



اسم المقال: الإبلاغ 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/library/3358>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/10 16:00 +03

الموسوعة السياسية هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناءمجموعات 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على

info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<https://political-encyclopedia.org/terms-of-use>

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الراشدین كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



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

الدكتور محمد حويش علاوي الشجيري

أحمد يحيى عبدالله

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

مدرس مساعد - قسم المحاسبة

malshujiri@yahoo.com

كلية الادارة والاقتصاد -جامعة دهوك

المستخلص

تكتسب المعلومات المالية التي توفرها الوحدات المحاسبية على نحو 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 فإن السعي باتجاه توفير تلك المعلومات بالقدر الذي يلبي عموم هذه الحاجات والجودة المطلوبة يعد هدفاً رئيساً للوحدات المحاسبية على نحو عام، وإن الضعف في أدائها دورها في هذا المجال يجعلها تفقد دورها الرئيسي والفاعل في إحداث عملية المساعدة 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 بالإبلاغ 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 ثلاثة فرضيات رئيسية تتسمج وإمكانية اختبار متغيرات البحث وعلاقاته، وقد خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات التي تؤكد حاجة الإبلاغ المالي الحكومي للتطوير، فضلاً عن وجود حجم واسع من المعوقات التي تقف بوجه تلك العملية.

الكلمات المفتاحية: الإبلاغ 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

Mohammed H. Allawi (PhD)

Ahmed Y. Abdullah

Assistant Professor

Assistant Lecturer

Department of Accounting

Department of Accounting

University of Duhok

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 قبول النشر ٢٠١٠/١/١٧

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٩/٢/١٥

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 تتحل وظيفة توصيل المعلومات المنتجة إلى الأطراف المستفيدة لمساعدتهم في صنع قراراتهم المختلفة من صميم الواجبات المحاسبية، والتي أخذت حيزاً واسعاً من الاهتمام في عمل المحاسبين فضلاً عن الأطراف 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 الإبلاغ المالي الحكومي، وهو ما يسمى في جعل الحكومات أكثر شفافية بشأن أنشطتها وأكثر مسؤولية تجاه مواطنيها، وهو ما يؤدي بدوره إلى إدارة مالية عامة أفضل وبالتالي أداء اقتصادي عام أفضل. ولكن لا زال هذا الموضوع في البيئة العراقية، وكما هو مرئي وممعروض (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 الواقع الإبلاغ المالي الحكومي يعد لازماً لاستكشاف طبيعة ونوع وحجم تلك الصعوبات أو المعوقات من أجل التحديد الدقيق لأسبابها وحقيقة وبما يخدم وبالتالي المساعدة في إيجاد الحلول الممكنة وتقليل أو إزالة آثارها من أجل المساهمة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي على وجه الخصوص.

ثانياً - أهمية وأهداف البحث

تنجلي أهداف البحث وأهميته من خلال السعي نحو إيضاح:

١. أهمية دور القطاع الحكومي على المستوى الاجتماعي والاقتصادي للدولة وتأثيراته الكبيرة على عموم النشاطات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الأخرى .
٢. أهمية الإبلاغ 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 جهة وحجم الأموال العامة المنفقة عليها من جهة أخرى.

٣. تمكين المجتمع من مساءلة الحكومة من أجل تحقيق الأداء الفاعل والكافء 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 الأساسية يمكن بناء ثلاثة فرضيات رئيسية هي:
١. تؤشر الممارسات الحكومية والمهنية في مجال الإبلاغ المالي ملامح ضعف في واقع نظام الإبلاغ المالي في العراق.
 ٢. تواجه عملية تطوير المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي في العراق جملة من المعوقات.
 ٣. هناك علاقة وأثر لمعوقات تطوير الإبلاغ المالي الحكومي في الواقع الحالي للإبلاغ 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 فيتناول الجانب النظري للبحث بهدف دراسة وتحليل مفهوم الإبلاغ المالي الحكومي في ظل ابعاد البحث الحالي.
 ٢. المدخل الإحصائي التحليلي في إطار الدراسة الميدانية التي تم من خلالها اعتماد استمار الاستبانة للحصول على البيانات الخاصة بمتغيرات البحث في البيئة العراقية بهدف تحليل النتائج والعلاقات القائمة.

خامساً - مجتمع البحث وعيته

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

وبناء على طبيعة مجتمع البحث فقد تم اختيار عينة طبقية تتناسب كما موضحة بالجدول أدناه إلى جانب الاستمارات الموزعة والمسترددة منها كما في الجدول الآتي:

عينة البحث والاستمرارات الموزعة والمستردة

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

سادساً- استماراة الاستبانة

تم تصميم استماراة الاستبانه في ضوء أهداف البحث في محوريين اساسيين هما:

1. 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.
2. مؤشرات تحديد المعوقات التي تقف بوجه محاولات التطوير القائمة او المنتظر القيام بها وبما يسهم في إدراكتها من أجل تلافيها ودراستها بعمق كمحدرات لعملية التطوير، والتي تم تمثيلها في الاستماراة 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، ١٩٩٣). وتحدد مسؤوليات تلك الوحدات من خلال الاشكال الآتية (احمرو، ٢٠٠٣، ٢٠٠٣):

1. مسؤولية تدبير الأموال من خلال جباية الضرائب أو التحويلات الاجبارية من الوحدات المؤسسية الأخرى.
 2. سلطة الانفاق الذي يتخذ ثلاثة أشكال هي:
 - أ. الانفاق لغرض توفير الخدمات العامة للمجتمع بالمجان والتي تدفع تكاليفها من الضرائب العامة أو الابادات الأخرى كالصحة والتعليم والدفاع.
 - ب. نفقات توفير السلع والخدمات بالمجان أو بأسعار ليست ذات دلالة اقتصادية، وتمولها من الابادات 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 وتدبر 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 والتنسuir، فضلا عن وجود مؤسسات غير هادفة للربح تسيطر عليها وتمويلها الحكومة بصورة كاملة .

ثانياً - طبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية

تبين 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 إلا 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 نحو كافٍ.

٣. يجب أن تكون قابلة للتطبيق في أشكال متعددة 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 الأمريكية (GASB) الأموال بالشكل الآتي (الشمري، ٢٠٠٣، ٨٢):

١. الأموال الحكومية: وهي أربعة أنواع من الأموال التي يمكن أن تستخدمها الحكومة في تقديم الخدمات الأساسية للمجتمع وهي:

أ. المال العام – ويخصص للمحاسبة والإبلاغ 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 الأجل 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 فإن هذا المال يشتمل على نوعين من الأموال هما أموال المنشآت العامة وأموال الخدمة الداخلية.

٣. أموال الوكالة والأمانة – وتخصص هذه المجموعة للمحاسبة والإبلاغ عن الأموال التي يعهد بها إلى التنظيم الحكومي على سبيل الامانة أو الوكالة من قبل أفراد أو تنظيمات خاصة أو وحدات حكومية أخرى ولا يمكن استخدامها لدعم برامج الحكومة الخاصة. لذا فإن التركيز الأساس للإبلاغ والمحاسبة فيها يكون على صافي الموجودات والتغيرات الحاصلة فيها. من هنا فإن هذا النوع من الأموال يشمل على كل من أموال التقاعد وأموال ودائع الاستثمار وأموال الأمانة ذات الغرض الخاص وأموال الوكالة.

ثالثاً – الإبلاغ المالي الحكومي

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

لتصبح أكثر شمولية ودقة من حيث الأسلوب والعرض، ومن حيث قدرة النظام على تلبية حاجات الأطراف 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 أو التي ستتصرف بها الحكومة بالأموال العامة المعهودة إليها) (الشمرى، ٢٠٠٣، ٥٢). وفي هذا الإطار يصف Ball الرئيس التنفيذي لاتحاد المحاسبين الدولى (IFAC) أن هناك حاجة ملحة لتطوير عملية الإبلاغ المالي الحكومي نظراً لدوره البارز في احداث 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 ولداعي الضرائب وأصحاب الاستثمارات الدافعة لقرارات الحكومة. لذلك فإنه يعتقد أن هناك أسباباً لدفع 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 لاجهة الرقابة المالية العليا (INTOSAI) إلى التحديد الفني لوجهة النظر هذه، إذ توكل 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 والالتزام، فضلاً عن التقارير المالية التقليدية) عن نشاط التصرف المالي للوحدة الحكومية أو على مستوى الحكومة، والتي تفتقر إلى إعدادها الوحدات الحكومية العراقية في ضوء التshireبات الحالية، وهذه التقارير التي تؤدي هذه المهمة يمكن وصفها من خلال الآتي (INTOSAI, 1999, 23):

١. الكشوفات المالية العامة - وتصف وضع الحكومة المالي على نحو عام، فضلاً عن نتائج العمليات وفقاً لأساس المحاسبي المستخدم، ويمكن أن تتضمن معلومات عن المطابقة والأداء بشكل إجمالي.
٢. تقارير المطابقة والالتزام - وتقدم معلومات عن استخدام السلطات القانونية في عمليات الإنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات. وهذه التقارير لها طبيعة محددة 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 تساعده المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل، كما يجب أن تظهر هذه التقارير النجاحات والأخفافات 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 وببيئتها العاملة فيها.

رابعاً - أهداف الإبلاغ المالي الحكومي

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

- شُؤونها المالية والموارد المؤمنة 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 وفقاً للمتطلبات القانونية أو التعاقدية بضمها 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 وتدير متطلباتها من السبولة النقية.
 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 والإنجازات المتحققة.

خامساً - الحاجة للإبلاغ المالي والأطراف المستفيدة في القطاع الحكومي

تبغ 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 ومتعددة في حاجاتها لتلك المعلومات، إذ لكل منها قرارات تؤثر في الحكومة من خلال تجهيز الموارد أو تخصيص الموارد وأضفاء الشرعية على الحكومة. فدافعوا الضرائب المتبرأون والمانحون الذين يزودون الحكومة بالموارد المالية، كما أن العاملين والبائعين يشكلون مصادر العمل والمواد الأولية. كما يتم تخصيص الموارد للحكومة بناء على قرارات متعددة 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 نحو 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 بأن المواطن ينبغي أن يعلم أو يكون له إماماً أو معرفة معقولة بالحقائق والمشاكل المالية الخاصة بنشاط القطاع الحكومي، وإن مثل هذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال نظام الإبلاغ المالي الحكومي (الشمرى، ٢٠٠٣، ٦١).

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

١. الهيئات التشريعية والإدارية – تتحدد حاجات هذا الطرف للمعلومات التي توضح طبيعة ومدى كفاءة وفاعلية البرامج الحكومية ومقدار الموارد المتوفرة والمطلوبة لاستكمال هذه البرامج وحالات الانفاق غير السليم للأموال العامة. لذا يمكن اعتبار توافر المعلومات الملائمة والموثوقة عاملًا مهمًا وحاصلًا بالنسبة لهم وصولاً إلى قرارات فاعلة.

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

- يسهم بها نظام الإبلاغ المالي فإن عملية التغذية الراجعة ستكون بطيئة وضعيفة في استئصال وتصحيف 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 المتتحققة ومقدار ونوع الاعتمادات المخصصة لضمان عدم استخدام الأموال للأغراض غير المخصصة لها (الشمرى، ٢٠٠٣، ١٧).
٣. المستثمران والدائون - إن أي مؤشر حول مقدرة الحكومة على مواجهة التزاماتها المستقبلية يعد مفيداً للمستثمرين ليس فقط في صنع قراراتهم المتعلقة بالأوراق المالية، بل وفي تقييمها في السوق الموازي. إن احتمالية التضليل التي يمكن أن يتعرض لها المستثمران إذا اعتمدوا على الكشوفات المالية الحكومية ستكون كبيرة. فالمحظوظات الحكومية التي لا يمكن مصادرتها من قبل الدائنين والالتزامات التي لا تظهر في الكشوفات المالية وغياب أي دليل حول كفاءة وفاعلية العمليات، وكل ذلك سيترك المستثمرين مع كشوفات مالية حكومية لا تحتوي سوى على الحد الأدنى المطلوب من البيانات المالية المفيدة (Mautz, 1981, 58).
٤. المواطنون - يعد الكثيرون أن ابرز أسباب إصدار الوحدات الحكومية لكتاباتها المالية هي لخدمة الجمهور على نحو عام، على الرغم من أنها تعد من الفئات التي يصعب حصرها، وقد لا يستخدم الكثير منهم الكشوفات المالية بشكل مباشر، إلا أن الكثير من التنظيمات التي تعمل بصفتها وكلاً 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 (الشمرى، ٢٠٠٣، ٦٧).

سادساً - مقومات (مستلزمات) تطوير الإبلاغ المالي الحكومي

تبعد 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. ويتجلّى ذلك من خلال الحملة الكبيرة التي تقودها المنظمات الدولية لتطوير المحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي الحكومي على وجه الخصوص، وبالتالي فإن البيئة العراقية في هذا المجال بحاجة ماسة للتطوير لتحقيق التوافق مع متطلبات التطور الحاصلة في مفهوم الحكومة ومسؤولياتها إزاء المواطنين ودور المواطن إزاء مساعلة الحكومة. وفي هذا السياق وبهدف التمهيد للجانب الميداني للبحث يمكن عرض ابرز مقومات تطوير الإبلاغ المالي الحكومي ومستلزماته الأساسية 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 تأثير ابرز مقومات النظام بالآتي:

١. وحدة الإبلاغ المالي الحكومي - وهو يعد من المواجهات المهمة التي تحتاج إلى الكثير من الإيضاح 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 الإبلاغ المالي الذي سيتم اعتماده (الشمرى، ٢٠٠٣، ٨٦). وقد نص البيان رقم (٤) الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية 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 بالأخيرة يتمثل من خلال القدرة على ممارسة مسؤولية الإشراف على هذه الهيئة من قبل الموظفين المنتخبين في الوحدة الحكومية المصدرة للتقارير. وعلى الرغم من أن القدرة على ممارسة عملية الإشراف تمثل المعيار الأساسي في اتخاذ قرار التضمين أو الاستبعاد فإنه أحاز أيضاً إمكانية اللجوء إلى معايير آخرين في هذا المجال وهم (الشمرى، ٢٠٠٣، ٩٠):

- أ. نطاق الخدمة العامة حينما لا يكون هناك إلا إشراف جزئي.
- ب. العلاقات التمويلية الخاصة عندما لا يكون هناك إشراف بتاتاً.
٢. إدراك حاجات المستخدمين – لكي يكون الإبلاغ المالي مفيداً ينبغي تنظيمه وإعداده بشكل يتناسب واحتياجات المستخدمين من حيث الشكل والتقويم 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 الإبلاغ المالي الحكومي على نحو خاص. وهو ما يشير إلى أهميته غالبية الباحثين في هذا المجال.
٤. الأساس المحاسبي – إن محاولة تطوير قدرات الإبلاغ المالي لمواكبة احتياجات المستخدمين يتطلب تطوير واستخدام أدوات تتناسب والقدرة على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المستفيدة. وكان من أبرز الأدوات الرئيسية لعملية التطوير التي جرى فيها العمل هو استخدام أساس محاسبي أكثر مرنة وشمولية في متابعة ما يحدث في إطار الحكومة. من هنا تعددت الأساسيات 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 الاصفاح ويقاومون عندما يكونون في السلطة، ومن جانب المحاسبين فقد شغلوا أنفسهم بتطوير إجراءات مسح الدفاتر أكثر من اهتمامهم بالمسائل المتعلقة بنوع المعلومات وطرق توصيلها. لذلك لم يحظ 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 ومساعدة أكثر للحكومة بوصفها مؤتمنة على المال العام، فقد أصبح لمفهوم الشفافية دور بارز في هذا المجال (الشمرى، ٢٠٠٣، ١٠٣).
٦. المعايير المحاسبية الحكومية – إن تطوير النظام المحاسبي ومن خلاله الإبلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية وما تفرضه من قدرات وإمكانات إلى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة. لذا فإن عملية التطوير

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

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 الرئيسية للموضوع وكالآتي:

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

الجدول ٢
المؤهل الأكاديمي لأفراد العينة

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

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أفراد العينة على نحو 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.

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

الجدول ٣
سنوات الخبرة لأفراد العينة

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

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 أفضل لدى المدققين في ديوان الرقابة المالية.

ثانياً - التحليل الاحصائي لرأء العينة حول واقع الإبلاغ 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 الإبلاغ المالي الحكومي		
متغيرات واقع الإبلاغ 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. يطبع البرلمان على تفاصيل التقارير المالية الحكومية.	٣.٨١٦	%٧٦
٤. إن المعلومات التي توفرها التقارير المالية الحكومية تفي بجزء كبير من حاجات الأطراف المستفيدة.	٣.٢٤٧	%٦٥
٥. تفصح التقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الأموال الحكومية.	٢.٦٨٨	%٥٤
٦. لا يوجد بنظر الاعتبار الأطراف المستفيدة ذوي السلطة المحدودة في الحصول على المعلومات عند إعداد التقارير المالية الحكومية.	٣.١٩٩	%٦٤
٧. إن قائمة المركز المالي وحساب قياس النتيجة لا يعبران بشكل دقيق عن حقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط للدولة.	٣.١٦٤	%٦٣
٨. توفر التقارير المالية الحكومية قدرأً كبيراً من الوضوح لطبيعة وحجم النشاط الحكومي ونتائجـه.	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 "سرياً" ولا يجوز الإطلاع عليها من كافة الأطراف المستفيدة محدودي السلطة.	٣.١١٩	%٦٢
١٢. تتميز التقارير المالية الحكومية بشكل عام بكونها سهلة الفهم من قبل غالبية الأطراف 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 المتosteات	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 حصل على وسط حسابي (٣.٨١٦) (٣.٥٠٤) وبنسبة مئوية (%)٧٦٠ على التوالي، في حين كانت المتغيرات (الاول والرابع والسادس والسابع والثامن والعشر والحادي عشر والثاني عشر والثالث عشر والرابع عشر) تشير إلى واقع يعاني من نقاط ضعف على الرغم من أنها تدل على وجود مؤشرات لنظام جيد، إلا أنه يعاني بعض المشكلات التي جعلت العينة لاعطيه الا الدرجة الوسطية. أما المتغيرات (الثاني والخامس) فتشير إلى ضعف واقع الابلاغ المالي الحكومي. وعلى نحو عام تدلل نتائج التحليل على مستوى متوسط، مما يؤشر وجود ضعف نسبي في بعض مجالات الابلاغ المالي الحكومي، إذ كان الوسط الحسابي العام يشكل (%)٢٥٨ وبنسبة مئوية (%)٦٥.

ثالثاً - متغيرات واقع الابلاغ المالي باستخدام التحليل العاملی

لقد تم اعتماد التحليل العاملی لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل صورة واقع الابلاغ المالي في العراق على وفق نسبة تقسير كل متغير لمجمل التوليفة موضع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات الواقع في خمسة عوامل رئيسة، بلغت القيمة الذاتية التفسيرية لمجمل هذه العوامل (٤.٤٥١) وبنسبة تقسير إجمالية مقدارها (٤%)٦٧.٥٠ وكمما 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 تقسيره لواقع الابلاغ المالي الحكومي في العراق وباللغة (٣.٧٥٨) من

البيان الكلّي للعوامل وبنسبة تفسير (٤١.٨٦٪)، وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الأخرى. ويبيّن الجدول ٦ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وبيان أهميتها مرتبة تنازلياً.

الجدول ٦ مقدار التشبع لمتغير التقارير المالية الحكومية

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

أما فيما يتعلق بالعامل الثاني، وهو متغير (سمات المعلومات المالية الحكومية) والذي احتل المرتبة الثانية في مقدار تفسيره لواقع الإبلاغ المالي الحكومي في العراق (والتي بلغت ١٠.٧٧٥٪) من البيانات الكلّي للعوامل وبنسبة تفسير (١٢.٦٨١٪)) فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل مرتبة تنازلياً حسب مقدار التشبع في هذا العامل هي (عد جزء كبير من المعلومات المالية الحكومية سرية ولا يجوز الإطلاع عليها من جميع الأطراف المستفيدة محدودي السلطة) وبنسبة تشبع بلغت (٠٠.٨٢٤)، (تمييز التقارير المالية الحكومية على نحو عام بكونها سهلة الفهم من قبل غالبية الأطراف المستفيدة) وبنسبة تشبع بلغت (٠٠.٥٢٨). وفيما يتعلق بالعامل الثالث، والمتمثل بمتغير (حدود الإبلاغ المالي الحكومي) والذي احتل المرتبة الثالثة في مقدار تفسيره لواقع الإبلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (١٠.٥٦٦٪) من البيانات الكلّي للعوامل وبنسبة تفسير (١١.١٨٢٪)، فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيله مرتبة تنازلياً بحسب مقدار التشبع في هذا العامل هي (عد الأخذ بنظر الاعتبار الأطراف المستفيدة ذوي السلطة المحدودة في الحصول على المعلومات عند إعداد التقارير المالية الحكومية) وبنسبة تشبع (٠٠.٦٦٤)، (إن حدود الإبلاغ المالي الحكومي تتمثل فقط على مستوى الحكومة ككل وليس على مستوى الوحدات الحكومية العاملة) وبنسبة تشبع (٠٠.٥٦٤). وفيما يتعلق بالعامل الرابع والمتمثل بمتغير (استخدامات التقارير المالية الحكومية) والذي احتل المرتبة الرابعة في مقدار تفسيره لواقع الإبلاغ الحكومي في العراق والبالغة (١٠.٢٩٩٪) من البيانات الكلّي للعوامل وبنسبة تفسير (٠٩.٢٨١٪). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل تنازلياً هي (إن المعلومات التي تعرّضها التقارير المالية الحكومية عامة ويمكن اطلاع الجميع عليها) وبنسبة تشبع (٠٠.٦٠٧)، (تساعد التقارير المالية الحكومية في معرفة مصادر التمويل وكيفية

التصرف بتلك الأموال) بنسبة (٥٤٧٪). وفيما يتعلق بالعامل الخامس المتمثل بمتغير (وجه المعلومات المقدمة من خلال الإبلاغ الحكومي) الذي احتل المرتبة الخامسة في مقدار تقسيمه لواقع الإبلاغ الحكومي في العراق والتي بلغت (٥٣٪) من التباين الكلي للعامل وبنسبة تقدير (٥١٨٪)، فهناك متغير واحد أسمهم 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 (٣٠٪).

رابعاً- معوقات الإبلاغ المالي في العراق باستخدام الوسط الحسابي والنسبة المئوية تم تمثيل هذا المتغير الرئيس من خلال (١٢٪) متغيراً فرعاً 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 الإبلاغ المالي

متغيرات معوقات الإبلاغ 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 الأجهزة الحكومية يعد سبباً مهماً في تعرّض عملية التطوير.	٤.١٣٧	%٨٣
٣. إن عدم وجود معايير محاسبية حكومية أو تطويرها المستمر يخلق مشاكل كبيرة في تقديم العمل المحاسبي الحكومي.	٤.١٥٦	%٨٣
٤. يعد ضعف الإدراك أو عدم الجدية من قبل الأدارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهماً في مجال تأخر المحاسبة الحكومية.	٤.٢٢٠	%٨٤
٥. إن طبيعة الواقع الاجتماعي والاقتصادي السياسي يسهم في عدم دعم عملية التطوير.	٤.٢٠١	%٨٤
٦. إن قلة الموارد المالية يعد سبباً مهماً 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 مرنة النظام القانوني الذي يسمح بدخول المعالجات وعمليات التطوير واستيعابها.	٣.٨٨٩	%٧٨
١٢. عدم الجدية في الاهتمام بحاجات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمالية الحكومية.	٤.٠٩١	%٨٢
متوسط المتوسطات	٤.٠٨٠	%٨٢

يتضح من الجدول المذكور آنفًا أن المعوقات التي تم تأثيرها حقيقة و موجودة وهو ما تؤكده اراء العينة بفتفيها بهذا الخصوص اذ بلغ متوسط المتوسطات للمتغير الرئيس الخاص بالمتغيرات الفرعية المعاوقة لتطوير الإبلاغ المالي الحكومي في العراق (٤٠٨٠) وبنسبة مؤدية (٨٠%). وهو ما يؤشر ادراك العينة لحقيقة هذه المعوقات ودورها في الوقف بوجه عمليات التطوير والتغيير.

خامسًا – معوقات الإبلاغ المالي الحكومي باستخدام التحليل العامل

تم اعتماد التحليل العامل لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل معوقات الإبلاغ 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 القصيرة لمجمل هذه العوامل (٨٠٩٢) وبنسبة تفسير إجمالية بلغت (٦٧.٤٢٣%) وكما موضح بالجدول أدناه.

الجدول ٨

مصفوفة الارتباط المختزلة لمتغيرات معوقات الإبلاغ المالي

العامل	المجموع	القيمة الذاتية	النسبة الكلية للعامل	النسبة التراكمية
الأول	٢.٧٤١	٢.٧٤١	%٢٢.٨٣٨	%٢٢.٨٣٨
الثاني	١.٦٤١	١.٦٤١	%١٣.٦٧٢	%٣٦.٥٥١
الثالث	١.٣٨١	١.٣٨١	%١١.٥٠٨	%٤٨.٠١٨
الرابع	١.٢٤٠	١.٢٤٠	%١٠.٣٣٤	%٥٨.٣٥٢
الخامس	١.٠٨٩	١.٠٨٩	%٩.٠٧١	%٦٧.٤٢٣
	٨.٠٩٢			

فيما يتعلق بالعامل الاول، المتمثل بمتغير ضعف الأطراف ذات العلاقة بالإبلاغ المالي الحكومي في أداء دورها في الإبلاغ المالي، فقد احتل المرتبة الأولى في مقدار تفسيره لمعوقات الإبلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (٢٧٤١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٨٠٩٢%) وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الأخرى. ويبين الجدول ٩ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وبيان أهميته، اذ ترتتب تلك المتغيرات تنازلياً بحسب مقدار التشبع في هذا العامل.

الجدول ٩

مقدار التشبع لمتغير ضعف الأطراف ذات العلاقة بالإبلاغ المالي الحكومي

المتغيرات	مقدار التشبع
عدم مرونة النظام القانوني الذي يسمح بدخول 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

٠٦٢٣	ضعف دور ومساهمة الجامعات في عملية التطوير.
٠٦١٢	أن عدم وجود معايير محاسبية حكومية أو تطويرها المستمر يخلق مشاكل كبيرة في تقدم العمل المحاسبي الحكومي.
٠٥٦١	يعد ضعف الإدراك أو عدم الجدية من قبل الادارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهماً في مجال تأخر المحاسبة الحكومية.
٠٥٢٨	عدم الجدية في الاهتمام بحاجات الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمالية الحكومية.

وفيما يخص العامل الثاني المتمثل بمتغير (أسباب الضعف المرتبطة بمنتج المعلومات والاطراف المستفيدة منها) التي بلغت قيمته (١٦٤١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٦١٣.٦٧٢%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وإبراز أهميته هي (إن قلة الكفاءات المحاسبية والمالية في الأجهزة الحكومية يعد سبباً مهماً في تأخير عملية التطوير) بنسبة تشعب بلغت (٢٧٣.٠٠)، (ضعف ثقة الأطراف المستفيدة بالمعلومات المحاسبية الحكومية يعد سبباً في عدم التشجيع على التطوير) وبنسبة تشعب (٠٦٢٣).

أما فيما يتعلق بالعامل الثالث والمتمثل بمتغير (ظروف بيئية الإبلاغ المالي التي تسهم في تعويق تطويره) الذي احتل المرتبة الثالثة في مقدار تفسيره لمعوقات الإبلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (١٣٨١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (١١٥٠٨%). 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 تشعب بلغت (٥٠٦.٠٠)، (يعد ضعف الإدراك أو عدم الجدية من قبل الادارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهماً في مجال تأخر المحاسبة الحكومية) بنسبة تشعب (٥٠٥.٠٠).

وفيما يتعلق بالعامل الرابع المتمثل بمتغير (ضعف ممارسة السلطة التشريعية لدورها في مجال الإبلاغ المالي الحكومي) الذي احتل المرتبة الرابعة في مقدار تفسيره لمعوقات الإبلاغ المالي الحكومي في العراق والتي بلغت (١٢٤٠) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٣٣٤.١٠%) فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل هي: (ضعف ممارسة السلطات التشريعية والرقابية لدورها في عملية الدفع باتجاه التطوير) بنسبة تشعب بلغت (٦٧٠.٠٠).

وأخيراً فيما يتعلق بالعامل الخامس المتمثل بمتغير (طبيعة الواقع الاقتصادي تسهم في عدم دعم عملية التطوير)، إذ بلغت قيمته (١٠٨٩) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٩٠٧١.٩%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل هو المتغير السادس المتضمن (إن قلة الموارد المالية تعد سبباً مهماً لتأخر عملية التطوير) وبقيمة تشعب بلغت (٦٠٨.٠٠).

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

١. تحليل العلاقة باستخدام معامل الارتباط : يتضح من خلال الاختبار أن هناك علاقة طردية متوضطة القوة بين متغير واقع الإبلاغ ومعوقات تطوير الإبلاغ المالي، إذ بلغت قيمتها (٤٤٠.٠٠). إلا أن الاختبار يشير إلى معنوية هذه العلاقة، إذ من خلال استخدام

اختبار t (كمقياس لمعنى العلاقة بين المتغيرات) والتي بلغت (١٢.٢٩٦) يتضح وجود علاقة معنوية عالية بين هذه المتغيرات، إذ بلغت قيمة P (٠٠٠٠) (كمقياس لمعنى الأنماذج) وكما موضح بالجدول أدناه:

الجدول ١٠

العلاقة بين واقع الإبلاغ المالي ومعوقات الإبلاغ المالي

			المتغيرات
P	t	R	واقع الإبلاغ المالي
٠٠٠	١٢.٢٩٦	٠.٤٤٠	معوقات تطوير الإبلاغ المالي

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

٢. تحليل الأثر باستخدام معادلة الانحدار الخطى 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 (٠٠٠٠)، وهو ما يشير إلى أن هناك تأثيراً معنوياً بشكل عال لمتغير معوقات التطوير في واقع الإبلاغ المالي في العراق، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة.

الجدول ١١

تحليل التباين للانحدار الخطى لمعوقات تطوير الإبلاغ المالي وواقع الإبلاغ المالي

تحليل التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	F المحسوبة
الانحدار	٣	٧.٤٥١	٢.٤٨٤	٨.٤٠١
البواقي	١٠٥	٣١٠٤٢	٠.٢٩٦	

وعند مقارنة قيمة F المحسوبة مع مثيلتها الجدولية عند مستوى معنوية (٠٠١) فقد بلغت (٣.٩٥)، لذا يمكن القول إن متغيرات معوقات الإبلاغ المالي الحكومي في العراق عند هذا المستوى لها تأثير معنوي عالٍ في واقع الإبلاغ المالي الحالي في العراق، وهو ما يدعم قبول الفرضية الثالثة بدرجة ثقة ٩٩%. وبالاعتماد على قيمة t المحسوبة كما يظهرها الجدول ١٢ مقارنة بقيمة t الجدولية التي بلغت (٢.٣٦٤) عند مستوى معنوية (٠٠١). لذا يمكن ترتيب المتغيرات المعنوية كالتالي:

الجدول ١٢

متغيرات معوقات تطوير الإبلاغ المالي ذات التأثير المعنوي في واقع الإبلاغ

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

تشير القيم الإحصائية في الجدول أعلاه إلى أن المتغيرات الثلاثة في الجدول، هي فقط المتغيرات المعنوية التي تعد معوقات مهمة في مجال تطوير واقع الإبلاغ المالي في العراق، إذ تشير إلى أن أبرز تلك العوامل يرتبط بعدم جدية الأطراف القائمة على المهنة المحاسبية الحكومية في العراق بشأن الاهتمام بحاجات الأطراف المستفيدة، وبالتالي السعي نحو تطوير قدرات الإبلاغ المالي السائد، وهو ما يترجم واقعاً يحتاج إلى معالجة حقيقة 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 الأطراف في المجتمع ومنهم السياسيون بشأن أهمية المعلومات المالية في مساعدة السلطات التنفيذية عن الموارد الاقتصادية للمجتمع ودورها في الأداء الكفؤ والفاعل في التصرف بتلك الموارد. أما المتغير الآخر فيتمثل من وجهاً نظر العينة بقلة الموارد المالية التي تخصصها الحكومة ولابرها لتعزيز التطوير والبدء واهتمام الحكومة بمحالات 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 الإبلاغ المالي في العراق.

الاستنتاجات والتوصيات أولاً- الاستنتاجات

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

٤. تشير نتائج التحليل الاحصائي لرأء العينة في مجال معوقات تطوير الإبلاغ المالي الحكومي إلى أن هناك معوقات عديدة ومتعددة ومهمة حاصلة في بيئة المحاسبة الحكومية تواجه عملية تطوير نظام الإبلاغ 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 مسيرة البيئة العالمية التي قطعت شوطاً كبيراً في هذا المجال. وهو ما يدعم بشدة قبول فرضية البحث الثانية.
٥. تشير نتائج التحليل الاحصائي (باستخدام معادلة الانحدار) إلى أن هناك أثراً كبيراً ومهماً لمعوقات الإبلاغ المالي المدروسة وفقاً لرأء العينة على واقع الإبلاغ المالي الحالي المدروس وإيقائه بالشكل الذي هو عليه وعدم دفعه باتجاه التغيير والتطوير، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة.
٦. تشير آراء العينة إلى أن معوقات تطوير الإبلاغ 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.

ثانياً- التوصيات

١. أهمية إدراك الواقع الحالي للإبلاغ 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 الإدراك أو عدم الجدية من قبل الإدارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهماً في مجال تخلف وعدم كفاءة العمل المحاسبي والإبلاغ المالي الحكومي.
٢. مساعدة الحكومة في تدريب وتطوير الكفاءات المحاسبية والمالية في الأجهزة الحكومية ودعمها، إذ تعد تلك الكفاءات عاملًا مهمًا في نجاح عملية تطوير النظام المحاسبي والإبلاغ المالي على وجه الخصوص.
٣. العمل على تطوير قاعدة علمية ومهنية سلية للبحث وإعداد معايير محاسبية حكومية وتطويرها على نحو دائم لضمان تجاوز نقاط الضعف الحاصلة في بيئة العمل الحكومي ومتطلبات الأطراف المستفيدة.
٤. أهمية العمل على تلبية حاجات الواقع الاجتماعي والاقتصادي والسياسي الذي تعمل في ظله المحاسبة الحكومية، وهو ما يسهم في رفع ثقة الأطراف المستفيدة بالمعلومات المحاسبية الحكومية وبالتالي دعم الأداء الحكومي وتطويره.
٥. أهمية إدراك السلطات التشريعية والرقابية لدورها في إزالة معوقات تطوير ممارسات الإبلاغ المالي الحكومي والدفع باتجاه التحديث في مجلـ العمل المحاسبي الحكومي.
٦. دعم دور الجامعات في تطوير وبناء نظام محاسبي حكومي كفؤ 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. أحمر، إسماعيل حسين، ٢٠٠٣، المحاسبة الحكومية : من التقليد إلى الحادثة، ط١، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان .
٢. الأمم المتحدة. صندوق النقد الدولي، المجموعة الأوروبيّة، البنك الدولي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصاديّة، ١٩٩٣ ، نظام الحسابات القوميّة، منشورات الأمم المتحدة، الطبعة العربيّة أعدت بالتعاون مع اللجنة الاقتصاديّة والاجتماعيّة لغرب آسيا -الاسكوا.
٣. الشمري، حيدر علوان، ٢٠٠٣ ، دراسة للإبلاغ الحكومي المركزي والإدارات المحليّة – انموذج مقترن 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 Graw Hill.
8. Mautz, Robert K.,1981, Financial Reporting: Should Government Emulate Business, Journal of Accounting, Aug.