



دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام  
(IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية  
في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة استكشافية

أ/ مهند حماد صالح منصور  
باحث ماجستير بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

### ملخص البحث

تهدف الدراسة الى توجيه انتباه العاملين في الوحدات الحكومية العراقية الى أهمية النظام المحاسبي في تعزيز المساءلة والشفافية، من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS). لذلك تناولت الدراسة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية وما قد يعانيه من قصور، والتشريعات التي تحكمه، بالإضافة الى التعرف على مفهومي المساءلة والشفافية وأثرها الايجابي على الوحدات الحكومية. وقد اجريت الدراسة الاستكشافية اعتماداً على عينة أولية تم الحصول عليها من خلال قائمة استقصاء موجهة للعاملين بالوحدات الحسابية في المؤسسات الحكومية العراقية. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك ادراكاً لدى العاملين في الوحدات الحكومية العراقية لأوجه القصور في النظام المحاسبي، وذلك لأنه لا يوفر المساءلة والشفافية الكافية في تلك الوحدات. لذا توصي الدراسة بضرورة تحديث النظام المحاسبي بما يدعم ويعزز المساءلة والشفافية ليلتئم البيئة وطبيعة النظام السياسي والاقتصادي في العراق، وذلك بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والوحدات الحكومية العراقية، والمساءلة، والشفافية.

<sup>1</sup> - بحث مشتق من رسالة ماجستير بعنوان " دور الافصاح المحاسبي في القطاع الحكومي العراقي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الحد من الفساد" لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

---

---

## The Role of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Support and Enhance Accountability and Transparency in Iraqi Government Units - Exploratory Study

### Abstract

The study aims to direct the attention of employees in Iraqi government units to the importance of the accounting system in enhancing accountability and transparency, through the application of international accounting standards in the public sector (IPSAS). In addition to identifying the concepts of accountability and transparency and their positive impact on government units. The exploratory study was conducted by relying on an initial sample obtained through a survey list directed to employees in accounting units in Iraqi government institutions. The study concluded that there is an awareness among the employees in the Iraqi governmental units of the deficiencies in the accounting system, because it does not provide sufficient accountability and transparency in those units. Therefore, the study recommends the need for updating the accounting system in a way that supports and enhances accountability and transparency that suit the environment and the nature of the political and economic system in Iraq, based on international accounting standards in the public sector.

**Keywords:** International Accounting Standards in The Public Sector, Iraqi Government Units, Accountability, Transparency.

## 1 - مقدمة

تؤدي مؤسسات القطاع العام (الحكومة) دوراً مهماً وحيوياً في بناء المجتمع وتطوره في مختلف المجالات. وتتخذ هذه المؤسسات اشكالاً متعددة منها الوزارات والهيئات المستقلة والاقاليم والمحافظات وغيرها. وأهم ما يميز تلك المؤسسات أنها غير هادفة لتحقيق الربح في المقام الأول. بالإضافة الى ذلك، فقد شهدت مؤسسات القطاع العام نشاطاً ملحوظاً في حجم أعمالها، والذي صاحبه زيادة كبيرة في حجم الانفاق على مختلف القطاعات لتحقيق التنمية في مختلف المجالات. ولذلك باتت تلك المؤسسات في حاجة ملحة إلى معلومات دقيقة تساعد وتدعم تحقيق الشفافية والمساءلة لتحسين أدائها المالي وغير المالي. حتى يتم تحقيق ذلك، كان من الضروري وجود نظام معلومات محاسبي ملائم وقادر على توفير المعلومات والتي من شأنها تحقيق أهداف الوحدات الحكومية بصفة عامة، ودعم وتعزيز الشفافية والمساءلة بصفة خاصة.

وعلى صعيدٍ آخر، تم توجيه الانتقادات للنظم المحاسبية القائمة على الاساس النقدي؛ لأنه - الاساس النقدي - غير مناسب للتعامل مع التحديات الجديدة للحكومات. إذ يركز في المقام الأول على حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاق النفقات والإيرادات. لذا فإن الاساس النقدي أصبح من الأسس التي يجب التخلي عنها لكونه لا يفي بمتطلبات الفترة الحالية نتيجة التطورات المحاسبية وتبني معايير المحاسبة الدولية والتقدم التكنولوجي (الخرابشة، 2020). هذا فضلاً عن مشاكله فيما يتعلق بسهولة ممارسة الغش والفساد وذلك نظراً لأنه يهمل جانباً كبيراً من اعتبارات الإفصاح.

ونتيجة لما سبق عرضه من انتقادات؛ بدأ التفكير في أهمية وضرورة وحتمية التحول إلى اساس الاستحقاق في مؤسسات القطاع العام، باعتباره الأساس الأنسب والأكثر ملاءمة لتحسين اعتبارات القياس والإفصاح المحاسبي عن نتائج الأنشطة الحكومية. لذلك بدأ الحديث عن أهمية تطوير معايير محاسبية تعمل على انتاج معلومات تتصف بالشفافية وتقدم معلومات تعكس المركز الحقيقي للمؤسسات الحكومية التي لا تهدف لتحقيق الربح (بالحمري، 2019). ولذلك قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والتي تشتمل على مجموعة من المعايير التي تعتمد على اساس الاستحقاق، بالإضافة إلى معيار واحد يقوم على الاساس النقدي، وذلك بهدف تحقيق مزيد من الشفافية والجودة بالتقارير المالية، وذلك من أجل توفير أفضل المعلومات للإدارة المالية واتخاذ القرارات بصورة سليمة في القطاع العام (IPSASB, 2022). لذلك يرتبط تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتوفير معلومات

محاسبية دقيقة وشاملة لإظهار مستوى كبير من الإفصاح والمصدقية للمعلومات المالية. ويستلزم هذا تزويد الأطراف المهتمة بمعلومات شاملة لا يوجد بها أي شك فيما يتعلق بالنتائج المالية للأنشطة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للحكومة.

وعلى المستوى الدولي، ومنذ أن صدرت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فإن أغلب الدول اهتمت بها وسعت لتطبيقها وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية ودعم الإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية من خلال ما يوفره ذلك من معلومات هامة بالنسبة لأصحاب المصالح. لذلك فإن هذه المعايير تؤدي الى إبراز جوانب القصور وتساعد على الاندماج في المجتمع الدولي وإصدار تقارير مالية صحيحة تعزز الثقة، وتدعم الشفافية والمساءلة مع الدول الأخرى والمنظمات الدولية. إذ تشكل تلك المعايير جزءاً مهماً من إصلاحات القطاع العام والتي تمثل حجر الزاوية في الثورة العالمية في المحاسبة الحكومية لتحسين الأداء التشغيلي والمساءلة والتخصيص الفعال للموارد (Abimbola et al., 2017).

وبالإضافة الى ما سبق، يعتبر **العراق** من الدول التي تمتلك العديد من العوامل الطبيعية والبشرية والثروات، والتي يصاحبها زيادة كبيرة في حجم الأنشطة الحكومية في مختلف القطاعات مصحوبه بزيادة في حجم انفاقها. ورغم وجود العديد من الأجهزة الرقابية المتعلقة بالحفاظ على الأموال العامة والقوانين ذات الصلة بها، إلا أن هناك الكثير من حالات الفساد واختلاس الأموال في المؤسسات الحكومية (عنيزه، 2014). ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب؛ والتي من أهمها: القصور في النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الحكومية العراقية، حيث يعاني هذا النظام من عجز في تلبية الاحتياجات المعلوماتية، وذلك لاعتماده على الاساس النقدي في العمليات المالية والذي يؤدي بدوره إلى إنتاج معلومات لا تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية، مما يفقد النظام المحاسبي لدوره في توفير المعلومات التي تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية؛ ومن ثم لا يمكن تحديد مواضع الخلل بتلك الوحدات وسبل معالجتها (القرشي، 2015). ونتيجة للصعوبات التي واجهت الوحدات الحكومية العراقية في هذا الصدد؛ فقد ظهرت أهمية اتباع ممارسات محاسبية قادرة على توفير معلومات من شأنها المساعدة في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية.

## 2- مشكلة البحث

يواجه العديد من الدول مشاكل وصعوبات في الحصول على المعلومات اللازمة والملائمة، حيث أن الدول التي تستند في اعداد تقاريرها المالية إلى الاساس النقدي، أو الاساس النقدي المعدل،

تعانى من عدم الوضوح وانخفاض الشفافية بما يؤدي بدوره إلى غياب المساءلة، هذا بالإضافة إلى أنها لا تفصح عن حقيقة نشاطها، مما يعيق تقييم الأداء في تلك المؤسسات. ولتغلب على تلك المعوقات والحد من هذه المشاكل، كان لابد من الإفصاح بصورة جيدة عن المعلومات سواء أكانت مالية أم غير مالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وذلك لدعم وتعزيز المساءلة والشفافية وإصدار تقارير مالية تعبر عن واقع الحال. وفي هذا الخصوص، ومما ذكر أعلاه، واستناداً لبعض الدراسات السابقة (الجزعلي والموسوي، 2017؛ احمد، 2022: AI- Hashimi, 2019; Nzewi & Enuenwemba, 2020; Sunday & Ovuakporaye, 2020)، يمكن بلورة مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات الآتية:

- هل يدرك العاملون بالوحدات الحكومية العراقية أوجه القصور في النظام المحاسبي الحالي؟ وما هي أهم أوجه القصور هذه من وجهة نظرهم؟
- هل يدرك العاملون بالوحدات الحكومية العراقية دور وأهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية؟

### 3- هدف البحث

يتمثل هدف البحث الرئيسي في توجيه انتباه القائمين على إدارة الوحدات الحكومية العراقية نحو أهمية تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك من خلال بيان أوجه القصور في النظام المحاسبي المطبق حالياً. يضاف إلى ذلك معرفة مدى إدراك العاملين بالقطاع الحكومي العراقي للتأثير المحتمل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية بتلك الوحدات والمؤسسات الحكومية، وذلك من خلال تسليط الضوء على أهمية ودور ما توفره تلك المعايير من تقارير محاسبية، والتي من شأنها تعزيز المساءلة والشفافية

### 4- أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية ودور نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ودوره في القطاع الحكومي بصفة خاصة، وذلك لما يوفره من معلومات من شأنها دعم البعد الرقابي بشأن أداء الوحدات والمؤسسات الحكومية؛ وبالتالي فإن إدخال أي تعديلات على هذا النظام من خلال دعم وتعزيز المساءلة والشفافية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعتبر بعداً هاماً يتطلب مزيداً من البحث والدراسة. كما يستمد البحث أهميته من ضرورة التحول نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، باعتباره توجهاً حديثاً لإصلاح نظم معلومات المحاسبة

الحكومية، وتعزيز المساءلة والرقابة على المال العام وذلك من خلال دعم وتعزيز المساءلة والشفافية. وبالتالي فإن التعرف على إمكانية تطبيق معايير (IPSAS)، وتأثيرها المحتمل على البيئة العراقية بات أمراً هاماً.

## 5- حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة وتحليل مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، ومعرفة مدى تأثير تلك المعايير على دعم وتعزيز المساءلة والشفافية، والتي تؤدي دورها لتطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الممولة مركزياً من قبل وزارة المالية، سواء أكانت مراكز الوزارات أو الهيئات غير المرتبطة بوزارة، والدوائر الفرعية التابعة بها، وذلك من خلال استقصاء آراء العاملين بالوحدات الحسابية بتلك الوحدات الحكومية. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث كلا من الوحدات الحكومية الممولة ذاتياً، وهي الوحدات التي لا تتلقى أموالاً من الموازنة العامة للدولة، ولا تهدف إلى تحقيق الربح. لذلك فإن القدرة على تعميم نتائج الدراسة سيكون مشروطاً بحدود البحث وضوابط تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

## 6- خطة البحث

لكي يتم تحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته يتضمن البحث بقسميه السابع والثامن الأطار النظري واشتقاق تساؤلي البحث، بينما تم تخصيص الجزء التاسع للدراسة الاستكشافية والإجابة على تساؤلي البحث. وأخيراً يتناول الجزء العاشر عرضاً للخلاصة والنتائج والتوصيات.

## 7- أوجه القصور في النظام المحاسبي للوحدات الحكومية العراقية واشتقاق التساؤل البحثي الأول

يستعرض الباحث في هذه الجزئية طبيعة النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الحكومية العراقية والتشريعات الحاكمة له وذلك بهدف الوقوف على أهم أوجه القصور التي قد تواجه هذا النظام بوضعه الحالي تمهيداً لاشتقاق التساؤل الأول للبحث.

### 7-1 التشريعات الحاكمة للنظام المالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية

هناك تشريعات عديدة تحكم عمل النظام المحاسبي في العراق. لذلك سيتناول الباحث القوانين المنظمة للعمل المالي والمحاسبي بالعراق وذلك على النحو التالي.

**7-1-1 قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة (1940) المعدل**

رغم قدم هذا القانون والذي أجريت عليه الكثير من التعديلات إلا أنه يعتبر قانوناً شاملاً لكافة المجالات في العمل المحاسبي الحكومي، سواء من حيث الأسس المحاسبية، والجوانب التنظيمية، والمستندات والسجلات والدورة المحاسبية. إلا أنه بمرور الزمن، تطلب الأمر تطوير أساليب العمل والأسس المحاسبية، بما يتماشى مع القواعد المحاسبية الدولية في القطاع العام. لذلك تم تجميد العمل بهذا القانون بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة (2004)؛ إلا أنه من الناحية العملية استمر العمل ببعض أحكام هذا القانون لعدم وجود بديل لها في قانون الإدارة المالية (الدليل المحاسبي في العراق: 2013).

**7-1-2 قانون الموازنة العامة الموحدة رقم (107) لسنة (1989)**

وبموجبه تم تقديم قانون موازنة عامة موحد لجميع الأنشطة الحكومية، بما في ذلك الوحدات الممولة ذاتياً. إلا أن الفرق بين الموازنة للوحدات الحكومية الممولة مركزياً والوحدات الممولة ذاتياً، هو أن الوحدات الممولة مركزياً تعتبر ذات موازنة تخطيطية وتخصيصية، أما الوحدات الممولة ذاتياً فان موازنتها تخطيطية فقط لأن المبالغ التي تحصل عليها تكون من موارد نفس هذه الوحدات، أي ليست من موارد الموازنة العامة للدولة. وعلى العكس، فان الوحدات الممولة مركزياً، تقدم خدماتها بشكل مجاني. وقد تم ايقاف العمل بهذا القانون ايضاً بعد تشريع قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004، (الدليل المحاسبي في العراق لسنة 2013).

**7-1-3 قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة (2004)**

صدر هذا القانون بعد احداث عام (2003)، حيث جمد هذا القانون العمل بالقوانين السابقة في حال تعارضها مع احكامه. وعلى الجانب الاخر فقد وضع نظاماً جديداً لعملية الموازنة العراقية، من خلال تعزيز الحكم الديمقراطي باشتراط موافقة البرلمان على الموازنة. كما عزز صلاحيات وزارة المالية وأعادتها إلى الدور التنسيقي، ووضع جدول زمني لاعداد الموازنة والموافقة عليها، وأطلق نظاماً أولياً للفيديرالية المالية. بينما احتفظت وزارة التخطيط بمسؤولياتها في وضع الموازنة الاستثمارية (Savage, 2013).

**7-1-4 قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة (2019)**

يعتبر قانون الادارة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة 2019، آخر قانون قد تم إصداره لتنظيم إدارة الأموال في الوحدات الحكومية العراقية، والذي الغى بموجب المادة (55) منه قانون

أصول المحاسبات العامة رقم (27) لسنة (1940)، وكذلك الغى الملحق (أ) الخاص بأمر سلطة الائتلاف (المنحلة)، والمعروف بقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة (2004)، وعلى أن يبقى الملحق (ب) الخاص بهذا القانون فعالاً، الى ان يصدر قانون يحل محله. وقد كان صدور هذا القانون بهدف تحسين الأداء المالي وتنظيم القواعد والإجراءات التي تحكم الإدارة المالية والمحاسبية في مجال التخطيط والإعداد والتنفيذ للموازنة العامة الاتحادية والأمور المتصلة بها، بالإضافة إلى تفعيل آليات الرقابة والمراجعة، وتحديد جهة ارتباط وحدات الرقابة الداخلية من الناحيتين الإدارية والفنية، ووضع الآليات المتعلقة بتنفيذ الموازنات، وتحديد التزام جميع الجهات المنفذة. وبالإضافة الى ذلك، فقد اشار قانون الادارة المالية الاتحادي رقم (6) لسنة (2019) في المادة (51) منه إلى ضرورة الالتزام بمبادئ شفافية وشمولية ووحدة وسنوية الموازنة عند تهيئة واعداد وتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية والأمور المتعلقة بها. كما أكدت المادة (50) من ذات القانون على أن وحدات الانفاق عليها الالتزام بكافة المبادئ والمعايير الأساسية لشفافية الموازنة العامة، والإفصاح عن آليات جمع وإنفاق الأموال العامة، ومع قيامها بتوفير ما يكفي من بيانات ومعلومات ووثائق وتقارير عن نشاطاتها المالية والإدارية، بطريقة منتظمة، وفي الوقت المناسب ونشرها على مواقعها الالكترونية.

وفي ضوء ما سبق عرضه من القوانين التي تنظم العمل المالي والمحاسبي في العراق، يخلص الباحث، إلى أن هناك العديد من النصوص يؤكد المشرع من خلالها ضرورة التزام الوحدات الحكومية بمبادئ شفافية وشمولية الموازنة، وايضا أهمية المبادئ والمعايير الاساسية للموازنة. حيث يلاحظ من ذلك تركيزها على الموازنات التي تقوم على الاساس النقدي او ما تعرف بموازنة البنود والاعتمادات، والتي تقوم بدرجة كبيرة على الاساس النقدي. حيث لا توجد نصوص واضحة وصريحة تلزم تلك الوحدات الحكومية بتطبيق الاسس المحاسبية التي يتحقق فيها الافصاح المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية.

## 7-2 أنواع الأنظمة المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية

تعتبر القابلية للتطبيق من المبادئ الاساسية للمحاسبة. ففي القطاع الحكومي، تحتاج كل وحدة لتصميم نظام محاسبي للمعلومات المالية بما يتفق مع خصائصها، حيث لا يوجد نظام محاسبي يلائم جميع أنواع المؤسسات. لذلك، هناك توجد مجموعة من العوامل التي تتعلق بتحديد أي نظام محاسبي، كطبيعة نشاط المؤسسة، وحجم عملياتها، وشكلها



القانوني، وطبيعة الجهات المستفيدة منه. ولذلك تم تقسيم النظام المحاسبي الحكومي في العراق إلى:

### 7-2-1 النظام المحاسبي الحكومي المركزي

وفي ظل هذا النظام توجد خزينة (دائرة حسابية) في مركز المحافظة يرتبط بها قسم من دوائر المحافظة. وتتولى هذه الخزينة مهام الاعمال المحاسبية لتلك الوحدات بشكل كامل من تدقيق المعاملة وصرفها وتسجيلها وإعداد البيانات ومتابعة الحسابات الموقوفة (الديون). أما الوحدة الحسابية في الدائرة فأنها تقوم بدور ثانوي حيث ان كل ما عليها هو تهيئة مستلزمات الصرف وتقديمها إلى الخزينة. وقد تم تطبيق هذا النظام في بداية العشرينات من القرن الماضي. وقد كان سبب تطبيق هذا النظام هو عدم وجود عدد كافي من الموظفين للحسابات يمكن توزيعهم على الدوائر لكي تكون فيها وحدات حسابية. وقد تقلص هذا النظام منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي بعد أن تم اعتماد النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي (الدليل المحاسبي في العراق، 2013).

### 7-2-2 النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

وهو النظام الذي تم الانتقال إليه منذ عام (1980) وبشكل تدريجي في قسم كبير من دوائر الدولة، حيث أن كل دائرة تصبح خزينة وتمارس العمل المحاسبي بشكل كامل بعد أن يتوفر لها كادر محاسبي ومدققين مؤهلين، حيث تتم عملية التنظيم والتسجيل والتدقيق والصرف وإعداد البيانات والمتابعة من قبلها. وهذا النظام هو النظام المعتمد في الوقت الحاضر لأغلب الدوائر الحكومية العراقية (الدليل المحاسبي في العراق، 2013).

### 7-2-3 النظام المحاسبي الموحد

ويستخدم هذا النظام لتسجيل العمليات وعرض التقارير المالية للعمليات في دوائر التمويل الذاتي الممولة من خارج قطاع الموازنة العامة للدولة العراقية. وتكون هذه الوحدات الحكومية غير هادفة لتحقيق الربح، وتمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الاعمال، والتي تقوم على تغطية تكاليف الانتاج وتحقيق الارباح من مواردها الذاتية (القرشي، 2015).

ومما ذكر اعلاه، يخلص الباحث، إلى أن الانظمة المحاسبية المطبقة بالوحدات الحكومية العراقية تختلف فيما بينها حسب طبيعة نشاطها، وحجم عملياتها، وشكلها القانوني. وتتراوح بين ما تكون قريبه إلى الاساس النقدي (النظام المحاسبي الحكومي المركزي، والنظام المحاسبي الحكومي

اللامركزي)، وبين ما تكون أقرب الى اساس الاستحقاق (النظام المحاسبي الموحد). إلا أن تلك الانظمة المحاسبية، بصورة عامه بحاجه إلى توفير معلومات تستند بدرجة أكبر إلى اساس الاستحقاق، بما يعزز الشفافية والمساءلة المطلوبة وفقاً للمعايير الدولية.

### 3-7 دراسة تحليلية لأوجه القصور بالنظام المحاسبي الحكومي العراقي واشتقاق التساؤل البحثي الاول

اهتم العديد من الدراسات (Abdullah, 2014; Al-Hashimi, 2019) ; الخزعلي والموسوي، 2017: احمد، 2022) بتناول وتحليل أوجه القصور بالنظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية، وذلك من خلال مقارنته بالمتطلبات الواردة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مع تسليط الضوء في جانب كبير من تلك الدراسات على القطاع الحكومي العراقي. إذ يلاحظ أنه رغم أهمية المحاسبة على أساس الاستحقاق لإصلاح نظام المحاسبة الحكومية؛ إلا أنه يجب تناول أوجه القصور في الأنظمة المحاسبية، وذلك سعياً لتلبية احتياجات مستخدميها، ومعالجة أوجه القصور في تلك النظم. وفيما يتعلق بمخرجات النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق. فقد اشارت دراسة (الخزعلي والموسوي، 2017) بأنه يعاني من اوجه قصور، وذلك بسبب عدم قدرته على تلبية احتياجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية عن مدى استخدام الموارد المتاحة في التنمية الاقتصادية، ومدى الحد من الفساد المالي والإداري وبشكل يعكس الاستخدام الجيد لتلك الموارد.

وبالرغم من إجراء تحسينات على النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق من حيث مراعاة اعتبارات الدقة والمساءلة والنزاهة في بعض المجالات المحاسبية والتقارير المالية للحكومة، إلا أنها لا تزال تعد حساباتها بشكل كبير وفق نظام محاسبي قائم على الاساس النقدي بدلاً من اساس الاستحقاق (Abdullah, 2014). ويؤدي هذا بدوره إلى قصور فيما يتعلق باعتبارات المساءلة والشفافية.

وفي هذا الصدد اشارت دراسة القرشي (٢٠١٥) الى أن النظام المحاسبي العراقي المطبق بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح يعاني من العديد من أوجه قصور في طبيعة المعلومات المفصّل عنها في التقارير والقوائم المالية، وبالشكل الذي أصبح عاجزاً عن تلبية الكثير من حاجات المستخدمين المختلفين لاقتصارة على خدمة حاجات مستخدمين محددين. يضاف الى ذلك انه لا يلبي متطلبات القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية. ويرجع السبب في ذلك الى اعتماد

بصورة كبيرة على الاساس المحاسبي النقدي في تسجيل العمليات المختلفة، بما يفقد دوره في توفير المعلومات التي تساعد على المسألة الفعالة.

وفي نفس السياق، فقد أوضحت دراسة كامل (2017) أن النظام المحاسبي الحكومي وكذلك الدليل المالي والمحاسبي في العراق يعانيان من قصور كبير، وذلك لاعتمادهما بصورة كبيرة على الاساس النقدي المعدل. حيث ان عدم وجود حسابات للاندثارات، والاطفاءات، والمخصصات المتعلقة الموجودات الثابتة، وعدم وجود ترميزات خاصة بها، يؤدي الى عدم توفر مصطلحات محاسبية تحقق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS). يضاف الى ذلك ان الدراسة قد اشارت الى انه نتيجة لضعف الانظمة المحاسبية التي تقوم على الاساس النقدي فأنها تعد الموازنات التقليدية. ولتطوير تلك الموازنات نحو موازنة البرامج والاداء، كان لابد من تطوير النظام المحاسبي على اساس الاستحقاق. الا ان هذا التحول يتطلب الاعتراف بالمستحقات والمصروفات التي تعود لعدة سنوات، بما يتطلب التخطيط على المدى المتوسط.

وفي هذا الصدد اشارت دراسة (2019) Al-Hashimi إلى أن القصور في تحقيق متطلبات الشفافية والمصدقية، وغموض وقلة المعلومات التي تقدمها وحدات الحكومة العراقية للمستفيدين وأصحاب المصلحة والجمهور قد ساهم في زيادة قصور هذه الوحدات في مراقبة الأداء مع انتشار الفساد المالي في البلاد. ولذلك أكدت الدراسة على أن اعداد التقارير المالية للحكومات المحلية بالعراق يعاني من فشل كبير في تلبية احتياجات المستخدمين، وأن المعلومات الواردة بتلك التقارير تقتصر إلى المتطلبات الأساسية للشفافية. ويرجع ذلك الى ان الاساس النقدي المطبق في الوحدات الحكومية العراقية، لا يوفر معلومات محاسبية شاملة ولا يلائم الحد الأدنى من متطلبات البيانات المالية الخارجية ذات الأغراض العامة.

وإضافة الى ذلك، فقد أوضحت دراسة (2019) Al-Hashimi مشكلة اخرى تتعلق بشفافية التقارير المالية الحكومية، والتي تتمثل في عدم قيام الوحدات الحكومية المحلية في العراق بمختلف المحافظات بأعداد تقارير مالية موحدة تشتمل على كافة الوحدات الحكومية الموجودة فيها حيث أن توزيع المسؤوليات والرقابة عليها بين الحكومات المحلية والحكومة الاتحادية يعيق تنفيذ مختلف المشاريع، بما يعني فقدان المسألة عن تلك الاموال واهدار الموارد اثناء التنفيذ.

وفيما يتعلق بالقصور في تقديم البيانات المالية فان دراسة ،احمد (2022) قد بينت بان التقارير المالية وفق النظام المحاسبي المستخدم بدوائر البلديات العراقية لا يتوفر فيها الافصاح الكافي للمعلومات في التقارير المالية، حيث لا يوجد بها الشفافية المطلوبة، رغم تطبيقها للنظام المحاسبي

الموحد. وقد توصلت الدراسة الى ان تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام(IPSAS) سيؤدي الى ان المعلومات المالية تصبح اكثر فائدة لأصحاب المصالح. ونتيجة لذلك تكون الادارة اكثر عرضة للمساءلة حول استخدام الموارد ،وذلك للحفاظ على المال العام. ولذلك توصي الدراسة بضرورة ان يتم الافصاح عن المعلومات والاحداث بصدق وشفافية ،وذلك من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام(IPSAS)، وتوفير المتطلبات اللازمة للتطبيق، ودراسة المعوقات والمشاكل التي من المحتمل ان تواجه تبني تلك المعايير. ولتجاوز مثل هذه الصعوبات، فقد ركزت دراسة علي (2018) على ضرورة تطبيق اساس الاستحقاق، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، حيث ان ذلك سيققق الاثبات المحاسبي للمعلومات المالية، من خلال التمييز بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الايرادية والافصاح عن الموجودات الثابتة وأهلاكتاتها، بما يؤدي الى معلومات شاملة تعبر بصورة دقيقة عن المركز المالي لتلك الوحدات الحكومية، مقارنة بمخرجات النظام المحاسبي الحكومي القائم بصورة كبيرة على الاساس النقدي، والذي يعتمد عليه النظام المحاسبي الحكومي في العراق بصورة كبيرة.

**ويخلص الباحث مما سبق إلى أن بعض الدراسات السابقة** أشارت إلى عدم وجود الإفصاح الكافي للمعلومات التي توفرها الحكومة، حيث لا يلبي النظام المحاسبي الحكومي بالعراق الشفافية المطلوبة(Al-Hashimi , 2019; Abdullah , 2014). وايضا، فقد بينت دراستا (القرشي 2015، احمد، 2022) ان التقارير المالية وفق للنظام المحاسبي المطبق لا يتوفر فيها الافصاح الكافي للمعلومات في التقارير المالية. بالإضافة الى ان بعض الدراسات(Al-Hashimi , 2019; القرشي، 2015 : الخزعلي والموسوي) قد اشارت الى ان التقارير بالوحدات الحكومية، لا تلبي متطلبات اصحاب المصالح. ويعزو قسم كبير من الدراسات (Abdullah , 2014; Al-Hashimi , 2019 ، : القرشي، 2015: كامل، 2017) اسباب القصور الى الاعتماد بصورة كبيرة على الاساس النقدي في النظام المحاسبي المستخدم. لذلك اكد عدد كبير من الدراسات على أهمية التحول من الاساس النقدي إلى اساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية بصورة عامة، مع التركيز على النظام المحاسبي الحالي المطبق في العراق بصورة خاصة. فقد بينت دراسات (كامل، 2017: علي، 2018 : احمد، 2022) الدور الكبير لأساس الاستحقاق المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير النظام المحاسبي القائم. ومن خلال استعراض واستقراء الدراسات السابقة، فان الباحث يخلص إلى أن النظام المحاسبي الحكومي بالعراق يعاني من العديد من أوجه القصور، وبالتالي هناك حاجة لتطوير ذلك النظام. وفي ضوء ذلك يمكن للباحث اشتقاق التساؤل البحثي الأول على النحو التالي.

التساؤل الاول: هل يدرك العاملون بالوحدات الحكومية العراقية أوجه القصور الموجودة بالنظام المحاسبي الحالي، وما هي أهم أوجه القصور هذه من وجهة نظرهم؟

## 8- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية واشتقاق التساؤل البحثي الثاني

يستعرض الباحث في هذه الجزئية أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) من خلال التعرف على مفهوم المساءلة والشفافية بالوحدات الحكومية، إضافة الى دور معايير (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية تمهيدا لاشتقاق التساؤل البحثي الثاني للبحث.

### 8-1 أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

ترتب على العولمة، وبصفة خاصة ما يرتبط منها بتحرير التجارة العالمية، زيادة مستويات التعاون بين مختلف الدول على المستوى التجاري. ولذلك ظهرت حاجة ماسة لتوحيد المعايير المحاسبية التي تنتج في ظلها المعلومات المالية بحيث تكون تلك المعلومات مفهومة وتقدم معلومات موحدة للمستخدمين في جميع أنحاء العالم بصورة تمكن من إمكانية فهمها وإجراء المقارنات بينها (Akinleye & Alaran-Ajewole, 2014 Ijeoma & Oghoghohomeh, 2018)، والتي بدورها لعبت دوراً أساسياً في تقارب التقارير المحاسبية عبر البلدان في إطار مفهوم ومقبول. وقد أدى هذا الى التحول من نظام محاسبة أقل منفعة إلى نظام محاسبة أكثر منفعة. لذلك فإن تنفيذ نظام محاسبي واحد في مختلف البلدان يعتبر أمراً بالغ الأهمية (Al-otoom & Alrabba, 2022). وبالتالي فقد عمل العديد من المنظمات والمؤسسات الدولية على انشاء وتطوير معايير دولية تعمل على توحيد الانظمة المحاسبية على مستوى العالم، وهي ما باتت تعرف حالياً بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

وبالرغم من أن البعض قد شكك فيما إذا كان اعتماد وتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق، سيحقق المنافع المرتبطة بالشفافية والمساءلة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية (Ofoegbu, 2014)، إلا أن العديد من الدراسات اشارت إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق اساس الاستحقاق، سيضمن دعماً أفضل للمعلومات المالية، وتحسينات في المساءلة والشفافية، وإدارة مالية أفضل، مع تقديم المعلومات السليمة للدول والجهات المانحة الأخرى والتي تقدم المساعدات الخارجية، وكذلك تحسن من جودة ومصداقية التقارير المالية (PwC, 2012; Opanyi, 2016; Enache, 2019).

وبالإضافة الى تحسين جودة التقارير المالية، فقد أوضحت دراسة (2019) Enache أن اعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تحقق رقابة داخلية أكثر كفاءة، وشفافية أكبر بشأن معلومات الأصول والخصوم، ومعلومات أكثر تفصيلاً عن التكاليف والتي تفيد في دعم الإدارة القائمة على تحقيق نتائج جيدة، ومعلومات مكتملة تدعم إدارة الموارد، وتوفر فوائد فعالة، مع تقييم المسؤولية لجميع الموارد التي تديرها المؤسسة العامة، واتخاذ القرارات فيما يتعلق بتوفير الموارد، وتطوير أنشطة جديدة، وتقييم الأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسات العامة، فضلاً عن قدر أكبر من الاتساق وتحسين قابلية المعلومات المالية للمقارنة. وقد اتفقت دراسة Shehadeh (2022) مع دراسة (2019) Enache على أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، يعزز من إدارة الأصول والالتزامات، وعمليات اتخاذ القرارات، مع إمكانية المقارنة للمعلومات المالية التي يتم الكشف عنها، وإدارة النفقات، وإدارة الالتزامات، وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وإدارة المستحقات.

وعلى صعيد آخر تعزز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من المساءلة والشفافية، وزيادة كفاءة الإدارة المالية السليمة، وتقديم فوائد اقتصادية واجتماعية واسعة. يضاف الى ذلك، أن دراسة (2014) Nastase et al. قد اشارت أيضاً إلى أن التطبيق المحتمل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المؤسسات العامة، سيؤدي إلى زيادة مصداقية وشفافية التقارير الخاصة بها، بالإضافة إلى منافع إضافية تتمثل في زيادة المساءلة بشأن التكاليف والأداء المالي وتحسين إمكانية المقارنة للتقارير. ويرتبط بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) تحقيق منافع أخرى، لعل أهمها توفير معلومات مالية قابلة للمقارنة عبر مختلف الدول (Al-otoom & Alrabba, 2022). كما يعتبر من المميزات التي توفرها معايير (IPSAS) وفقاً لدراسة Al-otoom & Alrabba (2022) هي اتخاذ قرارات أفضل بشأن العديد من الأنشطة، مثل توضيح كيف تنوى الحكومة إنفاق الأموال. لذلك فإن المعايير المحاسبية الفعالة من شأنها أن تحسن القرارات المالية وتقلل من حالة عدم التأكد في المعلومات المحاسبية.

وفي ضوء ما سبق عرضه بشأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)، يخلص الباحث إلى أهمية تطبيق تلك المعايير بالوحدات الحكومية، وذلك نظراً لما توفره من معلومات قابلة للمقارنة عبر مختلف الدول، إضافة الى ما توفره من معلومات محاسبية من شأنها دعم اعتبارات الرقابة والمساءلة، وزيادة مصداقية وشفافية تقارير الوحدات الحكومية، بما يساعد على اتخاذ قرارات أفضل بشأن العديد من الأنشطة الحكومية.

## 8-2 مفهوم الشفافية وأهميتها

ينطوي مفهوم الشفافية على العديد من الجوانب والأبعاد المتعددة. ولعل من أهمها اعتبارات توفير المعلومات وإتاحتها، وهو ما أكد عليه العديد من الباحثين في هذا المجال. إذ أشار (الحيالي، 2008، 123) إلى أن الشفافية تعني "نشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع". وبذلك فإن مفهوم الشفافية يتعلق بوضوح الأنظمة والجراءات داخل المؤسسات، وأيضاً العلاقة بين المؤسسات والمواطنين المنتفعين من خدماتها، بالإضافة إلى العلنية للإجراءات في الوحدات الحكومية (محمد، 2013). لذلك فإن الشفافية تشير عادة إلى توافر معلومات مفهومة وموثوقة، وبمعنى أشمل "تحديد مدى فهم جميع أصحاب المصالح مع الوصول إلى جميع المعلومات المطلوبة دون تشوية أو تأخير أو ضياع" (Castañeda-Rodríguez, 2022).

ويؤكد أهمية ودوافع الاهتمام بالشفافية أنها شكلت بعداً جوهرياً في عمليات الإصلاح للدول المتقدمة وذلك لأنها ترتبط بإعداد ونشر معلومات مالية مفهومة وموثوق بها وقابلة للمقارنة، وفي الوقت المناسب. ونظراً لأن المعلومات المالية الحكومية تمثل الأداة الرئيسية لنشر هذا النوع من المعلومات بطريقة يسهل الوصول إليها لجميع الأطراف المعنية، فإن أنظمة المحاسبة للإدارات العامة تعتبر أحد عوامل نجاح الإصلاحات الإدارية (Galera & Bolívar, 2011). وبذلك فإن الحكومات الخاضعة للمساءلة تتسم بالشفافية ليس فقط للإدارة المالية العامة، ولكنها أيضاً تكون منفتحة على إدارة جميع الموارد العامة الأخرى بما في ذلك الانفتاح في عمليات اتخاذ القرارات العامة (Atuilik, 2013).

ومما نكر اعلاه، يخلص الباحث، إلى أن الشفافية لها تأثير على مصداقية المعلومات المحاسبية، سواء كانت مالية أو غير مالية. وذلك من خلال نشر معلومات مفهومة، وموثوق بها، وقابلة للمقارنة، وتقدم في الوقت المناسب. حيث ان توفير المعلومات بشكل شفاف ودون تضليل، يشكل بعداً في عمليات الإصلاح لمختلف الدول، ومن شأنها أن تدعم وتعزز اعتبارات المساءلة بصورة كبيرة في الوحدات الحكومية.

## 8-3 مفهوم المساءلة ودورها في الوحدات الحكومية

وعلى صعيد آخر، واستكمالاً لما سبق عرضه، تُعرف المساءلة وفقاً لما ورد بدراسة (Iyoha & Oyerinde, 2010: p 362) بأنها "عرض وتوصيل الأدلة حول الأداء فيما يتعلق بالأهداف التي سبق تحديدها والموافقة عليها من قبل الأطراف المعنية". أما دراسة

(Otuya & Okolo, 2019, p22) فقد عرفت المساءلة بأنها "مسار تقديم تفسير مرضي أو المحاسبة عن اجراءات الإشراف ونتائج الجهد". وبذلك تعنى المساءلة ضرورة أن تكون مسؤولاً عن قرارات الأفراد أو أفعالهم وإعطاء التفسيرات عندما يطلب منهم القيام بذلك. وتتطلب المساءلة الفعالة أكثر بكثير من مجرد الإبلاغ عن الأداء، حيث تتضمن التقييم والإجراءات التصحيحية المناسبة والمعالجة المباشرة للعواقب المحتملة للأفراد.

ووفقاً لـ (Ibietan (2013) فإن هناك مساءلة مالية وإدارية، حيث تشير المساءلة المالية Financial Accountability إلى التزام من جانب المسؤول بإنفاق الموارد في أوجه الانفاق المحددة بما يتطلب ذلك وجود إجراءات شفافة للتحقق من ذلك. أما المساءلة الإدارية Administrative Accountability فهي تتضمن أنظمة الرقابة الداخلية الهامة والتي يمكن أن تضمن أو تكمل الضوابط والتوازنات الفعالة. وكلاهما يتطلب ضرورة توافر المعلومات اللازمة لمحاسبة المسؤولين عن ذلك. إذ تتضمن المساءلة بعدين، أولهما: أن يتصرف المسؤولون بشفافية وانفتاح، وثانيهما: يرتبط بمقدرة المواطنين على التحقق من كفاءة وفعالية الإجراءات الحكومية المطبقة (Castañeda-Rodríguez , 2022).

وفي نفس السياق فقد اشارت دراسة (Atuilik (2013) الى أن الشفافية تمثل إحدى الآليات الفعالة لتحقيق مساءلة الحكومة في تقديم تقارير مالية موثوقة للمواطنين. ويمكن للحكومة تقديم تقارير مالية موثوقة من خلال بناء أنظمة محاسبية فعالة. وتحدد المعايير المحاسبية بصورة عامه متطلبات الإفصاح عن المعاملات المحاسبية في التقارير المالية، مع تعزيز جودة البيانات المالية، وهو ما تحققه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث تهتم في المقام الأول بمؤسسات القطاع العام وتساعد في إعداد بياناتها المالية باعتبارها آلية لتحسين شفافية التقارير المالية. وبالتالي، فهي أداة هامة لتعزيز المساءلة العامة. لذلك فإن المعلومات التي يتم الكشف عنها بموجب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قد تساعد في تحسين الشفافية المالية والمساءلة ومحاربة الفساد في القطاع العام (Mnif & Gafsi , 2020).

**ويخلص الباحث** مما سبق عرضه، إلى أن المساءلة تعد من الركائز الأساسية لتقويم الأداء الحكومي، حيث تعد أداة تتم من خلالها محاسبة الجهات المسؤولة للحد من الانحرافات، إذ أن تقديم تقارير مالية ذات مصداقية، يسهل من قدرة المواطنين على مساءلة الحكومات، وأن للشفافية دور هام كأحدى الآليات الفعالة لتحقيق المساءلة.



## 4-8 دراسة تحليلية لبيان أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز المساءلة والشفافية واشتقاق التساؤل البحثي الثاني

رغم أن الكثير من الدراسات ربطت المساءلة بالشفافية، إلا أنها لم تفصل بين تطبيق المعايير وبين أثرها على المساءلة والشفافية. لذلك، فقد أشارت دراسة (2015) Ofori & Lujala إلى أن الإفصاح عن المعلومات والشفافية وحقوق المواطنين في المعلومات من جانب، وسلطة الحكومة للتحكم في تدفق المعلومات من جانب آخر تشكل شبكة معقدة لتأمين ثروة من الموارد من أجل تحقيق التنمية. وحتى يتم فهم كيف يمكن أن يؤدي الكشف عن المعلومات إلى مزيد من المساءلة في إدارة الموارد الطبيعية، فقد أوضح (2015) Ofori & Lujala أن الإفصاح عن المعلومات ليس هو نفسه الشفافية، طالما لا يستطيع المواطنون الوصول إلى المعلومات المتاحة وفهمها. لذلك فإن هذه المعلومات ليست ذات قيمة تذكر بالنسبة لهم دون الإفصاح عنها.

وتناولت دراسة (2018) Kartiko et al. كيفية قياس مستوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على أساس الاستحقاق، واختبار التدابير المرتبطة بالشفافية المالية للحكومات المركزية، من خلال عينة تضمنت (77) دولة خلال الفترة من 2008 وحتى 2015. وتشير الدراسة إلى أهمية المعلومات بشأن الأداء المالي وكذلك فعالية السياسات المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق ذات العلاقة بالمعاملات التبادلية وغير التبادلية. كما أوصت نتائج الدراسة بضرورة قيام الحكومات المركزية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتعزيز ممارسات الاستحقاق المستندة إلى تلك المعايير، حيث أن كل هذا بدوره يساعد في تعزيز الشفافية.

وفي السياق ذاته ومن خلال استقصاء آراء عينة مكونة من 799 موظفاً من وزارة المالية الفيدرالية، ووزارة التخطيط الاقتصادي والميزانية بولاية إكيتي بنيجيريا، توصلت نتائج دراسة (2018) Akinleye & Ajewole إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد زاد من جودة المعلومات المفصّل عنها وبالتالي تم دعم مستوى الشفافية والمساءلة في القطاع العام النيجيري. وقد أشارت إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل الحكومة النيجيرية قد أدى إلى تحسين إمكانية مقارنة المعلومات المالية التي افصحت عنها وحدات القطاع العام، مع التوصية بضرورة أن تتخذ السلطات التنظيمية إجراءات مناسبة لضمان امتثال المسؤولين عن إعداد البيانات المالية للقطاع العام في ضوء تلك المعايير.

وبالتطبيق على عينة من المحاسبين ومراجعي الحسابات والإدارات الحكومية وهيئات القطاع العام لإقليم مونتسيرادو في ليبيريا توصلت دراسة (Atuilik & Salia (2019) إلى أن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يزيد من مستوى المساءلة والشفافية في استخدام الأموال الحكومية، وأن عدم كفاية الإفصاح عن الإنفاق العام يعيق التزام الحكومة بضمان إدارة شفافة وخاضعة للمساءلة للأموال العامة، مع توقع أن تعزز العلاقة بين الحكومة والمواطنين. وتوصي الدراسة الحكومات بالبلدان النامية بالإسراع في التحول إلى أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال اصدار القوانين ذات الصلة بها والتشريعات التي تهدف إلى حماية الاشخاص الذين يبلغون عن المخالفات، وأن تكون هذه القوانين مدعومة بالعقوبات المناسبة لضمان الامتثال الكامل.

وتناولت دراسة (Sellami & Gafsi (2019) اختبار مستوى الشفافية واكتمال التقارير المالية الحكومية في بلدان افريقيا، وتحديد مدى تأثير قوة أنظمة الإدارة العامة والتعليم المحاسبي على مستوى الامتثال للإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد تكونت عينة الدراسة من (60) مؤسسة حكومية في الدول الافريقية خلال الفترة (2014-2017). وتشير نتائج الدراسة إلى أن مستويات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تختلف اختلافاً كبيراً بين البلدان الإفريقية، بالإضافة الى ذلك، فقد ظهر تأثير إيجابي لنظام إدارة البرامج العامة والتعليم المحاسبي على مستوى الالتزام بتلك المعايير.

وقد استهدفت دراسة مرعي (2019) قياس أثر تفعيل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) على النظام المحاسبي الحكومي المصري، وأثر ذلك على تطوير النظام المحاسبي وتطبيق أساس الاستحقاق على التقارير المالية الحكومية. وقد بينت نتائج الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام يحسن من المصداقية والشفافية للقوائم المالية، وأن التحول نحو تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق سوف يحقق الإفصاح الكامل في مختلف الوحدات الحكومية ويعزز الشفافية والمصداقية، وأن البيئة التشريعية والقانونية المصرية جاهزة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

وقد اوضحت دراسة (Bashir & Amir (2020) أن المساءلة الحكومية كان نتيجة للسياسات الحكومية التي يمكن أن تعزز جودة التقارير بباكستان، حيث ينظر إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها خطوة نحو تعزيز شفافية التقارير المالية بشكل جيد للكيانات المملوكة للدولة. وقد تحققت الدراسة من تأثير الشفافية والإفصاح عن البيانات المالية وقابليتها للمقارنة على جودة

التقارير المالية، وفحصت أثر نظام المعلومات المحاسبية (AIS) كمتغير وسيط للدراسة. وتشير النتائج إلى أن المقارنة بين البيانات المالية والإفصاح عن البيانات المالية والشفافية ترتبط جميعها بشكل إيجابي وكبير بجودة التقارير المالية، بما يوفر دليلاً على تأثير المتغيرات التفسيرية على جودة التقارير بباكستان، كما تشير النتائج كذلك إلى أن المتغير الوسيط نظم المعلومات المحاسبية (AIS) يعمل بشكل إيجابي ومهم على تعديل العلاقة بين الشفافية وجودة التقارير وقابلية المقارنة وجودة التقارير.

كما استهدفت دراسة (Sunday & Ovuakporaye (2020) التحقق من مستوى تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وكيف أثر ذلك على المساءلة والشفافية في مؤسسات القطاع العام في ولاية بايلسا في نيجيريا. وقد تكون مجتمع هذه الدراسة من جميع الوزارات والإدارات الحكومية في الولاية، واعتمدت على تصميم بحث استقصائي لاستكشاف رأي موظفي الحسابات في (25) منظمة من مؤسسات القطاع العام بالولاية بشأن القضايا المتعلقة باعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمساءلة والشفافية للبيانات المالية، ومن ثم جمع البيانات عن طريق تصميم استبيان من خلال إجراء مسح لمتغيرات الدراسة، وتحليل البيانات التي تم جمعها. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق تلك المعايير قد ساهم في دعم المساءلة والشفافية، وأوجد أهمية للتقارير المالية للوزارات والإدارات بالقطاع العام، حيث أن تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بوزارة الخارجية والوقاية في ولاية بايلسا يؤثر على الشفافية في إعداد التقارير المالية. وأوصت بأن تقوم الحكومة بفرض التنفيذ الكامل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأن تنفيذها الجزئي قد أدى إلى تحسن كبير في مستوى المساءلة والشفافية بمؤسسات القطاع العام وعززه. وفي هذا الصدد فقد اشارت دراسة (Nzewi & Enuenwemba, (2020) إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيحسن المساءلة والشفافية، حيث تعتبر معايير عالية الجودة، وتعمل كدافع لتقديم بيانات سليمة وشفافة، وبالتالي تدعم وتحسن الأداء التشغيلي، والمساءلة والتخصيص العادل للموارد. ويؤدي كل هذا بدوره إلى تحسين المساءلة والشفافية في التقارير المالية الحكومية.

وعلى خلاف ما ذكر سابقاً بأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعتبر خطوة نحو تحسين جودة المعلومات المالية العامة والمساءلة والشفافية؛ إلا أن قسماً من الدراسات قد اشار الى خلاف ذلك ومنها دراسة (Castañeda-Rodríguez, 2022) والتي تناولت استخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) والمحاسبة على أساس الاستحقاق كإطار وأساس للإفصاح المالي ومدى ارتباطها بالشفافية والمساءلة المالية. وقد استخدمت الدراسة مجموعة من

البيانات لأكثر من (70) دولة في عام 2018، حيث توصلت إلى أن الدرجة التي يتم فيها اعتبار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كنموذج للتقارير المالية، غير مهمة إلى حد ما بالنسبة للشفافية المالية والمساءلة. من جانبها ترتبط المحاسبة على أساس الاستحقاق، ارتباطاً إيجابياً بالمساءلة، مما يساعد في تحديد الآثار المالية لقرارات المسؤولين في الوقت المناسب، وهو شرط أساسي للمحاسبة عن تصرفاتهم. كما أظهرت النتائج أيضاً أن هناك متغيرات أخرى تساعد على تحقيق المساءلة والشفافية المالية، مثل درجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية وسائل الإعلام، حيث تعتبر أكثر أهمية في تحليل القضايا المؤسسية في العالم إذا ما تم مقارنتها باعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بالإضافة إلى الديمقراطية والمتغيرات الديموغرافية، مثل الكثافة السكانية ونسبة السكان الذين تزيد أعمارهم عن (65) عاماً، والتي ترتبط بشكل إيجابي بالمساءلة. ويؤكد ذلك أن الحكومات تبدو أكثر شفافية من الناحية المالية في الفترات الانتخابية. لذلك فإن المتغيرات الأخرى مثل درجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية الإعلام تكون أكثر أهمية في الشفافية المالية والمساءلة من تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

**ويعتقد الباحث ومن خلال تحليل ما توصلت إليه نتائج الدراسات السابقة، بأنه رغم ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قدمت اختلافات جوهرية بشأن اعتبارات القياس والإفصاح المحاسبي، وأن تطبيقها قد تم في بيئات وظروف إقتصادية مختلفة، فإن العديد من الدراسات السابقة (Atuulik & Salia , 2019 ; Akinleye & Ajewole , 2018 ; Nzewi & Enuenwemba, 2020 ; Sunday & Ovuakporaye, 2020) قد اشارت إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ يضمن تحقيق قدر أكبر من المساءلة والشفافية في القطاع العام، باستثناء دراسة (Castañeda-Rodríguez , 2022) والتي بينت بأن هناك متغيرات أخرى تعتبر أكثر أهمية من التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز الشفافية المالية والمساءلة، كدرجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية الإعلام. وفي نفس السياق فإن قسماً آخر من الدراسات (Kartiko et al. 2018 ; Sellami & Gafsi, 2019) قد اشار الى الدور المهم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز الشفافية. وفي ضوء العلاقة بين الشفافية والمساءلة، فقد اشارت دراسة (Bashir & Amir, 2020) إلى أن وضع المعايير المحاسبية من خلال الإفصاح عن شفافية الحكومة، ترتبط بشكل إيجابي بجودة التقارير المالية والحد من الانتهازية للموظفين. اما دراسة (Ofori & Lujala (2015) فقد اكدت على أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية والترابط بين الاثنين، ودورها في اتخاذ القرارات الصحيحة. ويخلص الباحث إلى أن الالتزام بمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) قد اصبح احدى الأدوات التي تستخدمها الحكومات**

لضمان قدر أكبر من المساءلة والشفافية على مستوى جميع دول العالم؛ وبالتالي يمكن اشتقاق التساؤل البحثي الثاني على النحو التالي.

**التساؤل الثاني:** هل يدرك العاملون بالوحدات الحكومية العراقية أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية؟

## 9- الدراسة الاستكشافية

تستهدف الدراسة الاستكشافية Exploratory Study، التعرف على واستطلاع آراء المعنيين بالنظام المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية للتعرف على إدراكهم لمدى مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي؛ وبالتالي التعرف على دور وأهمية تلك المعايير في دعم وتعزيز اعتبارات الشفافية والمساءلة في تلك الوحدات. لذلك وقياساً على منهجية بعض الدراسات (Amir , 2020 كامل، 2017). إذ قام الباحث بأعداد قائمة استقصاء لكي يستطلع من خلالها آراء عينة الدراسة بشأن التساؤلين البحثيين محل الدراسة، وبهدف تقديم إجابات وافية حول هذين التساؤلين. ومن أجل تحقيق ذلك سيتناول الباحث الجزئيات التالية.

### 9-1 اهداف الدراسة الاستكشافية

تستهدف الدراسة الحالية التعرف على مدى إدراك العاملين بالقطاع الحكومي العراقي للمنافع المحتملة جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تطوير النظام المحاسبي بتلك الوحدات والمؤسسات الحكومية، وذلك لما توفره تلك المعايير من تقارير محاسبية، والتي من شأنها دعم وتعزيز المساءلة والشفافية. حيث اشارت العديد من الدراسات (Ajewole, Akinleye & Sunday & Ovuakporaye, 2020; احمد، 2018؛ علي، 2018) الى المزايا التي توفرها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبصورة تمكن من توجيه انتباه المعنيين بتطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية نحو أهمية تلك المعايير ومردودها الإيجابي على كافة الأصعدة، ومنها دعم وتعزيز المساءلة والشفافية بالوحدات الحكومية.

### 9-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة الاستكشافية من المسؤولين بالوحدات الحكومية العراقية والممولة مركزياً سواء كانت مراكز وزارات أو الدوائر الفرعية والعاملين بالوحدات الحسابية بالمؤسسات الحكومية،

والمسؤولين بديوان الرقابة المالية الاتحادي بمحافظة صلاح الدين. ومن الجدير بالذكر فان الباحث اختار مجتمع وعينة البحث، في ضوء اهداف البحث وذلك قياساً على بعض الدراسات ذات الصلة (Sunday & Ovuakporaye 2020; Nzewi & Enuenwemba, 2020; Shehadeh, E. 2022). ويوضح الجدول رقم (1) حجم المجتمع محل الدراسة.

### جدول 1: عدد المسؤولين بالوحدات الحكومية الممولة مركزياً بمحافظة صلاح الدين

العدد	الوظيفة
10	مدير دائرة
22	رئيس قسم حسابات
29	رئيس قسم تدقيق (مراجعة)
65	محاسب
70	مدقق
196	الإجمالي

المصدر: إعداد الباحث

ولتحديد عينة الدراسة فقد اعتمد الباحث على أسلوب الاختيار العشوائي لعينة الدراسة، والتي تم تحديد حجمها باستخدام معادلة كيرجسي ومورجان (Krejci & Morgan, 1970) والموضحة ادناه. كما يوضح الجدول رقم (2) عدد القوائم التي تم توزيعها وعدد ونسبة الردود المستلمة والصحيحة منها.

$$N = \chi^2 np(1-p)/d2(n-1) + \chi^2 p(1-P)$$

حيث أن:

N: حجم العينة المطلوبة.

n: حجم مجتمع الدراسة.

P: النسبة بالمجتمع والتي تقدر بـ (0.50).

D: نسبة الخطأ الذي يمكن التجاوز عنه والتي تبلغ أكبر قيمة له (0.05).

$\chi^2$ : قيمة كا2 لدرجة حرية واحدة (3.841) عند مستوى ثقة (0.95).

$$N = 3.841 * 0.5 * 196 * 0.5 / (0.05)^2 * (196 - 1) + 3.841 * 0.5 * 0.5 = 130$$

### جدول 2: قوائم الاستبيان الموزعة ونسبة الردود الصحيحة عليها

قوائم الاستبيان الموزعة	عدد القوائم المستلمة	نسبة الردود المستلمة	عدد القوائم الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة
130	111	%85	103	%79

المصدر: إعداد الباحث

وفيما يتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة؛ يوضح الجدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة حسب النوع (الجنس)، حيث تبلغ نسبة العاملين الذكور بالعينة 74,8% في حين تبلغ نسبة الإناث 25,2%.

**جدول 3: توزيع عينة الدراسة وفقاً للنوع (الجنس)**

النوع	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	77	74,8%
أنثى	26	25,2%
الإجمالي	103	100%

المصدر: إعداد الباحث.

كما يوضح الجدول رقم (4) توزيع عينة الدراسة تبعاً لعدد سنوات الخبرة. إذ يوضح أن نسبة 41,7% من عينة الدراسة تبلغ خبرتهم من (10) سنوات لأقل من (15) سنة، كما أن 17,5% خبرتهم تتراوح بين (5) سنوات لأقل من (10) سنوات، وأن 14,6% خبرتهم من (15) إلى أقل من (20) سنة، كما أن 13,6% خبرتهم أقل من (5) سنوات، وإيضاً فإن 12,6% خبرتهم (20) سنة فأكثر، بما يعكس وجود خبرة واسعة في مجال عملهم وبالتالي فإن إجاباتهم على أسئلة الاستقصاء تعكس عن وجود هذه الخبرة.

**جدول 4: توزيع عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة**

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	13,6%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	18	17,5%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	43	41,7%
من 15 إلى أقل من 20 سنة	15	14,6%
20 سنة فأكثر	13	12,6%
المجموع	103	100%

المصدر: إعداد الباحث.

### 9-3 توصيف وقياس الردود على تساؤلي الدراسة

للتعرف على الدور المتوقع لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية، فقد تم تقسيم التساؤلات الواردة بقائمة الاستقصاء إلى جانبين، حيث يرتبط كل جانب منها بأحد التساؤلين البحثيين محل الدراسة. ويشتمل كل منها على عدد من التساؤلات الفرعية (عبارات القياس). ويمكن تلخيص هذين التساؤلين وعدد العبارات المستخدمة لقياسها كما مبين بالجدول رقم (5).

## جدول 5: توصيف تساؤلي الدراسة

عبارات القياس	تساؤلات البحث
14 عبارة	1- هل يدرك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي؟
19 عبارة	2- هل يدرك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية؟

المصدر: إعداد الباحث

## 9-4 جمع البيانات

اعتمد الباحث على جمع البيانات الأولية من خلال قائمة استقصاء موجهة إلى مفردات العينة للحصول على المعلومات التي تتطلبها طبيعة الدراسة وللإجابة على تساؤليها. وقد راعى الباحث عند اعداد قائمة الاستقصاء صياغة الأسئلة بحيث تغطي جميع البيانات المطلوبة لأجراء الدراسة، وتنظيمها وفق تسلسل منطقي تبعا للمعلومات المرتبطة بها، وكذلك صياغتها بلغة سهلة وواضحة وذلك قياساً على ما ورد بدراسات عدة أجري في هذا الصدد (e.g., Abimbola et al., 2017; Shehadeh, E. 2022; Atuilik & Salia, 2019; Bashir & Amir, 2020; Nzewi & Enuenwemba, 2020; كامل، 2017). وبصورة عامة فإن قائمة الاستقصاء تحتوي على ثلاثة أجزاء، إذ يتضمن الجزء الأول منها، المعلومات الشخصية والمتمثلة في المؤهل العلمي، والدرجة الوظيفية، وعدد سنوات الخبرة، والنوع، والتخصص، والعمر. بينما يشتمل الجزء الثاني على بعض المصطلحات الفنية التي تساعد على فهم موضوع الدراسة. وأخيراً يحتوي الجزء الثالث على مجموعة التساؤلات التي يمكن من خلالها الوصول إلى إجابات بشأن تساؤلي البحث، وتم تقسيمه إلى ثلاثة أقسام فرعية تغطي تساؤلي البحث السابق الإشارة إليهما.

## 9-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة

تتعدد الأساليب الإحصائية وتتفاوت من حيث أهدافها ومتطلباتها، لذلك تم اختيار بعض الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة بيانات الدراسة واللازمة لتحقيق أهدافها، وذلك في ضوء بعض المعايير والتي من بينها عدد المتغيرات، ونوع البيانات، ومستوى القياس، وحجم العينات وأنواعها وأغراض التحليل (إدريس، 2008). وتشتمل الأساليب الإحصائية على؛ الإحصاءات الوصفية، ومعامل ألفا Alpha Coefficient، واختبار الإشارة signal-sample sign test، واختبار مان-وتيني (U) Mann-Whitney، واختبار كروسكال- والس Kuskal - Wallis، ومؤشر الأهمية النسبية (RII) Relative Importance Index.



## 9-6 اختبارات الصدق والثبات

تهدف اختبارات الصدق إلى قياس مدى مقدرة الاداة المستخدمة على قياس ما أعدت لقياسه فعلاً. في حين يكون الهدف من أداء اختبارات الثبات هو إعطاء الاختبار الذي يقوم به الباحث النتائج ذاتها في حال اذا تمت إعادته على نفس المجموعة وفي نفس الظروف في وقت لاحق (Cronbach & Shavelson, 2004).

وفي ضوء ذلك تم إجراء اختبار صدق الاتساق الداخلي والثبات باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وهو يعتبر من أكثر المقاييس المستخدمة لأجراء اختبارات الثبات. وتعتمد طريقة احتسابه على تجزئة الاختبار لأكثر من جزء وبشكل متكرر وقياس الارتباطات بين تلك الأجزاء. ويتم احتسابه لكل مقياس من المقاييس التي تقيس متغير معين ولكل متغير. وتتراوح قيمة معامل (Cronbach Alpha) بين الصفر والواحد الصحيح. وتعتبر القيم الأكثر من (0.70) عن معامل ثبات مرتفع، وتعتبر أقل قيمة مقبولة له (0.60). ويوضح الجدول رقم (6) معاملي الثبات والصدق للمحاور المتضمنة بقائمة الاستقصاء والتي تعكس التساؤلين محل الدراسة.

جدول 6: معاملي الثبات والصدق

معاملي الصدق	معاملي الثبات	عدد العبارات	تساؤلي البحث
0,847	0,718	14	1- هل يدرك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي؟
0,937	0,878	19	2- هل يدرك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية؟

المصدر: اعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS: 25).

ويتضح من الجدول اعلاه أن معامل ألفا للثبات لعبارات أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي (0,718) ومعامل الصدق "الجذر التربيعي لمعامل الثبات" يساوي (0,847). كذلك يتضح من الجدول أن معامل الثبات ألفا لعبارات دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم المساءلة والشفافية يساوي (0,878) ومعامل الصدق لها يساوي (0,937). بما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات يعد مقبولاً بدرجة مرتفعة.

## 9-7 الإحصاءات الوصفية

يهدف التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة إلى التعرف على خصائص هذه المتغيرات وذلك من خلال احتساب كلٍ من: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف<sup>1</sup>، والأهمية النسبية<sup>2</sup>. ويوضح الجدولان رقم (7) و (8)، كل تساؤل من تساؤلي الدراسة.

جدول 7: الإحصاءات الوصفية لعبارات التساؤل البحثي الأول

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية
تفصح التقارير المالية التي تعد في ضوء النظم المحاسبية المحلية عن السياسات المتبعة في الوحدات الحكومية.	3.77	0.834	22.12	0.75
لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعالجات المحاسبية للمواضيع والمشاكل المعاصرة.	3.79	0.925	24.41	0.76
يوفر النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية معلومات ملائمة ويعتمد عليها في اتخاذ القرارات.	3.50	0.969	27.69	0.70
لا تقوم الوحدات الحكومية بإزالة الغموض عن انظمتها المالية وذلك بعدم تحديث تلك الأنظمة.	3.62	1.067	29.48	0.72
تدني مستوى التزام الوحدات الحكومية بتزويد المواطنين بالمعلومات والبيانات المالية وإطلاعهم على إجراءات العمل.	3.88	1.013	26.11	0.78
المؤسسات الحكومية غير ملتزمة بالإفصاح عن بنود موازنتها بوضوح وتوقيت محدد.	3.50	1.145	32.71	0.70
لا تدعم مخرجات النظام المحاسبي الحكومي تعزيز المساءلة والشفافية وبالتالي شيوع ظاهرة سرية واحتكار المعلومات.	3.71	1.025	27.63	0.74
ضعف الوعي في القطاع الحكومي بأهمية الشفافية والمساءلة للحد من الفساد.	4.03	0.912	22.63	0.81
تفصح التقارير في الوحدات الحكومية عن النتائج الاجتماعية والاقتصادية والبيئية في البرامج المنفذة.	3.04	1.093	35.95	0.61
لا تساهم مخرجات النظام المحاسبي للوحدات الحكومية في الحد من الفساد.	3.48	1.083	31.12	0.70

<sup>1</sup> - هو ناتج قسمة الانحراف المعياري على الوسط الحسابي ثم ضرب الناتج في 100، وتكمن أهميته في أنه يستخدم للمقارنة بين الاختلافات في عينتين لنفس الصفة ولكن كل عينة مقياسة بوحدات مختلفة عن الأخرى.

<sup>2</sup> - عبارة عن حاصل ضرب كل عنصر من عناصر مقياس ليكارد الخماسي في عدد الموافقين بشدة، والموافقين، والمحايدون وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة، مقسوماً على عدد عناصر مقياس ليكارد الخماسي مضمرباً في حجم العينة، وتكمن أهميته في أنه يوضح أهمية الأبعاد بالنسبة لبعضها البعض والتي تحتوي عليها استمارة الاستبيان.

0.66	34.11	1.129	3.31	لا تتوفر الوحدات الحكومية المعلومات الضرورية بغرض تصنيف البنود المالية في قائمة المركز المالي بشكل مناسب.
0.66	33.95	1.117	3.29	تعكس القوائم المالية في النظام المحاسبي الحكومي والمعدة على الأساس النقدي المركز المالي الحقيقي بصورة واضحة.
0.74	28.01	1.042	3.72	لا يلبى النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).
0.78	25.59	0.993	3.88	لا تلبى النظم المحاسبية الحالية متطلبات معايير (IPSAS) بشأن اعداد إفصاحات تفصيلية تبين نسب الانجاز.

المصدر: اعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS: 25).

من الجدول اعلاه نلاحظ تقارب متوسطات المفاهيم المتعلقة بعبارات التساؤل الاول موضع الدراسة، حيث تراوحت قيم تلك المتوسطات الخاصة لهذه المفاهيم ما بين (3.04) و (4.03). كما لوحظ أيضاً أن قيم الانحراف المعياري الخاصة بهذه المفاهيم قد تراوحت ما بين (0.834) و (1.145)، وان التحليل المبدي للمتوسطات يشير إلى أن هناك أتجهاً عاماً من أفراد عينة الدراسة للموافقة على العبارات التي تختبر التساؤل الاول. ويتراوح معامل الاختلاف ما بين (22.12%) و (35,95%)، بما يشير إلى أن الاختلاف في آراء الأفراد المشاركين في الدراسة حول تلك المفاهيم كان محدوداً بشكل نسبي. ويتضح من الجدول السابق أن قيمة الأهمية النسبية (RII) تنحصر بين (0.61) و (0.81)، بما يوضح بان الأهمية النسبية لعبارات التساؤل الاول متوسطة - مرتفعة.

### جدول 8: الإحصاءات الوصفية لعبارات التساؤل البحثي الثاني

الاهمية النسبية	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البيان
0.77	23.40	0.901	3.85	توفر معايير (IPSAS) معلومات عن سياسة الدولة المالية لتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمواطنين ودعم الاستقرار المالي.
0.83	17.19	0.710	4.13	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) توفر تقارير شفافة وعالية الجودة تعزز الثقة بالمعاملات المالية في القطاع الحكومي لمختلف اصحاب المصالح.
0.79	19.34	0.766	3.96	معايير (IPSAS) تؤدي الى الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات وعدم الاتجار بالمعلومات الداخلية.
0.81	17.06	0.691	4.05	لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) يتطلب الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الأطراف الاخرى ذات العلاقة لفهم تقارير المؤسسات الحكومية.
0.83	18.31	0.768	4.14	الإفصاح عن المعلومات وفقاً لمعايير (IPSAS) يؤدي لتحسين عملية الرقابة على العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية.

0.61	38.53	1.183	3.07	لا يوضح الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) أسباب الاختلافات بين المبالغ الفعلية والتقديرية للموازنة العامة من خلال التخصيصات المرصودة.
0.74	21.56	0.800	3.71	يعزز اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) الشراكة بين القطاعين العام والخاص.
0.80	20.1	0.804	4	في ظل تطبيق معايير (IPSAS) تكون التقارير ذات الغرض العام أكثر شمولاً حيث توفر افصاحات غير مالية بالإضافة إلى الإفصاحات المالية للوحدات الحكومية.
0.78	20.52	0.796	3.88	أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) يؤدي إلى الإفصاح عن القيم العادلة للأصول المتداولة والأصول الغير متداولة لدعم اعتبارات تحقيق الشفافية.
0.79	20.78	0.821	3.95	تقدم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) معلومات شاملة عن النفقات التي يمكن أن تساعد في معرفة الآثار المترتبة على السياسات ومقارنتها مع السياسات البديلة.
0.82	18.38	0.750	4.08	الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير (IPSAS) يوفر معلومات حول مصادر تمويل الحكومة من قبل الجهات الأخرى والتي تساعد على تمويل أنشطتها ومتطلباتها وتعهداتها تجاه الغير.
0.74	21.82	0.805	3.69	المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ذات قدرة تنبؤية عالية.
0.79	22.45	0.889	3.93	اعتماد معايير (IPSAS) يعزز من إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الوحدات الحكومية سواء كانت على المستوى الوطني أو على الصعيد العالمي وبالتالي تعزيز المساءلة.
0.78	17.97	0.701	3.90	يساعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الوحدات الحكومية على إعداد تقارير مالية تتصف بالصدق وبعيدة عن التحيز الشخصي وذلك لتعزيز الشفافية المطلوبة.
0.81	18.74	0.759	4.05	تطبيق معايير (IPSAS) يساعد على القياس والإفصاح عن نسب انجاز الأعمال في الوحدات الحكومية.
0.81	18.92	0.770	4.07	يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لتحسين المساءلة عن أعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
0.78	19.97	0.781	3.91	اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) يساعد على إعداد الموازنات على أساس الاستحقاق.
0.78	22.04	0.855	3.88	تؤدي الإصلاحات إلى تدفق المعلومات بصورة حرة ودون قيود وبالتالي تحقيق المزيد من الشفافية.
0.80	20	0.804	4.02	الإصلاح في المحاسبة الحكومية يؤدي إلى تحسين المساءلة وتقييم الأداء في القطاع العام.

المصدر: أعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS: 25).

من الجدول اعلاه نلاحظ تقارب متوسطات المفاهيم المتعلقة بعبارات التساؤل الثاني موضع الدراسة، حيث تراوحت قيم تلك المتوسطات الخاصة لهذه المفاهيم ما بين (3.07) و (4.14). كما لوحظ أيضاً أن قيم الانحراف المعياري الخاصة بهذه المفاهيم قد تراوحت ما بين (0.691) و (1.183)، وإن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاهاً عاماً من أفراد عينة الدراسة

للموافقة على العبارات التي تختبر التساؤل الثاني. ويتراوح معامل الاختلاف ما بين (17.06%) و(38.53%)، بما يشير إلى أن الاختلاف في آراء الأفراد المشاركين في الدراسة حول تلك المفاهيم كان محدوداً بشكل نسبي. ويتضح من الجدول السابق أن قيمة الأهمية النسبية (Rii) تنحصر بين (0.61) و (0.83)، بما يوضح بأن الأهمية النسبية لعبارات التساؤل الثاني متوسطة - مرتفعة.

## 9-8 نتائج الدراسة الاستكشافية

قام الباحث بالإجابة على تساؤلي الدراسة الرئيسيين، من خلال استخدام بعض الطرق والاساليب الإحصائية التي تلائم الدراسة والمبينة ادناه:

### 9-8-1 نتيجة اختبار التساؤل البحثي الأول

يتناول التساؤل البحثي الأول اختبار ما إذا كان العاملون في الوحدات الحكومية العراقية يدركون أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي. وللإجابة على هذا التساؤل، يوضح الجدول رقم (9) التوزيع التكراري، والنسب المئوية، والوسط الحسابي، والوسيط، والانحراف المعياري، وبعض المقاييس الإحصائية للتساؤل البحثي الأول.

### جدول 9: التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها المئوية بالنسبة للتساؤل البحثي الأول

إحصائية اختبار الانحراف ومستوى الدلالة	الانحراف المعياري	الوسيط	الوسط الحسابي	التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها المئوية					مقاييس العبارة
				لا أتفق تماماً	لا أتفق	أتفق لحد ما	أتفق	أتفق تماماً	
0,50 (0,000)	0,834	4	3,77	2 %1,9	6 %5,8	21 %20,4	59 %57,3	15 %14,6	1
0,50 (0,001)	0,925	4	3,79	-	11 %10,7	24 %23,3	44 %42,7	24 %23,3	2
0,50 (0,021)	0,969	4	3,50	4 %3,9	9 %8,7	36 %35	40 %38,8	14 %13,6	3
0,50 (0,018)	1,067	4	3,62	4 %3,9	13 %12,6	22 %21,4	43 %41,7	21 %20,4	4
0,50 (0,000)	1,013	4	3,88	3 %2,9	8 %7,8	17 %16,5	45 %43,7	30 %29,1	5
0,50 (0,032)	1,145	4	3,50	4 %3,9	20 %19,4	21 %20,4	36 %35	22 %21,4	6
0,50 (0,006)	1,025	4	3,71	2 %1,8	13 %12,6	22 %21,4	42 %40,8	24 %23,3	7
0,50 (0,000)	0,912	4	4,03	5 %1,9	2 %1,9	23 %22,3	40 %38,8	36 %35	8
0,50 (0,000)	1,093	3	3,04	6 %5,8	29 %28,8	35 %34	21 %20,4	12 %16,7	9
0,50 (0,021)	1,083	4	3,48	3 %0,28	21 %20,4	20 %19,4	42 %40,8	17 %16,5	10
0,50 (0,011)	1,129	3	3,31	7 %6,8	19 %18,4	26 %25,2	37 %35,8	14 %13,6	11
0,50 (0,000)	1,117	3	3,29	7 %6,8	17 %16,5	33 %32	31 %30,8	15 %14,6	12
0,50 (0,000)	1,042	4	3,72	1 %1	13 %12,6	29 %28,2	31 %30,1	29 %28,4	13
0,50 (0,001)	0,993	4	3,88	3 %2,9	4 %3,9	27 %26,2	37 %35,5	32 %31,1	14

المصدر: اعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS: 25).

في ضوء ما ورد بالجدول السابق يتضح أن معظم إجابات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على أن هناك قصوراً بالنظام المحاسبي الحالي المطبق بالوحدات الحكومية العراقية وذلك لأن معظم الإجابات تتجه نحو بديل الموافقة تماماً والموافقة. وسيتم إجراء الاختبار الإحصائي وتحديد مستوى المعنوية على أساس اختبار طرف أيمن كما هو موضح بالفرض البديل السابق. وفيما يلي نتائج الاختبار الإحصائي والموضحة بالجدول رقم(10).

جدول 10: نتائج اختبار التساؤل البحثي الأول

التساؤل	عدد الإشارات الموجبة	عدد الإشارات السالبة	عدد الأصفر (الحياد)	المجموع	قيمة Z	مستوى المعنوية Sig	الوسيط العام
هل يدرك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية أوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي؟	3	61	39	103	0,50	0,000	4

المصدر: إعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS / 25).

تم تحديد الإشارات على أساس وسيط مقياس قائمة الاستقصاء (3) - وسيط آراء أفراد العينة وبناء عليه فإن الإشارات الموجبة تشير إلى عدد المعترضين (3)، أما الإشارات السالبة فتشير إلى عدد الموافقين، أما عدد الأصفر فإنه يشير إلى عدد المترددين. ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة اختبار الإشارة ( $Z = 0.50$ ) معنوية إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05) ويؤكد على ذلك أن القيمة الاحتمالية = (0,000) وهي أقل من مستوى معنوية (5%). ويعني هذا أن وسيط آراء أفراد العينة يشير إلى أدراك اصحاب المصالح في الوحدات الحكومية العراقية لأوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي، أكبر من وسيط المقياس المستخدم وهي الدرجة (3) بدرجة معنوية إحصائياً. ويعزز هذه النتيجة أن الوسيط العام لآراء أفراد العينة على أدراك اصحاب المصالح في الوحدات الحكومية العراقية لأوجه القصور بالنظام المحاسبي، في الجدول السابق بلغ (4) وهي تمثل درجة موافق حسب المقياس المستخدم في قائمة استقصاء الدراسة.

وبناء على ما تقدم نستنتج من ذلك أن العاملون بالوحدات الحكومية العراقية يدركون أوجه القصور بالنظام المحاسبي العراقي الحالي. وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي وفق الجدول رقم (9) تتمثل أهم أسباب القصور من وجهة نظرهم في التالي:

- ضعف الوعي في القطاع الحكومي بأهمية الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد.
- تدنى مستوى التزام الوحدات الحكومية بتزويد المواطنين بالمعلومات والبيانات المالية وإطلاعهم على إجراءات العمل.
- لا تلبى النظم المحاسبية الحالية متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع (IPSAS) بشأن اعداد إفصاحات تفصيلية تبين نسب الانجاز.
- لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعالجات المحاسبية للمواضيع والمشاكل المعاصرة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات، والتي اشارت إلى أن النظام المحاسبي الحكومي بالعراق يعاني من العديد من أوجه القصور، لعل أهمها: عدم تحقيق متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي بشكل كامل، وعدم تلبية الشفافية المطلوبة التي توفرها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (القرشي، 2015؛ علي، 2018؛ احمد، 2022). كما يرجع أحد أهم أسباب ذلك القصور الى عدم الاعتراف بالأصول، وذلك لاعتمادها بصورة كبيرة على الاساس النقدي في الاعتراف بمعظم الاحداث المالية (القرشي، 2015؛ عنيزة، 2014).

ومما سبق يخلص الباحث، إلى أنه وبالرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق يتم من خلاله عرض المعلومات المحاسبية بنوع من الوضوح، من خلال تسجيل جانب من المعلومات على أساس الاستحقاق؛ إلا أن مخرجات ذلك النظام، لا تدعم بصورة كبيرة تعزيز ثقافة المساءلة والشفافية، بالإضافة إلى أن التقارير المالية في الوحدات الحكومية العراقية لا تفصح عن النتائج الاجتماعية والاقتصادية والبيئية ذات الصلة بالبرامج المنفذة، وأخيراً فأن الأمر يستلزم تحديث الأنظمة المالية المطبقة حالياً، لتلبية متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

## 9-8-2 التساؤل البحثي الثاني

يتناول التساؤل البحثي الثاني اختبار ما إذا كان العاملون في الوحدات الحكومية العراقية يدركون أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تعزيز المساءلة والشفافية. وللإجابة على هذا التساؤل، يوضح الجدول (11) التوزيع التكراري والنسب المئوية والوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري وبعض المقاييس الاحصائية ذات الصلة بالإجابات الخاصة بالتساؤل البحثي الثاني.

## جدول 11: التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها المئوية للتساؤل البحثي الثاني

المقاييس العبارة	التوزيع التكراري للإجابات ونسبتها المئوية					
	التفق تماماً	اتفق لحد ما	لا اتفق	لا اتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	23 %22,3	53 %51,5	17 %16,5	9 %8,7	3,85	0,901
2	33 %32	50 %48,5	20 %19,4	-	4,13	0,710
3	23 %22,3	58 %56,2	17 %16,5	5 %4,9	3,96	0,766
4	26 %25,5	57 %55,3	19 %18,4	1 %1	4,05	0,691
5	35 %34	50 %48,5	15 %14,6	3 %2,9	4,14	0,768
6	12 %11,7	29 %28,2	26 %25,2	10 %9,7	3,07	1,183
7	14 %13,6	53 %51,5	28 %27,2	8 %7,8	3,71	0,800
8	31 %30,1	43 %41,7	27 %26,2	2 %1,9	4	0,804
9	23 %16,7	49 %47,6	27 %26,2	4 %3,9	3,88	0,796
10	25 %24,3	53 %51,5	22 %21,4	1 %1,9	3,95	0,821
11	31 %30,1	51 %49,5	19 %18,4	2 %1,9	4,08	0,750
12	12 %11,7	57 %55,3	24 %23,2	10 %9,7	3,69	0,805
13	27 %26,2	51 %49,5	17 %16,5	7 %6,8	3,93	0,889
14	22 %21,4	52 %50,5	26 %25,2	3 %2,9	3,90	0,701
15	29 %28,2	53 %51,5	18 %17,5	3 %2,9	4,05	0,759
16	30 %29,1	53 %51,5	18 %17,5	1 %1	4,07	0,770
17	20 %19,4	60 %58,3	18 %17,5	4 %3,9	3,91	0,781
18	23 %22,3	53 %51,5	20 %19,4	6 %5,8	3,88	0,855
19	29 %28,2	51 %49,5	20 %19,4	2 %1,9	4,02	0,804

المصدر: اعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS: 25).

وفي ضوء ما ورد بالجدول اعلاه فأن معظم إجابات عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة من جانب العاملين في الوحدات الحكومية العراقية على أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز المساءلة والشفافية. وسيتم إجراء الاختبار الإحصائي وتحديد مستوى المعنوية على أساس اختبار طرف أيمن، كما موضح في الفرض البديل السابق. وفيما يلي نتائج الاختبار الإحصائي الموضح في الجدول رقم (12).

## جدول 12: نتائج اختبار الإشارة للتساؤل البحثي الثاني

التساؤل	عدد الإشارات الموجبة	عدد الإشارات السالبة	عدد الاصفار (الحياد)	المجموع	قيمة Z	مستوى المعنوية Sig	الوسط العام
هل يدرك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية؟	88	-	15	103	0,50	0,000	4

المصدر: إعداد الباحث من واقع مخرجات برنامج (SPSS / 25).



فقد تم تحديد الاشارات على أساس وسيط مقياس قائمة الاستقصاء (3) - وسيط آراء أفراد العينة وبناء عليه، فإن الاشارات الموجبة تشير الى عدد المعترضين (3)، أما الاشارات السالبة فتشير إلى عدد الموافقين، أما عدد الأصفار فيشير إلى المحايدين. ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة اختبار الاشارة ( $Z = 0.50$ ) معنوية إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05) ويؤكد ذلك أن القيمة الاحتمالية (p-value) تساوي (0,000) وهي أقل من مستوى معنوية (0,05)، وبما يعني أن وسيط آراء أفراد العينة بشأن أدراك العاملون في الوحدات الحكومية العراقية لأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز المساءلة والشفافية أكبر من وسيط المقياس المستخدم وهي الدرجة (3) بدرجة معنوية إحصائياً، ويعزز هذه النتيجة أن الوسيط العام لآراء أفراد العينة للعاملين بالوحدات الحكومية العراقية حول أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز المساءلة والشفافية، في الجدول السابق بلغ (4) وهي تمثل درجة موافق حسب المقياس المستخدم في قائمة استقصاء الدراسة.

- وبناء على ما تقدم نستنتج من ذلك، أن العاملين بالوحدات الحكومية العراقية يدركون دور وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية. وتتمثل أهم الأسباب التي ساهمت في زيادة أدراكهم بهذا الصدد في:
- ان الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يوفر تقارير شفافة وعالية الجودة والتي تعزز الثقة بالمعاملات المالية الحكومية لمختلف أصحاب المصالح.
  - يؤدي الإفصاح عن المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى تحسين عملية الرقابة على العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية.
  - يوفر الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معلومات حول مصادر تمويل الحكومة من قبل الجهات الأخرى والتي تساعد على تمويل انشطتها وتعهدهاتها تجاه الغير.
  - يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تحسين المساءلة عن اعداد التقارير المالية.
  - يتطلب الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الاطراف الأخرى ذات العلاقة لفهم التقارير الحكومية.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة (e.g. Opanyi, 2016; Atuilik & Salia, 2019; Akinleye & Ajewole, 2018; Sunday & Ovuakporaye, 2020) والذين أشاروا إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يضمن تحقيق أكبر قدر من المساءلة والشفافية في القطاع العام. وعلى عكس دراسة (Castañeda-Rodríguez, 2022) والتي بينت بأن هناك متغيرات أخرى أكثر أهمية من التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز الشفافية المالية والمساءلة، كدرجة المشاركة السياسية للمواطنين وحرية الإعلام. وفي جانب المساءلة والشفافية والعلاقة بين الاثنين فإن دراسة (Ofori & Lujala, 2015; Atuilik, 2013) وقد أكدت على الترابط والتكامل بين الشفافية والمساءلة، ودورها الكبير في اتخاذ القرارات الصحيحة.

**ومما ذكر اعلاه، يخلص الباحث إلى أنه من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، سينتج عنه معلومات تتسم بالشفافية وأن هذا بدوره يعزز من المساءلة في الوحدات الحكومية.** حيث ان تطبيق معايير (IPSAS)، يؤدي إلى تدفق المعلومات بصورة حرة ودون قيود، مما يوفر تقارير شفافة وعالية الجودة تعزز الثقة بالمعاملات المالية في القطاع الحكومي. إضافة إلى إن الإفصاح عن القيم العادلة للأصول يدعم اعتبارات تحقيق الشفافية مما يعزز من إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الوحدات الحكومية، سواء كانت محلياً أم دولياً. وأن كل هذا بدوره يؤدي إلى ويساهم ويدعم تحقيق المساءلة بصورة أفضل.

## 10- الخلاصة والنتائج والتوصيات

يقدم الباحث عرضاً لأهم النتائج التي توصل إليها بما يمكن من الإجابة على التساؤلي البحث. كما يعرض الباحث أهم التوصيات التي يوصى بها الباحث في ضوء ما انتهى إليه البحث من النتائج، مع عرض لأهم مجالات البحث المقترحة، وذلك على النحو التالي.

### 10-1 نتائج البحث

استهدف البحث دراسة دور معايير (IPSAS) في القطاع الحكومي العراقي، وذلك من خلال بيان أوجه القصور في النظام المحاسبي المطبق حالياً، وكذلك معرفة مدى إدراك العاملين بالقطاع الحكومي العراقي، للتأثير المحتمل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية، لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. ويمكن عرض النتائج والى الإجابة على تساؤلي الدراسة، التي توصل إليها الباحث، وذلك على النحو التالي:

- فيما يتعلق بالتساؤل البحثي الأول والذي استهدف التعرف على مدى إدراك العاملين بالوحدات الحكومية العراقية لأوجه القصور بالنظام المحاسبي الحالي. وللإجابة على هذا السؤال من خلال الدراسة الاستكشافية، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراكاً لدى العاملين بالوحدات الحكومية العراقية لأوجه القصور بالنظام المحاسبي العراقي الحالي. وتتمثل أهم أسباب القصور من وجه نظرهم في الآتي:
- ضعف الوعي بالقطاع الحكومي بأهمية الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد.
- تدنى مستوى التزام الوحدات الحكومية بتزويد المواطنين بالمعلومات والبيانات المالية وإطلاعهم على إجراءات العمل.
- لا تلبى النظم المحاسبية الحالية متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) بشأن اعداد إفصاحات تفصيلية تبين نسب الانجاز.
- لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعالجات المحاسبية للمواضيع والمشاكل المعاصرة.
- وفيما يتعلق بالتساؤل الثاني ومن خلاله تعرف الباحث على مدى ادراك العاملين بالوحدات الحكومية العراقية لأهمية معايير (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية. ومن خلال الدراسة الاستكشافية، فقد توصل الباحث إلى أن هناك أدراكاً من قبل العاملين بالوحدات الحكومية العراقية لأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية. وتتمثل أهم الأسباب التي ساهمت في زيادة أدراكهم بهذا الصدد في:
- ان الالتزام بالإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يوفر تقارير شفافة وعالية الجودة تعزز الثقة بالمعاملات المالية الحكومية لمختلف أصحاب المصالح.
- ان الإفصاح عن المعلومات وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يؤدي الى تحسين عملية الرقابة على العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية.
- ان الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يوفر معلومات حول مصادر تمويل الحكومة من قبل الجهات الاخرى والتي تساعد على تمويل انشطتها وتجهذاتها تجاه الغير.
- يؤدي اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الى تحسين المساءلة عن اعداد التقارير المالية.
- الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يتطلب الإفصاح عن طبيعة العلاقة مع الاطراف الاخرى ذات العلاقة لفهم التقارير الحكومية.

## 10-2 توصيات البحث

- وفقاً لما خلص إليه الباحث من نتائج، وفي ضوء أهدافه وحدوده وطبيعة مشكلة البحث، يوصي الباحث بما يلي:
- يجب على الجهات الحكومية المختصة، العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وبما يتلاءم مع البيئة العراقية وطبيعة النظام الاقتصادي والسياسي بالعراق، وذلك اعتماداً على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو العمل على تطبيق تلك المعايير كما هي دون تعديل.
  - اشراك مختلف اصحاب المصالح والمستخدمين للتقارير المالية، في عملية تطوير معايير وطنية، تتلاءم مع المعايير الدولية والتي تتم فيها عملية عرض المعلومات وتوصيلها بطريقة سهلة وشفافة وتلبي متطلبات المسألة، بما يزيد من المنافع المتحققة من تلك المعلومات.
  - اهمية توحيد اسس القياس والافصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية، سواء كان في نفس القوائم المالية او من خلال قوائم مالية اضافية، وهو ما توفره معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، حيث تؤدي الى تعزيز كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية في الحد من الفساد.
  - اصدار نصوص تشريعية واضحة وصريحة بضرورة الزام الحكومات بتطبيق متطلبات الافصاح المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل اللجان المختصة في السلطة التشريعية.
  - قيام وزارة المالية بربط حسابات الوحدات الحكومية بشكل مباشر مع وزارة المالية والتخطيط، من خلال تطوير أنظمة تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات، وذلك لضمان دقة وكفاءة المعلومات المحاسبية.
  - ضرورة اعداد خطة واضحة لتطوير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات للنظم المحاسبية في مؤسسات القطاع العام، مما يؤدي الى سرعة في الانجاز، والحصول على معلومات اكثر دقة في التقارير ذات الغرض العام.
  - توفير المتطلبات اللازمة للانتقال من الموازنة التقليدية الى الموازنة القائمة على البرامج والاداء، وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة عن الانشطة والبرامج والمرتبطة بها، وما لأساس الاستحقاق المحاسبي من دور مهم في هذا المجال.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

احمد ، تغريد علي رشيد ، 2022 ، *تأثير تطبيق معايير (IPSAS) في جودة التقارير المالية للبلديات بالتطبيق على مديرية بلدية الموصل* ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل .

إدریس، ثابت عبدالرحمن ، 2008 ، *بحوث التسويق: أساليب القياس والتحليل واختبار الفروض*، الإسكندرية، الدار الجامعية.

الحيالي ، صدام محمد محمود ، ٢٠٠٨ ، دور الشفافية في تعزيز البعد الثقافي للمعلومات المحاسبية ، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية* ، مجلد ٤ ، عدد ١٠ ، : 143-119 .

الخرابشة ، فارس أرشيد ، 2020 ، دور تطبيق اساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الاردنية ، *مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية* ، مجلد 28، عدد 2 : 208-188 .

الخرزعلي، الاء شمس الله ، الموسوي، دنيا محسن خلف ، 2017، نظام احصاءات مالية الحكومة GFS ودورة في تعزيز فاعلية الرقابة في الوحدات الممولة مركزيا ، *مجلة دراسات محاسبية ومالية - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية* ، المجلد 12، العدد 41 ، الفصل الرابع،:183-206.

القرشي ، هناء علي حسين ، 2015 ، *أنموذج مقترح لهيكلية النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح* (دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية ) ، رسالة دكتوراه في المحاسبة من كلية الادارة والاقتصاد - جامعة دمشق .

الدليل المالي والمحاسبي في العراق ، ٢٠١٣ ، *صادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي* ، المتاح عبر الرابط : (<https://www.fbsa.gov.iq/ar/wiki/view/system-account-gov>) .

بالحمري ، سمية ، 2019 ، *متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IPSAS;1 لضبط المال العام* ، جامعة حسبية بن بوعلي بالشلف - مخبر العولمة واقتصاديات شمال افريقيا ، *مجلة اقتصاديات شمال افريقيا* ، عدد 21، : 261- 278 .

علي ، نهاد حسين احمد ، 2018 ، *انعكاسات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الاداء في الوحدات الحكومية العراقية* ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد .

عنيزة ، حسين هادي حسين ، 2014 ، دور المعايير المحاسبية الحكومية في الحد من الفساد الاداري والمالي ، *مجلة دراسات الكوفة* ، مركز دراسات الكوفة ، مجلد 9، عدد 32 ، : 138-162.

قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (6) لسنة 2019 ، جمهورية العراق ، *جريدة الوقائع العراقية* ، العدد (4550) في 2019/8/5 .

كامل ، رؤى مصطفى ، 2017 ، *تأثير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) ودليل احصاءات مالية الحكومة (GFSM) في الموازنة العامة للعراق* ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الادارة والاقتصاد - جامعة بغداد .

محمد ، ايمن احمد ، ٢٠١٣ ، ورقة سياسات - *الفساد والمساءلة في العراق* ، مؤسسة فريدريك ايبيرت ، مكتب الاردن والعراق ، أيلول، ٢٠١٣ ، متاح على الموقع [https:// library. fes. / de/pdf-files/bueros/amman/10255.pdf](https://library.fes.de/pdf-files/bueros/amman/10255.pdf) .

مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، 2022 ، *التصريحات المحاسبية الدولية للقطاع العام* ، الجزء الثالث - ايار ، متاح عبر الرابط ([www.ipsasb.org](http://www.ipsasb.org)) .

مرعي، احمد هريدي محمد سيد، 2019، *اطار مقترح لتفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي المصري*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس .

## ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abimbola, O. A., Kolawole, A. A., & Olufunke, A. O. (2017). Impact of international public sector accounting standards (IPSAS) adoption on financial accountability in selected local governments of Oyo State, Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 3,(2), 1-9.
- Abdullah, A. A. (2014). Improving Government Accounting and Financial Management Reporting in Iraq. *British Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 1, (1),69-83.
- Akinleye, G. T., & Alaran-Ajewole, A. P. (2018). Effect of International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on Information Delivery and Quality in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9, (6), 147-163.
- Al-Hashimi, A. (2019). Transparency of government financial reporting: A case study of local government financial reporting in Iraq. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10, (6), 372-393.
- Al-otoom, N. A. T., & Alrabba, H. M. (2022). Impact of Lack of Self-efficiency and Assets Evaluation on Resistance of IPSAS Implementation. *Information Sciences Letters An International Journal*, 11, (5), 1771-1779.
- Atuilik, W. A. (2013). *The relationship between the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by governments and perceived levels of corruption* (Doctoral dissertation, Capella University).
- Atuilik, W. A., & Salia, H. (2019). Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: *Evidence from Liberia*, 11, (6), 99-110.

- Bashir, A., & Amir, A. (2020). International Public Sector Accounting Standards and Quality of Financial Reporting in the Public Sector of Pakistan: Moderating Role of Accounting Information System. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 9, (2), 467-484.
- Castañeda-Rodríguez, V. (2022). Is IPSAS implementation related to fiscal transparency and accountability?. *BAR-Brazilian Administration Review*, 19, (1), 1-21.
- Cronbach, L. J., & Shavelson, R. J. (2004). My current thoughts on coefficient alpha and successor procedures. *Educational and psychological measurement*, 64, (3), 391-418.
- Enache, C. (2019). Exemptions Resulting from the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and European Standards for Intangible Investment, Inventories and Personnel Expenditures in Public Entities. *Scientific Bulletin*, 24, (2), 124-130.
- Galera, A. N., & Bolivar, M. P. R. (2011). Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX. *Spanish Journal of Finance and Accounting /Revista española de financiación y contabilidad*, 40, (149), 125-162.
- Ibietan, J. (2013). Corruption and public accountability in the Nigerian public sector. Interrogating the omission. *European Journal of Business and Management*, 5, (15), 41-48.
- Ijeoma, N. & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges. *Journal of Investment and Management*, 3, (1), 21-29.
- Iyoha, F. O., & Oyerinde, D. (2010). Accounting infrastructure and accountability in the management of public expenditure in developing



- countries: A focus on Nigeria. *Critical perspectives on Accounting*, 21, (5), 361-373.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR-Brazilian Administration Review*, 15, (4), 1-28.
- Krejci, R. V., & Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30, (3), 607-610.
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28, (6), 1089-1117.
- Nastase, P., Toader, S., albu, C. N., Ștefănescu, A., & kiss, C. (2014). Studiu privind Imbunatațirea transparenței raportarilor In sectorul public din Romania. *Audit Financiar*, 12, (9), 50-58.
- Nzewi, U. C., & Enuenwemba, F. (2020). Effect of adoption of international public sector accounting standards (IPSAS) in the public sector of delta state . *Journal DOI*, 6, (10), 132-153.
- Ofoegbu, G. N. (2014). New public management and accrual accounting basis for transparency and accountability in the Nigerian public sector. *IOSR Journal of Business and Management*, 16, (7), 104-113.
- Ofori, J. J. Y., & Lujala, P. (2015). Illusionary transparency? Oil revenues, information disclosure, and transparency. *Society & Natural Resources*, 28, (11), 1187-1202.
- Opanyi, R. O. (2016). The effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya. *European Scientific Journal*, 12, (28), 161-187.

- Otuya, S., & Okolo, P. O. (2019). Leadership and accountability in Nigerian universities: A critical factor for the nation's sustainable development. *British International Journal of Education and Social Sciences*, 6, (11), 21-27.
- PwC (2012), "Adoption of IPSAS in Ghana – prospects, challenges and the way forward", *available at: [www.pwc.com/gh/en/pdf/adoption-of-ipsas.pdf](http://www.pwc.com/gh/en/pdf/adoption-of-ipsas.pdf)*.
- Savage, J. D. (2013). *Iraq's Budget as a Source of Political Stability*, Special Report, United States Institute of Peace .
- Sellami , Y. M., & Gafsi, Y. (2019). Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa. *International Journal of Public Sector Management*. 33, (2/3), 141-167.
- Shehadeh, E. (2022) A Movement Towards the Accrual Based IPSAS Implementation in Developing Countries Evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(3), 389-397
- Sunday, O., & Ovuakporaye, D. E. (2020). IPSAS Implementation, Accountability and Transparency in Public Sector Organizations in Bayelsa State, Nigeria. *Journal of Accounting and Financial Management*, 6, (3), 33-41.