



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



"أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كأداة في رفع كفاءة الموازنة العامة الاتحادية في العراق" (دراسة مفاهيمية – تحليلية)

"The Importance of Applying the IPSASs as a Tool for Activating the Federation General Budget in Iraq" (Conceptual - Analytical Study)

Kamal Abdul Aziz Al-Nakib^a, Asaad Jasim Khudhair Al-Qaisi^b

a: Bilad Alrafedien University College – Accounting Department

b: Education Directorate in Diyalla Province

professornakibson@gmail.com, asaadj688@gmail.com

المستخلص:

إن الفاحص والمهتم بمتابعة التحليل العلمي للمحاسبة على الصعيد الدولي وإنعكاسه في التطبيق العملي لدى منظمات الأعمال الإقتصادية والمؤسسات والجهات الحكومية وبالذات تلك المنظمات غير الهادفة للربح، بل وحتى الدول عموماً ومن ضمنها العراق كبلد نامي يسعى إلى إستغلال ثرواته الإقتصادية وبالذات موارد الثروة الطبيعية والسير في طريق الإصلاح والنمو كمرحلة تمهيدية من أجل تحقيق متطلبات التنمية الإقتصادية والإجتماعية الشاملة والمستدامة من خلال السعي للسير بركب الإقتصاد العالمي، لا يمكن أن يتم كل ذلك وما ينجم عنه من الآثار والنتائج الإقتصادية المباشرة وغير المباشرة بمعزل بل وحتى من الصعب تجاهل أهمية وضرورة وتحقيق متطلبات إستخدام معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ومن أمثلتها المعايير الأساسية الدولية التالية، (طبقاً لمجال ونطاق تطبيقها ونمط الوحدة المحاسبية المطبق فيها تلك المعايير) تبوب كما يلي: معايير المحاسبة الدولية (IASs)، معايير التدقيق الدولية (ISAs) المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRSs)، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)، غيرها من المعايير ذات الطابع والشمول والنطاق الدولي التي تصدر من المنظمات المهنية التخصصية الدولية، هذا عدا عن الإستفادة بهذا القدر أو ذاك من ما يصدره كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) وكذلك مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية (GASB)، (حيث أن بحثنا سيركز ويقترن على المعايير الدولية في الوحدات الحكومية أي معايير IPSASs).

إن عدم إستقرار الظروف الإقتصادية والسياسية والإجتماعية بل والأمنية وغيرها في العراق والتي تتمثل بمخاضات صعبة وعسيرة تواجه كل من المجتمع العراقي من جانب، والحكومة العراقية من جانب آخر، ومنظمات المال والأعمال الحكومية والخاصة من جانب ثالث، والمواطن العراقي من جانب رابع، (كون الإنسان العراقي، يجب أن يكون هدف التنمية وأداتها)، وبالذات في العقدين الأخيرين منذ بداية الإحتلال الأمريكي الغاشم على مقدرات شعبنا وثرواته وخيراته بل وسياساته الإقتصادية والإجتماعية والتنموية منذ عام 2003 ولغاية الآن تستلزم إعادة النظر وبشكل جذري وذات محتوى وطني وهدف تنموي وممارسة فاعلة وكفاءة لإدوات السياسة الإقتصادية والمالية والنقدية وغيرها. وفي مقدمة تلك الأدوات المالية هي تفعيل وتطوير وتخطيط ورقابة إستغلال وتوزيع وإعادة توزيع المال العام من خلال الموازنة العامة للدولة الاتحادية.

لكي يتم تحقيق وزيادة فاعلية الموازنة الحكومية السنوية كأداة مالية لا بد من الإهتمام بتطبيق وتوسيع مجالات إستخدام المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبالذات لدى المؤسسات غير الهادفة للربح بما ينسجم مع البيئة المحلية – العراقية محاسبياً، تنموياً، وتشريعياً. وعليه يهدف هذا البحث إلى دراسة إمكانية تطبيق تلك المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في البيئة العراقية وأثر



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



ذلك على زيادة فاعلية الموازنة السنوية العراقية الاتحادية من أجل رفع كفاءتها من منظور تحقيق الوظائف المالية والإدارية الأساسية وهي التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية المحاسبية في القطاع العام، الموازنة السنوية العراقية الاتحادية.

Abstract:

This study is aimed to examine the extent the possibility of using the **(IPSASs)** at the Iraqi environment to activate the planning and controlling role of annual Iraqi federation budget.

There are many accounting and auditing international standards such as: (IASs), (ISAs), (IFRSs), & (IPSASs), moreover there are some other American standards issued by some local boards such as: (FASB), and (GASB) where public sector in Iraq could get some benefits to set their own national standards especially for non-profit organizations at public sector.

Since the American occupation on Iraq in 2003 the economic-social and security situation became worse and worse so that required from the government to take a high level of responsibility to activate the planning and controlling role of the annual governmental federation budget as an important financial tool to serve all community parties on the top level must be the Iraqi nations.

One of the requirements to let the budget can playing an active role it is very necessary to be part among the world in terms of using the accounting information systems via using the IPSAS at governmental non-profit organizations at the public sector.

Keywords: **IPSASs**, non-profit organizations at the public sector, annual governmental federation budget.

: المقدمة Introduction

إن المسرح الإقتصادي الدولي يعكس اليوم عالم متغير ومتجدد وبشكل ديناميكي في حقول العلم والمعرفة كافة وأنعكاساتها في التطبيق العملي وما يرافقها من تطور وتعقيد في الأنشطة الإقتصادية وبالذات على المستوى الحكومي، مما قاد إلى ظهور العديد من التحديات أمام الحكومات في عدد من بلدان العالم بما فيها العراق وخاصة خلال العقدين الأخيرين، فيما يتعلق بعملية تفسير المعلومات المحاسبية واستعمالها لأغراض ممارسة الوظائف المعاصرة في المحاسبة المتمثلة بالقياس والإتصال المحاسبي من أجل المقارنة والتحليل والتخطيط والرقابة وتقويم الأداء، نتيجة لاختلاف الأساليب والأنظمة المحاسبية الحكومية، الأمر الذي أدى بالهيئات والمنظمات المهنية الدولية ذات الصلة بمجال المحاسبة إلى البحث عن إيجاد أساس مناسب للتوافق بين الأنظمة المحاسبية المختلفة في بلدان العالم، من خلال البحث عن معايير تهدف إلى توحيد المبادئ والإجراءات المحاسبية وتتمتع بمقبولية واسعة على المستوى الدولي، ونتيجة لذلك فقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين أن هناك حاجة إلى إطار عالمي موحد للمحاسبة في القطاع العام يفضي إلى إصدار معايير على مستوى دولي توضح المبادئ والارشادات التوجيهية الخاصة بقضايا الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بالعمليات



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



والأحداث الاقتصادية، فضلاً عن البنود التي تحتويها التقارير والقوائم المالية التي تعدّ لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وإتخاذ القرارات، وبالتالي فإن الممارسة العملية أصبحت بحاجة ماسة إلى إطار موحد من المعايير المحاسبية وذلك الإطار يكون مسؤولاً عن توفير أسس ومبادئ مهمة وبما يحقق دقة تلك البيانات والحكم على صحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية والحسابات الختامية فضلاً عن إمكانية الاعتماد عليها وسهولة فهمها ومقارنتها من قبل المستخدمين.

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة: يتضمن هذا المبحث مناقشة محورين اثنين وهما:

المحور الأول: منهجية وخطة البحث: Methodology and Research Plan:

مشكلة البحث: The Problem Statement:

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالوحدات الحكومية غير وافٍ لمتطلبات معايير IPSASs بسبب عدم قيام الجهات المحلية المختصة بإتخاذ خطوات فعلية لضمان تطبيق هذه المعايير رغم حث القوانين ذات الصلة على تسهيل تطبيقها محلياً، فضلاً عن وجود عددٍ من التحديات التي تشكل عائقاً أمام اعتمادها بالبيئة المحلية، إذ أن الاطلاع على طبيعة عمل الوحدات المطبقة له عن كثب تعطي دلالة واضحة عن قصور تلك الوحدات وتحديداً نظامها المحاسبي فيما يتعلق بتوفير معلومات محاسبية مفيدة تساعد على تفعيل الموازنة العامة في العراق كأداة مالية.

لذا فإن مشكلة البحث التي يحاول الباحثان مناقشتها ومعالجتها تركز على تحليل أوجه القصور ومناقشتها في النظام المحاسبي الحكومي، التي من شأنها أن تحد من المشكلات المالية المتمثلة بعدم توفيره لمعلومات محاسبية ملائمة وبما ينعكس سلباً على وضع تقديرات الموازنة العامة، فضلاً عن عدم اعتماده أسس وأساليب محاسبية سليمة مستمدة من معايير المحاسبة الدولية، استجابة للظروف والمتغيرات البيئة العراقية حالة تستحق الدراسة والتحليل على الصعيد المحلي لوضع حلول واقعية وسليمة تعمل على توجيه تقديرات الموازنة العامة الاتحادية للعراق وتحقيق الأهداف المنشودة بكفاءة وفاعلية أكبر.

أهداف البحث: The Research Objective:

يهدف البحث الحالي بشكل أساسي إلى دراسة وقياس ((تأثير اعتماد IPSAS على تقديرات الموازنة العامة الاتحادية في العراق ورفع كفاءتها)).

أهمية البحث: The Research Importance

الأهمية العملية:

1. حاجة البيئة المحلية لإجراء المزيد من الدراسات حول معايير المحاسبة الحكومية لتكون أساساً علمياً وعملياً للوحدات الحكومية للاستفادة منها في تنظيم ممارساتها المحاسبية وتوحيدها، إذ إن اعتماد متطلبات معايير IPSASs يشكل منطلقاً جديداً في سبيل اندماج العراق بالمجتمع الدولي تزامناً مع ما أفرزته الظروف والتغيرات البيئية لا سيما بعد أحداث 2003 م.
2. مساهمة البحث الحالي للتطورات الحاصلة على الصعيدين المحلي والدولي حول البحوث المحاسبية التي تركز على اعتماد متطلبات معايير IPSASs عموماً وإمكانية الاستفادة من مزايا اعتمادها في البيئة المحلية.

الأهمية العلمية:

1. إن دراسة إمكانية اعتماد متطلبات IPSAS وقياس انعكاسه على تقديرات الموازنة العامة الاتحادية في العراق، يُعد مقدمة منطقية وأساساً لعملية إصلاح الأنظمة المالية وفي مقدمتها النظام المحاسبي المحلي، تمهيداً لتبني معايير IPSASs، فضلاً عن الاستفادة من التأثير الإيجابي لتسهيل إعداد الموازنة العامة.



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



2. المساعدة في إيجاد أسس علمية وسليمة للتنبؤ بتقديرات الموازنة العامة الاتحادية في العراق، من جراء اعتماد متطلبات IPSAS، بما يعالج نواحي القصور بأنظمتها المحاسبية والتخفيف من آثار المشكلات الناتجة عن موازنة البنود المطبقة حالياً تمهيداً لتطبيق الاتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة مثل موازنة الأداء والبرامج والموازنة الصفرية، وبما يسهم في نجاح هذه الاتجاهات الحديثة المستقبلية.

فرضيات البحث: Research Hypotheses: في ضوء الهدف العام للبحث وانطلاقاً من أسئلته يسعى الباحثان إلى مناقشتها والإجابة عليها، تم صياغة فرضيات بحثية تمثل طبيعتها حلولاً مبدئية مقترحة لإشكالية البحث المطروحة وذلك بعد إخضاعها للاختبار بغية إثباتها أو نفيها، وهي كالاتي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط بين متطلبات تطبيق IPSAS وبين تقديرات الموازنة العامة للوحدة .

الفرضية الثانية: يمكن تكييف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي المحلي لأغراض اعتماد متطلبات IPSAS كما هي في البيئة المحلية.

متغيرات البحث: The Research Variables:

المتغير المستقل: معايير القطاع العام IPSAS.

المتغير التابع: تقديرات الموازنة العامة الاتحادية في العراق.

منهج البحث: Research Methodology:

اعتمد الباحثان في بحثهما الحالي بُعدين أساسيين هما:

أولاً: البُعد النظري: ناقشا الباحثان الجوانب النظرية المتعلقة بمفهوم كل متغير من متغيرات البحث الحالي فضلاً عن بيان علاقتها مع بعضها البعض وكذلك علاقة تلك المتغيرات بالمواضيع والمجالات الأخرى، التي لها ارتباط مع متغيرات البحث مثل (علاقة الموازنة وتقديراتها بالنظام المحاسبي الحكومي والحسابات الختامية، وكذلك علاقة المعلومات المحاسبية بالقرارات الاقتصادية المثلى، وذلك من خلال اتباع المناهج الآتية:

1. المنهج الاستنباطي: تم الاعتماد على هذا المنهج في الجانب النظري للبحث الحالي من خلال بحث الجانب المفاهيمي الفلسفي لمتغيرات البحث بشكل إجمالي ثم الخوض في تفصيلاتها، في محاولة للتحوّل من الفكر أو الطروحات النظرية الفلسفية إلى التطبيق العملي، وفقاً للأدبيات ذات العلاقة بالمتغيرات التي تناولها موضوع البحث الحالي، بمعنى آخر الانتقال من العام إلى الخاص ومن الفكر إلى التطبيق.

2. المنهج الاستقرائي: تم اعتماده في الجانب العملي من خلال تحليل نتائج البحث الحالي بعد اختبار فرضياته بغية البحث عن التفاصيل المتعلقة بمتغيرات البحث ومن ثم الوصول إلى رؤية شاملة لتلك المتغيرات عن طريق بناء إطار فكري فلسفي عام للمتغيرات المبحوثة، وهذا المنهج على عكس المنهج الاستنباطي أعلاه تماماً، ويتمثل بالتحوّل من الخاص إلى العام ومن التطبيق إلى الفكر.

3. المنهج التفاعلي: تم استعمال هذا المنهج لبيان وتحليل العلاقات المتبادلة والارتباطية بين متغيرات البحث الحالي نفسها من جهة، وبيان طبيعة علاقة تلك المتغيرات مع مفاهيم أو جوانب أخرى من جهة ثانية، بغية تفسيرها تفسيراً شاملاً والوصول إلى استنتاجات نظرية تخدم عينة البحث الحالي بشكل خاص ومجمعه على وجه العموم.

ثانياً: البُعد التطبيقي: بموجبه تناول الباحثان الجوانب العملية من خلال الجوانب التحليلية للوصول إلى النتائج المطلوبة وبما يسهم في تحقيق هدف البحث وذلك من خلال المناهج الآتية:



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



1. **المنهج الوصفي:** تم اتباع هذا المنهج لملاءمته لهدف البحث الحالي من جهة، ولوصف الظواهر محل البحث وصفاً دقيقاً من جهة أخرى، فضلاً عن كشف حالة تلك الظواهر في السابق والكيفية التي وصلت إليها حالياً ولم يتم الوقوف على وصف الظواهر فحسب، بل تم الذهاب إلى ما هو أبعد، إذ تم تفسير تلك الظواهر بعد وصفها بشكل مناسب.

2. **المنهج التحليلي:** تم استعمال هذا المنهج للإجابة عن التساؤلات البحثية المطروحة وذلك من خلال تحليل نتائج الفرضيات ومؤشرات نفيها أو إثباتها، فضلاً عن تحليل العلاقات السببية والترابطية بين متغيرات البحث.

وسائل جمع بيانات البحث: Data Gathering

بغية تحقيق الهدف العام للبحث الحالي بدءاً من الإشكالية وتساؤلاتها المطروحة وصولاً إلى الاستنتاجات وتقديم التوصيات والاقتراحات بشأنها وبما يعكس إيجاباً على إغناء نتائج البحث وتحقيق أهدافه، وبناءً على ذلك، قام الباحثان بجمع البيانات بواسطة عدد من الوسائل الملائمة لإنجاز البحث الحالي بشقيه النظري والتطبيقي، وقد تمثلت تلك الوسائل بالآتي:

أولاً: وسائل جمع البيانات الأولية (للجانب التطبيقي): وبموجبها اعتمد الباحثان على جمع بيانات بحثهما وفقاً للآتي:

✓ السجلات والوثائق والكتب الرسمية ذات الصلة بموضوع البحث الحالي، لا سيما البيانات المالية الفعلية والمقدرة للوحدة الحكومية الممولة مركزياً من الموازنة العامة، متمثلة بديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي عينة البحث الحالي ولسلسلة زمنية ممتدة لأكثر من خمسة سنوات.

✓ البيانات والمعلومات التي توفرها القوانين واللوائح المالية التي تصدر من الجهات ذات الاختصاص مثل قانون الموازنة العامة للدولة وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 المعدل وما شابه ذلك.

✓ الزيارات والملاحظات التي دونت من قبل الباحثان أثناء جمع البيانات من الأقسام المعنية بديوان الوزارة عينة البحث، فضلاً عن المعلومات التي حصلوا عليها من المختصين من المهنيين والأكاديميين المهتمين في مجال موضوع البحث.

ثانياً: وسائل جمع البيانات الثانوية (للجانب النظري): وبموجبها قام الباحثان بجمع البيانات حول متغيرات البحث عن طريق ما متوفر من مصادر (أطاريح دكتوراه، رسائل ماجستير، بحوث ودوريات، كتب ومراجع مختلفة- سواء العربية منها أو الأجنبية- والإصدارات مهنية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتشريعات والقوانين ذات الصلة بموضوع البحث الحالي) التي أسهمت في بناء إطار فكري (فلسفي) عن متغيرات البحث، فضلاً عن وقائع المؤتمرات والندوات العلمية المحلية والإقليمية والدولية وكذلك البحوث والدراسات والمقالات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة إضافة إلى بعض الروابط المتاحة لدى المواقع الإلكترونية في الإنترنت.

Research Limitations:

1-1-8: حدود البحث ومحدداته

1- **الحدود المكانية:** اقتصر البحث الحالي بجانبه التطبيقي على البيئة المحلية من خلال اختياره مقر وزارة التعليم العالي والبحث العلمي والدوائر التابعة له الممولة مركزياً من الموازنة العامة الاتحادية، كعينة للبحث.

2- **الحدود الزمانية:** اعتمدت البيانات والتقارير المالية لنشاط ديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي عينة البحث الحالي للفترة الممتدة بين السنوات (2013-2021)، وذلك بحسب ما توفر من بيانات، وقد اختار الباحثان هذه المدة بوصفها مدة مناسبة بالنسبة للبحث فضلاً عن إمكانية الحصول على تلك البيانات.

3- **الحدود العلمية الموضوعية:** اقتصر البحث الحالي على متغيرين تمثلاً بـ (المعايير الدولية في القطاع العام IPSAS، وانعكاس هذا المتغير على تقديرات الموازنة العامة الاتحادية في العراق) فضلاً عن الموضوعات ذات الصلة بتلك المتغيرات.

وصف مجتمع البحث وعينته: Research Community and Sample

أ) **مجتمع البحث:** تمثل مجتمع البحث الحالي بالوحدات الحكومية ذات الطابع الخدمي متمثلةً بـ ديوانين الوزارات والدوائر التابعة لها الممولة مركزياً من الموازنة العامة الاتحادية للدولة (وحدات القطاع العام)، انسجاماً مع توجهات بعض متغيرات البحث التي تقع ضمن المعايير الدولية للقطاع العام.



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &
[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



(ب) **عينة البحث:** تم اختيار عينة قصدية من مجتمع البحث، تمثلت بديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي العراقية، حيث تم إجراء البحث فيها كونها إحدى الوزارات الممولة مركزياً من الموازنة العامة الاتحادية وبذلك تُعد أكثر ملائمة لمثيل مجتمع البحث الحالي.

المحور الثاني: دراسات سابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي

تضمن هذا المحور عدداً من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث التي قام الباحثان بالاطلاع عليها بشأن IPSAS والجداول أدناه تستعرض موجز لمضمون تلك الدراسات وكالاتي:

1. دراسة (السعبري: 2000 م):

| عنوان الدراسة | المعايير المحاسبية الحكومية: دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف) |
|-----------------------|--|
| طبيعة الدراسة | أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة. |
| أبرز أهداف الدراسة | وضع معايير محاسبية حكومية في العراق بغية تطوير النظام المحاسبي الحكومي المحلي على اعتبار إن نقطة البدء بذلك ينبغي أن تبدأ بالقواعد والمعايير التي توجه التطبيق، نظراً لحاجة البيئة المحلية الحكومية إلى تلك المعايير، حيث إن الضعف الذي يعاني منه هذا النظام ناجم عن عدم اعتماده على معايير محاسبية (دولية أو محلية) تكون مرجعاً للتطبيق. |
| مجتمع الدراسة وعينتها | الوزارات والجهات الحكومية غير مرتبطة بوزارة الممولة مركزياً / المؤسسات البلدية في النجف). |
| أبرز الاستنتاجات | إن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي لا تحقق الأهداف المرجوة منها التي ينبغي تحقيقها من جراء تطبيق هذا النظام ومن بينها تقويم كفاءة الأداء وفاعلية الوحدة الحكومية المطبقة له وبيان مركزها المالي بشكل موضوعي. فضلاً عن ذلك إن النظام المحاسبي الحكومي المحلي يعتمد على أحكام وقواعد مستنبطة من القوانين المالية التي تضعها الحكومات المحلية التي لا ترقى إلى مستوى المعايير المحاسبية من حيث صلتها بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. |
| أبرز التوصيات | ضرورة الدعوة إلى تشكيل مجلس للمعايير المحاسبية الحكومية يرتبط بأعلى المستويات في الدولة يضم مهنيين وأكاديميين من أساتذة المحاسبة والأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية. |
| أوجه التشابه | إن وجه الشبه لكلا الدراستين يتمثل بتناولهما لموضوع معايير المحاسبة الحكومية (معايير القطاع العام) فضلاً عن تشابهها من حيث طبيعة مجتمع الدراسة (وحدات ذات طابع خدمي). |

2. دراسة (الوائل: 2014 م):

| 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 الأمناء بالمعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات 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. |



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &
[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



| | |
|-----------------------|--|
| 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 مما يؤدي هذا إلى تداخل نتائج أعمال السنوات ويشجع ذلك على هدر المال العام، إذ تقوم الوحدات الحكومية بصرف تخصيصاتها بنهاية السنة المالية بصورة عشوائية خشية من تجميدها وإعادتها إلى الخزينة العامة دون الإستفادة منها. |
| أبرز التوصيات | تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي تؤدي إلى تحسين الجودة في إعداد التقارير المالية، وبما يعكس إيجاباً على قرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات ومن ثم إلى زيادة الشفافية والمساءلة. |
| أوجه التشابه | يتشابه البحث الحالي مع الدراسة أعلاه بأن كلا الدراستين تم تطبيقها على الوحدات الحكومية ذات الطابع الخدمي والتي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي. |
| أوجه الاختلاف | إن اختلاف الدراسة أعلاه عن البحث الحالي يتجسد في قيامها بصياغة نموذج مقترح لإعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام بشكل عام دون أن تقتصر على معيار محدد. فضلاً عن مقياس الدراسة والمنهج المستخدم فيها وبعض أساليب المعالجة الإحصائية. |

3. دراسة (2014) (Alshujairi):

| عنوان الدراسة | إصلاح نظام المحاسبة الحكومية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق |
|-----------------------|--|
| طبيعة الدراسة | بحث منشور في مجلة الأبحاث المالية والمحاسبية. |
| أبرز أهداف الدراسة | تطوير محاسبة القطاع العام والتقييم الشامل لفائدة وجدوى وقدرة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فضلاً عن إصلاح نظام المحاسبة الحكومية المحلي من خلال اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. |
| مجتمع الدراسة وعينتها | المحاسبين في وزارة المالية ومدققي الحسابات في العراق والأساتذة الأكاديميين في الجامعات العراقية المتخصصين في مجال المحاسبة الحكومية. |
| أبرز الاستنتاجات | إن اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق يتطلب إصلاح الإدارة المالية للقطاع العام بشكل كبير، مثل تعديل قانون الموازنة العامة والآليات والأنظمة المالية والمحاسبية المتبعة من قبل وحدات القطاع العام. |
| أبرز التوصيات | إجراء المزيد من الإصلاحات في إدارة وحدات القطاع العام والإدارة المالية، وضرورة توفير محاسبين محترفين ومؤهلين تأهيلاً عالياً، فضلاً عن بناء وتطوير نظم معلومات محاسبية جنباً إلى جنب مع تكنولوجيا المعلومات المطبقة حالياً. |
| أوجه التشابه | إن البحث الحالي والدراسة أعلاه تطرقوا لمواضيع ضمن معايير IPSASs وبيان أهميتها بالنسبة لوحدات القطاع العام في البيئة المحلية العراقية. |
| أوجه الاختلاف | الاختلاف عن البحث الحالي يتمحور حول مجتمع الدراسة وعينتها المستهدفة وكذلك المنهج المستخدم فيها وبعض أساليب المعالجة الإحصائية. |

4. دراسة (كامل: 2017 م)



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &
[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



| عنوان الدراسة | تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) في الموازنة العامة للعراق |
|-----------------------|--|
| طبيعة الدراسة | رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة. |
| أبرز أهداف الدراسة | بيان تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) في تحسين أداء الموازنة العامة في العراق من خلال دراسة وتحليل تجارب بعض بلدان العالم التي اعتمدت تلك المعايير أو التي لا تزال بمرحلة التحول نحوها لغرض الإفادة منها، فضلاً عن تحليل ومناقشة نواحي القصور في النظام المحاسبي الحكومي المحلي. |
| مجتمع الدراسة وعينتها | الوحدات الحكومية الخدمية الممولة من الموازنة العامة / ديوان وزارة الصناعة والمعادن. |
| أبرز الاستنتاجات | تساعد اعتماد معايير IPSASs طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي على توفير معلومات مالية مفيدة تسهم في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة وتعزيز مراقبة الأداء المالي الحكومي بشأن تخصيصات الموازنة العامة في العراق، في حين أظهرت نتائج آراء عينة البحث إن اعتماد دليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) لا يؤثر بالموازنة العامة في العراق. |
| أبرز التوصيات | ضرورة قيام الجهات ذات العلاقة بالتحول نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية المطبقة حالياً لتوفير معلومات عن برامج الدولة وأدائها، كما أوصت الدراسة على الإفادة من تجارب بلدان العالم الأخرى المطبقة لـ GFSM لتعزيز تطبيقه في البيئة العراقية. |
| أوجه التشابه | يتشابه البحث الحالي مع الدراسة أعلاه بأن كلا الدراستين تهتمان بموضوع الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع فضلاً عن تشابهها من حيث طبيعة المجتمع والعينة المختارة. |
| أوجه الاختلاف | تتجسد في طبيعة تناولها دليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) لبيان تأثيرهما في الموازنة العامة للدولة. فضلاً عن العينة المستهدفة ومقياس الدراسة والمنهج المستخدم فيها. |

5. دراسة (الغريزي: 2021 م):

| عنوان الدراسة | دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي: دراسة ميدانية في وزارة المالية العراقية |
|-----------------------|--|
| طبيعة الدراسة | أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية التجارة بجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه في المحاسبة. |
| أبرز أهداف الدراسة | قياس دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي الحكومي، من خلال تحليل ومناقشة نواحي القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي المحلي فضلاً عن متطلبات وتحديات تطبيق تلك المعايير محلياً. |
| مجتمع الدراسة وعينتها | جميع الوحدات الحكومية الممولة مركزياً من الموازنة العامة، وتم اختيار وزارة المالية عينة للدراسة. |



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &
[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



| | |
|------------------|--|
| أبرز الاستنتاجات | يوجد اختلاف بين معايير IPSASs والنظام المحاسبي المطبق بالوحدات الحكومية وكذلك يوجد قصور بالمصطلحات المعتمدة بالدليل المحاسبي والمالي المحلي نتيجة اعتمادهما للأساس النقدي المعدل، وكذلك عدم توفر مصطلحات محاسبية تلبى متطلبات تطبيق معايير IPSASs . |
| أبرز التوصيات | ضرورة قيام الجهات المختصة بتعديل بعض القوانين و التشريعات المتعلقة بإعداد الموازنة العامة لتوفير قاعدة أساسية تسهل عملية التحول نحو تبني أساس الاستحقاق، وكذلك ضرورة تكيف النظام المحاسبي الحكومي المحلي مع معايير IPSASs وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والوضع السياسي السائد في العراق، فضلاً عن ضرورة التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء. |
| أوجه التشابه | كلا الدراستين طبقت في وحدات القطاع العام وتطُرقت إلى موضوع الموازنة العامة في الوحدات الحكومية المحلية الممولة مركزياً. |
| أوجه الاختلاف | يتمحور الاختلاف بينها حول أداة الدراسة، حيث اعتمدت الدراسة أعلاه الاستبانة كأداة أساسية لجمع بيانات الدراسة، في حين اعتمد الباحث في بحثه الحالي على بيانات مالية فعلية ومقدرة. |

6. دراسة (مفضل: 2008 م):

| عنوان الدراسة | المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية |
|-----------------------|--|
| طبيعة الدراسة | أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس كلية الاقتصاد في جامعة دمشق في سوريا وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه في المحاسبة. |
| أبرز أهداف الدراسة | بيان أهمية معايير المحاسبة الدولية الحكومية في وضع الحلول المناسبة لغرض تجنب المشاكل والتحديات التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وذلك من خلال القيام بتحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي المطبق وإظهار جوانب القصور فيه وتحديد مسبباتها. |
| مجتمع الدراسة وعينتها | كافة المهتمين في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي من أكاديميين ومهنيين وتم اختيار عينة عشوائية من بين هؤلاء من العاملين في الوزارات والدوائر الفرعية بالعاصمة اليمنية صنعاء. |
| أبرز الاستنتاجات | إن التقارير والبيانات المالية التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية بموجب الممارسات والقواعد المحاسبية المطبقة لا تفي باحتياجات وأهداف مستخدمي تلك التقارير لا سيما فيما يتعلق بالمعلومات التي يحتاجونها لأجل المساءلة واتخاذ القرارات الخاصة بتخصيصات موازنة الدولة فضلاً عن افتقار تلك المعلومات إلى الملائمة والموثوقية. |
| أبرز التوصيات | ضرورة تبني معايير IPSASs من قبل الحكومة في اليمن لتلافي جوانب القصور والخلل في النظام المحاسبي الحكومي الحالي كونها تسهم في توفير معلومات تلبى احتياجات المستخدمين من أجل قيامهم بوظيفة المساءلة واتخاذ القرارات المناسبة. |
| أوجه التشابه | كلا الدراستين طبقت في وحدات القطاع العام. |
| أوجه الاختلاف | الاختلاف عن البحث الحالي يتمحور حول تناولها لمعايير IPSASs من زاوية النظرة الشمولية دون أن تقتصر على معيار محدد فيها، فضلاً عن اختلاف طبيعة الحدود الزمانية والمكانية للدراسة وكذلك المنهج المستخدم فيها وبعض أساليب المعالجة الإحصائية. |

7. دراسة (شتيح و بوجطو: 2019 م):

| عنوان الدراسة | تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر - عرض التجربة الفرنسية- |
|---------------|---|
|---------------|---|



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &
[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



| | |
|-----------------------|---|
| طبيعة الدراسة | بحث منشور في مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي/ الجزائر. |
| أبرز أهداف الدراسة | إبراز دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في تطوير وعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر من خلال تحليل ودراسة البيانات المالية والإحصائية لنظام الموازنة العامة في الجزائر للفترة (2000 – 2017) وعرض التجربة الفرنسية. |
| مجتمع الدراسة وعينتها | وزارة المالية الجزائرية/ دائرة الموازنة مع الإشارة إلى التجربة الفرنسية. |
| أبرز الاستنتاجات | يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) في تحسين القدرة التنبؤية للإيرادات والنفقات من خلال توفير تقارير ذات معلومات دقيقة ومفصلة للمستخدمين، كما ويُعد تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) آلية فعالة لتطوير وتحسين نظام الموازنة العمومية في الجزائر. |
| أبرز التوصيات | ضرورة عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر لمواجهة التحديات الاقتصادية الراهنة وللتحكم في النفقات العامة، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSASs). |
| أوجه التشابه | كلا الدراستين أكدت على أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) وضرورة الاعتماد عليها في تطوير وتحسين نظام الموازنة العامة للدولة وهذا الأمر يجسد أهمية اعتماد تلك المعايير في عملية تحسين وضع تقديرات الموازنة العامة نظراً لما توفره من معلومات مفيدة. |
| أوجه الاختلاف | الاختلاف عن البحث الحالي يتمحور حول بيئة التطبيق من حيث طبيعة الحدود الزمانية والمكانية للدراسة فضلاً عن مسألة الشمولية في التطرق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكذلك المنهج المستخدم فيها وبعض أساليب المعالجات الإحصائية. |

8. دراسة (Trang: 2012):

| | |
|-----------------------|---|
| 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 مقدمة لجامعة Tampere كجزء من متطلبات شهادة الماجستير في الإدارة المالية العامة. |
| أبرز أهداف الدراسة | تقديم تقييم شامل لفائدة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs وتحديد الجدوى الاقتصادية منها بالنسبة للنظام 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 وإصلاحية لأنظمتها الحكومية. |
| أوجه التشابه | كلا الدراستين خاضت بمواضيع ضمن معايير IPSASs وبيان أهميتها للوحدات القطاع العام. |



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



المحور الثالث: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ظهرت العديد من التحديات أمام وحدات القطاع العام في أغلب دول العالم لا سيما فيما يتعلق بعملية تفسير البيانات المالية واستخدامها بالتنبؤ والمقارنة، نتيجة للتغيرات التي تحصل في شتى مجالات الحياة وما يرافقها من تعقيد وتطور في الأنشطة والعمليات على كافة المستويات وعلى المستوى الحكومي على وجه الخصوص، فضلاً عن اختلاف الأنظمة والممارسات المحاسبية، مما دفع بالهيئات والمنظمات المهنية الدولية المهتمة بمجال المحاسبة الحكومية البحث عن توفير أساس مناسب للموائمة والتوافق بين الأنظمة المحاسبية المختلفة لدول العالم، من خلال صياغة معايير محاسبية تهدف لتوحيد الإجراءات والممارسات المحاسبية وتتمتع بمقبولية على مستوى دولي، ولذلك فقد أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين بضرورة توفير إطار دولي موحد للمحاسبة الحكومية عن طريق إصدار معايير محاسبية توفر الإرشادات الخاصة بقضايا الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن البيانات المالية، وبالتالي فإن الممارسة العملية للمحاسبة أصبحت بحاجة لإطار موحد من المعايير المحاسبية يكون مسؤولاً عن إيجاد إرشادات توجيهية للمستخدمين وبما تضمن دقة البيانات والقوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها.

أولاً: لمحة تاريخية لنشأة وتطور معايير IPSASs

حتى أصبحت معايير IPSASs على ما هي عليه في الوقت الحاضر، مرت بحقبة زمنية طويلة نسبياً تطورت من خلالها من حيث العدد والمضمون، حيث بدأت مبادرة صياغة معايير IPSASs في 1996م عندما قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتأسيس مجلس القطاع العام الذي أطلق عليه فيما بعد بمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع بغية إصدار معايير محاسبية دولية تتعلق بعمليات وأنشطة وحدات القطاع العام ويتم استخدامها كمرشد لإعداد القوائم المالية على مستوى دولي، وقُوِّلت هذه المبادرة بدعم كبير من قبل البنك الدولي وكذلك صندوق النقد الدولي والأمم المتحدة (6: Biraud, 2010).

وقد مرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمرحلتين أساسيتين: اتخذت بكل مرحلة منها وضعاً يتناسب مع المشكلات الهامة غير المحلولة بالنسبة لوحدات القطاع العام، وهي كالآتي (7: Chan, 2006):

المرحلة (1): امتدت بين عامي 1996 - 2002 تم خلالها إصدار (20) معياراً محاسبياً يتعلق بعمليات ونشاطات وحدات القطاع العام استناداً لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) والتكيف معها¹.

المرحلة (2): حيث بدأت عام 2003 وامتدت لغاية الآن، وتم خلالها إصدار مجموعة من المعايير من خلال استمرار عملية الاعتماد والتكيف مع ما جاءت به معايير IASs فضلاً عن معايير IFRS مع الأخذ بالحسبان بعض القضايا التي تتطلب وضع حلولاً مناسبة من خلال صياغة معايير خاصة بها وعلى أساس ذلك تم إصدار (5) معايير تتعلق بأنشطة وعمليات الوحدات القطاع العام، والتي تمثلت بمعايير إعداد القوائم المالية.

وبعد التطرق للتطور التاريخي لمعايير IPSASs لا بد من بيان مفهومها، وقبل ذلك - وبغية الإحاطة بموضوع المعايير - لا بد من تحديد مفهوم المعيار بشكل عام: إذ إنه يمثل دليل إرشادي مُعد مسبقاً استناداً لدراسات وتجارب عملية صادر بموجب أنظمة أو أعراف متبعة، ويكون على مستوى من المقبولية من قبل مجموعة أو فئات من المجتمع أو الحكومات بموجبه يتم الحكم على مدى كفاءة أداء شيء معين من عدمه (شربة، 2020: 23).

ومن وجهة نظر محاسبية يمثل المعيار: بيان كتابي صادر من قبل هيئة تنظيمية محاسبية أو مهنية ويهتم بمعالجة العناصر التي تحتويها التقارير والقوائم المالية فضلاً عن العمليات والأحداث ونتائج العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، ويمتلك عدداً من

¹ إن عملية صياغة معايير IPSASs تتم من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) بتفويض من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، استناداً لمعايير IASs التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IFAC, 2021; 222).



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



المتطلبات لتحديد أساليب العرض والقياس المناسبة (ميلود، 2020: 177). وبالتالي فهو بمثابة ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية فضلاً عن ذلك إنه يُمثل أحد أدوات الممارسة العملية التي تتطلب مراعاة الظروف البيئية المحيطة (عزيزة وعلي، 2014: 142). أما معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)² فهي تمثل قواعد وإرشادات حول أساليب المحاسبة الواجب اتباعها، وتوفر الأساس المناسب للمعالجات الخاصة لبند التقارير والقوائم المالية لتحقيق درجة من الموضوعية والشفافية فيما يتعلق بتلك العناصر وفقاً لأحداث وظروف معينة، حيث أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير IPSASs لغرض اتخاذها أساساً لإعداد وعرض القوائم المالية في وحدات القطاع العام (Minh, 2014: 405). وعلى هذا الأساس يرى الباحثان أن تلك المعايير تمثل القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم الأحداث المالية التي تقوم بها وحدات القطاع العام غير الهادفة للربح، بغية توجيه ممارساتها وتوحيد معالجاتها للظروف المماثلة لإيجاد قاعدة موحدة لمقارنة أداء تلك الوحدات، لاسيما وأن تلك الوحدات تتميز بأهميتها وضخامة الأموال التي تقوم بإنفاقها، فضلاً عن تعزيز جودة التقارير والقوائم المالية التي تصدر عن تلك الوحدات.

وبعد أن تطرق الباحثان لمفهوم معايير IPSASs وطبيعة نشأتها ومراحل تطورها، لا بد من تحديد أهم الجهات التي تقوم بصياغتها وإصدارها فضلاً عن تقديم الدعم المهني لها ومواكبتها للتطورات المتسارعة.

ثانياً: الجهات الراعية لمعايير IPSASs

يعد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أبرز المنظمات المهنية الدولية الراعية لمهنة المحاسبة، حيث أسس الاتحاد عام 1977م، وضم أكثر من 175 عضواً توزعوا على أكثر من 130 دولة، ويمثلون أكثر من 3 ملايين محاسباً يعملون بالممارسة العملية والأوساط الأكاديمية والخدمات الحكومية وغيرها، تركز مهمته على خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والإسهام بتطوير الاقتصاد الدولي عن طريق إصدار معايير مهنية في مجالات المحاسبة والتدقيق والتأكد في وحدات القطاع العام وأخلاقيات المهنة والتشجيع على تبنيها فضلاً عن تحقيق التوافق الدولي من خلال تحقيق مبدأ المقارنة للتقارير والقوائم المالية (IFAC, 2020:3). فقام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتفويض (IPSASB) الذي تم تأسيسه عام 2004 م، وكان يسمى في حينها وتحديداً في العام 1987 م بـ (لجنة القطاع العام)، وبناءً على هذا التفويض أصبح المجلس نفسه يعمل بشكل مستقل ويقوم بوضع جدول للأعمال الخاص به ويصادق على إصدارات المعايير المحاسبية دون العودة إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وأن هذه الاستقلالية جاءت من خلال التزام المجلس بالآتي (IFAC, 2018:3):

- 1- الموضوعية والشفافية التامة فيما يتعلق بصياغة وإصدار المعايير ذات الصلة.
- 2- سهولة اطلاع الجمهور على نتائج الاجتماعات التي يعقدها المجلس.
- 3- تحقيق المساءلة من خلال حضور المراقبين وإشراكهم في صياغة وإصدار المعايير ذات الصلة.
- 4- الاستقلالية التامة متمثلة بتحقيق المصلحة العامة عند قيام أعضاء المجلس بالترشيح للعمل ضمن المجلس.

ثالثاً: معايير IPSASs من حيث أسس القياس المحاسبي

بلغ عدد معايير IPSASs وفقاً لآخر إصدار لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (43) معياراً دولياً، فقد جاءت كلها وفقاً لأساس الاستحقاق ما عدا معياراً واحداً جاء وفقاً للأساس النقدي، فقد تم إصداره عام 2017، ويطلق على هذا المعيار اسم "معيير التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي" (IFAC, 2022: 5). ويهدف هذا المعيار إلى وصف الأسلوب الذي ينبغي عرض التقارير والقوائم المالية وفقاً لمتطلباته (الأساس النقدي)، وأما من حيث درجة الالتزام يُصنف هذا المعيار إلى قسمين: القسم الأول يفسر المتطلبات الإلزامية الخاصة بالإفصاح عن التقارير والقوائم المالية التي ينبغي على الوحدات التي تدعي إنها مطبقة لمعيير التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي

² يطلق مصطلح القطاع العام وفقاً لمعايير IPSASs على الوحدات التي تتولى الدولة إدارتها بشكل كامل لغرض تقديم الخدمات العامة دون تحقيق الربح المادي وذلك تماشياً مع الأنظمة والتشريعات القانونية النافذة والصادرة عن الحكومات.



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



الامتثال لتلك المتطلبات، أما القسم الثاني فيمثل إفصاحات إضافية يشجع على الالتزام بها لتعزيز المقارنة والشفافية بالقوائم المالية، ولذلك ينبغي على وحدات القطاع العام التي تعرض قوائمها المالية وفقاً لهذا المعيار أن تعترف بعناصر المدفوعات والمقبوضات النقدية والأرصدة النقدية (ميلود، مصدر سابق؛ 199).

وإن الغرض الأساسي من إصدار هذا المعيار تسهيل عملية التحول التدريجي لبعض دول العالم غير المستعدة للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وأن مجلس IPSASs قد شجع الحكومات بالعالم على ضرورة التحول نحو معايير IPSASs المعتمدة على أساس الاستحقاق، وفي حالة اعتماد الأساس النقدي يفضل اعتماد معيار التقارير المالية بموجب الأساس النقدي لتحقيق المسائلة وإمكانية المقارنة في التقارير المالية للدفعات والمقبوضات النقدية والأرصدة النقدية المتعلقة بوحدات القطاع العام غير الهادفة للربح (الغريبي، 2021؛ 163 و204).

رابعاً: تحديات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

هناك عدد من التحديات التي قد تؤثر في تبني معايير IPSASs على المستويين الدولي والمحلي، ويمكن تلخيصها بالآتي (Whitefield & Savvas, 2016: 87- 88):

- **تحديات تكنولوجية:** تتجسد بأنظمة تكنولوجيا المعلومات والتقنيات والأساليب المتعلقة بتطوير كفاءة الموظفين ومهارات المحاسبين حول لغات البرمجة وتنمية قدراتهم على استعمال الكمبيوتر وغير ذلك.
- **تحديات تنظيمية:** تمثل تدريب العاملين بوحدات القطاع العام لأغراض تطبيق معايير IPSASs، وبما يسهم في تسهيل طريقة الفهم السليم من قبلهم للبيانات المالية التي انتجت باستخدام تلك المعايير وتوفير الهيكل التنظيمي المناسب وقنوات اتصال فاعلة لتطبيق هذه المعايير.
- **تحديات مالية:** تتمثل بارتفاع التكلفة التي تحتاجها عملية الانتقال نحو اعتماد هذه المعايير متمثلة بتكاليف تدريب الموظفين وتكاليف تطوير وتحديث الأجهزة والبرامج اللازمة لعملية التطبيق.
- **تحديات تشريعية:** تتمثل بالظروف البيئية السائدة كالأنظمة والتعليمات والقوانين النافذة التي لها تأثيراً كبيراً في الممارسات والأنظمة المحاسبية المطبقة لاسيما تلك التي تتعلق بالمحاسبة الحكومية، وغالباً ما يصعب انسجام وتكييف تلك الأنظمة مع معايير المحاسبة الدولية، كونها تخضع إلى ظروف بيئية وعدد من التزامات الدستورية والأنظمة الخاصة بتطبيق تلك الممارسات.

خامساً: معايير المحاسبة الحكومية الدولية أم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

قام مجلس IPSASB بتطوير معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق ليتم تطبيقها على جميع وحدات القطاع العام في العالم، واستثنى من ذلك وحدات الأعمال الحكومية (GBE)؛ وهي الوحدات العامة المملوكة للدولة، فهي لا تختلف من حيث الجوهر عن الوحدات التي تعمل بالقطاع الخاص، وبالتالي إن هذه الوحدات تهدف لتحقيق الربحية بالرغم من أن بعضها لديه التزامات معينة خدمة للمجتمع عن طريق تقديمها سلع وخدمات إما برسوم مُخفّضة أو بدون رسوم وإن هذه الوحدات تطبق معايير (IFRS) التي تصدر عن IASB وهي نفسها التي تعتمد من قبل وحدات القطاع الخاص (إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الجزء الأول، 2012: 93).

ويرى الباحثان إن سبب ذلك هو الخصائص التي حددها مجلس معايير IPSASB لهذه الوحدات وقد تتمثل أنه وبالرغم من أن هذه الوحدات خاضعة لسيطرة الحكومات إلا أنها لا تعتمد في نفقاتها على التمويل من تخصيصات الموازنة العامة وإنما يكون تمويلها ذاتياً، فضلاً عن ذلك فإنها تمتلك حق التعاقد بإسمها فيم يتعلق ببيع السلع والخدمات التي تنتجها للغير وتحقيق الأرباح، وبناءً عليه فإن طبيعتها تقترب إلى حد كبير مع وحدات القطاع الخاص، ويُطلق على مثل هذه الوحدات في البيئة المحلية العراقية مصطلح (وحدات القطاع العام الهادفة للربح) وتقوم بعدد من الأنشطة وتكون مشابهة للقطاع الخاص رغم أن ملكيتها تعود للحكومة وتطبيق النظام المحاسبي الموحد، وعلى هذا الأساس، يمكن أن نطلق على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مصطلح: معايير المحاسبة الحكومية الدولية (إرديني، 2015: 73). وبناءً عليه، وبالرغم من الترجمة الحرفية للمختصر – IPSASs هي (معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام) إلا أن استبداله بمصطلح



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



(معايير المحاسبة الحكومية الدولية) هو الأكثر ملاءمة محلياً لا سيما عند الشروع بتبني تلك المعايير بالبيئة المحلية ويتفق الباحثان مع دراسة إرديني 2015.

المحور الرابع: كفاءة الموازنة العامة الاتحادية:

إن الموازنة العامة كخطة مستقبلية فهي تمثل عدداً من القرارات المتربطة مع بعضها البعض وفق إطار منطقي تغلب عليها الطبيعة المالية وتعكس بطبيعتها تقديرات مالية محددة تتوافق مع البرامج والأهداف الموضوعية، ولتحقيق تلك البرامج والأهداف لا بد من اتخاذ قرارات على درجة عالية من الكفاءة وبما يعكس إيجاباً على دقة تقديراتها وتحقيق أولوياتها وأهدافها العامة، إذ إن أهمية الموازنة العامة تتجسد بعملية استغلال الموارد الاقتصادية النادرة بشكل فعال وكفوء وبما يضمن استخدامها وفقاً لأولويات وأسس اقتصادية معينة.

أولاً: الجذور التاريخية لنشأة وتطور الموازنة العامة

إن فكرة الموازنة العامة للدولة ارتبطت بتأسيس الدولة ذاتها منذ بدايات العصور الأولى، وبالرغم من التغيرات والتطورات التي طرأت على الموازنة العامة إلا أن فكرتها الرئيسية كانت حاضرة منذ زمن بعيد (الشيخ عيد، 2007: 27). بدليل قصة نبي الله يوسف عليه السلام عندما وضع خطط مستقبلية لمجابهة السنين العجاف التي آلت بمصر آنذاك، حين قال الحق في محكم التنزيل ((قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِصُونَ (49)). وكذلك في بدايات البعثة النبوية حيث وضع الرسول محمد صلى الله عليه وآله وصحبه وسلم نظاماً الجباية لبيت المال إذ دونت فيه نفقات الدولة وإيراداتها، وبناءً عليه يمكن القول: أن الموازنة العامة في ظل الاقتصاد الإسلامي تتضمن موازنتين إحداها موازنة الزكاة والثانية موازنة الحقوق والواجبات العامة والتي يطلق عليها بالموازنة الأساسية. وتجدر الإشارة إلى العصور المعاصرة فإن انكسرت سبقت الكثير من بلدان العالم في إعداد الموازنة العامة، ثم انتشرت منها إلى الدول الأخرى، حيث انتقلت فكرتها بعد ذلك إلى فرنسا التي اعتمدتها بعد الثورة الفرنسية وما تلاها من تحديد وتنظيم للصلاحيات الإدارية والمالية بين الملك والسلطات التنفيذية بالدولة آنذاك (محمود، 2018: 14).

وحتى وصلت على ما هي عليه الآن، مرت أساليب إعداد الموازنة العامة بمراحل عديدة تماشياً مع احتياجات الفترة التي يتم تطبيق فيها الموازنة العامة فضلاً عن الهدف من إعدادها، حيث كان الاهتمام في البدايات يقتصر على الجانب الرقابي حيث كانت تستخدم الموازنة لتمشية الأعمال والرقابة على المال، بعد ذلك استخدمت كأداة للسيطرة التنفيذية لمواجهة الفساد (غنام، 2006: 36). وتمثل أساليب إعداد الموازنة الأطر الاقتصادية لمساعدة أولئك المكلفين بمسؤولية تحديد البرامج والأولويات لضمان تعظيم الفوائد من الموارد الاقتصادية النادرة وإن الأسلوب المطبق من قبل الوحدة الاقتصادية في إعداد الميزانية له انعكاسات على عمليات التنفيذ وتحقيق النتائج المرغوب فيها (Mulindwa;2013:24). وبناءً عليه يرى الباحثان إن أساليب إعداد الموازنة العامة تصنف إلى عدة أنواع بحسب التسلسل الزمني لتطبيقها كذلك الفلسفة التي تتبناها والمفاهيم التي تتضمنها ولعل أبرز أنواع تلك الأساليب هي: موازنة البنود التي تمثل الأسلوب التقليدي منها فضلاً عن الأساليب الحديثة أو ما يسمى بموازنات الأداء كموازنة البرامج والأداء والموازنة الصفرية.

ثانياً: الفرق بين الموازنة العامة والحساب الختامي والميزانية العمومية

يمكن تلخيص الفرق بين الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية من خلال عدد من الجوانب الموضحة بالجدول رقم (1) أدناه:

جدول (1):

أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية

| ت | وجه الاختلاف | الموازنة العامة | الحساب الختامي | الميزانية العامة |
|---|--------------|-----------------|----------------|------------------|
|---|--------------|-----------------|----------------|------------------|



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &
<http://www.iasj.net>



| | | | | |
|---|---|--|------------------|---|
| قائمة لعرض المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ محدد 12/31 أو أي تاريخ آخر. | تقرير ختامي لعرض الانجازات المالية الدولية لفترة سابقة لتحديد الفائض أو العجز المتحقق للدولة. | خطة أو برنامج عمل للدولة لفترة مالية قادمة. | المفهوم | 1 |
| فعلية أو تاريخية | فعلية أو تاريخية. | تخمينية أو تنبؤية. | طبيعة البيانات | 2 |
| بتاريخ محدد كأن يكون 12 / 31 أو 6 / 30 أو أي تاريخ آخر. | نهاية السنة المالية (يعد عن سنة مالية منتهية). | بداية السنة المالية (تغطي سنة مالية مقبلة). | مدة الإعداد | 3 |
| نعكس بشكل أساسي حقائق اقتصادية بحتة . | يعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية حققتها الدولة خلال سنة مالية منتهية. | تعكس أبعاد سياسية، واجتماعية واقتصادية تنوي الدولة لتحقيقها لفترة قادمة. | الأبعاد | 4 |
| أقل شمولاً لأنها تشمل وحدات اقتصادية معينة. | أكثر شمولاً حيث يغطي جميع الوحدات الحكومية. | أكثر شمولاً حيث تغطي جميع الوحدات الحكومية. | الشمول | 5 |
| أرصدة الاصول، الالتزامات وحقوق الملكية لوحدة اقتصادية. | النفقات والإيرادات العامة الفعلية للدولة. | النفقات والإيرادات العامة التقديرية للدولة. | العناصر | 6 |
| النتيجة متوازنة (الاصول= الالتزامات + حق الملكية). | فائض أو عجز مالي فعلي. | فائض أو عجز مالي مخطط. | النتيجة النهائية | 7 |

المصدر: إعداد الباحثان استناداً إلى: (المشهداني، وآخرون، 2017: 83) و(العواد، 2012: 39).

ثالثاً: قرارات الموازنة العامة (الطبيعية، الأهمية والخصائص)

بما أن قرارات الموازنة العامة للدولة تصدر عن طريق الإدارة السياسية للدولة فهي ليست عمليات حسابية فحسب، بل تمثل بطبيعتها قيم مالية مخطط لها لغرض تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية قد تؤثر على حجم النفقات والإيرادات العامة للدولة، وتتأثر هذه القرارات بالظروف والمتغيرات البيئية (خرابشة، 2000: 48).

تكمن أهمية قرارات الموازنة العامة في الاهتمام الكبير الذي تحظى به على المستوى الاقتصادي للدولة، كونها تعد مدخل أساسي لإصلاح الأداء الإداري والمالي للحكومات مما قد يسهم بزيادة كفاءة إدارة الأموال العامة، وتتجسد أهمية تلك القرارات من خلال عدداً من الخصائص وهي (بكرون 2012: 20-21):

1. تُعد قرارات الموازنة العامة قرارات معقدة، نتيجة لتعدد واختلاف المتغيرات والظروف التي تتعامل معها.
2. تتعامل تلك القرارات بشكل مباشر مع ظروف تغلب عليها الندرة النسبية لا سيما وان الموارد الاقتصادية للدولة تكون بطبيعتها نادرة ومحدودة.
3. إن الطابع التخميني للمدخلات المتعلقة بقرارات الموازنة العامة يجعل منه عرضة للمخاطرة، نتيجة لوجود حالة من عدم التأكد بوصفها تقديرات مستقبلية مما يزيد من درجة خطورتها.
4. إن قرارات الموازنة العامة ذات مساس مباشر مع الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والاقتصادية.

رابعاً: أساليب القرار في الموازنة العامة

ظهرت حاجة ضرورية لوجود نظرية عملية للموازنة العامة تكون مرشدة لعملية اتخاذ قرارات الموازنة، ومنذ عهد العالم الاقتصادي (آدم سميث) استمر الجدل ولا تزال التساؤلات قائمة عن الكيفية التي تخصص بها الأموال العامة والأساليب التي من خلالها يتم توزيع تلك التخصيصات بين البرامج المختلفة للموازنة وآليات المفاضلة بينها، لا سيما أن المشكلة بتوزيع تخصيصات الموازنة العامة



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



هي ليست مادية تتمثل بطريقة الحصول على الموارد بل تمتد لأبعد من ذلك لوجود تأثيرات للظروف والتغيرات البيئية الأخرى على القرار بشأن أي البرامج يتم اعتماده دون غيره، وبالتالي فإن تحليل النظرية التي تستند لها أساليب الموازنة ينبغي أن يقوم على أساس تحديد أي من الأساليب المستعملة في اتخاذ قرارات الموازنة العامة والتي تتمثل بالآتي (الخرابشة، مصدر سابق: 58):

الأسلوب العقلاني: يتلاءم النظام العقلاني لقرارات الموازنة مع الإطار العام لمنهجية التخطيط العلمي الذي يعتمد على عدد من الأساليب العلمية والمتمثلة بالأدوات الفنية والكمية والنماذج الرياضية والإحصائية، ووفقاً لهذا الأسلوب فإنه ينبغي على متخذ القرار أن يتصف بدرجة كبيرة من الرشد والعقلانية حول التعامل مع الظروف والمتغيرات المتعلقة بقرارات الموازنة العامة، فضلاً عن امتلاكه معلومات كافية عن البدائل المتاحة وامكانية تحليل هذه البدائل للتوصل الى القرار الأمثل بعد اختياره للبدائل المناسب من بين البدائل المتاحة، وان الأسلوب العقلاني له صلة كبيرة مع الأساليب الحديثة للموازنة مثل موازنة الأداء والبرامج والموازنة الصفرية (الحسين، 2001: 881-882).

الأسلوب التراكمي: ظهر الأسلوب التراكمي بمثابة ردة فعل للانتقادات التي وجهت للأسلوب العقلاني، ويعد ريتشارد لندبلوم (Lindblom Richard) أول من اقترح هذا الأسلوب لاستعماله في صنع القرار، ويقصد بالأسلوب التراكمي هو أسلوب يستخدم لاتخاذ القرارات من خلال اتخاذه الموازنة الحالية أساساً لوضع تقديرات موازنة السنة المقبلة، ولعل البعد السياسي والاجتماعي له الدور الكبير بمسألة قرارات الموازنة مما يجعل الأسلوب العقلاني أمر يصعب تطبيقه عملياً، ويتوافق هذا الأسلوب مع نمط موازنة البنود التي تعد بناءً على أرقام الموازنة السابقة مع إضافة نمو معينة وبما يتلاءم مع الوضع الراهن والتي تمثل الفرق بين بنود الموازنة السابقة واللاحقة فضلاً عن المجالات الأخرى غير العقلانية (الحسين، مصدر سابق: 882-883).

الأسلوب المختلط:

مما سبق ذكره آنفاً يتبين أن كلا الأسلوبين (العقلاني والتراكمي) ركزا على عدد من الجوانب فيما يتعلق بعملية اتخاذ القرار في الموازنة العامة، فبينما ركز العقلاني على عدد من الجوانب الكمية فضلاً عن التحليل العلمي للبدائل ومحاولة المفاضلة بينها وفق أسس فنية اقتصادية، فقد ركز الأسلوب التراكمي على تأثير بعض الجوانب السياسية واللاعقلانية كالخبرات والاجتهادات من خلال اعتماد أرقام موازونات السنوات الماضية في عملية اتخاذ القرار، وأن هذين الأسلوبين تعرضا للعديد من الانتقادات التي تجسدت في أن تطبيق كلا الأسلوبين بالأسلوب المثالي المجرد أمرٌ غير ممكن في الممارسات العملية كونهما يواجهان تحديات كبيرة، وأن تطبيق أيٍّ منهما بالشكل المجرد قد يؤدي إلى قرارات غير سليمة وبعيدة عن البرامج والأهداف المخطط لها (بكرون، مصدر سابق: 39). لذلك فقد أجريت عدة بحوث ودراسات للبحث عن نظام مزيج من كلا الأسلوبين (التراكمي والعقلاني) كمحاولة للتغلب على عيوب أو ثغرات كلٍّ منهما من جهة والاستفادة من مزاياهما من جهة ثانية، وبما يتلاءم مع ظروف ومتغيرات اتخاذ قرارات الموازنة العامة، وبالتالي جاء الأسلوب المختلط كحل وسط بين هذين الأسلوبين (الخرابشة، مصدر سابق: 76).

خامساً: تجارب دولية حول إعداد الموازنة العامة

1. التجربة الأسترالية: تطبق الحكومة الأسترالية إطار الموازنة العامة متوسطة الأجل، وبذلك يتم إعداد الموازنة العامة بتوقعات زمنية تمتد لأربع سنوات بالتزامن مع تطبيق أساس الاستحقاق في قياس تعاملاتها المالية، فمنذ عام 1999م تم اعتماد موازنة البرامج والأداء التي بموجبها تحاول كل وزارة في الحكومة الأسترالية تحديد المخرجات التي ينبغي تحقيقها لكل برنامج من هذه البرامج وتقديم تقارير وكشوفات مالية عن النتائج المتحققة فضلاً عن إجراء مراجعة داخلية من قبل كل وحدة لتقييم الأداء العام لتلك الوحدات.

(<http://www.finance.gov.au/resource-management/reporting>).

2. التجربة الروسية: ان عملية إصلاح وتطوير الموازنة العامة ظهرت الحاجة إليها في روسيا منذ عام 2001 م، بعد المصادقة على قرار رقم (249 لسنة 2004) المتعلق بمبادرة إصلاح الموازنة العامة من قبل الرئيس الروسي في حينها، ليعلن بعدها وزير المالية عن مشروع موازنة البرامج والأداء الجديد ليحل محل النظام القديم القائم على أساس المدخلات، خدمةً للتنمية الاقتصادية في الحكومة الروسية وتحقيق الهدف العام للدولة متمثلاً بتعزيز المساءلة عن الإنفاق العام الحكومي، فضلاً عن ذلك فقد تضمنت هذه الإصلاحات عملية التخطيط المالي لتصبح الموازنة تحت إطار المدى المتوسط ويتم إعدادها بتوقعات زمنية تمتد لثلاث سنوات، وتم البدء بتطبيق هذا الأسلوب فعلياً



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



عام 2014م، حيث بوبت النفقات وفقاً للبرامج، وتقوم الوحدات المعنية بذلك بتقديم تقارير وكشوفات تحليلية عن أدائها خلال السنة ثم توحد من قبل وزارة التنمية الاقتصادية الروسية (Gupta, 2014, P 74 – 75).

3. التجربة الأردنية: تطبق حكومة المملكة الأردنية الهاشمية أحدث الممارسات الدولية وتعتمد تبويبات إعداد وتنفيذ الموازنة العامة بما يتوافق مع الأوضاع المالية والاقتصادية للبلد، وتم اعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء عام 2008، ضمن إطار متوسط المدى، حيث تم تطبيق هذا الأسلوب ليغطي ثلاث سنوات، مما يساعد الحكومة على رسم سياساتها المالية والاقتصادية وإعداد موازنتها العامة وفق روى مالية واضحة، بالتوافق مع معايير IPSASs التي اعتمدها تلبيةً لاحتياجات المستخدمين، وبناءً عليه قامت الوحدات الحكومية في الأردن بتحديد رؤيتها ورسالتها وبرامجها الاستراتيجية فضلاً عن وضع مؤشرات لقياس الأداء على أساس البرامج المتوقع تحقيقها على أن تكون تلك البرامج محددة بسقف زمني وقابلة للتحقيق ومتوافقة مع رؤية ورسالة تلك الوحدات (التقرير السنوي الحادي عشر للموازنة العامة في الأردن، 2015، 22).

4. تجربة الإمارات العربية المتحدة: حتى وصلت الموازنة العامة في الإمارات العربية على ما هي عليه الآن، مرت بحقب زمنية حملت في طياتها العديد من التحديات التغيرات، حيث كانت الموازنة في السبعينيات من القرن الماضي تعد وفقاً لأسلوب موازنة البنود المبنية على المدخلات من خلال تحديد أنواع النفقات ومقدارها لتقابلها تخصيصات مرصودة لكل بند من بنودها دون ربطها بالأهداف والبرامج الواجب تحقيقها، حتى تغير الحال عام 2001 وذلك بعد الاطلاع على تجارب بعض الدول التي خاضت بهذا المضمار، ليتم التحول إلى "موازنة البرامج والأداء" فموجبها تم ربط المدخلات (التخصيصات) بالمخرجات (الأهداف)، وفي بدايات عام 2011 تم تطبيق أسلوب الموازنة الصفري التي تركز على الخدمات والأنشطة مع تحديد تكاليف تأديتها، بمعنى آخر العمل على الاستخدام الأمثل للموارد بغية تحقيق أفضل النتائج وبمدى زمني متوسط يقدر بثلاث سنوات وفقاً لمبادئ الموازنة الصفري، أما في بداية 2014، فقد قامت الإمارات بتطبيق التبوب الوظيفي الدولي للنفقات واعتماد النظام الآلي في عملية إعداد الموازنة للدولة، وفي عام 2016 قدم مجلس الوزراء مشروع الموازنة العامة الصفرية بنفقات تقديرية لخمس سنوات مقبلة (2017-2021) وبذلك أصبحت دولة الإمارات العربية المتحدة أول دولة عربية تقوم بإعداد موازنة عامة لخمس سنوات، بغية رفع مستوى الخدمات الحكومية المقدمة لمواطنيها.

<https://www.mof.gov.ae/Ar/budget/Pages/Five-yearBudget2017-021.aspx>

سادساً: الموازنة العامة في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وفقاً لمعيار IPSAS 24 والخاص بـ "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" ينبغي أن تتضمن القوائم المالية مقارنة بين التخصيصات المرصودة والإنفاق الفعلي الناجم عن تنفيذ الموازنة المتعلقة بوحدات القطاع العام، وكذلك يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن الأسباب التي أدت لحدوث هذه الاختلافات بين التخصيصات المرصودة والإنفاق الفعلي فضلاً عن ذلك فإنه ينبغي على تلك الوحدات أن تفصح بأسلوب مناسب عن التخصيصات والنتائج الفعلية المتحققة من هذه التخصيصات، إما من خلال كشف مالي إضافي منفصل أو موازنة إضافية توضع ضمن القوائم المالية المفصوح عنها (ابو يوسف، 2018: 47).

ويشجع معيار المحاسبة الدولي (24) نفسه وحدات القطاع العام على عرض البيانات المالية المتعلقة بالتخصيصات المرصودة في الموازنة ونتائج الإنفاق الفعلي لتلك التخصيصات بأسلوب يضمن إجراء مقارنة وبما يساهم في تفعيل عملية المسائلة من قبل مستخدمي تلك البيانات المالية لمعرفة مدى امتثال تلك الوحدات لتعليمات الموازنة المصادق عليها من قبل السلطة التشريعية بالدولة فيما يتعلق بالحصول على الموارد الاقتصادية واستخداماتها، كذلك يتطلب معيار 24 أيضاً الإفصاح عن تحليل الأسباب والانحرافات بين النتائج الفعلية والمقدرة للموازنة بهدف أن تتحمل الوحدة المسؤولية عن أدائها (العزي، 2014: 19).

سابعاً: العلاقة بين معايير IPSASs والفكر المحاسبي

يتجسد الفكر المحاسبي بطبيعة العلاقة بين نظرية المحاسبة ومعايير IPSASs وهي علاقة متماسكة إذ إن المعايير جاءت وفقاً لمتطلبات النظرية المحاسبية لتحقيق مبدأ الشفافية والإفصاح حول إعداد التقارير والقوائم المالية، للحد من الغش والفساد المالي والإداري



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



في وحدات القطاع العام، ولقد أصبح من المؤكد أن معايير المحاسبة الدولية لها دوراً فاعلاً في خدمة اقتصاديات الدول، فيتطلب ذلك ضرورة توجيه عمليات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، إذ تسهم النظرية المحاسبية في تقديم عدد من الإرشادات لمهنة المحاسبة، عن طريق وضع الأهداف والمبادئ والفرضيات والمفاهيم النظرية التي تحدد الأسس العامة لقياس وعرض الأحداث المالية، حيث إن المعايير المحاسبية لا تُعد وسيلة للاسترشاد العام فحسب، بل تتعدى أبعد من ذلك لتشمل تقديم آليات مفهومة لتطبيق مبدأ معين من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تسهم في دعم كفاءة وفاعلية الإدارة المالية ومخرجاتها مما ينعكس ذلك بشكل إيجابي على توفر معلومات محاسبية تساعد في اتخاذ قرارات ومفيدة للمستخدمين (عنيزة وعلي، مصدر سابق : 143). وفيما يتعلق بمعايير IPSASs فإن بعض دول العالم مثل الولايات المتحدة وأستراليا وكندا تمتلك معايير محاسبية وطنية وبنفس الوقت تسعى لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الحفاظ على خصوصيتها الوطنية من خلال المحافظة على بقاء معاييرها الوطنية، والبعض الآخر منها يعد قوائم مالية تتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أي لديها تطبيق كامل لتلك المعايير الدولية، بينما يعتمد البعض منها الانتقال إلى أساس الاستحقاق والتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (25 : Roje , et. al , 2012).

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تُعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القاعدة الأساسية لانطلاق ثورة عالمية في سبيل تطوير الأنظمة والممارسات المتعلقة بمجالات وأساليب المحاسبة في وحدات القطاع وذلك من خلال قيام المنظمات المهنية الدولية بصياغة معايير محاسبية على الصعيد الدولي.
2. إن أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود) أصبح غير مجدي وقد تم العدول عنه بحسب تجارب بعض بلدان العالم، فعلى سبيل المثال فقد تخلت دولة الإمارات العربية عن تطبيقه منذ السبعينات من القرن الماضي، وهذا يدل على إنه أسلوب يحمل في طياته العديد من نواحي القصور وتم التخلي عن تطبيقه ليحل محله أسلوب أكثر حداثة ليحقق الأهداف والبرامج بكفاءة وفاعلية أكبر تزامناً مع التطورات المتسارعة في مختلف المجالات.
3. إن الأسلوب التراكمي المتعلق في عملية اتخاذ القرارات حول إعداد الموازنة يعاني عدد من أوجه القصور وله انعكاسات سلبية على كفاءة الموازنة العامة مقارنةً بالأسلوب العقلاني الذي يتلاءم مع موازنة البرامج والأداء فضلاً عن اعتماده أسس علمية لوضع تقديرات الموازنة وتنفيذها، وبما يضمن حصول الوحدة على تخصيصات مناسبة في السنة المقبلة والتخلص من التقديرات غير المدروسة من جهة، وتجنباً لسوء التخطيط بتنفيذ الموازنة من جهة أخرى والناتج عن الأسلوب التراكمي.
4. إن التجارب الدولية حول تطبيق الأساليب الحديثة للموازنة العامة أثبتت فاعليتها في تحقيق أهدافها الموضوعية من خلال اغتنامها للعوامل والفرص التي تمت في هذا المجال، وذلك بعد تهيئة جميع المتطلبات التي سهلت عملية التحول نحو تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد موازنتها العامة التي كانت تعاني عدداً من نواحي القصور، لا سيما أسلوب موازنة البنود (الموازنة التقليدية).
5. إن تبني معايير IPSASs سواء على نطاق عالمي أو محلي يسهم في تحقيق عدد من المنافع التي تؤدي إلى معالجة كثير من التحديات والمشكلات التي تعاني منها بيئة القطاع العام المحلية بما فيها دعم كفاءة الموازنة العامة من خلال توفيرها لمعلومات مفيدة وبما ينعكس إيجاباً على تحقيق الأهداف الموضوعية.

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة اعتماد وحدات القطاع العام كافة معايير IPSASs، للاستفادة من منافع تطبيقها بمعالجة الكثير من المشكلات التي تعاني منها بيئة القطاع العام وبما ينعكس إيجاباً على تحقيق أهدافها، بعد تهيئة الأوضاع المناسبة وتحقيق عدداً من المتطلبات المنطقية لعل أبرزها: التغلب



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

<http://www.iasj.net>



- على التحديات التي تواجه اعتماد تلك المعايير مثل وجود الموروث القديم من الأنظمة والتعليمات المحلية والممارسات التقليدية المتعلقة بالمحاسبة الحكومية وعدم توفر البنى التحتية اللازمة فضلاً عن العقبات الأخرى ذات الصلة.
2. ضرورة تطوير وتحديث أساليب الموازنة العامة والأنظمة المحاسبية تماثياً مع متطلبات معايير IPSASs وما يفرضه واقع الحال وذلك بالانتقال من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة إلى موازنة البرامج والأداء المعاصرة لما يوفره هذا الأسلوب من دعم للكفاءة والفاعلية في عملية تخطيط الموازنة العامة وتنفيذها.
3. ضرورة العدول عن الأسلوب التراكمي ومحاولة اعتماد الأسلوب العقلاني بالتزامن مع تطبيق موازنة البرامج والأداء من خلال اعتماد أسس علمية لوضع تقديرات الموازنة وتنفيذها، وبما يضمن حصول الوحدة على تخصيصات مناسبة في السنة المقبلة وبما يحقق الكفاءة في عملية التخطيط والتنفيذ للموازنة العامة.
4. يوصي الباحثان بأنه ينبغي على الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية في العراق الاستفادة من التجارب الدولية التي قامت بتطبيق الأساليب الحديثة للموازنة العامة، من خلال اطلاعها على تلك التجارب وتبادل الخبرات لاغتنام عوامل النجاح الحاسمة التي تمت في هذا المجال، فضلاً عن تهيئة جميع المتطلبات التي من شأنها أن تسهل عملية التحول نحو تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد موازنتها العامة التي تعاني عدداً من نواحي القصور، لا سيما ان الوحدات المحلية لا تزال تطبق موازنة البنود ولم تشهد أي تطور بهذا المجال.
5. ضرورة قيام وزارة المالية العراقية بوصفها الجهة المخولة قانوناً وتمتلك زمام الأمور المالية على النطاق الحكومي بتطوير وتحديث النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً من خلال تكييفه مع متطلبات معايير IPSASs، وبما ينسجم مع طبيعة البيئة المحلية لمعالجة كثير من التحديات التي تواجه وحدات القطاع العام.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر العربية

- القرآن الكريم.
1. أبو يوسف، محمد سالم محمد (2018). قياس أثر الإفصاح المالي الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة: دراسة ميدانية. (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، جمهورية مصر العربية.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2012) " إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" ج 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
3. إرديني، طه أحمد حسن (2015). ملامح اطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع (GFSM) & (CF-IPSASB)، (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة) كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.
4. بكرن، إياد سلامة (2012). نظم صنع القرار في الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية وأثرها على تقديرات الموازنة: دراسة حالة قطاع غزة. (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية/ غزة - فلسطين.
5. الحسين، أحمد (2001). ((اسلوب اتخاذ القرارات في الموازنة العامة الأردنية)). مجلة أبحاث اليرموك: سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد (4)، المجلد (17)، ص: 871-900.
6. الخرابشة، جابر سعود محمد (2000). نظم صنع القرار في الموازنة العامة الأردنية خلال الفترة 1997-1998. رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة) كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، المفرق- الأردن .



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



7. السعيري، إبراهيم عبد موسى (2000). المعايير المحاسبية الحكومية: دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف). (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد - العراق.
8. شربة، علي هاتف عبد علي (2020). 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.
9. الشيخ عبد، إبراهيم محمد سليمان (2007). مدى فاعلية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في بلدية قطاع غزة. (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة، قطاع غزة- فلسطين.
10. العزي، عمار غازي إبراهيم (2014). مدى ملائمة تخصيصات الموازنة في مؤسسات التعليم العالي الحكومية العراقية لتحقيق أهدافها: دراسة حالة على جامعة ديالى وهينة التعليم التقني. (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عَمّان، الأردن.
11. عنيزة، حسين هادي و علي، أحمد ماهر محمد (2014). (دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي). مجلة مركز دراسات الكوفة، مجلد 1، عدد (34)، ص: 138-162.
12. العواد، أسعد محمد علي (2012) أساسيات المحاسبة الحكومية ط1، دار الكتب للنشر والتوزيع، العراق- كربلاء المقدسة.
13. الغريبي، صدام حمدان عكض (2021). دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي: دراسة ميدانية في وزارة المالية العراقية. (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
14. الغريبي، صدام حمدان عكض (2021). دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي: دراسة ميدانية في وزارة المالية العراقية. (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
15. غنام، فريد أحمد عبد الحافظ (2006). اطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين. (رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة، قطاع غزة - فلسطين.
16. كامل، رؤى مصطفى (2017). تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) ودليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) في الموازنة العامة للعراق. (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد - العراق.
17. محمود، حسين شاكر (2018). دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تحسين تقديرات الموازنة العامة الإتحادية للعراق: آلية مقترحة. (رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد - العراق.
18. المشهداني، بشرى نجم عبد الله، وياسين، سناء أحمد، وإبراهيم، سحر طلال، (2017). المحاسبة الحكومية: مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية الجزء الأول. ط1، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد- العراق.
19. مفضل، إبراهيم عبد القدوس أحمد (2008). المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية. (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا.



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



20. المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة الموازنة العامة، التقرير السنوي الحادي عشر، لسنة 2015 .
21. ميلود، عبود (2020). 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" (أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار-الجزائر.
22. الوائلي، سلمان عبود روضان (2014). 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.
أولاً: المصادر الأجنبية

- 1- Alshujairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(24), 1-20.
- 2- Atuilik, W. A., & Salia, H. (2019). Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia. *Journal of Accounting and Taxation* .Vol.(11), No.(6), P:(99-110).
- 3- Biraud, G. (2010). Preparedness of United Nations system organizations for the international public sector accounting standards (IPSAS). Joint Inspection Unit, United Nations, Geneva.
- 4- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. Accounting reform in the public sector: *mimicry, fad or necessity*, 31-42.
- 5- Gupta, S. (2014). **Budget Institutions in G-20 Countries—Country Evaluations**. IMF Policy Paper.
- 6- IFAC, 2018, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, New York, USA.
- 7- IFAC, 2020, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, New York, USA.
- 8- IFAC, 2022, **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**, New York, USA.
- 9- Kasozi-Mulindwa, S. (2013). **The process and outcomes of participatory budgeting in a decentralised local government framework: a case in Uganda** (Doctoral dissertation, University of Birmingham).
- 10- 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.



<http://doi.org/10.36582/j.Alkuno.2023.07.02>

Al-Kunooze University College

Journal homepage: <http://journals.kunoozu.edu.iq/1/archive> &

[http:// www.iasj.net](http://www.iasj.net)



- 11- Roje, G., Vašiček, V., & Hladika, M. (2012). The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public sector. *International journal of public sector performance management*, 2(1), 25-43.
- 12- 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.
- 13- Whitefield, Aleg A., and Savvas, Panayiotis, (2016). The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*, Vol. (1) , No. (1): 75-91 .
- 14- (<http://www.finance.gov.au/resource-management/reporting>).
- 15- <https://www.mof.gov.ae/Ar/budget/Pages/Five-yearBudget2017-021.aspx>.