

مدى ملاءمة الانظمة المحاسبية المحلية ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24)  
(نظام محاسبي حكومي انموذجاً)

*The suitability of local accounting systems and the requirements of the  
International public sector Accounting Standard (IPSAS 24)  
(Government accounting system as a model)*

صدام كاطع هاشم  
كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهريين،  
بغداد ، العراق  
Sadam G. Hashim  
College of Business Economics  
Al - Nahrain University,  
Baghdad, Iraq  
[sadam305@yahoo.com](mailto:sadam305@yahoo.com)

\*هالة محسن فاضل  
كلية اقتصاديات الاعمال، جامعة النهريين،  
بغداد ، العراق  
Halah M. Fadhil  
College of Business Economics  
Al - Nahrain University,  
Baghdad, Iraq  
[halamohsenfadil@gmail.com](mailto:halamohsenfadil@gmail.com)

**معلومات البحث:**

- تاريخ الاستلام: 30-11-2022
- تاريخ ارسال: 30-12-2022
- التعديلات
- تاريخ قبول: 03-01-2022
- النشر

**\*Corresponding author:**  
Halah M. Fadhil  
[halamohsenfadil@gmail.com](mailto:halamohsenfadil@gmail.com)

### المستخلص

يهدف البحث الى تحليل ودراسة ومناقشة اوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي وتحقيقاً لذلك جرى اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لدراسة النظام المحاسبي وتحديد المحاور الرئيسية ومدى انسجامه مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS24) من اجل زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الاقتصادية من خلال استخدام معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة، وقد توصل البحث الى عدد من الاستنتاجات منها يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في الاعتراف بالمعاملات والأحداث المالية على الأساس النقدي وبذلك فان عناصر القوائم المالية تتكون من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية وبسبب هذا الأساس تتداخل نتائج أعمال السنوات وكذلك قد يشجع ذلك على الإسراف إذ تقوم الوحدات الحكومية بصرف مخصصاتها نهاية السنة المالية بصورة عشوائية حتى لا تعاد إلى الخزينة، وان للبحث توصيات عدة منها ضرورة تطبيق معيار (IPSAS24) في الوحدات الحكومية ، والذي من خلاله يتم عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية بما يحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية، فضلاً أن بيان الانحرافات واسبابها وإيجاد المعالجات الضرورية من أجل التخطيط السليم للموازنة العامة.

**الكلمات المفتاحية :** النظام المحاسبي، معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24)

### Abstract

their search aims to analyze, study and discuss the shortcomings of the governmental accounting system, and to achieve this, the descriptive analytical approach was adopted to study the governmental accounting system and determine its main dialogue and its consistency with the requirements of the International Accounting Standard in the Public Sector (IPSAS24) in order to increase the effectiveness of the government accounting system applied in economic units through the use of The relevant international accounting standards, and the research reached a number of conclusions, including those that the government accounting system relies on in recognizing financial transactions and events on the cash basis. Thus, the elements of the financial statements consist of cash receipts, cash payments and cash balances. Because of this basis, the results of the years' business overlap and may encourage This is on waste, as government units spend their allocations at the end of the fiscal year randomly so that they are not returned to the treasury. The research has several recommendations, including the need to apply the (IPSAS24) standard in government units, through which budget information is presented in the financial statements in order to achieve the qualitative characteristics of the financial statements, in addition to the statement of deviations and their causes and finding the necessary treatments for proper planning of the general budget.

**Keywords:** Accounting system, International Public Sector Accounting Standard (IPSAS 24).

## المقدمة

يشهد عصرنا الحالي تطورات عدة في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والذي بدوره أدى الى زيادة كبيرة في الانشطة التي تقوم بها الدولة ، الامر الذي ترتب عليه زيادة في الانفاق على برامجها ومشاريعها مما أدى الى ضرورة تطوير الانظمة المحاسبية المحلية لمواجهة متطلبات السلطات العليا والمجتمع، ومن هنا أصبحت وظيفة تطوير النظام المحاسبي الحكومي مطلباً ملحا لا يستهان به وأصبح لا بد من وجود نظام محاسبي حكومي سليم قادر على توضيح واثبات كافة المعاملات المالية ويشتمل على الأدوات الرقابية التي تضمن التأكد من حسن الأداء ودقة العمل المخطط له ضمن تخصيصات الموازنة وتوفير البيانات المالية الملائمة لتطبيق مبدأ المساءلة التي تخضع لها الوحدات الحكومية.

## المحور الأول : منهجية البحث.

### أولاً: مشكلة البحث.

تتبع مشكلة البحث من قصور النظام المحاسبي الحكومي المعمول بها في أعداد القوائم المالية ونتاج معلومات مالية كاملة وذات جودة ونوعية عالية ، اذ انه يعتمد على الأساس النقدي الذي لا يعبر عن حقيقة الأحداث مما ينعكس سلباً على المركز المالي للوحدة الحكومية، وبالتالي لا يلبي متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

### ثانياً: أهمية البحث.

تكمن أهمية البحث في بيان مدى كفاية النظام المحاسبي الحكومي لتلبية متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام لمسيرة وإنتاج قوائم مالية ذات جودة ونوعية عالية وذات مصداقية والذي ينعكس في تلبية رغبات مستخدمي هذه القوائم من ناحية ومن ناحية أخرى التمكن من الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية.

### ثالثاً: أهداف البحث.

يهدف البحث الى الأتي:

1. توضيح الأطار العام للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي من حيث المفهوم والأهداف والأهمية.
2. تسليط الضوء على أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
3. تحديد المتطلبات التي يجب أن تتبع من قبل الوحدات الحكومية في اعداد القوائم المالية وفق معيار ( IPSAS 24).

### رابعاً: فرضية البحث.

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها (أن أسلوب عرض القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي الحكومي غير متلائم مع متطلبات العرض وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام (IPSAS 24)) مما ينعكس سلباً على مدى شفافية ومساءلة وتقييم أداء الوحدات الحكومية.

### خامساً: منهج البحث

تم الاعتماد في البحث على المنهجين الآتيين:

1. المنهج الاستنباطي في جانبه النظري للتعرف على طبيعة مشاكل تخطيط الموازنة، مع جمع اكبر قدر ممكن من البيانات والمعلومات عنها وصياغة الفروض من خلال المصادر والمراجع لتحقيق أهداف البحث واستخلاص النتائج واختبار الفرضيات.

2. المنهج الاستقرائي في جانبه العملي لاختبار فرضية البحث من خلال دراسة واقع تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ( IPSAS 24 )

### سادساً: حدود البحث .

1. الحدود المكانية: تم اختيار ( جامعة النهريين ) عينة للبحث وذلك كونها تطبق النظام المحاسبي الحكومي.

## 2. الحدود الزمنية: موازنة جامعة النهريين لسنتي (-2019

2018).

سابعاً: أساليب جمع البيانات.

### 1- الجانب النظري : تم الاعتماد على كل من ما يأتي .

- أ- الأدبيات والكتب الأجنبية والعربية.
- ب- الرسائل والأطاريح الجامعية.
- ج- مواقع الانترنت، والكتب الالكترونية والقوانين والتعليمات.
- د- فضلاً عن المقابلة الشخصية مع المسؤولين في الجامعة عينة البحث.

### 2- الجانب العملي.

تحليل ودراسة القوائم المالية الصادرة عن عينة البحث مع القوائم المعدة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24).

## المحور الثاني: أهمية الانظمة المحاسبية ومتطلبات

### معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام (IPSAS 24)

يعد النظام المحاسبي في أيه وحدة اقتصادية العمود الفقري في عملها ، حيث ان وجود نظام محاسبي جيد يمكن الوحدة الاقتصادية من توفير متطلبات الشفافية بما يسمح بتوفير العناصر الأساسية المطلوبة لنظام الرقابة الداخلية والذي يمكن الوحدة من كشف الاخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب، اذ يمكن القول بأن تبني الوحدة لسياسات محاسبية واضحة ومتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية لوحدات القطاع العام أو معايير التقارير المالية الدولية هي الخطوة الاولى نحو الاتجاه الصحيح (القرشي، 2015: 26) ، ولا شك أن النظام المحاسبي ليس هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة الى تحقيق اهداف متعددة وتختلف هذه الاهداف باختلاف طبيعة أنشطة الوحدة الاقتصادية التي توضع لها هذه الانظمة ومن الاهداف التي يسعى الى تحقيقها ماياتي(احمرو، 2003: 133)(كاظم ورضا، 2008، 8):

- أ. العمل على معالجة البيانات المالية بكفاءة ودقة وبأدنى قدر من الكلفة.
- ب. توفير البيانات اللازمة والمتعلقة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وازهار الفائض أو العجز.
- ت. توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشر في اتخاذ القرارات ورسم السياسات او لغرض فرض الرقابة على النشاط الحكومي.
- ث. تقديم التقارير والمعلومات المالية بكفاءة وبأدنى قدر من الكلفة.

### اولاً: انواع الانظمة المحاسبية المحلية:

ويتكون النظام المحاسبي من عدد من الانظمة وكما في ادناه:

ان فائدة المعلومات المحاسبية يمكن أن تتحقق من خلال توافر مجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية وفي ما يلي عرض موجز لهذه الخصائص:

**1. الخصائص الرئيسية:** وتتعلق بخاصيتين رئيسيتين هما **أ. الملاءمة:** تساعد المعلومات التي تتصف بالملاءمة المستخدمين لها على عمل التنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية أي أن المعلومة ذات (قيمة تنبؤية) كما تساعد على تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة اي ذات (قيمة مؤكدة) وعلى هذا الأساس لكي تكون المعلومات ملائمة فيجب أن تكون متاحة لمتخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم (التوقيت المناسب) (صافية، 2018:8) و لكي تعد المعلومات الملائمة لا بد أن تتوفر في هذه الخاصية خصائص فرعية لها وهي

- القيمة التنبؤية .
- خاصية قيمة التوكيد.
- التوقيت المناسب.

**ب. التمثيل الصادق (الموثوقية):** وهي تتعلق بمدى امكانية خلق حالة الاطمئنان لدى مستخدم المعلومات المحاسبية لكي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الاتي (Keiso:2021,85) (الغاني، 2019:49):

- **الصدق في العرض** وهي الخاصية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار أي يجب ان تعبر هذه المعلومات المحاسبية بصدق العمليات المالية والأحداث التي من المفترض انها تمثلها او تعبر عنها بشكل معقول، فمن الضروري ان تكون هذه المعلومات قد عرضت وتم المحاسبة عليها طبقاً لجورها وحققتها الاقتصادية وليس مجرد شكلها القانوني .
- **الحياد:** اي ان يتم عرض المعلومات المحاسبية بحيادية و الا تكون المعلومات منحيزة لمستخدم معين على حساب مستخدم اخر او لتحقيق غرض أو هدف محدد، وانما تكون للاستخدام العام ودون تحيز.
- **الاكتمال:** اي ان يتم توفير جميع المعلومات اللازمة للتمثيل الامين حيث يمكن ان يتسبب حذف المعلومات في أن تكون المعلومات خاطئة أو مضللة وبالتالي لا تكون مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

**2. الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية وتشمل :**

**أ.قابلية المقارنة:** والمقارنة يقصد بأنها الصفة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتحديد أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية ( ابو حشيش، 2005:36).

**ب. القابلية للتحقق:** اي ان تتصف المعلومات بالموضوعية وذلك من خلال امكانية التحقق من موضوعية معايير الاختيار بين المقاييس المحاسبية بحيث يمكن الوصول الى نفس النتائج من قبل اكثر من مستخدم، اذ ماتم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس تلك المعلومات (المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، 2016:29).

**ج. قابلية الفهم:** يمثل مستوى الفهم والإدراك لمستخدمي للتقارير المالية عاملاً مهم للاستفادة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات وهو الركن الهام من

**1. النظام المحاسبي الموحد:** هو مجموعة من المفاهيم والمصطلحات والأسس والمبادئ والجراءات اللازمة لتبويب وتسجيل وتشغيل العمليات المالية في مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية المستخدمة داخل الوحدات الاقتصادية (العامري، 2020:9)، اي هو اداة الحكومة المركزية للوصول الى العقلانية والاقتصادية للمجتمع والدولة، والرقابة على الالتزام والامتثال للمبادئ الاقتصادية والاساسية للحكومة، واعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية في اطار محدد من الاسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف وذلك لخدمة أهداف معينة (حسين، 2021:5).

**2. النظام المحاسبي الحكومي:** هو مجموعة من العناصر المترابطة التي تتفاعل وتعمل معا طبقاً لمجموعة من أسس المحاسبة ومعاييرها وطرائقها وطبقاً لسلسلة من العمليات المحاسبية وباستخدام مجموعة من الأساليب والادوات والطرق (Marshall B.Romney, 2012,30)، وذلك لانتاج معلومات محاسبية تساعد في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة (القرشي، 2005:94)، ان النظام المحاسبي الحكومي لا يختلف عن أي نظام محاسبي اخر من حيث المقومات والعناصر الاساسية التي تشكل الاطار او الهيكل العام للنظام ( البحر والحبيدي، 2013:279)، ويعتبر هذا النظام اداة تنظيم وتنفيذ ورقابة الموازنة العامة الاتحادية للدولة، ويتكون النظام المحاسبي الحكومي من نظامين وكما يلي:

**أ- النظام المحاسبي المركزي:** يتمثل هذا النظام بارتباط كل وحدة حكومية ممولة بواسطة الموازنة العامة بوحدة من الخزائن في مراكز المحافظات من الناحية المالية والمحاسبية حيث تتولى تلك الخزينة تنفيذ جميع الالتزامات المالية لتلك الوحدة وتنظيم حساباتها استناداً الى مستندات الصرف والقبض الصادرة عنها (سلوم والمهايني، 2007:93).

**ب- النظام المحاسبي اللامركزي:** وهو نظام للإدارة تترك فيه السلطات للوحدات المحلية فرصة توجيه البرامج والأنشطة بما يتفق مع ظروفها، ويحقق متطلباتها (ابو عطية، 2008:33-34)، حيث يشكل لكل وحدة صندوق خاص لتأدية المصروفات المستحقة على تلك الوحدة واستلام الموارد المستحقة للوحدة ويتم ذلك بفتح حساب جاري بأسم الوحدة لدى المصرف يمول مركزياً من قبل وحدة التمويل المركزي للدولة اسوة ببقية الادارات المركزية بالإضافة الى تشكيل جهاز تدقيق سابق للمصرف يتولى التدقيق للمستندات الناشئة عن تلك الوحدة (سلوم، 2004:53)، وتطبق وزارة التعليم العالي والبحث العلمي وعينة البحث جامعة النهدين وتشكيلاتها كافة النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، وتتسلم التمويل النقدي من وزارة المالية وترسل اليها الفائض في حالة وجود ايرادات متحققة، وتثبت في المجموعة الدفترية الناشئة بموجب مستندات الصرف ومستندات القيد لحركة التصرفات المالية للوحدة.

**ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالنظام المحاسبي.**

2. توحيد أسس وطرائق المعالجات المحاسبية والذي يضمن فهم البيانات المالية وقابليتها للمقارنة والمفاضلة على أسس واضحة بعيدا عن الاجتهاد وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات (الجعارات، 2014:20).
  3. تلبية المتطلبات القانونية: إذ أن كثير من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ولا تمتلك حكومة وطنية أو محلية أو اقليمية تسعى لتحقيق وجودها تحقيق الفاعلية والكفاءة على المستوى الوطني الا الانصياع الى القانون (الخطيب، 2010:61).
  4. 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)
  5. ان المعايير المحاسبية الدولية تشكل الإطار العام لمهنة المحاسبة ، والتي تلبى وبصورة مناسبة حاجة معظم الهيئات والجمعيات المهنية في أنحاء العالم شتى ( 26 Minh , 2014 : 404 )  
-: (Ijeoma:2014;& Oghoghomeh
- ثالثا : معيار (IPSAS 24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

يُعد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24) "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية" الذي صدر في سنة (2006)، من المعايير التي تعالج مسألة الإفصاح في البيانات المالية (IPSASB, 2021:815)، وذلك من خلال توفير معلومات عن ما يأتي (دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية، 2020: 92):

- أ- حول الموارد المالية وتوزيعها واستخداماتها.
- ب- كيفية تمويل الوحدة الحكومية لأنشطتها وتبليتها لمتطلباتها النقدية.
- ج- عن تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها.
- د- الوضع المالي للوحدة الحكومية والتغيرات فيها.
- هـ- تقييم أداء الجهة الاتحادية بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.

- كما أن هذا المعيار يتضمن عدد من المتطلبات التي ينبغي على الوحدة الحكومية القيام بها وهي كما يأتي:
1. مقارنة مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية لأغراض الشفافية والمساءلة.
  2. عرض وتحليل مبالغ النفقات الفعلية على اساس قابل للمقارنة لأغراض المساءلة وتقييم الاداء.
  3. مقارنة بين المبالغ المقدرة (النفقات والايرادات) والمبالغ الفعلية .
  4. مقارنة الموازنة الاصلية والمبالغ الفعلية لأغراض المساءلة وتقييم اداء الوحدة الحكومية.
  5. مقارنة الموازنة النهائية والمبالغ الفعلية للسنوات لأغراض المساءلة وتقييم مدى التزام الوحدة الحكومية بتنفيذ تعليمات (قانون الموازنة العامة).
- ان تطبيق متطلبات اعلاه سوف يساعد على التأكد من أن المسؤولين الحكوميين مسؤولين عن تصرفاتهم وملزمين بتبرير واخبار المواطنين بقرارتهم، حيث يمكن أن يعاقب

مقومات الإفصاح في المعلومات المحاسبية، وبموجب المعايير المحاسبية الدولية تكون المعلومات المحاسبية قابلة للفهم إذا كانت مصنفة ومعرفة ومقدمة بطريقة مختصرة و واضحة (Moller:2004:59).

د. التوقيت المناسب: وتعني توفير المعلومات لمتخذي القرار بالوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في القرارات، وان توفر المعلومات في أقرب وقت سيعزز من قدرتها على التأثير في القرارات (Keiso:2021,89).

و يرى الباحثان انه من الضروري في بعض الحالات تحقيق توازن ملائم أو مقايضة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف اعداد التقارير المالية، وأن جميع هذه الخصائص اذا ما توافرت في المعلومات المنشورة في القوائم المالية سوف يكون لها الاثر البالغ في تحقيق احتياجات المستفيدين منها على اختلاف أغراضهم في ظروف اقتصادية مختلفة.

كما ان هناك محددان رئيسيان على المعلومات المحاسبية والتي يجب اخذها بنظر الاعتبار وهما (IFAC,2014,65):

- أ. الأهمية النسبية : اي عرض المعلومات حسب جوهرها وليس على شكلها القانوني بمعنى أن تشكل المعلومات المحاسبية مرجعا رئيسا ومهما في صناعة القرار وإن إهمال تلك المعلومات يؤدي إلى قصور في صنع القرار، وتعتبر الأهمية النسبية في كل حالة هي مسألة حكم مهني .
- ب. التكلفة / المنفعة: جاءت كقيد على خصائص المعلومات المحاسبية حيث اشارت الى انه يجب النظر فيما اذا كان يمكن خفض درجة احدى الخصائص لخفض التكلفة، ولكن في ضوء المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات ، اي ان يكون هناك توازن بين التكلفة والمنفعة كما انه لا يوجد معيار ثابت لاختبار التكلفة والمنفعة لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل حاله على حدة.

ثالثا: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

بدأت مبادرة وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، حينما أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين مجلس القطاع العام في سنة 1996 بغية وضع معايير محاسبية دولية خاصة بوحدة القطاع العام تستخدم في إعداد قوائم مالية عامة لغرض عرضها في كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم بالتحويل على العملية المتبعة في مجلس معايير المحاسبة الدولية (Biraud,2010:6)، يعتبر مجلس (IPSASB) الجهة التي يتم تخصيصها دوليا من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين لتولي مسؤولية اصدار وتطوير (IPSASs) وكافة الأدلة والمنشورات الأخرى لتمكين وحدات القطاع العام في دول العالم من فهم وتطبيق المعايير للتمكن من اعداد التقارير ذات الغرض العام، ( الجعارات ، 2014:16)، و ان من أهم الاسباب التي دفعت معظم دول العالم الى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الاخيرة ، والتي نبينها فيما يأتي:

1. تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز قابليتها للمقارنة.

الفعلية لجميع المواد والانواع ضمن فصول الموازنة الجارية من أجل تقييم مستوى اداء الوحدات الحكومية وتحسين التخطيط للمستقبل وتفعيل تنشيط أدوات المراقبة والمساءلة عن طريق بيان مدى الامتثال للموازنة المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدرة ، وبالتالي فإن اعداد هذه القوائم وفق متطلبات معيار (IPSAS 24) سوف يساعد على اعطاء معلومات أكثر وضوحاً ومصداقية الى مستخدمي هذه القوائم وتسهيل عملية اتخاذ القرار، بينما القوائم المعدة وفقاً للمعيار اعلاه تتضمن اعمدة توضح الاختلاف بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة او ان يتم اعداد قوائم منفصلة تتضمن مقارنة مبالغ الموازنة الاصلية (المصادق عليها) والموازنة النهائية (التخصيص المنقح) وقائمة تتضمن المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة ويتم الإشارة الى هذه القوائم في التقارير التي تصدر من الوحدات الحكومية،

### المبحث الثالث: الجانب العملي

#### اولاً - نبذة تعريفية عن جامعه النهريين (عينة البحث).

اسست جامعة النهريين في عام ١٩٨٧م، وهي تضم مجتمعين احدهما في الجادرية والذي يشمل: كليات الهندسة، والعلوم السياسية، وهندسة المعلومات، واقتصاديات الأعمال، وكلية التقنيات الاحيائية، ومركز بحوث التقنيات الاحيائية، ومركز الدنا العدلي للبحث والتدريب، ومركز بحوث النهريين للطاقة المتجددة النانوية، والآخر في الكاظمية والذي يشمل: كليات (الحقوق، والطب، والصيدلة، ومعهد أبحاث الاجنة، وعلاج العقم والتقنيات المساعدة على الانجاب)، وجاء تأسيس الجامعة لتكون رائداً متميزاً ينهض بدوره علمي يتوافق ومستجدات التطورات العلمية التي يشهدها العالم المعاصر في مجالات اختصاص كلياتها.

#### ثانياً: القوائم المالية المعدة وفق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24)

#### 1. مقارنة الموازنة الاصلية (التخصيص المصادق عليه) والموازنة النهائية (التخصيص المنقح) لأغراض المساءلة وتعزيز شفافية المعلومات المحاسبية

نص معيار (IPSAS 24) في الفقرة (14) المادة (أ) انه " يجب ان تعد وحدات القطاع العام تقرير منفصل يتم اصداره قبل صدور القوائم المالية أو بالتزامن معها أو في نفس وقت صدورها يوضح مبالغ الموازنة الاصلية والنهائية"، وفقاً لمعيار (IPSAS 24) ويؤكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن الافصاح عن الموازنة النهائية والأصلية يكون ضرورياً لضمان أن يدرك قارئو البيانات المالية طبيعة ونطاق التغييرات على الموازنة الاصلية التي تم المصادقة عليها خلال فترة التقرير وتم الافصاح عن الموازنة (الأصلية والنهائية) في الجدول المذكور انفاً.

عليها في نهاية الامر (Perzzotti & Smuloviz, 5:2006)، مما يساهم في ارساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية الذي من شأنه أن يخلق سبيلاً للتخفيف من حالة التلاعب بالموارد المالية في القطاع العام (Nweze, 2013:13).

ويرى الباحثان ان تحسين مستوى الشفافية للقوائم المالية سيساعد على تحقيق نتائج الموازنة المرغوب فيها من خلال تزويد الهيئة التشريعية والمجتمع المدني بالمعلومات التي هم بحاجة اليها وحتى تخضع الجهة التنفيذية للمساءلة عن قرارات سياسة الموازنة و عن ادارة الأموال العامة بشكل المطلوب.

#### رابعاً: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية الحكومية في النظام المحاسبي اللامركزي والقوائم المالية المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 24)

ان منفعة اي نظام محاسبي تتحدد في ضوء ما ينتجه من معلومات على شكل تقارير وقوائم مالية والتي يتم تقديمها للجهات المعنية عن النشاط الحكومي المتمثل بالعمليات المالية التي تم اثباتها وتلخيصها وتحليلها، وان شكل ومضمون التقارير المالية في الوحدات الادارية الحكومية يختلف عن تلك التي تصدر في الوحدات التي تنتمي الى قطاع الاعمال كما يجب الإشارة ايضاً ان شكل ومضمون هذه التقارير يختلف من دولة الى أخرى حسب طبيعة الاجراءات والأسس المحاسبية الحكومية المطبقة وطرق اعداد موازنتها، وفي اداناه عرض موجز للقوائم المالية التي يتم اعدادها في عينة البحث (جامعة النهريين) (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، 2013:265):

أ. قائمة المركز المالي.

ب. قائمة التدفق النقدي.

ج. قائمة حساب تنفيذ الموازنة.

ويرى الباحثان انه عند مقارنة القوائم المالية (قائمة المركز المالي، كشف التدفق النقدي، حساب تنفيذ الموازنة) المعدة في الوحدات الحكومية وبالقوائم المعدة وفقاً لمتطلبات معيار (IPSAS 24) نجد انها تختلف من حيث المضمون، يلاحظ ان القوائم اعلاه لا تتناسب مع القوائم المعدة وفقاً لمتطلبات معيار (IPSAS 24) حيث انها لا توفر معلومات عن مصادر النفقات والإيرادات، كما نلاحظ من الملحق (1) ان اعداد قائمة حساب تنفيذ الموازنة وفق الدليل المحاسبي والمالي اقتصر فقط على عرض المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية ونسب التنفيذ لكل حساب للسنة الحالية والسنة السابقة اي انها تفصح عن اجمالي مبالغ الإيرادات والنفقات من دون القيام بدراسة تحليلية لكافة الحسابات الفرعية ضمن فصول الموازنة وتحليل الانحرافات ومعرفة اسبابها، وبالتالي فانها لا تساعد على تقييم مدى كفاءة الوحدة الحكومية في اعداد الموازنة التقديرية السنوية، بينما اعداد هذه القائمة وفق معيار (IPSAS 24) سوف يساعد في بيان الانحرافات بين المبالغ المقدر والمبالغ

**جدول (1) مقارنة الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه) والموازنة النهائية (التخصيص المنقح)**

الفصل	البيان	سنة (2018)			سنة (2019)				
		الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه)	الموازنة النهائية (التخصيص المنقح)	الأحرف	نسبة الأحراف	الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه)	الموازنة النهائية (التخصيص المنقح)	الأحرف	نسبة الأحراف
1	تعويضات الموظفين	46,873,230,879	50,963,298,158	4,090,067,279	8.73%	53,011,327,802	52,744,855,747	266,472,055	0.51%
2	المستلزمات الخدمية	510,176,033	484,476,033	-25,700,000	5.04%	426,369,643	556,176,033	-129,806,390	23.34%
3	المستلزمات السلعية	205,484,129	221,184,129	15,700,000	7.64%	325,068,455	322,484,129	2,584,326	0.80%
4	صيانة الموجودات	220,396,301	230,396,301	10,000,000	4.54%	575,435,939	648,594,454	-73,158,515	11.28%
5	النفقات الرأسمالية الجارية	145,499,998	145,499,998	0	0.00%	104,355,529	145,499,998	-41,144,469	28.28%
6	المنح الجارية	284,775,000	284,775,000	0	0.00%	327,775,000	327,775,000	0	0.00%
	المجموع	48,239,562,340	52,329,629,619	4,090,067,279	8.48%	54,770,332,368	54,745,385,361	24,947,007	0.05%

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة النهريين

انحراف (-5%) وبنسبة تنفيذ , وكذا الحال في سنة (2019) تضمن الفصول (المستلزمات الخدمية, صيانة الموجودات, النفقات الرأسمالية) وبنسبة انحراف(انخفاض) (-, -28% -23%, 11%) على التوالي

2. مقارنة الموازنة الاصلية(التخصيص المصادق عليه) ومبالغ النفقات الفعلية لأغراض المساءلة وتقييم اداء جامعة النهريين

يركز معيار (IPSAS 24) على دعم تلبية التزام الوحدة الحكومية المتعلقة بتحملها المسؤولية عن امتثالها للموازنة المصادق عليها (الموازنة الأصلية) في فترة التقرير الحالية , حيث نصت الفقرة (15, 17) من المعيار(على ان تحديد الانحرافات بين مبالغ الموازنة الاصلية (التخصيص المصادق عليه) التي تتحمل المسؤولية عنا علنا ومبالغ النفقات الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة سيكمل دورة المساءلة من خلال تمكين مستخدمى القوائم المالية من تقييم اداء الجامعة و تحديد فيما اذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة المصادق عليها).

لذلك قام الباحثان بعرض مبالغ الموازنة الأصلية(التخصيص المصادق عليه) ومبالغ النفقات الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة لسنتي (2018-2019) وكما في الجدول ادناه.

نلاحظ من الجدول (1) انه قد ازداد اجمالي مبالغ الموازنة النهائية(التخصيص المنقح) عن اجمالي مبالغ الموازنة الأصلية(المصادق عليه) لبعض فصول الموازنة خلال السنوات (2018-2019) , ففي سنة (2018) نلاحظ انحراف(زيادة) مبالغ الموازنة النهائية عن الاعتمادات في الموازنة الاصلية للفصول (تعويضات الموظفين, المستلزمات السلعية, صيانة الموجودات),

وبنسبة انحراف(زيادة)(9%, 8%, 5%) عن الموازنة النهائية وبنسبة تنفيذ(109%, 108%, 105%), اما في سنة (2019) فقد كان هناك انحراف(زيادة) في الفصول (تعويضات الموظفين, المستلزمات السلعية)- وبنسبة انحراف لكلاهما (1%, 1%) وبنسبة تنفيذ (101%, 101%) للفصلين , اي ان هذه الزيادة تعود الى أجرى مناقلات لهذه الحسابات بسبب عدم كفاية التخصيص في الموازنة الاصلية لتغطية الاحتياج الفعلي للجامعة أو حدوث تجاوز على مبالغ الموازنة الأصلية, وان هذا التجاوز يدعو الى مساءلة الجامعة عن الاسباب التي ادت الى حدوث هذه التجاوزات , كما نلاحظ ايضا ان هناك انحراف(انخفاض) مبالغ الموازنة النهائية عن الاعتمادات في الموازنة الاصلية, ففي سنة (2018) كان هناك انحراف (انخفاض) للفصول (مستلزمات خدمية) وبنسبة

**جدول (2) مقارنة الموازنة الاصلية(التخصيص المصادق عليه) ومبالغ النفقات الفعلية**

الفصل	البيان	سنة (2018)			سنة (2019)				
		الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه)	مبالغ النفقات الفعلية	الأحرف	نسبة الأحراف	الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه)	مبالغ النفقات الفعلية	الأحرف	نسبة الأحراف
1	تعويضات الموظفين	46,873,230,879	46,978,596,995	105,366,116	0.22%	52,744,855,747	49,359,922,941	-3,384,932,806	6.42%
2	المستلزمات الخدمية	510,176,033	345,713,704	-164,462,329	32.24%	556,176,033	282,607,798	-273,568,235	49.19%
3	المستلزمات السلعية	205,484,129	163,253,030	-42,231,099	20.55%	322,484,129	189,811,692	-132,672,437	41.14%
4	صيانة الموجودات	220,396,301	185,555,050	-34,841,251	15.81%	648,594,454	448,794,478	-199,799,976	30.81%
5	النفقات الرأسمالية الجارية	145,499,998	117,642,000	-27,857,998	19.15%	145,499,998	77,650,000	-67,849,998	46.63%
6	المنح الجارية	284,775,000	85,149,704	-199,625,296	70.10%	327,775,000	114,608,604	-213,166,396	65.03%
	المجموع	48,239,562,340	47,875,910,483	-363,651,857	0.75%	54,745,385,361	50,473,395,513	-4,271,989,848	7.80%

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة النهريين

المالية توخي الدقة عند وضع التخصيصات السنوية كي لا يتم استغلال المبالغ غير المصروفة لأبواب الانفاق الأخرى في إجراء المناقشات.

### 3. مقارنة مبالغ النفقات الفعلية والموازنة النهائية (التخصيص المنقح) لغرض تعزيز الشفافية والالتزام بتنفيذ قانون الموازنة السنوية

تنص الفقرة (17,15) من معيار (IPSAS 24) (على تحديد الاختلافات (الانحرافات) بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة (النهائية) التي تتحمل المسؤولية عنها علنا والسبب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات) ، حيث أن تطبيق متطلبات الفقرات اعلاه سيساهم في تعزيز دور الشفافية في القوائم المالية وإجراء المساءلة من قبل الجهات الحكومية المختصة والأجهزة الرقابية على الوحدات الاقتصادية حول مدى التزام الوحدة الحكومية في تنفيذ تعليمات قانون الموازنة السنوية، لذلك قام الباحثان بعرض مبالغ الموازنة النهائية (التخصيص المنقح) ومبالغ النفقات الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة لسنتي (2018-2019) وكما في الجدول ادناه:

نلاحظ من الجدول اعلاه انه لم يكن هناك زيادة في إجمالي مبالغ النفقات الفعلية عن مبالغ الموازنة الأصلية (الاعتمادات المصادق عليها) في جميع الفصول خلال سنوات الدراسة ماعدا فصل تعويضات الموظفين حيث شهد زيادة طفيفة عن اعتمادات المصادق عليها في الموازنة الأصلية وبنسبة انحراف (زيادة) (0.22%) في سنة (2018) وهي تشير إلى زيادة الصرف في بعض الحسابات ضمن هذا الفصل ، كما نلاحظ أيضا انه خلال السنّي (2018-2019) سجل فصل (المنح الجارية) أعلى نسبة انحراف (انخفاض) وبنسبة (65%,70%) على التوالي عن اعتمادات الموازنة المصادق عليها حيث ان نسبة التنفيذ لهذا الفصل كانت اقل نسبة تنفيذ بالنسبة للفصول السابقة ، اما اقل نسبة انحراف (انخفاض) فقد سجل فصل (صيانة الموجودات) (16%-) وبنسبة (2018) ، بينما سجل فصل تعويضات الموظفين اقل نسبة انحراف (انخفاض) خلال سنة (2019) وبنسبة بلغت (6%-) ، ويرى الباحثان فيما ورد اعلاه ان هناك ضعف في استغلال الاعتمادات المصادق عليها لتقديم أفضل الخدمات لجميع تشكيلات الجامعة وللملاكات العاملة من اجل خدمة المسيرة العملية والتعليمية، لذلك يوصي الباحثان

استغلال الاعتمادات المصادق عليها لتقديم أفضل الخدمات لجميع تشكيلات الجامعة وللملاكات العاملة من اجل خدمة المسيرة العملية والتعليمية، كذلك ينبغي على وزارة

### جدول (3) مقارنة مبالغ النفقات الفعلية ومبالغ الموازنة النهائية (التخصيص المنقح)

الفصل	البيان	سنة (2018)			سنة (2019)		
		مبالغ النفقات الفعلية	الموازنة النهائية (التخصيص المنقح)	نسبة الأخطاء	مبالغ النفقات الفعلية	الموازنة النهائية (التخصيص المنقح)	نسبة الأخطاء
1	تعويضات الموظفين	46,978,596,995	50,963,298,158	7.82%	49,359,922,941	53,011,327,802	6.89%
2	المستلزمات الخدمية	345,713,704	484,476,033	28.64%	282,607,798	426,369,643	33.72%
3	المستلزمات السلعية	163,253,030	221,184,129	26.19%	189,811,692	325,068,455	41.61%
4	صيانة الموجودات	185,555,050	230,396,301	19.46%	448,794,478	575,435,939	22.01%
5	النفقات الرأسمالية الجارية	117,642,000	145,499,998	19.15%	77,650,000	104,355,529	25.59%
6	المنح / الجارية	85,149,704	284,775,000	70.10%	114,608,604	327,775,000	65.03%
	المجموع	47,875,910,483	52,329,629,619	8.51%	50,473,395,513	54,770,332,368	7.85%

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة النهريين

(زيادة) (66%-) ، بينما اقل نسبة انحراف كانت في فصل تعويضات الموظفين وبنسبة انحراف (زيادة) (7%-) ، ويرى الباحثان أن السبب في حدوث زيادة في مبالغ الموازنة النهائية يعود إلى إجراء مناقشات غير ذي جدوى اقتصاديا حيث كانت أكثر من الاحتياج الفعلي للجامعة ، وكذلك تدني نسب التنفيذ لبعض الحسابات فصول الموازنة قياسا بتخصيصات الموازنة الأصلية (التخصيص المصادق عليه).

نلاحظ من الجدول اعلاه ان إجمالي مبالغ الموازنة النهائية (التخصيص المنقح) لجميع فصول الموازنة قد ازداد قياسا بمبالغ النفقات الفعلية لهذه الفصول خلال سنوات الدراسة ، حيث نلاحظ أن اعلا نسبة انحراف في سنة (2018) كانت في فصل المستلزمات الخدمية وبنسبة انحراف (زيادة) (28%) بينما اقل نسبة انحراف كانت في فصل تعويضات الموظفين وبنسبة انحراف زيادة (8%-) ، بينما في سنة (2019) اعلى نسبة انحراف كانت في فصل المنح الجارية وبنسبة انحراف

الموارد واستخدامها وفقا للموازنة المصادق عليها)، وقد قام الباحثان بدراسة التغيرات بين النفقات الفعلية من واقع الكشوفات المالية لجامعة النهريين، وذلك للوقوف على الاتجاه العام في النفقات والأسباب وراء الزيادة أو الانخفاض في النفقات الفعلية خلال سنوات الدراسة (2018-2019) وكما في الجدول ادناه:

4. عرض وتحليل النفقات الفعلية للموازنة العامة لجامعة النهريين على اساس قابل للمقارنة ولأغراض المساءلة وتقييم الاداء وفقا (IPSAS 24).  
نصت الفقرة (15) من المعيار (ان عرض المبالغ الفعلية (النفقات الفعلية) على أساس قابل للمقارنة الى جانب الموازنة التي تتاح للجمهور سيكمل دورة المساءلة من خلال تمكين مستخدمي البيانات المالية من تحديد فيما اذا تم الحصول على

جدول (4) عرض وتحليل مبالغ النفقات الفعلية لجامعة النهريين على أساس قابل للمقارنة

نسبة الانحراف (2019-2018)	2019	2018	البيان	الفصل
	المبالغ الفعلية	المبالغ الفعلية		
5.07%	49,359,922,941	46,978,596,995	تعويضات الموظفين	1
18.25%	282,607,798	345,713,704	المستلزمات الخدمية	2
16.27%	189,811,692	163,253,030	المستلزمات السلعية	3
141.87%	448,794,478	185,555,050	صيانة الموجودات	4
33.99%	77,650,000	117,642,000	النفقات الرأسمالية الجارية	5
34.60%	114,608,604	85,149,704	المنح / الجارية	6

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات جامعة النهريين

### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

#### اولا : الاستنتاجات

1. يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في الاعتراف بالمعاملات والأحداث المالية على الأساس النقدي، وبذلك فان عناصر القوائم المالية تتكون من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية وبسبب هذا الأساس تتداخل نتائج أعمال السنوات وكذلك قد يشجع ذلك على الإسراف إذ تقوم الوحدات الحكومية بصرف مخصصاتها نهاية السنة المالية بصورة عشوائية حتى لا تعاد إلى الخزينة

2. أن الهدف الأساس من تطبيق معايير (IPSAS) يتجسد بشكل كبير في تحقيق التوافق في السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات من أجل وضع اطار نظري شامل للمحاسبة الحكومية

3. أن تقييم الأداء الحكومي يتحقق من خلال الالتزام بتطبيق معيار (IPSAS 24) والذي يتيح اعداد العديد من القوائم عن تفاصيل الموازنة المصادق عليها والنفقات الفعلية، والموازنة النهائية (التخصيص المنقح)، وتحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

4. ظهر عند تطبيق معيار (IPSAS 24) ان اجراء المناقشات في الموازنة الأصلية لبعض الحسابات لم يتم وفق أسس علمية دقيقة لدراسة الاحتياج الفعلي للجامعة ودراسة جدوى منها، مما يؤثر ضعف أداء الجامعة في الالتزام بتنفيذ تعليمات الموازنة بهذا الصدد ويعرضها للمسائلة ويؤثر سلبا في مجال شفافية عرض معلومات الموازنة

5. لم تفصح الوحدة الحكومية في القوائم المالية عن مدى الامتثال للقوانين التشريعية والتنظيمية وغيرها من الأنظمة المفروضة من الجهات الخارجية (الدولة).

نلاحظ من الجدول اعلاه ان الانفاق الفعلي لفصل تعويضات الموظفين يشكل النسبة الأكبر من اجمالي الانفاق الفعلي لبقية الفصول الاخرى اذ يشكل نسبة (98%) في سنتي (2019-2018) من اجمالي الانفاق الفعلي للجامعة كما نلاحظ أن هناك ازدياد في اجمالي النفقات الفعلية في سنة (2019) قياسا بأجمالي النفقات الفعلية لسنة (2018) وبنسبة انحراف (زيادة) (5%) ، اما بالنسبة لفصل المستلزمات الخدمية فإن اجمالي مبالغ النفقات الفعلية لهذا الفصل قد انخفض في سنة (2019) و بنسبة انحراف (انخفاض) كانت (- 18%) قياسا بسنة (2018)، اما بالنسبة للفصل المستلزمات السلعية وصيانة الموجودات والمنح الجارية فنلاحظ أن اجمالي مبالغ النفقات الفعلية لهذا الفصول قد ارتفعت في سنة (2019) بمعدل انحراف (زيادة) (16%) (142%) (35%) قياسا بسنة (2018)، بينما انخفضت نسبة الانفاق الفعلي لفصل النفقات الرأسمالية الجارية في سنة (2019) قياسا بسنة (2018) وبنسبة انحراف (انخفاض) (- 34%).

وفقا للمؤشرات اعلاه يرى الباحثان عند مقارنة النفقات الفعلية لسنتي (2019-2018) نلاحظ زيادة النفقات الفعلية او انخفاضها لبعض الحسابات ضمن فصول موازنة جامعة النهريين على الرغم من ان التخصيصات في الموازنة الأصلية لم تتغير خلال السنتين اعلاه، على سبيل المثال لاحظنا سابقا ان فصل النفقات الرأسمالية الجارية قد انخفضت مبالغ النفقات الفعلية فيه قياسا بسنة (2018) على الرغم من عدم تغيير التخصيصات الموازنة الأصلية خلال السنتين وكما مبين في الجداول (1) (2) ، وهذا يدعو لمساءلة الجامعة عن الاسباب التي ادت الى تخفيض النفقات في سنة (2019).

## ثانياً: التوصيات

6. الحسابات الختامية لجامعة النهريين للسنوات (2019-2018).
  7. حسين، هبه سالم، "مدى ملائمة المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد للتعامل مع متطلبات الاجراءات الخاصة في ظل الأوبئة والجوائح دراسة تحليلية استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 56، 2021
  8. الدليل المالي والمحاسبي في العراق، 2013.
  9. دليل معايير محاسبة الاستحقاق للحكومة الاتحادية" 2020.
  10. سلوم، عبد الكريم، "تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق"، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 53، 2004.
  11. سلوم والمهاني، حسن عبد الكريم، محمد خالد، "الموازنة العامة للدولة بين الاعداد والتنفيذ والرقابة" العدد 64، 2007
  12. صافية، بو مصباح، "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والأداء المالي للمؤسسات دراسة لعينة من المؤسسات بولاية برج بوعريريج"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 3، العدد 1، 2018.
  13. العامري، سعود جابيد مشكور، "النظام المحاسبي الموحد (أطر نظرية وتطبيقات عملية)" دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة (1)، 2020.
  14. الغاني، دراجي عبد، "أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة استطلاعية لعينة من ولاية أم البواقي)"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2019.
  15. الفريشي، هناء علي حسين، "نموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح" (دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية) "اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق، 2015.
  16. كاظم ورضا، حاتم كريم، سندس ماجد، "أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 2، 2008.
  17. المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، "اطار مفاهيم التقرير المالي"، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.
- ثانياً : المصادر الأجنبية.
1. Biraud, Gerard, "Preparedness of United Nation System Organizations for the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)", United Nations Geneva, 2010.

1. العمل على تحديد المجالات التي يمكن من خلالها يمكن تطوير النظام المحاسبي الحكومي، والعمل على تطوير هذا المجالات وبما يوفر نظام محاسبي حكومي يفي بمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
2. إيلاء عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الأهمية اللازمة وتحديد جدول زمني للتبني ورفع الوعي العام بأهمية التحول لتلك المعايير والتتقيف بها بالتعويل على النص التشريعي في قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة (2019)، الذي أجاز للعراق التحول للمعايير الدولية، ويتم ذلك من خلال الأكاديميين والمهنيين (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة المالية ووزارة التخطيط).
3. ضرورة تطبيق معيار (IPSAS24) في الوحدات الحكومية، والذي من خلاله يتم عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية بما يحقق الخصائص النوعية للقوائم المالية، فضلاً أن يبين الانحرافات واسبابها وإيجاد المعالجات الضرورية من أجل التخطيط السليم للموازنة العامة.
4. حصر المناقشات بأضيق الحدود، دون تأثيرها على باقي فصول الموازنة من خلال طلب من الوحدات الحكومية الأسباب الموجبة مع توثيق المستندي على ان تكون المناقشات صرف وفقاً لأسس علمية
5. ضرورة الإفصاح عن مدى الامتثال للقوانين والتشريعات وفي حال عدم الامتثال يجب الإفصاح عن ذلك، إذ إن المعرفة بعدم الامتثال قد تكون مناسبة لأغراض المسؤولية وقد تؤثر في التقييم المستخدم لأداء الوحدة الحكومية، كما أنه قد يكون لهذه المعرفة تأثير في القرارات المتعلقة بالموارد التي سيجري تخصيصها للوحدة مستقبلاً

## المصادر:

## اولاً : المصادر العربية.

1. ابو حشيش، خليل عواد " المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية"، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن عمان، الطبعة (1)، 2005
2. أبو عطية، عاصم احمد، "تطبيق اللامركزية في ادارة التعليم قبل الجامعات" دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، كفر الشيخ، الطبعة الاولى، 2008.
3. احمر، اسماعيل حسين، "المحاسبة الحكومية"، دار المسيرة، عمان، 2003.
4. البحر والحبيدي، حصة احمد، سعود حمد "المحاسبة الحكومية والمنظمات الاربحية"، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة (2)، 2013.
5. الجعرات، خالد جمال "تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل دور المؤسسات والحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر.

7. Mihn, Mai The Houng, 2014, Application Interntional Public Sector Accounting Standsin Vietnam in Current Conditions ,University of Economics
8. Moller Robert, (2004)"Sarbanes-oxley and the new internal Audit" Roles ,john Wiley and Sons.
9. Nweze,Using "IPSAS to drive Public Sector Accounting "Journal of Institute of Chartered Accountants of Nigeria ,V(46),N(1), 2013
10. Perzzotti, E&Smuloviz, C,"An introduction on social Accountability"University of Pittsburgh Press,2006
2. IFAC, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, New York, USA, 2014.
3. Ijeoma. N. B. & Oghoghomeh. T. (2014) "Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria" Journal of Investment and Management, Vol. 3, No. 1, 2014.
4. IPSASs "Preface to International Public Sector Accounting Standards " International Federation of Accountants,2021.
5. Kieso, Dnald E & Weyegandt, Jerry & Warfied, D, Terry ."Inermediate Accounting " , V(1), 11 th Edition ,2021.
6. Marshall B. Romney, Panl j. Steinbart "Accounting Information Systems (Twelfth Edition)" 2012.

## الملحق رقم (1) حساب تنفيذ الموازنة الجارية

السنة السابقة			السنة الحالية			اسم الحساب	رقم الدليل المحاسبي
نسبة التنفيذ	الفعلي	المقدر	نسبة التنفيذ	الفعلي	المقدر		
						الإيرادات	1
						النفطية والثروات المعدنية	1
						الضرائب على الدخل والثروات	2
						الضرائب السلعية ورسوم الانتاج	3
						الرسوم	4
						حصة الموازنة من أرباح القطاع العام	5
						الإيرادات الرأسمالية	6
						الإيرادات التحويلية	7
						إيرادات أخرى	8
						مجموع الإيرادات	
						المصروفات	2
						تعويضات الموظفين	1
						المستلزمات الخدمية	2
						المستلزمات السلعية	3
						صيانة الموجودات	4
						النفقات الرأسمالية	5
						المنح والإعانات وخدمة الدين ومصروفات أخرى	6
						الالتزامات والمساهمات والمساعدات الخارجية	7
						البرامج الخاصة	8
						مجموع المصروفات	

المصدر: الدليل المالي والمحاسبي في العراق