



Accounting for business activities in government units in accordance with international accounting standards in the public sector

(A proposed model for application in (Municipalities Directorate of Najaf

*المحاسبة عن نشاطات الاعمال في الوحدات الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أنموذج مقترح للتطبيق في (مديرية بلديات النجف الاشرف)

** الباحثة مروة اركان جواد

*أ.م.د إبراهيم عبد موسى السعبري

Abstract: This study aims at present a proposed model for the financial statements of Iraqi government units and contribute to developing these statements according to the international public sector accounting standards (IPSAS), also to show how to separate the activities in government units between government activities and business activities, the problem of the study centered on how to separate business activities and government activities in Government units in Iraq according with international accounting standards and how to make reports and financial statements more relevant and useful in decision-making. The most important conclusion of the study is that the implementation of the proposed model for financial Statement to the Directorate of Municipalities at AL- Najaf AL- Ashraf in accordance with IPSAS helps to give a sufficient picture of the financial situation and performance of the directorate and can accommodate the needs of different users of information.

المستخلص: يهدف البحث الى تقديم انموذج مقترح للقوائم المالية في الوحدات الحكومية العراقية والمساهمة في تطويرها على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وكيف يتم الفصل بين الأنشطة في الوحدات الحكومية بين النشاط الحكومي ونشاط الاعمال، اما مشكلة البحث تمحورت على كيفية الفصل بين نشاطات الاعمال والنشاطات الحكومي في الوحدات الحكومية في العراق على وفق معايير محاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

*بحث مستل

** جامعة الفرات الأوسط التقنية/ الكلية التقنية الإدارية/ كوفة

***طالب ماجستير

وكيفية جعل التقارير والكشوفات المالية أكثر صلة وفائدة في اتخاذ القرارات. واهم ما تم استنتاجه من خلال البحث إن تطبيق الأنموذج المقترح للقوائم المالية لمديرية بلديات النجف الاشرف وعلى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تساعد في إعطاء صورة كافية عن الوضع والأداء المالي للبلديات ويمكن من خلالها اشباع حاجات المستخدمين المختلفين للمعلومات.

المقدمة: يعد القطاع الحكومي من القطاعات المهمة نظرا لما تقوم به الوحدات الحكومية من دور كبير في التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدرجة انه مكن الربط بين مستوى أداء الوحدات الحكومية ومستوى معدلات التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية حيث مارست الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم وظائف جديدة وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تسير متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كان دورها قاصرا على أداء وظائف الدولة التقليدية، فقد زاد اهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية نتيجة صدور عدد من المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية، وان التحول الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالمؤسسات الحكومية الدولية يساهم في توفير بيانات مالية توضح بشكل كبير طرق التصرف في الأموال العامة. فمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعمل على تعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية خاصة ان تطبيقها هو الوصول الى بيانات مالية صحيحة ودقيقة.

المبحث الأول

منهجية البحث ودراسات سابقة

١.١ مشكلة البحث:

تتركز مشكلة البحث على كيفية الفصل بين نشاط الاعمال والنشاط الحكومي في الوحدات الحكومية في العراق على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكيفية جعل التقارير والكشوفات المالية أكثر صلة وفائدة في اتخاذ القرارات. وفي هذا السياق يمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال اهم التساؤلات التالية:

١. ما أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في العراق؟

٢. وكيف يتم الفصل بين نشاط الاعمال والنشاط الحكومي في القوائم المالية في الوحدات الحكومية في العراق وفق معايير المحاسبة الدولية؟

٢.١ أهمية البحث: بيان فوائد التوافق بين المعايير المحاسبية في العراق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتوفير معلومات ذات جودة عالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

٣.١ هدف البحث: يهدف هذا البحث لاختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين مستوى الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية العراقية

٤.١ **فرضية البحث:** تعتمد الدراسة على فرضية رئيسية مفادها إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يؤدي إلى تحسين مستوى الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية العراقية وكيفية الفصل بين الأنشطة الحكومية (النشاط الحكومي ونشاط الأعمال).

٥.١ أسلوب البحث: أولاً: الجانب النظري:

١. المراجع والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
٢. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٤)، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الأردن.

ثانياً: الجانب العملي:

- ١- المقابلة الشخصية مع ذوي الاختصاص والملاحظة في مديرية بلديات النجف الاشرف ومع من لديهم علاقة في تنظيم القوائم المالية.
- ٢- جمع المعلومات المتعلقة بمديرية بلديات النجف بالاعتماد على القوائم المالية الصادرة من قسم الحسابات وقسم الموارد البشرية في مديرية بلديات النجف الاشرف لسنة ٢٠١٧.

٦.١ حدود البحث:

١. **حدود مكانية:** اقتصرَت الدراسة على مديرية بلديات النجف الاشرف.
٢. **حدود زمنية:** اعتمدت الدراسة على القوائم المالية والحسابات الختامية لمديرية بلديات النجف الاشرف لسنة ٢٠١٧.

١.٧ دراسات سابقة:

دراسة السعبري إبراهيم عبد موسى ٢٠٠٠

عنوان الدراسة معايير المحاسبة الحكومية
نوع الدراسة أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد
هدف الدراسة تهدف الدراسة إلى صياغة معايير خاصة بالنظام الحكومي بما يؤدي إلى زيادة منفعة المعلومات التي يقدمها النظام الحكومي إلى مستخدمي المعلومات .
أهم النتائج إمكانية الاعتماد على معايير المحاسبة المستخدمة في قطاع الأعمال لاحكام التطبيقات المحاسبية المستخدمة في القطاع الحكومي الخدمي بعد إجراء ما يستلزم من تعديلات عليها.
أهم التوصيات الدعوة الى تشكيل مجلس للمعايير المحاسبية الحكومية في البيئة المحلية ومحاولة الإفادة من المعايير المحاسبية الصادرة عن المنظمات الدولية في صياغة المعايير المحاسبية المحلية واعتماد المنهج العملي (الاستقرائي) في عمليات صياغة بعض تلك المعايير .

المبحث الثاني

الإطار النظري

١.٢ **مفهوم المحاسبة الحكومية:** هناك عدة تعاريف للمحاسبة الحكومية ومنها ما يلي:

عرفها القانون المصري رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بالمحاسبة الحكومية في المادة الثانية منه: بأنها القواعد التي تلتزم بها الجهات الادارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار تحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطي صورة حقيقية لها. (إسماعيل، عدس، ٢٠١٠: ٤٥). وقد عرفت ايضاً بأنها هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة. (مبارك: ٢٠٠٨، ٥)

٢.٢: اهداف المحاسبة الحكومية: تهدف المحاسبة الحكومية الى تقديم العديد من الأهداف ناخذ منها ما يلي: .

١. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات او تبريرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية أو أي جهاز تنفيذي او قضائي له الحق المبرر في طلب ذلك وبما يتفق مع الإطار التشريعي. (أحمرو ٢٠٠٣: ٣٧)

٢. توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له.

٣. إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة. (هاللي، ٢٠٠٢: ٢٢)

٣.٢ مفهوم الوحدات الحكومية: وهي الوحدات التي تقوم بممارسة الانشطة التي تدخل الدولة فيها الى السوق لأسباب كثيرة، إما من أيديولوجيتها، أو لأسباب سياسية، او اقتصادية، او اجتماعية، وتكون لها سلطات تشريعية، وقضائية، وتنفيذية على وحدات مؤسسية اخرى، وتتولى مسؤولية توفير كافة السلع والخدمات للمجتمع وإعادة التوزيع للدخل الانتاجي غير السوقي وتحصيل الإيرادات من جباية الرسوم والضرائب (محمود رأفت سلامة، ٢٠١٣: ٣١). ويمكن إضافة تعريف يعزز التعريف الاول: ان الوحدة الحكومية هي التي تتمثل بمجموعة من الموارد المالية التي يتم تخصيصها لتحقيق اهداف معينة أو لأداء نشاطات معينة (الشحادة، وآخرون ، ٢٠١١: ٧١)

٤.٢ خصائص الوحدات الحكومية: ناخذ الأهم منها والتي تتمثل بالآتي:

١. لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي، أو من دون مقابل مثل: وزارة التربية، والتعليم، ووزارة الصحة، وبعض الخدمات التي تقدمها البلديات.

٢. غياب حافز المنافسة في مجال نشاط القطاع العام، حيث إن "التنظيمات غير الهادفة للربح لا تواجه سوق محدد تتنافس حيث إن طبيعة العمل الذي تقوم به هذه المنظمات لا يتوقع منه عائد أو يكون هناك عائد رمزي لا يغطي التكاليف فإن الإقبال على هذا النوع من الأعمال قليل جداً مما يوجد لهذا النوع سواق لا تنافسية. (البحر، الحميدي: ٢٠٠٢، ٣١).

٣. لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية: تقدم الوحدات الحكومية خدماتها للجمهور مجاناً، او بمقابل رمزي بسيط (العواد: ٢٠١٢، ١٨).

٥.٢ مفهوم نظام محاسبي الموحد: ان النظام المحاسبي يعمل على تسجيل النشاطات المختلفة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وما يجري بينها وبين وحدات اقتصادية أخرى، ويعمل على تبويبها واستخلاص النتائج المترتبة عن تلك النشاطات وتقديم المعلومات للمستفيدين لاستخدامها في اتخاذ القرارات بالوقت المناسب (المسعودي، ٢٠١٣: ١٣)، عرف النظام المحاسبي الموحد بأنه "يتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات، والمعلومات المحاسبية للوحدة الاقتصادية، واعداد الموازنات التخطيطية، والحسابات الختامية، والقوائم المالية في إطار معين من الاسس والقواعد، وذلك لخدمة اغراض محددة" (الشبلي، ٢٠١١: ٤٧)

٦.٢ أسس القياس في الوحدات الحكومية؟ تتبع الوحدات الحكومية اسس محاسبية مختلفة للقياس منها:.

١. الأساس النقدي: (Cash Basis): يعتبر التحصيل الفعلي أساس إثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس إثبات المصروفات" (المليجي، ٢٠٠٢: ١١)
٢. الأساس النقدي المعدل: (Modified Cash basis): عرف الأساس النقدي المعدل (بأنه الأساس الذي يتم الاعتراف به في المعاملات أو الإحداث الأخرى عند استلام أو دفع النقد. (السعبري، ٢٠٠٠: ١٤٨)
- ٣: أساس الاستحقاق: (Accrual Basis): وهو الأساس المحاسبي الذي يتم الاعتراف به في المعاملات والإحداث الأخرى عند تحققها بغض النظر عن استلام أو دفع النقد وتسجل في السجلات المحاسبية، ويتم الإبلاغ المالي عنها في التقارير والقوائم المالية للفترة المتعلقة بها. (السعبري، ٢٠٠٧: ١٤٧)

٤. أساس الاستحقاق المعدل (Accrual Basis Modified) "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف به حتى يصبح متاحا لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى ان تصبح مستحقة الدفع (IFA, 200: 177). وبناءً على ما تقدم فان بعض الوحدات الحكومية تطبق النظام المحاسبي الموحد، وأساس الاستحقاق يحسن من نوعية وموثوقية البيانات والقوائم المالية المبلغ عنها، مما يعزز المصداقية الدولية ويرفع من ثقة المجتمع في القوائم المالية. إذ ان الأنشطة في الوحدات الحكومية تقسم على نوعين نشاط حكومي غير هادف للربح أي تقديم خدمة عامة من دون مقابل، او بمقابل رمزي بسيط، ونشاط اعمال يهدف لتحقيق ربح وسوف نتناول ذلك

٨.٢ أنواع الأنشطة في الوحدات الحكومية؟

أن خصائص الوحدات الحكومية تختلف عن خصائص الوحدات التجارية الهادفة للربح يتمثل بأحد الاختلافات الرئيسية في أن الحكومات لا تسعى إلى تحقيق الربح ولكنها موجودة لتلبية طلب المواطنين على الخدمات، بما يتوافق مع توفر الموارد اللازمة لتوفير هذه الخدمات. كما هو موضح في الرسم التوضيحي في جدول (١). تشارك معظم الحكومات ذات الأغراض العامة في ثلاث فئات من الأنشطة: .

١. النشاط الحكومي (الخدمي) ٢. نشاط الاعمال ٣. نشاط الائتمان.

على الرغم من أن أنواع ومستويات الخدمات تختلف من حكومة إلى أخرى، غير أن الحكومات ذات الأغراض العامة تقدم خدمات أساسية معينة: تلك المتعلقة بحماية الأرواح والممتلكات (مثل الشرطة والحماية من الحرائق) والأشغال العامة (مثل الشوارع، والطرق السريعة، والجسور، والمباني العامة)، المرافق والبرامج الثقافية والترفيهية، والخدمات التعليمية والاجتماعية. يجب أن تتحمل الحكومات أيضًا تكاليف الدعم الإداري العام مثل معالجة البيانات والتمويل والموظفين. تشكل الخدمات الحكومية الأساسية، إلى جانب الدعم الإداري العام، الجزء الرئيسي مما يشير إليه بيان مفاهيم GASB رقم ١ على أنه أنشطة حكومية. في تصريحاته الأخيرة، يشير GASB إلى هذه الأنشطة باعتبارها مجرد أنشطة حكومية. قد يفاجأ بعض القراء عندما يعلمون أن الحكومات تشارك أيضًا في مجموعة متنوعة من أنشطة الاعمال. تشمل هذه الأنشطة، المرافق العامة (مثل المرافق الكهربائية، والمياه، والغاز، والصرف الصحي)، وأنظمة النقل، واستخدام رسوم على الطرق، ورسوم على الجسور، والمستشفيات، ومرائب مواقف السيارات، وملاعب الجولف، وحمامات السباحة. تهدف العديد من هذه الأنشطة إلى الدعم الذاتي عن طريق فرض رسوم على المستخدمين مقابل الخدمات التي يتلقونها. إعانات التشغيل من إيرادات الضرائب العامة ليست غير شائعة، خاصة بالنسبة لأنظمة النقل.

(Reck&Lowensohn,2014;24)

جدول رقم (١) الأنشطة الحكومية

النشاط الحكومي	نشاط الاعمال	الائتمان
• الدعم الإداري (على سبيل المثال، مكتب مدير المدينة والموظفين ومعالجة البيانات والمالية) • الخدمات الحكومية الأساسية (مثل الشرطة والأطفاء والأشغال العامة والثقافة والترفيه)	• الأنشطة الشبيهة بأنشطة التجارية والتي تدعمها إلى حد كبير رسوم المستخدم (مثل المرافق العامة وأنظمة النقل والمستشفيات وملاعب الجولف)	• الأنشطة التي تعمل الحكومة من أجلها كوكيل أو وصي لأطراف خارج الحكومة (على سبيل المثال ، كوكيل لفواتير وجمع الضرائب للحكومات الأخرى ؛ وكوصي لخطط معاشات الموظفين والأصول المحتفظ بها في مصلحة لصالح الأطراف الخاصة)

(Reck&Lowensohn,2014;24)

٨.٢. اظهر كيف يمكن دمج أنشطة الأعمال في الكشوفات الحكومية: .

تفصل الحكومات أنشطتها الى نشاط حكومي غير هادف للربح، ونشاط الاعمال الذي يهدف لتقديم ربح والتي تضم أنواع اثنين هي: أموال الخدمة الداخلية واموال المشاريع. ويقال إن هذه الأموال غير

قابلة للاستهلاك (أو الدوار) وبالتالي التركيز على تحديد صافي الدخل التشغيلي، والتغيرات في صافي الموقف (أو التكلفة الاسترداد)، والوضع المالي، والتدفقات النقدية. (Granof & Khamawala, et, al.2015;366)

هناك نوعان من أموال الملكية proprietary funds:

أموال الخدمة الداخلية internal service funds : وتسمى أحيانا صناديق الخدمات الحكومية، وأموال رؤوس الأموال العاملة، أو الدوارة لأموال). على الرغم من أن حسابات الخدمات الداخلية يتم احتسابها داخليا على أنها نموذجية الأنشطة التي تنطوي معاملاتها في الغالب على مبيعات السلع والخدمات، أو غيرها من المعاملات مع الصندوق العام والصناديق الحكومية الأخرى. لهذا السبب، مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) يتطلب المالية وأرصدة معظم أموال الخدمات الداخلية التي يتعين الإبلاغ عنها في الأنشطة الحكومية عمود على مستوى الحكومة ككل بدلا من أنشطة الاعمال. وعلى مستوى الوحدة، يتم الإبلاغ عن أموال الخدمات الداخلية في عمود منفصل. وتمثل أموال المشاريع Enterprise funds الأنشطة التي تنتج السلع أو الخدمات التي يتعين بيعها لعامة الناس. ويشار إلى أنشطة اموال المشاريع بأنها "أنشطة الأعمال"

(Wilson&Reck,et,al.2010;256)

عرض الأنشطة في الكشوفات الحكومية:

ان الكشوفات المالية الأساسية تتضمن نوعين من الكشوفات الحكومية كشف صافي الأصول وكشف الأنشطة، وان هذه الكشوفات تتضمن العديد من الخصائص العامة:

١. التميز بين الأنشطة الحكومية الأساسية والأنشطة المقدمة بشكل ثانوي (بالنسبة للحكومة الأنشطة الأساسية تمثل ببساطة الوحدة الحكومية القانونية المنفصلة يجب ان تسجل كجزء من تقارير الوحدة الحكومية والأنشطة الثانوية تسجل كعمود خاص ضمن الأنشطة الحكومية الاجمالية).

٢. تركيز على الأنشطة الحكومية الأساسية.

٣. التمييز بين الأنشطة الحكومية الأساسية وأنشطة الاعمال.

٤. احتساب النسبة لأجمالي الاعمدة للأنشطة الأساسية (اجمالي الاعمدة للوحدة ككل، والذي يحسب بيانات الأنشطة الأساسية وبيانات الأنشطة الثانوية يتم احتسابها لكنها غير مطلوبة) يجب التميز بين النشاطات في الكشوفات المالية الحكومية بوضوح وتسجيلها:

١. الأنشطة الحكومية ٢. أنشطة الاعمال ٣. اجمالي الأنشطة الأساسية

الهدف من الكشوفات المالية الحكومية هو إظهار المركز المالي بصورة عادلة ونتائج الاعمال الكلي من وحدات التقارير المربحة من معلومات الأنشطة الحكومية وأنشطة الاعمال ولا يجب اعتبارها تصنيفات فرعية لمعلومات الأنشطة الأساسية. وتحسب الأنشطة الحكومية وأنشطة الاعمال ضمن عمود الأنشطة الأساسي في الكشوفات الحكومية. يعد التمييز بين الأنشطة الحكومية وأنشطة الاعمال من الكشوفات

المالية الحكومية امر مهما. فان أرباح الأنشطة الحكومية تأتي من الضرائب والعوائد، وتسجل عادة ضمن أموال الحكومة جميع الموجودات والمطلوبات طويلة الاجل بوصفها جزء من الأنشطة الحكومية ومن ضمن الأنشطة أيضا الإعلانات العامة، والامن العام، التعليم، والشوارع، والطرق. وأنشطة الاعمال إما أن تمول بالكامل او بشكل جزئي من الرسوم التي يتم الحصول عليها من المستخدمين الخارجيين على البضائع والخدمات والتي عادة تسجل في أموال المشاريع.

(Freeman,Shoulders,et,al. 2006;513)

ويكون احتساب الأرباح في أنشطة الاعمال على غرار الوحدات المماثلة في القطاع الخاص.
(Granof&Khamawala,et,al.2015;365)

٩.٢ المعايير الدولية في القطاع العام IPSASs

مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

يقصد بالمعيار الأنموذج الذي يوضع القياس على ضوئه والذي يمثل وزن شيء، أو طوله، أو درجة جودته، ومحاسبيا يعرف المعيار المحاسبي: بأنه المرشد الأساسي لقياس أثر الأحداث والعمليات والظروف التي تؤثر في المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات الى المستفيدين منها. (لطفي، ٢٠٠٥: ٣٧١)، والمعيار المحاسبي فهو يمثل قواعد عمل توجه عمل المحاسب ويتألف من ثلاثة أجزاء تتمثل بوصف المشكلة ومناقشة الأسباب او طرق الحل للمشكلة ووصف الحلول المناسبة اعتمادا على النظرية (Belkaoui, 2004: 124).

١٠.٢ دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB):

لقد قام مجلس الاتحاد الدولي (IFACB) بتعيين مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (IPSASB)، كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير للمحاسبة في الوحدات الحكومية والادارية التي لا تهدف لتحقيق الربح، والذي يعمل على أن تكون بياناته موافقة مع المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص القطاع العام، ومميزاته. (الجعرات، ٢٠١٤: ١٥) إضافة الى ذلك يقوم المجلس بإصدار معايير للمحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يتم مقاربتها مع المعايير الدولية إعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عن طريق تعديلها لتناسب مع خصوصيات منشآت القطاع العام. (زهير، ٢٠١٤: ٥٣) .

ثانيا: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: .

إن الهدف الرئيس للمجلس هو خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف انحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولة قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير و أعداد البيانات المالية ذات الغرض العام (Oulasvirta, 2014: 277)، ولتحقيق هذه الأهداف يتبع مجلس المعايير في القطاع العام عملية صارمة وشفافة لتطوير كل معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) توفر هذه العمليات

الفرصة لكل المهتمين من معدي التقارير المالية، والمستخدمين للمعلومات والأخذ بآرائهم من مجلس معايير محاسبة القطاع العام، والتأكيد على أخذها بعين الاعتبار في عملية تطوير المعايير. (جمعة ٢٠١٥: ٣٦).

١١.٢: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

(Brusca, 2016: 210)، (Chan, James, 2006: 4)، (Adhemar, 2001: 5)

تسعى IPSASB لتطوير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتشجيعها وذلك لرفع نوعية المعلومات المالية الحكومية وتحسين اتخاذ القرارات وتجنب الالتزامات المالية والاقتصادية وزيادة الشفافية المالية ان هذه الأهداف توفر مسوغاً للدعم المالي من قبل صندوق النقد الدولي.

وأصدر المجلس معايير للمحاسبة توزعت على خمسة وعشرين معياراً، وتم العمل بمعيار عرض القوائم المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤: ٢٤):

١٢.٢ معايير إعداد القوائم المالية وعرضها: وفيما يأتي نتناول المعايير الخاصة بعرض القوائم المالية الحكومية وطريقة إعداد القوائم المالية الحكومية وفق متطلبات المعايير الآتية:

أولاً: المعيار الأول "عرض القوائم المالية" تم إصدار هذا المعيار في مايو لسنة ٢٠٠٠، وتعرض لعدة تعديلات على وفق مشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الذي قام بصياغته في شكله النهائي سنة ٢٠١٠، يهدف هذا المعيار إلى قائمة الطريقة التي يتم عن طريقها عرض القوائم المالية للأغراض العامة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤: ٨٥)، ويتعامل هذا المعيار مع متطلبات إعداد البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام التي توفر معلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية للوحدات القطاع العام في اتخاذ القرارات وتقييم المسؤولية في توزيع الموارد واستعمالها، وذلك عن طريق العناصر الآتية (Pontoppidan, 2015: 50).

١. قائمة المركز المالي: تتضمن قائمة المركز المالي إجمالي أصول الوحدة الحكومية والالتزاماتها، إذ يتم التمييز بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة ويتم الإبلاغ عنها بصفة منفصلة في صدر قائمة المركز المالي، كما يسمح للمنشأة بالإبلاغ عن الأصول والالتزامات على أساس السيولة إذا كان هذا الإبلاغ يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة

٢. قائمة الأداء المالي: وهي عبارة عن قائمة تساهم بتوضيح طبيعة الأداء المالي الخاص بالوحدة الحكومية وخلال فترة مالية معينة، وتتضمن هذه القائمة جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في مدة معينة ضمن الفائض أو العجز ما لم يقتضي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام غير ذلك، وكحد أدنى ينبغي أن يشتمل صدر قائمة الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ للفترة (زهير،

(Tudor & Fatacean, 2008: 6)، (٢٠١٤: ٦٥)

٣. قائمة التدفق النقدي: تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي القوائم المالية أساساً لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل، واحتياجات الوحدات الحكومية لاستخدام التدفقات النقدية (Morris, et. al, 2009: 946) :

أذ إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تقدم إرشادات حول طريقة عرض القوائم المالية الحكومية، سواء كانت هذه الوحدات الحكومية تطبق أساساً نقدياً أو أساساً استحقاق، والهدف من هذه المعايير تعزيز قابلية المقارنة من اجل رفع مستوى الإبلاغ المالي في تلك الوحدات، إن متطلبات هذه المعايير لا تعد إجبارية بل يمكن تكييفها حسب النظام المحاسبي المستخدم في تلك الوحدات فبعض الوحدات الحكومية تستخدم النظام المحاسبي الموحد. وسوف نتناول في المبحث الثالث تطبيق الإنموذج المقترح للقوائم المالية في الوحدات الحكومية وفق المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS).

المبحث الثالث

الإطار العملي

ان مديرية بلديات النجف الاشرف والمؤسسات البلدية بأصنافها الأربعة تطبق النظام المحاسبي الموحد وتصدر القوائم المالية في نهاية الفترات المالية وتستخدم أساس الاستحقاق. وتقوم الوحدات التابعة لمديرية بلديات النجف الاشرف بإعداد قوائم مالية شهرية على شكل موازين مراجعة شهرية تمثل خلاصة العمليات المالية التي أجرتها الوحدة المحاسبية خلال الشهر الحالي وما مدور من الأشهر السابقة للسنة المالية سواء ما يتعلق بالإيرادات أو المصروفات أو الحسابات الوسيطة، ترسل الجداول لمديرية بلديات النجف الاشرف، وتقوم وحدة الحسابات التابعة إلى الشعبة المالية بالمديرية بعملية تجميع تلك الجداول الشهرية التي ترد إليه من تلك الوحدات وإعداد ميزان مراجعة وكشف العمليات الجارية والتدفقات النقدية الداخلة والخارجة ويتم ارسالها الى وزارة البلديات والاشغال لعامة. وفي نهاية الفترة المالية تبدأ المديرية بمرحلة إعداد الحسابات الختامية إذ تلتزم جميع الوحدات التابعة لمديرية بلديات النجف الاشرف بتقديم حساباتها الختامية وتتولى شعبة التدقيق توحيد الحسابات واعداد القوائم المالية.

الجدول رقم (١) الميزانية العامة كما في ٣١/كانون الأول/٢٠١٧

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	٢٠١٧/دينار	٢٠١٦/دينار
الموجودات			
الموجودات الثابتة			
١	١١	٤٧٦٩٢٥١.٦٣٩	٥٠٢٢١٠٠.٩٦٤٤
الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)			
٢	١٢	-	٢٠٩٧٦٩٥٠٠
مشروعات تحت التنفيذ			
		٤٧٦٩٢٥١.٦٣٩	٥٠٤٣٠٧٧٩١٤٤
الموجودات المتداولة			
المخزون (بالكلفة)			
٣	١٣	١١١٤٢٠.٩٧٣٢	١٣٢٦١٣.١٣٢
المدينون			
٤	١٦	٤٣١٢٨٣٣.٥١	٤٢٥٧٣٥٧٩٨٢

٧٨٨٦٩٤٢٢٧٠	٦٥٥٨٤٤٨٤٩٠	النقد	١٨	٥
١٣٤٧٠٤٣٠٣٨٤	١١٩٨٥٤٩١٢٧٣			
٦٣٩٠١٢٠٩٥٢٨	٥٩٦٧٨٠٠١٩١٢	مجموع الموجودات		
١٩٧٣٣٤	١٩٧٣٣٢	الحسابات المتقابلة المدينة	١٩	

مصادر التمويل
مصادر التمويل طويلة الأجل

٥٨٠٢٦٨١٣٨٠٢	٥٨٦٩٩٢٠٢٧٥٧	رأس المال	٢١	
١٤٥٢٦١١٦٩٩٥	١٤٧١٩٣٤٢٦٧٧	الاحتياطات	٢٢	٦
(١٠٩٩٢٩٧٥٥٨٢)	(١٥٧٦٩٧٦٥٠٢٣)	العجز المتراكم	٢٢٥	
٦١٥٥٩٩٥٥٢١٥	٥٧٦٤٨٧٨٠٤١١			

مصادر التمويل قصيرة الأجل

٢٣٤١٢٥٤٣١٣	٢٠٢٩٢٢١٥٠١	الدائنون	٢٦	٧
٦٣٩٠١٢٠٩٥٢٨	٥٩٦٧٨٠٠١٩١٢	مجموع مصادر التمويل		
١٩٧٣٣٢	١٩٧٣٣٢	الحسابات المتقابلة الدائنة	٢٩	٨

الجدول (٢) كشف العمليات الجارية للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠١٧

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	٢٠١٧/دينار	٢٠١٦/دينار
١٤	٤٥-٤١	٤٣١٣٥٥٧٨٦٤	٧٨٤٤٦٩٨٢٥٥
١٥	٤٦	٦١٦٦٣٤٠٩	٤٥٤٠٨١٨٨
		٤٣٧٥٢٢١٢٧٣	٧٨٩٠١٠٦٤٤٣
<u>تنزل : المصروفات الجارية</u>			
١٠	٣١	٨٥٩٦٤٨٦٥٥٠	٨٩٩٢٧٩٤٦٥٣
١١	٣٢	١٤٥٦٦٦٠٦٤٨	١٣٢٧٢٢٠١٥٨
١٢	٣٣	٣٦٨٤٤٨٠٥٢١	٤٠٧٧٩٨٥٧٩٧
١	٣٧	٣٧٠٢٥٢٠٥٥١	٣٦٣٣٥٠٥٩٦١
		١٧٤٤٠١٤٨٢٧٠	١٨٠٣١٥٠٦٥٦٩
		(١٣٠٦٤٩٢٦٩٩٧)	(١٠١٤١٤٠٠١٢٦)
<u>عجز (المرحلة الأولى) النشاط التشغيلي</u>			
<u>تضاف : الإيرادات التحويلية والأخرى</u>			
١٥	٤٨	٨٠٩٧٩٢٩٦٤٢	٨٥٦٩٩٣٧٥٠٧
١٥	٤٩	٣٢١٩١٣٢٠١	٣٥٨٥٧٤١٩٧
		٨٤١٩٨٤٢٨٤٣	٨٩٢٨٥١١٧٠٤
		(٣٥٩٤٢٤٦)	(٩٢٧٩٦٧٩٨)
		(٤٦٤٨٦٧٨٤٠٠)	(١٣٠٥٦٨٥٢٢٠)
٣٨/٣٩			
<u>تنزل : المصروفات التحويلية والأخرى</u>			
<u>عجز (المرحلة الثانية) النشاط الإجمالي</u>			

الجدول (٣) كشف التدفق النقدي للسنة المالية المنتهية في ٣١/كانون الأول/٢٠١٧

رقم الدليل المحاسبي	دينار	دينار	دينار
<u>التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية</u>			

		<u>النقد المستلم من:</u>	
٤٣١٣٥٥٧٨٦٤	إيرادات النشاط الجاري	٤٥-٤١	
8159593051	الإيرادات التحويلية وإيجارات الأراضي والفوائد عدا ح/٨	٤٨-٤٦	
٣٢١٩١٣٢٠١	الإيرادات الأخرى	٤٩	
.	الزيادة في الدائنون	٢٦	
.	النقص في المدينون	١٦	
211920400	النقص في المخزون	١٣	
<u>13,006,984,516</u>			
		<u>تنزل المدفوعات عن:</u>	
13737627719	الاستخدامات	٣٥-٣١	
٣٥٩٤٢٤٦	المصروفات التحويلية	٣٨	
.	المصروفات الأخرى	٣٩	
312032812	النقص في الدائنون	٢٦	
55475069	الزيادة في المدينون	١٦	
.	الزيادة في المخزون	١٣	
<u>14,108,729,846</u>			
<u>(1,010,745,330)</u>	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التشغيلية		
		<u>التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية</u>	
		<u>النقد المستلم من:</u>	
2528499005	تخفيض الموجودات الثابتة		
672388955	رأس المال		
٢٠٩٧٦٩٥٠٠	مشروعات تحت التنفيذ		
<u>3,410,657,460</u>			
		<u>تنزل المدفوعات النقدية عن:</u>	
١,١١٨,٣٥٨,٤٠٥	شراء الموجودات الثابتة		
1278322000	إضافات الموجودات الثابتة		
1378665560	التخصيصات		
<u>3,775,345,965</u>			
<u>(364,688,505)</u>	صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الاستثمارية		
		<u>التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية</u>	
		<u>النقد المستلم من:</u>	
46,940,055	منح تمويلية		

46,940,055

صافي التدفق النقدي عن الأنشطة التمويلية

(1328493780)

صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاثة
(التشغيلية ، الاستثمارية ، التمويلية)

٧,٨٨٦,٩٤٢,٢٧٠

يضاف: رصيد النقد كما في ٢٠١٧/١/١

٦,٥٥٨,٤٤٨,٤٩٠

رصيد النقد كما في ٢٠١٨/١٢/٣١

١.٣.٣ نموذج المقترح للقوائم المالية في مديرية بلديات النجف:

تتم عملية اعداد القوائم في مديرية بلديات النجف بواسطة أنموذج مقترح من القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وهذا الانموذج يساعد في تحقيق هدف الدراسة واختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة المالي في تحسين مستوى الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية. ويمثل الإطار المقترح للقوائم المالية في مديرية بلديات النجف تقارير المالية سنوية شاملة للبلديات والوحدات التابعة لها، وقد تم اعداد القوائم المالية المعدة من قبل البلدية وفق معايير المحاسبة الدولية وفصل النشاطين بالاطلاع على قيود العمليات في سجل اليومية والقوائم المعدة من قبل البلدية من خلال كشف الميزانية العامة وكشف العمليات الجارية وكشف التدفق النقدي والكشوفات التفصيلية:

جدول (٤) أنموذج مقترح لقائمة المركز المالي مديرية البلديات لسنة ٢٠١٧

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي	المجموع/ دينار
الأصول :			
الأصول المتداولة :			
النقد والنقد المعادل	2,268,925,007	4,289,523,483	6,558,448,490*
الذمم المدينة	1,627,520,800	2,441,281,201	4,068,802,001**
المخزون	712,621,302	401,588,430	1,114,209,732
أصول متداولة أخرى	244,031,050		244,031,050***
إجمالي الأصول المتداولة	4,853,098,159	7,132,393,114	11,985,491,27٣
الأصول غير المتداولة :			
الممتلكات والمصانع والمعدات:			
الأراضي		9,243,905,950	9,243,905,950
المباني والمنشآت	1,000,000,000	24,036,679,202	25,036,679,202
الألات والمعدات	1,039,633,828	1,559,450,742	2,599,084,570
وسائط نقل	4,051,834,077	6,077,751,110	10,129,585,187
عدد وقوالب	21,072,866	6,609,299	27,682,165
أثاث وأجهزة مكاتب	62,229,426	593,344,139	655,573,565
إجمالي الأصول غير المتداولة	6,174,770,197	41,517,740,442	47,692,510,639
إجمالي الأصول	11,027,868,356	48,65٠,133,556	59,678,001,912
الالتزامات			
الالتزامات المتداولة :			
الذمم الدائنة	796,833,638	1,232,387,863	2,029,221,501
إجمالي الالتزامات المتداولة	796,833,638	1,232,387,863	2,029,221,501
الالتزامات غير المتداولة :			
إجمالي الالتزامات غير المتداولة	0	0	0
صافي الأصول / حقوق الملكية			
رأس المال المساهم به من قبل الحكومة	٠	58,699,202,757	58,699,202,757
الاحتياطيات	2,502,288,255	12,217,054,422	14,719,342,677
الفائض / (العجز) المتراكم	(3,003,695,331)	(12,766,069,692)	(15,769,765,023)

57,648,780,441	58,150,187,487	(501,407,076)	اجمالي صافي الأصول / حقوق الملكية
<u>59,678,001,912</u>	<u>59,382,575,350</u>	<u>295,426,562</u>	اجمالي الالتزامات

المصدر: إعداد الباحثة

* يتضمن النقد في الصندوق والنقد لدى المصارف

** تمثل حسابات شخصية مدنية

*** تمثل حساب السلف والإيرادات المستحقة

وكما وضحت الباحثة سابقاً بأن مديرية بلديات النجف لا تعتمد عند وضع تخصيصاتها على فصل أنشطة الاعمال حيث تم فصل الأنشطة وفق معايير المحاسبة الدولية من خلال النموذج المقترح، اذا تم الفصل بالاطلاع على العمليات المسجلة في السجلات اليومية والكشوفات التفصيلية.

وكذلك يمكن اعداد كشف بالاعتماد على الميزانية يمكن فيه معرفة النسبة المئوية لكل حساب من حسابات الميزانية كما مبين في الجدول رقم (٥):

الجدول (٥) كشف بنسب المركز المالي لمديرية البلديات

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي
الأصول غير المتداولة	13%	87%
الأصول المتداولة	18%	82%
حقوق المعادل	35%	65%
الالتزامات	40%	60%
الالتزامات المتداولة :	27%	73%
المحرمات	30%	61%
صافي الأصول غير المتداولة	100%	61%
حسابات الأصول المتداولة	41%	59%
صافي الأصول / حقوق الملكية	0%	100%
الأصول غير المتداولة :	17%	83%
الممتلكات والمصانع والمعدات :	17%	83%
الاحتياطيات	(18%)	(81%)
الخصم / (العجز) المشترك	(4%)	(96%)
صافي صافي الأصول / حقوق الملكية	40%	60%
الأصول غير المتداولة	41%	59%
عدد وقوالب	76%	24%
أثاث وأجهزة مكاتب	10%	90%

إجمالي الالتزامات	0.5%	٩٩.٥%
-------------------	------	-------

المصدر: إعداد الباحثة

نلاحظ من الجدول (٥) ان النسب كانت متفاوتة بين جانبي الموجودات والمطلوبات بالنسبة للنشائين (الاعمال ، الحكومي) إذ كانت هذه النسب لإجمالي الموجودات لنشاط الاعمال والنشاط الحكومي (١٨%-٨٢%) على التوالي بينما كانت في المطلوبات للنشائين الاعمال والحكومي (٠.٥%-٩٩.٥%) على التوالي، إذ يتضح من الجدول أعلاه في ان نسبة مساهمة النشاط الحكومي اكبر من نشاط الاعمال جانبي الميزانية، ولكن كانت مساهمته في جانب المطلوبات بنسبة كبيرة بلغت (٩٩.٥%) إذ يتضح ان نشاط الاعمال في مديرية البلديات العامة يكون غالبية في جانب الموجودات ونسبة (١٨%)، ونلاحظ أيضاً في فقرات الميزانية هناك تفاوتاً في النسب بين كل نشاط حيث كانت في بعض الأحيان بنسبة (١٠٠%) للنشاط الحكومي في حسابي (الأراضي ، رأس المال) ونسبة (٩٦%) بالنسبة للمباني والمنشآت في حين كانت نسبة ال(١٠٠%) في نشاط الاعمال موجودة في حساب (أصول متداولة اخرى) فقط.

ويتضح ان نشاط الاعمال يكون معظمه في جانب الموجودات ويتوزع بين الموجودات المتداولة والموجودات غير المتداولة بنسب متفاوتة بينما يكون موزعاً في جانبي الميزانية والنسبة العظمى من المطلوبات.

أ. قائمة الأداء المالي: يتم الإبلاغ في هذه القائمة عن جميع الإيرادات والمصروفات المتحققة على مدى السنة المالية لوحدات القطاع الحكومي، وحسب طبيعة الإيرادات والمصروفات التي يتم تسجيلها والاعتراف بها. إذ يتحدد الأداء المالي للحكومة عن طريق المقابلة بين الإيرادات المتحققة على مدى السنة المالية مع المصروفات المتحققة خلال السنة نفسها. ويبين جدول (٦) أنموذجاً مقترحاً لقائمة الاداء لمديرية البلديات

جدول (٦) أنموذج مقترح لقائمة الأداء المالي لمديرية البلديات على وفق معايير المحاسبة

الدولية/٢٠١٧

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي	المجموع/ دينار
*الإيرادات			
إيرادات النشاط التجاري	1,083 ,093 ,101		1,083 ,093 ,101
إيرادات النشاط الخدمي	2,229,114,659	1,001,350,104	3,230464,763
فوائد وإيجارات الأراضي	61,663,409		61,663,409
الإيرادات التحويلية		8,097,929,642	8,097,929,642
الإيرادات الأخرى	34,222,405	287,690,796	321,913 ,201
إجمالي الإيرادات	3,408,093,574	9,386,970,542	12,795,064,116
المصاريف			
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	438,594,620	8,157,891,930	8,596,486,550

5,141,141,169	4,305,641,227	835,499,942	سلع وخدمات
3,702,520,551	2,962,016,441	740,504,110	صيانة موجودات
			نفقات رأسمالية
3,594,246	3,594,246		مصاريف أخرى
17,443,742,516	15,429,143,844	2,014,598,672	إجمالي المصاريف
(4,648,678,400)	(6,042,173,302)	1,393,494,902	صافي الدخل (العجز)

المصدر: إعداد الباحثة

*صعوبة تطبيق الإيرادات على وفق المعايير الدولية وذلك لعدم تناسق المفردات (المصطلحات)

لأنه يوجد بعض الاختلافات في بنود قائمة الأداء المالي.

العرض لقائمة الأداء المالي المعتمدة على المعايير أكثر وضوحاً فضلاً عن أن فصل الأنشطة تمكنُ المستخدم من الحصول على معلومات أكثر، ومن هذا الجدول يمكن أن نرى أين يكون تركيز كل نشاط كما موضح بالجدول

الجدول (٧) كشف بنسب الأداء المالي لمديرية البلديات

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي
الإيرادات		
إيرادات النشاط التجاري	%100	%0
إيرادات النشاط الخدمي	%69	%21
فوائد وإيجارات الأراضي	%100	
الإيرادات التحويلية	%0	%100
الإيرادات الأخرى	%11	%89
إجمالي الإيرادات	%27	%73
المصاريف		
الأجور والرواتب ومنافع الموظفين	%5	%95
سلع وخدمات	%16	%84
صيانة موجودات	%20	%80
نفقات رأسمالية		
مصاريف أخرى		%100
إجمالي المصاريف	%12	%88
	(%30)	(%70)

نلاحظ من الجدول (٧) ان النسب كانت متفاوتة ايضاً بين جانبي المصروفات والإيرادات بالنسبة للنشأطين (الاعمال ، الحكومي) إذ كانت هذه النسب لإجمالي المصروفات لنشاط الاعمال والنشاط الحكومي (%١٢- %٨٨) على التوالي بينما كانت في الإيرادات للنشأطين الاعمال والحكومي (%٢٧- %٧٣) على التوالي، إذ يتضح من الجدول في أعلاه ان نسبة مساهمة النشاط الحكومي اكبر

من نشاط الاعمال جانبي قائمة الدخل ولكن كانت مساهمته في جانب المصروفات بنسبة اكبر بلغت (٨٨%)، ونلاحظ أيضاً في فقرات الكشف هناك تفاوتاً في النسب بين كل نشاط إذ كانت في بعض الأحيان بنسبة (١٠٠%) للنشاط الحكومي في حسابي (الإيرادات التحويلية ، المصاريف الأخرى) وبنسبة (٩٥%) بالنسبة لحساب الرواتب والأجور، في حين بلغت في نشاط الاعمال نسبة (١٠٠%) في حسابي (إيرادات النشاط التجاري ، فوائد وإيجارات الأراضي) . وفي قائمة الدخل نلاحظ هناك توزيعاً عادلاً الى حد ما لنسب المصروفات والإيرادات بالنسبة لكل نشاط فكانت للنشاط الحكومي (٨٨%-٧٣%) على التوالي وبنسبة لمصروفات وإيرادات نشاط الاعمال فتكون النسب (١٢%-٢٧%).

ج . قائمة التدفقات النقدية: تبين هذه القائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الخاصة بكل نشاط محدد وصولاً إلى صافي التدفق النقدي النهائي، والذي إذا ما أضيف إلى رصيد النقد في بداية المدة سيتم التعرف على مقدار الموجود النقدي المتوفر فعلاً في نهاية المدة. ويبين جدول (٨) نموذجاً مقترحاً لقائمة التدفقات النقدية لمديرية البلديات.

جدول (٨) نموذج مقترح لقائمة التدفق النقدي لمديرية البلديات على وفق معايير المحاسبة الدولية ٢٠١٧

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي	المجموع/ دينار
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية			
المقبوضات :			
إيرادات النشاط التجاري	1,083,093,101		1,083,093,101
إيرادات النشاط الخدمي	2,229,114,659	1,001,350,104	3,230,464,763
فوائد وإيجارات الأراضي	61,663,409		61,663,409
الإيرادات التحويلية		8,097,929,642	8,097,929,642
الإيرادات الأخرى	34,222,405	287,690,796	321,913,201
الانخفاض في المخزون	127,152,240	84,768,160	211,920,400
الاندثار	740,504,110	2,962,016,441	3,702,520,551
الزيادة في المدينون	(22,190,028)	(33,285,041)	(55,475,069)
الانخفاض في الدائنون	(124,813,125)	(187,219,687)	(312,032,812)
مجموع المقبوضات من الأنشطة التشغيلية	4,128,746,771	12,213,250,415	16,341,997,186
المدفوعات :			
النفقات الجارية	(5,014,598,672)	(12,429,143,844)	(17,443,742,516)
مجموع المدفوعات من الأنشطة التشغيلية	(5,014,598,672)	(12,429,143,844)	(17,443,742,516)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة	(885,851,901)	(215,893,429)	(1,101,745,330)

التشغيلية			
التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية			
النفقات الرأسمالية	(688,985,500)	(688,985,500)	(688,985,500)
الموجودات المباعة او المشطوبة	462,307,050	462,307,050	462,307,050
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية	<u>(226,748,450)</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
صافي التغير في النقد والنقد المعدل	<u>(1,328,493,780)</u>	<u>(442,641,879)</u>	<u>(885,851,901)</u>
النقد والنقد المعدل في بداية السنة	7,886 ,942 ,270	4,732,165,362	3,154,776,908
النقد والنقد المعدل في نهاية السنة	<u>6,558 ,448 ,490</u>	<u>4,289,523,483</u>	<u>2,268,925,007</u>

المصدر: اعداد الباحثة

ان الفرق بين الجدول رقم (٣) والجدول أعلاه (٨) يكمن في فصل الأنشطة وغير ذلك يكاد لا يختلف عن الكشف الذي تقوم مديرية البلديات بأعداده، وسنرى نصيب كل نشاط من الحسابات في الجدول التالي رقم (٩):

الجدول (٩) نسب الحسابات لقائمة التدفق النقدي لمديرية البلديات

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
المقبوضات :		
إيرادات النشاط التجاري	%100	%0
إيرادات النشاط الخدمي	%69	%21
فوائد وإيجارات الأراضي	%100	%0
الإيرادات التحويلية	%0	%100
الإيرادات الأخرى	%11	%89
الانخفاض في المخزون	%60	%40
الانذار	%20	%80
الزيادة في المدينون	(%40)	(%60)
الانخفاض في الدائنون	(%40)	(%60)
مجموع المقبوضات من الأنشطة التشغيلية	<u>%25</u>	<u>%75</u>
المدفوعات :		
النفقات الجارية	(%29)	(%71)
مجموع المدفوعات من الأنشطة التشغيلية	<u>(29)</u>	<u>(%71)</u>
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	<u>(%80)</u>	<u>(%20)</u>
التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية		
النفقات الرأسمالية	%0	(%100)

الموجودات المباعة او المشطوبة	%0	%100
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية	<u>%0</u>	<u>(%100)</u>
صافي التغير في النقد والنقد المعدل	<u>(%67)</u>	<u>(%33)</u>
النقد والنقد المعدل في بداية السنة	%40	%60
النقد والنقد المعدل في نهاية السنة	<u>%35</u>	<u>%65</u>

المصدر: إعداد الباحثة

ان الجدول (٩) ان النسب كانت متفاوتة لكل مصدر من مصادر التدفقات النقدية من الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية) بالنسبة للنشأطين (الاعمال، الحكومي) إذ كانت هذه النسب لصافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية لنشأطين الاعمال والنشأطين الحكومي (٨٠%-٢٠%) على التوالي بينما كانت لصافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية للنشأطين الاعمال و الحكومي (٠%-١٠٠%) على التوالي، إذ يتضح من الجدول في أعلاه ان نسبة اسهام نشأطين الاعمال تقتصر على التدفقات من الأنشطة التشغيلية وبنسبة (٨٠%) في حين بلغت نسبة اسهامها (٠%) بالنسبة لصافي التدفقات من الأنشطة الاستثمارية. أما النشأطين الحكومي فالأمر فيه مختلف فقد كانت نسبة المساهمة كاملة (١٠٠%) في التدفقات من الأنشطة الاستثمارية و(٢٠%) فقط في صافي التدفقات من الأنشطة التشغيلية، ونلاحظ أيضاً في فقرات الكشف أن هناك تفاوتاً في النسب بين كل نشأطين إذ كانت في بعض الأحيان بنسبة (١٠٠%) للنشأطين الحكومي في كل من الحسابات (الإيرادات التحويلية، النفقات الرأسمالية، الموجودات المباعة او المشطوبة) وبنسبة (٨٩%) بالنسبة لحساب الإيرادات الأخرى بينما في نشأطين الاعمال بلغت نسبة (١٠٠%) في حسابي (إيرادات النشأطين التجاري، فوائد وإيجارات الاراضي).

وفي قائمة التدفق النقدي نلاحظ فروقات كبيرة لتوزيع النسب بين التدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية بالنسبة لكل نشأطين فكانت للنشأطين الحكومي (٢٠%-١٠٠%) على التوالي وبالنسبة لنشأطين الاعمال فكانت نسب التدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية (٨٠%-٠%).

د- قائمة الأرباح المحتجزة: يتم الإبلاغ في هذه القائمة عن المقبوضات والمدفوعات النقدية في أثناء السنة المالية المنتهية، وتبين هذه القائمة إجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفوعات النقدية، والأرصدة النقدية للجامعة في بداية ونهايتها، المدة ويبين جدول (١٠) إنموذجاً مقترحاً لقائمة المقبوضات والمدفوعات لمديرية البلديات.

جدول (١٠) أنموذج مقترح لقائمة الأرباح المحتجزة على وفق معايير المحاسبة الدولية ٢٠١٧

اسم الحساب	نشأطين الاعمال	النشأطين الحكومي	المجموع/ دينار
العجز المتراكم ٢٠١٧/١/١	(4,397,190,233)	(6,595,785,349)	(10,992,975,582)

العجز خلال السنة	1,393,494,902	(6,170,284,343)	(4,776,789,441)
العجز المتراكم كما في ٢٠١٧/١٢/٣١	(3,003,695,331)	(12,766,069,692)	(15,769,765,023)

المصدر: إعداد الباحثة

يكن الجدول رقم (١٠) في فصل الأنشطة (نشاط الاعمال، النشاط الحكومي) وفي طريقة عرض الحسابات المعتمدة على المعايير الدولية نجدها أكثر وضوحاً فضلاً عن الى ان فصل الأنشطة تمكن المستخدم من الحصول على معلومات أكثر، وفي الجدول (١١) نجد اين يكون تركيز كل نشاط:

الجدول (١١) كشف بالنسب لقائمة الأرباح المحتجزة

اسم الحساب	نشاط الاعمال	النشاط الحكومي
العجز المتراكم ٢٠١٧/١/١	(%40)	(%60)
العجز خلال السنة	%29	(%71)
العجز المتراكم كما في ٢٠١٧/١٢/٣١	(%19)	(%81)

المصدر: اعداد الباحث

يوضح الجدول رقم (١١) يبين ان العجز في بداية المدة كان لنشاط الاعمال والنشاط الحكومي بنسب (٤٠%-٦٠) على التوالي وكان خلال السنة بنسبة (٢٩%-٧١%) على التوالي حيث نلاحظ زيادة الخسارة بالنسبة للنشاط الحكومي عن نشاط الاعمال ويرجع سبب ذلك الى الرواتب العالية وكثرة الأقسام والشعب التي تخص النشاط الحكومي، وفي نهاية المدة المالية نلاحظ انخفاض نسبة نشاط الاعمال عن النشاط الحكومي فكانت النسب (١٩%-٨١%) على التوالي، ويرجع سبب الانخفاض الى العجز في السنة الحالية.

في هذا المبحث تم عرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية مع فصل الأنشطة (حكومي ، اعمال) وتمت مقارنتها مع القوائم المعدة من قبل مديرية بلديات النجف وكذلك عمل كشوفات تمثل نسب كل حساب من الحسابات الموجودة في القوائم المالية الأربعة ولكل نشاط (حكومي، اعمال)، حيث يركز هذا الفصل على ضرورة الاعتماد على القوائم المقترحة وعمل كشوفات الموضحة سابقاً بالنسب للوحدات الحكومية بصورة عامة وللمديرية بلديات النجف بصورة خاصة لأنها تساعد وبصورة كبيرة على اعداد الموازنات التخطيطية وكذلك تساعد الادارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والادارية وذلك للتفاصيل الدقيقة التي تبينها ونسبة كل حساب من مجموع الفقرة الموجودة بكل قائمة وعلى مستوى كل نشاط وتساعد ايضاً في زيادة الدافعية او الحافز لدى الموظفين والعاملين لاظهارها نشاط الاعمال وفصله عن النشاط الحكومي وبصورة تفصيلية ذلك يجعل الموظفين على اطلاع دقيق بنشاطهم مما يساهم بزيادة شعورهم بالانتماء للوحدة الحكومية.

الاستنتاجات

١. إن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية، وإعداد القوائم المالية سيؤدي الى تحقق مصداقية عالية مما يساعد مستخدمي المعلومات على صنع القرارات المالية والاقتصادية وتساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية، وتعزيز ثقة المجتمع الدولي في القوائم المالية.
٢. إن تطبيق الأنموذج المقترح للقوائم المالية لمديرية بلديات النجف وعلى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تساعد في إعطاء صورة كافية عن الوضع والأداء المالي لمديرية بلديات النجف التي تقوم بها في اثناء الفترة المالية وبالصورة التي يمكن عن طريقها إشباع حاجات معظم المستخدمين المختلفين للمعلومات.
٣. تطبيق الأنموذج المقترح لقائمة المركز المالي على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يرفع من مستوى الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية في العراق خصوصا في مديرية بلديات النجف وتعطي صورة واضحة عن الوضع الحالي للوحدة الحكومية.
٤. إن تطبيق الأنموذج المقترح لقائمة الأداء المالي في مديرية بلديات النجف على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يساهم في تقييم أداء الوحدة.
٥. ان تطبيق الأنموذج كشف الدخل وفصل نشاط الحكومي، ونشاط الاعمال على وفق معايير المحاسبة للقطاع العام يرفع من مستوى الإبلاغ المالي وتقييم الأداء.
٦. إن تطبيق الأنموذج المقترح لقائمة التدفق النقدي لتحقيق للمساءلة العامة على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهو يؤدي إلى رفع مستوى الإبلاغ المالي إذ تفصح هذه القائمة عن مصادر توليد النقد من الأنشطة التشغيلية، أو الاستثمارية، أو التمويلية.

التوصيات

١. تحسين عرض القوائم المالية في القطاع العام وفق معايير المحاسبة الدولية لزيادة شفافية ومصداقية القوائم المالية في الوحدات الحكومية، وجودة الإبلاغ المالي فيها.
٢. تحديث التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية بما يتلاءم مع طبيعة التحسينات المقترحة في الدراسة لتحديث وتحسين مستوى الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية.
٣. اعتماد الأنموذج المقترح للإبلاغ المالي لدى مديريات بلديات النجف الاشراف على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٤. ضرورة التوجه الى الفصل بين النشاط الحكومي ونشاط الاعمال بالقوائم المالية في الوحدات الحكومية على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٢. تشكيل لجنة من الأكاديميين والمهنيين في اختصاص المحاسبة لدراسة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتحديد ما يتلاءم مع البيئة العراقية مع ضرورة استقطاب الكفاءات في الوحدات الحكومية وتدريب العاملين وتنمية مهاراتهم لرفع مستوى مهنة المحاسب.

المصادر

المصادر العربية:

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٤)، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الاول ترجمة المجمع العربي للمحاسبين، عمان، الاردن
٢. أحمر، إسماعيل حسين، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٣، ط ١، عمان - الأردن.
٣. إسماعيل، خليل إسماعيل، وعدس، نائل حسن، "المحاسبة الحكومية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ٢٠١٠، ط ١.
٤. مبارك، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
٥. هلاي، محمد جمال علي هلاي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، ٢٠٠٢.
٧. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، عمان، دار المسيرة للنشر والطباعة، الطبعة الأولى، ٢٠١١.
٨. العواد، أسعد محمد علي عبد الوهاب العواد أساسيات المحاسبة الحكومية، دار الكتب، ٢٠١٢.
٩. جمعة، أحمد حلمي، "المعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق"، دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان، ٢٠١٥.
١٠. لطفي، امين السيد احمد "نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، ٢٢ . ١٠. حصة محمد أحمد البحر وسعود حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل، الكويت ٢٠٠٢.

١١. ابراهيم السيد المليجي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، .

2002

٢: الدوريات والبحوث:

١. السعيري، ابراهيم عبد موسى، المعايير المحاسبية الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية في احدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي. اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة - جامعة بغداد، ٢٠٠٠ العراق.

٢. السعيري، ابراهيم عبد موسى، "اثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة "مجلة التقني المجلد العشرين، العدد ٢ لسنة ٢٠٠٧.

٣- زهير، شلال افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التيسير.

٤. الجعرات، خالد، دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل اداء المؤسسات الحكومات، ورقة، ٢٠١٤.

٥. المسعود رزاق شاكر شافي "مدى فاعلية النظام المحاسبي الموحد في الرقابة على الممتلكات والتجهيزات والمعدات"، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، ٢٠١٣.

٦. الشبلي، غزوان أياد خالد، "تكييف النظام المحاسبي الموحد وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دراسة تطبيقية في الشركة الوطنية لإنتاج المشروبات الغازية المحدودة-الكوفة"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، ٢٠١١.

٣. المصادر الأجنبية:

1.Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting theory " ,5th Edition Thomson Learning, 2004.

2.Chan , James. L , "IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries, Op.Cit,2006

3.Freeman, Robert J.et al "Governmental and Nonprofit Accounting - Theory and Practices", 8th Ed.2006, Pearson Prentice Hall New Jersey

4.Earl R. Wilson, Ph.D., CPA, Jacqueline L. Reck, Ph.D.,CPA , Susan C. Kattelus, Ph.D,CPA, CGFMAccounting for Governmental andNonprofit Entities Published by McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc, Avenue of the Americas, New York,2010

5.Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. Critical Perspectives on Accounting, 25(3), 272-285..

6.Morris, G. D., McKay, S., & Oates, A. (2009). Finance director's handbook. Elsevier.

7.Tudor, A. T., & Fatacean, G. The reform of the Romanian local public governments accounting in the context of the European integration. Accounting and Business Research, 27, 2. 2008.

8. Pontoppidan, C. A. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Denmark. In *Public Sector Accounting and Auditing in Europe* (pp. 42-59). Palgrave Macmillan, Londo.
9. Granof, Michael H., and Khumawala, Saleha, Thad D. Calabrese Daniel L. Smith, "Government and Not-For-Profit Accounting", 5nd Ed 2015, John wiley & Sons, Inc.
10. Ruppel, Warren C.P.A., Not-For-Profit Accounting Made Easy, John Wiley & Sons, 2010.
11. International Federation of Accountants, Information paper : The Road to Accrual Accounting in the United State of America, IFAC, New York, 2000.