



P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259

NTU Journal for Administrative and Human Sciences

Available online at: <https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index>



Adopting IPSASs in Iraq (Importance, justifications, Requirements, and Challenges)

1. Dr. Ali Mal Allah Abdullah

2. Fadia Sultan Daoud

University of Mosul / College of Administration & Economics

Article Information

Received: 15-01- 2024

Accepted: 29-02-2024

Published online: 01-03-2025

Corresponding author:

Name: Fadia Sultan Daoud

Affiliation: University of Mosul

Email :

aliaudit1970@uomosul.edu.iq

Key Words:

Government accounting system,
IPSAS standards, state budget.

A B S T R A C T

The research aims to demonstrate the importance of adopting IPSAS in Iraq. And identify the requirements and challenges we face for its adoption in Iraq. The research is based on three hypotheses that the adoption of international accounting standards for the public sector in Iraq contributes to increasing the efficiency and effectiveness of the Iraqi government accounting system. The most important requirements for adopting them is to provide a legislative basis for adopting standards, and one of the most important challenges facing their adoption in Iraq is the impact of adoption on the relationship between the government accounting system and the state's general budget and the instability of IPSAS standards due to their many amendments. The research adopted the descriptive analytical method to achieve the research objectives and test its hypotheses. The research reached a number of conclusions, the most important of which is: Adopting IPSASs contributes to enhancing the efficiency of public financial management in managing public sector resources, by increasing the transparency of information, raising the efficiency and effectiveness of public procedures, supporting the issue, and evaluating the performance of public sector units. He also presented a number of recommendations, the most important of which is, the adoption of IPSASs should take place according to a timetable designed according to an in-depth analytical study that specifies the basic application steps and the transitional stages for adopting the standards.



تبني معايير IPSAS في العراق (الأهمية والمبررات, المتطلبات والتحديات)

الباحثة فادية سلطان داؤد محمد

جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

أ.م. د علي مال الله عبد الله

جامعة الموصل

كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص

يهدف البحث الى بيان اهمية تبني IPSASs في العراق. وتحديد المتطلبات والتحديات التي تواجه تبنيها في العراق. ويبنى البحث على ثلاث فرضيات مفادها ان تبني معايير IPSASs في العراق يسهم في زيادة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي. وان من اهم متطلبات تبنيها توفير اساس تشريعي لتبني المعايير وان من اهم التحديات التي تواجه تبنيها في العراق هي تأثير التبني على العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة وعدم استقرار معايير IPSASs بسبب تعديلاتها الكثيرة. واعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق اهداف البحث واختبار فرضياته.

وخلص البحث الى عدد من الاستنتاجات اهمها. ان تبني IPSASs يسهم في تعزيز كفاءة الإدارة المالية العامة في إدارة موارد القطاع العام، من خلال زيادة شفافية المعلومات ورفع كفاءة وفاعلية الإجراءات العامة ودعم المساءلة وتقييم أداء وحدات القطاع العام. كما عرض عدد من التوصيات أهمها، ان تبني IPSASs ينبغي ان يتم وفقا لبرنامج زمني يصمم على وفق دراسة تحليلية معمقة تحدد خطوات التطبيق الاساسية والمراحل الانتقالية لتبني المعايير.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي الحكومي، معايير IPSASs، الموازنة العامة للدولة

مقدمة البحث:

لا شك أن تقدم المحاسبة في أي دولة مرهون بتطور النظم المحاسبية القائمة وتدعيمها بنظم أخرى غير متوفرة فيها. وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي كان اسبق النظم المحاسبية ظهوراً إلا انه كان من أبطئها تطوراً. وعلى الرغم من ظهور اتجاهات حديثة في المحاسبة في الوحدات الحكومية تساهم في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي إلا أن تبني هذه الاتجاهات وإصدار التشريعات الخاصة باعتمادها تختلف من دولة الى أخرى. وقد تنبّهت الدول المتقدمة إلى أهمية معالجة مشكلة جمود النظام المحاسبي الحكومي وابتكرت العديد من النظم المناسبة لاستيعاب ما يرد من معلومات وعززت هذه النظم بأنواع متطورة من التقنيات الحديثة والأساليب المتطورة تستطيع من خلالها أن تقابل المشكلة وتزيلها من جذورها.

ولكن الصورة مختلفة في الدول النامية ومنها العراق إذ تم التركيز على تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة دون الأخذ بمقومات ومتطلبات تأمين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية ولذلك جاءت التشريعات ضعيفة ولم تطبق الكثير من أحكامها عملياً بما يتناسب مع التغيرات والتطورات التي حدثت في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مختلف دول العالم، والتي استوجبت حدوث تغير وتطوير في طرق وأساليب واهداف المحاسبة الحكومية. وقد كان للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC دور بارز لمعالجة هذه المشكلة من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة للقطاع العام لاستخدامها في إعداد القوائم المالية لوحدات القطاع العام، وتعزيز الإدارة المالية العامة (Public Financial Management) على الصعيد العالمي من خلال زيادة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على الاستحقاق

المبحث الاول: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

تحدد مشكلة بالبحث بالتساؤلات الآتية:

1. ماهي اهمية تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق؟
2. ماهي متطلبات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق؟
3. ماهي تحديات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق؟

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث الى:

1. بيان اهمية تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق.
2. تحديد متطلبات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومدى توافرها في العراق .
3. تحديد تحديات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق.

ثالثاً: فرضيات البحث

يبني البحث على الفرضيات الآتية:

1. يسهم تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق في زيادة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي.
2. ان من اهم متطلبات تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام توفير اساس تشريعي لتبني المعايير وهذا الاساس غير متوفر في العراق في حين تتوافر متطلبات التبني الاخرى.
3. ان من اهم التحديات التي تواجه تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق هي تأثير التبني على العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة وعدم استقرار معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بسبب تعديلاتها الكثيرة.

رابعاً: منهج البحث

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول موضوع البحث في الكتب والدوريات والمراجع العلمية.

المبحث الثاني: الإطار العام لمعايير IPSASs

1. مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

تصدر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB وهو هيئة متخصصة متفرعة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست سنة 1977 ومهمته خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق اقرار الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها بالإضافة إلى تعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير (WIPO,2015:5).

تمثل معايير IPSASs ثورة عالمية في مجال إصلاح المحاسبة الحكومية إذ بدأت العديد من المنظمات الحكومية الوطنية والدولية في تنفيذ الإصلاحات المحاسبية لتتماشى مع هذه المعايير تحت تأثير الدعوات المتنامية المطالبة بزيادة الشفافية والمساءلة بشأن إدارة الشؤون المالية للحكومات والمنظمات الحكومية الدولية (Wynne,2015:7).

عرفت معايير IPSASs بأنها "معايير تحكم كيفية إعداد وعرض المعلومات المالية للقطاع العام، وتعالج طرق العرض ومحتوى القوائم المالية وقواعد الاعتراف والقياس لعناصر هذه القوائم والمعالجات المحاسبية للعمليات المالية وفق أساس الاستحقاق المطبق عادة على المؤسسات الاقتصادية والذي ينص على الاعتراف بالأحداث المالية عند نشونها أو الالتزام بها دون أخذ بعين الاعتبار حدوث التدفق النقدي من عدمه (Rechka & Kabbaj,2022:570).

كما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بأنها "معايير توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام" (زياني وخالدي,2022:179) وفي السياق نفسه عرفت الدراسة رقم 13 للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها "إصدارات رسمية تبين كيف يجب ان تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية" فوفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضرورياً للحصول على عرض عادل للقوائم المالية (Al-Kharabsheh,2021:2).

بناءً على ما سبق يمكن تحديد مفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASs بأنها معايير تبين شروط الاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن أنشطة وعمليات وحدات

القطاع العام ، وتتضمن أحكاما واسس الاعتراف بالمعاملات وقياس تأثير الأحداث على عناصر القوائم المالية لتوفير معلومات ملائمة عن الأداء المالي والمركز المالي والتغيرات في صافي أصول وحدات القطاع العام غير الهادفة للربح.

2. أهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

تتضمن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs مجموعة من الأهداف أهمها (Rodríguez,2021:3) و (Mack, & Ryan,2016:7-8) و (Beredugo,2021:6) و (Müller,2015:6):

- أ. تحديد الممارسات المحاسبية الأفضل في القطاع العام يكون لها قبول على الصعيد العالمي وزيادة الشفافية التي تقدمها من خلال توفير المزيد من المعلومات عن الموارد المالية للدولة.. والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- ب. التنسيق المحاسبي بين الدول المطبقة لهذه المعايير، أو بين قطاعات الدولة نفسها، مما يسمح بمقارنة أفضل الأنظمة المحاسبية حول العالم أو حول قطاعات الدولة المطبقة (وخاصة بالنسبة للممولين مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي)، الذي سيكون قادرا على مقارنة المعلومات المالية لمختلف الدول المتبناة لهذه المعايير.
- ج. توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي، وهذا ما يسمح بإجراء مقارنة بين الدول بناءً على مقارنة معيار في دولة والدول الأخرى أو مقارنة القوائم المالية لقطاع معين مع القوائم المالية لقطاعات أخرى.
- د. تحسين عمليات الرقابة والشفافية على المستوى الداخلي بالنسبة إلى جميع الموجودات والمطلوبات.
- هـ. توفير معلومات مالية أكثر دقة وتناسق وقابلية للمقارنة بين أداء وحدات القطاع العام، تساعد على ضبط النفقات العمومية وترشيدها، وتقييم كفاءة وفعالية أداءها.

3. أنواع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مجموعة من المعايير وصلت إلى 43 معيار يخص أساس الاستحقاق ومعيارا واحدة يخص الأساس النقدي لتوضيح متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح اللازمة لاعداد القوائم المالية ذات الغرض العام لجميع وحدات القطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، فضلا عن تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، اذ تم اقتباس المعايير من معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص المميزة للوحدات الحكومية، عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات النشاط الحكومي. وقد حاول المجلس عند اصداره للمعايير من استراتيجية التقارب المشار اليها أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص

الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة متعلقة بطبيعة نشاط الوحدات الحكومية. (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2021: 8-9) ويوضح الجدول (1) معايير المحاسبة في القطاع العام وما يقابلها من معايير الإبلاغ المالي الدولية:

جدول (1)

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وما يقابلها من معايير الإبلاغ المالي الدولية

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)		معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS & IFRS)	
رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم المعيار	رقم وعنوان المعيار
1	عرض القوائم المالية	IAS1	عرض القوائم المالية
2	قائمة التدفقات النقدية	IAS7	قائمة التدفقات النقدية
3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء المحاسبية	IAS8	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء المحاسبية
4	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS21	آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
5	تكاليف الاقتراض	IAS23	تكاليف الاقتراض
6	القوائم المالية المنفصلة والموحدة (تم إلغاؤه)		_____
7	المصالح المشتركة في المنشآت الزميلة (تم إلغاؤه)		_____
8	المصالح (الحصص) في المشاريع المشتركة (تم إلغاؤه)		_____
9	الإيرادات من المعاملات التبادلية	IFRS15	الإيرادات من العقود مع العملاء
10	إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29IAS	إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
11	عقود الإنشاء	IFRS15	الإيرادات من العقود مع العملاء
12	المخزون	2 IAS	المخزون
13	عقود الإيجار	IFRS16	عقود الإيجار
14	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد التقارير	10 IAS	الأحداث اللاحقة بعد تاريخ إعداد التقارير
15	الأدوات المالية (تم إلغاؤه)		_____
16	الاستثمارات العقارية	40 IAS	الاستثمارات العقارية
17	الممتلكات والمصانع والمعدات	16 IAS	الممتلكات والمصانع والمعدات
18	إعداد التقارير القطاعية	14 IAS	إعداد التقارير القطاعية
19	المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة	37 IAS	المخصصات، والالتزامات والأصول المحتملة
20	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24 IAS	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة
21	انخفاض قيمة الموجودات غير المولدة للنقد	36IAS	الانخفاض في قيمة الموجودات
22	الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي		لا يوجد ما يقابله من معايير (IAS & IFRS)
23	الإيراد عن المعاملات غير التبادلية		لا يوجد ما يقابله من معايير (IAS & IFRS)
24	عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية		لا يوجد ما يقابله من معايير (IAS & IFRS)
25	منافع الموظفين		
26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	36 IAS	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS & IFRS)		معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)	
رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم المعيار	عنوان المعيار
27	الزراعة	41 IAS	الزراعة
28	الأدوات المالية – العرض	32 IAS	الأدوات المالية – العرض
29	الأدوات المالية – الاعتراف والقياس	IFRS9	الأدوات المالية
30	الأدوات المالية – الإفصاحات	IFRS7	الأدوات المالية – الإفصاحات
31	الموجودات غير المالية	38 IAS	الموجودات غير المالية
32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات – المانح	لا يوجد ما يقابله من معايير (IAS & IFRS)	
33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق لأول مرة	IFRS1	تبني معايير الإبلاغ المالي لأول مرة
34	القوائم المالية المنفصلة	27 IAS	القوائم المالية المنفصلة
35	القوائم المالية الموحدة	10IFRS	القوائم المالية الموحدة
36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	28 IAS	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
37	الترتيبات المشتركة	11IFRS	الترتيبات المشتركة
38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	12IFRS	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
39	منافع الموظفين	19 IAS	منافع الموظفين
40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام	3 IFRS	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام
41	الأدوات المالية	9 IFRS	الأدوات المالية
42	المنافع الاجتماعية	لا يوجد ما يقابله من معايير (IAS & IFRS)	
43	الإيجارات	16IFRS	الإيجارات
44	الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع	5IFRS	الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع
45	الممتلكات والمصانع والمعدات (سيحل محل المعيار 17)	16 IAS	الممتلكات والمصانع والمعدات
46	القياس	31IFRS	قياس القيمة العادلة
47	الإيرادات (سيحل محل المعايير 9, 11, 23)	IFRS15	الإيرادات من العقود مع العملاء
48	المصروفات التحويلية	لا يوجد ما يقابله من معايير (IAS & IFRS)	
49	خطط مزايا التقاعد	IAS26	المحاسبة والتقارير عن برامج التقاعد

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على:

1. (www.ipsasb.org/standards-pronouncements)
2. أبو نصار، محمد. حميدات، جمعة (2023) معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الدولية الجوانب النظرية والعملية، الجامعة الأردنية الطبعة الثالثة.

4. نطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتطبيق على منشآت القطاع العام

التي تحقق المتطلبات التالية: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2021، 4-5)

- تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات للصالح العام/أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛

- ان تقوم بتمويل أنشطتها بشكل أساسي، مباشر أو غير مباشر، من خلال الضرائب، المنح الحكومية والمساهمات الاجتماعية، والديون والرسوم.
- ليس لديها هدف أساسي لتحقيق الأرباح.
- وحدد الاطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نطاق تطبيق معاييرها بالتنظيمات الآتية:
- الوزارات والوحدات الحكومية التابعة لها.
- المجالس الحكومية (مجلس النواب، مجلس الوزراء. مجالس المحافظات وغيرها)
- الوكالات الحكومية¹
- صناديق الضمان الاجتماعي وصناديق الائتمان.

ومن الجدير بالذكر ان IPSASB لا يمتلك سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العامة على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، كما انه يعترف بحق الحكومات والمنظمات المهنية الوطنية بوضع إرشادات ومعايير محاسبية وطنية لأعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام ضمن اختصاصاتها. الا انه يشجع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. كما يشجع توافق المتطلبات والاجراءات والمعايير المحاسبة الحكومية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. اذ يؤكد ان تبني الحكومات لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سيؤدي إلى توفير بيانات مالية متسقة وقابلة للمقارنة لمنشآت القطاع العام على نطاق العالم. كما يشجع المجلس بشكل كبير الحكومات والمنظمات المهنية الوطنية على المشاركة في وضع معاييرها عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات الموضحة في مسودات العرض هذه وأوراق التشاور. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2021، 4-5). ونظرا لعدم امتلاكه IPSASB السلطة لطلب الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لذلك فهو يعتمد على الدعم المقدم من مختلف المجموعات المعنية التي تعمل ضمن حدود اختصاصاتها. لنجاح جهود المجلس على تبني المعايير التي يصدرها والترويج لها. (IPSASB,2022,15)

الا ان المجلس أكد انه في حالة تبني معاييرها ينبغي الاخذ بنظر الاعتبار أن جميع الفقرات المذكورة في المعايير ينبغي أن تتمتع بقوة نفاذ متساوية، ويتم تحديد قوة نفاذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة. ونتيجة لذلك، تتضمن المعايير فقرات بالخط الغامق والعادي والتي لها قوة نفاذ متساوية. اذ تشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية. كما اكد على

¹ الوكالات الحكومية هي مؤسسات حكومية تعمل بشكل مستقل في تنفيذ العمل من أجل الصالح العام. وبخدمة الجمهور بشكل مشابه للمؤسسات أو الوكالات الحكومية ولكنها فعلياً لا تُصنّف من ضمن المؤسسات الحكومية وقد يحصل بعضها على اعتماد حكومي لتقديم خدماتها للجمهور، كما تخضع تلك المؤسسات لمجموعة من القوانين التي تساعد في تشكيل تحديد طبيعة نشاطاتها.

ضرورة قراءة المعيار في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات (إن وجد). وفي حال وجود أي قيود على قابلية تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام فإنه يُشار إليها في تلك المعايير

المبحث الثالث: أهمية تبني IPSASs في العراق

اعتمد مجلس IPSASB على إيجاد إطار مفاهيمي خاص بمعايير المحاسبة في القطاع العام، بهدف وضع المفاهيم التي تشكل الأساس للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تُعدّها منشآت القطاع العام التي تتبنى IPSASs إذ تؤدي المعالجة المحاسبية على وفق IPSASs، فوائد عديدة في اتخاذ القرارات وإحداث تغييرات عميقة في إدارة القطاع العام سواء في الطريقة التي تدار بها الملكية العامة أو في شكل التعرف على بنود الملكية العامة وقياسها والإفصاح عنها، وعليه يمكن أن يترتب على تنفيذ هذه المعايير تغييرات مختلفة في القطاع العام وخاصة فيما يتعلق بزيادة شفافية المعلومات ورفع كفاءة وفاعلية الإجراءات العامة ومن أهم هذه الفوائد المستخلصة من تطبيق IPSASs ما يأتي: (عوادي وآخرون، 2022: 164-165):

- المساءلة: إذ إن IPSASs وجدت من أجل الزيادة في إفصاح التقارير المالية تزيد من مستوى المساءلة في الحكومة، وهذا ما يعمل على زيادة مستوى الجودة في التقارير المالية.
- الشفافية: فعند اعتماد IPSASs، يصبح الإفصاح الكامل ضرورة حتمية لوحدات القطاع العام المحاسبية.
- المصادقية: إذ لا يمكن أن تكون التقارير الحكومية ذات مصداقية إذا قررت الحكومة نفسها القواعد وبالتالي فإن هناك الحاجة إلى هيئة مستقلة مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والذي سيضع القواعد ومعايير التطبيق.
- النفوذ السياسي: قد يطلب من الحكومة تقديم معلومات محاسبية عن طريق سلطة أعلى أو سلطة قانونية مثل الأمم المتحدة.
- ممارسات دولية أفضل وقابلة للمقارنة: إذ تسعى IPSASB إلى ضمان أن تكون البيانات المالية المعدة وفقاً لمعاييرها قابلة للمقارنة بين دول العالم وتساعد المعلومات المقارنة أصحاب المصلحة (منشأة القطاع العام) في تقييم مدى استخدام مواردهم المتاحة لديهم (تخصيصات الموازنة السنوية).
- زيادة الرقابة على الوحدات الحكومية: إذ إن زيادة الإفصاح والشفافية وقابلية المقارنة التي تولدها IPSASs سيؤدي إلى دعم مساءلة مدراء الوحدات الحكومية عن القرارات التي اتخذوها في استخدام الموارد المخصصة لوحداتهم في الموازنة العامة.

- فضلا عن ذلك فان تبني IPSASs يتوافق مع الاتجاهات الدولية الداعمة للتخلي عن الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق، اذ دفعت مزايا تطبيق هذا الأساس العديد من المؤسسات الدولية والإقليمية إلى المناداة بتبنيه ومن هذه المؤسسات الآتي (صالح, 2012, 84)
- صندوق النقد الدولي والذي دعى من خلال دليل إحصاءات مالية الحكومة إلى تبني أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية.
 - هيئة الأمم المتحدة دعت من خلال دليل المحاسبة الحكومية الذي أصدرته إلى أهمية تبني أساس الاستحقاق حيث جاء بنص المادة (103) منه " نظراً لنمو وتعقد العمليات الحكومية فقد أصبح أساس الاستحقاق يستخدم في بعض الدول وهذه أفضل طريقة شاملة ونافعة خاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج والأداء إذ يقدم هذا الأساس صورة كاملة للأنشطة المالية وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه".
 - النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية شجع على اعتماد أساس الاستحقاق بوصفه أحد الأسس المحاسبية المستخدمة في القطاعات المختلفة تاركاً للدول العربية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها.
 - جمعية المحاسبين الأمريكية أوصت باعتماد أساس الاستحقاق الكامل في الوحدات التي لا تهدف إلى الربح بوصفه من المبادئ المقبولة عند إعداد القوائم المالية الأساسية وكذلك القوائم الإضافية والتحليلات المؤيدة لها.
- وهناك من يرى إن زيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية يعد من اهم المبررات لاعتماد اساس الاستحقاق، اذ تعتمد على المعلومات التي يقدمها ومدى وفائها باحتياجات مستخدميها. وهذا يعتمد على قدرة النظام المحاسبي في عرض وتوصيل المعلومات من خلال التقارير التي يصدرها. ولكي يكون النظام المحاسبي الحكومي في العراق قادراً على إصدار التقارير المالية بالشكل المطلوب ومن ثم عرض وتوصيل المعلومات بما يحقق أهداف نظام المعلومات المحاسبية على مستوى الوحدة الحكومية ينبغي تطوير فاعليته على مستوى الوحدة الحكومية وذلك من خلال اعتماد اساس الاستحقاق، اذ يمكن للوحدات الحكومية من اعداد قوائم مالية تعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي. وبالتالي توفير معلومات تخدم أغراضاً متعددة. وتقديم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية وبهذا يساعد في صياغة السياسات الواقعية كما يسهل إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يعطيها عن الالتزامات وتكاليف الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة بما في ذلك مساهمة الموجودات الثابتة للوحدة الحكومية في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. إذ يعد استخدام أساس الاستحقاق المرتكز الأساس لاستخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والتطبيق الفعال لموازنة الأداء ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الحكومية، التي تكون في الغالب محدودة مع العدد

الكبير من الاستخدامات والأهداف وهذا يجعل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يكون من خلال الاقتصاد والكفاءة وتحقيق أكبر عدد ممكن من الأهداف. خاصة مع غياب دافع الربح كوسيلة تنظيمية أو كمقياس لكفاءة التشغيل. فضلا عن كون الوحدات الحكومية تحقق إيراداتها بقوة القانون وبالتالي فهي تضمن إيراداتها حتى في حالة كونها غير كفوءة. (السقا والسندي، 2010: 151-154)

وفي نفس السياق هناك من يرى ان تبني IPSASS يعد قفزة كبيرة إلى الأمام في عملية إصلاح المحاسبة الحكومية. لذا تتسابق العديد من الحكومات حول العالم لتطبيقها على أمل تحسين تدخل الدولة وكفاءتها وقابليتها للمقارنة والشفافية والمساءلة. خاصة بعد اصدار IFAC عام 2019 لتقريره حول مدة تبني دول العالم لـ (IPSASS) كما تم قبول المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية IPSASS للمحاسبة عن الأموال الممنوحة في برامج البنك الدولي. وهناك حث للبلدان النامية من قبل المنظمات الدولية التي تقدم لها المساعدات المالية على اعتماد IPSASS، وهناك دول أخرى، وبغض النظر عن نظمها السياسية والاقتصادية، تشجع على توافق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية. وهكذا أصبحت IPSASS في الواقع أسلوب للتحليل المقارن الدولي لتقويم الممارسات المحاسبية الحكومية في جميع أنحاء العالم. (cenar&cioban,2021,56-57) وقد مكن الوصول المستمر إلى الترجمات الإسبانية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدد من دول أمريكا اللاتينية وبالأخص الاكوادور والاوروغواي من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل كامل. وبلغت نسبة تطبيق معايير (IPSASS) بشكل كامل من الدول الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين 14% اما نسبة الدول التي تطبيقها بشكل جزئي فبلغ 47%. في حين تمارس 37% من الدول الاعضاء خطوات تمهيدية لتطبيق المعايير وبعضها بدا بتطبيق معيار IPSAS للأساس النقدي والقسم الآخر في مرحلة انتقالية لتطبيق بعض هذه المعايير ولاسيما IPSAS. (5-، 2022، IFAC، 8). ويمكن تقسيم دول العالم حسب تبنيها ل IPSASS الى: (صالح، 2012، 99-100)

- دول لها معايير وسياسات محاسبية متقاربة مع IPSASS وفقا لأساس الاستحقاق .
- دول تبنت IPSASS وفقا لأساس الاستحقاق أو وضعت بعض التعديلات عنها في حالة الضرورة.
- دول على طريق تطبيق IPSASS وفقا لأساس الاستحقاق ولديها بعض التشريعات لتميرها
- دول تبنت معيار الأساس النقدي.
- دول تعتمد الأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل وتسعى الى الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق.
- دول لديها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ ب IPSASS.

ويمكن تصنيف العراق، ضمن المجموعة الخامسة فقد تم التركيز منذ العقود الثلاثة الاخيرة من القرن العشرين على تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة وكما يأتي:

1. في 1975 شكلت لجنة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي وقدمت هذه اللجنة توصيات بضرورة المباشرة في اتخاذ الإجراءات اللازمة لأعداد قانون جديد لأصول المحاسبات العامة يحل محل القانون رقم 28 لسنة 1940 يأخذ بنظر الاعتبار احدث الأفكار العلمية والاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية بما في ذلك اعتماد أساس الاستحقاق. والأخذ بأسلوب موازنة البرامج في إعداد الموازنة العامة للدولة وطرق تنفيذها. (الصائغ، 1989، 25)

2. اصدار قانون الموازنة العامة للدولة رقم 107 لسنة 1985 اذ تضمن أحكام لاتخاذ إجراءات تؤدي إلى اعتماد الأساليب المتطورة في إعداد الموازنة العامة للدولة بما يحقق أهداف الرقابة على أداء الوحدات الحكومية من حيث كفاءة استخدام مواردها وفاعلية تنفيذ برامجها وانشطتها. (عبد الله، 2004، 27)

3. إصدار دائرة المحاسبة في وزارة المالية في عام 2000 الدليل المحاسبي لحسابات الدولة إذ تضمن إجراءات تحقق تكامل الدورة المحاسبية من خلال تدوير الحسابات بين الفترات المالية بواسطة القيد الافتتاحي وإعداد حساب النتيجة بعد قفل حسابات المصروفات والإيرادات فيه وإعداد قائمة المركز المالي. كما تضمن معالجات مستحدثة لحسابات الموجودات الثابتة سعى من خلالها إلى التوفيق بين الأساس النقدي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة ومتطلبات السيطرة على هذه الموجودات من خلال الحسابات النظامية. (شاكر والداخل، 2008، 218)

4. اصدار سلطة الائتلاف المؤقت قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2004 اذ ورد في القسم الأول منه إن مبدأ الشفافية يستلزم أن تصنف معلومات الموازنة وفقا للمعايير الدولية المقبولة قبولاً عاماً وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات ودعم المساءلة. كما ورد في الفقرة 4 - أ من القسم السادس (إعداد الموازنة) إن تخمينات الإنفاق لسنة الموازنة كما هو موصوف في أنظمة التصنيف الاقتصادي والوظيفي من قبل وزير المالية استناداً للمعايير المحاسبية الدولية، متضمن قيمة الالتزامات غير المسددة للسنة الحالية أو السابقة. وقد ورد في الفقرة (5) من القسم الخامس عشر (الترتيبات الانتقالية) من نفس القانون، لوزير المالية الحق بإصدار إحكام لغرض تسهيل رفع التقارير المالية الدقيقة خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها العراق إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية. (صالح، 2012، 100)

5. صدور قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم 6 لسنة 2019 اذ تضمن السماح بالخروج عن الأساس النقدي في المحاسبة عن الإيرادات والمصروفات من خلال تطبيق أساس الاستحقاق

على بعض أنواعها اذ جاء البند الأول من المادة 22 من القانون أعلاه. يستثنى من أحكام الفقرة (ج) من البند (أولاً)² من هذه المادة الإيرادات المستحقة ولم تقبض خلال السنة المالية التي استحققت فيها لقيدها في حساب المصدر بعد تسجيلها بذمة المدين أو حساب الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة في الحالات المبينة في ادناه (الوقائع العراقية، 2019، 13).

أ. حصة الخزينة من أرباح القطاع العام.

ب. إيرادات النفط غير المقبوضة عن المبيعات خلال السنة.

ج. إيرادات بيع العقارات.

د. أي إيرادات أخرى يرى وزير المالية أهمية شمولها بهذا الحكم.

كما جاء في المادة ٢٤ من القانون اعلاه ما يأتي: (الوقائع العراقية، 2019، 15)

أولاً: تقيد مصروفاً المبالغ التي استحق صرفها مقابل خدمات أو أعمال اكتملت في سنة مالية ولم يتم صرفها خلال تلك السنة لأسباب جوهرية تحددها لجنة الشؤون الاقتصادية أو ما يحل محلها في مجلس الوزراء غير أسباب نفاذ التخصيصات في حسابات تلك السنة التي استحق الصرف فيها فعلاً.

ثانياً: تقيد مصروفاً المبالغ التي صرفت فعلاً في أية سنة مالية في الحساب المختص لتلك السنة فإن تعذر قيدها في حينه تجري التسوية ضمن مرحلة الحسابات الختامية لتلك السنة.

ثالثاً: تفصح وزارة المالية من خلال البيانات المالية الشهرية والسنوية عن اعتماد اساس الاستحقاق في الحالات التي تم فيها اعتماده وان يرفق بذلك كشف التدفق النقدي.

المبحث الرابع: تحديات تبني معايير IPSASB في العراق

يرى Castañeda إن "المشاكل التي تنشأ في سياق اعتماد لغة مشتركة من خلال المعايير IPSASB متعددة ولن يكون من السهل إثبات فائدتها ومزاياها وعيوب استخدامها ولا يزال موضوع تبني هذه المعايير محل نقاش ساخن. فحتى لو كانت هناك أمثلة على الممارسات الجيدة في تطبيق IPSASs على مستوى المؤسسات العامة في جميع أنحاء العالم، إلا أن درجة التنفيذ لا تزال منخفضة، فعلى الرغم من اتساع ونجاح تطبيقها العام خلال السنوات الماضية، إلا أنه لم يصل إلى المستوى المتوقع. (Castañeda, 2022, 5)

يواجه تطبيق IPSASs العديد من التحديات، مثل مقاومة التغيير، وضعف البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات، وضعف الممارسات المحاسبية، وبشكل عام، فشل أنظمة المعلومات المحاسبية. فضلاً عن كفاءة موظفي الحكومة وانخفاض مستوى انفتاحهم على قبولها، وغياب الأراضية الخصبة للتشريعات التي يمكن أن تدعم تطبيقها، وتكاليف التنفيذ وهي الجانب الأكثر

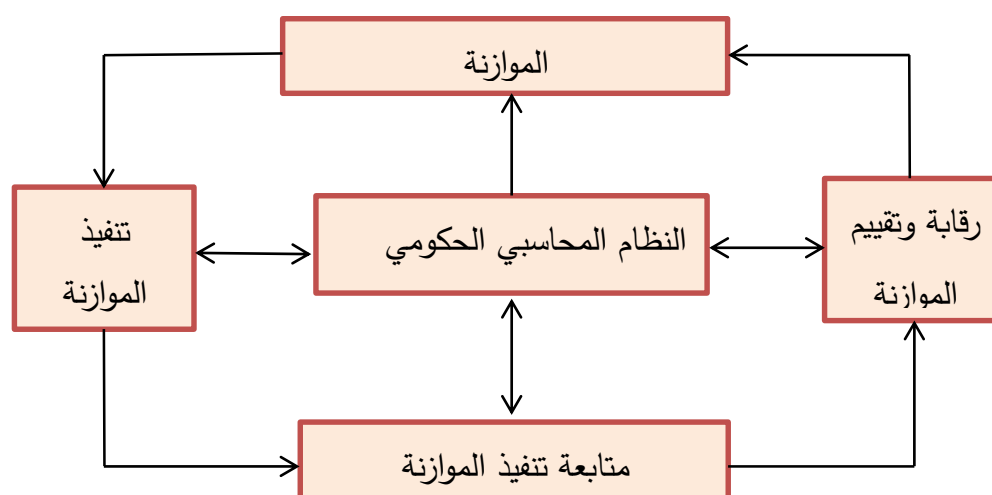
² نصت هذه الفقرة على تقيد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً التي يتم قبضها بعد نهاية السنة المالية إيراداً للسنة المالية التي تم القبض فيها.

أهمية في اتخاذ قرار تبني IPSASs, إذ إن التكلفة العالية لا تشجع كيانات القطاع العام على اعتمادها. وتشمل تكلفة التدريب والتوظيف والاستشارات والتغييرات التنظيمية واستثمارات تكنولوجيا المعلومات والنفقات العامة الأخرى، كما يتطلب فهم وتثقيف ومشاركة جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك أصحاب الوظائف السياسية ومراجعو الحسابات والمحاسبون ومصارف الدولة والوزارات. فضلاً عن ضرورة إجراء تغييرات في التشريعات، اعتماد القواعد والأنظمة التي يجب تكييفها مع خصوصيات كل بلد، والتي تتطلب موارد عديدة: مادية وبشرية وإعلامية ومالية وما إلى ذلك (Crîșmaru & Hlaciuc, 2021, 139). فضلاً عن ما سبق هناك مجموعة تحديات تواجه تبني IPSASs في العراق وهي:

1. العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي.

من حيث المبدأ وبافتراض عدم وجود متطلبات قانونية يمكن القول انه لا يوجد ما يمنع بان يستخدم النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية بمعزل عن الموازنة العامة للدولة فلو فرضنا جدلاً عدم وجود نظام موازنة عامة للدولة فان النظام المحاسبي الحكومي سيعكس النتائج الفعلية للأداء وبذلك يشابه النظام المحاسبي المطبق في الوحدات غير الحكومية إلا أن تلازم وجود النظامين أمر هام وأساسي للمحاسبة في الوحدات الحكومية وهذا التلازم يستوجب وجود تنسيق بين النظامين ولعل أهم مقتضيات هذا الأمر وجود دليل حسابات موحد في كلا النظامين وذلك من خلال استخدام نفس المسميات والمصطلحات وأسس التبويب ونظم الترميز المستخدمة في الموازنة العامة للدولة عند إعداد الدليل المحاسبي لحسابات النتيجة (احمرو، 2003، 59). إذ تعد الموازنة العامة جزءاً مؤثراً في النظام المحاسبي الحكومي، فهي تشكل جزءاً من مكونات هذا النظام، في نطاق سجلاته وتقاريره. فمن الناحية العملية يصعب وجود نظام محاسبي حكومي من دون الموازنة العامة للدولة. إذ يعتمد على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة ويستخدم التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة نفسه. وعليه فعملية التنفيذ الفعلي التي تثبت قيودها المحاسبية من المستندات المختصة في المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية والحسابات الختامية لما حصل من تنفيذ لخطة الموازنة العامة (خميس، 2016، 69) ومن جانب آخر فالموازنة باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل تقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال المدة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي إذ أن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية. كما ان اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج. فضلاً

عن ذلك يستعمل النظام المحاسبي الحكومي المسميات المصطلحات وأسس التويب ونُظم الترميز نفسها المستخدمة في الموازنة العامة للدولة. (ارديني، 2015، 33) لذا توصف العلاقة بينهما بأنها علاقة تكاملية تعتمد على التداخل والتزامن بينهما. فالموازنة العامة للدولة بوصفها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات الإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي إذ إن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية يوضح العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة. (خميس، 2016، 70)



شكل (1)

علاقة الموازنة بالنظام المحاسبي الحكومي

المصدر. هاشم، حسام حسن، (2014)، المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية وأثرها في الموازنة الاتحادية (الأعداد - التنفيذ) دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية

قد تتأثر العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي عند اعتماد IPSASs وفق اساس الاستحقاق لكونها تمنح الوحدات الحكومية استقلالاً مالياً كما قد يختلف الاساس المحاسبي لأعداد الموازنة عن الاساس المحاسبي المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي وهذا يتطلب اجراء تسويات بين الاساس النقدي واساس الاستحقاق وبالتأكيد سوف تتأثر العلاقة بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي، إذ أن ضعف هذه العلاقة سوف ينعكس على الدور الرقابي للموازنة العامة كما يقلل من كفاءة أعدادها لأن مدخلات الأعداد (والتي هي بالأساس مخرجات النظام المحاسبي الحكومي) قد تكون غير ملائمة في حالة اختلاف الاساس المحاسبي لأعداد الموازنة عن الاساس المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي. فضلاً عن ذلك لم يحدد IPSASB الأسلوب الأمثل لأعداد الموازنة الذي يتوافق مع IPSASs وإنما اكتفى

بإصدار معيار للإبلاغ عن معلومات الموازنة والذي أكد على أهمية العلاقة النظام المحاسبي الحكومي بالموازنة العامة للدولة وضرورة اجراء التسويات اللازمة عن اختلاف الأساس المحاسبي بينهما.

2. اتساق النظام المحاسبي الحكومي مع القوانين والتعليمات

تخضع الوحدات الحكومية لقيود تنظيمية تفرض بواسطة الدساتير وتأخذ هذه القيود شكل قوانين وتعليمات تكون محددة تحديداً دقيقاً وتفصيلاً وعندها تكون ملزمة للمسؤولين وموضوعاً للتدقيق والمساءلة محاسبياً وإدارياً وهذه القوانين والتعليمات يكون لها السبق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (السقا، والسندي، 2010، 139)

لذا فإن تبني IPSASs يحتاج الى تعديل القوانين والانظمة والتعليمات المالية وهذا يتطلب تفهم السلطة التشريعية بأهمية IPSASs ودورها في تقييم اداء الوحدات الحكومية وتطوير نظام المعلومات المحاسبية الحكومي . وهذه يعتمد على مدى رغبة وزارة المالية وديوان الرقابة المالية بتبني هذه المعايير ومدى قناعتهم بأهميتها. خاصة ان تبني هذا المعايير يعني التخلي عن ميزات الاساس النقدي الرقابية ويضعف من سلطات وزارة المالية على الوحدات الحكومية فيما يتعلق باستخدام الاموال المخصصة وصلاحيات مدراء الوحدات في الانفاق والقيود الكمية والنوعية والزمنية على جوانب الانفاق التي يفرضها الاساس النقدي.

3. عدم وجود حافز الربح

من المتعارف عليه في منشآت قطاع الأعمال أن الربح هو الحافز وهو الوسيلة الفاعلة في معظم الأحيان لتخصيص الموارد الاقتصادية وهو أيضاً أداة تقييم كفاءة استغلال الموارد المخصصة وان تحديد صافي الربح يستوجب مقابلة الإيرادات خلال السنة المالية بالمصروفات التي كانت سبباً في تحقيقها واكتسابها. ولتكون هذه المقابلة عادلة ومنطقية ينبغي تحميل كل سنة مالية بما يخصها من إيرادات ومصروفات من خلال اعتماد اساس الاستحقاق في المحاسبة عنها. ولكن الوحدات الحكومية لا تهدف لتحقيق الربح. ولا تواجه في اغلب الأحيان قوى تنافسية في مجال تقديم خدماتها، فهي غالباً ما تقدم خدماتها للجمهور على أساس احتكاري (وخاصة الخدمات السيادية)، كما أنها لا تواجه منافسة في مجال الحصول على مواردها، لأنها إما إن تحصل على مواردها من الضرائب أو من إيرادات الثروات الطبيعية أو أن تحصل على مقابل مباشر من المستفيدين من الخدمات الاقتصادية التي تقدمها. (الهويل، 2019، 19)

وقد اثر غياب دافع الربح في تحديد نمط العلاقة بين أصحاب المصالح من ناحية وبين الوحدة الحكومية من ناحية أخرى، فالأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الوحدة الحكومية قد لا تتفق مع دوافع واتجاهات مدراء هذه الوحدة، فالمدراء في الوحدات الحكومية يعينون بقرارات

تصدر مركزياً من السلطات العليا، والعلاقة بين المدير والوحدة الحكومية علاقة وظيفية ، بحتة فمثلاً الرواتب والعلاوات يتم تحديدها نمطياً دون النظر إلى الإنتاجية وتتم الترقية تلقائياً وفقاً للأقدمية، ولذلك فإن المركز المالي للوحدة الحكومية ونتيجة عملياتها لا تثير حوافز لدى المدير المسؤول، كما ان الفائض او العجز المتحقق من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات لا يعد مؤشراً ملائماً لتقييم اداء الوحدات الحكومية . والمدراء في اغلب الأحيان لا يكون لهم الحق أو الحرية في المفاضلة والاختيار بين البدائل المتعددة، ولكنهم عموماً يتخذون القرارات تنفيذاً للتعليمات والأوامر والخطط التي تكون معتمدة من السلطات التشريعية. ويساعد على ارتفاع حدة هذا التأثير، عدم وضوح قواعد اختيار أفراد الإدارة وخضوع هذا الاختيار لرغبة القائم بالتعيين أو منفعتة الشخصية، مما يدفعهم إلى بذل قصارى جهدهم في إرضاء المسؤول عن التعيين، وهذا يولد رغبة لدى كل مستوى إداري في حجب أي معلومات قد تعطي انطباعاً عن سوء الإدارة وذلك بإضعاف نظام المعلومات المحاسبية، (عبد الله، 2004، 12) لذا فإن اعتماد اساس الاستحقاق في المحاسبة عن إيرادات ومصروفات الوحدات الحكومية من خلال تنبئ IPSASs قد لا يلقي الدعم المطلوب من قبل مدراء الوحدات الحكومية ووزارة المالية.

4. عدم استقرار IPSASs

تتصف IPSASs بأنها معايير غير مستقرة فهناك تعديلات كثير تكاد تكون سنوية تجرى عليها بل ان بعض المعايير قد تم الغائها وتم اصدار معايير جديدة بدلا منها ويظهر اخر مجلد خاص IPSASs اصداره مجلس معايير المحاسبة الدولية 2022 يظهر اجراءه لتعديلات كثيرة على جميع المعايير من تاريخ صدورهما وكما موضح في الجدول الاتي:

جدول (2)

عدد التعديلات على IPSASs

المعيار	عدد التعديلات	سنة الاصدار	المعيار	عدد التعديلات	سنة الاصدار
IPSAS 1	66	2000	IPSAS 22	24	2006
IPSAS 2	38	2000	IPSAS 23	40	2006
IPSAS 3	20	2000	IPSAS 24	16	2006
IPSAS 4	75	2006	IPSAS 25	تم إلغاؤه	
IPSAS 5	41	2000	IPSAS 26	80	2008
IPSAS 6	تم إلغاؤه		IPSAS 27	26	2009
IPSAS 7	تم إلغاؤه		IPSAS 28	49	2010
IPSAS 8	تم إلغاؤه		IPSAS 29	108	2010
IPSAS 9	22	2001	IPSAS 30	227	2010
IPSAS 10	24	2001	IPSAS 31	55	2010
IPSAS 11	7	2001	IPSAS 32	32	2011
IPSAS 12	17	2001	IPSAS 33	88	2015
IPSAS 13	29	2001	IPSAS 34	13	2015
IPSAS 14	15	2001	IPSAS 35	21	2015

المعيار	عدد التعديلات	سنة الإصدار	المعيار	عدد التعديلات	سنة الإصدار
IPSAS 15	تم إلغائه		IPSAS 36	29	2015
IPSAS 16	73	2006	IPSAS 37	19	2015
IPSAS 17	66	2001	IPSAS 38	6	2015
IPSAS 18	23	2002	IPSAS 39	16	2016
IPSAS 19	67	2002	IPSAS 40	26	2017
IPSAS 20	15	2002	IPSAS 41	78	2018
IPSAS 21	51	2004	IPSAS 42	3	2019

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على:

IFAC , 2022, **Hand book of International Public Accounting Pronouncements**

ان هذه التعديلات للمعايير يجعلها تتصف بعدم الاستقرار وتكون مربكة للمحاسبين عند التطبيق, خاصة ان اغلب التعديلات تكون على شكل الغاء فقرات او إضافة فقرات جديدة. فمن المعروف ان العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية يكون وفق تعليمات محاسبية واضحة تطبق بشكل موحد على جميع الوحدات الحكومية. واذا ما يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بشكل يتوافق مع IPSASs فان تعديل المعايير سوف يستوجب اجراء تعديلات في النظام المحاسبي الحكومي وبيان تأثير التعديلات على الإجراءات المحاسبية والقوائم المالية, وهذا سيؤدي الى ارباك العمل المحاسبي والرقابي وتذمر المحاسبين بما ينعكس على كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي.

وبناء على ما سبق فان تبني IPSASs يحتاج الى برنامج زمني يصمم على وفق دراسة تحليلية معمقة تحدد خطوات التطبيق الاساسية والمراحل الانتقالية لتبني المعايير وان يكون التبني بشكل مراحل واضحة الاهداف ويتم في نهاية كل مرحلة تقييم نتائج التطبيق ومدى تحقيقها للأهداف فعلى الرغم من اهمية IPSASs إلا ان التحديات التي تواجه تطبيقه كبيرة ومهمة وجديرة بالاهتمام والدراسة. وقد يكون من الافضل بالبداية بتطبيق معيار IPSAS للأساس النقدي او على الأقل دراسة مدى توافق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع هذا المعيار كخطوة تمهيدية للانتقال الى تطبيق IPSASs وفق أساس الاستحقاق. واعتبار ذلك مدخلا لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي وهذا التطوير يبرره تغير بيئة المحاسبة الحكومية في العراق وذلك للأسباب الآتية:

- انتقال نظام الدولة إلى النظام الاتحادي.
- مواكبة التطورات الدولية في حقل المحاسبة الحكومية.
- الانتقال من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق.

- عجز النظام المحاسبي الحكومي العراقي عن تقديم تقارير مالية لتوفر البيانات المطلوبة لتقييم الأداء المالي للحكومة العراقية من قبل منظمات التمويل الدولية وخاصة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وذلك لحصول العراق على مساعدات مالية وقروض من المنظمات.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

خلص البحث الى الاستنتاجات الآتية:

1. يسهم تتبنى IPSASSs في تعزيز كفاءة الإدارة المالية العامة إدارة موارد القطاع العام سواء في الطريقة التي تدار بها الملكية العامة أو في شكل التعرف على بنود الملكية العامة وقياسها والإفصاح عنها، من خلال زيادة شفافية المعلومات ورفع كفاءة وفاعلية الإجراءات العامة ودعم المساءلة وتقييم أداء وحدات القطاع العام.
2. يسهم تتبنى IPSASSs في زيادة كفاءة وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من خلال اعتماد اساس الاستحقاق في المحاسبة عن عمليات الوحدات الحكومية، وذلك من خلال:
 - أ. يَمَكِّنُها من اعداد قوائم مالية تعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي.
 - ب. يَمَكِّنُها من توفير معلومات تخدم أغراضاً متعددة. وتقديم صورة شاملة عن التزاماتها وبهذا يساعد في صياغة السياسات الواقعية لإدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها.
 - ج. يسهل إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يعطيها عن الالتزامات وتكاليف الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة بما في ذلك مساهمة الموجودات الثابتة للوحدة الحكومية في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج.
3. على الرغم من تركيز حكومات العراق المتعاقبة على تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة الا ان الأخذ بمقومات ومتطلبات تامين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية لم يكن بالمستوى المطلوب لذلك جاءت هذه التشريعات ضعيفة ولم تطبق الكثير من أحكامها عملياً، الواقع العملي لم يشهد توظيف هذه التشريعات ولم يلب طموحات القائمين على النظام المحاسبي الحكومي العراقي.
4. لايزال موضوع تبني هذه المعايير محل نقاش ساخن. فحتى لو كانت هناك أمثلة على الممارسات الجيدة في تطبيق IPSASSs على مستوى المؤسسات العامة في بعض دول العالم، إلا أن درجة التنفيذ لا تزال منخفضة.
5. يواجه تطبيق IPSASSs في العراق العديد من التحديات أهمها:
 - أ. غياب الأرضية الخصبة للتشريعات التي يمكن أن تدعم تطبيقها.

ب. ارتفاع تكاليف التنفيذ وهي الجانب الأكثر أهمية في اتخاذ القرار لتبني IPSASs. إذ إن التكلفة العالية لا تشجع كيانات القطاع العام على اعتمادها.

ج. العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي لكون اعتماد IPSASs وفق أساس الاستحقاق منح الوحدات الحكومية استقلالاً مالياً كما قد يختلف الأساس المحاسبي لأعداد الموازنة عن الأساس المحاسبي المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي وهذا يتطلب إجراء تسويات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق. خاصة أن IPSASB لم يحدد الأسلوب الأمثل لأعداد الموازنة الذي يتوافق مع IPSASs وإنما اكتفى بإصدار معيار للإبلاغ عن معلومات الموازنة.

6. أن اختلال العلاقة بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي سينعكس على الدور الرقابي للموازنة العامة كما يقلل من كفاءة أعدادها لأن مدخلات الأعداد قد تكون غير ملائمة في حالة اختلاف الأساس المحاسبي لأعداد الموازنة عن الأساس المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي.

7. أن التعديلات الكثيرة على معايير IPSASB، يجعلها تتصف بعدم الاستقرار وتكون مربكة للمحاسبين عند التطبيق. وهذا سيؤدي إلى إرباك العمل المحاسبي والرقابي وتذمر المحاسبين بما ينعكس على كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي.

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات يوصي الباحثان بما يأتي:

1. فهم وتنقيف ومشاركة جميع أصحاب المصلحة، بما في ذلك أصحاب الوظائف السياسية ومراجعو الحسابات والمحاسبون والمؤسسات المالية. في دعم تبني IPSASs في العراق.
2. ضرورة إجراء تغييرات في التشريعات، لاعتماد القواعد والأنظمة التي يجب تكييفها مع مراعاة خصوصيات متطلبات تطبيق IPSASs ,
3. ينبغي أن يتم تبني IPSASs وفقاً لبرنامج زمني يصمم على وفق دراسة تحليلية معمقة تحدد خطوات التطبيق الأساسية والمراحل الانتقالية لتبني المعايير وأن يكون التبني بشكل مراحل واضحة الأهداف ويتم في نهاية كل مرحلة تقييم نتائج التطبيق ومدى تحقيقها لأهدافها.
4. نظراً للتحديات الكبيرة التي تواجه التطبيق فمن الأفضل في البداية تطبيق معيار IPSASs للأساس النقدي أو على الأقل دراسة مدى توافق النظام المحاسبي الحكومي العراقي مع هذا المعيار كخطوة تمهيدية للانتقال إلى تطبيق IPSASs وفق أساس الاستحقاق. واعتبار ذلك مدخلاً لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي وهذا التطوير يبرره تغير بيئة المحاسبة الحكومية في العراق.

ملاحظة:

1. البحث مسئل من رسالة ماجستير , والرسالة تحتوي على الجانب التطبيقي (العملي).
2. تم ذكر أن البحث اعتمد على الجانب التحليلي.
3. تم إثبات الفرضية من خلال التحليل الذي حصل, بالاعتماد على التعليمات والقوانين المعمولة في الوحدات الحكومية, حيث أن التحليل الموجود في البحث لم يأتي من افكار الباحث, وإنما جاء من خلال دراسة التعليمات والقوانين التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي العراقي وهذا يعتبر تطبيق بحد ذاته كونه واقع حال, ولهذا البحث لا يحتاج إلى استبيان, وإنما احتاج إلى تحليل هذه القوانين والتعليمات.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

1. أبو نصار , محمد, حمدات, جمعة (2023) معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الدولية الجوانب النظرية والعملية ,الجامعة الأردنية الطبعة الثالثة.
2. احمرو, إسماعيل حسين, 2003, المحاسبة الحكومية من التقليد غلى الحداثة , دار المسيرة للنشر والتوزيع , عمان.
3. ارديني, طه احمد (2015) ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع ملامح إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في البيئة العراقية بالتوافق مع -CF (IPSASB)أو(GFSM), أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل
4. خميس, أندلس حسن, (2016) تراكم السلف الموقوفة وأثره في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير , كلية الإدارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية.
5. زياني, عبدالحق وسارة خالدي, 2022, التجارب الدولية والعربية في اصدار والتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وافاق الاستفادة منها محليا, المؤتمر الدولي العلمي بعنوان دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية, اصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية, المانيا - برلين.
6. السقا, زياد هاشم, السندي, على مال الله (2010) فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية, مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 6 العدد 17,

7. شاكور, صلاح صاحب. الداخل, عصام حميد, 2008, تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية, كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد, مجلد 14, عدد 50
8. صالح, عبد الهادي سلمان 2012, إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي, أطروحة دكتوراه محاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد
9. الصائغ, حنا رزوقي, 1989 " المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ", الجزء الأول, الطبعة الخامسة المنقحة, مطبعة الزمان, بغداد,
10. عبد الله, علي مال الله, 2004, تصميم نظام معلومات محاسبي حكومي لمشروع ري الجزيرة الشمالي, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد, جامعة الموصل.
11. عوادي, مصطفى عوادي, وسدره رحيمة, وفتححي العموري, 2022, تجارب بعض الدول العربية في تطبيق معايير المحاسبية دولية في القطاع العام, المؤتمر العلمي الدولي, بعنوان دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير وتعزيز القرارات الإدارية, جامعة الوادي, الجزائر.
12. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, 2021, إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام, ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة, ج1, عمان.
13. هاشم, حسام حسن, 2014, المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية واثرها في الموازنة الاتحادية (الأعداد – التنفيذ) دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية, رسالة ماجستير, كلية الإدارة والاقتصاد – الجامعة المستنصرية
14. الهويل, اسعد بن محمد. 2019. المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية, مركز البحوث والدراسات, معهد الإدارة العامة. الرياض, السعودية.
15. الوقائع العراقية, 2019, قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم 6 لسنة 2019, العدد 4550

ثانيا: المصادر الأجنبية

1. Al-Kharabsheh, F. I., The Effect of Adopting International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) on Financial Performance in The in the Jordanian Pubilc Sector, 2021, Academy of Accounting and Financial Studies Jounal, Vol. 25, Issue 2.
2. Beredugo, S. Biobele, International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation and Financial Reporting: Issues and Challenges, Journal of Accounting and Taxation, Vol. 1, No. 1, ISSN:2808-7127.

3. **Castañeda-Rodríguez, V.** (2022) *Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability?*, BAR – Brazilian Administration Review, Vol. 19, No. 1.
4. CENAR, IULIANA, CIOBAN, ECATERINA, 2022. IMPLEMENTATION OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS): VARIABLES AND CHALLENGES, ADVANTAGES AND DISADVANTAGES, Annals of the University of Petroșani, Economics, 22(1), 2022, 55-64
5. **Crîșmariu, A.; Hlaciuc, E.** (2021) *Delimitări și fundamentări teoretice privind IPSAS 1*. International scientific conference on accounting, ISCA 2021 [online]: Culegere de articole științifice, 10 Edition, April 1-2, Chișinău: ASEM, pp. 137-143
6. IFAC, 2022, **Hand book of International Public Accounting Pronouncements**, Volume1,
7. IPSASB, International Public Sector Accounting Standard, 2022, Vol. 1.
8. Mack, & Ryan, Reflections on the theoretical underpinnings of the general purpose financial reports of Australian government departments. Accounting, 2016, Auditing & Accountability Journal, 19 (4), 592-612.
9. Magu, A. Ahmed, Consolidated Financial Statement of the Government of the Maldives Financial Year 2021, 2022, Auditor General, Republic of Maldives.
10. Müller, T., Introduction to IPSAS. Brussels: EY, 2015, building a better working word.
11. Rechka, F. & Smail Kabbaj, International Pubic Sector Accounting Standard (IPSAS) in Morocco and Strategic Decision Making, 2022, International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management & Economics (IJAFAME), Vol. 3, No. 2,
12. Rodriguez, V. Castaneda, Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparenncy and Accountability, 2021, Universidad National Colombia, Bogotá, Colombia, Brazilian Administration Journal, Vol.19, No. 1.
13. WIPO, World Intellecture Property Organization, 2015, Forty-Third Series of Meetings Geneva, September 24 to October 3, Genève.
14. www.ipsasb.org/standards-pronouncements
15. Wynne, Any W., Diffusion of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in Less Developed Countries (LDCs) – The Case of the Napali Central Government, 2015, Master Thesis, Essex Business School, University of Essex.