

عنوان البحث

**المعايير المحاسبية الدولية الحكومية ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة**

م.م صدام حمدان عكض الغريري<sup>1</sup> أ.م.د.محمد الناير محمد النور<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كلية دجلة الجامعة

بريد الكتروني: sadaam83@yahoo.com

<sup>2</sup> جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

بريد الكتروني Mohamad77@yahoo.com

HNSJ, 2021, 2(9); <https://doi.org/10.53796/hnsj295>

تاريخ القبول: 2021/08/15م

تاريخ النشر: 2021/09/01م

المستخلص

هدف البحث إلى التعرف على المعايير المحاسبية الدولية الحكومية وتحديد متطلباتها ، وبيان دور المعايير المحاسبية الدولية الحكومية في تطبيق نظم الرقابة الأداء على الوحدات الحكومية واتخاذ القرارات بفاعلية، ولتحقيق هدف البحث فقد استند البحث الى فرضية رئيسية مفادها ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحكومية يؤدي الى تعزيز دور الرقابة في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية بما يضمن المحافظة على المال العام وحسن إدارتهن وسعى بجانبه العملي إلى تصميم استمارة استبيان ضمت الاستبانة أربعون سؤالاً وزعت على أربعة محاور لكل محور عشرة أسئلة، 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 لمجموعة من النتائج كان اهمها ، 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 الامكانات اللازمة نحو هذا التحول، وان اهم ما يميز اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية، هو الاستخدام الامثل للموارد من خلال معرفة الافراد لاحتياجاتهم ووثوق الصلة بين الاهتمامات المحلية وصناع القرار، عن طريق تخطيط الانفاق وفقاً للخدمة المؤداة وتقييم الجوانب الاخرى كانه كالتنظيم والتنفيذ والإدارة والكوادر والتمويل، وهناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد من الوحدات الحكومية في العراق من حيث أسس الاعتراف القياس والعرض والافصاح، ويساعد اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق اساس الاستحقاق المحاسبي في العراق على توفير معلومات فعلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة، وقد أوصى البحث ب ضرورة تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق، والعمل على تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية الحالية بما يتلاءم مع العمل المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق، فضلاً عن تطوير الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً بما ينسجم مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

## RESEARCH ARTICLE

## INTERNATIONAL GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS AND THEIR ROLE IN ENHANCING THE EFFECTIVENESS OF OVERSIGHT

**Saddam H. akdh<sup>1</sup>**

**Mahamed Elnair Mohamed Elnour<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> Dijla University College

Email: sadaam83@yahoo.com

<sup>2</sup>Sudan university of science and technology

Email: Mohamad77@yahoo.com

HNSJ, 2021, 2(9); <https://doi.org/10.53796/hnsj295>

**Published at 01/09/2021**

**Accepted at 15/08/2021**

### Abstract

: The aim of the research is to get acquainted with the international governmental accounting standards and determine their requirements, and to clarify the role of the international governmental accounting standards in the application of performance control systems to government units and effective decision-making, and to achieve the goal of the research, the research was based on a main premise that the application of international governmental accounting standards leads to strengthening the role of Oversight in evaluating the financial performance of government units in order to ensure the preservation of public money and their good management. In its practical side, he sought to design a questionnaire form. The questionnaire included forty questions distributed on four axes, each axis ten questions, and (100) questionnaires were distributed, and (83) questionnaires were retrieved and analyzed And below is the presentation and analysis of the results of the questionnaire that was reached from the statistical program (SPSS), and the research reached a set of results, the most important of which was, the adoption of international accounting standards for the public sector requires changing the accounting basis in preparing the general budget from a cash basis to an accrual basis, but it is one It is difficult to prepare the maturity budget, which requires a long period until the necessary capabilities are available towards this transformation, and the most important characteristic of the adoption of standards International government accounting, is the optimal use of resources through individuals' knowledge of their needs and the trust between local concerns and decision makers, by planning expenditures according to the service performed and evaluating all other aspects such as organization, implementation, management, staff and financing, and there is a significant difference between international government accounting standards and the approved government accounting system One of the governmental units in Iraq in terms of the basis for recognition, measurement, presentation and disclosure, and the adoption of international government accounting standards according to the accrual basis of accounting in Iraq helps to provide useful actual information that helps in strengthening the planning process for the budget of subsequent years, and the research recommended the need to adapt the current Iraqi government accounting system With the international governmental accounting standards and in line with the requirements of the economic and political environment in Iraq, and working on developing the current accounting records and books in line with the accounting work in accordance with the requirements of the international government accounting standards on an accrual basis, as well as developing the currently approved government accounting manual in line with the requirements of accreditation Almaay The international government accounting system in the government accounting system in Iraq.

## المقدمة

أدركت المنظمات الدولية أهمية رفع كفاءة وفاعلية الجهاز الحكومي كشرط أساسي في تحسين نظم المحاسبة الحكومية وشفافية عملياتها وذلك من خلال السعي إلى تطوير وتحديث المعايير المحاسبية الحكومية والتي تتولى إعداد وتوفير كافة المعلومات المحاسبية المفيدة للوحدات الحكومية على أساس استخدامه كإطار مفاهيمي محاسبي شامل الذي يكتسي بالشفافية الدولية ويكون مناسباً لتحليل السياسة المالية للدولة بحيث يمكن الاستفادة منه في تحقيق أهداف التقارير والقوائم المالية وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي لكل عناصر القوائم المالية والتي تعبر عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة وتساعد في تطوير مدى كفاءة وفاعلية الأداء في الأنشطة والبرامج الحكومية، حيث بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لجنة القطاع العام (PSC) برنامجاً لتطوير ونشر معايير للمحاسبة الدولية خاصة بالقطاع العام بناءً على أبحاث استمرت لعشر سنوات، وقد حصل البرنامج على تأييد ودعم مالي من العديد من المؤسسات المالية والانمائية الدولية المهمة بتحسين الإدارة المالية وتعزيز المساءلة، وفي ختام المرحلة الأولى في عام (2002م) اصدر الـ (20) معيار محاسبي دولي وذلك باعتماد وتكييف معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)، وخلال المرحلة الثانية والتي بدأت عام (2002م) حتى الآن انتجت الـ (PSC) وخليفتها مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) ستة من المعايير الفريدة من نوعها في القطاع العام مع الاستمرار في التكيف مع (IFRS) في المعايير الأخرى.

## المحور الأول: منهجية البحث

## أولاً :- مشكلة البحث

ينطلق البحث من مشكلة اساسية تتمحور بالآتي

إنّ النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية يعاني من قصور في انه يقدم تقارير وقوائم مالية تفصح فقط عن كيفية التصرف بالأموال (موارد - نفقات) وتركيزه على رقابة الاموال من خلال التأكد من أن الأموال الحكومية قد انفقّت في الأغراض المحددة لها، وأنها تمت وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الوحدات الحكومية دون أن يوفر معلومات محاسبية ملائمة للرقابة عن مدى كفاءة فاعلية الأداء للخدمات الحكومية (تطوير الأداء المالي) .

## ثانياً :- أهمية البحث

أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحكومية في الوحدات الحكومية داعماً للإصلاح وتحسين الوضع المالي للوحدات الحكومية وإدارة مواردها بشكل كفوء من أجل كسب المنافع الاقتصادية ومن هنا تتبثق أهمية البحث من خلال تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي للوحدات الحكومية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحكومية التي توفر اساليب ومؤشرات لقياس الأداء الحكومي من خلال تقديمها معلومات تفصيلية ودقيقة عن أداء الأنشطة والبرامج الحكومية لتحقيق الرقابة الفاعلة في استغلال الموارد بكفاءة وبطريقة اقتصادية فاعلة ..

## ثالثاً :- أهداف البحث

أهداف البحث بصورة عامة تتمثل فيما يأتي :

- 1- التعرف على المعايير المحاسبية الدولية الحكومية وتحديد متطلباتها .

2- بيان دور المعايير المحاسبية الدولية الحكومية في تطبيق نظم الرقابة الأداء على الوحدات الحكومية واتخاذ القرارات بفاعلية .

رابعاً :- فرضية البحث :

يستند البحث الى فرضية رئيسة مفادها ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحكومية يؤدي الى تعزيز دور الرقابة في تقييم الأداء المالي للوحدات الحكومية بما يضمن المحافظة على المال العام وحسن إدارته.

خامساً :- حدود البحث :

1- الحدود المكانية :- تمثلت الحدود المكانية في تطبيق هذه الدراسة من حيث الجانب العملي مقتصرة فقط على الوحدات الممولة مركزياً وقد تم اختيار عينة البحث ( وزارة المالية /القسم المحاسبي ).

2- الحدود الزمنية : وتتمثل في البيانات المالية ( الحسابات الختامية ) للجامعة المستنصرية للسنة المالية المنتهية لعام 2020.

المحور الثاني: الجانب النظري

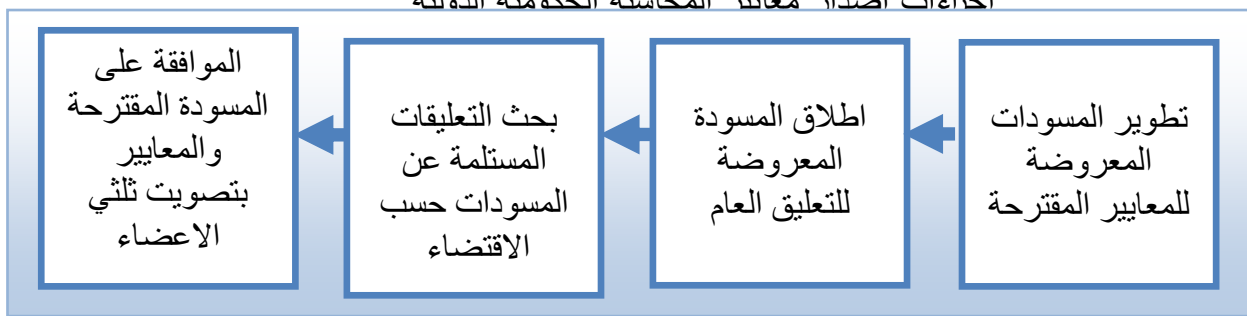
أولاً: نظرة على مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB)

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، ويتبع المجلس 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 (UN, 2013: 12) .

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)

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 الاتي : (PSC, 2004: 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. وطبقاً لبيان بعثة مجلس معايير الحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) فان هذا الهدف يتحقق من خلال الآتي : (European Commission, 2013: 11)

- 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 للتصصيل والانفاق. (IPSASB, 2015, Handbook: 35)

### ثانياً: معايير المحاسبية 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 (Budding et al, 2014: 59)، 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 (IPSASB, 2015, Handbook: 14)، 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 (بن صالح، 2014: 94 ؛ ارديني، 2015: 73) ويتفق الباحث مع هذا الرأي.

### ثالثاً: 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 كالاتي: (7: IPSASB, 2015, Handbook)
- (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.
- ثالثا: معايير إعداد و عرض التقارير و البيانات المالية .

يتكون هذا المحور من سبعة معايير متعلقة بعرض البيانات المالية الحكومية و إعداد القوائم المالية المتعلقة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، وفقا لمتطلبات هذه المعايير، و سيتم عرضها كما يأتي :

### 1 - المعيار رقم ( 1 ) عرض البيانات المالية

لقد تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم ( 1 ) في مايس عام 2000 ، و منذ ذلك الوقت تعرض هذا المعيار الى مجموعة من التعديلات ، ناتجة عن التغيرات التي حدثت لفقرات المعيار مباشرة او في المعايير الاخرى لان هذا المعيار يمتاز بأنه خلاصة للمعايير ذات العلاقة ، ولقد استمرت التعديلات الى كانون الثاني 2016 .

ويهدف هذا المعيار الى بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لوحددة الحكومية خلال المدد المختلفة ، وكذلك مع الوحدات الاخرى ، و يحدد هذا المعيار الإرشادات المتعلقة بهيكل وشكل البيانات المالية ، والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بنوعية ومحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي .

ويطبق هذا المعيار على جميع الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، ذلك لتوفير بيانات للأغراض العامة ، والتي تلبي حاجات المستخدمين غير القادرين على طلب تقارير مخصصة لتلبية احتياجاتهم من المعلومات ( 163 : 2016 , IPSASs).

وهناك مجموعة كاملة من البيانات المالية التي تمثل الحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة على اساس الاستحقاق و تشمل :

- بيان المركز المالي .
- بيان الأداء المالي .
- بيان التغيرات في صافي الاصول / حقوق الملكية .
- بيان التدفق النقدي .
- قيام الوحدات بالاعلان عن الموازنة المعتمدة للجمهور، فضلا عن تقديم بيان إضافي او اعمدة اضافية توضح المقارنة الفعلي و المقدر.
- ملاحظات بشكل مختصر عن السياسات المحاسبية الهامة، فضلا عن أية ملاحظات تفسيرية أخرى .

وأن فقرة 22 من نفس المعيار تشير الى أن المعيار أعطى مرونة في استخدام التسميات المناسبة للبيانات المالية . (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012 : 29 - 30 ) .

ويرى الباحث مما سبق ان المعيار كان مرناً في اعطاء المقترحات بالنسبة لأسماء القوائم المالية، التي يمكن ان تتضمنها الحسابات الختامية الخاصة بالوحدات الحكومية، وكذلك اعطى الحرية بإضافة جداول مرفقة توضح بعض البنود، علماً أن هذا المعيار يشير الى بيان التدفق النقدي، الا أن تفاصيله تكون موجودة في معيار رقم 2 ، وكذلك بالنسبة الى معيار رقم 24 المتعلق بعرض معلومات الموازنة في البيانات المالية، و لكنه اعطى حرية في اضافة اعمدة أخرى توضح المبالغ المقدرة والإختلافات عن الموازنة أو التخصيصات لجعل التقرير متكاملًا .

## 2 - المعيار رقم ( 2 ) بيان التدفق النقدي

لقد تم إصدار معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم ( 2 ) في مايس عام 2000 ، و منذ ذلك الوقت تعرض هذا المعيار الى مجموعة من التعديلات ، التي تكون ناتجة عن التغيرات التي حدثت لفقرات المعيار مباشرة او في المعايير الاخرى ، لان هذا المعيار يمتاز بأنه يتأثر بتغيرات تحصل ببعض المعايير ذات العلاقة و لقد استمرت التعديلات الى كانون الثاني 2012 (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 85).  
ويعد هذا البيان وفقاً للمعيار ( 2 ) ، من الوحدات الحكومية كافة ، المطبقة للمعايير الدولية على اساس الاستحقاق ، أذ ينبغي تحديد المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة خلال مدة معينة وفقاً لانشطة الوحدات الحكومية (IPSASs , 2016 : 223).

## الأهداف والمنافع الناتجة عن بيان التدفق النقدي نتيجة تطبيق معيار رقم ( 2 ) .

يهدف هذا المعيار الى توفير معلومات حول التدفقات النقدية لوحدات القطاع العام غير الهادفة للربح ، التي يمكن أن تكون تساعد المستخدمين فيما يأتي(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012 : 90 - 91 ) :

- تحديد مصادر التدفقات النقدية الواردة .
- تحديد البنود التي أنفق عليها النقد خلال مدة تقديم التقارير .
- تحديد رصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير .
- تقييم إمتثال الوحدة للقوانين والأنظمة .
- التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للوحدة .
- معرفة قدرة الوحدة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل .
- معرفة قدرة الوحدة على تمويل التغيرات في نطاق و طبيعة أنشطتها .
- يوفر بيان التدفق النقدي كذلك الوسيلة التي يمكن للوحدة من خلالها القيام بمسؤولياتها عن التدفقات النقدية الواردة و الصادرة خلال المدة تقديم التقارير .
- تقييم التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية لوحدة و تقييم هيكلها المالي .
- تعزز قابلية مقارنة حول الأداء التشغيلي للوحدات المختلفة .
- فحص دقة التقييمات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية .

**الاعتبارات الواجبة في عرض بيان تدفق النقدي وفقا لمعيار رقم ( 2 ) .**

يجب على الوحدات الحكومية الإفصاح في هذا بيان عن المبالغ النقدية خلال المدة ، وأن تكون المصنفة على وفق أنشطتها التشغيلية والإستثمارية والتمويلية ، و بالطريقة مناسبة ، مما يؤدي الى توفير معلومات ، التي تساعد المستخدمين بتقييم آثار هذه الأنشطة على البيانات المالية الوحدة (IPSASs , 2016 : 226). وفيما يأتي أهم الأنشطة والطرائق المستخدمة في أعداد بيان التدفق النقدي :

**1 - الأنشطة التشغيلية :**

تشمل هذه الأنشطة المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة نقدا ، وأن الأنشطة التشغيلية يعد من الأنشطة المهمة في الوحدات الحكومية ، وأن صافي المبالغ الناتجة عنها تعد مؤشر أساسي لمدى تمويل عمليات الوحدة والناتجة عن الضرائب مباشرة وغير المباشرة على مستوى الوحدة ، أما على مستوى الحكومة تعد مؤشرا على مدى قدرة الحكومة لتمويل أنشطتها الحالية من خلال الإيرادات السيادية والمصادر الأخرى (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012 : 93). وهناك مجموعة من الأمثلة على المبالغ النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية وهي كالاتي (IPSASs , 2016 : 227):

- الضرائب والرسوم والغرامات المستلمة .
- المقبوضات النقدية من الرسوم التي تفرض على البضائع و الخدمات التي تقدمها الوحدة .
- المقبوضات النقدية من المنح والحوالات والمخصصات الأخرى .
- المقبوضات النقدية من العمولات والإيرادات الأخرى .
- الدفعات النقدية لوحدة الحكومية لتمويل عملياتها ( لا تشمل القروض ) .
- الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات .
- الدفعات النقدية للموظفين .
- المقبوضات والدفعات النقدية من العقود التي تم إجراؤها لغايات تعاملية أو تجارية .
- المقبوضات والدفعات النقدية من العمليات المتوقعة .
- المقبوضات والدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا .

**2 - الأنشطة الإستثمارية :**

هي أنشطة إمتلاك و بيع الأصول و الإستثمارات طويلة الأجل التي لا يشملها النقد المعادل ، ويتم الإفصاح عنها بشكل منفصل لكافة التدفقات النقدية الصادرة للموارد التي تصنف على أنها أنشطة أستثمارية التي تؤدي في تحقيق الأتي (IPSASs , 2016 : 227):

- تقديم الخدمة المستقبلية للوحدة .
- تؤدي الى الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي .

وفيما يأتي أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الأستثمارية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 95 - 96) :



- المبالغ النقدية المدفوعة لإمتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى ، وتشمل هذه المبالغ النقدية المدفوعة تكاليف التنمية الرسمة والممتلكات والمصانع والمعدات الوحدة ذاتيا .
- المبالغ النقدية المستلمة من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى .
- النقدية المدفوعة لإمتلاك حقوق الملكية أو أدوات الدين للوحدات الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة.
- المقبوضات النقدية المستلمة من بيع حقوق الملكية أو أدوات الدين للوحدات الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة.
- المقبوضات النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى .

### **3 - الأنشطة التمويلية :**

- هي الأنشطة التي تؤدي إلى تحسين قدرة الوحدة على زيادة رأس المال المساهم به ، و يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل لكافة المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة الناجمة عن الأنشطة التمويلية ، وفيما يأتي أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية (228-229 : 2016 , IPSASs):
- العوائد النقدية المستلمة من إصدار سندات دين غير مضمونة وقروض وكمبيالات وسندات ورهونات وغيرها .
  - التسديد القروض .
  - المبالغ النقدية المدفوعة المستحق الدفع لإيجار تمويلي .

### **4 - تقديم التقارير حول التدفقات النقدية :**

- وفق هذا المعيار على الوحدات التابعة للقطاع العام و غير الهادفة للربح و التي تتبنى اساس الاستحقاق أن تعد تقاريرها المتعلقة المبالغ النقدية الناشئة بإستخدام أحد الأسلوبين الآتيين (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 ، 96) :
- أ - الأسلوب المباشر : إذ يتم الإفصاح عن إجمالي المبالغ النقدية المستلمة والمدفوعة ويشجع المعيار الوحدات استخدام الأسلوب ( الطريقة ) المباشر وذلك لما يوفره من معلومات واسعة وتفصيلية .
- ب - الأسلوب غير المباشر : إذ يتم بموجبه تعديل صافي الفائض أو العجز بأثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية .
- ويرى الباحث مما سبق ذكره ان اعداد بيان التدفق النقدي وفق معيار 2 وعلى أساس الاستحقاق لا يختلف كثيرا عن بيان التدفق النقدي وفق معيار 7 المعد وفقا للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، مع أخذ بنظر الاعتبار خصوصية القطاع العام، إذ يتم اعداده بطريقتين المباشرة و غير المباشرة، ويتم تفصيل الطريقة المباشرة وفق المعيار 2 ، وكذلك يتم تقسيم الكشف الى ثلاثة أنشطة و هي الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

3 - المعيار رقم ( 10 ) التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يهدف الى عرض البيانات المالية للوحدات الحكومية بعملة اقتصاد مرتفع التضخم من حيث وحدة القياس السارية في تاريخ التقرير ، يجب ذكر أرقام المقارنة للمدة السابقة وأية معلومات فيما يتعلق بمدد سابقة بنفس وحدة القياس السارية في تاريخ التقرير ( IPSAS In your pocket , 2013 : 26 ) ، وباستخدام مؤشر الأسعار العام الذي يحدد التغيير في القوة الشرائية العامة في تاريخ التقرير (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 279 - 284 ) .

4 - المعيار رقم ( 14 ) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير

يهدف هذا المعيار الى الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تنشأ بعد تاريخ التقرير و بيان أثرها قبل تاريخ المصادقة عليه ( IPSAS In your pocket , 2013 : 29 - 30 ) .

5 - المعيار رقم ( 24 ) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يهدف هذا المعيار الى إجراء المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية المتحققة من تنفيذ الموازنة المصدق عليها والمعلن عنها ، وتحديد الانحرافات وأسبابها لتحقيق المساءلة وتعزيز الشفافية في القطاع العام وتحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 : 749 ) . ويطبق هذا المعيار على الوحدات الحكومية غير هادفة للربح ، بهدف التأكد من انها قد قامت بالوفاء بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة وتعزيز الشفافية في بياناتها المالية ، من خلال تطبيق الموازنة المعتمدة والمسؤولة عنها أمام الجمهور ، وينبغي اعداد الموازنة والبيانات بنفس الاساس . ويشير المعيار ان الموازنة الأصلية هي الموازنة الأولية المصادق عليها لمدة الموازنة ، والتي تعطي الصلاحية بالانفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة بمدة الموازنة ، أما الموازنة النهائية هي الموازنة الأصلية المعدلة ، التي تشمل كافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغييرات التشريعية الأخرى المعتمدة والمتعلقة بمدة الموازنة ، وينبغي على الوحدة أن تعرض مقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية ، من خلال أعمدة إضافية بالبيانات المالية الرئيسية بشرط اعداد البيانات المالية والموازنة المعتمدة على اسس قابلة للمقارنة ( ديلويت الشرق الأوسط ، 2015 : 34 ) .

رابعاً: معايير المعالجة المحاسبية للأصول الملموسة والأصول غير الملموسة

يتكون هذا المحور من مجموعة من المعايير كما يظهر في جدول رقم 1 في بداية المبحث و هي كالآتي :

1 - المعيار رقم ( 7 ) استثمارات في شركات زميلة

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة ، إذ يتم الاستثمار في الشركة الزميلة بعقد ملكية في شكل مساهمة أو غيرها من هيكل الأسهم .

2 - المعيار رقم ( 8 ) الحصص في المشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن المصالح في المشاريع المشتركة ، بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية للأنشطة المشاريع المشتركة .

3 - المعيار رقم ( 11 ) عقود الإنشاء

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن الإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاولات التي يتم تنفيذها من قبل الوحدات في القطاع العام (4 - 3 : 2014 , Cardoso).

4 - المعيار رقم ( 12 ) المخزون

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة عن المخزون في الوحدات القطاع العام تحت نظام التكلفة التاريخية ، و كيفية أدرجه في الميزانية العمومية من خلال إرشادات لتحديد تكلفته والإعتراف بالإيرادات المرتبطة به ، و يشمل جميع البضائع المشتراة أو المنتجة أو تحت تشغيل أو الأرض و الممتلكات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها أو استخدامها كمواد أولية ، و تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء و التحويل و التكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقله الى موقعه الحالي " (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 ، 322 ، 325 ) .

5 - المعيار رقم ( 13 ) عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار الى وصف السياسات والإجراءات والإفصاحات المحاسبية المناسبة ، والمتعلقة بعقود الإيجار التمويلية والتشغيلية سواء للمستأجرين أم المؤجرين .

6 - المعيار رقم ( 16 ) العقارات الإستثمارية

يهدف هذا المعيار الى وصف المحاسبة للعقارات الإستثمارية في وحدات القطاع العام ، و لا يشمل ما جاء في معيار رقم 13 و يقصد بالعقارات الاستثمارية هي الأراضي أو المباني التي تم التعاقد عليها (سواء من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لغرض تأجيرها أو لزيادة رأس المال أو كليهما، وليس من أجل الاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية أو البيع العادي ، 2013 , your pocket ( 31 - 28 IPSAS ) .

7 - المعيار رقم ( 17 ) الممتلكات و المصانع و المعدات

يهدف هذا المعيار الى "تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من الحصول على معلومات عن الإستثمار وحدات القطاع العام في مثل هذه الأصول والتغيرات التي تحصل فيها ، وتحديد شروط الإعتراف بها ، ولايشمل هذا المعيار الأصول الموروثة لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية والأصول البيولوجية الزراعية والطبيعية غير المتجددة مثل الغاز والنفط ، ويتم قياس عند الإعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات كأصل مبدئيا على اساس التكلفة، ويتم الإعتراف بها كأصل بالقيمة العادلة عندما تنتج من معاملات غير تبادلية في تاريخ الإقتناء، إما القياس بعد الإعتراف يكون الاختيار للوحدات القطاع العام إما بنموذج صافي التكلفة، اذ يتم تسجيل الأصل بسعر تكلفته مطروحا منه الاندثار المتراكم، أو نموذج إعادة التقييم الذي يتم من خلاله قياس قيمة الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا الاندثار المتراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في إنخفاض القيمة، وأن اختيار طريقة الاندثار وتقدير اعمار الأصول هي مسائل متروكة للتقدير والاجتهاد" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012 ، 487 - 506 ) .

8 - المعيار رقم ( 19 ) المخصصات ، الإلتزامات والأصول المحتملة

يهدف هذا المعيار الى تحديد قواعد الاعتراف والقياس للمخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وضمان أن يتم الإفصاح عنها وعن معلومات معينة أخرى في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية، لتمكين

المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها و مبالغها .

#### 9 - المعيار رقم ( 21 ) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد

يهدف هذا المعيار الى تحديد و الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، ويتم تعديل مصروف الاندثار للأصل في مدد مستقبلية لتحديد القيمة المعدلة للأصل على أساس منتظم، على مدى عمره الإنتاجي المتبقي، ويجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في الفائض أو العجز .

#### 10 - المعيار رقم ( 26 ) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

يصف هذا المعيار الإجراءات التي تنطبق على وحدات القطاع العام لتحديد متطلبات الاعتراف والقياس لانخفاض في قيمة الموجودات المولدة للنقد والافصاح عنها ، ويحدد هذا المعيار أيضا خسائر انخفاض القيمة ، ويتم حسابها من خلال مقارنة بين القيمة الدفترية للأصل مع قيمته القابلة للاسترداد ، 2013 , your pocket ( 43 , 36 - 34 IPSAS In ) .

#### 11 - المعيار رقم ( 31 ) الأصول غير الملموسة

يهدف هذا المعيار الى بيان المحاسبة عن للأصول غير الملموسة ، التي لم يخصص معيار آخر لها و كيفية القياس و الافصاح عنها (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 ، 1354 ) .

#### 12 - المعيار (33) اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى

يهدف هذا المعيار الى عرض البيانات المالية والانتقال لأول مرة الى أساس الاستحقاق وكنقطة انطلاق مناسبة للمحاسبة بموجب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، مما يوفر تقارير شفافة وذات معلومات عالية الجودة، من خلال تبني مجموعة من المعايير ومن ضمنها معيار 1 ومعيار 2 وغيرها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ( 1551 : 2016 , IPSASs ) .

#### خامسا: بقية المعايير الأخرى .

يتكون هذا المحور من مجموعة من المعايير كما يظهر في جدول رقم 1 في بداية المبحث وهي كما يأتي :

#### 1 - المعيار رقم ( 3 ) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

يهدف المعيار الى وصف سبل اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، جنبا إلى جنب مع المعالجة المحاسبية والافصاح عن التغييرات في السياسات المحاسبية ، والتغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء .

#### 2 - المعيار رقم ( 4 ) آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي

يهدف المعيار الى وصف كيفية الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للوحدة ، وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة الدولة المعدة القوائم المالية ، أي تحديد سعر الصرف وكيفية الإبلاغ عن آثار التغييرات في أسعار الصرف في البيانات المالية .

#### 3 - المعيار رقم (5): تكاليف الاقتراض

يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف الاقتراض ( 4 - 3 , 2009 , Njeru, et , al ) .

#### 4 - المعيار رقم ( 9 ) الإيراد من المعاملات التبادلية

يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات المتحققة من المعاملات والأحداث من خلال بيع وتقديم

السلع والخدمات، ما عدا الإيرادات التي تم تناولها في معيار آخر.

#### 5 - المعيار رقم ( 23 ) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

يهدف الى وصف متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيرادات المتحققة من معاملات غير تبادلية ، أي حصول الوحدة على إيرادات سيادية مختلفة .

#### 6 - المعيار رقم ( 25 ) منافع الموظفين

يهدف الى تحديد الأسس والاجراءات المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين ، ويشمل التعويضات كافة المقدمة الى الموظفين مقابل خدماتهم في وحدات القطاع العام (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 ، 253 - 779) .

#### 7 - المعيار رقم ( 37 ) ترتيبات مشتركة

يهدف هذا المعيار الى وضع المبادئ وكيفية الإبلاغ المالي عن حصة في الترتيبات ، التي يتم التحكم فيها بشكل مشترك، ويتطلب ان تكون الوحدة طرفا في ترتيب مشترك لتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه ، من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها ومراعاة تلك الحقوق والالتزامات وفقا لهذا النوع من الترتيبات المشتركة ( IPSASs , 2016 : 1855 ) .

### سادسا : معيار المحاسبي الدولي في القطاع العام على وفق الأساس النقدي

تعد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على وفق الأساس النقدي معيارا واحداً يصف الطريقة التي ينبغي أن تقدم الوحدة بياناتها المالية للأغراض العامة بموجب الأساس النقدي ، ويتم بموجبه تقديم التقارير المالية عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للوحدات الحكومية غير هادفة للربح ( Njeru , et. 4 : 2009 , al ) . ولقد تم الإشارة بهذا المعيار أن مجلس IPSASs يشجع الدول العالم للتحويل الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على وفق أساس الأستحقاق، ولكن في حال إستخدام الحكومة لأساس النقد المحاسبي يقترح استخدام المعيار الدولي وفقا لأساس النقدي لتحقيق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للحكومات، ويتألف المعيار من جزأين ، الجزء الأول يحدد متطلبات عرض التقارير بموجب الأساس النقدي، اما الجزء الثاني ليس إلزاميا ويحدد الإفصاحات الإضافية التي تشجع عليها ( ديوليت الشرق الأوسط، 2015 : 52 ) . وينبغي على الوحدات التي تعرض بياناتها بموجب هذا المعيار أن تتضمن العناصر الاتية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، 2012 ، 1475) :

1. بيانات المقبوضات والمدفوعات النقدية والتي ينبغي أن تعترف بجميع المبالغ المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية، التي تسيطر عليها الوحدة، وكذلك تحديد المدفوعات، التي يؤديها الطرف الثالث نيابة عن الوحدة وبشكل منفصل .

2. السياسات المحاسبية والملاحظات التفسيرية .

3. مقارنة بين المبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل او كبند خاص بالموازنة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية ، وأن موازنة الوحدة المصادق عليها متاحة للجمهور .

وبناءً على ما سبق يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، التي من الممكن تبنيها من الدول

العالم، والصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عددها 38 معيار خاص بأساس الاستحقاق والمفضلة بالتحول لتحقيق التكامل مع المحاسبة المالية، ومعياري واحد خاص بالأساس النقدي وهو بدون رقم تسلسلي .

### سابعا: بعض التجارب الدولية في تبني المعايير المحاسبية الحكومية الدولية (IPSASs) التجربة الأسترالية:

نظام الحكم في أستراليا هو نظام فيدرالي مع ثلاث مستويات هي الحكومة المركزية والحكومة الإقليمية والحكومة المحلية، ومستويات الحكومة مستقلة بعضها عن البعض الآخر لأغراض المحاسبة وإعداد التقارير، والنهج المتبع في الإدارة العامة لمعظم الحكومات الوطنية هو نظام اللامركزية والتأكيد على المساءلة من المدراء عن كفاءة وفاعلية تقديم الخدمات للمواطنين ودفعي الضرائب ( Australian Government Financial Reporting Council: 5-9).

#### 1- النظام المحاسبي الحكومي في أستراليا:

اعتمدت أستراليا أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية خلال فترة من الإصلاحات الواسعة التي بدأت عام (1990م) لغرض تعزيز الأداء المالي للحكومة، وفي عام (1997م) صدر قانون الإدارة المالية والمساءلة الذي ركز على تقييم الأداء، ونتيجة لهذه الإصلاحات كان هناك حاجة للبدء في إعداد الموازنات والتقارير والمحاسبة وفق أساس الاستحقاق، فقدمت في عام (1999م) قوائم مالية شاملة وفق أساس الاستحقاق وقد واصلت التوسع في المحاسبة وإعداد موازنتها وفق أساس الاستحقاق المحاسبي مما ساعد في تعزيز الانضباط المالي (Champoux, 2006: 9-10).

تعتمد المحاسبة الحكومية في أستراليا الـ (IFRS) مع تعديلات طفيفة محددة خاصة بالقطاع العام وعلى الرغم من أنها لا تلتزم باعتماد (IPSASs) إلا أن مجلس معايير المحاسبة الأسترالي (AASB) يأخذ بنظر الاعتبار معايير محددة من الـ (IPSASs) وتطبيقاتها عند انتهاء وجود معيار أسترالي معادل يتعامل مع قضية محددة في القطاع العام (4, IPSAS Outlook, 2015, IFAC) فالمعايير النهائية التي تطبق على القطاع العام مشابهة لـ (IPSASs)، ويتم تطبيق هذه المعايير في الحكومة المركزية والمحلية. (Christiaens et al, 2014: 10)

تنتج أستراليا قوائم موحدة وشاملة للحكومة المركزية (Commonwealth) وفق أساس الاستحقاق المحاسبي (8, IMF, 2014, policy paper)، كما تشتمل قوائمها على كشف التدفق النقدي إذ أن المعلومات الناتجة عن اتباع أساس الاستحقاق فضلاً عن الأساس النقدي مهمة لإدارة القطاع العام، وهناك تركيز بشكل خاص على الشفافية والمساءلة أمام البرلمان ودفعي الضرائب من أجل النتائج المالية ( Australian Government Financial Reporting Council: 9-11).

#### 2-الموازنة العامة في أستراليا:

تعتمد أستراليا أساس الاستحقاق في إعداد موازنتها (5, IFAC, 2015, IPSAS Outlook) وتعمل الحكومة الأسترالية في إطار الموازنة متوسطة الأجل، فتنضم الموازنة توقعات لمدة أربع سنوات، وتنتشر

الحكومة تفاصيل المعلومات والتكاليف التي تؤثر على القرارات، وتستعمل موازنة (Commonwealth) الاسترالية تبويباً متكاملاً بين التبويب الوظيفي والتبويب على اساس البرامج اذ انه منذ عام (1999م) يتم تخصيص موازنة البرامج والأداء، وأن هذه البرامج تتم أحياناً عبر برنامج واحد أو أكثر، فكل وزارة من الوزارات مطالبة بتحديد المخرجات المطلوب تحقيقها لكل برنامج ونتيجته والابلاغ عن التقدم المُحرز في الكشوفات السنوية التي تصاحب الموازنة وتستعمل الحكومة مراجعات استراتيجية لتقييم أداء مجموعات من البرامج في منطقة سياسة واحدة كما يقوم المراجع العام المستقل بتقييم أداء الأجهزة و / أو برامج الإنفاق وتقدم تقارير بشكل مباشر إلى البرلمان. (IMF, 2014, policy paper: 10-11)

## التجربة الروسية

تتكون حكومة روسيا من ثلاثة مستويات هي الحكومة الفدرالية والحكومات الإقليمية والحكومات المحلية (Kraan et al, 2008: 3)، وتم منح الاستقلالية الادارية للوكالات والوزارات عام (2004) لتحديد المسؤوليات بشكل افضل فبدلاً من ان يكون المدير مسؤول عن الاستعمال الصحيح للمدخلات فانه سيكون مسؤول عن نتائج استعمال المدخلات. (Jorge, 2008: 188-194)

### 1- النظام المحاسبي الحكومي :

تأثر تفكير مسؤولي الحكومة الروسية خلال العقد الماضي بشكل كبير بالمنظمات الدولية مثل صندوق النقد الدولي (IMF) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASB) مما أوجد ضرورة للوصول الى مجموعة من التوصيات عن كيفية تنفيذ وتقييم الاصلاحات كما تنادي بها هذه المنظمات (Jorge, 2008: 188) فقد تم اعتماد الـ (IPSASs) لمستوياتها الثالث عام (2011م) من خلال انتهاج الطريقة غير المباشرة، وذلك بتضمين خطوات هذه المعايير في معاييرها الوطنية لضمان الشفافية (4: 2011، CEF)، ومن ثم فان المعايير الدولية والمعايير الوطنية ليست متطابقة تماماً، وإنما تمثل المعايير الوطنية مجموع كل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ومعايير المحاسبة الحكومية الروسية (Russian PSAS) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS) ويُعد انسجام المعايير الوطنية مع (IPSASs) جزء مهم جدا من اصلاح الادارة العامة في روسيا، فقد جاء القانون الفدرالي الروسي عام (2011) ليلزم استعمال أساس الاستحقاق في المحاسبة وإعداد القوائم المالية للقطاع العام لتقديم معلومات مفيدة عن المركز المالي للوحدات ونتائج أنشطتها (Legenkova, 2016: 1308-1304)، وبين القانون ان "الغرض من اعتماد محاسبة الاستحقاق هو تعزيز المساءلة والشفافية في المعاملات الحكومية وتقديم معلومات تبين التأثيرات المالية المترتبة على القرارات التي تتخذ في المجال المالي والموازنة" فتم التوسع من التركيز الحصري على الإيرادات والنفقات نحو المحاسبة عن المعاملات التي تؤثر على الموجودات والمطلوبات المالية وغير المالية العائدة للدولة (Jorge, 2008: 193).

### 2- الموازنة العامة:

ظهر إقرار متزايد بالحاجة الى إصلاح الموازنة العامة في روسيا منذ عام (2001م) وكانت المبادرة الرئيسية لاصلاح الموازنة مع المرسوم الرئاسي وقرار الحكومة رقم (249) عام (2004م) الذي صادق عليه الرئيس الروسي (Diamond, 2005: 3)، إذ أعلن وزير المالية عن مشروع نظام موازنة البرامج والأداء ليحل

محل النظام القائم على المدخلات (3: 2005, Zatsepin)، بتحديث كل عمليات الموازنة لتكون في صلب برنامج التحول الاقتصادي والتنمية في روسيا للوصول الى الهدف الأساسي "تعزيز المساءلة عن الانفاق الحكومي"، وقد شملت هذه الاصلاحات كذلك التخطيط المالي ليكون على المدى المتوسط (Jorge, 2008: 183)، وتم البدء بتطبيق هذا الأنموذج إعتباراً من عام (2014م)، فتم استعمال تبويب النفقات حسب البرامج فضلاً عن استعمال تفاصيل التبيين الاداري والاقتصادي كأساس للتخصيصات البرلمانية، إذ يتم تحديد أهداف البرامج لجميع وحدات الانفاق الرئيسية وبالمقابل تقوم الوحدات بتقديم تقرير سنوي عن ادائها خلال السنة ومن ثم توحيد هذه التقارير من وزارة التنمية الاقتصادية، وتغطي الموازنة العامة ثلاث سنوات (IMF, 2014, Policy Paper: 75-76).

### تجربة جنوب أفريقيا

يتكون هيكل حكومة جنوب افريقيا من الحكومة المركزية والحكومات الاقليمية والتي يحكمها قانون الادارة المالية وتتم المحاسبة فيهما باستعمال الاساس النقدي المعدل، اما الحكومة المحلية فيحكمها قانون الادارة المحلية (PWC, 2015: 8)

#### 1- النظام المحاسبي الحكومي:

بدأ مجلس معايير المحاسبة لدولة جنوب أفريقيا عام (2002م) بمراجعة وتعديل الممارسات المحاسبية المحلية المقبولة قبولاً عاماً (GAMAP) (Generally Accepted Municipal Accounting Practices) والتي تستند الى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) (Generally Accepted Accounting Principles)، فنتج عنه الامتثال الى الممارسات المحاسبية المعترف بها عموماً (Generally Recognised Practice Accounting) (GRAP) والتي تستند الى (IPSASs) (PWC, 2015: 5-6)، فقد اعتمدت هذه المعايير لتطوير معايير محددة للقطاع العام للحكومة المحلية فضلاً عن معايير إضافية لتلبية الاحتياجات المحلية (ASB: 12) وبدأ التطبيق محلياً وبصورة تدريجية عام (2006م) ليتم إعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق، وتُعد الحكومة المركزية قوائمها المالية باعتماد الأساس النقدي المعدل (PWC, 2015: 6,8) وتعرض حساباتها وفق التوصيات الواردة في (GFSM) (2001م) مع الأخذ بنظر الاعتبار البيئة الخاصة بها، وعلى الرغم من أن هذا الدليل يوصي باستعمال أساس الاستحقاق إلا أن الحكومة أعلنت عن نيتها متابعة هذه التوصيات مع مرور الوقت (Budget review, 2012: 1-2)، في حين ان حكومة الاقليم تعد موازنتها وتقاريرها المالية بالاتساق مع موازنة الحكومة المركزية والتي يتم توحيدها في التقارير المالية للحكومة المركزية خلال خمسة أشهر من نهاية السنة المالية، كما ويتم توحيد التقارير للحكومة المحلية في تقارير سنوية منفصلة بما يتسق مع التقارير المالية للحكومة المركزية (Quist et al, 2008: 65) وتغطي القوائم المالية الموحدة جميع الوزارات والوكالات للحكومة المركزية وجميع المؤسسات التي تملك الحكومة حصة الأغلبية فيها، ويتم تدقيق ونشر هذه القوائم خلال ستة أشهر من نهاية السنة المالية، وتضم القوائم المالية الموحدة ملاحظات موسعة عن موجودات الحكومة المالية وغير المالية والمطلوبات المحتملة بما فيها القروض وعقود الايجار التمويلية واستحقاقات الموظفين (IMF, 2014, Policy Paper: 82).



## الموازنة العامة:

يتم اعتماد موازنة البرامج والأداء، وتقدم مؤشرات الأداء الرئيسية لكل قسم على المدى المتوسط الذي يوفر توقعات تفصيلية عن الإنفاق على مدى السنوات الثلاث المقبلة للحكومة المركزية والإقليمية والمحلية، وحتى وقت قريب لم يكن هناك تدقيق وتقييم كفاءة وتأثير البرامج الى حين صدور موازنة 2012/2013م فقد أجرت إدارة المراقبة وتقييم الأداء تقييماً للبرامج بهدف فهم الأداء وتحديد السبل الكفيلة بتحسين القيمة مقابل المال (IMF, 2014, Policy Paper: 84).

## المحور الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات

في ضوء المحور الحالي سيتم عرض نتائج الدراسة الميدانية لنتائج الاستقصاء والتحليل الوصفي لمحاور 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 إستعمال مقياس ليكارت (Likart) الخماسي عن الخيارات وهو مقياس ترتيبى، وهي الأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي (SPSS) وان الأوزان هي:

1- اتفق تماماً = 5

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 (3-3-1)

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 أربعون سؤالاً وزعت على أربعة محاور لكل محور عشرة أسئلة، 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.

## جدول (2)

مقاييس التشتت لكل محور

مقاييس التشتت	المحور الاول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع
الوسط الحسابي	3,91	3,91	4,49	4,49
الانحراف المعياري	0,56	0,61	0,58	0,58
النتيجة	اتفق	اتفق	اتفق تماماً	اتفق تماماً

نجد من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للمحور الأول والثاني كان (3,91) لكلاهما، بينما كان الوسط الحسابي للمحور الثالث والرابع (4,49)، وهي أكثر من الوسط الفرضي والبالغ (3)\*، وبانحراف معياري قدره (0,56) و(0,61) و(0,58) و(0,58) للمحاور الأربعة على التوالي، وان النتيجة تشير إلى تجانس عالٍ بين إجابة الأفراد الذين تم استبيانهم للمحاور، وفي ادناه النسب والتكرارات والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة المطروحة في الاستبيان حسب المحاور ذات الصلة.

مدى توافق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع متطلبات المعايير المحاسبية للقطاع العام.

يوضح الجدول (3) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول من الاستبانة الموزعة على أفراد العينة.

## جدول (3)

التكرارات والنسب والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الاول

المؤشرات	اتفق تماماً	اتفق	لا اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
لا يلبي الاساس المحاسبي المستعمل في العراق متطلبات تطبيق الـ (IPSASs).	27	48	7	1	0	4,22	0,64
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (1)	%32,5	%57,8	%8,4	%1,2			
لا يلبي النظام المحاسبي الحكومي في العراق متطلبات القياس المحاسبي وفقاً لـ (IPSASs).	29	43	10	1	0	4,20	0,69
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (2)	%34,9	%51,8	%12	%1,2			
لا يتفق تصميم السجلات المحاسبية والمستندات في العراق مع متطلبات تطبيق الـ (IPSASs).	18	48	13	2	2	3,94	0,83
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (3)	%21,7	%57,8	%15,7	%2,4	%2,4		
لا تلي الكشوفات المالية الحكومية الحالية في العراق متطلبات الـ (IPSASs).	36	32	14	1	0	4,24	0,77
النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (4)	%43,4	%38,6	%16,9	%1,2			

\*: الوسط الفرضي = مجموع أوزان البدائل ÷ عدد البدائل = (1+2+3+4+5) ÷ 3 = 3

0,82	3,94	1	5	9	51	17	لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي الحالي معلومات تساعد في خدمة اغراض الموازنة العامة.
		%1,2	%6	%10,8	%61,4	%20,5	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (5)
0,97	2,10	26	31	19	6	1	لا توجد حاجة لمزيد من اللامركزية ولجميع مستويات الحكومة للمساعدة في تطبيق الـ (IPSASs)
		%31,3	%37,3	%22,9	%7,2	%1,2	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (6)
0,78	4,07	1	2	10	47	23	لا يمتلك الملاك المحاسبي للقطاع الحكومي العراقي الخبرة الكافية للعمل وفق متطلبات الـ (IPSASs).
		%1,2	%2,4	%12	%56,6	%27,7	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (7)
0,92	4,20	0	3	10	34	36	لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) لنظم المحاسبة الحكومية الحالية في تطبيق (IPSASs).
			%3,6	%12	%41	%43,4	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (8)
0,86	3,99	2	2	13	44	22	لا تلبي المصطلحات المحاسبية المعتمدة في دليل الحسابات الحكومي متطلبات تطبيق (IPSASs).
		%2,4	%2,4	%15,7	%53	%26,5	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (9)
0,86	4,18	1	3	9	37	33	لا تساعد القوانين التشريعات المالية الحالية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية على اعتماد (IPSASs).
		%1,2	%3,6	%10,8	%44,6	%39,8	النسبة المئوية المتحققة للمؤشر (10)

- 1- اتجه (32,5%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (57,8%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (90,3%) بان الاساس المحاسبي المستعمل في العراق لا يلبي متطلبات تطبيق الـ (IPSASs) ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,22) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,64).
- 2- بلغت نسبة الاتفاق التام بان النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا يلبي متطلبات القياس المحاسبي وفقاً لـ (IPSASs) (34,9%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (51,8%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (86,7%) وبوسط حسابي بلغ (4,20) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,69).
- 3- بلغ الاتفاق التام للفقرة لا يتفق تصميم السجلات المحاسبية والمستندات في العراق مع متطلبات تطبيق الـ (IPSASs) بنسبة (21,7%) اما الاتفاق فهو بنسبة (57,8%) اي ان الاتفاق الاجمالي هو (79,5%) بوسط حسابي مقداره (3,94) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري مقداره (0,83).
- 4- اتجه (43,4%) من المستبانيين الى الاتفاق التام و (38,6%) الى الاتفاق اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية كانت (82%) بان الكشوفات المالية الحكومية الحالية في العراق لا تلبي متطلبات الـ (IPSASs)، ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة (4,24) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,77).
- 5- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (20,5%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (61,4%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (81,9%) على الفقرة لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي الحالي معلومات تساعد في خدمة اغراض الموازنة العامة، اذ بلغ الوسط الحسابي (3,94) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,82).

6- بلغت نسبة الاتفاق التام بعدم وجود حاجة لمزيد من اللامركزية ولجميع مستويات الحكومة للمساعدة في تطبيق الـ (IPSASs) (1,2%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (7,2%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (8,4%) وبوسط حسابي بلغ (2,10) وهي اصغر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,97).

7- بلغت نسبة الاتفاق التام (27,7%) ونسبة الاتفاق (56,6%) على ان الملاك المحاسبي للقطاع الحكومي العراقي لا يمتلك الخبرة الكافية للعمل وفق متطلبات الـ (IPSASs) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (84,3%) اذ ان الوسط الحسابي بلغ (4,07) وهو اكبر من الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,78).

8- بلغت نسبة الاتفاق التام (43,4%) ونسبة الاتفاق (41%) على الفقرة لا تساعد انظمة تكنولوجيا المعلومات (IT) لنظم المحاسبة الحكومية المعتمد حاليا في تطبيق (IPSASs) فبلغت النسبة الاجمالية للاتفاق (84,4%) كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (4,20) وهو اكبر من الوسط الفرضي وان الانحراف المعياري لها هو (0,92).

9- اتجه المستبانون الى الاتفاق التام بنسبة (26,5%) في حين ان نسبة الاتفاق كانت (53%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالية هي (79,5%) على الفقرة لا تلبى المصطلحات المحاسبية المعتمدة في دليل الحسابات الحكومي متطلبات تطبيق (IPSASs) اذ بلغ الوسط الحسابي (3,99) وهو اكبر من الوسط الفرضي و بانحراف معياري قدره (0,86).

10- بلغت نسبة الاتفاق التام بان القوانين والتشريعات المالية الحالية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية لا تساعد على اعتماد (IPSASs) (39,8%) اما نسبة الاتفاق فقد كانت (44,6%) اي ان نسبة الاتفاق الاجمالي لهذه الفقرة هي (84,4%) وبوسط حسابي بلغ (4,18) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي وبانحراف معياري قدره (0,86). وعلى وفق ما سبق فقد جرى التحقق من صحة فرضيات البحث المتعلقة بعلاقات الارتباط بين متغيرات البحث، باستعمال معامل الارتباط (سبيرمان)\*، في حين جرى في اختبار الفروض أعلاه قياس الانحدار الذي تم حسابه بموجب معادلة الانحدار البسيط ( $Y = a + \beta X$ )، وقد استعمل برنامج (SPSS) الإحصائي والذي يستخرج نتائج علاقات الارتباط والانحدار .

" يوجد تأثير لاعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في تحسين أداء النظام المحاسبي وإعداد الموازنة العامة في العراق".

ويوضح الجدول (7) نتائج قيم معامل الارتباط سبيرمان لمتغيرات البحث الرئيسة بين معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) والموازنة العامة في العراق في ظل تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs).

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%

: تم استعمال معامل الارتباط سبيرمان لان البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً\*

بلغ معامل الارتباط والتمثل بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) والمتغير المتمثل 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 .

#### المحور الرابع: النتائج والتوصيات

##### أولاً: النتائج

1. تعدّ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرجع معترف به لتقييم وتطوير المحاسبة الحكومية في البلدان النامية، ويتحقق الامتثال بهذه المعايير فقط عند التوافق مع جميع متطلباتها، في حين ان معظم البلدان تتجه نحو تكييف معايير المحاسبة الحكومية الدولية مع معاييرها الوطنية بما يتوافق مع بيئاتها الخاصة بدلاً من تبني هذه المعايير بصورة كاملة.
2. تعد الموازنة التقليدية من اكثر انواع الموازونات اشراراً في البلدان النامية نتيجة ضعف انظمتها المحاسبية الحكومية التي تعتمد الاساس النقدي وان اي محاولة لتطوير النظم المحاسبية نحو اعتماد اساس الاستحقاق يتطلب تغيير نوع الموازنة وتوسيع المدى الذي تغطيه اذ ان الاعتراف بمستحقات ومقدمات تغطي عدة سنوات يتطلب تخطيط الموازنة على المدى المتوسط، وبينت تجارب بعض الدول التي اعتمدت أو ما زالت في مرحلة التحول نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام انها قامت بتغيير موازاناتها التقليدية نحو انواع اخرى ومنها موازنة البرامج والأداء.
3. 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 الامكانات اللازمة نحو هذا التحول.
4. ان اهم ما يميز اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية، هو الاستخدام الامثل للموارد من خلال معرفة الافراد لاحتياجاتهم ووثوق الصلة بين الاهتمامات المحلية وصناع القرار، عن طريق تخطيط الانفاق وفقاً للخدمة المؤداة وتقييم الجوانب الاخرى كاه كالتنظيم والتنفيذ والإدارة والكوادر والتمويل.
5. هناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية والنظام المحاسبي الحكومي المعتمد من الوحدات الحكومية في العراق من حيث أسس الاعتراف القياس والعرض والافصاح.
6. يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق اساس الاستحقاق المحاسبي في العراق على توفير معلومات فعلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة.
7. يساعد اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وفق اساس 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 اساس الاستحقاق المحاسبي.
4. تأجيل عملية التحول نحو اعداد الموازنة وفق اساس الاستحقاق المحاسبي الى حين توفير معلومات كاملة ودقيقة عن موجودات الوحدات الحكومية ومطلوباتها واندثاراتها وتوفير قدرات محاسبية قادرة للعمل وفق موازنة الاستحقاق مما يتطلب تشغيل نظامين احدهما وفق اساس الاستحقاق لتوفير قوائم مالية والآخر لأغراض تقارير الموازنة لعرض معلومات الموازنة في القوائم المالية لأجل المقارنة بين الفعلي والمخطط وذلك بالعودة بالبيانات الفعلية من اساس الاستحقاق الى اساس الموازنة لتوفير 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.
6. تطوير الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً بما ينسجم مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.
7. ينبغي تطوير القوائم المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية لتوفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي الحكومي لتوفير صورة واضحة عن الأداء المالي الحكومي للجهات المانحة.
8. تطوير انظمة تكنولوجيا المعلومات للنظام المحاسبي الحكومي لتوفير سهولة ودقة في العمل مع استعمال شبكة لربط الحسابات للوحدات الحكومية بشكل مباشر بوزارة المالية والتخطيط.
9. ضرورة تكاتف جهود كل من وزارة المالية ووزارة التخطيط والتعاون الانمائي وبمشاركة ممثلين عن البنك المركزي العراقي وجهاز الاحصاء المركزي لتولي العمل التطويري لإعداد الموازنة.
10. قيام وزارة المالية بوضع برامج تدريبية شاملة لمعدي الموازونات في الوزارات والاقاليم والمحافظات من اجل رفع مستوى كفاءتهم نظراً للتحول الكبير في اختصاصات العديد من الوزارات والتغيير الكبير في اهدافها.
11. التركيز في المناهج الدراسية الخاصة بالمحاسبة الحكومية لا سيما الجانب العملي وبما يتوافق مع العمل وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية لتأهيل الطلبة على العمل بموجبها.
12. الافادة من تجارب الدول الاخرى المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية الحكومية في تعزيز تطبيقه في البيئة العراقية.

## المصادر

- 1- بن صالح , عبد الله سليمان، "مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة والانتقال لتطبيق أساس الإستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر" الندوة الدولية السادسة عشر لنقابة المحاسبين والمدققين - جمهورية العراق، 2014.
- 2- إرديني ، طه أحمد حسن ، " 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.
- 3- الإتحاد الدولي للمحاسبين ، " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ج 1 طبعة 2012 ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2012.
- 4- ديلويت الشرق الأوسط ، " كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام " ، ديلويت الشرق الأوسط شركة من الشركات المهنية الرائدة التي تقوم بخدمات تدقيق الحسابات والضرائب والاستشارات الإدارية والمشورة المالية ، عضو في الشركة ديلويت البريطانية العالمية، 2015.
- 5- UN (United Nations) (2013) United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013 .
- 6- United Nations (UN) (2013) United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards, 31 December 2013.
- 7- PSC (Public Sector Committee), 2004, Budget reporting, Research. Report, May, 2004. <http://www.ifac.org>.
- 8- 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. <http://www.imf.org/external/np/exr/htm>.
- 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. <http://www.ifac.org>.
- 10- Budding, TJERK, Grossi, Ciuseppe & Tagesson, Torbjorn (2014) "Public Sector Accounting" New York, Retrieved 13 August 2014 from
- 11- IPSASs (2016) International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Impacts and Compliance Aspects Retrieved 11 Sept. 2016 SAP AG.
- 12- Cardoso, Ricardo Lopes, Aquino, Andre C. B., Pigatto. José A. M. (2014), "Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption".
- 13- Champoux. Mark, (2006) "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions" Briefing Paper No. 27, Harvard Law School Federal Budget Policy Seminar, 29 April 2006

- 14- Christiaens. Johan, Vanhee. Christiphe, Manes-Rossi. Francesca, Aversano. Natalia, Cauwenberge (2014) “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison” International Review of Administrative Sciences, Retrieved 9 August 2016 from ras.sagepub.com
- 15- IMF, (2014) Russian federation, fiscal transparency evaluation IMF Country Report No. 14/ 134, May, 2014.
- 16- Jorge, Susana (editor) (2008) “ Tracing changes in central government accounting: a case of Russia”, Implementing Reforms in Public Sector Accounting, P(183- 199) , Coimbra, Portugl.