

تأثير تطبيق معيار منافع الموظفين للقطاع العام على المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي الحكومي

The effect of applying the employee benefits standard for the public sector on the informational content of the government accounting system

أ.د ستار جابر خلاوي
جامعة واسط/كلية الادارة والاقتصاد
واسط، العراق
Pro. Dr. Sattar J. Khallawy Al-
Hachimi
College of Administration &
Economics/ Wasit University
Wasit, Iraq
Salradi@uowasit.edu.iq

الباحثة:ضحى عبد الكريم جبر سعدون
جامعة واسط/كلية الادارة والاقتصاد
واسط، العراق
Duha Abd Ul-Kareem Jabr
Sa'doon Al-Mayahi
College of Administration &
Economics/ Wasit University
Wasit, Iraq
dohaabedkreem@gmail.com

معلومات البحث:

- تاريخ الاستلام: 09-10-2021
- تاريخ ارسال: 20- 10- 2021
- التعديلات
- تاريخ قبول: 21- 10- 2021
- النشر

المستخلص

تبرز أهمية البحث في التوصل الى انه من الممكن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين من خلال تكييف النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الوحدات الاقتصادية العراقية لمتطلبات المعيار، ومعرفة تأثير التطبيق على المحتوى المعلوماتي ومخرجات النظام المحاسبي الحكومي، حيث يهدف البحث الى بيان تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لغرض التوصل الى القياس والافصاح المحاسبي عن منافع الموظفين الممنوحة بالوحدات الاقتصادية في القطاع الحكومي التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي، وبيان مستوى الافادة منها في تحسين مخرجات المنظومة المحاسبية فيها وقدرتها لدعم مؤشرات الشفافية والافصاح، ففي ظل التطور الواسع في الابلاغ المالي واعداد التقارير والكشوفات مالية بمستوى عالي من الشفافية والافصاح، ولأهمية الافراد العاملين كونهم من العوامل المهمة والاساسية لضمان حسن سير العمل واستمرار الانتاجية وكفاءة الوحدة الاقتصادية، يعتبر النظام المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في بعض مديريات القطاع العام غير وافي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية المقبولة دولياً بشكل عام ومعيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين 19 بشكل خاص وذلك بسبب وجود جوانب قصور متعددة ناتجة عن عدم مواكبته للتغيرات والتطورات المحاسبية الدولية ومن هنا تكونت مشكلة البحث، وان اهم ما توصلت اليه الدراسة أنه من الممكن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين من خلال تكييف النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الوحدات الاقتصادية العراقية لمتطلبات المعيار، ومعرفة تأثير التطبيق على المحتوى المعلوماتي ومخرجات النظام المحاسبي الحكومي، وبعد اختيار (المديرية العامة لتربية واسط) كعينة محل البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- إن تصنيف المنافع الممنوحة للموظفين والعاملين حسب النظام المحاسبي الحكومي يختلف عن التصنيف الذي جاء به معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين .
- إن جودة التقارير والكشوفات المالية تعتبر وسيلة هامة للإفصاح وتوصيل المعلومات المالية وغير المالية، والتي تمثل مستوى اداء الوحدات الاقتصادية لإدارة منافع الموظفين الممنوحة.
- لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي القياس والإفصاح المحاسبي الكافي عن منافع الموظفين.
- وفي ضوء النتائج اوصت الدراسة بالتالي:
- إعطاء أهمية أكثر لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي من تصنيف للمنافع الممنوحة وتكييف النظام المحاسبي الحكومي لتلك التصنيفات وما يخص حساب وتقييم وتسجيل منافع الموظفين.
- زيادة وعي الإدارة والموظفين في الوحدة الاقتصادية بأهمية إعداد تقارير، وكشوفات مالية، و توفير كادر محاسبي مؤهل في الوحدة الاقتصادية، لتلبية متطلبات تطبيق المعيار، و إعداد تقارير و كشوفات مالية بمحتوى معلوماتي وافي، تساعد على فهم وإدراك الأنظمة والخطط المتبعة لإدارة المنافع، وعوائدها في الوحدة .
- العمل على تكييف النظام المحاسبي الحكومي لمواكبة متطلبات معايير المحاسبة الدولية بإضافة حسابات فرعية جديدة للدليل المحاسبي وإنشاء خطة لمنافع الموظفين، أو تطبيق أنظمة محاسبة مماثلة لتلك المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين، النظام المحاسبي الحكومي، المحتوى المعلوماتي، محاسبة خطط المنافع المحددة، محاسبة خطط المساهمة المحددة.

Abstract

Stand out the present research study aims at investigating the effect of applying international accounting standards in the public sector for the purpose of arriving at measurement and accounting

disclosure of the employees' benefits granting to economic units in the government sector that apply the government accounting system, and to explicate the level of benefit in improving the outputs of the accounting system and its ability to support indicators of transparency and disclosure. In view of the vast development in financial reporting, preparing reports and financial statements with a high level of transparency and disclosure as well as the importance of working individuals being one of the important and essential factors to ensure the proper functioning of work, the continuity of productivity and the efficiency of the economic unit, the government accounting system currently adopted in some public sector directorates is considered insufficient to the requirements of internationally accepted accounting standards in general. The importance of the present study has emerged in finding that it is possible to apply IAS 19 employee benefits by adapting the current government accounting system in the Iraqi economic units to the requirements of the standard and getting to know the effect of the application on the information content and outputs of the government accounting system. The General Directorate of Education / Wasit has been chosen a sample for the study in question, The current study has arrived at a number of conclusions as follows:

1. The classification of benefits granted to employees and workers according to the government accounting system differs from the classification stated in IAS 19 Employee benefits.
2. The quality of financial reports and statements is an important means of disclosure and communication of financial and non-financial information.
3. The government accounting system does not provide adequate accounting measurement and disclosure about employee benefits.

In view of the findings reached at, the current study recommends the following:

- 1- Giving due importance to what was stated in the International Accounting Standard regarding the classification of the benefits granted and the adaptation of the government accounting system to those classifications.
- 2- Enhancing the awareness of management and employees in the economic unit of the importance of preparing financial reports and statements.
- 3- Working on adapting the government accounting system to keep pace with the requirements of international accounting standards by adding new sub-accounts to the accounting guide and creating a plan for new sub-accounts to the accounting guide and creating a plan for employee benefits.

Keywords: International Accounting Standard 19, employee benefits, government accounting system, information content Accounting pro benefits, accounting plans business plans.

المقدمة

يضم الجهاز الإداري الحكومي عدداً كبيراً من الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والمنتشرة ضمن رقعة جغرافية واسعة ضمن نطاق الدولة والمسؤولة عن تأدية الخدمات لعموم أفراد المجتمع بدون مقابل، أو بمقابل رمزي لا يوازي تكلفة الخدمات المقدمة، وتقديراً للدور الحيوي الذي تلعبه المخرجات المحاسبية وعلى رأسها القوائم المالية على المستوى الاقتصادي من خلال ما توفره من معلومات لمستخدمي التقارير المالية، وتأثيرها البالغ على قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل فقد وجد قصور في المحتوى المعلوماتي في تلك المخرجات وخصوصاً فيما يتعلق بالمنافع الممنوحة للموظفين، حيث أدرك المسؤولون والمهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبية لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها، والإفصاح عنها في القوائم المالية، لذا قدمت تلك المعايير الدولية معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين كمييار لصياغة الانظمة والخطط لمنافع الموظفين في الخدمة وبعد احوالهم على التقاعد، يركز هذا المعيار على متطلبات الاعتراف، والقياس المحاسبي للمنافع الممنوحة للموظفين أثناء الخدمة وكذلك منافع بعد الانهاء من الوظيفة بما في فيها الفوائد في الأجل القصير (كالرواتب)، الإجازة السنوية) واستحقاقات بعد الإنهاء من الوظيفة مثل الرواتب التقاعدية، وكلفة التأمين الطبي بعد إنهاء الخدمة والمنافع طويلة الأجل (كإجازة الخدمة الطويلة) واستحقاقات نهاية الخدمة، إضافة إلى متطلبات الإفصاح اللازم عرضها في القوائم المالية، حيث سعى تطبيق هذا المعيار من المسؤولين في العمل لمحاسبة جميع منافع الموظفين ذلك لأهمية الافراد العاملين والموظفين في الوحدات الاقتصادية بصفتهم القوى العاملة ومواردها البشرية وأحد العوامل المحددة لمستوى الأداء والأنشطة المكلفة بها، حيث ان كفاءة الوحدة الاقتصادية ترتبط بمستوى أداء تلك الموارد مما يتطلب توفر نظام داخل الوحدة يهتم بوضع الخطط والتعويضات اللازمة وبالدرجة المطلوبة والمقبولة للمنافع الممنوحة للأفراد العاملين على مختلف مستوياتهم الوظيفية نسبة لما يقدمونه للوحدة من امكانيات ومهارات وقدرات، فأدى ذلك الى محاولة الباحثة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين على عينة البحث

لمعرفة الدور الذي يلعبه المعيار في القياس المحاسبي والافصاح وبما يحقق رضا الموظفين في الوحدات الاقتصادية، ومن هنا تأتي أهمية هذا البحث في معرفة تأثير تطبيق المعيار المحاسبي الدولي لمناخ الموظفين (19) على موظفي القطاع الحكومي في العراق واخذ عينة تحليلية لمديرية تربية واسط العامة وبيان مدى تأثير تطبيق المعيار على القياس المحاسبي للمناخ وكذلك تأثيرها على المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي الحكومي الحالي بما يخص تلك المناخ .

الفصل الاول : منهجية البحث

تعتبر المنهجية الخطوة الاساسية لبناء البحث العلمي ، لهذا سيتم عرض منهجية البحث طبقاً للفقرات التالية :-

مشكلة البحث : لوجود الضعف و القصور في النظام المحاسبي الحكومي فيما يخص عرض وافصاح مناخ الموظفين في البيانات المالية ومدى تأثير المعيار (19) في تحسين القدرة على محاسبة مناخ الموظفين لاعداد التقارير المالية ويمكن تلخيص مشكلة البحث في وجود قصور في النظام المحاسبي الحكومي من خلال مناخ الموظفين يجعل التقارير المالية حول المركز المالي والاداء والتدفقات النقدية للوحدة الاقتصادية غير كافية في الافصاح.

أهداف البحث : بيان تأثير التحول الى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى التوصل الى الافصاح الكافي للتقارير المالية في القطاع الحكومي ،وتحليل وتفسير اوجه التقارب والابتعاد بين النظام المحاسبي الحكومي والمعايير الدولية في القطاع العام الخاصة بمناخ الموظفين.

اهمية البحث : يستمد البحث أهميته من خلال الإهتمام المتزايد بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، كلها عوامل تستدعي القيام بضرورة تطبيقها والمتمثلة بمعايير مناخ الموظفين في القطاع الحكومي بالشكل الذي يجعلها تقدم أفضل المعلومات واهم الحلول للمشاكل الادارية والمحاسبية.

حدود البحث :

- 1- **الحدود المكانية :** تمثلت الحدود المكانية للبحث في (المديرية العامة لتربية واسط) التابعة لوزارة التربية.
- 2- **الحدود الزمانية :** تم اختيار البيانات والتقارير والقوائم المالية للعام (2019) بوصفها أحدث بيانات قدمتها المديرية في وقت اجراء هذا البحث.

فرضية البحث : تتمثل فرضية البحث بالآتي:

- 1- يمكن تكيف النظام المحاسبي الحكومي لمواكبة معايير المحاسبة الدولية.
- 2- تؤدي عملية تطبيق معيار مناخ الموظفين في تطوير ثقافة الاهتمام بالعاملين والموظفين في القطاع الحكومي وزيادة الافصاح في التقارير المالية.

نطاق البحث : ان نطاق البحث موجه الى الوحدات الحكومية ذات التمويل المركزي لذلك فإن البحث غير معني بالوحدات ذلت التمويل الذاتي.

هيكلية البحث : قد تم تقسيم الدراسة الى خمسة فصول ،تناول الفصل الأول منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة بواسطة محثين احتوى المبحث الأول على ذكر منهجية البحث ، و الثاني طرح الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث ، أما الفصل الثاني فقد عرض الاطار المفاهيمي لمعيار مناخ الموظفين ومن خلال مبحثين ،الأول: احتوى الإطار النظري لمناخ الموظفين ، والثاني القياس والافصاح المحاسبي لمناخ الموظفين، أما الفصل الثالث فقد تناول المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي الحكومي من خلال مبحثين المبحث الأول ذكر الإطار النظري للمحتوى المعلوماتي ،أما الثاني فيتناول النظام المحاسبي الحكومي ومناخ الموظفين. أما الفصل الرابع فقد أحتوى الراسة العملية لتطبيق معيار المحاسبة الدولية 19 مناخ الموظفين على عينة البحث ومن خلال مبحثين ،عرض المبحث الأول: احتساب المناخ في ظل معيار المحاسبة الدولي لمناخ الموظفين 19 و نبذه مختصره عن عينة البحث، والثاني تناول تأثير تطبيق المعيار على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (الخاصة بالمديرية العامة لتربية واسط)، والفصل الخامس أختص بالاستنتاجات والتوصيات ،التي تم التوصل إليها ،وتذكر في مبحثين أختص الأول لعرض أهم استنتاجات البحث في حين ذكر في المبحث الثاني أهم التوصيات التي قدمت على وفقها.

الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي لمعيار لمناخ الموظفين

اولاً : تعريف مناخ الموظفين : عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (19) (مناخ الموظفين)على انها: عبارة عن جميع اشكال التعويضات التي تمنحها الوحدة الاقتصادية مقابل خدمة يقوم بها الموظف ، بما في ذلك المدراء و الادارة و يجب على الوحدة الاقرار بتكلفة جميع مناخ الموظفين التي يستحقها موظفيها نتيجة الخدمات المقدمة للوحدة الاقتصادية كمصروف ويكون الاعتراف بها في الفترة التي يحصل عليها الموظف ، وليس عندما تكون مدفوعة او مستحقة. (www.ascasciety.org) وعرفت كذلك بأنها "مجموعة التسهيلات والمرافق الخدمية التي يتمتع بها الموظف داخل مكان العمل او خارجه بغرض تيسير أدائه لعمله وإستقراره في الوحدة "(السالم وآخرون : 2000 : 322)، وانها "المرود الذي يحصل عليه الموظف مكافأة له لتحقيق مستويات أداء أعلى من توقعات الاداء المعتادة (Mathis & Other: 1994:389) ،ومن التعاريف السابقة بإمكان الباحثة أن تُعرف مناخ الموظفين على أنها كل أنواع العوائد المالية و غير مالية التي يستلمها الموظفون وتسد من قبل أصحاب العمل بقصد الحفاظ على الموظفين والتي تدفع من أصحاب العمل لأجل الحفاظ على الموظفين ولكسب ولائهم للوحدة الاقتصادية وبعدها خلق

فالاتزام بمعايير موثوقة ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية" (شلال زهير: 2013: 51) ويمكن الاستنتاج بان معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تمثل قواعد عملية مقبولة قبولا عاما والتي تمثل اجماع خبراء وهيئات مهنية تختص في المحاسبة، وذلك لتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي من خلال وضع إرشادات وتوجيه عمل المحاسبين لتحقيق العرض العادل والإفصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، وذلك لرفع مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج اعمال وحدات القطاع العام. (توفيق: 174-175: 2003)، ففي سنة 1983 اتخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي (19) محاسبة منافع التقاعد في البيانات المالية لأصحاب العمل، و يسري مفعوله على البيانات الحسابية الختامية للفترات التي تبدأ اعتباراً من شهر كانون الثاني (يناير) من كل عام، ولم يستمر هذا المعيار على وضعه فقد تم التعديل عليه وتبديل قواعده ومواده و كان آخر تعديل له سنة 2011 حيث اباح بظهور الأرباح والخسائر الأكتوارية للرواتب بعد انتهاء الخدمة وكذلك وضع معالجة لمستحقات نهاية الخدمة، وتعين الوقت اللازم لاعتراف الوحدة بالمسؤولية تجاه مستحقات نهاية الخدمة وتصبح هذه التعديلات سارية المفعول بداية 2013 . (IFRS 19، 2014:1279)، والتالي جدول يوضح مراحل التطور التاريخي للمعيار:.- (IFRS 19، 2014:1279)

صفه تنافسية لها لجذب الموظفين الأكفاء مع حاجة مشاركة الموظفين لوضع هذا النظام و الحفاظ على انجازته بدقة واحراز رضا الموظفين، و لهذا يعتبر الدافع الأساسي لتحفيز الأفراد لأداء العمل هو درجة رضاهم عن العمل، أي أنه بقدر ما تزيد العوائد والمنافع التي تعود على الفرد من وظيفته بقدر ما يتزايد حماس الفرد لبذل جهد أكثر في أدائه للعمل فزيادة حافز الفرد لأداء العمل هو نتاج لشعور بالسعادة والرضا عن العمل ومنافعه.

ثانياً: أساسيات معيار منافع الموظفين رقم 19 للقطاع العام ونبذة تاريخية عن مراحل تطوره:

تمثل معايير المحاسبة الدولية مجموعة من المعايير المحاسبية المتكاملة عالية الجودة وقابلة للفهم والتطبيق وتلبي مطالب المستخدمين وتتسم بالشفافية والقابلية للمقارنة لتقارير الوحدة الاقتصادية بين دول العالم، ان وضع معايير محاسبة دولية يكون أداة مفيدة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمناً، (الريشاني: 2013: 1) وللمعيار المحاسبي دور مهم في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات حكيمة. (ابو دهيم: 2008: 34) وتعرف المعايير المحاسبية في القطاع العام بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك

جدول (1) مراحل تطور معيار (IAS19)

التاريخ	التطور	التعليق
April 1980	عرض مشروع E16 محاسبة منحة التقاعد في القوائم المالية المنشورة لأصحاب العمل	
January 1983	المعيار المحاسبي الدولي IAS19 محاسبة منحة التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل	طريقة لعرض القوائم المالية تغطي فترات محاسبية لغاية 1985
December 1992	عرض E47 الاعباء المتعلقة بمنحة التقاعد	
December 1993	اصدار تكاليف استحقاقات تقاعدية لمعيار المحاسبة الدولي 19	منطوق للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في او بعد 1 كانون الثاني-يناير 1995
October 1996	تم نشر E54 استحقاقا الموظفين	الموعد النهائي لسريانه 31 يناير 1997
February 1998	اصدار منافع الموظفين وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 19	منطوق للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في او بعد 1 كانون الثاني-يناير 1999
July 2000	نشر اصول خطة التقاعد E67	
October 2000	تم تعديله لتغيير تعريف أصول النظام و ادخال متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن عملية السداد	سارية على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 كانون الثاني-يناير 2001
May 2002	تم تعديله لمنع الاعتراف بالمكاسب فقط كنتيجة للتقييم الاكتوارية او تكلفة الخدمة السابقة والاعتراف بالخسائر فقط كنتيجة للتقييم الاكتوارية	سارية على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات المنتهية في او بعد 31 ايار- مايو 2002
5 Decembe 2002	نشر ED2 على اساس الدفع على اساس الاسهم، ويقترح استبدال متطلبات مزايا تعويض حقوق الملكية الواردة في معيار المحاسبة الدولي 19	الموعد النهائي للتعليق 7 مارس 2003
February 2004	تم استبدال متطلبات مزايا تعويض الموظفين حقوق الملكية بالمعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم IFRS2 الدفع	ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في او بعد 1 يناير 2005

على اساس الاسهم		
مسودة التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي رقم 19 مزايا الموظفين: المكاسب والخسائر الاكتوارية وخطط المجموعة و الإفصاحات المنشورة	الموعد النهائي لسيرانه 31 يوليو 2004	29 April 2004
تم اصدار المكاسب والخسائر الاكتوارية وخطط المجموعة و الإفصاحات	يسري مفعوله للفترات السنوية التي تبدأ في او بعد 1 يناير 2006	19 December 2004
معدلة بالتحسينات السنوية على المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (تكاليف الخدمة السابقة السلبية والاختصارات)	يسري مفعوله للفترات السنوية التي تبدأ في او بعد 1 يناير 2009	22 May 2008
نشر ED/2009/10 معدل الخصم لمزايا الموظفين (التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي 19)	الموعد النهائي للتطبيق 30 سبتمبر 2009 (لم يتم الانتهاء من المقترحات)	20 August 2009
نشر ED/3/2010 خطط المنافع المحددة (التعديلات المقترحة على معيار المحاسبة الدولي رقم 19)	الموعد النهائي للتطبيق 6 سبتمبر 2010	29 April 2010
حل محله المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 19 مزايا الموظفين (المعدل 2011)	يسري مفعوله للفترات السنوية التي تبدأ في او بعد 1 يناير 2013	16 June 2011

المصدر: www.iasplus.ias19.com disponible sur site: consulté le

ثالثاً: معيار منافع الموظفين IFRS 19 الدولي للقطاع العام واهدافه:

يهدف هذا المعيار الى ايضاح المحاسبة و الإفصاح عن منافع الموظفين، و عرف هذا المعيار عدة مصطلحات مثل منافع موظفين و منافع الموظفين قصيرة الاجل او الطويلة الاجل او خطط المنافع المحددة وغيرها، ويحتوي هذا المعيار شروط الاعتراف والقياس و الإفصاح، و المبدأ الاساسي الذي يعتمد عليه هذا المعيار هو الزام الاعتراف بكلفة المزايا المقدمة للموظفين في الفترة التي يقدم فيها الموظف المنفعة وليس عند دفعها له. (IAS 19:1998: par2) ويتضمن هذا المعيار مختلف انواع استحقاقات الموظفين مثل الاجور والرواتب و الاجازات المرضية و الاجازات الاعتيادية و توزيعات الارباح و التأمين الصحي و التأمين على الحياة اثناء التوظيف و المنافع غير النقدية كالسيارة و السكن و السلع المجانية او المدعومة و كذلك فوائد التأمين الصحي و المزايا بعد انتهاء التوظيف للعاملين كرواتب التقاعد و مكافآت نهاية الخدمة و منافع موظفين طويلة الاجل كأجازة التفرغ العلمي و اجازة الخدمة الطويلة. (www.iasplus.com) اما في العراق فالقواعد المحاسبية المحلية المطبقة لم تصدر راية قاعدة محاسبية محلية بما يخص ذلك، لكن النظام المحاسبي الموحد خصص حساب للرواتب يسمى حساب الرواتب و الاجور (ح/31) و تم اعتباره كعائد ل احد عناصر الانتاج المساهمة في العملية الانتاجية في الوحدة الاقتصادية، ويشمل هذا الحساب جميع المبالغ النقدية الممنوحة للعاملين و كل ما تتكده الوحدة من تأمينات اجتماعية للعاملين، و هذه المعالجة ليس لها ارتباط بما جاء في المعيار الدولي (19) وبشكل خاص فيما يتعلق بخطط المساهمة المحددة و خطط منافع الموظفين و استخدام التقييم و الاساليب الاكتوارية و ما يتوصل اليه من ارباح و خسائر اكتوارية. (ديوان الرقابة المالية: 176:2011) هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن منافع الموظف و الإفصاح عنها. و يتطلب المعيار من الوحدة أن تُثبت:

1. التزاما، عندما يُقدم الموظف خدمة، في مقابل منافع موظف سُدفع في المستقبل، اما مباشرة للموظفين او كمساهمه في صندوق منافع الموظفين.

2. مصروفاً، الالتزام المترتب عليها نتيجة المنافع الاقتصادية الناجمة عن خدمات مقدمة من قبل الموظفين مقابل المنافع المقدمة لهم. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: 4:2010)

ويغطي في نطاقه انواع منافع الموظفين الاربعة:

1- منافع الموظفين قصيرة الاجل هي منافع الموظفين التي تستحق بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة. (عدا منافع انتهاء الخدمة)

2- منافع ما بعد التوظيف (التقاعد و المعاشات الاخرى) مستحقة الدفع بعد اكمال فترة الاستخدام.

3- منافع موظفين طويلة الاجل الاخرى التي تصبح مستحقة بالكامل خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفين الخدمة المتعلقة.

4- منافع انتهاء الخدمة هي منافع موظفين المستحقة الدفع نتيجة لقرار الوحدة الاقتصادية بإنهاء استخدام موظف قبل تاريخ التقاعد العادي او لقرار موظف بقبول ترك العمل الاختياري مقابل تلك المنافع. (عبد العال: 2006: 339)

هدف هذا المعيار هو وصف المحاسبة عن منافع الموظف و الإفصاح عنها. و يتطلب المعيار من الوحدة أن تُثبت: (Van Greuning, H. 2006: 78)

1- حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة، ينبغي على الوحدة الاقتصادية الاعتراف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل حالات غياب معوضه.

2- بإمكان الوحدة الاقتصادية منح الموظفين تعويضاً عن الغياب لعدة أسباب منها الإجازة الاعتيادية و المرض و العجز الصحي قصير الأجل و الأمومة أو الأبوة و الخدمة كمكلف و الخدمة العسكرية و الاجازة الدراسية

ب. منافع بعد انتهاء الوظيفة نظام خطط المنافع المحددة :- يتم احتساب الموجود أو الإلتزام المقرر به في خطط المنافع المحددة في تاريخ المركز المالي مثل تكلفة الخدمة الجارية ، ومصروف الفائدة ويحسب كالاتي:(معدل الفائدة في اول الفترة × القيمة الجارية للإلتزام المنافع المحددة)العائد المتوقع على كل موجود في الخطة، والأرباح والخسائر الإكتوارية التي تستوجب السياسة المحاسبية للوحدة الاقتصادية الإقرار بها، تكلفة المنفعة السابقة أو أي نتيجة لتخفيض الخطة أو إجراء تسويات . (ابونصار و اخرون:2013: 344) أن الفقرات الضرورية التي يجب الإفصاح عنها بموجب نظام خطط المنافع المحددة ما يلي:- (هولت و اخرون: 2011: 164) ، (معيار المحاسبة المصري رقم "38" مزايا الموظفين)

ج. الإفصاح عن منافع الموظفين الاخرى طويلة الاجل :- على الرغم من كون هذا المعيار لا يتطلب أبلغات محددة بشأن منافع الموظفين طويلة الامد الا أنه قد تستوجب المعايير الاخرى افصاحات محددة فمثلا عندما يكون المصروف الناتج عن تلك المنافع جوهرياً ويجب الإفصاح عنه طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) "عرض البيانات المالية" حيث يفرض معيار المحاسبة الدولي "الإبلاغ عن الاطراف اصحاب العلاقة" تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمنافع الموظفين طويلة الاجل للموظفين الرئيسيين في الادارة . (دليل المفاهيم والمعايير المحاسبية:2019:234)

ب. تعويضات نهاية الوظيفة :- ينشأ التزام مرجح عند وجود عدم تأكد بخصوص عدد الموظفين الذين سيوافقون على عرض المنافع لانتهاء الوظيفة تقوم الوحدة بالإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالإلتزام المحتمل الا ان كان احتمال حدوث الخسارة مستبعداً ، كما يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن طبيعة وكلفة المصروف ان كان جوهرياً وقد ينتج عن تعويض نهاية الوظيفة مصروف يجب الإفصاح عنه ، ويتم الإبلاغ عن تعويضات نهاية الوظيفة لموظفي الادارة الرئيسيين. (معيار المحاسبة المصري رقم "38" مزايا الموظفين)

خامساً: تعريف المحتوى المعلوماتي : تشمل المعلومات المعلنة كماً واسعاً من البيانات المحاسبية المتعلقة بالفترات المالية الماضية والفترة المالية الجارية، مما يعاون مستخدمي تلك المعلومات للاطلاع على وضع المنشأة ليتمكنوا من اتخاذ قراراتهم استناداً على معلومات موثوقة مما يخفض من درجة المخاطرة حصيلة اتخاذ مثل هذه القرارات. (مطرون: 2008:317) ويقصد بمفهوم المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعلنة Informational Content of published Financial Statements هي قيمة المعلومات التي تبينها تلك البيانات حسب وجهة نظر مستخدم هذه المعلومات لأخذ ما يحتاجه من قرارات، كما و تتنوع قيمة المعلومات المستخلصة من كل تلك البيانات بتنوع الشخص الذي سيستخدمها من ناحية وكذلك حسب نوع القرار المطلوب الذي ستستخدم فيه من ناحية اخرى . (Wild, John:2004:67) كذلك عرف المحتوى المعلوماتي :انه قيمة المعلومات التي تظهرها و تحتويها البيانات المالية لأجل اتخاذ القرارات المالية (عباس

(عبدالعال:701: 2008) ، وصنف استحقاق الغيابات

المعوضه الى مجموعتين: (تراكمية ، غير تراكمية)

3- ويقصد بالغياب المعوض التراكمي هو ذلك الغياب المرحل من الفترات المستقبلية ويمكن استخدامه إن لم تكن مستخدمه بالكامل كاستحقاق في الفترة الحالية ، و يكون الغياب المعوض والمترامك مستحقاً (بمعني الموظفون يستحقون دفعة نقدية لحالات الإستحقاق غير المستخدم بعد تركهم المشروع) أو غير مستحق 4- هناك الكثير من الحالات قد لا تستدعي الوحدة إلى عمل حسابات مفصلة للتقدير لانه لا يوجد إلتزام مادي للغياب المترامك المعوض غير المستخدم، فمثلا من الممكن أن إلتزام الإجازة المرضية يكون مادياً فقط إذا كان وفق اتفاق رسمي أو غير رسمي بأن الإجازة المرضية المدفوعة غير المستخدمة ممكن أن تؤخذ على كونها إجازة مدفوعة.

رابعاً: الإفصاح عن منافع الموظفين في القوائم المالية:

كثيراً ما يتم وصف المحاسبة المالية انها نظام للقياس والإفصاح وذلك لان المحاسب يعمل على قياس كل عناصر القوائم المالية المختلفة كالموجودات والمطلوبات والمصروفات والايرادات، وتم الإفصاح (الإبلاغ) عن محصلة عملية القياس في صورة معلومات تقدم لمستخدمي القوائم المالية ، حيث يفصح عن المعلومات الهامة والمتعلقة بالمنافع الممنوحة للموظفين والتي من المترقب أن تتأثر بها القرارات المالية للمستخدم الواعي لتقارير المالية ، فعلى الرغم من كون المعيار الدولي المحاسبي لمنافع الموظفين رقم (19) لا يتطلب إفصاحات معينة بما يخص منافع الموظفين قصيرة الامد الا أن معايير المحاسبة الدولية لتجهيز التقارير المالية الاخرى تستدعي إجراء إفصاحات معينة حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي "24" "الكشف والإبلاغ عن منافع الموظفين لعناصر الادارة ويستوجب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" الإبلاغ عن مصروف منافع الموظفين (734A : 2014 ، IFRS 1) يتطلب FASB الكشف عن المكونات الفردية لمنافع انتهاء الخدمة (مصروف التقاعد) وهي : (1) كلفة المنفعة، (2) كلفة الفائدة ، (3) العائد الفعلي على الموجودات ، (4) والتكاليف المتبقية الاخرى المجتمعة لكي يتيح الفهم للقراء الاكثر تمسراً من معرفة كيفية تخصيص مصروف التقاعد. (kieso ، 1999 :1086) الإفصاح عن منافع الموظفين ما بعد إنتهاء الخدمة: مثل المعاشات والمدفوعات ك مبلغ اجمالي عند التقاعد ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف كالتأمين على الحياة والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف فتنجز إلى ما يلي :- (Van Greuning,H.2006:90)

أ. منافع بعد انتهاء الوظيفة خطة المساهمات المحددة :- ينبغي على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن مقدار المبلغ المعترف به كمصروف وفق خطط المساهمات المحددة، حسيماً يتطلب معيار المحاسبة الدولي الرابع والعشرون بالإفصاح عن الأطراف اصحاب العلاقة تقوم الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن المعلومات تخص المساهمات في خطط مساهمات معينة لكبار موظفي الإدارة. (دليل المفاهيم والمعايير المحاسبية:2019:232)

الوحدة الاقتصادية والمتضمنه ب (قائمة المركز المالي و قائمة الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية) وتعرف القوائم المالية ذات الغرض العام تعبر عن عناصر الأصول والخصوم والايرادات والمصاريف كذلك عن النقدية المتحققة حسب الأنشطة المتكونة منها فضلاً عن الإفصاح عن مجموع السياسات المحاسبية ومعلومات اخرى تكمل عملية إعداد تلك القوائم فقائمة المركز المالي تحتوي عناصر الأصول وعناصر الخصوم (المطلوبات + الاحتياطي العام) مصنفة حسب عنصر السيولة المالية لمتداولة وثابتة وفقاً للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية ويفصح الإحتياطي العام الفارق بين الأصول والمطلوبات و في حين تكشف قائمة الأداء المالي عناصر الإيرادات وعناصر المصاريف والفارق بينهما ينتج عنه صافي الفائض أو العجز اثناء المدة أما في قائمة التدفقات النقدية يتم الإفصاح عن كل التدفقات النقدية المتكونة اثناء السنة المالية ومقسمة الى الأنشطة الرئيسية الثلاثة المعروفة وهي (التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية) و تشارك القوائم المالية أعلاه بمساعدة الحكومة لفهم و تفسير الهيكل التمويلي لها والوحدات التابعة لها وتغييراتها وكما تساعد على عملية التحليل المالي واجراء المقارنة بين الأداء وبالإضافة الى القوائم الأساسية التي ذكرت، من الممكن إصدار قوائم مالية توضيحية أخرى وحسب الحاجة نذكر منها : قائمة تخص الديون و القروض المدينة والدائنة و قائمة بالالتزامات والمستحقات و قائمة لمقارنة المقدر مع المتحقق الفعلي في الموازنة التخمينية وقائمة توضيحية لتفاصيل الإيرادات والمصاريف و قائمة تخص المشاريع (البرامج) المنجزة خلال السنة المالية وقائمة تعرض السياسات والأسس المحاسبية المعتمدة بعملية إعداد القوائم المالية وأية كشوفات وجدول وأشكال اضافية تقتضيها حاجة ومتطلبات مستخدمي تلك القوائم المالية الحكومية. (احمروا:2003:203-205)

يلاحظ الباحث بأن هناك فرقا بكمية ونوعية المعلومات المفصح عنها بين القواعد العراقية والأنظمة المتبعة، والمعايير الدولية ، حيث إنّ المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي الحكومي المتبع يظهر كمية إفصاحات فقيرة لا تتلائم وحاجة الوحدات الاقتصادية، والتطور، والتكنولوجيا ولا تؤدي الى رفد المستخدم بما يحتاجه من معلومات جيدة، ونظرا لأهمية النظام المحاسبي الحكومي في توفير المعلومات المحاسبية عن الوحدات الحكومية المطبق فيها ولتحقيق أغراض مختلفة كالجهايات الرقابية، ولتحقيق الرقابة الفعالة على إدارة المال العام، ومتخذي القرارات، ولأجل تحقيق فهم كامل، وواضح للنشاط المالي الحكومي ،لذى فأن تطوير النظام المحاسبي الحكومي ضرورة بالوقت الحاضر ومواكبة القوانين والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام FASB ذات العلاقة بالقياس والتقرير المحاسبي والتي تلائم التطورات المحاسبية سيساعد كثيرا على معالجة أوجه القصور بالقياس، والفصاح المحاسبي ،الذي عانى منها النظام المحاسبي الحكومي في ظل تطبيق الإجراءات والممارسات التقليدية للبيانات المحاسبية.

المبحث الثالث : تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم (19) منافع الموظفين على عينة البحث

واخرون:2018:339)، كذلك عرفه Christensen & Demski) وتبعاً للنظرية المحاسبية " هو ذلك المحتوى الذي ينظر الى المقاييس المالية على انها غنية بالأحداث والمعلومات المفيدة، فهي ليست مجرد قيمة محددة بل ابعد من ذلك، وان هذا المحتوى ينشأ بمجرد وصول المعلومة قبل اقرارها من مصدرها الاصلي" Christensen & Other (5: 2003)، وقد يشمل المحتوى المعلوماتي على البيانات المالية والغير المالية في التقارير الختامية والقوائم المالية ومخططات الادارة والتنبؤات المستقبلية.

سادسا : تعريف النظام المحاسبي الحكومي واهدافه : يمثل النظام المحاسبي الحكومي أساسا لمجتمع العموميات وفرعا لإدارة نظام المعلومات في الوحدات الاقتصادية الحكومية ، لأن له الدور الكبير في صنع القرار وتقييم أداء الحكومة . (ALKasswna,2012: 30) ونتيجة لذلك فقد تعددت تعريفات النظام المحاسبي ومضامينها ،فالنظام بصورة عامة هو عبارة عن مجموعة اثنين أو أكثر من العناصر التي تترابط فيما بينها والتي تتفاعل مع بعضها في سبيل تحقيق هدف معين ، وأن أغلب النظم تتكون من أنظمة فرعية تدعم النظام الرئيسي ،الذي هو جزء منه (Romany & Steinbart:2010:24) ويمكن تعريف النظام المحاسبي الحكومي بأنه " أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ،وتلخيص، وتحليل، وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات الى الأطراف الخارجية كالجهايات الحكومية، والدائنين، والمستثمرين، والإدارة .(النبا:2011: 11)

النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يحقق الأهداف الآتية :

- 1- تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنظمة الحكومة المختلفة لاستخدامها كمؤشرات في رسم السياسات واتخاذ القرارات.
- 2- تمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على الموجودات.
- 3- تقويم أداء الحكومة بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة. (احمروا:2005:135)

سابعا:محتوى (عناصر) القوائم والتقارير المالية الحكومية :تتضمن القوائم المالية الحكومية عناصر معينة وذلك وفقا للآطار النظري (الفكري) الخاص بالمحاسبة المالية بصورة عامه والنظام المحاسبي الحكومي بشكل خاص و على اعتبار إن النظام المحاسبي الحكومي هو نشاط خاص خدمي يندرج ضمن نشاط المحاسبة المالية ورغم احتواء التقارير و القوائم المالية الحكومية معلومات ممكن ان يكون بعضها غير مالي للإفصاح عن بعض السياسات المحاسبية المستعملة في عملية تهيئة و إعداد الموازنة العامة للدولة ،كذلك التقرير عن الأسس المحاسبية المستعملة في عملية إعداد وتطبيق الموازنة بالإضافة الى معلومات ذات العلاقة بفترة التقرير ومعلومات اخرى مركزة بحسب متطلبات وضرورة التقرير المالي الحكومي .(الروازق واخرون :2020:16)،تعد القوائم المالية باستخدام أساس محاسبي محدد في قوائمها المعتمدة التي تقوم بأصدارها

شعبة الإشراف الابتدائي، وشعبة الذاتية الابتدائي، وشعبة الإشراف الثانوي، وشعبة ذاتية الثانوي، وشعبة الشؤون الفنية، وشعبة حسابات الابتدائي، وشعبة حسابات الثانوي، وشعبة النشاط المدرسي والرياضي، ويتم إدارة هذه الشعب من قبالة ملاحظ التربية وهو بمنزلة معاون مدير، أما بعد سنة 1965م تم تحديد مسؤول عن كل شعبة، وخلال الربع الأول من سنة 1977م تبدلت مديرية تربية الكوت الى مديرية عامة، وأن المدير العام الأول الذي كلف في وقتها الاستاذ ناجي كاظم ابراهيم ومن سنة 1977 ولغاية سنة 1979 واتساء تلك الفترة قامت المديرية بإنجاز خطط انفجارية كافتتاح مدارس محو الأمية وانشاء العديد من الأقسام والشعب، وتحتوي اليوم المديرية العامة لتربية واسط ما يعادل 1179 مدرسة و 861 بناية و 20280 من الكوادر التعليمية والتدريسية، وأصبحت لديها أربع تربييات فرعية بقضاء الحي، والعزيفية، والنعمانية، والصويرة بالإضافة الى المديرية المركزية بالكوت (موقع المديرية العامة لتربية واسط Was.epedu.gov.iq)

المحاسبة عن منافع الموظفين قصيرة الأجل: عادة ما تكون المنافع قصيرة الاجل خالية من التعقيد لكونها لا تستوجب افتراضات إكثوارية من اجل قياس الإلتزام أو الكلفة كما ان قياس إلتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل ينفذ دون خصم قيمتها بأستخدام معدل خصم معين.

المحاسبة عن رواتب الموظفين: يحدد الأجر الأساسي الى كل فئة من الموظفين وفقا الى سلم الرواتب المعتمد بوزارة التربية والوحدات التابعة لها، فيكون الراتب الاسمي هو الاجر الاساس ويحدد حسب الشهادة والدرجة والمرحلة لكل موظف.

يتناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية لموضوع البحث، فتهدف هذه الدراسة الى التطرق الى الاجابات التي توصلت اليها الباحثة خلال الدراسة النظرية للموضوع وقد أشار لمدى امكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين (19) على منافع الموظفين في القطاع العام في العراق، ولقد استخدمت الباحثة التحليل المحاسبي من اجل اختبار فرضية الموضوع، وقد تم اختيار عينة ملائمة للتطبيق، فوجدت الباحثة بأن المديرية العامة لتربية واسط ضمن القطاع العام مناسبة للتطبيق من خلال المنافع الممنوحة لموظفي ديوان المديرية والتوصل الى مدى تأثير تطبيق المعيار على كشوفاتها المالية، أبتغاء تنفيذ معيار "منافع الموظفين" المحاسبة الدولي رقم (19) لتوظيفه بما يناسب البيئة العراقية سوف يطبق في هذا المبحث مقترح آلية لمنافع الموظفين، من حيث القياس والافصاح وعلى عينة من الموظفين تم اختيارها بشكل عشوائي من المديرية العامة لتربية واسط وفروعها، حيث بلغ عدد الموظفين في ديوان المديرية وفروعها في الاقضية (1334) موظف. وبلغ حجم العينة الاجمالية (130) موظف، وتم اعتماد مدخل أسلوب المنهج الاستقرائي في تحليل البيانات.

نبذة تاريخية عن المديرية العامة لتربية واسط: المديرية العامة لتربية واسط تم تأسيسها في سنة 1937م تبعا للوحة الشرف وقد أطلق عليها أسم ملاحظة معارف الكوت، وكان المسؤول الأول عنها الاستاذ خورشيد سعيد، ومضى في ادارتها كملاحظة المعارف الى غاية 1942م، وبعدها تم تطويره وتبديل اسمها الى مديرية معارف الكوت وقد أديرت من قبل مجموعة من الأساتذة، وبعد سنة 1963م امتدت وتغير أسمها لمديرية تربية الكوت واحتوت في حينها (100) مدرسة ضمن عموم محافظة واسط واحتوت كذلك

الاجر الصافي

1613331996

الاستقطاعات

38133204

الاجر الخام او الاساسي

1651465200

ومن حق كل موظف في الوحدة الاقتصادية سحب سلفة او قرض مالي او قروض السيارات، فان مجموع السلف الممنوحة لعينة الموظفين لسنة 2019 تبلغ وكالاتي :-

جدول رقم (1) السلف الممنوحة للموظفين

عدد الموظفين	نوع السلفة او القرض	المبلغ
22	سلف مصرف الرافدين والرشيد	10000000
21	سلف مصرف الرافدين والرشيد	5000000
2	سلف مصرف الرافدين والرشيد	15000000
1	سلف مصرف الرافدين والرشيد	25000000
3	قرض صندوق الاسكان	30000000
4	قروض سيارات 20000000 و 12000000	64000000
المجموع		534000000

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات شعبة الحسابات

لاكثر من سنة مالية فينبغي الاعتراف بها ضمن المنافع طويلة الأجل وتوثق كأمانات ضمن حسابات السنة المالية 2019-2020 ولحين صرفها، علماً بأن مستحقات الموظفين من الإجازات الاعتيادية المتراكمة يتم صرفها خلال عام 2021 وتبويبها بمحتوى حساب الرواتب الاسمية. لذلك ترى الباحثة ضرورة استخدام حساب رواتب الإجازات

وصل تراكم الإجازات الاعتيادية لعينة موظفي ديوان مديريات التربية مبلغ قدره (14890) مليون دينار ما يخص العام (2019-2020)، وبحسب معيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين رقم (19)، فإن الإجازات الاعتيادية التي ترحل لسنة مالية مفردة يتم الاعتراف بها بمحتوى منافع الموظفين قصيرة الأجل، ولأن هذه الإجازات قد تم تحجيلها

المساهمة فيه في الخطة التي تقدر (35%) أذ يتكبد الموظف نسبة للمساهمة مقدارها (10%) من الراتب الاسمي كما تتكبد الدولة أو رب العمل بنسبة (15%) شهريا فتقوم دائرة المحاسبة بوزارة المالية بقطع حصة الموظف من التوقيفات التقاعدية اثناء تمويل الرواتب للموظفين إضافة الى مساهمة الحكومة بالايدياع في حساب هيئة التقاعد الوطنية ، ويستحق الموظف المحال الى التقاعد الراتب التقاعدي على شرط ان خدمته التقاعدية لن تقل عن (15) عام ولا يتم صرف الراتب التقاعدي الا اثناء بلوغه سن (50) عام من العمر و باستثناء حالات الوفاة و الإستشهاد و الإحالة للتقاعد لإسباب صحية ، ويتم احتساب الراتب التقاعدي المدفوع الى الموظف من عند هيئة التقاعد الوطنية فور إنتهاء خدمته وبموجب قانون التقاعد المعدل رقم (9) لعام 2014 . جدول (1) رواتب التقاعد الممنوحة شهريا ومجموعها السنوي.

ويستحق الموظف المحال الى التقاعد الراتب التقاعدي على شرط ان خدمته التقاعدية لن تقل عن (15) عام ولا يتم صرف الراتب التقاعدي الا اثناء بلوغه سن (50) عام من العمر و باستثناء حالات الوفاة و الإستشهاد و الإحالة للتقاعد لإسباب صحية ، ويتم احتساب الراتب التقاعدي المدفوع الى الموظف من عند هيئة التقاعد الوطنية فور إنتهاء خدمته وبموجب قانون التقاعد المعدل رقم (9) لعام 2014 .

المتراكمة (الإعتيادية) بسجلات قسم الحسابات في ديوان مديرية تربية واسط ذو الترميز المذكور ادناه:

2	7	1	9	1	2
---	---	---	---	---	---

الذي تم إنشائه على وفق الهيكلية الحديثة للنظام المحاسبي الحكومي المعلن في عام 2013, وأن يتم تخزين التخصيص اللازم خلال كل عام لأجل صرف مستحقات الموظفين من الإجازات الإعتيادية المتراكمة سنوياً , و بالنسبة للاجازات المرضية سوف يتم احتسابها كمنافع موظفين طويلة الأمد والذي سوف يذكر في مكان تابع من هذا المبحث كون أن ديوان مديرية تربية واسط لم يقوم بصرف مستحقات الموظفين من الاجازات (المرضية) بسبب ان المعيار المحاسبي الدولي "منافع الموظفين" رقم (19) يلزم الوحدات الاقتصادية التي ترحل الاجازات (المرضية) الى أكثر من (3) اعوام متتالية تعد بانها منافع طويلة الأمد.

المحاسبة عن منافع الموظفين بعد إنتهاء الخدمة (التقاعد):
(محاسبة خطط المساهمات المحددة): يجب على الوحدة الاقتصادية ان تعترف بالمساهمات المستحقة الدفع اثناء الفترة أما مصروف أو إلتزام حيث يتم تحديد تعهد الوحدة الاقتصادية بالالتزام لكل مدة من خلال المبلغ اللازم **جدول (2) رواتب التقاعد الممنوحة شهريا ومجموعها السنوي**

رقم الموظف	التولد	الشهادة	عدد سنوات الخدمة	الراتب الاسمي	حالة الموظف	مقدار الراتب التقاعدي	مقدار الراتب الشهري *12
X1	1957	دبلوم	43	970	متقاعد	1459850	17518200
X2	1958	بكلوريوس	39	1050	متقاعد	1433250	17199000
X3	1957	بكلوريوس	44	1090	متقاعد	1678600	20143200
X4	1959	دبلوم	34	950	متقاعد	1130500	13242000
X5	1977	اعدادي	15	620	متوفي	325500	3906000
المجموع						60090600	

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات شعبة الموارد البشرية

اما بصورة كاملة من قبل الوحدة الاقتصادية أو تمويل بصورة جزئية من الوحدة الاقتصادية والجزء الاخر يكون تمويله من عند الموظفين .
أولاً : طريقة التقييم الاكتواري لقياس إلتزام منافع الموظفين :
1- الإفتراضات الديموغرافية :-

(محاسبة خطط المنافع المحددة): تلتزم الوحدة الاقتصادية وفق هذا النوع من خطط التقاعد بدفع مقدار محدد من المنافع الى الموظفين الحاليين والسابقين وهي منافع على شكل مبالغ نقدية من اجل المرض والشيوخ، ويتم تحديد هذه المنافع طبقاً لأعمار الموظفين وفترة الخدمة والراتب الجاري والراتب الأخير ونسبة الفائدة ومعدل الخصم المستخدم، يكون تمويل هذه الخطة

جدول رقم (3) نسبة الوجود

اعداد الموظفين (1)	اعداد الموظفين في الدرجة الاولى والثانية (2)	نسبة موظفين الدرجة الاولى والثانية الى الملاك (1/2)	اعداد الموظفين على أساس الإفتراضات الديموغرافية				نسبة الموظفين حسب تصنيف الإفتراضات الديموغرافية	نسبة البقاء على قيد الحياة	إحتمال وجود الموظفين
			وفاة (3)	استقالة (4)	تقاعد (5)	نقل خدمات (6)			
130	38	29%	1	2	4	1	3%	95%	0,65
							نسبة دوران العمل (2/6+5+4)	نسبة الوفيات (2/3)	

2- احتساب نسبة الوجود في بداية العام :

جدول رقم (4) عدد سنوات الخدمة الجارية والمستقبلية ونسبة الوجود للموظفين لغاية عام 2019

رمز الموظف	مواليد الموظف سنة (1)	تاريخ تعيينه سنة (2)	عمر الموظف عند التعيين/سنة (3)	الخدمة الحالية سنة (4) (2019-(2))	الخدمة المستقبلية سنة (5) (60-(4+3))	مجموع سنوات الخدمة (6) (5+4)	النسبة البقاء على قيد الحياة على قيد الحياة %95	إحتمال الوجود %65	نسبة وجود الموظفين 2019/1/1 %
X1	1957	1978	21	41	2	43	90	42	38
X2	1963	1987	24	32	4	36	81	18	15
X3	1960	1979	19	40	1	41	95	65	62
X4	1958	1981	23	38	1	39	95	65	62
X5	1962	1986	24	33	3	36	87	27	23
X6	1957	1977	20	42	2	44	90	42	38
X7	1964	1985	21	34	5	39	77	12	9
X8	1971	1991	20	28	12	51	54	56	30
X9	1963	1981	18	38	4	42	81	18	15
X10	1969	1992	23	27	9	36	63	21	13
X11	1957	1982	25	37	2	39	90	42	38
X12	1960	1982	22	37	1	38	95	65	62
X13	1961	1982	22	37	1	38	95	65	62
X14	1970	1990	25	29	6	35	74	75	56
X15	1963	1986	23	33	4	37	85	18	15
X16	1964	1986	22	33	5	38	77	12	9
X17	1968	1993	25	29	6	35	74	75	56
X18	1967	1991	24	28	8	36	66	32	21
X19	1969	1994	25	25	10	35	60	13	7
X20	1966	1988	22	31	7	38	70	49	34
X21	1962	1985	23	34	37	37	70	49	34
X22	1963	1986	23	33	4	37	81	18	15
X23	1972	1995	23	24	13	37	51	37	19
X24	1970	1994	24	25	11	36	57	88	50
X25	1972	1996	24	23	13	36	51	37	19
X26	1969	1995	26	24	10	34	60	13	8
X27	1966	1987	21	32	7	39	70	49	34
X28	1964	1985	21	34	5	39	77	12	9
X29	1971	1997	26	22	12	34	54	57	31
X30	1965	1987	22	32	6	38	74	75	56
X31	1970	1993	23	26	11	37	57	88	50
X32	1963	1988	25	31	5	37	77	12	9
X33	1962	1983	21	36	3	39	86	27	23
X34	1971	1998	27	30	3	33	86	27	23
X35	1965	1990	25	29	6	35	74	75	56
X36	1972	2001	29	18	13	31	51	15	8
X37	1964	1990	26	29	5	34	77	12	9
X38	1966	1994	28	25	7	32	70	49	34

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات قسم الموارد البشرية

$$*1 \text{ نسبة البقاء على قيد الحياة للموظف رقم (1) } = (0,95)^{2^{\wedge}}$$

$$= 0,90$$

$$\text{احتمال الوجود للموظف رقم (1) } = (0,65)^{2^{\wedge}}$$

$$= 0,42$$

3- حساب القيمة المستقبلية للالتزام المنافع في بداية السنة :

جدول (5) حساب القيمة الحالية لبداية العام و لكل موظف

رقم الموظف	الراتب الحالي الف دينار (1)	نسبة الوجود % (2)	(عدد سنوات خدمة / حالية / عدد سنوات خدمة كلية) % (3)	نسبة المنحة 21% (4)	القيمة المستقبلية للالتزام منافع الموظفين الف دينار (x2 x3 x4 1)
X1	1090	38	95	21	82
X2	910	15	89	21	26
X3	970	62	97	21	122
X4	1050	62	97	21	132
X5	930	23	92	21	133
X6	1010	38	95	21	77
X7	930	9	87	21	15
X8	774	30	55	21	27
X9	970	15	90	21	27
X10	859	13	75	21	17
X11	1010	42	95	21	84
X12	970	62	97	21	122
X13	950	62	97	21	119
X14	825	56	83	21	80
X15	930	15	89	21	26
X16	910	9	87	21	14
X17	757	56	83	21	73
X18	825	21	78	21	28
X19	740	7	71	21	7
X20	825	34	82	21	48
X21	950	34	92	21	62
X22	910	15	89	21	21
X23	757	19	65	21	19
X24	757	50	69	21	54
X25	774	19	64	21	19
X26	757	8	71	21	9□
X27	910	34	82	21	53
X28	970	9	87	21	15
X29	774	31	65	21	32
X30	950	56	84	21	93
X31	757	50	70	21	56
X32	950	9	84	21	15
X33	970	23	92	21	43
X34	930	23	91	21	40
X35	930	56	83	21	91
X36	723	8	58	21	7
X37	950	9	85	21	15
X38	740	34	78	21	41
المجموع					1330

المصدر : إعداد الباحثة بالاستناد على سجلات قسم الموارد البشرية لديوان تربية واسط وسلم الرواتب المستند بقانون موظفي الدولة للقطاع العام .

4- حساب القيمة الحالية لإلتزام منافع الموظفين :

جدول (6) القيمة الحالية لإلتزام منافع الموظفين في 2019/1/1.

رقم الموظف	القيمة المستقبلية لإلتزام منافع الموظفين الف دينار(1)	معامل الخصم 13%(2)	القيمة الحالية للإلتزام منافع الموظفين الف دينار(2x1)
X1	82	0,783	64
X2	26	0,613	16
X3	122	0,885	108
X4	132	0,885	117
X5	133	0,693	92
X6	77	0,783	60
X7	15	0,543	8
X8	27	0,231	6
X9	27	0,613	17
X10	*17	0,333	6
X11	84	0,783	66
X12	122	0,885	108
X13	119	0,885	105
X14	80	0,480	38
X15	26	0,613	16
X16	14	0,543	8
X17	73	0,480	35
X18	28	0,376	11
X19	7	0,295	2
X20	48	0,425	20
X21	62	0,693	42
X22	21	0,613	13
X23	19	0,204	4
X24	54	0,261	14
X25	19	0,204	4
X26	9	0,295	3
X27	53	0,425	23
X28	15	0,534	8
X29	32	0,231	7
x30	93	0,480	45
X31	56	0,261	15
X32	15	0,543	8
x33	43	0,693	30
X34	40	0,693	28
X35	91	0,480	44
X36	7	0,204	1
X37	15	0,534	8
X38	41	0,425	17
المجموع	1944		1217

المصدر : اعداد الباحثة بالاستناد على جداول القيمة الحالية

* تم التوصل الى النسبة المدونة بالجدول بالاعتماد على معلومات الجدول (10) " عدد سنوات الخدمة الجارية والمستقبلية للموظفين"

5- قياس موجودات الآلية المقترحة :

 جدول رقم (7) المساهمات المدفوعة من الموظفين كما في
 (المبالغ بالآلاف الدنانير) 2019/12/31

رقم الموظف	الراتب الاسمي(1)	نسبة مساهمة الموظفين(2)%	مبلغ المساهمة(3)(2x1)
X1	1090	25	273
X2	910	25	228
X3	970	25	243
X4	1050	25	263
X5	930	25	233
X6	1010	25	253
X7	930	25	233
X8	774	25	194
X9	970	25	243
X10	859	25	215
X11	1010	25	253
X12	970	25	243
X13	950	25	238
X14	825	25	206
X15	930	25	233
X16	910	25	228
X17	757	25	189
X18	825	25	206
X19	740	25	185
X20	825	25	206
X21	950	25	238
X22	910	25	228
X23	757	25	189
X24	757	25	189
X25	774	25	194
X26	757	25	189
X27	910	25	228
X28	970	25	243
X29	774	25	194
X30	950	25	238
X31	757	25	189
X32	950	25	238
X33	970	25	243
X34	930	25	233
X35	930	25	233
X36	723	25	181
X37	950	25	238
X38	740	25	185
المجموع	33694	25	8435

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الموارد البشرية

6- قياس العائد لموجودات الآلية المقترحة :

جدول (8) الاستثمارات المالية وعوائدها (المبالغ بالدنانير)

مساهمة الموظفين	نوع الاستثمار	*معدل أسعار الفائدة	مبلغ العائد على الاستثمار
5000000	وديعة ثابتة ستة أشهر	%5	250000
79350000	وديعة ثابتة لسنة	%6	4761000
84350000			5011000

مساهمة الموظفين	نوع الاستثمار	*معدل أسعار الفائدة	مبلغ العائد على الاستثمار
5000000	وديعة ثابتة ستة أشهر	%5	250000
79350000	وديعة ثابتة لسنة	%6	4761000
84350000			5011000

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات الموارد البشرية

* معدل أسعار الفائدة للمصارف التجارية بالاعتماد على نشرة البنك المركزي / المديرية العامة للإحصاءات والابحاث / قسم بحوث السوق المالية.

جدول رقم (9) مستحقات الموظفين من الإجازات الدراسية

الشهادة العليا	مستحقات 2021			مستحقات 2020			مستحقات 2019			رمز الموظف
	المجموع	معدل الراتب لليوم الواحد	الايام	المجموع	معدل الراتب لليوم الواحد	الايام	المجموع	معدل الراتب لليوم الواحد	الايام	
ماجستير	5700	19	300	5400	18	300	2040	17	120	X75
ماجستير	4800	16	300	4500	15	300	1680	14	120	X77
ماجستير	5100	17	300	4800	16	300	1800	15	120	X78
المجموع	15600		المجموع	14700		المجموع	5520			المجموع

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على سجلات ديوان مديرية تربية واسط

جدول رقم (10) مستحقات الموظفين من الإجازات الدراسية طبقاً لأساس القيمة الحالية المخصومة

السنة	مستحقات 2019	مستحقات 2020	مستحقات 2021
المجموع	5520	14700	15600
معامل الخصم 13% سنة 1، سنة 2، سنة 3	0,885	0,693	0,783
القيمة الحالية لألتزام المنافع طويلة الأجل	4885	10187	12215

المصدر: اعداد الباحث

وعند ملاحظة أنواع الكشوفات المالية الحالية للمديرية العامة لتربية واسط الصادرة فعلاً في 2019/12/31 يمكن ملاحظة نقاط الخلل والضعف الواضحة فيها عن تلبية متطلبات وأهداف الإفصاح التام والشفافية في التقارير المالية، حيث تمثل تلك الكشوفات المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي القائم على أسس وتطبيقات نظام احصاءات مالية الحكومة GFSS الصادرة عن صندوق النقد الدولي، فهي تهتم بالأفصاح عن أرصدة الحسابات المتعلقة بنظام محاسبي معين لا يلبي متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومن أجل تلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي منافع الموظفين 19 من توفير معلومات عن منافع الموظفين ذات مستوى من الشفافية والإفصاح الكافي نرى ضرورة إعادة النظر في تبويب بعض الحسابات المعتمدة لتعويضات الموظفين وأضاف حسابات جديدة تخص منافع الموظفين وبالتالي: تعويضات الموظفين قصيرة الأجل:

منافع انتهاء الخدمة: ينبغي على الوحدة الاقتصادية ان تحسب منافع انتهاء الخدمة كمصروف سواء ربح او خسارة مباشرة لأنها لاتزود الوحدة الاقتصادية مستقبلاً بمنافع اقتصادية، ويعمل صندوق دعم الموظفين والمتمثل ب(مكافأة نهاية الخدمة) من قبل الهيئة الوطنية للتقاعد بهذه الآلية اثناء منح مكافأة نهاية الخدمة الى الموظفين بعد إنهاء خدماتهم، حيث يرتبط التزام منافع انتهاء الخدمة بالعرض الذي تقدمه المجموعة لجميع الموظفين التي تتجاوز اعمارهم الـ 55 سنة بالزيادة الطوعية للدفعات، ووفقاً لهذا العرض تدفع مجموعة الموظفين المؤهلين الذين وافقوا على الزيادة الطوعية منافع انتهاء الخدمة المعادلة لراتب سنة، ولا يتم قياس منافع انتهاء الخدمة بالقيمة المخصومة نظراً لاستحقاق التسوية في نفس السنة.

كشف رقم (1) كشف بتعويضات الموظفين كما في 31/ كانون الأول/ 2019

2019	اسم الحساب	الدليل المحاسبي		
		مادة	نوع	تفاصيل النوع
167634591913	الرواتب	1	1	
61350000	مكافئات المنتسبين		2	
847696446	مخصصات الخطورة	1	10	
	الاعمال الاضافية		9	
4878364088	مخصصات منصب	6	10	
2611128431	مخصصات جامعة	7	10	
49641703262	مخصصات مقطوعة	9	10	

11332326101	مخصصات موقع	12	10
60790645675	مخصصات شهادة	14	10
2255543260	مخصصات حرفة	15	10
12277385597	مخصصات زوجية	16	10
6077160304	مخصصات اولاد	17	10
55247840	مخصصات مهنية	18	10
315844766	مخصصات هندسية	20	10
457690519	مخصصات لقب علمي	24	10
28376911164	مساهمات التقاعد		12
350531675047	المجموع		

فيكون كشف تعويضات الموظفين طبقا لمعيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين وبناء على نتائج عينة البحث كالتالي :

كشف رقم (2) تعويضات الموظفين بعد تطبيق المعيار

2019	اسم الحساب	الدليل المحاسبي		
		مادة	نوع	تفاصيل النوع
167634591913	الرواتب	1		
61350000	مكافئات المنتسبين			2
847696446	مخصصات الخطورة	1		10
	الاعمال الاضافية			9
4878364088	مخصصات منصب	6		10
2611128431	مخصصات جامعة	7		10
49641703262	مخصصات مقطوعة	9		10
11332326101	مخصصات موقع	12		10
60790645675	مخصصات شهادة	14		10
2255543260	مخصصات حرفة	15		10
12277385597	مخصصات زوجية	16		10
6077160304	مخصصات اولاد	17		10
55247840	مخصصات مهنية	18		10
315844766	مخصصات هندسية	20		10
457690519	مخصصات لقب علمي	24		10
14890000	الاجازات المتراكمة			12
534000000	سلف الموظفين			13
28470017164	خطط المساهمات المحددة			14
348222569966	المجموع			

المصدر : اعداد الباحثة بالاستناد على كشوفات المديرية العامة التربوية

المحاسبي الحكومي المتبع وفق المعيار وبالتالي زيادة في
بكشف المصروفات النهائية نتيجة المبالغ المضافة كالتالي :

نلاحظ من الكشف اعلاه زيادة مجموع تعويضات الموظفين
بسبب درج حسابات جديده مقترحة لمنافع الموظفين بالنظام

كشف (3) المصروفات النهائية كما في 31/12/2019 وقبل وبعد زيادة مصروف تعويضات الموظفين

الهيكل النسبي	2019	الهيكل النسبي	2019	اسم الحساب	الدليل المحاسبي
					الفصل
99.164	348222569966	98.048	347613589366	تعويضات الموظفين	1
1.605	5736719336	1.605	5736719336	المستلزمات الخدمية	2
0.094	336299762	0.094	336299762	المستلزمات السلعية	3
0.113	404346000	0.113	404346000	صيانة الموجودات	4
0.051	181925000	0.051	181925000	النفقات الرأسمالية	5
0.018	63634000	0.018	63634000	المصروفات الاخرى	6
0.000	1044770	0.000	1044770	البرامج الخاصة	8
0.072	256077833	0.072	256077833	المساهمات الاجتماعية	9
100	358120702348	100	357511721748	المجموع	

مديرية التربية هذا النوع من الخطط بدلا من خطط المساهمة المحددة فيجب على الوحدة الافصاح بصورة كاملة ومفيدة.

خطط المنافع المحددة : اما الافصاح عن خطط المنافع المحددة لمنافع الموظفين ما بعد انتهاء الخدمة فيما لو طبقت

كشف رقم (4) حساب الإيرادات (المعدل) في 31/12/2019

2019	اسم الحساب	الدليل المحاسبي				
		نوع الاستمارة	العدد	مادة	نوع	تفاصيل النوع
6216897152	الضريبة على رواتب منسبي دوائر الدولة الرسمية	1	2	1	3	
71545697	الرسوم الاخرى	1	4	8	9	
	ايرادات الحوانيت	1	8	2	5	5
5011000	ايراد فؤاند دائنة	1	8	2		
221995500	ايرادات متنوعه	1	8	2	10	14
6515449349	المجموع					

المصدر : اعداد الباحثة بالاستناد على كشوفات المديرية العامة لتربية واسط

منافع الموظفين طويلة الاجل : اما منافع الموظفين طويلة الاجل فيتم الافصاح عنها طبقا لمعيار منافع الموظفين (19) كالتزام في قائمة بيان المركز كالتالي:

رقم (5) قائمة المركز المالي كما في 2019/12/31

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي				2019 دينار
	القسم 1م	2م	3م		
	3	1	2	1	<u>7896924542</u>
					<u>8896450369</u>
					<u>10318222198</u>

395556227	الدائنون	5	4	3	4	1
	الالتزامات					
55391000	استثمارات قصيرة الاجل					
843500000	منافع الموظفين طويلة الاجل					
898891000	صافي التزامات منافع الموظفين					
1294447227						
	<u>جاري دائرة المحاسبة</u>					
691724843	الرصيد في 1/1	1	2	7	4	
358810452698	يضاف: التمويل خلال السنة					
6515449349	تضاف: الإيرادات					4
(358120702348)	ينزل المصروفات					3
7896924542	الرصيد في 12/31					
8896450369	مجموع المطلوبات					
	<u>الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة</u>					
10318222198	الموجودات الثابتة		4	9	4	
3002193626	مبالغ حسابات الموازنة الاستثمارية					

المصدر : اعداد الباحثة بالاستناد على كشوفات المديرية العامة لتربية

لمنافع الموظفين هو خطوه لتحسين المحتوى المعلوماتي للنظام ولتحقيق قوائم اكثر عدالة وشفافية.

المبحث الثالث

الاستنتاجات :

1. أن لنظام منافع الموظفين المطبق في الوحدات الاقتصادية دور مهم لجذب الموظفين واحراز رضاهم ،فهو يعتبر حافز مهم لرفع الكفاءة والاداء في العمل .
2. للمعايير المحاسبية الدولية دورا هاما في تنظيم العمليات المحاسبية من خلال مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية واصدار القواعد التي تحتوي على الاجراءات المناسبة لعملية القياس والافصاح المناسبة في التقارير المالية الختامية.
3. تعتبر المعايير المحاسبية الدولية احدى اهم القواعد المحاسبية التي ينبغي تبنيها من قبل الوحدات الاقتصادية في القطاع العام من اجل تحقيق التوحيد بالاجراءات المحاسبية المطبقة ومقارنتها مع الوحدات الاخرى.
4. أن تصنيف المنافع الممنوحة للموظفين والعاملين حسب النظام المحاسبي الحكومي يختلف عن التصنيف الذي جاء به معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين .
5. أن جودة التقارير والكشوفات المالية تعتبر وسيلة هامة للافصاح وتوصيل المعلومات المالية وغير المالية والتي تمثل مستوى اداء الوحدات الاقتصادية لادارة منافع الموظفين الممنوحة.
6. يوفر النظام المحاسبي الحكومي القياس والافصاح المحاسبي الكافي عن منافع الموظفين.

نلاحظ من قائمة المركز المالي اعلاه الافصاح عن منافع الموظفين بصورة اكثر تفصيلا طبقا للمعيار، اما منافع نهاية الخدمة فيكون الافصاح بها عن المعلومات المتعلقة بالالتزامات الطارئة ويكون الالتزام الطارئ موجود في حال عدم التأكد من عدد الموظفين الموافقين على عرض منافع نهاية الخدمة ، حيث يحدد الاستحقاق المعترف به في نهاية السنة على اساس عدد الموظفين المقدر ان يطلبوا الزيادة الطوعية، مما سبق اثبتنا تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين (19) على نتائج المديرية العامة لتربية واسط من الحسابات الختامية المعدة طبقا للنظام المحاسبي الحكومي من خلال الاعداد واسلوب العرض لكل ما يتعلق بمنافع الموظفين واقتراح حسابات اضافية للنظام المحاسبي الحكومي لافصاح اكثر تفصيلا في الكشوفات الختامية وقائمة المركز المالي عن الرواتب والسلف والاجازات المتراكمة قصيرة الاجل ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة والاجازات طويلة الاجل ومنافع انتهاء الخدمة بهدف تعزيز وتطوير اسلوب الافصاح المالي الحكومي عن تعويضات الموظفين المعتمد من قبل وحدات القطاع العام واسط ، فعلى الرغم من زيادة حساب المصاريف الا ان تلك الزيادة يعود نفعها للموظف ولضمان حقوقه ما بعد التوظيف لغاية حالته على التقاعد وبالتالي زيادة الرضا الوظيفي وتطوير كفاءة الموظف ،وبعد تطبيقه حاجة ضرورية لتطوير ثقافة الاهتمام بالعاملين ولوجود جوانب القصور في النظام المحاسبي الحكومي المتبع في بعض الوحدات الاقتصادية العراقية والذي لا يرتقي الى مستوى متطلبات معايير المحاسبة الدولية المقبولة ،والمتمثلة في عدم كفاية اجراءات الافصاح والشفافية في حساباتها الختامية الحكومية الصادرة عن دوائرها الخدمية وتقدم اجراءاتها وضوابط عرض واعداد تلك الكشوفات والحسابات فكان تبني معيار المحاسبة الدولي

7. القيام بالإفصاح عن رواتب الإجازات المتراكمة الاعتيادية في حساب الرواتب كأمانات فيتم تسويتها اثناء دفع المستحقات من تلك الإجازات الى الموظفين.
8. من الضروري صرف مستحقات الموظفين المتراكمة من رواتب الإجازات الاعتيادية بصورة سنوية حيث يعد وسيلة لزيادة ولاء الموظف لعدم التمتع بهذه الإجازات إلا بالحالات الضرورية .
9. ضرورة زيادة اعداد الموظفين ورفدهم بالكوادر العلمية المؤهلة او الإستعانة بخبير إكتواري خارجي لضمان موضوعية الإقتراضات الإكتوارية وبشقيها (المالي و الديموغرافي) .
10. ضرورة السعي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين رقم (19) في العراق لزيادة المحتوى المعلوماتي عن تعويضات الموظفين

المصادر والمراجع:-

(اللوائح والوثائق)

- 1- المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية لسنة/ 2012، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الأردن.
- 2- معايير المحاسبة المصرية ، الجهاز المركزي للمحاسبات

اولاً: المصادر العربية:(الكتب)

1. احمروا ،اسماعيل حسين احمروا،" المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة"، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والطباعة، عمان، 2003.
2. النبا ،بشير عبد الحفيظ ،"الاسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية"، دراسة نظرية وتطبيقية ،ط 1 ،دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ، 2011.
3. السالم، مؤيد سعيد ، صالح ،عادل حرحوش و "إدارة الموارد البشرية (مدخل استراتيجي) ، عالم الكتب الحديثة ، الأردن عمان ، 2006.
4. ابو نصار ، محمد ، حميدات، جمعة " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية" المكتبة الوطنية ، عمان، الأردن، 2013.
5. ابو دهيم، ايمن عمران، 2008 ،" خطة الانقاذ المالي الامريكي من وجهة نظر محاسبية"، دار المناهج، الطبعة الاولى، عمان الاردن.
6. توفيق ،عبد الرحمن توفيق ،"منهج تنمية الموارد البشرية" مركز الخبرات المهنية للإدارة ، الطبع الثالثة القاهرة مصر 2003.
7. مطر، محمد " النموذج المحاسبي المعاصر هيكل نظرية المحاسبة" دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
8. د. سمير الريشاني ،"مقدمة في معايير المحاسبة الدولية 2013"، عمان، الأردن ، المكتبة الوطنية، 2013
9. طارق عبد العال" معايير المحاسبة الدولية الجزء الاول " الاسكندرية 2006.

7. هنالك قصور بالافصاح عن رواتب الإجازات الاعتيادية كونها أمانات على الرغم من قيام ديوان مديرية التربية واسط العامة بدفع مستحقات الموظفين لعامي (2017 و 2018) في سنة 2019 .
8. إن مستحقات الإجازات المتراكمة الاعتيادية المعوضه في سنة 2019 تم تبويبها من ضمن حساب الرواتب الاسمية على الرغم من إستحداث حساب رواتب الإجازات الاعتيادية المتراكمة الذي يحمل الترميز (2،7،1،1،9،1،2) .
9. عدم توفر خبراء إكتوارين في العراق ليقوم بوضع الإقتراضات الإكتواري الموضوعية المتعلقة بالمتغيرات المالية والديموغرافية . لا يضم كشف تعويضات الموظفين جميع المنافع الممنوحة في النظام المحاسبي الحكومي ، مما يجعل الإفصاح عن منافع الموظفين غير كامل وواضح .
10. عند تبني المعيار المحاسبة الدولي لمنافع الموظفين رقم (19) ينجم عنه زيادة في المحتوى المعلوماتي وتقارير ماليه أكثر شفافية عن طريق تفصيل خطة المنافع المتبعة كتعويضات الاجازات المرضية والاجازات الدراسية والسلف ومساهمات التقاعد وأستخدام الإقتراضات الإكتوارية وكلفة الخدمة الحالية والعائد على موجودات الخطة .

التوصيات :-

1. القيام بالتخطيط المناسب لأعداد وتنفيذ نظام منافع الموظفين من خلاله تمنح المنافع لمستحقيها في الوقت المناسب ،والاخذ بالاعتبار عند تصميم نظام المنافع تقديم الخدمات الصحية والتأمين للأفراد العاملين الى ما بعد احوالهم للتقاعد.
2. تطبيق IFRS 19 كمعيار قدمته المعايير المحاسبية الدولية لغرض الزام الوحدات الاقتصادية على الإبلاغ المالي عن كافة الخدمات التي تقدمها للموظفين كالأجازات والمنح والمكافآت والخدمات التقاعدية.
3. ضرورة اهتمام وحدات القطاع العام بعملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ،ومواكبة التطورات الحاصلة عليها لانعكاسها الايجابي على اداء وحدات القطاع العام .
4. إعطاء أهمية أكثر لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي من تصنيف للمنافع الممنوحة وتكثيف النظام المحاسبي الحكومي لتلك التصنيفات وما يخص حساب وتقييم وتسجيل منافع الموظفين.
5. زيادة وعي الادارة والموظفين في الوحدة الاقتصادية بأهمية أعداد تقارير وكشوفات مالية، و توفير كادر محاسبي مؤهل في الوحدة الاقتصادية لتلبية متطلبات تطبيق المعيار وأعداد تقارير و كشوفات مالية بمحتوى معلوماتي وافي، تساعد على فهم وادراك الانظمة والخطط المتبعة لإدارة المنافع وعواندها في الوحدة .
6. العمل على تكثيف النظام المحاسبي الحكومي لمواكبة معايير المحاسبة الدولية .

- 5- Mathis & others, " Financial Accounting", John Wiley & sons, Inc., 1994. 12th Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York.
- 6- Kieso , Donald . E , Weygand , & Warfield , Terry . D.(2009). "Intermediate Accounting" 12th Edition , John wiley and sons Inc , New York , USA.
- 7- Choi ,Frederick D.S., Frost ,Carol Ann & Meek , Gary K. ,” International accounting “ , 4th ed , Prentice – Hall , U.S.A., 2002.
- 8- IAS 19 Employee Benefits issued February 1998. 16 International financial reporting standards, London, UK: IASB Practical Guide, (4th Edition), USA: The World Bank,
- 9- Al-Kassna .," The of E-Government Role in the of Multidisc plinary Research and Development", 2012.

• مواقع الانترنت :

http://www.ascasociety.org/UploadFiles/Bulletins/book/ASCA_Publication/IFRS%202008%20Full%20BV.pdf

ال خليفة ، ابراهيم بن خليفة ، "استخدام الحاسوب لزيادة الكفاءة وفعالية العمل الرقابي"، مجلة الرقابة المالية ، السنة الثانية عشر ، 1999.

- disponible sur site: www.iasplus.ias19.com consulté le 20/04/2014

• www.ascasociety.org- The International Arab Society of Certified Accountants (IASCA) at the profession of accounting, auditing management in the Arab countries

10. هولت، جراهام جي "دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية" الطبعة الثالثة، ترجمة عباس علي مرزا، عمان الأردن، 2011.

الاطاريح والرسائل والبحوث والمقالات:

1. عباس، محمد عبد الجليل، وشيماء صباح عودة، " أثر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعدة في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض البيانات المالية وعلى رأي مراقب الحسابات"، الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين، مجلة المحاسب القانوني المؤتمر (الاول) عدد خاص.
2. الروازق، م.م. عبد الزهرة سلمان الروازق، م.م. تيسير جواد كاظم، م.م. حيدر كريم كاظم، " الافصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الحكومية " انموذج حديث مقترح للوحدات الحكومية في العراق ،مديرية التربية ،النجف ،2020.
3. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نسخة 2010 ، عمان ،الأردن.
4. شلال زبير، " آفاق إصلاحات نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات الدالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2013-2014.

ثانيا: المصادر الاجنبية :

- 1- Romeney.M.B,Steinbart.P.J,"Accounting information systems " Second Editio,Pearson Publisher,2012.
- 2- IAS 19 Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle (issued September 2014), Van Greuning, H. 2006. International Financial reporting standards: A
- 3- Wild & Johnian, Subramaian.K.R.,Halsey Robert, "Financail Statement anlaysis",8th,Ed,New York,Graw.Hill Composies Inc, 2004.
- 4- Christensen, John A., & Demski, Jel S., " Accounting Theory ",2003. Management Science Letters, No. 2, pp.1397-1402.