

نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودوره في تعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزيا

## The Role of the Government finance Statistics GFS System In Strengthening Oversight on performance Centrally Funded Units

أ.م.د. الاء شمس الله الخزعلي  
دنيا محسن خلف الموسوي  
باحث

### المستخلص

تهدف الدراسة إلى إبراز دور الرقابة المالية في تطوير الأداء الحكومي من خلال إستخدام نظام "GFS" وتطبيقه في الوحدات الحكومية الخدمية والذي سيساعدها في كيفية إستغلال مواردها المالية بشكل كفوء من خلال جودة المعلومات المحاسبية التي يوافرها هذا النظام في القوائم المالية التي تعكس إمكانية التنبؤ في رسم السياسة المالية للدولة من خلال البرامج والأنشطة الحكومية فضلاً عن تحديد نقاط الضعف و معالجتها بصورة سريعة تلافياً لحدوث هدر وضياح في المال العام مما يؤدي إلى إمكانية استغلال الموارد المالية المتاحة للدولة بفاعلية وكفاءة ، وقد تم التوصل إلى ان قصور النظام المحاسبي الحكومي المطبق من حيث مخرجاته التي لا تلبي إحتياجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية الحكومية عن مدى إستخدام الموارد المتاحة في التنمية الإقتصادية ومعالجة الفساد المالي والإداري وبصورة تعكس عن حسن إستخدام الموارد المتاحة. و إن تطبيق نظام "GFS" بشكل كامل يعد أداة مالية مهمة بيد الإدارة المالية العامة نحو إستخدام أمثل للموارد المتاحة ونحو تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية التي تدعم التنمية الإقتصادية من خلال تحسين الأداء المالي وذلك من خلال توفير المعلومات المفيدة التي تساعد في متابعة عمليات الوحدة الحكومية لذا فقد أوصت الباحثتان في ضرورة تطبيق نظام "GFS" بشكل كامل لتطوير بيئة العمل المحاسبي والرقابي من خلال إستبدال التقارير المالية والسجلات المعدة حالياً بتقارير وسجلات محاسبية أخرى تتلائم مع نظام "GFS" الذي يكون أكثر تعبيراً ووضوحاً عن الوضع المالي والأداء المالي للوحدة من خلال توفير معلومات أكثر ملائمة ومفيدة تلبي أكبر قدر ممكن من حاجات المستخدمين المختلفين للمعلومات وخاصة مراقبي الحسابات لتتبع عمليات الوحدة الحكومية وتقييم أداءها المالي .

### Abstract

This study aims to highlight the role of financial control in the development of government performance through the use of "GFS" system and its application in the service of government units, which will help them in how to use financial resources efficiently through the quality of accounting information provided by this system in the financial statements that reflect the predictability in that fiscal policy of the state through government programs and activities fee as well as to identify weaknesses and address them quickly in order to avoid wastage and loss of public money, which leads to the possibility of utilization of available financial resources of the state to effectively and efficiently, has been reached that the failure of government accounting system applied in terms of outputs which do not meet the needs of government reports and financial statements for users over the use of available resources in the economic development and processing of financial and administrative corruption and to reflect on the proper use of available resources. Although "GFS" system applied in full is an important

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

## المقدمة

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

## المحور الأول: منهجية البحث

### أولاً :- مشكلة البحث

ينطلق البحث من مشكلة اساسية تتمحور بالآتي

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

### ثانياً :- أهمية البحث

أن تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" في الوحدات الحكومية داعماً للإصلاح وتحسين الوضع المالي للوحدات الحكومية وإدارة مواردها بشكل كفوء ، كما أنه يتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية من أجل كسب المنافع الاقتصادية ومن هنا تتبثق أهمية البحث من خلال تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي للوحدات الحكومية بتطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" ،الذي يوافر اساليب ومؤشرات لقياس الأداء

الحكومي من خلال تقديمه معلومات تفصيلية ودقيقة عن أداء الأنشطة والبرامج الحكومية لتحقيق الرقابة الفاعلة في استغلال الموارد بكفاءة وبطريقة اقتصادية فاعلة ..

### ثالثاً:- أهداف البحث

أهداف البحث بصورة عامة تتمثل فيما يأتي :

- 1-دراسة وتحليل النظام احصاءات مالية الحكومة "GFS" وتحديد متطلباته .
  - 2-إنّ استخدام نظام "GFS" يؤدي الى تطبيق نظم الرقابة الأداء على الوحدات الحكومية واتخاذ القرارات بفاعلية
- رابعاً :- فرضية البحث :
- يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها ان تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" يؤدي الى تعزيز دور الرقابة في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية بما يضمن المحافظة على المال العام وحسن إدارته.
- خامساً :- حدود البحث :

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

### سادساً : مصادر جمع البيانات والمعلومات

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

### المحور الثاني: الجانب النظري

#### نظام احصاءات مالية الحكومة GFSS

#### اولاً: مفهوم نظام احصاءات مالية الحكومة GFSS

يعرف نظام " GFS " بأنه نظام محاسبي احصائي الكتروني يرتبط بشبكة الانترنت لتلبية احتياجات الوحدات الحكومية من المعلومات بما يتناسب مع التوزيع الدولي لاحصاءات مالية الحكومة وتتضمن التعاريف الواردة في الدليل على مبررات ومبادئ اقتصادية مقبولة عالمياً (العواد ، 2012 : 171) ، وعرف بأنه عبارة عن حزمة من الاحصاءات المالية والمفاهيم والاجراءات المحاسبية يصنف بموجبها النشاط العام للدولة بقطاعاته المختلفة للحكومة وذلك من خلال مجموعات متجانسة للوصول إلى مؤشرات عن الاداء الكلي للقطاع الحكومي واجراء المقارنات والمطابقات بين تلك المستويات المختلفة وبين أداء الدول الأخرى (يوسف وآخرون، 2014 : 19) ،



وعرف أيضاً من قبل (Edward & Hemming) بأنه (إطار مفاهيمي وتحليلي لإعداد التقارير الإحصائية المعترف بها دولياً ، حيث يوافر أساساً سليماً لمساندة التحليل المالي ، وأيضاً يؤدي دوراً مهماً في تعزيز الأساس التحليلي لمراقبة دعم الصندوق ) (3: Edward & Hemming , 2005) ، وترى الباحثتان بأن دليل إحصاءات مالية الحكومة (هو نظام محاسبي إحصائي اقتصادي صمم لمساندة المالية العامة ، وتعتمد مفاهيمه الأساسية والتصنيفات والتعاريف المستخدمة في هذا الدليل عدا مبررات ومبادئ اقتصادية مقبولة عالمياً ويمكن تطبيق هذا النظام على جميع أنواع الاقتصاديات بغض النظر عن الظروف التي تطبق في ظلها وعن الهيكل المؤسسي والقانوني لحكومة البلد.

### ثانياً: أهداف نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS"

يمكن تلخيص أهداف نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" بالآتي: (شكارة ، 2011 : 15) ، (العواد ، 2012 : 171) ، (يوسف وآخرون ، 2014 : 19)

1. تقديم إطار مفاهيمي ومحاسبي شامل ليكون مناسباً لتحليل وتقييم السياسة المالية العامة في لقطاع العام الحكومي المتكون من كيانات تنفيذية للسياسة الاقتصادية العامة .
2. تحليل حجم القطاع العام ومساهمته في الطلب والاستثمار والادخار الكلي وأثر السياسات المالية على الاقتصاد بما في ذلك استخدام الموارد والسياسة النقدية والمديونية العامة والعبء الضريبي والحماية الكمركية وشبكة الضمان الاجتماعي .
3. يوافر إحصاءات تمكن صانعي السياسات والمحليلين من دراسة التطورات في العمليات المالية والمركز المالي ووضع السيولة لدى قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بشكل متسق ومنهجي .
4. يسمح بإرساء معايير معترف بها دولياً باستخدام إحصاءات مالية الحكومة في التحليلات المقارنة بين عمليات الحكومة والبلدان الأخرى مثل مقارنة نسبة الضرائب أو المصروفات الى اجمالي الناتج المحلي .
5. يهدف الى تقديم معلومات تلي متطلبات الشفافية بالنسبة للعمليات ، البرامج ، الأنشطة المالية الحكومية.
6. يزود كافة المستخدمين بالبيانات والمعلومات الضرورية التي ينبغي أن تكون ذات خصائص نوعية استناداً للمنهجية الموضوعية كما انه من المفترض ان يكون بمثابة مرجع ويتم استخدامه للوصول الى المعلومات المتاحة بسهولة

### ثالثاً: نطاق التغطية في نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS"

يعتمد فهم نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" على معرفة نطاق تغطية الحكومة بقطاعاتها المختلفة لمعرفة كيف تقوم الحكومة بعملية التمويل والطرق المتبعة ومعرفة تشكيلة الحكومة لأنّ الفكر المحاسبي الحكومي الجديد الذي يمثله نظام إحصاءات مالية الحكومة "GFS" يصب اهتمامه في ردف المعلومات الموحدة، اذا يقتضي تحديد نطاق تغطية الوحدات المدرجة في نظام إحصاءات مالية الحكومة وبيان ماهي الوحدة الحكومية التي يكون جمع الإحصاءات منها ممكناً ومجدياً، واي من هذه الوحدات الحكومية يمكن ادراجها في نظام إحصاءات مالية الحكومة (دليل لـ GFS لعام 2001 : 6)، حيث إنّ الوحدات الحكومية المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي الوحدة المؤسسية القادرة على تلك الأصول وتحقيق الخصوم لصالحها وممارسة الأنشطة الاقتصادية والدخول في المعاملات واسعة مع وحدات أخرى (دليل الحسابات القومية ، 2005 : 66)، أما



بالنسبة للوحدات التي يمكن ادراجها في نظام احصاءات مالية الحكومة والتي ينبغي إعداد احصاءات لها ، يضع هذا النظام هيكلين أساسيين فهو أولاً يضع تعريفاً لقطاع الحكومة العامة ويتألف هذا القطاع من جميع الوحدات المؤسسية التي تقوم أساساً بعمليات غير سوقية . وثانياً يضع تعريفاً للقطاع العام يسجل تأثير أنشطة الشركات العامة على سياسة المالية العامة ، إذ يشمل القطاع العام جميع وحدات قطاع الحكومة العامة زائداً جميع الشركات العامة ، فضلاً عن ذلك يضع النظام تعاريف لعدد من القطاعات الفرعية لقطاع الحكومة العامة والقطاع العام بسبب فائدتها التحليلية المرجحة.

#### رابعا: القواعد المحاسبية التي يعتمدها نظام احصاءات مالية الحكومة "GFS"

تم تصميم القواعد المحاسبية المتعلقة بقيد التدفقات والارصدة في نظام "GFS" بشكل يتلائم مع القواعد المحاسبية الحكومية بهدف ضمان توافق البيانات التي يولدها هذا النظام مع المعايير المقبولة لإعداد الاحصاءات الاقتصادية .

1- نوع النظام المحاسبي : يتم استخدام نظام القيد المزوج في قيد التدفقات ويؤدي كل قيد الى ظهور تأثير بقيمة متساوية في الجانبين الدائن والمدين ،المدين هو زيادة في الاصول وأنخفاض في الخصوم ، اما التغير الدائن فهو انخفاض في الأصول وزيادة في الخصوم أو زيادة القيمة الصافية (أرديني، 2015: 115)، وايضاً يتم تسجيل الايرادات التي تمثل زيادة في القيمة الصافية كبنود دائنة بالمقابل تدل المصروفات على انخفاض في القيمة الصافية وتسجل كقيد مدين ، اما الميزانية العمومية هي تجميع البيانات أصول وخصوم الوحدة الحكومية ، وتمثل المعادلة الأساسية للميزانية العمومية هي (مجموع الأصول يساوي مجموع الخصوم زائداً القيمة الصافية)، ويضمن استخدام القيد المزوج الحفاظ على هذه المطابقة بصورة صحيحة (دليل لـ "GFS" لعام 2001 : 27-28).

2- وقت التدفقات : تتأثر الأرصدة المسجلة في الميزانية العمومية بتوقيت التدفقات وأن المشكلة في تحديد توقيت المعاملات هو وجود فترة طويلة بين بدء العمل واتمامه نهائياً ، فمثلاً عملية شراء السلع تبدأ بتوقيع عقد بين البائع والمشتري ، عملية الإنتاج والشحن من موقع البائع وصولاً الى موقع المشتري وإعداد الفاتورة وإرسالها والموافقة على الدفع، وقد توجد فوائد تدفع على السداد المتأخر او انقضاء مدة الخصم على السداد الفوري وتوقيع شيك السداد وإرساله إلى المشتري واستلام البائع الشيك وإيداعه في البنك واخيراً دفع البنك المشتري لقيمة الشيك (شكاره، 2012: 5) . ونظراً للمشكلات التي ذكرت في أعلاه لجأ نظام مالية الحكومة الى وضع اسس قيد بديلة وتتكون من أربعة اسس وهي :

أ- أساس الاستحقاق

ب- أساس الاستحقاق المعدل

ت- أساس الالتزام

ث- الأساس النقدي

• أساس الاستحقاق: ويتم فيه إجراء قيد التدفقات في لحظة نشوء القيمة الاقتصادية أو تحول أو تستبدل أو تنتقل ملكيتها أو تطفأ (دليل الشفافية العامة، 2007: 165)، وبعبارة أخرى يتم قيد العمليات والاحداث الاقتصادية في مدة حدوثها بغض النظر عما اذا كان قد حدث قبض نقدي او دفع او اذا كان هنالك قبض نقدي



او دفع نقدي مستحق اي انه يتم تسجيل جميع التدفقات الاقتصادية وليس فقط التدفقات النقدية طالما تخص السنة المالية الحالية (لايقة، 2007: 48) .

• أساس الاستحقاق المعدل: يتم قيد التدفقات التي تولد مدفوعات نقدية في آخر وقت يمكن دفعها فيه دون تحميلة تكاليف إضافية او عند اداء المدفوعات النقدية اذا تم الدفع في وقت اقرب من ذلك، أما إذا سددت المدفوعات بعد موعد استحقاق الدفع فإنه يتم اجتياز هذه الفجوة بتسجيل قيد مدين تماماً كما يحدث في حالة القيد على أساس الاستحقاق وإذا تم تسديد المدفوعات قبل موعد استحقاقها لا يتم ادراج قيد مدين ومن الممكن قيد التدفقات غير النقدية او عدم قيدها بالاعتماد على اهداف النظام المحاسبي (دليل لـ "GFS" لعام 2001: 28)، حيث يركز هذا الاساس على القياس والابلاغ عن كلف السلع والخدمات التي تم الحصول عليها خلال فترة الابلاغ (السعبري والسعدي، 2012:226).

• أساس الالتزام: ويتم وفق هذا الأساس إجراء قيد التدفقات عندما تلتزم الوحدة الحكومية بإنجاز معاملة ما ولا ينطبق هذا الاساس عادة الا على مشتريات الاصول والسلع والخدمات بما في ذلك تعويضات العاملين وان وقت اجراء القيد عموماً هو نفس وقت اصدار الوحدة المحاسبية لامر الشراء (العلاق، 2012: 68). ويمكن توضيح المفهوم العلمي للاساس الالتزام هو تشمل السنة المالية المتخصصة بالمصروفات التي تم الالتزام بها من قبل الوحدات بغض النظر عن الدفع الفعلي او الاستحقاق ويلزم ذلك اجراء التسويات القيدية في نهاية الفترة لنقل المبالغ المترتبة على الوحدات بضوء الالتزام الى حسابات وسيطة تمهيداً لدفعها لاحقاً (المهايني وسلوم، 2007: 102).

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

وأن دليل لـ "GFS" لعام 2001 يعتمد على الأسس الاربعة اعلاه في قيد المعاملات والاحداث الاقتصادية ، حيث يركز نظام "GFS" بالدرجة الاولى على أساس الاستحقاق لتحديد وقت قيد التدفقات لان وقت القيد يتوافق مع الاحداث المنشئة تدفقات الموارد الفعلية ونتيجة لذلك فإن أساس الاستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الاقتصاد الكلي (دليل إحصاءات الدين للقطاع العام، 2013: 21)، ويعد اساس الاستحقاق أفضل الاسس المحاسبية وفق نظام "GFS" لكونه يوفر معلومات دقيقة وواضحة ويفصح عن جميع العمليات التي تمارسها الوحدات الحكومية المتعلقة بالاصول والخصوم وايضاً التدفقات النقدية عند تطبيق هذا الاساس بشكل سليم (Barton, 2005: 221) ، ويفضل معدي الإحصاءات قيد المعاملات على أساس الاستحقاق لكونه يوفر بيانات شاملة عن العمليات والاحداث الاقتصادية للوحدة الحكومية (كوتيريل ووكنز، 2007: 56)، لذا يعد اساس الاستحقاق وفق نظام "GFS" أنموذجاً شاملاً في المحاسبة لان جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الاخرى (دليل لـ "GFS" لعام 2001 : 29) فضلاً عن ذلك انه يوفر الرقابة ويقدم معلومات صادقة عن الشفافية لكونه يمكن



من اعطاء صورة واضحة عن مجمل اداء الوحدة الحكومية (www.ifac.org) ، كذلك انه يساهم في تصميم وإعداد القوائم المالية التي تصور عن حقيقة الوضع المالي للوحدة الحكومية (Steven, 2000, 126)

### خامسا: دور نظام "GFS" في تعزيز الرقابة في القوائم المالية الحكومية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة والتي تلبي احتياجات مستخدميها لابد أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية (Keiso, 2011: 44) والهدف الأساسي من تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة بالخصائص الأساسية وخصائصها الفرعية وكذلك الخصائص التعزيزية هو استخدامها في تحقيق وتقييم مستوى جودة المعلومات التي يتم عرضها والافصاح عنها في تقارير لقطاع الحكومة العامة والقطاع العام (Barton, 2005: 221) ويساهم نظام "GFS" من خلال عرضه للتقارير والقوائم المالية في التركيز على خصائص جودة المعلومات المحاسبية إذ إن تحقيق الخصائص النوعية وفق النظام سيؤدي الى الحصول على بيانات مالية تظهر الصورة الحقيقية وتعرض بأمان وشفافية عالية للمركز والاداء المالي والتعرف على حجم السيولة النقدية لدى صندوق النقد الدولي ، فقد صنف FASB الخصائص النوعية في البيان رقم (2) الى خصائص رئيسة وخصائص تعزيزية وعلى النحو الآتي

### أ. الخصائص النوعية الأساسية Basic Qualitative characteristics

#### 1- الملاءمة Relevance

وهي الخاصية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لأغراض اتخاذ القرار ، فإذا كانت معلومات معينة غير مؤثرة في القرار فإنها ليست ملائمة بالنسبة لهذا القرار (إسماعيل ، 2012: 291) وتساعد المعلومات الملائمة المستخدمين لها على عمل التنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية أي أن المعلومة ذات (قيمة تنبؤية) كما تساعد على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة اي ذات (قيمة استرجاعية ) وعلى هذا الأساس لكي تكون المعلومات ملائمة فيجب أن تكون متاحة لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم (التوقيت في تحقيق هذه الخاصية من خلال توفير معلومات تساعد "GFS" يساهم نظام (Keiso, 2011: 45) المناسب) على تحسين عمليات صنع القرار والمساءلة عن الكفاءة في استخدام الموارد العامة والفاعلية في تحقيق الاهداف من خلال فاعليته في توفير قوائم مالية لقطاع الحكومة العامة التي تعطي صورة حقيقية وعادلة لادارة الاموال العامة للدولة بشكل اقتصادي بحيث تساعد متخذو القرار في عملية التحليل والقياس وتقييم المركز المالي والاداء وتحديد البرامج والأنشطة المنفذة على مستوى الحكومة (القطيش ، 2011: 24)، ولكي تعد المعلومات الملائمة لابد أن تتوفر في هذه الخاصية خصائص فرعية لها وهي

#### • خاصية القيمة في التنبؤ

ويقصد بالقيمة التنبؤية هي معلومات ملائمة تساعد متخذ القرارات في صنع التنبؤات حول المستقبل، كما ، وهذه الخاصية (Obaidat, 2007: 27) أنها تساعد متخذي القرارات في تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة لأنه يوفر معلومات ملائمة تمكن صانعي السياسات والمحللين من التنبؤ في كيفية "GFS" يوفرها نظام ودراسة التطورات في العمليات المالية والمركز المالي ووضع السيولة لدى قطاع الحكومة العامة او القطاعات الاخرى بشكل متسق ومنهجي (الأسعد ، 2007: 76)



### • خاصية قيمة التوكيد "Valuable feedback"

وهي الخاصية التي تساعد على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة وتوفير تغذية عكسية عن الاداء السابق اي ان تكون المعلومات قادرة على احداث فرق في القرارات ان ساعدت المستخدمين (obaidat,2007:27) على تأكيد او تصحيح التنبؤات القديمة (الججوي والمسعودي، 2014: 24) ، وأن هذه الخاصية لانقل اهمية في تحقيق خاصية "GFS" عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات (الجعدي، 2010: 22) . حيث يسهم نظام التوكيد (التغذية العكسية ) من خلال تسجيل البيانات وتصنيفها بطريقة الكترونية حسب التسلسل الموجود في النظام ومن ثم تخزين البيانات المتعلقة بالانشطة والمعاملات بحيث يمكن الوحدة الاقتصادية من مراجعة ماذا حدث وبالاتي يمكن الوحدة من اكتشاف الاخطاء وتصحيحها اثناء الادخال ومعالجتها اولاً بأول ومن ثم تشغيل البيانات الى مخرجات (معلومات) بحيث تكون دقيقة ومفيدة يعول عليها في اتخاذ القرارات (الحسيني، 2012: في تحسين قدرة متخذي القرارات بالتنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز "GFS" 25) ، كما يساعد نظام او تصحيح التوقعات السابقة والحالية وتقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرار (فويدر ، 2012: 28).

### • خاصية المادية (الأهمية) :

وهي أحد جوانب الملاءمة حيث تعد هذه الخاصية واحدة من محددات قياس وعرض المعلومات المحاسبية وتكون هذه المعلومات مهمة اذا ماكان لها تأثير في متخذ القرار (الججوي والمسعودي، 2014: 24) لذا فقد كثرت الاراء بخصوص حدود او مقياس هذه الخاصية ولكن المفهوم الاكثر قبولاً هو ان خاصية المادية هي أحد القيود على الافصاح وبالاتي فهي قيد على كمية البيانات والمعلومات المنتجة والمنشودة، وقاعدة تطبيق هذه الخاصية هي أن يكون للمعلومات التي تعد مهمة اثرأ متوقعاً في متخذي القرارات (Boardman,et at,2012: 329) . حيث يسهم نظام "GFS" في تحقيق هذه الخاصية بشكل كبير بالافصاح عن المعلومات المحاسبية اذا يعد الافصاح امراً مهماً بالنسبة للعناصر الاساسية وذات القيمة الكبيرة وبالاتي ينبغي معالجة هذه العناصر بعناية وحكمة على خلاف العناصر ذات القيمة القليلة والتي يمكن معالجتها بأحدى الاساليب "الملاءمة والاقتصادية" ، على سبيل المثال يقوم هذا النظام بمعالجة الايرادات الناجمة عن الدخل بعناية كبيرة لما لهذا البند من اثر كبير على ايرادات الموازنة من جهة وعلى ردود فعل المكلفين من جهة اخرى (الخطيب والمهايني، 2008: 29) ونلاحظ مما سبق دور نظام "GFS" في خاصية الملاءمة وتفرعاتها سوف يعزز دور الرقابة في التأكيد والتحقق من سلامة العمليات الحسابية والمحاسبية للنشاط الحكومي، وأنها قد تمت وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن الحسابات تعطي صورة حقيقية وصحيحة وعادلة لادارة الاموال العامة بشكل اقتصادي للوحدات الحكومية العامة .

### 2- التمثيل الصادق Representational Faithfulness

وهي الخاصية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار (Keiso:2011,45) أي يجب ان تعبر هذه المعلومات المحاسبية بصدق العمليات المالية والأحداث التي من المفترض انها تمثلها او تعبر عنها بشكل معقول، فمن الضروري ان تكون هذه المعلومات قد عرضت وتم المحاسبة عليها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني (الجوهر، 2011: 114) ، حيث تعني هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة او اتقاق بين الأرقام والاصواف المحاسبية من ناحية والمواد والاحداث التي نتجها هذه الارقام والاصواف لعرضها من ناحية





أخرى بمعنى تمثل هذه الأرقام ماحدث فعلاً(حمادة، 2010: 316) . ويشير نظام "GFS" الى تحقيق هذه الخاصية من خلال توفير بيانات مالية موثوقة تستند الى ادلة موضوعية ومن مصادرها الاصلية والخاصة ببعض المعاملات المهمة من خلال اللجوء الى المصادر الاكثر موثوقية فعلى سبيل المثال يحرص النظام على الاعتماد على وزارة المالية أو البنك المركزي فيما يخص الحصول على البيانات المالية الرئيسية والمتعلقة بعملية التمويل أكثر من اعتماده على المصادر الفرعية والقطاعات الأخرى (Imf,2009:3-4). ولكي يكون الوصف عبارة عن تمثيل صادق بشكل تام يجب أن يتسم بخصائص وهي :

#### • خاصية الاكتمال

وهي الخاصية التي تكون فيها المعلومات كاملة اذا لم تحذف جوانب مهمة من الأحداث او الأنشطة التي تقوم هذه المعلومات بقياسها (مارشال، 2009: 28)، ويتحقق التمثيل الصادق عندما تكون المعلومات المحاسبية في التقارير المالية كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة ، وان اي حذف في المعلومات يمكن ان يجعلها خاطئة او يسهم "GFS" مضللة ومن ثم تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها (صالح، 2009 : 36). وأنّ نظام في تحقيق هذه الخاصية من خلال التبويب الوارد في النظام الذي يسمح باتساق في البيانات التي تقدم في المحافل الدولية، ويمهد الطريق للانتقال السريع في تطبيق أفضل الممارسات والقواعد المحاسبية الحكومية الدولية، لذا اتجهت العديد من الدول إلى تبني هذا التبويب في عرض البيانات المالية الأمر الذي يجعل معه ممكناً معالجة كثير من الفساد والتحايل ووجه القصور في الإنفاق الحكومي غير الواضح ويوافر الاتاحة الدائمة للمعلومات الخاصة بالموازنة العامة للدولة في جميع مراحل الإعداد ، التنفيذ والرقابة امام متخذي القرارات سواء في مجلس الوزراء او في مجلس النواب خاصة وأن استخدام هذا النظام يعد شرطاً أساسياً من شروط الشفافية للمالية العامة كونه يعد النقطة المرجعية الاكثر قبولاً بوجه عام على الصعيد الدولي لاغراض إحصاءات مالية الحكومة (وشاح ،2008: 126)

#### • خاصية الخلو من الأخطاء

وهي تشير بأن المعلومات المحاسبية ينبغي أن تتصف بالدقة بمعنى أن المعلومات تعبر عن الحدث او الموقف الى تحقيق مفهوم الصدق "GFS" ، حيث يشير نظام (FASB,SFAC,NO8,2010: 18) كما هو بصورة حقيقية من خلال توفير بيانات محاسبية موثوقة تستند على ادلة موضوعية يعتمد عليها، وتعني موثوقية اذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز وبأماكن المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد ان تعبر عنه حيث تسعى الكثير من الدول النامية إلى تبني هذا التبويب الصادر من قبل صندوق النقد الدولي الذي يعتمد على الشفافية الكاملة والتفصيلية في عرض البيانات المالية ، لان ذلك سوف يمنحها القدرة الكافية على تسويق برامجها الاصلاحية للعرض على المؤسسات المالية والدول والمنظمات المانحة ، إذ يضمن تطبيقه تقديم تقارير مالية حكومية أكثر مصداقية خلال العام وخالية في الوقت نفسه من الاخطاء قدر الامكان (وشاح ،2008: 126)، وترى لجنة ان خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملاءمة ، وتكون المعلومة "FASB" المعايير المحاسبية الدولية مفيدة يجب ان تكون موثوقة ويعتمد عليها وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الإخطاء الهامة والتحيز (فويدر ،2012: 281)



## • خاصية الحياد Neutrality

ويقصد بها أن المعلومات لا يمكن انتقاؤها بشكل يتضمن تفضيل أحد الأطراف المستفيدة منها على الأخرى ، إذ أنّ المعلومات الدقيقة والصادقة يجب أن تكون محل الاهتمام وقد تعرض مفهوم (Belkaoui, 2004: 187) الحياد في عملية وضع المعايير المحاسبية الى هجوم متزايد إذ أعلن بعضهم عدم وجوب اصدار المعايير اذا كانت ستؤدي الى اثار اقتصادية غير مرغوب فيها وعموماً فأن المعايير يجب ان تكون خالية من التحيز والا سوف لن يكون لدينا قوائم مالية معول عليها وبدون الثقة في القوائم المالية فلن يستخدم الافراد المعلومات التي تضمنتها هذه القوائم وبالمقابل يجب ألا تكون المعلومة متحيزة فذلك سوف يفقد الجمهور الثقة بالمعلومات ويتوقف عن استخدامها (كيسو وويجانن ، 2009: 71)، حيث يعني هذا المفهوم انه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يضمن تفضيل احد الاطراف المستفيدة منها على حساب الاخرى (مرعي، 2006: 190) ، فالمعلومات يعرض بيانات التقارير المالية بطريقة واضحة "GFS" الدقيقة والصادقة يجب ان تكون محل اهتمام ، فإنّ نظام على أساس حياديتها لخدمة كافة الاطراف دون تحيز في اتاحة هذه المعلومات للاطلاع العام (صندوق النقد الدولي ، 2003: 2-3)، اي يقوم هذا النظام بتزويد الجمهور بمعلومات شاملة عن الأنشطة المالية العامة السابقة والحالية والمتوقعة وعن أهم المخاطر فيما يتصل بالمالية العامة (دليل الشفافية العامة ، 2007: 163)، تتميز بعرض خاصية الشفافية بنسبة كبيرة وهي "GFS" وبآتي سوف تكون القوائم المالية التي يعرضها نظام مصطلح مرادف للحياد في إظهار العمليات المالية ونتائج أعمال الوحدات الحكومية ومركزها المالي لجميع الأطراف اصحاب المصالح بكافة فئاتهم دون تحيز لغرض الوصول إلى المساءلة المطلوبة (الخاقاني ، 2005، من خلال خاصية التمثيل الصادق سوف يعزز دور الرقابة في إصلاح "GFS" 84)، وبآتي فأن نظام القصور وتصويب الخطأ من خلال أداء رقابي حقيقي يستهدف للتحقق من سلامة وشفافية البيانات المالية والتقارير والعمل باستمرار على تصحيحها .

## Secondary Qualitative Characteristics ب. الخصائص النوعية التعزيزية

### 1- قابلية المقارنة Comparability

حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة ينبغي أن يتم استعمال أساليب وقواعد محاسبية موحدة ، حتى يمكننا التعرف على أوجه الشبه والاختلاف في الظروف المحيطة بالوحدة (مسير ، 2009: 77) بحيث تجعل المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للوحدة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء ، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للوحدات المختلفة من أجل أن يقيّموا مراكزها المالية وأدائها والتغيرات في مركزها المالي (سالم واحمد ، 2013: 94)، وعليه فإنّ عملية قياس وعرض الاثر المالي للعمليات المتشابهة والأحداث الأخرى يجب ان يتم على اساس فرض الثبات عبر الزمن بالنسبة للوحدة والوحدات المماثلة ، اي ان الاستمرار بقدر الامكان في استخدام نفس الاجراءات والطرق المحاسبية من فترة الى فترة في تحقيق خاصية المقارنة من حيث استخدام مبدأ "GFS" اخرى (الموسوي ، 2015: 45). حيث يسهم نظام الثبات في استخدام السياسات والاجراءات المحاسبية من مدة الى أخرى الذي يكون له اثر كبير في كفاءة هي أعلام "GFS" خاصة المقارنة (مرعي ، 2006: 191)، واهم ماتتضمنه خاصية المقارنة وفق نظام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية ، وعن اي تغيير في السياسات واثار



هذا التغيير ، بحيث يمكن المستخدمين من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الوحدات الحكومية للعمليات المالية المشابهة والاحداث الاخرى من مدة لاخرى وبين الوحدات المختلفة ، فالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك الافصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق خاصية قابلية المقارنة (مالك وغوالي ، 2015: 174) .

## 2- خاصية التوقيت المناسب Timely

وهي توفير المعلومات المحاسبية المناسبة في حين حدوثها قبل ان تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في ، فمن البديهي اذا لم تتوافر المعلومات المحاسبية عند الحاجة (obaidat, 2007:27) عملية اتخاذ القرارات اليها فلن يكون لها تأثير على القرار ، إذ ان عملية اتخاذ القرارات محددة دائماً مدة زمنية معينة (سالم واحمد ، 2013: 92) .

يلعب دوراً هاماً وفاعلاً يتمثل بتزويد مختلف مستويات اتخاذ القرارات "GFS" حيث أن استخدام نظام بمعلومات جاهزة ودقيقة وصحيحة في الوقت المناسب لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية ، كما ان هذه المعلومات يكون لها دور ايجابي في سلامة القرارات المختلفة ومن ثم نجاح خطط التنمية للوحدات الحكومية ، وهذا الدور يأتي من توفير المعلومات اللازمة لإعداد هذه هو نظام الكتروني "GFS" الخطط وتنفيذها ومتابعة في الوقت المناسب (جربوع ، 2007: 510) ، ولان نظام متصل بشبكة الانترنت وهذه الميزة تساعد على نشر المعلومات المالية العامة على شبكة الانترنت والحصول عليها بدون مقابل وهي من العناصر الاساسية التي تكفل الحصول على المعلومات بانتظام وفي الوقت المناسب وحتى في البلدان التي تنخفض فيها قدرة الجمهور على استخدام المعلومات فإن اتاحتها على شبكة الانترنت يسمح لوسائل الاعلام واساليب النشر غير الرسمية بالقيام بوظيفتها بمزيد من الكفاءة (دليل الشفافية العامة ، 2007: 134)، فمثلاً يقوم النظام بمتابعة المتحصلات النقدية المستحقة للحكومة سواء كانت من الافراد او المؤسسات حيث يقوم بتوزيع المعلومات ونشرها على شبكة الانترنت الى كافة الجهات التي لها علاقة بهذه المتحصلات لغرض المطالبة على تحصيلها في أوقاتها المحددة والقيام بتسجيل هذه المتحصلات لحظة حدوثها ، وهذا مما يساعد على سرعة توصيل المعلومات ونتائج اعمال الوحدة (من البيانات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية) الى الجهات التي لها علاقة بالوحدة في كيفية تحصيل المستحقات المالية ، وهذا الاجراء يحقق فائدة أكبر للوحدات في اتخاذ القرارات المختلفة وبالآتي يساهم هذا النظام في تحقيق خاصية الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية من خلال توفير المعلومات ضمن التوقيت المناسب وبدون تأخير (رشيد ، 2011: 181).

## 3- قابلية التحقق Verifiability

وهي تمثل وجود درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون طريقة القياس نفسها أنهم يتوصلوا الى النتائج نفسها كأن يصل عدد من المدققين المستقلين الى النتيجة نفسها بخصوص القوائم المالية فأصلت اطراف خارجية باستخدام طرائق القياس نفسها الى نتائج مختلفة فأصل القوائم (Christensen & Demski, 2006: 70) تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمدققين ابداء الرأي فيها وهذه الخاصية تستخدم للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوافر في اي قياس علمي، كما أن هذه الخاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس (حمادة ، 2010: 317)،



في تحقيق هذه الخاصية من خلال المعلومات المحاسبية التي يوفرها تتسم "GFS" حيث يسهم نظام بالمصادقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة تمثل خاصية ضرورية (سالم ، أحمد ، ، من خلال تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في الوحدة الواحدة من مدة 2013: 95) مالية لآخري ، وكذلك تطبيق نفسها المفاهيم وطرق القياس والاجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوائم المالية (الخرزلي، 2007: 101)، وهذه الخاصية تعزز دور الرقابة في خلق شعور لدى المحاسب القائم بعملية القياس المحاسبي بإمكانية اكتشاف تحيزه او تلاعبه مما يجعله يتجنب التحيز والتلاعب او الخطأ، وبآلاتي تحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية من مرحلة الإعداد والتنظيم داخل الوحدة المحاسبية مروراً بمدقق الحسابات الذي يمثل (Christense & Demski, 2006: 17) التحقق الواجب الأساس له ومن دون التحقق لا يمكن تصور التدقيق.

#### 4- قابلية الفهم understandability

تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم اذا تم تقديمها في صيغة مفيدة ومفهومة (مارشال، 2009: 28) ، وان قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين يفترض ان يكون لديهم مستوى معقول من المعرفة في مجال الانشطة الخاصة بالوحدة الحكومية ، كما لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية (الجوهر ، 2011: 114)، وهذا مايفسر لنا كون خاصية قابلية المعلومات للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها ، لذلك يقع على معدي التقارير المالية مهمة الموازنة بين الرغبات والصفات الى "GFS" المعدودة والمتباينة لمستخدمي هذه التقارير (مالك وغوالي ، 2015: 174). حيث يشير نظام تحقيق هذه الخاصية من خلال تقديم قوائم مالية تكشف للجمهور عموماً بهيكل الحكومة التنظيمية ووظائفها والنوايا المعنية بسياسة المالية العامة وحسابات القطاع العام والتنبؤات وهي تشمل الاطلاع دون عائق على معلومات عن أنشطة الحكومة بحيث تكون هذه المعلومات موثوقة وشاملة وتتوافر في الوقت المناسب وتكون قابلة للمقارنة على المستوى المحلي والدولي لكي يستطيع المستخدمون من تقييم مركز الحكومة المالي بدقة والامام بالتكاليف والمنافع الحقيقية للانشطة الحكومية بما في ذلك الآثار الاقتصادية والاجتماعية الحالية والمستقبلية وهذا يتطلب من المستخدمين بكافة فئاتهم ان يكون لديهم قدر مناسب من القابلية للفهم والوعي والتحليل (دليل الشفافية العامة، 2007: 168-169).

في مساهمته في تحقيق جودة الخصائص التعزيزية والمتمثلة بقابلية "GFS" حيث نلاحظ مما سبق دور نظام سوف يعزز "GFS" المقارنة والتوقيت المناسب والتحقق وقابلية الفهم وهذه الخصائص الفرعية التي يوفرها نظام دور الرقابة في تنظيم العمل المحاسبي من خلال فحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والاجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد لأجل الوصول الى رفع كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية وهذا بدوره سوف يدعم الدور الايجابي للرقابة .

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

بما أنّ العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي هي علاقة تكاملية وتظهر اهميتها في أنّ عمليات إعداد وتحضير الموازنة وتنفيذها والرقابة عليها تعتمد بشكل اساسي على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي ، فالموازنة من جانب هي محرك للنظام المحاسبي الحكومي ومن أسباب تطوره ، ومن جانب آخر فإنّ النظام المحاسبي هو الأداة لتنفيذ الموازنة (سلوم ، 2001 : 75) ، وقد تم توضيح العلاقة بين الموازنة العامة للدولة



والنظام المحاسبي سابقاً . وبما أنّ النظام المحاسبي الحكومي هو الأداة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة إلا أنّ هذه النظام قد تعرض لعدة انتقادات منها عدم قدرته على توفير معلومات تفصح عن مدى اقتصادية استخدام المعلومات اللازمة لمتابعة وتقييم أداء البرامج والانشطة الحكومية نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والأدارات المتعددة والحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة مما أسفر ذلك بالنتيجة عن انخفاض مستوى كفاية الادارات الحكومية في أداء وظائفها (العبيدي والبغادي ، 2000 : 209) ، ومن هنا لا بد من تطوير النظام المحاسبي الحكومي لكي يكون نظاماً محاسبياً شاملاً وفاعلاً ، يضيف على البيانات والمعلومات مستوى من الثقة والمصادقية ويساعد على ضبط التصرفات المالية ويوفر المعلومات اللازمة لخدمة أعمال الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وترشيد قراراتها وتطبيق المساءلة القانونية وحماية المال العام ومنع اساءة استخدامه (صباح قدوري ، 2014 : 1) وبآلاتي فإنّ نظام "GFS" له دور مهم في تطوير الموازنة العامة للدولة ، لأنّ الموازنة هي اداة مهمة للتخطيط وهي طريقة السيطرة على النفقات والانجازات والبرامج وهي وسيلة لتنسيق الانشطة الحكومية المتعلقة بالجانب المالي (Jorge,2003:83) .

1- **مرحلة إعداد الموازنة** : إنّ مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة وتشريعها يعتمد على المعلومات التي يوافرها النظام المحاسبي الحكومي من الإيرادات والنفقات الفعلية للفترة السابقة التي تقيّد كأساس لتقديرات الموازنة (حماد والبحر ، 1990 : 32) ، ويعتمد التقدير على النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة السابقة وترتكز التقديرات على ماتم فعلاً مضافاً اليه بعض التعديلات حسب الحاجة الفعلية وهذا طبعاً ما ينتقد عليه في التخطيط واعتباره اسلوب تقليدي والمفروض ان يعتمد على تحليل البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط الواحد والتكاليف المرافقة لكل بديل وعلاقة الانشطة مع بعضها وهذا ما لا يقدمه النظام المحاسبي الحكومي الحالي (المهايني وسلوم ، 2007 : 90) ، لذا يسهم نظام "GFS" في تحضير وإعداد الموازنة العامة ، اذ يبدأ التحضير للموازنة العامة بدراسة الوضع الاقتصادي والمالي في البلد ومن ثم ينتهي برفع الموازنة الى السلطة المختصة باعتماد الموازنة وإقرارها ، وخطوات الإعداد وفق هذا النظام يمكن تلخيصها كالآتي :-

أ- إصدار تعميم الموازنة العامة : تعدّ التعليمات الواجب مراعاتها عند تحضير مشروع الموازنة ويرفق بالتعميم نماذج موحدة لتحضير مشاريع الموازنة ، ومواعيد تقديمها الى دائرة الموازنة في وزارة المالية ، حيث تتضمن حدود الإيرادات والنفقات والتعليمات والنماذج والمعلومات ودليل النفقات الجارية والرأسمالية والتشغيلية والجدول الزمني لإعداد تقديرات الموازنة العامة القادمة وطريقة تقدير النفقات والإيرادات .

ب- دراسة الوضع الاقتصادي والمالي : اذ تبدأ الخطوة الأولى باجراء دراسة تشارك فيها وزارة المالية والتخطيط فضلاً عن وزارة النفط والتجارة والبنك المركزي لإعداد تقرير عما يتوقع الحصول عليه من إيرادات وما صرفه من نفقات العام القادم فضلاً عن خطة التنمية (الخمسية) وما سيتم تنفيذه للسنة القادمة .

ج- إصدار تعميم الموازنة العامة : حيث تعمم الوزارة الى جميع الدوائر التابعة لها ومواعيد تقديم موازنتها ، ثم تشكل في كل وزارة لجنة مركزية لتحضير الموازنة لتجميع البيانات على ضوء الخطة (الخمسية) الموضوعة بالتنسيق مع الدوائر المعنية تعد الموازنة الموحدة للوزارة .

د- إعداد الموازنة من قبل وزارة المالية : يتم إعداد مشروع الموازنة للسنة المالية ، يتضمن تقديرات النفقات لإدارات الدولة المختلفة والإيرادات بالتعاون مع الجهات المعنية بتحصيل الإيرادات (شكارة ، 2011 : 3-4) .





في هذه المرحلة يظهر الجانب المحاسبي من خلال اعتماد عملية التخطيط والتنسيق والتحضير لإعداد الموازنة العامة على البيانات التي يوفرها النظام الإحصائي "GFS" وذلك انطلاقاً من المفاهيم المحاسبية التي يتضمنها ، مثل أسس القياس المحاسبي ومبدأ استقلال السنوات السابقة وغيرها من المفاهيم التي تساعد في إعداد تقديرات الإيرادات والنفقات وعرض وتحليل البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط الواحد والتكاليف المرافقة لكل بديل (وشاح ، 2008 : 115) ، حيث تعد هذه المرحلة مهمة جداً في وضع خطة تفصيلية يتم من خلالها وضع جدول زمني لإعداد الموازنة العامة والتقييد به ، وهذا ما يوفره نظام "GFS" لمن السمات المهمة في شفافية عملية إعداد الموازنة وفق النظام وجود جدول زمني موثوق ومتاح للاطلاع العام ، الى جانب الاجراءات المصاحبة لهذه العملية ، بحيث تتقيد بها السلطة التنفيذية بدقة . ويساعد في ذلك ضمان الاطلاع بشكل واضح وكامل على عملية الموازنة عندما تقدم السلطة التنفيذية ميزانيتها الى السلطة التشريعية لاعتمادها (دليل الشفافية العام ، 2007 : 61) ، وبالتالي سوف يعزز دور نظام "GFS" في هذه المرحلة دور الرقابة من حيث عملية التخطيط في تقييم بنود الموازنة والتلكؤ الذي قد يصيب إعدادها في بعض الاحيان كما يساعدها في معرفة حجم الدين العام وتحليله ، كما يساعد تطبيق هذا النظام الرقابة في توفير أدلة اثبات في عدم وجود انحرافات عن القوانين والأنظمة والتعليمات ، لغرض تقييم الاجراءات والسياسات البديلة واختيار البدائل المتاحة والتخطيط من أجل تحقيق الاهداف المنشودة.

**2- مرحلة الاقرار والاعتماد :** تناول القسم السياسي من القانون اجراءات اقرار قانون الموازنة ، فبعد أن تقدم مشروع الموازنة الفيدرالية العامة من السلطة التنفيذية الى السلطة التشريعية تتولى الاخيرة مناقشة الموازنة من كافة جوانبها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بما يعزز تحقيق الرقابة على الاهداف العامة للدولة واجراء التعديلات ان استوجب الأمر . ومن ثم تتم المصادقة عليها وتصبح قانوناً يدعى بقانون الموازنة العامة للسنة المختصة (قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004) ، حيث تعد هذه المرحلة مهمة في المصادقة على إعداد الموازنة العامة للدولة والتي تمثل خطة الدولة للسنة المالية القادمة والتي تتضمن برامج عمل وتقديرات الإيرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج (حماد والبحر ، 1990 : 31) ، بعد ان يتم المصادقة على الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية واقرار الاعتمادات تكون مسؤولية النظام المحاسبي الحكومي اجراء المقارنة بين الاعتمادات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية والمصادق عليها من قبل السلطة التشريعية لغرض ترتيب الاولويات عند التنفيذ وبحسب ما متوفر من المرونة في التغير أو اجراء المناقشات بين الاعتمادات واخذ ذلك في الحسبان عند إعداد الموازنات القادمة (سلوم ودرويش ، 2008 : 23) ، حيث يسهم نظام "GFS" في هذه المرحلة في متابعة عمليات الاعتماد والتقدير وبيان الانشطة والبرامج التي تم اعتمادها والتي لم يتم اعتمادها أو تقليلها فضلاً عن اعادة ترتيب الاولويات المطلوب انجازها (وشاح ، 2008 : 116) .

**3- مرحلة التنفيذ :** يهتم نظام "GFS" في هذه المرحلة بتناول البرامج والانشطة التي يجري تنفيذها لما هو مدرج بالموازنة من حيث الحصر والتبويب والتلخيص والعرض ، كما ان تنفيذ الموازنة يعتمد على التقارير التشغيلية التي يوفرها النظام وهذه الاجراءات هي نفسها التي يقوم بها النظام المحاسبي الحكومي الحالي إلا ان هذا النظام يفتقر إلى اعطاء شرح تفصيلي متعلق بالتنفيذ من الواردات والنفقات والصلاحيات والمناقشات لكل وحدات الانفاق والعقود وصرف المكافآت وشطب الديون والموجودات وغيرها من التفاصيل التي تحدد الاولويات





والصلاحيات في تنفيذ الموازنة (شكارة ، 2011 : 8) ، حيث ان استخدام نظام "GFS" في هذه المرحلة يتمثل بتغطية الوحدات وحسابات المصروفات وكذلك اختيار البيانات من خلال عملية تحديث هذه البيانات وتحديد الوحدات المؤسسية الحكومية مع اعادة ترتيب بنود الانفاق وتعيين بنود الاستحقاق فضلاً عن تحديد حسابات الايرادات ، المصروفات، الأصول ، الخصوم ، فضلاً عن ترميزها بنظام الكود العالمي حسب ترميز النظام مع تحديد بعض الجوانب المهمة مثل جوانب عرض المعلومات والجوانب القانونية بشكل مفصل (السعبري وكاظم ، 2014 : 9) ، حيث يعزز نظام "GFS" في هذه المرحلة دور الرقابة في تصحيح الانحرافات حال حدوثها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت الملائم مع تشخيص الوضعية المالية للوحدة مما يعطي صورة واضحة وشاملة عن نشاطها مع معرفة قدرة الوحدة الحكومية على الاقتراض والوفاء بديونها .

**4-مرحلة الرقابة على الموازنة :** في هذه المرحلة يوافر نظام "GFS" المعلومات اللازمة عن كيفية تنفيذ الموازنة العامة للدولة وبآلاتي سوف يمكن الرقابة من تقييم اداء الوحدات الادارية في تنفيذها للموازنة العامة ، كما ان تقارير الرقابة وتقييم الاداء التي تجربها اجهزة الرقابة بما تتضمنه من تشخيص للمشكلات والمعوقات والمخالفات وتحديد الانحرافات عند تنفيذ الموازنة الحالية ، تعد مؤشرات هامة يستفاد منها في إعداد وتحضير تقديرات الموازنة للسنة أو السنوات اللاحقة (السعبري والسعدي ، 2012 : 228) ، حيث إنّ نظام "GFS" سوف يعزز دور الرقابة في التأكد من أنّ الحسابات والعمليات المالية تمت وفق اجراءات وتعليمات صحيحة وسليمة ولم يحدث فيها أي تلاعب في استخدام الاموال ، حيث يتم إجراء الرقابة في العراق من قبل عدة جهات والتي تناولها القسم الحادي عشر من (قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004) اجراءات الرقابة الداخلية على تنفيذ الموازنة العامة وحمل وزير المالية نيابة عن الحكومة مسؤولية اجراء الرقابة الداخلية والذي عليه تقديم تقارير حول استخدام اموال الموازنة وطرائق تسجيل النفقات والاييرادات والالتزامات ، كما تناول القسم الثالث عشر اجراءات التدقيق الداخلي إذ حوّل وزير المالية صلاحية تحديد الأسلوب والإجراءات التي تتولاها أقسام التدقيق في الوزارات ووحدات الانفاق ، أما اجراءات الرقابة الخارجية فقد حدها القسم الرابع عشر والذي نص على :-

1- تخضع الموازنة العامة للدولة والموازنة التكميلية إلى عملية التدقيق السنوي من قبل ديوان الرقابة المالية وفقاً للقانون .

2- لأجل تسهيل التدقيق يتيح وزير المالية لديوان الرقابة المالية :

- الموازنة العامة للدولة والمصادق عليها وأي موازنة تكميلية مع مايرافق بها من وثائق .
- نتائج وتقارير عمليات التدقيق الداخلي .
- التقارير السنوية والفصلية للقروض والاقتراض والكفالات والديون .
- الحسابات الختامية للشركات العامة وكل نتائج التدقيق .
- الوثائق التي ناقشتها هيئة الرقابة المالية التابعة لأي جهة ستخلف صندوق تنمية العراق وكذلك نتائج الرقابة الدخلية .
- أي معلومات أخرى أو وثائق أو توضيحات يطلبها ديوان الرقابة المالية فيما يتعلق باداء مهامه (عبد الله ، 2010 : 5 - 6) .



لذا فإن استخدام نظام "GFS" يعمل على تطوير الموازنة العامة من حيث اسس تبويب الموازنة ، وهذا سوف يؤدي الى تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال مخرجاته التي توافر البيانات والمعلومات التي تحقق المساءلة عن الأموال العامة والعمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية (الحسيني ، 2012 : 54) ، وأن التبويب المتبع في إعداد الموازنة التقليدية في العراق وفق النظام المحاسبي الحكومي الحالي يتمثل (بالتبويب النوعي ، التبويب الاقتصادي ، التبويب الإداري) ، وأن هذا الأسلوب الثلاثي للتبويب يركز على جانب المدخلات دون التركيز على جانب المخرجات ، أي ان مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالي ستوافر بيانات ومعلومات تمكن المسؤولين من تحقيق الرقابة المالية والتشريعية على تخصيصات الأموال دون أن توفر معلومات عن كيفية استغلال الموارد بكفاءة وفاعلية (السعيري والسعدي ، 2012 : 229) ، أما عند استخدام نظام "GFS" في إعداد الموازنة العامة فإنه يعمل على الربط بين المدخلات والمخرجات من حيث اضافة تبويبات اخرى (التبويب الوظيفي ، والتبويب في شكل برامج والتبويب في شكل أنشطة) ، فضلاً عن التبويبات السابقة ، وهذا التبويب سيعكس على جانب المخرجات التي توافر البيانات والمعلومات التي تساعد على المسؤولين في الرقابة على العمليات وعلى استغلال الموارد بشكل أفضل فضلاً عن الرقابة على تخصيصات الأموال (الحسيني ، 2012 : 55) . حيث نلاحظ مما سبق ان اسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق يهتم بجانب الرقابة المالية القانونية الامر الذي من شأنه ابقاء النظام المحاسبي الحكومي الحالي نظاماً تقليدياً لا يؤسس لتطبيق مفهوم الرقابة الشاملة (رقابة مالية ورقابة اداء) التي تعدّ جوهر الانظمة المحاسبية الحديثة ، لذا انتقد صندوق النقد الدولي ذلك النظام موضحاً ان إعداد الموازنة العامة للدولة تركز على تكاليف المدخلات دون التركيز على الأداء وتحديد الأولويات مطالباً بضرورة تركيز أكبر على الأداء ووضع الاولويات بدلاً من التركيز على تكلفة المدخلات (وشاح، 2008: 120)

### المحور الثالث: الجانب العملي

#### دور نظام "GFS" في تعزيز الرقابة في القوائم للجامعة المستنصرية

يوفر تقرير مطابقة الأداء المالي للجامعة المستنصرية وفقاً لنظام "GFS" معلومات عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة الحكومية لاهدافها مع الاخذ بنظر الاعتبار الاقتصادية ، الكفاءة ، والفاعلية ، وقد يشمل كافة المؤشرات المالية والغير المالية اذا يساعد هذا التقرير على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل . وهذا التقرير الذي يقدمه نظام "GFS" ميره عن النظام المحاسبي الحكومي المطبق الذي يعجز عن تقديم معلومات وافيه عن الأداء المالي للوحدة الحكومية ، حيث يساعد تقرير مطابقة الأداء المالي في تعزيز دور الرقابة في متابعة العمليات التي تقوم بها الوحدة الحكومية من خلال المعلومات التي يوفرها عن مدى التزام الوحدة الحكومية بالتخصيصات المالية المعتمدة في قانون الموازنة العامة من حيث عمليات الانفاق ، الاقتراض ، وتحصيل الإيرادات والتي تمكن معدي الموازنة من تحليل نتائج هذا التقرير وتبرير اي اختلاف في عملية التنفيذ ، وكذلك تحديد مدى ضرورة اتخاذ الإجراءات التصحيحية لغرض مقارنة النتائج الفعلية بالتوقعات الاصلية ، وان تقرير المطابقة الأداء ما هو الا مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة للوحدة بمؤشراتها الاقتصادية المطلوبة مع الارقام الحقيقية وتفسير اسباب الانحرافات ومعالجتها أن وجدت ، وبآتي فإن هذا التقرير يوفر معلومات ذات خصائص نوعية من خلال القيمة التنبؤية للمعلومة فمعرفة الإيرادات والمصروفات المتحققة لهذه السنة سوف يمكن معدي الموازنة وضع التخصيص لكل حساب للسنوات القادمة فضلاً عن التغذية العكسية التي يوفرها هذا التقرير من خلال تدوير المبالغ الفائضة عن

حاجة الوحدة الحكومية مما يتيح اتخاذ قرارات تتوفر فيها خاصية الملائمة والموثوقية ( التمثيل الصادق ) ،ويمكن تحضير تقرير مطابقة الأداء المالي للجامعة المستنصرية بالاعتماد على تبويب ، ترميز نظام " GFS " الذي يزيد من مستوى الإفصاح والعرض المقيد للبيانات المالية لكافة مستخدمي هذا التقرير وكما مبين في الكشف (1) لسنة المالية المنتهية في 2013/12/31

### (1) الكشف

#### وزارة التعليم العالي/الجامعة المستنصرية

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

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

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الجامعة المستنصرية

من خلال الكشف اعلاه نلاحظ انه يتكون من مقطعين المقطع الاول الخاص بالإيرادات الذي يتضمن مايلي :  
**إيراد الضرائب على رواتب دوائر الدولة:** وهي المبالغ التي يتم استقطاعها من موظفي الدولة بنسبة معينة حيث نلاحظ ان إيراد الفعلي البالغ ( 892773654 ) دينار كان قريب من إيراد المخطط له البالغ ( 900000000 )



وكانت النسبة 99% وهذا يعني مؤشر جيد اي ان نسبة الإنحراف (1%) تكون ضعيفة والسبب يعود الى انه لا توجد إيرادات ضرائب على رواتب دوائر الدولة تخص سنوات اخرى.

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

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

اما بالنسبة للمقطع الثاني الخاص بالمصروفات الذي يتضمن مايلي:

**تعويضات الموظفين:** وهي المبالغ التي يتم دفعها الى موظفي الدولة حسب الدرجات الوظيفية ، اذ نلاحظ الفرق الوارد في الكشف اعلاه ان المصروف الفعلي البالغ (145956455460) دينار يشكل نسبة إنحراف بمقدار (5%) عن المخصص له البالغ ( 153752518989 ) دينار وهذه النسبة وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق تكون ذات مؤشر ايجابي والسبب يعود انه يسجل كافة المصروفات التي دفعت خلال السنة المالية بغض النظر اذا كانت تخص سنوات اخرى ، اما بالنسبة لنظام "GFS" فأن هذا الإنحراف يكون مؤشر جيد لانه أساس الإستحقاق الذي يعتمد عليه هذا النظام يحمل السنة المالية بكافة المصروفات التي استحققت فيها سواء دفعت ام لم تدفع وبآلتي سوف تظهر المصروفات بصورتها الحقيقية لما يخص السنة المالية.

**اما بالنسبة للمصروفات الخاصة بالمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وصيانة الموجودات والنفقات الاخرى**

فكانت نسب الإنحراف الفعلي عن المخصص لها على التوالي ( 22% ، 27% ، 25% ، 27% ) وإن نسب الإنحراف هذه على وفق النظام المحاسبي الحكومي المطبق تعطي مؤشر ايجابي كون نسب التنفيذ قريبة من



المخطط لأنه يعتمد على الأساس النقدي الذي يحمل السنة المالية بكافة المصروفات التي تخصصها . أما على وفق نظام "GFS" فإن هذه الإنحرافات تشكل مؤشر سلبي والسبب يعود عدم إعطاء معلومات تفصيلية عن تكلفة الخدمات الحكومية ، فإتباع أساس الإستهقاق على وفق نظام "GFS" سيساعد في تحديد تكلفة وحدة النشاط أو وحدة الخدمة المؤداة في ظل الأنشطة والبرامج التي تقدمها الوحدة الحكومية وهذا سوف يسهل في عملية الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها كما يسهل في إعداد التقديرات للمصروفات بشكل جيد ومننظم .

#### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الاستنتاجات

توصلت الباحثتان من خلال ما تم استعراضه وتحليله ومناقشته الجوانب النظرية والعملية للدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات الآتية:

1- يعد نظام "GFS" أكثر حداثة ومتوافق لحد كبير مع متطلبات نظام الرقابة اذ احدث مجموعة متغيرات جوهرية تتعلق باعداد الموازنة العامة طبقاً لجميع التصنيفات ، حيث يتسنى نظام "GFS" اساس الاستحقاق المحاسبي بدلاً من الاسس المحاسبية الاخرى كأساس وحيد ، وايضاً الاهتمام بمخرجات المحاسبة الحكومية لضمان تطور الأداء المالي للحكومي .

2- إنّ النظام "GFS" اداة فاعلة في تقليل مخاطر المالية العامة وترشيد القرارات وكذلك له دور بالغ الأهمية في وضع البرامج المالية السليمة ومراقبة تنفيذها وفي عملية الرقابة على السياسات الاقتصادية.

3- يساهم نظام "GFS" في تحسين الاداء المالي في الوحدات الحكومية من خلال توفير المعلومات المفيدة التي تساعد مراقبي الحسابات في متابعة عمليات الوحدة الحكومية اولاً بأول.

4- إذ إنّ تطبيق نظام "GFS" في الوحدات الحكومية يتطلب ادوات ومعلومات يترتب عليها الكثير من المسؤوليات لتحقيق المزيد من الشفافية والانضباط المالي لذلك نجد الكثير من الصعوبات التي تواجه تطبيقه فمنها عدم توحيد التقارير المالية في كل وحدات الحكومة.

5- إنّ نظام "GFS" الذي يعتمد على أساس الاستحقاق يقدم صورة حقيقية للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي والاقتصادي لإعداد الموازنة العامة للسنة القادمة على وفق اي الاساليب الحديثة للموازنة التقديرية ويوفر معلومات عن كافة العمليات وانه اكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية بما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة واخرى ، كما يسهل عملية قياس الاداء في الوحدات الحكومية ، في أنّ الأساس النقدي لايساعد على تطبيق أي من الموازنات الحديثة.

6- إنّ نظام "GFS" يتوافق من حيث الأهداف مع نظم الرقابة الداخلية في مجال المحافظة على الموجودات من سوء الاستخدام والسرقة والتلاعب ،ومجال تحقيق الترابط بين الموجودات والمصروفات الخاصة بها.

7- اسلوب اعداد الموازنة العامة تهتم بجانب الرقابة المالية بالقانونية وهذا الامر الذي يجعل النظام المحاسبي الحكومي نظاماً تقليدياً لا يؤسس لتطبيق مفهوم الرقابة الشاملة التي تعتبر جوهر الانظمة المحاسبية الحديثة ، حيث انتقد صندوق النقد الدولي هذا الأسلوب موضح ان الموازنة العامة التي تعد تركز على تكاليف المدخلات دون التركيز على الاداء وتحديد الأولويات لذا طالب صندوق النقد الدولي بضرورة التركيز الأكبر على الاداء ووضع الأولويات بدلاً من التركيز على تكلفة المدخلات.



## ثانياً: التوصيات

- 1- ضرورة تطبيق نظام "GFS" في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لغرض تحقيق الشفافية والانضباط المالي وذلك من خلال توحيد التقارير المالية في كل الوحدات الحكومية .
- 2- على الوحدات الحكومية العمل على استخدام نظام "GFS" بشكل كامل كأداة لتحسين الاداء المالي في الوحدات ومن ثم تحقيق الأهداف العامة للدولة من خلال ترشيد الانفاق الحكومي وتوسع الايراد وبآلاتي سوف تتم تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع .
- 3- أصبح التحول الى محاسبة الموجودات امراً ضرورياً تقتضيه ضرورات توفير المعلومات اللازمة عن ممتلكات الدولة ولتحقيق الرقابة عليها والحفاظ عليها وصيانتها.
- 4- ضرورة تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية وذلك عن طريق التحول من انها مجرد لتخصيص الاموال لتحقيق أغراض معينة إلى تخصيص هذه الأموال لتنفيذ أنشطة وبرامج معينة وبآلاتي تصبح الوحدة المحاسبية مجموعة من الأنشطة البرامج التي تخصص الاعتمادات من أجلها وليس الاعتمادات المخصصة نفسها.
- 5- ضرورة اللجوء الى استبدال التقارير والسجلات المحاسبية المعتمدة حالياً في اغلب الوحدات الحكومية بتقارير وسجلات محاسبية اخرى تتلاءم مع نظام "GFS" " لانه يختلف عن كافة الأنظمة المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية من حيث هيكل تصنيف الحسابات وغيرها من البيانات الأخرى ذات الصلة من جهة وتفصح عن حقيقة الوضع المالي ونسب تنفيذ الموازنة العامة من جهة اخرى.
- 6- على الوحدات الحكومية أن يكون لديها اهتمام متزايد في تطوير بيئة العمل المحاسبي والرقابي بسبب التغيرات المتسارعة والمتلاحقة في بيئة العمل الخاصة بالمحاسبة الحكومية وضرورة الالتزام بتطبيق نظام "GFS" بجانب تطبيق افضل المعايير الدولية للتدقيق بعد تكييفها طبقاً لمتطلبات بيئة العمل المحاسبي والرقابي.
- 7- توصي الباحثان إلى ضرورة تطبيق نظام "GFS" في الوحدات الحكومية الخدمية لأنه يعطي زيادة في مستوى التفاصيل سواء في جانب في جلب الاستخدامات أو في جانب الموارد ما يساعد على الدقة في تقدير اعتمادات الموازنة ومزيد من أحكام الرقابة على أنشطة الحكومة التنفيذية وبآلاتي يسهل القيام بالتحليلات المالية التي تستخدم كتمهيد لتطبيق اسلوب موازنة البرامج والأداء .
- 8- إظهار الموجودات الثابتة في قائمة المركز المالي والمحاسبة عنها من خلال فتح سجلات خاصة يسجل فيها قيم الموجودات وكمياتها في بداية السنة المالية ونهايتها وأي تغيرات تطرأ عليها ، بموجب هذا الإجراء تحسب نسب الاندثار السنوي على القيمة الأصلية للموجودات وتسجل في حساب اندثار الموجودات الثابتة.
- 9- تطبيق نظام "GFS" في الوحدات الحكومية يكون أكثر تعبيراً ووضوحاً عن الوضع المالي والداء المالي للحكومة وعن جميع العمليات التي قامت بها خلال السنة المالية المنتهية وبعض العمليات المتوقعة مستقبلاً وبالشكل الذي يساعد في توفير معلومات مفيدة تلبى أكبر قدر ممكن من حاجات المستخدمين المختلفين للمعلومات وخاصة مراقبي الحسابات لتتبع عمليات الوحدات الحكومية وتقييم ادائها المالي.

## المصادر:

اولاً: الوثائق الرسمية

1. دليل الحسابات القومية لعام 2005 ، الحسابات القومية مقدمة علمية ، العدد 85 .



2. دليل احصاءات مالية الحكومة لعام 2001 ، صندوق النقد الولي ، الطبعة العربية الثانية : بيانات فهرسة المطبوعات في مكتبة الكونغرس

3. دليل شفافية المالية العامة لعام 2007 ، صندوق النقد الدولي .

ثانياً: الكتب العربية

1. الججاوي والمسعودي، طلال محمد علي، وحيدر علي، "المحاسبة المالية المتوسطة على وفق المعايير الدولية اعداد التقارير المالية"، دار الباروزي للنشر والتوزيع، (عمان) ، 2014.

2. حماد والبحر ، احمد هاني بحيري، وحصّة محمد أحمد "أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت" ، دار ذات السلاسل للنشر والتوزيع والطباعة (الكويت) ، 1990.

3. الخطيب والمهاني ، خالد شحاة ، محمد خالد "المحاسبة الحكومية" ، ط1 : دار وائل للنشر والتوزيع والطباعة (عمان) ، 2008.

4. سلوم ، حسن عبد الكريم ، " الاصول النظرية والعلمية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق " ، الجامعة المستنصرية ، 2001.

5. العواد ، أسعد محمد علي وهاب "اساسيات المحاسبة الحكومية" ، مراجعة : أ.د. طلال الججاوي، ط1 : دار ومكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع والاعلام ، (كربلاء) ، 2012.

6. كيسوويجاننت ، دونالد وجيري ويجاننت ، "المحاسبة المتوسطة" ، ترجمة: د.أحمد حامد حجاج ، تقويم د.سلطان المحمد سلطان ، ج1، ط1: دار المريخ للنشر والتوزيع، (الرياض) ، 2009.

7. مارشال ، رومني، وستينارت، بول ج " نظم المعلومات المحاسبية" ترجمة: قاسم ابراهيم الحسيني ، دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2009.

ثالثاً: الاطاريح والرسائل والبحوث

1. الاسعد، الاء مصطفى، "اسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الادارة المالية والدين العام" ، بحث دكتوراً غير منشور مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، (جامعة بغداد) ، 2007.

2. اسماعيل ، اسماعيل خليل ، " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق " ، بحث منشور في كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة الاسراء ، عدد 30 ، 2012.

3. جربوع ، يوسف محمود ، "مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الادارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين " ، مجلد 15 ، عدد 2 ، 2007.

4. الجعدي ، نورة علي بن علي ، "دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية " ، بحث منشور في كلية العلوم الادارية والانسانية في اليمن ، 2010.

5. الجوهر، كريمة علي كاظم ، " العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحكومة لمجلس الادارة الاقتصادية " ، الجامعة المستنصرية ، مجلد 34 ، عدد 90 ، 2011 .

6. الحسيني ، عبد الهادي سلمان صالح ، "أطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي " بحث دكتوراه مقدم الى كلية الاداره والاقتصاد ، (جامعة بغداد) ، 2012.

7. حمادة ، رشا ، " اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية اللاكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية " ، بحث منشور في كلية دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 26 ، عدد1 ، 2010 .
8. الخاقاني، ميثم مالك راضي ، "الافصح في النظام المحاسبي الحكومي دراسة لعينة من الدول" ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، (جامعة بغداد) ، 2005.
9. الخزعلي، الاء شمس الله، "انموذج مقترح لهرمية المعلومات المحاسبية الحكومية"، اطروحة دكتوراه غير منشورة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، (جامعة بغداد) ، 2007 .
10. رشيد ، ناظم حسن ، " دور مراقب الحسابات في اضعاف الثقة بالبيانات المحاسبية المنشورة على الانترنت في بيئة التجارة الالكترونية " ، بحث منشور في كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة تكريت ، مجلد 7 ، عدد 23 ، 2011 .
11. زهير ،شلال ،"افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التيسير ،(جامعة امحمد يوقره في الجزائر) ، 2014 .
12. سالم ، احمد ، بدر الدين احمد ، نصر الدين حامد ، " دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات السودانية" ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية ، مجلد 14 ، عدد 1 ، 2013 .
13. السعبري والسعدي ، ابراهيم ، وحوراء احسان خليل ، " تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق" ، بحث منشور في مجلة الغزى للعلوم الاقتصادية / كلية التقنية الادارية/ جامعة الكوفة ، عدد 27 ، 2012 .
14. السعبري وكاظم ، ابراهيم موسى ، تيسير جواد ، " دور دليل ل GFS في توفير متطلبات نظام الرقابة الداخلية وتقييم الاداء" ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، 2014 .
15. سلوم والمهائني، حسن عبد الكريم ، محمد خالد، "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة"، بحث منشور في مجلة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية، العدد64 ، 2007 .
16. سلوم ودرويش، حسن عبد الكريم، حيدر محمد ،"الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ- دراسة تحليلية للموازنة العراقية 2005-2007" . بحث منشور في كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية ، 2007 .
17. شكارا ، موفق عباس ، " الرقابة على الموازنة العامة في مرحلتي الاعداد والتنفيذ " ، ورشة عمل في ديولن الرقابة المالية في بغداد ، 2012 .
18. شكارا ،موقف عباس "النظام المحاسبي الحكومي المتوافق مع نظام احصاءات مالية الحكومة GFS " ، بحث غير منشور مقدم ديولن الرقابة المالية في بغداد ،(ورشة عمل)،2011 .
19. صالح ، رضا ابراهيم ، "اثر توجيه معايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية " ، بحث منشور في مجلة كلية التجارة للبحوث العلمي ، جامعة الاسكندرية ، مجلد 46 ، عدد 2 ، 2009 .
20. عبدالله ، على مال الله، "قانون الادارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي" ، بحث منشور في مجلة تنمية في كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل ، مجلد 32 -عدد19 ، 2010

21. العبيدي والبغدادي ، ماهر موسى ، صلاح صاحب ، " الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الاقتصادية " بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والادارية في كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، مجلد 7 ، عدد 23 ، 2007 .
22. العلاق ، محمد عباس هاشم، "انموذج مقترح لايجاد التوافق بين النظام المحاسبي الحكومي ونظام احصاءات مالية الحكومة "GFS" في العراق" ، بحث ماجستير مقدم الى هيئة الامناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين (المركز العام في بغداد)، 2012.
23. فويدر ، قورين حاج ، "اثر تطبيق نظام "GFS" على تكلفة جودة المعلومات المحاسبية في ظل التكنولوجيا " ، بحث منشور في مجلة الباحث ، جامعة الشلق في الجزائر ، عدد 1 ، 2012 .
24. القطيش ، حسن فليح ، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لاغراض تدقيق الاداء في القطاع الحكومي الاردني " ، بحث منشور في المجلة الاردنية في كلية ادارة الاعمال ، مجلد 7 ، عدد 1 ، 2011 .
25. كويتل ، يول ، ايثان ، وايزمان ، توباياس ، ويكنز ، "تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي" ، (صندوق النقد الدولي ) ، 2006.
26. لايقه ، رولاكاسر ، "الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية"، بحث ماجستير مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ،(جامعة تشرين في سوريا) ، 2007 .
27. مالك ، غوالي ، محمد حسان ، محمد بشير ، "اثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي " ، بحث منشور في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ، جامعة قاصدي ، الجزائر ، مجلة الباحث ، عدد 15 ، 2015 .
28. مرعي ، عبد الرحمن ، " دور المعلومات المحاسبية في تقديمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية " ، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد 22 ، عدد 2 ، جامعة دمشق ، 2006 .
29. الموسوي ، سعاد جليل فاخر ، " تكييف القوائم الماليه في الوحدات الحكوميه على وفق المعايير المحاسبية الدولية " بحث ماجستير مقدم الى هيئة الامناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، (المركز العام في بغداد) ، 2015 .
30. وشاح، محمود عبد الله محمود، "الاطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية التجارة (الجامعة الاسلامية في غزة) ، 2008 .
31. يوسف، عبد السيد، كمال احمد، وغادة بايكر، " اثر تطبيق نظام احصاءات مالية الحكومة على الاداء المالي في الوحدات الحكومية". بحث منشور في مجلة الدراسات العليا في جامعة النيلين ، كلية التجارة في السودان، عدد 9 ، 2014 .
- رابعاً: الكتب الاجنبية

1. Barton , Allan, Adoption of the Government financial statistics Accounting system by Austration, Candra, (Australia) . 2005
2. Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting theory", Thomson-usa 2004.

3. Boardman, Anthon E, Greenbery, David H., vining, Aidan R & weimer, David I. " cost –benefit analysis-cocept and practice" pearson prentice hall, new jersey, 3<sup>th</sup> ed ,2012.
4. Christensen , Jon & Demski, Joels , " The Non Neutrality of Reporting Standard s " University of Southern Denmark and University of florida, 2006.
5. Edwards, Robert .W. Hemming, Richard, 2005,using the GFSm 2001, Statistical frme workto streng the fiscal Analysis in the fund , the statis tical and fiscal Affairs Depar tment, october 25, 2005 . [www.imf.org](http://www.imf.org) .
6. FASB, "Gualitative characteristics of Accounting in formation" . 2010, SFAC, NO.8.
7. IMF, Guidelines for Res ponding to the Annual GFS Guestionnaire, IMF 2009.
8. Jorge , Susana margarido fauslino ,2003 ,Local government accounting in Portugal in comparative –international perspective ,athesis for these degree of doctor of phil osphy . department of accounting and finance birming ham business ,school .
9. Kieso, Donald E & Weyegandt ,J, Jerry & warfield ,D, terry, 2011, "Intermediate Accounting .volume (1) " IFRS, Edition , john wiley & sons, inc.
10. Obaidat, Ahmed N. Accounting information Gausalitive characteristic, Gap, Internalion Management, VOL. 3, No.2 . 2007.
11. Steven, K, the Result Act Should by About Results, Gorenment Executive, vol 32, Jul . 2000

خامسا: مصادر الانترنت

[www.ifac.org](http://www.ifac.org)