

تأثيرُ تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على النظام المحاسبي الحكومي العراقيّ

علي عبد القادر مجيد
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
ali.20.bap200@student.uomosul.edu.iq
أ.م. د. علي مال الله عبد الله
كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل
aliaudit1970@uomosul.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث الى بيان تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على النظام المحاسبي الحكومي العراقيّ. ويبنى البحث على فرضيتان مفادهما ان هنالك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على مقومات النظام المحاسبي الحكومي، وان هنالك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي. واعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته. وخلص البحث الى عدد من الاستنتاجات أهمها ان الإبلاغ المالي وفق الإطار المفاهيمي لـ IPSASB أفضل مقارنةً بالإبلاغ المالي وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي، حيث يتجاوز كونه مجرد نظام يركز على تقديم معلومات حول تنفيذ الموازنة. فهو يأخذ في الاعتبار التغيرات في الأصول الثابتة، مما يتيح توفير معلومات دقيقة لقياس تكاليف تقديم الخدمات. كما يقدم رؤية شاملة حول التزامات الوحدة الحكومية، وبناء على ذلك فقد أوصى الباحثان بضرورة تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي لـ IPSASB وإعادة النظر في المعالجات المحاسبية وإعداد القوائم الماليّة بما يتوافق مع معايير (IPSASs). الكلمات المفتاحية: الإطار المفاهيمي لـ IPSASB، معايير (IPSASs)، النظام المحاسبي الحكومي.

Abstract

The research aims to show the impact of adopting the conceptual framework of IPSASB on the Iraqi government accounting system. The research is based on two hypotheses that there is an impact of adopting the conceptual framework of IPSASB on the components of the government accounting system, and that there is an impact of adopting the conceptual framework of IPSASB on accounting procedures in the Iraqi government accounting system. The research adopted the descriptive analytical approach to achieve the objectives of the research and test its hypotheses.

The research concluded a number of conclusions, the most important of which is that financial reporting according to the conceptual framework of IPSASB is better compared to financial reporting according to the Iraqi government accounting system, as it goes beyond being just a system that focuses on providing information about budget implementation. It takes into account changes in fixed assets, allowing accurate information to be provided to measure the costs of service delivery.

It also provides a comprehensive vision on the obligations of the government unit, and accordingly, the researchers recommended the need to adapt the Iraqi government accounting system in line with the conceptual framework of IPSASB and to review accounting treatments and prepare financial statements in accordance with IPSASs standards.

keywords: IPSASB conceptual framework, IPSASs, Government Accounting System.

المقدمة

نشأ الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نتيجة للجهود الدولية المتضافرة لتعزيز الشفافية والمساءلة في إعداد التقارير المالية للقطاع العام. جاءت هذه الجهود في وقت كانت فيه الحكومات والمؤسسات العامة بحاجة ماسة إلى معايير موحدة مستندة إلى إطار مفاهيمي خاص بالقطاع العام كون معظم معايير IPSASs اعتمدت على إطار أعد أساساً لمحاسبة المنشآت الربحية IASB ومحاولة تطبيقه على الهيئات غير الربحية، فقد أنتج هذا عدة صعوبات في تطبيق معايير IPSASs.

لذا أصبح وجود إطار متكامل وشامل للمفاهيم في العقود الأخيرة أمراً ضرورياً للقطاع العام لتمكين واضعي المعايير من تطوير الممارسات المحاسبية، ومساعدة معدي القوائم المالية على تقديم معلومات مالية عالية الجودة، ولهذا السبب، ركز مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB على تطوير وإصدار إطار مفاهيمي خاص به إذ عمل المجلس على مراجعته وتعديله عدة مرات، إذ تم إصدار نسخة غير مكتملة منه في عام ٢٠١٣ تضمنت الفصول الأربعة الأولى من الإطار المفاهيمي، ومن ثم نسخة مكتملة متضمنة الفصول الأربعة الأخيرة من الإطار المفاهيمي في عام ٢٠١٤، والذي أصبح يمثل مرجعية مهمة للممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية في العديد من الدول العام .

ان العراق مقبل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والاستفادة من تجارب بعض الدول المتقدمة التي تبنت هذه المعايير إذا شجعت العديد من المنظمات الدوليّة ومنها صندوق النقد الدولي الدول النامية على تبني هذه المعايير وذلك لإعداد تقارير ماليّة ذات جودة عالية توفر معلومات يمكن بها تقييم أداء الحكومات وكفاءة وفاعلية استخدام مواردها القومية في تقديم الخدمات العامة ويتطلب اعتماد هذه المعايير تبني الإطار المفاهيمي الذي أحدث نقلة مهمة في تطوير النظم المحاسبية الحكوميّة.

المبحث الاول

منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

على النظام المحاسبي الحكومي العراقي؟ IPSASB ما هو تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ

ويشتق منه التساؤلات الفرعية الآتية:

١. ما هو تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على مقومات النظام المحاسبي الحكومي؟
٢. ما هو تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ودوره الرقابي؟

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث الى:

١. بيان أثر تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على مقومات النظام المحاسبي الحكومي.
٢. بيان أثر تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ودوره الرقابي.

ثالثاً: فرضيات البحث

يبني البحث على الفرضيات الآتية:

١. هنالك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على مقومات النظام المحاسبي الحكومي.
٢. هنالك تأثير لتبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ودوره الرقابي.

رابعاً: منهج البحث

لتحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول موضوع البحث في الكتب والدوريات والمراجع العلمية واصدرت الإطار المفاهيمي.

خامساً: حدود البحث

سوف يركز الباحثان على ثلاث مسائل رئيسية تنحصر في دليل الحسابات والإجراءات المحاسبية والقوائم المالية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي.

سادساً: الدراسات التي عالجت تأثير تطبيق المعايير على النظام المحاسبي الحكومي العراقي

١. دراسة (الجزراوي وصالح، ٢٠١٢) معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق	
نوع الدراسة	بحث علمي
هدف الدراسة	بيان دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي في العراق، فضلاً عن مناقشة المحاسبة بإطارها العام، والتركيز على معايير المحاسبة الحكومية الدولية من حيث تطورها وأهدافها وأهميتها.
اهم الاستنتاجات	أن المعايير الدولية للمحاسبة عن القطاع الحكومي تقدم أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية وتحقق الشفافية.
٢. دراسة (اخضير ٢٠١٨) إمكانية تطبيق الوحدات الحكومية الممولة مركزياً للإبلاغ المالي على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
نوع الدراسة	رسالة ماجستير
هدف الدراسة	اختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مستوى الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية العراقية.
اهم الاستنتاجات	إن تطبيق النموذج المقترح للإبلاغ المالي لجامعة الفرات الأوسط التقنية وعلى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تساعد في إعطاء صورة كافية عن الوضع والأداء المالي للجامعة والعمليات

التي تقوم بها خلال الفترة المالية وبالصورة التي يمكن من خلالها إشباع حاجات معظم المستخدمين المختلفين للمعلومات تحقيق للمساءلة العامة.	
٣. دراسة (واثق، ٢٠١٩) النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (١) عرض البيانات المالية	
نوع الدراسة	بحث علمي
هدف الدراسة	لقاء الضوء على النظام المحاسبي الحكومي في العراق والتطرق الى المعايير الدولية للقطاع العام / المعيار الدولي رقم ١ ورؤية مدى امكانية تطبيقه في البيئة العراقية.
اهم الاستنتاجات	عدم الالتزام بما جاء في معيار رقم ١ في سياق عمل الوحدات الحكومية في العراق وهذا بدوره سوف يؤثر على امكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى.
٤. دراسة (الخرجي، ٢٠٢٠) إمكانية توافق النظام المحاسبي الحكومي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وانعكاسها على تحسين التقارير المالية	
نوع الدراسة	رسالة ماجستير
هدف الدراسة	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والاستفادة من تجارب بعض الدول المتقدمة التي بدأت باستخدام هذه المعايير، التي تنعكس على تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتحقيق جودة الإبلاغ المالي من خلال تحسين القوام والتقارير المالية الذي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي.
اهم الاستنتاجات	نُ التقارير والقوائم المالية التي تعدها الجامعة على ضوء النظام المحاسبي الحكومي المتبع لا تعطي صورة واضحة لمستخدميها في سبيل اتخاذ قراراتهم المهمة، لذلك فهي غير مفيدة وليست نافعة بالمستوى المطلوب الذي يرغب فيه المستخدمون كذلك إن الإجراءات والأسس والأساليب المحاسبية التي يتبناها النظام المحاسبي الحكومي في العراق غير قادرة على التوفيق والانسجام بين أهداف المعلومات المحاسبية ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
٥. دراسة (خضير وعبد الحليم، ٢٠٢٣) مدى انسجام النظام المحاسبي الحكومي في العراق مع متطلبات معايير IPSASs في إشارة خاصة للمعيار IPSAS ٢ "بيانات التدفق النقدي"	
نوع الدراسة	بحث علمي
هدف الدراسة	بيان أوجه المقارنة بين النظام المحاسبي الحكومي المحلي وبين معايير IPSASs وتحديد معيار IPSAS ٢ منها والخاص بإعداد بيانات التدفق النقدي للتعرف على جوانب القصور في النظام المحاسبي الحكومي، وكذلك لبيان مدى انسجامه مع متطلبات هذا المعيار.
اهم الاستنتاجات	هناك اختلاف واضح بين قائمة التدفق النقدي التي تعد بموجب النظام المحاسبي الحكومي المحلي وبين قائمة التدفق النقدي المعدة وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS ٢ من حيث أساليب الاعتراف والقياس والعرض الخاصة بعناصر أو بنود التدفق النقدي؛ فتجعله غير منسجم مع متطلبات معيار IPSAS ٢.

المبحث الثاني

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية وفق (CF-IPSASB)

١. نشأة الإطار المفاهيمي وفق (CF-IPSASB)

نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) لجميع كيانات القطاع العام من الحكومات المركزية إلى الحكومات المحلية. أنشأ IPSASB (المجلس الدولي للمعايير المحاسبية للقطاع العام) التابع لـ IFAC معظم معايير IPSASs الأولى بناءً على معايير (IAS/IFRS) بناءً على فرضية الحد الأدنى من الانحراف عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (1, 2021, Oulasvirta)؛ إذ اعتمد مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) على الإطار المفاهيمي لـ (IASB) كمرجعية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الجعرات، 2018، 79).

وقد عاد هذا سلباً على مستوى فهم وتبني معايير IPSASs لاعتماد إطار أعد أساساً لمحاسبة المنشآت الربحية ومحاولة تطبيقه على الهيئات غير الربحية، فقد أنتج هذا عدة صعوبات في تطبيق معايير IPSASs، ما أدى بمجلس IPSASB إلى تغيير استراتيجيته بالتركيز على قضايا القطاع العام التي ليس لها مقابل ضمن المحاسبة الماليّة للمؤسسات الاقتصادية، وجعل من بين مشاريعه وضع إطار مفاهيمي لمحاسبة مؤسسات القطاع غير الربحية (Verdugo & Brusca, ٢٠١٦, ٧٦٥).

٢. مفهوم الإطار المفاهيمي لمعايير IPSAS

يُعرف الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية للقطاع العام على أنه "الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية الواضحة التي تحكم تطوير المعايير الدولية للقطاع العام IPSASs ودلائل الممارسات الموصى بها RPG، والتي يتم استخدامها في إعداد وعرض التقارير المالية ذات الاستخدام العام GPFrs". (الجعارات، ٢٠١٨، ٧٩)

٣. مكونات الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدوليّة في القطاع العام (IPSASB)

يتكون الإطار المفاهيمي لـ IPSASB من فصول أو أجزاء ثمانية هي:

الفصل الأوّل: دور وسلطة الإطار المفاهيمي:

- دور الإطار المفاهيمي: تكمن وظيفة الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدوليّة في القطاع العام (IPSASB) بوضع المفاهيم التي تشكل أساس إعداد التقارير الماليّة ذات الغرض العام، من منشآت القطاع العام التي تستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي. (IPSASB, ٢٠١٥, ٢٦).
- سلطة الإطار المفاهيمي: لا يعد الإطار معياراً محاسبياً ولا يحل محل أي معيار IPSAS إذ يضع الأطر العامة للاعتراف والقياس، ويقدم إطار المفاهيم إرشادات للتعامل مع قضايا إعداد التقارير الماليّة التي لم يتم تناولها من معايير المحاسبة الدوليّة في القطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصى بها (IPSASB, ٢٠١٥, ٢٦).

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير الماليّة ذات الغرض العام:

تتلخص أهداف إعداد التقارير الماليّة من منشآت القطاع العام في تقديم معلومات حول المنشأة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير الماليّة ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وصنع القرارات (IPSASB, ٢٠٢٢, ٢٥).

إذ حدد الإطار أهداف القوائم الماليّة بربطها باحتياجات المستخدمين، وان التقارير الماليّة ليست غاية في حد ذاتها. والغرض منه هو توفير معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير الماليّة ذات الغرض العام. ومن ثمّ يُحدّد أهداف إعداد التقارير الماليّة بالرجوع إلى مستخدمي التقارير الماليّة ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات (IPSASB, ٢٠٢٢, ٢٥).

نظراً لصعوبة الاستجابة لاحتياجات كافة المستخدمين من المعلومات، فقد حدد إطار المفاهيم فئتين من

المستخدمين هما (٣٠, ٢٠٢١, IPSASB)

- **المستخدمون الرئيسون:** هم مستلمو الخدمة وممثليهم ومزودي الموارد وممثليهم (الذين يشار إليهم فيما بعد بمستلمي الخدمات ومزودي الموارد).
- **المستخدمون المحتملون:** الإحصائيون الحكوميون والمحليون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون ومؤسسات التدقيق والهيئات الرقابية واللجان البرلمانية أو الحكومية.

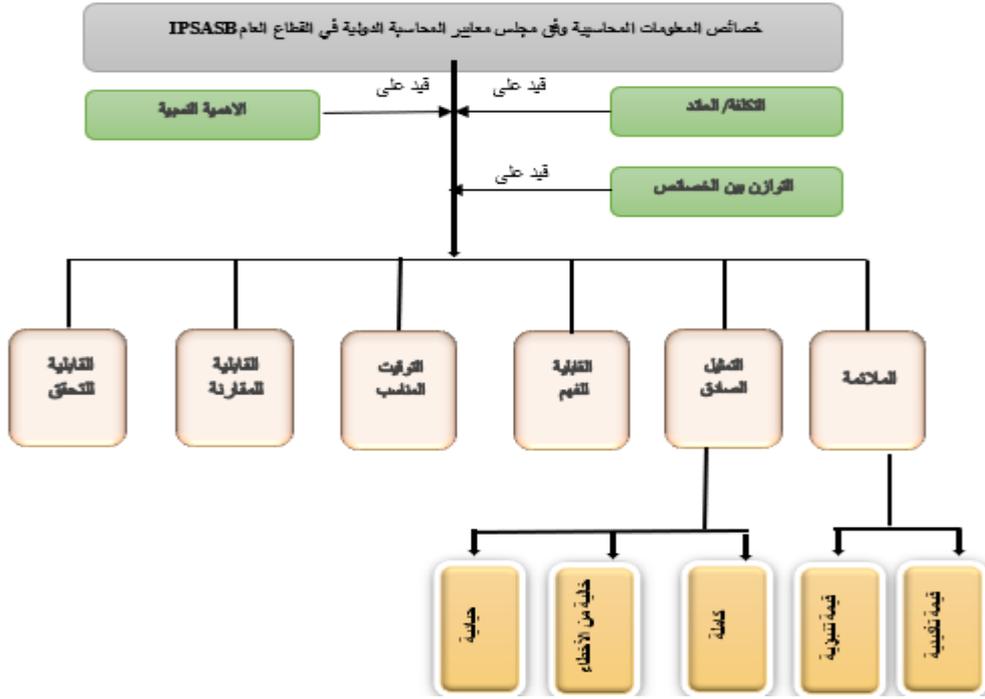
الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات المشمولة في التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية المتمثلة في توفير معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات (٢٥, ٢٠١٤, IPSASB).

ان الأطر المفاهيمية السابقة صنفت الخصائص الى نوعين خصائص أساسية وخصائص ثانوية (تعزيزية) في حين اعتبر الإطار المفاهيمي لـ IPSASB جميع الخصائص أساسية إذ أوضح ان كافة الخصائص النوعية مهمة وتسهم مجتمعة في تحقيق فائدة المعلومات. وتعدّ الأهمية النسبية لخاصية نوعية محددة في ظروف مختلفة هي مسألة حكم مهني. ومن ثمّ فإنّه من غير المناسب تحديد خصائص نوعية معينة على أنّها أساسية بشكل دائم وتحديد خصائص أخرى بأن لها دور تعزيز أو دعم فقط، أو تحديد تسلسل تطبيقها. ولا يختلف مفهوم الخصائص من حيث المضمون عن خصائص الأطر السابقة ويمكن تلخيص خصائص المعلومات المحاسبية التي جاء بها الإطار المفاهيمي لمجلس IPSASB في الشكل الآتي:

الشكل (١)

خصائص المعلومات المحاسبية التي جاء به (IPSASB)



المصدر: الشكل من إعداد الباحث بالاعتماد على الإطار المفاهيمي لـ IPSASB لعام ٢٠٢٢

الفصل الرابع: المنشأة المعدة للتقرير:

إنَّ المنشأة المعدة للتقرير في القطاع العام تمثل حكومة أو مؤسسة أو برنامج أو نشاط معروف للقطاع العام التي تُعدُّ التقارير الماليَّة للأغراض العامة GPFR؛ وقد تشمل المنشأة المعدة للتقرير على اثنين أو أكثر من مجموعة منشآت منفصلة يعرضان GPFR ولو أنَّهما منشأة واحدة (٤٦، ٢٠٢١، IPSASB).

وقد حدد مجلس (IPSASB) الخصائص الرئيسية للمنشأة المعدة للتقرير، على النحو الآتي، ٢٠٢١،

(٤٦، IPSASB):

- هي منشأة تحصل على الموارد الاقتصادية "من أو نيابة عن" متلقي الخدمات، وتستخدم الموارد للقيام بأنشطة لصالح الأطراف المعنية أو نيابة عنها.
- هناك متلقي الخدمات أو مقدمي الموارد يعتمدون على التقارير الماليَّة المعدة للأغراض العامة للهيئة العمومية، للحصول على معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

الفصل الخامس: عناصر القوائم الماليَّة:

حسب الإطار المفاهيمي، فإنَّ عناصر القوائم الماليَّة تعمل على تجميع الآثار الماليَّة للمعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى في فئات واسعة ذات خصائص اقتصادية مشتركة. وتمثل هذه العناصر اللبنة الأساسية لإعداد القوائم الماليَّة، وتؤدي دوراً مُميّزاً في تسجيل وتصنيف وتجميع البيانات والنشاطات الاقتصادية؛ إذ

تضع القوائم بطريقة توفر للمستخدمين معلومات تحقق الأهداف، وتفي بالخصائص النوعية للتقارير المالية.

عناصر القوائم المالية الوارد تعريفها في إطار المفاهيمي القطاع العام هي (٥٥-٥١, ٢٠٢٢, IPSASB):

(أ) الأصول Assets: "الموارد التي تسيطر عليها المنشأة حاليًا نتيجة لأحداث سابقة، ويُتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة".

(ب) الالتزامات: فقد عرّفها الإطار المفاهيمي بأنّها تعهدات حالية للمنشأة بخصوص تدفق صادر للموارد الذي ينتج عن حدث سابق، التي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق صادر من المنشأة من الموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة.

(ج) الإيرادات Revenues: الزيادة في صافي المركز المالي الصافي للمنشأة، باستثناء الزيادة الناتجة عن مساهمات أصحاب حقوق الملكية.

(د) المصاريف Expenses: الانخفاض في المركز المالي الصافي للمنشأة، باستثناء الانخفاض الناتج عن التوزيعات إلى الملاك.

(هـ) مساهمات الملاك Ownership Contributions: تدفقات الموارد الداخلة للمنشأة، التي يُسهم بها أطراف خارجية بصفتهم مالكين، التي تنشئ أو تايّد حصة معينة في المركز المالي الصافي للمنشأة.

(و) توزيعات الملاك Ownership Distributions: تدفقات الموارد الصادرة من المنشأة، التي يتم توزيعها على الأطراف الخارجية بصفتهم مالكين، التي تعيد أو تخفض حصة معينة في المركز المالي الصافي للمنشأة.

الفصل السادس: الاعتراف والإلغاء الاعتراف

أ. الاعتراف: هو عبارة عن "عملية لدمج وإدراج بند يلبي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن المبالغ المعروضة في متن البيان المالي المناسب" (٦٧, ٢٠٢١, IPSASB).

وضوابط الاعتراف Recognition تتمثل بما يأتي (٦٨, ٢٠٢١, IPSASB):

- بند يستوفي تعريف العنصر.
- يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بعين الاعتبار القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

ب. إلغاء الاعتراف: هو عملية لتقييم ما إذا كانت قد حدثت أي تغييرات منذ تاريخ إعداد التقارير السابق الذي يضمن إزالة عنصر معترف به مسبقًا من البيانات المالية، وإزالة البند في حال حدوث هذه التغييرات. وعند تقييم الشكوك حول وجود عنصر معين، تستخدم المعايير إلغاء الاعتراف نفسها التي استخدمت عند الاعتراف المبدئي (٦٨, ٢٠٢١, IPSASB).

الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية:

يتمثل الهدف الأساسي للقياس حسب الإطار المفاهيمي هو تحديد أسس القياس التي تعكس بأمانة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة بطريقة تُعدُّ مفيدة للمنشأة لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات (٧١, ٢٠٢١, IPSASB).

ويعتمد اختيار أساس قياس الأصول والالتزامات على ما إذا كان سيوفر معلومات تمكن المستخدمين من تقييم (٧١, ٢٠٢١, IPSASB):

- تكلفة الخدمات المقدمة في المُدَّة بالقيمة التاريخية أو الحالية.
 - القدرة التشغيلية: قدرة الكيان على دعم تقديم الخدمات في المُدَّة المستقبلية بالموارد المادية وغيرها.
 - القدرة المالية قدرة الكيان على تمويل أنشطته.
- يصنف الإطار المفاهيمي قواعد القياس من حيث ما إذا كانت قيم دخول أو خروج، قابلة للملاحظة أو غير قابلة للملاحظة في سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة، وتكون خاصة بالمنشأة أو غير خاصة بالمنشأة (٧٢, ٢٠٢١, IPSASB).

أ. أسس قياس الأصول Measurement Bases of Assets

تتمثل أسس قياس الأصول بما يأتي:

- **التكلفة التاريخية:** العوض النقدي المقدم لامتلاك أو تطوير أصل ما، وهو النقد أو ما يعادله أو قيمة العوض الآخر المقدم، في وقت امتلاكه أو تطويره (٧٣, ٢٠٢١, IPSASB).
- **التكلفة الجارية:** هناك أربعة قياسات متاحة للقيمة الجارية تتمثل بما يأتي (٧٨-٧٣, ٢٠٢١, IPSASB):
- ✓ **القيمة السوقية:** المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري.
- ✓ **تكلفة الاستبدال:** التكلفة الاقتصادية اللازمة للمنشأة لاستبدال إمكانيات الخدمة الخاصة بالأصل (بما في ذلك المبلغ ستحصل عليه المنشأة من التصرف به في نهاية عمره الإنتاجي) في تاريخ إعداد التقارير المالية.
- ✓ **سعر البيع الصافي:** المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة من بيع الأصل، بعد اقتطاع تكاليف البيع.
- ✓ **قيمة الاستخدام:** القيمة الحالية لإمكانات الخدمة المتبقية للأصل أو القدرة على توليد منافع اقتصادية في حالة استمرار استخدامها، وصافي المبلغ الذي ستستلمه المنشأة جراء التخلص منها في نهاية عمرها الإنتاجي.

ب. أساليب قياس الالتزامات Measurement Bases of Liabilities

تتمثل أساليب قياس الالتزامات بما يأتي:

- **التكلفة التاريخية:** العوض النقدي المقدم لتحمل التزام معين، وهو النقد أو ما يعادله، أو قيمة العوض الآخر المقبوض في وقت تكبد الالتزام (٧٩, ٢٠٢١, IPSASB).
- **تكلفة الإنجاز:** التكاليف التي تتكبدها المنشأة في الوفاء بالتعهدات التي يمثلها الالتزام، على افتراض أنها تقوم بذلك بأقل التكاليف (٧٩, ٢٠٢١, IPSASB).
- **القيمة السوقية:** المبلغ الذي يمكن به تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري (٨٠, ٢٠٢١, IPSASB).
- **تكلفة الإعفاء:** هي المبلغ الذي إما أن يقبله الدائن لتسوية مطالبته، أو الذي يطلبه طرف ثالث مقابل قبوله نقل الالتزام من المدين (٨٠, ٢٠٢١, IPSASB).
- **سعر الافتراض:** المبلغ الذي قد تقبله المنشأة بصورة معقولة مقابل تحمل الالتزام الحالي (IPSASB, ٢٠٢١, ٨٠).

٨. الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

وصف الإطار المفاهيمي العرض بأنه اختيار المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام وموقعها وتنظيمها (٨٩, ٢٠٢٢, IPSASB). ويمكن إدراج موضوع العرض على النحو الآتي:

١. اختيار المعلومات:

ويتم اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتنقل المعلومات المختارة لعرضها رسائل رئيسة ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة بتوفير التفاصيل التي سوف تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يُعدُّ الإفصاح بديلاً عن العرض (٩٠, ٢٠٢٢, IPSASB).

٢. المعلومات المختارة لعرضها:

تضمن كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام رسائل رئيسة يتم الإبلاغ عنها، بحيث يتضمن كل تقرير المعلومات المعروضة. يتم الحفاظ على المعلومات المعروضة وفق مستوى موجز وسهل الفهم (٩١, ٢٠٢٢, IPSASB).

٣. موقع المعلومات:

تتخذ القرارات المتعلقة بموقع المعلومات بشأن ما يأتي (٩٢, ٢٠٢٢, IPSASB):

- التقرير الذي توجد فيه المعلومات.
 - العنصر من التقرير الذي توجد فيه المعلومات.
- يؤثر موقع المعلومات على مساهمة المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على الطريقة التي يفسر بها المستخدمون المعلومات وعلى إمكانية مقارنة المعلومات.

٤. تنظيم المعلومات:

يتضمن تنظيم المعلومات مجموعة من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن استخدام الإشارة المرجعية والجدول والرسوم البيانية والعناوين والأرقام وترتيب البنود ضمن عنصر معين من التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بتنظيم البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على تفسيرها من المستخدمين (٩٣، ٢٠٢٢، IPSASB).

المبحث الثالث

تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على دليل الحسابات لنظام المحاسبي الحكومي العراقي

تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكاملة لبعضها البعض بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أُريد لذلك النظام تحقيق أهدافه بفاعلية أن توفير هذه المقومات هو أمر ضروري يستلزمه العمل المحاسبي (السقا، ٢٠١١، ٢١)، وتشمل مقومات النظام المحاسبي كل من المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ودليل الحسابات ومجموعة التقارير والقوائم المالية.

ويرى الباحثان أن التأثير المباشر لتبني (CF-IPSASB) سوف يقتصر على مقومين فقط من مقومات النظام المحاسبي الحكومي العراقي وهما دليل الحسابات والقوائم والتقارير المالية.

يُعدُّ دليل الحسابات من أبرز مكونات النظام المحاسبي الحكومي؛ إذ يُعدُّ الوعاء الذي يضم جميع المسميات المحاسبية الواردة في الحسابات المتمثلة بالميزانية وحساب النتيجة؛ إذا يؤدي دوراً محورياً في تنظيم وتسهيل العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية باستخدام نظام ترميز الحسابات الذي يسهم في تصنيف بنود موازنة الدولة المتعلقة بالممتلكات العامة.

أعدَّ دليل الحسابات الحكومي العراقي على أساس التبويب الاقتصادي والنوعي لينسجم مع تبويب الموازنة العامة للدولة لذلك تم تقسيم النفقات إلى نوعين نفقات جارية ونفقات استثمارية حسب نوعي الموازنة الجارية والاستثمارية بالنظام المحاسبي الحكومي، وأعدَّ بصيغة تتوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) الذي بموجبه قسمت الحسابات إلى أربعة أقسام إذا تم إعطاء حساب الإيرادات الرقم (١) وحساب النفقات رقم (٢) والموجودات (٣) والمطلوبات (٤).

إنَّ الإطار المفاهيمي (CF-IPSASB) لم يأتِ بدليل حسابات وإنما حدد عناصر القوائم المالية وهذه العناصر سوف تنعكس بالدليل المحاسبي؛ إذا قسم عناصر القوائم المالية إلى قسمين أساسيين وهما عناصر قائمة المركز المالي التي تضم الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية وعناصر حسابات النتيجة التي تضم حسابي الإيرادات والمصروفات. بينما النظام المحاسبي الحكومي قسم الحسابات إلى قسمين أساسيين وهما حساب النتيجة التي تمثلت بالإيرادات والنفقات وحسابات المركز المالي التي تمثلت بحساب الموجودات والمطلوبات؛ إذا نجد أنَّ هذا النظام يبدأ بحساب النتيجة بدلاً من حسابات المركز المالي. ويعود السبب في ذلك إلى ارتباطه الوثيق بالموازنة العامة للدولة، التي تركز بشكل رئيس على الإيرادات لتغطية النفقات. هذا النهج

يعكس الأولويات الماليّة للدولة في تحقيق التوازن بين الإيرادات والمصروفات. وبمقارنة هذه العناصر بالقوائم الماليّة للنظام المحاسبي الحكومي العراقي نلاحظ الاختلافات الآتية:

أ. عناصر قائمة المركز المالي:

(١) الموجودات:

صنّف الموجودات وفق النظام المحاسبي الحكومي كما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (١)

الدليل المحاسبي للموجودات

البيان	المستوى الثاني	المستوى الأول	رقم الاستمارة
الموجودات			٣
نقد		٠١	٣
حسابات السلف		٠٢	٣
حسابات مدينة أخرى		٠٣	٣
قروض		٠٤	٣
استثمارات		٠٥	٣
حسابات التسوية المدينة		٠٦	٣
الحسابات النظامية المدينة		٠٩	٣
خطابات الضمان مستلمة من الآخرين	٠١	٠٩	٣
مقابل خطابات الضمان الصادرة للغير	٠٢	٠٩	٣
الموجود النقدي للوحدات المستقلة مالياً.	٠٣	٠٩	٣
الموجودات الثابتة	٠٤	٠٩	٣
المخزن	٠٥	٠٩	٣

المصدر: وزارة الماليّة، الدليل المالي والمحاسبي (٢٠١٣، ٣٨)

بينما قسم المعيار الدولي IPSAS-١ المستند على الإطار المفاهيمي (CF-IPSASB) الأصول

إلى متداولة وغير متداولة وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٢)

تقسيم الأصول وفق IPSAS-١

الأصول المتداولة وفق IPSAS-١
النقد والنقد المعادل
الذمم المدينة (قصيرة الأجل)
المخزون
الدفعات المسبقة
أصول متداولة أخرى
الأصول غير المتداولة وفق IPSAS-١
الذمم المدينة (طويلة الأجل)
الاستثمارات في الشركات الزميلة
الأصول الماليّة الأخرى
البنية التحتية والممتلكات والمصانع
المعدات والإبنية
الأصول غير الملموسة
أصول غير ماليّة أخرى

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على IPSAS-١

هناك عدم توافق دليل الموجودات وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي مع عناصر ومفهوم الموجودات وفقاً لـ CF-IPSASB إذ إنَّ النظام لم يعترف بالبنى التحتية والأصول غير الملموسة والموجودات الثابتة والمخزنية كحسابات رئيسة وانما وضع الموجودات الثابتة والمخزنية في الحسابات النظامية، لذا فعند تبني الإطار المفاهيمي يتم إلغاء الحسابات النظامية وسوف تصبح رئيسية.

٢) المطلوبات وصافي الأصول/ حقوق الملكية

• المطلوبات

صُنِّفَتْ وفقاً للدليل المحاسبي الحكومي العراقي إلى الحسابات التالية وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٣)

الدليل المحاسبي للمطلوبات

البيان	المستوى الأول	رمز الحساب
المطلوبات		٤
الحسابات النقدية الدائنة	٠١	٤
حسابات الأمانات	٠٢	٤
حسابات دائنة أخرى (الدائنون)	٠٣	٤
الاقتراض	٠٤	٤
حسابات التسوية الدائنة	٠٦	٤
حسابات جارية للتمويل	٠٧	٤
حساب النتيجة	٠٨	٤
الحسابات النظامية الدائنة	٠٩	٤

المصدر: (وزارة المالية، الدليل المالي والمحاسبي الحكومي العراقي، ٢٠١٣، ٣٨)

فيما صنف المعيار الدولي IPSAS-١ المستند على الإطار المفاهيمي (CF-IPSASB) الالتزامات إلى نوعين وهما: الالتزامات المتداولة والتزامات غير متداولة وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٤)

IPSAS-١ تصنيف الالتزامات وفق

الالتزامات وفق IPSAS-١	
الالتزامات غير المتداولة	الالتزامات المتداولة
الذمم الدائنة	الذمم الدائنة
اقتراضات قصيرة الاجل	اقتراضات قصيرة الاجل
الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الأجل	الجزء المتداول من الاقتراضات طويلة الأجل
منافع الموظفين	منافع الموظفين
معاش التقاعد	معاش التقاعد
مخصصات قصيرة الاجل	مخصصات قصيرة الاجل
أصول غير مالية أخرى	المنافع الاجتماعية

أنَّ النظام المحاسبي الحكومي لم يخصص حسابات خاصة بالمطلوبات طويلة الأجل على مستوى الوحدة الحكومية؛ لأنَّ التعليمات المالية لا تسمح للوحدات الحكومية الحصول على قروض طويلة الأجل وعلى مستوى الدولة تعامل هذه القروض على أنَّها إيرادات في السنة التي حصلنا عليها وتعالج المبالغ الخاصة بتسوية

هذه القروض ودفع فوائدها إذ غالبًا ما تحصل الحكومة على قروض لغرض تغطية العجز المخطط في الموازنة العامة للدولة كمنفقات في سنة سدادها.

• صافي الأصول/ حقوق الملكية:

حدد الإطار المفاهيمي صافي الأصول كعنصر من عناصر قائمة المركز المالي؛ إذا عرفه (-CF IPSASB) بأنه الفرق بين الموجودات والمطلوبات بمعنى آخر، صافي الأصول هو القيمة المتبقية للأصول بعد خصم جميع المطلوبات المستحقة على الوحدة، وقد يكون صافي الأصول / حقوق الملكية موجباً أو سالباً. وتشمل مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية رأس المال المساهم به والفائض أو العجز المتراكم والاحتياطيات والحصص غير المسيطرة.

ولم يخصص النظام المحاسبي الحكومي حساب لصافي الأصول أو رأس مال الوحدة الحكومية وهذا نتيجة لاعتماد الأساس النقدي المعدل وفقاً لهذا الأساس لا يكون للوحدات الحكومية رأس مال بالمعنى المحاسبي ولكن هناك حسابات خصصها الدليل يمكن أن تعبر عن حقوق الملكية وهي حساب النتيجة والحسابات النظامية الدائن؛ إذ تعبر الأول عن الفائض أو العجز المتراكم أمّا الثانية فتضم حسابات مقابلة للاستثمار في الموجودات غير المالية وهي حساب مقابل المخزن وحساب مقابل الموجودات الثابتة.

فضلاً عن كون حساب دائرة المحاسبة يعبر عن المبالغ التي حُوّلت إلى الوحدة الحكومية من الحكومة كتمويل لنشاطاتها وفق ما مخصصة لها في الموازنة العامة للدولة وهنا ينبغي فصل المبالغ الخاصة بتمويل النفقات الجارية عدا النفقات الرأسمالية وهذه يمكن اعتبارها إيرادات على شكل منح والنفقات الخاصة بالموازنة الاستثمارية يضاف إليها مبالغ التمويل الخاصة بالنفقات الرأسمالية ضمن الموازنة الجارية إذ يمكن اعتبارها إضافات إلى رأس المال.

ب. عناصر حسابات النتيجة

(١) الإيرادات:

صنف الدليل المحاسبي الحكومي العراقي الإيرادات كما موضح في الجدول الآتي

الجدول (٥)

الدليل المحاسبي للإيرادات

البيان	العدد	نوع الاستثمارة
الإيرادات		١
الإيرادات النفطية والثروات المعدنية	٠١	١
الضرائب على الدخل والثروات	٠٢	١
الضرائب السلعية ورسوم الإنتاج	٠٣	١
الرسوم	٠٤	١
حصة الموازنة من أرباح القطاع العام	٠٥	١
الإيرادات الرأسمالية	٠٦	١
الإيرادات التحويلية	٠٧	١
إيرادات أخرى	٠٨	١

المصدر: (وزارة المالية، الدليل المالي والمحاسبي الحكومي العراقي، ٢٠١٣، ١٣)

في حين حدد الإطار المفاهيمي الخطوط الرئيسية للإيرادات وتم انعكاس ذلك في قائمة الأداء المالي التي تعد وفق المعيار ١ إذا تم تقسيمها إلى ٥ أقسام كما في الجدول الآتي:

الجدول (٦)

الإيرادات وفق IPSAS-١

الإيرادات وفق IPSAS-١
١. الضرائب
٢. الرسوم والغرامات والتراخيص
٣. الإيراد من معاملات الصرف
٤. التحويلات من منشآت حكومية أخرى
٥. إيرادات أخرى

المصدر: إعداد الباحث

إنَّ (CF-IPSASB) قسم الإيرادات إلى نوعين إيرادات تبادلية (كبيع السلع وتقديم الخدمات أو استخدام أطراف أخرى لأصول الوحدة المنتجة للفوائد والإتاوات وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة) وإيرادات غير تبادلية ممثلة (بالضرائب والرسوم والتحويلات سواء كانت نقدية أم غير نقدية بما في ذلك المنح والهدايا والتبرعات والتركات والخدمات العينية والاعفاء من الديون والغرامات) نلاحظ هناك توافق بن تصنيف الإيرادات وفقا للنظام المحاسبي الحكومي وتصنيفها وفقا لCF-IPSASB إذ نلاحظ أنَّ الدليل المحاسبي الحكومي فصل الضرائب والرسوم والمنح التي تعد إيرادات غير تبادلية عن باقي أنواع الإيرادات بمعنى آخر أنَّ الدليل يتوافق مع الإطار المفاهيمي من حيث المسميات والحسابات.

بناء على ذلك سوف ينحصر التأثير تبني CF-IPSASB على الدليل المحاسبي للإيرادات وفقا للنظام المحاسبي الحكومي العراقي بإضافة نوع آخر من الإيرادات في النظام المحاسبي الحكومي العراقي والمتمثلة بالمنح الحكومية وهي تقابل ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من مبالغ لغرض تمويل نفقات الموازنة الجارية من وزارة المالية التي تسجل خاليا في حساب جاري دائرة المحاسبة فهذه المبالغ ينطبق عليها تعريف الإطار (CF-IPSASB) للإيرادات غير التبادلية.

(٢) النفقات:

قسم النظام المحاسبي الحكومي العراقي النفقات إلى نوعين نفقات جارية ونفقات استثمارية كما في تقسيمات الموازنة العامة للدولة.

أ- النفقات الجارية:

النفقات الجارية كما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (٧)

الدليل المحاسبي للنفقات الجارية

نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	البيان
٢			نفقات
٢	٠١		نفقات جارية
٢	٠١	٠١	تعويضات الموظفين
٢	٠١	٠٢	المستلزمات الخدمية
٢	٠١	٠٣	المستلزمات السلعية

صيانة الموجودات	٠٤	٠١	٢
النفقات الرأسمالية	٠٥	٠١	٢
المنح والإعانات وخدمة الدين ومصروفات أخرى	٠٦	٠١	٢
الالتزامات والمساهمات والمساعدات الخارجية	٠٧	٠١	٢
البرامج الخاصة	٠٨	٠١	٢
الرعاية الاجتماعية	٠٩	٠١	٢

المصدر: (وزارة المالية، الدليل المالي والمحاسبي الحكومي العراقي، ٢٠١٣، ١٤)

ب- النفقات الاستثمارية

تكون هذه النفقات مخصصة بالإتفاق الاستثماري وتكون موجودة لغرض المطابقة مع الموازنة فقط. أنّ النظام المحاسبي الحكومي اعتمد هذا الدليل؛ لأنّه يتطابق مع الموازنة العامة للدولة وعلى هذا الأساس وضعها الدليل في فقرة لوحدها.

إنّ الدليل المحاسبي الحكومي قدم لنا فائدة كبيرة بتمكيننا من التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية بوضع النفقات الاستثمارية فقرة لوحدها أعطاه رقم (٢) وأيضاً فيما يخص النفقات الجارية وضع النفقات الخاصة لشراء الموجودات سمّاها النفقات الرأسمالية إذا بالإمكان عزل هذه الفقرتين على اعتبار أنّهم مصروفات استثمارية وليس جارية؛ لذلك ان دليل الحسابات مطابق لا يوجد فيه اختلاف لكن المشكلة في القوائم المالية كون لم يتم الدليل بترتيبها حسب الإطار ما رتبها بهذا الترتيب؛ لأنّ الإطار المفاهيمي ليس لديه دليل حسابات ولكن لكي نقوم بإعداد القوائم، نحتاج إلى تمييز الحسابات وتصنيفها، بحيث نجعل الحسابات المتشابهة مستقلة. وقد تم تطبيق هذا الأمر في النظام المحاسبي الحكومي.

مما سبق نلاحظ أنّ النظام المحاسبي الحكومي العراقي اعتمد مصطلح النفقات ولم يستخدم مصطلح المصروفات ويعود ذلك لاعتماده الأساس النقدي المعدل في المحاسبة عنها فلم يميز بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية في المعالجة المحاسبية؛ إذ يتم الاعتراف بجميع النفقات كمصروفات في السنة التي انفتت فيها إلا أنّ الدليل المحاسبي الحكومي ميز بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية؛ إذ قسم النفقات إلى مجموعتين. النفقات الجارية وأعطاه الرمز ٣٠١ والنفقات الاستثمارية وأعطاه الرمز ٣٠٢. ومع ذلك اعتبر بعض النفقات التي تخص أكثر من سنة مالية كنفقات جارية ومنها نفقات الحصول على الموجودات الثابتة إذ صنفها ضمن حساب النفقات الرأسمالية.

وعلى ما يبدو أنّ تصنيف النظام المحاسبي الحكومي للنفقات إلى جارية واستثمارية ارتكز (حسب رأي الباحثان) على معيارين أساسيين هما:

- تصنيف النفقة في دليل النفقات في الموازنة العامة للدولة وذلك بسبب علاقته التكاملية معها. فإذ اندرجت النفقة ضمن الموازنة الجارية صنفها النظام نفقة جارية إذا اندرجت ضمن الموازنة الاستثمارية فصنفها النظام ضمن الموازنة الاستثمارية.
- مدة إنجاز الأعمال ومصدر تجهيز الموجودات الثابتة: فالموجودات التي يمكن الحصول عليها بالشراء المباشر مثل الأثاث وأجهزة المكاتب وغيرها من الموجودات تصنف ضمن النفقات الجارية ولكن ضمن

حساب النفقات الرسمالية، أمّا الموجودات التي جُهزت بعقود طويلة الأجل فهي (كالمباني وموجودات البنى التحتية فتصنف ضمن النفقات الاستثمارية).

وبغض النظر عن التصنيف فإنّ مصطلح النفقات الذي اعتمد النظام المحاسبي الحكومي هو مرادف لمصطلح المصروفات وهو يضمن جميع التدفقات النقدية الخارجية ومن ضمنها سداد الديون والالتزامات طويلة الأجل.

فيما حدد الإطار المفاهيمي الأنواع الرئيسة للمصروفات وتم انعكاس ذلك في قائمة الأداء المالي التي تُعدّ وفق المعيار (١) إذا قُسمت إلى ٧ أقسام كما في الجدول الآتي:

الجدول (٨)

المصروفات وفق IPSAS-١

المصروفات وفق IPSAS-١
١. الأجور والرواتب ومنافع الموظفين
٢. المنح ودفعات التحويل الأخرى
٣. مواد التموين والمواد المستهلكة المستخدمة
٤. مصروف الاندثار
٥. انخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات
٦. مصاريف أخرى
٧. تكاليف التمويل

المصدر: إعداد الباحث

لذلك فعند تبني الإطار المفاهيمي يجب الفصل بين النفقات والمصروفات؛ إذ يتم تغيير مصطلح النفقات الجارية إلى مصطلح المصروفات الجارية. واستبعاد النفقات الرأسمالية الخاصة بشراء الموجودات الثابتة وإبقاء الحسابات وهي في دليل النظام المحاسبي، ويسهل طريقة تصنيف النظام المحاسبي الحكومي للنفقات في تحقيق توافق بين الدليل النظام المحاسبي الحكومي العرقي مع الإطار المفاهيمي ولذل لتصنيف النفقات الرسمالية والاستثمارية ونفقات خدمة الدين في حساب خاصة يسهل تمييزها عن بقية أنواع الحسابات.

وان تصنيف دليل النظام المحاسبي الحكومي العراقي لحساب المواد المخزنية ضمن المستلزمات السلعية يتوافق مع طريقة الجرد الدوري في المحاسبة عن المخزون ولتحميل كل سنة مالية بما يخصها بالمستلزمات السلعية التي استهلك فيها وتحديد كلفة مخزون آخر المدة يتطلب القيام بإجراء قيد تسوية والطرائق المتعارف عليها عن اعتماد طريقة الجرد الدوري في المحاسبة عن المخزون.

ويُتضح ممّا سبق أنّ هناك مصروفات ليست مدرجة في الدليل المحاسبي الحكومي العراقي وهذه المصاريف هي مصروف الاندثار وانخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات ومن ثمّ ينبغي إدراجها ضمن دليل الحسابات.

المبحث الرابع

تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB على الإجراءات المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي في

العراق

أ. تأثير تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) على الإجراءات المحاسبية للموجودات

١. مرحلة الحصول على الموجودات الثابتة:

تتم المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي وفقاً للأساس النقدي باعتبار ان جميع المبالغ التي تنفق للحصول على الموجودات مصرفات نهائية وفق التبويب المعتمد الوارد في الموازنة الاتحادية (النفقات الرأسمالية)

تتم إجراءات المحاسبة عن الموجودات الثابتة وفقاً للإطار المفاهيمي لمجلس (IPSASB) من خلال المعيار المحاسبي الدولي IPSAS-١٧ الممتلكات والمصانع والمعدات المبني على أساس الاستحقاق. يتم الحصول على الموجودات الثابتة بالعمليات التبادلية (الشراء أو بإنشائه داخلياً) أو بعمليات غير تبادلية (الهبات أو الاهداء)، وأي كانت طريقة الحصول على الموجودات الثابتة يجب قياسها ليتم الاعتراف بها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، يتم قياس بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات وفقاً للمعيار (IPSAS ١٧) المستند على الإطار المفاهيمي على أساس كلفتها التي تشمل جميع التكاليف التي تم تحملها لاقتناء الأصل (سعر الشراء، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير القابلة للاسترداد بعد استبعاد الخصم التجاري وأية تكاليف أخرى لوضع الموجود ثابت جاهزاً للاستخدام)، أما في حالة الحصول على الموجودات الثابتة بعملية غير تبادلية فيتم قياس بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بقيمته العادلة (IPSASB, ٢٠٢١: ٥٣٤).

بعد الاعتراف بالأصول يتم قياس تكلفة الأصل إذا يوفر المعيار (IPSAS-١٧) خيارين يمكن للوحدة الحكومية اختيار أحدهما لقياس تكلفة الأصل بعد الاعتراف الأول. الخيار الأول هو نموذج التكلفة، الذي يتطلب تسجيل الأصل بتكلفته مطروحاً منها الاندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. أما الخيار الثاني فهو نموذج إعادة التقييم، الذي يتطلب الاعتراف بالأصل وفقاً للقيمة العادلة، مع خصم الاندثار المتراكم اللاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة (IPSASB, ٢٠٢١: ٥٣٤).

٢. مرحلة الاستخدام للموجودات الثابتة:

وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي العراقي، لا يتم التمييز بين المبالغ التي تُنفق للحفاظ على الأصول وتلك التي تُخصص لتطويرها أو تحسينها. حيث تُسجل جميع هذه النفقات في حساب صيانة الموجودات دون أي تمييز، باستثناء النفقات المتعلقة بالمباني التي تُستخدم لإجراء إضافات، حيث تُحْمَل على حساب النفقات الرأسمالية (حبيب، ٢٠١٦، ٨٧).

أما وفقاً للإطار المفاهيمي وبالمعيار الدولي (IPSAS-١٧) فالقيام بتوزيع اجزاء المبلغ الأولي المعترف به لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى اجزاء مُميّزة لغرض احتساب الاندثار بشكل منفصل عن

الأجزاء الأخرى، إلا أنه لا يوجد ما يمنع من القيام بجمع البنود المتشابهة من حيث العمر الإنتاجي وطريقة الاندثار لغرض تحديد مصروف الاندثار والاعتراف به في الفائض أو العجز، إلا أنه يمكن الاعتراف بمصروف الاندثار في القيمة الدفترية لأصل آخر وتتجسد هذه الحالة في حالة استعمال المنافع الاقتصادية المجسدة في الأصل الإنتاج أصول أخرى فضلاً عن ضرورة إعادة النظر في طرائق الاندثار المطبقة في كل تاريخ إبلاغ مالي نتيجة حدوث تغيرات في القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل، ويتم المحاسبة عن هذا التغير على وفق المعيار (٣ IPSAS) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

٣. التلخص من الموجود الثابت:

وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي العراقي يتم التلخص من الموجودات بالبيع أو التحويل أو الشطب، وعندما تتم عملية التلخص من الموجود تعد الوحدة الحكومية القيد المحاسبي بجعل حساب الموجودات الثابتة في الطرف الدائن وحساب مقابل الموجودات الثابتة في الطرف المدين بقيمة الموجودات التي تم التلخص منها. أما وفقاً للإطار المفاهيمي فيشير المعيار (١٧-IPSAS) إلى إمكانية إلغاء أي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات وقيمته الدفترية عند التلخص منه و عندما لا تكون هناك منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة ممكنة من استخدامه متوقفة مستقبلاً وفي حالة تحقق فروق بين القيمة الدفترية للبند الذي ألغي وصافي قيمة التلخص منه فينبغي إدراج المكاسب أو الخسارة الناتجة عن إلغاء تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات في الفائض أو العجز، ولا يجوز تصنيف المكاسب على أنها إيرادات (ما لم يتطلب المعيار " عقود الإيجار ٤٣" خلاف ذلك للبيع وإعادة التأجير)، أما إذا تم إلغاء البند من الممتلكات والمنشآت والمعدات بطرائق أخرى مثل البيع أو عن طريق عقد إيجار تمويلي أو عن طريق التبرع فتطبق الوحدة الحكومية في تاريخ إلغاء الأصل المتطلبات الواردة في المعيار (٩ IPSAS) "الإيرادات من معاملات الصرف" للاعتراف بالإيرادات المتأتية من البيع ومتطلبات المعيار (٩ IPSAS) "عقود الإيجار" لإلغاء العنصر بالبيع وإعادة التأجير (عوجة واخرون، ٢٠١٩، ٦).

ب. المعالجة المحاسبية للموجودات المخزنية في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي العراقي

وفقاً للأساس النقدي المتبع في النظام المحاسبي الحكومي العراقي تقيد جميع المبالغ التي تنفق لاقتناء المخزون مصرفاً نهائياً وفق التبويب المعتمد الوارد في الموازنة الاتحادية ضمن النفقات تحت حساب (المستلزمات السلعية) (حبيب، ٢٠١٦، ٨٧).

تتم المعالجة المحاسبية للموجودات المخزنية بتنظيم قيد محاسبي نظامي شهري لأغراض السيطرة والرقابة عليها فعند شراء المواد المخزنية (مستلزمات سلعية) أو الحصول عليها بوسائل أخرى غير الشراء يسجل حساب المخزن المختص مديناً وحساب مقابل المخزن المختص دائناً وعند صرف مواد مخزنية (مستلزمات سلعية) من المخازن ينظم قيد محاسبي بجعل حساب مقابل المخزن المختص مديناً وحساب المخزن المختص دائناً (سلوم واخرون، ٢٠٢٢).

أمَّا وفقًا للإطار المفاهيمي فتتم المعالجة المحاسبية للمخزون وفق المعيار (١٢-IPSAS)؛ إذ حدد المعيار شروط الاعتراف بالمخزون وأصنافه التي ينبغي إظهارها كأصل في بيان المركز المالي ومن ثمَّ من الممكن الاسترشاد بهذه الشروط والأصناف في تحديد المخزون لدى الوحدات الحكوميَّة، وقياسه بموجب أساس التكلفة التاريخية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل. ويتم قياس تكلفة المخزون الذي استُملك بمعاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة. ويجب أن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه الحالي. أمَّا عند الاستخدام أو الاستهلاك فلا بد من تخفيض قيمة المخزون كمصروف عن المدة التي يحدث فيها الاستخدام.

ت. انعكاس تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) على الإجراءات المحاسبية للمطلوبات

وفقًا للنظام المحاسبي الحكومي العراقي ليس هنالك مطلوبات طويلة الأجل عند اعتماد الأساس النقدي وذلك لعدم إمكانية الاعتراف بالمصرفات أو النفقات غير النقديَّة. في حين عند تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) يتم الاعتراف بالمصرفات المستحقة والإيرادات المقدمة والاقساط المستحقة من الديون طويلة الأجل.

ث. انعكاس تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) على الإجراءات المحاسبية للإيرادات

يتم المحاسبة عن الإيرادات وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي وفقا للأساس النقدي المعدل وفقا لما جاء في المادة ٢٢ من قانون الإدارة الماليَّة الاتحادي التي نصت على (الوقائع العراقية، ٢٠١٩، ١٤):

أولاً:

- تستخدم تخصيصات وحدات الإنفاق من (١) كانون الثاني ولغاية (٣١) كانون الأوَّل من السنة الماليَّة.
- تقيد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً المقبوضة لغاية (٣١) من شهر كانون الأوَّل من السنة الماليَّة إيراداً نهائياً لحساب الخزينة العامة للدولة للسنة ذاتها
- تقيد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً التي يتم قبضها بعد نهاية السنة الماليَّة إيراداً للسنة الماليَّة التي تم القبض فيها.

ثانياً:

يستثنى من أحكام الفقرة (ج) من البند (أولاً) من هذه المادة الإيرادات المستحقة ولم تقبض خلال السنة الماليَّة التي استحققت فيها لقيدها في حساب المصدر بعد تسجيلها بذمة المدين أو حساب الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة.

أمَّا في ظل الإطار المفاهيمي لـ IPSASB الذي اعتمد أساس الاستحقاق فإنَّه يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات لتحديد ما يخص المدة المحاسبية وتحميلها إلى الحساب الختامي لتلك المدة، تطبيقاً لقاعدة استقلال المدد الماليَّة ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت خلال السنة التي تخص سنوات أخرى، وذلك بهدف ربط هذه المعاملات بالمدد الماليَّة التي تخصها وتسجيلها في الحساب الختامي التابع لها

ولهذا السبب يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر والسجلات المحاسبية مفتوحة لمدة طويلة بعد انتهاء السنة حتى تتم عمليات التسوية اللازمة.

ج. انعكاس تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) على الإجراءات المحاسبية للمصروفات

وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي تُعدُّ المصاريف الاستثمارية نفقات ولم يأتِ بعبارة مصروفات وإنما اسمها نفقات وهناك فرق بين النفقة والمصروف فالنفقة تعني اقتناء أصل / أو خدمة، إما بدفع نقد أو ترتيب التزام، أمّا المصروف فهو استهلاك أو استعمال ذلك الأصل أو الخدمة. وأن النفقة والمصروف قد يحدث خلال مُدَّة واحدة لبعض الأحداث فعند اقتناء أصل تسجل نفقة في مُدَّة الاقتناء، وما تم استهلاكه من ذلك الأصل المُدَّة نفسها يعد مصروفًا، وقد تحدث النفقة في مُدَّة ماليَّة والمصروف في مُدَّة أخرى، مثال ذلك شراء وقود للسيارات في سنة ٢٠٠٣ وتخزينه للصرف في سنة ٢٠٠٤ (السعبري، ٢٠٠٧).

أمّا وفقاً للإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) المعتمد أساس الاستحقاق فتكون الإجراءات المحاسبية بتحميل حساب قياس النتيجة بالمصروفات التي تحققت فعلاً خلال السنة الماليَّة بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت أو لم تدفع.

أن تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB سوف يؤثر على الإجراءات المحاسبة في النظام المحاسبي الحكومي بسبب اعتماد أساس الاستحقاق؛ إذ سيركز في قياسه على الإيرادات (التي تكون على شكل تدفقات داخلية من الموارد خلال المُدَّة)، والمصروفات التي تكون موارد مستهلكة خلال المُدَّة، وصافي الأداء المالي الذي يمثل الفرق بين الإيرادات والمصروفات، وبناء على ذلك ينبغي أن يُعدَّ الاعتمادات المخصصة في الموازنة هي إيراد (تدقق داخل) للوحدة الحكوميَّة، وفي هذه الحالة تصبح المقارنة بين الإيرادات والمصروفات. وهذا سيتطلب: الانتقال من أسلوب المحاسبة عن النفقة إلى المحاسبة عن المصروف للأسباب الاتية (السعبري، ٢٠٠٧):

١. أن المحاسبة على أساس النفقة لا تقيس المصاريف، فإنها لا تستطيع أن تبلغ عن الموارد المستهلكة في المُدَّة؛ لذا فهي لا تستطيع معرفة فيما إذا كان التدفق الخارج للموارد أقل من التدفق الداخل لها.
٢. إنَّ ضيق هذه الطريقة الشديد جاء من افتراض أنَّ مصاريف المُدَّة تساوي تقريباً نفقاتها، وهذا الافتراض يحتمل أن يكون صحيحاً في المنظمات البسيطة والصغيرة ذات المخزون والأصول الثابتة القليلة نسبياً، أن الإضافة الصافية للمخزون أو اقتناء الأصول الثابتة (ولو أنَّها نفقات) لا تستهلك رأس المال المالي؛ لأنَّها سوف تستخدم في العمليات لمُدَّ مستقبلية، وبالعكس من ذلك فإنَّ تآكل المخزون أو استعمال الأصول الثابتة بدون استبدال يمكن أن يضعف الوحدة المحاسبية.
٣. إنَّ المصروف يُعدُّ أساس قياس مناسب في الكلف المقارنة للبرامج والوظائف للمُدَّة الجارية مع تلك الوظائف والبرامج التي أنجزت في المُدَّ الأخرى، أو تلك الوظائف والبرامج المنجزة في المنظمات الأخرى.

٤. أن نظام المحاسبة على أساس المصروف يوفر عناية أفضل للرقابة الإدارية من ذلك القائم على أساس النفقة، فالمحاسبة عن الأصل في النظام على أساس النفقة تنتهي عند تسجيل اقتنائه، وبصير الأصل بعد ذلك سلعة ليس عليها التزام، فالمستعملين الذين يسحبون اية فقرة من المخزون لا يحملون كلفة استعمالها مما يجعلهم غير مبالين في ذلك (على الرغم من احتمال السيطرة خارج النظام المحاسبي؛ لأنّ مثل هذه السيطرة لا تكون فعالة كالسيطرة المحاسبية)، وبالمثل فمستعملي الخدمات المركزية كالصيانة والترميم والكمبيوتر لا يقلقون على كلفة هذه الخدمات؛ لأنّها (مجانية) لهم.

٥. أهميّة احتساب الاندثار هنالك بعض الباحثين في مجال المحاسبة الحكوميّة أنهم يرون عدم فائدة توفير معلومات عن اندثار أصول البنية التحتية وبغض النظر عن مدى صحة هذا الرأي، فالمحاسبة الحكوميّة يمكن أن تميز بين الأصول التي ينبغي اندثارها وتلك التي لا ينبغي لها ذلك. وينبغي للنظام المحاسبي الحكومي أن يرسم هذا الخط بين تلك الأصول.

بناء على ما سبق يرى الباحثان ان تبني الإطار المفاهيمي سيحدث تغييرات في النظام المحاسبي الحكومي إلا أنّ هذه التغييرات بالإمكان استيعابها وتفهما نظراً لأهميتها لذا ينبغي الاخذ بها وان تبني الإطار المفاهيمي سوف يحسن أسس القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي ممّا ينعكس بالإيجاب على كفاءة وفاعلية الإبلاغ المالي الحكومي في العراق.

المبحث الخامس

تأثير تبني (CF-IPSASB) على القوائم الماليّة للنظام المحاسبي الحكومي في العراق

أ. تأثيره على أهداف القوائم الماليّة:

منذ تأسيس الدولة العراقية عام ١٩٢١ والمُدّة التي تلتها، ظلت أهداف ووظائف المحاسبة الحكوميّة مقتصرّة على توفير المعلومات عن مدى التزام الوحدات الحكوميّة بالتخصيصات المعتمدة كما ونوعاً. والتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الماليّة. ومدى توفر الموارد اللازمة للنفقات العامة. ومدى تحقيق الدولة لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (إرديني، ٢٠١٥، ٦٦).

إنّ أهداف التقارير الماليّة الحكوميّة في العراق مازالت تتمحور حول تحقيق الرقابة والانضباط على المال العام إيرادا ومصروفا مع تطبيق مبدأ الصرف في حدود الاعتمادات الواردة بالموازنة والسبب يعود إلى اتباع الأساس النقدي.

أمّا أهداف التقارير الماليّة وفقاً للإطار المفاهيمي لمجلس (IPSASB) القائمة على أساس الاستحقاق تتمثل في تقديم المعلومات الماليّة المفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرار.

ومن ثمّ فإنّ أهداف التقارير الماليّة ذات الأغراض العامة في القطاع العام يجب أن توفر المعلومات المفيدة لعملية اتخاذ القرار وبيان مدى مسؤوليّة المنشأة عن الموارد الموكلة لها وذلك بـ (٨٥، ٢٠١٤، IFAC):

١. توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدامات الموارد الماليّة.

٢. توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها.
٣. توفير معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.
٤. توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.
٥. يمكن أن يكون للتقارير المالية ذات الغرض العام أيضاً دور تنبؤي أو مستقبلي؛ إذا تقوم بتوفير المعلومات المفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة للعمليات المستمرة، والموارد التي يمكن توليدها من خلا العمليات المستمرة والمخاطر والشكوك المرتبطة بذلك.
٦. توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية.
٧. بيان ما إذا كان قد حصلنا على الموارد واستخدامها وفق الموازنة التقديرية المعتمدة قانونياً.
٨. بيان ما إذا كان قد حصلنا على الموارد واستخدامها وفق المتطلبات القانونية والتعاقدية بما فيها الحدود المالية التي تضعها السلطات التشريعية.

ويتضح ممّا سبق أنّ النظام المحاسبي الحكومي العراقي يحقق الأهداف (٦، ٧، ٨) ولا يستطيع تلبية باقي الأهداف بسبب اتباع الأساس النقدي. ومن ثمّ لا يستطيع النظام المحاسبي الحكومي إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم لأنه يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الآخرين في النفقات المستحقة. ولا يستطيع قياس كفاءة الأداء أو الرقابة على تكاليف الأداء وأيضاً لا يستطيع تقييم كفاءة الإدارة وفعاليتها في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية.

ويتضح انه في حالة تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) سوف يتم تطوير أهداف القوائم المالية وتضاف أهداف إضافية أخرى على النظام المحاسبي الحكومي العراقي ممّا يسهم في تعزيز المسائلة واتخاذ القرار.

ب. تأثيره على محتوى القوائم المالية

تشمل القوائم المالية في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي القوائم الاتية (النظام المحاسبي اللامركزي، ٢٠١٣، ٣٩):

١. قائمة المركز المالي

توفر قائمة المركز المالي معلومات حول طبيعة ومقدار موجودات الوحدة الحكومية ومطلوباتها خلال سنة مالية محددة، فضلاً عن الحسابات النظامية المتقابلة وحسابات الخطة الاستثمارية وتكون مجموع الموجودات المالية يساوي مجموع المطلوبات المالية وتكون مجموع الحسابات النظامية المدينة يساوي مجموع الحسابات النظامية الدائنة.

٢. قائمة حساب تنفيذ الموازنة

وهو كشف يتم إعداده للإيرادات المخمنة والفعالية للسنة الجارية التي سبقتها وكذلك للمصروفات الفعلية مقارنة بالمصروفات المصادق عليها للسنة الجارية التي سبقتها.

٣. قائمة التدفق النقدي

توضح هذه القائمة الرصيد النقدي أول المُدَّة ومصادر التمويل الأخرى والإيرادات الفعلية وغيرها والاستخدامات للنقدية المتوفرة خلال السنة ورصيد النقدية آخر المدة.

٤. قائمة بأرصدة حسابات الخطة الاستثمارية

وتمثل الأرصدة الافتتاحية والحركة خلال السنة والأرصدة في نهاية المُدَّة والخاصة بتنفيذ بنود الموازنة الاستثمارية.

فضلاً عن القوائم المالية آنفاً هنالك الكشوفات التحليلية المرفقة مع قائمة المركز المالي التي تتضمن الاتي (النظام المحاسبي اللامركزي، ٢٠١٣، ١٢٦):

- كشف النقود: يثبت فيه جميع أرصدة المبالغ النقدية الدفترية كما في ١٢/٣١ من السنة المالية والمتمثلة ب (نقد في الصندوق) و (نقد في المصارف).
 - كشف حساب السلف: يثبت فيه جميع أنواع السلف الممنوحة وارصدها في بداية السنة المالية وحركتها خلال السنة ورصيدها في نهاية السنة ويرحل مجموع السلف في نهاية السنة إلى قائمة المركز المالي.
 - كشف حساب المدينون: يثبت فيه رصيد حساب المدينون بكافة تفاصيلها في بداية السنة وحركتها خلال السنة ورصيدها في نهاية السنة.
 - كشف حساب الأمانات: يثبت فيه رصيد حساب الأمانات في بداية السنة المالية وحركتها خلال السنة ورصيدها في نهاية السنة ويرحل مجموع الأمانات في نهاية السنة إلى قائمة المركز المالي في جانب المطلوبات.
 - كشف حساب الدائنون: يثبت فيه رصيد حساب الدائنون بكافة أنواعه في بداية السنة وحركتها خلال السنة ورصيدها في نهاية السنة.
 - كشف حساب الإيرادات: يثبت فيه مبالغ جميع أنواع الإيرادات النهائية للسنة المختصة والسنة السابقة.
 - كشف حساب المصروفات: يثبت فيه مبالغ جميع أنواع المصروفات النهائية خلال السنة المالية ومبالغ جميع أنواع المصروفات النهائية خلال السنة السابقة.
 - كشف بالحسابات المتقابلة للموجودات الثابتة: يثبت فيه قيم جميع الموجودات الثابتة التي تمتلكها الوحدة الحسابية.
 - كشف بالحسابات المتقابلة للمخزون: يثبت فيه قيم الموجودات المخزنية التي تمتلكها الوحدة الحسابية.
- في حين تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام (GPFR) وفقاً للإطار المفاهيمي الصادرة عن مجلس (IPSASB) التي عرفت بالمعيار رقم (١) عرض القوائم المالية أنها كما يأتي:

١. قائمة المركز المالي

تهدف هذه القائمة إلى تقديم معلومات حول الأصول والالتزامات الخاصة بالوحدات الحكومية، حيث يتم التعبير عن الفارق بينهما بصافي الأصول أو حقوق الملكية. كما تهدف إلى توفير معلومات قيمة تساعد في تقييم قدرة الوحدات الحكومية على الوفاء بالتزاماتها. (IPSASB, ٢٠٢١: ٢٢٧)

٢. قائمة الأداء المالي

تشير هذه القائمة إلى عرض معلومات عن كافة بنود الإيرادات والمصروفات المعترف بها في مدة معينة ضمن الفائض أو العجز، وتهدف إلى توفير معلومات عن تكاليف الخدمات التي تقدمها، ومصادر استرداد هذه التكاليف خلال المدة المالية مدة التقرير، التي تساعد المستخدمين في تقييم ما إذا كان الحصول على الموارد بطريقة اقتصادية، وكذلك ما إذا كانت تستخدم بكفاءة وفعالية، فضلاً عن تحديد مدى استرداد التكاليف التشغيلية (IPSASB, ٢٠١٤, ٣٧).

٣. قائمة التدفقات النقدية

تُعرض التدفقات النقدية الواردة والصادرة المرتبطة بأنشطة الوحدة الحكومية خلال الفترة الزمنية المحددة، وذلك بهدف توفير معلومات تساهم في تقييم قدرة الوحدات الحكومية على تلبية احتياجاتها النقدية الأساسية لتنفيذ أنشطتها (السندي، ٢٠٢١، ١٢٧)

٤. قائمة التغيرات في صافي الموجودات/ حقوق الملكية

تتضمن هذه القائمة معلومات حول التغيرات في صافي أصول الوحدة وحقوق ملكيتها خلال فترة معينة، من خلال تحديد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة حتى تاريخ إعداد التقرير. ولذلك، يتطلب الأمر الإفصاح عن كل بند من بنود إيرادات ومصروفات الفترة، بالإضافة إلى إجمالي هذه البنود، وإظهار تأثير التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. وقد حدد المعيار المعلومات التي يجب عرضها في قائمة التغيرات في صافي الأصول وحقوق الملكية، وكذلك المعلومات التي يمكن تقديمها في هذا البيان أو في الإيضاحات. (شربة، ٢٠٢٠، ٥٣).

٥. قائمة عرض معلومات الموازنة

تهدف هذه القائمة إلى عرض مقارنة بيانات الموازنة العامة المخططة على مستوى الوحدة الحكومية ونتائج تنفيذها، التي ينبغي إجراؤها على وفق نفس الأساس المستخدم في إعداد الموازنة (أساس الموازنة)، مع توضيح الاختلافات المميزة بين المبالغ الفعلية والمخططة، وفي حالة اختلاف الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية عن أساس الموازنة. ينبغي مطابقة المبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة (وفق أساس الموازنة) مع المبالغ الفعلية المعروضة في القوائم المالية (السندي، ٢٠٢١، ١٢٧).

نظراً لكون القوائم الماليّة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي لا تتوافق مع القوائم الماليّة المعدة وفق معايير IPSAS فينبغي لتحقيق هذا التوافق إجراء بعض التعديلات على بعض البنود للقوائم الماليّة وكما يأتي:

(١) قائمة المركز المالي: يتم إعداد هذه القائمة وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي؛ إذ أن التوافق يظهر في أغلب البيانات التي تحتويها هذه القوائم باستثناء بعض البنود، ففي النظام المحاسبي الحكومي العراقي يتم الإفصاح فقط عن الموجودات والمطلوبات المتداولة ولا يفصح عن الموجودات الثابتة في هذه القائمة، ومن ثمّ ينبغي تعديل قائمة المركز المالي للنظام المحاسبي فيما يخص الموجودات المتداولة يجب إدراج بند المخزون ضمن الموجودات المتداولة وإدراج بند المصاريف مدفوعة مقدماً والإيرادات مستحقة غير مقبوضة أمّا فيما يخص الموجودات غير المتداولة فيجب إدراج بند الموجودات الثابتة والأصول غير الملموسة، فضلاً عن إدراج بند صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي يتضمن رأس المال المساهم به من منشآت حكوميّة أخرى والفائض أو العجز المتراكم وبند الاحتياطات وبند حصص الأقلية. وكذلك إلغاء الحسابات النظامية المدينة والدائنة. وبما أنّ الدليل المحاسبي قد طوّر فبالإمكان إعداد هذه القائمة بناء على ما أضيف من حسابات.

(٢) قائمة الأداء المالي: لا يوجد ما يقابل هذه القائمة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي إذا لم يقم النظام بجمع الإيرادات والمصروفات بقائمة واحدة، وإنّما هناك قائمة جدول المصروفات وقائمة جدول الإيرادات هي عبارة عن قوائم منفصلة كل قائمة على حدة، السبب ويكمن في عدم مقابلة الإيرادات بالمصروفات لأنّ المقابلة غير مجدية لاعتماده الأساس النقدي، أمّا عند تطبيق معايير IPSAS فسوف يتم اعتماد أساس الاستحقاق، ويتم مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي يمكن بها الحكم على الأداء المالي للوحدة الحكوميّة ومدى تحقيقها لأهدافها الموضوعية؛ إذا يفترض ان تدمج قائمة الإيرادات وقائمة المصروفات بقائمة واحدة كما في قائمة الأداء المالي. وان متطلبات إعداد قائمة الأداء المالي متوفرة لأنّ الإيرادات التبادلية مقسمة في النظام وكذلك بالنسبة للإيرادات غير التبادلية. وكذلك ان المصروفات مقسمة في النظام. المصروفات التي لم تعد مصروفات كالنفقات الاستثمارية يتم استبعادها وأيضاً يتم إضافة مصروفات مستحدثة متمثلة بالاندثار وانخفاض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات. وبما ان تم تطوير الدليل المحاسبي فبالإمكان إعداد هذه القائمة بناء على ما تم اضافته من حسابات.

(٣) قائمة التدفقات النقدية: لا تختلف قائمة التدفق النقدي وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي اللامركزي كثيراً عن قائمة التدفق النقدي المعروضة في معيار ٢ IPSAS كون اعتمادها على بنود القوائم الماليّة الأساسيّة ويتضح من قائمة التدفق النقدي وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي اللامركزي أنّها لا تعرض الأنشطة المؤثرة على الرصيد النقدي، بل يتم تضمين المجموع النهائي للإيرادات والنفقات الفعلية خلال السنة الماليّة. وأنّها لا تشمل النفقات غير النقدية نتيجة اعتماد الأساس النقدي، وأنّها لا تشمل التدفقات

من الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية ولا تعترف بالأنشطة الناتجة عن الاستثمارات، وأنها لا تعترف بالمصانع أو العقارات أو الموجودات طويلة الأجل. وبما ان تم تطوير الدليل المحاسبي فبالإمكان إعداد هذه القائمة بناء على ما تم اضافته من حسابات.

(٤) قائمة التغير في حقوق الملكية: لا يُعدُّ النظام المحاسبي الحكومي هذه القائمة كون ان النظام المحاسبي الحكومي لم يعترف بصافي الأصول/ حقوق الملكية، وبالإمكان إعدادها لاعتمادها على القوائم الماليّة الأساسيّة في إعدادها.

(٥) قائمة عرض معلومات الموازنة: لا يُعدُّ النظام المحاسبي الحكومي هذه القائمة ولكن يعد قائمة حساب تنفيذ الموازنة، ان قائمة عرض معلومات الموازنة وفقاً للإطار المفاهيمي لـ (IPSASB) تختلف عن قائمة حساب تنفيذ الموازنة الذي تعده الوحدات الحكوميّة العراقيّة الذي يقتصر على عرض المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية ونسبة التنفيذ لكل حساب للسنة الحالية والسنة السابقة فهي تختلف من حيث طريقة العرض والإفصاح عن معلومات الموازنة العامة في القوائم الماليّة بإضافة أعمدة إضافيّة إلى القوائم الماليّة أو استحداث قوائم ماليّة جديدة فضلاً عن الإفصاح عن معلومات أخرى مرفقة بالقوائم الماليّة. وبالإمكان إعدادها.

ممّا سبق يتضح ان متطلبات إعداد القوائم الماليّة وفق معايير IPSASs متوفرة في النظام المحاسبي الحكومي وهذا يعزز من إمكانية تحقيق التوافق في القوائم الماليّة في حال تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB).

المبحث السادس

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

خلص البحث الى الاستنتاجات الآتية:

١. هناك قصور كبير في المصطلحات المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي والدليل المالي والمحاسبي العراقي، وذلك نتيجة لاعتمادهما على الأساس النقدي المعدل، يعود هذا القصور إلى غياب المصطلحات المحاسبية التي تواكب متطلبات تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB بشكل كامل.
٢. هناك إختلاف كبير بين الاجراءات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي الحكومي العراقي، ويرجع هذا الاختلاف في المعالجات بشكل رئيس الى إختلاف الأساس المحاسبي المعتمد من الإطار المفاهيمي ألا وهو أساس الإستحقاق في حين يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في العراق الأساس النقدي.
٣. يستند النظام المحاسبي الحكومي العراقي على الأساس النقدي في تسجيل الموجودات التي تمتلكها تلك الوحدات، وخاصة أصول البنية التحتية. وبذلك، لا يقدم هذا النظام المحاسبي المعلومات المحاسبية الكافية

- والمفيدة التي تدعم عمليات الرقابة والسيطرة على هذه الموجودات، كما لا يمكن الأطراف المعنية من ممارسة المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة بشأن صيانتها وتطويرها.
٤. يُعتبر الإبلاغ المالي وفق الإطار المفاهيمي لـ IPSASB أفضل مقارنةً بالإبلاغ المالي وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي، حيث يتجاوز كونه مجرد نظام يركز على تقديم معلومات حول تنفيذ الموازنة. فهو يأخذ في الاعتبار التغيرات في الأصول الثابتة، مما يتيح توفير معلومات دقيقة لقياس تكاليف تقديم الخدمات. كما يقدم رؤية شاملة حول التزامات الوحدة الحكومية.
٥. أنّ متطلبات إعداد القوائم الماليّة وفق معايير IPSASs متوفرة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وهذا يعزز من إمكانية تحقيق التوافق في القوائم الماليّة في حال تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB.
٦. إن قائمة المركز المالي المعدة وفقاً لـ IPSAS-1 المستند على الإطار المفاهيمي لا تتفق مع قائمة المركز المالي وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي.
٧. ان متطلبات إعداد القوائم الماليّة وفق معايير IPSASs متوفرة في النظام المحاسبي الحكومي وهذا يعزز من إمكانية تحقيق التوافق في القوائم الماليّة في حال تبني الإطار المفاهيمي لـ (IPSASB).
٨. يسهم تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB في تحسين جودة التقارير الماليّة الحكوميّة بالتأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ثانياً: التوصيات

بناء على الاستنتاجات يوصي الباحثان بما يأتي:

١. ضرورة تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB ليكون الأساس لاعتماد المعايير المحاسبية (IPSASs) في المستقبل ولمعالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي.
٢. دراسة المشاكل والمعوقات التي قد تواجه عملية تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB والعمل على إزالتها.
٣. السعي لتكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي بما ينسجم مع الإطار المفاهيمي لـ IPSASB وإعادة النظر في المعالجات المحاسبية وإعداد القوائم الماليّة بما يتوافق مع معايير (IPSASs).
٤. ضرورة إجراء تعديل القوانين والأنظمة والتعليمات الماليّة وتعديلها بما يتوافق مع متطلبات تبني الإطار المفاهيمي لـ IPSASB.
٥. ضرورة إقامة دورات تطويرية لموظفي الدولة في العراق حول المفاهيم الأساسيّة للإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية الدوليّة في القطاع العام.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

١. ارديني، طه احمد، (٢٠١٥)، ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF- IPSASB) و(GFSM)، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.
٢. جريدة الوقائع العراقية، ٢٠١٩، قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم ٦ لسنة ٢٠١٩، العدد ٤٥٥٠.
٣. الجزراوي، محمد علي، صالح، عبد الهادي سلمان، ٢٠١٢، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٢، العدد ٣.
٤. الجعارات، خالد جمال، ٢٠١٨، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام - IPSASS الجزء الأول، دار الصفاء للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية.
٥. جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة المحاسبة (٢٠١٣)، النظام المحاسبي اللامركزي، بغداد.
٦. حبيب، ندى سلمان، ٢٠١٦، آلية مقترحة للإبلاغ المالي عن الأصول الثابتة- الممتلكات والمصانع والمعدات - في الوحدات الحكومية العراقية وفقاً للمعيار الدولي ١٧- قطاع عام لتعزيز المسالة واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
٧. الخزرجي، عمار محي رزوقي، ٢٠٢٠، إمكانية توافق النظام المحاسبي الحكومي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وانعكاسها على تحسين التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط.
٨. خضير، اسعد جاسم، وعبد الحليم صفوان قصي، ٢٠٢٣، مدى انسجام النظام المحاسبي الحكومي في العراق مع متطلبات معايير IPSASs في إشارة خاصة للمعيار IPSAS ٢ "بيانات التدفق النقدي، مجلة اقتصاديات الاعمال للبحوث التطبيقية، ٢٠٢٣، المجلد ٤، العدد ٤.
٩. خضير، أنوار صباح، ٢٠١٨، إمكانية تطبيق الوحدات الحكومية الممولة مركزياً للإبلاغ المالي على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، رسالة ماجستير، الكلية التقنية الإدارية جامعة الفرات الأوسط التقنية.
١٠. الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣، موقع وزارة المالية العراقية، www.fig.org
١١. السعبري، أبراهيم عبد موسى، ٢٠٠٧، أثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة، مجلة التقني، مجلد ٢٠، عدد ٢.
١٢. السقا، زياد هاشم، ٢٠١١، نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، دار الطارق للنشر والتوزيع، الموصل، العراق.
١٣. سلوم، حسن عبد الكريم، هاشم، حسام حسن، جعيلو، كريمة عباس، ٢٠٢٢، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع تطبيقات عملية، مطبعة شفيق للطباعة والنشر، الطبعة الثالثة، العراق.
١٤. السندي، علي مال الله عبد الله، ٢٠٢١، تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB- RPGs ودوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات PEFA أنموذج مقترح، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
١٥. عوجة، حسنين كاظم ومالك، ياسر صاحب وماهر، احمد، ٢٠١٩، اثر متطلبات معيار المحاسبة الحكومية الدولي (IPSAS17) على جودة التقارير المالية للوحدات الحكومية - دراسة استطلاعية في جامعة الكوفة.

https://www.researchgate.net/publication/340661234_athr_mttlbat_myar_almhasbt_al

hkwmv aldwlv IPSAS^{١٧} lv jwdt altqarvr almalyt llwhdat alhkwmvt -drast asttlav

١٦. واثق، الهام محمد، ٢٠١٩، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (١) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد ٤، العدد ٦.

ثانياً: المصادر الاجنبية

١. IPSASB Handbook of International Public-Sector Accounting pronouncements, (٢٠٢٢ Edition), Volume I. New York, United States, of America.
٢. IPSASB. (٢٠٢١). International Public-Sector Accounting Standards Manual (Vol. ١). (CNOCP, Trad.) new york: IFAC.
٣. IPSASB. (٢٠١٤). International Public-Sector Accounting Standards Manual (Vol. ١). (CNOCP, Trad.) new york: IFAC.
٤. IPSASB. (٢٠١٥). International Public-Sector Accounting Standards Manual (Vol. ١). (CNOCP, Trad.) new york: IFAC.
٥. Grech, M. (٢٠١٨). The relevance of the IPSASB conceptual framework for Maltese government accounting reform (Master's dissertation).
٦. Brusca, I., & Verdugo, J. C. (٢٠١٦). L'adoption des IPSAS: un défi pour la modernisation et l'harmonisation de la comptabilité du secteur public. revues international des sciences administratives , ٨٢ (٤).
٧. Oulasvirta, Lasse, (٢٠٢١), A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting, Public Money & Management: <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1881235>