

الإبلاغ المتكامل ودوره في الإفصاح عن أبعاد الاستدامة

دراسة تطبيقية في مديرية زراعة محافظة القادسية

Integrated reporting and its role in disclosing dimensions of sustainability

An applied study in Al-Qadisiyah Governorate Agriculture Directorate

أ.م.د. سندس ماجد رضا الجعفري

كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة

الباحث عقيل كنو وناس

دائرة الاحتياجات الخاصة في محافظة الديوانية

Asst. Prof. Dr. Sondos Majed al – Jaafari

Faculty of Administration and Economics/University of Kufa

Researcher Akeel kno wanas

Department of Special Needs in Diwaniyah Governorate

DOI: [https://doi.org/10.36322/jksc.v1i73\(B\).16847](https://doi.org/10.36322/jksc.v1i73(B).16847)

الملخص:

إن تبني الإبلاغ المتكامل في الإفصاح عن البيانات غير المالية في الوحدات الحكومية يساعد في زيادة الشفافية في عرض وتقويم الأداء الحكومي في العراق، من خلال معالجة القصور الحاصل في عملية الإبلاغ عن المعلومات غير المالية (أبعاد الاستدامة)، والذي ينتج من عدم تبني المعايير الدولية لمحاسبة الاستدامة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وقد بني البحث على فرضية (اعتماد التقارير المتكاملة في عرض القوائم المالية الحكومية يساعد على تحسين جودة الإفصاح عن أبعاد الاستدامة من خلال تحليل وإعادة عرض بنود الموازنة العامة للدولة). وقد خرج البحث بمجموعة



من الاستنتاجات أهمها؛ ان عرض القوائم المالية في الوحدات الحكومية في العراق يعاني من القصور في مواكبة التطورات الكبيرة في الأنظمة الدولية بسبب عدم اعتماده (IPSASs).
الكلمات المفتاحية: التقارير المتكاملة، الإبلاغ المتكامل، الإفصاح المحاسبي، ابعاد الاستدامة.

Abstract:

The adoption of integrated reporting in the disclosure of non-financial data in government units helps increase transparency in the presentation and evaluation of government performance in Iraq, by addressing the deficiencies in the process of reporting non-financial information (the dimensions of sustainability), which results from the failure to adopt international standards for accounting Sustainability and international financial reporting standards. The research was based on the hypothesis (the adoption of integrated reports in the presentation of government financial statements helps to improve the quality of disclosure of the dimensions of sustainability through the analysis and re-presentation of the state's general budget items based on the international framework for integrated reporting). The research came out with a set of conclusions, the most important of them; The presentation of financial statements in government units in Iraq suffers from a failure to keep pace with the



major developments in international regulations due to its non-adoption (IPSASs).

Keywords: Integrated reports, integrated reporting, accounting disclosure, sustainability dimensions.

المقدمة:

يساهم البحث في معرفة الواقع الحالي للإبلاغ المالي في عرض بنود الموازنة العامة للدولة ومقارنته مع توجهات دول العالم، والتركيز على موضوع الإفصاح عن ابعاد الاستدامة، بالاستناد الى اطار الإبلاغ المتكامل الدولي، من خلال محاولة توظيف نموذج مقترح لتحليل وإعادة عرض بنود الموازنة العامة للدولة بشكل يعكس المساهمة الحالية لأبعاد الاستدامة ، كون ان الموازنة العامة تعتبر أداة للتخطيط للدولة في توظيف مواردها، وقد جاء البحث مقسم في ثلاثة مباحث معروضة بشكل متسلسل، تضمن المبحث الأول منها منهجية البحث والدراسات السابقة ، وتناول المبحث الثاني الدراسة النظرية المعمقة للإبلاغ المتكامل والإفصاح عن ابعاد الاستدامة والموازنة العامة للدولة ، أما المبحث الثالث فاختص بالجانب العملي من البحث ، حيث تضمن نبذة تعريفية عن مديرية زراعة محافظة القادسية ، و صياغة وتطبيق الانموذج المقترح لتحليل وعرض القوائم المالية للوحدة الحكومية عينة البحث. واختتم البحث ببعض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وكذلك أهم التوصيات والمقترحات التي تم الخروج بها.

المبحث الأول: منهجية البحث:

أولاً: مشكلة البحث/ تتمثل مشكلة البحث في صعوبة تحديد درجة الإفصاح عن البيانات غير المالية المتمثلة بأبعاد التنمية المستدامة (الاجتماعية والاقتصادية والبيئية) في القوائم المالية الحكومية ، والتي



تستند بشكل كبير على التخصيصات السنوية الواردة في الموازنة العامة للدولة ومعرفة درجة تبني معايير المحاسبة الدولية الحكومية في الوحدات الحكومية .

ثانيا : هدف البحث/ في ضوء مشكلة البحث فان الهدف الأساسي هو التعرف على دور الإبلاغ المتكامل على جودة الإفصاح عن البيانات غير المالية في القوائم المالية في الوحدات الحكومية ، لغرض المحاولة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال زيادة الشفافية والقابلية على المساءلة والرقابة .

ثالثا : أهمية البحث / تتضح أهمية البحث من خلال التعرف على التطور الحاصل في نوعية التقارير المالية والتي تعكس الإبلاغ المتكامل لغرض تطوير الانظمة المحاسبية لتبني المعايير الدولية من خلال تحقيق درجة عالية من الشفافية في الإفصاح عن البيانات المالية وغير المالية (ابعاد الاستدامة) في القوائم المالية .

رابعا : فرضية البحث : من اجل تحقيق هدف البحث وعلاقته المباشرة مع مشكلة البحث يمكن صياغة فرضية أساسية وكالاتي : (ان تبني الإبلاغ المتكامل في عرض القوائم المالية الحكومية يحسن من جودة الإفصاح عن ابعاد الاستدامة والذي يعكس الشفافية العالية والقابلية على المساءلة والرقابة) الدراسات السابقة

١- دراسة (Phil McNaul,2016)

Integrated Reporting in he Helping universities tell their stories better	عنوان الدراسة
الإبلاغ المتكامل في مساعدة الجامعات على سرد قصصهم بشكل أفضل	
مشروع عمل ميداني بدعم من المكتب الاستشاري (Sockmonkey Consulting) قام به (مجموعة مدير الشؤون المالية بالجامعة البريطانية) لتقييم الجامعات التي تبنت (IR) British Universities Finance Directors Group (BUFDG)	طبيعة ومكان الدراسة





هدف الدراسة	يهدف التقرير إلى تحديد بعض الطرق التي تمكن المؤسسات التعليمية من خلالها تحسين تقاريرها السنوية واحتضان المبادئ التوجيهية وعناصر المحتوى في التقارير المتكاملة.
أهم الاستنتاجات	من المفهوم إن المؤسسات التعليمية قد تكون لديها مخاوف بشأن الانتقال إلى الإبلاغ المتكامل لأنه يمثل بعد كل شيء، تغييراً كبيراً في طريقة إبلاغ المؤسسات عن أنشطتها وأدائها، وقد أظهرت أن استخدام التقارير المتكاملة في قطاع التعليم العالي أمر ممكن. وقد أظهروا أنه يؤدي إلى تقارير أفضل وأكثر ثراء وأكثر جاذبية.
أبرز التوصيات	تطوير إطاراً لتقييم التقارير والذي يبدأ بالمبادئ التوجيهية وعناصر المحتوى الخاصة بالإبلاغ المتكامل ويؤدي إلى تقسيمها إلى سلسلة من معايير التقييم المحددة. ومن الممكن إضافة معياراً ثالثاً - "قابلية القراءة" - يتعلق بمدى جذب التقارير انتباه القارئ ومتمعة للقراءة.
الاختلاف مع الدراسة	اهتمت الدراسة بطريقة عرض التقارير المتكاملة بالنسبة للجامعات وكيفية تقييمها، أما الدراسة الحالية فقد اقترحت تبني الإبلاغ المتكامل للأفصاح عن أبعاد التنمية المستدامة.

٢- دراسة (Rossi, Francesca, 2018)

عنوان الدراسة	Is integrated reporting a new challenge for public sector entities? هل الإبلاغ المتكامل تحد جديد لهيئات القطاع العام؟
طبيعة ومكان الدراسة	مقالة منشورة في مجلة أكاديمية إفريقية لإدارة الأعمال (African Journal of Business Management) لدراسة حالة لبعض كيانات القطاع العام في قسم نظم الإدارة والابتكار، جامعة ساليرنو، فيشيانو، إيطاليا.
هدف الدراسة	الهدف الأساسي هو مناقشة ما إذا كان IR يمثل تحدياً جديداً لمنظمات القطاع العام، وتحديدًا فيما يتعلق بمشاركة أصحاب المصلحة وسعيهم إلى مزيد من المساءلة.
أهم الاستنتاجات	يعد تنفيذ النظام المتكامل تطوراً طبيعياً لعملية الكشف التي ترتبط بمشاركة أصحاب المصلحة القوية، وكذلك لا يوفر إطار عمل الإبلاغ المتكامل الدعم الكافي لكيانات القطاع العام حتى يتم





اعتباره المرجع الأساسي لأغراض المساءلة.	
تحسين إعداد التقارير في الكيانات العامة لتحقيق مشاركة عالية من جانب أصحاب المصلحة والتغلب على القيود المحتملة لنموذج الإبلاغ المتكامل المقترح حتى الآن. ومن المفيد إجراء مزيد من البحوث بشأن كيانات القطاع العام.	أبرز التوصيات
اعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي النظري في معرفة أهمية تبني الإبلاغ المتكامل في القطاع العام، أما الدراسة الحالية فاعتمدت المنهج الاستقرائي العملي لمعرفة إمكانية توظيف إطار الإبلاغ المتكامل في الوحدات الحكومية .	الاختلاف مع الدراسة

المبحث الثاني: الإبلاغ المتكامل:

أولاً : مفهوم الإبلاغ المتكامل

إن أول من نادى إلى تبني الإبلاغ المتكامل هو المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) وهو ائتلاف عالمي مكون من المنظمين والمستثمرين وممثلين عن الوحدات الاقتصادية، وواضعي المعايير، ومنظمات المحاسبة المهنية، والمنظمات غير الحكومية. فقد أكد أن التقارير المتكاملة التي تتضمن جميع المعلومات المختلفة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية تؤدي إلى زيادة المساءلة والشفافية. كما إن التركيز الرئيسي لـ IR هو إنشاء القيمة في القطاع العام، ويجب تفسير ذلك على أنه إيجاد "القيمة العامة"، وهو أمر متأصل في مهمة أية مؤسسة عامة. ومن تلك الشواهد نستطيع الفهم إن التقارير المتكاملة هي التي تتصف بالشفافية والوضوح والاهتمام بجميع الجوانب التي تخص أصحاب المصلحة بشكل خاص والمجتمع ككل بشكل عام وتوفير المعلومات المالية، والمعلومات غير المالية، من خلال التقارير التي يستطيعون من خلالها معرفة مدى توافق هذه الأنظمة مع متطلباتهم الضرورية، ومنها الأنظمة المحاسبية. ولمعرفة تأثير هذه الدراسة سنتعرف على ماهية الإبلاغ المتكامل وأهدافه. (Rossi, 2018:175).



ذكر (Adams) في كتابه مفهوم الإبلاغ المتكامل ما نصه: (أعتقد أن التقرير المتكامل هو أفضل أمل رأيته لفترة من الوقت في تحسين العلاقة بين العمل والمجتمع والبيئة، لأنه يوفر إمكانية تغيير على الأقل من خلال تشجيع الوحدات الاقتصادية على العمل في مصلحتها الفضلى إضافة قيمة للمجتمع وحماية البيئة الطبيعية). (Adams, 2016: 288).

اهداف الإبلاغ المتكامل

يتمثل الهدف العام من الإبلاغ المتكامل بوضوح الصورة وتحقيق الشفافية لأصحاب المصلحة ككل. والافصاح عن كل ما يتعلق بالنشاط الاقتصادي والاجتماعي والبيئي الذي يحقق الشفافية والقابلية على الرقابة والمساءلة، وبيان العلاقة مع الأطراف الداخليين والخارجيين والذي يترجم عن طريق التقرير المتكامل (Mervyn. ٢٠١١. ٦).

مكونات الإبلاغ المتكامل:

أظهرت الأزمة المالية عام ٢٠٠٨ آثارها السلبية على الاقتصاد العالمي في الطلب على شفافية تقارير الشركات. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إصدار تقارير متكاملة تندمج فيها التقارير المالية وتقارير الاستدامة. على عكس التقارير التقليدية حيث كانت مسؤولية الوحدات الاقتصادية أو تقاريرها البيئية عبارة عن وثائق منفصلة عن التقرير المالي السنوي (Serafeim, 2016: 3)،

ويمكن توضيح مكونات الإبلاغ المتكامل بناء على ما يأتي:

أولاً: الإبلاغ المالي: ان المفهوم العام للإبلاغ هو الإفصاح عن المعلومات بواسطة تقارير أي يجب إن يبين الغرض العام من اعدادة، وقد وردت تعريف الإبلاغ المالي في مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في بيانه الأول: " هو النشاطات التي تستهدف خدمة الاحتياجات المعلوماتية



للمستخدمين الخارجيين الذين يفتقرون إلى السلطة، وصلاحيات الإبلاغ عن المعلومات التي توصلها الإدارة إليهم " (الشمري، ٢٠٠٤: ٢٠).

أهمية الإبلاغ المالي

تعدُّ التقارير المالية السنوية وسيلة مهمة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وعليه فهي إحدى طرق الإبلاغ المالي والمنتج الأخير للنظام المحاسبي (محمد وسالم، ٢٠١٧: ٨٨)، وكذلك مشاركتها الفاعلة في دقة القرارات وخطط التنمية (Gary, 2010: 54)، وعلى مستوى الدولة فهي تحقق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تنفق الدولة عليها التخصيصات المالية (dumay, 2016: 172).

ثانياً: إبلاغ غير مالي (ابعاد الاستدامة) :

تميز السيناريو الاجتماعي-الاقتصادي في العقود الأخيرة بتحويلات كبيرة يمكن إرجاع أسبابها إلى عدد كبير من الظواهر المترابطة، بما في ذلك العولمة وانتشار التكنولوجيات الجديدة، والمشاكل البيئية والمناخية، إلى جانب الأزمة الاقتصادية والمالية الأخيرة، والتي فرضت إعادة التفكير في أنماط الإنتاج والاستهلاك، من منظور زيادة بحوث متطلبات الاستدامة.

مفهوم التنمية المستدامة

التنمية في الأساس مفهوم اقتصادي له دلالات إيجابية، فهو ينطوي على تطبيق بعض الجوانب الاقتصادية والتدابير التقنية لاستعمال الموارد المتاحة للتأثير على الاقتصاد والنمو وتحسين حياة المواطنين (Thomson, 2014: 7).

أهداف التنمية المستدامة:



لقد نصت قرارات الأمم المتحدة على الكثير من المقترحات بشأن التنمية المستدامة ومنها قرار اعتماد اهداف عالمية جديدة للتنمية المستدامة (تحويل عالمنا: خطة التنمية لعام ٢٠٣٠ ويبين الجدول ادناه هذه الأهداف (الأمم المتحدة، ٢٠١٥، ١٨):

جدول (١) اهداف التنمية المستدامة

١	القضاء على الفقر بجميع أشكاله في كل مكان.
٢	القضاء على الجوع، وتوافر الامن الغذائي، التغذية المحسنة، وتعزيز الزراعة المستدامة.
٣	ضمان حياة صحية وتعزيز الرفاه للجميع في جميع الاعمار
٤	ضمان التعليم الجيد والمنصف وتعزيز فرص التعلم مدى الحياة للجميع
٥	تحقيق المساواة بين الجنسين وتمكين النساء والفتيات من ممارسة حقوقهم.
٦	ضمان توافر المياه والمرافق الصحية للجميع وإدارتها على نحو مستدام.
٧	ضمان الحصول على الطاقة بأسعار معقولة وموثوق بها ومستدامة وحديثة للجميع.
٨	تعزيز النمو الاقتصادي المطرد والشامل للجميع والمستدام، والعمالة الكاملة المنتجة، وتوافر العمل اللائق للجميع
٩	إقامة بنى تحتية قادرة على الصمود، وتحفيز التصنيع الشامل للجميع والمستدام وتشجيع الابتكار
١٠	الحد من انعدام المساواة داخل البلدان وفيما بينها

ابعاد التنمية المستدامة:

تتكون التنمية المستدامة من ثلاثة أبعاد وهي: اقتصادية، بيئية، اجتماعية. غالبا ما يشار إليها باسم خط القاع الثلاثي (The Triple Bottom Line) (TBL) (Hammer,2016,1).



وعليه سنتعرف على هذه الابعاد الثلاثة وكالاتي:

١- البعد الاقتصادي (التنمية الاقتصادية)

وهي تمثل الحساسية لحدود وإمكانات النمو الاقتصادي وتأثيرها على المجتمع وعلى البيئة مع الالتزام بتقييم مستويات الاستهلاك الشخصية، المجتمعية التي تخل بالحرص على سلامة البيئة والعدالة الاجتماعية، وبما يزيد من رفاهية المجتمع ويعالج الفقر والبطالة عن طريق حسن استغلال الموارد وتنميتها بطريقة فاعلة كفوءة (الجبوري، ٢٠١٨: ٦٢).

٢- البعد الاجتماعي

ويتناول العلاقة بين الطبيعة والبشر وتحقيق الرفاهية وتحسين سبل الرفاهية، من خلال تحقيق العدالة الاجتماعية في مجالات الحصول على الخدمات الصحية، التعليمية ووضع المعايير الامنية واحترام حقوق الانسان، وتنمية الثقافات المختلفة والتنوع والتعددية والمشاركة الفعلية في صنع القرار، وإن المساواة ضمن الجيل الواحد مثل القضاء على الفقر والمساواة بين الاجيال ومن ضمنها حقوق الاجيال المستقبلية هي صفات أو مظاهر هذا البعد (محمود وآخرون، ٢٠١٢: ٢٣٣).

٣- البعد البيئي

ويتعلق بالمحافظة المالية والبيولوجية وعلى النظم الايكولوجية والنهوض بها، وذلك من خلال مراعاة الاعتبارات البيئية التي تؤكد على إلا تتعدى المخلفات قدرة استيعاب البيئة لتلك المخلفات أو تضر بقدرتها على الاستيعاب مستقبلا، وكذلك اكتشاف مصادر متجددة لتلك الموارد (عبد الرحيم، ٢٠١٥: ٢٤).



ويتضح مما سبق إن ابعاد التنمية المستدامة هي ثلاثة ابعاد رئيسية (البعد البيئي، الاجتماعي، الاقتصادي) ولكل بعد من هذه الابعاد مجموعة من الأنشطة التي تتداخل فيما بينها لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.

مؤشرات التنمية المستدامة:

هنالك مجموعة من المؤشرات التي تعكس العلاقة بين الاولويات واستراتيجيات التنمية المستدامة في الدولة من خلال قائمة المؤشرات المستعملة وتلك التي اعدتها الامم المتحدة مع ضرورة التأكيد على ما يلي (العروطي، ٢٠١٣: ٣٣):

١- مدى توفر البيانات لهذه المؤشرات.

٢- إمكانية جمع ما هو غير متاح من البيانات.

٣- مصدر البيانات.

٤- استمرارية توفر البيانات.

٥- إمكانية الحصول على البيانات بسهولة.

٦- مدى واقعية هذه البيانات.

٧- طريقة انتاج هذه البيانات (مطبوعة، الكترونية، على شكل تقارير ...الخ)

الاطار الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRF)

يتكون الإطار الدولي للإبلاغ المتكامل من الآتي:-

مفاهيم أساسية:

أدرجت الكثير من الدراسات مفاهيم أساسية عن الإبلاغ المتكامل والتي تم تحديدها من قبل المجلس

الدولي للإبلاغ المتكامل (IIRC) (4: IIRC, 2013) وهي:



أولاً: انشاء قيمة: وتعني إيجاد قيمة للوحدة الاقتصادية وأصحاب المصلحة والمجتمع ككل بمرور الزمن من خلال ترابطها المباشر للمعلومات التي تم استخراجها من خلال الإبلاغ عن القوائم المالية وغير المالية بتقرير واحد (IIRC Vision,2016: 14).

ثانياً: (رؤوس الأموال) التفكير المتكامل: والذي يكون أساسه الموارد المتاحة والتي تتمثل بالموارد المالية والبشرية والفكرية والاجتماعية والطبيعية والعلاقات المترابطة بينها، وأساس تكامله هو التعاون بين جميع أجزاء الوحدة الاقتصادية من خلال ربط المعلومات الداخلية والخارجية لكافة الموارد لتحديد الأهداف التي تساهم في ايجاد القيمة على المدى المتوسط والطويل (Serafeim,2014: 8).

ثالثاً: نموذج الاعمال: هو عبارة عن النظام المختار لغرض تحديد المدخلات فيه من موارد وانشطة والمخرجات المتمثلة بالنتائج التي تحقق هدفها الاستراتيجي. (IIRC,2013:9)

المبادئ التوجيهية:

ترتكز المبادئ التوجيهية التالية على إعداد تقرير متكامل وإبلاغ محتوى التقرير وكيفية تقديم المعلومات (Cheng,2014 :96):

١- التركيز الاستراتيجي والتوجه المستقبلي: ينبغي أن يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة على استراتيجية الوحدة الاقتصادية، وكيف يرتبط بقدرة الوحدة الاقتصادية على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، واستخدامها وتأثيرها على رؤوس الأموال.

٢- اتصال المعلومات: يجب أن يظهر التقرير المتكامل صورة شاملة للجمع والترابط والتبعيات بين العوامل التي تؤثر على قدرة الوحدة الاقتصادية على خلق قيمة بمرور الوقت.



٣- علاقات أصحاب المصلحة: يجب أن يوفر التقرير المتكامل نظرة ثاقبة لطبيعة وجودة علاقات الوحدة الاقتصادية مع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك كيف وإلى أي مدى تفهم الوحدة الاقتصادية وأخذها في الاعتبار وتستجيب لاحتياجاتهم ومصالحهم المشروعة.

٤- الأهمية النسبية: يجب أن يكشف التقرير المتكامل عن معلومات حول الأمور التي تؤثر بشكل كبير على قدرة الوحدة الاقتصادية على إنشاء قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (Dumay, 2017: 470).

٥- الإيجاز: يجب أن يكون التقرير المتكامل موجزا.

٦- الموثوقية والاكتمال: يجب أن يتضمن التقرير المتكامل جميع المسائل المادية، الإيجابية والسلبية على حد سواء، بطريقة متوازنة وبدون خطأ مادي.

٧- الاتساق وقابلية المقارنة: ينبغي تقديم المعلومات الواردة في تقرير متكامل على أساس ثابت مع مرور الوقت وبطريقة تمكن من المقارنة مع المنظمات الأخرى بقدر ما تكون مادية لقدرة الوحدة الاقتصادية على خلق قيمة بمرور الوقت.

عناصر المحتوى:

يتضمن التقرير المتكامل ثمانية عناصر للمحتوى مرتبطة بشكل أساسي مع بعضها البعض ولا يستبعد بعضها بعضا وهي (IIRC-CD, 2013: 24):

١- نظرة عامة على المنظمة والبيئة الخارجية: ماذا تفعل الوحدة الاقتصادية وما هي الظروف التي تعمل في ظلها؟

٢- الحوكمة: كيف يدعم هيكل حوكمة الوحدة الاقتصادية قدرتها على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل؟



- ٣- نموذج الأعمال: ما هو نموذج أعمال الوحدة الاقتصادية؟
- ٤- المخاطر والفرص: ما هي المخاطر والفرص المحددة التي تؤثر على قدرة الوحدة الاقتصادية على خلق قيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وكيف تتعامل الوحدة الاقتصادية معهم؟
- ٥- الإستراتيجية وتخصيص الموارد: أين تريد الوحدة الاقتصادية أن تذهب وكيف تنوي الوصول إلى هناك؟
- ٦- الأداء: إلى أي مدى حققت الوحدة الاقتصادية أهدافها الاستراتيجية للفترة وما هي نتائجها من حيث التأثيرات على رؤوس الأموال؟
- ٧- التوقعات: ما هي التحديات والشكوك التي من المحتمل أن تواجهها الوحدة الاقتصادية في متابعة استراتيجيتها، وما هي الآثار المحتملة لنموذج أعمالها وأدائها المستقبلي؟
- ٨- أساس العرض التقديمي: كيف تحدد الوحدة الاقتصادية ما يهم تضمينه في التقرير المتكامل وكيف يتم تقييم هذه الأمور كمياً أو وصفياً.
- مفهوم الإفصاح المحاسبي
- يقصد بالإفصاح على وجه العموم هو العلانية الكاملة. أما في المحاسبة فيقصد بها أن تظهر القوائم المالية جميع المعلومات الرئيسية التي تهتم مستخدمى المعلومات والتي تساعد على اتخاذ القرارات بطريقة سليمة (sukmadilaga,2015:515). ويعتمد حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها على خبرة مستخدم المعلومات ومتطلباته والقياس المحاسبي المطلوب مما أدى إلى ظهور ثلاثة مفاهيم للإفصاح وهي:
- * الإفصاح الكامل
- الإفصاح العادل



الإفصاح الكافي

أ. الإفصاح الكامل: يتطلب الإفصاح الكامل الإفصاح عن كل المعلومات والتفاصيل سواء كانت هناك حاجة إليها أم لا. هذا النوع من الإفصاح قد لا يفيد مستخدم المعلومات حتى لو تحقق حيث أن كثرة التفاصيل التي تكون غير مهمة قد تربك مستخدم المعلومات ولا تساعده على اتخاذ القرار السليم في التوقيت المناسب (Berger, 2011:207).

ب. الإفصاح العادل: يركز مفهوم الإفصاح العادل على أهداف أخلاقية تتعلق بالعدالة والمساواة بين مستخدمي القوائم المالية في عرض الحقائق المتعلقة بأنشطة المنشأة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الصحيحة. إلا أن هذا المفهوم انتقد حيث أن مفهوم العدالة مفهوم نسبي غير محدد.

ج. الإفصاح الكافي: هو الأكثر استخداماً من قبل المنظمات المهنية ومعظم الكتاب والباحثين حيث أنه وفقاً لهذا المفهوم يتم عرض وتوفير المعلومات الملائمة والتي تتفق واحتياجات مستخدم المعلومات والتي تساعده على اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب. ويتطلب هذا المفهوم عرض جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي المعلومات. (blogspot.com/2017)

واستناداً إلى ما سبق فإن الإفصاح عن البيانات غير المالية من خلال تبني إطار الإبلاغ المتكامل سيوفر درجة عالية من الشفافية في عرض المعلومات في التقارير السنوية للوحدات الحكومية ، والذي بدوره سيوفر القابلية على المساءلة والرقابة من قبل الجمهور ، والاطلاع على تفاصيل هيكل إدارة المؤسسات الحكومية ومدى مساهمتها في التنمية المستدامة (الاجتماعية والاقتصادية والبيئية) واتباع السياسات النقدية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي ، إذا ما تمت مسألة أولئك الموجودين في السلطة علنا عن سياساتهم ونفقاتهم وقراراتهم ، لأن المسألة هي مفاتيح خلق الثروة والحفاظ على مجتمع حر ، وعليه سيتم تطبيق فقرات الإبلاغ المتكامل في أحد القوائم المالية الحكومية لمعرفة مساهمتها في



الاستدامة وإمكانية الإفصاح عنها من خلال التخصيصات السنوية الواردة في الموازنة العامة للدولة ، وهذا ما سيتم تناوله في المبحث الثالث .

المبحث الثالث: الجانب العملي:

تطبيق النموذج المقترح على القوائم المالية للوحدة الحكومية عينة البحث

تمهيد:

سيتم تطبيق النموذج المقترح على التقارير المالية للوحدة الحكومية عينة البحث (مديرية زراعة محافظة القادسية)، والذي يمثل جزء من إطار الإبلاغ المتكامل والذي تم الإشارة إليه في المبحث الثاني من هذا البحث ، ولصعوبة تطبيق كافة فقرات عناصر محتوى التقرير المتكامل لكونها تتعلق بالجانب الإداري (نظرة عامة عن الوحدة الحكومية والبيئة المحيطة بها، الحوكمة، نموذج الاعمال، المخاطر والفرص، الاستراتيجية وتخصيص الموارد، النظرة المستقبلية). وسيتم التركيز على تطبيق العنصرين (الأداء، أساس العرض والتقديم) لتقييم مستوى الاداء للوحدة الحكومية وفقا لأبعاد الاستدامة الثلاثة (بيئي، اقتصادي، اجتماعي) وبالاعتماد على بنود الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٨ ، ووفقا لمعايير مبادرة الإبلاغ العالمية (GRI) ومعايير محاسبة الاستدامة (SAS) لكونها تتوافق مع معيار رقم (١) (عرض البيانات المالية) في (IPSASSs) وعرض وتحليل المعلومات المالية وغير المالية، لغرض معرفة مدى مساهمة الوحدة الحكومية لمتطلبات الاستدامة لتكون دليلاً لاستخدام هذا المقترح للتطبيق على الوحدات الحكومية الأخرى في العراق.

والآتي تطبيق الفقرات الخاصة بالنموذج المقترح في القوائم المالية لمديرية زراعة محافظة القادسية لسنة ٢٠١٨.



ونظرا لعدم وجود رموز محاسبية لأبعاد الاستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) في الدليل المالي والمحاسبي الحكومي في العراق، تم اقتراح ثلاث حسابات فرعية تغطي عناصر الاستدامة وهي:

- ١- البعد الاقتصادي ٠١
- ٢- البعد الاجتماعي ٠٢
- ٣- البعد البيئي ٠٣

وسيتم عرض وتحليل قائمة المركز المالي المقترحة لسنة (٢٠١٨) إما بالنسبة لقائمة التدفق النقدي وكشف بأرصدة حسابات الموازنة وحساب تنفيذ الموازنة فهي تمثل كشوفات تحليلية للمجمل الموجود في الحسابات الختامية .

قائمة المركز المالي المقترحة لسنة (٢٠١٨)

رقم الدليل المحاسبي المقترح	اسم الحساب						الملاحظات
	ق	١م	٢م	٣م	٤م	٥م	
							الموجودات المالية
							نقد في المصرف
	٣	٠.١	٠.٢	٠.١	٠.١	٠	١
	٣	٠.١	٠.٢	٠.١	٠.١	٠.١	٢٣١٢٧٧٩٢٥٢
							السلف (سلف الراتب)
	٣	٠.٢	٠.٢	٠.٤	٠	٠	٢
	٣	٠.٢	٠.٢	٠.٤	٠	٠.٢	٨٩٧٣٩٢٤٢٢
							المدينون
	٣	٠.٣	٠.١	٠.٤	٠	٠	٣
	٣	٠.٣	٠.١	٠.٤	٠	٠.١	١٠٩٠٩٠٦٣٣
							بعد اقتصادي
							١٠٦٥٠٢٦٣١





	٣٣١٩٢٦٢٣٠٧	٢٥٣٩٨٨٤٤٤٥	مجموع الموجودات المالية							
			الحسابات النظامية المتقابلة المدينة	٠	٠	٠	٠	٠	٠٩	٣
٤	٧٥٩٨٩٠١٢٥٤	٧٦٠١٣٠١٢٥٤	الموجودات الثابتة	٠	٠	٠	٠	٠٤	٠٩	٣
			بعد اقتصادي	٠١	٠	٠	٠	٠٤	٠٩	٣
	٦٦٣٩٥٠٠	٦٦٣٩٥٠٠	الموجودات المخزنية	٠	٠	٠	٠	٠٥	٠٩	٣
٥	٤٣٣٩٥٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	بعد اقتصادي	٠١	٠	٠	٠	٠٥	٠٩	٣
	٢٣٠٠٠٠٠	٢٦٣٩٥٠٠	بعد بيئي	٠٣	٠	٠	٠	٠٥	٠٩	٣
	١٦٢١٠١٥٠٨٩	١٥٣٢٧٩٢٥١٤	المطلوبات							
	—	—	الامانات	٠	٠	٠	٠٩	٠٣	٠٢	٤
٦	٣١٢٣١١٧٠٠	١٢٣٤٤٨٣٠٩	بعد اقتصادي	٠١	٠	٠	٠٩	٠٣	٠٢	٤
	٦٦٠٢٥٢٨٧١	٥٦٩٤٨٧٢٠٤	بعد اجتماعي	٠٢	٠	٠	٠٩	٠٣	٠٢	٤
	—	—	الدائنون	٠	٠	٠	٠	٠٤	٠٣	٤
٧	٦٤٧٦٤٨٧٧٥	٨٣٩٠٨٥٦٢٨	بعد اقتصادي	٠١	٠	٠	٠	٠٤	٠٣	٤
	٨٠١٧٤٣	٧٧١٣٧٣	بعد اجتماعي	٠٢	٠	٠	٠	٠٤	٠٣	٤
			جاري دائرة	٠	٠	٠	٠	٠١	٠٧	٤



[illegible]



			مقابل الموجودات الثابتة	٠	٠	٠	٠	٠.٤	٠.٩	٤
	٧٥٩٨٩٠١٢٥٤	٧٦٠١٣٠١٢٥٤	بعد اقتصادي	٠.١	٠	٠	٠	٠.٤	٠.٩	٤
			مقابل الموجودات المخزنية	٠	٠	٠	٠	٠.٥	٠.٩	٤
١٠	٦٦٣٩٥٠٠	٦٦٣٩٥٠٠	بعد اقتصادي	٠.١	٠	٠	٠	٠.٥	٠.٩	٤

شكل (٩) قائمة المركز المالي المقترحة لسنة (٢٠١٨) المصدر: من اعداد الباحث

ملاحظات قائمة المركز المالي

رقم الملاحظة	البيان
١	يتم اعتبار النقد في المصارف بعدا اقتصاديا لأنه يمثل حساب جاري رقم (٢٠٠٦٨) وكذلك حساب بنك الامانات رقم (٥١٠٨) ولعدم وجود وجه للأنفاق حتى يتم انفاقه حسب التخصيصات لملاحظة كونه إنفاقاً اجتماعيا او بيئيا
٢	يتم اعتبار السلف بعدا اجتماعيا لأنه يتعلق بسلف الافراد العاملين (سلف الرواتب (٤-٢-٣)) حسب الدليل المالي والمحاسبي الحكومي في العراق والذي نص على ((يسجل في هذا الحساب صافي الرواتب التي تدفع مقدما للموظف قبل حلول موعد تاريخ صرف الرواتب المحددة للدائرة)).
٣	يتم اعتبار حساب المدينين بعدا اقتصاديا فقط لأنه يرتبط بمبالغ الديون التي تتشا بذمة الآخرين لحساب الخزينة العامة سواءا استنادا " الى قرار حكم او نتيجة بيع أموال الدولة لهم
٤	تم اعتبار الموجودات الثابتة بعدا اقتصاديا فقط ومع إمكانية تصنيفها الى ابعاد اجتماعية أو بيئية، ألا إن





الوحدة مدار البحث ليست لديها سجلات تفصيلية بالموجودات الثابتة لأنها تستخدم الأساس النقدي في تسجيل الموجودات كمصروف نهائي.	
٥ تم تصنيف الموجود المخزني إلى ابعاد اقتصادية وبيئية، لان المخزن يحتوي على مواد أولية ومواد احتياطية ووقود ومخزون متنوعات، وهناك مواد مخزنية تخص البعد الاقتصادي في الوحدة التي تخص الأنشطة الرئيسية لها، وبالنسبة للمواد التي تتعلق بالبعد البيئي هي مواد مكافحة الآفات والمبيدات والاسمدة العضوية	
٦ بالنسبة لحساب الامانات فقد تم تصنيفه الى بعدين، اقتصادي واجتماعي، فالبنسبة الى الاقتصادي فتمثل بأمانات التوزيع اما البعد الاجتماعي فتمثل ب (امانات صندوق التقاعد، والحشد الشعبي، والنازحين والحماية الاجتماعية)	
٧ اما بنسبة لحساب الدائنين فقد تم تقسيمه الى بعدين، اقتصادي واجتماعي، يتعلق البعد الاقتصادي ب (دوائر القطاع الحكومي، امانات رواتب معادة، امانات مشروع الغير، المصارف، تأمينات مستلمه من الغير، امانات الشركات العامة) اما ما يتعلق بالبعد اجتماعي ب (شركات التأمين، دوائر التنفيذ)	
٨ اما بالنسبة لحساب جاري دائرة المحاسبة فيمثل بعداً اقتصادياً كونه لا يحدد أوجه الانفاق إن كان اجتماعياً او بيئياً	
٩ تم اعتبار مقابل الموجودات الثابتة بعداً اقتصادياً فقط للأسباب المذكورة في الملاحظة رقم (٤).	
١٠ تم تصنيف مقابل الموجود المخزني إلى ابعاد اقتصادية فقط، لأن استخدامها في الخطة الاستثمارية ولا يمكن تحديد الابعاد الاجتماعية والبيئية.	

ومن خلال ما تقدم فان عرض قائمة المركز المالي المقترحة للسنتين ٢٠١٧-٢٠١٨ وفق ابعاد الاستدامة بالاستناد الى (IIRC) والتي تضمنت البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والتي تعكس العرض والإفصاح الأكثر شفافية، واستناداً إلى السجلات والمستندات داخل الوحدة الحكومية لمعرفة نوع



الموجودات والمطلوبات وكيفية تقديرها كبعد اقتصادي أو اجتماعي أو بيئي. فقد تم الاعتماد على التقدير الشخصي لمعرفة بنود قائمة المركز المالي المقترحة وكما مبين ادناه:

١- ان الموجودات المالية لسنة ٢٠١٨ والبالغة (٢٥٣٩٨٨٤٤٤٥) ديناراً تمثل (النقد في المصرف بمبلغ (١٥٩٨٨١٨٣٧٠) ديناراً والذي يمثل بعداً اقتصادياً ونسبة (٦٣ %)، وأما سلف الراتب بمبلغ (٨٣٤٥٦٣٤٤٤) ديناراً فانه يمثل بعداً اجتماعياً ونسبة (٣٣ %)، وحساب المدينين بمبلغ (١٠٦٥٠٢٦٣١) ديناراً فيمثل البعد الاقتصادي ونسبة (٤ %).

٢- اما الموجودات المالية لسنة ٢٠١٧ والبالغة (٣٣١٩٢٦٢٣٠٧) ديناراً تمثل (النقد في المصرف بمبلغ (٢٣١٢٧٧٩٢٥٢) ديناراً والذي يمثل البعد الاقتصادي ونسبة (٧٠ %)، واما سلف الراتب بمبلغ (٨٩٧٣٩٢٤٢٢) ديناراً فانه يمثل البعد الاجتماعي ونسبة (٢٧ %)، وحساب المدينين بمبلغ (١٠٩٠٩٠٦٣٣) ديناراً فيمثل البعد الاقتصادي ونسبة (٣ %).

ومن خلال التحليل السابق للموجودات المالية للسنتين ٢٠١٧-٢٠١٨ نلاحظ ان التخصيصات المرصودة تؤثر تأثيراً مباشراً على مساهمة الوحدة بأبعاد الاستدامة كلما كان التخصيص كبيراً كانت المساهمة كبيرة وان التخصيصات لسنة ٢٠١٧ أكبر من التخصيصات سنة ٢٠١٨، ولهذا نلاحظ تفاوت في نسب المساهمة بحساب النقد في المصارف وحساب السلف وحساب المدينين وهذا يثبت أن عرض القائمة يعتمد على مبلغ الحساب والذي ينعكس على مساهمة الأبعاد الثلاثة.

اما ما يخص الحسابات النظامية المتقابلة المدينة لسنة ٢٠١٨ (حساب الموجودات الثابتة، الموجودات المخزنية) والتي تمثل مجموعهما المبلغ (٧٦٠٧٩٤٠٧٥٤) ديناراً، فقد مثلت الموجودات الثابتة البعد الاقتصادي بمبلغ (٧٦٠١٣٠١٢٥٤) ديناراً ونسبة (٩٩ %) كونها تعد مصروفاً نهائياً بسبب استخدام الأساس النقدي المعدل. وفيما يخص الموجودات المخزنية فقد تمثلت بنسبة (١ %) وبمبلغ



(٦٦٣٩٥٠٠) دينار تمثلت المساهمة الاقتصادية منها بنسبة (٦١ %) وبمبلغ (٤٠٠٠٠٠٠) دينار، وبنسبة (٣٩ %) وبمبلغ (٢٦٣٩٥٠٠) دينار فمساهمة بيئية بما يتعلق بالمواد واللوازم الخاصة بالبعد البيئي.

نلاحظ مما سبق ان سبب ضعف المساهمة لأبعاد الاستدامة للموجودات المخزنية بنسبة (١ %) هو عدم وجود تخصيص في بنود الموازنة مما أدى الى الضعف في نسب المساهمة الاقتصادية والبيئية لها. أما ما يخص الحسابات النظامية المتقابلة المدينة لسنة ٢٠١٧ (حساب الموجودات الثابتة، الموجودات المخزنية) والتي تمثل مجموعهما المبلغ (٧٦٠٥٥٤٠٧٥٤) ديناراً، فقد مثلت الموجودات الثابتة البعد الاقتصادي بمبلغ (٧٥٩٨٩٠١٢٥٤) ديناراً وبنسبة (٩٩ %) كونها تعتبر مصروفاً نهائياً بسبب استخدام الأساس النقدي المعدل. وفيما يخص الموجودات المخزنية فقد تمثلت بنسبة (١ %) وبمبلغ (٦٦٣٩٥٠٠) دينار تمثلت المساهمة الاقتصادية منها بنسبة (٦٥ %) وبمبلغ (٤٣٣٩٥٠٠) دينار، وبنسبة (٣٥ %) وبمبلغ (٢٣٠٠٠٠٠) دينار فمساهمة بيئية بما يتعلق بالمواد واللوازم الخاصة بالبعد البيئي.

ونلاحظ مما سبق أن التخصيص الفعلي للسنتين ٢٠١٧-٢٠١٨ هو نفس المبلغ بالنسبة للموجودات الثابتة والمخزنية، ولكن نلاحظ إن مساهمة الموجود المخزني البيئي والاجتماعي قد اختلف وهذا يعكس رغبة الوحدة الحكومية عينة البحث بالمساهمة المستدامة قدر المستطاع.

اما ما يخص المطلوبات وكيفية تحليل وعرض بنود القائمة يكون كالآتي:

١- ان المطلوبات لسنة ٢٠١٨ والبالغة (١٥٣٢٧٩٢٥١٤) ديناراً تمثل الامانات بمبلغ (٦٩٢٩٣٥٥١٣) ديناراً بنسبة (٤٥ %) والذي يمثل بعدا اقتصاديا وبنسبة (١٨ %) وبمبلغ (١٢٣٤٤٨٣٠٩) دينار، واما المساهمة الاجتماعية فقد مثلت نسبة (٨٢ %) وبمبلغ (٥٦٩٤٨٧٢٠٤) ديناراً، واما الدائنون بمبلغ



(٨٣٩٨٥٧٠٠١) وبنسبة (٥٥ %) فانه يمثل بعدا اقتصاديا وبنسبة (٩٩ %) وبمبلغ (٨٣٩٠٨٥٦٢٨)، واما المساهمة الاجتماعية فقد مثلت بمبلغ (٧٧١٣٧٣) وبنسبة (١ %).

٢- اما المطلوبات لسنة ٢٠١٧ والبالغة (١٦٢١٠١٥٠٨٩) دينارا تمثل الامانات بمبلغ (٩٧٢٥٦٤٥٧١) بنسبة (٥٩ %) فانه يمثل بعدا اقتصاديا وبنسبة (٣٢ %) وبمبلغ (٣١٢٣١١٧٠٠) دينار، واما المساهمة الاجتماعية فقد تمثلت بنسبة (٦٨ %) وبمبلغ (٦٦٠٢٥٢٨٧١) دينار، واما الدائنون بمبلغ (٦٤٨٤٥٠٥١٨) وبنسبة (٤١ %) فانه يمثل بعدا اقتصاديا وبنسبة (٩٩ %) وبمبلغ (٦٤٧٦٤٨٧٧٥)، واما المساهمة الاجتماعية فقد مثلت بمبلغ (٨٠١٧٤٣) وبنسبة (١ %).

واستنادا الى ما سبق نلاحظ ان تخصيصات ٢٠١٧ أكثر من تخصيصات ٢٠١٨ وهذا يعكس القصور في التخصيصات السنوية كما ذكر سابقا.

اما بخصوص الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة فانها تمثل الحسابات النظامية المتقابلة المدينة وبنفس نسب المساهمة تقريبا.

ولمعرفة الانحراف في المساهمة في الاستدامة بين السنتين والمقارنة بينهما كما في الجدول رقم (٨) فقد تم جمع المساهمات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية كل على حدة لمعرفة كل سنة والتخصيصات المنفقة فعليا. ولمعرفة نقاط الضعف تم الاستفسار من القائمين على التخطيط للموازنة حيث يتبين ان التخصيصات الواردة في الموازنة هي بنود صماء لا ترتقي إلى المستوى المطلوب للقيام بالأهداف المرسومة والتي تعكس الاستراتيجية والتوجه المستقبلي في حال وضع خطط مستقبلية قصيرة ومتوسطة وطويلة. والجدول الاتي يبين المقارنة بين موجودات ومطلوبات السنتين لمعرفة الانحراف في مستوى المساهمة بينهما ومعرفة السبب.



جدول (٨) مقارنة بين موجودات ومطلوبات ٢٠١٧ - ٢٠١٨

ت	البيان	التخصيص الفعلي	الاقتصادية	النسبة	الاجتماعية	النسبة
١-	موجودات ٢٠١٧	٣٣١٩٢٦٢٣٠٧	٢٤٢١٨٦٩٨٨٥	%٧٢	٨٩٧٣٩٢٤٢٢	%٢٨
٢	موجودات ٢٠١٨	٢٥٣٩٨٨٤٤٤٥	١٧٠٥٣٢١٠٠١	%٦٧	٨٣٤٥٦٣٤٤٤	%٣٣
الانحرافات	٧٧٩٣٧٧٨٦٢	٧١٦٥٤٨٨٨٤	%٩٢	٦٢٨٢٨٩٧٨	%٨	
٣	مطلوبات ٢٠١٧	٣٣١٩٢٦٢٣٠٧	٢٦٥٨٢٠٧٦٩٣	%٨٠	٦٦١٠٥٤٦١٤	%٢٠
٤	مطلوبات ٢٠١٨	٢٥٣٩٨٨٤٤٤٥	١٩٦٩٦٢٥٨٦٨	%٧٨	٥٧٠٢٥٨٥٧٧	%٢٢
الانحرافات	٧٧٩٣٧٧٨٦٢	٦٨٨٥٨١٨٢٥	%٨٨	٩٠٧٩٦٠٣٧	%١٢	

المصدر من اعداد الباحث

يتضح من الجدول أعلاه إن عناصر المركز المالي من موجودات ومطلوبات تعكس المساهمة الاقتصادية والاجتماعية فقط، دون ان نلاحظ مساهمة بيئية تذكر ألا في نسبة بسيطة في الموجودات المخزنية والتي من الصعب معرفتها بسبب عدم وجود مستندات وسجلات لتثبيت الموجودات. ومن خلال ملاحظة نسبة مساهمة موجودات ٢٠١٧ الاقتصادية والتي تمثل %٧٢ وبمبلغ (٢٤٢١٨٦٩٨٨٥) ديناراً، بينما في موجودات ٢٠١٨ تمثلت المساهمة الاقتصادية بنسبة ٦٧ % بمبلغ (١٧٠٥٣٢١٠٠١) ديناراً أي هناك انحراف بمبلغ (٧١٦٥٤٨٨٨٤) ديناراً وبالمقارنة مع التخصيص الفعلي يظهر لنا بنسبة %٩٢. الأهمية النسبية للجانب الاقتصادي في مبلغ الانحراف بين السنتين أما الجانب الاجتماعي فقد تمثل بنسبة %٢٨ بمبلغ (٨٩٧٣٩٢٤٢٢) ديناراً من الفعلي لموجودات ٢٠١٧، أما موجودات ٢٠١٨ فتمثلت المساهمة الاجتماعية بنسبة %٣٣ بمبلغ (٨٣٤٥٦٣٤٤٤) ديناراً وظهر انحراف بمبلغ (٦٢٨٢٨٩٧٨) ديناراً ونسبة



٨ % من مبلغ الانحراف بين السنتين. والسبب إن تخصيصات ٢٠١٧ كانت أكثر من تخصيصات ٢٠١٨. أي كلما زادت التخصيصات السنوية الواردة بالموازنة زادت المساهمات لأبعاد التنمية المستدامة. وكذلك الحال ينطبق على مطلوبات ٢٠١٧ و ٢٠١٨، لكن تبين ان مطلوبات ٢٠١٧ أقل تأثيراً من مطلوبات ٢٠١٨ في البعد الاقتصادي فقد مثلت ٢٨% فقط في ٢٠١٧ بمبلغ (٩٥٩٩٦٠٤٧٥) ديناراً اما في ٢٠١٨ فقد بلغت ٣٧ % بمبلغ (٩٦٢٥٣٣٩٣٧) ديناراً وهذا يؤدي إلى انحراف بمبلغ (٢٥٧٣٤٦٢) ديناراً وهذا يؤكد السبب الأول في ان التخصيصات كلما زادت كلما اظهرت الوحدة الحكومية المساهمة في ابعاد التنمية المستدامة ، من خلال نسب الانحرافات التي ظهرت في الجدول أعلاه، فقد كانت نسبة الانحراف بين مطلوبات السنتين الاقتصادية تمثل نسبة ٠.٣ % ، اما المساهمة الاجتماعية فقد مثلت نسبة انحراف بين السنتين بنسبة (١١ %) وهذا يثبت إن أبعاد التنمية المستدامة تتبع مبالغ التخصيص السنوية التي ترد في بنود الموازنة العامة للدولة.

وبناء على ما تم تقديمه من نموذج مقترح لقائمة المركز المالي المقترحة، نستطيع توضيح الآتي:

- ١- نستطيع من خلال القائمة المقترحة معرفة مركز الوحدة الحكومية بشكل أكثر شفافية ومدى المساهمة الحقيقية للموجودات في أبعاد الاستدامة لتوفير القابلية على المساءلة والرقابة.
- ٢- وكذلك إمكانية عمل مقارنة بين سنة ٢٠١٧ وسنة ٢٠١٨ لمعرفة الفرق بين التخصيصات السنوية للسنتين وما لها من تأثير على مساهمة الوحدة الحكومية من خلال الأنشطة التي تقوم بها للمساهمة بشكل أكبر في استراتيجية مستدامة تهدف إلى إنشاء قيمة للخدمة المقدمة من قبلها لها وللمجتمع ككل،
- ٣- من خلال التفكير المتكامل في كيفية التعامل مع التخصيصات التي يتم الحصول عليها من بنود الموازنة العامة للدولة والذي يعكس الإفصاح المتكامل عن المعلومات المالية وغير المالية وربطها بنموذج اعمالها على المدى القصير والمتوسط والطويل.



الاستنتاجات:

- ١- إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية.
- ٢- ان عرض القوائم المالية في الوحدات الحكومية في العراق يعاني من القصور في مواكبة التطورات الكبيرة في الأنظمة الدولية بسبب عدم اعتماده (IPSASs) .
- ٣- حافظ العراق على موازنته ونظامه المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في المحاسبة أو الأساس النقدي المعدل. ومع ذلك، فإن الحكومات تسعى إلى التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي .
- ٤- إن الإفصاح عن البيانات غير المالية (ابعاد الاستدامة) في إعداد القوائم المالية والتي بموجبها تحقق المصادقية، وتساعد صانع القرار الاقتصادي والمالي، وتعزيز ثقة المجتمع بالبيانات المالية الحكومية .

التوصيات:

- ١- ضرورة اتساق المحاسبة الحكومية مع نصوص القوانين فضلاً عن الاستجابة للتطورات في الفكر المحاسبي IPSASs من خلال اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية.
- ٢- ضرورة التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق من خلال نهج تدريجي يبدأ بدراسة الوضع الحالي للنظام المحاسبي الحكومي وتحديد وحدة الإبلاغ الحكومي .
- ٣- ينبغي على الوحدات الحكومية اعتماد إطار الإبلاغ المتكامل لأنه يساعدها على عرض معلوماتها بشفافية سواء أكانت سلبية ام إيجابية وهذا يساعدها على معالجة النواحي السلبية ودعم الإيجابية مما يكسبها ثقة ذوي العلاقة.



المراجع:

المراجع العربية:

- ١- التميمي، عباس حميد، وعلي، نهاد حسين، (٢٠١٨) " العرض في القوائم المالية على وفق (IPSASS) وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية "، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية؛ العدد ١١٠ المجلد ٢٥: الصفحات ٥١٧--٥٤١.
- ٢- الجبوري، علاء رشيد، (٢٠١٨) " دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم أداء البرامج والسياسات لتحقيق التنمية المستدامة"، بحث مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
- ٣- الخاقاني، ميثم مالك راضي، (٢٠٠٥) " الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي دراسة لعينة من الدول " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، (جامعة بغداد).
- ٤- الشمري، فراس عزيز، (٢٠٠٤) " الإبلاغ المالي في الجامعات الحكومية العراقية معيار محاسبي مقترح ". رسالة ماجستير. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٥- عبد الرحيم، جمال كامل محمد، (٢٠١٥)، " قياس إثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي مع دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة"، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور فلسفة محاسبة.
- ٦- العرموطي، احمد عدنان، (٢٠١٣)، " إثر محاسبة الاستدامة على الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة- قسم المحاسبة - كلية الأعمال- جامعة الشرق الأوسط.
- ٧- محمد ، بهاء حسين، وسالم ،حسين سعود،(٢٠١٧)" دور النظام المحاسبي الحكومي في اعداد تقارير الأداء للوحدات الحكومية "، كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد"، العدد ١٠٤.
- ٨- محمود، بكر إبراهيم، وآخرون، (٢٠١٢)" دور ديوان الرقابة المالية في تفعيل وترسيخ مؤشرات التنمية المستدامة "بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد السنة ٣٥، العدد ٩٣. الصفحات ٢٢٨ - ٢٤٢.



المراجع الأجنبية:

- 1- Adams, C.A., et al, (2016)"Exploring the implications of integrated reporting for social investment (disclosures)", Research published in The British Accounting Review 48 (2016) 283–296
- 2- Cheng & et, (2014), "The international integrated reporting framework: key issues and future research opportunities", Journal of International Financial Management & Accounting, Vol. 25 No. 1, pp. 90–119.
- 3- Dumay, J., et al (2016)," Integrated reporting: A structured literature review", Accounting Forum, Vol.40 No (0), Pp 166– 185.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2016.06.001>.
- 4- Dumay, J., et al, (2017), "Barriers to implementing the International Integrated Reporting Framework: A contemporary academic perspective", Meditari Accountancy Research, Vol. 25 Issue: 4, pp.461–480.
- 5- Gray, R, (2010),"Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability. and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet", Accounting, Organizations and Society, no . 35. pp 47–62.
- 6- Hammer.J& Pivo.G, (2017) "The Triple Bottom Line and Sustainable Economic Development Theory and Practice", Economic Development Quarterly :2017, Vol. 31(1) 25 –36.
- 7- International Integrated Reporting Cancel (IIRC) , (2016) " IIRC Vision about value creation " www.foundation.univ-bordeaux.



- 8- International Integrated Reporting Cancel (IIRC), (2013) "The International <IR> Framework " Copyright © December 2013 by the IIRC.
- 9- MCnaull, (2016) " Integrated Reporting <IR> in HE Helping universities tell their stories better " www.bufdg.as.uk.
- 10- Mervyns, E. King SC, (2011) "Framework for Integrated Reporting and The Integrated Reporting Discussion paper 25|1|2011" ircomments@saica.co.za.
- 11- Rossi, M. F, (2018)," Is Integrated Reporting A New Challenge for Public Sector Entities?" African Journal of Business Management, 12(7) ,172–187.
- 12- Serafeim, George, 2016 " Integrated Reporting statement on Management Accounting " institute of Management Accounting paragon Drive, Suite 1 Montvale, NJ,07645.
- 13- Stefanescua, C. A. et al, (2016). "An original assessment tool for transparency in the public sector based on the integrated reporting approach". Accounting and Management Information Systems, 15(3, 542
- 14- Thomson,Ian,(2014),‘But does sustainability need capitalism or an integrated report’ ,Critical Perspectives on Accounting, No.(xx). of Pp 1– 5.
- 15- Citra Sukmadilaga, et al.(2015). "Good Governance Implementation In Public Sector: Exploratory– Analysis of Government Financial Statements Disclosures Across ASEAN Countries Procedia – Social and Behavioral Sciences 211 (2015) 513 – 518
- 16- P.G. Berger, (2011), "Challenges and opportunities in disclosure research—A discussion of ‘the financial reporting environment” Journal of Accounting and Economics 51 (2011) 204–218.
- 17- http://al2f.blogspot.com/2017/04/blog-post_28.html

