

تطور بيئة المحاسبة الحكومية وتأثيرها على تحقق الإيرادات في الوحدات الحكومية

تارا محمد أسود¹ أ. م. د. ماهر علي حسين الشام²

(1) قسم المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية، جامعة بوليتكنيك دهوك، كردستان، العراق

(2) قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة موصل، بغداد، العراق

المستخلص

مع تطور الأنشطة التي تمارسها الوحدات الحكومية تنوعت وتعددت مصادر الإيرادات لديها ، استوجب الامر في كثير من هذه الوحدات الخروج عن الاسس التقليدية لتحقيق الإيرادات ، وهنا جاءت مشكلة البحث من خلال صياغة الأسئلة الآتية ((هل ساهمت معايير IPSAS بتوفير أسس ومعالجات تتوافق مع أسس تحقق الإيرادات في بيئة المحاسبة الحكومية المعاصرة ؟)) . وقد أسندت البحث الى فرضيات مفادها ((هناك تأثير كبير لتطور بيئة المحاسبة الحكومية على النظام المحاسبي الحكومي، عدم ملائمة الأساس النقدي للمحاسبة عن الإيرادات في بيئة المحاسبة الحكومية المعاصرة، يسهم اعتماد معايير IPSAS في توفير إجراءات واسس تحقق الإيرادات بصورة سليمة ومتوافقة مع بيئة المحاسبة الحكومية المعاصرة)). والبحث يهدف الى ((تحقيق عدد من الاهداف اهمها تحليل التطورات في بيئة المحاسبة الحكومية وبيان تأثيرها على اسس واجراءات تحقق الإيرادات في الوحدات الحكومية)) . وأن من أهم الأستنتاجات التي توصل إليها البحث هي: يساهم اعتماد معايير IPSAS في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليواكب التطور في حقل المحاسبة الحكومية بالانتقال من تطبيق أساس الاستحقاق بغية تمكين الوحدات الحكومية من تحسين أدائها وزيادة قدرتها على تقويم أداء العاملين فيها. وينبغي اعتماد معايير IPSAS في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي ليواكب التطور في حقل المحاسبة وتطوير الكوادر المحاسبية العاملين في الوحدات الحكومية من خلال دورات تدريبية.

الكلمات الدالة: تطور بيئة المحاسبة الحكومية، الوحدات الحكومية ، تحقق الإيرادات، الإيرادات العامة، أسس تحقق الإيرادات.

1. المقدمة

وتختلف بيئة المحاسبة الحكومية عن بيئة فروع علم المحاسبة الاخرى ، كونها تعمل في مؤسسات غير تجارية لا تهدف الى تحقيق أرباح . وقد تطورت الجهات التي تعمل في نطاقها المحاسبة الحكومية في العقود الماضية وتعقدت انشطتها، ولمواجهة هذا التطور والتعقيد في الأنشطة الحكومية ظهرت صعوبات في العديد من دول العالم في تفسير البيانات المالية واستخدامها لأغراض المقارنة بسبب اختلاف مبادئ وطرق وأصول أنظمة المحاسبة الحكومية ، لذلك قامت مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) بأثناء أساس للتوافق بين الأنظمة المحاسبية الحكومية المختلفة. من خلال إصدار معايير دولية فتطورت بيئة المحاسبة الحكومية توضح بشكل أساسي شروط الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بالمعاملات والحقائق في تقارير المالية المعدة

ان المحاسبة كغيرها من العلوم الإنسانية هي نتاج لبيئتها ، اذ تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية التي قد تختلف من وقت لآخر . كما تعمل المحاسبة على تشكيل بيئتها ، وتلعب دوراً هاماً في توجيه القرارات والمواقف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية والتنظيمية ، إذ تقوم بتغذية عكسية للأفراد والمنظمات بالمعلومات التي يمكن استخدامها في تشكيل بيئتهم من خلال توفير معلومات لإعادة تقييم الأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية ، وكذلك عن التكاليف والمنافع والوسائل البديلة لتحقيق هذه الأهداف.

للأغراض العامة في مؤسسات القطاع العام حول العالم.

أولاً: مشكلة البحث:

استوجب الامر في كثير من هذه الوحدات الخروج عن الاسس التقليدية لتحقيق الإيرادات ، اذ نجد ان بعض هذه الإيرادات يعود الى الخزينة مباشرة ، والبعض الآخر يتطلب تقديم مقابل له ، اي بمعنى اختلف مفهوم الإيرادات وتحققها ، وما هو المقابل لتقديمه لتحقيق هذه الإيرادات (الكلف المرتبطة بهذا الإيراد) وهل حققت الوحدة فائض من جراء هذا الإيراد ، ام يترتب عليه عجز . وبناء على ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي:

هل ساهمت معايير IPSAS بتوفير أسس ومعالجات محاسبية تتوافق مع اسس تحقق الإيرادات في بيئة المحاسبة الحكومية المعاصرة ؟

ثانياً: هدف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق عدد من الاهداف اهمها تحليل التطورات في بيئة المحاسبة الحكومية وبيان تأثيرها على اسس واجراءات تحقق الإيرادات في الوحدات الحكومية .

ثالثاً: اهمية البحث:

تتوضح اهمية البحث من اهمية موضوع تحقق الإيراد وكيفية التصرف به في الوحدات الحكومية، والفرقة بين إيرادات الخزينة والإيرادات الممكن التصرف بها من قبل الوحدة الحكومية. واعطاء صورة واضحة عن انواع الإيرادات المتحققة في بيئة المحاسبة الحكومية المعاصرة والأسس المحاسبية التي يمكن استخدامها.

رابعاً: فرضيات البحث :

يسهم اعتماد معايير IPSAS في توفير إجراءات واسس تحقق الإيرادات بصورة سليمة ومتوافقة مع بيئة المحاسبة الحكومية المعاصرة.

خامساً: منهج البحث:

لإنجاز هذا البحث يتم توظيف منهجين هما الأستقرائي والأستنباطي، تم توظيف منهج الأستقرائي من خلال الأستعانة بالكتب ودوريات والبحوث التي تخص موضوع البحث وكذلك الأستعانة بالمنهج الأستنباطي لغرض التوصل الى أستنتاجات التي تم التوصل اليها ضمن هذا البحث.

1. تطور بيئة المحاسبة الحكومية:

1.1 : بيئة المحاسبة الحكومية في العراق:

النظام المحاسبي الحكومي في العراق يرتكز على قانون أصول المحاسبات العمامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل حيث يمثل هذا القانون المصدر الأساسي للتشريع المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق (الوقائع العراقية، العدد1793، في

1940/4/29) ، الذي الغى هذا القانون أعلاه في المادة (53) منه والذي أستمز فإذة إلى عام 2004 بفضل التعديلات التي أجريت عليه والتي بلغت خمسة عشر تعديلاً كان آخرها في 2001/2/27. كما صدر قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة المرقم (107) لسنة 1985، الذي جاء كتشريعات جديداً ينظم كيفية إعداد الموازنة العامة للدولة ومراحل تحضيرها (الوقائع العراقية، العدد 3083، 1986، 58).

وفي سنة 2004 صدر قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) من سلطة الائتلاف المؤقتة ، حيث تم وقف سريان العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم (107) لسنة 1985 وذلك وفقاً للفقرة (4) من القسم (15) من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 الذي يهدف إلى وضع مراحل منتظمة لصياغة الموازنة العامة الفدرالية وعدد من التقارير المطلوبة لغرض زيادة إمكانية الإعتماد وشفافية عمليات الموازنة، ويهدف إلى وضع الإجراءات التي تحكم تبني الموازنة الفدرالية للعراق وتسجيلها وإدارتها وتنفيذ الأمور المتصلة بها التي تشمل القرض العام والضمانات والرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق.

وقد تم تشريع قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008 حيث ورد في الأسباب الموجبة لتشريعه ، بالنظر لسعة الاختصاصات والصلاحيات التي منحها دستور جمهورية العراق للمحافظات وإدارتها ولغرض تنظيم هذه الاختصاصات والصلاحيات بما ينسجم مع شكل الدولة الجديد القائم على أساس النظام الاتحادي (الفيدرالي) والنظام اللامركزي ولافتقار التشريعات الحالية لمثل هذا الوضع شرع هذا القانون . وقد نصت المادة(44) من هذا القانون على أن تتكون الموارد المالية للمحافظة بما يأتي:-

أولاً : الموازنة المالية الممنوحة للمحافظة من قبل الحكومة الاتحادية حسب المعايير الدستورية المعدة من وزارة المالية والمصادق عليها من مجلس النواب.

ثانياً : الإيرادات المتحصلة للمحافظة من جراء الخدمات التي تقدمها والمشاريع الاستثمارية التي تقوم بها.

ثالثاً : الإيرادات المتحصلة من الرسوم والغرامات المحلية والمفروضة وفقاً للدستور والقوانين الاتحادية النافذة.

رابعاً : التبرعات والهبات التي تحصل عليها المحافظة بما لا يتعارض مع الدستور والقوانين الاتحادية النافذة .

خامساً : الإيرادات المتحصلة من بدلات بيع وإيجار أموال الدولة المنقولة وغير المنقولة وفقاً لقانون بيع وإيجار أموال والقوانين الأخرى النافذة.

وفي سنة 2019 صدر قانون التعديل الأول لقانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019 وجاء في المادة (55) من فصل الحادي عشر، يلغى قانون اصول المحاسبات رقم (28) لسنة 1940 والملحق (أ) الخاص بالإدارة المالية الصادر بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (95) لسنة 2004 ويبقى الملحق (ب) الخاص بالدين العام حين صدور قانون خاص يحل محله ولا يعمل بأي قانون يتعارض مع احكام هذا القانون (الوقائع العراقية، العدد4550 في تاريخ 2019/8/5).

العامة الممولة مركزياً والرقابة على الأموال وتقديم الكشوفات الشهرية والنصف السنوية والسنوية (مشكور وآخرون، 2018، 4).

كما عرف دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنها "أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة" (محمود، 2011، 14).

3.1: عناصر بيئة المحاسبة الحكومية:

تتكون بيئة المحاسبة الحكومية من العناصر الآتية:

1. طبيعة وخصائص الوحدات الحكومية:

يعد النظام المالي في الوحدات الحكومية غير الهادفة الى ربح نظاماً خاصاً بمعلومات المحاسبية ينظم عمل النشاطات المحاسبية والمالية للدولة، إذ تعتمد المحاسبة الحكومية على القواعد القانونية والتعليقات التي تقرها السلطين التشريعية والتنفيذية في كل دولة (العواد، 2012، 4).

وتطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة للربح الممولة مركزياً والمرتبطة بالخزينة العامة للدولة، حيث تعرف الوحدات الإدارية الحكومية على أنها "كافة الوحدات ذات النشاط الخدمي المملوكة للدولة بالكامل، والمسؤولة عن تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن والدفاع والصحة والتعليم وما شابه ذلك" (المشهداني وآخرون، 2017، 20).

الوحدات الحكومية، عامة، هي أنواع فريدة من الكيانات القانونية تنشأ بقرارات سياسية، ولها سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية على وحدات مؤسسية أخرى في منطقة معينة (المهايني، 2008، 68) و(محمود، 2011، 31).

والوحدة الحكومية من وجهة نظر الشوكي وأبي شالة هي (خلية من مجموع الخلايا التي تكونها وزارة المالية بمختلف الوزارات والمصالح بهدف تنفيذ الموازنة العامة للدولة تحت إشراف وزارة المالية) (الشوكي وأبو شالة، 2012، 32).

وحدات الحكومة العامة تشمل كل الوحدات التي تقوم أساساً بأعمال غير ربحية وضمنها الحكومة الاتحادية وحكومة الإقليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية (الدليل المالي، 2004، 111) (الفقرة 21، القسم 2).

إن للأشطة والبيئة الحكومية التي تعمل خلالها النظام المحاسبي الحكومي خصائص تؤثر في أهداف التقارير المالية ويمكن تقسيمها على مجموعتين هما عناصر من داخل الوحدة الحكومية وعناصر من خارجها وفيما يأتي توضيحاً موجزاً لكل منها: (Jorge, 2003, 64)

أولاً: عناصر من داخل الوحدة الحكومية أو ذات تأثير مباشر في أهداف القوائم المالية وتمثل هذه العناصر بالآتي:

وينبغي تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطور في حقل المحاسبة الحكومية ومعاييرها الدولية بالانتقال من تطبيق الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق بغية تمكين الوحدات الحكومية من تحسين أدائها وزيادة قدرتها على تقويم أداء العاملين فيها، وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي تقوم بتنفيذها. وتسعى دائرة المحاسبة في وزارة المالية إلى إعداد الحسابات الشهرية والسنوية على مستوى الدولة العراقية وفقاً للنظام المحاسبي التي تسعى إلى تطويره وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية الدولية، و يتولى قسم الدراسات والمتابعة في دائرة المحاسبة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتواءم مع المعايير الدولية وقانون الإدارة المالية والدين العام (الحسيني، 2012، 83).

وقد نص قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 في الفقرة (ح) من القسم الثاني عشر، (مهمات وزارة المالية)، إن من مهمات وزارة المالية تطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي والمالي للحكومة الاتحادية. كما نص في الفقرة (7) من القسم الحادي عشر على أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الاتحادية طبقاً لمحتوى وتصنيفات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية (قانون الإدارة المالية لسنة 2004).

وأن تبني النظام المحاسبي الحكومي في العراق أياً من الأسس المحاسبية (نقدي، وتقدي معدل، واستحقاق معدل، واستحقاق) مر بمراحل، إذ نجد أن النظام المحاسبي الحكومي قد تطور في اعتماده على هذه الأسس (وخاصة من الناحية التشريعية) من الأساس النقدي المطلق إلى أساس الاستحقاق الكامل، وقد جاء هذا التطور نتيجة لما طرأ على نشاط الدولة المالي من اتساع في الحجم وتنوع في أوجه الصرف ومصادر الإيراد اتفاقاً مع الاتجاه الدولي في تحديد قواعد المحاسبة الحكومية (أردني، 2015، 54). وفي قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2019 المادة 24 في النقطة السادسة من فصل الرابع أن تصحح وزارة المالية من خلال البيانات الشهرية والسنوية عن اعتماد أساس الأستحقاق في الحالات التي تم فيها اعتمادها وأن يرفق بذلك كشف التدفق النقدي (الوقائع العراقية، العدد 4550 في تاريخ 2019/8/5).

2.1: مفهوم المحاسبة الحكومية:

حاول العديد من الكتاب والباحثين تحديد مفهوم او تعريف للمحاسبة الحكومية، فيرى الأجوادي إن مفهوم المحاسبة الحكومية هو انعكاس للتطورات المرتبطة بتفسير وظيفة واهداف المحاسبة الحكومية، اذا ان المحاسبة الحكومية لا تختلف عن بقية انواع المحاسبة الاخرى من حيث المفهوم العام على اساس ان المحاسبة الحكومية تعد فروعاً من فروع المحاسبة المالية التي تسعى الى تقديم خدمات وتوفير معلومات تخدم متطلبات العمل في الوحدات الحكومية (الأجوادي، 2016، 45).

وفي نفس السياق عرف المشهداني وآخرون المحاسبة الحكومية بأنها: فرعاً من فروع المحاسبة تطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وهي نظام يختص بقياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية لإدارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف إلى تحقيق ربح وفقاً لتبويات الموازنة العامة للدولة، خلال مدة محددة وهي سنة مالية. (المشهداني وآخرون، 2017، 18).

وعرفها مشكور وآخرون. بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس الصادرة عن السلطة المركزية لتنظيم وتسجيل حركة الأموال الداخلة والخارجة للوحدات الخدمية

والاختيار بين البدائل المتعددة ولكنهم في الأغلب يتخذون القرارات تنفيذاً للتعليمات والأوامر والخطط التي تكون معتمدة من السلطة التشريعية في حالة الوحدات الحكومية (السلطان وأبو المكارم، 2012، 28).

2- غياب وجود سوق تنافسية: لا تواجه الوحدات الحكومية التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال الحكومية، في أغلب أحوالها قوى تنافسية، وتحصل على قدر كبير من الموارد إما إجباراً كما هو الحال حين فرض الضرائب وجبايتها، وإما تطوعاً كما هو الحال في الهبات والتبرعات (السلطان وأبو المكارم، 2012، 28).

2. مستخدمو المعلومات المحاسبية:

يختص نظام المحاسبة الحكومية كنظام معلومات ورقابة وإثبات العمليات المالية للدولة وتسجيلها وتقديم التقارير والقوائم المالية عن نتائج هذه العمليات للجهات والهيئات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بتلك البيانات. وحدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB أربع مجاميع من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية الخارجية للحكومة وهم: (Freeman&Shoulders, 2003, 28-29):

1- المواطنون

2- السلطة التشريعية و الهيئات الرقابية

3- المستثمرون والدائنون

4- المدراء الحكوميون

3. القوانين والقواعد والتعليمات المالية الحكومية:

إن القواعد والأسس والإجراءات المحاسبية المنبثقة في النظام المحاسبي الحكومي في تخطيط , إعداد تنفيذ والرقابة على الموازنة العامة للدولة تعتمد على التشريعات , القوانين , الأنظمة والتعليمات المالية الصادرة من الجهات المسؤولة وبناءً على ذلك فإن أي دعوة لتحديث وتطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب ان تبدأ أولاً بتحديث التشريعات , القوانين , الأنظمة والتعليمات المالية بما ينسجم مع طبيعة التحديثات المطلوب إجراؤها في الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي لغرض الإيفاء بمتطلبات الإفصاح المطلوب تحديثه وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية (كاظم وآخرون، 2020، 583).

4. معايير المحاسبة الحكومية:

تخضع المحاسبة الحكومية لقواعد قانونية إلا أن ذلك لا يتم بمعزل عن المفاهيم والمبادئ والإرشادات العلمية التي تصدرها الهيئات والجمعيات والمحاسبية، والإرشادات العلمية التي تصدرها الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية والمتخصصة في مجال المحاسبة، ومن أهم اختصاصاتها وضع مفاهيم والمبادئ والأرشادات السليمة لإعداد الموازنة والمحاسبة وإعداد التقارير المالية في المجال الحكومي لتكون مرشداً للمعالجات المحاسبية، ومعياراً للتطبيق العملي (القرشي، 2015، 60-61).

4.1: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على مفهوم النظام المحاسبي الحكومي:

1- إن الوحدات الحكومية هي وحدات خدمية: إن هدف الوحدات الحكومية هو خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة، ولذلك يتم إنشاء وتمويل هذه الوحدات من الموارد المالية السيادية للدولة، وبذلك فإن ملكيتها ملكية عامة لجميع المواطنين في البلد (لارسن ومومش، 2003، 879).

2- عدم وجود حافز الربح: تعد هذه الخاصية من أهم خصائص الميزة للوحدات الحكومية، إذ ينتفي بوجود حافز الربح، مع غياب حقوق الملكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها، وغياب مؤشر الربح سوف يؤثر في وظيفتي القياس و الأتصال المحاسبي (السلطان وأبو المكارم، 2012، 28).

3- صعوبة قياس مخرجاتها لأن منافعتها مختلفة: إن الهدف الأساسي للوحدات الحكومية توفير الخدمات، لذا يتجلى نجاحها في إمكانية تقديم الخدمات في حدود الموارد المتاحة. وأنه حتى الآن، هناك صعوبات في قياس كمية الخدمات المقدمة في معظم الوحدات الحكومية، فعلى الرغم من الاعتراف بأهمية قياس فاعلية وكفاءة الوحدات الحكومية هدفاً، فإنها تثير مشكلات عند قياسها كمياً وبخاصة إذا ما أريد قياس قيمتها تقدماً للوصول إلى صافي الربح، لأن صافي الربح في هذه الحالة لا قيمة له، فضلاً عن أن عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الوحدات الحكومية للوصول إلى صافي الربح لا قيمة له أيضاً، لأن الإيرادات الحكومية غير مرتبطة بالتكاليف التي أنفقت للحصول على هذه الإيرادات، إلا أن ذلك لا يعني أن عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات لا معنى لها، بل بالعكس فهي تعطي مؤشراً - وبخاصة إذا ما كانت الإيرادات تغطي على الأقل المصروفات وهو المهم. (Jorge, 2003, 66)

4- إعطاء أهمية للالتزام بالموازنة: يعد التقيّد بالموازنة العامة ميزة تنفرد بها الوحدات الحكومية، فالموازنة هي شريان الحياة للحكومة، وهي الانعكاس المالي لما تفعله أو تعترّم أن تفعله الحكومة، لذلك، وبغض النظر عن آلية استخدامها، ينبغي أن تعبر الموازنة عما ينبغي أن تقوم به الحكومة من أنشطة في فترة زمنية معينة، في ضوء الموارد المحدودة. فالموازنة هي أداة مهمة للتخطيط، وهي طريقة للسيطرة على النفقات والانجازات والبرامج وهي وسيلة لتنسيق الأنشطة الحكومية المتعلقة بالجانب المالي (Jorge, 2003, 83).

5- الخضوع لقيود قانونية أو تشريعية: إن الوحدات الحكومية تخضع إلى رقابة قانونية مشددة ومستمرة والأتمثال الشديد للقوانين والتعليمات (أسابعيل وعدس، 2010، 23).

ثانياً: عناصر من خارج الوحدة الحكومية أو ذات التأثير غير المباشر على أهداف القوائم المالية وتمثل هذه العناصر بالآتي:

1- غياب تجانس أهداف أصحاب المصالح: لغياب دافع الربح أثر كبير في تغير نمط العلاقات بين أصحاب المصالح من جهة، وبينهم وبين الوحدة من جهة أخرى. فبدل من التجانس قد يظهر هناك نوع من التناقض. فالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الوحدات الحكومية قد لا تتفق مع دوافع مديري هذه الوحدات وتوجهاتهم. فالمديرون في هذه الوحدات يعينون بقرارات تصدر مركزياً من السلطات العليا في الدولة والعلاقة بين المديرين وهذه الوحدات هي علاقة وظيفية بحتة، فالرواتب والعلاوات تحدد نمطياً دون النظر إلى الإنتاجية، وتم الترقية وفقاً للأقدمية. ولذلك لا يثير المركز المالي للوحدة ونتيجة عملياته حوافز المدير المسؤول، لأنه في أغلب الأحوال لا يكون لهم الحرية في المفاضلة

6.1: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على خصائص النظام المحاسبي الحكومي:

أ. مفهوم الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية (وحدة الإبلاغ):

وحدة الإبلاغ الحكومية هي وحدة الاتفاق والمتمثلة بحكومة الإقليم وحكومات المحافظات والدوائر والوزارات المرتبطة بالحكومة المركزية، على أن توحد وزارة المالية هذه القوائم على مستوى الحكومة الفدرالية، إذ يقع على عاتقها مسؤولية إعداد الحسابات الختامية للحكومة الفدرالية لتقديمها إلى السلطة التنفيذية والتشريعية، بعد أن يدققها ديوان الرقابة المالية لتكون متاحة للجمهور العام (المستخدمين) بعد نشرها في الجريدة الرسمية أو على موقع الكتروني يكون متاحاً للجمهور على نحو عام، ويقع على عاتق وزارة المالية إعداد تقارير عن الموازنة وتنفيذها تقدم إلى المنظمات الدولية، فضلاً عن الأمور الأخرى المتعلقة بالموازنة الفدرالية كالديون الخارجية والمنح والمساعدات والقروض الدولية وغيرها (أردني، 2015، 67).

ب. اتساق النظام المحاسبي الحكومي مع القوانين والأنظمة والتعليقات:

تخضع الوحدات الحكومية لتبويد تنظيمية تفرضها الدساتير وتأخذ هذه القيود شكل قواعد وقوانين وتعليقات دقيقة ومفصلة، ومن ثم فهي ملزمة للمسؤولين وخاضعة للمحاسبة والتدقيق الإداري وهذه القوانين والتعليقات لها الأسبقية على مبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها. ففي العراق مثلاً تعتمد الوحدات الحكومية على قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 وتعديلاته والتعليقات المالية المفسرة له التي تصدر من دائرة المحاسبة في وزارة المالية كقواعد ومعايير لإنجاز العمل المحاسبي (السقا والسندي، 2010، 139).

ج. علاقة النظام المحاسبي الحكومي مع الموازنة العامة للدولة:

وتظهر أهمية العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي في أن عمليات إعداد وتحضير الموازنة وتنفيذها والرقابة على تنفيذها يعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية (السقا والسندي، 2010، 157).

ويرى (شكارة) ترتبط الموازنة العامة للدولة بالمحاسبة الحكومية في تقطعي التقاءها: (شكارة، 2010، 17)

• إن الموازنة العامة للدولة جزء من النظام المحاسبي الحكومي إذ إنها أرقام تقديرية معتمدة وتصبح أرقاماً فعلية عند تنفيذها، ويتم التنفيذ طبقاً للموازنة وبموجب القوانين والتعليقات المالية، وقواعد الرقابة، كذلك يتبع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

• حتمية وجود ربط كامل بين تبويب الموازنة العامة للدولة وتبويب الحسابات الحكومية، فالمحاسبة الحكومية تحتل مكاناً هاماً في مجال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وذلك من خلال رقابة تقييم الأداء.

د. مستويات الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي :

يعد تحديد وحدات الإبلاغ المالي الحكومي مسألة مهمة إذ إن التحديد غير المناسب

عرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه (مجموعة من الأسس والقواعد والاجراءات المحاسبية التي تحكم التصرفات المالية غير الهادفة للربح والداخلية ضمن الموازنة العامة للدولة والتي تخضع لأحكام الدستور والقواعد والتعليقات المالية المركزية) (رزوقي ومشل، 2020، 367).

ويعرف أيضاً بأن النظام المحاسبي الحكومي (عبارة عن مجموعة من الطرائق الإجراءات والتعليقات المحاسبية المناسبة المقننة تستخدم مجموعة من السجلات والمستندات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي) (الحسيني، 2012، 25).

كما عرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه (النظام الذي يحكم جانب التنظيم المحاسبي لعمليات تنفيذ الموازنة وإعداد البيانات الشهرية والسنوية ويضع القواعد التي تحكم الأداء وفقاً للقواعد والأنظمة والتعليقات، كما يتضمن حالات التسجيل والترحيل وتبويب عمليات الصرف والتبض وفق ما تحدده القواعد المحاسبية الدولية والمحلية) (الدليل المالي، 2013، 5).

وعن طبيعة النظام المحاسبي الحكومي فهو نظام متكامل للرقابة والمعلومات يأخذ مدخلاته من البيئة بعناصرها السياسية، والتشريعية، والاقتصادية، والادارية، ويتولى العمليات المالية التي تعكس تنفيذ الموازنة، والسياسات المختلفة التي تجسدها، أي العمليات المتعلقة بنشاط الادارة العامة. والنظام المحاسبي الحكومي يتابع النشاط الحكومي في قطاع الخدمات وهو نشاط محكوم بتحقيق المصلحة العامة، ويخضع للمساءلة القانونية (السهلاني، 2014، 38).

5.1: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على اهداف النظام المحاسبي الحكومي:

قد حددها مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) حينما أصدر ما يعرف بورقة عمل بغرض وضع إطار عام لأهداف النظام المحاسبي الحكومي، حدد فيها مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي الحكومي: (السهلاني، 2014، 41)

- الجهات التي تكون الحكومة مسؤولة أمامها وهم المواطنون.

- من يقوم بالتمثيل المباشر للمواطنين وهم الهيئات التشريعية وهي المكلفة بالرقابة.

- من يقوم بالإقراض أو يشارك في عملية الإقراض وهم المستثمرون والدائنون.

وحدد احتياجاتهم من المعلومات التي تعد بمقام أهداف للنظام المحاسبي الحكومي وتمثل بـ:

• معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنة.

• معلومات لأغراض تقييم الوضع المالي للوحدة الادارية.

• معلومات تحدد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح.

• معلومات لتقييم مدى كفاءة وفعالية الوحدة الحكومية.

الخصائص	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق	أساس الاستحقاق المعدل	اساس النقدي المعدل
إعتراف	بعض النظر عن مدة التحقق يتم الاعتراف بالإيرادات النقدية والمصرفيات النقدية	يعترف بالإيرادات المتحققة خلال المدة والمصرفيات المتحققة خلال المدة مع التمييز بين الإيرادات الجارية والإيرادات الأستثمارية والمصرفيات الجارية والمصرفيات الأستثمارية.	يعترف بالإيرادات النقدية والإيرادات المتحققة خلال المدة، ويعترف بالميزان بين الإيرادات الجارية والإيرادات الأستثمارية، والمصرفيات الجارية والمصرفيات الأستثمارية.	يعترف بالإيرادات النقدية والإيرادات المتوقعة تحصيلها بعد مدة، ويعترف بالمصرفيات المتوقعة والمصرفيات المتوقعة دفعها بعد مدة.
موضوع قياس	الأرصدة النقدية والتغيرات التي تطرأ عليها	الموارد الإقتصادية والتغيرات التي تطرأ عليها	الموارد المالية الكلية والتغيرات التي تطرأ عليها	
عناصر قوائم مالية	المتحصلات النقدية، المدفوعات النقدية، الأرصدة النقدية.	الإيرادات وتغيراتها، المصرفيات بما فيها الأذنان، الأصول المتداولة، الثابتة والالتزامات، صافي الحقوق (صافي الأصول)	الإيرادات، المصرفيات، الموجودات المتداولة، صافي الموارد	المتحصلات النقدية، الحسابات المدينة لمدة معينة، قائمة مدفوعات النقدية، الحسابات الدائنة لمدة معينة، قائمة الأرصدة النقدية وشبه النقدية.
تقارير مالية	قائمة الإيرادات والتدفقات ملاحظات عن المعلومات المالية، قائمة بالسياسات المحاسبية، إفصاح إضافي عن الموجودات الثابتة والأقراض	قائمة المركز المالي ويظهر فيها الموجودات المتداولة والموجودات الثابتة وصافي الحقوق أو صافي الموجودات، قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، مؤشرات أداء	قائمة المركز المالي ويظهر الموجودات المتداولة وصافي الأصول والمطلوبات المتداولة وصافي الدين وقائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، ملاحظات وجدول	نماذج التقارير نفسها في الأساس النقدي رائداً، ملاحظات وجدول توضيحية بالتكاليف والموجودات والمطلوبات، معلومات عن الأرصدة شبه النقدية المدينة والدائنة

لمفهوم وحدود هذه الوحدات يؤدي الى الإبلاغ عن معلومات مضللة عن الوضع والأداء المالي للحكومة، لأنها لا تتضمن المعلومات المالية الخاصة بالأنشطة أو البرامج التي يتم تنفيذها من خلال وحدات أو تشكيلات، لا يتم اعتبارها وحدات إبلاغ مالي حكومي رغم أنها في الجوهر تمثل جزءاً لا يتجزأ من هيكل الحكومة (السندي، 2021، 27).

هـ. الاسس المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومية:

تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس قياس محاسبية معينة لتقيد العمليات المالية وأستخلاص النتائج، حيث تحدد هذه الأسس إجراءات وقواعد إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية، حيث يمكن تعريف الأسس المحاسبية بأنها " مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث لأغراض الإبلاغ المالي"، وبناء على ذلك فإن مصطلح أسس القياس المحاسبي يشير الى قواعد والمبادئ التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وتسجيلها في السجلات والدفاتر المحاسبية وعرض القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها (زهير، 2014، 26).

الجدول رقم (1) المقارنة بين الأسس

2. تحقق الإيرادات في الوحدات الحكومية:

يعد الإيرادات العامة من أهم أدوات السياسة المالية التي يستعين بها الحكومة في تمويل نشاطها الاعتيادي وتنفيذ خطتها التنموية الشاملة، فمن خلالها تستخدم الحكومة الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها المتعددة لإشباع الحاجات العامة للجمهور، لذا فإن الإيرادات العامة تمثل جميع الموارد المالية التي تحصل عليها الحكومة من مصادر معينة

المصدر: محمد، بهاء حسين وسالم، حسين سعود، 2018، دور النظام المحاسبي الحكومي في أعداد تقارير الأداء للوحدات الحكومية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة بغداد، العدد 104، المجلد 24، صفحة 506.

بالإيراد في البيانات المالية لمنشآت القطاع العام. معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام 9 ، الفقرة 33 - الإيرادات من معاملات الصرف تحدد معيارين رئيسيين لإثبات الإيرادات. يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل (1) تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المحتملة إلى المنشأة ، و (2) يمكن قياس هذه المنافع بشكل موثوق. في حين أن هذين المعيارين ينطبقان على كل من المعاملات التبادلية وغير التبادلية ، فإن محاسبة الإيرادات الناشئة من المعاملات غير التبادلية تختلف تمامًا عن الإيرادات الناتجة من المعاملات التبادلية من حيث الأساس وتوقيت الاعتراف (Ouda, 2021, 31) تستخدم المعالجة المحاسبية للإيرادات في كلا القطاعين نفس المعيارين الرئيسيين لإثبات الإيرادات :

أ. يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن يكون الاقتصاد في المستقبل سوف تتدفق الفوائد إلى الكيان.

ب. يمكن قياس هذه منافع بشكل موثوق.

بالإضافة إلى ذلك ، هناك إجماع في كلا القطاعين على ضرورة تطبيق معايير الاعتراف بشكل منفصل على كل معاملة (معيار المحاسبة الدولي 18 ، والمعيار الدولي للتقارير المالية 15 ، والمعيار الدولي للقطاع العام 9 ، وخطة العمل العالمية 9) ، و تشمل الإيرادات الناتجة عن معاملات التبادل والأحداث بيع البضائع ؛ تقديم الخدمات؛ واستخدام الآخرين لأصول المنشأة التي تدر فوائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح أو توزيعات مماناة. بينما يتم تطبيق معياري الاعتراف على جميع الإيرادات الناشئة عن معاملات وأحداث التبادل ، هناك شروط محددة مرتبطة بكل معاملة يجب الوفاء بها بحيث يتم الاعتراف بالإيراد (Ouda, 2021, 40).

عند قيام الوحدة الحكومية باستلام الإيرادات العامة، فإن هناك مجموعة من الشروط الواجب تحقيقها، وهذه الشروط هي: (المشهداني، 277، 2017-275)

1. أن تكون الوحدة الحكومية مخولة قانوناً بصلاحيات استلام الإيرادات العامة من مصادرها المحددة في الموازنة العامة، حيث نصت الفقرة أولاً من المادة 28 من الدستور العراقي الصادر في عام 2005 على أن:

"لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبي ولا يعفى منها إلا بقانون"

2. أن يحدد موظف حسابي مسؤول عن استلام الإيرادات العامة ويطلق عليه أمين الصندوق

3. عند تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالإيرادات العامة، يجب الالتزام بالتبويب الاقتصادي والنوعي ووفقاً لما يحدد في الدليل المحاسبي الصادر عن وزارة المالية في عام 2013 وبأسلوب مشابه لأسلوب تبويب النفقات العامة.

4. اعتماد الأساس النقدي في إثبات الإيرادات العامة في السجلات المحاسبية

تنفيذاً لما أشارت إليه الفقرة (9) من القسم (9) تنفيذ الموازنة من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل: "تسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية التالية"

(سواء كانت ضرائب أو رسوم أو تقديم خدمات أو أي مصدر آخر) والتي تحتاجها لتمويل النفقات العامة الواجب دفعها مقابل أداء الوظائف السيادية المكلفة بأدائها كالأمن والصحة والتعليم وما شابه ذلك (المشهداني وآخرون ، 2017 ، 274).

فالإيرادات قابلة للتحقيق عندما تكون الموجودات المحفوظ بها أو الموجودات المستلمة جاهزة وقابلة للتحويل الى مبالغ نقدية معروفة أو مطالبات نقدية . ويتعلق معيار عملية الأرباح في المقام الأول بالتحقق من الإيرادات ، إذ إن معظم المكاسب ناتجة عن المعاملات والأحداث ، مثل بيع الأراضي أو براءة الاختراع ، التي لا تنطوي على أي عملية أرباح . وبالتالي تتحقق أو تكون قابلة للتحقيق هو أكثر أهمية في الاعتراف بالمكاسب (التوي وآخرون ، 2021 ، 55).

وينص مبدأ الاعتراف بالإيراد على إن الإيراد يعترف به عندما : (كيسو ، 2009، 935)

• يكون محققاً أو قابلاً للتحقق.

• يتم اكتسابه بواسطة الوحدة وتعتبر الإيرادات محققة عند مبادلة سلع أو الخدمات بنقدية أو بحقوق نقدية (حسابات قبض).

والإيراد يتحقق عندما يتم استبدال السلع والخدمات بوحدة نقدية أو استبدالها مقابل الحصول على حقوق استلام نقدية مستقبلاً (كيسو ، 2009 ، 935) .

فإن توقيت الاعتراف وتحقيق الإيرادات سيختلف تحت قاعدتي المحاسبة الرئيسيتين: المحاسبة القائمة على النقد والمحاسبة على أساس الاستحقاق. بموجب المحاسبة الحكومية التقليدية (النظام القائم على النقد) ، يتم الاعتراف بالإيرادات وتحقيقها عند استلام النقد. بالإضافة إلى ذلك ، فإن المقبوضات والإيرادات متطابقة حيث لا يوجد فرق بين وقت الاعتراف بها ووقت تحصيلها. بشكل عام ، في ظل هذا النظام ، يتم الاعتراف بالتدفقات النقدية الداخلة على أنها إيصالات بغض النظر عن المصدر أو النوع. على سبيل المثال ، يتم تضمين القروض وإيصالات الحفظ كإيرادات على الرغم من أنه يمكن تحديدها بشكل منفصل عن مصادر الإيرادات الأخرى. لذا فإن مشكلة الاعتراف والتحقق غير موجودة في ظل نظام المحاسبة الحكومية التقليدي حيث يتزامن توقيت الاعتراف وتحقيق الإيرادات. (Ouda, 2016, 52)

من ناحية أخرى ، فإن الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام يستلزم التمييز بين النقطة التي يتم فيها اعتبار الإيرادات معترف بها والنقطة التي يتم اعتبار أنها جُمعت عندها. يتم الاعتراف بالإيرادات عادة في وقت معاملة التبادل عند بيع البضائع أو تقديم الخدمات ، يتم الاعتراف بالإيراد في وقت إعداد الفواتير. في الوقت الذي يمكن فيه قياس مبلغ الإيرادات المستحقة بشكل موثوق ، على سبيل المثال ، مبلغ فاتورة المدين للدخل المستحق. من ناحية أخرى ، نظراً لأن أساس الاستحقاق يحاول التعرف على الأحداث في الفترة التي تحدث فيها ، فمن الممكن أن يتم تضمين المكاسب غير المحققة (على سبيل المثال ، زيادة قيمة الأصول ، الزيادات الناتجة عن نمو الثروة الحيوانية أو الغابات) ضمن الإيرادات . سيعتمد هذا على ما إذا كان التحقيق ، في ولاية قضائية معينة ، يعتبر معياراً للاعتراف بالإيرادات أم لا. (Ouda, 2016, 53)

تتمثل القضية الرئيسية في المحاسبة عن الإيرادات في تحديد متى ينبغي الاعتراف

(2019/8/5).

3. تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على تحقق الإيرادات في الوحدات الحكومية:**1.1.3: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على مفهوم وأنواع الإيرادات:****1.1.3: مفهوم الإيرادات في الوحدات الحكومية:**

تعرف الإيرادات بأنها المصادر التي تستمد الدولة منها الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها المتعددة من أجل إشباع الحاجات العامة الضرورية للمجتمع (العامري و الحلو ، 2020 ، 50).

وتمثل الإيرادات العامة مجموع الدخل الذي تستلمه الحكومة عبر خزيتها وللأمر لمواجهة النفقات العامة، أي أن الإيرادات العامة جميع الموارد التي تحصل عليها الدولة بصفتها السيادية سواء أكانت نظير الخدمات التي تقدمها إلى الأفراد (الرسوم) أم بدون مقابل (الضرائب)، فضلاً عن إيرادات أملاك الدولة (دخل الدومين) (شاني، 2011، 14).

وعرف عمارة الإيرادات العامة بأنها الوسيلة المالية التي تمكن الدولة من تنفيذ سياستها العامة، والأداة التي توزع الأعباء العامة وفقاً لمبدأ العدالة والمساواة (عمارة، 2015، 32).

وتعرف الإيرادات العامة على أنها الموارد الاقتصادية التي تحصل عليها الدولة في شكل تدفقات نقدية من أجل تغطية النفقات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة. فقد تطورت الإيرادات العامة بتطور الفكر الاقتصادي والمالي السائد، فكانت في الفكر الاقتصادي التقليدي مقتصرة على تزويد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتغطية الإنفاق العام اللازم لقيام الدولة بوظائفها الأساسية، أما في ظل الفكر الاقتصادي الحديث فأصبحت الإيرادات العامة بجانب كونها أداة للحصول على الأموال العامة، أداة هامة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي حسب الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها، إضافة إلى ذلك فإن أهمية الإيرادات العامة تزداد بزيادة أهمية الإنفاق العام كنتيجة لزيادة دور الدولة في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي والاجتماعي (الوادي وعزام، 2007، 52).

2.1.3: أنواع الإيرادات في الوحدات الحكومية:

لا تعتمد الدولة على مصدر إيراد واحد، فهناك العديد من مصادر الإيرادات التي تستغلها الدولة لجمع الأموال، وتختلف هذه المصادر على نطاق واسع ويتم تطويرها بمرور الوقت تحت تأثير القوى السياسية والاقتصادية العاملة. ويمكن تصنيف الإيرادات الحكومية في العراق على النحو التالي (Al-Kassar & et al, 2015, 150):

1- عائدات النفط: تساهم بشكل كبير في موازنة الدولة.

2- الضرائب:

أ- الضرائب المباشرة (مثل ضريبة الدخل وضريبة الثروة والدخل الزراعي وضرائب العقارات بما في ذلك ضرائب الشركات والشركات).

ب- الضرائب غير المباشرة (مثل ضرائب السلع والجمارك والرسوم الأخرى).

3- إيرادات مؤسسات الدولة (مثل إيرادات المؤسسات الحكومية، وعائدات رأس المال، وعائدات بيع وتأجير ممتلكات الدولة، وعائدات أخرى).

حيث قسم المهتمون بالمالية العامة الإيرادات العامة، استناداً إلى معايير متعددة، ويمكن ان نستعرض أكثر التقسيمات النظرية شيوعاً للإيرادات العامة في الاتي: (العامري والحلو، 2020، 51)

1- الإيرادات العادية والاستثنائية: وذلك من خلال تقسيم الإيرادات من حيث معيار استمرارها ودورها إلى عادية تتكرر خلال فترة زمنية متعاقبة كإيرادات أملاك الدولة

وبذلك لا يتم اللجوء إلى استخدام أساس الاستحقاق إلا في الحالات المحددة قانوناً أو بموافقة وزير المالية.

5. لا يجوز استلام الإيرادات العامة إلا بموجب المستندات المحدد نماذجها بموجب التشريعات وهي أما مستند قبض محاسبة / 37 أ بالنسبة للوحدات الحكومية أو مستند قبض محاسبة / 38 أ بالنسبة لقبض الإيرادات بواسطة الجباة.

6. لا يجوز استلام الإيرادات العامة بواسطة شيكات شخصية ما لم تكن مصدقة من المصرف المسحوبة عليه.

7. ان يتم إيداع كافة المبالغ المستلمة والمتجمعة في صندوق الوحدة الحكومية في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم أو في صباح اليوم التالي حسب تعليمات وزارة المالية.

8. تتولى الوحدة الحكومية متابعة استلام الإيرادات العامة في المواعيد المقررة لذلك، ومقارنة ما تم استلامه منها مع التقديرات المحددة في الموازنة العامة.

وفي سنة 2019 صدر قانون التعديل الأول لقانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019 وجاء في المادة (22) من فصل الرابع تنفيذ الموازنة كما يلي:

أولاً- أ. تستخدم تخصيصات وحدات الإنفاق من (1) كانون الثاني ولغاية (31) كانون الاول من السنة المالية.

ب. تقيد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً المقبوضة لغاية (31) من شهر كانون الاول من السنة المالية إيراداً نهائياً لحساب الخزينة العامة للدولة للسنة ذاتها.

ج. تقيد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً التي يتم قبضها بعد نهاية السنة المالية إيراداً للسنة المالية التي تم القبض فيها.

ثانيا - يستثنى من أحكام الفقرة (ج) من البند (ولا) من هذه المادة الإيرادات المستحقة ولم تقبض خلال السنة المالية التي استحققت فيها لقيدها في حساب المصدر بعد تسجيلها بذمة المدين أو حساب الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة في الحالات المبينة في ادناه:

أ - حصة الخزينة من أرباح القطاع العام.

ب إيرادات النفط غير المقبوضة عن المبيعات خلال السنة.

ج - إيرادات بيع العقارات.

د - أي إيرادات أخرى يرى وزير المالية أهمية شمولها بهذا الحكم.

ثالثاً - تقيد المبالغ التي استحققت فعلاً خلال السنة المالية في حسابات تلك السنة، فإن تعذر ذلك فيتم إضافة التسوية في الحسابات ضمن فترة الحسابات الختامية.

رابعاً- تدخل الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً من مختلف مصادرها إلى الموازنة العامة ولا يجوز استقطاع أي جزء منها لأي غرض كما لا يجوز تخصيص أي مبلغ إلا من خلال الموازنة وعلى أوجه صرف محددة ودقيقة (الوقائع العراقية، العدد 4550 في تاريخ

وفي يأتي توضيح موجز لهذه الأسس:

1.2.3: تحقق الإيراد وفق الأساس النقدي:

في الوحدات الحكومية حيث يتم الاعتراف بالعمليات وتسجيلها في السجلات المحاسبية عندما يتم استلام فعلي للإيرادات أو تسديد فعلي للنفقات وبغض النظر عن وقت تحققها، أي أن محور القيام وفق الأساس النقدي تتمثل في الأرصدة النقدية والتغيرات فيها، وأن المعلومات الناتجة عن القياس تتمثل المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية ورصيد النقد آخر المدة، بمعنى أن الإيرادات المقبوضة خلال سنة مالية معينة تسجل بالسجلات المحاسبية وتظهر في نهاية السنة المالية في التقارير المالية على أنها إيرادات تخص تلك السنة حتى ولو كان بعضها يخص سنوات مالية سابقة أو سنوات مالية لاحقة (المشهداني وآخرون، 2017، 341).

ويعاب على الأساس النقدي: (محمود، 2013: 66)

1- لا يظهر الأساس النقدي حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة وبالتالي عدم اظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم.

2- لا يفرق هذا الأساس بين النفقات الراسالية والنفقات الايرادية.

3- صعوبة اجراء المقارنة بين الوحدات الادارية الحكومية المختلفة او بين الوحدة نفسها من سنة لآخرى وهو ما ينعكس على عمليات التخطيط الكلي.

4- الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية وذلك عند اجراء القياس المحاسبي حيث النفقات التي لم يتم اتفاتها خلال السنة المالية تلغى وتعاد الى خزينة الدولة وبالتالي يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية او تخص سنوات سابقة او لاحقة.

2.2.3: تحقق الإيراد وفق الأساس النقدي المعدل:

يتبنى هذا الأساس قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات الحكومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للمصروفات الحكومية. وعليه، يعتبر نموذج محاسبي قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق. ولقد عرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الأساس النقدي المعدل بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (الإبلاغ المالي) لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا."

وينبع عن ذلك، بأن طبيعة القوائم المالية وفق هذا الأساس تسمح بإظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة الحكومية إضافة إلى تحديد مقدار التزامات الوحدات الحكومية تجاه الغير دون أن يتم تحديد حجم حقوق الدولة تجاه الغير لأنه لا يقوم بتسجيل الإيرادات المتبنة غير المحصلة خلال السنة (زهير، 2014، 38).

3.2.3: تحقق الإيراد وفق الأساس الاستحقاق:

والضرائب والرسوم، وإلى إيرادات استثنائية كالفروض العامة التي لا تتكرر، غير أن هذا التقسيم لم يعد معمولاً به حالياً في معظم دول العالم لأن عنصر الدورية لا يكون صفة ثابتة للتميز.

2- الإيرادات الإلزامية والإيرادات الاختيارية:- يمكن التمييز بين إيرادات الدولة وفقاً لمعيار عنصر الإكراه

والالتزام وعصر الاختيار، فعند استخدام الدول لسلطتها القانونية والتشريعية في الجباية فهو إيراد الزامي مثل الضرائب والغرامات المفروضة على المخالفين، أما الإيرادات الاختيارية فهو عندما يتم جبايتها برضا الأفراد دون مقابل كالترعرات والهبات.

3- الإيرادات الاقتصادية والإيرادات السيادية: كالإيرادات الناجمة عن ملكية الدولة واستثماراتها العامة، أما الإيرادات السيادية فتحصل عليها الدولة لكونها تتمتع بسلطات وامتيازات تحولها هذا الحق كالإيرادات السيادية كالضرائب والرسوم.

4- الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة: وفقاً لهذا التقسيم يقصد بالإيرادات الأصلية تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة دون أن تلجأ إلى الأفراد ودون أن تقطع جزءاً من أموال الأفراد وذلك عن طريق الحصول عليها من املاكها، أما الإيرادات المشتقة فهي تلك التي تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاعها لجزء من أموال الأفراد بطريقة أو أخرى كالضرائب أو الغرامات.

ووفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام حصر الإيرادات أو التدفقات النقدية الداخلة إلى الحكومة في الفئات الرئيسية الآتية (IFAC, IPSASB, study14, 2011, para:8.1):

1- الإيرادات غير التبادلية (Non-Exchange Revenues) وهي الإيرادات التي يحصل عليها من عمليات غير تبادلية نتيجة استخدام السلطات السيادية، وتشمل مجموعة متنوعة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم والغرامات.

2- الإيرادات التبادلية (Exchange Revenues) هي الإيرادات التي تم الحصول عليها بطريقة مشابهة لطريقة الحصول على الإيرادات في القطاع الخاص، وتشمل على سبيل المثال إيرادات بيع السلع والخدمات والفوائد والأرباح الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة وغيرها.

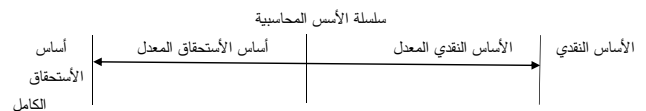
3- مكاسب أخرى (Other gains) وهي تمثل الزيادة في القيمة السوقية للموجودات وأرباح صرف العملات الأجنبية ومكاسب أخرى.

2.3: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على أسس تحقق الإيرادات:

لقد عرفت الأسس المحاسبية من قبل مجلس المعايير المحاسبية الحكومي الأمريكي بأنها " مجموعة من المبادئ المحاسبية التي تتم من خلالها، تحديد متى يتم إثبات المعاملات أو الوقائع في السجلات لأغراض الإبلاغ المالي وهي تتعلق بتوقيت القياسات التي تجري بغض النظر عن طبيعة القياس ذاته. (GASB, 2007, 3) "

تتبع الوحدات الحكومية أسساً محاسبية مختلفة يمكن بيانها بسلسلة طرفها الأول الأساس النقدي والطرف الثاني أساس الاستحقاق الكامل، ويقع بين الأساسين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل (السقا والسندي، 2010، 144).

شكل رقم (1)



- الشكل من إعداد الباحثة.

مثل وزارة الدفاع تكون إيراداتها شبه معدومة مقارنة بنفقاتها الضخمة التي تدفع سنوياً، في حين أن هنالك بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الصحة إيراداتها تكون قليلة لا تغطي نفقاتها، كما أن هنالك نوع ثالث من الوحدات الحكومية مثل الهيئة العامة للضرائب تحقق إيرادات تزيد عن نفقاتها بشكل كبير. أما نفقات الوحدات الحكومية تحدد في ضوء التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة في الموازنة العامة وبدون النظر إلى مقدار الإيرادات المتحققة للوحدة، حيث إن الإيرادات المتحققة للوحدة الحكومية لا يجوز التصرف بها من الوحدة ذاتها وإنما تتولى الخزينة العامة تجميع الإيرادات المتحققة لدى مختلف الوحدات الحكومية (المشهداني وآخرون، 2017، 47).

لذلك لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية، حيث تقدم الوحدات الحكومية خدماتها للجمهور مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالكلفة، من جهة أخرى لا توجد إيرادات مقابل تقديم الخدمات في هذه الوحدات، إذ تحصل الوحدات الحكومية على التمويل اللازم لتغطية نفقاتها من الإيرادات العامة للدولة والتي تحصل عليها لما لها من سيادة على الأفراد والمنشآت والممتلكات. ولعل أهم مصادر الإيرادات السيادية في معظم الدول هي الضرائب إذ تمثل الضرائب مساهمة الأفراد في تمويل الخدمات المقدمة لهم من الوحدات الحكومية. وجدير بالذكر إن خاصية عدم وجود علاقة مباشرة بين مصروفات وإيرادات الحكومية ينشأ عنها عدم الحاجة للمقابلة (العواد، 2012، 12).

4.3: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على الإفصاح عن الإيرادات:

تعد المحاسبة الحكومية مصدر المعلومات وذلك من خلال التقارير والقوائم المالية التي تعكس نتائج أداء الحكومة على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الحكومة كلها، ولا تكون معلومات التقارير المالية ذات فائدة إلا إذا جرى إعدادها وعرضها بشكل واضح ومفهوم وجذاب لمستخدمي تلك المعلومات (الوائي، 2014، 78).

ووفقاً للمعيار المحاسبي الحكومي الدولي المرقم (1) يتم تصنيف الإيرادات بحسب طبيعتها، علماً إن المعيار في الفقرة (106) و(108) منه قد بين أنه "ينبغي أن تعرض الوحدة الحكومية إما في صدر قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات تصنيفاً فرعياً لإجمالي الإيرادات مصنفة بطريقة تناسب عمليات الوحدة الحكومية" وبين "عندما تكون بنود الإيرادات مهمة فإنه ينبغي الإفصاح عن طبيعتها ومبلغها بشكل منفصل" (IPSAS Handbook, 2018, 185) (IFAC, IPSAS No.1, para.106&108). علماً أن المعيار قد قسم الإيرادات الحكومية، وكما جاء في قائمة الأداء المالي الملحق بالمعيار إلى (الضرائب، الرسوم والغرامات والتراخيص، والإيراد من معاملات الصرف، والتحويلات من وحدات حكومية أخرى والإيرادات الأخرى من ضمنها الإيرادات الضريبية).

الاستنتاجات:

1- يساهم اعتماد معايير IPSAS في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليواكب التطور في حقل المحاسبة الحكومية بالانتقال من تطبيق أساس الاستحقاق بغية تمكين الوحدات الحكومية من تحسين أداؤها وزيادة قدرتها على تقويم أداء العاملين فيها، وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي تقوم بتنفيذها .

يعترف بموجب هذا الأساس بالمعاملات والأحداث الأخرى حين وقوعها (وليس فقط حين استلام النقد أو دفعه أو ما يعادله)، ولذلك فإن المعاملات والأحداث تسجل في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها (IFAC, IPSAS NO.1, Para7) وتسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات الحكومية على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ إثبات الالتزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية (أحمرو، 2003، 139).

في حين أساس الاستحقاق تشوبه عيوب عديدة منها الآتي: (مرزوقي ومشجل، 2020، 370)

- 1- إن التعقيد بمحاسبة الاستحقاق يؤدي إلى رقابة ضعيفة من قبل السلطة التشريعية وبالتالي أقل مساءلة حكومية.
- 2- تتطلب بعض المهارات اللازمة والتدريب لمعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية.
- 3- تتطلب حكماً مهنياً أكبر من قبل معدي ومدققي الحسابات الحكومية.
- 4- كلفة التنفيذ بسبب الصعوبة وكثرة التعقيد.
- 5- عدم توافر معلومات السيولة والإستخدام المنخفض لمعلومات الميزانية العمومية من قبل صانعي القرار.

4.2.3: تحقق الإيراد وفق الأساس الاستحقاق المعدل:

يمكن تعريف أساس الاستحقاق المعدل بأنه "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإيفاء يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف حتى يصبح متاحاً لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع" (زهير، 2014، 40).

ويعد هذا الأساس تطويراً للأساس النقدي وتمهيداً لتطبيق أساس الاستحقاق. وقد كان لتطبيقه تأثير كبير في تحسين الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي والتقليل من السلبات التي يجدها الأساس النقدي، من خلال توفير معلومات إضافية عن التزامات أجهزة الدولة واحتساب إيفائها خلال السنة نفسها التي نفذت فيها وإن لم يتم صرفها لسبب من الأسباب وكذلك لإظهار مستوى تنفيذ الأنشطة الحكومية للتحقق من مدى كفاية تخطيطها لموازنتها وتنفيذها، وبالتالي فإن هذا الأساس كان أكثر إفصاحاً من الأساس النقدي وساعد على توفير المعلومات التي تحقق المساءلة على الأموال وعلى العمليات (واتق، 2019، 124).

3.3: تأثير بيئة المحاسبة الحكومية على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

أن انعدام التوازن بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من الإيرادات وبين المبالغ التي يسمح لها بإيفائها بموجب القوانين والتعليقات فمثلاً بعض الوحدات الحكومية

- الطبعة العربية، دار البازوردي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن .
5. التوي، بشرى حسن محمد، الأعاجبي، عقيل دخيل و الموسوي ، ميثم عبد كاظم، محاسبة القوائم المالية ، 2021، "أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية"، الطبعة الأولى ، دار الحلاج للطباعة والنشر، بغداد ، العراق.
6. جمهورية العراق، قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 ، جريدة الوقائع العراقية، العدد (1793) في 1940/4/2.
7. جمهورية العراق، قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 ، الوقائع العراقية، العدد (3984) في 2004/6/1.
8. جمهورية العراق، قانون التعديل الأول لقانون الإدارة المالية الاتحادية (6) لسنة 2019، الوقائع العراقية، العدد (4550) في 2019/8/5.
9. جمهورية العراق، قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ المعدل:
10. جمهورية العراق، قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم (107) لسنة 1985 ، جريدة الوقائع العراقية، العدد (3038) في 1986/2/3.
11. جمهورية العراق، وزارة المالية، دائرة المحاسبة ، دليل المالي والمحاسبي في العراق في 2013/2/26.
12. جون ،لارسن و موسش، 2003،" المحاسبة المتقدمة " ، الجزء الثاني ، ترجمة وصفي أبو المكارم ، دار الريج للنشر ، الرياض .
13. الحسيني،عبدالهادي سلمان صالح، 2012، " إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي "، أطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية لإدارة والأقتصاد في جامعة بغداد جزءاً من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.
14. الخرابشة،د.فارس أرشيد،الوشاح،د.محمود عبدالفتاح،كلبونة،د.أحمد يوسف وشاهين،دلونا محمد عزمي،2020،"دور تطبيق أساس الأستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية"،مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الأقتصادية والإدارية، المجلد 28، العدد 2، ص 209-187.
15. رزوقي،عمار محي ومشجل،هاني حميد،2020،" تكييف النظام المحاسبي الحكومي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ،مجلة الكوت الأقتصادية والعلوم الأدارية،كلية الإدارة والأقتصاد ، جامعة واسط،العدد 37 ، المجلد 12،ص 363-392 .
16. زهير ، شلال ، 2014، "أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الأقتصادية ، التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجمهورية الجزائرية.

2- هناك تأثير جوهري لتطور بيئة المحاسبة الحكومية على طبيعة خصائص النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية انعكس بشكل اساسي على مفهوم وحدة الابلاغ ومقومات النظام وكفاءة وفاعلية النظام في توفير معلومات تتوافق مع احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية.

3- هناك تأثير واضح لتطور بيئة المحاسبة الحكومية على إجراءات المحاسبة عن الإيرادات في الوحدات الحكومية من خلال تغير تصنيف الإيرادات واسس تحقق الإيرادات وإجراءات القياس والاعتراف بالإيرادات .

4- تعد المعالجات المحاسبية لإيرادات الوحدات الحكومية وفق معايير IPSAS ممارسات ذات جودة عالية لتوفيرها معلومات تساهم في تقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية وقياس الأداء المالي للوحدات الحكومية من خلال توفيرها أسس ملائمة لمقابلة إيرادات الوحدات الحكومية بمصروفاتها .

التوصيات:

بناء على الاستنتاجات يوصي الباحثان بما يأتي:

1- اعتماد معايير IPSAS في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي ليوأكب التطور في حقل المحاسبة الحكومية وتحسين كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية. واصدار التشريعات التي تسهل تطبيقها.

2- تطوير الكوادر المحاسبية العاملين في الوحدات الحكومية من خلال دورات تدريبية بما يمكن من تطبيق الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية بشكل عام ومعايير IPSAS.

3- تعد المعالجات المحاسبية لإيرادات الوحدات الحكومية وفق معايير IPSAS كخطوة اولى لتطبيق معايير الاخرى لتوفير ممارسات ذات جودة عالية توفر معلومات تساهم في تقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية وقياس الأداء المالي للوحدات الحكومية .

المصادر العربية:

1. الأبودي ، زيد شريف هداي ، 2016، " دور معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) في تحقيق فاعلية رقابة الإدارات الحكومية المحلية (بحث تطبيقي في محافظة ذي قار) " ، متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، قسم الدراسات المحاسبية ، فرع المحاسبة القانونية .
2. احمرو ، إساعيل حسين ، 2003 ، " المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة " ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان .
3. أردبني، طه أحمد حسن، 2015، " ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSAS) و (GFSM) " ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة (غير منشورة)،كلية الإدارة والأقتصاد، جامعة الموصل.
4. اساعيل، مدحت محمد، وعدس، نائل حسن، 2010، " المحاسبة الحكومية "،

17. السقا، د.زياد هاشم والسندي، علي مال الله، 2010، "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية"، جامعة تكريت-كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية /المجلد 6/العدد 17، ص 128-157.
18. السلطان، سلطان محمد، أبو المكارم، وصفي حسن، 2012، " المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، طبعة الرابعة، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
19. السندي، علي مال الله عبدالله، 2021، " تحليل الإبلاغ المالي الحكومي وفق IPSASB-RPGs دوره في تقييم أداء الوحدات الحكومية باستخدام مؤشرات PEFA أنموذج مقترح"، أطروحة دكتوراه محاسبة، مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة موصل.
20. السهلاني، إلهام هاشم محمد، 2014، " دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم أداء الوحدات الممولة مركزياً ضمن الموازنة العامة للدولة دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية"، رسالة ماجستير في علوم المحاسبة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
21. شاني، سلام كاظم، 2011، " تحليل العلاقة بين الموازنة العامة والنتائج المحلي الأجمالي في العراق للمدة 1988-2009"، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
22. شكارا، موفق عباس، 2010، "ستراتيجية اعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"، اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة بغداد.
23. الشوبكي، يونس عليان وابوشالة، احمد محمد، 2012، "المحاسبة الحكومية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع.
24. العامري، سعود جايد مشكور و الحلو، عقيل حميد جابر، 2020، "مدخل معاصر في علم المالية"، الطبعة الثانية، جامعة مثنى، العراق.
25. عمارة، رانيا محمود، 2015، "المالية العامة (الإيرادات العامة)"، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، جمهورية مصر العربية.
26. العواد، أسعد محمد علي وهاب، 2012، "أساسيات المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار الكتب، عراق، كربلاء.
27. الفريشي، هناء علي حسين، 2015، "أنموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح (دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية)"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
28. كاظم، تيسير جواد، كاظم، حيدر كريم والرواق، عبدالزهرة سلمان، 2020، "الأفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الحكومية انموذج مقترح للوحدات الحكومية في العراق"، العدد 59، مجلة كوفة مركز للدراسات، ص 573-605.
29. كيسو، دونالد و ويجانت، جيري، 2009، " المحاسبة المتوسطة"، ترجمة د. أحمد
- حامد حجاج و د. السلطان محمد السلطان، الجزء الثاني، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
30. محمد، بهاء حسين وسالم، حسين سعود، 2018، دور النظام المحاسبي الحكومي في أعداد تقارير الأداء للوحدات الحكومية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد 104، المجلد 24، ص 503-518.
31. محمود، رافت سلامة، 2013، " المحاسبة الحكومية"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.
32. محمود، رافت سلامة، 2011، " المحاسبة الحكومية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
33. مشكور، د.سعود جايد، البعاج، قاسم محمد، الكرعوي، نجم عبد عليوي وحسين، معين كاظم عبدالله، 2018، "المحاسبة الحكومية تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق"، دار نيبور للطبع والنشر، العراق.
34. المشهاني، د. بشرى نجم عبدالله، ياسين، سناء أحمد وإبراهيم، سحر طلال، 2017، " المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق.
35. المهاني، محمد خالد، 2008، "المحاسبة الحكومية"، المنظمة العربية للتنمية الادارية.
36. الوادي، محمود حسين وعزام، زكريا أحمد، 2007، "مبادئ المالية العامة"، دار المسيرة للنشر، عمان.
37. الوائلي، سلمان عبود روضان، 2014، "أنموذج مقترح لإعداد القوائم المالية وفقاً لمنطلقات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) في ظل النظام المحاسبي الحكومي بحث تطبيقي في وزارة العدل"، متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، مقدمة الى هيئة الأمناء معهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.

المصادر الأجنبية:

1. Ahmed , Dr.Dler Mousa& Al-Kake ,Farhad,2019," Application of Accrual Basis in the Public Sector and its Role in Providing Useful Information " ,QALAAI ZANIST SCIENTIFIC JOURNAL, Vol. (4), Issue (1), Scientific Quarterly Refereed Journal Issued by Lebanese French University – Erbil, Kurdistan, Iraq. P 1012-1048.
2. Al-Kassar,Talal A. ,Al-Wadi, Mohmuod & Dawoody ,Alexander, 2015, The Innovative Approach for Accounting and Accountability of Government Revenues in Iraq, Springer Science+Business Media New York,p 143-161.

accounting system, the inappropriateness of the monetary basis for accounting for revenues in the contemporary government accounting environment, the adoption of IPSAS standards contributes to providing procedures and foundations for achieving revenues in a sound and compatible with the government accounting environment contemporary). The research aims to “achieve a number of goals, the most important of which is analyzing developments in the government accounting environment and showing their impact on the foundations and procedures for achieving revenue in government units.” The most important conclusions reached by the research are: The adoption of IPSAS standards contributes to the development of the government accounting system to keep pace with the development in the field of government accounting by moving from applying the accrual basis in order to enable government units to improve their performance and increase their ability to evaluate the performance of their employees. The standards of international accounting standards for the public sector should be adopted in the development of the Iraqi government accounting system to keep pace with the development in the field of government accounting and developing the accounting cadres working in government units through training courses

6. IFAC, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2018 Edition), Volume 1. New York, United States of America. <http://www.ifac.org>.
7. Jorge, Susana Margarida Faustino, 2003, Local Government Accounting In Portugal In Comparative-International Perspective , A thesis for the degree of Doctor of Philosophy. Department of Accounting and Finance, Birmingham Business School, The University of Birmingham.
8. Ouda , Hassan ,2016 ,A Practice-Relevant Approach for Revenues Recognition in the Public Sector Entities: A Practitioner's Perspective, A.G., The Germany University in Cairo , International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XVI, No 2, P 52-67.
3. Freeman, Robert J. & Shoulders, Craig D., 2003, “Governmental and Nonprofit Accounting - Theory and Practices” , 7th Ed., Pearson Education, Inc.
4. GASB, (2007), Governmental Accounting and Financial Reporting Standards (Original Pronouncements), Published by Governmental Accounting Standards Board, U.S.A.
5. IFAC ,International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Study 14, 2011, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities (Third edition), January 2011, New York, United States of America. www.ifac.org/publications.../study-14-transitionaccrual-basis-account.
9. Ouda, Hassan, Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector ”Producers and Users Perspectives”, published by the registered company Springer Nature Switzerland AG, 2021.

Abstract :

With the development of the activities practiced by government units, their sources of revenue have diversified, and in many of these units, the matter necessitated a departure from the traditional bases for revenue realization, And here came the research problem by formulating the following questions ((Have IPSAS standards contributed to providing foundations and treatments that are consistent with the foundations of revenue generation in the contemporary government accounting environment ?)). The research was based on assumptions that ((there is a significant impact of the development of the government accounting environment on the government