



**Transition to accrual basis using IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions and IPSAS 23 Revenue from Non-Exchange Transactions in the General Authority of Customs
(Retrieved research)**

Ahmed Yousif Ahmed

Prof. Dr. Sabiha Barazan Farhood

Post-Graduate Institute for Accounting Financial
Studies-University of Baghdad

Post-Graduate Institute for Accounting Financial
Studies-University of Baghdad

Ahmed.Youssef1001a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

sabiha@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received:20/8/2024

Accepted: 10/9/2024

Published:31/3/2025

Abstract:

The shortcomings of the accounting systems applied to the cash basis in government institutions in the countries of the world led to the issuance of international accounting standards in the public sector for the purpose of adopting them for countries that wish and have the ability to apply them for the purpose of developing their systems in public sector institutions. Among these standards that were addressed are Standard No. (9) and Standard No. (23), as these two standards aim to determine the necessary bases for reporting useful information to users of the final accounts about the nature, type, amount and timing of revenues. Standard No. (9) and Standard No. (23) will have a significant impact. The most prominent findings of the researcher are the shortcomings of the decentralized government accounting system in the aspect related to revenue recognition and the absence of a local accounting rule related to the revenue element in terms of measurement, recognition and disclosure. The basis for revenue recognition differs between the decentralized government accounting system based on the cash basis with Standard No. (9) and Standard No. (23), which recognizes revenue on an accrual basis. The most prominent recommendations of the researchers are to move from the cash basis used to the accrual basis in accordance with the requirements of international accounting standards in the public sector and legislation. The laws that help to implement this and formulate a new definition of public revenues that is consistent with the approach and conditions of its recognition and adopting the proposed audit program presented by the researcher to assist the external auditor in the auditing process.

Keywords: Accrual basis, Cash basis, International Accounting Standards in the public sector.

التحول الى أساس الاستحقاق باستخدام معيار (IPSAS 9) الإيراد من المعاملات التبادلية و (IPSAS 23) الإيراد

من المعاملات غير التبادلية في الهيئة العامة للكمارك (بحث مستل)

أ.د. صبيحة برزان فرهود

أحمد يوسف احمد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

المستخلص:

أدت أوجه القصور في الأنظمة المحاسبية المطبقة للأساس النقدي في المؤسسات الحكومية في دول العالم الى اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لغرض تبنيها للدول التي ترغب ولديها إمكانية بتطبيقها لغرض تطوير أنظمتها في مؤسسات القطاع العام ومن هذه المعايير التي تم تناولها هي معيار رقم (9) ومعيار رقم (23) حيث يهدف هذين المعيارين الى تحديد الأسس الواجبة للإبلاغ عن المعلومات المفيدة لمستخدمي الحسابات الختامية عن طبيعة ونوع ومقدار وتوقيت الإيرادات وان معيار رقم (9) ومعيار رقم (23) سيكون لهما انعكاس كبير وابرز ما توصل اليه الباحثان

وجود قصور النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بالجانب الخاص بالاعتراف بالإيراد وعدم وجود قاعدة محاسبية محلية تتعلق بعنصر الإيراد من حيث القياس والاعتراف والافصاح عنه ويختلف أساس الاعتراف بالإيراد بين النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي القائم على الأساس النقدي مع معيار رقم (9) ومعيار رقم (23) الذي يعترف بالإيراد على أساس الاستحقاق، وبرز ما أوصى به الباحثان الانتقال من الأساس النقدي المستخدم الى أساس الاستحقاق بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وتشريع القوانين التي تساعد على تطبيق ذلك وصياغة تعريف جديد للإيرادات العامة ينسجم مع مدخل وشروط الاعتراف به وتبني برنامج التدقيق المقترح الذي قدمه الباحثان لمساعدة المدقق الخارجي في عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المقدمة: Introduction

ان فكرة الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية احد التغييرات المهمة التي عرفتها محاسبة القطاع العام في سنوات 1990 حيث كانت تجارب نيوزلندا وبريطانيا وأستراليا نماذج سبقة اقتنعت دول العالم والمنظمات الدولية بالتوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق لتحقيق الشفافية والمساواة في الأداء وفندت الآراء التي تقول عدم ملائمة أساس الاستحقاق للمحاسبة الحكومية التي تكرر بعض المراجع الى الان. وان النظر الى فكرة الانتقال من "الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية" نظرة استراتيجية باعتبارها احدى التغييرات الجوهرية في ممارسات القطاع العام لان تطبيق الاستحقاق في المحاسبة الحكومية يعد بمثابة نقل آليات تفكير القطاع الخاص الى القطاع العام مع الحفاظ على دور الدول في تقديم الخدمات العامة. ويركز هذا البحث على المعايير والانتقال من تطبيق الأساس النقدي الى تطبيق أساس الاستحقاق باعتماد "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" وانعكاس ذلك على إجراءات التدقيق وان تطبيق معياري الإيرادات (9) (IPSAS) و (23) (IPSAS) والانتقال الى تنفيذ أساس الاستحقاق له مزايا عديدة منها عكس حقيقة النشاط للمؤسسات الحكومية ويعد التطبيق مؤشراً ايجابياً يدل على الالتزام والتوافق مع الـ (IPSAS). وللتأكد من التنفيذ الصحيح لمعاري الإيرادات (9) و (23) ينبغي تطوير الأدوات الرقابية للمدقق الخارجي على وفق أسس ومعايير معتمدة عن طريق فهم أنظمة الرقابة الداخلية واثبات وجود واكتمال الإيرادات وعرضها والافصاح عنها على نحو ملائم. ويهدف معياري الإيرادات (9) و (23) الى وضع المبادئ الواجب على المؤسسة الاقتصادية اتباعها للتقرير عن المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حول طبيعة ومبالغ وتوقيت وحالات عدم التأكد الخاصة بالإيراد والمتحصلات الناجمة عن المعاملات الرسمية المقدمة للأشخاص على شكل سلع او خدمات او بدون مقابل. وتعد الهيئة العامة للكمارك العراقية من مؤسسات الدولة التي لها أهمية كبيرة في المساهمة تحصيل الإيرادات ورفد الموازنة العامة للدولة بالمبالغ مما يتطلب الامر دراسة طبيعة وأنواع الإيرادات المحصلة من قبلها وفق القوانين.

المبحث الأول: منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث بالاتي:

- 1- **مشكلة البحث:** - هل التحول الى أساس الاستحقاق باستخدام معيار (9) (IPSAS) الإيراد من المعاملات التبادلية و (23) (IPSAS) الإيراد من المعاملات غير التبادلية يعكس بشكل صحيح إيرادات الفترة المتحققة؟
- 2- **أهمية البحث:** - يستمد البحث اهميته في وضع مجموعة قيود ومعالجات قيادية مقترحة لإيرادات الهيئة العامة للكمارك التي يتم تحصيلها عند تطبيق معيار (9) (IPSAS) و (23) (IPSAS).

- 3- اهداف البحث:-** تحليل وتقييم تأثير تطبيق معيار (9 IPSAS) الايراد من المعاملات التبادلية و (23 IPSAS) الايراد من المعاملات غير التبادلية وتقديم ارشادات قابلة للتطبيق لتحسين الاداء المالي في القطاع العام وتحقيق مستويات اعلى من الموثوقية والشفافية المالية.
- 4- فرضيات البحث:-** يقوم البحث على الفرضيتين الرئيسيتين :
- الفرضية الرئيسة الاولى: ان تطبيق معيار المحاسبية الدولي (9 IPSAS) ينعكس على القياس والعرض والافصاح في الهيئة العامة للكمارك.الفرضية الرئيسة الثانية: ان تطبيق معيار المحاسبة الدولي (23IPSAS) ينعكس على القياس والعرض والافصاح في الهيئة العامة للكمارك.
- 5- اسلوب البحث :-**اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي بالاعتماد على الكتب والدوريات والرسائل والاطارح الجامعية المتعلقة بالبحث وعلى المنهج الاستقرائي التحليلي بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة في الهيئة العامة للكمارك.

المبحث الثاني: الاطار النظري للبحث

1-2 مدخل نظري

1-1-1 مفهوم الايراد :- وردت تعاريف عدة لمفهوم الايراد فقد عرف بانه الزيادة في أصول الوحدة الاقتصادية او الانخفاض بالالتزامات الناتجة من العمليات الاعتيادية للوحدة الاقتصادية والتي تتعلق بتوفير المنتجات (السلع او الخدمات) الى الزبائن (شنيشل، 2019: 6). وتمثل الإيرادات العامة الأدوات المهمة ضمن السياسة المالية وتختلف آليات استعمال الإيرادات العامة للتخفيف من العجز باختلاف الإيرادات المتاحة للدولة واختلاف الوضعية الاقتصادية (ناصر، 2019: 5).

1-2-2 معايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام IPSAS :- تأسس IFAC في عام 1977 كمنظمة دولية تعمل على تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة عالمياً ويؤدي دوره من خلال عدد من لجانها ومجالسه المعنية بقضايا محاسبية مختلفة ويعد تنظيم الممارسات المحاسبية الحكومية جزءاً من مهمة IFAC التي اسند اليها في وقت مبكر الا ان بوادرها ونتائج المهمة لم تظهر الا في عام 1986 عندما انشأ لجنة القطاع العام (PSC) وفي عام 2004 اعتمد IFAC تغيير اسم (PSC) الى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) وحيث يقوم هذا المجلس بإصدار معايير محاسبة لمنشآت القطاع العام يشار اليها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الاجودي، 2020: 6).

1-2-3 الاطار العام معياري الإيرادات (9 IPSAS) و (23 IPSAS):- ان عدد غير قليل من الحكومات في دول العالم تنبتهت مبكراً لأهمية الانتقال من الأساس النقدي الى الاستحقاق وادركت منذ اعوام غير بعيدة أهمية الاعتماد على تنوع مصادر الدخل تحقيق الرقابة ورسم السياسات المالية والتحسين المستمر في ادائها وبلوغ الوفرة المالي والذي يعني بمفهوم الاستحقاق ومعايير (IPSAS) توفير الارباح ايضا او على الاقل تحقيق الاكتفاء الذاتي مع الاخذ بالاعتبار طبيعة عمل كل جهة او مؤسسة او هيئة او وحدة حكومية من حيث دورها في تقديم وبيع الخدمات والسلع.وخصص مجلس (IPSASB) معيارين ضمن المعايير التي اصدرها للمعالجة المحاسبية للإيرادات العامة في القطاع الحكومي وهما المعيارين محل التطبيق

الاول: معيار (9IPSAS) الايراد من العمليات التبادلية:-يستخدم هذا "المعيار مصطلح الايراد الذي يشمل كلا من الايرادات والمكاسب بدلا من مصطلح الدخل ويهدف هذا المعيار الى توضيح المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن الصفقات والاحداث التبادلية". ان النقطة الهامة والاساسية في محاسبة الايراد هو حصر توقيت الاعتراف بالايراد حيث يكون الاعتراف بالايراد عند احتمال:

1. تدفق منافع اقتصادية مستقبلية او امكانية خدمة المؤسسة.
 2. يمكن قياسها بشكل موثوق.
 - وينطبق المعيار رقم (9) على الايراد الذي يتحقق بالطرق التالية:
 1. تقديم الخدمات، بيع البضائع.
 2. استخدام الغير لاصول المؤسسة كالفوائد والادوات وارباح الأسهم.
 3. ولا يتعامل المعيار مع الايرادات المتحققة بالطرق التالية مثل:
- الإيجارات (معيار 13)، توزيعات الارباح (معيار 36)، عقود التامين، التغييرات في القيمة العادلة للاصول والالتزامات المالية (معيار 29) الاصول غير المتداولة، الاعتراف المبدئي والتغيرات في قيم الاصول البيولوجية والاعتراف المبدئي بالمنتج الزراعي (معيار 27)، استخراج خامات المعادن. وعند التمييز بين الايرادات من الصفقات التبادلية او الصفقات غير التبادلية يجب النظر الى جوهر المعاملة لا الى شكلها، كما ان الاموال التي تحصلها المؤسسة بصفة وكيل عن الحكومة او لمنظمة حكومية اخرى (مثل دفع فواتير الكهرباء المحصلة عن طريق البريد بالنيابة عن المؤسسات التي توفر هذه الخدمة)، لا تعتبر منافعة اقتصادية او امكانية خدمة تتدفق الى المؤسسة ولا تؤدي الى زيادة في الاصول او انخفاض في الالتزامات ولذلك فهي مستثناة من الايراد.
- كما يجب ان يقاس الايراد على مستوى القيمة العادلة للتعويض المستلم او المستحق للاستلام ويجب على المؤسسة ايضا الاعتراف بالايراد الناتج عن كل صنف من اصناف المعاملات التبادلية وفق الشروط التي حددها معيار رقم (9) لكل معاملة.
- اما شروط الافصاح وفق المعيار هذا، اشتملت السياسات المحاسبية التي تم استخدامها للاعتراف بالايراد ومقدار كل نوع من انواع الايراد التي تم الاعتراف بها بما في ذلك الايراد الناتج عن العمليات التبادل السلع والخدمات (الاتحاد الدولي للمحاسبين 2016، ج1، ص 333-334)
- الثاني: معيار (IPSAS 23) الايراد من العمليات غير التبادلية:** -يهدف المعيار المحاسبة الدولية رقم 23 الى حصر شروط اعداد التقارير المالية بخصوص الايراد الذي نشئ من المعاملات غير التبادلية واستثناء "العمليات غير التبادلية الناشئة عن اندماج المؤسسة وتطبق نصوص معيار (23) في محاسبة الايراد من العمليات غير التبادلية" وتشمل العمليات غير التبادلية الايرادات الناتجة عن استخدام صلاحية سيادة الدولة في فرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام الدستور مثل ضريبة الدخل وضريبة المبيعات والرسوم الكمركية والغرامات والمعدات، (أبو علي، 2016: ص 115) ويراعي المنهج التالي في تحليل التدفق الاولي للموارد من "المعاملات غير التبادلية":
1. توافر شروط الاعتراف الأصل: (احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية وامكانية القياس بشكل موثوق).
 2. السيطرة على الأصل: القدرة على منع او تنظيم وصول الاخرين الى منافع الأصل.
 3. الحدث السابق: يعتبر شرط لتحقق السيطرة على الاصل والاعتراف.
 4. التدفق المحتمل للموارد: ويكون عندما تفوق فرصة حصوله اكبر من فرصة عدم حصوله.
 5. الاصول المحتملة: يحتاج الى افصاحات معينة وفق المعيار (19) .
 6. مساهمة المالكين: وهي منفعة اقتصادية مستقبلية او خدمة محتملة يتم المساهمة بها في المؤسسة من قبل اطراف خارجية عن المؤسسة باستثناء المطلوبات.

7. العناصر التبادلية وغير التبادلية للمعاملة: ويتم الاعتراض بها استنادا الى معايير القطاع العام دولية اما العناصر غير التبادلية فيتم الاعتراف بها استنادا الى المعيار (23).

8. قياس الاصول عند الاعتراف المبدئي: يتم القياس بالقيم العادلة كما هي في تاريخ ائتمائها. ويعترف بالايراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية كايرادات ما عدا تلك التي يتم الاعتراف بها كالتزامات والمتعلقات بذات الموارد المتدفقة ويتم قياسها بالزيادة في صافي الاصول (حقوق الملكية).

ويعترف بالتزامات التعاقدية الحالية التي تنشئ عن معاملات غير التبادلية بانها التزام في حالة:

1. احتمال تدفق صادر للموارد (المنفعة الاقتصادية المستقبلية او الخدمة المستقبلية لتسوية الالتزامات التعاقدية).

2. الثقة بإمكانية تقدير مبلغ الالتزامات التعاقدية.

3. تعتبر الضرائب والتحويلات مصادر الإيرادات الناشئة لذلك حدد المعيار (23) الشروط الآتية:

4. يجب ان تعترف المؤسسة باصل معين يتعلق بالتحويلات عند توفير الموارد المنقولة شرط تعريف الاصل وشروط الاعتراف كاصل بها.

ويتعلق مبدأ الاعتراف بالايراد بقياس ما تم تحقيقه من قبل الوحدة الاقتصادية خلال مدة معينة فضلاً عن ذلك ان الاعتراف بالايراد تتعلق بتسجيل الايراد في السجلات او توقيت التسجيل وتعتبر نقطة الاعتراف بالايراد هي المسألة الأساسية وتختلف هذه المسألة بسبب اختلاف نوعية وطبيعة كل نشاط واهمية تحصيل الايراد وإمكانية تحديد كلف النشاط وتوفر سوق فاعل (نشط) للمبيعات او إمكانية تحديد سعر البيع (شنيشل، 2019: 6). وتعتبر الإيرادات احد مقاييس الأداء المالي المهمة ان لم تكن الأكثر أهمية في تقارير المنشأة وتوفر الإيرادات رؤية ثاقبة لاداء المنشأة في الماضي والمستقبل وهي محرك لإجراءات الأداء الأخرى مثل الارباح قبل الضريبة والتوزيعات صافي الدخل وربحية السهم الواحد لذلك وضع مبادئ توجيهية قوية للاعتراف بالايرادات هي أولوية وضع المعايير (حسن، 2019: 8). وهناك مجموعة من الافصاحات حددها المعيار سواء في مستوى القوائم المالية ذات الغرض العام او في الملاحظات ينبغي على المؤسسات الالتزام بها، (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2022، ج1، ص 782-785).

1-2-4-1-2 الاطار التنظيمي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) وفق قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019

قبل الولوج في القانون يجب تقسيم المؤسسات الحكومية في القطاع العام الى الآتي:

1. مؤسسات حكومية ايرادية تحقق إيرادات تفوق نفقاتها بكثير و تمثل مصدرا من مصادر تمويل الميزانية العامة للدولة . (مثل الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك ووزارة النفط).

2. مؤسسات حكومية انفاقية لا تحقق إيرادات أو تحقق إيرادات اقل بكثير من نفقاتها . (تتمثل في بقية الوزارات مثل وزارة الدفاع و الداخلية و النقل و الخارجية ..الخ) ويمكن تسميتها بالمؤسسات الانفاقية.

وتضمن القانون بعض الفقرات التي تشير بضرورة الانتقال لتنفيذ معايير (IPSAS) ويمكن توضيحها بالآتي: (قانون

الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019)

1- جاء في الغرض من هذا القانون ان تكون سياسة الموازنة وفق افضل الممارسات الدولية وان افضل الممارسات المتجه الى قيام العديد من الدول الى تنفيذها تتمثل باعتمادها اساس الاستحقاق فضلا عن التبويات التي يعتمدها دليل احصاءات مالية الحكومة.

2- المادة /4/ أولاً

تعد الموازنة العامة الاتحادية على اساس تقديرات التنمية الاقتصادية والسعي لاستقرار الاقتصاد الكلي والتنمية المستدامة والسياسة الاقتصادية والتطابق مع البرنامج الحكومي والمشكلات التي تواجه الاقتصاد الوطني والمخاطر المتوقعة لضمان تقويم الوضع المالي في العراق وتقليل التقلبات في الانفاق الحكومي والانجاز الكفوء لتحصيل الإيرادات في ضوء تدنؤات معتدلة بأسعار النفط والانتاج النفطي والإيرادات الضريبية والرسوم والإيرادات الأخرى.

3- المادة /5/ أولاً

تقوم وحدات الانفاق خلال شهر حزيران باعداد تقديرات موازنتها وموازنات التشكيلات التابعة لها وارسالها الى وزارتي المالية والتخطيط الاتحاديتين كل حسب الاختصاص وتتضمن ما يأتي: (تخمينات الإيرادات الخاصة بها وتقديرات النفقات بشقيها الجارية والاستثمارية).

4- المادة /22/ أولاً:

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

ج- تقييد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً التي يتم قبضها بعد نهاية السنة المالية إيرادا للسنة المالية التي تم التحصيل فيها.

5- المادة/26/

أولاً: تقييد إيرادا نهائياً للخزينة العامة جميع الديون والامانات التي لم يراجع اصحابها لقبضها خلال خمس سنوات من تاريخ انتهاء السنة المالية التي انتفت الحاجة لها ولوزير المالية اعادتها اذا ثبت لديه بان عدم المراجعة كان لعذر مشروع ولا تعاد بعد مرور عشر سنوات

ثانياً: تستثنى من احكام هذه المادة الديون التي على الحكومة الموثقة بسندات او اتفاقيات او معاهدات فانها تتبع الفترة القانونية الخاصة بها.

6- المادة /27/

أولاً: تقييد الضرائب والرسوم المستحقة إيرادا للخزينة العامة للدولة.

ثانياً: تحدد الاجور لقاء الخدمات التي تقدمها دوائر الدولة من الرئيس الاعلى وفق القوانين والتعليمات والانظمة النافذة.

ثالثاً: يتم قبض واردات الدولة وجباية اموالها من موظفين مختصين وبموجب وصولات قبض يحددها وزير المالية.

رابعاً: تقييد جميع الواردات بما فيها التبرعات والهبات إيرادا نهائياً في الحسابات وتقييد مصاريف التحصيل والادارة وجميع ما يتفرع من ذلك من نفقات مصرفاً نهائياً في الحسابات ولا يجوز في اي حال من الاحوال تنزيل قسم من المصروفات او كلها من اصل الواردات وبقيد الصافي إيرادا اما الواردات التي تجبى بالامانة فتتبع التعليمات الخاصة بها.

7- المادة /1/29:

تؤول لحساب المحافظة (بما فيها محافظات الإقليم) الإيرادات المالية التالية: (50%) من الرسوم والضرائب الاتحادية التي يتم استيفائها من الدوائر الممولة مركزياً في المحافظة ويستثنى من ذلك المبالغ المستحقة من إيرادات الضرائب والرسوم الكمركية.

8- المادة/34/ رابعاً/ع: تعد البيانات المالية الاتحادية طبقاً لمحتوى وتصنيفات معايير محلية ودولية تضم ما يأتي: - كشافاً بالمركز المالي وكشف بالاييرادات والمصروفات.

9- المادة /15/ثانياً: تؤول جميع الإيرادات للوحدات الممولة مركزياً الى الخزينة العامة الاتحادية حصراً (قاعدة التشريعات العراقية، قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019).

ويرى الباحثان ان الإيرادات تشير الى الاموال او القيمة التي تتدفق الى كيان او مؤسسة خلال فترة محددة نتيجة لانشطتها التجارية او غير التجارية وهي تشمل عادة الاموال المستلمة من العملاء لبيع السلع او الخدمات فضلا عن الاموال المستلمة من مصادر اخرى مثل الضرائب والمنح والتبرعات والايادات هي عنصر مالي اساسي لأي مؤسسة لانها تساهم في تمويل النفقات الضرورية وتحقيق الاهداف المختلفة.

2-1-5 الأسس المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي:- ان اصلاحات المحاسبة الحكومية جارية في اغلب الدول وتشمل العديد من الاصلاحات منها التحول الى أساس الاستحقاق وتنفيذ معايير محاسبية تتماشى مع معايير (IPSAS) والبحوث مستمرة في التطوير اذ لم تختصر على التحول على أساس الاستحقاق ومعايير اعداد التقارير وانما ايضا النتائج المترتبة على الموازنة نتيجة استعمال اساس الاستحقاق. (فاضل ، هاشم، 2022 : 251) وقد عرفت الاسس المحاسبية من قبل مجلس المعايير المحاسبية الحكومي الأمريكي بانها مجموعة من المبادئ المحاسبية التي تتم خلالها تحديد متى يتم اثبات المعاملات او الوقائع في السجلات لاغراض الابلاغ المالي وهي تتعلق بتوقيت القياسات التي تجري بغض النظر عن طبيعة القياس ذاته ويشير اساس المحاسبة الى وقت الاعتراف بالايادات والنفقات والتحويلات الموجودة والمطلوبات ذات العلاقة والابلاغ عنها في البيانات المالية التي تستخدم الشركات التجارية عموما اساسي لاستحقاق المحاسبة مع وجود بعض الاستثناءات امام الشركات الصغيرة فتستخدم الاساس النقدي للمحاسبة اما على مستوى الدول فالبعض منها يستخدم الاساس النقدي والآخر يستخدم اساس الاستحقاق كما يوجد بين هذين الاساسيين مزيج من الاسس اساس نقدي معدل واساس استحقاق معدل ويعتمد استخدام هذه الاساليب على الاهداف التشغيلية للوحدة الحكومية وكذلك البيئة الاجتماعية والاقتصادية والتعليمات وقوانين الدولة، (رزوقي و مشجل، 2020 : 368). كما ويمكن تعريف الاسس المحاسبية على انه طريقة القياس التي تشير الى وقت تحقق الإيرادات والنفقات او الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها ووقت تسجيلها واطهار ذلك في التقارير والقوائم المالية وبالتحديد فانها تتعلق بوقت القياس الذي يتم بغض النظر على اساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الاساس النقدي او اساس الاستحقاق، (أحمد ، 2022 : 496).

كما وتعتمد المحاسبة الحكومية الكلاسيكية على الاساس النقدي الذي يعترف بالعمليات والاحداث الناتجة عن استلام النقود دون التطرق لأية حقوق أو التزامات تنشئ خلال السنة فالنقدية بالنسبة لهذا الاساس هي فقط المبالغ النقدية التي تحتفظ بها المؤسسة الحكومية الذي يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزونات أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما. (بوخالفي، 2020: 3) في حين أن المحاسبة الحديثة تعتمد أساس الاستحقاق الذي يعترف بالمعاملات والاحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب عن ذلك بيان الاصل والالتزام وقيود التسوية بشكل كامل مما يساعد بفصل أداء كل سنة على حدا كما أن هذا الاساس يتشابه في المنشآت الحكومية وغير الحكومية. (بوخالفي، 2020: 6-7) ولقد استندت (IPSAS) عند إصدارها على نصوص معايير (IFRSs) وتعتبر موجهة في الحقيقة الى القطاع الخاص، وتعتبر المحاسبة المعتمدة اساس الاستحقاق من المسلمات بها عند تطبيق معايير IFRSs لذلك (IPSASB) يؤكد على وجوب مراعاة تطبيق معايير (IFRSs) في القطاع العام والتي أعيدت صياغتها بمعايير المحاسبة في القطاع العام IPSASs عندما يكون ممكن ذلك، إلا في الحالات الاستثنائية التي لا يتوافق فيها تطبيق هذه المعايير مع ما هو معمول به في القطاع العام.

ولا يعني ذلك التجاهل التام للاساس النقدي، لانه أحيانا يتم استخدامه عند توفر مجموعة من الظروف أو في بعض الاحوال التي لا يمكن معها استخدام أساس الاستحقاق، لذلك حرص (IPSASB) على أخذ ذلك بعين الاعتبار بتخصيص معيار

يتعلق بتطبيق الأساس النقدي، ولكنه في الوقت ذاته شجع المعيار على طوعية الإفصاح عن معلومات معدة على أساس الاستحقاق، كذلك في بعض الأحيان يتطلب الأمر من المؤسسات في القطاع العام تطبيق أحكام انتقالية للانتقال من تطبيق الأساس النقدي إلى تطبيق أساس الاستحقاق، وفي كل الأحوال يجب أن تتضمن الإفصاح عند تطبيق أحد الأساسين عبارة صريحة تدل على ذلك. (الجعارات، 2014: 29)

2-1-6 أنواع الأسس المحاسبية **Types of accounting foundations**:- وتشكل الأسس المحاسبية للثبات من الأنواع التالية: (ارديني، 2022: 178-179)

- الأساس النقدي
- الأساس النقدي المعدل
- أساس الاستحقاق المعدل
- أساس الاستحقاق

والسؤال المطروح هنا ما هو سبب تعدد الأسس المحاسبية للثبات؟ يرجع إلى: "اختلاف النظرة في كيفية ربط الإيرادات والمصروفات بالفترة المحاسبية أي إلى توقيت الاعتراف بالإيراد المكتسب والمصروف الذي يتم تحمله حيث يتم استخدام أسس ثلاثة لثبات الإيرادات والمصروفات وتطور جميعها حول العلاقة بين قبض الإيراد ودفع المصروف من ناحية والفترة المحاسبية التي يتم القبض والدفع فيها من ناحية أخرى" (الجعارات، 2018: 49). يشرح الاقتباس أعلاه أسباب تعدد الأسس المحاسبية للثبات؛ راجع لاختلاف بالنظرة في كيفية ربط الإيرادات والنفقات بالفترة المحاسبية كما حدد الكاتب ثلاث أسس محاسبية للثبات؛ اختصر فيها الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل تحت مسمى واحد وهو الأساس المعدل. (مفضل، 2013: 49)

بعد هذه المقدمة التوضيحية لفهم أسباب تعدد الأسس المحاسبية للثبات، وبيان العلاقة بينهما وبين المحاسبة الحكومية انتقل إلى بيان أنواع الأسس المحاسبية للثبات والتي تضم الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وخلالهما أشكال متنوعة من الأسس المحاسبية المعدلة يتحدث موقعها الصحيح اعتماداً على طبيعة التعديلات التي تظهر قريباً من الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق ويطلق عليها أما الأساس النقد المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل.

وفي هذا المبحث سيتناول الباحثان أشكال الأسس المحاسبية كتعريف

تعريف الأساس النقدي: هو الاعتراف بالعمليات والاحداث باستلام أو دفع النقود، ويعني أن أساس اثبات قيود المصروفات والإيرادات هو تاريخ الصرف أو التحصيل الفعلي أثناء السنة المالية الجارية بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق سواء كان يخص السنة القادمة أو الحالية. (ارديني، 2022: 178)

تعريف أساس الاستحقاق: هو الاعتراف بالعمليات والاحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند الدفع النقدي) ولذلك فإن العمليات والاحداث الأخرى يتم تسجيلها بالدفاتر المحاسبية ويتم الاعتراف بها في القوائم المالية للسنة الزمنية التي تخصها. (7,para, ipsas1, IFAC)

تعريف الأساس النقدي المعدل: عند الانتقال من الأساس النقدي إلى الاستحقاق تلجأ بعض الدول إلى مرحلة متوسطة ما بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، بحيث يطبق النقدي الإيرادات والاستحقاق على المصروفات. وطبقاً لهذه الطريقة تظهر الحسابات الختامية جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال السنة المالية ويظهر في الجانب المدين المصروفات التي دفعت نقداً ولكن بعد إجراء التسوية الجردية اللازمة الخاصة بالمصروفات عن المدة والمصروفات المدفوعة مقدماً عن مدد تالية. (الهويل: 2019: 37)

أساس الاستحقاق المعدل :-أساس الاستحقاق المعدل: يقصد به الاستحقاق المعدل ما يلي: "يتم الاعتراف به في العمليات عند حدوثها مع تعديلات تعكس قياس تلك التدفقات من الإيرادات الكلية وفي واقع الامر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على اساس الاستحقاق في الممارسة المحاسبية" (مفضل، 2013: 47).

7-1-2 مقومات تبني أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي وفق معايير (IPSAS):- ان من اهم مقومات تبني اساس الاستحقاق وفق معايير (IPSAS) ما يلي: (حجو و العشي،2021: 32)

- أ- يجب توفر نظام محاسبة جيد يتوافق مع تطبيق اساس الاستحقاق فوق معايير (IPSAS).
- ب- يجب وجود تشريعات وقوانين تسمح بتطبيق اساس الاستحقاق بالقطاعات والمؤسسات الحكومية.
- ج- تواجد موظفين اكفاء قادرين على تطبيق اساس الاستحقاق بالقطاعات والمؤسسات الحكومية المتنوعة.
- د- وضع خطة شاملة وواضحة والاسترشاد بخبراء في عملية الانتقال والتحول الى اساس الاستحقاق.
- هـ- يوفر تقنيات وتكنولوجيا متطورة بالقطاعات والمؤسسات الحكومية تساعد على تبني اساس الاستحقاق.

8-1-2 التحول من الأساس النقدي الى استخدام أساس الاستحقاق:- ورغم أنه كان يعتقد لفترة طويلة أن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الآونة الأخيرة ونتيجة للتطورات في النظم المحاسبية وطرق إعداد الموازنات العامة للدولة، ازداد الإنفاق العام وازدادت مسؤوليات الأجهزة الحكومية، فإن هذا الأساس أصبح غير كاف لأنه لا يوفر معلومات كافية عن مختلف عناصر التكاليف وعن الأصول والالتزامات، فضلاً عن أنه لا يعكس واقع الوضع المالي ولا يقدم نظرة قصيرة المدى للمالية العامة في التقارير المالية، وأن دورها يقتصر على الرقابة المالية فقط، ومن خلالها يتم التأكد من تطبيق القوانين وتخصيص الأموال وقد تم إنفاقها وفق ما خصص لها، وهذا الأساس لا يدل على كفاءة وفعالية الوحدة الحكومية بمجال استغلال مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها. (Hanaa,2019:13)

ويعتبر أساس الاستحقاق هو الأساس السائد في النظم المحاسبية المطبقة حالياً في الدول المتقدمة، والذي أثبت جدارته بتحقيق قدر كبير من الوضوح والشفافية والمسائلة ومعلومات أفضل لاتخاذ القرار وتقييم الأداء. ومن الأدوات الجيدة للحد من الفساد التقييم الدقيق للموازنة وتنفيذها ووضع آليات لتعزيز الوضوح في الإدارة المالية. يتضمن الأساس النقدي على ثغرات التي قد تسمح للضعفاء باستغلالها للقيام بالعديد من حالات الاستغلال الإداري والمالي، ورغم ارتفاع تكلفة أساس الاستحقاق إلا أن تكاليف عدم اتباعه تكون أكثر تكلفة، وإنتاج البيانات المالية بشفافية لا بد ان يكون اعتماد أساس الاستحقاق الذي يتم تطبيقه بتنفيذ معايير (IPSAS) المعدة له والتي تهدف إلى تحسين جودة البيانات المالية وتوفير معلومة محاسبية عالية الجودة لاتخاذ القرارات المالية (El-Toby ,Kareem, Abd, 2022:12-13).

9-1-2 : متطلبات التحول الى أساس الاستحقاق

تتطوي عملية الانتقال الى أساس الاستحقاق ببداياتها على خطر قابلية عدم فهم التقارير المالية التي تم اعدادها على وفق هذا الأساس مقارنة مع تلك التي تم اعدادها على وفق الأساس النقدي، ونظراً للصعوبات التقنية والمفاهيمية في تطبيق أساس الاستحقاق، حدد احد الباحثين شروط مسبقة التي عدها امراً حاسماً لنجاح مخطط الانتقال الى المحاسبة على وفق أساس الاستحقاق وكما يأتي: (حبيب، 2016: 72-73)

1- نظام محاسبي مقبول وفقاً للأساس النقدي: سلامة النظام يمكن ان يولد معلومات موثوقة قائمة على اساس نقدي هو اساس جوهرى يمكن من خلاله البدء في الانتقال الى اساس الاستحقاق ويتم في الدول التي لديها مثل هذا النظام النقدي الموثوق والتركيز اولا على تحسين النظم القائمة والعمليات قبل النظر في اي خطوة باتجاه المحاسبة على وفق الاستحقاق.

2- الدعم الحكومي: من المهم جدا ان يدعم مخطط ادخال المحاسبة على وفق اساس الاستحقاق من جانب اعلى مستويات السلطة ولكي يكون هذا الدعم فعال ينبغي ان يكون بارزاً وواضحاً ولا لبس فيه اذا ينبغي من السلطة ان تتاصر بشفافية دعم

فلسفة التغيير واسباب التغيير واهدافه والجدول الزمني له مع ملاحظة ان دعم السلطة التشريعية ضروري ايضا ليس فقط لضمان تمير في تشريع جديد للإدارة المالية ولكن ايضا للتعيد والاستفادة من التقارير المالية ونظام التقييم الذي سيتم اتباعه.

3- القدرات التقنية: تشير التجارب الدولية الى ان نقص الموارد التقنية الكافية يمكن ان يكون عائقاً رئيساً امام نجاح اساس الاستحقاق ومهم ان تمتلك الحكومة موظفين ذوي مهارات تقنية عالية في هذا المجال او القدرة على توظيف اخرين ويمكن استخدام استشاريين يجلبون من خارج البلد لاستكمال الموارد الداخلية لوضع الاطار والانظمة والاجراءات المرتبطة بها كما عليها استخدام الاستشاريين لاغراض بناء القدرات ولمساعدة الموظفين المسؤولين في قضايا التنفيذ التقني ذات الصلة وكذلك يتطلب الامر وجود المؤسسات المهنية الذي قد يسهل الى حد كبير التحول الى اساس الاستحقاق .

4- الانظمة ذات الصلة :على الرغم من امكانية تنفيذ اجراءات المحاسبة على وفق الاساس النقدي واساس الاستحقاق يدويا او الكترونيا الا انه من الضروري الاستعانة بنظام (GFMIS) في مجالات مثل سجل الاستاذ العام والحسابات المستحقة. يرى الباحثان ان الانظمة المحاسبية المصممة يجب ان تقدم تفاصيل مالية دقيقة لكافة الجهات الرقابية ولا يمكن ذلك دون نظام محاسبي يبنى على الاحتياج الفعلي من البيانات المالية على مستوى الجهة الرقابية، وان يأخذ بالاعتبار المتطلبات من المعلومات التي تخدمها ووقتها سيكون النظام المحاسبي اداة مهمة لكافة المسؤولين في الجهة الرقابية.

المبحث الثالث: الجانب العملي

3-1 نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للكمارك: -ترتبط الكمارك ادارياً بوزارة المالية وهي مؤسسة ذات طابع اقتصادي مكلفة بمراقبة التبادلات التجارية على المنافذ الحدودية وجباية الضرائب على الواردات وللكمارك دوراً مهماً في دعم الاقتصاد المحلي من حيث تحصيل الضرائب والرسوم وحماية المنتج المحلي والتصدي لعملية التهريب في المنافذ البرية والبحرية والجوية تكلف ايضا بالسهر على حماية البلاد من نقل المواد الممنوعة والضارة وبمراقبة عبور السلع والافراد يخضع نشاط الكمارك للقوانين والاحكام المحلية وفي بعض الاحيان للاتفاقيات الدولية مثل "منظمة التجارة العالمية" واتفاقيات التبادل الحروتكم اهمية ادارة الكمارك في منع دخول او خروج الممنوعات والمقيدات من البضائع التي تمنعها القوانين والتشريعات في البلاد، ووضع الخطط والسياسات التي تحد من عمليات التهريب الكمركي في تطبيق انظمة التخليص الكمركي على البضائع في الحدود المسموح بها حضر التحايل والتقليد والغش التجاري.

وللهيأة العامة للكمارك شخصية معنوية مستقلة يرأسها مدير عام ولها واجبات محددة بثلاث محاور رئيسية هي:
المحور الأول: تسهيل التجارة المشروعة.

المحور الثاني: تطبيق قرارات الدولة في مجال الحضر والتقييد.

المحور الثالث: تحصيل وجباية الإيرادات.

المصدر: (لقاء تلفزيوني لمدير عام الهيئة العامة للكمارك العراقية)

3-2 تطبيق أساس الاستحقاق على الإيرادات وانعكاس ذلك على القياس والعرض والافصاح

مقدمة

سيقوم الباحثان بتطبيق معياري (IPSAS 9) و (IPSAS 23) كمعالجات قيادية وانعكاس تلك المعالجات القيدية في السجلات والجداول وعلى عرض قائمتي المركز المالي (جزئي) والأداء المالي في الهيئة العامة للكمارك. وللوصول الى عرض قائمتي المركز المالي (جزئي) والأداء المالي الخاصة بالهيئة العامة للكمارك لابد من عمل قيود الاستحقاق الخاصة بالحسابات لسنتي 2017-2018 وهي:

1-2-3 المعالجات المحاسبية على الإيرادات في سنة 2017

1- تم تحديد وحصر مبالغ الإيرادات المستحقة للحسابين ادناه من خلال فرز الدعاوى القانونية المقامة على المدانين في سنة 2017 والصادرة بحقهم احكام قضائية وتم قبض الغرامات بالسنة اللاحقة/2018 وكما يلي:

اسم الحساب	المبلغ المستحق القبض في السنة القادمة/ دينار
غرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية وتضمن موظفين	598644729
الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية	207383410
المجموع	806028139

وتثبيت قيد استحقاق بها وعرضها بقائمة المركز المالي وفق معايير (IPSAS) وتسجيلها بحقل جديد بسجل اليومية العامة 86/ المعدل واطهارها في ميزان المراجعة المعدل بفقرة منفصلة عن الإيرادات والمعالجة المحاسبية كما يلي:

▪ حساب الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية تكون المعالجة القيد كما يلي: 598644729 من ح/ الإيرادات المستحقة 598644729 الى ح/ الإيرادات العامة عمل قيد استحقاق في 2017/12/31 عن الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية
--

▪ حساب الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية 207383410 من ح/ الإيرادات المستحقة 207383410 الى ح/ الإيرادات العامة عمل قيد استحقاق في 2017/12/31 عن الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية

2- حساب الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة :- تم اخذ مبلغ الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة من كشف الإيرادات لسنة/2017 حيث بلغ (41160303) دينار وسيتم تسجيله في نفس السنة المالية ب (حساب إيرادات سنوات سابقة) كونها إيرادات تخص السنة السابقة وسيتم عرضها في نفس الكشف المعدل وفي قائمة الأداء المالي وفق معايير (IPSAS) بفقرة إيرادات سنوات سابقة وتسجيله بعمود مستقل بسجل اليومية العامة محاسبة/86 المعدل واطهاره في جداول الإيرادات المعدلة بدل حساب الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة والمعالجة المحاسبية كما يلي:

▪ حساب الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة 41160303 من ح/ إيرادات سنوات سابقة 41160303 الى ح/ إيرادات عمل قيد بالرواتب والمكافآت المعادة ايراد تخص سنوات سابقة

3- الضريبة على رواتب منتسبي الدوائر الرسمية :- سيتم تنزيل مبلغ الضريبة على رواتب منتسبي الدوائر الرسمية من إيرادات الهيئة العامة للكمارك كونها إيرادات تم جبايتها وتحصيلها بالنيابة عن دائرة الضريبة العامة وبالتالي لا تحتسب ايراداً لصالح الهيئة العامة للكمارك وفق "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" وحيث بلغت في لسنة/2017 (224015295) دينار .

2-2-3 المعالجات المحاسبية على الإيرادات في سنة 2018

1- تم تحديد وحصر مبالغ الإيرادات المستحقة للحسابين ادناه من خلال فرز الدعاوى القانونية المقامة على المدانين في سنة 2018 والصادرة بحقهم احكام قضائية وسيتم قبض الغرامات بالسنة اللاحقة/2019 وكما يلي:

اسم الحساب	المبلغ المستحق القبض في السنة القادمة/ دينار
غرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية وتضمن موظفين	4034169741
الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية	903172993
المجموع	4937342734

والتي يجب عمل قيد استحقاق بها وعرضها بقائمة المركز المالي وفق (IPSAS) وتسجيلها في حقل مستقل بسجل اليومية العامة /86 المعدل واطهارها في ميزان المراجعة المعدل بفقرة منفصلة عن الإيرادات والمعالجة المحاسبية كما يلي:

▪ حساب الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية تكون المعالجة القيد كما يلي:
4034169741 من ح/ الإيرادات المستحقة
4034169741 الى ح/ الإيرادات العامة
عمل قيد استحقاق في 2018/12/31 عن الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية

▪ حساب الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية
903172993 من ح/ الإيرادات المستحقة
903172993 الى ح/ الإيرادات العامة
عمل قيد استحقاق في 2018/12/31 عن الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية

2- حساب الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة:- تم اخذ مبلغ الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة من كشف الإيرادات لسنة/2018 حيث بلغ (29256250) دينار وسيتم تسجيله في نفس السنة المالية بـ (حساب إيرادات سنوات سابقة) كونها إيرادات تخص السنة السابقة وسيتم عرضها في نفس الكشف المعدل وفي قائمة الأداء المالي وفق معايير الـ (IPSAS) بفقرة إيرادات سنوات سابقة وتسجيله بعمود مستقل بسجل اليومية العامة محاسبة/86 المعدل واطهاره في جداول الإيرادات المعدلة بدل حساب الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة والمعالجة المحاسبية كما يلي:

▪ حساب الرواتب والمكافآت المعادة الى الخزينة
29256250 من ح/ إيرادات سنوات سابقة
29256250 الى ح/ إيرادات
عمل قيد بالرواتب والمكافآت المعادة ايراد تخص سنوات سابقة

3- حساب الضريبة على رواتب منتسبي الدوائر الرسمية :- سيتم تنزيل مبلغ الضريبة على رواتب منتسبي الدوائر الرسمية من إيرادات الهيئة العامة للكمارك كونها إيرادات تم جبايتها وتحصيلها بالنيابة عن دائرة الضريبة العامة وبالتالي لا تحتسب ايراداً لصالح الهيئة العامة للكمارك وفق الـ (IPSAS) وحيث بلغت بالسنة المالية/2018 (268611692) دينار.

4- حساب امانات ضمان تحصيل الإيرادات :- تم اخذ مبلغ رصيد حركة امانات ضمان تحصيل الإيرادات للفروع خلال سنة 2018 من كشف الامانات والذي يمثل امانات (وديعة) لغرض استيراد بضائع من الخارج والبالغ (26235473278) دينار وسيتم عمل قيد محاسبي في سنة/2018 بـ (إيرادات مستلمة مقدماً) وعرضه في "قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" بفقرة إيرادات مستلمة مقدماً وتسجيله بعمود مستقل بدفتر اليومية العامة محاسبة/86 المعدل واطهاره في ميزان المراجعة المعدل بدل حساب امانات ضمان تحصيل الايرادات والمعالجة المحاسبية كما يلي:

▪ حساب امانات ضمان تحصيل الإيرادات
26235473278 من ح/ الصندوق
26235473278 الى ح/ إيرادات مستلمة مقدماً
عمل قيد استحقاق في سنة/2018 عن إيرادات مستلمة مقدماً عن صفقات استيراد بضائع

وسيتم توضيح تأثير قيود الاستحقاق أعلاه لسنتي 2017-2018 على كل حساب من الحسابات الاستاذ وكما في ادناه:-

حسابات الأستاذ



ح/ إيرادات الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية لسنة 2018	ح/ إيرادات الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية لسنة 2017
20170348698	2394578914
598644729	598644729
4034169741	2993223643
23605873710	
الرصيد النهائي بعد اجراء التعديلات بقيود الاستحقاق	الرصيد النهائي بعد اجراء التعديلات بقيود الاستحقاق

ح/ الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية لسنة 2018	ح/ الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية لسنة 2017
4300343300	901667000
207383410	207383410
903172993	1109050410
4996132883	
الرصيد النهائي بعد اجراء التعديلات بقيود الاستحقاق	الرصيد النهائي بعد اجراء التعديلات بقيود الاستحقاق

حساب الإيرادات المستحقة لسنة 2018	ح/ الإيرادات المستحقة لسنة 2017
4034169741	598644729
903172993	207383410
4937342734	806028139
الرصيد نهائي	الرصيد النهائي

ح/ الإيرادات المستلمة مقدماً لسنة 2018
262354473278
262354473278
الرصيد النهائي

3-2-3 القوائم والموازن والكشوفات والسجلات المعدلة لسنوات عينة البحث:-ستحدث تغيرات في قائمتي المركز والأداء المالي وكشف الإيرادات ودفتر يومية العامة وسجل الإيرادات وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وكما يلي:-
1- سجل اليومية العامة محاسبة/86 (المعدل) لسنة 2017-2018 سيتم تسجيل قيود الاستحقاق أعلاه وكما موضح في النموذج التالي:

يحتوي ميزان المراجعة أعلاه على صف خاص بالإيرادات المحصلة في سنة /2017 والتي بلغت (1237282949271) دينار وهي نتيجة التحول الى أساس الاستحقاق حيث تم إضافة حساب (إيرادات مستحقة) في ميزان المراجعة المعدل والتي بلغت قيمته (806028139) دينار والذي ينعكس بدوره عند العرض بقوائم المركز والأداء المالي حسب معايير (IPSAS).

ميزان المراجعة (2) وزارة المالية الهيئة العامة للكمارك الختامي لسنة /2018

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي						المدور في الأشهر السابقة						المجموع لغاية الشهر الحالي						
		مدين		دائن		مدين		دائن		مدين		دائن		مدين		دائن				
		ق	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م				
	إيرادات مستحقة																			
	إيرادات مستلمة مقدماً																			
	الإيرادات																			
	المجموع																			

يحتوي الميزان أعلاه على صف خاص بالإيرادات المستلمة لفترة /2018 والتي بلغت (1670662636019) دينار وهي نتيجة التحول الى أساس الاستحقاق حيث تم إضافة حسابين (إيرادات مستحقة وإيرادات مستلمة مقدماً) والتي بلغت قيمتها (4937342734) دينار و (26235473278) دينار على التوالي في الميزان (المعدل) أعلاه والذي يؤثر بدوره عند العرض بقائمة المركز والأداء المالي وفق أساس الاستحقاق بتطبيق "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".

4- قائمة الأداء المالي

قائمة الأداء المالي (1) وزارة المالية الهيئة العامة للكمارك للسنة المنتهية في 31/12/2018

المقترحة التطبيق وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المبالغ بالدينانير)

السنة	السنة	
2017	2018	
		الإيرادات
1150704249894	1601728273486	ضرائب الوارد الكمركي على القطاع الخاص
60322443047	45051367318	مكس البنزين
3577037800	9389247025	رسم الطابع
17770000	49959000	الرسوم القضائية والعدلية
27452500	14339500	رسوم متنوعة (رسم الهويات وتجديدها)
0	100000	رسوم أخرى
0	7562500	ايجار مطاعم
2993223643	23605873710	الغرامات على المخالفين بقضايا اقتصادية وتضمن الموظفين
1109050410	4996132883	الأموال المصادرة عن المخالفين بقضايا اقتصادية
12518113000	10415177466	استثمارات ذات ثمن
5972448674	310997338	الإيرادات المتنوعة
0	165831000	رسوم دوائر التنفيذ
1237241788968	1695734861226	اجمالي الإيرادات
		المصاريف
(24496327965)	(23496959626)	تعويضات الموظفين

(854197330)	(736636861)	المستلزمات الخدمية
(311616633)	(379992860)	المستلزمات السلعية
(346151290)	(279352250)	صيانة الموجودات
(-)	(187328000)	التفقات الرأسمالية
(6241167)	(1100000)	المنح والاعانات وخدمة الدين ومصروفات أخرى
(-)	(20111860)	الالتزامات والمساهمات والمساعدات الخارجية
(26014534385)	(25101481457)	اجمالي المصاريف
1211227254583	1670633379769	الصافي = (اجمالي الإيرادات - اجمالي المصروفات)
41160303	29256250	إيرادات سنوات سابقة
(-)	(-)	مصروفات سنوات سابقة
1211268414886	1670662636019	فائض/(عجز) الفترة
		المنسوب إلى:
1211268414886	1670662636019	مالكي المؤسسة المسيطرة : وزارة المالية

تم عرض قائمة الاداء المالي أعلاه التي تظهر اجمالي الإيرادات مطروح منها اجمالي المصاريف ليظهر الصافي ومن ثم يضاف له "إيرادات السنوات السابقة" ويطرح مصروفات السنوات السابقة للوصول الى النتيجة النهائية بـ فائض/(عجز) ليتم سداد الفائض في حساب "وزارة المالية".

قائمة المركز المالي (2) وزارة المالية الهيئة العامة للكمارك (جزئي) للسنة المنتهية في 31/12/20 18 المقترحة التطبيق وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المبالغ بالدنانير)

2017	2018	
		الأصول
806028139	4937342734	إيرادات مستحقة
		الالتزامات
—	26235473278	إيرادات مستلمة مقدماً
1211227254583	1670633379769	الصافي = (اجمالي الإيرادات - اجمالي المصروفات)
1211268414886	1670662636019	الفائض/(العجز) المتراكم

تم عرض قائمة المركز المالي بشكل جزئي أعلاه التي تظهر الإيرادات المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً من سجل اليومية العامة وايضاً عرض الصافي والفائض المتراكم من قائمة الأداء المالي رقم (1)

5- تحليل النتائج واختبار الفرضيات

يعد الإيراد احد اهم البنود الواردة في الحسابات الختامية والذي يعتمد عليه مستخدم الحسابات الختامية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي.

حيث بلغت إيرادات الهيئة العامة للكمارك لسنتي 2017-2018 في بياناتها الصادرة والمعروضة بقائمة حساب تنفيذ الموازنة للسنة المالية المنتهية في 31/12/2018 وهي معدة حسب الأساس النقدي كما يلي:

السنة	المبلغ
2017	1236700936427
2018	1691901414573

في حين بلغ صافي الإيرادات بقائمة الاداء وفق معايير الـ(ipsas) لسنتي 2017-2018 وهي معدة حسب أساس الاستحقاق كما يلي:-

السنة	المبلغ
2017	1237241788968
2018	1695734861226

وكما موضح الفرق بصورة اجمالية كما في ادناه:-

السنة	الإيرادات وفق أساس الاستحقاق /دينار	الإيرادات وفق الأساس النقدي /دينار	الفرق (زيادة/نقص)
2017	1237241788968	1236700936427	540852541
2018	1695734861226	1691901414573	3833446653

وقد بلغ الصافي من الإيرادات بعد طرح المصروفات منه لسنة/2017 (1211227254583) دينار والصافي من الإيرادات بعد طرح المصروفات منه لسنة/2018 (1670633379769) دينار وهو معروض بقائمة الأداء المالي رقم (1) على عكس قائمة حساب تنفيذ الموازنة التي لا تعرض الصافي من الإيرادات.

وقد بلغ الفائض من الإيرادات (1211268414886) دينار في سنة/2017 وفي سنة /2018 (1670662636019) دينار حيث اصبح اعلى من الصافي لكلا السنتين الماليتين وذلك بعد إضافة مبلغ إيرادات سنوات سابقة اليه.

ومن خلال ما تقدم فان الفرضيات التي تم وضعها تحققت بتطبيق "معيار (9) الإيرادات من المعاملات التبادلية ومعيار (23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية". واما قائمة المركز المالي رقم (2) فقد تم عرض الإيرادات المستحقة والتي بلغت (806028139) دينار في سنة/2017 وفي سنة/2018 بلغت (4937342734) دينار وهي إيرادات تم الاعتراف بها ولم تقبض في سنتها المالية. وأيضاً تم عرض الإيرادات المستلمة مقدماً والتي بلغت (26235473278) دينار في سنة/2018 وهي إيرادات تم تأجيل الاعتراف بها ولكنها قبضت في هذه السنة.

وفي هذه القائمة تم عرض صافي الإيرادات والفائض منها لبيان المركز المالي بشكل جزئي للهيئة العامة للكمارك.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

1- يوجد معيارين تخص الإيرادات رقم (9) معيار الإيرادات من العمليات التبادلية ومعيار رقم (23) الإيرادات من العمليات غير التبادلية.

2- ان تبني معياري الإيرادات ساهم في بيان الإيرادات التي تخص الهيئة العامة للكمارك وفي نفس السنة المالية حتى لو كانت مستحقة ولم تقبض في نفس السنة.

3- ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يقدم للعراق مقبولة دولية اكثر وقبول من الجهات المانحة للقروض والمنح والتمويلات.

4- تخضع الهيئة العامة للكمارك للنظام المحاسبي الحكومي العراقي المطبق للأساس النقدي ولا يمكن إنكار فوائده، لكنه لم يعد صالح في ظل الظروف الحالية.

2-4 التوصيات

- 1- العمل على انتقال فعال باتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بصورة جزئية او كلية مرة واحدة.
- 2- العمل على زيادة وعي بأهمية المعايير وتأهيلهم المحاسبين والمدققين الداخليين وعبر اشرافهم بدورة تطويرية قبل تطبيقها بمؤسساتهم.



3- العمل على ادخال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في مناهج الجامعات العراقية وتدريبها والتركيز عليها وتخرج اجيال لديها معرفة بها يتم الاستفادة منهم عند توظيفهم.

References

- 1- Abu Ali, Hossam: 2016, Governmental Accounting According to International Accounting Standards in the Public Sector, First Edition, Dar Al Majd for Publishing and Distribution.
- 2- Al-Jaarat, Khaled Jamal (2014). Applying international accounting standards in the public sector as a minimum for controlling public money.
- 3- Al-Jaarat, Khaled Jamal, 2018 International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), Safa Publishing and Distribution House, Amman, Jordan.
- 4- Mufaddal, Ibrahim Abdel Quddous, Governmental Accounting, University of Science and Technology, 1st ed., 2013.
- 5- Al-Hajjawi, Hussam Abu Ali, 2004, Scientific and Practical Principles of Governmental Accounting, Dar Al-Hamed for Publishing and Distribution, Amman - Jordan.
- 6- Al-Huwaimel, Saad bin Muhammad, 2019, Government Accounting in the Kingdom of Saudi Arabia, a book printed by the Institute of Public Administration / Research and Studies Center, (a peer-reviewed scientific work).
- 7- Boukhalfi Masoud (2020). Requirements for applying the accrual basis in the public accounting system in Algeria according to the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). PhD thesis, Faculty of Economics, Business and Management Sciences, Ghardaia: University of Ghardaia.
- 8- Ardini, Taha Ahmed Hassan, Features of a Conceptual Framework for Governmental Accounting in the Iraqi Environment in Consistency with (CF-IPSASB) and (GFSM), PhD Thesis, University of Mosul.
- 9- Habib, Nada Salman, 2016, A proposed mechanism for financial reporting on fixed assets - properties, factories and equipment - in Iraqi government units according to the international standard (17) Public Sector to enhance accountability and decision-making, PhD thesis, University of Baghdad.
- 10- Fadhel and Hashem, Hala Mohsen; Katea Hashem, 2022 The extent of the suitability of local accounting systems and the requirements of the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS 24) (a government accounting system as a model) University of Nahrain, published research, Entrepreneurship and Business Journal.
- 11- Amhamed, Boukfoussa, 2022, Requirements for applying International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) according to the accrual basis, a case study of Algeria, a published research, Finance and Markets Journal, Abdelhamid Ben Badis University, Mostaganem, Algeria.
- 12- Razouki and Mashjal, Ammar Muhi: Hani Hamid 2020, Al-Kut Journal of Economics and Administrative Sciences, a published research, Wasit University.
- 13- Hajjo and Al-Ashi, Muhammad Marouf, Muhammad Marwan, 2021 The possibility of adopting the accrual basis according to: International Public Sector Accounting Standards in government institutions in Palestine (a field study on the southern governorates), research published in the Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies.
- 14- Al-Ajoudi, Zaid Sharif Haddab, The Role of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Activating the Performance of Economic Institutions and Government Agencies: An Applied Study in Dhi Qar Governorate. (2020). Journal of Accounting and Financial Studies, Special Issue.
- 15- Nasser, Abeer Ali, The Role of Financial Policy Tools in Reducing the State's General Budget Deficit According to the Conditions of the International Monetary Fund - An Applied Research in the Iraqi Ministry of Finance - Budget Department, Journal of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Volume 14, Issue 48, 2019.
- 16- Shenishel, Aqeel Hussein, The Role of Applying the Revenue from Contracts with Customers Standard (IFRS 15) in Sustaining Profits in the Telecommunications Sector: An Applied Study in Korek Telecom Company. (2019). Journal of Accounting and Financial Studies, Special Issue.
- 17- Hassan, Hassan Mohammed Farid, The faithful representation of accounting information according to the requirements of presenting financial statements under the international standard (IFRS-15) Revenue from contracts with customers: An applied study in a sample of mixed joint stock companies listed in the Iraq Stock Exchange. (2019). Journal of Accounting and Financial Studies, 14 (Special).
- 18- International Federation of Accountants, Publication of International Public Sector Accounting Standards, Part One, 2016 edition, Translated and published by the International Arab Society of Certified Accountants, Jordan.



- 19-International Federation of Accountants, Publication of International Public Sector Accounting Standards, Part One, 2022 edition, Translated and published by the International Arab Society of Certified Accountants, Jordan.
- 20-Federal Financial Management Law No. (6) of 2019.
- 21-<http://www.ifac.org>. Conselter. (2020). Retrieved 07 02, 2020.
- 22-El-Toby, Kareem, Abd , Bushra Hassan Mohamed, Akeel Dakheel, Waad Hadi , the possibility of applying international accounting standards in the public sector (IPSAS) in the Iraqi government accounting system: exploratory research for the opinions of accountants at the university of AL-MUTHANNA, international journal of professional BUSINESS REVIEW, 2022.
- 23-Hana, Gabi Amina, the Impact of Adopting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on the Public Accounting System in Algeria, PhD Thesis, 2019.