

مدى انسجام النظام المحاسبي الحكومي في العراق مع متطلبات معايير IPSASs

في إشارة خاصة للمعيار IPSAS2 "بيانات التدفق النقدي" (*)

م.م. أسعد جاسم خضير

أ.م.د. صفوان قصي عبدالحليم

جامعة بغداد

جامعة بغداد

كلية الإدارة والاقتصاد

كلية الإدارة والاقتصاد

aaad688@yahoo.com

drsafwan@coadec.uobaghdad.edu.iq

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.4.4.10>

تاريخ استلام البحث ٢٠٢٢/١٠/٢ تاريخ قبول النشر ٢٠٢٢/١٠/١٦ تاريخ النشر ٢٠٢٣/٤/٣٠

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان أوجه المقارنة بين النظام المحاسبي الحكومي المحلي وبين معايير IPSASs وتحديداً معيار IPSAS2 منها والخاص بإعداد بيانات التدفق النقدي للتعرف على جوانب القصور في النظام المحاسبي الحكومي، وكذلك لبيان مدى انسجامه مع متطلبات هذا المعيار، فقد قام الباحثان بعرض نموذجين لقائمة التدفق النقدي وذلك بحسب متطلبات كل من معيار IPSAS2 والنظام المحاسبي الحكومي، وتم اختيار (ديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية) عينة للبحث الحالي لأنها من الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد قائمة للتدفق النقدي بموجب متطلبات النظام المحاسبي المطبق لديها، وقد خرج البحث الحالي بعدد من الاستنتاجات لعل أبرزها؛ هناك اختلاف واضح بين قائمة التدفق النقدي التي تُعد بموجب النظام المحاسبي الحكومي المحلي وبين قائمة التدفق النقدي المعدة وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS2 من حيث أساليب الاعتراف والقياس والعرض الخاصة بعناصر أو بنود التدفق النقدي؛ فتجعله غير منسجم إلى حد ما مع متطلبات معيار IPSAS2، وبناءً على ذلك فقد أوصى الباحثان بضرورة قيام الجهات المعنية بتطوير النظام المحاسبي الحكومي المحلي لجعله منسجماً مع متطلبات معايير IPSASs كما هي بالبيئة المحلية وذلك من خلال التحول من الأساس النقدي المطبق حالياً إلى أساس الاستحقاق.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي الحكومي، معيار IPSAS 2، بيانات التدفق النقدي.



مجلة اقتصاديات الأعمال

الاعمال للبحوث التطبيقية

مجلة اقتصاديات الأعمال

المجلد (٤) العدد (٤) ٢٠٢٣

الصفحات: ١٧٥-١٩٣

(*) البحث مستل من اطروحة دكتوراه للباحث الأول.

**The extent to which the governmental accounting system in Iraq is
harmony with the requirements of IPSASs in a special reference
to IPSAS2 "Cash Flow Statements"**

Abstract

The aim of the research is to show the comparisons between the local government accounting system and the IPSASs, specifically the IPSAS2, which is related to the preparation of cash flow statements to identify the deficiencies in the government accounting system, as well as to show how consistent it is with the requirements of this standard, where the researchers presented two models for the cash flow statement, according to The requirements of both the IPSAS2 and the government accounting system, and the was selected (Office of the Iraqi Ministry of Higher Education and Scientific Research) as a sample for the current research as it is one of the government Entities that prepares a statement of cash flow according to the requirements of the accounting system applied to it, The current research Showed a number of conclusions, perhaps the most prominent of them; There is a clear difference between the cash flow statement prepared under the local government accounting system and the cash flow statement prepared in accordance with the requirements of IPSAS2 in terms of the methods of recognition, measurement and presentation of the items or items of cash flow, which makes it somewhat inconsistent with the requirements of IPSAS2 Therefore, the researchers recommended the need for the concerned authorities to develop the local government accounting system in order to bring it into line with the requirements of IPSASs as they are in the local environment, by shifting from the currently applied cash basis to the accrual basis.

Key words: government accounting system, International Public Sector Accounting Standard No. 2, cash flow statements.

المحور الأول: الإطار المنهجي للبحث:

المقدمة:

نظراً للتغيرات المتسارعة في شتى ميادين الحياة وما رافقها من تطور وتعقيد في الأنشطة على المستويات كافة عموماً وعلى المستوى الحكومي على وجه التحديد وذلك بعدما تسّمت المحاسبة الحكومية مؤخراً مكانة واسعة في مجالات الإدارة المالية وصياغة الخطط والسياسات المالية للحكومات، فقد ظهرت العديد من التحديات أمام الحكومات في عدد من بلدان العالم فيما يتعلق بعملية عرض وتفسير المعلومات المحاسبية واستعمالها لأغراض المقارنة والتنبؤ بسبب اختلاف الأساليب والأنظمة المحاسبية الحكومية، فحدا بالهينات والمنظمات المهنية الدولية ذات الصلة بمجال المحاسبة إلى البحث عن إيجاد أساس مناسب للموائمة والتوافق بين الأنظمة المحاسبية المختلفة لبلدان العالم وذلك من خلال البحث عن معايير تهدف إلى توحيد المبادئ والإجراءات المحاسبية وتتمتع بمقبولية واسعة على المستوى الدولي، ونتيجة لذلك أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين أن هناك حاجة إلى إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام من خلال إصدار معايير على مستوى دولي توضح المبادئ والإرشادات التوجيهية الخاصة بقضايا الاعتراف والقياس والإفصاح المتعلقة بالعمليات، فضلاً عن البنود التي تحتويها القوائم المالية التي تعدّ لأغراض عامة، وبالتالي فإن الممارسة العملية أصبحت بحاجة ماسة إلى إطار موحد من المعايير المحاسبية تكون مسؤولة عن توفير أسس ومبادئ توجيهية وبما يحقق دقة تلك البيانات والحكم على صحة ما تحتويها من معلومات فضلاً عن إمكانية الاعتماد عليها وسهولة فهمها ومقارنتها من قبل المستخدمين.

إن زيادة الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الجهات والمنظمات المهنية يتطلب بالمقابل إيلاء الاهتمام الكافي بالنظام المحاسبي الحكومي المحلي والقيام بتطويره وجعله يواكب آخر المستجدات التي تطرأ في هذا المجال، حتى تصبح ممارساته ومخرجاته منسجمة مع متطلبات تلك المعايير، إذ يعاني النظام المحاسبي الحكومي المحلي من نواحي القصور، فضلاً عن بطء مواكبته للمستجدات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن خلال ما تقدم يتضح أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولا سيما المعيار رقم ٢ منها، يمكن أن تسهم في تحقيق عدد من المنافع من خلال ما يوفره من معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين فضلاً عن إمكانية الاستفادة من تجارب بعض دول العالم والمثابرة مع بيئة العراق إلى حد ما التي قامت بتطبيق تلك المعايير وذلك من أجل ضمان استمرار وحدات القطاع العام على أداء الخدمات والإيفاء بالتزاماتها تجاه الجمهور بكفاءة وفعالية أكبر، لذا جاء هذا المجال البحثي بسبب عجز الأنظمة والقواعد المحاسبية المحلية على إيجاد حلول واقعية للمشكلات المالية والتغيرات التي ظهرت بعد أحداث ٢٠٠٣م ومحاولة إصلاح وتطوير الأنظمة المحاسبية المطبقة حالياً التي تفتقر مخرجاتها إلى الموضوعية والشفافية، فضلاً عن مواكبة التطور والتقارب مع المجتمع الدولي.

مشكلة البحث:

إن النظام المحاسبي الحكومي المحلي المطبق في العراق غير وافٍ لمتطلبات معايير IPSASs ومنها المعيار رقم ٢ على وجه الخصوص؛ لأن الاطلاع على طبيعة عمل الوحدات الحكومية المطبقة له عن كثب تعطي دلالة واضحة عن قصور تلك الوحدات وتحديد نظامها المحاسبي فيما يتعلق بتوفير معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين؛ لذا فإن مشكلة البحث الحالي التي يحاول الباحثان مناقشتها ومعالجتها تركز على تحديد ومناقشة مجالات القصور في هذا النظام

خصوصاً فيما يتعلق بالمعلومات التي يوفرها. وتماشياً مع ما تم طرحه أعلاه وتمهيداً للمعالجة فيما بعد تحديد المشكلة البحثية بالسؤال المحوري الآتي:
هل هناك قصور في النظام المحاسبي الحكومي المحلي تجعله لا ينسجم مع متطلبات اعتماد IPSASs ومنها معيار IPSAS 2 على وجه الخصوص في البيئة المحلية؟

أهداف البحث:

1. التعرف إلى طبيعة معايير IPSASs والمتطلبات التي جاءت بها وتحديد المعيار 2 منها، فضلاً عن دراسة واقع النظام المحاسبي الحكومي المحلي لتحديد نواحي القصور.
2. تحديد أوجه المقارنة بين النظام المحاسبي الحكومي المحلي وبين معيار رقم IPSAS2 فيما يتعلق بإعداد بيانات التدفق النقدي لبيان مدى انسجامه مع متطلبات المعيار رقم 2 من عدمه.

أهمية البحث:

حاجة البيئة المحلية لإجراء المزيد من الدراسات حول معايير المحاسبة الحكومية لتكون أساساً علمياً وعملياً للوحدات الحكومية للاستفادة منها في تنظيم ممارساتها المحاسبية؛ لأن اعتماد معايير IPSASs ولاسيما المعيار رقم IPSAS2 يشكل منطلقاً جديداً في سبيل اندماج العراق بالمجتمع الدولي تزامناً مع ما أفرزته الظروف البيئية بعد أحداث 2003م، فضلاً عن إمكانية الاستفادة من مزايا اعتماده في البيئة المحلية.

فرضية البحث:

انطلاقاً من إشكالية البحث المطروحة فقد بُني البحث على فرضية مفادها:
يوجد هناك عددٌ من نواحي القصور في النظام المحاسبي الحكومي المحلي فيما يتعلق بتوفير معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين قد تجعله غير منسجم مع متطلبات معايير IPSASs ولا سيما معيار IPSAS2 المتعلق بـ"بيانات التدفق النقدي".

منهجية البحث:

- اعتمد الباحثان في منهجية البحث بُعدين أساسيين هما:
1. **البُعد النظري:** تناول الباحثان بموجبه الجوانب النظرية المتعلقة بكل متغير من متغيرات البحث.
 2. **البُعد التطبيقي:** تناول الباحثان بموجبه الجوانب العملية لغرض الوصول للنتائج وبما يسهم في تحقيق أهداف البحث من خلال استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي.

حدود البحث ومحدداته:

1. **الحدود المكانية:** اقتصر البحث الحالي بجانبه التطبيقي على البيئة المحلية من خلال اختياره وزارة التعليم العالي والبحث العلمي (ديوان الوزارة) عينة للبحث.
2. **الحدود الزمانية:** اعتمدت البيانات والتقارير المالية لنشاطات ديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي عينة البحث الحالي للعامين (2018 و 2019)، وذلك بحسب ما توفر من بيانات.

محددات البحث:

ندرة الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة مجتمعة على حد علم الباحثين، فضلاً عن الصعوبات التي واجهت الباحثان عند قيامهما بإنجاز الجانب التطبيقي للبحث.

أساليب جمع بيانات ومعلومات البحث:

قام الباحثان بجمع البيانات والمعلومات بعددٍ من الوسائل اللازمة لإنجاز البحث الحالي بشقيه النظري والتطبيقي، فقد تمثلت وسائل الجانب التطبيقي بـ(السجلات والوثائق الرسمية ذات الصلة بموضوع البحث ولاسيما البيانات المالية للوحدة عينة البحث)، أما وسائل جمع بيانات الجانب النظري المتعلقة بمتغيرات البحث فقد تم الحصول عليها عن طريق ما توفر من رسائل وأطاريح وبحوث ومراجع مختلفة سواء العربية منها أو الأجنبية والإصدارات المهنية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فضلاً عن المقالات والنشرات التي حصل عليها الباحثان من الإنترنت.

خطة البحث:

بغية تحقيق الهدف العام للبحث وتغطية جميع جوانبه تم تقسيمه إلى أربعة محاور أساسية، تتناول المحور الأول الإطار المنهجي للبحث، وتضمن المحور الثاني الخلفية النظرية لمتغيرات البحث، في حين خُصص المحور الثالث للجانب التطبيقي، فيما بيّن المحور الرابع والأخير الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان والتوصيات الخاصة بها.

دراسات سابقة:

١. دراسة الوائلي (٢٠١٤)	
عنوان الدراسة	أنموذج مقترح لإعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSASs) في ظل النظام المحاسبي الحكومي: بحث تطبيقي في وزارة العدل
طبيعة الدراسة	بحث مقدم لهيئة الأمانة في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
أبرز أهداف الدراسة	التعرف على مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة العراقية وتقديم أنموذج مقترح للقوائم المالية الحكومية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
مجتمع الدراسة وعينتها	البيئة العراقية / وزارة العدل التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.
أبرز الاستنتاجات	إن النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق من قبل وزارة العدل يسجل الأحداث المالية وفقاً للأساس النقدي، وبذلك فإن عناصر القوائم المالية تتكون من المتحصلات والمدفوعات والأرصدة النقدية، فيؤدي هذا إلى تداخل نتائج أعمال السنوات، ويشجع ذلك على هدر المال العام، إذ تقوم الوحدات الحكومية بصرف تخصصاتها بنهاية السنة المالية بصورة عشوائية بدل من أن يتم إعادتها إلى الخزينة العامة. كما أن عدم تبني IPSASs ينعكس سلباً على جودة التقارير المالية ذات الغرض العام المعدة من قبل الوحدات الحكومية؛ فيؤدي إلى عدم سلامة قرارات تخصيص الموارد التي تتخذها تلك الوحدات.
أبرز التوصيات	تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبني IPSASs، التي تؤدي إلى تحسين الجودة في إعداد التقارير المالية، وبما ينعكس إيجاباً على قرارات تخصيص الموارد.
٢. دراسة (2012) Trang	
عنوان الدراسة	Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) في المحاسبة الحكومية الفيتنامية والقوائم المالية
طبيعة الدراسة	رسالة ماجستير مقدمة لجامعة Tampere كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في الإدارة المالية العامة.
أبرز أهداف الدراسة	تقديم تقييم شامل لفائدة تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) وتحديد الجدوى الاقتصادية منها بالنسبة النظام المحاسبي الحكومي والقوائم المالية في البيئة الفيتنامية.
مجتمع الدراسة وعينتها	البيئة الفيتنامية / عدد من وحدات القطاع العام الفيتنامي.

أبرز الاستنتاجات	إن تطبيق IPSASs ينعكس إيجاباً على جودة التقارير المالية لوحدات القطاع العام الفيتنامي التي تطبق نظام المحاسبة الحكومية، فضلاً عن ذلك فإن هناك تحديات عديدة تواجه تلك الحكومات عند الشروع بتطبيق IPSASs المعتمدة على أساس الاستحقاق بشكل كامل.
أبرز التوصيات	ينبغي على الحكومة الفيتنامية اختيار مستوى مناسب أو تدريجي لاعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبني IPSASs، كخطوة أولية واصلاحية لأنظمتها الحكومية.

أهم ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة والإسهامات التي قدمها:

- جاء البحث الحالي مكماً لما انتهت به الدراسات السابقة، وبذلك فقد أسهم إسهاماً علمياً في مجال التخصص، حيث تميزَ البحث الحالي عن سابقاته من الدراسات السابقة بالآتي:
1. ربط النظام المحاسبي الحكومي المحلي بمعيار IPSAS2، مما أعطى ذلك أهمية للتنوع المعرفي وتوظيف وتفاعل هذه المتغيرات مع بعضها خدمة للتوجهات المستقبلية للوحدات الحكومية المتعلقة بإصلاح أنظمتها المحاسبية.
 2. تم التطبيق العملي لمعيار IPSAS2 في البيئة المحلية لمقارنة نتائج اعتماده مع مخرجات النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً، في حين تجسدت دراسة الوائلي أعلاه بصياغة نموذج مقترح لإعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير IPSASs بشكل عام دون أن تقتصر على معيار محدد.
 3. إن دراسة Trang أعلاه أظهرت وجود اختلاف بين المعايير المحلية للحكومة الفيتنامية والمعايير الدولية وأكدت ضرورة الاستفادة من الأخيرة ومحاولة تبنيها تدريجياً، لذا جاء البحث الحالي مكملاً لها من خلال اعتماد معيار IPSAS2 والاستفادة من مزاياه في الإبلاغ المالي.
 4. خرج البحث الحالي باستنتاجات تمثل بذاتها امتداداً لما انتهت به الدراسات السابقة مضيئة بذلك إسهاماً معرفياً، على أمل أن تقدم فائدة مستقبلية للباحثين في المجال الذي خاضت به خدمة واستكمالاً للمسيرة والتطور العلمي في مجال التخصص.
- وفيما يتعلق بمجال الإفادة من الدراسات السابقة أعلاه، فقد دعمت الباحثين في كتابة بحثهم الحالي بالمراجع القيمة فضلاً عن إغنائها للبحث بشقيه النظري والعملي من خلال توفيرها معلومات حول متغيرات بحثهم وذلك بعد الاطلاع عليها.

المحور الثاني: الجانب النظري للبحث:

تناول الباحثان بهذا المحور الجوانب النظرية لمعيار IPSAS2، ومدى انسجامه مع النظام المحاسبي الحكومي المحلي يسبقه شيء من الإيجاز عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) على اعتبار أن معيار رقم 2 أعلاه "بيانات التدفق النقدي" يُعد جزءاً من تلك المعايير وذلك من خلال توضيح عدد من الجوانب النظرية، ومن ثم الشروع في الجوانب الأخرى التي تتعلق بصلب موضوع البحث الحالي بشكل أكثر تفصيلاً وبما يُعزز أهمية البحث الحالي وتحقيق أهدافه وكالاتي:

(١-٢) لمحة تاريخية عن نشوء وتطور مفهوم معايير IPSASs:

حتى أصبحت معايير IPSASs على ما هي عليه الآن، مرت في حقبة زمنية تطورت من خلالها من حيث العدد والمضمون، إذ بدأت المبادرة الخاصة بوضع معايير IPSASs في عام 1996م عندما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتأسيس مجلس القطاع العام الذي تمت تسميته فيما بعد بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) من أجل إصدار معايير محاسبية دولية

تتعلق بأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية وتستخدم في إعداد بيانات مالية عامة للوحدات الحكومية وعلى مستوى بلدان العالم كافة استناداً إلى الأسلوب المتبع عند وضع المعايير من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وقوبلت المبادرة هذه بدعم كبير من قبل كل من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والأمم المتحدة (Biraud,2010:6).

وبعد التطرق بإيجاز إلى موضوع التطور التاريخي لنشوء معايير (IPSASs) نأتي إلى تحديد مفهومها وقبل ذلك وبغية الإحاطة الكاملة بموضوع المعايير لابد من التطرق إلى مفهوم المعيار بشكل عام إذ إنه يمثل مقياساً علمياً مُعداً مسبقاً استناداً إلى دراسات وتجارب وخبرات عملية، صادر بموجب أنظمة وتعليمات قانونية أو أعراف متبعة ويكون على مستوى من الاعتمادية والمقبولية من قبل مجموعة علمية أو فئات المجتمع أو الحكومات ومن خلاله يتم الحكم على مدى فعالية أداء شيء معين من عدمه (شربة، ٢٠٢٠: ٢٣).

ومن وجهة نظر محاسبية يمثل مفهوم المعيار على أنه: بيان مكتوب يتم إصداره من قبل هيئة تنظيمية محاسبية أو مهنية ويهتم بمعالجة البنود التي تتضمنها القوائم المالية وعدد من العمليات والأحداث الخاصة بالوضع المالي ونتائج العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، ولديه عدد من المتطلبات اللازمة بغية تحديد طريقة القياس والإفصاح المناسبة (ميلود، ٢٠٢٠: ١٧٧). وبالتالي فهو بمنزلة ترجمة فنية للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الهدف والمفاهيم أو الفروض والمبادئ، كما إنه يُمثل إحدى أدوات التطبيق العملي التي تتطلب مراعاة الظروف البيئية في عملية بنائها وتطويرها (عنبزة وعلي، ٢٠١٤: ٤٢).

أما معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومختصرها (IPSASs)^(١) فهي تشير إلى أنها قواعد وإرشادات حول المبادئ الأكثر عمومية واكتمالاً والأساليب الأساسية لإجراءات المحاسبة، وتوفر الأساس للمعالجات الخاصة بعناصر أو بنود السجلات المحاسبية والتقارير المالية لتحقيق تقييم موضوعي يتصف بالمصداقية والشفافية فيما يتعلق بعناصر الوضع المالي للوحدات الحكومية ونتائج عملياتها أو أحداث وظروف معينة، وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير IPSASs لاتخاذها أساساً لإعداد وعرض البيانات المالية في وحدات القطاع العام (Minh, 2014:405). كما يشار لها بأنها "القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجاتها للأموال المماثلة، لتصبح هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، لاعتبارات تتعلق بأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن وحدات القطاع العام" (ميلود، ٢٠٢٠: ١٧٨).

وبناءً على ما سبق ذكره فقد تبلورت لدى الباحثين رؤيا منطقية مفادها وجود علاقة تكاملية ومتبادلة بين النظرية والتطبيق؛ لأن المعيار المحاسبي هو بمنزلة وسيلة نظرية وجدت لإيجاد الحلول المناسبة للقضايا المحاسبية التي ظهرت أثناء الممارسة العملية التي لم تتوفر لها معالجات منطقية ضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، ولهذا فإن الفلسفة التي تستند إليها المعايير المحاسبية الدولية بالدرجة الأساس تحقيق وظيفتي القياس والمقارنة وذلك عن طريق إيجاد نوع من المواءمة والتوافق المحاسبي على المستويين المحلي والدولي في الممارسات العملية المحاسبية،

(١) يطلق مصطلح القطاع العام وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مجموعة من الوحدات والتنظيمات التي تتولى الدولة إدارتها بشكل كامل لغرض تقديم الخدمات العامة من دون تحقيق ربح مادي تامشياً مع الأنظمة والتشريعات القانونية النافذة والصادرة عن الحكومة.

وينبغي أن تكون تلك الممارسات متشابهة ومتفقاً عليها بين الأطراف ذات العلاقة، ولكي تصبح البيانات المالية مفيدة ويمكن فهمها فهماً واحداً من قبل جميع مستخدميها ينبغي أن تُطبَّق فيها مبادئ ومفاهيم أو قواعد محاسبية مشتركة يقوم بوضعها أشخاص متخصصون ومؤهلون ومستقلون لوضع معايير موضوعية مقبولة وتتصف بالعمومية والشمول.

وبعد أن تطرق الباحثان لمفهوم معايير IPSASs وطبيعة نشأتها وتطورها، لابد من إلقاء الضوء على الجهات التي تقف وراء صياغتها وإصدارها، فضلاً عن دعمها المهني ومواكبتها للتطورات المتسارعة.

(٢-٢) الجهات الراعية لمعايير IPSASs:

يمثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أبرز المنظمات المهنية العالمية الراعية لمهنة المحاسبة، فقد تأسس في ٧ أكتوبر من عام ١٩٧٧م، ويضم أكثر من 17 عضواً وشريكاً في أكثر من 130 دولة وسلطة قضائية، يمثلون أكثر من 3 ملايين محاسب يعملون في الممارسة العامة والأوساط الأكاديمية والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة، مهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير الاقتصاد الدولي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية الجودة في مجالات التدقيق والتأكيد والمحاسبة في القطاع العام، وأخلاقيات المهنة والتشجيع على اعتمادها، فضلاً عن تحقيق المقاربة الدولية وذلك من خلال تحقيق مبدأ الشفافية والمساءلة وقابلية المقارنة للتقارير المالية، مما قد يساعد في تطوير مهنة المحاسبة وكفاءة ومهارة المحاسبين على حدٍ سواء، إذ قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتفويض مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) الذي تم تأسيسه بتاريخ ١ نوفمبر من عام ٢٠٠٤م، وقد كان يسمى قبل ذلك وتحديداً في عام ١٩٨٧م بـ(لجنة القطاع العام)، وبناءً على هذا التفويض أصبح المجلس يعمل بشكل مستقل، إذ يقوم بوضع جدول الأعمال الخاص به ويصادق على إصدارات المعايير الخاصة به دون الرجوع إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,2020:3).

(٢-٣) معيار IPSAS2 "بيانات التدفق النقدي" نظرة عامة:

إن معيار IPSAS2 "بيانات التدفق النقدي" الصادر بتفويض من قبل (IFAC) مأخوذ بشكل أساسي من معيار IAS7 "بيانات التدفق النقدي" الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويضم هذا المعيار مقتطفات من معيار IAS7 وذلك بإذن من منظمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، صدرَ معيار IPSAS2 في مايو من عام ٢٠٠٠م، ومنذ ذلك الحين تعرضَ لمجموعةٍ من التعديلات نتيجة لعدد من التغييرات التي طرأت بشكل مباشر على بنود المعيار نفسه أو تعديلات جرت على المعايير الأخرى؛ لأن هذا المعيار يؤثر ويتأثر بالتغييرات التي تحدث على المعايير ذات الصلة واستمرت هذه التعديلات حتى ٣١ كانون الثاني يناير من عام ٢٠٢١م، ويلائم هذا المعيار أنشطة الوحدات الحكومية التي تطبق أساس الاستحقاق وينبغي عليها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار تحديد المبالغ النقدية الفعلية التي تم انفاقها وقبضها نقداً وبشكل فعلي وذلك بحسب الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها تلك الوحدات خلال فترة مالية معينة (IFAC,2021:222-223).

ويمكن توضيح هدف ونطاق IPSAS2 والتعريفات التي جاء بها (مفضل، ٢٠٠٨: ١٦٥):

(٢-٣: ١) الهدف Objective:

الحصول على معلومات تتعلق بالتغيرات التاريخية التي طرأت على كل من رصيد النقدية وما يعادلها لمنشأة أو وحدة حكومية ويتم الحصول على تلك المعلومات من خلال قائمة تدفق نقدي تعد لهذا الغرض التي توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال فترة قيام الوحدة بأنشطتها الرئيسية الثلاثة (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية).

(٢-٣: ٢) النطاق Scope:

يتطلب هذا المعيار من وحدات القطاع العام أن تعد قائمة للتدفقات النقدية كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية الأخرى التي تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي لكل فترة مالية وذلك لحاجة تلك الوحدات لها ولتحديد رصيد النقدية والوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

(٢-٣: ٣) التعريفات Definitions:

وفقاً لمتطلبات المعيار أعلاه تستخدم المصطلحات بحسب المعاني المحددة لها وكما يأتي:

(IFAC,2021:230)

Cash النقد: ويشمل النقد الموجود في الصندوق والودائع تحت الطلب".

مكافئات النقد Cash Equivalents: "تتمثل بالاستثمارات قصيرة الأجل وتتصف بالسيولة العالية التي يمكن تحويلها بسهولة إلى نقدية ولم تتعرض لمخاطر كبيرة تتمثل في حدوث تغييرات في القيمة".

تدفقات نقدية Cash Flows: "هي التدفقات الخارجة والداخلة من النقد وما يعادله".

السيطرة Control: "تتمثل بسيطرة وحدة معينة على السياسات التشغيلية والمالية الخاصة بوحدة أخرى للاستفادة من أنشطتها والمنافع الأخرى وتصبح لها القدرة على التأثير في طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الوحدة الأخرى".

الأنشطة التمويلية Financing Activities: "هي الأنشطة التي تؤدي إلى حدوث تغييرات في طبيعة رأس المال الذي تمت المساهمة به والاقتراضات لصالح الوحدة واقراضها مبالغ نقدية للغير".

الأنشطة الاستثمارية Investing Activities: "هي الأنشطة التي تتجسد في شراء وبيع الموجودات الثابتة والاستثمارات الأخرى التي لا يمكن اعتبارها معادلة للنقد".

الأنشطة التشغيلية Operating Activities: "تتمثل بأنشطة الوحدة الاعتيادية والمتكررة من غير النشاطات الاستثمارية أو التمويلية أعلاه".

تاريخ التقرير Reporting Date: "يعني تاريخ اليوم الأخير من فترة إعداد التقارير التي تتعلق بها البيانات المالية التي تعدها الوحدة في نهاية الفترة المالية".

(٢-٤) انسجام البيئة المحلية العراقية مع متطلبات معيار رقم IPSAS2:

هناك عدد من المتطلبات التي ينبغي توفرها من أجل الانسجام أو التوافق عند اعتماد معايير IPSASs عموماً ومعيار IPSAS2 على وجه التحديد في البيئة المحلية، فمنها ما يتعلق بظروف تنظيمية وإدارية، فضلاً عن الجوانب الخاصة بالأنظمة والقوانين والتشريعات وغيرها، ولغرض اعتماد مثل هكذا معايير لابد من أن تُؤخذ الصبغة القانونية وأن يكون هناك إلزام على تطبيقها بعد تحقيق كافة المتطلبات اللازمة لاعتمادها محلياً (شربة، ٢٠٢٠: ٤٤). وفي هذا السياق أضاف

(علي، ٢٠١٨: ٣٢) أنه وبهدف اعتماد جزء أو كل معايير IPSASs، فلا بد من تحقيق نوع من الانسجام والتوافق بين تلك المعايير والمعايير الوطنية أو المحلية، خصوصاً في البلدان التي تمتلك معايير وطنية، إلا أن ذلك الأمر ليس سهلاً في البيئة العراقية بسبب عدم امتلاك العراق لمعايير وطنية متعلقة بالمحاسبة الحكومية، وإنما يمتلك بدلاً عن ذلك قواعد محاسبية ونظاماً محاسبياً حكومياً، وبالتالي يتطلب ذلك تهيئة وتكييف البيئة المحلية العراقية لأغراض اعتماد IPSASs؛ لأن التأثير المتباين للتشريعات والأنظمة والقوانين في عملية اعتماد وتطوير المعايير المحاسبية يبدو واضحاً في البلدان التي تتولى فيها الوحدات الحكومية مهمة إصدار مثل هذه المعايير من خلال اعتماد التعليمات والقوانين النافذة في صياغتها، على النقيض من البلدان التي توكل مهمة صياغة وتطوير المعايير المحاسبية فيها إلى المجالس والهيئات المهنية المستقلة وذات الاختصاص.

وتماشياً مع طروحات الباحثين أعلاه وانسجاماً مع طبيعة البيئة المحلية العراقية يرى الباحثان بأن للأنظمة والتعليمات والقوانين النافذة تأثيراً كبيراً في الممارسات والأنظمة المحاسبية المطبقة ولاسيما تلك التي تتعلق بالمحاسبة الحكومية، وغالباً ما يصعب انسجام تلك الأنظمة مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، كونها تخضع إلى الالتزامات الدستورية والأنظمة والقوانين فيما يتعلق بتطبيق تلك الممارسات ولاسيما عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للبلد، وبهذا الصدد فإن القانون العراقي (قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤م المعدل) قد خول وزير المالية الإتحادي إصدار تعليمات تسهل عملية إصدار التقارير والقوائم المالية الحكومية وبما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة، وبخصوص النظام المحاسبي الذي تمت الإشارة إليه أعلاه المطبق في وحدات القطاع الحكومي في العراق فلا بد من التطرق إليه بشيء من الإيجاز من خلال أبرز الجوانب المهمة منه وكما في الفقرات أدناه.

(٢-٥) النظام المحاسبي الحكومي في العراق (واقع النشأة والتطور):

منذ أن نشأ النظام المحاسبي الحكومي في العراق عام 1921م الذي كان خاضعاً آنذاك لأحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر في عام 1911م، فضلاً عن التعليمات المالية التي جاءت بها السلطة في حينها وإلى يومنا هذا لم يشهد النظام المحاسبي الحكومي أية تطورات جوهرية، وذلك لارتباطه المباشر بالموازنة العامة، وبالمقابل فإن عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في العراق لم يطرأ عليها أيضاً أي تطوير أو تحديث بالرغم من التغييرات التي مرَّ بها العراق، وبهذا الصدد فقد مرَّ النظام المحاسبي الحكومي في العراق بثلاث مراحل متوالية وهي: (واثق، ٢٠١٩: ١٢١-١٢٢)

المرحلة الأولى: بدأت منذ تأسيس نظام الحكم الوطني عام 1921م وامتدت حتى العقد الثامن من القرن نفسه، وتمَّ خلالها تطبيق أحكام النظام المحاسبي الحكومي على وحدات القطاع العام ذات الاستقلال المالي والإداري التي تمارس نشاطاً اقتصادياً.

المرحلة الثانية: بدأت هذه المرحلة في سبعينات القرن الماضي وذلك بعد المباشرة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد على عدد من وحدات القطاع العام.

المرحلة الثالثة: وهي المرحلة التي تجسدت بإصدار قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥م، إذ تمَّ بموجبه تحديد الوحدات التي ينبغي أن تخضع لأحكام النظام المحاسبي الحكومي، إذ نصت الفقرة (٣) من المادة الثانية للقانون أعلاه على ما يأتي:

(<http://wiki.dorar-aliraq.net/iraqilaws/law/6443.html>)

"تخضع جميع التقسيمات التي تتضمنها موازنة القطاع الحكومي الممول مركزياً إلى أحكام قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠م وقانون الموازنة العامة السنوي". وعلى الرغم من ميل بعض أحكام ذلك القانون إلى الأخذ بأنظمة تخطيطية أكثر تطوراً مقارنة بالقوانين والأنظمة التي سبقتة إلا أن الممارسة العملية لم تشهد توظيف تلك الأحكام لتطوير وتحديث أسس إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في العراق.

المرحلة الرابعة: بدأت هذه المرحلة بعد أحداث ٢٠٠٣م وتُعد أبرز مرحلة من حيث حجم الأحداث والتحديات التي واجهت النظام المحاسبي الحكومي التي تمثلت بشكل رئيسي بصدر قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة ٢٠٠٤م من سلطة الائتلاف المؤقتة، وإلغاء كل من قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة ١٩٤٠م المعدل، وقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم (107) لسنة ١٩٨٥م وذلك وفقاً لنص الفقرة رابعاً من القسم (12) لقانون الإدارة المالية والدين العام.

(٦-٢) مخرجات النظام المحاسبي الحكومي:

تتجسد مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في البيانات والقوائم المالية والكشوفات التحليلية الملحقة التي تمثل ملخصاً للعمليات المالية التي حدثت للوحدة خلال فترة معينة وما مدور من الفترات السابقة للسنة المالية سواء ما يتعلق بالإيرادات أو النفقات أو الحسابات الوسيطة، ويمكن استعراض أبرز القوائم المالية والجداول المعدة من قبل الوحدات الحكومية هي: (الخاقاني، ٢٠٠٥: ١٢٣-١٢٩)

❖ الجدول رقم (1) ميزان المراجعة والجداول الإجمالية الشهرية.

❖ الجدول رقم (2) المصروفات النهائية للموازنة الجارية والاستثمارية.

❖ الجدول رقم (4): الإيرادات النهائية للموازنة الجارية والاستثمارية.

❖ الجدول رقم (7): شهادة الموجودة النقدي لدى المصرف.

❖ الجدول رقم (8) حسابات قياس النتيجة.

❖ الجدول رقم (9) قائمة المركز المالي.

❖ الجدول رقم (10) كشف التدفق النقدي.

وينبغي إعداد عدد من الكشوفات التحليلية التي تحتوي على تفصيلات للمبالغ الإجمالية للبيود الظاهرة في قوائم الحسابات الختامية أعلاه، وذلك لتسهيل تدقيقها من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ومن الأمثلة على هذه الكشوفات (كشف الحسابات الجارية المدينة والدائنة، كشف السلف والأمانات، كشف الحسابات المتبادلة بين الوحدات، كشف الموجود النقدي للفترة المالية، كشف العجز والوفر المتراكم، كشف إيرادات الموازنة الجارية والاستثمارية وكشف مقارنة الإيرادات الفعلية والمقدرة وغيرها).

(٧-٢) أسس القياس المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي:

إن تطبيق أي من الأسس المحاسبية في الحسابات المتعلقة بأعمال وأنشطة الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح من القضايا الجدلية؛ لأن الخوض في هذا الخصوص لا يكاد يخلو من النقاش حول الأساس المحاسبي الأفضل الذي ينبغي أن يُعتمد ويوفر الطريقة المثلى لقياس الأحداث المالية المختلفة لوحدات القطاع العام (مفضل، ٢٠٠٨؛ ٩٢). وبعد هذه التوطئة تُعرف أسس القياس المحاسبي: بمجموعة من الأساليب والقواعد المحاسبية التي تبين توقيتات الاعتراف بالأحداث المالية (١٨٥)

وتحكم تحديد أرصدة حسابات الوحدات الحكومية التي يتم اغلاقها في حساب قياس النتيجة للوصول إلى تقارير مالية تكون معبرة بشكل حقيقي عن نتائج الأنشطة والأحداث المالية للوحدة الحكومية خلال فترة معينة (البغدادي، ٢٠٠٨؛ ٤٥). ومن أبرز الأسس المحاسبية هي:

(٢-٧: ١) الأساس النقدي:

بموجبه يتم الاعتراف بالعمليات المالية الفعلية للدولة والتقرير عنها من خلال؛ تسجيل الإيرادات المستلمة نقداً خلال السنة المالية بغض النظر عن إنها تخص السنة الحالية التي قبضت فيها، أو إنها تعود للسنوات السابقة أو اللاحقة، وكذلك الحال بالنسبة للمصاريف التي دفعت نقداً فإنه يتم الاعتراف بها وتسجيلها خلال السنة المالية التي انقضت فيها بغض النظر الفترة التي تعود إليها (Toma, et.al., 2015:1046).

وعلى الرغم من المنافع التي يتصف بها هذا الأساس لكن توجه له عدد من الانتقادات لعل أبرزها؛ أنه لا يعرض المركز المالي بشكل عادل للوحدة الحكومية، كونه يوفر معلومات عن العمليات المالية التي يترتب عليها تدفق نقدي فقط سواء تدفق داخل أو خارج، فهو لا يفصح عن الالتزامات والحقوق المترتبة للوحدة وفروعها، وبالتالي لا يوفر معلومات مفيدة (مفضل، ٢٠٠٨: ٩٤).

(٢-٧: ٢) أساس الاستحقاق:

يقوم على فكرة تسجيل الأحداث المالية مجرد حدوثها بغض النظر عن عمليات القبض أو السداد النقدي الذي يخص هذه الأحداث، أي بموجبه يتم تحميل السنة المالية بالإيرادات والنفقات التي تخصها فقط (جابي وملياني، ٢٠١٧: ١٣٨). ولقد تمت الإشارة إلى هذا الأساس في معايير IPSASs، إذ بينت هذه المعايير انه يتم الاعتراف بموجب أساس الاستحقاق بالأحداث المالية بمجرد حدوثها بعيداً عن حدث الدفع أو القبض النقدي وما يعادله، وعلى الرغم من أن المعلومات التي يوفرها هذا الأساس عرضة للتضليل بسبب الاجتهادات الشخصية لكنه بالمقابل جاء تلافياً للانتقادات الموجهة للأساس النقدي، وبالتالي يوفر معلومات قد تكون مفيدة للمستخدمين مقارنة بالمعلومات التي يوفرها الأساس النقدي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٢: ٣٠ و ٣١).

(٢-٧: ٣) الأساس المعدل:

هو خلط بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي (أي يعد بمثابة تركيبة توليفة لخصائص ومميزات كل من أساس الاستحقاق والأساس النقدي متلافياً بذلك عيوب كل واحد منهن؛ لأن بموجبه تطبق الوحدات الحكومية إحدى الأساسين إما النقدي أو الاستحقاق مع مراعاة بعض الاستثناءات في عمليات التطبيق على بعض المجاميع المحاسبية (موجودات، التزامات، نفقات، وإيرادات) وفقاً لطبيعة ومتطلبات العمل المحاسبي السائد لديها (زهير، ٢٠١٤: ٣٧).

ويطلق على هذا الأساس أيضاً بالأساس المشترك وبذلك يكون إما أساساً نقدياً معدلاً أو استحقاقاً معدلاً، وقد ترجح كفة الأساس النقدي فيه عندما تسجل أغلب العمليات والأحداث المالية في السجلات بموجب الأساس النقدي ماعدا عدد قليل من العمليات المالية (الاستثناءات) تسجل بموجب أساس الاستحقاق وذلك من خلال إجراء تسويات خاصة بها، وبالتالي فإن التقارير ستعكس معلومات مالية عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال المدة الحالية إضافة إلى معلومات تتعلق بالمستحقات المدينة (إيرادات يتوقع قبضها خلال مدة قصيرة الأجل لا تتعدى نهاية السنة اللاحقة) وكذلك تتضمن معلومات عن الاستحقاقات الدائنة تتمثل (بالنفقات التي يتوقع دفعها خلال مدة قصيرة الأجل). وعلى

عكس ذلك تماماً عندما ترجح الكفة لصالح أساس الاستحقاق الذي يوفر معلومات مالية عن النفقات والإيرادات والموجودات المتاحة لسداد الالتزامات مع الأخذ بالاعتبار أن الموجودات الثابتة تسجل مصاريفاً في تاريخ اقتنائها (المشهداني وآخرون، ٢٠١٧: ٣٤٧-٣٤٨).

(٢-٨) أوجه المقارنة بين النظام المحاسبي الحكومي والمعيار رقم ٢ (IPSAS2):

نظراً للطبيعة التي تتصف بها المعايير المحاسبية على المستوى الدولي مقارنة مع الأنظمة والممارسات المحلية، إذ أن الأخيرة تخضع للقوانين والتعليمات الموضوعة من قبل الحكومات فهي تحكم عمل النظام المحاسبي لديها، مقارنة بالمعايير الدولية التي وضعتها هيئات مهنية مستقلة مختصة وفقاً لمبدأ الشمولية دون أن تقتصر على بلد دون غيره، وبالتالي فإن صياغتها جاءت لتلائم كافة بلدان العالم بهدف تحقيق نوع من التوافق الدولي فيما يتعلق بتوحيد الإجراءات والممارسات المحاسبية، فضلاً عن تسهيل عملية الفهم والمقارنة وتحقيق المصدقية وبما ينعكس إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية للقطاع العام على المستوى الدولي، وعلى هذا الأساس تستمد المعايير شرعيتها من خلال حصولها على اعتراف دولي، وبذلك تحت الهيئات والمنظمات الدولية على ضرورة تبني متطلباتها نظراً لأهميتها في توفير بيانات مالية ذات جودة عالية، ولغرض قيام الحكومات باعتمادها لابد من تحقيق عدد من المتطلبات اللازمة المتمثلة بـ(خطة التدريب، الالتزام والمشاركة، استراتيجية واضحة للتنفيذ، المدة اللازمة للانتقال، وأخيراً الحصول على الدعم الدولي (شربة، ٢٠٢٠: ٣٥).

وبما أن معيار IPSAS2 يمثل أحد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والخاص بإعداد القوائم المالية فإن هذا المعيار يتعلق تحديداً بإعداد قائمة التدفق النقدي في الوحدات الاقتصادية الحكومية، ولأغراض مقارنة المتطلبات التي جاء بها هذا المعيار فلا بد من التعرف على قائمة التدفق النقدي التي تعد وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي في العراق لتحديد أوجه المقارنة الأساسية بين القائمتين فضلاً عن الاستفادة من ذلك عند إجراء الجانب التطبيقي للبحث الحالي في المحور الثالث، وكما في الجدول الآتي:

الجدول (1) المقارنة بين النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومعيار IPSAS2

أوجه المقارنة (بيانات التدفق النقدي)	النظام المحاسبي الحكومي المحلي	معيار IPSAS 2
جهة الإصدار	وزارة المالية العراقية (دائرة المحاسبة)	IPSASB (IFAC)
تاريخ الإصدار	١٩٢١م	٢٠٠٠م
نطاق التطبيق	الوحدات الحكومية الممولة مركزياً من الموازنة العامة للدولة	كافة وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية ^(١)
الهدف من القائمة	التعرف على رصيد النقد في نهاية الفترة المالية	تقديم معلومات عن التغيرات التاريخية التي تطرأ على النقد والنقد المعادل خلال الفترة المالية
مكونات القائمة	رصيد النقد في أول المدة، مصادر التمويل، استخدامات التمويل، والتغيير في الحسابات المدينة والدائنة	رصيد النقد والنقد المعادل في أول المدة، التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة الرئيسية الثلاثة (تشغيلية، استثمارية وتمويلية)
طبيعة بياناتها	بيانات تاريخية (فعلية)	بيانات تاريخية (فعلية)

(١) يقصد بمؤسسات الأعمال الحكومية؛ تلك المؤسسات التي تتصف بالخصائص الآتية (IFAC, 2012:33):

(أ) تمتلك صلاحية مالية وتشغيلية بما فيها التعاقد دون الرجوع إلى الجهات العليا المرتبطة بها. (ب) تقوم بالأعمال التجارية (بيع السلع والخدمات) لتحقيق الربح أو استرداد التكلفة. (ج) لا تعتمد على التمويل الحكومي بشكل أساسي وإنما تمول ذاتياً باستثناء بعض الحالات. (د) تخضع من الناحية الإدارية إلى سلطة عامة كأن تكون وزارة أو ما شابه ذلك.

معايير 2 IPSAS	النظام المحاسبي الحكومي المحلي	أوجه المقارنة (بيانات التدفق النقدي)
يتم عرض معلومات التدفق النقدي بأسلوبين (مباشر وغير مباشر) والمباشر مصنف لتلات أنشطة: تشغيلية، استثمارية وتمويلية	تعرض معلومات التدفق النقدي (الداخلة والخارجة) بأسلوب واحد من دون أنشطة	أسلوب العرض
غير ملزم للتطبيق لبعض دول العالم	ملزم التطبيق بالبيئة المحلية	درجة الالتزام
رصيد النقد والنقد المعادل في نهاية الفترة المالية	رصيد النقد في نهاية الفترة المالية	النتيجة النهائية

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان استناداً إلى: (موسى والخطاب، ٢٠١٣: ٢) & (IFAC, 2012: 90).

المحور الثالث: الجانب التطبيقي للبحث:

نبذة تعريفية عن مجتمع وعينة البحث:

تأسست وزارة التعليم العالي والبحث العلمي وفقاً للقانون رقم (١٣٢) الصادر بتاريخ الثلاثين من حزيران/ يونيو لعام ١٩٧٠م الذي أكد ضمن الأسباب الموجبة التي جاء بها على ضرورة إيلاء الأهمية الكبيرة للتطور العلمي والمعرفي وتحديداً في مجالات التعليم العالي والبحث العلمي، ومنذ ذلك الحين وإلى يومنا هذا شهدت هذه الوزارة عدد من التغييرات والتطورات التي كانت بمجملها تصب في تحقيق أهدافها المتمثلة بالآتي: (<http://moheer.gov.iq/ar>)

١. إجراء عدد من التغييرات الكمية والنوعية في المجالات العلمية والثقافية بالعراق، وذلك من خلال توجيه تشكيلاتها العلمية والبحثية من أجل خلق جيل جديد مزود بسلاح العلم والمعرفة، وبالتالي تصبح لهذه المؤسسات قوة مؤثرة وفاعلة في المجتمع العراقي.

٢. تأمين احتياجات الخطط التنموية في البلاد من خلال توفير المتخصصين في شتى مجالات المعرفة.

٣. تطوير العلاقات العلمية والثقافية ذات الاهتمام المتبادل فضلاً عن توسيع العلاقات الودية في تلك المجالات مع دول العالم الأخرى والمنظمات الأكاديمية والعلمية المختلفة في شتى أنحاء العالم بغية تحقيق درجة من الانسجام والتكامل في العديد من مجالات العلم والمعرفة.

تحليل فكري لمتطلبات معيار IPSAS2 ومقارنته مع ما معمول به محلياً (واقع الحال):

بغية تحديد مدى انسجام النظام المحاسبي الحكومي في العراق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعلى وجه التحديد معيار IPSAS2 المتعلق بإعداد بيانات التدفق النقدي، وبهذا الصدد يرى الباحثان أنه لتحقيق ذلك الأمر لا بد من القيام بخطوتين أساسيتين:

الخطوة الأولى: بموجبها قام الباحثان باستعراض طبيعة البيانات والكشوفات المالية المعدة وفقاً لمعايير IPSASs من جهة وواقع الحال المتعلق بعملية إعداد تلك البيانات من جهة أخرى، في إحدى دوائر أو وحدات القطاع العام في العراق (ديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) الذي اختيرت عينة للبحث الحالي، وذلك لأغراض المقارنة حول عملية اعتماد متطلبات تلك المعايير وتحديد المعيار رقم ٢ (IPSAS2) منها وكما مبين في الجدول الآتي:

الجدول (2) مقارنة البيانات المالية بين IPSASs وبين النظام المحاسبي المطبق بديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

ت	اسم المعيار ورقمه	وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs	وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق
١	عرض البيانات المالية ١	يتم إعداد قائمة للمركز المالي	يتم إعداد قائمة للمركز المالي
٢	عرض البيانات المالية ١	يتم إعداد قائمة للاداء المالي	لا يتم إعداد قائمة للاداء المالي
٣	عرض البيانات المالية ١	يتم إعداد قائمة للتغير في صافي الموجودات / حقوق الملكية	لا يتم إعداد قائمة للتغير في صافي الموجودات / حقوق الملكية
٤	بيانات التدفق النقدي ٢	يتم إعداد قائمة للتدفق النقدي	يتم إعداد قائمة للتدفق النقدي
٥	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية ٢٤	يتم عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	يتم إعداد حساب قياس النتيجة (ح/ تنفيذ الموازنة العامة)
٦	/	لا يتم إعداد بيانات مالية منفصلة تخص الحسابات الاستثمارية	يتم إعداد بيانات مالية منفصلة تخص أرصدة الحسابات الاستثمارية

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان استناداً إلى: (IFAC, 2021:161) والبيانات المالية لديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق.

بعد الاطلاع على الخطوة رقم (1) وكما مبين بالجدول أعلاه يرى الباحثان أن البيانات المالية المعدة وفقاً لمتطلبات معايير IPSASs تتفق مع البيانات المالية المعدة من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وذلك بموجب النظام المحاسبي الحكومي فقط في كل من (قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي وحساب تنفيذ الموازنة) مع وجود اختلافات واضحة في محتويات هذه القوائم عما هو مطبق وفقاً لمتطلبات معايير IPSASs، وتماشياً مع موضوع وأهداف البحث، فإن قائمة التدفق النقدي كأحد القوائم الأساسية التي ينبغي إعدادها جنباً إلى جنب مع القوائم الأخرى، فهي التي سيتم الخوض والبحث فيها دون غيرها وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS 2 المتعلق بإعداد بيانات التدفق النقدي.

الخطوة الثانية: تكييف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي فيما يتعلق في بيانات التدفق النقدي للوحدة عينة البحث الحالي (ديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق) ومحاولة إعدادها وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS2 ومقارنتها مع ما معمول به وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الحكومي المحلي على التوالي لبيان أوجه الشبه والاختلاف وتحديد نواحي القصور في النظام المحاسبي الحكومي المحلي إن وجدت بغية الاستفادة من مزايا أو منافع اعتماد المعيار المذكور آنفاً وبما ينعكس إيجاباً على تحسين مخرجات هذا النظام وكما مبين في النماذج الآتية:

النموذج (1) وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS2 (قائمة التدفق النقدي للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ / وزارة التعليم العالي والبحث العلمي / ديوان الوزارة)

البيان	2019	2018
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المقبوضات (تدفقات نقدية داخلية):		
• الضرائب	451,809,768	387,475,250
• مبيعات السلع والخدمات (التمويل من دائرة المحاسبة)	878,965,085,80	090,476,124,83
• المنح	37,123,548	154,597,474
• الفائدة المقبوضة	0	0
• مقبوضات أخرى	1,717,439,127	1,485,064,712
تنزل المدفوعات (تدفقات نقدية خارجة):		
• تكاليف الموظفين	(66,860,978,395)	(103,325,601,390)
• معاشات التقاعد	(1,825,004,925)	(1,684,020,217)
• الموردون	(2,282,343,934)	(2,229,878,074)

2018	2019	البيان
(250,470,000)	(0)	• المنافع الاجتماعية
(0)	(0)	• الفائدة المدفوعة
(1,076,540,803)	(2,079,995,513)	• دفعات أخرى
(23,414,896,958)	9,244,015,554	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية المقبوضات (تدفقات نقدية داخلية):		
1,952,600,000	8,378,548,000	• العوائد من بيع الموجودات الثابتة
0	0	• العوائد من بيع الاستثمارات
تنزل المدفوعات (تدفقات نقدية خارجية):		
(294,232,350)	(453,140,300)	• شراء موجودات ثابتة
(308,792,071)	(413,038,500)	• نفقات استثمارية
(1,600,000,000)	(8,906,886,000)	• مدفوعات أخرى
(250,424,421)	(1,394,516,800)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية المقبوضات (تدفقات نقدية داخلية):		
0	0	• عوائد القروض
تنزل المدفوعات (تدفقات نقدية خارجية):		
(0)	(0)	• سداد القروض وتوزيع أرباح الأسهم للحكومة
0	0	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
(23,665,321,379)	7,849,498,754	صافي الزيادة / الانخفاض في النقد والنقد المعادل
30,277,968,910	16,551,977,561	+ النقد والنقد المعادل في ١ / ١
6,612,647,531	24,401,476,315	=: رصيد النقد أو النقد المعادل في ٣١ / ١٢

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً لإصدار (IFAC,2021:245) والبيانات المالية لديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لسنة ٢٠١٩.

النموذج رقم (2) وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الحكومي
قائمة التدفق النقدي للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ / وزارة التعليم العالي والبحث العلمي/
ديوان الوزارة

2019	اسم الحساب
16,551,977,561	رصيد النقد في بداية السنة (٢٠١٩/١/١)
تضاف؛ المصادر:	
79,218,881,857	• التمويل من دائرة المحاسبة
3,073,456,464	• الإيرادات الفعلية
تنزل؛ الاستخدامات:	
(73,914,501,567)	• المصروفات الفعلية
24,929,814,315	= المجموع (فائض)
التغير في الحسابات المدينة والدائنة	
تضاف؛ المصادر:	
1,174,051,092	• النقص في المدينين/ السلف
1,034,935,689	• الزيادة في الدائنين/ الأمانات
تنزل؛ الاستخدامات:	
(2,998,051,481)	• الزيادة في المدينين/ السلف
0	• النقص في الدائنين / الأمانات
24,140,749,615	رصيد النقد في نهاية السنة (٢٠١٩/١٢/٣١)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الدليل المالي والمحاسبي في العراق لسنة (٢٠١٣) والبيانات المالية لديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي.

نستنتج من النموذجين أعلاه والمتعلقين بإعداد قائمة التدفق النقدي بموجب متطلبات معيار رقم 2 IPSAS والنظام المحاسبي الحكومي المحلي على التوالي الفقرات الآتية:

١. إن قائمة التدفق النقدي المعدة بموجب متطلبات معيار IPSAS2 تتضمن ثلاثة أنشطة رئيسية (تشغيلية، استثمارية وتمويلية) التي من خلالها يتم تحديد مصادر تلك التدفقات، فضلاً عن تحديدها لصافي التدفقات النقدية لكل نشاط من هذه الأنشطة، وكذلك صافي التدفقات النقدية من الأنشطة ككل، وهذا غير متوفر في قائمة التدفق النقدي المعدة بموجب النظام المحاسبي الحكومي المطبق محلياً، وذلك لأن النظام المحاسبي الحكومي لا يعترف بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، إذ يُعدّ عمليات شراء الموجودات ضمن النفقات الجارية (مصروف نهائي) وبيعها يعد من الإيرادات (إيراد نهائي) وبالتالي يتم وضع تلك البنود ضمن قائمة حساب تنفيذ الموازنة.
٢. لاحظ الباحثان بأن هناك اختلافاً بين عدد من البنود التي احتواها النموذجان المذكوران (قائمة التدفق النقدي)، مما انعكس هذا الفرق في النهاية على رصيد آخر المدة، حيث كان الفرق بمقدار (٢٦٠,٧٢٦,٧٠٠)، وهذا يدل على أن هناك اختلافاً واضحاً بين النظام المحاسبي والمعيار ليس بأسلوب العرض فحسب بل يتعدى لأكثر من ذلك ليشمل طرق القياس لبنود التدفق النقدي.
٣. عند إعداد قائمة التدفق النقدي فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يميز بين أرصدة المقبوضات والمدفوعات النقدية سواء كانت تلك الأرصدة تخص جانباً تشغيلياً أو استثمارياً أو تمويلياً، وإنما يحتوي فقط على الأرصدة الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية.
٤. إنّ ما وردَ بالفقرتين أعلاه يعد من أبرز نواحي القصور في النظام المحاسبي الحكومي وهذا الأمر يؤدي بدوره إلى نقص في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي (المعلومات المحاسبية)؛ فيجعلها غير مفيدة وغير ملبية لاحتياجات المستخدمين.

وبالنهاية يرى الباحثان أنه على الرغم من وجود قائمة للتدفق النقدي تُعد بموجب النظام المحاسبي الحكومي، إلا إن هذه القائمة لا تتوافق مع متطلبات معيار IPSAS2 المتعلقة بإعداد وعرض بيانات التدفق النقدي وكما مبين في النموذجين أعلاه، ويُعد ذلك دليلاً على إثبات فرضية البحث:

توجد هناك عدد من نواحي القصور في النظام المحاسبي الحكومي المحلي فيما يتعلق بتوفير معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين قد تجعله غير منسجم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولاسيما معيار IPSAS2 والمتعلق بـ "بيانات التدفق النقدي"، لذا فإن إعداد قائمة للتدفق النقدي بموجب النظام المحاسبي الحكومي لا تنسجم في عدة مجالات مع قائمة التدفق النقدي المُعدّة وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS2.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

١. هناك اختلاف واضح بين قائمة التدفق النقدي التي تُعد بموجب النظام المحاسبي الحكومي المحلي وبين قائمة التدفق النقدي المُعدّة وفقاً لمتطلبات معيار IPSAS2 من حيث أساليب الاعتراف والقياس والعرض الخاص بعناصر التدفق النقدي؛ لأن النظام المحاسبي الحكومي يعتمد في إعداد تلك القائمة على أسس وأساليب محاسبية لا تنسجم مع متطلبات معيار IPSAS2.
٢. هناك عدد من نواحي القصور في النظام المحاسبي الحكومي المحلي فيما يتعلق بتوفير معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين كونه يعتمد على الأساس النقدي مما يجعله غير منسجم مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ولاسيما معيار IPSAS2 الخاص ببيانات التدفق النقدي.

٣. إن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي المحلي وخصوصاً بيانات التدفق النقدي (المعلومات المحاسبية) غير ملبية لاحتياجات المستخدمين وذلك لأنه يعتمد على الأساس النقدي الذي لا يعترف بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية أي انه لا يميز بين أرصدة المقبوضات والمدفوعات النقدية سواء كانت تلك الأرصدة تخص جانباً تشغيلياً أو استثمارياً أو تمويلياً وإنما يحتوي فقط على الأرصدة الإجمالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة المالية.

ثانياً: التوصيات:

١. ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة المحلية من خلال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بهدف تلافي مجالات القصور بالنظام المحاسبي الحكومي المحلي، فضلاً عن توفير معلومات محاسبية مفيدة للمستخدمين وبما ينعكس إيجاباً على انسجام مخرجات النظام المحاسبي الحكومي المحلي مع متطلبات اعتماد معيار IPSAS2.
٢. ضرورة قيام الجهات المعنية التي تمتلك زمام الأمور بتطوير النظام المحاسبي الحكومي المحلي تماشياً مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في البيئة المحلية.
٣. زيادة وعي واهتمام معدي البيانات المالية ولاسيما إعداد بيانات التدفق النقدي لبيان مدى فائدتها بالنسبة للمستخدمين، وذلك من خلال زجهم في ورش وندوات ودورات تدريبية عالية المستوى وبما ينعكس إيجاباً على مسألة تضيق الفجوة بين النظام الحكومي والمعايير الدولية خدمة لمستخدميها.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠١٢)، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج ١، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان، الأردن.
٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٢٠)، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ج ١، ترجمة: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان، الأردن.
٣. البيانات المالية، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، الدائرة الإدارية والمالية لسنة (٢٠١٩).
٤. جمهورية العراق، قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ المعدل، الوقائع العراقية، العدد (٤٥٥٠) لسنة ٢٠٠٩.
٥. جمهورية العراق، وزارة المالية العراقية، الدليل المالي والمحاسبي في العراق لسنة (٢٠١٣).
٦. البغدادي، أحمد محمد علي أحمد (٢٠٠٨). النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد ٩٥ لسنة ٢٠٠٤. بحث دكتوراه في المحاسبة القانونية غير منشور، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية بغداد، العراق.
٧. جابي، أمينة هناء وملياني، حكيم (٢٠١٧). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، الجزائر، العدد ١٠، الجزء ٢، ص ١٣٧-١٥٣.
٨. الخاقاني، ميثم مالك راضي (٢٠٠٥). الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي: دراسة لعينة من الدول. رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
٩. زهير، شلال (٢٠١٤). أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. أطروحة دكتوراه في علوم التيسير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة - بومرداس، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
١٠. شربة، علي هاتف عبد علي (٢٠٢٠). تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى مساهمتها في حوكمة الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية في قطاع البلديات. أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.

١١. علي، نهاد حسين أحمد (٢٠١٨). انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية. اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
١٢. عنيزة، حسين هادي و علي، أحمد ماهر محمد (٢٠١٤). دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي. مجلة مركز دراسات الكوفة، المجلد ١، العدد ٣٤، ص١٣٨-١٦٢.
١٣. المشهداني، بشرى نجم عبدالله وآخرون (٢٠١٧). المحاسبة الحكومية: مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية الجزء الأول. ط١، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد، العراق.
١٤. مفضل، إبراهيم عبدالقدوس أحمد (٢٠٠٨). المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية. اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.
١٥. موسى، ليلي شلال والخطاب، حسن عبدالمنعم (٢٠١٣). النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي. وزارة المالية، دائرة المحاسبة، بغداد، العراق.
١٦. ميلود، عبود (٢٠٢٠). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين. اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار- الجزائر، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
١٧. واثق، ألهم محمد (٢٠١٩). النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (١) عرض البيانات المالية. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد ٤، العدد ٦، ص١١٨-١٤٠.
١٨. الوائلي، سلمان عبود روضان (٢٠١٤). أنموذج مقترح لإعداد القوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) في ظل النظام المحاسبي الحكومي: بحث تطبيقي في وزارة العدل (بحث في المحاسبة القانونية غير منشور)، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

19. IFAC, 2020 & 2021, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA.
20. Biraud, G. (2010). Preparedness of United Nations system organizations for the international public sector accounting standards (IPSAS). Joint Inspection Unit, United Nations, Geneva.
21. <http://mohestr.gov.iq/ar>.
22. Minh, M. T. H. (2014). Application of International Public Sector Accounting Standards in Vietnam in Current Conditions. Journal of Modern Accounting and Auditing, 10 (4) 404-413.
23. Toma, C., Carp, M., & Robu, I. B. (2015). Harnessing financial information in investors decisions: accrual accounting versus cash accounting. Procardia economics and finance, 26, 1044-1051.
24. Trang, Le Thi Nha. (2012). Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements. Thesis submitted to gain the degree of "Master in Public Finance Management", university of Tampere.

