مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في القطاع الصحي في ضوء متطلبات معياري (IPSAS1) و نينوى صحة دائرة في تطبيقية دراسة /(IPSAS)
اسم الكاتب: مهند بدر محمد النعيمي، لقمان محمد الدباغ
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/10152
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 07:17 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Journal of
TANMIYAT AL-RAFIDAIN
(TANRA)
A scientific, quarterly, international, open access, and peer-reviewed journal

Vol. 43, No. 144
Dec. 2024

© University of Mosul | College of Administration and Economics, *Mosul, Iraq.*

TANRA retain the copyright of published articles, which is released under a "Creative Commons Attribution License for CC-BY-4.0" enabling the unrestricted use, distribution, and reproduction of an article in any medium, provided that the original work is properly cited.

Citation: Alnuaimi, Mohanad. B. M.; Aldabbagh ,Lukman ,M. , (2024)."Developing financial reporting of the government accounting system in the health sector in light of requirements of the (IPSAS1) and (IPSAS2) standards/ An applied study in the Nineveh Health Directorate". ***TANMIYAT AL-RAFIDAIN***, 43 (144), 57 -81 , https://doi.org/10.33899/tanra.2024.150525.1385

P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.uomosul.edu.iq

Research Paper

Developing Financial Reporting of the Government Accounting System in the Health Sector in Light of Requirements of the (IPSAS1) And (IPSAS2) Standards/ An Applied Study in the Nineveh Health Directorate

Mohanad. B. M. Alnuaimi[1] , Lukman. M. Aldabbagh[2]
[(1,2)]College of Administration and Economics - University of Mosul- Iraq

Corresponding author: Mohanad. B. M. Alnuaimi, College of Administration and Economics - University of Mosul- Iraq
Mohanad.23bap107@student.uomosul.edu.iq

DOI: https://doi.org/10.33899/tanra.2024.150525.1385

Article History: *Received*: 3/6/2024; *Revised*: 18/7/2024; *Accepted*: 24/7/2024; *Published*: 1/12/2024.

Abstract

This study aims to achieve the basic goal of developing the financial reporting of the accounting system in the health sector using the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by identifying the requirements for developing financial reporting. It also aims to determine the reality of financial reporting in the health sector, and the weaknesses of the accounting system. The theoretical aspect of the study was important by clarifying the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and developing financial reporting for the government accounting system in the health sector using those standards, as well as the importance of the practical aspect, which is the preparation of financial reports for the Nineveh Health Department using the (IPSASs) standards. The researchers concluded that it is necessary to adopt International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) to develop financial reporting in the health sector because they provide high-quality financial data and give a clear picture of the true financial position. The decentralized government accounting system applied in the health sector does not comply with the requirements of international public sector accounting standards. Financial reporting has an important role in enhancing transparency and accountability through the financial data it provides. It is also the means and tool for communicating with all users.

Keywords:
Financial Reporting, Government Accounting System, (Ipsass).

ورقة بحثية

تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في القطاع الصحي في ضوء متطلبات معياري (IPSAS1) و (IPSAS2) / دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى

مهند بدر محمد النعيمي[1]، لقمان محمد الدباغ[2]

جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، العراق

المؤلف المراسل: مهند بدر محمد النعيمي ، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
Mohanad.23bap107@student.uomosul.edu.iq

DOI: https://doi.org/10.33899/tanra.2024.150525.1385

تاريخ المقالة: *الاستلام:٢٠٢٤/٦/٣؛ التعديل والتنقيح:٢٠٢٤/٧/١٨؛ القبول:٢٠٢٤/٧/٢٤؛ النشر: ٢٠٢٤/١٢/١.*

المستخلص

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدف أساسي يتمثل بتطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي في القطاع الصحي باستخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) عن طريق تحديد المتطلبات اللازمة لتطوير الإبلاغ المالي، وإلى تحديد واقع الإبلاغ المالي في القطاع الصحي، ونقاط الضعف للنظام المحاسبي، وكان للجانب النظري من الدراسة أهمية من خلال توضيح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) وتطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في القطاع الصحي باستخدام تلك المعايير، فضلاً عن أهمية الجانب العملي والتي تتمثل في إعداد تقارير مالية لدائرة صحة نينوى باستخدام معايير (IPSASs).

وتوصل الباحثان إلى ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) لغرض تطوير الإبلاغ المالي في القطاع الصحي، لما توفره من بيانات مالية ذات جودة عالية وإعطاء صورة واضحة عن حقيقة المركز المالي، وأن النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في القطاع الصحي لا يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وللإبلاغ المالي دور مهم في تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال ما يوفره من بيانات مالية، كما يُعد الوسيلة والأداة في التواصل مع جميع المستخدمين.

الكلمات الرئيسة

الإبلاغ المالي، النظام المحاسبي الحكومي، (IPSASs).

مجلة

تنمية الرافدين

***(TANRA):* مجلة علمية، فصلية، دولية، مفتوحة الوصول، محكمة.**

المجلد (٤٣)، العدد (١٤٤))،
كانون أول ٢٠٢٤

© جامعة الموصل |
كلية الإدارة والاقتصاد، *الموصل، العراق.*

تحتفظ (**TANRA**) بحقوق الطبع والنشر للمقالات المنشورة، والتي يتم إصدارها بموجب ترخيص (Creative Commons Attribution) لـ (CC-BY-4.0) الذي يتيح الاستخدام، والتوزيع، والاستنساخ غير المقيد وتوزيع للمقالة في أي وسيط نقل، بشرط اقتباس العمل الأصلي بشكل صحيح.

الاقتباس: النعيمي، مهند بدر محمد؛ الدباغ، لقمان محمد (٢٠٢٤). "تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في القطاع الصحي في ضوء متطلبات معياري (IPSAS1) و (IPSAS2) / دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى" ***تنمية الرافدين***، ٤٣ (١٤٤)، ٥٧-٨١،

https://doi.org/10.33899/tanra.2024.150525.1385

P-ISSN: 1609-591X
e-ISSN: 2664-276X
tanmiyat.uomosul.edu.iq

المقدمة

شهد العالم تطوراً كبيراً في علم المحاسبة خلال العقدين الماضيين، ونتيجة لتعدد احتياجات المستخدمين من المعلومات لم يُعد النظام المحاسبي المطبق في القطاع الصحي يوفر احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات، مما يتطلب العمل على تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي في هذا القطاع لتوفير معلومات تمكن المستخدمين من تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

ويعد الُنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي النظام المطبق في القطاع الصحي، والمتتبع لهذا النظام يلاحظ مدى قصور الإبلاغ المالي فيه، مما يتطلب العمل على تطويره بما يتلاءم مع حاجة المستخدمين من المعلومات، ونتيجة لغياب المعايير المحلية أصبحت هنالك ضرورة لتبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) والتي تعتبر كمرشد للعمل المحاسبي في الوحدات الحكومية.

المحور الأول: منهجية الدراسة ودراسات سابقة

أولاً: مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في ضعف الإبلاغ المالي الحكومي وعجزه عن تلبية كافة احتياجات المستخدمين بالمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية، إذ إن النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لايزال يرتكز على الأساس النقدي في اثبات الأنشطة الاقتصادية و لم يواكب التطورات المتسارعة التي طرأت على الوحدات الحكومية على المستوى العالمي وخصوصاً تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي أسهمت بشكل واضح من خلال الدراسات في دعم وتوسع قاعدة الإبلاغ المالي التي كانت بأمس الحاجة إلى تطبيق هذه المعايير في أجهزتنا الحكومية لتطوير نظمها المحاسبية، واستنادا إلى ذلك يمكن أن تثار التساؤلات الآتية:

١. هل يمكن تطبيق معايير (IPSASs) في الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي؟
٢. ما متطلبات تطبيق معايير (IPSASs) لتطوير الإبلاغ المالي في القطاع الصحي العراقي؟

ثانياً: أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية الابلاغ المالي في الوحدات الحكومية، وذلك من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية للمستخدمين تتصف بالملاءمة والموثوقية ومعالجة نواحي القصور في الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وتطوير الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية باستخدام معايير (IPSASs).

كما تتمثل أهمية تطوير الإبلاغ المالي الحكومي في القطاع الصحي من خلال ما سيوفره من معلومات أكثر دقة لتقييم أداء هذه الوحدات والتي يعجز النظام المحاسبي القائم عن توفيرها نظراً لاعتماده على الأساس النقدي ولضعف إفصاحه، وبالتالي فإن اعتماد معايير (IPSASs) يؤدي إلى إيجاد لغة محاسبية مشتركة في الوحدات الحكومية على المستوى الدولي، فضلاً عن توفيره معلومات عالية الجودة.

ثالثاً: هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي باستخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن الهدف الرئيس نشتق الأهداف الثانوية الآتية:

١. تحديد نقاط الضعف للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

٢. تحديد المتطلبات اللازمة لتطوير الإبلاغ المالي من خلال تبني معايير (IPSASs).

٣. تحديد تأثير تطبيق معايير (IPSASs) في دائرة صحة نينوى على الإبلاغ المالي فيها.

رابعاً: فرضية الدراسة

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في القطاع الصحي العراقي سيسهم في تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي من خلال توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية تحقق أقصى منفعة ممكنة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

خامساً: منهج الدراسة

اعتمد الباحثان على المنهج الاستنباطي في عرض الجانب النظري من الدراسة من خلال الاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطروحات والدوريات والمؤتمرات والكتب ذات العلاقة بموضوع الدراسة، كما اعتمدا على المنهج الاستقرائي في انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة على دائرة صحة نينوى لتعميمها على مستوى القطاع الصحي.

سادساً: حدود الدراسة

حدود مكانية: سيتم اجراء الدراسة الميدانية في القطاع الصحي في العراق/ دائرة صحة نينوى.

حدود زمانية: امتدت الدراسة التطبيقية للعام (٢٠٢٠)، حيث سيتم اعتماد القوائم والتقارير لدائرة صحة نينوى كما سيتم إعداد التقارير والقوائم المالية للعام المذكور في اجراء الدراسة التطبيقية.

حدود موضوعية: سيتم التركيز على المعايير (IPSASs1) عرض البيانات المالية، (IPSASs2) قائمة التدفقات النقدية، لإجراء الدراسة التطبيقية لارتباطها المباشر بتطوير الإبلاغ المالي في دائرة صحة نينوى.

الدراسات سابقة

١. دراسة (Al-Khazrajee,2020)، إمكانية توافق النظام المحاسبي الحكومي مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وانعكاسها على تحسين التقارير المالية، (رسالة ماجستير).

هدفت الدراسة إلى التعرف على الآليات المتبعة للنظام المحاسبي الحكومي في جامعة واسط والإجراءات المتعلقة بمعالجة البيانات وإعداد التقارير المالية، وإيجاد التوافق بين إجراءات النظام المحاسبي الحكومي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أما أهم الاستنتاجات فهي إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في جامعة واسط غير قادر على توفير متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٢. دراسة (Khdair, Alsuboree, 2020)، مدى تلبية الوحدات الحكومية الممولة مركزياً للإبلاغ المالي وفق معايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة في جامعة الفرات الأوسط التقنية، (بحث منشور)

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الإبلاغ المالي الحكومي، صياغة أنموذج مقترح للإبلاغ المالي لجامعة الفرات الأوسط التقنية بالاستعانة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. أما أهم الاستنتاجات فهي إن تطبيق الأنموذج المقترح للإبلاغ المالي للوحدة محل الدراسة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تساعد على إعطاء صورة واضحة عن الأداء المالي.

٣. دراسة (Ahmad,٢٠٢٢)، تأثير تطبيق معايير (IPSASs) على جودة التقارير المالية للبلديات بالتطبيق على مديرية بلدية الموصل، (رسالة ماجستير)

تهدف الدراسة إلى بيان أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) لتعزيز الجودة في التقارير المالية المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات، كما تم تحديد أبرز التغيرات في هذه التقارير، وتحديد التأثير من خلال تبني معايير (IPSASs) في العرض والافصاح وفق النظام المحاسبي الموحد للبلديات، أما أهم الاستنتاجات فهي تبني معايير (IPSASs) يزيل الفوارق الموجودة في الأنظمة المحاسبية المتبعة في الدول المختلفة. أوصت الدراسة بضرورة تبني معايير (IPSAS) وضرورة دراسة المعوقات التي تعيق تبني معايير (IPSAS).

٤. دراسة (Shakirat, 2017)

Implementing international public sector accounting standards in Nigeria issues and challenges

تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا قضايا وتحديات.

هدفت الدراسة إلى المساهمة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتتمكن الدول المختلفة من اكتساب نظرة شاملة للعوامل الخاصة بالانتقال لتطبيق هذه المعايير وتحديد العوامل التي تساعد على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في نيجيريا، أما أهم الاستنتاجات فتمثلت في أن الفوائد المرجوة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا يمكن تحقيقها إلّا بتوفير البيئة الملائمة.

المبحث الأول: الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي وفق متطلبات معايير (IPSASs)

1-مفهوم الإبلاغ المالي الحكومي

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الإبلاغ المالي بأنه المعلومات التي توفرها الوحدة لمساعدة المستخدمين في قرارات تخصيص الموارد المتعلقة بتلك الوحدة، ويتضمن عناصر متعددة منها التقارير. (Al-Yasiri, 2014, 105)، كما عرف الإبلاغ المالي الحكومي بأنه تقديم وصف شامل للجهود المبذولة والنتائج التي تم تحقيقها للأداء الحكومي بطريقة منهجية ومنظمة من خلال إعداد وتقديم التقارير بطريقة تؤدي إلى ضمان المساءلة وتعزيز الشفافية. (Marwanto & Pramono, 2023, 7). وعرف (IPSASB) الإبلاغ المالي الحكومي بأنه توصيل المعلومات المالية من قبل كيان معين إلى الأطراف المعنية من خلال القوائم والتقارير المالية التي تحتوي على معلومات مالية بناءً على البيانات الموجودة بشكل عام في نظام المحاسبة. (www.ipsasb.org)

ويرى الباحثان بأن الإبلاغ المالي الحكومي يتمثل بتوصيل المعلومات المحاسبية عن أداء الوحدات الحكومية عن طريق مجموعة من القوائم والتقارير المالية إلى مستخدمي تلك المعلومات من الأطراف الداخلية والخارجية لترشيد قرارتهم وتعزيز فاعلية الرقابة وتقييم الأداء.

٢-مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

يعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه مجموعة من المبادئ العلمية للمحاسبة واسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة الأنشطة المالية وقياس نتائجها، فضلاً عن أنه يشمل مجموعة المستندات والسجلات المحاسبية ومجموعة التعليمات والطرائق والإجراءات اللازمة لبيان الحسابات وأنواعها. (Al-Mustafi, 2012, 312)، كما عرف بأنه إحدى مكونات التنظيم الإداري الذي يختص بجمع وتبويب وتلخيص وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة إلى الأطراف الخارجية لاتخاذ القرارات كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين فضلا عن إدارة الوحدة الحكومية. (Saadoun, Khalawi, 2022, 205)

كما يُعرف الباحثان النظام المحاسبي الحكومي بأنه مجموعة من العناصر المتكاملة التي تعمل في إطار مجموعة المفاهيم الفروض والمبادئ المحاسبية لتوليد المعلومات المحاسبية من خلال مجموعة من الإجراءات والمتمثلة بتبويب وتلخيص وإعداد وتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها لاتخاذ القرارات.

٣- طبيعة النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

يطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة للربح الممولة مركزياً. وتقسم هذه الوحدات إلى قسمين هما: (Al-Mashhadani et al., 2017, 20-21)

- وحدات إدارية إيرادية وهي الوحدات التي يستوجب نشاطها تحقيق الايرادات الناتجة عن قرارات سيادية من قبل الدولة كالهيئة العامة للضرائب ودائرة الكمارك.
- وحدات إدارية غير إيرادية، وهذه الوحدات لا يستلزم نشاطها تحقيق إيرادات أو ربما تحقق إيرادات ضئيلة كالمستشفيات والجامعات الحكومية.

٤-أهداف النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

يحقق النظام المحاسبي الحكومي الأهداف الآتية: (Radi, 2015, 204)

- تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنظمة الحكومة المختلفة لاستخدامها كمؤشرات في رسم السياسات واتخاذ القرارات.
- يمثل شبكة الاتصال الرئيسة والرسمية بين الجهاز التنفيذي وأجهزة الرقابة وعلى رأسها السلطة التشريعية.
- إعطاء تطمينات عامة فيما يتعلق بكفاءة نظام الإدارة المالية الحكومية. (Onumah, Simpson, 2008, 9)
- تحديد الاتجاهات العامة في الإنفاق والإيرادات الحكومية كأساس للتنبؤ، ومراقبة تنفيذ الخطط الحكومية.
- توفير وتقديم التقارير المالية التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة والمناسبة في الوقت المناسب. (Dahman, 2012, 19)

- تتبع تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وذلك عن طريق الإيرادات المحصلة والاعتمادات المصروفة ومقارنتها مع تقديرات الموازنة العامة ودراسة الفروقات والانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب. (Al-Mahaini, Al-Khatib, 2010, 23)

٥- الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي الحكومي

يعاني النظام المحاسبي الحكومي في العراق من العديد من أوجه القصور المتعلقة بأسس وطرائق القياس المحاسبي إلى جانب ضعف الإبلاغ المالي، وفيما يأتي بعض جوانب القصور الموجهة للنظام المحاسبي الحكومي: (Onaiza, Ali, 2014, 154-156)

أ- تفتقر القوائم المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لخاصيتي الملائمة والموثوقية وذلك لعدم قدرتها على تلبية احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات التي تمكنهم من تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية وعدم إمكانية الاعتماد عليها، مما يؤدي بالنتيجة إلى معلومات غير مفيدة ولا تساعد في فهم حقيقة الوضع المالي والأداء المالي للوحدات الحكومية وتحقيق المساءلة العامة لها.

ب- إن النظام المحاسبي تم إعداده ليتوافق مع الموازنة التقليدية وعلى أن تتصف الأخيرة بفرض الرقابة على أوجه إنفاق الأموال العامة وتحقيق الرقابة والتركيز على التخصيصات والتحقق من أن النفقات قد كانت ضمن الحدود الموضوعة، وأن إجراءات الإنفاق كانت سليمة ووفق اللوائح والقوانين السارية.

ت- بموجب النظام المحاسبي الحكومي فإن الأساس المتبع على العموم هو الأساس النقدي والذي بموجبه لا يتم التفرقة بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية.

ث- تعتبر كافة الموجودات الثابتة بمختلف أنواعها (المباني، الأراضي، الآلات والمعدات وغيرها من الموجودات الثابتة) مندثرة لحظة الشراء، وذلك بسبب استخدام الأساس النقدي، فضلاً عن عدم المحاسبة عن المخزونات بأنواعها، وهذا يؤدي بالنتيجة إلى عدم إظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة فضلاً عن صعوبة الرقابة على تلك الموجودات.

ومن خلال ما تقدم من أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي الحكومي سواءً في الإبلاغ المالي لهذا النظام أو اتباع الموازنة التقليدية والمتمثلة بموازنة البنود، بالإضافة إلى اتباع الأساس النقدي، أو في المحاسبة عن الموجودات الثابتة للوحدات الحكومية يرى الباحثان بأنه لا بد من إعادة النظر في هذا النظام وتطوير أُسس القياس والافصاح فيه من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدات الحكومية، وهذا سيؤدي إلى تعزيز فاعلية الرقابة وتقييم الأداء وتحقيق الشفافية للإبلاغ المالي لهذه الوحدات.

٦-نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)

ابتدأت مبادرة وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عندما أنشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) كلاً من لجنة القطاع العام (Public Sector Committee)(PSC)، ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) الذي تأسس في عام ١٩٩٧، ومنذ عام ١٩٩٦ التي كانت البداية في وضع هذه المعايير لغاية 2023 قامت لجنة (PSC) وخليفته مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بوضع 49 معياراً دولياً قائماً على أساس الاستحقاق المحاسبي يمكن تطبيقها في البلدان التي تسعى للتحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، كما تم وضع

معيار واحد قائم على الأساس النقدي للدول التي ليس لديها القدرة للتحول المباشر إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، فضلاً عن العمل على تطوير أول معيار لإعداد تقارير الاستدامة والذي سيتم إصدار المسودة الأولية له للتعليق عليها في الربع الأخير من العام ٢٠٢٤ وتوضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح وتعتبر كمرشد للعمل المحاسبي في إعداد القوائم والتقارير المالية.(www.ipsasb.org)

وتعرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) بأنها إرشادات عامة تؤدي إلى ترشيد وتنظيم العمل المحاسبي للوحدات الحكومية. (Minh, 2014, 405)، أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد عرفها: بأنها معايير محاسبية عالمية عالية الجودة والتصنيف قائمة على أساس الاستحقاق تؤدي إلى توفير معلومات مالية دقيقة تتوفر فيها الخصائص النوعية وتعزز المساءلة وتبني الثقة مع المواطنين. (Joseph & other,2020, 434)

ويُعرف الباحثان معايير (IPSASs) بأنها قواعد وارشادات تهدف إلى تحقيق التوافق المحاسبي في الوحدات الحكومية وتطوير الممارسات المحاسبية فيها من خلال تبني أفضل اسس القياس والافصاح المحاسبي لتوفير معلومات ذات جودة عالية وشفافة إلى مستخدميها. وهذه المعايير هي كما في الجدول (١) الآتي:

جدول (١): معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs)

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS 1	عرض التقارير المالية	IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية	IPSAS 27	الزراعة
IPSAS 3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية، الأخطاء	IPSAS 28	الأدوات المالية العرض
IPSAS 4	آثار التغيرات في اسعار الصرف الأجنبي	IPSAS 29	الأدوات المالية الاعتراف والقياس
IPSAS 5	تكاليف الاقتراض	IPSAS 30	الأدوات المالية: الإفصاحات
IPSAS 6	التقارير المالية الموحدة والمنفصلة	IPSAS 31	الأصول غير الملموسة
IPSAS 7	الاستثمار في المنشآت الزميلة	IPSAS 32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح
IPSAS 8	الحصص في المشاريع المشتركة	IPSAS 33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى
IPSAS 9	الإيراد من المعاملات التبادلية	IPSAS 34	التقارير المالية المنفصلة
IPSAS 10	التقارير المالية في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع	IPSAS 35	التقارير المالية الموحدة
IPSAS 11	عقود الانشاء	IPSAS 36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
IPSAS12	المخزون	IPSAS 37	الترتيبات المشتركة
IPSAS 13	عقود الإيجار	IPSAS 38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	IPSAS 39	منافع الموظفين
IPSAS 15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IPSAS 40	عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
IPSAS 16	العقارات الاستثمارية	IPSAS 41	الأدوات المالية
IPSAS 17	الممتلكات والمصانع والمعدات	IPSAS 42	المنافع الاجتماعية
IPSAS 18	تقديم التقارير حول القطاعات	IPSAS 43	الإيجارات
IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	IPSAS 44	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة
IPSAS 20	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IPSAS 45	الممتلكات والمنشآت والمعدات
IPSAS 21	انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد	IPSAS 46	القياس
IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع العام الحكومي	IPSAS 47	الإيرادات
IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	IPSAS 48	مصاريف التحويل
IPSAS 24	عرض معلومات الموازنة في التقارير المالية	IPSAS 49	خطط مزايا التقاعد
IPSAS 25	منافع الموظفين		

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على (IPSASB 2022,2023)

متطلبات تطبيق معايير (IPSASs)

أوصت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA) واتحاد المحاسبين الدولي على ضرورة الامتثال لمتطلبات عديدة لضمان نجاح تبني معايير (IPSASs)، والعراق كغيره من الدول يحتاج للامتثال لهذه المتطلبات والتي نوجز أهمها: (Shannon, Dashli, 2023, 132-133)

١. **إصلاح نظام المحاسبة الحكومي العراقي:** كما أوضحنا بأن نظام المحاسبة الحكومي في العراق يعاني من أوجه قصور عدة، لذا يجب على الدولة وضع نظام محاسبي حديث يواكب متطلبات العصر.
٢. **الإصلاح الهيكلي والقانوني:** تتم المحاسبة الحكومية في العراق ضمن إطار قانوني يضم العديد من القوانين والتعليمات والقرارات وغيرها من التشريعات، غير أنها تفتقر إلى المرونة والتأقلم مع التطورات الحاصلة في البيئة الدولية، وهذا ما أدى إلى القصور في تحقيق أهداف المحاسبة الحكومية في العراق وأعاق تطورها.
٣. **الجانب التشريعي:** يعد الجانب التشريعي هو المنظم للجانب المهني، وبالتالي هنالك نوع من التداخل بين الجانبين، فيما يخص الجانب التشريعي يجب أن يكون هنالك إعادة شاملة لكافة التعليمات والقوانين المنظمة للأعمال المهنية والاقتصادية، حيث يتوجب تطوير وإعادة صياغة التعليمات والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والنظام المحاسبي لأجل وضع إطار محاسبي متوافق مع المعايير المحاسبية.
٤. **تغيير أساس القياس المحاسبي:** تعتمد غالبية الدول على أساس القياس النقدي، نظراً لامتيازه بالبساطة والسهولة في تطبيقه وقلة تكلفة تشغيل النظام، ومع تزايد متطلبات السلطة التشريعية حول الرفع من مستوى الإبلاغ المالي

بتقديم معلومات عن أنشطة الحكومة تتسم بالموضوعية والشمول من جهة، ومن جهة أخرى توصيات المنظمات الدولية ذات الاختصاص بالمحاسبة الحكومية بضرورة التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي؛ وذلك لمواكبة التطورات الحاصلة وتقديم معلومات تؤدي إلى تحسين المساءلة وتعزيز الشفافية. (Schmidthuber & Others, 2020, 120)، فضلاً عن ما ذكر من متطلبات هناك من يرى أنه لا بد من توفر المتطلبات التالية لتطبيق معايير (IPSAS):

أ- على وزارة المالية تطوير القوائم المالية بما يتفق مع معايير (IPSASs) لتوفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي الحكومي لوضع صورة واضحة عن الأداء المالي الحكومي. (Fadil, Hashim, 2023, 259) يتطلب اعتماد معايير (IPSASs) تطوير الموازنة التقليدية المعتمدة في العراق والتحول نحو موازنة البرامج والأداء بتحديد البرامج المزمع تنفيذها في الفترة القادمة، مما يساعد في تعزيز المساءلة عن الإنفاق الحكومي.

ب- العمل على إجراء دراسات معمقة لمعايير (IPSAS) من أجل تكييف هذه المعايير بما يتناسب مع البيئة العراقية والعمل على تبنيها تدريجياً للنهوض بواقع المحاسبة الحكومية في العراق من أجل مساعدة متخذي القرار ومستخدمي المعلومات المحاسبية في التعرف على أداء الوحدات الحكومية.

ت- ضرورة قيام وزارة المالية بإعداد برامج توعوية عن أهمية التحول لمعايير (IPSAS) وما يترتب عليها من مزايا لصالح العراق.

ث- ضرورة وجود الموظفين المدربين تدريباً جيداً يمكنهم من إظهار مستوى مرضٍ من فهم معايير (IPSAS) لضمان مستوى فعال من التطبيق. (Azzam& Others, 2021, 241)

ج- ضرورة توفر الموارد، إذ يُعد وجود الموارد الكافية من بين المتطلبات الأساسية للتنفيذ الناجح لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (Saleh & Others, 2021, 9)

أما أهم المتطلبات الواردة في معايير (IPSASs2)، (IPSASs1) فهي كما يأتي:

أ- **العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** أشارت الفقرة (٢٧) من المعيار (IPSASs1) إلى أنه يجب على الوحدة أن تعرض المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بشكل عادل، ويقتضي العرض العادل تمثيل آثار المعاملات والأحداث بشكل صحيح وفقاً لتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المبينة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ب- **الاستمرارية:** عند إعداد البيانات المالية يجب إجراء تقييم لقدرة الوحدة على الاستمرار في عملها من الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية على أساس استمرارية الوحدة إلّا إذا كانت هناك نية لتصفية الوحدة أو وقف أعمالها، أو عند إجراء تقييم على علم بوجود حالات عدم تأكد تتعلق بالأحداث أو الظروف التي تثير شكاً كبيراً حول قدرة الوحدة على الاستمرار فإنّه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه.

ت- **أتساق العرض:** أشارت الفقرة (٤٢) من المعيار إلى أنه يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود للبيانات المالية من فترة إلى الفترة التي تليها إلّا إذا:

- حدث تغير كبير في طبيعة عمليات الوحدة، بحيث يكون عرض أو تصنيف آخر سيكون أكثر ملاءمة.
- تطلب معيار محاسبة دولي في القطاع العام إجراء تغيير في العرض.

ث- **المادية والتجميع:** تعرض كل فئة مهمة من البنود المتماثلة بشكل منفصل في البيانات المالية، ويتم عرض البنود التي تختلف طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل ما لم تكن غير مهمة، وهذا ما أشارت إليه الفقرة (٤٥) من المعيار.

ج- **المقاصة:** أشارت الفقرة (٤٨) من المعيار إلى أنه يجب عدم إجراء(المقاصة) للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات إلا إذا كانت مطلوبة أو مسموح بها من معيار دولي آخر في القطاع العام.

ح- **المعلومات المقارنة:** أشارت الفقرتين ٥٣ والفقرة ٥٣أ من المعيار (١) إلى أنه يجب أن تعرض الوحدة جميع المعلومات إن كانت ذات صلة بفهم المعلومات المالية للفترة الحالية. كما يجب على الوحدة أن تعرض كحد أدنى قائمة مركز مالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة وقائمة الأداء المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة وقائمة التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة وقائمة التدفقات النقدية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة فضلاً عن الإيضاحات ذات العلاقة.

خ- القوائم المالية والكشوفات

١. **قائمة المركز المالي:** تعرض هذه القائمة الوضع المالي للوحدة الحكومية، أَو بعبارة أخرى تعرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

- ونص المعيار (IPSAS1) في الفقرة (٧٠) على أَنَّه يجب التمييز بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة كفئات منفصلة في قائمة المركز المالي، إلا إذا كان العرض على أساس السيولة يقدم معلومات ممثلة بأمانة وأكثر ملاءمة.
- أشارت الفقرة (٧٦) من المعيار إلى أنه يجب تصنيف الأصل بأنه متداول عندما:

يتوقع أنْ يتم تحقيقه أو الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك خلال سير الدورة العادية للوحدة، يتم الاحتفاظ به بشكل رئيس لأغراض للمتاجرة، عندما يتوقع تحقيقه خلال ١٢ شهراً من تاريخ التقرير، يستخدم لتسوية التزام معين لمدة (١٢) شهراً من تاريخ التقرير.

- باستثناء ما ذكر في الفقرة السابقة فيجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها غير متداولة، ويستخدم هذا المصطلح ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة ذات الطبيعة طويلة الأجَل وهذا ما أشارت إليه الفقرة (٧٧) من هذا المعيار.
- أما بالنسبة للالتزامات المتداولة فقد أشارت الفقرة (٨٠) من المعيار إلى أنه يجب تصنيف الالتزامات إلى متداول إذا توفرت إحدى هذه الشروط: (IPSAS, 2022, 118)

يتوقع تسويته خلال الدورة التشغيلية للوحدة، مُعد بشكل رئيس للمتاجرة، يستحق التسوية خلال ١٢ شهراً بعد تاريخ التقرير.

- يجب تصنيف الالتزامات الأخرى التي لا ينطبق عليها أحد الشروط السابقة إلى التزامات غير متداولة.
- أشارت الفقرة (٨٨) من المعيار إلى أنه يجب أن تشمل قائمة المركز المالي كحدٍ أدنى الآتي: الممتلكات والمصانع والمعدات، العقارات الاستثمارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، الاستثمارات، المخزون، الذمم المدينة، النقد والنقد المعادل، الضرائب، التزامات المنافع الاجتماعية، الذمم الدائنة، المخصصات، الالتزامات، حصة غير مسيطر عليها.
- كما أشارت الفقرة (٨٩) من المعيار إلى أنه يجب أن يتم عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في قائمة المركز المالي، عندما يكون العرض ضرورياً لفهم المركز المالي.
- أكدت الفقرة (٩٣) من المعيار على أنه يجب أن تفصح الوحدة في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات حول قائمة المركز المالي تصنيفات فرعية تكون مصنفة بطريقة تناسب عمليات الوحدة.

٢. **قائمة الأداء المالي:** تشمل هذه القائمة جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها خلال مدَّة معينة وكما أشارت الفقرة (٩٩) من المعيار.

٣. **قائمة التدفقات النقدية:** هناك مجموعة من المتطلبات الواردة في المعيار (IPSAS2) يجب توفرها:

- يجب أنْ تصنف التدفقات النقدية حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وهذا ما أشارت إليه الفقرة (١٨) من المعيار.
- أشارت الفقرة (٢٧) من المعيار إلى أنه يجب أن تقدم الوحدة التقارير حول التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية باستخدام أحد الأُسلوبين الآتيين:

- الأسلوب المباشر، إذ يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية، ويشجع المعيار على اتباع هذا الأسلوب.
- الأسلوب غير المباشر، ويتم تعديل صافي الفائض أو العجز بمقدار آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وأي تأجيلات أو استحقاقات لمبالغ مقبوضة أو دفعات تشغيلية سابقة أو مستقبلية وبنود الإيرادات أو المصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية. (IPSASB, 2022, 148-155)

٤. **الملاحظات**

- يشير معيار (IPSASs1) في الفقرة (١٢٧) إلى أنه يجب أن تعرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة.
- ينبغي الإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتي لا تظهر في متن القوائم المالية الرئيسة، وتكون ذات صلة بفهم هذه المعلومات.

ومما تقدم يرى الباحثان بأن يتم الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق بوصفه أحد متطلبات تطبيق معايير (IPSAS) ومن ثمّ الانتقال إلى تطبيق المعايير بصورة تدريجية مع الإبقاء على النظام القائم واجراء تقييم لهذا التطبيق لكي يتم اعتمادها في عينة البحث.

المبحث الثاني

تطوير الإبلاغ المالي في دائرة صحة نينوى وفق (IPSAS)

أولاً: نبذة تعريفية عن دائرة صحة نينوى

تُعد دائرة صحة نينوى من الدوائر الخدمية التي تعنى بتقديم الخدمات الصحية والمتمثلة بكافة الخدمات الوقائية والعلاجية والتحصين في عموم محافظة نينوى، تأسست ما بين العقدين الثاني والثالث من القرن العشرين، وتشتمل على تسع عشرة مستشفى وأحد عشر قطاعاً للرعاية الصحية الأولية، فضلا عن المراكز التخصصية، حيث تقدم الخدمات الصحية لما يقارب الأربعة ملايين نسمة في جميع الأقضية النواحي التابعة لمحافظة نينوى، ويُعد النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي هو النظام المطبق فيها.

ثانياً: تطوير الإبلاغ المالي في دائرة صحة نينوى وفق معايير (IPSASs)

سيتم في هذا المبحث تنظيم نماذج مقترحة للإبلاغ المالي وفق معايير (IPSASs) وذلك من خلال الاستعانة بالبيانات المالية لدائرة صحة نينوى لسنة ٢٠٢٠، حيث سيتم تطوير الإبلاغ المالي من خلال إعداد القوائم المالية لعينة الدراسة، وسيتم التركيز على كلٍ من معايير (IPSASs1) و (IPSASs2) وبيان تأثير تطبيق هذه المعايير على القوائم المالية للدائرة محل الدراسة.

أ- قائمة المركز المالي وفق معايير (IPSAS) لدائرة صحة نينوى: الشكل رقم (١) يمثل المركز المالي وفق معايير (IPSAS) لدائرة صحة نينوى لعام ٢٠٢٠

شكل (١): وزارة الصحة/ دائرة صحة نينوى/ قائمة المركز المالي كما في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠٢٠ بالدينار

البنود	لسنة ٢٠٢٠	لسنة ٢٠١٩
الموجودات		
الموجودات المتداولة		
النقد والنقد المعادل	٩٢,٠٥٩,٢٠١,٩٢٠	***
الذمم المدينة (السلف)	٠	***
المخزون (بالكلفة)	٨,٩٨٣,٨٨٤,٢٦٥	***
مخزون الأدوية (بالكلفة)	١٥,٩٩٤,٤٧٧,٨٣٤	***
إجمالي الموجودات المتداولة	١١٧,٠٣٧,٥٦٤,٠١٩	****
الموجودات غير المتداولة		
الذمم المدينة (السلف)	٧,٧١٢,١١٦,١٦٩	***
الأراضي	٥٧,٣١٨,٢٢٥,٢١١	***
المباني والمنشآت	٩٢,٢٥٠,٦٥٤,٢٥٧	***
الآلات والمعدات	٢٦,٣٠٧,٩٦٨,٨٠٠	***
أثاث وأجهزة مكاتب	٣٩٩,٠٩٦,٦١٠	***
وسائط نقل وانتقال	٣,٩٩٦,٢٩٤,٦٥٩	***
مجموع الموجودات غير المتداولة	١٨٧,٩٨٤,٣٥٥,٧٠٦	****
مجموع الموجودات	**٣٠٥,٠٢١,٩١٩,٧٢٥**	*****
المطلوبات المتداولة		
الأمانات	٤,٥٤٢,٧٥٨,١٢٧	***
الدائنون	١,٤٤٢,١٣٣,١٥٠	***
مجموع المطلوبات المتداولة	٥,٩٨٤,٨٩١,٢٧٧	****
المطلوبات غير المتداولة		
الأمانات	٧٩,٣٠١,٦٨٧,٦٥٨	***
الدائنون	١٦٧,٧٧١,١٤١,٧٦٥	***
إجمالي المطلوبات غير المتداولة	٢٤٧,٠٧٢,٨٢٩,٤٢٣	***
إجمالي المطلوبات	٢٥٣,٠٥٧,٧٢٠,٧٠٠	****
حقوق الملكية		
رأس المال المساهم به من قبل الحكومة	(159,022,742,522)	***
احتياطيات	197,٥٥٠,٨٧٩,٢٩١	***
الفائض/ (العجز) المتراكم	١٣,٤٣٦,٠٦٢,٢٥٦	***
إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	**٣٠٥,٠٢١,٩١٩,٧٢٥**	*****

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الحسابات الختامية لدائرة صحة نينوى لسنة ٢٠٢٠

ومن الشكل السابق نوضح الآتي:

١. تم عرض الموجودات والمطلوبات وتصنيفها إلى متداولة وغير متداولة، وهذا ما أشارت أليه الفقرة (٧٠) من المعيار (IPSASs1) وهذا بخلاف ما يتم عرضه وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، حيث يتم عرض الموجودات والتي تتضمن كلاً من النقد والذمم المدينة والمتمثلة (بالسلف)، أما المخزون والموجودات الثابتة فتم عرضها بموجب النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي كحسابات نظامية متقابلة لأغراض رقابية وإحصائية.

٢. تم تصنيف الأصول إلى أصول متداولة لتلك التي يتوقع أن يتم تحقيقها أو يتم الاحتفاظ بها خلال السنة أو كانت عبارة عن نقد أو نقد معادل، وهذا ما أشارت اليه الفقرة (٧٦) من المعيار (IPSASs1)، أما خلاف ذلك فتصنف إلى أصول غير متداولة.

٣. تم عرض المخزون ضمن الموجودات المتداولة وحسب ما أشارت اليه الفقرة (٧٩) من المعيار بأن الأصول المتداولة تشمل كلاً من الضرائب المستحقة والرسوم المستحقة والغرامات والرسوم المستحقة فضلاً عن المخزون.

٤. تم تصنيف الموجودات غير المتداولة لعينة الدراسة إلى كلٍ من الأراضي، المباني والمنشآت، الآلات والمعدات، الأثاث وأجهزة المكاتب، فضلاً عن وسائط النقل والانتقال وهذا ما أشارت إليه الفقرة (٩٤ أ) من (IPSASs1)، وهذا التصنيف لهذه الموجودات يؤدي إلى إعطاء صورة متكاملة عن الموجودات الثابتة لعينة الدراسة، كما يؤدي إلى ترشيد قرارات المستخدمين، فضلاً عن توفير الرقابة الصارمة على موجودات الوحدة عينة الدراسة.

٥. إن الذمم المدينة والمتمثلة بـ(السلف) ظهرت ضمن الموجودات غير المتداولة بمبلغ (٧٧١٢١١٦١٦٩)، وقد أشارت الفقرة (٧١) من المعيار فيما يخص أي أصلٍ أو التزام بأنه يجب أن تُجمع المبالغ التي يتوقع تسويتها خلال السنة وفصلها عن تلك التي تزيد عن السنة وظهر رصيدها ضمن الموجودات المتداولة (٠) والأصل أن تظهر ضمن الموجودات المتداولة ولكن عند تحليل أعمار الأرصدة المدينة بموجب الجدول رقم (٢) لدائرة صحة نينوى تبين أن الأرصدة هي أرصدة موقوفة ولفترة تزيد عن الثلاث سنوات، وقد وردت ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي لدائرة صحة نينوى وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

جدول (٢) : تحليل أعمار الذمم المدينة (السلف) لسنة ٢٠٢٠

أسم الحساب	الرصيد الموقوف وطبيعته المحاسبية (بالدينار)	تحليل عمر الرصيد الموقوف	
		أكثر من سنة إلى ثلاث سنوات (بالدينار)	أقل من سنة (بالدينار)
السلف المؤقتة	١,٤٠٣,٩١٥,٠٥١	١,٤٠٣,٩١٥,٠٥١	
سلف الأفراد العاملين	٢٦٤,٢٨١,٩٤٣	٢٦٤,٢٨١,٩٤٣	
سلف المقاولين والمتعهدين	٥,٩٤٩,٧٩٨,٣٧٥	٥,٩٤٩,٧٩٨,٣٧٥	
سلف الإعلان	٥٩,٩١٠,٠٠٠	٥٩,٩١٠,٠٠٠	
سلف اللجان	١١,٠٠٠,٠٠٠	١١,٠٠٠,٠٠٠	
سلف مستديمة	٢٣,٢١٠,٨٠٠	٢٣,٢١٠,٨٠٠	
المجموع	٧,٧١٢,١١٦,١٦٩	٧,٧١٢,١١٦,١٦٩	٠

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الحسابات الختامية لدائرة صحة نينوى لسنة (٢٠٢٠).

٦. أشارت الفقرة (٨٠) من المعيار (1) إلى أنه يجب تصنيف الالتزامات إلى التزامات متداولة عندما يتوقع تسويته خلال السنة المالية ومُعد بشكل أساس للمتاجرة، أما بخلاف ذلك فيجب تصنيفها إلى التزامات غير متداولة.
٧. أما بالنسبة للذمم الدائنة الامانات ظهر بمبلغ (٤٥٤٢٧٥٨١٢٧) فيما يخص سنة (٢٠٢٠) ضمن المطلوبات المتداولة، وهذا ما اشارت إليه الفقرة (٧١) من المعيار فيما يخص اي أصلٍ أو التزام بأنه يجب تجميع المبالغ التي يتوقع تسويتها خلال السنة وفصلها عن تلك التي تزيد عن السنة، كما ظهر رصيد الأمانات بمبلغ (٧٩٣٠١٦٨٧٦٥٨) ضمن المطلوبات غير المتداولة كرصيد موقوف لفترة تزيد عن الثلاث سنوات.
٨. بالنسبة لرصيد الدائنين فظهر ضمن المطلوبات المتداولة بمبلغ (١٤٤٢١٣٣١٥٠) فيما يخص السنة المالية، كما ظهر الرصيد ضمن المطلوبات غير المتداولة بمبلغ (١٦٧٧٧١١٤١٧٦٥) كرصيد موقوف لفترة تزيد عن السنة، أن عرض الذمم المدينة والدائنة وفق هذه المعايير أدى إلى عرض ما يخص السنة المالية كموجودات ومطلوبات متداولة، أمّا ما يخص السنوات السابقة والمتمثلة بالأرصدة الموقوفة فقد تم عرضها كموجودات ومطلوبات غير متداولة، وهذا يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للوحدة محل الدراسة وتوفر معلومات أكثر دقة للمستخدمين.
٩. إن بعض المعلومات الظاهرة في المركز المالي المُعد وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي كالموجودات الثابتة والموجودات المخزنية هي لأغراض رقابية واحصائية لا تعطي معلومات ذات أهمية للمستخدمين كما ظهرت بصورة إجمالية، في حين تم عرض وتفصيل الموجودات الثابتة وفق المعايير إلى كلٍ من الأراضي والمباني والمنشآت والآلات والمعدات والاثاث وأجهزة المكاتب.
١٠. إن رصيد حساب جاري دائرة المحاسبة كما في ٢٠٢٠/١/١ هو (159022742522) وفق قائمة المركز المالي لدائرة صحة نينوى والمعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، إذ قام الباحث بمعالجة هذا المبلغ في حساب (رأس المال المساهم به من الحكومة) وفق قائمة المركز المالي المعدة بموجب المعيار (IPSASs1).
١١. تم تصنيف عناصر حقوق الملكية إلى رأس المال المساهم به، وفائض أو عجز متراكم، فضلاً عن الاحتياطيات، وهذا ما أشارت إليه الفقرة (٩٤ و) من المعيار.

ب- قائمة الأداء المالي وفق معايير (IPSASs) لدائرة صحة نينوى لعام ٢٠٢٠

أدناه قائمة الأداء المالي كما في الشكل (٢):

الشكل (٢): وزارة الصحة/دائرة صحة نينوى/ قائمة الأداء المالي للسنة المنتهية في ٣١/ كانون الأول/ ٢٠٢٠ (بالدينار)

أسم الحساب	لسنة ٢٠٢٠
الإيرادات ذات ترتيب ملزم	
بيع لوازم وتجهيزات	١٧٠,٠٩٩,٣١٣
المجموع	١٧٠,٠٩٩,٣١٣
الإيرادات ذات ترتيب غير ملزم	
الضرائب	٢,٨٤٨,٠٦١,٣٥٥
تعويضات وغرامات	٩١,٥١٩,٩٠٧
التحويلات من منشآت حكومية	٣٥٠,٩٣٤,١٥٢,٦٩٧
المجموع	353,873,733,959
إيرادات الإيجار	
إيجار مبانٍ سكنية	٥,٤٢١,٦٥٢
إيجار مطاعم وحوانيت وأكشاك	٥٢,١٨٣,٢٥٠
المجموع	٥٧,٦٠٤,٩٠٢
مجموع الإيرادات الكلي	354,101,438,174
المصروفات	
الأجور والرواتب	٣١٣,١٦٩,٦٤١,٦٥٠
المستلزمات السلعية	١١,٨٦٢,٠٣٣,٢١٢
المستلزمات الخدمية	٤,٧١٥,٩٢١,٤٧٨
صيانة الموجودات	٤,٩٩٢,١٢٩,٠٤٠
اندثار	5,837,855,635
مصاريف أخرى	٨٧,٧٩٤,٩٠٣
إجمالي المصاريف	340,665,375,918
فائض/ (عجز) الفترة	**١٣,٤٣٦,٠٦٢,٢٥٦**

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الحسابات الختامية لدائرة صحة نينوى لسنة (٢٠٢٠).

من القائمة السابقة نوضح الآتي:

١. تم عرض جميع بنود الإيرادات والمصروفات التي تمت خلال الفترة المالية لدائرة صحة نينوى للوصول إلى الفائض أو العجز للفترة المالية للدائرة محل الدراسة والمتمثلة بسنة (٢٠٢٠) وهذا ما أشارت إليه الفقرات (٩٩-١٠٠) من المعيار (IPSASs1).
٢. تم عرض عناوين رئيسة للإيرادات والمصروفات كما تم تقسيم الإيرادات إلى مجاميع فرعية من خلال تصنيف الإيرادات إلى إيرادات ذات ترتيب ملزم وإيرادات ذات ترتيب غير ملزم وفقاً لما تضمنته الفقرات (١٠٤-١٠٦-١٠٨-١٠٩) من المعيار، حيث أشارت إلى وجوب عرض البنود والمجاميع الفرعية إما في قائمة الأداء المالي أو في الملاحظات بما يتناسب مع طبيعة عمل الوحدة ويؤدي ذلك إلى توفير معلومات تتحقق فيها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال توفير معلومات تمتاز بالموثوقية والملائمة التي تمكن المستخدمين من تقييم وفهم أداء الوحدة ، وهذا العرض سوف يؤدي إلى إعطاء صورة متكاملة عن حجم الإيرادات المتحقق وحجم المصاريف خلال السنة، كما تدعم طريقة العرض هذه المساءلة والشفافية لعينة الدراسة.
٣. أورد المعيار (IPSASs47) كل ما يتعلق بالإيرادات والتي صنفها إلى إيرادات ذات ترتيب ملزم وأشار إلى أنها تمثل بيع وتقديم السلع والخدمات بمقابل مادي لذلك تضمنت إيرادات بيع اللوازم والتجهيزات لدائرة صحة نينوى مبلغ قدره (١٧٠٠٩٩٣١٣) كإيراد ذي ترتيب ملزم، أما الإيرادات ذات ترتيب غير ملزم والمتمثلة بالإيرادات التي تحصل عليها الوحدات الحكومية بقوة القانون والمتمثلة بالإيرادات السيادية (كالضرائب والغرامات والرسوم).
٤. إن مبلغ التمويل خلال السنة المالية هو (٣٥٠٩٣٤١٥٢٦٩٧) وسوف يمثل حساب التحويلات من منشآت حكومية أخرى. إن نتيجة إعداد قائمة الأداء المالي وفق هذا المعيار هي إما أن تكون فائضاً أو عجزاً.

ج- قائمة التدفقات النقدية وفق معايير (IPSAS) لدائرة صحة نينوى لعام ٢٠٢٠، وفيما يأتي قائمة التدفقات النقدية وفق معايير (IPSAS) لدائرة صحة نينوى كما في الشكل (٣):

شكل (٣): وزارة الصحة/ دائرة صحة نينوى/ قائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية كما في ٣١/ ١٢/ ٢٠٢٠ (بالدينار)

أسم الحساب	لسنة ٢٠٢٠	لسنة ٢٠١٩
المقبوضات		
إيجار لموجودات الثابتة	٥٧,٦٠٤,٩٠٢	***
إيرادات متنوعة	١٧٠,٠٩٩,٣١٣	***
ضرائب	٢,٨٤٨,٠٦١,٣٥٥	***
تعويضات وغرامات	٩١,٥١٩,٩٠٧	***
التحويلات من منشآت حكومية أخرى	350,934,152,697	***
النقص في الموجودات المتداولة (السلف)	٢,٣٠٣,٦٤٠	***
الزيادة في المطلوبات المتداولة(الأمانات)	٤,٥٤٢,٧٥٨,١٢٧	***
إجمالي التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية	**٣٥٨,٦٤٦,٤٩٩,٩٤١**	****
المدفوعات		

أسم الحساب	لسنة ٢٠٢٠	لسنة ٢٠١٩
الأجور والرواتب	(٣١٣,١٦٩,٦٤١,٦٥٠)	***
المستلزمات السلعية	(١١,٨٦٢,٠٣٣,٢١٢)	***
المستلزمات الخدمية	(٤,٧١٥,٩٢١,٤٧٨)	***
مصاريف أخرى	(٥,٠٧٩,٩٢٣,٩٤٣)	***
النقص في المطلوبات المتداولة الدائنون	(٧,٦٩٦,٩٥٠,٤٢٤)	***
إجمالي التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية	**(٣٤٢,٥٢٤,٤٧٠,٧٠٧)**	****
صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية	**١٦,١٢٢,٠٢٩,٢٣٤**	*****
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
شراء موجودات ثابتة	١٣,٥٣٧,٥٧٧,٩٥٠	***
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	(١٣,٥٣٧,٥٧٧,٩٥٠)	***
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	٠	***
صافي التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية	**٢,٥٨٤,٤٥١,٢٨٤**	*****
النقد والنقد المعادل كما في ٢٠٢٠/١/١	**89,474,750,636**	***
النقد والنقد المعادل كما في ٢٠٢٠/١٢/٣١	**٩٢,٠٥٩,٢٠١,٩٢٠**	***

المصدر: إعداد الباحثين بالاعتماد على الحسابات الختامية لدائرة صحة نينوى لسنة (٢٠٢٠).

من الشكل نوضح الآتي:

١. تم اعتماد الأسلوب المباشر في إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار (IPSASs2)، وبموجبه يتم الإبلاغ عن الفئات الرئيسة من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية، وهذا ما أشارت إليه الفقرة (٢٧) من، وشجع المعيار في الفقرة (٢٨) منه على اتباع الأسلوب المباشر، إذ إنه يوفر معلومات مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

٢. تم الإبقاء على استخدام اسم دائرة صحة نينوى لأن المعيار أجاز استخدام مصطلح منشأة اقتصادية أو استخدام مصطلحات أخرى وكما أشارت الفقرة (١٣-١٤) من المعيار. كما تم تضمين عنوان القائمة لنوع العملة(دينار).

٣. على وفق المعيار تم تصنيف التدفقات النقدية للوحدة محل الدراسة من خلال تصنيفها إلى التدفقات النقدية حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وهذا ما أشارت إليه الفقرة (١٨-١٩) من المعيار (IPSASs2)، و يؤدي هذا التصنيف إلى توفير معلومات مفيدة حول التدفقات النقدية ومساعدة المستخدمين في التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية لدائرة صحة نينوى، ومدى قدرتها على توليد تدفقات نقدية مستقبلية، ومدى قدرتها في تمويل أنشطتها، بخلاف قائمة التدفقات النقدية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي والتي لا تعطي صورة واضحة عن التدفقات النقدية.

٤. تم اظهار مبالغ التدفقات النقدية من خلال الإيرادات بصورة تفصيلية تمكن المستخدم من فهم المعلومات المالية بصورة واضحة بخلاف ما يتم عرضه وفق قائمة التدفق النقدي المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي والتي أظهرت الإيرادات بصورة إجمالية، إذ ظهرت الإيرادات وتم تصنيفها وفق المعيار إلى كل من إيجار الموجودات الثابتة وإيرادات متنوعة والتعويضات والغرامات فضلاً عن الضرائب.

٥. تم إظهار المبلغ (٣٥٠٩٣٤١٥٢٦٩٧) والمتمثل بالتمويل خلال السنة كتحويلات من وحدات حكومية أخرى ضمن التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية، وهذا ما أشارت إليه الفقرة (٢٢ ج) من المعيار بعد أن كان ظاهراً ضمن المصادر كتمويل خلال السنة بموجب قائمة التدفق النقدي المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

٦. وفقا للمعيار فقد تم إظهار التدفقات النقدية الخارجة للأنشطة التشغيلية بصورة مفصلة والمتمثلة بكل من الأجور والرواتب والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية، فضلاً من المصاريف الأخرى بعد أن كانت ظاهرة ضمن الاستخدامات كحساب إجمالي والمتمثل بالمصروفات الفعلية، وهذا العرض وفق المعيار يعطي صورة أوضح للمستخدم في فهم المعلومات المالية.

٧. تم عرض فقرات التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية بشكل مفصل وفق ما أشارت إليه الفقرة (٢٢) من المعيار، من خلال عرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الفائدة في مساعدة المستخدمين على تقييم التدفقات النقدية للوحدة محل البحث والتنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية وقدرة الوحدة على توليد التدفقات النقدية لتمويل أنشطتها.

٨. أشارت الفقرة (٢٥) من المعيار على وجوب عرض التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية بصورة منفصلة؛ لأنها تمثل المدى الذي تم فيه تحقيق التدفقات النقدية التي تسهم في تقديم الخدمة المستقبلية للوحدة، إذ تم عرض التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والمتمثلة بشراء أصول ثابتة بوصفها تدفقات نقدية خارجة بمبلغ (١٣٥٣٧٥٧٧٩٥٠) بعد أن كانت ضمن الاستخدامات بوصفها مصروفات وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

٩. على وفق المعيار وحسب ما أشارت إليه الفقرة (٣١) منه، فإنه تم عرض إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية.

١٠. تم عرض التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أساس صافي القيمة ووفق ما أشارت إليه الفقرة (٣٢) من المعيار.

الإيضاحات

يؤكد المعيار (IPSASs1) على ضرورة الإفصاح في الإيضاحات عن السياسات المحاسبية التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية، فضلاً عن عرض أي معلومات ذات صلة بفهم القوائم المالية، ويمكن عرض الإيضاحات وفق المعيار وعلى النحو الآتي:

وزارة الصحة/ دائرة صحة نينوى/ الايضاحات

١. معلومات عن دائرة صحة نينوى: تأسست ما بين العقدين الثاني والثالث من القرن العشرين.

مقرها: موصل/ حي الوحدة.

أ- التشريعات والقوانين التي تنظم عمل دائرة صحة نينوى: قانون الصحة رقم (٨٩) لسنة ١٩٨١، تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦، التعليمات الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي، تعليمات تنفيذ العقود الحكومية لسنة ٢٠٠٨، قانون رواتب موظفي الدولة والصادر في سنة ٢٠٠٨، قانون الموازنة العامة وتعليمات تنفيذ الموازنة السنوية.

ب- طبيعة عمل دائرة صحة نينوى: تعنى بتقديم الخدمات الصحية والمتمثلة بكافة الخدمات الوقائية والعلاجية والتحصين في عموم المحافظة، إذ تقدم الخدمات الصحية لجميع الأقضية النواحي التابعة لمحافظة نينوى.

٢. أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تتبعها دائرة صحة نينوى

أ- تم استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي في إعداد القوائم المالية.

ب- أساس القياس تستخدم أساس التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والقيمة الحالية التشغيلية.

٣. إن دائرة صحة نينوى ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تعرض بياناتها المالية بشكلٍ عادل وهذا ما أكدت عليه الفقرات (٢٦-٢٧-٢٨-٢٩) من المعيار على ضرورة الإفصاح عن معلومات حول امتثال الوحدة الحكومية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والعرض العادل، ويتحقق العرض العادل عن طريق الامتثال لتطبيق المعايير الدولية في القطاع العام.

٤. تم عرض البيانات المالية لدائرة صحة نينوى عن سنة واحدة والمتمثلة بسنة (٢٠٢٠) إذ أشارت الفقرة (٦٦) من المعيار إلى وجوب عرض البيانات المالية كل سنة على الأقل.

٥. تتمثل النقدية بالنقد لدى المصارف والمتمثل بالحسابات الجارية.

٦. يتمثل المخزون بمخزون المواد المختبرية والمستلزمات الطبية ومخزون المعقمات والمنظفات ومخزون البياضات ومخزون القرطاسية ومخزون الأدوات الاحتياطية فضلاً عن مخزون المتنوعات.

٧. تتمثل الإيرادات بكلٍ من الإيراد مقابل الخدمات التي تؤديها المراكز الصحية والمستشفيات، فضلاً عن إيرادات إيجار الأصول الثابتة كإيجار مباني سكنية وإيجار مطاعم وحوانيت وأكشاك.

٨. أمّا المصروفات فتتمثل بالرواتب والأجور والمستلزمات الخدمية والمستلزمات السلعية وصيانة الأصول فضلا عن المصاريف الخاصة بالبرامج الصحية.

٩. تتمثل الأصول غير المالية بالأصول الثابتة، وهي كلٌ من الأراضي والمباني والآلات والمعدات ووسائط نقل وانتقال فضلاً عن الأثاث وأجهزة المكاتب.

في ضوء ما سبق من إعداد القوائم المالية وفق معايير (IPSASs) نجد أن تطبيق معايير (IPSASs) تعكس حقيقة الأحداث والمعاملات المالية، وتحقق العرض والافصاح العادل، حيث يتم عرض وتصنيف الموجودات والالتزامات إلى متداولة وغير متداولة، كما يتم تصنيف الموجودات الثابتة إلى عدة أصناف فرعية تؤدي إلى تقديم

معلومات ذات شفافية وموثوقية عالية تعكس حقيقة المركز المالي، وبالتالي تمكن المستخدمين من الحصول على المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرار، وهذا العرض للبنود الواردة في المركز المالي يختلف عن ما يتم عرضه وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، إذ لا يتم وفق هذا النظام التفريق في عرض الموجودات والالتزامات بين ما هو متداول وغير متداول، كما يتم عرض المخزون والموجودات الثابتة بصورة إجمالية في قائمة المركز المالي كحسابات متقابلة لأغراض رقابية وإحصائية لا تمكن المستخدمين من اتخاذ القرار، أما قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق معايير (IPSASs) فيتم تصنيفها إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وهذا العرض يمكن المستخدمين من تقييم قدرة عينة البحث على توفيرها للنقد ومجالات انفاقه وهذا ما لا توفره قائمة التدفقات النقدية المعدة وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

وعليه سيتم قبول فرضية البحث "إن تطبيق معايير (IPSASs) في دائرة صحة نينوى يسهم في تطوير الإبلاغ المالي فيها عن طريق ما توفره من معلومات ذات جودة عالية في القوائم والتقارير الواجب إعدادها والإفصاح من خلالها".

الاستنتاجات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

١. إن النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي يعاني من ضعف الإبلاغ المالي، كما تعتريه أوجه قصور عديدة خصوصاً في أُسس القياس المحاسبي.
٢. من خلال استقراء الكتابات المتاحة عن النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي نجد أن هذا النظام لم يتم تحديثه أو تطويره على الرغم من التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة الحكومية.
٣. إن النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في القطاع الصحي لا يتوافق مع متطلبات معايير (IPSASs).
٤. إن للإبلاغ المالي دوراً مهماً في تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال ما يوفره من بيانات مالية، كما يعد الوسيلة والأداة في التواصل مع جميع المستخدمين.
٥. إن تبني معايير (IPSASs) يؤدي لتطبيق أفضل الممارسات المحاسبية، وبالتالي يقلل من الاجتهاد الشخصي.
٦. أصبح تبني معايير (IPSASs) في الوحدات الحكومية حاجة ملحة؛ وذلك لما توفره من مزايا في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي، ويتم ذلك من خلال الاستعانة بمتطلبات المعايير التي ستوفر بيانات مالية تعكس حقيقية الوضع المالي للوحدات الحكومية بحيادية وموثوقية.
٧. إن إعداد قائمة المركز المالي وفق معايير (IPSASs) سيسهم في توفير معلومات ملائمة.
٨. إن إعداد قائمة الأداء المالي سيزود قراء القوائم والتقارير المالية بمعلومات دقيقة عن حقيقة الأداء المالي للدوائر الحكومية خصوصاً في دائرة صحة نينوى.
٩. تُعد قائمة التدفقات النقدية من القوائم التي تعزز من جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية وستوفر معلومات مهمة تسهم في ترشيد القرارات المالية.

التوصيات

١. ضرورة نشر الوعي حول أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في الوحدات الحكومية لما لها من أهمية في تطوير الإبلاغ المالي.
٢. العمل على توفير متطلبات تطبيق معايير (IPSASs) لإنجاح عملية تبني هذه المعايير.
٣. من الضروري إعادة النظر بالنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وتطويره بما يتلاءم وتطبيق (IPSASs).
٤. ضرورة تطوير مهارات الكوادر المحاسبية في وحدات القطاع الحكومي لتكون قادرة على تطبيق معايير (IPSASs). في الوحدات الحكومية لتحقيق أفضل ممارسات القياس والافصاح المحاسبي في تلك الوحدات.
٥. من المهم قيام الجهات التشريعية إصدار القوانين والتعليمات التي تلزم وحدات القطاع الحكومي بتطبيق معايير (IPSASs).

References:

Abdel Ghaffar, Mohamed Rizk, Thabet, Adel Hassit, Abdel Ghaffar, Emad Sayed, Kamel, Mahmoud Farouk. (2021). *Preparation and Analysis of Financial Reports*, Cairo University, Cairo, Egypt.

Al-Amiri, Zahra Hassan Aliwi. (2016). *Adapting the government accounting system according to the requirements of implementing program budgeting and performance - an applied study at Al-Mustansiriya University*, Master's thesis, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University, Baghdad, Iraq.

Azzam, M. J, Abu Haija, A. A, Alqudah, A. M, Aryan, L. A. (2021). Key success Factors in implementing international public sector accounting standards, *Journal of Accounting*, *7*(1), 239-248.

Al-Mustafi, Haider Abdul Hussein. (2012). The relationship of the government accounting system to the requirements of economic development, *Journal of Management and Economics*, 30(93), Iraq.

Al-Mustafi, Haider Abdul Hussein Hamid. (2021). Modernizing the components of the government accounting system in Iraq in a way that is compatible with electronic government, *Al-Imtiaz Journal for Economics and Management Research*, 5, (1).

Al-Mashhadani, Bushra Najm Abdullah, Yassin, Sanaa Ahmed, Ibrahim, Sahar Talal. (2017). *Governmental Accounting*, first edition, Dar Al-Zakhira for Publishing and Distribution, Baghdad, Iraq.

Al-Mahaini, Muhammad Khaled, Al-Khatib, Khaled Shehadeh. (2008). *Government Accounting, first edition*, Wael Publishing House, Amman, Jordan.

Al-Otaibi, Nayef Ibrahim, Al-Wardat, Youssef Ali, Abu Khashaba, Abdel-Al Hashem. (2023). The extent to which the accounting components necessary to switch to the accrual basis in Saudi government sectors (a field study), *Alexandria Journal of Accounting Research*, 7(2), Faculty of Commerce, University of Alexandria.

Al-Yasiri, Kifah Sami Hussein. (2014). *Developing the government accounting system to enhance the efficiency of service units' performance*, (Unpublished Master's thesis), College of Administration and Economics, University of Baghdad, Baghdad, Iraq.

Dahman, Osama Kamal. (2012). *The effectiveness of computerized accounting information systems in achieving quality financial reports*, Master's thesis, College of Commerce, Islamic University, Palestine.

Fadel, Hala Mohsen, Hashem, Saddam Katea. (2023). The suitability of local accounting systems and the requirements of the International Public Sector Accounting Standard (IPSAS 24) (a model government accounting system), *Al-Reyadah Magazine for Finance and Business*, 4(1), Al-Nahrain University, Iraq.

Kazem, Haid Alwan, Kazem, Salah Jiyad. (2017). Towards more transparent financial reports in Iraqi public universities: Challenges and benefits, *Al-Kout Journal of Economic and Administrative Sciences*, 1(25), College of Administration and Economics, Wasit University, Iraq.

Marwanto, I. G. G. H, Pramono, T. (2023). Implementation of Local Government Financial Reporting Community Welfare, J*ournal of Law and Sustainable Development* 1(6), Miami.

Minh, Mai Thi Houng.(2014). Application of International Public Sector Accounting Standards in Vietnam in Current Conditions, University of Economics.

Ministry of Finance, Accounting Directorate, Decentralized Government Accounting System, (2013), Republic of Iraq.

Onaiza, Hussein Hadi, Ali, Ahmed Maher Muhammad. (2014). The role of government accounting standards in reducing administrative and financial corruption, *Journal of the Center for Kufa Studies*, 1(32.)

Onumah, Joseh Mensah, Simpson, Samuel Nana Yaw. (2008). The Accounting Discipline and the Government Budgeting Concept, *International Journal on Government Financial management*.

Radi, Nawal Harbi, (2015), The Role of the Efficiency of the Government Accounting System in Protecting Public Money, Al-Qadisiyah Journal of Administrative and Economic Sciences, 17(4), College of Administration and Economics, Al-Qadisiyah University, Iraq.

Saadoun, Doha Abdul Karim Jabr, Khalawi, Sattar Jaber. (2022). The impact of implementing employee benefits for the public sector on the information content of the government accounting system, Al-*Riyadah Journal for Finance and Business*, 3(1), Al-Nahrain University, Iraq.

Saleh, Zakiah, Isa. Che Ruhana, Hasan. Haslida. (2021). Issue and Challenges in Implementing International Public Sector Accounting Stanadards (IPSAS), Journal of Research and practice in Public Sector Accounting and Management, 11(1).

Schmidthuber. Lisa, Hilgers. Dennis, Hofmann, Sebastian. (2020). International Public Sector Accounting standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda, Financial Accountability & Management, 38(1), WILEY.

Shannon, Ahmed Khaleq Saleh, Dashli, Kamal. (2023). Requirements for the Application of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Iraq: A Field Study of a Sample of Administrative Employees and Accounting Professors in Iraqi Universities, *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 19 (63), Tikrit University, Iraq.

http://www.ipsasb.org