



تكامل تفعيل حوكمة القطاع العام PSG وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق

ناجي حجي ايلاس⁽¹⁾

أ. م. د. كبرى محمد طاهر⁽²⁾

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

naji.23bap108@student.uomosul.edu.iq

المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين حوكمة القطاع العام PSG وتعزيز الامتثال لمعايير IPSAS . تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيس: هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور حوكمة القطاع العام Public sector governance (PSG) وتعزيز الامتثال لمعايير IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق؟ ولتحقيق هدف الدراسة والإجابة على تساؤل المشكلة البحثية عرض الباحث الإطار النظري لمتغيرات الدراسة . بالإضافة إجراء دراسة استطلاعية بالاعتماد على عينة إحصائية من 300 فرد في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق. باستعمال أداة الاستبيان. كما تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل نتائج الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها : أن التكامل بين PSG الامتثال إلى IPSAS يساعد على (زيادة كفاءة الإنفاق الحكومي دون التعرض لأزمات مالية - تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين البيئة الاستثمارية - استعمال سياسات مالية رشيدة تعتمد على ضبط الإنفاق وتحسين الإيرادات من خلال تعزيز القاعدة الضريبية - زيادة قدرة الحكومة على تطوير السياسة المالية - يعتمد استعمال المؤشرات المالية والمؤشرات غير مالية على قدرة الحكومة على تحقيق توازن بين (الإيرادات - النفقات - الالتزامات المستقبلية - الاستقرار المالي) - تحسين صنع القرار المالي - تفعيل مبدأ الرقابة - تفعيل مبدأ المسؤولية - القضاء على هدر الموارد) . وأوصت الدراسة بضرورة الافادة من التكامل بين تفعيل PSG وتطبيق IPSAS. حيث تدعم مفاهيم ومبادئ حوكمة القطاع العام القوانين والتعليمات اللازمة لتطبيق IPSAS والرقابة المسؤولة.

الكلمات المفتاحية:

حوكمة القطاع العام PSG - معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS .

1- مقدمة:

أيهما أقوى قوة المعايير المحاسبية ؟ أم قوة القوانين والتشريعات والتعليمات التي تلزم وحدات القطاع العام بتطبيق المعايير ؟ ويشير الواقع إلى أن المحاسب في الوحدات الحكومية يعتمد في عمله على التعليمات الصادرة له من مؤسسته ورئيسه المباشر بغض النظر على التطور أو التغيير في المعايير وآليات التطبيق. كما يشير الواقع إلى تعدد المعايير المحاسبية. وتعدد جهات إصدار المعايير محليا ودوليا. يترتب على تعدد جهات إصدار المعايير عدم التوافق في بعض الأحيان فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية لبعض المعاملات. مما يتطلب التغلب على تحديات التطبيق لتعميم استعمال المعايير الدولية في جميع البلدان. وإحدى هذه التحديات ترجع إلى مدى قبول أو رفض الدولة للتطبيق وفقا لمسوغاتها. وينطبق ذلك أيضا على تطبيق IPSAS.

تتعلق PSG بمهام المساءلة المتعلقة بالأهداف المحددة لهذا القطاع، والتي لا تقتصر على تقديم الخدمات (مثل تكلفة وجودة الخدمات) . بل تشمل أيضًا تأثير السياسات على المجتمع أو المجتمع ككل (مثل نتائج السياسات أو قيمة أموال الضرائب). تشمل الحوكمة أنواعًا مختلفة من الآليات. ولا سيما هياكل توضيح مسؤوليات أصحاب المصلحة. والنهج التي تعزز القدرات على الوفاء بهذه المسؤوليات، وأدوات مثل نظم الرقابة الداخلية والمساءلة الخارجية. وتوجد ثلاثة أبعاد على الأقل للحوكمة: الامتثال - الأداء - الهيكل. ويمكن ملاحظة آليات الحوكمة في مراجع قواعد السلوك للحوكمة الرشيدة في القطاع العام مثل اللجنة المستقلة للحوكمة الرشيدة في الخدمات العامة (Almquist.et.al, 2013:2) .

يساعد تطبيق IPSAS في : تعزيز جودة التقارير المالية – الشفافية - المساءلة في المؤسسات الحكومية. ولا يزال امتثال الوحدات الحكومية في العراق لهذه المعايير دون المستوى المطلوب بسبب تحديات تتعلق بالحوكمة وضعف البنية الإدارية، وضعف البنية التنظيمية.

2- مشكلة البحث:

يعاني النظام المحاسبي الحالي في العراق من العديد من أوجه القصور منها (منصور، 2023: 37):

- ضعف الوعي بالقطاع الحكومي بأهمية الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد.
- عدم إطلاع المواطنين بالمعلومات والبيانات المالية وإجراءات العمل.
- لا تلبى النظم المحاسبية متطلبات IPSAS بشأن إعداد إفصاحات تفصيلية تبين نسب الإنجاز.
- لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي معالجات محاسبية ثابتة للمشاكل المعاصرة.

ويهدف تطوير (IPSAS) إلى مواءمة محاسبة القطاع العام على المستوى الدولي. وتهدف هذه المعايير إلى: توفير معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة - تقليل الاختلافات في مبادئ المحاسبة المحلية المقبولة عمومًا بين الدول. وعلى الرغم من المزايا العديدة لاعتماد IPSAS، إلا أن معايير المحاسبة الجديدة قد رافقتها انتقادات من حيث تكاليف التنفيذ، وقلة الضغوط، والتوافق مع تخصصات القطاع العام. زيادة على ذلك، رفضت العديد من الدول تكيف أنظمتها المحاسبية الحكومية مع IPSAS.

كما تتعدد مشكلات تطبيق (IPSAS) ومنها: مشكلات دراسة (IPSAS) الفردية لأغراض التطوير والتعديل. فعلى الرغم من أن الدراسات السابقة ركزت على تقييم تطبيق IPSAS من خلال تحليل مستويات الإفصاح الأفضل والأوسع نطاقاً. إلا أن عددًا قليلاً فقط من الدراسات ناقشت المعايير الفردية حتى الآن. يوجد سؤال حول مدى فعالية واستقرار هذه المعايير الفردية يثار باستمرار. مما يتطلب الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل معايير IPSAS وظيفية وموضوعية وصحيحة وموثوقة بما يكفي لاستعمالها في القطاع العام؟
- هل يتم اعتماد IPSAS بدقة في بيئة محددة؟
- كيف تُطبق IPSAS، وكيف (ولماذا) يتم تعديلها في عملية اعتماد وطنية؟
- هل هناك اختلافات بين (IPSAS) الفردية من حيث القبول والاعتماد؟

كما أن مشكلات صعوبة التحليل المقارن على المستوى الدولي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تمثل أحد التحديات التي تواجه التطبيق. خاصة وأن الدول ذات الأنظمة الإدارية والسياسية المتشابهة تتطلب الدعم في اعتماد المعايير.

ولتحقيق هدف البحث الحالي وتحقيق تكامل تفعيل PSG وتطبيق IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق. وإيجاد حلول لتفعيل وتعميم تطبيق IPSAS. تتمثل مشكلة البحث الرئيسة في السؤال الآتي :

هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور PSG وتعزيز الامتثال لمعايير IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق ؟

3- أهداف البحث:

تحديد العلاقة بين PSG تعزيز الامتثال لمعايير IPSAS من خلال الإجابة على السؤال الرئيس للبحث: هل يمكن أن يساعد تفعيل دور PSG على تعزيز الامتثال لمعايير IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق؟ لتحقيق هذا البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي. والاستعانة بمصادر الأدبيات المحاسبية ذات الصلة من الدوريات العلمية والكتب والمصادر الرصينة على الشبكة العنكبوتية، والمنهج الاستقرائي في الجانب العلمي بالاعتماد على بيانات مديرية تربية محافظة نينوى في العراق. بالإضافة إلى عمل دراسة استطلاعية بالاعتماد على عينة إحصائية من 300 فرد في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق. باستعمال أداة الاستبيان. وتم الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل النتائج.

4- أهمية البحث:

يستقطب البحث أهميته العلمية من التركيز على كل من الدراسات النظرية لكل من PSG وما تتضمنه من مفاهيم ومبادئ وأهداف بالإضافة إلى الإطار النظري والتحديات التي تواجه تطبيق وتفعيل IPSAS واقتراح حلول للتغلب على تحديات التطبيق. تظهر العملية للبحث من خلال التطبيق على مديرية تربية محافظة نينوى في العراق باستعمال أداة الاستبيان كعينة تمثل إحدى الوحدات الحكومية في العراق مما يساعد على تعميم النتائج على المؤسسات الحكومية العراقية كافة.

5- فرضية البحث:

تتمثل الفرضية الرئيسة للبحث فيما يأتي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل دور PSG وتعزيز الامتثال لمعايير IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق .

6- الدراسات سابقة :

1-6 دراسات سابقة خاصة بحوكمة القطاع العام :

اعتمدت دراسة (Almquist.et.al 2013) على تحليل مجموعة من البحوث تُمثل مسار حوكمة الشركات والمساءلة في القطاع العام. وتستند إلى افتراض أن تحسين آليات الحوكمة والمساءلة سيعزز نتائج الأداء في القطاع العام. حيث يساعد كل من (تحديد متطلبات آليات الحوكمة - المساءلة الجديدة - كيفية انتشار الحوكمة - المساءلة في سياق القطاع العام - كيفية تفاعل الجهات الفاعلة المتعددة) على تحسين الحوكمة. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الحوكمة يعتبر أكثر تعقيداً في القطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص. حيث أن احتياجات مستخدمي المجموعات المكونة في القطاع العام أكثر تنوعاً وتسيساً نسبياً في القطاع الخاص.

كما عُيّنت دراسة (البشير، 2016) بعملية إبراز أهمية PSG من خلال دراسة مفهوم وأهمية حوكمة القطاع العام. ودراسة مبررات PSG ومبرراتها، ومعايير تطبيقها. حيث تم وضع معايير حوكمة القطاع العام من قبل منظمات دولية عالمية. تم وضع ستة معايير من قبل البنك الدولي تشمل: مبدأ المشاركة – مبدأ المساءلة – بعد الاستقرار السياسي - بعد فاعلية الحكومة – بعد جودة التشريعات التنظيمية - مبدأ سيادة القانون – بعد السيطرة على الفساد كما عُيّنت الدراسة بمعرفة مكانة الأردن ضمن هذه معايير حوكمة القطاع العام. واستنتجت الدراسة أن مستوى جودة التشريعات تمثل مستوى متقدم. وتكمن المشكلة في تطبيق هذه التشريعات.

هدفت دراسة (Alqooti, A. A., 2020) إلى دراسة أثر الحوكمة العامة على تنفيذ توصيات ديوان الرقابة المالية والإدارية في البحرين. من خلال قياس أثر الحوكمة العامة على الحد من إجمالي مخالفات الجهات الحكومية. وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير كبير لمبدأي الإدارة الرشيدة وسيادة القانون في الحد من إجمالي المخالفات. وأوصت الدراسة بضرورة معالجة برفع مستوى الحوكمة العامة بما يُسهم في تنفيذ توصيات ديوان الرقابة المالية والإدارية وتجنب المخالفات.

هدفت دراسة (القصاب، 2022) إلى توجيه العاملين إلى إتباع إجراءات الرقابة الداخلية لإعادة التأهيل الذاتي للوحدات الحكومية وفقاً لمبادئ PSG. وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات الحكومية وفقاً لمبادئ PSG (الشفافية – المشاركة – المساءلة) تحد من الهدر والاختلال. وتساعد على ترشيد المال العام. بالإضافة إلى وجود بعض الإجراءات لم يتم تطبيقها في الوحدات أدت إلى وجود ثغرات. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية ليوافق التطورات بما يتوافق مع إجراءات الرقابة مع مبادئ PSG.

كما هدفت دراسة (لوكيل، 2024) إلى التعريف بالحوكمة الإلكترونية والبحث في الآليات والإمكانات لدعم الأنظمة القانونية والتنظيمية والسياسية وتحسين كفاءة وفعالية أداء وخدمات الإدارة العامة. استنتجت الدراسة أن الحوكمة

الإلكترونية مدخل مهم في إصلاح إدارة المؤسسات العامة وتحسين كفاءتها في تقديم الخدمات العامة للمواطنين. والحفاظ على استمرارية المؤسسات في ظل الديناميكية المجتمعية التي تعرفها الجزائر.

2-6 دراسات سابقة خاصة بمعايير IPSAS :

هدفت دراسة (Idoko.et.al , 2018) إلى تحديد العلاقة بين تطبيق IPSAS وتحقيق (الشفافية - المساءلة) في القطاع العام النيجيري. وتوصلت الدراسة إلى أن (الشفافية - المساءلة) يتم تبنيهما. تبرر النتيجة نظرية المنفعة المباشرة. تلاحظ أن تدفق رأس المال المباشر إلى نيجيريا من البلدان الأخرى التي تمارس IPSAS تم تسهيله. كما بينت الدراسة وجود علاقة وثيقة بين تطبيق IPSAS و (الشفافية - المساءلة) في المؤسسات التي تطبقها.

هدفت دراسة (Mnif, Y., & Gabs, Y, 2020) إلى تقييم الإفصاح عن المعلومات المالية للحكومة المركزية وفقاً (IPSAS) القائمة على أساس الاستحقاق. وتوصلت الدراسة إلى أن مستويات الامتثال لإفصاحات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تختلف بين الدول. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لكل من (انفتاح الحكومة- الثقافة السياسية - جودة الإدارة العامة - الخبرة السابقة) في تطبيق معايير (IAS)/معايير (IFRS) في القطاع العام.

هدفت دراسة (Schmidhuber.et.al , 2022) إلى تقديم مراجعة منهجية لتحديد المعرفة الحالية بالبحوث المتعلقة IPSAS. باستخدام بيانات 80 مقالاً منشوراً في مجلات علمية. في معايير (IPSAS) مع التركيز على ثلاثة مجالات بحثية رئيسة تشمل: مقدمات اعتماد IPSAS - تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق بناءً على IPSAS - نتائج اعتماد IPSAS. وتوصلت الدراسة إلى أنه نظراً للتركيز العملي والسياسي المُنبَص مؤخراً على مواءمة محاسبة القطاع العام عالمياً. ونظراً لارتفاع مستويات الدين العام عالمياً. والنقاش الدائر حالياً حول تطبيق معايير محاسبية جديدة في أجزاء من نصف الكرة الأرضية مثل (مشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أوروبا). فإن هناك ضرورة لتعزيز فهم للمشهد البحثي لمحاسبة القطاع العام داخل الحدود الوطنية وخارجها. واقتراح أجندة بحثية من شأنها أن تُسهم في بلورة المفاهيم النظرية والعملية التي تواجه مواءمة المحاسبة في القطاع العام.

هدفت دراسة (Slama, F. B., 2024) إلى الإجابة عن التساؤل الآتي: ما أثر تطبيق (IPSAS) على نمو الناتج المحلي الإجمالي في الدول التي اعتمدت IPSAS بالكامل؟ وتوصلت الدراسة إلى أنه لا يزال هناك إجراءات عديدة يتعين القيام به للوصول إلى فهم شامل لهذه القضية المعقدة. ويجب تفعيل دور المحاسبة الوطنية. ولا سيما قواعد المحاسبة الأساسية. كما توصلت الدراسة إلى أن الأبحاث المتعلقة بالنمو الاقتصادي تتجه إلى التركيز على قضايا التجارة العالمية والاقتصاد الكلي بدلاً من قضايا المحاسبة. وأوصت الدراسة بالحاجة إلى دراسات أكثر دقة لتقييم أثر اعتماد (IPSAS).

3-6 دراسات تجمع بين PSG ، ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام :

هدفت دراسة (Aboukhadeer, E. A., et.al, 2023) إلى تحديد أهمية PSG ومعايير (IPSAS) لتحسين جودة المعلومات المحاسبية. من خلال تفسير المتغيرات الكامنة (ضمان حوكمة سليمة – الإفصاح- مسؤوليات مجلس الإدارة -حفظ حقوق أصحاب المصلحة - المساواة في المعاملة) . وقد توصل إلى أن اعتماد معايير (IPSAS) يؤثر على التدقيق الخارجي في ليبيا. حيث تُوحد معايير المحاسبة الدولية تقارير التدقيق الخارجي. وتؤثر على ملاحظات التدقيق

الخارجي. كما يؤدي اعتماد معايير (IPSAS) إلى تبادل شركات التدقيق الليبية مع شركات التدقيق العالمية لاكتساب الخبرة في تدقيق البيانات المالية المُعدّة وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية. بالإضافة إلى تعزيز نتائج التدقيق الخارجي ومعرفة بمعايير المحاسبة الدولية.

4-6- التطبيق على الدراسات السابقة :

يرى الباحث وجود عدة دراسات تناولت مفهوم PSG مما يشير إلى أهميتها. مازالت هناك حاجات ملحة لمزيد من الأبحاث حول متغير PSG. كما يرى الباحث أن الدراسات التي تناولت متغير تفعيل وتطبيق واتساق معايير (IPSAS) ركزت على بعض الجوانب والتحديات المرتبطة بتعميم التطبيق. ورفض وقبول بعض الدول تطبيق معايير (IPSAS) سواء لوجود صعوبات في التطبيق أو لقبول أو رفض سياسة الدولة لعملية التطبيق. مع وجود دراسة واحدة – على حد علم الباحث – جمعت بين متغيري الدراسة. حيث ركزت على تحديد أهمية تطبيق معايير الحوكمة ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتدقيق الخارجي في الشركات الليبية. بينما يركز الباحث في هذا البحث على تفعيل دور PSG كأداة لتعزيز الامتثال لمعايير IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق.

7- الجانب النظري للبحث :

1- مفهوم حوكمة القطاع العام PSG:

(الحوكمة - الحاكمية - الحكمانية - الحوكمة الإدارية) كلها مصطلحات معربة لكلمة Governance. على الرغم من إختلاف المسميات إلا أنها ترمز لمعنى واحد وهو الطرق والأساليب التي تدار بها الشؤون العامة لدولة ما. تتشابه الحوكمة في القطاع العام مع حوكمة الشركات في الدعوة إلى (الشفافية -إفصاح). تشمل الحوكمة تشمل طريقة عمل الحكومة في إدارة شؤون الدولة. بالإضافة إلى مشاركة الأجهزة غير الحكومية والأفراد في صنع السياسات العامة. وإتخاذ القرارات والتنفيذ والمراقبة (الرفاعي ، 2025 : 10) .

تمثل الحوكمة مطلباً ضرورياً لإيجاد مؤسسات أعمال عصرية. تتصف المؤسسات العصرية بالاستقلالية. تساعد الحوكمة المؤسسات على الاضطلاع بمسؤولياتها، والتعبير عن مصالح المؤسسة بصورة فعالة. وقدم تعريف مفهوم الحوكمة. وأشار إلى تعدد تعريفات الحوكمة. وتحدث عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي. وناقش أهداف الحوكمة. وأوضح غايات الحوكمة المستهدفة. وفسر مقومات الحوكمة. واختتم المقال بالإشارة السمات الداعمة لتحقيق الحوكمة الناجحة وتمثلت في المشاركة، سيادة القانون، الشفافية، التجاوب، والتوافق، والكفاءة والفعالية (ناصر ، 2022:1).

2- أهداف حوكمة القطاع العام PSG :

تعتبر الدائرة الحكومية ذات حوكمة جيدة إذا امتلكت (البشير ،2016 : 10) :

- الأطر التشريعية
- الأطر التنظيمية
- الأطر الإجرائية لتحقيق الأداء الجيد .

- القدرة على اتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية وفقا للتشريعات النافذة

تهدف الحوكمة إلى تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الأهداف التالية (البشير، 2016،

: (10 :

- تحقيق رضا المواطن عن خدمات القطاع العام .
- تحقيق مبدأ (المحاسبة والمساءلة) في الدوائر الحكومية والالتزام بالقوانين والأنظمة .
- تحقيق مبدأ (النزاهة - العدل - الشفافية) في استعمال (السلطة - إدارة المال العام -استغلال موارد الدولة) .
- عدم استعمال السلطة لأغراض خاصة .
- تحقيق التكافؤ في الفرص بين الأفراد داخل الدولة .
- التأكد من تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة و توفير الحماية للأطراف ذات العلاقة .
- العمل على تحقيق الأهداف الاستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية .
- العمل على رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية .و تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي .

3- مبادئ PSG :

تركز مبادئ PSG على بناء وتعزيز الثقة بين المواطن والدولة. من خلال : رفع كفاءة الأداء - وضع الأنظمة الكفيلة بالحد من تضارب المصالح-إعداد أنظمة الرقابة على الأداء - تصميم هياكل لتوزيع المسؤوليات - تحديد القواعد – تحديد الإجراءات المتعلقة بسير العمل بالتركيز على كل من (البشير، 2016، : 11) :

- الكفاءة والفعالية في إدارة موارد الدولة .
- الالتزام بحقوق الأطراف ذات العلاقة .

4- أبعاد PSG :

يتم تبويب أبعاد PSG إلى العديد من الأبعاد منها: البعد الاقتصادي – البعد الاجتماعي – البعد البيئي – البعد الإنساني – البعد القانوني – البعد الأخلاقي (عبد الرزاق، 2020: 17).

وتوجد ثلاثة أبعاد رئيسة تركز عليها PSG صادرة عن البنك الدولي تشمل:

- عمليات اختيار الحكومات ومراقبتها واستبدالها وتشمل: بعد المشاركة والمساءلة – بعد الاستقرار السياسي وغياب العنف. حيث يرتبط مفهوم المساءلة بتفويض السلطة. لا بد من الإجابة على الأسئلة: من المسؤول؟ وأمام من؟ وعن ماذا؟ وقد أدت هذه القضية إلى مناقشة المساءلة تجاه أصحاب المصلحة خارج المنظمة. وكذلك بين مختلف مستوياتها، أي العلاقات الخارجية والداخلية. ومن ثم، يمكن التمييز بين المساءلة الداخلية والخارجية (Almquist.et.al, 2013:2) .
- قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات سليمة بشكل فعال وتشمل: بعد فعالية الحكومة –بعد جودة التشريعات التنظيمية وتطبيقها .

5- أهداف IPSAS :

يسعى مجلس IPSAS إلى إصداره عدة معايير لتحقيق مجموعة من الأهداف من أبرزها (بن بدير ، 2024 :

: (7

- تطوير IPSAS في مختلف دول العالم .
- العمل على مقارنة معايير المحاسبة العمومية بمعايير المحاسبة الخاصة .
- الاعتماد على الأداء .
- الاعتماد على القيد المزدوج .
- تدعيم المصادقة على الحسابات من قبل المدققين .
- العمل على : تحقيق الشفافية – تحقيق المصادقية – تحقيق الموثوقية .

ويرى الباحث أن أهداف كلا من معايير PSG ، ومعايير IPSAS يتفقا في تحقيق : الشفافية - المصادقية - الموثوقية . وهو ما يشير إلى أهمية التكامل بينهما . بما يساعد على تحقيق : التناسق والتناغم - القابلية للمقارنة – تلبية احتياجات الممولين – قابلية الفهم – زيادة جودة المعلومات – تحقيق الشفافية والمصادقية والعدالة .

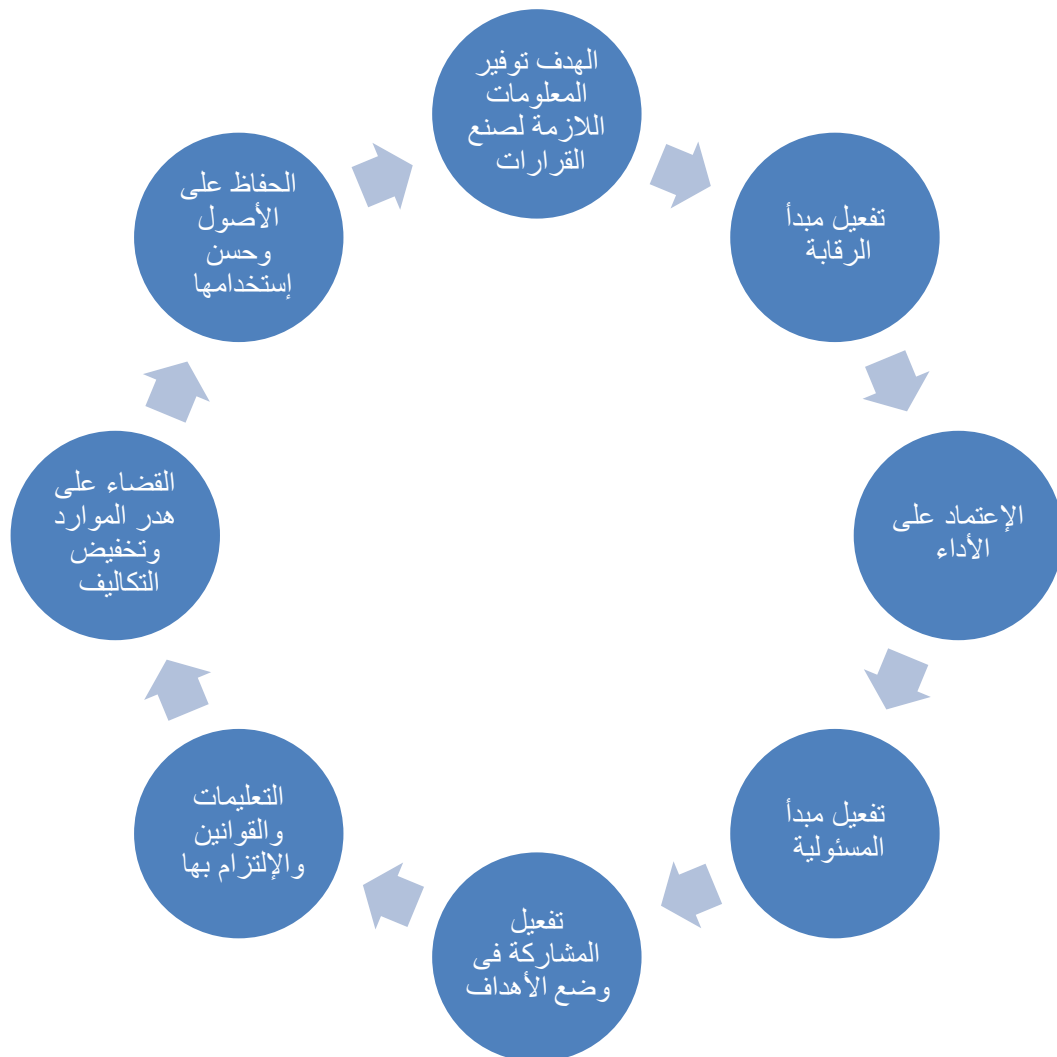
6- أمثلة لبعض القضايا المحاسبية في معايير IPSAS :

- **المحاسبة عن الأصول:** تعتبر قضية المحاسبة عن الأصول في ضوء IPSAS من القضايا المحاسبية المهمة. وعلى الرغم من السعي المستمر لإصلاح نظم المحاسبة العمومية وجعلها متوافقة مع الأنظمة والمعايير الدولية بالأخص IPSAS، إلا أنه لا زالت هناك أوجه قصور عديدة فيما يخص المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة. حيث أن معظم الإجراءات المعتمدة في ذلك لا تتعدى مرحلة الإنفاق لأن الهدف الأساسي للسلطات هو مقارنة مدى توافق ما تم إنفاقه على اقتناء الأصول الثابتة مع ما هو مسطر حسب الموازنة المخصصة لذلك. في حين أن الأمر يتطلب أكثر من ذلك بكثير. وهو المتابعة المنتظمة لها خلال مرحلة استعمالها لتحقيق أكبر قدر من الاقتصاد في النفقات اللاحقة أو المستقبلية بها. ليس هذا فقط وإنما تحقيقا لمتطلبات المساءلة والشفافية المرتبطة بالمال العام لتحقيق أكبر قدر من الرشادة في الإنفاق العام. وهو ما تحققه بالضبط IPSAS من خلال المعيار رقم 17 (ربيعي ، 2024 : 24) . ويرى الباحث أن التكامل بين مبادئ ومعايير PSG مع IPSAS يساعد على تحقيق ذلك خاصة مع تفعيل المساءلة والشفافية.
- **متطلبات تقييم الأصول والالتزامات عند إعداد الميزانية:** حيث تمثل هذه التحديات أحد الصعوبات التي تقابل تطبيق IPSAS حيث واجهت العديد من الدول هذه الصعوبات في التطبيق (الهند – إيسلندا – فنلندا – النرويج – الدنمارك – النرويج – السويد). وما زال هناك صعوبات في تحديد منفعة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق مشكوك فيها فيما يتعلق بصنع القرار (آل عباس ، 2024 : 8) . ويرى الباحث أن التكامل بين مبادئ و PSG و IPSAS يمكن أن يساعد في إيجاد حلول لتلك الصعوبات من خلال إضفاء شرعية خارجية على الإصلاحات، وتفعيل مبدأ المشاركة مع جميع الأطراف لحل المشكلة.
- **الإفصاح والإبلاغ المحاسبي :** مازال هناك قصور في تلبية النظم المحاسبية لمتطلبات IPSAS فيما يتعلق بالإفصاحات التفصيلية لنسب الإنجاز . بالإضافة إلى عدم توفر معالجات محاسبية للقضايا والمشكلات المحاسبية (المختار ، 2024 : 24) . ويرى الباحث أن التكامل بين PSG وتطبيق IPSAS يمكن أن يساعد على الالتزام بالإفصاح التفصيلي . وتوفير تقارير شفافة وعالية الجودة، وتحقيق ثقة أطراف المصلحة . زيادة على تحسين مساءلة الحكومة.
- **هدر الموارد :** أدى تطبيق أسلوب الأساس النقدي ذو الإفصاح الضعيف إلى وجود بعض نواحي القصور خاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة. حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها دون الرقابة بعد ذلك. خاصة وأن غالبية الإنفاق ينتج عنه أصول مادية وأسمالية تغيب عنها: الرقابة المحاسبية – الرقابة المالية – الرقابة الإحصائية. ويترتب على غياب الرقابة

ضياح وهدر لموارد الدولة (بن بدير ، 2024 : 9) . ويرى الباحث أن التكامل بين PSG و IPSAS يمكن يساعد على تحقيق جانب الرقابة ويفعل مبدأ المسؤولية مما يساعد على القضاء على هدر الموارد.

7- التكامل بين تفعيل PSG وتطبيق IPSAS:

يرى الباحث تعدد الجوانب المشتركة بين PSG وتطبيق IPSAS في العديد من النواحي بداية من الهدف. فكلهما يهدف إلى تحقيق أهداف التنمية والحد والقضاء على الفساد وتفعيل مبادئ المسؤولية. حيث تركز PSG على القوانين والتعليمات ومدى تطبيقها والالتزام بها بين كافة مؤسسات الدولة داخليا وخارجيا . وتركز IPSAS على نفس الهدف من النواحي المحاسبية والمالية. فكلهما يكمل الآخر. وهو ما يوضح أهمية التكامل بينهما ويمكن للباحث توضيح أهم نواحي التكامل بينهما كما بالشكل الآتي:



شكل رقم (1) التكامل بين حوكمة القطاع العام و IPSAS

المصدر : من إعداد الباحث

8- الدراسة الاستطلاعية :

1-8 المنهجية والعينة وأسلوب جمع البيانات :

الهدف : تحديد مدى تكامل العلاقة بين كل من المتغير : **تفعيل PSG** في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق ، والمتغير : تطبيق **IPSAS** في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق . من خلال اختبار الفرضية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل **PSG** وتطبيق **IPSAS** في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق .

استعملت الاستبيانات - المقابلات الشخصية - تحليل بعض التقارير المالية الرسمية في مديرية تربية محافظة نينوى .

كما تم تحديد عينة البحث بناءً على الأسلوب العشوائي الطبقي. وبلغ حجم العينة (عدد المشاركين) 300 فرد موزعين على العاملين في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق .

- موظفون ماليون ومحاسبون.

- مدققو الحسابات الداخليين والخارجيين .

- مسؤولو وحدات الامتثال المالي.

واستعملت الدراسة مقياس ليكرت الخماسي (من 1 = لا أوافق بشدة، إلى 5 = أوافق بشدة).

ويمكن تحديد نسبة الاستجابة للقوائم كما يأتي:

جدول (1) نسبة الاستجابة وصلاحيّة القوائم المستردة للتحليل الإحصائي

عينة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	قوائم الاستقصاء المستردة		عدد قوائم الاستقصاء المستردة الغير صالحة للتحليل الإحصائي		عدد قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي		
		العدد	النسبة**	العدد	النسبة**	العدد	النسبة**	النسبة***
موظفون ماليون ومحاسبون.	100	98	%98.00	2	%2.00	96	%96	%34.53
مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين .	100	95	%95.00	5	%5.00	90	%90	%32.38
مسؤولي وحدات	100	98	%98.00	6	%6.00	92	%92	%33.09

								الامتثال المالي.
%100.00	%92.66	278	%4.3	13	%97.00	291	300	الإجمالي

كما يمكن تحديد الاتجاه وفقا لقائمة الاستقصاء كما في جدول رقم (2) كما يلي :

جدول (2) مقياس ليكرت الخماسي

اتجاه الرأي لمقياس ليكرت الخماسي		
درجة الموافقة	الوزن (Weights)	اتجاه الرأي (قرار الموافقة)
غير موافق جدا	1	المتوسط من 1 إلى 1.79 : غير موافق جدا
غير موافق	2	المتوسط من 1.80 إلى 2.59 : غير موافق
محايد	3	المتوسط من 2.60 إلى 3.39 : محايد
موافق	4	المتوسط من 3.40 إلى 4.19 : موافق
موافق جدا	5	المتوسط من 4.20 إلى 5 : موافق جدا

2-8 تحليل بيانات فرضية البحث باستعمال الإحصاء الوصفي :

جدول رقم (3) توصيف الآراء حول العبارات التي تحدد متغير تكامل تفعيل PSG وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق

مقاييس الإحصاء الوصفي				العناصر (العبارات) التي تحدد متغير تكامل تفعيل PSG وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق
ترتيب الموافقة	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
1	%84.00	0.759	4.2**	يساعد التكامل بين PSG الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تبنى سياسات مالية رشيدة تركز على ضبط الإنفاق وتحسين الإيرادات من خلال تعزيز القاعدة الضريبية وتجنب العجز المالي المزمّن .
4	%82.60	0.746	4.13**	يساعد التكامل بين PSG الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع

				العام على زيادة قدرة الحكومة على الاستمرار في سياستها المالية الحالية دون الحاجة إلى تغييرات جوهرية أو اتخاذ إجراءات تقشفية في المستقبل .
9	%80.60	0.766	**4.03	يساعد التكامل بين PSG الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على استعمال مؤشرات مالية وغير مالية تعتمد بشكل كبير على قدرة الحكومة على تحقيق توازن بين : الإيرادات - النفقات على المدى الطويل . مع مراعاة : المخاطر المحتملة - الالتزامات المستقبلية التي قد تؤثر على الاستقرار المالي .
6	%82.60	0.821	**4.13	يساعد التكامل بين PSG الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تحسين صنع القرار المالي وإدارة الدين العام .
3	%82.60	0.726	**4.13	يساعد التكامل بين مبادئ ومعايير PSG مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS يساعد على تحقيق ذلك خاصة مع تفعيل المساءلة والشفافية .
8	%80.80	0.794	**4.04	يساعد التكامل بين مبادئ ومعايير PSG ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إيجاد حلول لتلك الصعوبات من خلال إضفاء شرعية خارجية على الإصلاحات ، وتفعيل مبدأ المشاركة مع جميع الأطراف لحل المشكلة .
7	%82.40	0.796	**4.12	يساعد التكامل بين معايير PSG ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساعد على تحقيق جانب الرقابة ويفعل مبدأ المسؤولية على القضاء على هدر الموارد .
5	%82.60	0.765	**4.13	يساعد التكامل بين PSG الامتثال للمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على: تبني سياسات مالية رشيدة - ضبط الإنفاق - تحسين الإيرادات - تعزيز القاعدة الضريبية - تجنب العجز المالي المزمن .
2	%83.40	0.839	**4.17	يساعد التكامل بين PSG الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على زيادة قدرة الحكومة على الاستمرار في سياستها المالية الحالية دون الحاجة إلى تغييرات جوهرية أو إتخاذ إجراءات تقشفية في المستقبل .

ويستنتج الباحث ما يلي :

- تشير مؤشر المتوسط الحسابي لإجابات جميع المستقصى منهم على جميع البنود (أكبر من 3) إلى أن الآراء تميل نحو الموافقة على تفعيل PSG في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق. ويؤكد ذلك وزن البنود النسبي، بما تتجاوز 60%، ويعتبر خياراً "محايداً". وكانت جميع المتوسطات الحسابية لجميع العبارات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) . مما يبين وجود فروق (اختلافات جوهرية) في آراء المستجيبين بين القيم المرصودة والقيمة (3) التي تمثل خياراً "محايداً".

- العبارات الأكثر توافقاً طبقاً لترتيب درجة الموافقة :
- ✓ يساعد التكامل بين PSG الامتثال IPSAS على استعمال مؤشرات مالية وغير مالية تعتمد على قدرة الحكومة على تحقيق التوازن بين : الإيرادات - النفقات - المخاطر المحتملة - الالتزامات المستقبلية - الاستقرار المالي .
- ✓ يساعد التكامل بين مبادئ ومعايير PSG ومعايير IPSAS في إيجاد حلول لتلك الصعوبات من خلال إضفاء شرعية خارجية على الإصلاحات، وتفعيل مبدأ المشاركة مع جميع الأطراف لحل المشكلة.
- ✓ يساعد التكامل بين مبادئ ومعايير PSG ومعايير IPSAS على تحقيق جانب الرقابة ويفعل مبدأ المسؤولية على القضاء على هدر الموارد.
- ✓ يساعد التكامل بين مبادئ ومعايير PSG ومعايير IPSAS على تحسين صنع القرار المالي وإدارة الدين العام.

ويرى الباحث اتفاق مفردات الدراسة على تفعيل PSG في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق، والمتغير: تطبيق IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق. وهو ما يدعم صحة فرضية الدراسة.

3-8 مؤشر التباين في آراء مفردات الدراسة حول العبارات المرتبطة بفرضية الدراسة :

يتم استعمال اختبار كروسكال ويلز : ويستخدم مع المتغيرات التي لا تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي لقياس التباين بين عدة عينات مستقلة وذلك كما يلي :

جدول رقم (4) تحليل التباين لبيانات فرضية الدراسة

معنوية اختبار Kruskal- Wallis	الترتيب	متوسط الرتب	عدد المشاهدات	فئة العينة	العناصر المرتبطة بفرضية الدراسة
0.509	2	34.98	24	موظفون ماليون ومحاسبون .	العناصر الخاصة ب متغير تفعيل PSG في الوحدات الحكومية العراقية
	1	38.55	22	مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين	
	3	31.63	23	مسؤولي وحدات الامتثال المالي	
			69	الإجمالي	
0.99	2	35.06	24	موظفون ماليون ومحاسبون .	العناصر التي تحدد متغير تطبيق معايير

	1	35.07	22	مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين	المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في مديرية تربية محافظة نينوى في العراق
	3	34.87	23	مسؤولي وحدات الامثال المالي	
			69	الإجمالي	

ويستنتج الباحث ما يأتي :

- تشير متوسطات الرتب وقيم التصنيف إلى أن أعلى فئة تتفق مع بيانات فرضية الدراسة (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل PSG وتطبيق IPSAS) هي فئة العينة التابعة لمدققي الحسابات الداخليين والخارجيين. حيث بلغ متوسط الرتب (35.07، 38.55). أما مفردات الدراسة التابعة لمسؤولي وحدات الامثال المالي فكانت أقل فئة تتفق مع بيانات فرضية الدراسة.
- بلغت قيم مستوى الدلالة لاختبار كروسكال-واليس للبيانات المتعلقة بمتغيرات فرضية الدراسة (0.509) و(0.99) . وهي أكبر من 5%. بما يعني عدم وجود فروق بين مفردات الدراسة. واتفق مفردات الدراسة على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل PSG وتطبيق IPSAS.

4-8 تحليل الارتباط والإتحاد:

جدول رقم (5) نتائج علاقة الارتباط بين متغيرات فرضية الدراسة

المتغير	بيانات الارتباط	(Y) : وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.
المتغير المستقل (X) : تفعيل حوكمة القطاع العام	معامل الارتباط (R)	0.621
	مستوى المعنوية	0.000**

- تبين إشارة معامل الارتباط (موجب) وجود ارتباط طردي، وقيمة معامل الارتباط تدل على قوة الارتباط .
- يشير معامل الارتباط (0.621) إلى وجود علاقة بين تفعيل PSG وتطبيق IPSAS . وهذا يعني أنه كلما زاد التزام المؤسسة بتفعيل PSG ، زادت قدرتها على تطبيق IPSAS.
- تبين قيمة الدلالة لمؤشر معامل الارتباط (0.00) قبول فرضية وجود علاقة بين تفعيل تفعيل PSG وتطبيق IPSAS. حيث تقل القيمة عن مستوى الدلالة (0.01) .

5-8 نتائج تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات فرضية الدراسة :

جدول رقم (6) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات فرضية الدراسة

بيان	معامل الانحدار (B)	قيم اختبار (ت)	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
المقدار الثابت (B ₀)	2.458	7.890	0.000	دال إحصائياً
(X) تفعيل حوكمة القطاع العام	0.484	6.485	0.000	دال إحصائياً
القيمة التفسيرية للنموذج : معامل التحديد $R^2 = 0.386$				
المعنوية الكلية للنموذج : مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = 0.000				
قيمة اختبار $F = 42.052$				

- تبين الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار إلى وجود تأثير مباشر لتفعيل PSG وتطبيق IPSAS. كما تبين القيمة الخاصة بمعامل الانحدار إلى أنه كلما زادت قيمة PSG بمقدار وحدة واحدة، أدى ذلك إلى زيادة قيمة IPSAS بمقدار 0.484 وحدة..
- كما أن دلالة اختبار (ت) PSG (0.00) والتي تقل عن مستوى المعنوية (0.05). تؤكد على قبول فرض وجود أثر طردي لتفعيل IPSAS .
- يبين قيمة معامل التحديد (R²) والذي يبلغ (0.386) أن PSG يفسر التغيرات التي تحدث في IPSAS. حيث يتم تفسيره بنسبة (38.6%) .

6-8 ملخص النتائج الإحصائية :

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل PSG وتطبيق IPSAS مع أهمية التكامل بينهما مما يدعم صحة فرضية الدراسة .

8- الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. يساعد التكامل بين PSG الامتثال للمعايير IPSAS على زيادة كفاءة الإنفاق الحكومي دون التعرض لأزمات مالية أو وجود زيادات مفرطة في الديون .
2. يساعد التكامل بين PSG الامتثال للمعايير IPSAS على تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين البيئة الاستثمارية .
3. يساعد التكامل بين PSG الامتثال IPSAS على تبنى سياسات مالية رشيدة تركز على ضبط الإنفاق وتحسين الإيرادات من خلال تعزيز القاعدة الضريبية وتجنب العجز المالي المزمن .

4. يساعد التكامل بين PSG و IPSAS على زيادة قدرة الحكومة على تطوير السياسة المالية دون الحاجة إلى اتخاذ إجراءات تقشفية في المستقبل .
5. يساعد التكامل بين PSG و IPSAS على استعمال مؤشرات مالية وغير مالية تعتمد بشكل كبير على قدرة الحكومة على تحقيق توازن بين الإيرادات والنفقات على المدى الطويل مع مراعاة المخاطر المحتملة والالتزامات المستقبلية التي قد تؤثر على الاستقرار المالي .
6. يساعد التكامل بين PSG و IPSAS على تحسين صنع القرار المالي وإدارة الدين العام .و تفعيل المساءلة والشفافية .
7. يساعد التكامل بين PSG و IPSAS في إيجاد حلول لتلك الصعوبات من خلال إضفاء شرعية خارجية على الإصلاحات ، وتفعيل مبدأ المشاركة مع جميع الأطراف لحل المشكلة .
8. يساعد التكامل بين PSG و IPSAS على تحقيق جانب الرقابة ويفعل مبدأ المسؤولية على القضاء على هدر الموارد .

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة التكامل بين PSG الامتثال للمعايير IPSAS من خلال التأكيد على تفعيل معايير PSG على كافة المؤسسات لما لها أثر على تحقيق أهداف المؤسسات بصفة خاصة والدولة بصفة عامة .
2. ضرورة التكامل بين PSG الامتثال للمعايير IPSAS من خلال التأكيد على تطبيق IPSAS والقضاء على تحديات صعوبة التطبيق لاتخاذ القرارات .
3. ضرورة التكامل بين PSG الامتثال للمعايير IPSAS من خلال الافادة من استعمال وتطبيق مفاهيم ومبادئ PSG و القوانين والتعليمات اللازمة لتطبيق IPSAS والرقابة المسؤولية .
4. ضرورة التكامل بين PSG الامتثال للمعايير IPSAS من خلال التأكيد على توفير IPSAS للمعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لتعميم مبادئ المشاركة والمساءلة وتحقيق أبعاد PSG الاجتماعية والبيئية والاقتصادية وغيرها .
5. ضرورة التكامل بين PSG و IPSAS لإضفاء شرعية خارجية على الإصلاحات ، وتفعيل مبدأ المشاركة مع جميع الأطراف لحل المشكلة .

9- المصادر:

أولاً: المصادر العربية

1. أبو غولة، علي عبدالعزيز. (2023). دور أبعاد الحوكمة في الحد من الفساد المالي في مؤسسات القطاع العام الليبي: دراسة تحليلية عن الفترة "2014-2021". مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، س10، ع1، 15 - 38.
2. آل عباس، محمد بن عبدالله، و القدسي، عبدالله مصطفى محمد. (2024). معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" على الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية. مجلة البحوث المحاسبية، ع1، 185 - 236.
3. البشير، أمين، و ميتاني، بلال أحمد. (2016). حوكمة القطاع العام: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية. جرش للبحوث والدراسات، مج17، ع2، 265 - 289.
4. بن يدير، فارس، و شلغام، هشام. (2024). أهمية عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المهنيين في القطاع العمومي الجزائري. مجلة اقتصاد المال والأعمال، مج8، ع2، 611 - 624.

5. ربيعي، مريم، و بن فرج، زوينة. (2024). المحاسبة عن الأصول الثابتة في القطاع العام ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. مجلة أبحاث ودراسات التنمية، مج11، ع1، 5 - 27.
6. الرفاعي، علاء بن سعد بن رجاء الله، و كنة، الوليد نور الهدى. (2025). واقع تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام ودورها في تعزيز الاستدامة المالية في المملكة العربية السعودية. مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، ع115، 141 - 163.
7. الطائي، زهراء محمود حامد. (2019). دور آليات الحوكمة في تفعيل الرقابة على الموازنة في الجامعات / أنموذج مقترح للتطبيق في جامعة الموصل. رسالة ماجستير. جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد.
8. عبدالرازق، شيماء عماد. (2022). الأبعاد الاجتماعية للحوكمة في القطاع العام والخاص: بحث ميداني. المجلة العلمية لكلية الآداب، مج25، ملحق، 233 - 250.
9. القصاب، عمر كمال الدين مصطفى. (2022). تقويم إجراءات الرقابة الداخلية على عمليات إعادة التأهيل الذاتي للوحدات الحكومية المتضررة من الأعمال الحربية وفق مبادئ حوكمة القطاع العام (دراسة في عينة من الوحدات الحكومية لمحافظة نينوى). جامعة الموصل. كلية الإدارة والاقتصاد. قسم المحاسبة.
10. لوكيل، زليخة، و بوعلام، حمو. (2024). الحوكمة الإلكترونية ودورها في إصلاح إدارة القطاع العام بالجزائر. المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية، مج9، ع1، 1082 - 1102.
11. المختار، براهيم، و بناصر، جبارة. (2024). أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مج10، ع2، 85 - 108.
12. منصور، مهند حماد صالح. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية: دراسة استكشافية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، مج7، ع1، 155 - 196.
13. ناصف، أحمد مصطفى. (2022). الحوكمة في القطاع العام. مجلة المال والتجارة، ع637، 28 - 31.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Aboukhadeer, E. A., Azam, S. F., & Albattat, A. R. S. (2023). Corporate governance and international public sector accounting standards (IPSAS) on the quality of accounting information in Libyan Government Sector. International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev., 8(1), 4.
2. Almquist, R., Grossi, G., Van Helden, G. J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. Critical perspectives on Accounting, 24(7-8), 479-487.
3. Alqooti, A. A. (2020). Public governance in the public sector: Literature review. EuroMid Journal of Business and Tech-innovation (EJBTI), 14-25.

4. Idoko, I. F., Teru, S. P., & TafidaAminu, M. (2018). International public sector accounting standard (IPSAS) in Nigeria as a correlate to transparency and accountability. *Journal of Finance and Accounting*, 6(5), 110-116.
5. Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089-1117.
6. Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142.
7. Slama, F. B. (2024). International Public Sector Accounting Standards and economic growth: An international study of IPSAS adoption and experience. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 23(3), 483-506.