تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مقترح بحث استطلاعي و تطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف**

الأستاذ المساعد الدكتور إبراهيم عبد موسى السعبري والباحثة حوراء إحسان خليل السعدي

الكلية التقنية الإدارية / الكوفة

المستخلص

استهدف البحث التعرف على أهمية دور منظمة الانتوساي في تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل ودراسة وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق و بيان اثر معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

وبني البحث على فرضية رئيسية مفادها(إن زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والإبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي العراقي والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال).

وقد تم اثبات هذه الفرضية اذا جاء هذا البحث مقسم على ثلاثة مباحث تضمن الجانب النظري المبحثين الاول تحت عنوان (دور منظمة الأنتوساي في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي) والمبحث الثاني(الموازنة العامة واثر التشريع المالي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق)،وجاء الجانب العملي ليتضمن المبحث الثالث بعنوان (تأثير معايير الأنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق) ويتضمن تقويم الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي بالمقارنة مع معايير الانتوساي ، ومتطلبات تطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وخرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات أهمها: استخدام الأساس النقدي المعدل اثر على أهداف القوائم والتقارير المالية اذا جعل أهدافها ممثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الإعتمادات المقررة دون تجاوزها، وإنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الموارد المتحققة للدولة، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية. لذلك كان تأثير معايير الانتوساي جزئي على النظام المحاسبي الحكومي.

وخرج البحث كذلك بمجموعة توصيات ومقترحات منها : إصدار الإطار المقترح في البحث لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين في مجال تقييم الأداء والمركز المالي ونتيجة العمليات والمطابقة.

ABSTRACT

The Research aims at recognize the importance of INTOSAI organization role in developing the financial report of the governmental unit and the state as a whole , analyze the financial report in the governmental accounting system in Iraq, showing the effect of INTOSAI on the governmental accounting system in Iraq as well as the important requirements of developing the current financial report in the governmental accounting system in Iraq.

The Research is based on the hypothesis of (Increasing the financial report effectiveness resulted from developing the methods of measurement and report in the Iraqi accounting system and getting use of the Developed counties experiences in this field.(

It was to prove this hypothesis if it comes of this research is divided into three sections to ensure the theoretical topics first under the title (the role of INTOSAI in the development of financial reporting of government) and the second section (the general budget and the impact of legislation, financial accounting system of government in Iraq), was the practical side to include the the third topic entitled (INTOSAI standards impact on the accounting system of government in Iraq) and includes a calendar of financial reporting in the accounting system of government compared with INTOSAI standards, and requirements for the development of financial reporting in the accounting system of government of Iraq،

Came out research a set of conclusions, including: the use of cash basis modified impact on the objectives of financial statements and reports if making goals represented in the achievement of financial control, formal and traditional legal to verify the authenticity of public spending and the limits of funds appropriated without excess, and spent for its intended purpose, and collect the resources accruing to the State, and ensure compliance with laws, regulations and financial instructions. Therefore, the impact of INTOSAI standards in part on the accounting system of government.

Research came out and also a set of recommendations and proposals including the issuance of the proposed framework in the search for the wealth of information useful to users in the evaluation of performance and financial position and result of operations and compliance.

المقدمة

تطور مفهوم المحاسبة الحكومية تبعا لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه،فعندما كان النشاط الحكومي يقتصر على اداء الوظائف السيادية مثل الامن والدفاع والعدالة،كانت المحاسبة الحكومية مقتصرة على تسجيل عمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات التي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعا للنشاط المحدود للحكومة،وقد انعكس ذلك على القوائم المالية التي كانت تبين الاثر المالي للنشاط الحكومي في نهاية الفترة المالية.

وفي بداية الثلاثينات من هذا القرن ونتيجة للفكر الكنزي تطورت وظائف الحكومة،وأصبحت هذه الوظائف تشمل (إضافة إلى الوظائف السيادية) وظائف أخرى مثل الصحة،التربية والتعليم والتنمية الاجتماعية...الخ.

ونتيجة لذلك فقد ازداد النشاط الحكومي الذي بدأ يأخذ اتجاهات اضافية تمثلت في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الخدمات كما ونوعا،مما ادى بالمحاسبة الحكومية الى ان تتطور لتواكب هذه النقلة الجديدة في وظائف الحكومة وما يترتب عليها من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها،والإيرادات وتنوع مصادرها،حيث أصبحت تعنى وبشكل كبير في تقديم تقارير وقوائم مالية تفصح عن مستوى كفاية انجاز البرامج والأنشطة الحكومية ، مما أثارت هذه المسألة اهتمام جميع المنظمات المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية في البحث عن الكيفية التي يتم فيها إعداد القوائم المالية وأي تقارير أخرى تستلزمها طبيعة العمليات في الوحدات

الحكومية ، بحيث تعبر تلك القوائم والتقارير عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة وتساعد في تقويم مدى كفاية وفاعلية الأداء للأنشطة والبرامج الحكومية وقد كانت منظمة الانتوساي واحدة من هذه المنظمات ولكون العراق احد الدول الأعضاء في هذه المنظمة وبذلك تتجلى اهمية دراسة تأثير معايير المحاسبة الحكومية التي أصدرتها المنظمة على النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومحاولة الاستفادة منها في تطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي.

منهجية البحث

مشكلة البحث

إن الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي العراقي موجه اساساً لخدمة الاحتياجات المعلوماتية اللازمة لتوحيد الحسابات الحكومية على مستوى الدولة ككل ، مع بيان مدى الالتزام بالتخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة للدولة ، ولا يأخذ بنظر الاعتبار حاجة بقية مستخدمي التقارير حيث يعاني النظام المحاسبي الحكومي من عدة مشاكل منها:

-اتباع الأساس النقدي بشكل واسع .

-عدم القدرة على تقويم الموجودات الثابتة.

-عدم وجود رؤيا ورسالة لكل وحدة حكومية

من هنا ظهرت الحاجة الماسة لتطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي وذلك من خلال تطويع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الحكومية بما يتلاءم مع حاجة مستخدمي تقاريرها المالية.

أهمية البحث

تظهر أهمية هذ ه البحثمن أهمية المعلومات للمجتمع باعتباره المالك لهذه الوحدات والمؤثر والمتأثر فيها والذي من حقه معرفة مجريات الأمور داخل هذه الوحدات والتي يصل حجم معاملاتها إلى مبالغ هائلة ، ويكون من الأمور الأساسية والحيوية معرفة ومتابعة إيراداتها و نفقاتها والسيطرة عليها والحصول على البيانات اللازمة لوضع ومتابعة الخطط الاقتصادية المرسومة للوصول للنمو الاقتصادي .

أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

1- التعرف على أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعروفة باسم (الإنتوساي) وسيتم استخدام هذا المصطلح في البحث في تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل .

2- دراسة وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق .

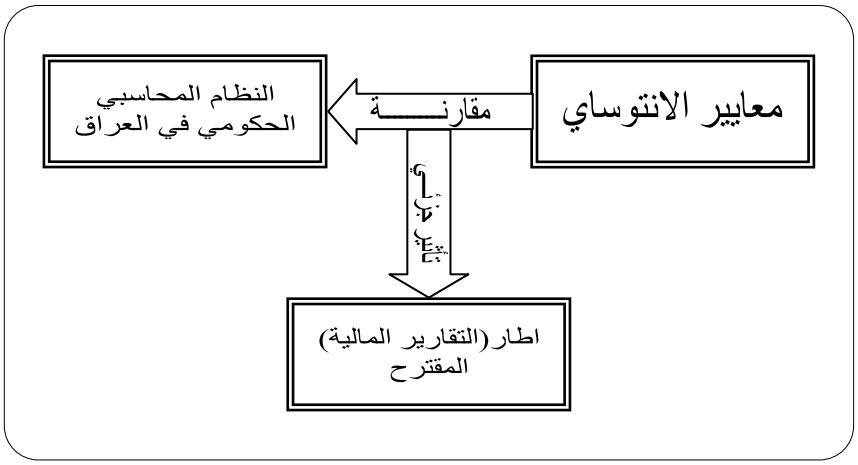
3- بيان تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق

4- بيان أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها أن زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والإبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي العراقي والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال.

أنموذج البحث



الشكل (1)

أنموذج البحث

عينة البحث

تم توزيع استمارة الاستبانه على عينة قصدية من معدي التقارير المالية الحكومية ممثلة بعدد من مدراء الحسابات في الدوائر الرئيسية في وزارة المالية ومدراء الحسابات في الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي وذلك لكونهما يمثلان الجهات التي تمارس العمل المحاسبي،اما مستخدمي التقارير المالية الحكومية ممثلين بأساتذة المحاسبة الحكومية (بوصفهم الجهة المؤثرة في تطوير وتحديد التطبيقات المحاسبية من خلال ما يقدمونه من بحوث ودراسات فضلاً عن دورهم في بناء الخلفية العلمية لكل من يعمل في حقل المحاسبة) والمحاسبين القانونين وأعضاء ديوان الرقابة المالية بوصفهم اكثر الجهات استخداما للتقارير، وبلغ عدد العينة 25 فرداً وفيما يلي جدول يوضح فئات العينة وعدد الاستمارات الموزعة والمستردة.

الجدول (1)/ فئات العينة وعدد الاستمارات الموزعة والمستردة

فئات العينة	الموزعة	المستردة
معدي التقارير المالية الحكومية		
مدراء حسابات الدوائر الرئيسية في وزارة المالية	5	5
مدراء حسابات الدوائر الحكومية	5	5
مستخدمي التقارير المالية الحكومية		
مسؤول في ديوان الرقابة المالية	5	5
محاسب قانوني	5	5
استاذ محاسبة حكومية	5	5
المجموع	25	25

نطاق البحث

أن نطاق البحث يختص في مؤسسة بلديات محافظة النجف الاشرف.

أساليب جمع المعلومات والبيانات

اولا: الجانب النظري :اعتمدت الباحثة على المصادر العربية والأجنبية والمقالات والدوريات والقوانين والأنظمة النافذة والتشريعات المحلية ذات الصلة كما تم الاعتماد في الحصول على بعض المصادر والبحوث العلمية على المواقع الخاصة بالشبكة العالمية للمعلومات الانترنيت(Internet).

ثانياً: الجانب العملي

اعتمد على :

***استمارة استبانة وتحليل نتائجها.**

***تطبيق اطار مقترح (اطار التقارير المالية الحكومية) على إحدى الوحدات الحكومية الخدمية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي وهي مؤسسة بلديات محافظة النجف الاشرف.**

عليه سيتناول البحث المباحث الاتية:-

المبحث الاول: دور منظمة الإنتوساي في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي

المبحث الثاني: الموازنة العامة واثر التشريع المالي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق

المبحث الثالث: تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق

المبحث الأول

دور منظمة الإنتوساي في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي

الانتوساي هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (International Organization of Supreme Audit Institutions)

في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة،وقد تم تأسيس المنظمة عام 1953 عندما التقى 34 جهازاً رقابياً في المؤتمر الأول للمنظمة في كوبا وقد ارتفع عدد الدول الاعضاء إلى 190 عضوا لغاية عام 2012 والعراق احد الدول الأعضاء فيها ومقرها في النمسا و الإنتوساي منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشأت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب، وللعمل كصوت معترف به للأجهزة الرقابية ضمن المجموعة الدولية، ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة الرقابية الأعضاء. حيث تلعب الأجهزة الرقابية دوراً رئيسًا في رقابة الحسابات والعمليات الحكومية وفي تعزيز التصرف المالي السليم والمساءلة الشاملة في الحكومات التابعة لها.

ومن خلال اجتماعات اللجان و المؤتمر الذي يطلق عليه الإنكوساي (INCOSAI) والذي يضم جميع ألأعضاء الدائمين والأعضاء المنتسبين،و الذي يعقد اجتماعه الدوري كل ثلاث سنوات تحت رئاسة وبدعوة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابع للدولة التي يُعقد بها المؤتمر.

ومن أهم واجبات المؤتمر مناقشة الموضوعات المهنية والفنية ذات الاهتمام المشترك والتشاور حولها واتخاذ القرارات والتوصيات المتعلقة بها وذلك من أجل تبادل الأفكار والتجارب.

وتركز الإنتوساي على القضايا الرئيسية التي تواجه الأجهزة الرقابية وتساعد أعضائها على إيجاد الحلول المتجدّدة للتحدّيات المشتركة وتماشيا مع هذه الأهداف، جاء شعار الإنتوساي "التجربة المتبادلة تنفع الجميع" توفر الإنتوساي منتدى يمكن فيه للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم مناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدّات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية وأفضل الممارسات ذات العلاقة وتصدر الإنتوساي معايير وإرشادات دولية للمطابقة المالية وعمليات الرقابة على الأداء، كما توفر إرشادات حول الحوكمة (governance)/الإدارة الرشيدة اذ يوجد لدى المنظمة عدد من اللجان المختصة بالمعايير المهنية ومنها اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير (Committee on Accounting Standards of INTOSAI) وسيتم الإشارة إليها بـ(CAS)والتي تأسست عام 1984 وترأسها الولايات المتحدة وتولت هذه اللجنة في الإنكوساي الرابع عشر عام 1992 موضوع تطوير إطار عام لمعايير المحاسبة ملائم للاستخدام من قبل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة و في الإنكوساى الخامس عشر عام 1995 قامت لجنة معايير المحاسبة بنشر إطار بعنوان(إطار معايير المحاسبة)الذي تضمن أربعة بيانات هي:

البيان (1) : مستخدمو التقارير المالية الحكومية Users of Government Financial Reports

البيان (2) : أهداف التقارير المالية الحكومية Objectives of Government Financial Reports

البيان (3) : الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية Qualitative Characteristics of Government Financial Reports

البيان (4) : تحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية Meeting the Objectives of Government Financial Reports

جاء هذا الإطار نتيجة دراسات واستقصاءات من قبل لجنة CAS حيث قامت في سنة 1988 بعمل استبيان شمل 165 عضوا وقد تم الرد على الاستبيان من قبل 93 عضوا كان العراق من ضمنهم اذا وفرت لجنة CAS مسودات هذه البيانات الى كل الأعضاء الذين شملهم الاستبيان وذلك لأجل المراجعة والتعليق وفي عام 1993 شكلت لجنة CAS شبكة من الافراد المختصين و المهتمين حول العالم تتألف من معدي التقارير المالية الحكومية وممثلين القطاع العام من الجهات والهيئات المعدة للمعايير من البلدان الممثلة في لجنة معايير المحاسبة CAS وهي تشمل ايضا لجنة القطاع العام (psc) للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) كان الغرض من الشبكة لتعزيز مصداقية وقبول عمل اللجنة.

ان الإطار العملي لمعايير المحاسبة هو وثيقة حية والتي سوف يتم تعديلها وتحسينها عبر الزمن كلما تغيرت الظروف او حاجات الأجهزة العليا للرقابة.

وفيما يلي عرض موجز لهذه البيانات الأربعة:-

البيان (1) : مستخدمو التقارير المالية الحكومية Statement 1-users of government financial reports

حددت لجنة معايير المحاسبة CAS خمس فئات من مستخدمي التقارير المالية الحكومية وهذه الفئات هي:

(السياسيون وكادرهم الشخصي،المقرضون،الاقتصاديون،محللوا السياسة ومجاميع المصالح الخاصة ،الإعلام والجمهور) وكل هذه الفئات تحتاج الى المعلومات الآتية:

(إجمالي الإيراد ووفقا للمصدر،إجمالي الإنفاق ووفقا للوظيفة او البرنامج،الفائض او العجز ،الإقراض والاقتراض ،إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات) (IASOTNI،1995؛10-12).

البيان (2) : أهداف التقارير المالية الحكومية

Statement -2 Objectives of Government Financial Reports

في عام 1980 اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تقرير رقم 4 بعنوان (أهداف الإبلاغ المالي في المنظمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال) وقد جاء بهذه الأهداف :-

١ -يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية سواء في الحاضر او المستقبل وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد فيما بين الوحدات المختلفة.

٢ -يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يدبرون او من المتوقع ان يدبروا الأموال اللازمة او أي مستخدم اخر في تقويم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها في المستقبل على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات.

٣ -يجب أن توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمدبري الأموال الحاليين والمرتقبين لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤولياتهم وتقويم أدائها.

٤ -يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة واخيراً عن التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة نتيجة الأحداث والعمليات والظروف التي تحققت خلال الفترة.

٥ -يجب ان توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقويم الاداء الدوري للوحدة المحاسبية .

٦ -يجب ان توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك اوجه استخدام هذه الموارد.

٧ -ينبغي ان تتضمن التقارير المالية تفسيرات وتوضيحات بما يمكن مستخدمي هذه التقارير من تفهم المعلومات الواردة بها(لارسن ،موسش ،1998 :878)

ويمكن القول ان مفاهيم المحاسبة وإعداد التقارير المالية على مستوى الحكومة الاتحادية لم تؤخذ في الاعتبار عند اعداد التقرير (4).

ومن المحاولات التي اهتمت بتحديد أهداف التقارير المالية الحكومية البيان (2) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة CASعام 1995 ،والذي جاء فيه أن اللجنة اعتمدت في تحديد هذه الأهداف على آراء ودراسات عدد من التنظيمات المهنية في مختلف أنحاء العالم (AARF, CICApsc, GAO ,GASAB, ودراسة مشتركة أجراها مكتب المحاسب العام في كندا ودائرة المحاسبة العامة الأمريكية)، وتدرك CAS ان هناك نماذج كثيرة ومختلفة ومستويات من المنظمات الحكومية ضمن مجتمع الإنتوساي واستنادا الى ذلك فان الأهداف التي وضعت أدناه هي عمومية في طبيعتها.

وفيما يلي عرض لهذه الأهداف:

1-تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها.

2-مساعدة المستخدمين على إدراك حجم أعمال الحكومة وطبيعة نشاطها ونطاقها ووضعها المالي.

3-على التقارير المالية مساعدة المستخدمين على فهم وتوقع كيفية تمويل الحكومة لأنشطتها.
4- على التقارير المالية ان تساعد المستخدمين على فهم وتوقع نتائج الانشطة الحكومية.
5- على التقارير المالية ان تساعد المستخدمين على تحديد ما إذا كانت الحكومة قد نفذت فعلا ما وعدت وتكاليف هذه الانشطة (INTOSAI,1995;14-16).

البيان (3) : الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

Qualitative Characteristics of Government Financial Reports-Statement 3

حددت لجنة CAS الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير المالية الحكومية بالاعتماد على اصدارات عدد من المنظمات المهنية (IFACpsc, UK ,FASB,AASB,SAICA,) وهي كالأتي (قابلة للفهم، الملائمة، المعولية، الأهمية النسبية، الثبات، قابلية المقارنة، ممارسة الحكم المهني، تقييم المنافع والتكاليف، اجراء المبادلة، تغليب الجوهر على الشكل والحيطة والحذر)(INTOSAI,1995;18). وهذه الخصائص هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وتجعل المعلومات ذات جودة عالية (أبو نصار، حميدات، 2009 :7)،وهذه الخصائص قابلة للتطبيق على جميع الوحدات المحاسبية بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة وسواء كانت وحدات أعمال تسعى لتحقيق الربح ام وحدات غير تجارية لا تهدف لتحقيق الربح(حنان،2009 :70).

البيان (4) : تحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية Meeting the Objectives of Government Financial Reports

تناول هذا البيان ثلاثة مواضيع ضرورية لتحقيق اهداف التقارير المالية الحكومية وهي تعريف والوحدة المبلغة وتحديد الاسس المحاسبية و التعاريف الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات.

كما حدد هذا البيان اربعة تقارير رئيسية لتحقيق هذه الأهداف وهي :تقرير المطابقة وتقرير الاداء وتقرير الدوائر والقوائم المالية ذات الغرض العام.

ان المواضيع التي تناولها هذا البيان كان قد تم دراستها ايضا من قبل لجنة القطاع العام (psc) في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ان التوجيهات المقدمة في هذا البيان مستمدة ومتسقة مع الدراسات المنشورة من قبل لجنة القطاع العام (psc) والتي كان عنوانها (الإبلاغ المالي من قبل الحكومة الوطنية) والدراسة الثانية بعنوان(عناصر التقارير المالية الحكومية)وقد تم اعتماد دراستين إضافيتين بواسطة لجنة القطاع العام (psc) في ايار 1995 بعنوان(تعريف والاعتراف بالأصول) و(المحاسبة والإبلاغ عن الخصوم) وهذه الدراسات الأربعة تعطي تفاصيل إضافية ولقد تم تشجيع الاجهزة العليا على أخذها بنظر الاعتبار.

ان هذا البيان مصمم لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على فهم وبشكل اكثر وضوحا،العلاقات بين أهداف التقارير المالية الحكومية وانواع التقارير التي بالامكان استخدامها لتحقيق هذه الأهداف وأسس المحاسبة الممكن استخدامها التقارير وعناصر الابلاغ التي ستوفرها هذه الاسس المحاسبية.وفيما يلي عرض تفصيلي لمواضيع هذا البيان:

وحدة الإبلاغ: كل المنظمات المسؤولة إمام الحكومة او السلطة التشريعية والتي هي مملوكة او مسيطر عليها من قبل الحكومة.المنظمة المملوكة اذا كانت الحكومة تملك أغلبية الأسهم،او ان تكون الحكومة حائزة بشكل مباشر او غير مباشر على اكثر من 50% من صافي الأصول.وتكون المنظمة مسيطر عليها اذا كان لدى الحكومة السلطة لتحديد سياساتها المالية والتشغيلية من خلال التشريع او من خلال تعيين غالبية مجلس الادارة مثل المدراء او أعضاء اللجان.

التقارير والقوائم المالية:تتضمن

1- القوائم المالية ذات الغرض العام: تبلغ عن المركز المالي الشامل للحكومة ونتائج العمليات بالاستناد الى اساس محاسبي مناسب وقد توفر معلومات ايضا عن المطابقة والاداء بشكل عام.

2-تقارير المطابقة :توفر معلومات حول استخدام السلطات القانونية للأنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات.

3- تقارير الأداء: توفر معلومات عن مدى تحقيق البرامج و الأنشطة الحكومية أهدافها المنشودة مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة.وقد تشمل كل المؤشرات المالية وغير المالية والمقارنات.

كما تساعد المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل،على انه يجب ان تظهر التقارير النجاحات والإخفاقات.

4- التقارير الإدارية :توفر معلومات حول الدوائر الحكومية.وهذا وقد يشمل الموقف المالي ونتائج العمليات للدائرة مع معلومات حول مطابقة الدائرة للتعليمات والأنظمة والاداء.ان الوحدة المبلغة ستكون الدائرة التي توفر المعلومات(INTOSAI,1995;24).

الأسس المحاسبية (Bases of Accounting)

إن الأسس المحاسبية تشير الى مجموعة المبادئ المحاسبية لتسجيل المعاملات المالية والتي تحدد متى يتم الاعتراف بأثار المعاملات المالية او الأحداث لأجل الابلاغ المالي (IFACpsc,1991;2)،وكما هو مفسر بشكل اكثر في القسم الاخير من هذا البيان ،فأن الأساس المحاسبي الذي سيتم استخدامه في ظرف معين يحدد تبعا للاهداف الواجب توفرها ونوع التقرير الذي تم اعداده. ويجب ان تكشف كل التقارير بشكل واضح عن الاساس المحاسبي المتبع.

هناك عدد من الاسس التي من الممكن استخدامها في إعداد التقارير المالية الحكومية .وقد اعتمدت لجنة المحاسبة (CAS) مجموعة من الأسس الواردة في دراسات لجنة القطاع العام (PSC) الدراسة 1 و 2 وكما سيتم شرحه في الفقرات التالية فأن الأسس هي الأساس النقدي، الاساس النقدي المعدل ،اساس الاستحقاق المعدل و أساس الاستحقاق الكامل.الحكومات داخل مجتمع الإنتوساي تكون على مستويات مختلفة بتطبيق الأسس من النقدي الى الاستحقاق.

1- الأساس النقدي: يعترف بالعمليات المالية و الأحداث عند استلام النقد اودفعه.

2- الأساس النقدي المعدل: تتوسع المحاسبة على الأساس النقدي من خلال الاعتراف بالمبالغ المستلمة والمدفوعة، عدا التي تظهر في فترة محددة بعد فترة الابلاغ.

3-أساس الاستحقاق المعدل: يعترف بالعمليات المالية عند حدوثها بغض النظر عن متى يتم دفع النقد او استلامه،ان التركيز هو على القياس والإبلاغ عن كلف السلع والخدمات التي تم الحصول عليها خلال فترة الابلاغ.

4-أساس الاستحقاق الكامل: بموجب اساس الاستحقاق يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والاحداث عند تحققها بغض النظر عن استلام او دفع النقد (IFACpsc,1995:20-24).

وفيما يلي الجدول (2) يعرض الأسس المحاسبية وعناصر الإبلاغ المالي المعترف بها وفقا لكل اساس.

الجدول (2) الأسس المحاسبية وعناصر الإبلاغ المالي

الاسس المحاسبية عناصر الابلاغ	النقدي	النقدي المعدل	الاستحقاق المعدل	الاستحقاق الكامل
1-الاصول				
النقد	×	×	×	×
مطالبات نقدية		أ	×	×
الاستثمارات			×	×
الاصول المادية				×
النفقات المدفوعة مقدما			×	×
الاصول غير الملموسة				ب
2-الخصوم				
ديون نقدية مستحقة		أ	×	×
دائنون			×	×
تقاعد الموظفين			×	×
قروض		×	×	×
عقود ايجار رأسمالية			×	×
ايرادات مستلمة مقدما			×	×
العملة			ج	ج
الخصوم المحتملة			ب	ب
التعهدات			ب	ب
3-النفقات				
النفقات المالية	×	×	×	×
النفقات		أ	×	×
المصروفات				
4-الايرادات				
مقبوضات مالية	×	×	×	×
ايرادات ضريبية		أ	د	×
ايرادات غير ضريبية		أ	×	×

الملاحظات:

أ-يقتصر على المعاملات النقدية التي تتم ضمن فترة تبدأ من نهاية السنة المالية.

ب-لايتم الاعتراف في هذه العناصر في الحسابات بل ترد في الهوامش او الجداول التوضيحية

ج-في ظروف محدودة .اعتمادا على العلاقة بين البنك المركزي والحكومة.

د- المبالغ التي يتم الاعتراف بها هي مبالغ نقدية مضافا إليها القيمة الضريبية المقدرة ضمن الفترة المحددة من نهاية السنة (INTOSAI,1995:31).

المبحث الثاني

الموازنة العامة واثر التشريع المالي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

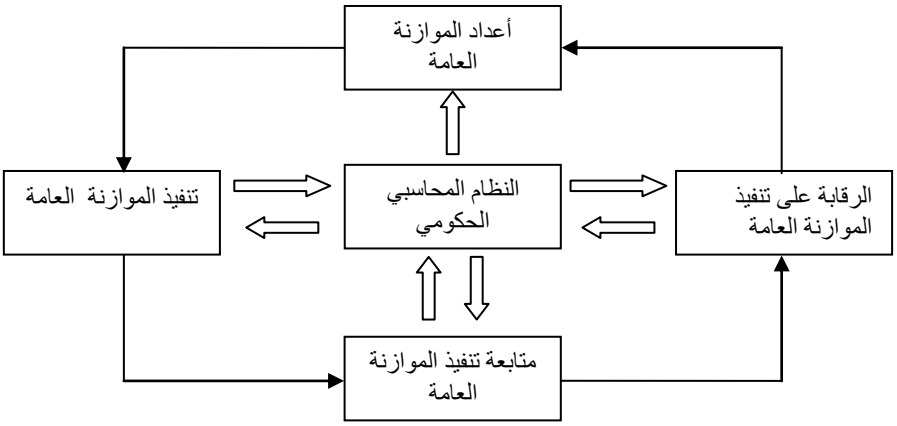
قبل تحديد مفهوم النظام المحاسبي الحكومي لابد من الرجوع الى مفهوم النظام بصورة عامة حيث يعرف النظام بأنه (مجموعة من العناصر أو الإجراءات التي تعمل مع بعضها البعض ضمن علاقات محددة أو آليات عمل معينة من أجل تحقيق هدف محدد) (الدلاهمة، 2008 :18).

ومن افضل الامثلة القائمة والواقعية لمنهج النظم (القران الكريم) إذ يعد منهجا كاملا ومتكاملا للجانبين معا،ويرجع ذلك الى انه لا يهتم بجانب دون أخر ،ولكنه يتناول الإطار العام لجميع الجوانب،ومصداق ذلك قول الحق تبارك وتعالى ﴿مَّا فَرَّطْنَا فِي الكِتَابِ مِن شَيْءٍ ﴾ سورة الانعام الاية 38 كذلك من الأمثلة التطبيقية جسم الإنسان(السجاعي ، 2010 :11). وايضا لابد من تحديد مفهوم النظام المحاسبي فهو (احد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع (Accumulate) وتبويب ب (Classify)ومعالجة (Process) وتحليل (Analyze) وتوصيل (Communicate) المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات الى الاطراف الخارجية(كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين) وادارة المؤسسة (موسكوف، سيمكن ،2005 :25).

اما النظام المحاسبي الحكومي فهو(عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تساعد على التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الايرادات والنفقات العامة في حدود القوانين والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة)(احمرو،2003 :36).

ثانياً: علاقة الموازنة العامة للدولة بالنظام المحاسبي الحكومي

الموازنة العامة للدولة باعتبارها خطة مالية معتمدة تتضمن برامج عمل وتقدير الايرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة ، تمثل الركيزة الأساسية لنظام المحاسبي الحكومي إذ إن وظيفة هذا النظام هي معالجة العمليات المالية التي تنتج من تنفيذ الموازنة العامة للدولة من قياس وتبويب وتسجيل وتلخيص بهدف توفير تقارير وقوائم مالية تتضمن معلومات بغرض استخدامها من قبل المستفيدين في الاغراض الادارية والمالية المختلفة.الشكل (2) يوضح العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي ومراحل تنفيذ الموازنة العامة للدولة.



المصدر (اسماعيل،عدس، 2010 :156)

الشكل (2)العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي ومراحل تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

يتبين بان هناك علاقة تكاملية بين تنفيذ الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي وسيتم توضيح هذه العلاقة بما يلي:-

مجال إعداد الموازنة:-يتم إعداد الموازنة بالاستناد إلى مخرجات النظام المحاسبي الحكومي للسنة السابقة لسنة إعداد الموازنة اذ تمثل هذه المعلومات النتائج الفعلية لتنفيذ موازنة السنة السابقة. (السقا،السندي،2010 :136).

مجال تنفيذ الموازنة: يتناول النظام المحاسبي الحكومي قياس وتبويب وتسجيل وتلخيص العمليات المالية التي تنتج من تنفيذ الموازنة وتقديم التقارير والقوائم المالية التي تتضمن معلومات عن مسيرة تنفيذ الموازنة. ان تنفيذ الموازنة يعتمد على التقارير التشغيلية التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي كذلك فان عمل النظام المحاسبي الحكومي بالنسبة للنفقات العامة يتحدد بمقدار الاعتمادات الواجب انفاقها لكل نوع من انواع النفقات والتي لا يجوز تجاوزها باي شكل من الاشكال.

في مجال المتابعة :يوفر النظام المحاسبي الحكومي بيانات ومعلومات في متابعة وتنفيذ الموازنة والتقيد بالاعتمادات المدرجة لها،ويتم ذلك عن طريق توفير التقارير الدورية والشهرية وربع السنوية وكشوف المطابقة والتسويات.

في مجال الرقابة وتقييم الاداء:يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات اللازمة عن كيفية تنفيذ الموازنة وبالتالي امكانية الرقابة وتقييم اداء الوحدات الادارية في تنفيذها للموازنة العامة كما ان تقارير الرقابة وتقييم الاداء التي تجريها اجهزة الرقابة بما تتضمنه من تشخيص للمشاكل والمعوقات والمخالفات وتحديد الانحرافات عند تنفيذ الموازنة الحالية تع د مؤشرات هامة يستفاد منها في اعداد وتحضير تقديرات الموازنة للسنة او السنوات اللاحقة.

بالاضافة لما سبق فان النظام المحاسبي الحكومي يستخدم نفس المسميات والمصطلحات واسس التصنيف ونظم الترميز المستخدمة في الموازنة العامة للدولة سواء كان ذلك للايرادات او النفقات العامة.وينعكس ذلك في تصميم المستندات والسجلات المحاسبية المستخدمة، إذ يجب أن تكون متلائمة مع تصنيفات الموازنة العامة (اسماعيل،عدس، 2010 :156-159).

وبالاستناد إلى الموازنة العامة للدولة وما تم تنفيذه من برامج وانشطة الموازنة فأن النظام المحاسبي الحكومي يوفر البيانات والمعلومات اللازمة لاعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية.
ومن خلال ما سبق ذكره فأن الموازنة العامة للدولة تعد بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي بمثابة حجر الزاوية أو المحور الاساسي، فهي تشكل جزءاً مؤثراً من مكونات هذا النظام وتدخل بياناتها في نطاق سجلاته وتقاريره. ويرى(البغدادي،2008 :27).
وتوافقه الباحثة ايضاً بأن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب ان تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة واسس تخطيطها واعدادها وتنفيذها والذي سينعكس تلقائيا فيما بعد على الاسس والاجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية لان العلاقة بين النظام والموازنة هي علاقة تكاملية.
وفي العراق يتم تطبيق الموازنة التقليدية والتي تهدف إلى التركيز الكبير على المدخلات دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما ، أي تحقيق الرقابة على الأموال والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة وإنفاقها في الأغراض المحددة لها دون معرفة مدى كفاية وفاعلية أجهزة الوحدات الحكومية في أداء وظائفها ومدى الاستغلال للموارد العامة المنفقة وغير المنفقة ، ويتضح ذلك جلياً ، من خلال اعتماد الموازنة العامة في العراق الأسس التقليدية في تبويب النفقات إذ يتم تبويبها وظيفياً (حسب وظيفة النفقة) ، وإدارياً (حسب الوحدات الحكومية المنفذة للنفقات) ، ونوعياً (حسب نوع النفقة) ، والتبويب الاقتصادي والجغرافي، ولم يتم تبويب النفقات حسب البرامج والأنشطة التي يتم الانفاق عليها والتي تعد السبب الرئيس لنشوء النفقات والمحدد الأساسي لمدى تحقيق تلك النفقات للأهداف التي خصصت لها مما يوفر الوسيلة الأساسية للسلطات المسؤولة عن التحقق من مدى كفاية وفاعلية الوحدات الحكومية في استغلال الموارد العامة وانفاقها في برامج وأنشطة ناجحة وكفوءة، وعليه تحقق نوعين من الرقابة وهي الرقابة على الأموال والرقابة على العمليات وتركيز الاهتمام على المدخلات والمخرجات ، فضلاً عن ذلك فأن أسلوب تقدير الإيرادات والنفقات كان يجري بطريقة غير مباشرة وذلك بالاعتماد على بيانات السنة أو السنوات السابقة مع اجراء بعض التعديلات عليها (وعادة ما تكون بشكل نسبة معينة) سواء أكانت بالزيادة أم بالنقصان حسب ما تفرضه السياسة الإنفاقية للحكومة وبعض التغيرات التي تحدث على مصادر الإيرادات ، وبدون أخذ التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت بنظر الاعتبار، كل هذه السلبيات التي تعاني منها الموازنة العامة للدولة في العراق نتيجة استخدامها القواعد التقليدية في تخطيط وإعداد وتنفيذ الموازنة قد انعكست بالنتيجة على النظام المحاسبي الحكومي بصورة عامة نظراً للعلاقة التكاملية بين الاثنين كما بينا سابقاً، مما انعكس كل هذا بالنتيجة على الابلاغ في النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في العراق باعتباره المحصلة النهائية لعمل النظام المحاسبي الحكومي ، والذي شكل عائقاً أمام نوعية المعلومات التي يتم الابلاغ عنها في التقارير والقوائم المالية الحكومية ، وترى الباحثة ان افضل اسلوب يمكن اعتماده لتخطيط واعداد الموازنة العامة للعراق في الوقت الحاضر كخطوة تقدمية نحو الأمام هو تطبيق موازنة البرامج والأداء والتي يمكن أن يتم تطويرها في المستقبل نحو أي اسلوب من

الأساليب المتطورة لتخطيط واعداد الموازنة. ويتطلب تطبيق موازنة البرامج والاداء القيام بالاجراءات الاتية :-

أ -تحليل الهيكل الإداري وإعادة تنظيمه بغية تجميع المعلومات و البيانات عن كل وحدة حكومية ابتداءً من القرار أو النظام الذي أنشئت بموجبه و الأغراض التي حددت لها بموازنة السنة الاخيرة و التقارير الادارية والمالية التي رفعت عنها . والغرض من هذا التحليل و التجميع هو تقويم كفاية الوحدات الحكومية ومعرفة مدى امكانياتها الفنية والمالية ، وفحص نقاط القوة والضعف فيها ، و إزالة الازدواجية والتكرار في نشاطاتها عن طريق الدمج بين أقسامها .

ب تعديل النظام المحاسبي الحكومي و تكييفه ليلائم متطلبات تصنيف الموازنة نظرا للعلاقة بين النظام المحاسبي والموازنة كما ذكرنا سابقا. ومن بين ما تتطلبه موازنة البرامج و الاداء في المجال المحاسبي هو التحول من الأساس النقدي المعدل الى أساس الاستحقاق، و ذلك باعتماد التدرج في التحول و على مدة محسوبة باعتماد الانتقال أولا الى أساس الاستحقاق المعدل و من ثم الاستحقاق بالشكل الكامل وضرورة الانتقال الى تطبيق التبويب حسب البرامج والانشطة.

ت - تحديد الأهداف التي تسعى الإدارة الحكومية الى تحقيقها بشكل واضح و دقيق و عملي لتكون سهلة ، لأن الأهداف العامة لا تساعد على توزيع النفقات بشكل عادل ورشيد على النشاطات التي تقوم بها الإدارات.

ث - ضرورة أن تؤدي حسابات الكلفة دوراً مهماً و أساسياً في مرحلة إعداد و تنفيذ موازنة البرامج و الأداء ، فهي تساعد في وضع البيانات و النسب الموضحة لحجم العمل المنجز، و تسهم في تقدير الاعتمادات الكلفوية للبرامج و النشاطات التي تقدمها كل وحدة حكومية على انفراد و تحديد مجالات الهدر و كشف الأخطاء و التلاعب في الاموال العامة خلال عمليات التنفيذ (الكرخي، 1999 :638)

ج ضرورة توفير أفراد أكفاء في علم المحاسبة مؤهلين في أعمال جمع و تحليل المعلومات الكمية و النوعية بحيث تكون لديهم خبرة مهنية في اتخاذ القرارات و تفسيرها(جريسات ، 1995 : 125).

ح - التطبيق التجريبي لموازنة البرامج و الأداء في إحدى الوزارات أو الدوائر قبل تعميمه على جميع أجهزة الدولة بغية التعرف على المشكلات و الصعوبات التي تنجم عند تطبيقه، و العمل على تلافيها و تهيئة الحلول المناسبة (جريسات،1995: 128).

وترى الباحثة ان أهم المستلزمات تطبيق الموازنة هو الموظف التنفيذي و تفاعله مع التغير الجديد لانه هو الجهة المنفذة للموازنة، وعلى الإدارات أن تدعم القدرات و الطاقات الجديدة من أجل إنجاح عملية تطبيق أي جديد خدمة للصالح العام.

ثالثاً: اثر التشريع المالي على النظام المحاسبي الحكومي

تعد التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية الصادرة في العراق الأساس الذي يعتمد عليه نظام الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي إذ ان القواعد والأسس والأجراءات المحاسبية المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي وفي اعداد وتخطيط، وتنفيذ ، والرقابة على الموازنة

العامة للدولة تعتمد على التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية الصادرة من الجهات المسؤولة وفيما يلي عرض للتشريعات التي اعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي.

1- قانون اصول المحاسبات العامة المعدل ذو العدد 28 لسنة 1940 الملغى

2- قانون الموازنة العامة الموحدة ذي الرقم (107) لسنة 1985 الملغى

3- قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004

صدر هذا القانون بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم 95 لسنة 2004 وسنقتصر على دراسة قانون الإدارة المالية لعلاقته المباشرة بالموضوع و وتضمن 16 قسما ،وفيما يلي عرض لهذه الاقسام:-

القسم الأول : الغرض ،القسم الثاني : التعاريف ،القسم الثالث : ممارسة الصلاحيات وتفويضها القسم الرابع : أحكام عامة ،القسم الخامس : إدارة العوائد النفطية ،القسم السادس : إعداد الموازنة ،القسم السابع : قانون الموازنة القسم الثامن : المؤسسات العامة ،القسم التاسع : تنفيذ الموازنة ،القسم العاشر : القروض والضمانات ،القسم الحادي عشر : الرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق ،القسم الثاني عشر : مهام وزارة المالية ،القسم الثالث عشر : التدقيق الداخلي ،القسم الرابع عشر : التدقيق الخارجي ،القسم الخامس عشر: الترتيبات الأنتقالية ،القسم السادس عشر : النفاذ.

وقد اوقف هذا القانون بموجب الفقرة (4) من القسم (15) الترتيبات الأنتقالية سريان مفعول قانون أصول المحاسبات ذي العدد (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الموازنة العامة الموحدة ذي العدد (107) لسنة 1985 المعدل وفيما يلي توضيح لتأثير قانون الإدارة المالية والدين العام في الأسس المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي.

يمكن الاستدلال على الأساس المحاسبي الذي اعتمده قانون الإدارة المالية والدين العام من خلال ما يأتي:

١. الفقرة الأولى من القسم الرابع التي تنص على " تقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت بها .التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط بالنهاية ،ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة."

٢. البند (ب) من الفقرة (4) من القسم (6) الذي نص على أن"تقدير نفقات سنة الموازنة وكما مبين في أنظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة ولاسيما قيمة الالتزامات المستحقة غير المسددة للسنة الحالية أو السابقة"

٣. الفقرة (9) من القسم (9) التي تنص على "تستخدم الأموال المرصودة لوحدة الإنفاق لغاية 31 كانون الأول من السنة المالية وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية التالية"

وعلى ذلك يمكن القول إن قانون الإدارة المالية والدين العام اعتمد أساس الاستحقاق المعدل إذ يتم الاعتراف بالنفقات وفق أساس الاستحقاق ويتم الاعتراف بالإيرادات وفق الأساس النقدي ولكن القانون أكد على ضرورة أن تعد القوائم المالية وفق المعايير الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في الاتحاد IFAC إذ أكدت الفقرة (5) من القسم (15) من القانون على تخويل وزير المالية الحق في

إصدار أحكام (معايير انتقالية) لغرض تسهيل رفع التقارير المالية خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها العراق إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (والتي تم تحديدها بسنة مالية واحدة) والتي يجب ان تنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية .

ولم يحدد القانون أي معيار سيتم اعتماده لإعداد القوائم المالية،اذ ان إعداد القوائم المالية وفق المعيار الدولي رقم 1(عرض الكشوفات المالية) يتطلب اعتماد النظام المحاسبي الحكومي لأساس الاستحقاق وهذا ما أكده المعيار الذي جاء فيه "ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات المحاسبية ابتدءا أو بعد اعتماد الوحدة الحكومية لأساس الاستحقاق في المحاسبة . (IFAC IPSAS1,2000,33) اما إعداد القوائم المالية وفق المعيار الدولي (إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي) فانه يتطلب اعتماد الأساس النقدي.

ويشير الواقع العملي إلى اعتماد النظام المحاسبي الحكومي العراقي الأساس النقدي المعدل، ويمكن القول إن اعتماد الأساس النقدي المعدل يعد خطوة إلى الوراء ولا يسهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي ذلك ان الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية تشجع على اعتماد أساس الاستحقاق.إذ أكدت اللجنة الأسترالية القومية للتدقيق بأن أساس الاستحقاق يمثل ضرورة للتغيرات الهيكلية والحضارية التي تهدف إلى جعل القطاع العام أكثر كفاءة ومنافسة للقطاع الخاص وهو أيضاً ضروري للوصول لأهداف المساءلة المطلوبة للوحدات الحكومية من قبل البرلمان ودافعي الضرائب وغيرها من الجهات ،كما يفضل نظام المحاسبة القومية الصادر عن الأمم المتحدة استخدام أساس الاستحقاق لان توقيت المحاسبة باستخدامه يتفق تماماً مع الطريقة التي تعرف بها الأنشطة والتدفقات الاقتصادية الأخرى في النظام ويسمح بتقويم ربحية الأنشطة المنتجة بدون التأثر بحالات التعجيل والتأخير في التدفقات النقدية .

ويقدم أساس الاستحقاق ثلاث قوائم مالية تعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي. وبالتالي يزيد من قدرة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات على توفير معلومات تخدم أغراضاً متعددة. كما نلاحظ من الجدول (2) أن أساس الاستحقاق يقدم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية وبهذا يساعد في صياغة السياسات الواقعية كما يسهل إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يعطيها عن الالتزامات والاندثار وتكاليف الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة بما في ذلك مساهمة الموجودات المادية للوحدة الحكومية في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. إذ يعد استخدام أساس الاستحقاق المرتكز الأساس لاستخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والتطبيق الفعال لموازنة الأداء ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الحكومية.

فضلا عن ذلك فان مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) يحث على اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية وان المعايير من 1-26 الصادرة عنه تتطلب اعتماد أساس الاستحقاق ،وان إصدار المجلس للمعيار المحاسبي الدولي "إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي" كان بهدف اعتماده من قبل الدول التي لم تطبق أساس الاستحقاق لحد ألان ، ويتم اعتماده لإعداد القوائم المالية على مستوى الحكومة ككل فضلا عن إعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية التي تتولى تحصيل الإيرادات العامة التي تشكل المورد الرئيس للموازنة العامة

للدولة وتسديد التزامات الحكومة الداخلية والخارجية ولا ينطبق على الوحدات الحكومية الخدمية والتي لها نشاط مشابه لنشاط الوحدات الهادفة للربح (ألسندي،2010:20).

المبحث الثالث

تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق

أولاً: تقويم الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي بالمقارنة مع معايير الانتوساي

تناولنا في المبحث الأول معايير الأنتوساي وفي المبحث الثاني الموازنة العامة واثر التشريع المالي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفي هذا المبحث سنتناول تقويم الإبلاغ المالي في العراق بالمقارنة مع معايير الانتوساي بالاعتماد على الاستبيان الذي قمنا به والذي تم صياغة أسئلته بالاعتماد على معايير الانتوساي ،وفيما يأتي المقارنة:

1- مستخدمو التقارير المالية الحكومية

حددت منظمة الأنتوساي في البيان الأول مستخدمي التقارير المالية الحكومية بالاتي:

(السياسيون وكادرهم الشخصي،المقرضون،الاقتصاديون، محللو السياسة ومجاميع المصالح الخاصة والإعلام والجمهور).

والمعلومات التي يحتاجونها(إجمالي الإيراد ووفقا للمصدر،إجمالي الإنفاق ووفقا للوظيفة أو البرنامج،الفائض أو العجز،الإقراض والاقتراض،إجمالي الأصول،إجمالي الالتزامات).

وعند إجراء الاستبيان اتضح إن الحسابات الختامية في العراق متاحة لهؤلاء المستخدمين بالنسب الاتية:

أ- السياسيون وكادرهم الشخصي: بوسط حسابي 3.92 وبانحراف معياري 0,28 وبوزن مئوي 92%.

ب- المقرضون: بوسط حسابي 3,84 وبأنحراف معياري 0.37 وبوزن مئوي 84%.

ج- الاقتصاديون: بوسط حسابي 3,84 وبانحراف معياري 0.37 وبوزن معياري 84%.

د- محللو السياسة ومجاميع المصالح الخاصة: بوسط حسابي 3.84 وبانحراف معياري 0.37 وبوزن مئوي 84%.

هـ-الاعلام والجمهور: بوسط حسابي 3,80 وبانحراف معياري0,41 وبوزن مئوي 80%.

اما بخصوص المعلومات التي توفرها هذه الحسابات فقد أظهرت نتيجة الاستبيان إن الحسابات الختامية توفر معلومات عن:

أ- اجمالي الإيراد ووفقا للمصدر بوسط حسابي 4 وبانحراف معياري صفر وبوزن مئوي 100%.

ب- إجمالي الإنفاق ووفقا للوظيفة ونوع النفقة بوسط حسابي 4 وبانحراف معياري صفر وبوزن مئوي 100%.

ج- الفائض او العجز للحكومة بوسط حسابي 3,76 وبانحراف معياري 0,44 وبوزن مئوي 76%.

د- الإقراض والاقتراض الحكومي بوسط حسابي 3,84 وبانحراف معياري 0,55 وبوزن مئوي 92%.

هـ-الأصول الوسط الحسابي 2,12 والانحراف المعياري 0,44 وبوزن مئوي 4% .

و-الالتزامات الوسط الحسابي 2,12 والانحراف المعياري 0,44 وبوزن مئوي 4% .

نلاحظ من النتائج أعلاه ان الحسابات الختامية متاحة للمستخدمين الذين حددتهم الانتوساي لكن الحسابات الختامية تعاني من نقاط ضعف متمثله بما يأتي:

– عدم الابلاغ عن الموجودات الثابتة بكافة انواعها من (أراضي، ومباني وآلات ومعدات، وموجودات تراثية وغيرها من الموجودات الثابتة) وذلك نتيجة لاتباع الأساس النقدي المعدل الذي لا يفرق بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية، والذي يؤدي بالنتيجة الى عدم اظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة فضلاً عن الصعوبة في تحقيق الرقابة المحاسبية على الموجودات الثابتة وعدم تقديم المعلومات المفيدة التي تساعد في اتخاذ قرارات انشائها او تملكها وصيانتها.

– تداخل الأداء المالي بين السنوات المالية نظراً لتضمين ايرادات ونفقات تتعلق بسنوات مالية سابقة وعدم الأستبعاد لإيرادات ونفقات تخص سنوات مالية لاحقة مما يؤدي الى صعوبة تقويم مدى كفاية وفاعلية الأداء المالي للحكومة بشكل مستقل عن السنوات المالية السابقة واللاحقة، وصعوبة تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية الخدمية نظراً لعدم احتساب مقدار الانخفاض في أقيام موجوداتها الثابتة نتيجة الأستخدام.

–عدم الابلاغ عن التزامات الحكومة اتجاه الغير المتوقع دفعها في المستقبل وبالتالي عدم توفير معلومات تساعد الأطراف المختلفة في تقويم اداء الحكومة في تنفيذ ما عليها من التزامات اتجاه الغير في المستقبل.

2– أهداف التقارير المالية الحكومية

وردت ضمن البيان الثاني أهداف التقارير المالية(تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها، مساعدة المستخدمين على إدراك حجم إعمال الحكومة وطبيعة نشاطها ونطاقها ووضعها المالي).

واظهرت نتائج الاستبيان مايأتي:

الحسابات الختامية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي الحالي توفر معلومات:

أ– تساعد المستخدمين على ادراك حجم أعمال الوحدة الحكومية والحكومة ككل:الوسط الحسابي 3,48 وانحراف معياري0.87 والوزن المئوي 64%.

ب– تساعد المستخدمين على إدراك طبيعة نشاط الوحدة الحكومية والحكومة ككل: الوسط الحسابي 3.16 وانحراف معياري 0,85 ووزن مئوي 44%.

ج– تساعد المستخدمين على فهم الوضع المالي للوحدة الحكومية والحكومة ككل:–الوسط الحسابي 2,96 وانحراف معياري 0,93 ووزن مئوي 40%.

إذا لم يتم إدراج الأهداف الأخرى ضمن الأسئلة لتعلق تلك الأهداف بالموازنة.

في ضوء التقارير والقوائم المالية التي يتم إعدادها والإبلاغ عنها في النظام المحاسبي الحكومي العراقي يتضح ان الأهداف الرئيسة لها هو تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الإعتمادات المقررة دون تجاوزها، وإنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الموارد المتحققة للدولة، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية.

وبمقارنة هذه الأهداف مع أهداف التقارير والقوائم المالية التي وردت ضمن البيان، يلحظ بأنها خرجت عن الأهداف التقليدية المتمثلة بتحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية كما هو موجود في

العراق،الى المساعدة في تقويم مدى كفاية وفاعلية العمليات التي تقوم بها الحكومة والتأكد من انجاز الأهداف والأعمال المناطة بها وتحقيق النتائج المرجوة منها، وتحديد مدى عدالة الحكومة في توزيع الخدمات العامة وأعبائها على المواطنين وبيان الوضع المالي الحقيقي للدولة من موجودات ومطلوبات طويلة وقصيرة الأجل، وبالتالي تحقيق المساءلة العامة للدولة من لدن كافة الجهات اصحاب المصالح وتوفير المعلومات المفيدة لهم وبالشكل الذي يؤدي الى ابراء ذمة الحكومة تجاههم.وعليه يمكن القول إن هنالك تأثير جزئي لهذا البيان على اهداف التقارير المالية في العراق.

3- الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

حدد البيان الثالث هذه الخصائص (قابلة للفهم، الملائمة،المعولية، الأهمية النسبية،الثبات وقابلية المقارنة) واظهرت نتيجة الاستبيان مايأتي:

أ) قابلة للفهم: الوسط الحسابي 3.96 وانحراف معياري 0,45 ووزن مئوي 88%.

ب) الملائمة: الوسط الحسابي3.4 وانحراف معياري 0.76 ووزن مئوي 44%.

ج) المعولية: الوسط الحسابي 3.36 وانحراف معياري 0.81 ووزن مئوي 48%.

د) لها أهمية نسبية: الوسط الحسابي 3.72 وانحراف معياري 0,68 ووزن مئوي 84%.

هـ) تقدم بالوقت المناسب: الوسط الحسابي 2.04 وانحراف معياري 0.54 ووزن مئوي صفر.

و) الثبات: الوسط الحسابي 3,64 وانحراف معياري 0.64 ووزن مئوي 72%.

ز) قابلة للمقارنة: الوسط الحسابي 3,6 وانحراف معياري 0.71 ووزن مئوي 72%.

من النتائج أعلاه نلاحظ وجود تأثير جزئي للبيان على الخصائص النوعية للتقارير المالية وذلك للأسباب التي ذكرناها سابقا(الأساس النقدي المعدل وعدم إظهار الموجودات الثابتة والالتزامات) فضلا عن تأخر إصدار الحسابات الختامية نتيجة لعدم التزام الدوائر الحكومية بقانون الإدارة المالية والدين العام اذ وردت ضمن القسم 11 الرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق الفقرة السادسة.

(في 15 نيسان من كل عام يقوم وزير المالية بإعداد الحسابات الختامية السنوية (للسنة المالية السابقة) ولاسيما أموال الموازنة الخاصة ويقدمها إلى ديوان الرقابة المالية العليا وبدوره يقوم الديوان بإعداد تقرير رقابي بشان الحسابات الختامية في 15 حزيران ويقوم مجلس الوزراء بتقديم الحسابات الختامية وتقرير الرقابة إلى جهة تتمتع بسلطة تشريعية وطنية في 30 حزيران).

فأن تأخر أعداد وتقديم التقارير والقوائم المالية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي شكل عائقاً امام إمكانية متابعة العمليات الحكومية واتخاذ ما يلزم لمعالجة القضايا السلبية التي تحدث ومحاسبة المسؤولين عنها . اذا ان عمليات المتابعة وتقويم الأداء وعمليات توفير المعلومات لهما خاصية مشتركة، ويمكن للتأخير ان يبطل صلاحية وجودهما معاً. أي ان التأخير في تقديم المعلومات يؤدي الى فقدان هذه المعلومات قدرتها على التأثير في قرارات المستخدمين المختلفين لها ولا يمكن من خلالها تحقيق المنفعة المطلوبة من هذه المعلومات في معالجة القضايا السلبية في الوقت المناسب. وقد نتج هذا التأخير في الإعداد والابلاغ عن المعلومات في النظام المحاسبي الحكومي العراقي نتيجة لأتباع الأسس التقليدية في تسجيل ومعالجة واستخلاص النتائج وعدم

الاستفادة من التسهيلات الكبيرة التي تقدمها استخدام تكنولوجيا المعلومات كما هو معتمد في الدول المتقدمة في هذا المجال، من سرعة ودقة في تجميع وتسجيل ومعالجة واستخلاص النتائج فضلاً عن انخفاض كلف انتاج مثل هذه المعلومات .

4- تحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية

ورد ضمن البيان الرابع الأساس المحاسبي الذي يجب إتباعه في إعداد القوائم والتقارير المالية والتقارير التي يجب إعدادها (القوائم المالية ذات الغرض العام، تقارير المطابقة، تقارير الأداء و التقارير الإدارية).

إذ أظهرت نتائج الاستبيان فيما يخص هذا البيان ما يأتي:

الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي الحالي تقوم بإعداد:

أ- القوائم المالية ذات الغرض العام:-الوسط الحسابي 3.44 والانحراف المعياري 0.92 ووزن مئوي 68%.

ب- تقارير المطابقة: الوسط الحسابي 3.28 والانحراف المعياري 0.79 ووزن مئوي 48%.

ج- تقارير الأداء: الوسط الحسابي 2.24 وانحراف معياري 0.97 ووزن مئوي16%.

د- التقارير الإدارية: الوسط الحسابي 2.36 وانحراف معياري 0,70 ووزن مئوي صفر.

حساباتها على:

أ- الأساس النقدي: الوسط الحسابي 2.56 وانحراف معياري 0.87 ووزن مئوي 16%.

ب- الأساس النقدي المعدل: الوسط الحسابي 4.32 وانحراف معياري 1.03 ووزن مئوي 84%.

ج-أساس الاستحقاق المعدل: الوسط الحسابي 1.08 وانحراف معياري 0.28 ووزن مئوي صفر.

د- أساس الاستحقاق الكامل: الوسط الحسابي 1.08 وانحراف معياري 0.28 ووزن مئوي صفر.

الوسط الحسابي لاجمالي البعد 2.55 وانحراف معياري 0.73 ووزن مئوي 29%.

من التحليل اعلاه نلاحظ ان الوحدات الحكومية تقوم باعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، اما بخصوص تقارير المطابقة يوجد عدد من الوحدات تقوم باعداد هذه التقارير، أما تقارير الاداء والتقارير الادارية فلا تقوم غالبية الوحدات باعدادها.

وفيما يخص الاساس المتبع في إعداد الحسابات الختامية في العراق فالأساس النقدي المعدل هو المتبع بشكل واسع ،إذ حددت الانتوساي الأساس الملائم تطبيقه هو أساس الاستحقاق الكامل في إعداد التقارير المالية الحكومية،ويمكن القول بأن تأثير هذا البيان على النظام المحاسبي الحكومي العراقي تأثير ضعيف.

التحليل الإحصائي لأراء إفراد العينة

من اجل الوقوف على نتائج استجابات عينة الدراسة حول محوري فاعلية الإبلاغ المالي، ووسائل القياس والإبلاغ ، تم استخلاص الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن المئوي والأهمية النسبية لكل فقرة وبعد ثم لعموم المحور .ولغرض بيان العلاقة بين المحورين تم فحص علاقات الارتباط ومعنويتها كما تم استخدام الانحدار البسيط والمتعدد لتشخيص مستوى العلاقة في محاولة للإجابة على مجمل التساؤلات التي أثيرت في مشكلة البحث.

وصف استجابات أفراد العينة حول فاعلية الإبلاغ المالي

١ -بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور(3.33) بانحراف معياري قدره (0.58)، وبلغ الوزن المئوي ما مقداره (58.25%)، ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختباربالغ (3)، المعول عليه لتفحص مستويات استجابة أفراد العينة المبحوثة.

٢ -كان الوسط الحسابي لبعد الحسابات الختامية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي (3.27) والوسط الحسابي لبعد المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي (3.39) أي اعلى من الوسط الفرضي على مساحة الاختبار.

٣ -احتل بعد المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المرتبة الاولى في ترتيب الاهمية النسبية بوزن مئوي (58.25%) و جاء بعد الحسابات الختامية في المرتبة الثانية في ترتيب الاهمية النسبية بوزن مئوي (58.22%) .

وصف إستجابات أفراد العينة حول وسائل القياس والابلاغ

١ -بلغ الوسط الحسابي لإجمالي المحور(3.199) بانحراف معياري قدره (0.545) ، وبلغ الوزن المئوي ما مقداره (56.9%)، ويعد الوسط الحسابي لإجمالي المحور أعلى من الوسط الفرضي على مساحة ميزان الاختبار البالغ (3)، المعول عليه لتفحص مستويات استجابة أفراد العينة المبحوثة.

٢ -كان الوسط الحسابي لبعد الوحدات الحكومية ادنى من الوسط الفرضي على مساحة الاختبار ، وبلغ ما مقداره (2.55). بينما كان الوسط الحسابي لبعد الحسابات الختامية اعلى من الوسط الفرضي على مساحة الاختبار ، وبلغ ما مقداره (3.848).

٣ -احتل بعد الحسابات الختامية المرتبة الأولى في ترتيب الأهمية النسبية بوزن مئوي (84.8%) و جاء بعد الوحدات الحكومية بالمرتبة الثانية في ترتيب الاهمية النسبية بوزن مئوي (29%) .

تحليل علاقات الارتباط و علاقات التأثير بين فاعلية الابلاغ المالي ووسائل القياس والابلاغ في النظام المحاسبي الحكومي

يتطلب تحليل أنموذج البحث اختبار فرضية البحث الرئيسة حسب ورودها في منهجية البحث ، ويركز هذا المبحث على اختبار الفرضية الرئيسة والتي نصت على : (إن زيادة فاعلية الابلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والإبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي) .

ويتطلب ذلك تحديد طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغيرين أولا، ومن ثم بيان اثر تطوير وسائل القياس والابلاغ في النظام المحاسبي الحكومي في زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي ثانيا.

ومن اجل بيان ذلك تم قياس معامل ارتباط بيرسون لبيان العلاقة الارتباطية بين المتغيرين ومن ثم استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط و المتعدد وكما ياتي:

1- طبيعة العلاقة الارتباطية

أ - ان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط بين الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي وفاعلية الإبلاغ المالي (3.134)، هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (2.492) عند مستوى المعنوية (α =1%)، وهذا يعني ان علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية بين الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي فاعلية الابلاغ المالي.

ب -بلغت قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط بين الحسابات الختامية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي وفاعلية الابلاغ المالي (1.437)، و هي اصغر من قيمة (t) الجدولية البالغة (1.711) عند مستوى المعنوية (α =5%)، وهذا يعني ان علاقة الارتباط غير ذات دلالة إحصائية بين الحسابات الختامية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي وفاعلية الابلاغ المالي.

ج -ان قيمة (t) المحسوبة لعلاقة الارتباط بين اجمالي محور وسائل القياس والإبلاغ وفاعلية الابلاغ المالي (4.164)، هي اكبر من قيمة (t) الجدولية البالغة (2.492) عند مستوى المعنوية α (1%=)، وهذا يعني ان علاقة الارتباط ذات دلالة إحصائية بين إجمالي محور وسائل القياس والإبلاغ وفاعلية الإبلاغ المالي.

2- اثر تطوير وسائل القياس والإبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي في زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي

تم تفسير التأثيرات المحتملة بين متغيرات الدراسة من خلال الاستعانة بنتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression Analysis)، ثم بيان مسار العلاقة بين المتغيرين من خلال نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression Analysis)، في محاولة تعكس رغبة الباحثة في التوصل إلى استنتاجات قد تعزز أو ترفض فرضية البحث كلاً أو جزءاً.

وكانت نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط كما يلي:-

أ -حقق بعد الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي أثرا ذو دلالة معنوية في محور فاعلية الابلاغ المالي الحالي ، إذ كانت قيمة (F) المحسوبة (9.822) أكبر من الجدولية (7.88)

عند مستوى (P≤ 0.01)، وبلغت قيمة المعلمة (α) لهذا البعد (0.424) ، في حين كانت قيمة (β)(2.192) ، وهذا يعني ان تغييراً مقداره (1) في بعد الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي يحدث تغييراً مقداره (0.424) في فاعلية الابلاغ المالي الحالي.

ب لم يظهر بعد الحسابات الختامية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي أثرا ذو دلالة معنوية في محور فاعلية الابلاغ المالي الحالي ، إذ كانت قيمة (F) المحسوبة (2.065) أصغر من الجدولية (4.28)عند مستوى (P ≤ 0.05).

ج حققت ابعاد وسائل القياس والإبلاغ مجتمعة تأثيرات كبيرة ودالة معنوياً في (محور فاعلية الابلاغ المالي الحالي)، إذ كانت قيمة (F) المحسوبة (17.341) أكبر من الجدولية (7.88)عند مستوى (P≤ 0.05)، وبلغت قيمة المعلمة (α) لهذه الابعاد (0.881) ، في حين كانت قيم ة (β) (0.456) ، وهذا يعني ان تطويرا مقداره (1) في ابعاد وسائل القياس والابلاغ مجتمعة يحدث زيادة في فاعلية الابلاغ المالي الحالي مقدارها (0.881).

في نهاية المبحث يمكننا القول بأن هنالك تأثير جزئي لمعايير الانتوساي على الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق .

ثانياً: متطلبات تطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي

اطار إعداد التقارير المالية المقترح

تم صياغة هذا الاطار بالاعتماد على المعايير والأدلة التنفيذية الصادرة عن منظمة الأنتوساي وهي:

1-إطار معايير الأنتوساي الصادر.1995

2-دليل الأجهزة العليا للرقابة بخصوص تنفيذ إطار معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية للدوائر الحكومية والحكومة بشكل الصادر عام 1998.

هدف الإطار

توفير تقارير مالية مفهومة من قبل المستخدمين تساعدهم في فهم نطاق وطبيعة أنشطة الدائرة ونتائج تلك الأنشطة وهي بذلك تساعدهم في اتخاذ قراراته م عن طريق إظهار المعلومات ببساطة ووضوح.

نطاق الإطار

إمكانية تطبيق الإطار على المؤسسات البلدية في محافظات القطر.

التعاريف

الوحدة الحكومية: كل المنظمات المسؤولة أمام الحكومة او السلطة التشريعية والتي هي مملوكة او مسيطر عليها من قبل الحكومة.المنظمة المملوكة اذا كانت الحكومة تملك أغلبية الأسهم،او ان تكون الحكومة حائزة بشكل مباشر او غير مباشر على أكثر من 50% من صافي الأصول.وتكون المنظمة مسيطر عليها اذا كان لدى الحكومة السلطة لتحديد سياساتها المالية والتشغيلية من خلال التشريع او من خلال تعيين غالبية مجلس الإدارة مثل المدراء او أعضاء اللجان.

فترة الإبلاغ: هي الفترة المحاسبية المعينة والتي تعد عنها التقارير والكشوفات المالية

السياسات المحاسبية: هي المبادئ والأسس والاتفاقات والقواعد والممارسات المحددة المعتمدة من قبل الوحدة في اعداد وعرض الكشوفات المالية .

الأصول (Assets): هي الموارد التي تسيطر عليها الوحدة نتيجة لأحداث سابقة والتي من المتوقع ان تكون منافع اقتصادية مستقبلية او خدمات محتمله تتدفق الى الوحدة مثل(النقدية وحسابات القروض المستحقة والاستثمارات و الأراضي والمعدات..وغيرها).

الخصوم (Liabilities): هي المبالغ التي يتوجب دفعها،في المستقبل،كنتيجة للعمليات والاحداث في الماضي مثل حسابات الدائنون والقروض الحكومية وغيرها.

الإيرادات Revenues: هي المبالغ المستلمة خلال الفترة عدا العائدات المتأتية من اصدار الدين وبيع الأصول وتمول عمليات الفترة كليا او جزئيا والايرادات تضم على سبيل المثال(عائدات الضرائب المختلفة، والرسوم المفروضة من قبل الحكومة، والعائد على عقد الاستثمارات من قبل الحكومة، والمكاسب من بيع موجودات، الخ).

الإيرادات المستلمة مقدما (Deferred Revenue): المبالغ المستلمة ولكنها لم تصبح (مكتسبة) في نهاية السنة المالية،وتدرج ضمن ايرادات الفترة القادمة المتعلقة بها.

النفقات (Expenditures): هي المبالغ المدفوعة خلال الفترة للحصول على السلع والخدمات عدا المبالغ المنفقة للحصول على أشياء قيمة والتي تعترف بها الحكومة كأصول او تسديد المبالغ المستحقة التي تعترف بها الحكومة كخصوم.

النفقات المدفوعة مقدما (Deferred Expenditure): النفقات التي تمتد منفعتها لفترات مقبلة وتحمل على عمليات تلك الفترات ماعدا الاصول المادية.

المصروفات (Expenses): هي كلف السلع والخدمات المستهلكة خلال فترة ما.

الفائض او العجز (Surplus or deficit): الفرق بين الايرادات والنفقات في الفترة المحاسبية.

الأساس النقدي (The cash basis): يعترف بالمعاملات المالية او الاحداث عند استلام النقد اودفعه .ان التقارير المالية المعدة على هذا الاساس تعرض النقد المستلم والمنفق خلال فترة من الزمن ورصيد النقد المتوفر في بداية ونهاية الفترة.

الاساس النقدي المعدل(Modified cash Basis): تتوسع المحاسبة على الأساس النقدي من خلال الاعتراف بالمبالغ المستلمة والمدفوعة ،ولكن التي تظهر في فترة محددة بعد الفترة المشمولة بالتقرير.فضلا عن النقد المتوفر تحت اليد في بداية ونهاية الفترة فأن هذا الأساس سيوضح النقد المستلم والمنفق في فترة محددة كأصول وخصوم على التوالي،فالفترة المحددة للاعتراف بالمبالغ المستلمة قد تختلف عن الفترة المستخدمة للمدفوعات ،وفي بعض الأحيان يتم الاعتراف بالمدفوعات بنفس الطريقة.

اساس الاستحقاق المعدل (Modified Accrual Basis): يعترف بالمعاملات او الاحداث عند حدوثها بغض النظر عن متى يتم دفع النقد او استلامه،ان التركيز هو على القياس والابلاغ عن كلف السلع والخدمات التي تم الحصول عليها خلال فترة الابلاغ.لذا يطلق على هذا الاساس (محاسبة النفقة .(expenditure accounting.

أساس الاستحقاق الكامل (Full Accrual Basis): التركيز على القياس و الإبلاغ عن كلف السلع والخدمات المستهلكة خلال فترة الإبلاغ وغالبا ما يطلق على هذا الأساس (محاسبة المصروفات (accounting expense

إن الأصول المبلغ عنها يتم التوسع فيها لتشمل الأصول المادية الأراضي والمباني والمعدات وكذلك التكاليف المؤجلة.كما هو الحال مع المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل فأن كل المبالغ المستحقة نهاية الفترة يبلغ عنها كخصوم كما في أساس الاستحقاق المعدل.

اسس اعداد القوائم المالية

1-الاساس المحاسبي: يشجع هذا الاطار على استخدام أساس الاستحقاق المعدل.

2-الاستمرارية: ينظر الى الوحدة عند اعداد القوائم المالية على انها سوف تستمر في مزاولة نشاطها فترة طويلة من الزمن بما فيه الكفاية لكي تحقق اهدافها وتنفذ التزاماتها ونشاطاتها القائمة الان.

محتويات التقرير الإداري

أولاً: نبذة عن الدائرة

قسم من التقرير الاداري يحتوي على سرد توضيحي يصف المهمة واهداف الدائرة ويجب ان يساعد القراء على فهم البيئة العامة التي تعمل فيها الدائرة وينبغي ان يحتوي على مناقشة وتحليل انشطة

العام الجاري بالمقارنة مع انشطة الاعوام السابقة والموازنة الجارية. المعلومات الاخرى قد يبلغ عنها تشمل التغييرات في التنظيم الاداري والتغيرات في التشريعات والتطورات الحالية التي تؤثر على الدائرة.

ثانياً: القوائم المالية

١. حساب تنفيذ الموازنة

٢. قائمة المركز المالي

٣. كشف التدفق النقدي

٤. ملاحظات حول القوائم المالية

العناصر التي تشملها القوائم المالية الإدارية تعتمد عموما على الصلاحيات والمسؤوليات المسندة الى الدائرة وكيف يتم المحاسبة عن المسؤوليات على سبيل المثال الدوائر قد تمنح:

-صلاحية الانفاق التي يبلغ عنها في قائمة التكاليف .

-صلاحية الانفاق واستلام الدخل ويبلغ عنها في حساب تنفيذ الموازنة.

-صلاحية الاستثمار في الاصول الرأسمالية والمبلغ عنها في قائمة الاصول.

-صلاحية الاستثمار وتحمل الديون التي يبلغ عنها في قائمة الاصول والخصوم او الميزانية العمومية.

اما قائمة التكاليف وقائمة العمليات قد تنتج على أي من الأسس الأربعة .

ثالثاً: تقارير المطابقة

في كثير من البلدان تقارير المطابقة هي أهم أنواع التقارير وذلك لسببين الاول : انه منذ قررت السلطة التشريعية ان دفع الضرائب من قبل المواطنين إلزامي وان السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن تقدير الضرائب على الدخل أذن من واجب السلطة التنفيذية الإبلاغ عن استعمال صلاحية صرف المال العام بالاغراض المقرر لها،الثاني:التقارير هي وسيلة للرقابة الصلاحيات والمسؤولية المفوضة.

أما الفرضية الأساسية لتقارير المطابقة ان أيا كان نوع الصلاحية المعطاة استعمال الصلاحية يجب أن يبلغ على أساس نفس السياسات المحاسبية .

ومن هنا فان تقارير المطابقة تمنح الفرصة للتعليق على مطابقة الوحدة الحكومية مع:

أ . صلاحيتها القانونية للإنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات .

ب. القوانين والأنظمة ذات العلاقة.

رابعاً: تقارير الأداء

توفر معلومات عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة الحكومية أهدافها المنشودة مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة، معلومات الأداء تساعد مستخدمي التقارير المالية الحكومية على فهم التأثيرات أو نتائج انشطة الوحدة ، وانها تساعد القراء أيضاً على تحديد المخرجات والتكاليف ذات العلاقة وسواء أ كانت النتائج المتوقعة أو المستهدفة قد تحققت أم لم تتحقق.

ببساطة مفهوم الاداء يتعامل مع:

- كيفية عمل الاشياء؟

- هل النتائج المتوقعة انجزت؟

- هل كانت النتائج المنجزة ضمن الموازنة وبالطريقة الاكثر فاعلية؟
- هل هناك نتائج غير مرغوبة؟
تقرير اداء الدائرة يشكل جزء من تقرير الدائرة السنوي هو اكثر فائدة اذا كان يشمل جميع البرامج الرئيسية في الدائرة وهذا يمنع الدائرة من التركيز على البرامج الناجحة فقط.

الأسباب التي دعت الى اختيار مؤسسة البلديات في محافظة النجف الاشرف

1-مؤسسة البلديات تتمتع بنوع من الاستقلال المالي وفقا للمادة 3 من قانون ادارة البلديات ذي العدد 165 لسنة 1964،وبالتالي تكون مجالا للتحاسب عن اصولها المالية وغير المالية من جهة ،وارضية واسعة لتطبيق معيار التقارير المالية المقترح من جهة اخرى.
2-لهذه الوحدة الحكومية الحق في إصدار تقارير مالية وفقا لقانون ادارة البلديات(المادة الثالثة والسبعون /6).
3-تطبق هذه الوحدة النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المعتمد في قواعده واسسه على قانون اصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 .
4-ترتبط مهام وانشطة هذه الوحدة بحياة جميع المواطنين مما يجعل التقارير المالية ذات اهمية كبيرة لهؤلاء المواطنين،وينبغي الاطلاع عليها وفهمها.

مزايا الإطار المقترح

1-توضيح أهداف مؤسسة البلديات وطبيعة نشاطها وهيكلها التنظيمي وموازنتها.
2-توحيد الحسابات وفقا للدليل المحاسبي للبلديات الصادر عن ديوان الرقابة المالية عام 2011
3-إعداد قائمة المركز المالي وفقا لأساس الاستحقاق المعدل والذي يظهر الإيرادات المستحقة والايرادات المستلمة مقدما والنفقات المدفوعة مقدما والنفقات المستحقة.
4-إعداد قائمة التدفق النقدي التي تظهر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة،وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية،والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية وكذلك التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.
5-إعداد تقرير المطابقة الذي يتضمن المقارنة مع الاعتمادات الواردة في الموازنة ويشير إلى أسباب الانحرافات و هو بذلك يوفر الوقت والجهد لموظفي الرقابة المالية والمحاسب.
6-يسهل على الادارة اجراء الدراسات والمقارنات بشكل دقيق لنتائج اعمال المديريات التابعة لها بطريقة متجانسة كما يمكن من تقديم المعلومات والنتائج بسرعة الى الوزارة وبذلك اختصار للوقت والجهد اللازم لتحليل وتوحيد هذه المعلومات.
7-اعداد قائمة بالموجودات الثابتة تبين تكاليفها وعمرها الانتاجي والاندثار السنوي والاضافات على هذه الموجودات وذلك ل تقديم المعلومات المفيدة التي تساعد في اتخاذ قرارات انشائها او تملكها وصيانتها.
8-يحقق الاطار رقابة على الاداء للتأكد من ان الموارد قد استخدمت افضل استخدام واكتشاف الانحرافات ومعالجتها.

الاستنتاجات

من خلال البحث والدراسة في الجانبين النظري والعملي أمكن التوصل إلى أهم الاستنتاجات الآتية:-

1-تعد المحاسبة الحكومية فرعا من فروع المحاسبة و اقدمها إلا أن عملية تطويرها لم تكن بمستوى التطور الحاصل في الفروع الاخرى من المحاسبة بسبب تقيدها بالقوانين والتشريعات والتعليمات.

2-ان الاطراف الأكثر استخداما للتقارير المالية الحكومية هي :-

أ - السلطة التشريعية

ب - المواطنون

ت - الاعلام

ث - المقرضون

ج - الاقتصاديين و محللو السياسة ومجاميع المصالح الخاصة

3- تستعمل القوائم المالية ذات الإغراض العامة لمساعدة المستخدمين على فهم حجم أعمال الحكومة وطبيعتها ونطاقها وكيف يتم تمويلها وتكاليف أنشطتها إلى أي مدى تم الإيفاء بالأهداف الخاصة بالإيرادات الكلية والمدفوعات والاقتراض وتقارير الاداء لمساعدة المستخدمين على فهم ما إذ كانت البرامج الفردية والانشطة قد حققت الأهداف المنشودة والنتائج مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة.

4- تستعمل تقارير المطابقة والأنظمة لمساعدة المستخدمين على فهم ما إذ كانت الصلاحيات القانونية الخاصة بالانفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات قد تم اتباعها بشكل صحيح وتستعمل تقارير الدوائر والأقسام لمساعدة المستخدمين على فهم الأنشطة المالية والأداء للدوائر أو لكل دائرة بشكل مستقل.

5- تعتمد قدرة التقارير المالية على الإيفاء بالأهداف على الاساس المحاسبي المستخدم في اعدادها.

6- الموازنة التقليدية هي المطبقة في النظام المحاسبي الحكومي ونظراً للعلاقة التكاملية بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي فأن أي تطوير للنظام يجب أن يبدأ أولا بتطوير الموازنة.

الاستنتاجات من الجانب العملي(الاستبيان وتطبيق الإطار المقترح)

7-استعمال الأساس النقدي المعدل أثر على أهداف القوائم والتقارير المالية إذ جعل اهدافها م تمثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الإعتمادات المقررة دون تجاوزها، وانفاقها في الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الموارد المتحققة للدولة، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية. لذلك كان تاثير معايير الانتوساي جزئي على النظام المحاسبي الحكومي.

8-تأخر أصدار القوائم والتقارير المالية أثر على الخصائص النوعية لتلك التقارير ويرجع سبب التاخر إلى عدم التزام الوحدات الحكومية بقانون الإدارة المالية والدين العام و القصور في الاستخدام الآلي في تنفيذ العمليات المالية إذ إن استخدام هذه الأجهزة في الوحدات المحاسبية محصوراً بعملية تنظيم الرواتب وطبع الكتب وترجع أسباب ذلك إلى الآتي:

أ- انعدام الخبرة العملية لدى المستخدمين لهذه الاجهزة ولاسيما في مجال اعداد البرامج وتعديل البرامج الموجودة حاليا.

ب-انعدام الخبرة المحاسبية لدى مصممي البرامج أو عدم الالمام بتفاصيل العمليات المحاسبية مما يؤدي إلى أن تكون هذه البرامج محصورة باعمال معينة دون غيرها.

9-إعداد قائمة المركز المالي وفقا للأساس النقدي إذ لا تعرض الأصول والالتزامات بشكل حقيقي و لا يتم إعداد قائمة التدفق النقدي و الكشوف الملحقة توضح الإيرادات والنفقات إلا أنه يتم إعداد هذه الكشوفات وفقا للأساس النقدي وبذلك فهي لا تعبر عن المتولد فعلا من هذه المصادر والمنفق فعلا على الاستخدامات.

10- تبويب الإيرادات وفقا لدليل النظام المحاسبي الحكومي وتبويب النفقات وفقا لدليل النظام المحاسبي الموحد و يتم إجراء المطابقة في كشوف الإيرادات والنفقات بين المبالغ المنفقة والمحصلة و الاعتمادات دون الإشارة إلى أسباب الانحرافات.

11- عدم توفر معلومات حول تكاليف الموجودات وعمرها الإنتاجي واندثارها السنوي و الإضافات التي تحصل عليها و لا توجد تكاليف معيارية لكل مشروع بحيث يتم مقارنتها مع التكاليف الفعلية وبيان الانحرافات وأسبابها.

التوصيات

١ -الاستجابة باستمرار لتطور الفكر المحاسبي حيث نلاحظ هنالك رغبة دؤبة من المنظمات المهنية الدولية والوطنية في اصدار معايير محاسبية تهدف الى تطويع التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي للممارسات العملية في الوحدات الحكومية بما لا يتعارض مع النصوص القانونية ويفرض ذلك اهمية تطويع معايير الانتوساي وتحديدا(اطار معايير المحاسبة)كمرحلة تمهيدية في الممارسة العملية باعتبار ان العراق يعد احد اعضاء منظمة الانتوساي.

٢ -الانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق المعدل كخطوة أولى للانتقال الى أساس الاستحقاق الكامل.

٣ -الانتقال الى تطبيق موازنة البرامج والاداء في تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة كخطوة مهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتوفير المستلزمات الضرورية لتحقيق ذلك.

٤ -إقامة دورات تدريبية و تأهيله للكادر الوظيفي في مجال تكنولوجي ا المعلومات والسعي لإشراك المحاسبين عند عملية وضع البرامج وتعديلها.

٥ -إصدار الإطار المقترح في البحث لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين في مجال تق يم الاداء والمركز المالي ونتيجة العمليات والمطابقة.

المصادر

- القرآن الكريم.

اولاً. الوثائق الرسمية

1-الانتوساي."النظام الاساسي للانتوساي"،تشرين الثاني ،.2007

2-قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المعدل.

3- قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة .2004

4- قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم 107 لسنة 1985.

ثانيا:-الرسائل و الاطاريح الجامعية

1- البغدادي،احمد محمد علي. " النظام المحاسبي في ظل التطورات الجديدة الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة "، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد،.2008

2-الشمري، حيدر علوان كاظم." دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار".اطروحة دكتوراه .كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ،2003.

ثالثاً. الدوريات والبحوث

١. السقا،زياد هاشم .السندي،علي مال الله."فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية"،مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية،المجلد 6العدد17 ،2010.

رابعاً. الكتب

١. ابونصار،محمد .حميدات،جمعة."معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية -الجوانب النظرية والعملية- "،الطبعة الثانية،عمان،المكتبة الوطنية ،2009.

٢. احمرو، اسماعيل حسين ."المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة" ، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2003 .

٣. إسماعيل، إسماعيل خليل.عدس،نائل حسن." المحاسبة الحكومية"،عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،2010.

٤. الدلاهمة، سليمان مصطفى." أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات"،عمان،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2008.

٥. السجاعي، محمود محمود." تحليل وتصميم النظم المحاسبية"،مصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،2010.

٦. الكرخي، مجيد عبد جعفر ."الموازنة العامة للدولة"، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ،1999.

٧. جريسات ، جميل جريسات ." موازنة الاداء بين النظرية والتطبيق "، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، القاهرة ،1995 .

٨. حنان،رضوان حلوه."مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري-التطبيقات العملية"،الطبعة الثانية،عمان،دار وائل للنشر والتوزيع ،2009.

٩. لارسن،جون. موسش،ن. "المحاسبة المتقدمة " ،الجزء الثاني ، ترجمة وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، مراجعة كمال الدين سعيد،تقديم سلطان المحمد السلطان، الرياض، دار المريخ، 1998.

١٠.موسكوف، سيمكن،ستيفن أ. موسكوف ومارك ج.سيمكن." نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات"،ترجمة كمال الدين سعيد،تقديم ، سلطان السلطان، الرياض، ودار المريخ للنشر، 2002.

المصادر الانكليزية

1- IFAC IPSAS1"presentation Statements", International Public Sector Accounting Standards,NewYork,2000. (http://www.ifac.org).
2- IFACpsc Study 1," Financial Reporting bv National Governments", New York,Issued by the International Federation of Accountants ,March,1991.(http://www.ifac.org).
3- IFACpsc Study 5"Definition and recognition of Assets", New York, Issued by the International Federation of Accountants ,August,1995. (http://www.ifac.org).
4- INTOSAI, "Accounting Standards Framework", Washington , D.C, U.S.A, Issued by CAS, U.S.GAD, 1995.
5- INTOSAI," Accounting Standards Framework Implementation Guide for SAIS; departmental and government-wide financial reporting", Washington , D.C, U.S.A, Issued by CAS, U.S.GAD, 1998.

*** البحث الحالي مستل من رسالة ماجستير للباحثة (حوراء احسان خليل) والموسوم(تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق – اطار مقترح بحث استطلاعي و تطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف) مقدم الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الكوفة بتاريخ 2012/4/25 وقد نالت درجة جيد جداً.**