

عنوان البحث

تحليل الموازنة العامة في العراق على وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية

م.م صدام حمدان عكض الغريري¹ أ.م.د.محمد الناير محمد النور²

¹ كلية دجلة الجامعة

بريد الكتروني: sadaam83@yahoo.com

² جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

بريد الكتروني Mohamad77@yahoo.com

HNSJ, 2021, 2(9); <https://doi.org/10.53796/hnsj294>

تاريخ القبول: 2021/08/15م

تاريخ النشر: 2021/09/01م

المستخلص

هدف البحث الى بيان تأثير اعتماد كل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية في الموازنة العامة في العراق، وتحليل ومناقشة أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق ومتطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية، ولتحقيق هدف البحث فقد سعى في جانبه العملي إلى تصميم استبانة ضمت عشرة متغيرات ، وقد تم توزيع (100) استبانة وقد تم استرداد وتحليل (83) استبانة، وفي ادناه عرض وتحليل نتائج الاستبيان التي تم التوصل اليها من برنامج (SPSS) الاحصائي، وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج كان أهمها يتطلب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تغيير الاساس المحاسبي في اعداد الموازنة العامة من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق الا انه من الصعوبة اعداد موازنة الاستحقاق مما يتطلب فترة طويلة لحين توفر الامكانيات اللازمة نحو هذا التحول، وهناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد من الوحدات الحكومية في العراق من حيث أسس الاعتراف القياس والعرض والافصاح. وقد توصل البحث لمجموعة من الاستنتاجات كان أهمها : ضرورة تكيف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق. وكذلك ضرورة قيام الجهات المختصة بالتحول نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية الحالية وتوفير معلومات عن برامج الدولة ونتائج انشطتها.

RESEARCH ARTICLE

ANALYZING THE GENERAL BUDGET IN IRAQ ACCORDING TO INTERNATIONAL GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS**Saddam H. akdh¹****Mahamed Elnair Mohamed Elnour²**¹ Dijla University College

Email: sadaam83@yahoo.com

²Sudan university of science and technology

Email: Mohamad77@yahoo.com

HNSJ, 2021, 2(9); <https://doi.org/10.53796/hnsj294>**Published at 01/09/2021****Accepted at 15/08/2021****Abstract**

The aim of the research is to show the impact of the adoption of each of the international government accounting standards in the general budget in Iraq, and to analyze and discuss the shortcomings that the government accounting system suffers from, the government accounting manual currently approved in Iraq, and the requirements and obstacles to the application of international government accounting standards. The practical approach to the design of a questionnaire that included ten variables, and (100) questionnaires were distributed, and (83) questionnaires were retrieved and analyzed. The adoption of international accounting standards for the public sector requires changing the accounting basis in preparing the general budget from the cash basis to the accrual basis, but it is difficult to prepare the accrual budget, which requires a long period until the necessary capabilities are available towards this transformation, and there is a significant difference between the international government accounting standards and the government accounting system Approved by the governmental units in Iraq in terms of the bases of recognition, measurement, presentation and disclosure. The research reached a set of conclusions, the most important of which were: The need to adapt the current Iraqi government accounting system with international government accounting standards and in line with the requirements of the economic and political environment in Iraq. As well as the need for the competent authorities to shift towards adopting the program and performance budget instead of the current traditional budget and to provide information on state programs and the results of its activities.

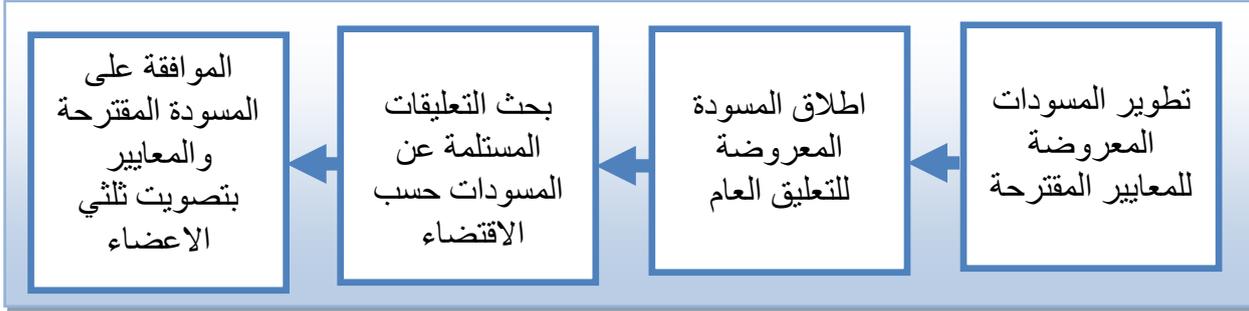
المقدمة

يتكون مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) من 18 عضو من المتطوعين في مختلف انحاء العالم من ذوي الخبرة والتجربة في اعداد التقارير المالية للقطاع العام ويتم تعيينهم من مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ويشمل المجلس ايضا المراقبين الذين يحضرون اجتماعات لكن ليس لهم حق التصويت فيما يتعلق بصور المسودات او التصويت لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية،⁽¹⁾.

ويبين الشكل الآتي الإجراءات القانونية المتبعة من (IPSASB) في إصدار المعايير:

شكل (1)

إجراءات إصدار معايير المحاسبة الحكومية الدولية



Reference: - United Nations (UN) (2013) United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013. (P.13)

ومن خلال الشكل السابق يلاحظ أن المجلس يتبع اجراءات قانونية سليمة وشفافة في تطوير هذه المعايير، وتوفر هذه الاجراءات فرصة لجميع المهتمين في اعداد التقارير المالية في القطاع العام بما في ذلك المعدين والمستعملين الذين يتأثرون بشكل مباشر بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) بإبداء آرائهم ولضمان ان تلك الآراء تؤخذ بنظر الاعتبار في عملية التطوير

يهدف مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) الى وضع برامج تهدف الى تحسين الادارة المالية للقطاع العام والمساءلة بما في ذلك تطوير معايير المحاسبة وتعزيز قبولها، وهذا الهدف يوضح الآتي :⁽²⁾

- 1- تضمين معلومات الموازنة في النظام المحاسبي وبيانات تقارير الموازنة هو امر حاسم لتحسين الادارة المالية للقطاع العام.
- 2- التأكد من ان المسؤولين يخضعون للمساءلة عن قراراتهم المتعلقة بالموازنة، فمن الضروري ان يتعرف المستعملون على درجة قدرة المسؤولين على العمل في حدود الموازنة المصادق عليها.
- 3- تعد تقارير الموازنة المصادق عليها والمخططة، فضلاً عن تقارير المطابقة الصادرة كعنصر من عناصر القوائم المالية ذات الغرض العام افضل آلية يُمكن من خلالها اطلاع الشعب على اوضاع البلد.

(1) UN (United Nations) , United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013, P12.

(2) PSC (Public Sector Committee), 2004, Budget reporting, Research. Report, May, 2004, P 2.

وطبقاً لبيان بعثة مجلس معايير الحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) فان هذا الهدف يتحقق من خلال الآتي : (3)

1- وضع معايير عالية الجودة لاستعمالها من هيئات القطاع العام.

2- تعزيز التقارب الدولي.

3- توفير معلومات شاملة للإدارة المالية وصانعي الادارة المالية في القطاع العام.

ويحث مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية الحكومات على ان تُعد وتصادق على الموازنات العامة السنوية وتجعلها متاحة للجمهور، اذ انها توفر معلومات مالية عن الخطط التشغيلية للوحدة عن الفترة المقبلة واحتياجاتها من راس المال وتفيد توصيل الاهداف والتوقعات للجهات المهتمة وهي تستخدم لتبرير تحصيل الموارد من دافعي الضرائب ومجهزي الموارد الآخرين وتأسيس سلطة للتحصيل والانفاق. (4)

المبحث الأول

منهجية البحث

1- مشكلة البحث

إن الموازنة العامة في العراق تواجه عدة تحديات كونها تعتمد على اسلوب الموازنة التقليدي (البنود) فضلاً عن اعتمادها الاساس النقدي، ولغرض مواكبة الموازنة العامة في العراق مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) التي تستعمل اساس الاستحقاق في اغلب معاييرها وفق اساس الاستحقاق لذا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

أ. هل يؤثر اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تحسين أداء النظام المحاسبي والذي ينعكس على

إعداد الموازنة العامة في العراق؟

ب. هل يؤثر اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) في تعزيز والرقابة على الاداء المالي

الحكومي؟

2- أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث بالمكانة المهمة التي تتمتع بها الموازنة العامة للدولة، فهي الوسيلة التي تمكن الدولة من تقدير المبالغ التي ستحصل عليها خلال السنة اللاحقة ومن ثم تحديد اوجه الصرف وتبين مدى قدرة الدولة على اقامة المشاريع والتوسع في النفقات او تقليصها بحسب مواردها ومن ثم وضع الخطط المستقبلية لاستغلال الموارد

(3) European Commission, Commission Staff Working Document (SWD), 2013, "Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States", Brussels, EN, September, 2011, P 11.

(4) IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America, 2015, P 35..

بالشكل الامثل لتحقيق التنمية والرفاهية لأبناء الشعب وهو الهدف الذي تسعى كل الدول الى تحقيقه، فهو محاولة لتوفير معلومات الموازنة العامة في العراق وفق المعايير المقبولة دولياً مما يعزز ثقة المستعملين بها تحقيقاً لمبدأ الشفافية وتقديمها بطريقة تسهل التحليل مما يحقق الاهداف المرسومة باقل كلفة وافضل نتائج.

3- أهداف البحث

يهدف البحث الى بيان تأثير اعتماد كل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) في الموازنة العامة في العراق، وتحليل ومناقشة أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي والدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في العراق ومتطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS).

4- فرضية البحث

في ضوء مشكلة البحث يمكن صياغة الفرضية الرئيسيتين الآتية:

(يوجد تأثير لاعتماد المعايير المحاسبة الحكومية الدولية في تحسين أداء النظام المحاسبي وإعداد الموازنة العامة في العراق).

المبحث الثاني

معايير المحاسبة الحكومية الدولية ام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

طور الـ (IPSASB) المعايير المحاسبية على اساس الاستحقاق ليتم تطبيقها على جميع الوحدات الحكومية حول العالم⁽⁵⁾، واستثنى من التطبيق مؤسسات الاعمال الحكومية (GBE) وهي الشركات العامة - المالية وغير المالية -، وهي الوحدات التي تطبق معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي يعتمدها القطاع الخاص، ويمكن الاستنتاج ان سبب ذلك هو الخصائص التي حددتها الـ (IPSASB) لهذه المؤسسات، فبالرغم من ان هذه الوحدات مسيطر عليها من الحكومات الا انها لا تعتمد على الموازنات العامة في التمويل وانما يكون تمويلها ذاتياً، فهي تتعاقد باسمها لبيع السلع والخدمات وتحقيق الارباح وبذلك تكون طبيعتها اقرب الى القطاع الخاص، ويُطلق على هذا النوع من الوحدات في العراق تسمية وحدات القطاع العام الهادفة للربح التي تطبق النظام المحاسبي الموحد، على الرغم من ان الترجمة الحرفية لـ (IPSASS) هو (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام) إلا أن استعمال مصطلح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية) للتعبير عن (IPSASS) في العراق هو المصطلح الأكثر ملاءمة⁽⁶⁾، ويتفق الباحث مع هذا الرأي.

(5) Budding, TJERK, Grossi, Ciuseppe & Tagesson, Torbjorn, "Public Sector Accounting" New York, Retrieved 13 August 2014, 2014, P 59.

(6) إرديني، طه أحمد حسن (2015) " ملامح اطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSASB) و (GFSM)، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الموصل للحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة، 2015، ص 73.

3-2-2 اصدارات مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية

صادق مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية في عام (2015م) على ستة معايير دولية قائمة على اساس الاستحقاق المحاسبي وهي كالآتي: (7)

(IPSAS33): اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية على اساس الاستحقاق للمرة الاولى.

(IPSAS34): القوائم المالية المنفصلة.

(IPSAS35): القوائم المالية الموحدة.

(IPSAS36): الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

(IPSAS37): الترتيبات المشتركة.

(IPSAS38): الافصاح عن الاستثمار في الشركات الاخرى.

هذا فضلا عن المعايير ال(32) الصادرة في وقت سابق كما في الجدول الآتي:

جدول (1-2-2)

معايير المحاسبة الحكومية الدولية الصادرة قبل 2015

الرقم	اسم المعيار	الرقم	اسم المعيار
1.	عرض القوائم المالية.	17.	الممتلكات والصانع والمعدات
2.	قائمة التدفق النقدية.	18.	تقديم التقارير حول القطاعات
3.	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء	19.	المخصصات الالتزامات والموجودات المحتملة
4.	اثر التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية	20.	الافصاح عن الاطراف ذات العلاقة
5.	تكاليف الاقتراض	21.	انخفاض قيمة الموجودات غير المولدة للنقد
6.	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	22.	الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
7.	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	23.	الايراد للمعاملات غير تبادلية
8.	الحصص في المشاريع المشتركة	24.	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية
9.	الايراد من المعاملات التبادلية	25.	منافع الموظفين
10.	اعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	26.	انخفاض قيمة الموجودات المولدة للنقد
11.	عقود الانشاء	27.	الزراعة
12.	المخزون	28.	الادوات المالية - العرض
13.	عقود الايجار	29.	الادوات المالية- الاعتراف والقياس
14.	الاحداث بعد تاريخ اعداد التقارير	30.	الادوات المالية- الافصاح
15.	الادوات المالية- الافصاح والعرض	31.	الموجودات غير الملموسة
16.	العقارات الاستثمارية	32.	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات : المانح

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على: (IPSASB) International Public Sector Accounting Standards Board, Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (Edition 2015), Volume I & II. New York, United States of America.

(7) IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume I. New York, United States of America, 2015, P 7.

من خلال ما سبق وما ورد في الجدول السابق يصبح مجموع الإصدارات للمجلس (38) معياراً تمثل إصدارات مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية، وهي بتطور مستمر.

2-2-4 اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs):

يعد هذا الوقت الحالي عصرًا للثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية، إذ إن إصلاحات المحاسبة الحكومية جارية في جميع أنحاء أوروبا وفي آسيا الوسطى وجنوب شرق أوروبا وتشمل العديد من الإصلاحات الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق وتطبيق معايير محاسبية تتماشى مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ⁽⁸⁾، والدراسات مستمرة في هذا المجال ليس فقط على وضع المحاسبة على أساس الاستحقاق ومعايير اعداد التقارير ولكن ايضا النتائج المترتبة على الموازنة نتيجة استعمال اساس الاستحقاق ⁽⁹⁾.

تعد البلدان النامية هي المستفيد الرئيس من الـ (IPSASs)، إذ إن معظم الدول المتطورة لها نظم محاسبية حكومية اما مشابهة او اكثر صرامة من الـ (IPSASs) ويستعمل البنك الدولي هذه المعايير في المحاسبة عن مساعداتها المالية للبلدان النامية لذا فان الـ (IPSASs) يعد مرجع معترف به لتقييم وتطوير المحاسبة الحكومية في البلدان النامية، ويعود سبب ضعف الموازنات العامة للبلدان النامية الى ان هذه البلدان مازالت تستعمل الاساس النقدي في نظمها المحاسبية الحكومية ⁽¹⁰⁾.

يدعو الامتثال لـ (IPSASs) للتمسك بجميع المعايير القابلة للتطبيق، وكما في اطر القطاع الخاص مثل (IAS) فان الامتثال لـ (IPSASs) يتحقق فقط اذا كانت تتوافق مع متطلبات جميع هذه المعايير واعتماد مجموعة كاملة من الكشوفات المالية ذات الغرض العام، ويتطلب الامتثال لـ (IPSASs) من الوحدة الحكومية ان تمثل بصدق المعاملات والاحداث الاخرى وفقاً للشروط المحددة في المعايير، وينبغي على المدققين خلال عمليات المراجعة السنوية ان يحددوا فيما اذا كانت ممارسات المحاسبة والابلاغ عن الوحدة الاقتصادية قد تمت وفقاً للمتطلبات المنصوص عليها في معايير المحاسبة الحكومية الدولية المعتمدة ⁽¹¹⁾، ويتبين من خلال الدراسات بأن الجهود التي تبذلها البلدان هي الى حد كبير موجهة نحو التكيف بدلا من اعتماد هذه المعايير في

⁽⁸⁾ CEF (Center of Excellence in Finance) (2011) International trends in public sector accounting reforms (Report) April 18 – 22, 2011; Ljubljana, Slovenia, 2011, 4.

⁽⁹⁾ Chan, James, L. Zhang, Qi, , Government Accounting Standards And Policies http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2013GASP.pdf, P 21 – 22.

⁽¹⁰⁾ Ouda, Hassan.A.G. (2003), Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved, with special focus on the Arab world. Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1–3 July 2003, Beirut, 2003, P 16.

⁽¹¹⁾ SAP ,International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Impacts and Compliance Aspects Retrieved 11 Sept. 2011 , P 6.

كافة النواحي المادية⁽¹²⁾ ، فعلى سبيل المثال ان اصلاحات الصين (Hong Kong) لم تكن مكلفة لانها لم تعتمد كامل متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) القائمة على اساس الاستحقاق⁽¹³⁾ ، اذ يتم تنفيذ (IPSASs) بطريقتين هما الطريقة المباشرة (الاعتماد) والطريقة غير المباشرة (التكيف).

2-2-5 مبادئ المعايير المحاسبية الحكومية

عندما تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB اعتمد أثنى عشر مبدأ للمحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي وضعت من قبل سلفه المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA ، وقد جرى تعديل العديد من النصوص الأصلية للمبادئ الاثني عشر بموجب بيان مجلس معايير المحاسبة الحكومية رقم (34) (GASB Statement No.34) وأضاف لها مبدأ واحد للإبلاغ عن الالتزامات الطويلة الأجل.⁽¹⁴⁾

والآتي نقدم ملخصاً لهذه المبادئ كما تم تعديلها بموجب GASB Statement No.34 :-

المبدأ الأول :- إمكانية المحاسبة وإعداد التقارير المالية

Accounting and Reporting capabilities

يجب أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على توفير :-

1- العدالة والإفصاح الكامل لأنشطة وأموال الحكومة بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .GAAP

2- أن يحدد بوضوح الإذعان للقوانين المرتبطة بالقضايا المالية وكذلك الالتزام ببنود التعاقدات.

Funds Accounting Systems

المبدأ الثاني :- نظم محاسبة الأموال

ينبغي تصميم وتشغيل النظم المحاسبية الحكومية على أساس المال ، ويعرف المال على انه وحدة مالية ومحاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد المالية الأخرى ، وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ، ويخصص المال لانجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة.⁽¹⁵⁾

(12) Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi , Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No. 24, 2014, pp. 20.

(13) Kuti, S. Hamisi, , The factors affecting the implementation of International Puplic Sector Accounting Standards in Kenya” A research project submitted in partial fulfillment of the requirements of the degree of “master of business administration”, university of Nairobi, November 2012, P22.

(14) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L “Accounting for Governmental and Nonprofit Entities”, Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 33.

(15) السلطان، المحمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 72.

المبدأ الثالث : أنواع الأموال

Types of Funds

ينبغي أن تستخدم حكومة الولاية والحكومات المحلية أنواع الأموال التالية للتعبير عن أنشطتها بشكل يتوافق مع المتطلبات المحددة لاستخدام هذه الأموال :-

أولاً- الأموال الحكومية :- *Governmental Fund*

1- المال العام *The General Fund*

يخصص للمحاسبة عن كل الموارد المالية باستثناء تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر .

2- أموال الإيراد المخصص *Special Revenue Funds*

يخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد محددة (من غير أموال الأمانة أو أموال المشروعات الرأسمالية الرئيسية)

3- أموال المشروعات الرأسمالية *Capital Projects Funds*

تخصص للمحاسبة على الموارد المالية التي تستخدم لاقتناء أو إنشاء التسهيلات الرأسمالية الرئيسية (باستثناء تلك التي تمول من أموال الملكية وأموال الأمانة) .

4- أموال خدمة الدين *Debt Service Funds*

تخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي يتم تجميعها لغرض سداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة.

5- الأموال الدائمة *Permanent Funds*

تخصص للمحاسبة عن الموارد المقيدة قانوناً والتي تكون عوائد بشرط الأمانة ، لكنها غير أساسية وربما تستخدم لأغراض دعم البرامج الحكومية.

ثانياً - أموال الملكية *Proprietary Funds*

6- أموال المشاريع *Enterprise Funds*

تخصص للمحاسبة عن العمليات :-

أ- التي تمول وتعمل بطريقة مماثلة لمشاريع القطاع الخاص - عندما يكون هدف الهيئة الحكومية *Governmental body* توفير السلع والخدمات للمواطنين بمقابل تغطية التكاليف (متضمنة مصروف الاندثار) .

ب- التي تقرر الهيئة الحكومية أهمية التحديد الدوري لإيراداتها ومصروفاتها أو تحديد صافي الدخل للمحافظة على رأس المال أو لأغراض السياسة العامة أو الرقابة الإدارية أو المساءلة أو أي أغراض أخرى.

7 - أموال الخدمة الداخلية *Internal Service Funds*

تخصص للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات المجهزة من قبل قسم أو وكالة إلى أقسام أو وكالات أخرى في الوحدة الحكومية ، أو لوحدات حكومية أخرى مقابل استرداد التكلفة.

ثالثاً- أموال التوكيل *Fiduciary Funds*

تخصص أموال الأمانة والوكالة *Trust and Agency Funds* للمحاسبة عن الموجودات التي يعهد بها للوحدة الحكومية على سبيل الأمانة أو الوكالة عن أفراد أو منظمات خاصة أو وحدات حكومية أخرى وهذه الأموال تتضمن الآتي: (16)

- 8- أموال الوكالة *Agency Funds*
 9- أموال التقاعد (والمنافع الأخرى للموظفين) *Pension Funds*
 10- أموال الأمانة للاستثمار *Investment trust Funds*

المبدأ الرابع: عدد الأموال *Number of Funds*

ينبغي على الوحدات الحكومية أن تنشأ وتحتفظ بعدد من الأموال التي يستلزمها القانون والإدارة المالية السليمة. وينبغي أن يكون عدد الأموال في حده الأدنى بما يتسق مع متطلبات العملية والقانونية ، وذلك، لأن الإسراف في عدد الأموال يؤدي إلى عدم المرونة والتعقيد وعدم كفاءة الإدارة المالية. (17)

المبدأ الخامس: الإبلاغ عن الموجودات الرأسمالية *Reporting Capital Assets*

ينبغي أن يكون هناك تمييز واضح بين الموجودات الرأسمالية العامة والموجودات الرأسمالية لأموال التوكيل ولأموال الملكية. وأن يتم الإبلاغ عن الموجودات الرأسمالية لأموال الملكية في كل من الكشوف المالية للمال والكشوف الحكومية الشاملة. ويتم الإبلاغ عن الموجودات الرأسمالية لأموال الأمانة والوكالة في كشف صافي موجودات الأمانة والوكالة. كل الموجودات الرأسمالية الأخرى للوحدة الحكومية تعد موجودات رأسمالية عامة ، وهذه لا ينبغي الإبلاغ عنها كموجودات في الأموال الحكومية. وإنما ينبغي الإبلاغ عنها في عمود الأنشطة الحكومية في الكشف الحكومي الشامل لصافي الموجودات (18).

المبدأ السادس:- تقييم الموجودات الرأسمالية *Valuation of Capital Assets*

- أ- ينبغي التقرير عن الموجودات الرأسمالية بالتكلفة التاريخية.
 ب- أن تتضمن تكلفة الموجودات الرأسمالية الفوائد الرأسمالية (غير قابل للتطبيق على الموجودات الرأسمالية العامة) وتحمل بالأعباء الضرورية لوضع الموجود في موقعه وتهيئته للاستخدام.
 ج- أما الموجودات الرأسمالية التي يتم الحصول عليها عن طريق الهبات ينبغي أن تثبت بالقيمة العادلة التقديرية وذلك في وقت الحصول عليها مضافا إليها الأعباء الإضافية إن وجدت. (19)

(16) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L "Accounting for Governmental and Nonprofit Entities", Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 35.

(17) السلطان، المحمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 77.

(18) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L "Accounting for Governmental and Nonprofit Entities", Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 84.

(19) Freeman , Robert J. & Shoulders , Craig D. , "Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice" , seventh edition , pearson Education , Inc , 2003 , P 44.

المبدأ السابع :- اندثار الموجودات الرأسمالية Depreciation of Capital Assets

يتم احتساب الاندثار على الموجودات الرأسمالية على أساس عمرها الاقتصادي المقدر مالم تكن غير قابلة للاندثار مثل الأراضي وتحسينات الأراضي ، و يجب أن يثبت مصروف الاندثار في الكشف الحكومي الشامل للأنشطة، وفي كشف الإيرادات و المصروفات والتغير في صافي الموجودات لأموال الملكية وكشف التغير في صافي الموجودات لأموال الأمانة والوكالة.(20)

المبدأ الثامن :- الإبلاغ عن الالتزامات طويلة الأجل Reporting Long – Term Liabilities

ينبغي أن يكون هناك تمييز واضح بين الالتزامات طويلة الأجل للمال والالتزامات طويلة الأجل العامة ، الالتزامات طويلة الأجل المرتبطة مباشرة وما متوقع دفعه من أموال الملكية تثبت في كشف صافي الموجودات لأموال الملكية وفي الكشف الحكومي الشامل لصافي الموجودات. الالتزامات طويلة الأجل المرتبطة مباشرة وما متوقع دفعه من أموال التوكيل تثبت في كشف صافي الموجودات لأموال التوكيل. كل الالتزامات طويلة الأجل الأخرى غير المستحقة على الوحدات الحكومية ينبغي أن لا تثبت في الأموال الحكومية وإنما تثبت في عمود الأنشطة الحكومية في الكشف الحكومي الشامل لصافي الموجودات.

المبدأ التاسع :- القياس والأساس المحاسبي في الكشوف المالية الأساسية**Measurement Focus and Basis of Accounting in the Basic Financial Statements.****1 - الكشوف المالية الحكومية الشاملة Governmental – Wide Financial Statements**

أ- عند إعداد الكشف الحكومي لصافي الموجودات وكشف الأنشطة ينبغي إعداده بالتركيز على قياس الموارد الاقتصادية و باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي.

ب- وينبغي الاعتراف بالإيرادات ، المصاريف ، المكاسب، الخسائر ، الموجودات والالتزامات الناتجة من التبادل.

ج- ينبغي الاعتراف بالإيرادات ، المصاريف، الموجودات، والالتزامات الناتجة من عمليات غير تبادلية وفقاً لما جاء في الـ . GASB 33

2- الكشوف المالية للمال Fund Financial Statements

إن أساس الاستحقاق المعدل أو أساس الاستحقاق المحاسبي هو الملائم للاستخدام لقياس الموقف المالي ونتيجة النشاط في الكشوف المالية للمال وذلك على النحو الآتي :-.

أ- ينبغي أن تعرض الكشوف المالية للأموال الحكومية بالتركيز على قياس الموارد المالية الحالية و باستخدام أساس الاستحقاق المعدل. ينبغي الاعتراف بالإيراد خلال الفترة المحاسبية التي يكون فيها متاح وقابل للقياس. ويتم الاعتراف بالنفقات خلال الفترة المحاسبية التي يحدث فيها الالتزام للمال اذا كان قابل للقياس باستثناء الفوائد غير المستحقة على الالتزامات طويلة الأجل والتي يجب الاعتراف بها عند استحقاقها.

ب- كشوف مال الملكية لصافي الموجودات ، الإيرادات ، المصاريف والتغيرات في صافي موجودات المال ينبغي أن تعرض بالتركيز على قياس الموارد الاقتصادية و باستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي.

(20) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Opsit, P 84.

ج- ينبغي أن تقرر الكشوف المالية لأموال التوكيل بالتركيز على قياس الموارد الاقتصادية وباستخدام أساس الاستحقاق المحاسبي (باستثناء الاعتراف بالالتزامات لخطط المنافع التقاعدية وخطط العناية الصحية للمستخدمين).

د- ينبغي أن تقرر التحويلات في الفترة المحاسبية التي تكون فيها الأموال المدينة والدائنة قد استحققت. (21)
المبدأ العاشر :- إعداد الموازنة ، الرقابة على الموازنة وإعداد تقارير الموازنة.

1 -Budgeting , Budgetary Control and Budgetary Reporting

أن تقوم كل وحدة حكومية بإعداد موازنة أو عدة موازنات سنويا.

2- ينبغي أن يوفر النظام المحاسبي الأساس المناسب لتحقيق الرقابة عن طريق الموازنة.

3 - ان تتضمن القوائم و الجداول المالية بيانات مقارنة عن موازنات السنوات السابقة . (22)

المبدأ الحادي عشر :- تبويب حسابات التحويلات ، الإيرادات ، النفقات والمصاريف.

Transfer , Revenue , Expenditure , and Expense Account Classification

1- ينبغي تبويب التحويلات بشكل منفصل عن الإيرادات والنفقات أو المصاريف في الكشوف المالية الأساسية.

2- ينبغي تبويب العوائد من إصدارات الدين العام طويل الأجل بشكل منفصل عن الإيرادات والنفقات في الكشوف المالية للمال الحكومي.

3- ينبغي تبويب إيرادات المال الحكومي على أساس المال والمصدر. وتبويب النفقات على أساس المال ، الوظيفة (أو البرنامج) ، الوحدة التنظيمية ، النشاط ، الخاصة والأهداف الأساسية.

4- ينبغي أن تقرر إيرادات مال الملكية على أساس المصدر الرئيسي ، وتبويب المصاريف على نفس الأسلوب المتبع في المؤسسات التجارية أو المنظمات ، الوظائف أو الأنشطة.

5- ينبغي أن يظهر كشف الأنشطة في الحد الأدنى تفاصيل المعلومات المطلوبة على الأساس الوظيفي للأنشطة الحكومية كشف الإيرادات ، النفقات والتغيرات في رصيد المال.

المبدأ الثاني عشر :- عمومية التبويب والمصطلحات

Common Terminology and Classification

ينبغي استخدام نفس أسلوب التبويب والمصطلحات بطريقة متسقة في كل من الموازنة والحسابات والتقارير المالية لكل مال (23)

Annual Financial Reports

المبدأ الثالث عشر :- التقارير المالية السنوية

1- التقرير المالي السنوي الشامل CAFR

يعد هذا التقرير وينشر متضمنا كل الأنشطة الأساسية للحكومة (بضمنها الوحدات المكونة لها) وتزويدها بكل جهات النظر للوحدات المكونة لإعداد تقاريرها المحاسبية التي تتضمن المقدمة ، ومناقشة وتحليل الإدارة ،

(21) Freeman , Robert J. & Shoulders , Craig D. , posit, P 46.

(22) السلطان، المحمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، مرجع سابق، ص 79.

(23) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Opsit, P 50.

والكشوف المالية الأساسية ، والمعلومات التكميلية الإضافية ، وكشوف المال الانفرادية والموحدة ، وجداول الشرح التوضيحي المختصر والمقطع الإحصائي.

2- إن متطلبات الحد الأدنى هي :-

أ- مناقشة وتحليل الإدارة.

ب- الكشوف المالية الأساسية التي ينبغي أن تتضمن الآتي :

- كشوف مالية شاملة للحكومة.

- كشوف مالية للمال.

- الملاحظات على الكشوف المالية.

ج- المعلومات التكميلية المطلوبة.

3- تتكون وحدة إعداد التقارير المالية (وحدة الإبلاغ المالي الحكومي) من:-

أ- الحكومة الأساسية.

ب- المنظمات التي تكون الحكومة الأساسية مسؤولة عنها ماليا.

ج- المنظمات الأخرى التي تكون لها علاقة مهمة مع الحكومة الأساسية باستثناء تلك التي تكون كشوفها المالية مضللة أو غير كاملة.

يجب أن تعرض الكشوف المالية للحكومة معلومات حول الحكومة بالكامل. التميز بين الحكومة الأساسية والوحدات المكونة لها يكون مشابه للتميز بين أنشطة المؤسسات التجارية والأنشطة الحكومية. يجب أن تقدم الكشوف المالية للوحدة الأموال الرئيسية Major Funds للحكومة الأساسية بشكل منفرد والأموال غير الرئيسية no major Funds بشكل متجمع.

يجب أن تقرر الأموال والوحدات المكونة لها ذات الطبيعة التوكيلية Fiduciary في كشوف صافي موجودات التوكيل والتغيرات في صافي موجودات التوكيل. إن نواة وحدة إعداد التقارير (وحدة الإبلاغ المالي) هي الحكومة الأساسية ، على الرغم من إن المنظمات الحكومية ممكن أن تكون هي النواة بدلا من الحكومة الأساسية إذا ما اصدرت كشوف مالية منفصلة. (24)

المبحث الثالث

عرض وتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات

في ضوء المبحث الحالي سيتم عرض نتائج الدراسة الميدانية لنتائج الاستقصاء والتحليل الوصفي لمحاوَر الاستبانة، وتحليلها باستعمال أدوات الإحصاء الوصفي والمتمثلة بـ(الوسط الحسابي والانحراف المعياري)، وذلك بهدف رسم صورة أو إطار عام لتفضيل المستجيبين وتوجهاتهم العامة فيما يتعلق بمتغيرات البحث، وذلك من خلال استعمال مقياس ليكارت (Likart) الخماسي عن الخيارات وهو مقياس ترتيبية، وهي الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي (SPSS) وان الأوزان هي:

1- اتفق تماماً = 5

(24) Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Opsit, P 50.

2- اتفق = 4

3- اتفق الى حد ما = 3

4- لا اتفق = 2

5- لا اتفق تماماً = 1

ويتم تحديد الوسط المرجح للمقياس من خلالها من خلال تحديد طول الفئة وهي مساوية إلى حاصل قسمة 4 على 5، إذ أن 4 تمثل عدد المسافات كالاتي:

1- من 1 إلى 2 مسافة أولى.

2- من 2 إلى 3 مسافة ثانية.

3- من 3 إلى 4 مسافة ثالثة.

4- من 4 إلى 5 مسافة رابعة.

ويمثل الرقم 5 عدد الاختيارات، وعند قسمة 4 على 5 ينتج طول الفئة ويساوي (0.8) كما في الجدول الآتي:

جدول (1)

فقرات مقياس ليكارت

المستوى	الوسط المرجح
لا أتفق تماماً	من 1 إلى 1.79
لا أتفق	من 1.8 إلى 2.59
أتفق الى حد ما	من 2.6 إلى 3.39
أتفق	من 3.4 إلى 4.19
أتفق تماماً	من 4.2 إلى 5

اعداد الباحث

ضمت الاستبانة عشرة متغيرات ، وقد تم توزيع (100) استبانة وقد تم استرداد وتحليل (83) استبانة، وفي ادناه عرض وتحليل نتائج الاستبيان التي تم التوصل اليها من برنامج (SPSS) الاحصائي.

يوضح الجدول (3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية من الاستبانة.

جدول (3)

التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية

المؤشرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
يطور اعتماد الـ (IPSASs) اساس الموازنة العامة نحو اساس الاستحقاق الشامل.	42	30	8	3	0	4,34	0,80
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (1)	50,6%	36,1%	9,6%	3,6%	0		
يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق.	49	26	8	0	0	4,49	0,67
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (2)	59%	31,3%	9,6%	0	0		
يتطلب اعتماد (IPSASs) تخطيط الموازنة على المدى المتوسط لثلاث او اربع سنوات.	41	31	9	2	0	4,34	0,77
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (3)	49,4%	37,3%	10,8%	2,4%	0		
يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في تحسين عملية تخطيط الموازنة العامة للسنوات اللاحقة.	51	26	6	0	0	4,54	0,63
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (4)	61,4%	31,3%	7,2%	0	0		

0,67	4,58	0	1	5	22	55	يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية.
			%1,2	%6	26,5	66,3	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (5)
0,67	4,53	0	1	5	26	51	يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من امكانية مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق.
			%1,2	%6	%31,3	%61,4	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (6)
0,63	4,59	0	0	6	22	55	يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من شفافية الموازنة في العراق.
				%7,2	%26,5	%66,3	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (7)
0,70	4,52		1	7	23	52	يحسن أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد الـ (IPSASs) عند ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية.
			%1,2	%8,4	%27,7	%62,7	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (8)
0,74	4,45	0	2	6	28	47	يطور اعتماد الـ (IPSASs) المصطلحات المستعملة في الموازنة المعتمدة حالياً في العراق.
			%2,4	%7,2	%33,7	%56,6	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (9)
0,70	4,54	0	1	7	21	54	يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تعديل بعض القوانين والتشريعات المتعلقة بالموازنة العامة بالعراق.
			%1,2	%8,4	%25,3	%65,1	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (10)

1- اتجه (50,6%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (36,1%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (86,7%) بأن اعتماد الـ (IPSASs) يطور اساس اعداد الموازنة العامة نحو اساس الاستحقاق الشامل, ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,34) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,80).

2- بلغت نسبة الاتفاق التام بان اعتماد الـ (IPSASs) يتطلب تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق. (59%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (31,3%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (90,3%) وبوسط حسابي بلغ (4,49) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,67).

3- بلغ الاتفاق التام للفقرة "يتطلب اعتماد (IPSASs) تخطيط الموازنة على المدى المتوسط لثلاث او اربع سنوات". بنسبة (49,4%) اما الاتفاق فهو بنسبة (37,3%) اي ان الاتفاق الاجمالي هو (86,7%) بوسط حسابي مقداره (4,34) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري مقداره (0,77).

4- اتجه (61,4%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (31,3%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (92,7%) بأن اعتماد الـ (IPSASs) يساعد في تحسين عملية تخطيط الموازنة العامة للسنوات اللاحقة. ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,54) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,63).

5- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (66,3%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (26,5%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (92,8%) على الفقرة يساعد اعتماد الـ (IPSASs) في رقابة الأداء المالي للوحدات الحكومية. اذ بلغ الوسط الحسابي (4,58) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,67).

6- بلغت نسبة الاتفاق التام بأن "يحسن اعتماد الـ (IPSASs) من امكانية مساءلة الحكومة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق". (61,4%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (31,3%) اي ان نسبة الاتفاق

الاجمالي لهذه الفقرة هي (92,7%) وبوسط حسابي بلغ (4,53) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,67).

7- بلغت نسبة الاتفاق التام (66,3%) ونسبة الاتفاق (26,5%) على فقرة يحسن اعتماد الـ (IPSASS) من شفافية الموازنة في العراق. اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (92,8%) اذ ان الوسط الحسابي بلغ (4,59) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,63).

8- بلغت نسبة الاتفاق التام (62,7%) ونسبة الاتفاق (27,7%) على الفقرة "يتحسن أداء الموازنة العامة في العراق باعتماد الـ (IPSASS) عند ربط مستويات الحكومة بالشبكة العنكبوتية". فبلغت النسبة الاجمالية للاتفاق (90,4%) كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (4,52) وهو اكبر من الوسط الفرضي وان الانحراف المعياري لها هو (0,70).

9- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (56,6%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (33,7%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (90,3%) على الفقرة يطور اعتماد الـ (IPSASS) المصطلحات المستعملة في الموازنة المعتمدة حالياً في العراق, اذ بلغ الوسط الحسابي (4,45) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,74).

10- بلغت نسبة الاتفاق التام بان اعتماد الـ (IPSASS) يتطلب تعديل بعض القوانين والتشريعات المتعلقة بالموازنة العامة بالعراق. (65,1%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (25,3%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (90,4%) وبوسط حسابي بلغ (4,54) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,70).

جدول (7)

معامل الارتباط (سبيرمان) بين متغيرات البحث المتعلقة بـ (IPSASS)

العلاقة المعنوية	الموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS)	المتغير التابع المتغير المستقل
0,007	0,293**	معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS)

(**) ارتباط ذو دلالة معنوية عند مستوى دلالة 0.01 وحدود ثقة 99%

بلغ معامل الارتباط والتمثل بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) والتمثل بالتمثل بالموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASS) ما قيمته (0.29)، وهي قيمة موجبة تشير الى وجود علاقة ارتباط موجبة ضعيفة ذات علاقة معنوية (0,007) اقل من مستوى معنوية (0,01)، وهذه النتيجة تشير الى وجود تأثير معنوي.

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. يتطلب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تغيير الأساس المحاسبي في اعداد الموازنة العامة من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق الا انه من الصعوبة اعداد موازنة الاستحقاق مما يتطلب فترة طويلة لحين توفر الامكانيات اللازمة نحو هذا التحول.
2. هناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد من الوحدات الحكومية في العراق من حيث أسس الاعتراف القياس والعرض والافصاح.
3. يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في العراق على توفير معلومات فعلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة.
4. يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في تعزيز رقابة الأداء المالي الحكومي وتحسين الشفافية والمساءلة عن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة في العراق.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق.
2. ضرورة قيام الجهات المختصة بالتحول نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية الحالية وتوفير معلومات عن برامج الدولة ونتائج انشطتها.
3. ضرورة التحول نحو تخطيط الموازنة العامة على المدى المتوسط لتوفير فرصة للتوافق مع أساس الاستحقاق المحاسبي.
4. تأجيل عملية التحول نحو اعداد الموازنة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي الى حين توفير معلومات كاملة ودقيقة عن موجودات الوحدات الحكومية ومطلوباتها واندثارها وتوفير قدرات محاسبية قادرة للعمل وفق موازنة الاستحقاق مما يتطلب تشغيل نظامين احدهما وفق أساس الاستحقاق لتوفير قوائم مالية والآخر لأغراض تقارير الموازنة لعرض معلومات الموازنة في القوائم المالية لأجل المقارنة بين الفعلي والمخطط وذلك بالعودة بالبيانات الفعلية من أساس الاستحقاق الى أساس الموازنة للتوفير امكانية المقارنة وفق المعيار 24.
5. العمل على تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية الحالية بما يتلاءم مع العمل المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق.

المصادر

1. إرديني ، طه أحمد حسن (2015) " ملامح اطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (CF-IPSASB) و (GFSM) ، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الموصل للحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة، 2015، ص 73.
2. السلطان، محمد سلطان و أبو المكارم ، وصفي ، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 72.
3. Alshujairi, Mohammed Huweish Allawi , Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No. 24, 2014, pp. 20.
4. Budding, TJERK, Grossi, Ciuseppe & Tagesson, Torbjorn ,“Public Sector Accounting” New York, Retrieved 13 August 2014 , 2014, P 59.
5. CEF (Center of Excellence in Finance) (2011) International trends in public sector accounting reforms (Report) April 18 – 22, 2011; Ljubljana, Slovenia, 2011, 4.
6. Chan, James, L. Zhang, Qi, , Government Accounting Standards And Policies http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2013GASP.pdf, P 21 – 22.
7. European Commission, Commission Staff Working Document (SWD), 2013, “Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States”, Brussels, EN, September, 2011, P 11.
8. Freeman , Robert J. & Shoulders , Craig D. , "Governmental and Nonprofit Accounting Theory and Practice" , seventh edition , pearson Education , Inc , 2003 , P 44.
9. IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America, 2015, P 35..
10. IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2015 Edition), Volume 1. New York, United States of America, 2015, P 7.
11. Kuti, S. Hamisi, , The factors affecting the implementation of International Public Sector Accounting Standards in Kenya” A research project submitted in partial fulfillment of the requirements of the degree of “master of business administration”, university of Nairobi, November 2012, P22.
12. Ouda, Hassan.A.G. (2003), Public sector accounting and budgeting reform: the main issues involved, with special focus on the Arab world. Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, Beirut, 2003, P 16.
13. PSC (Public Sector Committee), 2004, Budget reporting, Research. Report, May, 2004, P 2.
14. SAP ,International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Impacts and Compliance Aspects Retrieved 11 Sept. 2011 , P 6.
15. UN (United Nations) , United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013, P12.
16. Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L “Accounting for Governmental and Nonprofit Entities”, Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 33.
17. Wilson , Earl R., Kattelus, Susan C., Reck, Jacqueline L “Accounting for Governmental and Nonprofit Entities”, Fourteenth Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007, P 35.