

The possibility of developing the overall structure of the government accounting system according to the institutional theory framework: an analytical study

Zina Morad Hussein Hussein

Assist. Prof. Dr. Salman Hussein Abdullah

College of Administration and Economics,
University of Baghdad

College of Administration and Economics,
University of Baghdad

Zina.morad2106m@coadec.uobaghdad.edu.iq

Salman_Hussin@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 12/1/2025

Accepted: 23/2/2025

Published: 30/6/2026

Abstract:

The research aims to analyze and develop the governmental accounting system in Iraq by employing of institutional theory and paying attention to the concept of preserving public money, keeping pace with modern developments in accounting practices and applying international standards for the public sector. The checklist was adopted as a main tool for the research through which the level of influence of institutional theory in developing the governmental accounting system was measured in one of the governmental units that applies the decentralized system, the study sample (National Center for Engineering Consultations). The results of the examination form were reinforced by a questionnaire prepared for the same purpose. The descriptive analytical approach was adopted in collecting, analyzing, and interpreting data using the SPSS V25 statistical program. The research reached a set of conclusions, the most important of which is that there is a statistically significant and significant correlation between institutional theory and the governmental accounting system in Iraq and areas of its development. There is also a statistically significant and significant correlation between institutional theory, public money conservation combined, and the governmental accounting system. Based on the conclusions, the research presented a set of recommendations, the most prominent of which are developing the general structure of the governmental accounting system, increasing the effectiveness of the internal and external control system, defining a common framework for exchanging experiences and information, and increasing compatibility between the governmental accounting system and international public sector accounting standards.

Keywords: Government accounting system, institutional theory.

إمكانية تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي وفقاً لأطار النظرية المؤسسية دراسة تحليلية

ا.م.د سلمان حسين عبد الله

زينة مراد حسين حسين

جامعة بغداد – كلية الادارة والاقتصاد

جامعة بغداد – كلية الادارة والاقتصاد

المستخلص:

يهدف البحث إلى تحليل وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال توظيف مبادئ النظرية المؤسسية والاهتمام بمفهوم الحفاظ على المال العام ومواكبة التطورات الحديثة في الممارسات المحاسبية وتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام، وقد تم اعتماد قائمة الفحص أداة رئيسية للبحث من خلالها تم قياس مستوى تأثير النظرية المؤسسية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في واحدة من الوحدات الحكومية التي تطبق النظام اللامركزي عينة الدراسة (المركز الوطني للاستشارات الهندسية). وتم تعزيز النتائج الخاصة باستمارة الفحص باستبانة أعدت لذات الغرض، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS V25 وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين النظرية المؤسسية والنظام المحاسبي الحكومي في العراق ومجالات تطويره، وهناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ومعنوية بين النظرية المؤسسية والمحافظة على المال العام مجتمعة والنظام المحاسبي الحكومي بناء على ما جاء من الاستنتاجات قدم البحث مجموعة من التوصيات أبرزها تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي وزيادة فاعلية

نظام الرقابة الداخلية والخارجية وتحديد اطار عمل مشترك لتبادل الخبرات والمعلومات وزيادة أوجه التوافق بين النظام المحاسبي الحكومي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي الحكومي، النظرية المؤسسية

المقدمة: يعد النظام المحاسبي الحكومي من أقدم النظم المحاسبية في العراق من حيث النشأة والتطبيق في حينها ولا يزال النظام المحاسبي الذي يقدم مخرجاته الى الجهات الحكومية المسؤولة عن التخطيط والرقابة المالية، وقد ساعد النظام المحاسبي الحكومي في العراق الجهات الحكومية على مدار سنوات تطبيقه في الوحدات غير هادفة للربح من تنفيذ برامج حكومية وتوفير السيولة المالية الكافية لها والرقابة عليها بشكل دقيق مما أتاح لتلك الوحدات من تقديم خدمات ذات جودة للمجتمع. وقد واجه النظام المحاسبي الحكومي في العراق تحديات كبيرة خلقتها طبيعة البيئة الاقتصادية التي تتمثل بها الوحدات الاقتصادية الحكومية علاوة على التغيرات التي طرأت في الصلاحيات المالية ودرجة المرونة في القرار المالي وآلية ادارة المال العام , مما تتطلب من المختصين بأيجاد وتحديد الفجوة بين الممارسات الحكومية وما يقدمه النظام المحاسبي الحكومي من معلومات تساعد تلك الوحدات من اجراء وتنفيذ دقيق للبرامج الحكومية, ان تقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق يعتمد على مدى تحقيقه لأهدافه و توافقه مع المعايير محاسبة الدولية للقطاع العام الذي يعد امرا هاما لتحسين كفاءة وجودة التقارير المالية وفهم الاداء المالي للإدارات العليا وتحقيق رقابة مالية عالية الجودة للحفاظ على المال العام وتحديد الفجوة بين ممارسات الحكومية وما يقدمه النظام المحاسبي الحكومي.

المبحث الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

١- منهجية البحث

١-١ مشكلة البحث: يعد النظام المحاسبي الحكومي في العراق نظاما معلوماتيا يختص بعرض نتائج أعمال الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح حيث يعد النظام مركز لشفافية وكفاءة ادارة الاموال العامة والحفاظ على المال العام, مع ذلك تظهر بعض التحديات والصعوبات في الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية من خلال تطبيق المفاهيم والاسس المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية في ظل التطورات الاقتصادية في بيئة الاعمال الحكومية وكذلك خضوع الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية الى الانظمة والقوانين والتشريعات العراقية مما يؤدي الى قصور في النظام المحاسبي الحكومي وضعف اجراءات الرقابة التي تساعد في الحفاظ على المال العام لقدم بعض الاجراءات المحاسبية مما يقودنا الى هذه التساؤلات .

أ. كيف تساهم النظرية المؤسسية في معالجة وفحص الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي و اكتشاف جذور ضعف الاجراءات الرقابية في تركيب المؤسسة؟

ب. ماهو دور النظرية المؤسسية في تحليل القصور في مقومات العمل المحاسبي من حيث مستوى تأهيل المحاسبين في وحدات الانفاق العام وهل يؤثر هيكل التحفيز والتدريب المستمر على اداء المحاسبين العاملين فيها وهل له دور في المحافظة على المال العام؟

١-٢ هدف البحث:

يهدف هذا البحث الى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق بأطار النظرية المؤسسية من خلال تحديد نقاط التحسين التي يمكن ان نطبقها لتعزيز فعالية الرقابة المالية والحفاظ على المال العام من هذا المنطلق تتبع الحاجة الى تطوير النظام المحاسبي الحكومي في ثلاث جوانب:

أ. بيان أهمية ودور النظرية المؤسسية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

- ب. بيان دور النظرية المؤسسية في اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام وتأثيرها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي
ج. بيان دور الوسائل والاجراءات الرقابية التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي في حماية وإدارة المال العام.
١-٣ أهمية البحث:

يتناول البحث موضوع تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق الذي يعتبر من المواضيع المهمة على مستوى الوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح حيث يبين البحث دور النظرية المؤسسية في وضع إطار نظري لتحديد نقاط التحسين والتطوير في النظام المحاسبي الحكومي مما يعزز فعاليته فالنظرية المؤسسية تعتبر اساس لتفسير الظواهر الخاصة بعمل الوحدات الاقتصادية والنظم العاملة بها من حيث الكيفية والاجراءات علامة على التصميم والتنبؤ بها واستخدمت بشكل متزايد في البحوث المحاسبية والتفسير على الهياكل التنظيمية والقواعد والمعايير والمبادئ التوجيهية لتكون منسجمة مع طبيعة الظرف وفقا للبعد الزمني.

١-٤ فرضية البحث: يستند البحث الى الفرضيات الاتية:

- أ. لا يوجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين نظم النظرية المؤسسية والنظام المحاسبي الحكومي.
ب. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية معنوية بين الحفاظ على المال العام والنظام المحاسبي الحكومي.
ج. لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية معنوية بين النظرية المؤسسية والحفاظ على المال العام ومتغير النظام المحاسبي الحكومي.

١-٥- الدراسات السابقة

يتضمن هذا الجزء من البحث بعض من الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات البحث :

١-٥-١ ارزوقي ومشجل (٢٠٢٠): تهدف الدراسة أجراء إصلاحات في القطاع العام من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تنعكس على تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتحقيق جودة الابلاغ المالي من خلال تحسين القوائم والتقارير المالية الذي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي، أما الاسلوب المستخدم في تحليل والتطبيق أعداد أنموذج مقترح للابلاغ المالي في جامعة واسط عينة البحث، اما أهم الاستنتاجات التي توصل اليها أن التقارير والقوائم التي تعدها الجامعة على ضوء النظام المحاسبي الحكومي المتبع لاتعطي صورة واضحة لمستخدميها في سبيل اتخاذ قراراتهم المهمة لذلك فهي غير مفيدة وليست نافعة بالمستوى المطلوب الذي يرغب فيه المستخدمين.

١-٥-٢ محمود (٢٠٢١): تهدف الدراسة توضيح دور المراجعة المستمرة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الحكومية في ضوء ادارة المعلومات المالية الحكومية، وتم استخدام التحليل الاحصائي قائمة الاستقصاء، وأهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة وجود حاجة لتطبيق المراجعة المستمرة داخل الوحدات الحكومية في ظل مخاطر التحول الالكتروني لنظام وذلك من خلال قدرتها على تحسين كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية الحكومية بالإضافة الى تحقيق ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية الحكومية وتوفيرها لمتخذي القرار والمستخدمين في التوقيت لمناسب.

١-٥-٣ Guerreiro وآخرون (٢٠٢١): يهدف البحث قدرة النظرية المؤسسية على تقديم فهم متعمق لعمليات التغير المرتبطة باعتماد وتنفيذ معايير المحاسبة الدولية من قبل البلدان والمنظمات للمنطق المؤسسي على اكتشاف الاعمال المؤسسية والديناميكيات لعمليات التغير المرتبطة بتبني وصيانة وتعطيل الانظمة المحاسبية، اما الاساليب المستخدمة في التحليل والتطبيق هو مراجعة منظمة للادبيات التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات في سياق اعتماد المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية واهم الاستنتاجات هو تحقيق الهدف البحث في قدرة النظرية المؤسسية اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام وبيان أثرها في اعداد التقارير المالية.

١-٥-٤ Schiavi وآخرون (٢٠٢٤): يهدف هذا المقال الى تسليط الضوء على التحول الرقمي في قطاع المحاسبة من منظور مؤسسي من خلال اجراء مراجعة منهجية للادبيات لفهم كيف يمكن تطبيق التغير باستخدام طريقة كمية AIS المؤسسي على

البحث في نظم المعلومات المحاسبية وطريقة نوعية يقوم بها التحليل الدلالي الكامن LSA لتصنيف البيانات من خلال تقنية تحليل المحتوى التصنيفي الهرمي كأساس للاستدلالات، وتم استخدام الطريقة الكمية لتحليل البيانات من خلال تقنية تحليل الدلالي وطريقة نوعية من خلال تحليل المحتوى التصنيفي الهرمي، وأهم الاستنتاجات هو تقديم مقترحات بشأن جدول الاعمال في نهوض AIS واستخدام عدسة التغيير المؤسسي لتحليل الحقائق الجديدة .

٢- النظام المحاسبي الحكومي في العراق إطار نظري مفاهيمي

٢-١ مفهوم النظام المحاسبي الحكومي: يعد النظام المحاسبي الحكومي أحد الأنظمة المحاسبية المهمة التي شهدت تطوراً بطيئاً وعانت من الإهمال من قبل المحاسبين والحكومات، على الرغم من تنبيه الدول المتقدمة على أهمية النظم المحاسبية في تطوير الجمود الذي يعاني منه النظام المحاسبي الحكومي من خلال تعزيز النظام بأحدث التقنيات والأساليب المتطورة مما يساعدها في حل المشكلة وإزالة العقبات من جذورها فالنظام المحاسبي الحكومي وسيلة تقدير المعلومات لتقدير المصروفات والإيرادات السنوية الحكومية وتعتبر جزءاً من النظام المالي للدولة (العامري والخزرجي، ٢٠١٦: ٢٢٨-٢٢٩). إذ النظام المحاسبي الحكومي بأنه النظام الذي يحكم التنظيم المحاسبي لعمليات تنفيذ الموازنة العامة، وأعداد البيانات الشهرية والسنوية ووضع الأسس والقواعد التي تحكم أداء الوحدات الحكومية وفقاً للأنظمة والقواعد والتعليمات وحصر حالات تسجيل وتبويب وترحيل عمليات القبض والصرف وفقاً لما تحدده القواعد المحاسبية الدولية والمحلية (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣: ٥)، وعرف أيضاً بأنه مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تساعد في عرض وتحليل البيانات المالية التي تخص النشاط الحكومي وتقيم نتائجه ومساعدة القائمين عليه في التخطيط والرقابة والحفاظ على المال العام (راضي، ٢٠١٥: ٢٠٣)، كما ويعرف بأنه (مجموعة من القواعد والأسس والإجراءات المحاسبية التي تساعد في تحكم بالتصرفات المالية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح، والتي تكون ضمن تقديرات الموازنة العامة للدولة وتخضع لأحكام الدستور والقواعد والتعليمات المالية المركزية (العامري والخزرجي، ٢٠١٦: ٢٣٠)، وتم تعريفه أيضاً بأنه النظام الذي يمثل البنية التحتية المؤسسية الغير مرئية والمهمة، التي تحتوي على مجموعة من القواعد والقوانين تدار من خلالها الأموال الحكومية، لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية (رزوقي ومشجل، ٢٠٢٠: ٣٦٧).

٢-٢ اهداف النظام المحاسبي الحكومي

يعد النظام المحاسبي الحكومي أداة أساسية للمساءلة وضمان الشفافية في إدارة المال العام وتحقيق الأهداف التي تحسن الأداء المالي والتشغيلي للوحدات الحكومية وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتتجسد أهداف النظام المحاسبي الحكومي بالآتي:

٢-٢-١ تسجيل كافة المعاملات الخاصة بالنشاط الحكومي وتؤكد من صحة القيود المحاسبية في السجلات وذلك بأتباع طريقة القيد المزدوج في التسجيل (سلوم ومحمد، ٢٠١٦: ١٩٠).

٢-٢-٢ توفير المعلومات المساءلة: يقصد بالمساءلة العمل على تقديم التفسيرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطات التشريعية، أو أي جهة لها الحق في طلب ذلك وتتفرع أهداف المساءلة بالآتي (محمد، ٢٠١٢: ٦١):

أ. المساءلة المالية: بيان مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والضوابط المالية، وانتظام السجلات وصحة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الوحدات الحكومية.

ب. المساءلة الإدارية: بيان مدى استخدام الوحدة الحكومية للموارد المخصصة لها بكفاءة دون إسراف وتراعي الاقتصادية في عملها نحو تحقيق الأهداف.

ج. المساءلة عن الأداء: بيان مدى فاعلية وكفاءة الوحدة الحكومية في تنفيذ البرامج والأنشطة الخاصة.

د. تساعد في اتمام مهام تخطيط الموازنة وتنفيذها والرقابة واتخاذ القرارات. (الجزراوي، ٢٠١٢: ١٤٧).

- هـ. توفر معلومات عن المساهمة الاجتماعية التي تقدمها الوحدات الحكومية في ظل التعليمات والقوانين السائدة (الجزراوي، ٢٠١٢: ١٤٧).
- و. فرض الرقابة القانونية والمالية على جميع إيرادات الدولة من خلال تتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد أن جميع إيرادات الدولة المستحقة قد تم تحصيلها وفقا للقوانين والأنظمة الخاضعة لها (الجزراوي، ٢٠١٢: ١٤٧).
- ز. فرض الرقابة القانونية والمالية على جميع مصروفات الدولة من خلال تتبع عمليات الأنفاق بطريقة تمكن ألا يتجاوز الأنفاق المصروفات والاعتمادات المخصصة لها (راضي، ٢٠١٥: ٢٠٥).
- ح. تحقيق رقابة داخلية ذات فعالية تضمن حماية المال العام بالإضافة إلى أثبات حقوق الدولة كافة والتزاماتها المالية والعمل على متابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها (زهير، ٢٠١٤: ١١).

٢-٣ خصائص النظام المحاسبي الحكومي

يمثل النظام المحاسبي الحكومي مجموعة من الخصائص والمبادئ المستخدمة في أعداد الموازنات وتنظيم المستندات والسجلات المحاسبية، بهدف حماية المال العام وتقديم معلومات مالية بصدق وأكثر شفافية لغرض الرقابة والمساءلة وعليه يتميز النظام المحاسبي الحكومي بالخصائص الآتية (راضي، ٢٠١٥: ٢٠٤):

أ. لا تمتلك الوحدة الحكومية مفهوم رأس المال المعروف محاسبيا أي الموجودات كما هو موجود في الوحدات ذات الهدف الربحي بل تمارس أعمالها من خلال تخصيصات مالية تحدد لها بالموازنة العامة.

ب. عمليات الصرف والقبض في الوحدات الحكومية تتم بموجب خطة سنوية تسمى الموازنة العامة للدولة ويتم إقرارها واعتمادها سنويا بقانون.

ج. الأساس النقدي هو المعتمد في المعاملات الحكومية وإن يظهر في بعض الأحيان نفقات مؤجلة أو إيرادات مؤجلة .

د. ان ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع المتطلبات الدستورية والقانونية للدولة.

٢-٤ اسس القياس في النظام المحاسبي الحكومي

ان تطبيق احد الأسس المحاسبية في كل حسابات وأنشطة الوحدات الحكومية الغير هادفه للربح تعتبر من القضايا الجدلية حيث يثار النقاش حول الأساس المحاسبي الذي يقيس الأحداث المالية المختلفة للوحدات الحكومية في القطاع العام، وما هو الأساس المحاسبي المعتمد والأفضل لقياس تلك الأحداث المهمة، وقد عرف أساس القياس المحاسبي بأنه مجموعة من القواعد المحاسبية والأساليب التي تحدد أوقات الاعتراف بالأحداث المالية في أرصدة حسابات الوحدات الحكومية التي تغلق في حساب قياس النتيجة ، يهدف هذا الأساس إلى أعداد تقارير مالية تعكس بشكل دقيق نتائج الأنشطة والأحداث المالية للوحدات الحكومية خلال فترة زمنية معينة (خضير وعبد الحليم، ٢٠٢٣: ١٨٥) . وتتمثل أسس القياس بالآتي:

٢-٤-١. **الأساس النقدي:** وهو الأساس الذي يتم تطبيقه بشكل رئيسي على المصروفات والإيرادات، وجاء التأكيد عليه بموجب المادتين (١١ الفقرة أ و ١٢ الفقرة أ) من قانون أصول المحاسبات وتمت الإشارة اليه أيضا في قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤، ويعني تحمل السنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي دفعت أو قبضت فعلا" بغض النظر عن تاريخ استحقاقها (الدليل المحاسبي الحكومي الموحد، ٢٠١٣: ١٨). وبموجب هذا الأساس يتم الاعتراف بالعمليات المالية الفعلية، وأعداد تقرير عنها من خلال تسجيل كافة الإيرادات المستلمة نقدا خلال السنة المالية بغض النظر على أنها تخص السنة الحالية التي تم قبض تلك الإيرادات فيها فعلا او أنها تعود لسنوات سابقة او لاحقة وكذلك بالنسبة للمصاريف التي تم دفعها نقدا فإنها يتم الاعتراف بها وتسجيلها خلال السنة المالية التي يتم فيها الأنفاق الفعلي بغض النظر عن الفترة التي تعود لها (المشهداني، ٢٠١٧: ٣٤١).

٢-٤-٢. **أساس الاستحقاق:** يقوم على أساس تسجيل الأحداث المالية بمجرد وقوعها بغض النظر عن عمليات السداد النقدي او عمليات القبض التي تخص هذه الاحداث وبموجب هذا الاساس يتم تحميل السنة المالية بالإيرادات والنفقات التي تخصها فقط ، وتم الإشارة إلى هذا الأساس في معايير (IPSASS) حيث أثبتت هذه المعايير انه تم الاعتراف بموجب أساس الاستحقاق بجميع

الاحداث المالية بمجرد حدوثها بعيدا عن حدث القبض والدفع النقدي او ما يعادل ذلك ، أن المعلومات التي يوفرها هذا الأساس تكون عرضة للتضليل بسبب وجود الاجتهادات الشخصية لكنه جاء لتلافي الانتقادات الموجهة للأساس النقدي وبالتالي قد تكون المعلومات التي يوفرها هذا الأساس مقيدة للمستخدمين مقارنة بي المعلومات التي يوفرها الأساس النقدي (خضير و وعبد الحليم ٢٠٢٣: ١٨٦).

٢-٤-٣. الأساس النقدي المعدل: بموجب هذا الأساس يتم الخلط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق ويتم الاعتراف بالإيرادات عند استلام النقد فعلا ويضاف إليها المبالغ التي يتوقع تحصيلها خلال فترة محددة وبالمقابل يتم الاعتراف بالنفقات عند الدفع فعلا إضافة إلى قيمة الحسابات الدائمة التي يتوقع دفعها خلال فترة محددة (محمد وكامل، ٢٠١٧: ٣) .

٢-٤-٤. أساس الالتزام: تتحمل السنة المالية المصروفات التي تم التزام بها، ولكنها لم تستحق بعد، بهدف ضمان استمرارية التخصيص في الميزانية دون الحاجة لإلغائه بسبب نهاية السنة المالية، مما يجعل من الصعب صرف تلك المبالغ في السنة التالية بالرغم من الحاجة والالتزام. يُسمح وفقًا للقانون بتسجيل تلك المبالغ كمصروفات مؤجلة على الموازنة المخصصة ووضعها في حساب الأمانات للصرف منه في السنة التالية. تعد هذه الحالات نادرة ومحددة وتم الإشارة إليها في المادة ٣٢ من قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠، الذي تم تجميده ولا يُطبق حاليًا بعد صدور قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ (الدليل المحاسبي الحكومي الموحد، ٢٠١٣: ٢٠).

٢-٥- مفهوم المركزية واللامركزية في النظام المحاسبي الحكومي

٢-٥-١ النظام المحاسبي المركزي

يقصد بالنظام المركزي أن ترتبط الوحدات الحكومية بشكل مباشر بالخزينة العامة للدولة وتقوم الخزينة بمسؤوليات العمل المحاسبي نيابة عنها من عمليات دفع المصروفات وقبض الإيرادات وتدقيق المستندات الخاصة بهذه العمليات من خلال قسم التدقيق الموجود في الخزينة، حيث تتولى الخزينة تسجيل كافة القيود المحاسبية في السجلات الموجودة لديها وتحضير الموازين والكشوفات الشهرية لكل الوحدات الحكومية المرتبطة بها.

من خلال ذلك نلاحظ ان النظام المركزي لا يعطي الوحدات الحكومية المرتبطة بها استقلالاً محاسبياً، حيث تقوم الوحدات الحكومية بمسك سجلات تخص نشاط الوحدة ولا يطلب منها إصدار موازين مراجعة شهرية وإنما تعد جدول المصروفات والإيرادات الشهرية والختامية والعمل على مطابقتها مع سجلات الخزينة ثم تقوم الخزينة بتدقيق الجداول، وتعمل الوحدات الحكومية بإرسال نسخة من هذه الجداول الشهرية والختامية الى ادارتها العليا لاتخاذ القرارات (الجزراوي وصالح، ٢٠١٣: ٨١-٨٣).

٢-٥-٢ النظام المحاسبي اللامركزي

هو أحد اساليب التنظيم المحاسبي الحكومي، يتم بموجبه منح الوحدات الحكومية القليل من الصلاحيات للتصرف بالمال العام، أي كل وحدة حكومية تصبح مستقلة في تصرفاتها المالية وتمارس العمل المحاسبي كاملا من تثبيت القيود في السجلات المحاسبية واعداد الموازين الشهرية والسنوية بعد ان يتم توفير كادر محاسبي وتدقيقي متدرب ومؤهل، تتم عملية التنظيم والتسجيل والصرف واعداد كافة البيانات من قبلها وهو النظام المعتمد في اغلب الوحدات الحكومية (الجزراوي وصالح، ٢٠١٣: ٨٣).

٣- النظرية المؤسسية ومجالات التطبيق المحاسبية

تعرف النظرية المؤسسية بأنها موقف نظري يمكن قبوله على نطاق واسع يؤكد على الاخلاق والانتاجية والشرعية، أن الباحثون الذين يأخذون بهذا المنظور بأن البصيرة الرئيسية للنظرية المؤسسية هي الاخلاق بدلا من تحسين قراراتهم وهياكلهم وممارساتهم التنظيمية فتتطلع المنظمات الى نظيرتها من المؤسسات للحصول على السلوك المناسب (scott 2008) وتم تعريفها أيضا بأنها النظرية التي تصنع السياسات التي تؤكد على الجوانب القانونية والرسمية للهياكل الحكومية (Kraft2007) وعرفت أيضا بأنها

النظرية التي تفسر أوجه التشابه الناتج من ضغط التماثل التنظيمي، من دعم الجهات العقلانية الفاعلة لعملية التماثل في مرحلة التغير والتي تتكون من ثلاث مداخل وهي التماثل المعياري والالزامي والمحاكات التقليد وتتركز النظرية على هذه المداخل لتتمكن من تفسير التماثل التنظيمي (Dimaggio and Powell:1983) النظرية المؤسسية تفسر سلوك الوحدات الاقتصادية في التماثل لمعايير وقواعد تفرضها وحدات اقتصادية تمتلك قوة التأثير، هذا التفسير يكون من خلال مجموعة مداخل توضح الضغوط المؤسسية وآلية الاستجابة لها. وتعرف النظرية المؤسسية بأنها النظرية التي تفسر التشابه الناتج عن ضغوط التماثل التنظيمية من دعم الجهات الفاعلة والعقلانية، عملية التماثل في مراحل التغير تشمل على ثلاث مداخل عملية لهذا التماثل التنظيمي وهي المحاكات والالزامية والمعايير تتركز النظرية المؤسسية على هذه المداخل لتفسير التماثل التنظيمي وتخفيض المخاطر المحددة للتماثل التقليد و إضفاء الطابع المعرفي والمهني للتماثل المعياري ودراسة تأثير هذه المداخل على التغير التنظيمي (الغرابوي وسعد :٢٠٢١:٦٠،٦١).

لقد أصبحت ثاني أكثر سلاسل التنظير المهيمنة في الدراسات التنظيمية وأصبحت النظرية المؤسسية تضم العديد من التخصصات الفرعية، فظهرت مجموعة من الأبحاث التي توصلت الى اكتشاف موضوعات فرعية ضمن أدبيات المؤسسية الاوسع شمولاً تضمنت دراسات العمل المؤسسي والمنطق المؤسسي وريادة الاعمال المؤسسية(Alvesson and Spicer:2019,3-7).

٣-١ نماذج النظرية المؤسسية

بدأت تتدرج البحوث في مجال المحاسبة ضمن إطار النظرية المؤسسية الجديدة فقد شملت فروع متعددة في المجال المحاسبي منها مهنة المحاسبة، والخيارات المحاسبية للمنظمات والشركات المصدرة للمعايير المحاسبة الدولية ومن أهمها البحوث التي تعالج قضايا اكتساب الشرعية للهيئات المحاسبية الدولية (شناقرة ومهاوة، ٢٠٢١: ٧٨١).

ان استخدام النظرية المؤسسية في مجال المحاسبي يوسع حدود البحث المعرفي والذي يعتمد في الوقت الحاضر المنطق الخاص بالمعرفة العلمية حول المحاسبة ومحتواها ويؤدي النهج المؤسسي إلى تحديث النموذج المحاسبي فيجب أن يكون البحث في النظرية المحاسبية وفقاً للمنهج المؤسسي من خلال دراسة العلاقة بين الأفراد والعمليات الاقتصادية التي منها نحصل على المعلومات المؤثرة في المنهجية المستخدمة في الأجراء المحاسبي (Vysochan and Hyk:2021,202).

وهناك نموذجين ذات صلة بدراسة الممارسات المحاسبية للنظرية المؤسسية وهي :-

٣-١-١ نظرية الاقتصاد المؤسسية الجديدة (New Institutional Economics): الاقتصاد المؤسسي الجديد هو نهج اقتصادي يدرس دور المؤسسات في تشكيل السلوك الاقتصادي ونتائجه ونشأ هذا النهج في سبعينيات القرن العشرين استجابة لانتقادات الاقتصاد الكلاسيكي الجديد الذي اعتبر أنه لا يولي اهتماماً كبيراً لدور المؤسسات في تشكيل الأنظمة الاقتصادية ويعتبر الاقتصاد المؤسسي الجديد المؤسسات بمثابة قواعد أو معايير تؤثر على كيفية تفاعل الناس في نظام اقتصادي إذ يمكن أن تكون المؤسسات قوانين أو سياسات حكومية أو معايير اجتماعية أو عادات. أحد المفاهيم المهمة في هذا النهج هو "تكلفة المعاملات"، والتي تشير إلى التكاليف المتكبدة في إجراء المعاملات الاقتصادية مثل التفاوض على العقود ومراقبتها وإنفاذها (Arwani, A., & Priyadi, U.2024:271-271).

أن الفكر الاقتصادي NIE يفسر الممارسات المحاسبية لان يعتبر إطار نظري ويرتبط بالنظرية الكلاسيكية الجديدة ارتباطاً وثيقاً والتي تدعم العديد من الأبحاث المحاسبية وهي تعتبر نقطة البداية لدراسة المؤسسية، أن القيود التي تشكل تفاعلاً سياسياً واجتماعياً تتكون من قواعد رسمية مثل العادات والتقاليد والمحرمات والعقوبات وقواعد غير رسمية مثل القوانين وحقوق الملكية والدستور، وتعمل المؤسسات في محاولة للتغلب على هذه القيود التي يواجهها الأفراد في المجتمع والمنظمات العاملين فيها (الغرابوي وسعد :٢٠٢١:٦٢).

٣-١-٢ نظرية المؤسسة الاجتماعية (NEW Institutional Sociological theory): هذا النوع من النظرية ينصب على تطوير إطار نظري اجتماعي للمؤسسات، وكيف وماهي الطريقة التي تؤثر بها على المجتمع فهي تعرض المؤسسات خارج وجهات النظر التقليدية للاقتصاد وذلك من خلال بيان الأسباب وكيفية ظهور المؤسسات في سياق معين، تستند هذه النظرية إلى بحوث ديماجيو وباول ١٩٨٣ والذين قدما فيها الحجج التي تبين تشابه المؤسسات لامتثالها لهياكل تنظيمية وقواعد ومعايير وأخلاقيات تفرض من قبل وحدات اقتصادية فاعلة وتؤثر في الأعمال. تركز هذه الدراسة على كيفية تشكيل المؤسسات لسلوكها التنظيمي المستقبلي والحالي تجاه عمل الوحدات الاقتصادية المؤثرة وطرق الاستجابة للضغوط التي تمارسها وسلوك الأفراد بناء عليه يحدث التماثل المؤسسي من خلال آليات الثلاثة القسري والمعياري والمحاكاة. (الغرباوي وسعد، ٢٠٢١: ٦٣).

٣-٢ علاقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالنظرية المؤسسية

وفقاً لنظرية المؤسسات تتفاعل المنظمة مع بيئتها الخارجية، وخاصة في عملياتها اليومية، لضمان نجاحها وبقائها و يمكن أن تتخذ الضغوط الخارجية المتعلقة بالبيئة التي تعمل فيها المنظمة أشكالاً مختلفة، تتراوح من القسرية إلى المعيارية والتقليدية، اعتماداً على موقف المنظمة ونفوذها والمعرفة المتاحة وتوافر الموارد و في الواقع، بينما يرتبط الضغط القسري بتدخل الدولة والاعتماد المفرط على الموارد الخارجية، فإن الضغط المقلد يتعلق بتقليد المنظمات الناجحة الأخرى، وخاصة في سياق عدم اليقين البيئي والتنظيمي والفني. ومع ذلك، فإن الضغوط المعيارية أكثر دقة، لأنها تتبع من المهنة والأوساط الأكاديمية وغالباً ما يرتبط بنشر معايير المحاسبة الدولية في البلدان النامية بضغوط قسرية علاوة على ذلك، تمثل شركات المحاسبة وسطاء مهمين في ممارسة النشر هذه في البلدان المتقدمة، وكذلك في البلدان النامية (Chatti et al.2024: 533) تساعد النظرية المؤسسية الاتفاق والتناغم مع النظم الاجتماعية والسياسية والثقافية أساساً لاستمرارية والنجاح فالنظرية المؤسسية تركز على الجوانب الرسمية والغير رسمية ومدى قدرتها في انجاح IPSAS فعملية الإصلاح المحاسبي لا تتعلق فقط بالإجراءات المحاسبية بل يجب أن يشمل الإصلاح السياسي والإداري وحوكمة وحدات القطاع العام. (المعصراوي، ٢٠١٩: ٣٠٧).

٣-٣ النظرية المؤسسية ومجالات التطبيق المحاسبية

بدأت تدرج البحوث في مجال المحاسبة ضمن إطار النظرية المؤسسية الجديدة فقد شملت فروع متعددة في المجال المحاسبي منها مهنة المحاسبة، والخيارات المحاسبية للمنظمات والشركات المصدرة للمعايير المحاسبية الدولية ومن أهمها البحوث التي تعالج قضايا اكتساب الشرعية للهيئات المحاسبية الدولية (شناقرة ومهاوة، ٢٠٢١: ٧٨١).

لقد أدى النظر إلى المحاسبة باعتبارها ممارسة اجتماعية ومؤسسية وليست مجرد ممارسة فنية إلى ظهور العديد من الدراسات التي تستجيب للظروف والعواقب الجادة المرتبطة بتطبيق وتطوير الممارسات المحاسبية في البيئات الاجتماعية والتنظيمية، أن هذا النوع من الدراسات يعكس اهتماماً بفهم عواقب عمليات التغيير المحاسبي في بيئات محددة خصوصاً عندما يتم تطبيق أساليب وتقنيات المحاسبة التجارية داخل المؤسسات والمنظمات لأول مرة. يتم استكشاف نموذج المؤسسي والاجتماعي بشكل تام للمحاسبة وأقترح إطار موضوعي كبير واسع يمكن من خلاله أن يحدث التغيير المحاسبي ويمكن أن يكون الإطار المقترح مفيد في استكمال التفسيرات الوظيفية على وجه الخصوص والتي تستخدم بشكل مستمر للابتكار المحاسبي، يتبنى النموذج الاجتماعي والمؤسسي الكثيرون والذي يسعى لعمل المحاسبة كأداة للتدخل في عمل المجتمعات والمنظمات وتعزيز فكرة بأن المحاسبة ليست مجرد ممارسة فنية، يقيس هذا المنظور للمحاسبة على تركيز تفاعل بين أساليب قياس الأنشطة والعمليات من الناحية المالية وأساليب وطرق إدارة المنظمات والمجتمعات من ناحية أخرى، فالمحاسبة مؤثرة في تنمية المجتمع الرشيد وتعتبر أيضاً وسيلة مهمة تستجيب من خلالها المنظمات للضغوط البيئية كي تعزز شرعيتها لأن المحاسبة أداة لأضفاء الشرعية وأن الإدارة التنظيمية تعمل على دمج الممارسات

والاجراءات من خلال مفاهيم السائدة , أن الاسس المنطقية تصبح واضحة عند ارتباط أعداد البيانات المالية التي تحتوي على المصروفات والايرادات وكذلك الارباح والخسائر ارتباطا وثيق بمفهوم المسؤولية والشفافية والمساءلة وهذه المبررات تصور البيانات المالية بأنها وسيلة لتطبيق هذه المفاهيم في بيئة تنظيمية معينة (Botter,2005:267-269). ان استخدام النظرية المؤسسية في مجال المحاسبي يوسع حدود البحث المعرفي والذي يعتمد في الوقت الحاضر المنطق الخاص بالمعرفة العلمية حول المحاسبة ومحتواها ويؤدي النهج المؤسسي الى تحديث النموذج المحاسبي فيجب أن يكون البحث في النظرية المحاسبية وفقا للمنهج المؤسسي من خلال دراسة العلاقة بين الافراد والعمليات الاقتصادية التي منها نحصل على المعلومات المؤثرة في المنهجية المستخدمة في الاجراء المحاسبي (Vysochan and Hyk,2021:202)

٤- اختبار الفرضيات والوسائل المستخدمة بها ومناقشة النتائج

٤-١ عرض وتحليل النتائج قائمة الفحص

قام الباحثان بتحليل النظام المحاسبي الحكومي الخاصة بعينة الدراسة من خلال أربعة أبعاد , وقام الباحثان بتحقيق زيارة ميدانية إلى المنظمة قيد الدراسة , وقام بطرح الأسئلة وتوضيحها للجهات المسؤولة عن النظام المحاسبي الحكومي وتدوين الإجابات في استمارة الفحص , وتم اختبار بعض الأسئلة الخاصة بالنظام المحاسبي الحكومي في استمارة الفحص وتنسيقها بما يرى الباحثان متناسبا مع طبيعة عمل المنظمة محل الدراسة , وسيتم من خلال هذ المبحث عرض , وتحليل نتائج قائمة الفحص , وذلك من خلال استخدام التكرار المرجح والوسط الحسابي والنسب المئوية ومقدار الفجوة لمعرفة شدة الإجابة على مستوى القبول والرفض لكل بعد وفقرة في القائمة وفي الاتي تحليل لهذا النظام :

جدول (١) مجالات تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي

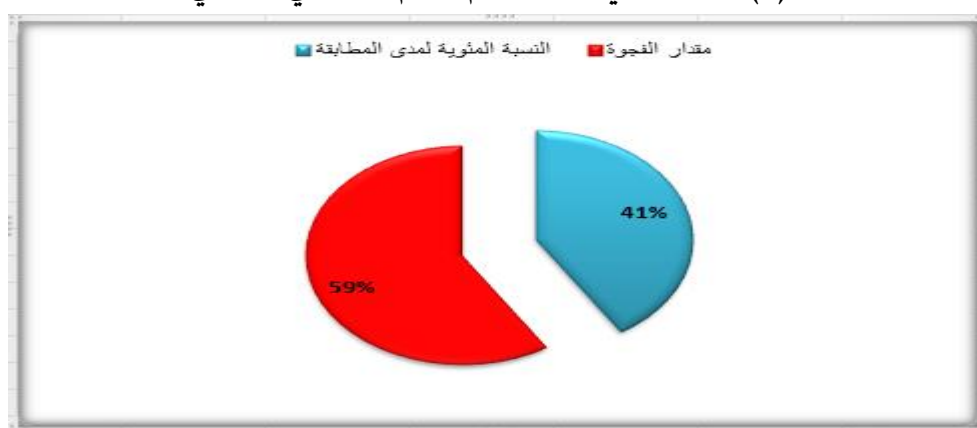
مجالات تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي				
ت	الفقرة	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	تحديد الاطار التنظيمي والقانوني للنظام المحاسبي الحكومي يحد من الثغرات في اعداد وتصميم النظام المحاسبي الحكومي	1		
2	تحديث النظام المحاسبي الحكومي بشكل دوري لينسجم مع التغيرات التي تطرأ على التعليمات والقوانين المنصوص عليها واصدار ملحق بشكل سنوي للنظام			1
3	الافصاح عن نقاط الضعف في النظام المحاسبي الحكومي ومعالجتها يقلل من ضغوطات التي تؤثر في تصميم واجراءات تنفيذ النظام			١
4	تقييم وحصر المخاطر المتعلقة بكيفية ادارة المال العام يعزز من فعالية الاداء		١	
5	استمرار تدريب الموظفين وتأهيلهم لتطبيق هيكل النظام المحاسبي الحكومي بشكل يؤمن كفاءة الاداء وتقليل الاخطاء		1	
6	اعتماد هيكل النظام محاسبي متطور يعزز من الشفافية والكفاءة في ادارة الموارد العامة			١
7	تسجيل جميع النفقات والايرادات في وقت حدوثها يحد من الاخطاء وبالتالي تقديم تقارير وكشوفات في اوقاتها المحددة		١	
8	تغطي تخصيصات النفقات العامة مصاريف وحدات الانفاق العام السنوية		1	
9	التزام بتنفيذ ما يوصي به مدقق الرقابة الخارجية (ديوان الرقابة المالية) في الوقت المناسب يضمن فعالية الاداء	1		
10	الاصلاح والتطوير يحسن من شفافية المعلومات المالية		1	
11	أعداد وتهيئة خطط لتطوير هيكل النظام المحاسبي الحكومي باستخدام تقنيات الحديثة يحسن من فاعلية الحفاظ على المال العام			1
	الوزن	2	1	0
	التكرار	2	5	4
	التكرار المرجح	4	5	0

0.82	الوسط الحسابي المرجح	
40.91	النسبة المئوية لمدى المطابقة	
59.09	مقدار الفجوة	

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

اشتمل هذا البعد على احد عشر فقرات (١ - ١١) , يتضح من نتائج الجدول (١) والشكل (١) , أن الغالبية عينة الدراسة اقرروا أن مجالات تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي بشكل عام ذات أهمية متوسطة ضعيفة في المنظمة محل الدراسة حيث قدرت نسبتهم للمطابقة (٤٠.٩١) وهي نسبة قبول متوسطة ضعيفة , في المقابل نجد ما نسبته (٥٩.٠٩) من افراد العينة اقرروا ان مجالات تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي ليست مهمة في المنظمة قيد الدراسة , وهذه النتائج تدل أن اغلب النسب متوسطة ضعيفة مما يدل الى عدم وجود اتفاق لعينة الدراسة على أهمية الاسئلة الواردة في هذا البعد .

شكل (١) مجالات تطوير الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي



المصدر أعداد الباحثان

جدول (٢) المركزية واللامركزية

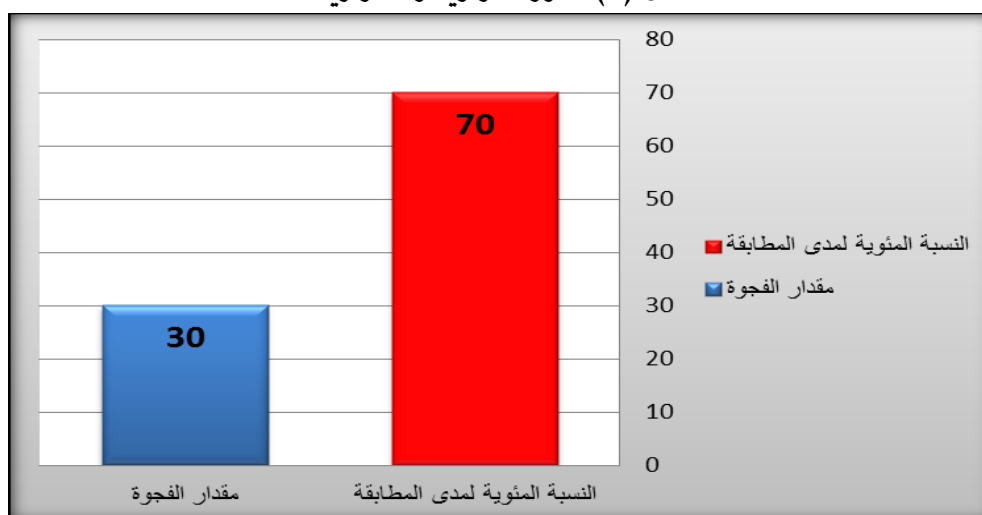
محور المركزية واللامركزية				
ت	الفقرة	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	توافق النظام الاداري المركزي واللامركزي مع قيم ومعايير العمل المؤسسي		1	
2	المعلومات التي تصدر من الجهة المركزية للجهات اللامركزية واضحة	1		
3	هناك تنسيق بين الادارة المركزية والادارات اللامركزية فيما يخص الجانب المالي والمحاسبي	1		
4	يؤدي اعتماد تطبيق النظام اللامركزي الى فاعلية اتخاذ القرارات المؤسسية	1		
5	يتوفر كادر حسابي وتدقيقي مؤهل ومتدرب لإتمام عمليات الصرف والتدقيق في وحدات النظام اللامركزي والمركزي		1	
6	اعداد كادر محاسبي وتدقيقي مؤهل علميا وعمليا قادر على التعامل مع العمليات المالية والتدقيق في وحدات النظام المركزي واللامركزي		1	
7	تمائل الحسابات في الوحدات النظام المركزي واللامركزي باستخدام دليل حسابات موحد			1
8	اعتماد اساس الاستحقاق المحاسبي في اثبات عمليات التمويل والصرف في كلا النظامين المركزي واللامركزي		1	
9	تطبيقات استخدام الحاسوب في النظام المركزي واللامركزي تسهم في التقليل من الوقت والتكاليف في اثبات عمليات التمويل	١		
١٠	تخضع وحدات نظام المركزي واللامركزي الى تخصيصات الموازنة العامة للدولة في التمويل	١		

0	1	2	الوزن	
1	4	5	التكرار	
0	4	10	التكرار المرجح	
1.40			الوسط الحسابي المرجح	
70.00			النسبة المئوية لمدى المطابقة	
30.00			مقدار الفجوة	

المصدر: أعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

اشتمل هذا البعد على عشر فقرات (١ - ١٠) , يتضح من نتائج الجدول (٢) والشكل (٢) , أن الغالبية عينة الدراسة اقروا أن المركزية واللامركزية بشكل عام ذات أهمية عالية في المنظمة محل الدراسة حيث قدرت نسبتهم (70.00) وهي نسبة قبول جيدة جدا , في المقابل نجد ما نسبته (30.00) من افراد العينة اقروا ان المركزية واللامركزية ليست مهمة في المنظمة قيد الدراسة , وهذه النتائج تدل أن اغلب النسب ايجابية مما يدل على وجود اتفاق لعينة الدراسة على أهمية الاسئلة الواردة في هذا البعد .

شكل (٢) محور المركزية واللامركزية



المصدر أعداد الباحثان

جدول (٣) الإجراءات

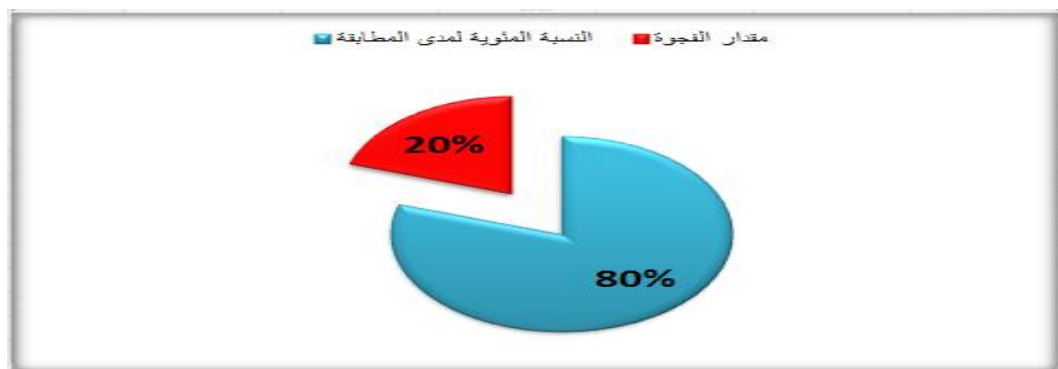
محور الإجراءات				
ت	الفقرة	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
1	توثق المعاملات المالية بشكل كامل وموحد وتخزن في ملفات داخل الوحدة الاقتصادية	1		
2	يتم وضع الية معينة في معالجة الاخطاء المحاسبية ان وجدت	1		
3	يتبعي ان تهتم الوحدات الحكومية بتحفيز الموظفين والاشادة الى كفاءاتهم العلمية والعملية وحسن الاداء في تطبيق الاجراءات المحاسبية حسب هيكل النظام		1	
4	وجود نظام رقابي فعال يؤمن صحة المعلومات المالية فيما يتعلق بالعمليات المالية من ترجيل وتسجيل وإثباتها في سجلات المحاسبية	١		
5	المصروفات تخضع لعملية التدقيق السابق لعملية الصرف قبل اثباتها بشكل نهائي في الحسابات	1		
6	تضمن تخصيصات الموازنة العامة تغطية كاملة لجميع عمليات الاتفاق والتزامات المالية		١	

7	توثق المصروفات والإيرادات بمستندات أصلية تثبت صحتها	1		
8	التزام بالوقت المحدد في إثبات العمليات المالية وترحيل الحسابات إلى السجلات المختصة وتقديمها إلى الجهات الرقابية وتدقيقها في الوقت المناسب يقلل من الأخطاء المحاسبية	1		
9	اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إثبات كافة الإجراءات المحاسبية يحسن من شفافية المعلومات المقدمة	1		
10	تفعيل نظام الرقابة والتدقيق الداخلي وتعزيز العلاقة مع الرقابة الخارجية يساهم في تحسين كفاءة عمل الإجراءات المحاسبية وتقليل المخاطر	1		
	الوزن	2	1	0
	التكرار	6	4	0
	التكرار المرجح	12	4	0
	الوسط الحسابي المرجح			1.60
	النسبة المئوية لمدى المطابقة			80.00
	مقدار الفجوة			20.00

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

اشتمل هذا البعد على عشر فقرات (١ - ١٠) , يتضح من نتائج الجدول (٣) والشكل (٣) , أن الغالبية عينة الدراسة اقروا أن الإجراءات بشكل عام ذات أهمية عالية في المنظمة محل الدراسة حيث قدرت نسبتهم (80.00) وهي نسبة قبول ممتازة , في المقابل نجد ما نسبته (20.00) من افراد العينة اقروا ان الاجراءات ليست مهمة في المنظمة قيد الدراسة , وهذه النتائج تدل أن اغلب النسب ايجابية مما يدل على وجود اتفاق لعينة الدراسة على أهمية الاسئلة الواردة في هذا البعد .

شكل (٣) محور الإجراءات



المصدر: اعداد الباحثان

جدول (٤) العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والمعايير الدولية الحكومية

محور العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والمعايير الدولية الحكومية				
ت	الفقرة	مطبق	مطبق جزئي	غير مطبق
١	هناك اوجه توافق النظام المحاسبي الحكومي في العراقي مع المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS)		1	
٢	الانتقال من الاساس المحاسبي النقدي الى المحاسبة على اساس الاستحقاق من دواعي الاصلاح وتطوير للنظام محاسبي الحكومي			1
3	المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام الاثر في تقديم ونتاج التقارير بجودة عالية مما ينعكس بالإيجاب على تحسين المقارنو لمعلومات وتحقيق المساواة والرقابة على المال العام			1
4	الاصلاح والتطوير في النظام المحاسبي الحكومي يبني قاعدة متينة لتطبيق المعايير الدولية			1

٥	فحص الحسابات الخاصة بوحدة قطاع العام وفقاً لمتطلبات (IPSAS) من قبل جهات الرقابة الخارجية والداخلية			1	
٦	وضع آلية للتعامل مع الفجوة بين النظام المحاسبي الحكومي وما يتطلبه المعايير الدولية للقطاع العام			1	
٧	تصنيف حسابات الدولة بما ينسجم مع المعايير الدولية يساهم في الإصلاح وتطوير النظام المحاسبي الحكومي			1	
٨	تطبيق معايير الدولية للقطاع العام يفسح مجالاً للمؤسسات على تحسين إدارة أعمالها ومواردها			١	
	الوزن			2	1
	التكرار			0	3
	التكرار المرجح			0	3
	الوسط الحسابي المرجح			0.38	
	النسبة المئوية لمدى المطابقة			18.75	
	مقدار الفجوة			81.25	

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج spss

اشتمل هذا البعد على ثمانية فقرات (١ - ٨) , يتضح من نتائج الجدول (٤) والشكل (٤) , أن الغالبية عينة الدراسة اقروا أن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والمعايير الدولية الحكومية بشكل عام ذات أهمية ضعيفة في المنظمة محل الدراسة حيث قدرت نسبتهم (١٨.٧٥) وهي نسبة ضعيفة غير مقبولة , في المقابل نجد ما نسبته (٨١.٢٥) من افراد العينة اقروا ان العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والمعايير الدولية الحكومية ليست مهمة في المنظمة قيد الدراسة , وهذه النتائج تدل أن اغلب النسب غير ايجابية مما يدل على عدم وجود اتفاق لعينة الدراسة على أهمية الاسئلة الواردة في هذا البعد .

٥- الاستنتاجات والتوصيات

٥-١: الاستنتاجات

- يتم في هذا المبحث عرض لأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثان، وفقاً لما تضمنه البحث وكالاتي:
- أهمية البيئة المؤسسية للوحدات الحكومية والمصممة جيداً والتي تتألف من القوانين والتعليمات والجمعيات المهنية الراعية للممارسين من المحاسبين، تشكل أهمية بالغة لتطوير نظام محاسبي حكومي فعال.
 - ب. إن التماثل القانوني والمعياري للتصرفات المالية للوحدات الحكومية والذي أفرزته النظرية المؤسسية يمكن أن يسهل من تبني معايير المحاسبة الدولية وتطبيق أفضل الممارسات المحاسبية التي تصب في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.
 - ج. إن تطوير الموارد البشرية والتكنولوجيا والبنية الأساسية أمر بالغ الأهمية لبناء القدرات المؤسسية ودعم أنظمة المحاسبة الحكومية الفعالة لتشخيص الاسراف في المال العام الذي يتحقق في الوحدات الحكومية وينعكس إيجاباً للمحافظة على المال العام.
 - د. إن عمليات التدقيق المنتظمة وإعداد التقارير عن الأداء والتقييمات المؤسسية على مستوى الإدارات العليا (الوزارات أو مجلس الوزراء) ضرورية لتقييم فعالية أنظمة المحاسبة الحكومية مما ينعكس إيجاباً في الحفاظ على المال العام.
 - هـ. أوضحت النظرية المؤسسية في سياق ابعادها إن الإصلاحات التدريجية الى جانب إشراك أصحاب المصلحة والتواصل معهم بشكل رسمي ضرورية لإدارة التغيير الناجحة وبشكل خاص عند الشروع بتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق.
 - و. يجب أن يكون النظام المحاسبي الحكومي مصمم ليتناسب مع السياق المؤسسي المحدد بما في ذلك العوامل الثقافية والاجتماعية والاقتصادية وتحليل هيكل التدريب المستمر وتطوير مهارات المحاسبين كي يساهم في تعزيز قدراتهم على أداء أعمالهم وفقاً للمبادئ ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٥-٢: التوصيات

- يتناول هذا المبحث التوصيات التي تم تحديدها إستناداً إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال البحث وكما يأتي:
- أ. تحسين الإطار التنظيمي والقانوني وتحديث التشريعات وأنظمة المحاسبة الحكومية بما ينجم مع أفضل الممارسات الدولية.
 - ب. ينبغي تدريب الموظفين من (مدراء قسم المالية والرقابة، موظفي الحسابات والتدقيق) وتأهيلهم لتطبيق الهيكل العام للنظام المحاسبي بالشكل الذي يزيد من كفاءة أداءهم، وتقليل نسب الأخطاء الناتجة عن التطبيق الخاطئ للنظام المحاسبي نتيجة لعدم إتقانه ومعرفة كافة متطلبات تطبيقه بدقة.
 - ج. العمل على دراسة تخصيصات النفقات العامة وذلك لتخصيص مصاريف وحدات الانفاق العام السنوي بالشكل الذي يغطي كافة احتياجاتها بعيداً عن التلاعب والاحتياال، مع وجود لجنة متخصصة ودائمة التغيير بأفرادها لتقييم الوضع المالي وكفاءة التصرف بهذا المال بعيداً عن العلاقات الشخصية.
 - د. الاستفادة من تجارب الوحدات الحكومية المماثلة التي تطبق النظام اللامركزي في تطوير نظامها المحاسبي، والاطلاع على التجارب العربية والدولية فيما يخص النظام المحاسبي الحكومي، كما يمكن الاستفادة من الثورة التكنولوجية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي.
 - هـ. يتوجب على الوحدات الاقتصادية رفع مستوى التوافق بين النظام الإداري المركزي واللامركزي مع قيم ومعايير العمل المؤسسي وذلك من خلال إصدار معلومات واضحة وصريحة والتصريح بتعليمات دقيقة بعيدة عن التأويل والتخمين بحيث تتوافق هذه التعليمات مع قيم ومعايير العمل المؤسسي.
 - و. العمل على رفع فاعلية القرارات المتخذة وذلك من خلال الاعتماد على كادر محاسبي وتدقيقي مؤهل علمياً وعملياً وذو خبرة كافية وقادر على تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار بشكل صحيح ودقيق وبصورة محايدة.

REFERENCES

١. الدليل المحاسبي الحكومي الموحد
٢. المشهداني، بشرى نجم عبد الله، وياسين، سناء احمد، وإبراهيم، سحر طلال (٢٠١٧) المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية. كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد. الطبعة الأولى.
٣. الجزراوي، إبراهيم محمد علي طاهر، وصالح، عبد الهادي سلمان (٢٠١٣) انموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وفق النظام الاتحادي. مجلة ذي قار المجلد ٨ العدد ٣ .
٤. الجزراوي، إبراهيم محمد علي. وصالح، عبد الهادي سلمان (٢٠١٢) معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد ٢ العدد ٣ .
٥. الجعفري، سندس ماجد، الحمدوي، عقيل كنو وناس (٢٠٢٢) توظيف اطار الإبلاغ المتكامل في النظام المحاسبي الحكومي في العراق. مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية العدد (٣١) السنة العاشرة.
٦. خضير، اسعد جاسم ، وعبد الحليم، صفوان قصي (٢٠٢٣) مدى انسجام النظام المحاسبي الحكومي في العراق مع متطلبات IPSASs في إشارة خاصة للمعيار "PSASs بيانات التدفق النقدي" مجلة اقتصاديات الاعمال المجلد (٤) العدد (٤).
٧. راضي، نوال حربي (٢٠١٤) دور كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في حماية المال العام. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد ١٧ العدد ٤
٨. رزوقي، عمار محيي. ومشجل، هاني حميد (٢٠٢٠) تكييف النظام المحاسبي الحكومي لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد (١٢) العدد ٣٧ .
٩. زهير، شلال، (٢٠١٤) آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جامعة أمحمد بوقرة بومرداس.
١٠. سلوم، حسن عبد الكريم. ومحمد، الهام هاشم (٢٠١٦) إمكانية تقويم أداء وحدات الدولة باستعمال معلومات النظام المحاسبي الحكومي دراسة ميدانية لاداء العاملين في الجامعة المستنصرية. مجلة الإدارة والاقتصاد السنة ٣٩ العدد ١٠٦ .
١١. شناقرة، وردة . ومهاورة، امال (٢٠٢١) النظرية المؤسسية في ظل المفهوم الحقيقي للشرعية قراءة نقدية في النظرية المؤسسية مجلة العلوم الإنسانية الجزائر. المجلد (٢١) العدد (٢).
١٢. العامري، زهرة حسن عليوي. والخزرجي، محمد عادل محمد (٢٠١٦) استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم الجامعة المستنصرية. مجلة كلية التراث الجامعة (٢٠) ٢٢٢ .

١٣. الغرباوي، سجاد مهدي عباس ، وسعد، سلمى منصور (٢٠٢١) دور مدخل التقليد للنظرية المؤسسية في تطوير تطبيق IFRS في البيئة المحلية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد (١٣) العدد (١).
١٤. محمد، صفاء احمد، وكامل، رؤى مصطفى (٢٠١٧) تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد (١٠٣) مجلد ٢٤ . (IPSASs) محمد، فاطمة جاسم (٢٠١٢) مدى كفاءة مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في تلبية متطلبات مستخدميها في عدد من الدوائر الحكومية. مجلة الاقتصاد الخليجي العدد ٢١.
١٥. محمود، علاء احمد محمد (٢٠٢١). دور المراجعة المستمرة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الحكومية في ضوء نظام (GFMIS) دراسة نظرية وميدانية. مجلة جامعة جنوب الوادي الدولية للبحوث التجارية ٢ (١).
١٦. المعصراوي، غازي، حمادة السعيد (٢٠٢٠) دراسة تحليلية نقدية لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام النظرية المؤسسية ونظريه الشبكات الاقتصادية. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية . جامعة القصيم المجلد (١٣) العدد (١).
17. Alvesson, M., & Spicer, A. (2019). Neo-institutional theory and organization
18. Arwani, A., & Priyadi, U. (2024). The Role and Contribution of The New Institutional Economics In Economic System Performance. Jurnal Simki Economic, 7(1), 271-288.
19. Chatti, A., Ayadi, S. D., & Jeriji, M. (2024). IPSAS Adoption in African countries: Talking or walking the talk. Accounting and Management Information Systems, 23(3), 530-550.
20. Guerreiro, M. S., Lima Rodrigues, L., & Craig, R. (2021). Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(1), 65-88.
21. Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 41(3), 265-289.
22. Schiavi, G. S., Behr, A., & Marcolin, C. B. (2024). Institutional theory in accounting information systems research: Shedding light on digital transformation and institutional change. *International Journal of Accounting Information Systems*, 52, 100662.
23. Vysochan, O., Hyk, V., & Vysochan, O. (2021). Institutional theory of accounting as a tool of social ideology. *Cogito: Multidisciplinary Res. J.*, 13, 198