

نظام إحصاءات مالية المحكومة GFS ودوره في تطوير النظام المحاسبي المحكومة وتعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة من ميزان

دنيا محسن خلف**

أ.م.د. الاء شمس الله نور الله*

المستخلص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على النظام المحاسبي الحكومي المطبق وإمكانية وضع مقترحات لتطويره بما يضمن تحسين أداءه وزيادة قدرته على تقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية، وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي يتم تنفيذها لمعرفة حقيقة مردودها وعائدتها في خدمة المجتمع، ولتحقيق ذلك اعتمدت الباحثتان على إستعمال نظام "GFS" وتطبيقه في الوحدات الحكومية الخدمية والذي سيساعدها في كيفية إستغلال مواردها المالية بشكل كفوء من خلال جودة المعلومات المحاسبية التي يوفرها هذا النظام في القوائم المالية التي تعكس إمكانية التنبؤ في رسم السياسة المالية للدولة من خلال البرامج والأنشطة الحكومية فضلاً عن أبرز دور الرقابة المالية في تطوير الأداء الحكومي من خلال تحديد نقاط الضعف ليتسنى معالجتها بصورة سريعة تلافياً لحدوث هدر وضياح في المال العام مما يؤدي إلى إمكانية إستغلال الموارد المالية المتاحة للدولة بفاعلية وكفاءة، وقد تم التوصل إلى أن قصور النظام المحاسبي الحكومي المطبق من حيث مخرجاته التي لا تلبى كافة إحتياجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية الحكومية في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في مسائلة الحكومة عن الموارد المؤتمنة عليها وكذلك في اتخاذ القرارات الرشيدة للحد من معوقات التنمية التي تأتي في مقدمتها الفساد المالي والإداري وسوء استعمال الموارد المتاحة وصعوبة تقييم الأداء الحكومي بشكل موضوعي.

إن تطبيق نظام "GFS" بشكل كامل يعد أداة مالية مهمة بيد الإدارة المالية العامة نحو إستعمال أمثل للموارد المتاحة ونحو تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية التي تدعم التنمية الإقتصادية من خلال تحسين الأداء المالي وذلك من خلال توفير المعلومات المفيدة التي تساعد في متابعة عمليات الوحدة الحكومية لذا فقد أوصت الباحثتان في ضرورة تطبيق نظام "GFS" بشكل كامل لتطوير بيئة العمل المحاسبي والرقابي، من خلال إستبدال التقارير المالية والسجلات المعدة حالياً بتقارير وسجلات محاسبية أخرى تتلائم مع نظام "GFS" الذي يكون أكثر تعبيراً وضوحاً عن الوضع المالي والأداء المالي للوحدة من خلال توفير معلومات أكثر ملائمة ومفيدة تلبى أكبر قدر ممكن من حاجات المستخدمين المختلفين للمعلومات ولاسيما مراقبي الحسابات لتتبع عمليات الوحدة الحكومية وتقييم أداءها المالي.

Abstract

The study aims to shed light on the government's accounting system applied and the possibility of developing proposals to develop it so as to ensure its improvement and its ability to PAS in the service of government units, and measure the cost of government activities and programs that are implemented to know the truth about their paybacks and revenue in community service, and to achieve that the researcher has relied on the use of system "GFS" and its application in some service units of government, which will help them in how to use financial resources efficiently through the quality of accounting information, this system in the financial statements to reflect the predictability in shaping the fiscal policy of the state through government programs and activities, as well as highlight the role of censorship Finance in the development of government performance by identifying weaknesses in order processed quickly in order to avoid wastage and loss of

* الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد .
** باحثة .

مقبول للنشر بتاريخ 2016/10/31
مستل من رسالة ماجستير

public money, which contributes to the utilization of available state financial resources effectively and efficiently.

It has been concluded that the failure of government accounting system applied in terms of outcomes does not meet all the needs of report users of financial statements of government in providing information that will help their users in question the government about the accountability for entrusted them as well as in wise decision-making to limit the development obstacles that come in the forefront of financial and administrative corruption and misuse of available resources and the difficulty of government performance assessment objectively.

The full application of the "GFS" system is an important financial tool of public financial management, however, about the implementation of government programs and activities that support economic development through improved financial performance, and optimal use of available resources and by providing useful information that will help in pursuing government unit operations, therefore the researcher has recommended the need to "GFS" system applied fully to the development of accounting and audit work environment through the replacement of financial reports and records prepared offline reports and records of accounting other fit "GFS" system, which is more reflective and clearer about the situation and financial performance of the unit by providing more relevant information and useful to meet as much as possible the needs of different users of information and private auditors to track unity government operations and evaluate its financial performance

المقدمة

في ظل التغيرات والتطورات التي حدثت في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في بيئة العالم استوجب حدوث تغير وتطوير في مفهوم نظم المحاسبة الحكومية ومنها تبعاً لتطور النشاط الحكومي إذ بدأ يأخذ اتجاهات أخرى تمثلت بالتخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل الذي رافقه زيادة في الخدمات العامة كماً ونوعاً ، مما أدى بالضرورة لنظم المحاسبة الحكومية أن تتطور لكي تواكب هذه النقلة الكبيرة في وظائف الحكومة وما يترتب عليها من زيادة كبيرة في حجم النفقات وتنوع في مجالات الإيرادات ومصادرها إذ أصبحت نظم المحاسبة الحكومية تهتم بشكل كبير في تقديم تقارير وقوائم مالية تفصح عن مستوى كفاية إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية ، مما أثارت هذه المسائلة محاولة معظم الدول في تطوير نظم المحاسبة في الوحدات الحكومية الخدمية رغبة منها في رفع كفاءة هذه الوحدات للاستجابة لتلك المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن الاستجابة في رغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل .

لذا فقد أدركت المنظمات الدولية وفي مقدمتها صندوق النقد الدولي "IMF" والى أهمية رفع كفاءة وفاعلية الجهاز الحكومي كشرط أساس في تحسين نظم المحاسبة الحكومية وشفافية عملياتها وذلك من خلال ابتكار منهج محاسبي حديث وهو نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" الذي يتولى بإعداد وتوفير كافة المعلومات المحاسبية المفيدة للوحدات الحكومية على أساس استخدامه كإطار مفاهيمي محاسبي شامل الذي يكتسي بالشفافية الدولية ويكون مناسباً لتحليل السياسة المالية للدولة بحيث يمكن الاستفادة منه في تحقيق أهداف التقارير والقوائم المالية وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي لكل عناصر القوائم المالية والتي تعبر عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة وتساعد في تطوير مدى كفاءة وفاعلية الأداء في الأنشطة والبرامج الحكومية .

منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

ينطلق البحث من مشكلة أساسية تتمحور بالآتي:
إنّ النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية يعاني من قصور في انه يقدم تقارير وقوائم مالية تفصح فقط عن كيفية التصرف بالأموال (موارد – نفقات) وتركيزه على رقابة الأموال من خلال التأكد من أن الأموال الحكومية قد انفق في الأغراض المحددة لها، وأنها تمت وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الوحدات الحكومية من دون أن يوفر معلومات محاسبية ملائمة للرقابة عن مدى كفاءة فاعلية الأداء للخدمات الحكومية (تطوير الأداء المالي) .

ثانياً : أهمية البحث

تنبثق أهمية البحث من خلال تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي للوحدات الحكومية بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS"، الذي يوفر أساليب ومؤشرات لقياس الأداء الحكومي من خلال تقديمه معلومات تفصيلية ودقيقة عن أداء الأنشطة والبرامج الحكومية لتحقيق الرقابة الفعالة في استغلال الموارد بكفاءة وبطريقة اقتصادية فعالة . ويعد تطبيق هذا النظام في الوحدات الحكومية داعماً للإصلاح وتحسين الوضع المالي للوحدات الحكومية وإدارة مواردها بشكل كفوء ، كما أنه يتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية من أجل كسب المنافع الاقتصادية .

ثالثاً : أهداف البحث

- أهداف البحث بصورة عامة تتمثل فيما يأتي :
- 1- دراسة وتحليل نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" وتحديد متطلباته .
 - 2- دراسة مدى تأثير تطبيق نظام "GFS" في رفع كفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة لدى الوحدات الحكومية.
 - 3- إنّ دراسة تطبيق نظام "GFS" يسهم في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية .
 - 4- إنّ بيان استعمال نظام "GFS" يؤدي الى تطبيق نظم رقابة الأداء على الوحدات الحكومية واتخاذ القرارات بفاعلية.

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها ان تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" يؤدي الى تعزيز دور الرقابة في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية بما يضمن المحافظة على المال العام وحسن إدارته .

خامساً : حدود البحث

- 1- الحدود المكانية :- تمثلت الحدود المكانية في تطبيق هذه الدراسة من حيث الجانب العملي مقتصرة فقط على الوحدات الممولة مركزياً وقد تم اختيار عينة البحث (الجامعة المستنصرية) .
- 2- الحدود الزمانية : وتتمثل في البيانات المالية (الحسابات الختامية) للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية لعام 2013.

سادساً : مصادر جمع البيانات والمعلومات

- تمثلت وسائل جمع البيانات والمعلومات لإنجاز الدراسة بجانبها النظري والتطبيقي فيما يأتي :
1. الجانب النظري : إذ اعتمدت الباحثتان في الحصول على مجموعة من المصادر العربية والأجنبية منها الكتب والدوريات والبحوث والدراسات والأطاريح مع الاعتماد على شبكة الإنترنت في الحصول على المعلومات الحديثة.
 2. الجانب التطبيقي : لغرض الحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة منها تم الاعتماد على الوثائق الرسمية والسجلات والمستندات المحاسبية للسنة المالية 2013، والاستفسارات خلال المقابلات الشخصية مع السادة المسؤولين في الجامعة المستنصرية فضلاً عن الدراسة الميدانية في الجامعة عينة الدراسة .

المبحث الاول

نظام احصاءات مالية الحكومة GFSS

أولاً : طبيعة ومفهوم نظام احصاءات مالية الحكومة GFSS

يعد دليل احصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي لعام 2001 نظاماً احصائياً اقتصادياً كلياً متخصصاً تم تصميمه لمساندة التحليل المالي (الأسعد ، 2007 : 76) .
ويعد نظام احصاءات مالية الحكومة "GFSS" نظام عالمي وأهم مميزاته بأنه لا يقلل التضخم في الموازنات ويعتمد على معلومات حقيقية في الإيرادات حتى يتم التحقق منها مالياً وواقعياً ومنطقياً ويتم الاعتماد عليه في جانب المصروفات، وهذا النظام يعزز الشفافية في التعامل مع النظام العام ويحدد بنود مراحل الموازنة حيث تكون كل الإيرادات والمصروفات واضحة بكل تفاصيلها (حسن ، 2013 : 312) ، لذا يعرف نظام "GFS" بأنه نظام محاسبي احصائي

الالكتروني يرتبط بشبكة الانترنت لتلبية احتياجات الوحدات الحكومية من المعلومات بما يتناسب مع التنبؤ الدولي لاحصاءات مالية الحكومة وتتضمن التعاريف الواردة في الدليل على مبررات ومبادئ اقتصادية مقبولة عالمياً (العواد ، 2012 : 171). وترى الباحثتان مما سبق بأن دليل إحصاءات مالية الحكومة "GFS" هو نظام إحصائي للإقتصاد الكلي يستهدف بشكل رئيسي تقديم اطار مفاهيمي ومحاسبي شامل يكون مناسباً لتحليل وتقييم سياسة المالية العامة وخصوصاً قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع في أي بلد ، كونه يقدم المبادئ والمفاهيم المحاسبية بأسلوب إقتصادي مقبول عالمياً، لإستعمالها في إعداد الإحصاءات عن مالية الحكومة، كما أن جاء بمجموعة من القواعد والأسس المحاسبية التي بدورها توفر الكثير من المعلومات التي تفي بمتطلبات الإدارة المالية بصورة عامة والأنظمة المحاسبية الحكومية بصورة خاصة وذلك من خلال مساهمته في تطوير الأسس المحاسبية في إدارة الموارد الحكومية واستغلالها بالشكل الأمثل.

ثانياً : أهداف نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS"

يسعى هذا النظام من خلال تطبيقه الى تحقيق الأهداف الآتية :-

(شكارة ، 2011 : 15) ، (العواد ، 2012 : 171)

1. تقديم اطار مفاهيمي ومحاسبي شامل ليكون مناسباً لتحليل وتقييم السياسة المالية العامة في القطاع العام الحكومي المتكون من كيانات تنفيذية للسياسة الاقتصادية العامة .
2. تحليل حجم القطاع العام ومساهمته في الطلب والاستثمار والادخار الكلي وأثر السياسات المالية على الاقتصاد بما في ذلك استخدام الموارد والسياسة النقدية والمديونية العامة والعبء الضريبي والحماية الكمركية وشبكة الضمان الاجتماعي .
3. يسمح بإرساء معايير معترف بها دولياً باستخدام احصاءات مالية الحكومة في التحليلات المقارنة بين عمليات الحكومة والبلدان الأخرى مثل مقارنة نسبة الضرائب أو المصروفات الى اجمالي الناتج المحلي .
4. يزود كافة المستخدمين بالبيانات والمعلومات الضرورية التي ينبغي أن تكون ذات خصائص نوعية استناداً للمنهجية الموضوعية كما انه من المفترض ان يكون بمثابة مرجع ويتم استعماله للوصول الى المعلومات المتاحة بسهولة .

ثالثاً : خصائص نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS"

يختص هذا النظام بقطاعي الحكومة العامة والقطاع العام ويعرف هذان القطاعان على أساس الوحدات المؤسسية وهي كيانات اقتصادية قادرة في حد ذاتها على امتلاك الأصول وأنشاء الالتزامات وممارسة الأنشطة الاقتصادية والدخول في معاملات مع كيانات أخرى (مفضل ، 2008 : 163) ، وهذه الخصائص تجعل الوحدات الحكومية موضع اهتمام إحصائي تتم بإعداد مجموعة كاملة من الحسابات الخاصة بتلك الوحدات . ويتم وفق نظام احصاءات مالية الحكومة قيد نوعين من التدفقات هما المعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى ، والمعاملات في معظمها هي تفاعلات بين وحدتين مؤسستين تتم بالاتفاق المتبادل بينهما حيث تصنف هذه المعاملات كإيرادات أو مصروفات أو صافي اقتناء الأصول غير المالية أو صافي اقتناء الأصول المالية أو صافي تحمل الخصوم (دليل لـ GFS لعام 2001 ، 2-3) ، ويترتب على المعاملات التي تولد إيرادات أو مصروفات حدوث تغير في صافي القيمة ، وينتج عن أنواع أخرى من المعاملات تغيرات متساوية في الأصول أو الخصوم أو كلاهما ، ولا يترتب عليها أي تغيير في القيمة الصافية ، وتشمل التدفقات الاقتصادية الأخرى تغيرات الأسعار ووظائف متنوعة من الأحداث الاقتصادية الأخرى التي تؤثر في حيازة الأصول والخصوم مثل (شطب الديون ، الخسائر الناجمة عن الكوارث) ، أما الميزانية العمومية في حالة الحكومة العامة أو القطاع العام فهي بيان لمجموع الأصول المالية وغير المالية ، ومجموع مطالبات وحدات أخرى على ملكي تلك الأصول في شكل خصوم ، حيث يكون صافي قيمة القطاع وهو ما يساوي القيمة الكلية لجميع الأصول ناقص القيمة الكلية لجميع الخصوم (الأسعد ، 2007 : 77) ، وتمكن المعالجة الشاملة للمعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى في نظام إحصاءات مالية الحكومة من المطابقة التامة بين الميزانية العمومية الافتتاحية والميزانية العمومية الختامية ، ويسمح هذا النظام بالوصف والتحليل الكاملين لآثار سياسات وأحداث اقتصادية معينة .

رابعاً : نطاق التغطية في نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS"

يعتمد فهم نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" على معرفة نطاق تغطية الحكومة بقطاعاتها المختلفة لمعرفة كيف تقوم الحكومة بعملية التمويل والطرق المتبعة ومعرفة تشكيلة الحكومة لأن الفكر المحاسبي الحكومي الجديد الذي يمثل نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS" يصب اهتمامه في ردف المعلومات الموحدة، اذا يقتضي تحديد نطاق تغطية الوحدات المدرجة في نظام احصاءات مالية الحكومة وبيان ماهي الوحدة الحكومية التي يكون جمع الإحصاءات منها ممكناً ومجدياً، واي من هذه الوحدات الحكومية يمكن ادراجها في نظام احصاءات مالية الحكومة (دليل لـ GFS لعام 2001 : 6) ، يمكن تعريف ابرز القطاعات أو الوحدات التي أشار إليها نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS" وهي :-

1. القطاع العام :

حيث يشمل جميع الوحدات المؤسسية الخاضعة بشكل مباشر لسيطرة الوحدات الحكومية ، أي انه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة المقيمة (ويكز ، 2008 : 16) والشكل أدناه يوضح تقسيم القطاع العام وعلاقته بالقطاعات المؤسسية الأخرى في الاقتصاد ووفق نظام "GFS"

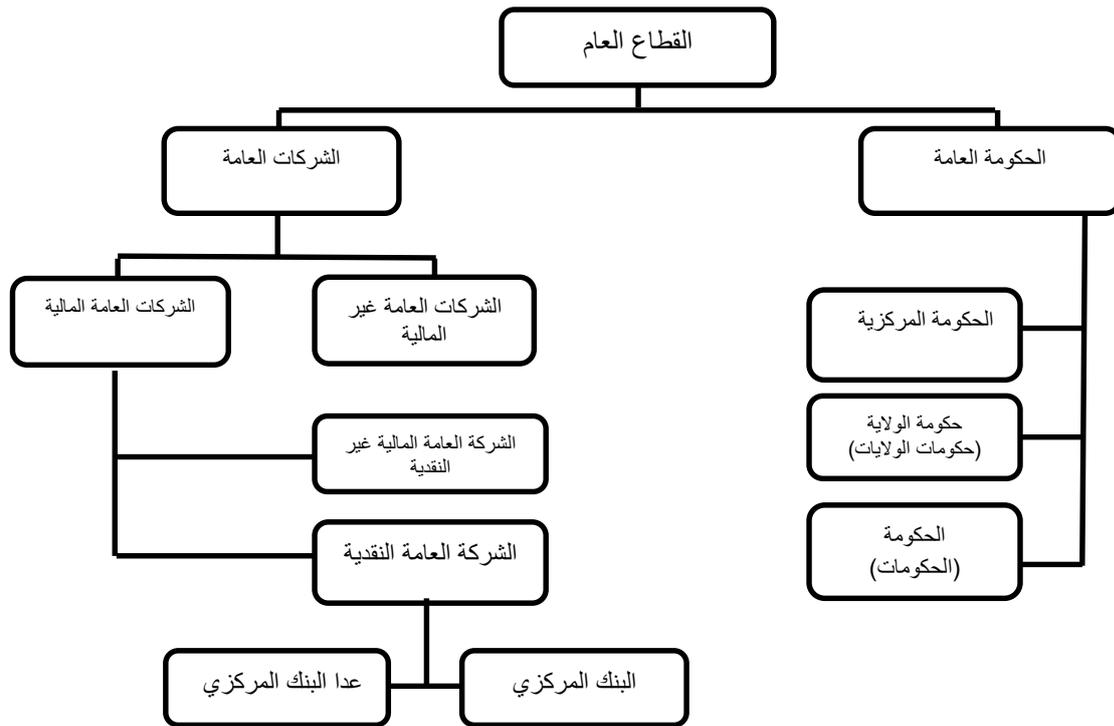
قطاع الاسر	قطاع المؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم قطاع الاسر	قطاع الشركات المالية	قطاع الشركات غير المالية	قطاع الحكومة العامة
قطاع الخاص	القطاع الخاص	القطاع العام	القطاع العام	القطاع العام
		القطاع الخاص	القطاع الخاص	

الشكل (1)

القطاع العام وعلاقته بالقطاعات المؤسسية الأخرى في الإقتصاد على وفق نظام GFS المصدر: (ويكنز، 2008 : 16) بتصريف الباحثان.

ومن خلال هذا التقسيم يتم توضيح هذه القطاعات بما يأتي :-

- 1- قطاع الشركات العامة غير المالية : يتألف هذا القطاع من كيانات واسعة تشمل جميع الشركات التي تسيطر عليها وحدات الحكومة العامة أو شركات عامة أخرى.
- 2- قطاع الشركات العامة المالية : يتألف هذا القطاع من كيانات تقوم بتوفير خدمات مالية سوقية (دليل لـ "GFS" لعام 2001 : 7) ، حيث تعمل هذه الكيانات بصورة رئيسة في أنشطة الوساطة المالية أو في الأنشطة المساعدة (مفضل ، 2008 : 163) ،
- 3- قطاع الحكومة العامة : يتألف هذا القطاع من كيانات تقوم بوظائف الحكومة كمنشآت أساسية لها .
- 4- قطاع المؤسسات غير الهادفة للربح التي تخدم الأسر : يتألف هذا القطاع من كيانات قانونية أو اجتماعية غير هادفة للربح تعمل بصورة رئيسية بتوفير السلع أو الخدمات غير السوقية من أجل الأسر .
- 5- قطاع الأسر المعيشية: يتألف هذا القطاع من مجموعات صغيرة من الأشخاص يشتركون في السكن ويجمعون بعض أو كل دخلهم و ثروتهم ويستهلكون انواعا معينة من السلع والخدمات بصورة جماعية. (دليل لـ "GFS" لعام 2001 : 7) والشكل الآتي يوضح نطاق التغطية للقطاع العام وقطاعاته الفرعية على وفق النظام "GFS"



الشكل (2)

القطاع العام وقطاعاته الفرعية على وفق نظام GFS

المصدر: (ويكنز، 2008 ، 20) بتصريف الباحثان

ومن خلال الشكل (2) في أعلاه يمكن القول أنّ مفهوم القطاع الحكومي هو مجموعة من الوحدات حسب الطريقة المستعملة في التقسيم من خلال وصفة الحكومة المركزية التي تتألف بشكل عام من مجموعة مركزية من الوزارات والدوائر تشكل وحدة مؤسسية واحدة الى جانب وحدات مؤسسية أخرى التي تعمل تحت سلطة الحكومة المركزية. (كويتريل وآخرون ، 2006 : 20)

2. قطاع الوحدة الحكومية

يتألف قطاع الحكومة العامة كما سبق توضيح سابقاً من مجموعة من الوحدات الحكومية المؤسسية ، وتعد الوحدة المؤسسية هي اللبنة الأساسية في الإحصاءات الاقتصادية الكلية . فهي الوحدة التي يتم تحصيل

المعلومات المتعلقة بأشطتها الاقتصادية وضمها معاً لإحصاءات ، وتعرف الوحدة المؤسسية بأنها " كيان اقتصادي قادر في حد ذاته على امتلاك الأصول وإنشاء الالتزامات وممارسة الأنشطة الاقتصادية والدخول مع كيانات أخرى تعمل داخل هيكل هذا القطاع " ، (كوتيريل وآخرون ، 2006 : 2)

خامساً : مراحل إعداد الإحصاءات وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS"

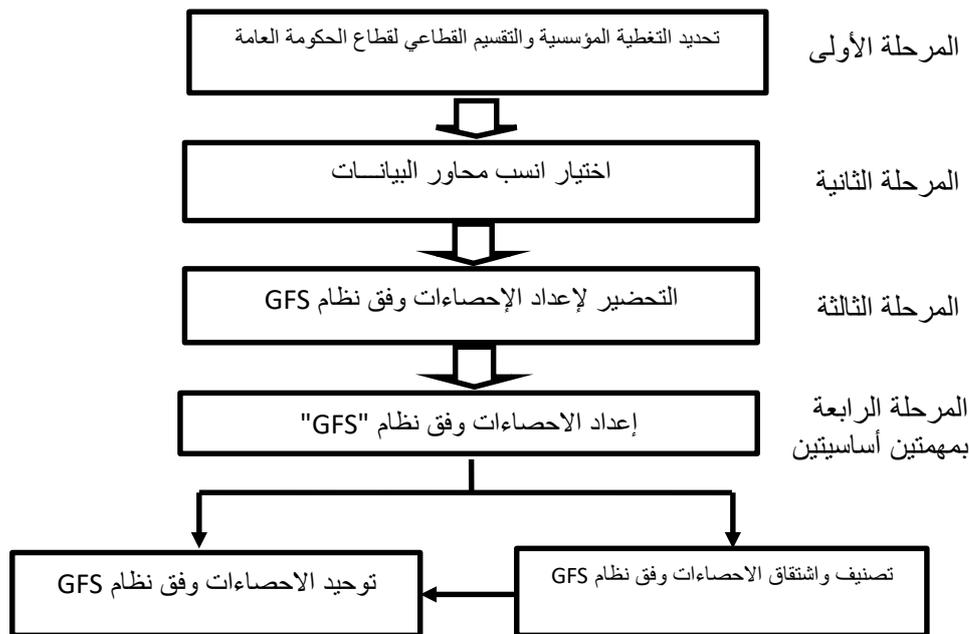
تتطلب عملية إعداد إحصاءات مالية الحكومة أن يحدد بعدد الإحصاءات نطاق وتغطية قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية (أو القطاع العام وقطاعاته الفرعية) وأن يختاروا المصادر الأساسية الملائمة للوحدات والكيانات المشمولة وأن يقوموا بتحليل دقيق للبيانات المصدرية من أجل تحديد أي تعديل قد يكون مطلوب في عمليات الموازنة من أجل الوفاء بالمنهجية الواردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة. (كوتيريل وكنز، 2007 : 1)

يمكن بيان هذه المراحل الأساسية في عملية إعداد الإحصاءات وكما يأتي :-

- 1- مرحلة التغطية المؤسسية والتقسيم القطاعي : تتطلب هذه المرحلة تحديد جميع الوحدات والكيانات التي تشكل قطاع الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية (التغطية المؤسسية) وتصنف هذه الوحدات حسب القطاع الفرعي الذي تنتمي إليه (التقسيم القطاعي) (ويكنز، 2008 : 8)
- 2- مرحلة اختيار مصادر البيانات : تنطوي هذه المرحلة على اختيار مصادر البيانات الملائمة المتعلقة بالمعاملات والأرصدة والتدفقات الاقتصادية الأخرى ، وإيضاً ينظروا في عدة عوامل عند اختيارهم لمصادر البيانات الملائمة بما في ذلك تغطية تلك المصادر وأساس القيد والتقييم ودرجة التفصيل والحدثة ودقة تلك المصادر وموثوقيتها (كوتيريل وويكنز، 2007 : 4)
- 3- مرحلة التجهيزات السابقة لإعداد الإحصاءات وفق نظام "GFS" وفق هذه المرحلة يتم تحليل مصادر البيانات وتحديد أوجه القصور فيها وتقرير التعديلات اللازمة لمواءمة البيانات مع المعايير الدولية لنظام إحصاءات مالية الحكومة لعام 2001 (www.imf.org)
- 4- مرحلة إعداد الإحصاءات وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة تتألف هذه المرحلة من :

أ- تصنيف الإحصاءات واشتقاقها وفق النظام: عند أداء مهمة تصنيف الاشتقاق، يطبق معدو الإحصاءات على البيانات المصدرية ما تم تحديده من عمليات الموازنة من خلال التحليل في المرحلة الثالثة تطبيقاً متسقاً، وينجز معدو الإحصاءات هذه المهمة عن طريق تطبيق جداول الوصل بجداول الاشتقاق على البيانات المصدرية للفترة المعنية.

ب- توحيد الإحصاءات وفق النظام "GFS" : تشير عملية التوحيد إلى إعداد إحصاءات موحدة لقطاع الحكومة العامة والقطاع العام ، وإن عملية التوحيد تعد وسيلة مهمة في إعداد الإحصاءات التي تتفق مع نظام "GFS" وإنها أسلوب مناسب لعرض بيانات مجموعة من الوحدات كما لو كانت تشكل وحدة واحدة ، وينطوي هذه العملية على حذف بيانات جميع المعاملات ومراكز الأرصدة المتبادلة بين الوحدات التي تخضع بياناتهم للتوحيد المحاسبي وفق هذا النظام (كوتيريل وويكنز، 2007 : 2)



الشكل (3)

مراحل إعداد الإحصاءات على وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة

المصدر: (كوتيريل وويكنز، 2007 : 3) بتصريف من الباحثتان

سادساً : الأسس المحاسبية التي يعتمدها نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS"

تم تصميم الأسس المحاسبية المتعلقة بقيد التدفقات والارصدة في نظام "GFS" بشكل يتلاءم مع الأسس المحاسبية الحكومية بهدف ضمان توافق البيانات التي يولدها هذا النظام مع المعايير المقبولة لإعداد الاحصاءات الاقتصادية، وتمثل هذه الأسس بالآتي:

أ- أساس الاستحقاق: يتم قيد العمليات والاحداث الاقتصادية في مدة حدوثها بغض النظر عما اذا كان قد حدث قبض نقدي او دفع او اذا كان هناك قبض نقدي او دفع نقدي مستحق اي انه يتم تسجيل جيع التدفقات الاقتصادية وليس فقط التدفقات النقدية طالما تخص السنة المالية الحالية .

ب- أساس الاستحقاق المعدل: يتم قيد التدفقات التي تولد مدفوعات نقدية في آخر وقت يمكن دفعها فيه دون تحمل اية تكاليف إضافية او عند أداء المدفوعات النقدية اذا تم الدفع في وقت اقرب من ذلك، أما إذا سددت المدفوعات بعد موعد استحقاق الدفع فإنه يتم اجتياز هذه الفجوة بتسجيل قيد مدين تماماً كما يحدث في حالة القيد على أساس الاستحقاق وإذا تم تسديد المدفوعات قبل موعد استحقاقها لا يتم ادراج قيد مدين ومن الممكن قيد التدفقات غير النقدية او عدم قيدها بالاعتماد على أهداف النظام المحاسبي (دليل لـ "GFS" لعام 2001: 28).

ج- أساس الالتزام: ويتم وفق هذا الأساس إجراء قيد التدفقات عندما تلتزم الوحدة الحكومية بإنجاز معاملة ما ولا ينطبق هذا الأساس عادة الا على مشتريات الاصول والسلع والخدمات بما في ذلك تعويضات العاملين وان وقت اجراء القيد عموماً هو نفس وقت اصدار الوحدة المحاسبية لأمر الشراء(العلاق، 2012: 68).

د- الأساس النقدي: يتم فيه إجراء قيد التدفقات عند دفع او استلام النقدية ، حيث يركز على متابعة حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، وهذا الأساس يعتمد على تحميل حسابات السنة المالية بالتدفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي تم قبضها في السنة نفسها (زهير، 2014: 27).

وأن نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" اعتمد او استعمل اساس الاستحقاق اساساً رئيساً في عمليات قيد التدفقات وذلك لأسباب عديدة وهي كما يأتي : (دليل لـ "GFS" لعام 2001: 29)، (العلاق ، 2012: 45-46).

1- يستخدم اساس الاستحقاق بالدرجة الاولى لان وقت قيد التدفقات يتوافق مع وقت تدفق الموارد الفعلية لذا فإن اساس الاستحقاق يوفر معلومات أفضل لتقدير تأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الاقتصاد الكلي.

2- يوفر اساس الاستحقاق معلومات أكثر شمولية لان جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الاخرى ، فضلاً عن ذلك فإن هذا القيد يسمح بربط التدفقات بالتغيرات في الميزانية العمومية .

3- لا تميز الحسابات التي تستخدم أساس الاستحقاق المعدل أو أساس الالتزام أو الأساس النقدي بين المصروفات واقتناء الاصول غير المالية وفي حالة استعمال اساس الاستحقاق يتم قيد اقتناء الاصول غير المالية بصورة منفصلة ويتم التوافق بين مصروفات استخدام تلك الاصول في أنشطة تشغيلية ومدة استخدامها وليس مدة اقتنائها.

4- يسهم أساس الاستحقاق في تحسين الرقابة الداخلية وضمان الشفافية فيما يتعلق بالأصول والخصوم بشكل عام فضلاً عن توفير معلومات شاملة كنتيجة لتوافق الكبير الافضل الممارسات المحاسبية من خلال التطبيق السليم للنظام وتحسين الاتساق وكذلك قابلية القوائم المالية والتقارير للمقارنة نتيجة للمتطلبات التفصيلية والارشادات الواردة في النظام .

المبحث الثاني**مبررات تطوير النظام المحاسبي الحكومي****أولاً : تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق التطورات الدولية**

بما أنّ النظام المحاسبي الحكومي هو اسبق النظم المحاسبية ظهوراً إلا أنه كان أبطأها تطويراً ، وعلى الرغم من ظهور اتجاهات عديدة للمحاسبة في الوحدات الحكومية والتي ساهمت في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي كنظام معلومات يلبي احتياجات المستخدمين ، إلا أن تبني هذه الاتجاهات وإصدار القوانين الخاصة بها واعتمادها يختلف من بلد إلى آخر، ولغرض تحديد فاعلية النظام المحاسبي كنظام معلومات لا بد من تقييم الاتجاهات الحديثة للمحاسبة في الوحدات الحكومية والتي تقتزن بتطور النظام المحاسبي الحكومي .

وأن تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا بد أن يقتزن بأهم التحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي شهدتها هذا البلد وما زال، لذلك من غير الممكن مناقشة تطور النظام المحاسبي الحكومي بمعزل عن مدى تلبية احتياجات مخرجات النظام المحاسبي، (الشمري ، 1994 : 31) ، لذا ينبغي تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات والتغيرات البيئية المحيطة للبلاد وأثرها على المحاسبة في الوحدات الحكومية ، وأن مواكبة التطورات يكون في حقل المحاسبة الحكومية ومعاييرها الدولية بالانتقال من تطبيق الأساس النقدي المقدر إلى أساس الاستحقاق لغرض تمكين الوحدات الحكومية من تحسين أدائها وقدرتها على تقييم أداء موظفيها وكذلك قياس كلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي تقوم بتنفيذها . لذا تسعى دائرة المحاسبة في وزارة المالية إلى إعداد الحسابات الشهرية والسنوية وفقاً للنظام المحاسبي الذي تسعى الدولة إلى تطويره وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية الدولية بما يتلاءم مع قانون الإدارة المالية والدين العام (www.mof.gov.ig).

وإن اعتماد الوحدات الحكومية على المعايير المحاسبية الدولية يتطلب التوجه نحو استعمال أساس الاستحقاق المحاسبي في تطوير كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وزيادة الفاعلية في الوحدات الحكومية فقد أكدت اللجنة الأسترالية القومية للتدقيق بأن أساس الاستحقاق يمثل التغيرات الهيكلية والحضارية التي تهدف إلى جعل القطاع العام أكثر كفاءة ومناصفة للقطاع الخاص وهو أيضا ضروري للوصول لأهداف المساءلة المطلوبة للوحدات الحكومية من قبل البرلمان ودافعي الضرائب والبرلمان وغيرها من الجهات. (السقا والسندي، 2010: 145) ، وهناك من يرى أن اعتماد القانون للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية يعد تطوراً كبيراً للنظام المحاسبي الحكومي لأن الاعتماد على الأساس النقدي يعد خطوة إلى الوراء ولا يسهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي للبلد، وذلك لأن الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية تشجع الاعتماد على أساس الاستحقاق الذي يعكس نتيجة الأداء المالي والتدفق النقدي، وبالتالي يزيد من قدرة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية على توفير معلومات ضرورية تلبي احتياجات مستخدمين مخرجات النظام . (عبد الله ، 2010: 13)

كما تساهم مخرجات النظام المحاسبي المعتمدة على المعايير المحاسبية الدولية وفق أساس الاستحقاق إلى تحقيق الفوائد الآتية: (frans van,2008: 3-4) .

- 1- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالموجودات والمطلوبات بشكل عام .
- 2- التوافق مع أفضل الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق معقول للمعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق.
- 3- توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها أن تدعم تحسين الإدارة على أساس النتائج.
- 4- تحسين الاتساق وقابلية الكشوف المالية للمقارنة نتيجة للمتطلبات التفصيلية والإرشادات الواردة في كل معيار.

حيث نلاحظ أن الغرض من استخدام المعايير المحاسبية الدولية في تطوير النظام الحاسبي الحكومي كأن استجابة إلى متطلبات واحتياجات الحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية والقانونية عن إدارة الأموال العامة للدولة وكيفية التصرف بها. (Healed, 2003: 11-12)

حيث ترى الباحثتان التأكيد على أهمية تطوير النظام الحاسبي الحكومي ليوافق التطورات والأحداث التي طرأت على مختلف المجالات المحاسبية الحكومية حول العالم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي بحيث يمكن الدولة من معرفة أحوالها والتزاماتها المقومة مالياً وتحديد تكلفة تقديم الخدمات أو فاعلية استخدام الموارد المتاحة للجهات المختلفة ولذلك التحقق من جدوى تخصيص بعض المشروعات أو خدمات الدولة.

ثانياً : قصور النظام المحاسبي الحكومي الحالي في قياس أداء الوحدات الحكومية

بما أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً يعاني من قصور في عدم قدرته على ملاحقة التطورات المتلاحقة في النشاط الحكومي وتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة المالية لممارسة وظائفها المختلفة إلى بذل جهود كبيرة مستمرة لتطوير هذا النظام من خلال تحديد أوجه القصور واقتراح الحلول المناسبة لتقويمها (وشاح ، 2008: 21). وتحويله من نظام فقير في ثقافته المحاسبية إلى نظام محاسبي متطور واسع الثقافة يراعي التغيرات الحديثة في المحاسبة ، ولكي يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على إصدار تقارير مالية بالشكل المطلوب الذي يلائم هذه التغيرات ومن ثم عرض وتوصيل المعلومات إلى نطاق واسع من المستخدمين في صنع القرار حول تخصيص الموارد ، ينبغي تطوير فاعليته على مستوى الوحدة الحكومية من خلال منح الوحدات الحكومية استقلالاً محاسبياً ليس فقط في إعداد ميزان المراجعة بل تتعدى مسؤوليتها في إعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تعطي صورة واضحة عن أداء المالي للوحدات الحكومية. ولكي تعطي هذه القوائم المالية صورة واضحة عن المركز المالي للوحدة الحكومية لا بد من اتباع المعايير المحاسبية الدولية التي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في معيار رقم (1) عرض البيانات المالية، أن هدف التقارير المالية ذات العرض العام في الوحدات الحكومية يجب أن توافر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة وأن إعداد مثل هذه القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية المعدة على أساس الاستحقاق نافع لأغراض المساءلة و يحق بموجبها المصادقية ويساعد على صنع القرار المالي والاقتصادي وتعزيز ثقة المجتمع الدولي بالقوائم المالية. (الجزراوي وصالح، 2012، 158) .

ثالثاً: تطور النظام المحاسبي والرقابة عليه وفق النظام الإلكتروني

إن التطور السريع الذي نشهده اليوم في النظم المحاسبية والارتقاء بها من أنظمة يدوية إلى نظم محوسبة (الإلكترونية) إنما هو استجابة لمتطلبات الإدارة المالية بإعداد قاعدة معلومات وبيانات محاسبية تساهم بفاعلية في تقويم الإدارة ومساعدتها على اتخاذ القرارات الرشيدة وعرض النتائج وتفسيرها بطريقة سهلة بحيث يفهمها مستعملي هذه البيانات سواء داخل الإدارة الحكومية أو خارجها وقد صاحب هذا التطور في الأنظمة المحاسبية وضع نماذج محددة لأنواع المستندات والسجلات والتقارير المالية التي يجب على الحكومة التقيد بها، وأن التقيد بمستخدم هذه الأنظمة المحاسبية تجعل الحكومة أكثر فاعلية من حيث الكلفة وتسهل المزيد من خدمات الحكومة وتسمح بوصول المعلومات إلى نطاق واسع من مستخدمين وتجعل الحكومة أكثر مسؤولية أمام المستخدمين (1) (wescott,2005: 1) ، عن طريق تقديم نماذج محاسبية عن أعمال الوحدات الحكومية مبنية على الشفافية والمصادقية المتبادلة، وهي خير وسيلة للرقابة لما تمتع به النظم الإلكترونية من امكانيات التحليل والتدقيق (جعيلو، 2009، 54)، لذا فهي خير وسيلة في بناء وقياس نجاح الوحدات الحكومية في الوقت الحاضر على مدى توافر كمية المعلومات الفاعلة لغرض اتخاذ القرارات السريعة بما يسمح للوحدات الحكومية بالتنسيق والتخطيط بشكل أسرع ، وأن استعمال هذه النظم الإلكترونية أصبح ضرورة مهمة في المساهمة بتحقيق أهداف الوحدة الحكومية وتطوير الموظفين في تعزيز وتحسين قدرتهم المحاسبية مما يؤدي إلى رفع الكفاءة والفاعلية في الأداء. (Dan, 2000: 55)

المبحث الثالث

فاعلية نظام احصاءات مالية الحكومة GFS في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها في رقابة الوحدات الممولة مركزيا

أولاً : دور نظام GFS في تحقيق خصائص المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة والتي تلبي احتياجات مستخدميها لابد أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية (44: 2011, Keiso) والهدف الأساس من تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتمثلة بالخصائص الأساسية وخصائصها الفرعية وكذلك الخصائص التعزيزية هو استخدامها في تحقيق وتقييم مستوى جودة المعلومات التي يتم عرضها والافصاح عنها في تقارير لقطاع الحكومة العامة والقطاع العام (Barton,2005:221) ويتمثل دور نظام GFS في تحقيق خصائص المعلومات المحاسبية من خلال:

أ. الخصائص النوعية الأساسية Basic Qualitative characteristics

1- الملاءمة Relevance: وهي الخاصية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لأغراض اتخاذ القرار ، فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة في القرار فإنها ليست ملائمة بالنسبة لهذا القرار (إسماعيل، 2012: 291) يساهم نظام "GFS" في تحقيق هذه الخاصية من خلال توفير معلومات تساعد على تحسين عمليات صنع القرار والمساءلة عن الكفاءة في استخدام الموارد العامة والفاعلية في تحقيق الأهداف من خلال فاعليته في توفير قوائم مالية لقطاع الحكومة العامة التي تعطي صورة حقيقية وعادلة لإدارة الأموال العامة للدولة بشكل اقتصادي بحيث تساعد متخذو القرار في عملية التحليل والقياس وتقييم المركز المالي والأداء وتحديد البرامج والأنشطة المنفذة على مستوى الحكومة .

• خاصية القيمة في التنبؤ: ويقصد بالقيمة التنبؤية هي معلومات ملائمة تساعد متخذ القرارات في صنع التنبؤات حول المستقبل، كما أنها تساعد متخذي القرارات في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة (Obaidat,2007:27) ، وهذه الخاصية يوفرها نظام "GFS" لأنه يوفر معلومات ملائمة تمكن صانعي السياسات والمحللين من التنبؤ في كيفية ودراسة التطورات في العمليات المالية والمركز المالي ووضع السبل لدى قطاع الحكومة العامة او القطاعات الاخرى بشكل متسق ومنهجي .

• خاصية قيمة التوكيد: وهي الخاصية التي تساعد على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة وتوفير تغذية عكسية عن الأداء السابق (obaidat,2007:27) حيث يساهم نظام "GFS" في تحقيق خاصية التوكيد (التغذية العكسية) من خلال تسجيل البيانات وتصنيفها بطريقة إلكترونية حسب التسلسل الموجود في النظام ومن ثم تخزين البيانات المتعلقة بالأنشطة والمعاملات بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من مراجعة ماذا حدث وبالتالي يمكن الوحدة من اكتشاف الأخطاء وتصحيحها أثناء الإدخال ومعالجتها أولاً بأول ومن ثم تشغيل البيانات الى مخرجات (معلومات) بحيث تكون دقيقة ومفيدة يعول عليها في اتخاذ القرارات .

• خاصية المادية (الأهمية): وهي أحد جوانب الملاءمة حيث تعد هذه الخاصية واحدة من محددات قياس وعرض المعلومات المحاسبية وتكون هذه المعلومات مهمة اذا ماكان لها تأثير في متخذ القرار (الجلوي والمسعودي، 2014: 24) حيث يساهم نظام "GFS" في تحقيق هذه الخاصية بشكل كبير بالافصاح عن المعلومات المحاسبية اذا يعد الافصاح امراً مهماً بالنسبة للعناصر الأساسية وذات القيمة الكبيرة وبالتالي ينبغي معالجة هذه العناصر بعناية وحكمة على خلاف العناصر ذات القيمة القليلة والتي يمكن معالجتها بأحدى الاساليب "الملاءمة والاقتصادية" ، على سبيل المثال يقوم هذا النظام بمعالجة الإيرادات الناجمة عن الدخل بعناية كبيرة لما لهذا البند من اثر كبير على إيرادات الموازنة من جهة وعلى ردود فعل المكلفين من جهة اخرى.

2- التمثيل الصادق: وهي الخاصية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار (Keiso:2011,45) ويشير نظام "GFS" الى تحقيق هذه الخاصية من خلال توفير بيانات مالية موثوقة تستند الى ادلة موضوعية ومن مصادرها الاصلية والخاصة ببعض المعاملات المهمة من خلال اللجوء الى المصادر الاكثر موثوقية فعلى سبيل المثال يحرص النظام على الاعتماد على وزارة المالية أو البنك المركزي فيما يخص الحصول على البيانات المالية الرئيسية والمتعلقة بعملية التمويل أكثر من اعتماده على المصادر الفرعية والقطاعات الأخرى .

• خاصية الاكتمال: وهي الخاصية التي تكون فيها المعلومات كاملة اذا لم تحذف جوانب مهمة من الأحداث او الأنشطة التي تقوم هذه المعلومات بقياسها (مارشال، 2009: 28) وأن نظام "GFS" يساهم في تحقيق هذه الخاصية من خلال التتويب الوارد في النظام الذي يسمح باتساق في البيانات التي تقدم في المحافل الدولية، ويمهد الطريق للانتقال السريع في تطبيق أفضل الممارسات والقواعد المحاسبية الحكومية الدولية، لذا اتجهت العديد من الدول إلى تبني هذا التتويب في عرض البيانات المالية الأمر الذي يجعل معه ممكناً معالجة كثير من الفساد والتحايل ووجه القصور في الإنفاق الحكومي غير الواضح ويوفر الاتاحة الدائمة للمعلومات الخاصة بالموازنة العامة للدولة (وشاح، 2008: 126) .

• خاصية الخلو من الأخطاء: وهي تشير بأن المعلومات المحاسبية ينبغي أن تتصف بالدقة بمعنى أن المعلومات تعبر عن الحدث او الموقف كما هو بصورة حقيقية ، حيث يشير نظام "GFS" الى تحقيق مفهوم الصدق من خلال توفير بيانات محاسبية موثوقة تستند على ادلة موضوعية يعتمد عليها، وتعني موثوقية اذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز وبإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد ان تعبر عنه .

- خاصية الحياد: ويقصد بها أن المعلومات لا يمكن انتقاؤها بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى (Belkaoui,2004:187) فإنّ نظام "GFS" يعرض بيانات التقارير المالية بطريقة واضحة على أساس حياديتها لخدمة كافة الأطراف دون تحيز في إتاحة هذه المعلومات للاطلاع العام .
- ب. الخصائص النوعية التعزيزية Secondary Qualitative Characteristics
- 1- قابلية المقارنة : حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة ينبغي أن يتم استعمال أساليب وقواعد محاسبية موحدة ، حتى يمكننا التعرف على أوجه الشبه والاختلاف في الظروف المحيطة بالوحدة (مسير،2009: 77) حيث يسهم نظام "GFS" في تحقيق خاصية المقارنة من حيث استعمال مبدأ الثبات في استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية من مدة إلى أخرى الذي يكون له أثر كبير في كفاءة خاصية المقارنة.
 - 3- خاصية التوقيت المناسب : وهي توفير المعلومات المحاسبية المناسبة في حين حدوثها قبل ان تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات (obaidat, 2007:27) حيث أنّ استعمال نظام "GFS" يلعب دوراً هاماً وفعالاً يتمثل بتزويد مختلف مستويات اتخاذ القرارات بمعلومات جاهزة ودقيقة وصحيحة في الوقت المناسب لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية ، كما ان هذه المعلومات يكون لها دور ايجابي في سلامة القرارات المختلفة ومن ثم نجاح خطط التنمية للوحدات الحكومية ، وهذا الدور يأتي من توفير المعلومات اللازمة لإعداد هذه الخطط وتنفيذها ومتابعتها في الوقت المناسب .
 2. قابلية التحقق : وهي تمثل وجود درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون طريقة القياس نفسها أنهم يتوصلوا الى النتائج نفسها كأن يصل عدد من المدققين المستقلين الى النتيجة نفسها بخصوص القوائم المالية فإن وصلت اطراف خارجية باستخدام طرائق القياس نفسها الى نتائج مختلفة فإن القوائم تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمدققين ابداء الرأي فيها (Christensen& Demski,2006: 70)
 3. قابلية الفهم : تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم اذا تم تقديمها في صيغة مفيدة ومفهومة (مارشال،2009: 28) ، حيث يشير نظام "GFS" الى تحقيق هذه الخاصية من خلال تقديم قوائم مالية تكشف للجمهور عموماً بهيكل الحكومة التنظيمية ووظائفها والنوايا المعنية بسياسة المالية العامة وحسابات القطاع العام والتنبؤات وهي تشمل الاطلاع من دون عائق على معلومات عن أنشطة الحكومة بحيث تكون هذه المعلومات موثوقة وشاملة وتتوافر في الوقت المناسب وتكون قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي لكي يستطيع المستخدمون من تقييم مركز الحكومة المالي بدقة والامام بالتكاليف والمنافع الحقيقية للأنشطة الحكومية بما في ذلك الأثار الاقتصادية والاجتماعية الحالية والمستقبلية وهذا يتطلب من المستخدمين بكافة فئاتهم ان يكون لديهم قدر مناسب من القابلية للفهم والوعي والتحليل (دليل الشفافية العامة، 2007 : 168).

ثانياً : دور نظام "GFS" في تعزيز الرقابة على دورة إعداد الموازنة العامة

- بما أنّ العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي هي علاقة تكاملية وتظهر اهميتها في أنّ عمليات إعداد وتحضير الموازنة وتنفيذها والرقابة عليها تعتمد بشكل اساس على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي ، فالموازنة من جانب هي محرك للنظام المحاسبي الحكومي ومن أسباب تطوره ، ومن جانب آخر فإنّ النظام المحاسبي هو الأداة لتنفيذ الموازنة (سلوم ، 2001 : 75)
- ان استخدام نظام "GFS" له دور مهم في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية لأنه يمثل نظاماً رقابياً على مشروعية الانفاق والجباية وتنفيذ الموازنة العامة وتوفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط ورسم السياسات والتقييم والتحليل المالي والإداري والاقتصادي واتخاذ القرارات المناسبة (وشاح ، 2008 : 302) ، وبالتالي فإنّ نظام "GFS" له دور مهم في تطوير الموازنة العامة للدولة ، لأنّ الموازنة هي اداة مهمة للتخطيط وهي طريقة السيطرة على النفقات والانجازات والبرامج وهي وسيلة لتنسيق الأنشطة الحكومية المتعلقة بالجانب المالي (Jorge,2003:83)، وفيما يأتي توضيح دور نظام GFS من خلال مراحل إعداد الموازنة العامة:
- 1- **مرحلة إعداد الموازنة:** إنّ مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة وتشرعها يعتمد على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي من الإيرادات والنفقات الفعلية للفترة السابقة التي تفيد كأساس لتقديرات الموازنة (حماد والبحر ، 1990 : 32) ، وان نظام "GFS" يسهم في تحضير وإعداد الموازنة العامة من خلال اعتماد عملية التخطيط والتنسيق والتحصير لإعداد الموازنة العامة على البيانات التي يوفرها النظام الاحصائي "GFS" وذلك انطلاقاً من المفاهيم المحاسبية التي يتضمنها ، مثل أسس القياس المحاسبي ومبدأ استقلال السنوات السابقة وغيرها من المفاهيم التي تساعد في إعداد تقديرات الإيرادات والنفقات وعرض وتحليل البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط الواحد والتكاليف المرافقة لكل بديل (وشاح ، 2008 : 115)
 - 2- **مرحلة الإقرار والاعتماد:** تناول القسم السياسي من قانون الإدارة المالية والدين العام اجراءات اقرار قانون الموازنة، فبعد أن تقدّم مشروع الموازنة الفيدرالية العامة من السلطة التنفيذية الى السلطة التشريعية تتولى الاخيرة مناقشة الموازنة من كافة جوانبها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بما يعزز تحقيق الرقابة على الأهداف العامة للدولة واجراء التعديلات ان استوجب الأمر حيث يسهم نظام "GFS" في هذه المرحلة في متابعة عمليات الاعتماد والتقدير وبيان الأنشطة والبرامج التي تم اعتمادها والتي لم يتم اعتمادها أو تقليلها فضلاً عن اعادة ترتيب الاولويات المطلوب انجازها (وشاح ، 2008 : 116)
 - 3- **مرحلة التنفيذ :** يهتم نظام "GFS" في هذه المرحلة بتناول البرامج والأنشطة التي يجري تنفيذها لما هو مدرج بالموازنة من حيث الحصر والتبويب والتلخيص والعرض ، كما ان تنفيذ الموازنة يعتمد على التقارير التشغيلية التي يوفرها النظام وهذه الإجراءات هي نفسها التي يقوم بها النظام المحاسبي الحكومي الحالي إلا ان هذا النظام يفقر

إلى على اعطاء شرح تفصيلي متعلق بالتنفيذ من الواردات والنفقات والصلاحيات والمناقشات لكل وحدات الانفاق والعقود وصرف المكافآت وشطب الديون والموجودات وغيرها من التفاصيل التي تحدد الأولويات والصلاحيات في تنفيذ الموازنة (شكارة ، 2011 : 8) ، حيث ان استخدام نظام "GFS" في هذه المرحلة يتمثل بتغطية الوحدات وحسابات المصروفات وكذلك اختيار البيانات من خلال عملية تحديث هذه البيانات وتحديد الوحدات المؤسسية الحكومية مع اعادة ترتيب بنود الانفاق وتعيين بنود الاستحقاق فضلاً عن تحديد حسابات الإيرادات ، المصروفات ، الأصول ، الخصوم ، فضلاً عن ترميزها بنظام الكود العالمي حسب ترميز النظام مع تحديد بعض الجوانب المهمة مثل جوانب عرض المعلومات والجوانب القانونية بشكل مفصل .

4- **مرحلة الرقابة على الموازنة :** في هذه المرحلة يوافق نظام "GFS" المعلومات اللازمة عن كيفية تنفيذ الموازنة العامة للدولة وبالتالي سوف يمكن الرقابة من تقييم أداء الوحدات الادارية في تنفيذها للموازنة العامة ، كما ان تقارير الرقابة وتقييم الأداء التي تجريها اجهزة الرقابة بما تتضمنه من تشخيص للمشاكل والمعوقات والمخالفات وتحديد الانحرافات عند تنفيذ الموازنة الحالية ، تعد مؤشرات هامة يستفاد منها في إعداد وتحضير تقديرات الموازنة للسنة أو السنوات اللاحقة .

الجانب التطبيقي

القوائم المالية ذات الغرض العام وفق النظام المحاسبي الحكومي ونظام "GFS" أولاً: قائمة المركز المالي على وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

جدول (1)

قائمة المركز المالي للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	التفاصيل	2013 دينار	2012 دينار
	ق م م م م م م 5 4 3 2 1	الموجودات		
1	1 2 2 32	النقد لدى المصارف	14627436061	7898193991
2	1 8 1 32	السلف	2173600050	2121684103
	313198	المديون/ مدينو الأخطاء المحاسبية	2681300039	2069691563
	17198	حسابات جارية مدنية بين الفرع ووحدات النظام اللامركزي	—	22406661752
		مجموع الموجودات	19482336150	34496231409
13	19-1-89	الحسابات النظامية المتقابلة المدنية		
		موجودات ثابتة ومخزونها	47232385265	41194314455
		المطلوبات		
4	8-1-32	الامانات	12447227647	3568137886
5	23-1-99	الدائنون	1368241517	1267446820
		حسابات جارية دائنة بين الفروع ووحدات النظام اللامركزي	944744388	23351406140
	2-172-99	جاري دائنة المحاسبية		
		الرصيد في 1/1	6309240563	248899033
		تضاف التعزيزات خلال السنة	161557482636	164477688943
12	1	تضاف : الإيرادات خلال السنة	1409745230	2184779152
11-6	2	تنزل: المصروفات خلال السنة	164554345831	160104338499
		الرصيد في 12/31	4722122598	6309240563
		مجموع المطلوبات	19482336150	14496231409
13	2901-99	الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة		
		موجودات ثابتة ومخزونها	47232385265	41194314455
		حسابات الموازنة الاستثمارية	36839993072	42749210450

المصدر : بيانات حسابات الجامعة

يتضح من خلال الجدول (1) أن قائمة المركز المالي والتي تعدّها الجامعة بكافة كلياتها والتي ترسلها الى وزارة المالية لا تفصح عن الوضع المالي الحقيقي لها وانما تظهره بشكل عام للخزينة العامة ، حيث لا تتضمن هذه القائمة التي تعدّها الجامعة أرقام الموجودات الثابتة للدولة للسنوات السابقة والتي ينبغي ان تدور الى السنة المالية اللاحقة بوصفها حقاً أو التزامات للحكومة او عليها، وأن عدم اظهار الموجودات الثابتة للدولة في قائمة المركز المالي نتج بسبب استعمال الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي والذي لا يميز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية وتركيزه فقط على كيفية تحقيق الرقابة على الأموال من دون التركيز على التمييز بين المصروفات وتحقيق الرقابة على العمليات ، حيث تظهر هذه الموجودات بمبلغ إجمالي في الحسابات المدنية والدائنة النظامية المتقابلة من دون تفاصيل توضح أنواع الموجودات وهذا بدوره يؤدي الى

أن تفقد قائمة المركز المالي موضوعيتها وبالتالي يصعب الرقابة على الموجودات الثابتة وعدم تقديم معلومات مفيدة التي من شأنها تساعد في اتخاذ القرارات بإنشائها أو تملكها أو صيانتها .

ثانياً: قائمة المركز المالي للجامعة المستنصرية وفق نظام "GFS" للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31
إن إعداد هذه القائمة وفق نظام "GFS" للجامعة المستنصرية تبين الإفصاح عن القيمة الصافية لجميع الأصول الحكومية سواء كانت هذه الأصول مالية أو غير مالية وتتضمن أيضاً جميع الخصوم التي تصنف على التزامات وحقوق الملكية كما في نهاية السنة المالية ومقارنتها مع السنة السابقة ، وأن ما ينتج عن التغييرات في المقارنة في أرصدة بنود هذه القائمة سوف يساعد مستخدمي هذه القوائم على إعطائهم تصورات واضحة ودقيقة وعامة عن حقيقة المركز المالي للوحدة ، وهذا سوف يؤكد على أهمية السيولة النقدية لكل بند في قائمة المركز المالي فضلاً عن كون هذا التصنيف الوارد في المحاسبة الحكومية والذي يعرضه نظام "GFS" يتفق تماماً مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية ، إذا صمم هذا النظام من أجل توفير إحصاءات تمكن واضعي السياسات المحاسبية من دراسة التطورات في العمليات المالية والمركز المالي ووضع السيولة لدى قطاع الحكومة العامة بشكل متنسق ومنهجي ، حيث يمكن استخدام هذا النظام "GFS" كإطار تحليلي مفصل عن تحليل عمليات الوحدة الحكومية (الجامعة) بشكل إطار محاسبي متكامل وشامل من خلال تحديد وقياس فقرات الموازنة (كما في التغيير في القيمة الصافية ورصيد التشغيل وصافي الإقراض الافتراض).
جدول (2)

إعداد قائمة المركز المالي للجامعة المستنصرية وفق نظام "GFS" للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

رقم الدليل	البيان	2013 دينار	2012 دينار
32	الأصول المالية		
3212	نقدية لدى المصارف	14627436061	7898193991
3217	المدنبنون	2681300039	2069691563
32171	حسابات جارية مدينة بين الفروع		22406661752
3218	حسابات مدينة (السلف)	2173600050	2121684103
	مجموع الأصول المالية	19482336150	34496231409
31	الأصول الغير مالية		
	الموجودات الثابتة	47232385265	41194314455
	مجموع الأصول غير المالية	47232385265	41194314455
	مجموع الأصول	66714721415	75690545864
	الالتزامات		
33	الالتزامات المالية		
3317	الدائنتون	1368241517	1267446820
33171	حسابات جارية دائنة بين الفروع	944744388	23351406140
3318	حسابات دائنة (الإمانات)	12447227647	3568137886
	مجموع الالتزامات المالية	14760213552	28186990846
	الالتزامات غير المالية		
3331	مقابل الموجودات الثابتة	47232385265	41194314455
	مجموع الالتزامات غير المالية	47232385265	41194314455
	ينزل : مجموع الالتزامات	61992598817	69381305301
3	القيمة الصافية	4722122598	6309240563

المصدر : عمل الباحثان بالاعتماد على قائمة المركز المالي للسنة المالية 2013

ويمكن تلخيص إعداد القوائم المالية على وفق النظامين بالجدول الآتي:
من خلال إعداد قائمة المركز المالي على وفق النظام المحاسبي الحكومي ونظام GFS نلاحظ الفرق بين النظامين في إعداد هذه القائمة في الجدول أدناه:

جدول (3)

مقارنة بين قائمة المركز المالي علو وفق النظام المحاسبي الحكومي ونظام GFS

قائمة المركز المالي على وفق نظام GFS	قائمة المركز المالي على وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق
<p>تشير القائمة في الجدول (2)</p> <p>1. إن إعداد هذه القائمة على وفق نظام GFS تعرض القيمة الصافية لعناصر الأصول والإلتزامات بطريقة منهجية محاسبية منسقة، التي تقيس الأثر التراكمي للوحدة وتقيس مدى قوة مركزها المالي، فضلا عن قدرتها على سداد الإلتزامات المترتبة بذمتها وهذا أسلوب جديد في العرض والإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية التي تتعلق بعملية الرقابة علىمتلكات الدولة والمحافظة عليها من الهدر والضياح.</p> <p>2. إن هذا النظام استخدم تبويبات في ترميز البنود فقد جاء الترميز موحدا ومترابطا لكافة عناصر القائمة المتمثلة بالأصول المالية (32) والأصول غير المالية (31) والإلتزامات (33) والقيمة الصافية (3). حيث يشير النظام إلى تصنيف الأصول إلى أصول مالية وغير مالية باعتبار الأصول غير المالية المتمثلة بالموجودات الثابتة تحتل مكانة مهمة في الوحدات الحكومية لكونها جزءا مهما من البنى الارتكازية لتلك الوحدات.</p> <p>3. إن خضوع الموجودات الثابتة لنظام ترميز وتوثيق متكامل يحقق هدف السيطرة الكمية والقيمية ويحدد مظاهر سوء الاستخدام والعبث والفساد المالي.</p>	<p>تشير القائمة في الجدول (1)</p> <p>1. إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق يتبع (سنوية المصاريف) وهذا يعني إن كل ما يصرف من قبل الجامعة لإقتناء الموجودات الثابتة التي تحتاجها تعد كمصروف نهائي يعلق في نهاية السنة المالية في حساب النتيجة حيث تظهر الموجودات في هذه القائمة بمبلغ إجمالي ضمن الحسابات النظامية المتقابلة وعند حاجة الجامعة إلى موجودات جديدة عليها أن تطلب زيادة في اعتمادها، إذا يعد مصروف إقتناء الموجودات الثابتة الجديدة مصاريف جارية تغلق في سنة إقتنائها.</p> <p>2. إن نظام المحاسبي الحكومي المطبق لا يظهر التفاصيل الدقيقة الخاصة بالموجودات الثابتة التي يتم إقتناؤها فضلا عن صعوبة الرقابة والسيطرة على تلك الموجودات من خلال عدم قدرة النظام على تحديد تكلفة الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية بواسطة الموجودات الثابتة بصورة دقيقة لعدم إظهار التفاصيل الدقيقة وكذلك تشويه قيمتها بسبب المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة على انها نفقات جارية في الوحدة الحكومية على الرغم من كونها تستخدم وتندثر أكثر من فترة محاسبية.</p>

ثالثاً : قائمة تنفيذ الموازنة الجارية للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية في 31/12/2013 وفق نظام المحاسبي الحكومي

جدول (4)

قائمة حساب تنفيذ الموازنة للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

نسبة التنفيذ	2012 دينار		نسبة التنفيذ	2013 دينار		اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
	الإيراد الفعلي / دينار	الإيراد المقدر / دينار		الإيراد الفعلي	الإيراد المقدر / دينار			
	889420466			892773654		الضرائب على رواتب دوائر الدولة	2 1 1 1 1 1	12
	82194021			76245235		ايجار مباني سكنية	1 2 1 2 4 1	
	693000			2585751		الغرامات والمصادرات	7 1 1 3 4 1	
	2088819			1832067		الفوائد التأخيرية	21 1 1 3 4 1	
	41582718			54418741		إيرادات مستردة من الطلبة الفاشلين	2 1 1 5 4 1	
	1168800128			381889782		إيرادات متنوعة	90 1 1 5 4 1	
	2184779152			1409745230		مجموع الإيرادات		
نسبة التنفيذ	المصرف الفعلي/دينار	تخصيصات مرصدة / دينار	نسبة التنفيذ	المصرف الفعلي/دينار	التخصيصات المرصدة /دينار	المصروفات		
%95	140242125026	147867398000	%95	145956455460	153752518989	تعويضات الموظفين	2 1 2	6
%75	4841445531	6480000000	%78	4296891943	5535000000	المستلزمات السلعية	1 2 2	7
%91	4068791002	4455000000	%73	4823561963	6601000000	المستلزمات الخدمية	2 2 2	8
%70	3127951358	4500000000	%75	3163550218	4220750000	صيانة الموجودات	3 2 2	9
%66	7121051965	10719600000	%52	554219041	1071960000	الموجودات غير المالية	2 8 2	10
%71	702963617	988009000	%73	771695837	1067225000	نفقات اخرى متنوعة / جارية	1 1 3	11
%91	160104328499	175010007000	%90	164554345831	181896093989	مجموع المصروفات		

المصدر : بيانات حسابات الجامعة المستنصرية .

يتضح من الجدول (4) أنّ هذه القائمة تمثل الإيرادات والمصروفات أو قائمة خلاصة معاملات الموازنة الجارية للسنة المالية المنتهية ، إذا تتضمن الإيرادات والمصروفات المعترف بها على الأساس النقدي خلال السنة المالية المنتهية . كما تتضمن تحليل لهيكل الإيرادات المتحققة العامة وتحليل لهيكل المصروفات الفعلية العامة ، إذ نلاحظ من إعداد هذه القائمة للجامعة المستنصرية لا تعطي صورة واضحة عن التفرقة بين المصروفات التي تستفيد في السنة نفسها وبين المصروفات الرأسمالية التي يستفاد منها في الفترة المقبلة ، وكذلك عدم التفرقة بين الإيرادات المكتسبة الخاصة بهذه الفترة وبين الإيرادات المكتسبة والخاصة بالفترات السابقة واللاحقة مما يؤدي الى تحميل السنة المالية بأكثر أو أقل مما يجب وهذا سوف يؤدي بالنتيجة الى عدم امكانية مراقبي الحسابات من تقييم الأداء المالي للوحدة بصورة صحيحة وعادلة في أداء أعمالها بسبب تداخل بين الحسابات التي تخص السنة الحالية والسنوات السابقة.

يتبين من خلال هذه القائمة المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي للجامعة المستنصرية اوجه القصور في نوعية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي في إعداد هذه القائمة

1- لا يوافر معلومات تفصح عما تم تنفيذه من قوانين وقرارات خاصة بالإيرادات خلال السنة المالية بسبب تطبيق الأساس النقدي ، إذا يقتصر حساب تنفيذ النتيجة على التدفقات النقدية الداخلة الى الخزينة من دون بيان الإيرادات المستحقة الاستلام طبقاً للقوانين والقرارات كما لا يمكن إجراء المقارنة بين المحصل من الإيرادات في السنوات المختلفة بسبب تداخل المبالغ المحصلة وعدم الفصل بين إيراد كل سنة مالية.

2- لا يوافر معلومات دقيقة تفصح عن نتائج تنفيذ الموازنة فيما ناتج عن الأساس النقدي الذي ادى بدوره الى الخلط بين نفقات السنوات بسبب تداخل عملية الصرف بين الفترات المالية المختلفة وبالتالي يصعب لمراقبي الحسابات من استخلاص النتائج الصحيحة لتنفيذ الموازنة.

3- إنّ النظام المحاسبي الحكومي وفق الفقرتين (1-2) لا يفصح عن الأداء المالي الحقيقي للوحدة نتيجة تداخل الأداء بين السنوات المالية نظراً لتضمين إيرادات ومصروفات تخص سنوات مالية لاحقة مما يؤدي الى صعوبة تقييم الأداء المالي للوحدة بشكل مستقل عن السنوات السابقة واللاحقة من قبل مراقبي الحسابات، وكذلك صعوبة تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدة نظراً لعدم احتساب مقدار الانخفاض في أقيام الموجودات الثابتة نتيجة الاستخدام .

ومن خلال هذه النقاط نلاحظ ضعف الرقابة على الحسابات الحكومية والعمليات المالية التي تقوم بها الوحدة بسبب قصور النظام عن تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة وتقييم أداء الوحدة الحكومية لكون النظام المحاسبي الحكومي المطبق يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملاً العمليات غير النقدية المتحققة عن السنة المالية.

رابعاً : قائمة بيان عمليات الحكومة (قائمة الأداء المالي) وفق نظام " GFS " للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

إن إعداد هذه القائمة وفق نظام " GFS " تفصح عن معلومات مفصلة عن جميع المعاملات النقدية وغير النقدية الناشئة عن عمليات الوحدة الحكومية خلال مدة محاسبية معينة، حين يعرف نظام " GFS " كافة المعاملات التي تزيد صافي القيمة على انها إيرادات وكافة المعاملات التي تخفض صافي القيمة على انها مصاريف حيث يتم الإفصاح عن كافة العمليات ومعاملات الوحدة فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات وصافي اكتساب الاصول المالية وغير المالية وكذلك صافي تحمل الخصوم فإن الإفصاح في هذه القائمة يتم من خلال استخدام أساس الإستحقاق المحاسبي حيث يتم اشتقاق رصيدين تحليليين مهمين من هذه القائمة فرصيد الإيرادات ناقص رصيد المصروفات يساوي صافي رصيد التشغيل عن طرح أو اقتناء الأصول غير المالية بعد ذلك صافي الاقتراض (+) / الاقتراض (-) الذي يساوي أيضاً صافي نتيجة المعاملات في الاصول المالية والخصوم والجدول (5) يوضح بيان عمليات الجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31 بالاعتماد على بيانات حساب تنفيذ الموازنة للجامعة.

جدول (5)
قائمة الأداء المالي للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2013

رقم الدليل	البيان	2013 / دينار
	المعاملات التي تؤثر على صافي القيمة	
1	الإيرادات	
111	الضرائب على رواتب منسبي على دوائر الدولة	892773654
12	المساهمات الاجتماعية	
13	المنح	
14	الإيرادات الأخرى	516971576
	مجموع الإيرادات	1409745230
2	المصروفات	
21	تعويضات العاملين	145956455460
22	السلع والخدمات	
221	المستلزمات السلعية	4296891943
222	المستلزمات الخدمية	482356963
223	الصيانة الموجودات الثابتة	3163550218
23	استهلاك رأس المال الثابت	
24	الفوائد	
25	الإعانات	
26	المنح	
27	المنافع الاجتماعية	
28	مصروفات أخرى	771695837
	ينزل : مجموع المصروفات	159012155421
	صافي التشغيل	(157602410191)
	ينزل : صافي الأصول غير المالية	(5542190410)
	صافي الاقتراض (+) / الاقتراض (-)	(163144600601)

المصدر: إعداد الباحثان.

خامساً : تقرير مطابقة الأداء المالي للوحدة الحكومية وفق نظام " GFS "

يوفر هذا التقرير معلومات عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة الحكومية لأهدافها مع الأخذ بنظر الاعتبار الاقتصادية ، الكفاءة ، والفاعلية ، وقد يشمل كافة المؤشرات المالية وغير المالية إذا يساعد هذا التقرير على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل . وهذا التقرير الذي يقدمه نظام " GFS " ميزه عن النظام المحاسبي الحكومي المطبق الذي يعجز عن تقديم معلومات وافيه عن الأداء المالي للوحدة الحكومية ، حيث يساعد تقرير مطابقة الأداء المالي في تعزيز دور الرقابة في متابعة العمليات التي تقوم بها الوحدة الحكومية من خلال المعلومات التي يوفرها عن مدى التزام الوحدة الحكومي بالتخصيصات المالية المعتمدة في قانون الموازنة العامة من حيث عمليات الانفاق ، الاقتراض ، وتحصيل الإيرادات والتي تمكن معدي الموازنة من تحليل نتائج هذا التقرير وتبرير اي اختلاف في عملية التنفيذ ، وكذلك تحديد مدى ضرورة اتخاذ الإجراءات التصحيحية لغرض مقارنة النتائج الفعلية بالتوقعات الاصلية ، وان تقرير مطابقة الأداء ما هو الا مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة للوحدة بمؤشراتها الاقتصادية المطلوبة مع الارقام الحقيقية وتفسير اسباب الإنحرافات ومعالجتها أن وجدت ، وبالتالي فإن هذا التقرير يوفر معلومات ذات خصائص نوعية من خلال القيمة التنبؤية للمعلومة فمعرفة الإيرادات والمصروفات المتحققة لهذه السنة سوف يمكن معدي الموازنة وضع التخصيص لكل حساب للسنوات القادمة فضلاً عن التغذية العكسية التي يوفرها هذا التقرير من خلال تدوير المبالغ الفائضة عن حاجة الوحدة الحكومية مما يتيح اتخاذ قرارات تتوفر فيها خاصية الملائمة والموثوقية (التمثيل الصادق) ،ويمكن تحضير تقرير مطابقة الأداء المالي للجامعة المستنصرية بالاعتماد على توييب ، ترميز نظام " GFS " الذي يزيد من مستوى الافصاح والعرض المقيد للبيانات المالية لكافة مستخدمي هذا التقرير وكما مبين في الكشف (1) لسنة المالية المنتهية في 2013/12/31 .

كشف (1)

تقرير مطابقة الأداء المالي مع قانون الموازنة العامة للدولة للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

الملاحظات	نسبة التنفيذ	الإيرادات		اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي وفق نظام "GFS"
		الإيراد الفعلي / دينار	الإيراد المقدر/ دينار		
داخل حدود الموازنة	99%	892773654	900000000	ضرائب على رواتب منتسبي دوائر الدولة	111
		58836559		الإيرادات الأخرى (غرامات ، فوائد تأخيرية ، إيرادات طلبية الفاشلين دراسياً	14
داخل حدود الموازنة	80%	76245235	95000000	ايجار ميان سكنية	141
خارج حدود الموازنة	136%	381889782	280000000	الإيرادات المتنوعة	145
	111%	1409745230	1275000000	المجموع	
المصروفات					
الملاحظات	نسبة التنفيذ	المصرف الفعلي / دينار	التخصيصات المرصدة / دينار	اسم الحساب	
داخل حدود الموازنة	95%	145956455460	153752518989	تعويضات الموظفين	21
داخل حدود الموازنة	78%	4296891943	5535000000	المستلزمات السلعية	221
داخل حدود الموازنة	73%	4823561963	6601000000	المستلزمات الخدمية	222
داخل حدود الموازنة	75%	3163550218	4220750000	صيانة الموجودات	223
داخل حدود الموازنة	73%	771695837	1067225000	المصروفات الأخرى	28
داخل حدود الموازنة	92%	159012155421	171176493989	المجموع	

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجامعة المستنصرية

من خلال الكشف اعلاه نلاحظ انه يتكون من مقطعين المقطع الاول الخاص بالإيرادات الذي يتضمن ما يأتي:

إيراد الضرائب على رواتب دوائر الدولة: وهي المبالغ التي يتم استقطاعها من موظفي الدولة بنسبة معينة حيث نلاحظ ان الإيراد الفعلي البالغ (892773654) دينار كان قريب من الإيراد المخطط له البالغ (900000000) وكانت النسبة 99% وهذا يعني مؤشر جيد اي ان نسبة الإنحراف (1%) تكون ضعيفة والسبب يعود الى انه لا توجد إيرادات ضرائب على رواتب دوائر الدولة تخص سنوات اخرى.

ايجار مباني السكنية : وهي المبالغ التي يتم استقطاعها من موظفي الدولة بنسبة معين ، اذا نلاحظ ان الفرق بين الإيراد الفعلي البالغ (76245235) دينار والإيراد المقدر البالغ (95000000) دينار بنسبة (20%) عن ما هو مقدار وان نسبة هذا الإنحراف وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق تكون ذات مؤشر ايجابي ، والسبب يعود الى استخدامه الأساس النقدي الذي يمثل حركة المقبوضات خلال السنة المالية بغض النظر اذا كانت تخص سنوات سابقة او لاحقة ، اما عند تطبيق نظام "GFS" الذي يعتمد على أساس الإستحقاق يعد ان نسبة الإنحراف (20%) تكون ذات مؤشر سلبي ، والسبب يعود ان نظام "GFS" ، الذي يعتمد على أساس الإستحقاق ينظر الى كل سنة مالية بنظره مستقلة عن السنوات المالية الأخرى ، وبالتالي سوف يحمل السنة المالية بالإيراد الخاص بها سواء حصلت أم لم تحصل وهذا سوف يعمل على تقليل نسبة الإنحراف أو عدمه ، لأنه يعمل على توفير بيانات أكثر تفصيلاً عن هذا الأداء.

أما الإيرادات المتنوعة فنلاحظ ان الفرق كبير جداً بين الإيراد الفعلي البالغ (381889782) دينار والإيراد المقدر البالغ (280000000) دينار بنسبة (136%) عما هو مخطط له ، وهذا الإنحراف يعني وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق مؤشر جيداً لكون الإيرادات التي تم الحصول عليها أكثر من الإيرادات المخططة دون معرفة الإيرادات التي تخص هذه السنة او سنوات اخرى . بينما نظام "GFS" يعتبر نسبة هذا الإنحراف (36%) على الرغم من ايجابيته وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق مؤشر سلبي لان النظام "GFS" يفصل بين الإيرادات التي تخص هذه السنة او سنوات اخرى اي يساعد على إجراء مقارنة كل سنة مالية بصورة منفصلة عن السنة الأخرى . وهذا ما يميزه عن النظام المحاسبي الحكومي المطبق الذي يفتقر الى توفير البيانات الدقيقة عن إجراء المقارنة بين السنوات بسبب سماح الأساس النقدي بتداخل إيرادات هذه السنة مع السنوات الأخرى وهذا ما نلاحظه في ادراج الإيرادات الأخرى (الفوائد التأخيرية والغرامات والمصادرات ، وإيراد طلبية الفاشلين دراسياً) الى إيرادات السنة الحالية (2013) دون معرفة نوع الإيراد الذي يخص هذه السنة او سنوات اخرى.

اما بالنسبة للمقطع الثاني الخاص بالمصروفات الذي يتضمن ما يأتي:

تعويضات الموظفين: وهي المبالغ التي يتم دفعها الى موظفي الدولة حسب الدرجات الوظيفية ، اذ نلاحظ الفرق الوارد في الكشف اعلاه ان المصروف الفعلي البالغ (145956455460) دينار يشكل نسبة إنحراف بمقدار (5%) عن المخصص له البالغ (153752518989) دينار وهذه النسبة وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق تكون ذات مؤشر ايجابي والسبب يعود انه يسجل كافة المصروفات التي دفعت خلال السنة المالية بغض النظر اذا كانت تخص سنوات اخرى ، اما بالنسبة لنظام "GFS" فإن هذا الإنحراف يكون مؤشر

جيد لأنه أساس الاستحقاق الذي يعتمد عليه هذا النظام يحمل السنة المالية بكافة المصروفات التي استحققت فيها سواء دفعت أم لم تدفع وبالتالي سوف تظهر المصروفات بصورتها الحقيقية لما يخص السنة المالية. أما بالنسبة للمصروفات الخاصة بالمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وصيانة الموجودات والنفقات الأخرى فكانت نسب الإنحراف الفعلي عن المخصص لها على التوالي (22% ، 27% ، 25% ، 27%) وإن نسب الإنحراف هذه على وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق تعطي مؤشر إيجابي كون نسب التنفيذ قريبة من المخطط لأنه يعتمد على الأساس النقدي الذي يحمل السنة المالية بكافة المصروفات التي تخصصها . أما على وفق نظام "GFS" فإن هذه الإنحرافات تشكل مؤشر سلبي والسبب يعود عدم إعطاء معلومات تفصيلية عن تكلفة الخدمات الحكومية ، فإتباع أساس الاستحقاق على وفق نظام "GFS" سيساعد في تحديد تكلفة وحدة النشاط أو وحدة الخدمة المؤداة في ظل الأنشطة والبرامج التي تقدمها الوحدة الحكومية وهذا سوف يسهل في عملية الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها كما يسهل في إعداد التقديرات للمصروفات بشكل جيد ومنتظم .

ونتيجة لإعداد هذا الكشف وفق النظام "GFS" الذي يعتمد على أساس الاستحقاق سيوفر معلومات محاسبية وإحصائية أكثر تفصيلية عن حسابات كل سنة بصورة مستقلة كما يساعد في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف القرارات بما يرشد قرارات الوحدة الحكومية ويسهم في وضع تقديرات الموازنة لسنوات قادمة.

الاستنتاجات

1. من التأثيرات السلبية التي يظهرها النظام المحاسبي الحكومي الحالي على البيئة المحيطة به من خلال استمرار تبنيه للإجراءات وقواعد وسياسات مالية ومحاسبية ضعيفة أدت إلى إنتاج معلومات تفقد خصائص الجودة المطلوبة ولا تلبى كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية ، الأمر الذي أفقد النظام دوره المفترض في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في مساءلة الحكومة عن الموارد المؤتمنة عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، وأهمها العمل على الحد من معوقات التنمية التي تأتي في مقدمتها الفساد المالي والإداري وسوء الاستخدام للموارد المتاحة وعدم القدرة على تقييم الأداء الحكومي بشكل موضوعي يحدد مناطق الخلل وعلاجها.
2. يعد نظام "GFS" أكثر حداثة ومتوافق لحد كبير مع متطلبات نظام الرقابة إذ أحدث مجموعة متغيرات جوهرية تتعلق بإعداد الموازنة العامة طبقاً لجميع التصنيفات ، حيث يتبنى نظام "GFS" أساس الاستحقاق المحاسبي بدلاً من الأساس المحاسبية الأخرى كأساس وحيد، وإيضاً الاهتمام بمخرجات المحاسبة الحكومية لضمان تطور الأداء المالي للحكومي.
3. إن تبويب الموازنة العامة وفق نظام "GFS" سيساهم في تحقيق الكثير من الأهداف ، منها تعزيز الشفافية ، ودعم الكفاءة الفنية والإدارية للموازنة العامة وكذلك يسهل تحليل عمليات وحدات الحكومة من خلال تقديم معلومات وافية ودقيقة بطريقة مناسبة فضلاً عن حماية المال العام الحكومي من سوء الاستخدام والهدر والضياع كما يوفر معلومات ذات أساس مناسباً للتحكم بالنقدية وتحويلها بين الوحدات الحكومية المختلفة ، وهذا سوف يدعم رقابة نموذجية على كافة الوحدات الحكومية ويفرض رقابة صارمة بهدف توفير الشفافية الكاملة في العمليات.
4. يوضح تقرير مطابقة الأداء المالي في الجامعة المستنصرية (عينة البحث) مع قانون الموازنة للدولة الذي تم تطبيقه على البيانات المالية لسنة 2013 وفق نظام (GFS) وكما يأتي:

– الإيرادات المتنوعة ظهر الإيراد المقدر (280,000,000) مليون دينار والإيراد الفعلي (381889782) دينار أذ يقع الانحراف خارج حدود الموازنة.

– ايجار مباني سكنية ظهر الإيراد المقدر (95,000,000) مليون دينار بينما الإيراد الفعلي (76245235) دينار داخل حدود الموازنة ولكن بنسبة انحراف 20% عن الموازنة وهذا مؤشر سلبي، والسبب يعود إلى عدم اعتماد نظام (GFS) الذي يقوم على أساس الاستحقاق وينظر إلى كل سنة مالية بنظرة مستقلة عن السنة الأخرى.

– حساب المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وصيانة الموجودات والمصروفات الأخرى كانت بنسبة انحراف بشكل عام (25%) وهذا يعطي مؤشر سلبي والسبب يعود إلى عدم إعطاء معلومات تفصيلية عن تكلفة الخدمات الحكومية.

التوصيات

1. ضرورة تطبيق نظام "GFS" في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لغرض تحقيق الشفافية والانضباط المالي وذلك من خلال توحيد التقارير المالية في كل الوحدات الحكومية .
2. ضرورة اللجوء إلى استبدال التقارير والسجلات المحاسبية المعتمدة حالياً في أغلب الوحدات الحكومية بتقارير وسجلات محاسبية أخرى تتلاءم مع نظام "GFS" لأنه يختلف عن كافة الأنظمة المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية من حيث هيكل تصنيف الحسابات وغيرها من البيانات الأخرى ذات الصلة من جهة وتفصح عن حقيقة الوضع المالي ونسب تنفيذ الموازنة العامة من جهة أخرى.

3. ضرورة تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية وذلك عن طريق التحول من انها مجرد لتخصيص الأموال لتحقيق أغراض معينة إلى تخصيص هذه الأموال لتنفيذ أنشطة وبرامج معينة وبالتالي تصبح الوحدة المحاسبية مجموعة من الأنشطة البرامج التي تخصص الاعتمادات من أجلها وليس الاعتمادات المخصصة نفسها.
4. أصبح التحول الى محاسبة الموجودات امراً هاماً تقتضيه ضرورات توفير المعلومات اللازمة عن ممتلكات الدولة ولتحقيق الرقابة عليها والحفاظ عليها وصيانتها من خلال فتح سجلات خاصة يسجل فيها قيم الموجودات وكمياتها في بداية السنة المالية ونهايتها وأي تغيرات تطرأ عليها ، بموجب هذا الإجراء تحسب نسب الاندثار السنوي على القيمة الأصلية للموجودات وتسجل في حساب اندثار الموجودات الثابتة.

المصادر

المصادر العربية

أولاً: الوثائق الرسمية

- 1- دليل احصاءات مالية الحكومة لعام 2001 ، صندوق النقد الولي ، الطبعة العربية الثانية : بيانات فهرسة المطبوعات في مكتبة الكونغرس .
- 2- دليل شفافية المالية العامة لعام 2007 ، صندوق النقد الدولي .
- 3- الكشوفات المالية النهائية للجامعة المستنصرية لسنة 2013.

ثانياً: الكتب العربية

- 1- الجبالي والسعودي، طلال محمد علي، وحيدر علي، "المحاسبة المالية المتوسطة على وفق المعايير الدولية إعداد التقارير المالية"، دار الباروزي للنشر والتوزيع، (عمان) ، 2014.
- 2- حماد والبحر ، احمد هاني بحيري، وحصة محمد أحمد "أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت" ، دار ذات السلاسل للنشر والتوزيع والطباعة (الكويت) ، 1990.
- 3- سلوم ، حسن عبد الكريم ، " الاصول النظرية والعلمية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق " ، الجامعة المستنصرية ، 2001.
- 4- العواد ، أسعد محمد علي وهاب "اساسيات المحاسبة الحكومية" ، مراجعة : أ.د. طلال الجبالي، ط1 : دار ومكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع والاعلام ، (كربلاء) ، 2012.
- 5- مارشال ، رومني، وستينبارت، بول "ج" نظم المعلومات المحاسبية" ترجمة: قاسم ابراهيم الحسيني ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2009 ،

ثالثاً: الرسائل والاطاريح:

- 1- الاسعد، الاء مصطفى، "اسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام" ، بحث دكتوراً غير منشور مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، (جامعة بغداد) ، 2007.
- 2- جعيلو، كريمة عباس، "فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الالكترونية"، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد، (الجامعة المستنصرية)، 2009.
- 3- زهير ،شلال ،"افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ،(جامعة امحمد بوقره في الجزائر) ، 2014.
- 4- الشمري، حيدر علوان ، "النظام المحاسبي الحكومي ودوره في كفاية أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية"، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، (جامعة بغداد) 1994.
- 5- العلق ، محمد عباس هاشم، "انموذج مقترح لإيجاد التوافق بين النظام المحاسبي الحكومي ونظام احصاءات مالية الحكومة "GFS" في العراق" ، بحث ماجستير مقدم الى هيئة الامناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين (المركز العام في بغداد)، 2012.
- 6- مفضل، ابراهيم عبد القدوس احمد، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية واهميتها لنظام المعلومات المحاسبية الحكومية في الجمهورية اليمنية " ، أطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد لجامعة دمشق ، 2008.
- 7- وشاح، محمود عبد الله محمود، "الاطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة (الجامعة الاسلامية في غزة) ، 2008.

رابعاً: الدوريات والمقالات العربية:

- 1- الجزاوي وصالح ، ابراهيم محمد علي وعبد الهادي ، " معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق" ، " بحث منشور في مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية مجلد 2 عدد3 ، 2012.
- 2- السقا والسندي ، زياد هاشم، علي مال الله، "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية" بحث منشور ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت العدد-17، 2010 .
- 3- شكاره ،موقف عباس "النظام المحاسبي الحكومي المتوافق مع نظام احصاءات مالية الحكومة GFS" ، بحث غير منشور مقدم ديوان الرقابة المالية في بغداد ،(ورشة عمل)، 2011.
- 4- عبدالله ، علي مال الله، "قانون الإدارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي" ، بحث منشور في مجلة تنمية في كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل ، مجلد32 –عدد19 ، 2010.
- 5- كويتزل ، بول وتوبايس ويكنز ، " اختبار مصادر البيانات والتجهيزات وإعداد الاحصاءات الواردة في دليل احصاءات مالية الحكومة لعام 2001 " ، صندوق النقد الدولي ، 2007.
- 6- كويتزل ، يول ، ايثان ، وايزمان ، توباياس ، ويكنز ، "تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي" ، (صندوق النقد الدولي) ، 2006.
- 7- ويكنز ، توباياس ، "احصاءات القطاع غير المالي – عملية التوحيد" ، صندوق النقد الدولي 2008 .

المصادر الأجنبية

A-books

1. Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting theory", Thomson-usa 2004.
2. Kieso, Donald E&Weyegandt ,J, Jerry& warfield ,D, terry, 2011, "Intermediate Accounting .volume (1) " IFRS,Edition , john wiley& sons, inc.

B) foreign periodicals and Articles:

1. Barton , Allan, Adoption of the Government financial statistics Accounting system by Austration, Candra, (Australia) . 2005,.
2. Christensen , Jon & Demski, Joels , " The Non Neutrality of Reporting Standard s " University of Southern Denmark and University of florida, 2006.
3. Dan,verton, " Electronic Government ", computer world vol,34 issue 35, 2000 .
4. Frans van, Sanderson tan, schaik, public sector accounting standards : Strengthenig accountability and improving governcance , 2008 .Availadle on line at . http //www.highbeam.com.
5. Heald .D." The global Revalutattion in government Accounting " , public money and management 2003. P.P.(11-12) .
6. Obaidat, Ahmed N. Accounting information Gualitive characteristic, Gap, Internation Management, VOL. 3,No.2 . 2007.
7. Wescott , clay G, "E-Government in the Asia- pasflc reglon", monila,2008 . www.adb.org .

موقع الانترنت

1. www.imf.org.
2. www.mof.gov.iq.

.....
.....
.....