

الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الحكومية نموذج حديث مقترح للوحدات الحكومية في العراق

م.م. تيسير جواد كاظم

م.م. حيدر كريم كاظم

م.م. عبد الزهرة سلمان الروازق

مديرية التربية/ النجف الأشرف

المقدمة:

تؤدي الحكومة العراقية والوحدات الإدارية التابعة لها والداخلية ضمن الموازنة العامة للدولة دوراً أساسياً في تقديم الخدمات العامة ذات الأبعاد المختلفة السيادية ، الاجتماعية والاقتصادية لجمهور المواطنين في الدولة وهذا يتطلب ضمانات كبيرة في حجم الإنفاق وما يترتب عنه من أبعاد اقتصادية في الوقت الذي توجد فيه مجموعة من التحديات والتغيرات المحلية والدولية غير المسبوقة في المجالات الاقتصادية والمعلوماتية والتي بدأت تداعياتها تتعاظم في سوق الأعمال لذا كان الإفصاح المحاسبي يستوجب ضرورة تصميم مجموعة من القوائم والتقارير المالية الحكومية القادرة على إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة لدعم اتخاذ مجموعة من القرارات الاستراتيجية لأغراض قياس إنتاجية فاعلية الإنفاق الحكومي وقياس كفاءة تخصيص الموارد الإنتاجية فضلاً عن الإفصاح المحاسبي الكافي لمقابلة هذه التحديات وعلى كافة الأصعدة المحلية والدولية.

هيكلية ومنهجية البحث:

أولاً: مشكلة البحث: إن أسلوب وسياسية الإفصاح المحاسبي الحالي في عملية إعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية لا يلبي الاحتياجات الأساسية للوحدات ولا ينسجم مع متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية.

ثانياً: فرضية البحث: يستند البحث على فرضية مفادها إن الإفصاح المحاسبي المقترح ينسجم مع متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية ويضمن إنتاج قوائم وتقارير مالية حكومية ملائمة وموثوقة.

ثالثاً: أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من ضرورة التركيز على الإفصاح المحاسبي المتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية للحاجة الماسة الملحة ويُعد بمثابة أساس للوحدات الحكومية في تنظيم سياسات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتوفير المعلومات الملائمة التي تغطيها التقارير المالية الحكومية .

رابعاً: هدف البحث: يهدف البحث إلى تسليط الضوء على صياغة نموذج حديث يركز على دور الإفصاح المحاسبي المتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية ودوره في إنتاج مخرجات تتوافر فيها كافة المقومات والركائز التي تساعد المستخدمين في التعرف على المعلومات المهمة والملائمة إذ تظهر المعلومات المهمة في صلب القوائم أما بقية المعلومات الملائمة الأخرى فتظهر على شكل إيضاحات يتم الإفصاح عنها في الملاحظات .

الإطار النظري:

المبحث الأول: الإفصاح المحاسبي:

١ - ١ مفهوم الإفصاح المحاسبي :

يشكل الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ الهامة في تكوين الإطار النظري بصورة عامة والنظام المحاسبي الحكومي كمنشأ متفرع منها بصورة خاصة بحكم موقعه في هذا الإطار فهو يكوّن مع بقية المبادئ والفروض والمحددات (المستوى الثالث) في البناء النظري العام للإطار الفكري للنظرية ، ويؤدي مبدأ الإفصاح دوراً كبيراً مركزياً في الإطار الفكري للمحاسبة وكذلك في الممارسات المحاسبية فهو يمثل المدخل الإعلامي للنظرية المحاسبية (الخاقاني ، ٢٠٠٥ : ٦) ، والإفصاح هو بمثابة وزارة الأعلام الناطقة بأسم الحكومات المعاصرة ومتى كانت هذه الوزارة فعالة كان ذلك دليل على رقي وتقدم الحكومة وكذلك الإفصاح متى ما كان موجهاً ومركزاً لشريحة محددة وينقل المعلومات بشفافية وصدق كان له

الأثر البالغ والكبير في التأثير الواضح لقرارات هذه الشريحة ، وقد بدأ الاهتمام الواضح بمبدأ الإفصاح المحاسبي ودوره في عملية نقل المعلومات في القوائم والتقارير المالية المنشورة نتيجةً للتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة بعد ما تحولت وظيفة المحاسبة منذ مطلع الستينات من القرن الماضي إلى ما يطلق عليه الباحثون المختصون (مدخل الملكية) إلى ما يعرف اليوم بـ (مدخل المستخدمين) (مطر ، ٢٠١٠ : ٣٢٢) ، وإن هذا التحول الهام في الوظيفة التي تمثل حقل المحاسبة من الوظيفة التقليدية والتي كانت تركز على كونها نظام تقليدي لمسك السجلات والغاية منه حماية مصالح المالكين إلى دور حديث ورائد يعد المحاسبة بمثابة نظام معلومات غايته الأساسية تقديم المعلومات المفيدة لغرض المساعدة في عملية إتخاذ القرارات الرشيدة ولكي تؤدي المحاسبة هذه الوظيفة بإتقان وبشكل جيد كان لا بد من الإرتقاء ببعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم الإطار النظري للمحاسبة وفي مقدمتها (مبدأ الإفصاح) (الخاقاني ، ٢٠٠٥ : ٦) .

إن مفهوم الإفصاح بإعتباره مبدأ محاسبي " هو عملية عرض المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة في سبيل التشغيل الأمثل لأسواق رأس المال الفعالة " (هندركسن ، ١٩٩٠ : ٦١٤) ، بينما يرى البعض الآخر بأن لفظة الإفصاح تشير إلى المعلومات المالية في التقارير بكاملها وليس مقتصرًا فقط على القوائم المالية إذ يختص هذا المبدأ بعرض وتقديم المعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أم إستعمال الأساليب الأخرى المكملة لعملية الإفصاح مثل الملاحظات الهامشية والقوائم الإضافية والكشوفات الملحقة وتقرير المدقق الخارجي وتقارير الإدارة وتحليلها لأنشطة الوحدة والتنبؤات المالية (الوقاد ، ٢٠١١ : ١٩٠) ، وكما ويُشترط في الإفصاح ضرورة شمول القوائم المالية والتقارير على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة ومقبولة عن الوحدة المحاسبية وذلك من خلال التأثير على القوائم المالية أو بإضافة كشوفات ملحقة أو ضمن تقرير الإدارة وذلك وفقاً للقاعدة المحاسبية العراقية المعمول بها والتي نصها " الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية " (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ : ٨) ، كما ويتوجب في التعبير

عن الإفصاح ضرورة أن تتضمن القوائم المالية كافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو هذه المعلومات وبالتالي يصبح الإفصاح عن معلومات محددة أمراً حيوياً إذا ترتب على عدم الإفصاح عن تلك المعلومات بأن تكون القوائم المالية مظلمة وغير مفهومة (الخطيب والمهايني ، ٢٠٠٨ : ٢٨) ، ويُشير مفهوم الإفصاح أيضاً إلى تقديم المعلومات للمستخدمين بشكل ومضمون صحيحين وملائهم لمساعدتهم في إتخاذ القرارات (حنان ، ٢٠٠١ : ٢٩٨) ، في حين إن القاعدة المحاسبية العراقية رقم (١٠) تنص على إنه ينبغي الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تم إستخدامها في عملية إعداد القوائم المالية والمتغيرات الجارية عليها وهذا الإفصاح ممكن أن يكون في صلب القوائم المالية أو بين الأقواس أو في الهوامش أو غيره من الوسائل الأخرى للإفصاح (التميمي ، ٢٠٠٩ : ٥٨) ، وقد أكد الباحثون أيضاً على إنه يجب أن تكون هنالك زيادة ملحوظة في جودة الإفصاح المحاسبي القائم والخاص بوحدات القطاع الحكومي وهو يعكس قدرة هذه الوحدات على قياس صافي قيمة الأصول والخصوم ويعكس أيضاً قدرتها على توضيح حقيقة أداء الأنشطة المالية الخاصة بالوحدة (إبراهيم ، ٢٠٠٦ : ١٦) ، وينص المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (٢٢) والذي يحمل عنوان " الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام " على إنه من المفترض على كافة الوحدات الحكومية أن تختار وسائل وطرق الإفصاح وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بخصوص الإفصاح عن المعلومات المالية وإجراء عملية المقارنة بين معلوماتها ومعلومات القطاع الحكومي العام بأكمله (الإتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ : ٦٦٨) ، وبناءً على ما تقدم يُمكن اعتبار الإفصاح موضوعاً واسعاً لدرجة تكفي بأنه يتضمن كافة مجالات القوائم والتقارير المالية الحكومية ولكي تصبح هذه القوائم والتقارير ذات معنى وفائدة للمستخدمين لا بد أن تضم المعلومات الضرورية والأساسية التي تؤثر بشكل أو بآخر على سير إتجاه القرار المتخذ من قبل المستخدمين .

١-٢ مستويات الإفصاح المحاسبي :

يُعد الغرض الرئيسي للإفصاح المحاسبي هو توفير وتقديم معلومات ملائمة ومناسبة لمستخدمي المعلومات الواردة ضمن القوائم المالية بهدف إتخاذ مجموعة من القرارات الرشيدة ولعله وبسبب الاختلاف في وجهات النظر حول مبدأ الإفصاح المحاسبي لإحتدام الاختلاف بين أصحاب المصالح كان من الصعب تحديد مستوى ومفهوم ونوع محدد للإفصاح وبصورة عامة يُمكن إستعراض أنواع أو مستويات الإفصاح طبقاً لتحديد القدر الممكن من المعلومات الذي يتعين الإبلاغ عنها ولعل أهم مستويات هذا الإفصاح ما يأتي :

- ١- الإفصاح المثالي : ويُناسب هذا المستوى كافة رغبات المستخدمين .
 - ٢- الإفصاح الممكن : ويختص هذا المستوى من الإفصاح بأفقية التقرير عن مجمل المعلومات الضرورية والكفيلة بجعلها غير مظلمة .
 - ٣- الإفصاح العادل : وهو الإفصاح الذي يهتم بالرعاية المتوازنة لإحتياجات كافة الأطراف المعنية (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ٣٣١) .
 - ٤- الإفصاح الكاف : ويُشير الإفصاح الكاف إلى عرض الحد الأدنى الواجب إشهاره من المعلومات المحاسبية (حنان ، ٢٠٠٩ : ١٥) .
 - ٥- الإفصاح الكامل : وينص هذا المبدأ أن تكون المعلومات والقوائم التي تحتويها كاملةً إذ يشمل الإفصاح الكامل المعلومات الضرورية الكاملة لغرض التعبير الصادق (الخطيب والمهاني ، ٢٠٠٨ : ٢٨) .
- وهناك أيضاً مستويات أخرى للإفصاح لا بد من التعريف بها وهي (الإفصاح الشامل ، الإفصاح الوقائي والإفصاح الإعلامي) (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ٣٢٢ - ٣٣٠) ، وإن تعدد أنواع الإفصاح هذا يرجع إلى جملة من الأسباب (كيسو وويجانت ، ٢٠٠٩ : ١٣٣٩) ومنها ما يأتي :-
- ١- تعقد بيئة الأعمال .
 - ٢- الحاجة الماسة لمعلومات ضرورية وفورية .

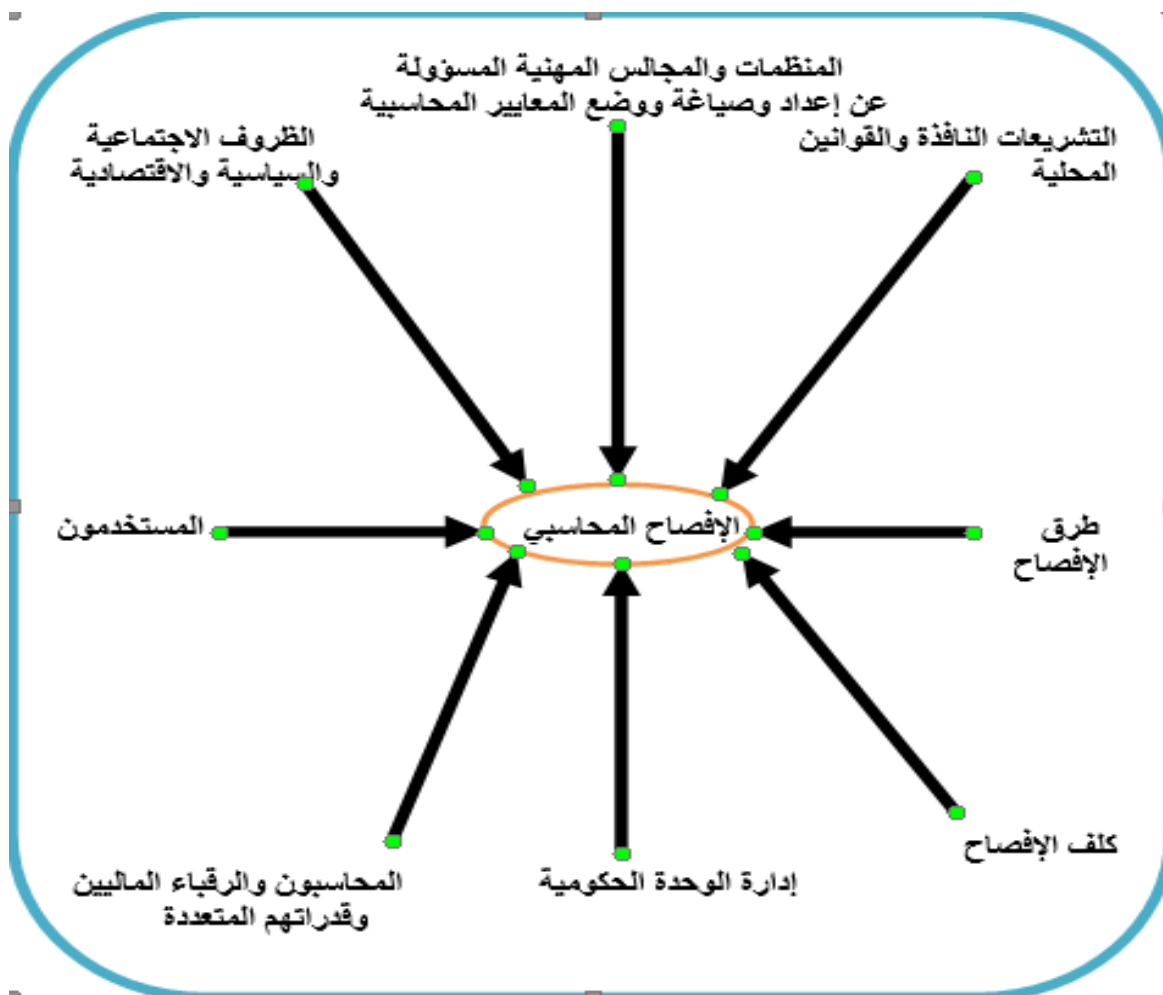
- ٣- استخدام المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة .
- ٤- إزدیاد أعباء التطبيق وعدم القدرة الكافية على الإستيعاب (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ٣٣٢) .
- ١- ٣ قواعد الإفصاح المحاسبي :
تتطلب قواعد الإفصاح المحاسبي الحكومي مجموعة من المحددات الواجب مراعاتها عند عملية الإبلاغ وهذه القواعد هي ما يأتي :
 - ١- قواعد الإفصاح العام : وتتضمن مجموعة القواعد المختصة بالنظام المحاسبي الحكومي المطبق ، المدة المحاسبية ، السياسات المحاسبية ، نوع العملة المستخدمة ، الإيرادات ، المصاريف والأساس المحاسبي المستخدم في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة فضلاً عن البيانات الفعلية للسنوات السابقة .
 - ٢- قواعد الإفصاح عن مجمل الأداء المالي والتدفقات النقدية .
 - ٣- قواعد الإفصاح عن المركز المالي مقسم بحسب الأصول والخصوم وحصة الحكومة من أرباح شركات القطاع العام .
 - ٤- قواعد الإفصاح الأخرى : وهي مجموعة القواعد التي تقتضي الإفصاح والتقرير عن المعلومات الأخرى مثل طرق تمويل الموازنة من القروض الخارجية ، مساهمة صندوق النقد الدولي فيها والديون المشطوبة من الدول الدائنة فضلاً عن معلومات هامة تتعلق بقواعد لا تدخل ضمن القواعد الثلاث المذكورة انفاً .
- ١- ٤ طرق ووسائل الإفصاح المحاسبي :
توجد هنالك مجموعة من الطرق والوسائل المستخدمة للتعبير عن الإفصاح المحاسبي وطبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية وكذلك أهميتها النسبية وقد حددت القاعدة المحاسبية السادسة الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والتدقيق في العراق والتي تتعلق بخصوص الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية والتي أقرها المجلس بجلسته المنعقدة بتاريخ ٩ / ١١ / ١٩٩٥ م مجموعة لوسائل الإفصاح (القاعدة المحاسبية العراقية ، ١٩٩٥ : ٢٩ - ٣٤) منها ما يأتي :

- ١- القوائم المالية الأساسية .
 - ٢- الكشوفات التحليلية .
 - ٣- تقرير الإدارة .
 - ٤- تقرير مراقب الحسابات الخارجي .
 - ٥- الهوامش والمصطلحات .
 - ٦- مجموعة النماذج والرسوم البيانية والأشكال وعرض الصور الفوتوغرافية فضلاً عن إعداد التقارير الوصفية .
- ١-٥ العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح المحاسبي :
- تلعب بعض العوامل دوراً كبيراً في التأثير المباشر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية الحكومية ومن هذه العوامل ما يأتي :
- ١- عوامل بيئية : إذ تختلف التقارير المالية الحكومية من حكومة إلى أخرى وذلك لأسباب عديدة منها إقتصادية ، إجتماعية وسياسية فضلاً عن عوامل أخرى تتعلق بحاجة المستخدمين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغييرات الحاصلة في البيئة وأثرها في الوحدة المحاسبية وكذلك على مستوى الحكومة ككل وذلك بغرض عقد المقارنات بين الوحدات الحكومية مع بعضها البعض .
 - ٢- عوامل ذات علاقة مباشرة بالمعلومات : تتأثر درجة الإفصاح في التقارير إلى حد ما بالمعلومات التي يتم الإبلاغ عنها وتوافر مجموعة من الخصائص أو السمات للحكم على مدى فاعليتها وكفاءتها وأهم هذه الخصائص أن تكون المعلومة ملائمة للقرارات التي سيقوم بإتخاذها أغلب المستخدمين فضلاً عن ذلك فإن المعلومة يجب أن تتحلى بثقة مستخدميها وأن تكون قابلة للتحقق والمقارنة .
 - ٣- القوانين المحلية والتشريعات النافذة : تؤدي القوانين المحلية والتشريعات النافذة في بيئة الوحدات المحاسبية الحكومية دوراً رئيساً في مجال الإفصاح فضلاً عن الدور الهام الذي تلعبه القواعد المحلية ،

المعايير المحاسبية المحلية ومعايير التدقيق المحلية فهي أيضاً تؤثر بدرجة كبيرة في مستوى الإفصاح المحاسبي ودرجته وزيادته .

٤- المعايير المحاسبية الحكومية الدولية : تشكل المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والتي تقوم المنظمات المهنية واللجان المختصة بإصدارها ومنها المعايير التي تصدرها " GSAB " والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حيزاً كبيراً في التأثير المباشر على أهمية وزيادة مستوى الإفصاح وذلك لكون هذه المنظمات واللجان تفرض متطلبات معيارية خاصة تتعلق بعملية الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية الحكومية والشكل التالي أدناه يوضح تفاعل وتداخل هذه العوامل في تكوين علاقة تكاملية بين مجموعة هذه العوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح المحاسبي .

الشكل (١) : يوضح العلاقة التكاملية بين مجموعة العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي



المصدر : (إعداد الباحثين) .

١-٧ إمكانية تحديث الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي عبر تحديث التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية القائمة :

تُعد التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية الصادرة في العراق الأساس الذي يعتمد عليه نظام الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي.

إن القواعد والأسس والإجراءات المحاسبية المُتبعة في النظام المحاسبي الحكومي في تخطيط ، إعداد ، تنفيذ والرقابة على الموازنة العامة للدولة تعتمد على التشريعات ، القوانين ، الأنظمة والتعليمات المالية الصادرة من الجهات المسؤولة وبناءً على ذلك فإن أي دعوة لتحديث وتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب ان تبدأ أولاً بتحديث التشريعات ، القوانين ، الأنظمة والتعليمات المالية بما ينسجم مع طبيعة التحديثات المطلوب إجراؤها في الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي لغرض الإيفاء بمتطلبات الإفصاح المطلوب تحديثه على وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية (الخاقاني ، ٢٠٠٥ : ١٣٩) .

المبحث الثاني: القوائم والتقارير المالية الحكومية:

٢-١ طبيعة النظام المحاسبي الحكومي : من المعروف إن عناصر أي نظام محاسبي هي : المدخلات ، العمليات والمخرجات وسوف يتم التركيز على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي المتكامل بإعتبار إن بيئة هذا النظام هي مزيج من البيئة الإدارية ، الثقافية ، السياسية والإقتصادية فضلاً عن البيئة التكنولوجية (المبيضين ، ١٩٩٩ : ١٠١) ، ولكي يلبي النظام بمتطلبات هذا المزيج المتداخل من البيئة لا بد من أن تكون مخرجاته المتعلقة ب (القوائم والتقارير المالية) قادرةً على عرض النتائج بصورة عادلة وإفصاح كاف وإن النتائج الخاصة بالعمليات المالية للأموال الحكومية ومجموعة الحسابات للوحدة الحكومية قد تم إعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المُتعارف عليها ووفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الحكومية الدولية ، المحلية والقواعد المحاسبية المحلية ومن ثم التعرف على مدى إلتزام الوحدة المحاسبية الحكومية بالقواعد والتشريعات النافذة وكافة النظم المالية والمحاسبية (الإبراهيمي ، ٢٠٠٧ : ٤٠) ،

٢-٢ مفهوم القوائم والتقارير المالية الحكومية :

إن التقارير المالية هي أحد عناصر النظام المحاسبي الحكومي المهمة وتُساعد على متابعة تحصيل الإيرادات ومدى كفاءة أجهزة التحصيل ومتابعة الصرف ومدى الالتزام بقواعد تنفيذ التخصيصات المُعتمدة في الموازنة العامة للدولة ولذا فهي تُعدّ الوعاء الذي يتم فيه تجميع البيانات ، المعلومات وعرضها بطرق مناسبة لمساعدة متخذي القرارات أياً كان موقعهم لتحقيق فوائد متنوعة منها خدمة التخطيط ، الرقابة ، تقييم المركز المالي للوحدة الإقتصادية وتقييم أداءها (الرماحي ، ٢٠٠٩ : ٧٣) ، وإن منفعة النظام المحاسبي الحكومي تتحدد في ضوء ما ينتجه هذا النظام من معلومات تُساهم في إتخاذ القرارات عن طريق تقديم معلومات تتميز بكونها مؤثرة وتظهر بشكل تقارير مالية حكومية ذات مغزى مفيد ومهم (السلطان وأبو المكارم ، ١٩٩٠ : ٧٧٣) ، وفي الوقت الذي تكون فيه التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي الحكومي بشكل عام فهي تقوم بتوصيل المعلومات للمستخدمين وإن شكل ومضمون هذه التقارير التي تُصدرها تنظيمات قطاع الأعمال يختلف عنه في الوحدات الحكومية ويرجع السبب في ذلك إلى عدة أسباب تتعلق بطبيعة النشاط ، طرق التمويل وأهداف ودوافع مستخدمي المعلومات المحاسبية بسبب الإهتمام بالتقارير المالية في الوحدات الحكومية بإعتبارها وسيلة للإتصال في النظام المحاسبي الحكومي والتي تعمل على مساعدة الأطراف المُهتمة بالمعلومات التي يُوفرها هذا النظام في تحقيق أهداف التخطيط والرقابة المالية ويُمكن إستخدام هذه المعلومات في تقييم أداء الوحدات الحكومية وأيضاً في تقييم أداء الإدارة العليا في كيفية إستخدام الموارد المالية المتاحة (إلهامي والسقا ، ٢٠٠٩ : ٢٨٤ ؛ السلطان وأبو المكارم ، ١٩٩٠ : ٥٠) .

٢-٣ مكونات القوائم والتقارير المالية الحكومية :

ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على تقديم نوعية من التقارير التي تُساعد في تقديم المعلومات بصورة مناسبة بالإعتماد على مجموعة معايير تتوفر في هذه الأنواع ، ويقوم هذا النظام على

مجموعة من التقارير التي ترمي للمساعدة على توفير المعلومات الضرورية لتحقيق الرقابة على موارد الدولة ونفقاتها (سنون ، ١٩٩١ : ٢٠٩) ، وهناك ثلاثة أنواع تم تقديمها في البيان المرقم (٤) لإطار المعايير المحاسبية الحكومية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة التابعة لـ " INTOSAI " وهذه الأنواع هي القوائم المالية ذات الغرض العام ، تقارير المطابقة وتقارير الأداء وهي مجتمعةً وبتقرير واحد تُعطي نظرة عامة على نشاط التصرف المالي للوحدة الحكومية وهي بمثابة معلومات مناسبة على مستوى الوحدة الحكومية والحكومة ككل (أحمر ، ٢٠٠٣ : ٣١٧-٣١٨) ، وفيما يلي إستعراض لهذه الأنواع التي يتضمنها التقرير السنوي فضلاً عن تقارير أخرى لأجل إستكمال إعداد التقرير السنوي الشامل :

أولاً : القوائم المالية ذات الغرض العام " General Purpose Financial Statements " :
إن القوائم المالية ذات الغرض العام تُعطي معلومات عن المركز المالي للحكومة ونتائج العمليات بالإعتماد على أساس محاسبي مناسب وقد تُوفر معلومات عن مدى المطابقة والأداء بشكل إجمالي (السعدي ، ٢٠١٢ : ٢٨) ، وعليه تكون الوحدة الحكومية هي المسؤولة عن إعداد هذه القوائم .

ثانياً: تقارير المطابقة " Compliance Reports " :
تصف تقارير المطابقة هذه وضع الحكومة المالي بشكل عام ونتائج العمليات وذلك وفقاً للأساس المحاسبي المستخدم ويُمكن أن يتضمن معلومات عن المطابقة والأداء بشكل إجمالي (الخزعلي ، ٢٠٠٧ : ١٥٧) .

ثالثاً : تقارير الأداء " Performance Reports " :
وتحتوي هذه التقارير معلومات عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المنشودة (الفاعلية) مع مراعاة أوجه الإقتصاد والكفاءة ويُمكن أن تتضمن هذه التقارير المؤشرات ومعايير المقارنة المالية وغير المالية كما تُساعد المُستخدمين لها على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل على إنه يجب أن تُظهر التقارير مستوى النجاح والإخفاق بجانب المعلومات المذكورة أعلاه .

رابعاً : تقارير مالية خاصة : وهي تقارير خاصة بالوحدة الحكومية ، أنشطتها وبرامجها المالية .

٢-٤ الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية :

ان أسلوب ومبدأ الإفصاح المحاسبي ونتيجة لتحديث أساليب الرقابة على المال العام ولإظهار العلاقة التكاملية بين النظم المحاسبية الحكومية الأساسية والتي هي كل من : (النظام المحاسبي الحكومي المستخدم ، نظام الموازنة العامة للدولة وأسلوب الرقابة الحديث على المال العام) يقتضي ضرورة ملحة وأساسية تستوجب تقديم تقارير مالية وقوائم مالية ذات خصائص نوعية وسمات محددة لغرض أن تُساهم في تزويد مستخدمي التقارير المالية الحكومية بالمعلومات التي يحتاجونها وان الخصائص النوعية التي سوف يتم عرضها هي عبارة عن خصائص قدمتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSI) من خلال البيان رقم (٣) والصادر عن لجنة معايير المحاسبة في أيلول سبتمبر ١٩٩٥ م وفيما يلي نص البيان المذكور أنفاً " إن الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية يجب فيها أن تتصف المعلومات التي تحتويها التقارير المالية الحكومية " (أحمر ، ٢٠٠٣ : ٣١٤) ، ولعل من أبرز هذه الخصائص ما يأتي :-

١- القابلية للفهم : ان المعلومات لكي تكون مفيدة من وجهة نظر مستخدميها يجب أن تكون مفهومة بالنسبة لمن يستخدمها فالمعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية والتي تنشر على جمهور المستخدمين يتم إعدادها أصلاً لتكون مفهومة بالنسبة للمستخدمين الذين لديهم درجة معقولة من الفهم للأعمال والأنشطة الاقتصادية والذين يملكون في الوقت نفسه الرغبة الفعلية في دراسة هذه المعلومات بدرجة معقولة من التمعن (عبد الله ، ٢٠٠٢ : ٣٦) .

٢- القابلية للمقارنة : تُعد المعلومات قابلة للمقارنة عندما تُساعد مستخدمي المعلومات على تحديد أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين هئتين حكوميتين أو أكثر خلال مدة زمنية معينة أو أوجه الاختلاف والشبه في أداء نفس الهيئة الحكومية خلال مدد زمنية مختلفة (محمود ، ٢٠١١ : ٢٦) .

٣- الإعتدالية : يُقصد بها أن يتوفر للمعلومات المحاسبية قدر من الموضوعية تجعل مستخدم المعلومة يثق بها ويعتمد عليها (مصطفى ، ٢٠٠١ : ٢٤٢) .

٤- التوقيت المناسب : يجب أن تُنشر التقارير المالية بعد وقوع الأحداث مباشرة لغرض مساعدة المستخدمين على القيام بالأنشطة وإن خاصية توفر المعلومات في الوقت المناسب بمفردها لا تجعل المعلومات مفيدة إلا إن مرور الوقت بعد الأحداث التي أُعد من أجلها التقرير يقلل بصفة عامة من فائدة هذه المعلومات (أحمد ، ٢٠٠٦ : ٥٤) .

٥- الإستمرارية في إتباع نفس الأسس : لكي تكون التقارير المالية الحكومية مفهومة يجب أن تُعد على نفس الأسس المحاسبية قدر الإمكان وتسمح خاصية الإستمرارية في إتباع نفس الأسس لهؤلاء الذين يستخدمون التقارير المالية الحكومية أو مجموعة منها عن الحكومة التي تسمح بعملية التنقل بين البيانات المعروضة بطريقة إجمالية إلى البيانات المفصلة وأيضاً عملية التنقل من تقرير إلى آخر بسهولة وبكل ثقة ميسرة (الخزعلي ، ٢٠٠٧ : ١٠١) .

٦- متعلقة بالموضوع : تُعد المعلومات متعلقة بالموضوع إذا ساهمت في مساعدة مستخدمي المعلومات على القيام بواجباتهم لذلك يتوجب على القائمين بعملية إعداد التقارير المالية الحكومية بأن يأخذوا بنظر الإعتبار كافة الأنشطة والمعلومات التي يحتاج المستخدمون إليها عند تحديد ما يتعلق بموضوع التقرير المالي الحكومي (أحمر ، ٢٠٠٣ : ٣١٥) .

٧- أساسية : المعلومات الأساسية هي التي يتوقع أن تؤثر في الأنشطة التي يقوم بها مستخدمو المعلومات وربما قد تؤثر هذه الصفة في أحد البنود نتيجةً إلى حجمه أو إلى طبيعته وهي مسألة قد تخضع للحكم الشخصي وتشمل العوامل التي يرغب مُعدو المعلومات في أخذها بنظر الإعتبار عند تحديد توفر السمات الفرعية ومنها : الغرض من التقرير ، أنشطة المستخدمين ، طبيعة ونوع المعلومات وطبيعة الوحدة المحاسبية الحكومية المسؤولة (الأسدي ، ٢٠١٥ : ٤٦) .

٢-٥ محتوى (عناصر) القوائم والتقارير المالية الحكومية:

إن القوائم المالية الحكومية تتضمن عناصر محددة وذلك بحسب الإطار النظري (الفكري) للمحاسبة المالية بشكل عام والنظام المحاسبي الحكومي بصورة خاصة بإعتبار إن النظام المحاسبي الحكومي نشاط

خدمي خاص ينطوي تحت نشاط المحاسبة المالية في حين تشمل التقارير المالية الحكومية معلومات قد يكون البعض منها غير مالي تُفصح عن بعض السياسات المحاسبية المُستخدمة في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة وكذلك التقرير عن الأساس المحاسبي المُستخدم في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة فضلاً عن معلومات تتعلق بفترة التقرير ومعلومات مركزة أخرى حسب متطلبات وحاجة التقرير المالي الحكومي .

إن القوائم المالية تُقرر وبمجرد استخدام أساس محاسبي معين وفي قوائمها المعتمدة والتي يتم إصدارها والمتمثلة بـ (قائمة المركز المالي ، قائمة الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية) والتي تُعرف بالقوائم المالية ذات الغرض العام عن عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف وعن النقدية المتولدة بحسب الأنشطة المكونة لها فضلاً عن الإبلاغ عن مجموعة من السياسات المحاسبية والمعلومات الأخرى المكملة لعملية إعداد هذه القوائم فتشمل قائمة المركز المالي عناصر الأصول والخصوم (المطلوبات + الاحتياطي العام) ومصنفةً بحسب عنصر السيولة المالية إلى متداولة وثابتة وطبقاً للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية ويظهر الإحتياطي العام الفرق بين الأصول والمطلوبات في حين تعرض قائمة الأداء المالي عناصر الإيرادات والمصاريف والفرق بينهما فيظهر صافي الفائض أو العجز خلال المدة أما قائمة التدفقات النقدية فيتم الإفصاح فيها عن كافة التدفقات النقدية المتولدة خلال السنة المالية مقسمةً وفق الأنشطة الرئيسة الثلاثة المُتعارف عليها (التشغيلية ، الإستثمارية والتمويلية) وتُساهم هذه القوائم المالية أعلاه في مساعدة الحكومة على تفسير الهيكل التمويلي لها ولوحداتها وتغييراته وأثارها وتُساعد أيضاً على عملية التحليل المالي والمقارنة بين الأداء وفضلاً عن القوائم الأساسية المذكورة أنفاً يُمكن إصدار قوائم مالية إيضاحية أخرى بحسب الحاجة ومنها : قائمة بالديون ، القروض المدينة والدائنة ، قائمة بالمستحقات والإلتزامات ، قائمة تُقارن المُقدر بالموازنة التخمينية مع المتحقق الفعلي ، قائمة إيضاحية بتفاصيل الإيرادات والمصاريف ، قائمة خاصة بالمشاريع (البرامج) التي نفذت خلال السنة وقائمة تُوضح السياسات والأسس المحاسبية التي صاحبت عملية إعداد القوائم المالية بموجبها وأية

إيضاحات وجداول وأشكال أخرى تقتضيها حاجة مُستخدمي القوائم المالية الحكومية (أحمر ، ٢٠٠٣ : ٣٠٣ - ٣٠٥)

الإطار العملي " الأنموذج المقترح للقوائم والتقارير المالية للحكومة العراقية ووحداتها " يستند الأنموذج الحديث الحالي المقترح على مجموعة من (الأطر ، القوائم ، الأشكال والجداول المقترحة) والمُنتقاة من أهم المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وكذلك نظام إحصاءات مالية الحكومة الـ " GFS " العالمي .

أولاً قطاع الحكومة العامة :

يتألف قطاع الحكومة العامة الذي هو محور البحث من جميع الوحدات الحكومية والمؤسسات غير الهادفة لتحقيق الربح والتي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسية وحدات حكومية ويُتيح نظام الـ " GFS " الحكومي لأغراض التحليل الخاص بقطاع الحكومة العامة أساليب مُعينة وقد يكون هناك أكثر من مستوى واحد للحكومة داخل البلد وقد قام الباحثون بتقسيم قطاع الحكومة في العراق بحسب التقسيم المعروف طبقاً للقوانين النافذة والتقسيمات المُتبعة بحسب الأسلوب البديل الذي أتاحه النظام والشكل أدناه يوضح تقسيم قطاع الحكومة العراقي المقترح وقطاعاته الفرعية منسجماً مع محور البحث .

ثانياً الإطار العام المقترح للتقرير المالي السنوي الشامل للحكومة العراقية :

يُشكل الإطار المقترح للأقسام الخمسة والتي تُعنى بالإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الحكومية والذي تقع مسؤولية إعداده على عاتق وزارة المالية والوحدات الحكومية الداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة ويكون هذا الإطار على شكل ملف نصي مُتاح لكافة المُستخدمين ويجب أن يتم إعداد هذا الإطار والتقرير والإفصاح عنه بصورة دورية ومنتظمة وبعد مدة وجيزة من نهاية السنة المالية وتحديد المدة اللازمة لإصدار هذا التقرير والشكل التالي يبين طبيعة الإطار العام المقترح للتقرير المالي السنوي والشامل للحكومة العراقية .

- ١- قائمة الأداء المالي :- ويُفصح فيها بالتقرير عن عمليات ومعاملات وحدات قطاع الحكومة العامة خلال مدة محاسبية وذلك فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات فضلاً عن صافي إكتساب الأصول المالية وغير المالية وصافي تحمل الخصوم .
- الجدول رقم (١) : نموذج مُقترح لقائمة الأداء المالي للحكومة العراقية للمدة المُنتهية في ٢٠١٢/٣١/٢٠١٢. (مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة) - (المبالغ بالآف وحدات العملة).

البيان	٢٠١٢ (المبالغ)	٢٠١١ (المبالغ)
الإيرادات:	xxx	xxx
الضرائب	xxx	xxx
الرسوم والغرامات والتراخيص	xxx	xxx
الإيراد من معاملات الصرف	xxx	xxx
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	xxx	xxx

البيان	٢٠٢٢ (المبالغ)	٢٠٢١ (المبالغ)
إيرادات أخرى	xxx	xxx
إجمالي الإيرادات		
المصاريف :	xxx	xxx
	xxx	xxx
الخدمات العامة	xxx	xxx
الدفاع	xxx	xxx
النظام العام والسلامة	xxx	xxx
التعليم	xxx	xxx
الصحة	xxx	xxx
الحماية الإجتماعية	xxx	xxx
الإسكان وأسباب راحة المجتمع	xxx	xxx
الأنشطة الإستجمامية والثقافية والدينية	xxx	xxx
الشؤون الإقتصادية	xxx	xxx
الحماية البيئية	xxx	xxx
مصاريف أخرى		
تكاليف التمويل	(xxx)	(xxx)
	xxx	xxx
	xxx	xxx
ينزل : إجمالي المصاريف		
الحصة من فائض الشركات الزميلة		

البيان	٢٠٢٢ (المبالغ)	٢٠٢١ (المبالغ)
فائض أو عجز المدة		

المصدر : (إعداد الباحثين بالاعتماد على الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ : ٧٤) .
الجدول رقم (٢) : نموذج مُقترح آخر لقائمة الأداء المالي للحكومة العراقية للمدة المنتهية في
٢٠٢٢/١٢/٣١ . (مع توضيح تصنيف المصاريف حسب الوظيفة) - (المبالغ بالآلاف وحدات العملة)

البيان	٢٠٢٢ (المبالغ)	٢٠٢١ (المبالغ)
الإيرادات:		
الضرائب	xxx	xxx
الرسوم والغرامات والتراخيص	xxx	xxx
الإيراد من معاملات الصرف	xxx	xxx
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	xxx	xxx

البيان	٢٠٢٢ (المبالغ)	٢٠٢١ (المبالغ)
إيرادات أخرى	xxx	xxx
إجمالي الإيرادات	xxx	xxx
المصاريف:	xxx	xxx
	xxx	xxx
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	xxx	xxx
المنح ودفعات التحويل الأخرى	xxx	xxx
مواد التمويل والمواد المستهلكة المُستخدمة	xxx	xxx
مصرف الاستهلاك والإطفاء	xxx	xxx
إنخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات		
مصاريف أخرى		
تكاليف التمويل	(xxx)	(xxx)
	xxx	xxx
	xxx	xxx
ينزل : إجمالي المصاريف		
الحصة من فائض الشركات الزميلة		
فائض أو عجز المدة		

المصدر : (إعداد الباحثين بالإعتماد على الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ : ٧٥) .

٢- قائمة المركز المالي :- ويتم فيها التقرير والإفصاح عن أرصدة الأصول والمطلوبات وحقوق الملكية وصافي القيمة (صافي الأصول) في نهاية كل مدة محاسبية للوحدة الحكومية المؤسسية .
الجدول رقم (٣) : نموذج مُقترح لقائمة المركز المالي للحكومة العراقية كما في ٢٠١٢/٣١/٢٠١٢.

البيان	٢٠١٢ (المبالغ)	٢٠١١ (المبالغ)
الأصول :		
الأصول المتداولة		
النقد والنقد المعادل	xxx	xxx
الذمم المدينة	xxx	xxx
المخزون	xxx	xxx
الدفعات المسبقة	xxx	xxx
أصول متداولة أخرى	xxx	xxx
الأصول غير المتداولة	xxx	xxx
الذمم المدينة	xxx	xxx
الإستثمارات في الشركات الزميلة	xxx	xxx
الأصول المالية الأخرى	xxx	xxx
البنية التحتية والممتلكات والمصانع	xxx	xxx
المعدات والأبنية	xxx	xxx
الأصول غير الملموسة	xxx	xxx
أصول غير مالية أخرى	xxx	xxx
إجمالي الأصول		

		الإلتزامات :
		الإلتزامات المُتداولة
		الذمم الدائنة
xxx	xxx	إقتراضات قصيرة الأجل
xxx	xxx	الجزء المُتداول من الإقتراضات طويلة الأجل
xxx	xxx	مخصصات قصيرة الأجل
xxx	xxx	منافع الموظفين
xxx	xxx	معاشات التقاعد
xxx	xxx	الإلتزامات غير المتداولة
		الذمم الدائنة
		إقتراضات طويلة الأجل
		مخصصات طويلة الأجل
		إجمالي الإلتزامات
xxx	xxx	صافي الأصول
xxx	xxx	صافي الأصول / حقوق الملكية
xxx	xxx	رأس العامل المُساهم به من قبل منشآت حكومية أخرى
xxx	xxx	الإحتياطيات
xxx	xxx	الفائض / العجز المتراكم
		حصص الأقلية
xxx	xxx	إجمالي صافي الأصول / حقوق الملكية
xxx	xxx	

xxx	xxx	
xxx	xxx	
xxx	xxx	

المصدر : (إعداد الباحثين بالإعتماد على الإتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ : ٧٣) .

٣- قائمة التدفق النقدي :- وفيها يتم الإفصاح والتقرير عن صافي التغير في الرصيد النقدي بفعل الجمع الجبري لصافي التدفقات النقدية من الأنشطة الثلاثة والتي تُبأشرها الوحدة الحكومية المؤسسة .
الجدول رقم (٤) : نموذج مُقترح لقائمة التدفق النقدي بإستخدام الأسلوب المباشر للحكومة العراقية للسنة المُنتهية في ٢٠١٢/٣١ (المبالغ بالآف وحدات العملة) .

٢٠١١ (المبالغ)	٢٠١٢ (المبالغ)	البيان
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :
		المقبوضات
		الضرائب
xxx	xxx	مبيعات السلع والخدمات
xxx	xxx	المنح
xxx	xxx	الفائدة المقبوضة
xxx	xxx	مقبوضات أخرى
xxx	xxx	يُنزل : المدفوعات
		تكاليف الموظفين
xxx	xxx	معاشات التقاعد
xxx	xxx	الموردون

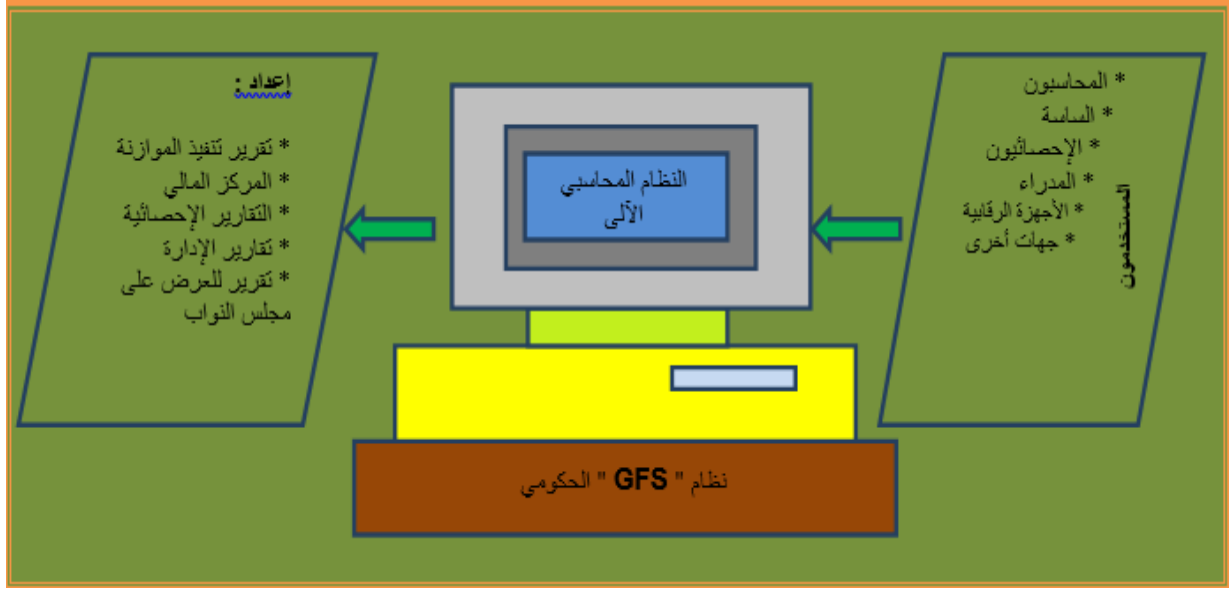
xxx	xxx	الفائدة المدفوعة
xxx	xxx	دفعات أخرى
xxx	xxx	
xxx	xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية :
xxx		المقبوضات
xxx	xxx	عائدات بيع المصانع والمعدات
	xxx	عائدات بيع الاستثمارات
		يُنزل : المدفوعات
xxx	xxx	شراء أوراق مالية بعملة أجنبية
xxx	xxx	شراء المصانع والمُعدات
xxx	xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :
		المقبوضات
		عائدات الاقتراض
xxx	xxx	يُنزل : المدفوعات
		تسديد الاقتراض
xxx	xxx	توزيع أرباح الأسهم للحكومة
xxx	xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
xxx	xxx	صافي الزيادة / الإنخفاض في النقد والنقد المُكافئ

xxx	xxx	النقد والنقد المكافئ في بداية المدة
xxx	xxx	النقد والنقد المكافئ في نهاية المدة
xxx	xxx	

رابعاً :- الملاحظات على القوائم والجداول المالية : تتضمن هذه الملاحظات فضلاً عن البيانات المالية والمعلومات والكشوفات والجداول التفصيلية والتحليلية للعمليات المالية والمركز المالي للحكومة إفصاحاً إضافياً عن أهم السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد هذا التقرير المالي والعمليات المالية والإفصاح عن الموجودات التراتبية والموجودات الأخرى بإستخدام الإفصاح الوصفي (وحدات القياس غير المالية) والإفصاح عن التعهدات والأحداث المحتملة غير القابلة للقياس بإستخدام الإفصاح الوصفي ، والإفصاح عن كافة الإلتزامات البيئية ، النظامية والإفصاح عن كافة العمليات الأخرى التي لا يتم تضمينها في القوائم والجداول المالية .

إن نظام إحصاءات مالية الحكومة الـ " GFS " يُعد أداة فاعلة في حصر التقارير المراد إعدادها للمستخدمين وذلك بمساعدة نظم الحاسب الإلكتروني وذلك بهدف التوحيد ، العرض ، التقرير والإفصاح بحسب المتطلبات الضرورية للمستخدمين لكونه نظام ينسجم في عملية إعداد تقاريره مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وذلك وصولاً إلى صيغة محددة في عملية العرض والإفصاح في كل من نظام الـ " GFS " والمعايير المحاسبية الحكومية الدولية والشكل التالي يوضح كيفية تفعيل الإفصاح المحاسبي في ظل نظام إحصاءات مالية الحكومة " GFS " إلكترونياً فضلاً عن عملية تصميم وإعداد التقارير المالية الحكومية الموحدة .

الشكل (٢) : يُفصح عن النظام المحاسبي الحكومي الآلي " GFS " وعملية إعداد التقارير المالية الحكومية الموحدة .



المصدر : (www.imf.org بتصرف من الباحثين) .

وتُساهم القوائم المالية ذات الغرض العام والتقارير المالية الحكومية المُعدة طبقاً لنظام الـ " GFS " في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمُتمثلة بـ : الملائمة ، التمثيل الصادق ، القابلية للمقارنة ، التوقيت المناسب ، القابلية على التحقق والقابلية على الفهم وهي بلا شك بمُجملها تُساعد المُستخدمين باتخاذ القرارات الإقتصادية أو المالية للمساهمة بترشيد القرارات وإدارة الموارد المالية بكفاءة وفاعلية وبما يُعزز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية التي تُقدّمها التقارير كما يُقدم الدليل المتطلبات الأساسية لنظام المحاسبة الحكومية الهادف لتحقيق الكفاءة والفاعلية لما يُوفّره من أساس قياس محاسبي مناسب يُساهم في عملية إصلاح ، تطوير وتصميم المخرجات (التقارير المالية الحكومية) (علي بيج ، ٢٠١٣ : ١٤٥ - ١٤٦) .

ويُقصد بالمعادلة المحاسبية التي يُقدمها القانون بموجب نظام الـ " GFS " الذي يُعنى بالوحدات المحاسبية الحكومية المؤسسية بأن مجموع قيم الأصول يساوي مجموع قيم الخصوم زائد صافي قيمة هذه

الوحدة والنتيجة عن التغير في الأصول والخصوم (بالزيادة أو النقص) أو بفعل المقابلة بين الإيرادات والمصاريف .

ويمكن تمثيل هذه المعادلة خطأً وعلى شكل علاقة رياضية إذ إن :

الموارد = الإعتمادات المالية + رصيد المال العام .

$$S1 = S0 + F \text{ أو}$$

إذ تُمثل كل من ($S1$, $S0$) قيمة أرصدة الأصول والخصوم في بداية ونهاية المدة المحاسبية بينما تمثل (F) صافي قيمة جميع التدفقات خلال المدة والمؤثرة على ذلك الرصيد (إبراهيم ، ٢٠٠٦ : ٣٥) .

ويمكن نظام إحصاءات مالية الحكومة الـ " GFS " مُعدي البيانات المالية في تركيز الإفصاح عن عناصر محددة وذلك لعرضها في القوائم المالية الأربعة المكونة لهذا النظام وذلك بهدف تكريس إطار نظري فكري خاص بالنظام المحاسبي الحكومي بإعتباره جزء من المحاسبة المالية وبهدف ضرورة تحديد التقرير عن عناصر محددة في محتوى القوائم المالية الحكومية إذ تمثل هذه القوائم المالية الأداة الأساسية للتوصيل والإفصاح عن طبيعة ، مقدار ونوعية المعلومات التي تقدمها عناصر القوائم المالية الحكومية من فائدة للمستخدمين فيسأهم النظام في تقديم معلومات مالية نافعة وكافية عن عناصر قائمة المركز المالي والمُتمثلة بـ : الأصول المالية ، الأصول غير المالية والخصوم فضلاً عن عناصر قائمة الأداء المالي والتي تضم الإيرادات والمصروفات ومما يجعل هذه المعلومات نافعة لكون الإفصاح عنها يراعي كافة القواعد المحاسبية الواردة بهذا الخصوص في النظام الصادر عن " IMF " لعام ٢٠٠١ م (علي بيج ، ٢٠١٣ : ١٤٦) .

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:-

١- ان الأنموذج المُقترح للإفصاح المحاسبي هو أكثر تعبيراً ووضوحاً عن الأداء والوضع المالي للحكومة ووحداتها ويُعبر عن جميع العمليات التي سوف تقوم بها وبالشكل الذي يُساهم في عرض وتقديم

- معلومات ملائمة وقابلة للمقارنة ومفيدة تلبي قدر الإمكان معظم إحتياجات المُستخدمين لكونه يستند على قاعدة أساسية مبنية على صياغة الإفصاح المحاسبي على وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية .
- ٢- ان هذا الأنموذج المُقترح ليس بالضرورة أن يُعد مشروعاً نهائياً لأسلوب الإفصاح المحاسبي وآلياته وإنما يقتضي ويستلزم إضافة كافة الإمكانيات العلمية ، العملية ، التنظيمية والمالية ويقتضي مساعدة ودعم الجهات الأخرى ذات العلاقة في سبيل إنجازه وتحقيق كافة الأهداف المرجوة منه .
- ٣- إن القوائم المالية المُقترحة والتقارير المالية الحكومية المُقترحة مُعدة وفق نظام الـ " GFS " الحكومي والمعايير المحاسبية الحكومية الدولية المُنبثقة من النظام وبالتالي فإن تطبيقها يُمكن جمهور المُستخدمين من الإستفادة القصوى في عملية إتخاذ القرارات لكون هذه القوائم والتقارير تُفصح عن البيانات المالية والمعلومات الأخرى بدقة وبوضوح وموضوعية ومعها يُمكن عقد المُقارنات المحلية والدولية .
- ٤- يحدد هذا الأنموذج الهيكل والمحتوى العام للتقارير المالية الحكومية والتأكيد التام على إن البيانات المالية محل الإفصاح المحاسبي في صلب هذه التقارير من ناحية وتحديد طبيعة البيانات المالية الأخرى التي يستوجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المُتممة بهذه التقارير والتي تُعد ضرورية لاستكمال عملية إصدار التقرير المالي الحكومي بشكله الأمثل .
- ٥- يوفر الإفصاح المحاسبي الذي يعتمد على المعايير المحاسبية الحكومية الدولية معلومات مفيدة لمُستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية في الإختصاصات التي تُعد فيها الحكومة البيانات وفقاً للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية والمعلومات المالية المُعدة وفقاً لنظام الـ " GFS " الحكومي لإعداد التقارير المالية الحكومية لكون الإفصاح الذي يستند عليه يُساعد المُستخدمين على فهم العلاقة بين الحكومة كقطاع ووحداتها الحكومية بشكل أفضل .

التوصيات :

- ١- ضرورة تحسين وتطوير النظم المحاسبية الحكومية والخاصة بإعداد الموازنة ، النظام المحاسبي الحكومي المستخدم ونظام الرقابة على المال العام بما يواكب التطور الحاصل في تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية ومعايير التدقيق والمعايير المهنية .
- ٢- تبني إستخدام أنظمة المحاسبة ولكافة العمليات المحاسبية والأحداث الإقتصادية وضرورة إعداد البيانات المالية وعرضها والإفصاح عنها بالشكل التقليدي الأمثل مع ضرورة الإعداد والعرض والإفصاح الإلكتروني .

- ٣- الإفصاح المحاسبي وفق الأنموذج المقترح يتطلب مزيداً من الشفافية والعرض بصورة دورية ومستمرة من قبل وزارة المالية العراقية وعليه يجب إنشاء موقع إلكتروني في الشبكة العنكبوتية يتم فيه الإفصاح عن كافة البيانات المالية والمعلومات المالية الأخرى وذلك بإصدار قوائم وتقارير مثالية ومعيارية على أن يكون الولوج في هذا الموقع متيسراً ومتاحاً لجمهور مُستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية كافة .

المصادر والمراجع :

أ (الكتب العربية :

- ١- [أحمرو ، ٢٠٠٣ م] ، إسماعيل حسين ، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ، ط١: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، (عمان) .
- ٢- [إلهامي، ٢٠٠٩ م] ، محمد عادل والسيد أحمد السقا ، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإقتصادية القومية ، كلية التجارة ، (جامعة طنطا) .
- ٣- [حنان ، ٢٠٠١ م] ، رضوان حلوة ، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة ، ط١: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، (عمان) .
- ٤- [حنان ، ٢٠٠٩ م] ، رضوان حلوة ، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة ، ط٢: دار الثقافة للنشر والتوزيع ، (عمان) .

- ٥- [الخطيب ، ٢٠٠٨ م] ، خالد شحادة ومحمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية ، ط١: دار وائل للنشر والتوزيع ، (عمان) .
- ٦- [الرماحي ، ٢٠٠٩ م] ، نواف محمد عباس ، المحاسبة الحكومية ، ط١: دار صفاء للنشر والتوزيع ، (عمان) .
- ٧- [السلطان ، ١٩٩٠ م] ، سلطان محمد ووصفي حسن أبو المكارم ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الإجتماعية الأخرى : دار المريخ للنشر ، (الرياض) .
- ٨- [الشيرازي ، ١٩٩٠ م] ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، ط ١: ذات السلاسل ، (الكويت)
- ٩- [كيسو ، ٢٠٠٩ م] ، دونالد وجيري ويجانت ، المحاسبة المتوسطة ، تعريب : د.أحمد حامد حجاج ، تقويم : د.سلطان المحمد سلطان ، ج ٢ ، الطبعة العربية الثانية : دار المريخ للنشر ، (الرياض)
- ١٠- [المبيضين ، ١٩٩٩ م] ، عقلة محمد يوسف ، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته ، ط١: دار وائل للنشر ، (عمان) .
- ١١- [محمود ، ٢٠١١ م] ، رأفت سلامة ، المحاسبة الحكومية ، ط ١ : دار المسيرة للنشر والتوزيع ، (عمان) .
- ١٢- [مطر ، ٢٠١٠ م] ، محمد ، نظرية المحاسبة ، ط ١ : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، (القاهرة) .
- ١٣- [هندركسن ، ١٩٩٠ م] ، الدون س ، النظرية المحاسبية : المكتب الجامعي ، ترجمة : كمال خليفة أبو زيد ، (الإسكندرية) .
- ١٤- [الوقاد ، ٢٠١١ م] ، سامي محمد ، نظرية المحاسبة ، ط١: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، (عمان) .

ب) الدوريات والمقالات العربية :

١- [إبراهيم ، ٢٠٠٦ م] ، محمد عبد الفتاح محمد ، نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي لتدعيم إعتبارات الشفافية الدولية ، بحث منشور: المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، (القاهرة) .

٢- [مصطفى ، ٢٠٠١ م] ، شاكِر محمود ، محددات إستخدام المعلومات المحاسبية وفقاً لنظرية كفاءة السوق ، بحث منشور: مجلة تنمية الرافدين ، مج ٣ ، العدد الخامس والستون ، (جامعة الموصل)
ج) الوثائق الرسمية :

١- [الإتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ م] ، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ج ١: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

٢- [الإتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٠٨ م] ، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ج ٢: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

٣- [ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١١ م] ، النظام المحاسبي الموحد ، ط ٢ : دار الكتب والوثائق ، (بغداد)

٤- [مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، ١٩٩٥ م] ، القاعدة المحاسبية السادسة بعنوان " الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية " ، (بغداد) .

د) الرسائل والأطاريح الجامعية :

١- [الإبراهيمي ، ٢٠٠٧ م] ، أمل عبد الحسين كحيط ، معايير المحاسبة الحكومية في الإسلام - محاولة لتأصيل المعايير المحاسبية الحكومية المعاصرة على وفق النظام الإسلامي الاقتصادي ، إطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة البصرة) .

٢- [أحمد ، ٢٠٠٦ م] ، أشرف عبد ربه ، مدى تأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالقوة التنظيمية ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة البصرة) .

- ٣- [الأسدي ، ٢٠١٥ م] ، عماد عبد الرضا حسن ، أثر النظام المحاسبي الموحد على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ورأي المدقق الخارجي ، بحث دكتوراه غير منشور مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية (جامعة بغداد) .
- ٤- [التميمي ، ٢٠٠٩ م] ، بتول يونس صبيح ، مدى التزام المصارف العراقية بضوابط الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية والمحلية والقوانين ذات العلاقة ، بحث ماجستير غير منشور مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية (جامعة بغداد) .
- ٥- [الخاقاني ، ٢٠٠٥ م] ، ميثم مالك راضي ، الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي دراسة لعينة من الدول ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة بغداد)
- ٦- [الخزعلي ، ٢٠٠٧ م] ، الآء شمس الله ، أنموذج حديث مقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة بغداد) .
- ٧- [السعدي ، ٢٠١٢ م] ، حوراء إحسان خليل ، تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مقترح ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة الكوفة) .
- ٨- [عبد الله ، ٢٠٠٢ م] ، إيمان محمد ، تقييم المعلومات المحاسبية باستخدام نموذج " إقتصاديات المعلومات " لأغراض اتخاذ القرارات ، أطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة بغداد) .
- ٩- [علي بيج ، ٢٠١٣ م] ، تيسير جواد كاظم ، توظيف فاعلية دليل إحصاءات مالية الحكومة " GFS " في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية الحكومية ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة الكوفة) .

١٠- www.imf.Org .