

¹متطلبات شفافية عرض معلومات الموازنة وفق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (IPSAS 24) بالتطبيق في جامعة النهرين

Requirements For The Transparency OF The Presentation OF Budget Information

According to A Standard (IPSAS 24):An Applied Study at Al-Nahrain University

أ.م.د. صدام كاطع هاشم

الباحثة/ هالة محسن فاضل

جامعة النهرين/كلية اقتصاديات الأعمال

جامعة النهرين/كلية اقتصاديات الأعمال

تاريخ النشر: 2023/1/31

تاريخ القبول: 2022/9/20

المستخلص:

يهدف البحث الى تحليل ومناقشة اوجه القصور في عرض البيانات المالية عند مستوى تنفيذ الموازنة، فضلا عن بيان تأثير اعتماد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24) على شفافية معلومات الموازنة، ولغرض تحقيق اهداف البحث، فقد سعى البحث في جانبه النظري والعملي، إما الجانب النظري فقد تم بيان معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعلاقتها في الموازنة العامة وكذلك التعرف على متطلبات معيار (IPSAS 24) والتي ينبغي على الوحدة الحكومية الالتزام بها حيث ان الالتزام لمتطلبات هذا المعيار، سيضمن بأن تؤدي الوحدات الالتزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال الامثال للموازنة المصادق عليها، إما في جانبه التطبيقي فقد تم التعرف على طبيعة موازنة جامعة النهرين وأسس تخطيطها وكذلك عرض معلومات الموازنة وفق متطلبات معيار (IPSAS 24) للسنوات (2018-2019)، وقد توصل البحث الى عدد من الاستنتاجات منها تلك التي تتعلق بظهور ابعاد للشفافية من خلال انعكاس تطبيقها على أداء الادارة والية اتخاذ القرارات فيها، كذلك وان للبحث توصيات عدة منها تلك التي تتعلق بقيام وزارة المالية بوضع برامج تدريبية شاملة لمعدي الموازنات في الوزارات والاقاليم والمحافظات من اجل رفع مستوى كفاءتهم .

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الموازنة العامة، الشفافية .

Abstract :

The research aims to analyze and discuss the shortcomings in the presentation of financial statements at the level of budget execution. In addition to showing the impact of the adoption of the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS 24) on the transparency of budget information, and for the purpose of achieving the research objectives, the research sought in its theoretical and practical aspects. It will ensure that the units fulfill their accountability obligations and enhance the transparency of their financial statements through the proverbs of the approved budget. The budget according to the requirements of the IPSAS 24 standard for the years (2018-2019), and the research reached a number of conclusions, including those related to the emergence of dimensions of transparency through the reflection of its application on the performance of the administration and the mechanism of decision-making in it. The research also had several recommendations, including those related to the Ministry of Finance setting comprehensive training programs for budget preparers in ministries, regions and governorates in order to raise their level of efficiency.

¹ بحث مستل من رساله ماجستير

Keywords : International Public Sector Accounting Standards , Transparency ,Public Budget,

المقدمة:

ان الموازنة العامة للدولة تعد مؤشرا صادقا للأوضاع والتطورات الاقتصادية والمالية، وكذلك تعد وسيلة للاستدلال على كفاءة أجهزتها سواء التنفيذية والتشريعية، أو الرقابية، من خلال النظر الى مدخلات ومخرجات هذه الموازنة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لذا نظرًا للأهمية التي تتصف بها الموازنة، فان شفافية معلوماتها تعد مطلبًا هامًا ومحل اجماع من كافة الدول، والهيئات، والمؤسسات الاقتصادية والمالية، حيث لعبت هذه المؤسسات دورا هامًا في وضع العديد من المعايير اللازمة لتعزيز الشفافية للموازنة العامة. ومن المعايير التي تم اصدارها بخصوص شفافية الموازنة العامة هو معيار (IPSAS 24) باعتباره معيار متخصص بالوحدات الحكومية فهو يسهم في تعزيز شفافية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية للموازنة واكتمال محتواها وقابليتها للفهم من قبل مستخدميها وكذلك بيان مدى التزام الوحدات الحكومية في تنفيذ تعليمات قانون الموازنة الاتحادي .

المبحث الأول : منهجية البحث.

أولاً: مشكلة البحث:

أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي لاتلبي احتياجات الاطراف المستفيدة منها (الجهات الحكومية) والمجتمع في مراقبة تنفيذ الوحدات الحكومية لأنشطتها وفي تخصيصاتها المرصدة في الموازنة العامة وبالتالي لايد من عرض تفاصيل مبالغ الموازنة (الموازنة المصادق عليها والنفقات الفعلية والموازنة النهائية) بعد انتهاء السنة المالية وذلك لتحقيق الشفافية في عرض معلومات الموازنة وفق معيار (IPSAS 24).

ثانياً: أهمية البحث:

1. ان تطبيق معيار (IPSAS 24) يعطي افصاح كافي عن البيانات المالية واتخاذ القرارات مع امكانية المقارنة ما بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية وتوضيح اهم الاختلافات التي تساعد على فهم الاسباب التي تقف وراء حالات الحياذ العامة عن الموازنة المصادق عليها. ولاعتاد الاحصائيات المالية , بغية تحقيق الشفافية, وجعلها كنظام يخدم رقابة الاداء, وزيادة ثقة المجتمع بالوحدات الحكومية.
2. يساهم في تخطيط الموازنة من خلال عرض نشاطات الوحدات الاقتصادية في شكل تقارير وقوائم مالية منفصلة, والتي بدورها تسهم في مساعدة المدقق لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات, لذا فإن الدراسة الحالية تقدم تصورا عن تبني هذا المعيار ودوره في زيادة شفافية المعلومات المعروضة.

ثالثاً: أهداف البحث:

- يتمركز هدف البحث في اتاحة المقارنة بين مبالغ الموازنة, والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة العامة في القوائم المالية, وايضاح اسباب الفروقات ذات الاهمية النسبية وذلك لتعزيز شفافية القوائم المالية , والذي ينصب في تحقيق أهداف يمكن وصفها بما يلي:
1. تقويم أداء الخدمات الحكومي, من خلال تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام, رقم (24) (IPSAS) في مرحلة اعداد الموازنة والبيانات المالية, والذي سيعزز من دور البيانات المالية في تأدية التزام الوحدات كما ويعزز شفافية بياناتها المالية من خلال اظهار التزاماتها لتنفيذ الموازنة, وإحداث تطوير مماثل في أسس قياس عمليات الوحدات الإدارية الحكومية بحيث يمكن توفير المعلومات الملائمة لتقويم الكفاءة .
 2. تمهيد الطريق للتوجه نحو تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS), بدلاً من التكلفة وبذل الجهود لإصدار معايير وقواعد محلية تقوم أصلاً على تكييف المعيار الدولي على وفق بيئة العراق المحلية مما يفقد المعيار كثيراً من أهميته ويعيق عملية التطور ومواكبة دول العالم.

رابعاً: فرضيات البحث.

اعتمد البحث على الفرضية الآتية:

إن عرض مبالغ الموازنة (الاصلية والنهائية) والمبالغ الفعلية حسب معيار (IPSAS 24) امام مستخدمي القوائم المالية والكشوفات المرفقة لها لغرض مراقبة تنفيذ الوحدات الحكومية لانشطتها وفق تخصيصات الموازنة العامة وعرضها للجمهور (المجتمع) من اجل تحقيق شفافية عرض المعلومات ومحاسبة المقصرين في اداء واجباتهم في تقديم الخدمات العامة للمجتمع.

خامساً: منهج البحث

تم الاعتماد في البحث على المنهجين الآتيين:

1. المنهج الوصفي التحليلي في جانبه النظري للتعرف على طبيعة مشاكل تخطيط الموازنة، مع جمع أكبر قدر ممكن من البيانات والمعلومات عنها وصياغة الفروض من خلال المصادر والمراجع لتحقيق أهداف البحث واستخلاص النتائج واختبار الفرضيات.
2. المنهج الاستقرائي في جانبه العملي واختبار صحة الفرضيات من خلال دراسة واقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24) وانعكاسه على شفافية عرض معلومات الموازنة.

سادساً: حدود البحث .

1. الحدود المكانية: تم اختيار (جامعة النهرين) والتي تقع في محافظة بغداد, بوصفها أحد أهم الجامعات في العراق .
2. الحدود الزمنية: دراسة وتحليل الموازنات العامة والقوائم المالية للسنوات (2018-2019) لعينة البحث والسبب في اختيار هذه السنوات بسبب توافر كامل معلوماتها للباحثان والتي تساهم في تحقيق هدف البحث.

سابعاً: أساليب جمع البيانات.

1- الجانب النظري : تم الاعتماد على كل من ما يأتي .

- أ- المراجع الاجنبية والعربية.
- ب- الرسائل والأطاريح الجامعية.
- ت- مواقع الانترنت، والكتب الالكترونية والقوانين والتعليمات.
- ث- فضلاً عن المقابلة الشخصية مع المسؤولين في الجامعة عينة البحث.

2- الجانب العلمي: تم الاعتماد على ما يأتي .

- أ- القوائم المالية لجامعة النهرين.
- ب- الموازنات العامة لجامعة النهرين.

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وعلاقتها بالموازنة العامة.

يعد مجلس (IPSASB) الجهة التي يتم تخصيصها دولياً من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين لتولي مسؤولية اصدار وتطوير (IPSASs) وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق المعايير للتمكن من اعداد التقارير ذات الغرض العام، وبما يضمن جودة وشفافية التقارير الصادرة والتزويد بمعلومات يستند اليها أصحاب القرار في الوحدات الحكومية ذات العلاقة (الجعارات, 2014:16)، حيث أن تبني المعايير والالتزام بها والافصاح سوف يؤدي الى تحسن كبير في جودة القوائم المالية ذات الغرض العام من قبل الوحدات الحكومية، وهذا يؤدي الى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد واستخداماتها (جمعة, 2015:66-67) وتطبق (IPSASs) متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح فيما يتعلق بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام (Thomas, 2012:7) وقد لعبت

متطلبات شفافية عرض معلومات الموازنة وفق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (IPSAS 24) بالتطبيق في جامعة النهرين

المنظمات الحكومية الدولية دورا هاما في تشجيع اعتماد معايير (IPSAS) بدفع من منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية كجزء من توصياتهم لتحسين المساءلة وشفافية هيئات القطاع العام (Mussari,2014:301).

أولاً: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

تعرف على أنها قواعد ومبادئ توجيهية بشأن المبادئ الأكثر شمولية وتكاملاً، والطرق والجراءات المحاسبية الأساسية لتوفير الأساس للسجلات المحاسبية واعداد التقارير المالية لتحقيق تقييم نزيه ومعقول وموضوعي للمركز المالي للوحدات المحاسبية الحكومية (Minh,2014:4). كما عرفت ايضا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) الى أنها بيانات ارشادية توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام (IFAC, 2018: 14) ويرى الباحثان بأن معايير (IPSAS) تعد معايير عالية الجودة تسهم في تحقيق التوافق في السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام.

ثانياً: مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS.

عند تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن الحصول على عدة مزايا ومعوقات نوجزها فيما يلي:

جدول (1) مزايا ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

مزايا التطبيق	معوقات التطبيق
● تحسين جودة القوائم المالية المحاسبية وقابليتها للمقارنة في الوقت المناسب وبين مختلف المنظمات ● مواكبة متطلبات العولة. ● تعزيز الشفافية والرقابة الداخلية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بوجه عام ● تحسين النظام المحاسبي ورفع كفاءة وفعالية الاجراءات العامة ● قابلية الفهم وامكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية ● بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين ان اعتماد على IPSAS يزيد من أهلية البلد للحصول على المزايا الاقتصادية من الوكالات المانحة (الوكالة الأمريكية للتنمية، USDPR)، والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) ● التخلص من عيوب الاساس النقدي.	➤ اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ➤ تطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا للقوانين في الدول التي ترغب بتطبيقها ➤ المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير ➤ اختلاف البيئات الاقتصادية وأنظمة السياسية بين الدول المتقدمة والدول النامية .

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر التالية: (Ijeoma&ghghomrh,2014:26)-(Josedilton,2015:266)

(270)، الجعارات، (2018:37-43)(Ian,2015:397)

ثالثاً: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

ان عملية إصدار تلك المعايير هي عملية مستمرة تستجيب للمستجدات في ساحة القطاع العام في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية لكون المحاسبة جزءا لا يتجزأ منها ، وبالتالي فانه تم اصدار (42) معيار محاسبي يطبق في القطاع العام وهي صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وخلال سلسلة الاصدارات تم الغاء واستبدال بعض المعايير حيث ان المعايير (6,7,8,15,25) قد الغيت وحل محلها المعايير التالية (28,29,30,34,35,36,37,39) (وبالتالي فأن عدد المعايير المتبقية أو الجاري العمل بها هو (37) معيار محاسبي. (IPSAS,2021:2761-270)

رابعاً: معيار عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية (IPSAS 24).

يعد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24) "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" من أهم المعايير التي تعالج مسألة الشفافية في القوائم المالية، فهو يبين مدى الالتزام بالوحدات الحكومية في تنفيذ قانون الموازنة وكذلك توضيح الاختلافات الهامة بين الموازنة الفعلية والأصلية من أجل التركيز على مستوى الاداء وفقاً للموازنة الأصلية أو الاختلافات بين الموازنة الفعلية والنهائية من أجل التركيز على الالتزام بالموازنة النهائية، ونجد هذا المعيار بشكل ادق واعمق انه ينطبق بشكل متكافئ على جميع الجهات الحكومية سواء أكانت بحاجة لإعداد البيانات المالية الموحدة أو إعداد البيانات المالية المنفصلة، فنجد في بعض الاحيان الموازنات المصادق عليها لتشمل كافة الأنشطة المسيطر عليها من قبل منشأة في القطاع العام، وأحياناً أخرى نراه يطلب إتاحة الموازنات المنفصلة المصادق عليها للجمهور لبعض الأنشطة أو مجموعة من الأنشطة أو المنشآت المشمولة في البيانات المالية الخاصة بحكومة ما أو وحدة اقتصادية أخرى في القطاع العام أيضاً، فعلى سبيل المثال عندما تشمل القوائم المالية للحكومة وكالات أو برامج حكومية ذات استقلال تشغيلي وتقوم بإعداد الموازنات الخاصة بها، أو عندما يتم إعداد الموازنة فقط للقطاع الحكومي العام في الحكومة بكافة قطاعاتها. (IPSASB, 2021: 815-817)

كما أن هذا المعيار يتضمن عدد من المتطلبات التي ينبغي على الوحدة الحكومية القيام بها وهي كما يأتي:

- 1) عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل لكل مستوى رقابي .
 - 2) التغيرات من الموازنة الأصلية الى الموازنة النهائية، حيث يتعين على الوحدة الاقتصادية بيان أسباب التغيرات (هل كانت نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة أو نتيجة عوامل أخرى) من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن القوائم المالية.
 - 3) عرض كافة المقارنات المبالغ المخططة والفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة
 - 4) الإفصاح في الملاحظات القوائم المالية عن أساس الموازنة وفترة ونطاقها.
 - 5) الإفصاح عن المطابقة ضمن بيان مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة أو في ملاحظات القوائم المالية.
- إن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار سيضمن بأن تؤدي وحدات القطاع الحكومي التزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال اظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها كما ان من شأن المطابقة التي يقتضها معيار (IPSAS 24) تمكين الوحدة الاقتصادية من تأدية التزامات المساءلة الخاصة بها بشكل أفضل من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية . ولا يحول هذا المعيار دون مطابقة أي من المجموع الرئيسية والمجموع الفرعية أو أي فئة من البنود المعروضة في مقارنة المبالغ المخططة والفعلية مع المبالغ المقابلة في البيانات المالية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين, 2015: 841).

خامساً: مفهوم الموازنة العامة وأهميتها.

تطور مفهوم الموازنة العامة تبعاً للتطور الذي شهدته الدول والبور الاقتصادي الذي تؤديه إذ أصبحت الموازنة انعكاساً للبرنامج الذي تنتجه الحكومة من خلال السنة القادمة إذ جاء التطور ليوئم الفكر الاقتصادي (الكتري) الذي يفسر ويرر التدخل الحكومي في الانظمة الاقتصادية والاجتماعية وعلى العكس من الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الذي يدعو الى عدم تدخل الدولة في هذه الانظمة إذ يحصرها في تقدير النفقات والايادات للسنة القادمة (العواد والجواوي, 2012: 4)، فقد عرفت الموازنة على أنها خطة أو برنامج التي تقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة وإيراداتها، والتي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تحديد أولويات الاتفاق، واختيار البرامج، والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة (المختار, 2018: 7).

وتستمد الموازنة أهميتها في مختلف دول العالم بوصفها " أداة رقابية فاعلة بيد السلطة التشريعية" تمكها من الاشراف الكامل على النصرفات المالية وتقييم أداء الوحدات الحكومية وايضا تمثل أداة اجتماعية يمكن عن طريقها إعادة توزيع الدخل، وذلك عن طريق فرض ضرائب على الدخل المرتفعة وإعادة توزيعها لذوي الدخل المحدود بهيئة خدمات تعليمية وصحية مجانية (الفسفوس, 2010: 46)، كما أن الموازنة العامة تقوم بالعديد من الوظائف تتمثل بالآتي: (المختار, 2018: 8).

- أ- التخطيط: يرتبط التخطيط ارتباطاً وثيقاً بعملية الموازنة لذا يتطلب الأمر التنسيق بين كل من الخطة والموازنة , ففي الوقت الذي يتضمن فيه التخطيط تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحديد وسائل تنفيذ هذه الأهداف
- ب- الرقابة :أحد الوظائف الأساسية التي تؤديها الموازنة العامة هي رقابة المشروعات , وهي رقابة قانونية ومالية ومحاسبية وذلك عن طريق إخضاع الموظفين للسياسات والخطط المرسومة من لدن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية.
- ج- الإدارة: وتتضمن ترجمة الأهداف الى مشروعات وأنشطة محددة وتصميم الوحدات الادارية التي تتولى تنفيذ البرامج وتدير الموارد اللازمة وذلك باستخدام أفضل الاساليب والاجراءات الادارية للحصول على أحسن النتائج

سادساً: مفهوم الشفافية ودورها في ترشيد الاتفاق العام.

تعرف الشفافية على أنها عملية الانفتاح نحو المجتمع حول هيكل الحكومة ووظائفها وسياساتها المالية وخططها المستقبلية وامكانية الوصول الفوري الى معلومات شاملة وواضحة وموثوقة بها حول النشاط الحكومي بحيث توضح التكاليف والمنافع المتحققة وتمكن من إجراء تقييم دقيق للموقف المالي للحكومة (Folscher,2010: 11) .

عرفتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) على أنها قيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة انية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها القانونية وأنشطتها واداراتها المالية وعملياتها واستراتيجيتها , وكذلك لزوم الإفصاح عن نتائج عمليات الرقابة واستنتاجاتها, فضلاً عن تمكين الجمهور من الحصول على المعلومات حول الأجهزة العليا للرقابة (العجيلي والمنديل,2018:7)

كما أن تقييم شفافية الموازنة العامة يتم من خلال ثلاث خصائص معيارية تتمثل فيما يلي:(Benito&Francisco,2009:404)

- أ. نشر وإتاحة بيانات الموازنة العامة للدولة وكل ما يتعلق بها من معلومات بطريقة دورية وفي وقت مناسب
 - ب. وجود دور فعال للسلطة التشريعية لمراجعة تقارير الموازنة ومساءلة الحكومة
 - ج. وجود دور فعال للجمهور والمؤسسات المجتمع المدني لتعديل سياسة الموازنة اذا اقتضت الحاجة لذلك, والقدرة على مساءلة الحكومة بشأن هذه السياسة
- وتعتبر الشفافية اليوم من المفاهيم الحديثة والمتطورة ومطلبا تسعى الدول كافة للعمل به وإظهاره كوجه من أوجه الديمقراطية ومفهوم من مفاهيم الحضارة, وكونها تمثل عنصر الثقة بالادارة عن طريق فرض رقابة الدولة على أعمال الوحدات الادارية وبسبب ما اكتسبت من أهمية كبيرة على المستوى العملي يمكن بيان أهميتها من خلال ما يلي:(الراشدي,2007:17-18) (الشبيبي,2019:47)
- أ. تظهر الشفافية مصداقية الادارة أمام الحكومة والراي العام, من خلال انتهاج الصدق في اعمالها والاعلان عن نشاطها وأهدافها ومصادر تمويلها .

- ب. تعزز الشفافية دور الرقابة الذاتية عوضاً عن الرقابة الادارية للأفراد العاملين عند القيام بواجباتهم الوظيفية المستمرة وكذلك تجعل الموظف ان يكون ذا حذر وحرص شديد في أعماله خشية المساءلة من المواطنين.
- ج. العمل على اختيار القيادات الادارية ذات القدرة على أخذ القرارات التزمية والأمانة الموضوعية والولاء للوحدة وللصالح العام
- د. تعزيز المساءلة اذ تساعد الشفافية في تهيئة معلومات حديثة ودقيقة لأنشطة المؤسسات كافة, لاسيما الحكومية منها مما يمكن إخضاع تلك المؤسسة للمساءلة , وذلك لان الشفافية تساعد في منع الفساد وزيادة المساءلة العامة لكونها تسهل الوصول الى المعلومات وبذلك فهي تحد من سريتها.

1-إبعاد الشفافية.

تظهر ابعاد الشفافية من خلال انعكاس تطبيقها على أداء الادارة والية اتخاذ القرارات فيها, ولاسيما القرارات التي تعنى بحقوق الانسان, اذ يجب على الادارة الالتزام بالشفافية لضمان توافق أداؤها مع التشريعات القانونية, وأهم هذه الابعاد الذي تؤثر في تطبيقها هي:(العجيلي والمنديل,2018:224)

أ.

البعد التشريعي: ويقوم هذا البعد على وضع حدود معينة لمتطلبات الشفافية من خلال تحديث وتعديل التشريعات القانونية بما ينسجم مع التطورات التي تطرأ على الحياة العصرية سواء كان على صعيد التنظيم الإداري أو السياسي أو الاجتماعي، ويمكن دورها في فرض الرقابة اللازمة لتنفيذ القوانين في مؤسسات الدولة كافة، وكذلك الكشف عن صور المخالفات التي تصدر عن الإدارة وموظفيها والعمل على إيجاد سبل لمعالجة هذه المخالفات بطرق سليمة وقانونية.

ب. البعد الأخلاقي: يعد هذا البعد مهم عند تطبيق مبدأ الشفافية، إذ ينبع من قيم ومبادئ مترسخة لدى الموظفين وتبعدهم عن المخالفات، وتقل نسب الفساد كلما تعمقت تلك القيم الأخلاقية لدى العاملين وينشأ لديهم مبدأ لا يقبل المفاوضة وهو الالتزام بالقانون والذي يمثل بحد ذاته قيمة أخلاقية

ج. البعد المهني: ويقصد به وجود نظام عمل داخلي يبين عمل كل موظف داخل الإدارة يكون بمثابة المرشد لهم في أداء أعمالهم، بما يحقق سرعة في الانجاز وزيادة في انتاجية العمل من خلال تبني السلوك المهني السليم القائم على الصدق والتزاهة والحياد.

2- أهمية الشفافية في عرض معلومات الموازنة لمستخدمي القوائم المالية

تنبع أهمية القوائم المالية من أهمية المعلومات المحاسبية التي تحتويها، والتي تمثل أهم مصادر المعلومات للمستخدم، لذلك فإن شفافية المعلومات المتعلقة بالأموال العامة ضرورية لضمان أن أنشطة الحكومة وعملياتها تجريان ضمن إطار سياسة المالية العامة للحكومة وتخضعان لرتيبات الإبلاغ والإدارة الملائمة للموازنة، حيث يدعم تحسين مستوى الشفافية تحقيق نتائج الموازنة المرغوب فيها من خلال تزويد الهيئة التشريعية والمجمع المدني بالمعلومات التي هم بحاجة إليها وحتى تخضع الجهة التنفيذية للمساءلة عن قرارات سياسة الموازنة وبشكل اعم عن ادارة الأموال العامة بشكل أكثر عموماً (الأمانة العامة للإتفاق والمساءلة، 2019: 37) يمكن بيان أهمية شفافية بالنسبة الى مستخدمي القوائم المالية كما يلي: (الحسيني، 2012: 31)

- 1- الجهات المركزية: وتشمل الجهات المركزية وزارتي المالية والتخطيط، وفي بعض الحالات البنك المركزي، وتحتاج هذه الجهات إلى تقارير مالية دورية تساعد على متابعة التطورات في الاقتصاد، وبصورة أكبر متابعة التغيرات في الإيرادات، والمصروفات، والدين العام؛ من أجل تقويم كفاية أداء الوحدات الإدارية الحكومية.
- 2- السلطة التشريعية والجهات الرقابية: وتشمل هذه الفئة الأجهزة التخطيطية والرقابية على المستوى القومي والتي تستخدم البيانات المالية للتحقق من سلامة تنفيذ السياسات التي تعتمدها، واستخدام اعتمادات الموازنة فيما خصصت له؛ فضلاً عن هذا الاهتمام بتلك البيانات في وضع السياسة المقبلة.
- 3- الأفراد العاملين: تعزز الشفافية دور الرقابة الذاتية عوضاً عن الرقابة الإدارية للأفراد العاملين عند القيام بواجباتهم الوظيفية المستمرة وكذلك تجعل الموظف ان يكون ذا حذر وحرص شديد في أعماله خشية المساءلة من المواطنين.
- 4- الجمهور: وتشمل هذه الفئة الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين للضرائب والرسوم أم متلقين للخدمات الحكومية أم الإعانات والمساعدات الحكومية، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد.
- 5- الباحثين والدارسين: حيث تشمل هذه الفئة من المستخدمين طلبة الجامعات والخبراء من ذوي الاختصاص؛ حيث يقومون بتحليل بيانات النظام المحاسبي الحكومي من أجل التوصل إلى نتائج تفيد في التطوير والتقدم.

المبحث الثالث: تطبيق معيار (IPSAS 24) وشفافية عرض معلومات الموازنة

أولاً - نبذة تعريفية عن جامعته النهرين (عينة البحث).

أسست جامعة النهرين في عام ١٩٨٧م، وهي تضم مجتمعين أحدهما في الجادرية والذي يشمل: كليات الهندسة، والعلوم السياسية، وهندسة المعلومات، واقتصاديات الأعمال، وكلية التقنيات الاحيائية، ومركز بحوث التقنيات الاحيائية، ومركز الدنا العدلي للبحث والتدريب، ومركز

بحوث النهرين للطاقة المتجددة النانوية، والآخر في الكاظمية والذي يشمل: كليات (الحقوق، والطب، والصيدلة، ومعهد أبحاث الاجنة، وعلاج العقم والتقنيات المساعدة على الانجاب).

وجاء تأسيس الجامعة لتكون رائداً متميزاً ينهض بنور علمي يتوافق ومستجدات التطورات العلمية، التي يشهدها العالم المعاصر في المجالات اختصاص كلياتها. كما أن رسالة الجامعة تهدف الى تلبية حاجات المجتمع التعليمية والتنمية، بطرح برامج أكاديمية عالية الجودة، والمشاركة الفعالة في تنمية وتطوير الرصيد المعرفي للمجتمع، والريادة في الأبحاث الابداعية، ومواكبة التقدم المعرفي والتكنولوجي الحديث، والسعي للاستقلالية في المستوى العلمي والأدري والمالي، وقد حصلت جامعة النهرين على المرتبة الثالثة عراقياً ضمن تصنيف QS للجامعات العربية والمرتبة الثالثة عراقياً على المستوى المحلي بعد كلا من (جامعة بغداد وجامعة الكوفة)، وعلى المركز (61-70) ضمن (QS Arab Region Ranking) لعام 2022م على المستوى المنطقة العربية من بين (181) جامعة عربية داخلية في التصنيف من (15 دولة عربية).

ثانياً: موازنة جامعة النهرين وأسس تخطيطها

ان الموازنة العامة في جامعة النهرين تمثل خطة سنوية تتضمن تخصيصات مالية تتمكن الجامعة من خلالها من تحقيق اهدافها المعلنة وسد حاجاتها من اللوازم التي هي بحاجة فعلية له سواء كانت رواتب ومخصصات وموجودات ثابتة وايضا البرامج والنشاطات والمشاريع التي يفترض انجازها خلال فترة محددة (سنة مالية) بالاستناد الى مجموعة من التقديرات المالية لمختلف النفقات والايادات المتعلقة بها، وتتضمن موازنة الجامعة بشقيها (الجارية والاستثمارية) كافة نفقات تشكيلات الجامعة من الكليات والمعاهد والمراكز، وكانت مبالغ الموازنة الأصلية (المصادق عليها) خلال سنوات البحث والموضحة في الجدول ادناه:

جدول (2) أجمالي الموازنة السنوية لجامعة النهرين خلال السنوات (2018-2019)²

النفقات	السنة	2018	2019
النفقات الجارية		48,239,562,340	54,745,385,361
النفقات الاستثمارية		0	0
اجمالي الموازنة		48,239,562,340	54,745,385,361

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة النهرين

يظهر لنا من الجدول اعلاه أن الموازنة السنوية لعينة البحث تظهر الخطط المالية للحكومة التي لها صلاحية اتفاق المال العام حيث نلاحظ ازدياد النفقات الجارية في سنة (2019) قياساً بالنفقات الجارية لسنة (2018) وبنسبة نمو (13%) وان هذه الزيادة في التخصيص يقابلها زيادة في النفقات الفعلية التي تم صرفها لتغطية الاحتياج الفعلي للجامعة علماً ان التخصيصات المرصدة لفصل تعويضات الموظفين هو اعلا تخصيص قياساً ببقية الفصول الاخرى حيث تتراوح نسبته (96% الى 98%) من اجمالي الموازنة الجارية (النفقات الجارية) ، اما بالنسبة للنفقات الاستثمارية فنلاحظ انه لم يكن هناك اي تخصيصات للنفقات الاستثمارية خلال سنوات الدراسة وذلك بسبب العجز الحاصل في الموازنة السنوية للعراق في تلك السنوات حيث انه لم هناك اي اتفاق فعلي لاعمار وتنمية المشاريع في الجامعة .

واما أسس تخطيط موازنة جامعة النهرين فهي كسائر الوحدات الحكومية في العراق تتبع اسلوب موازنة البنود حيث تقوم الجامعة بتخطيط الموازنة من خلال ما يأتي:

➤ اعداد مسودة الموازنة وفق التوجيهات التي تصدر من وزارة التخطيط ووزارة المالية.

² بحث مسننل من رساله ماجستير

- عرض مسودة الموازنة في اجتماع مجلس الجامعة للمناقشة والمصادقة عليها.
- علما ان تقدير النفقات في الجامعة يتم بناءً على ما تم صرفه في السنة السابقة مع احتساب نسبة نمو تقدر (3%) أي انها لم تبني على اسس علمية دقيقة ويرى الباحثان ان هذا الاسلوب في التخطيط غير منسجم مع الاساليب العلمية المتبعة عالميا في اعداد الموازنات حيث ان اتباع اسلوب موازنة البنود يتصف بعدة نقاط سلبية منها ما يأتي:
- ان اتباع هذا الاسلوب يعيد تطلعات الحكومة الى الاهتمام بالاستثمارات طويلة الاجل كونها تعد لسنة واحدة
- اعتماد الاساس التقديري في توفير البيانات اللازمة لاعداد الموازنة العامة لا يؤدي الى اعطاء صورة صحيحة عن الإيرادات والنفقات العامة المتوقعة للسنة القادمة
- عدم امكانية متابعة وتقييم اداء البرامج والانشطة الحكومية نظرا لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والادارات المتعددة او على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والانشطة، وبالتالي فهي لا توفر معلومات كافية لمساعدة الادارة في عملية التخطيط واتخاذ القرار

ثالثا: عرض معلومات موازنة جامعة النهرين وفقا لمتطلبات معيار (IPSAS 24)

نصت الفقرة (1) من معيار (IPSAS 24) (ان يتم تضمين مقارنة مبالغ الموازنة (الأصلية والنهائية) والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية (القوائم المالية) الخاصة بالجهات التي يطلب منها أو تختار اتاحة (موازناتها) المصادق عليها للجمهور والتي تكون مساءلة عنها امام الجمهور، كما يبين المعيار في الفقرة (7) ان الموازنة الأصلية (هي الموازنة الأولية المصادق عليها لفترة الموازنة والتي تعطي الصلاحية بالاتفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة بمدة الموازنة) وأما الموازنة النهائية فيقصد بها (هي الموازنة الأصلية المعدلة التي تشمل كافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة والمتعلقة بفترة الموازنة) ، وايضا نصت الفقرة (17) من هذا المعيار عن (افصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين مبالغ الموازنة (الأصلية والنهائية) والمبالغ الفعلية، وكذلك بيان التغيرات بين مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية سيكمل دور المسائلة من خلال تمكين مستخدمي القوائم المالية من تحديد فيما اذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة المصادق عليها ، حيث ان تطبيق متطلبات الفقرات اعلاه سيساهم في تعزيز دور الشفافية في القوائم المالية واجراء المساءلة من قبل الجهات الحكومية المختصة والأجهزة الرقابية على الوحدات الاقتصادية حول مدى التزام الوحدة الحكومية في تنفيذ تعليمات قانون الموازنة السنوية. وسيتم توضيح مبالغ الموازنة الأصلية والمبالغ الفعلية والموازنة النهائية كما في الجدول ادناه:

جدول (3) عرض معلومات موازنة جامعة النهرين للسنوات (2018-2019)

متطلبات شفافية عرض معلومات الموازنة وفق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (IPSAS 24) بالتطبيق في جامعة النهرين

الفصل	البيان	سنة (2018)			سنة (2019)		
		الموازنة الأصلية	المبالغ الفعلية	الموازنة النهائية	الموازنة الأصلية	المبالغ الفعلية	الموازنة النهائية
1	تعويضات الموظفين	46,873,230,879	46,978,596,995	50,963,298,158	52,744,855,747	49,359,922,941	53,011,327,802
2	المستلزمات الخدمية	510,176,033	345,713,704	484,476,033	556,176,033	282,607,798	426,369,643
3	المستلزمات السلعية	205,484,129	163,253,030	221,184,129	322,484,129	189,811,692	325,068,455
4	صيانة الموجودات	220,396,301	185,555,050	230,396,301	648,594,454	448,794,478	575,435,939
5	النقطة الرأس مالية (الجارية)	145,499,998	117,642,000	145,499,998	145,499,998	77,650,000	104,355,529
6	المنح الجارية	284,775,000	85,149,704	284,775,000	327,775,000	114,608,604	327,775,000
	المجموع	48,239,562,340	47,875,910,483	52,329,629,619	54,745,385,361	50,473,395,513	54,770,332,368

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة النهرين

1- فصل تعويضات الموظفين: نلاحظ من الجدول اعلاه ان مبالغ تخصيص هذا الفصل في الموازنة الأصلية كانت اعلى من بقية الفصول الاخرى خلال سنوات الدراسة حيث تمثل نسبة (97.17%) (96.35%) على التوالي من اجمالي التخصيص في الموازنة الأصلية كما ان التخصيص في الموازنة الأصلية لسنة (2019) ازداد عن ماتم تخصيصه في سنة (2018) ونسبة نمو (13%) وعند مقارنة مبالغ الموازنة الأصلية قياسا بالمبالغ الفعلية نلاحظ انه في سنة (2018) قد ازدادت المبالغ الفعلية لهذا على المبالغ المخصصة في الموازنة الأصلية ونسبة انحراف (1%) وهذا يشير الى حدوث زيادة في الصرف في بعض حسابات هذا الفصل، اما في سنة (2019) نلاحظ أن الجامعة خلال هذه السنة لم تتجاوز على تخصيص فصل تعويضات الموظفين كما في السنة السابقة حيث كانت النفقات الفعلية اقل من مبلغ تخصيص الموازنة الأصلية و بنسبة انحراف (6%) وهذا يشير الى ان نسب الاتفاق الفعلي لحسابات هذا الفصل كانت اقل مما هو مخصص في الموازنة الأصلية، اما عند مقارنة مبالغ الموازنة الأصلية بمبالغ الموازنة النهائية فنلاحظ انه قد ازدادت مبالغ الموازنة النهائية عن مبالغ الموازنة الأصلية في هذا الفصل حيث بلغت نسبة الانحراف على مستوى الفصل (9%)-(1%) على التوالي خلال سنوات (2019,2018)، اضافة الى ذلك فانه عند اجراء مقارنة ما بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة النهائية فنلاحظ ان التخصيص في الموازنة النهائية كان اعلى من الاتفاق الفعلي للجامعة على مستوى هذا الفصل حيث بلغت نسبة الانحراف (8%)-(7%) على التوالي، ويعود السبب في حدوث الانحرافات اعلاه في هذا الفصل الى كل ما يأتي :

- يعود السبب في زيادة المبالغ الفعلية عن ما تم تخصيصه في الموازنة الأصلية لسنة (2018) الى أن الجامعة تعاني من عجز مالي متراكم لصرف مخصصات لسنوات سابقة بدون تخصيص مالي كذلك الترفيعات والعلاوات وصرف مستحقات ومخصصات اخرى للأساتذة والموظفين من دون أن توفر وزارة المالية تخصيص ماليا لذلك حيث يشرع القانون أن ينفذ ذلك من موازنة الجامعة الحالية والتي احتسبت على أساس الملاك الوظيفي المصادق عليه.
- زيادة مبالغ الموازنة النهائية عن ما تم تخصيصه في الموازنة الأصلية لسنوات الدراسة السبب في ذلك يعود الى انه تم اجراء مناقلات الى هذا الفصل من بقية الفصول الأخرى حيث تم اضافة المبالغ التالية (4,085,698,089)(266,472,055) بسبب عدم كفاية التخصيص في الموازنة الأصلية لتغطية المبالغ الفعلية التي تم صرفها في لهذا الفصل.

2_ فصل المستلزمات الخدمية: نلاحظ من الجدول اعلاه ان التخصيص في الموازنة الأصلية لهذا الفصل قد ازداد في سنة (2019) قياساً عن ماتم تخصيصه في الموازنة الأصلية لسنة (2018) وبنسبة نمو (9%-) اما بالنسبة للمبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة النهائية نلاحظ انه قد انخفضت في سنة (2019) قياساً بسنة (2018) , فعند مقارنة مبالغ الموازنة الأصلية بالمبالغ الفعلية لسنوات الدراسة نلاحظ أن حجم الاتفاق الفعلي لا يتناسب مع ما خصص لهذا الفصل من تخصيصات سنوية في الموازنة الأصلية حيث بلغت نسبة الانحراف خلال سنوات الدراسة (32%)(49%) على التوالي وهذا يشير الى تدني الاتفاق الفعلي في جميع حسابات هذا الفصل عن ما تم تخصيصه من مبالغ في الموازنة الأصلية خلال سنوات الدراسة , اما عند مقارنة مبالغ الموازنة الأصلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ ان مبالغ الموازنة النهائية قد انخفضت قياساً بمبالغ الموازنة الأصلية حيث بلغت نسبة الانحراف على مستوى الفصل (5%) (23%) خلال سنوات الدراسة , واما عند مقارنة المبالغ الفعلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ ان التخصيص في الموازنة النهائية كان اعلى من الاتفاق الفعلي للجامعة على مستوى هذا الفصل حيث بلغت نسب الانحراف (29%)(-34%) على التوالي, ويعود السبب في حدوث الانحرافات اعلاه الى كل ما يأتي:

➤ انخفاض مبالغ الموازنة النهائية عن ما تم تخصيصه في الموازنة الأصلية لسنوات الدراسة يعود الى ان هناك العديد من الحسابات لم يتم استخدام تخصيصاتها المصادق عليها في الموازنة الأصلية بشكل كامل وانما تم اجراء مناقلة منها الى حسابات اخرى لغرض تغطية الاحتياج المالي لهذه الحسابات حيث بلغ المبالغ التي تم تنزيلها من هذا الفصل (25,700,000)(-200,000) على التوالي

➤ انخفاض المبالغ الفعلية عن ما هو مخصص في الموازنة النهائية يعود الى انه تم اجراء مناقلات غير ذات جدوى اقتصادي أي انه لم يتم الاستفادة منها مما يؤدي الى هدر في المال العام وهذا يعتبر مخالف لتعليمات تنفيذ قانون الموازنة الاتحادي حيث انه وفقاً لهذه التعليمات ان يجب ان تكون المناقلات باضيق الحدود تجنباً لهدر الاموال العامة وترشيد الاتفاق في ظل السيولة النقدية .

3. فصل المستلزمات السلعية : نلاحظ من الجدول اعلاه ان التخصيص في الموازنة الأصلية لهذا الفصل قد ازداد في سنة (2019) قياساً عن ماتم تخصيصه في الموازنة الأصلية لسنة (2018) وبنسبة نمو (57%-) اما بالنسبة للمبالغ الفعلية والمبالغ المخصصة في الموازنة النهائية فانه قد ازدادت ايضا في سنة (2019) قياساً بسنة (2018) , وعند مقارنة التخصيص في الموازنة الأصلية مع المبالغ الفعلية نلاحظ ان حجم الاتفاق الفعلي خلال سنوات الدراسة لا يتناسب مع ما خصص لهذا الفصل من تخصيصات سنوية حيث بلغت نسب الانحراف (21%)(41%) على التوالي اي انه لم يكن هناك تجاوز في الصرف عن ماهو مخصص في الموازنة الأصلية على مستوى الفصل, اما عند مقارنة تخصيصات الموازنة الأصلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ انه قد ازدادت مبالغ الموازنة النهائية على تخصيصات الموازنة الأصلية على مستوى هذا الفصل حيث بلغت نسب الانحراف (8%)(-1%) على التوالي والسبب في حدوث هذه الانحرافات يعود الى اجراء مناقلات لهذا الفصل من بقية الفصول الاخرى حيث بلغت المبالغ التي تم مناقلتها لهذا الفصل (15,700,000) (27,150,000) خلال سنوات الدراسة علماً ان مبلغ المناقلة في سنة (2019) يمثل جزء من مبلغ الانحراف الحاصل, اضافة لذلك فانه عند مقارنة المبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة النهائية نلاحظ ان التخصيص في الموازنة النهائية كان اعلى من الاتفاق الفعلي للجامعة على مستوى هذا الفصل حيث بلغت نسب الانحراف (-)(42%-) (26%) خلال سنوات الدراسة.

4. فصل صيانة الموجودات: نلاحظ من الجدول اعلاه ان المبالغ المخصصة لهذا الفصل في الموازنة الأصلية قد ازدادت في سنة (2019) قياساً عن ماتم تخصيصه في سنة (2018) وبنسبة نمو (194%-) اما بالنسبة للمبالغ الفعلية والمبالغ المخصصة في الموازنة النهائية فانه قد ازدادت ايضا في سنة (2019) قياساً بسنة (2018), وعند مقارنة التخصيص في الموازنة الأصلية مع المبالغ الفعلية نلاحظ انه لم يكن هناك تجاوز في الصرف على التخصيص الموازنة الأصلية على مستوى الفصل خلال سنوات الدراسة وبنسب انحراف (16%) (31%) , وعند مقارنة تخصيصات الموازنة الأصلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ انه قد ازدادت مبالغ الموازنة النهائية عن مبالغ الموازنة الأصلية في سنة (2018) حيث بلغت نسبة الانحراف (5%-) على مستوى الفصل وتعود هذه الزيادة الى اجراء مناقلات لحسابات هذا الفصل حيث تم اضافة مبلغ (10,000,000) لهذا الفصل من اجل تغطية الاحتياج الفعلي للجامعة اما في سنة (2019) فأن مبالغ الموازنة النهائية قد انخفضت

قياساً بمبالغ الموازنة الأصلية ونسبة انحراف (11%) , اضافة لذلك فانه عند مقارنة المبالغ الفعلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ ان التخصيص في الموازنة النهائية كان اعلى من الاتفاق الفعلي للجامعة على مستوى هذا الفصل حيث بلغت نسب الانحراف (19%-) (-) 22) خلال سنوات الدراسة.

5. صل النفقات الرأسالية (الجارية) : نلاحظ من الجدول اعلاه ان المبالغ المخصصة لهذا الفصل من اجمالي الموازنة الأصلية للجامعة كانت الاقل نسبة تخصيص قياساً بالفصول الاخرى للموازنة خلال سنوات الدراسة كما ان تخصيص هذا الفصل في الموازنة الأصلية لم يتغير في سنة (2019) عن ماتم تخصيص في السنة السابقة اما بالنسبة للمبالغ الفعلية والمبالغ المخصصة في الموازنة النهائية فانه قد انخفضت في سنة (2019) قياساً عن ما تم اتفاهه وتخصيصه في سنة (2018), وعند مقارنة التخصيص في الموازنة الأصلية مع المبالغ الفعلية نلاحظ ان النفقات الفعلية كانت اقل عن ماتم تخصيصه في الموازنة الأصلية خلال سنوات الدراسة وينسب انحراف (19%)(47%) , اما عند مقارنة تخصيصات الموازنة الأصلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ انه لم يكن هناك انحراف في سنة (2018) على مستوى الفصل أي ان مبالغ الموازنة النهائية كانت مساوية للتخصيصات المرصدة في الموازنة الأصلية أما في سنة (2019) فقد كانت مبالغ الموازنة النهائية اقل مما تم تخصيصه في الموازنة الأصلية ونسبة انحراف (28%) على مستوى الفصل وهذه النسبة تشير الى حدوث تجاوز على تخصيصات الموازنة الأصلية , اضافة لذلك فانه عند مقارنة المبالغ الفعلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ ان التخصيص في الموازنة النهائية كان اعلى من الاتفاق الفعلي للجامعة على مستوى هذا الفصل خلال سنوات الدراسة حيث بلغت نسبة الانحراف (19.15%-) (-) 25.59% على التوالي

6. فصل المنح الجارية: : نلاحظ من الجدول اعلاه ان المبالغ المخصصة لهذا الفصل في الموازنة الأصلية قد ازدادت في سنة (2019) قياساً عن ماتم تخصيصه في سنة (2018) ونسبة نمو (15%-) اما بالنسبة للمبالغ الفعلية والمبالغ المخصصة في الموازنة النهائية فانه قد ازدادت ايضاً في سنة (2019) قياساً عن ماتم اتفاهه وتخصيصه في سنة (2018), وعند مقارنة التخصيص في الموازنة الأصلية مع المبالغ الفعلية نلاحظ ان هذا الفصل كانت نسبة الاتفاق الفعلي خلال سنوات الدراسة ضعيفة لا تتناسب مع ما خصص لهذا الفصل من تخصيصات سنوية على التوالي حيث تمثل نسبة هذا الفصل اقل نسبة تنفيذ بالنسبة للفصول السابقة اي ان الاتفاق الفعلي اقل عن ماتم تخصيصه في الموازنة الأصلية وينسب انحراف (70%)(65%) على التوالي, اما عند مقارنة تخصيصات الموازنة الأصلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ انه لم يكن هناك اي انحراف خلال سنوات الدراسة, اضافة لذلك فانه عند مقارنة المبالغ الفعلية بمبالغ الموازنة النهائية نلاحظ ان التخصيص في الموازنة النهائية كان اعلى من الاتفاق الفعلي للجامعة على مستوى هذا الفصل وينسب انحراف (70 %)(65%-) على التوالي.

يستج الباحثان مما سبق تناوله في الفقرات اعلاه وحسب النتائج التي تم التوصل اليها ان الجامعة تعاني من اوجه قصور عديدة حيث ان تخصيصات الموازنة واليه صرفها تختلف بشكل ملحوظ عن الأهداف المعلنة للجامعة لأنه وبسبب ضعف التمويل فان أكثر النفقات تخصص نحو الامور المتعلقة بالرواتب والمخصصات وذلك على حساب الامور العلمية كدعم البحث العلمي والتطور التكنولوجي, وبخصوص اختلاف تخصيصات الموازنة الأصلية عن الموازنة النهائية فانه يعود الى اجراء مناقلات بين فصول الموازنة لتغطية الاحتياج الفعلي للجامعة.

وعلى أساس ما تقدم في هذا البحث ومن خلال مخرجات تطبيق متطلبات معيار (24) IPSAS التي اظهرت المقارنات بين مبالغ الموازنة الأصلية والمبالغ الفعلية والموازنة النهائية وكذلك اظهارها للانحرافات لغرض تقييم مستوى الاداء المالي وايضاً في الابلاغ عن نتائج تنفيذ الموازنة وفق ماهو مخطط ومقرر من قبل السلطات التشريعية يكون الباحثان قد أثبتا فرضية البحث في ان عرض مبالغ الموازنة (الأصلية والنهائية) والمبالغ الفعلية حسب معيار (24) IPSAS امام مستخدمي القوائم المالية والكشوفات المرفقة لها لغرض مراقبة تنفيذ الوحدات الحكومية لأنشطتها وفق تخصيصات الموازنة العامة وعرضها للجمهور (المجتمع) من اجل تحقيق شفافية عرض المعلومات ومحاسبة المقصرين في اداء واجباتهم في تقديم الخدمات العامة للمجتمع.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً : الاستنتاجات

- 1- أن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والالتزام بها سوف يؤدي الى تحسن كبير في جودة القوائم المالية ذات الغرض العام من قبل الوحدات الحكومية، وهذا يؤدي الى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد واستخداماتها.
- 2- يُعد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24) "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" من أهم المعايير التي تعالج مسألة الشفافية في القوائم المالية، فهو يبين مدى الالتزام بالوحدات الحكومية في تنفيذ قانون الموازنة وكذلك توضيح الاختلافات الهامة بين الموازنة الفعلية والأصلية من أجل التركيز على مستوى الاداء وفقاً للموازنة الأصلية او الاختلافات بين الموازنة الفعلية والنهائية من أجل التركيز على الالتزام بالموازنة النهائية.
- 3- عدم وجود خطة مدروسة لصرف التخصيصات المصادق عليها من أجل تغطية الاحتياج الفعلي للجامعة .
- 4- تعد الموازنة بيان شامل بأموال الحكومة والتي تتضمن النفقات والايادات وما ينتج عنها من عجز وفائض ، وتمثل كافة جوانب حياة المجتمع السياسية والاقتصادية التي تسعى الحكومة الى تحقيقها بأفضل البرامج المتاحة وفق الطريقة الأمثل لا استغلال الموارد.
- 5- أن من متطلبات معيار (IPSAS 24) بيان أسباب الانحرافات حيث لوحظ وجود انحرافات في فصل تعويضات الموظفين بين الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه) ومبالغ النفقات الفعلية من خلال الجدول أعلاه ويعود لعدة أسباب منها اصدار أوامر وزارية أو جامعية تخص الترفيعات والعلاوات وصرف مستحقات ومخصصات للأساتذة من دون ان توافر وزارة المالية تخصيص مالياً لذلك، مما يؤدي الى التجاوز في فصل تعويضات الموظفين بنسب تؤثر على الفصول الأخرى لانها تكون مجبرة على مناقلة التخصيصات من هذه الفصول حتى وان كانت بحاجة لذلك.

ثانياً: التوصيات

- 1- تطبيق اجراءات رقابية أكثر صرامة على عمليات الهدر في المال العام ، وكذلك اخضاع الجهات الحكومية الى المساءلة من أجل معرفة الخلل وعدم التجانس في تخصيصات فصول الموازنة السنوية.
- 2- ضرورة تبني أسلوب أكثر ملائمة في اعداد الموازنة، وما يحقق متطلبات معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSAS) من شفافية ومساءلة وتقييم الأداء الحكومي، وما يحقق اهداف الموازنة العامة في تنفيذ البرامج والمحاسبة عن الأداء لخدمة حاجات المجتمع.
- 3- ضرورة تطبيق معيار (IPSAS24) في الوحدات الحكومية، والذي من خلاله يتم عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية وما يحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية وتعزيز شفافيتها، فضلاً عن بيان الانحرافات واسبابها وإيجاد المعالجات الضرورية من أجل التخطيط السليم للموازنة العامة.
- 4- قيام وزارة المالية بوضع برامج تدريبية شاملة لمعدي الموازنات في الوزارات والاقاليم والمحافظات من اجل رفع مستوى كفاءتهم .
- 5- حصر المناقلاات بأضيّق الحدود، دون تأثيرها على باقي الفصول من خلال طلب من الوحدات الحكومية الأسباب الموجبة مع توثيق مستندي على أن يكون الصرف المناقلاات وفقاً لاسس علمية.

المصادر

أولاً: العربية.

➤ التقارير والاصدارات المهنية.

- 1) الاتحاد الدولي للمحاسبين²، 2014، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.

➤ الكتب.

- (1) الجعارات، خالد جمال، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار الصفاء، عمان، الاردن، (2018).
- (2) الفسفوس، فؤاد المحاسبة الحكومية، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2010.
- (3) المختار، محمد احمد عبدالله، المحاسبة الحكومية النظرية والتطبيق، المكتبة الوطنية، مكتب الرقم الدولي الموحد للكتاب، 2018.
- (4) العواد، اسعد محمد علي وهاب، الجباجوي، طلال محمد علي، اساسيات المحاسبة الحكومية / ط1، بيروت لبنان، 2018.
- (5) الراشدي، سعد علي، "الادارة بالشفافية"، دار كنوز المعرفة، عمان الطبعة الاولى، 2007
- (6) جمعة، أحمد حلمي، المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- (7) الامانة العامة للاتفاق العام والمساءلة المالية " اطار تقييم ادارة المالية العامة"، واشنطن العاصمة الولايات المتحدة الامريكية، الطبعة الثانية، 2019.

➤ النشرات والبحوث والدراسات.

- (1) الجعارات، خالد جمالو "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل دور المؤسسات والحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر.
- (2) العجيلي، صالح عبد عايد، المنديل، ناظر احمد، دور الشفافية في الحد من الفساد الاداري، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان " اصلاح الدستوري والمؤسساتي والمامل" للمدة 13-2018/11/14

➤ الرسائل والاطاريح.

- (1) الحسيني، عبدالهادي سلمان صالح، إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 2012.
- (2) الشيبني، هيثم عبد الرحمن ابراهيم، الافصاح على وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وأنعكاسه على جودة التقارير المالية بحث تطبيقي في هيئة دعاوى الملكية، بحث تقدم به الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين -جامعة الدول العربية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية 2019.

قائما: الاجنبية.

Firstly – Books

- 1- Thomas Muller-Marques Berger, IPSAS Explained A Summary Of International Public Sector Accounting Standars, Second Edition, Ernst& Young,British, 2012.
- 2- IFAC, 2018, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA

Secondly- Reports & professional Issues

IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2021 Edition), Volume 3. New York, United States of America.

<http://www.ifac.org>

- 1- - Folscher, Alta, 2010, Budget Transparency New Frontiers in Transparency and Accountability, Open Society Foundation, UK, London

Third - Research, periodicals and articles

- Benito, Bernardino and Francisco Bastida. Badget Transparency , fiscal performance, and political turnout: an international Approach ,public Administration Review, may/ June 2009.
- - Josedilton A.D.(2015), Advantages of the Implementation of IPSAS in Brazilian public Accounting: Analysis of the perception of the members of GTCON, Journal of Education and Research in Accounting,p.p 266-268
- Lan,Ball (2015),Debate : Would IPSAS help Greece?, Public Money & Managememeht, volume 35 is sue 6, new York, USA
- Ijeoma. N. B. & Oghoghomeh. T. (2014) “Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria” Journal of Investment and Management, Vol. 3, No. 1, 2014, pp. 21-291-
- Mussari (2014) ,R,IPSAS and the unification public sector Accounting across Europe .Accounting ,Economic, and Low: A Convivum ,Vol. 03,N 04
- Minh , Mai Thi Houng (2014) “ Application of International Public Sector Accounting Standardsin Vietnam in Current Conditions “ University of Economics