

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

الدكتور محمد حويش علاوي الشجيري

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

malshujiri@yahoo.com

أحمد يحيى عبدالله

مدرس مساعد - قسم المحاسبة

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 لدورها في هذا المجال يجعلها تفقد دورها الرئيس والفاعل في أحداث 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 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 ثلاث فرضيات رئيسة تنسجم 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)

Assistant Professor

Department of Accounting

University of Duhok

Ahmed Y. Abdullah

Assistant Lecturer

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 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 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 الإبلاغ 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 الإبلاغ 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 الإبلاغ المالي عن الأنشطة الحكومية نظراً لسعة شرائح الاطراف 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 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 الأساسية يمكن بناء ثلاث فرضيات رئيسة 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 في تناول الجانب النظري للبحث بهدف دراسة وتحليل مفهوم الإبلاغ 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 الاستثمارات الموزعة والمستردة منها كما في الجدول الآتي:

عينة البحث والاستثمارات الموزعة والمستردة

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

سادساً- استثمارة الاستبانة

- تم تصميم استثمارة الاستبانة في ضوء أهداف البحث في محورين أساسيين هما:
١. مؤشرات تحديد واقع الإبلاغ 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 الاستثمارة من خلال (١٢) متغيراً فرعياً، تم طرحها على العينة المدروسة من خلال (١٢) سؤالاً.

الاطار النظري للبحث

الإبلاغ 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، ١٩٠). وتتحدد مسؤوليات تلك الوحدات من خلال الأشكال الآتية (احمر، ٢٠٠٣، ٢٠٠):
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 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 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 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 الأمانة أو الوكالة من قبل أفراد أو منظمات 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 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 ستصرف بها الحكومة بالأموال العامة المعهودة اليها) (الشمرى، ٢٠٠٣، ٥٢). وفي هذا الإطار يصف Ball الرئيس التنفيذي لاتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) أن هناك حاجة ملحة لتطوير عملية الإبلاغ المالي الحكومي نظراً 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 انتخبتم ولدفاعي الضرائب وأصحاب الاستثمارات الدافعة لقدرات الحكومة. لذلك فإنه 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 للوحدات 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 وفقاً للأساس 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 والاختافات 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 وفقاً 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 أداء الحكومة أو الوحدة باستخدام مصطلحات كلف الخدمات والكفاءة والانجازات المتحققة.

خامساً - الحاجة للإبلاغ المالي والأطراف 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. فدافعوا 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 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 (الشمري، 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 المتوافرة والمطلوبة لاستكمال هذه البرامج وحالات الانفاق غير السليم للأموال العامة. لذا يمكن اعتبار توافر المعلومات الملائمة والموثوقة عاملاً مهماً وحاسماً بالنسبة لهم وصولاً 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 الإدارية المحددة، وما لم

يسهم بها نظام الإبلاغ المالي فإن عملية التغذية الراجعة ستكون بطيئة وضعيفة في استئصال وتصحيح حالات سوء الإدارة (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 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 المستثمرون إذا اعتمدوا على الكشوفات المالية الحكومية ستكون كبيرة. فالموجودات الحكومية التي لا يمكن مصادرتها من قبل الدائنين والالتزامات التي لا تظهر في الكشوفات المالية وغياب أي دليل حول كفاءة وفاعلية العمليات، وكل ذلك سيرتكب المستثمرون مع كشوفات مالية حكومية لا تحتوي سوى على الحد الأدنى المطلوب من البيانات المالية المفيدة (Mautz, 1981, 58).

٤. المواطنون – يعد الكثيرون أن أبرز أسباب إصدار الوحدات الحكومية لكشوفاتها 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 بصفقتها 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 الإبلاغ المالي الحكومي

تتبع 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 والإبلاغ 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 إزاء المواطنين ودور المواطن إزاء مساءلة الحكومة. وفي هذا السياق وبهدف التمهيد للجانب الميداني للبحث يمكن عرض أبرز 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 تأشير أبرز مقومات النظام بالآتي:

١. وحدة الإبلاغ المالي الحكومي – وهو يعد من المواضيع 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 (الشمري، ٢٠٠٣، ٨٦). وقد نص البيان رقم (١٤) الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي 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 بالآخيرة 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 أجاز أيضاً إمكانية اللجوء إلى معيارين آخرين في هذا المجال وهما (الشمري، 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 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 وتخطيطها الحدود التقليدية في الإعداد والاهتمام بها محورياً أساسياً في تبني عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي على نحو عام وقدرة 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 الرئيسة لعملية التطوير التي جرى فيها العمل هو استخدام أساس محاسبي أكثر مرونة وشمولية في متابعة ما يحدث في إطار 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 الإفصاح ويقاوموه عندما يكونون في السلطة، ومن جانب المحاسبين فقد شغلوا أنفسهم بتطوير إجراءات 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 مالكا 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 الإبلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة العراقية وما تفرزه 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. هذا 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 وديمومتها.

الإطار الميداني للبحث

واقع الإبلاغ المالي الحكومي في العراق ومعوقاته

أولاً - التحليل الإحصائي لخصائص العينة

يتناول المحور الحالي دراسة أبرز خصائص العينة المؤثرة في دراسة وتحليل الإبلاغ المالي الحكومي في العراق في إطار المتغيرات الرئيسية للموضوع وكالاتي:
١. 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	أخرى	بكالوريوس	دبلوم عال	ماجستير	دكتوراه	
٧٦	١٤	٦٢	-	-	-	محاسب حكومي العدد النسبة
%١٠٠	%١٨	%٨٢	%٠	%٠	%٠	
٣٣	٧	٢٦	-	-	-	رقيب مالي حكومي العدد النسبة
%١٠٠	%٢١	%٧٩	%٠	%٠	%٠	
١٠٩	٢١	٨٨	-	-	-	الإجمالي العدد النسبة
%١٠٠	%١٩	%٨١	%٠	%٠	%٠	

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

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 يؤثر انخفاضاً نسبياً في مستوى الخبرة خاصة لدى فئة المحاسبين، في حين يوضح الجدول مستوى خبرة افضل لدى المدققين في ديوان الرقابة المالية.

ثانياً - التحليل الإحصائي لآراء 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

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

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

تظهر نتائج التحليل أعلاه أن متغيرات واقع الإبلاغ المالي الحكومي تشير إلى وجود عوامل قوة بالنظام مثل المتغير الثالث والمتغير التاسع، إذ حصلنا على وسط حسابي (٣.٨١٦) (٣.٥٠٤) وبنسبة مئوية (٧٦%) (٧٠%) على التوالي، في حين كانت المتغيرات (الأول والرابع والسادس والسابع والثامن والعاشر 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 لاتعطيه الا الدرجة الوسطية. أما المتغيرات (الثاني والخامس) فتشير إلى ضعف واقع الإبلاغ المالي الحكومي. وعلى نحو عام تدل نتائج التحليل على مستوى متوسط، مما يؤشر وجود ضعف نسبي في بعض مجالات الإبلاغ المالي الحكومي، إذ كان الوسط الحسابي العام يشكل (٣.٢٥٨) وبنسبة مئوية (٦٥%).

ثالثاً - متغيرات واقع الإبلاغ المالي باستخدام التحليل العاملي

لقد تم اعتماد التحليل العاملي لتحديد أولوية المتغيرات التي تشكل صورة واقع الإبلاغ المالي في العراق على وفق نسبة تفسير كل متغير لمجمل التوليفة موضع التحليل. وفي ضوء ذلك توزعت متغيرات الواقع في خمسة عوامل رئيسية، 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 الإبلاغ المالي

العامل	القيمة الذاتية	نسبة تباين المتغير إلى المتغير الكلي للعوامل	النسبة التراكمية
الأول	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 الإبلاغ 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 التشعب لمتغير التقارير المالية الحكومية

مقدار التشعب	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	يطلع البرلمان على تفاصيل التقارير المالية الحكومية.
٠.٦٧٩	إن المعلومات التي توفرها التقارير المالية الحكومية تفي بجزء كبير من حاجات الاطراف المستفيدة.
٠.٦٧٧	تساعد التقارير المالية الحكومية في تحديد حجم ونوع التزامات الحكومة وقدرتها على الوفاء بتلك الالتزامات.
٠.٦٠٨	توفر التقارير المالية الحكومية قدراً كبيراً من الوضوح لطبيعة وحجم النشاط الحكومي وتناجه.
٠.٥٠١	توضح التقارير المالية بشكل واف حقوق أو ممتلكات الدولة المختلفة وطرائق 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 (١.٧٧٥) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (١٢.٦٨١%)) فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل مترتبة تنازلياً حسب مقدار التشعب في هذا العامل هي (عد جزء كبير من المعلومات المالية الحكومية سرية ولا يجوز الاطلاع عليها من جميع الاطراف المستفيدة محدودي السلطة) وبنسبة تشعب بلغت (٠.٨٢٤)، (تتميز التقارير المالية الحكومية على نحو عام بكونها سهلة الفهم من قبل غالبية الاطراف المستفيدة) بنسبة تشعب بلغت (٠.٥٢٨). 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 (١.٥٦٦) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (١١.١٨٢%)، فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيله مرتبة تنازلياً بحسب مقدار التشعب في هذا العامل هي (عدم الأخذ بنظر الاعتبار الاطراف المستفيدة ذوي السلطة المحدودة في الحصول على المعلومات عند إعداد التقارير المالية الحكومية) وبنسبة تشعب (٠.٦٦٤)، (إن حدود الإبلاغ المالي الحكومي تتمثل فقط على مستوى الحكومة ككل وليس على مستوى الوحدات الحكومية العاملة) بنسبة تشعب (٠.٥٦٤). وفيما يتعلق بالعامل الرابع والمتمثل بمتغير (استخدامات التقارير المالية الحكومية) والذي احتل المرتبة الرابعة في مقدار تفسيره لواقع الإبلاغ الحكومي في العراق والبالغه (١.٢٩٩) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٩.٢٨١%). فإن أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل تنازلياً هي (إن المعلومات التي تعرضها التقارير المالية الحكومية عامة ويمكن اطلاع الجميع عليها) وبنسبة تشعب (٠.٦٠٧)، (تساعد التقارير المالية الحكومية في معرفة مصادر التمويل وكيفية

التصرف بتلك الأموال) بنسبة (٠.٥٤٧). وفيما يتعلق بالعامل الخامس المتمثل بمتغير (وجه المعلومات المقدمة من خلال الإبلاغ الحكومي) الذي احتل المرتبة الخامسة في مقدار تفسيره لواقع الإبلاغ 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 المنوية
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 المنوية لمتغير معوقات الإبلاغ المالي

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

يتضح من الجدول المذكور آنفاً أن المعوقات التي تم تاشيرها حقيقية وموجودة وهو ما تؤكدته اراء العينة بفئتيها بهذا الخصوص اذ بلغ متوسط المتوسطات للمتغير الرئيس الخاص بالمتغيرات الفرعية المعوقة لتطوير الإبلاغ 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 الإبلاغ المالي الحكومي باستخدام التحليل العاملي

تم اعتماد التحليل العاملي 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 رئيسية، 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
الأول	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 الأول، 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 (٢.٧٤١) من التباين الكلي للعوامل وبنسبة تفسير (٢٢.٨٣٨%) وهي أعلى نسبة تفسير مقارنة بالعوامل الأخرى. ويبين الجدول ٩ أبرز المتغيرات التي أسهمت في تشكيل هذا العامل وبيان أهميته، اذ تترتب تلك المتغيرات تنازلياً بحسب مقدار التشعب في هذا العامل.

الجدول ٩

مقدار التشعب لمتغير ضعف الاطراف ذات العلاقة بالإبلاغ المالي الحكومي

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

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

وفيما يخص العامل الثاني المتمثل بمتغير (أسباب الضعف المرتبطة بمنتج المعلومات والأطراف 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 الأجهزة الحكومية يعد سبباً مهماً 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 المتمثل بمتغير (ظروف بيئة الإبلاغ المالي التي تسهم في تعويق تطويره) الذي احتل المرتبة الثالثة في مقدار تفسيره لمعوقات الإبلاغ 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 الإدارات المحاسبية والمالية في تطوير العمل سبباً مهماً في مجال تأخر المحاسبة الحكومية) بنسبة تشبع (٠.٥٠٥).

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 (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) وبقية تشبع بلغت (٠.٦٠٨).

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 متوسطة القوة بين متغير واقع الإبلاغ ومعوقات تطوير الإبلاغ 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 الإبلاغ المالي ومعوقات الإبلاغ المالي

المتغيرات	R	t	P
واقع الإبلاغ المالي معوقات تطوير الإبلاغ المالي	٠.٤٤٠	١٢.٢٩٦	٠.٠٠٠

ويمكن رد ذلك إلى عدم الاهتمام بالمعوقات التي تقف بوجه التطوير، وذلك لضعف عامل الإدراك والجدية لعملية تطوير الإبلاغ المالي في العراق، لذلك نجد ان 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 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 الإبلاغ المالي في العراق، وهو ما يؤكد قبول فرضية البحث الثالثة.

الجدول ١١

تحليل التباين للانحدار الخطي 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	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 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 (٠.٠١). لذا يمكن ترتيب المتغيرات المعنوية كالآتي:

الجدول ١٢

متغيرات معوقات تطوير الإبلاغ المالي ذات التأثير المعنوي في واقع الإبلاغ

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 الإبلاغ 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 الإبلاغ 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 بشأن أهمية المعلومات المالية في مساهلة السلطات التنفيذية عن الموارد الاقتصادية للمجتمع ودورها في الأداء الكفوء والفاعل في التصرف بتلك الموارد. أما المتغير الآخر فيتمثل من وجهة نظر العينة بقلّة 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 الإبلاغ 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 والإبلاغ المالي الحكومي كأحد أبرز الأدوات التي تساعد في الإيفاء 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 الإحصائي لآراء العينة إلى وجود حاجة مهمة للتطوير تؤكدها بعض العوامل التي تشير إلى ضعف واقع الإبلاغ 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 الإحصائي لآراء العينة في مجال معوقات تطوير الإبلاغ المالي الحكومي إلى أن هناك معوقات عديدة ومتنوعة 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 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 الإبلاغ المالي المعروضة بالبحث الحالي معوقات رئيسية وأساسية يتطلب العمل على تلافيتها 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. مساهمة الحكومة في تدريب وتطوير الكفاءات المحاسبية والمالية في الأجهزة الحكومية ودعمها، إذ تعد تلك الكفاءات عاملاً مهماً في نجاح عملية تطوير النظام المحاسبي والإبلاغ المالي على وجه الخصوص.
٣. العمل على تطوير قاعدة علمية ومهنية سليمة 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 ظلّه 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 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. أحمر، 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 – نموذج 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.