

القيادة الناعمة وتأثيرها في أداء منظمات الاعمال
مدى توافق قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة
الدولية في القطاع العام (IPSAS)
(دراسة مقارنة)

أ.م.د. صدام كاطع هاشم
جامعة النهرين/كلية اقتصاديات الاعمال
Assist Lect. Dr. Sadam Gataea Hashim
College of Business Economic / Al.Nahrain University, Baghdad, Iraq
sadam305@yahoo.com

الباحثة : هالة محسن فاضل
جامعة النهرين/كلية اقتصاديات الاعمال
Halah Moshin Fadhil
hahamohsenfadil@gmail.com

تاريخ تقديم البحث : 2022/08/14

تاريخ قبول النشر: 2022/08/28

المستخلص:

يهدف البحث الى دراسة قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 وبيان مدى انسجامه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS). وتحققا لذلك جرى اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لدراسة قانون الادارة المالية والدين العام وتحديد محاوره الرئيسة ومدى انسجامه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من اجل زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال استخدام معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة , وان من اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هي ان هناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وقانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 من حيث أسس القياس والعرض والافصاح وتبويب الإيرادات والنفقات , اما اهم التوصيات فتتمثل بضرورة تكييف قانون الادارة المالية والدين العام مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي وبما يتلائم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق وكذلك ضرورة قيام المؤسسات الحكومية والمنظمات بإقامة دورات تدريبية وندوات للقائمين بالعمل المحاسبي لتمكينهم من الاطلاع على المستجدات والتطورات التي طرأت على المحاسبة والية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في العراق

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام , قانون الادارة المالية والدين العام

Abstract:

The research aims to study the Financial Management and Public Debt Law No. (95) of 2004, And the extent to which it is consistent with the requirements of the International Accounting Standards in the Public Sector (IPSAS), In order to achieve this, the descriptive analytical approach was adopted to study the law of financial management and public debt and to determine the main dialogue and its consistency with the requirements of international accounting standards in the public sector in order to increase the effectiveness of the government accounting system applied in economic units through the use of relevant international accounting standards. Therefore, the researchers concluded that there is a significant difference between the international governmental accounting standards and the Law of Financial Management and Public Debt No. (95) for the year 2004 in terms of the foundations of measurement, presentation, disclosure and classification of revenues and expenditures, As for the most important recommendations, the need to adapt the law of financial management and public debt with international accounting standards in the public

sector through the development of accounting records and books for the government accounting system in line with the requirements of the economic and political environment in Iraq, as well as the need for government institutions and organizations to establish training courses and seminars for those in charge of accounting work to enable them To be informed of the developments and developments in accounting and the mechanism of applying international accounting standards for the public sector in Iraq.

Keyword: International accounting standards in the public sector, the law of financial management and public debt.

المقدمة:

صدر قانون الادارة المالية والدين العام بموجب امر سلطة الائتلاف المؤقت رقم (95) لسنة 2004 الذي اوقف العمل بقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم 107 لسنة 1985 وقانون اصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 ليحل محلها ولا زال هذا القانون نافذا حتى الان, الان انه هذا القانون يتصف بالعديد من نقاط الضعف لانه صدر في ظروف حرجة من قبل سلطة غير مدركة لبيئة العمل المحاسبي للوحدات الحكومية العراقية وكفاءة المحاسبين العاملين فيها وفي غياب سلطة تشريعية عراقية وطنية , وبالتالي يمكن معالجة ذلك من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) التي تمثل الحجر الاساس لتطوير المحاسبة الحكومية في دول العالم , حيث ان تبني هذه المعايير وتطبيقها سيؤدي إلى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام والمعدة من الوحدات الاقتصادية في القطاع العام, ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات ومن ثم إلى زيادة الشفافية والمساءلة.

المحور الاول: منهجية البحث

اولا: مشكلة البحث. تتمحور مشكلة البحث في الاجابة عن التساؤل الاتي:

مدى امكانية تكييف قانون الادارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)

ثانيا: هدف البحث: يهدف البحث الى دراسة قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 وبيان مدى انسجامه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام(IPSAS) من اجل زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال استخدام معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة

ثالثا: اهمية البحث: تأتي اهمية البحث من الأهمية التي تحضى بها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في عصرنا الحالي , إذ أنها توحد القوائم المالية لمختلف المؤسسات والشركات, بهدف التمكن من إجراء المقارنة للبيانات المالية التي جرى استقبالها واعتمادها وبصورة تتفق مع متطلبات المستخدمين للتقارير المالية أي إنها وضعت أطراً عامه للعمل المحاسبي تواكب التطورات التي يشهدها عالمنا المعاصر وهذا ما تحتاجه المؤسسات الحكومية في العراق, كما ان التشريعات العراقية ولاسيما قانون الادارة المالية والدين العام رقم(95) لسنة 2004 قد اكد على تطبيقها في العديد من الفقرات والبنود.

رابعا: فرضية البحث. ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في العراق يرتبط بعدة عوامل تحدد امكانية تطبيقها منها مدى انسجام قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 في عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الحكومي

خامسا منهج البحث: اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي لدراسة قانون الادارة المالية والدين العام وتحديد محاوره الرئيسية ومدى انسجامه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المحور الثاني:

الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ومدى انسجام قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004

اولاً: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

يعد الوقت الحالي عصباً للثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية، إذ إن إصلاحات المحاسبة الحكومية جارية في جميع أنحاء العالم وتشمل العديد من الإصلاحات الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق وتطبيق معايير محاسبية تتماشى مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) والدراسات مستمرة في هذا المجال ليس فقط على وضع المحاسبة على أساس الاستحقاق ومعايير اعداد التقارير ولكن أيضاً النتائج المترتبة على الموازنة نتيجة استعمال أساس الاستحقاق (Chan & Zhang, 2013: 22)، حيث معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) تمثل الحجر الأساس لتطوير المحاسبة الحكومية في دول العالم، التي تسعى إلى مواكبة التجارب الدولية في هذا المجال، مما ينعكس على تطوير مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ويعتبر مجلس (IPSASs) الجهة التي تم تخصيصها دولياً من قبل اتحاد المحاسبين الدوليين لتولي مسؤولية اصدار وتطوير (IPSASs) وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين منشآت القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق المعايير للتمكن من اعداد التقارير ذات الأغراض العامة وبما يكفل جودة وشفافية التقارير المصدرة والتزود بمعلومات يستند إليها أصحاب القرار في الادارات الحكومية وأصحاب العلاقة (الجعارات، 2014: 16)، وقد وردت عدة تعاريف عن معايير (IPSAS) منها عرفت بأنها قواعد وأسس محاسبية تحكم العمليات المالية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح من خلال توجيه الممارسات وتوحيد المعالجات للأحداث المتماثلة لضمان امكانية المقارنة، فضلاً عن رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام (الجعارات¹، 2014: 15).

تنص على الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والافصاح، الخاصة بالمعاملات والاحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام كما عرفت بانها " معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية، حيث (Jens, 2: 2016).

ويرى الباحثان بأن (IPSAS) تعدّ قواعد عملية وسلسلة من المبادئ المقبولة قبولاً عاماً والتي تمثل إجماع خبراء وهيئات ومنظمات مهنية متخصصة بمجال المحاسبة الحكومية، من أجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي وذلك من خلال توجيه عمل المحاسبين والمعالجات والعرض والإفصاح الكامل من أجل رفع مستوى جودة الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج النشاط.

ثانياً: أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية

تبرز أهمية تطبيق المعايير وتبنيها من خلال توجيه الأشخاص القائمين بتحضير القوائم المالية وإعدادها لغرض معرفة المعالجات المحاسبية السليمة والملائمة للعمليات والأحداث الاقتصادية، فالإفصاحات المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تؤدي إلى تعزيز مساءلة القطاع العام وخدمة المصلحة العامة من خلال اشتراط عرض وكشف المعاملات المالية بطريقة شاملة ومتسقة لتعزيز الشفافية في إدارة الموارد العامة وإظهار النتائج بطريقة تجعل الوحدات الحكومية خاضعة للمساءلة (Atuilik, 2013: 7-8)، كما تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني هذه المعايير التي لا تتضمن الصفة الاجبارية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها لان تطبيق معايير معترف بها دولياً يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية (مرغني واخرون، 2021: 4-5) وبالتالي فان تطبيق هذه المعايير يحقق العديد من المزايا يمكن توضيحها في ما يأتي:

1- توفر الكفاءة والفاعلية في تدقيق وتحليل التقارير المالية الحكومية، وبالتالي ينعكس ذلك على جودة المعلومات المحاسبية التي تم التوصل إليها بتطبيق هذه المعايير (Adhemr, 2001: 5)

- 2- تؤدي IPSAS دوراً مهماً في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي , عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة اعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام , وتشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة الحكومية والرفع من جودة الابلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية . (زهير , 2014 : 52)
- 3- تحديد وقياس العمليات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية وكذلك الإفصاح عنها، باستخدام طرائق محاسبية ملائمة للقياس والإفصاح (لظفي , 2005 , 366)
- 4- تعزيز المساءلة والشفافية في القوائم المالية.
- 5- تحسين النظام المحاسبي وبناء نظام محاسبي على مستوى الدولة على أساس قاعدة بيانات واحدة وكاملة والتي يتم تطبيقها بشكل موحد في جميع السلطات العامة ووكالات من الحكومة المركزية إلى المحلية (Minh , 2014 : 404)
- 6- تدعيم الحوكمة والرقابة : يؤدي تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى اجراءات حوكمة قوية لأنها توافر اطارا للممارسات المحاسبية في وحدات القطاع العام وتحدد طريقة الإفصاح التي تحقق الشفافية وبالتالي تمكن من مساءلة الوحدات الحكومية عن أدائها وتصرفها بالمال العام (Njeru, et. al , 2009: 2)
- 7- التخلص من عيوب الاساس النقدي: حيث ان تطبيق هذا الاساس قد ادى الى وجود الكثير من السلبيات والمساوى وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام ,حيث ان معظم الانفاق ينتج عنه موجودات وأصول رأسمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبية والمالية فحسب بل حتى الاحصائية مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد (الخطيب,2010:61)

ثالثاً: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- يقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم, وعلية فان متطلبات التطبيق تتمثل أساس فيما يلي
- 1-تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطور في حقل المحاسبة الحكومية ومعاييرها الدولية بالانتقال من تطبيق الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق بغية تمكين الوحدات الحكومية من تحسين ادائها وزيادة قدرتها على تقويم اداء العاملين فيها , وقياس تكلفة الانشطة والبرامج الحكومية التي تقوم بتنفيذها . (الحسيني , 2012 : 83)
- 2-التدريب المكثف لموظفي الجهة الرقابية لتمكينهم من مساعدة موظفي الأجهزة الحكومية وتقديم النصح والمشورة لحل كافة المشكلات التطبيقية من ناحية, ومن ناحية اخرى امكانية ممارسة المسائلة المرتكزة على مهنية وعملية صحيحة ومعرفة بمعايير (IPSAS). (Christiaen and other,2015,171)
- 3-الاعتراف بالامتلاك والمنشآت والمعدات: يمثل تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات والاعتراف بها على النحو المشار اليه في المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عنصراً حاسماً في تحديد الارصدة الافتتاحية لبيان الوضع المالي (وائل وعقبة,2020:32)
- 4-الدعم السياسي: هناك حاجة ماسة الى وجود دعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة لتفسير تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية لنة عندما تقدر القيادة السياسية حقيقة أن تحسين الابلاغ المالي يؤدي الى تحسين المساءلة والشفافية , وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي, فانهما سيكونون اكثر قدرة على دعم تنفيذ معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) (وائل وعقبة, مصدر سابق:33)
- 5-المدة اللازمة للانتقال: يجب أن تأخذ عملية اعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المدة اللازمة لها وقد تكون على مدى سنوات بالتعاون بين مختلف الجهات ذات العلاقة, وليتسنى اجراء التقييمات اللازمة وادخال الاصلاحات الضرورية

التي تضمن بقاء عملية التبني على مسارها الصحيح، لأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية على مراحل أفضل من مخاطرة القيام بالانتقال الى مرحلة واحدة (Augusto,2018:29-33)

6-كلف اللازمة للتطبيق: تتطلب الهيئات القانونية المسؤولة عن تطبيق اللوائح المحاسبية التمويل لطرح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام . وتشمل هذه التكاليف البحوث والتدريب والتكنولوجيا وتكاليف الخدمات الاستشارية. (بن يوسف,2017:286-287).

وفي ضوء ما تم عرضه يرى الباحثان بأن واحدة من التحديات التي يتم التعويل عليها والتي أوردتها الكتاب والباحثون في هذا المجال هي التحديات المالية المتمثلة بارتفاع كلفة تبني المعايير، وبهذا الخصوص يرى الباحثان أن المزايا المذكورة سابقا التي تحققها هذه المعايير تدفع تجاه تجاوز التحديات المالية ، أي عند إجراء تحليل الكلفة والمنفعة لعملية التبني فتكون هنا التكلفة هي تكلفة تطبيق المعايير والمنفعة هي الحفاظ على المال العام والاستغلال الأمثل له في تحسين مستوى الخدمات المقدمة

رابعا: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

يتم في هذا المطلب استعراض معايير وذلك بالاعتماد الى إصدارات المعايير من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين وآخرها اصدار عام 2021 وأحدث المعايير المنشورة على موقع IFAC والإصدارات المترجمة من قبل المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين كجهة مرخصة ومعتمدة من قبل IFAC , حيث أنه تم اصدار 42 معيار محاسبي يطبق في القطاع العام وهي صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) وخلال سلسلة الاصدارات تم الغاء واستبدال بعض المعيار حيث ان المعايير (25,15,8,7,6) قد الغيت وحل محلها المعايير التالية (28,29,30,34,35,36,37,39) (وبالتالي فأن عدد المعايير المتبقية أو الجاري العمل بها هو (37) معيار محاسبي على اساس الاستحقاق ومعيار واحد على الاساس النقدي كما هو مبين في الجدول ادناه:

جدول (1) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
1	عرض البيانات المالية	24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
2	بيانات التدفق النقدي	26	انخفاض قيمة الاصول المولدة للنقد
3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	27	الزراعة
4	آثار التغييرات في أسعار العملات الاجنبية	28	الأدوات المالية: العرض
5	تكاليف الاقتراض	29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
9	الإيرادات من المعاملات التبادلية	30	الأدوات المالية: الإفصاحات
10	اعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	31	الاصول غير الملموسة
11	عقود الانشاء	32	ترتيبات منح الخدمات:المانح
12	المخزون	33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الاولى
13	عقود الايجار	34	القوائم المالية المنفصل
14	الأحداث بعد تاريخ التقرير	35	القوائم المالية الموحدة
16	الاستثمارات العقارية	36	الاستثمارات في الشركات الزميلة
17	الممتلكات والمصانع والمعدات	37	ترتيبات مشتركة
18	تقديم التقارير عن القطاعات	38	الإفصاح عن الحصص في كيانات أخرى
19	المخصصات، الالتزامات والاصول المحتملة	39	منافع الموظفين
20	افصاحات الاطراف ذات العلاقة	40	اندماج الأعمال في القطاع العام
21	انخفاض قيمة الاصول غير المولدة للنقد	41	الأدوات المالية
22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	42	المنافع الاجتماعية
23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)		

لمصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على (IPSASs, 2021:2761-2798)

خامسا: قانون الادارة المالية والدين العام رقم(95) لسنة 2004

صدر هذا القانون بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (95) لسنة 2004 حيث جاء بعد احداث 2003 وقد تضمن 16 قسما وقد نص هذا القانون في القسم (15) الفقرة (4) بأن "يوقف سريان قانون اصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة (1940)م المعدل وقانون رقم (107) لسنة (1985)م بشأن الموازنة الحكومية الموحدة المعدل بقانون رقم (48) لسنة (1990)م المعدل بشأن مبادئ المحاسبة العامة فيما يتعلق بالسنة المالية (2004)م وما يليها", (واتق, 2019: 121), وان الغرض من هذا القانون تحقيق ما يلي: (سلطة الائتلاف, 2004: 2-1)

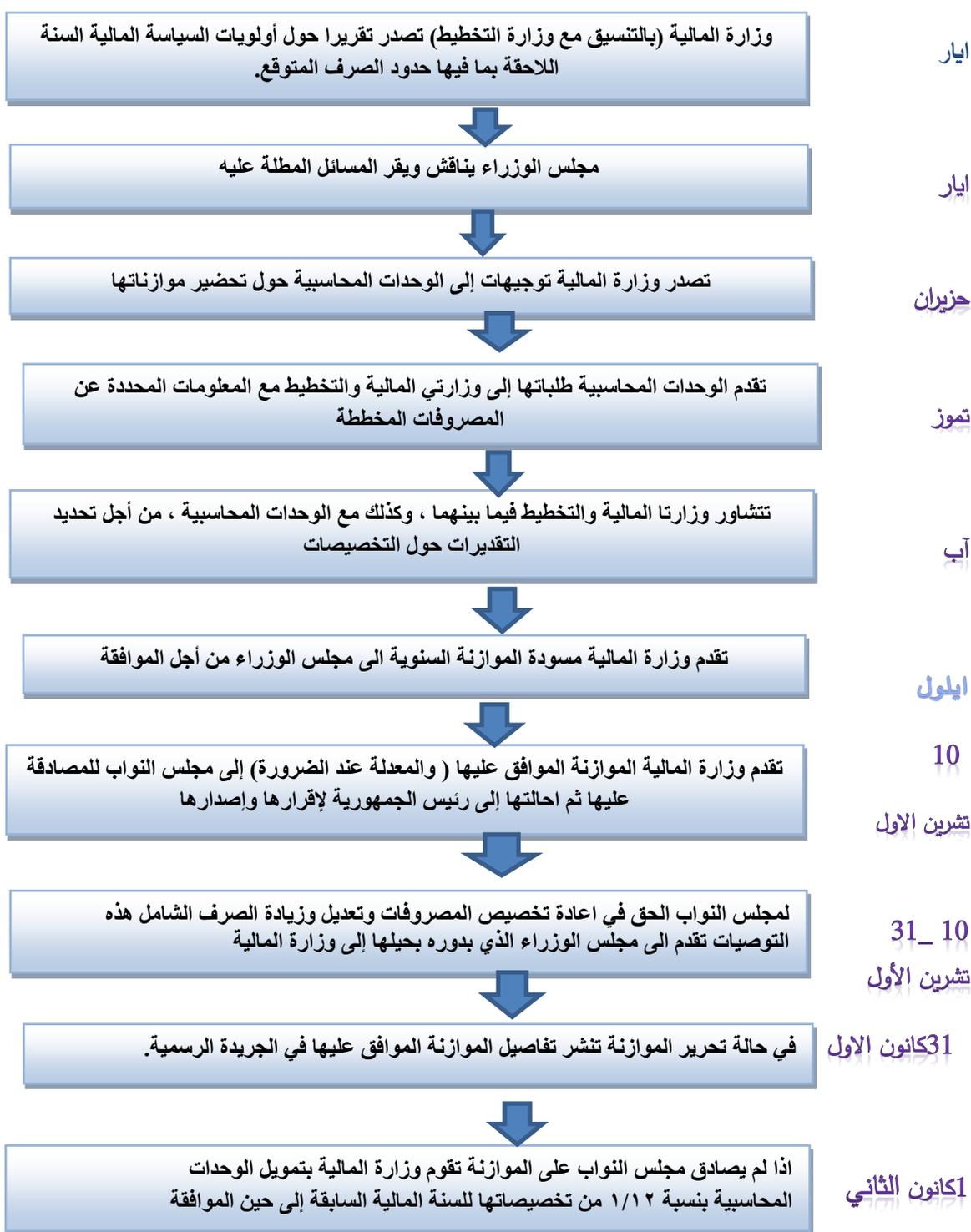
1. انشاء هيكل شامل لمباشرة السياسة الضريبية وسياسة الموازنة بما يتفق وأفضل الممارسات المحاسبية, ومن خلال وضع مراحل منظمة لصياغة الموازنة العامة الفدرالية وعدد من التقارير الطولية لغرض زيادة امكانية الاعتماد وشفافية عمليات الموازنة.
2. اصدار ودفع سندات الدين المضمونة من قبل الدولة ووضع صلاحيات وواجبات محددة لغرض تمويل عمليات الحكومة وتعزيز اقتصاد عراقي مستقر.

ويضم القانون في طياته ملحقين هما (وفي, 2016: 33)

- 1- قانون الادارة المالية: الذي يضم الاجراءات والخطوات القانونية التي تحكم اعداد الموازنة العامة الاتحادية لحكومة العراق وتنفيذها وفق خطط التنمية الاقتصادية والقوانين والانظمة السارية لضمان تحسن الوضع المالي للعراق) وان الغرض من هذا القانون انه ينظم الاجراءات التي تحكم تنمية وتبني وتسجيل وادارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصل بها والتي تشمل القرض العام والضمانات والرقابة الداخلية والمحاسبية والتدقيق, وتكون مبادئ الشفافية والشمولية والانسجام ذات اهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصلة بها
- 2- قانون الدين العام: ويتضمن الصلاحيات والمهام والواجبات القانونية لادارة الدين العام والاجراءات التنفيذية الخاصة باصدار سندات الدين الحكومي تصدرها وزارة المالية لاسيما سندات الدين الصادرة بشكل قانون قبل سريان هذا القانون ولمصطلح "سندات الدين" المعنى ذاته المحدد في قانون المصارف وما يتصل من اصدار التقارير ويرى الباحثان ان القانون لم يدرج في التفاصيل ماهي الاجراءات التفصيلية في تنفيذ مضمون القانون من أجل تبني وتسجيل وادارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق وتنفيذها وفق خطط التنمية الاقتصادية والقوانين والانظمة السارية والامور التي تتصل بالموازنة العامة وتشمل (القرض العام والضمانات والرقابة الداخلية والمحاسبية والتدقيق).

سادسا: تخطيط وتنفيذ الموازنة العامة وفق قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004

تعتبر الموازنة العامة الاداة الرئيسية لتنفيذ التوجهات العامة للدولة والمعياري الحقيقي لسياستها في مختلف الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية (وشاح, 2008: 68) حيث تتضح الرؤية التقليدية للموازنة العامة في العراق من خلال تعريف قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004م للموازنة العامة في القسم (2) الفقرة (4) بأنها "برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات الصفقات العينية للحكومة", كما نص القانون اعلا في القسم (4) الفقرة (1) (ان يتم اقرار الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي اقرت لها, اما التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط في نهاية السنة المالية ما عدى الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة), كما تم تناول تخطيط وتنفيذ الموازنة في القانون اعلاه في القسم (6) حيث تنص الفقرة (1) ان يتم اعداد الموازنة الفدرالية على وفق خطط التنمية الاقتصادية والسعي وراء استقرار الاقتصاد الكلي والسياسات الاقتصادية والقوانين والانظمة السارية, لغرض تحسن الوضع المالي للعراق, وتقليل التذبذب في نفقات الحكومة وانجاز تراكم الدخل الاجمالي, حيث يتم اعداد الموازنة الفدرالية بشكل خاص على تنبؤات حكيمة ومعتمدة لاسعار النفط والمنتجات النفطية والضرائب وايرادات الجمارك, كما تقوم وزارة المالية باعداد الخطط بالتعاون مع البنك المركزي والوزارات الاخرى وتتكون خطوات اعداد الموازنة وفق ما جاء في القسم (6) من قانون اعلاه بالأتي: ("قانون الإدارة المالية رقم 95, 2004)



المصدر: إعداد الباحثان بالإعتماد على (قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004).

ويرى الباحثان ان جميع المراحل لها اهمية في اعداد الموازنة وينبغي أن تكون تلك المراحل منسجمة فيما بينها مع مراعاة التغذية العكسية التي هي نتيجة المرحلة الاخيرة مرحلة الرقابة على التنفيذ على أن تؤخذ بنظر الاعتبار في السنة القادمة ان تكون ادارة هذه المراحل من قبل الملاكات المختصة ذوي الخبرة والكفاءة في اعداد الموازنة معتمدة في ذلك على الاسس العلمية.

وينص قانون الادارة المالية في القسم (7) المادة(1) الى العديد من الأمور التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار خلال اعداد قانون الموازنة العامة الاتحادية وهي كالآتي:

- 1- بيان اغراض وقواعد عمل السياسة المالية طبقا لمبادئ المبينة في هذا القانون وشرح عن كيفية تعلق هذه الاغراض بنصوص قانون الموازنة
- 2- يشكل اطار الاقتصاد الكلي الكمي والمتماسك والشامل وكذلك الافتراضات الرئيسية اساس الميزانية لاسيما الافتراضات المتعلقة باسعار النفط والمنتجات النفطية
- 3- ادخال سياسات جديد على الموازنة السنوية وتأثيرها المالي المحدد
- 4- المخاطر المالية الكبرى المحددة كما يقتضي لاسيما التغيرات في الفرضيات الاقتصادية والكلف غير المعروفة للالتزامات المتعلقة ببعض المصروفات المحددة لاسيما اعادة البنى المالية
- كما تتكون الموازنة بموجب القانون من موازنة فدرالية وموازنة المؤسسات العامة, وقد حدد القسم (4) الفقرة (7) (8) هيكل الموازنة العامة الفدرالية كما في ادناه:
- أ- الإيرادات نقدية كانت ام عينية لكل الوزارات الحكومية والمنظمات الحكومية الفدرالية وهي تتكون من (عائدات ضريبية, عائدات غير ضريبية, القروض المحلية والخارجية, اعادة تسديد قروض الحكومة , ما ينشأ عن تحويل الاصول, تحويلات الارباح الفائضة من البنك المركزي العراقي, تحويلات حكومات الاقاليم والمحافظات والبلديات بما فيها اموال الخزينة العامة)
- ب- النفقات نقدية ام عينية لكل الوزارات الحكومية والمنظمات الحكومية الفدرالية وهي تتكون من (النفقات الجارية, النفقات الرأسمالية المخصصة, اجمالي القروض, التحويلات الى البنك المركزي, التحويلات الى الشركة العامة)
- اما موازنة المؤسسات العامة فقد تناولها القانون في قسمة الثامن والذي بموجبية تعد المؤسسات العامة موازنة خاصة بها يصادق عليها مدير المؤسسة والوزير المختص ولا تدخل هذه الموازنة في موازنة الحكومة الفدرالية ولا في موازنة الجهات الحكومية الاخرى
- سابعاً: الاطار التنظيمي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) وفق قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004**
- تضمن القانون بعض الفقرات التي تشير في مضمونها ضرورة الانتقال لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs) والتي يمكن توضيحها في ما يأتي:
- 1- جاء في الغرض من هذا القانون " ان تكون سياسة الموازنة وفق افضل الممارسات الدولية" وان افضل الممارسات الدولية التي تنتج العديد من الدول الى تطبيقها تتمثل بالمعايير المحاسبية الدولية تعتمد اساس الاستحقاق فضلا عن التبويات التي يعتمدها دليل احصاءات مالية الحكومة
- 2- بين القسم (1) "بأن تكون مبادئ الشفافية والشمولية ذات اهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والامور المتصلة بها " وبين كذل ان مبدا الشفافية يستلزم ان تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دوليا وتقدم بطريقة تسهل التحليل وتعزز الثقة بها
- 3- نص القسم (6) في الفقرة (4) البند(أ) من القانون "ان يتم تقدير نفقات سنة الموازنة وكما مبين في أنظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة لاسيما قيمة الالتزامات المستحقة غير المسددة للسنة الحالية أو السابقة"
- 4- بينت الفقرة (7) من القسم (11) "بأن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الفدرالية وفق محتوى وتقسيمات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية"

- 5- بينت الفقرة (8) من القسم (11) بانه بعد موافقة السلطة التشريعية على الحسابات الختامية السنوية والنهائية يتم نشر الحساب الختامي في الجريدة الرسمية "الوقائع العراقية" وان تكون متاحة للجمهور .
- 6- وكذلك ما نص عليه القسم (12) الفقرة (2) البند (ش) " اعداد معايير المحاسبة والادارة المالية الحكومية والتعليمات والتشريع المتصل بها" .
- 7- القسم (12) الفقرة (2) البند (د) (1) " اعداد تقارير عن اعداد الموازنة وتنفيذها للمنظمات الاقتصادية الدولية"، ومن هذه المنظمات صندوق النقد الدولي وفق إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) والذي تم اعتماده بشكل فعلي في إصدار الدليل المحاسبي الحكومي عام (2007م)،
- 8- بين القسم (15) الفقرة (5) انه " لوزير المالية الحق باصدار احكام لغرض رفع التقارير المالية الدقيقة خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها العراق الى تطبيق المعايير الدولية، المعايير الانتقالية"، تطبق هذه المعايير الدولية فقط على السنة المالية " ويجوز ان تتسجم التقارير المعدة لهذه المراحل والتي ينبغي ان تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية الانتقالية او معايير المحاسبة الدولية".
- ويرى الباحثان انه على الرغم من النصوص الواردة اعلاه نلاحظ أن الواقع العملي لم يطبق هذه المعايير ولو بشكل جزئي فعلا الرغم من ان الغرض الاساسي لهذا القانون هو ان يتم تخطيط وتنفيذ الموازنة وفق افضل الممارسات الدولية الا أن الواقع الفعلي يبين أن دورة اعداد وتنفيذ الموازنة العامة تواجه اخفاقات عدة بعضها ناجم عن القصور في التشريع القانوني المعتمد والبعض الاخر ناجم عن عدم الالتزام بالنصوص الواردة في قانون الادارة المالية والدين العام مما يؤثر سلبا في المراحل التي تمر بها الموازنة العامة الامر الذي يستدعي دراستها وتوجيه الانتباه نحوها وتقديم المقترحات التي تسهم في معالجة ذلك وكذلك في ما يخص توفير الشفافية في التقارير والكشوفات المالية فعلا الرغم من ان قانون الادارة المالية والدين العام قد اكد في القسم (1) والقسم (11) على الشفافية نلاحظ ان الواقع الفعلي يظهر خلاف ذلك فعلا مدى العقد الماضي حازت الموازنات العراقية على انتقاد واسع لعدم وجود شفافية ويؤكد ذلك تقارير عدة منها تقرير (Transparency international,2013:4) وكذلك (Sovage,2013:10) التي اشارت الى عدم وضوح واكتمال وثائق الموازنة العامة, فلم يتم نشر وثائق الموازنة التقديرية والتنفيذية التي تعمل على تسهيل المناقشات العامة

المحور الثالث: (الجانب العملي) دراسة مقارنة بين متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وقانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004

من اجل تحقيق اهداف البحث قام الباحثان باجراء مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقانون الادارة المالية من ناحية كل ما يأتي:

- 1- الاساس المحاسبي
- 2- نطاق التطبيق
- 3- التوبيبات
- 4- الكشوفات والقوائم المالية

جدول(2) مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وقانون الادارة المالية والدين العام رقم(95) لسنة 2004

قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	
<p>يعتمد قانون الادارة المالية والدين العام الاساس النقدي مع استعمال اساس الاستحقاق في حالات قليلة ويمكن الاستدلال على الاساس المحاسبي الذي اعتمده قانون الادارة المالية والدين العام من خلال ما يأتي</p> <p>• الفقرة الاولى من القسم الرابع التي تنص على(سلطة الائتلاف, 2004:113)"تقر الموازنة الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي اقرت به التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط بالنهاية, ماعدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة</p> <p>• البند (ب) من الفقرة (4) من القسم(6) الذي نص على "تقدير نفقات سنة الموازنة كما مبين في الانظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة لاسيما قيمة الالتزامات المستحقة غير المسددة للسنة المالية الحالية او السابقة(سلطة الائتلاف, مصدر سابق:118)</p> <p>• الفقرة (9) من القسم (9) التي "تستخدم الاموال المرصودة لوحدة الانفاق لغاية 31 كانون الاول من السنة المالية وتسجل الايرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كاييرادات لموازنة السنة المالية التالية(سلطة الائتلاف, مصدر سابق:123)</p>	<p>تعتمد معايير المحاسبة الدولية (IPSASs) أساس الاستحقاق المحاسبي بينما هناك معيار واحد يعتمد على الأساس النقدي هو معيار "اعداد التقارير المالية وفقا للأساس النقدي المحاسبي"</p>	الأساس المحاسبي
<p>تطبق احكام هذا القانون على جميع الوزارات والوحدات ومختلف الاجهزة وفروعها التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة بما فيها جميع الوحدات الادارية والمجالس المحلية التي تتضمنها موازونات المحافظات, وايضا تطبق ذات الاحكام على جميع الوحدات الاقتصادية في القطاع العام</p>	<p>تطبق هذه المعايير على الجهات الحكومية والحكومات الوطنية والحكومات الاقليمية(على سبيل المثال, دولة, اقليم) والحكومات المحلية(محافظة, ناحية), وما يتبع هذه الحكومات من دوائر وهيئات ومجالس ومفوضيات, ولا تطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية</p>	نطاق التطبيق
<p>نص القسم (7) الفقرة (2) البند (أ) ان يتم تقدير الايرادات النقدية والعينية المبينة طبقا للتقسيمات الاقتصادية كما تضمن البند(ب) تقدير النفقات النقدية والعينية طبقا للتقسيمات الاقتصادية والتنظيمية والوظيفية</p>	<p>يتم استخدام نوعين من التوبيبات وفق معايير (IPSAS) هما: أ- التوبيب على اساس طبيعة النفقات. ب- التوبيب الوظيفي الذي يصنف النفقات حسب البرامج والغايات التي وضعت من اجلها</p>	التوبيبات
<p>يتم وفقا لهذا القانون اعداد القوائم الاتيه 1-قائمة المركز المالي 2-قائمة التدفق النقدي 3-حساب تنفيذ الموازنة العامة 4-قائمة منفصلة للحسابات الاستثمارية</p>	<p>يتم وفق معيار(1 IPSAS) اعداد قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي اما معيار (2 IPSAS) يتم اعداد قائمة التدفق النقدي ويتم وفق معيار(24 IPSAS) اعداد عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية</p>	الكشوفات والقوائم المالية

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد الى (IFAC,2021) (قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004).

متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSASS) في العراق

- 1- ينبغي على وزارة المالية تطوير الفوائم المالية بما يتفق مع (IPSASS) لتوفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي الحكومي لتوفير صورة واضحة عن الاداء المالي الحكومي للجهات المانحة.
- 2- يتطلب اعتماد الـ (IPSASS) تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق مما يقتضي التحول من اسلوب الموازنة التقليدية التي يتم اعتمادها حالياً نحو موازنة البرامج والاداء بتحديد البرامج المزمع تنفيذها خلال الفترة القادمة مما يساعد في تعزيز المساءلة عن الانفاق الحكومي، اذ تكون التقديرات مبنية على معلومات اكثر دقة نتيجة تعزيز الافصاح عن المعلومات المالية الحكومية
- 4- العمل على اجراء دراسات معمقة لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من اجل تكيف هذه المعايير بما يتلائم مع البيئة العراقية والعمل على تبنيها تدريجياً للنهوض بواقع المحاسبة الحكومية في العراق من اجل مساعدة متخذي القرار ومستخدمي المعلومات المحاسبية في التعرف على اداء الوحدات والاجهزة الحكومية .
- 5_ ضرورة قيام المؤسسات الحكومية والمنظمات بإقامة دورات تدريبية وندوات للقائمين على النظام المحاسبي الحكومي لتمكينهم من الاطلاع على المستجدات والتطورات التي طرأت على المحاسبة والية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في العراق
- 6_ تركيز الجامعات في المناهج الدراسية الخاصة بالمحاسبة الحكومية لا سيما الجانب العملي وبما يتوافق مع العمل وفق كل من (IPSASS) لتأهيل الطلبة على العمل بموجبهما
- 7_ الافادة من تجارب الدول التي سبقت العراق في تطبيق تلك المعايير حيث يمكن البدء بعملية التطبيق بالتعويل على الخبرات الأكاديمية والمهنية المحلية وتأشير المشكلات والعقبات والاستفسارات لتحديد الاستشارات الخارجية بوضوح والافادة من تجارب بعض الدول التي تبنت تلك المعايير والتي تتشابه بيئتها الى حد ما مع بيئة العراق لضمان عدم الإسراف والهدر بالمال العام على الإفادات والاستشارات غير المدروسة وغير محددة الهدف.
- 8_ ضرورة قيام وزارة المالية بإعداد برامج توعوية عن أهمية التحول الى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، وما يترتب عليها من مزايا لصالح العراق .

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات**الاستنتاجات**

توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات في ضوء ما تم عرضه في الجانب النظري وما تم تناوله في الجانب العملي وكما يأتي:

- 1- هناك اختلاف كبير بين المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وقانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 من حيث أسس القياس والعرض والافصاح وتبويب الايرادات والنفقات.
- 2- ينص قانون الادارة المالية والدين العام على الاساس النقدي في اعداد الكشوفات والقوائم المالية دون مراعاة اساس الاستحقاق مما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضع المالي للوحدات الحكومية
- 3- إن عدم تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعدم الامتثال لها يؤدي إلى عدم جودة التقارير المالية ذات الغرض العام المعدة من الوحدات الاقتصادية في القطاع العام مما يؤدي إلى عدم إمكانية تقييم قرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات.
- 4- تعد الموازنة التقليدية من اكثر انواع الموازونات انتشاراً في البلدان النامية نتيجة ضعف انظمتها المحاسبية الحكومية التي تعتمد الاساس النقدي، وان اي محاولة لتطوير النظم المحاسبية نحو اعتماد اساس الاستحقاق تتطلب تغيير نوع الموازنة وتوسيع المدى الذي تغطيه اذ ان الاعتراف بمستحققات ومقدمات تغطي عدة سنوات تتطلب تخطيط الموازنة على المدى المتوسط
- 5- على الرغم ان قانون الادارة المالية والدين العام رقم (94) في العراق لسنة 2004 ، قد أجاز التحول الى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الا ان الواقع الفعلي يبين عدم اعتماد هذا المعايير
- 6- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسهل من عملية اعداد الموازنة للسنة القادمة ويزيد من دقة التقديرات بناء على الاختبارات الاحصائية
- 7- افتقار اغلب موظفي الوحدات الحكومية للمعلومات الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية (IPSASs)
- 8- ان وجود معايير محاسبية دولية هو لأجل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي وعدم وجودها هذه المعايير المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي الحكومي سوف يؤدي ذلك الى وجود طرائق محاسبية متباينة ومختلفة , الامر الذي يؤدي الى عدم القدرة على مقارنة القوائم المالية وبالتالي يصعب فهمهما من قبل المستخدمين

توصيات**على ضوء النتائج المتحصل عليها يمكن ان نقترح التوصيات التالية:**

- 1- ضرورة تكييف قانون الادارة المالية والدين العام مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي وبما يتلائم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق
- 2- التحول من اساس النقدي الى اساس الاستحقاق او الاساس النقدي المعدل, ويؤدي هذا الانتقال الى تحسين نوع الافصاح ومحتواه ودرجته عن المعلومات المالية المعروضة في التقارير المالية الحكومية.
- 3- إيلاء عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الأهمية اللازمة وتحديد جدول زمني للتبني ورفع الوعي العام بأهمية التحول لتلك المعايير والتنقيف بها بالتعويل على النص التشريعي في قانون الإدارة المالية الاتحادية الذي أجاز للعراق التحول للمعايير الدولية، ويتم ذلك من خلال تشكيل لجنة مركزية من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق وتنفع منها لجان فرعية للبدء بعملية التطبيق وتأشير المشكلات والمعوقات والاستفسارات التي تحتاج الى استشارات خارجية.

- 4- ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والامتثال لها، إذ سيؤدي إلى تحسن كبير في جودة إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام والمعدة من الوحدات الاقتصادية في القطاع العام، ويرجح أن يؤدي ذلك بدوره إلى تقييم أكثر دراية بقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات ومن ثم إلى زيادة الشفافية والمساءلة.
- 5- تهيئة متطلبات تبني المعايير مع ضمان عدم فقدان الأجزاء المهمة للمعيار كونه موضوعاً من قبل جهات دولية مهنية بناءً على تجارب ودراسات مستمرة
- 6- الاستفادة من تجارب الدول التي سبقت العراق في تطبيق تلك المعايير حيث يمكن البدء بعملية التطبيق بالتعويل على الخبرات الأكاديمية والمهنية المحلية وتأشير المشكلات والعقبات والاستفسارات لتحديد الاستشارات الخارجية بوضوح والاستفادة من تجارب بعض الدول التي تبنت تلك المعايير والتي تتشابه بيئتها إلى حد ما مع بيئة العراق لضمان عدم الإسراف والهدر بالمال العام على الإيفادات والاستشارات غير المدروسة وغير محددة الهدف.
- 7- يتطلب اعتماد الـ (IPSASs) تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق مما يقتضي التحول من أسلوب الموازنة التقليدية التي يتم اعتمادها حالياً نحو موازنة البرامج والاداء بتحديد البرامج المزمع تنفيذها خلال الفترة القادمة مما يساعد في تعزيز المساءلة عن الانفاق الحكومي، إذ تكون التقديرات مبنية على معلومات أكثر دقة نتيجة تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية.
- 8- ضرورة قيام المؤسسات الحكومية والمنظمات بإقامة دورات تدريبية وندوات للقائمين على النظام المحاسبي الحكومي لتمكينهم من الاطلاع على المستجدات والتطورات التي طرأت على المحاسبة والية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في العراق.

المصادر والمراجع

1_ المصادر العربية

• القوانين والتعليمات

1- جمهورية العراق، قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004، الوقائع العراقية، العدد (3984) في 2004/6/1

• الكتب

1- الخطيب، خالد راغب، "مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص"، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

2- لطفي، امين، السيد احمد (2005)، "نظرية المحاسبة" منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية الاسكندرية - مصر

• الرسائل و الاطاريح

1- الحسيني، عبدالهادي سلمان، " اطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي " اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعه بغداد، 2012.

2- زهير، شلال، " آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة " اطروحة دكتوراه في المحاسبة، مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر، 2014

3- وائل وعقبة، ملياني وعلي، "تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة.

4- وشاح، محمود عبدالله محمود، "الاطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2008.

5- وفي، يتول عبد الجبار مهدي "أطار مقترح لإعداد موازنة مالية لامركزية في الحكومات المحلية" بحث تطبيقي في مجلس محافظة بغداد، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين 2016 م.

• النشرات والبحوث والاطاريح

البحوث

- 1- بن يوسف, خلف الله, " متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ", مجلة الحقوق والعلوم الانسانية, العدد الاقتصادي مجلد 31 العدد 2, (2017).
- 2- الجعارات1, خالد جمال, 2014, تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام, بحث مقدم للملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات, جامعة ورقلة, الجزائر
- 3- مرغني واخرون, "مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) الواقع والتحديات", مجلة العلوم الانسانية المجلد 21, العدد 01(2021).
- 4- واثق, الهام محمد, "النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية", مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات المجلد 04, العدد 06

2_ المصادر الاجنبية:

1. ADHEMAR, P.; «The Standards Project»; International Federation of Accountants– The Public Sector Committee; VIII CIGAR Conference; Valencia; June, 2001.
2. Atuilik, Williams Abayaawien, 2013, The Relationship Between The Adoption Of International Public Sector Accounting Standards (Ipsas) By Governments And Perceived Levels Of Corruption, A Dissertation Presented in Partial Fulfillment Of the Requirements for the Degree Doctor of Philosophy Capella University, Published by ProQuest LLC
3. Augusto, Scholastica, 2018, The impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on financial reporting quality in public sector: Case study Rushinga Rural District Council, dissertation submitted to Midlands State University, as partial fulfilment of the requirements of Bachelor of Commerce Accounting Honours
4. Chan, James, L. Zhang, Qi, 2013, Government Accounting Standards And Policies [http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2012GASP .pdf](http://jameslchan.com/papers/A1_ChanZhang2012GASP.pdf)
5. IFAC, 2021, International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA
6. IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), Handbook of International Public Sector Accounting pronouncements, (2021 Edition), Volume 3. New York, United States of America. <http://www.ifac.org>
7. Jens Heiling, Basics of IPSAS and IPSASBs Conceptual Framework , Ernst & Young Germany Brussels , May 13 , 2016
8. Johan Christaen and other, "The effect of IPSAS on reforming government financial reporting: an international comparison" international review of administrative sciences, VOL,81,NO.2015, pp171
9. Mihn, Mai The Houg, 2014, Application Interntional Public Sector Accounting Standsin Vietnam in Current Conditions ,University of Economics.
10. Njeru , Alphan, Okundi, Benson, and Kimacia, Bernice, 2009, Introduction to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) PricewaterhouseCoopers
11. Savage, James D. (2013). Iraq's Budget as a source of political stability, special report, United States institute of peace, March, www.usip.org
12. Transparency international (2013). Iraq: overview of corruption and anti-corruption, No. 374, April
University of Economic