

" أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) للقطاع العام على بيان التدفق النقدي "

أ.د. عباس حميد يحيى التميمي / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد
م.م. نهاد حسين احمد علي / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

تاريخ التقديم: 2018/4/17
تاريخ القبول:

المخلص :

يعد بيان التدفق النقدي من البيانات المهمة الصادرة من الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، بعد تبنيها معايير IPSASs ، مما يوفر معلومات اوسع تلبي حاجات المستخدمين لأخذ القرارات المناسبة . إذ يتضمن بيان التدفق النقدي بموجب المعيار رقم (2) التدفقات النقدية حسب الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية والتمويلية ، وهذا لا ينسجم مع مخرجات النظام المحاسبي الحكومي العراقي . وان هدف البحث هو التعرف على مكونات بيان التدفق النقدي بموجب معايير IPSASs ، وأبرز مفهوم واهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبذات معيار الدولي رقم (2) . وأن اهم استنتاج بالبحث هو ان اعداد بيان التدفق النقدي وفق معيار 2 و على أساس الأستحقاق لا يختلف كثيرا عن بيان التدفق النقدي وفق معيار 7 المعد وفقا للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، مع أخذ بنظر العنايه خصوصية القطاع العام ، إذ يتم اعداده بطريقتين المباشرة و غير المباشرة، ويتم تفضيل الطريقة المباشرة وفق المعيار 2 ، وكذلك يتم تقسيم الكشف الى ثلاثة أنشطة وهي الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ، أن لبيان التدفق النقدي فوائد عديدة على مستوى الدولة أو الوحدات القطاع العام ومنها معرفة السيولة النقدية ، مما يساعد على اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالسيولة النقدية ، وهذا غير متوفر في بيان التدفق النقدي الصادر من نظام المحاسبي الحكومي العراقي ، وكما ورد في الدليل المحاسبي العراقي، علما ان كلية الادارة والاقتصاد لاتعد هذا الكشف، وانما فقط ميزان المراجعة الختامي . وأما أهم التوصيات هي العمل على وضع معايير محلية تتوافق مع متطلبات معايير IPSASs أو تبنيها بالكامل، والعمل على تسهيل وضع اجراءات تساعد على فهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)، فضلا عن ضرورة الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات لتسهيل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

المصطلحات الرئيسية للبحث/ التدفقات النقدية، الأنشطة، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام،
أساس الأستحقاق



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد 109 المجلد 24
الصفحات 566.582

بحث مستل من أطروحة دكتوراه



"انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

المقدمة

أن تبني معايير IPSASs والصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، سواء أكانت وفقاً للأساس النقدي أم لأساس الإستحقاق مع التشجيع على إتباع أساس الإستحقاق ، قد يكون له الأثر المهم والكبير على جودة الإبلاغ المالي في البيانات المالية . ويعد بيان التدفق النقدي احد تلك البيانات، والذي ينتظر منه ان يزيد فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي، وأذ أنه يحتوي على المعلومات المحاسبية الملانمة لقرارات الاطراف المستفيدة، فيما أذ ما تم أعداد بيان التدفق النقدي على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام . وأن على الوحدات التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الإستحقاق المحاسبي وبموجب معايير IPSASs ، أعداد بياناً للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) ، وان تقديمه كجزء من بياناتها المالية. وهناك علاقة قوية تربط البيانات المالية كافة سواء في الوحدات الاقتصادية ام الوحدات الحكومية على الرغم من اختلاف المسميات لبياناتها. أذ يتم اعداد البيانات المالية، ومن ضمنها بيان تدفق النقدي وفقاً لنفس المعلومات الاساسية المتعلقة بالعمليات ، التي تقوم بها الوحدة خلال مدة زمنية معينة. أذ تعطي كل منها صورة مختلفة عن نشاط الوحدة. وتربط هذه العلاقة بين البيانات المالية لتعكس رؤية واضحة عن أنشطة الوحدة . وأن تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) يعطي صورة واضحة عن التدفقات النقدية بحسب الأنشطة الثلاثة ، (التشغيلية والاستثمارية والتمويلية) بشكل يسمح للمستخدمين الحصول على معلومات مفيدة وواضحة وشاملة لاتخاذ القرارات الملانمة. أي انها تكون عبارة عن قائمة تحليلية للآثار النقدية التشغيلية المتعلقة وظاهرة في بيان الأداء المالي والآثار النقدية الاستثمارية والتمويلية، التي تظهر في بيان المركز المالي .

المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات السابقة

1 - 1 : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

بسبب عدم التحول من النظام المحاسبي الحكومي التقليدي الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي تتضمن في جانب منها التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ، فان الكشوفات المالية الحالية للوحدات الحكومية لا تبلغ عن حقيقة التدفق النقدي فيها ، مما يتعذر تقييم اداء الوحدات الحكومية، بشكل صحيح بهدف مساءلتها ومعالجة جوانب القصور فيها ويمكن التعبير عن المشكلة بالتساؤل الآتي:
هل تبلغ الوحدات الحكومية عن التدفق النقدي فيها بما ينسجم مع المعايير الدولية للقطاع العام ؟

ثانياً : أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق ما يأتي :

1. التعرف على مكونات بيان التدفق النقدي بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) .
2. أبراز مفهوم واهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومن ضمنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) .
3. أعداد قائمة كشف التدفق النقدي بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) في البيئة العراقية .

ثالثاً : أهمية البحث

تنبثق أهمية البحث من المشكلة التي يتصدى لها وطبيعة الاهداف التي يسعى الى تحقيقها هذا من جانب ومن جانب اخر حجم المبالغ التي ترصد للوحدات الحكومية. وأهمية توفير معلومات عن مصادر التدفقات النقدية الواردة وكيفية أنفاقها وفقاً للإنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، مما يساعد على اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بهذه الوحدات الحكومية.

رابعاً : فرضيات البحث: يستند البحث الى الفرضيات الآتية :

1. ان أعداد بيان تدفق النقدي بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، يوفر المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالسيولة النقدية وفقاً للإنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية



"انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

2. ان أعداد بيان تدفق النقدي بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا ينسجم مع كشف تدفق النقدي الصادر من الوحدات الحكومية العراق .

1 - 2 : اهم الدراسات السابقة

اولا : الدراسات العربية

أ - دراسة ألقاني (2005) :- وهي رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة الى جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد بعنوان "الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي" دراسة لعينة من الدول . هدفت الى عرض الإفصاح على وفق النظام المحاسبي الحكومي لعينة معينة من الدول المتقدمة وبضمنها الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وتحليله، من أجل مقارنته مع مخرجات النظام المحاسبي الحكومي العراقي وأجراء التحسينات المطلوبة عليها. ومن الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن الهدف الاساسي للإفصاح المحاسبي هو أن تكون القوائم المالية خالية من التضليل والغموض وان مخرجات النظام المحاسبي الحكومي العراقي تعاني من اوجه قصور مختلفة بالمقارنة مع أمريكا وأستراليا. وأوصت الدراسة بضرورة تحديث وتطوير التشريعات والأنظمة، فضلاً عن تبني موازنة البرامج والأداء والتحول الى أساس الاستحقاق الكامل .

ب - دراسة الحسيني (2012) :- وهي أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة الى جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد بعنوان "إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي" وكان هدف الدراسة تقديم إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بموجب النظام الاتحادي ولقد طبق على عينة من الوحدات الحكومية في ذي قار. لقد اعتمدت الدراسة على المعيار الدولي المتعلق بالاساس النقدي وفقاً لثلاث الخطوات الاولى من الاطار، وما الخطوة الرابعة حددت لتحول الى اساس الاستحقاق بموجب IPSASs التي تلائم العراقية . ومن أبرز الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالي يعاني من عجز وقصور في تقديم تقارير مالية كاملة . واوصت الدراسة بضرورة قيام وزارة المالية باتخاذ اللازم التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق بشكل التدريجي .

ثانياً :- الدراسات الاجنبية

أ - دراسة (Roje , et al.) لقد نشرت هذه الدراسة بعنوان " وجهات نظر مقدمة المعايير IPSASs في القطاع العام الكرواتي" ، إذ هدفت هذه الدراسة الى إجراء مقارنة بين المعايير IPSASs والمعايير الكرواتية الوطنية ، وتحديد مدى قدرة المعايير IPSASs ، في حل المشاكل التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي الكرواتي، وأن أهم استنتاج توصلت اليها الدراسة هو أن المعايير IPSASs يمكنها تطوير النظام المحاسبي الحكومي في كرواتيا ، على الرغم من التمسك بوطنية المعايير. ولقد اوصت الدراسة الى ضرورة اصلاح النظام المحاسبي الحكومي الكرواتي ، من خلال تبني معايير IPSASs سواء جزئياً أم كلياً .

ب - دراسة ofoegbu 2014 :- الدراسة بعنوان "الإدارة العامة الجديدة وأساس الاستحقاق من أجل الشفافية والمساءلة في القطاع العام النيجيري" تهدف الدراسة الى التحول الى تطبيق اساس الاستحقاق من خلال تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام بمرحلتين الاولى تطبيق الاساس النقدي ومن ثم تحديد تاريخ للانتقال الى اساس الاستحقاق كما هو مقرر من قبل الحكومة النيجيرية . ولكن يحدث تأجيل للموضوع و جاءت هذه الدراسة لتبين اهمية المعايير الدولية للقطاع العام في تحسين الشفافية والمساءلة و جودة المعلومات . وعلى الرغم من ان الدراسة قد حددت ضمن الاستنتاجات ضرورة تطبيق المعايير الدولية لتحقيق الشفافية والمساءلة من خلال الاستبانة الا ان ذلك يواجه مجموعة من التحديات منها متعلقة بالدستور والقانون النيجيري . فضلاً عن عدم توفر الكافي للمتخصصين مع انعدام الاخلاص من قبل موظفين الحكومة فضلاً عن التكلفة العالية للتحول الى اساس الاستحقاق . ولقد اوصت الدراسة تعديل الدستور والقانون النيجيري بما يتناسب مع التحول الى المعايير IPSASs،



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

المبحث الثاني / معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وأهمية تبنيها نظرة عامة

2 – 1 معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

2 – 1 – 1 : مفهوم معايير المحاسبة الدولية

قبل التطرق الى مفهوم وتعريف للمعايير المحاسبية لابد من تعريف المعيار بشكل عام فقد عرفت المعايير بشكل عام بأنها (دوات قياس علمية تعبر عن التصرفات المرتبطة بنشاط معين، والتي تمثل أفضل مستوى للاداء في ظل الظروف الاعتيادية ، وتمثل افضل مستويات الاداء طبقا للاهداف، وهي تختلف بحسب طبيعتها أو نوعيتها أو مدة تنفيذها . (الجبوري، 2008 : 100) .

وأما عنيزة وعلي من جانبها فقد عرفا المعيار بأنه وثيقة تم إعدادها بالإجماع ، ومصدقة، والتي تحدد القواعد أو الخطوط العريضة لاستعمالات المشتركة و المتكررة ، لضمان مستوى الامثل للتنظيم المحاسبي على وفق سياق معين. (عنيزة وعلي ، 2014 : 142) .

وفي مجال المحاسبة فقد وضعت تعاريف عدة في المعايير المحاسبية ومنها الآتي :

فقد عرف الشيرازي المعيار المحاسبي بأنه ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف والمفاهيم ام الفروض والمبادئ والاسس، كما تمثل احدى الدوات الجانب الواقعي العملي، مما يحتم مراعاة الظروف البيئية المحيطة بها في بنائها (الشيرازي ، 1990 : 126) .

وعرفه لطفي من الجانب المحاسبي بأنه المرشد الأساس لقياس العمليات والأحداث والظروف التي من شأنها التأثير على المركز المالي للوحدة ونتيجة أعمالها، من إيصال المعلومات للمستفيدين منها (سلوم ونوري، 2009 : 12) .

وكما عرف اليلقاوي المعايير المحاسبية بأنها قواعد صارمة مدعومة بعقوبات في حالة عدم الإلتزام بالوحدات الاقتصادية بها . (Belkaoui, 2004: 124) . ويمكن تعرف المعايير انها نماذج او ارشادات عامة تؤدي الى التوجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة ، التدقيق والحسابات (الاسعد، 2010 : 261) .

وقد ذهب العربي في تعرف المعيار المحاسبي الى أبعد من ذلك إذ أنه عرفه بأنه بيان مكتوب يتم أعداده وأصدره من هيئة محاسبية تنظيمية سواء أكانت رسمية أم مهنية، والذي يتعلق بعناصر القوائم والعمليات والأحداث المتعلقة بالمركز المالي ونتيجة الأعمال ويحدد أيضا أسلوب والعرض والتصريف والتوصيل المناسب (العربي، 2011 : 9) .

وفي مجال التمييز بين المعايير والإجراءات فقد عرف (سلوم ونوري) المعايير بأن لها صفات الإرشادية والتوجيهية عامة، بينما تتمثل الإجراءات بالصيغة التنفيذية للمعايير على الممارسات التطبيقية (سلوم ونوري، 2009 : 12) .

أما معايير المحاسبة في القطاع العام فيمكن تعريفها بأنها ارشادات عامة تؤدي الى ترشيد وتنظيم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية (Minh , 2014 : 405) .

ويرى الباحثان ان المعيار المحاسبي بصفة عامة هو عبارة عن نموذج أو أداة أو حل لمشكلة يتم من خلاله تحقيق الوصف والقياس والمقارنة والتوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى المحلي والدولي في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، أي تحقيق مستويات متشابهة من الإفصاح والقياس من دولة الى أخرى ويجب ان يكون متفق عليه .

أنطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص ما يأتي :

1. يتم اصدار المعايير بشكل بيان كتابي ومن قبل هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية معترف بها مثلاً مجلس المعايير المحاسبية الدولي للقطاع العام .
2. تعمل على توجيه وارشاد الممارسات المحاسبية والتدقيقية .
3. إعطاء خطوط عريضة او مواصفات للأنشطة او نتائجها .
4. تعبر عن تصرفات مرتبطة بنشاط معين و ذات أستعمالات مشتركة و متكررة لتحقيق أفضل مستوى اداء ضمن ظروف معينة .
5. تختلف المعايير عن الإجراءات والممارسات لأنها ارشادية وتوجيهية تؤثر وتتأثر بالممارسات والأجراءات .
6. قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على عناصر القوائم المالية .



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

7. تعبر عن الحد الأدنى في الإفصاح عن المعلومات الظاهرة في القوائم المالي و تكون مؤثرة على مستخدمي القوائم المالية .

2-1-2: أهمية وممبررات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أولاً- الأهمية

تتجسد أهمية معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام ، فضلاً عن تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف المدد على المستوى الدولي .
وكما أنها تؤدي دوراً هاماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي ، وذلك من خلال تحقيق التقارب في طريقة إعداد وعرض المعلومات المالية لوحدات القطاع العام وتحديث نظم المحاسبة الحكومية وبما يرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم والتقارير المالية الحكومية (زهير ، 2014 : 52).
أن المعايير المحاسبية الدولية وضعت من أجل توفير الشفافية والوضوح والمصادقية والملائمة، لمختلف العناصر التي تتكون منها القوائم والتقارير المالية (الحاج والآخرين ، 2010 : 2) .
وفضلاً عما تقدم أن أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية تظهر من خلال الاعتراف بالاتي (يحيى، الخضر، 2011 : 8) :

1. تحديد و قياس الأحداث المالية للوحدات الاقتصادية .
2. إيصال نتائج القياس الى مستخدمي القوائم والتقارير المالية .
3. تحديد الطريقة المناسبة للقياس .
4. إتخاذ القرار المناسب .

ففي نيجيريا على سبيل المثال فإن ضعف المحاسبة على القطاع العام ، ومراجعة الحسابات والإدارة المالية يمكن أن تؤدي الى أزمات اقتصادية، وان تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام كان ليس لهذا السبب ولما تمتاز به المعايير الدولية من مميزات حيث تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أكثر موضوعية ، وذات جودة عالية تؤدي الى تحسين الموثوقية والمصادقية و سلامة التقارير المالية في إدارة الدولة . كما لوحظ أن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية تقوم على اساس معايير يمكن أن تسهل الرقابة الداخلية الفعالة ، وكذلك ان تعزز هدف الحكومة الاتحادية لتوفير خدمات أكثر فعالية وكفاءة زيادة الشفافية والمساءلة في ادارة الأموال العامة ، وأن تنفيذ المعايير الدولية من قبل القطاع العام لا تؤثر فقط إيجابياً على موثوقية ومصادقية ونزاهة التقارير المالية، وبل لتمهيد الطريق لمخطط موحد للإبلاغ المالي للمستويات الثلاثة للحكومة في نيجيريا (Ijeoma , 2014 : 7) .

ففي أوروبا ومن خلال هيئاتها المهنية العاملة هناك، والتي أوصت بضرورة تشجيع البلدان الأوروبية على تبني المعايير الدولية. (يحيى ولخضر، 2011 : 8). وكذلك في القطاع العام فقد نشأت الحاجة الى الممارسات المحاسبية الأكثر تنسيقاً بين دول الاتحاد الأوروبي، وهي أن النظم المحاسبية المتبعة في مختلف الدول الأعضاء ينبغي أن تكون أكثر تشابهاً من أجل زيادة القابلية للمقارنة والفهم للتقارير المالية . وان تنسيق ومواءمة التقارير المالية يتزايد في القطاع الخاص والقطاع العام، من خلال طريقة واحدة وهي اتباع المعايير المحاسبية الدولية . (Vollerweider: 2011 : 4) .

وتستمد المعايير أهميتها من مدى وحجم الاعتراف الدولي بها، وأن الهيئات والمنظمات الدولية كافة تشجع وتدعم الدول على تبنيها ، لأنها تنعكس على مصادقية وجودة عالية معلومات المبلغ عنها (زهير : 2014 : 52) .

وفي إطار الحاجة الى ثقة المستخدمين بتقارير المدققين حول الكشوفات المالية لهذا النوع من الوحدات، فقد سبق وأن أشار Nobes and Parker الى أن هذه الثقة تقدم من خلال معايير المحاسبة الدولية (Nobes and Parke , 2010 : 81) . وفي المنطقة العربية برزت أهمية معايير IPSASs لحاجة بعض الدول العربية الى الحصول على التمويل (الزين، 2010: 9) .



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

ثانيا - المبررات

من مبررات تبني معايير IPSASs الأتي (3 : Njeru , et , al, 2009) :

أ - جودة المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة
اعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات سوف يحسن كل من جودة المعلومات المالية وقابليتها على المقارنة ، وكما سوف تحسن مقارنة بين التقارير المالية بين مختلف الوحدات الحكومية. وأن التقارير المالية المعدة على وفق معايير IPSAS تمكن من المقارنة بين مختلف المدد المالي ، حتى ضمن نفس الوحدات الحكومية ، بذلك تسهل على الإدارات اتخاذ القرارات .
ب - الشفافية

أن متطلبات الإفصاح في مختلف التقارير المالية من شأنها أن تؤدي الى تسهيل من تحقيق الشفافية في التعاملات المالية في الوحدات الحكومية. وأن هذه الإفصاحات سوف تمكن المستخدمين المعلومات المالية من تفسير التقارير في أطرها الصحيح وتحسين عملية اتخاذ القرار مستخدمي .

ت - الإنسجام أو التناسق

أن تبني معايير IPSAS يحسن الإنسجام أو التناسق في تحضير المعلومات المالية و الإبلاغ عنها ، وهذا بدوره يمكن المستخدم هذه المعلومات من الوصول الى أستنتاجات متناسقة بأفترض تشابه الكشوفات المالية.

ث - المساءلة

يؤدي تبني معايير IPSAS الى تحسين المساءلة ويسهل مراجعة حسابات الوحدات الحكومية ، وأن هذا يمكن أن يترجم الى تقارير مدققة بشكل دوري ، ومعلومات أفضل الى الجهات المانحة والبلدان التي تقدم المساعدة الخارجية ، والجودة والمصدقية أفضل للتقارير المالية الحكومية .

ج - الحوكمة

يؤدي تبني معايير IPSAS إلى إجراءات حوكمة قوية والى توفير إطار للممارسات المحاسبية في الوحدات القطاع العام ، وأن هذا سيقوي الإدارة المالية للوحدات الحكومية .

ومن مبررات تطبيق وتنفيذ معايير IPSASs الأتي : (Minh : 2014 : 410) .

ح - تحقيق التكامل الإقتصادي العالمي .

خ - تحقيق عملية إدارة السياسات الإقتصادية بشكل عام والسياسات المحاسبية على وجه الخصوص .

د - أن أغلب معايير IPSASs يتم بنائها على أساس معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص، ومن ثم فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يكون مألوف نسبيا من حيث الملاكات البشرية العاملة وأدراك أهمية هذه المعايير .

ذ - مساعدة في الحصول على الاعانات من المنظمات الدولية، مثل البنك الدولي، وبنك التنمية الآسيوي، والحصول على الخبرات الدولية من الخبراء الأجانب، مما يسهل الوصول إلى تجربة الدول المتقدمة .

إنطلاقا مما سبق يمكن أن نستخلص أهمية ومبررات تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام كما يأتي:

1. تحقيق توافق وتوحيد السياسات والممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي .

2. تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة الحكومية .

3. الإرتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام .

4. تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات للدولة الواحدة وبين مختلف الدول .

5. تحقيق التقارب في إعداد وعرض المعلومات المالية لوحدات القطاع العام .

6. تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير نظم المحاسبة الحكومية .

7. العمل على زيادة جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة .

8. أن تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام يؤدي الى زيادة الشفافية والمساءلة وزيادة الموثوقية ومصدقية ونزاهة التقارير المالية فضلا عن زيادة فعالية وكفاءة الخدمات المقدمة من قبل القطاع العام .



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

2-1-3 : خصائص معايير المحاسبة الدولية

بعد أن تم التطرق الى أهمية ومبررات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لابد من معرفة الملامح والخصائص الأساسية التي يجب توفرها بالمعايير حتى تكون مقبولة وتحقق الهدف من وضعها وهي كالاتي (سلوم ونوري : 2009 : 15 - 16) :

1 - الارتباط المنطقي سواء أكان داخلي أم خارجي : فالمعايير ينبغي أن تكون مترابطة بشكل م منطقي داخليا وخارجيا مع أهداف و مفاهيم و فروض ومبادئ .

2 - الملائمة : تعد المعايير من أهم الاساليب والأدوات الجانب العملي، وينبغي عند إعدادها أخذ بنظر الاعتبار الظروف البيئية كافة ، مما يجعلها ملائمة للواقع العملي وهذا يتطلب تحقيق الموازنة بين متطلبات الفكرية والعملية .

3 - المرونة : نتيجة لعدم ثبات الظروف البيئية، والتي تتغير من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير وينبغي أن تكون مرنة ، وأن إعدادها يعد عملية مستمرة وقابلة للإضافة والتحديث.

4 - الواقعية : ينبغي أن تكون المعايير ناتجة من الواقع و تتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها.

5 - المفهومية : ينبغي أن تكون المعايير سهلة فهم من المستخدمين ، ويتم ذلك من خلال أخذ رأي المستخدمين عند إعدادها .

6 - الحيادية : : ينبغي أن تمتاز المعايير بعدم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد .

وهناك خصائص أخرى للمعايير المحاسبية : (كندوري : 2012 : 82)

8 . توحيد المصطلحات المحاسبية : تستخدم المصطلحات المحاسبية في الوقت الحاضر بمعاني عدة ، لذا فإن توحيد هذه المصطلحات سيؤدي الى زيادة القدرة على فهم المعلومات المحاسبية .

9 . مساعدة المحاسبين القانونيين في اتخاذ القرارات : إن تحديد مفاهيم المحاسبة المالية سيؤدي الى إرشاد المحاسبين القانونيين في اتخاذ قراراتهم عند مواجهة أي مشكلة محاسبية لم يتناولها المعيار محاسبي محدد بعد .

2-1-4 : أهداف تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

أن الهدف من معايير المحاسبة الدولية هو تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير في مجال إعداد القوائم المالية التي تتضمن معلومات مالية قابلة للمقارنة ويمكن الاستناد إليها في عملية اتخاذ القرارات (الجعرات: 2015: 6).

وأن إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير IPSAS من قبل الوحدات الحكومية والمنظمات الدولية ، أذ تعتبر المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين لتقييم المساءلة عن جميع الموارد والضوابط ونشر هذه الموارد وتقييم المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للوحدة واتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد او القيام باعمال الوحدة (1 : 2013 , IPSAS In your pocket) .

وأن تبني معايير IPSAS يهدف الى تحسين نوعية الإدارة المالية، وتسهيل التعامل مع الممولين وتبسيط التواصل مع الجمهور (1 : 2009 , Njeru , , et , al).

فضلاً عن تحسين النظام المحاسبي وبناء نظام محاسبي على مستوى الدولة على أساس قاعدة بيانات واحدة وكاملة والتي يتم تطبيقها بشكل موحد في جميع السلطات العامة ووكالات من الحكومة المركزية إلى المحلية، ويؤدي الى تدفق يعول عليه وسلس للمعلومات بين جميع الجهات التي تشارك في إعداد وتوزيع وتنفيذ والانتهاج من الموازنة العامة للدولة من أجل تحسين نوعية المعلومات المالية ، لتنسيق وتطوير مهنة المحاسبة على مستوى العالم والاتجاه نحو التكامل الاقتصادي الدولي الذي يتطلب الإفصاح عن البيانات المالية

الموحدة للكيانات القطاع العام في مختلف البلدان العالم ، وبشكل موحد يتناسب مع معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام . (Minh , 2014 , 404) . وأنه سيؤدي الى "توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة بين القوائم المالية المختلفة للشركات من أجل تحليل وتفسير نتائج قوائمها المالية واتخاذ القرار المناسب" . (الزين ، 2010 : 5) .

توفير معلومات مالية ذات جودة عالية، كما ان التبني للمعايير الدولية يوفر حد أدنى من الإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات المالية الرشيدة . كما تعد القوائم المالية المعدة بناء على تلك المعايير اكثر سهولة للفهم والاستيعاب من قبل المستخدمين الاجانب للقوائم المالية (ابو نصار، 2011: 2).



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

أما من وجهة نظر (بوليفة) فإن تبني معايير الدولية للقطاع العام يحقق الأهداف الآتية بوليفة، (2015:26) :

1. تطوير المحاسبة الحكومية في مختلف دول العالم .
 2. مقارنة المحاسبة الحكومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية .
 3. تطبيق مبدأ محاسبة الحقوق المثبتة (محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق ، أي مجموعة الحقوق المستحقة التي تكون محلاً لأمر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي (الحكومي) ، حيث تعطي قراءة أوضح المالية الدولية .
 4. تحقيق الجودة في عرض التقارير المالية الحكومية .
 5. تحقيق الشفافية والمصداقية والموثوقية على المعلومات المالية الحكومية ، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أم الدولي .
 6. تطبيق منطق الأداء ، إذ على الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة و غير المنقولة وكل استثماراتها كنفقات ، وإنما تقيدها في جانب الأصول تهلك بمرور الزمن ، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم ، عملاً بمبدأ القيد المزدوج .
- وأن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من شأنه أن يؤثر على مهنة المحاسبة ، إذ أن المعايير الدولية تساعد على الارتقاء في مهنة المحاسبة من خلال توفير محاسبين مؤهلين قادرين على العمل وفق هذه المعايير في معظم دول العالم . كما يساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات المحاسبية بين الدول المختلفة ، والمساعدة على النهوض بمهنة المحاسبة في الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية خاصة بها حيث تتميز معايير المحاسبة الدولية بأنها وضعت بناء على ظروف و احتياجات معظم الدول ولم تكن موجهة الى دول محددة ، كما أنها تمتاز بقبولها و تبنيها من قبل العديد من دول العالم ، مما يسهل بالتالي مقارنة القوائم والتقارير المالية (ابو نصار ، 2011 ، 2) .

ويرى الباحثان أن الهدف الأساسي من وراء تبني المعايير الدولية للقطاع العام هو تحقيق الانسجام والاندماج الدولي والتفاعل مع البيئة الدولية ، والعمل على كسب الثقة بمصداقية وموضوعية البيانات الصادرة من قبل الدولة المتبينة للمعايير امام المستخدم الخارجي للحصول على العديد من المميزات بالمقارنة مع الدول الاخرى المنافسة ، فيما يتعلق بالحصول على المنح والمساعدات بشكل أسرع من قبل الدول المانحة.

2 - 2 المعيار رقم (2) بيان التدفق النقدي

لقد تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) في مايس عام 2000 ، ومنذ ذلك الوقت تعرض هذا المعيار الى مجموعة من التعديلات ، التي تكون ناتجة عن التغيرات التي حدثت لفقرات المعيار مباشرة او في المعايير الاخرى، لان هذا المعيار يمتاز بأنه يتأثر بتغيرات تحصل ببعض المعايير ذات العلاقة ولقد استمرت التعديلات الى كانون الثاني 2012 (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 85).

ويعد هذا البيان وفقاً للمعيار (2) ، من الوحدات الحكومية كافة ، المطبقة للمعايير الدولية على اساس الاستحقاق، إذ ينبغي تحديد المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة خلال مدة معينة وفقاً لأنشطة الوحدات الحكومية (223 : 2016 , IPSASs).

اولاً : الأهداف والمنافع المتحققة عن بيان تدفق النقدي نتيجة تطبيق معيار رقم (2) .
يهدف هذا المعيار الى توفير معلومات حول التدفقات النقدية لوحدات القطاع العام غير الهادفة للربح ، التي يمكن أن تساعد المستخدمين فيما يأتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين: 2012 : 90 - 91) :

- تحديد المبالغ المستلمة.
- تحديد المبالغ النقدية المدفوعة حسب البنود خلال مدة معينة .
- تحديد الارصدة النقدية في بداية ونهاية المدة .
- تقييم المبالغ النقدية الداخلة والخارجة للوحدة .
- تقييم مدى إمتثال الوحدة للأنظمة والتشريعات .
- إتخاذ القرارات المناسبة حول موارد المستلمة أو الناتجة من معاملات مع الوحدة .
- التنبؤ بالمبالغ النقدية المستقبلية للوحدة .
- معرفة مدى قدرة الوحدة على توليد المبالغ النقدية في المستقبل .
- معرفة مدى قدرة الوحدة على تمويل التغيرات كافة في أنشطتها .



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

➤ تحديد مدى إمكانية وقدرة الوحدة على التأثير على المبالغ النقدية وتوقيتها من أجل التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص.

➤ تعزيز قابلية مقارنة الأداء التشغيلي للوحدات مختلفة .

➤ فحص مدى دقة التقييمات السابقة للمبالغ النقدية المستقبلية .

ثانياً : الاعتبارات الواجبة في عرض بيان تدفق النقدي وفقاً لمعيار رقم (2) .

يجب على الوحدات الحكومية الإفصاح في هذا بيان عن المبالغ النقدية خلال المدة ، وأن تكون المصنفة على وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وبالطريقة مناسبة ، مما يؤدي الى توفير معلومات ، التي تساعد المستخدمين بتقييم آثار هذه الأنشطة على البيانات المالية الوحدة (IPSASs , 2016 : 226) . وفيما يأتي أهم الأنشطة والطرق المستخدمة في أعداد بيان التدفق النقدي :

أ – الأنشطة : وتقسّم الى ما يأتي :

1 – الأنشطة التشغيلية :

تشمل هذه الأنشطة المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة نقداً ، وأن الأنشطة التشغيلية يعد من الأنشطة المهمة في الوحدات الحكومية ، وأن صافي المبالغ الناتجة عنها تعد مؤشر أساسي لمدى تمويل عمليات الوحدة والناتجة عن الضرائب مباشرة وغير المباشرة على مستوى الوحدة ، أما على مستوى الحكومة تعد مؤشراً على مدى قدرة الحكومة لتمويل أنشطتها الحالية من خلال الإيرادات السيادية والمصادر الأخرى (الاتحاد الدولي، 2012 : 93) . وهناك مجموعة من الأمثلة على المبالغ النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية وهي كالآتي (IPSAS , 2016 : 227) :

➤ المبالغ النقدية المستلمة من الإيرادات المختلفة .

➤ المبالغ النقدية المستلمة من الرسوم المفروضة على البضائع والخدمات المقدمة من الوحدة .

➤ المبالغ النقدية المستلمة من المنح وغيرها .

➤ العمولات والإيرادات الأخرى المستلمة نقداً .

➤ الدفعات النقدية لتمويل عمليات الوحدة الحكومية .

➤ الدفعات النقدية لمجهزي البضائع والخدمات .

➤ المبالغ النقدية المدفوعة للموظفين .

➤ المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة الناتجة من العقود سواء أكانت لغايات تجارية أم تجارية.

➤ المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة الناتجة من تسوية القضايا .

2 – الأنشطة الاستثمارية :

وتشمل بأنشطة إمتلاك وبيع الأصول والاستثمارات طويلة الأجل التي لا يشملها النقد المعادل، ويتم الإفصاح عنها بشكل منفصل لكافة التدفقات النقدية الصادرة للموارد التي تصنف على أنها أنشطة استثمارية التي تؤدي في تحقيق الأتي :

➤ تقديم الخدمة المستقبلية للوحدة .

➤ تؤدي الى الاعتراف بالأصل في بيان المركز المالي .

وفيما يأتي أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية (الاتحاد الدولي، 2012 : 95 – 96) :-

➤ المبالغ النقدية المدفوعة لإمتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى ، وتشمل هذه المبالغ النقدية المدفوعة تكاليف التنمية الرسمية والممتلكات والمصانع والمعدات الوحدة ذاتياً .

➤ المبالغ النقدية المستلمة من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى .

➤ النقدية المدفوعة لإمتلاك حقوق الملكية أو أدوات الدين للوحدات الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة.

➤ المقبوضات النقدية المستلمة من بيع حقوق الملكية أو أدوات الدين للوحدات الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة.

➤ المقبوضات النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى .



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

3 – الأنشطة التمويلية :

هي الأنشطة التي تؤدي إلى تحسين قدرة الوحدة على زيادة رأس المال المساهم به ، ويتم الإفصاح عنها بشكل منفصل لكافة المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة الناجمة عن الأنشطة التمويلية ، وفيما يأتي أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية (228-229 : 2016 , IPSASs):

- العوائد النقدية المستلمة من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وكمبيالات وسندات ورهونات وغيرها .

➤ التسديد القروض .

➤ المبالغ النقدية المدفوعة المستحق الدفع لإيجار تمويلي .

ب – الطرائق (الاساليب) المستخدمة في بيان التدفق النقدي :

وفق هذا المعيار على الوحدات التابعة للقطاع العام وغير الهادفة للربح و التي تتبنى اساس الاستحقاق أن تعد تقاريرها المتعلقة بالمبالغ النقدية الناشئة باستخدام أحد الأسلوبين الاتيين :-

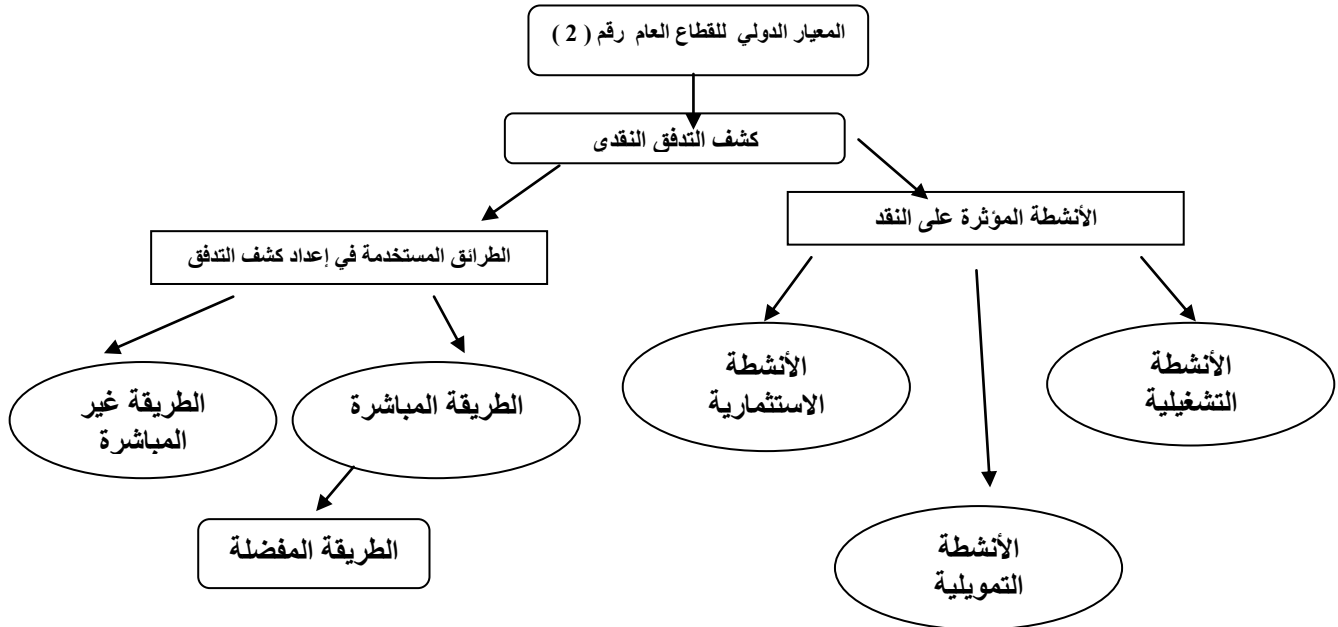
1 – الأسلوب المباشر: أذ يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة ويشجع المعيار الوحدات استخدام أسلوب (الطريقة) المباشر و ذلك لما يوفره من معلومات واسعة وتفصيلية .

2 – الأسلوب غير المباشر: أذ يتم بموجبه تعديل صافي الفائض أو العجز بأثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية .

ويرى الباحثان مما سبق ذكره ان اعداد بيان التدفق النقدي وفق معيار 2 وعلى أساس الاستحقاق لا يختلف كثيرا عن بيان التدفق النقدي وفق معيار 7 المعد وفقا للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ، مع أخذ بنظر العناية خصوصية القطاع العام ، أذ يتم اعداده بطريقتين المباشرة وغير المباشرة ، ويتم تفضيل الطريقة المباشرة وفق المعيار 2 ، وكذلك يتم تقسيم الكشف الى ثلاثة أنشطة وهي الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ، والتي تظهر بشكل واضح في شكل رقم 1 وأن لبيان التدفق النقدي فوائد عديدة على مستوى الدولة أو الوحدات القطاع العام ومنها معرفة السيولة النقدية ، مما يساعد على اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالسيولة النقدية .

الشكل 1

يبين الأنشطة مكونة والطرائق المستخدمة في إعداد بيان أو كشف التدفق النقدي للمعيار (2)



المصدر : أعداد الباحثان بالاستناد الى معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 2



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

ثالثاً : عيوب كشف التدفق النقدي على وفق النظام المحاسبي الحكومي التقليدي .
تتمثل عيوب كشف التدفق النقدي الذي يعد بموجب النظام المحاسبي الحكومي التقليدي بعدم الإفصاح عن التدفقات النقدية بحسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية . وذلك لاستناده في الأعداد على أساس النقدي ، الذي يعاني من عيوب والتي يمكن تحديد أهمها بالنقاط الآتية (وشاح : 2008 ، 51) :
1. عدم توفير البيانات الضرورية اللازمة لتصوير المركز المالي ، وذلك لأن أساس النقدي لا يفصح عن حقوق الحكومة او وحداتها في الإيرادات المستحقة او النفقات المستحقة للغير .
2. عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية ، مما يؤثر على نتائج الحساب الختامي وقانمتي المركز المالي والتدفق النقدي ، مما لا يسمح بتمييز النفقات بحسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية .
3. صعوبة تتبع تكاليف المشاريع والبرامج والأنشطة ، التي يتطلب تنفيذها فترات زمنية طويلة ، لأن هذا الأساس لا يوفر المرونة المطلوبة في أستكمال تنفيذ المشاريع والبرامج والأنشطة وخاصة في نهاية السنة المالية ، لأرتباط الانفاق بإقرار الموازنة السنوية ، مما يؤثر على النشاط الحكومي .

المبحث الرابع / الجانب العملي

يتناول الجانب العملي تطبيق معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (2) المتعلق بتدفق النقدي في الوحدات الحكومية غير الهادفة الى الربح ، وسيتم تقسيمه الى القسمين الآتيين :

4 – 1 نبذة تاريخية عن كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ونظامها المحاسبي اولاً : نبذة تاريخية عن كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

تأسست كلية الادارة والاقتصاد عام (1935) ، وقد كان في حينها اسمها (معهد العلوم المالية) والذي تم إلحاقها بكلية الحقوق وقد حددت الدراسة فيها سنتين ، والعامين الدراسيين 1946 – 1947 تم تغيير اسمها (كلية التجارة والاقتصاد) إذ عد من هذا التاريخ تأسيسها، الرسمي، وقد تخرجت أول دفعة منها عام (1950) لقد شهدت الكلية العديد من التطورات منذ ذلك الحين وتطورت أقسامها العلمية، إذ تضمنت قسم للعلوم التجارية، وفيه فرعين فرع للمحاسبة وفرع للمصارف والتأمين، وكذلك قسم للعلوم الاقتصادية يشمل الاقتصاد العام والصناعي والزراعي، وفي عام 1968 أصبحت كلية الادارة والاقتصاد تضم 6 أقسام ، وفي العام الدراسي 2013 – 2014 تطورت الكلية لتتضم 7 أقسام ومن ضمنها فقد أضيف إليها قسم التمويل والمصارف.

ثانياً : واقع النظام المحاسبي في كلية الادارة والاقتصاد

تعد كلية الادارة والاقتصاد من الوحدات الحكومية غير الهادفة الى الربح في احد مجالاتها ، والتي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، ومن ثم تعد احدى خزائن الدولة لامتلاكها نظاما محاسبيا متكاملًا ، ويركز النظام المحاسبي فيها على اصدار ميزان المراجعة شهري وختامي لاغراض الرقابة على انفاق التخصيصات بموجب القانون والتعليمات ، ويمكن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيها .

4 – 2 أعداد بيان تدفق النقدي وفقاً لمعيار رقم (2)

يتم أعداد بيان التدفق النقدي في الوحدات الحكومية وفقاً للمعيار رقم (2) بشكل لا يختلف عن كشف التدفق النقدي في الوحدات غير الحكومية . إذ يتضمن العرض فيه الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية وهذا غير متوفر في بيان التدفق النقدي المعد وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي ، علماً ان عينة البحث لا تقوم باصدار بيان التدفق النقدي على الرغم انها تمتلك نظام محاسبي متكامل ، وانما تقوم بأعداد ميزان مراجعة ختامي فقط ، وسيتم عرض بيان التدفق النقدي وفقاً للمعايير الدولية للقطاع العام ، وكما يأتي :-



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام
على بيان التدفق النقدي"

جامعة بغداد

كلية الإدارة والاقتصاد

بيان التدفق النقدي كما في 31 كانون الأول 2013 (بالدينار العراقي)

2012	2013	اسم الحساب
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
11566331639	13781765829	التخصيصات
160799466	150949663	الضرائب
211925383	4492417	ايرادات اخرى
(11424659259)	(11875791975)	تعويضات الموظفين
(260947639)	(247051568)	المستلزمات السلعية
(333384900)	(518875917)	مصارييف الصيانة
(293537468)	(376022954)	المستلزمات الخدمية
(373472778)	919465495	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
444573000	387291655	التخصيصات لشراء الاصول غير المتداولة
(444573000)	(387291655)	شراء الاصول غير المتداولة
0	0	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
0	0	التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
0	0	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
616080796	242608018	يضاف رصيد النقد في بداية السنة
242608018	1162073513	رصيد النقد في نهاية السنة

المصدر : اعداد الباحثان استنادا الى معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (2) وبيانات عينة البحث .

نستنتج من خلال الاطلاع على بيان التدفق النقدي المعد بموجب معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (2)، انه يتضمن التدفقات النقدية حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وهذا غير متوفر في بيان التدفق النقدي الصادر من نظام المحاسبي الحكومي العراقي ، وكما ورد في الدليل المحاسبي العراقي، علما ان كلية الادارة والاقتصاد لاتعد هذا البيان ، وانما فقط ميزان المراجعة الختامي .

اذ ان المقارنة ما بين بيان التدفق النقدي المعد بموجب معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (2) ، مع الصادر من النظام المحاسبي الحكومي ، الذي لا يتضمن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وانما الارصدة والمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال المدة ، وهو كما ورد في الدليل المالي والمحاسبي الحكومي العراقي الذي يظهر نموذجه في ملحق رقم (1) .

ويعد ذلك دليلا على أثبات فرضيات البحث ان أعداد بيان تدفق النقدي بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، يوفر المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالسيولة النقدية وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

وان أعداد بيان تدفق النقدي بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا ينسجم مع كشف تدفق النقدي الصادر من الوحدات الحكومية العراق .



"انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

1 - 5 : الاستنتاجات

توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات في ضوء ما تم عرضه في الجانب النظري وما تم أختراره في الجانب العملي وكما يأتي :

1. ان المعيار المحاسبي بصفة عامة هو عبارة عن نموذج أو أداة أو حل لمشكلة يتم من خلاله تحقيق الوصف وقياس ومقارنة والتوافق والتوحيد المحاسبي على المستوى المحلي والدولي في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، أي تحقيق مستويات متشابهة من القياس والإفصاح من دولة الى أخرى .

2. أن على الوحدات التي تعد وتعرض وتفصح عن بياناتها المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي ينبغي أن تعد بياناً للتدفقات النقدية بموجب متطلبات المعيار الدولي (2) والذي يشمل الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وينبغي تقديمه كجزء من بياناتها المالية لكل مدة يتم عرض البيانات المالية لها، وأن تبني المعايير الدولية سيؤدي بالنتيجة الى سهولة إجراء المقارنة بين القوائم المالية المختلفة للوحدات الحكومية من أجل تحليل وتفسير نتائج قوائمها المالية واتخاذ القرار المناسب والملائم ، فضلاً عن توفير الوقت والجهد ، وإحكام عملية القياس والإفصاح عند إعداد القوائم المالية .

3. ان اعداد بيان التدفق النقدي وفق معيار 2 وعلى أساس الأستحقاق لا يختلف كثيراً عن بيان التدفق النقدي وفق معيار 7 المعد وفقاً للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ، مع أخذ بنظر العناية خصوصية القطاع العام ، إذ يتم اعداده بطريقتين المباشرة وغير المباشرة ، ويتم تفضيل الطريقة المباشرة وفق المعيار 2 ، وكذلك يتم تقسيم الكشف الى ثلاثة أنشطة وهي الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ، أن لبيان التدفق النقدي فوائد عديدة على مستوى الدولة أو وحدات القطاع العام الحكومي ومنها معرفة السيولة النقدية ، مما يساعد على اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالسيولة النقدية، وهذا غير متوفر في بيان التدفق النقدي الصادر من نظام المحاسبي الحكومي العراقي، وكما ورد في الدليل المحاسبي العراقي، علماً ان كلية الادارة والاقتصاد لاتعد هذا البيان ، وإنما فقط ميزان المراجعة الختامي .

2 - 5 : التوصيات

1. العمل على وضع معايير محلية تتوافق مع متطلبات معايير IPSASs أو تبنيها بالكامل ، والعمل على تسهيل وضع اجراءات تساعد على فهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، فضلاً عن ضرورة الأستفادة من تكنولوجيا المعلومات لتسهيل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

2. ضرورة قيام وزارة المالية بتطوير النظام المحاسبي الحكومي على وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .

3. ضرورة العمل على زيادة الوعي والأهتمام سواء للمعدي أم لمستخدمي للقوائم المالية للوحدات الحكومية، بأعدادها وفقاً لآساس الإستحقاق ، والعمل على تهيئة البيئة العراقية لأستيعاب تبني معايير IPSASs ، من خلال الندوات والورش وتدريب موظفين الحكوميين على أستخدام المعايير الدولية وأنشاء هيئة تعمل على تضيق الفجوة بين المعايير الدولية والبيئة العراقية والأستفادة من مرونة القانون الادارة المالية والدين العام الذي يسمح باتباعها .



"أنعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام على بيان التدفق النقدي"

المصادر

1-1 المصادر العربية

اولا : كتب

- I. الإتحاد الدولي للمحاسبين ، (2012) " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ج 1 طبعة 2012 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان .
 - II. الجبوري ، د . نصيف جاسم (2008) " تكاليف المتقدمة " ، الطبعة الاولى ، بغداد .
 - III. الشيرازي، عباس مهدي (1990) " النظرية المحاسبية " ذات السلاسل للطباعة والنشر، دولة الكويت.
ثانيا : الدراسات و الرسائل و الاطاريح الجامعية
 - I. بوليفة، نور هدى (2015) " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "، رسالة ماجستير تدقيق محاسبي، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر .
 - II. الحسيني ، عبد الهادي سلمان (2012) " اطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي " اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعه بغداد .
 - III. الخاقاني ، ميثم مالك راضي (2005) " الافصاح في النظام المحاسبي الحكومي " ، دراسة لعينة من الدول ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق .
 - IV. زهير ، شلال (2014) " أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ، أطروحة دكتوراه ، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر .
 - V. كندوري ، عماد محمد (2012) " إطار مقترح للحد من استخدام مرونة المعايير المحاسبية الدولية في ممارسات إدارة الأرباح " ، أطروحة دكتوراه ، الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق .
 - VI. وشاح ، محمود عبد الله محمود (2008) " الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني " رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- ثالثا : البحوث المنشورة في الدوريات
- I. أبو نصار ، د . محمد (2011) " تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق – التجربة الأردنية " ، الاردن .
 - II. الاسعد ، ألاء مصطفى (2010) " المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة " ، مجلة كلية للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد الخاص بمؤتمر الكلية .
 - III. الجعارات ، د . خالد جمال (2015) " مختصر المعايير المحاسبة الدولية "
 - IV. الحاج ، عرابة والآخرين ، (2010) "دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر" ، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الجزائر .
 - V. الزين ، د . منصور (2010) " متطلبات تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر " ، الملتقى الدولي الاول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، الجزائر .
 - VI. سلوم، د . حسن عبد الكريم ونوري ، د . بتول محمد (2009) " دور المعايير المحاسبة الدولية في الحد من الازمة المالية العالمية " بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي السابع ، كلية الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة الزرقاء الخاصة ، الاردن .
 - VII. العربي ، تيقاوي (2013) " النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوفيق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية " ، جامعة العقيد احمد دراية بأدار، الجزائر .
 - VIII. عنيزة ، حسين هادي وعلي ، احمد ماهر محمد (2014) " دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الاداري والمالي " ، العدد 32 ، جامعة الكوفة .
 - IX. يحيى، د. سعدي ولخضر، أ. اوصيف (2011) " أهمية تطبيق معايير الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي " ، الملتقى الدولي الاول حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة IAS - IFRS ، كلية الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلبل البلدية ، الجزائر .



First : Book

- I. Belkanoui, Ahmed (2004) "Accounting Theory ", Harcourt Brace Jovanofich, Inc. NY .
- II. Nobes, Christopher and Parker, Robert (2010) " Comparative International Accounting ", 11Th Edition, prentice Hall . England .

Second : Research & Articles

- I. Chan, James L., (2003), "Government Accounting An Assessment of Theory , Purposes and Standards", Public Money & Management , Vol 23 Issue1 .
- II. Ijeoma, N. B. (2014) " The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability , Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria " Copyright .
- III. IPSAS In your pocket (2013) "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) March "
- IV. Minh , Mai Thi Houng (2014) "Application of International Public Sector Accounting Standardsin Vietnam in Current Conditions" University of Economics .
- V. Njeru , Alphan, et , al , and Okundi , Benson and , Kimacia , Bernice (2009) " Introduction to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) " PricewaterhouseCoopers .
- VI. Ofoegbu, Grace N. (2014) "New Public Management and Accrual Accounting Basis for Transparency and Accountability in the Nigerian Public Sector", IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), Volume 16, Issue 7. Ver. III.
- VII. Vollerweider, Petra (2011) " The Consolidation of annual accounts in the Swiss Federal Government " Master Thesis, School of Health and Society Business Administration, Swiss .



"انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام
على بيان التدفق النقدي"

الملحق رقم (1) يبين كشف التدفق النقدي بموجب الدليل المالي والنظام المحاسبي الحكومي العراقي ، علما ان عينة البحث لا تقوم باصدار بيان التدفق النقدي، وانما تقوم بأعداد ميزان مراجعة ختامي فقط ، وأن الكشف الظاهر في الملحق (1) يوضح بيان التدفق النقدي الواجب أعدداه من الوحدات الحكومية العراقية وفقا لنظام المحاسبي الحكومي العراقي، وهو لا يحتوي على فقرات بحسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية مقارنة ببيان التدفق النقدي المعد بموجب معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام (2) .

الملحق رقم (1) يبين كشف التدفق النقدي بموجب الدليل المالي والنظام المحاسبي الحكومي العراقي

كشف التدفق النقدي للسنة المنتهية في 31/كانون الأول/20

<u>دينار</u>	<u>اسم الحساب</u>
xxxx	الرصيد النقدي في بداية السنة
	تضاف : المصادر
xxxx	التمويل من دائرة المحاسبة
xxxx	الإيرادات الفعلية
<u>xxxx</u>	
	تنزل : الاستخدامات
(xxxx)	المصروفات الفعلية
	<u>التغير في الحسابات المدينة والدائنة</u>
	<u>تضاف : المصادر</u>
xxxx	النقص في السلف
	<u>تنزل : الاستخدامات</u>
(xxxx)	النقص في الأمانات
(xxxx)	النقص في الدائنون
<u>xxxx</u>	رصيد النقد في نهاية السنة



"انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم [2] للقطاع العام
على بيان التدفق النقدي"

"Reflection of adoption of International Accounting Standard No. 2 for the Public Sector on the statement of cash flows"

Abstract

The cash flow statement is an important data issued by non-profit government entities after adoption of IPSAS, which provides broader information that meets the needs of users to make appropriate decisions. The cash flow statement under IFRS 2 includes cash flows by operating, investment and financing activities. This is not in line with the output of the Iraqi government accounting system. The aim of the research is to identify the components of the cash flow statement under IPSAS, and to highlight the concept and relevance of IPSAS and IPSAS 2. The main conclusion of the research is that the preparation of the cash flow statement in accordance with IFRS 2 and on the accrual basis is not significantly different from the cash flow statement in accordance with IFRS 7, taking into account the specificity of the public sector, which is prepared in two direct and indirect ways The direct method is preferred in accordance with Standard 2, and the disclosure is divided into three activities: operational, investment and financing activities. The cash flow statement has many benefits at the state or public sector level, including knowledge of cash flow, This is not available in the cash flow statement issued by the Iraqi government accounting system. As stated in the Iraqi Accounting Manual, the College of Administration and Economics does not prepare this disclosure, but only the balance of the final audit. The main recommendations are to develop or fully adopt local standards that comply with the requirements of international accounting standards in the public sector and to facilitate the development of procedures that help to understand and apply IPSASs, as well as the need to utilize information technology to facilitate the adoption of IPSASs .

Key words/ cash flows, activities, IPSASs , accrual basis .