

الابلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية معيار محاسبي مقترح

رسالة تقدم بها
فراس عزيز محمد جواد الشمري

الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة الموصل في اختصاص المحاسبة
وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير

بإشراف
الاستاذ المساعد فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قُلْ إِنَّ صَلَاتِي وَنُسُكِي وَمَحْيَايَ وَمَمَاتِي لِلَّهِ رَبِّ الْعَالَمِينَ * لَا
شَرِيكَ لَهُ وَبِذَلِكَ أُمِرْتُ وَأَنَا أَوَّلُ الْمُسْلِمِينَ *

صَلَاةُ الْعَظِيمِ

سورة الأنعام

الآية (١٦٢-١٦٣)

اقرار المشرف

اشهد بان اعداد هذه الرسالة جرى تحت اشرافي في جامعة الموصل وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة .

التوقيع :

المشرف : أ.م. فيحاء عبد الخالق البكوع

التاريخ : / /

اقرار المقوم اللغوي

اشهد بان هذه الرسالة الموسومة "الابلاغ المالي في الجامعات والكليات الحكومية العراقية معيار محاسبي مقترح" تمت مراجعتها من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيها من اخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك اصبحت الرسالة مؤهلة للمناقشة بقدر تعلق الامر بسلامة الاسلوب وصحة التعبير .

التوقيع :

الاسم : د. ابراهيم محمد محمود الحمداني

التاريخ : / /

اقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيات المقدمة من قبل المشرف والمقوم اللغوي ، أشرح هذه الرسالة للمناقشة .

التوقيع :

الاسم : أ.م. محمد علي السيدية

رئيس لجنة الدراسات العليا

التاريخ : / /

اقرار رئيس القسم

بناءً على التوصيات المقدمة من قبل المشرف والمقوم اللغوي ورئيس لجنة الدراسات العليا ، أشرح هذه الرسالة للمناقشة .

التوقيع :

الاسم : أ.م. خالد غازي التمي

رئيس القسم

التاريخ : / /

قرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة المناقشة قد اطلعنا على هذه الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياته فيما له علاقة بها بتاريخ ١٢/١٨ / ٢٠٠٤ وأنها جديرة لنيل شهادة الماجستير في اختصاص المحاسبة .

د. طلال محمود عزيز كداوي
استاذ مساعد
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل
رئيساً

هاني جبر محمود علي السيدية
استاذ مساعد
المعهد التقني / نينوى
عضواً

فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع
استاذ مساعد
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل
عضواً ومشرفاً

د. ناظم حسن رشيد
مدرس
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل
عضواً

قرار مجلس الكلية

المنعقدة في / / ٢٠٠٤

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلسته
وقرر التوصية بمنحه شهادة الماجستير .

عميد الكلية
الاستاذ الدكتور
أبي سعيد الديوه جي

مقرر مجلس الكلية
رائد عبد القادر الدباغ
مدرس

الصفحة	الموضوع
أ - ب	شكر وتقدير
ج	المحتويات
د	قائمة الاشكال
هـ	قائمة الجداول
هـ	قائمة الملاحق
١٠-١	المقدمة
٣٥-١١	الفصل الاول : الاطار العام للإبلاغ المالي في المحاسبة الحكومية المعاصرة
٢٠-١١	المبحث الاول : المحاسبة الحكومية المعاصرة
٢٧-٢١	المبحث الثاني : دور المنظمات المحاسبية في تطوير الإبلاغ المالي للمحاسبة الحكومية
٣٥-٢٨	المبحث الثالث : الإبلاغ المالي في المحاسبة الحكومية المعاصرة
٥٢-٣٦	الفصل الثاني : تقييم الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية
٤٣-٣٦	المبحث الاول : واقع الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية
٥٢-٤٤	المبحث الثاني : مدى ملاءمة الإبلاغ المالي الحالي للمستخدمين
١٠٢-٥٣	الفصل الثالث : متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في الجامعات الحكومية العراقية
٦٣-٥٣	المبحث الاول : الاسس المحاسبية والاساس الملائم للمحاسبة الحكومية المعاصرة
٧٦-٦٤	المبحث الثاني : مناقشة وتحليل الادارة
٩١-٧٧	المبحث الثالث : عرض الكشوفات والتقارير المالية
١٠٢-٩٢	المبحث الرابع : المعيار المحاسبي المقترح : الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية ...
١٠٧-١٠٣	الفصل الرابع : الاسس تنتاجات والتوصيات
١٠٥-١٠٣	المبحث الاول : الاسس تنتاجات
١٠٧-١٠٦	المبحث الثاني : التوصيات
١١٣-١٠٨	المصــــادــــر
١٢٣-١١٤	الملاحق
A- B	المستخلص باللغة الانكليزية

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
٣٥	الاطار العام للمحاسبة الحكومية المعاصرة والابلاغ المالي فيها	١
٤٤	نسبة استثمارات الاستبانة المسترجعة وغير المسترجعة من أصل (٩٠) استثمار موزعة	٢
٤٥	نسبة استثمارات الاستبانة لمعدي ومستخدمي التقارير المالية للجامعة والمستجيبين غير المطلعين على الكشوفات المالية التي تعدها الجامعة / الكلية من اصل (٧٤) استثمار مسترجعة	٣
٤٦	العدد والنسب المئوية لمستجيب استثمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل بحسب الفئات التي ينتمون اليها	٤
٤٦	العدد والنسب المئوية لمستجيب استثمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل حسب مؤهلاتهم العلمية	٥
٦٦	المتطلبات الدنيا للكشوفات المالية الخارجية ذات الغرض العام	٦
٨١	الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق FASB	٧
٨٢	الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق ASB	٨

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٤	مكونات استمارة الاستبانة	١
٥	اسماء المحكمين العلميين لاستمارة الاستبانة	٢
٣٠	مستخدمي التقارير المالية الحكومية وحاجاتهم	٣
٤٧	وصف لمستجبي استمارة الاستبانة المعتمدة في التحليل	٤
٤٩	خلاصة آراء افراد العينة في اجاباتهم على الاسئلة الموجهة اليهم باستمارة الاستبانة بشكل اجمالي	٥
٥١	مدى التوافق في آراء العينة بحسب كونهم معدين ومستخدمين للتقارير المالية الحكومية	٦
٥٢	مدى التوافق في آراء العينة بحسب شهادتهم (اكاديميين ومهنيين)	٧
٧٥	العلاقات المتداخلة بين معلومات MD&A واهداف الابلاغ المالي في اطار معايير المحاسبة	٨
٩١	الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية المثبتة من قبل المنظمات المهنية العالمية النطاق	٩

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
١١٨-١١٤	استمارة الاستبانة	١
١١٩	الاختصارات المستخدمة في البحث	٢
١٢٠	معايير محاسبة القطاع العام الدولية	٣
١٢٣-١٢١	البيانات الصادرة عن GASB منذ تأسيسه عام ١٩٨٤ والى هذه اللحظة	٤

شكر وتقدير

لله العزيز الكريم يسجد الباحث حمداً وشكراً ويصلي ويسلم على الرحمة المهداة خاتم الأنبياء والرسل محمد بن عبد الله وعلى آله وأصحابه ومن دعا بدعوته واختط سبيله ابداً إلى يوم الدين ، وبعد ...

فان الباحث يجدها فرصة يعبر فيها عن عظيم الشكر والامتنان ، بعد الله عز وجل إلى كل الذين كان لهم دور في ظهور هذه الرسالة ، بادناً بخالص شكره وتقديره إلى استاذته الفاضلة **فيحاء عبد الخالق البكوع** المشرفة على هذه الرسالة ، فكان لحسن توجيهاتها وإرشاداتها القيمة الأثر البالغ في إخراج الرسالة ، متمنياً وداعياً لها الموفقية والنجاح وجزاها الله خيراً .

كما يتقدم الباحث بشكره وتقديره إلى الاستاذ الفاضل **خالد غازي التمي** رئيس قسم المحاسبة لتشجيعه المستمر طيلة فترة البحث وإرشاداته ودعمه المعنوي المتواصل ، داعياً له بالموفقية والعمر المديد .

ويقدم الباحث شكره الى الاستاذ **مقداد احمد الجليلي** لما بذله من جهد في المراحل الاولى من البحث ، والى جميع أساتذة قسم المحاسبة ، ويخص منهم بالذكر الاستاذ **محمد علي السيدية** والدكتور **قاسم محسن الحبيطي** والاستاذة **كبرى محمد طاهر** والاستاذ **ماهر علي الشام** ، فلهم كل الاحترام والتقدير .

والشكر والتقدير موصولاً لرئيس وأعضاء **لجنة المناقشة** الذين سنبقى ملاحظاتهم واقتراحاتهم غاية يتطلع الباحث دائماً لبلوغها والالتزام بها ، لما لها الأثر الطيب في اغناء الرسالة وترصينها .

كما يقدم شكره وتقديره إلى العاملين في الشؤون المالية في **رئاسة جامعة الموصل** و **كلية الإدارة والاقتصاد** وبالأخص السيد **ربيع سعدون** ، ويقدم جزيل شكره وامتنانه إلى العاملين في **دائرة تدقيق المنطقة الاولى** ويخص منهم بالذكر الاستاذ **ليث اسماعيل عباوي** والاستاذ **مروان محمد حسن** والاستاذ **فيليب سعيد ابراهيم** ، لما قدموه جميعاً من تسهيلات لا توصف ومد يد العون في سبيل الباحث .

وان واجب العرفان بالجميل يحتم على الباحث أن يتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى **السادة والسيدات الموظفين** في مكتبة ودوريات كلية الإدارة والاقتصاد والمكتبة المركزية في كل

من جامعات الموصل وبغداد والمستنصرية لمساهماتهم في توفير المصادر لإنجاز البحث.

ويسجل الباحث شكره واحترامه إلى زملائه في الدراسة علي مال الله و إخلاص و صدام وعلي إبراهيم و علي حازم .

ويعجز لسان الباحث عن تقديم أسماء عبارات الشكر والامتنان إلى والديه وإخوته لما قدموه من حب وما بذلوه من جهد وتضحية خلال فترة الدراسة ، ليقدم لهم هذا الجهد لتقر به عيونهم ، ولا ينسى الباحث جزيل شكره وتقديره لأقاربه في بغداد .

وختاماً يسأل الله أن يكون قد وفق في إعداد هذه الرسالة

عليه توكل واليه المصير والله ولي التوفيق

الباحث 

المستخلص

تعد المحاسبة نظاماً للمعلومات ، وهي مطالبة دوماً بتلبية احتياجات الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية من خلال وظيفة الاتصال المحاسبي ، والذي بدوره يحدد مستخدمو المعلومات المحاسبية وماهية المعلومات التي يحتاجونها . من هنا تبرز أهمية الإبلاغ المالي في العلم المحاسبي ، فهو موضوع الاتصال المحاسبي الذي يجب أن يكون وثيق الصلة بالهدف الذي يعد من اجله التقرير المالي للوحدة الاقتصادية .

إن هذه الخصوصية هي من أهم الدوافع التي من خلالها ظهرت وتعددت فروع المحاسبة والتي تميّز كل فرع منها بفكره وأساليبه المتسقة مع الإبلاغ المالي المستهدف منه كموضوعات للاتصال المفيد والفعال في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية .

ولا تخرج المحاسبة الحكومية عن هذا التعميم ، إذ أن المطلوب منها تقديم معلومات عن نتائج الأداء المالي والوضع المالي والنقدي للوحدة الحكومية إلى الأطراف المعنية ، من اجل مساعدة هذه الأطراف في اتخاذ القرارات المرتبطة بهذا الأداء .

وتعد الجامعات الحكومية في جميع الدول من المؤسسات الريادية المسؤولة في المجتمع عن تقليص الفجوة بين التقدم وبين التخلف ، واللاحق بركب التقدم العلمي والتقني والحضاري وتحجيم مصاعب وتحديات التنمية . فهي من أهم التنظيمات الاجتماعية مما دفع الباحث إلى دراسة الإبلاغ المالي في هذه التنظيمات ، كونها من الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح في العراق ، لأجل النهوض بواقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح والإبلاغ المالي المعتمدة من قبل هذه الوحدات الحكومية .

لقد جاءت الدراسة في أربعة فصول ، فقد افرد الفصل الأول لمناقشة أهمية ووظائف وخصائص وأهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة ، مع عرض لدور المنظمات المحاسبية في تطوير الإبلاغ المالي للمحاسبة الحكومية ، ومن ثم مناقشة الإبلاغ المالي في المحاسبة الحكومية المعاصرة من خلال معرفة مستخدمي الإبلاغ المالي الحكومي واحتياجاتهم ، ومعرفة أهداف الإبلاغ المالي . وجاء الفصل الثاني بتقديم الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية من خلال مبحثين تناول الأول واقع الإبلاغ المالي في هذه الجامعات ، وتناول المبحث الثاني مدى ملاءمة الإبلاغ المالي الحالي للمستخدمين . أما الفصل الثالث فقد استعرض أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في الجامعات من خلال مناقشة المبحث الأول للأسس المحاسبية والأساس الملائم للمحاسبة الحكومية المعاصرة ، وتناول المبحث الثاني مناقشة

وتحليل الإدارة ، أما المبحث الثالث فتناول كيفية عرض الكشوفات والتقارير المالية ، وجاء المبحث الرابع بالمعيار المحاسبي المقترح : الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية . واختتمت الدراسة بالفصل الرابع الذي تم فيه عرض الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة والتوصيات التي يراها الباحث للإسهام في تطوير الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية ، والمحاسبة الحكومية عموماً .

المقدمة

تعد المحاسبة نظاماً للمعلومات ، وهي مطالبة دوماً بتلبية احتياجات الاطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية من خلال وظيفة الاتصال المحاسبي ، والذي بدوره يحدد مستخدمو المعلومات المحاسبية وماهية المعلومات التي يحتاجونها . من هنا تبرز اهمية الابلاغ المالي في العلم المحاسبي ، فهو موضوع الاتصال المحاسبي الذي يجب أن يكون وثيق الصلة بالهدف الذي يعد من اجله التقرير المالي للوحدة الاقتصادية .

ان هذه الخصوصية هي من اهم الدوافع التي من خلالها ظهرت وتعددت فروع المحاسبة والتي تميّز كل فرع منها بفكره واساليبه المتسقة مع الابلاغ المالي المستهدف منه كموضوعات للاتصال المفيد والفعال في تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية . ولا تخرج المحاسبة الحكومية عن هذا التعميم ، اذ أن المطلوب منها تقديم معلومات عن نتائج الاداء المالي والوضع المالي والنقدي للوحدة الحكومية إلى الاطراف المعنية ، من اجل مساعدة هذه الاطراف في اتخاذ القرارات المرتبطة بهذا الاداء .

وتعد الجامعات الحكومية في جميع الدول من المؤسسات الريادية المسؤولة في المجتمع عن تقليص الفجوة بين التقدم وبين التخلف ، واللاحاق بركب التقدم العلمي والتقني والحضاري وتحجيم مصاعب وتحديات التنمية . فهي من اهم التنظيمات الاجتماعية مما دفع الباحث إلى دراسة الابلاغ المالي في هذه التنظيمات ، كونها من الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح في العراق ، لاجل النهوض بواقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بالافصاح والابلاغ المالي المعتمدة من قبل هذه الوحدات الحكومية .

مشكلة البحث

أن الابلاغ المالي الحالي في الجامعات الحكومية العراقية 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 المستخدمين ، كما ان التقارير المالية للجامعات الحكومية محجوبة وغير منشورة للمستخدمين من غير الجهات الحكومية . من هنا فان هناك حاجة ماسة لتطوير الابلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية ، من خلال تطويع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الحكومية بما يتلاءم مع طبيعة واهداف الجامعات الحكومية ويلبي حاجة مستخدمي تقاريرها المالية .

أهمية البحث

تظهر أهمية الدراسة من خلال المعلومات التي يمكن ان يقدمها النظام المحاسبي الحكومي العراقي عند اعتماده للمعيار المحاسبي المقترح ، لما له من اثر كبير في تحسين وتطوير المحتوى الاخباري للمعلومات المنشورة ، وكذلك القدرة الاعلامية للتقارير المالية التي يصدرها النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجامعات الحكومية العراقية .

هدف البحث

تهدف الدراسة إلى :

1. التعرف على أهمية دور المنظمات المحاسبية في تطوير الابلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل .
2. تحديد اطار للابلاغ المالي في المحاسبة الحكومية المعاصرة .
3. تقييم الابلاغ المالي الحالي المتبع في الجامعات والكليات الحكومية العراقية .
4. بيان اهم متطلبات تطوير الابلاغ المالي الحالي في الوحدات الحكومية الخدمية .
5. تقديم نموذج للابلاغ المالي للجامعات الحكومية العراقية من خلال اقتراح معيار محاسبي .

فرضية البحث

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها ان زيادة فاعلية الابلاغ المالي الحالي في الجامعات الحكومية العراقية يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والافصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال .

منهجية الدراسة

في ضوء أهمية الدراسة وفرضيته ، فقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على منهجين اساسيين هما:

أولاً. المنهج الاستنباطي : من خلال الاطلاع على الرسائل الجامعية والكتب والبحوث ودوريات عربية واجنبية والشبكة المعلوماتية الدولية (الانترنت) والمراسلة البريدية والالكترونية ودراسات سابقة ذات العلاقة بموضوع البحث .

ثانياً. المنهج الاستقرائي : من خلال الاطلاع على الوثائق الرسمية والقوانين التي تحكم في العمل المحاسبي في الجامعات الحكومية العراقية ، والمقابلات الشخصية والاستبيان الذي اجراه

الباحث ، وتحليل نتائج الاستبيان لتحديد واقع الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية، وفيما يأتي وصف تصميم ومكونات استمارة الاستبانة .

تصميم استمارة الاستبانة ووصف مكوناتها ، الملحق (١)

اشتملت استمارة الاستبانة على خمسة محاور ، خص المحور الأول منها لجمع البيانات الشخصية والعامّة عن الشخص المستجيب ، فقد تضمنت (العمر ، الجنس ، عنوان الوظيفة ، عدد سنوات الخبرة العملية ، تحديد الفئة التي ينتمي إليها ، المؤهلات العلمية ، وغير ذلك) . وركز المحور الثاني من الاستمارة على امكانية اعداد تقارير وكشوفات مالية للجامعة / الكلية تحقق اهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة ، اذ احتوى هذا المحور على ثلاثة اجزاء ، خص الجزء الأول منها للعاملين في الشؤون المالية في الجامعة / الكلية ومقدرتهم على اعداد كشوفات مالية تحقق اهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة ، وخصص الجزء الثاني للكشوفات المالية المعدة حالياً ومدى تحقيقها لاهداف الإبلاغ المالي ، اما الجزء الثالث فقد خص لمدى اتاحة التقارير المالية الحالية للجامعة الحكومية للمستخدمين . وركز المحور الثالث حول طبيعة نشاط الجامعة / الكلية الحكومية ، وتناول المحور الرابع الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر عن دائرة المحاسبة في سنة ٢٠٠٠ .

اما المحور الخامس والآخر فقد ركز على التقرير المالي السنوي الشامل (CAFR) للجامعة الحكومية (المقترح) ، اذ احتوى هذا المحور على ثلاثة اجزاء (بعدها الباحث اجزاءً للتقرير المالي السنوي الشامل للجامعة الحكومية المقترح من قبله) ، تناول الجزء الأول محتويات الجزء التمهيدي للتقرير ، وتناول الجزء الثاني محتويات الجزء المالي للتقرير ، اما الجزء الثالث فقد تناول المعلومات الاخرى التي يتضمنها التقرير .

لقد كان للطروحات النظرية واسهامات المنظمات والباحثين دورهم في صياغة فقرات استمارة الاستبانة وعلى وجه الخصوص (، INTOSAI 1999, 2001, GASB 2003) ، فضلاً عن الاستطلاع الأولي لعينة الدراسة والاستفادة من الخبراء والمختصين في هذا المجال .والجدول (١) يوضح مكونات استمارة الاستبانة .

الجدول (١)
مكونات استمارة الاستبانة

المجموع	الرموز في متن الدراسة	عدد الفقرات	المحاور الرئيسية
٩	---	٩	المحور الاول
	$X_1 - X_8$	٨	اولاً
	$X_9 - X_{22}$	١٤	ثانياً
٣٢	$X_{23} - X_{32}$	١٠	ثالثاً
٦	$X_{33} - X_{38}$	٦	المحور الثالث
٣	$X_{39} - X_{41}$	٣	المحور الرابع
	$X_{52} - X_{46}$	٥	اولاً
	$X_{47} - X_{52}$	٦	ثانياً
١٩	$X_{53} - X_{60}$	٨	ثالثاً

وقد خضعت استمارة الاستبانة الى اختبارات قبل وبعد توزيعها وكالاتي :

أ . الاختبارات قبل توزيع استمارة الاستبانة :

- قياس الصدق الظاهري

للتحقق من صدق الاستبانة ومدى ملاءمتها لفرضية الدراسة وأهدافها ، تم عرض الاستمارة على مجموعة من المحكمين العلميين المختصين في هذا المجال (الجدول ٢) ، وقد اشترت بعض الملاحظات التي أعيرت أهمية كافية ، وبذلك حصلت الاستبانة على رأي الاغلبية من المحكمين .

- قياس الشمولية

تم قياس شمولية الاستبانة من خلال الاسئلة الموجهة للسادة الخبراء ، وفي ضوءها تم اضافة عدد من الفقرات وحذف واستبدال اخرى بما يغنيها في تحقيق اهدافها ، وقد قام الباحث باجراء اختبار اولي لاستمارة الاستبانة قبل توزيعها بشكل نهائي ، وقد شمل الاختبار لعينة مؤلفة من (٢٧) فرداً من مجتمع البحث ، بهدف اختبار وضوح الاسئلة وتبين عدم وضوح بعض الاسئلة مما جعل الباحث يغير بعضها ويضيف بعض الملاحظات للاستبانة .

الجدول (٢)

أسماء المحكمين العلميين لاستمارة الاستبانة *

ت	الدرجة العلمية والاسم	جهة العمل
١	أ.م.د. ابراهيم احمد جركس	رئيس قسم الدراسات المالية - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
٢	أ. د. اسماعيل خليل اسماعيل	قسم المحاسبة - جامعة بغداد
٣	م. ق. د. آلاء حاتم كاظم	امين سر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي
٤	أ. حسن عبد الكريم سلوم	رئيس قسم المحاسبة - الجامعة المستنصرية
٥	أ.م. خالد غازي التمي	رئيس قسم المحاسبة - جامعة الموصل
٦	م.ق. سعد جهاد عزيز	عميد المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق
٧	أ. م. صفاء يونس الصفاوي	كلية علوم الحاسبات والرياضيات - جامعة الموصل
٨	م. ق. د. صلاح صاحب شاكر البغدادي	معاون عميد المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق
٩	م.ق. عادل الحسون	المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق
١٠	أ.م.د. عبد الصاحب نجم عبد سعيد	عميد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
١١	أ.م.د. عبد الستار محمد علي العدوانى	الكلية التقنية - الموصل
١٢	أ. عبد الفتاح أمين	قسم المحاسبة - جامعة بغداد
١٣	م. ق. ليث اسماعيل عباوي	مدير عام دائرة تدقيق المنطقة الاولى
١٤	أ. متمرس د. ماهر موسى العبيدي	رئيس قسم المحاسبة - جامعة بغداد
١٥	أ. م. محمد علي السيدية	قسم المحاسبة - جامعة الموصل
١٦	م. ق. موفق عبد الحسين محمد	المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
١٧	أ. د. وليد ناجي الحيايى	استاذ زائر بكلية الادارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية
١٨	أ. م. د. يوسف حنا للو	كلية التربية - جامعة الموصل

* اسماء السادة المحكمين مرتبة حسب الحروف الهجائية .

أ. : استاذ

أ. م : استاذ مساعد

م . ق : محاسب قانوني

ب. الاختبارات بعد توزيع استمارة الاستبانة :

- الحيادية

اعتمد الباحث عند توزيع استمارة الاستبانة على مسألة جوهرية وهي عدم التدخل في اجابات افراد عينة الدراسة والتأثير فيها ، من اجل الحصول على اجابات موضوعية وتحقيق الحيادية والعلمية واعطاء الفرصة لكل افراد العينة للتعبير عن الرأي الحقيقي لهم ، وبموجب ذلك فقد منح كل فرد وقتاً كافياً للاجابة على اسئلة الاستبانة ، وامتدت مدة توزيع الاستمارات وجمعها من ٢٠٠٤/٤/١٩ ولغاية ٢٣/٥/٢٠٠٤ .

اساليب القياس

تم اعتماد مقياس Likert الخماسي في طرح اسئلة الاستبانة والمرتب من عبارات اتفق بشدة والتي اخذت الوزن (٥ صحيح) الى عبارة لا اتفق بشدة التي اخذت الوزن (١ صحيح) لغرض تحويل نتائج الاجابات الشخصية للافراد المبحوثين من اصل الاستمارة . ويتميز اسلوب القياس المعتمد في هذه الدراسة من خلال تطوير مقاييس مختبرة في دراسات سابقة لغرض ملاءمتها لمجتمع الدراسة ، اذ عدت استمارات الاستبانة في ضوء مقتضيات استيعاب متغيراتها (فقراتها) .

ادوات تحليل البيانات *

بعد جمع استمارات الاستبانة قام الباحث بالاعتماد على عدد من الادوات الاحصائية ، اذ تم استخدام البرنامج الاحصائي Excel والبرنامج SPSS لاجراء التحليلات الاحصائية المطلوبة ، وهذه الادوات هي :

- التكرارات : تستخدم لاستعراض اجابات عينة الدراسة .
- النسب المئوية : تظهر نسبة الاجابات عن متغير معين من مجموع الاجابات .
- درجة الحدة (المتوسط الحسابي) : يعرض متوسط الاجابات عن متغير معين .
- الانحراف المعياري : يبين درجة تشتت الاجابات عن وسطها الحسابي .

* لقد استعان الباحث في هذا الجانب بالمصادر الآتية :

١. خاشع محمود الراوي وآخرون ، (١٩٨٦) ، مبادئ الاحصاء ، دار الكتب للطباعة والنشر .
٢. دلال القاضي وآخرون ، (٢٠٠٤) ، الاحصاء للداريين والاقتصاديين ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .

- مربع كاي (χ^2) : لايجاد الفروق المعنوية او عدمها وذلك عن مستوى المعنوية (0,05) فقد تم استخدامه في اثبات تجانس العينة ، وكذلك في مدى التوافق بين اراء فئات العينة ، حسب كون الفئة معد او مستخدم للكشوفات المالية وحسب الشهادة ، فقد افترض الباحث عدم وجود صلة بين كون المستجيب معد او مستخدم للمعلومات المالية ، وبين الاجابة والشهادة .

الدراسات السابقة :

تعد الدراسات السابقة من احد العوامل التي تثيري المستمدات المنهجية للدراسة الحالية، وهذه الدراسات هي :

أولاً. دراسة (Enthoven,1988)

"مستقبل المعايير الدولية في المحاسبة الحكومية"

"The Future of International Standard in Governmental Accounting"

ركزت الدراسة على أن مستقبل المعايير المحاسبية الحكومية يعتمد على التغييرات في البنية التحتية الحكومية ، وتؤكد على وجوب استخدام المحاسبة على اساس الإستحقاق في جميع العمليات الحكومية على الرغم من صعوبات تطبيقها ، وأن يكون هناك إطار مرجعي راسخ للمحاسبة الحكومية يشتمل على آلية رقابة فعالة . كما أكدت الدراسة على أن التشغيل الكفوء للنظم الحالية في محاسبة القطاع العام ، فضلاً عن تقديم عمليات إعادة بناء محاسبية أساسية في القطاعات العامة في الدول تتطلب تقديم كادر محاسبي متدرب بصورة مناسبة ومستمرة.

وخلصت الدراسة الى الحث على المشاركة الفاعلة من قبل IASC و UN و ICGFM و IFAC والبنك الدولي والكيانات الاخرى لتطوير أنماط الادارة المالية في القطاع العام . وقد اشار الباحث الى جهود ونشاطات الأمم المتحدة وصندوق النقد الدولي (IMF) و INTOSAI وجهود مكتب المحاسب العام (GAO) في الولايات المتحدة وغيرها من حكومات البلدان الاخرى في تطوير معايير محاسبية دولية في المحاسبة الحكومية ، بأنها كانت كبيرة إلا أنها ودون شك بحاجة لتكثيف أكبر .

ثانياً . دراسة (الصائغ ، ١٩٩٤)

"الحاجة الى المعايير المحاسبية لنظم المحاسبة الحكومية في الأقطار العربية"

هدفت الدراسة الى مدى إعتقاد معايير محاسبية في نظام المحاسبة الحكومية في الأقطار العربية ، والوسيلة أو الوسائل الأكثر فاعلية لتحديد المعايير المحاسبية الملائمة للنظام المحاسبي الحكومي ، سواءً على مستوى نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية أو على

مستوى نشاط الدولة ، أو كمعايير محاسبية إقليمية بالإستفادة من النشاط الدولي في هذا المجال ،
اذ ان الدراسات والبحوث المحاسبية مازالت محدودة وقاصرة في مجال المحاسبة الحكومية يدخل
في ذلك وبشكل رئيس وواضح موضوع المعايير المحاسبية الحكومية.
واستعرض الباحث الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها IASC التي وجد أن عدداً كبيراً
منها يتوافق مع متطلبات الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي كتحسين أساليب
إعداد التقارير المالية وتوفير المقومات الأساسية والضرورية لجعل المعلومات قابلة للمقارنة .
وخلص الباحث الى ان هناك حاجة ماسة لتكوين مجلس خاص لبحث المعايير المحاسبية
في إطار النظام المحاسبي الحكومي ، ويفضل أن لا يكون هذا المجلس قطرياً بل على مستوى
الوطن العربي ، مقترحاً ان يعمل المجلس تحت مظلة داعمة وقوية ويرجح في هذا المجال أن
تتولى أي من المؤسسات الآتية تبنى المشروع ؛ (١) اللجنة الإقتصادية والإجتماعية لغرب آسيا
التابعة للأمم المتحدة (الاسكوا) (٢) المنظمة العربية للتنمية الإدارية (٣) الإتحاد العام
للمحاسبين والمراجعين العرب .

ثالثاً . دراسة (السعيري ، ٢٠٠٠)

"المعايير المحاسبية الحكومية ، دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة
للنظام المحاسبي الحكومي (مؤسسات البلدية في محافظة النجف)"

ركزت الدراسة على أن القطاعات الخدمية الحكومية تلعب دوراً رئيسياً في إقتصاديات
الدول النامية ، إن مثل هذا الدور ينعكس في مساهمة هذه القطاعات في مشاريع التنمية
الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ، وإنها في حاجة لنظام محاسبي مناسب لأهميتها في
الإقتصاد القومي . فنظام المحاسبة الحكومية في حاجة لقواعد وإرشادات معيارية مهنية ، ولهذا
السبب وجد الباحث أهمية الحاجة لتطوير القواعد والمعايير بدلاً من الإعتماد الكامل على
القوانين والتعليمات . فقام الباحث بإقتراح أربعة معايير وهي :

(١) المعايير والقواعد الخاصة بالمفاهيم العامة والمصطلحات والتعاريف الخاصة بالنشاط
الحكومي الخدمي غير الهادف للربح ونوعية المحاسبة والتقارير المطلوبة .

(٢) معيار الأسس المحاسبية (٣) معيار كشف التدفق النقدي (٤) معايير التقارير المالية .

وقد قام الباحث بعرض المبادئ المحاسبية الحكومية الصادرة عن NCGA في عام
١٩٧٩ ، واستعرض مسودات عرض لثمان معايير المزمع إنجازها عام ٢٠٠١ من قبل
IFACpSC وكذلك عرض أربعة بيانات جاءت من خلال اطار المعايير المحاسبية
(Accounting Standard Framework) الصادر عن INTOSAIcas في عام

١٩٩٥ ، ثم درس الباحث مدى توافق المبادئ ومسودات العرض والبيانات الأربعة مع القوانين والقواعد المالية العراقية وفق أسلوب إستمارة الإستبانة وتحليل نتائجها .

ومن بين إستنتاجات الباحث لواقع القواعد المستتبطة من القوانين العراقية هي :

١ . يعتمد التطبيق الحالي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق على قواعد مستتبطة من القوانين المالية التي لا ترقى إلى مستوى المعايير المحاسبية من حيث صلتها بالإطار النظري للمحاسبة .

٢ . إن البيانات والحسابات الختامية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي الحالي لا تحقق الأهداف التي ينبغي تحقيقها من خلال النظام المحاسبي الحكومي .

رابعاً. دراسة (الشمري ، ٢٠٠٣)

"دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية ،
انموذج مقترح باستخدام مدخل القرار" .

ناقشت الدراسة الإبلاغ المالي في المحاسبة الحكومية في توفير المعلومات من خلال عرضها لاهداف الإبلاغ المالي الحكومي وحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية واهمية تحديد وحدة الإبلاغ المالي في القطاع الحكومي .

وتضمنت الدراسة تقييم اجراءات الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي المركزي والادارات المحلية ، من خلال تقييم الباحث لاسس اعداد وتقديم التقارير المالية وتقييم اهداف الإبلاغ المالي الحكومي في العراق ، حيث توصل الباحث لمجموعة من النتائج اهمها ان النظام المحاسبي الحكومي العراقي بما يتضمنه من اجراءات ابلاغ مالي مصمم اساساً لخدمة الاحتياجات المعلوماتية داخل الحكومة بجانب خدمة نسبية لاغراض السلطة التشريعية مع عدم وجود سياسة وطنية واضحة المعالم لنشر المعلومات المحاسبية المتعلقة باداء الحكومة.

وقد عرض الباحث نموذجاً مقترحاً لتحسين اجراءات الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي المركزي ، وخرج الباحث بدراسته بمجموعة من التوصيات من اهمها ضرورة الاخذ بالانموذج المقترح ومحاولة تطبيقه على اساس اختياري على عدد قليل من الوحدات الحكومية لتقييمه ، ووجود حاجة ملحة لاجراء دراسة لبيان مدى توفر المفسرين للمجاميع المختلفة من مستخدمي المعلومات المالية في القطاع الحكومي .

تقويم الدراسات السابقة

- يتضح من عرض ملخصات الجهود التي قدمها الباحثون غزارة المعرفة التي قدمتها هذه الدراسات والتي تغني الإطار الفكري لهذا البحث وعززت القدرة الذهنية ورسخت الفهم للباحث .
- ويمكن تحديد عدد من النقاط والمؤشرات التقويمية للدراسات المعروضة وكالآتي :
١. الإدراك التام بين الباحثين على أهمية المنظمات والإتحادات الدولية والإقليمية في إصدار وتطوير المعايير المحاسبية الحكومية .
 ٢. لم تلجأ الدراسات السابقة التي عرضت الى أمر مهم وهو التحدي الذي يتمثل بجعل المحاسبة الحكومية أكثر صلة وفائدة لجميع أنواع التحليلات الإقتصادية والسياسات والتخطيط واتخاذ القرار .
 ٣. توصي جميع هذه الدراسات بوجوب تطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق كونها توفر إفصاحاً تاماً عن المعلومات المالية ، على الرغم من أن تطبيق إستخدام هذا الأساس لا يزال بطيئاً في العديد من الدول وبخاصةً الدول النامية ، اذ تواجه سلسلة من المشاكل العملية .
 ٤. توافر نوع من التلامس الفكري بين الباحثين في إعطاء الأهمية البالغة للتعليم والتدريب والتنقيف للأفراد العاملين على تطبيق وتنفيذ المعايير المحاسبية الحكومية ، على أن يكونوا على درجة عالية من الوعي والتأهيل للعمل في القطاع الحكومي .
 ٥. يجب أن لا يكون تطوير المعايير المحاسبية الحكومية الدولية بشكل معايير قاطعة بل يكون كل شيء بصورة مؤشرات رئيسة يمكن إقتراحها كإرشادات ، وإن إجراءات وأعمال IASC قد تشكل نموذجاً لمثل هذه الظروف .
 ٦. حث الباحثين على السعي بجهود مكثفة لتحديد معايير محاسبية في إطار النظام المحاسبي الحكومي ، إلى جانب التوسع في دراسة وتعديل وتحديث هياكل تنظيم المحاسبة الحكومية، ليكونا حجر الزاوية في تطوير وتحسين أداء النظام المحاسبي الحكومي والإدارة المالية العامة .

المبحث الثاني دور المنظمات المحاسبية في تطوير الإبلاغ المالي للمحاسبة الحكومية

١-٢-١ الاتحاد الدولي للمحاسبين

إن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو منظمة عالمية النطاق لمهنة المحاسبة أسس في عام ١٩٧٧ ، تكمن مهمته في خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة العالمية (Global Accountancy Profession) ، والمساهمة في تنمية اقتصاديات دولية قوية بتأسيس وتحفيز الالتزام بالمعايير المهنية العالية الجودة (High - Quality) ، وتوسيع التقارب الدولي لمثل هذه المعايير والتحدث حول قضايا المصلحة العامة حيثما تكون خبرة المهنة ذات علاقة أكثر (5 : 2004, IFAC) .

ان الجهات التنفيذية والكادر الوظيفي والمتطوعين للاتحاد الدولي للمحاسبين يكونون ملتزمين بقيم التوحيد والشفافية والخبرة . ويسعى IFAC إلى تعزيز إلتزام المحاسبين المهنيين لهذه القيم ، والتي تكون منعكسة في قانون الاتحاد الدولي للمحاسبين لأخلاقيات المحاسبين المهنيين .

١-٢-١-١ لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين

Public Sector Committee of IFAC

تأسس مشروع معايير لجنة القطاع العام التي مقرها في نيويورك في أواخر عام ١٩٩٦ . فلجنة القطاع العام (PSC) هي فرع تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معروف كلجنة ، وتعنى هذه اللجنة بتطوير المعايير المحاسبية الموصى بها للإصدار لوحدات القطاع العام المشار إليها معايير محاسبة القطاع العام الدولية (IPSASS) (13 : 2004, IFAC) .

١-٢-١-٢ أهداف لجنة القطاع العام

تركز لجنة القطاع العام IFAC على احتياجات الإبلاغ المالي والتدقيق للحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية والوكالات الحكومية التابعة وجماهير الناخبين التي تقدم خدماتها لها، وتسعى هذه اللجنة لتلبية هذه الاحتياجات من خلال تنمية كيان شامل لمعايير محاسبة القطاع

العام الدولي (IPSASS) ، والتي توضح متطلبات الإبلاغ المالي من قبل الحكومات و وحدات القطاع العام الأخرى (4 : 2004, IFAC) .

لقد كانت أهداف المرحلة الابتدائية من المشروع هو التطوير بحلول نهاية تشرين الثاني من عام ٢٠٠١ ، وذلك من خلال (ww.ifac.org) :

- * دراسة خلفية تحدد التطبيقات والاهتمامات الجارية بالإبلاغ المالي للقطاع العام .
- * مجموعة جوهرية من معايير محاسبة القطاع العام الدولية (والى الحد الملائم) عن معايير المحاسبة الدولية (IASs) ولتكون في موضع التنفيذ اعتباراً من آب عام ١٩٩٧ .
- * معايير محاسبة القطاع العام الدولية على الأساس النقدي في المحاسبة ، والإرشاد على الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة .

١-٢-١-٣ طبيعة ونطاق وصلاحيّة الإعلانات الرسمية للجنة القطاع العام

قد منحت PSC نيابةً عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين صلاحية إصدار معايير وأدلة إرشادية ودراسات وأوراق عرضية عن الإبلاغ المالي والمحاسبة والتدقيق في القطاع العام (9 : 2004, IFAC) ، ويتطلب اعتماد مسودة أولية لمعيار مقترح أو معيار نهائي للإصدار، التصويت الإيجابي من ثلاثة أرباع اللجنة على الأقل (المعايير الدولية للمراجعة ، ١٩٩٨ : ٥) .

أما عن معايير محاسبة القطاع العام الدولية (IPSASS) فهي تمثل أفضل ممارسة دولية في الإبلاغ المالي من قبل وحدات القطاع العام (7 : 2004, IFAC) ، فعند تبني هذه المعايير من قبل الحكومات سيحسن كلاً من الجودة وإمكانية المقارنة للمعلومات المالية المبلغة من قبل وحدات القطاع العام حول العالم (13 : 2004, IFAC) ، إن تطبيق متطلبات (IPSASS) سيؤدي إلى تعزيز المسألة والشفافية للتقارير المالية المعدة من قبل الحكومات ووحداتها .

وتتمثل المعايير الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام حتى الوقت الحاضر ، كما موضحة في الملحق (٣) ، فضلاً عن أن اللجنة قامت بإصدار أربعة عشر دراسة لها .

١-٢-٢ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)

تعد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) من اكبر المنظمات المهنية في العالم ، اذ تجمع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول التي هي عضو في الامم المتحدة او وكالاتها المتخصصة ، فلقد انشأت منظمة INTOSAI التي يوجد مقرها في فينيا في سنة ١٩٥٣ ، وقد ازداد عدد الدول الأعضاء فيها من ٣٤ دولة عضو أصلية إلى ما يفوق ١٨٠ جهازاً أعلى للرقابة والمحاسبة (5) : (INTOSAI, 1999: (www.idi.no/arabic /index.htm) .

والانتوساي منظمة مهنية غير سياسية مستقلة وذات سيادة ذاتية التسيير انشأت كمنظمة دائمة ، تتمثل أهدافها الأساسية في تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال الرقابة على الاموال العامة ، ولتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والتوفير للتحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء (الانتوساي ، ٢٠٠٢ : المادة ، فقرة ١) و (الانتوساي ، ٢٠٠٢) ، وبما يعمل على تحسين الآراء ودعم الشفافية وضمان المساءلة والحفاظ على المصداقية ومقاومة الفساد وتعزيز قبول الموارد البشرية واستعمالها بكفاية وفعالية بما يعود بالفائدة على مواطني تلك الحكومات (الانتوساي ، ٢٠٠٢) .

١-٢-٢-١ اصدارات الانتوساي

إن الانتوساي بصفتها منظمة معترف بها دولياً كرائدة في مجال مراجعة ومراقبة الحسابات العامة ، فإنها تصدر مبادئ توجيهية دولية للإدارة المالية والمجالات الاخرى وتعد منهجيات ذات الصلة ، وتقدم التدريبات ، وتشجع تبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في جميع أنحاء العالم من خلال المؤتمر الذي ينعقد كل ثلاث سنوات والمعروف باسم المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنكوساي) وكذلك تقوم المنظمة بنشر المجلة الدولية للتدقيق الحكومي (www.idi/no/arabic/index.htm) .

إن لدى منظمة انتوساي عدد من اللجان المتخصصة في موضوعات معينة مثل معايير المحاسبة فضلاً عن عدد من مجموعات العمل المكلف بموضوعات مبتكرة مثل الرقابة البيئية (www.environmental-auditing.org) .

١-٢-٢-٢ لجنة المعايير المحاسبية التابعة للمنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)

تأسست هذه اللجنة في ايار من عام ١٩٨٤ ومقرها في فيينا - النمسا وهي لجنة قائمة للمجلس التنفيذي للانتوساي ، وخضوعاً لتوجيه المجلس التنفيذي وضمن اطار الاوامر النافذة، فان مرجعية لجنة CAS هي (INTOSAI, 1999 : 5) :

١. لتحديد القضايا والمسائل الرئيسية المطلوب طرحها ، ورفع تقارير في ذلك الشأن إلى المجلس التنفيذي للانتوساي ، لتطوير المعايير الدولية لتطبيقات المحاسبة واجراءاتها والإبلاغ المالي من قبل الحكومات .
٢. لاعداد دراسات تختبر مسائل نظرية المحاسبة والإبلاغ والتطبيق المتعلق بالتقارير المالية الحكومية ، لغرض التوزيع والمناقشة في اجتماع المجلس التنفيذي أو اجتماع المؤتمر .
٣. لتشكيل فرق عمل او مجموعات دراسة وحيثما يكون ضرورياً ، للتعهد بالقيام بدراسات وبخاصة عن موضوعات محددة ، لغرض استخدامها داخلياً من قبل اللجنة او للنشر ان كان من الممكن ذلك . وستكون أمد حياة أي فريق عمل او مجموعة دراسة محدودة بالزمن المطلوب لاكمال عمله واعداد تقرير للجنة او ثلاث سنوات وأيهما يكون أقصر .
٤. لاقامة ادامة علاقة واتصال مع مجموعات البحث او الدراسة الاخرى التي تركز على تطوير معايير المحاسبة الحكومية الدولية او معايير المحاسبة الحكومية القومية .
٥. لتقديم ما هو مطلوب لنمو أدبيات محاسبية حكومية دولية مميزة ، وذلك بتشجيع الدراسات المتخصصة .

وقد قامت هذه اللجنة بدراسات واستقصاءات متعددة في الدول الاعضاء ، وأخذت بالحسبان ظروف البلدان النامية لاعداد اطار عام للمعايير المحاسبية تم اقراره في المؤتمر الخامس عشر للمنظمة عام ١٩٩٥ بعنوان "اطار معايير المحاسبة" (الإطار) ، وقد ضم هذا الاطار اربعة بيانات (Statements) هي :

البيان رقم (١) : مستخدمو التقارير المالية الحكومية

Users of Government Financial Reports

البيان رقم (٢) : أهداف التقارير المالية الحكومية

Objectives of Government Financial Reports

البيان رقم (٣) : الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية

Qualitative Characteristics of Government Financial Reports

البيان رقم (٤) : تحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية

Meeting the Objectives of Government Financial Reports

وفي عام ١٩٩٨ نشرت INTOSAI "دليل تنفيذ إطار معايير المحاسبة لـ SAIs الإبلاغ المالي للدوائر الحكومية والحكومة ككل" (دليل تنفيذ الاطار) ، ان دليل تنفيذ الاطار هذا يقدم دليل عملي لـ SAIs عن كيفية تنفيذ اطار معايير المحاسبة ، ويوضح الدليل كيفية تنفيذ أهداف الإبلاغ الخمسة التي تم ادخالها في الاطار . وباستخدام مفاهيم الاطار يحتوي دليل تنفيذ الاطار اجزاء والتي تناقش امثلة توضيحية عن الإبلاغ على مستوى الوحدة والحكومة ككل ، وتضم هذه الامثلة مراجعة (Overview) وإيضات (Highlights) وكشوفات مالية فضلاً عن أجزاء المطابقة والاداء .

وفي عام ٢٠٠١ نشرت INTOSAI دليل لتنفيذ مناقشة وتحليل الادارة مستند على منشورات لجنة معايير المحاسبة الصادرة سابقاً ومكمل لها بعنوان "دليل تنفيذ لـ SAIs : مناقشة وتحليل الادارة للمعلومات المالية والاداء ومعلومات اخرى" ، فضلاً عن ان هذا الدليل يحل محل المعلومات التي احتوتها اجزاء المراجعة والاضاءات في دليل التنفيذ لـ SAIs لسنة ١٩٩٨ . ان هذا المنشور الاخير يقوم بمزيد من التطوير والتحديث لمفاهيم الإبلاغ المالي التي تم ادخالها في منشورات لجنة معايير المحاسبة CAS السابقة .

ان CAS تعتقد اعتقاداً جازماً بان المواطنين والمشرعين لكل بلدان مجتمع INTOSAI سيتوقعون وبشكل متزايد من حكوماتهم ان توضح المساءلة بصورة علنية وبشفافية ، ويكون مناقشة وتحليل الادارة هو العنصر الاساسي لابلاغ المساءلة .

١-٢-٣ مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB (U.S.)*

تأسس GASB في نيسان عام ١٩٨٤ كذراع ومجلس منفصل تحت اشراف المؤسسة المحاسبية FAF التي تراقب ايضاً أنشطة FASB ، وان تمويل GASB منفصل عن تمويل FASB (814 : Jeter & Chaney, 2001) ، ان GASB كمنظمة هدفها تأسيس وتحسين ونشر معايير المحاسبة والإبلاغ وبقدر تعلق الامر بالانشطة والمعاملات للوحدات الحكومية للولاية والمحلية ، فان المجلس اصدر دراسات عدة عن معايير المحاسبة الحكومية اللازمة

* للمزيد من التفاصيل يرجى الاطلاع على :

- 1) Freeman & Shoulders, Robert, J, Craing D., "The Governmental Accounting Standards Board : After One Year" The Governmental Accountants Journal, Vol. XXXIV, No. 2, Summer 1985.
- 2) Drebin, Allan R. & other, "Objectives of Accounting & Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study" Vol. I by NCGA, Chicago, U.S.A, 1981.
- 3) Icerman & Sinason, Rhoda C., David H., "Government Accountability to the Public: The Dynamics of Accountability in the U.S" Public Fund Digest, Vol. VII, No.1, 1996.

لاغراض المحاسبة والإبلاغ المالي في هذه الوحدات (لارسن وموش ، ١٩٩٨ : ٨٨١) ، وينال اعضاؤها السبعة من مختلف جمهور الناخبين بما في ذلك معدي ومدققي الكشوفات المالية الحكومية والمستخدمين لتلك الكشوفات وأعضاء الجماعة الأكاديمية GASB لها سلطة مماثلة لتلك التي في FASB الذي يؤسس ويحسن معايير الإبلاغ المالي لمنظمات الاعمال ، فكلتا المجلسين GASB و FASB مهتمان بالإبلاغ المالي للمستخدمين الخارجيين (Hay, 1989 : 409) .

لقد أصدر GASB اثنين واربعين بياناً منذ تأسيسه وإلى هذه اللحظة (الملحق (٤)) ، كان من أبرزها البيان رقم (١) "الوضع القانوني ذو السلطة للاعانات الرسمية للـ NCGA ومرشد تدقيق الصناعة للـ AICPA" الصادر في تموز ١٩٨٤ .

والبيان رقم (٣٤) "الكشوفات المالية الاساسية ومناقشة وتحليل الادارة في حكومات الولاية والحكومات المحلية" الصادر في حزيران لعام ١٩٩٩ ، يؤثر هذا البيان في كل الوحدات الحكومية واخذ بعين الاعتبار ليكون واحداً من البيانات الاكثر أهمية الصادرة من قبل هيئة محاسبية حاكمة ، فالقاعدة الجديدة التي يتضمنها هذا البيان تتطلب من الحكومات ان توفر كشوفات مالية اساسية تستخدم المدخل الحكومي ككل (الوحدة الشاملة) ، وهذا لا يلغي محاسبة الاموال التقليدية بسبب ان الحكومات تحتاج لاعداد كشوفات تؤكد عن أموالها الرئيسية (Jeter & Chaney, 2001 : 812) .

والبيان رقم (٣٥) "الكشوفات المالية الاساسية ومناقشة وتحليل الادارة للكليات والجامعات الحكومية (تعديل بيان GASB رقم ٣٤)" الصادر في تشرين الثاني لعام ١٩٩٩ ، يضع هذا البيان معايير المحاسبة والإبلاغ المالي للكليات والجامعات الحكومية داخل الادلة الارشادية لبيان GASB رقم (٣٤) ، فقد تم تصميم المعايير لتقديم المعلومات المالية التي تستجيب لاحتياجات ثلاث مجموعات من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية الخارجية ذات الهدف العام وهم : المواطنين والهيئات التشريعية والاشرفية والمستثمرين والمقرضين . عموماً فان هدف هذا البيان هو تعديل بيان GASB رقم (٣٤) ليضم الكليات والجامعات الحكومية في نموذج الإبلاغ المالي الذي وضعه ذلك البيان ، ولان البيان رقم (٣٤) يطرح بالدرجة الاساس متطلبات الإبلاغ للحكومات ذات الغرض العام ، فان هذا البيان يركز على القضايا المنسوبة إلى تقارير صادرة على نحو منفصل ، وان نموذج الإبلاغ الجديد يقدم مزيداً من المعلومات المالية الملائمة والقابلة للفهم إلى سلسلة اوسع من المستخدمين واكثر مما فعل النموذج السابق في البيان رقم (١٥) الملغي بواسطة هذا البيان .

لقد اسفرت جهود المجلس في سنة ١٩٨٧ عن اصدار مصنف لمعايير المحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي ، وكذلك قام المجلس في ٣٠ حزيران ٢٠٠٣ باصدار مجلد يحتوي كل

الاعلانات الرسمية الاصلية لمعايير المحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي ، اذ يتضمن هذا المجلد بيانات وتفسيرات وبيانات مفاهيم المجلس القومي للمحاسبة الحكومية ، ومرشد تدقيق الصناعة (ASLGU) وبيانات الوضع (SOP) لمجمع المحاسبين القانونيين الامريكى ، وبيانات وتفسيرات والنشرات الفنية وبيانات مفاهيم مجلس معايير المحاسبة الحكومية .

مما سبق يتبين للباحث ان المعرفة المحاسبية الحكومية في الولايات المتحدة الامريكية لم تتوقع داخل التشريعات القانونية ونصوصها الجامدة ، ولكنها تستجيب باستمرار لتطور الفكر المحاسبي ، وهذا واضح من قدم نشوء المنظمات المعنية بالمحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي وازدياد عددها واتساع انتشار اصداراتها والعلاقات المتبادلة المنسقة التي تربط فيما بينها ، فهناك رغبة جادة ودؤوية لاختراع كافة المعاملات والاحداث والانشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية للوصول العلمية المحاسبية .

١-٢-٤ مجلس معايير المحاسبة الاسترالية AASB *

هناك جهود كبيرة بذلت من قبل مجلس معايير المحاسبة الاسترالية (Australian Accounting Standard Board) ومؤسس البحث المحاسبي الاسترالي (AARF) ، اذ قام المجلس باصدار عدد من المعايير التي تتسجم مع الظروف الاقتصادية وتتوافق مع القوانين السائدة هناك وتحقق الاهداف المطلوبة ، خاصةً وأن استراليا تطبق اساس محاسبة الاستحقاق التام (The Full Accrual Accounting Base) ، وبما يتلاءم واسلوب اعداد وتحضير الكشوفات المالية لدولة استراليا مع مفاهيم ومعايير المحاسبة الاسترالية في القطاع العام .

١-٢-٥ المنظمات المعنية بالمحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي في الدول الاوربية

ان الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية تختلف بصورة كبيرة بين مختلف بلدان العالم ، ولا بد لمعايير المحاسبة والتدقيق والإبلاغ المالي من ان تتسجم مع الظروف والاهداف الاقتصادية المعينة . ويلاحظ مثل هذا الاتجاه الان في دول الاتحاد الاوربي (EEC) اذ يجري توجيه التوصيات حسب الظروف السائدة .

* للاستزادة يرجى زيارة موقع المجلس على www.aasb.com.au/index.htm

المبحث الاول المحاسبة الحكومية المعاصرة

تعد المحاسبة الحكومية من أقدم فروع الدراسة في المحاسبة ، فهي ولدت يوم وجدت الدولة ، وتطورت بتطور المعاملات المالية والإقتصادية حتى يمكن التغلب على كل عقبة من العقبات التي واجهت الدولة في إدارة شؤونها المالية ، فتطورت المحاسبة الحكومية تاريخياً وفقاً للحاجة لها بوصفها مصدراً للمعلومات ، فكانت في بدايتها أداة تذكيرية عندما مارست الحضارات القديمة النشاط الإقتصادي ، فكان لا بد من وجود نظام مالي للدول التي ظهرت آنذاك لتسجيل مصروفاتها وإيراداتها من رواتب للجند ونفقات بناء المعابد والقصور والأهرامات وضرائب وغرامات .

وإن ما جاء به القرآن المجيد من آيات كريمة تدل على قدم المحاسبة الحكومية وتطورها في حقبة من الزمن خير دليل على ذلك ، فقد قال الله عز وجل :

((يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ لَعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ(٤٦) قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ(٤٧) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا نُحْصِنُونَ(٤٨) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ(٤٩))) (سورة يوسف ، الآيات : ٤٦-٤٩) .

أن أول ظهور للموازنة كانت في زمن النبي يوسف (عليه السلام) وخير شاهد هو القرآن الكريم ، عندما ذكر خزن ما زرع في السبع سنين في مخازن ليكون أبقى له وأبعد عن إسراع الفساد إليه من تبذير وضياع إلا المقدار الذي تأكلونه الذي يكون قليلاً جداً دون إسراف لأجل الانتفاع منه في السنوات السبعة المتواليات (ابن كثير ، تفسير ٢ : ٤١٨) ، اذ كانت هذه الموازنة للإيرادات فقط (الحبيطي ، ١٩٨٩ : ٤٣) .

ويقول الباري جل وعلا :

((وَقَالَ الْمَلِكُ ائْتُونِي بِهِ أَسْتَخْلِصْهُ لِنَفْسِي فَلَمَّا كَلَّمَهُ قَالَ إِنَّكَ الْيَوْمَ لَدَيْنَا مَكِينٌ أَمِينٌ(٥٤) قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْم(٥٥))) (سورة يوسف ، الآيات : ٥٤-٥٥) .

إن نشوء وتطور المحاسبة الحكومية كان مع نمو وتطور الحضارة البشرية وصاحبها ظهور الدولة وتزايد أنشطتها الإدارية والسياسية والإقتصادية ، فالدولة كلما زادت من تدخلها الإقتصادي والإجتماعي كلما أثر ذلك على المحاسبة الحكومية في زيادة أهميتها ودورها في

تنظيم وضبط إيرادات ومصروفات موازنتها وهذا ما يوضح الأساس العلمي للمحاسبة الحكومية في تعاضد دور الدولة وتدخلها في الإقتصاد الكلي (العبيدي ، ١٩٨٥ : ٧٣-٧٤) . فالمحاسبة الحكومية هي أداة هامة لخدمة الإدارة المالية العامة للدولة لتحقيق أهدافها ، فوظائفها تشكل ركناً أساسياً من أركان الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً ، وإنها أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الحكومة ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط الإقتصادي والمالي والإجتماعي .

ان إهتمام المحاسبة الحكومية منصب على (سرايا ، ١٩٩٨ : ١٦) :

١. التسجيل المنتظم لجميع الإيرادات والمصروفات الخاصة بالأجهزة والوحدات الإدارية الحكومية .

٢. الإحتفاظ بسجلات ودفاتر ومستندات توضح مدى سلامة العمليات المالية التي تتم .

٣. بيان المسؤولية عن الموجودات (الأصول) والموارد المملوكة للدولة والمتاحة للإستخدام .

٤. تبويب البيانات بطريقة تسمح بتوفير المعلومات اللازمة والمفيدة في مجالات التخطيط والإدارة والرقابة بغرض زيادة كفاءة تشغيل البرامج الحكومية .

إن مفهوم المحاسبة الحكومية يمكن تحديده على أنه مجموعة الأسس النظرية والأساليب العملية التي تشكل نظاماً محاسبياً يعكس طبقاً لوحدات نقدية معينة نتائج موازنة الدولة (الجزراوي وآخرون ، ١٩٩٨ : ١٧) .

في حين يرى الباحث أن المحاسبة الحكومية بمفهومها العام تتضمن مجموعة المبادئ والأسس والمفاهيم المحددة تشريعاً ومجموعة الأساليب الفنية اللازمة لتجميع وتبويب وتحليل البيانات المرتبطة بنشاط إدارة الوحدة الحكومية والحكومة بصفة عامة ، وإن هذه المقومات تشتمل على المجموعة الدفترية والمستندية اللازمة ومجموعة الإجراءات والقوانين والقواعد والنظم والتعليمات المتعلقة بالنظام المحاسبي الحكومي .

١-١-١ وظائف المحاسبة الحكومية المعاصرة

على الرغم من أن التقنيات أخذت أشكالاً واسعة ومتنوعة ، فالباحث يجد أن محاسبة القطاع العام في الدول ذات الإقتصاديات المخططة مركزياً (ومنها العراق) كانت لها الوظائف الآتية :

١. تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الوحدات الحكومية ، وحصراً ما يستحق للدولة على الأفراد من ضرائب ورسوم أو أية واردات أخرى أو ديون والعمل على تحصيلها.

٢. أداة لفرض رقابة على الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية وما ينجم عنها من أنشطة مالية ونقدية لمنع الغش أو الإختلاس أو الهدر أو التبذير وكشف ما يقع منها فوراً.
 ٣. تقديم المعلومات الضرورية لأغراض التحليل المالي والرقابة والسيطرة على تنفيذ موازنة الدولة وحماية أموال الموازنة من خلال ضمان صحة إستخدام هذه الأموال ، وتأمين الإستفادة القصوى من الأموال والمصادر المالية المتاحة للوحدات الحكومية بواسطة الموازنة .
 ٤. أداة لتجهيز المعلومات وما يتطلبه ذلك من دقة في إعداد التقارير المالية ومن سرعة في تقديمها إلى الجهات التشريعية والتنفيذية وأجهزة التخطيط الإقتصادي والمالي المركزية ، لمساعدتها في تأمين دقة وصواب إتخاذ الإجراءات وإصدار القرارات المناسبة من قبلها (هذه الجهات) في الأوقات المناسبة .
 ٥. بيان المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية بعد إعداد الحسابات الختامية .
 ٦. تسجيل وحفظ البيانات الإقتصادية الكلية بما في ذلك حجم الإنتاج والإنتاجية والطاقة المحددة (بريمكاند ، ١٩٩٩ : ٨٢) .
- إن المبرر لذلك حينذاك ، هو أن أهداف المحاسبة الحكومية كانت لمساعدة تخصيص الأموال والإدارة المالية للسيولة المتعلقة بها في الموازنة .
- إن التطورات التي حدثت في السنين القليلة الماضية ومساهمة عدد من الأحداث الملموسة أدى إلى تحول وظائف المحاسبة الحكومية من الحالة التقليدية التي كانت عليها إلى حالة الحدائة لتساير بها التغيرات التي تمر بها الدولة . وإن هذه التطورات والأحداث التي ساهمت في تغيير الموقف الذي أدى إلى تفعيل وظائف المحاسبة الحكومية هي (بريمكاند ، ١٩٩٩ : ٨٣-٨٤) :
- أ . إزدياد حجم وتعقيد العمليات المالية الحكومية ولأن الدولة إتجهت نحو شراء الآلات المعقدة وأستخدمتها في شتى الأغراض .
 - ب. بدأت الإدارة الإقتصادية في عمل كثير من الطلبات على نوعية المعلومات المحاسبية وتوفيرها في وقتها .
 - ج. أصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس أداء المؤسسات من أجل خدمة الهدف المباشر لصياغة السياسة والهدف الأوسع للمحاسبة الحكومية .
 - د . إن على المحاسبة الحكومية ألا تواجه فقط الإلتزامات القصيرة الأجل ولكن التي سترد في مرحلة متأخرة قادمة .
 - هـ. تطلب دور الإعانات الخارجية والشروط المتعلقة بها معايير حكومية مقبولة دولياً لحفظ الحسابات .

و . إن إستخدام تقنية الحاسوب في معالجة المعلومات المالية والمزايا المصاحبة لذلك ، قد وضع وبفعالية نهاية الجدل حول الخلافات بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص وعدم إمكانية إستخدام تطبيقات المحاسبة التجارية على العمليات المالية التي تتم في القطاع الحكومي ، فعلى الرغم من أن الوحدات الحكومية تختلف عن الوحدات الأخرى ، إلا أنه يمكن وضع معايير خاصة بها لكي تعكس مختلف أساليب التطبيقات الحكومية .

إن التطورات والأحداث التي ذكرت أعلاه أدت إلى تفعيل وظائف المحاسبة الحكومية، وأن هذا التفعيل كان نتيجة لتحول المحاسبة الحكومية من الحالة التقليدية إلى حالة الحداثة التي تمر بها الدولة لتغير دورها في المجتمع نتيجة للظروف والتغيرات التي مرت وتمر بها الدولة، فأهم وظائف المحاسبة الحكومية المعاصرة هي :

١ . حفظ السجلات لتسجيل كافة الصفقات والأحداث المالية التي تتم في الوحدات الحكومية للإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات ، ووضع نظام فعال لإدارة الموجودات لإدامتها وصيانتها وحمايتها ، ومواجهة الإلتزامات الطويلة والمطالبات المالية التي سترد إلى الوحدة .

٢ . فضلاً عن انها أداة لغرض الرقابة على الأنشطة التي تقوم بها الحكومة ووحداتها ، فإنها تمكن المواطنين والجهات المختصة من إجراء المساءلة تجاه الحكومة بصورة علنية .

٣ . تمكين الجهات المختصة من إجراء دراسة إقتصادية على ما تؤديه الوحدات الحكومية المختلفة من خدمات من حيث تكلفتها وعوائدها ، وذلك عن طريق البيانات التي توفرها الحسابات بعد تبويبها وتحليلها بما يمكن من تحقيق هذا الهدف .

٤ . توفير البيانات التي تمكن من وضع معدلات نمطية لكل نوع من أنواع المصروفات ، الأمر الذي تستطيع معه الإدارات الحكومية وضع تقديرات السنوات المقبلة على قدر كبير من الدقة من ناحية ، وقياس مدى كفاءة تنفيذ الموازنة من ناحية أخرى بإستخدام المعدلات المذكورة .

٥ . عرض التقارير المالية السنوية الشاملة (CAFR) للوحدات الحكومية ولعموم الحكومة (أي الحكومة ككل) بعد إعدادها وتدقيقها خلال فترة زمنية معينة بعد إنتهاء السنة المالية، بإستخدام السياسات المحاسبية والأساس المحاسبي الذي يمكن من إعداد كل من تقارير المطابقة (Compliance Reports) وتقارير الأداء (Performance Reports) وتقارير الإدارات الحكومية (Departmental Reports) والتقارير المالية ذات الغرض العام (General Purpose Financial Reports) .

١-١-٢ الخصائص المميزة للمحاسبة الحكومية المعاصرة

لقد زاد اهتمام المنظمات والهيئات العلمية العالمية في السنوات الاخيرة من القرن الماضي بضرورة التركيز على الاصلاح والتطوير في مجال المحاسبة الحكومية وتحسين الادارة المالية وخاصة في الدول النامية ، وقد اوصت هذه المنظمات والهيئات بضرورة الربط بين التخطيط والموازنة والرقابة والنظام المحاسبي والربط بين الموازنة ودرجة اداء الانشطة والبرامج الحكومية والعمل على التعاون بين الادارات الحكومية لتطبيق الاساليب الحديثة في مجال المحاسبة الحكومية .

ففي عام ١٩٨٠ جاء النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية بملامح تميز المحاسبة الحكومية عن المحاسبة في القطاعات الاخرى (جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، ١٩٨٠ : ١٣) ، بيّن بها الخدمة التي تقدمها المحاسبة الحكومية في تحقيق اغراض عديدة ، مثل الخدمة في المساعدة على التنفيذ السليم للبرامج والمشروعات الاقتصادية التي تقوم بها الدولة ، حيث أن الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية اصبحت متعددة في الوقت الحاضر ، لذا فان الخصائص الرئيسة المميزة للمحاسبة الحكومية المعاصرة تتلخص في غرضين أساسيين هما :

اولا : اغراض الرقابة المركزية :

١. يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بما يتفق مع الهيكل القائم والمتطلبات الدستورية والقانونية الأخرى للدولة (ياسين وآخرون ، ١٩٩٤ : ١١) .
٢. يجب أن يرتبط النظام المحاسبي الحكومي بتصنيف الموازنة إرتباطاً كاملاً ، لأن وظائف الموازنة والحسابات متكاملة ، وتعد من العناصر الرئيسة للادارة المالية العامة .
٣. يجب تنظيم الحسابات بطريقة توضح (المبيضين ، ١٩٩٩ : ٣٤) :
- أ . مدى تحقيق الاهداف والموضوعات التي من أجلها أنفقت الاموال العامة ، وتحديد المسؤولية بالنسبة للسلطات التنفيذية المسؤولة عن استخدام هذه الاموال في تنفيذ البرامج المقررة .
- ب. الإيرادات المحصلة من المصادر المختلفة ومدى مطابقتها للتقديرات ، ومواءمتها مع طبيعة النفقات العامة ومتطلبات تحقيق العدالة الاجتماعية .
- ج. التحقق من كفاية الاحتفاظ بالاموال العامة .
٤. يجب تطوير النظام المحاسبي بطريقة تسمح بالرقابة الادارية والاحصائية الفعالة على الاموال والعمليات وادارة البرامج والرقابة الداخلية والتقييم (الهور ، ١٩٩٨ : ١١) .

٥. يجب اعداد النظام المحاسبي بطريقة تسهل الرقابة الخارجية الفعالة بتوفير البيانات اللازمة لها .

ثانيا : الاغراض الادارية :

١. يجب تطوير الحسابات حتى تصبح اداة فعالة :

أ . مساعدة المستويات الادارية المختلفة على التخطيط السليم للسياسات وتنفيذها (كراجة ، ١٩٩٧ : ١٢) .

ب. لبيان نتائج تنفيذ البرامج الحكومية المختلفة من الناحية المالية والاقتصادية ، من حيث قياس الموارد وتحليلها وتحديد التكاليف والتوصل إلى نتائج العمليات (بيان العجز أو الفائض) ، بما يخدم تحقيق اغراض موازنة البرامج والاداء عند تطبيقها .

ج. للحكم عما اذا كانت خدمة معينة تؤدي بأقل تكلفة (كراجة ، ١٩٩٧ : ١٢) .

٢. يجب تنظيم الحسابات بطريقة تمكن من تقديم البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي وخدمة اهداف الحسابات القومية .

فضلاً عن هذه الوظائف ، فانه يجب تقديم تقارير مالية حكومية ذات غرض عام من قبل الوحدات الحكومية والحكومة ككل (Government - wide) وتكون هذه التقارير سنوية و / أو فصيلة ، ان هذه التقارير المنشورة للجمهور لمساعدتهم على استنتاج الحقائق عن مالية الدولة بكل سهولة وبعيداً عن الغموض .

فقد لاحظ بيان المفاهيم GASB رقم (١) Objectives of Financial Reporting) أن التقارير السنوية يجب أن تسمح للمستخدمين أن يقيموا مسؤولية الحكومة بمساعدتها في تحديد المطابقة والالتزام بالقوانين والقواعد والتعليمات ذات العلاقة المالية ، لهذا السبب ولأسباب أخرى غيره ، فان بيان المفاهيم هذا يطالب حكومات الولايات والوحدات الحكومية في الولايات المتحدة الامريكية ، بالاستمرار بتقديم التقارير الحكومية ذات الغرض العام التي تحتوي على الكشوفات المالية التي تقدم معلومات عن نتائج العمليات لانشطة واداء الوحدة الحكومية والحكومة ككل .

ان الوحدات الخدمية غير الهادفة للربح (نطاق بحثنا هذا) هي وحدات القطاع الحكومي الممول مركزياً والمشمولة بالقانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة كما حددها القانون بالجدول رقم (١) الملحق به والخاضعة لاحكام قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وقانون الموازنة العامة السنوي وتعليمات النظام المحاسبي اللامركزي الصادرة عام ١٩٨٩ (دائرة المحاسبة ، ١٩٨٩ : ١) .

١-١-٣ خصائص المحاسبة الحكومية والوحدات الحكومية

في عام ١٩٨٠ صدر بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية (Statement of

Objectives of Financial Reporting by FASB Concepts رقم (٤) بعنوان

Nonbusiness Organizations وهو يقصد بـ "Nonbusiness Organizations")

التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الاعمال ليعني بها الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى التي لا تهدف إلى تحقيق الارباح*

أن FASB يعتقد في بيان المفاهيم هذا ، بأن التقارير المالية لهذه التنظيمات يجب أن تقدم معلومات تفيد في (2 : Hay, 1989) :

١. اتخاذ القرارات المحددة الموارد .
٢. تقييم الخدمات والمقدرة على تزويد الخدمات .
٣. تقييم القيادة واداء الادارة .
٤. الموارد الاقتصادية والالتزام (المطابقة للأنظمة والقوانين والتعليمات) والموارد الصافية والتغيرات فيهم .

بناءً على ذلك فان خصائص التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الاعمال هي :

١. لا تهدف انشطتها إلى تحقيق ربح أو ما في حكمه .
٢. لا توجد حقوق ملكية يمكن تداولها (مثل الاسهم والسندات) .
٣. الخضوع للقيود القانونية أو الشروط الخاصة .
٤. إن عدم امكانية مقابلة الايرادات بالمصروفات على حسب فروع النشاط أو الوحدات المزولة له ، أدى إلى عمومية ايرادات الحكومية وعمومية مصروفاتها ، وان مقابلة الايرادات بالمصروفات تقوم على اساس سنوية كل منهما .
٥. مواردها يتم توفيرها من اشخاص أو جهات لا تتوقع الحصول على مقابل يوازي الموارد المساهم بها ، أو المكلفين برعايتها .

اما خصائص الوحدات الحكومية (التي هي موضوع البحث) ، فعلى الرغم من تباين حجم ونطاق هذه الوحدات ، الا أنها تتمتع بخصائص عامة تميزها عن التنظيمات في قطاع الاعمال :

١. **خدمة المواطنين** : تستهدف هذه الوحدات خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة . ولذلك يتم انشاء هذه الوحدات من الموارد السيادية للدولة .

* لمزيد من التفاصيل راجع : Jeter & Chaney , 2001 : 768-771

ففي العراق تُمول هذه الوحدات من موارد الثروة الطبيعية بصفة اساسية ثم من الضرائب المجبأة بصفة ثانوية ، اما في الولايات المتحدة الامريكية فان جميع المواطنين يساهمون في انشاء هذه الوحدات الحكومية عن طريق الضرائب التي تفرض عليهم . وعلى العكس من ذلك تنشأ التنظيمات في قطاع الاعمال بواسطة عدد محدود من الافراد وبناءً على اختيارهم ورغباتهم الشخصية .

٢. **ديمقراطية الادارة** : إن المقصود بديمقراطية الادارة* هي وجود آلية تسمح بتقبل النقد والافصاح الكافي عن المعلومات ، ولاشك أن ديمقراطية الادارة ينبغي أن تبدأ من الادارة العليا والتي لديها قدرة على احداث تغيير في المستويات الادارية الاخرى ، فضلاً عن كونها قدوة لهذه المستويات ، إلا أن ديمقراطية الادارة العليا قد لا تكون كافية وحدها لإحداث ديمقراطية في باقي المستويات الادارية والتي تكون قد جمدها البيروقراطية، حتى فقدت قدرتها على الاستجابة لاي نقد حتى وان تقبلته من الناحية النظرية . وقد تصل الحالة إلى فقد الوحدة الحكومية الاستجابة لاي اصلاحات ترد إليها في شكل تعليمات (احمد ، ٢٠٠٢ : ٣٢٦) .

إن غياب ديمقراطية الادارة في الوحدة الحكومية احد الاسباب الجوهرية في ضعف نظامها المحاسبي ، حتى لا يكون هناك اهتمام بجودة اداء الاعمال التي تقوم بها الوحدة الحكومية ومدى استفادة الجمهور من الخدمات المقدمة .

٣. **غياب دافع الربح بصفة عامة** : ان الوحدات الحكومية وهي تقدم خدماتها إلى المواطنين لا تسعى اصلاً لتحقيق الارباح ، وان إستحصلت بعض الوحدات مبالغ نظير الخدمات التي تقدمها مثل الماء والكهرباء فهذه المبالغ هي رمزية مقابل تكلفة الخدمات التي توفرها الوحدات الحكومية . وعلى العكس من ذلك تعمل تنظيمات قطاع الاعمال بدافع الربح بصفة اساسية .

٤. **الضرائب هي المصدر الرئيس للايراد** : تعد الضرائب والموارد السيادية الاخرى (مثل الثروات الطبيعية من نفط ومعادن ... الخ) هي المصدر الاساسي للايرادات في الوحدات الحكومية ، بينما الاموال المتولدة من المبيعات تعد المصدر الاساسي لايرادات تنظيمات قطاع الاعمال .

٥. **الخضوع للقواعد القانونية** : تخضع الوحدات الحكومية للقواعد القانونية بدرجة كبيرة، مثل اجراءات اعداد الموازنة العامة وربط وجباية الضرائب أو الحصول على القروض . وعلى الرغم من أن تنظيمات قطاع الاعمال تخضع للقواعد القانونية السائدة في الدولة بدرجة أو

* يقصد بالادارة المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي الحكومي .

باخرى ، إلا أن ذلك يتم في نطاق النظام العام من دون تأثير مباشر على العمليات المالية لهذه التنظيمات .

٦. **المسؤولية عن الموارد** : عند اعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية يتم التركيز على مدى الالتزام بالمسؤولية عن الموارد المتاحة لتلك الوحدات . ومع أن هناك قدراً من المسؤولية في تنظيمات قطاع الاعمال ، إلا أنها ليست على الدرجة نفسها الموجودة في الوحدات الحكومية (لارسن وموش ، ١٩٩٨ : ٨٨) .

٧. **صعوبة قياس الاهداف** : تعد المساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية أو التنمية الاقتصادية من الاهداف الرئيسية لنشوء الوحدات الحكومية ، ومع ذلك فهناك صعوبة في قياس الاهداف الفرعية للوحدات الحكومية ، وذلك نظراً لكون أنشطة الوحدة الحكومية في كثير من الحالات ليست ترجمة للاهداف أو لعدم تحديد اهداف الأنشطة الحكومية بدقة ووضوح، فتحديد الاهداف يعتبر الاساس الذي تقاس بموجبه النتائج ، فبدون اهداف محددة تتعدم امكانية قياس اداء الوحدات الحكومية ومستوى تنفيذ نشاطها ، فمثلاً قد تعرض وتقدم المستشفيات خدمات علاجية بمستوى معقول ، ولكنها مع ذلك لا تحدث اثراً ايجابياً في المجتمع ، نظراً لان انتفاء الحاجة إلى العلاج تتوقف على الوقاية ، كما هو الحال في برامج علاج البلهارزيا وغيرها من الاوبئة ، ويرجع ضعف أو غياب اثر الخدمات الصحية إلى غموض الهدف الذي تسعى اليه ، وتختلط في حالات كثيرة الوسائل مع الاهداف كما هو الحال عند التعبير عن اهداف وزارة الصحة بأنها زيادة عدد الأسرة بالمستشفيات ، رغم أن الحاجة إلى برامج للوقاية قد تكون اكثر تحقيقاً لاهداف وزارة الصحة والتي ينبغي صياغتها على أنها رفع المستوى الصحي للجمهور . فينبغي على النظام المحاسبي في الوحدة الحكومية أن يصبغ اهداف الادارة في شكل برامج وانشطة ووحدات للاداء ، لكن غموض الاهداف يدفع الادارة نحو اضعاف النظام المحاسبي ، لكي لا يسمح باظهار معلومات عن الاهداف والبرامج والانشطة ووحدات الاداء وبحيث لا يظهر سوء الادارة (احمد ، ٢٠٠٢ : ٣٢٧) .

٨. **غياب عامل المنافسة** : إن الوحدات الحكومية لا تواجه قوى تنافسية ، وانها تحصل على قدر كبير من إيراداتها إما اجباراً (Involuntarily) كما هو الحال عند فرض وجباية الضرائب أو تطوعاً (Voluntarily) كما هو الحال في الهبات ، فهذه الوحدات الحكومية

التي توفر الخدمات السيادية * والاجتماعية ** والبنى التحتية *** لا توجد فيها ثمة علاقة بين ما يدفعه الفرد من ضريبة وما يحصل عليه من خدمات لان تقرير وفرض الضرائب على الافراد يتم وفقاً لقدرتهم على الدفع ، بينما يتم حصولهم على الخدمات العامة وفقاً لحاجاتهم اليها . فضلاً عن أن ايرادات الثروة الطبيعية تسهم في تمويل قدر لا بأس به من الخدمات العامة ، اذ تختلف الاهمية النسبية لكل من موارد الثروة الطبيعية والضرائب من دولة إلى اخرى وفقاً لامكانيات كل دولة وظروفها الاقتصادية والاجتماعية. اما الوحدات الحكومية التي توفر منافع الكهرباء والماء والاتصالات فهي تحصل على مقابل مباشر من المستفيدين من هذه المنافع ، ومع ذلك لا يتوفر لهؤلاء المستفيدين في اغلب الاحوال مصادر بديلة للحصول على مثل هذه المنافع ، وحتى إن توافرت مصادر بديلة فهي لا تشكل قوة منافسة ، ولكنها تعد في بعض الاحوال طاقة مكتملة في حالة عجز الوحدات الحكومية عن الوفاء بكل احتياجات المجتمع . إن قيام الحكومات بتوفير هذا النوع من المنافع العامة يعد تغليباً للمصلحة العامة على المصلحة الخاصة المتمثلة في السعي نحو تحقيق الارباح ، فالأولى تتبلور في توفير هذه المنافع بتكلفتها وقد تتحمل الوحدات الحكومية خسائر نتيجة بيع المنفعة باقل من تكلفتها لاعتبارات اجتماعية ، ففي مثل هذه الحالة يتم سداد عجز هذه الوحدات من الموارد السيادية (السلطان وابو المكارم ، ١٩٩٠ : ٣٠) .

* الخدمات السيادية : مثل الدفاع والامن والعدالة والشؤون البلدية ويقتصر اداء هذه الخدمات على الوحدات الحكومية في معظم دول العالم .

** الخدمات الاجتماعية : مثل الرعاية الصحية والتعليمية وان هذه الخدمات يتم تأديتها بدون مقابل أو بمقابل رمزي من قبل الوحدات الحكومية .

*** خدمات البنى التحتية : مثل بناء الطرق والجسور والسدود واستصلاح الاراضي .

المبحث الثالث الإبلاغ المالي في المحاسبة الحكومية المعاصرة

بادئ ذي بدء ، ارتأى الباحث التعرف على الإبلاغ المالي في المحاسبة الحكومية المعاصرة من خلال الاجابة على التساؤلات الآتية :

- من هم مستخدمو الإبلاغ المالي الحكومي ؟
 - ما هي احتياجات مستخدمو الإبلاغ المالي الحكومي ؟
 - ما هي اغراض التقارير المالية الحكومية ؟
 - ما هي أهداف الإبلاغ المالي الحكومي ؟
- وصولاً إلى الاطار العام للمحاسبة الحكومية المعاصرة والإبلاغ المالي فيها .

١-٣-١ مستخدمو التقارير المالية الحكومية واحتياجاتهم

لقد اجرى مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة ومكتب المدقق العام في كندا ، في دراسة مشتركة لهما عام ١٩٨٦ مسحاً أسفر عن نتائج واضحة . وان CAS اعتمدت على هذه الدراسة كاحدى المصادر ، عندما قامت بتحديد مستخدمي التقارير المالية الحكومية في دراسة لهما والمعنونة "مستخدمي التقارير المالية الحكومية والمعلومات المالية التي تقدمها الحكومة" ، من خلال استبانة مسح المطورة من قبلها والمرسلة إلى ١٦٥ عضواً في INTOSAI ، فلقد طلب الاستبيان اراء الاعضاء عن مستخدمي التقارير المالية الحكومية وعن المعلومات المالية التي تقدم حالياً من قبل الحكومات ، ولقد تمت الاجابة على الاستبانة من قبل ٩٣ عضواً كان العراق من ضمنهم .

وبهذا حددت لجنة CAS خمس فئات هم مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقرير دراستها هذه وفي البيان رقم (١) المحتويين في وثيقة اطار معايير المحاسبة الصادرة سنة ١٩٩٥ . ان الفئات الخمسة لمستخدمي التقارير المالية الحكومية هم :

١ . **السياسيون وكادرهم الوظيفي** : السياسيون هم اولئك الذين تم انتخابهم من قبل المواطنين ليخدموا في التشريع (الهيئة أو السلطة التشريعية) ، وكادر الموظفين يضم الوكلاء الوسيطين الذين يقدمون الخدمات للساسنة ، مثل الكادر الوظيفي التشريعي

- والباحثين المساعدين للسلاسة المنفردين أو للجان التشريعية أو الهيئة التشريعية نفسها .
٢. **المقرضون** : تشمل هذه المجموعة خبراء حكوميين من المحللين الذين يتم استخدامهم من قبل المصارف التجارية ، والمتعاملين بالسندات وشركات الائتمان ووكالات تقيم السندات ، فكل هذه الجهات تهتم باقراض الاموال إلى الحكومة .
٣. **الاقتصاديون** : اولئك الذين لهم علاقة بدور الحكومة في محتوى الاقتصاد ككل ، فتشمل هذه المجموعة الاقتصاديين * . في الحكومة ومعاهد البحث والهيئات الاستشارية الخاصة والمؤسسات الاكاديمية والجهات ذات العلاقة واولئك العاملين في مجال توليد الاحصائيات الاقتصادية (نظام الحسابات القومية) .
٤. **محللو السياسة وجماعات المصلحة الخاصة** : محللو السياسة تشمل محلي السياسة الذين يعملون بصورة رئيسة في الجامعات والمنظمات البحثية غير الربحية . اما جماعات المصلحة الخاصة فتشمل محلي الحكومة الذين يعملون في المنظمات التي تمثل مجموعة مصالح محددة في المجتمع ،مثل القوى العاملة أو المستهلكين أو الاطباء أو الجامعات .
٥. **وسائل الاعلام والجمهور** : تتألف وسائل الاعلام من الصحفيين الذين يعملون للصحف والخدمات السلوكية والتلفزيون والراديو ، فضلاً عن الشبكة الدولية لخدمات المعلوماتية (الانترنت) ، والمراسلين الصحفيين وكتاب الاعمدة وكتاب الافتتاحيات ، وتضم هذه الفئة ايضاً الجمهور .
- ان الجدول الآتي يوضح حاجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية :

* المقصود هنا بالاقتصاديين علماء الاقتصاد .

(٦) الجدول

مستخدمو التقارير المالية الحكومية وحاجاتهم *

وسائل الاعلام والجمهور	محلي السياسة وجماعات المصلحة الخاصة	الاقتصاديين	المقرضين	السياسيين وكادرهم الوظيفي	فئات المستخدمين
					حاجات المستخدمين
×	×	×	×	×	الحاجة لتقرير سنوي
×	×	×	ملخص اجمالي مضغوط	×	التحقيق من الموجودات الملموسة
×	×	×	اراء منقسمة	×	الحسابات الحكومية الواسعة المكثفة (ومن ضمنها المؤسسات)
×	-	×	×	×	الالتزامات التأمينية لمعاشات تقاعد الموظفين
×	×	×	×	×	الالتزام التأميني على البرامج الاجتماعية المستمرة
-	-	×	×	-	التقرير عن مخزون الحكومة من الذهب
×	-	-	×	متناقض	الاستحقاق لضرائب الإيرادات
×	×	×	×	×	مصروفات الضرائب
×	×	×	×	×	نتائج الميزانية مقارنة بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة في الموازنة
×	×	×	×	×	وقتيّة التقرير (أو تقديم التقرير في الوقت المناسب)
×	التركيز على الثبات	×	لا يفضلون	التحذير من ذلك	التعديلات حسب التضخم
يجب ان تعرض في شكل مصطلحات بمقاييس مختلفة	يعتبر الوضوح والثبات شيئاً أساسياً	يفضلون استخدام مقاييس عدة	يفضلون استخدام مقاييس عدة	يفضلون استخدام مقاييس عدة	عمليات قياس العجز
التركيز على القيمة السوقية والاقتصادية	التركيز على القيمة السوقية والاقتصادية	-	×	-	تأمين الموجودات
×	×	×	×	×	معلومات الاداء
×	×	×	ولكن مع (التحفظ)	(ولكن ليست جزءاً من القائمة المالية السنوية)	معلومات غير اجمالية
التركيز على التفاصيل المهمة	حسب البرنامج والمنطقة	×	يفضلون المعلومات الاجمالية	×	معلومات عن الأساسيين النقدي والاستحقاق
الحاجة للاتنين معاً	الحاجة للاتنين معاً	الحاجة للاتنين معاً	النقدي	النقدي	

* الجدول مقتبس بتصرف من الباحث : (بريمكاند ، ١٩٩٩ ، ٢٠١-٢٠٢) نقلاً عن :

(United States, General Accounting Office and Canada, Office of The Auditor General, 1986) .

إن كل فئة من هذه المجاميع (أو الفئات) لها اهتمامات بنوعية المعلومات التي يحتاجونها وقد تختلف فئة مع فئة أخرى طالما أن أهدافهم متباينة (مصطفى ، ١٩٨١ : ١٢٣) ، ولكنهم جميعاً يشتركون في الحاجة إلى التقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية والمعلومات المالية التي تقدمها الحكومة لما لها من أهمية كبرى لكل منهم .

١-٣-٢ اغراض التقارير المالية الحكومية

تسعى التقارير المالية في الوحدات الحكومية إلى تحقيق عدة اغراض أهمها (حمودي ، ١٩٨٩ : ١٦٦) :

١. تحقيق اغراض الرقابة والمتابعة على مختلف المستويات .
٢. توفير البيانات اللازمة لمختلف الجهات .
٣. ربط حسابات الوحدة الحكومية بالحسابات القومية الخاصة وبخاصة انه يتردد في الفكر المحاسبي ضرورة اعتبار الحكومة عاملاً خامساً من عوامل الانتاج .
٤. أن التقارير المالية وسيلة اتصال بين مستويات الإدارة الحكومية .
٥. أن التقارير المالية وسيلة للافصاح عن كفاءة اداء الإدارة الحكومية .
٦. خلق الثقة بين الإدارة الحكومية وعمالها (المواطنين) .

فضلاً عن هذه الاغراض فان التقارير المالية تزود معلومات عن خطط الحكومة والاداء والمطابقة للسلطات المناسبة (IFACpSC, Study 1, 1993) ، وان التقارير المالية تمكن من القيام بالمساءلة (Accountability) ، لان التقرير يربط كل المعلومات معاً بعرض واضح ودقيق لمساعدة المستخدمين لاجراء تقييمات عن علم حول الوحدة المبلغة (INTOSAI, 2001) ، وذلك من خلال اطلاع المواطنين على التقارير المالية والتي تمثل تقارير مسؤولية للوحدة الحكومية تجاه المواطنين ليقوموا التقدم الذي احرزته الوحدة على طريق تحقيق أهدافها ، وكذلك فان التقارير تقدم مسؤولية الوحدة الحكومية عن الموارد الموكلة لها وادارتها .

١-٣-٣ أهداف الإبلاغ المالي الحكومي

قامت لجنة CAS بتعريف هدف الإبلاغ الشامل هو (INTOSAI, 2001: 2) :
(إلى الحد الذي يكون فيه عملياً تجهيز المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها) ، ويتضمن هؤلاء المستخدمين على التمويل الوطني والدولي وتصنيف الوحدات ، الامر الذي يتطلب معايير عالية من إبلاغ المساءلة .

ويعتقد الباحث ان CAS اعتمدت في صياغة هذا التعريف على الهدف الشامل للتقارير المالية الا وهو توفير المساءلة Accountability ، التي اشتقت من كلمة Accountable وتعني "مسؤول (أي عرضة للمحاسبة) أو ممكن تفسيره أو تعليقه أي ان تكون ملزماً بتفسير أفعال الشخص وان تبرر ما يفعله" (البعليكي ، ٢٠٠٤ : ٢٣) .

وعلى ذلك ، فقد حددت لجنة CAS أهداف الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية في البيان رقم (٢) عام ١٩٩٥ (13-16 : 1999 , INTOSAI) :

١. تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها .

اذ ان الإبلاغ المالي من قبل الحكومة لا يعد غاية بحد ذاتها ، بل انه وسيلة لإيصال المعلومات المالية عن الحكومة وأنشطتها إلى المواطنين الذين يحتاجونها .

٢. مساعدة المستخدمين على فهم حجم وطبيعة الوحدة الحكومية ونطاق أنشطتها ووضعها المالي .

فان الاقتصاديين والمحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة ووسائل الإعلام والجمهور يحاولون ان يفهموا حجم ونطاق أنشطة الوحدة الحكومية والحكومة ككل .

٣. مساعدة المستخدمين على فهم وتنبؤ كيف أن الحكومة تمويل أنشطتها .

ان المقرضين يتنبؤون بالمتطلبات النقدية الحكومية واسعار الفائدة .

٤. مساعدة المستخدمين على فهم وتنبؤ نتائج الأنشطة الحكومية .

ان مجموعات عدة من المواطنين يحاولون أن يفهموا ويتنبؤوا بنتائج النشاط الحكومي، فالمقرضون يتنبؤون بمعدلات الفائدة ويقدررون الآفاق الاقتصادية للصناعات والشركات ، والاقتصاديون يجرون تنبؤات للاقتصاد ويدرسون نتائج اثر التدخل الحكومي على الاسواق الائتمانية ، اضافةً إلى المحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة الذين يدرسون تأثير الضرائب على الافراد والشركات ، فهذه الفئة الاخيرة ووسائل الاعلام والجمهور يدرسون اثر النشاط الحكومي على الازواضع الاجتماعية والاقتصادية ويقدررون الخيارات السياسية المتاحة للحكومة .

٥. مساعدة المستخدمين على تحديد فيما اذا قد فعلت الحكومة ما قالت ستفعله وتكاليف أنشطتها .

ان وسائل الاعلام والجمهور تقوم بمقارنة ما فعلته الحكومة مع ما قالت ستفعله ، وان هذه المقارنات يتم اجراؤها من قبل السياسيين ايضا خلال الخطب والمناقشات في الهيئة التشريعية. ان الاقتصاديين والمحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة ووسائل الاعلام والجمهور يحلون ويدرسون تكاليف وتفاصيل الأنشطة الحكومية وتخصيص الموارد الحكومية إلى انواع مختلفة من الاستخدامات .

ولقد حدد GASB أهداف الإبلاغ المالي في بيان المفاهيم رقم (١) بعنوان "Objectives of Financial Reporting" الصادر منه في ايار عام ١٩٨٧ بثلاثة أهداف رئيسة هي :

(www.Rutgers/edu/accounting/raw/gasb/st/concepts/gconsum1.htm):

١. يجب أن يساعد الإبلاغ المالي في انجاز الواجبات الحكومية وجعله فيما بعد قابل للمساءلة من قبل الجمهور ، وكذلك يجب أن يُمكن المستخدمين من اجراء تلك المساءلة وذلك من خلال :

أ . تقديم المعلومات لتحديد هل أن ايرادات السنة الحالية كانت كافية للدفع لقاء خدمات السنة الحالية .

ب. توضيح ما اذا كانت الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها وفقاً لموازنة الوحدة المعتمدة قانوناً ، وتوضيح المطابقة للمتطلبات القانونية أو التعاقدية الاخرى ذات العلاقة حالياً.

ج. تقديم معلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم جهود الخدمة والتكاليف والانجازات للوحدة الحكومية .

٢. يجب أن يساعد الإبلاغ المالي المستخدمين في تقييم نتائج العمليات السنوية للوحدة الحكومية ، وذلك من خلال :

أ . تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الموارد المالية .

ب. تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة الحكومية لانشطتها وكيفية مقابلة احتياجاتها النقدية.

ج. تقديم المعلومات الضرورية لتحديد ما اذا كان وضعها المالي قد تحسن ام انحرف نتيجة لعمليات السنة المالية .

٣. يجب أن يساعد الإبلاغ المالي المستخدمين في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تجهزها الوحدة الحكومية ومقدرتها على مواجهة التزاماتها في تاريخ استحقاقها ، وذلك من خلال :

أ . تقديم معلومات عن وضعها المالي وحالتها .

ب. تقديم معلومات عن مواردها المادية ومواردها غير المالية الاخرى التي يمكن الاستفادة منها

إلى ما بعد السنة الحالية ، بما فيها المعلومات التي يمكن أن تستخدم لتقييم المنافع

والخدمات المحتملة لهذه الموارد .

ج. الافصاح عن القيود القانونية والتعاقدية على الموارد وخطر الخسارة المحتملة للموارد .

ويمكن للباحث من تقديم اطار عام للمحاسبة الحكومية المعاصرة والإبلاغ المالي فيها

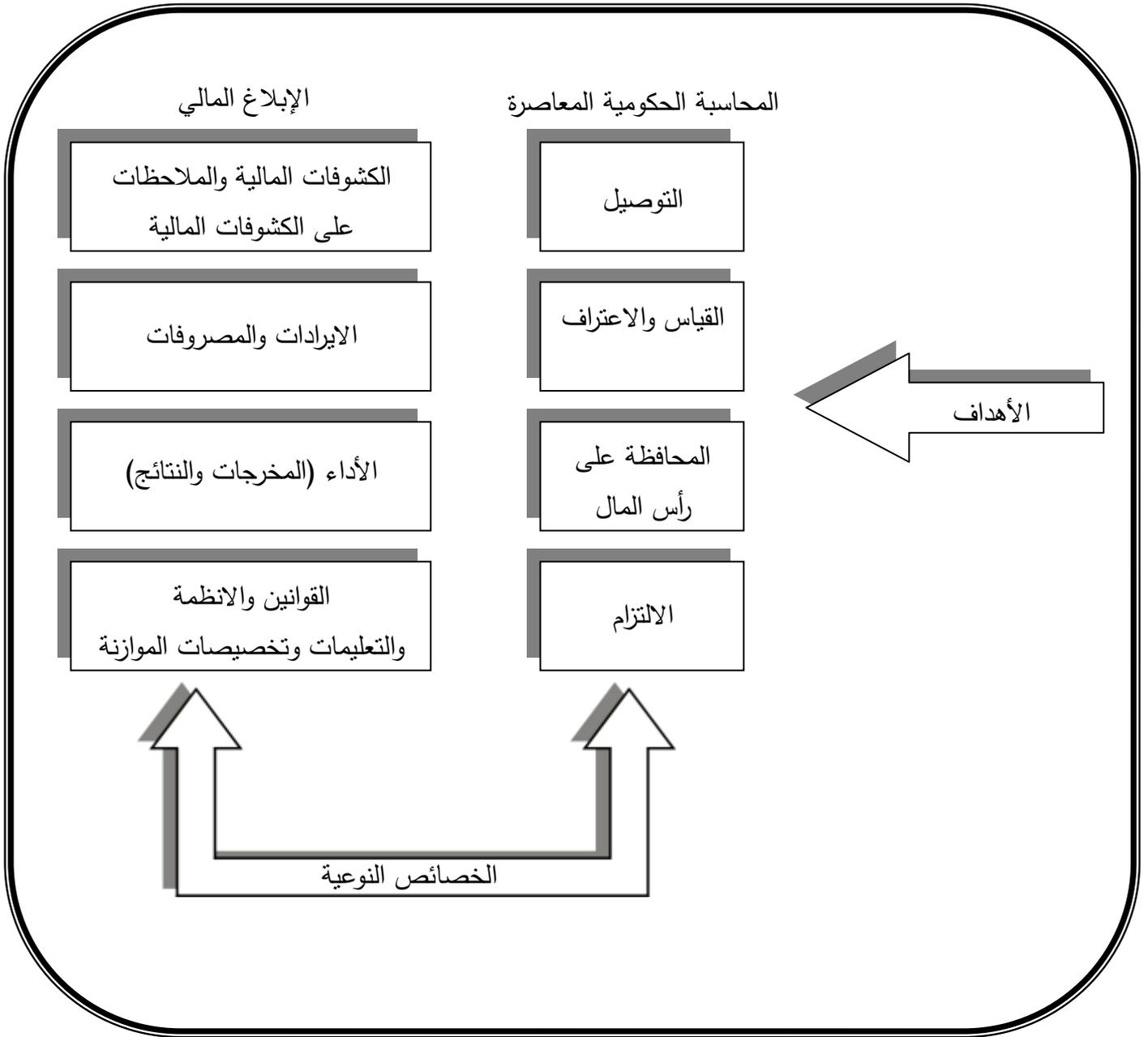
(الشكل ١) . كمحاولة من الباحث في توضيح تأثير تطور المحاسبة الحكومية على الإبلاغ

المالي الصادر من الوحدات الحكومية . اذ ان تغير المحاسبة الحكومية وعصرنتها

Modernism مع تغير حاجات المستخدمين وفقاً للمستجدات التي تطرأ في المجتمع المحيط لتحقيق أهداف الإبلاغ المالي الذي يؤدي بدوره إلى تفعيل دور المحاسبة الحكومية في كل الاتجاهات في المجتمع .

فالشكل (١) يبين ان أهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة تتحقق من خلال وظائفها المتمثلة في الإلتزام ، المحافظة على رأس المال ، القياس والاعتراف ، التوصيل وبتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المالية المقدمة في الكشوفات والتقارير المالية الحكومية .

ان التوصيل يتم من خلال الإبلاغ المالي الذي تقدمه الوحدات الحكومية في تقاريرها المالية السنوية المنشورة والمحتوية على الكشوفات المالية ذات الغرض العام والملاحظات على هذه الكشوفات ، فضلاً عن مقدمة لهذه الكشوفات التي تتمثل بمناقشة وتحليل الإدارة MD&A (سيتم تناوله في المبحث الثاني من الفصل الثالث) ، وكذلك يحتوي التقرير على الجداول الاحصائية التوضيحية على أنشطة الوحدة عن السنة المنصرمة ، والاعتراف والقياس يكونان من خلال تركيز القياس والاساس المحاسبي المتبع والملائم للمحاسبة الحكومية المعاصرة ، وذلك للوصول إلى نتائج الاداء المتمثلة بانجازات الوحدة (المعبر عنها بالمخرجات Outputs و/أو النتائج Outcomes) التي وجدت من اجل تحقيقها من خلال البرامج والانشطة التي تقوم بها وذلك بالمحافظة على رأس المال وتحقيق أهدافها ، ويتم ذلك من خلال الإلتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات الصادرة من الجهات التشريعية والجهات العليا في السلطة التنفيذية ووفقاً لما هو مخصص في الموازنة السنوية المعتمدة .



الشكل (١)

الاطار العام للمحاسبة الحكومية المعاصرة والإبلاغ المالي فيها *

* الشكل من اعداد الباحث .

الجدول (٧)

مدى التوافق في آراء العينة بحسب شهادتهم (أكاديميين ومهنيين)

الفروق	χ^2	المهنيين (٢٢)			الأكاديميين (٣٨)			الرمز
		%	S.D	ح.د	%	S.D	ح.د	
N/S	٠,٤	٧٠,٩	٠,٩٦	٣,٥٤	٧٣,٧	٠,٩٨	٣,٧٣	X1
N/S	١,٧	٦٣,٦	١,٢٩	٣,١٨	٥٥,٨	١,١٦	٢,٧٨	X2
N/S	٢	٨٩,١	٠,٦٧	٤,٤٥	٨٣,٢	٠,٧٨	٤,١٨	X3
N/S	٠,٢	٧٥,٤	١,١١	٣,٧٧	٧٩,٥	٠,٨٨	٣,٩٧	X4
S	٤,٧	٨٢,٧	٠,٥٦	٤,١٣	٨٩,٥	٠,٦٨	٤,٤٧	X5
N/S	٠,١	٨٩,١	٠,٥٩	٤,٤٥	٨٦,٣	٠,٨٠	٤,٣١	X6
N/S	٣,٥	٧٣,٦	١,٠٤	٣,٦٨	٨٣,٧	٠,٨٣	٤,١٨	X7
N/S	٠	٦٦,٣	١,٠٨	٣,٣١	٦٤,٧	٠,٩٧	٣,٢٣	X8
		76.34	0.91	3.81	٧٧	0.89	3.86	المعدل العام
N/S	٠	٦٣,٦	١,٢٥	٣,١٨	٧٤,٧	٠,٨٥	٣,٢٣	X9
N/S	٠	٦١,٨	١,١٩	٣,٠٩	٦٣,٨	٠,٨٦	٣,١٨	X10
N/S	٠	٧٠,٩	١,١٠	٣,٥٤	71.1	٠,٩٢	٣,٥٥	X11
N/S	٠,١	٦٤,٥	١,١٥	٣,٢٢	٦٧,٩	٠,٨٥	٣,٣٩	X12
N/S	١,١	٧٥,٤	٠,٩٢	٣,٧٧	٧٠	٠,٨٩	٣,٥٠	X13
N/S	٠	٦٨,١	١,٠٥	٣,٤٠	٧٠	٠,٧٩	٣,٥٠	X14
N/S	٠	٧١,٨	١,١٨	٣,٥٩	٧١,٦	٠,٨٨	٣,٥٧	X15
N/S	٠	٦٣,٦	١,٢٩	٣,١٨	٦٣,٧	٠,٨٦	٣,١٨	X16
N/S	٠,٣	٧٢,٧	١,١٧	٣,٦٣	٧٠	٠,٨٦	٣,٥٠	X17
N/S	١	٧٠,٩	١,١٤	٣,٥٤	٦٥,٨	٠,٨٠	٣,٢٨	X18
N/S	٠,١	٦٩,١	١,٢٢	3.45	٦٧,٩	٠,٩٤	٣,٣٩	X19
N/S	١,٧	٥٤,٥	١,١٦	٢,٧٢	٦١,٦	٠,٧٤	٣,٠٧	X20
S	١١,٨	٤٨,١	٠,٩٠	٢,٤٠	٦٨,٤	١,٠٠	٣,٤٢	X21

N/S	١,٨	٦٩,١	٠,٩٦	3.45	٧٥,٧	٠,٩٣	٣,٧٨	X22
		66.01	1.12	3.30	68.69	0.87	3.40	المعدل العام
N/S	٠	٨٠	١,٠٢	٤	٨٢,١	٠,٨٩	٤,١٠	X23
N/S	٠,٤	٨٤,٥	٠,٦٨	٤,٢٢	٨٦,٨	٠,٦٦	٤,٣٤	X24
N/S	٢,٢	٦٠	٠,٨١	٣	٥٤,٢	١,٠٣	٢,٧١	X25
N/S	٠,١	٥٩,١	٠,٧٨	٢,٩٥	56.8	١,٠٧	٢,٨٤	X26
N/S	٠,٤	٤٦,٣	٠,٨٣	٢,٣١	٤٣,٧	٠,٩٨	٢,١٨	X27
N/S	٣,٢	٤٩,١	٠,٩٦	٢,٤٥	٤٠	٠,٩٠	٢,٠٠	X28
N/S	٠	٤٦,٣	٠,٩٤	٢,٣١	٤٥,٢	٠,٩٧	٢,٢٦	X29
N/S	٠	٤٠	٠,٨٧	٢	٤٠,٥	٠,٨٢	٢,٠٢	X30
N/S	٠	٤٤,٥	٠,٩٢	٢,٢٢	٤٤,٧	٠,٩٧	٢,٢٣	X31
N/S	٠	٤٠	٠,٩٧	٢	٣٩,٥	٠,٨٨	١,٩٧	X32
		54.98	0.87	2.75	53.43	0.92	2.67	المعدل العام
N/S	٠	٧٣,٦	١,٠٤	٣,٦٨	٧٦,٣	٠,٩٨	٣,٨١	X33
N/S	٣,٢	62.7	١,٢٠	٣,١٣	٧٤,٢	١,٠٨	٣,٧١	X34
N/S	٣,٤	٦١,٨	١,٣٧	٣,٠٩	٧٥,٣	١,١٠	٣,٧٦	X35
N/S	٢,٩	٥٨,١	١,٣٧	٢,٩٠	٧٠,٥	١,١٣	٣,٥٢	X36
N/S	٠,٣	٧٥,٤	١,٠٦	٣,٧٧	٧٩,٥	٠,٨٢	٣,٩٧	X37
N/S	٠	٨٠,٩	٠,٨٧	٤,٠٤	٨١,١	٠,٨	٣,٠٥	X38
		67.25	1.15	3.44	69.43	0.99	3.64	المعدل العام
N/S	٠,٣	٧٣,٦	١,٠٤	٣,٦٨	٧٢,١	٠,٨٥	٣,٦٠	X39
N/S	٠,٩	٥٥,٤	١,١٠	٢,٧٧	٦٠,٥	٠,٩٤	٣,٠٢	X40
N/S	٣,٦	٧٩,١	٠,٧٨	٣,٩٥	٦٩,٤	٠,٨٩	٣,٤٧	X41
		69.37	0.97	3.47	67.33	0.89	3.36	المعدل العام
N/S	٠,٣	٨١,٨	٠,٨١	٤,٠٩	٨٠	٠,٨٠	٤,٠٠	X42
N/S	٠	٧٩,١	٠,٨٤	٣,٩٥	٨٠,٥	٠,٧٥	٤,٠٢	X43
N/S	٠,١	٧٠	١,١٨	٣,٥٠	٦٩,٥	٠,٩٥	٣,٤٧	X44

N/S	٠,٢	٨٣,٦	٠,٨٥	٤,١٨	٨٦,٨	٠,٥٨	٤,٣٤	X45
N/S	٠,١	٨٢,٧	٠,٩٤	٤,١٣	٨٢,١	٠,٨٣	٤,١٠	X46
		79.44	0.92	3.97	79.76	0.78	3.79	المعدل العام
N/S	٠	٨٩,١	٠,٥٠	٤,٤٥	٨٧,٩	٠,٥٩	٤,٣٩	X47
N/S	٠	٨٨,٢	٠,٥٠	٤,٤	٨٧,٣	٠,٦٣	٤,٣٦	X48
N/S	٠,٢	٨٥,٤	٠,٧٠	٤,٢٧	٨٧,٣	٠,٦٣	٤,٣٦	X49
N/S	٠	٨٦,٤	٠,٥٦	٤,٣١	٨٦,٨	٠,٥٣	٤,٣٤	X50
N/S	٠,١	٨٦,٤	٠,٦٤	٤,٣١	٨٥,٢	٠,٦٠	٤,٢٦	X51
N/S	٠,٨	٨١,٨	٠,٩٢	٤,٠٩	٨٦,٨	٠,٥٨	٤,٣٤	X52
		86.17	0.64	4.31	86.88	0.59	4.35	المعدل العام
N/S	٠,١	٨٤,٦	٠,٩٢	٤,٢٢	٨٧,٣	٠,٦٣	٤,٣٦	X53
N/S	٠,٥	٨٠,٩	٠,٩٩	٤,٠٤	٨٥,٧	٠,٦٥	٤,٢٨	X54
N/S	٠	٨٠,٩	٠,٩٥	٤,٠٤	٨٢,١	٠,٧٩	٤,١٠	X55
N/S	٠,٧	٨٤,٦	٠,٧٥	٤,٢٢	٨٠,٥	٠,٨٥	٤,٠٢	X56
N/S	١	٨٣,٦	٠,٨٥	٤,١٨	٧٨,٤	٠,٩٤	٤,٩٢	X57
N/S	٠	٨٣,٦	٠,٧٩	٤,١٨	٨٢,٦	٠,٧٤	٤,١٣	X58
N/S	٠	٨٢,٧	٠,٧٧	٤,١٣	٨٣,٦	٠,٧٦	٤,١٨	X59
N/S	٠	٨٥,٥	٠,٧٠	٤,٢٧	٨٥,٨	٠,٦٩	٤,٢٨	X60
		83.26	0.84	4.16	83.24	0.76	4.28	المعدل العام

المبحث الاول واقع الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية

الجامعة هي مدارات الحياة والامل ، لأنها تملك القدرة على رسم ملامح التغيير إلى الافضل ، والطريق إلى ذلك في تكوين الانسان الذي يحمل ملامح امته ، ويجسد قيم شخصية قوميته ، ويحافظ على خصائص ثقافته الوطنية .

فدور الجامعة لا يقتصر على اعداد الشباب علمياً وتأهيلهم لاداء دورهم في خدمة المجتمع الذي يعيشون فيه فحسب ، بل يتخطى ذلك إلى خدمة المجتمع بطريق مباشر ، وذلك بدراسة وتحليل الثروات الطبيعية للكشف عن كنوزها ، ودراسة الظواهر الاجتماعية لتقويمها، واعداد القوى العاملة ، والمساهمة في التنمية الاقتصادية ، واعداد البحوث العلمية لحل مشكلات المجتمع وارتباطها بمراكز البحوث ، وغير ذلك من الأمور التي تحدد في مجموعها رسالة الجامعة (الصباب، ١٩٧٦ : ٢٨-٤٧) .

٢-١-١ أهمية الجامعات في تنمية ورقي المجتمعات

تعد الجامعات في الدول النامية (ومنها العراق) واحدة من المؤسسات الريادية المسؤولة في المجتمع عن تقليص الفجوة وتحجيم مصاعب وتحديات التنمية ، اذ أن الجامعات تعد الظهير الرئيس لكل المؤسسات التنموية في المجتمع ، فهي تتميز عن تلك بثلاثية الابعاد في دورها التنموي الريادي كالاتي (حسن ومحمود، ٢٠٠١ : ١٣١) :

اولا : (البعد التعليمي) كونها المسؤولة عن اعداد الاجيال المستقبلية التي تسهم وتقود الانشطة التنموية .

ثانيا : (البعد التطبيقي) كونها المسؤولة عن دراسة مصاعب وتحديات الفعل التنموي وايجاد المعالجات التنموية والحد من سلبياتها .

ثالثا : (البعد العلمي) كونها المسؤولة عن نقل المعرفة العلمية والتقنية وتوطينها وتكييفها لصالح المجتمع ، وهذه المسؤولية معقدة تواجه الجامعات من جوانب متعددة بالنسبة لدورها المتصل بالحقائق بالتقدم العلمي والتكنولوجي السريع ، وهي مسؤولية تتمثل في الاطوار الآتية (غانم ، ٢٠٠٠ : ٢٥٣) :

١ . نقل التكنولوجيا المعاصرة ، والاعداد اللازم والتخطيط السليم لتحقيق عائد مقبول لعملية تعد في حد ذاتها استثماراً ضخماً .

٢. تطوير ما ينقل من انماط التكنولوجيا ، حتى تتواءم مع مقتضيات التنمية الاقتصادية والاجتماعية واهدافها .
٣. ابداع تطور علمي وتكنولوجي ينبع من ذات المجتمع ويتلاءم مع طبيعته واحتياجاته على المدى القصير .
ويعد التطور العلمي والتكنولوجي مقياساً لقوة الأمم وتقدمها .
وان الجامعات في جميع دول العالم تعد حرم أمن ، وهي مصانة وارفح واصفى مصادر المجتمع التي ترفده بافضل القوى والطاقات البشرية وعليها مسؤوليات تحقيق أهداف التعليم العالمي والبحث العلمي ، والتي اهمها * :
١. احداث تغيير نوعي في الحركة العلمية والتعليم العالي ينهض بهما وبجميع مؤسساتهما واجهزتهما باستمرار إلى مستوى العصر العلمي والفني والتكنولوجي .
٢. تحقيق الانسجام والتكامل بين مناهج واهداف الحركة العلمية والتعليم العالي وبين المخططات العامة للدولة في شتى مرافقها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .
٣. اعداد جيل متحرر من الجهل والخوف والتخلف قوي في بنيته وشخصيته واخلاقه يعي تراث امته الحضاري ويعتز به وبوطنه وشعبه .
٤. اعداد العلماء والمفكرين والاساتذة الجامعيين والمدرسين والخبراء والمختصين من ابناء الوطن ، لإملاء الاطارات التربوية والثقافية والفنية .
٥. تأمين الحصانة العلمية للمفكرين والعلماء والباحثين ودعم وتشجيع الجمعيات العلمية في البلاد ومددها بالمعونات المالية والفنية التي توفر لها سبل التطور والنماء .
٦. العمل على تحقيق التطور المتوازن باستمرار بين تقدم العلوم النظرية وبين ما يقتضيه ذلك من توسع وتطوير في العلوم والتجارب والممارسات التطبيقية (العبيدي ، ١٩٩٥ : ٣٤٧).
٧. العمل على رفد مؤسسات وشركات ومصالح المجتمع الاقتصادية الانتاجية والخدمية وكذلك الاجتماعية وغيرها بالخبرة والمشورة ، في سبيل رفع انتاجيتها العادية وتحسين مستوى ادائها بما يخدم المجتمع وتقدمه بإطراد (العبيدي ، ١٩٩٥ : ٣٤٧) .
٨. العناية بالبحث العلمي ورعاية وتشجيع ودعم مواهب الابداع والابتكار .
٩. استمرار تقديم الخدمات العلمية عن طريق تطوير وتنمية اساليب التعليم المستمر ودوراته والمتخصصة والعالية المستوى منها .

* الوقائع العراقية ، قانون التعليم العالي والبحث العلمي رقم ٤٠ لسنة ١٩٨٨ ، العدد ٣١٩٦ في ٤/٤/١٩٨٨ ،
والقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٨٣ والقانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٧٠ .

٢-١-٢ الأسباب التي دعت إلى اختيار الجامعات الحكومية العراقية

إن الجامعات الحكومية لما لها من دور في خدمة المجتمع العراقي واهميتها في انتاج العقول المفكرة وتهيئته الكوادر البشرية للعمل في كل حقول المجتمع وبكافة مجالاته، وفضلاً عن ما ذكر اعلاه لمدى اهمية الجامعات في تطور الامم وتنمية مجتمعاتها وصلتها به، كان السبب الرئيس وراء اختيار الجامعات الحكومية العراقية من قبل الباحث ، اما الاسباب الاخرى فهي :

١. تتمتع هذه الجامعات الحكومية بنوع من الاستقلال المالي الذي غالباً ما يكون عن طريق اعطاء مجالسها وكلياتها أو اقسامها العلمية الحرية التامة في تخطيط مواردها المالية وانفاقها بصورة تتوافق تماماً مع خططها العلمية والتعليمية * .
٢. لهذه الجامعات الحكومية الحق في الإبلاغ المالي ، من خلال التقرير المالي السنوي الصادر عنها والمحتوي على قائمة المركز المالي والحساب الختامي لتنفيذ الموازنة وكشف التدفقات النقدية .
٣. تطبق هذه الجامعات الحكومية النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المعتمد في قواعده واسسه على قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ ، والمعتمدة في تمويلها على التمويل المركزي بموجب قانون الموازنة العامة للدولة المعتمدة (الملحق رقم (١) من القانون ذي الرقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥) .

٢-١-٣ طبيعة الإبلاغ المالي في جامعة الموصل

بدايةً ، تأسست جامعة الموصل في ١٩٦٣ ** ، احدى التنظيمات الحكومية الهادفة إلى تقديم الخدمات التعليمية بدون مقابل معتمدة في تمويلها بالدرجة الاولى على ما يخصص لها من اموال ضمن الموازنة العامة للدولة ، فضلاً عن بعض الموارد المالية الاضافية لتقليل الاعتماد على التمويل المركزي والتي خلقت في زمن الحصار على قطرنا ، وذلك بزيادة انشطتها وتوسعها من خلال فتح الدراسات المسائية لبعض الاختصاصات مقابل اجور مناسبة لتحقيق ايرادات مالية للجامعة ، اذ بلغ عدد الاقسام المسائية المفتوحة للعام الدراسي ٢٠٠٣-٢٠٠٤ خمسة عشر قسماً *** ، واعطي للجامعة حرية التصرف بها ، وقد سمحت

* نجد ذلك بصورة واضحة في نصوص القوانين الخاصة بالتعليم العالي والبحث العلمي .

** جامعة الموصل ، قسم التخطيط والمعلوماتية ، (ملف تقويم الاداء الجامعي لعام ٢٠٠١-٢٠٠٢) ، غير منشور .

*** جامعة الموصل ، قسم التخطيط والمعلوماتية ، ملفات احصائية .

القوانين بإنشاء شعبة الإيرادات العرضية* في رئاسة الجامعة لتنظيم استلام هذه الإيرادات واستخدامها في مواجهة نفقات الجامعة التي استبدلت بصندوق التعليم العالي**، وكذلك فتح مكاتب الخدمات العلمية والاستشارية إذ تم تخصيص حصة للجامعة (المادة ١٠/ ثانياً من القانون ذي الرقم ٧ لسنة ١٩٩٧)، فقد بلغ عددها في سنة ٢٠٠٤ أحد عشر مكتباً***.

لقد حدد الباحثون أهم مراحل التطور التاريخي في تطبيق النظم المحاسبية بجامعة الموصل هي (دلال باشي، ١٩٩٧ : ٤٣-٤٥)، (الليلة، ٢٠٠٢ : ٦٨-٧٠) :
المرحلة الأولى : بدأت بصدور قانون جامعة الموصل ذي الرقم ١٤ لسنة ١٩٦٧، والذي أصبحت الجامعة بموجبه كيان مستقل بدأت بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي .

المرحلة الثانية : بدأت هذه المرحلة في عام ١٩٨٠ عندما طبقت الجامعة النظام المحاسبي الموحد .

المرحلة الثالثة : بدأت هذه المرحلة في عام ١٩٨٧ عندما طبقت النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بصدور قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة ذي الرقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ .

المرحلة الرابعة : تكمن أهمية هذه المرحلة بصدور الدليل المحاسبي لحسابات الدولة بموجب المنشور رقم (١٣) في ٢٠٠٠/٥/٣١ من دائرة المحاسبة في وزارة المالية وتطبيقه بدءاً من ٢٠٠١/١/١، إذ أعد هذا الدليل من أجل توفير البيانات المالية والمحاسبية في مواعيدها المحددة لخدمة المخطط والرقيب ومتخذ القرار، ولضمان السيطرة على حقوق والتزامات الوحدة المحاسبية وقياس نتيجة نشاطها من فائض أو عجز ومركزها المالي، فضلاً عن اظهار الالتزامات المتقابلة للوحدة وعلاقتها مع الجهات الاخرى . وقد سعى الدليل إلى تكامل الدورة المحاسبية من خلال تدوير الحسابات بين السنوات المالية، والذي تطلب اجراء قيد افتتاحي والغاء حساب الرصيد النقدي المدور، والذي كان يظهر نتيجة تدوير الحسابات النقدية المتبقية من سنة إلى اخرى، حيث كانت الوحدات الحكومية قبل العمل بالدليل تبدأ دورتها

* تم انشاؤها استناداً للمادة الاولى من قرار مجلس قيادة الثورة المرقم ٢٧٨ لسنة ١٩٩٢ .

** تم انشاؤها استناداً لقرار مجلس قيادة الثورة المرقم ١٣٨ لسنة ١٩٩٦ .

*** جامعة الموصل، امانة مجلس الجامعة .

المحاسبية بجعل حساب البنك مدين وحساب الرصيد النقدي المدور دائن ،
بمقدار الموجود النقدي للوحدة الحكومية في بداية السنة المالية .
ولضمان نجاح هذا الدليل صدر المنشور رقم (١٦) في ٢٠٠٠/٨/١ وذلك باعداد
دورات تدريبية لموظفي الدولة العاملين في الحسابات والتدقيق * . وبعد أن استمر العمل بهذا
الدليل طيلة عام ٢٠٠١ وخلال شهر آذار ٢٠٠٢ صدر المنشور رقم (١) بتاريخ
٢٠٠٢/٣/٤ والذي تضمن الغاء اعداد حساب النتيجة ، لانه كما أشار المنشور لا يعبر عن
نتيجة نشاط الوحدة الحكومية ، كما تضمن المنشور الغاء القيد الافتتاحي واثبات حساب الرصيد
النقدي المدور .

وبذلك اصبحت الوحدات الحكومية الخدمية ومنها جامعة الموصل تطبق الدليل
المحاسبي لحسابات الدولة بشكل جزئي ، فهي تطبق الترميز للحسابات التي جاء بها الدليل
المحاسبي والحسابات النظامية المتقابلة .

لقد أدى هذا الاجراء الاخير إلى عدم تطبيق احد أهداف الدليل المحاسبي وهو تكامل
الدورة المحاسبية على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة ككل ، لغرض اعداد
الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على مستوى الوحدة وارسالها إلى وزارة المالية ، دائرة
المحاسبة ، لتقوم الاخيرة بتوحيد الحسابات على مستوى الدولة ككل ، وتعد الحسابات الختامية
وقائمة المركز المالي على هذا المستوى .

المرحلة الخامسة : تبدأ هذه المرحلة بعد انتهاء الحرب الاخيرة ، وما حصل فيها من تغييرات قد
تكون في بعض الاحيان جذرية ، وذلك لتحول العراق من حالة الدولة التي
توجه اموالها نحو المجهود الحربي إلى حالة الدولة التي توجه اموالها نحو
الاعمار والتنمية والرعاية . ومن هذه التغييرات في النظام المحاسبي الحكومي
ونظام اعداد الموازنة هي :

١. تم دمج الموازنتين الجارية والاستثمارية ، اذ تم تخصيص الفصل الثامن الذي كان سابقاً
(برامج خاصة) لاغراض الخطة الاستثمارية .
٢. اصبحت صلاحية الصرف من رئاسة الجامعة وليس من كلياتها والوحدات الاخرى التابعة لها
(ولو أن هذا الإجراء يعد مؤقتاً بسبب ظروف الاحتلال التي يعيشها العراق) .

* للاستزادة يرجى الاطلاع على : عصام حميد داخل الشايع ، (٢٠٠٣) ، تقويم الدليل المحاسبي لحسابات
الدولة وتصميم انموذج جديد للدليل دراسة تطبيقية في مديرية المرور العامة ، بحث محاسبة قانونية ، المعهد
العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد . (غير منشورة) .

إن أهم ما حصل في جامعة الموصل من تطورات حول السيطرة على الموجودات الثابتة في عام ٢٠٠٤ (في اعتقاد الباحث) ، نتيجة لملاحظات تقرير ديوان الرقابة المالية* ، هو استحداث شعبة السيطرة على الموجودات في رئاسة الجامعة في حزيران عام ٢٠٠٤ ، وتكون مهام هذه الشعبة انشاء قاعدة بيانات للموجودات على مستوى الجامعة والسيطرة على حركتها . ويعد استحداث هذه الشعبة نقطة ارتكاز اساسية لاقامة نظام فعال لادارة الموجودات الثابتة للجامعة ، وتطبيق أساس الاستحقاق التام في النظام المحاسبي باحتساب الاندثار على هذه الموجودات بصورة دقيقة وسليمة في البيانات والحسابات الختامية التي تصدرها الجامعة، ولتكون الجامعة المثالية والسباقة في هذا المجال على الجامعات الاخرى في العراق .

٢-١-٤ : البيانات والحسابات الختامية للسنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ :

إن البيانات والحسابات الختامية لجامعة الموصل لا تختلف عن بقية الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح ، من حيث مكوناتها ونوعية البيانات والمعلومات التي تحتويها وكميتها اذ تضم :

١. قائمة المركز المالي .
 ٢. الحساب الختامي لتنفيذ الموازنة .
 ٣. كشف التدفقات النقدية .
 ٤. الكشوفات التحليلية وهي : كشف الحسابات الشخصية المدينة (السلف) ، وكشف الحسابات الشخصية الدائنة (الامانات) ، وكشف الايرادات ، وكشف نفقات الافراد العاملين ، وكشف المستلزمات الخدمية ، وكشف المستلزمات السلعية ، وكشف صيانة الموجودات ، وكشف النفقات التحويلية ، وكشف البرامج الخاصة .
- فضلاً عن تقرير ديوان الرقابة المالية ، الذي يعطي صفة الوثوقية ومدى تطبيق القوانين والتعليمات المرعية ، وايضاحات الديوان وملاحظاته ، وكذلك التقرير الاداري للجامعة .

٢-١-٥ : تقييم واقع الإبلاغ المالي الحالي في جامعة الموصل

من ملاحظة انواع الكشوفات المالية الحالية لجامعة الموصل الواردة فعلاً عام ٢٠٠٢ ، يمكن تأشير نقاط الضعف الواضحة فيها عن تلبية وتحقيق أهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة والابلاغ المالي ، والتي يمكن تجاوزها من خلال اصدار معايير محاسبية حكومية تأخذ بنظر الإعتبار متطلبات تطوير الإبلاغ المالي (التي سيتم تناولها في الفصل القادم) .

* تقرير ديوان الرقابة المالية المرقم ١١٩٢/٧١/٣/١٣ في ٢٠٠٤/٣/١٠ .

إن أهم مظاهر القصور في تحقيق أهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة والإبلاغ المالي

هي :

أولاً. التقرير الإداري (مناقشة وتحليل الإدارة MD&A)

١. إن حجم التقرير الإداري لا تتعدى صفحة واحدة .
 ٢. محتويات التقرير مقدمةً بشكل مضطرب ولا تتضمن المعلومات التي تقدم :
 - أ . تحليلاً لاجمالي الوضع المالي للوحدة الحكومية (جامعة الموصل) ونتائج عمليات السنة الماضية .
 - ب. تحليلاً سهل القراءة والفهم للأنشطة المالية التي قامت بها الجامعة ، بالاستناد إلى الحقائق والقرارات والأوضاع المعروفة عن المعاملات والأحداث التي تكون منعكسة في التقرير المالي للوحدة .
 - ج. توضيح للتغيرات المهمة التي تحدث في التمويلات وانحرافات تنفيذ الموازنة المهمة ، فضلاً عن تحليل للمتغيرات الحاصلة في النتائج المالية ومعلومات عن أسباب انحرافات تنفيذ الموازنة .
 - د. وصف للحقائق والقرارات والأوضاع المتوقعة والتي سيكون لها تأثير معنوي على الوضع المستقبلي لأنشطة الوحدة .
 - هـ. وصف للموجودات والمطلوبات (الالتزامات التي على الوحدة القيام بها) المستحدثه خلال فترة الإبلاغ .
 - و. توضيح لنسب تحقيق الأهداف المخططة (عدا المالية منها) لأنشطة الوحدة ، ومن ثم لم تتمكن من اعطاء مؤشر على فاعلية الجامعة .
- فضلاً عن أهم نقطة ، أن التقرير لم يوضح طبيعة وحجم أنشطة الوحدة (على الرغم من أن قانون الجامعة حدد أهدافها ومهامها والأنشطة التي تقوم بها) ، والتي يجب أن توضح في التقرير بشكل مختصر وموجز .

ثانياً. الكشوفات المالية

١. أدى اتباع الأساس النقدي في تحقق الإيرادات والنفقات وتسجيلها إلى أن هذه الإيرادات أو النفقات غير معبرة عن هذه السنة ، ولا يمكن قياس كلفة الأنشطة التي تمارسها الجامعة .
٢. إن قائمة المركز المالي لم تعبر عن الوضع المالي لجامعة الموصل ، نتيجة لاعتماد الأساس النقدي الذي يستبعد الموجودات والمطلوبات الآتية : الموجودات الثابتة ، الديون بذمة الغير لصالح الجامعة ، المخزون من المواد والمستلزمات ، أما المطلوبات فهي صندوق تقاعد الموظفين والتزامات الجامعة تجاه الغير والاحتمالات الطارئة وغيرها .

٣. ان الحساب الختامي لتنفيذ الموازنة على الرغم من انه يرمي إلى تحقيق هدفين في آن واحد ، الاول : مدى تطابق النشاط المالي للجامعة مع ما تم اصداره من قوانين وانظمة وبخاصة (قانون الموازنة) ، والثاني : مدى قدرة هذه الوحدة على تحقيق وفر (عجز) من الانشطة التي تمارسها وحسب ما خطط لهذا الوفر أو العجز ، الا انها لم تحقق كلا الهدفين ، وذلك لان التقرير المالي لم يبين تبريراً للانحرافات الكبيرة بموجب ملاحظات مرفقة بالكشف، أو في نهاية الكشوفات المالية وبخاصة للانحرافات غير الاعتيادية . ولم يتم تحقيق الهدفين الاول والثاني وذلك لتحقق الايرادات والنفقات وفق الاساس النقدي، ومن ثم فان الوفر (العجز) لا يعبر عن نتيجة عمليات الوحدة الحكومية بقدر ما يعبر عن الوفر (العجز) في النقد فقط .

٤. ان كشف التدفقات النقدية لم يعبر عن التدفقات النقدية بالمعنى العلمي المحاسبي الذي يخدم المستخدمين في تكوين تصور عن التدفقات النقدية المتوقعة أو يتخذ قراراً متوقفاً ، اذ أن هذا الكشف يعد وفق الاساس النقدي ، فالمعروف عن كشف التدفقات النقدية أن يفصح عن مصادر توليد واستخدامات النقد من الانشطة الاعتيادية (التشغيلية) أو الاستثمارية أو التمويلية.

٥. ان الكشوفات التحليلية الملحقة على الرغم من انها بيّنت مصادر الايرادات واستخداماتها بدرجة لا بأس بها ، وبحسب ما مطلوب قانوناً على وفق الدليل المحاسبي للموازنة ، ولكن يؤخذ عليها انها تعتمد الاساس النقدي ، ومن ثم لا تعبر عن المتولد فعلاً من هذه المصادر والمنفق فعلاً على هذه الاستخدامات ، كما أن بعض عناوين هذه الحسابات غير واضحة ، وقد تكون مضللة وغير مفهومة .

٦. عدم احتواء التقرير المالي على المعلومات الاضافية المطلوبة التي تلي الكشوفات المالية ، مثل عدد الطلبة المتخرجين والراسبين ونسبة المتخرجين إلى العدد الاجمالي خلال فترة الإبلاغ وفي كل اختصاص .

٧. يلاحظ على اسلوب عرض البيانات انه متقادم للبيانات المحتواة في الكشوفات المالية وطبيعتها .

٨. تأخر عرض هذا التقرير والكشوفات المتضمنة فيه لفترة طويلة للأطراف الداخلية بعد إنتهاء السنة المالية المعينة .

٩. عدم نشر هذا التقرير المالي لاستخدامه من قبل الاطراف الخارجية المستفيدة من المعلومات المحتوية فيه على الرغم من طبيعتها .

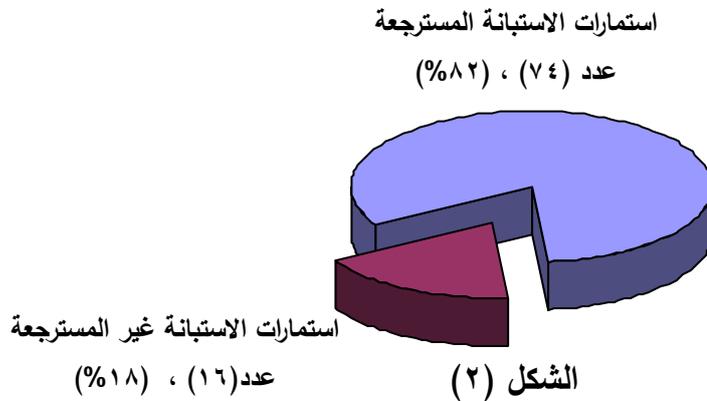
المبحث الثاني مدى ملاءمة الإبلاغ المالي الحالي للمستخدمين

بعد أن تناول المبحث السابق طبيعة الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية ، وناقش المبحث واقع هذا الإبلاغ من خلال تقويمه . سيعرض هذا المبحث مدى ملاءمة الإبلاغ المالي الحالي للمستخدمين ، اذ قام الباحث بتحديد مستخدمي التقارير المالية للجامعات الحكومية العراقية لمعرفة مدى ملاءمة هذه التقارير ، وذلك باستطلاع آراء عينة قصدية من مستخدمي التقارير المالية ومعديها من ذوي الشهادات والمؤهلات العلمية والمهنية العالية ، من خلال الاستبيان الذي اجراه الباحث .

لقد اظهر الاستبيان أن الإبلاغ المالي الحالي في الجامعات الحكومية العراقية يعاني من قصور كبير وضعف لتلبية احتياجات المستخدمين الحاليين والمحتملين ، كما اظهر الاستبيان اتفاق افراد العينة على ضرورة تطوير الإبلاغ المالي الحالي ليتناسب مع حاجة مستخدمي التقارير المالية الصادرة عن هذه الجامعات ، والتي اعتمد عليها الباحث في تحديد اهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي لهذه الجامعات وصياغة المعيار المحاسبي المقترح في الفصل القادم .

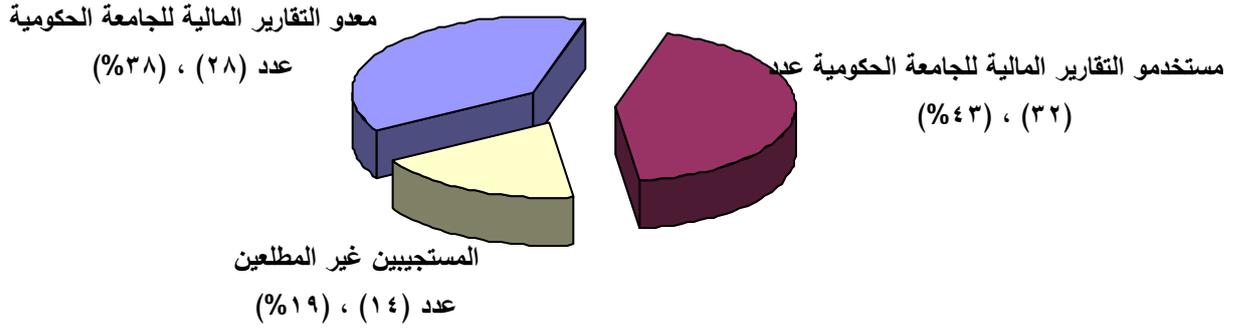
٢-٢-١ وصف افراد عينة الاستبيان :

لقد تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة قصدية حجمها (٩٠) فرداً من حملة الشهادات العليا الدكتوراه والمحاسبة القانونية والماجستير وشهادة البكالوريوس (ممن هم بدرجة خبير) ، وقد استرجع من الاستبانة (٧٤) استمارة ، أي بنسبة تتجاوز (٨٢%) من الاستمارات الموزعة ، وقد تعذر استرجاع ما مجموعه (١٦) استمارة ، وكما موضح في الشكل الآتي :



نسبة استمارات الاستبانة المسترجعة وغير المسترجعة من اصل (٩٠) استمارة موزعة

وقد قام الباحث باستبعاد (١٤) استمارة من الاستمارات المسترجعة لعدم اطلاع المستجيبين على الكشوفات المالية التي تعدها الجامعة / الكلية ، أي بنسبة لا تتجاوز (١٩%) من الاستمارات المسترجعة كما موضح في الشكل رقم (٣) ، فاصبح عدد افراد العينة القصدية التي تم الاعتماد على اجاباتهم في تحليل نتائج الاستبيان لكونهم مطلعين (٦٠) فرداً وهم من معدي ومستخدمي التقارير المالية للجامعة الحكومية ، كما موضح في الشكل الآتي :



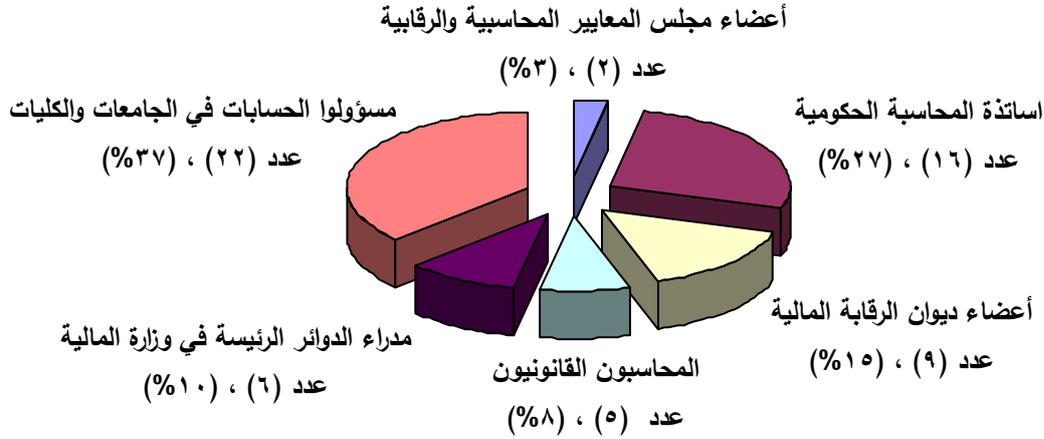
الشكل (٣)

نسبة استمارات الاستبانة لمعدي ومستخدمي التقارير المالية للجامعة والمستجيبين غير المطلعين على الكشوفات المالية التي تعدها الجامعة / الكلية من اصل (٧٤) استمارة مسترجعة

يوضح الشكل (٤) الفئات التي ينتمي اليها المستجيبون لاستمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل ونسبة ما تشكله عدد كل فئة إلى الحجم الكلي للعينة والبالغ عددها (٦٠) فرداً ، ويلاحظ بان التركيز قد تم على فئة مسؤولو الحسابات في الجامعات والكليات الحكومية اذ كانت نسبتها المئوية ٣٧% من حجم العينة ، تليها فئة اساتذة المحاسبة الحكومية اذ كانت نسبتها المئوية ٢٧% من حجم العينة وان الغالبية العظمى في هذه الفئة ممن لهم خبرة عملية ودراية في العمل المحاسبي في الجامعات والكليات الحكومية ، ثم تليها في التركيز على فئة اعضاء ديوان الرقابة المالية ممن هم في الهيئة المشرفة على رقابة قطاع الخدمات العامة (اذ أن الجامعات من وحدات قطاع الخدمات العامة كما ذكر سابقا في المبحث السابق من هذا الفصل) اذ كانت نسبتها المئوية ١٥% من حجم العينة .

ان اعضاء مجلس معايير المحاسبية والرقابية العراقي واساتذة المحاسبة الحكومية واطباء ديوان الرقابة المالية والمحاسبون القانونيون ، هم فئات مستخدمة للتقارير المالية للجامعة الحكومية حيث كانت نسبتها المئوية ٥٣% من حجم العينة ، اما مدراء الدوائر الرئيسية

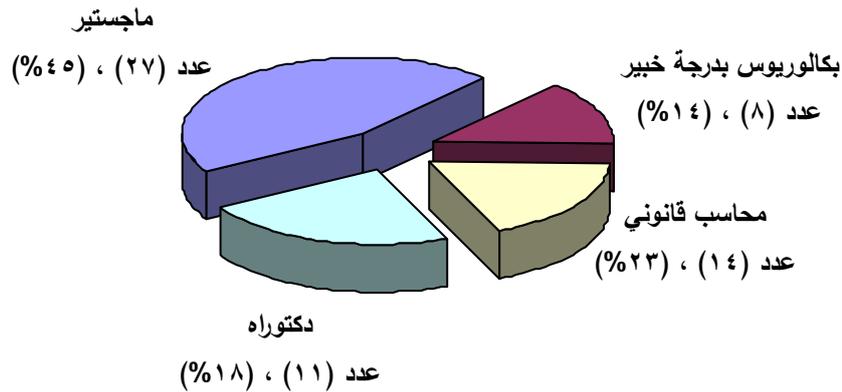
في وزارة المالية ومسؤولو الحسابات في الجامعات والكليات هم فئات معدة للتقارير المالية للجامعة الحكومية حيث كانت نسبتها المئوية ٤٧% من حجم العينة .



الشكل (٤)

العدد والنسب المئوية لمستجوبي استمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل بحسب الفئات التي ينتمون إليها

اما الشكل (٥) فيوضح المؤهلات العلمية لافراد العينة والذي يوضح أن الاستبان كان موجهة إلى حملة الشهادات العليا ، اذ بلغ ما نسبته ٨٦% من حجم العينة الكلي .



الشكل (٥)

العدد والنسب المئوية لمستجوبي استمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل بحسب مؤهلاتهم العلمية

ويؤشر الجدول (٧) الآتي سنوات الخبرة العملية لمستجيبى استمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل ، فيلاحظ بان التركيز كان على الفئات التي لديها خبرة عملية اكثر من ٢٥ سنة ، اذ بلغ ما نسبته ٣٤% من حجم العينة الكلي .

الجدول (٧)

وصف لمستجيبى استمارات الاستبانة المعتمدة في التحليل

سنوات الخبرة العملية		
النسبة المئوية	العدد	عدد سنوات الخبرة العملية
٨%	٥	٥-١ سنوات
٨%	٥	١٠-٦ سنوات
٢٥%	١٥	١٥-١١ سنة
١٢%	٧	٢٠-١٦ سنة
١٠%	٦	٢٥-٢١ سنة
٣٤%	٢٠	اكثر من ٢٥ سنة
٣%	٢	لم يحدد
١٠٠%	٦٠	المجموع
الاطلاع على الدوريات المحاسبية ذات العلاقة بموضوع الإبلاغ المالي		
النسبة المئوية	العدد	نوع الاجابة
٦٥%	٣٩	نعم
٥%	٣	لا
٣٠%	١٨	نوعاً ما
١٠٠%	٦٠	المجموع
المشاركة في اعداد أو تدقيق الكشوفات المالية للجامعة / الكلية		
النسبة المئوية	العدد	نوع الاجابة
٧٢%	٤٣	نعم
٢٨%	١٧	لا
١٠٠%	٦٠	المجموع

كما يؤثر الجدول اعلاه اطلاع المستجيبين على الدوريات المحاسبية ذات العلاقة بالابلاغ المالي ، اذ يلاحظ بان (٣٩) مستجيباً كانت اجاباتهم على السؤال السابع بـ (نعم) وكانت نسبتهم المئوية ٦٥% من حجم العينة الكلي و (٣) فقط كانت اجاباتهم بـ (لا) وكانوا بنسبة ٥% ، اما باقي العينة فكانت اجاباتهم بـ (نوعاً ما) .

اما اجابات افراد العينة حول اطلاعهم على الكشوفات المالية * التي تعدها وحدة الإبلاغ الحكومي (الجامعة / الكلية) ، فكانت كل العينة هي مطلعة على تلك الكشوفات المالية (كما ذكر ذلك آنفاً) ، سواء كان اطلاعهم عليها كلياً أم جزئياً . فاما اجاباتهم حول مشاركتهم في اعدادها أو تدقيقها (كلياً أم جزئياً) فكان (٤٣) مستجيباً هم ممن شارك في اعدادها أو تدقيقها وكانت نسبتهم المئوية ٧٢% من حجم العينة الكلي ، اما باقي افراد العينة وهم (١٧) مستجيباً ممن لم يشاركوا في اعدادها أو تدقيقها وكانت نسبتهم المئوية ٢٨% من حجم العينة الكلي ، وكان سبب اطلاعهم عليها هو من خلال الاطلاع على الدراسات والبحوث التي تتناول النظام المحاسبي الحكومي ، وبخاصة ما يتعلق منها بالجامعات والكليات أو قيامهم باجراء تلك الدراسات والبحوث أو الاشراف عليها .

٢-٢-٢ تحليل نتائج الاستبيان

فيما يأتي بيان تحليلي بالنتائج والاجابات التي حصل عليها الباحث من خلال الاستبيان. حيث أن الجدول (٥) يبين خلاصة آراء افراد العينة على الاسئلة الموجهة اليهم باستمارة الاستبانة بشكل اجمالي ويثبت صحة الفرضية التي مفادها هو تجانس مجتمع العينة وذلك من خلال مقياس χ^2 ، ويوضح لنا العمود الاخير مدى إتفاق مجتمع العينة مع الباحث على فقرات الاستبانة باستثناء الاسئلة من X25 إلى X32 حيث كانت عكسية (هو عدم توفر التقارير المالية الحالية للجامعة الحكومية لهؤلاء المستخدمين) .

$$\frac{1 \times 5 + 2 \times 4 + 3 \times 3 + 4 \times 2 + 5 \times 1}{1 + 2 + 3 + 4 + 5} = \text{إن د. ح}$$

حيث أن : ت=١ تكرار (اتفق بشدة) ، ت=٢ تكرار (اتفق) ، ت=٣ تكرار (محايد) ، ت=٤ تكرار (لا اتفق) ، ت=٥ تكرار (لا اتفق بشدة) .

* استخدام الباحث مصطلح (الكشوفات المالية) كمرادف لمصطلحي (الجدول / القوائم المالية) المستخدم حالياً في العراق ، وذلك لاستخدامه في اغلب المراجع الاجنبية والعربية .

أما الجدول (٦) فيبين مدى التوافق في آراء العينة بحسب كونهم معدين ومستخدمين للتقارير المالية الحكومية ، ويثبت الجدول صحة الفرضية القائلة بعدم وجود صلة بين الاجابة وكون المستجيب معد أو مستخدم للتقارير المالية الحكومية من خلال ملاحظة الفروق في العمود الاخير ، التي كانت قليلة جداً ولا تؤثر في نتيجة المقياس وكما يأتي :

السؤال X4 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (4) و (3.31) كانت عالية ، اتفاق بالنتيجة .

السؤال X10 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (2.78) و (2.46) كانت متوسطة ، اتفاق بالنتيجة .

السؤال X20 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (2.64) و (3.21) كانت متوسطة ، اتفاق بالنتيجة .

السؤال X23 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (3.75) و (4.34) كانت عالية اتفاق بالنتيجة .

السؤال X45 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (4.07) و (4.46) كانت عالية اتفاق بالنتيجة .

السؤال X58 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (3.42) و (4.34) كانت عالية اتفاق بالنتيجة .

اما الجدول (٧) فيبين مدى التوافق في آراء العينة بحسب شهادتهم (اكاديميين ومهنيين) ، ويثبت الجدول صحة الفرضية القائلة بعدم وجود صلة الاجابة وشهادة المستجيب من خلال ملاحظة الفروق في العمود الاخير ، والتي كانت قليلة جداً ولا تؤثر في نتيجة المقياس وكما يأتي :

السؤال X5 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (4.47) و (4.13) كانت عالية ، اتفاق بالنتيجة .

السؤال X21 درجة حدة الموافقة لكلتا الفئتين (3.42) و (2.40) كانت متوسطة ، اتفاق بالنتيجة .

لقد كانت الفروق المعنوية فروقاً بسيطة في كلا الجدولين (٦) و (٧) يمكن أن تعزى إلى عدم دقة الاجابة في عدد من افراد العينة .

الجدول (٥)

خلاصة آراء أفراد العينة في إجاباتهم على الأسئلة الموجهة إليهم بإستمارة الإستبانة بشكل إجمالي

(التكررات والنسب المئوية ودرجة الحدة والانحراف المعياري والنسبة المئوية الكلية و χ^2 لإستمارة الإستبانة والعمود الأخير يوضح مدى الإتفاق مع الباحث)

الرمز	العبارة	ح.د	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	χ^2	مدى الإتفاق مع الباحث
المحور الثاني : الإستبانة الخاصة بإمكانية إعداد تقارير وكشوفات مالية للجامعة / الكلية تحقق أهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة. أولاً. العاملين في الشؤون المالية في الجامعة / الكلية تحقق أهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة.						
X1	هل تعتقد أن عدد العاملين في الشؤون المالية في الجامعة / الكلية هو عدد كافي.	٣,٦٦	٠,٩٧	٧٢,٦٧	٢٥,٥	متفقة
X2	هل تعتقد أن سبب عدم إعداد قائمة المركز المالي وحساب قياس النتيجة من قبل العاملين في الشؤون المالية في الجامعة / الكلية هو عدم مقدرتهم على فهم الدورة المحاسبية.	٢,٩٣	١,٢١	٥٨,٦٧	١٠,٦	محايدة
X3	فيما إذا تم اعتماد الأساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي ، هل تعتقد بوجود حاجة لدورات تدريبية للعاملين في الشؤون المالية في الجامعة / الكلية.	٤,٢٨	٠,٧١	٨٥,٣٣	٣١	متفقة بشدة
X4	في السؤال (٣) إذا كانت الإجابة (اتفق بشدة /اتفق/محايد) ، أرجو تحديد أن تكون الدورة في موضوع : أ. إعداد الكشوفات المالية وفق أساس الاستحقاق.	٣,٩	٠,٩٦	٧٨	٢٩	متفقة
X5	ب. دورات تعريفية لآخر ما توصلت إليه المحاسبة الحكومية من تطورات في العالم ، وشرح معايير المحاسبة الحكومية الدولية وملاحظة مدى استجابتهم لتلك المعلومات .	٤,٣٥	٠,٦٥	٨٧	١٤,٧	متفقة بشدة
X6	ج. استخدام الحاسوب .	٤,٣٧	٠,٧٣	٨٧,٣٣	٣٧,٧	متفقة بشدة
X7	يستطيع الموظفون الماليون في الجامعة / الكلية إعداد الكشوفات المالية وفق أساس الاستحقاق: أ. بعد الحصول على دورات تدريبية كافية.	٤	٠,٩٣	٨٠	٤٨	متفقة بشدة
X8	ب. بعد زيادة عدد الموظفين الماليين وتدريبهم بما يخدم كفاءتهم.	٣,٢٧	١	٦٥,٣٣	٢٦,٦	متفقة
		3.85	0.89	76.79		
المعدل العام						
ثانياً. الكشوفات المالية المعدة حالياً ○○○○ ومدى تحقيقها لأهداف الإبلاغ المالي						
X9	الكشوفات المالية المعدة حالياً لا تعطي صورة واضحة عن حقيقة نتيجة نشاط وحدة الإبلاغ (أدائها المالي)، وذلك للأسباب الآتية: أ. لا تظهر جميع المصاريف التي حدثت خلال الفترة.	٣,٢٢	١,٠١	٦٤,٣٣	٢٨,٦	متفقة
X10	ب. لا تظهر جميع الإيرادات التي حدثت خلال الفترة.	٣,١٥	٠,٩٨	٦٣	٣١,٥	متفقة
X11	ج. لا تظهر جميع المصاريف والإيرادات التي حدثت خلال الفترة وتخص فترات محاسبية سابقة أو قادمة.	٣,٥٥	٠,٩٨	٧١	٢٧,١	متفقة
X12	د. عدم وجود علاقة مباشرة بين المصاريف والإيرادات على مستوى وحدة الإبلاغ.	٣,٣٣	٠,٩٦	٦٦,٦٧	٢٨,٨	متفقة
X13	هـ. جدول المصروفات يعبر عن تنفيذ وحدة الإبلاغ لموازناتها.	٣,٦٠	٠,٩٠	٧٢	١٥	متفقة
X14	و. لا تقدم معلومات كافية عن نسب النمو.	٣,٤٧	٠,٨٩	٦٩,٣٣	٤٤	متفقة
X15	ز. لا تظهر مساهمة الموجودات الثابتة لوحة الإبلاغ في توليد الإيرادات.	٣,٥٨	٠,٩٩	٧١,٦٧	٢٧,٨	متفقة
X16	الكشوفات المالية المعدة حالياً لا تعطي صورة واضحة عن حقيقة المركز المالي لوحة الإبلاغ (وضعها المالي) ، وذلك للأسباب الآتية: أ. عدم اكتمال الدورة لمحاسبية.	٣,١٨	١,٠٣	٦٣,٦٧	٣٩,١	متفقة
X17	ب. عدم استخدام أساس الاستحقاق.	٣,٥٥	٠,٩٨	٧١	٤٣,٨	متفقة
X18	ج. عدم استخدام الأرصدة التراكمية.	٣,٣٨	٠,٩٤	٦٧,٦٧	٥٩,٨	متفقة
X19	د. عدم احتساب اندثار الموجودات الثابتة.	٣,٤٢	١,٠٤	٦٨,٣٣	٥١,٦	متفقة
X20	هـ. عدم إظهار الحسابات المدنية والدائنة بصورة صحيحة.	٢,٩٥	٠,٩٢	٥٩	٤٨,٨	محايدة
X21	إن هذه الكشوفات لا تظهر مصادر التمويل.	٣,٠٥	١,٠٨	٦١	١٨,٦	متفقة
X22	إن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالي لا يوفر معلومات عن سيطرة الوحدة الحكومية على تكاليف أنشطتها.	٣,٦٧	٠,٩٥	٧٣,٣٣	٣٦,٦	متفقة
		3.36	0.98	67.29		
المعدل العام						
ثالثاً. التقارير المالية الحالية للجامعة الحكومية						
X23	هل التقارير المالية الحالية للجامعة الحكومية متوفرة للمستخدمين الآتيين: أ. السلطة التشريعية	٤,٠٧	٠,٩٣	٨١,٣٣	٤٦,٥	متفقة بشدة
X24	ب. وزارة المالية / وزارة التخطيط / وزارة التعليم العالي والبحث العلمي / ديوان الرقابة المالية / رئاسة الجامعة.	٤,٣٠	٠,٦٧	٨٦	١٢,٩	متفقة بشدة
X25	ج. الباحثين.	٢,٨٢	٠,٩٦	٥٦,٣٣	٢٨,٥	محايدة
X26	د. الكادر الوظيفي (العاملين في الجامعة الحكومية).	٢,٨٨	٠,٩٧	٥٧,٦٧	٢٦,١	محايدة
X27	هـ. الطلبة المستفيدين المباشرين من الخدمة الجامعية (طلبة الدراسة الصباحية والمسائية والذين سيلتحقون بالجامعة).	٢,٢٣	٠,٩٢	٤٤,٦٧	١٤,٤	محايدة
X28	الهيئات والمنظمات الدولية (بما فيها الجامعات من خارج القطر).	٢,١٧	٠,٩٤	٤٣,٣٣	١٤,٩	محايدة
X29	الوحدات الحكومية (الخدمية والإنتاجية).	٢,٢٨	٠,٩٥	٤٥,٦٧	٧,٨	محايدة
X30	المقاولون والمتعهدون.	٢,٠١	٠,٨٣	٤٠,٣٣	٢٧,٦	محايدة

X31	الجمعيات والنقابات المهنية.	٢,٢٣	٠,٩٤	٤٤,٦٧	١٥,٨	محايدة
X32	الجمهور (المجتمع المحيط بالجامعة ، المدينة التي تقع فيها الجامعة).	١,٩٨	٠,٩١	٣٩,٦٧	٢٤,٩	غير متفقة
		2.7	0.9	53.97		
المعدل العام						
المحور الثالث : الإستبانة الخاصة حول طبيعة نشاط الجامعة / الكلية الحكومية :						
X33	إن طبيعة نشاط الجامعات والكليات الحكومية يختلف عن طبيعة أنشطة الوحدات الحكومية الأخرى.	٣,٧٧	٠,٩٩	٧٥,٣٣	٢٤,٣	متفقة
X34	لخصوصية نشاط الجامعات والكليات الحكومية ينبغي: أ. أن تختلف السنة المالية للجامعات / الكليات الحكومية.	٣,٥٠	١,١٥	٧٠	١٢	متفقة
X35	ب. أن تبدأ هذه السنة المالية (فترة الإبلاغ) في ٩/١ وتنتهي في ٨/٣١ من كل سنة.	٣,٥٢	١,٢٤	٧٠,٣٣	١١,٨	متفقة
X36	ج. أن تكون الفترة من ٩/١ ولغاية ١١/٣٠ من كل سنة فترة إعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية.	٣,٣٠	١,٢٥	٦٦	٦,٣	متفقة
X37	د. ضرورة اعتبار كل كلية وحدة محاسبية حكومية مستقلة (تكامل الدورة المحاسبية فيها).	٣,٩٠	٠,٩١	٧٨	٢٥,٦	متفقة
X38	هـ. من الضروري اعتماد الاستقلال المالي والمحاسبي للجامعة الحكومية.	٤,٠٥	٠,٧٩	٨١	٣٢,٤	متفقة بشدة
		3.67	1.06	73.44		
المعدل العام						
المحور الرابع : الاستبانة الخاصة بالدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر عن دائرة المحاسبة في سنة ٢٠٠٠ :						
X39	وجوب العمل بالدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر سنة ٢٠٠٠ في الجامعات والكليات الحكومية.	٣,٦٣	٠,٩٢	٧٢,٦٧	٣٦,٥	متفقة
X40	إن المعالجات والكشوفات المالية التي استحدثها هذا الدليل المحاسبي لم يتحقق منها فائدة ملموسة وزادت العبء على الكادر المحاسبي فيما يتعلق في الحسابات النظامية.	٢,٩٣	١	٥٨,٦٧	٢٦	محايدة
X41	إن المعالجات القيدية والحسابات في هذا الدليل المحاسبي تعد خطوة مهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بشكل عام وتوفير متطلبات الإبلاغ المالي الفعال.	٣,٦٥	٠,٨٧	٧٣	٣٧,٥	متفقة
		3.4	0.93	68.11		
المعدل العام						
المحور الخامس : الاستبانة الخاصة بالتقرير المالي السنوي الشامل (CAFR) للجامعة الحكومية (المقترح) :						
الجزء التمهيدي ، ويتضمن :						
X42	نبذة تاريخية عن الجامعة.	٤,٠٣	٠,٨٠	٨٠,٦٧	٧٠,١	متفقة بشدة
X43	الهيكل التنظيمي للجامعة.	٤	٠,٧٨	٨٠	٣٢,٩	متفقة بشدة
X44	كلمة رئيس الجامعة.	٣,٤٨	١,٠٣	٦٩,٦٧	٢٧,٨	متفقة
X45	تقرير المدقق المستقل.	٤,٢٨	٠,٦٩	٨٥,٦٧	٥٤,٢	متفقة بشدة
X46	مناقشة وتحليل الإدارة (MD & A).	٤,١١	٠,٨٦	٨٢,٣٣	٤٥,١	متفقة بشدة
		3.98	0.83	65.27		
المعدل العام						
ثانياً. جزء مالي ، من ضمن ما يتضمنه :						
X47	قائمة المركز المالي.	٤,٤٢	٠,٥٦	٨٨,٣٣	٢٤,٧	متفقة بشدة
X48	حساب النتيجة.	٤,٣٨	٠,٥٨	٨٧,٦٧	٢٢,٣	متفقة بشدة
X49	كشف التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من والى وحدة الإبلاغ.	٤,٣٣	٠,٦٥	٨٦,٦٧	١٤,٨	متفقة بشدة
X50	كشف لتكاليف وإيرادات الأنشطة التي قامت بها الجامعة.	٤,٣٣	٠,٥٤	٨٦,٦٧	٢٩,٢	متفقة بشدة
X51	كشف للإيرادات التي تحصلها الجامعة من استثمار / إيجار موجوداتها الثابتة.	٤,٢٨	٠,٦١	٨٥,٦٧	١٩,٩	متفقة بشدة
X52	كشوفات تحليلية (من ضمن ما تتضمنه معلومات كلفوية عن الخدمات التعليمية).	٤,٢٥	٠,٧٢	٨٥	٤٦	متفقة بشدة
		4.33	0.61	86.67		
المعدل العام						
ثالثاً. المعلومات الأخرى التي يتضمنها التقرير :						
X53	تشتمل المعلومات على الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الكشوفات المالية للجامعة الحكومية .	٤,٣١	٠,٧٤	٨٦,٣٣	٤٢,٢	متفقة بشدة
X54	تشتمل المعلومات على كل ما مطلوب لإيضاح مدى مساهمة الجامعة في تنمية المجتمع.	٤,٢٠	٠,٧٩	٨٤	٣١,٨	متفقة بشدة
X55	يفترض أن تشتمل المعلومات الأخرى على: أ. عدد الطلبة المتخرجون خلال فترة الإبلاغ وفي كل اختصاص.	٤,٠٨	٠,٨٤	٨١,٦٧	٤٧,١	متفقة بشدة
X56	ب. المؤتمرات والندوات المقامة خلال فترة الإبلاغ.	٤,١٠	٠,٨١	٨٢	٢٠,٦	متفقة بشدة
X57	ج. مقارنة إنجازات هذه المؤتمرات مع تكاليفها.	٤,٠٢	٠,٩١	٨٠,٣٣	١٨,٨	متفقة بشدة
X58	د. دور الجامعة في معالجة مشاكل الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنشطتها من خلال: - البحوث والرسائل والأطاريح الجامعية.	٤,١٥	٠,٧٥	٨٣	٣,٩	متفقة بشدة
X59	- المراكز والمكاتب الإستشارية.	٤,١٧	٠,٧٦	٨٣,٣٣	٣٢,٩	متفقة بشدة
X60	- الدورات التطويرية للعاملين في الوحدات الاقتصادية.	٤,٢٨	٠,٦٩	٨٥,٦٧	١٠,٩	متفقة بشدة
		4.16	0.79	83.29		
المعدل العام						

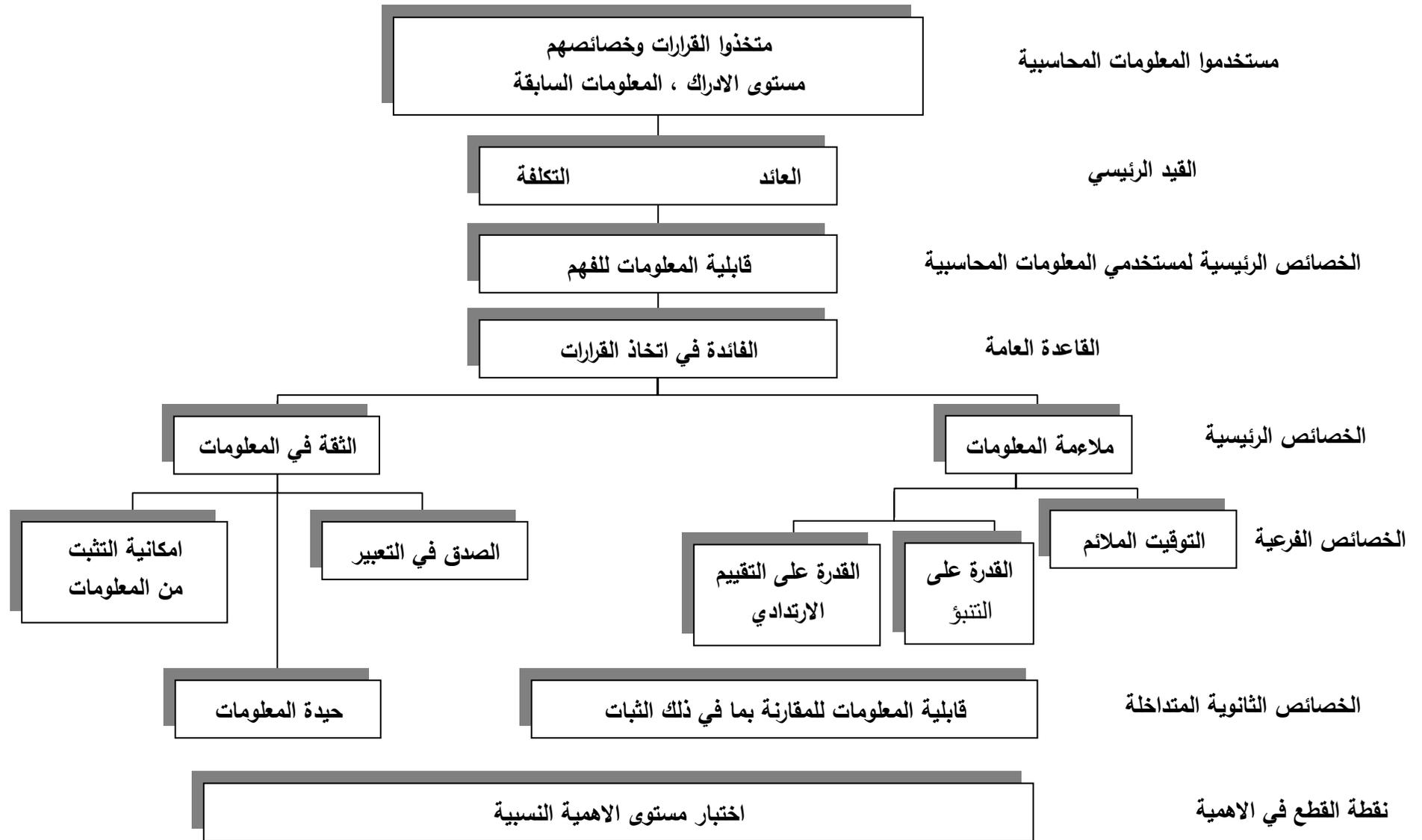
الجدول (٦)

مدى التوافق في آراء العينة بحسب كونهم معدين ومستخدمين للتقارير المالية والحكومية

الفروق	χ^2	المستخدمين (٣٢)			المعدين (٢٨)			الرمز
		%	S.D	ح.د	%	S.D	ح.د	
S	10.1	٦٦,٢٥	٠,٨٢	٣,٣١	٨٠	١,٠١	4	X1
N/S	١,٢	٦١,٨٨	١,٢٥	٣,٠٩	٥٥	١,١٧	٢,٧٥	X2
N/S	٢,٧	٨٨,٧٥	٠,٦١	٤,٤٣	٨١,٤٣	٠,٨٥	٤,٠٧	X3
N/S	٠,٣	٧٨,٧٥	١,٠٤	٣,٩٣	٧٧,١٤	٠,٨٩	٣,٨٥	X4
N/S	٠,٧	٨٨,٧٥	٠,٥٦	٤,٤٣	٨٥	٠,٧٥	٤,٢٥	X5
N/S	٠	٨٨,١٣	٠,٦٦	٤,٤٠	٨٦,٤٣	٠,٨١	٤,٣٢	X6
N/S	١	٨٢,٥٠	٠,٨٣	٤,١٢	٧٧,١٤	١,٠٤	٣,٨٥	X7
N/S	٠,٣	٦٣,٧٥	٠,٩٦	٣,١٨	٦٧,١٤	١,٠٦	٣,٣٥	X8
		77.35	0.84	3.86	76.16	0.95	3.81	المعدل العام
N/S	٣,٦	٦٩,٣٨	٠,٨٧	٣,٤٦	٥٨,٥٧	١,٠٨	٢,٩٢	X9
S	٦,٤	٦٩,٣٨	٠,٨٧	٣,٤٦	٥٥,٧١	٠,٩٩	٢,٧٨	X10
N/S	٠,٥	٧٣,١٣	0.90	٣,٦٥	٦٨,٥٧	١,٠٦	٣,٤٢	X11
N/S	٠,١	٦٦,٢٥	٠,٨٥	٣,٣١	٦٧,١٤	١,٠٩	٣,٣٥	X12
N/S	٣,٣	٦٨,١٣	٠,٩٧	٣,٤٠	٧٦,٤٣	٠,٧٧	٣,٨٢	X13
N/S	٠	٦٩,٣٨	٠,٨٠	٣,٤٦	٦٩,٢٩	٠,٩٩	٣,٤٦	X14
N/S	٠,٢	٧٠,٦٣	٠,٩٤	٣,٥٣	٧٢,٨٦	١,٠٦	٣,٦٤	X15
N/S	٠	٦٣,٧٥	٠,٩٩	٣,١٨	٦٣,٥٧	١,٠٩	٣,١٧	X16
N/S	٠,١	٧٠	٠,٩٨	٣,٥٠	٧٢,١٤	٠,٩٩	٣,٦٠	X17
N/S	٠,١	٦٨,١٣	٠,٩٤	٣,٤٠	٦٧,١٤	٠,٩٥	٣,٣٥	X18
N/S	١,٦	٦٥	١,٠٤	٣,٢٥	٧٢,١٤	١,٠٣	٣,٦٠	X19
S	٦,٣	٦٤,٣٨	٠,٧٩	٣,٢١	٥٢,٨٦	٠,٩٨	٢,٦٤	X20
N/S	١,٥	٦٤,٣٨	١	٣,٢١	٥٧,١٤	١,١٤	٢,٨٥	X21
N/S	١,٤	٧٥,٦٣	٠,٩٤	٣,٧٨	٧٠,٧١	٠,٩٦	٣,٥٣	X22

		68.4	0.92	3.27	67.45	1.01	3.30	المعدل العام
S	٤,٤	٨٦,٨٨	٠,٦٥	٤,٣٤	٧٥	١,١٠	٣,٧٥	X23
N/S	٠,٢	٨٥	٠,٧١	٤,٢٥	٨٧,١٤	٠,٦٢	٤,٣٦	X24
N/S	٠	٥٦,٨٨	٠,٩٨	٢,٨٤	٥٥,٧١	٠,٩٥	٢,٧٨	X25
N/S	١,٨	٥٤,٣٨	٠,٩٥	٢,٧١	٦١,٤٣	٠,٩٧	٣,٠٧	X26
N/S	٠,١	٤٣,٧٥	٠,٩٣	٢,١٨	٤٥,٧١	٠,٩٣	٢,٢٨	X27
N/S	٠,٤	٤٢,٥٠	١,٠٣	٢,١٢	٤٤,٢٩	٠,٨٣	٢,٢١	X28
N/S	٠,٦	٤٣,٧٥	٠,٩٣	٢,١٨	٤٧,٨٦	٠,٩٩	٢,٣٩	X29
N/S	٠,٤	٤١,٨٨	٠,٨٩	٢,٠٩	٣٨,٥٧	٠,٧٦	١,٩٢	X30
N/S	٠,٣	٤٣,٧٥	٠,٩٩	٢,١٨	٤٥,٧١	٠,٨٩	٢,٢٨	X31
N/S	٠	٤٠	٠,٩٨	٢	٣٩,٢٩	٠,٨٣	١,٩٦	X32
		54.88	0.9	2.69	55.07	0.89	2.71	المعدل العام
N/S	٠	٧٥	١,٠١	٣,٧٥	٧٥,٧١	٠,٩٩	٣,٧٨	X33
N/S	٠,٢	٧١,٢٥	١,١٦	٣,٥٦	٦٨,٥٧	١,١٦	٣,٤٢	X34
N/S	١,٢	٧٣,٧٥	١,١٧	٣,٦٨	٦٦,٤٣	١,٣٠	٣,٣٢	X35
N/S	١,٧	٧٠	١,١٩	٣,٥٠	٦١,٤٣	١,٣٠	٣,٠٧	X36
N/S	٠,٣	٨٠	٠,٧٦	٤	٧٥,٧١	١,٠٦	٣,٧٨	X37
N/S	٠,٥	٨٢,٥٠	٠,٧٥	٤,١٢	٧٩,٢٩	٠,٨٣	٣,٩٦	X38
		75.42	1.01	3.77	71.19	1.11	3.56	المعدل العام
N/S	١,٢	٧٥	٠,٨٧	٣,٧٥	٧٠	٠,٩٦	٣,٥٠	X39
N/S	٢,٢	٦١,٨٨	٠,٨٩	٣,٩٠	٥٥	١,١٠	٣,٧٥	X40
N/S	١,٢	٧٥,٦٣	٠,٧٩	٣,٧٨	٧٠	٠,٩٦	٣,٥٠	X41
		70.84	0.85	3.81	65	1.01	3.58	المعدل العام
N/S	٢,٦	٨٤,٣٨	٠,٦٠	٤,٢١	٧٦,٤٣	٠,٩٤	٣,٨٢	X42
N/S	٢,٢	٨٣,١٣	٠,٦٢	٤,١٥	٧٦,٤٣	٠,٩٠	٣,٨٢	X43
N/S	٠,٢	٧١,٢٥	٠,٩٤	٣,٥٦	٦٧,٨٦	١,١٣	٣,٣٩	X44
S	٤,٤	٨٩,٣٨	٠,٥٠	٤,٤٦	٨١,٤٣	٠,٨١	٤,٠٧	X45

N/S	١,٣	٨٥,٦٣	٠,٦٣	٤,٢١	٧٨,٥٧	١,٠٥	٣,٩٢	X46
		75.55	0.66	4.12	76.14	0.97	3.80	المعدل العام
N/S	١,١	٩٠	٠,٥٠	٤,٥٠	٨٦,٤٣	٠,٦١	٣,٣٢	X47
N/S	٢,١	٩٠	٠,٥٠	٤,٥٠	٨٥	٠,٦٤	٤,٢٥	X48
N/S	٣,٣	٩٠	٠,٥٠	٤,٥٠	٨٢,٨٦	٠,٧٥	٤,١٤	X49
N/S	٢,٢	٨٨,٧٥	٠,٥٠	٤,٤٣	٨٤,٢٩	٠,٥٦	٤,٢١	X50
N/S	٠,٩	٨٧,٥٠	٠,٤٩	٤,٣٧	٨٣,٥٧	٠,٧٢	٤,١٧	X51
N/S	٠,٦	٨٦,٨٨	٠,٦٠	٤,٣٤	٨٢,٨٦	٠,٨٤	٤,١٤	X52
		88.86	0.52	4.44	84.17	0.69	4.04	المعدل العام
N/S	٢	٨٩,٣٨	٠,٥٦	٤,٤٦	٨٢,٨٦	٠,٨٩	٤,١٤	X53
N/S	١	٨٦,٨٨	٠,٥٤	٤,٣٤	٨٠,٧١	٠,٩٩	٤,٠٣	X54
N/S	١,٧	٨٤,٣٨	٠,٧٩	٤,٢١	٧٨,٥٧	٠,٨٩	٣,٩٢	X55
N/S	٠,٩	٨٣,٧٥	٠,٨٢	٤,١٨	٥٩,٨٠	٠,٨١	٤	X56
N/S	٠,٧	٨١,٨٨	٠,٩٢	٤,٠٩	٧٨,٥٧	٠,٨٩	٣,٩٢	X57
S	٤,١	٨٦,٨٨	٠,٦٥	٤,٣٤	٧٨,٥٧	٠,٨١	٣,٩٢	X58
N/S	٠,٧	٨٥	٠,٧١	٣,٢٥	٨١,٤٣	٠,٨١	٤,٠٧	X59
N/S	٠,٢	٨٦,٨٨	٠,٦٠	٤,٣٤	٨٤,٢٩	٠,٧٨	٤,٢١	X60
		84.38	0.7	4.15	78.1	0.86	4.03	المعدل العام



الشكل (٧) الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق FASB *

* المصدر : (الشيرازي، ١٩٩٠ : ١٩٧) نقلاً عن :

FASB, SFAC NO. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, May 1980. P. 4048.

المبحث الأول

الأسس المحاسبية والأساس الملائم للمحاسبة الحكومية المعاصرة

تعتمد الأنظمة المحاسبية أسساً محاسبية معينة لقيود المعاملات المالية واستخلاص النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية ، فقد اشارت CAS إلى الأسس المحاسبية بانها : "مجموعة المبادئ المحاسبية لتسجيل الصفقات التي تحدد متى تتحقق آثار الصفقات أو الاحداث بالنسبة لاغراض الإبلاغ المالي" (INTOSAI, 1999: 24) .

وقد عرف NCGA الأسس المحاسبية في بيانه رقم (١) بعنوان (مبادئ المحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي) بانها: "طرق القياس التي تشير إلى وقت تحقق الايرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بها ووقت تسجيلها واطهار ذلك في الكشوفات والتقارير المالية ، وبالتحديد تتعلق بوقت القياس الذي تم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الإستحقاق" (NCGAS No.1, 1979: Para. 58) .

ان اختيار الأساس المحاسبي يخضع للعادة (العرف) المتبعة اكثر من خضوعه للدراسة المنطقية والحسابية ، وقبل استعراض الأسس المحاسبية لابد للباحث ان يبدأ من تصور واضح ، وهو ان هذه الأسس المحاسبية ليست هدفاً بحد ذاتها وانما هي وسيلة لتحقيق اغراض الإبلاغ المالي ، لذلك فان الدفاع عن أي أساس بانه اكثر دقة من أساس اخر ، وانه افضل من غيره من الأسس ... إلى اخر هذه المقولات ، يجب ان يتم ضمن المعايير الآتية في استخدام أي من الأسس المحاسبية (حجازي، ١٩٨٨ : ٣٧) :

١. تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية ، ثم اختيار الأساس المحاسبي الذي يخدم مصالح كل منهم اكثر من غيره.

٢. مدى امكانية تطبيق الأساس المحاسبي بشكل كامل وصحيح، وضمن الامكانيات المتاحة (البشرية والمادية) مع الاخذ بعين الإعتبار قاعدة التكلفة مقابل المنفعة .

٣. يعتمد على قدرة الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة للاموال ، بقصد الحفاظ على موجودات التنظيم ، وقدرته على تقييم نشاط ومستوى الاداء فيه .

٣-١-١ الأسس المحاسبية

٣-١-١-١ الأساس النقدي (Cash Basis)

يمكن الباحث تعريف الأساس النقدي بأنه (ذلك الأساس الذي يستند إلى قاعدة التحصيل أو الصرف النقدي الفعلي لتحميل الفترة المحاسبية بالاييرادات والنفقات التي تخصها ولا علاقة لها بما ينشأ للوحدة من انواع حقوق وما يترتب عليها من التزامات) .

أي يترتب على اتباع هذا الأساس ان مبالغ التخصيصات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغى ويبطل العمل بها ، لان الدفع سيتم في سنة تالية يثبت فيها المصروف عند انفاقه، وكذلك بالنسبة للايرادات فان ما يحصل منها بعد انتهاء السنة المالية التي استحققت فيها، يضاف إلى حساب السنة التي تم فيها التحصيل (علي الدين، ١٩٧٤: ١٦) ، فالحساب الختامي (الذي يمثل حساب النتيجة) يكون مدينياً بالنفقات التي صرفت نقداً خلال السنة المالية التي يمثلها ، ودائناً بالاييرادات النقدية التي قامت الوحدات المحاسبية بتحصيلها لصالح الخزينة خلال تلك السنة ، سواء كانت هذه الايرادات تعود للفترة نفسها أو لفترات اخرى . وفقاً لهذا الأساس فان الحساب الختامي انما يمثل حركة التدفق النقدي من خزينة الدولة واليها ، أي حركة المقبوضات والمصروفات النقدية خلال السنة المالية ، ولذلك يطلق على هذا الأساس بمصطلح (محاسبة الخزانة Treasury Accounting) .

٣-١-١-٢ الأساس النقدي المعدل (Modified Cash Basis)

لقد اشارت CAS إلى الأساس النقدي المعدل في بيانها رقم (٤) في اطار معايير المحاسبة الصادر عام ١٩٩٥ ما نصه (INTOSAI, 1999: 25) :

"توسيع محاسبة الأساس النقدي المعدل الأساس النقدي ، وذلك بالإعتراف بالمبالغ المستلمة والتوزيعات * المنسوبة إلى فترة الإبلاغ ، عدا تلك التي تظهر في فترة محددة بعد فترة الإبلاغ . فضلاً عن النقد المتوفر تحت اليد في بداية ونهاية الفترة فان المحاسبة وفق هذا الأساس ستوضح النقد المستلم والموزع في فترة محددة كموجودات ومطلوبات على التوالي ، فالفترة المحددة للإعتراف بالمبالغ المستلمة قد تختلف عن الفترة المستخدمة للتوزيعات واحياناً فقط التوزيعات هي معترف بها" .

أي ان هذا الأساس يقوم على اجراء تعديلات على الأساس النقدي الصرف ، بحيث يتم الإعتراف بالمبالغ المنفقة فقط خلال السنة المالية المعينة سواء تم دفع قيم هذه المبالغ ام لم يتم دفعها . فالنفقات وفقاً لهذا الأساس تسجل على أساس الإستحقاق ، اما الايرادات فتسجل على الأساس النقدي ، ولذلك يطلق على هذا الأساس بمصطلح (محاسبة الالتزام Obligation Accounting) .

ان بعض الحكومات كانت قد خرجت عن تطبيق الأساس النقدي علاجاً لعيوبه متخذةً في ذلك بعض الحيطة والحذر ، اذ اخذت تخصم مبالغ النفقات المستحقة من التخصيصات

* التوزيعات : هي الاموال المنفقة .

المعتمدة في الموازنة على الرغم من عدم صرفها في الفترة المالية التي تخصها وذلك لمقابلة الالتزامات التي ارتبطت بها الوحدة الحكومية تجاه الغير .
ويكون ذلك غالباً في نهاية السنة المالية نظراً لوجود مبالغ يتعذر صرفها لاسباب لا يجوز ان تحول من دون إعتبارها ضمن النفقات الخاصة بالسنة المالية الحالية (دهمش، ١٩٨٠: ٦٨) .

٣-١-١-٣ أساس الإستحقاق المعدل (Modified Accrual Basis)

لقد عرفت NCGA أساس الإستحقاق المعدل بأنه
: (NCGAS No. 1, 1979: Para. 57)

"الطريقة المحاسبية التي يتم بها تسجيل المصروفات وقت تحقق المطلوبات ، ويتم تسجيل الايرادات عند استلامها نقداً ما عدا الايرادات المتاحة التي يجب ان تستحق لتعكس بالضبط الضرائب المفروضة والايرادات المكتسبة" .

ويعني هذا بان الإعتراف يكون عندما تحدث المعاملات والاحداث المالية بصرف النظر عن ما اذا كان النقد قد دفع أو استلم ، فالتركيز وفق هذا الأساس يكون على قياس وإبلاغ تكلفة السلع والخدمات المحصلة خلال فترة الإبلاغ ، ولذلك يطلق على هذا الأساس بمصطلح (محاسبة النفقة Expenditure Accounting) .

اما الايرادات فتعكس المبالغ التي استحققت خلال الفترة ، فقد يعترف بايرادات ضريبة معينة بأسلوب يكون تقريبي لهذا الأساس ، وذلك بسبب الصعوبات التطبيقية في تحديد الحد الذي اليه تكون مثل هذه الايرادات قابلة للنسب إلى فترة الإبلاغ .

ان عناصر الإبلاغ المعترف بها وفق هذا الأساس هي الموجودات المالية كالنقد والديون المستحقة الاستلام والقروض والاستثمارات والنفقات المؤجلة (Deferred Expenditure) . اما كافة المبالغ المستحقة في نهاية الفترة فيعترف بها كمطلوبات بما فيها المبالغ الواجبة الدفع والإستحقاقات جراء نشاط تجاري والاقتراض في الاسواق المالية ومطلوبات صندوق التقاعد للمستخدم ، فضلاً عن الايرادات المؤجلة .

٣-١-١-٤ أساس الإستحقاق التام (Full Accrual Basis)

لقد جاء في المعيار الاول الصادر عن لجنة القطاع العام في IFAC حول اساس الاستحقاق ما نصه (IPSAS 1: Para. 6) :

"الاساس المحاسبي الذي بموجبه تكون المعاملات والاحداث المالية متحققة لدى حدوثها وليس فقط لدى استلام ودفع النقد او ما يكافئه" .

أي ان هذا الأساس يعتمد على تحميل الحساب الختامي (حساب قياس النتيجة) لاي سنة مالية بالمصروفات والايادات التي تحققت فعلاً خلال السنة ، بغض النظر عما اذا كانت هذه النفقات قد دفعت ام لم تدفع بعد والايادات استلمت فعلاً ام لم تستلم ، ولذلك يطلق على هذا الأساس بمصطلح (محاسبة المصروف Expense Accounting) .

ففي ظل هذا الأساس فان السنة المالية أو الفترة المحاسبية تعد فترة مستقلة (المبعضين، ١٩٩٩: ٥٨) ، أي ان السنة المالية لها شخصية معنوية ذات ذمة مالية خاصة بها ، وتدرج في ايرادات ومصروفات الموازنة كل ما قد يترتب اثناء السنة المالية من مستحقات للدولة أو التزامات عليها بغض النظر عن التاريخ المتوقع للتحصيل أو الصرف (سرايا، ١٩٩٨: ٢٨) .

ان عناصر الإبلاغ المعترف بها وفق هذا الأساس هي عناصر الإبلاغ المعترف بها وفق أساس الإستحقاق المعدل بصورة موسعة ، لتشمل موجودات مادية مثل الارض والطرق والبنائيات والمعدات فضلاً عن التكاليف المؤجلة (Deferred Costs) ، اما المطلوبات فهي كافة المبالغ المستحقة في نهاية الفترة كما في أساس الإستحقاق المعدل . واستناداً إلى ذلك فهو يتطلب رسملة نفقات اقتناء الموجودات الرأسمالية والاندثار عليها كاستنفاد لمنافعها المحتملة (السعيري، ٢٠٠٠: ١٣٩) .

لقد برزت اسباب عديدة وراء فكرة استخدام أساس الإستحقاق في المحاسبة الحكومية، واهم هذه الاسباب هي (حجازي، ١٩٩٧: ٥٦) :

١. الثورة الادارية في الجهاز الحكومي التي ادت إلى ظهور قيادات ادارية مؤهلة ومدربة ، تطالب بضرورة توفير البيانات على أسس قياس سليمة وكاملة ، وضرورة استخدام الاساليب الكمية الشاملة التي تلزم لمعالجة بيانات ونتائج هذا الأساس .
٢. الثورة التكنولوجية المتمثلة في استخدام الحاسوب الذي اصبح اداة ضرورية للإدارة في معالجة البيانات المالية واستخراج النتائج بدقة كبيرة وسرعة فائقة .
٣. الاتجاهات الجديدة لطلبات السلطة التشريعية التي بدأت بالاهتمام بحصر تكاليف الانشطة والمشاريع والخدمات الاخرى للحكومة ، وذلك بقصد التعرف على مدى كفاءة الإدارة الحكومية في إدارة المال العام ومدى تقيدها بالقوانين والأنظمة .
٤. ضرورة استخدامه لتوفير البيانات والمعلومات الكاملة عن تكاليف الخدمات والانشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة .

٥. توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة الشاملة والفعالة على أنشطة الحكومة المختلفة وبيان مدى تحقيقها لأهدافها باحسن الوسائل واقل التكاليف .

ان الخطوة الاولى لإعتماد أساس الإستحقاق التام في العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية في العراق هو تطبيق أساس الإستحقاق المعدل بصورة عملية ، فضلاً عن الاستفادة من تجارب الدول (التي سيتم ذكرها فيما بعد) وغيرها من الدول الاخرى .

فلقد أشارت الفقرة (١٠٣) من دليل المحاسبة الحكومية للامم المتحدة ما نصه (UN, 1969: 46-47) : "في الحالات التي تكون فيها المنفعة المتأتمية اقل نسبياً في الاهمية من الجهود التي بذلت فيها ، يمكن استخدام أساس الإستحقاق المعدل لخدمة احتياجات الإدارة بفاعلية . فالتحول إلى أساس الإستحقاق في دولة ما يجب ان يتم بحذر وبطريقة تدريجية مع إعطاء عناية لمثل هذه التعديلات والتطبيقات وفق ما تمليه الظروف السائدة في الدولة" .

ومن هذا المنطلق فان تطبيق أساس الإستحقاق المعدل يكون عملياً في القطاع الحكومي في العراق للأسباب الآتية :

١. انه لا يتطلب جرد الموجودات الثابتة وتقويمها ، لأنه يعد أقيامها نفقات تُنزل في السنة نفسها وبذلك يوفر جهداً وامكانيات مالية كبيرة ، اذا ما علمنا حجم هذه الموجودات والواقع الحالي لتوثيقها ، ويمكن معرفة ذلك من مراجع بسيطة لتقارير ديوان الرقابة المالية السنوية (السعبري، ٢٠٠٠: ١٤١) .

٢. انه لا يتطلب تغيير جذري لكافة السجلات والمستندات بل يمكن اضافة سجلات قليلة لتثبيت المستحقات والمطلوبات المالية (السعبري، ٢٠٠٠: ١٤١) .

٣. يمكن الابقاء على الاستقلال المحاسبي المطبق حالياً مع نوع من الاستقلال المالي ، مع بقاء الارتباط بوزارة المالية من خلال المنح السنوية ، أو المبالغ المطلوب تسديدها من قبل الوحدة الحكومية (السعبري، ٢٠٠٠: ١٤١) .

٤. يمكن تعديل الدليل المحاسبي لحسابات الدولة بما يتوافق والمستجدات والتطورات التي حدثت لعصرنة المحاسبة الحكومية .

٥. امكانية وضع خطوات بناء عملية من قبل الجهة التي تتولى اصدار المعايير المحاسبية في العراق (المقترحة من قبل الباحث) لتسهيل العمل لتطبيق أساس الإستحقاق المعدل والانتقال فيما بعد إلى أساس الإستحقاق التام لحين تهيئة الظروف المناسبة .

٣-١-٢ الأساس الملائم للمحاسبة الحكومية المعاصرة

لقد سارت المحاسبة في الحكومات على الأساس النقدي بصورة تقليدية ، فالانشطة الحكومية كانت تدار في الكثير من الحالات بمعلومات مالية ذات جودة ضعيفة ، فهي غالباً ما تكون غير موثوقة (أو غير قابلة للتدقيق) وغير موقوتة .

ان المعلومات المالية ذات الجودة الضئيلة القيمة يرافقها معيار منخفض بالنسبة للإدارة المالية والنظام المالي (Bradbury, 1997: 70) ، مما يؤدي إلى ضآلة أو عدم توفر معلومات بصورة اكثر وبسرعة اكبر ولعدد اكبر من المستخدمين ، وهذا كله قد يؤدي ايضا إلى حالات عدم انسجام في تطبيقات الإبلاغ من فترة مالية إلى فترة مالية اخرى .

وإن الإدارة المالية الضعيفة للحكومات وتطبيقات الإبلاغ الضعيفة من قبلها ، من الممكن ان يسهما في الاداء الضعيف للاقتصاديات ، فمن الامثلة على تطبيقات الإبلاغ الضعيفة من قبل الحكومات ما يأتي (Bradbury, 1997: 70) :

* الفترات المبلغة في الإيرادات التي تكون على نحو واضح ذات طبيعة رأسمالية (مثل الأرباح المتحققة من مبيعات مؤسسات الدولة) .

* تصنيفات مختلفة لفترات الإيرادات والمصاريف بين فترات الإبلاغ .

* يكون غلق السجلات في تواريخ مختلفة من سنة إلى اخرى .

* لا تكون الكشوفات المالية متاحة حتى بعد مرور فترة ستة اشهر أو اكثر من نهاية السنة المالية .

* الافتقار إلى معلومات عن الموجودات والمطلوبات ، بما فيها الموجودات المادية والبنى التحتية والتزامات التقاعد المستقبلية .

ففي اوائل السبعينات ، كان التركيز على متابعة سياسات التوسع الاقتصادي الهادفة للاستقرار الاقتصادي ، وكجزء لا يتجزأ من هذا التأكيد فان الأنظمة المحاسبية القائمة على الأساس النقدي (التي تعد الافضل للتوفيق بين بيانات النقود والقياس بدقة لاثار عمليات الموازنة على موقف الإعتمادات بصفة خاصة وعلى الاقتصاد بصفة عامة) قد حظيت بالقبول (بريمكاند، ١٩٩٩ : ٨٩). وفي أواخر الثمانينيات وبداية التسعينات ، بدأ التوجه الدولي نحو إعتقاد أساس الإستحقاق في المحاسبة الحكومية بالظهور .

لقد بدأت المحاسبة الحكومية بالتغير للانتقال من الأساس النقدي للمحاسبة إلى أساس الإستحقاق المحاسبي ، اذ ان اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في بلد ما يرجع إلى عوامل عدة منها (سرايا، ١٩٩٨ : ٢٦) :

١. طبيعة البيانات المالية اللازمة ومدى اهميتها .

٢. مدى فائدة هذه البيانات في تلبية احتياجات كلا من الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية .

٣. مستوى التطور في ممارسة العمل المحاسبي في الدولة .

٤. درجة كفاء الافراد العاملين في الجهاز الاداري للدولة .

ويرتبط التغيير في الأساس المحاسبي ارتباطاً وثيقاً بالاصلاحيات الادارية والمالية في القطاع العام (Bradbury, 1997: 70) ، وانه يجب ملاحظته في تلك البلدان التي اتبعت اصلاً اسلوب تحديث الموازنة (بريمكاند، ١٩٩٩: ٨٩) ، ومن الامثلة على الحكومات التي هي في طور اجراء هذا التحول أو انها كانت قد اجرتة هي :

٣-١-٢-١ استراليا

كانت ويلز الجنوبية الجديدة هي أول سلطة قضائية في استراليا لتتشر تقارير مالية على أساس الإستحقاق لكل من قطاع الموازنة والقطاع العام للولاية الاوسع . تلتها الولايات الاخرى ، الكومنويلث ومقاطعة العاصمة الاسترالية في تنفيذ المحاسبة على أساس الإستحقاق. فمعيار المحاسبي الاسترالي رقم (٣١) ، الذي نشر في تشرين الثاني عام ١٩٩٦ ، يتطلب اعتماد لأساس الإستحقاق التام في المحاسبة من قبل الكومنويلث والولاية وحكومات المقاطعة لإبلاغ الفترات المنتهية في الثلاثين من حزيران عام ١٩٩٩ وبعد ذلك التاريخ (الخيرو، ١٩٩٩: ٣٠) .

٣-١-٢-٢ نيوزيلندا

ان نيوزيلندا هي أول دولة في العالم يُنفذ محاسبة الإستحقاق التام على مستوى الحكومة الوطنية فكل الدوائر والوكالات الحكومية ومؤسسات العمل الحكومية تستخدم محاسبة الإستحقاق التام ، وان حسابات الحكومة ككل المدققة سنوياً التي تنسجم مع GAAP تنتج منذ عام ١٩٩٢/١٩٩٣ ، والحسابات الشهرية منذ عام ١٩٩٤/١٩٩٥ .

ان تجربة نيوزيلندا تلقي الضوء ايضاً على المنافع التي يمكن ان تتأتى من توحيد ودمج محاسبة الإستحقاق في الموازنة وتخصيصات الانفاق ، وان مبادئ المسؤولية المالية محفوظة الآن في التشريع وعلى مدى الفترة الممتدة بين عامي ١٩٩٠ إلى ١٩٩٥ ، بقت نفقات الحكومة مستقرة على نحو واسع في الفقرات الاسمية ، الامر الذي يعني ضمناً انخفاض حاد في النفقات كنسبة مئوية من اجمالي الناتج المحلي (الخيرو، ١٩٩٩: ٥٤) .

ان استخدام أساس الإستحقاق في تسجيل الاحداث المالية في الوحدات الحكومية الخدمية في دولتي استراليا ونيوزيلندا مكن من إعطاء نتائج افضل عن ارصدها وتدفعاتها الدخلية والنقدية، فهذا الأساس قد اثر تأثيراً مباشراً في جودة المعلومات المحاسبية المقدمة ، مما جعل كشف الاداء المالي للدولة اكثر تعبيراً عن نشاطها خلال المدة وكشف مركزها المالي اكثر افصاحاً عن موجوداتها ومطلوباتها ، مما ساعد في تقويم اداء الدولة في سياستها المالية ، فضلاً عن إعطاء معلومات مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة ورسم السياسات التي ينبغي ان تنتجها الدولة تحقيقاً لأهدافها المستقبلية .

٣-١-٢-٣ المملكة المتحدة

ادخلت المملكة المتحدة أساس الإستحقاق في حساباتها ، واستخدمت الكثير من الوزارات سنة ١٩٩٨/١٩٩٧ كسنة تجريبية للشكل الجديد من الحسابات بهدف انتاج حسابات للعام ١٩٩٩/١٩٩٨ ، مع ان يكون العام ٢٠٠٠/١٩٩٩ كمجموعة اولى من الحسابات المدققة (Bradbuty, 1997: 70-71) .

٣-١-٢-٤ كندا

في أواخر السبعينات ، كانت تطبيقات المحاسبة والإبلاغ المالي المتبعة من قبل الحكومة الاتحادية وعشر حكومات محلية وحكومتى مقاطعة في حالة عدم انسجام ، فاصبحت الحالة متردية جداً ، حتى ان المدققين التشريعيين ولاسيما المدقق العام آنذاك ، بدأوا بمطالبة CICA باتخاذ اجراء حول الموضوع . وبعد انشاء لجنة محاسبة القطاع العام والتدقيق (PSAAB) (الآن هي مجلس) قبلت الحكومات الفيدرالية والمحلية والمقاطعة توصيات PSAAB وهي اليوم تستخدمها على انها معايير لتسجيل وإبلاغ شؤونها المالية .

في تبنيتها لمعايير PSAAB ، كانت الحكومات قد تبنت اصدار معدل من أساس محاسبة الإستحقاق والذي يركز على ان كل مطلوبات الحكومة وموجوداتها المالية تكون مسجلة ويعتمد على مقياس لصافي دين الحكومة (GND) لنقل المعلومات عن الوضع المالي للحكومة . ولقد أعلنت الحكومة الكندية عن عزمها إلى الانتقال إلى محاسبة الإستحقاق التام لاجل كلاً من اغراض الموازنة والمحاسبة . فالتغير الأساسي من أساس المحاسبة الموجودة سيكون رسمة الموجودات المادية والمحاسبة والايرادات الضريبية على أساس الإستحقاق بدلاً مما على الأساس النقدي .

٣-١-٢-٥ البلدان النامية (Developing Countries)

استجابةً للنداءات الصادرة من المنظمات المالية الدولية لتحسين الإدارة المالية والمساءلة ، فقد اختارت حكومات عديدة في البلدان النامية ان تتبنى محاسبة الإستحقاق وان تُبلّغ وفقاً

لمعايير المحاسبة الدولية ، مثل الحكومة المنغولية التي ادخلت مسودة تشريع تتطلب محاسبة حكومية تكون على أساس الإستحقاق ووفقاً IASs . وان أول مجموعة من الكشوفات المالية الحكومية على هذا الأساس كانت قد انتجت للسنة المالية ٢٠٠٠ . (Bradbuty, 1997: 72) .

٣-١-٢-٦ الأقطار العربية (Arabic Counties)

اما على مستوى الاقطار العربية ، فان النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية ، إعتد أساس الإستحقاق بوصفه احد الأسس المحاسبية المستخدمة في القطاعات المختلفة ، تاركاً للدولة العربية امكانية تطبيقه بصورة متكاملة عند توافر الامكانيات الفنية لديها (جامعة الدول العربية ، المنظمة العربي للعلوم الادارية، ١٩٨٠ : ١٥-١٦) .

اما على مستوى هيئة الامم المتحدة فقد اشار نص الفقرة (١٠٣) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن المؤتمر الاقليمي للهيئة المنعقد في بيروت تشرين الثاني من عام ١٩٦٩ إلى ما يلي (UN, 1969: 46) :

"بالنسبة للتطور الحديث ، ونمو وتعقيد العمليات الحكومية ، فان أساس الإستحقاق اصبح يستخدم في بعض الدول ، وهذه افضل طريقة شاملة ونافعة ، وبخاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج والاداء ، فهذا الأساس يقدم الصورة الكاملة للانشطة المالية ، وهو ما يجب الإعتراف به كهدف مرغوب فيه" .

وفي ضوء السلسلة المتنوعة لتطبيقات الإبلاغ المالي من قبل الحكومات والتوجه نحو محاسبة الإستحقاق ، فان هناك حاجة واضحة لمرشد ومعايير حول الإبلاغ المالي الحكومي . ولتلبية هذه الحاجة ، فان IFACpsc كانت قد بدأت في سنة ١٩٩٤ على "مشروعها للمعايير" والتي تهدف إلى تطوير معايير محاسبية موصى بها وارشادات للقطاع العام في كل ارجاء العالم .

ان PSC قد علقت بشكل موسع على منافع محاسبة الإستحقاق للحكومات ووحداتها في دراستها السابقة (وهي الدراسة رقم ٥ و ٦ و ٨ و ٩ و ١٠ و ١١ و ١٤) وفي الدراسات العرضية (الدراسة العرضية رقم ١ و ٣) من اجل تقديم بعض المحتوى للقراء غير المطلعين على مطبوعاتها الاخرى من دراسات وبحوث ودراسات عرضية ، نظراً لاهمية تطبيق أساس الإستحقاق في المحاسبة للحكومات ووحداتها التي لا تنتمي لوزارة* .

* يطلق البعض على هذه الوحدات اسم الوحدات الفردية (Individual Entities) ويطلق عليها اخرين كما في الولايات المتحدة الامريكية اسم الوحدات المكونة (Component Units) التي لا تنتمي الى الحكومة الأساسية (Primary Government) .

لقد احتوت الدراسة رقم ١٤ المعنونة "التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي : مرشد للحكومات والوحدات الحكومية" والصادرة في نيسان عام ٢٠٠٢ على ملخص لمنافع الإبلاغ على أساس الإستحقاق ، فالمعلومات المحتواة في التقارير المعدة على أساس الإستحقاق تسمح للمستخدمين (IFACpsc Study 14, 2002: Para. 1.18) :

* تقييم المسألة عن كل موارد وحدات الرقابة وتوزيع تلك الموارد (لغرض استخدامها) .

* تقييم الاداء والوضع الماليين والتدفقات النقدية للوحدة .

* اتخاذ القرارات حول توفير الموارد للوحدة أو اجراء عمل (Business) مع الوحدة .

وفي الطبعة الثانية للدراسة الصادرة نفسها في كانون الأول عام ٢٠٠٣ ، ورد وفي مستوى مفصل اكثر ، اذ يكون الإبلاغ على أساس الإستحقاق مفيداً وضرورياً وذلك (IFACpsc Study 14, 2nd Ed., 2003: Para. 1.20) :

* لاطهار كيف ان الحكومة تمول انشطتها وتلبي متطلباتها النقدية.

* السماح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة المستمرة لتمويل انشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها .

* لاطهار الوضع المالي للحكومة والتغيرات في الوضع المالي .

* لتزويد الحكومة بالفرص للكشف عن الإدارة الناجحة لمواردها .

* تفيد في تقييم اداء الحكومة من حيث تكاليف خدمتها وتكاليف كفاءتها وتكاليف انجازاتها .

كما ان المحاسبة على أساس الإستحقاق تقدم معلومات عن الوضع المالي الشامل للوحدة الحكومية والحكومة ككل ، اذ ان الحكومات ووحداتها تحتاج لهذه المعلومات (IFACpsc Study14, 2002: Para. 1.20) .

١ . لاتخاذ قرارات حول امكانية تمويل الخدمات التي ترغب بتقديمها .

٢ . بتوضيح مساءلتها للجمهور عن إدارة الموجودات والمطلوبات المتحققة في الكشوفات المالية.

٣ . خطة لتمويل الاحتياجات المستقبلية لادامة واستبدال الموجود .

٤ . خطة لتسديد المطلوبات القائمة .

٥ . لإدارة وضعهم النقدي واحتياجاتهم التمويلية .

وحتى يمكن تجنب العيوب المتعلقة بالطريقة المتبعة كأساس للقياس المحاسبي في الوحدات الحكومية والاستفادة من مزايا تطبيق أساس الإستحقاق وخاصة في الدول النامية ومنها العراق ، يتطلب الامر أن يترافق مع تطبيق أساس الإستحقاق اعتماد الاساليب الآتية (سرايا، ١٩٩٨ : ٣٤) :

١ . ادخال محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي الخدمي لاغراض تحديد تكلفة وحدة الخدمة المؤداة .

٢. العمل على برمجة الموازنة العامة بإعدادها على أساس البرامج والاداء ، للربط بين إتمادات الموازنة واداء الوحدات الحكومية .

٣. تدعيم نظام الإدارة بالأهداف في الحكومة وربطه بنظام الانتاجية في الحكومة من ناحية، وبنظام مجزي للحوافز المادية من ناحية اخرى .

٤. إعادة النظر في جميع اللوائح والتعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية حتى تتماشى مع الاتجاهات الحديثة والمرغوب في تطبيقها .

ان العراق في ظل هذه المستجدات التي يعيشها والتغيرات التي تكون جذرية في بعض الاحيان ، والظروف التي يشهدها لإعادة الإعمار والتنمية ولماكبنة العصر ، فهو بحاجة إلى منح وقروض الدول الاخرى ، وهذا قد لا يتم وبخاصة في حالة القروض الا من خلال صندوق النقد الدولي (IMF) .

فلقد استتجت ورقة IMF المعنونة "الحالة لتسجيل الإستحقاق في نظام احصائيات تمويل الحكومة من قبل IMF" الصادرة في تموز عام ١٩٩٦ بان دليل IMF المعدل يجب ان يدعو لأساس الإستحقاق لكي يُوجّه مقادير النقص للأساس النقدي المعدل الموجود ، وليمكن بدرجة أعظم من الإنسجام (Harmonization) مع الأنظمة الاحصائية الاقتصادية الكلية الاخرى (1: 1996, Occasional Paper 3, IFACpsc) .

ان الباحث يؤكد على ان اصدار "الدليل المحاسبي لحسابات الدولة" من قبل دائرة المحاسبة في وزارة المالية في عام ٢٠٠٠ ، كان خطوة إيجابية هامة نحو إتماد أساس الإستحقاق للتطبيق في العمل المحاسبي ، اذ حاول هذا الدليل ايجاد حسابات يمكن ان تلبى متطلبات العمل المحاسبي ، اذا تم اقرار إتماد أساس الاستحقاق في العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية ذات الطابع الخدمي ، كما انه قد احتوى على شرح للدليل المحاسبي لحسابات الدولة وجاء بمعالجات قيادية للحسابات المستحدثة التي تم ايجادها على الرغم من ان هذه المعالجات القيادية بحاجة إلى تطوير ، ليكون هذا الدليل بقدر الامكان قد اوجد نقاط تقارب مع دليل النظام المحاسبي الموحد للقطاع الاشتراكي ، وان هذا الدليل جاء منسجماً خدمة لاغراض جمع وتوحيد واظهار النتائج شهرياً أو فصلياً أو سنوياً للحسابات القومية بأقل تكلفة وأسرع وقت مع الدليل المحاسبي للموازنة الجارية الصادر من مديرية الميزانية العامة في وزارة المالية .

المبحث الثالث عرض الكشوفات والتقارير المالية

يؤدي الإبلاغ المالي دوراً هاماً ومركزياً سواءً في نظرية المحاسبة أو في الممارسات المحاسبية ، وأية مناقشة أو دراسة لطبيعة الإبلاغ المالي لا بد وان تتم في إطار أغراض المحاسبة التي تتمحور في نهاية الأمر حول غرض أساسي هو توفير المعلومات المالية الملائمة لكل الفئات والتي تستخدم التقارير المالية للوحدة ، وذلك من خلال عرض الوحدة الحكومية العادل للمعلومات المحتواة في التقارير المالية ذات الغرض العام الصادرة عنها .

٣-٣-١ أهداف الكشوفات المالية

قبل أن يتناول الباحث مفهوم العرض للكشوفات المالية ودوره والخصائص النوعية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية الحكومية ، يجب عليه أن يبين أهداف الكشوفات المالية ذات الغرض العام .

ان الكشوفات المالية هي عبارة عن عرض هيكل مركب للوضع المالي للوحدة الحكومية وللمعاملات التي تم التعاقد بها من قبلها . وأهداف الكشوفات المالية ذات الغرض العام جميعها تكمن في تقديم معلومات عن الوضع المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة الحكومية والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من المستخدمين في صنع وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد ولقد حددت PSC في IPSAS1 الصادر عام ٢٠٠٠ أهداف الكشوفات المالية ذات الغرض العام في الوحدات الحكومية بتقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرار ، ولتوضيح المساءلة للوحدة عن الموارد الموكلة لها من خلال (IPSAS 1: Para. 13) :

- ١ . تقديم معلومات عن المصادر والتخصيص واستخدامات الموارد المالية .
- ٢ . تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة لانشطتها وتلبية متطلباتها النقدية .
- ٣ . تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الوحدة لتمويل انشطتها وتلبية مطلوباتها والتزاماتها .
- ٤ . تقديم معلومات عن الوضع المالي للوحدة الحكومية والتغيرات فيه .
- ٥ . تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم أداء الوحدة من حيث تكاليف الخدمات والكفاءة والانجازات .

فالهدف الشامل للتقارير المالية الحكومية هو توفير المساءلة (كما ذكر سابقاً) ، ومن الملاحظ ان الكشوفات المالية التي تعدها جامعة الموصل كاحدى الجامعات الحكومية (التي تم عرضها في المبحث الأول من الفصل الثاني) لا تحقق الاهداف المعروضة اعلاه .

٣-٣-٢ مفهوم العرض العادل للكشوفات المالية

بدايةً ، يعرف الباحث العرض العادل بانه (اظهار الكشوفات المالية المنشورة لجميع المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات المختلفة المستخدمة للتقارير المالية للوحدة الحكومية والتي لا تملك مصادر اخرى للحصول على المعلومات) .

كما ان مسؤولية اعداد وعرض و/أو تقديم الكشوفات المالية تقع على عاتق الوحدة الحكومية ، وهذا ما أوجبه المشرع العراقي في المادتين ١٣ و ١٤ والمادة ١٧ وفقراتها أولاً وثانياً ورابعاً من قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة ذي الرقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ ، وكذلك المادة ١٤ من قانون اصول المحاسبات العامة المعدل ذي الرقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ ، وكذلك النقاط ٧ و ٩ و ١٠ من الملامح الرئيسية للدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر عن دائرة المحاسبة في وزارة المالية سنة ٢٠٠٠ .

وكذلك فقد أقرت لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC psc في الفقرتين (١٧ و ١٨) من IPSAS 1 بان مسؤولية عرض الكشوفات المالية تختلف ضمن وعبر الانظمة التشريعية ، فضلاً عن ان النظام التشريعي قد يضع تمييزاً بين من هو مسؤول عن اعداد الكشوفات المالية وبين من هو مسؤول عن المصادقة على أو عرض الكشوفات المالية (Knechtenhofer & Wohlwend, 2002: 6) ، بالاضافة إلى الامثلة عن الاشخاص أو المواقع الوظيفية والذين قد يكونوا مسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية للوحدات المنفردة (مثل الوزارات الحكومية أو ما يكافئها (رأي الهيئات أو المؤسسات غير التابعة لوزارة)) . ورئيس الوكالة المالية المركزية (أو المسؤول المالي الاقدم ، مثل المراقب العام أو المحاسب العام) (IPSAS 1: Para.17) وتقع مسؤولية اعداد الكشوفات المالية الموحدة للحكومة ككل عادة على نحو مشترك على عاتق رئيس الوكالة المالية المركزية (أو المسؤول المالي الاقدم ، مثل المراقب العام أو المحاسب العام) والوزير المالي (أو ما يكافئهما) (IPSAS 1: Para. 18) .

ان من الواجب عرض الكشوفات المالية بشكل عادل بحيث يعبر كشف الميزانية عن الوضع المالي للوحدة الحكومية وللحكومة ككل ، ويعبر كشف صافي الموجودات على مستوى الحكومة ككل عن التغيرات في صافي الموجودات للحكومة ككل ، ويعبر كشف حساب قياس النتيجة عن الأداء المالي للوحدات الحكومية سواء كانت نتيجة نشاط الوحدة فائضاً أو عجزاً

ومن ثم للحكومة ككل . وهذا ما أكد عليه الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر عن دائرة المحاسبة في وزارة المالية في عام ٢٠٠٠ إذ نص على ان (وزارة المالية، ٢٠٠٠: ٢) :

"ترسل كل وحدة من الوحدات الحكومية حساباتها التي تتضمن حساب النتيجة والمركز المالي مع كافة التحاليل الاخرى إلى دائرة المحاسبة لضمان اعداد الحسابات الختامية للدولة بشكل متكامل وبأسلوب حديث يتماشى والتطورات التي حصلت في مجال العمل الحسابي " .

اما بالنسبة لكيفية العرض فيمكن اظهار المعلومات المالية ذات الطبيعة الرسمية في صلب الكشوفات المالية، ويمكنها ايضاً استخدام المصطلحات والمسميات الصحيحة والشائعة بين المستخدمين وعدم استخدام مصطلحات غريبة وغير مستخدمة ، كما يمكن استخدام الملاحظات والايضاحات امام بنود الكشوفات المالية ، والتي من خلالها يمكن الوحدة من اعطاء بعض التفاصيل والايضاحات المهمة للمستخدمين اذا تطلب الامر . هذا فضلاً عن ما يمكن ان تستخدمه من جداول ملاحق اضافية للتفصيل في بعض البنود الواردة في الكشوفات المالية ، ويمكن ان يكون العرض بيانياً ، إذ يقال " صورة تعادل ألف كلمة " ، فالعرض البياني للمعلومات المالية للمستخدمين بما في ذلك استخدام الرسوم البيانية المولدة بواسطة الحاسب الالكتروني يكون فعالاً وأقرب للوضوح واسرع للفهم وأكثر قابلية للمقارنة ، وهذه الطرائق هي * :

- ١) طريقة الجداول (Tables) .
- ٢) طريقة المستطيلات أو الاعمدة (Bar Graph) .
- ٣) طريقة الخط المنكسر (Broken Line Graph) .
- ٤) طريقة الخط المنحني (Curve) .
- ٥) طريقة الدائرة (Pie Chart) .
- ٦) طريقة الصور (Pictorial) .
- ٧) التوزيع التكراري (Frequency Distribution) : هناك ثلاث طرائق لتمثيل التوزيعات التكرارية بيانياً وهي :

١. المدرج التكراري (Histogram) .
٢. المضلع التكراري (Frequency Polygon) .
٣. المنحنى التكراري (Frequency Curve) .
٤. المضلع التكراري (Frequency Ogive) .

* للمزيد من التفاصيل يرجى الاطلاع على :

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (٢٠٠١) ، "الممارسات المحاسبية المالية المتقدمة" ، مطابع الشمس ، عمان ، المملكة الاردنية الهاشمية .

يتبين مما سبق بان لعرض الكشوفات المالية للوحدة الحكومية و/أو الحكومة دور بارز مهم وكبير في إبلاغ الفئات المستفيدة المختلفة بشتى طرق واساليب العرض عن المعلومات المالية .

٣-٣-٣ الخصائص النوعية لجودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية الحكومية

تعد المعلومات المقدمة في التقارير المالية من اهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل الفئات المستفيدة ، إذ ان جودة هذه المعلومات هي التي تحدد فائدة هذه التقارير ، وان الخصائص النوعية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية الحكومية هي صفات مميزة تمكن هذه الفئات من تقييم صحة وكفاءة هذه المعلومات المقدمة في التقارير، وهذه الخصائص تساعد التقارير على تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها.

لقد بذلت محاولات كثيرة من قبل المنظمات المهنية ومجالسها ولجانها لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية ، إلا انه يمكن القول ان أول واهم هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها FASB حين اصدر بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٢) بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" في عام ١٩٨٠ ، وتوضح الدراسة من خلال الشكل (٧) الذي جاء به هذا البيان .

وكذلك المحاولات التي قام بها ASB من خلال اصدار وثيقة مسودة (Draft Document) لبيان مبادئ الإبلاغ المالي في عام ١٩٩٢ ، تلتها مسودة عرض (ED) في عام ١٩٩٥ ، في سعيها لتطوير الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في المملكة المتحدة، ثم اصدر المجلس في عام ١٩٩٦ ورقة سير (Progress paper) جاءت بعنوان "بيان مبادئ الإبلاغ المالي - الطريق إلى الامام" لتصفية سوء التفاهم فيما يخص مسودة عرض بيان المبادئ . وفي نهاية المطاف اقر المجلس بيان المبادئ في عام ١٩٩٩ المتضمن ثلاثة فصول، إذ جاء الفصل الثالث بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المالية" ، فبيان المبادئ هذا أسس على إطار IASC واحتوى نفس مجموعات المستخدمين ونفس الخصائص النوعية الرئيسية الاربعة المتعلقة ، بمحتوى المعلومات وكيفية تقويم المعلومات وديم المعلومات وان الشكل (٨) يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي أقرها ASB .

اما محاولات IFAC فجاءت من خلال PSC حين اجرت الدراسة رقم (١١) بعنوان "الإبلاغ المالي الحكومي" والصادرة في آيار من عام ٢٠٠٠ ، مستندة في ذلك على دراسة سابقة لها وهي الدراسة رقم (١) بعنوان "الإبلاغ المالي من قبل الحكومات الوطنية" التي صدرت في آذار من عام ١٩٩١ ، إذ جاءت الدراسة رقم (١١) بعشر خصائص نوعية للمعلومات المالية وهي (قابلية الفهم والملاءمة والمادية (الاهمية النسبية) والموثوقية والتمثيل الصادق وتفضيل الجوهر على الشكل والحيادية والحيادية والاكتمال وامكانية المقارنة) .

ان هدف الخصائص النوعية للتقارير المالية حكومية كانت ام تجارية هو تعظيم فائدة التقارير المالية وتمكين المستخدمين من تحقيق استخدام ممكن منها بما يحقق اهدافهم ، فعلى إدارة الوحدة الحكومية ان تضع وتطور سياسات محاسبية للوحدة لضمان ان التقارير المالية تقدم المعلومات التي تلبي عدداً من الخصائص النوعية التي هي :

أولاً. قابلية الفهم : ان مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية لها، وانما يعتمد أيضاً على خصائص الفئات المستفيدة (متخذي القرار) انفسهم ، أي ان المعلومات يجب ان تكون :

أ (ممكنة الفهم ، عندما يكون من المتوقع ان يفهم مستخدميها معانيها ، فلتحقيق هذا الهدف فقد افترض ان المستخدمين لديهم معرفة معقولة عن أنشطة الوحدة وعن البيئة التي تعمل فيها فضلاً عن ان يكونوا موافقين على دراسة المعلومات (IPSAS 1: 39).

ب) مفهومة قبل ان يتم استخدامها ، فالتقارير المالية الحكومية يجب ان تقدم المعلومات بشكل واضح وبسيط ، وعلى معدي هذه التقارير تجنب التفصيل الزائد واشكال الإبلاغ المعقدة بافراط (18: 1999, INTOSAI) .

ان الجداول والاشكال البيانية المختلفة (السابقة الذكر) يجب ان تستخدم كلما امكن ذلك، فلجنة CAS تفضل ان لا يكون السرد التوضيحي دقيقاً فقط وانما ان يعرض بوضوح وكلما امكن ذلك بلغة فنية واضحة وغير فنية، وهذا يكون بشكل خاص لافصاح المعلومات والتفسيرات المعقدة ، وكذلك تجنب اشكال العرض المظلمة التي تحدث بموجب التبسيط المفرط أو الاهمال في التفصيل (18: 1999, INTOSAI) ولجنة PSC توجب عدم اقضاء المعلومات عن الامور المعقدة في الكشوفات المالية وذلك لمجرد انها قد تكون صعبة جداً على فهم مستخدمي معينين (IPSAS 1: 39) .

ثانياً. الملاءمة : هي من اهم الخصائص الرئيسية والواجب توفرها في المعلومات فالمعلومات تكون مفيدة عندما تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات ، وتكون مفيدة عندما تصل إلى الفئات المستخدمة قبل ان تفقد تأثيرها في اتخاذ القرار .

يعرف الشيرازي خاصية الملاءمة بأنها " وجود ارتباط منطقي ، بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة ، وان المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على احداث تغيير في اتجاه القرار " (الشيرازي، ١٩٩٠ : ١٩٩) .

ان احداث تغيير في اتجاه القرار يحصل عندما :

أ . تؤثر المعلومات على القرارات الاقتصادية للفئات المستخدمة بمساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية .

ب. تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة للفئات المستخدمة .

ان على معدي التقارير المالية الحكومية ان يأخذوا في الحسبان الانشطة واحتياجات المعلومات للفئات المستخدمة عندما يقررون ما هو ملائم لتدوينه في التقرير (INTOSAI, 1999: 18) والملاءمة تشمل العديد من الخصائص النوعية الفرعية الآتية منها :

١. ملاءمة المعلومات للتنبؤ (Predictive Value) : هو ان يتوفر في المعلومات المحاسبية ميزة القدرة التنبؤية ، أي تكون هذه المعلومات اساساً مهماً يساهم ويساعد متخذي القرار بتوقع نتائج مستقبلية .

فلكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب ان تؤدي إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل أو ان تؤدي هذه المعلومات إلى تعزيز أو تصحيح توقعاته الحالية (الشيرازي، ١٩٩٠ : ٢٠٠) .

٢. ملاءمة المعلومات لامكانية التحقق من التوقعات (Feedback Value) : هو ان يتوفر في المعلومات خاصية القدرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة ، مما يوفر للمستخدم امكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة ، ان هذه الخاصية تسمى ايضاً بخاصية التقييم الارتدادي أو خاصية التغذية الاسترجاعية ، فهي لا تقل اهمية عن الخاصية الأولى ، ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة ومن ثم تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات (الشيرازي، ١٩٩٠ : ٢٠٠) .

ثالثاً . الموثوقية (المعولية) (Reliability) : هي خاصية اساسية تتعلق بامانة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها ، إذ يهتم المستخدمون بضرورة توفرها في المعلومات المقدمة لهم، فكلما اطمأنوا لتوفر هذه الخاصية في المعلومات كلما زاد اعتمادهم عليها في اتخاذ قراراتهم المختلفة ، وكذلك يزداد الاعتماد على المعلومات كلما كانت خالية من الاخطاء المادية (Material Errors) والتحيز (Bias) وحيثما كانت قادرة على تمثيل الظواهر والاحداث الاقتصادية والمالية في الوحدة المعنية .

يمكن ان تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة ان الاعتراف بها يمكن ان يكون مضللاً (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١: ٣).
رابعاً . **المادية (الاهمية النسبية) (Materiality)** : تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية . فالكشوفات المالية التي يمكن الاعتماد عليها يجب ان تفصح عن كافة المعلومات ذات الاهمية النسبية .

تعد المعلومات ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها أو تحريفها يمكن ان يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على الكشوفات المالية (IPSAS 1: 39) ، مما يؤدي إلى التأثير على تقييم المستخدمين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية أو تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة (الطحلة، ٢٠٠٢: ١١)، ولكي يتسنى تحديد الاهمية النسبية فانها تعتمد على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ المقيم في ظروف خاصة لحذفها أو تحريفها ، ومن ثم فان المادية (الاهمية النسبية) من شأنها ان تقدم عتبةً (حداً) أو نقطة قطع* بدلاً من ان تكون خاصية نوعية يجب ان تمتلكها المعلومات اذا اريد لها ان تكون مفيدة (IPSAS 1: 39) وفي حالات مختلفة يكون اعتماد الاهمية النسبية للخصائص قضائية تتعلق بالحكم المهني (IFACpSC Study 11, 2000: Para. 57).

خامساً. الثبات (Consistency) : يمكن تعريف خاصية الثبات بانها (تلك التي يتم بموجبها اتباع الطرائق والاساليب نفسها في عمليات القياس والافصاح ، إذ ان توفر هذه الخاصية يؤدي بالضرورة إلى النجاح من اجراء عمليات المقارنة وتسهيلها) ، وتعد هذه الخاصية خاصة متداخلة مع باقي الخصائص كالملاءمة والموثوقية وامكانية المقارنة .

ان خاصية الثبات كصفة مرغوبة تكون فقط إلى ذلك الحد الذي تساهم به في خدمة امكانية المقارنة والفهم كشيء معترف به فان التطبيق الميكانيكي الذي لا يتصف بالتفكير للمعايير المحاسبية المتعارف عليها لا ينتج عنه بالضرورة عرض عادل للكشوفات المالية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠١: ٣٤٤) ، ولكي تكون مفهومة ، فان المعلومات في التقارير أو مجموعة التقارير المالية الحكومية يجب ان تعرض على نفس الأساس المحاسبي إلى الحد الممكن ، واذا تغير الأساس المحاسبي والعرض من فترة محاسبية إلى اخرى ، بسبب

* للمزيد من التفاصيل الرجوع إلى :

قاسم محسن الحبيطي ، (٢٠٠٣) ، "قياس خسارة المعلومات في تجميع بنود التقارير والكشوفات المالية في النظام المحاسبي الموحد للمصارف العراقية دراسة على عينة من التقارير والكشوفات المالية" ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد ٧٢ ، ص ص ١٩٩-٢١٦ .

مثلاً ان هناك سياسة محاسبية مناسبة اكثر أو ان معياراً قد تم تنبيه هذه الحقيقة والتأثيرات على التقرير المالي الناتج عنها يجب ان يركّز عليه ويعلل بشكل واضح (INTOSAI, 1999: 19) ، فالثبات لا يعني رفض اجراء التعديلات والتغيرات المطلوبة والمفيدة ، ما دام الأساس المنطقي للتغيرات واضحاً ويسهل اعداد واستخدام المعلومات ويؤدي لاطار مقبول بصورة مشتركة (بريمكاند، ١٩٩٩: ١٩٥) .

يتضح ان خاصية الثبات تتوجه لخدمة الفئات المستخدمة للتقارير المالية الحكومية ، فهي تساعد على ترشيد قراراتهم بجعل الكشوفات المالية قابلة للمقارنة عبر الدورات المحاسبية المتتالية ، وبذلك ترفع خاصية الثبات مستوى هذه الكشوفات المالية .
سادساً. **امكانية المقارنة (Comparability)** : ان اهم ما تتضمنه هذه الخاصية اعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد الكشوفات المالية وأي تغيرات في هذه السياسات وآثار هذه التغيرات .

ان قابلية المعلومات للمقارنة وما يتطلبه ذلك من ثبات في تطبيق الطرائق والاساليب المحاسبية تعد خاصية متداخلة (Interactive) مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية وبما يحقق زيادة فائدة المعلومات (الشيرازي، ١٩٩٠: ١٩٦) ، وكما هو الحال مع الثبات فان الاسس المحاسبية والعرض والتأثيرات في أي تغييرات من فترة إلى اخرى يجب التركيز عليها ويعلل بصورة واضحة (INTOSAI, 1999: 19) .

وتعد امكانية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بغية تقييم أداء الوحدات وذلك باجراء المطابقة في (حنان، ٢٠٠١: ٤٥٣-٤٥٤) و (Knechtenhofer & Wohlwend, 2002: 7) :

* حالة السكون : وهي مقارنة الكشوفات المالية لوحدات مختلفة .

* حالة الحركة : وهي مقارنة الكشوفات المالية للوحدة نفسها وعلى فترات زمنية .

سابعاً. **الاكتمال (Completeness)** : يجب ان تكون المعلومات في الكشوفات المالية كاملة ضمن حدود الاهمية النسبية والكلفة (IPSAS 1: 40) وان أي حذف في المعلومات يمكن ان يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير موثوقة وغير ملائمة .

ثامناً. **الشرعية (Legitimacy)** : ان عبارة "كشف مالي" عبارة عامة يرجح ان تكون لها معانٍ مختلفة لفئات مختلفة ، فالتقارير يجب ان تكون مناسبة للمستخدمين المعنيين بها وان تعد وفقاً لمعايير محددة في شكلها ومضمونها ويتضمن تحديد المعايير تفاهماً مشتركاً بين المستخدم والمعد للكشوفات حول طبيعة ومحتوى المعلومات المالية ولا يتطلب بالضرورة مرسوماً أو امراً تنفيذياً أو تشريعياً ، وبدلاً من ذلك يمكن ان تؤدي هذه الوظيفة حسب العرف (بريمكاند، ١٩٩٩: ١٩٢) .

تاسعاً. الحيادية (Neutrality) : اصطلاح يصف عدم التحيز ، وتتداخل هذه الصفة تداخلاً واضحاً مع امانة المعلومات لان المعلومات المتحيزة (بحكم طبيعتها) لا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها.

ولكي تتحقق الثقة في المعلومات المحاسبية ، يلزم ان تكون هذه المعلومات قابلة للثبات وانه في الامكان التحقق من سلامتها (Verifiability) وهو ما يتطلب الالتزام باكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والافصاح (الشيرازي، ١٩٩٠ : ١٩٦) .

وحتى تكون موثوقة ، فان المعلومات المحتواة في الكشوفات المالية يجب ان تكون محايدة ، أي خالية من التحيز ولا تعد الكشوفات المالية محايدة اذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقاً (IPSAS) . (1: 40)

عاشراً. التمثيل الصادق (Faithful Representation) : يطلق عليها بخاصية الصدق في التعبير أو صدق تمثل الظواهر والاحداث . ان غالبية المعلومات المالية معرضة إلى بعض المخاطر من كونها لا ترقى إلى التمثيل الصادق الذي يفهم انها تُصوره، فهذا ليس عائداً إلى التحيز فيها ، وانما إلى صعوبات ملازمة ومتأصلة في التعرف على العمليات المالية والاحداث الاخرى التي يجب قياسها وعرضها . من هنا يجب ان يتم اعداد المعلومات حتى تُعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض ان تعبر عنها .

ولكي تمثل المعلومات العمليات والاحداث الاخرى تمثيلاً صادقاً يجب ان تكون معروضة وفقاً لجوهر العمليات والاحداث الاخرى وليس ممثلة لمجرد شكلها القانوني (IPSAS) . (1: 40)

ان معدي ومدققي التقارير المالية الحكومية عند تطبيقهم للخصائص النوعية سوف يكون عليهم ان يأخذوا هذه الخصائص بنظر الاعتبار .

إحدى عشر. تغليب الجوهر على الشكل (Consider Substance Over Form) : اذا أُريد للمعلومات ان تمثل تمثيلاً صادقاً العمليات المالية والاحداث الاخرى التي يفهم انها تمثلها، فيكون من الضروري قد تمت المحاسبة عنها وقدمت للعرض طبقاً لجوهرها وحيقيتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني . فجوهر العمليات المالية والاحداث الاخرى ليس منسجماً دائماً بثبات مع شكلها القانوني ، ذلك ان مبدأ تغليب الجوهر على الشكل يتطلب بقدر ما ان تحسب العمليات المالية وتدوّن وفقاً لواقعيتها المالية ، فهذا المبدأ يكون مهماً بشكل حاسم في الحكومة ، إذ السلطة التشريعية قد فرضت معالجة محاسبية معينة بواسطة التشريعات واللوائح ، إذ ان المحاسبة تتطلب بواسطة القانون (الشكل) في حين لا يوجد عرض عادل للواقع المالي (الجوهر) ، فعرض المعلومات في

الكشوفات المالية الحكومية ذات الغرض العام قد تكون مضللة ، والتقارير المالية للوحدات ومعلومات الأداء قد تكون مضللة ايضاً ، فالسلطة التشريعية يجب ان تركز الانتباه بوضوح في كل هذه التقارير (40 : 1: IPSAS) و (INTOSAI, 1999: 20) .

اثني عشر. الحصافة (Prudence) : هي ادخال درجة من الحذر عند ممارسة الاحكام المطلوبة في اجراء التقديرات في ظل عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير الموجودات أو الايرادات والمطلوبات أو المصاريف ولا تكون غير مفهومة، ان معدي ومدققي التقارير المالية الحكومية قد يواجهون بشكوك هامة فاعلة ، ففي مثل هذه الاحوال فان مبدأ الحصافة يتطلب بان يتجنبوا كلا الاراء عالية التفاضل وعالية التشاؤم عند إعداد وتدقيق المبالغ المقدرة (40 : 1: IPSAS) و (INTOSAI, 1999: 20) .

القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة

أولاً. الوقتية (تقديم المعلومات في الوقت المناسب) (Timeliness) : يمكن للباحث تعريف الوقتية بانها (توفير المعلومات في توقيت مناسب للفئات المستخدمة حتى يتسنى لها الاستعانة بها قبل ان تفقد قدرتها في التأثير على القرارات التي ستتخذ) .

ان التقارير المالية الحكومية يجب ان تنشر بوقت قريب بما يكفي بعد تدوين الاحداث فيها التي ستساعد المستخدمين على تنفيذ انشطتهم (19 : 1999: INTOSAI) ، لذلك فان تحديد الفترة الزمنية المثلى التي تعد عنها التقارير المالية والحد الأدنى للفترة الزمنية التي تفصل بين تلك الفترة وتاريخ اصدار التقارير المالية تعدان من المعايير الهامة لمنفعة المعلومات المحاسبية ، كما يتضح ان هذين المعيارين يرتبطان بوظيفة اعداد التقارير المالية اكثر من ارتباطهما بتجميع البيانات المحاسبية وقياسها (الطحلة، ٢٠٠٢: ١١) .

وإذا حدث تأخير غير مبرر في إبلاغ المعلومات فان المعلومات قد تفقد ملائمتها ، لذا فادارة الوحدة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة ، فلكي تقدم المعلومات في الوقت المناسب ، ربما يجب تقديم التقارير من دون ان تكون كافة أوجه العملية أو الحدث الآخر معروفة وهذا يضعف الموثوقية . وعلى نحو معاكس اذا تم تأخير تقديم التقارير حتى تعرف كافة الأوجه ، فان المعلومات قد تكون موثوقة بشكل كبير ، ولكن ذات فائدة اقل للمستخدمين الذين اضطروا لاتخاذ قراراتهم في فترة الانتظار ، لذلك عند محاولة تحقيق توازن بين الملائمة والموثوقية ، فان الاعتبار المسيطر يجب ان يكون خدمة حاجات صانعي القرارات الاقتصادية بافضل شكل

41) 1: IPSAS) ، لذلك لاحظ IASC ان الخصائص الاخرى كالوقتية هي مهمة ، وان الموازنة أو المبادلة (Trade-off) بين الخصائص قد تكون ضرورية (IFACpsc Study 11, 2000: Para. 57) .

ثانياً. الموازنة بين المنفعة والتكلفة (Balance between Benefit and Cost) : تعد الموازنة بين المنفعة والتكلفة قيد اكثر منها خاصة نوعية . فيجب ان تُقيّم المنافع المزودة للمستخدمين بالمعلومات المالية عن الحكومة في ضوء التكاليف المتعلقة بها . ان المعلومات ليست طليقة (حرة) ، والتكاليف تنشأ عن جمع وخرن المعلومات واسترجاعها وتحليلها وتنظيمها ونشرها، فهذه المعالجة للمعلومات تنشأ عنها منافع يجب ان تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات ، والتكاليف يمكن ايضاً ان تتضمن استخداماً غير موجه للمصادر اذا ما ظهرت المعلومات المزودة بانها غير موثوقة . فتقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية من الناحية الجوهرية تعتمد بشكل رئيس على التقدير ، وفوق ذلك فان التكاليف قد لا تقع بالضرورة على اولئك المستخدمين الذين يتمتعون بمنافعها ، كما ان المنافع التي يتمتع بها مستخدمون اخرون غير الذين اعدت من اجلهم المعلومات ، فعلى سبيل المثال ان توفير معلومات اضافية للجهات المانحة للقروض يمكن ان يقلل من تكاليف الاقتراض على الوحدة أو الحكومة ، لهذه الاسباب فان من الصعب اجراء أو تطبيق اختبار المنفعة - التكلفة في حالة معينة ، ومع هذا فان واضعي المعايير بشكل خاص ، فضلاً عن إلى اولئك المسؤولين عن اعداد الكشوفات المالية ومستخدميها يجب ان يكونوا مدركين وعلى دراية بهذا القيد (IPSAS 1: 41) و (INTOSAI, 1999: 20) .

ثالثاً. الموازنة بين الخصائص النوعية (اجراء المبادلة)

Balance between Qualitative Characteristics (Make Trade – off)
في الحياة العملية غالباً ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية ضرورية، فبعض الخصائص النوعية قد تتناقض مع الاخرى ، وبعضها يكون اكثر اهمية من الآخر ، وذلك بالاعتماد على الظروف الراهنة . فالهدف هو تحقيق موازنة ملائمة بين الخصائص من اجل تحقيق اهداف الكشوفات المالية ، فان بعض التوقييت المناسب قد يتم التضحية به للحصول على دقة اكثر ، فيجب اجراء المبادلة (IPSAS 1: 41) و (INTOSAI, 1999: 20) .

ويُلزم الشيرازي ان تكون المبادلة للدرجة التي تؤدي إلى التضحية كلياً باحدى الخاصيتين لصالح الخاصية الاخرى ، ففي جميع الاحوال وكقاعدة عامة يجب ان تشتمل المعلومات

المحاسبية على حد أدنى من كافة الخصائص الموضحة بدرجة عالية ، وبعد هذا الحد الأدنى وفي حالة وجود التعارض يمكن ان يتم بينهما ما يعرف بالاحلال الجزئي أو المبادلة الجزئية (Partial Trade - off) (الشيرازي، ١٩٩٠ : ٢٠٥) . اما الاهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة متروكة للحكم والتقدير المهني كما تم ذكره سابقاً.

الصورة الصحيحة والعدالة / التمثيل العادل : توصف الكشوفات المالية غالباً بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة ، أو تمثل بعدالة الوضع المالي والاداء والتغيرات في صافي الموجودات للوحدة ، فتطبق الخصائص النوعية الاساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادةً كشوفات مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات .

ان الجدول (٩) يوضح الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية المثبتة من قبل المنظمات المهنية في انحاء العالم .

المبحث الثاني مناقشة وتحليل الإدارة *

إن مناقشة وتحليل الإدارة تهيئ الفرصة لمناقشة أكثر تفصيلاً ومراجعة تحليلية للكشوفات المالية لكي يكون بالإمكان فهمها (أي MD&A) من قبل القراء الذين هم ليسوا محاسبين حكوميين متخصصين.

فالمهدف الأساسي من اعداد MD&A يكمن في توفير الوسائل للمسؤولين الإداريين الحكوميين لمناقشة ما تعنيه أرقام الكشف المالي (المعلومات المالية) وما قد تم انجازه خلال فترات الإبلاغ (معلومات الأداء) ، ونظم الوحدة والرقابات الخاضعة لها والمطابقة القانونية (المعلومات التنفيذية) والنظرة المسبقة للأحداث والأوضاع المعروفة حالياً (المعلومات المستقبلية) (INTOSAI, 2001: 2) .

ويعرف الباحث MD&A على انها : (جزء من التقرير المالي الحكومي ** السنوي ذات الغرض العام ، وفيه تعنون موضوعات عن مقاييس أداء الوحدة التي يعد عنها التقرير والكشوفات المالية والأنظمة وأنواع الرقابة الخاضعة لها والمطابقة للقوانين والتعليمات وانشطة الوحدة المنفذة وتحت التنفيذ والمخططة ، وكذلك تعنون احداث هامة وحالات واحداث محتمل وقوعها والتي تؤثر على العمليات المستقبلية).

اذ يشير الباحث الى MD&A على انها (النظرة الشاملة) ، لكي يتعرف المستخدم من خلالها على الوحدة وانشطتها والاحداث التي مرت بها والمتوقع حدوثها التي تؤثر على موقفها المالي .

* عبارة مناقشة وتحليل الإدارة (Management Discussion and Analysis) قد تحمل بعض الغموض عند قراءتها ، ولكن ما تعنيه لدينا (في العراق) هو ما يعرف بالتقرير الاداري (Management Report) الذي هو جزء من التقرير المالي .

** سيرد في هذا المبحث كلمة (الحكومة / الحكومي) والتي يعني بها الباحث (على مستوى الحكومة ككل أو على مستوى الوحدة الحكومية) .

٣-٢-١ السمات المهمة لمناقشة وتحليل الإدارة MD&A

يمكن تحديد السمات المهمة لمناقشة وتحليل الإدارة بالاتي :

١. تقدم تحليلاً لاجمالي الموقف المالي الشامل للحكومة ونتائج عمليات السنة الماضية، لمساعدة المستخدمين في تقييم هل ان الموقف المالي كان قد شهد تحسناً ام انحرافاً نتيجةً لنشاطات السنة (GASB Statement No. 34: Para. 11) .

٢. من خلال مشاركة المدراء الماليين بارائهم في MD&A ، يعطي هذا التقرير لقراءه تحليلاً سهل القراءة عن الانشطة المالية الحكومية بالاستناد الى الحقائق أو القرارات أو الأوضاع المعروفة حالياً عن المعاملات والاحداث التي تكون منعكسة في التقرير المالي للحكومة وللسياسات التي تحكم عملياتهم (www.gasb.org/repmodel/ovst34.exe) .

٣. تتضمن MD&A مقارنات السنة الحالية مع السنة الماضية بالاستناد على المعلومات المالية الحكومية الشاملة حول الموجودات والمطلوبات والايرادات والمصاريف (GASB Statement No. 34) .

٤. تقدم تحليل للمتغيرات الحاصلة في النتائج المالية القائمة على أساس التمويل ومعلومات عن اسباب انحرافات الموازنة .

٥. تصف الموجودات الرأسمالية ونشاط الدين طويل الأجل خلال السنة المالية.

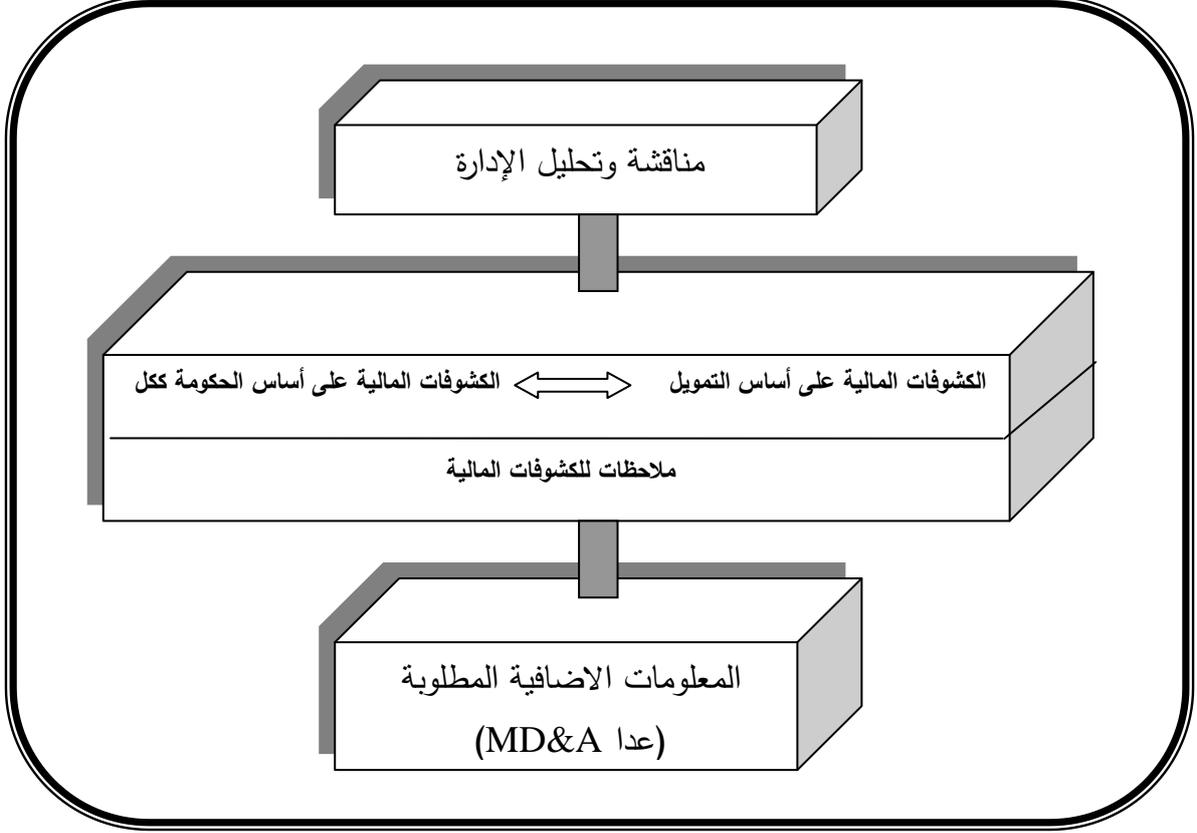
٦. تنتهي بوصف للحقائق المعروفة أو القرارات أو الأوضاع المتوقعة والتي سيكون لها تأثير معنوي على الموقف المالي المستقبلي للحكومة وعملياتها (www.gasb.org/repmodel/ovst34.exe) .

٧. ان MD&A هي مثال جيد لتعزيز الإبلاغ حول تاثير القوانين والامظمة والتعليمات (Stern, 1996: 33) .

٨. ان مناقشة وتحليل الإدارة MD&A لها اجراءات مرتبطة بها كجزء من تدقيق الوحدة. فضلاً عن ان مناقشة وتحليل الإدارة MD&A تظهر للمستخدمين تحليل موضوعي وسهل الفهم لأداء الحكومة المالي للسنة .

وقد أوضحت الفقرة (6.a) من بيان GASB رقم (٣٤) على ان مناقشة وتحليل الإدارة تكمل التقارير المالية وتقارير الأداء التقليدية ، فهي احد المتطلبات الرئيسية في اعداد التقارير المالية الحكومية ذات الغرض العام ، وجزء أساسي للمعلومات الاضافية المطلوبة (RSI) وتكون مقدمة للكشوفات المالية الأساسية ، فضلاً عن انها تقدم مراجعة تحليلية للانشطة المالية

الحكومية . وهذا ما أكد عليه FASAB في SFFAS رقم (١٥) و SFFAC رقم (٣) الصادرين عن المجلس في نيسان من عام ١٩٩٩ .



الشكل (٦) *

المتطلبات الدنيا للكشوفات المالية الخارجية ذات الغرض العام

٢-٢-٣ مكونات مناقشة وتحليل الإدارة MD&A

وفقاً لما جاء في :

- بيان GASB رقم (٣٤) الصادر في عام ١٩٩٩ .
- بيان GASB (٣٧) الصادر في عام ٢٠٠١ (تعديل GASBS No. 34) .
- بيان معايير FASAB رقم (١٥) الصادر في عام ١٩٩٩ .
- بيان مفاهيم FASAB رقم (٣) الصادر في عام ١٩٩٩ .
- منشور INTOSAI CAS الصادر في عام ٢٠٠١ .

* Source : (GASBS No. 34: Para. 7).

حول شكل محتوى المعلومات التي يجب ان تتضمنها MD&A والتي قد تكون ملائمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي ، من خلال تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية . فان اجزاء MD&A هي :

أولاً. معلومات عن مهمة الوحدة وهيكلها التنظيمي (Mission and Organization Information)

تتضمن وصف مختصر لـ :

١. كشف مهمة الوحدة .
٢. البرامج والوظائف الرئيسة للوحدة .
٣. الهيكل التنظيمي للوحدة .
٤. بيئة التشغيل للوحدة .

١. كشف المهمة (Mission Statement)

اذا كان على مستوى الحكومة فان كشف مهمة الحكومة الوطنية (الحكومة ككل) قد يمثل كشف عن المسؤوليات القضائية للحكومة وكشف ما تأمل تنفيذه . وبطبيعة الحال فان كشوفات مهمة الحكومة الوطنية قد تكون واسعة جداً . اما على مستوى الوحدة الحكومية فيكون كشف المهمة اكثر تحديداً وذلك لان مثل هذه الوحدات الحكومية غالباً ما تكون منظمة ومقامة لاغراض محددة أو بغايات واهداف محددة .

٢. البرامج والوظائف والانشطة الرئيسة (Major Programs, Functions and Activities)

الخلاصة عالية المستوى للبرامج والوظائف والانشطة الحكومية تجهز القارئ بمعلومات عن ما تفعله الوحدات الحكومية ، ففي بعض الحالات تكون سياسات أو استراتيجيات أو اسبقيات الوحدة الحكومية لها تأثير معنوي على برامجها ، فمثلاً قد يكون من الملائم أي البرامج هي التي تأثرت ؟ وبأي طريقة ؟ .

٣. الهيكل التنظيمي (Organizational Structure)

عند وصف الهيكل التنظيمي للوحدة فان هذا سيجعل المستخدم بمحتوى المعلومات الاخرى المقدمة ، وكيف تنظم الوحدة لتنفيذ مهامها من خلال البرامج والوظائف والانشطة ، فالهيكل التنظيمي يكون موصوفاً في مخطط أو أية وسيلة اخرى .

٤. بيئة التشغيل (Operating Environment)

ان وصف بيئة تشغيل الوحدة الحكومية يقدم معلومات ذات اهمية كبرى في مساعدة القارئ على فهم افضل لنتائجها المالية والأداء . فبيئة التشغيل تتضمن عوامل رئيسة أو شروط تؤثر على الوحدة . فان بعض البلدان قد تكون عرضة للتأثر المعنوي بالمتغيرات الخارجية بما فيها الأوضاع الاقتصادية العالمية أو السعر لسلع محددة ، ففي حالة كهذه قد يكون من الملائم لقاء الضوء على مثل هذه المتغيرات .

ثانياً. المعلومات المالية (The Financial Information)

ان مناقشة وتحليل إدارة الوحدة الحكومية يلخص المعلومات الاكثر اهمية لتلك الوحدة، وهذا يشتمل على دمج خلاصة للمعلومات الاكثر اتساعاً والمحتواة في الكشوفات المالية للوحدة ، فضلاً عن المعلومات المالية حول الوحدة في تقارير منفصلة اخرى والى الحد الملائم. ان الأنواع الاربعة للمعلومات المالية تكون مفيدة في مساعد مستخدمي مناقشة وتحليل الإدارة لفهم السمات المالية الرئيسية للوحدة الحكومية ، وهذه الأنواع الاربعة هي (INTOSAI, 2001: 16-28) :

١. الاضاعات المالية .
 ٢. مؤشرات الوضع المالي .
 ٣. مصادر التمويل (الضرائب ومنتجات اخرى) .
 ٤. تمويل مقدم بواسطة الدين وإدارة الدين .
١. الاضاعات المالية (Financial Highlights) :

تلخص هذه المعلومات على الوضع المالي الحكومي ونتائج التشغيل ، ويضم الوضع المالي ما تملكه الوحدة (موجوداتها) وما هي مدينة به (مطلوباتها) في مرحلة معينة من الزمن، وتعكس نتائج التشغيل الحد الذي اليه شهد الموقف المالي للوحدة تحسناً أو انحرافاً من فترة الى اخرى تليها ، ويضم معلومات الوحدة عن الايرادات (أو المنتجات) والمصاريف والنفقات (أو المبالغ المنفقة) .

يرى الباحث ان تقوم الوحدة بمساعدة القارئ على فهم نتائج ادائها وموقفها الماليين في هذا الجزء من مناقشة وتحليل الإدارة وذلك بتقديم :

- أ . معلومات عامة كاجمالي الموازنة للوحدة .
- ب. معلومات اكثر تحديداً مثل خلاصة الموجودات والمطلوبات والايادات والمصاريف والفائض أو العجز في الموازنة للسنة المالية .

ج. نسب مالية مختلفة من الإيرادات أو التكاليف كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي GDP.

ومن الأفضل ان تكون هذه المعلومات مقدمة في شكل جدول أو صيغة مخطط ، وهي تكون ذات فائدة أكبر عندما ترفق بمناقشة التغيرات من سنة الى سنة اخرى أو مقارنات لمبالغ الموازنة .

٢. مؤشرات الوضع المالي (Financial Condition) : يصف الوضع المالي للوحدة الحكومية الى بيان كيفية تأثرها بالأوضاع والمؤسسات المحيطة بها . ومن الملائم ان تقوم الوحدة بعمل تسوية للبيانات المالية لاثر التضخم وذلك لتقديم معلومات ومقارنات مفيدة .
اما على مستوى الإبلاغ الحكومي الشامل ، فقد أعد المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين CICA تقرير بحث بعنوان "مؤشرات الوضع المالي الحكومي" . اذ تناول التقرير مناقشة الوضع المالي الحكومي من حيث مؤشرات الاستدامة والمرونة وقابلية الانجراف وهي (OAG, 2002: 15-19) :

١. الاستدامة (Sustainability) : عرفها التقرير على انها "الدرجة التي اليها تستطيع الحكومة ادامة البرامج الموجودة وتلبية متطلبات الدائن الموجودة من دون زيادة العبء على الاقتصاد" ، وتقاس كالآتي :

$$\text{مؤشر الاستدامة} = \frac{\text{صافي الدين العام (N P D)}}{\text{اجمالي الناتج المحلي (G D P)}}$$

كلما تقترب درجة مؤشر استدامة من الواحد يعني ان الدين العام على الحكومة كبير ويصعب عملية تسديده .

٢. المرونة (Flexibility) : عرفت على انها "الدرجة التي اليها يكون بإمكان الحكومة زيادة مواردها المالية للاستجابة للالتزامات المتزايدة اما بواسطة إيراداتها المتوسعة أو زيادة عبء مديونيتها" ، وتقاس كالآتي :

$$\text{مؤشر المرونة} = \frac{\Delta \text{ نفقات الدين العام}}{\Delta \text{ اجمالي الإيرادات}}$$

٣. القابلية للانجراف (Vulnerability)* : عرفها تقرير البحث الكندي على إنها "الدرجة التي اليها تصبح الحكومة خاضعة ، وبالتالي قابلة للانجراف لمصادر تمويل خارج سيطرتها أو تأثيرها على المستويين المحلي والدولي" ، وتقاس كآآتي:

$$\text{مؤشر القابلية للانجراف} = \frac{\text{الدين الحكومي الاجنبي}}{\text{اجمالي الدين الحكومي}}$$

إن هذا المؤشر يوضح عند قياسه على مدى فترة من السنوات ، ان الممتلكات الاجنبية للدين الحكومي قد ازدادت بدرجة هامة ، وهذا من شأنه ان يزيد التعرض للانجراف والتأثر للضغوط الاقتصادية الخارجية ، فكلما اقتربت درجة المؤشر من الصفر كلما كانت تعرض للتأثر للضغوط الاقتصادية الخارجية أقل .

ويعد الباحث ان اضافة تركيبة الدين (قصير الاجل أو متوسط الاجل أو طويل الاجل) فضلاً عن القدرة على تعديل بنوده من شأنه ان يعرض الحكومة للانجراف والتأثر لعوامل خارجية مثل التغيرات في معدلات الفائدة المحلية و/أو الدولية .

ويمكن ان يتضمن هذا الجزء من مناقشة وتحليل الإدارة المؤشرات الاخرى للوضع المالي كمقارنة الموجودات الحالية مع المطلوبات الحالية (مؤشر السيولة) وصافي الايراد مقارنة مع احتياجات خدمة الدين (أي فوائده) .

٣. مصادر التمويل (الضرائب ومتحصلات اخرى) (Sources of Financing – Taxes Other Receipts)

يتضمن هذا النوع من المعلومات المالية معلومات عن كيفية اتمام تمويل الوحدة الحكومية وتوقعات تمويل انشطتها ، ويتضمن التمويل الحكومي المصادر الخارجية لتمويل الوحدة مثل الضرائب والمتحصلات الاخرى وتمويل الدين وبيع الموجودات الحكومية والتي قد تستخدم لتمويل العجز .

يعد الباحث ان بيانات التمويل هذه في MD&A ليست تكرر للبيانات في الكشوفات المالية ، بل انها تتضمن أيضاً تحليل ومناقشة التغيرات في مصادر التمويل من سنة الى سنة اخرى ، فضلاً عن انها تزود معلومات اخرى عن أنشطة التمويل .

* عربها احد الباحثين على إنها (إنعدام الحصانة) (السعبري، ٢٠٠٠: ١٤٨) .

٤. التمويل بالاقتراض وأنشطة ادارته (Financing By Debt and Related Debt Management Activities)

يمكن عرض مناقشة دين الوحدة الحكومية وإدارة الدين بطرائق مختلفة في مناقشة وتحليل الإدارة ، وأحد هذه الطرق تكون بتوضيح مكونات الدين والتأثير سيكون لتغيير مبلغ الدين على الوحدة ، وهناك طريقة اخرى لوصف دين الوحدة ، هي مناقشة نشاط الدين خلال السنة المتضمن معلومات عن الاقتراضات التي تمت واعادة تسديد الدين خلال السنة ، وقد يوصف الدين في محتوى هدفه ، كالقروض التي تم اقتراضها لتمويل نفقات جارية ، فقد تتطلب مناقشة حول هل ان حالة الاقتراض هذه كانت بسبب أوضاع اقتصادية مؤقتة ام لا أو عوامل تمويل هيكلية طويلة الاجل .

ان هذه الحالة قد يكون لها مضامين مهمة حول قدرة الحكومة على ادامة برامجها أو انها تستمر في هذا الاهتمام .

ثالثاً. معلومات الأداء (Performance Information)

تعرف CAS معلومات الأداء بانها "تلك المعلومات المقدمة من قبل الحكومة لإبلاغ الحد الذي اليه تحقق البرامج والانشطة الاهداف المطلوبة ومع ما يتعلق بمطابقة الاقتصادية والكفاءة والفاعلية" (INTOSAI, 1999: 5) .

تلخص مناقشة وتحليل الإدارة للوحدة الحكومية المؤشرات الاكثر أهمية للأداء لتلك الوحدة ، وقد يتضمن دمج خلاصة معلومات اكثر اتساعاً تكون مقدمة في تقارير أداء منفصلة واكثر تفصيلية . فتساعد معلومات الأداء مستخدمي التقارير الحكومية على فهم التأثيرات أو نتائج أنشطة الوحدة ، وانها تساعد القراء أيضاً على تحديد المخرجات والتكاليف ذات العلاقة وسواءً كانت النتائج المتوقعة أو المستهدفة قد تحققت ام لم تتحقق (SFFAC No. 3: Para. 42) .

ان تقارير الأداء الحكومي والمعلومات الملخصة في مناقشة وتحليل الإدارة تكون اكثر فائدة اذا تضمنت :

١. تركيز على النتائج والانجازات .

٢. تكون مقدمة في محتوى التوقعات .

٣. تربط التكاليف بالنتائج .

ان على الحكومة ان تكون قادرة على تقديم معلومات الأداء الأساسية في تقاريرها المنشورة على الحد الذي اليه تحقق البرامج والانشطة اهدافها المطلوبة (الفاعلية) والكلفة المرتبطة (الاقتصادية والكفاءة) لتحقيق هذه الاهداف ، وكذلك ان تكون قادرة على تنقيح وزيادة تلك المعلومات بمرور الوقت .

١. التركيز على النتائج والانجازات (Focus on Results and Achievements)

تركز معلومات الأداء للوحدة الحكومية قديماً على مدخلات الموارد والانشطة والعمليات بدلاً من التركيز على النتائج الحقيقية أو الانجازات . ان التركيز قد توسع حديثاً ليشمل النتائج والانجازات والمعبر عنها بمصطلحات (المخرجات Outputs) واحياناً (النتائج Outcomes) .

فالمخرجات (Outputs) هي السلع والخدمات المقدمة لتحقيق النتائج المطلوبة وغالباً ما تكون اسرع في التحديد وقابلة للقياس اكثر من النتائج (SFFAC No. 3: Para. 43) .
اما النتائج (Outcomes) فهي نتائج سياسة الحكومة أو برنامجها أو مبادرتها القابلة للقياس (SFFAC No. 3: Para. 43) .

٢. مقدمة في محتوى التوقعات (Present in the Context of Expectations)

تكمن السمة المهمة في تقييم الأداء ان يكون قادر على مقارنة الانجازات مع التوقعات. ان معرفة المقاصد والخطط للوحدات الحكومية يكون جزء حيوي من دورة المساءلة (Accountability Cycle) ، فهي تزود مستخدمي التقارير باسس لتقييم النتائج التي تم انجازها لاحقاً ، فقراء التقرير يكونوا مبلغين عن كل من الأداء المخطط والأداء الفعلي. ان التوقعات قد لا تكون بالضرورة موضوعة من قبل الوحدة الحكومية نفسها ، فهي قد تكون موضوعة بواسطة أو على الاقل بالتعاون مع العملية التشريعية التي تزود الوحدة بالموارد التي تحتاجها للعمل (INTOSAI, 2001: 33) و (SFFAC No. 3: Para. 45) .

فضلاً عن إبلاغ النتائج الفعلية فان على الوحدات الحكومية تقديم توضيحات للاختلافات الهامة في الأداء ، فضلاً عن معلومات حول ما هو الاجراء المتخذ عندما لا يكون الأداء ملبي للتوقعات .

٣. ربط التكاليف بالنتائج (Relate Costs to Results)

ان الكفاءة والفاعلية عنصران مهمان لقياس الأداء ، وقياس التكلفة هو جزء لا يتجزأ من تقييم كفاءة البرامج . فمعلومات الكلفة مهمة لمساعدة مستخدمي التقارير على فهم هل ان الوحدات تحقق نتائج عند مستوى معقول من التكلفة . ان اكثر الوحدات الحكومية تبلغ معلومات الأداء على اسس منتظمة ، الا انه ليس لديها القدرة لحد الان لتربط الأداء بمعلومات الكلفة ذات العلاقة ، وعندما يتم تطوير قدرات محاسبة التكاليف بصورة افضل ، فان هذا الربط سيكون من السهولة تحقيقه (SFFAC No. 3: Para. 43) .

ان استخدام معلومات الكلفة المخططة بدلاً من الفعلية من شأنه ان يساعد على عرض حال كفاءة الوحدة التي تحقق فيها الوحدة اهداف برنامجها وإدارة مواردها .

وفي حالات كثيرة قد توضح كل من التقارير المالية وتقارير الأداء ما قد حدث ، لكن ليس بالضرورة لماذا حدث أو هل ان ما حدث مرغوباً ام لا ، ففي ظروف كهذه فان التقارير المالية وتقارير الأداء قد تتطلب رأي الإدارة ، وذلك لمساعدة المستخدمين على فهم الاجوبة على هذه الاسئلة المهمة (INTOSAI, 2001: 8) . وعلى هذا الأساس فان مناقشة وتحليل الإدارة المتطور التام يجب ان يقدم هذا الرأي .

رابعاً. المعلومات التنفيذية (Governance Information)

قد يضم مناقشة وتحليل الإدارة في جزء منه معلومات تنفيذية ، لتساعد في تقديم محتوى للمعلومات المالية ومعلومات الأداء الداخلة في الاجزاء الاخرى من مناقشة وتحليل الإدارة . وأنواع المعلومات التنفيذية التي يمكن ادخالها هي :

1. مناقشة عالية المستوى لأنظمة الوحدة وأنظمة الرقابة فيها .
2. إبلاغ الالتزام بالقوانين والأنظمة والمناقشة حولها (غالباً ما يكون عرضها على أسس استثنائية) .
3. مقارنة ومناقشة مبالغ الموازنة مع المبالغ الفعلية .

1. أنظمة الرقابة الداخلية (Systems and Controls)

يناقش هذا الجزء من مناقشة وتحليل الإدارة الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية وهل أنهما ملائمان لضمان انه (INTOSAI, 2001: 37) :

- أ . قد تم حيازة الموجودات على نحو ملائم ومحمية لمنع السرقات والخسارة العرضية أو التحويل غير المخول أو التلاعب .
- ب. تكون المعاملات منفذة وفقاً للموازنة والقوانين المالية والمتطلبات الاخرى وتكون منسجمة مع الاهداف المخولة ومسجلة وفقاً لمعايير المحاسبة المعترف بها .
- ج. تكون معلومات الأداء قائمة على أساس بيانات موثوقة .

يمكن لمناقشة وتحليل الإدارة ان يتضمن تقديم مثل هذه المعلومات كخلاصة لتقارير التدقيق عن الرقابات (وتبلغ عن حالات الضعف) والمطابقة والاجراءات التصحيحية المتخذة أو المخططة حسب المتطلبات القانونية .

2. المطابقة للمتطلبات القانونية (Compliance with Legal Requirements)

لقد عرفت CAS معلومات المطابقة (Compliance Information) بأنها "تلك المعلومات التي تكون مقدمة من قبل الحكومات لتبليغ استخدام السلطات القانونية للانفاق والاقتراض وزيادة الإيرادات" (INTOSAI, 1999: 5) .

ومن هنا فان إبلاغ المطابقة يمنح الفرصة للتعليق على مطابقة الوحدة الحكومية مع

: (GASBS No. 34: Para. 295. e&f)

- أ . صلاحيتها القانونية للانفاق والاقتراض وزيادة الإيرادات .
ب. القوانين والأنظمة ذات العلاقة .

٣. مقارنات المبالغ الفعلية بمبالغ الموازنة (Budget to Actual Comparisons)

قد يتضمن مناقشة وتحليل الإدارة تحليل مقارن لإبلاغ النتائج الفعلية للوحدة بتوقعات الموازنة ذات العلاقة ، هذا التحليل يكون مقدماً في بنود الإيراد بالاجمالي وبموجب المصدر والنفقات بالاجمالي وبموجب البرنامج أو الوظيفة والفئات الكلي أو العجز الكلي (GASBS No. 34: Para. 11.e) .

تساعد هذه المقارنات على توضيح الفروقات الهامة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، وهذه المقارنات لا تكون متكررة مرى اخرى مع مقارنات الموازنة في الجزء الخاص بالمعلومات المالية لمناقشة وتحليل الإدارة .

يرى الباحث ان المعلومات التنفيذية مفيدة للمساعدة في تمييز أي الاهتمامات التي ينبغي ان تصاحب العمليات اليومية للوحدة ، ويمكنها ان تضم مناقشة خطط الإدارة أو جهودها المبذولة حالياً لمعالجة المشاكل المحددة ، مما يساعد في تزويد مستخدمي التقارير برأي اضافي حول محتوى المعلومات المالية ومعلومات الأداء المقدمة .

خامساً. المعلومات المستقبلية (Forward-Looking Information)

يتضمن هذا الجزء من مناقشة وتحليل الإدارة MD&A معلومات مستقبلية (معلومات النظرة المسبقة) تتعلق بالأوضاع الحالية للطلبات والمخاطر وعدم الاستقرار والاحداث والأوضاع والاتجاهات المعروفة حالياً وأثارها المستقبلية المتوقعة (SFFAS 15, 1999: 2) و (ICAS,) (2003: 30) .

ان هذه المعلومات المستقبلية تساعد المستخدمين في التنبؤ بتأثيرات الأنشطة الحكومية. وقد تتضمن هذه المعلومات أيضاً معلومات عن الموارد الاقتصادية الرئيسية والاقتراضات الاخرى المستخدمة لاعداد أي تنبؤات مقدمة . وقد تكون المعلومات المستقبلية مندمجة مع معلومات مناقشة وتحليل الإدارة في الاجزاء الاخرى ، فالمناقشة حول التكاليف التاريخية في جزء الاضاعات المالية يمكن ان يتضمن أيضاً تكاليف مستقبلية متنبأ بها ، وهذه المعلومات لا تكون متكررة في هذا الجزء من MD&A (INTOSAI, 2001 : 41) .

٣-٢-٣ العلاقات المتداخلة بين معلومات MD&A واهداف الإبلاغ المالي

بناءً على ما تقدم، فان مناقشة وتحليل الإدارة الفعال بصورة عامة يضم :

١. معلومات عن مهمة الوحدة وهيكلها التنظيمي .
٢. معلومات مالية .

٣. معلومات الأداء .

٤. معلومات تنفيذية .

٥. معلومات مستقبلية .

ان غرض هذه المعلومات هو تلبية اهداف التقارير المالية الحكومية وأولى هذه الاهداف الذي يكون اكثرها اهمية هو (تجهيز المستخدمين) بالمعلومات التي يحتاجونها ، وكذلك الاهداف الاربعة الاخرى التي تتوسع بصورة اكبر عن الهدف الأول .

ان CAS ترى ان هناك علاقات متداخلة بين معلومات MD&A اعلاه واهداف الإبلاغ المالي في اطار معايير المحاسبة ، وكما في الجدول التالي : (INTOSAI, 2001: 11)

الجدول (٨)

يبين العلاقات المتداخلة بين معلومات MD&A واهداف الإبلاغ المالي في اطار معايير المحاسبة

معلومات مناقشة وتحليل الإدارة (MD&A)					
المعلومات المستقبلية	المعلومات التنفيذية	معلومات الأداء	المعلومات المالية	معلومات عن مهمة الوحدة وهيكلها التنظيمي	الهدف (١) تزويد المستخدمين بما يحتاجونه من معلومات عن
X	X	X	X	X	الهدف (٢) المساعدة في فهم حجم الوحدة الحكومية وطبيعة ونطاق انشطتها وموقفها المالي
X			X		الهدف (٣) المساعدة في فهم وتنبؤ كيف تمول الوحدة الحكومية انشطتها
X		X	X		الهدف (٤) المساعدة في فهم وتنبؤ تأثيرات أنشطة الوحدة الحكومية
	X	X	X	X	الهدف (٥) المساعدة في تحديد هل ان الوحدة الحكومية قد فعلت ما حددت انها ستفعله وتكاليف انشطتها

اهداف الإبلاغ المالي الحكومي في اطار معايير المحاسبة

من الجدول (٨) يلاحظ بان MD&A تلبى قدرأ كبيرأ من حاجات الفئات المستخدمة للتقارير المالية الحكومية ، اذ ان MD&A تقدم تفسيرأ من قبل إدارة الوحدة للارقام الواردة في الكشوفات المالية ذات الغرض العام .

فالمعلومات عن مهمة الوحدة وهيكلها التنظيمي تحقق الهدف الأول والثاني والخامس من اهداف الإبلاغ المالي ، اما المعلومات المالية في MD&A فهي تحقق جميع الاهداف الخمسة التي تتمثل بتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها ومساعدتهم في فهم حجم الوحدة الحكومية وطبيعة ونطاق انشطتها وموقفها المالي ، وكذلك مساعدتهم في فهم وتنبؤ كيف تمويل الوحدة الحكومية انشطتها والمساعدة في فهم وتنبؤ تأثيرات أنشطة الوحدة الحكومية ، فضلاً عن المساعدة في تحديد هل ان الوحدة الحكومية قد فعلت ما حددت انها ستفعله وتكاليف انشطتها ، اما معلومات الأداء فهي تحقق جميع الاهداف عدا الهدف الثالث ، اذ انها لا توفر معلومات عن كيفية تمويل الوحدة الحكومية لانشطتها ، اما المعلومات التنفيذية فهي تحقق الهدف الأول والثاني والخامس ، والمعلومات المستقبلية فهي تحقق جميع اهداف الإبلاغ المالي باستثناء الهدف الخامس .

من خلال الجدول السابق والتوضيح اعلاه ، يجد الباحث ان العلاقات المتداخلة فيما بين المعلومات التي تحتويها MD&A واهداف الإبلاغ المالي في اطار معايير المحاسبة تؤكد اهمية تضمين MD&A في التقرير المالي الحكومي ذا الغرض العام ، وتبين الاسباب التي تدعو الى اعداده كجزء من التقرير ، وهي :

١. لفت انظار المدراء الى وحدة الإبلاغ (Reporting Entity) أي الوحدة التي يعد عنها التقارير المالية .

٢. زيادة إمكانية الفهم والفائدة للتقارير المالية ذات الغرض العام .

٣. تقديم معلومات يمكن فهمها حول الوحدة الحكومية وعملياتها ومستويات الخدمة والنجاحات التي حققتها والتحديات التي تواجهها ومستقبلها .

٤. MD&A تكمن التقارير المالية وتقارير الأداء التقليدية وتكون وسيلة مهمة للمدراء الحكوميين للاتصال على مستوى عالي ونقل آرائهم حول مهمة وغايات الوحدة الحكومية ومبادراتها الرئيسية والنتائج المنجزة خلال السنة .

٥. تعطي القارئ الفرصة للنظر الى الوحدة من خلال عيون الإدارة وذلك بتقديم تحليل لاعمال الوحدة خلال فترة الإبلاغ . فهي وسيلة لنقل المعلومات المالية ومعلومات الأداء والمعلومات التنفيذية والمستقبلية عن الوحدة الحكومية وانشطتها لمن يحتاجها من المواطنين .

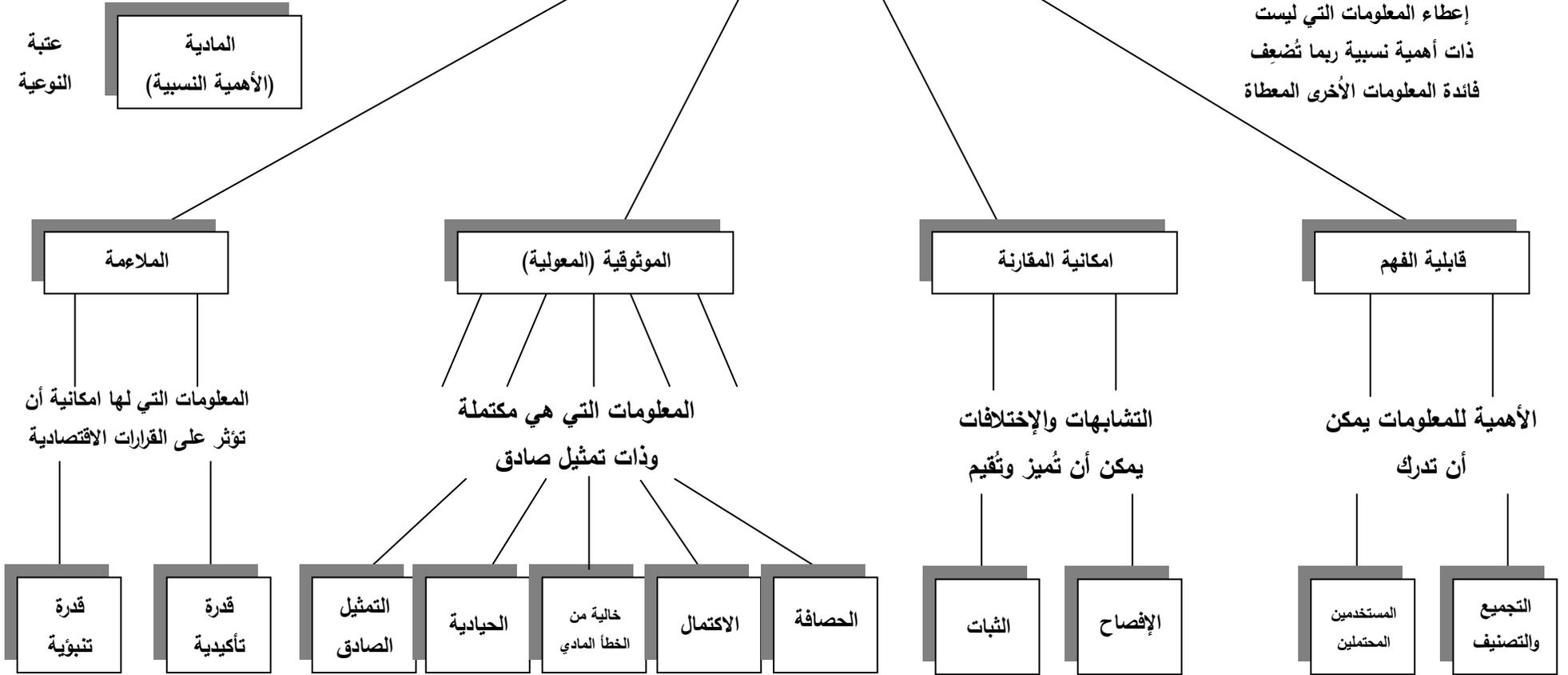
الجدول (٩)

الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية المثبتة من قبل المنظمات المهنية العالمية النطاق*

السلطة Authorized	التمثيل الصالح Faithful Representation	الحيدة Neutrality	الاكتمال Completeness	الحصافة Prudence	تغيب الجوهر على الشكل Substance over form	المنافع والتكاليف Benefits and costs	امكانية المقارنة Comparability	الثبات Consistency	الوقتيية Timeliness	المادية (الأهمية النسبية) Materiality	الموثوقية (المعولية) Reliability	الملاءمة Relevance	قابلية الفهم Understandability	الخصائص النوعية Qualitative Characteristics	المصادر Source
				×			×	×	×	×	×	×	×	١. دراسة IFACpsc رقم {١} الإبلاغ المالي من قبل الحكومات الوطنية	
	×	×	×	×	×		×	×	×	×	×	×	×	٢. دراسة IFACpsc رقم {١١} الإبلاغ المالي الحكومي	
×							×	×		×	×	×		٣. هيئة مستشاري UN لخط ارشاد تدقيق المدققين الخارجين رقم {١٠} "دليل التدقيق"	
							×	×			×	×		٤. هيئة مستشاري UN لخط ارشاد تدقيق مسودة المدققين الخارجين رقم {٢٠} "تدقيق التقديرات المحاسبية"	
×				×			×	×	×	×	×	×	×	٥. دائرة الامم المتحدة للعمل والتطوير الفني المساعد - المحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي في الاقطار النامية	
				×				×	×	×	×	×		٦. دراسة بحث CICA	
×				×			×	×	×	×	×	×	×	٧. بيان مفاهيم GASB رقم {١} اهداف الإبلاغ المالي	
							×	×	×		×	×	×	٨. مجلس مستشاري معايير المحاسبة الاتحادية	
					×	×	×	×	×		×	×	×	٩. جمعية نيوزيلندا للمحاسبين ، بيان مفاهيم محاسبة القطاع العام	
×				×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	١٠. مجلس معايير محاسبة القطاع العام الاسترالي ، الخصائص النوعية للمعلومات المالية.	
				×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	١١. اطار المحاسبة والإبلاغ المالي لحكومة المملكة المتحدة المركزية .	
×	×	×	×			×		×	×	×	×	×	×	١٢. بيان المحاسبة PSAAB رقم ٢ و ٣ اهداف الكشوفات المالية الحكومية	
	×	×	×	×	×	×	×		×	×	×	×	×	١٣. مجمع جنوب افريقيا للمحاسبين القانونيين	

* إقتباس بتصرف من الباحث (INTOSAI, 1999: 22) .

ما الذي يجعل المعلومات المالية مفيدة ؟



الشكل (٨) الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق ASB *

* Source : (Elliott & Elliott, 2002: 160) : نقلاً عن

ASB, Statement of Principles for Financial Reporting, 1999.

نموذج (٥)

كشف الإيرادات والتكاليف لأنشطة الجامعة / الكلية

عن السنة المنتهية في ٣١/كانون الاول / ٢٠٠٤

٢٠٠٣			٢٠٠٤			الانشطة
نسبة التغطية	الإيرادات	التكاليف	نسبة التغطية	الإيرادات	التكاليف	
						<u>الانشطة الرئيسية :</u>
%××	××	××	%××	××	××	الدراسات الأولية
%××	××	××	%××	××	××	الدراسات العليا
%××	××	××	%××	××	××	الدراسات المسائية
%××	××	××	%××	××	××	التعلم المستمر
%××	××	××	%××	××	××	الخدمات الاستشارية
%××	××	××	%××	××	××	المؤتمرات والندوات
%××	×××	×××	%××	×××	×××	اجمالي الأنشطة الرئيسية
						<u>الانشطة الثانوية :</u>
%××	××	××	%××	××	××	استثمار الموجودات الثابتة
%××	××	××	%××	××	××	الاحتفالات
%××	×××	×××	%××	×××	×××	اجمالي الأنشطة الثانوية
%××	×××	×××	%××	×××	×××	اجمالي الأنشطة

المبحث الأول

الإستنتاجات

- إعتماداً على ما جاء به الجانب النظري الذي تم تناوله في هذه الدراسة ، وعلى آراء عينة الدراسة وتحليلها ، خلصت الدراسة إلى بعض الإستنتاجات ، هي :
١. أهمية المحاسبة الحكومية المعاصرة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمي الإبلاغ المالي من قبل الوحدات الحكومية الخدمية التي تطبق المحاسبة الحكومية المعاصرة .
 ٢. إن أنظمة المعلومات الان وفي المستقبل البعيد المنظور ، تعد مطلباً لاغنى عنه للوصول إلى التنمية الوطنية الفعالة .
 ٣. الاهتمام الكبير من قبل المنظمات المحاسبية الدولية بالإبلاغ المالي الحكومي ودورها في تحسين اجراءاته وتفعيله ، بما يخدم الأطراف المستخدمة للتقارير المالية الحكومية .
 ٤. إن احتياجات المستخدمين من الحكومة لاتكون متجانسة ، فاحتياجات الادارات المركزية تختلف عن احتياجات الهيئات التشريعية ، وهذه الاختلافات تعكس بصورة رئيسة الاختلاف الأساسي بين الادارة الرئيسية والفرعية ، والمحاسبة هي الأداة المشتركة بين الاثنين .
 ٥. إن عملية تطوير النظم المحاسبية والتدقيقية ومعايير المحاسبة والإبلاغ وأدلة التدقيق الحكومية ، لا يمكنها أن تحقق النجاح المرجو لخدمة التطوير المنشود في الاقتصاد القومي ، إلا إذا لاقى إسناده رغبةً ودعمًا من القيادة السياسية في القطر على المستويين المحلي والدولي .
 ٦. الإبلاغ المالي القائم على أساس الاستحقاق هو ملائم وضروري ، كما انه يوفر معلومات أكثر شمولية حول التكاليف الكلية للبرامج والأنشطة سواء كانت على مستوى الوحدة الحكومية أم على مستوى الحكومة ككل ، وصورة كاملة أكثر للتمويل الحكومي ، اذ يعتبر أساس الاستحقاق أكثر فائدة وشمولية لما يوفره من وضوح بقدر كبير بالنسبة للأنشطة المالية عموماً .
 ٧. إن مناقشة وتحليل الادارة تقدم وصفاً للوحدة الحكومية وماذا تفعل وما مدى جودة تحقيقها للأهداف التي وضعتها ، فضلاً عن وصف تكاليف أنشطتها ، وتعطي القارئ الفرصة للنظر إلى الوحدة من خلال عيون الادارة وذلك بتقديم تحليل لأعمال الوحدة خلال فترة الإبلاغ . فهي وسيلة لنقل المعلومات المالية ومعلومات الأداء والمعلومات التنفيذية والمستقبلية عن الوحدة الحكومية وأنشطتها لمن يحتاجها من المستخدمين .

٨. عند تقييم واقع الإبلاغ المالي الحالي في جامعة الموصل تبين أن أهم مظاهر القصور في تحقيق أهداف المحاسبة الحكومية المعاصرة والإبلاغ المالي هي :

أ . إن التقرير الإداري (مناقشة تحليل الإدارة MD&A) لجامعة الموصل لا يتعدى صفحة واحدة ومحتوياته مقدمة بشكل مضطرب ولا يتضمن معلومات تقدم :

◀ توضيح للتغيرات المهمة التي تحدث في التمويلات وإنحرافات تنفيذ الموازنة المهمة فضلاً عن تحليل للمتغيرات الحاصلة في النتائج المالية ومعلومات عن أسباب إنحرافات تنفيذ الموازنة .

◀ وصف للموجودات والمطلوبات (الالتزامات التي على الوحدة القيام بها) المستحدثه خلال فترة الإبلاغ .

◀ توضيح نسب تحقيق الأهداف المخططة (عدا المالية منها) لأنشطة الوحدة ، ومن ثم لا تتمكن من اعطاء مؤشر على فاعلية الجامعة .

ب. اتباع الأساس النقدي في تحقق الإيرادات والمصروفات وتسجيلها أدى إلى أن هذه الإيرادات أو المصروفات غير المعبرة عن هذه السنة ، ولا يمكن قياس كلفة الأنشطة التي تمارسها الجامعة .

ج . هناك معوقات تواجه الكادر المحاسبي في رئاسة الجامعة على اعداد حساب نتيجة موحد وقائمة مركز مالي موحد للجامعة ككل ، وإن تم إعداده بمساعدة جهات رقابية ولكن بوقت متأخر ، مما يؤدي إلى تأخر عرض هذا التقرير والكشوفات المتضمنة فيه فترة طويلة للطرف الداخلي بعد انتهاء السنة المالية ، فضلاً عن عدم نشر هذا التقرير المالي لاستخدامه من قبل الأطراف الخارجية المستفيدة من المعلومات المحتوية فيه على الرغم من طبيعتها .

٩. لم يحقق الدليل المحاسبي لحسابات الدولة أهدافه التي جاء بها ، وهو تحقيق تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية ، إذ تقلل المصروفات والإيرادات في حسابات النتيجة ونقل نتيجة هذا الحساب فائض أو عجز إلى المركز المالي ، فقد يعد السبب الرئيسي وراء ، ذلك هو أن ما يهم الجهات العليا ومنها دائرة المحاسبة من الكشوفات المالية المقدمة إليها من الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، هو كشف ميزان المراجعة وكشف المصروفات وكشف الإيرادات .

١٠. أظهر الاستبيان ان الإبلاغ المالي الحالي في الجامعات الحكومية العراقية يعاني من قصور كبير وضعف لتلبية احتياجات المستخدمين الحاليين والمحتملين ، كما أظهر اتفاق أفراد العينة على ضرورة تطوير الإبلاغ المالي الحالي لما يتناسب مع حاجة مستخدمي

التقارير المالية الصادرة عن هذه الجامعات ، وقد اظهر التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان :

أ . إن هناك اتفاق في آراء أفراد العينة بحسب كونهم معدين ومستخدمين للتقارير المالية للجامعات الحكومية العراقية .

ب. اثبات الفرضية القائلة بعدم وجود صحة بين الاجابة وشهادة المستجيب ، اذ اظهر التحليل عدم توافق الاجابة بين اصحاب نفس الشهادات العلمية ، وعموماً كان هناك توافق إلى حدٍ ما بين آراء عينة البحث بحسب كونهم اكاديميين أو مهنيين . ويعزى الباحث سبب هذا الاتفاق على قصور وضعف الإبلاغ المالي لهذه الجامعات في تلبية حاجات المستخدمين، وكذلك حجب هذه التقارير وعدم نشرها وإن اغلب المستخدمين يطلعون على هذه التقارير إما من خلال عملهم المحاسبي أو البحثي أو بالمصادفة .

المبحث الثاني

التوصيات

في ضوء الإستنتاجات السالفة الذكر يورد الباحث بعض التوصيات ، وذلك كمقترحات يتوخى الباحث أن تسهم في الإرتقاء بمستوى الإبلاغ المالي الحكومي للوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح ، وبخاصة الجامعات الحكومية العراقية ، وكما يأتي :

١. إن التطوير الحاصل داخل الإدارة الحكومية ، الذي يؤدي إلى تطوير المحاسبة الحكومية التي تعد اداة هامة لخدمة الإدارة المالية العامة للدولة ، يمكن أن يستخدم محرصاً او حافظاً للتطوير التقني في المجتمع ككل ، من خلال السير نحو الإتجاهات الحديثة في الإبلاغ المالي الحكومي.

٢. تشكيل جهة تعنى بالمحاسبين الحكوميين كأن تكون جمعية المحاسبين الحكوميين ، وينبثق عن هذه الجمعية لجان لتدريب وتهيئة الكوادر المحاسبية للعمل في الوحدات الحكومية وفق التطورات والتغيرات المستجدة على الصعيدين المحلي والدولي ، ومن ثم إنشاء جهة كان تكون لجنة او مجلس مهمتها اصدار المعايير المحاسبية الحكومية والإبلاغ المالي .

٣. أهمية إعداد قائمة محددة بالمعايير المحاسبية الحكومية الملزمة للبيئة العراقية في الوضع الحالي ، على أن تكون مرنة بما يكفي لمواجهة الحاجات المستقبلية ، وأن تكون هناك رغبة جادة ودؤوبة من قبل القيادة السياسية والجهات العليا في القطر .

٤. يجب أن تكون صياغة المعايير المحاسبية جهداً جماعياً ، ولتحقيق الحد الأقصى من الموضوعية يجب مشاركة المستخدمين (الجهات المستفيدة من التقارير المالية الحكومية سواء كانت جهات داخلية ام خارجية) والمحاسبين المهنيين في كل من الحكومة والقطاع التجاري وكذلك الإقتصاديين والإداريين ، ويجب أن تركز هذه المجموعة على حاجات الجمهور ورغبته في فهم الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية والحكومة ككل .

٥. منح الجامعات والكليات الحكومية العراقية إستقلالاً محاسبياً ، بحيث أن يرفق مع الكشوفات المالية التي اقترحها الباحث والتي تمثل أحد جوانب الإستقلال المحاسبي مناقشة وتحليل الإدارة وفق الصيغة التي جاء بها البحث .

٦. تعميم استخدام اساس الإستحقاق اذ باستخدام اساس الإستحقاق يمكن ادخال محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية ، كما في الدول المتقدمة التي بدأت باستخدام محاسبة التكاليف في وحداتها الحكومية الخدمية ، كاليابان مثلاً .

٧. اعادة النظر في قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المتقادم ، اذ أن هذا القانون أصبح لا يلبي المتطلبات اللازمة لعصرنة المحاسبة الحكومية ومسايرة التطورات والإتجاهات الحديثة في الدولة ، في القرن الحادي والعشرين تمهيداً لإنشاء الحكومة الإلكترونية وإعمار عراق جديد ومزدهر ، لمواكبة دول العالم السبّاقة في هذا المجال .

فرص البحث المستقبلية

من خلال الدراسة النظرية والميدانية للبحث تظهر فرص عدة محتملة للبحوث المستقبلية منها:

١. إمكانية إجراء دراسات مشابهة لهذه الدراسة في وحدات حكومية إنتاجية وخدمية أخرى (سواء كانت هادفة للريح ام غير هادفة للريح) ، وتأخذ رأي كافة فئات المستخدمين حول تطبيق معايير محاسبة القطاع العام الدولية بالإبلاغ المالي .
٢. إمكانية إجراء دراسات لمدى إستخدام وملاءمة تطبيق البيانات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) على الوحدات الحكومية غير الهادفة للريح في البيئة العراقية .
٣. يمكن إجراء دراسة لمعالجة الموجودات الثابتة (البنى التحتية) للوحدات الحكومية وللدولة ككل وفق أساس الإستحقاق بإستخدام برنامج محوسب ، تأخذ هذه الدراسة المعضلة التي تعاني منها الوحدات الحكومية في إدارة الموجودات الثابتة وصيانتها وصولاً إلى تصميم نظام لإدارة هذه الموجودات الثابتة (بما فيها البنى التحتية) ، بالإستفادة من الطريقة الأمريكية التي جاء بها بيان GASB رقم ٣٤ والبيانات اللاحقة المعدلة له .
٤. إمكانية إجراء دراسات مشابهة لهذه الدراسة في جامعات أخرى وكلّيات مجتمع (المعاهد التقنية) وفي دول نامية أخرى ، لإستكشاف مدى إستخدام المعايير المحاسبية الدولية وملاءمتها للتطبيق في تلك الجامعات وكلّيات وفي تلك البلدان .
٥. إمكانية إجراء دراسات تتناول تطوير نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية ، لزيادة كفاءة وفاعلية الإبلاغ المالي .

نموذج (٦)

كشف التغيرات السنوية في الموجودات الثابتة للجامعة / الكلية

للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الاول / ٢٠٠٤

الرصيد في آخر المدة	الاندثار السنوي	الاستيعادات		الاضافات	الرصيد في اول المدة	الموجود الثابت
		شطب	بيع			
xx	---	---	(xx)	xx	xx	الاراضي
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	المباني والمنشآت
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	الآلات والمعدات
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	وسائط النقل
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	عدد وقوالب
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	اثاث واجهزة مكاتب
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	نباتات وحيوانات
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	كتب ومجلات ووثائق
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	حاسبات
xx	(xx)	(xx)	(xx)	xx	xx	الاجهزة العلمية
xxxx	(xxx)	(xxx)	(xxx)	xxx	xxx	الاجمالي

٢٠٠٣	٢٠٠٤	الحسابات
		الموجودات
		التقديية :
xx	xx	نقد في الصندوق
xx	xx	نقد لدى المصارف
xx	xx	السلف
xx	xx	المدينون
		الإقراض :
xx	xx	اقراض داخلي
xx	xx	اقراض خارجي
xx	xx	مقابل الاقتراض
		الاستثمارات :
xx	xx	استثمارات داخلية
xx	xx	استثمارات خارجية
		حسابات التسوية المدينة :
xx	xx	ايرادات مستحقة غير مبنوية
xx	xx	مصاريف مدفوعة مقدما
		حسابات نظامية مدينة :
xx	xx	خطابات الضمان المستلمة من الغير
xx	xx	مقابل خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير
xx	xx	الموجودات الثابتة
xx	xx	المخزون
xxx	xxx	اجمالي الموجودات
		المطلوبات
		الحسابات التقديية الدائنة :
xx	xx	البنك
xx	xx	الرصيد النقدي المدور
xx	xx	الامانات
xx	xx	الدائنون
		الاقتراض :
xx	xx	الاقتراض الداخلي
xx	xx	الاقتراض الخارجي
xx	xx	مقابل الاقتراض
xx	xx	السندات
		حسابات تسوية الدائنة :
xx	xx	ايرادات مقبوضة مقدما
xx	xx	مصاريف مستحقة غير مدفوعة
		حساب جاري المحاسبة :
xx	xx	الرصيد في ١/١
xx	xx	يضاف : التعزيزات خلال السنة
xx	xx	ايرادات السنة الحالية
xx	xx	تنزل : مصروفات السنة الحالية
		الحسابات النظامية الدائنة :
xx	xx	خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير
xx	xx	مقابل خطابات الضمان المستلمة من الغير
xx	xx	مقابل الموجودات الثابتة
xx	xx	مقابل المخزون
xxx	xxx	اجمالي المطلوبات

نموذج (٢)

جامعة / كلية

حساب النتيجة للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الاول / ٢٠٠٤

٢٠٠٣		٢٠٠٤		الحسابات		
نسبة التنفيذ	الفعلي	المقرر	نسبة التنفيذ		الفعلي	المقرر
						<u>الإيرادات</u>
%××	××	××	%××	××	××	رسوم
%××	××	××	%××	××	××	إيرادات إيجار ممتلكات الدولة
%××	××	××	%××	××	××	إيرادات تحويلية
%××	××	××	%××	××	××	خدمات متنوعة
%××	××	××	%××	××	××	إيرادات غير مصنفة
%××	×××	×××	%××	×××	×××	اجمالي الإيرادات
						<u>المصروفات</u>
%××	××	××	%××	××	××	نفقات الأفراد العاملين
%××	××	××	%××	××	××	المستلزمات الخدمية
%××	××	××	%××	××	××	المستلزمات السلعية
%××	××	××	%××	××	××	صيانة الموجودات
%××	××	××	%××	××	××	النفقات الرأسمالية
%××	××	××	%××	××	××	النفقات التحويلية
%××	××	××	%××	××	××	الخطة الاستثمارية
%××	×××	×××	%××	×××	×××	اجمالي المصروفات
%××	×××	×××	%××	×××	×××	الفائض / العجز

جامعة / كلية

كشف التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ٣١/كانون الاول / ٢٠٠٤ (الطريقة المباشرة)

نموذج (٣)

٢٠٠٣	٢٠٠٤	
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :
		<u>المقبوضات (الإيرادات)</u>
xx	xx	رسوم
xx	xx	إيرادات إيجار ممتلكات الدولة
xx	xx	إيرادات تحويلية
xx	xx	خدمات متنوعة
xx	xx	إيرادات جارية غير مصنفة
		<u>المدفوعات (المصروفات)</u>
xx	xx	نفقات العاملين
xx	xx	مستلزمات خدمية
xx	xx	مستلزمات سلعية
xx	xx	صيانة الموجودات
xx	xx	نفقات تحويلية
xxx	xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
		<u>المقبوضات</u>
xx	xx	إيرادات بيع موجودات ثابتة
		<u>المدفوعات</u>
xx	xx	نفقات رأسمالية
xx	xx	خطة استثمارية
xxx	xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
		<u>المقبوضات</u>
xx	xx	جاري دائرة المحاسبة (الجانب الدائن)
xx	xx	منح واعانات مستلمة من جهات أخرى
		<u>المدفوعات</u>
xx	xx	جاري دائرة المحاسبة (الجانب المدين)
xx	xx	منح وتبرعات لجهات أخرى
xxx	xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
xx	xx	صافي الزيادة / (النقص) في النقدية
xx	xx	النقدية في ١/١
xxx	xxx	النقدية في ٣١/١٢

نموذج (٤)

كشف تكاليف أنشطة الجامعة / الكلية

عن السنة المنتهية في ٣١ / كانون الاول / ٢٠٠٤

المجموع	عناصر التكلفة					الانشطة
	الاندثار المحتسب على الموجودات	صيانة موجودات	مستلزمات سلعية	مستلزمات خدمية	نفقات العاملين	
						<u>الانشطة الرئيسية :</u>
xx	xx	xx	xx	xx	xx	الدراسات الاولى
xx	xx	xx	xx	xx	xx	الدراسات العليا
xx	xx	xx	xx	xx	xx	الدراسات المسائية
xx	xx	xx	xx	xx	xx	التعليم المستمر
xx	xx	xx	xx	xx	xx	الخدمات الاستشارية
xx	xx	xx	xx	xx	xx	المؤتمرات والندوات
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي الانشطة الرئيسية
						<u>الانشطة الثانوية :</u>
xx	xx	xx	xx	xx	xx	استثمار الموجودات الثابتة
xx	xx	xx	xx	xx	xx	الاحتفالات
xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي الانشطة الثانوية
xxxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	اجمالي الانشطة

المصادر

المصادر العربية

١. القرآن الكريم .
٢. أبي الفداء اسماعيل ابن كثير ، تفسير ابن كثير ، الجزء الثاني ، (بدون تاريخ) .
٣. منير البعلبكي ، (٢٠٠٤) ، قاموس المورد انكليزي - عربي ، ط٢٨ ، دار العلم للملايين ، بيروت .

اولاً. الوثائق الرسمية

١. الجمهورية العراقية ، وزارة المالية ، دائرة المحاسبة ، (١٩٨٩) ، تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي ، مطبعة الرسالة ، بغداد .
٢. الجمهورية العراقية ، وزارة المالية ، دائرة المحاسبة ، (٢٠٠٠) ، الدليل المحاسبي لحسابات الدولة ، مطبعة العمال المركزية ، بغداد .
٣. الجمهورية العراقية ، وزارة المالية ، مديرية المحاسبات العامة ، (١٩٧٦) ، قانون اصول المحاسبة العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل ، الطبعة الثانية ، دار الحرية للطباعة ، بغداد .
٤. الوقائع العراقية ، قانون التعليم العالي والبحث العلمي رقم ٤٠ لسنة ١٩٨٨ ، العدد ٣١٩٦ في ٤/٤/١٩٨٨ .
٥. الوقائع العراقية ، قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ ، العدد ٣٠٨٣ في ٣/٢/١٩٨٦ .
٦. انتوساي ، المجلس التنفيذي ، القوة الخاصة بالتخطيط الاستراتيجي ، مسودة التجارب المتبادل يفيد الجميع : الخطة الاستراتيجية (٢٠٠٤ الى ٢٠٠٩) ، ايلول ٢٠٠٢ .
٧. انتوساي ، النظام الاساسي للانتوساي ، تشرين الاول ٢٠٠٢ .
٨. جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، (١٩٨٠) ، النظام المحاسبي الحكومي الموحد في الدول العربية ، كما اقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس للفترة ١٦-٢٠ حزيران ١٩٨٠ ، جمعية عمال المطابع التعاونية ، عمان ، الاردن .
٩. جامعة الموصل ، التخطيط والمتابعة .
١٠. جامعة الموصل ، الشؤون المالية ، البيانات والحسابات الختامية للسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠٠٢ .
١١. جامعة الموصل ، امانة مجلس الجامعة .
١٢. جمهورية العراق ، قانون مكاتب الخدمات العلمية والاستشارية في مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي رقم ٧ لسنة ١٩٩٧ .

ثانياً. الرسائل والاطاريح الجامعية

١. ابراهيم عبد موسى السعيري ، (٢٠٠٠) ، المعايير المحاسبية الحكومية ، دراسة نظرية وتطبيقية في احدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف) ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد . (غير منشورة) .
٢. اسماعيل حسين مسلم احمر ، (٢٠٠٠) ، تحديث الموازنة العامة للمملكة الاردنية الهاشمية بتطبيق اسلوب موازنة البرامج والاداء ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد . (غير منشورة) .
٣. انصاف محمود رشيد دلال باشي ، (١٩٩٧) ، دور النظم المحاسبية الفرعية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي لجامعة الموصل ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل . (غير منشورة) .
٤. اياد احمد عبد الوهاب الخيرو ، (١٩٩٩) ، المحاسبة عن الاصول الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية (دراسة للدول عينة البحث) ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد . (غير منشورة) .

٥. تغريد سالم محمود محمد الليلة ، (٢٠٠٢) ، تأثير استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية (دراسة حالة في جامعة الموصل) ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، الموصل . (غير منشورة) .
٦. حيدر علوان كاظم الشمري ، (٢٠٠٣) ، دراسة للابلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية (انموذج مقترح باستخدام مدخل القرار) ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية . (غير منشورة) .
٧. عصام حميد داخل الشايح ، (٢٠٠٣) ، تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وتصميم انموذج جديد للدليل (دراسة تطبيقية في مديرية المرور العامة) ، بحث محاسبة قانونية ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد . (غير منشورة) .
٨. قاسم محسن ابراهيم الحبيطي ، (١٩٨٩) ، ترشيد تكلفة الخدمات من خلال الموازنة (دراسة ميدانية في مديرية بلدية الموصل) ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل . (غير منشورة) .
٩. كبرى محمد طاهر حمودي ، (١٩٨٩) ، مشكلات القياس والاقصاح المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل . (غير منشورة) .
١٠. محمد احمد حجازي ، (١٩٨٨) ، استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية ، الجامعة الاردنية . (غير منشورة) .

ثالثاً. الدوريات والبحوث

١. حامد الطحلة ، (٢٠٠٢) ، مفاهيم القياس المحاسبي ، الجزء الثاني ، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد ١٠ ، تشرين الاول ٢٠٠٢ .
٢. حنا رزوقي الصائغ ، (١٩٩٤) ، الحاجة الى المعايير المحاسبية لنظم المحاسبة الحكومية في الاقطار العربية ، المجلة العربية للادارة ، المجلد (١٦) ، العدد الاول .
٣. عبد الفتاح ابراهيم مصطفى ، (١٩٨١) ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية وامكانية تطبيقها في المملكة ، ندوة النظام المحاسبي الحكومي (في المملكة العربية السعودية من ١٤-١٧ شباط ١٩٨١) ، معهد الادارة العامة ، الرياض .
٤. قاسم محسن الحبيطي ، (٢٠٠٣) ، قياس خسارة المعلومات في تجميع بنود التقارير والكشوفات المالية في النظام المحاسبي الموحد للمصارف العراقية دراسة على عينة من التقارير والكشوفات المالية ، مجلة تنمية الراقدين ، العدد ٧٢ .
٥. ماهر موسى العبيدي ، (١٩٩٥) ، المفاهيم النظرية للمعايير المحاسبية لتقويم كفاءة اداء الجامعات الحكومية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد ٣ .
٦. محمد حري حسن واحمد محمد احمد محمود ، (٢٠٠١) ، تقويم الخطط الدراسية لاقسام ادارة الاعمال في الجامعات الاهلية الاردنية ، اريد للبحوث والدراسات ، عدد خاص .
٧. محمد غانم ، (٢٠٠٠) ، الدور التنموي للجامعات العربية ومصادر التمويل غير التقليدية ، مجلة اتحاد الجامعات العربية ، الامانة العامة لاتحاد الجامعات العربية ، المملكة الاردنية الهاشمية ، العدد المتخصص ٣ ، تموز ٢٠٠٠ .

رابعاً. الكتب

١. أ. بريمكاند ، (١٩٩٩) ، المحاسبة الحكومية الفعالة ، ترجمة حسن بن عبد الرحمن باحص ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
٢. ابراهيم محمد علي طاهر الجزراوي واخرون ، (١٩٩٨) ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الاولى ، الدار الشامية ، عمان ، الاردن .
٣. احمد العلي الصباب ، (١٩٧٦) ، دور الجامعة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، جامعة الملك عبد العزيز ، مركز البحوث والتنمية ، المملكة العربية السعودية .

٤. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (١٩٩٩) ، المعايير الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، شركة مطابع الخط ، عمان ، الاردن .
٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (٢٠٠١) ، ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة ، مطابع الشمس ، عمان ، المملكة العربية الهاشمية .
٦. جون لارسن و ن . موسش ، (١٩٩٨) ، المحاسبة المتقدمة ، الجزء الثاني ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
٧. حسين القاضي ومأمون حمدان ، (٢٠٠١) ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
٨. خاشع محمود الراوي وآخرون ، (١٩٨٦) ، مبادئ الاحصاء ، دار الكتب للطباعة والنشر .
٩. دلال القاضي وآخرون ، (٢٠٠٤) ، الاحصاء للداريين والاقتصاديين ، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
١٠. رضوان حلوة حنان ، (٢٠٠١) ، تطور الفكر المحاسبي ، مدخل نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
١١. سلطان محمد السلطان ووصفي حسن ابو المكارم ، (١٩٩٠) ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
١٢. سليمان علي الدين ، (١٩٧٤) ، الملامح الاساسية للمحاسبة الحكومية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، عمان ، الاردن .
١٣. عباس مهدي الشيرازي ، (١٩٩٠) ، نظرية المحاسبة ، ط ١ ، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت .
١٤. عبد الحلیم محمود كراجه ، (١٩٩٧) ، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثالثة ، دار الامل للنشر والتوزيع ، اربد ، الاردن .
١٥. عقلة محمد يوسف المبيضين ، (١٩٩٩) ، النظام المحاسبي الحكومي وادارته ، الطبعة الاولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ، الاردن .
١٦. فؤاد ياسين ووضاح مناع وعاطف الاخرس ، (١٩٩٤) ، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية ، دار المستقبل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .
١٧. ماهر موسى العبيدي ، (١٩٨٥) ، محاضرات في المحاسبة الحكومية او حسابات الموازنة ، مطبعة المعارف ، بغداد .
١٨. محمد احمد حجازي ، (١٩٩٧) ، المحاسبة الحكومية والادارة المالية الحكومية ، الطبعة الثالثة ، (بدون ناشر) ، عمان ، الاردن .
١٩. محمد السيد سرايا ، (١٩٩٨) ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية ، الدار الجامعة ، الاسكندرية ، جمهورية مصر العربية .
٢٠. محمد عطية مطر وحكمت احمد الراوي ووليد ناجي الحياي ، (١٩٩٦) ، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات ، الاطار الفكري وتطبيقاته العملية ، الطبعة الاولى ، دار حنين للنشر والتوزيع ، الاردن .
٢١. محمد الهور ، (١٩٩٨) ، اساسيات في المحاسبة الحكومية ، الطبعة الاولى ، دار وائل ، عمان ، الاردن .
٢٢. نعيم دهمش ، (١٩٨٠) ، النظريات والاسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، عمان ، الاردن .

A. International Organizations Issues

1. Accounting for Public Service (Towards a New Reporting Framework), Vol. II, Issued by the Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh, May 2003.
2. GASB Concepts Statement No. 1-
3. GASB Statement No. 34, Basic Financial Statement-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, CT., June 1999.
4. GASB Statement No. 35, Basic Financial Statements-and Management's Discussion and Analysis-for Public Colleges and Universities, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, CT., November 1999.
5. GASB Statement No. 37, Basic Financial Statement-and Management's Discussion and Analysis-for State and Local Governments: Omnibus, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, CT. , June 2001.
6. GASB Statement No.1, Authoritative Status of NCGA Pronouncements and AICPA Industry Audit Guide, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, CT., July 1984.
7. GASB, (2003), Governmental Accounting and Financial Reporting Standards (Original Pronouncements), Published by Governmental Accounting Standards Board, U.S.A.
8. IFACpsc Study 1, Financial Reporting by National Governments, Issued by the International Federation of Accountants, New York, March 1991.
9. IFACpsc Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, Issued by the International Federation of Accountants, New York, April 2002.
10. IFACpsc Study 2, Elements of the Financial Statements of National Governments, Issued by the International Federation of Accountants, New York, July 1993.
11. IFACpsc Study 8, The Governmental Financial Reporting Entity, Issued by the International Federation of Accountants, New York, July 1996.
12. IFACpsc Study11, Government Financial Reporting (Accounting Issues and Practices), Issued by the International Federation of Accountants, New York, May 2000.
13. IFACpsc, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IASB Publications, London, U.K., February 2004.
14. IFACpsc, IPSAS 1 presentation Statements, New York, May 2000.
15. IFACpsc, IPSAS 2 Cash Flow Statements, New York, May 2000.
16. IFACpsc, Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting, Issued by the International Federation of Accountants, New York, 1996.
17. IFACpsc, Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities (Second Edition), International Federation of Accountants, New York, December 2003.
18. INTOSAI, (1999), Accounting Standards Framework, Issued by CAS, U.S.GAD, Washington , D.C, U.S.A.

19. INTOSAI,(2001), Accounting Standards Frame work: Implementation Guide for SAIS: Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information, Issued by CAS, U.S.A. GAO, Washington, D.C, U.S.A.
20. NCGA Research Study, Objectives of Accounting & Financial Reporting for Governmental Units: A Research Study, By Allan R. Drebin & others, Vol. 2, National Councilon Governmental Accounting, Chicago, Illinois, 1981.
21. NCGA Statement No. 1, Governmental Accounting and Financial Reporting Principles, Government Finance Officers Association, Chicago, Illinois, March 1979.
22. OAG, (2002), Auditor General's Report, Office of the Auditor General, Fredericton, Canada.
23. SFAC No.2, Oualitative Characteristics of Accounting Information, Financial Accounting Standards Board, Washington, D.C, May 1980.
24. SFFAC No. 3, Management's Discussion and Analysis, Federal Accounting Standards Advisory Board, Washington, D.C, April 1999.
25. SFFAS No. 15, Management's Discussion and Analysis, Federal Accounting Standards Advisory Board, Washington, D.C, April 1999.
26. UN, Report of the United Nations International Seminar on Government Accounting and Financial Management: Amanual for Government Accounting, Beirut, Lebanon, 17-28 November, 1969.
27. United States, General Accounting Office and Canada, Office of The Auditor General, Federal Government Reporting Study: A Joint Study, Gaithersbury, MD, USGAO, 1986.

B. Periodicals

1. Bernhard Knechtenhofer K& Werner Wholwend, (2002), Working Paper Nr.5 (zweite, uberarbeitete and erweitere version), Universitat St. Gallen, Germany.
2. Esther Stern, (1996), Accountability Relationships in Program Delivery: A Canadian Perspective, Public Fund Digest, Vol. VII, No. 1, Washington, D.C.
3. Oakton Community College, Comprehensive Annual Financial Report, Fiscal Years Ended June 30, 2001, 2002, 2003 .
4. Rhoda C. Icerman & David H. Sinason, (1996), Government Accountability to the Public: The Dynamics of Accountability in the U.S. , Public Fund Digest, Vol. VII, No. 1, Washington, D.C.
5. Robert J. Freeman & Craig D. Shoulders, (1985), The Governmental Accounting Standards Board: After One Year, The Government Accountants Journal, Vol. XXXIV, No. 2, U.S.A.
6. The University of Arizona, Annual Financial Fiscal Years Ended June 30, 2001, 2002, 2003 .
7. University of Chicago, Annual Financial Fiscal Years Ended June 30, 2001, 2002, 2003 .
8. University of Florida, Annual Financial Fiscal Years Ended June 30, 2001, 2002, 2003 .

C. Books

1. Adolf J.H. Enthoven, (1988), The Future of International Standards in Governmental Accounting, Edited by Kenneth S. Most, Advances in International Accounting (A Research Annual), Vol. 2, JAI Press Inc., U.S.A.
2. Arnold J. Pahler & Joseph E. Mori, (1981), Advanced Accounting : Concepts and Practice, Harcourt Brace Jovanovich, Inc, U.S.A.
3. Barry Elliott & James Elliott, (2002), Financial Accounting and Reporting, 6th Ed., Pearson Education Limited, Essex, England.
4. Debra C. Jeter & Paul K. Chaney, (2001), Advanced Accounting, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.
5. Leon E. Hay, (1989), Accounting for Governmental & Nonprofit Entities, 8th Ed., Irwin, Inc., Illinois, U.S.A.

References of Internet

1. www.aasb.com.au/index.htm
2. www.idi.no/arabic/index.htm
3. www.environmental-auditing.org
4. www.ifac.org
5. www.gasb.org
6. www.ifac/publicsector/index.tmp/
7. www.rutgers.edu/accounting/raw/gasb/st/concepts/gconsum1.htm
8. www.gasb.org/repmode/ovst34.exe
9. www.gasb.org/st/summary/gstsm14.htm/
10. www.unpan.org

عبدالله عبد السلام احمد ، (٢٠٠٢) ، رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

CD-Rom :

1. Governmental Accounting Research System on CD-ROM, Governmental Accounting Standards Board.
2. Simon Bradbury, (1997), Government Accounting : The Global Revolution, Accountancy on CD-ROM 1993-1997.