عرض لمفهوم نظرية الوحدة المحاسبية ومجال تطبيقها.

1: مفهوم نظرية موارد الوحدة المحاسبية:

إن قصور النظريتين السابقتين في إعطاء تفسير علمي سليم للنشاط المالي الذي تقوم به الوحدة المحاسبية الحكومية قد شجع بعض الكتاب إلى القول بأن الإيرادات التي تقبضها الوحدة الحكومية من مصادر الإيراد المسؤول عن جبايتها يعتبر هو الأساس في قدرة هذه الوحدة على دفع نفقاتها ويجب أن تكون تلك النفقات في حدود الإيرادات التي قامت في جبايتها فعلاً، أن هذه الفكرة تعتبر صعبة التطبيق في الحياة العملية ضمن نطاق إي دولة من دول العالم.

(1) محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007، ص:29.

2: مجال تطبيق نظرية موارد الوحدة المحاسبية:

تعتبر نظرية موارد الوحدة المحاسبية صعبة التطبيق في الحياة العملية ضمن نطاق إي دولة من دول العالم وذلك للأسباب التالية.

- تعذر توزيع مصادر إيرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل يتماشى مع حاجات تلك الوحدات وذلك لأن عملية جباية الإيرادات في دولة من الدول مبني على أساس مبدأ التخصص، إي أن هناك دائرة حكومية واحدة متخصصة في جباية كل نوع من مصادر الإيراد ولا يحق لإي دائرة أخرى جباية هذا النوع من الإيرادات غير الدائرة المتخصصة ومن الأمثلة على ذلك دائرة الجمارك العامة فهي مسؤولة عن جباية الرسوم الجمركية دون غيرها من الدوائر أو دائرة الضرائب.

- إنعدام مبدأ التوازن بين مقدار ما تجبیه الدائرة الحكومية من إيرادات خلال السنة وبين المبالغ التي يسمح لها بإنفاقها طبقاً لقانون الموازنة، فإذا استعرضنا الدوائر الحكومية المختلفة نجد أن بعض منها لا يوجد لديه إية إيرادات بالرغم من ضخامة المصروفات التي تنفقها سنوياً مثال ذلك وزارة الدفاع، بينما نجد أن وزارات أخرى من الدوائر لديها إيرادات قليلة لاتغطي المصروفات التي تقوم بدفعها حسب الصلاحيات المخولة لها بموجب قانون الموازنة ومن أمثلتها وزارة الصحة. وهناك نوع ثالث من الدوائر الحكومية تزيد إيراداتها على مصروفاتها بشكل كبيراً مثال ذلك الهيئة العامة للضرائب فهي مسؤولة عن جباية إيرادات ضريبة الدخل التي تعتبر مصدر رئيسي من مصادر إيرادات الموازنة في العراق فهي تجبى مبالغ ضخمة جداً بالمقارنة مع مصروفاتها.

إزاء هذه الأسباب فإن موارد الوحدة المحاسبية الحكومية لاتصلح أن تكون هي الأساس لتفسير القدرة

الإنفاقية لتلك الوحدة على دفع نفقاته.⁽¹⁾

⁽¹⁾ حنا رزوقي الصائغ، المحاسبة الحكومية، الجزء الأول، بدون دار النشر، بغداد، الطبعة الرابعة، 1976، ص:34.

رابعاً: نظرية الأموال المخصصة:

تعتبر النظريتان السابقتان أصحاب المشروع والشخصية المعنوية أساساً علمياً للمحاسبة في المشروعات التجارية، في أن نظرية الأموال المخصصة تعتبر أساساً علمياً للمحاسبة في القطاع الحكومي، والوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح حيث تمارس نشاطاً عاماً من أجل تحقيق منفعة عامة، معتمدة في ذلك على تخصيص إعمادات مالية سنوية من أجل تمويل نشاطها.

1: مفهوم نظرية الأموال المخصصة:

ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتكييف النظام المحاسبي لينتظم مع خصوصيات الوحدات الحكومية، عن طريق إبعاد فكرة التشخيص في الوحدة المحاسبية وإدراج مفهوم النشاط غير الربحي لوحدات القطاع العام، حيث يعود الفضل لـ "Willian Vatter" في تأصيل هذه النظرية وإيضاح إطارها العلمي كأساس للمحاسبة في عام 1947، عندما رفض الفروض الضمنية للنظرية المحاسبية التقليدية وإستخدم نقده لمبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة⁽¹⁾ بحيث تركز هذه النظرية على تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون إستخدامها مقيداً بالغرض الذي تخصص من أجله⁽²⁾ وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الأساسية الآتية:⁽³⁾

- إعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.
- التركيز على أموال بدلاً من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.
- مفهوم الأموال يشمل مجموع الأصول والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية والتزامات في القيود على إستخدامات الأصول والموارد. وفي ظل مفهوم هذه النظرية يصبح هدف النظام فرض رقابة مستمرة على تحصيل وصرف الأموال العامة مع التركيز على صرف الإعمادات المخصصة على بنود الإنفاق المحددة لها ومن ثم تصبح الوظيفة المحاسبية وظيفة إحصائية ورقابية تعتمد على

(1) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص:41.

(2) محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص:48.

(3) حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004، ص 28-29.

توفير مجموعة من الحسابات المتوازنة لكل الإعتمادات وتوضح مدى الإلتزام بالقوانين وللوائح المتعلقة بتنفيذ الميزانية وفقاً لبنود الإنفاق المخصصة لذلك.

وتجدر الإشارة، في هذا المجال، بضرورة بيان مفهوم النقدية في المحاسبة التجارية والذي يقصد به التعبير عن الموجودات والتدفقات النقدية أو الأصول المتداولة، إي أنه تعبير يتعلق بالموقف المالي أو السيولة للمشروع، في حين أن تعبير النقد في نظرية الأموال المخصصة ينظر إليه بإعتباره وحدة محاسبية تمثل محور الإرتكاز للعمليات المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً⁽¹⁾. ومدلول نظرية الأموال المخصصة هو تخصيص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين ويكون إستخدام هذه الموارد مقيدا بالغرض الذي تخصص من أجله، بمعنى أن يكون هناك إلتزام واضح بإستخدام الأموال (الموارد) وفق البنود والبرامج التي تم تخصيصها للصرف عليها⁽²⁾

وبناء على ذلك، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقاً لهذه النظرية بأنها "مجموعة الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين أو تحقيق أهداف محددة، بحيث يكون إستخدام تلك الأصول والموارد مقيدا بالغرض الذي خصصت له، وفقاً لقواعد وأقيود خاصة مكونة وحدة محاسبية"⁽³⁾. وعلى هذا الأساس، فإن القدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية وفقاً لهذه النظرية يتحدد كماً ونوعاً حسب ما يوضع تحت تصرفها من موارد مالية لفترة زمنية محددة، حيث يتم التركيز والإهتمام بالجوانب الإحصائية والرقابية في إظهار نتائج نشاط الوحدة، إلا أن هذه النظرية لا تشترط وجود حساب نتائج القياس الأرباح أو الخسائر وإنما تكفي بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والنفقات لإظهار نتيجة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية كما هو موضح في المعادلة التالية:⁽⁴⁾

الأصول (الموارد المخصصة للوحدة الحسابية) = الخصوم (القيود المفروضة على إستخدام الوحدة)

(1) قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 41.

(2) فؤاد الفسفوس، "المحاسبة الحكومية" الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، 2009، ص 29.

(3) نعيم دهمش، النظرية المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية المنظمة العربية للعلوم الإدارية منشورة رقم 238 عمان 1982، ص:02.

(4) اسماعيل خليل اسماعيل ونائل حسن عدس المحاسبة الحكومية البازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان 2010، ص: 63.

2: مجال تطبيق نظرية الأموال المخصصة:

وفق متطلبات نظرية الأموال المخصصة، تتناسب مفاهيم الأصول والخصوم، الإيرادات والنفقات، التي تستند إليها هذه النظرية مع طبيعة الوحدات التي لا تهدف لتحقيق الربح، وبالتالي فإنها لا تشترط إعداد حساب لقياس الأرباح أو الخسائر لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين ما تحصل عليه الوحدات الحكومية من إيرادات وما تقوم بصرفه من إعتمادات (قاعدة عمومية الإيرادات والنفقات في تنفيذ الميزانية)، حيث أن المقابلة بينهما لا تهدف إلى حساب النتيجة المحاسبية بل تهدف إلى تحديد قيمة العجز أو الفائض في تمويل الميزانية.

ولقد حدد البند الثالث للقواعد الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي من الفصل الأول للأحكام العامة من النظام المحاسبي الموحد للجهاز الإداري الحكومي بالدول العربية الصادر عن الندوة العلمية التي عقدت في تونس من 02 إلى 06 جوان 1980 برعاية المنظمة العربية للعلوم الإدارية، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة بالفقرات التالية:⁽¹⁾

- تستمد الوحدات المحاسبية الحكومية قدرتها الإنفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعاً.
- تعتبر الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.
- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالباً ما تكون سنة واحدة.
- يمكن أن يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة، أو يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستعملة من التخصيصات بالنسبة لمشروعات محددة الكلفة.
- ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصصاتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو إي من مصادر التمويل الخاصة.

⁽¹⁾ حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثار في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، من دون سنة، ص:98.

وبناء على ذلك تعتبر نظرية الأموال المخصصة الأكثر ملاءمة للتطبيق على وحدات القطاع العام، حيث تركز هذه الأخيرة على العناصر الآتية:⁽¹⁾

- طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة، مما يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالإتجاهات الشخصية.
- إرتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة، مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها.
- إستقلال الوحدة المالية أو المحاسبية وهو أمر له أهمية من الناحية القانونية.
- مجموعة من الحسابات المتوازنة مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة واليها بحيث تؤدي نتیجتها إلى التوازن الحسابي.
- فصل الموارد عن الإلتزامات المرتبطة بها مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها.

بناء على ما سبق، يمكن ملاحظة أن تطبيق متطلبات نظرية الأموال المخصصة في محاسبة وحدات القطاع العام تؤثر على طريقة إعداد حسابات النتائج، حيث أن "إعتماد نظرية الأموال المخصصة في النظام المحاسبي الحكومي كمبدأ أساسي تركز عليه التصرفات المالية للوحدات الحكومية يقتضي أن تكون حسابات النتيجة لإي سنة مالية عاكسة لنتائج تنفيذ الموازنة العامة وهو ما تنص عليه التشريعات المالية في جميع الدول"⁽²⁾

وفي هذا الإطار، فإن وظيفة النظام المحاسبي وفقاً لهذه النظرية يهدف أساساً على تركيز الرقابة على صرف وتداول المال العام عن طريق توضيح مدى الإلتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها خاصة في مجال التأكد من مدى إحترام التخصيصات المالية المبرمجة في الميزانية العامة وهو ما يتلاءم مع نشاطات الوحدات الحكومية.

(1) محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص:15.

(2) حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثار في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، من دون سنة، ص:19.

المبحث الثالث

مكونات نظام المحاسبة الحكومية:

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي نظام رقابة ومعلومات، كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية التي تعكس نشاطات الدولة وبرامجها وسياستها من خلال النفقات المقررة لها، ومصادر التمويل المتوقعة لتغطيتها، ومن أهم مهامه الأساسية معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة، بيان المركز المالي للدولة والتأكد من عدم تجاوز الوحدات المحاسبية المخصصات المقررة في الموازنة. حيث يبنى إي نظام على مجموعة من العناصر الأساسية التي تشكل جزءاً لا يتجزأ من النظام الكامل، ويعتبر نظام المحاسبة الحكومي مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا من أجل تحقيق هدف أو مجموع من الأهداف ويمكن تجزئة كل عنصر في النظام إلى مكونات وهي:

- النظام المحاسبي الحكومي.

- نظام الموازنة العامة.

- نظام الرقابة على المال العام.

أولاً: النظام المحاسبي الحكومي:

يعد النظام المحاسبي الحكومي أحد روافد الأجهزة المهمة في قطاعات الدولة المسؤولة عن إثبات وقياس النفقات والإيرادات العامة لدولة وتوضيح حقيقة سير الإنفاق وتوفير قاعدة بيانات مهمة عن أحد أهم أجهزة الدولة وهو الجهاز المالي.

وينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على العرض والإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال وحسابات الوحدة الحكومية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما ينبغي أن يحدد بوضوح مدى الإلتزام بالقواعد والنظم المالية.

وأن الوحدات الحكومية تخضع لقيود تشريعية تفرض بواسطة الدستور والقانون وتأخذ هذه القيود شكل قواعد وتعليمات تكون محددة تحديداً دقيقاً وتفصيلاً وعندئذ تكون ملزمة لمدراء الوحدات، وتكون موضوعاً للمراجعة والمساءلة محاسبياً وإدارياً وعادة ماتركز هذه القيود على كيفية إنفاق هذه الموارد⁽¹⁾

يعد النظام المحاسبي الحكومية الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية.

1- تعريف النظام المحاسبي الحكومي:

يعرف على أنه مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد والإجراءات التي تمكن من عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وقياس وتقييم نتائج هذا النشاط ومساعدة القائمين به في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابه على المال العام⁽²⁾

وتم تعريفه على أنه مجموعة من السندات والسجلات او الآلات المحاسبية والحواسيب والطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية الهادفة الى تقديم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية للحكومة⁽³⁾

على أنه "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة من تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي⁽⁴⁾

ويعرف أيضا بأنه "مجموعة المفاهيم والمبادئ العلمية المتعلقة بإستخلاص النتائج الخاصة بهذا النشاط بصفة دورية وتقديمها للجهات المسؤولة عن إدارة الأموال العامة ومراقبتها"⁽¹⁾

(1) السلطان وأبوالمكارم، سلطان محمد ووصفي حسن(2009) "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الإجتماعية الأخرى" الطبعة الثالثة، دار المريخ للنشر، الرياض، ص:33.

(2) البناء، بشير عبدالعظيم (2011) الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية" الطبعة الأولى، دار البيزوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص:11.

(3) عبدالله، خالد أمين(2010) "محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح"، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، ص:145.

(4) محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 133.

2- وظائف النظام المحاسبي الحكومي: تتمثل وظائف النظام المحاسبي العمومي⁽²⁾

- التسجيل التاريخي للنشاط العمومي بصفة رقمية
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو إي إلتزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع وقوع ضياع أو اختلاس أو سوء إستخدام لها أو كشف الأخطاء أو التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتوفير الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة وإستخداماتها.
- توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤدي الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها.
- توفير البيانات والمعلومات من مختلف الجهات لإستخدامها كمؤشرات إتخاذ القرارات ورسم السياسات أو إخضاعها لعملية الدراسة والتحليل أو لغاية فرض الرقابة على النشاط الحكومي المالي.

3- الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي الحكومي: يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي⁽³⁾:-

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- أن ترتبط تصنيفات الموازنة إرتباطا وثيقا على إعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.

⁽¹⁾ عقلة محمد يوسف المبيضين، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999، ص: 36.

⁽²⁾ عقلة محمد يوسف المبيضين، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999، ص: 26.

⁽³⁾ محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 134.

- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق على البرامج.
- أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي القدرة على بيان إلتزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

4- الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي: يمكن حصر هذه الإجراءات في⁽¹⁾:

- مسؤولية الإشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛
- على كل وحدة إدارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين إيراداتها ونفقاتها؛
- تخصم جميع الإرتباطات على بنود الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الإرتباطات أو أوامر التوريد
- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة والأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة.
- يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
- إتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الإدارية يقوم بها مراجع مستقل.
- إعتداد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛
- يجب أن تكون جميع التقارير مبينة على أساس موحد ولو على أساس مجموعات من الوحدات الإدارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.

(1) محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 145.

5- دورة النظام المحاسبي الحكومي: يمكن تحديد خطوات النظام المحاسبي الحكومي في الخطوات التالية⁽¹⁾:-

- تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية؛

- اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها؛

- تنفيذ الموازنة طبقاً لقواعد تنفيذها وتوزيع الإعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقاً للتوزيع المخطط في الموازنة؛

- إثبات العمليات المالية الفعلية من خلال النظام المحاسبي الحكومي وفقاً لنفس أسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي وفقاً لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقاً للأحكام الخاصة باستخدام الإستثمارات الحكومية؛

- في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي المالي الحكومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص كما هو متبع في النظام المحاسبي المالي فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتسنى إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية؟ - تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد شهرية وربع سنوية وختامية على المركز المالي لها ويتم رفعه إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة مرفقاً بها المستندات الخاصة الأحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية وإستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

ومن خلال التعرف على النظام المحاسبي الحكومي سيتم التطرق في المطلب التالي إلى التعرف على

نظام الموازنة العامة.

(1) محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، "المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص: 61-62.

ثانياً: نظام الموازنة العامة للدولة:

1- تطور ومفهوم الموازنة العامة:

أولاً/ نشأة الموازنة العامة:

أن المفهوم البسيط للموازنة المتمثل في ضبط الإيرادات كان رائد منذ القدم، فقد إحتوت بعض مؤلفات أرسطو وأفلاطون إشارات واضحة للمبادئ والأصول التي تقوم عليها الإيرادات والنفقات وكذلك حاول العراقيون والمصريون القدماء وضع جدول وحسابات توازن بين الإيرادات والنفقات، فمسلة حمورابي فيها إشارات إلى موضوع كيفية تنظيم الضرائب وجبايتها وكيفية التصرف بالأموال.

أما فكرة إعداد موازنة لنفقات وإيرادات الدولة عن فترة مقبلة بالصورة التي هي حالياً فكرة حديثة العهد تزامن ظهورها مع عصر النهضة وظهر مفهوم الدولة الحديثة فتطورت مؤسسات الحكم وأخذت شكلاً دستوريا وظهر مجلس النواب في بعض الدول الأوربية وهؤلاء النواب أخذوا يطالبون بحقهم في معرفة أسباب عرض الضرائب ومقدراها وطرق جبايتها وحققت أول نجاح لها سنة 1628 في إنجلترا عندما أصبح ضرورة إعتماالإيرادات والمصروفات من السلطة التشريعية - ممثلي الشعب - والإذن للملك شارل الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة وإستقر هذا المبدأ نهائيا في سنة 1688 في دستور الحقوق الذي أعلن عدم مشورعية جباية إية أموال من الشعب إلا بمقدار وبمواعيد يوافق عليها البرلمان وتطورات الفكرة إلى أن طالب النواب بضرورة الرقابة على كيفية إنفاق حصيلة الضرائب ومناقشة كافة الإيرادات والنفقات الخاصة للدولة⁽¹⁾

⁽¹⁾F.ADAM, O, FERRAND, R.RIOUX, FINANCES PUBLIQUES, 2 EDITION, DE SCIENCE.PO. ET DALLOZ, France, 2007, p27

ثانياً/ تعريف الموازنة العامة:

لقد تعددت التعارف للموازنة العامة لكنها لا تختلف عن المبدأ الوحيد لذلك سنتناول بعض التعريفات بصفة عامة.

1. فقد عرف قانون المالية الفرنسي موازنة الدولة بأنها الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة

وواردتها ويؤذن بها، ويقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية⁽¹⁾

2. عرفها قانون المالية الأمريكي بأنها صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وواردتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم وإقتراحات الجباية المبسطة فيها.⁽²⁾

3. عرفها القانون العراقي بأنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والإستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها (المادة 06، القانون رقم 84/17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 (المتضمن القانون المتعلق بالمالية)).

ثالثاً/ الفرق بين الموازنة الخاصة بالمشروع والموازنة العامة للدولة:

جدول رقم: (1-1-2) الفرق بين الموازنة الخاصة بالمشروع والموازنة العامة للدولة

ت	الميزانية الخاصة بالمشروع	الموازنة العامة للدولة
1	عبارة عن وثيقة مالية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في لحظة معينة	تبين ما تعتمزم الحكومة إنفاقه وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات في الفترة المقبلة.
2	تعكس حقيقة الوضع المالي في لحظة معينة وفقاً لأسس محاسبية معينة وبالتالي فهي تتناول ما واقع لا مفر من الإعتراف به ومن ثم لا مبرر لإعتماد ما دام ليس بالإمكان رفضه.	تعبير مالي عن برنامج عملي لمرحلة قادمة تمت مناقشته من قبل السلطة التشريعية قبل إعتماده فالموازنة هي الأساس في تطبيق فكرة الميزانية التقديرية في المنشآت الخاصة
3	الميزانية تهدف الى تحقيق الربح	الموازنة تهدف لتحقيق أغراض وأهداف إجتماعية واقتصادية، تنموية

المصدر: إعداد الباحث

(1) محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة الاردن، 2007، ص167.

(2) محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة الاردن، 2007، ص168.

رابعاً/ موازنة الدولة والحساب الختامي:

الحساب الختامي للدولة عبارة عن كشف يسجل به كافة المبالغ الفعلية للنفقات التي أنفقتها الحكومة خلال السنة المعنية وكافة المبالغ التي قامت بتحصيلها خلال نفس السنة ويتبع في التسجيل نفس التبويب والتقسيمات في موازنة الدولة (محمد الصغير، العلى، يسرى أبوالعلاء، ص159) كما يعرف على أنه الوجه الفعلي للوجه الإجمالي للموازنة يغطي نفس السنة المالية لها⁽¹⁾ إذا فالحساب الختامي للدولة لسنة معينة يتشابه مع موازنة الدولة لنفس السنة في كل شيء ماعدا الأرقام الواردة فيها حيث تكون أرقام الموازنة تقديرية وأرقام الحساب الختامي فعلية يعتبر الحساب الختامي للموازنة أداة لمراجعة ما قامت به السلطة التنفيذية وما تعهدت به السلطة التشريعية وهو وسيلة لمتابعة تنفيذ ما إعتدته السلطة التشريعية من برامج وسياسات.

فالحساب الختامي وسيلة لتحسين طرق التقدير والتنبؤ وتقليل الخطأ في إعداد موازنة الدولة وتلافي الأخطار مستقبلاً، فهو يعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء والوقوف على درجة الكفاءة والإنتاجية في القطاع الحكومي خاصة ما يتعلق بالمال العام.

2- أهمية الموازنة العامة:

أولاً/ الأهمية السياسية:

أن إعتداد الموازنة من قبل البرلمان معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وأن إحتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات إنفاقية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة إتجاه المجتمع ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كما يستطيع عن طريق رفض إعتداد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو إجتماعية معينة أو إجبارها على تنفيذ برنامج معين.

(1) محمد الصغير، العلى، يسرى أبوالعلاء، دار العلوم، عناية 2003، ص159.

كما أن الموازنة وسيلة سياسية لتغيير أنظمة الحكم فهي تعتبر سلاحاً تستطيع به إخراج الحكومة إذا رفضت إعتداد مشروع الميزانية المقدم منها ومن ثم فقد تضطرها إلى الإستقالة.

يختلف تأثير السلطة التشريعية حسب نوع الحكم السائد ففي الدول الديمقراطية التي يكون فيها مركز الثقل السياسي للمجالس النيابية التشريعية يكون لهذه المجالس حق إعتداد الميزانية أما في الدول الاشتراكية أن يكون مركز الثقل فيها للسلطة التنفيذية فيكون لهذه السلطة حق إعتداد الميزانية ويبقى للمجالس البرلمانية هذا الحق في الوقت الذي يكون للسلطة التنفيذية وسائلها لسيطرة على هذه المجالس.

ثانياً/ الأهمية الاقتصادية:

للموازنة العامة دوراً فعالاً في تحقيق التوازن الاقتصادي وذلك عن طريق إستخدام السياسة الإئاقية والإيرادية، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة النفقات وتخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد مما يؤدي إلى زيادة الطلب الخاص بالإضافة إلى الطلب الحكومي وبذلك يخرج الاقتصاد من أزمتة ويدخل مرحلة الإنتعاش الاقتصادي، أما في حالة التضخم وعندما يكون العرض تقوم الدولة بتخفيض نفقاتها ورفع نسبة الضرائب بهدف إمتصاص القوة الشرائية الزائدة في السوق فيقل الطلب بشقيه العام والخاص مما يؤدي إلى تخفيض الإرتفاع في الأسعار⁽¹⁾

كما تعكس الموازنة العامة فلسفة النظام وذلك من خلال نفقاتها وإيراداتها، فإتساع نفقات القطاع العام يشير إلى توسع دور الدولة في الاقتصاد وأن إزدياد نسبة مساهمة هذا القطاع في الإيرادات العامة يعكس توجه الدولة إلى إتباع سياسة الاقتصاد الموجه، أما إذا كان دور الدولة في الاقتصاد محدداً ونسبة مساهمة الضرائب كبيرة في الإيرادات العامة، فهذا يشير إلى أهمية دور القطاع الخاص في الاقتصاد وتوجه الدولة نحو سياسة اقتصاد السوق.

(1) علي العربي وعبد المعطي عساف "دور الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية عمان 1986، ص49.

فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وإن كما شو إنتعاش.... بحيث يصبح من المعتذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية، وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية.⁽¹⁾

ثالثاً/ الأهمية الإجتماعية:

أن الموازنة تعكس السياسة العامة للدولة ومدى رغبتها في تحقيق التوازن الإجتماعي من خلال إعادة التوزيع للدخل القومي، حيث تكشف السياسة الضريبية فيما إذا كانت الحكومة تسعى لتقليل الفوارق بين دخول الأفراد وذلك من خلال الضرائب التصاعدية وتحقيق العدالة الإجتماعية ومدى إستعدادها لتكفل بالأوضاع الإجتماعية.

3- القواعد العامة للموازنة:

أولاً/ قاعدة الشمولية والوحدة:

يقصد بها أن تدرج في الموازنة كافة إيرادات ونفقات الدولة مهما كان مصدرها ونوعها دون إجراء مقاصة⁽²⁾ فمعظم نفقات الموازنة وإيراداتها مرتبطة ببعضها البعض، فهناك نفقات تصرف في سبيل الحصول على الإيرادات كالنفقات التي تنفق في سبيل الحصول على أموال الضرائب من أجور العمال واللوامز.... لذلك فإن هناك أسلوبين لتدوين الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة:

الأسلوب الأول: يقيد في الموازنة جميع الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة وجميع الأموال التي تنفق من حساب الخزينة مهما كان نوعها ومقدارها والغاية من إنفاقها دون إجراء إيه مقاصة بين الإيرادات والنفقات وهذا ما يطلق عليه بالموازنة الشاملة، فحسب هذا الأسلوب نستنتج أنه يجب الإلتزام بـ:

- أن يقيد في الموازنة جميع الإيرادات وجميع النفقات على إختلاف أنواعها ومصادرها.

⁽¹⁾ احمد حمود القيسي "المالية العامة والتشريع الضريبي دار الثقافة الأردن 2000، ص 31، 30.

⁽²⁾F.ADAM,O F.ERRAND,R.RIUUX, EX- OUVRAGE: P43

- أن يقيد في الموازنة جميع الإيرادات التي قد تتجم عن بعض النفقات - أن يقيد في الموازنة جميع النفقات التي يتطلبها تحصيل بعض الإيرادات.

- أن لا تجرى إيه مقاصة بين الإيرادات والنفقات.

الأسلوب الثاني: إجراء مقاصة بين إيرادات ونفقات كل وحدة، تلك النفقات التي أنفقت في سبيل

الحصول عليها، فإذا كانت إيراداتها أكثر من نفقاتها فإن صافي الإيراد يظهر فيحقل الإيرادات وإذا كانت النفقات

هي الأكثر فإن صافي النفقات يظهر في حقل النفقات إي تقيد الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة الصافية.

وعلى هذا الأساس فيتم حسم من الإيرادات ما صرف في سبيلها من مصاريف وأن تحسم النفقات ما

تكون قد أدخلت الإدارة المختصة من إيراد إلى الخزينة ويطلق على هذا الأسلوب بالناتج الصافي⁽¹⁾ وكانت هذه

القاعدة متبعة قديماً عند العرب وكذلك فرنسا حتى عام 1822 وفي إنجلترا حتى عام 1853 وعادت لإستخدامها

في سنة 1928 على إيام وزير المالية تشرشال، حيث لجأ إلى إظهار صوافي بعض الموازنات وذلك لتخفيض

أرقام الموازنات الظاهرية وإتبعته في مصر عام 1904 وفي تركيا حتى الحرب العالمية الأولى⁽²⁾

لكلا الأسلوبين إيجابيات وسلبيات نذكر أهمها:

- أن لأسلوب الناتج الصافي سلبيات تتمحور أساساً في:

أ. من الناحية السياسية: يؤدي هذا الأسلوب إلى إخفاء قسم كبير من الإيرادات والنفقات على البرلمان وبذلك

فإن هذا الأسلوب لا يساعد على التعرف على حجم النفقات والإيرادات العامة لأن بعضها لم يدرج ضمن

جداول الموازنة مما يضعف الرقابة البرلمانية.

ب. من الناحية المالية: فإنه يسهل التبذير وعدم الاقتصاد فيها فمثلاً إذا أسرفت الحكومة في نفقات الجباية

يصبح من السهل عليها إخفاء هذه النفقات وراء الإيرادات التي تجبها وإذا جبت بعض المرافق إيرادات

خاصة لا ذكر لها في الموازنة يصبح من السهل عليها إنفاقها في أوجه لم يجزها البرلمان.

(1) محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر 1986، ص:458.

(2) محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة الاردن، 2007، ص:175.

- أما الأسلوب الشامل فإن تطبيقاته المطلقة قد تؤدي إلى عرقلة المعاملات الرسمية وتعقيدها وإلى خسارة الخزينة أحياناً، إذ أن هذا الأسلوب لا يحفز المرفق على ترشيد نفقاته مادام كل فائض ينجم عنه يذهب للخزينة العامة ولا يشجع على زيادة الجهود المبذولة لزيادة الإيرادات مادامت هذه الإيرادات هي الأخرى ستذهب إلى الموازنة العامة.
- ولكن بالرغم من ذلك فإن هذا الأسلوب الأخير تميزه عدة ميزات أهمها:
- الوضوح والصدق: فالإيرادات والنفقات تقيد في الموازنة على حقيقتها بدون إغفال أو استثناء وبما يضمن بيان حقيقة الأوضاع المالية في الدولة ويكفل بذلك ثقة مراقبة السلطة التشريعية.
- المحافظة على حق البرلمان في الإذن بالجباية والإنفاق بمعنى أنه لا يمكن جباية أو إنفاق إي مبلغ بدون موافقة البرلمان.
- أن إتباع أسلوب الشمول يعني عدم التخصيص في إستعمال الإيرادات بل العمل على أن تصب جميع الإيرادات في الخزينة العامة، ومنها يجري تمويل الأنشطة المختلفة حسب أولوية الإنفاق العام.
- ونتيجة لما يمتاز به أسلوب الشمول فإن جميع الدول أخذت به، إلا أنه توجد بعض الحالات الإستثنائية التي تستوجب عدم الأخذ بهذه القاعدة نذكر بعضها:
- إستعمال المبالغ التي يهبها أو يوصي بها الأفراد لغاية معينة كإقامة مسجد، فإن هذه المبالغ تخصص في الموازنة العامة التي قدمت من أجلها إحتراماً لإرادة الواهب
- المبالغ التي تدفعها البلديات والمحافظات إلى الدولة مساهمة منها في نفقات معينة وتسمى بأموال المساهمة فإن هذه الأموال لا يجوز أن تصرف في غير الوجهة التي خصصت لها.
- تخصص واردات بعض المؤسسات العامة ذات الطابع الإستثماري والتجاري كالسكك الحديدية والهاتف والكهرباء لنفقاتها الخاصة في موازنة مستقلة أو ملحقة بالموازنة العامة.

- تخصص إيرادات بعض الرسوم التسديد دين عام كما حصل في بعض الدول أو تخصيص بعض الإيرادات لغايات اقتصادية وإجتماعية وثقافية وعمرانية..

ثانياً/ قاعدة الوحدة:

يقصد بهذه القاعدة بضرورة وضع موازنة واحدة تدرج فيها جميع نفقات الدولة ووسائل تمويلها⁽¹⁾ وهذا يعني أن يكون للدولة الواحدة موازنة عامة واحدة، وذلك لتبسيط معرفة الخطة المالية للدولة بمجرد النظر إليها، ومن مبررات هذه القاعدة:

- **من الناحية المالية:** إعطاء فكرة واضحة وكاملة عن حالة الدولة المالية العامة المالية، كما تسهل عمليات المقارنة بين مجموعة الإيرادات والنفقات وبيان ما إذا كان هناك توازن بالموازنة أو عجز لتحديد آثاره والسبل اللازمة لمعالجته أو هناك فائض وما هي أسبابه وتأثيراته على الاقتصاد الوطني.

- **من الناحية السياسية:** فإن تعدد الموازنات يؤدي إلى صعوبة المراقبة من قبل السلطة التنفيذية والتشريعية التي لا يمكنها ممارسة رقابة فعالة والتميز بين النفقات الضرورية والغير الضرورية إذ لم تتوفر لها نظرة شاملة لمجموع الإيرادات والنفقات.

أما الإستثناءات من قاعدة وحدة الموازنة والتي أوجبتها بعض الضروريات نذكر:

يرى بعض كتاب المالية المعاصرة أن هذه القاعدة لا تتلاءم مع أعباء الدولة الحديثة بعد أن توسع دورها في الحياة الاقتصادية إذ من غير الممكن أن ندرج نفقات السلطات العامة والقضاء وقوات الأمن وغيرها من النفقات الإدارية في موازنة واحدة إلى جانب نفقات المصالح الصناعية والتجارية والإستثمارية التي لها أوضاع وحاجات خاصة، حيث يقول العالم الفرنسي لوفيرجر أن قاعدة وحدة الموازنة لم تعد تتلاءم والتطورات السياسية والاقتصادية التي طرأت على جميع الدول فقد كان هذا المبدأ مقبولاً عندما كانت وظائف الدولة محدودة ونفقاتها قليلة أما وقد اتسعت وظائف الدولة وتضخمت نفقاتها فلم تعد قاعدة وحدة الموازنة مقبولة ولا نافعة.⁽²⁾

⁽¹⁾F.ADAM,O F.ERRAND,R.RIUUX, EX- OUVRAGE:p:41.

⁽²⁾محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة الاردن، 2007، ص:178.

ثالثاً/ قاعدة السنوية والتوازن:

1. **قاعدة السنوية:** يقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الموازنة سنة واحدة مع عدم إشتراط إتفاقها مع السنة الميلادية وإنما تحدد السنة تبعاً للظروف كل دولة يجيب أنه تعد الحكومة كل عام موازنة العام المقبل وتعرضها على السلطة التشريعية الأخذ موافقتها ولا تعطي هذه الموافقة مبدئياً إلا لسنة واحدة⁽¹⁾

ومن مبررات هذه القاعدة ما يلي:

- أن فترة السنة تتوافق مع النظام الذي يسير عليه الأفراد والمؤسسات في إجراء حساباتهم⁽²⁾ كما تتوافق فترة السنة الواحدة مع التسلسل الطبيعي الفصول السنة الأربعة التي تتفاوت في مواسمها وظروفها المناخية وطبيعة النشاط الاقتصادي والخدمي وبما أن نفقات وإيرادات الدولة تتفاوت هي الأخرى مع تفاوت تلك الفصول فقد تم إعتقاد نظام السنة الواحدة كفترة دورية للموازنة.
- أن تحضير الموازنة والتصويت عليها يتطلب مجهوداً كبيراً وفترة كافية لا تقل عن سنة⁽³⁾
- صعوبة التقدير والتنبؤ بإيرادات الدولة ونفقاتها إذا كانت لفترة طويلة إي أكثر من سنة واحدة.
- أن إطالة فترة الموازنة إلى أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة عليها أما النتائج إلي تترتب على قاعدة السنوية فهي:

- تقدير الإيرادات والنفقات يكون عن سنة
- الإجازة بالجباية والإنفاق يجب أن تتحدد كل سنة
- الجباية يجب أن تتوقف مبدئياً في اليوم الأخير من السنة إلى أن تتجدد الإجازة
- الإعتمادات التي تبقى بدون إستعمال في اليوم الأخير من السنة يتوقف العمل بها

⁽¹⁾ محمود حسين، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص: 163.

⁽²⁾ F.ADAM, O F.ERRAND, R.RIUUX, EX- OUVRAGE: P:41.

⁽³⁾ طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، 1988، ص: 103.

أما بخصوص التاريخ الذي تبدأ به السنة المالية فقد أخذت معظم الدول بسنوية المالية بإبتداء السنة الميلادية في 01 / 01 من كل عام وتنتهي في 31 / 12 من العام ومن هذه الدول فرنسا، بلجيكا، رومانيا، سوريا، العراق، الجزائر وهناك دول تبدأ سنتها المالية في 01 / 04 وتنتهي في 31 / 03 من السنة اللاحقة مثل إنجلترا واليونان وألمانيا كما أن هناك دول تبدأ سنتها المالية في 01 / 08 وتنتهي في 30 / 07 من السنة اللاحقة كالولايات المتحدة، مصر، حيث أن الدول تختار التاريخ الذي يناسبها من الوجهة المالية والاقتصادية والسياسية.

2. قاعدة توازن الموازنة: يقصد بتوازن الموازنة العامة أن لا تزيد الإيرادات عن النفقات أو العكس وهذا يعني أن الموازنة تعتبر متوازنة إذا تعادلت الإيرادات مع النفقات وتعتبر الموازنة في حالة عجز إذا زادت النفقات عن الإيرادات مما تضطر الدولة إلى تمويل ذلك العجز أما عن طريق الإقتراض العام الداخلي أو الخارجي أو إستخدام الإحتياطات أو غيرها من أساليب التمويل وقد كانت النظرية التقليدية السائدة في القرن التاسع عشر وخلال النصف الأول من القرن العشرين تؤمن بتوازن الموازنة وأن تلك النظرية تتلاءم مع الظروف التي كانت سائدة حتى الحرب العالمية الأولى حيث كان دور الدولة ينحصر بإدارة المرافق العامة التقليدية وقد نبعت هذه الأفكار من طبيعة دور الدولة الحيادي، ولكن بعد حدوث الأزمة الاقتصادية سنة 1929 وأعقبها الحرب العالمية الثانية أصبح من غير الممكن تحقيق التوازن بالطرق الاعتيادية وتضطر الدولة إلى اللجوء إلى المصادر غير الاعتيادية لتمويل عجز الموازنة فالموازنة في الفكر الكلاسيكي لا تعدو إلا أن تكون مجرد بيان حسابي تقديري متوازن لمتطلبات الدولة الإتفاقية ووسائل تدبير الأموال اللازمة لهذا الإنفاق خلال فترة مقبلة دون مراعاة لإي من المتغيرات الاقتصادية والإجتماعية مما أدى إلى ظهور المالية الوظيفية وأصبحت الموازنة أداة من أدوات السياسة المالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والإجتماعية والسياسية، حيث يمكن زيادة النفقات العامة أو الحد منها ورفع أسعار الضرائب أو تخفيضها تبعاً للأوضاع العامة، ونتيجة لذلك فقدت قاعدة توازن الموازنة صفتها وأصبحت الموازنة تنظم بفائض أو عجز وأحياناً بتوازن وفقاً لما يحقق توازن الاقتصاد القومي ككل.

4- كيفية إعداد الموازنة:

تمر عملية إعداد الموازنة بأربعة مراحل متصلة ومستمرة ذات طابع دوري بما تنطوي عليه من تدفقات نقدية سواء في صور نفقات أم إيرادات وسنتطرق إلى هذه المراحل:

أولاً/مرحلة التحضير والإعداد:

تتكفل عموماً السلطة التنفيذية بتحضير الموازنة وإعدادها لمبررات اقتصادية وسياسية، وعلى هذا الأساس تبدأ مرحلة التحضير بإصدار تعليمات من طرف وزارة المالية يتعين على كافة الوزارات العمل بموجبها عند تحضير موازنتها وتحدد تواريخ معينة لبرنامج إعداد الموازنة، وعلى ضوء هذه التعليمات تقوم كل وزارة بإعداد مشروع موازنتها للسنة المقبلة وعلى كل وزارة أن تراعي في وضع مشروع موازنتها الأمور التالية:

- الخطة الاقتصادية أو الإنمائية للدولة ونصيب كل وزارة من المشاريع المقررة بموجب هذه الخطة.
- حالة الخزينة إذ تضطر الحكومة أحياناً بسبب عدم كفاية الإيرادات إلى الإقتصار على النفقات الضرورية فيختار كل وزير عندئذ ما لا يمكن الإستغناء عنه في سلم الأولويات الخاصة بحاجات كل وزارة ومشاريعها المختلفة لذا يتعين على كل وزير أن يدرس موازنة وزارته في ضوء ما تقدم ويمكنه أن يعيد النظر فيها ثم يرسلها ضمن الفترة المحددة قانوناً إلى وزارة المالية مع جميع المستندات والإيضاحات التي تبرزها الإعتمادات المطلوبة، وبذلك تقوم الوزارات كافة بتقديم مشاريع موازنتها إلى وزارة المالية في تاريخ معين لتقوم بتحليلها ودراستها.

يلعب وزير المالية في جميع الدول دور أساسي في إعداد الموازنة فمن الناحية القانونية يقوم بالمهام

التالية:

- أ. يجمع مشاريع موازانات النفقات الواردة من جميع الوزارات إضافة إلى مشروع نفقات وزارته.
- ب. ينفرد بإعداد موازنة الإيرادات بأشكالها ومصادرها المختلفة بإعتبار أن بقية الوزراء هم وزراء إنفاق ولا علاقة لهم بجباية الضرائب والرسوم وغيرها من الضرائب
- ج. يتحمل مسؤولية التوازن بين إيرادات الموازنة ونفقاتها لذلك يطلق أحياناً على وزير المالية بوزير الموازنة.

ثانياً/ الإعتدال والمصادقة على الموازنة:

أن موافقة ممثلي الشعب على الموازنة هي قاعدة أساسية في النظم المالية المعاصرة فالجاناب المالي للحكومة يعتبر ذو أهمية بالغة في تحقيق الإستقرار والثبات في الدول المعاصرة لذلك فإن عرض الموازنة أمام البرلمان يعني وضع السياسة العامة للدولة المعاصرة بتفاصيلها في يد ممثلي الشعب بحيث لا تستطيع الحكومة أن تقوم بإي تصرف ذي طابع مالي دون ترخيص يصدر من البرلمان، ولكن في بعض الحالات الإستثنائية التي تستوجب السرعة في التنفيذ فتضطر السلطة التنفيذية إلى القيام بها على أن تأخذ موافقة البرلمان لاحقاً. تجرى عادةً عملية مناقشة وتحليل مشروع الموازنة من قبل اللجان المتخصصة وعلى وجه الخصوص اللجنة المالية واللجنة القانونية لوضع الملاحظات الهامة.

عليه وبعد الإنتهاء من إعداد تقرير اللجان يعقد البرلمان خلية لعرض مناقشة المشروع وبعد إجراء سلسلة المناقشات وبحضور ممثلي السلطة التنفيذية والجهات الأخرى المعنية بالأمر يقوم وزير المالية بطرح السياسة الاقتصادية والمالية للحكومة وتوضيح أهدافها وأسسها ومبادئها للتعرف على مدى إنسجام الموازنة وتوافقها مع الإطار العام للسياسة المالية للدولة وعلى ضوء ذلك يعطي البرلمان رأيه في إجراء التعديلات والمصادقة عليها لتصبح واجبة التنفيذ.

ثالثاً/ تنفيذ ورقابة الموازنة العامة:

أن تنفيذ الموازنة العامة تحكمه إعتبارات سياسية ومالية وإدارية فإن الإعتبارات السياسية يكون مضمونها ضمان إحترام امتيازات البرلمان في المجال المالي بتجنب تجاوز الترخيصات التي أعطاه، أما الإعتبار المالي ومضمونه منع التبذير من قبل المسؤولين عن تنفيذ الموازنة العامة عنصراً مهماً آخر هو مراقبة هذا التنفيذ، ومن هنا تستدل على أهمية تنفيذ الموازنة بإتباع إجراءات التنفيذ التي تختلف بين تنفيذ الإيرادات وتنفيذ النفقات فبالنسبة للإيرادات فقد وضعت الموازنة مسؤولية استحصالها على عاتق الحكومة، ولكن هذه القاعدة تصدق فقط على الإيرادات الخاصة بالموازنة بمعناها الدقيق كالضرائب والرسوم وإيرادات ممتلكات الدولة، أما القروض فقرار

البرلمان يعتبر ترخيصاً فقط فالدولة ليست مجبرة أن تعتمد القرض أما النفقات فإن قرار البرلمان يحدد الحد الأعلى للإنفاق فلا يجوز للحكومة تجاوزه بأن تنفق ضمن إطاره حسب إحتياجاته، فتنفيذ ما جاء في الموازنة من إنفاق ليس إجباري بل إختياري تمتلك الدولة سلطة تقديرية عليه وإلى جانب هذا الإختلاف القانوني يوجد إختلاف إداري فالسمات الخاصة بإجراءات الإيرادات والنفقات تقود إلى تنظيم السلطات الإدارية لكل واحدة منها فالنفقات يقوم بها المديرون لمختلف المرافق العامة أما الإيرادات فتقوم بها الإدارات المختصة كالإيرادات المالية وإرادات الدومين الحكومي وبعد ذلك تليها مرحلة الرقابة فنتحقق الرقابة المالية للسلطة التشريعية عن طريق قيامها بمناقشة مشروع الموازنة العامة قبل إعماده وذلك للتأكد من إستخدام الأموال العامة في الصالح العام وتتواصل عملية الرقابة عند تنفيذ الموازنة وذلك للتأكد من أنها لا تتحرف عن السياسة المرسومة وأن الإعتمادات التي تم إقرارها تستخدم في الأغراض التي أدرجت من أجلها فمرحلة الرقابة تبدأ مع بدء أول مراحل الموازنة العامة - مرحلة الإعداد وتصاحب مرحلتي الإعتماد والتنفيذ وتتبعها إي تكون في كل مراحل الموازنة.

ثالثاً: نظام الرقابة المالية:

الرقابة عنصر مهم من وظائف الإدارة للوقوف على مدى نجاح سياسات التخطيط المتبعة للوحدة الإدارية ومدى تنفيذ تلك السياسات لتحقيق أهدافها، وبما أن الرقابة المالية جزء من وظيفة الإدارة المالية التي تعنى بالقرارات الإستثمارية والتمويلية وتوزيع الأرباح فإن للرقابة الفعالة دور في ترشيد تلك القرارات وضمان عدم مخالفتها للقوانين والتعليمات، ونشأت الرقابة المالية مع نشوء الدولة وتملكها المال العام والتصرف فيه نيابة عن الشعب وزادت أهميتها بزيادة النشاطات وتنوعها.

1. تعريف الرقابة المالية: يمكن القول أن نظم الرقابة المالية هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة

الحكومية الذي يهتم بالرقابة على المال العام.

أما تعاريف الرقابة المالية فتعددت وتتجلى أبرزها فيما اشار اليه (الصقال) هي عمليات السيطرة

التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفاءة وفعالة وبما يضمن تحقيق أهدافها دون هدر في

الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية، وهي وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الإخفاقات ووضع المعالجات اللازمة لتصحيحها⁽¹⁾ فيما أشار الدكتور محمد كويناتية الى الرقابة المالية بأنها تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية، والتأكيد من مشروعية النفقة وإتقانها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدف تحقيقه بالإستناد الى معدلات الأداء ودراسة أسباب الإنحرافات ومعالجتها⁽²⁾ بينما أشار: ⁽³⁾

هي الوظيفة التي تقوم بها وحدات حكومية من أجل تتبع المال العام وحراسته وحفظه إستنادا إلى مرجعية تشريعية".

وتعرف على أنها: "مجموعة الأعمال التي تعتبر بمثابة تنفيذ الخطة وتحليل الأرقام المسجلة للتعرف على مدلولها، ثم إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية تحقيق الأهداف ومعالجة إي قصور في تحقيق هذه الأهداف".⁽⁴⁾ هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة إستخدامها وتحقيق الفعالية في تحقيق النتائج.⁽⁵⁾

عرفها هينري فايول بأنها " :التأكد مما إذا كان كل شيء يحدث مطابق للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها.⁽⁶⁾

2. أهمية الرقابة المالية: تبرز أهمية الرقابة المالية من أهمية الحفاظ على المال العام بما ينعكس على عدة نواحي منها السياسية المتمثلة بالدولة والبرلمان لمراقبة أداء الوزارات والدوائر الحكومية ومعرفة توجهاتها ومدى إلتزامها بالقرارات والقوانين الصادرة عنها، ومن الناحية الحسابية والمالية للتأكد من جدية العمل لمنتسبي الدولة في

(1) الصقال، احمد هاشم وسعيد، محمد حسين مهدي، 2008، دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد، وزارة التجارة، مكتب المفتش العام، العراق، ص: 6.

(2) الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، 2008: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب، الطبعة الأولى /بغداد، ص: 103.

(3) اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص: 219.

(4) عبدالفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي"، الإسكندرية، 1998، ص: 12.

(5) حكيم بوحطو، "الموازنة العامة وافاق العصرية" مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة، 2008، ص: 22.

(6) علي عباس، "الرقابة الادارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العلمية، عمان، ط1، 2001. ص: 22.

تحصيل الإيرادات وضمان التصرف بالتخصيصات المالية دون إسراف أو تبذير، كما تتجسد أهمية الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية في متابعة تنفيذ المشاريع والتأكد من أوجه الصرف وفقاً لما مخصص لتلك المشاريع وكفاءة الإنفاق ومن الناحية القانونية بما يحدد جسامه الخفاء وتأثيره على المال العام ومسؤولية مرتكبي الأخطاء أو التلاعب والغش والإحتيال والعقوبات المفروضة على تلك الأخطاء وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات.

أما أهميتها من الناحية الإجتماعية فإنها الوسيلة الأهم في الحد من الأمراض الإجتماعية الخطيرة كإنتشار ثقافة الفساد وإستباحة المال العام⁽¹⁾

كما أن للرقابة المالية والرقابة بشكل عام أهمية خاصة في عمليات تقييم وتحديد نقاط القوة والضعف في المنشأة أو المؤسسات المعنية والتي بدورها تقترح الحلول المناسبة لنقاط الضعف بعد دراستها وتحليل مسبباتها لتجاوز تلك النقاط فضلاً عن تصميم نقاط القوة في نشاط وعمل تلك المؤسسات من خلال نقل تلك التجارب الناجحة الى كافة دوائر الدولة ومؤسساتها لضمان حسن الأداء والحفاظ على ممتلكاتها.

وتعكس الرقابة المالية حالة التكيف للمنظمة مع بيئتها الخارجية والداخلية وتعد بمثابة إختبار لدرجة الموائمة للخطط والإجراءات والسياسات والبرامج مع متغيرات البيئة الخارجية والتنافسية والداخلية وهي تفيد الإدارة من خلال التغذية العكسية لتساعدها في:

- أ. تحسين الكفاءة التشغيلية ونشر الموارد في أماكن إستخدامها التي يجعلها أكثر كفاءة وأداء.
- ب. تسهيل إدارة التغيير والمساعدة في تطبيق طرق الإدارة الحديثة كإدارة الجودة الشاملة (TQM)
- ت. إعادة توزيع الخبرة والمهارات الإدارية في أرجاء المنظمة وتوليد معلومات شاملة عن فعاليات الوحدات الفرعية.
- ث. تقليل الأزمات والمشاكل يحدد العوائق التي تعيق أهدافها بأفضل ما يكون وأقل جهد ووقت.
- ج. توفير معايير ومقاييس تمكن الإدارة من قياس التقدم الذي تحرزه بإتجاه الأهداف، وإكتشاف مواطن الهدر بالموارد المختلفة.

ح. تقييم خطط المنظمة وقرارتها المتخذة في بعض الأنشطة لمعرفة مدى تناسبها مع التغيرات التي تحدث في البيئة.¹

⁽¹⁾ الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، 2008: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب، الطبعة الأولى /بغداد، ص: 91.

3. وسائل الرقابة المالية: تتمثل فيما يلي²:

- أ. التقيد بإعمادات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات كل حسب بنده)
- ب. الكشوف الدورية المطلوبة لوزارة المالية إي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكين الوزارة من دراستها ومراقبتها
- ت. لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزيرة المالية مع التوصيات بشأنها.
- ث. المراقب المالي (المحاسب المفوض): يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الإستقلال المالي وتتلخص مهمته في: - تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول؛
- بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية؛
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب؛
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية؛
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعنية، ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.
- ج. المفتش العام في وزارة المالية، وتتلخص مهامه في:
 - القيام بجولات تفتيشية مفاجئة للمحاسبين وأمناء الصناديق في الدوائر الحكومية المختلفة؛
 - تقديم النصائح والإرشادات والخبرات المالية للدوائر لما يتمتع به من خبرة في الأمور المالية.

(1) كلاب، سعيد يوسف وآخرون، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد، مصر ، ص:7.

- إجراءات الأبحاث التي تساعد على تطوير وتحديث عمليات المحاسبة الحكومية؛
- التحقيق في الإختلاسات التي تقع في دوائر الدولة وتقديم تقارير عنها؛
- دراسة التقارير الواردة من ديون المحاسبة وإعداد التقارير بأهم الملاحظات الواردة.

3. الخصائص الرئيسية للنظام الرقابي الفعال:

- إستقلال أجهزة الرقابة المالية من السلطة التنفيذية
- قدرة وكفاءة أجهزة الرقابة من النواحي الفنية والإدارية والسلوكية
- الإعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية في الأجهزة العامة والصلاحيات الإدارية بالتناسب بالصرف والأمر والإقرار من جهة وبين الصلاحيات المالية المتمثلة بالعمليات الحسابية التنفيذية ومجموعة الإجراءات المحاسبية من تقدير وقيود وغيرها من الجوانب الفنية من جهة أخرى.
- إستمرارية الرقابة في خط موازي لكافة مراحل الموازنة وعلى شكل متابعة آنية مستمرة لكافة التصرفات المالية وتقييمها بإستمرار وتصحيح الإنحرافات حال ظهورها وقبل إستفحالها ومعالجتها في الوقت المناسب.
- الإستفادة من الخبرة والتغذية العكسية ونظام المعلومات وسجلات النتائج التاريخية بهدف تطوير تحسين الأداء وتجنب الوقوع في المشاكل وتكرارها.
- يجب تطوير مفهوم الرقابة المالية وفقاً لتطور المفاهيم المالية وأدواتها الرئيسية مثل الموازنة العامة حيث تطورت فكرتها من كونها أداة مالية حسابية الى أداة اقتصادية فعالة ومؤثرة وبالتالي يجب أن تتسجم الرقابة المالية مع هذا التطور وتنتقل بتركيزها من مجرد التدقيق الحسابي والشكلي الى الرقابة على الآثار والنتائج وفعالية وكفاءة إستخدام الأموال العامة والمحافظة عليها.
- تعزيز الثقة المتبادلة والتكامل والتنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الإدارة المالية من جهة والجهات التنفيذية والإدارية العامة من جهة أخرى.

- توفير وتنظيم وتحليل المعلومات والبيانات المالية والإحصائية من خلال نظام متكامل للمعلومات وفقاً لأحدث الأساليب الإدارية والفنية.

- ضرورة إنسجام نظام الرقابة مع المناخ التنظيمي وطبيعة المنظمة وأوضاعها المالية والإدارية والتنافسية والبيئية.

أن هذا الإنسجام ضروري لتطبيق الأساليب الرقابية بفعالية وبالتالي تحقيق أهداف الرقابة العامة والمالية.

تنوع أساليب الرقابة وإستعمالها بشكل تكاملي ومستمر بحيث تعزز الأساليب المختلفة للرقابة بعضها البعض وتكشف الثغرات الموجودة في نظام الرقابة نفسه أو في العمليات الإدارية الأخرى كالتخطيط أو التنظيم أو غيره. الحقيقة إن إعتداد أساليب رقابة معتمدة في وقت واحد يزيد من فعالية نظام الرقابة ويعزز الثقة بالنتائج والانحرافات أو المشكلة التي تكشفها الرقابة المالية وبالتالي التحقق من المشكلات الحقيقية وأسبابها ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

- الدقة والوضوح والمرونة في الأساليب والمعايير الرقابية وسرعة إكتشاف الانحرافات في أوقاتها ووجود معالجات فورية لها، ويتضمن ذلك صحة المعايير وملاءمتها لقياس الأهداف والنتائج المرغوبة بالإضافة الى عدالة المعايير وموضوعيتها في الحكم على الأداء الفردي والتنظيمي.

- قيام الرقابة على مبدأ المشاركة بين الرؤساء والمرؤوسين في مختلف المسائل مثل التخطيط ووضع الأهداف وتحديدها بدقة وإعتداد معايير موضوعية واضحة وإيجاد الظروف الملائمة لإنجاز الأهداف بفعالية وكفاءة.

- المشاركة تدعم الثقة بين الرؤساء والمرؤوسين وترفع الروح المعنوية وتزيد من إحتتمالات الرقابة الذاتية للعاملين.

- تأسيس نظام الرقابة على النظرة الوقائية والتطلع للأمام أو التغذية الأمامية للمعلومات وتوقع المشكلات قبل حدوثها وتصور الإجراءات التصحيحية والحلول الفورية لإية عقبات تظهر أثناء تنفيذ الأعمال وعدم السماح لها بالتفاقم والتعقيد.⁽¹⁾

خاتمة

بعد إستعراضنا للمفاهيم السالفة الذكر يمكن إستخلاص أن علم المالية العامة ذو مكانة متميزة في تحديد نشاط الدولة وقد تطور بتطور دورها وهو ليس علم حيادي وإنما يستمد مبادئه وأساسه من العلوم الأخرى فتفاعل هذه المبادئ مع الأوضاع الإجتماعية والاقتصادية والسياسية لنتج قالب علمي تعتمد عليه الدولة للقيام بنشاطها وإنتهاج سياستها

وأن عناصرها من نفقات عامة وإيرادات عامة تستمد مفهومها من تطور دور الدولة فالنفقات العامة إختلف مفهومها ومجالها من دولة إلى أخرى ومن زمن إلى آخر حسب الحاجة ودرجة التطور أما الإيرادات فقد تجاوزت دورها المحدود لتغطية النفقات العامة لتصبح أداة من أدوات السياسة المالية وتوجيه الاقتصاد الوطني. أما الموازنة العامة بالمعنى الحالي فهي حديثة العهد، تقوم على خصائص وميزات تنفرد بها على باقي الميزانيات الأخرى لها دور وأهمية اقتصادية وإجتماعية وسياسية تسمح بالإلمام بالوضع العام للمجتمع والتأثير في سلوكه بإستخدام أساليب وسياسة خاصة، وأن تحديد عناصرها ومبالغها يبنى على قواعد تسمح لها بتحقيق الأهداف المنشودة وتسعى إلى إستخدام أحسن للطرق والمناهج التي تتلاءم مع الوضع العام للدولة.

(1) محمود حسين، زكريا احمد، عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الاردن، 2007، ص: 200.

الفصل الثاني

مدخل لدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المبحث الأول: أساسيات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

المبحث الثاني: أهداف وطبيعة عمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المبحث الثالث: الإطار العام والأنشطة الرئيسية لمعايير المحاسبة الدولية

المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في تطوير الأداء المالي

الفصل الثاني

مدخل لدراسة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

مدخل:

قبل الدخول في موضوع معايير المحاسبة الدولية، أرى من الضروري إلقاء نظرة سريعة ومختصرة على عملية التطور التاريخي للنظام المحاسبي المعاصر، وإستمرار هذه العملية بشكل متواصل. وهي حصيلة تفاعلات اقتصادية وإجتماعية وقانونية وبيئية متطورة وحسب متطلبات العلم وحاجات المجتمع.

أن نظرية المحاسبة الحديثة، (نظام القيد المزدوج)، وضعها الرياضي الريان، (لوكا باشيولي) في كتابه (summa de Arithmetical, Geometrical, Proportioning et Proportionalty) تحت العناوين إي مبادئ (الحساب، الهندسة، التساوي، المعادلة والنسب) والتي صدرت في مدينة البندقية (فينيسيا) إيطاليا سنة 1494م وفي عام 1581م تأسس أول معهد للمحاسبة في المدينة نفسها.

وتعتمد على جوهر هذه النظرية في مبدأ المدين والدائن حيث جاءت كإحدى الإكتشافات الرياضية التي تقول: أن لكل قيد حسابي مدين يقابله قيد حسابي دائن، إي بمعنى آخر أن المجموع الجبري لجانب المدين يساوي المجموع الجبري لجانب الدائن، وأن الفرق بينهما يساوي الصفر، وبذلك تحتفظ عمليات تسجيل المعاملات الاقتصادية بالموازنة في كل مراحلها حتى إعداد التقارير المالية الختامية المتعارف عليها تقرير النتيجة، إي الأرباح والخسائر، والميزانية العمومية التي تعبر عن قيمة وسائل إنتاج الوحدة الاقتصادية ومصادر تمويلها، معبرا عنها بوحدة النقد وفي وقت محدد، مع الأخذ بنظر الإعتبار تعديل هذين التقريرين، في حالة كون نسبة التضخم المالي عالية عند إعدادهما.

وينسب تاريخيا إستخدام دفتر اليومية العامة (journal)، لتسجيل المعاملات الاقتصادية على وفق نظرية القيد المزدوج، لأول مرة الى الإيطاليين في الوقت الذي تقترن عملية تطوير السجلات المحاسبية وترحيل المعاملات من دفتر اليومية الى الدفاتر الفرعية التي تسمى بدفتر الأستاذ (Ledger)، وترصيدها بإسم إنجليز كما

تتسبب عملية تطوير يوميات ذات الأعمدة المتعددة والمستخدممة في البنوك، وإيضا في تطوير نظام محاسبة التكاليف والإدارية الى الأمريكيين، كما ظهرت بعد الحرب العالمية الثانية المحاسبة الإجتماعية، والمحاسبة القومية، وأخيرا ظهرت بنوك المعلومات لمساعدة الوحدة الاقتصادية في عملية إتخاذ القرارات.

تعتبر المحاسبة اليوم لغة الأعمال،(the language of business)، وجزء من نظام المعلومات الاقتصادي العلمي الكمي، والمعلوماتية، (سبيرنتك وأنفورمتك cybernetics and informatics)، واليوم يطبق إيضا النظام المحاسبي عن طريق البرامج الإلكترونية المتقدمة التي تلبى متطلبات تطور وتقدم المجتمع في مجال التكنولوجيا المعلومات.

ومنذ ذلك الوقت تجري بإستمرار عملية تطوير وتحديث النظام المحاسبي عالميا. وأصبح اليوم نظريا وعمليا له علاقة ملموسة مع مختلف النشاطات البشرية والاقتصادية والإجتماعية والعلمية والعملية، ويحتل مكانه الأساس بين كافة العلوم، ونتج عن ذلك ظهور فروع متخصصة له، شملت كل أشكال النشاط الاقتصادي البشري.⁽¹⁾

(1) د. صباح قدوري: شبكة الاقتصاديين العراقيين م2017م.

المبحث الأول

أساسيات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

أن من شأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات الإرتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها منشآت القطاع العام حول العالم. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات والهيئات وضع المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية ضمن تخصصاتها. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إعتقاد هذه المعايير وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ينبغي وصف البيانات المالية على أنها تمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فقط عندما تمتثل لجميع متطلبات كل معيار معمول به من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.⁽¹⁾

أولاً:- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة standard الإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية وبميل المحاسبون الى إستخدام معيار محاسبي.

ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضح، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طولها ودرجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة وغيرها.⁽²⁾

والمعيار المحاسبي هو "عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة الذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية، وبما أن مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح متطابقة ومتعارضة أحياناً، ولمواجهة تلك المصالح والإيفاء بمسؤولية الإدارة عن الإبلاغ المالي يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام ولتخفيض المخاطر المحتملة للإنحياز وسوء الفهم والغموض حاولت المهنة المحاسبية

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2010، ص:20.

(2) عيشي، بشير، (2009): "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق" بحث مقدم الى: المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، نيسان 2009، ص:4.

تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع وبدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب بتطوير معايير الخاصة
وفي هذا ستكون المقارنة مستحيلة⁽¹⁾

والمعيار المحاسبي هو عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة
والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية⁽²⁾ (Bekaoui, 1981)؛ وبما أن مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح
متطابقة ومتعارضة أحيانا ولمواجهة تلك المصالح والإيفاء بمسؤولية الإدارة عن الإبلاغ المالي يقوم المحاسبون
بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام⁽³⁾ (Kieso & Wygant, 1995:9).

ثانياً: - تعريف ونشأة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

هي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام
(IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتستند
هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة
الدولية (IASB)، حيث يعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) هيئة
متخصصة متفرعة من الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ومقرها في نيويورك - الولايات المتحدة الأمريكية، وهو
عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة. تأسست عام 1977، ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال
الإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق قرار الإلتزام
بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها وتعزيز المقارنة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام
التي تعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الأهمية.

تعرف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية
والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمر
المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، بإعتبار أهميتها وضخامة الأموال

⁽¹⁾ بلغيث، مداني، (2005). " التوافق المحاسبي الدولي " المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد الثالث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص: 57-69.

⁽²⁾ Belkanoui, Ahmed (1981) "Accounting Theory" Harcourt Brace Jovanofich, Inc. NY.p: 102.

⁽³⁾ Kieso, donald E., and Jerry J. Wygant (1995) "International Accounting", 8th Ed., John Wiley & Sons, NY, p:9.

التي تصدر عن المؤسسات بإنفاقها، إضافة الى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الإلتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأس مالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) International public Sector Accounting Standards والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.⁽¹⁾

وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقا لكل من الأساس النقدي وأساسالإستحقاق والجدول أدناه يبين تلك المعايير التي صدرت وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والعرض والذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير إضافة الى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند الى الأساس النقدي.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعنى المحاسبة المستندة على أساس الإستحقاق،

على المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

علما أن الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال الحكومية تطبق هذه المعايير إي المعايير IFRS،

حيث أن نصوص معايير IPSAS مستمدة من نصوص معايير IFRS.

⁽¹⁾ الجعارات خالد " دور معايير المحاسبة الدولية (LAS- IERS – IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات " الملتقى الدولي ورقلة يوم

24-25 نوفمبر 2014، ص:15.

جدول (1-1-2): معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS)

رقم المعيار	مسمى المعيار	معايير IFRS ذات العلاقة
IPSAS 1	عرض القوائم المالية	IAS 1
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
IPSAS 3	السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 8
IPSAS 4	أثر التغيرات في سعر صرف العملة الاجنبية	IAS 21
IPSAS 5	تكاليف الإقراض	IAS 23
IPSAS 6	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IFRS, IAS 27
IPSAS 7	الإستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 28
IPSAS 8	الإستثمارات في العقود المشتركة	IAS 27
IPSAS 9	الإيرادات من العمليات التبادلية	IAS 18
IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات نشطة التضخم	IAS 29
IPSAS 11	عقود الإنشاء (المقولات)	IAS 11
IPSAS 12	المخزون	IAS 2
IPSAS 13	الإيجارات	IAS 17
IPSAS 14	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	IAS 10
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والغرض	IAS 29
IPSAS 16	الممتلكات المستثمرة (الإستثمارات العقارية)	IAS 40
IPSAS 17	الممتلكات المنشآت والمعدات	IAS 16
IPSAS 18	الإفصاح القطاع	IAS 8
IPSAS 19	المخصصات للإلتزامات الطارئة والأصول الطارئة	IAS 37
IPSAS 20	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
IPSAS 21	الإنخفاض في الأصول الغير مولدة للنقدية	IAS 36
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام	لا يوجد
IPSAS 23	الإيراد من العمليات	لا يوجد
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	لا يوجد
IPSAS 25	منافع الموظفين	IAS 19
IPSAS 26	الإنخفاض في الأصول المولدة	IAS 36
IPSAS 27	الزراعة	IAS 41
IPSAS 28	الأدوات المالية: الغرض	IAS 32
IPSAS 29	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	IAS 39
IPSAS 30	الأدوات المالية الإفصاح	IAS 7
IPSAS 31	الأصول الغير الملموسة	IAS 38
IPSAS 32	ترتيبات خدمة الإمتياز: الهيئات	IFRIC 12
IPSAS 33	إعتماد لأول مرة معيار على أساس الإستحقاق	لا يوجد
IPSAS 34	فصل البيانات المالية	IAS 27
IPSAS 35	توحيد البيانات المالية	IAS 27
IPSAS 36	الإستثمارات في الشركات والمشاريع المشتركة	IAS 22
IPSAS 37	ترتيبات مشتركة	لا يوجد
IPSAS 38	الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى	IAS 31

المصدر: إعداد الباحث

ثالثاً: - نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

تم تحديد صلاحيات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على وفق الآتي:

1. يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير تنطبق على أساس الإستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.
2. توضح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام متطلبات الإعراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام.
3. أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام. وتتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والأقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) ولا تنطبق هذه المعايير على مؤسسات الأعمال الحكومية. حيث تطبق مؤسسات الأعمال الحكومية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.
4. يتم توضيح إي قيد على إمكانية تطبيق معايير محددة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تلك المعايير. ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير المادية.
5. تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سياسة تقتضي بأن يكون لجميع الفقرات نفس النفاذ وأنه ينبغي تحديد نفاذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة. ومن أجل تجنب إي عواقب غير مقصودة، قرر المجلس تطبيق هذه السياسية بأثر مستقبلي حين يقوم بمراجعة وإعادة إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة مسبقاً.

رابعاً: بيان الأسس المحاسبية للإثبات Accounting Bases:

تتعدد الأسس المحاسبية للإثبات باختلاف النظرة إلى كيفية ربط الإيرادات والمصروفات بالفترة المحاسبية، إي إلى توقيت الإعراف بالإيراد المكتسب والمصروف الذي يتم تحمله، حيث يتم استخدام أسساً ثلاثة لإثبات الإيرادات والمصروفات، وتدور جميعها حول العلاقة بين قبض الإيرادات ودفع المصروفات من ناحية والفترة المحاسبية التي يتم القبض والدفع فيها من ناحية أخرى، وهذه الأسس الثلاثة هي:-

1. الأساس النقدي Cash Basis

2. أساس الإستحقاق Accrual Basis

3. الأساس المعدل Modified Basis

وسيتم تناولها والتطرق إليها بعد دراسة أهمية النقدية، حيث أن النظرة إليها هي أساس التفريق بين الأسس الثلاثة.

1. أهمية النقدية:

تتعدد الآراء بكيفية النظر إلى أهمية النقدية، ويمكن إجمال ذلك فيما يلي:

أ. تتطلق الأهمية القصوى للنقدية باعتبارها أساس القياس المالي والمحاسبي، والقياس يعني بأبسط مفاهيمه منح الأشياء أو خصائصها قيمة نقدية، إي تحويل البنود والأشياء والمفاهيم إلى أرقام، مفهومه ضمناً على أنها تمثل قيمة نقدية، وبذلك فلا قيمة لما لا يمكن قياسه نقداً في الأعراف المالية والمحاسبية، ومن هنا تبرز بعض الإنتقادات لمهنة المحاسبة بأنها تغيب كثيراً من البنود التي لا يمكن قياسها أولاً بوجود أعراف محاسبية مقبولة لقياسها كالموارد البشرية مثلاً، فبالرغم من أهميتها كأصول وموجودات لدى إي منشأة إلا أنها لا يتم الإعراف بها كأصول، إضافة إلى التقنية والموارد غير الملموسة المولدة داخلياً، وفي حال القطاع العام الأصول غير الملموسة الموروثة، كذلك فيشترط للقياس موثوقيته وصحته ودقته، فبالرغم من إمكانية قياس بعض البنود إلا أنه القياس غير الموثوق يلحقه عدم إمكانية الإعراف.

ب. من هنا جاء تأطير بعض المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالقياس كوحدة النقد Monetary Unit، إي التعبير عن المعلومات المالية والمحاسبية بوحدة نقدية معينة Currency Unit (CU)، وهذه تعتبر من البديهيّات التي يجب عرضها عن إي معلومات مالية بتحديد باي عملة هي؟ كعرض رقم معين بالدينار الأردني أو الدولار الأمريكي، وسمي هذا المفهوم بعملة العرض Prentational Currency، كذلك ثبات وحدة النقد، أو ما يسمى بالقوة الشرائية الثابتة، والتي تعني صرف النظر عن إي تغيرات تحصل في قيمة البند بعد إثباتها إثباتاً أولياً، وهي تطبيق لأساس القياس المتعارف عليه والمقبول قبولاً عاماً والذي يسمى Historical Cost (HC).

ج. تعتبر النقدية أساس تقييم إي منشأة عبر ما يسمى بالتسييل Liquidation، إي تحويل كافة الأصول والموجودات الى نقدية، وتتم بذلك معظم بدايات المنشآت، وتؤول إليها نهايتها.

د. النقدية هي السلعة العامة التي يمكن بها شراء كافة السلع الأخرى بعد ذهاب عصر المقايضة، إي مبادلة السلعة بالسلعة للصعوبات التي تواجهها عملية المقايضة، لأن إي سلعة أخرى ليست مقبولة قبولاً عاماً كالنقدية.

هـ. بذلك فإن محور العمليات المالية هي النقدية، وتبين الموازنات والخطط المالية بإستخدامها، ولا ينظر إلى إي خطة لا يمكن تحويلها نقداً مهما كانت.

و. لكل دولة عملتها، وبعض الدول الي يضمها بعض الإتحادات لها عملة نقدية خاصة بها كالإتحاد الأوروبي الذي إستطاع أن يصدر عملة لكافة دول الإتحاد وهي اليورو، إضافة إلى أن لكل عملة سعر صرف معين أمام العملات الأخرى، وليست العملات في ذات مستوى الأهمية، بل هناك عملات مسيطرة، كالدولار الأمريكي واليورو الأوروبي والين الياباني واليوان الصيني، ومعلوم اقتصادياً أن أفضل سعر صرف لإي عملة في بلدها، كذلك فإن كثيراً من العملات لا تتميز بإستقرار أسعار صرفها نظراً لتأثر أسعار الصرف مباشرة باي ظروف سياسية واقتصادية، كدول الأزمات والربيع العربي وخاصة التي

شهدت أوتشهد حروبا عنيفة كالليرة السورية والدينار العراقي وغيرها، ونتيجة ذلك فإن الإثبات المحاسبي والتعامل بين الدول تتم بعملة يتوقع أن تكون عملة مستقرة.

ز. يتوافق مع كل ما تقدم وجوب تنظيم السياسات النقدية من قبل جهة تعنى بذلك، وتولاها عالميا صندوق النقد الدولي (IMF) International Monetary Fund، ومحلياً أو وطنياً البنوك المركزية (CB) Central Banks، وتحمل الصدارة في السياسات النقدية تنظيم عملية الإصدار النقدي بحيث لا يتم ذلك عشوائياً، إذ يجب توفير غطاء العملة من ذهب أو عملة صعبة معينة بذاتها أو سلة من العملات، كذلك تنظيم سحب العملة أوضخها في حالات التضخم والكساد بإتباع السياسات المناسبة.

ح. كذلك فإن ما يسمى بالتسعير Pricing سواء كان ذلك داخليا أوخارجيا يتم بالعملية النقدية.

ط. تتعدد مزايا النقود، إلا أن هذه المقدمة يراها الكاتب هامة للتعرف على أسباب إتباع ما يسمى بالأساس النقدي.

2. الأساس النقدي في المحاسبة Cash basis of accounting:

يطلق على هذا المفهوم أحيانا بالمحاسبة المستندة إلى الأساس النقدي Cash Accounting أو تحميل الفترة المحاسبية ما يتم قبضه من إيرادات أو مصروفات بغض النظر عن كونها تخص الفترة المالية أولاً تخصصها، ويعنى هذا المفهوم بالإعتراف بالعمليات المالية النقدية فقط وصرف النظر عن العمليات غير النقدية، إي أن محور الأساس النقدي يدور حول القيص والصرف إي تحقق العملية النقدية ويطلق عليه أحيانا حساب الخزانة أوقاعدة الربح النقدي Cash-profit Basis Treasury Account فبموجب هذا الأساس تقوم المنشأة بتسجيل العمليات المالية خلال الفترات التي حدثت بها الأنشطة الاقتصادية النقدية التي أثرت على تلك العمليات. وبشكل أكثر دقة، فإنه لغايات إحتساب نتيجة أعمال المنشأة، فإن الإيرادات يتم الإعتراف بها عند قبضها، كما أن المصروفات يتم الإعتراف بها عند دفعها.

والأساس النقدي يطبق في كثير من المجالات كالمهن الحرة والقطاع العام وهو ما كان مطبقاً إلى حد قريب في المحاسبة الحكومية، ولذلك أسباب أو مبررات ونتائج، أما أسباب تطبيق الأساس النقدي فيمكن إدراجها فيما يلي:

أ. قصر الإعراف على العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي، أمام انخفاض أهمية العمليات المالية غير النقدية، وتخفض هذه الأهمية لأسباب عدة، ومن أمثلتها: عدم الإلتزام بالدفع أو القبض مما يحيل العمليات المالية غير النقدية إلى عمليات تقترب من الوهمية، ومثال ذلك عدم الإلتزام بدفع المساعدات الدولية أو إلغائها والتي تؤخذ بعين الإعتبار عند إعداد موازنة الدولة التي يتم مساعدتها كأحد مصادر التمويل، كذلك إرتفاع نسبة تعثر الديون وعدم إمكانية خدمتها، إضافة إلى الإفلاس الذي أصبح اليوم سمة من سمات الدول مرتفعة المديونية.

ب. إنعدام إستقرار أسعار الصرف وخاصة في الدول نشطة التضخم Hyper inflationary economics حيث لا يعود للأرقام التي تعبر عن بعض العملات شأن أو إعتبار، ومثال ذلك بعض الدول الفقيرة مرتفعة الفساد بحيث تلغى التعاملات بالعملة المحلية، ولا يعي ذلك سحبها من السوق بل مبادلة السلع بناء على سعر صرف هذه العملة المحلية بعملة مهيمنة كال دولار، ولنتصور معا معدلات تضخم مرتفعة تزيد عن 100% سنويا، كيف يكون للعملة المحلية شأن وقيمة؟

ج. قصر التعامل المالي على التعامل النقدي فقط، أمام إرتفاع وتيرة الفساد بالنصب والإحتيال، فلا يأمن صاحب المال إسترجاعه، ويكون من الأمان أن يجري عملياته المالية نقدا فقط.

د. توجيه الأهمية الى صرف المخصصات وقبض الأموال، بإعتبار حسن توجيه المخصصات الى أوجه صرفها المخططة، وبذلك فإن الرقابة على الأموال النقدية تنتهي بإنفاقها وفق الأوجه المحددة لها، حيث ينظر إلى الأموال سواء كانت نقدية أو غير نقدية بالها تم تسكينها التسكين الصحيح، ولا حاجة بعد ذلك الى وجود مفهوم الموجودات أو الأصول في المحاسبة الحكومية، كذلك الشأن في قبض الأموال النقدية فإن الأهمية تنصرف إلى مصادرها أن الرقابة تنتهي بإيداعها في الحسابات المخصصة لها، ولا حاجة بذلك الى وجود مفهوم صافي الأصول أو حقوق الملكية.

هـ. عدم إمكانية تطبيق أساس الإستحقاق لعدم وجود أسس دقيقة وواضحة يمكن على أساسها إحتساب المستحقات والمقدمات أو وجود ظروف وأحوال تمنع تطبيقه مثل عدم وجود مخصصات مفتوحة لبعض المصروفات.

و. أن تنص التشريعات القانونية المعمول بها على تطبيق الأساس النقدي فقط ومنع تطبيق إي أسس أخرى.
ز. أن تكون هناك خطط مالية للقبض والصرف تتوافق تماما مع ما يتم قبضه وصرفه وبذلك عدم وجود مستحقات أو مقدمات.

ولا بخلال أساس النقدي:

أ. سهولة التطبيق بإعتبار عدم وجود تسويات جردية في نهاية السنة المالية.

ب. أكثر الأسس موضوعية حيث يتعامل مع عمليات قد حدثت، ولا مجال لإدخال التقدير فيها.

ج. الوضوح والبساطة بحيث تكون العبرة في التعامل مع العمليات المالية بالقبض أو الدفع.

د. الدقة في إعداد الحسابات الختامية.

هـ. عدم إستخدام الطرق الحكيمة والإجتهادية.

و. سهولة تنفيذ عملية التدقيق.

أما نتائج إستخدام الأساس النقدي فيمكن إيجازها فيما يلي:

أ. عدم إيلاء الموجودات أو الأصول المتعارف عليها الأهمية اللازمة في ظل المحاسبة الحكومية، وبذلك

إساءة التصرف بها في كثير من الأحيان، بإعتبار أن الفرق بين الموجودات والمصروفات أن الأخيرة

تقتصر منافعها على الفترة المحاسبية الحالية، أما الموجودات فتمتد منافعها إلى الفترات المستقبلية، وأن

عدم التفريق بينهما يؤدي إلى ضعف الرقابة على الموجودات وضياعها وفقدانها، خاصة إذا ترافق ذلك

مع عدم وجود سجلات إحصائية محكمة ودقيقة لمتابعة الموجودات وفق إعمارها المتوقعة.

ب. عدم العمل بمفهوم حقوق الملكية العامة أو صافي الأصول، والتي تعبر مفهومها البسيط عن الفرق بين

الأموال المتوفرة والإلتزامات عليها، أوالموجودات التي يتم تمويلها تمويلًا داخليًا من قبل الملاك.

- ج. الإختلال في نتائج الفترات المحاسبية، بسبب تحميل الفترات بأكبر أو أقل مما يجب تحميلها إياه، وأخصيص الإيرادات لفترات على حساب فترات أخرى، حيث أن العبرة تتصرف الى عمليتي القبض والدفع النقدي، دونما النظر إلى كون المقبوضات والمدفوعات النقدية: تخص الفترة المحاسبية أم لا، ويترتب على ذلك عدم إستقلالية الفترات المحاسبية بسبب عدم العمل بمفهوم المقدمات والمستحقات.
- د. التركيز فقط على أصل النقدية وأهمال النظر إلى الأصول والموجودات الأخرى وإيلائها الأهمية اللازمة، بالرغم من المخاطر التي تحيط بالنقدية، كإنخفاض قوتها الشرائية عند التضخم، وسهولة اختلاسها وخاصة النقدية الورقية أو المعدنية بأنتقالها بمجرد الحيازة.
- هـ. عدم الدقة في إحتساب النتائج المتعلقة بالفترة المالية.
- و. عدم إمكانية المقارنة على أسس واضحة بين الفترات المالية المختلفة.
- ز. عدم شمولية الأساس النقدي حيث أنه لا يمثل أساس محاسبي شامل بإعتبار التركيز على القبض والدفع فقط.
- ح. فقدان عملية الرقابة المالية فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة لا يظهر ما اسفر عنه تنفيذ التعليمات المالية.
- ط. لا يوجد حاجة لإجراء التسويات الجردية، وهي مجموعة من الإجراءات المحاسبية الي يتم القيام بها في نهاية الفترة المالية وقبل إعداد القوائم المالية، من أجل التأكد من تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصروفات، وتحديد الإيرادات التي تخص ذات الفترة.
- ي. كذلك يؤدي تطبيق الأساس النقدي إلى غياب مفهوم المقابلة المحاسبي Matching concept وعدم العمل به، ويعني هذا المفهوم مقابلة الإيرادات الي تخص فترة معينة بالمصروفات الي تم تحملها لإكتساب الإيرادات، حيث أن هناك علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات، ففي حين ينظر إلى الإيرادات على أنها إنجازات Accomplishments، ينظر إلى المصروفات على أنها المجهودات Efforts الي تحملها لتحقيق هذه الإنجازات.

3. أساس الإستحقاق في المحاسبة **Accrual basis of accounting**:

يطلق على هذا المفهوم أحيانا بالمحاسبة المستندة إلى الأساس الإستحقاق **Accrual basis**، ويعني هذا المفهوم بالإعتراف بالعمليات المالية التي تخص الفترة المحاسبية وصرف النظر عن العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي، ويعتبر أساس الإستحقاق بمثابة حجر الزاوية الذي تقوم عليه التسويات الجردية. فبموجب هذا الأساس تقوم المنشأة بتسجيل العمليات المالية خلال الفترات التي حدثت بها الأنشطة الاقتصادية التي أثرت على تلك العمليات. وبشكل أكثر دقة، فإنه لغايات إحتساب نتيجة أعمال المنشأة، فإن الإيرادات يتم الإعتراف بها عند تحققها أو إكتسابها سواء قبضت أو لم تقبض، كما أن المصروفات يتم الإعتراف كما عند تحملها سواء دفعت أو لم تدفع، وهذا المفهوم هو الذي يتم العمل به عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS من قبل المنشآت في قطاع الأعمال. ولذلك أسباب ونتائج، أما أسباب تطبيق أساس الإستحقاق فيمكن إدراجها فيما يلي:

- أ. تطبيق مبدأ الدورية **Periodicity** والتي تعني تحديد طول معين للفترة المحاسبية **Accounting Period** يتم فيه تحميلها بما يخصها من إيرادات ومصروفات وإعداد الحسابات الختامية في نهايتها.
 - ب. تطبيق العملية المحاسبية لتتوافق علم المحاسبة وإثبات المقدمات والمستحقات.
 - ج. وجود أسس دقيقة لإحتساب المقدمات والمستحقات.
 - د. أن تنص الأنظمة والقوانين المعمول بها على تطبيق أساس الإستحقاق.
- أما المزايا التي يحققها أساس الإستحقاق فهي:-

- أ. الدقة في إحتساب نتائج الأعمال التي تخص الفترة المالية.
- ب. سهولة إجراء المقارنات بين الفترات المالية على أسس سليمة.
- ج. يمثل أساس محاسبي شامل يتوافق مع ما يتضمنه علم المحاسبة و معايير التقارير المالية الدولية IFRSS و معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs.
- د. سهولة إجراء عملية الرقابة المالية.
- هـ. عدم تداخل نتائج الفترات المالية.

أما عيوب أساس الإستحقاق فهي كما يلي:

أ. صعوبة التطبيق بإعتبار أن الأمر يحتاج إلى تحديد المستحقات والمقدمات لإظهار نتائج الفترات المالية بدقة ووضوح.

ب. زيادة تدخل التحكم الشخصي أو ما يطلق عليه حاليا Corporate Governace وخصوصا في إختيار البدائل المحاسبية التي تتعلق في معظمها بأسس القياس والإعتراف والمعالجة وتدخل التقدير فيها.

ج. صعوبة إجراء العملية التدقيقية وتعدد إجراءاتها.

د. الغموض والتعقيد اللذان يحيطان بتطبيق الأسس المحاسبية المتعلقة بأساس الإستحقاق.

4. الأساس المعدل في المحاسبة Modified basis of accounting:

يعني هذا الأساس بأخذ جوانب مختلفة من الأساسيين السابقين فهو يطبق أساس الإستحقاق على الإيرادات ويطبق الأساس النقدي على المصروفات، إي أن الأساس المعدل يعنى بإثبات الإيرادات التي تخص الفترة المالية سواء قبضت أم لم تقبض ولا تحمل الفترة المالية إلا بما يتم إنفاقه من مصروفات.

ويطلق هذا الأساس أحيانا أساس الإستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل أو أساس الإلتزام والقاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب.

وفيما يلي تحديد لمبررات إستخدام هذا الأساس: -

أ. أن لا تكون الظروف مناسبة لتطبيق إي من الأساسين (النقدي أو الإستحقاق) بشكل كامل.

ب. أن يكون هناك نص قانوني بتطبيق الأساس المعدل.

ج. تقليل مقدار العجز بالإعتراف بالإيرادات التي تخص السنة والمصروفات التي تدفع وهذا ما يعرف بمفهوم تأجيل الميزانية وعادة ما يكون لفترة أقل من الفترة المالية.

د. ضبط الإنفاق وتحميل الموازنة Budget Smoothing

أما الميزات التي يمكن أن يحققها الأساس المعدل فيمكن إدراجها فيما يلي:-

أ. سهولة المقارنة بين إيرادات ونفقات السنوات المختلفة.

ب. إمكانية إجراء التحليل المالي.

ج. الواقعية في إظهار الحسابات الختامية.

د. يتناسب المشاريع الكبيرة التي يستمر تنفيذها لأكثر من سنة بحيث يتم الإلتزام بعجز المخصصات اللازمة لتنفيذها.

أما عيوب الأساس المعدل فهي:

أ. تدخل الطرق الحكمية في التقدير وخاصة بالنسبة للإيرادات.

ب. إختلاط الأسس مما يعني إختلاط الدقة بعدم الدقة والوضوح بالتعقيد.

ج. زيادة المصروفات وخاصة عند إمكانية تدويرها مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي.

د. تداخل نتائج الفترات المالية.

5. واقع الأسس المحاسبية في معايير المحاسبة في القطاع العام IPSASS:

سبق وأن تمت الإشارة إلى أن معايير المحاسبة في القطاع العام PSASSs ائدت إستندت في عملية إصدارها على معايير التقارير المالية الدولية IFRSS، والمعايير الأخيرة في الأصل موجهة للقطاع الخاص، وتعتبر المحاسبة المستندة إلى أساس الإستحقاق من البديهيات المسلم بها عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS، لذلك فمجلس معايير المحاسبة في القطاع العام IPSASB يؤكد على وجوب مراعاة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS في القطاع العام والتي أعيدت صياغتها بمعايير المحاسبة في القطاع العام متى ما كان ذلك ممكناً، إلا في الحالات الإستثنائية التي يتوافق فيها تطبيق هذه المعايير مع ما هو معمول به في القطاع العام، أو عند غياب المعاملة المحاسبية الواجب تطبيقها في القطاع العام من التطرق إليها في نصوص معايير التقارير المالية الدولية IFRSS، كذلك فمنشآت الأعمال الحكومية GBES ملزمة بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSS ولا يعي ذلك التجاهل التام للأساس النقدي، لأنه أحياناً يتم إستخدامه عند

توفر مجموعة من الظروف أوفي بعض الأحوال التي لا يمكن معها إستخدام أساس الإستحقاق، لذلك حرص مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB على أبعد ذلك بعين الإعتبار بتخصيص معيار IPSAS يتعلق بتطبيق الأساس النقدي، ولكنه في الوقت ذاته شجع المعيار على طوعية الإفصاح عن معلومات معدة على أساس الإستحقاق، كذلك في بعض الأحيان يتطلب الأمر من المنشآت في القطاع العام تطبيق أحكام إنتقالية للإنتقال من تطبيق الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الإستحقاق، وفي كل الأحوال يجب أن تتضمن الإفصاحات عند تطبيق أحد الأساسين عبارة صريحة تدل على ذلك.⁽¹⁾

خامساً: دواعي وأسباب إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يعد القطاع الحكومي من القطاعات الهامة نظرا لما تقوم به الوحدات الحكومية في دور كبير في التنمية الاقتصادية والإجتماعية لدرجة أنه يمكن الربط بين مستوى أداء الوحدات الحكومية ومستوى معدلات التنمية الاقتصادية والرفاهية الإجتماعية. حيث مارست الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم وظائف جديدة وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تساهم في متطلبات التنمية الاقتصادية والإجتماعية بعد أن كان دورها قاصرا على أداء وظائف الدولة التقليدية. إن إصلاح الوحدات الحكومية يبدأ من إصلاح نظام المعلومات المحاسبية وقد أجرت معظم دول العالم محاولات لتطوير النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة الوحدات الحكومية وإستجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية فضلا عن الإستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل⁽²⁾

أن الأسباب المهمة التي دفعت معظم الدول الى التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

1. تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام.
2. توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج.
3. توفير بيانات تساعد في تقييم جدوى تخصيص بعض المشروعات الحكومية.
4. توفير بيانات أكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية الحكومية

⁽¹⁾ الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (LAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري " المالي والعمومي" على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24، 25 نوفمبر 2014، ص:24.

⁽²⁾ إبراهيم محمد علي الجزراوي، وعبد الهادي سلمان صالح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق)، مجلة المثني للعلوم الادارية واقتصادية المجلد 2 والعدد 3، السنة 2012.

المبحث الثاني

أهداف وطبيعة عمل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين معايير محاسبة لمنشأة القطاع العام ويشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستلعب دوراً رئيسياً في إمكانية تحقيق هذه المنافع. كما يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل كبير الحكومات والهيئات الوطنية لوضع المعايير على المشاركة في وضع معاييرها عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات.⁽¹⁾

ويصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير محاسبية تتناول إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي وأساس الإستحقاق المحاسبي. وتستند معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الإستحقاق الى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حيثما تنطبق متطلبات تلك المعايير على مؤسسات القطاع العام. كما أنها تتناول مواضيع محددة تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام والتي لم يتم التطرق إليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.⁽²⁾

أولاً: هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين الحاج الى إطار عالمي موحد لتلبية المطالب الدولية المتزايدة التي تقع على كاهل مهنة المحاسبة سواء من مجتمعات الأعمال والتعليم أو مؤسسات القطاع العام فضلاً عن الأهداف الأخرى التالية.

1. أن مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين، كما هو موضح في نظامه الداخلي، هي " خدمة الصالح العام والإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية

(1) إبراهيم محمد علي الجزراوي، وعبد الهادي سلمان صالح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق)، مجلة المثلى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2 والعدد 3، السنة 2012، ص: 20.

(2) الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2010، ص: 20.

قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الإلتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة" وسعيًا لتحقيق هذه المهمة، قام الإتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لوضع معايير محاسبة عالية الجودة لإستخدام منشآت القطاع العام في مختلف بقاع العالم في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام. وفقى هذا الخصوص:

- يشير مصطلح " القطاع العام " إلى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والأقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت الحكومية ذات العلاقة (مثل الوكالات والمجالس واللجان والمشاريع)؛

- تشير البيانات المالية ذات الغرض العام الى البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلبى إحتياجاتهم المحددة من المعلومات.

2. حدد مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بأن تعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كجهة مسؤولة عن وضع تلك المعايير، ضمن حدود صلاحياته وضمن شروطه وبنوده العامة المعلنة، أفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته.

3. يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كهيئة مستقلة لوضع المعايير وتحت رعاية الإتحاد للمحاسبين. حيث يحقق أهدافه من خلال:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير.
- نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

ثانياً: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

قام مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFACB) تعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والإدارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ بين الإعتبار خصائص ومميزات القطاع العام.

إضافة الى ذلك، يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي يتم مقارنتها مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام، كما يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية الا إذا كان هناك مسالة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه ال معايير⁽¹⁾. عند إعداد البيانات المالية على أساس الإستحقاق، فإن المجلس يبين البيانات المالية ذات الغرض الخاص والتي تكون مصممة لتلبية إحتياجات اطراف محددة بوصفات خاصة مثل التقارير المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية.

ثالثاً: سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

أن الإختلاف في التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول افضى الى تحديد مهام سلطة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الآتي.

1. ضمن كل إختصاص تحكم الأنظمة إصدار البيانات المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. ويمكن أن تتخذ هذه الأنظمة شكل متطلبات قانونية لإعداد التقارير وتوجيهات وتعليمات لإعداد التقارير المالية و/ أو معايير محاسبة معلنة من طرف الحكومات و/أو الهيئات التنظيمية و/ أو هيئات المحاسبة المهنية ضمن الإختصاص المعني.

(1) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام طبعة عام 2008، الجزء الأول، الإتحاد الدولي للمحاسبين، ص:1.

2. يعتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالإضافة الى الإفصاح عن الإمتثال لها سيؤدي الى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل منشآت القطاع العام. ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره الى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات وبالتالي الى زيادة الشفافية والمساءلة.

3. يقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات والهيئات الوطنية لوضع المعايير في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية ضمن إختصاصاتها. وقد وضعت بعض الحكومات ومنشآت القطاع العام ضمن إختصاصها. ويمكن أن تساعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هيئات وضع المعايير تلك في صياغة معايير جديدة أو تنقيح معايير قائمة للمساهمة في تحقيق المزيد من قابلية المقارنة. من المرجح أن تكون معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات فائدة كبيرة للإختصاصات التي لم تطور بعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ذات فائدة كبيرة للإختصاصات التي لم تطور بعد معايير محاسبة للحكومات ومنشآت القطاع العام. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4. لا يمتلك مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ولا الهيئات المحاسبية بمفردهما السلطة لطلب الإمتثال ل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ويعتمد نجاح جهود المجلس على تقدير عمله ودعمه من قبل العديد من المجموعات المختلفة المهمة التي تعمل ضمن حدود إختصاصه.

رابعاً:- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يتم تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل مجلس الإتحاد الدولي

للمحاسبين وفق التالي.

1. يضم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 18 عضواً، يتم ترشيح 15 عضواً منهم من قبل

الهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين ويتم تعيين ثلاثة أعضاء منهم من العامة. ويجوز تسمية

هذان العضوان من قبل إي فرد أو مؤسسة.

2. تنظر لجنة الترشيح التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين في تعيين المرشحين المتقدمين. وتقوم عملية

الإنتقاء على أساس أفضل شخص يناسب الوظيفة. وفي التوصية بتعيين أعضاء مجلس معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام، تسعى لجنة الترشيح المؤسسية والكفاءات الفنية للمستخدمين والمعددين

والمدققين ويمثلون قطاعات جغرافية واسعة.

يتم تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لفترة مبدئية مدتها تصل الى ثلاث

سنوات يجوز تجديدها لمدة مماثلة أخرى. وتتم عمليات التعيين سنوياً بحيث يتم إستبدال ثلث الأعضاء في كل

سنة. وتقتصر الخدمة المستمرة لنفس الفرد في المجلس على فترتين متتابعتين مدة كل منهما ثلاث سنوات، مالم

يتم تعيين ذلك العضو كرئيس لمدة اضافية. ويكون أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يرتبطون بشكل رئيسي في القطاع العام. ولأغراض التصويت، يكون لكل عضوفي المجلس صوتاً واحداً. لكل

عضوفي المجلس الحق في أن يرافقه مستشار فني، هذا المستشار يكون له الحق في إبداء رأيه دون أن يكون له

الحق في التصويت.⁽¹⁾

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2010، ص:14.

خامساً: -إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يتطلب كل إجتماع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق النصاب بحضور إثنا عشر عضواً على الأقل شخصياً أو عن طريق رابط إتصال أني عن بعد. فضلا عن أن إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي لمناقشة تطوير هذه المعايير والمصادقة على إصدارها أو إصدار أوراق أخرى تكون علنية. ويتم نشر جدول الأعمال بما في ذلك محاضر إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الموقع الإلكتروني للمجلس. <http://wwwiifac.org/publicsector>.

سادساً: - طبيعة ونطاق إصدارات المجلس:

نظرا لتزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتمتع بجودة عالية سعت سلطة إصدارات المجلس الى إتخاذ مجموعة خطوات.

1. تم منح مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة إصدار ما يلي بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين:-

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كمعايير ينبغي تطبيقها من قبل المهنيين في إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام لمنشآت القطاع العام. وقد تبني المجلس "عملية إصدار محددة" لوضع معايير المحاسبة الدولية على القطاع العام تتيح لكافة الأطراف المهتمة فرص تقديم معطيات في عملية وضع ال معايير.
- دراسات لتقديم المشورة حول قضايا تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام. وهي تستند الى دراسة افضل الممارسات وأكثر الطرق فاعلية للتعامل مع القضايا التي يتم تناولها.
- أوراق خاصة وتقارير بحثية بغرض تقديم معلومات تساهم في المعرفة المتعلقة بقضايا ومستجدات إعداد التقارير المالية في القطاع العام. ويقصد منها تقديم معلومات جديدة أو آراء متبصرة مبتكرة وتنتج عموما عن أنشطة بحوث مثل: دراسة الأدبيات ذات العلاقة، والإستطلاعات التي تستخدم كل من الاستبيانات والمقابلات والتجارب، والحالات الدراسية والتحليلات.

2. يسعى المجلس خلال وضع المعايير الخاصة به الى الحصول على مدخلات من مجموعته الإستشارية

ويدرس ويستفيد من البيانات الصادرة عن كل من:-

- مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك بالقدر التي تنطبق به هذه المعايير على القطاع العام.
- الهيئات الوطنية لوضع المعايير والسلطات التنظيمية وغيرها من الهيئات الرسمية.
- هيئات المحاسبة المهنية.
- مؤسسات أخرى معنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

سيضمن مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أن تكون بياناته متوافقة مع تلك الصادرة عن

مجلس معايير المحاسبة الدولية على القطاع العام وتكون ملائمة له.

3. تهدف المجموعة الإستشارية التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى توفير منتدى

يستطيع فيه المجلس أن يتشاور مع ممثلي الشرائح المختلفة للحصول على مدخلات وتغذية راجعة حول

برنامج عمله أو أولويات مشاريعه ومسائل فنية رئيسية وإجراءات الإصدار والأنشطة الأخرى. ولا تصوت

المجموعة الإستشارية على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو على وثائق أخرى صادرة عن

مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4. يتعاون مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع الهيئات الوطنية لوضع المعايير في إعداد

وإصدار المعايير الى أقصى حد ممكن بقصد التشارك في الموارد وتقليل ازدواجية الجهود والوصول الى

إجماع وتقارب في المعايير في مرحلة مبكرة من عملية وضعها. كما يشجع تبني معايير المحاسبة الدولية

في القطاع العام من قبل الهيئات الوطنية لوضع المعايير وغيرها من الهيئات الرسمية كما يشجع المباحثات

مع المستخدمين ربما في ذلك الممثلين الذين يتم إنتخابهم وتعيينهم، ومسئولي الخزينة ووزارات المالية

والهيئات الرسمية المشابهة والممارسين في أنحاء العالم لتحديد إحتياجات المستخدمين لمعايير وإرشادات

جديدة.⁽¹⁾

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2010، ص:4-5.

سابعاً: إجراءات عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

أن عملية إعداد وإصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تخضع الى مجموعة إجراءات تركز على مبدأ التشاور بين جميع الأطراف المعنية وفق المراحل التالية.

1. يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسودات عرض لكافة المعايير المقترحة لإبداء

الملاحظات عليها من قبل الجمهور. وفي بعض الحالات، يمكن أن يصدر المجلس دعوة لإبداء

الملاحظات قبل صياغة مسودة عرض معينة ويتيح ذلك فرصته لأولئك المتأثرين ببيانات مجلس معايير

المحاسبة الدولية في القطاع العام لتقديم المدخلات وإبداء آرائهم قبل إستكمال البيانات والمصادقة عليها.

ويدرس المجلس كافة الملاحظات المستلمة في دعوات إبداء الملاحظات ومسودات العرض أثناء وضع

أحد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

2. يتطلب كل إجتماع لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حضور إثنا عشر عضواً معينين

على الأقسام شخصياً أو عبر رابط إتصال آني.

3. يكون لكل عضوفي مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام صوتاً واحداً، ويجب أن تتوفر

الأغلبية المطلقة وذلك بموافقة ثلثي الأعضاء الذين يحق لهم التصويت على الأقل للمصارفة على دعوات

إبداء الملاحظات ومسودات العرض ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. ويجوز لأحد أعضاء

المجلس أن يفوض شخصاً حاضراً في إجتماع المجلس للتصويت بالنيابة عنه.

4. أن إجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمناقشة وضع المعايير والمصادقة على

إصدارها أو إصدار أوراق فنية تكون علنية، ويتم نشر أوراق جدول الأعمال بما في ذلك محاضر إجتماعات

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الموقع الإلكتروني للمجلس.

5. ينشر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقرير سنوي يوضح به برنامج عمله وأنشطته

والتقدم المنجز في تحقيق أهدافه خلال السنة.

6. يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين بمراجعة مدى فاعلية عمليات مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع

العام كل ثلاث سنوات على الأقل.⁽¹⁾

ثامناً: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs :

لم يكن ليتم تطبيق معايير محاسبية دولية للقطاع العام موحدة على مستوى دول العالم لولم يكن لهذا

التطبيق الموحد مزاياه وفوائده، ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي:

1. التناسق والتناغم Harmonization: ويعني ذلك قيام مؤسسات القطاع العام بتطبيق ذات المعايير

والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني

توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار المعلومات المالية

لمؤسسات القطاع العام بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل Internationalization الممارسات

المحاسبية والتدقيقية.

2. قابلية المقارنة Comparability: ونظراً لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة

المباشرة هي قابلية المعلومات المالية الي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة

Stakeholders، والمفاضلة على أسس واضحة بعيداً عن الاجتهاد والإرتجالية، وبالتالي ترشيد عملية

إتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، والمفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة

وواضحة.

مثال (1): قابلية المقارنة. إفترض أن محافظتين أو بلديتين قامتا بإعداد معلوماتها المالية والأولى

إستناداً إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS والتالية إستناداً إلى معايير محلية مختلفة،

فلا يمكن إجراء المقارنة بين المعلومات المالية للمحافظتين أو البلديتين لإختلاف أسس إعدادهما.

⁽¹⁾ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2010، ص:6-7.

3. مواكبة متطلبات العولمة **Requirements of Globalization**: فالعالم الذي نعيش به أصبح صغيراً لتطور وسائل الاتصال وإزدياد عمليات التبادل بين الدول وإتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والإعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى إنتشار الشركات متعددة الجنسيات، وإنتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية ومنظمة الصحة العالمية وكذلك المنظمات المختلفة الي تتبع الأمم المتحدة، كل ذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة في القطاع العام بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والإبتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب.
4. **تلبية المتطلبات القانونية**: حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASS) ولا تملك حكومة وطنية أو محلية أو أقليمية تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الإنصياع إلى القانون.
5. **تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود**: حيث أن الحكومات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية الدولية كالبنك الدولي أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للمواقف المالية للحكومات التي تحتاج إلى تمويل وأداءها المالي، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء معلومات مالية قد أعدت وفقاً لمعايير محاسبية دولية موحدة، أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد غطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى توجيه المخصصات بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

6. قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية: إذ أن المعلومات المالية التي تعدّ على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيداً من التوضيح والإفصاح عن الأسس التي أعدت المعلومات المالية على غرارها، وبالتالي غموض المعلومات المالية وعدم صلاحيتها لإتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيس من المعلومات المالية المتعلق بتزويد أصحاب العلاقة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في إتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

7. إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: وهذا ينطبق على كافة المواضيع التي تطرقت لها معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASS، حيث أن العالم يصغر يوماً بعد يوم بفعل الثورة في الإتصالات، وتكاتف دول العالم في مواجهة كثير من القضايا المصيرية المشتركة، كما حصل أخيراً في مواجهة الأزمة المالية العالمية، والخطوات التصحيحية التي تم إتخاذها على مستوى دول العالم كافة، إضافة إلى ما نشهده حالياً من محاربة الإرهاب والتصرف بإزاء الأموال الداعمة له بتجميدها وضبط التحويلات المالية ووجود تصورات مشتركة لجميع دول العالم حول الإجراءات المالية التي يجب إتخاذها من قبل الحكومات لوضع البروتوكولات العالمية موضع التنفيذ ما يحقق السلام العالمي.

8. زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، حيث أن هذه المعايير يتم وضعها من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، كذلك فمن شأن الأسلوب المتبع في إصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على مسودات العرض والإستشارات المتاح لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة دول العالم، إثراء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير، مما ينتج عنه الوصول إلى معايير عالية الجودة، وينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.

9. زيادة مستوى التنسيق والإتساق العالميين: فتبرز إلى أرض الواقع تكتلات سياسية اقتصادية مالية نقدية، توجب التنسيق فيما بينها في كثير من القضايا التي قام التكتل، كما هو حال الإتحاد الأوروبي، الذي وصل إلى درجة متقدمة من التنسيق ليس فقط على مستوى الحكومات، بل على مستوى القطاعات

الخاصة، فهو الآن يشهد وجود عملة نقدية موحدة، وتوجيهات Directives على مستوى معظم القضايا الاقتصادية والمالية والمحاسبية، وتلعب المنظمات الأممية دورا بارزا في تحقيق الاتساق والتنسيق العالميين، وما وجود معايير محاسبية دولية للقطاع العام إلا لتعزيز هذا التنسيق والاتساق.

10. تحقيق الشفافية والمصدقية والعدالة: وما ترنو إليه الحكومات هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام، دونما موارد أو خداعاً وزيادة أو نقصان، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس التي تم على غرارها إعداد المعلومات المالية، ويؤيد ذلك أو ينفيه التغذية الراجعة من أصحاب العلاقة عن مدى الاستفادة من المعلومات المالية المنشورة في ترشيد ما تم إتخاذها من قرارات، كذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصداقيتها في تمثيل الواقع المالي للمنشآت الحكومية، مما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع معايير محاسبية للقطاع العام وهي المساءلة والمحاسبة، والوقوف على حقيقة مستويات الفساد وتبرير المديونية العالية.

11. التخلص من عيوب الأساس النقدي: فالأساس النقدي كما سيتم التطرق إليه فيما بعد، قد أدى تطبيقه إلى وجود كثير من السلبيات والمسأوء، وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام، حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها، بالرغم من أن معظم الإنفاق ينتج عنه موجودات وأصول رأسمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبية والمالية فحسب، بل حتى الإحصائية، مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS تضع بذلك الحكومات ومسؤوليها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله، فملكية المال العام تؤول للشعوب والحكومات تشرف عليه وتتفقه وتتعامل معه نيابة عن الشعوب.⁽¹⁾

(1) الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (LAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري " المالي والعمومي " على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24، 25 نوفمبر 2014، ص:19.

تاسعاً: محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS:

لعله من وجهة النظر التي تمت الإشارة إليها من أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية بإعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي:

1. عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASSs بالكامل على مستوى دول العالم

لإختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الإعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الإشارة إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبية في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق بإستخدام المال العام وحسن توجيهه، والأمر يكون مختلفاً كثيراً في الدول النامية بإعتبار غياب المؤسسية والمحاسبة والمساءلة وكثرة أوجه هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام وإتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية، إضافة إلى توجيه الإنفاق في الغالب إلى الإنفاق العسكري.

2. يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة IPSAS أو الأنظمة

والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها: الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، أضف إلى ذلك إلى أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية إستيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASSs لإختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار IPSAS 25 المتعلق بمنافع الموظفين.

3. أن معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASS دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي اصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، وأمر آخر يتعلق بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية، وأخيرا فإن المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثاقبة أحيانا، وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير، وإذا تم النظر إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASSs نجد أنها عملية مستمرة دائمة التغيير.

4. إختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام PSASS، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك إعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام PSASS إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية.

5. الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية.

6. عدم توفر النية والجدية لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASSs وذلك لأسباب تعلق بتغييب المؤسسة المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة.

7. التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وهذا التطور نابع من التطور المستمر

لمصدر هذه المعايير - وهي معايير -IFRS-، ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs أشكالاً عديدة كتعديل المعايير، وإلغاء بعض البدائل المحاسبية، وتعديل التعريفات، وإلغاء بعض الممارسات المحاسبية، ودمج التفسيرات في المعايير، ودمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها، وسحب بعض المعايير، وإلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة، وفصل المعيار إلى أكثر من معيار.

8. المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير، حيث أنها تصدر عن خبراء في المحاسبة، وليس من السهولة فهمها، حيث أنها تتطلب تأهيلاً عالي المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للتدريب عليها، ليتسنى فهمها بداية قبل تطبيقها، وإلا فإن عدم فهمها أو اللبس في فهمها قد يؤدي إلى تشويه وتحريف في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية، إضافة إلى أن تطبيقها يتطلب نقلة توعية من المحاسبة الحكومية التقليدية إلى المحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، علاوة ما يمكن أن يؤديه المستفيدون من عدم وجود هذه المعايير من مقاومة لتطبيقها.

9. إختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، ففي حين نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، كالديمقراطية وحدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصارمة والمؤسسية العالية ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هي تطبيق هذه المعايير بإعتبار دورها الرقابي على الحكومة من خلال دواوين المحاسبة والرقابة والتفتيش، إضافة إلى إختلاف ثقافة التعامل مع المال العام والحزم وغير ذلك من العوامل، التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، الأمر الذي تفتقر إليه الدول النامية الذي تستهين بنظرتها للمال العام وتوجيهه إلى مصارف لا يوجد للسلطة التشريعية أدنى رقابة عليها.

10. عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير المالية الدولية IFRSS، باعتبار هذه المعايير ما تم الإستناد إليها عند إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، فهناك كثير من التعديلات التي تمت على معايير التقارير المالية الدولية IFRSS ولم يتم عكسها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS، ولعل من أبرزها ما يتعلق بالقيمة العادلة التي ورد تعريفها في كثير من المعايير، ولكن لم يتم أخذ التعديل الذي تم على التعريف بعد صدور المعيار IFRS 13 المتعلق بقياس القيمة العادلة حيث تم تعريف القيمة العادلة "القيمة التي يمكن إستلامها نتيجة بيع الأصل أو دفعها لتحويل الإلتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس" بينما التعريف الذي لا يزال يتم تداوله في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS هو أن "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو دفعها لسداد الإلتزام بين أطراف ذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية"، وهذا يضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASS موضع تساؤل هام بالنص صراحة على أن هذه المعايير مستقاة من معايير التقارير المالية الدولية IFRSS.⁽¹⁾

(1) الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (LAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري " المالي والعمومي " على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24، 25 نوفمبر 2014، ص:21.

المبحث الثالث

الإطار العام والأنشطة الرئيسية لمعايير المحاسبة الدولية:

إن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بالمؤسسات العمومية، وتتضمن مؤسسات القطاع العام الحكومات الوطنية والمحلية والمنشأة المكونة لها. يقصد بالمحاسبة العمومية هي كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجالس الدستوري، والمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والميزانيات والجمعيات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

حيث تلعب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الدور الفعال في ما يتعلق بمعايير إعداد وعرض إحصائيات المالية العامة وهي بمثابة جزء من الجهد العالمي المبذول من أجل الرقي والتحسين للمحاسبة العمومية، وشفافية عمليات الحكومة⁽¹⁾.

أولاً: الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

من بين دول العالم، باشرت 40 دولة إنتقالها من محاسبة الصندوق الى محاسبة الذمة المالية أو الحقوق المثبتة من خلال التقيد المحاسبي للإستثمارات، الإهلاكات، المخزونات وحسابات الموردين. ويمكن تصنيف مدى تقدم الدول في تطبيق هذه المعايير الى أربعة مستويات.

- **المستوى الأول:** يضم الدول الأكثر تقدماً في تطبيق المعايير الدولية في المحاسبة العمومية: كندا نيوزلندا، استراليا، بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية.
- **المستوى الثاني:** ضم الدول التي أعدت مخططاً محاسبياً وفقاً للمعايير الدولية وهذا منذ سنة 2006، وباشرت العمل به على مستوى محاسبتها العمومية، من هذه الدول فرنسا، اليابان، إيطاليا وإسرائيل.

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، الجزء الأول، الطبعة 2010: ص 21.

- **المستوى الثالث:** يتضمن الدول التي شرعت في إعداد مشروع مخطط محاسبي وفقاً للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية، كما قاموا بتعديلات على مستوى تشريعاتهم القانونية. من هذه الدول: باكستان، أفغانستان، إذربيجان، أندونيسيا، لبنان، منغولية، هولندا والنرويج.

- **المستوى الرابع:** يتضمن الدول التي قررت أما تحت ضغط أو بتشجيع من صندوق النقد الدولي والبنك العالمي الانتقال للمعايير الدولية الجديدة، وبالتالي ضمان مراقبة شفافة للأموال المقدمة لهذه الدول. من بين هذه الدول الجزائر، كينيا، البانيا والهند.

أن الموازنة تقوم أساساً على الإيرادات والنفقات، في حين أن الميزانية تركز على الأصول والخصوم، وفي هذا الإطار جاءت المعايير الدولية في المحاسبة العمومية للانتقال من موازنة الدولة، هذا الانتقال تجسده أساساً فكرة الحقوق المثبتة. تقوم هذه الفكرة على ضرورة التقييد المحاسبي لكل ما للدولة أو ما عليها وعرض هذه المبالغ في جداول مالية لتعكس الصورة الحقيقية للوضع المالية الدولية.

هذه الوضعية تبرزها خمس جداول مالية جديدة كما هو الشأن في المحاسبة التجارية هي:

1. **جدول الوضعية المالية:** أو الميزانية والتي تضم في جانبها الأصول والخصوم لإيرادات والنفقات.

2. **جدول الأداء المالي:** وهو يقابل تماماً جدول حسابات النتائج في المحاسبة التجارية.

3. **جدول تدفقات الخزينة:** يهتم بحركة الأموال في الخزينة.

4. **جدول التغيرات:** يسمح بالمقارنة بين الميزانية وجدول حسابات النتيجة.

5. **تعليمات حول الجداول المالية:** يسمح بتوضيح وتفسير البيانات الواردة في الجداول السابقة.⁽¹⁾

(1) عبد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص: 8-9.

ثانياً: الأنشطة الرئيسية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يركز نشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين على تطور معايير إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية المعدة للإستخدام من قبل منشآت القطاع العام حول العالم، إذ قام بتطوير مجموعة شاملة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي توضح متطلبات إعداد التقارير المالية للحكومات وغيرها من مؤسسات القطاع العام. تمثل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية من قبل منشآت القطاع العام. سيعمل تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في العديد من الإختصاصات على تحسين المساءلة والشفافية المتعلقة بالتقارير المالية التي تعدها الحكومات ووكالاتها.

حيث تضمنت الأنشطة الرئيسية وضع هيكل معايير المحاسبة الحكومية الدولية من خلال مرحلتين، حيث أنتجت المرحلة الأولى التي إمتدت من سنة 1996 الى سنة 2002 عددا من المعايير من خلال تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ذات الصلة. ومنذ سنة 2002 ركزت المرحلة الثانية على قضايا محددة في القطاع العام. تم وضع معايير المحاسبة الحكومية الدولية على أساس الإستحقاق بإستثناء معيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل بعض الدول مثل العديد من البلدان النامية والتي تكون غير مستعدة لإعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي⁽¹⁾.

وأن هيكل IPSASS يتمثلا بالمعايير الآتية:-

أ. المعايير العامة للاعتراف والقياس المحاسبي وهي أربعة معايير:

المعيار رقم 4:- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

المعيار رقم 9:- الإيراد من المعاملات التبادلية.

المعيار رقم 23:- الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

المعيار رقم 29:- الأدوات المالية، الإعتراف والقياس.

⁽¹⁾Chan, James L., INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS CONCEPTUAL AND INSTITUTIONAL ISSUES,2008, p:4.

ب. المعايير العامة لإعداد التقارير وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة عشرة معيارا وهي:

المعيار رقم 1:- عرض البيانات المالية.

المعيار رقم 2:- بيانات التدفق النقدي.

المعيار رقم 3:- السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

المعيار رقم 6:- البيانات المالية الموحدة.

المعيار رقم 8:- الحصة في المشاريع المشاركة.

المعيار رقم 10:- التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع.

المعيار رقم 14:- الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير.

المعيار رقم 18:- تقديم التقارير حول القطاعات.

المعيار رقم 20:- الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.

المعيار رقم 22:- الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي.

المعيار رقم 24:- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

المعيار رقم 28:- الأدوات المالية، العرض.

المعيار رقم 30:- الأدوات المالية، الإفصاح.

ج. معايير لعناصر محددة من الكشوف المالية وتتضمن هذه المجموعة أربعة عشر معيارا هي:-

المعيار رقم 5:- تكاليف الإقراض.

المعيار رقم 7:- المحاسبة عن الإستثمارات الزميلة.

المعيار رقم 11:- عقود الإنشاء

المعيار رقم 12:- المخزون.

المعيار رقم 13:- عقود الإيجار.

المعيار رقم 15:- الأدوات المالية الإفصاح والعرض.

المعيار رقم 16:- العقارات الإستثمارية.

المعيار رقم 17:- الممتلكات والمصانع والمعدات.

المعيار رقم 19:- المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة.

المعيار رقم 21:- إنخفاض الأصول غير المولدة للنقد.

المعيار رقم 25:- منافع الموظفين.

المعيار رقم 26:- إنخفاض الأصول المولدة للنقد.

المعيار رقم 27:- الزراعة.

المعيار رقم 31:- الموجودات غير الملموسة.

علما بأن هناك أربعة معايير من التي سبق ذكرها محددة للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها في

القطاع الحكومي وهي⁽¹⁾:-

معيار رقم 21 إنخفاض قيمة الموجودات غير المولدة للنقد:- وهي الموجودات الثابتة التي لا تولد عائد تجاري. ويهدف هذا المعيار الى وصف الإجراءات التي تطبق لتحديد ما إذا إنخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة.⁽²⁾

المعيار رقم 23 الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات):

يهدف هذا المعيار الى تحديد إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية بإستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي الى الإندماج.⁽³⁾

المعيار رقم 24 عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية:

يتطلب هذا المعيار بأن يكون الإفصاح خارج الكشوف المالية ويتضمن الإفصاح عن الموازنة الاصلية والنهائية مع الإيرادات المخططة والإعتمادات، المبالغ الفعلية وتوضيح الإختلافات.

ثالثاً: إستخدامات معايير المحاسبة الدولية:

أوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن المعايير تستخدم كما يلي⁽⁴⁾

1. كمتطلبات قومية.
2. كأساس لبعض أو جميع المتطلبات القومية.
3. كإسترشاد لتلك الدول التي تطور متطلبات خاصة بها.
4. من قبل السلطة التنظيمية (المنظمة) للشركات المحلية والأجنبية.
5. من قبل الشركات ذاتها.

أن ميثاق مجلس معايير المحاسبة الدولية وأعماله لا يستوعبان الفروق القومية لأن كل دولة لها مجموعة

مستخدمي المعلومات المالية الخاصة بها (ملاك- مقرضون - مستخدمون - حكومة وغير تلك).

⁽¹⁾Chan, James L., INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS CONCEPTUAL AND INSTITUTIONAL ISSUES,2008, p:5.

⁽²⁾ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة مجموعة طلال أبوغزالة، ج2، عمان 2009، ص:669.

⁽³⁾ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة مجموعة طلال أبوغزالة، ج2، عمان 2009، ص:697.

⁽⁴⁾ مارتل كلارك وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي وأحمد كاجيجي، (دار المريخ:الرياض) ،2004م، ص:128.

وجميعهم يعملون داخل البيئة الثقافية والإجتماعية والقانونية والسياسية والاقتصادية، وقد تختلف الأهمية النسبية للمستخدمين من بلد لآخر وقد طالع العديد من الكتاب صعوبة تحقيق توفيق دولي فعال. فركزوا بشكل عام على مدى إظهار معايير مجلس المحاسبة الدولية للتسوية بين المتطلبات المحلية المختلفة إضافة الى التسوية التي يتم القيام بها للتغلب على هذه الإختلافات، ونتيجة لذلك نجد أن التسوية، تؤدي الى تبني الممارسات القومية ذات القاسم المشترك الأقل بين القومية المختلفة كذلك من المرجح أن تكون مثل هذه المعايير ذات تأثير ضعف على الممارسات القومية المختلفة كذلك من المرجح أن تكون مثل المعايير ذات تأثير طفيف على الممارسات المحاسبية في البلدان التي لديها سلفاً أنظمة شاملة ل معايير المحاسبة.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية وسلفه لجنة معايير المحاسبة الدولية حتى العام 2003م 41 معياراً، وخمسة معايير من معايير التقرير المالي الدولي تعطي مجموعة مختلفة من الموضوعات مثل الإفصاح عن السياسات المحاسبية، وقوائم التدفقات النقدية، والاستهلاكات، والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها قائمة التغيير في المركز المالي والبنود غير العادية، وبنود السنوات السابقة، والتغيرات في السياسات المحاسبية، والبحث والتطوير وضرائب الدخل، والصرف الاجنبي، وقد تمت مناقشة جميع هذه الموضوعات.

رابعاً: أهمية معايير المحاسبة الدولية:

تتبع أهمية معايير المحاسبة الدولية خلال الآتي⁽¹⁾

1. توحيد وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق والممارسات التي يتم بها تحديد وقياس الأحداث المتشابهة، وإيصال نتائج الأعمال الى مستخدمي القوائم المالية المباشرين وغير المباشرين، بحيث يمكن الإعتماد عليها والإستفادة منها في إتخاذ القرارات المناسبة.

2. تساعد معايير المحاسبة الدولية على التخطيط والمتابعة على المستوى القومي، مما يترتب عليه أن تكون البيانات القومية صحيحة وتعبر عن الواقع.

⁽¹⁾عابدين، حسني، إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات فلسطين- دراس تحليلية تطبيقية، جامعة النيلين، السودان، 2006، ص:29.

3. الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي الى تقليص الفروقات القائمة في الأساليب والممارسات المحاسبية بين الدول خصوصاً فيما يتعلق بقياس الأرباح والمركز المالي ويجعل القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن نتائج الأعمال والأوضاع المالية.
4. تطبيق معايير المحاسبة الدولية يعتبر خطوة مهمة باتجاه التعاون والتنسيق والتوحيد المحاسبي بين الدول المختلفة، وبالتالي تطوير مهنة المحاسبة.
5. تطبيق معايير المحاسبة الدولية سيوفر جهداً كبيراً وأموالاً طائلة من قبل أعضاء الدول النامية، كانت ستحتاج اليها لوضع المعايير المحلية.
6. إن إستخدام معايير المحاسبة الدولية سيسارع في تطوير معايير عربية وإسلامية.
7. إن إستخدام معايير المحاسبة الدولية سوف يقدم حماية أكبر للمساهمين والجمهور بشكل عام.
8. سوف يتلاشى أوجه التضارب في الممارسات والبدائل المحاسبية.

خامساً:-متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية:

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من إندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هوما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساساً فيما يلي:

1. التأهيل العلمي والعملي: يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف)

المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علمياً وعملياً ليكونوا قادرين علي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم أصبح مطالباً بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في العراق لا تتوفر لديهم الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير،

فضلا عن أن يفهموها ويطبقوها تطبيقا سليما، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في العراق فقط بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2. الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها: قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... إلخ.

3. دور الإعلام: للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع إية معايير أو مفاهيم أخرى، ولاشك أن هذا الدور شبه غائب في العراق، فليس هناك إهتمام إعلامي كهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أويوم دراسي... إلخ) من دون فسخ المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.⁽¹⁾

سادساً: -أهم القضايا التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

هناك مجموعة من القضايا يجب أخذها بعين الاعتبار عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وذلك بهدف توفير أعلى درجة من الإلتزام للتطبيق عند الممارسة المهنية وهذه القضايا هي⁽²⁾

1. التوازن بين الإطار الفكري والتطبيق العملي للمعيار:

يجب أن يكون هناك توازن بين الإطار الفكري والإطار التطبيقي للمعيار المحاسبي، إذ يجب أن يشتمل الإطار الفكري على وصف جيد للمشكلة التي يتناولها المعيار والنظريات والطرق الشائعة لحلها، وكذلك الحل الذي يقدمه المعيار لهذه المشكلة.

⁽¹⁾ www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=278502

⁽²⁾ عصاف، عاشور، الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، 2001، ص: 11-27.

2. التوازن في المعلومات لأصحاب المصالح المتعارضة:

تعتبر هذه القضية من أخطر القضايا التي تواجه معايير المحاسبة الدولية، لأن مستخدمي المعلومات المالية الناتجة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية لا يمكن تصنيفهم بدرجة واحدة، فقد يحصل بعض المستخدمين على المعلومات ولا يحصل عليها الآخرون، بل قد يكون هناك تعارض بين أغراض وأهداف المستخدمين للقوائم المالية.

3. العواقب الاقتصادية للمعايير المحاسبية:

تعتبر الأسواق المالية العالمية للأوراق المالية هي مجموع الأسواق المحلية للدول، وقد ينشأ إختلاف في جوهر وطبيعة الأهداف فيما بين الأسواق، ونظراً لهذا التباين يصبح إتخاذ القرار الإستثمار متصفا بالتباين، ومن ثم فإنه عندما لا تتدخل الدول لحل مشكلة إتجاهات السوق فإن الحل يخضع للإجتهدات، الأمر الذي يتولد عنه التعارض والسياسات الاقتصادية المتضاربة.

سابعاً: - الجهات التي تتبنى تنسيق المعايير المحاسبية الدولية:

تعود فكرة تدويل المعايير المحاسبية الى مؤتمرات الدولية حيث أنعقدت أول هذه المؤتمرات في مدينة لويس 1904م، ثم توالى المؤتمرات الدولية للمحاسبين خصوصاً، ويمثل المؤتمر الدولي المنعقد في باريس 1967م أول محاولة جادة لتدويل معايير المحاسبة إذ تمخض عنه تشكيل هيئة عمل دولية أوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة ولا بد من الإشارة الى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية المعروفة إختصاراً بـ (IASC) (International Accounting Standard Committee) ليست الجهة الوحيدة التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية إذ أن هناك العديد من الجهات التي تعمل على إعداد المعايير سوى على المستوى الدولي أو الأقليمي نذكر منها على سبيل المثال.

1. المجموعة الأوروبية (EU) (European Community):

تعود جذور إنشاء هذه المجموعة للعام 1948م حيث تعمل على تنسيق المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء فيها. الا أن بعض الباحثين يوجهون الإنتقادات للمعايير التي تضمنتها التوجهات الصادرة من

المجموعة الأوروبية (EU) من ناحية تركيزها على المحاسبة المالية ومن ناحية عدم إمكانية تعميم هذه المعايير عالمياً باعتبارها تعد من قبل هيئة شكلية حكومية، في حين أن التوجه الدولي لإعداد المعايير بإتجاه الإعتماد على القطاع الخاص في إعداد المعايير المحاسبية.⁽¹⁾

2. جمعية المحاسبين لدول أمريكا اللاتينية (IAA):

(International Federation of accounting Association)

أنشأت في العام 1949م وقد بلغ عدد أعضائها عشرين عضواً وتهدف الى تحسين الأنظمة المحاسبية في البلدان الاعضاء.

3. الإتحاد العربي:

تم تأسيس الإتحاد العربي في القاهرة في العام 1971م ثم نقل الى بغداد عام 1979م وقد أولى الإتحاد إهتماماً بالمعايير المحاسبية من خلال المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق الذي أنشأ لجنة خاصة بالبحوث والمعايير قامت بدراسة وإعداد معيار يعالج المخزون، كما شكل لجنة لإعداد معيار يعالج التضخم عام 1982، ولم يلحظ إنتشار هذين المعيارين أو إستخدامهما، كما تم تشكيل لجنة لإعداد المعايير المحاسبية على ضوء معايير المحاسبية الدولية ولم يلحظ أثر ملموس لنشاط هذه اللجنة.

4. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

(International Accounting Standard Committee)

من خلال المنظمات سابقة الذكر تظهر جوانب قصور كل منها سواء من حيث عدم شمول المعايير الصادرة عن بعضها لدول العالم كافة أو عدم شمول بعضها للقياس والإفصاح، فضلاً عن عدم إهتمام بعضها بمشاكل الدول النامية وهنا أفسح المجال أمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتتولى إعداد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي وتمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) هيئة خاصة مستقلة تعمل على توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية بواسطة منشآت الأعمال في مختلف دول العالم، وقد

⁽¹⁾حسن مصطفى هلال، المعايير المحاسبية الدولية الجذور والحصاد والمستقبل، ورشة عمل بعنوان ابداعات محاسبية، 2005م، ص:18.

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية في العام 1973م من قبل الهيئات المهنية في كل من أستراليا، كندا، هولندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية، المكسيك، وقد بلغ عدد أعضائها ثمانية عشر عضوا ومائة هيئة محاسبية يعملن في مختلف القطاعات الصناعية والتجارية والتعليم ومهنة المحاسبة والوحدات الحكومية، وتهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ⁽¹⁾ الى

1. إعداد ونشر المعايير التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والعمل على جعلها مقبولة على نطاق عالمي.

2. العمل بوجه عام على تحسين وتنسيق الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

5. مجلس إتحاد المحاسبين الدولي (IFAC):

(International Federation of Accounting Committee)

إستبدلت لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة (ICCAP) بمجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين بناء على قرار المؤتمر الدولي الحادي عشر المنعقد في ميونخ 1977م، حيث يهدف الإتحاد الى إنجاز دليل لمهنة المحاسبة من النواحي المهنية والأخلاقية والتعليمية، ويسعى نحو تحقيق تعاون دول في مهنة المحاسبة من خلال العمل على إيجاد معايير محاسبية منسقة.

6. إتحاد المحاسبين الآسيويين (Asian Federation of Accountants):

أنشئ في بانكوك عام 1977م وكانت الغاية من أنشاءها إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق في الدول الآسيوية بحيث تأخذ بعين الإعتبار الظروف الإجتماعية والثقافية والحضارية لتلك الدول، وقد أصدر أول مجموعة من المعايير عام 1979م ويضم الإتحاد في عضويته تسعا وعشرين منظمة آسيوية من إحدى وعشرين دولة.

⁽¹⁾L.A.Nikolai and J.D.Baziely, Intermediate Accounting,8, ed. (South Western Publishing Co, 1998), p:221.

ثامناً: - دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASS) في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في

العراق:

تعد المعايير المحاسبية المكون العملي والأخير للإطار المفاهيمي للمحاسبة، فهي بحكم تأثيرها وإرتباطها المباشر بالممارسة المحاسبية تحظى بإهتمامات ونقاشات كبيرة داخل وخارج المحاسبة ربما يفوق سواها من قضايا ومفاهيم. وبالنظر إلى الدور المفترض للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، فقد تم تناول تلك المعايير من جوانبها المختلفة بهدف التعرف على أهميتها ومجالات الإستفادة الممكنة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي.⁽¹⁾ حافظت معظم الحكومات في جميع أنحاء العالم على موازنتها ونظامها المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في المحاسبة أو الأساس النقدي المعدل. ومع ذلك، فإن العديد من هذه الحكومات في عملية التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي تهدف إلى تحديد قيمة الموجودات التي تمتلكها ومجموع المطلوبات المستحقة. ومعظم هذه الحكومات لا تزال مستمرة للحفاظ على نظم موازنتها على الأساس النقدي في المحاسبة. ولتوفير المعايير المحاسبية لهذه الحكومات في جميع أنحاء العالم تم وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS⁽²⁾ ويمكن أن تساهم هذه المعايير، من خلال تطبيق أساس الإستحقاق، على تحقيق الفوائد التالية⁽³⁾:

1. تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام.
2. التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال التطبيق المعقول للمعايير المحاسبية على أساس الإستحقاق.
3. توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج.

(1) المفضل، إبراهيم عبد القدوس احمد، المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، إطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد -جامعة دمشق، 2008، ص:126.

(2) Hughes ; Jesse w.; Transitioning from current Basis to Full Accrual Basis of Countries.; Journal of Government financial management. volume: 56.Issue:3; 2007, p:1.

(3) Fran van, public sector accounting standards: strengthening accountability and improving governance. (Public Sector), 2008, p:3-4.

4. تحسين الإتساق وقابلية الكشوف المالية للمقارنة نتيجة للمتطلبات التفصيلية والإرشادات الواردة في كل معيار.

ولغرض إعتقاد المعايير المحاسبية للقطاع العام يمكن إتباع إستراتيجية النهج التدريجي لتبني هذه المعايير، لأن عملية إعتقاد هذه المعايير يتطلب إعادة تقويم السياسات المحاسبية والتي هي عنصر مهم لإعتقاد IPSAS، كما أنها ستحدد معظم التغييرات الأخرى التي يتعين إدخالها والتي تؤثر على النظام، العمليات التشغيلية، الإجراءات، جمع البيانات، نظام الرقابة الداخلية والتدريب.⁽¹⁾

حيث تعبر السياسات المحاسبية على مستوى المنشأة عن "مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية". ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد.⁽²⁾

وناقش⁽³⁾ النهج المتدرج لإعتقاد IPSAS الذي يمكن إستخدامه من قبل الحكومات في البلدان النامية للمساعدة في عملية الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق المحاسبي، حيث يقترح إعتقاد المعيار الدولي للقطاع العام على الأساس النقدي كنقطة بداية، لأن المعلومات المطلوبة للامتثال لهذه المعايير بشكل عام غير متاحة بسهولة في معظم البلدان، فضلا عن ذلك، فإن الإمتثال للمعايير المحاسبية الدولية على الأساس النقدي هو معيار محاسبي معتمد دوليا.

ويرى الباحث يمكن إتباع إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الإستحقاق لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال إعتقاد ما يلائم البيئة الحكومية العراقية من معايير المحاسبة الحكومية الدولية. لأن التطبيق الناجح لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية يتطلب ترسيخ الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال تنظيم الدورات التدريبية والبرامج التعليمية على نحو متواصل

⁽¹⁾United Nations Development Program me، UNDPs IPSAS Adoption Strategy، 2009، p:2.

⁽²⁾ الشيرازي، مهدي عباس، النظرية المحاسبية، مطبعة ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص:100.

⁽³⁾Hughes ; Jesse w.; Transitioning from current Basis to Full Accrual Basis of Countries.; Journal of Government financial management. volume: 56.Issue:3; 2007، p:1.

ومستمر وإضافة موظفين متخصصين في المحاسبة ومؤهلين للتعامل مع أساس الإستحقاق وهذا يتطلب فترة زمنية ليست بالقصيرة. فضلا عن طبيعة ومدى ملائمة النظام المحاسبي القائم، وخصائص ومتطلبات البيئة التي سيعمل فيها النظام.

وعلى الرغم من أن هذه المتطلبات تعد من الصعوبات لإعتماد أساس الإستحقاق، إلا أن لهذا الأساس منافع واسعة كما أشارت إليها دراسة IPSASB رقم (14)، ويعتقد الباحث بأن هذه المنافع ضرورية في ظل النظام الإتحادي في العراق لأهميتها في مسالة الحكومات المحلية المنتخبة في الأقاليم والمحافظات، حيث جاء فيها أن المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المعدة على أساس الإستحقاق المحاسبي نافعة لأغراض المسالة وإتخاذ القرارات، كما أشارت الدراسة أن التقارير المالية المعدة على أساس الإستحقاق تسمح للمستخدمين بأن يقوموا بـ: (1)

1. تقييم المسألة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة، وتوزيع تلك الموارد.
2. تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.
3. إتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد أوالدخول معها في صفقات تجارية.

وأن إعداد التقارير على أساس الإستحقاق يمكن من:

1. إظهار كيفية قيام الوحدة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
2. يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على إستمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة إلتزاماتها.
3. يظهر المركز المالي للوحدة والتغيرات في المركز المالي.
4. يعطي الوحدة الفرصة للإظهار النجاح في إدارة مواردها.
5. مفيد في تقييم أداء الوحدة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها.

أن خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق من خلال إعتماد

ما يلائم البيئة الحكومية في العراق من معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASS تتمثل بالآتي:-

(1)IFAC "study no.14 transition to the accrual basis of Accounting:Guidance for public sector or Entities " ; 3nd Edition ;2011, p:12.

الخطوة الأولى:- تحديد وحدة الإبلاغ الحكومية.

الخطوة الثانية:- إعتقاد الجزء الأول - المتطلبات الإلزامية- من معيار المحاسبي الدولي الحكومي بموجب الأساس النقدي.

الخطوة الثالثة:- إعتقاد الجزء الثاني- المتطلبات غير الإلزامية- من معيار المحاسبي الدولي الحكومي بموجب الأساس النقدي.

الخطوة الرابعة:- إعتقاد ما يلائم البيئة العراقية من المعايير التي تعتمد على أساس الإستحقاق.

تاسعاً: أبرز جوانب التحديث ونطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق:

1. أبرز جوانب التحديث في النظام المحاسبي الموحد هي.

- فصل قيمة الأرض عن البناء عند إقتناء المباني عن طريق الشراء.
- الإعتراف بخسائر إستبدال الموجودات الثانية.
- الأخذ بالمعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة والمتداولة المتضررة والمفقودة نتيجة الحرب والظروف غير الطبيعية.
- المعالجة المحاسبية لنشاط التشييد بحسب طريقة قياس نتيجة النشاط (نسبة الإنجاز أو العقد التام).
- المعالجة المحاسبية لرسملة نفقات الافتراض.
- المعالجات المحاسبية لرسملة نفقات البحث والتطوير.
- الأخذ بحساب الإستثمارات العقارية لأغراض المتاجرة والإعتراف بخسائر هبوط قيمة الإستثمارات.
- التوسع في المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي بشقيه (النباتي والحيواني).
- إعتقاد مفاهيم وكشوفات المحاسب القومي المحدث من قبل وزارة التخطيط، بالإسترشاد بنظام الحسابات القومية المعد من قبل الأمم المتحدة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ ديوان الرقابة المالية، نظام المحاسبة الموحد في العراق، ط2، 2011، ص:8.

2. نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد:

أ. يطبق النظام الموحد على جميع الوحدات الاقتصادية في القطاع العام وإدارات التمويل الذاتي التي تتعامل على أسس اقتصادية وتستهدف تغطية كلف إنتاجها أو أكثر عموماً بغض النظر عن إرتباطها الإداري مع مراعاة ما يلي:-

- يطبق النظام المحاسبي الموحد على الوحدات الاقتصادية الإنتاجية بإعتبار أن نفقاتها توزع على التشكيلات التابعة لها.

- يطبق النظام على جميع مراكز التدريب التي تعمل لصالح الجهات الإنتاجية بإعتبار أن نفقات هذه المراكز توزع على المنشآت الإنتاجية المستفيدة منها.

- يشمل تطبيق النظام منشآت دور النشر والطباعة والتوزيع بغض النظر عن حجم الدعم والإعانات التي تستلمها من الدولة بإعتبارها منشآت إنتاجية ينطبق عليها المفهوم الوارد أعلاه.

- تعتبر جميع مؤسسات ومنشآت القطاع العام التي تمارس أعمال التشييد والمراكز الإستشارية والمختبرية المتعلقة بها مشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد بإعتبارها من الجهات التي يفترض بها التعامل على أسس اقتصادية.

- يطبق النظام على كافة منشآت القطاع العام السياحية بإعتبارها من المنشآت الإنتاجية التي تتعامل على أسس اقتصادية.

ب. يشمل تطبيق النظام جميع الجمعيات التعاونية.

ج. يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع شركات القطاع المختلط.

د. تستثنى من تطبيق النظام المحاسبي الموحد الجهات الآتية:-

- الوزارات والدوائر التي تعتبر موازنتها جزءا من موازنة الدولة الاعتيادية.

- المصارف

- شركة التأمين (1)

أن عدد معايير المحاسبة الدولية (IAS) (31) معيار و (9) معايير دولية لإعداد التقارير المالية

(IFRS) (Internationals Financial Reporting Standards) في حين أن معايير المحاسبة الصادرة عن

مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق هي (14) معيار، هناك (ثلاث) معايير لا يوجد ما

يقابلها في مسمى المعايير الدولية وكما موضح في الجدول رقم (2).

جدول (1-3-2) معايير عراقية لا يوجد ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية

ت	رقم المعيار الدولي	اسم المعيار الدولي	سنة إصدار المعيار
1	2	تكاليف البحث والتطوير	إذار/1992
2	8	المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار	تموز / 1997
3	12	الأرباح والخسائر الرأسمالية	آب / 2000

وهذا يوضح أن هناك أحداث مالية واقتصادية خاصة بالعراق لم ترد لها معالجات في معايير المحاسبة

الدولية وذلك لخصوصية تلك الأحداث، وفي ذات الوقت هناك (6) معايير لا يوجد ما يقابلها ضمن المعايير

العراقية وكما موضح في الجدول رقم (2).

(1) ديوان الرقابة المالية، نظام المحاسبة الموحد في العراق، ط2، 2011، ص:8.

جدول (2-3-2) معايير دولية لا يوجد ما يقابلها في معايير المحاسبة العراقية

ت	رقم المعيار	اسم المعيار الدولي	سنة الإصدار
1	IAS 40	الإستثمار العقاري	نيسأن / 2000 22 مايس / 2008
2	4IFRS	عقود التأمين	مايس / 2004
3	6IFRS	البحث والتتقيب عن الأصول التعدينية	كانون الأول / 2004
4	7IFRS	الأدوات المالية	آب / 2005
5	8IFRS	القطاعات التشغيلية	نيسأن / 2009
6	9IFRS	الأدوات المالية	ت2 / 2009

(مجلة المثى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد 3، 2012)

من خلال ما ورد في الجدول رقم (2-3) ورقم (3-3) يرى الباحث ضرورة إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية وكذلك إمكانية توفير قراءات موحدة للقوائم المالية لإضفاء الوضوح والإعتمادية والمصدقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والإعتماذ عليها وبذلك تقل الفجوة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغرض الوصول الى توحيد محاسبي عالمي.

المبحث الرابع: العوامل المؤثرة على الأداء المالي¹

أولاً: العوامل الخارجية

قسمت العوامل الخارجية (البيئة الخارجية للوحدة الاقتصادية) من قبل الباحثين إلى العوامل التالية:

- 1- التعليم والبحث المحاسبي.
- 2- القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق.
- 3- المنظمات والهيئات والجهات المحلية والدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق.

وفيما يلي شرح مبسط لكل فقرة مما يبق من العوامل الخارجية:

1. التعليم والبحث المحاسبي

إن وجود نظام تعليمي جيد ما هو إلا قاعدة تستند على الوحدات الاقتصادية في إعداد ملاكات مهنية كفاءة وقادرة على الاستجابة للمتغيرات والظروف المحيطة ببيئة العمل، لأهمية هذا الأمر فقد تطرقت عدة الى التعليم المحاسبي في العراق وكما يلي:

هدفت دراسة (عودة) إلى تحديد دور المحاسبين القانونيين في تطوير وتقديم مهنة التعليم المحاسبي في أقسام المحاسبة في العراق، وتوصلت إلى ضرورة إشراك المحاسبين القانونيين في التعليم المحاسبي من خلال ضم هؤلاء المحاسبين القانونيين لهيئات التدريس في أقسام المحاسبة، لا سيما في التدقيق والرقابة المالية (عودة، 2002). في حين أكدت دراسة (الحبيطي ورمو) على ضرورة التكامل بين مهنة المحاسبة والتدقيق والتعليم المحاسبي والبحث العلمي لخدمة التنمية الاقتصادية في العراق (الحبيطي ورمو، 2004)، فضلاً عن ذلك حددت الدراسة عدد من المشاكل التي يعاني منها قطاع التعليم المحاسبي في العراق وأهمها:-

● نقص الأستاذة المؤهلين.

● عدم توفر الكتب المحاسبية.

¹ البدران عبد الخالق وآخرون، العوامل المؤثرة في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جامعة كربلاء، المجلد 7، العدد 26، ص ص 162-169-182.

- عدم استجابة المناهج الحالية للمتغيرات والتطورات واحتياجات المجتمع.
 - عدم اعتماد الطرق والأساليب التي تحقق الاستفادة من التدريب العلمي الطلبة.
- وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون النظام التعليمي المحاسبي مرناً لكي يتمكن من مسايرة النظورات، وكذلك اللجوء إلى الطرق الحديثة في التدريس والابتعاد عن التلقين والاعتماد على دراسة الحالة والحلقات النقاشية.

2. القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة:

تناولت عدة دراسات وأبحاث على تقييم مدى توفر وملاءمة التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق، حيث أن قوة التشريعات والقوانين تساهم إيجاباً في توفير بيئة ملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأوضحت عدة معوقات تحول دون توفر بيئة داعمة للتطبيق ومنها:

- قصور التشريعات في الدول النامية في تحديد مسؤولية مدقق الحسابات.
- عدم اشتراط القانون على التأهيل المستمر للمدققين.
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية.

3. المنظمات والهيئات والجهات المحلية والدولية المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق:

فيما يخص دور المنظمات المنظمة لمهنة المحاسبة ولاحظ كذلك دور المنظمات الآتي:

- غياب دور المنظمات والهيئات المهنية.
- ضعف دور المنظمات في تدريب منسوبيها.
- عدد كبير من المحاسبين خارج عضوية المنظمات.

ثانياً. العوامل الداخلية

العوامل الداخلية (البيئة الداخلية للوحدة الاقتصادية) حددها الباحثون بثلاثة عوامل هي :

1. رصانة نظم الرقابة الداخلية.
2. تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
3. كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية العراقية، ومراقبي الحسابات في ديون الرقابة المالية.

وفيما يلي شرح مبسط لكل فقرة مما يبق من العوامل الداخلية:

1. رصانة نظم الرقابة الداخلية

تمثل نظم الرقابة الداخلية السياسات و الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية وتضمن تنفيذ المنتظم والعملي للعمليات بما في ذلك الإلتزام بالسياسات الإدارية و المحافظة على الموجودات وإكتشاف ومنع الأخطاء ودقة القيد و إكتمال السجلات و تهيئة البيانات المالية المطلوبة والمعمول عليها في الوقت المناسب، وتعد مشكلة عدم رصانة أنظمة الرقابة الداخلية من بين المشكلات التي يواجهها المدقق في الوحدات الخاضعة للتدقيق.

2. تطبيق معايير المحاسبة الدولية

يمثل التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية لكن يتأثر التطبيق بندى كفاءة ومؤهلات المحاسبين والمدققين الداخليين في الوحدات الاقتصادية ومراقبي الجسابات في ديوان الرقابة المالية. ولكن تلاحظ أن هناك بعض المعوقات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية تتمثل في الآتي:

- تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات.
- عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة ومواكبيتهم للتطورات التقنية في إستخدام الحاسوب ونظم المعلومات.

الفصل الثالث

قياس وتحليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية العراقية

المبحث الأول:- وصف عينة الدراسة

المبحث الثاني:- تحليل آراء العينة ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتطوير الأداء المالي

المبحث الثالث:- تقدير وتحليل النتائج وإختبار الفرضيات

الفصل الثالث

قياس وتحليل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الوحدات الحكومية العراقية

مدخل:

تعاين الحكومات وخاصة في الدول النامية من هدر الموارد المالية الأسباب كثيرة، منها عدم الجدية في التعامل مع قضايا الفساد والهدر من قبل كافة الأطراف المسؤولة عن ذلك سواء كانت الأجهزة الحكومية ذاتها بما تتضمنه من أجهزة رقابية عديدة عديمة الجدوى، والسلطة التشريعية بما تمثله من مقومات المساءلة ومساهمتها ذاتها أيضا بالتغطية على التصرفات غير المسؤولة المتعلقة بالمال العام. ولعله مما يساهم في تخفيف حدة العبث بالمال العام، بالرغم من أن التشريعات المحلية والدولية لا يمكن أن تساهم في ضبطه مالم يكن هناك إرادة تتبع من الأفراد الى الجماعات الى الحكومات الى الشعوب الى الهيئات الدولية لتحقيق ذلك، وأن يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS كخطوة جدية نحو حصر الممتلكات العامة، وربطها بنظام رقابي صارم، للتدقيق على مخرجات الأنظمة المحاسبية العامة، كون ممتلكات القطاع العام يتم الرقابة عليها من خلال حصرها إحصائيا وذلك مرهون وجودها المادي، أما المركز المالي لوحدات الحكومة والأداء المالي لها ودرجات عدم التأكد المحيطة بتدفقاتها وهيكل ملكية القطاع العام فكل ذلك متروك، مما يحدث شرخا عميقا بين نية الرقابة والضبط وتحقيق الرقابة والضبط، حيث أن المعايير يفترض بها أن تحدد كافة الإجراءات التي من شأنها ربط النية بالفعل للوصول الى رقابة سليمة للمال العام.⁽¹⁾

وقد حققت معايير المحاسبة الدولية إنتشارا عالميا واسعا كإنموذج للمعايير المحاسبية ذات الجودة العالية من خلال إختيار جود التقارير المالية التي تم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وجاءت معايير المحاسبة العراقية بهذا التوجه وعلى مدى سنوات من التجربة والأخذ ببعض تلك المعايير الدولية لتواكب التطور في حقل الإدارة والتطبيق المحاسبي الذي جاءت به المعايير الدولية، الا أن هذا التوجه في تطبيق بعض المعايير الدولية كان مقتصرًا على بعض المعايير دون غيرها ملائمة بذلك البيئة العراقية.

(1) الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (LAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري " المالي والعمومي" على ضوء التجارب الدولية - المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24، 25 نوفمبر 2014، ص:14.

المبحث الأول

وصف عينة الدراسة:

خضع النظام المحاسبي الحكومي في العراق في بداية القرن العشرين لأحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر سنة (1911) من فضلاً عن مجموعة التعليمات التي جاء بها نظام السلطة في الأمور المالية ذي العدد (715) لسنة 1924 خلال تلك الفترة إتصف النظام المحاسبي بالمركزية وذلك بحكم طبيعة ومتطلبات العمل المحاسبي وضعف النشاط الاقتصادي الحكومي ومحدودية الوعي والثقافة المحاسبية وكان العاملين في هذا المجال يجب أن يكونوا ذوي خبرة للتعامل مع الأموال في الصرف والقبض والقيود والمحاسبية وإجراء تسوية الحسابات والمعالجات القيدية ومن ثم توحيد الحسابات على مستوى الدولة.

وإستمر العمل بهذا القانون حتى بعد صدور قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940، والتعليمات الحسابية الملحقة وفي عام 1972 قررت الدولة العراقية تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي وكانت أول دائرة تطبق هذا النظام هي دائرة (التصميم والإنشاء الصناعي) وفي عام 1975 تم إقرار مبدأ الوحدة المحاسبية لكافة الإدارات وتم تكليف وزارة المالية بإعداد القواعد والتعليمات اللازمة للتوسع في تطبيق هذا النظام. وفي عام 1976 تم تطبيق النظام في دائرة التجهيزات الطبية. بعد ذلك صدر قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم (107) لسنة 1985 الذي تناول مراحل الموازنة العامة الموحدة (مرحلة الإعداد والمناقشة مرحلة التشريع، مرحلة التنفيذ، ومرحلة المتابعة) هو الآخر تم إيقاف العمل بعد تشريع قانون الإدارة المالية العامة رقم (95) لسنة 2004 وهو القانون الذي جاء بعد الأحداث عام 2003 حيث جمد العمل بالقوانين السابقة في حال تعارضها معه.

أما في الوقت الحالي يخضع النظام المالي والحسابي في العراق الى مجموعة من القوانين والتعليمات منها:-

1. قوانين الموازنة العامة السنوية حيث أن في كل سنة من السنوات يصدر قانون بإسم قانون الموازنة العامة الإتحادية للدولة بشقيها (الجارية، والإستثمارية) والتي تضع أحكاما للتصرفات المالية والمحاسبية لكافة الوحدات الحكومية ولكافة أوجه الصرف كما أنها تحتوي على مواد قانونية تنطبق الى الصلاحيات والى الأسس المحاسبية والمعالجات لعدد من الحالات سواء في مجال المصروفات أو الإيرادات.
2. قانون رواتب موظفي الدولة رقم(22) لسنة 2008.
3. قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم(21) لسنة 2013.
4. تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الإتحادية، دأبت وزارتي المالية والتخطيط على وضع تعليمات سنوية تصدر بعد صدور قانون الموازنة السنوي تضع أحكاما وقواعد للتصرفات المالية والمحاسبية ولكافة الوحدات إبتداءا من عمليات التمويل والصرف والقبض وإعداد البيانات وغلق الحسابات وتقديم الكشوفات المالية الشهرية والسنوية.
5. تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم(2) لسنة 2014 وهي التعليمات الصادرة عن وزارة التخطيط التي تتضمن أحكام العمليات التعاقدات الحكومية وبكافة أنواعها.
6. تعليمات تنظيم الأعمال الهندسية والمقاولات وتنفيذ المشاريع كانت صادرة بالفترات السابقة ولازال الكثير منها نافذ المفعول لحد لأن كتعليمات تنفيذ مقاولات الهندسة المدنية والكهربائية.
7. تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي كتاب صادر عن وزارة المالية.

أولاً: وصف وزارة المالية عينة الدراسة:

تعتبر وزارة المالية العراقية عينة الدراسة هي إحدى تشكيلات مجلس الوزراء العراقي حيث تأسست من بداية تأسيس الدولة في العصر الحديث حيث كان أول وزير مالية قد إستلم حقيبة الوزارة في عام (1921م) من قبل السيد (ساسون حسقيل) وكان ينتمي الى أسرة يهودية بغدادية مشهورة عرفت بالتجارة وتعتبر هذه الوزارة المسؤولة عن خزينة الدولة وإدارتها وتنظيم مصاريفها بما تقتضي المصلحة العامة وصرف المبالغ المستحقة من رواتب ومشاريع حيث تعتبر من أولويات مهامها الآتي:-

- إدارة وتنظيم أموال الدولة ومراقبة سلامة التصرف بها بما في ذلك تحقيق الإستخدام الأمثل للسيولة النقدية المتاحة.

- إدارة الخزينة العامة وتعزيز مصادر تغذيتها.

- إدارة وتنظيم الصيرفة والتأمين وربط الخطط الإئتمانية والتأمينية وأهدافها بالخطة المالية للدولة وخطة التنمية.

- إدارة وتطوير النظام الضريبي الجمركي.

- تطوير تشريعات الخدمة المدنية والتقاعد ضمن إطار السياسة العامة للدولة في مجال الوظيفة المدنية والخدمة العامة والضمان الإجتماعي.

- تقديم الإستشارات الى دوائر الدولة والقطاع العام في المسائل النقدية والإئتمانية والمصرفية والتأمينية وقوانين وقواعد وأنظمة الخدمة المدنية وتدريب الكوادر المحاسبية.

وكانت تسعى وزارة المالية الى تحقيق أهدافها من أجل النهوض بالواقع الاقتصادي العراقي من خلال

وضع أسس واتجاهات التخطيط المالي للدولة وتحديد الإطار العام والتفصيلي لعناصر الخطة المالية ضمن إطار

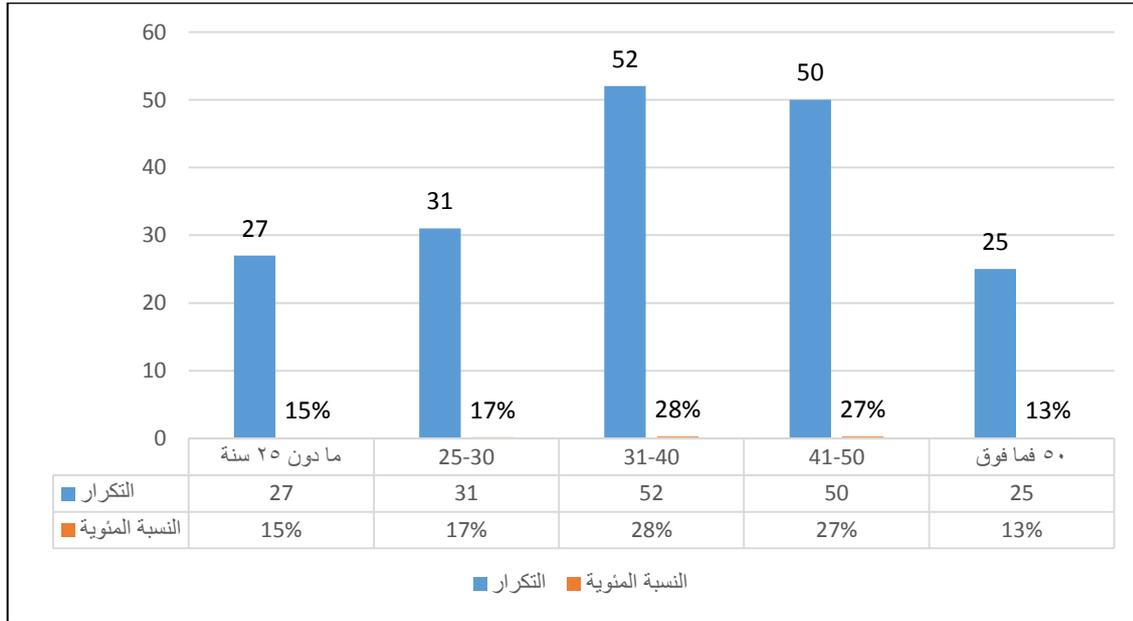
السياسة العامة لها وخطط التنمية وتهيئة وسائل إعداد الخطة والإشراف على تنفيذها في جميع دوائر الدولة

والقطاع العام.(www.mof.gov.iq/pages/MainMof.aspx) وفيما يلي مخطط يبين هيكل وزارة المالية العراقية.

ثانياً: المعلومات العامة من عينة الدراسة:

1. توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

الشكل (2-1-3) توزيع العينة حسب العمر



من خلال الشكل رقم (2-1-3) أعلاه والخاص بأفراد توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ

تباين عمر أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة الدراسة هي الفئة العمرية (31-40) سنة

بنسبة مئوية (28%) ثم تأتي الفئة من (50-41) سنة بنسبة مئوية (27%) ثم تأتي الفئة العمرية من (30-25)

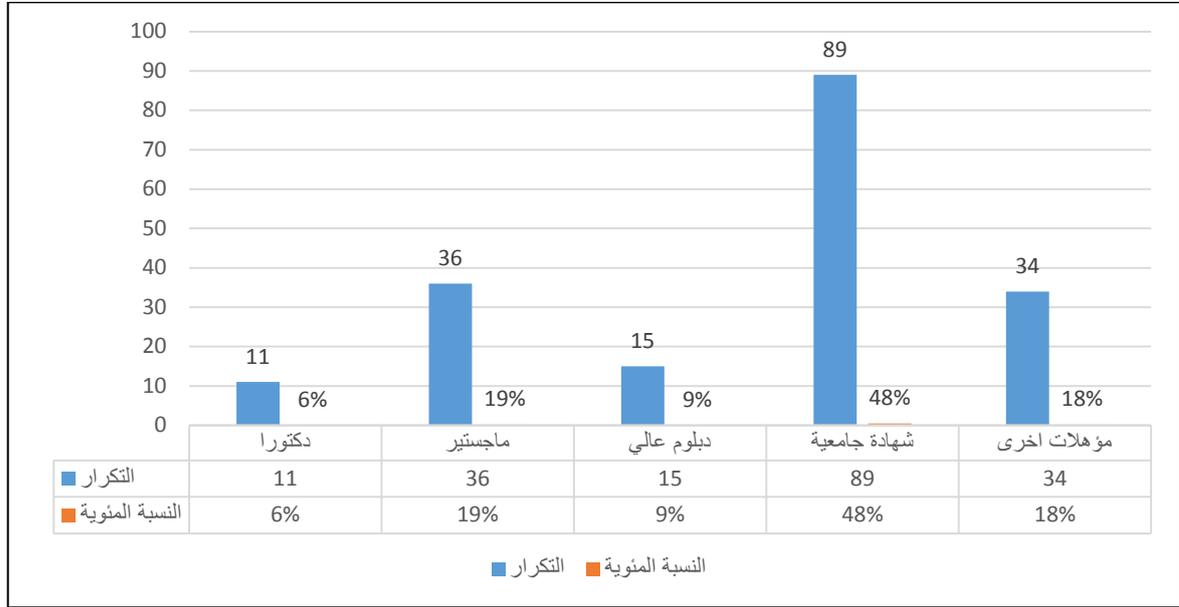
سنة بنسبة مئوية (17%) ثم تأتي الفئة العمرية ما دون (25) سنة بنسبة مئوية (15%) لذا فإن الفئة العمرية

الأكثر تكراراً في عينة الدراسة تميل إلى أعمار متوسطة نسبياً في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل ميدانياً

وهذا ما ينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة.

2. توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الشكل (3-1-3) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: الجدول من عمل الباحث استناداً الى استمارة الاستبانة

نلاحظ من خلال الشكل رقم (3-1-3) أعلاه الخاص بتوزيع عينة الدراسة حسب متغيرات المؤهل

العلمي أن اغلبية افراد العينة من حامل شهادة جامعية حيث بلغ عددهم (89) فرد بنسبة مئوية (48%) وهي

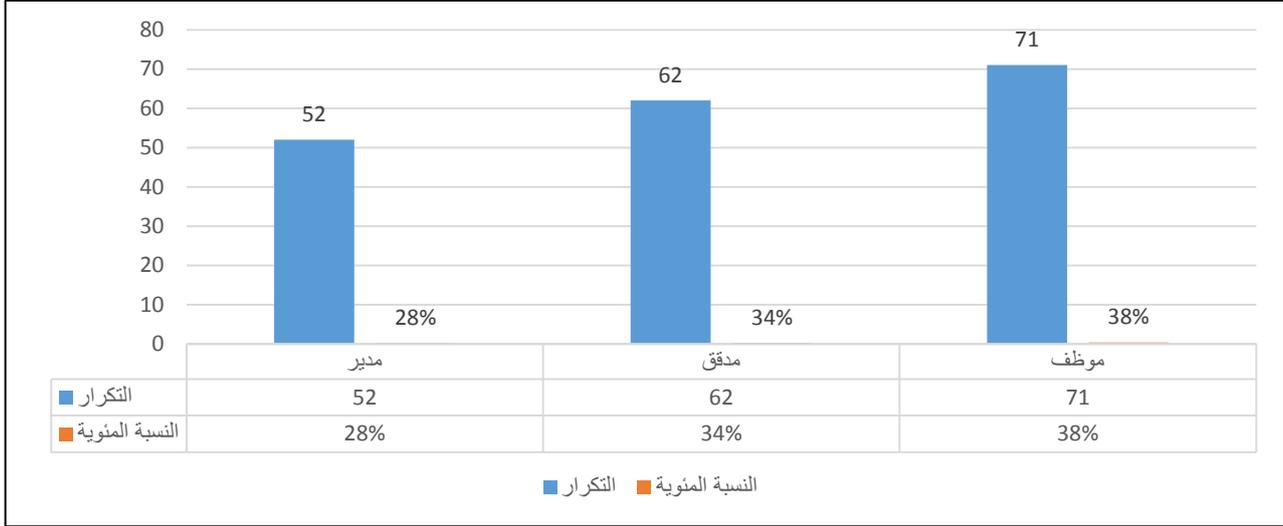
نسبة مرتفعة ويرجع ذلك الى أن اغلبية افراد العينة من فئة المحاسبين، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة

الدكتوراه (6%) ونسبة المؤهلات الأخرى (18%) إي أن اغلبية افراد العينة لديهم مستوى جامعي وهذا ما يزيد

من أهمية الدراسة والنتائج التي تم التوصل اليها.

3. توزيع افراد العينة حسب الوظيفة:

الشكل (3-1-4) توزيع العينة حسب الوظيفة

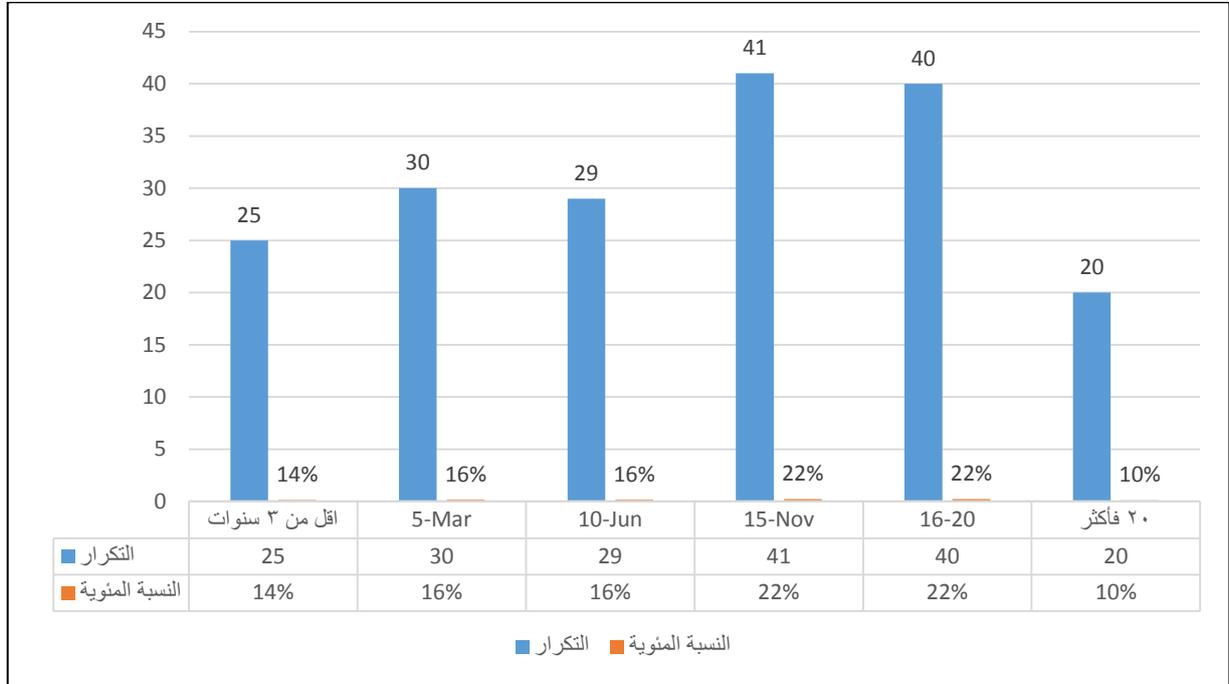


المصدر: الجدول من عمل الباحث إستناداً الى إستمارة الاستبانة

من خلال الشكل رقم (3-1-4) أعلاه الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أكثر عدد أفراد العينة يعملون بصفة موظف بينما العدد الآخر من أفراد العينة بتوزيع بين مدقق ومدير حيث بلغت النسبة المئوية لصفة المدير (28%) في حين كانت النسبة المئوية لصفة مدقق (34%) والنسبة المئوية لصفة موظف (38%) إي تم التركيز في هذه الدراسة على الموظفين، ويمكننا من خلال هذه الدراسة التعرف على مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اعينة الدراسة وزارة المالية العراقية وتقديم مختلف الإقتراحات والحلول.

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة.

الشكل (3-1-5) توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: الجدول من عمل الباحث إستناداً الى إستمارة الاستبانة

يمثل الشكل رقم (3-1-5) أعلاه توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد اغلب افراد العينة لديهم خبرة في العمل من (11-15) و (16-20) سنة بنسبة مئوية (22%) وهي نسبة مهمة جداً إذ من الممكن أن تفضي على الدراسة نوع من الدقة والقرب أكثر من الواقع، تليها نسبة الأفراد الذي خبرهم من (3-5) و (6-10) سنوات بنسبة مئوية (16%) ثم تليها الأفراد الذين خبرتهم أقل من 3 سنوات بنسبة مئوية (14%).

ثالثاً: المؤشرات والرموز المستخدمة في التحليل.

تناولت هذه الفقرة أهم المؤشرات والرموز المستخدمة في التحليل وكما مبين في الجدول التالي:

جدول (3-1-1) المؤشرات والرموز المستخدمة في التحليل

الرمز	المؤشر
X ₁	واقع النظام المحاسبي
X ₂	اصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير (IPSAS)
X ₃	معيقات تطبيق معايير (IPSAS)
X ₄	تكنولوجيا المعلومات عند تطبيق معايير (IPSAS)
X _i	احتمال متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية
Y _i	تطوير الأداء المالي الحكومي
Y ₁	معدل العائد
Y ₂	كفاءة الأداء المالي الحكومي
Y ₃	فاعلية الأداء المالي الحكومية
Y ₄	تكاليف الأداء المالي الحكومي

المصدر: الجدول من عمل الباحث

رابعاً: معامل الارتباط بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة.

جدول (3-1-2) مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات البحث

	X ₄	X ₃	X ₂	X ₁	
Y ₁	0.875 0.000	0.893 0.000	0.894 0.000	0.902 0.000	Pearson Correlation Sig.. (2-tailed)
Y ₂	0.901 0.000	0.902 0.000	0.902 0.000	0.884 0.000	Pearson Correlation Sig.. (2-tailed)
Y ₃	0.905 0.000	0.907 0.000	0.914 0.000	0.901 0.000	Pearson Correlation Sig.. (2-tailed)
Y ₄	0.924 0.000	0.894 0.000	0.894 0.000	0.870 0.000	Pearson Correlation Sig.. (2-tailed)
Y	0.957 0.000	0.954 0.000	0.956 0.000	0.943 0.000	Pearson Correlation Sig.. (2-tailed)

المصدر: الجدول من عمل الباحث استناداً الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

يتضح من مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة الآتي:

- يتضح من معاملات الارتباط أن المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2, X_1) ذو دلالة احصائية معنوية مع معدل العائد للأداء المالي وذلك لأن (P value) أقل من المستوى المعنوي (0.05) لعينة الدراسة.
- يتضح من معاملات الارتباط أن المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2, X_1) ذو دلالة احصائية معنوية مع كفاءة الأداء المالي وذلك لأن (P value) أقل من المستوى المعنوي (0.05) لعينة الدراسة.
- يتضح من معاملات الارتباط أن المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2, X_1) ذو دلالة احصائية معنوية مع فاعلية الأداء المالي وذلك لأن (P value) أقل من المستوى المعنوي (0.05) لعينة الدراسة.
- يتضح من معاملات الارتباط للمتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2, X_1) ذو دلالة احصائية معنوية مع التكاليف الأداء المالي وذلك لأن (P value) أقل من المستوى المعنوي (0.05) لعينة الدراسة.
- تشير معنوية معاملات الارتباط (X_4, X_3, X_2, X_1) بأنها ترتبط بعلاقة معنوية ضعيفة مع إجمالي مستوى الأداء المالي لعينة الدراسة لأن (P value) أقل من المستوى المعنوي (0.05)

خامساً: النماذج المستخدمة في التحليل:

النموذج الأول: دور متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية في معدل العائد للأداء المالي

$$Y_1 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + ui$$

النموذج الثاني: دور متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية في كفاءة الأداء المالي

$$Y_2 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + ui$$

النموذج الثالث: دور متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية في فاعلية الأداء المالي

$$Y_3 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + ui$$

النموذج الرابع: دور متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية في تكاليف الأداء المالي

$$Y_4 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + ui$$

النموذج الخامس: دور متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية في مستوى الأداء المالي

$$Y_5 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + ui$$

النموذج السادس: دور تطبيق متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية في مستوى الأداء المالي

$$Y_6 = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + ui$$

إجمالي دور متطلبات نظم المحاسبة الحكومية وفق المعايير الدولية = مستوى الأداء المالي الحكومي

$$Y = B_0 + BX$$

المبحث الثاني

تحليل آراء العينة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومستوى الأداء:

يحاول هذا البحث عرض النتائج الإحصائية من متغيرات فقرات الدراسة والمتمثلة بالتوزيعات التكرارية والنسب المئوية لكل متغير والأوساط الحسابية للمتغيرات وفقراتها بهدف تحديد مستوى الإجابة كل منها والانحراف المعياري لقياس مدى تشتت القيم عن أوساطها الحسابية وقد تم التوصل الى المعطيات الآتية:

أولاً: عرض وتحليل آراء العينة لبعض متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية كمتغيرات مستقلة.

أ. وصف آراء العينة لواقع النظام المحاسبي الحكومي في عينة الدراسة:

تضمن هذا البعد عشرة فقرات تناولت آراء العينة عن واقع النظام الحسابي المحاسبي في وزارة المالية/العراق إذ بلغ متوسط شدة الاجابة لهذا البعد نحو(71%) وبأنحراف معياري قدره (1.0343) ومتوسط حسابي قدره (4.028) وهو اعلى من المتوسط الفرضي وفق مقياس ليكرت وعند متابعه فقرات هذا البعد كما بين في

الجدول (3-2-1)

جدول (3-2-1) آراء العينة لواقع النظام المحاسبي في العراق

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	متفق	متساو	لا اتفق	لا بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	واقع النظام المحاسبي الحكومي يخدم نشاطاً معيناً هو النشاط الحكومي	78	51	45	7	4		4.04	1.007	%70
		%42	%28	%24	%4	%2				
2	النظام المحاسبي الحكومي مطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى	72	62	39	10	2		4.04	0.958	%73
		%39	%34	%21	%5	%1				
3	النظام المحاسبي الحكومي قادر على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة	72	53	48	8	4		3.98	1.011	%68
		%39	%29	%26	%4	%2				
4	واقع النظام المحاسبي الحكومي في وزارة المالية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية ويقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي	72	61	39	9	4		4.02	0.997	%72
		%39	%33	%21	%5	%2				
5	النظام المحاسبي الحكومي قادر على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة	82	50	41	6	6		4.06	1.043	%71
		%44	%27	%21	%3	%3				
6	للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها	76	54	39	8	8		3.98	1.091	%71
		%41	%30	%21	%4	%4				
7	القوائم المالية الجديدة وفق معايير المحاسبة الدولية في وزارة المالية ستوفر كل المعلومات التي تفي بإحتياجات مستخدميها في مختلف الأطراف الوطنية والدولية	79	50	40	8	8		3.99	1.101	%70
		%43	%27	%22	%4	%4				
8	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا تتوفر لديه المؤهلات العلمية الكافية التي تعيق تطبيق المعايير الدولية	80	53	39	6	7		4.04	1.057	%72
		%43	%29	%21	%3	%4				
9	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية	81	53	40	6	5		4.08	1.013	%73
		%44	%29	%22	%3	%2				
10	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية	80	55	37	5	8		4.05	1.065	%74
		%43	%31	%20	%2	%4				
	المؤاشر الكلي							4.028	1.0343	%71

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه الآتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن النظام المحاسبي الموحد يخدم النشاط الحكومي و(24%) محايدون ونحو(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.007) وبوسط حسابي قدره (4.04) وهو أكبر من الوسط الحسابي والفرضي (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي، ويمكن تفسير نسبة الاتفاق (70%) هو أن أفراد العينة المبحوثة على قناعة نسبية على أن هذا النظام يخدم النشاط الحكومي في عينة الدراسة.
2. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن الشخصية المعنوية للوحدات الحكومية لعينة كالدراسة وفق النظام المحاسبي لموحد مستقلة وأن نشاطها يتم بحرية و(21%) محايدون و(6%) لا يتفقون ويمكن تفسير نسبة الإتفاق (73%) أفراد العينة المبحوثة على أن الشخصية المعنوية للوحدات الحكومية مستقلة وأن نشاطها يتم بحرية عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد.
3. يتفق (68%) من العينة المبحوثة على أن الوحدات الحكومية لوزارة المالية لها رأس مال محدد عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد ونحو(26%) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.011) وبوسط حسابي قدره (3.98) وهو اعلى من الوسط الفرضي، ويمكن تفسير نسبة المحايدون والغير متفقين نحو(6%) من العينة على أن رأس المال المحدد لا يتم استغلاله.
4. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن لوحدات الحكومية في وزارة المالية تستخدم المستندات والسجلات الحسابية وبيانات مالية دقيقة في إطار النظام المحاسبي الموحد تعكس نتائج إستغلالها و(21%) محايدون ونحو(7%) لا يتفقون بإنحراف معياري (0.997) وبوسط حسابي قدره (4.02) وهو أعلى من الوسط الفرضي. وهذا يفسر على أن نسبة الإنفاق (72%) تعني أن هناك إهتمام بالمستندات والقوائم المالية والبيانات المقدمة وفق النظام المحاسبي الموحد.

5. يتفق (71%) من العينة المبحوثة على أن الوحدات الحكومية لعينة الدراسة تدفقاتها النقدية مستقلة ولا ترتبط بالسنوات السابقة ونحو (21%) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.043) وبوسط حسابي (4.06) وهو أعلى من الوسط الفرضي وهذا يعني أن نسبة الإتفاق (71%) على قناعة نسبية بإستجابة الوحدات الحكومية لتدفقات النقدية المستقلة عن السنوات السابقة وفق نظام المحاسبي الموحد.
6. يعتقد (71%) عن العينة المبحوثة على أن المسؤول عن تنفيذ النظام المحاسبي الموحد في عينة الدراسة هو الأمر بالصرف ونحو (21%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.091) وبوسط حسابي (3.98) وهو أعلى من الوسط الفرضي وتفسير ذلك أن نسبة المحايدون (21%) مرتفعة وهذا يعني أن المسؤول عن تنفيذ النظام المحاسبي الموحد قد لا يكون هو الأمر بالصرف.
7. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الدولي ستوفر كل المعلومات التي تفي بإحتياجات مستخدميها مع مختلف الأطراف الوطنية والدولية و(22%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.101) وبوسط حسابي (3.99) وهو الوسط الفرضي، وتفسيره ذلك هو أن قناعة افراد العينة بأن القوائم الجديدة قد تفي بإحتياجات مستخدميها.
8. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا تتوفر لدرجة المؤهلات العلمية الكافية التي تعيق تطبيق المعايير الدولية (21%) محايد و(7%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.057) وبوسط حسابي (4.04) وهو أعلى من الوسط الفرضي تفسير ذلك هو أن قناعة أفراد العينة واقع النظام يعيق تطبيق العينة.
9. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية و(22%) محايد و(5%) لا يتفق بإنحراف معياري قدره (1.013) وبوسط حسابي (4.08) وهو أعلى من الوسط الفرضي وتفسير ذلك هو أن قناعة أفراد العينة واقع النظام المحاسبي الحكومي يفتقر الى الخبرة المهنية.

10. يتفق (74%) من العينة المبحوثة على أن واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية و(20%) محايدون ونحو(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.065) وبوسط حسابي (4.05) وهو أعلى من الوسط الفرضي. وهذا يفسر على أن نسبة الاتفاق(74%) تعني واقع النظام المحاسبي الحكومي يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية.

ب. وصف إصلاحات النظام المحاسبي الحكومي لعينة الدراسة بالتوافق مع المعايير الدولية.

تناول هذا البعد عرض وتحليل آراء العينة التي تخص إصلاحات النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية من خلال عشرة أسئلة تضمنت مدى ملائمة القوانين الحالية في التطورات الاقتصادية وتعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ معايير النظام المحاسبي الدولي ومدى ملائمتها للواقع المهني العراقي ومدى ملائمة البيئة العراقية للمعايير المحاسبية الدولية، وهل يتطلب إصدار مخطط محاسبي جديد يتناسب و معايير المحاسبة الدولية. وهل نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة ومن خلال الجدول نبيّن أن متوسط الإجابة بلغ (72%) وإنحراف معياري قدره (1.027) وبمتوسط حسابي قدره (4.038). وهو أكبر من الوسط الفرضي وفق مقياس ليكرات الخماسي.

جدول (3-2-2) آراء العينة لأصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية للوحدات الحكومية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	النظام المحاسبي في القطاع العام وفق القوانين الحالية ملائم للتطورات الاقتصادية الحالية	78	51	46	7	3	4.05	0.985	%70
		%42	%28	%24	%4	%2			
2	ضرورة اصلاح أو تعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ النظام المحاسبي في القطاع العام	72	61	43	8	1	4.05	0.919	%72
		%39	%33	%23	%4	%0.5			
3	اصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام الحالي لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	73	55	47	6	4	4.01	0.989	%70
		%40	%30	%25	%3	%2			
4	المعايير المحاسبية في القطاع العام في مجملها ملائمة للواقع المهني العراقي	73	60	40	8	4	4.03	0.991	%72
		%40	%32	%22	%4	%2			
5	البيئة العراقية ملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحذافيرها	80	54	39	6	6	4.06	1.033	%73
		%43	%30	%21	%3	%3			
6	ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	78	51	42	6	8	4.00	1.083	%70
		%42	%28	%23	%3	%4			
7	نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة لأسس المعتمدة للنظام المحاسبي في القطاع العام هي الأساس النقدي والإلتزام والإستحقاق	82	47	40	8	8	4.01	1.108	%70
		%45	%25	%22	%4	%4			
8	النظام المحاسبي الحكومي مؤهل من الناحية الاكاديمية للقيام باصلاح النظام المحاسبي	80	55	38	5	7	4.06	1.043	%74
		%44	%30	%21	%3	%4			
9	النظام المحاسبي الحكومي يتم اصلاحه من خلال إصدار الكتيبات والمنشورات التي تختص بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	82	49	41	8	5	4.05	1.041	%71
		%45	%26	%22	%4	%3			
10	ضرورة اقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف الى زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	83	53	35	6	8	4.06	1.076	%74
		%45	%29	%19	%3	%4			
	المؤاشر الكلي						4.038	1.027	%72

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن الجدول أعلاه يمكن التعرف على فقرات هذا البعد ومستوى الاجابة وفق الآتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية وفق القوانين الحالية ملائمة للتطورات الاقتصادية و(43%) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (0.985) وبوسط حسابي (4.05) وهو أكبر من الوسط الفرضي هذا يعني أن هناك (30%) محايدون ولا يتفقون من أفراد العينة المبحوثة لعدم قناعتهم بقوانين النظام المحاسبي المعمول في وزارة المالية.
2. يتفق (71%) من العينة المبحوثة على ضرورة تعديل القوانين الحالية المعمول بها و(23%) محايدون و(9%) لا يتفقون ويمكن تفسير نسبة الإتفاق (72%). هو أن أفراد العينة المبحوثة على قناعة نسبية على تعديل القوانين الحالية في تنفيذ النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية.
3. يتفق (70%) من آراء العينة أن اصلاح النظام المحاسبي الحالي لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية و(25%) محايدون و(5%) لا يتفقون بإنحراف معياري (0.989) وبوسط حسابي قدره (4.01) وهذا يعني أن نسبة الإتفاق (70%) للعينة المبحوثة على قناعة نسبية على إصلاح النظام المحاسبي لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
4. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية لعينة ملائمة للواقع المهني العراقي (22%) محايدون و(6%) لا يتفقون ويمكن تفسير الإتفاق (72%) من أفراد العينة المبحوثة على قناعة نسبية على مدى ملائمة المعايير المحاسبية للوحدات الحكومية مع الواقع المهني العراقي.
5. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن البيئة العراقية ملائمة لتطبيق معايير نظام المحاسبة الدولية و(21%) محايدون و(6%) لا يتفقون. وهذا يعني أن نسبة (73%) يتفقون أن البيئة العراقية ملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن هناك نسبة قليلة من أفراد العينة محايدة وقد لا تتفق.

6. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على إصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية و(23%) محايدون و(7%) لا يتفقون. بإنحراف معياري (1.083) وبوسط حسابي (4.00) وهذا يعني أن (70%) من العينة المبحوثة ترى ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد.
7. يتفق (70%) من آراء العينة على أن نظرية الأموال هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة و(22%) محايدون و(8%) لا يتفقون. وهذا يعني أن نسبة المحايدون قد تكون قليلة وأفراد العينة الغير متفقون (8%) ليس لديهم القناعة على أن نظرية الأموال هي النظرية الأنسب بإنحراف معياري (1.108) وبوسط حسابي (4.01).
8. يتفق (74%) من آراء العينة على أن النظام المحاسبي الحكومي مؤهل من الناحية الأكاديمية للقيام بإصلاح النظام المحاسبي و(21%) محايدون و(7%) لا يتفقون وهذا يعني أن نسبة المحايدون قد تكون قليلة وأفراد العينة الغير متفقون (7%) ليس لديهم القناعة على أن النظام المحاسبي الحكومي مؤهل من الناحية الأكاديمية بإصلاح النظام هو الأنسب بإنحراف معياري (1.043) وبوسط حسابي (4.06)
9. يتفق (71%) من آراء العينة على أن النظام المحاسبي الحكومي يتم إصلاحه من خلال إصدار الكتيبات والمنشورات التي تختص بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و(22%) محايدون و(7%) لا يتفقون متفقون (7%) ليس لديهم القناعة أن النظام المحاسبي الحكومي يتم إصلاحه من خلال إصدار الكتيبات والمنشورات هو الأنسب بإنحراف معياري (1.041) وبوسط حسابي (4.05)
10. يتفق (74%) من آراء العينة أن ضرورة إقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف الى زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية وأن (19%) محايدون و(7%) ليس لديهم القناعة على أن ضرورة إقامة المؤتمرات وهي الأنسب بإنحراف معياري (1.076) وبوسط حسابي (4.06) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

ج. معيقات النظام المحاسبي الحكومي لعينة الدراسة:

تناول هذا البعد فقرات التي تمثل المعوقات لإصلاح النظام المحاسبي والمتمثلة (بإختلاف الظروف بين العراق والدول المتقدمة، ومدى تأهيل الموارد البشرية، والتشريعات والقوانين الضريبية والتكوين الأكاديمي ووعي وفهم لمستخدمي القوائم المالية ومخرجات النظام المحاسبي عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية).

وقد بلغ متوسط الأجابات لأجمالي لفقرات هذا البعد نحو (71%) وبمعدل معياري قدره (1.0358) وبمتوسط حسابي مقداره (4.022) وهو أكبر من الوسط الفرضي لمجمل فقرات هذا البعد.

جدول (3-2-3) آراء العينة لمشاكل ومعيقات إصلاح النظام المحاسبي في الوحدات

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	متحايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	إختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	78	51	46	7	3	4.05	0.985	%70
		%42	%28	%24	%4	%2			
2	الموارد البشرية في وزارة المالية مؤهلة وبالعدد الكافي لتطبيق السليم ل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	73	62	41	8	1	4.06	0.918	%73
		%39	%34	%22	%4	%1			
3	التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	73	53	45	10	4	3.98	1.027	%68
		%39	%29	%25	%5	%2			
4	التكوين الاكاديمي للنظام المحاسبي في القطاع العام كافي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	72	62	38	9	4	4.02	0.994	%73
		%39	%34	%21	%4	%2			
5	هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم في القطاع العام في العراق	80	52	38	9	6	4.03	1.065	%72
		%43	%29	%21	%4	%3			
6	هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في العراق	77	57	37	6	8	4.02	1.068	%73
		%42	%31	%20	%3	%4			
7	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي في القطاع العام العراقي محل قبول دولي	80	49	39	9	8	3.99	1.111	%70
		%43	%27	%21	%5	%4			
8	هناك صعوبة في إتخاذ القرارات المناسبة في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	79	53	38	8	7	4.02	1.073	%72
		%43	%29	%21	%4	%3			
9	هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	79	52	42	7	5	4.04	1.026	%70
		%43	%28	%22	%4	%2			
10	هناك إنعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي	78	54	37	8	8	4.01	1.091	%72
		%42	%30	%20	%4	%4			
						4.022		1.0358	%71

المؤاشر الكلي

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وبمتابعة فقرات الجدول أعلاه نجد الآتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن إختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية ونحو (24%) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (0.985) وبوسط حسابي (4.05) وهو أكبر من الوسط الفرضي. ويمكن تفسير نسبة الإتفاق (70%). أن افراد العينة المبحوثة على قناعة نسبية على أن هناك إختلاف في الظروف الاقتصادية بين العراق والبلدان الأخرى عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
2. يتفق (73%) من أفراد عينة الدراسة على أن هناك موارد بشرية في الوحدات الحكومية عينة الدراسة مؤهل وبالعدد الكافي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (22%) محايدون و(9%) لا يتفقون بإنحراف معياري (0.918) وبوسط حسابي (4.06). وهو أكبر من الوسط الفرضي. وهذا يعني أن (9%) من العينة المبحوثة لا يتفقون. وهذا العدد قليل لأن الموارد البشرية الحالية مؤهلة بالعدد الكافي لتطبيق معايير نظام المحاسبة الدولية.
3. يتفق (68%) من العينة المبحوثة على أن التشريعات والقوانين الضريبية في الوحدات الحكومية تلائم تطبيق معايير المحاسبة الدولية (25%) محايدون ونحو (7%) لا يتفقون وتفسير ذلك أن نسبة الإتفاق (68%) قد تكون قليلة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية عينة الدراسة.
4. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن التكوين الأكاديمي للنظام المحاسبي في الوحدات الحكومية كافية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية و(21%) محايدون و(6%) لا يتفقون وهذا يعني أن نسبة المحايدون وغير المتفقون تشكل (27%) وهذا يشير الى أن هناك صعوبات ومعوقات قليلة لتطبيق معايير نظام المحاسبة الدولية.
5. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية في الوحدات الحكومية لإتخاذ قرارات رشيدة و(21%) محايدون و(7%) لا يتفقون بإنحراف معياري مقدراه (1.065) وبوسط حسابي (4.03) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني أن هناك معوقات ما نسبته (28%) محايدون ولا يتفقون على أن هناك درجة وعي وفهم للوحدات الحكومية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

6. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام ووزارة المالية عينة الدراسة بإنحراف معياري (1.068) وبوسط حسابي (4.02) وهو أكبر من الوسط الفرضي ويمكن تفسير ذلك على أن ما نسبته (73%) يتفقون على أن هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة الوحدات الحكومية وهذه النسبة متوسطة.

7. ويتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن مخرجات النظام المحاسبي للوحدات الحكومية محل الدراسة ذات قبول دولي و(21%) محايدون و(9%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.111) وبوسط حسابي (3.99) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يشير الى أن نسبة المحايدون (21%) عالية قليلة على أن مخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية محل قبول دولي.

8. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن هناك صعوبة في إتخاذ القرارات المناسبة في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(21%) محايدون و(7%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.073) وبوسط حسابي (4.02) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يشير الى أن نسبة المحايدون (21%) عالية قليلة على أن هناك صعوبة في إتخاذ القرارات.

9. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(23) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.026) وبوسط حسابي (4.04) وهو أكبر من الوسط الفرضي ويمكن تفسير ذلك على أن ما نسبته (70%) يتفقون على أن هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

10. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن هناك إنعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي و(20%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.091) وبوسط حسابي (4.01) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يمكن تفسير على أن ما نسبة (70%) يتفقون على أن هناك إنعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي.

د. مدى توفر تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

تضمن هذا البعد المكونات المادية والبرمجية وشبكات الاتصال وقواعد البيانات ومستخدمي تكنولوجيا المعلومات والأفراد والتكوين الأكاديمي لتكنولوجيا المعلومات عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية لقد بلغ متوسط اجابات العينة (71%) بإنحراف معياري (1.0248) ووسط حسابي قدره (4.028) وهو أكبر من الوسط الفرضي. وهذا يفسر لنا أن (72%) يتفقون على أن توفر تكنولوجيا المعلومات لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكما مبين في الجدول (3-2-4)

جدول (3-2-4) آراء العينة لمدى توفر تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	متحايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	للمكونات المادية دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	83	52	45	4	1	4.15	0.900	%73
		%45	%28	%24	%2	%1			
2	للبرمجيات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	73	60	43	7	2	4.05	0.937	%71
		%39	%32	%23	%4	%1			
3	لشبكات الاتصال دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	72	53	46	7	7	3.95	1.065	%68
		%39	%29	%24	%4	%4			
4	لقواعد البيانات دور في التطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	68	62	38	11	6	3.95	1.052	%71
		%37	%34	%20	%6	%3			
5	هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	80	55	41	5	4	4.09	0.976	%73
		%43	%30	%22	%3	%2			
6	لأفراد دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	76	54	41	5	9	3.99	1.088	%70
		%41	%29	%22	%3	%5			
7	التكوين الأكاديمي لتكنولوجيا المعلومات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	82	50	38	7	8	4.03	1.093	%71
		%44	%27	%21	%4	%4			
8	للجامعات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	80	50	41	10	4	4.04	1.093	%71
		%43	%28	%22	%5	%2			
9	للتطور التكنولوجي في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	77	53	41	7	7	4.01	1.066	%71
		%42	%29	%21	%4	%24			
10	لبرامج المحاسبة المحوسبة المستخدمة في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	77	54	40	9	5	4.02	1.037	%71
		%42	%29	%21	%5	%3			
	المؤشر الكلي						4.028	1.0248	%71

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ويمكن متابعة فقرات هذا البعد وكالاتي:

1. يتفق (73%) من آراء العينة على أن المكونات المادية لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(24%) محايدون و(3%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (0.900) وبوسط حسابي (4.15) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يشير أن نسبة (73%) يتفقون على أن توفر المكونات المادية للوحدات لوزارة المالية عينة الدراسة لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية
2. يتفق (71%) من العينة المبحوثة على أن البرمجيات لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ونحو(23%) محايدون و(5%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (0.937) وبوسط حسابي قدره (4.05) وهو أكبر من الوسط الفرضي وتفسير ذلك أن هناك قناعة نسبية على أن البرمجيات لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
3. يتفق (68%) من العينة المبحوثة على أن شبكات الإتصال في وزارة المالية عينة الدراسة على قناعة بأن لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(24%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.065) وبوسط حسابي قدره (3.95) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يشير على أن (68%) من العينة المبحوثة يتفقون على أن شبكات الإتصال لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
4. يتفق (71%) من آراء العينة على أن قواعد البيانات لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية بإنحراف معياري قدره (1.057) وبوسط حسابي (3.95) وهو أكبر من الوسط الفرضي. ويمكن تفسير ذلك على أن (71%) لهم قناعة بأن قواعد البيانات لها أهمية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
5. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي تكنولوجيا المعلومات في الوحدات الحكومية عينة الدراسة لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(22%) محايدون و(5%) لا يتفقون وتفسير ذلك أن هناك نسبة من المحاييدون وغير المتفقيين تقدر بـ(27%) إلا أن وعي وفهم مستخدمي تكنولوجيا المعلومات في وزارة المالية قادرة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

6. يتفق (70%) من آراء العينة على أن للأفراد دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و(22%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.088) وبوسط حسابي قدره (3.99) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني أن (70%) من العينة المبحوثة لديهم قناعة بأن للأفراد دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

7. يتفق (71%) على أن التكوين الأكاديمي للعينة المبحوثة لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن (22%) محايدون و(7%) لا يتفقون بإنحراف (1.034) وبوسط حسابي قدره (4.04) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني أن (71%) من العينة المبحوثة لها القناعة بأن التكوين الأكاديمي لتكنولوجيا المعلومات لها دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولي.

8. يتفق (71%) على أن للجامعات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن (22%) محايدون و(7%) لا يتفقون بإنحراف (1.034) وبوسط حسابي قدره (4.04) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني أن (71%) من العينة المبحوثة لها القناعة بأن الجامعات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

9. يتفق (71%) على أن للتطور التكنولوجي في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن (21%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.066) وبوسط حسابي (4.01) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني أن (71%) من العينة المبحوثة لها القناعة بأن للتطور التكنولوجي في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

10. يتفق (71%) على أن لبرامج المحاسبة المحسوبة المستخدمة في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن (21%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.037) وبوسط حسابي (4.02) وهو أكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني أن (71%) من العينة المبحوثة لها القناعة بأن لبرامج المحاسبة المحسوبة المستخدمة في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ثانياً: عرض وتحليل آراء العينة لمؤشرات الأداء المالي لعينة الدراسة (ممتغيرات تابعة):

يحاول هذا البعد عرض النتائج الإحصائية عن متغيرات فقرات الدراسة والمتمثلة بالتوزيعات التكرارية

والنسب المئوية لكل متغير والأوساط الحسابية للمتغيرات وفقراتها بهدف تحديد مستوى إجابة كل منها والانحراف

المعياري لقياس مدى تشتت القيم عن أوساطها وقد تم التوصل إلى معطيات الآتية:

1. آراء العينة لمحور معدل العائد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

جدول (3-2-5) آراء العينة لمعدل العائد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية

ت	التساؤل	أُتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الإجابة
1	تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام من جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية	80	52	43	6	4	4.07	0.995	%71
		%43	%28	%23	%3	%2			
2	تطبيق معايير المحاسبة الدولية توفر بيانات تساعد في تقييم جدوى تخصيص بعض المشروعات الحكومية	75	57	41	8	4	4.03	0.999	%72
		%41	%31	%22	%4	%2			
3	تطبيق معايير المحاسبة الدولية توفر بيانات أكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية الحكومية	75	59	42	5	4	4.06	0.968	%73
		%41	%32	%23	%2	%2			
4	تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعتمد على الممارسات المحاسبية المستقلة والملتزمة بالمصادقية	77	60	37	9	2	4.09	0.952	%74
		%42	%32	%20	%5	%1			
5	تطبيق معايير المحاسبة الدولية توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة	80	55	37	5	8	4.05	1.065	%73
		%43	%30	%20	%3	%4			
المؤشر الكلي							4.06	0.9958	%73

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول (3-2-5) التوزيعات التكرارية والنسب المئوية وقيم الوسط الحسابي، والانحراف المعياري وشدة الاجابة لفقرات معدل العائد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعينة الدراسة، وقد تضمنت هذه الفقرة الخمسة أسئلة كان الهدف من ورائها التعرف على مستوى العائد المتحقق من تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام، وسوف توفر بيانات تساعد في تقييم جدوى تخصيص بعض المشروعات الحكومية، ومدى توفر بيانات أكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية الحكومية، وأهم الممارسات المحاسبية السفلى والمستقلة والمتسمة بالمصادقية. وقد حصل هذا البعد على متوسط إجابة مقدارها (73%) وبانحراف معياري مقداره (0.9958) وبمتوسط حسابي موزون مقداره (4.06) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي، ويمكن بيان السبب.

وبمتابعة فقرات هذا البعد نجد الآتي:

1. يتفق (71%) من العينة المدروسة بأن تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات من جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(23%) محايدون و(5%) لا يتفقون وبانحراف (0.995) وبوسط حسابي (4.07) وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي.

2. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن وزارة المالية من عينة الدراسة تسعى الى توفير البيانات التي تساعد على تخصيص بعض المشروعات الحكومية ونحو(22%) محايدون ونحو(6%) لا يتفقون بانحراف معياري (0.999) وبوسط حسابي (4.03) وهو أكبر من الوسط الفرضي. وهذا يعني أن وزارة المالية تسعى الى توفير البيانات لزيادة التخصيص للمشروعات الحكومية عند تطبيق (IPSAS).

3. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على أن معايير (IPSAS) توفر بيانات أكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية و(23%) محايدون و(4%) لا يتفقون بانحراف معياري (0.968) وبوسط حسابي (4.06) من الوسط الفرضي حسب مقياس ليكرد وهذا يعني أن معايير (IPSAS) ذو أهمية في توفير البيانات الأكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية الحكومية.

4. يتفق (74%) من العينة المبحوثة أن معايير (IPSAS) تعتمد الممارسات المحاسبية المثلى التي تتسم بالمصداقية و(20%) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري (0.952) وبوسط حسابي (4.09) وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي.

5. يتفق (73%) من العينة المبحوثة أن تطبيق معايير (IPSAS) توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة و(20%) محايدون و(7%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.065) وبوسط حسابي (4.05) وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي.

2. آراء العينة لمحور كفاءة الأداء المالي الحكومي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

جدول (3-2-6) آراء العينة لكفاءة الأداء المالي لوزارة المالية العراقية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية	78	51	40	8	8	3.99	0.098	70%
		42%	28%	22%	4%	4%			
2	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام	75	53	42	10	5	3.99	1.048	70%
		41%	29%	23%	5%	2%			
3	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى التنمية الاقتصادية والاجتماعية	76	52	42	7	8	3.98	1.088	69%
		41%	28%	23%	4%	4%			
4	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدام الموارد المالية	77	50	42	9	7	3.98	1.086	68%
		41%	27%	23%	5%	4%			
5	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية	79	48	41	10	7	3.98	1.101	69%
		43%	26%	22%	5%	4%			
	المؤشر الكلي						3.984	1.0842	69%

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول (3-2-6) آراء العينة المبحوثة حول بعد كفاءة الأداء المالي في تطبيق معايير المحاسبة الحكومية، وقد شمل خمسة أسئلة تضمنت عمليات تطوير الوحدات الحكومية في وزارة المالية ومدى تسهيل المقارنة بين معايير الدولية والوطنية وخدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية تؤدي إلى التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتوفير معلومات حول مصادر توزيع واستخدام الموارد المالية إذ بلغ متوسط شدة الاجابة (69%) وقيمة الانحراف المعياري (1.0842) وبمتوسط حسابي (3.984) وهو أعلى من الوسط الفرضي حسب مقياس ليكرت الخماسي. هذا يعني أن الأداء المالي في عينة الدراسة تكون أكثر كفاءة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS).

وبمتابعة فقرات هذا البعد نجد الآتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في عينة البحث تكون أكثر كفاءة عند تطبيق المعايير المحاسبة الدولية لأنها تسهل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية ونحو (22%) محايدون ولا يتفقون (18%) بإنحراف معياري (1.098) وبمتوسط حسابي (3.99) وهو أكبر من الوسط الفرضي.
2. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن تطوير كفاءة الوحدات الحكومية من تطبيق (IPSAS) يؤدي إلى خدمة الصالح العام وذلك بتوفير معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية ونحو (23%) محايدون لا يتفقون (7%) بإنحراف معياري (1.048) وبوسط حسابي (3.99) وهو أكبر من الوسط الفرضي.
3. يتفق (69%) من العينة المبحوثة على أن تطبيق معايير (IPSAS) يؤدي إلى تطوير كفاءات الوحدات الحكومية وبالتالي تطوير التنمية الاقتصادية والاجتماعية و(23%) ولا يتفقون (8%) بإنحراف معياري (1.088) ومتوسط حسابي (3.98) وهو أكبر من الوسط الفرضي.
4. يتفق (68%) من العينة المبحوثة على أن تطبيق معايير (IPSAS) تؤدي إلى تطوير كفاءة الوحدات الحكومية في عينة الدراسة وتوفير معلومات حول مصادر واستخدام الموارد المالية و(23%) محايدون و(9%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.086) وبمتوسط حسابي (3.98) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

5. يتفق (69%) من العينة المبحوثة على أن دور نظم المحاسبة الحكومية وفق معيار (IPSAS) تؤدي الى تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية وأن (22%) محايدون و(9%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.101) وبوسط حسابي (3.98) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

3. آراء العينة لمحور فاعلية الأداء المالي الحكومي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

جدول (7-2-3) آراء العينة لفاعلية الأداء المالي الحكومي لوزارة المالية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية هي استجابته لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل	73	54	49	6	3	4.02	0.970	%70
		النسبة %40	%30	%26	%3	%1			
2	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى مساعدة وتسهيل عمل الدوائر المالية والضريبية	75	57	41	7	5	4.03	1.010	%72
		النسبة %41	%31	%21	%4	%3			
3	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تحسين القرارات الإدارية (لا تتطلب الى تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها)	75	54	44	7	5	4.02	1.013	%71
		النسبة %41	%30	%24	%4	%3			
4	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تحسين الأنضباط المالي والتشغيلي	76	57	40	9	3	4.05	0.985	%72
		النسبة %41	%31	%22	%5	%1			
5	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يساعدنا على الاقتراب من مستوى الدول المتقدمة محاسبياً	82	54	37	4	8	4.07	1.058	%73
		النسبة %44	%29	%20	%2	%4			
المؤشر الكلي									
							4.038	1.0072	%72

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يبين الجدول (7-2-3) آراء العينة المبحوثة حول بعد فاعلية الأداء المالي لعينة الدراسة من خلال تطبيق (IPSAS) إذ تضمن هذا البعد خمسة أسئلة ركزت على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية تؤدي الى زيادة فاعلية الأداء المالي للإستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل، وتسهيل عمل الدوائر المالية

والضريبية، وتحسين القرارات الإدارية، وتحسين الإنضباط المالي والتشغيلي. إذ بلغ متوسط شدة الإجابة بهذا البعد نحو (72%) وبمعدل معياري قدره (1.0072) وبمتوسط حسابي قدره (4.038) وهو أكبر من الوسط الفرضي. وعند متابعة فقرات هذا البعد نجد الآتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن تطبيق (IPSAS) سوف يزيد من فاعلية الإدارة المالية نحو الإستجابة لرغبات الجمهور في الحصول على خدمات أفضل و(26%) محايدون ولا يتفقون (4%) وبإنحراف معياري (0.970) وبمتوسط حسابي قدره (4.02) وهو أكبر من الوسط الفرضي وفق مقياس ليكرت الخماسي.

2. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن تطبيق دور معايير المحاسبة الدولية تزيد من فاعلية الأداء المالي لعينة الدراسة في تسهيل عمل الدوائر المالية والضريبية و(21%) محايدون وبإنحراف معياري قدره (1.010) وبوسط حسابي قدره (4.03) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

3. يتفق (71%) من الوحدات الحكومية في عينة الدراسة الى تحسين القرارات الإدارية ونحو (24%) محايدون ولا يتفقون (7%) بإنحراف معياري قدره (1.013) وبوسط حسابي (4.02) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

4. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على أن دور معايير المحاسبة الحكومية ستزيد من فاعلية الوحدات الحكومية لعينة الدراسة وتؤدي الى تحسين الإنضباط المالي والتشغيلي ونحو (22%) محايد و(6%) لا يتفقون وبإنحراف معياري قدره (0.985) وبوسط حسابي مقداره (4.05) وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي.

5. يتفق (73%) من العينة المبحوثة أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يساعدنا على الإقتراب من مستويات الدول المتقدمة محاسبياً وأن (20%) محايدون و(6%) لا يتفقون بإنحراف معياري قدره (1.058) وبوسط حسابي مقداره (4.07) وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي.

4. آراء العينة لمحور تكاليف الأداء المالي الحكومي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

جدول (3-2-8) آراء العينة لتكاليف الأداء المالي الحكومي لوزارة المالية من تطبيق معايير المحاسبة الدولية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة	
1	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها تدعم تحسين الادارة علئاساسالنتائج	76	54	43	6	6	4.02	1.035	%71	
		النسبة	%41	%30	%23	%3				%3
2	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات مفيدة لتقييم أداء الحكومة بالنسبة لتكاليف وكفاءة وإنجازات الخدمة	74	55	41	10	5	3.99	1.043	%70	
		النسبة	%40	%30	%22	%5				%3
3	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات حول المركز المالي للحكومة أوالوحدة الحكومية والتغيرات فيه	78	51	42	8	6	4.01	1.058	%70	
		النسبة	%42	%28	%23	%4				%3
4	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تخفيض تكاليف الجهد والأموال اللازمة لوضع معايير محاسبية محلية	74	56	36	10	9	3.95	1.119	%71	
		النسبة	%40	%31	%19	%5				%5
5	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى إختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية	80	51	38	8	8	4.01	1.098	%71	
		النسبة	%43	%28	%21	%4				%4
		المؤشر الكلي							1.0706	%71
							3.996			

المصدر: الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يعرض الجدول (3-2-8) آراء العينة المبحوثة لتكاليف الوحدات الحكومية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وقد تمثل هذا البعد بخمسة أسئلة كان الهدف من ورائها توفير معلومات شاملة عن تكاليف من شأنها تدعم الإدارات العليا، وتقييم أنجاز الخدمات والمركز المالي للإدارة العليا فضلاً عن تخفيض الأموال اللازمة

والجهد للوحدات الحكومية لعينة البحث. وحصل هذا البعد على متوسط اجابة قدرها (353%) وبمعدل معياري (1.0706) وبمتوسط حسابي (3.996) وهو أكبر من الوسط الفرضي وفق مقياس ليكرت الخماسي.

وبمتابعة هذا البعد نجد الآتي:

1. يتفق (71%) من العينة المبحوثة الى أن دور معايير المحاسبة الدولية تسهم في توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها تدعم الادارة العليا من خلال تحسين النتائج ونحو (23%) محايدون و(6%) لا يتفقون وبإنحراف معياري (1.035) وبمتوسط حسابي (4.02) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

2. يتفق (70%) من العينة المبحوثة الى أن دور معايير (IPSAS) تساعد على تطوير الوحدات الحكومية لعينة الدراسة من خلال توفير معلومات مفيدة لتقييم أداء الإدارة العليا بالنسبة للتكاليف وكفاءة إنجاز الخدمة ونحو (22%) محايدون و(8%) لا يتفقون وبإنحراف معياري قدره (1.043) وبوسط حسابي (3.99) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

3. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على أن دور معايير (IPSAS) توفر معلومات حول المركز المالي للوحدات الحكومية لعينة البحث و(23%) محايدون و(7%) لا يتفقون وبإنحراف معياري قدره (1.058) وبوسط حسابي (4.01) وهو أكبر من الوسط الفرضي وفق مقياس ليكرت الخماسي.

4. يتفق (71%) من العينة المبحوثة على أن تطبيق دور معايير (IPSAS) يؤدي الى تخفيض التكاليف والجهد والأموال اللازمة لوضع معايير محلية، و(19%) محايدون و(10%) لا يتفقون وبإنحراف معياري قدره (1.119) وبوسط حسابي قدره (3.95) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

5. يتفق (71%) من العينة المبحوثة على أن دور معايير (IPSAS) يؤدي الى إختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية وأن (21%) محايدون و(8%) لا يتفقون بإنحراف معياري (1.098) وبوسط حسابي (4.01) وهو أكبر من الوسط الفرضي.

المبحث الثالث

تقدير وتحليل واختبار الفرضيات

أولاً: تقدير وتحليل النتائج:

حاول الباحث بناء نماذج قياسية باستخدام الإنحدار الخطي البسيط والإنحدار المتعدد تقدير الدوال وتحليلها واختبارها لمعرفة علاقة التأثير للمتغيرات المستقلة المتمثلة بـ (واقع النظام المحاسبي وفق معايير (IPSAS) (X_1)، وإصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير (IPSAS) (X_2))، معيقات تطبيق معايير (IPSAS) (X_3)، تكنولوجيا المعلومات وفق معايير (IPSAS) (X_4). ففي تطوير الأداء المالي لعينة الدراسة في تطبيق معايير (IPSAS) كمتغير تابع ممثل بـ (معدل العائد للأداء المالي (Y_1))، كفاءة الأداء المالي (Y_2)، فاعلية الأداء المالي (Y_3)، تكاليف الأداء المالي (Y_4)، في تطبيق معايير (IPSAS) وكالاتي:

النموذج الأول: دور نظم المحاسبة الحكومية وفقالمعايير الدولية (IPSAS) في معدل العائد للأداء المالي لعينة الدراسة.

تم تقدير وتحليل مؤشرات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) في معدل العائد للأداء المالي لعينة الدراسة وكما مبين مع الأنموذج المقدر في جدول (15-4)

جدول (3-3-1) معامل الإنحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة ومعدل العائد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية

$$\hat{Y}_1 = 1.117 + 0.197X_1 + 0.097X_2 + 0.116X_3 + 0.066X_4$$

D W	Sig f	F المحسوبية	قيمة r	Std. Error	Sig t	t المحسوبية	معطمة بيتا	قيمة بيتا	قيمة الثابت	المتغيرات المستقلة
1.735	0.000	231.203	0.84	0.92	0.055	0.000	3.591	0.197	1.117	X1
					0.058	0.044	1.656	0.097		X2
					0.056	0.039	2.079	0.116		X3
					0.046	0.155	1.428	0.066		X4
<p>القيمة الجدولية لـ (T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180.4)=2.32</p> <p>القيمة الجدولية لـ (T) عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية (180.4)=1.64</p> <p>القيمة الجدولية لـ (F) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180.4)=3.32</p> <p>المصدر: الباحث بمساعدة من برنامج SPSS</p>										

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

يشير النموذج المقدر في الجدول (3-3-1) الى الآتي:

1. أن المتغيرات المستقلة أعلاه قد حددت ما نسبته (84%) من التباين الكلي في المتغير المعتمد كما يشير معامل التحديد الى ذلك، وأن (16%) من التباين يعود الى متغيرات مستقلة أخرى لم يتم التعبير عنها بصراحة في إطار الإنموذج المبحوث.
2. تشير نتائج التقدير الى أن الإنموذج المتعدد ككل معنوي من الناحية الإحصائية، حيث بلغت قيمة (F) المحتسبة (231.203) وهي أكبر من القيمة (F) الجدولية البالغة (3.32) بدرجات حرية (180.4) للبسط والمقام على التوالي، وبمستوى معنوية (1%).
3. أن تفعيل النظام المحاسبي الموحد (X_1) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة معدل العائد لعينة الدراسة بمقدار (0.197) وحدة، بإفتراض ثبات العوامل الأخرى، كما أن زيادة إصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير (IPSAS) (X_2) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة معدل العائد للأداء المالي بمقدار (0.097) وحدة، بإفتراض بقاء العوامل الأخرى ثابتة، وأن زيادة المعينات عند تطبيق معايير (IPSAS) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة معدل العائد للأداء المالي بمقدار (0.116) وحدة، بإفتراض ثبات العوامل الأخرى، وعند تفعيل تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية (IPSAS) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة معدل العائد بمقدار (0.066) وحدة، بإفتراض بقاء العوامل الأخرى ثابتة.
4. تشير نتائج التقديرات الى عدم معنوية واقع النظام معينات تطبيق معايير (IPSAS) (X_1) (X_3) في التأثير في معدل العائد للوحدات الحكومية لعينة الدراسة كما يشير الى ذلك إختبار (t) حيث تجاوزت قيمتها (5%) في حين كان كل من إصلاحات النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية (X_2)، وتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في تطبيق معايير الدولية (X_4) معنوية في التأثير في معدل العائد للأداء المالي لوزارة المالية حيث كانت p.value أقل من المستوى المعنوي (5%) لذلك نقبل فرضية العدم بالنسبة للمتغير (X_3, X_1) وتقبل الفرضية البديلة للمتغيرات (X_4, X_2).

5. يشير معامل الارتباط الى أن هناك علاقة موجبة وقوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع معدل العائد إذ بلغت قيمة معامل الارتباط نحو (92%).

6. كما أن الإنموذج المتعدد يشير من خلال قيمة معامل الارتباط الذاتي (1.735) فإنها تقع في منطقة عدم الحسم وعليه فإن الباحث يقبل بأنه ليس هناك مشكلة إرتباط ذاتي (Autocorrelation) ما بين المتنبقيات العشوائية.

النموذج الثاني: دور نظم المحاسبة الحكومية وفقالمعايير الدولية (IPSAS) في كفاءة الأداء المالي لعينة الدراسة.

تناول هذا الأنموذج تأثير المتغيرات المستقلة (واقع النظام المحاسبي في وزارة المالية (X₁))، واصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير (IPSAS(X₂)) ومعوقات تطبيق معايير (IPSAS(X₃)) وتكنولوجيات المعلومات في تطبيق معايير (IPSAS(X₄)) ففي كفاءة الأداء المالي لوزارة المالية γ₂ (لمتغير التابع) وكما مبين في الأنموذج المقدر في الجدول (2-3-3) وكالاتي

جدول(2-3-3) معامل الأنحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة وكفاءة الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية

$$\hat{Y}_2 = -0.968 - 0.003X_1 + 0.186X_2 + 1.133X_3 + 0.202X_4$$

D W	Sig f	F المحسوبة	قيمة R ²	قيمة r	Std. Error	Sig t	t المحسوبة	معلمة بيتا	قيمة الثابت	المتغيرات المستقلة
1.830	0.000	259.558	0.85	0.92	0.056	0.954	0.058	-0.003	0.968	X1
					0.060	0.002	3.110	0.186		X2
					0.057	0.010	2.330	0.133		X3
					0.047	0.000	4.264	0.202		X4
القيمة الجدولية لـ(T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180،4)=2.32 القيمة الجدولية لـ(T) عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية (180،4)=1.64 القيمة الجدولية لـ(F) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180،4)=3.32 المصدر: الباحث بمساعدة من برنامج SPSS										

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

يتضح من الجدول (3-3-2) الآتي:

1. عند تفعيل (X_1) واقع النظام المحاسبي في عينة الدراسة بوحدة واحدة سيؤدي الى تخفيض كفاءة الوحدات الحكومية لعينة الدراسة بمقدار (-0.003) وحدة، بافتراض ثبات العوامل الأخرى، كما أن زيادة اصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير (IPSAS) يؤدي الى زيادة وكفاءة الوحدات الحكومية بمقدار (0.186) وحدة بافتراض ثبات العوامل الأخرى. وأن زيادة المعينات عند تطبيق معايير المحاسب الدولية (IPSAS) بوحدة واحدة سيؤدي الى كفاءة الأداء المالي بمقدار (0.133) وحدة بافتراض ثبات العوامل الأخرى، وعند تفعيل تكنولوجيا المعلومات عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) بوحدة واحدة ستؤدي الى زيادة كفاءة الوحدات الحكومية بمقدار (0.202) وحدة بافتراض ثبات العوامل الأخرى.

2. أن المتغيرات المستقلة قد حددت ما نسبته (85%) من التباين الكلي في المتغير المعتمد كما يشير معامل التحديد الى ذلك، وأن (15%) من التباين يعود الى متغيرات مستقلة أخرى لم يتم التعبير عنها صراحة في إطار الأنموذج المبحوث.

3. تشير نتائج التقدير الى أن الأنموذج المتعدد وكل معنوي من الناحية الاحصائية، حيث بلغت قيمة (F) المحتسبة (259.558) وهي أكبر من قيمة F الجدولية (3.32) بدرجات حرية (180.4) وبمستوى معنوي (1%).

4. تشير نتائج التقدير الى عدم معنوية واقع النظام المحاسبي (X_1) لعينة الدراسة في كفاءة الأداء المالي لأن (p.value) أقل من المستوى المعنوي (1%) بينما اصلاح النظام المحاسبي ومعينات تطبيق نظام المحاسبة وتكنولوجية المعلومات (X_2, X_3, X_4) تظهر معنوية في التأثير في كفاءة الأداء المالي حيث أن (p.value) أقل من المستوى المعنوي (1%) وعليه تقبل فرضية العدم للمتغيرات (X_1) وتقبل الفرضية البديلة بالنسبة للمتغير (X_2, X_3, X_4) التي تشير الى أن هناك علاقة تأثير في كفاءة الأداء المالي للعينة المبحوثة.

5. يشير معامل الارتباط المتعدد (r) الى أن العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IPSAS) وكفاءة الأداء المالي في وزارة المالية غير معنوية إذ بلغت معامل الارتباط المتعدد (92%) نستنتج مما سبق أن الأنموذج المقدر معنوي عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) في كفاءة الوحدات الحكومية لوزارة المالية.

النموذج الثالث: دور نظم المحاسبة الحكومية وفقا لمعايير الدولية (IPSAS) في فاعلية الأداء المالي لعينة الدراسة:

تناول هذا الأنموذج تأثير المتغيرات المستقلة (واقع النظام المحاسبي في وزارة المالية (x_1))، واصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير ((IPSAS(x_2))، ومعوقات تطبيق ((IPSAS(x_3))، ومدى استخدام تكنولوجيا في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ((IPSAS(x_4)) في فاعلية الوحدات الحكومية (y_3) لعينة الدراسة وكما مبين في الأنموذج المقدر في الجدول (3-3-3) وكالاتي:

جدول (3-3-3) معامل الأنحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة وفاعلية الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية

$$\hat{Y}_3 = 0.646 + 0.056X_1 + 0.179X_2 + 0.090X_3 + 0.159X_4$$

المتغيرات المستقلة	قيمة الثابت	معطمة بيتا	t	Sig t	Std. Error	قيمة r	قيمة R^2	F	Sig f	D W
X1	0.646	0.056	1.138	0.257	0.050	0.93	0.87	292.676	0.000	2.205
X2	0.646	0.179	3.414	0.001	0.053					
X3	0.646	0.090	1.784	0.046	0.050					
X4	0.646	0.159	3.816	0.000	0.042					

القيمة الجدولية للـ (T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180،4)=2.32

القيمة الجدولية للـ (T) عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية (180،4)=1.64

القيمة الجدولية للـ (F) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180،4)=3.32

المصدر: الباحث بمساعدة من برنامج SPSS

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

يتضح من النموذج المقدر في الجدول (3-3-3) الآتي:

1. إذا فعلنا لنظام المحاسبي الموحد (X_1) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة فاعلية الوحدات الإدارية بمقدار (0.056) وحدة، بافتراض بقاء العوامل الأخرى ثابتة. وعند تفعيل اصلاحات النظام المحاسبي وفق المعايير (IPSAS) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة فاعلية الوحدات الإدارية بمقدار أثره (0.179) وحدة، بافتراض بقاء العوامل الأخرى ثابتة. بينما إذا زادت المعوقات عند تطبيق معايير ABFASS ستؤدي الى زيادة فاعلية الوحدات الإدارية والمالية عينة الدراسة بمقدار (0.90)، بافتراض ثبات العوامل الأخرى. بينما إذ فعلنا استخدام تكنولوجيا المعلومات عند تطبيق معايير (IPSAS) سيؤدي الى زيادة فاعلية الأداء المالي بمقدار أثره (0.159) وحدة بافتراض ثبات العوامل الأخرى.

2. أن المتغيرات المستقلة اعلاه قد حددت ما نسبته (87%) من التباين الكلي في المتغير المعتمد كما يشير معامل التحديد الى ذلك وأن (13%) من التباين الكلي يقود الى متغيرات غير واضحة في (Ui) المتغيرات العشوائية.

3. تشير نتائج التحديد الى أن الأنموذج المقدر المتعدد ككل معنوي من الناحية الاحصائية، إذ بلغت قيمة (F) المحتسبة (292.676) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.32) بدرجات حرية (180.4) وبمستوى معنوي (1%).

4. تشير نتائج التقيد أن عدم معنوية المتغيرات المستقلة (X_3, X_1) في التأثير في فاعلية الأداء المالي إذ بلغت (p.value) أكبر من المستوى المعنوي (1%) وعليه تقبل فرضية العدم (X_3, X_1) ونقبل الفرضية البديلة (X_4, X_2).

5. أن علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة للأنموذج وفاعلية الوحدات عينة للدراسة قدرت نحو (93%) وهي موجبة وعليه قد تكون قوية هي الأخرى.

6. نستنتج من الأنموذج المقدر أن المتغيرات المستقلة في الأنموذج المقدر قادرة على تحفيز الإدارة العليا في وزارة المالية وذلك لقوة التطبيق ل معايير المحاسبة الدولية في الوزارة.

النموذج الرابع: دور نظم المحاسبة الحكومية وفقا لمعايير الدولية (IPSAS) في تكاليف الأداء المالي لعينة الدراسة:

خصص هذا النموذج لتقدير وتحليل تأثير المتغيرات المستقلة متمثلة بـ (واقع نظام المحاسبي في وزارة المالية (X_1))، واصلاحات النظام المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية (X_2))، ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (X_3))، وتكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية (X_4) في تكاليف تطبيق نظام المحاسبة الدولية (Y_4) كمتغير تابع وكما مبين في الأنموذج المقدر في الجدول (3-3-4) وكالآتي:

جدول (3-3-4) معامل الانحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة وتكاليف الأداء المالي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية

$$\hat{Y}_4 = -0.724 + 0.099X_1 + 0.183X_2 + 0.070X_3 + 0.380X_4$$

D W	Sig f	F المحسوبة	قيمة R^2	قيمة r	Std. Error	Sig t	t المحسوبة	معلمة بيتا	قيمة الثابت	المتغيرات المستقلة
1.946	0.000	300.568	0.87	0.93	0.052	0.050	1.897	-0.099	0.724-	X1
					0.056	0.001	3.296	0.183		X2
					0.053	0.188	1.322	0.070		X3
					0.044	0.000	8.169	0.380		X4
<p>القيمة الجدولية للـ (T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180،4)=2.32 القيمة الجدولية للـ (T) عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية (180،4)=1.64 القيمة الجدولية للـ (F) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180،4)=3.32 المصدر: الباحث بمساعدة من برنامج SPSS</p>										

المصدر: الجدول من عمل الباحث استناداً الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (Spss)

يتضح من النموذج المقدر في الجدول (3-3-4) الآتي:

1. إذا فعلنا النظام المحاسبي الموحد بوحدة واحدة سيؤدي الى تخفيض التكاليف مع الوحدات الحكومية بمقدار أثره (-0.099) وحدة، بافتراض ثبات العوامل الأخرى. بينما إذا فعلنا اصلاحات النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية (X_2) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة التكاليف بمقدار (0.183) وحدة بافتراض ثبات العوامل الأخرى. وأن زيادة المعوقات عند تطبيق المعايير (IPSAS) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة التكاليف بمقدار (0.070) وحدة، بافتراض ثبات العوامل الأخرى وعند تفعيل تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير

الدولية (IPSAS) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة تكاليف الوحدات الحكومية في وزارة المالية بمقدار (0.381) بافتراض ثبات العوامل الأخرى.

2. أن المتغيرات المستقلة في الأنموذج المقدر قد حددت ما نسبته (87%) من التباين الكلي في المتغير المعتمد كما يشير معامل التغير الى ذلك وأن (13%) من التباين الكلي يعود الى متغيرات مستقلة أخرى لم يتم التعبير عنها في إطار النموذج المبحوث.

3. تشير نتائج التقدير الى أن النموذج المتعدد ككل معنوي من الناحية الاحصائية إذا بلغت قيمة (F) المحتسبة (300.568) وهي أكبر من (F) الجدولية البالغة (3.32) بدرجات حرية (180.4) وبمستوى معنوي (1%).

4. تشير نتائج التقدير الى معنوية مؤشر تكنولوجيا المعلومات (X_4) وذلك لأن (P.Value) أقل من المستوى المعنوي (5%) من خلال إختبار (t) في حين أن المتغير (X_1) واقع النظام المحاسبي، واصلاحات النظام المحاسبي في المعايير الدولية (X_2) والمعيقات في تطبيق المحاسبة الدولية (X_3) غير معنوية في التأثير في مؤشر التكاليف للوحدات الحكومية لعينة الدراسة من خلال إختبار (t) وإختبار (sig) الذي يظهر (P.value) أكبر من (5%). وعليه نرفض فرضية العدم في المؤشر (X_4) وتقبل فرضية العدم في مؤشر النظام المحاسبي الموحد (X_1)، والاصلاحات في النظام المحاسبي (X_2) والمعيقات في تطبيق المعايير الدولية (X_3) التي تؤكد بعدم وجود علاقة تأثير للمؤشرات المستقلة اعلاه في تكاليف الوحدات الحكومية لعينة الدراسة.

5. تشير قيمة معامل الارتباط المتعدد الى أن العلاقة بين المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2, X_1) معنوية وذودلالة احصائية مع تكاليف الوحدات الحكومية لعينة الدراسة.

6. تشير قيمة (D.w) والتي تقدر (1.946) بأن هناك مشكلة إرتباط ذاتي لوقوعها بين ($du < D.w.cu.du$).

7. نستنتج من سبق من الأنموذج المقدر أن المتغيرات المستقلة ذو علاقة قد تكون غير معنوية في تكاليف الوحدات الحكومية لعينة الدراسة.

النموذج الخامس: دور نظم المحاسبة الحكومية وفقا لمعايير الدولية (IPSAS) في مستوى الأداء المالي لعينة الدراسة.

تناول هذا النموذج تأثير المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2, X_1) في تطوير الأداء المالي (Y) لعينة الدراسة إذا أظهرت نتائج التقدير في النموذج في الجدول الآتي:

جدول (3-3-5) معامل الإنحدار المتعدد بين المتغيرات المستقلة وإجمالي مستوى الأداء

$$\hat{y} = 0.072 - 0.151X_1 + 0.645X_2 + 0.410X_3 + 0.787X_4$$

المتغيرات المستقلة	قيمة الثابت	معلمة بيتا	t المحسوبة	Sig t	Std. Error	قيمة r	قيمة R^2	F المحسوبة	Sig f	D W
X1	0.072	0.151	1.391	0.166	0.109	0.979	0.958	1027.44	0.000	2.316
X2	0.072	0.645	5.589	0.000	0.115	0.979	0.958	1027.44	0.000	2.316
X3	0.072	0.410	3.707	0.000	0.111	0.979	0.958	1027.44	0.000	2.316
X4	0.072	0.787	8.598	0.000	0.092	0.979	0.958	1027.44	0.000	2.316

القيمة الجدولية لـ(T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180.4)=2.32
القيمة الجدولية لـ(T) عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية (180.4)=1.64
القيمة الجدولية لـ(F) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (180.4)=3.32
المصدر: الباحث بمساعدة من برنامج SPSS

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

يتضح من النموذج المقدر في الجدول (3-3-5) الآتي:

1. أن المتغيرات المستقلة في النموذج المقدر حددت ما نسبته (96%) من التباين الكلي في المتغير

المعتمد (تطوير الأداء المالي لعينة الدراسة) كما يشير معامل التحديد (R^2) الى ذلك وما تبقى (4%) يعود

الى متغيرات غير موضحة في حد الخطأ (ui).

2. تشير نتائج التقدير أن النموذج المقدر المتعدد ككل معنوي من الناحية الاحصائية، إذ بلغت قيمة (F)

المحتسبة (1027.44) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.32) بدرجات حرية (180.4) وبمستوى معنوي

قيمة (1%).

3. تشير قيمة معامل الارتباط المتعدد (96%) الى أن العلاقة بين المتغيرات المستقلة وتطوير الأداء المالي لعينة الدراسة معنوية وذو دلالة احصائية.

4. تشير نتائج التقدير الى معنوية المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2) من خلال إختبار (t) وإختبار (sig) إذ بلغت (P.value) الى أقل من المستوى المعنوي (5%) وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة أما المتغير (X_1) واقع النظام المحاسبي غير معنوية من خلال إختبار (t) وإختبار (sig) إذا بلغت (P.value) نحو (0.109) أكبر من المستوى المعنوي (1%) وعليه نقبل فرضية العدم.

5. عند تفعيل (X_1) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة كفاءة الأداء بمقدار (0.151) مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، وعند تفعيل (X_2) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة تطوير الأداء بمقدار (0.645) مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة بينما عند زيادة (X_3) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة مستوى الأداء (y) بمقدار (0.410) مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة، بينما عند توفير تكنولوجيا المعلومات (X_4) بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة (y) تطوير الأداء بمقدار (0.78) مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة.

النموذج السادس: دور الاجمالي لمؤشرات نظم المحاسبة الحكومية وفقا لمعايير الدولية (IPSAS) في أداء المالي لعينة الدراسة.

تناول هذا الأنموذج إجمالي مؤشرات دورالمعايير لمحاسبية الدولية في تطوير الأداء المالي لعينة الدراسة

وكما مبين في النموذج المقدر في الجدول (3-3-6)

جدول(3-3-6) معامل الإنحدار الخطي البسيط بين المعايير المحاسبية الحكومية وإجمالي مستوى الأداء

قيمة الثابت	معلمة بيتا	t المحسوبية	Sig t	Std. Error	قيمة r	قيمة R^2	F المحسوبية	Sig f	D W
0.285	0.497	61.827	0.000	0.008	0.977	0.964	3822.547	0.000	2.10

القيمة الجدولية لـ(T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (1,183)=2.32
القيمة الجدولية لـ(T) عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية (1,183)=6.63
المصدر: الباحث بمساعدة من برنامج SPSS

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

يتضح من الجدول (3-3-6) الآتي:

1. عند تفعيل معايير المحاسبة الدولية بوحدة واحدة سيؤدي الى زيادة مستوى الأداء بمقدار الأثر (0.497) وحدة مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة.
2. تشير نتائج التقدير المتعدد ككل معنوي من الناحية الاحصائية، إذا بلغت قيمة (F) المحسبة (3822.547) وهي أكبر من (F) الجدولية (6.63) عند المستوى المعنوي (1%).
3. أن المتغير المستقل ل معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) تفسر نحو (96%) من التباين الكلي وما تبقى (4%) من التباين تعود الى متغيرات غير موضحة في حد الخطأ (ui).
4. تشير نتائج التقدير الى معنوية تأثير معايير المحاسبة الدولية في الأداء للوحدات الحكومية لعينة الدراسة إذ بلغت قيمة (t) المحسب (61.827) وهي أكبر من (t) الجدولية (2.32) بدرجات حرية (183.1) ومستوى معنوي (1%).
5. تشير قيمة (D.w:2.10) الى أن قيمتها تقع في منطقة عدم الحسم وعليه فإن الباحث يقبلها علماً أن ليس هناك مشكلة إرتباط ذاتي.

ثانياً: إختبار ومناقشة الفرضيات:

بعد التحليل العميق للإستبيان من خلال دراسة مستوى توافق العينة والوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومستوى الدلالة الإحصائية فيما يلي يتم مناقشة الفرضيات وإختبار مستوى توافق أفراد العينة حولها والدلالة الإحصائية للفرضيات.

الفرضية الرئيسية الأولى:

"ضعف واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يعيق تطبيق المعايير الدولية"

ويتم التحقق من الفرضية من خلال تحليل الجدول التالي والذي يحلل إجابات المستبئين والتعرف على

درجة توافقهم على العبارات الواردة في المحور، وكما مبين في الجدول (3-3-7).

جدول (3-3-7) نتائج مستوى الموافقة على محور واقع النظام المحاسبي

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	
3	النظام المحاسبي الحكومي قادر على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الادارية بالقوانين والانظمة	72	53	48	8	4	3.98	1.011	10	
	النسبة	%39	%29	%26	%4	%2				
5	النظام المحاسبي الحكومي قادر على الافصاح الكامل عن المركز المالي للدولة	82	50	41	6	6	4.06	1.043	2	
	النسبة	%44	%27	%21	%3	%3				
6	لنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها	76	54	39	8	8	3.98	1.091	9	
	النسبة	%41	%30	%21	%4	%4				
9	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية	81	53	40	6	5	4.08	1.013	1	
	النسبة	%44	%29	%22	%3	%2				
	المؤشر الكلي	4.028							1.0343	عالية جدا

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (SPSS)

بعد التحليل للإجابة على عبارات الاستبيان على محور واقع النظام المحاسبي وفيما يلي

تلخيص لهذا النتائج:

1. مستوى موافقة العينة بالنسبة للمحور "واقع النظام المحاسبي الحكومي" كانت ذات موافقة عالية، وإن اختلفت في قيمة الوسط الحسابي من عبارة لأخرى.

2. أن العبارة التي حصلت على أعلى وسط حسابي هي (واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية).

3. تليها العبارة (واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية).

4. العبارات التي حصلت على أقل وسط حسابي هي (النظام المحاسبي الحكومي قادر على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الادارية بالقوانين والانظمة) و(للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها).

وخلاصة القول أن واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق ضعيف ويعيق تطبيق المعايير الدولية يتضح ذلك من مستوى الموافقة العالية لأفراد العينة.

الفرضية الرئيسية الثانية:

يحتاج النظام المحاسبي في العراق للعديد من الإصلاحات التي يجب القيام بها لإستيفاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS"

ويتم التحقق من الفرضية من خلال تحليل الجدول التالي والذي يحلل إجابات المستبئين والتعرف على درجة توافقه على العبارات الواردة في المحور، وكما مبين في الجدول (3-3-8) وكالاتي:

جدول (3-3-8) نتائج مستوى الموافقة على محور إصلاحات النظام المحاسبي

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة
6	ضرورة اصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	78	51	42	6	8	4.00	1.083	10
		%42	%28	%23	%3	%4			
7	نظرية الاموال المخصصة هي النظرية الانسب لسير الاموال العامة لاسس المعتمدة للنظام المحاسبي في القطاع العام هي الاساس النقدي والالتزام والاستحقاق	82	47	40	8	8	4.01	1.108	9
		%45	%25	%22	%4	%4			
9	النظام المحاسبي الحكومي يتم اصلاحه من خلال اصدار الكتيبات والمنشورات التي تختص بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	82	49	41	8	5	4.05	1.041	2
		%45	%26	%22	%4	%3			
10	ضرورة اقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف الى زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	83	53	35	6	8	4.06	1.076	1
		%45	%29	%19	%3	%4			
المؤشر الكلي							4.038	1.027	%72

المصدر: الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات نظام (spss)

يتضح من خلال تحليل الإجابات على عبارات الاستبيان على محور واقع النظام المحاسبي وفيما يلي تلخيص لهذا النتائج في الجدول (3-3-8) الآتي:

1. مستوى موافقة العينة بالنسبة للمحور "إصلاحات النظام المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية" كانت ذات موافقة عالية، وإن اختلفت في قيمة الوسط الحسابي من عبارة لأخرى.

2. أن العبارات التي حصلت على أعلى وسط حسابي هي العبارتين (النظام المحاسبي الحكومي مؤهل من الناحية الأكاديمية للقيام باصلاح النظام المحاسبي) و(ضرورة اقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف الى زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

3. العبارات التي حصلت على أقل وسط حسابي هي (اصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام الحالي لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) و(ضرورة اصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

وخلاصة القول أن النظام المحاسبي في العراق يحتاج للعديد من الإصلاحات التي يجب القيام بها لإستيفاء تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS".

الفرضية الرئيسية الثالثة:

"توجد العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه النظام المحاسبي في العراق وتعيق تطبيق معايير

المحاسبة الدولية IPSAS"

ويتم التحقق من الفرضية من خلال تحليل الجدول التالي والذي يحلل إجابات المستبئين والتعرف على

درجة توافقهم على العبارات الواردة في المحور، وكما مبين في الجدول (3-3-9) وكالاتي:

جدول(3-3-9) نتائج مستوى الموافقة على محور معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة
1	اختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	التكرار	78	51	46	7	3	4.05	2
		النسبة	%42	%28	%24	%4	%2		
2	الموارد البشرية في وزارة المالية مؤهلة وبالعدد الكافي لتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	التكرار	73	62	41	8	1	4.06	1
		النسبة	%39	%34	%22	%4	%1		
3	التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	التكرار	73	53	45	10	4	3.98	10
		المؤشر الكلي		4.022	1.0358	71%			

الجدول من عمل الباحث استنادا الى استمارة الاستبانة ومعطيات النظام الاحصائي SPSS.

بعد التحليل للإجابة على عبارات الاستبيان على محور المشاكل والمعيقات التي تواجه النظام المحاسبي في العراق وفيما يلي تلخيص لهذا النتائج:

1. مستوى موافقة العينة بالنسبة للمحور " المشاكل والمعيقات التي تواجه النظام المحاسبي في العراق " كانت ذات موافقة عالية، وإن اختلفت في قيمة الوسط الحسابي من عبارة لأخرى.
2. أن العبارة التي حصلت على أعلى وسط حسابي هي (الموارد البشرية في وزارة المالية مؤهلة وبالعدد الكافي لتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).
3. تليها العبارة (التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

4. العبارة التي حصلت على أقل وسط حسابي هي (التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم

التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

وخلاصة القول أنه "توجد العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه النظام المحاسبي في العراق وتعيق

تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS".

الفرضية الرئيسية الرابعة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين توفير تكنولوجيا المعلومات وبين خفض تكاليف الأداء في

مؤسسات القطاع العام

تنص الفرضية على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين توفير تكنولوجيا المعلومات وبين خفض

تكاليف الأداء في مؤسسات القطاع العام ولدراسة هذه الفرضية تم استخدام درجة الموافقة الكلية للفرضية

والنسبة المئوية المقابلة لها وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (3-3-10) يوضح مستوى الموافقة الكلية لأفراد العينة

القيمة المتوقعة	القيمة المشاهدة	متوسط الموافقة		درجة الموافقة
		النسبة	القيمة	
36	145	80.24	4.012	موافقة عالية
180	180			المجموع

المصدر: إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول أعلاه أن مستوى الموافقة الكلية تساوي 4.012 والتي تعادل درجة موافقة عالية ، حيث أن

145 شخصا من المستبنيين أيدوا الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين توفير

تكنولوجيا المعلومات وبين خفض تكاليف الأداء في مؤسسات القطاع العام، مما يقود الى قبول الفرضية.

هذا وقد تم تحليل الارتباط ومستوى الدلالة الاحصائية وذلك بإجراء إختبار مربع كاي، والجدول التالي يوضح مخرجات التحليل:

جدول رقم(3-3-11) نتائج إختبار مربع كاي

Chi-Square Tests			
	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	87.000 ^a	9	.000
Likelihood Ratio	58.999	9	.000
Linear-by-Linear Association	21.690	1	.000
N of Valid Cases	29		

a. 13 cells (81.2%) have expected count less than 5. The minimum expected count is .03.

المصدر: مخرجات التحليل من برنامج SPSS

من الجدول أعلاه وعند قراءة القيمة المعنوية لمستوى الدلالة الإحصائية لمربع كاي ، والتي تساوي 00. وهي أقل من 5% مما يشير الى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية للفرضية.

الفرضية الرئيسية الخامسة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين المتغيرات المستقلة متمثلة في (واقع النظام المحاسبي، الإصلاحات، المعوقات، تكنولوجيا المعلومات) في تطوير الأداء المالي. يتضح من الانموذج المقدر من الجدول رقم (3-3-5) يتضح الآتي:

1. أن المتغيرات المستقلة المضمنة في النموذج فسرت ما نسبته (96%) من التغير الكلي في المتغير التابع (تطوير الأداء المالي) كما يشير معامل التحديد (R^2)، وما تبقى (4%) يعود الى متغيرات غير مضمنة النموذج وتم جمع أثرها في حد الخطأ (ui).

2. تشير نتائج التقدير ان النموذج المقدر المتعدد ككل معنوي من الناحية الاحصائية، اذ بلغت قيمة (F) المحتسبة (1027.44) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.32) بدرجات حرية (180.4) وبمستوى معنوي قيمة(1%).

3. تشير نتائج التقدير الى معنوية المتغيرات المستقلة (X_4, X_3, X_2) من خلال إختبار (t) واختبار (sig) اذ بلغت (P.value) الى أقل من المستوى المعنوي (5%) وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة اما المتغير (X_1) واقع النظام المحاسبي غير معنوية من خلال اختييار (t) واختييار (sig) اذا بلغت (P.value) نحو (0.109) أكبر من المستوى المعنوي (1%) وعليه نقبل فرضية العدم.
4. تشير إحصائية درين واتسون أن النموذج لا يعاني من مشكلة إرتباط ذاتي مما يدعم قبول نتائج التقدير.

الخاتمة

النتائج والتوصيات

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها الى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية وهذا ما مكنا

من نفي وإثبات صحة كل فرضية تم وضعها في سياق الدراسة وفيما يلي تلخيص لهذا النتائج:-

أولاً: النتائج:

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج يمكن تقسيمها الى نتائج نظرية وأخرى تطبيقية وهذا ما

مكنا من نفي وإثبات صحة كل فرضية تم وضعها في سياق الدراسة وفيما يلي تلخيص لهذا النتائج:-

نتائج الجانب النظري:

1. تعد المحاسبة الحكومية أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداة وحدات القطاع العام في تسيير المال ومصدراً مهماً

للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

2. تقدم المعايير المحاسبية في القطاع العام افضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام

محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى

بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة الى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقديم نتائج نشاط

وحدات القطاع العام مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.

3. وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات وبين متطلبات تطبيق معايير

المحاسبة الدولية متمثلة في قصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.

4. إن تعديل النظام المحاسبي القائم يلعب دوراً هاماً في تحقيق الإنسجام مع متطلبات تطبيق معايير

المحاسبة الدولية بما يسمح بالسير نحو الأمام باتجاه دخول السوق الدولية مما يعطي القطاع العام بعداً

إقليمياً ودولياً يساعد على تحفيز الإستثمارات الوطنية والأجنبية وتنميتها.

5. عدم كفاءة وفاعلية العاملين في استخدام التكنولوجيا الحديثة أبقى النظام المحاسبي تقليديا قديما لا يملك مقومات التحول بوضعه الراهن الى نظام مؤتمت مرن قادر على مواكبة التطورات المتلاحقة التي تفرضها السوق العالمية على المعايير الدولية.

6. تمثل معايير المحاسبة الدولية للوحدات الحكومية، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة الحكومي للمنظمات الحكومية والإدارات العمومية على أساس الإستحقاق الكامل بهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي ويعتبر أساس الإستحقاق الكامل أفضل أسس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فاعلة يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة الأداء المالي للقطاع الحكومي المخطط لها.

النتائج العملية:

1. إن واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفنقر الى نظام الرقابة الداخلية مما يعيق تطبيق المعايير الدولية وبوسط حسابي (4.05) وهو أعلى من الوسط الفرضي، وهذا يفسر على أن نسبة الإتفاق (74%) تعني واقع النظام المحاسبي الحكومي يفنقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية.

2. يتفق (70%) من آراء العينة أن إصلاح النظام المحاسبي الحالي لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بوسط حسابي قدره (4.01) وأن أهم الإصلاحات هي التشريعات.

3. إن تكنولوجيا المعلومات المستخدمة ذات علاقة إرتباط معنوية ودلالة إحصائية في تطوير الأداء المالي الحكومي. حيث بلغ متوسط إجابات العينة (4.028) إنحراف معياري (1.0248) والذي يعني مساوى موافقة عالية من أفراد العينة. وهذا يفسر لنا ان (72%) يتفقون على أن توفر تكنولوجيا المعلومات لها دور في تطبيق معايير المحاسبة.

4. حصل بعد تكاليف الأداء المالي الحكومي لوزارة المالية من تطبيق معايير المحاسبة الدولية على متوسط إجابة قدرها (3.996) وبمعدل معياري (1.0706) ويمثل درجة موافقة عالية وفق مقياس ليكرد الخماسي.

5. أن مستوى الموافقة الكلية تساوي 4.012 والتي تعادل درجة موافقة عالية ، حيث أن 149 شخصا من المستبنيين أيدوا الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية بين توفير تكنولوجيا المعلومات وبين خفض تكاليف الأداء في مؤسسات القطاع العام، مما يقود الى قبول الفرضية.
6. إن المتغيرات المستقلة المضمنة في النموذج المقدر والمتمثلة في (واقع النظام المحاسبي، الإصلاحات، المعوقات، تكنولوجيا المعلومات) تفسر ما نسبته (96%) من التغير في المتغير المستقل المتمثل في تطوير الأداء المالي وما تبقى (4%) تعود الى المتغيرات الغير مضمنة في النموذج.

ثانياً: التوصيات:

توصيات الجانب النظري:

1. أن يتولى مجلس الشعب في كل دولة أو أي سلطة موازية كمجلس النواب أو البرلمان وغيره الزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير بناء على اقتراح من جمعية المحاسبين، باعتبار أن هذه الجهة هي السلطة التشريعية، ويمكن أن يضع هذه الإلزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقها، ويمكن أن تقوم اللجنة المختصة في البرلمان كاللجنة المالية بتولي هذه المسؤولية ومراقبة تحقيق ذلك.
2. أن يتم مناقشة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS مع الجهة الرقابية التي تتولى الرقابة على الحكومة وترفع تقريرها الى السلطة التشريعية كديوان المحاسبة أوديوان الرقابة والتفتيش وأتحت أي مسمى آخر، وذلك بخصوص الاجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الإنتقالية لتطبيق هذه المعايير.
3. يتولى الرقابة على كل ذلك الاعلام الحيادي المستقل الأمين، واطلاق يده بتحسس كافة المشاكل والمعوقات التي تعترض المال العام والإجراءات ذات العلاقة به، ويجب التأكيد على هذا الدور والتأهيل العلمي لموظفي الاعلام الماليين الذين سيتولون هذه المهمة، وإيصال آرائهم للشعب والرأي العام المحلي، ويمكن في هذا المضمار الاطلاع على تجارب الدول المتقدمة كالسويد في سلطة الاعلام الرابعة التي تفتح أمامها كافة أبواب الأجهزة الحكومية.
4. يجب التأكيد على رقابة الشعب والمنابر الحرة المسؤولة، من خلال تفعيل جهاز مستقل تابع للسلطة التشريعية يتولى استلام كافة الآراء بغض النظر عن مرسلها والتحقق منها.
5. الإسراع في مساعدة الإدارات في الوحدات الحكومية لوزارة المالية العراقية على توفير إدارت مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال إجراء دورات تطويرية تتميز بالجدية والفعالية فضلا عن وجود جهة على اتصال دائم بمحاسبى المؤسسات والادارات في القطاع العام من أجل مساعدتهم على المشاكل المحاسبية ومناقشتها.

6. يجب على المؤسسات والإدارات في وحدات وزارة المالية عينة الدراسة أن تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية وتعديل أنظمتها المحاسبية اليا والكترونيا بما يتوافق ومتطلبات نجاح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

7. تأهيل الأساتذة الجامعيين وتكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بنظام المحاسبة في القطاع العام ليكون في مستوى تخريج ادارات لها تأهيل علمي وإعداد مهني كافي لأنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ارسال بعثات الى الخارج لتلقي التدريب اللازم في مجال المعايير المحاسبية للقطاع العام.

8. العمل على توفير البيئة المالية والقانونية التي تساعد على أنجاح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتنشيط الحركة المالية وجعل التشريعات القانونية أكثر مرونة.

9. التأكيد على ضرورة إستبدال النظام المحاسبي الموحد المطبق في وزارة المالية عينة الدراسة بنظام محاسبي الكتروني قادر على تمثيل معطيات التطور التكنولوجي المستمر التي تفرضها المعايير الدولية.

10. السعي بوضع الأسس المعيارية والقياسية السليمة التي سيتحرك من خلالها القطاع العام والتي تمثل حجر الأساس للوصول الى معايير وطنية تسير جنبا الى جنب مع متطلبات المعايير الدولية.

11. تفعيل دور الجهات الرقابية الداخلية والخارجية في المؤسسات الحكومية من خلال إيجاد اليات تعزز من إستقلالها بما يمكنها من التخلص من الفساد المالي والإداري.

توصيات الجانب العملي:

1. التدريب المتخصص المفضي الى تطوير الخبرة المهنية للمحاسبين بما يتوافق ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
2. تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS.
3. سن التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية التي تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
4. إتزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والانظمة المتوافقة مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
5. وضع هيكل تنظيمي يوضح طريقة إرتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها بما يتوافق مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
6. مراعاة إختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
7. يجب على المؤسسات والإدارات في وحدات وزارة المالية عينة الدراسة ان تواكب التطورات التكنولوجية والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية وتعديل انظمتها المحاسبية آليا والكترونيا بما يتوافق ومتطلبات نجاح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
8. توفير المكونات المادية اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
9. توفير قواعد البيانات بما يساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
10. تطوير اداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية بما يؤدي الى توفير معلومات شاملة حول المركز المالي للحكومة او الوحدة الحكومية والتغيرات فيه.
11. العمل الى استخدام طرق حسابية من شأنها أن تؤدي الى تقليل الاختلاف في الطرق المتبعة في معالجة العمليات.

التوصيات بدارسات مستقبلية:

1. أثر إستخدام معايير المحاسبة الدولية في تحقيق القيمة العادلة في العراق.
2. أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية في العراق.
3. دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إصلاح نظام المحاسبة الحكومية في العراق.

المراجع والمصادر

• القرآن الكريم

أولاً: المراجع العربية:

القوانين:

• المادة 06، القانون رقم 84/17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 (المتضمن القانون المتعلق بالمالية)

الكتب:

1. أحمد نور، وشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة والمفاهيم والإجراءات المحاسبية الدولية والمصرية،

(الإسكندرية: الدار الجامعة)، 2008 م.

2. أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، (الدار الجامعية:

الاسكندرية)، 2007م.

3. حسن مصطفى هلال، المعايير المحاسبية الدولية الجذور والحصاد والمستقبل، ورشة عمل بعنوان

إبداعات محاسبية، 2005م.

4. سلوم، حسن عد الكريم، نوري، بتول محمد، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية

العالمية، بحث ملقى في المؤتمر العلمي الدولي السابع لجامعة الزرقاء الخاصة 10-11 / تشرين الثاني

2009 /

5. الشيرازي، مهدي عباس، النظرية المحاسبية، مطبعة ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990

6. الطلحة، حامد داود، (2000) معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفاهيم، عمان: الأكاديمية العربية للعلوم

المالية والمصرفية.

7. عصافت، عاشور، الإطار الفكري والتطبيقي ل معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، 2001.

8. لطفي، امين السيد احمد، (2004) المحاسبة الدولية ط2، القاهرة، الدار الجامعة.

9. مارتل كلارك وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي وأحمد كاجيجي، (دار المريخ:الرياض) 2004م.
10. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003.
11. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.
12. حسام ابوعلي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، 2004.
13. ليلى فتح الله ابراهيم و ابراهيم حماد محمد، الموازنات والمحاسبة الحكومية، مطابع الدار الهندسية، مصر، 1999.
14. محمد عبدالعزيز ابو رمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، 1982.
15. محمد عادل الهامي والسيد احمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبية والاقتصادية القومية مدخل معاصر، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2005-2006.
16. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
17. حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت، 2002.
18. زكريا محمد الصادق ومدثر طه أبوالخير، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004.
19. عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، 2000.
20. لؤي وديان وزهير الحدوب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.

21. أسعد بن محمد الهويد وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005.
22. محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
23. محمد جمال علي هلال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، 2002.
24. عبد الحي مرعي ومحمد الفيومي، المحاسبة العمومية والقومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990.
25. صلاح مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، الدار الجامعية، مصر، 1993.
26. علي السعيد سنون ونضر محمد جعيصة، المحاسبة الحكومية والقومية النظرية والتطبيق، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2004.
27. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
28. عقله محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
29. محمد السيد سرايا وسمير كامل محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية والمحاسبة القومية تطبيقات على قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2000.
30. محمد رشيد عبده الجمال وعلاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
31. شرف حسين عامر، نظرية المحاسبة الحكومية دار النهضة العربية القاهرة، 1963.
32. حنا رزوقي الضائع محاسبة وإدارة الأموال العامة (المحاسبة الحكومية) دراسة تفصيلية في عناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومتطلبات ووسائل تطويره في ضوء الدراسات العربية والدولية دار الهناء طرابلس ليبيا 1998.

33. حنا رزوقي الصائغ، المحاسبة الحكومية، الجزء الأول، بدون دار النشر، بغداد، الطبعة الرابعة، 1976.
34. عبدالله عبدالسلام احمد وأمال محمد كمال ابراهيم، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح مصر، 2006.
35. محمد احمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007.
36. محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2009.
37. فؤادالفسفوس، "المحاسبة الحكومية" الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان، 2009.
38. نعيم دهمش، النظرية المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية المنظمة العربية للعلوم الإدارية منشورة رقم 238 عمان 1982.
39. إسماعيل خليل اسماعيل ونائل حسن عدس المحاسبة الحكومية اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان 2010.
40. محمد عباس بدوي وعبدالوهاب نصر، المحاسبة القومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث القاهرة، 2006.
41. عبدالله، خالد أمين(2010)"محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح"، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان.
42. البناء، بشير عبدالعظيم (2011) الأسس العلمية واعلمية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية" الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
43. السلطان وأبو المكارم، سلطان المحمد ووصفي حسن(2009)" المحاسبة في الوحدات الحكومية وانتظيمات الإجتماعية الأخرى" الطبعة الثالثة، دار المريخ للنشر، الرياض

44. محمود حسين، زكريا احمد عزام، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة، الأردن، 2007.
45. محمد طاقة، هدى العزاوي، المالية العامة، دار المسيرة الأردن، 2007.
46. محمد الصغير، العلى، يسرى ابوالعلاء، دار العلوم، عناية 2003.
47. علي العربي وعبد المعطي عساف "دور الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية عمان 1986.
48. أحمد حمود القيسي "المالية العامة والتشريع الضريبي دار الثقافة الأردن 2000.
49. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف، مصر 1986.
50. طاهر الجنابي، المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتاب للطباعة والنشر، 1988.
51. محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
52. عقلة محمد يوسف المبيضين، "نظام المحاسبة الحكومي وإدارته"، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، ط1، 1999.
53. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، "المحاسبة الحكومية والقومية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
54. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، "الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي"، الإسكندرية، 1998.
55. علي عباس، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال"، مكتبة الرائد العلمية، عمان، ط1، 2001.

الرسائل والإطروحات الجامعية:

1. المفضل، إبراهيم عبد القدوس أحمد، المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، إطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد -جامعة دمشق، 2008م.
2. بوليفة، نور الهدى بوليفة، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري لمواجهة معايير المحاسب الدولية للقطاع العام، رسالة ماجستير في التدقيق المحاسبي مقدمة الى مجلس كلية العلوم والاقتصاد والتجار وعلوم التسيير، الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر - الوادي، 2015م.
3. حكيم بوحطو، "الموازنة العامة وفاق العصرية" مذكرة ماجستير غير منشورة، المدينة، 2008م.
4. شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، 2014م.
5. عابدين، حسني، إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات فلسطين- دراس تحليلية تطبيقية، جامعة النيلين، السودان، 2006م.
6. قسم السيد، ندى، المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2010 م
7. قموسيا، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة 2002-2012، مذكر ماجستير في المحاسبة والجباية، جامعة ورقلة 2012 - 2013.
8. نادية مغني، دراسة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير جامعة الجزائر، (2017).
9. يوسف السعيد احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها ل معايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS ، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة ، الجزائر (2016).

المجلات والمؤتمرات والدوريات:

1. إبراهيم محمد علي الجزراوي، وعبد الهادي سلمان صالح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية ولاقتصادية المجلد 2 والعدد 3، السنة 2012.
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة، ج1، عمان 2009.
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة، ج2، عمان 2009.
4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، طبعة 2010،.
5. إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام طبعة عام 2008، الجزء الأول، الإتحاد الدولي للمحاسبين.
6. البدران عبد الخالق وآخرون، العوامل المؤثرة في تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، جمعة كربلاء، المجلد 7، العدد 26، بدون تاريخ.
7. بلغيث، مدني، (2005). " التوافق المحاسبي الدولي " المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، العدد الثالث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 57-69
8. الجعارات خالد " دور معايير المحاسبة الدولية (LAS- IERS – IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات " الملتقى الدولي ورقلة يوم 24-25 نوفمبر 2014.
9. دراسة راضية حكيم، إعتقاد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية والمسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 15، (2015).
10. الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (LAS- IFRS- IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري " المالي والعمومي " على ضوء التجارب الدولية – المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24، 25 نوفمبر 2014.

10. خبيطي خضير، مونة يونس، "نظام المحاسبة العمودي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات يوم 24-25 نوفمبر 2014.
11. عبد السميع رويبة، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011
12. عيشي، بشير، (2009): "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق " بحث مقدم الى: المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، نيسان 2009
13. وليد زكريا، إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الاردن - المجلة الأردنية لإدارة الأعمال 2015 م.
14. كلاب، سعيد يوسف وعثمان، فيصل عبد العزيز وأبو قرع، سامر محمود، دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد، اللقاء العلمي التي تنظمة المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية / الجهاز المركزي للحسابات الجمهورية مصر العربية للفترة من 2006/5/7-2006/5/10 ورقة بحثية/ ديوان الرقابة المالية والإدارية/ السلطة الوطنية الفلسطينية.
15. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، 2008: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب، الطبعة الأولى /بغداد
16. الصقال، أحمد هاشم وسعيد، محمد حسين مهدي، 2008، دور الرقابة الإلكترونية في الحد من الفساد، وزارة التجارة، مكتب المفتش العام.العراق.
17. حنا رزوقي الصائغ، محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثارات في النظام المحاسبي الحكومي، دراسات في المحاسبة الحكومية على ضوء حلقة العمل التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك من 02 إلى 10 أبريل 1981، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مطابع الدستور التجارية، عمان، من دون سنة.
18. ديوان الرقابة المالية، نظام المحاسبة الموحد في العراق، ط2، 2011، ص8.

مصادر الشبكة الدولية للمعلومات (الأنترنت):

1. <http://www.mof.gov.iq>2016/9/20
2. Chan, James L., INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS CONCEPTUAL AND INSTITUTIONAL ISSUES, 2008. <http://jameslchan.com/index.php/publications/comparative-> 2016/9/20
3. دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام www.iascasociet.org 2016/9/24
4. منتديات ستار تايمز www.startimes.com 2016/9/9
5. موضوع www.mawdoo3.com 2016/9/24
6. وزارة المالية العراقية www.mof.gov.iq/pages/MainMof.aspx 2017/4/23
7. <http://www.iiifac.org/publicsector>
8. www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=278502

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Belkanoui, Ahmed (1981) "Accounting Theory" Harcourt Brace Jovanovich, Inc. NY.
2. Belkanoui, Ahmed (1981) "Accounting Theory" Harcourt Brace Jovanovich, Inc. NY. 9
3. Carmona Salvador and Marcotrombetta, 2008 - On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: logic and implications of the principles - based system.
4. Fran van, public sector accounting standards: strengthening accountability and improving governance. (Public Sector), 2008
5. Halbouni, sawsan, 2005 College of Business, university journal of Economic & Administrative sciences vol (1), NO (1).
6. Handbook of International public Sector Accounting Pronouncements – 2016 Edition Volume-2
7. Hawkins, David (1997). New IAS standards Decision Time For IAS Firms, Institution and Countries. Accounting Bulletin. 20, merill Lynch, Harvard university
8. Hughes ; Jessew.; Transitioning from current Basis to Full Accrual Basis of Countries.; Journal of Government financial management. volume:56. Issue:3; 2007.
9. IFAC "study no.14 transition to the accrual basis of Accounting: Guidance for public sector or Entities " ; 3rd Edition ; 2011.
10. IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements., 2010
11. IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements., 2010.
12. IFAC, " Study no.14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector or Entities", 1st Edition, 2011

13. Kieso, donald E., and Jerry J. Wygant (1995) "International Accounting", 8th Ed., John Wiley & Sons, NY.
14. L.A.Nikolai and J.D.Baziely. Intermediate Accounting,8, ed. (South Western Publishing Co, 1998).
15. Shanklin, Stephen B.; Hunter, Debra R.; Ehlen, Craig R., (2011), "A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements. In Financial Reporting", Journal of Business & Economics Research, Mar2011, Vol. 9 Issue 3, p23-28.
16. Tsakumis, George T., " Principles-based versus Rules-based AccountingStandards: The InfluenceofStandardPrecision andAuditCommitteeStrengthonFinancialReporting Decisions ".January 2009. AvailableFromwww.ssrn.com.
17. J.C.Martinet et P. Dimalta, Droit bugetaire, LITC, Paris, 1999, p: 775
18. Andy.W & Fred, M "Government Financial Reporting – Good practices on Governmental Financial Management.vol. XVI.NO 1.2016
19. National Council on Governmental Accounting, Governmental accounting and Financial Reporting, Municipal Finance Officers Association of United States and Canada, Chicago, 1980, p: 08.
20. United Nations, Government Accounting and Budget Execution, Department of Economic Affairs, New York, 1952, p: 04.
21. International Federation of Accountants, Public Sector Committee, study N° 01, Op.cit, 1991, pp:1-2.
22. International Organization of Supreme Audit Institutions, Committee on
23. F.ADAM, O, FERRAND, R.RIOUX, FINANCES PUBLIQUES, 2 EDITION, DE SCIENCE.PO. ET DALLOZ, France, 2007, p27
24. F.ADAM,O FERRAND,R.RIUUX, EX- OUVRAGE
25. United NationsDevelopmentProgram me, UNDPs IPSAS Adoption Strategy, 2009.
26. IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries(James L. Chan, 2006)
27. Halboumi, 2005, An empiricalI nvestigation of Perceived Suitability of International Accounting Standards for Jordan.
28. James L. Chan, 2006, IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries
29. Athanasios Bellas, Kanellos Toudas, Konstantinos Papadatos, 2007, The consequences of applying International Accounting Standards (IAS) to the financial statements of Greek companies.
30. Naomi S Soderstrom, Kevin Jialin Sun 2007, IFRS adoption and accounting quality
31. Mingyi Hung, KR Subramanyam 2007, Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case
32. Carmona, SalvadorandMarcoTrombetta, 2008 ,On the global acceptance of (IAS/IFRS) Accounting standards: logic and implications of the principle - based system.
33. Mari Paananen, Henghsiu Lin, 2009, The development of accounting quality of IAS and IFRS over time.
34. Tsakumis, George T.et al, 2009, Principles-based versus Rules –based Accounting Standards: The Influence ofStandardandAudit Committee StrengthonFinancialReporting Decisions.

35. Shanklin et al., 2011, A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements. In Financial Reporting.
36. Chunhui Liu, Lee J Yao, Nan Hu, Ling Liu 2011, The impact of IFRS on accounting quality in a regulated market
37. Jerry Sun, Steven F Cahan, David Emanuel, 2011, How would the mandatory adoption of IFRS affect the earnings quality of US firms?
38. Peter Clarkson, J Douglas Hanna, Gordon D Richardson, Rex Thompson 2011, The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings
39. Sarmad mohammed 2011, Analysis and design of an effective electronic accounting information system
40. Daniel Zéghal. Yosra Mnif Sellami 2011, An analysis of the effect of mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management .
41. Mohammed Huweish Allawi Alshujairi 2014, Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq
42. Andy&Fred, 2016, Government Financial Reporting –Good Practices fromsub-Saharan Africa.
43. Paul André 2017, The role and current status of IFRS in the completion of national, accounting rules.
44. Javed & Zhuquan, 2019, Factors Influencing the Implementation of International Public SectorAccounting Standards in Pakistan
45. Susan peter and lukman bello 2019, The impact of electronic accounting in modern business.
46. Lisa Schmidhuber and others, 2020, International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda.
47. Salam A Al-Nasrawi, Thabit Thabit 2020, The influence of the environmental factors on the adoption of the international accounting system IAS/IFRS: Case of Iraq.
48. Ahmet and others, 2021, The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo.

الملاحق

الملحق رقم (1) قائمة الاختصارات والرموز:

الاختصار	الدلالة باللغة الاجنبية	الدلالة باللغة العربية
IPSAS _S	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IPSAS _B	International public sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financial Reporting International Committee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IFAC	International Federation Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
EU	European Union	الإتحاد الأوروبي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية (امريكا)
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standard Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASS	International Accounting Standard	معايير المحاسبة الدولية
IMF	International monetary Fund	صندوق النقد الدولي
GBES	GovernmentBusiness Establishment	منشأة الأعمال الحكومية
IFACB	International Federation of Accountants Board	مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين
IAA	International Federation of accounting Association	جمعية المحاسبين لدول امريكا اللاتينية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPSAS	International public sector accounting standard	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
SPSS	Statistical Packages for Social Sciences	البرمجة الاحصائية للعلوم الإجتماعية
ELAA	Egyptianinstitute for Accountants and Auditors	معهد المحاسبين والمراجعين المصريين
USAID	US Agency for International Development	الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية

الملحق رقم (2) المعايير المحاسبية للقطاع العام:

رقم المعيار	المعيار باللغة الإنجليزية	المعيار باللغة العربية
IPSAS1	Presentation of financial statements	عرض البيانات المالية
IPSAS2	Cash flow statements	بيانات التدفق النقدي
IPSAS3	Accounting policies, changes in accounting estimates and errors	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IPSAS4	The effects of changes in foreign exchange rates	اثر التغييرات في اسعار صرف العملات الاجنبية
IPSAS5	Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض
IPSAS6	Consolidated and separate financial statements	البيانات المالية الموحدة
IPSAS7	Investments in associates	المحاسبة عن الإستثمارات الزميلة
IPSAS8	Interests in joint Ventures	الحصص في المشاريع المشتركة
IPSAS9	Revenue from exchange transections	الإيراد من المعاملات التبادلية
IPSAS10	Financial reporting in hyperinflationary economies	التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع
IPSAS11	Construction contracts	عقود الإنشاء
IPSAS12	Inventories	المخزون
IPSAS13	leases	عقود الاجار
IPSAS14	Events after the reporting date	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير
IPSAS15	Financial instruments: disclosure and presentation	الأدوات المالية الإفصاح والعرض
IPSAS16	Investment property	العقارات الإستثمارية
IPSAS117	Property, plant, and equipment	الممتلكات والمصانع والمعدات
IPSAS18	Segment reporting	تقديم التقارير حول القطاعات
IPSAS19	Provisions contingent liabilities and contingent assets	المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة
IPSAS20	Related party Disclosures	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
IPSAS21	Impairment of Non- cash – generating Assets	إنخفاضاً لأصول غير المولدة للنقد
IPSAS22	Disclosure of financial information about the general government	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
IPSAS23	Revenue from non- exchange transactions (taxes and transfers)	الإيراد من المعاملات غير

التبادلية (الضرائب والتحويلات)		
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	Presentation of budget information in financial statement	IPSAS24
منافع الموظفين	Employee benefits	IPSAS25
إنخفاض أصول المولدة للنقد	Impairment of cash-generating assets	IPSAS26
الزراعة	Agriculture	IPSAS27
الأدوات المالية، العرض	Financial instruments: presentation	IPSAS28
الأدوات المالية، الإقرار والقياس	Financial instruments: recognition and measurement	IPSAS29
الأدوات المالية: الإفصاح	Financial instruments: disclosure	IPSAS30
الموجودات غير الملموسة	Intangible assets	IPSAS31
ترتيبات خدمة الإمتياز: الهبات	Service Concession Arrangements: Grantor	IPSAS32
إعتماد لأول مرة معيار عمل كأساس للإستحقاق	First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS _S	IPSAS33
فصل البيانات المالية	Separate Financial Statements	IPSAS34
توحيد البيانات المالية	Consolidated Financial Statements	IPSAS35
الإستثمارات في الشركات والمشاريع المشتركة	Investments in Associates and Joint Ventures	IPSAS36
ترتيبات مشتركة	Joint Arrangements	IPSAS37
الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى	Disclosures in Interests in Other Entities	IPSAS38

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين / مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام /

IPSASB-2016-Handbook-Volume-2.

الملحق رقم (3) الإستبيان

أن هذا الاستبيان موجه بشكل خاص إلى: وزارة المالية في العراق

السيد الفاضل/ السيدة الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي يستخدم لأغراض البحث العلمي، وتحديدًا لتحضير إطروحة دكتوراه تحت عنوان "دور نظم المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تطوير الأداء المالي"

ونظرًا لما لديكم من معرفة غنية وخبرة فنية واسعة في المجالات الإدارية، والمحاسبية والمالية، نأمل منكم الإجابة على الأسئلة المطروحة في الاستبانة بكل دقة وموضوعية وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من البحث، وإذ نؤمن سلفاً على الجهد الذي ستبذلونه في تعبئة الاستبانة .

نشكر سلفاً إهتمامكم بالعلم وطالبي العلم، وحسن تعاونكم

وتفضلوا مع فائق الإحترام والتقدير....

أولاً- المعلومات العامة (يُرجى وضع علامة × في المربع المناسب):

1- العمر:

- ما دون 25 سنة
 25 - 30 سنة
 31 - 40 سنة
 41 - 50 سنة
 50 سنة وما فوق

2- المؤهلات العلميّة:

- دكتوراه
 ماجستير
 دبلوم - جدّارة
 إجازة جامعيّة

مؤهلات أخرى، يُرجى التحديد،

3- الوظيفة:

- مدير
 مدقق
 موظف

4- عدد سنوات الخبرة في مهنة المحاسبة:

- أقل من 3 سنوات
 3 - 5 سنوات
 6 - 10 سنوات
 11 - 15 سنة
 16 - 20 سنة
 أكثر من 20 سنة

ثانياً- المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية ومدى دورها (يُرجى وضع علامة x في المربع

(المناسب)

أ: واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق:

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	واقع النظام المحاسبي الحكومي يخدم نشاطا معيناً هو النشاط الحكومي					
2	النظام المحاسبي الحكومي مطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى					
3	النظام المحاسبي الحكومي قادر على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة					
4	واقع النظام المحاسبي الحكومي في وزارة المالية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية ويقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي					
5	النظام المحاسبي الحكومي قادر على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة					
6	للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية وكيفية التعامل فيما بينها					
7	القوائم المالية الجديدة وفق معايير المحاسبة الدولية في وزارة المالية ستوفر كل المعلومات التي تفي بإحتياجات مستخدميها في مختلف الأطراف الوطنية والدولية					
8	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا تتوفر لديه المؤهلات العلمية الكافية التي تعيق تطبيق المعايير الدولية					
9	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية					
10	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية					

ب: اصلاحات نظام المحاسبة في القطاع العام العراقي وفق المعايير الدولية للقطاع العام ipsas

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	النظام المحاسبي في القطاع العام وفقالقوانين الحالية ملائم للتطورات الاقتصادية الحالية					
2	ضرورة اصلاح أوتعديل القوانين الحالية المعمول بها في تنفيذ النظام المحاسبي في القطاع العام					
3	اصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام الحالي لا يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
4	المعايير المحاسبية في القطاع العام في مجملها ملائمة للواقع المهني العراقي					
5	البيئة العراقية ملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحذافيرها					
6	ضرورة إصدار مخطط محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
7	نظرية الأموال المخصصة هي النظرية الأنسب لسير الأموال العامة ولأسس المعتمدة للنظام المحاسبي في القطاع العام هي الأساس النقدي والإلتزام والإستحقاق					
8	النظام المحاسبي الحكومي مؤهل من الناحية الاكاديمية للقيام باصلاح النظام المحاسبي					
9	النظام المحاسبي الحكومي يتم اصلاحه من خلال إصدار الكتيبات والمنشورات التي تختص بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
10	ضرورة اقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف الى زيادة الوعي بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					

ت: مشاكل ومعوقات اصلاح النظام المحاسبي في القطاع العام:

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	إختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم ل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
2	المورد البشرية في وزارة المالية مؤهلة وبالعدد الكافي لتطبيق السليم ل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
3	التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم التطبيق السليم ل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
4	التكوين الاكاديمي للنظام المحاسبي في القطاع العام كافي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
5	هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم في القطاع العام لإتخاذ قرارات رشيدة					
6	هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في العراق					
7	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي في القطاع العام العراقي محل قبول دولي					
8	هناك صعوبة في إتخاذ القرارات المناسبة في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
9	هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
10	هناك إنعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي					

ث: مدى توفر تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية:

ت	العبرة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	للمكونات المادية دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
2	للبرمجيات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
3	لشبكات الاتصال دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
4	لقواعد البيانات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
5	هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي تكنولوجيا المعلومات في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
6	للأفراد دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
7	التكوين الاكاديمي لتكنولوجيا المعلومات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
8	للجامعات دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
9	للتطور التكنولوجي في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
10	لبرامج المحاسبة المحوسبة المستخدمة في العراق دور في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					

ثالثاً: أداء الوحدات الحكومية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية (متغيرات تابعة):

أ: معدل العائد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام من جراء تطبيق معايير الحاسبة الدولية					
2	تطبيق معايير المحاسبة الدولية توفر بيانات تساعد في تقييم جدوى تخصيص بعض المشروعات الحكومية.					
3	تطبيق معايير المحاسبة الدولية توفر بيانات أكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية الحكومية.					
4	تطبيق معايير المحاسبة الدولية تعتمد على الممارسات المحاسبية المستقلة والملتزمة بالمصادقية					
5	تطبيق معايير المحاسبة الدولية توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة					

ب: كفاءة الوحدات الحكومية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تسهيل المقاربة بين المعايير الدولية والوطنية					
2	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام					
3	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى التنمية الاقتصادية والاجتماعية					
4	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات حول مصادر وتوزيع واستخدام الموارد المالية					
5	تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير قواعد يسترشد بها عند إعداد الحسابات الختامية					

ت: فاعلية الوحدات الحكومية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية هي استجابته لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات افضل					
2	أنتطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى مساعدة وتسهيل عمل الدوائر المالية والضريبية					
3	أنتطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تحسين القرارات الإدارية (لا تتطلب الى تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها)					
4	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تحسين الأنضباط المالي والتشغيلي					
5	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يساعدنا على الإقتراب من مستوى الدول المتقدمة محاسبياً.					

ث: تكاليف الوحدات الحكومية من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

ت	العبارة	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج					
2	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى توفير معلومات مفيدة لتقييم أداء الحكومة بالنسبة لتكاليف وكفاءة وإنجازات الخدمة					
3	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي توفير معلومات حول المركز المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية والتغيرات فيه					
4	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى تخفيض تكاليف الجهد والأموال اللازمة لوضع معايير محاسبية محلية.					
5	أن تطوير أداء الوحدات الحكومية في وزارة المالية يؤدي الى إختلاف الطرق المتبعة في معالجة العمليات المحاسبية					

ملحق رقم (4)

قائمة بمعلومات المحكمين على الإستبيان

الرقم	الإسم	الجامعة	الكلية
1	ب. الهادي آدم محمد إبراهيم	جامعة النيلين	كلية التجارة
2	أ. د. محمد الناير محمد النور	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية
3	أ. د. بابكر إبراهيم الصديق	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية
4	د. محمد حسن أزرق	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية
5	د. ياسر تاج السر محمد سند	جامعة النيلين	كلية التجارة
6	د. محمد عبد الحميد محمود	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية
7	د. هويدا آدم الميع	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية
8	د. علي أحمد الأمين	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية
9	د. زهير أحمد علي أحمد	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا	كلية الدراسات التجارية