

الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات في الوحدات الحكومية العراقية على وفق IPSAS-RPG3/بالتطبيق على مديرية الموارد المائية نينوى⁽¹⁾

أ.م. علي مال الله عبد الله السندي

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

aliaudit1970@uomosul.edu.iq

أ.د. زياد هاشم يحيى السقا

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

drzyadh@yahoo.com

المستخلص:

يهدف البحث الى عرض انموذج للإبلاغ عن أداء الخدمات وفق دليل الممارسات الموصى بها RPG3 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB. اعتمد البحث المنهجين الوصفي والتحليلي لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار فرضياتها من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول متغيراته في المراجع والكتب والبحوث والدوريات العربية والأجنبية. وصولاً الى بناء الانموذج المقترح للإبلاغ عن أداء الوحدات الحكومية لخدماتها واختبار الانموذج من خلال تطبيقه على عينة البحث. وخلص البحث الى عدد من الاستنتاجات أهمها: اثبت التطبيق العلمي امكانية اعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية العراقية وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالاعتماد على تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وما يوفره من قوائم مالية وكشوفات وبيانات تحليلية، وبالتالي توفير متطلبات الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق IPSAS-RPG3.

الكلمات المفتاحية: الإبلاغ المالي الحكومي، قياس الأداء، الأداء المالي.

Reporting Service Performance Information in Iraqi government units according to IPSAS-RPGs

Applying to the Directorate of Water Resources Nineveh

Prof. Dr. Zeyad Hashim Yahya Alsaqa
College of Administration and Economics
University of Mosul

Assist. Prof. Ali Malallah A. Al-sendy
College of Administration and Economics
University of Mosul

Abstract:

The research aims to present a model for reporting on the performance of services in accordance with the Guide to Recommended Practices RPG3. The research adopted both descriptive and analytical approaches for the purpose of achieving the objectives of the research and testing their hypotheses by studying and analyzing what has been written about its variables in references, books, researches and Arab and foreign periodicals. Up to building the proposed model to report on the performance of government units for their services and testing the model by applying it to the research sample. The research concluded with a number of conclusions the most important of

(1) بحث مستل من أطروحة دكتوراه.

which are: The scientific application has proven the possibility of preparing the financial statements of the Iraqi government units in accordance with international accounting standards in the public sector. By adopting the instructions of the decentralized government accounting system and the financial statements, statements and analytical data it provides. Thus providing the requirements for reporting the performance of services according to IPSAS-RPG3.

Keywords: Government financial reporting, Measuring performance, financial performance.

المقدمة

يعكس الأداء الحكومي لأي دولة الأداء الجزئي لأجهزتها الحكومية المختلفة من وزارات وهيئات وغيرها، وقد أثبتت التجارب أن منظومة الإدارة الحكومية التقليدية التي تعتمد على اللوائح والإجراءات لا تستطيع الوفاء بتوقعات وطموحات المواطنين، كما تبين عجز أنظمة الإبلاغ المالي الحكومي التقليدية عن توفير معلومات تساهم في قياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية سواء من حيث إنتاجية الموارد المستخدمة أو الكفاءة التي تؤدي بها هذه المنظمات أعمالها أو جودة الخدمات التي تقدمها، إذ يعد الإبلاغ المالي الحكومي وسيلة الجمهور والسلطة التشريعية لتقييم اقتصادية وكفاءة وفاعلية استخدام الوحدات الحكومية للأموال العامة في إنتاج وتقديم خدماتها، ومساءلتها عن القرارات المالية التي اتخذتها.

ولمعالجة أوجه القصور في نظم الإبلاغ المالي الحكومي التقليدي سعت المنظمات المهنية إلى تطويره استجابة لاحتياجات المستخدمين. إذ أجرت المنظمات المالية والمحاسبية الدولية العديد من الدراسات وأصدرت في ضوء نتائجها معايير وأدلة وإرشادات تساهم في زيادة كفاءة وفاعلية الإبلاغ المالي الحكومي. فمثلاً أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IFACIPSASB ثلاث أدلة للممارسات الموصى بها RPGS لتطوير الإبلاغ المالي الحكومي على مستوى الوحدة الحكومية. وقد تضمن الدليل RPG3 ممارسات موصى بها للإبلاغ عن اقتصادية وكفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية في إنتاج وتقديم خدماتها.

مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي العراقي عن توفير معلومات تمكن من قياس أداء الوحدات الحكومية وبيان اقتصادية وكفاءة وفاعلية استخدامها للموارد المخصصة لها في إنتاج وتقديم خدماتها، وهذا ما أثبتته العديد من الدراسات نتيجة اعتماده نموذج إبلاغ مالي تقليدي قائم على الأساس النقدي المعدل وعدم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق التام.

هدف البحث: يهدف البحث إلى عرض انموذج للإبلاغ عن أداء الخدمات وفق دليل الممارسات الموصى بها RPG3 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB واختباره من خلال تطبيقه في عينة البحث

فرضية البحث: يبنى البحث على فرضية أساسية مفادها يساهم الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق دليل الممارسات الموضوعة بها RPG3 في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي على مستوى الوحدات الحكومية العرقية من خلال توفيره لمعلومات عن اقتصادية وكفاءة وفاعلية إنتاج وتقديم الوحدات الحكومية لخدماتها. فضلاً عن توفيره معايير لقياس وتقييم أدائها.

منهج البحث: اعتمد البحث المنهجين الوصفي والتحليلي لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار فرضيته من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول متغيراته في المراجع والكتب والبحوث والدوريات العربية والأجنبية. وصولاً الى بناء الانموذج المقترح واختباره من خلال تطبيقه على مديرية الموارد المائية / نينوى.

المبحث الأول: منهجية قياس أداء الوحدات الحكومية وفق IPSAS-RPG3

أولاً. دليل الممارسات الموصى بها IPSAS-RPG3: أصدر IPSAS الدليل (RPG3) الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات في القوائم المالية عام 2016. وقد تم اعداده استناداً الى دراسة أعدتها لجنة المحاسبين المحترفين في إدارة الأعمال التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 2008 حول التطورات في مداخل قياس الأداء للوحدات الحكومية. والورقة التشاورية حول الإبلاغ عن معلومات أداء الخدمات عام 2011. و تم إصدار مسودة الدليل IPSAS-RPG3 عام 2013 وتم تعديلها عام 2014. ليصدر بصورته النهائية عام 2016.

يهدف الدليل الى توفير إطار لمساءلة الكيانات العامة عن الخدمات المقدمة والموارد المستخدمة في انتاجها. فهو يعد إطاراً لقياس الأداء اذ يتضمن وصف لأهداف الاداء المخطط الذي تسعى المنشأة إلى تحقيقه من خلال تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات. اذ حددت دراسة لجنة المحاسبين المحترفين في إدارة الأعمال التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 2008 المتطلبات الأساسية لقياس أداء الوحدات الحكومية بالآتي: (Rossi & Aversano, 2015, 80)

1. مزيج متوازن من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية.
2. استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي وفي اعداد الموازنة العامة للدولة.
3. مراجعة خارجية مستقلة للإبلاغ عن الأداء المالي وغير المالي.
4. إطار لقياس وتقييم المخاطر، ووضع استراتيجيات للسيطرة عليها.
5. مراجعة منتظمة لمنهجية قياس الأداء للتأكد من كفاءتها وفعاليتها.

ثانياً منهجية قياس الأداء الوحدات الحكومية وفق IPSAS-RPG3: تتكون منهجية قياس الأداء من عنصرين رئيسيين هما مؤشرات قياس الأداء ونموذج قياس الأداء.

أ. مؤشرات قياس الأداء: تمثل مؤشرات الأداء مقاييس لمدى نجاح الوحدة الحكومية في تحقيق أهداف تقديم الخدمات، اذ تعد أدوات لتوصيف الأداء بناءً على معايير تفرضها طبيعة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة من قبل الوحدة الحكومية موضوع القياس. وتعد وسيلة لدراسة الطرق التي تؤدي بها الأجهزة الحكومية أعمالها من أجل التوصية باتباع الطريقة السليمة لأداء العمل وتحديد متوسط الأداء وتحليل تكاليفه.

ولقد حدد RPG3 خمسة أنواع من المؤشرات لقياس أداء الوحدات الحكومية في انتاج وتقديم الخدمات وهي: (IPSAS-RPG3, 2016, par10-19)

1. مؤشرات المدخلات Inputs Indicators: وتتمثل تكاليف وكميات الموارد المستخدمة لإنتاج المخرجات وتضم: الموارد البشرية، العمل، الأصول الرأسمالية مثل الأرض والمباني، النقدية وغيرها من الأصول المالية، الأصول غير الملموسة مثل الملكية الفكرية.
2. مؤشرات المخرجات Indicators Outputs: وتتمثل بجودة الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية للمستلمين الخارجيين وتضم:

- الخدمات المقدمة مباشرة للأفراد والمؤسسات مثل: الخدمات الصحية أو التعليمية أو توفير السلع مثل الطعام أو الكتب.
- الخدمات المقدمة بشكل غير مباشر للأفراد والمؤسسات مثل، خدمات تطوير البنى التحتية العامة خدمات الامن والدفاع وخدمات حماية الحقوق والقيم المجتمعية.
- التحويلات إلى الأفراد والمؤسسات مثل، التحويلات النقدية والحوافز الاقتصادية مثل الاعفاءات الضريبية.

3. مؤشرات النتائج Outcomes Indicators: تقيس التأثيرات المخرجات على المجتمع ككل أو على مجموعات أو مؤسسات معينة داخل المجتمع. وقد يكون هناك صلة سببية قوية ومباشرة بين تصرفات الكيان ونتائج أداؤه، وقد تتدخل عوامل خارجية عن سيطرة الكيان إما لإعاقة أو تسهيل تحقيق الكيان للنتائج المستهدفة.

4. الفعالية Effectiveness: تقيس مدى تحقيق واحد أو أكثر من أهداف أداء الخدمة.

5. الكفاءة Efficiency: تقيس الاستخدام الرشيد للموارد المتاحة والذي يحقق أقل مستوى للتكلفة دون التضحية بجودة المخرجات أو انتاج أكبر كمية ممكن من المخرجات باستخدام مدخلات محددة. وتقاس بنسبة.

يمكن التعبير عن هدف أداء الخدمة باستخدام مؤشرات الأداء اعلاه او مؤشر مركب بين هذه المؤشرات، ومع ذلك، يجب عدم التعبير عن هدف أداء الخدمة باستخدام مؤشرات المدخلات وحدها، لأن هذا لن يوفر معلومات مفيدة. (AASB, ED270, 2016, 20)

تعد المؤشرات المركبة مفيدة لتوفير معلومات موجزة عن الأداء وتوضيح أولويات سياسة تقديم الخدمات وتستخدم على نطاق واسع في قطاع الرعاية الصحية على الصعيد الدولي. إذ تقدم صورة واضحة عن أداء الخدمات بطريقة يمكن للجمهور فهمها. إلا أن تعديد المؤشرات المركبة ليس سهلاً والتحديات المنهجية المرتبطة بها تثير سلسلة من المسائل التقنية والاقتصادية التي إن لم يتم التصدي لها على نحو ملائم، يمكن أن تؤدي إلى إساءة تفسيرها أو التلاعب بها. كما إن استخدام ونشر مقاييس الأداء المركبة يمكن أن يولد ردوداً سلوكية إيجابية وسلبية على حد سواء. (Jacobs, et al., 2004, 5) لذلك هناك حاجة إلى ممارسة الحكم الشخصي لتحديد أنسب مجموعة من المؤشرات لتقديم أفضل المعلومات عن الأداء. مع مراعاة اختيار المؤشرات على أساس أهميتها للمستخدمين وفائدتها في تقييم إنجازات الوحدة وأهداف أداء الخدمة، كما يمكن استخدام الأساليب الإحصائية لاختبار العلاقة بين المؤشرات على سبيل المثال اختبار العلاقة بين مؤشرات المدخلات والمخرجات وبين الموارد والنتائج. إذ قد تكون هناك اختلاف للحكم على الأداء بين المؤشرات، فقد يتحسن أحد الجوانب بينما يتدهور جانب آخر. لذا ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة محايدة. ويجب تجنب مؤشرات الأداء المنحازة نحو الإبلاغ عن النتائج الإيجابية. لضمان عدم الاختلال بمتطلبات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويزيد من ثقة المستخدمين بتقارير الأداء الخاصة بوحدة الإبلاغ.

ب. نماذج قياس أداء الوحدات الحكومية: هناك نماذج عديدة يمكن استخدامها أو استخدمت فعلا في قياس أداء الوحدات الحكومية أهمها: (القحطاني، 2012، 78-79)

1. نموذج إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management): ويستخدم لقياس ما يعرف بفجوات جودة الخدمة ما بين توقعات العملاء لجودة الخدمة وجودة الخدمة التي يحصلون عليها فعلا.

2. نموذج المقارنة المرجعية (Benchmarking): ويستخدم لقياس أداء الوحدات الحكومية من خلال مقارنة ادائها مع وحدات حكومية أو منظمات خدمية شبيهة باتباع خطوات منهجية محددة، تهدف إلى نقل وتوطين أفضل الممارسات وتحقيق التميز في مجال الخدمات المقدمة للمستفيدين من خلال التركيز على المجالات الأكثر أهمية لمتلقي الخدمة "سواء كانوا داخليين أو خارجيين"، وتحديد مكونات وعناصر كل عملية في ضوء العلاقة بين الكفاءة والتكلفة بحيث يتم اختيار أفضل التطبيقات التي تحقق أعلى جودة ترضي المستفيدين بأقل تكلفة ممكنة، وتحديد فجوة الأداء عن طريق المقارنة بين طرق تنفيذ عمليات الوحدة الحكومية محل الدراسة، والمنظمة صاحبة الأداء المتميز.

3. نموذج تحليل مغلف البيانات (Data Envelopment Analysis): هو أحد تطبيقات البرمجة الخطية لقياس كفاءة الأداء من خلال مقارنة أداء عدد من الوحدات التي تقدم خدمات متشابهة بتحليل العلاقة بين المدخلات (الموارد) والمخرجات (الخدمات)، كما يعد طريقة مناسبة لتحليل الكفاءة عندما تكون المدخلات والمخرجات متعددة أو يتم قياسها بوحدات مختلفة.

4. بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard): تعد من الوسائل ذات النظرة الشمولية في قياس أنشطة ومستوى أداء المنظمة الحكومية واستراتيجيتها الموضوعية، وتعرف بأنها: مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تقدم صورة واضحة وشاملة وسريعة لأداء الجهاز الحكومي وبالتالي تعمل على تحقيق التكامل والتوازن بين المقاييس المالية والمقاييس غير المالية التي تحقق وتحرك وتحفز الأداء المستقبلي.

لم يحدد RPG3 منهجية معينة لقياس أداء الخدمات إلا أنه أكد على ضرورة بيان التحسن أو التراجع في جودة الخدمات، مع التركيز على مدى تحقيق أهداف الخدمة، وهذا يتطلب تحديد معايير لجودة أو مستوى الخدمات المقدمة، وعليه يمكن استخدام أي نموذج من النماذج أعلاه لقياس أداء الوحدة الحكومية في تقديم الخدمات. مع مراعاة مبدأ التكلفة المنفعة وعدم الإخلال بأهداف ومتطلبات الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق RPG3.

ثالثاً. متطلبات الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق RPG3:

حدد IPSAS-RPG3 المتطلبات الأساسية لإبلاغ الوحدات الحكومية عن معلومات أداء خدماتها بما يأتي: (IPSAS-RPG3, 2016, par48-83)

1. على الوحدة الحكومية الإبلاغ عن معلومات أداء خدماتها مفيد لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، وبيان مدى تحقيقها لأهداف أداء الخدمة، وتقييم كفاءتها وفعاليتها في تقديمها.
2. يجب أن تتضمن المعلومات المبلغ عنها الجوانب الإيجابية والسلبية لأنشطة أداء الخدمة.
3. يجب أن تفي معلومات أداء الخدمة المبلغ عنها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لتكون قادرة على إحداث تغيير في القرارات التي يتخذها المستخدمون. مع مراعاة مبدأ الأهمية النسبية، إذ يجب الإبلاغ عن المعلومات الضرورية لفهم المستخدم لأهداف وإنجازات أداء الخدمة الرئيسية فقط.
4. يجب ألا تركز مؤشرات الأداء على الأنشطة والعمليات والخطط والسياسات الداخلية فقط.
5. يجب أن ترتبط مؤشرات الأداء المبلغ عنها بشكل مباشر بواحد أو أكثر من أهداف أداء الخدمات.
6. يجب أن تكون مؤشرات الأداء المتعلقة بالنواتج خاضعة للرقابة من قبل الكيان أو ينبغي أن يكون للكيان مستوى معقول من التأثير على تحقيق الأداء المحدد.

7. ينبغي أن تتيح مؤشرات الأداء المقدمة للمستخدمين تقييم مدى كفاءة وفعالية الكيان في استخدام موارده لتقديم الخدمات وتحقيق أهدافها المتوسطة وطويلة الأجل، والتقدم المحرز نحو تحقيق هذه الأهداف خلال الفترة.
8. يجب أن تتضمن تقارير أداء الخدمات معلومات عن مؤشرات أداء المنشأة فيما يتعلق:
 - أ. المدخلات والمخرجات والنتائج والعلاقة بينها.
 - ب. تكاليف انتاج وتقديم الخدمات.
 - ج. الافتراضات والمنهجيات المعتمدة في تجميع معلومات أداء الخدمة.
 - د. أوصاف المجموعات المستهدفة للنتائج.
 - هـ. شرح لكيفية تأثير الكيان على النتائج ومؤشرات الأداء.
 - و. الأساس المنطقي لاختيار مؤشرات الأداء.
 - ز. العوامل الأخرى التي أثرت على قدرة الكيان على التأثير في النتائج.
9. عندما تشتمل معلومات أداء الخدمة على معلومات معروضة أيضاً في القوائم المالية، يجب استخدام الإشارات المرجعية للقوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون من تقييم معلومات أداء الخدمة في سياق المعلومات المالية الواردة.
10. يتعين على الوحدة الحكومية الإبلاغ عن أدائها الفعلي للخدمة مقابل أدائها الخدمي المخطط بشكل متسق بحيث يتم تسهيل المقارنات، وشرح أي تباينات رئيسية بينهما.

المبحث الثاني: الانموذج المقترح للإبلاغ المالي عن أداء الخدمات وفق RPG3

ومتطلبات تطبيقه في الوحدات الحكومية العراقية

أولاً. الانموذج المقترح للإبلاغ المالي عن أداء الخدمات وفق RPG3: يتكون الانموذج المقترح من أربعة عناصر أساسية هي: معلومات عامة عن الوحدة الحكومية. مؤشرات قياس اقتصادية أداء الخدمات. مؤشرات قياس كفاءة أداء الخدمات ومؤشرات قياس فاعلية أداء الخدمات، ويوضح الجدول (1) الاتي الانموذج المقترح للإبلاغ المالي عن أداء الخدمات وفق RPGs

الجدول (1): الانموذج المقترح للإبلاغ عن أداء الخدمات وفق RPG3

المحور	المعلومات
معلومات عامة	يحتوي على معلومات عامة عن الوحدة الحكومية منها: اسم الوحدة الحكومية، والقانون الذي يحكمها، وأهدافها الرئيسية وطبيعة نشاطها، وعدد التشكيلات التابعة لها، إجمالي عدد العاملين في الوحدة موزعة حسب المستويات الإدارية والفنية، الهيكل التنظيمي للوحدة والنظام الداخلي وبيان مدى وجود دليل للوصف الوظيفي، النشاطات والتوسعات الجديدة التي حدثت خلال السنة، والنشاطات والتوسعات في المستقبل القريب.
مؤشر اقتصادي أداء الخدمات	نسبة الكلفة الفعلية للخدمات الى الكلفة المخططة لها. نسب الهدر والضياع والتلف في الموارد المتاحة ومقارنتها مع بسنة الأساس. نسبة الكلفة الفعلية للخدمات المقدمة مقارنة كلفتها في بسنة الأساس.
مؤشر كفاءة أداء الخدمات	نسب استغلال الطاقة المخططة للوحدة. نسبة مساهمة الوحدة الحكومية في سد الطلب على خدماتها. نسب النمو في حجم الخدمات المقدمة مقارنة بسنة الأساس.

المحور	المعلومات
مؤشر فاعلية أداء الخدمات	نسبة تحقيق أهداف الوحدة الحكومية الموصوفة في القانون الأساسي، نسبة تحقيق أهداف البرامج الموصوفة في دراسات الجدوى الاقتصادية والفنية. نسب عدد الشكاوى المقدمة من المواطنين الى عدد الشكاوى في بسنة الأساس.

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على IPSAS-RPG3.

بعد قياس المؤشرات في الجدول أعلاه يتم تحديد درجات لكل نسبة وكما موضح في الجدول (2).
الجدول (2): تحديد درجات نسب قياس أداء الوحدة الحكومية في تقديم خدماتها وتنفيذ برامجها

ت	انحراف النسبة عن سنة الأساس مفضل	الدرجة	انحراف النسبة عن سنة الأساس غير مفضل
1	النسبة $\leq 105\%$	A	النسبة $\geq 95\%$
2	النسبة $\leq 95\%$	B	النسبة $\geq 105\%$
3	النسبة $\leq 90\%$	C	النسبة $\geq 110\%$
4	النسبة $\geq 90\%$	D	النسبة $\geq 115\%$
5	عدم إمكانية احتساب النسبة	D*	عدم إمكانية احتساب النسبة

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان.

ثانيا. متطلبات تطبيق النموذج المقترح: يتطلب تطبيق النموذج المقترح اعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية وفق IPSAS IFAC. فوفقا لمعايير IPSAS IFAC ينبغي على الوحدات الحكومية اعداد خمسة قوائم مالية ذات غرض عام وهي: (قائمة المركز المالي، قائمة الأداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، كشف مقارنة بيانات الموازنة المخططة مع الفعلية).

يتضمن النظام المحاسبي الحكومي العراقي اللامركزية قوائم مالية مناظرة للقوائم أعلاه وهي:
1. قائمة المركز المالي: وتعرض الارصدة النهائية للحسابات وكما في ١٢/٣١. من كل سنة مالية بعد غلق الإيرادات والمصروفات في حساب تنفيذ الموازنة واحتساب (الفائض او العجز)
2. قائمة حساب تنفيذ الموازنة: وتعرض الإيرادات والمصروفات والفائض او العجز للسنة المالية. المخططة والفعلية.

3. قائمة التدفق النقدي: وتعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة عن أنشطة الوحدة الجارية والاستثمارية والتمويلية خلال السنة المالية:

فضلا عن العديد من الكشوفات المالية المرفقة بالقوائم أعلاه.

ونظرا لكون القوائم المالية أعلاه معدة وفقا للأساس النقدي فأنها لا تتوافق مع القوائم المالية المعدة وفق معايير IPSAS، ولتحقيق هذا التوافق يجب اجراء بعض التسويات ومعالجة البيانات الخاصة بالمصروفات والإيرادات والموجودات الثابتة والمخزنية بما يتوافق مع أساس الاستحقاق. والتي يمكن تنفيذها بالاعتماد على ما يوفر النظام المحاسبي الحكومي العراقي من قاعدة بيانات وحسابات وكشوفات مالية وإجراءات رقابية وكما يأتي:

1. تصنيف حسابات المصروفات بأسلوب يسهل اجراء التسويات اللازمة للانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق، اذ تم فصل النفقات الاستثمارية عن النفقات الجارية وبما يعني إمكانية فصل النفقات الخاصة بتكوين وتطوير الموجودات الثابتة عن النفقات الجارية، اذ استخدم النظام المحاسبي الحكومي العراقي مصطلح النفقات واعطاها الرمز (2) للإشارة الى المصروفات وصنفها الى نفقات الجارية (1-2) النفقات الاستثمارية (2-2).

2. تأكيد تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الصادرة عن وزارة المالية عام 2013 على ان تتولى ادارة الوحدة الحكومية تثبيت قيمة الموجودات الثابتة والمخزنية ومواصفاتها الكاملة في سجلات (او بطاقات بمستوى كل نوع من انواع الموجودات الثابتة والمخزنية) وبموجب النماذج التي تحددها دائرة المحاسبة اعتماداً على شهادات الاستلام المخزني مع ملاحظة تثبيت أي نوع من انواع التصرفات بتلك الموجودات كنقلها الى وحدات حكومية فرعية او اهدائها الى الغير او بيعها او شطبها في السجلات ذاتها، فضلاً عن احراء جرد دوري في نهاية كل سنة للموجودات الثابتة والمخزنية واجراء المطابقة بين بنتائج الجرد وسجلات الموجودات الثابتة والمخزنية وتحديد الفروقات والمسؤولية المترتبة عليها. (وزارة المالية، 2013، 181-182)
3. تأكيد المتطلبات اللازمة لأعداد الحسابات المالية للوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي اللامركزي الحكومي والصادرة عن ديوان الرقابة المالية على: (ديوان الرقابة المالية، 2017، 2).
 - أ. تهيئة قوائم جرد الموجودات الثابتة ونتائج مطابقتها مع السجلات وبيان كيفية معالجة الفروقات.
 - ب. تنظيم كشفا بأسماء المشاريع المنفذة مع بيان أرصدها الافتتاحية والإضافات خلال السنة والرصيد في نهاية السنة المالية ومطابقته مع السجلات.
 - ج. تنظيم كشفا بالمشاريع والأعمال المنجزة والتي تم استلامها أو تسليمها وتم قفلها في حساب الموجودات الثابتة.
 - د. استكمال إجراءات جرد الموجودات المخزنية ومطابقة نتائج الجرد مع الأرصدة الظاهرة في السجلات المختصة وتحديد الفروقات ومعالجتها وتصفية الفروقات المخزنية التي ظهرت في السنوات السابقة.
 - هـ. إجراء مطابقة رصيد الحساب الإجمالي للمخزون بموجب الحسابات المتقابلة مع أرصدة السجلات أو البطاقات المخزنية المختصة وتصفية الفروقات إن وجدت.
 - و. إعداد كشفا تحليلياً بالموجودات المخزنية العائدة للوحدة لدى الغير وإعداد كشف بالموجودات المخزنية العائدة للغير والمستلمة من قبل الوحدة الحكومية.
 - ز. تحليل رصيد حساب الاعتمادات المستندية كما في نهاية السنة بإيضاح المبلغ المخصص لكل اعتماد مستندي وتأريخ احتساب هذا التخصيص مع تأشير تواريخ تصفية تخصيص كل اعتماد في السنة اللاحقة وبيان أسباب عدم تصفية الأرصدة القديمة وإجراء قيود التسوية والمعالجات القيدية اللازمة لجميع الشحنات الواصلة والمستلمة لغاية 12/31 بالإضافة إلى إجراء قيود استحقاق للمواد المستلمة عن الاعتمادات المستندية والتي لم يصل اشعار المصرف المدين بتنزيل أقيامها.
4. تخصيص حسابات نظامية متقابلة للمحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزنية والافصاح عن اجمالي قيم الموجودات الثابتة والمخزنية والحسابات المقابلة لها في قائمة المركز المالي وعن قيم أنواع الموجودات الثابتة والمخزنية في كشوفات سنوية مستقلة مرفقة بالقوائم المالية.
5. تقلل الاجراءات الرقابة على عمليات الصرف الى حد كبير من نشوء المصروفات المستحقة او المدفوعة مقدما الخاصة بالمستلزمات الخدمية وصيانة الموجودات الثابتة. اذ لا يمكن الحصول على أي نوع من أنواعها دون توفر تخصيص مالي كما لا يتم صرف قيمة هذه الخدمات الى مقدميها حتى نكتمل إجراءات الصرف ومنها تأييد انجاز العمل والذي يعني الحصول على الخدمة من قبل القسم المعني. كما لا تسمح التعليمات الرقابية تسديد مبالغ ايجار الموجودات الثابتة لأكثر من سنة مالية واحدة، اما المستلزمات السلعية المستهلكة خلال الفترة فيمكن تحديد كلفة باستخدام المعادلة الآتية:

كلفة المستلزمات السلعية =
رصيد المخزون أول المدة + قيمة المواد المخزنية المهداة للوحدة - مصروفات المستلزمات السلعية
خلال الفترة - رصيد المخزون آخر المدة

6. تخصيص حسابات تسهل إجراءات التسويات اللازمة للتحويل من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق ضمن الدليل المحاسبي للنظام والمتمثلة بحسابات التسوية المدينة 36 وتضم إيرادات مستحقة غير مقبوضة 361 ومصروفات مدفوعة مقدما 362. وحسابات التسوية الدائنة 46 وتضم إيرادات مقبوضة مقدما 461 ومصروفات مستحقة غير مدفوعة 462 وحساب امانات ضمان تحصيل إيرادات 421.

المبحث الثالث: استخدام الانموذج المقترح في تحليل الإبلاغ المالي لمديرية الموارد المائية/نينوى

أولاً. التعريف بعينة الدراسة: مديرية الموارد المائية نينوى هي إحدى مديريات الهيئة العامة لتشغيل مشاريع الري التي تعد إحدى تشكيلات وزارة الموارد المائية، وقد تأسست في العام 1944. (مديرية الموارد المائية نينوى، 2013، 4-8)

1. **مشروع ري الجزيرة الشمالي:** يعد مشروع ريّ الجزيرة الشمالي من المشاريع الحيوية والاستراتيجية في العراق حيث يسهم في إنتاج العديد من المحاصيل الزراعية المهمة وتبرز أهمية المشروع من خلال استصلاحه لـ (240) ألف دونماً من الاراض الزراعية الواقعة في الجزء الشمالي لمنطقة الجزيرة شمال غرب مدينة الموصل.

2. **مشروع إرواء أراضي الزاب:** يقع في ناحية النمرود 60 كم جنوب مدينة الموصل. تم تصميم وتنفيذ المشروع من قبل وزارة الري سابقاً عام (1993) إلا أن الظروف التي مرت على القطر حالت دون تكملة بالوجه الأمثل وتقوم مديرية الموارد المائية نينوى منذ عام 2009 بتنفيذ خطة واسعة لغرض تطوير وتحسين وإكمال المشروع بموجب التصاميم المعدة له لإرواء أراضي مساحتها 19000 دونم.

3. **مشروع ري السلامية:** يقع مشروع ري السلامية على الجانب الأيسر من نهر دجلة جنوب مدينة الموصل بحوالي 40 كم قرب قرية السلامية، نفذ المشروع عام (1980) ويهدف إلى إرواء أراضي مساحتها 7000 دونم.

كما ترتبط بالمديرية شعب الموارد المائية على مستوى الاقضية والنواحي التابعة لمحافظة نينوى. وتهدف المديرية الى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المائية في محافظة نينوى لتوفير الامن الغذائي من خلال الوظائف الاتية:

- أ. تشغيل مشاريع الري في محافظة نينوى.
- ب. استدامة مشاريع الري في محافظة نينوى.
- ج. رصد تصارييف ومناسيب الأنهر اليومية وإرسالها إلى الجهات المختصة والمسؤولة عن تنظيم التصارييف على أعمدة انهري دجلة والزاب الاعلى.
- د. صيانة السداد الرئيسية في عموم المحافظة واتخاذ الإجراءات الضرورية لدرء أخطار الفيضان عند حدوثه بالتنسيق مع المحافظة والجهات العسكرية.
- هـ. البت في كافة معاملات نصب المضخات الزراعية على أعمدة الأنهر وحفر الآبار.
- و. النظر في معاملات استثمار مقالع الحصو والرمل وتأجير الأراضي الزراعية وشواطئ الأنهر.

ز. تطبيق قوانين الري وتنفيذ تعليماتها بحق المتجاوزين على الحصة المائية وعلى محرمات الأنهر. **ثانياً. اعداد القوائم المالية لمديرية الموارد المائية نينوى وفق معايير IPSASB:** رغم ان القوائم والكشوف المالية التي تعدها المديرية لا تتوافق مع معايير IPSASB الا انه يمكن الاعتماد عليها لأعداد القوائم المالية وفق معايير IPSASB للسنوات المالية (2009-2013) فضلاً عن سجل الموجودات الثابتة وكشوفات الجرد السنوي لمخازن مديرية وسجل توحيد الحسابات السنوية، كما تتطلب اعداد القوائم المالية وفق معايير IPSASB تنفيذ الإجراءات الآتية:

1. تصنيف الموجودات الثابتة للمديرية وفق معايير IPSASB كما موضح في الجدول (3) الآتي:
الجدول (3): تصنيف الموجودات الثابتة لمديرية الموارد المائية نينوى وفق معايير IPSASB

الفئة	الموجودات
الأراضي	أراضي فضاء، أراضي زراعية، أراضي بناء
البنية التحتية والمصانع	القنوات (رئيسية، فرعية، ثانوية، حقليّة)
	المبازل (رئيسية، فرعية، ثانوية، مجمعة، حقليّة)
	منشآت الري (جسر سيارات، جسر مشاة، ناظم، بوابة، عبارة)
	منشآت البزل
	(جسر سيارات، جسر مشاة، عبارة، قنطرة، مصب)
	محطات ضخ المياه
المعدات والابنية	المباني والانشاءات والآلات والمعدات
موجودات غير متداولة أخرى	الأثاث، أجهزة مكاتب، أجهزة كهربائية، وسائل النقل والانتقال

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان.

2. احتساب الاندثار السنوي للموجودات الثابتة خلال فترة تطبيق الانموذج: تخضع جميع أنواع الموجودات الثابتة للاندثار وفق معايير IPSASB ولا يتم تكوين مخصص لاندثار للموجودات وانما يتم تخفيض كلفتها الدفترية في نهاية السنة المالية مقدار قسط الاندثار السنوي. وتم اعتماد طريقة القسط الثابت وفق نسب الاندثار السنوي المعتمد في النظام المحاسبي الموحد لاحتساب الاندثار السنوي للموجودات الثابتة. وقد تم احتساب الكلفة الدفترية لجميع أنواع الموجودات الثابتة في 2009/1/1 بناء على تاريخ الاقتناء او الانشاء بالاعتماد على سجل الموجودات الثابتة وقوائم الجرد السنوية وفق المعادلة الآتية:

$$\text{كلفة الموجود في 2009/1/1} = \frac{\text{العمر الإنتاجي المتبقي للموجود}}{\text{العمر الافتراضي للموجود}} \times \text{الكلفة التاريخية}$$

وبناءً عليه تم احتساب الكلفة الدفترية للموجودات الثابتة التي ينبغي الإبلاغ عنها في القوائم المالية فضلاً عن الاندثار السنوي لكل نوع من أنواعها بعد الأخذ بنظر الاعتبار الإضافات الناشئة عن عمليات الصيانة او من خلال الشراء او الانشاء او الاهداء او المنح وكما موضح بالجدول (4).
3. احتساب كلفة المستلزمات السلعية المستخدمة سنوياً: يتم حسابها من مقارنة رصيد مخزون المستلزمات السلعية اول المدة مع مخزون المستلزمات السلعية اخر المدة مع إضافة مشتريات المستلزمات السلعية خلال المدة لكل نون من أنواع أنواعها وكما موضح في الجدول (5).
4. اعداد قائمة المركز المالي في 2009/1/1 واحتساب راس المال المتراكم لعينة الدراسة: تكون الدورة المحاسبية وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي العراقي مفتوحة اذ لا يتم قفل حسابات المصروفات والايرادات في حساب النتيجة 28 كما لا يتم اجراء قيد افتتاحي في بداية كل

سنة مالية باستثناء اثبات رصيد النقدية المدور، وانما يتم تدور الحسابات بين السنوات المالية من خلال اثباتها في سجل توحيد الحسابات السنوية محاسبة 89، لتحقيق تكامل الدورة المحاسبية عن طريق تدوير تلك البيانات من سنة الى أخرى وكما موضح في الشكل (1).

محاسبة 89/ ((سجل توحيد الحسابات السنوية))

التبويب رقم الحساب	اسم الحساب	ميزان المراجعة لغاية كتمن الأول		ميزان المراجعة لفترة الحسابات ختامية		ميزان المراجعة لنهاية السنة المالية		ميزان مراجعة الارصدة		ارصدة السنة الماضية		الرصيد النهائي	
		دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين

الشكل (1): سجل توحيد الحسابات السنوية محاسبة 89
المصدر: دائرة المحاسبة، (2013)، النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، الجمهورية العراقية، وزارة المالية، 139.

الجدول (4): لكف الدفترية للموجودات الثابتة والاندثار السنوي لعينة الدراسة

للفترة 2013-2009

	2013	2012	2011	2010	2009	
تجنية	5,055,936,668	3,985,068,806	3,527,819,915	1,748,484,660	854,428,637	الرصيد 1/1
	54,102,949	1,081,000,000	465,235,000	1,786,405,035	897,560,000	الإضافات
	10,220,079	10,132,138	7,986,110	7,069,779	3,503,977	الاندثار
محطات صنع	5,099,819,538	5,055,936,668	3,985,068,806	3,527,819,915	1,748,484,660	الرصيد 12/31
	1,907,647,672	1,042,233,841	922,971,197	820,426,243	749,287,988	الرصيد 1/1
	1,349,648,594	875,000,000	124,500,000	107,183,000	75,261,000	الإضافات
مباني	16,286,481	9,586,169	5,237,356	4,638,046	4,122,745	الاندثار
	3,241,009,784	1,907,647,672	1,042,233,841	922,971,197	820,426,243	الرصيد 12/31
	3,968,535,760	3,902,273,979	2,629,567,865	1,022,384,152	601,251,280	الرصيد 1/1
الات ومعدات	1,322,593,382	189,000,000	1,393,395,000	1,688,510,555	452,753,000	الإضافات
	158,733,874	122,738,219	120,688,886	81,326,841	31,620,128	الاندثار
	5,132,395,268	3,968,535,760	3,902,273,979	2,629,567,865	1,022,384,152	الرصيد 12/31
المكتبة وأجهزة	481,711,120	496,609,578	551,788,420	546,098,244	482,221,827	الرصيد 1/1
	34,680,000	38,625,000		67,000,000	124,554,000	الإضافات
	51,639,112	53,523,458	55,178,842	61,309,824	60,677,583	الاندثار
وسائط النقل والاتصال	464,752,008	481,711,120	496,609,578	551,788,420	546,098,244	الرصيد 12/31
	431,186,189	449,095,765	498,995,295	554,439,217	563,643,574	الرصيد 1/1
	62,507,859	30,000,000			52,400,000	الإضافات
	49,369,405	47,909,577	49,899,529	55,443,922	61,604,357	الاندثار
	444,324,643	431,186,189	449,095,765	498,995,295	554,439,217	الرصيد 12/31
	328,541,181	354,007,063	318,606,357	318,119,721	303,047,749	الرصيد 1/1
	64,800,000		34,860,000	18,600,000	94,000,000	الإضافات
	39,334,118	35,400,706	35,346,636	33,671,972	39,704,775	الاندثار
	354,007,063	318,606,357	318,119,721	303,047,749	357,342,974	الرصيد 12/31

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على سجل الموجودات وقوائم الجرد السنوي لمديرية الموارد المائية نينوى.

الجدول (5): كلفة المستلزمات السلعية ومخزونها لعينة الدراسة خلال للفترة من 2009-2013

السنة	البيان	قرطاسية ومطبوعات مواد ولوازم	وقود وزيوت	ماء وكهرباء	المجموع
2009	رصيد المخزون في 1/1	0	22,985,674	1,522,750	24,508,424
	المشتريات خلال الفترة	15,528,600	7,426,700	33,082,673	67,515,659
	رصيد المخزون في 12/31	0	23,215,878	14,956,240	38,172,118
	قيمة المواد المستخدمة	15,528,600	7,196,496	19,649,183	53,851,965
2010	رصيد المخزون في 1/1	0	23,215,878	14,956,240	38,172,118
	المشتريات خلال الفترة	18,156,600	8,983,600	38,681,652	67,515,659
	رصيد المخزون في 12/31	0	23,782,446	15,780,650	39,563,096
	قيمة المواد المستخدمة	18,156,600	8,417,032	37,857,242	66,124,681
2011	رصيد المخزون في 1/1	0	23,782,446	15,780,650	39,563,096
	المشتريات خلال الفترة	14,733,550	6,370,250	32,685,675	63,551,531
	رصيد المخزون في 12/31	0	23,975,458	16,245,450	40,220,908
	قيمة المواد المستخدمة	14,733,550	6,177,238	32,220,875	62,893,719
2012	رصيد المخزون في 1/1	0	23,975,458	16,245,450	40,220,908
	المشتريات خلال الفترة	14,616,850	8,683,600	38,681,652	78,942,146
	رصيد المخزون في 12/31	0	24,607,888	14,357,750	38,965,638
	قيمة المواد المستخدمة	14,616,850	8,051,170	40,569,352	80,197,416
2013	رصيد المخزون في 1/1	0	24,607,888	14,357,750	38,965,638
	المشتريات خلال الفترة	11,523,050	3,387,750	30,203,275	50,921,705
	رصيد المخزون في 12/31	0	24,613,242	15,767,800	40,381,042
	قيمة المواد المستخدمة	11,523,050	3,382,396	28,793,225	49,506,301

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على كشوفات جرد المخازن السنوية وسجل أستاذ المصروفات لعينة الدراسة.

وبالاعتماد على بيان سجل توحيد الحسابات السنوية لعينة البحث وأقيام الموجودات الثابتة والمخزون التي تم احتسابها في الجدولين (4) و(5) يمكن تصوير قائمة المركز المالي لعينة البحث في 2009/1/1 وفق معايير IPSASB. وبذلك تكتمل المتطلبات اللازمة لأعداد القوائم المالية لعينة البحث وفق معايير IPSASB فضلا عن الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق الانموذج المقترح وكما موضح في الجداول الآتية:

الجدول (6): قائمة المركز المالي لمديرية الموارد المائية نينوى في 2009/1/1

البيان	المبلغ
الموجودات	
الموجودات المتداولة:	
النقد والنقد المعادل	909,357,976
الذمم المدينة (السلف)	757,847,952
المخزون	24,508,424
اجمالي الموجودات المتداولة	1,691,714,352
الاصول غير المتداولة	
البنى التحتية والممتلكات والمصانع	
شبكات الري والبزل	854,428,637
محطات ضخ المياه	749,287,988
اجمالي البنى التحتية والممتلكات والمصانع	1,603,716,625

المبلغ	البيان
	المعدات والابنية
601,251,280	المباني والمنشآت
482,221,827	الالات والمعدات
1,083,473,107	اجمالي الات والمعدات
	موجودات غير متداولة أخرى
563,643,574	الأثاث وأجهزة المكاتب
328,541,181	وسائط النقل والانتقال
3,579,374,487	اجمالي الموجودات غير المتداولة
5,271,088,839	اجمالي الموجودات
	المطلوبات
	المطلوبات المتداولة:
403,854,172	جاري دائرة المحاسبة
	الذمم الدائنة
938,990,997	الامانات
324,388,759	الدائنون
1,263,379,756	اجمالي الذمم الدائنة
1,667,233,928	اجمالي المطلوبات المتداولة
	المطلوبات غير المتداولة
1,667,233,928	اجمالي المطلوبات
	حقوق الملكية:
3,603,854,911	راس المال المساهم به من قبل الحكومة
5,271,088,839	اجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على سجل توحيد الحسابات السنوية لمديرية الموارد المائية نينوى.

الجدول (7): قائمة الأداء المالي لمديرية الموارد المائية نينوى

البيان	2009	2010	2011	2012	2013
ايجار موجودات ثابتة	2,004,954	2,078,512	1,905,720	2,157,275	2,328,480
ايرادات الخدمات المقدمة	17,590,625	40,335,494	39,009,230	39,999,286	28,905,551
ضرائب دخل	10,187,562	15,652,480	14,700,949	27,297,185	31,801,922
رسوم	141,215	131,214	58,680	126,310	149,110
التحويلات النقدية من الحكومة	7,202,595,890	10,848,784,202	9,710,371,663	11,101,546,898	13,564,576,682
اجمالي الإيرادات	7,232,520,246	10,906,981,902	9,766,046,242	11,171,126,954	13,627,761,745
نفقات العاملين	4,811,624,241	4,580,558,845	4,832,435,521	5,665,950,916	6,854,558,926
مستلزمات خدمية	118,846,031	59,699,986	107,658,260	59,699,986	357,452,569
مستلزمات سلعية	1,919,684,695	3,718,725,215	3,934,924,889	4,340,991,196	3,464,888,171
صيانة الموجودات الثابتة	859,121,823	1,907,543,105	853,314,559	972,114,668	2,397,813,212
الامتياز	200,862,909	245,189,119	274,337,359	277,561,533	325,953,727
اجمالي المصروفات	7,910,139,699	10,511,716,270	10,002,670,588	11,316,318,298	13,400,666,605
الفاصل / العجز	(677,619,453)	395,265,632	(236,624,346)	(145,191,345)	227,095,140

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية والسجلات المحاسبية لمديرية الموارد المائية نينوى.

الجدول (8): قائمة المركز المالي لمديرية الموارد المائية نينوى

2013	2012	2011	2010	2009	البيان
					الموجودات
					الموجودات المتداولة :
1,903,654,144	843,530,056	1,108,425,202	1,284,003,816	168,262,601	النقد والتفد المعادل
280,402,735	5,213,500	176,930,856	347,954,547	35,492,745	الذمم المدينة (السلف)
40,381,042	38,965,638	40,220,908	39,563,096	38,172,118	المخزون
2,224,437,921	887,709,194	1,325,576,966	1,671,521,459	241,927,464	اجمالي الموجودات المتداولة
					الاصول غير المتداولة
					البنى التحتية والمصنع
5,099,819,538	5,055,936,668	3,985,068,806	3,527,819,915	1,748,484,660	شركات الري واليزل
3,241,009,784	1,907,647,672	1,042,233,841	922,971,197	820,426,243	محطات ضخ المياه
8,340,829,322	6,963,584,340	5,027,302,646	4,450,791,112	2,568,910,903	احمالي البنى التحتية والمصنع
					المعدات والابنية
5,132,395,268	3,968,535,760	3,902,273,979	2,629,567,865	1,022,384,152	المباني والمنشآت
464,752,008	481,711,120	496,609,578	551,788,420	546,098,244	الالات والمعدات
5,597,147,276	4,450,246,880	4,398,883,557	3,181,356,285	1,568,482,396	اجمالي المعدات والابنية
6,398,814,893	5,184,480,818	5,166,099,044	3,998,957,937	2,476,928,675	موجودات غير متداولة أخرى
444,324,643	431,186,189	449,095,765	498,995,295	554,439,217	الأثاث وأجهزة المكاتب
357,342,974	303,047,749	318,119,721	318,606,357	354,007,063	وسائط النقل والانتقال
14,739,644,215	12,148,065,157	10,193,401,690	8,449,749,049	5,045,839,578	اجمالي الموجودات غير المتداولة
16,964,082,136	13,035,774,351	11,518,978,656	10,121,270,508	5,287,767,042	اجمالي الموجودات
					المطلوبات
					المطلوبات المتداولة :
696,236,727	4,389,514	422,039,246	752,270,865	71,724,918	الامتيازات
213,036,323	121,203,676	273,791,904	327,217,791	218,624,494	الدائنون
909,273,050	125,593,190	695,831,150	1,079,488,656	290,349,412	اجمالي المطلوبات المتداولة
					المطلوبات غير المتداولة
909,273,050	125,593,190	695,831,150	1,079,488,656	290,349,412	اجمالي المطلوبات
					حقوق الملكية :
4,007,709,083	4,007,709,083	4,007,709,083	4,007,709,083	4,007,709,083	رأس المال المساهم به من قبل الحكومة
12,484,174,374	9,566,641,590	7,334,416,590	5,316,426,590	1,667,328,000	الاحتياطات
(437,074,371)	(664,169,512)	(518,978,167)	(282,353,821)	(677,619,453)	الفاوض / العجز المتراكم
16,054,809,086	12,910,181,161	10,823,147,506	9,041,781,852	4,997,417,630	اجمالي حقوق الملكية
16,964,082,136	13,035,774,351	11,518,978,656	10,121,270,508	5,287,767,042	اجمالي التزامات وحقوق الملكية

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية والسجلات المحاسبية لمديرية الموارد المائية نينوى.

الجدول (9): قائمة التدفقات النقدية المالي لمديرية الموارد المائية نينوى

السنة	2009	2010	2011	2012	2013
البيان					
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية					
التدفقة الداخلة عن الأنشطة التشغيلية					
الإيرادات النقدية					
إيجار موجودات ثابتة	2,004,954	2,078,512	1,905,720	2,157,275	2,328,480
إيرادات الخدمات المقدمة	17,590,625	40,335,494	39,009,230	39,999,286	28,905,551
ضرائب دخل	10,187,562	15,652,480	14,700,949	27,297,185	31,801,922
رسوم	141,215	131,214	58,680	126,310	149,110
التحويلات النقدية من الحكومة	7,202,595,890	10,848,784,202	9,710,371,663	11,101,546,898	13,564,576,682
التنقص في الموجودات المتداولة					
السلف	722,355,207		171,023,691	171,717,356	
المخزون				1,255,270	
الزيادة في المطلوبات المتداولة					
الامانات		680,545,947			691,847,213
الدائون		108,593,297			91,832,647
اجمالي التدفقة الداخلة عن الأنشطة التشغيلية	7,954,875,453	11,696,121,146	9,937,069,933	11,344,099,580	14,411,441,605
التدفقات النقدية الخارجة عن الأنشطة التشغيلية					
نفقات العاملين	4,811,624,241	4,580,558,845	4,832,435,521	5,665,950,916	6,854,558,926
مستزمات خدمية	118,846,031	59,699,986	107,658,260	59,699,986	357,452,569
مستزمات سلعية	1,919,684,695	3,718,725,215	3,934,924,889	4,340,991,196	3,464,888,171
صيانة الموجودات الثابتة	859,121,823	1,907,543,105	853,314,559	972,114,668	2,397,813,212
الزيادة في الموجودات المتداولة					
السلف		312,461,802			275,189,235
المخزون	13,663,694	1,390,978	657,812		1,415,404
الزيادة في المطلوبات المتداولة					
الامانات	867,266,079		330,231,619	417,649,732	
الدائون	105,764,265		53,425,887	152,588,228	
اجمالي التدفقات النقدية الخارجة عن الأنشطة التشغيلية	8,695,970,828	10,580,379,931	10,112,648,547	11,608,994,726	13,351,317,517
صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية	(741,095,375)	1,115,741,215	(175,578,614)	(264,895,146)	1,060,124,088
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية					
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية					
التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية					
تطوير البنى التحتية	972,821,000	1,893,588,035	589,735,000	1,956,000,000	1,403,751,543
انشاء موجودات ثابتة (المباني والمنشآت)	452,753,000	1,688,510,555	1,393,395,000	189,000,000	1,322,593,382
شراء موجودات ثابتة	241,754,000	67,000,000	34,860,000	87,225,000	191,187,859
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	(1,667,328,000)	(3,649,098,590)	(2,017,990,000)	(2,232,225,000)	(2,917,532,784)
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية					
التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية					
تمويل الموازنة الاستثمارية	1,667,328,000	3,649,098,590	2,017,990,000	2,232,225,000	2,917,532,784
التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية					
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	1,667,328,000	3,649,098,590	2,017,990,000	2,232,225,000	2,917,532,784
صافي التدفقات النقدية	(741,095,375)	1,115,741,215	(175,578,614)	(264,895,146)	1,060,124,088
رصيد النقدية في 1/1	909,357,976	168,262,601	1,284,003,816	1,108,425,202	843,530,056
رصيد النقدية في 12/31	168,262,601	1,284,003,816	1,108,425,202	843,530,056	1,903,654,144

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية والسجلات المحاسبية لمديرية الموارد المائية نينوى.

الجدول (10): قائمة عرض معلومات الموازنة لمديرية الموارد المائية نينوى 2019-2013

2013		2012		2011		2010		2009		الموازنة الجارية
مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	البيان
6957700000	6854558926	5720000000	5665950916	4871520000	4832435521	4556720000	4580558845	4831326400	4811624241	نفقات العاملين
3480000000	357452569	777000000	59699986	115000000	107658260	130000000	59699986	1220000000	118846031	مستلزمات خدمية
4000000000	3464888171	4500000000	4340991196	4000000000	3934924889	4000000000	3718725215	2000000000	1919684695	مستلزمات سلعية
400000000	33648400	300000000	26231550	350000000	28922500	320000000	26231550	300000000	28916423	صيانة موجودات
11345700000	10710548066	10327700000	10092873648	9021520000	8903941170	8718720000	8385215596	6983326400	6879071390	مجموع
2500000	2328480	2500000	2157275	2500000	1905720	2500000	2078512	2500000	2004954.43	إيجار موجودات ثابتة
400000000	28905551	400000000	39999286	420000000	39009230	305000000	40335494	220000000	17590624.57	إيرادات الخدمات المقدمة
3000000	31801922	150000000	27297185	140000000	14700949	142500000	15652480	110000000	10187562	ضرائب دخل
130000	149110	100000	126310	120000	58680	150000	131214	150000	141215	رسوم
13564500000	13564576882	11101500000	11101546898	9710300000	9710371663	10850000000	10848784202	7202000000	7202595890	التحويلات النقدية من الحكومة
13610130000	13627761745	11677500000	11171126954	10296500000	9766046242	10897400000	10906981902	7237650000	7232520246	مجموع
2013		2012		2011		2010		2009		الموازنة الاستثمارية
مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	مخطط	فعلي	
55,000,000	54,102,949	1,100,000,000	1,081,000,000	480,000,000	465,235,000	1,800,000,000	1,786,405,035	910,000,000	897,560,000	بنى تحتية
1,450,000,000	1,349,648,594	900,000,000	875,000,000	125,000,000	124,500,000	110,000,000	107,183,000	80,000,000	75,261,000	معدات ضخ
1,330,000,000	1,322,593,382	200,000,000	189,000,000	1,400,000,000	1,393,395,000	1,700,000,000	1,688,510,555	470,000,000	452,753,000	مباني
35,000,000	34,680,000	40,000,000	38,625,000	0		70,000,000	67,000,000	125,000,000	124,554,000	ألات ومعدات
63,000,000	62,507,859	3,000,000	30,000,000	0		0	0	52,500,000	52,400,000	الأثاث وأجهزة المكاتب
94,000,000	94,000,000	18,700,000	18,600,000	35,000,000	34,860,000	0	0	65,000,000	64,800,000	وسائط النقل والتنقل
2,917,532,784	2,917,532,784	2,261,700,000	2,232,225,000	2,040,000,000	2,017,990,000	3,680,000,000	3,649,098,590	1,702,500,000	1,667,328,000	الإجمالي
14,263,232,784	13,628,080,850	12,589,400,000	12,325,098,648	11,061,520,000	10,921,931,170	12,398,720,000	12,034,314,186	8,685,826,400	8,546,399,390	إجمالي الانفاق

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية والسجلات المحاسبية لمديرية الموارد المائية نينوى.

تقرير الإبلاغ عن معلومات أداء خدمات الوحدات الحكومية:

الجدول (11): معلومات عامة عن أداء مديرية الموارد المائية نينوى

2013	2012	2011	2010	2009	البيان
846	610	485	440	413	عدد العاملين
13926	13926	13926	13926	13926	عدد المستفيدين
220000	220000	212000	182000	140000	مساحة الأراضي المخطط اروائها
203841	200087	197131	146958	119419	مساحة الأراضي المروية فعليا
250000	250000	250000	200000	150000	حجم الطلب على خدمات
622080	622080	622080	5184000	432000	الاحتياجات المالية الفعلية المجهزة (٣١٠٠٠م)
606908	595731	586930	437546	355553	الاحتياجات المالية الفعلية للزراعة (٣م)
15172	26349	35150	80853	76447	الموارد المائية غير المستغلة
64008	52615	47929	59791	57530	الكلفة المخططة لوحد الخدمة
65,741	56,557	50,741	71,529	66,239	الكلفة الفعلية لوحد الخدمة

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات المحاسبية وسجلات قسم الاشراف والمتابعة في مديرية الموارد المائية نينوى.

الجدول (12): مؤشرات اقتصادية أداء الخدمات لمديرية الموارد المائية نينوى

النسبة	السنة والدرجة	2009 سنة أساس	2010	2011	2012	2013
التكلفة الفعلية للخدمات	النسبة	115 %	119.6%	105.9%	107.7%	102.7%
التكلفة المخططة للخدمات	الدرجة	D	D	B	B	A
كمية المياه المجهزة	النسبة	142%	138%	124%	122%	120%
الاحتياجات المائية الفعلية	الدرجة	D	D	D	D	D
الكلفة الفعلية للخدمات	النسبة	100%	108%	76.60%	85.4%	99.25%
كلفتها الخدمات لسنة الأساس	الدرجة	B	B	B	B	B

الجدول (13): مؤشرات كفاءة أداء الخدمات لمديرية الموارد المائية نينوى

النسبة	السنة والدرجة	2009 سنة أساس	2010	2011	2012	2013
نسب استغلال الطاقة المخططة	النسبة	85.3%	80.7%	93.0%	90.9%	92.7%
	النسبة الى نسبة سنة الأساس	100%	94.7%	109.9%	106.6%	108.6%
	الدرجة	A	B	A	A	A
نسبة مساهمة الوحدة في سد الطلب على خدماتها	النسبة	79.6%	73.5%	78.9%	80.0%	81.5%
	النسبة الى نسبة سنة الأساس	100%	92.3%	99.0%	100.5%	102.4%
	الدرجة	A	B	A	A	A
التطور في حجم الخدمات المقدمة	حجم الخدمات السنة الحالية	100%	123%	134.0%	101.5%	101.9%
	حجم خدمات السنة السابقة	الدرجة	A	A	B	B

المصدر: الجدول من اعداد الباحثان.

الجدول (14): مؤشرات فاعلية أداء الخدمات لمديرية الموارد المائية نينوى

النسبة	السنة والدرجة	2009 سنة أساس	2010	2011	2012	2013
نسبة تحقيق أهداف الوحدة	النسبة	85%	80%	93%	90.0%	92%
	النسبة الى نسبة سنة الأساس	سنة أساس	94%	109%	106%	108%
	الدرجة	سنة أساس	B	A	A	A
نسبة تحقيق اهداف البرامج الموصوفة في دراسات الجدوى الاقتصادية	النسبة	80%	85%	90%	90%	90%
	النسبة الى نسبة سنة الأساس	سنة أساس	106%	113%	113%	113%
	الدرجة	سنة أساس	A	A	A	A
عدد الشكاوى	النسبة الى نسبة سنة الأساس	سنة أساس	90%	85%	82%	87%
	الدرجة	سنة أساس	A	A	A	A

المصدر الجدول من اعداد الباحثان.

مما سبق نلاحظ هناك تنكور في أداء عينة مديريةية الموارد المائية من حيث كمية الخدمات المقدمة والايادات المحصلة والخدمات الأخرى مقارنة بسنة الأساس (2006)، وتعد سنة 2013 أفضل السنوات من حيث الأداء.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

1. يهدف الإبلاغ عن أداء الخدمات الى توفير معلومات حول الخدمات التي تقدمها والبرامج التي تنفذها الوحدة الحكومية، وإلى أي مدى حققت أهدافها من تقديم الخدمات وتنفيذ البرامج. اذ تساعد

هذه المعلومات مستخدمى التقارير المالية ذات الغرض العام في تقييم كفاءة وفاعلية أداء الوحدة الحكومية

2. لم يحدد RPG3. منهجية معينة لقياس الاداء، على الرغم من أن هذا قد يؤدي إلى توحيد أقل وتقليل قابلية المقارنة بين الكيانات، وهي مسألة يمكن ان يبررها تنوع الخدمات الحكومية واختلاف انشطتها، وبالمقابل حدد أنواعاً واسعة من المعلومات التي يجب الإبلاغ عنها وأكد على مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعرض إرشادات للوفاء بها. لتحقيق الهدف الأساسي للإبلاغ المالي الحكومي والتمثل بتوفير معلومات لأغراض المسألة واتخاذ القرار.

3. يساهم الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق IPSAS-RPG3 في توفير مؤشرات لقياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية ضمن عملية مستمرة يتم من خلالها تحديد الأداء والتتبع المستمر لمستوى تطوره على مستوى الوظائف والأنشطة والوحدات الإدارية التأكد من فاعلية وكفاءة التنفيذ البرامج وتقديم الخدمات الحكومية وإعطاء معلومات مرتدة وربط ذلك بالأهداف والاستراتيجية للجهاز الحكومي.

4. اثبت التطبيق العلمي امكانية اعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية العراقية وفق معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالاعتماد تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وما يوفره من قوائم وكشوفات مالية وبيانات تحليلية. وتوفر متطلبات الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق-IPSAS RPG3.

5. ان أداء مديرية الموارد المائية نينوى في السنوات الأربعة الموضحة في الجانب العملي كان أفضل من أدائها في سنة الأساس، اذ هناك تطور في أدائها اذ تعد سنة 2013 الأفضل اداءً من السنوات الثلاث السابقة. والذي يعود للأسباب الآتية:

- أ. زيادة نسبة استغلال الطاقة وزيادة كمية الخدمات المقدمة. وتقليل نسبة الهدر في المياه المجهزة.
 - ب. تقليص الفجوة بين كمية الخدمات المقدمة وحجم الطلب على خدمات المديرية. وتخفيض تكلفتها.
 - ج. تحسين جودة الخدمات المقدمة من خلال صيانة وتطوير شبكات الري والمبازل والنواظم مما أدى الى انخفاض عدد الشكاوى المقدمة من قبل المستفيدين والذي انعكس بدوره على فاعلية الاداء
- ثانياً. التوصيات: بهدف تطوير الإبلاغ المالي الحكومي على مستوى الوحدات الحكومية ينبغي اعتماد معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المبنية وفق أساس الاستحقاق. وان تكون البداية بتطبيق المعيارين (1) عرض القوائم المالية و(2) كشف التدفق النقدي. لتوفر متطلبات اعتمادها. فضلاً عن الإبلاغ عن أداء الخدمات وفق دليل الممارسات الموصى بها (RPG3) ووفق الانموذج المقترح في البحث. لتوفير مؤشرات تساهم في تقييم وقياس وتدقيق أداء الوحدات الحكومية وتحسين جودة الخدمات المقدمة.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

1. القحطاني، مشيب بن عايض، (2012)، قياس وإدارة الأداء في القطاع الحكومي للمملكة العربية السعودية، المؤتمر الثاني المعاهد الإدارة العامة والتنمية الإدارية في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
2. وزارة المالية، جمهورية العراق، (2013)، النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي. مراجعة ليل شلال موسى، حسن عبد المنعم خطاب (<http://www.mof.gov.iq>).

3. مديرية الموارد المائية نينوى، (2013)، الكراس التعريفي لمديرية الموارد المائية نينوى.

4. مديرية الموارد المائية نينوى الحسابات الختامية للسنوات 2009-2013.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. AASB Exposure Draft270, (2016), Reporting Service Performance Information, Australian Accounting Standards Board., www.aasb.gov.au.
2. IPSAS-RPG3, (2016), Recommended Practice Guideline (RPG)3, Reporting Service Performance Information, provides good practice guidelines on reporting service performance information. . www.ifac.org
3. IPSAS RPGs1, 2013, reporting on the Long-Term Sustainability of a Public Sector Entity's Finances.www.ifac.org.
4. Jacobs. Rowena, Smith. Peter, Goddard. Maria, (2004), Measuring performance: An examination of composite performance indicators, CHE Technical Paper Series 29, Centre for Health Economics C University of York, United Kingdom.
5. Rossi, Francesca Manes & Aversano Natalia, (2015), Advancing performance measurement Italian local government, the IPSASB project .International Journal of Productivity and Performance Management Vol. 64 No. 1.