

## دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير الإبلاغ المالي لشركات القطاع العام

### The Role of the International Organization of Supreme Audit Institutions in Developing Financial Reporting for Public Sector Companies

م.م. حيدر بدر ازغير<sup>1</sup>، م.امير صاحب شاكر<sup>2</sup>، محمد عبد الزهرة ادم<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مديرية تربية بابل/العراق ، HAYDERBADREZGHAYER85

<sup>2</sup> كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الكوفة/العراق، ameers.naji@uokufa.edu.iq

<sup>3</sup> كلية العلوم/جامعة الكوفة/العراق، MohammedAdam291185@gmail.com

#### مستخلص البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية المعروفة باسم (الإننتوساي) في تطوير الإبلاغ المالي للشركات العاملة في القطاع العام مع دراسة وتحليل الإبلاغ المالي ومتطلبات تطويره، وبيان تأثير معايير دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على النظام المحاسبي الحكومي في العراق. توصلت الدراسة الى ان التقارير والقوائم المالية ذات الأغراض العامة تستعمل لمساعدة المستخدمين على فهم حجم اعمال الحكومة وطبيعتها وكيف يتم تمويلها وتكاليف انشطتها. كما يساعد الإبلاغ المالي لشركات القطاع العام على فهم ما إذ كانت البرامج الفردية والانشطة المنجزة من قبل الوحدات الحكومية قد حققت الاهداف المنشودة والنتائج مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة. وتوصي الدراسة الى ضرورة تطويع معايير الانتوساي وتحديد(اطار معايير المحاسبة) كمرحلة تمهيدية في الممارسة العملية في العراق، والانتقال الى تطبيق موازنة البرامج والاداء كخطوة مهمة نحو تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

**الكلمات الافتتاحية:** الانتوساي، الابلاغ المالي، الموازنة العامة، النظام المحاسبي الحكومي.

**Abstract:**

The research aims to identify the importance of the role of the International Organization of Supreme Audit Institutions, known as (INTOSAI), in developing financial reporting for public sector companies. This research also aims to study and analyze financial reporting and the requirements for its development, and to investigate the impact of INTOSAI standards on the government accounting system in Iraq.

The study found that the reports and financial statements of general purpose are used to help users understand the size and nature of government business, how it is funded, and the costs of its activities. Financial reporting by public sector companies also helps to understand whether individual programs and activities carried out by government units have achieved the desired goals and results, taking into account economy and efficiency. The study recommends there is a need to adapt INTOSAI standards, specifically (the framework of accounting standards) as a preliminary stage in practice in Iraq, and then move to the application of the program and performance budgeting as an important step towards the development of the government accounting system in Iraq.

**Keywords:** (INTOSAI) ; Financial Reporting; Public Budget; Governmental Accounting System.

**1. مقدمة:**

تعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية من المنظمات التي تهتم كثيرا بالبلاغ المالي، حيث ان مستخدمي البيانات والمعلومات يحتاجون الى المعلومات المحاسبية الصحيحة التي لها تأثير مباشر على قراراتهم والتي يحصلون عليها عن طريق المحاسبة باعتبارها نظام المعلومات الذي يقوم بتحديد وقياس وتوصيل البيانات والمعلومات المحاسبية اليهم، وان اعداد التقارير المالية ونشرها لا يعني ان الابلاغ المالي يقوم بواجبه بالشكل الكامل اتجاه المستخدمين يرجع ذلك الى عدم توفير خاصية التزامن فيها وهذا بدوره ينتظر من الابلاغ المالي

القيام بعمله في تقديم التقارير المالية التي يحتاج إليها المستخدمين في الوقت المناسب والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي للشركات.

إن الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق موجه أساساً لخدمة احتياجات مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة لتوحيد الحسابات الحكومية على شركات القطاع العام ، مع بيان مدى الالتزام بالتخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة للدولة ، ولا يأخذ بنظر الاعتبار حاجة بقية مستخدمي التقارير حيث يعاني النظام المحاسبي الحكومي من عدة مشاكل منها: (اتباع الأساس النقدي بشكل واسع، عدم القدرة على تقويم الموجودات الثابتة، عدم وجود رؤيا ورسالة لكل وحدة حكومية).

من هنا ظهرت الحاجة الماسة لتطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي وذلك من خلال تطويع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الحكومية بما يتلاءم مع حاجة مستخدمي تقاريرها المالية.

يقوم البحث على فرضية رئيسة مفادها أن زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والإبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي العراقي والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال.

يسعى البحث الى التعرف على أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعروفة باسم (الانتوساي) وسيتم استخدام هذا المصطلح في البحث في تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل ، ودراسة وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق، وبيان تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، وتوضيح أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

## 2. دور منظمة الانتوساي في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي

### 1.2 نشأة منظمة الانتوساي:

هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأجهزة الرقابية) المالية والمحاسبية في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وقد تم تأسيس المنظمة عام 1953 عندما التقى 34 جهازاً رقابياً في المؤتمر الأول للمنظمة في كوبا وقد ارتفع عدد الدول الاعضاء إلى 190 عضو لغاية عام 2012 والعراق احد الدول الاعضاء فيها ومقرها في النمسا والانتوساي منظمة ذاتية الحكم مستقلة مهنياً وغير سياسية، أنشأت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب، وللعمل كصوت معترف به للأجهزة الرقابية ضمن المجموعة

الدولية، ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة الرقابية الأعضاء.(السعبري والسعدي، 2019: 221).

وتستخدم الإنتوساي في عملها خمس لغات رسمية هي: العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية، تضم الإنتوساي سبع مجموعات عمل إقليمية كالتالي: (السعبري والسعدي، 2019: 230):

❖ مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاربيبي(ولسيفز)تأسست سنة 1965.

❖ مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الافروساي)تأسست عام 1976.

❖ مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الغرابوساي) تأسست عام 1976.

❖ مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الاسوساي) تأسست عام 1978.

❖ مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسفيك (الاسباساي) تأسست عام 1987.

❖ مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة للكاروساي (الكاروساي) تأسست عام 1988.

❖ الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة الأوروبي (الأوروساي)تأسس سنة 1990(النظام الأساسي للانتوساي،8:2007).

## 2.2 اصدارات الانتوساي

كما ذكرنا سابقا تصدر الإنتوساي معايير وإرشادات دولية للمطابقة المالية وعمليات الرقابة على الأداء وتوجيهات الرقابة المالية والمجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، كما توفر إرشادات حول الحوكمة/الإدارة الرشيدة وفيما يلي عرض موجز لأهم إصدارات الإنتوساي: (الانتوساي، المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية الحكومية،1989 : 9).

### ❖ المعايير الرقابية للإنتوساي

تم استنتاج الإطار العام للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) من إعلاني طوكيو وليما ومن التقارير والبيانات المصادق عليها من قبل الإنتوساي في مؤتمرات مختلفة، ومن تقرير اجتماع فريق خبراء الأمم المتحدة المعني بالمحاسبة العمومية والرقابة في البلدان النامية.

وتتكون المعايير الرقابية للانتوساي من أربعة أجزاء هي: (الانتوساي، المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية الحكومية،1989 :1-5).

1-المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية.

2-المعايير العامة في الرقابة الحكومية.

3-المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية.

4-معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية.

### ❖ البيان رقم (1) : مستخدمو التقارير المالية الحكومية

حددت لجنة معايير المحاسبة **CAS** خمس فئات من مستخدمي التقارير المالية الحكومية وهذه

الفئات هي: (يحيى وعبد الله، 2018، 538)

1-السياسيون وكادرهم الشخصي: هذه المجموعة تتضمن اولئك المنتخبين للخدمة في السلطة التشريعية والباحثين المعينين لهم في اللجان التشريعية الذين يقدمون خدمات للسياسيين للتواصل مع الجمهور واعداد الخطابات او النقاشات في الجلسات التشريعية او الاعداد لاجتماعات اللجان.

2- المقرضون: ان المقرضون يشملون محللو الحكومة المختصون من ذوي الخبرة والذين تم توظيفهم من قبل المصارف التجارية, و المتعاملين بالأوراق المالية وشركات الائتمان وشركات التأمين ووكالات تقييم السندات، كل هذه الجهات مهتمة بإقراض المال للحكومة تحتاج المعلومات لأغراض التنبؤ بمعدلات الفائدة ووضع نسب الدين.

3- الاقتصاديون: هذه المجموعة تتضمن الاقتصاديين العاملين لدى الحكومة ومؤسسات البحوث ووكالات الاستشارة الخاصة والمؤسسات الاكاديمية واولئك المشتركين في توليد الاحصاءات الاقتصادية(نظام الحسابات القومية) ولأجل عمل تنبؤات عن الاقتصاد يحتاج الاقتصاديون الى المعلومات.

4- محللو السياسة ومجاميع المصالح الخاصة: هم محللو سياسة الحكومة والذين يعملون بشكل رئيسي في الجامعات و المنظمات اللاربحية، اما مجاميع المصالح الخاصة هم محللو الحكومة الذين يعملون في المنظمات التي تمثل مجموعة مصالح محددة في المجتمع مثل القوى العاملة و المستهلكين والاطباء او الجامعات.

5-الاعلام والجمهور: الاعلام يتضمن المراسلين وكتاب الاعمدة وكتاب الصحف والتلفزيون والراديو والخدمات السلكية التي تحتاج للمعلومات لتعلق على حجم أعمال الحكومة ومقارنة ما أنجزته الحكومة مع ما وعدت بإنجازه.

## ❖ البيان رقم (2) : أهداف التقارير المالية الحكومية

في عام 1980 اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** تقرير رقم 4 بعنوان (أهداف الإبلاغ المالي في المنظمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال) وقد جاء بهذه الاهداف :- (يحيى وعبد الله، 2018، 549)

1- يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية سواء في الحاضر او المستقبل وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد فيما بين الوحدات المختلفة.

2- يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة للذين يدبرون او من المتوقع ان يدبروا الاموال اللازمة او أي مستخدم اخر في تفويم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها في المستقبل على الاستمرار في تقديم هذه الخدمات.

3- يجب ان توفر التقارير المالية المعلومات المفيدة لمدبري الاموال الحاليين والمرقبين لتحديد مدى مقابلة الادارة لمسؤولياتهم وتقويم ادائها.

4- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية المتاحة وعن الالتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافي الموارد القائمة لدى الوحدة واخيراً عن التغيرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة السابقة نتيجة الأحداث والعمليات والظروف التي تحققت خلال الفترة.

5- يجب ان توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقويم الاداء الدوري للوحدة المحاسبية .

اما الاهداف هي: (الانتوساي."المبادئ الاساسية للرقابة المالية والمحاسبة"، 1989: 62)

1- تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها.

2- مساعدة المستخدمين على ادراك حجم اعمال الحكومة وطبيعة نشاطها ونطاقها ووضعها المالي.

3- على التقارير المالية مساعدة المستخدمين على فهم وتوقع كيفية تمويل الحكومة لأنشطتها.

4- على التقارير المالية ان تساعد المستخدمين على فهم وتوقع نتائج الانشطة الحكومية

5- على التقارير المالية ان تساعد المستخدمين على تحديد ما إذا كانت الحكومة قد نفذت فعلا ما وعدت وتكاليف هذه الانشطة.

### 3. تطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي (الاطار المقترح) 1.3 نبذة عن الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي والإبلاغ المالي:

#### ❖ الموازنة العامة:

تعرف الموازنة العامة بأنها: "تقدير مفصل ومعتمد للنفقات العامة والإيرادات العامة، عن فترة مالية مستقبلية، غالباً ما تكون سنة".

وتعرف ايضاً بانها: عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق

الاعراض المطلوبة بكفاءة . (Libby&Lindsay، 71: 2010)

ويتضح من خلال هذا التعريف أن الموازنة العامة تستند إلى عنصرين أساسيين هما التقدير والاعتماد، فبالنسبة إلى التقدير فإنه يتمثل في تقدير أرقام تمثل الإيرادات العامة التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية، وكذلك النفقات العامة التي تنفقها لإشباع الحاجات العامة للشعب، وذلك خلال فترة مالية مستقبلية، غالباً ما تكون سنة، أما بالنسبة إلى الاعتماد فيقصد به حق السلطة التشريعية في الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من إيرادات عامة ونفقات عامة. (ahmeh,2007:11)، للموازنة العامة للدولة أهمية كبرى لأنها تعبّر عن برنامج العمل السياسي والاقتصادي والاجتماعي للحكومة خلال الفترة المال، حيث ان الموازنة العامة للدولة لها دلالة سياسية واقتصادية واجتماعية يمكن عن طريقها الكشف عن مختلف أغراض الدولة، من طريق تحليل أرقام الإيرادات العامة والنفقات العامة. (ابو العجين، 2007: 78)، (ابو رحمة، 2008: 47).

#### ❖ النظام المحاسبي الحكومي:

هو النظام الذي يقوم بوظائف المحاسبة الحكومية حيث يعمل بموجب اطار من المبادئ والاسس والقواعد، الهدف منها هو السيطرة على الموارد المالية للدولة وتنظيم عملية الانفاق فيها، حيث يعرف على انه مجموعة من الاسس والقواعد والاجراءات المحاسبية التي تحكم التصرفات المالية غير الهادفة للربح والداخلية ضمن الموازنة العامة للدولة والتي تخضع لأحكام الدستور والقواعد والتعليمات المالية المركزية، اما طبيعة النظام المحاسبي الحكومي فهو يعتبر نظام متكامل للرقابة والمعلومات يأخذ مدخلاته من البيئة بعناصرها التشريعية والسياسية والاقتصادية ويتولى العمليات المالية التي تعكس تنفيذ الموازنة، إذ يعد النظام المحاسبي الحكومي الجيد من المتطلبات الرئيسية لإمداد الادارة الحكومية بالبيانات اللازمة لغرض اتخاذ القرارات كونه يمثل دليلاً للتصرفات المالية ومرشداً للسلوك في المسائلة القانونية، ومن خصائصه انه ينسجم مع كافة المتطلبات الدستورية والقانونية للدولة، ويساعد في تسهيل عملية التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة،

ويعمل على تسهيل اظهار النتائج المالية التي تتعلق بالبرامج الحكومية عن طريق قياس الايرادات وتحديد تكاليفها. (سلموم ومحمد، 2016: 189-190).

#### ❖ الإبلاغ المالي:

يمثل الإبلاغ المالي اهم مخرجات العملية المحاسبية وذلك لتعلقه بأطراف اخرى خارج ادارة الشركة والذين تعتمد قراراتهم على ما يفصح عنه من بيانات ومعلومات عن المركز المالي والانشطة الاخرى التي تخص الشركة وبالنتيجة ان تتمتع هذه المعلومات بالمصداقية والموثوقية التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المهنة التي تصدرها الجهات ذات العلاقة(المسعودي والجبوري، 2016: 118)، ويشير الإبلاغ المالي عند البعض الى عمليات توفير المعلومات المفيدة للأطراف التي لها مصالح مع الشركة لمساعدتهم في صنع قراراتهم الاستثمارية والائتمانية، ومن اهدافه توفير المعلومات المالية التي تفيد في اتخاذ القرارات، وكذلك التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بهدف المفاضلة بين التدفقات الحالية والمستقبلية، والدقة في الإبلاغ عن موارد الشركة والاحداث والظروف التي تؤكد على هذه الموارد والمطالبة بها(الشيخ، 2019: 82).

### 2.3 الاطار المقترح لإعداد التقارير المالية :

❖ تم صياغة هذا الاطار بالاعتماد على المعايير والأدلة التنفيذية الصادرة عن منظمة الأنتوساي وهي:

1-إطار معايير الأنتوساي الصادر 1995.

2-دليل الأجهزة العليا للرقابة بخصوص تنفيذ إطار معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية للدوائر الحكومية والحكومة الصادر عام 1998.

3-مناقشة وتحليل الإدارة الصادر عام 2001.

#### ❖ هدف الإطار

توفير تقارير مالية مفهومة من قبل المستخدمين تساعدهم في فهم نطاق وطبيعة أنشطة الدائرة ونتائج تلك الأنشطة وهي بذلك تساعدهم في اتخاذ قراراتهم عن طريق إظهار المعلومات ببساطة ووضوح.

#### ❖ نطاق الإطار

إمكانية تطبيق الإطار على مديرية التربية العامة في محافظات القطر.

#### ❖ اسس اعداد القوائم المالية

1-الاساس المحاسبي: يشجع هذا الاطار على استخدام أساس الاستحقاق المعدل.



2-الاستمرارية: ينظر الى الوحدة عند اعداد القوائم المالية على انها سوف تستمر في مزاوله نشاطها فترة طويلة من الزمن بما فيه الكفاية لكي تحقق اهدافها وتنفذ التزاماتها ونشاطاتها القائمة الان.

#### ❖ القوائم المالية

أ- حساب تنفيذ الموازنة.

ب- قائمة المركز المالي.

ت- كشف التدفق النقدي.

ث- ملاحظات حول القوائم المالية.

العناصر التي تشملها القوائم المالية الإدارية تعتمد عموما على الصلاحيات والمسؤوليات المسندة الى الدائرة وكيف يتم المحاسبة عن المسؤوليات على سبيل المثال الدوائر قد تمنح: صلاحية الانفاق التي يبلغ عنها في قائمة التكاليف، وصلاحية الانفاق واستلام الدخل ويبلغ عنها في حساب تنفيذ الموازنة، وصلاحية الاستثمار في الاصول الرأسمالية والمبلغ عنها في قائمة الاصول، وصلاحية الاستثمار وتحمل الديون التي يبلغ عنها في قائمة الاصول والخصوم او الميزانية العمومية.

#### ❖ تقارير المطابقة

في كثير من البلدان تقارير المطابقة هي أهم أنواع التقارير وذلك لسببين الاول : انه منذ قررت السلطة التشريعية ان دفع الضرائب من قبل المواطنين إلزامي وان السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن تقدير الضرائب على الدخل أذن من واجب السلطة التنفيذية الإبلاغ عن استعمال صلاحية صرف المال العام بالأغراض المقرر لها، والسبب الثاني: تعتبر التقارير هي وسيلة للرقابة الصلاحيات والمسؤولية المفوضة.

أما الفرضية الأساسية لتقارير المطابقة ان أيا كان نوع الصلاحية المعطاة استعمال الصلاحية يجب أن يبلغ على أساس نفس السياسات المحاسبية .

ومن هنا فان تقارير المطابقة تمنح الفرصة للتعليق على مطابقة الوحدة الحكومية مع:

أ- صلاحيتها القانونية للإتفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات.

ب- القوانين والأنظمة ذات العلاقة.

#### ❖ مزايا الإطار المقترح

أ- توضيح أهداف مديرية التربية العامة وطبيعة نشاطها وهيكلها التنظيمي وموازنتها.

ب- توحيد الحسابات وفقا للدليل المحاسبي لمديرية التربية العامة الصادر عن ديوان الرقابة المالية عام 2018.

ت- إعداد قائمة المركز المالي وفقا لأساس الاستحقاق المعدل والذي يظهر الإيرادات المستحقة والإيرادات المستلمة مقدما والنفقات المدفوعة مقدما والنفقات المستحقة.

ث- إعداد قائمة التدفق النقدي التي تظهر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة معينة، وتبين مصادر هذه التدفقات والتي تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية وكذلك التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

ج- إعداد تقرير المطابقة الذي يتضمن المقارنة مع الاعتمادات الواردة في الموازنة ويشير إلى أسباب الانحرافات و هو بذلك يوفر الوقت والجهد لموظفي الرقابة المالية والمحاسب.

ح- يسهل على الإدارة اجراء الدراسات والمقارنات بشكل دقيق لنتائج اعمال المديریات التابعة لها بطريقة متجانسة كما يمكن من تقديم المعلومات والنتائج بسرعة الى الوزارة وبذلك اختصار للوقت والجهد اللازم لتحليل وتوحيد هذه المعلومات.

خ- اعداد قائمة بالموجودات الثابتة تبين تكاليفها وعمرها الانتاجي والاندثار السنوي والاضافات على هذه الموجودات وذلك لتقديم المعلومات المفيدة التي تساعد في اتخاذ قرارات انشائها او تملكها وصيانتها.

#### 4. خاتمة:

تناول هذا البحث دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير الإبلاغ المالي لشركات القطاع العام من خلال التعرف على منظمة الانتوساي واصداراتها التي تمثلت في المعايير الرقابية والبيان رقم (2و1)، تم تطرق البحث الى مفهوم الموازنة العامة للدولة، والنظام المحاسبي الحكومي، والإبلاغ المالي، واخيرا تناول الاطار المقترح في اعداد التقارير المالية، وتوصل البحث الى مجموعة من النتائج منها:

❖ تعد المحاسبة الحكومية فرعا من فروع المحاسبة و اقدمها إلا أن عملية تطويرها لم تكن بمستوى التطور الحاصل في الفروع الاخرى من المحاسبة بسبب تقيدها بالقوانين والتشريعات والتعليمات.

❖ تستعمل القوائم المالية ذات الأغراض العامة لمساعدة المستخدمين على فهم حجم اعمال الحكومة وطبيعتها ونطاقها وكيف يتم تمويلها وتكاليف انشطتها إلى أي مدى تم الايفاء بالأهداف الخاصة بالإيرادات الكلية والمدفوعات والاقتراض وتقارير الاداء لمساعدة

المستخدمين على فهم ما إذ كانت البرامج الفردية والانشطة قد حققت الاهداف المنشودة والنتائج مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة.

- ❖ تستعمل تقارير المطابقة والأنظمة لمساعدة المستخدمين على فهم ما إذ كانت الصلاحيات القانونية الخاصة بالإفناق والاقتراض وتحصيل الإيرادات قد تم اتباعها بشكل صحيح وتستعمل تقارير الشركات والأقسام لمساعدة المستخدمين على فهم الأنشطة المالية لكل شركة.
- ❖ تعتمد قدرة التقارير المالية على الإيفاء بالأهداف على الاساس المحاسبي المستخدم في اعدادها.

❖ الموازنة التقليدية هي المطبقة في النظام المحاسبي الحكومي ونظراً للعلاقة التكاملية بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي فإن أي تطوير للنظام يجب أن يبدأ أولاً بتطوير الموازنة. اما الاقتراحات ذات الصلة بالبحث هي:

- ❖ الاستجابة باستمرار لتطور الفكر المحاسبي حيث نلاحظ هنالك رغبة دؤوية من المنظمات المهنية الدولية والوطنية في اصدار معايير محاسبية تهدف الى تطويع التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي للممارسات العملية في الوحدات الحكومية بما لا يتعارض مع النصوص القانونية ويفرض ذلك اهمية تطويع معايير الانتوساي وتحديدا(اطار معايير المحاسبة)كمرحلة تمهيدية في الممارسة العملية باعتبار ان العراق يعد احد اعضاء منظمة الانتوساي.
- ❖ الانتقال الى تطبيق اساس الاستحقاق المعدل كخطوة اولى للانتقال الى أساس الاستحقاق الكامل.

- ❖ الانتقال الى تطبيق موازنة البرامج والاداء في تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة كخطوة مهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وتوفير المستلزمات الضرورية لتحقيق ذلك.
- ❖ إصدار الإطار المقترح في البحث لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين في مجال تقييم الاداء والمركز المالي ونتيجة العمليات والمطابقة.

## 5. قائمة المراجع:

- 1- ابو العجين طارق يوسف. "تحليل الموازنة التطويرية للهيئات المحلية الكبرى في قطاع غزة في الفترة 2001-2005", رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 2- أبو رحمة، محمد عبدالله محمود. "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
- 3- الاسعد، الاء مصطفى عبد القادر محمد. "أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام، دراسة تحليلية"، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2007.

- 4- الانتوساي. "المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية"، 1989.
- 5- الانتوساي. "معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية، 1989.
- 6- الانتوساي. "المبادئ الاساسية للرقابة المالية والمحاسبة"، 1989.
- 7- الانتوساي. "المعايير العامة في الرقابة الحكومية"، 1989.
- 8- السعيري، ابراهيم عبد، والسعدي، حوراء احسان، "تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية*، كلية الدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العدد 27، 2019.
- 9- سلوم، حسن عبد الكريم، ومحمد، الهاد هاشم، "امكانية تقويم اداء وحدات الدولة باستعمال معلومات النظام المحاسبي الحكومي"، *مجلة الادارة والاقتصاد*، الجامعة المستنصرية، العدد 106، 2016.
- 10- الشيخ، علي ناظم، " دور جودة الابلاغ المالي في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر"، *مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية*، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، المجلد 9، العدد 4، 2019.
- 11- المسعودي، حيدر علي، والجبوري، علي خلف، "تأثير جودة الابلاغ المالي في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية"، *مجلة جامعة ذي قار* ، جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، 2016.
- 12- يحيى، صفاء احمد، وعبد الله، طالب حميد، "مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000"، *مجلة العلوم الاقتصادية والادارية*، المجلد 24، العدد 108، 2018.
- 13- Libby, Theresa, & Lindsay, R. Murray, " Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice", **Management Accounting Research**, Vol17, No 9, 2010.
- 14- Ahmad, Alaa-Aldin A., "Zero-Base Budgeting: Employees Perceptions and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations", **JKAU: Econ. & Adm.**, Vol. 21 No. 1, 2007.