

Adopting IPSASs and its impact on the quality of financial reporting and performance evaluation in Iraqi government units  
العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

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

24  
19

OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764  
E - ISSN 2227 - 703X

Received:16/5/2018

Accepted: 17/7/2018

### المستخلص :

يحتل تقييم الاداء أهمية كبيرة في جميع البلدان العالم ، لما له من دور كبير وفاعل في تحديد كفاءة وفاعلية الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ، والتي تمتاز بالندرة والأهمية في تحقيق الأهداف المطلوبة . وفي ظل النمو المستمر للاتفاق العام ومحدودية الموارد ، تسعى الدولة كمؤسسة واحدة الى تحقيق أهدافها من خلال وحداتها بأقل أنفاق او عجز ، أي تحقيق العقلانية وعدم الاسراف في الأنفاق ، وفي العديد من البلدان . ولا سيما البلدان النامية ، تجري إصلاحات في القطاع العام لتحقيق ذلك الهدف ، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، التي تنعكس على تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتحقق جودة في الإبلاغ المالي ، التي تنعكس على تطوير وتحسين عملية تقييم الاداء . إذ يهدف البحث الى تحويل الحسابات الحكومية المعدة على الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، وذلك في وحدة معينة من الوحدات الحكومية ، وبيان تأثير التحول الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي ، وتقييم اداء تلك الوحدة بعد تحويلها .

وقد تم التوصل الى مجموعة من الإستنتاجات أهمها ما يأتي :

1. أن جودة الإبلاغ تؤثر في جودة تقييم الأداء من خلال توفير معلومات تمتاز بالشفافية والمصدقية والموضوعية .
  2. ان الهدف الاساسي للتقييم هو تحقيق الاهداف دون الاسراف بالمال العام وبأقل تكلفة ممكنة ، وتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والمخصصة للوحدة ، ويعتمد ذلك على جودة الإبلاغ المالي كأحد مصادر عملية تقييم الأداء ، وكذلك أن أهم خطوة أو مرحلة في عملية القياس والتقييم الاداء هي جودة الإبلاغ عن نتائج عملية القياس والتقييم الاداء الى الاطراف ذات العلاقة للوصول الى الهدف الاساسي للتقييم .
- ومن ابرز التوصيات التي جاء بها البحث هي :
1. ضرورة قيام الجهات المختصة بوضع معايير محلية تعمل على تحقيق التبرني الكامل ، للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .
  2. ضرورة اهتمام الوحدات الحكومية بتقييم الأداء ، وكونه يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في مجال تخصيص وأنفاق الأموال العامة .

**المصطلحات الرئيسية للبحث :** تقييم الأداء ، ، جودة الإبلاغ المالي ، أساس الاستحقاق



## المقدمة :

أن تبني معايير (IPSASs) بموجب أساس الاستحقاق ، قد يكون له التأثير المهم والكبير على جودة الإبلاغ المالي في القوائم المالية . ولقد تم تحول العديد من دول العالم الى اساس الاستحقاق ، وعلى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ولكن بعض آخر ، ومنها العراق لازالت تعد حساباتها على وفق الأساس النقدي أو النقدي المعدل ، كما أن تطبيق معايير (IPSASs) على وفق الأساس الاستحقاق يمكن أن يؤدي الى تحسين الإبلاغ المالي من خلال التأثير في جودة القوائم المالية ، التي يتم اصدارها من النظام المحاسبي الحكومي ، كونها تعكس الإيرادات والمصروفات الحقيقية لها ، وكذلك تظهر الموجودات والإلتزامات بشكل مفصل ، وبالتالي تعبر عن نتيجة نشاط هذه الوحدات ومركزها المالي بشكل صحيح .

وان تقييم الاداء يكتسب أهمية كبيرة بعده اداة مهمة بيد الجهات المشرفة في القطاع الحكومي ، لما يوفره من تصور عن الاعمال وانجازها بالشكل المطلوب ، وذلك من خلال تطبيق المؤشرات واساليب تقييم الاداء . الا ان تقييم الاداء في البيئة العراقية يواجه تحديات كبيرة بالاعتماد على الكشوفات المالية ، التي تصدرها الوحدات الحكومية العراقية ، كونها مبنية على الاساس النقدي أو النقدي المعدل ، مما يتطلب التحول الى اساس الاستحقاق على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام . كما ان التحول الى اساس الاستحقاق من خلال تطبيق (IPSASs) سيكون له دور فاعل وكبير في تحسين الشفافية والمساءلة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية ، بما يساعد على تشخيص جوانب القصور في الوحدات الحكومية ، وكذلك يسهل عملية الاندماج مع المجتمع الدولي بصورة عامة والحصول على المنح والمساعدات والقروض الدولية بصفة خاصة.

## المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

### 1 - 1 : منهجية البحث

#### 1-1-1 : مشكلة البحث

بسبب عدم التحول من النظام المحاسبي الحكومي التقليدي الى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي تتضمن في جانب منها التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ، فان الكشوفات المالية الحالية للوحدات الحكومية لا تبلغ عن حقيقة نشاط تلك الوحدات ومركزها المالي والتدفق النقدي فيها، مما يتعذر تقييم اداء الوحدات الحكومية ، بشكل صحيح بهدف مساهمتها ومعالجة جوانب القصور فيها ويمكن التعبير عن المشكلة بالتساؤلات الآتية :

1. هل تبلغ الوحدات الحكومية عن حقيقة نشاطها ومركزها المالي بشكل صحيح ؟
2. هل أن المعلومات التي تتضمنها الكشوفات المالية الحكومية الحالية يمكن الاعتماد عليها في تقييم اداء الوحدات الحكومية بشكل صحيح ؟
3. هل أن قيام الوحدات الحكومية بأعداد قوائمها المالية على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يوفر المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستفيدين لأخذ القرارات المهمة والمناسبة .

#### 1-1-2 : أهمية البحث

تنبثق أهمية البحث من المشكلة التي يتصدى لها البحث والاهداف التي يسعى الى تحقيقها هذا من جانب ومن جانب آخر الاهداف التي تعمل الوحدات الحكومية الى تحقيقها وحجم المبالغ التي ترصد لها . وأهمية تحقيق تلك الاهداف بكفاءة وفاعلية من خلال الاستغلال الامثل للموارد المخصصة لها ، فضلا عن ان تقييم اداء هذه الوحدات يسهل عملية اعداد الموازنة للسنة القادمة في ضوء نتائج التقييم وكذلك تقييم الادارات القائمة عليها لغرض مكافاتها او محاسبتها عن انخفاض مستوى الاداء ، كما ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنه ان يزيد من الشفافية والمساءلة وتحسين جودة الإبلاغ المالي ، مما يسهل اندماج العراق مع المجتمع الدولي وبشكل خاص العلاقة مع المنظمات الدولية.

#### 1-1-3 : أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق ماياتي :

1. تحويل الحسابات الحكومية المعدة على الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق بموجب المعايير الدولية للقطاع العام ، وذلك في وحدة معينة من الوحدات الحكومية .
2. بيان تأثير التحول الى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على جودة الإبلاغ المالي .

3.تقييم اداء تلك الوحدة بعد تحويل حساباتها الى اساس الاستحقاق من خلال استخدام مؤشرات التقييم بعد تبني المعايير الدولية للقطاع العام .

#### 1-1-4:فرضيات البحث : يستند البحث الى الفرضيات الآتية :

- 1.ان التحول الى اساس الاستحقاق بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يمكن الوحدات الحكومية من الإبلاغ عن حقيقة نتيجة نشاطها و مركزها المالي .
- 2.ان التحول الى اساس الاستحقاق بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحسن جودة الإبلاغ .
- 3.أن قيام الوحدات الحكومية بأعداد قوائمها المالية على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يوفر المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستفيدين لاتخاذ القرارات المهمة والمناسبة .
- 4.ان التحول الى اساس الاستحقاق بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي الى تطوير وتحسين وتسهيل عملية تقييم الاداء .

#### 1 - 2 : دراسات سابقة

1-2-1 : دراسة الشمري ( 2003 ) : وهي أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة بعنوان “ دراسة الإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية ، أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار “ وكان هدف الدراسة العمل على تطوير أسس وإجراءات الإبلاغ المالي الحكومي في البيئة المحلية ، بما ينسجم مع التطورات التي يشهدها العراق ، والسعي على إيجاد أهداف جديدة للنظام المحاسبي الحكومي العراقي . وقد توصل الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها إن إجراءات إبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي العراقي مصممة أساسا لخدمة الاحتياجات المعلوماتية لإغراض السلطة التشريعية ، وكذلك أوصت الدراسة بأن بضرورة تطوير مخرجات النظام المحاسبي الحكومي العراقي على وفق حاجات مستخدمين الحاليين والمرقبين .

2-2-1 : دراسة الوائلي ( 2014 ) : وهي دراسة مقدمة الى مجلس المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني غير منشورة بعنوان “ إطار مقترح لاعداد القوائم المالية وفقا لمتطلبات المعايير IPSASs في ظل النظام المحاسبي الحكومي ” بحث تم تطبيقه في وزارة العدل ، ولقد هدفت الدراسة الى تحديد مدى تطبيق معايير IPSASs في البيئة العراقية ، معيار رقم ( 1 ) . وتقديم انموذج مقترح للقوائم المالية الحكومية وفقا لIPSAS1 . ومن أبرز الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة هي ان عدم تبني معايير IPSASs وعدم الامتثال لها يؤدي الى عدم تحسين جودة التقارير المالية ذات الغرض العام ، مما يؤثر على قدرة تقييم قرارات تخصيص الموارد . وأوصت الدراسة الى ضرورة تبني معايير IPSASs والامتثال لها ، مما يؤدي الى تطوير جودة اعداد التقارير المالية ذات الغرض العام .

#### المبحث الثاني / مفهوم جودة الإبلاغ المالي ومدخله

##### 1-2-1 مفهوم جودة الإبلاغ المالي الحكومي

ويمكن تناول جودة الإبلاغ المالي بشكل عام من خلال المفاهيم الآتية :  
ويعرف Bodnar & Hopwood الإبلاغ المالي بأنه " نظام للمعلومات يتكون من مجموعة من العناصر المرتبطة مع بعضها والمسؤولة عن تقديم التقارير المالية الخارجية " ( نوري، 2014: 19 ) ، أما بالنسبة لجودة الإبلاغ المالي فقد عرفها Verdi بأنها " دقة الإبلاغ المالي في توصيل المعلومات المتعلقة بعمليات الوحدة وعرضها بصورة عادلة ( Verdi , 2006 : 2 ) ، وكما عرفها Tang, et, al انها " مدى إمكانية الكشوفات المالية بتزويد الاطراف المستفيدة بصورة صحيحة وعادلة بمعلومات حول اداء الوحدة وموقفها المالي " ( حسين ، 2016 : 23 ) ، ومن جانبه فقد عرفها (Bekiaris) بانها " عملية اعداد المعلومات بشكل كامل سواء كانت المعلومات مالية ام غير مالية ، وتمتاز بالشفافية وخلو تصميمها من التضليل او الاريابك للمستخدمين " ( Bekiaris , 2012 : 59 ) .

لقد أشار GASB في المعيار الثالث عشر الى أن الإبلاغ المالي الحكومي يتكون من مجموعة من التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأموال، التي تغطي جميع الأنشطة الحكومية ، فضلا عن الجداول التفصيلية والإحصائية والملاحظات ، أو أية معلومات تفسيرية أخرى (أسماعيل وعدس ، 2010 : 86 - 96 ) ، وهذا ما أشار اليه معيار رقم 1 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المتعلق بعرض البيانات المالية ، وتأكيد على توفير معلومات مفيدة لكافة الأطراف إشارة لجودة الإبلاغ المالي الحكومي ( الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 36 ) .

ويتفق الباحثان مع من يرى بأن مفهوم الإبلاغ المالي اوسع من الإفصاح سواء في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح ام الوحدات الحكومية لأنه يشمل معلومات مالية وغير المالية ، فضلا عن جودته المتمثلة بخصائص المعلومات ، وجودة المعايير وجودة المستحقات ، التي تجعل الإبلاغ المالي يمتاز بالدقة والشفافية والملائمة والعرض الصحيح والعدل وخلوه من التضليل والارباك ، فضلا عن أنه مفيدا في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل الاطراف المستفيدة .

## 2-2 أهداف الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية

من أجل تلبية احتياجات الاطراف كافة للمعلومات المجهزة من الوحدات الحكومية ، فلا بد للإبلاغ المالي من ان يحقق الاهداف الاتية :

1 - معلومات مفيدة لصنع قرارات توزيع الموارد : يجب على الإبلاغ المالي من الوحدات الحكومية أن يوفر معلومات مفيدة لمجهزي الموارد ، لاجل صنع قرارات عقلانية بشأن توزيع الموارد بين هذه الوحدات .  
2 - معلومات تفيد في الحكم على الخدمات و القدرة على توفير الخدمات: يجب على الإبلاغ المالي من قبل الوحدات الحكومية أن يوفر معلومات مفيدة لمجهزي الموارد الحاليين و المرتقبين بهدف تقييم الخدمات التي تجهزها الوحدات الحكومية وامكانياتها في الاستمرار بتجهيز هذه الخدمات ( البلقاوي ، 2009 : 270 - 271 ) ، ولقد أكد ( Larsen ) ذلك من خلال توفير المعلومات من الوحدات الحكومية عن ما يأتي ( Larsen , 2006 : 716 ) :

➤ مركزها المالي .  
➤ مواردها المالية وغير المالية الاخرى ، التي من الممكن الاستفادة منها في السنوات اللاحقة ، فضلا عن توفير المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم منافعها المستقبلية .  
➤ الإفصاح عن القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة لهذه الموارد .

3 - معلومات نافعة في الحكم على ادارة العهدة والاداء : ينبغي على الإبلاغ المالي من الوحدات الحكومية ، أن يوفر معلومات مفيدة لمجهزي الموارد الحاليين و المرتقبين لتقييم الكيفية التي يقوم بها اداريون هذه الوحدات بانجاز مسؤولياتهم برعاية العهدة والأوجه الأخرى لأدائهم ، وأن المعلومات المتوفرة لأداء الوحدة ينبغي أن تكون موجهة أو مركزة الى تقييم اداء وظيفة رعاية العهدة من المدراء لمسائلتهم ، وامكانية الوحدة بالاستمرار بتقديم الخدمات ( البلقاوي ، 2009 : 272 ) ، إذ تتم المساءلة الحكومية بين جهات مختلفة ، أي تتم المساءلة بين الناخبين من جهة ودوائر الدولة المقدمة للخدمات من جهة أخرى ، وكذلك تتم بين دوائر الدولة حسب المستوى الاداري ، وبين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وبين الاخيرة و موظفيها ، عن الامور المتعلقة باستخدام الموارد المالية كافة بكفاءة وفاعلية ، والمحافظة على الاصول الرأسمالية العامة ، والالتزام بتنفيذ الموازنة العامة المصادق عليها ( Freeman & Shoulders , 2005 : 27 ) ، وان سبب لهذه المساءلة هو ان ملكية الوحدات الحكومية هي ملكية عامة للمواطنين ، وان الهدف الاساسي لهذه الوحدات هو تقديم السلع والخدمات للمواطنين بكفاءة وفاعلية ، وبحدود الموارد المخصصة لها ، وليس من أجل تحقيق الربح ( Wilson , al , el , 2010 : 3 ) .

### 3-2 الاطراف المستفيدة من الإبلاغ المالي الحكومي

يمكن تقسيم الاطراف المستفيدة من الابلاغ المالي للوحدات الحكومية ، على الرغم من تنوع واختلاف الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية و غرض كل من استخدامها الى مجموعتين هما :

#### اولا : الاطراف الخارجية

وتشمل هذه المجموعة عددا كبيرا من مستخدمي المعلومات المحاسبية وهم كما يأتي :

1 – السلطة التشريعية والهيئات الرقابية : وهي صاحبة الولاية على الاموال العامة ، والتي تقوم في وضع القواعد والتشريعات التي تخول السلطة التنفيذية صلاحيات قبض وانفاق الاموال العامة ، وفقا لما جاء بالموازنة العامة للدولة وأي تشريعات اخرى ( المبيضين ، 1999 : 36 ).

2 – المواطنون أو الجمهور : أن المواطن أحد مستخدمي المعلومات المحاسبية الصادرة من الوحدات الحكومية ، بعده مالك في القطاع العام ، وأنه يساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تمويل نفقات الحكومة ، بالتالي ينبغي أن يكون لديه إماما أو معرفة معقولة بالحقائق والمشاكل المالية الخاصة بنشاط القطاع العام ، ولا يتم ذلك الا من خلال نظام إبلاغ مالي حكومي ، وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب ، الناخبون ، متلقي الخدمات ، الجمهور بصفة عامة وغيرهم ( الشمري ، 2003 : 60 - 67 ) .

3 – المستثمرون والمقرضون : تهتم هذه الفئات بالوضع المالي للدولة ، الذي تعكسه القوائم والتقارير المالية ، إذ يهتم المستثمرون بالمعلومات التي تمنحهم القدرة على اتخاذ القرار الاستثماري في الدولة ما بعد دراسة الأوضاع المالية للدولة ، للاطمئنان على مسيرتها المالية. ويهتم المقرضون بأوضاع الدولة المالية من خلال دراسة نتائج نشاط الدولة الملائم ، ويهتم البنك الدولي وصندوق النقد الدولي بالتقارير المحاسبية ، لأنشطة الدول المقترضة أو التي تطلب إعادة جدولة ديونها لمعرفة مدى سلامة وضعها المالي أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية مستقبلا ، أو مدى تنفيذها لتوصيات خبراءه (المبيضين ، 1999 : 37 ) .

4 – المانحون : يتضمن المانحون من مقدمي الاعانات والموارد للجهات الحكومية ، وهم سواء أكانوا من داخل أم خارج البلد ، مثل المساعدات الأجنبية التي ينبغي أن يتم الحصول عليها من الدول المانحة والمنظمات الإنسانية ، وبعدها احد موارد تمويل الموازنة ، وبحاجة هذه الفئة لتقارير ، التي تتضمن معلومات لحجم الخدمات العامة ، التي يتم تقديمها من الوحدات الحكومية المستلمة للاعانات، والمساعدات ( بريماند ، 1999 : 208 ) .

#### ثانيا : الاطراف الداخلية

وتشمل هذه المجموعة عددا من مستخدمي المعلومات المحاسبية داخل التنظيمات الحكومية ، الذين تخول لهم الصلاحيات في التصرف بالموارد لانجاز الاهداف المخطط لها في الموازنة العامة للدولة ويمكن تقسيم هذه المجموعة الى قسمين كما يأتي :

1 – الجهات المركزية : تشمل هذه الفئة وزارة المالية و وزارة التخطيط وفي بعض الحالات البنك المركزي ، وتحتاج هذه الفئة الى تقارير تتضمن معلومات تساعد في متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات (أسماعيل وعدس ، 2010 : 54 ) .

2 – المدراء الحكوميون: تشمل هذه الفئة المدراء التنفيذيين المسؤولين عن العمليات اليومية للحكومة ، فإن الافراد المسؤولين في الاجهزة الحكومية على اختلاف مستوياتهم الادارية يحتاجون الى معلومات دقيقة ، وفي الوقت المناسب لمساعدتهم في النهوض بمسؤولياتهم الإدارية المحددة ، وما لم يساهم النظام المحاسبي الحكومي في تغطية جزء كبير من هذه الحاجة ، فإن عملية التغذية العكسية ستكون بطيئة للغاية وضعيفة في استعمالها لتصحيح حالات سوء الإدارة (الشمري ، 2003 : 65 ) .

ومن خلال ما سبق ذكره يستنتج وجود اربعة مجموعات تمثل الاطراف الداخلية والاطراف الخارجية من مستخدمي القوائم والتقارير المالية سواء أكانت صادرة من الوحدة الحكومية أم الحكومة ككل ، وأن كل مجموعة تتكون من فئات مختلفة ، فضلا عن انعكاس ذلك على تنوع احتياجاتهم من المعلومات الواجب توفيرها لاغراض اتخاذ القرار ، ويعد دخول فئات اخرى من المستخدمين مهم بالنسبة الى الوحدات الحكومية ، فضلا عن الجهات المسؤولة عن تطوير المعايير سواء محلية ام دولية لتوفير معلومات اضافية ، ويتم ذلك من خلال تطوير واعداد القوائم والتقارير المالية ذات الغرض العام ، لتلبي احتياجات المستخدمين كافة دون التركيز على اهتمامات فئة دون أخرى ، باستثناء بعض التقارير الخاصة المطلوبة للاطراف الداخلية لتأدية مهمها.

## 2-4 علاقة المستحقات المحاسبية بجودة الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية

يقصد بالمستحقات هو ان يتم تسجيل تأثير العمليات والاحداث في وقت حدوثها ، أي يتم الاعتراف في لحظة تقديم السلع و الخدمات أو تكبد المصاريف دون الرجوع الى تاريخ الاستلام او الدفع النقدي (Horngren, et.al,2011:137) ، ولقد ركز إصلاح المحاسبة في القطاع العام أساسا على اعتماد نماذج المحاسبة التجارية مثل المحاسبة على أساس الاستحقاق ، وفي خضم هذه الجهود، بدأ المحاسبون القانونيون المعتمدون وأكاديميون في تحسين المعايير المحاسبية على غرار المعايير الدولية في بادى الامر ثم تبنيها (Tao, 2012: 46) ، وعلى مدى العقود الثلاثة الماضية، كانت هناك الهجرة عالمية لتحول من الأساس النقدي الى الأساس الاستحقاق وعلى وفق معايير IPSASs في الوحدات الحكومية لتحقيق زيادة في المساءلة والشفافية واتخاذ قرارات أكثر استنارة ، مما يجعل المعلومات أكثر موثوقية وقابلية للمقارنة ومفيدة لمستخدمي المعلومات المالية (Tickell, 2010:71) ، وأن الاعتماد على أساس الاستحقاق لإعداد البيانات المالية في مختلف المستويات الحكومية في كثير من بلدان العالم هو محاولة لتحسين المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية، وأن الاعتماد على أساس الاستحقاق يؤدي الى جعل التكاليف أكثر شفافية، و تصبح الموزانة أكثر تعقيدا ، اذ ينبغي أن يكون القرار السياسي المتعلق بتخصيص أموال الموزانة ممثلا دائما في الموزانة ومع ذلك ، لا يمكن تحقيق ذلك في الموزانة المعدة على اساس الاستحقاق ، وفي الواقع أنه في البلدان التي نفذت فيها الموزانة على أساس الاستحقاق ، انخفض دور البرلمان في عملية الموزانة ، وزاد دور الفنيين في الوقت نفسه (Monteiro & Gomes , 2013 : 104) ، ونتيجة لذلك يمكن القول أن إصلاح القطاع العام (بما في ذلك إصلاحات الإدارة والمحاسبة وإعداد الموزانة) أمر لا بد منه ، وسوف يحدث ما إذا كانت البلدان تريد ذلك أم لا ، اذ إنها مسألة وقت فقط ( Ouda , 2003: 4) .

## 2-5 مداخل قياس جودة الإبلاغ المالي

سيتم استعراض أهم مداخل قياس جودة الإبلاغ المالي لغرض التوصل إلى طرائق قياس جودة الإبلاغ المالي ، وكما مبينة في الجدول ( 1 ) الآتي:

الجدول (1) طرائق قياس جودة الإبلاغ المالي

ت	طريقة قياس جودة الإبلاغ المالي
1	يتم قياس جودة الإبلاغ المالي بالاعتماد على مدخل جودة المعلومات المحاسبية
2	يتم قياس جودة الإبلاغ المالي باستخدام ثلاثة مقاييس الدقة والملائمة والتوقيت المناسب
3	يتم تحديد ثلاث مداخل لجودة الإبلاغ المالي المدخل الاول جودة الارباح ، المدخل الثاني جودة المعلومات المحاسبية، المدخل الثالث جودة المعايير المحاسبية

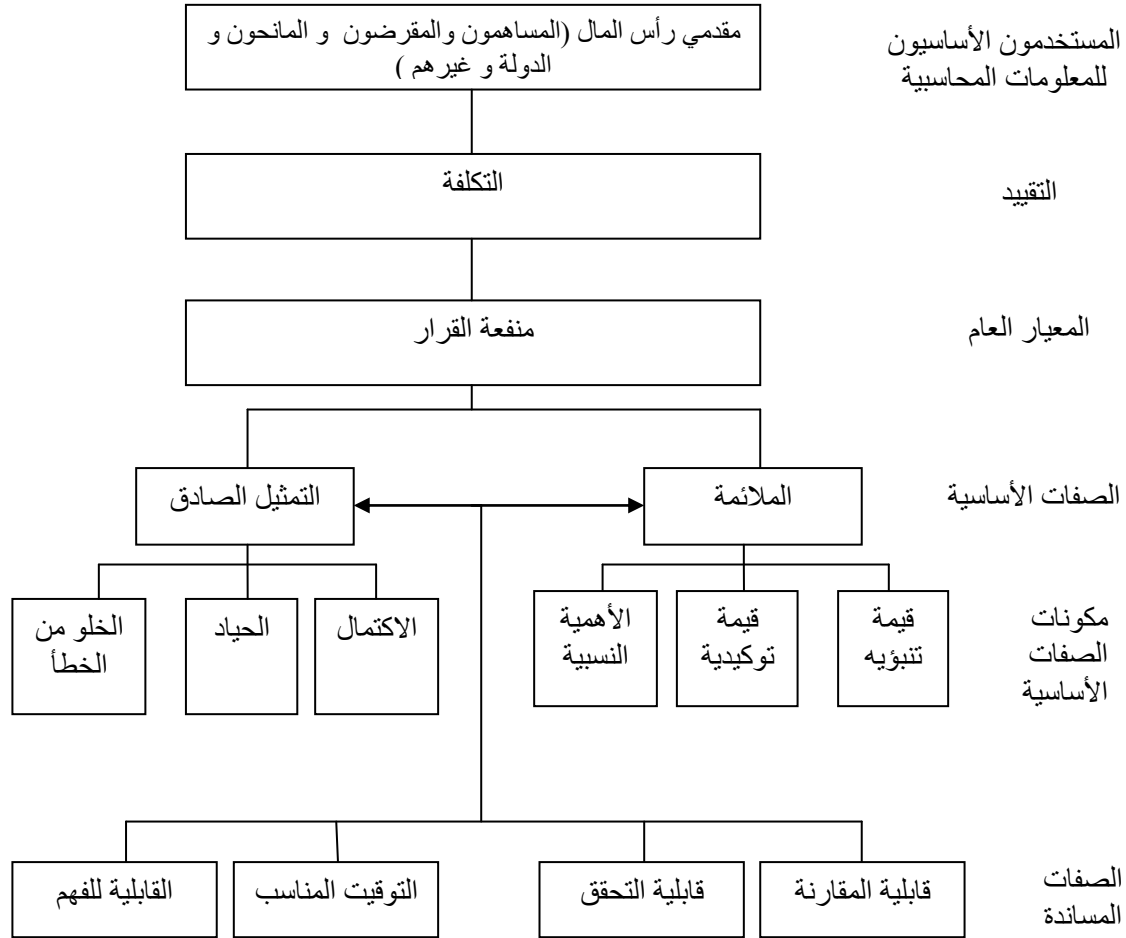
المصدر : ( حسين ، 2016 ، 33 ) بتصرف من الباحثان  
ويتضح من الجدول ( 1 ) توجد طرائق مختلفة في قياس جودة الإبلاغ المالي ، وتم تحديدها بمداخلين ، وذلك لأنها تشمل جميع الاتجاهات السابقة ما عدا جودة الارباح لأنها غير موجودة في الوحدات الحكومية ، وسيتم تناولها بالتفصيل وكما يأتي :

## 2-6 مدخل جودة المعلومات المحاسبية لقياس جودة الإبلاغ المالي

أن للمعلومات أهمية كبيرة حتى الى الحكومة لما لها من دور مهم وكبير بتقليل الفجوة بينها و بين المواطن ، اذ أنها تفضل وترغب بتقديم المزيد من المعلومات حول نقطة تظهر قوتها ، فالمعلومات هي مفتاح للحصول على وعي وتصور اجتماعي أفضل وتعزيز لمشاركة المواطن ( بريمكاند ، 1999 : 188-189 ) ، وتكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية عندما تدعم عملية اتخاذ القرار ( Bagaeva , 2008 : 158 ) ، ولقد ذكر ( Michnik & Lo ) أن جودة المعلومات ما هي الا منتج نهائي للنظام المعلومات ، الذي يغطي العمليات التنظيمية والإجراءات والأدوار المستخدمة في جمع ومعالجة وتوزيع واستخدام البيانات ، وتستخدم المعلومات من خلال إنشاء وفتح وتعزيز قنوات الاتصال كأداة لتلبية احتياجات المستهلكين لهذا المنتج 2009 ، ( Michnik & Lo : 851 ) ، ولقد أشار الشيرازي الى أن المعلومات المحاسبية تزداد منفعتها عندما تمتلك خاصيتين مهمتين وهي خاصية الملاءمة وخاصية الدقة ( الشيرازي ، 1990 : 109 - 110 ) ، وأن قانون الادارة المالية و الدين العام رقم ( 94 ) في العراق لسنة 2004 .

قد أشار في القسم ( 15 ) المتعلق بالترتيبات الانتقالية في فقرة ( 5 ) الى منه لوزير المالية الحق بإصدار احكام لغرض تسهيل رفع التقارير المالية الدقيقة ، خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها العراق الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، أي أن تنسجم التقارير المعدة مع معايير المحاسبة الدولية ( الانباري ، 2014 : 30 - 31 ) ، أي أن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بالخصائص الرئيسية ، التي تمكن المعلومات المحاسبية لتحقيق أهداف التقارير المالية ، ولقد حددها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، فضلا عن خصائص الثانوية ( الزعبي والشطناوي ، 2012 : 235 ) ، وبالإمكان توضيح هذه الخصائص بشكل رقم (1).

الشكل (1) التسلسل الهرمي لخصائص المعلومات المحاسبية



Resource: ( Kieso , el , al , 2016 : 42 ) و بتصرف الباحث

## 7 - 2 مدخل جودة المعايير المحاسبية

تختلف المعايير عن المبادئ ، فالمبادئ تتناول الاهداف والملاح العامة بالمحاسبة ، بينما نجد المعايير أكثر تحديد وتوفر أساس عملي الى الإدارات لتطبيقها بأنشطتها اليومية ، وبالتالي ينبغي أن تكون المبادئ مصحوبة بتحديد المعايير ، فإن بدون معايير تكون التطبيقات والممارسات المحاسبية منحرفة ويصعب معها التأكد من سلامة الأموال ، ولابد للمعايير أن توفر معلومات مفهومة وموثوقة حول المركز المالي ونتائج الأعمال الخاصة بالحكومة ووحداتها ( بريمكاند ، 1999 : 151 - 152 ) . وأن جودة معايير المحاسبية وعلاقتها بالأبلاغ المالي يشير (نوري ) الى أن هنالك ترابط بين جودة المعايير ومدى إمكانية إنتاج معلومات نافعة لاغراض اتخاذ القرار من قبل الاطراف المستفيدة عند تطبيقها ، أي إمكانية إنتاج معلومات موثوق بها .

ومتسقة بالشكل تسهل عملية المقارنة وأتخاذ القرارات ، وذلك من خلال تطبيق مجموعة من معايير المحاسبية ذات جودة عالية (نوري، 2014: 30) ، ولقد وضع *Beest et al* الى أن مجلسين *FASB & IASB* في سنة 2002 تبنيهما تطوير مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية ، والتي يمكن تطبيقها في جميع أنحاء العالم ، وتم نشر مسودة تعرض تطوير الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي في ايار سنة 2008 ، وهذا من شأنه أن يؤدي الى الاطار معايير محاسبية عالية الجودة ، وعند تبنيها من قبل الوحدات في جميع أنحاء العالم ، سيؤدي الى أنتاج معلومات ذات جودة عالية ، ومفيدة في اتخاذ القرارات (*Beest et al* ، 2009 : 5) ، وأن جودة أنتاج المعلومات يرتبط بمجموعة من الخصائص تحدها المعايير المحاسبية ، والتي ينبغي ان تتصف وتقييم بها المعلومات المحاسبية ، والتي يجب أن تنعكس على جودة الإبلاغ المالي المستند الى تطبيق تلك المعايير (المثنو، 2013: 86-87) . ويتم تطوير الممارسات المحاسبية في جميع الأنشطة الحكومية ، وفي جميع أنحاء العالم ، أما عن طريق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو عن طريق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ومن الممكن أن تحمل الممارسات المحاسبية معها تأثيرات دستورية وسياسية واجتماعية كبيرة (*Robb & Newberry, 2007: 725*) ، وتعد المساءلة هي حجر الزاوية في إدارة الشؤون العامة في القطاع العام (*Kambanei , 2014: iii*) ، ومن أجل تحقيق المساءلة والشفافية والجودة في الادارة القطاع العام فلقد أصدر مجلس معايير *IPSASs* ، مجموعة من معايير الإبلاغ المالي للقطاع العام ذات جودة عالية ، لتسهيل التقارب بين المعايير الدولية والوطنية ، وبالتالي دعم وتعزيز جودة وتوحيد التقارير المالية ، التي يتم أعدادها من الوحدات الحكومية بجميع أنحاء العالم ، مما ينعكس على جودة المعلومات في التقارير ( 2 - 1 : 2007 ، *IPSASs* ) .

وهناك حاجة في الاتحاد الاوربي كغيره من دول العالم ، لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، مما أدى الى زيادة الشفافية وقابلية المقارنة ، وزيادة جودة المعلومات في التقارير المالية ، التي انعكست على زيادة جودة الإبلاغ المالية بشكل ملحوظ مع اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*Daske & Gebhardt , 2006 : 461*) ، وأن استخدام معايير المحاسبة الدولية ذات جودة عالية من قبل الوحدات الحكومية أو الخاصة يعد إحدى الوسائل المهمة، التي تساعد في توفير المعلومات الملائمة واللائمة في مجال جذب الاستثمارات وتدفق الاموال داخل الدولة ، وكذلك تسهيل أعداد الحسابات القومية وتوحيدها وبشكل يجعلها قابلة للمقارنة والفهم وتوفير مراقبة بشكل أفضل على العمليات والانشطة من قبل الحكومات في الدول النامية (التمييمي ، 2013 : 54 - 55) ، ويتم الأفصاح والعرض بشكل مفصل لعناصر المركز المالي كافة وعلى وفق المعيار ( 1 ) ، إذ يشمل كل من الأصول والالتزامات المتداولة و غير المتداولة ، وبموجب ترتيب سيولتها ، فضلاً عن حقوق الملكية ، مما يجعله يقدم معلومات تمتاز بالموثوقية والملائمة (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 46-47) .

ولقد ميز المعيار من خلال مجموعة من الشروط بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة ، ويعد الأصل متداول عند يحتفظ به لأغراض المتاجرة منذ لحظة أكتسابه أو يستهلك خلال الدورة العادية للوحدة ، وكذلك عندما يتوقع استهلاكه أو استخدامه خلال 12 شهر من تاريخ التقرير ، فضلاً عن المبالغ النقدية او نقد معادل ، وأن الأصول الأخرى كافة تعد أصول غير متداولة . أما بالنسبة للالتزامات تعد إلتزامات متداولة عندما تكون لأغراض المتاجرة ويتم تسويتها أو تكون مستحقة التسوية خلال الدورة التشغيلية للوحدة ، أو خلال 12 شهر بعد تاريخ التقرير وأن الألتزامات الأخرى تعد إلتزامات غير متداولة : ( *IPSASs , 2016 : 180-181*).

ويرى الباحثان ان قياس جودة الإبلاغ المالي لا يتم بصورة مباشرة وإنما يتم من خلال قياس جودة المعلومات المحاسبية وجودة المعايير المحاسبية كما مر بنا سابقا في الوحدات الحكومية ، وبالأغلب تستخدم استمارة إستبانه لتحقيق ذلك ، فضلاً عن إمكانية تطبيق المعيار ( 1 ) والذي يؤكد جودة القوائم المالية الصادرة من الوحدات الحكومية .



### المبحث الثالث/ مفهوم تقييم الأداء و مؤشرات وعلاقته بجودة الإبلاغ

#### 1-3 مفهوم الأداء وإدارة الأداء وتقييم الأداء الحكومي

هو عبارة عن الكيفية التي تستخدم بها الوحدة مواردها كافة لتحقيق الأهداف المحددة ( مزهودة ، 2001 : 87 ) ، وفي مجال ربط الأداء بتحقيق النتائج والأهداف فقد عرفوه ( Peacock , et, al ) هو بأنه الاستغلال الرشيد والعقلاني للموارد المتاحة ، لتحقيق أفضل النتائج والأهداف ، وبأقل كلفة ممكنة (مهنأ ، 2014 : 28) . ويلاحظ على هذا التعريف أنه يركز على الكفاءة في استخدام الموارد .

أما فيما يتصل بالأداء الحكومي فقد عرفه ( الكعبي وعمران ) بأنه هو ذلك الأداء الذي يمثل منظومة متكاملة لتحقيق نتائج والأهداف بشكل مرتب ومنظم ، من خلال تفاعلها مع عناصر بينتها الداخلية والخارجية ، فالأداء الحكومي هو عبارة عن النتيجة النهائية لكل من الأداء الفردي واداء الوحدات الحكومية ، فضلا عن تأثيرات البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية عليهما (الكعبي وعمران ، 2011 : 41 ) .

أما إدارة الاداء فإنه مفهوم يختلف عن الأداء بحد ذاته إذ عرفته حكومة (Queensland Government) في دليلها عن إدارة الأداء الحكومي بأنها النظام الذي يجمع بين الإدارة الاستراتيجية التنظيمية ومعلومات الأداء والتقييم والمراقبة والرصد والتقدير وإعداد تقارير الأداء ، وبشكل الذي يحقق تحسين وتطبيق معلومات الأداء لدعم المساءلة والشفافية ( 5 : 2015 , Queensland Government ) .

أما بالنسبة لتقييم الأداء فقد عرفته ( سامية ) بأنه يعد أداة ومראה عاكسة للنتائج ، التي ينبغي أن يتم التوصل إليها من الوحدات لتحديد حقيقة الأداء ومعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف المخططة وتحديد مدى القدرة التنفيذية للعاملين لأنجاز تلك الأهداف والوقوف على نقاط القوة والضعف ومساعدة الإدارة على دعم نقاط القوة والتميز ومعالجة نقاط الضعف ( سامية ، 2004 : 69 ) ، ويتفق الباحثان مع الرأي الذي يعد تقييم الأداء جزء من إدارة الأداء ويختلف عنها بأنها عملية مستمرة وهو يتم في نقطة معينة .

وبالنسبة لتقييم الأداء الحكومي فقد عرفته وحدة إدارة وتقييم الاداء في مجلس وزراء جامايكا بأنه نظام متكامل يشمل مراقبة ورصد الأداء وتقييمه وهو يعد أداة للإدارة العامة ، التي سيتم استخدامها لتحسين الطريقة التي تحقق بها الحكومة النتائج من خلال دراسة نتائج وآثار المشاريع والبرامج والسياسات ، التي يمكن استخدامها لاتخاذ قرارات مستنيرة . وهو يوفر وسيلة يمكن من خلالها التحقق من ردود الفعل من أجل الوصول الى أداء موثوق به . ( 4 : 2010 , Performance Management and Evaluation )

Unit.

ويلاحظ من هذا التعريف أنه يوفر وسيلة يمكن من خلالها التحقق من ردود الفعل من أجل الوصول الى أداء موثوق به ، وسيركز النظام على منهج أكثر تكاملا للتخطيط وإعداد تقارير الأداء ، ووضع خطط وتقارير أداء متسقة أمام البرلمان وتقديم وثائق توجيهية داعمة إلى الأمناء الدائمين وكبار المسؤولين التنفيذيين في المنظمات الحكومية .

ويرى الباحثان أن الوحدة تعد هي الركيزة الأساسية للإقتصاد الوطني والدولي ، وأن نموها وتوسعها يؤدي الى تحسين وتطوير الإقتصاد في كل بلد سواء في الحاضر أم المستقبل . وزيادة الفرص الإستثمارية وتقليل البطالة وزيادة النمو الإقتصادي ورفع المستوى المعاشي للمواطنين. ويتوقف نجاح هذه الوحدات على تقييم الأداء ومن ثم التقويم سواء من جهة داخلية أم خارجية ، واتخاذ القرارات المناسبة ، مما يؤدي الى تقليل الفجوة بين أداء الخدمة الحالي والمطلوب .

#### 2-3 أهمية تقييم الأداء في القطاع العام

لقد أشار كل من (Thiel & Leeuw) الى أنه في الوقت الحاضر، تولي الدول اهتماما متزايدا في قياس الأداء وتقييمه في القطاع العام وتنفق في سبيل ذلك أموالا كثيرة وتخصص له وقتا طويلا (Thiel & Leeuw, 2002: 267) ، وفي العديد من دول العالم أضحى قياس أداء القطاع العام ممارسة معتمدة بموجب القانون ، مثل الولايات المتحدة وكندا والمملكة المتحدة وأستراليا ونيوزيلندا وهولندا . وبدأت الصين بإدخال نظام إدارة الأداء منذ الثمانينيات من القرن الماضي ، والذي تم تحسينه على مر السنين . وذلك، من أجل تحديد الطرق لقياس أداء القطاع العام على المستوى الدولي ، وكذلك في رومانيا أصبح قياس أداء القطاع العام مهماً ، من أجل توفير حلول عملية ومبتكرة لتحسين الممارسات في أداء القطاع العام (Diana,2014:43).

وفشفر ( الساطف ) الف أهمفة تقففم الأءاء فف الوءاءاء الءومفة من ءلال الءواب الأساسية اللف تساهم فف ءوضفءها وهف ( بفره ، 2009 : 42 ) :

1-ما إذا ءانء الوءءء الءومفة ءقوم فعلاً بءنففء النشاءاء أو البرامء المءولة لها ءانوناً وأن ءءنففء فءم بالءرففة المقررة له ، وأن ءلك النشاءاء أو البرامء ءءقق الأهداف المءءءة لها بفاعلفة .  
2-ما إذا ءانء البرامء والنشاءاء ءءار والنفاءاء ءصرف بكفاءة وبءرففة اءءءاءفة وفعالة ووفقاً للءوانفن والأنظمة النافءة .

3-ما إذا ءانء الموارء ءراقب بصورة مناسبة فءم اسءءءامها بكفاءة وبصورة فعالة واءءءاءفة .

4-ما إذا ءانء ءمفء الإبراءاء والمءءءاءاء فءم ءءصففها وءبرفرها بصورة مناسبة .

5-أن الفروع ءءءمء على المؤشراء والمءاففر فف ءءاع الإءراءء الءومفة ءلك الوءءاء اللف ءءءم ءءماء ءءءمفة الاءءماعفة واللف ءشمل ءواوفن الوءراء ومؤسساء ءءءم والصءة والءءل والرءافة الاءءماعفة والأمن الءاءلف وءفرها .

وفشفر ( Mackay ) الف أن ءءوفر ءءراء ءءقفم الوءنففة فءء وسفلة لءضمان إءاءة ءءاءء ءءقفم لمساءءة الءءان فف ءلاءة مءالاء ( Mackay , 1998 : x ) .

أولاً: فمكن أن ءءون ءءاءء ءءقفم مءءلا هاما لاءءاءء الءراءاء الءومفة وءءءء الأولوفاء ، ولا سفما فف عملفة المواءنة .

ءانفا: فساعد ءءقفم المءفرفن من ءلال الءشف عن أداء الأنشءة الءارففة على مسءوى المشروع أو البرنامء أو الءءاع ، وهو بالءالف أداة إءارففة ءؤءف إلى ءءلم وءءءفن فف المسءقبل . وبالءمءل فمكن أفضا اسءءءام ءءاءء ءءقفم لءقفم أداء الوءءاء وعمليات الإصءاء المؤسسف .

ءالءا: ءسهم بفاناء ءءقفم فف آففاء المساءلة ، سواء للمءفرفن أم الءوماء عن أداء أنشءءهم .

### 3-3 صعوباء ءقفم الأداء فف الءءاع العام .

أن للءءاع العام ءور هام وءبفر فف ءءءم الءءماء للماوظفن وان ءقفم اءاء الوءءاء الءومفة ءو أهمية اءءر ، لأنه فؤءف إلى اسءمراءها وفءسن من ءوءة سلءها وءءماءها ، وعلى الرغم من ءلك ءوءء صعوباء فف اءمام عملفة ءقفم الاءاء .

ولءء ءءء (Diana) مءموءة من الأسباب اللف بأءءءاه انها ءؤءف إلى صعوبة فف ءءءم وقفاس الأداء فف الءءاع العام، أء بفن أن صعوبة عملفة ءءءم وقفاس وءقفم الأداء ءءمءل فف ءءوع وءءاءل ءءصفم فف وءاء الءءاع العام وءنوع إءراء الأداء سواء من المقفم أم اءراء الوءءاء الءومفة وءءم ءءمائل المءلوماءف لمسءءءمف المءلوماء المءءلقة بالأداء وطبفءة الءءمة العامة المءءمة من وءءاء الءءاع العام ، وءءقفء البفئفة الاءءءاءفة والاءءماعفة ، والاتءاه الصاءء للمسءءلكفن للءءماء المءءمة من الوءءاء الءومفة وءنءاقض بفن عءء المسءءلكفن والموارء العامة المءءصة ، وانءفاء اهءمام المءفرفن بءءءم مصادر ءموفل ءءءءة ، فضلاً عن ءأفر النظام السفساف والفساء المءراءف على مسءوى صناع الءرار، وءءم وءوء ءءافة ءنظفمفة فف الوءءاء العامة الهاءفة إلى ءءقفم الأداء ، والافءءار إلى الشفاففة فف صنع الءرار العام ، والبفرورءراطفة العالفة (Diana,2014:42) . وفشفر ( Webb & Blandin ) الف أن المءراء فف الءءاع العام فف الوءفاءاء المءءة الامرفكة فواءهون مءموءة من ءءءفاء والصعوباء فف إءراء الأداء ، والمءمءلءة فف ءءسن الفاعلفة ، وءرءكفم على مءء ءءقفم النءاءء المرءوءة ، وءءسن الكفاءة ، مع ءرءكفم على كفففة إءراء ءكالفف إءءاء السلع والءءماء، وءءسن المساءلة ، وءرءكفم على الءمء بفن المواءنءاء ومقاففس الأداء Webb & Blandin , 2006 : 100 ) .

وففر الباءءان أنه على الرغم من ءل الصعوباء ، اللف سبء ءءرها من الممكن ءطبفم عملفة ءقفم الاءاء بشءل مءقول ومقبول مءلفاً وءولفياً ،عءءما فءم ءبفئ مءاففر المءاسبفة الءولفة للءءاع العام ، لأنها سءءون المرءء الموءوء والمقبول على المسءوى الءولف . وأن القوانم وءءقارفر المءءة على اساس ءلك المءاففر ءءون أءءر عءالة وشفاففة ووضوء وءوءة عالفة ، اللف ءءون اءء المصادر المهمة والرئفسة للبفاناء والمءلوماء ، اللف ءءاءها عملفة ءقفم الاءاء .

#### 4-3 خصائص الأبلأغ وخطوات ووظائف قياس وتقييم الاداء في القطاع العام

##### 4-3-1 خصائص الأبلأغ الفاعل عن الاداء في القطاع العام

يمكن تحديد خصائص الإبلأغ الفاعل عن الأداء بالنقاط الآتية (Australian Capital Territory, Canberra 2013 : 2 ) :

1. توضيح العلاقة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي .
2. تقديم صورة العامة للأداء (غير متحيز والمتوازن وكامل) للحكومة، بما في ذلك كيفية ارتباط خدمة المديرية بأهداف الحكومة .
3. تحديد الافتراضات والثغرات والتباينات وتقديم تفسيرات عنها .
4. تقديم معلومات عن الأداء الحالي بوضوح وبيابجاز، بطريقة سهلة الاستخدام وفي الوقت المناسب ، و عبر مجموعة واسعة من الوسائط.

##### 4-3-2 خطوات قياس وتقييم الاداء في القطاع العام

أن عملية تقييم الاداء تمر بمجموعة من الخطوات من الممكن اتباعها من قبل المقيّم للأداء وهي كالآتي ( حسين ، 2016 : 52 ) :

الخطوة الاولى: جمع البيانات والمعلومات المالية والإحصائية، والتي تساعد على قياس وتقييم الاداء. الخطوة الثانية : تحليل ودراسة البيانات والمعلومات، للوقوف على مدى دقتها وصلاحياتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية القياس، وقد يتم الاستعانة ببعض الطرائق والاساليب الاحصائية . الخطوة الثالثة : يتم فيها اجراء عملية القياس وذلك باستعمال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والنسب ، التي تكون ملائمة لقياس وتقييم اداء الوحدات الحكومية والاقتصادية ، وينبغي ان تشمل جميع الأنشطة لأي الوحدة التي تكون محل عملية قياس وتقييم بهدف الوصول الى حكم دقيق وموضوعي يمكن الاعتماد عليه .

الخطوة الرابعة : الإبلأغ عن نتائج وأخذ القرار المناسب في ضوء نتائج قياس وتقييم الاداء ، والتأكد ان الانحرافات التي حصلت تم حصرها جميعا وتحديد الاسبابها واتخاذ الاجراءات اللازمة لحلها من خلال تقويم الاداء .

الخطوة الخامسة : تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي حصلت في الخطط المستقبلية وزيادة فاعلية المتابعة والرقابة .

ويرى الباحثان أن أهم خطوة أو مرحلة في عملية القياس والتقييم الاداء هي تطوير نظام جودة الإبلأغ عن نتائج عملية القياس والتقييم الاداء الى الأطراف ذات العلاقة ، فضلاً عن الخطوات السابقة الذكر.

##### 4-3-3 وظائف قياس وتقييم الاداء في القطاع العام

يشير ( Baird ) الى أن تقييم الاداء يسهم في ثلاث وظائف أساسية هي ( Baird, 1998: 10 ) :

- المساءلة : التأكد من مساءلة الوحدات العامة وموظفيها عن أدائهم .
  - التخصيص : التأكد من تخصيص الموارد للأنشطة ، التي تساهم بأكبر قدر من الفاعلية في تحقيق الأهداف الأساسية للوحدة .
  - التعلم : التأكد من أننا نتعلم من نجاحاتنا وفشلنا، للقيام بأشياء أفضل في المستقبل .
- وعموماً يؤدي ذلك الى تحسين الاداء في الوحدات الحكومية ، مما ينعكس على تحسين جودة السلع والخدمات المقدمة الى المجتمع.

##### 5-3 المؤشرات المستخدمة في القياس وتقييم الاداء

أن مؤشرات الاداء لها أهمية كبيرة في نجاح عملية تقييم الاداء ، لأنها تؤدي الى تبسيط استخدام معايير الاداء ، ويفضل استخدام ابعاد متعددة في عملية تقييم الاداء .

ولقد قسم ( Diana ) نماذج قياس الاداء الى فئتين رئيسيتين هما كما يأتي :

- نماذج أحادية البعد : تقيس الاداء من خلال مؤشرات ذات طبيعة مالية ، والتي تتعلق في أفضل الأحوال، بجوانب الاداء المالي فقط ، ولكن لا ينبغي الخلط بين الوحدة العامة والقطاع الخاص ، فإن أهداف الوحدة العامة ليست اقتصادية فحسب، بل ذات أولوية اجتماعية أيضا.

ولذلك، فإن قياس أداء الوحدة العامة يستند فقط إلى مؤشرات ذات طابع مالي يمكن أن يصبح ممارسة خطيرة ، يمكن أن تضر بالحصول على الأداء الفعلي وفقا لمهمة الوحدة الحكومية المعنية. وسيقوم المديرون العامون بتطوير سلوكيات المضاربة ، وسيوجهون قراراتهم من خلال المؤشرات المالية التي يجب الإبلاغ عنها ، بما يضر بالرسالة الاجتماعية.

➤ نماذج متعددة الأبعاد: وهي التي تستخدم المؤشرات غير المالية جنبا إلى جنب مع المؤشرات المالية . وتعد هذه النماذج تحسنا لا يمكن إنكاره في ممارسات قياس الأداء، لأنها تحد من فرص المضاربة وتحاول ضمان قياس الأداء استنادا إلى أهداف الوحدة العامة .

وأن إدخال المؤشرات غير المالية ليس للحد من أهمية ودور المؤشرات المالية في الوحدات القطاع العام ، وأن للمؤشرات المالية أهمية كبرى في الوحدات العامة التي لديها موارد مالية محدودة ، ولكن يجب أن تكتمل وترتبط بالمؤشرات غير المالية من أجل إعطاء صورة واضحة ومتكاملة عن جميع أبعاد الأداء ( Diana , ( 44 : 2014 .

وبصورة عامة يمكن تحديد المؤشرات التي من الممكن استخدامها في عملية تقييم الأداء للوحدات الحكومية في القطاع العام كما يأتي :

#### 1- مؤشرات الفاعلية

يقصد بالفاعلية إذا كانت الوحدة قد حققت النتائج المرصية ، من خلال منتجاتها وخدماتها مقارنة بالاهداف التي تم تحديدها مسبقا ، ويتم قياسها من خلال قسمة الأهداف الفعلية على الأهداف المخططة ( الكرخي ، ( 317 : 2009 )

#### 2- مؤشرات الكفاءة

تعني الكفاءة إنجاز الوحدة للبرامج أو النتائج المحددة لها بأقل استعمال ممكن للموارد وبشكل أمثل ( الكرخي ، ( 317 : 2009 ) ، ويذكر (Robbins & Genzo) أن الكفاءة تركز على مفهوم الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة (بيرة ، 2009: 47) . ويتم حساب الكفاءة بالمعادلة الآتية ( راشد ، 2014 : 64 ) : الكفاءة = المخرجات الفعلية / المدخلات الفعلية .

#### 3- المؤشرات الاقتصادية

لقد أشار ( الجوهري ) إلى أن الاقتصادية تتعلق بتوفير المدخلات ، أي توفير المستلزمات السلعية او البشرية و باقل التكاليف الممكنة و وفقا للمواصفات المطلوبة (الجوهري ، 1999 : 51 ) .

### 3-6 أزهارو تدهور مؤشرات الاداء وعلاقتها بجودة الابلاغ المالي في القطاع الحكومي

على رغم من المؤشرات سابقة الذكر يشير كل من (Thiel & Leeuw) الى أن مفارقة الأداء تظهر في الارتباط الضعيف بين مؤشرات الأداء والأداء نفسه. وتعود هذه الظاهرة إلى ميل مؤشرات الأداء إلى الهبوط والتدهور مع مرور الوقت . وأن مقاييس الاداء تفقد قدرتها على التمييز بين الاداء الجيد والسيئ. إذ تعود سبب تدهور مؤشرات الأداء إلى أربع عمليات وهي كما يأتي ( Thiel & Leeuw, 2002 : 671 ) :

➤ العملية الأولى تسمى التعلم الإيجابي : وهذه العملية يكون بها العمل جيدا ، مع تحسن الأداء ، و أن المؤشرات تفقد حساسيتها في الكشف عن الأداء السيئ. في الواقع ، أصبح الجميع جيد جدا في ما يفعلونه أن المؤشرات تصبح عفا عليها الزمن .

➤ العملية الثانية تسمى التعلم الضار : عندما تتعلم الوحدات أو الأفراد جوانب الأداء التي يتم قياسها والتي لا يتم قياسها ، مما يمكنهم من استخدام تلك المعلومات للتلاعب بتقييماتهم . على سبيل المثال ، من خلال وضع جميع الجهود في المقام الأول في ما يقاس ، وسوف يكون الاداء مرتفعا . ومع ذلك ، عموما قد لا يكون هناك تحسن فعلي في الاداء أو تدهور في الاداء.

➤ العملية الثالثة : وهي الاختيار الاداء ، فتشير إلى الاستعاضة عن الاداء الضعيف بأداء أفضل ، مما يقلل من الاختلافات في الاداء . ويظل الاداء الجيد فقط ، وفقد المؤشر قيمته التمييزية - تشبه تقريبا نتيجة لبقاء آلية الإصلاح .

➤ العملية رابعة : يحدث بها التدهور عندما يتم تجاهل الاختلافات في الاداء . ومن المهم أن نفهم أن المفارقة لا تتعلق بالاداء نفسه بل عن التقارير المتعلقة بالاداء. وخلافا للتوقعات، فإن المؤشرات لا تعطي تقريرا دقيقا عن الاداء . وهذا يمكن أن يعني أن الاداء أسوأ من المبلغ عنه وهذا يسمى بالتمثيل الزائد وقد يكون أيضا أنه أفضل من المبلغ عنه وهذا يسمى بالتمثيل الناقص.

ومن الأسباب المحددة لظهور التأثيرات السلبية لقياس الأداء وهي أن نظام قياس الأداء يولد المؤشرات ، وهذه المؤشرات لا تعبر عن الواقع ، وكيف أنها مصنوعة من قبل موظفي الوحدات العامة ، وبصفة عامة ، فإن نظم قياس الأداء ثابتة تسمح بالتكيف المضاربي مع المتطلبات المطلوبة ، التي تسهم في تدهور النشاط المهني للموظفين ، معظم نظم قياس الأداء في القطاع العام صممت وفرضت من قبل العوامل السياسية الخارجية للوحدة التي ليست على علم تام من الأنشطة المحددة التي تولد معارضة من الموظفين ، فإن تمويل الوحدة يعتمد فقط على نتائج مؤشرات نظام قياس الأداء ، دون تحليل عملية تحقيقها ، إذا لم يدرك مدير المؤسسة العامة أن الوفاء بمؤشرات أداء مالي معينة قد يضر بجودة الخدمات العامة فقط ، فإنه لن يستثمر جهدا كبيرا في تنفيذ نظام قياس الأداء ، باستخدام عدد قليل جدا من مؤشرات الأداء ( Diana ، 47 – 48 : 2014). وتوفر المحاسبة على أساس الاستحقاق تغطية كاملة لجميع عناصر البيانات المالية التي تقدم صورة شاملة عن الأداء المالي والمعلومات عن الوضع المالي للوحدة مقدمة للتقارير. وتتطلب المحاسبة على أساس الاستحقاق مشاركة وعمل عدد كبير من المحاسبين المدربين تدريباً جيداً، سواء في الهيئات الحكومية أم الإدارية، وما بعدها. وستقدم البيانات المالية المعدة على هذا الأساس معلومات أفضل وذات شفافية في العمليات الحكومية، وتشجع الاتجاهات الدولية الحديثة في تحويل المحاسبة الحكومية من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق في القطاع العام ( Poljašević , et , al , 2014 : 615 ) .

و يرى الباحثان أن عملية تقييم الاداء تواجه مشاكل عديدة منها متعلقة بنظامها الخاص بمقاييس الاداء وأخرى متعلقة بمستوى الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية ، الذي يعاني من بعض المشاكل التي تنعكس على مستوى جودة المعلومات المتوفرة في القوائم و التقارير المالية الصادرة عنها، و بذات على مستوى المستخدم الدولي، ولقد أقتنعت أغلب الحكومات في العالم، أنه من الضروري الإعتماد على المعايير الدولية، التي تمتاز بالجودة العالية، وخاصة في القطاع الحكومي غير الهادفة للربح. وأن اعتمادها ينعكس على جودة النتائج ، التي يتم التوصل إليها من خلال عملية تقييم الاداء، لأن القوائم والتقارير المالية يتم أعدادها وإصدارها وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هي من أهم مصادر عملية تقييم الاداء .

## المبحث الرابع

### 4 – 1 تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحقيق جودة الأبلأغ المالي وتقييم الاداء في

#### الوحدات الحكومية العراقية

سيتم تناول هذا المبحث بخطوتين وكما يأتي :

الخطوة الاولى : التحول الى اساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام .

الخطوة الثانية : تقييم اداء الوحدة الحكومية بعد التحول .

وسيتم تناول هاتان خطوتان بشكل مفصل وكما يأتي :

الخطوة الاولى : التحول الى اساس الاستحقاق على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبشكل خاص المعيار ( 1 ) المتعلق بعرض القوائم المالية ، فضلا عن تطبيق المعايير الاخرى ذات العلاقة ، يهدف الى اصدار مجموعة من القوائم والكشوفات المالية ، الهدف منها عرض المعلومات عن المركز المالي للوحدة وادؤها وتدفعاتها النقدية ، التي من شأنها أن تؤثر على قرارات المستخدمين ، كما توضح قدرة الوحدة على ادارة الموارد الموكلة لها بشكل سليم ، وتشمل هذه المعايير الوحدات الحكومية غير الهادفة الى الربح ، والتي تمتلك بدورها نظاما محاسبيا متكامل ، اي الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، فضلا عن تطبيقها في الوحدات ذات النظام المحاسبي الحكومي المركزي .

أن كلية عينة البحث تقوم بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، الذي ظهر نتيجة اتساع العمليات والاحداث المحاسبية في الوحدات الحكومية غير الهادفة الى الربح، وعجز النظام المحاسبي الحكومي المركزي عن تلبية الاحتياجات المحاسبية لهذه الوحدات ، وأن عينة البحث هي كلية الادارة والاقتصاد التي تعد من خزان الدولة ، وبالتالي يصلح تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عليها .



## العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الأبلغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

ووفقاً لهذه الخطوة يتم أعداد بيانات ( القوائم والكشوفات ) الآتية :

➤ أعداد بيان المركز المالي : إذ يتضمن تقسيم الأصول والالتزامات الى متداولة وغير متداولة ، فضلاً عن حساب الاندثار بالاستناد الى النسب الواردة في النظام المحاسبي الموحد وهو الاقرب قانوناً لنظام المحاسبي الحكومي ، واطهار مخصص الاندثار مطروحا من البنود ذات العلاقة ، وسيتم تقسيم الأصول والالتزامات الى متداولة وغير متداولة بموجب المعيار ( 1 ) ولقد ميز المعيار من خلال مجموعة من الشروط بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة ، ويعد الأصل متداول عند يحتفظ به لأغراض المتاجرة منذ لحظة اكتسابه أو يستهلك خلال الدورة العادية للوحدة ، وكذلك عندما يتوقع استهلاكه أو استخدامه خلال 12 شهر من تاريخ التقرير ، فضلاً عن المبالغ النقدية أو نقد معادل ، وأن الأصول الأخرى كافة تعد أصول غير متداولة . أما بالنسبة للالتزامات تعد التزامات متداولة عندما تكون لأغراض المتاجرة ويتم تسويتها أو تكون مستحقة التسوية خلال الدورة التشغيلية للوحدة ، أو خلال 12 شهر بعد تاريخ التقرير وأن الالتزامات الأخرى تعد التزامات غير متداولة، فضلاً عن حساب تكلفة الأصول الثابتة واندثارها وتكلفة المخزون وهذا لا يتم الاعتراف به على وفق النظام المحاسبي الحكومي العراقي .

➤ أعداد بيان الاداء المالي : إذ يتم من خلاله عرض الإيرادات والمصاريف وفقاً لاساس الاستحقاق للوصول الى العجز او الفائض .

وأن اعداد هذه بيانات يجعلها مختلفة تماماً عما يتم اصداره من كلية الإدارة والاقتصاد ، فضلاً عن اختلافه من حيث العرض عما يتم اصداره وفقاً لنظام المحاسبي الحكومي .

جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد

بيان المركز المالي كما في 31 كانون الاول 2013 ( بالدينار العراقي )

اسم الحساب	2013	2012
الأصول		
الأصول المتداولة :		
النقد والنقد المعادل	1162073513	242608018
الذمم المدينة	53276787	47554700
المخزون	24207429	21104122
اجمالي الأصول المتداولة	1239557729	311266840
الأصول غير المتداولة :		
الأصول غير المتداولة المالية :		
الذمم المدينة	39620787	31314759
اجمالي الأصول غير المتداولة المالية	39620787	31314759
الأصول غير المتداولة غير المالية		
الإثبات	321942155	235231500
مجمع الاندثار	( 55717366 )	( 23523150 )
صافي الإثبات	266224789	211708350
المكانن والمعدات	812256000	511675000
مجمع الاندثار	( 167509150 )	( 64259475 )
صافي المكانن والمعدات	644746850	447415525
الأراضي	28047000000	28047000000
المباني	2625559794	2625559794
مجمع الاندثار	( 157533588 )	( 78766794 )
صافي المباني	2468026206	2546793000
اجمالي الأصول غير المتداولة غير المالية	31425997845	31252916875
اجمالي الأصول غير المتداولة	31465618632	31284231634
اجمالي الأصول	3266555574	31595498474
الالتزامات		
الالتزامات المتداولة :		
الذمم الدائنة	24177639	6026513
منافع الموظفين	82286544	64676596
اجمالي الالتزامات المتداولة	106464183	70703109



## العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الأبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

الألتزامات غير المتداولة		
2115372	336021980	الذمم الدائنة
<u>2115372</u>	<u>336021980</u>	اجمالي غير الألتزامات المتداولة
<u>72818481</u>	<u>442486163</u>	اجمالي الألتزامات
حقوق الملكية :		
31406577982	31371980384	راس المال المساهم به من الوحدة الحكومية
116102011	851089027	الفائض ( العجز )
<u>31522679993</u>	<u>32223069411</u>	حقوق الملكية
<u>31595498474</u>	<u>32665555574</u>	اجمالي الألتزامات وحقوق الملكية

المصدر : إعداد الباحثان بالاستناد الى معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ( 1 ) وسجلات شعبة المالية في الكلية .

جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد

بيان الاداء المالي كما في 31 كانون الاول 2013 ( بالدينار العراقي )

اسم الحساب	2013	2012
الايادات		
الضرائب	150949663	160799466
ايرادات اخرى	4492417	211925383
*التحويلات من وحدة حكومية اخرى	13924496739	12213274855
اجمالي الايرادات	<u>14079938819</u>	<u>12585999704</u>
المصاريف		
تعويضات الموظفين	11875791975	11424659259
المستلزمات السلعية	243948261	251766647
مصاريف الصيانة	518875917	333384900
المستلزمات الخدمية	376022954	293537468
مصروف الاندثار	214210685	166549419
اجمالي المصاريف	<u>(13228849792)</u>	<u>(12469897693)</u>
الفائض ( العجز ) الفترة	851089027	116102011

المصدر : إعداد الباحثان بالاستناد الى معيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ( 1 ) وسجلات الشعبة المالية في الكلية .

\* يعود سبب الزيادة في الفائض لسنة 2013 عن سنة 2012 وذلك زيادة التحويلات من وحدة حكومية اخرى ( التخصيص ) .

من خلال ما ورد من بيانات ( القوائم ) سواء أكان بيان المركز المالي ام بيان الاداء المالي ، يلاحظ ان هناك ترابط واضح فيما بينها ، فضلا عن العرض الواسع في هذه بيانات ، اذ ان اعداد هذه البيانات بموجب معايير IPSASs ، يوفر معلومات واسعة واكثر فائدة للمستخدمين ذوي العلاقة . وهذا يؤكد على التباين الواضح بينها وبين القوائم المالية الصادرة بموجب النظام المحاسبي الحكومي العراقي كما تظهر نماذجها في الملحق ، وبالتالي فان التشريعات الحكومية لا تفي بمتطلبات المعايير الدولية . وان بيانات المعدة بموجب معايير IPSASs تسمح بزيادة القدرة على تقييم اداء الوحدات الحكومية غير الهادفة الى الربح ، من خلال تطبيق أغلب نسب التحليل المالي ، فضلا عن النسب المعتادة ( الفاعلية والكفاءة ) ، وعلى سبيل المثال نسبة السيولة والمديونية ونسبة الاصول غير المتداولة ( الموجودات الثابتة ) والمتداولة ، فضلا عن العائد على حق الملكية والاصول غير المتداولة ، فضلا عن تحليل العمودي وتحليل الافقي الذي يعد مهما ليس محليا فقط ، وانما دوليا لسهولة اجراء المقارنة على المستوى الدولي ، مما يحقق الاندماج العراقي مع المجتمع الدولي والاستفادة من خبرات دول العالم في هذا المجال ، وهذا غير متوفر ضمن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي العراقي ، علما سيؤدي ذلك الى تحسين الشفافية والمساءلة وتحقيق جودة الأبلاغ المالي من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مما يؤدي الى تطوير وتحسين وتسهيل عملية تقييم الاداء . وهذا ما اثبتت الفرضيات ( 1 ، 2 ، 3 ) .

الخطوة الثانية : تقييم اداء الوحدة الحكومية بعد التحول .

يتم في هذه الخطوة تقييم الاداء من خلال استخدام النسب الممكن تطبيقها على البيانات المعدة بناء على المعايير الدولية ، علما أنها ستكون مختلفة تماما في وضعها الحالي لأن كلية الإدارة والاقتصاد تقوم باعداد ميزان مراجعة ختامي فقط . أن الهدف من عملية تقييم الاداء هو تحسين التخطيط للمستقبل والمساعدة على انجاز الاعمال بفاعلية وكفاءة وتوفير المعلومات التي تساعد على الاشراف والمتابعة والمساءلة ، ولتحقيق هذا الغرض يتم حساب نسبة فاعلية وكفاءة ومعدلات النمو وتطبيق التحليل العمودي والافقي ، وحساب اي نسب اخرى تساعد في تحقيق الغرض من عملية تقييم الاداء ويتم ذلك كما يأتي :

1 - نسبة الفاعلية : ويتم استخراجها خلال نسبة الفعلي على المخطط كما في كشف ( 1 ) على سبيل المثال  
كشف (1)

جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد

نسبة الفاعلية للمصاريف للصيانة كما في 31 كانون الاول 2013 ( بالدينار العراقي )

اسم الحساب	المخطط	الفعلي	نسبة الفاعلية
صيانة الطرق	4311000	1000000	23%
صيانة التأسيسات المائية	40500000	38117000	94%
صيانة التأسيسات الكهربائية	81000000	80852000	100%
صيانة السيارات الصالون	9699750	9195000	95%
صيانة السيارات الحمل	5053100	4963000	98%
صيانة السيارات العمل	1339450	900000	67%
صيانة وسائل النقل الاخرى	3083125	1650000	54%
صيانة الأثاث	6499875	4140000	64%
صيانة المباني	319600000	312488667	98%
صيانة المكنان والاجهزة والالات	50354000	43660250	87%
صيانة الحدائق والمنتزهات والبيساتين	28587713	21260000	74%
صيانة الكتب	750000	650000	87%
صيانة السجلات	250000	0	0%
المجموع	551028013	518875917	94%

المصدر : إعداد الباحثان

2 - تحليل العمودي و تحليل الافقي : وهو كما يظهر في كشف ( 2 )

كشف (2)

جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد

تحليل بيان المركز المالي لبيان الاهمية النسبية للبنود كما في 31 كانون الاول 2013 ( بالدينار العراقي )

اسم الحساب	1 تحليل العمودي % 2013	2 تحليل العمودي % 2012	( 2 - 1 ) تحليل الافقي %
الاصول المتداولة :			
النقد والتقد المعادل	3.55	0.77	2.78
الذمم المدينة	0.16	0.15	0.01
المخزون	0.074	0.066	0.008
اجمالي الاصول المتداولة	3.784	0.986	2.798
الاصول غير المتداولة :			
الاصول غير المتداولة المالية :			
الذمم المدينة	0.12	0.10	0.02
اجمالي الاصول غير المتداولة المالية	0.12	0.10	0.02
الاصول غير المتداولة غير المالية			
صافي الاثاث	0.82	0.67	0.15
صافي المكنان والمعدات	2	1.42	0.5





## العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الأبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

2.91 -	88.77	85.86	الأراضي
0.5 -	8.06	7.56	صافي المباني
2.9 -	98	96.1	اجمالي الاصول غير المتداولة غير المالية
2.68 -	99.01	96.33	اجمالي الاصول غير المتداولة
	100	100	اجمالي الاصول
الالتزامات			
الالتزامات المتداولة :			
0.05	0.02	0.07	الذمم الدائنة
0.05	0.20	0.25	منافع الموظفين
0.10	0.22	0.32	اجمالي الالتزامات المتداولة
الالتزامات غير المتداولة			
1.02	0.01	1.03	الذمم الدائنة
1.02	0.01	1.03	اجمالي غير الالتزامات المتداولة
1.12	0.23	1.35	اجمالي الالتزامات
1.12 -	99.77	98.65	حقوق الملكية
	100	100	اجمالي غير الالتزامات المتداولة وحقوق الملكية

المصدر : إعداد الباحثان

يلاحظ من خلال التحليل العمودي اهمية كل بند في بيان المركز المالي ، إذ أن نسبة اجمالي الاصول غير المتداولة هي الاعلى ، والتي ستعكس على نسبة حقوق الملكية بالزيادة والنقصان مع بقاء الالتزامات بنسبة غير مؤثرة ، وأن التحليل الأفقي يبين الزيادة او النقصان بالنسب من سنة الى اخرى او ما يسمى معدل التغير ، وعلى سبيل المثال فإن نسبة حقوق الملكية قد أنخفضت بمقدار ( 1.12 ) لعام 2013 وهو نفس المقدار الذي ازدادت به الالتزامات مع انخفاض نسبة اجمالي الاصول غير المتداولة على الرغم من زيادتها في اجمالي الاصول المتداولة والاصول غير المتداولة المالية ، وأن الانخفاض في نسبة الاصول غير المتداولة هو بسبب سياسة ادارة الوحدة ، التي كانت انعكاسا لسياسة الدولة في تخفيض شراء هذه الاصول ، فضلا عن زيادة مجمع الاندثار . وبالإمكان استخدام ذلك للمقارنة ليس فقط على المستوى المحلي ، وإنما على المستوى الدولي ، لأنه تم اعداده وفق للمعايير الدولية .

3 - نسبة الكفاءة :

وبعد حساب نسبة الفاعلية واجراء التحليل العمودي والافقي يتم مقارنة المخطط او التخصيص للوقوف على كفاءة الادارة الوحدة في التخطيط والانفاق وكما يظهر بالجدول ( 1 ) .

جدول ( 1 ) تحليل مقارن للتخصيص ( المخطط ) المتعلق بالموازنة التشغيلية بين سنتين 2012 - 2013

اسم الحساب	2013	2012	الفرق	معدل النمو
تعويضات الموظفين	12010968052	11549361095	461606957	4%
مصاريف الصيانة	551028013	398028013	153000000	38.44%
المستلزمات السلعية	274714220	270229240	4484980	1.66%
المستلزمات الخدمة	383494450	306119525	77374925	25.28%
الاصول غير المتداولة غير المالية:				
الاثاث	92494883	152935461	60440578 -	39.5%-
المكانن المعدات	302678220	336713220	34035000 -	10.1%-
المجموع	13615377838	13013386554	601991284	19.77%

المصدر : إعداد الباحثان

يوضح جدول المقارن للتخصيصات أعلاه لسنتين 2012 و 2013 سياسة الدولة ، والتي بدورها انعكست على سلوك الادارة في كلية الادارة والاقتصاد . إذ يوضح الجدول المقارن ان معدل النمو للنفقات قد ازداد بنسبة ( 19.77 % ) ويعد ذلك دليلاً على استمرار زيادة النفقات من حيث المبالغ الاجمالية للانفاق من جهة والمبالغة في التخطيط من جهة اخرى . وعند النظر الى التفاصيل معدلات النمو للنفقات الفرعية للنفقات ، انها توضح الزيادة ، التي تتركز في المصاريف وليس في الاصول غير المتداولة (الاصول الثابتة) .

كما انخفض معدل النمو للاثلاث بنسبة ( 39.5 ) والمكانن والمعدات ( 10.11 ) وهو دليل على الانخفاض الاستثمار في الاصول غير المتداولة (الاصول الثابتة) . وبالمقابل يزداد معدل النمو لمصاريف الصيانة الى ( 38.44 % ) ، وهذا دليل على ان سياسة الادارة تذهب الى المحافظة على الاصول غير المتداولة الحالية وزيادتها بنسبة اقل من السنة السابقة ، ويعد ذلك انعكاس سياسة الدولة المتمثلة بالموازنة العامة على الرغم ان بعض مصاريف الصيانة تصل الى أكثر من قيمة بعض الاصول الثابتة أحيانا . وان مقارنة معدل النمو بين الوحدات الحكومية المتماثلة يوضح مدى كفاءة الادارة للتخطيط واستغلال الموارد .

4- نسب المالية :

هناك بعض النسب والمؤشرات المالية ، التي يمكن تطبيقها عندما يتم تبني المعايير الدولية ، وهي التي تدخل في حسابها الاصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة والعوائد وهي كما يأتي :

➤ مؤشرات السيولة

1 - نسبة التداول = الاصول المتداولة / الالتزامات المتداولة

$$\text{نسبة التداول لسنة 2012} = 311266840 / 70703109 = 4.4$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2013} = 1239557729 / 106464183 = 11.64$$

2 - نسبة السيولة السريعة = الاصول المتداولة - المخزون / الالتزامات المتداولة

$$\text{نسبة التداول لسنة 2012} = 311266840 - 21104122 / 70703109 = 4.1$$

$$\text{نسبة التداول لسنة 2013} = 1239557729 - 24207429 / 106464183 = 11.42$$

تدل هذه النسب على قدرة الوحدة الحكومية على تسديد التزاماتها المتداولة من خلال استخدام اصولها المتداولة ، وحسب ما تم توضيحه في نسب التداول لسنة 2012 بمقدار ( 4.4 ) ولسنة 2013 بمقدار ( 11.64 ) ، وكذلك نسبة السيولة السريعة لسنة 2012 بمقدار ( 4.1 ) ولسنة 2013 بمقدار ( 11.42 ) ، مما يدل ان سنة 2013 افضل من سنة 2012 من حيث السيولة .

➤ مؤشرات الرافعة المالية

1 - نسبة المديونية = المجموع الالتزامات / المجموع الاصول

$$\text{نسبة المديونية لسنة 2012} = 72818481 / 31595498474 = 0.0023$$

$$\text{نسبة المديونية لسنة 2013} = 442486163 / 32665555574 = 0.0135$$

2 - نسبة الديون الى حق الملكية = المجموع الالتزامات / حقوق الملكية

$$\text{نسبة الديون الى حق الملكية لسنة 2012} = 72818481 / 31522679993 = 0.0023$$

$$\text{نسبة الديون الى حق الملكية لسنة 2013} = 442486163 / 32223069411 = 0.0137$$

تقيس هذه النسب مدى مساهمة الدائنون في أصول الوحدة بالمقارنة بالمالكين ( الدولة في الوحدات الحكومية) ، وان انخفاضها يؤدي الى اطمئنان الدائنين على اموالهم في الوحدة ، اي ان المالكين لديهم الجزء الاكبر من الاموال دلالة على قدرة الوحدة على تسديد التزاماتها ، وتعد ضمان للدائنين بإمكانية تسديد اموالهم ، وتعطيهم الثقة العالية بالوحدة ، التي يتعاملون معها ، وخاصة عندما تكون منخفضة ، فضلا عن انها تمثل جزء من الديون السيادية على مستوى الدولة ، وحسب ما تم توضيحه في نسبة المديونية لسنة 2012 بمقدار ( 0.0023 ) و لسنة 2013 بمقدار ( 0.0135 ) ، مما يدل ان سنة 2012 افضل من سنة 2013 ، وكذلك ما تم تأكيده في حساب نسبة الديون الى حق الملكية ، التي توضح مدى مساهمة الدائنون بالتمويل مقارنة بالمالكين سنة 2012 كانت نسبة الديون الى حق الملكية بمقدار ( 0.0023 ) و لسنة 2013 بمقدار ( 0.0137 ) ، مما يدل ان سنة 2012 افضل من سنة 2013 من حيث مؤشرات الرافعة المالية .

➤ مؤشرات او معدلات العوائد سواء على الاصول ام حق الملكية

يمكن حساب هذه المعدلات عند تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكما يأتي :

1 - معدل العائد على الاصول = الفائض ( العجز ) / الاصول

$$\text{معدل العائد على الاصول لسنة 2012} = 116102011 / 31595498474 = 0.0037$$

$$\text{معدل العائد على الاصول لسنة 2013} = 851089027 / 32665555574 = 0.026$$

ان هذا العائد يقيس مدى كفاءة سياسات الادارة في استخدام التخصيصات المرصدة لها ، علما ان سياسة الادارة في الوحدة عينة البحث هي انعكاس لسياسة الدولة ( اي تحقيق رغبات الدولة في تحقيق سياساتها ) ،

ان ارتفاع هذا المؤشر يدل على كفاءة الادارة في زيادة نمو استثماراتها ، وهذا ما تم توضيحه في العائد على الاصول لسنة 2012 بمقدار (0.0037) ولسنة 2013 بمقدار (0.026) ، مما يدل ان سنة 2013 افضل من سنة 2012 من حيث معدل العائد على الاصول.

2 - معدل العائد على حق الملكية = الفائض ( العجز ) / حق الملكية

معدل العائد على حق الملكية لسنة 2012 =  $31522679993 / 116102011 = 0.0037$

معدل العائد على حق الملكية لسنة 2013 =  $32223069411 / 851089027 = 0.026$

يقاس العائد المتحقق على الاستثمار اموال المالكين ( الدولة ) ، اي يحدد اداء الادارة وكفاءتها في تحقيق سياسة الدولة في استثمار الاموال المخصصة ، وان ارتفاعه دليل على الاداء الكفوء للادارة ، وهذا ما تم توضيحه في العائد على حق الملكية لسنة 2012 بمقدار (0.0037) ولسنة 2013 بمقدار (0.026) ، مما يدل ان سنة 2013 افضل من سنة 2012 من حيث معدل العائد على حق الملكية .

ومن خلال عملية تقييم الاداء ، التي تمت بعد تبني المعايير الدولية يستنتج ان عملية تقييم الاداء اصبحت تشمل مقاييس ومؤشرات اوسع بعد التبني ، مما يؤكد اثبات الفرضية رقم (4) التي تنص على ان التحول الى اساس الاستحقاق بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يؤدي الى تطوير وتحسين وتسهيل عملية تقييم الاداء ، لأنها تعتمد على مصادر بيانات أفضل وأكثر جودة ومقبولة دولياً ، لأن اعداد هذه البيانات يعتمد على معايير ذات جودة عالية ، مما ينعكس على جودة الأبلأغ المالي في الوحدات الحكومية .

## المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

### 5 - 1 الاستنتاجات

1. أن الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو تقديم معلومات ذات جودة عالية بالنسبة الى متخذي القرارات ذات العلاقة بالوحدات الحكومية ، فضلا عن تلبية احتياجات المستخدمين بما توفره القوائم المالية من المعلومات ملائمة ومهمة ومناسبة لهم لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة.
2. أن جودة الأبلأغ المالي في الوحدات الحكومية تؤثر في تقييم الاداء ، من خلال توفير معلومات تتسم بالشفافية والمصدقية والموضوعية .
3. أن تقييم الاداء الحكومي يعد أداة من أدوات الادارية أو كوظيفة مستقلة أساسا عن باقي الوظائف الإدارية ، التي ينبغي مزاومتها وممارستها في أي وحدة خدمية حكومية ، فإن القضايا المتعلقة بالاداء الحكومي ، ينبغي رصدها وتقييمها واعداد تقارير عنها .
4. ان الهدف الاساسي للتقييم هو تحقيق الاهداف دون الاسراف بالمال العام وبأقل تكلفة ممكنة ، وتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والمخصصة للوحدة ، ويعتمد ذلك على جودة الأبلأغ المالي كأحد مصادر عملية تقييم الاداء ، وكذلك أن أهم خطوة أو مرحلة في عملية القياس والتقييم الاداء هي جودة الأبلأغ عن نتائج عملية القياس والتقييم الاداء الى الاطراف ذات العلاقة للوصول الى الهدف الاساسي للتقييم .

### 5 - 2 التوصيات

1. ضرورة قيام الجهات المختصة بوضع معايير محلية تعمل على تحقيق التبني الكامل ، للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام .
2. ينبغي على الجهات ذات العلاقة اعداد دليل ارشادي يساعد على فهم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام .
3. ضرورة اهتمام الوحدات الحكومية بتقييم الاداء ، وذلك لأنه يساعد على اتخاذ القرارات السليمة في مجال تخصيص وأنفاق الأموال العامة .
4. ينبغي الانفتاح على المجتمع الدولي والاستفادة من تجارب الدول ، التي سبقت العراق في تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على وفق أساس الاستحقاق .

## المصادر

### المصادر العربية

#### أولاً : الكتب

1. أسماعيل ، أسماعيل خليل وعدس ، نائل حسن ( 2010 ) " المحاسبة الحكومية " ، المطبعة العربية ، عمان ، الاردن .
2. الأنباري ، صباح صادق جعفر ( 2014 ) " قانون الادارة المالية والدين العام " ، مكتبة القانون والقضاء ، الطبعة الاولى ، بغداد ، العراق .
3. بريكاند ( 1999 ) " المحاسبة الحكومية الفعالة " ، ترجمة حسن بن عبد الرحمن باحض ، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض ، السعودية.
4. البلقاوي ، احمد رياحي ( 2009 ) " نظرية محاسبية " ، ترجمة رياض العبدالله ، ج1 ، الطبعة العربية الاولى ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الاردن .
5. الجواهر ، كريمة علي كاظم، (1999) " الرقابة المالية " دار الكتب والوثائق المكتبة الوطنية، بغداد، العراق.
6. الشيرازي ، عباس مهدي ( 1990 ) " النظرية المحاسبية " ، الطبعة الاولى ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت .
7. الكرخي ، مجيد ( 2009 ) " التخطيط الاستراتيجي عرض نظري و تطبيق " ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الاردن .
8. المبيضين ، علقمة محمد يوسف ( 1999 ) " النظام المحاسبي الحكومي وادارته / المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي " ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن .

#### ثانياً : البحوث المنشورة في الدوريات

1. الزعبي ، علي عبدالله والشطناوي ، حسن محمود ( 2012 ) " تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية " ، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية ، العدد 2 ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة القصيم ، السعودية .
2. الكعبي ، بثينة راشد وعمران ، قاسم علي ( 2011 ) " دور بطاقة الأداء المتوازنة في تقويم أداء المستشفيات الحكومية غير الهادفة للربح " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد 87 ، جامعة بغداد ، العراق .
3. مزهودة ، عبد الملوك ( 2001 ) " الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم و تقييم " ، مجلة العلوم الانسانية ، العدد الاول ، جامعة محمد خيضر بسكرة .

#### ثالثاً : الدراسات والرسائل والاطاريح الجامعية

1. بييرة ، ندى كاكي ( 2009 ) " تقويم كفاية وفاعلية النظام المحاسبي في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لتحقيق أهداف دائرة البحوث والعلاقات الثقافية " رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق .
2. التميمي ، صفا مهدي راجي ( 2013 ) " تطوير عرض القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد لمواءمتها مع المتطلبات المعايير المحاسبية الدولية " رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق .
3. حسين ، سطم صالح ( 2016 ) " تأثير جودة الإبلاغ المالي في سياسات توزيع الأرباح وانعكاسه على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، العراق .
4. حسين ، لطفى خضير ( 2016 ) " المعرفة الضمنية للمدققين وانعكاسها على فاعلية أداء بعض مكاتب المفتشين العاميين " رسالة ماجستير في علوم ادارة الاعمال ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، العراق .



## العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الأبلأغ العالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

5. راشد ، امل إبراهيم وناس ( 2014 ) " دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين سلسلة القيمة و أثره في تقويم الأداء – بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية " بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، جامعة بغداد ، العراق .
6. سامية ، موزاوي (2004) " مكانة تسيير الموارد البشرية ضمن معايير الايزو وإدارة الجودة الشاملة " رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر .
7. الشمري ، حيدر علوان كاظم ( 2003 ) " دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي و الإدارات المحلية / أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار " ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة مستنصرية ، العراق .
8. المثنو ، مصطفى يونس حميد ( 2013 ) " مدخل تقييم الأصول في ظل تعدد المفاهيم المحاسبية و انعكاساتها على جودة الإبلاغ المالي في البيئة العراقية " ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، العراق .
9. مهنا ، رامي ( 2014 ) " تقييم كفاءة اداء الخدمات الصحية المقدمة في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة باستخدام تحليل مغلق البيانات " ماجستير في ادارة الاعمال ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين .
10. نوري ، وعد بدر ( 2014 ) " تأثير جودة الإبلاغ المالي في القيمة السوقية المضافة " ، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية التقنية الإدارية ، جامعة بغداد، العراق .
11. الوائلي ، سلمان عيود روضان ( 2014 ) " إطار مقترح لاعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير IPSASs في ظل النظام المحاسبي الحكومي " بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق .

### رابعاً : الإصدارات

- 1.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 .

### المصادر الأجنبية

#### First : Books

- 1.Freeman, Robert J. & Shoulders , Craig D. ( 2005 ) " Governmental And Nonprofit Accounting Theory and Practice " , 7 Edit. , PEARSON Inc. , USA .
2. Horngren , el , al , Charles T. & Walter ,T. Harrison Jr. & C. William ( Bill ) Thomas & Themis Suwady (2011) " Financial Accounting International Financial Reporting Standards " ,PEARSON, Eighth Edion , Singapore .
- 3.Kieso , et , al : Donald E. & Wegandt, Jerry J.,& Warfield, Terry D.( 2016 ) "Intermediate Accounting" , 16th ed , John Wiley and Sons Inc , U.S.A .
- 4.Larsen ,E.John ( 2006 ) " Solutions Manual Modern Advanced Accounting " , 10 Edit. ,McGraw - Hill Iwin , USA .
- 5.Wilson , Earl R. , al , el , & Jacqueline L. Reck & Susan C. Kattelus (2010 ) " Accounting for Governmental And Nonprofit Entities " , 15 Edit. ,McGraw - Hill Iwin , USA .

#### Second : Periodicals & Articles & Thesis

- 1.Bagaeva, Alexandra (2008) An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia, "Advances in Accounting incorporating advances in international accounting" Issue 24, journal homepage: [www.elsevier.com/locate/adiac](http://www.elsevier.com/locate/adiac).



2. Baird , Mark ( 1998 ) “ The Role of Evaluation “ WORLD BANK OPERATIONS EVALUATION DEPARTMENT ,The World Bank ,Washington, D.C.
3. Beest, Ferdy van. Braam Geert. Boelens Suzanne ( 2009 ) , "Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics", NiCE Working Paper, <http://www.ru.nl/nice/workingpapers> .
4. Bekiaris, Michalis, (2012) " Auditor’s perceptions of financial reporting quality: the case of Greece" , International Journal of Accounting and Financial Reporting, , Vol. 2, No. 1.
5. Daske, HOLGER & Gebhardt , GUN-THER ( 2006 ) “ International Financial Reporting Standards and Experts’ Perceptions of Disclosure Quality “, Accounting Foundation, The University of Sydney, ABACUS, Vol. 42, Nos 3/4 .
6. DAVIES , IAN C . ( 1999 ) , ” Evaluation and Performance Management in Government “European Court of Auditors , SAGE Publications (London , Thousand Oaks and New Delhi ) .
7. Diana , MIHAIU ( 2014 ) “ MEASURING PERFORMANCE IN THE PUBLIC SECTOR: BETWEEN NECESSITY AND DIFFICULTY “ S Lucian Blaga University of Sibiu, Romania studies in Business and Economics .
8. Kambanei , Thaddeus ( 2014 ) “ MANAGEMENT ACCOUNTING AND CONTROL SYSTEMS IN THE CONTEXT OF PUBLIC SECTOR REFORMS: A CASE STUDY OF A GOVERNMENT DEPARTMENT IN PAPUA NEW GUINEA “A thesis submitted in fulfilment of the requirements of the Degree of Doctor of Business Administration from the UNIVERSITY OF CANBERRA .
9. Mackay , Keith (1998 ) “ Public Sector Performance— The Critical Role of Evaluation Selected proceedings from a World Bank seminar “ WORLD BANK OPERATIONS EVALUATION DEPARTMENT ,The World Bank ,Washington, D.C.
10. Michnik, Jerzy & Lo , Mei-Chen ( 2009 ) “ The assessment of the information quality with the aid of multiple criteria analysis “ European Journal of Operational Research 195, [www.elsevier.com/locate/ejor](http://www.elsevier.com/locate/ejor) .
11. Monteiro , Bento Rodrigo Pereira & Gomes, Ricardo Corrêa ( 2013 ) “ International Experiences with Accrual Budgeting in the Public Sector “ Rio de Janeiro and at the International Conference on Public Policy, Grenoble .
12. Ouda , Hassan A. G. ( 2003 ) “ PUBLIC SECTOR ACCOUNTING AND BUDGETING REFORM :THE MAIN ISSUES INVOLVED With special focus on the Arab world “ Paper prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools, Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July.
13. Poljašević , et , al , Jelena , Dražena Vujičić Radisavljević & Majke Jugovica (2014) “ IMPROVING GOVERNMENT FINANCIAL REPORTING IN ORDER TO INCREASE THE TRANSPARENCY AND EFFICIENCY OF PUBLIC SERVICE DELIVERY “ Faculty of Economics Banja Luka, University of Banja Luka.



## العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الأبلاخ العالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

14. Robb, Alan and Newberry, Susan (2007) “ Globalization : governmental accounting and International Financial Reporting Standards “Socio-Economic Review \ Advance Access publication .
15. Tao, Ryosuke (2012) “ Public Sector Accounting - An Interdisciplinary Field Involving Accounting, Economics, and Jurisprudence “,Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan, Public Policy Review, Vol.8, No.1 . (Thiel & Leeuw
16. Thiel, Sandra Van & Leeuw , Frans L. ( 2002 ) " THE PERFORMANCE PARADOX IN THE PUBLIC SECTOR “ Public Performance & Management Review, Vol. 25 No. 3 .
17. Tickell , Geoffrey ( 2010 ) “ Cash To Accrual Accounting: One Nation’s Dilemma “ International Business & Economics Research Journal , Indiana University of Pennsylvania, USA .
18. Verdi, Rodrigo S. (2006) "Financial Reporting Quality and Investment Efficiency", Doctoral Dissertation, University of Pennsylvania .
19. Webb, Natalie J. & Blandin James S. ( 2006 ) “ International Public Management Review “ electronic Journal at <http://www.ipmr.net> Volume 7 · Issue 1 · © International Public Management Network .

### Third :Publications

- 1.Australian Capital Territory, Canberra (2013) “Organisational Performance Measurement and Reporting Guide “Policy and Cabinet Division, ACT Chief Minister and Treasury Directorate, Australian .
- 2.IPSASs ( 2007 ) “Preface to International Public Sector Accounting Standards “ International Federation of Accountants .
- 3.IPSASs ( 2016 ) “Preface to International Public Sector Accounting Standards “ International Federation of Accountants .
- 4.Performance Management and Evaluation Unit ( 2010 ) “Performance Monitoring and Evaluation System (PMES) Framework Document” , Cabinet Support and Policy Division , Cabinet Office , 8th The Government of Jamaica .
- 5.Queensland Government ( 2015 ) “ A Guide to the Queensland Government Performance Management Framework “ Version 3.2 [www.qgcio.qld.gov.au](http://www.qgcio.qld.gov.au)

المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية	مختصر المصطلح
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board	FASB
مجلس معايير المحاسبة الحكومية	Governmental Accounting Standards Board	GASB
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standard	IPSAS
معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards	IPSASs



## العرض في القوائم المالية على وفق IPSASs وتأثيره على جودة الأبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية

الملحق رقم ( 1 ) يبين قائمة المركز المالي بموجب الدليل المالي والنظام المحاسبي الحكومي العراقي

قائمة المركز المالي كما في 31/كانون الأول/200

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	200 دينار	200 دينار
		الموجودات المالية		
		النقد (عملة وودائع)		
		السلف وحسب انواعها		
		سلف مؤقتة للاتفاقيات الخارجية		
		حسابات مدينة اخرى		
		اقراض داخلي قصير		
		الاقراض الخارجي		
		الاستثمارات الخارجية		
		الاستثمارات الداخلية		
		حسابات التسويات المدينة		
		مجموع الموجودات المالية		
		الحسابات النظامية المتقابلة المدينة		
		الموجودات النظامية المدينة		
		الموجودات الثابتة (جاري واستثماري)		
		الموجودات المخزنية (جاري واستثماري)		
		المطلوبات المالية		
		الأمانات		
		الاقتراض		
		الاقتراض عربي والاجنبي		
		حسابات دائنة اخرى		
		حسابات التسوية الدائنة		
		حسابات جاري التمويل		
		حساب النتيجة		
		مجموع المطلوبات الماليه		
		الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة		
		الموجودات الثابتة		
		الموجودات المخزنية		
		مجموع الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة		
		حسابات الخطة الاستثمارية		





## **Adopting IPSASs and its impact on the quality of financial reporting and performance evaluation in Iraqi government units**

### **Abstract**

Performance evaluation is of great importance in all countries of the world, because it has a prominent and effective role in determining the efficiency and effectiveness of the optimal use of available resources, which are rare and important in achieving the desired objectives. With the continued growth of public spending and the limited resources, the State seeks to achieve its objectives through its units with minimal expenditure or deficit, rationality and wastefulness in the spending. In many countries, particularly developing countries, reforms are made in the public sector to achieve that goal through the adoption of IPSAS, which is reflected in the development of the government accounting system and the quality of financial reporting, which is reflected in the development and improvement of the performance appraisal process. The aim of the research is to convert government accounts based on cash basis to accrual basis under IPSAS in a specific unit of government, and to indicate the impact of the transition to IPSAS on the quality of financial reporting and evaluation of the performance of the unit after conversion.

A number of conclusions were reached, the most important of which are the following:

1. The quality of the reporting affects the quality of the performance evaluation by providing information that is characterized by transparency, credibility and objectivity.
2. The main objective of the evaluation is to achieve the objectives without the waste of public money and the lowest possible cost, and to optimize the utilization of resources available to the unit, depending on the quality of financial reporting as one of the sources of the process of performance evaluation, and that the most important step or stage in the process of measurement and evaluation performance is quality Report the results of the measurement and evaluation process to the relevant parties to reach the main objective of the evaluation.

The main recommendations of the research are:

1. The need for the competent authorities to establish local standards to achieve full adoption of international accounting standards in the public sector.
2. The need for the attention of government units to evaluate performance and to help make sound decisions regarding the allocation and expenditure of public funds.

**Key words:** performance appraisal, quality, financial reporting, merit basis