



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>



Evaluation of The Role of The Federal Financial Management Law in providing requirements for the application of IFAC-IPSAS standards in Iraqi government units

Dr. Ali Malallah Alsendy

College of Administration and Economics / University of Mosul :

Article Informations

Received : 18. 01. 2025
Accepted : 28. 01. 2025
Published online : 01. 12. 2025

Corresponding author :

Name : Dr. Ali Malallah Alsendy
Affiliation : University of Mosul
Email: aljaudit1970@uomosul.edu.iq

Key Words:

keyword1, Federal Financial Management Law
keyword2 IPSASB standards
keyword3, Government accounting system

ABSTRACT

The research aims to evaluate the role of the Federal Financial Management Law in providing the requirements for applying IPSAS-IFAC standards in Iraqi government units. The research relied on the descriptive analytical approach by studying the analysis of the articles of the paragraphs of the Federal Financial Management Law to demonstrate its role in providing the requirements of the above-mentioned standards. The research reached a number of conclusions, the most important of which are: The Federal Financial Management Law does not contribute to providing the requirements for applying the Iraqi IPSAS-IFAC international accounting standards due to its reliance on the modified cash basis in accounting for the expenses and revenues of government units and its failure to rely on the accrual basis. In addition to the restrictions it placed on the contractual capacity of government units and their authority to exploit their resources, which limits their financial independence.



THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE:
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

تقييم دور قانون الإدارة المالية الاتحادي في توفير متطلبات تطبيق معايير IFAC- IPSAS في الوحدات الحكومية العراقية

ا.م.د. علي مال الله عبد الله السندي
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

aliaudit1970@uomosul.edu.iq

المستخلص

يهدف البحث إلى تقييم دور قانون الإدارة المالية الاتحادي في توفير متطلبات تطبيق معايير IFAC-IPSAS في الوحدات الحكومية العراقية، من خلال عرض متطلبات تطبيق المعايير المذكورة أعلاه وتوضيح دور قانون الإدارة المالية الاتحادي في توفير هذه المتطلبات. ويرتكز البحث على فرضية أساسية مفادها أن قانون الإدارة المالية الاتحادي لا يسهم في توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFAC-IPSAS في الوحدات الحكومية العراقية ولا يوفر متطلبات تطبيق هذه المعايير. وقد اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة تحليل مواد فقرات قانون الإدارة المالية الاتحادي لبيان دوره في توفير متطلبات المعايير المذكورة أعلاه. وتوصل البحث إلى عدد من الاستنتاجات أهمها: أن قانون الإدارة المالية الاتحادي لا يسهم في توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية IFAC-IPSAS العراقية وذلك لاعتماده على الأساس النقدي المعدل في محاسبة نفقات وإيرادات الوحدات الحكومية وعدم اعتماده على أساس الاستحقاق. فضلاً عن القيود التي وضعها على القدرة التعاقدية للوحدات الحكومية وسلطتها في استغلال مواردها، مما يحد من استقلالها المالي.

الكلمات المفتاحية: معايير IPSASB، قانون الأداة المالية الاتحادي، النظام المحاسبي الحكومي

مقدمة

تؤدي أنظمة المحاسبة الحكومية ومعلوماتها دوراً أساسياً في وظيفة الإدارة المالية العامة، وتدعو الحاجة إلى استخدامها بفعالية لتحقيق الأهداف الحكومية، ويعد النظام المحاسبي الحكومي القاعدة الأساسية لتوفير البيانات والمعلومات المالية المفيدة التي تخدم عملية إعداد الموازنة وخطط التنمية ومتابعة تنفيذها والرقابة عليهما، ومن هنا يتوجب أن تصمم أنظمة المحاسبة الحكومية بحيث تخلق روابط متينة بين التخطيط وإعداد الموازنة والتنفيذ، فضلاً عن الاستناد على مجموعة من الأسس لقياس الإنجازات بالمقارنة مع الأهداف الموضوعية، ولمقارنة التكاليف بالفوائد التي تحققت فعلاً.

وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي كان اسبق النظم المحاسبية ظهوراً إلا انه كان أبطئها تطوراً. وقد حاولت العديد من المنظمات المهنية معالجة هذا الجهد من خلال اصدار معايير وإرشادات لتطوير اجراءات المحاسبة عن عمليات الوحدات الحكومية ويعد الاتحاد الدولي للمحاسبين (1) IFAC احد اهم هذه المنظمات من خلال تشكيله لمجلس معايير المحاسبة في القطاع العام (2) IPSASB اذ اصدار 49 معيارا محاسبيا وفقا لأساس الاستحقاق فضلا عن معيار خاص بالإبلاغ المالي وفق الاساس النقدي. فضلا عن ثلاثة إرشادات موصى بها، كما اصدر اطارا مفاهيميا للإبلاغ المالي في القطاع العام . محدثا بذلك ثورة عالمية في مجال إصلاح المحاسبة الحكومية ، وقدرت تبنت 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،

مشكلة البحث

ان التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية يتطلب توافر عدد من المتطلبات الضرورية لاعتماد هذه المعايير وعليه يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال تساؤل رئيسي مفاده، ما هو دور قانون الادارة المالية الاتحادي في توفير متطلبات تطبيق معايير IFAC- IPSAS في الوحدات الحكومية العراقية.

هدف البحث

يهدف البحث الى تقييم دور قانون الإدارة المالية الاتحادي في توفير متطلبات تطبيق معايير IFAC- IPSAS في الوحدات الحكومية العراقية. من خلال عرض متطلبات تطبيق المعايير أعلاه وبيان دور قانون الإدارة المالية الاتحادي في توفير كل متطلب من هذه المتطلبات.

فرضية البحث

يبني البحث على فرضية اساسية مفادها ان قانون الإدارة المالية الاتحادي لا يسهم في توفير متطلبات تطبيق معايير IFAC- IPSAS في الوحدات الحكومية العراقية لا يوفر متطلبات تطبيق هذه المعايير.

(1) International Federation of Accountants

(2) International Public Sector Accounting Standard Board

اهمية البحث

تبرز اهمية البحث من اهمية اعتماد وتطبيق معايير IFAC- IPSAS والتوجه الدولي نحو تطبيقها من قبل العديد من الدول العالم.

منهج البحث

اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل متطلبات تطبيق معايير IFAC- IPSAS في الوحدات الحكومية ودراسة تحليل مواد فقرات قانون الادارة المالية الاتحادي لبيان دوره في توفير متطلبات المعايير المشار اليها.

المبحث الاول: تأثير قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة 2019 في النظام المحاسبي الحكومي

اولا: مبررات واهداف صدور قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة 2019

يتأثر النظام المحاسبي الحكومي بشكل كبير بالنظام السياسي لأنه لا بد أن يستجيب لترجمة رؤية النظام السياسي وتحقيق أهدافه، لذا فإن تحكم التشريع بالنظام المحاسبي الحكومي يعد الخاصية الأهم من خصائصه، وقد خضع النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومنذ قيام الحكم الوطني سنة 1921 ولحد الآن لمجموعة قوانين مالية أثرت بشكل مباشر على الإبلاغ المالي الحكومي في العراق. إذ بدأ تنظيم الإدارة المالية في العراق بتطبيق قانون أصول المحاسبات العام العثماني الذي صدر في عام 1326هـ ونظام السلطة في الأمور المالية رقم 715 لسنة 1924 واللدان الغيا بعد صدور أصول المحاسبات العام رقم 28 لسنة 1940، الذي أجريت عليه تعديلات كثيرة وصلت إلى (15) خمسة عشر تعديلا وعلى حسب تطور الإدارة المالية في العراق خلال العهدين الملكي والجمهوري (سرخان، 2019، 12).. واستمرت الدولة العراقية بتبني تطبيق هذا القانون في تنظيم الإدارة المالية في العراق لغاية عام 2004 إذ تم تجميده بعد صدور قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (95) لسنة 2004، إذ أشار في الفقرة (4) من القسم (15) في الترتيبات الانتقالية منه إلى وقف سريان قانون رقم 107 لسنة 1985 بشأن الموازنة الحكومية الموحدة (المعدل بالقانون رقم 48 لسنة 1990) والقانون رقم 28 لسنة 1940 قانون أصول المحاسبات العامة فيما يتعلق بالسنة المالية 2005 والسنوات اللاحقة .(الحسيني ، 2012، 77)

ونظراً للانتقادات الكثيرة التي وجهت الى قانون الإدارة المالية والدين العام وإهما انه صادرة من سلطة احتلال فضلاً عن ماياتي (البغدادي، 2008، 70-79)

1. إن القانون في حقيقة الأمر كتب باللغة الانكليزية ثم ترجم بعد ذلك إلى اللغة العربية. ونظراً لسوء الترجمة فقد ظهرت بعض الفقرات في النسخة العربية ركيكة لغوياً منها الفقرة (1) من القسم (4) التي نصت على "تقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت بها. التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط بالنهاية، ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة". وكذلك البند (ت) من الفقرة (4) من القسم (5) التي نصت على "عند حصول ايجابية في ميزانية حساب عائدات النفط فلوزير المالية إنفاقها بموافقة مكتوبة من مجلس الرقابة المالية. وأي مبلغ ينفق يجب أن يبقى في كل الأوقات ملكاً للحكومة العراقية، ولا ينفذ العقد أو الإنفاق الذي يقصد من إثقال كاهل أموال حساب عائدات النفط. ويستمر تمتع الأموال بالمزايا والحصانات في الحدود المبينة في قرار مجلس الأمن الدولي رقم 1483 أو كما يقرر مجلس الأمم المتحدة"

2. يتكون القانون من أقسام في النسخة العربية ومن (sections) في النسخة الانكليزية، وهذا يجعله مختلفاً عن القوانين العراقية التي تتكون من فصول أو مواد. كما تم تحديد الغرض من إصدار القانون في القسم الأول منه بينما يتم تحديد الغرض من إصدار القوانين العراقية في نهاية القانون تحت عنوان الأسباب الموجبة.

3. هناك خلط في النسخة العربية بين مفهوم الموازنة ومفهوم الميزانية، إذ تم استخدام مفهوم الميزانية للإشارة إلى الموازنة في مواضع كثيرة من القانون منها القسم السادس الذي حمل عنوان إعداد الميزانية والمقصود هو إعداد الموازنة إذ كان عنوان هذا القسم في النسخة الانكليزية (Budget Preparation). القسم السابع وعلى الرغم من أنه حمل عنوان قانون الموازنة إلا أن جميع فقرات القسم تضمنت مصطلح الميزانية بدلاً من الموازنة، والأمر نفسه ينطبق على القسم التاسع الذي حمل عنوان تنفيذ الموازنة،

4. تمثل الموازنة العامة للدولة وهيكلها ومراحلها المحور الرئيس لقانون الإدارة المالية والدين العام، ولم يركز القانون على تنظيم إجراءات العمل المحاسبي بالدرجة نفسها على الرغم من أنه أوقف العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المعدل الذي كان ينظم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية.

ورغم اصدار وزارة المالية في آب / 2005 التعليمات الحسابية عدد (1) والتي اكدت على الاستمرار بالاعتماد على نماذج ومستندات القبض والصرف والتسوية والسجلات والدفاتر الحسابية. المعمول بها قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 لحين استبدالها وفق النظام المحاسبي الذي سيتم العمل به فضلاً عن التعليمات التي تخص العمل المحاسبي الخاصة بمعاملات الصندوق، السلف، الرواتب والمدفوعات والمقبوضات النقدية الاخرى ألا أن هذه التعليمات لم تستطع أن تعالج الفراغ الذي أحدثه إلغاء قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الموازنة العامة الموحدة رقم (107) لسنة 1985 المعدل لكونها تعليمات قديمة.(البغدادى، 2008، 62)

وبهدف ضمان تصحيح مسار الموازنة الاتحادية وجعلها اداة للاستقرار ومظلة لتمكين سياسات الاصلاح من النفاذ الى الاقتصاد الوطني دون تكاليف اقتصادية واجتماعية باهظة، والعمل على اعادة النظر في التقاليد المعتادة لإدارة المالية العامة وتحديث القاعدة التشريعية بما ينسجم ومتطلبات الاصلاح والتغيير الاقتصادي والمالي في العراق، اقدم مجلس النواب العراقي على تشريع قانون الادارة المالية رقم (6) لعام 2019 ليحل بدلا عن قانون الإدارة المالية والدين العام الصادر بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (95) لسنة 2004، باستثناء الملحق (ب) الخاص بقانون الدين العام. اذ اشار القانون الى:- (الوقائع العراقية. 2019، 42)

أ. تنظيم القواعد والإجراءات التي تحكم الإدارة المالية والمحاسبية في مجال التخطيط والإعداد والتنفيذ والرقابة والتدقيق للموازنة العامة الاتحادية.

ب. توجيه جميع الإيرادات الاتحادية إلى الخزينة العامة لتغطية الإنفاق العام.

ج. تحديد ارتباط وحدات الرقابة الداخلية من الناحيتين الإدارية والفنية ووضع الآليات المتعلقة بتنفيذ الموازنات والتزام كل جهة منفذة وتحديد مسؤولية وزارة المالية في مرحلة التنفيذ.

د. تحديد مواعيد معينة لتقديم الحسابات الختامية والالتزام بمبادئ الموازنة عند تهيئة وتنفيذ

الموازنة العامة الاتحادية والأمر المتصلة بها وبما يضمن تحقيق استقرار الاقتصاد الكلي والاستقرار المالي.

هـ. تعزيز تخصيص موارد الموازنة وتحسين كفاءة وفعالية الانفاق وضمان إدارة النقد على النحو الأمثل وتحسين نوعية معلومات الموازنة المقدمة الى مجلس النواب والجمهور.

ثانيا :الإطار العام قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة 2019

تضمن القانون أحد عشر فصلاً وكما يأتي:

الفصل الأول التعاريف.

الفصل الثاني اعداد الموازنة.

الفصل الثالث اقرار الموازنة.

الفصل الرابع تنفيذ الموازنة.

الفصل الخامس الرقابة والتدقيق.

الفصل السادس ادارة العوائد النفطية.

الفصل السابع القروض والضمانات.

الفصل الثامن موازنات الإدارات الممولة ذاتياً.

الفصل التاسع صلاحيات شطب الديون والموجودات.

الفصل العاشر الشفافية.

الفصل الحادي عشر احكام عامة وختامية.

ومن الملاحظ ان القانون قد ركز بشكل كبير على الموازنة العامة للدولة باعتباره الأداة الرئيسية للإدارة المالية العامة ولم يركز بشكل مباشرة على الجانب المحاسبي في الإدارة المالية وبذلك فهو يختلف عن قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 94 لسنة 2004 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقت الذي حل محله. اذ خصصت سلطة الائتلاف المؤقت القسم الحادي عشر من قانون رقم 94 لسنة 2004 لعرض بعض الاحكام المحاسبية تحت عنوان (الرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق) اما القانون الجديد فقد عنون الفصل الخامس باسم الرقابة والتدقيق ولم يشير الى المحاسبة.

ومع ذلك فقد تضمن القانون احكام تنظم العمل المحاسبي وتعرف بعض المفاهيم المحاسبية في الفصول الأول والرابع والخامس. ويرى الباحث ان هذه الإجراءات المحاسبية التي عرضها القانون كان هدفها الأساس تسهيل عملية اعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة العامة للدولة. وليس لتنظيم العمل المحاسبي ذلك ان عرض هذا الإجراءات هي مسألة مفروضة على المشرع بسبب العلاقة التكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة. وسيتم مناقشة هذه الاحكام في المبحث الثالث.

المبحث الثاني: اهمية معايير IPSASB ومتطلبات تطبيقها في الوحدات الحكومية العراقية

أولاً: مفهوم معايير IFAC- IPSAS

معايير IFAC- IPSAS هي إصدارات رسمية تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وهي توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام وتبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية. (زياني وخالدي، 2022: 179)

وترجع بدايات تأسيس IPSASB إلى عام 1986 عندما أسس IFAC، لجنة القطاع العام (PSC) وauكل إليها عمل تطوير برامج لتحسين الإدارة المالية والمساءلة في وحدات القطاع العام وخاصة ما يتعلق منها بالتقارير المالية والتدقيق والمحاسبة الإدارية. وقد قامت اللجنة بأجراء دراسات عديدة لوضع المعايير المحاسبية المناسبة لبيئة المحاسبة في القطاع العام ترتكز على مراجعة وتحويل معايير المحاسبة الدولية (IAS) والتي تطبق في القطاع الخاص والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إلى الحد الذي يجعل هذه المعايير تلائم القطاع العام، (ارديني والحبيطي، 2021، 59). وقامت اللجنة بإصدار 20 معياراً محاسبياً وفق أساس الاستحقاق بهدف تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، إذ تم اقتباسها من معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص IFRSs مع الأخذ بعين الاعتبار الصفات المميزة للوحدات الحكومية، عن طريق تكييفها من أجل أن تتلاءم مع مميزات النشاط الحكومي، وفي عام تشرين الثاني 2004، وافق مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين على تغيير اسم لجنة القطاع العام إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المفضل، 2008، 138) واستمر المجلس بإصدار المعايير ليصبح عددها 49 معياراً للمحاسبة في القطاع العام على وفق أساس الاستحقاق فضلاً عن معيار الإبلاغ المالي على وفق الأساس النقدي .

وقد حاول المجلس عند إصداره للمعايير أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة متعلقة بطبيعة نشاط الوحدات الحكومية، إذ يقر IPSASB بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات ويعتقد بأن IPSAS سيكون لها دوراً رئيسياً في إمكانية تحقيق هذه المنافع، إذ يرى إن من شأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدّها منشآت القطاع العام حول العالم. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021: 1-2)

ثانياً: أهمية تطبيق معايير IFAC- IPSAS في الوحدات الحكومية

ومن الجدير بالذكر أن IPSASB لا يمتلك سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العامة على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، كما أنه يعترف بحق الحكومات والمنظمات المهنية الوطنية بوضع إرشادات ومعايير محاسبية وطنية لإعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام ضمن اختصاصاتها، إلا أنه يشجع على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، كما يشجع على توافق المتطلبات والإجراءات ومعايير المحاسبة الحكومية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، إذ يؤكد على إن تبني الحكومات لمعايير IPSASs سوف يؤدي إلى توفير بيانات مالية تتصف بأنها متسقة وقابلة للمقارنة لوحدات القطاع العام على نطاق العالم، كما يشجع المجلس على نحو واسع الحكومات والمنظمات المهنية الوطنية على المشاركة في وضع معاييرهم عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات الموضحة في مسودات العرض هذه وأوراق التشاور، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021: 4-5)، ونظراً لعدم امتلاك IPSASB السلطة لطلب الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs، لذلك فهو يعتمد على الدعم المؤدى من مختلف المجموعات المعنية التي تعمل ضمن حدود اختصاصاتها وذلك لنجاح جهود المجلس في تبني المعايير التي يقوم بإصدارها والترويج لها (IPSASB، 2022، 15). وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية تطبيق معايير IPSAS- IFAC في الوحدات الحكومية ومنها على سبيل المثال دراسة : (Rodríguez, 2021, 3) ودراسة (Beredugo, 2021, 6):

التان اشارا الى ان تطبيق معايير IPSASB يحقق المزايا الاتية

أ. تحديد ممارسات المحاسبة الأفضل في القطاع العام يكون لها قبول على الصعيد العالمي وزيادة الشفافية التي تؤديها عن طريق 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 ذاتها، مما يسمح بمقارنة أفضل الأنظمة المحاسبية حول العالم أو حول قطاعات الدولة المطبقة (وبالأخص بالنسبة للممولين كصندوق النقد الدولي أو البنك الدولي)، والذي سيكون قادراً على مقارنة المعلومات المالية لمختلف الدول المتبناة لمعايير IPSASs.

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 على المستوى الداخلي بالنسبة للموجودات والمطلوبات كافة.
- هـ. توفير معلومات مالية أكثر دقة وتناسق وقابلية للمقارنة بين أداء وحدات القطاع العام، إذ تساعد على ضبط النفقات العامة وترشيدها، وتقييم كفاءة وفاعلية أداء وحدات القطاع العام.
- كما اكدت دراسة (علي، 2018، 37) ان اهمية معايير IFAC- IPSAS تبرز من خلال:
1. تحقيق توافق وتوحيد السياسات والممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي.
 2. تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة الحكومية.
 3. الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام.
 4. تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات للدولة الواحدة وبين مختلف الدول.
 5. تحقيق التقارب في إعداد وعرض المعلومات المالية لوحدات القطاع العام.
 6. تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير نظم المحاسبة الحكومية.
 7. العمل على زيادة جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة.
 8. زيادة الشفافية والمساءلة وزيادة الموثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية، فضلاً عن زيادة فاعلية وكفاءة الخدمات المقدمة من قبل القطاع العام.
- ان هذه المزايا جعلت العديد من الحكومات حول العالم تتسابق لتطبيق معايير IPSAS IFAC- 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. كما يشجع صندوق النقد الدولي البلدان النامية على اعتمادها. (cenar&cioban، 2021، 56-57).

بناءً على ما سبق يرى الباحث ان اهمية معايير IPSASB تتبثق من اعتمادها لأساس الاستحقاق، إذ يمكن اعتماد هذا الوحدات الحكومية من 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.

فضلا عن ذلك فان اصدار IPSASB للإطار المفاهيمي الخاص بمعايير المحاسبة في القطاع العام، اسهم في تحقيق فوائد عديدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية، وحدثت 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 خاصة فيما يتعلق بزيادة شفافية المعلومات ورفع كفاءة وفاعلية لإجراءات العامة، وهذا ينعكس على كفاءة وفاعلية الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي وزيادة جودة التقارير التي يصدرها.

متطلبات تطبيق معايير IPSAS- IFAC في الوحدات الحكومية العراقية

لم يحدد IPSASB متطلبات تطبيق معايير في الوحدات الحكومية بشكل مباشر وإنما أشار إليها بشكل غير مباشر في مقدمات الإصدارات و في الاطار المفاهيمي والمعايير التي أصدرها. ويمكن للباحث تحديد هذه المتطلبات بما يأتي:

1. نطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs

صممت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للتطبيق على منشآت القطاع العام التي تحقق المتطلبات الآتية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021: 4-5):

أ. تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات للصالح العام/أو إعادة توزيع الدخل والثروة.
ب. أن تقوم بتمويل أنشطتها على نحو أساسي، مباشر أو غير مباشر، عن طريق الضرائب. والمنح الحكومية والمساهمات الاجتماعية، والديون والرسوم.

ج. ليس لديها هدف أساسي لتحقيق الأرباح.

وقد حدد الإطار المفاهيمي، لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs نطاق تطبيق معايير بالتنظيمات الآتية:

- الوزارات والوحدات الحكومية التابعة لها
- المجالس الحكومية، (مجلس النواب، ومجلس الوزراء، ومجالس المحافظات وغيرها).
- الوكالات الحكومية.
- صناديق الضمان الاجتماعي وصناديق الائتمان.

ومن الواضح ان المعايير قد صممت للتطبيق في الوحدات الحكومية على الرغم من تسميتها بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اذ تعد الوحدات الحكومية احد مكونات القطاع العام وهي ليست مصطلح مرادف له، فمصطلح القطاع العام يضم الوحدات الحكومية التي تقدم خدمات عامة كالإدارة العامة والدفاع والامن والصحة والتعليم والامن الغذائي وغيرها من الخدمات كما يضم

القطاع العام الشركات المملوكة للدولة، وهي مؤسسات تجارية ذاتية التمويل تخضع للملكية العامة وتقدم مختلف السلع والخدمات الخاصة للبيع وتعمل عادةً على أساس تجاري .

وقد تشكل الحكومة في بلد ما هيكل القطاع العام على نحو مختلف عما تضعه الحكومة في بلد آخر. فعلى سبيل المثال، قد تختار حكومة توفير خدمات المستشفيات بشكل مباشر، بينما تختار حكومة أخرى توفير هذه الخدمات باستخدام الشركات العامة، وتختار حكومة ثالثة ترك توفير تلك الخدمات إلى القطاع الخاص، وقد تختار حكومة رابعة مزيجاً يجمع بين كل تلك البدائل. ولذلك، من المهم فهم تغطية الحكومة والشركات العامة الخاضعة لسيطرتها ليس فقط من أجل تحليل المالية العامة المحلية وإنما لأغراض إجراء المقارنات الاقتصادية الدولية. (كوتيريل وآخرون، 2006، 2)

2. اللغة المعتمدة في قراءة المعيار ومستوى قوة نفاذ فقراته:

أكد المجلس إن النص المعتمد لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمنشورات الأخرى هو النص الذي وافق عليه والمكتوب باللغة الإنجليزية. وخول الهيئات والأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين عقب الحصول على موافقة الاتحاد بإعداد ترجمات لتلك البيانات على نفقتها الخاصة، بحيث يتم إصدارها بلغة مناطقهم حسبما يكون مناسب. كما أكد المجلس على الأخذ بعين الاعتبار أن جميع الفقرات المذكورة في المعايير ينبغي أن تتمتع بقوة نفاذ متساوية، ويتم تحديد قوة نفاذ نص معيّن عن طريق اللغة المستخدمة. ونتيجةً لذلك تتضمن المعايير فقرات بالخط الغامق والعادي وهذه لها قوة نفاذ متساوية، إذ تشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية، كما أكد على ضرورة قراءة المعيار في سياق الهدف منه وأساس الاستنتاجات (إن وجد)، وفي حال وجود أية قيود على قابلية تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASs فإنه يُشار إليها في تلك المعايير .

3. اعتماد اساس الاستحقاق في المحاسبة عن العمليات والأنشطة الحكومية

يعد اعتماد اساس الاستحقاق أحد أهم المتطلبات الأساسية لتطبيق IPSASs ورغم ان IPSASB اصدر معيار للإبلاغ المالي وفقاً للأساس النقدي الا انه يشجع الدول على تبني وتطبيق IPSASs القائمة على أساس الاستحقاق التي اصدر منها 49 معيار محاسبية. إذ أشار المجلس ان معيار الإبلاغ المالي على وفق الأساس النقدي لا يعد معياراً محاسبياً على مستوى عالٍ مقارنة بالمعايير المعدة على وفق أساس الاستحقاق، إلا أن استمرار الإبقاء على هذا المعيار وتنقيحه المستمر كان استجابة لرغبات كثير من المنظمات الدولية، ومنها صندوق النقد الدولي، التي دعمت

وشجعت بعض الدول النامية، خاصة الدول التي لديها قدرات محدودة في مجال إدارة المالية العامة، لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي، باعتبارها أساس يمكن الاعتماد عليه للوصول المحتمل إلى تطبيق المعايير على أساس الاستحقاق في المستقبل، وبناء نظام المحاسبة الحكومي قوي ينتج تقارير مالية على الأساس النقدي تتسم بالدقة والاتساق والشمول وتصدر في أوقات منتظمة، قد يحسن بشكل كبير من الشفافية المالية والمساءلة في هذه الدول. (داؤد، 2024، 17-23) فضلا عن ذلك فإن اعتماد المعايير المحاسبة في القطاع العام المستندة على أساس الاستحقاق كان نتيجة لمحدودية الأساس النقدي والمزايا التي يقدمها أساس الاستحقاق، إذ يوفر معلومات مالية شاملة وملائمة وموثوقة تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة. وتوفر متطلبات المسائلة وزيادة الشفافية. فضلا عن إضافة الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية وإدخال تقنيات القطاع الخاص الى القطاع العام. وإعطاء صورة واضحة تساعد في تقييم وفهم مدى نجاح الحكومة في إدارة مواردها وتوفير مؤشرات لتقييم اداء الوحدات الحكومية وقياس تكلفة الخدمات التي تقدمها. (جابي ،مليانى،2017، 149)

4. اعتماد نظرية الاستقلال المالي في تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية.

وفق للنظم المحاسبية الحكومية التقليدية يعد المال هو الوحدة المحاسبية ،اذ أكد المبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن NCGA على اعتبار المال هو الوحدة المحاسبية عند تصميم النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية حيث جاء فيه وعرف المبدأ بأنه وحدة محاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد الأخرى بالإضافة إلى الالتزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو قيود خاصة " (لارسن وموشش،2007: 883). ونظراً للعلاقة بين الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي والقيود القانونية التي تحدد المقدرة الانفاقية للوحدة الحكومية تم اعتماد نظرية الأموال المخصصة لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبية. وطبقاً لهذه النظرية تفسر الوحدة المحاسبية على إنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية أنشطة معينة أو بلوغ أهداف محددة بحيث يكون استخدام هذه الأموال مقيداً بتحقيق الأغراض التي خصصت من أجلها. (وشاح ، 2008 ، 61) وفقاً لنظرية الأموال المخصصة تحدد المقدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية تحدد بثلاث قيود هي : (المشهداني واخرون، 2017 ، 50)

1. القيد الكمي :أي كمية الأموال المحددة للوحدة من أجل إنجاز نشاط معين يؤدي إلى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة.

2. الجانب النوعي: أي تحديد نوع النشاط المطلوب إنجازه بالكمية المخصصة من الأموال وبما يؤدي إلى تحقيق هدف الوحدة.

3. الجانب الزمني: هو المدة الزمنية التي يقتضي خلالها إنفاق كمية الأموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف.

عبر IPSASB عن مفهوم الوحدة المحاسبية بمفهوم وحدة الإبلاغ **Reporting Entity** وعرفها بأنها الحكومة ككل أو أي منظمة تابعة للحكومة أو برنامج أو نشاط محدد والذي يمكن ان يعد تقارير مالية ذات غرض عام. كما بين المجلس بأنه يمكن ان تشكل مجموعة من الوحدات وحدة ابلاغ حكومية وأشار إليها بـ **The Group Reporting Entity** ، وعرفها بأنها "تتضمن وحدتين أو أكثر من الوحدات الحكومية المنفصلة التي يمكن ان تعد تقارير مالية حكومية كما لو انها وحدة واحدة . (IPSASB، 2022، 66) كما اعتمد IPSASB معيار وجود مستخدمي للتقارير المالية للوحدة الحكومية كشرط أساسي لاعتبارها وحدة ابلاغ مالي، اذ اشار الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الحكومي الصادر عنه الى ان وحدة الإبلاغ المالي الحكومية قد تكون منشأة حكومية لها هوية قانونية منفصلة أو قد تكون مؤسسة أو ترتيب إداري أو برنامج بدون هوية قانونية. اذ تعد المؤسسات والترتيبات الإدارية والبرامج الحكومية التي لا تمتلك هوية منفصلة وحدة ابلاغ مالي اذا كانت. تجمع أو تستخدم الموارد، أو تمتلك أو تدير الأصول العامة، أو تتكبد الالتزامات، أو تنفذ الأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات، أو لتنفيذ سياسة الحكومة. ويعتمد مستلمو الخدمات ومزودو الموارد على تقاريرها المالية العام للحصول على معلومات لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

IPSASB، 2018، (68) وبناء على ذلك فان نظرية الاموال المخصصة لاتصلح لتفسير مفهوم الوحدة المحاسبية وفقا لطبيعة وحدة الابلاغ التي حددها IPSASB. وان النظرية المناسبة لتفسيرها هي نظرية الاستقلال المالي او نظرية التمويل الذاتي اذ تشير إلى أنَّ القدرة الإنفاقية للوحدة الحكوميَّة تتحدد كما ونوعا بالمبالغ التي توضع تحت تصرفها خلال مُدَّة زمنية معينة، والمتمثلة بالمنح الحكومية باعتبارها إيرادات تمتلك وليس اموال مخصصة. حسب ما جاء به المعيار (23) أو المعيار (48) الذي اعتبرها ضمن الإيرادات غير التبادلية.

فضلا عن ذلك ولكون تبني معايير IPSASB يتطلب تطبيق اساس الاستحقاق وهذا سيؤدي الى اكتمال الدور المحاسبية بينما تكون الدورة المحاسبية في الانظمة المحاسبية الحكومية التقليدية مفتوحة اذ لا يتم تسجيل قيد افتتاحي في بداية كل سنة مالية و لا يتم قفل حسابات الايرادات والمصروفات في حساب النتيجة وانما تبقى مفتوحة في سجل خاص يسمى سجل التوحيد

(وهو سجل يضم الارصدة التراكمية لحسابات الوحدة واجمالي الحركة السنوية لهذه الحسابات بالاعتماد على ميزان المراجعة الختامي) ومن ثَمَّ فإنَّ نظرية الأموال المخصصة لم تعد مناسبة لتفسير الوحدة المحاسبية وإنَّما سيتم اعتماد نظرية الاستقلال المالي على اعتبار ان هذه الوحدات سوف تمول من إيراداتها ومن المنح الحكومية التي اعتبرتھا معايير IPSASB إيرادات غير تبادلية. **5. الدعم التشريعي:**

يعد اصدار تشريعات مساندة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، من المتطلبات الاساسية بسبب ارتباط النظام المحاسبي الحكومية بالتشريعات والقوانين التي تنضم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية ،اذ 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 وادارياً وهذه القوانين والتعليمات يكون لها السبق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،لذا فان 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.

المبحث الثالث: دور قانون رقم (6) لسنة 2019 في توفير المتطلبات العامة لتطبيق معايير IPSASB في الوحدات الحكومية العراقية

من خلال دراسة تحليل الجوانب المحاسبية التي تتضمنها مواد قانون رقم (6) لسنة 2019 ومتطلبات تطبيق معايير IPSASB يرى الباحث ان متطلبات تطبيق هذه المعايير في الوحدات الحكومية العراقية التي ينبغي ان يوفرها القانون أعلاه تتمثل بماياتي:

1. اعتماد اساس الاستحقاق في المحاسبة عن العمليات والأنشطة الحكومية.
2. اعتماد نظرية الاستقلال المالي في تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية.
3. توفير الدعم التشريعي

اولاً: دور قانون رقم (6) لسنة 2019 في اعتماد اساس الاستحقاق في المحاسبة عن العمليات والأنشطة الحكومية.

لم يحدد القانون بشكل صريح الأساس المحاسبي المعتمد في المحاسبة عن الإيرادات والمصروفات ولكن قد أشار بشكل غير مباشر الى اعتماد الأساس النقدي المعدل . بالنسبة للمحاسبة عن الإيرادات وذلك من خلال تحليل نص المادة 22 اذا اكدت على الفقرتين ب و

ج من البند اولا من المادة أعلاه على اعتماد الأساس النقدي في المحاسبة عن الإيرادات اذ نصتا على "

ب. تقيد الإيرادات للإدارات الممولة مركزياً المقبوضة لغاية (٣١) من شهر كانون الاول من السنة المالية ايراداً نهائياً لحساب الخزينة العامة للدولة للسنة ذاتها.
ج. تقيد الايرادات للإدارات الممولة مركزياً التي يتم قبضها بعد نهاية السنة المالية ايراداً للسنة المالية التي تم القبض فيها".

ولكن القانون استثنى بعض الايرادات من هذا الأساس وسمح باستخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عنها في البند ثانيا من نفس المادة اذ نص على: "يستثنى من أحكام الفقرة (ج) من البند (أولاً) 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:

أ) حصة الخزينة من أرباح القطاع العام.

ب) إيرادات النفط غير المقبوضة عن المبيعات خلال السنة.

ج) إيرادات بيع العقارات.

أ. أي إيرادات أخرى يرى وزير المالية أهمية شمولها بهذا الحكم. "

ورغم ان الإيرادات المحددة في الفقرتين ١ و ب. هي إيرادات على مستوى الدولة وليس على مستوى الوحدة الحكومية، سواء ما يخص إيرادات النفط أو لرباح شركات القطاع العام، فضلاً عن كون إيرادات بيع العقارات إيرادات غير جارية. الا ان الفقرة د. من البند ثانيا اعلاه منحت وزير المالية صلاحية التوسع في استخدام اساس الاستحقاق. فضلاً عن ان البند ثالثاً من نفس المادة اعلاه يشير صراحة الى استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة عن الايرادات اذ نص على " تقيد المبالغ التي استحققت فعلاً خلال السنة المالية في حسابات تلك السنة، فأن تعذر ذلك فيتم اضافة التسوية في الحسابات ضمن فترة الحسابات الختامية".

ومن جانب اخر اشارت المادة 24 الى استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة عن بعض

المصروفات وكما موضح في الجدول الاتي:

اذ نص البند اولا من المادة على "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 او ما يحل محلها في مجلس الوزراء غير أسباب نفاذ التخصيصات في حسابات تلك السنة التي استحق الصرف فيها فعلاً". فيما أكد البند ثانياً من نفس المادة على اعتماد الاساس النقدي المعدل اذ نص على " (الوقائع العراقية، 2019، 14-15)

البند	الفقرة	النص
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 او 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 فان تعذر قيدها في حينه تجري التسوية ضمن مرحلة الحسابات الختامية لتلك السنة".
ثالثاً		تعاد إلى الخزينة صافي الرواتب التي لم يتقدم مستحقوها لتسليمها وتسجل أمانة بأسمائهم في حساب خاص يفتح ضمن حسابات الأمانات وتسدد الديون المستقطعة من هذه الرواتب إلى مستحقيها حسب الأصول ويُعد توقيع صاحب الاستحقاق على مستند الصرف المسحوب على المبلغ الموقوف في حساب الامانات اعترافاً بتسليم الراتب.
رابعاً	أ	تعد المبالغ التي يستحق صرفها واجبة الدفع في السنة المالية التي استحق فيها الصرف وتقيد المبالغ المصروفة فعلاً في سنة مالية على التبويب الصحيح في حسابات تلك السنة.
	ب	تقيد المبالغ التي صدر الامر بصرفها ولم يراجع اصحاب الاستحقاق لقبضها مصروفاً في الحسابات وايراداً لحساب المستحقات.
سادساً		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.

وقد يبدو من استعراض المواد والبنود أعلاه ان القانون يشجع على استخدام أساس الاستحقاق. ولكن في حقيقة الامر ان القانون يحاول التقليل من الآثار السلبية لاستخدام الأساس النقدي وتقليل الفروقات الناشئة من بين المحاسبة عن المصروفات وفق الأساس النقدي والمحاسبة عن المصروفات وفق أساس الاستحقاق من خلال إلزام الوحدات الحكومية بتسديد نفقاتها المستحقة في سنة استحقاقها وعدم الدخول في أي التزامات او تعهدات في حالة عدم توفر التخصيصات الكافية. مما يؤدي الى الحد من استخدام حسابات المصروفات المستحقة والمصروفات المدفوعة مقدماً. الا ان القانون لم يتطرق او يعرض تعليمات حول إجراءات المحاسبة عن المواد المخزنية والموجودات الثابتة وهذان العنصران من عناصر القوائم المالية يوضحان التأثير المباشر لاستخدام أساس الاستحقاق وفرقه عن الأساس النقدي فان كان بالإمكان تقليل او الغاء الفروقات بين

المحاسبة على وفق الأساس النقدي والمحاسبة على وفق أساس الاستحقاق عن المحاسبة عن الرواتب والأجور والمستلزمات الخدمية من خلال تسديدها او دفعها عند استحقاقها لكونها مرتبطة بحصول الوحدة الحكومية على خدمات وهذه الخدمات بطبيعة الحال غير قابلة للخصم بمعنى ان تستنفذ بشكل مباشر. لا يمكن ازاله هذه الفروقات عند المحاسبة عن المستلزمات السلعية والموجودات الثابتة التي يمكن الاستفادة من واستخدامها لسنوات مالية قادمة.

كما ان تمييز القانون للنفقات الجارية عن النفقات الاستثمارية. كان لغرض التمييز بين الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية ضمن الموازنة العامة للدولة. اذ صنف القانون النفقات الرأسمالية من ضمن النفقات الجارية فقد عرف النفقات الجارية بانها: المبالغ التي تنفق سنويا ضمن الموازنة العامة الاتحادية عدا النفقات الاستثمارية. وعرف النفقات الرأسمالية بانها المبالغ المخصصة لشراء او تطوير الموجودات الرأسمالية التي لا تدخل ضمن المشروع الاستثماري وترد ضمن تبويب النفقات الجارية. اما النفقات الاستثمارية فقد عرفها المبالغ التي تخصص لغرض إنشاء المشاريع والبرامج او الحصول على الخدمات الاستشارية والموجودات الثابتة او تطويرها وبناء القدرات التي ترد ضمن جداول المشاريع الاستثمارية المعدة من دوائر الدولة والمقرة من وزارة التخطيط المعتمدة ضمن المنهاج الاستثماري لغرض زيادة الطاقة الإنتاجية او الاستيعابية او إطالة العمر الإنتاجي للموجود الثابت. ومع ذلك فان هذا التمييز مهم جدا. اذ يمكن وفقا لهذا التصنيف للنفقات الفصل بسهولة بين النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية.

كما ميز القانون بين السنة المالية والدورة المحاسبية اذ حدد السنة المالية بسنة تقويمية ميلادية تبدأ في 1 كانون الثاني وتنتهي في 31 كانون الاول أي اثنتا عشر شهرا وهي السنة المخصصة لتنفيذ الموازنة اما الدورة المحاسبية فقد حددها بثلاثة عشر شهرا، تبدأ في 1 كانون الثاني وتنتهي في 31 كانون الثاني من السنة الميلادية التالية. والفرق بين السنة المالية والدورة المحاسبية وفقا للقانون هي مرحلة الحسابات الختامية اذ عرفها القانون بانها "الفترة اللاحقة للسنة المالية والمخصصة لتسوية الحسابات الموقوفة التي تعذرت تسويتها خلال السنة المالية السابقة لغرض عرض البيانات المالية ولا تحتوي على معاملات قبض او دفع فعلية وتبدأ في اليوم (١/١) من السنة المالية اللاحقة لسنة الموازنة وتنتهي في (١/٣١) من السنة ذاتها. في حين حدد قانون الاصول المحاسبية العامة رقم 28 لسنة 1940 الدورة المحاسبية ب 18 شهرا الختامية ب ستة اشهر تبدأ في 1/1 وتنتهي في 30/حزيران من السنة التالية وفقا لما جاء في الفقرة 3 من المادة الثانية القانون التي نصت على " الدورة المحاسبية المدة المعينة لتسوية جميع القيود المحاسبية

للمعاملات النقدية الناشئة عن تطبيق قانون الميزانية، وتبدأ من تاريخ تنفيذ قانون الميزانية، وتنتهي في اليوم الثلاثين من شهر حزيران من السنة المالية التي تليها . " وحددت الفقرة 4 من نفس المادة مرحلة الحسابات الختامية بالمدة اللاحقة للسنة المالية والمخصصة لتسوية الحسابات الموقوفة التي تعذر تسويتها خلال السنة المالية المختصة، لغرض عرض حسابات قياس النتيجة ولا يجوز ان تحتوي على معاملات قبض او دفع فعلية، وتبدأ في اليوم الاول من كانون الثاني من السنة المالية الجديدة، وتنتهي في اليوم الثلاثين من شهر حزيران. (الوقائع العراقية، 1975، 2).

بناء على ما سبق فان المتطلب الاساسي لاعتماد معايير IPSASB غير متوفر في بيئة المحاسبة الحكومية العراقية الا ان توفيره ممكن جدا ولا يحتاج الى تعديل انما الى تعليمات وتوجيهات من قبل وزارة المالية بالاستناد الى الصلاحيات التي منحها القانون لوزير المالية (المشار اليها سابقا) والنصوص الخاصة باستخدام أساس الاستحقاق في القانون.

ثانيا: اعتماد نظرية الاستقلال المالي في تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية.

عبر القانون عن الوحدة المحاسبية بوحدة الانفاق عرف القانون وحدات الانفاق: بانها الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة للحكومة الاتحادية والجهات الإدارية التابعة للحكومة الاتحادية والمحلية والجهات التي تخصص لها أموال ضمن الموازنة العامة الاتحادية المخولة صلاحية صرفها وجباية الإيرادات المكلفة بتحصيلها وفقا للقانون. وهذا التعريف يتوافق مع تعريف مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GSASB لمفهوم وحدة إبلاغ مالي حكومي، اذ اعتمد GASB المسألة المالية الشرط الرئيس لاعتبار المنظمات الحكومية وحدة إبلاغ مالي (Hoyle، 2015، 771-778) اذ ان تخصيص لها أموال ضمن الموازنة العامة وتخويل ادارتها صلاحية صرفها سيضع هذ الوحدات تحت المسألة المالية للتأكد من صرف الأموال المخصصة وفقا للقانون والتعليمات ومدى كفاءة وفاعلية ادارتها في انفاقها بما يحقق الهدف من تخصيص هذه الأموال.

الا ان القانون لم يمنح الوحدات الحكومية على اختلاف مستوياتها استقلالا ماليا ويمكن الاستدلال الى ذلك من خلال البنود والفقرات الواردة في القانون والموضحة في الجدول الاتي

المادة	البند	النص
14	أولا / ب	لا يحق لوحدات الانفاق استثمار الفائض النقدي باي شكل من اشكال الاستثمار كالإقراض او شراء الاوراق المالية او الايداع بشكل ودائع ثابتة او توفير او اي حالة اخرى إلا اذا وجد نص قانوني يجيز لها ذلك.

15	أولا	لا يجوز لأي وحدة انفاق ان تتجاوز مصروفاتها التخصيصات المرصدة لها في قانون الموازنة العامة الاتحادية على اي وجه من اوجه الصرف ولأي سبب من الاسباب.
	ثانيا	لا يجوز لوحدة الانفاق الدخول بالتزامات تؤدي الى التجاوز على التخصيصات المرصدة لها في قانون الموازنة العامة الاتحادية.
16	ثانيا	يجب ان تحصل وحدة الانفاق على موافقة وزارتي التخطيط و المالية الاتحاديتين قبل الدخول في التزام متعدد السنوات، يتطلب صرف مبالغ من الموازنة العامة الاتحادية لسنة مالية مستقبلية.
22	رابعا	تدخل الايرادات للادارات الممولة مركزياً من مختلف مصادرها الى الموازنة العامة ولا يجوز استقطاع أي جزء منها لأي غرض كما لا يجوز تخصيص أي مبلغ إلا من خلال الموازنة وعلى أوجه صرف محددة ودقيقة.
23	اولا	لا يجوز صرف التخصيصات المعتمدة في الموازنة العامة الاتحادية في غير السنة المالية التي خصصت لها وتسقط بانتهاء تلك السنة التخصيصات التي لم تصرف كلاً أو جزءاً خلال السنة المالية المخصصة لها.

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ عدم تمتع الوحدات الحكومية باستقلال مالي فهي عبارة عن وحدات إنفاق وجباية للمال للعام وهذا يعد من اهم المعوقات التي تحول دون تطبيق معايير IPSASB. كما ينعكس ذلك على القوائم المالية للوحدات الحكومية اذ سوف تعبر عن كفاءة الوحدة الحكومية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة من خلال بيان نسبة انفاقها الفعلية الى المخططة في الموازنة والتي بالتأكيد ستكون اقل من 100% اذ لا يحق للوحدات الحكومية تجاوز مبالغ الانفاق الفعلية. كما لا يحق للوحدة استغلال إيراداتها في تمويل نفقاتها اذ ان تمويل النفقات يعتمد (بموجب القانون) يتم من خلال المبالغ المخصصة للوحدة في الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: توفير الدعم التشريعي

يعد القانون أحد متطلبات توفير الدعم التشريعي لتطبيق القانون وبلاستناد الى ماسبق عرضه من بنود وفقرات القانون يمكن القول ان القانون لا يوفر الدعم التشريعي اللازم لتطبيق IPSASB. وحتى في حالة تعديل القانون فان ذلك لا يعد كافياً لتطبيق المعايير اذ ينبغي تعديل تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي او الغائها وإصدار تعليمات جديدة توفر متطلبات تطبيق معايير IPSASB ذلك لكون الإجراءات المحاسبية التي يتضمنها في التعليمات أعلاه والقوائم المالية التي يجب على الوحدات الحكومية اعدادها وفق لهذه التعليمات لاتتوافق مع معايير IPSASB.

الاستنتاجات

خلص البحث الى الاستنتاجات الآتية:

1. تسهم معايير **IFAC- IPSAS** في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة من أجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، فضلا عن تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين الفترات المحاسبية على المستوى الوحدة الحكومية على اختلاف مستويات وبين الوحدات الحكومية على مستوى الدولة وبالتالي يسهم في توفير معايير لتقييم اداء الوحدات الحكومية .
2. على رغم من وجود متطلبات لتطبيق معايير **IFAC- IPSAS** الا أن **IPSASB** لا يمتلك سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العامة على الامتثال لهذه المتطلبات فضلا عن اعترافه بحق الحكومات والمنظمات المهنية الوطنية بوضع إرشادات ومعايير محاسبية وطنية لإعداد التقارير المالية من قبل وحدات القطاع العام، ضمن اختصاصاتها.
3. نظرا لعدم امتلاك **IPSASB** السلطة لطلب الامتثال **IFAC- IPSAS**،، لذلك فهو يعتمد على الدعم المؤدى من مختلف المجموعات المعنية التي تعمل ضمن حدود لتشجيع الحكومات على اتخاذ الاجراءات واصدار التشريعات التي تسهم في توفير التوافق بين معايير المحاسبة الحكومية الوطنية مع معايير **IFAC- IPSAS**، كما يشجع المجلس على نحو واسع الحكومات والمنظمات المهنية الوطنية على المشاركة في وضع معايير عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات الموضحة في مسودات العرض هذه وأوراق التشاور.
4. لا يسهم قانون الإدارة المالية الاتحادي بتوفير متطلبات تطبيق معايير **IFAC- IPSAS** العراقية للأسباب الآتية:
أ) اعتماده الأساس النقدي المعدل في المحاسبة عن مصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية وعدم اعتماد أساس الاستحقاق.
ب) وضع قيود على القدرة الاتفاقية للوحدات الحكومية وصلاحياتها في استغلال مواردها وهذا يحد من استقلالها المالي.
5. هناك امكانية لتوفير اهم مطلب من متطلبات تطبيق معايير **IFAC- IPSAS**، في بيئة المحاسبة الحكومية في العراق من خلال اصدار التعليمات باعتماد أساس اذ ان

اعتماد هذا الأساس لا يحتاج الى تعديل قانون الإدارة المالية الاتحادي وانما الى اصدار تعليمات وتوجيهات من قبل وزارة المالية بالاستناد الى الصلاحيات التي منحها القانون لوزير المالية.

التوصيات

بناء على الاستنتاجات يوصي الباحث بما يأتي:

1. اصدار التعليمات المالية وتعديلات التشريعية اللازمة لاعتماد معايير IFAC- IPSAS، لأهميتها ومزاياها العديدة.
2. وضع برنامج من عدة مراحل لتطبيق معايير IFAC- IPSAS، في الوحدات الحكومية العراقية يتم في كل مرحلة تطبيق عدد من المعايير وحسب الاهمية وتوفر متطلبات التطبيق.
3. تدريب المحاسبين والمدققين العاملين في القطاع العام على تطبيق IFAC- IPSAS، في الوحدات الحكومية العراقية.
4. اصدار التشريعات اللازمة لمنح الوحدات الحكومية استقلالاً مالياً بما يساهم في زيادة كفاءة وفعاليتها في استغلال مواردها، مع توفير معايير ومؤشرات مناسبة لرقابة وتقييم ادائها.

المصادر

1. الوقائع العراقية. 1975 "قانون التعديل الثامن لقانون اصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل". العدد 2500.
2. الوقائع العراقية. 2019 "قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019". العدد 4550.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2021) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن الجزء الاول.
4. إرديني، طه أحمد حسين، والحبيطي، قاسم محسن، 2021، الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ضوء (CF-IPSASB)، الطبعة الأولى، شركة الأكاديميون للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية.
5. البغدادي، احمد محمد علي (2008) "النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004 حث تطبيقي مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على شهادة محاسب قانوني.

6. جابي. امينة هناء، ملياني. حكيم، اهمية التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق في ظل عصرنة المحاسبة العمومية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية. جامعة الشهيد، حمة لخضر، الجزائر. العدد 10 الجزء 2 .
7. جون لارسن و ن. موسش، (2007) **المحاسبة المتقدمة** ، الجزء الثاني ، ترجمة وصفي أبو المكارم ، دار المريخ للنشر ، الرياض ،
8. الحسيني، عبد الهادي سلمان صالح (2012) "إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد.
9. داؤد. فادية سلطان، (2024) تأثير تطبيق معيار IPSASB للأساس النقدي على النظام المحاسبي الحكومي العراقي - دراسة تطبيقية في المديرية العامة لتربية محافظة نينوى، رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل.
10. زياني، عبدالحق، خالدي، سارة، 2022، التجارب الدولية والعربية في إصدار والتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وآفاق الاستفادة منها محليا، المؤتمر الدولي العلمي بعنوان دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية، إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية، ألمانيا - برلين.
11. سدخان، سنان محمد، 2019، القيد الزمني لإقرار الموازنة العامة، مجلة النهرين للعلوم المالية والمحاسبية، المجلد 16، العدد 4، جامعة الأسراء، بغداد.
12. علي. نهاد حسين احمد (2018) أنعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد
13. قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004.
14. كوتيريل. بول. إيثن وايزمان، توبياس ويكنز (2006) "تغطية القطاع العام وتقسيمه القطاعي" مادة مصاحبة لنظام احصاءات مالية الحكومة. صندوق النقد الدولي.
15. المشهداني، بشرى نجم عبد الله، ياسين، سناء أحمد، إبراهيم، سحر طلال، 2017، المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية - الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد.

16. المفضل، إبراهيم عبد القدوس احمد، (2008)، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الاقتصاد – جامعة دمشق.
17. وزارة المالية الاتحادية، دائرة المحاسبة، الدليل المالي والمحاسبي في العراق، بغداد، 2013.
18. وشاح، محمود عبد الله محمود، (2008)، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية) ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة غزة الإسلامية .
19. Rodriguez، V. Castaneda، (2021) Is IPSAS Implementation Related to Fiscal Transparency and Accountability، Universidad National Colombia، Bogotá، Colombia، Brazilian Administration Journal، Vol.19، No. 1.
20. Hoyle، Joe B. Thomas F. Schaefer Timothy S. Doupnik (2015) Advanced Accounting، 12th ، McGraw-Hill Education، USA.
21. Beredugo، S. Bobelu ، (2021) 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.
22. Cenar ،Iuliana، Cioban ،Ecaterina، 2022. Mplementation 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
23. IPSASB، (2022) International Public Sector Accounting Standard، Editor، Volume 1، www.ipsasb.org
24. IPSASB، (2018) International Public Sector Accounting Standard، Editor، Volume 1، www.ipsasb.org