

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

م. م. عبد الهادي سلمان صالح
المعهد التقني / ناصرية

ا. د. إبراهيم محمد علي الجزراوي
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

المخلص

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية كمتغير حديث في النظم المحاسبية الحكومية يمكن أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وإن اعتماد هذه المعايير يتطلب إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي. تتحدد مشكلة البحث بان مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية يواجه مشكلة الحصول على المعلومات الملائمة والموثوقة التي توفر الشفافية المطلوبة لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات، أن مصدر مثل هذه المعلومات هو نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الذي يلبي المتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الحكومية الدولية التي جاءت كأحد متطلبات تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية . ويهدف البحث إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال خطوات إستراتيجية النهج التدرجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. وخلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات أهمها إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية، وعليه ضرورة اتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين فضلا عن الاستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي من خلال اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS .

Abstract

The International Accounting Standards government as a variable in a modern government accounting systems can contribute to the development of the accounting system of government in Iraq and the adoption of these standards requires follow the accrual basis of accounting. Determined by the research problem that users of accounting information government faces a problem of access to appropriate information and reliable, which provides the necessary transparency to achieve accountability, control and decision-making, that the source of such information is a system information accounting of government that meets the requirements imposed by the Accounting Standards intergovernmental came as a requirement for the development of accounting information systems of government. And research aims to indicate the role of accounting standards intergovernmental valuable to develop the accounting system of government in Iraq through the steps of the evolutionary approach strategy to shift from cash basis to accrual basis. The research found a set of conclusions and recommendations of the most important that accounting standards intergovernmental IPSASs are the focus of the world revolution of the government accounting and came in response to more calls for the government to transparency and financial issue, and therefore the need for consistency of government accounting with the provisions of laws, as well as responding to developments in accounting thought through adoption of international standards of governmental accounting IPSASs.

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

مقدمة

يعد القطاع الحكومي من القطاعات الهامة نظرا لما تقوم به الوحدات الحكومية من دور كبير في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدرجة انه يمكن الربط بين مستوى أداء الوحدات الحكومية ومستوى معدلات التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية . حيث مارست الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم وظائف جديدة وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تساهم في متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كان دورها قاصرا على أداء وظائف الدولة التقليدية . وتعتمد الوحدات الحكومية في ذلك على نظام المعلومات المحاسبية ، لان التخطيط الجيد والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات المحاسبية التي تساهم في التطوير والابتكار تعتمد على نظام المعلومات المحاسبية القادر على توفير بيانات ومعلومات موثوقة ويعول عليها من قبل الوحدات الحكومية. إن إصلاح الوحدات الحكومية يبدأ من إصلاح نظام المعلومات المحاسبية وقد أجرت معظم دول العالم محاولات لتطوير النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة الوحدات الحكومية واستجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية فضلا عن الاستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل . كما أدركت المنظمات الدولية ومنها صندوق النقد الدولي أهمية رفع كفاءة الجهاز الحكومي كشرط لتحسين معدلات التنمية في الدول النامية والحصول على المنح والقروض الدولية .

وقد نص قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 في الفقرة (ح) من القسم الثاني عشر، (مهام وزارة المالية)، إن من مهام وزارة المالية تطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي والمالي للحكومة الاتحادية. كما نص في الفقرة (7) من القسم الحادي عشر على أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الاتحادية طبقا لمحتوى وتصنيفات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية .

(قانون الإدارة المالية رقم 95، 2004)

وتسعى دائرة المحاسبة في وزارة المالية إلى إعداد الحسابات الشهرية والسنوية على مستوى الدولة العراقية وفقا للنظام المحاسبي التي تسعى إلى تطويره وفقا للقواعد والمعايير المحاسبية الدولية ، ويتولى قسم الدراسات والمتابعة في دائرة المحاسبة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلاءم مع المعايير الدولية وقانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 . (<http://www.mof.gov.iq>)

ويعتقد الباحثان إن المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية الوارد ذكرها في قانون الإدارة المالية رقم 95

لسنة 2004 هي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (معايير المحاسبة الحكومية الدولية) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام . علما بان القانون لم يحدد إي من المعايير سيتم اعتمادها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ، إذ إن اعتماد هذه المعايير يتطلب إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي باستثناء معيار إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي. أن اعتماد ما يلزم العراق من هذه المعايير يؤدي إلى السعي لان يكون النظام المحاسبي الحكومي في العراق متفقا مع المتطلبات الدستورية والقانونية .

ولتوضيح أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية كمتغير حديث في النظم المحاسبية الحكومية والتي يمكن أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق . فقد تم تقسيم البحث إلى ستة محاور، حيث تناول المحور الأول منهجية البحث إما المحور الثاني تناول مفهوم المحاسبة الحكومية وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات وتناول المحور الثالث معايير المحاسبة الحكومية الدولية في حين تناول المحور الرابع الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية إما المحور الخامس فقد تناول دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي إما المحور السادس كان للاستنتاجات والتوصيات .

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

المحور الأول/ منهجية البحث

سيتم في هذا المحور تناول مشكلة البحث، هدف البحث، أهمية البحث، وفرضية البحث وعلى النحو الآتي:-
أولاً :- مشكلة البحث

يواجه مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية مشكلة ضعف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالي في تلبية متطلباتهم من المعلومات المحاسبية الحكومية الملائمة والموثوقة التي توفر الشفافية المطلوبة لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات ، أن مصدر مثل هذه المعلومات هو نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الذي يلبي المتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الحكومية الدولية التي جاءت كأحد متطلبات تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية. علماً بان العراق لم يبدأ لحد الآن بأي خطوة بخصوص اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية.

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة من خلال محاولة توفير إجابة للسؤال التالي:
هل تساهم معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحالي في العراق ؟

ثانياً :- هدف البحث

يهدف البحث إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق . فضلاً عن مناقشة المعايير المحاسبية بإطارها العام والتركيز على معايير المحاسبة الحكومية الدولية من حيث تطورها وأهدافها وأهميتها والمنهجية المتبعة في وضعها.

ثالثاً :- أهمية البحث

حاجة العراق لدراسات وبحوث حول معايير المحاسبة الحكومية الدولية نظراً لعدم وجود دراسات سابقة في هذا المجال فضلاً عن عدم وجود معايير محاسبية تكون بمثابة أساس عملي للوحدات الحكومية لتطبيقها في تنظيم ممارساتها المحاسبية من أجل تطوير النظام المحاسبي الحكومي ، وخاصة بعد أن أصبح النظام السياسي في العراق نظام اتحادي.

رابعاً :- فرضية البحث

إن الأخذ بما يلائم بيئة الوحدات الحكومية في العراق من متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية، يمثل نقطة البداية لمتطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية وفق أساس الاستحقاق والتي ستؤدي إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، وبالتالي رفع كفاءته وفاعليته في الرقابة وتقويم أداء الوحدات الحكومية وقياس تكلفة خدماتها .

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

المحور الثاني/ مفهوم المحاسبة الحكومية وتطور الحاجة إليها كنظام للمعلومات

أولاً :- مفهوم المحاسبة الحكومية

يعرف المفهوم من الزاوية النظرية بأنه " الناتج الذي ينتج من عملية تعريف وتصنيف ثم تفسير الظواهر المختلفة، كما تمثل المفاهيم جزء من الفروض والمسلمات ، وتشكل المفاهيم إلى حد ما الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية " (مطر، 2004: 51)، وفي المحاسبة تلعب المفاهيم دوراً إضافياً وهو أنها تعطي البنيان الفكري مضموناً علمياً يتصل بواقع الحياة الاقتصادية والاجتماعية (الشيرازي، 1990:41) .

إن مفهوم المحاسبة الحكومية ما هو إلا انعكاس للتصورات المرتبطة بتفسير وظيفة وأهداف المحاسبة الحكومية ، حيث إن المحاسبة الحكومية لا تختلف عن المحاسبة من حيث المفهوم العام على أساس إن المحاسبة الحكومية تعد احد فروع المحاسبة التي تخدم متطلبات العمل في الوحدات الحكومية . وقد تطور مفهوم المحاسبة الحكومية نتيجة لتطور النشاط الحكومي الذي شهد ازدياداً في تنوعه وحجمه بعد إن كان ينحصر في أداء الوظائف السيادية حيث صاحبه بالمقابل تطور في المحاسبة الحكومية وأصبحت أداة لتقويم أداء الحكومة ومصدراً مهما للبيانات اللازمة لإغراض التخطيط الاقتصادي والمالي.

وتعرف المحاسبة الحكومية بأنها عملية قياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية والإحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدة الجهاز الإداري الحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات . (البحر و حماد ، 1990 : 23)

وكما عرفت المحاسبة الحكومية بأنها المجال المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي ، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك. (احمرو، 2003 : 35)

إن تعريف 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، 1998: 17) وعلى ضوء ما تقدم فقد أكد التعريف الأول على وظائف المحاسبة الحكومية. إما التعريف الثاني فقد أكد على إن المحاسبة الحكومية تقوم بإنتاج المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات وفقاً للتشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد وهي بذلك تمثل نظاماً للمعلومات وهذا ما أكدته التعريف الثالث بان المحاسبة الحكومية هي نظام محاسبياً للمعلومات يستند إلى مجموعة من الأسس النظرية والأساليب العملية. وعلى ضوء ذلك يرى الباحثان بان مفهوم المحاسبة الحكومية لا يختلف عن المفهوم العام للمحاسبة باستثناء أنها تطبق في الوحدات الحكومية.

ثانياً :- مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

يعرف النظام بأنه مجموعة من اثنين أو أكثر من المكونات المترابطة التي تتفاعل فيما بينها لتحقيق الهدف. وتتكون الأنظمة في الغالب من أنظمة فرعية صغيرة يؤدي كل منها وظيفة معينة مهمة ومساندة للنظام الرئيسي الذي تشكل جزءاً منه. (Rommany & Steinbart , 2000 : 2) وهناك من يعرف النظام بأنه مجموعة من الأجزاء المتفاعلة والتي تؤدي سوية وظيفة لتحقيق أهدافه .

(الجزراوي والجنابي، 2007: 17)

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

وان بعض الأنظمة ومنها النظام المحاسبي تكون مفتوحة بمعنى تقبل المدخلات من بيئتها وتزود مخرجاتها إلى البيئة. وقد وردت عدة تعريفات لنظام المعلومات المحاسبية في الأدبيات المحاسبية ، فقد عرفه Summers بأنه مجموعة من العناصر والأهداف والسياسات والمبادئ ووسائل التشغيل والأفراد والمدخلات والمخرجات والرقابة المترابطة بشكل متناسق لإنجاز الوظائف المحاسبية (Summers, 1989: 69) ، كما عرفه كل من موسكوف وسيكمن بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بتجميع ومعالجة وتوصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات إلى أطراف داخلية وخارجية .

(موسكوف وسيكمن، 1989: 25)

ويرى الباحثان أن التعريف الأول قد أكد على مكونات وعناصر نظام المعلومات المحاسبية ، بينما أكد التعريف الثاني على إجراءاته ووظائفه .

ثالثاً :- أهداف النظام المحاسبي الحكومي

يمكن تحديد أهداف نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية بما يأتي :

- 1- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة :
ويقصد بالمساءلة تقديم تفسيرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطات التشريعية أو أي جهة لها الحق في طلب ذلك، ويمكن حصر أهداف المساءلة في الآتي:- (احمرو، 2003: 37)
أ - المسائلة المالية، من خلال بيان مدى الالتزام بالتشريعات المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الوحدة الحكومية .
ب - المسائلة الإدارية، وذلك من خلال بيان أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف وان الوحدة الحكومية تراعي الاقتصادية في عملها .
ج - المسائلة عن الأداء، وذلك من خلال بيان مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة الحكومية .
- 2- توفير معلومات لتقويم نتائج نشاط الوحدة الحكومية خلال السنة ، عن طريق:-
(Hay, 1993: 4)
أ - المقارنة بين النتائج الفعلية والمخططة في الموازنة المعتمدة تشريعياً .
ب - بيان الأداء المالي ونتائج العمليات .
3- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة ، وذلك من خلال :-
(احمرو، 2003: 38)
أ - توفير معلومات لمقارنة نتائج نشاط العام الحالي مع الأعوام السابقة .
ب - بيان العلاقة بين المدخلات والمخرجات في العمليات والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الحكومية .
ت - إظهار أي قيود قانونية أو تعاقدية على موارد الوحدة الاقتصادية الحكومية وأي مخاطر أخرى محتملة.
4- توفير المعلومات المفيدة لمجهزي الموارد الحاليين والمرتقبين أو أي مستخدم آخر يهتم بتقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية وتحديد مدى قدرتها مستقبلاً على تقديم هذه الخدمات. (السعبري، 2000: 42)
- 5- توفير معلومات تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية وبيان قدرتها على الاستغلال الاقتصادي للموارد المخصصة لها.
- 6- توفير معلومات عن المساهمات الاجتماعية التي قدمتها الوحدة الحكومية في ظل القوانين والتعليمات السائدة .
- 7- ويضيف (الهور ، 1998: 134) بان على النظام المحاسبي الحكومي إن يكون له القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة وكذلك القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها بالأنظمة والقوانين .

معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها**في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق****المحور الثالث/ معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS)****أولاً - أهمية المعايير المحاسبية وخصائصها**

في المحاسبة تعد الخطوة المنطقية التي تلي التوصل إلى المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملي . وتمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي ، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية . (الشيرازي ، 1990 : 122)

ويعرف المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب . (توفيق، 1987: 174-175)

وتضمنت دراسة (PSC) رقم (13) أن المعايير المحاسبية عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية، ووفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضرورياً للحصول على عرض عادل للقوائم المالية .

(IFAC ,2001:8)

حيث يتألف هيكل المعايير المحاسبية من ثلاثة أجزاء هي :- (البلقاوي ، ج1 ، 2009 : 171)

- 1- وصف المشكلة المراد معالجتها .
- 2- قرار مدروس بشكل منطقي (من المحتمل البحث عن نظرية أساسية) أو طرائق لحل المشكلة .
- 3- وبعد ذلك ، وبالتوافق مع القرار أو النظرية ، تفرض هذه المعايير حلول معينة .

وهناك من يرى إن المعيار المحاسبي يمكن اعتباره بمثابة قانون عام يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية ومن ثم البيانات الختامية للمنشأة لأنه لا بد من وجود مقاييس محددة لمساعدة المحاسب على أداء عمله. ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتطرق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. كما يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومنسقة مع بعضها البعض، لأن الغرض الأساس من معايير المحاسبة هو تحديد أساسيات الطرائق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي. وبما أن المعايير المحاسبية تمثل حلاً لمشاكل خاصة وعرضاً لإجراءات عملية خاصة لذا يجب أن تتسم بالتعدد والتعديل المستمر انسجاماً مع الإطار المفاهيمي والمبادئ المحاسبية اللذين يتسمان بالثبات النسبي. فالمعايير المحاسبية هي التي تربط الأهداف والمفاهيم بالتطبيقات العملية. (ونوري ، 2009 : 12)

ثانياً :- معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASS

يمكن النظر إلى المعايير المحاسبية بأنها ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف، المفاهيم أو الفروض والمبادئ ، كما إنها تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها، ولذا يمكن القول إن المعايير المحاسبية قد تأتي من ثلاثة مصادر هي النظرية المحاسبية، العوامل البيئية والعرف المحاسبي . (الشيرازي ، 1990:125)

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

وتعد المعايير المحاسبية المكون العملي والأخير للإطار المفاهيمي للمحاسبة، فهي بحكم تأثيرها وارتباطها المباشر بالممارسة المحاسبية تحظى باهتمامات ونقاشات كبيرة داخل وخارج المحاسبة ربما يفوق سواها من قضايا ومفاهيم. وبالنظر إلى الدور المفترض لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، فمن الضروري تناول تلك المعايير من جوانبها المختلفة بهدف التعرف على أهميتها ومجالات الاستفادة الممكنة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق بما يمكن من توفير رؤية واضحة أمام الباحثين ومتخذي القرار والمهتمين الآخرين حول دور تلك المعايير في إزالة أوجه القصور التي قد يتسم بها نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في العراق.

(المفضل ، 2008 : 126)

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) (31) معيار تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعيار واحد على الأساس النقدي كما مبين في الملحق رقم (1) . وتوضح معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والإحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام .

وهنا لا بد من الإشارة إلا إن مصطلح القطاع العام الوارد في هذه المعايير هو مفهوم شائع في كثير من البلدان الأوربية للتعبير عن الوحدات الحكومية ، حيث يشمل القطاع العام جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر إي انه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة . (دليل إحصاءات مالية الحكومة، 2001: 16)، والشكل رقم (1) يبين القطاع العام و قطاعاته الفرعية .

والمتعارف عليه في العراق إن مصطلح القطاع العام يشير إلى شركات القطاع العام الهادفة إلى تحقيق الربح والتي تمارس أنشطة اقتصادية مشابهة للقطاع الخاص وتطبق النظام المحاسبي الموحد على معاملاتها المالية، حيث يطبق القطاع الخاص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) . (Hughes ,2007: 1)

لذلك سيتم استخدام مصطلح معايير المحاسبة الحكومية الدولية ليكون ملائم في العراق للتعبير عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

يتضح من الشكل رقم (1) بان الحكومة العامة هي جزء من القطاع العام المتضمن الحكومة المركزية ، حكومة الولاية والحكومات المحلية وهذا المفهوم ينطبق مع ما ورد في قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 حيث نصت الفقرة (21) من القسم الثاني على تعريف الحكومة العامة بأنها (تشمل كل الوحدات الحكومية التي تقوم أساسا بأعمال غير ربحية وضمنها الحكومة الاتحادية وحكومات الأقاليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية) .

إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام . وتتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات) ما لم يذكر خلاف ذلك.

(الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ج1، 2009 : 17)

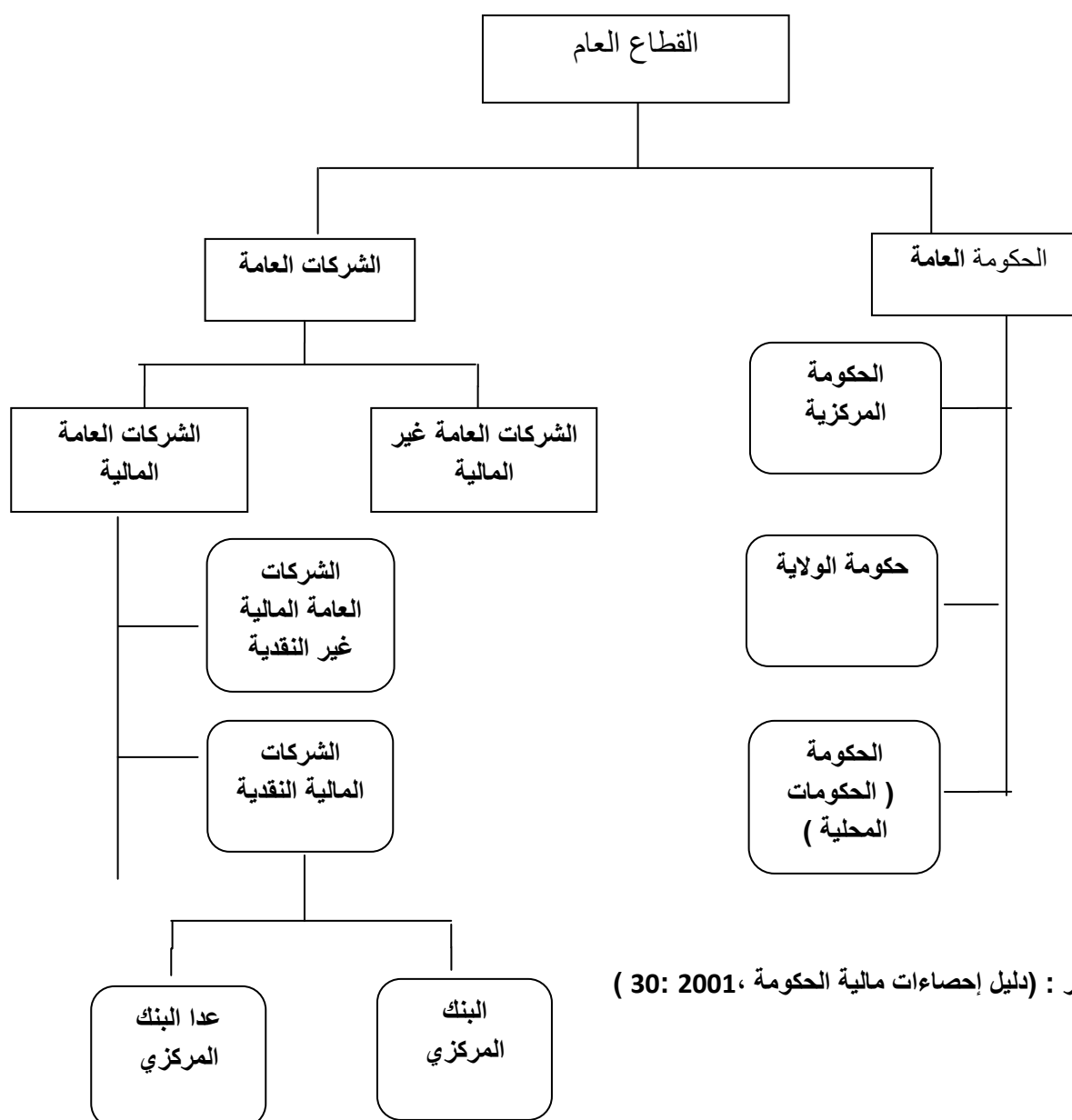
معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق

وتشير IPSASs إلى معايير لإعداد التقارير المالية الحكومية المطلوبة أو التي أوصت بها.

(Chan,2008:2)

- 1- المعاهدات الدولية والاتفاقات والعقود:- وتشمل على سبيل المثال تعاريف العجز، الدين المستخدمة في حساب النسب المالية وفقا لمعاهدة ماستريخت .
- 2- المنظمات الدولية ذات الطابع الرسمي:- والتي تشمل متطلبات التقارير المالية من قبل الأمم المتحدة (UN)، النظام الأوربي للحسابات القومية (SNA)، دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) الصادر عن صندوق النقد الدولي (IMF) ، الشفافية المالية (FT) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

الشكل (1) يبين القطاع العام وقطاعاته الفرعية



المصدر : (دليل إحصاءات مالية الحكومة ، 2001 : 30)

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

ثالثا :- المقدمة المنطقية لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (Chan,2008:3)

تعد PSASs أكثر قابلية للفهم من قبل أي شخص يدرك الفروض الأساسية من ورائها. وهذه الفروض هي :- الافتراض الأول :- إن هناك الكثير من المعاملات المشتركة في القطاعين الحكومي والخاص، وهذا ممكن، وفي الواقع الأفضل إن يكون لدينا مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لكلا القطاعين . لذلك معظم معايير المحاسبة الحكومية الدولية تم وضعها من خلال عمل تغييرات متواضعة على المعايير المعلنة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وفضلاً عن ذلك فإن IPSASs Board وضع معايير للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها للقطاع الحكومي .

الافتراض الثاني :- إن الشركات التجارية تقوم بإعداد كشوف مالية موحدة سنوياً وفقاً لأساس الاستحقاق، ينبغي للحكومات أن تفعل الشيء نفسه ، حيث تغطي الكشوف المالية الموحدة المنظمة الرئيسية والوحدات التابعة لها، علماً بأن الشركات التجارية تستخدم أساس الاستحقاق كمعيار للحكم على الأداء المالي .

الافتراض الثالث :- تكون المعايير المحاسبية أكثر موضوعية وأعلى جودة إذا تم وضعها من قبل مجموعة من الخبراء المستقلين من منظمات التزممت بإتباع المعايير . وإن للقطاع الحكومي استقلالية يمكن أن تصل أو أقل من الموجودة في وحدات القطاع الخاص، كوجود المجلس الاستشاري .

إن التوجه في إصدار IPSASs يتمثل بالقياس المالي وإعداد التقارير المالية للجمهور على وجه التحديد، فهي تحدد شكل ومضمون الغرض العام للكشوف المالية " general purpose financial statements " والإفصاحات المالية ذات الصلة في التقرير السنوي للحكومة . وتتكون هذه الكشوف المالية من :-

أ - كشف الأداء المالي ويتم إعداده على أساس الاستحقاق المحاسبي .

ب - كشف المركز المالي .

ت - كشف التدفقات النقدية ويتم إعداده وفقاً للأساس النقدي .

رابعا :- هيكل معايير المحاسبة الحكومية الدولية (Chan,2008:4)

وضع IPSASs Board وسلفه لجنة القطاع العام هذه المعايير من خلال مرحلتين ، حيث أنتجت المرحلة الأولى التي امتدت من سنة 1996 إلى سنة 2002 عدداً من المعايير من خلال تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ذات الصلة . ومنذ سنة 2002 ركزت المرحلة الثانية على قضايا محددة في القطاع العام . تم وضع معايير المحاسبة الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق باستثناء معيار واحد على الأساس النقدي يمكن إتباعه من قبل بعض الدول مثل العديد من البلدان النامية والتي تكون غير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي .

وإن هيكل IPSASs يتمثل بالمعايير الآتية:-

أ- المعايير العامة للاعتراف والقياس المحاسبي وهي أربعة معايير:-

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

المعيار رقم 9 :- الإيراد من المعاملات التبادلية .

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

المعيار رقم 29 :- الأدوات المالية ، الاعتراف والقياس

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

- ب - المعايير العامة لإعداد التقارير و تتضمن هذه المجموعة ثلاثة عشر معيارا هي :-
- المعيار رقم 1 :- عرض البيانات المالية .
 - المعيار رقم 2 :- بيانات التدفق النقدي .
 - المعيار رقم 3 :- السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء .
 - المعيار رقم 6 :- البيانات المالية الموحدة .
 - المعيار رقم 8 :- الحوص في المشاريع المشاركة .
 - المعيار رقم 10 :- التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع .
 - المعيار رقم 14 :- الإحداث بعد تاريخ إعداد التقرير .
 - المعيار رقم 18 :- تقديم التقارير حول القطاعات .
 - المعيار رقم 20 :- الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة .
 - المعيار رقم 22 :- الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي .
 - المعيار رقم 24 :- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية .
 - المعيار رقم 28 :- الأدوات المالية ، العرض .
 - المعيار رقم 30 :- الأدوات المالية ، الإفصاح .
- ت- معايير لعناصر محددة من الكشوف المالية و تتضمن هذه المجموعة أربعة عشر معيارا هي :-
- المعيار رقم 5 :- تكاليف الاقتراض .
 - المعيار رقم 7 :- المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة .
 - المعيار رقم 11 :- عقود الإنشاء .
 - المعيار رقم 12 :- المخزون .
 - المعيار رقم 13 :- عقود الإيجار .
 - المعيار رقم 15 :- الأدوات المالية الإفصاح والعرض .
 - المعيار رقم 16 :- العقارات الاستثمارية .
 - المعيار رقم 17 :- الممتلكات والمصانع والمعدات .
 - المعيار رقم 19 :- المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة .
 - المعيار رقم 21 :- انخفاض الأصول غير المولدة للنقد .
 - المعيار رقم 25 :- منافع الموظفين .
 - المعيار رقم 26 :- انخفاض الأصول المولدة للنقد .
 - المعيار رقم 27 :- الزراعة .
 - المعيار رقم 31 :- الموجودات غير الملموسة .

علما بان هناك أربعة معايير من التي سبق ذكرها محددة للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها في القطاع الحكومي وهي :- (Chan,2008:5)

معيار رقم 21 انخفاض قيمة الموجودات غير المولدة للنقد :- وهي الموجودات الثابتة التي لا تولد عائد تجاري . ويهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبق لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان

الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة . (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ج2، 2009 : 628)

معيار رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي :- يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة . ويمكن إن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير وان يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والاسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية . (الاتحاد

الدولي للمحاسبين ، ج2، 2009 : 669)

معيار رقم 23 الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الصواب والتحويل) يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناتج عن الأنشطة غير التبادلية. هذا المعيار غير التبادلية التي تؤدي إلى الاندماج. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج2، 2009 : 697)

معيار رقم 24 عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية :- يتطلب هذا المعيار بان يكون الإفصاح خارج الكشوف المالية ويتضمن الإفصاح عن الموازنة الأصلية والنهائية مع الإيرادات المخططة والاعتمادات ، المبالغ الفعلية وتوضيح الاختلافات.

خامسا :- الاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية
إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية .

(Heald , 2003: 11-12)

وتشير IPSASs إلى التوصيات التي قدمها IPSASs Board تحت رعاية IFAC . وتم قبول معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs للمحاسبة عن الأموال الممنوحة في برامج البنك الدولي . وهناك حث للبلدان النامية من قبل المنظمات الدولية التي تقدم لها المساعدات المالية على اعتماد IPSASs ، وهناك دول أخرى ، وبغض النظر عن نظمها السياسية والاقتصادية ، تشجع على توافق (harmonize) معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية. وهكذا أصبحت هذه المعايير في الواقع أسلوب تحليل مقارنة دولي لتقويم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم . (Chan,2008:1)

والجدول رقم (1) يبين بعض الدول المتبنية لل IPSASs لغاية شهر أيلول 2007.

جدول (1) بعض الدول المتبنية لل IPSASs لغاية شهر أيلول 2007.

5 دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSASs وفقا لأساس الاستحقاق .	استراليا، كندا، نيوزلندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية.
10 دولة تبنت IPSASs وفقا لأساس الاستحقاق أو وضعت بعض التعديلات عنها في حالة الضرورة .	هولندا، أذربيجان، النرويج، بيرو، الفلبين، رومانيا، روسيا ، اسبانيا، سويسرا، جزر كايمان .
11 دول على طريق تطبيق IPSASs وفقا لأساس الاستحقاق وان لديها بعض التشريعات لتمريرها .	ألبانيا، الأرجنتين، بنغلادش، كمبوديا، الصين، جزر المالديف، منغوليا، فيتنام، أوكرانيا، أورغواي، بربادوس .
6 دول تبنت معيار الأساس النقدي .	قبرص، تيمور الشرقية، السلفادور، ماليزيا، المغرب ، النيبال .
10 دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق.	ارمينيا، فيجي، غامبيا، غانا، المجر، مقدونيا، نيجيريا ، باكستان، سريلانكا ، أفغانستان .
19 دولة لديها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ ب IPSASs .	الجزائر، كينيا، ملاوي، مورس يوش، موزنبيق، ناميبيا، رواندا ، جنوب إفريقيا ، تنزانيا ، أوغندا ، زامبيا، زمبابوي، الهند. اندونيسيا، جاميكا، كازاخستان ، لتوانيا، لبنان ، سلوفاكيا .

(Source:(IFAC, 2007: 1- 4)

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

على ضوء الجدول السابق ، إذا ما أردنا تصنيف العراق ، فإنه يقع في المجموعة السادسة ضمن الدول التي لديها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ ب IPSASs ، وهذا ما نص عليه قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2004 حيث ورد في القسم الأول منه إن مبدأ الشفافية يستلزم أن تصنف معلومات الموازنة وفقاً للمعايير الدولية المقبولة قبولاً عاماً وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات ودعم المسألة . كما ورد في الفقرة 4 - أ من القسم السادس - إعداد الموازنة- إن تخمينات الإنفاق لسنة الموازنة كما هو موصوف في أنظمة تصنيف الاقتصادي والوظيفي من قبل وزير المالية استناداً للمعايير المحاسبية الدولية ، متضمنة قيمة الالتزامات غير المسددة للسنة الحالية أو السابقة . وقد ورد في الفقرة 5 من القسم الخامس عشر - الترتيبات الانتقالية - من القانون نفسه ، لوزير المالية الحق بإصدار إكهام لغرض تسهيل رفع التقارير المالية الدقيقة خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها العراق إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية (المعايير الانتقالية) . تطبق هذه المعايير الانتقالية فقط على السنة المالية مع مراعاة ما نصت عليه. إن التقارير المعدة لهذه المرحلة والتي يجب أن تتماثل مع معايير المحاسبة الدولية لتتسجم مع إما المعايير الانتقالية أو المعايير المحاسبية الدولية .

المحور الرابع/ الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية

The conceptual framework for IPSASs

إن جهود مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSASB متواصلة لوضع إطار مفاهيمي ، حيث وافق المجلس على نشر ثلاث أوراق تشاورية للإطار المفاهيمي والجدول رقم (2) يبين ذلك :-

(IFAC , 2008 & 2010)

جدول (2) يبين الأوراق التشاورية للإطار المفاهيمي

عنوان الورقة باللغة العربية	عنوان الورقة باللغة الانكليزية	تاريخ إصدار الورقة	آخر موعد لاستلام التعليقات
الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي للغرض العام من قبل وحدات القطاع العام : أهداف الإبلاغ المالي نطاق الإبلاغ المالي الخصائص النوعية للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية للغرض العام وحدة الإبلاغ	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: The Objectives of Financial Reporting The Scope of Financial Reporting The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports The Reporting Entity	أيلول 2008	15 آذار 2009
الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي للغرض العام من قبل وحدات القطاع العام : العناصر والاعتراف في الكشوف المالية.	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements	كانون الأول 2010	15 حزيران 2011
الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي للغرض العام من قبل وحدات القطاع العام : قياس الموجودات والمطلوبات في الكشوف المالية.	Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements	كانون الأول 2010	15 حزيران 2011

معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها

في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق

يسوع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي للغرض العام من قبل الوحدات الحكومية بشكل صريح المفاهيم التي يجب أن تطبق في تطوير معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSAS وغيرها من الوثائق التي توفر توجيهات بشأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام .

إن IPSASs وضعت للتطبيق في مختلف البلدان والسلطات مع اختلاف أشكال الحكومات والترتيبات المؤسسية والإدارية لتقديم الخدمات ، ويعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتنوع أشكال الحكم والتقاليد الاجتماعية والثقافية واليات تقديم الخدمات التي توجد في العديد من البلدان التي تطبق IPSASs ، وقد حاول IPSAB اخذ هذا التنوع بنظر الاعتبار عند وضع الإطار المفاهيمي .

أن الإطار المفاهيمي المقترح يتعامل مع المفاهيم التي تنطبق على إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق . وتوفر الكشوف المالية التي يتم إعدادها على أساس الاستحقاق إعلام لمستخدمي المعلومات عن البيانات السابقة المتضمنة دفع واستلام النقد خلال فترة إعداد التقارير . وكذلك الالتزامات بالدفع نقداً أو التضحية بالموارد الأخرى للوحدة في المستقبل وموارد الوحدة في تاريخ إعداد التقارير ، لذلك فإنها توفر معلومات عن ماضي المعاملات والإحداث الأخرى التي هي أكثر فائدة للمستخدمين لإغراض المسألة وكمدخلات لاتخاذ القرار عن المعلومات التي يقدمها الأساس النقدي أو أي أسس محاسبية أخرى .

المحور الخامس/ دور IPSASs في تطوير النظام المحاسبي الحكومي

تعد المعايير المحاسبية المكون العملي والأخير للإطار المفاهيمي للمحاسبة، فهي بحكم تأثيرها وارتباطها المباشر بالممارسة المحاسبية تحظى باهتمامات ونقاشات كبيرة داخل وخارج المحاسبة ربما يفوق سواها من قضايا ومفاهيم. وبالنظر إلى الدور المفترض للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية الحكومية، فقد تم تناول تلك المعايير من جوانبها المختلفة بهدف التعرف على أهميتها ومجالات الاستفادة الممكنة منها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي. (المفضل ، 2008 : 126)

حافظت معظم الحكومات في جميع أنحاء العالم على موازنتها ونظامها المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في المحاسبة أو الأساس النقدي المعدل . ومع ذلك ، فإن العديد من هذه الحكومات في عملية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي تهدف إلى تحديد قيمة الموجودات التي تمتلكها ومجموع المطلوبات المستحقة . ومعظم هذه الحكومات لا تزال مستمرة للحفاظ على نظم موازنتها على الأساس النقدي في المحاسبة . ولتوفير المعايير المحاسبية لهذه الحكومات في جميع أنحاء العالم تم وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل IPSASB . (Hughes , 2007 : 1)

ويمكن أن تساهم هذه المعايير ، من خلال تطبيق أساس الاستحقاق ، على تحقيق الفوائد التالية :-

(Frans Van , 2008 , 3-4)

- 1- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام .
- 2- التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال التطبيق المعقول للمعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق .
- 3- توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج .
- 4- تحسين الاتساق وقابلية الكشوف المالية للمقارنة نتيجة للمتطلبات التفصيلية والإرشادات الواردة في كل معيار .

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

ولغرض اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام يمكن إتباع إستراتيجية النهج التدريجي لتبني هذه المعايير، لان عملية اعتماد هذه المعايير يتطلب إعادة تقويم السياسات المحاسبية والتي هي عنصر مهم لاعتماد IPSAS ، كما إنها ستحدد معظم التغيرات الأخرى التي يتعين إدخالها ، التي تؤثر على النظام ، العمليات التشغيلية، الإجراءات، جمع البيانات، نظام الرقابة الداخلية والتدريب .

(2 : 2009 , United Nations Development Programme)

حيث تعبر السياسات المحاسبية على مستوى المنشأة عن "مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية". ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد. (الشيرازي ، 1990 : 100)

وناقش Hughes (1 : 2007) النهج المتدرج لاعتماد IPSAS الذي يمكن استخدامه من قبل الحكومات في البلدان النامية للمساعدة في عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي ، حيث يقترح اعتماد المعيار الدولي للقطاع العام على الأساس النقدي كنقطة بداية ، لان المعلومات المطلوبة للامتثال لهذه المعايير بشكل عام غير متاحة بسهولة في معظم البلدان ، وفضلا عن ذلك ، فان الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية على الأساس النقدي هو معيار محاسبي معتمد دوليا .

ويرى الباحثان يمكن إتباع إستراتيجية النهج التدريجي للتحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال اعتماد ما يلائم البيئة الحكومية العراقية من معايير المحاسبة الحكومية الدولية. لان التطبيق الناجح لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية يتطلب ترسيخ الوعي بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال تنظيم الدورات التدريبية والبرامج التعليمية على نحو متواصل ومستمر وإضافة موظفين متخصصين في المحاسبة ومؤهلين للتعامل مع أساس الاستحقاق وهذا يتطلب فترة زمنية ليست بالقصيرة . فضلا عن طبيعة ومدى ملائمة النظام المحاسبي القائم، وخصائص ومتطلبات البيئة التي سيعمل فيها النظام.

وعلى الرغم من إن هذه المتطلبات تعد من الصعوبات لاعتماد أساس الاستحقاق ، إلا إن لهذا الأساس منافع واسعة كما أشارت إليها دراسة IPSASB رقم (14) ، ويعتقد الباحثان بان هذه المنافع ضرورية في ظل النظام الاتحادي في العراق لأهميتها في مسالة الحكومات المحلية المنتخبة في الأقاليم والمحافظات ، حيث جاء فيها ان المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي نافعة لإغراض المسالة واتخاذ القرارات ، كما أشارت الدراسة أن التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق تسمح للمستخدمين بأن يقوموا

بـ: (IFAC , 2011 : 12)

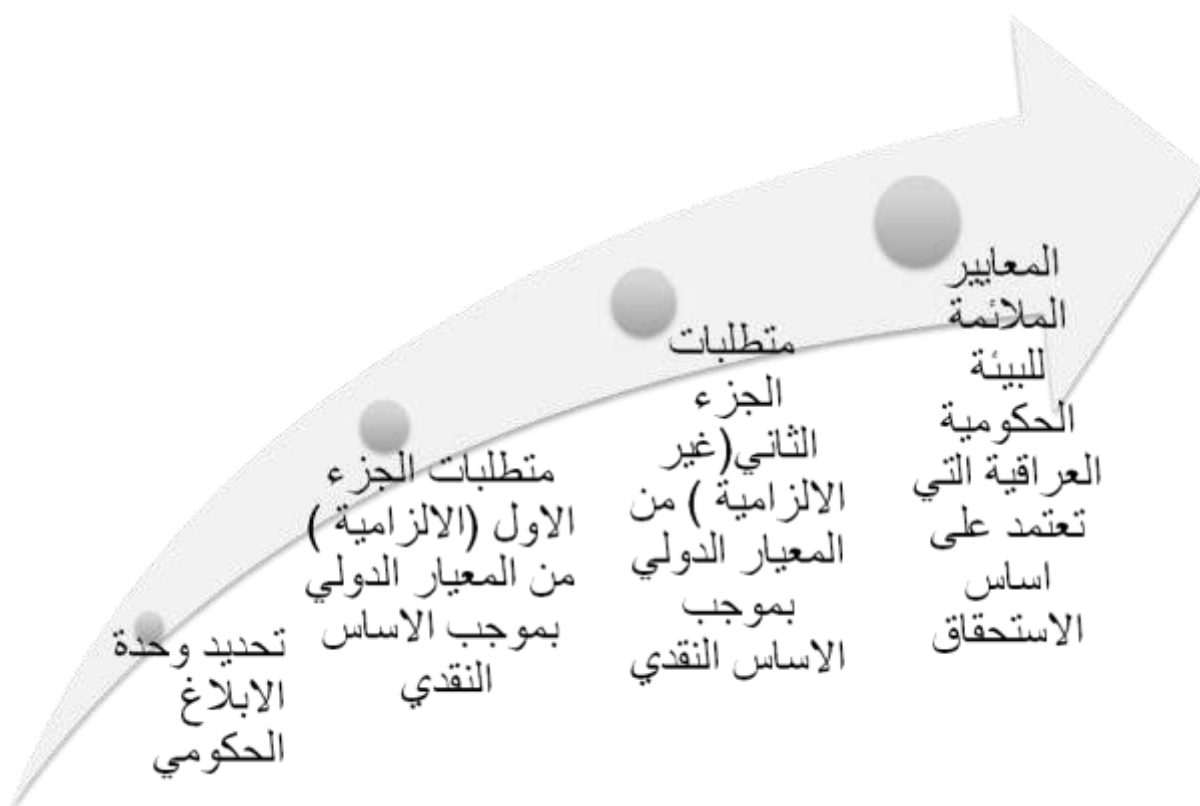
- 1- تقييم المسألة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة، وتوزيع تلك الموارد.
 - 2- تقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.
 - 3- اتخاذ القرارات حول تزويد الوحدة بالموارد أو الدخول معها في صفقات تجارية.
- وأن إعداد التقارير على أساس الاستحقاق يمكن من:
- 1- إظهار كيفية قيام الوحدة بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
 - 2- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة التزاماتها.
 - 3- يظهر المركز المالي للوحدة والتغيرات في المركز المالي .
 - 4- يعطي الوحدة الفرصة للإظهار النجاح في إدارة مواردها.
 - 5- مفيد في تقييم أداء الوحدة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وإنجازاتها.

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

إن خطوات إستراتيجية النهج التدرجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من خلال اعتماد ما يلائم البيئة الحكومية في العراق من معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs تتمثل بالاتي:-
الخطوة الأولى: تحديد وحدة الإبلاغ الحكومية
الخطوة الثانية:- اعتماد الجزء الأول- المتطلبات الإلزامية- من معيار المحاسبي الدولي الحكومي بموجب الأساس النقدي .
الخطوة الثالثة:- اعتماد الجزء الثاني- المتطلبات غير الإلزامية- من معيار المحاسبي الدولي الحكومي بموجب الأساس النقدي .
الخطوة الرابعة :- اعتماد ما يلائم البيئة العراقية من المعايير التي تعتمد على أساس الاستحقاق.
والشكل رقم (12) يبين خطوات إستراتيجية النهج التدرجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

شكل (12)

خطوات إستراتيجية النهج التدرجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من خلال اعتماد ما يلائم البيئة الحكومية في العراق من معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs.



المصدر :- إعداد الباحثان

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

المحور السادس/ الاستنتاجات والتوصيات

أولاً:- الاستنتاجات

- 1- إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من اجل الشفافية والمساءلة المالية .
- 2- حافظت معظم الحكومات في جميع أنحاء العالم ومنها العراق على موازنتها ونظامها المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في المحاسبة أو الأساس النقدي المعدل. ومع ذلك، فإن العديد من هذه الحكومات تسعى إلى التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي .
- 3- إن المعايير المحاسبية المكون العملي والأخير للإطار المفاهيمي وإنها تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي . إلا إن مجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSASB يقوم بجهود متواصلة لوضع إطار مفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تجعل من المحاسبة الحكومية نظاماً متخصصاً للمعلومات المحاسبية يعالج البيانات الحكومية ويوفر المعلومات لمختلف مستخدمي المعلومات لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاءة وفاعلية .
- 4- إن إتباع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وإعداد القوائم المالية بموجبها تحقق المصادقية، وتساعد صانع القرار الاقتصادي والمالي، وتعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية .

ثانياً :- التوصيات

- 1 - ضرورة اتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين فضلاً عن الاستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي من خلال اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs .
- 2 - ضرورة التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق من خلال نهج تدريجي يبدأ بدراسة الوضع الحالي للنظام المحاسبي الحكومي وتحديد وحدة الإبلاغ الحكومي، حيث يتم تحديد نقاط القوة والضعف بما يمكن من وضع خطة لتطوير النظام المحاسبي بما يتواءم مع أهداف وبرامج الحكومة.

- لان عملية التحول تتطلب تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية و تطوير الموارد البشرية لنشر الوعي المحاسبي والارتقاء بالمستوى المهني للعاملين في مهنة المحاسبة من خلال إعداد برامج تدريبية لكافة المحاسبين العاملين في القطاع الحكومي.
- 3- تشكيل لجنة من المهنيين والاكاديميين في اختصاص المحاسبة لدراسة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتحديد ما يتلائم منها للبيئة العراقية مع ضرورة استقطاب الكفاءات في الوحدات الحكومية وإمدادهم بالمزايا والمكافآت وتدريبهم وتنمية مهاراتهم وذلك لرفع مستوى مهنة المحاسبة الحكومية.
 - 4- أهمية تعزيز خاصية الموثوقية للبيانات المالية من خلال إتباع معايير المحاسبة الحكومية الدولية لتحسين مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بما يؤدي إلى إنتاج معلومات تتصف بخصائص الجودة المطلوبة فضلاً عن تعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية وخاصة الدول المانحة .

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

المصادر

1- قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004

الكتب العربية

- 1- الشيرازي، مهدي عباس ، النظرية المحاسبية، مطبعة ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
- 2- مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجال القياس والعرض والإفصاح، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 3 - احمر، إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد غلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003 .
- 4- إبراهيم محمد علي طاهر وآخرون، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الشامية، عمان ، 1998 .
- 5- سلوم ، حسن عبد الكريم ، و نوري ، بتول محمد ، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية ، بحث ملقى في المؤتمر العلمي الدولي السابع لجامعة الزرقاء الخاصة 10-11 /تشرين الثاني / 2009
- 6- البلقاوي ، نظرية محاسبية ، ج1 ، تعريب رياض العبد الله ، دار الياوزري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009 .
- 7- الجزراوي، ابراهيم والجنابي، عامر، نظم المعلومات المحاسبية ، ط1، المكتبة الوطنية، بغداد، 2007.
- 8- وسكوف، ستيفن أ. ومارك ج. سيكمن ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، ترجمة كمال الدين سعيد واحمد حامد حجاج (1989) دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- 9- الهور ، محمد ، أساسيات في المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1998 .
- 10- البحر، حصة محمد وحمام ، احمد هاني، أصول المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990
- 11- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة ، ج1، عمان 2009.
- 12- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة ، ج2، عمان 2009.
- 13- صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة، إحصاءات القطاع العام غير المالي، 2001.
- 14- توفيق، محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية ، مجلة الإدارة العامة، العدد 5، ايلول، الرياض. 1987

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

الرسائل الجامعية

- 1- السعبري ، إبراهيم عبد موسى، المعايير المحاسبية الحكومية ، دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد . 2000.
- 2- المفضل ، إبراهيم عبد القدوس احمد ، المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الاقتصاد – جامعة دمشق ، 2008 .

المصادر الأجنبية

- 1-Rommney,Marshall ,B. & Steinbart , Paul John , " Accounting Informaton Systems" prentice Hall , New jersey, 2000.
- 2-Summer , Edward Lee, "Accounting Information Systems " , Houghton Muffin CO, 1989 .
- 3-Hay,Leon E., "Accounting for Governmental & Nonprofit Entities", 8th Ed., Irwin, Inc., Illinois, U.S.A, 1993.
- 4- Heald , D .“The Global Revolution in Government Accounting,” Public Money and Management (January 2003), pp. 11-12.
- 5- IFAC, "IPSASs Adoption by Governments", New York: IFAC, September 2007.
- 6-IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities:
The Objectives of Financial Reporting The Scope of Financial Reporting The Qualitative Characteristics of Information Included in General Purpose Financial Reports The Reporting Entity,2008.
- 7-IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements.,2010.
- 8-IFAC, IPSASB Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements., 2010 .
- 9-IFAC, " Study no.14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector or Entities", 3rd Edition , 2011 .
- 10 - Hughes, Jesse W. , Transitioning from Current Basis to Full Accrual Basis of Accounting for Governments in Developing Countries. , Journal of Government Financial Management. Volume: 56. Issue: 3 , 2007.
- 11 - IFAC, "Study no. 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective", New York, August 2001.
- 12-United Nations Development Programme , UNDPs IPSAS Adoption Strategy , 2009 .

مصادر الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت)

- 13-<http://jameslchan.com/index.php/publications/comparative->
-Chan, James L., INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING:
STANDARDS CONCEPTUAL AND INSTITUTIONAL ISSUES,2008
- 14- <http://www.mof.gov.iq>
- 15- <http://www.highbeam.com>

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

16- Frans Van , puplhc sector accounting standards: strengthening accountability and improving governance . (Public Sector) ,2008 .

الملحق (1) المعايير المحاسبية للقطاع العام

المعيار باللغة العربية	المعيار باللغة الانكليزية	رقم المعيار
عرض البيانات المالية	Presentation of Financial Statements	IPSAS1
بيانات التدفق النقدي	Cash Flow Statements	IPSAS2
السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IPSAS3
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IPSAS4
تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs	IPSAS5
البيانات المالية الموحدة	Consolidated and Separate Financial Statements	IPSAS6
المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	Investments in Associates	IPSAS7
الحصص في المشاريع المشاركة	Interests in Joint Ventures	IPSAS8
الإيراد من المعاملات التبادلية	Revenue from Exchange Transactions	IPSAS9
التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IPSAS10
عقود الإنشاء	Construction Contracts	IPSAS11
المخزون	Inventories	IPSAS12
عقود الإيجار	Leases	IPSAS13
الإحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	Events after the Reporting Date	IPSAS14
الأدوات المالية الإفصاح والعرض	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	IPSAS15
العقارات الاستثمارية	Investment Property	IPSAS16
الممتلكات والمصانع والمعدات	Property, Plant, and Equipment	IPSAS17
تقديم التقارير حول القطاعات	Segment Reporting	IPSAS18
المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IPSAS19
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	Related Party Disclosures	IPSAS20
انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IPSAS21
الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	IPSAS22
الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers)	IPSAS23
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	Presentation of Budget Information in Financial Statements	IPSAS24
منافع الموظفين	Employee Benefits	IPSAS25
انخفاض الأصول المولدة للنقد	Impairment of Cash-Generating Assets	IPSAS26
الزراعة	Agriculture	IPSAS27
الأدوات المالية، العرض	Financial Instruments: Presentation	IPSAS28
الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IPSAS29
الأدوات المالية ، الإفصاح	Financial Instruments: Disclosures	IPSAS30
الموجودات غير الملموسة	Intangible Assets	IPSAS31
التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting	Cash Basis IPSAS

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين/ مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

**معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها
في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق**

ثبت المختصرات

العنوان باللغة العربية	العنوان باللغة الانكليزية	المختصر
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards	IFRS
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	International Public Sector Accounting Standards Board	IPSASB
معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSASs
الأمم المتحدة	United Nations	UN
النظام الأوربي للحسابات القومية	European System of National Accounts	SNA
دليل إحصاءات مالية الحكومة	Government Finance Statistics	GFS
صندوق النقد الدولي	International Monetary Fund	IMF
الشفافية المالية	Fiscal Transparency	FT
التقارير المالية للغرض العام	General Purpose Financial Reports	GPFRs
لجنة القطاع العام .	Public Sector Committee	PSC