مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: الابلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية
اسم الكاتب: م.م. أحمد يحيى عبدالله، أ.م.د. محمد حويش علاوي الشجيري
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3358
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 19:47 +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.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ١٠٢ مجلد ٣٣ لسنة ٢٠١١
ص ص[١٦٣ -١٨٢]

الابلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات
دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية

أحمد يحيى عبدالله
مدرس مساعد - قسم المحاسبة

الدكتور محمد حويش علاوي الشجيري
أستاذ مساعد - قسم المحاسبة
malshujiri@yahoo.com

كلية الادارة والاقتصاد -جامعة دهوك

المستخلص

تكتسب المعلومات المالية التي توفرها الوحدات المحاسبية على نحوٍ عام والحكومية على وجه الخصوص أهميتها من حاجة الاطراف المختلفة لتلك المعلومات والتي تستند إليها كثيراً في تحديد مواقفها وصنع قراراتها المختلفة والمؤثرة في فئات واسعة من المجتمع. لذا فان السعي باتجاه توفير تلك المعلومات بالقدر الذي يلبي عموم هذه الحاجات والجودة المطلوبة يعد هدفاً رئيساً للوحدات المحاسبية على نحوٍ عام، وان الضعف في أدائها لدورها في هذا المجال يجعلها تفقد دورها الرئيس والفاعل في إحداث عملية المساءلة العامة بخصوص الموارد الاقتصادية العامة من جهة، والمساهمة في ترشيد القرارات السياسية والاقتصادية من جهة أخرى. وفي هذا الاطار يستهدف البحث الحالي تحديد واقع الممارسات الخاصة بالابلاغ المالي الحكومي في العراق من أجل تحديد نقاط القوة والضعف التي تصف طبيعة هذا الواقع من جهة، والبحث عن المعوقات التي تحد من عملية التطوير والمساهمة في أداء دورها الرئيس من جهة أخرى. وقد تم تبني ثلاث فرضيات رئيسة تنسجم وإمكانية اختبار متغيرات البحث وعلاقاته، وقد خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات التي تؤكد حاجة الابلاغ المالي الحكومي للتطوير، فضلاً عن وجود حجم واسع من المعوقات التي تقف بوجه تلك العملية.

الكلمات المفتاحية: الابلاغ المالي، المحاسبة الحكومية.

Governmental Financial Reporting in Iraq: Reality and Obstacles
Field Study of the Views of a Sample of Government Accountants and Auditors in the Supreme Audit Board

Ahmed Y. Abdullah
Assistant Lecturer
Department of Accounting
University of Duhok

Mohammed H. Allawi (PhD)
Assistant Professor
Department of Accounting
University of Duhok

Abstract

Financial information acquired is provided by the accounting units in general and the government in particular. They have exquisite importance according to the needs for

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٩/٢/١٥ تأريخ قبول النشر ٢٠١٠/١/١٧

information based on their circumstances and make various decisions affecting large groups of the society. Therefore, the quest towards providing such information as that meets these needs and the general quality required is a major target of the units of accounting in general, and weakness in the performance of its role in this field. This makes it lose the major role of the events for public accountability regarding the economic resources on the one hand, and contributing the rationalization of political and economic decisions on the other. In this context, the current research aims at identifying the reality of the financial reporting practices of the government in Iraq, in order to identify the strengths and weaknesses that describe the nature of this reality. The search for the obstacles limited the developing process and contributes to the performance of its major role on the other. Two main hypotheses were adapted; they are relevant to test variables and the possibility of research and relations. The study has concluded a set of research findings to confirm the need for government financial reporting of development, as well as a large volume of the obstacles that stand in the process.

Key Words: Financial Reporting, Governmental**.**

منهجية البحث

أولاً- مشكلة البحث

تعد كل من وظيفة إنتاج وإيصال المعلومات المالية الجوهر الرئيس لعمل المحاسبة، إذ تحتل وظيفة توصيل المعلومات المنتجة إلى الاطراف المستفيدة لمساعدتهم في صنع قراراتهم المختلفة من صميم الواجبات المحاسبية، والتي أخذت حيزاً واسعاً من الاهتمام في عمل المحاسبين فضلاً عن الاطراف المستفيدة. ولم تكن المحاسبة الحكومية بعيدة عن هذا الاهتمام، إذ تؤكد لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي في مشروعها لتطوير التقارير المالية الحكومية، على أهمية الأخذ بنظر الاعتبار الحاجة إلى اتباع أفضل الممارسات الممكنة في مجال الابلاغ المالي الحكومي، وهو ما يسهم في جعل الحكومات أكثر شفافية بشأن أنشطتها وأكثر مسؤولية تجاه مواطنيها، وهو ما يؤدي بدوره إلى إدارة مالية عامة أفضل وبالتبعية أداء اقتصادي عام أفضل. ولكن لازال هذا الموضوع في البيئة العراقية، وكما هو مرئي ومعروف (على الرغم من وجود بعض الدراسات المهمة التي أجريت على مستوى الجامعات العراقية) غير فاعل على المستوى التطبيقي، وقد يكون ذلك نتيجة وجود معوقات أو صعوبات تواجه عملية التغيير والتطوير والاهتمام على الرغم من التأكيدات الكثيرة المحلية والدولية على أهمية الموضوع وحساسيته. لذا فإن تحديد وتحليل واقع الابلاغ المالي الحكومي يعد لازماً لاستكشاف طبيعة ونوع وحجم تلك الصعوبات أو المعوقات من أجل التحديد الدقيق لأسبابها وحقيقتها وبما يخدم بالتبعية المساعدة في إيجاد الحلول الممكنة وتقليل أو إزالة أثارها من اجل المساهمة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي على وجه الخصوص.

ثانياً – أهمية وأهداف البحث

تتجلى أهداف البحث وأهميته من خلال السعي نحو إيضاح:

١. أهمية ودور القطاع الحكومي على المستوى الاجتماعي والاقتصادي للدولة وتأثيراته الكبيرة على عموم النشاطات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الأخرى .
٢. أهمية الابلاغ المالي عن الأنشطة الحكومية نظراً لسعة شرائح الأطراف المستفيدة، وحيوية القرارات المعتمدة على تلك المعلومات، ولما تمثله تلك الأنشطة من أهمية في حياة المجتمع من جهه وحجم الأموال العامة المنفقة عليها من جهة أخرى.

٣. تمكين المجتمع من مساءلة الحكومة من أجل تحقيق الأداء الفاعل والكفوء في التصرف بالأموال المعهودة إليها بما يضمن رفاهية المجتمع وتطوره .
٤. السعي لرفع كفاءة الأداء الحكومي وشفافيته لضمان تحقيق المساءلة العامة وإنجاز البرامج الحكومية وضمان الحفاظ على الوضع المالي للدولة وتطويره.
٥. تحديد المعوقات التي تقف في طريق إحداث عملية التطوير للعمل على تخطيها وإزالتها عن طريق وضع أفضل الأساليب الممكنة لمواجهتها.

ثالثاً – فرضيات البحث

في إطار اختبار متغيرات البحث وعلاقاته المعروضة في مشكلة البحث الاساسية يمكن بناء ثلاث فرضيات رئيسة هي:

١. تؤشر الممارسات الحكومية والمهنية في مجال الابلاغ المالي ملامح ضعف في واقع نظام الابلاغ المالي في العراق.
٢. تواجه عملية تطوير المحاسبة والابلاغ المالي الحكومي في العراق جملة من المعوقات.
٣. هناك علاقة وأثر لمعوقات تطوير الابلاغ المالي الحكومي في الواقع الحالي للابلاغ المالي في العراق من خلال إدامة حالة الضعف وعدم فسح المجال لتطوير ذلك الواقع.

رابعاً – منهج البحث

انطلاقاً من أهداف البحث وبغرض اختبار فرضياته تم تبني المداخل الآتية لأغراض التحليل:

١. المدخل النظري التحليلي في تناول الجانب النظري للبحث بهدف دراسة وتحليل مفهوم الابلاغ المالي الحكومي في ظل ابعاد البحث الحالي.
٢. المدخل الإحصائي التحليلي في اطار الدراسة الميدانية التي تم من خلالها اعتماد استمارة الاستبانة للحصول على البيانات الخاصة بمتغيرات البحث في البيئة العراقية بهدف تحليل النتائج والعلاقات القائمة.

خامساً – مجتمع البحث وعينته

تم اختيار المحاسبين العاملين في القطاع الحكومي ذوي الدرجات الوظيفية العالية، ممن هم بدرجة مدير حسابات ومحاسب أقدم، فضلاً عن المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية وخاصة العاملين في مجال تدقيق الأنشطة الحكومية مجتمعاً للبحث. على اعتبار أن هاتين الفئتين ذواتا معرفة عملية واسعة في هذا المجال وباحتكاك مستمر في ما يستجد وما يواجهه هذا القطاع من مشاكل ومعوقات.

وبناء على طبيعة مجتمع البحث فقد تم اختيار عينة طبقية تناسبية كما موضحة بالجدول ادناه إلى جانب الاستمارات الموزعة والمستردة منها كما في الجدول الآتي:

الجدول ١

عينة البحث والاستمارات الموزعة والمستردة

الفئة	عدد الاستمارات		نسبة الاسترداد
	الموزعة	المستردة	
محاسب	١٠٠	٧٦	%٧٦
مدقق	٥٠	٣٣	%٦٦
المجموع	١٥٠	١٠٩	%٧٣

سادساً- استمارة الاستبانة

تم تصميم استمارة الاستبانه في ضوء أهداف البحث في محورين اساسين هما:

١. مؤشرات تحديد واقع الابلاغ المالي في ظل النظام المحاسبي الحكومي العامل في البيئة العراقية في إطار كل من العمليات الداخلية في النظام وارتباطاته بالاطراف المنظمة أو المستفيدة. إذ تم تمثيل هذا المحور من خلال (١٤) متغيراً فرعياً، تم طرحها على العينة المدروسة من خلال (١٤) سؤالاً.
٢. مؤشرات تحديد المعوقات التي تقف بوجه محاولات التطوير القائمة او المنتظر القيام بها وبما يسهم في إدراكها من أجل تلافيها ودراستها بعمق كمحددات لعملية التطوير، والتي تم تمثيلها في الاستمارة من خلال (١٢) متغيراً فرعياً، تم طرحها على العينة المدروسة من خلال (١٢) سؤالاً.

الاطار النظري للبحث

الابلاغ المالي الحكومي

أولاً – طبيعة الوحدات الحكومية

يمكن وصف الوحدات الحكومية بشكل عام على أنها أنواع خاصة مميزة من الكيانات القانونية تنشأ بعمليات سياسية ولها سلطات تشريعية قضائية وتنفيذية على وحدات مؤسسية أخرى في الدولة (الأمم المتحدة، ١٩٩٣،١٩). وتتحدد مسؤوليات تلك الوحدات من خلال الاشكال الاتية (احمرو، ٢٠٠٣ ،٢٠):

١. مسؤولية تدبير الأموال من خلال جباية الضرائب أو التحويلات الاجبارية من الوحدات المؤسسية الأخرى.
٢. سلطة الانفاق الذي يتخذ ثلاثة أشكال هي:
أ. الانفاق لغرض توفير الخدمات العامة للمجتمع بالمجان والتي تدفع تكاليفها من الضرائب العامة أو الايرادات الأخرى كالصحة والتعليم والدفاع.
ب. نفقات توفير السلع والخدمات بالمجان أو بأسعار ليست ذات دلالة اقتصادية، وتمولها من الايرادات العامة لتحقيق أهداف اجتماعية وسياسية.
ت. أموال محولة تدفع إلى وحدات مؤسسية أخرى بغية إعادة توزيع الدخل أو الثروة.

كما إن هناك الوحدات الحكومية التي تمتلك وتدير مشاريع غير ذات شخصية معنوية والتي تعمل بانتاج السلع أو الخدمات، والتي قد تتخذ شكل شركات عامة تسيطر عليها الحكومة بما في ذلك مجال الاستثمار والتسعير، فضلا عن وجود مؤسسات غير هادفة للربح تسيطر عليها وتمولها الحكومة بصورة كاملة .

ثانياً – طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية

تتباين الأشكال التنظيمية في القطاع الحكومي، إذ يمكن القول بأنه ليس هناك وحدة محاسبية منفردة لكل تنظيم حكومي محدد، وبدلاً من ذلك يعد المال Fund هو الوحدة المحاسبية في النشاط الحكومي (Larson, 2000, 772). وفي هذا الإطار يؤكد Vatter على أن أي وحدة لا تعد وحدة محاسبية إلاّ إذا امتلكت الخواص الآتية (Jones, 1982 ,289):

١. يجب أن تكون خالية من التضمينات الشخصية (أي عمليات دمج أكثر من نشاط أو عملية بشكل شخصي وعدها وحدة محاسبية).
٢. يجب أن تكون حدودها واضحة على نحوٍ كافٍ.
٣. يجب أن تكون قابلة للتطبيق في اشكال متنوعة من المنظمات وأنواع مختلفة من الأنشطة.
٤. يجب أن يكون لها علاقة محددة بالمعالجات والنتائج التي يتوقع من المحاسبة أن تقوم بإنجازها.

وفي السياق نفسه فقد حدد البيان رقم (٦) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الامريكي (GASB) الأموال بالشكل الآتي (الشمري، ٢٠٠٣، ٨٢):

١. الأموال الحكومية: وهي أربعة أنواع من الأموال التي يمكن أن تستخدمها الحكومة في تقديم الخدمات الاساسية للمجتمع وهي:
   أ. المال العام – ويخصص للمحاسبة والابلاغ عن جميع الموارد العامة ماعدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر.
   ب. أموال الإيراد المخصص – ويخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معين مخصص قانوناً للإنفاق منه على أغراض محددة.
   ت. أموال المشاريع الاستثمارية – وتخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم لاقتناء أو إنشاء تسهيلات رأسمالية أساسية.
   ث. أموال خدمة الدين– وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها بهدف سداد أقساط القروض طويلة الاجل وفوائدها المستحقة.
٢. أموال الملكية – غير القابلة للإنفاق: تشابه هذه الوحدات كثيراً ما تقوم به منظمات الأعمال، إذ يكون فيها التركيز الأساس لعمليات الإبلاغ والمحاسبة في هذه الأموال على تحديد دخل التشغيل والتغيرات الحاصلة في صافي الموجودات والتدفقات النقدية. لذا فان هذا المال يشتمل على نوعين من الأموال هما أموال المنشآت العامة وأموال الخدمة الداخلية.
٣. أموال الوكالة والأمانة – وتخصص هذه المجموعة للمحاسبة والابلاغ عن الأموال التي يعهد بها إلى التنظيم الحكومي على سبيل الامانة أو الوكالة من قبل أفراد أو تنظيمات خاصة أو وحدات حكومية اخرى ولايمكن استخدامها لدعم برامج الحكومة الخاصة. لذا فان التركيز الاساس للابلاغ والمحاسبة فيها يكون على صافي الموجودات والتغيرات الحاصلة فيها. من هنا فان هذا النوع من الأموال يشمل على كل من أموال التقاعد وأموال ودائع الاستثمار وأموال الأمانة ذات الغرض الخاص وأموال الوكالة.

ثالثاً – الابلاغ المالي الحكومي

تؤدي المحاسبة وكما هو معروف وظيفتين أساسيتين هما القياس والتوصيل، وتوصف وظيفة التوصيل في هذا المجال بالابلاغ المالي في إطار السعي نحو منهجة هذه العملية

لتصبح أكثر شمولية ودقة من حيث الأسلوب والعرض، ومن حيث قدرة النظام على تلبية حاجات الاطراف المستفيدة من خلال ما تقدمه المحاسبة من معلومات. لذا يوصف الإبلاغ المالي الحكومي على أنه (خلاصة أداء الحكومة أو هو بيان بمقدرتها المالية في مجال تدبير وتنمية واستخدام الأموال العامة، وإن الهدف الرئيس يتمثل في تقييم الأداء المالي للحكومة، بمعنى بيان الكيفية التي تصرفت بها او التي ستتصرف بها الحكومة بالأموال العامة المعهودة اليها) (الشمري، ٢٠٠٣، ٥٢). وفي هذا الإطار يصف Ball الرئيس التنفيذي لاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) أن هناك حاجة ملحة لتطويرعملية الابلاغ المالي الحكومي نظرا لدوره البارز في احداث عملية التنمية الاقتصادية، اذ يجب زيادة الضغط على الحكومات لتوسيع نطاق مسؤولياتها المالية من المحاسبة إلى المساءلة والتي تتطلب منها توفير معلومات واضحة ومفهومة يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف التي انتخبتهم ولدافعي الضرائب وأصحاب الاستثمارات الدافعة لقدرات الحكومة. لذلك فانه يعتقد أن هناك أسباباً للدفع بهذا الاتجاه، وهي المساءلة والبحث عن تقديم معلومات دقيقة وبالوقت المناسب لغرض مراقبة أدائها إلى جانب الإظهار الحقيقي لوظيفة الديمقراطية على كل المستويات ومنحها القدرة على ممارسة دورها في هذا الاتجاه (Ball , 2007, 1-3). وتذهب المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة المالية العليا (INTOSAI) إلى التحديد الفني لوجهة النظر هذه، إذ تؤكد ذلك من خلال البيان رقم (٤) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية التابعة لها، المتضمن وجوب إعداد التقارير التي توفر نظرة عامة (كتقارير الأداء والتقارير حول المسائل المهمة والطارئة والمؤثرة وتقارير المطابقة والالزام، فضلاً عن التقارير المالية التقليدية) عن نشاط التصرف المالي للوحدة الحكومية أو على مستوى الحكومة، والتي تفتقر إلى إعدادها الوحدات الحكومية العراقية في ضوء التشريعات الحالية، وهذه التقارير التي تؤدي هذه المهمة يمكن وصفها من خلال الآتي (INTOSAI, 1999 ,23):

١. الكشوفات المالية العامة – وتصف وضع الحكومة المالي على نحوٍ عام، فضلاً عن نتائج العمليات وفقا للاساس المحاسبي المستخدم، ويمكن أن تتضمن معلومات عن المطابقة والأداء بشكل إجمالي.
٢. تقارير المطابقة والالزام – وتقدم معلومات عن استخدام السلطات القانونية في عمليات الانفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات. وهذه التقارير لها طبيعة محدودة وفقاً لما تجيزه السلطة القانونية.
٣. تقارير الأداء – وتحتوي هذه التقارير على معلومات حول مدى تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المنشودة مع مراعاة أوجه الاقتصاد والكفاءة. ويمكن أن تتضمن هذه التقارير مؤشرات ومعايير للمقارنة المالية وغير المالية. وهذه التقارير تساعد المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل، كما يجب أن تظهر هذه التقارير النجاحات والاخفاقات الحاصلة في أداء الوحدة.
٤. تقارير مالية خاصة بالوحدة الحكومية وعن أنشطتها الخاصة.
٥. معلومات تبرز المسائل المهمة الواردة في التقرير ونظرة شاملة حول الوحدة الحكومية وبيئتها العاملة فيها.

رابعاً – أهداف الإبلاغ المالي الحكومي

لقد حدد اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) من خلال الدراسة رقم (١١) أن الإبلاغ المالي يجب ان يظهر بوضوح إمكانية مساءلة الحكومة أو الوحدة الحكومية بخصوص

شؤونها المالية والموارد المؤتمنة عليها أو المعهودة إليها، وتجهيز المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات عن طريق (IFAC, 2000, 13):

١. إيضاح فيما إذا كانت الموارد قد تم تحصيلها واستخدامها بالانسجام مع الموازنة المقررة قانوناً.
٢. إيضاح فيما إذا كانت الموارد قد تم تحصيلها والانتفاع بها وفقا للمتطلبات القانونية أو التعاقدية بضمنها القيود المالية الصادرة عن السلطة التشريعية المختصة.
٣. تقديم معلومات عن مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية.
٤. تقديم معلومات عن كيفية تمويل الحكومة أو الوحدة لأنشطتها وتدبير متطلباتها من السيولة النقدية.
٥. تقديم معلومات مفيدة في تقويم مقدرة الحكومة أو الوحدة في تمويل أنشطتها والإيفاء بالتزاماتها أو تعهداتها.
٦. تقديم معلومات عن الوضع المالي للحكومة أو الوحدة والتغيرات التي حصلت فيها.
٧. تقديم معلومات إجمالية تفيد في تقويم اداء الحكومة أو الوحدة باستخدام مصطلحات كلف الخدمات والكفاءة والانجازات المتحققة.

خامساً - الحاجة للابلاغ المالي والاطراف المستفيدة في القطاع الحكومي

تنبع الحاجة إلى الإبلاغ المالي الحكومي من كونه يعد أحد أبرز مصادر المعلومات المالية حول الأنشطة الحكومية المختلفة، هذا بالتوافق مع وجود أطراف مستفيدة من هذه المعلومات عديدة ومتنوعة في حاجاتها لتلك المعلومات، إذ لكل منها قرارات تؤثر في الحكومة من خلال تجهيز الموارد أو تخصيص الموارد واضفاء الشرعية على الحكومة. فدافعو الضرائب المتبرعون والمانحون الذين يزودون الحكومة بالموارد المالية، كما أن العاملين والبائعين يشكلون مصادر العمل والمواد الأولية. كما يتم تخصيص الموارد للحكومة بناء على قرارات متخذة من السلطة التشريعية إلى جانب الإدارة العامة ضمن قيود تضعها تلك المؤسسات الرقابية وبضمنها أعلى المستويات في الدولة هذان الطرفان يشكلان أبرز الأطراف المستفيدة. وعلى نحوٍ عام فإن المواطن يعد عنصراً فاعلاً في القطاع الحكومي حيث يساهم ولو بصورة غير مباشرة في تمويل نفقات الحكومة، وبالتالي ديمومتها. لذا فإن هناك من يرى بان المواطن ينبغي أن يعلم أو يكون له إلماماً أو معرفة معقولة بالحقائق والمشاكل المالية الخاصة بنشاط القطاع الحكومي، وإن مثل هذه المعلومات لايمكن الحصول عليها إلاّ من خلال نظام الابلاغ المالي الحكومي (الشمري، ٢٠٠٣، ٦١) .

لذا يمكن تحديد أبرز الأطراف المستفيدة من الابلاغ المالي الحكومي بالآتي:

١. الهيئات التشريعية والادارية – تتحدد حاجات هذا الطرف للمعلومات التي توضح طبيعة ومدى كفاءة وفاعلية البرامج الحكومية ومقدار الموارد المتوافرة والمطلوبة لاستكمال هذه البرامج وحالات الانفاق غير السليم للأموال العامة. لذا يمكن اعتبار توافر المعلومات الملائمة والموثوقة عاملاً مهماً وحاسماً بالنسبة لهم وصولا إلى قرارات فاعلة .

كما إن لموظفي الإدارة العامة في الحكومة حاجات معلوماتية تقوم على كونهم منفذي السياسة وموظفي الموازنة إلى جانب المدراء التنفيذيين المسؤولين عن أداء العمليات اليومية للحكومة. من هنا فإن المعلومات المالية مهمة للقيام بمسؤولياتهم الادارية المحددة، وما لم

يسهم بها نظام الابلاغ المالي فإن عملية التغذية الراجعة ستكون بطيئة وضعيفة في استئصال وتصحيح حالات سوء الادارة (Chan , 1984 , 65).

٢. المؤسسات الرقابية – تتمثل غاية هذه المؤسسات في ضمان تطابق أداء الوحدات الحكومية مع القوانين والتعليمات الصادرة عن السلطة التشريعية. ولتحقيق ذلك تطلب الجهات الرقابية معلومات مقارنة حول النفقات المتحققة ومقدار ونوع الاعتمادات المخصصة لضمان عدم استخدام الأموال للأغراض غير المخصصة لها (الشمري، ٢٠٠٣، ١٧).

٣. المستثمرون والدائنون–إن أي مؤشر حول مقدرة الحكومة على مواجهة التزاماتها المستقبلية يعدّ مفيداً للمستثمرين ليس فقط في صنع قرارتهم المتعلقة بالأوراق المالية، بل وفي تقييمها في السوق الموازي. إن احتمالية التضليل التي يمكن أن يتعرض لها المستثمرون إذا اعتمدوا على الكشوفات المالية الحكومية ستكون كبيرة. فالموجودات الحكومية التي لا يمكن مصادرتها من قبل الدائنين والالتزامات التي لاتظهر في الكشوفات المالية وغياب أي دليل حول كفاءة وفاعلية العمليات، وكل ذلك سيترك المستثمرين مع كشوفات مالية حكومية لاتحتوي سوى على الحد الادنى المطلوب من البيانات المالية المفيدة (Mautz, 1981, 58).

٤. المواطنون – يعد الكثيرون أن ابرز أسباب إصدار الوحدات الحكومية لكشوفاتها المالية هي لخدمة الجمهور على نحوٍ عام، على الرغم من أنها تعد من الفئات التي يصعب حصرها، وقد لا يستخدم الكثيرٌ منهم الكشوفات المالية بشكل مباشر، إلاّ أن الكثير من التنظيمات التي تعمل بصفتها وكلاء لهم تقوم بتحليل وتفسير هذه الكشوفات وتوصيل المعلومات التي يجمعوها إلى أعضائهم لتمكينهم من الانتخاب مثلاً. أما العاملون فإن اهتمامهم ينصب على معرفة طبيعة التعاقدات والاتفاقيات التي تنظم أجورهم والوفاء بمتطلباتهم (الشمري، ٢٠٠٣، ٦٧).

سادساً – مقومات (مستلزمات) تطوير الابلاغ المالي الحكومي

تنبع الحاجة إلى التطوير إما بسبب افتقار النظام المعمول به حالياً لمقومات القدرة على الاستجابة لمتطلبات التغيير والتطوير التي تفرضها متطلبات البيئة المهنية أو الحكومية أو افتقار أدواتها إلى تمثيل ما يجري في تلك البيئة. ويتجلى ذلك من خلال الحملة الكبيرة التي تقودها المنظمات الدولية لتطوير المحاسبة الحكومية والابلاغ المالي الحكومي على وجه الخصوص، وبالطبع فإن البيئة العراقية في هذا المجال بحاجة ماسة للتطوير لتحقيق التوافق مع متطلبات التطور الحاصلة في مفهوم الحكومة ومسؤولياتها ازاء المواطنين ودور المواطن إزاء مساءلة الحكومة. وفي هذا السياق وبهدف التمهيد للجانب الميداني للبحث يمكن عرض أبرز مقومات تطوير الابلاغ المالي الحكومي ومستلزماته الاساسية والتي تعد في الوقت نفسه أحد مقومات التطوير التي يراد السعي نحو فهمها وإدراكها، وبالتالي وضع ملامحها الأساسية والأدوات اللازمة لتنفيذها، وهو ما سيتناوله البحث الحالي في الجانب الميداني على مستوى البيئة العراقية لتأشير حالات الاختناق الحاصلة في النظام والتي تعيق تطويره. لذا يمكن تأشير أبرز مقومات النظام بالآتي:

١. وحدة الإبلاغ المالي الحكومي – وهو يعد من المواضيع المهمة التي تحتاج إلى الكثير من الايضاح والتفسير، فقد تتمكن الحكومات من خلال التحديد غير المناسب لمفهوم وحدود هذه الوحدة من إخفاء نتائج أدائها ووضعها المالي الحقيقي. وتحدد هذه الوحدة نطاق الأنشطة

التي يجب تضمينها في التقارير المالية الحكومية، ولذا يمكن القول بأن شكل الإبلاغ وتركيزه سوف يؤثر في مفهوم وحدة الابلاغ المالي الذي سيتم اعتماده (الشمري، ٢٠٠٣، ٨٦). وقد نص البيان رقم (١٤) الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الحكومية الامريكي تحت عنوان (وحدة الإبلاغ المالي) على أن المعيار الأساسي لتحديد بأن أحد الهيئات الحكومية معتمدة على الأخرى والتي يجب تضمينها في التقارير المالية العامة لغرض خاص بالاخيرة يتمثل من خلال القدرة على ممارسة مسؤولية الاشراف على هذه الهيئة من قبل الموظفين المنتخبين في الوحدة الحكومية المصدرة للتقارير. وعلى الرغم من أن القدرة على ممارسة عملية الاشراف تمثل المعيار الاساسي في اتخاذ قرار التضمين او الاستبعاد فانه أجاز أيضا إمكانية اللجوء إلى معيارين آخرين في هذا المجال وهما (الشمري، ٢٠٠٣، ٩٠):

أ. نطاق الخدمة العامة حينما لايكون هناك إلاّ إشراف جزئي.
ب. العلاقات التمويلية الخاصة عندما لايكون هناك إشراف بتاتاً.

٢. إدراك حاجات المستخدمين – لكي يكون الابلاغ المالي مفيداً ينبغي تنظيمه وإعداده بشكل يتناسب واحتياجات المستخدمين من حيث الشكل والتوقيت والمضمون. وأن تتصف معلوماته ببعض الخصائص المميزة مثل الملاءمة والموثوقية والاتساق والقابلية على المقارنة (Doglas, 1986, 12).
٣. تخطيط الموازنة – يعد موضوع تطوير عملية تخطيط وبناء الموازنة العامة للدولة وتخطيها الحدود التقليدية في الإعداد والاهتمام بها محوراً أساسياً في تبني عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي على نحو عام وقدرات الابلاغ المالي الحكومي على نحوٍ خاص. وهو ما يشير إلى أهميته غالبيةً الباحثين في هذا المجال.
٤. الأساس المحاسبي – إن محاولة تطوير قدرات الابلاغ المالي لمواكبة احتياجات المستخدمين يتطلب تطوير واستخدام أدوات تتناسب والقدرة على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الاطراف المستفيدة. وكان من أبرز الأدوات الرئيسة لعملية االتطوير التي جرى فيها العمل هو استخدام أساس محاسبي أكثر مرونة وشمولية في متابعة ما يحدث في اطار الحكومة. من هنا تعددت الأسس المحاسبية المستخدمة في الحكومة تبعاً لمراحل التطور التي مرت بها.
٥. الإهمال وسوء الفهم –لقد عانى النظام المحاسبي الحكومي في الماضي من الإهمال من جانب المحاسبين والحكومة على حد سواء. فالسياسيون لا يحبذون الافصاح ويقاوموه عندما يكونون في السلطة، ومن جانب المحاسبين فقد شغلوا انفسهم بتطوير اجراءات مسك الدفاتر أكثر من اهتمامهم بالمسائل المتصلة بنوع المعلومات وطرائق توصيلها. لذلك لم يحض موضوع الشفافية بشأن تنفيذ الحكومة لسياساتها وأنشطتها إلا بقدر ضئيل نسبياً من الاهتمام سواء من جانب المحاسبين أنفسهم أو الحكومة. ولكن مع ازدياد المطالبة بدور أكبر للمواطن بوصفه مالكاً في مجال القطاع العام ومساءلة أكثر للحكومة بوصفها مؤتمنة على المال العام، فقد أصبح لمفهوم الشفافية دور بارز في هذا المجال (الشمري، ٢٠٠٣، ١٠٣).
٦. المعايير المحاسبية الحكومية – إن تطوير النظام المحاسبي ومن خلاله الابلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية وما تفرزه من قدرات وإمكانات إلى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة. لذا فان عملية التطوير

تستلزم المساهمة في تشكيل الهيئة المتخصصة بوضع المعايير على نحوٍ علمي سليم والاستفادة من المعايير الدولية وتجارب المنظمات الدولية المختلفة في هذا المجال. هذا وإن الافتقار لتلك الهيئة وبالتالي المعايير يعني غياب التصور السليم والادوات الفاعلة لتحقيق أهداف النظام والتي يهتم بها ويحددها عملية الابلاغ المالي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة وديمومتها.

الإطار الميداني للبحث
واقع الإبلاغ المالي الحكومي في العراق ومعوقاته
أولاً – التحليل الاحصائي لخصائص العينة

يتناول المحور الحالي دراسة أبرز خصائص العينة المؤثرة في دراسة وتحليل الإبلاغ المالي الحكومي في العراق في إطار المتغيرات الرئيسة للموضوع وكالآتي:

١. **المؤهل الأكاديمي للعينة المدروسة:** يظهر الجدول ٢ المؤهل الأكاديمي لأفراد العينة وكما موضح في أدناه:

الجدول ٢
المؤهل الأكاديمي لأفراد العينة

العينة المدروسة	المؤهل الاكاديمي					
	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالٍ	بكالوريوس	أخرى	الإجمالي
محاسب حكومي العدد	-	-	-	٦٢	١٤	٧٦
النسبة	%٠	%٠	%٠	%٨٢	%١٨	%١٠٠
رقيب مالي حكومي العدد	-	-	-	٢٦	٧	٣٣
النسبة	%٠	%٠	%٠	%٧٩	%٢١	%١٠٠
الاجمالي العدد	-	-	-	٨٨	٢١	١٠٩
النسبة	%٠	%٠	%٠	%٨١	%١٩	%١٠٠

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أفراد العينة على نحوٍ عام هم من حملة شهادة البكالوريوس وبنسبة ٨١%، فيما شكل المؤهل الأكاديمي دون البكالوريوس بنسبة ١٩%، فيما لم يكن أي فرد من أفراد العينة يحمل مؤهل الدبلوم العالي أو الماجستير أو الدكتوراه. أما أفراد العينة من المحاسبين والمدققين فقد كانت متجانسة تقريباً في نوع المؤهل العلمي.

٢. **سنوات الخبرة لأفراد العينة:** يشير الجدول ٣ إلى عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة المدروسة وكما موضح أدناه:

الجدول ٣
سنوات الخبرة لأفراد العينة

العينة المدروسة	عدد سنوات الخبرة				
	أقل من ٥	٥ – ١٠	١٠-١٥	١٥-٢٠	أكثر من٢٠	الاجمالي
محاسب حكومي العدد	١٣	٣٩	٩	٨	٧	٧٦
النسبة	%١٧	%٥١	%١٢	%١١	%٩	%١٠٠
رقيب مالي حكومي العدد	١	٩	٢	٨	١٣	٣٣
النسبة	%٣	%٢٧	%٦	%٢٤	%٤٠	%١٠٠
الإجمالي العدد	١٤	٤٨	١١	١٦	٢٠	١٠٩
النسبة	%١٣	%٤٤	%١٠	%١٥	%١٨	%١٠٠

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن (44%) من العينة المدروسة هم ذوي خبرة عملية تتراوح بين ٥ – ١٠ سنة في حين تتوزع النسبة المتبقية على مستويات مختلفة من الخبرة وهو ما يؤشر انخفاضاً نسبياً في مستوى الخبرة خاصة لدى فئة المحاسبين، في حين يوضح الجدول مستوى خبرة افضل لدى المدققين في ديوان الرقابة المالية.

ثانيا – التحليل الاحصائي لآراء العينة حول واقع الابلاغ المالي الحكومي في العراق باستخدام الوسط الحسابي والنسبة المئوية

ويتمثل هذا المتغير الرئيس من خلال (١٤) متغيراً فرعياً تم طرحها من خلال (١٤) سؤالاً في الاستبانة، وكانت النتائج الإحصائية كما موضحة بالجدول أدناه:

الجدول ٤
الوسط الحسابي والنسبة المئوية لمتغير واقع الابلاغ المالي الحكومي

متغيرات واقع الابلاغ المالي	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
١. إن المعلومات التي تعرضها التقارير المالية الحكومية عامة ويمكن اطلاع الجميع عليها.	٣.١٨٣	%٦٠
٢. يتم عرض التقارير المالية الحكومية بأوقات محددة ويمكن الحصول عليها بسهولة.	٢.٩٧٢	%٥٩
٣. يطلع البرلمان على تفاصيل التقارير المالية الحكومية.	٣.٨١٦	%٧٦
٤. إن المعلومات التي توفرها التقارير المالية الحكومية تفي بجزء كبير من حاجات الاطراف المستفيدة.	٣.٢٤٧	%٦٥
٥. تفصح التقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الأموال الحكومية.	٢.٦٨٨	%٥٤
٦. لا يؤخذ بنظر الاعتبار الاطراف المستفيدة ذوي السلطة المحدودة في الحصول على المعلومات عند إعداد التقارير المالية الحكومية.	٣.١٩٩	%٦٤
٧. إن قائمة المركز المالي وحساب قياس النتيجة لايعبران بشكل دقيق عن حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط للدولة.	٣.١٦٤	%٦٣
٨. توفر التقارير المالية الحكومية قدراً كبيراً من الوضوح لطبيعة وحجم النشاط الحكومي ونتائجه.	٣.٢٠١	%٦٤
٩. تساعد التقارير المالية الحكومية في تحديد حجم ونوع التزامات الحكومة وقدرتها على الوفاء بتلك الالتزامات.	٣.٥٠٤	%٧٠
١٠. تساعد التقارير المالية الحكومية في معرفة مصادر التمويل وكيفية التصرف بتلك الأموال.	٣.٢٠١	%٦٤
١١. يعد جزء كبير من المعلومات المالية الحكومية سريا" ولايجوز الاطلاع عليها من كافة الاطراف المستفيدة محدودي السلطة .	٣.١١٩	%٦٢
١٢. تتميز التقارير المالية الحكومية بشكل عام بكونها سهلة الفهم من قبل غالبية الاطراف المستفيدة.	٣.٢٤٧	%٦٥
١٣. توضح التقارير المالية بشكل واف حقوق أو ممتلكات الدولة المختلفة وطرق السيطرة عليها.	٣.٣٤٨	%٦٧
١٤. إن حدود الإبلاغ المالي الحكومي تتمثل فقط على مستوى الحكومة ككل وليس على مستوى الوحدات الحكومية العاملة.	٣.٣٤٨	%٦٧

متغيرات واقع الابلاغ المالي	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
متوسط المتوسطات	٣.٢٥٨	٦٥%

تظهر نتائج التحليل أعلاه أن متغيرات واقع الابلاغ المالي الحكومي تشير إلى وجود عوامل قوة بالنظام مثل المتغير الثالث والمتغير التاسع، إذ حصلا على وسط حسابي (٣.٨١٦) (٣.٥٠٤) وبنسبة مئوية (٧٦%) (٧٠%) على التوالي، في حين كانت المتغيرات (الاول والرابع والسادس والسابع والثامن والعاشر والحادي عشر والثاني عشر والثالث عشر والرابع عشر) تشير إلى واقع يعاني من نقاط ضعف على الرغم من أنها تدلل على وجود مؤشرات لنظام جيد، إلاّ أنه يعاني بعض المشكلات التي جعلت العينة لاتعطيه الا الدرجة الوسطية. أما المتغيرات (الثاني والخامس) فتشير إلى ضعف واقع الابلاغ المالي الحكومي. وعلى نحوٍ عام تدلل نتائج التحليل على مستوى متوسط، مما يؤشر وجود ضعف نسبي في بعض مجالات الابلاغ المالي الحكومي، إذ كان الوسط الحسابي العام يشكل (٣.٢٥٨) وبنسبة مئوية (٦٥%).

ثالثاً – متغيرات واقع الابلاغ المالي باستخدام التحليل العاملي

لقد تم اعتماد التحليل العاملي لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل صورة واقع الابلاغ المالي في العراق على وفق نسبة تفسير كل متغير لمجمل التوليفة موضع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات الواقع في خمسة عوامل رئيسة، بلغت القيمة الذاتية التفسيرية لمجمل هذه العوامل (٩.٤٥١) وبنسبة تفسير إجمالية مقدارها (٦٧.٥٠٤%) وكما موضح بالجدول أدناه.

الجدول ٥
مصفوفة الارتباط المختزلة لمتغيرات واقع الابلاغ المالي

العامل	القيمة الذاتية	نسبة تباين المتغير إلى المتغير الكلي للعوامل	النسبة التراكمية
الاول	٣.٧٥٨	٢٦.٨٤١%	٢٦.٨٤١%
الثاني	١.٧٧٥	١٢.٦٨١%	٣٩.٥٢٢%
الثالث	١.٥٦٦	١١.١٨٢%	٥٠.٧٠٥%
الرابع	١.٢٩٩	٩.٢٨١%	٥٩.٩٨٥%
الخامس	١.٠٥٣	٧.٥١٨%	٦٧.٥٠٤%
المجموع	٩.٤٥١		

يلاحظ أن العامل الأول، المتمثل بمتغير التقارير المالية الحكومية قد احتل المرتبة الأولى في مقدار تفسيره لواقع الابلاغ المالي الحكومي في العراق والبالغة (٣.٧٥٨) من

التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٢٦.٨٤١%)، وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الأخرى. ويبين الجدول ٦ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وبيان أهميته مرتبة تنازلياً.

الجدول ٦
مقدار التشبع لمتغير التقارير المالية الحكومية

المتغيرات	مقدار التشبع
يتم عرض التقارير المالية الحكومية بأوقات محددة ويمكن الحصول عليها بسهولة.	٠.٧٧٦
تفصح التقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الأموال الحكومية.	٠.٧٤٩
يطلع البرلمان على تفاصيل التقارير المالية الحكومية.	٠.٦٩٤
إن المعلومات التي توفرها التقارير المالية الحكومية تفي بجزء كبير من حاجات الاطراف المستفيدة.	٠.٦٧٩
تساعد التقارير المالية الحكومية في تحديد حجم ونوع التزامات الحكومة وقدرتها على الوفاء بتلك الالتزامات.	٠.٦٧٧
توفر التقارير المالية الحكومية قدراً كبيراً من الوضوح لطبيعة وحجم النشاط الحكومي ونتائجه.	٠.٦٠٨
توضح التقارير المالية بشكل واف حقوق أو ممتلكات الدولة المختلفة وطرائق السيطرة عليها.	٠.٥٠١

أما فيما يتعلق بالعامل الثاني، وهو متغير **(سمات المعلومات المالية الحكومية)** والذي احتل المرتبة الثانية في مقدار تفسيره لواقع الابلاغ المالي الحكومي في العراق (والتي بلغت (١.٧٧٥) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (١٢.٦٨١%)) فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل مترتبة تنازلياً حسب مقدار التشبع في هذا العامل هي (عد جزء كبير من المعلومات المالية الحكومية سرية ولا يجوز الاطلاع عليها من جميع الإطراف المستفيدة محدودي السلطة) وبنسبة تشبع بلغت (٠.٨٢٤)، (تتميز التقارير المالية الحكومية على نحوٍ عام بكونها سهلة الفهم من قبل غالبية الاطراف المستفيدة) بنسبة تشبع بلغت (٠.٥٢٨). وفيما يتعلق بالعامل الثالث، والمتمثل بمتغير **(حدود الإبلاغ المالي الحكومي)** والذي احتل المرتبة الثالثة في مقدار تفسيره لواقع الابلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (١.٥٦٦) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (١١.١٨٢%)، فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيله مرتبة تنازلياً بحسب مقدار التشبع في هذا العامل هي (عدم الأخذ بنظر الاعتبار الاطراف المستفيدة ذوي السلطة المحدودة في الحصول على المعلومات عند إعداد التقارير المالية الحكومية) وبنسبة تشبع (٠.٦٦٤)، (إن حدود الإبلاغ المالي الحكومي تتمثل فقط على مستوى الحكومة ككل وليس على مستوى الوحدات الحكومية العاملة) بنسبة تشبع (٠.٥٦٤). وفيما يتعلق بالعامل الرابع والمتمثل بمتغير (استخدامات التقارير المالية الحكومية) والذي احتل المرتبة الرابعة في مقدار تفسيره لواقع الابلاغ الحكومي في العراق والبالغة (١.٢٩٩) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٩.٢٨١%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل تنازليا هي (إن المعلومات التي تعرضها التقارير المالية الحكومية عامة ويمكن اطلاع الجميع عليها) وبنسبة تشبع (٠.٦٠٧)، (تساعد التقارير المالية الحكومية في معرفة مصادر التمويل وكيفية

التصرف بتلك الأموال) بنسبة (٠.٥٤٧). وفيما يتعلق بالعامل الخامس المتمثل بمتغير(اوجه المعلومات المقدمة من خلال الابلاغ الحكومي) الذي احتل المرتبة الخامسة في مقدار تفسيره لواقع الابلاغ الحكومي في العراق والتي بلغت (١.٠٥٣) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٧.٥١٨%)، فهناك متغير واحد أسهم في تشكيل هذا العامل هو (إن قائمة المركز المالي وحساب قياس النتيجة لا يعبران بشكل دقيق عن حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط للدولة) وبنسبة تشبع (٠.٧٠٣).

رابعاً- معوقات الإبلاغ المالي في العراق باستخدام الوسط الحسابي والنسبة المئوية

تم تمثيل هذا المتغير الرئيس من خلال (١٢) متغيراً فرعياً تم طرحه من خلال (١٢) سؤالاً في استمارة الاستبانة المعروضة على العينة، إذ كانت نتائج التحليل الاحصائي كما مبين في الجدول أدناه:

الجدول ٧

الوسط الحسابي والنسبة المئوية لمتغير معوقات الابلاغ المالي

متغيرات معوقات الابلاغ المالي الحكومي	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
١. إن سيطرة الحكومة على رسم السياسات المحاسبية يسهم في ضعف النظام المحاسبي الحكومي بشكل عام.	٣.٨٤٣	%٧٧
٢. إن قلة الكفاءات المحاسبية والمالية في الاجهزة الحكومية يعد سبباً مهما في تعثر عملية التطوير.	٤.١٣٧	%٨٣
٣. إن عدم وجود معايير محاسبية حكومية أو تطويرها المستمر يخلق مشاكل كبيرة في تقدم العمل المحاسبي الحكومي.	٤.١٥٦	%٨٣
٤. يعد ضعف الإدراك أو عدم الجدية من قبل الادارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سببا مهماً في مجال تأخر المحاسبة الحكومية.	٤.٢٢٠	%٨٤
٥. إن طبيعة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي يسهم في عدم دعم عملية التطوير.	٤.٢٠١	%٨٤
٦. ان قلة الموارد المادية يعد سبباً مهما لتأخر عملية التطوير.	٣.٦١٤	%٧٢
٧. ضعف ثقة الأطراف المستفيدة بالمعلومات المحاسبية الحكومية يعد سبباً في عدم التشجيع على التطوير.	٣.٩٢٦	%٧٩
٨. ضعف ممارسة السلطات التشريعية والرقابية لدورها في عملية الدفع باتجاه التطوير.	٤.١٩٢	%٨٤
٩. ضعف دور ومساهمة الجامعات في عملية التطوير.	٤.٢٢٠	%٨٤
١٠. غياب دور المهنة المحاسبية في المساهمة في بناء المعايير المحاسبية الحكومية وإجراء الندوات والمؤتمرات لمساعدة وتحفيز عملية التطوير.	٤.٤٦٧	%٨٩
١١. عدم مرونة النظام القانوني الذي يسمح بادخال المعالجات وعمليات التطوير واستيعابها.	٣.٨٨٩	%٧٨
١٢. عدم الجدية في الاهتمام بحاجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمالية الحكومية.	٤.٠٩١	%٨٢
متوسط المتوسطات	٤.٠٨٠	%٨٢

يتضح من الجدول المذكور آنفاً أن المعوقات التي تم تاشيرها حقيقية وموجودة وهو ما تؤكده اراء العينة بفئتيها بهذا الخصوص اذ بلغ متوسط المتوسطات للمتغير الرئيس الخاص بالمتغيرات الفرعية المعوقة لتطوير الابلاغ المالي الحكومي في العراق (٤.٠٨٠) وبنسبة مئوية (٨٠%). وهو ما يؤشر ادراك العينة لحقيقة هذه المعوقات ودورها في الوقوف بوجه عمليات التطوير والتغيير.

خامساً – معوقات الابلاغ المالي الحكومي باستخدام التحليل العاملي

تم اعتماد التحليل العاملي لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل معوقات الابلاغ المالي الحكومي في العراق على وفق نسبة تفسير كل متغير لمجمل التوليفة موضع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات المعوقات في خمسة عوامل رئيسة، بلغت القيمة الذاتية التفسيرية لمجمل هذه العوامل (٨.٠٩٢) وبنسبة تفسير إجمالية بلغت (٦٧.٤٢٣%) وكما موضح بالجدول أدناه.

الجدول ٨
مصفوفة الارتباط المختزلة لمتغيرات معوقات الإبلاغ المالي

العامل	القيمة الذاتية	نسبة تباين المتغير إلى المتغير الكلي للعوامل	النسبة التراكمية
الاول	٢.٧٤١	%٢٢.٨٣٨	%٢٢.٨٣٨
الثاني	١.٦٤١	%١٣.٦٧٢	%٣٦.٥٥١
الثالث	١.٣٨١	%١١.٥٠٨	%٤٨.٠١٨
الرابع	١.٢٤٠	%١٠.٣٣٤	%٥٨.٣٥٢
الخامس	١.٠٨٩	%٩.٠٧١	%٦٧.٤٢٣
المجموع	٨.٠٩٢		

فيما يتعلق بالعامل الاول، المتمثل بمتغير ضعف الأطراف ذات العلاقة بالابلاغ المالي الحكومي في أداء دورها في الابلاغ المالي، فقد احتل المرتبة الأولى في مقدار تفسيره لمعوقات الابلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (٢.٧٤١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٢٢.٨٣٨%) وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الاخرى. ويبين الجدول ٩ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وبيان أهميته، اذ تترتب تلك المتغيرات تنازلياً بحسب مقدار التشبع في هذا العامل.

الجدول ٩
مقدار التشبع لمتغير ضعف الاطراف ذات العلاقة بالابلاغ المالي الحكومي

المتغيرات	مقدار التشبع
عدم مرونة النظام القانوني الذي يسمح بادخال المعالجات وعمليات التطوير واستيعابها.	٠.٦٥٢
غياب دور المهنة المحاسبية في المساهمة في بناء المعايير المحاسبية الحكومية وإجراء الندوات والمؤتمرات لمساعدة وتحفيز عملية التطوير	٠.٦٢٧

ضعف دور ومساهمة الجامعات في عملية التطوير.	٠.٦٢٣
أن عدم وجود معايير محاسبية حكومية أو تطويرها المستمر يخلق مشاكل كبيرة في تقدم العمل المحاسبي الحكومي.	٠.٦١٢
يعد ضعف الادراك أو عدم الجدية من قبل الادارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهما" في مجال تأخر المحاسبة الحكومية.	٠.٥٦١
عدم الجدية في الاهتمام بحاجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمالية الحكومية.	٠.٥٢٨

وفيما يخص العامل الثاني المتمثل بمتغير (أسباب الضعف المرتبطة بمنتج المعلومات والاطراف المستفيدة منها) التي بلغت قيمته (١.٦٤١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير(١٣.٦٧٢%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وإبراز أهميته هي (**إن قلة الكفاءات المحاسبية والمالية في الاجهزة الحكومية يعد سبباً مهما في تعثر عملية التطوير**) بنسبة تشبع بلغت (٠.٧٧٣)، (ضعف ثقة الأطراف المستفيدة بالمعلومات المحاسبية الحكومية يعد سبباً في عدم التشجيع على التطوير) وبنسبة تشبع (٠.٦٢٣).

أما فيما يتعلق بالعامل الثالث والمتمثل بمتغير (**ظروف بيئة الابلاغ المالي التي تسهم في تعويق تطويره**) الذي احتل المرتبة الثالثة في مقدار تفسيره لمعوقات الابلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (١.٣٨١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (١١.٥٠٨%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وبيان أهميته هي الآتي: (إن طبيعة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي يسهم في عدم دعم عملية التطوير) بنسبة تشبع بلغت (٠.٥٠٦)، (يعد ضعف الإدراك أو عدم الجدية من قبل الادارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سببا مهماً في مجال تاخر المحاسبة الحكومية) بنسبة تشبع (٠.٥٠٥).

وفيما يتعلق بالعامل الرابع المتمثل بمتغير (**ضعف ممارسة السلطة التشريعية لدورها في مجال الابلاغ المالي الحكومي**) الذي احتل المرتبة الرابعة في مقدار تفسيره لمعوقات الابلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (١.٢٤٠) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير(١٠.٣٣٤%) فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل هي: (ضعف ممارسة السلطات التشريعية والرقابية لدورها في عملية الدفع باتجاه التطوير) بنسبة تشبع بلغت (٠.٦٧٠).

وأخيراً فيما يتعلق بالعامل الخامس المتمثل بمتغير (**طبيعة الواقع الاقتصادي تسهم في عدم دعم عملية التطوير**)، إذ بلغت قيمته (١.٠٨٩) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٩.٠٧١%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل هو المتغير السادس المتضمن (إن قلة الموارد المادية تعد سبباً مهماً لتأخر عملية التطوير) وبقيمة تشبع بلغت (٠.٦٠٨).

سادساً- علاقة وأثر معوقات تطوير الابلاغ المالي الحكومي في واقع الابلاغ المالي الحكومي

١. **تحليل العلاقة باستخدام معامل الارتباط :** يتضح من خلال الاختبار أن هناك علاقة طردية متوسطة القوة بين متغير واقع الابلاغ ومعوقات تطوير الابلاغ المالي، إذ بلغت قيمتها (٠.٤٤٠). إلا أن الاختبار يشير إلى معنوية هذه العلاقة، إذ من خلال استخدام

اختبار t (كمقياس لمعنوية العلاقة بين المتغيرات) والتي بلغت (١٢.٢٩٦) يتضح وجود علاقة معنوية عالية بين هذه المتغيرات، إذ بلغت قيمة P (٠.٠٠٠) (كمقياس لمعنوية الأنموذج) وكما موضح بالجدول أدناه:

الجدول ١٠
العلاقة بين واقع الابلاغ المالي ومعوقات الابلاغ المالي

المتغيرات	R	t	P
واقع الابلاغ المالي **معوقات تطوير الابلاغ المالي**	٠.٤٤٠	١٢.٢٩٦	٠.٠٠٠

ويمكن رد ذلك إلى عدم الاهتمام بالمعوقات التي تقف بوجه التطوير، وذلك لضعف عامل الادراك والجدية لعملية تطوير الابلاغ المالي في العراق، لذلك نجد ان نتائج التحليل تشير إلى علاقة ليست بمستوى عال من القوة، إلاّ أن التحليل يشير إلى معنوية العلاقة، وهذا يدل على أهمية تلك المعوقات في حالة الرغبة والجدية لتطوير واقع الابلاغ المالي.

٢. تحليل الاثر باستخدام معادلة الانحدار الخطي المتعدد

يتضح من خلال جدول تحليل التباين رقم (١١)، أن قيمة F المحسوبة قد بلغت (٨.٤٠١) بدرجة حرية (٣، ١٠٥) فضلاً عن أن قيمة P قد بلغت (٠.٠٠٠)، وهو ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً بشكل عال لمتغير معوقات التطوير في واقع الابلاغ المالي في العراق، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة.

الجدول ١١
تحليل التباين للانحدار الخطي لمعوقات تطوير الابلاغ المالي وواقع الابلاغ المالي

تحليل التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	Fالمحسوبة
الانحدار	٣	٧.٤٥١	٢.٤٨٤	٨.٤٠١
البواقي	١٠٥	٣١.٠٤٢	٠.٢٩٦	

وعند مقارنة قيمة F المحسوبة مع مثيلتها الجدولية عند مستوى معنوية (٠.٠١) فقد بلغت (٣.٩٥)، لذا يمكن القول إن متغيرات معوقات الابلاغ المالي الحكومي في العراق عند هذا المستوى لها تأثير معنوي عالٍ في واقع الابلاغ المالي الحالي في العراق، وهو ما يدعم قبول الفرضية الثالثة بدرجة ثقه ٩٩%. وبالاعتماد على قيمة t المحسوبة كما يظهرها الجدول ١٢ مقارنة بقيمة t الجدولية التي بلغت (٢.٣٦٤) عند مستوى معنوية (٠.٠١). لذا يمكن ترتيب المتغيرات المعنوية كالآتي:

الجدول ١٢

متغيرات معوقات تطوير الابلاغ المالي ذات التاثير المعنوي في واقع الابلاغ

ت	المتغيرات	قيمة t المحسوبة	مستوى المعنوية
١	**عدم الجدية في الاهتمام بحاجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمالية الحكومية.**	٣.٣٩٥	٠.٠٠١
٢	**إن طبيعة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي يسهم في عدم دعم عملية التطوير.**	٢.٦٥٧	٠.٠٠٩
٣	**إن قلة الموارد المادية تعد سبباً مهماً لتأخر عملية التطوير.**	٢.٣٦٥	٠.٠٢٠

تشير القيم الإحصائية في الجدول أعلاه إلى أن المتغيرات الثلاثة في الجدول، هي فقط المتغيرات المعنوية التي تعد معوقات مهمة في مجال تطوير واقع الابلاغ المالي في العراق، إذ تشير إلى أن أبرز تلك العوامل يرتبط بعدم جدية الاطراف القائمة على المهنة المحاسبية الحكومية في العراق بشأن الاهتمام بحاجات الاطراف المستفيدة، وبالتالي السعي نحو تطوير قدرات الابلاغ المالي السائد، وهو ما يترجم واقعاً يحتاج إلى معالجة حقيقية نظراً لأهمية تلك الأطراف في ظل المفهوم الحديث لدور الحكومات ومسؤولياتها تجاه تلك الأطراف المختلفة. في حين يشير المتغير الثاني إلى أن الواقع الاجتماعي المرتبط بضعف وعي كثير من الاطراف في المجتمع ومنهم السياسيون بشان أهمية المعلومات المالية في مساءلة السلطات التنفيذية عن الموارد الاقتصادية للمجتمع ودورها في الأداء الكفوء والفاعل في التصرف بتلك الموارد. أما المتغير الآخر فيتمثل من وجهة نظر العينة بقلة الموارد المادية التي تخصصها الحكومة واللازمة لتفعيل التطوير والبدء واهتمام الحكومة بمجالات أخرى تعدها أكثر أهمية من هذا المجال. وتؤكد نتائج التحليل في هذا السياق إلى أن المتغيرات الأخرى المطروحة (في مجال المعوقات) لم تكن ذات تأثير معنوي مهم في واقع الابلاغ المالي في العراق.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

١. إن التغيرات الحاصلة في بيئة الحكومة وأدواتها ومتطلباتها عالمياً ومحلياً تشير إلى الحاجة الكبيرة إلى تطوير نظم المعلومات ومنها نظم المحاسبة والابلاغ المالي الحكومي كأحد أبرز الأدوات التي تساعدها في الايفاء بمتطلبات الاطراف المستفيدة، وبما يضمن تحقيق الشفافية والكفاءة في إدارة موارد الدولة .
٢. إن سعة متطلبات الاطراف المستفيدة وأهميتها، فضلاً عن تنوع تلك الاطراف وحاجاتها وحساسية علاقتها بالادارة الحكومية والتأثيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية تفرض على الحكومة وجوب تطوير قدرات المهنة وأدواتها في القطاع العام وبالشكل الذي يدعم تحقيق متطلبات الاطراف المستفيدة .
٣. يشير واقع الإبلاغ المالي في العراق من خلال نتائج التحليل الاحصائي لآراء العينة إلى وجود حاجة مهمة للتطوير تؤكدها بعض العوامل التي تشير إلى ضعف واقع الابلاغ المالي في العراق من خلال سوء بعض الممارسات الحكومية أو ضعف في إدراكها لعملية التطوير وأهمية الإيفاء بمتطلبات الإطراف المستفيدة، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الأولى.

٤. تشير نتائج التحليل الاحصائي لآراء العينة في مجال معوقات تطوير الابلاغ المالي الحكومي إلى أن هناك معوقات عديدة ومتنوعة ومهمة حاصلة في بيئة المحاسبة الحكومية تواجه عملية تطوير نظام الابلاغ المالي الحكومي على وجه الخصوص، منها ضعف دور المهنة المحاسبية في وضع المعايير المحاسبية، عدم إدراك الإدارات المالية والمحاسبية الحكومية لدورها في هذا المجال وغيرها، وهو ما يتطلب العمل على تجاوزها بالسرعة التي تتناسب وإحداث عملية التغيير المناسبة، وبما يخدم مسايرة البيئة العالمية التي قطعت شوطاً كبيراً في هذا المجال. وهو ما يدعم بشدة قبول فرضية البحث الثانية.
٥. تشير نتائج التحليل الإحصائي (باستخدام معادلة الانحدار) إلى أن هناك أثراً كبيراً ومهماً لمعوقات الإبلاغ المالي المدروسة وفقاً لآراء العينة على واقع الإبلاغ المالي الحالي المدروس وإبقائه بالشكل الذي هو عليه وعدم دفعه باتجاه التغيير والتطوير، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة.
٦. تشير آراء العينة إلى أن معوقات تطوير الابلاغ المالي المعروضة بالبحث الحالي معوقات رئيسة وأساسية يتطلب العمل على تلافيها وإزالتها قبل إحداث عملية التطوير المطلوبة بوصفها أسباباً لازالت مؤثرة في الوقت الحاضر في إبقاء واقع الإبلاغ المالي في العراق على حاله باعتبارها قوى مانعة أو مقاومة للتغيير.

ثانيا- التوصيات

١. أهمية إدراك الواقع الحالي للابلاغ المالي الحكومي والمعوقات التي تقف بوجه عملية التطوير وتحديد الاتجاهات السليمة لازالتها ومنها أهمية مشاركة الحكومة للمهنة المحاسبية في رسم السياسات المحاسبية وعدم التفرد الحكومي في عملية وضع السياسات والمعايير. إذ يعد ضعف الادراك أو عدم الجدية من قبل الادارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهماً في مجال تخلف وعدم كفاءة العمل المحاسبي والابلاغ المالي الحكومي.
٢. مساهمة الحكومة في تدريب وتطوير الكفاءات المحاسبية والمالية في الأجهزة الحكومية ودعمها، إذ تعد تلك الكفاءات عاملاً مهماً في نجاح عملية تطوير النظام المحاسبي والابلاغ المالي على وجه الخصوص.
٣. العمل على تطوير قاعدة علمية ومهنية سليمة للبحث وإعداد معايير محاسبية حكومية وتطويرها على نحوٍ دائم لضمان تجاوز نقاط الضعف الحاصلة في بيئة العمل الحكومي ومتطلبات الاطراف المستفيدة.
٤. أهمية العمل على تلبية حاجات الواقع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي الذي تعمل في ظله المحاسبة الحكومية، وهو ما يسهم في رفع ثقة الاطراف المستفيدة بالمعلومات المحاسبية الحكومية وبالتالي دعم الأداء الحكومي وتطويره.
٥. أهمية إدراك السلطات التشريعية والرقابية لدورها في إزالة معوقات تطوير ممارسات الابلاغ المالي الحكومي والدفع باتجاه التحديث في مجمل العمل المحاسبي الحكومي.
٦. دعم دور الجامعات في تطوير وبناء نظام محاسبي حكومي كفوء وشفاف.
٧. إعطاء دور أكبر لمهنة المحاسبة للمساهمة في بناء المعايير والارشادات والتطبيقات المحاسبية الحكومية من خلال رفع مستوى مرونة النظام القانوني في العراق وبما يسمح بإدخال المعالجات واستيعاب عمليات التطوير.

المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية

١. أحمرو، إسماعيل حسين، ٢٠٠٣، المحاسبة الحكومية : من التقليد إلى الحداثة، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان .
٢. الأمم المتحدة. صندوق النقد الدولي، المجموعة الأوروبية، البنك الدولي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ١٩٩٣، نظام الحسابات القومية، منشورات الأمم المتحدة، الطبعة العربية أعدت بالتعاون مع اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغرب اسيا -الاسكوا.
٣. الشمري، حيدر علوان، ٢٠٠٣، دراسة للإبلاغ الحكومي المركزي والادارات المحلية – انموذج مقترح باستخدام مدخل القرار، اطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية .

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية

1. Ball, Ian, 2007, Government Financial Reporting, Issue in Accounting of City Governments, India. www.ifac.org
2. Chan , James L.,1984, Standards and Issues in Governmental Accounting and Financial Reporting , readings by Leonard E. Barry and Gordon B. Harwood Richard D., Irwin Inc.
3. Doglas, Paprika P.,1986, The Government Accounting Journal, vol.xxxv, No.2, summer.
4. IFAC,2000 Study 11, Governmental Financial Reporting, Public Sector Committee. www.ifac.org,
5. INTOSAI,1999, Accounting Standards Framework, Issued by the Committee on Accounting Standards.
6. Jones, Rowan H.,1982, financial reporting in non-business organization accounting and business research, No.48.
7. Larson, E. John,2000, Modern Advanced Accounting, 8th.ed. , Irwin – Mc Grew Hill.
8. Mautz, Robert K.,1981, Financial Reporting: Should Government Emulate Business, Journal of Accounting, Aug.