



NEAR EAST UNIVERSITY  
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES  
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**APPLICATION OF THE DISCLOSURE STANDARD OF FINANCIAL  
INFORMATION IN THE PUBLIC SECTOR AND ITS ROLE IN THE  
EFFICIENCY OF ACCOUNTING DISCLOSURE**

MAHDI DEWALI MOHAMMED

MASTER'S THESIS

NICOSIA  
2021



جامعة الشرق الأدنى  
معهد الدراسات العليا  
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع العام ودوره في كفاءة الإفصاح المحاسبي

مهدى ديوالي محمد

رسالة ماجستير

**APPLICATION OF THE DISCLOSURE STANDARD OF FINANCIAL  
INFORMATION IN THE PUBLIC SECTOR AND ITS ROLE IN THE  
EFFICIENCY OF ACCOUNTING DISCLOSURE**

**MAHDI DEWALI MOHAMMED**

**NEAR EAST UNIVERSITY  
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES  
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS**

**MASTER'S THESIS**

**SUPERVISOR  
DR. RAMYAR REZGAR AHMED**

**NICOSIA  
2021**

# تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع العام ودوره في كفاءة الإفصاح المحاسبي

مهدى ديوالي محمد

جامعة الشرق الأدنى  
معهد الدراسات العليا  
كلية العلوم الاقتصادية والإدارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الدكتور رامي رزكار احمد

## ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the "Application of the disclosure standard of financial information in the public sector and its role in the efficiency of accounting disclosure" prepared by "Mahdi dewali mohammed" defended on 30/01/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

### JURY MEMBERS



.....  
**Dr. Ramyar Rezgar Ahmed** (Supervisor)  
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



.....  
**Prof. Dr. Khairi Ali Auso Ali** (Head of Jury)  
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



.....  
**Assist. Prof. Dr. Wagdi M. S. Khalifa**  
Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

.....  
**Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer**  
Institute of Graduate Studies  
Director

## قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير مهدي ديوالي محمد في رسالته الموسومة بـ " تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع العام ودوره في كفاءة الإفصاح المحاسبي " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021/01/30، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

### اعضاء لجنة المناقشة

.....  
الدكتور راميار رزكار احمد ( المشرف )

جامعة الشرق الادنى  
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

.....  
الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي ( رئيس لجنة المناقشة )

جامعة الشرق الادنى  
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال

.....  
الدكتور وجدي م. س. خليفة

جامعة الشرق الادنى  
كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

.....  
الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير

معهد الدراسات العليا  
المدير

## DECLARATION

I'm MAHDI DEWALI MOHAMMED; hereby declare that this dissertation entitled '**Application of the disclosure standard of financial information in the public sector and its role in the efficiency of accounting disclosure**', been prepared myself under the guidance and supervision of **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- ☐ The full extent of my Thesis can be accessible from anywhere.
- ☐ My Thesis can only be accessible from the Near East University.
- ☐ My Thesis cannot be accessible for (2) two years. If I do not apply for extension at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accessible from anywhere.

Date:30/01/2021

Signature

MAHDI DEWALI MOHAMMED

## الاعلان

أنا مهدي ديوالي محمد، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان **تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع العام ودوره في كفاءة الإفصاح المحاسبي**، كانت تحت إشراف وتوجيهات الدكتور رامي رزكار احمد، ولقد أعدتها بنفسني تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى.

هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- ☐ المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- ☐ رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- ☐ لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/01/30

التوقيع

مهدي ديوالي محمد



## **DEDICATION**

to...

My dear mother, may God protect her and take care of her

to...

My dear father, God's pleasure in health and wellness

to...

Dear brothers

to...

Everyone who encouraged me and stood by me

And to

All colleagues and colleagues

## الاهداء

إلى...

أمي الغالية حفظها الله ورعاها

إلى...

والدي العزيز متعة الله بالصحة والعافية

إلى...

إخواني الأعزاء

إلى...

كل من شجعني ووقف بجانبني

وإلى

كل الزملاء والزميلات

## ACKNOWLEDGEMENTS

In the beginning, I wish to thank God the Great and the Great, praising the blessing and praying on the seal of his messengers and the mujtah of his creation, Muhammad, peace and blessings be upon him.

My special thanks, praise and appreciation to **Dr. Ramyar Rezgar Ahmed** for his preference in supervising this study, so he was and still is the guide, for he took my hand until he led me to reach the goal.

I also extend my sincere thanks to the Istanbul Aydin University family, professors, students and workers, for whom I greatly appreciate.

And thanks to the employees of the Iraqi banks under study for their cooperation, providing information and facilitating procedures to complete this study.

Thanks are extended to all those who contributed material and moral support until this research saw the light.

### شكر وتقدير

بادي ذي بدء أحمد الله العلي الكبير حمداً يوافي نعمة وأصلى على خاتم رسله ومجتباه من خلقه محمد صلى الله عليه وسلم.

أخص بالشكر والثناء والتقدير الدكتور: راميار رزكار احمد على تفضيله بالإشراف على هذه الدراسة فكان وما زال نعم المرشد فقد أخذ بيدي حتى أوصلني إلى بلوغ المرام فله منى التحية والتجلة وعظيم الامتنان.

كما أقدم أجزل شكر إلى أسرة جامعة إسطنبول أيدين أساتذة وطلاباً وعاملين لهم منى كل التقدير. والشكر للعاملين بالمصارف العراقية محل الدراسة لتعاونهم وتقديم المعلومات وتسهيل الإجراءات لإكمال تلك الدراسة.

والشكر موصول إلى جميع من ساهم بالدعم المادي والمعنوي حتى رأى هذا البحث النور.

## ABSTRACT

### APPLICATION OF THE DISCLOSURE STANDARD OF FINANCIAL INFORMATION IN THE PUBLIC SECTOR AND ITS ROLE IN THE EFFICIENCY OF ACCOUNTING DISCLOSURE

The issue of disclosure in the government accounting system is of great importance all over the world, because it suffers from deficiencies in this area, which constitutes an obstacle to its aspiration to achieve further progress and prosperity, which requires the need for a study of disclosure in its government accounting systems in particular and to benefit from it in Developing disclosure procedures in the governmental accounting system adopted in the local environment in Iraq

The study was based on a basic premise that (the disclosure in the governmental accounting system adopted in Iraq is not sufficient to provide information about the operations carried out by the state and to show the real financial situation of the country compared to some developed countries in this field).

This hypothesis has been proven and a set of conclusions have been reached, the most important of which are: The method of preparing, planning and implementing the state's general budget affects the nature, type and amount of information that is disclosed in the government accounting system by virtue of the complementary relationship between them, and that any development in the method of preparing, planning and implementing the general budget will be reflected at the same pace In developing and improving disclosure in the government accounting system.

The study also came out with a set of recommendations and suggestions, including: The adoption of the proposed framework for disclosure in the government accounting system, with the recent times required for this framework as a first step for a future project for the disclosure process; Because it provides useful information to different users in the field of clarifying the reality of the government financial situation and performance and the operations that have been implemented, and achieving control and accountability over funds and operations.

**Key words:** accounting disclosure, government sector, raising the efficiency of disclosure, financial reports.

## ÖZ

### FİNANSAL BİLGİLERİN AÇIKLAMA STANDARDININ KAMU SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI VE MUHASEBE AÇIKLAMALARININ ETKİNLİĞİNDEKİ ROLÜ

Devlet muhasebesi sistemindeki ifşa konusu, tüm dünyada büyük önem taşımaktadır, çünkü bu alandaki eksikliklerden muzdariptir ve bu, daha fazla ilerleme ve refah elde etme arzusunun önünde bir engel teşkil eder ve bu da bir ifşa çalışması ihtiyacını gerektirir özellikle devlet muhasebe sistemlerinde ve Irak'ta yerel ortamda benimsenen devlet muhasebesi sisteminde ifşa prosedürlerinin geliştirilmesinde bundan yararlanmak için Çalışma temel bir önermeye dayanıyordu (Irak'ta benimsenen hükümet muhasebe sistemindeki açıklama, devletin yürüttüğü operasyonlar hakkında bilgi vermek ve ülkenin bazı gelişmiş ülkelere kıyasla gerçek mali durumunu göstermek için yeterli değildir. Bu alan).

Bu hipotez kanıtlanmış ve en önemlileri olan bir dizi sonuca varılmıştır: Devletin genel bütçesini hazırlama, planlama ve uygulama yöntemi, devlet muhasebe sisteminde ifşa edilen bilginin niteliğini, türünü ve miktarını etkiler. aralarındaki tamamlayıcı ilişki sayesinde ve genel bütçenin hazırlanması, planlanması ve uygulanması yöntemindeki herhangi bir gelişme aynı hızda yansıtılır .. Devlet muhasebe sisteminde ifşaatin geliştirilmesi ve iyileştirilmesinde.

Çalışma ayrıca aşağıdakileri içeren bir dizi öneri ve öneri ile ortaya çıktı: Kamu muhasebe sisteminde ifşa için önerilen çerçevenin, ifşa sürecine yönelik gelecekteki bir proje için ilk adım olarak bu çerçeveye için gerekli olan yakın zamanlarla birlikte benimsenmesi; Çünkü hükümetin mali durumu ve performansı ile uygulanan operasyonların gerçekliğini netleştirme ve fonlar ve işlemler üzerinde kontrol ve hesap verebilirlik sağlama alanında farklı kullanıcılara faydalı bilgiler sağlar.

**Anahtar kelimeler:** muhasebe ifşa, kamu sektörü, ifşaatin etkinliğinin artırılması, finansal raporlar, finansal bilgiler

## ملخص

### تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع العام ودوره في كفاءة الإفصاح المحاسبي

موضوع الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي أهمية كبيرة في جميع أنحاء العالم، وذلك لأنها تعاني من أوجه قصور في هذا المجال، والذي يشكل عائقاً أمام تطلعها نحو تحقيق المزيد من التقدم والرفاهية، مما يتطلب ضرورة وجود دراسة للإفصاح في نظمها المحاسبية الحكومية بصورة خاصة والاستفادة منها في تطوير إجراءات الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المعتمدة في البيئة المحلية في العراق

وبنيت الدراسة على فرضية أساسية مفادها (إن الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في العراق غير كاف في تقديم المعلومات عن العمليات التي قامت بها الدولة وإظهار الوضع المالي الحقيقي للبلد مقارنة مع بعض الدول المتقدمة في هذا المجال).

وقد تم إثبات هذه الفرضية والتوصل إلى مجموعة استنتاجات أهمها: يؤثر أسلوب إعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في طبيعة ونوع ومقدار المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في النظام المحاسبي الحكومي بحكم العلاقة التكاملية بينهما، وأن أي تطوير في أسلوب إعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة سينعكس وبالتتبع نفسها في تطوير وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.

كما خرجت الدراسة بجملة توصيات ومقترحات منها: اعتماد الإطار المقترح للإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي مع الآونة الأخيرة المطلوبة لهذا الإطار كخطوة أولى لمشروع مستقبلي لعملية الإفصاح؛ لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين المختلفين في مجال بيان حقيقة الوضع والأداء المالي الحكومي والعمليات التي تم تنفيذها وتحقيق الرقابة والمساءلة على الأموال والعمليات.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح المحاسبي، القطاع الحكومي، رفع كفاءة الإفصاح، التقارير المالية.  
المعلومات الماليه

## TABLE OF CONTENTS

|                                                                                                                                                  |              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>ACCEPTANCE/APPROVAL .....</b>                                                                                                                 | <b>.....</b> |
| <b>DECLARATION .....</b>                                                                                                                         | <b>.....</b> |
| <b>DEDICATION .....</b>                                                                                                                          | <b>..II</b>  |
| <b>ACKNOWLEDGEMENTS.....</b>                                                                                                                     | <b>III</b>   |
| <b>ABSTRACT .....</b>                                                                                                                            | <b>.IV</b>   |
| <b>ÖZ .....</b>                                                                                                                                  | <b>.V</b>    |
| <b>TABLE OF CONTENTS .....</b>                                                                                                                   | <b>.VI</b>   |
| <b>LIST OF TABLES.....</b>                                                                                                                       | <b>.VIII</b> |
| <b>LIST OF FIGURES .....</b>                                                                                                                     | <b>.XII</b>  |
| <b>INTRODUCTION .....</b>                                                                                                                        | <b>1</b>     |
| <br><b>CHAPTER 1 .....</b>                                                                                                                       | <br><b>8</b> |
| <b>The theoretical framework of the study .....</b>                                                                                              | <b>8</b>     |
| 1.1: The nature of disclosure in the government accounting system .....                                                                          | 8            |
| 1.1.1: The concept of disclosure .....                                                                                                           | 8            |
| 1.1.2: The concept of government accounting unit.....                                                                                            | 9            |
| 1.1.3: Disclosure objectives in the government accounting system .....                                                                           | 13           |
| 1.1.4: Categories of users of government accounting information and their need for<br>information .....                                          | 16           |
| 1.1.5: Types of government financial reports and statements to be disclosed .....                                                                | 20           |
| 1.2: The concept of government financial reports according to (IPSASB) .....                                                                     | 22           |
| 1.2.1: Bootstrap .....                                                                                                                           | 22           |
| 1.2.2: Methods for displaying general budget information in government financial<br>statements according to (IPSASB).....                        | 25           |
| 1.2.2.1: Presenting budget information in the case of preparing the financial<br>statements and the budget on a comparable basis .....           | 26           |
| 1.2.2.2: Presenting budget information in the event that the financial statements and<br>the budget are prepared on a non-comparable basis ..... | 27           |
| 1.3: The most important factors affecting the improvement of disclosure in the<br>government accounting system.....                              | 33           |
| 1.3.1: Environmental factors and their impact on disclosure in the government<br>accounting system .....                                         | 34           |



|                                                                                                                                                |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1.3.2: Developments in the state budget system and the extent of their impact on improving disclosure in the government accounting system..... | 36        |
| 1.3.3: Accounting foundations and their impact on disclosure in the government accounting system .....                                         | 40        |
| 1.3.4: The role of information technology in improving disclosure in the government accounting system .....                                    | 44        |
| <b>CHAPTER 2 .....</b>                                                                                                                         | <b>46</b> |
| <b>Field Study .....</b>                                                                                                                       | <b>46</b> |
| 2.1: Research community and sample .....                                                                                                       | 46        |
| 2.1.1: Define and sample the research community .....                                                                                          | 46        |
| 2.2: View the results of the study .....                                                                                                       | 50        |
| 2.2.1: Means of statistical analysis .....                                                                                                     | 50        |
| 2.2.2: Factor analysis of the information systems variable paragraphs .....                                                                    | 53        |
| <b>CONCLUSION.....</b>                                                                                                                         | <b>57</b> |
| <b>REFERENCES .....</b>                                                                                                                        | <b>61</b> |
| <b>PLAGIARISM REPORT.....</b>                                                                                                                  | <b>72</b> |
| <b>SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE .....</b>                                                                                              | <b>73</b> |

## قائمة المحتويات

|                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| قرار لجنة المناقشة.....                                                                      |    |
| الاعلان.....                                                                                 |    |
| الاهداء.....                                                                                 | ب  |
| شكر وتقدير.....                                                                              | ج  |
| ملخص.....                                                                                    | د  |
| قائمة المحتويات.....                                                                         | ز  |
| قائمة الجداول.....                                                                           | س  |
| قائمة الاشكال.....                                                                           | ض  |
| المقدمة.....                                                                                 | 1  |
| الفصل الاول.....                                                                             | 8  |
| الإطار النظري للدراسة.....                                                                   | 8  |
| 1.1: طبيعة الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.....                                           | 8  |
| 1.1.1: مفهوم الإفصاح.....                                                                    | 8  |
| 2.1.1: مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية.....                                                  | 9  |
| 3.1.1: أهداف الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.....                                         | 13 |
| 4.1.1: فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية وحاجتهم للمعلومات.....                   | 16 |
| 5.1.1: انواع التقارير والقوائم المالية الحكومية المطلوب الإفصاح عنها.....                    | 20 |
| 2.1: مفهوم التقارير المالية الحكومية وفق (IPSASB).....                                       | 22 |
| 1.2.1: التمهيد.....                                                                          | 22 |
| 2.2.1: طرق عرض معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية الحكومية وفق (IPSASB).....         | 25 |
| 1.2.2.1: عرض معلومات الموازنة في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة |    |
| .....                                                                                        | 26 |

|                                                                                                    |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 2.2.2.1: عرض معلومات الموازنة في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس غير قابل للمقارنة.  | 27        |
| 3.1: أهم العوامل المؤثرة في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.                              | 33        |
| 1.3.1: العوامل البيئية ومدى تأثيرها في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.                         | 34        |
| 2.3.1: تطورات نظام الموازنة العامة للدول ومدى تأثيرها في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي. | 36        |
| 3.3.1: أسس المحاسبة ومدى تأثيرها في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.                            | 40        |
| 4.3.1: دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.                        | 44        |
| <b>الفصل الثاني</b>                                                                                | <b>46</b> |
| <b>الدراسة الميدانية</b>                                                                           | <b>46</b> |
| 1.2: مجتمع البحث وعينته.                                                                           | 46        |
| 1.1.2: تعريف مجتمع البحث وعينته.                                                                   | 46        |
| 2.2: عرض نتائج الدراسة.                                                                            | 50        |
| 1.2.2: وسائل التحليل الإحصائي.                                                                     | 50        |
| 2.2.2: التحليل العاملي لفقرات متغير نظم المعلومات.                                                 | 53        |
| <b>الخاتمة</b>                                                                                     | <b>57</b> |
| <b>قائمة المصادر</b>                                                                               | <b>61</b> |
| <b>تقرير الانتحال</b>                                                                              | <b>72</b> |
| <b>لجنة أخلاقيات البحث العلمي</b>                                                                  | <b>73</b> |

## LIST OF TABLES

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Table 1: Correspondence between the actual amounts on the basis of the budget and the actual amounts recognized in the financial statements in the event that there are differences in the approved principles and the scope of the unit.....                                                                  | 30 |
| Table 2: Methods of displaying and matching the general budget information in the financial statements in the event that the financial statements and the budget are prepared on a basis that is comparable or not comparable in accordance with international accounting standards in the public sector ..... | 31 |
| Table 3 Distribution of the research sample according to the job title .....                                                                                                                                                                                                                                   | 47 |
| Table 4: Distribution of the research sample according to academic achievement .....                                                                                                                                                                                                                           | 47 |
| Table 5: Distribution of the research sample according to years of theoretical or practical experience.....                                                                                                                                                                                                    | 48 |
| Table 6: Distribution of the research sample according to the academic specialization.....                                                                                                                                                                                                                     | 48 |
| Table 7: Distribution of the research sample according to experiences and practice .....                                                                                                                                                                                                                       | 49 |
| Table 8: The extent of knowledge of auditing standards and participation in training courses .....                                                                                                                                                                                                             | 49 |
| Table 9: Describe the dimensions of the dependent variable and the independent variable                                                                                                                                                                                                                        | 50 |
| Table 10: Apply a standard for financial information in the general government sector .....                                                                                                                                                                                                                    | 52 |
| Table 11: Results of multiple linear regression test for the application of the disclosure standard of financial information for the general government sector in raising the efficiency of the accounting disclosure of financial reports .....                                                               | 53 |
| Table 12: The results of the simple linear regression test for the standard for the disclosure of financial information for the government sector from the year on the comprehensiveness of the accounting disclosure in the financial reports .....                                                           | 54 |
| Table 13: Credibility and fairness of financial reports .....                                                                                                                                                                                                                                                  | 55 |
| Table 14: The results of the simple linear regression test for the application of the standard of presentation and disclosure of financial information for the government sector on the transparency of accounting disclosure in financial reports .....                                                       | 55 |

## قائمة الجداول

- جدول 1 المطابقة بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في القوائم المالية في حالة وجود اختلافات في الأسس المعتمدة ونطاق الوحدة ..... 30
- جدول 2 طرق عرض ومطابقة معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل أو غير قابل للمقارنة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ..... 31
- جدول 3 توزيع عينة البحث بحسب العنوان الوظيفي..... 47
- جدول 4 توزيع عينة البحث بحسب التحصيل الدراسي ..... 47
- جدول 5 توزيع عينة البحث بحسب سنوات الخبرة النظرية أو العملية ..... 48
- جدول 6 توزيع عينة البحث بحسب التخصص الدراسي ..... 48
- جدول 7 توزيع عينة البحث بحسب خبرات وممارسة ..... 49
- جدول 8 مدى الاطلاع على معايير التدقيق ومشاركة في دورات التدريبية ..... 49
- جدول 9 وصف أبعاد المتغير التابع والتغير المستقل ..... 50
- جدول 10 تطبيق معيار عن المعلومات المالية في القطاع الحكومية العام ..... 52
- جدول 11 نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية ..... 53
- جدول 12 نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي من العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية ..... 54
- جدول 13 مصداقية وعدالة التقارير المالية ..... 55
- جدول 14 نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية ..... 55

## LIST OF FIGURES

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| Figure 1: User information needs and the relationship between GPFRs and GPFSS |    |
| .....                                                                         | 23 |

## قائمة الاشكال

رسم توضيحي 1 احتياجات المستخدمين من المعلومات والعلاقة بين الـ (GPFRs) و (GPFSSs) ..... 23

## المقدمة

نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يشهدها عالمنا اليوم، فقد انعكست هذه التطورات على دور الجهاز الحكومي في الدولة إذ أصبح يهدف إلى حفظ كيان الدولة وتأمين سلامتها وتحقيق أقصى درجات الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين.

ولقد اسفرت هذه التطورات الحديثة عن تطورات كبيرة في مجال المحاسبة الحكومية خرجت عن كونها مجرد عملية تسجيل وتصنيف للعمليات المالية للدولة، إذ أصبحت المحاسبة الحكومية نظاماً متخصصاً للمعلومات المحاسبية (منتجاً وموصلاً للمعلومات) يعالج البيانات المتعلقة بالأنشطة الحكومية ويوفر المعلومات الملائمة لمختلف أصحاب المصالح لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم، وتحقيق المساءلة العامة للحكومة مما يضمن المحافظة على المال العام وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاءة وفاعلية.

ونظراً لأن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي تظهر على شكل تقارير وقوائم مالية تفصح عن مستوى كفاءة انجاز البرامج والأنشطة الحكومية، مما أثارت هذه المسألة اهتمام جميع المنظمات المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية في البحث عن الكيفية التي يتم فيها إعداد القوائم المالية وأي تقارير أخرى تستلزمها طبيعة العمليات في الوحدات الحكومية، بحيث تعبر تلك القوائم والتقارير عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة وإفصاح كامل وتساعد في تقييم مدى كفاءة وفاعلية الأداء للأنشطة والبرامج الحكومية.

ونظراً لأن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي تظهر على شكل تقارير وقوائم مالية تفصح عن مستوى كفاءة انجاز البرامج والأنشطة الحكومية، مما أثارت هذه المسألة اهتمام جميع المنظمات المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية في البحث عن الكيفية التي يتم فيها إعداد القوائم المالية وأي تقارير أخرى تستلزمها طبيعة العمليات في الوحدات الحكومية، بحيث تعبر تلك القوائم والتقارير عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة وإفصاح كامل وتساعد في تقييم مدى كفاءة وفاعلية الأداء للأنشطة والبرامج الحكومية.

لذلك يظهر دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة من التي شأنها تحسين فهم وأهمية الأدوات المالية وأدائها في الأسواق المالية بغرض توفير معلومات محددة بغرض استخدامها، والسياسات المحاسبية الملائمة والمخاطر المترتبة بها وسياسة الإدارة للتحكم في هذه المخاطر، ودور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات التي تساعد المستثمرين في هذا الشأن (طه، 1999، ص31).

وإن الهدف من إصدار معايير المحاسبة الدولية إحداث تجانس في الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم بما يمكن من إجراء مقارنات لمحتويات القوائم المالية وبما يخدم أهداف مستخدميها على وجه



الخصوص في ظل حرية التجارة العالمية وهو الأمر الذي يتطلب قيام الاتحاد الدولي للمحاسبة لتوجيه الهيئات المهنية التي تتمتع بعضويته إلى الارشاد بهذه المعايير عند صياغة معايير المحاسبة في الدول التي تنتمي إليها مع تطوير تطبيقها. (عاشور, 2008م, ص65).

وإن المشكله الجوهرية تعبر عنه نوعية المعلومة المالية و المحاسبية المقدمة و مدى صدقها و نزاهتها و تطابقها مع الحقيقة، وأيضا في وجود برمجيات قادرة على ضبط و مراقبة صحة هذه المعلومات لتفادي الوقوع في عمليات الغش و التلاعب التي يمكن أن تنتج عن ممارسات محاسبية خادعة عن طريق عرض معلومات و بيانات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات و قرارات المتعاملين في الأسواق بطريقة تخدم مصالح المؤسسة المتأمرة. تجمع الدراسات الحديثة و آراء المتخصصين على أنه لتحقيق هذا الهدف لا بد من توفر أنظمة حوكمة شركات جيدة و فعالة تمنع تواطؤ المراجعين مع من لهم علاقات و مصالح في المؤسسة كأعضاء مجلس الإدارة و المديرين مثلا، لأن وجود نظام حكموميه جيدة يعني المزيد من التدخل و الإشراف من جانب المساهمين و الجمعيات العمومية على مجالس الإدارة و أجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي و الانحراف الإداري.

## 1. الدراسة المنهجية

### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة الأساسية بعدم كفاية الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي للدول النامية مقارنة مع بعض الدول المتقدمة في هذا المجال، إذ ما زالت معظم الدول النامية ومنها العراق تفصح فقط عن كيفية التصرف بالأموال (الرقابة على الأموال) من دون الإفصاح عن العمليات والتأكد من مدى كفاية وفاعلية الحكومة في تحقيق برامجها وحسن إدارة الموارد الاقتصادية الموكلة لها واستغلالها بالكفاية والفاعلية المطلوبة، فضلاً عن أن الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي لا يوفر المعلومات التي تساعد في معرفة الوضع المالي الصحيح للدولة وتقدير امكاناته وتخمين حاجاته من الموجودات والموارد المطلوبة للصيانة أو الإحلال في المستقبل.

وتحدد مشكلة الدراسة في الإجابة على سؤال الدراسة الرئيسي وهو : ما أثر تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءه الإفصاح المحاسبي ؟

### أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى عرض الإفصاح وتحليله في النظام المحاسبي من دوائر الحكومية في العراق- مدينة دهوك والمطلوبة على وجه التحديد في تقويم الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في العراق بشكل العام وبالشكل الذي يحقق المساءلة المحاسبية عن العمليات، فضلاً عن تحقيق المساءلة المحاسبية

عن الأموال وإظهار الوضع المالي الصحيح للدولة، مما يؤدي إلى إظهار الحكومة العراقية بصورة أكثر شفافية ومصادقية أمام الأطراف المختلفة أصحاب المصالح.

### أهمية الدراسة:

يكتسب موضوع الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي أهمية كبيرة في جميع أنحاء العالم، وذلك لأنها تعاني من أوجه قصور في هذا المجال، والذي يشكل عائقاً أمام تطلعها نحو تحقيق المزيد من التقدم والرفاهية، مما يتطلب ضرورة وجود دراسة للإفصاح في نظمها المحاسبية الحكومية بصورة خاصة والاستفادة منها في تطوير إجراءات الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي المعتمدة في البيئة المحلية في العراق، بحيث تفصح عن الوضع المالي الصحيح للدولة ولجميع ممتلكاتها بصورة واضحة وجلية، وأهمية الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها الدولة وبالشكل الذي يجعل الحكومة أكثر شفافية أمام الأطراف المختلفة أصحاب المصالح وتحقيق درجة أكبر من المساءلة العامة للدولة.

### فرضيات الدراسة:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 , بين العوامل المتعلقة بتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءه الإفصاح المحاسبي وشمولية الإفصاح المحاسبي.

2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 , من حيث تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءه الإفصاح المحاسبي و شفافية الإفصاح المحاسبي.

3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 من حيث أثر تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءه الإفصاح المحاسبي و تطبيق المعايير الإفصاح عن معلومات المالية في قطاع العام.

### أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جميع المعلومات والبيانات الخاصة بهذا البحث على الأساليب التالية:

1- البحث المكتبي بالرجوع إلى المراجع العربية والأجنبية العلمية واعتمد في الحصول على المعلومات الخاصة بالجانب النظري على المتوفر والمتاح من المصادر العربية والأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة مع الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية.

2- وفي الجانب العلمي والعملية، لقد أعتمد الباحث على الأداة الاستبائية، في سبيل الحصول على البيانات الأولية.

### حدود الدراسة:

**العامل الزمني:** تم إجراء هذه الدراسة في 2020-2021

**العامل المكاني:** تم إجراء هذه الدراسة في مدينة دهوك-العراق

**العامل البشري:** تم إجراء هذه الدراسة على عينة عشوائية للموظفين الحكوميين في مدينة دهوك

### 2. دراسات سابقة

يهدف هذا المبحث إلى تسليط الضوء على أهم الدراسات التي لها صلة غير منقطعة بموضوع الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي وتم الاسترشاد بمعطياتها عند إعداد هذه الدراسة، وبعض هذه الدراسات عربية وأخرى أجنبية نشير إليها تباعاً وكما يأتي:

#### الدراسات العربية

#### 1 - دراسة (الشمري، 2003)

وهي أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة بعنوان ((دراسة الإبلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية))، وقد استهدفت هذه الدراسة صياغة أهداف جديدة للنظام المحاسبي الحكومي العراقي والتقارير المالية التي يقدمها واقترح أنموذج لتحسين اجراءات الإبلاغ المالي المعتمد في العراق من خلال دراسة عينة مختارة من معدي المعلومات المحاسبية وآخرين ممن يتوقع أن تكون لهم حاجة فعلية لاستخدام مثل تلك المعلومات، وقد اعتمدت على الاستبانة كمصدر للبيانات، وبعد تحليل الاجابات توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الحكومي العراقي بما يتضمنه من اجراءات إبلاغ مصمم لخدمة الاحتياجات المعلوماتية داخل الحكومة بجانب خدمة نسبية لأغراض السلطة التشريعية، فضلاً عن غياب سياسة وطنية لنشر المعلومات المحاسبية المتعلقة بأداء الحكومة ووضعها المالي واضحة المعالم ومصاغة في أعلى مستويات الحكومة وبمشاركة الجهات والأطراف المعنية في داخل المجتمع العراقي.

وأوصت الدراسة بضرورة منح المهنة المحاسبية المزيد من الأهمية ودوراً أكبر في تنظيم سياساتها وأن يتم أخذ موضوع الشفافية الحكومية كمسألة وطنية وأدراجها ضمن سلم أولويات واهتمامات الحكومة بشكل عام.

## 2 - دراسة (كردي، 2008)

وهي بحث منشور مقدم في ندوة النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية بعنوان ((القوائم المالية في المحاسبة الحكومية، ملاءمتها للأهداف المتوخاة))، وقد ناقشت هذه الدراسة بصفة أساسية أهمية القوائم المالية في النظام المحاسبي الحكومي وما ينبغي ان تخدمه في ضوء المفاهيم الحديثة للمحاسبة، وخلصت هذه الدراسة إلى أن فكرة أفراد مبادئ ومفاهيم خاصة بالمحاسبة الحكومية ليست محبذة، وأن المبادئ والأعراف المحاسبية المطبقة في القطاع الخاص قابلة للتطبيق في المحاسبة الحكومية باستثناءات جزئية، وأشارت في استنتاج آخر إلى أن تجهيز القوائم المالية الحكومية القائمة على الأساس النقدي لا يمد الكثير من المعلومات المفيدة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ومن التوصيات المهمة التي خرجت بها الدراسة الدعوة إلى تجهيز قوائم مالية تحاكي تلك التي تعد في العادة للمؤسسات التي تسعى إلى ربح لأجل توسيع قاعدة المعلومات التي تتضمنها مثل هذه القوائم كي تخدم الأغراض الشمولية لمسك الدفاتر في الوحدات الإدارية الحكومية.

## 3 - دراسة (الخيرو، 2008)

وهي رسالة ماجستير محاسبة بعنوان ((المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية - دراسة للدول عينة البحث)) و تهدفت هذه الدراسة الى تبني أساليب المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية التي استحدثتها دولتا استراليا ونيوزلندا اللتان قطعنا شوطاً كبيراً في مجال المحاسبة الحكومية، وقد خلصت هذه الدراسة من تحليل الكشوفات المالية لدولتي استراليا ونيوزلندا إلى أن المحاسبة عن الموجودات الثابتة فيها قد حققت أهدافها نتيجة لاعتمادها أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الحكومية الخدمية لها واحتساب مقدار التغيرات في أقيام موجوداتها الثابتة نتيجة التغيرات في القوة الشرائية للنقد مما يظهر أقيامها الحقيقية، بينما أشارت في استنتاج آخر إلى أن المحاسبة عن الموجودات الثابتة لدولة العراق لاتحقق أهدافها التي ينبغي تحقيقها نتيجة لاعتماد أساس سنوية المصاريف.

وأوصت الدراسة الى اتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية للوحدات الحكومية الخدمية في العراق وتثبيت أقيام الموجودات الثابتة وإعادة تقويمها وإظهار أرصدها بقيمتها الجارية فضلاً عن كلفتها.

## الدراسات الأجنبية

1- دراسة **Obara ,Efeeloo2011** بعنوان (تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التقارير المالية الحكومية في نيجيريا دراسة ميدانية).

الهدف من الدراسة هو توفير مزيد من المسائلة والموثوقية والشفافية في التقارير المالية الحكومية التي اعتمدت مؤخرا معايير الحاسبة الدولية للقطاع العام في نيجيريا. وكذلك بحث الآثار المترتبة على اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام عند اعداد التقارير الحكومية، وقد تم الحصول علي البيانات الأولية من المحاسبين والمدققين في الوزارات والإدارات الحكومية، وتم استخدام الجداول والرسوم البيانية لهذه الغاية، كما تم تحليلها باستخدام نسب مئوية بسيطة، وكانت نتائج الدراسة هي : أن اعتماد المعايير سيؤدي إلى مزيد من الشفافية والمساءلة المالية، وتعزيز الضوابط الداخلية، وتعزيز الإدارة المالية وفق الموارد المتاحة، وزيادة الكفاءة في اتخاذ القرارات والحكم الرشيد، وقد اوضحت الدراسة الفوائد الكبيرة التي تصاحب اعتماد المعايير باعتماد وتطبيق نظام التقارير المالية الحكومية على أساس الاستحقاق المحاسبية الدولية للقطاع العام.

2- دراسة **alSuparman, et 2013** بعنوان (إصلاحات المحاسبة في القطاع العام وتقييم مدى استعداد إندونيسيا نحو تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق).

الهدف من الدراسة هو الإصلاحات التي اعتمدها إندونيسيا هو استخدام أساس الاستحقاق من أجل تحسين نوعية المعلومات المتعلقة بالإبلاغ المالي وتعزيز المسائلة والشفافية، ومع ذلك، وكانت نتائج الدراسة هي :أن إدخال نظام محاسبي جديد ليس أمرا سهلا وبسيطا، وتحلل هذه الدراسة أيضا استعداد القطاع العام الإندونيسي نحو اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق كجزء من جهود إصلاح القطاع العام ومع ذلك، فإن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق لا يزال يواجه تحديات أهمها، عدم كفاية التدريب، ونقص المحاسبين المهنيين في القطاع العام، واستمرار تنفيذ الأساس النقدي، مع عدم تكامل مختلف نظم تكنولوجيا المعلومات، ووضحت الدراسة انه يجب معالجة هذه القضايا لضمان استعداد القطاع العام تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في إندونيسيا.

3- دراسة **عيسى، 2017** بعنوان (دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي ادراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة)

الهدف من الدراسة هو اختبار دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق خاصية الملائمة في القوائم المالية الصادرة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان على مجموعة من الموظفين الذين يقومون بإعداد القوائم المالية، وكانت نتائج

الدراسة هي أن القوائم المالية تعتبر من أهم الوسائل التي يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات المالية من قبل المؤسسات الاقتصادية، وأن معظم المؤسسات تلتزم بتحقيق خاصية الملائمة عند إعدادها القوائم المالية، وأن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من طرف المؤسسة تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قرارات سليمة وتساهم في التنبؤ بالتوجهات المستقبلية للمؤسسة ووضحت الدراسة دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق ملائمة القوائم المالية ومدى مصداقيتها على المؤسسات وفق النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسات الاقتصادية.

4- دراسة Nagy,2017 بعنوان (الأداء لمؤسسات القطاع العام ضمن ال(IPSAS) ، حيث ارتكز الباحث بدراسته الوصفية على أهمية تطبيق الإفصاحات المذكورة في ال(IPSAS) لما لها من انعكاسات على الشفافية وسهولة المقارنة)،

الهدف من الدراسة هو التعرف على المعايير الصادرة عن القطاعات الخاصة (IAS/IFRSb)، وكانت نتائج الدراسة هي : انتقادات عديدة بشأن مدى تأثيرها على سيادة القطاع العام وتكلفة تطبيقها وتكلفة برامج التدريب التي يجب إعدادها من أجل التطبيق، كما اوضحت الدراسة بأن هذا التقارب بين معايير ال(IPSAS) وال(IAS/IFRS) يؤدي إلى حصول ثغرات في تطبيق متطلبات القطاع العام ذات الخصوصية مثل الضريبة والمنافع الاجتماعية، إضافة إلى وجود بعض التحديات التي قد تقف في طريق (JPSASI) التطبيق مثل برامج التدريب ومدى توافق المعايير المطبقة.

#### مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

وتأتي هذه الدراسة لإكمال المشوار الذي انتهت إليه البحوث والدراسات السابقة المشار إليها أعلاه وباستخدام منهجية مختلفة متمثلة بتحديد أهم العوامل المؤثرة في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي ومحاولة الاستفادة من نماذج وطرق الإفصاح المستخدمة في عينة من الدول المتقدمة في هذا المجال وتحديد أهم التحسينات المطلوبة والمناسبة لتحديث وتحسين عملية الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي وإعداد إطار مقترح لذلك.

نظرا لموضوع البحث من الموضوعات الهامة نظرا للأهمية التي يحظى بها الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الحكومية، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف ومتطلبات القطاع العام بصفة عامة، لا يعتبره من أهم الممارسات المحاسبية التي تقوم بتوصيل المعلومات المحاسبية وذلك في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تم وضعها بغرض تحسين جودة القوائم المالية واتخاذ القرار الأمثل، وحسب علم الباحث، لا توجد دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع بهذا العمق، كما أن نتائج الدراسة الحالية ستقدم إضافة علمية تساعد العديد من الأطراف أهمها الإدارة الحكومية المهمة بهذا الموضوع لما له من فوائد متعددة على القطاع العام والخاص ومساهمة في دعم جهود البحث العلمي في هذا المجال.

## الفصل الاول

### الإطار النظري للدراسة

#### 1.1: طبيعة الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

##### 1.1.1: مفهوم الإفصاح

يلعب مبدأ الإفصاح دوراً هاماً ومركزياً سواء في الإطار الفكري للمحاسبة (النظرية المحاسبية) ام في الممارسات المحاسبية، اذ يمثل الإفصاح المدخل الاعلامي للنظرية المحاسبية (القاضي وحمدان، 2001 : 202)، وقد تزايدت اهمية هذا المبدأ عن المعلومات في الكشوفات المالية المنشورة نتيجة التحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت المحاسبة منذ بداية الستينات عما يطلق عليه الباحثون مدخل الملكية Owners Approach الى ما يعرف بمدخل المستخدمين Users Approach ، فبدخول هذه الحقبة التاريخية تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيس الذي كانت تؤديه كنظام لمسك الدفاتر غايته الاساسية حماية مصالح الملاك الى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الاساسية توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات. ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومنها مبدأ الإفصاح Disclosure.

ويشير مفهوم الإفصاح في المحاسبة بشكل عام الى تقديم المعلومات الى المستخدمين بشكل ومضمون صحيح وملئم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات (حنان، 2001 : 298). وقد اشار اخرون الى ان الإفصاح هو اظهار المعلومات المهمة فقط اذ ينبغي ان تحتوي التقارير المالية على المعلومات الملائمة والمهمة كي لا يتأثر مستخدم التقارير المالية بالتفاصيل الكثيرة فتظهر المعلومات المهمة في صلب القوائم المالية اما المعلومات الملائمة الاخرى فيفصح عنها في الهوامش وبناء على ماتقدم يمكن القول بأن مفهوم الإفصاح يشير عموماً الى اظهار الشيء بحيث يكون واضحاً ومفهوماً ويتحدد ذلك من خلال كمية ونوعية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية وطرق عرضها وتفصيلها. ولكي تكون تلك التقارير والقوائم المالية ذات معنى وفائدة لمستخدميها يجب ان تتضمن المعلومات الضرورية والهامة التي تؤثر على اتجاه القرار المتخذ من قبل هؤلاء وعدم الافراط في سرد المعلومات حيث هنالك حقيقة بأن المعلومات الكثيرة مفضلة ولكن الى حد معين فهناك حدود لمقدار المعلومات التي يستطيع العقل البشري استيعابها وتشغيلها بكفاية بينما المعلومات الفائضة

Overload Information تحدث عند تجاوز هذه الحدود مما تؤدي الى انحدار نوعية القرار المتخذ وزيادة كلف توفير المعلومات (Romney & Steinbart, 2000: 17)

### 2.1.1: مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية

اشار تقرير لجنة مفاهيم المحاسبة في القطاع العام التابع لجمعية المحاسبة الامريكية AAA الى اهمية مفهوم الوحدة المحاسبية مبيناً بأن ((مفهوم الوحدة المحاسبية يعد احد المفاهيم الاساسية والضرورية للمحاسبة، واذا كانت المحاسبة نظاماً للمعلومات، فإن مفهوم الوحدة المحاسبية يحدد نطاق هذا النظام ويحدد المجالات والانشطة التي تجمع عنها المعلومات المحاسبية والتي تعد عنها التقارير المالية)). إذ تعد الوحدة المحاسبية دائرة نشاط معين يلزم اخضاعها للمنهج المحاسبي وحسب طبيعة ذلك النشاط، إذ من المعروف ان الوحدة المحاسبية تختلف طبيعتها من عدة وجوه. فقد تختلف من حيث الشكل التنظيمي او القانوني وقد تختلف من حيث النطاق او من حيث الهدف الذي تسعى الى تحقيقه، ونتيجة لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية على هذا النحو نجد تعدداً في النظريات الخاصة بها. فقد ظهرت نظريات عدة تفسر مفهوم الوحدة المحاسبية في تنظيمات قطاع الاعمال واهم هذه النظريات هي نظرية اصحاب المشروع (الملكية الشخصية) ونظرية الشخصية المعنوية، وقد تمحورت هاتين النظريتين حول نقطتين اساسيتين هما (الهور : 2006 : 16)

- أ- تشغيل البيانات المالية للتوصل الى صافي الربح أو الخسارة.
  - ب- رأس المال عنصر اساسي لا بد من توفره في أي وحدة تجارية.
- وبناء عليه يجب ان يصمم النظام المحاسبي للوحدة التنظيمية الهادفة الى تحقيق الربح ليراعي ذلك. اما بالنسبة للأنشطة الحكومية في الوحدات الادارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح فأنها ذات طبيعة خاصة اتسمت بمجموعة من الخصائص ميزتها عن التنظيمات الهادفة لتحقيق الربح واهم هذه الخصائص كما بينها (حماد والبح، 2000: 44) هي :

- 1- ان الوحدة الادارية الحكومية لا يملكها فرد او افراد معينون بل تملكها الدولة او الشعب.
- 2- يصعب النظر الى الوحدات الادارية كشخصية اعتبارية مستقلة تماماً عن شخصية الدولة او الوحدات الادارية الاخرى.
- 3- غياب مفهوم رأس المال.
- 4- غياب مفهوم صافي الربح لانعدام غرض تحقيق الربح وعدم وجود علاقة سببية بين ايرادات الوحدة الادارية ومصروفاتها.



وبالتالي عجزت النظريتان السابقتان في تشغيل وقياس واظهار طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية مما دعت الحاجة الى ظهور نظرية تتلاءم مع طبيعة انشطة الوحدات الادارية الحكومية. ونتيجة لكل ذلك فقد ظهرت نظرية الاموال المخصصة لتقدم تفسير اكثر شمولية وملائمة لطبيعة ومفهوم الوحدات الادارية الحكومية التي لا تهدف الى تحقيق الربح، واستطاعت ان تسد الثغرات في مفاهيم النظريتين السابقتين، وتقوم هذه النظرية على اساس ان القدرة الانفاقية لأية وحدة محاسبية تتحدد في نطاق الاعتمادات او الاموال التي توضع تحت تصرفها كمأ ونوعاً، بغض النظر عن الموارد الناشئة عن الاعمال او الخدمات التي تقدمها الوحدة (الصائع، 1972: 16)، وتقدم النظرية هذه وحدة تشغيلية Operational Unit بدلاً من الوحدة القانونية والاقتصادية موجهة حسب النشاطات Activities Oriented كاساس للمعالجات المحاسبية واعداد التقارير، ويتضمن هذا المجال (الذي سمي بالمال) مجموعة من الموجودات والتعهدات والقيود المفروضة عليها معبرة عن وظائف او أنشطة معينة (القاموسي، 2000: 131). وعلى هذا الاساس تعرف الوحدة المحاسبية وفقاً لهذه النظرية بأنها مجموعة من الموجودات والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام تلك الموجودات والموارد محدداً ومقيداً بتحقيق الهدف او الغرض الذي خصصت من اجله. ويجب التفرقة بين تعبير المال Fund الذي يشيع استخدامه في المحاسبة لقطاع الاعمال إذ يقصد به التدفقات النقدية او الاصول المتداولة او جزء من الاصول المتداولة، أي انه تعبير يتعلق بالموقف النقدي في المشروع، وبين تعبير المال وفقاً لنظرية الاموال المخصصة، إذ ان مصطلح المال له معنى فني واستخدام خاص في التنظيمات التي لا تنتمي الى قطاع الاعمال، وقد تم تعريف هذا المصطلح من قبل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB بأنه " وحدة مالية ومحاسبية مستقلة، تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية واي موارد اخرى وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقي للمال، وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص المال لانجاز أنشطة محددة او لتحقيق اهداف معينة طبقاً لتشريعات او تعليمات او قيود خاصة " (Pahler & Mori: 2000: 976). ويعد تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB هو حجر الزاوية في مجالات التباين بين نظام المحاسبة المطبق في الوحدات الادارية الحكومية غير الهادفة للربح ونظام المحاسبة المطبق في تنظيمات قطاع الاعمال الهادفة لتحقيق الربح، وقد انعكس اثر هذا التباين جوهرياً على الكثير من المفاهيم والاجراءات المحاسبية المعتمدة، ففي تنظيمات قطاع الاعمال يعد التنظيم وحدة محاسبية مستقلة سواء أكان ذلك في شكل منشأة فردية ام شركة اشخاص ام شركة اموال، ولذلك يكون التنظيم ككل موضوعاً للقياس والإفصاح المحاسبي، ويرجع السبب في ذلك الى وحدة الهدف لاصحاب المصالح وهو تحقيق الربح. اما في الوحدات الادارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح يعد المال هو الوحدة المالية والمحاسبية المستقلة والذي يكون موضوعاً للقياس والإفصاح المحاسبي، بدلاً من اعتبار التنظيمات التي

تتنجز الاهداف المخططة للمال في الوحدات الادارية الحكومية هي الوحدة المحاسبية، وعليه فعندما تتعدد مصادر الاموال في التنظيم الواحد، وتتباين أهداف الاموال يصبح كل مال وحدة محاسبية مستقلة تكون موضوعاً للقياس والإفصاح المحاسبي، وفي مثل هذه الحالة قد يشتمل التنظيم الواحد على عدد من الوحدات المحاسبية. هذا ولا بد من الإشارة الى ان عملية المحاسبة واعداد التقارير المالية عن الاموال قد تختلف من دولة الى اخرى باختلاف طبيعة النظرة الى مفهوم الوحدة الحكومية التي يعد عنها التقرير الحكومي عن الاموال، إذ يشير (Larsen, 2000: 772) الى ان مفهوم الوحدة الحكومية يعد من القضايا التي تحتاج الى مزيد من التفسير والوضوح، لان هذا المفهوم يحدد نطاق التقرير المحاسبي، أي الوحدة التي يعد عنها التقارير المالية (وحدة الإبلاغ). وعادة ماتتباين الاشكال التنظيمية للوحدة الحكومية التي يعد عنها التقارير المالية من مجتمع الى آخر وفقاً لطبيعة النظام السياسي والاقتصادي، فقد تأخذ شكل وزارة مركزية تتدرج هيكلياً على المستوى اللامركزي في شكل مصالح ووحدات حكومية، او تأخذ شكل هيئات او وكالات حكومية مركزية، او حكومات او ادرات محلية، او بلديات الخ. هذا وقد اشترط دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB سنة 2008، بأن تكون مسؤولية الاشراف والرقابة هي المعيار الاساسي لتحديد نطاق الوحدة الحكومية ففي بعض الدول يلاحظ بان محاسبة الاموال تتم على مستوى الولاية او المدينة، وتمثل الولاية او المدينة الوحدة الحكومية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية وتشتمل على عدد من التنظيمات الادارية التي تخضع لها سواء بالتمويل او الادارة او الرقابة، وتتعدد الاموال وفقاً للغرض منها، ومعظم مواردها من الضرائب، وفي دول اخرى تتم محاسبة الاموال على مستوى الحكومة كلها، ونادراً ما تتعدد الاموال ومعظم مصادرها من ايرادات الثروة الطبيعية، ويرى الباحث ان المحاسبة على الاموال بشكل لامركزي على مستوى المحافظات، أو الأقاليم، او البلديات ومن ثم على مستوى الدولة كلها افضل من المحاسبة على الاموال على مستوى الدولة كلها فقط (السلطان وابو المكارم، 2000: 48).

فاذا كان المال على مستوى المحافظة أو الأقليم فهو قد يستخدم في تمويل مئات التنظيمات الحكومية الفرعية، بينما اذا كان على مستوى الدولة فهو قد يستخدم في تمويل الآلاف من التنظيمات الرئيسية والفرعية، وبالتالي فإن المحاسبة على الاموال بشكل لامركزي تمكن من اعداد تقارير وقوائم مالية بسرعة واكثر سهولة وتركيز مما يمكن من تحقيق الرقابة على الاموال بشكل اكثر احكاماً من الرقابة على الاموال على نطاق الدولة، وعلى العموم في كلتا الحالتين يعتبر المال وحدة مالية ومحاسبية وهو عندئذ موضوع للقياس والإفصاح المحاسبي، بصرف النظر عن التنظيمات الرئيسية والفرعية التي تستخدم المال.

وبشكل عام تقسم الاموال التي تسيطر عليها الحكومة الى ثلاث مجاميع رئيسة كما جاءت في دراسة المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA في الولايات المتحدة الامريكية وكما يأتي :

#### اولاً: الاموال الحكومية

تشمل الاموال الحكومية خمسة انواع من الاموال التي يمكن ان تستخدمها الحكومة في تقديم الخدمات الاساسية الى الشعب، ويمكن التمييز بين هذه الانواع المختلفة من الاموال وذلك بالاستناد الى طبيعة مصادر مواردها المالية او انواع الانشطة الممولة من تلك الموارد وهذه الأموال هي (Fischer, et al., 2002: 15 – 8)

##### 1- المال العام :

ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد العامة ماعدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال اخر، ويوصف المال العام عادة بأنه مال العمليات، أو المال الجاري.

##### 2 - اموال الايراد المخصص :

وتخصص للمحاسبة عن مصادر ايراد معين تخصص قانوناً للأنفاق على اغراض محددة.

##### 3- اموال المشروعات الرأسمالية :

تخصص اموال المشروعات الرأسمالية للمحاسبة عن الموارد التي تخصص للحصول على التسهيلات الرأسمالية الاساسية.

##### 4- اموال خدمة الدين :

وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها لغرض سداد اقساط القروض طويلة الاجل والفوائد المستحقة.

##### 5- الاموال الدائمة او المستمرة :

وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي حددت قانونياً لاجراء تحسينات عامة او خدمات التي تستفيد منها عقارات معينة مقابل فرض رسوم خاصة عليها.

ولابد من الاشارة الى ان نقطة التركيز الاساسية لأعداد التقارير المالية في هذه الانواع من الاموال الحكومية يكون على مصادر واستخدامات وارصدة الموارد المالية الجارية. والمدخل الشائع للمحاسبة واعداد التقارير فيها يقوم على اساس متابعة التدفقات الداخلة والخارجة والارصدة غير المصروفة لصافي الموارد المالية، ومدى الخضوع او التوافق مع الشروط القانونية التفصيلية التي تحدد انواع الايرادات التي ينبغي تحصيلها وللأغراض التي يمكن انفاق الموارد المالية من اجلها. إذ ان هذه

الاموال تحصل سنويا من مصادرها وتخصص سنويا عن طريق الموازنة العامة في شكل اعتمادات لأنفاق منها اما على اغراض عامة كما هو الحال في المال العام، واما على اغراض محددة كما في الاموال الاربعة الاخرى. واهم خصائص هذه الاموال انها اموال قابلة للانفاق (Freeman & Shoulders, 2003: 35)، ولذلك يسري عليها مفهوم المال كوحدة مالية ومحاسبية مستقلة. ويجب الاشارة ايضاً الى ان عدد هذه الاموال الحكومية قد يختلف من دولة الى اخرى، ويتوقف ذلك على النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة، فقد يكون هناك مال عام فقط كما هو الحال في العراق، وقد تتعدد الاموال الحكومية كما في الولايات المتحدة الامريكية.

### ثانياً: اموال الملكية

ان اموال الملكية بالمفهوم المتقدم لايسري عليها مفهوم المال كوحدة مالية ومحاسبية، ولكنها في واقع الامر تنظيمات قائمة تعتمد على مواردها الذاتية التي تتولد من رؤوس اموالها الدائمة لابقائها واستمرارها، وتعد اموال الملكية اموال غير قابلة للانفاق ويتم التحاسب عنها كما في قطاع الاعمال، لتشابهها معه بالنشاط وتشمل هذه الاموال على نوعين هما (Freeman & Shoulders, 2003: 38)، اموال المشاريع العامة و اموال الخدمة الداخلية.

### ثالثاً: اموال الوكالة او الامانة

وهي اموال يعهد بها الى التنظيم الحكومي على سبيل الامانة او الوكالة عن افراد او تنظيمات خاصة او وحدات حكومية اخرى. وتختلف عملية التحاسب عليه حسب طبيعة المال وغرضه، فإذا كان مال الامانة او الوكالة قابلاً للانفاق يتم المحاسبة عليه بأسلوب مشابه للاموال الحكومية، اما اذا كان مال الامانة او الوكالة غير قابل للانفاق فيحاسب عنه بأسلوب مشابه للتحاسب في اموال الملكية.

ويتضح لنا مما سبق ان التعدد في الاموال قد يربك العمل المحاسبي في الوحدة الحكومية ويزيد من متطلبات النظام المحاسبي الحكومي المطبق مما يؤدي الى عدم المرونة وعدم كفاءة الادارة المالية وبالتالي فإنه يفضل ان يكون عدد الاموال في الحد الادنى وبما يتسق مع المتطلبات العملية والقانونية.

### 3.1.1: أهداف الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

ان أي نظام محاسبي ليس هدفاً في حد ذاته وانما وسيلة لتوفير معلومات على شكل تقارير وقوائم مالية تستخدم لتلبية حاجات المستخدمين لتلك المعلومات. ويعتد النظام المحاسبي الحكومي من اهم ادوات الدولة في توفير المعلومات الضرورية واللازمة لطوائف متعددة من المستخدمين عن طريق التقارير والقوائم المالية والتي ينظر اليها كخلاصة لاداء الحكومة، او بتعبير ادق بيان مقدرتها في

مجال تدبير وتنمية واستخدام الاموال العامة، وان الهدف الرئيس منه المساعدة في تقويم الاداء المالي للحكومة، أي بمعنى بيان الكيفية التي تصرف بها او التي سوف تنصرف بها الحكومة بالاموال العامة المعهودة اليها او المؤتمنة عليها . ونظراً لاهمية هذا الموضوع فقد اهتمت الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة بصياغة اهداف التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها في النظام المحاسبي الحكومي، وأهم هذه المحاولات هو ما قام به مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الامريكية FASB في عام 2008 إذ قام باصدار التقرير رقم (4) والخاص بأهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية والوحدات الاخرى غير الهادفة للربح، وقد ورد في هذا الكشف ما يأتي (Granof, 2001: 20) :

- 1- يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية سواء في الحاضر او المستقبل وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد فيما بين الوحدات المختلفة.
- 2- يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يدبرون او من المتوقع ان يدبروا الاموال اللازمة او أي مستخدم اخر في تقويم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها في المستقبل على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات.
- 3- يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمدبري الاموال الحاليين والمرقبين لتحديد مدى مقابلة الادارة لمسؤولياتهم وتقويم ادائها.
- 4- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة واخيراً عن التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة نتيجة الاحداث والعمليات والظروف التي تحققت خلال الفترة.
- 5- يجب ان توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقويم الاداء الدوري للوحدة المحاسبية.
- 6- يجب ان توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك اوجه استخدام هذه الموارد.
- 7- ينبغي ان تتضمن التقارير المالية تفسيرات وتوضيحات بما يمكن مستخدمي هذه التقارير من تفهم المعلومات الواردة بها.

وفي عام 2008 تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB والذي اصبح المسؤول عن اصدار معايير المحاسبة الحكومية في الوحدات الادارية الحكومية بينما اصبح مجلس معايير

المحاسبة المالية FASB مسؤول عن اصدار معايير المحاسبة المالية في تنظيمات الاعمال والتنظيمات الاجتماعية الاخرى غير الهادفة للربح وقد قام مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB في عام 2008 بأصدار الكشف رقم (1) والخاص باهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية وعلى النحو الاتي (Larsen ,2000 :770-771):

أ- يجب ان تساعد التقارير المالية في ان تكون الواجبات الحكومية موضوعاً للمساءلة العامة، وان تمكن من تقويم هذه المساءلة عن طريق :

1- توفير المعلومات التي توضح ما اذا كانت ايرادات السنة الجارية كانت كافية لدفع نفقات خدمات تلك السنة.

2- توضيح ما اذا كانت الموارد تم الحصول عليها واستخدامها طبقاً للموازنة العامة والقواعد القانونية والمالية الاخرى.

3- توفير المعلومات لمساعدة مستخدمي التقارير المالية في تقويم مجهودات ومنجزات الوحدات الحكومية.

ب- يجب ان تساعد التقارير المالية في تقويم نتائج عمليات الوحدة الحكومية خلال السنة المالية عن طريق:

1- توفير معلومات عن مصادر الموارد المالية واستخداماتها.

2- توفير معلومات حول كيفية تمويل أنشطتها وكيفية مقابلة احتياجاتها النقدية.

3- توفير المعلومات الضرورية للتعرف على ما اذا كان مركزها المالي في تحسن ام في تدهور كنتيجة لعمليات السنة المالية.

ج- يجب ان تساعد التقارير المالية في تقويم مستوى الخدمات التي يمكن تقديمها بواسطة الوحدة الحكومية وقدرتها على مقابلة التزاماتها عند استحقاقها وذلك عن طريق:

1- توفير معلومات عن حالتها ومركزها المالي.

2- توفير معلومات عن مواردها المادية ومواردها غير المالية الاخرى التي يمكن الاستفادة منها في السنوات التالية، وتوفير المعلومات التي تمكن من تقويم المنافع المحتملة لهذه الموارد.

3- الإفصاح عن القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة لهذه الموارد.

ويلحظ بأن اهداف مجلس معايير المحاسبة الحكومية اعلاه جاءت بشكل اكثر وضوحاً وتحديداً للقطاع الحكومي الخدمي غير الهادف للربح اكثر مما جاء في البيان رقم (4) لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB. ويلاحظ ايضاً بان اهداف الإفصاح في التقارير والقوائم المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح قد خرجت عن الاهداف التقليدية المتمثلة بتحقيق الرقابة المالية والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة وانفاقها بالأغراض المخصصة لها والتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات، فأصبحت التقارير والقوائم المالية الحكومية أداة مهمة تهدف فضلاً عن ذلك الى المساعدة في تقويم مدى كفاية وفاعلية واقتصادية البرامج والعمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح (Sato, 2008: 42)، والتأكد من انجاز الاهداف والاعمال والمهام المنوطة بها وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع فقد نال اهتمام الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية غير ماذكر اعلاه ومن اهمها البيان رقم (2) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة التابعة للمنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة الخاص باهداف التقارير المالية الحكومية، وقد اعتمدت اللجنة في تحديد هذه الاهداف على اراء ودراسات عدد من التنظيمات المهنية في مختلف انحاء العالم (INTOSAI CAS, 1999: 14-16). ومن الدراسات الحديثة الاخرى في مجال اهداف اعداد التقارير المالية الحكومية هي الدراسة رقم (11) والتي قدمتها لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFACpSC, 2000: 13).

ويرى الباحث بأن هذه الدراسات تتفق من حيث المحتوى مع اهداف التقارير المالية للـ GASB والتي تركز اساساً لتحقيق مجموعة من الاهداف يمكن ايجازها بأربعة أهداف رئيسة هي :

- 1- المساعدة في تحديد مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
- 2- بيان نتائج تنفيذ الموازنة ومقارنتها مع تقديرات الموازنة المعتمدة تشريعياً.
- 3- المساعدة في تحديد نتائج العمليات والوضع المالي الصحيح للدولة.
- 4- المساعدة في تقويم كفاية الاداء الحكومي باستخدام مصطلحات كلف الخدمات، الكفاءة والانجازات.

#### 4.1.1: فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية وحاجتهم للمعلومات

جرت العادة في تنظيمات قطاع الاعمال على تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية الى مجموعتين هما : الاطراف الخارجية ممثلين في الملاك والمقرضين والدائنين التجاريين وغيرهم من اصحاب المصالح والاطراف الداخلية، ممثلين في رجال ادارة التنظيم بمستوياتهم المختلفة (السلطان

وابو المكارم، 2000 : 50). وعند استقصاء مثل هذا التقسيم في القطاع الحكومي سنجد انه يأخذ شكلاً أكثر اتساعاً، فهناك فئات عديدة من المستخدمين الذين يهتمون بمخرجات النظام المحاسبي الحكومي ويسعون للاستفادة منها في ترشيد ادائهم لاعمالهم سواء في مجال التخطيط او التنفيذ او الرقابة وتقويم كفاية الاداء. فقد بين بأن المستخدمين المحتملين للتقارير المالية في التنظيمات التي لا تنتمي الى قطاع الاعمال، ومنها الوحدات الحكومية، يتضمن دافعي الضرائب، المستثمرين، المانحين، الدائنون، الموظفون، المدراء، المستفيدين من الخدمات، المحليين الماليين، السماسرة، الاقتصاديين، السلطات الضريبية، السلطات القانونية، المشرعين، الصحافة المالية ووسائل الاعلام، نقابات العمال، الاتحادات او الجمعيات التجارية، الباحثين، المدرسين، الطلاب. بينما حدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB اربع مجاميع من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية الخارجية للحكومة وهم المواطنون، السلطة التشريعية والهيئات الرقابية، والمستثمرون والدائنون، والمدراء الحكوميون (اذا لم يستطيعوا الوصول الى المعلومات الداخلية للحكومة) (Freeman & Shoulders, 2003: 28-29). ونظرا لاختلاف طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة او مجموعة من المستخدمين الا انه بالامكان تحديد الاحتياجات الاساسية التي تتوقع هذه الفئات من النظام المحاسبي الحكومي توفيرها بصورة مناسبة من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت، ويمكن ان نوضح في ما يأتي أهم فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية واحتياجاتهم الاساسية من المعلومات مقسمين الى مجموعتين هما:

#### اولا: الاطراف الخارجية:

وتشمل هذه المجموعة عدداً كبيراً من مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية من خارج الجهاز التنفيذي والاداري للدول ويمكن بيان اهم هؤلاء المستخدمين على شكل مجاميع متجانسة كما حددها مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB وكما يأتي :

##### 1- المواطنون :

وتشمل هذه المجموعة العديد من فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية مثل دافعي الضرائب، الناخبين، ومتلقي الخدمات وتحتاج هذه الفئة الى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاية الاجهزة الحكومية في استخدام الاموال والموارد التي تم تجميعها من افراد الشعب وثرواته، وايضاً في التعرف على مدى العدالة في توزيع السلع والخدمات الحكومية على افراد الشعب. وسبب تقديم المعلومات المالية الى المواطنين هو ان الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي اما مملوكة للشعب او جمعت منه مباشرة، ومن حقه ان يعرف مقدار هذه الموارد وكيف يتم انفاقها (حماد والبعج، 2000: 25). ويضيف الى ذلك مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB بأن



المواطنين هم اصحاب المصلحة الاولى ولهم الحق لمعرفة بكل صراحة ووضوح كل الحقائق المتعلقة باداء الحكومة لاختيار ممثليهم في الدولة عندما تتم الانتخابات.

## 2- السلطة التشريعية والهيئات الرقابية :

وتشمل هذه الفئة السلطة التشريعية وهي صاحبة الولاية على الاموال العامة، التي تسن القواعد التي تمنح السلطة التنفيذية صلاحيات قبض الاموال العامة او انفاقها، او التصرف بها في حدود المبالغ والاغراض التي ترد في موازنة الدولة وفقا للقيود، والتحديدات الاخرى التي تنص عليها التشريعات المختلفة، والسلطة التشريعية تستخدم البيانات الواردة في التقارير للتحقق من سلامة التصرف بالاموال العامة وحسن استخدامها، فضلاً عن الاسترشاد بتلك البيانات في الموافقة على سياسات الدولة العامة (المبيضين، 1999 : 36)، فضلاً عن ذلك تتضمن هذه الفئة الاجهزة التخطيطية والرقابية على المستوى القومي مثل اللجان العليا للتخطيط ووضع السياسات، وديوان الموظفين (او مايسمى ديوان الخدمة المدنية)، وديوان الرقابة المالية والهيئات القضائية ... الخ.

وتحتاج هذه الفئة الى تقارير دورية عامة وخاصة تفيدها في اغراض التخطيط ووضع الاستراتيجيات والخطط القومية، وفي تقويم كفاية الاداء، والرقابة، والمساءلة لوحدة الجهاز الحكومي.

## 3- المستثمرون والدائنون :

وتشمل هذه الفئة المستثمرين الحاليين او المتوقعين في السندات او القروض الحكومية وتلك المؤسسات التي تعترزم زيادة او تجديد القروض او اعادة جدولتها، ويدخل بضمنها المستثمرون والمقرضون كما يرى (احمر، 2003: 52) الخبراء المحللون في شؤون الحكومة العاملون لدى المصارف التجارية، وخصائيو الاوراق المالية وشركات التأمين وشركات الائتمان ووكالات تسعير السندات، وكلها معنية بأقراض الاموال للحكومة. ويحتاج المستثمرون والدائنون الى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقويم وضع السيولة والحالة المالية ومجموع المبالغ المستحقة الدفع ومجموع الخصوم والمداخيل ومصادرها للاطمئنان على استثماراتهم ومدى امكانية استردادها. وكثيراً ما يحتاج المستثمرون والدائنون ايضاً معلومات تساعد في تقويم كفاية وفاعلية اداء الخدمات الحكومية.

## 4- المانحون الحكوميون :

يتضمن المانحون الحكوميون مقدمي الاعانات او التبرعات للجهات الحكومية او الذين يعتزمون تقديمها سواء أكانوا داخليين أي من داخل البلد أم خارجيين مثل حكومات الدول المانحة للمساعدات والمنظمات الإنسانية وتحتاج هذه الفئة الى تقارير تتضمن معلومات عن سعة الخدمات المدنية العامة للمستلمين للاعانات وكذلك مستندات تفصيلية للمشاريع

والبرامج المقدمة لتمويلها. فضلاً عن الحاجة لمعلومات عن عمليات الموازنة، وهناك أيضاً حاجة الى معلومات وبأنواع واسعة عن العمليات (الأنشطة) الاقتصادية الحكومية الأخرى (بريمكاند، 1999: 208).

### ثانياً: الاطراف الداخلية:

وتمثل هذه المجموعة من المستخدمين الطرف الداخلي بالنسبة للتنظيمات الحكومية والذي يعهد اليه بالموارد الاقتصادية العامة لاستخدامها في انجاز الاهداف المخططة ويمكن تقسيم هذه المجموعة من المستخدمين الى قسمين وكما يأتي:

#### 1- الجهات المركزية:

وتشمل الجهات المركزية وزارتي المالية والتخطيط وفي بعض الحالات البنك المركزي وتحتاج هذه الجهات الى تقارير مالية دورية تساعد في متابعة التطورات في الاقتصاد وبصورة أكبر متابعة التغيرات في الإيرادات والمصروفات والدين من أجل تقويم كفاية أداء الوحدات الإدارية الحكومية والتخطيط طويل وقصير الأجل وتحقيق الرقابة الذاتية على أنشطتها وتقويم الانحرافات (الهو، 2006: 8)

#### 2- المدراء الحكوميون :

وتشمل هذه الفئة المسؤولين في الأجهزة الحكومية على اختلاف مستوياتهم. وتحتاج هذه الفئة الى تقارير دورية عامة وخاصة تفيد في رسم السياسات واتخاذ القرارات وتنبيهها فوراً الى مواطن القصور والضعف التي تستلزم اتخاذ قرارات تصحيحية وتساعد في تقويم كفاية الأداء للأنشطة والعاملين (حماد والبح، 2000: 28).

ومن خلال ماسبق ذكره يلاحظ بأن المعلومات المالية وغير المالية التي يطلبها فئات المستخدمين قد تختلف من مجموعة الى مجموعة أخرى، ومن فئة الى فئة أخرى حسب حاجاتهم لنوعية المعلومات التي تساعدهم في تلبية احتياجاتهم، بل ويمكن الذهاب الى أبعد من ذلك، إذ ان قدرة المستخدمين في استيعاب كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها قد تختلف من مستخدم الى آخر، فالمستخدم العادي مثل المواطن قد لا يستطيع استيعاب كميات كبيرة من المعلومات وذلك على خلاف المحليين الماليين مثلاً إذ تتطلب طبيعة المهنة التي يقومون بها أكبر قدر ممكن من المعلومات المحاسبية او غير المحاسبية عن الظواهر التي يتم تحليلها من قبلهم (الشيرازي، 2000: 361).

وبالتالي فإن الباحث يرى بأنه يمكن ان يتم اعداد تقارير وقوائم مالية موحدة وعامة تفي باحتياجات الفئات المختلفة من المستخدمين من دون التركيز على اهتمامات طائفة او وجهة نظر معينة،

باستثناء بعض التقارير الخاصة للأطراف الداخلية والتي يحتاجونها في تنفيذ الاهداف والبرامج والانشطة المخططة للدولة.

### 5.1.1: انواع التقارير والقوائم المالية الحكومية المطلوب الإفصاح عنها

من المعروف ان منفعة أي نظام محاسبي يتحدد في ضوء ماينتجه من معلومات على شكل تقارير وقوائم مالية تفيد في اتخاذ القرارات الرشيدة لطوائف متعددة من المستخدمين، ولذلك فان اهمية النظام المحاسبي الحكومي بمفاهيمه ومقوماته المستندية، والدفترية، انما تتجسد في التقارير والقوائم المالية التي يتم اعدادها وتقديمها للجهات المعنية عن النشاط الحكومي المتمثل بالعمليات المالية التي يتولى اثباتها وتلخيصها وتحليلها وتقويمها، ونظراً لاختلاف اهداف التقارير المالية في الوحدات الادارية الحكومية غير الهادفة للربح عن اهداف التقارير المالية في تنظيمات قطاع الاعمال وعليه فان شكل ومضمون التقارير المالية في الوحدات الادارية الحكومية تختلف عن تلك التي تصدر في الوحدات التي تنتمي الى قطاع الاعمال. كما يجب الاشارة ايضاً الى ان شكل ومضمون التقارير والقوائم المالية الحكومية تختلف من دولة الى دولة اخرى حسب طبيعة الاجراءات والاسس المحاسبية الحكومية المطبقة وطرق اعداد موازنتها. ولكن على العموم يتم تصنيف التقارير المالية الحكومية على اساس توقيتها الى مجموعتين رئيسيتين هما التقارير المالية المؤقتة والتقارير المالية السنوية كما جاءت في تقرير جمعية المديرين الماليين بالادارة المحلية MFOA بعنوان " المحاسبة الحكومية والمراجعة واعداد التقارير المالية " ( , 2008MFOA: 22 ). ويمكن ان نتناول كلا هذين النوعين من التقارير على النحو الاتي :

#### 1- التقارير المالية المرحلية :

تأكيداً لفعالية الدور الرقابي والمتابعة المستمرة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة فإنه يصدر عن النظام المحاسبي الحكومي تقارير مالية مؤقتة، شهرية او فصلية حسب الحاجة، لمقارنة بيانات الموازنة والبيانات الفعلية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة. ويتم اعداد مثل هذه التقارير بمعرفة التنظيمات الادارية والفرعية، ويتم تجميعها بمعرفة التنظيمات الرئيسية لرفعها الى السلطة التنفيذية العليا والجهات الاخرى المسؤولة عن عمليات الرقابة والمتابعة. وترجع اهمية هذه التقارير الى انها تساعد في رقابة ومتابعة تنفيذ البرامج والانشطة الحكومية بشكل مستمر وتوجه نظر اصحاب المسؤولية الى التغيرات التي تحصل عن البيانات المخططة سواء أكانت ملائمة ام غير ملائمة، فأذا كانت ملائمة تسعى الادارة الى المحافظة عليها او زيادتها، واذا كانت غير ملائمة تتقصى الادارة اسبابها وتعمل على تصحيحها، ومن اهم هذه التقارير مايأتي (السلطان وابو المكارم، 2000: 169 – 175) :

أ- التقرير الشهري عن الإيرادات: يعد مثل هذا النوع من التقارير أداة مفيدة لأغراض المتابعة واتخاذ القرارات والتخطيط الناجح للمستقبل فهو يفصح عن مصادر ومقدار الإيرادات المخططة لكل شهر ومقدار المحصل فعلاً عن كل مصدر.

ب- التقرير الشهري للنفقات: يوفر هذا التقرير أيضاً معلومات مفيدة لأغراض المتابعة والتخطيط واتخاذ القرارات، ويحقق هذا التقرير المساءلة المحاسبية عن الأموال وعن العمليات اذا تضمن معلومات عن حجم الأعمال التي تم انجازها (مثل اطوال الشوارع والطرق الداخلية التي يتم تنظيفها، ومساحات الحدائق التي تمت صيانتها)

## 2- التقارير المالية التي تعد في نهاية السنة المالية

يصدر عن النظام المحاسبي الحكومي تقارير مالية عدة في نهاية السنة المالية يختلف عددها واشكالها ومحتواها من دولة الى اخرى حسب طبيعة النظام المحاسبي الحكومي وسياسة الدولة في الإفصاح عن المعلومات التي تخص العمليات التي قامت بها والوضع المالي لها الى الجهات المختلفة التي تهمها هذه التقارير، كما سوف نرى في الفصل الثالث والرابع عند استعراض التقارير والقوائم المالية لدول عينة الدراسة وباختلاف انواعها. ومن اهم هذه التقارير والقوائم المالية التي تعدها الحكومة في نهاية السنة المالية لها هي:

### 1- الحساب الختامي للدولة

يعرف الحساب الختامي لدولة ما بأنه عبارة عن تقرير ختامي تعده الدولة في نهاية الفترة المالية لبيان الإيرادات والمصروفات التي حدثت فعلاً خلال الفترة الماضية (الهور، 2006: 227). فهو تقرير سنوي يعكس عمليات تنفيذ الموازنة العامة للدولة، لهذا يعرف بالعراق بحساب قياس النتيجة (نتيجة تنفيذ الموازنة) ويتضمن بذلك المبالغ الفعلية التي تولت الوحدات المحاسبية الحكومية التي تدخل موازاناتها ضمن موازنة الدولة العامة تحصيلها، والمبالغ التي تم صرفها من قبل هذه الوحدات. وتعتمد نتيجة وطرق تبويب الإيرادات والنفقات او المصاريف في هذا الحساب او التقرير اعتماداً كبيراً على الأساس المحاسبي المستخدم وطرق تبويب عناصر الموازنة العامة للدولة. ويطلق البعض على هذا الحساب اذا تم اعداده باستخدام اساس الاستحقاق بقائمة الاداء المالي لانه يعكس الاداء المالي لكل سنة مالية بصورة مستقلة عن السنوات السابقة واللاحقة لها.

### 2- قائمة المركز المالي

وتعد هذه القائمة من القوائم المهمة التي تصدرها الدولة في نهاية السنة والتي تفصح عن الوضع المالي للدولة، وتعتمد هذه القائمة اعتماداً كبيراً على نوع الاساس المحاسبي المطبق في اظهار حقيقة الوضع المالي للدولة.

### 3- تقارير كفاية الاداء

تكون تقارير كفاية الاداء عادة ذات طابع مالي ويمكن ان تقدم تقارير كفاية اداء غير مالية، تفصح هذه التقارير عن مدى كفاية وفاعلية الاداء الحكومي في استغلال الموارد المالية العامة افضل استغلال، وان كانت هذه الوسيلة في الإفصاح لازالت غير منتشرة الا اننا بحاجة اليها في النشاط الحكومي الخدمي غير الهادف للربح، بسبب انعدام مؤشر الربح لقياس كفاية الاداء. وتحتاج هذه التقارير الى تحديد النشاطات والبرامج التي تمارسها الحكومة، ومؤشرات لقياس كفاية الاداء في هذه النشاطات. كما يرى السعبري ان هذه التقارير يمكن اعدادها بشكل اكثر سهولة اذا ما طبق اسلوب متقدم في اعداد الموازنة مثل : (الموازنة الصفرية) (السعبري، 2000، 146).

### 4- التقارير البيانية والاحصائية

تلعب هذه التقارير دوراً هاماً بالنسبة للدول التي تطبق الاساس النقدي او الاساس النقدي المعدل في النظام المحاسبي الحكومي، وذلك لان استخدام هذه الاسس في المحاسبة الحكومية لا يوفر المعلومات الكافية للاجهزة الرقابية والادارية عن الموجودات الثابتة والمطلوبات طويلة الاجل، مما تطلب ضرورة استخدام هذه التقارير خارج المجموعة الدفترية النظامية للمحاسبة عن الموجودات الثابتة (كالاراضي، والمباني، المخزون ... الخ) والمطلوبات طويلة الاجل (كالقروض والديون ... الخ).

## 2.1: مفهوم التقارير المالية الحكومية وفق (IPSASB)

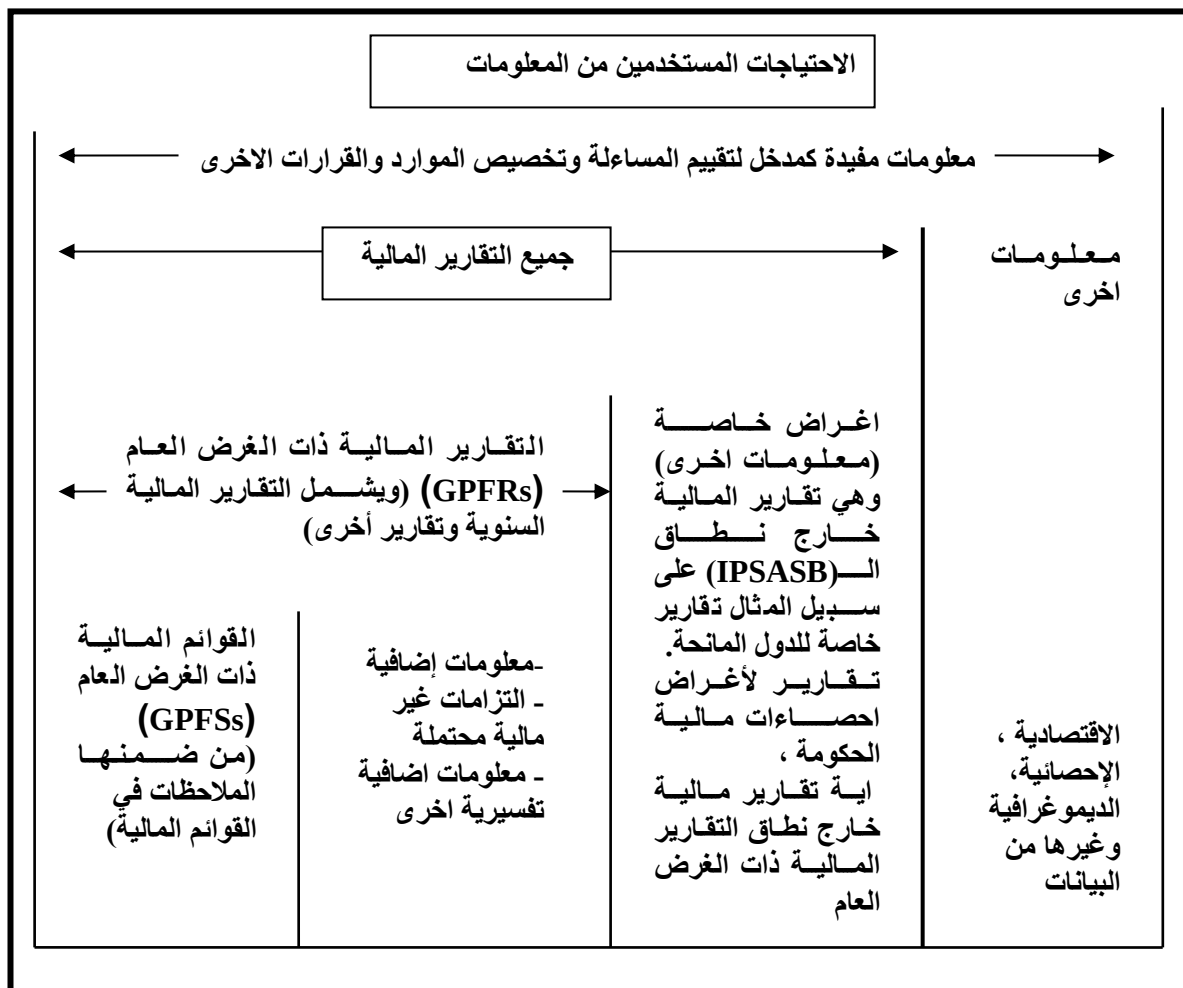
### 1.2.1: التمهيد

عرفت التقارير المالية الحكومية من قبل مجلس (IPSASB) بأنها "المكون الرئيسي لدعم وتعزيز شفافية الإبلاغ المالي للحكومات والوحدات الحكومية، وهي معدة لتلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الذين لا يستطيعون الحصول على تقارير مالية مصممة لتلبية احتياجاتهم الخاصة". (IPSASB, CF-ED1, 2010, P.9). ان الطبيعة المعقدة للوحدات الحكومية جعلت الاهداف المتعلقة بالمساءلة العامة معقدة، وهذا يتطلب إعداد تقارير ذات اوجه متعددة المركز المالي، والأداء المالي وغير المالي. حيث ان إعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية يتطلب تقارير المساءلة متعددة الأبعاد تتألف من: قوائم المالية ومعلومات أخرى حول الوضع المالي للوحدات الحكومية، إضافة إلى معلومات تكميلية عن الاداء المالي (5, 2011, IPSASB ,CF-TF)

لذلك فإن التقارير المالية الحكومية التي حددها مجلس (IPSASB) هي أكثر شمولاً من القوائم المالية وذلك لاشتمالها على ملاحظات أخرى، على سبيل المثال، معلومات مالية وغير مالية محتملة متعلقة بتحقيق الوحدة لأهدافها المتعلقة بتقديم الخدمات في الفترة الحالية المشمولة بالتقارير المالية والأنشطة المتعلقة بتقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة والاحتياجات من الموارد (IPSASB, CF-ED1, 2010, p.10).

ان مجلس معايير المحاسبة لوحدات القطاع العام (IPSASB) وفي أول ورقة تشاورية (CP1) صادرة عنه عام 2008 قد ميز بين التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFRs) والقوائم المالية ذات الغرض العام (GPFSS)، والشكل الاتي رقم (1) يبين العلاقة بين التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFRs) والقوائم المالية ذات الغرض العام (GPFSS)

رسم توضيحي 1 احتياجات المستخدمين من المعلومات والعلاقة بين الـ (GPFRs) و (GPFSS)



Source: IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Consultation Paper(CP), Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances, November 2009, Comments requested by April 30, 2010. p.15.

معنى ذلك ان التقارير المالية تحتوي على معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل والتي تكون مفيدة للمستخدمين متضمنة بيانات مالية وغير مالية، بهذا الوصف سوف تكون أكثر استجابة للمسائل المدرجة ضمن اهداف و نطاق الإبلاغ المالي.(IPSASB,CF-ED1,2010,p.10). وذلك من خلال توفير المعلومات الآتية:

1- معلومات عن المركز المالي للحكومة وأدائها المالي والتدفقات النقدية والتغيرات في صافي الأصول خلال الفترة المشمولة بإعداد التقارير(IPSASB,CF-ED1,2010,p.20). ويتمثل هذا الجزء بالقوائم المالية التي حددها مجلس (IPSASB) في المعيار المحاسبي الحكومي الدولي الأول "عرض القوائم المالية بالآتي:(IPSAS1,para.21)

- أ- قائمة المركز المالي أو الميزانية العمومية؛
- ب- قائمة الاداء المالي؛
- ت- قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية؛
- ث- قائمة التدفق النقدي؛
- ج- هـ. معلومات عن موازنة الوحدة المصادق عليها،مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية اما كبيان اضافي منفصل أو كعمود موازنة في القوائم المالية.

والملاحظات، التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.

ان المعلومات حول الوضع المالي للحكومة يَمكن المستخدمين من تحديد موارد الكيان التي تم استخدامها لتوفير خدمات معينة في الفترات المستقبلية، والمطالبات الخاصة على تلك الموارد في تاريخ إعداد التقارير المالية.

وسوف توفر هذه القوائم معلومات مفيدة كمدخلات لتقييم مثل هذه الامور على النحو الآتي :-  
(IPSASB,CF-FP,2013,p.14):-

- أ- إلى أي مدى قد اضطلعت الإدارة في الوحدات الحكومية بمسؤولياتها حول إدارة الموارد في الوحدة؟
- ب- إلى أي مدى يمكن للموارد المتاحة ان تدعم تقديم الخدمات في المستقبل؟
- ج- مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لتقديم الخدمات وسداد الالتزامات القائمة على موارد تلك الكيانات.

ان تقييم الاداء في الوحدات الحكومية لا ينعكس في "الفائض والعجز" أو الربح والخسارة "كما في الوحدات التجارية، بل ان تقييم الاداء ينطوي على تحليل المسائل التالية: (IPSASB,CF-ED1,2010,21)

- أ- الاغراض التي من اجلها تم استخدام الموارد خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
  - ب- الكفاءة والفاعلية في تقديم الخدمات خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
  - ج- التغيرات في الموارد المتاحة لتوفير الخدمات في المستقبل والالتزامات على تلك الموارد خلال الفترة المشمولة بالتقرير.
- كما ان تقييم مدى امتثال الوحدات لاعتمادات الموازنة (الامتثال للموازنة)، وذلك لان الحكومات مسؤولة أمام الجمهور بشكل عام عن استخدام الموارد التي تم جمعها منهم، فالموازنة تعكس الخطط المالية للحكومة للفترة المقبلة ويتم استخدامها كتبرير عن جمع الأموال من دافعي الضرائب وغيرهم من مقدمي الموارد.

## 2- ان التقارير المالية ينبغي ان تقدم إضافة إلى المعلومات المالية، معلومات غير مالية حول بعض المسائل المتعلقة بالحكومة مثل: (IPSASB,CF-ED1,2010,p.20)

- الأنشطة تقديم الخدمات، الانجازات، أو النتائج خلال الفترة المشمولة بالتقرير، بما في ذلك ما إذا كانت الموارد قد تم استخدامها بشكل اقتصادي وبفاعلية وكفاءة/ ووفقا للموازنة المعتمدة.
- ب. الخطط والبرامج والأهداف حول تقديم الخدمات المستقبلية بما في ذلك تلك المتعلقة بمصادر الحصول على الموارد اللازمة لدعم تلك الأهداف.

### 2.2.1: طرق عرض معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية الحكومية وفق (IPSASB)

تظهر الموازنة العامة الخصائص المالية للحكومة للفترة القادمة، وهي اداة اساسية للإدارة المالية والرقابة، وعنصر هام في العملية التي توفر الاشراف الحكومي على الابعاد المالية للعمليات الحكومية. لذلك فان عملية الإبلاغ عن نتائج تنفيذ الموازنة وفق تلك الخطط المالية يعزز من شفافية القوائم المالية، كما انها عنصر هام في تأدية التزام مساءلة الوحدات.

ان أحد أهداف القوائم المالية (وكما مر سابقا) هو تزويد المستخدمين بمعلومات عن امتثال الوحدات الحكومية للموازنة المصادق عليها قانونا.

لغرض الإفصاح عن معلومات الموازنة في القوائم المالية فقد اوجب المعيار رقم (24) بأنه لا بد ان تحتوي القوائم المالية للوحدات الحكومية التي توفر موازاناتها على الآتي: -



أ. مقارنة المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة مع المبالغ الموجودة في الموازنة المخططة: حيث ينبغي إجراء هذه المقارنة على وفق نفس الأساس المستخدم في إعداد الموازنة (أساس الموازنة)، حتى وإن كان ذلك الأساس مختلف عن الأساس المستخدم في القوائم المالية.

ب.. توضيح الاختلافات الهامة بين المبالغ الفعلية والمخططة، إلا إذا تم إدراج مثل هذا التوضيح في وثائق عامة أخرى صادرة بالتزامن مع إصدار القوائم المالية.

ج. مطابقة المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة (وفق أساس الموازنة) مع المبالغ الفعلية المعروضة في القوائم المالية في حالة اختلاف الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية وأساس الموازنة.

ولتوضيح هذه الفقرات يمكن إعادة تقسيمها إلى الآتي ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (24)

### **1.2.2.1: عرض معلومات الموازنة في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة**

يقصد بالأساس القابل للمقارنة هو استخدام (نفس الأساس المحاسبي لنفس الوحدة ولنفس فترة التقرير مع تبني هيكل تصنيف متشابه).

فقد بين المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (24) في الفقرة (21) منه بأنه يتعين على الوحدات الحكومية مقارنة المبالغ المخططة والفعلية للموازنة كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية الرئيسية (المذكورة أعلاه) فقط عندما يتم إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل للمقارنة. حيث يمكن إضافة الأعمدة الإضافية إلى القوائم المالية الرئيسية على أن تحدد هذه الأعمدة الإضافية مبالغ الموازنة المخططة والفعلية، وبرر المعيار أن هذا الإجراء سوف يساعد المستخدمين في تقييم ما إذا تم جمع الموارد كما هو متوقع وتم استخدامها وفقاً للموازنة من قبل الهيئة التشريعية (أو أي هيئة رسمية أخرى).

وبالرغم من أن المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (1) قد شجع على استخدام هذه الطريقة إلا أنه لم يشترط استخدامها، حيث أنه أعطى طريقة بديلة (عندما تعد الموازنة والقوائم المالية وفق نفس الأسس) وتتمثل هذه الطريقة بتقديم بيان من قبل الأفراد المسؤولين عن إعداد القوائم المالية يبين هذا البيان أنه لم يتم تجاوز المبالغ المخططة في الموازنة، وإذا ما تم تجاوز المبالغ المخططة في الموازنة، عندئذ يمكن الإفصاح عن التفاصيل في حاشية البند صاحب العلاقة في القوائم المالية.

كما يمكن تضمين ايضاحا للاختلافات الهامة (سلبية كانت ام ايجابية) بين المبالغ الفعلية والمخططة في ملاحظات قوائمها المالية أو في المناقشات والتحليلات الإدارية أو تقارير مماثلة أو في نتائج الموازنة أو تقارير مماثلة صادرة بالتزامن مع قوائمها المالية. ويتم عموماً مقارنة المبالغ الفعلية والمخططة على مستويات الاشراف المعتمدة من قبل السلطة التشريعية أو سلطة مماثلة ويتم توضيح الاختلافات الهامة عند تجاوز صلاحيات الموازنة

ويرى المعيار ان الإفصاح عن الاسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المخططة والفعلية سيضمن امتثال الوحدات الحكومية للمساءلة الخاصة بها، ويعزز شفافية قوائمها المالية من خلال الامتثال للموازنة التي تتحمل الوحدة المسؤولية عنها علناً، كما تظهر ادائهم المالي في تحقيق النتائج المرجوة. (IPSAS1 ,para .24).

### 2.2.2.1: عرض معلومات الموازنة في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس غير قابل للمقارنة.

تبين فيما سبق بان الأساس القابل للمقارنة بين الموازنة العامة والتقارير المالية هو استخدام نفس الأساس المحاسبي لنفس الوحدة ولنفس فترة التقرير مع تبني هيكل تصنيف متشابه. ان معظم الحكومات تعد موازاناتها على الأساس النقدي، وذلك لانه اكثر سهوله واقل تكاليف كما انه لا يحتاج الى مهارات محاسبية عالية، كما ان اغلب البلدان تريد التحول الى اساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي، مع البقاء على استخدام الأساس النقدي في اعداد موازاناتها. او بعض البلدان تحاول ان تتحول من الأساس النقدي الى اساس الاستحقاق في اعداد موازاناتها الا ان هذه العملية تحتاج الى وقت طويل (فترة انتقالية طويلة) (IFACpsc, 2004 ,p.13) وعليه فان هذه الأسس قد لا تتطابق احيانا عند إعداد الموازنة والقوائم المالية فقد يكون هناك اختلاف في الأساس المحاسبي المستخدم أو الفترة التي يغطيها كل منهما أو نطاق الوحدة أو قد يكون هناك اختلاف في تصنيف البيانات التي تنظمها كل من الموازنة العامة أو القوائم المالية. وهذه الاختلافات يمكن ان تنشأ نتيجة الآتي (IPSAS24 para.48):-

#### أ. الاختلاف في الأسس المحاسبية

يحدث الاختلاف بين الأسس المحاسبية عندما يتم إعداد الموازنة العامة على أساس محاسبي غير الأساس المستخدم في إعداد القوائم المالية. على سبيل المثال يتم إعداد الموازنة العامة على أساس النقد، ويتم إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق.

#### ب. الاختلاف في التوقيت (الفترة)

يحدث الاختلاف في التوقيت عندما يكون هناك اختلاف في فترة الموازنة عن فترة التقرير الظاهرة في القوائم المالية. على سبيل المثال قد يتم المصادقة على الموازنة العامة لفترة سنة واحدة (كما جرت العادة في العراق مثلاً) أو لفترات متعددة (مثلاً خمس سنوات) بينما تكون فترة التقرير للقوائم المالية سنة عادة.

#### ج. الاختلاف في الوحدات المشمولة (نطاق الوحدة)

يحدث هذا الاختلاف عندما تكون الوحدات المشمولة في الموازنة اقل من الوحدات التي يتم إعداد قوائمها المالية، على سبيل المثال عندما لا تشمل الموازنة برنامج أو وحدة تشكل جزء من وحدة التي يتم إعداد قوائمها المالية، أو قد يحصل الاختلاف عندما يتم إعداد الموازنة للقطاع الحكومي العام في حين توحد القوائم المالية كافة الوحدات المسيطر عليها من قبل الحكومة. أي ان الموازنة العامة قد لا تشمل العمليات الحكومية التي تعمل على أساس تجاري أو سوقي كما يحددها نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) (سوف يتم الحديث عنه في الفصل اللاحق). فقد تطلب المعيار (24) الإفصاح عن الوحدات المشمولة بالموازنة العامة لتمكين المستخدمين من تحديد مدى خضوع نشاطات الوحدة للموازنة العامة، وكيف تختلف وحدة الموازنة عن الوحدة المشمولة في إعداد القوائم المالية.

د. الاختلاف في صيغة أو أسلوب التصنيف والتي يمكن تبنيها لعرض القوائم المالية عن التصنيف المتبع في عرض الموازنة العامة.

فقد تتبنى الوحدات الحكومية أسس مختلفة لإعداد قوائمها المالية وموازناتها العامة، على سبيل المثال قد تتبنى الحكومة استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في إعداد قوائمها المالية والأساس النقدي في إعداد الموازنة العامة أو تصنيف عناصر القوائم المالية بطريقة تختلف عما استخدم في إعداد الموازنة العامة. أي إلا يتم إعداد الموازنة والقوائم المالية على أسس قابلة للمقارنة، في هذه الحالة، اوجب المعيار رقم (24) على الوحدات الحكومية ان تعد قائمة منفصلة (بيان منفصل) بمسمى (قائمة المقارنة للمبالغ الفعلية والمخططة أو أي مسمى اخر يحمل نفس المعنى) تبين فيه مقارنة المبالغ الفعلية لتنفيذ الموازنة مع المبالغ المخططة. كما انه ومن اجل مساعدة القراء في تفسير المعلومات المالية المدة على أسس مختلفة فانه لابد من ان تفصح القوائم المالية بشكل مفيد بان أساس الموازنة يختلف عن الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية وان قائمة المقارنة للمبالغ الفعلية أو المخططة يتم إعدادها على أساس الموازنة.

والجدير بالذكر انه في حالة اختلاف اساس الموازنة والاساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية، فان ذلك سوف يؤدي إلى ان النظام المحاسبي ونظام الموازنة سوف تجمع معلومات من وجهات

نظر مختلفة، فيمكن ان تركز الموازنة على التدفقات النقدية بالإضافة إلى بعض المطلوبات المعينة. في حين ان القوائم المالية تبين التدفقات النقدية ومعلومات الاستحقاق كالموجودات والمطلوبات وصافي الموجودات/حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتغيرات في صافي الموجودات/حقوق الملكية.

وفي حالة ما إذا كانت الموازنة تحمل تفاصيل واسعة حول أنشطة أو برامج أو وحدات معينة، ففي هذه الحالة يتم تجميع هذه التفاصيل في فئات واسعة وتحت مصطلحات شائعة على سبيل المثال "البنود الرئيسية للموازنة" أو "تصنيفات الموازنة" أو غيرها لعرضها على الهيئة التشريعية والمصادقة عليها. وفي هذه الحالة سيضمن الإفصاح عن المعلومات المخططة والفعلية التي تنسجم مع تلك الفئات الواسعة بان تجري المقارنات على المستوى التشريعي أو (وزارة المالية).

كذلك يمكن ان تختلف طريقة التصنيف المعتمدة في عرض الموازنة العامة عن الطريقة المعتمدة في إعداد القوائم المالية، قد تصنف الموازنة العامة البنود على أساس مشابه لما تم استخدامه في إعداد القوائم المالية، فمثلاً يتم تصنيف المصروفات حسب الطبيعة الاقتصادية (تعويضات الموظفين، استخدام السلع والخدمات...الخ) أو حسب الوظائف (على سبيل المثال الصحة والتعليم...الخ) أو يمكن ان يكون هناك خيار بديل، فقد تصنف الموازنة حسب برامج محددة (مثل الحد من الفقر، ومكافحة الامراض المعدية) أو عناصر البرامج المرتبطة بأهداف نتائج الاداء (مثل تخرج الطلاب من برامج التعليم أو برامج الصحة) والتي تختلف عن التصنيفات المعتمدة في القوائم المالية. إضافة إلى ذلك، فقد يتم المصادقة على الموازنة المتكررة للعمليات والمستمرة (الصحة أو التعليم) بشكل منفصل عن الموازنة الرأسمالية فيما يخص الانفاق الرأسمالي (مثل البنية التحتية أو المباني).

في كل هذه الحالات فقد اوجبت معايير المحاسبية الحكومية الدولية المرقمة (1) و(24) من الوحدات الحكومية الإفصاح عن هذه المعلومات في الملاحظات المرفقة في القوائم المالية تبين الأساس المحاسبي المستخدم في كل من القوائم المالية والموازنة وأسس التصنيف المعتمدة في عرض الموازنة لان ذلك يساعد المستخدمين في فهم العلاقة بين الموازنة والمعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية بشكل أفضل.

كما يتطلب المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (24) ان تحدد الوحدة في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الوحدات المشمولة في الموازنة المصادق عليها، لان ذلك سيمكّن من تحديد مدى خضوع نشاطات الوحدة للموازنة العامة، وكيف تختلف وحدة الموازنة عن الوحدة الظاهرة في القوائم المالية (IPSAS24, para.'s 39-46).

اما ما يتعلق بمطابقة المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة مع المبالغ الفعلية المعروضة في القوائم المالية، فانه ولكي تتمكن الوحدات الحكومية من تأدية التزامات المساءلة الخاصة بها بشكل أفضل فلا بد من تحديد المصادر الرئيسية التي ادت إلى وجود اختلافات بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ المعترف بها في القوائم المالية والتي لا تخرج عما ذكر اعلاه من اختلافات نتيجة استخدام أسس غير قابلة للمقارنة.

ومن اجل اجراء المطابقة بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في القوائم المالية وفي حالة وجود تلك اختلافات في الأساس المحاسبي المستخدم في كل من الموازنة العامة والقوائم المالية (والاجراء المطابقة) فانه يتم اعادة تنظيم المبالغ في القوائم المالية من أساس الاستحقاق إلى أساس الموازنة (والذي يمكن التعويض عن هذا الاجراء بقائمة التدفقات النقدية والتي تعد من القوائم الأساسية الملزم إعدادها وفق المعيار رقم (2) كما ينبغي اعادة تصنيف بيانات القوائم المالية حسب التصنيف المعتمد من قبل الموازنة، ثم اجراء تعديلات على المبالغ في القوائم المالية في حالة الاختلاف في التوقيت المرتبط بالتخصيص المستمر والاختلاف في الوحدات المغطاة من قبل القوائم المالية من اجل إظهار المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والذي يمثل أساس الموازنة. ويمكن الاستعانة بالجدول (1) والذي يمكن من خلاله عرض المطابقة بين المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة لنفس الفترة مع وجود الاختلاف في نطاق الوحدة والأساس المعتمد (عندما يتم إعداد الموازنة على الأساس النقدي والقوائم المالية على أساس الاستحقاق).

**جدول 1 المطابقة بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ الفعلية المعترف بها في القوائم المالية في حالة وجود اختلافات في الأسس المعتمدة ونطاق الوحدة**

| البيان                                                                                                   | التشغيلية | التمويلية | الاستثمارية | المجموع |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-------------|---------|
| المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة (أساس الموازنة) المعروضة في قائمة مقارنة المبالغ المخططة والفعلية | X         | X         | X           | X       |
| الاختلاف في الاساس                                                                                       | X         | X         | X           | X       |
| الاختلاف في التوقيت                                                                                      | X         | X         | X           | X       |
| الاختلاف في نطاق الوحدة                                                                                  | X         | X         | X           | X       |
| المبالغ الفعلية في قائمة التدفقات النقدية                                                                | X         | X         | X           | X       |

المصدر: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (24) (IPSAS24) "عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية" 2012. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن) ص 770.

مما سبق يتبين ان هناك طرق مختلفة يمكن ان تتخذ في حالة عرض ومطابقة معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية سواء في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل أو غير قابل للمقارنة. ويمكن تلخيص هذه الطرق بالجدول رقم (2) الآتي :-

**جدول 2 طرق عرض ومطابقة معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل أو غير قابل للمقارنة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

| الحالة  | أساس المقارنة                                       |                                              |                                     |                                             | الاجراءات العرض (الإفصاح)                                                                                                                                                                                                                                                         | اجراءات مطابقة                                                                                                                                                                                                                                  |
|---------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         | الأساس المحاسبي المستخدم                            | الفترة التي تغطيها الموازنة والقوائم المالية | نطاق وحدة الموازنة والقوائم المالية | تصنيف البيانات في الموازنة والقوائم المالية | مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة (المبالغ الفعلية) مع المبالغ المخططة في الموازنة العامة (يستخدم أساس الموازنة*) لإجراء المقارنة                                                                                                                                                       | مطابقة نتائج تنفيذ الموازنة (المبالغ الفعلية) مع المبالغ الفعلية المعترف بها في القوائم المالية (يستخدم أساس الموازنة لإجراء المقارنة)                                                                                                          |
| الاولى  | كلا من الموازنة والقوائم المالية على أساس الاستحقاق | نفس الفترة                                   | نفس نطاق الوحدة                     | نفس التصنيف                                 | يتم عن طريق إضافة اعمدة موازنة في القوائم المالية. أو كإجراء بديل يمكن تقديم تقرير من الإدارة يبين عدم تجاوز المبالغ المخططة، وفي حالة التجاوز يفصح عنها في هامش البند. اما الاختلافات الهامة فيفصح عنها في ملاحظات القوائم المالية                                               | مطابقة المبالغ الفعلية (كمجاميع رئيسية) للموازنة مع :-<br>- مجموع الإيرادات<br>-مجموع المصروفات<br>- صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية<br>-صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية<br>-صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية |
| الثانية | كلا من الموازنة والقوائم المالية على أساس النقدي    | نفس الفترة                                   | نفس نطاق الوحدة                     | نفس التصنيف                                 | يتم اعداد قائمة اضافية مستقلة بعنوان "قائمة مقارنة المبالغ المخططة والفعلية" على أساس الموازنة. أو كإجراء بديل يمكن تقديم تقرير من الإدارة يبين عدم تجاوز المبالغ المخططة، وفي حالة التجاوز يفصح عنها في هامش البند. اما الاختلافات الهامة فيفصح عنها في ملاحظات القوائم المالية. | مطابقة المجاميع الرئيسية للموازنة مع :-<br>: المقبوضات والمدفوعات النقدية                                                                                                                                                                       |

|         |                                                                       |                                                                              |                                                     |                                                                 |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|---------|-----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الثالثة | الموازنة وفق الأساس النقدي والقوائم المالية وفق أساس الاستتاق المحابي | نفس الفترة                                                                   | نفس نطاق الوحدة                                     | نفس التصنف                                                      | يتم اعداد قائمة اضافية مستقلة بعنوان "قائمة مقارنة المبالغ المخططة والفعلية" على أساس الموازنة. اما الاختلافات الهامة فيفصح عنها في ملاحظات القوائم المالية. الإفصاح ان أساس المحاسبي المستخدم في اعداد الموازنة يختلف عن الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالي                                                                                                                     | مطابقة المبالغ الفعلية (كمجاميع رئيسية) للموازنة مع - صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية -صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية -صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية                                                                                                                                                                                              |
| الرابعة | الموازنة وفق الأساس النقدي والقوائم المالية وفق أساس الاستتاق المحابي | فترة الموازنة تختلف (موازنة أكثر من سنة) عن فترة اعداد القوائم المالية (سنة) | وحدة الموازنة تختلف عن وحدة الإبلاغ للقوائم المالية | عرض البيانات في الموازنة يختلف عما هو مستخدم في القوائم المالية | يتم اعداد قائمة اضافية مستقلة بعنوان "قائمة مقارنة المبالغ المخططة والفعلية" على أساس الموازنة. اما الاختلافات الهامة فيفصح عنها في ملاحظات القوائم المالية. - الإفصاح ان الأساس المحاسبي المستخدم في اعداد الموازنة يختلف عن أساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالي. - الإفصاح عن الوحدات التي تغطيها الموازنة والوحدات التي تغطيها القوائم المالية. - الإفصاح عن الاختلاف في التصنيف | -مطابقة فترة الموازنة -مطابقة نطاق وحدة الموازنة مع وحدة الإبلاغ المالي (وحدة الموازنة هي الأساس) -اعادة تصنيف بيانات القوائم المالية وفق تصنيف بيانات الموازنة (تصنيف الموازنة هو الأساس) - مطابقة المبالغ الفعلية (كمجاميع رئيسية) للموازنة مع - صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية -صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة الاستثمارية -صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية |

الجدول: من إعداد الباحث

ومن خلال الجدول رقم (2) يتبين الآتي: -

1. ان هناك طريقتين لعرض معلومات الموازنة في القوائم المالية وهما: -

أ. عرض معلومات الموازنة على شكل قائمة مالية منفصلة عن القوائم المالية الرئيسية.

ب. عرض معلومات الموازنة كأعمدة اضافية في القوائم المالية الرئيسية.

ان استخدام أي من الطريقتين أعلاه يعتمد على أساس المقارنة (بالتحديد الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة مع الاخذ بنظر الاعتبار باقي أسس المقارنة الأخرى كالفترة ونطاق الوحدة والتصنيف).

2. لمطابقة نتائج تنفيذ الموازنة (المبالغ الفعلية) مع المبالغ الفعلية المعترف بها في القوائم المالية (مع استخدام أساس الموازنة لإجراء المقارنة). يتم مطابقة المبالغ الفعلية (كمجاميع رئيسية) للموازنة مع معلومات قائمة التدفقات النقدية في حالة إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي حتى إذا كانت الموازنة معدة على أساس آخر غير أساس الاستحقاق، أما في حالة استخدام أساس النقد في إعداد القوائم المالية فتتم مطابقة المبالغ الفعلية لتنفيذ الموازنة مع قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية.

### 3.1: أهم العوامل المؤثرة في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

يشهد العالم في الوقت الحاضر تطوراً واتساعاً كبيراً في النشاط الحكومي في كل المجالات، فبينما كان يقتصر النشاط الحكومي الى عهد قريب في معظم الدول على اداء وظائف الحكومة التقليدية كالامن والدفاع والعدالة فأنا نجد ان ذلك النشاط في العصر الحديث تطور تطوراً كبيراً ليغطي الكثير من اوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي والتي تهدف في مجموعها الى خدمة مجموعة افراد المجتمع، ويتضح ذلك جلياً من تتبع نمو الانفاق الحكومي عبر موازنة الدولة على البرامج والخدمات التي تديرها الدولة. ونتيجة لذلك التطور والتوسع الكبير في النشاط الحكومي مما اسفر في النتيجة عن تطورات كبيرة في مجال النظام المحاسبي الحكومي في بعض الدول لمواكبة تلك التطورات وقد انعكست تلك التطورات في مجالات النظام المحاسبي الحكومي على طبيعة ونوع المعلومات التي يقدمها هذا النظام على شكل تقارير وقوائم مالية تساعد المستخدمين المختلفين لتلك المعلومات في ترشيد قراراتهم، باعتبار ان تلك التقارير والقوائم المالية هي النتيجة المنطقية والنهائية لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي.

وقد زادت اهمية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي في الوقت الحاضر نتيجة لتأثيرات التي يمكن ان تحدثها هذه المعلومات في جميع ميادين التنمية الاقتصادية والاجتماعية سواء في دول العالم الثالث او المتقدمة، فأصبح من غير الممكن التفكير بالتنمية في أي قطاع اقتصادي او اجتماعي من دون توفير أنظمة المعلومات الملائمة لها (برهان، 1994 : 11)، ولدرجة اصبح هناك اليوم من يشير الى ان التقارير المالية الخاصة بالحكومة ستصبح بمثابة معدن ذهبي من المعلومات بالنسبة لأولئك الذين يهتمون بتقويم الاداء المالي للحكومة ومدى كفاءتها وفعاليتها في انجاز البرامج والانشطة المخططة. وبناء على ماتقدم، سنحاول في هذا المبحث أولاً بيان مدى تأثير العوامل البيئية على الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي لما للبيئة من دور مهم واساسي ومؤثر على نظم المعلومات المحاسبية وخاصة الحكومية منها لتأثرها بالقوانين والانظمة والتعليمات والسياسات والتي تختلف من بيئة الى اخرى حسب طبيعة انظمتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. وبعد ذلك



سوف نحاول ان نبين في المبحث اهم العوامل المؤثرة في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي.

### 1.3.1: العوامل البيئية ومدى تأثيرها في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

عند التكلم عن اهم العوامل المؤثرة في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي لابد لنا من الاشارة الى ان للبيئة دوراً مهماً واساسياً ومؤثراً على نظم المعلومات المحاسبية، اذ ان أي نظام محاسبي يجب ان يتفق مع البيئة التي يعمل بها وينسجم مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة ولغرض تحقيق هذا الهدف او الاهداف يستلزم استخدام مجموعة من القواعد والاسس المقبولة والملائمة لتلك البيئة (سلوم، 2002 : 229). وان المتتبع لتاريخ المحاسبة يجد ان المحاسبة كانت نتاجاً لبيئتها وفي الوقت ذاته قوة مؤثرة وفاعلة في تغييرها، فالمحاسبة لم تكن وليدة الصدفة بل انها استجابة طبيعية للظروف البيئية المحيطة بها، فتارة نرى المحاسبة قد تطورت ونمت وتم الاهتمام بها وباجراءاتها ولو رجعنا الى ذلك العهد او الدولة لنجد عهد لدولة او حضارة مزدهرة في اغلب جوانبها، في حين لو انحسرت وتراجعت الدولة او الحضارة فسنجد هذا الانعكاس على المحاسبة ايضاً وبالتوتيرة نفسها. وان تأثير العوامل البيئية لا يقتصر على التنظيم المحاسبي المعتمد في قطاع الاعمال فحسب، ولكنه يسري ايضاً وبشكل اكثر تأثيراً على التطبيقات المحاسبية التي تستخدمها الحكومة في وحداتها الخدمية غير الهادفة للربح، لتأثرها بالقوانين والانظمة والتعليمات والسياسات والتي تختلف من بيئة الى اخرى. ويبرز تأثير العوامل البيئية بشكل اكثر وضوحاً على الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي باعتباره المحصلة النهائية لنتائج عمل النظام المحاسبي الحكومي والمرآة التي تعكس طبيعة الحالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية للبلد المعني. وتعرف العوامل البيئية لأي بلد بانها مجموعة الخصائص المميزة التي يصعب حصرها ولا يمكن ان تتطابق تماماً مع تشكيلة الخصائص البيئة لأي بلد اخر، وان هذه الخصائص في تنوعها تتراوح بين الصفات والقيم الشخصية الى العادات والتقاليد الاجتماعية ومن الممكن ان تتجاوز ذلك الى العوامل الطبيعية والمناخية، ولكن يمكن تلخيص اهم العوامل البيئية المؤثرة في إفصاح النظام المحاسبي الحكومي في اربع مجاميع وهي

1- العوامل السياسية والقانونية.

2- العوامل التعليمية.

3- العوامل الثقافية والاجتماعية.

4- العوامل الاقتصادية.

وتلعب العوامل السياسية والقانونية دوراً مهماً ومؤثراً في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي، فالفلسفة التي يتبناها السياسيون في السلطة ستحدد مقدار او درجة الإفصاح عن المعلومات التي تخص الوضع المالي للدولة والبرامج والانشطة المخطط تنفيذها والمنفذة فعلاً، فالدول التي تمتاز سياسيتها بالطابع الديمقراطي تكون اكثر شفافية وإفصاحاً من الدول ذات الطابع الاقل ديمقراطية او الديكتاتورية. وقد اكد هذه اهم تطور يؤثر على التقارير هو ازدياد عدد الديمقراطيات، ونظراً لان الدول تتحول من الديكتاتورية الى الديمقراطية (حيث تلعب السلطة التشريعية دوراً حاسماً) فان هناك ايضاً زيادة في الطلب على المحاسبة ووضع اتخاذ القرار وحكم القانون، فضلاً عن التغييرات الاخيرة في الديمقراطيات العريقة (كالمملكة المتحدة) التي ظلت تبحث عن دور اكبر لمشاركة المواطن ساهمت في المطالبات الاضافية بالمعلومات المالية.

ويلعب المناخ الاجتماعي والثقافي ومستوى التعليم في الدول دوراً هاماً كذلك على مستوى ونوعية الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي، ففي المجتمعات التي تسود فيها الامية فدرجة الإفصاح الحكومي واهميته ستكون قليلة نسبياً وذلك لان الجهود المضنية والتوزيع الواسع النطاق للتقارير المالية الحكومية في مثل هذه المجتمعات سوف لن يكون امراً مجدياً وذلك لضعف وعي وثقافة المجتمع وبالتالي صعوبة فهم تلك التقارير والقوائم المالية الحكومية، وبالمقابل نجد ان في المجتمعات التي يسود فيها الوعي والتعليم والثقافة فإنه سوف تزداد درجة الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي واهمية ذلك نتيجة لمطالبة الجمهور من المواطنين والجهات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية الى معلومات اكثر تفصيلاً ومساءلة عن مدى كفاية وفاعلية الاداء الحكومي ومستوى الخدمات المقدمة من قبل الدولة. ويرى الباحث ان هذه العوامل (الاجتماعية والثقافية والتعليمية) تعد من اهم العوامل المؤثرة في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي والمطلوب التركيز عليها وخاصة في الدول النامية اذ ما فائدة اعداد التقارير والقوائم المالية الحكومية ونشرها مالم يكن هناك المستخدم الواعي الذي يستطيع ان يفهم تلك التقارير والقوائم المالية الحكومية ويطالب بها ويحللها ويقوم الاداء الحكومي، وهذا مايفسر لنا السبب الذي يجعل اكثر الدول النامية لاتزال لحد الان تستعمل الاساس النقدي واسلوب الموازنة التقليدي في نظم المحاسبة الحكومية المعتمدة فيها. وبالتالي فان الدعوة الى التعليم ونشر الوعي والثقافة بين افراد المجتمع واشعارهم بالمسؤولية سوف يؤدي الى زيادة مطالبة الجمهور بالمعلومات عن الاعمال التي تقوم بها الدولة، وان امكانية فهم تلك المعلومات وتقويم ادائها سوف يساعد على بناء اقتصاد قوي وتقديم خدمات افضل وتحقيق الرفاهية للشعب، اذ ان المعلومات هي مفتاح الحصول على وعي اجتماعي اكبر وتعزيز لمشاركة المواطن في بناء بلده ومن واجب الحكومات ان توفر هذه المعلومات للمجتمع، وتعد العوامل الاقتصادية ايضاً من العوامل البيئية المهمة والمؤثرة في الإفصاح في

النظام المحاسبي الحكومي، ويعد البعض هذه العوامل (الاقتصادية) هي الأكثر تأثيراً في المحاسبة، ويؤكد ذلك (23 : Arpan & Radebaugh, 2008) ويبين بأن السبب في ذلك هو انه فضلاً عن تأثيراتها المباشرة في المحاسبة فإن لها أيضاً تأثيرات غير مباشرة مهمة في العوامل البيئية الأخرى، فالتطور الاقتصادي يؤثر على الكثير من الأوضاع الثقافية والاجتماعية ويؤدي الى حدوث تغيرات في الاهداف القانونية والسياسية والتعليمية وكل منها بدوره يمكن ان يؤثر في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي. وتتضمن العوامل الاقتصادية على نوع الاقتصاد المطبق، ومرحلة التطور الاقتصادي، ونمط النمو الاقتصادي ومعدل التضخم وغيرها وكل هذه العوامل تؤثر على نوعية المعلومات المفصح عنها في النظام المحاسبي الحكومي. وتؤكد التطورات الاقتصادية في بعض الحكومات على المطالبات بالمعلومات المالية من جانب الحكومة، اذ ان الطلب التقليدي المجسد في تطبيقات معظم الحكومات هو توفير الحسابات التي توضح المساءلة المحاسبية عن الاموال وكيفية انفاق المال العام، ولكن نتيجة لتلك التطورات الاقتصادية ألحق الان بطلبات أخرى لمعلومات دورية حول كيفية استخدام ادوات السياسة الاقتصادية ومدى نجاحها وتحقيق المساءلة المحاسبية عن العمليات والتأكيد من مدى كفاية وفاعلية الحكومة في اداء اعمالها، ولتحقيق هذه المساءلة فان كلا من هم داخل وخارج الحكومة يحتاجون الى معلومات منتظمة عن عمليات الحكومة

### 2.3.1: تطورات نظام الموازنة العامة للدول ومدى تأثيرها في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

تعد الموازنة العامة للدولة البرنامج المالي الذي يعكس سياسات الحكومة المختلفة ويمثل احدى الأدوات الرئيسة التي تستخدمها الحكومة لتحقيق الاهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية (ياسين واخرون، 2008: 47)، من خلال اختيار الوسائل والبرامج التي تؤدي الى احراز هذه الاهداف، لذلك فان وثيقة الموازنة توفر معلومات عن القرارات التي تتخذها الحكومة لتوزيع مواردها بين الاستخدامات المتنافسة لاشباع الحاجات العامة.

والموازنة العامة (كخطة او برنامج مالي) معتمدة تتضمن برامج عمل، وتقديرات الإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي. إذ ان البرامج والانشطة المنفردة عن الموازنة العامة للدولة هي مجال تطبيق النظام المحاسبي الحكومي والذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم مالية تتضمن معلومات عن تلك البرامج والانشطة بغرض استخدامها في مجالات تنفيذ، ومتابعة، ورقابة وتقويم مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والانشطة المدرجة بالموازنة. ففي مجال تنفيذ الموازنة العامة للدولة فإن النظام المحاسبي الحكومي يتناول

البرامج والانشطة التي يجري تنفيذها طبقاً لما هو مدرج بالموازنة بالحصص والتسجيل والتبويب والتلخيص والعرض (حماد والبح، 2000: 32). وفي مجال الرقابة وتقويم الاداء فأن الموازنة العامة للدولة تعد مصدر المعلومات عن الانماط والمعايير التي يعتمد عليها في عملية الرقابة وتقويم الاداء للبرامج والانشطة الحكومية المخطط تنفيذها خلال السنة، وبالاستناد الى الموازنة العامة للدولة وما تم تنفيذه من برامج وانشطة الموازنة فأن النظام المحاسبي الحكومي يوفر البيانات والمعلومات اللازمة لاعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية والتقارير الاخرى اللازمة لتقويم مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والانشطة المدرجة بالموازنة.

ومن خلال ماسبق ذكره فأن الموازنة العامة للدولة تعد بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي بمثابة حجر الزاوية او المحور الاساسي، فهي تشكل جزءاً مؤثراً من مكونات هذا النظام وتدخل بياناتها في نطاق سجلاته وتقاريره (اسماعيل، 2006: 371). كما ويرى (العبيدي والبغدادي، 2000: 217) والباحث ايضاً بأن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب ان تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة واسس تخطيطها واعدادها وتنفيذها والذي سينعكس تلقائياً فيما بعد على الاسس والاجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية. وقد تطورت الموازنة العامة للدولة تطوراً ملحوظاً خلال النصف الثاني من القرن الماضي اذ مرت بمراحل عديدة ارتبطت بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واتساع الدور الذي تلعبه الدولة في هذه المجالات. وقد كان ايضاً للتقدم في مجال العلوم الادارية والسلوكية والكمية الاثر الكبير في احداث هذه التطورات. ونتيجة للعلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي كما ذكرنا سابقاً فقد كانت لهذه التطورات في طرق تخطيط واعداد الموازنة العامة للدولة التأثير الكبير على الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من حيث شكل ومحتوى وتوقيت اعداد التقارير المالية بحيث تكون اكثر فاعلية في توفير المعلومات عن الايرادات والمصروفات الى مستخدمي تلك التقارير والتي تمكنهم من تقويم اداء الوحدات والبرامج والانشطة التي تقوم بها الدولة، ففي بادئ الامر ظهرت الموازنة العامة كوسيلة لتحقيق الرقابة المالية على الايرادات والنفقات العامة لتأكد من تحصيل الايرادات وفقاً للقوانين ثم انفاقها في الاغراض المخططة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها وكان يطلق عليها حينئذ موازنة الرقابة او موازنة البنود، وعلى الرغم من ان هذه الموازنة تحقق هدف الرقابة في تجنب الانفاق الزائد عن الاعتمادات المخصصة الى ان العديد يعتقد بأنها مدخل غير جيد للتخطيط والتقويم وجاء هذا الاعتقاد

لكون موازنة البنود تعتمد في تبويب نفقاتها على تبويب نوعي / اداري ثلاثي الابعاد، فالاعتمادات تبوب وفقاً لنوعها ويعاد تبويبها وفقاً لطبيعتها، ثم تربط هذه الاعتمادات بالتنظيمات الحكومية كمراكز مسؤولية، ومن الواضح ان هذا الاسلوب الثلاثي يركز على جانب المدخلات وتدبير الاموال دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما (السلطان وابو المكارم، 2000: 112). وبذلك فان النظام المحاسبي الحكومي لايفصح عن مدى اقتصادية وكفاءة وفاعلية استخدام الموارد الاقتصادية الحكومية، وعدم امكانية توفير المعلومات اللازمة لمتابعة وتقويم اداء البرامج والانشطة الحكومية نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والادارات المتعددة او على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والانشطة مما اسفر ذلك بالنتيجة عن انخفاض مستوى كفاية الادارات الحكومية في اداء وظائفها. والجدير بالذكر ان هذا الهدف التقليدي للموازنة العامة للدولة يعكس ظروفاً تاريخية معينة، اذ كان التوازن بين ايرادات الدولة ونفقاتها من القواعد الهامة في ظل النظرية الاقتصادية، وكان يسود اتجاه بعدم تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وان يقتصر دورها على الخدمات السيادية والاجتماعية، كونها دولة حارسة ومسؤولة عن تأمين الدفاع والامن وادارة المرافق العامة (العبيدي والبغدادي، 2000: 209).

وفي مرحلة ثانية تطورت الموازنة متأثرة بالتطورات الاقتصادية والاجتماعية وتبني الفلسفة الكينزية التي تقتضي بتدخل الدولة في ترشيد واستخدام الموارد الاقتصادية، وبالشكل الذي يحقق الرفاه الاقتصادي والاجتماعي، وقد ادت هذه الافكار الى تحول الدولة الى راعية بدلاً من دولة حارسة فأنعكس ذلك بطبيعة الحال على موازنة الدولة، وتم تطويرها من موازنة البنود الى موازنة اكثر تقدماً سميت (موازنة البرامج والاداء) وقد عرفت موازنة البرامج والاداء بانها "مجموعة الاهداف المقررة على اجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة، بعد تخطيطها على وفق البرامج والانشطة والجهود اللازمة لهذا التحقيق ومع تحديد الكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج او نشاط وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاية". وقد كان لتطبيق موازنة البرامج والاداء الاثر الكبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي للدول التي طبقت هذا النوع من الموازنة، اذ تحول الاهتمام من مجرد الإفصاح عن المعلومات التي تساعد في فرض الرقابة على الاموال والتحقق من انفاق الاعتمادات المخصصة في الاوجه المخصصة لها وعدم تجاوزها الى الإفصاح عن المعلومات التي تساعد على فرض الرقابة على العمليات فضلاً عن الرقابة على الاموال، وقد استلزم هذا التطور في نظام الموازنة العامة للدولة الى استخدام اساليب تبويب

اضافية تمكن من الربط بين النفقات (المدخلات) والبرامج والانشطة التي تنجزها التنظيمات الحكومية(المخرجات)، وظهر في هذا الصدد ثلاثة انواع من التبويبات هي : " (خليل ومرعي، 2008: 379)

1- التبويب حسب الوظائف : يهدف هذا التبويب الى الإفصاح عن الوظائف الرئيسة التي تمارسها الدولة. وقد عرفت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية NCGA بالولايات المتحدة الامريكية الوظيفة بأنها " مجموعة من الخدمات تهدف الى انجاز غرض معين مثل الرفاهية العامة ويعتمد هذا التبويب على نوع الوظيفة او الخدمة بصرف النظر عن الوحدة.

2- التبويب حسب البرامج : ويمثل البرنامج خطة مستقبلية للنشاط والاعمال والمهام التي ستقوم بها الوحدات الادارية او ستنتجها الحكومة ضمن نطاق الوظيفة الرئيسة للحكومة التي ينبثق عنها البرنامج.

3- التبويب حسب النشاط : يمثل النشاط جزءاً من البرنامج، ويتميز بمجموعة من الاعمال ذات الطبيعة المتميزة التي تسهم في تحقيق اهداف البرنامج، فهو تبويب لعمل الجهاز المنفذ ويستخدم كأساس للرقابة على عمليات التشغيل او موازنات التشغيل وفي مرحلة ثالثة، ادركت الاجهزة المعنية بشؤون التخطيط والموازنة العامة في بعض الدول، وبخاصة في الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها اكثر الدول الرأسمالية اهتماماً بوضع اساليب متطورة وحديثة لتخطيط موازنة الدولة (العبيدي واخرون، 2006 : 35)، ان وظيفة التخطيط والبرمجة كانت تنجز بواسطة اقسام او ادارات تختلف عن تلك التي تتولى شؤون الموازنة والحسابات، وبالتالي لم يكن هناك ارتباط ما بين الخطط والبرامج من ناحية والاعتمادات المطلوبة من ناحية اخرى، ولذلك ظهرت الدعوة الى تحقيق التكامل بين التخطيط والبرمجة والموازنة والحسابات، فضلاً عن ظهور بعض الثغرات في موازنة البرامج والاداء من بينها عدم الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الادارية الحكومية وبين الاهداف القومية واقتصار موازنة البرامج والاداء على الاجل القصير فقط وغيرها من الاسباب الاخرى مهد الطريق الى ظهور نظام اطلق عليه " نظام التخطيط والبرمجة والموازنة"، وقد عرف هذا النظام بأنه " طريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري وان هدفه الرئيس هو ترشيد عملية صناعة السياسة عن طريق توفير معلومات وبيانات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لاغراض تحقيق الاهداف المتوخاة، وقياس المخرجات لتسهيل عملية تحقيق هذه الاهداف بشكل اكثر فاعلية"، ومما لاشك فيه ان هذا النظام بأهدافه واجراءاته يعد من الاساليب المتقدمة الحديثة التي تعتمد على الاسس العلمية الاقتصادية والتجارية، كما يجب الاشارة الى

ان نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يعد تطويراً لموازنة البرامج والاداء فبجانب المزايا والفوائد الخاصة بموازنة البرامج والاداء ومدى تأثيرها على تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي فان نظام التخطيط والبرمجة والموازنة هو ايضاً كان له التأثير الكبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من خلال مساعدته في توفير المعلومات اللازمة لتخطيط طويل الاجل وتقويم نتائج الاهداف الاستراتيجية للدولة، وكذلك فأن اسس تخطيط واعداد هذه الموازنة ساعدت على توفير المعلومات التي تحقق المساءلة على العمليات والاموال.

وفي مرحلة رابعة من مراحل تطور الموازنة العامة للدولة وبخاصة بعد ان اعطى نظام التخطيط والبرمجة والموازنة كل مايمكن اعطاؤه من مزايا وفوائد اقتصادية تتناسب مع المرحلة الاقتصادية والسياسية التي طبقت برزت الموازنة الصفرية كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الاخرى للموازنة. وتعرف الموازنة الصفرية بانها " نظام يدعو الى تحليل شامل ودقيق لكل البرامج والانشطة سواء كانت مستمرة او جديدة من دون النظر الى الالتزامات السابقة التي ارتبطت بها الادارات الحكومية وفي ضوء ترتيب هذه الانشطة والبرامج حسب اهميتها وكفاءتها وانتاجيتها تعطي الاولوية في الاعتمادات المالية التي ستخصص في السنة المالية الجديدة للأنشطة والبرامج الاكثر اولوية" (الكرخي، 1999 : 749). وبذلك فان لتطبيق نظام الموازنة الصفرية دوراً كبيراً في تطوير وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من خلال توفير البيانات والمعلومات التي تفصح عن الاداء وكلفته ونتائجه في كل نشاط حكومي والتي تساعد في تعزيز الوظيفة الرقابية والمساءلة على العمليات وتخصيص الموارد الحكومية في برامج وانشطة ناجحة تخدم اقتصاد البلد.

ومن خلال ماسبق ذكره في هذا المحور يتضح لنا ان التطورات التي طرأت على نظام الموازنة العامة للدولة في بعض الدول كان لها التأثير الكبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي لها نتيجة للعلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي، وعليه فأذا ما ارادت الدولة ان تحسن نظامها المحاسبي الحكومي بصورة عامة والإفصاح الحكومي بصورة خاصة يجب ان تبدأ أولاً بتطوير موازنتها من موازنة البنود الى احدى صيغ الموازنة المتطورة سابقة الذكر حسب طبيعة البيئة التي تلائمها وبالشكل الذي يجعل النظام المحاسبي الحكومي اكثر شفافية في الإفصاح عن مدى كفاية وفاعلية الاداء المالي للدولة.

### 3.3.1: اسس المحاسبة ومدى تأثيرها في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

وعموماً هناك ثلاثة اسس محاسبية تطبق في النظام المحاسبي الحكومي وتتفاوت الدول في درجة تطبيقها لاي من هذه الاسس، ويعتمد اختيار الدولة الاساس المحاسبي على الاهداف التشغيلية

للوحدة الادارية الحكومية والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، واهداف التقارير المالية، واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية ( ) : 2006IFAC<sub>PSC</sub> (3). ويمكن بيان هذه الاسس حسب درجة تطورها كما يأتي:

## 1- الاساس النقدي

وهو الاساس الذي بموجبه يعترف بالمعاملات والاحداث فقط عند استلام او دفع النقد وبموجبه فان عناصر القوائم المالية تتكون من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية والارصدة النقدية. ويمتاز هذا الاساس بالبساطة والوضوح والموضوعية لابتعاده عن عنصر التقدير الشخصي، وسهولة الرقابة والسيطرة على التدفقات النقدية، كما ويمتاز بالسرعة في الحصول على النتائج مما يساعد في سرعة اعداد التقارير والقوائم المالية واعداد تقديرات الموازنة بسهولة. ومن عيوب هذا الاساس التي تتجاوز مميزاته هو انه يفصح عن الوضع النقدي وليس المالي للوحدة المحاسبية الحكومية، نظراً لتجاهله المستحقات والالتزامات المترتبة للوحدة او عليها، فهو لايشمل جميع الحقائق المتعلقة بالنشاط الحكومي خلال السنة المالية، وكذلك فان هذا الاساس يخلط بين النفقات الرأسمالية والايرادية، مما يؤدي الى ان النتائج التي تعد على اساسه لاتمثل حقيقة نشاط الوحدة المحاسبية ومركزها المالي الحقيقي. وبالتالي فان الاساس النقدي لايساعد على التخطيط ولايساعد على فرض الرقابة الدقيقة على أنشطة المؤسسات الحكومية ولايظهر المستوى الحقيقي لأدائها وبالوقت نفسه لايساعد في الحصول على تقدير معقول لكلف خدماتها ولاعلى اجراء المقارنة بين السنوات بسبب سماح هذا الاساس بتداخل نتائج اعمال السنوات، كما قد يشجع هذا الاساس على الاسراف، بان تقوم الدوائر الحكومية بصرف مخصصاتها في نهاية السنة المالية بصورة عشوائية حتى لاتعاد الى الخزينة. وقد استخدم هذا الاساس وشاع خلال النصف الاول من هذا القرن وبدأت الكثير من الدول تتخلى عنه او تقوم بتعديله باتباع اسس اخرى تجهز معلومات ادق عن وضع الدولة النقدي والمالي وتساعد في تحقيق الرقابة على اداء الوحدات الحكومية. (العبيدي واخرون، 2006: 81)

## 2- اساس الاستحقاق او النقدي المعدل

ويسمى هذا الاساس ايضاً بالاساس المختلط، بينما اورد اتحاد المحاسبين الدولي لجنة القطاع العام تصنيفاً ميز بموجبه هذا الاساس الى اساسين مستقلين هما اساس الاستحقاق المعدل والاساس النقدي المعدل. وعموماً على الرغم من اختلاف المسميات فان هذا الاساس يعد اساساً ممزوج من بعض خصائص الاساس النقدي وبعض خصائص اساس الاستحقاق، أي يقوم بتطبيق قواعد اساس الاستحقاق بالنسبة لبعض الحسابات، وتطبيق الاساس النقدي بالنسبة للحسابات الاخرى. إذ بموجب هذا الاساس يطبق اساس الاستحقاق على كل عناصر الايرادات التي يمكن التنبؤ بمقدارها والتأكد من امكانية



تحصيلها مثل الضرائب العقارية، وعلى كل عناصر المصروفات التي يترتب عليها التزام فعلي مثل الرواتب والاجور، ويطبق الاساس النقدي على كل عناصر الايرادات والمصروفات غير ما ذكر اعلاه، ويتم المفاضلة بين المصطلحين (النقدي المعدل) او (الاستحقاق المعدل) في ضوء درجة ترجيح خصائص أي من الاساسين النقدي ام الاستحقاق. ويعد هذا الاساس تطويراً للاساس النقدي وتمهيداً لتطبيق اساس الاستحقاق. وقد كان لتطبيقه تأثير كبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي والتقليل من السلبات التي يحدثها الاساس النقدي، من خلال توفير معلومات اضافية عن التزامات اجهزة الدولة واحتساب انفاقها خلال السنة نفسها التي نفذت فيها وان لم يتم صرفها لسبب من الاسباب وكذلك لاطهار مستوى تنفيذ الانشطة الحكومية للتحقق من مدى كفاية تخطيطها لموازنتها وتنفيذها. وبالتالي فإن هذا الاساس كان اكثر إفصاحاً من الاساس النقدي وساعد على توفير المعلومات التي تحقق المساءلة على الاموال وعلى العمليات. (العبيدي وآخرون، 2006 : 87)

### 3- اساس الاستحقاق

طبقاً لهذا الاساس يتم الاعتراف وتسجيل الاثار المالية للمعاملات والاحداث الاخرى في الفترة التي حدثت فيها هذه المعاملات والاحداث بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقد . اذ يتم الاعتراف بالايرادات في الفترة التي اكتسبت فيها بصرف النظر عن قبضها. ويعد تطبيق اساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي احد العوامل المؤثرة والمهمة التي تساعد في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي بشكل كبير، وجعل التقارير المالية الحكومية اكثر شفافية عن القرارات والعمليات التي تقوم بها الحكومة. ومن اهم مميزات هذا الاساس هو انه يساعد في توفير المعلومات التي تمكن من اظهار الوضع المالي الحقيقي للبلد من موجودات ثابتة ومتداولة والمطلوبات الملتمزم بها سواء أكانت طويلة أم قصيرة الأجل، وكذلك يساعد اساس الاستحقاق في توفير المعلومات التي تساعد في قياس مدى كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في استثمار تخصيصاتها بقياس الاداء الفعلي ومقارنته بالمخطط (الموازنة) وكشف الانحرافات وتحليلها، كما ويقدم هذا الاساس معلومات دقيقة عن الايرادات والتكاليف والتدفقات النقدية، وتكاليف الانشطة الحكومية، ويعد اساس الاستحقاق اساس الملائم للساليب الحديثة في اعداد الموازنة وتقديم المعلومات الدقيقة عن ذلك، ويسهل الرقابة على التكاليف مما يساعد على ترشيد الانفاق وتقليل التكاليف (القريشي، 2008: 46 - 47). اما اهم الانتقادات الموجهة لأساس الاستحقاق في ظل التنظيم المحاسبي الحكومي هو احتياجه الى كادر مؤهل لاجراء التسويات القيدية المطلوبة في نهاية السنة كما ان تلك التسويات تتطلب فترة زمنية طويلة مما يؤخر عملية اصدار الحسابات الختامية (الدوري وسلوم، 2000: 374)، وبالامكان ازالة هذه المشكلة بعض الشيء في حالة تطبيق النظام اللامركزي في التنظيم المحاسبي الحكومي لكافة ادارات الدولة الذي

بدوره يحمل عبء التسويات المحاسبية الى الادارات كل بما يخصها. ولقد كثرت المطالبة على المستوى المحلي والدولي لتطبيق اساس الاستحقاق على معاملات واحداث التطبيقات المحاسبية الحكومية، لما لهذا التطبيق من منافع كثيرة تنعكس على جودة المعلومات التي سيمنتجها النظام المحاسبي الحكومي وتحقيق اهدافه. ويؤيد عدد من المنظرين والباحثين استخدام هذا الاساس ومنهم إذ يرون ان عدم استخدام اساس الاستحقاق في العديد من التنظيمات الحكومية قد قيد تقويم ادائها. وتؤكد تجارب بعض الدول التي طبقت اساس الاستحقاق بشكل كامل في نظامها المحاسبي الحكومي على حقيقة ان اساس الاستحقاق هو الاكثر ملائمة من الاساس النقدي، واساس الاستحقاق او النقدي (المعدل)، وذلك لانه يحقق المساءلة على الاموال والعمليات بشكل كامل. فقد تم تطبيق اساس الاستحقاق بشكل كامل في الدوائر والوكالات التابعة للحكومة النيوزلندية منذ عام 2008 (New Zealand, 1993 : 27). وفي استراليا اصبح الزاماً على كافة حكومات الولايات والاقاليم او المقاطعات التابعة الى الحكومة الفدرالية اعداد كشوفاتها المالية وفقاً لاساس الاستحقاق الكامل اعتباراً من السنة المالية المنتهية في 1999/6/30 خضوعاً لنصوص المعيار المحاسبي AAS31 الصادر عن مجلس معايير محاسبة القطاع العام في تشرين الثاني عام 1996 الموسوم " الابلاغ المالي بواسطة الحكومة ( Financial Statements of the Commonwealth Government of Australia, 1996) وفي الحكومة الكندية اخذت هي الاخرى باتجاه تطبيق اساس الاستحقاق التام في حسابات وحداتها التابعة الى القطاع العام الحكومي، إذ طلبت من الدوائر والوكالات التابعة لها كافة بانتاج قوائمها المالية للسنة المالية 2001-2002 على اساس الاستحقاق الكامل. وفي الولايات المتحدة الامريكية فرض المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية الفدرالي الامريكي استخدام اساس الاستحقاق ابتداء من السنة المالية 2006 في اعداد القوائم المالية للحكومة الولايات المتحدة، فضلاً عن ان مجلس معايير المحاسبة الحكومية الامريكي اوصى باعداد كشوفات مالية على مستوى الحكومات المحلية او الولايات ككل على اساس الاستحقاق الكامل في القائمة رقم (34) عام 1999 (Chase & Triggs, 2001 : 4).

وعليه يتضح لنا من خلال ماسبق ذكره في هذا المحور ان تطبيق اساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي يعتبر احد العناصر المهمة والمؤثرة في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من خلال توفير المعلومات التي تساعد في تحقيق المساءلة على الاموال والعمليات واظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة، واذا لم تتوفر الكوادر المؤهلة والظروف المناسبة لتطبيق اساس الاستحقاق الكامل فإنه ينبغي تطبيق اساس الاستحقاق المعدل في النظام المحاسبي الحكومي لتلافي العيوب التي لحقت بالاساس النقدي ونوعية المعلومات التي يقدمها وباعتبار اساس الاستحقاق المعدل هو المرحلة التمهيدية للانتقال الى اساس الاستحقاق الكامل.

### 4.3.1: دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي

ان من اكثر وسائل الإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية في العالم هي اعداد نسخ مطبوعة من التقارير المالية السنوية والموازنات والتي يتم حفظها من قبل الجهات المسؤولة عن حفظها واصدارها. وتستخدم هذه النسخ فقط من قبل الجهات الحكومية وعدد محدد من المستخدمين الذين يسمح لهم بالاطلاع عليها، أي لا يستطيع كل شخص الوصول والحصول على هذه المعلومات بسهولة. ولذلك فان هذه الطريقة في الإفصاح عن المعلومات الحكومية قد قيده الكثير من الفئات والجمهور في الاطلاع على سير الامور وحقائق العمليات التي تقوم بها الدولة. ومن جهة أخرى فإن لكبر حجم التنظيمات الحكومية وتعدد مستوياتها واتساع نطاقها الجغرافي فضلاً عن كثرة العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية يسفر عن كم هائل من البيانات التفصيلية والتي تحتاج الى وقت كبير لتجميعها وتلخيصها ومن ثم اعداد التقارير المالية الحكومية، وهذا يمثل ايضاً واحد من الانتقادات الرئيسة الموجهة ضد المعلومات المالية التي تقدمها الحكومة، وهو انها تتوفر بعد تأخير طويل مما يقلل فائدتها بالنسبة لصانعي السياسة وعموم الجمهور ايضاً (Carcaba – Garcia, et al., 2002 : 28)

وقد حلت بعض الدول هذه الانتقادات التي وجهه الى الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة من التسهيلات والمميزات التي تقدمها في مجال المحاسبة والإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي. اذ ساعد استخدام الكمبيوترات الحديثة وانظمة المعالجة الالكترونية في تجميع ومعالجة المعلومات واعداد التقارير المالية الحكومية والرقابة عليها بالسرعة والدقة المطلوبة والتي لايمكن توافرها عما لو تم امساك هذه الحسابات يدوياً. كما اثر بشكل كبير ايضاً ظهور شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) والتي تعد ثورة في مجال العلم والمعرفة، على عمليات توفير ونشر المعلومات المالية الحكومية بالشكل الذي يجعل الحكومات بيوت زجاجية امام مرآة كافة الاطراف اصحاب المصالح. وقد ساعد استخدام شبكة الانترنت في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي في تقديم فوائد عديدة كالسرعة في تقديم المعلومات المالية الحكومية وقلة الجهد وانخفاض كلفة الوصول الى هذه المعلومات (Carcab – Garcia, et al., 2002 : 28). ونتيجة للميزات والفوائد العديدة من استخدام شبكة الانترنت في الإفصاح الحكومي فقد التجأت العديد من الحكومات الى استخدام هذه الوسيلة في عرض تقاريرها المالية الحكومية عن اهم النتائج المالية لكل سنة مالية منتهية، ومن هذه الدول هي الولايات المتحدة الامريكية، واستراليا، نيوزلندا، فرنسا، ايطاليا، كندا والمملكة المتحدة وغيرها من الحكومات، ويجب الاشارة بأن هذه التقارير والقوائم المالية الحكومية التي تنشرها هذه الحكومات على موقعها على شبكة الانترنت متاحة امام أي مستخدم او شخص يحاول الحصول او الاطلاع عليها، وقد حصل الباحث على التقارير والقوائم المالية الحكومية لعينة من الدول المختارة في

الدراسة وهي دولة الولايات المتحدة الأمريكية ودولة استراليا لآخر سنة مالية منتهية لها عن طريق شبكة الانترنت. وعليه فانه من الضروري على جميع الحكومات ولاسيما الحكومات التي تسير نحو الديمقراطية ومنها العراق بان تنحى منحى هذه الحكومات المتقدمة في مجال المحاسبة الحكومية والاستفادة من الامكانيات والتسهيلات التي توفرها تكنولوجيا المعلومات في مجال الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي وبالشكل الذي يوفر المعلومات عن الوضع والاداء المالي واهم النتائج الى جميع المستخدمين في الوقت المناسب وفي كل مكان سواء أكان داخل البلد ام خارجه.

## الفصل الثاني

### الدراسة الميدانية

#### 1.2: مجتمع البحث وعينته

##### 1.1.2: تعريف مجتمع البحث وعينته:

مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة والمؤسسات الحكومية في العراق- مدينة دهوك المعنية في هذه الدراسة من خلال اعتماد أسلوب المسح الشامل، حيث بلغ عددها أربع وخمسين وزارة ومؤسسة، والتي مثلت وحدة التحليل، وتم توزيع الاستبانة على المديرين الماليين والمدققين الخارجيين والمدققين الداخليين والعاملين في أقسام المحاسبة ولمختلف المستويات الإدارية، حيث تم توزيع مئة واحد وعشرة استبانة وزعت على المجتمع بالتساوي.

**مصادر جمع البيانات:** اعتمدت الدراسة على أسلوبين من مصادر جمع البيانات، المصادر الثانوية: وذلك بالاعتماد على الكتب والأبحاث المنشورة، والمصادر الإلكترونية للحصول على أحدث الدراسات حول موضوع الدراسة. المصادر الأولية:

استخدمت استبانة صممت بالرجوع إلى الدراسات و المراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة. وتم عرض الاستبانة على مجموعة من المختصين والعاملين في نفس المجال لتحكيمها وبيان مدى ملاءمتها لأغراض الدراسة. وفي إطار معالية الاستبانة تم تحديد مقاييس للإجابة على الأسئلة الواردة فيها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي إذ يشير الرقم (5) إلى موافق تماماً، أما رقم (4) فيشير إلى موافق، أما رقم (3) فيشير إلى محايد، أما رقم (2) فيشير إلى غير موافق، والرقم (1) فيشير إلى غير موافق تماماً.

ولغرض تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية الملائمة للطبيعة البيانات المتوفرة لها، وهي كما يلي: مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures) حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل ثبات أداة الدراسة (Cronbach Alpha) لاختبار ثبات أداة الدراسة، وتحليل

الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى وتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية، وقد أظهرت نتيجة كرونباخ ألفا للعينة أن جميع القيم أعلى من النسبة المقبولة (60%) لذا يمكن وصف أداة هذه الدراسة بالثبات، وأن البيانات التتم الحصول عليها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة اعتمادية عالية.

#### استمارة الاستبانة:

أعدت استمارة الاستبانة في ضوء الجوانب النظرية التي شملها البحث والتي تحاول اختبارها، حيث تم أعداد هذه الاستبانة وفقاً للمقياس الخماسي (Likert-Scale) والذي يستعمل متى ما كان الباحث يتعامل مع بيانات تتعلق بآراء وصفية لتحويلها إلى صيغة كمية، إذ تم استعمال الأوزان الآتية لهذا المقياس، استخدامها في التحليل الإحصائي تسعة وأربعون استبانة أي ما نسبته (91%)، وهي نسبة استجابة جيدة، حيث ضمت (37) سؤالاً موزعة على محورين رئيسيين، يضم كل محور مجموعة من الأسئلة الفرعية.

جدول 3 توزيع عينة البحث بحسب العنوان الوظيفي

| الخصائص الشخصية والديموغرافية | المسمى الوظيفي | التكرار | النسبة المئوية % |
|-------------------------------|----------------|---------|------------------|
|                               | محاسب          | 26      | 18.4%            |
|                               | مدقق           | 15      | 10%              |
|                               | رئيس قسم مالي  | 20      | 20%              |
|                               | مدير مالي      | 40      | 51.6%            |
|                               | المجموع        | 101     | 100%             |

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن عدد (101) فرداً من أجمالي أفراد العينة هم من يمارسون مهنة المحاسبة والتدقيق، وأن أغلبهم ذوي مناصب إدارية متنوعة في مجال اختصاصهم، هذا يعني أنهم ذات خبرة ودراية عالية في الجانب المهني.

جدول 4 توزيع عينة البحث بحسب التحصيل الدراسي

| المؤهل العلمي | بكالوريوس | 31 | 44.9% |
|---------------|-----------|----|-------|
|               | ماجستير   | 19 | 25.7% |
|               | دكتوراه   | 21 | 61.2% |

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن جميع أفراد العينة هم من حملة الشهادات، حيث بلغ عدد حملة شهادة بكالوريوس (44%) أي ما يعادل (25.7%) في حين أن عدد حملة شهادة الماجستير أي ما يعادل (25.2%)، في حين أن حملة شهادة الدكتوراه (21) أي ما يعادل (61.2%) من أفراد العينة،

جدول 5 توزيع عينة البحث بحسب سنوات الخبرة النظرية أو العملية

|              |                |     |       |
|--------------|----------------|-----|-------|
| سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات | 14  | 14.3% |
|              | من 5-10 سنوات  | 16  | 22.4% |
|              | من 11-20 سنة   | 18  | 42.8% |
|              | أكثر من 20 سنة | 14  | 20.5% |
|              | المجموع        | 101 | 100%  |

نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن نتائج أجوبة الاستبانة حول صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراق مدينة اربيل في العراق يتطلب خبرات وممارسة على مدى واسع من السنين، فكلما كانت خبرات أفراد العينة اكبر كلما عزز ذلك الاستنتاجات التي سيصل إليها البحث، فقد بين الجدول رقم (5) من خلال نتائج التحليل أن (101) فرداً من أفراد العينة أي ما يعادل (60.58%) لديهم خبرة نظرية وعملية التي يمتلكها الأفراد في حقل العمل هي لأصحاب سنوات الخبرة الطويلة أكثر من (15) سنة، وهذا مؤشر جيد على عمق الخبرة و المعرفة و الدراية العملية لعينة البحث.

جدول 6 توزيع عينة البحث بحسب التخصص الدراسي

|               |                    |     |       |
|---------------|--------------------|-----|-------|
| التخصص العلمي | محاسبة             | 34  | 26.4% |
|               | إدارة أعمال        | 19  | 17.2% |
|               | علوم مالية ومصرفية | 14  | 10.2% |
|               | أخرى               | 30  | 31.3% |
|               | المجموع            | 101 | 100%  |

أن عدد (74) فرداً من أجمالي أفراد العينة هم من حاملة شهادة و الاختصاص، حيث بلغ عدد حملة محتسبة (34) أي ما يعادل (26.4%) وان عدد حملة إدارة الاعمال هم (19) أي ما يعادل (17.57%)، في حين أن عدد حملة علوم مصرفية (14) أي ما يعادل (10.25%)، أما حملة الاخرى فقد بلغ (30) أي ما يعادل (31.83%)،

جدول 7 توزيع عينة البحث بحسب خبرات وممارسة

|              |                |     |       |
|--------------|----------------|-----|-------|
| سنوات الخبرة | من 5-10 سنوات  | 16  | 22.4% |
|              | من 11-20 سنة   | 18  | 42.8% |
|              | أكثر من 20 سنة | 14  | 20.5% |
|              | المجموع        | 101 | 100%  |

## نلاحظ من الجدول أعلاه:

أن نتائج أجوبة الاستبانة حول صياغة إطار مفاهيمي للتدقيق في البيئة العراق مدينة اربيل في العراق يتطلب خبرات وممارسة على مدى واسع من السنين، فكلما كانت خبرات أفراد العينة اكبر كلما عزز ذلك الاستنتاجات التي سيصل إليها البحث، فقد بين الجدول رقم (7) من خلال نتائج التحليل أن (63) فرداً من أفراد العينة أي ما يعادل (60.58%) لديهم خبرة نظرية وعملية التي يمتلكها الأفراد في حقل العمل هي لأصحاب سنوات الخبرة الطويلة أكثر من (15) سنة، وهذا مؤشر جيد على عمق الخبرة و المعرفة و الدراية العملية لعينة البحث

جدول 8 مدى الاطلاع على معايير التدقيق ومشاركة في دورات التدريبية

|                                                                   |         |    |       |
|-------------------------------------------------------------------|---------|----|-------|
| المشاركة في دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية القطاع العام | المجموع | 28 | 29.6% |
|-------------------------------------------------------------------|---------|----|-------|

أن نتائج أجوبة الاستبانة حول سؤال الاطلاع على معايير التدقيق مشاركة في دورات التدريبية في البيئة العراق مدينة دهوك في العراق أجابوا على فقرات الاستبانة هم من الذين كان لهم الاطلاع حول (28) هذا مؤشر جيد حول مدى معرفتهم المشاركة في دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية القطاع العام في البيئة العراقية أي ما يعادل نسبته (29.6%).

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.



## 2.2: عرض نتائج الدراسة:

### 1.2.2: وسائل التحليل الإحصائي:

استعملت الباحث مجموعة الأساليب الإحصائية الآتية بصورة رئيسة في تحليل إجابات عينة البحث على الأسئلة الواردة في استمارة الاستبانة بغية التوصل إلى النتائج ذات الصلة وهي:

عرض الاستبانة على مجموعة من المختصين والعاملين في نفس المجال لتحكيمها وبيان مدى ملاءمتها لأغراض الدراسة. وفي إطار معالية الاستبانة تم تحديد مقاييس للإجابة على الأسئلة الواردة فيها باستخدام مقياس ليكرت الخماسي إذ يشير الرقم (5) إلى موافق تماماً، أما رقم (4) فيشير إلى موافق، أما رقم (3) فيشير إلى محايد، أما رقم (2) فيشير إلى غير موافق، والرقم (1) فيشير إلى غير موافق تماماً.

ولغرض تحليل البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة واختبار فرضياتها، تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية الملائمة للطبيعة البيانات المتوفرة لها، وهي كما يلي: مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures) حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل ثبات أداة الدراسة (Cronbach Alpha) لاختبار ثبات أداة الدراسة، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد (Multiple Linear Regression) وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى وتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) وذلك لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية، وقد أظهرت نتيجة كرونباخ ألفا للعينة أن جميع القيم أعلى من النسبة المقبولة (60%) لذا يمكن وصف أداة هذه الدراسة بالثبات، وأن البيانات التيتم الحصول عليها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة اعتمادية عالية.

جدول 9 وصف أبعاد المتغير التابع والتغير المستقل

| شمولية الإفصاح المحاسبي |                                                                                                         |               |                   |              |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
| الرقم                   | العبرة                                                                                                  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
| 1                       | أن الإفصاح في القوائم المالية المنشورة يؤدي إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في التوقيت المناسب | 4.16          | 0.71              | مرتفعة       |
| 2                       | يتطلب تطبيق المعيار وجود الإفصاحات مالية و غير مالية في القوائم المنشورة للقطاع                         | 4.14          | 0.73              | مرتفعة       |
| 3                       | إن المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي ذات قدرة تنؤية عالية،     | 4.2           | 0.78              | مرتفعة       |
| شمولية الإفصاح المحاسبي |                                                                                                         |               |                   |              |
| الرقم                   | العبرة                                                                                                  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
| 4                       | تمتع المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الحكومية بدرجة من الثقة والاعتمادية.   | 4.16          | 0.79              | مرتفعة       |

| 5                           | تمتع المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية للمؤسسات الحومية بدرجة من الدقة                                                                                      | 4.14          | 0.65              | مرتفعة       |
|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
| 6                           | إن الإفصاح يحقق سلامة المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية للمؤسسات الحكومية                                                                             | 4.02          | 0.392             | مرتفعة       |
| 7                           | تطبيق المعيار يساعد للمؤسسات الحكومية في إعداد القوائم المالية بصورة سليمة بعيدة عن التحيز الشخصي .                                                              | 4.29          | 0.87              | مرتفعة       |
| 8                           | الإنترام بالمعيار يعزز الشفافة في القوائم المالية المنشورة للمؤسسات الحكومية                                                                                     | 4.10          | 0.69              | مرتفعة       |
| 9                           | القوائم المالية المعدة تعتبر أساساً لإجراء المقارنات بين الفترات الحكومية                                                                                        | 4.24          | 0.63              | مرتفعة       |
| 10                          | يتطلب إعداد التقارير المالية الأمتثال إلى الأسس الإحصائية                                                                                                        | 4.02          | 0.64              | مرتفعة       |
| 11                          | تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالقوائم المالية بالجودة والدقة                                                                                            | 4.32          | 0.55              | مرتفعة       |
| 12                          | يتطلب تطبيق معيار الإفصاح المطابقة مع البيانات المالية الموحدة للحكومة                                                                                           | 4.10          | 0.73              | مرتفعة       |
| 13                          | الإنترام بتطبيق المعيار يزيد من الإستثمارات في قطاع الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كبند مقاس بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها . | 4.26          | 0.3               | مرتفعة       |
| 14                          | تطبيق المعيار يتطلب الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة .                                                                                                 | 4.31          | 0.63              | مرتفعة       |
| 15                          | أن تطبيق المعيار يزيد من دقة الإفصاح الحقيقي عن الإنترامات المعتمدة غير المنتهية في الميزانية                                                                    | 4.22          | 0.59              | مرتفعة       |
| 16                          | الإنترام بالمعيار يمهد للإفصاح عن الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ أعداد الميزانية .                                                                                | 4.12          | 0.69              | مرتفعة       |
| 17                          | يساعد تطبيق المعيار على فهم للعلاقة بين الأنشطة السوقية و غير السوقية التي تقوم بها الحكومة                                                                      | 4.08          | 0.58              | مرتفعة       |
| 18                          | الإنترام بالمعيار يؤدي إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة في إيضاح واحد ملائم بدلاً من توزيعها مع الإيضاحات الأخرى                                         | 4.12          | 0.97              | مرتفعة       |
| 19                          | الإنترام بالمعيار يؤدي إلى الإفصاح عن المنشآت الهامة المسيطر المشمولة في القطاع الحكومي وعن أية تغيرات في تلك المنشآت عن الفترة السابقة و اللاحقة.               | 4.13          | 0.91              | مرتفعة       |
|                             | المؤشر الكلي                                                                                                                                                     | 4.05          | 0.83              | مرتفعة       |
| بعد شفافيه الإفصاح المحاسبى |                                                                                                                                                                  |               |                   |              |
| الرقم                       | العبارة                                                                                                                                                          | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
| 20                          | إن استخدام معيار الإفصاح ينتج عنه معلومات محاسبية عادلة                                                                                                          | 4.14          | 0.65              | مرتفعة       |
| 21                          | استخدام معيار الإفصاح يوفر معلومات محاسبية موثوقة.                                                                                                               | 4.23          | 0.80              | مرتفعة       |
| 22                          | تطبيق المعيار يوفر معلومات للمحللين الماليين عن صدق تنبؤاتهم المالية المبنية على المعلومات المحاسبية الفصح عنها في القوائم المالية                               | 4.30          | 0.63              | مرتفعة       |

|        |      |      |                                                                                                                                           |    |
|--------|------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| مرتفعة | 0.69 | 4.03 | الالتزام بالمعيار يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لتقييم السياسية المالية للدولة و تعزيز الإستقرار المالي والإقتصادي و تحقيق رفاه المواطنين | 23 |
| مرتفعة | 0.72 | 4.05 | تطبيق المعيار يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومات مالية صادقة                                                             | 24 |
| مرتفعة | 0.49 | 4.34 | تطبيق المعيار يساعد على استمرارية المؤسسات في أداء مهامها في جذب المستثمرين الجدد.                                                        | 25 |
| مرتفعة | 0.58 | 4.39 | الالتزام بالمعيار يساعد الجهات الرقابة على تعزيز المساءلة و الحكومة في القطاع العام                                                       | 26 |
| مرتفعة | 0.29 | 4.09 | تطبيق المعيار يؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية والإتجاه نحوه المحاسبة على أساس الإستحقاق                                             | 27 |
| مرتفعة | 0.97 | 4.12 | الالتزام بالمعيار يعزز الثقة بالمعاملات المالية ورفع مستوى تصنيف الأردن لدى المؤسسات الدولية                                              | 28 |
| مرتفعة | 0.99 | 3.99 | تطبيق المعيار يوفر معلومات دقيقة و مستقلة و موضوعية تساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات المالية الدولية                                   | 29 |
| مرتفعة | 0.66 | 4.17 | المؤشر الكلي                                                                                                                              |    |

| الرقم | العبرة                                                                                                                                                       | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الأهمية |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------------------|--------------|
| 1     | يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين مخرجات القطاع الحكومي .                                                                                                      | 4.18          | 0.72              | مرتفعة       |
| 2     | يؤثر الإفصاح المحاسبي على وظائف المؤسسات الحكومية و على اتخاذ القرارات المناسبة                                                                              | 3.93          | 0.85              | مرتفعة       |
| 3     | يساهم الإفصاح المحاسبي إلى التحقق من أن النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة و استخدمت في الأغراض المحددة لها                            | 4.03          | 0.96              | مرتفعة       |
| 4     | التقارير والقوائم المالية التي تعدها مؤسسات القطاع الحكومي تفصح عنالنتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها فيالموازنة العامة للدولة. | 4.08          | 0.73              | مرتفعة       |
| 5     | تساعد عملية الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات بالتقارير المالي والإعتماد عليها عند اتخاذ القرار.                                                              | 4.017         | 0.88              | مرتفعة       |
| 6     | يساعد الإفصاح المحاسبي في بيان الطرق والقواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية و إعداد الكشوف المالية                                            | 4.20          | 0.85              | مرتفعة       |
| 7     | يوفر الإفصاح المحاسبي في قوائم المالية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة و الوفاء بالتزاماتها                             | 3.95          | 0.87              | مرتفعة       |
| 8     | تهتم بمحددات القطاع الحكومي بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية والاعتماد عليها عند اتخاذ القر.                                                             | 3.96          | 0.94              | مرتفعة       |
|       | المؤشر الكلي                                                                                                                                                 | 4.07          | 0.92              | مرتفعة       |

جدول 10 تطبيق معيار عن المعلومات المالية في القطاع الحكومية العام

## 2.2.2: التحليل العاملي لفقرات متغير نظم المعلومات

يتكون هذا المتغير من خمسة أبعاد فرعية هي (شمولية الإفصاح ، تطبيق معيار عن المعلومات المالية في القطاع الحكومية العام ، بعد شفافية الإفصاح المحاسبي، شمولية الإفصاح المحاسبي ، شمولية الإفصاح)، وقد حققت هذه الأبعاد فيما بينها معامل اتساق على وفق معادلة (الفا-كرونباخ) بلغ ( 0.92) وهو معامل جيد جدا يعكس درجة اتساق عالية للأبعاد المعنية، وقد عكست نتائج التحليل العاملي لفقراته نسب التشبع المبينة وبحسب كل بعد فرعي وكما يأتي:

يتضح من الجدول (10) أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس البعد الأول شمولية الإفصاح المحاسبي من محور كفاءة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.02) وبانحراف معياري (0.64)، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع الفقرات. كما تبين من الجدول أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس البعد الثاني مصداقية وعدالة القوائم المالية من محور كفاءة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.05) وبانحراف معياري (0.83)، وهذا يشير أيضا إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع الفقرات. ويظهر الجدول أن المتعلقة بقياس البعد الثالث شفافية الإفصاح المحاسبي من محور كفاءة الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.17) وبانحراف معياري (0.66)، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع الفقرات أخيرا، يظهر الجدول أن جميع الفقرات المتعلقة بقياس أبعاد المتغير.

المستقبل: تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام كانت ذات درجة أهمية مرتفعة وبلغ المتوسط الحسابي الكلي للفقرات (4.07) وبانحراف معياري (0.92)

### اختبار الفرضيات:

الفرضية العدمية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية. كما يبين جدول (11)

جدول 11 نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية

| المتغير المستقل                                         | (R)<br>معامل<br>الارتباط | (R2)<br>معامل<br>التحديد | F<br>المحسوبة | F<br>الجدولية | درجة<br>الحرية | Sig<br>مستوى الدالة | نتيجة<br>الفرضية<br>العدمية |
|---------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------|---------------|----------------|---------------------|-----------------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في<br>القطاع الحكومي العام | .821                     | .674                     | 46.2544       | 1.989         | 1              | 0.00                | رفض                         |

يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى (a. ≤ 0.05)

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (11) وجود أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، إذ بلغ معامل الارتباط المتعدد  $R(0.821)$  أما معامل التحديد  $R^2$  ففسر ما نسبته (674) من التباين في المتغير المستقل، مما يدل على تفسير معيار الإفصاح عن المعلومات المالية ما نسبته (674.%) في التغير الحاصل في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  المحسوبة والبالغة (46.25) وهي دالة عند مستوى معنوية ( $0.05 \leq a$ ) و عليه ترفض الفرضية العلمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية. والتحقق من أثر تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية على كل على حدة، فقد تم تقسيم الفرضية الرئيسية إلى ثلاث فرضيات فرعية. وتم استخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار كل فرضية

على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية القطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية. كما يبين جدول (12)

جدول 12 نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي من العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية

| المتغير المستقل                                      | (R) معامل الارتباط | (R2) معامل التحديد | F المحسوبة | F الجدولية | درجة الحرية | Sig مستوى الدالة | نتيجة الفرضية العدمية |
|------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|------------|------------|-------------|------------------|-----------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام | .596               | 0.355              | 40.235     | 1.999      | 1           | 0.00             | رفض                   |

يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ( $0.05 < a$ )

ويتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (12) وجود أثر لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  المحسوبة والبالغة (40.235) وهي أكبر من قيمتها الجدولية البالغة (1.999) وهي دالة عند مستوى معنوية ( $0.05 < a$ ). و عليه ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام على شمولية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية"، وتعد العلاقة قوية بين المتغيرات كون قيمة  $R(0.596)$  أما معامل التحديد  $R^2$  ففسر ما نسبته (355%) في التغير الحاصل على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام.

الفرضية الفرعية الثانية : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض و الإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية، كما يبين جدول (13)

جدول (13) نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتطبيق معيار العرض و الإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي

جدول 13 مصداقية وعدالة التقارير المالية

| المتغير المستقل                                         | (R)<br>معامل<br>الارتباط | (R2)<br>معامل<br>التحديد | F<br>المحسوبة | F<br>الجدولية | درجة<br>الحرية | Sig<br>مستوى<br>الدالة | نتيجة<br>الفرضية<br>العدمية |
|---------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------|---------------|----------------|------------------------|-----------------------------|
| الإفصاح عن المعلومات المالية في<br>القطاع الحكومي العام | .531                     | .282                     | 29.247        | 1.999         | 1              | 0.00                   | رفض                         |

و يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى  $(a \leq 0.05)$

يتبين من الجدول رقم (13) وجود أثر لتطبيق معيار العرض والإفصاح العام عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والبالغة (29، 247) وهي أكبر قيمتها

الجدولية المانعة (1.999) وهي دالة عند مستوى معنوية  $(a \leq 0.05)$  و عليه ترفض الفرضية العلمية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض و الإفصاح العام عن المعلومات المالية القطاع الحكومي على مصداقية وعدالة التقارير المالية، وتعد العلاقة قوية بين المتغيرات كون قيمة R (531) اما معامل التحديد  $R^2$  tفسر ما نسبته (28.2%) في التغير الحاصل على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار العرض و الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، كما يبين جدول (14).

جدول 14 نتائج اختبار الانحدار الخطي البسيط لتطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية

| المتغير المستقل                                               | (R)<br>معامل<br>الارتباط | (R2)<br>معامل<br>التحديد | F<br>المحسوبة | F<br>الجدولية | درجة<br>الحرية | Sig<br>مستوى<br>الدالة | نتيجة<br>الفرضية<br>العدمية |
|---------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|---------------|---------------|----------------|------------------------|-----------------------------|
| الإفصاح عن<br>المعلومات المالية<br>في القطاع الحكومي<br>العام | .643                     | .413                     | 54.533        | 1.999         | 1              | 0.000                  | رفض                         |

يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى  $(a \leq 0.05)$

يتبين من الجدول رقم (14) وجود أثر التطبيق معيار العرض والإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحامي في التقارير المالية. ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة  $F$  المحسوبة والبالغة (54.53) وهي أكبر من قيمتها الجدولية للغة (1.999) وهي دالة عند مستوى معنوية  $(a \leq 0.05)$  وعليه ترفض الفرضية العدمية البديلة وتقبل الفرضية التي تنص على "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية التطبيق معيار العرض و الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي على شفافية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، وتعد العاكة قوية بين المتغيرات كون قيمة  $R^2$  (0.643) أما معامل التحديد ففسر ما نسبته (41.3%) في التغير الحاصل على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع الحكومي العام .

## الخاتمة

### الاستنتاجات

من خلال ما تم استعراضه في هذه الدراسة لموضوع الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي، تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، مع الإشارة إلى أنه يتوجب عدم أخذ هذه الاستنتاجات بمعزل عن الدراسة الشاملة التي تم تقديمها في الفصول السابقة المشار إليها ، ونعرض في ما يأتي أهم هذه الاستنتاجات :

### الاستنتاجات المستقاة من الجانب النظري

- 1- أن الهدف الأساسي لعملية الإفصاح المحاسبي هو جعل التقارير والقوائم المالية بعيدة عن التضليل والغموض ، وتوفير للمستخدمين المختلفين المعلومات المفيدة والضرورية لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة ، وأن المعلومات ستكون مفيدة عندما تكون قادرة على اشباع أكبر قدر ممكن من حاجات مستخدميها المختلفين .
- 2- يختلف ويتسع شكل ومضمون التقارير والقوائم المالية التي تصدرها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح عن تلك التي يصدرها قطاع الأعمال نظراً لاختلاف طبيعة الوحدات ومصادر الأموال وأهداف المستخدمين في كل قطاع .
- 3- نتيجة لاتساع النشاط الحكومي والتطورات الكبيرة في مجال نظم المعلومات فقد خرجت أهداف التقارير والقوائم المالية الحكومية عن الأهداف التقليدية المتمثلة بتحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية ، إذ أصبحت تهدف فضلاً عن ذلك إلى المساعدة في تقويم مدى كفاية وفاعلية أداء الجهاز الحكومي في استغلال الموارد العامة للدولة وإنجاز الأهداف والمهام المنوطة به .
- 4- يتسع عدد المستخدمين للمعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي عما موجود في قطاع الأعمال ، وتختلف أهدافهم وحاجاتهم لهذه المعلومات وقدرتهم على تفسيرها لتضمنهم عموم الشعب باختلاف مستوياته ، وبالتالي فإن التقارير والقوائم المالية يتطلب أن تكون أكثر شمولية ووضوحاً بحيث تلبي أكبر قدر ممكن من حاجات المستخدمين المختلفين .
- 5- تعد العوامل البيئية أحد العناصر المهمة والمؤثرة في النظام المحاسبي الحكومي بصورة عامة والإفصاح فيه بصورة خاصة، وتكون هذه العوامل ذات تأثير كبير في تباين واختلاف طبيعة ونوع ومقدار المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من دولة إلى أخرى .



6- يؤثر أسلوب إعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في طبيعة ونوع ومقدار المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في النظام المحاسبي الحكومي بحكم العلاقة التكاملية بينهما ، وأن أي تطوير في أسلوب إعداد وتخطيط وتنفيذ الموازنة العامة سينعكس وبالتوتيرة نفسها في تطوير وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي .

7- ليس من الضروري ان يتم تطوير نظام المحاسبة الحكومية جنبا الى جنب وبشكل موازيا لتطوير الموازنة العامة، فليس من الخطا البحث في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق بمعزل عن تطوير الموازنة العامة رغم العلاقة التكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة.

8- هناك طرق مختلفة يمكن ان تتخذ في حالة عرض ومطابقة معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية سواء في حالة إعداد القوائم المالية والموازنة على أساس قابل أو غير قابل للمقارنة.

9- هناك حاجة الى تغيير جذري في النظام المحاسبي الحكومي العراقي قبل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS) من حيث الاساس المستخدم والية القياس والاعتراف والافصاح المحاسبي عن المعلومات المالية الحكومية.

10- ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS) سوف يؤثر على طريقة عرض والافصاح عن معلومات الموازنة العامة في القوائم المالية الحكومية عن طريق اضافة اعمدة اضافية الى القوائم المالية او استحداث قوائم مالية جديدة فضلا عن الافصاح عن معلومات اخرى مرفقة بالقوائم المالية

### الاستنتاجات الخاصة بالجانب العملي

بعد الدراسة النظرية والعملية و اختبار الفرضيات توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية

النتائج الدراسة الميدانية:

1. معيار الإفصاح عن المعلومات المالية يؤدي إلى شفافية الإفصاح المحاسبي التقارير المالية في القطاع الحكومي.

2. دقة الإفصاح المحاسبي يؤدي إلى سلامة المالية و القوام المالية للقطاع الحكومي ، و يزيد من شمولية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة.

3. استخدام المعيار في الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية يوفر معلومات محاسبية موثوقة.

4- تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية يجعل التقارير المالية للقطاع الحكومي تمكن المستخدمين على مختلف فئاتهم في ترشيد قرار الاقتصادية.

5- التزام القطاع الحكومي بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية، يجعله ذو شفافية عالية من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة في ايضاح وأحد ملائم بدلا من توزيعها مع الإيضاحات الأخرى.

6- عدم قدرة مجموعة التقارير و القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي الأردني على تلبية احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية، للقيام بالمهام الموكلة إليها فهي لا تشمل على أساليب التحليل المالي. كما أنها لا تفصح عن الأنشطة والبرامج التي تنفذها الحكومة وتكلفتها الحقيقية ولا تساعد على ربط النفقة بالشخص المسؤول عن حدوثها وبالأهداف المطلوب تحقيقها

7- بينت نتائج الدراسة أن نسبة الذين شاركوا في دورات تدريبية تتعلق بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بلغت 28.6% وهي نسبة قليلة ستنعكس على صعوبة التطبيق العالي مستقبلاً .

### التوصيات

استناداً على الاستنتاجات المستخلصة من الدراسة يضع الباحث جملة من التوصيات التي يمكن الاستفادة منها في تحديث وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ، وعلى النحو الآتي :

1- يدعو الباحث إلى تحديث التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية بما يتلاءم مع طبيعة التحسينات المقترحة في الدراسة لتحديث وتحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي .

2- يدعو الباحث إلى ضرورة التوجه إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء كخطوة أولى في مسير تطوير الاجراءات المتبعة في تخطيط وإعداد وتنفيذ الموازنة العامة في العراق ، وما توفره هذه الموازنة من معلومات مفيدة يمكن الاعتماد عليها في تحقيق الرقابة على الأموال والعمليات وتوجيه الموارد العامة للبلاد في برامج وأنشطة كفوءة .

3- ضرورة اعتماد أساس الاستحقاق الكامل في تسجيل العمليات المالية والاعتراف بها لوحدة القطاع الحكومي الممولة مركزياً في العراق لتأمين تقديم أدق المعلومات عن حقيقة الوضع المالي للدولة ، بعرض أفضل لحقوقها ومطلوباتها بعد ان تكون إيراداتها ومصروفاتها قد سجلت وفقاً لما تحقق فعلاً ، وبالشكل الذي يمكن من خلاله قياس كفاية وفاعلية أداء الجهاز الحكومي وإمكانية اجراء المقارنات الصحيحة مع نتائج الأداء والوضع المالي للدولة في السنوات السابقة .

4- يدعو الباحث إلى تطبيق النظام اللامركزي بصورته المتطورة المتمثلة بـ(نظام الاستقلال المحاسبي) على جميع وحدات القطاع الحكومي الممولة مركزياً لغرض تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية وتوفير المعلومات المفيدة لأي مستوى مطلوب سواء أكان على مستوى الوحدة الحكومية أو الوزارة أم على مستوى الحكومة كلها ، وبالشكل الذي يمكن من خلاله اجراء المساءلة العامة لأي مستوى مطلوب وتحقيق مرونة عالية في التطبيق .

5- يدعو الباحث إلى اعتماد الإطار المقترح للإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي مع التحسينات الأخرى المطلوبة لهذا الإطار كخطوة أولى لمشروع مستقبلي لعملية الإفصاح؛ لما يوفره من معلومات

مفيدة للمستخدمين المختلفين في مجال بيان حقيقة الوضع والأداء المالي الحكومي والعمليات التي تم تنفيذها وتحقيق الرقابة والمساءلة على الأموال والعمليات .

6- يوصي الباحث بالاستفادة من التسهيلات والمميزات العديدة التي توفرها تكنولوجيا المعلومات ، وتوفير وتأهيل الكوادر المحاسبية الكفوءة وبما ينسجم مع طبيعة التطورات المطلوب اجراؤها في مجال النظام المحاسبي الحكومي العراقي والإفصاح فيه .

## قائمة المصادر

### أولاً: المصادر العربية

#### الكتب العربية والمعرّبة

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (1) (IPSAS1) "عرض القوائم المالية"، 2014، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (2) (IPSAS2) "قائمة التدفق النقدي"، 2014، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن).
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (24) (IPSAS24) "عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية" 2014. ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن).
4. السلطان، سلطان محمد، أبو المكارم، وصفي حسن، 2012، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، ط4، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
5. حماد، احمد هاني بحيري، البحر، حصة محمد احمد، 2000، اصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت، ط1، الناشر ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت
6. (احمر، 2000): اسماعيل حسين احمر، تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد، غير منشورة.
7. (البغدادي، 2006): صلاح صاحب البغدادي، الموازنة العامة واسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية الخدمية. أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد، غير منشورة.
8. (الخيرو، 1999): اياد أحمد الخيرو، المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية – دراسة للدول عينة البحث، رسالة ماجستير – كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة.

9. ( السعبري ، 2000): ابراهيم عبد موسى السعبري ، المعايير المحاسبية الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية في احدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي. اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة – جامعة بغداد، غير منشورة.
10. ( القاموسي، 2000): ضياء عبدالحسين القاموسي، مفهوم الوحدة المحاسبية الرؤية النظرية والميدانية، دراسة استطلاعية لأراء عينة من العاملين في الحقل المحاسبي، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة . كلية الإدارة والإقتصاد – جامعة بغداد، غير منشورة.
11. ( القرشي ، 2008 ): هناء علي القرشي، دور النظام المحاسبي الحكومي في برمجة موازنة قطاع التعليم العالي والبحث العلمي – دراسة تطبيقية في جامعة بغداد . رسالة ماجستير – كلية الادارة والإقتصاد ، جامعة بغداد، غير منشورة.
12. ( الشمري، 2003): حيدر علوان كاظم الشمري، دراسة للأبلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية، انموذج مقترح بأستخدام مدخل القرار. اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة – الجامعة المستنصرية، غير منشورة.
13. ( احمر ، 2003 ): اسماعيل حسين احمر ، " المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة"، الطبعة الاولى، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع.
14. ( السلطان وابو المكارم ، 2000): سلطان محمد السلطان ووصفي حسن ابو المكارم، " المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى" . الرياض : دار المريخ.
15. ( الشيرازي ، 2000): عباس مهدي الشيرازي ، " نظرية المحاسبة " . الطبعة الأولى، الكويت : ذات السلاسل.
16. ( الصائغ ، 2008): حنا رزوقي الصائغ ، " المحاسبة الحكومية والأدارة المالية العامة" الجزء الاول، الطبعة الخامسة المنقحة ، بغداد: مطبعة الزمان.
17. ( العبيدي وآخرون ، 2006): ماهر موسى العبيدي ، و ابراهيم محمد علي الجزراوي، وموسى محمد علاوين، " المحاسبة الحكومية " . عمان : الدار الشامية للنشر والتوزيع.
18. ( القاضي وحمدان ، 2001): حسين القاضي ومأمون حمدان ، "نظرية المحاسبة " . عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع.
19. ( الكرخي ، 1999): مجيد عبد جعفر الكرخي، " الموازنة العامة للدولة " . بغداد : مديرية دار الكتب للطباعة والنشر.

20. ( المبيضين ، 1999): عقلة محمد يوسف المبيضين، " النظام المحاسبي الحكومي وادارته " . الطبعة الأولى ، عمان : دار وائل للنشر.
21. ( الهاشمي ، 1991 ): السيد احمد الهاشمي ، " جواهر البلاغة" . بيروت: مطبعة دار المعارف.
22. ( الهور ، 2006): محمد الهور ، "اساسيات في المحاسبة الحكومية" . الطبعة الاولى، عمان : دار وائل للنشر.
23. ( بريمكاند ، 1999): أبريمكاند ، " المحاسبة الحكومية الفعالة " . (تر.) حسن بن عبد الرحمن باحص، الرياض : مركز الطباعة والنشر بمعهد الإدارة العامة.
24. ( حماد والبحر ، 2000 ): احمد هاني حماد وحصة محمد البحر ، " أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت " . الكويت : ذات السلاسل.
25. ( خليل ومرعي ، 2008): محمد احمد خليل ، وعبد الحي مرعي ، " المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة"، القاهرة : مؤسسة شباب الجامعة.
26. ( مرعي ، 2008): عبد الحي مرعي ، " المحاسبة القومية والمحاسبة الحكومية" ، دار المطبوعات الجامعة الاسكندرية.
27. ( هندركسن ، 2000 ): الدون س . هندركسن ، " النظرية المحاسبية " . (تر.) كمال خليفة ابو زيد، الاسكندرية.
28. ( ياسين وآخرون، 2008): فؤاد ياسين ، ووضاح مناع، وعاطف الأخرس، "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية " ، الطبعة الثانية ، عمان : دار المستقبل للنشر والتوزيع.
29. ( حنان ، 2001): رضوان حلوه حنان، " تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة " . الطبعة الأولى، عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع.
30. ( كام ، 2000): فيرنون كام ، "نظرية محاسبية " . (تر.) رياض العبد الله. الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر.

### الدوريات العربية

- 1- (اسماعيل ، 2006 ): اسماعيل خليل اسماعيل ، "مجالات التطوير في المحاسبة الحكومية " ، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد، المجلد الرابع / العدد الثاني عشر.

- 2- ( الدوري وسلوم ، 2000): مؤيد عبدالرحمن الدوري، وحسن عبدالكريم سلوم، "تحليل بيانات النظام المحاسبي الحكومي وانعكاساتها على السياسة المالية " ، مجلة الإدارة والاقتصاد – جامعة المستنصرية، العدد الثاني عشر.
- 3- ( العبيدي والبغدادي، 2000)، ماهر موسى العبيدي وصالح صاحب البغدادي ، "الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الاقتصادية" ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد ، المجلد السابع / العدد الثالث والعشرين .
- 4- ( برهان ، 1994): محمد نور برهان، "ادارة انظمة المعلومات الحكومية". من منشورات الامم المتحدة.
- 5- (سلوم ، 2002): حسن عبدالكريم سلوم ، "تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق – دراسة ميدانية " ، مجلة الإدارة والاقتصاد – جامعة المستنصرية، العدد الثامن والثلاثون، شباط.
- 6- طه، عبد الجابر (1999) الافصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق المال العربية، مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي جامعة الأزهر، ص31، العدد التاسع.
- 7- عاشور، عثمان(2008) مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بمتطلبات الافصاح المحاسبي في قوائمها المالية، الجامعة الاسلامية غزة، ص 65-75.
- 8- --إبراهيم سلطان،(2000) نظم المعلومات الإدارية (مدخل إداري)، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ص20
- 9- حسين عمر(2001) دروس في المالية والمحاسبة العمومية للطلبة الجامعيين، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص63.

#### ثانيا: المصادر الاجنبية

##### الكتب الأجنبية

1. IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) Exposure Draft (ED1 ), 2010, Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Role, Authority, and Scope; Objectives and Users; Qualitative Characteristics; and Reporting Entity. <http://www.ifac.org>

2. IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) Task, Forces, 2011, Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Entities. [www.ifac.org/sites/.../IPSASB](http://www.ifac.org/sites/.../IPSASB).
3. IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Consultation Paper(CP), Reporting on the Long-Term Sustainability of Public Finances, November 2009, Comments requested by April 30, 2010.
4. IFAC, Public Sector Committee(PSC),2004, Budget reporting, Research Report,May,2004.
5. (Arpan & Radebaugh, 2008): Arpan, Jeffery and Radebaugh Lee H., "International Accounting & Multinational Enterprises" , John wiley & Sons .
6. (Fischer, et al ., 2002): Fischer, Paul Marcus and Others, "Advanced Accounting", 8<sup>th</sup> Ed, by : South-Western, by: South Western, a division of Thomson Learning.
7. (Freeman & Shoulders, 2003 ): Freeman, Robert J.and Shoulders, Craig D., "Governmental and Nonprofit Accounting - Theory and Practices" , 7<sup>th</sup> Ed., Pearson Education, Inc.
8. (Granof, 2001): Granof , Michael H., " Government and Not-For-Profit Accounting", 2<sup>nd</sup> Ed,by: John wiley & Sons, Inc.
9. (Hendriksen, 1977): Hendriksen, Eldon., "Accounting Theory", 3<sup>rd</sup> Ed, Richard D.Irwin Inc. Illinois.
10. (Kieso & Weygandt, 2006): Kieso, Donald E.and Weygandt, Jerry J., "Intermediate Accounting" , 8<sup>th</sup> Ed, by : John wiley & Sons, Inc.
11. (Larsen, 2000): Larsen, E.John, "Modern Advanced Accounting". 8<sup>th</sup> Ed., Irwin- Mc Graw Hill.



12. (Pahler & Mori, 2000): Pahler, Arnold J. and Mori, Joseph E., Advanced Accounting “.7<sup>th</sup> Ed. Harcourt, Inc.

13. (Romney & Steinbart, 2000): Romney, Marshall B. and Steinbart, Paul John, “Accounting Information Systems”, 8<sup>th</sup> Ed, prentice – Hall, Inc.

البحوث، والدراسات، والوثائق، والمقالات المسحوبة على الشبكة الدولية للمعلومات المحوسبة  
(الأنترنت):

1- Consolidated Financial Statements of Australia, 2003.  
([www.finance.gov.au](http://www.finance.gov.au)).

2- (Carcab-Garcia, et al., 2002]: Carcab– Garcia, and Others, “Improving the Disclosure of Financial Information In local Governments”, International Public Management Review, Volume 3, Issue 1.2002 . ([www.ipmr.net](http://www.ipmr.net) ).

3- (Chase & Triggs, 2001): Chase, Bruce W. and Triggs, Laura B., “How to Implement GASB Statement No.34”, In Journal of Accountancy, Volume 192, Number 5 (November).

4- (IFAC<sub>PSC</sub>, study : 10, 1996]: “Definition and Recognition of Revenues’ , Newy Yorks ([www.fin.gc.ca](http://www.fin.gc.ca)).

## الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

م/ استبانة

حضرة الأساتذة الكرام

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يسعدني ويشرفني ان اقدم بين ايديكم هذه المجموعة من الأسئلة والاستفسارات والتي تعزز بحثي الموسوم (تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية في القطاع العام ودوره في كفاءة الإفصاح المحاسبي ) من الناحية التطبيقية.

ان اجابتم على هذه الاسئلة والواردة في هذه الاستبانة ستكون ذات فائدة كبيرة لنا في انجاز هذا البحث.

كما واؤكد لكم ان اجاباتكم سوف تستخدم في البحث العلمي فقط، وانها ستكون موضع اعتزازي وتقديري..

وجزاكم الله عني كل خير

مع الشكر والتقدير

الباحث

مهدي ديوالي محمد

المشرف

الدكتور راميار رزكار احمد

أولاً: معلومات عامه

يرجى وضع علامة ( X ) في الاختيار المناسب لمعلوماتك الشخصية:

1. الجنس: ( ) ذكر ( ) أنثى.
2. العمر: ( ) 25 وأقل من 35 سنة، ( ) 35 وأقل من 45 سنة، ( ) 45 وأقل من 55 سنة، ( ) 55 سنة فأكثر.
3. التحصيل الدراسي: ( ) اعدادية فأقل، ( ) دبلوم تقني، ( ) بكالوريوس، ( ) ماجستير، ( ) دكتوراه.
4. مدة الخدمة في الوظيفة: ( ) 1 أقل من 5 سنة، ( ) 5 أقل من 10 سنة، ( ) 10 سنة فأكثر.
5. مدة الخدمة في المنصب الحالي: ( ) 1 أقل من 4 سنة، ( ) 4 أقل من 8 سنة، ( ) 8 سنوات فأكثر.
6. المسمى الوظيفي: محاسب ( ) المدقق ( ) رئيس القسم المالي ( ) مدير المالي ( )
7. الدورات التدريبية: ( ) تدريب ضمن التخصص، ( ) تدريب عام، ( ) لم تتدرب نهائياً.

## الثاني: شمولية الإفصاح المحاسبي

| الرقم | سؤال الاستبانة                                                                                            | موافق | موافق بشدة | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|-------|-----------|----------------|
| 1.    | إن الإفصاح في القوائم المالية المنشورة يؤدي إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في التوقيت المناسب . |       |            |       |           |                |
| 2.    | يتطلب تطبيق المعيار وجود إفصاح المالية و غير مالية في القوائم المنشورة للقطاع الحكومي.                    |       |            |       |           |                |
| 3.    | إن المعلومات المحاسبية المفصح عنها القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي ذات قدرة تنبؤية عالية .        |       |            |       |           |                |
| 4.    | تتمتع المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الحكومية بدرجة من الثقة و الاعتمادية .  |       |            |       |           |                |
| 5.    | تتمتع المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية للمؤسسات الحكومية بدرجة من الدقة .                           |       |            |       |           |                |
| 6.    | إن الإفصاح يحقق سلامة المعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية للمؤسسات الحكومية .                    |       |            |       |           |                |
| 7.    | تطبيق المعيار يساعد للمؤسسات الحكومية في إعداد القوائم المالية بصورة سليمة بعيدة عن التحيز الشخصي .       |       |            |       |           |                |
| 8.    | الالتزامات بالمعايير يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للمؤسسات الحكومية                          |       |            |       |           |                |
| 9.    | القوائم المالية المعدة تعتبر أساسا لإجراء المقارنات بين الفترات الحكومية                                  |       |            |       |           |                |
| 10.   | يتطلب إعداد التقارير المالية الأمتثال إلى الأسس الإحصائية                                                 |       |            |       |           |                |
| 11.   | تمتاز المعلومات المحاسبية المفصح عنها بالقوائم المالية بالجودة والدقة                                     |       |            |       |           |                |
| 12.   | يتطلب تطبيق معيار الإفصاح المطابقة مع البيانات المالية الموحدة للحكومة                                    |       |            |       |           |                |

|     |                                                                                                                                                                  |  |  |  |  |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|
| 13. | الإلتزام بتطبيق المعيار يزيد من الإستثمارات في قطاع الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كبند مقاس بالمبلغ المسجل لصافي أصول الجهات المستثمر بها . |  |  |  |  |
| 14. | تطبيق المعيار يتطلب الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة .                                                                                                 |  |  |  |  |
| 15. | أن تطبيق المعيار يزيد من دقة الإفصاح الحقيقي عن الإلتزامات المعتمدة غير المنتهية في الميزانية                                                                    |  |  |  |  |
| 16. | الإلتزام بالمعيار يمهّد للإفصاح عن الأحداث الهامة اللاحقة لتأريخ أعداد الميزانية .                                                                               |  |  |  |  |
| 17. | يساعد تطبيق المعيار على فهم للعلاقة بين الأنشطة السوقية و غير السوقية التي تقوم بها الحكومة                                                                      |  |  |  |  |
| 18. | الإلتزام بالمعيار يؤدي الى الإفصاح عن السياسات المحاسبية الهامة في إيضاح واحد ملائم بدلاً من توزيعها مع الإيضاحات الأخرى                                         |  |  |  |  |
| 19. | الإلتزام بالمعيار يؤدي إلى الإفصاح عن المنشآت الهامة المسيطر المشمولة في القطاع الحكومي وعن اية تغيرات في تلك المنشآت عن الفترة السابقة و اللاحقة.               |  |  |  |  |

### بعد شفافية الإفصاح المحاسبي

| الرقم | سؤال الاستبانة                                                                                                                              | موافق | موافق بشدة | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|-------|-----------|----------------|
| 1.    | إن اسخدام معيار الإفصاح ينتج عنه معلومات محاسبية عادلة .                                                                                    |       |            |       |           |                |
| 2.    | استخدام معيار الإفصاح يوفر معلومات محاسبية موثوقة .                                                                                         |       |            |       |           |                |
| 3.    | تطبيق المعيار يوفر معلومات للمحللين الماليين عن صدق تنبؤاتهم المالية المبنية على المعلومات المحاسبية الفصح عنها في القائم المالية           |       |            |       |           |                |
| 4.    | الالتزام بالمعيار يؤدي إلى توفير معلومات ملائمة لتقييم السياسة المالية للدولة و تعزيز الاستقرار المالي و الاقتصادي و تحقيق رفاه المواطنين . |       |            |       |           |                |
| 5.    | تطبيق المعيار يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول عل معلومات مالية صادقة                                                                |       |            |       |           |                |
| 6.    | تطبيق المعيار يساعد على استمرارية المؤسسات في أداء مهامها في جذب المستثمرين الجدد.                                                          |       |            |       |           |                |

|  |  |  |  |  |                                                                                                             |
|--|--|--|--|--|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  |  |  | 7. الإلتزام بالمعيار يساعد الجهات الرقابة على تعزيز المساءلة و الحكومة في القطاع العام                      |
|  |  |  |  |  | 8. تطبيق المعيار يؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية والإتجاه نحوه المحاسبة على أساس الإستحقاق            |
|  |  |  |  |  | 9. الإلتزام بالمعيار يعزز الثقة بالمعاملات المالية ورفع مستوى تصنيف الأردن لدى المؤسسات الدولية             |
|  |  |  |  |  | 10. تطبيق المعيار يوفر معلومات دقيقة و مستقلة و موضوعية تساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات المالية الدولية |

### تطبيق المعايير الإفصاح عن معلومات المالية في قطاع العام

| الرقم | سؤال الاستبانة                                                                                                                                               | موافق | موافق بشدة | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|-------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|------------|-------|-----------|----------------|
| 1.    | يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين مخرجات القطاع الحكومي .                                                                                                      |       |            |       |           |                |
| 2.    | يؤثر الإفصاح المحاسبي على وظائف المؤسسات الحكومية و على اتخاذ القرارات المناسبة                                                                              |       |            |       |           |                |
| 3.    | يساهم الإفصاح المحاسبي إلى التحقق من أن النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة و استخدمت في الأغراض المحددة لها                            |       |            |       |           |                |
| 4.    | التقارير والقوائم المالية التي تعدها مؤسسات القطاع الحكومي تفصح عنالنتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها فيالموازنة العامة للدولة. |       |            |       |           |                |
| 5.    | تساعد عملية الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرارات بالتقارير المالي والإعتماد عليها عند اتخاذ القرار.                                                              |       |            |       |           |                |
| 6.    | يساعد الإفصاح المحاسبي في بيان الطرق والقواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية و إعداد الكشوف المالية                                            |       |            |       |           |                |
| 7.    | يوفر الإفصاح المحاسبي في قوائم المالية معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته وبالتالي اثبات حقوق الدولة و الوفاء بالتزاماتها                             |       |            |       |           |                |
| 8.    | تهتم بو محددات القطاع الحكومي بالمعلومات الواردة بالتقارير المالية والاعتماد عليها عند اتخاذ القر.                                                           |       |            |       |           |                |

Application of the financial information disclosure standard in the public sector and its role in the efficiency of accounting disclosure.

#### ORIGINALITY REPORT

12%

SIMILARITY INDEX

7%

INTERNET SOURCES

8%

PUBLICATIONS

4%

STUDENT PAPERS

#### PRIMARY SOURCES

1

[www.ascajordan.org](http://www.ascajordan.org)

Internet Source

2%

2

Submitted to Petroleum Research & Development Center

Student Paper

1%

3

[www.kku.edu.sa](http://www.kku.edu.sa)

Internet Source

1%

4

شريف ، طارق إبراهيم. "سيرة حياة الملك فيصل الثاني 1935 - 1958",

Publication

<1%

5

الصباغ ، سامر هائل | دحدوح ، حسين أحمد. "مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال : دراسة ميدانية في هيئة الأوراق و الأسواق المالية السورية = The Extent of Auditors' Commitment by Assessment Factors of Material Misstatements Risks Due to Fraud : Field Study at Syrian Commission on Financial Markets and Securities", Jordan Journal of Business

<1%

**BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU**

15.02.2021

Dear Mahdi dewali mohammed

Your application titled “**Applying the financial information disclosure standard in the public sector in its role in the efficiency of accounting disclosure**” with the application number NEU/AE/2021/16 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form.

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee



**Note:** If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.