

واقع نظام المحاسبة الحكومية في العراق

ومعيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)

The Reality of the Governmental Accounting System in Iraq, and the obstacles to implementing the International Accounting Standards (IPSAS)

د. محمد الناير محمد النور -

أستاذ المحاسبة المشارك

الباحث/حاتم عبد الرزاق نعمه

Hatem Abdulrazzaq Neamah Neamah

Dr. Mohamed Elnair Mohamed Elnour

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا / كلية الدراسات التجارية

المستخلص

تناول البحث دراسة واقع نظام المحاسبة الحكومية في العراق، ومعيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)، كانت التساؤلات كالاتي: ما هو واقع نظام المحاسبة الحكومية في العراق؟ وما هي معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)؟
 اعتمد البحث على الاستبيان كأداة لجمع البيانات واستخدمت المنهج الوصفي. تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الاحصائية SPSS. خص البحث الى عدة نتائج أهمها: واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين، وضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وضعف التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والانظمة. أوصى البحث بضرورة التدريب المهني المحاسبين، وكذلك ضرورة تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، ضرورة وضع هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها.
 الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبة الحكومية، الأداء المالي، المحاسبة الحكومية، الميزانية العامة، معايير المحاسبة الدولية.

ABSTRACT

This research dealt to study of the reality of the Governmental Accounting System in Iraq, and the obstacles to implementing the International Accounting Standards (IPSAS). The questions of the research were as follows: What is the reality of the Governmental Accounting System in Iraq? What are the obstacles to the application of International Accounting Standards (IPSAS)?

The research relied on the questionnaire as a tool for data collection and used the descriptive approach. The data was analyzed using the SPSS statistical package. The research concluded with several results, the most important of which are: the reality of the Government Accounting System in Iraq lacks the professional experience of accountants, the weakness of internal control systems, and the weak commitment of the executive authority in its various administrative units to laws and regulations. The research recommended the necessity of professional training for workers, as well as the need to develop internal control systems, the need to develop an organizational structure that shows the way government institutions are linked to the authority and how to deal with them.

Keywords: Government Accounting System, Financial Performance, Government Accounting, General Budget, International Accounting Standards

مقدمة

تعتبر المحاسبة الحكومية نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية لتسجيل النشاط المالي لوحدة القطاع العام، وذلك من خلال تسجيل أوجه صرف المال العام. تطورت معايير المحاسبة دولياً بهدف تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات الحكومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات الحكومية في ظل إحترام تبويب الميزانية العامة للدولة من أجل الرقابة على المحاسبة الحكومية وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدة القطاع العام لضمان حماية المال العام من الإختلاس والتبديد فضلاً عن تحقيق الكفاءة الاقتصادية في إستغلال موارد الدولة بما يحفظ حقوق الأجيال القادمة.

الإطار المنهجي الورقة والدراسات السابقة

الإطار المنهجي للبحث

المشكلة

تتمثل مشكلة هذه الورقة في تحليل واقع نظم المحاسبة الحكومية باعتبارها احد المداخل التي تفضي الى تطوير مؤسسات القطاع العام من خلال الإلتزام الواضح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ونجد أن التقارير المحاسبية في المنشآت تختلف من منشأة لأخرى وقد ينقصها المصداقية، ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما هو واقع نظام المحاسبة الحكومية في العراق؟

ما هي معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟

أهمية البحث

- الأهمية العلمية :

تمثل إضافة علمية قيمة للمكتبات العربية من خلال دراسة واقع المحاسبة الحكومية في العراق ومعيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS)

- الأهمية العملية :

تتمثل الأهمية العملية للورقة في النتائج والتوصيات التي من شأنها أن تفيد المختصين في تفعيل وتحفيز العوامل ذات الأثر الايجابي وتقليل أثر العناصر ذات الأثر السالب.

أهداف البحث:

تهدف الورقة الى تقييم واقع المحاسبة الحكومية في العراق، والرقابة على المال العام لنظام الموازنة الحكومية للدولة، ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) عينة البحث:

تم اختيار عينة الدراسة من العاملين في وزارة المالية في العراق باعتبارها أكثر الوزارات الراقية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
الأساليب المستخدمة:

اعتمدت الدراسة على المصادر الثانوية العربية والأجنبية ذات الصلة من كتب ومجلات ودراسات وأبحاث وأطروحات جامعية، فضلاً عن المصادر التي تم الحصول عليها من الشبكة الدولية للإتصالات (الأنترنت) التي أتاحت للباحث أحدث المنتجات والإسهامات العلمية لإثراء الدراسة. في الجانب العملي إعتد الباحث على استمارة استبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة.

الدراسات السابقة

1. دراسة يوسف السعيد احمد (2016 م)⁽¹⁾. (نظام المحاسب العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS)

هدفت الدراسة أن نجاح مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية يتطلب تكيف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع، وذلك بتطبيق الأطر القانونية التي تنص على تنفيذ المشروع كما يتطلب تهيئة المناخ الملائم وتنفيذ الإصلاحات التي تسبق تنفيذ المشروع.

2. دراسة ابراهيم الجزراوي وعبد المهدي صالح (2012 م)⁽²⁾ (معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق)

تهدف الدراسة الى استعراض فكرة إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية كمتغير حديث في النظم المحاسبية الحكومية يمكن أن تساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق وإن اعتماد هذه المعايير يتطلب إتباع أساس الاستحقاق المحاسبي. ويهدف البحث إلى بيان دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في

العراق من خلال خطوات استراتيجية النهج التدريجي للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

3. دراسة بوليفة (2014 م)⁽³⁾ (واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري لمواجهة معايير المحاسب الدولية للقطاع العام)

تمثل معايير المحاسبة للقطاع العام، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة العمومية للمنظمات الحكومية والادارات العمومية على الأساس الاستحقاق الكامل، كهدف تسيير وضبط المال العام وتحسين جودة الابلاغ المالي الحكومي، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مشروع تكييف وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

4. خالد جمال الجعاعات (2014 م)⁽⁴⁾ (تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام)

تهدف الدراسة الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من اجل ضبط المال العام حيث تطرق الباحث في الدراسة الى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهو الجهة التي تتولى وضعها بتكليف من الاتحاد الدولية للمحاسبين IFAC والية اصدار هذه المعايير، كذلك تطرق الباحث الى التعرف بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS وهي المعايير التي تصدر عن مجلس المحاسبة الدولية IASB، والتي تعتبر القاعدة الرئيسية التي يستمد منها المجلس IPSASB في وضعه المعايير IPSAS وتم التطرق الى الميزات التي تتحقق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذلك المحددات والانتقادات التي توجه لهذه المعايير فضلا عن مناقشة الاسس المحاسبية التي تستند اليها معايير القطاع العام، وهي اساس الاستحقاق وكذلك الاساس النقدي الذي يطبق حاليا على مدى واسع في محاسبة القطاع العام، وكذلك فقد تم اصدار معيار خاص بالابلاغ المالي في ضوء تطبيق الاساس النقدي، وتطرق الباحث الى الاساس المعدل وواقع تطبيق الاسس المحاسبية في معايير IPSAS.

5. خضير خبيطي ويونس مونه (2014 م)⁽⁵⁾ (نظام المحاسبة العمومية الجزائرية بين الواقع ومتطلبات تبني المعايير الدولية للقطاع العام)

تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الحالي، ومدى تحديد متطلبات تبني هذه المعايير من اتجاه هذا النظام نحو تبني معايير

المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. توصلت الدراسة الى ان واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري الحالي لا يلبي احتياجات المستخدمين، كما توصلت الدراسة الى ان تطبيق نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على اساس الاستحقاق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية تستلزم بيئة اقتصادية، سياسية، اجتماعية تلائم تبني هذه المعايير.

6. دراسة (andy&fred 2016) بعنوان

Government Financial Reporting – Good Practices from sub-Saharan Africa

قامت الدراسة بتحديد الممارسات الجيدة الموجودة في التقارير المالية السنوية من قبل حكومات البلدان الافريقية في جنوب الصحراء الكبرى التي يمكن للحكومات الاخرى اعتمادها لتحسين مساءلتها امام مواطنيها، وعرضت الدراسة الممارسات الحالية للتقرير المالي الحكومي مع التركيز بشكل اساسي على الوحدات الحكومية المركزية في الدول الافريقية في جنوب الصحراء الكبرى من خلال اجراء تحليل للتقارير المالية الحكومية في البلدان المختارة، وحددت هذه الدراسة الافراد والمنظمات الذين يستخدمون القوائم المالية الحكومية بالفعل، والاعراض التي تستخدم من اجلها والمعلومات الفعلية التي يطلبها المستخدمون، كما استعرضت الدراسة التقارير الواردة من مراجعي الحسابات ذوي الصلة بشأن جودة القوائم المالية لحكوماتهم وقامت الدراسة باستخدام هذه النتائج لتطوير معايير يمكن من خلالها تقييم مدى فائدة شكل ومحتوى القوائم المالية الحكومية.

الإطار النظري:

تعريف المحاسبة الحكومية

تعددت تعريف المحاسبة الحكومية تبعاً للمدارس الفكرية و آراء الباحثين والمؤلفين، فقد عرفها كوهلر بانها " المبادئ والتقاليد والاجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية القومية وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية والادارية المفروضة على الانفاق وتسجيل الالتزامات، وينظر الى كل منها حالياً على انها مواصفات اختبارية، وفي السنوات الاخيرة فان طريقة المحاسبة على اساس الاستحقاق اصبحت تحل تدريجياً محل النماذج القديمة". اما التعريف التقليدي للمحاسبة الحكومية هو " أنها مجموعة من المبادئ العلمية والاسس والقواعد والاساليب الفنية التي تهدف الى فرض رقابة مالية وقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وكذلك على سلطات

الصرف المفوضة الى الموظفين التنفيذيين وذلك عن طريق امداد الجهات المعنية بالبيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي والنشاط العام⁽⁷⁾

المحاسبة الحكومية هي "المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل تبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومية، ثم انتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها الى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك"⁽⁸⁾

الشروط الواجب توفرها في النظام المحاسبي الحكومي: يتطلب النظام توفر شروط وتتمثل فيما يلي⁽⁹⁾:-

- أن يكون النظام المحاسبي متطابق مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى؛

- أن ترتبط تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات من الموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة؛

- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح أن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والانفاق على البرامج؛

- أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي القدرة على الافصاح الكامل عن المركز المالي للدولة؛

- أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي القدرة على بيان التزام السلطة التنفيذية لمختلف وحداتها الادارية بالقوانين والأنظمة.

الإجراءات المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي: يمكن حصر هذه الإجراءات في⁽¹⁰⁾:

- مسؤولية الاشراف على الحسابات التي يجب أن تتركز في يد مسؤول واحد وهو الذي يصدر التعليمات المالية؛

- على كل وحدة ادارية محلية أو مركزية أن تعد الموازنة الخاصة بها، حيث تبين اكراداتها ونفقاتها؛

- تخصم جميع الارتباطات على بنود الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم توقيع عقود الارتباطات أو أوامر التوريد

- تسجيل موجودات المستودعات من السلع اللازمة والأصول طويلة الأجل في سجلات بيانية يتم المراقبة عليها عن طريق أحداث حسابات مراقبة.
 - يجب تطبيق المبادئ المحاسبية والقواعد الأساسية حالة قيام الدولة بموازنة نشاط اقتصادي أو صناعي عن طريق وحداتها المختلفة؛
 - اتخاذ نظام المراجعة الدورية في الوحدات الادارية يقوم بها مراجع مستقل.
 - اعتماد تقارير شهرية مالية في الوحدات الحكومية بحيث تظهر هذه التقارير الوضع المالي من أجل أحكام المراقبة المالية والقانونية؛
 - يجب أن تكون جميع التقارير مبنية على أساس موحد ولوعلى أساس مجموعات من الوحدات الادارية المتماثلة في طبيعة النشاط والحجم.
 - مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.
- يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضح، ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طول هو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها، مثل الموجودات الثابتة، البضاعة وغيرها⁽¹¹⁾.
- والمعيار المحاسبي هو "عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلا الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة الذي يوجه تطور الاساليب المحاسبية، وبما ان مستخدمي القوائم المالية لهم مصالح متطابقة ومتعارضة احيانا، ولواجهة تلك المصالح والايضاء بمسؤولية الادارة عن الابلاغ المالي يقوم المحاسبون بأعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام ولتخفيض المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم والغموض حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع وبدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب بتطوير معايير الخاصة وفي هذا ستكون المقارنة مستحيلة"⁽¹²⁾.
- تعرف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والاسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار اهميتها وضخامة الاموال التي تصدر عن المؤسسات بأنفاقها، إضافة الى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع

العام، وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الإلتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية وجاء وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) International public Sector Accounting Standards والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام⁽¹³⁾.

متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات العمومية.

تشكل متطلبات تطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هوما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والمؤسسات والجامعات وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وما يرتبط بها بشكل كفاء وسليم، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي:

1. التأهيل العلمي والعملي: يعتبر أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية (المحاسب العمومي والأمر بالصرف) المعنيين بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لذلك لا بد من تأهيلهم علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكلها الصحيح في عالم سريع التغير فالمحاسب اليوم أصبح مطالباً بمهارات واسعة في تكنولوجيا المعلومات، وأكثر أعوان المحاسبة العمومية في العراق لا تتوفر لديهم الكفاءات والمهارات المطلوبة وليس لهم دراية بهذه المعايير فضلا عن أن يفهموها ويطبقوها تطبيقاً سليماً، وهذا ليس خاص بأعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في العراق فقط بل هو الحال نفسه في معظم دول العالم التي لم تقم بعد بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2. الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحتاج إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات العمومية التي ستطبقها، من بينها: قانون المحاسبة العمومية، قانون الصفقات العمومية... الخ.

3. دور الإعلام: للإعلام دور هام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونشر التحقيقات والدراسات لكي لا يساء فهم هذه المعايير وما المقصود منها وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، ولا شك أن هذا الدور شبه غائب في العراق،

فليس هناك اهتمام إعلامي كهذا الموضوع من كل وسائل الإعلام باستثناء تناول الموضوع في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أويوم دراسي...الخ) من دون فسح المجال للمختصين لتوضيح أهمية معايير القطاع العام من خلال تقديم التحليل والنقاش حول آفاق النظام المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.⁽¹⁴⁾

أبرز جوانب التحديث ونطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد في العراق

1. أبرز جوانب التحديث في النظام المحاسبي الموحد هي.

- فصل قيمة الارض عن البناء عند اقتناء المباني عن طريق الشراء.
- الاعتراف بخسائر استبدال الموجودات الثابتة.
- الاخذ بالمعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة والمتداولة المتضررة والمفقودة نتيجة الحرب والظروف غير الطبيعية.
- المعالجة المحاسبية لنشاط التشييد بحسب طريقة قياس نتيجة النشاط (نسبة الإنجاز والعقد التام).
- المعالجة المحاسبية لرسملة نفقات الافتراض.
- المعالجات المحاسبية لرسملة نفقات البحث والتطوير.
- الاخذ بحساب الاستثمارات العقارية لأغراض المتاجرة والاعتراف بخسائر هبوط قيمة الاستثمارات.
- التوسع في المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي بشقيه (النباتي والحيواني).
- اعتماد مفاهيم وكشوفات الحاسب القومي المحدثة من قبل وزارة التخطيط، بالاسترشاد بنظام الحسابات القومية المعد من قبل الامم المتحدة.⁽¹⁵⁾

2. نطاق تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

- أ. يطبق النظام الموحد على جميع الوحدات الاقتصادية في القطاع العام وادارات التمويل الذاتي التي تتعامل على اسس اقتصادية وتستهدف تغطية كلف انتاجها واكثر عموما بغض النظر عن ارتباطها الاداري مع مراعاة ما يلي:-
- يطبق النظام المحاسبي الموحد على الوحدات الاقتصادية الانتاجية باعتبار ان نفقاتها توزع على التشكيلات التابعة لها.

- يطبق النظام على جميع مراكز التدريب التي تعمل لصالح الجهات الانتاجية باعتبار ان نفقات هذه المراكز توزع على المنشآت الإنتاجية المستفيدة منها.
 - يشمل تطبيق النظام منشآت دور النشر والطباعة والتوزيع بغض النظر عن حجم الدعم والإعانات التي تستلمها من الدولة باعتبارها منشآت انتاجية ينطبق عليها المفهوم الوارد أعلاه.
 - تعتبر جميع مؤسسات ومنشآت القطاع العام التي تمارس اعمال التشييد والمراكز الاستشارية والمختبرية المتعلقة بها مشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد باعتبارها من الجهات التي يفترض بها التعامل على اسس اقتصادية.
 - يطبق النظام على كافة منشآت القطاع العام السياحية باعتبارها من المنشآت الانتاجية التي تتعامل على اسس اقتصادية.
 - ب. يشمل تطبيق النظام جميع الجمعيات التعاونية.
 - ج. يطبق النظام المحاسبي الموحد على جميع شركات القطاع المختلط
 - د. تستثنى من تطبيق النظام المحاسبي الموحد الجهات الاتية :-
 - الوزارات والدوائر التي تعتبر موازنتها جزءا من موازنة الدولة الاعتيادية.
 - المصارف
 - شركة التأمين⁽¹⁶⁾
- ان عدد معايير المحاسبة الدولية (IAS) (31) معيار و(9) معايير دولية لأعداد التقارير المالية (IFRS) (Internationals Financial Reporting Standards) في حين ان معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق هي (14) معيار، هناك (ثلاث) معايير لا يوجد ما يقابلها في مسمى المعايير الدولية وكما موضح في الجدول رقم (1).

جدول (1) معايير عراقية لا يوجد ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية

ت	رقم المعيار الدولي	اسم المعيار الدولي	سنة اصدار المعيار
1	2	تكاليف البحث والتطوير	أذار/ 1992
2	8	المعلومات التي تعكس اثار التغير بالأسعار	تموز / 1997
3	12	الارياح والخسائر الرأسمالية	آب / 2000

وهذا يوضح ان هناك احداث مالية واقتصادية خاصة بالعراق لم ترد لها معالجات في معايير المحاسبة الدولية وذلك لخصوصية تلك الاحداث، وفي ذات الوقت هناك (6) معايير لا يوجد ما يقابلها ضمن المعايير العراقية وكما موضح في الجدول رقم (2).

جدول (2) معايير دولية لا يوجد ما يقابلها في معايير المحاسبة العراقية

ت	رقم المعيار	اسم المعيار الدولي	سنة الاصدار
1	IAS 40	الاستثمار العقاري	نيسان / 2000
2	4IFRS	عقود التأمين	مايس / 2004
3	6IFRS	البحث والتنقيب عن الاصول التعدينية	كانون الاول / 2004
4	7IFRS	الأدوات المالية	آب / 2005
5	8IFRS	القطاعات التشغيلية	نيسان / 2009
6	9IFRS	الأدوات المالية	ت / 2009

(مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد2، العدد 3، 2012) (17)

من خلال ما ورد في الجدول رقم (1) ورقم (2) يرى الباحث ضرورة إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية وكذلك امكانية توفير قراءات موحدة للقوائم المالية لإضفاء الوضوح والاعتمادية والمصدقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها وبذلك تقل الفجوة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغرض الوصول الى توحيد محاسبي عالمي.

الإطار التحليلي

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS كخطوة جديّة نحو حصر الممتلكات العامة، وربطها بنظام رقابي صارم، وللتدقيق على مخرجات الأنظمة المحاسبية العامة، ومن ثم تأتي أهمية تحليل واقع واقع نظام المحاسبة الحكومية في العراق ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IPSAS).

منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

يشتمل هذا الجزء على تحليل أداة الدراسة، بالإضافة إلى التحليل الوصفي لعينة الدراسة، واستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة التي بموجبها يتم تحليل البيانات واستخراج النتائج.

أولاً: أداة الدراسة:

اعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة للحصول على البيانات الأولية. وتم تقسيم أسئلة

الإستبيان إلى قسمين:

القسم الأول يشمل البيانات الشخصية والمعلومات العامة لعينة الدراسة.
 القسم الثاني يشمل المعلومات الأساسية والتي تجاوب على أسئلة الدراسة.
 تم اختيار عينة عشوائية عن طريق توزيع الإستبيان ورقياً على مستوى واسع حيث وزع عدد (250)، بلغ عدد الردود (185) بنسبة 74%.

هذا وقد تم إجراء اختبار صدق المحتوى للعبارات الواردة في الإستبيان من خلال تقييم صلاحية المفهوم التي قد ترجع إلى اختلاف المعاني وفقاً لثقافة مجتمع وعينة الدراسة. وبداية تم عرض الإستبيان على عدد (10) من المحكمين المختصين في موضوع الدراسة لتحليل مضامين عبارات المقاييس وتحديد مدى التوافق بين العبارات المعبرة عن كل سؤال. ووفقاً لرأي المحكمين فقد تم قبول بعض العبارات واقتراح تعديل البعض الآخر. وبعد إستعادة الإستبيان من المحكمين تم إجراء التعديلات التي اقترحت عليه، وبذلك تم تصميم الإستبيان في صورته النهائية.

ثانياً: المعلومات العامة من عينة الدراسة

جدول (3) يبين المعلومات العامة عن عينة الدراسة

ت	المتغيرات	الفئة المستخدمة	التكرار	النسبة المئوية
1	العمر	ما دون 25 سنة	27	15%
		30-25	31	17%
		40-31	52	28%
		50-41	50	27%
		50 فما فوق	25	13%
2	المؤهل العلمي	دكتورا	11	6%
		ماجستير	36	19%
		دبلوم عالي	15	9%
		شهادة جامعية	89	48%
3	الوضع المهني	مؤهلات اخرى	34	18%
		مدير	52	28%
		مدقق	62	34%
4	عدد سنوات الخدمة	موظف	71	38%
		اقل من 3 سنوات	25	14%
		5-3	30	16%
		10-6	29	16%
		15-11	41	22%
		20-16	40	22%
20 فأكثر	20	10%		

المصدر: الجدول من عمل الباحث استناداً الى استمارة الاستبانة

عند تحليل الجدول أعلاه يلاحظ الآتي:

1. أن توزيع أفراد العينة حسب العمر، يتضح أن غالبية أفراد العينة الفئة العمرية بين (31-40 سنة) بنسبة (28%)، تليها الفئة العمرية بين (41-50 سنة) بنسبة (27%).

2. عند تحليل توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي، يلاحظ أن غالبية أفراد العينة من حملة البكالوريوس (الشهادة الجامعية) بنسبة (48%)، يليها الحاصلين على درجة الماجستير بنسبة (19%).

4. عند تحليل توزيع أفراد العينة حسب الوضع المهني، يلاحظ أن يلاحظ أن غالبية أفراد العينة من الموظفين بنسبة (38%)، يليهمالذين في وظيفة مدقمتالي بنسبة (34%).

5. عند تحليل توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة، يتضح أن غالبية أفراد العينة تنحصر خبرتهم (11-15) و (16-20) سنة بنسبة (22%) لكل فئة.

ثالثاً: التحليل الوصفي لدرجة الموافقة لمُحاور البحث:

سيتم فيما يلي تحليل درجة موافقة المستبنيين على العبارات المقابلة لكل محور

1. اراء العينة لواقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق:

تضمن هذه الفقرة تحليل اراء العينة عن واقع النظام المحاسبي في وزارة المالية/

العراق عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

جدول (4) اراء العينة اراء العينة لواقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق:

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق بشدة	لا اتفق	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	واقع النظام المحاسبي الحكومي يخدم نشاطاً معيناً هوالنشاط الحكومي	78	51	45	7	4	1.007	%70
		42	28	24	4	2		
2	النظام المحاسبي الحكومي مطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الاخرى	72	62	39	10	2	0.958	%73
		39	34	21	5	1		
3	النظام المحاسبي الحكومي قادر على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الادارية بالقوانين والانظمة	72	53	48	8	4	1.011	%68
		39	29	26	4	2		

%72	0.997	4.02	4	9	39	61	72	التكرار	واقع النظام المحاسبي الحكومي في وزارة المالية يستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية ويقدم بيانات مالية دقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي	4
			%2	5 %	%21	33 %	39 %	النسبة		
%71	1.043	4.06	6	6	41	50	82	التكرار	النظام المحاسبي الحكومي قادر على الافصاح الكامل عن المركز المالي للدولة	5
			%3	3 %	%21	27 %	44 %	النسبة		
%71	1.091	3.98	8	8	39	54	76	التكرار	للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها	6
			%4	4 %	%21	30 %	41 %	النسبة		
%70	1.101	3.99	8	8	40	50	79	التكرار	القوائم المالية الجديدة وفق معايير المحاسبة الدولية في وزارة المالية ستوفر كل المعلومات التي تضي باحتياجات مستخدميها في مختلف الاطراف الوطنية والدولية	7
			%4	4 %	%22	27 %	43 %	النسبة		
%72	1.057	4.04	7	6	39	53	80	التكرار	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا تتوفر لديه المؤهلات العلمية الكافية التي تتيح تطبيق المعايير الدولية	8
			%4	3 %	%21	29 %	43 %	النسبة		
%73	1.013	4.08	5	6	40	53	81	التكرار	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية	9
			%2	3 %	%22	29 %	44 %	النسبة		
%74	1.065	4.05	8	5	37	55	80	التكرار	واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية	10
			%4	2 %	%20	31 %	43 %	النسبة		
%71	1.0343	4.028	المؤشر الكلي							

المصدر: الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

عند تحليل اراء العينة عن واقع النظام الحسابي المحاسبي في وزارة المالية/ العراق نجد أنه قد بلغ متوسط شدة الاجابة لهذا البعد نحو(71%) وبانحراف معياري قدره (1.0343) ومتوسط حسابي قدره (4.028) وهو اعلى من المتوسط الفرضي وفق مقياس ليكرت وعند متابعه فقرات هذا البعد كما بين في الجدول اعلاه يتضح الاتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على ان النظام المحاسبي الموحد يخدم النشاط الحكومي و(24%) محايدون ونحو(6%) لايتفقون بانحراف معياري قدره (1.007) وبوسط حسابي قدره (4.04) وهو اكيد اكبر من الوسط الحسابي والفرضي (3) وفق مقياس ليكرت الخماسي، ويمكن تفسير نسبة الاتفاق (70%) هوان افراد العينة المبحوثة على قناعة نسبية على ان هذا النظام يخدم النشاط الحكومي في عينة الدراسة.

2. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على ان الشخصية المعنوية للوحدات الحكومية لعينة كالدراسة وفق النظام المحاسبي لموحد مستقلة وان نشاطها يتم بحرية و(21%) محايدون و(6%) لا يتفقون ويمكن تفسير نسبة الاتفاق (73%) افراد العينة المبحوثة على ان الشخصية المعنوية للوحدات الحكومية مستقلة وان نشاطها يتم بحرية عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

3. يتفق (68%) من العينة المبحوثة على ان الوحدات الحكومية لوزارة المالية لها راس مال محدد عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد ونحو(26%) محايدون و(6%) لايتفقون بانحراف معياري (1.011) وبوسط حسابي قدره (3.98) وهو اعلى من الوسط الفرضي، ويمكن تفسير نسبة المحايدون والغير متفقين نحو(6%) من العينة على ان رأس المال المحدد لا يتم استغلاله.

4. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على ان لوحدات الحكومية في وزارة المالية تستخدم المستندات والسجلات الحسابية وبيانات مالية دقيقة في اطار النظام المحاسبي الموحد تعكس نتائج استغلالها و(21%) محايدون ونحو(7%) لا يتفقون بانحراف معياري (0.997) وبوسط حسابي قدره (4.02) وهو اعلى من الوسط الفرضي. وهذا يفسر على ان نسبة الانفاق (72%) تعني ان هناك اهتمام بالمستندات والقوائم المالية والبيانات المقدمة وفق النظام المحاسبي الموحد.

5. يتفق (71%) من العينة المبحوثة على ان الوحدات الحكومية لعينة الدراسة تدفقاتها النقدية مستقلة ولا ترتبط بالسنوات السابقة ونحو(21%) محايدون و(6%) لايتفقون بانحراف معياري (1.043) وبوسط حسابي (4.06) وهو اعلى من الوسط الفرضي وهذا يعني ان نسبة الاتفاق (71%) على قناعة نسبية باستجابة الوحدات الحكومية لتدفقات النقدية المستقلة عن السنوات السابقة وفق نظام المحاسبي الموحد.

6. يعتقد (71%) عن العينة المبحوثة على ان المسؤول عن تنفيذ النظام المحاسبي الموحد في عينة الدراسة هو الامر بالصرف ونحو (21%) محايدون و(8%) لا يتفقون بانحراف معياري (1.091) وبوسط حسابي (3.98) وهو اعلى من الوسط الفرضي وتفسير ذلك ان نسبة المحايدون (21%) مرتفعة وهذا يعني ان المسؤول عن تنفيذ النظام المحاسبي الموحد قد لا يكون هو الامر بالصرف.
7. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على ان القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الدولي ستوفر كل المعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها مع مختلف الاطراف الوطنية والدولية و(22%) محايدون و(8%) لا يتفقون بانحراف معياري قدره (1.101) وبوسط حسابي (3.99) وهو الوسط الفرضي، وتفسيره ذلك هو ان قناعة افراد العينة بان القوائم الجديدة قد تفي باحتياجات مستخدميها.
8. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على ان واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق لا تتوفر لدرجة المؤهلات العلمية الكافية التي تعيق تطبيق المعايير الدولية (21%) محايد و(7%) لا يتفقون بانحراف معياري قدره (1.057) وبوسط حسابي (4.04) وهو اعلى من الوسط الفرضي تفسير ذلك هو ان قناعة افراد العينة واقع النظام يعيق تطبيق العينة.
9. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على ان واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية و(22%) محايد و(5%) لا يتفق بانحراف معياري قدره (1.013) وبوسط حسابي (4.08) وهو اعلى من الوسط الفرضي وتفسير ذلك هو ان قناعة افراد العينة واقع النظام المحاسبي الحكومي يفتقر الى الخبرة المهنية.
10. يتفق (74%) من العينة المبحوثة على ان واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية و(20%) محايدون ونحو (6%) لا يتفقون بانحراف معياري (1.065) وبوسط حسابي (4.05) وهو اعلى من الوسط الفرضي. وهذا يفسر على ان نسبة الاتفاق (74%) تعني واقع النظام المحاسبي الحكومي يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية.

2. معيقات النظام المحاسبي الحكومي لعينة الدراسة :

تناول هذا البعد فقرات التي تمثل المعوقات لإصلاح النظام المحاسبي والمتمثلة (باختلاف الظروف بين العراق والدول المتقدمة، ومدى تأهيل الموارد البشرية، والتشريعات والقوانين الضريبية والتكوين الأكاديمي ووعي وفهم لمستخدمي القوائم المالية ومخرجات النظام المحاسبي عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية).

جدول (5) آراء العينة حول معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية

ت	التساؤل	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	شدة الاجابة
1	اختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	78	51	46	7	3	4.05	0.985	%70
		%42	%28	%24	%4	%2			
2	الموارد البشرية في وزارة المالية مؤهلة وبالأعداد الكافية لتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	73	62	41	8	1	4.06	0.918	%73
		%39	%34	%22	%4	%1			
3	التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	73	53	45	10	4	3.98	1.027	%68
		%39	%29	%25	%5	%2			
4	التكوين الأكاديمي للنظام المحاسبي في القطاع العام كافي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	72	62	38	9	4	4.02	0.994	%73
		%39	%34	%21	%4	%2			
5	هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم في القطاع العام في العراق	80	52	38	9	6	4.03	1.065	%72
		%43	%29	%21	%4	%3			
6	هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام في العراق	77	57	37	6	8	4.02	1.068	%73
		%42	%31	%20	%3	%4			
7	تعتبر مخرجات النظام المحاسبي في القطاع العام العراقي محل قبول دولي	80	49	39	9	8	3.99	1.111	%70
		%43	%27	%21	%5	%4			
8	هناك صعوبة في اتخاذ القرارات المناسبة في العراق تعيق تطبيق	79	53	38	8	7	4.02	1.073	%72

				%3	%4	%21	%29	%43	النسبة	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
%70	1.026	4.04	5	7	42	52	79	التكرار	هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	9	
			%2	%4	%22	%28	%43	النسبة			
%72	1.091	4.01	8	8	37	54	78	التكرار	هناك اعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي	10	
			%4	%4	%20	%30	%42	النسبة			
%71	1.0358	4.022	المؤشر الكلي								

المصدر: الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

وقد بلغ متوسط الاجابات لأجمالي فقرات هذا البعد نحو(71%) وبمعدل معياري قدره (1.0358) وبمتوسط حسابي مقداره (4.022) وهو اكبر من الوسط الفرضي لمجمل فقرات هذا البعد.

وبمتابعة فقرات هذا البعد نجد الاتي:

1. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على ان اختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية ونحو(24%) محايدون و(6%) لا يتفقون بانحراف معياري (0.985) وبوسط حسابي (4.05) وهو اكبر من الوسط الفرضي. ويمكن تفسير نسبة الاتفاق (70%). ان افراد العينة المبحوثة على قناعة نسبية على ان هناك اختلاف في الظروف الاقتصادية بين العراق والبلدان الاخرى عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

2. يتفق (73%) من العينة الدراسة على ان هناك موارد بشرية في الوحدات الحكومية عينة الدراسة مؤهل وبالعدد الكافي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية (22%) محايدون و(9%) لا يتفقون بانحراف معياري (0.918) وبوسط حسابي (4.06). وهو اكبر من الوسط الفرضي. وهذا يعني ان (9%) من العينة المبحوثة لا يتفقون. وهذا العدد قليل لان الموارد البشرية الحالية مؤهلة بالعدد الكافي لتطبيق معايير نظام المحاسبة الدولية.

3. يتفق (68%) م العينة المبحوثة على ان التشريعات والقوانين الضريبة في الوحدات الحكومية تلائم تطبيق معايير المحاسبة الدولية (25%) محايدون ونحو(7%) لا يتفقون وتفسير ذلك ان نسبة الاتفاق (68%) قد تكون قليلة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية عينة الدراسة.

4. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على ان التكوين الاكاديمي للنظام المحاسبي في الوحدات الحكومية كافية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية و(21%) محايدون و(6%) لا يتفقون وهذا يعني ان نسبة المحايدون وغير المتفقون تشكل (27%) وهذا يشير الى ان هناك صعوبات ومعوقات قليلة لتطبيق معايير نظام المحاسبة الدولية.
5. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على ان هناك درجة وعي وفهم كامل لمستخدمي القوائم المالية في الوحدات الحكومية لاتخاذ قرارات رشيدة و(21%) محايدون و(7%) لا يتفقون بانحراف معياري مقدراه (1.065) وبوسط حسابي (4.03) وهاوأكبر من الوسط الفرضي وهذا يعني ان هناك معيقات ما نسبته (28%) محايدون ولا يتفقون على ان هناك درجة وعي وفهم للوحدات الحكومية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
6. يتفق (73%) من العينة المبحوثة على ان هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة مؤسسات القطاع العام وزارة المالية عينة الدراسة بانحراف معياري (1.068) وبوسط حسابي (4.02) وهاوأكبر من الوسط الفرضي ويمكن تفسير ذلك على ان ما نسبته (73%) يتفقون على ان هناك قوانين وتنظيمات حازمة لحوكمة الوحدات الحكومية وهذه النسبة متوسطة.
7. ويتفق (70%) من العينة المبحوثة على ان مخرجات النظام المحاسبي للوحدات الحكومية محل الدراسة ذات قبول دولي و(21%) محايدون و(9%) لا يتفقون بانحراف معياري (1.111) وبوسط حسابي (3.99) وهاوأكبر من الوسط الفرضي وهذا يشير الى ان نسبة المحايدون (21%) عالية قليلة على ان مخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية محل قبول دولي.
8. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على ان هناك صعوبة في اتخاذ القرارات المناسبة في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(21%) محايدون و(7%) لا يتفقون بانحراف معياري (1.073) وبوسط حسابي (4.02) وهاوأكبر من الوسط الفرضي وهذا يشير الى ان نسبة المحايدون (21%) عالية قليلة على ان هناك صعوبة في اتخاذ القرارات.
9. يتفق (70%) من العينة المبحوثة على ان هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي في العراق تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية و(23) محايدون

و(6%) لا يتفوقون يانحراف معياري (1.026) وبوسط حسابي (4.04) وهو اكبر من الوسط الفرضي ويمكن تفسير ذلك على ان ما نسبته (70%) يتفوقون على ان هناك معلومات غير دقيقة في النظام المحاسبي الحكومي تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

10. يتفق (72%) من العينة المبحوثة على ان هناك انعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي و(20%) محايدون و(8%) لا يتفوقون بانحراف معياري (1.091) وبوسط حسابي (4.01) وهو اكبر من الوسط الفرضي وهذا يمكن تفسيره على ان ما نسبة (70%) يتفوقون على ان هناك انعدام ثقة في النظام المحاسبي الحكومي.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- بعد التحليل للإجابة على عبارات الاستبيان توصلت هذه الورقة الى مجموعة من النتائج وفيما يلي تلخيص لهذا النتائج:
1. مستوى موافقة العينة بالنسبة للمحورين " واقع النظام المحاسبي الحكومي، معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية" كانت ذات موافقة عالية، وان اختلفت في قيمة الوسط الحسابي.
 2. أن العبارة التي حصلت على أعلى وسط حسابي هي (واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى الخبرة المهنية للمحاسبين بحيث يعيق تطبيق المعايير الدولية).
 3. تليها العبارة (واقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق يفتقر الى نظام الرقابة الداخلية الذي يعيق تطبيق المعايير الدولية).
 4. العبارات التي حصلت على أقل وسط حسابي هي (النظام المحاسبي الحكومي قادر على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الادارية بالقوانين والانظمة) و(لنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها).

5. أما في معيقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية نجد أن العبارة التي حصلت على أعلى وسط حسابي هي (الموارد البشرية في وزارة المالية مؤهلة وبالعدد الكافي لتطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).
6. تليها العبارة (اختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة يحد من التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).
7. العبارات التي حصلت على أقل وسط حسابي هي (التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).

التوصيات

- يرى الباحث أخذ الاعتبارات التالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS لضمان نجاح وفاعلية دور تكنولوجيا المعلومات في خفض تكلفة الأداء المالي الحكومي، وذلك على النحو التالي:
1. ضرورة التدريب المتخصص المفضي الى تطوير الخبرة المهنية للمحاسبين بما يتوافق ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
 2. ضرورة تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASS.
 3. ضرورة إتزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والانظمة المتوافقة مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 4. ضرورة وضع هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة وكيفية التعامل فيما بينها بما يتوافق مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 5. ضرورة مراعاة إختلاف الظروف الاقتصادية بين العراق والدول المتقدمة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).
 6. ضرورة سن التشريعات القانونية والضريبية في وزارة المالية التي تلائم التطبيق السليم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

قائمة المراجع والكتب

1. دراسة يوسف السعيد احمد. نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS. أطروحة دكتوراة في العلوم التجارية. جامعة البليدة . الجزائر(2016).
2. ابراهيم محمد علي الجزراوي، وعبد الهادي سلمان صالح (معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق)، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2 والعدد 3، السنة 2012.
3. دراسة بوليفة، نور الهدى بوليفة، واقع اصلاح نظام المحاسبة العمومي الجزائري لمواجهة معايير المحاسب الدولية للقطاع العام،رسالة ماجستير في التدقيق المحاسبي مقدمة ال مجلس كلية العلوم والاقتصاد والتجار وعلوم التسيير،الجزائر،جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي،2014.-2015.
4. الجعارات خالد " دور معايير المحاسبة الدولية (LAS- IERS – IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات " الملتقى الدولي ورقلة يوم 24-25 نوفمبر 2014.
5. خبيطي خضير، مونة يونس، "نظام المحاسبة العمودي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " الملتقى الدولي بورقلة حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات يوم 24-25 نوفمبر 2014.
6. Andy.W & Fred. M "Government Financial Reporting – Good practices on Governmental Financial Management.vol. XVI.NO 1,2016
- 7.http://www.spu.edu.sy/downloads/files/1544016939_Lectues.pdf
8. اسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة، عمان، 2003، ص:35.
9. محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 134.
10. محمد الهور، "أساسيات في المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص: 145.

11. عيشي، بشير، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق " بحث مقدم الى: المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، نيسان 2009، ص: 4)
12. بلغيث، مداني، (2005). " التوافق المحاسبي الدولي " المفهوم، المبررات ولأهداف، مجلة الباحث، العدد الثالث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 57-69
13. الجعارات خالد " دور معايير المحاسبة الدولية (LAS- IERS – IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات " الملتقى الدولي ورقلة يوم 24-25 نوفمبر 2014، ص: 15.
14. www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=278502
15. ديوان الرقابة المالية، نظام المحاسبة الموحد في العراق، ط2، 2011، ص: 8.
16. ديوان الرقابة المالية، نظام المحاسبة الموحد في العراق، ط2، 2011، ص: 8.
17. مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد2، العدد 3، 2012