

**The accounting System
outputs Efficiency on Meeting
The Requirement of its Users
in many Bureaus**

Dr: Fatima Jassim Mohammad

College of Economics and Administration

University of Basrah

Abstract

Government Units play a vital role in executing a large number of projects with vast amount of money. This promote the control of these expenditures through directives and regulations issued by the ministry of finance and other regulatory authorities. The information is a corner stone by which executing is done as intended. he research is an attempt to evaluate the output of the government accounting system in meeting the demand of users of the system, to achieve this the researcher uses the descriptive- analytical method to describe the output of the governmental accounting system and the users, and complement this by designing of a questionnaire to collect the data .The conclusions of the research are;

1- there is an agreement among international organizations around the objectives of governmental accounting system , I.e. the providing of information to users.

2- There is a consensus amount users assort the output of governmental accounting system. This is apparent by the statistical analysis since there is no significant statistical difference among uses of the system. The main recommendations of the research as;

1-There is a necessity in provide ,complete and full reports to meet the users with relevant information

2- A major emphasis should be put on the account system to provide information related to planning, control and performance evaluation due to the major changes in IRQI environment in recent years

**مدى كفاءة مخرجات النظام المحاسبي
الحكومي في تلبية متطلبات مستخدميها
في عدد من الدوائر الحكومية**

د. فاطمة جاسم محمد

كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة

المخلص :

تؤدي الوحدات الحكومية دوراً مهماً وضرورياً في تنفيذ كثير من المشروعات مما يستدعي مراقبة هذه النفقات من خلال الأنظمة والتعليمات التي تصدر عن وزارة المالية والأجهزة الرقابية الأخرى ونظراً لأهمية المعلومات كمقوم أساس لانجاز هذه المهام فقد جاء البحث في بيان مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في تلبية متطلبات مستخدميها ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف كل من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي والجهات المستفيدة منها إضافة إلى اعتماد استمارة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها :

- 1- هناك اتفاق في اتجاه المنظمات الدولية حول أهداف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي .
- 2- يوجد اتفاق ما بين القطاعات المستفيدة حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي وكذلك محتوى هذه التقارير وبدون استثناء حيث أظهرت نتائج التحليل الاحصائي لا توجد فروق معنوية ما بين القطاعات المستفيدة حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي إذ كانت قيمة p المصاحبة لإحصائية F مساوية إلى 0.284 وهي اكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعدم وجود فروق معنوية ما بين القطاعات حول المحتوى إذ كانت قيمة p المصاحبة لإحصائية f 0.675 وهي اكبر من مستوى دلالة 0.05 وقد خلص البحث الى توصيات أهمها:
- 1- ضرورة توفير منظومة تقارير متكاملة تتضمن بيانات ومعلومات ملائمة تفي بمتطلبات مستخدميها.
- 2- نظراً للمهام الملقاة على عاتق النظام المحاسبي الحكومي في البيئة العراقية بعد الأحداث الأخيرة وما يرتبط بها من تقديم خدمات للمواطنين يترتب على ذلك النهوض تطوير واقع مخرجات النظام المحاسبي الحكومي باتجاه مستخدميها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة.

المقدمة :

يؤدي النظام الحكومي دوراً هاماً وضرورياً في تنفيذ كثير من المشروعات مما يستدعي ذلك مراقبة كلاً من النفقات والإيرادات العامة من خلال الأنظمة والتعليمات التي تصدر من وزارة المالية والأجهزة الرقابية الأخرى ونظراً لكون المعلومات من أهم المقومات اللازمة لانجاز المهام الإدارية في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة واتخاذ القرارات اذ يتوقف انجاز هذه المهام ومدى فاعليتها في تحقيق الهدف على تجهيز المعلومات إلى المسؤولين في الوقت المناسب والدقة المطلوبة ونتيجة لذلك فقد جاء البحث في بيان المعلومات اللازمة للمستفيدين من التقارير في الوحدات الحكومية بالإضافة الى بيان مدى كفاية هذه المخرجات في تلبية متطلبات العملية الادارية .

وجاء البحث بمجموعة من التوصيات أهمها * نظراً للمهام الملقة على عاتق النظام المحاسبي الحكومي في البيئة العراقية بعد الأحداث الأخيرة وما ارتبط بها من تقديم خدمات للمواطنين ترتب على ذلك النهوض بواقع مخرجات النظام المحاسبي الحكومي باتجاه المستفيدين في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة .

المبحث الأول: منهجية البحث والجهود الدولية والعربية

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث : تظهر أهمية اي عمل ومنها العمل المحاسبي في نوعية مخرجاته (التقارير المالية وغير المالية) فأنها تمثل الأداة المفيدة والمؤثرة على نتائج الأعمال التي تعبر عنها هذه المخرجات ومن خلال متابعة الباحث لقوانين الموازنة للسنوات الأخيرة وما يقوم به القطاع الحكومي في ظل التغيرات الأخيرة التي يمر بها العراق بدور مهم في تنفيذ كثير من المشروعات وما ترتب عليها من نمو في النفقات العامة بشكل كبير اذ بلغ اجمالي النفقات في موازنة عام ٢٠٠٧ ٥١٧٢٧٤٦٨٠٠٥ دينار اما اجمالي النفقات لعام ٢٠٠٨ (٥٩٨٦١٩٧٣٥٤٨) دينار

ويدل نمو حجم النفقات على أهمية الإنفاق العام ورقابة كل من النفقات والإيرادات العامة من خلال قانون الموازنة الفيدرالية للسنة المالية وما يرتبط بها من تعاليم مالية وتشريعات وقوانين تصدر من وزارة المالية ووزارة التخطيط والتعاون الإنمائي وكذلك الأجهزة الرقابية لذا تمحور سؤال البحث الرئيسي بالشكل الآتي:

**** ما هي المتطلبات الأساسية لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي التي تجعلها ذات دلالة كافية تمكن مستخدميها من إنجاز مهامهم بشكل تام***

١-١-٢ أهمية البحث : تتبع أهمية البحث من الهدف الذي يسعى إليه كما تتبع أهميته من المجال الذي تناوله وهو القطاع الحكومي وهو القطاع الذي يعتبر من أهم القطاعات التي له علاقة مباشرة بخدمة المواطنين لذا أن أهمية البحث تعود إلى بيان واقع مخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية وسبل تطويرها بشكل يمكن مستخدميها من تأدية مهامهم بشكل إيجابي ودعم هؤلاء المستخدمين في هذه المخرجات.

١-١-٣ فرضية البحث :

- ١- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي
- ٢- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في تلبية متطلبات مستخدميها في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة
- ٤-١-١ هدف البحث : يهدف البحث إلى بيان التطور الحاصل في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي كما جاء في توصيات الجهات الأكاديمية والمهنية
- ٥-١-١ حدود البحث : اهتم البحث بالمعلومات المالية التي توفرها مخرجات النظام المحاسبي الحكومي التي تخضع لرقابة كل من وزارة المالية، وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي والأجهزة الرقابية
- ٦-١-١ أسلوب البحث : اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وقد جمعت البيانات بالاعتماد على المصادر الآتية
- ١- المصادر الثانوية : متمثلة بالمراجع والمصادر المتوفرة واعتماد شبكة الانترنت

٢- المصادر الأولية : استمارة الاستبيان التي وزعت على عينة مكونة من ثلاث قطاعات وهي قطاع التخطيط (وزارة التخطيط والتعاون الانمائي)، وقطاع التنفيذ (وزارة المالية) وقطاع الرقابة (ديوان الرقابة المالية ودائرة المفتش العام) وكما في الملحق :

النسبة	الاستثمارات المستردة	الاستثمارات الموزعة	القطاع
٥٠%	٥	١٠	وزارة التخطيط والتعاون الانمائي
٨٣%	١٠	١٢	وزارة المالية
٨٦%	٣٠	٣٥	ديوان الرقابة المالية
١٠٠%	١٠	١٠	دائرة المفتش العام
٨٢%	٥٥	٦٧	المجموع

أما الأساليب الإحصائية المعتمدة فقد اعتمد الباحث على التحليلات الإحصائية بالتركيز على برنامج SPSS لتحليل البيانات إحصائياً باستخدام (تحليل التباين باتجاهين والمقارنات المتعددة لتحديد الفروق المعنوية بين ازواج القطاعات)

٢-١ الجهود والدراسات الدولية والعربية

أولاً : الجهود والدراسات الدولية

١- جمعية المحاسبين الأمريكية AAA : قامت جميعه المحاسبين الأمريكية بالعديد من الدراسات وأعداد التقارير متضمنة أبعاد الوظيفة المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح ومنها المنظمات ال حكومية (سنة: ١٩٩٤) وخلال ال مدة ١٩٧٦_١٩٨٠ قامت الجمعية بمساهمات قيمة في مجال المحاسبة الحكومية من خلال المؤتمرات واللقاءات كما قامت الجمعية بأعداد تقرير عن النظرية الأساسية للمحاسبة متضمنة دور المحاسبة وطبيعتها ودور المعايير المحاسبية في الحكم على المعلومات المحاسبية ومن ثم الإجراءات المحاسبية التي تتفق مع هذه المعايير التي يجب استخدامها في التطبيق المحاسبي مع التركيز على الإفصاح المحاسبي .

٢- المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين AICPA: شكل المعهد مجموعة عمل

بغرض دراسة أهداف التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح وأوضحت نتائج الدراسة ان المعلومات المالية ضرورية لمستخدمي التقارير المالية في

الوحدات الحكومية عند تقييم الأهداف السابق تحديدها وما نسبة تحقيقها مستقبلا وخلال الفترة ١٩٧٥ - ١٩٨٩ صدر المعهد مجموعة توصيات بخصوص استخدام أساس الاستحقاق بالنسبة للإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية (A1986)

٣- المجلس القومي للمحاسبة الحكومية **NCGA** : تولى المجلس القومي للمحاسبة القومية مهمة دراسة مبادئ المحاسبة وتطويرها في الوحدات الحكومية وقدم المجلس العديد من الانجازات كان أهمها الدراسة التي كانت تؤكد أهمية توفير المعلومات الضرورية لتحديد التنبؤ بالتدفقات النقدية والأرصدة والتنبؤ بالحالة الاقتصادية للوحدات الحكومية مع ضرورة توافر المعلومات المرتبطة للتخطيط والموازنة وتخصيص الموارد.

٤- جمعية المحاسبين الحكوميين **AGA** : أصدرت الجمعية المجلة العلمية **The Government Accounts Journal** تناولت جوانب المحاسبة والمراجعة الحكومية والتقارير المالية وأقامت الجمة بالتعاون مع مكتب المحاسب العام برنامجا بهدف تطوير الإدارة الحكومية.

٥- مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** : بدأ اهتمام المجلس بالمحاسبة الحكومية منذ عام ١٩٧٨ ثم تبع ذلك إصدار توصية في عام ١٩٨١ وفيها حددت أهداف التقارير المالية للمنظمات غير الهادفة للربح والتي تضمنت سبعة أهداف ثم قام المجلس بوضع تصور لعدد من القوائم المالية التي تفي باحتياجات الأهداف المتطورة لتدعم المحاسبة الحكومية ومن أهم القوائم (قائمة العمليات ، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي) (إيلي:٢٠٠٤).

٦- مجلس معايير المحاسبة الحكومية **GASB** : أنشئ هذا المجلس في عام ١٩٨٤ ليحل محل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية **NCGA** في الولايات المتحدة الأمريكية ليتولى هذا المجلس أعداد معايير محاسبية قابلة للتطبيق في الوحدات الحكومية وأصبح المجلس الجهة المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية للوحدات الحكومية.

٧- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة INCOSAI : انبثقت من هذه المنظمة لجنة لمعايير المحاسبة بهدف بلورة معايير دولية للمحاسبة الحكومية إضافة إلى تحديد مستخدمي التقارير المالية والحكومية والخصائص النوعية لتلك التقارير (المؤتمر الدولي الخامس عشر : ١٩٩٥)

٨- دراسة Adhikari&Mellemvik,2008 تحت عنوان

International Trends in Government Accounting

ركزت هذه الدراسة على الاتجاهات الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال وصف المساعي المستمرة للتنسيق بين الطرق المحاسبية والإحصائية لأعداد التقارير إذ يعتبر التنسيق بينهم مسألة مهمة بالنسبة للمحاسبة على المستوى العام وهو أمر جعل منها قضية مستمرة على الساحة الدولية تحتاج إلى مزيد من البحث . أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة

١- وجود هذين النهجين (النهج المحاسبي والنهج الإحصائي) خلق التوتر والتساؤلات حول من الذي يضع عناصر لقبول البيانات والمعلومات المالية أو استخدامها واعدادها.

٢- أدت الاختلافات الموجودة بين إحصاءات المالية الحكومية والقواعد الإحصائية والأسس المحاسبية إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية .

ثانياً: الجهود والدراسات العربية

١- دراسة عبد الله ١٩٩٢ *مدى إمكانية تطبيق نظام المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية * أوضحت الدراسة الدور المهم والضروري لكل من المحاسبين والأجهزة الرقابية في الوحدات الحكومية إذ تتبع أهمية الدور من حجم المبالغ التي تنفقها هذه الوحدات فضلاً عن تأثيرها على كل أفراد المجتمع . وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها

١- ن المحاسبة الحكومية هي محاسبة التزام مالي وقانوني

٢- النظام المحاسبي الحكومي يقوم على أساس الإجماليات للوحدة الحكومية

٣- تحقق الرقابة الالتزام المالي والقانوني .

- ٢- دراسة السعيد ١٩٩٤* نظم المحاسب الحكومية فى دولة قطر *
- تناولت الدراسة تحليل المحاسبة الحكومية وتقويمها فى دولة قطر من اجل تطوير هذا النظام بما يتلاءم والظروف المحيطة والدور المهم الذي تقوم به الحكومة للإسراع بعمليات التنمية .
- وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها
- ١- مركزية النظام المحاسبي الحكومي وما له من اثر سلبي على مواجهة التغييرات
- ٢- الجمع بين الأساس النقدي واساس الاستحقاق فى المحاسبة على الايرادات والنفقات الحكومية
- ٣- قصور التقارير المالية بالوحدات الحكومية فى تلبية متطلبات مستخدميها
- ٣- دراسة سلطان ١٩٩٦* تقويم مهام المراقب المالى فى القطاع الحكومى فى المملكة العربية السعودية*
- ركزت الدراسة على كيفية الرقابة على الاموال العامة ودور المراقب المالى فى تحقيقها اما اهم النتائج التى توصلت اليها الدراسة
- ١- اعادة تقويى المهام المناطة بالمراقب المالى فى الوحدات الحكومية
- ٢- انشاء ادارات للمراقبة الداخ لية فى جميع الوحدات الحكومية ف تكون تابعة للوزارة او المصلحة الحكومية وتكون مسؤولة اما الوزير او الرئيس الادارى الذى يكون فى قمة التنظيم
- ٣- الاهتمام بالتدريب المستمر للمراقبين المالىين وخاصة فى مجال مشكلات النظام المحاسبي الحكومى
- ٤- دراسة خليل (٢٠٠١) * نموذج مقترح لقياس كفاية الأداء فى الوحدات الحكومية *
- ركزت الدراسة على تقويم مخرجات النظام المحاسبي الحكومي وفاعليته ونظام أعداد الموازنة العامة ليكونا قادرين على توفير ا لمعلومات التى تخدم عملية قياس كفاية اداء الوحدات الحكومية وفاعليتها . أما أهم النتائج التى توصلت اليها

- ١- يشوب النظام المحاسبي الحكومي العديد من اوجه القصور التي تحولت من دون استجابته لاحتياجات المستخدمين بسبب تطبيق مفهوم الوحدة المحاسبية وفقا لنظرية الأموال المخصصة واستخدام الاساس النقدي
- ٢- لا يتفق النظام المحاسبي بشكله التقليدي مع التغيرات التي طرأت على دور الدولة ومن ثم فإنه يحتاج الى تطوير شامل
- ٣- ان تطبيق أسلوب موازنة البنود لا يتفق ومتطلبات الإدارة الحكومية الحديثة
- ٥- دراسة الصعيدي (٢٠٠٢) * تطوير كفاية نظرية الأموال المخصصة وفعاليتها لأغراض الرقابة وتقييم الأداء*
- ركزت الدراسة على ابراز المفهوم الموضوعي للمال المخصص وتوضيح أوجه قصور نظرية الأموال المخصصة لنظام المعلومات . اما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :
- ١- بالرغم مما وجه إلى نظرية الأموال المخصصة من انتقادات وقصور كنظام للمعلومات ألا أنها تبقى الإطار الملائم القابل للتطور . وأعطت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها :
- ١- تطوير أساليب القياس المحاسبي وإيجاد الحلول الملائمة لمشكلة الأصول الثابتة
- ٢- استخدام موازنة البرامج والأداء ووضع معايير لتقييم الأداء وتطوير التقارير المالية
- ٦- دراسة حمادة (٢٠٠٣) * تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي دراسة مقارنة *
- ركزت الدراسة على عناصر تقويم الرقابة المالية في القطاع الحكومي وتحليل العوامل المؤثرة على كفاية النظام الرقابي الحكومي وفعاليتها لإمكانية تحسينه وتطويره . أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ان النظام المحاسبي للمؤسسات الحكومية يتسم بالضعف بسبب
- ١- غياب التوصيف الوظيفي للعاملين بالإدارات المالية

٢- غياب دليل إجراءات العمل

٣- عدم وضوح أهداف النظام المحاسبي

٧- دراسة كلاب (٢٠٠٤) * واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي *

ركزت الدراسة على التعرف على طبيعة النظام الرقابي في الوزارات ومدى توفر مقوماته الإدارية والمالية والمحاسبية للوقوف على الأساليب و المعوقات التي تواجه تطبيق نظم جيدة للرقابة وتطويرها واقتراح السبل الكفيلة بتطويرها وتقريرها . أما أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة

١- النظام المحاسبي ما زال يكتنفه الغموض والفوضى في إدارة الشؤون المالية والتسجيلات المحاسبية

٢- عدم دقة إجراءات التسجيل وعدم توفر المعلومات المالية الموثوق بها

ومن خلال استعراض الجهود يلاحظ هناك جهود باتجاه ا لاهتمام بالمحاسبة الحكومية وتطوير نظمها وأساليبها ومبادئها وهناك ضرورة حتمية لتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي إضافة الى ذلك هناك اتفاق في معظم الدراسات السابقة على أن تحسين بيئة النظام المحاسبي الحكومي بكل قطاعاته بهدف توفير المعلومات الملائمة لتقييم أداء أنشطة الوحدات الحكومية.

المبحث الثاني : الإطار النظري للبحث

١-٢ النظام المحاسبي الحكومي (المفهوم، الأهداف، المخرجات)

١-١-٢ المفهوم :عرف النظام على انه : إطار شامل يتضمن مجموعة من

العناصر والمبادئ والقواعد التي تتفاعل فيما بينها وفقا لسلسلة من الإج راءات لتحقيق أهداف عامة .

(Turner& Weickgenanntk 2009) بينما يرى (v asss sen :2002)

النظام على انه مجموعة مترابطة ومتكاملة من العناصر والموارد التي تتفاعل مع بعضها داخل إطار معين نحو تحقيق الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود

البيئة المحيطة . ولكي يعمل النظام بشكل جيد لابد من وجود ارتباط ما بين البيئة والنظام

- ١- يستمد النظام وجوده ومبررات استمراره من حاجة البيئة اليه
 - ٢- يستمد النظام مدخلاته وإمكانياته كي يمارس نشاطه وتحقيق أهدافه من البيئة المحيطة به
 - ٣- تستوعب البيئة ما يفرزه النظام من مخرجات كافة .
- وقد أوصت برامج الأمم المتحدة بتصميم نظم للمعلومات بشكل يتلاءم وحاجات مستخدميها للأغراض الاقتصادية والاجتماعية وتكون مرتبطة بشبكة المعلومات الدول المتقدمة لذا تبدو أهمية المحاسبة كنظام فرعى للمعلومات ضرورة حتمية لتزويد مستخدميها بالمعلومات الملائمة ويؤكد ذلك تعريف (fasb;no2;1990) اذ عرفت المحاسبة على انها نظام للمعلومات وأكد هذا التعريف ان الهدف الرئيسي للنظام المحاسبي هو تجهيز المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كما أوصت لجنة التعليم المحاسبي على ان الهدف من وجود النظام المحاسبي هو تجهيز الم علمومات لغرض تحسني قدرات اتخاذ القرارات وامكانياته (Ramney;2003) وهناك اتجاه ان لتعريف المحاسبة الحكومية.

الاتجاه الأول : الاتجاه التقليدي

يعرف (زكى وطالب ١٩٩٢)، (الهدرى:٢٠٠٧) المحاسبة الحكومية أنها العلم والفن الذي يشمل المباديء والإجراءات التي تتعلق بجمع البيانات المالية وتبويبها وتسجيلها وتلخيصها وتصميمها وتفسيرها وتحليلها وتقديم التقارير المالية لاستخدامها فى فرض الرقابة على أعمال الصرف والتحصيل . أما (عثمان ومحمد :٢٠٠٤) ، (كمال:٢٠٠٦) عرفوا المحاسبة الحكومية : بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأ صول العلمية المتعارف عليها فى المحاسبة المالية فى مجال

الوحدات الحكومية بما يتم اشي وطبيعة النشاط الحكومي وخصائصه . ويرى الباحث ان هذه المفاهيم تؤسس لأنظمة محاسبية تقليدية تهدف الى تقديم بيانات مالية تخدم اغراض الرقابة المالية القانونية

الاتجاه الثاني : الاتجاه الحديث

يرى (هلال:٢٠٠٢)،(احمروا:٢٠٠٣) المحاسبة الحكومية مجموعة المبادئ والإجراءات والقواعد التي تحكم عملية تجميع العمليات المالية وتسجيلها وتبويبها التي تقوم بها الوحدات الإدارية لعرضها في تقارير تقدم الى الجهات التشريعية والتنفيذية بغرض التعرف على مدى تقييد الوحدات الإدارية الحكومية با لتشريعات القانونية لتحصيل المال العام وانفاقه والمساعدة في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء على المدى القصير والبعيد. أما (الحجاوي: ٢٠٠٤) يرى المحاسبة الحكومية هي مجموعة القواعد والمبادئ التي تبحث في مجال تحليل عمليات تحصيل موارد الدولة وتسجيلها وتبويبها وصرفها وأعداد القوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة .ويرى الباحث أن الاتجاه الحديث لتعريف المحاسبة الحكومية يعكس بوضوح كيفية استفادة المحاسبة الحكومية من تقدم علم المحاسبة لتؤكد حقيقة بان المحاسبة الحكومية لا يقتصر هدفها على اظهار نتائج تنفيذ الموازنة والرقابة عليها وإ نما يتعداها كأن تكون سلوكية فتؤثر على قرارات ذوى العلاقة بالأمر ويرى الباحث أيضا أن الاتجاه الحديث للمحاسبة الحكومية قد وسعت دائرة نشاطها وزادت في نطاق أهدافها فشملت انجاز مهام العملية الادارية بش كل كامل سواء على المستوى الجزئي او الكلي بالإضافة إلى الرقابة المالية ومن هنا فان الحاجة أصبحت ماسة إلى تطوير مخرجات النظام المحاسبي الحكومي حتى يتسنى استخلاص المعلومات المفيدة

٢-٢ أهداف المحاسبة الحكومية

الأهداف التقليدية

١- تحقيق الرقابة المالية والقانونية للتأكد من الالتزام بالقواعد والأنظمة والتعليمات واللوائح المالية

٢- تحديد مدى التوافق بين التنفيذ الفعلي والأنظمة والتعليمات الداخلية للمنظمة

- ٣- الرقابة على تحقيق الموارد المقدرة ومتابعة تحصيلها
- ٤- ترشيد الانفاق العام بشكل يضمن فعالية النفقات العامة في تحقيق الموازنة العامة
- ٥- أظهار تنفيذ الموازنة التشغيلية والاستثمارية ومتابعتها
- ٦- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المركز المالي
- ٧- الإفصاح عن الوضع المالي للوحدة الحكومية

الأهداف الحديثة

- ١- توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة للتأكد من صحة تحقيقها
- ٢- توفير المعلومات اللازمة لأعداد الحسابات القومية من خلال توطيد العلاقة بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية
- ٣- توفير المعلومات اللازمة لأداء الوحدات الحكومية لمسا عدة الإدارة في مهام تخطيط السياسات المالية للدولة وتنفيذها. (الهامي: ٢٠٠٧)
- ٤- ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفايته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة

- ٥- تقديم عرض شامل للوضع المالي ونتائج العمليات الأموال والأنشطة الحكومية بما ينسجم والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (AASBO; 2006)

٣- مخرجات النظام المحاسبي الحكومي

تعد التقارير المنتجة للنظام المحاسبي تعمل على تحقيق أهداف كل من التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتسهم بشكل كبير في سلامة القرارات والإفصاح عن نتائج تنفيذ المشاريع والأنشطة والأهداف الاقتصادية والاجتماعية لذلك تمثل التقارير ومنها المالية للجهات الحكومية مثل مخرجات تنفيذ الموازنة وتكون على شقين

الشق الأول : يتمثل بالبيانات المالية وتتضمن المصروفات الفعلية والإيرادات المحصلة مقارنة باعتمادات الموازنة وتقديراتها الى جانب حركة أرصدة الحسابات

الخارجة عن أبواب الموازنة عن السنة المالية المنتهية بالإضافة الى
الموجودات

الشق الثاني : معلومات تمثل الجانب الموضوعي معبرا عنها بالأهداف التي تحققت
في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مقارنة بالمستهدف في الموازنة
المعتمدة ولكي تكون التقارير المالية فعالة لابد أن يكون لها تأثير على سلوك متخذ
القرار كما أكدته تعاريف الاتجاه الحديث للمحاسبة الحكومية من خلال توفير نظام
محاسبي متكامل قادر على توفير المعلومات المطلوبة بالوقت المناسب ولا يقتصر
على توفير المعلومات التي تساعد في فرض الرقابة المالية على مشروعية الإنفاق
كما جاء في الاتجاه التقليدي للمحاسبة الحكومية. وتزداد أهمية التقارير المالية لأنها
تشكل القاعدة الأساسية لإعداد الحساب الختامي للإدارة المالية للدولية لما تتضمنه
من بيانات مالية ومعلومات كما ان دقة البيانات المالية ووضوحها ووفرة المعلومات
بها تسهم في التحقق من كفاءة استخدام الكميات الاقتصادية وفعاليتها (الدخل القومي
والنتاج القومي) إلى جانب التعرف على حقيقة المركز المالي للدولة والكشف عن
جوانب القصور في استخدام الموارد الاقتصادية ولهذا الغرض ظهر كثير من
التقارير المالية الدورية والسنوية .

أولا : التقارير الدورية وتشمل

- ١- قائمة المركز المالي
- ٢- قائمة بالإيرادات الفعلية والمقدرة
- ٣- قائمة بالمصروفات الفعلية والمقدرة
- ٤- قائمة بالتدفقات النقدية
- ٥- تقرير بالمصروفات الرأسمالية
- ٦- قائمة بنتائج العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية
- ٧- قائمة بوضوح المساءلة عن استخدام الموارد
- ٨- قائمة البرامج والأنشطة المستهدفة والفعلية

ثانيا : الجداول الاحصائية ومعلومات أخرى

- ١- جداول إحصائية بالمصروفات الحكومية مقسمة حسب النشاط
- ٢- جداول إحصائية بالإيرادات مقسمة حسب مصادرها
- ٣- كشف بما صرف على الخدمات العامة والخدمات الأخرى
- ٤- كشف بالسياسات المحاسبية التي تم على أساسها أعداد القوائم المالية

أهداف و مخرجات النظام المحاسبي الحكومي :

- ١- تساعد في انجاز مهام التخطيط والتنفيذ والرقابة واتخاذ القرارات
- ٢- الإفصاح عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الوحدة الحكومية واليها من حيث المبلغ والتوقيت والمخاطرة (طه ، ١٩٩٩)
- ٣- تقدير كلفة الخدمات المقدمة من الوحدة الحكومية الى المواطنين ومدى القدرة على الاستمرار في تقديمها
- ٤- تقييم الوضع المالي ونتائج الأعمال ومدى كفاية الإدارة وفعاليتها في استخدام الموارد وتنفيذ البرامج (Granof;2007)

٥- التحقق من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية

٦- تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية والالتزامات الناشئة عن هذه الموارد

التقارير المالية الحكومية من وجهة نظر المنظمات المحاسبية العالمية

١- جهود مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB

منذ عام ١٩٧٣ ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية هو الجهة الرسمية المخولة بوضع معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية وقد أعيد تنظيجه كجهة رسمية من خلال المنشور أو الإصدار المالي رقم (١) عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية ومن خلال القا عدة ٢٠٣ وقوانين conduct الصادر من AICPA (حمادة: ٢٠٠٤) وفي عام ١٩٦٥ أوردت AICPA اللجنة الخاصة بآراء مجلس مبادئ المحاسبة APB بأنه يجب تحديد الأهداف والمفاهيم والمبادئ والمصطلحات الخاصة وتعريفها بالمحاسبة وأكدت هذه التوصية نشرة مجلس مبادئ

المحاسبة رقم ٤ بعنوان المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية لقوائم المالية وفى عام ١٩٧٨ حدد البيان SFAC أهداف التقارير المالية وتشير الى ان هذه الأهداف تنطبق على جميع التقارير المالية اذ عرفت الهيئة فى البيان رقم ٥ ان القوائم المالية على إنها مجموعة مترابطة بعضها ببعض تتضمن الأنواع المختلفة من المعلومات حول المركز المالي ونتائج العمليات (FASB ;1978) وأشار المجلس أن أهم أهداف التقارير المالية للوحدات غير الهادفة للربح هو تقديم المعلومات الملائمة لمستخدمي هذه التقارير وتساعد في

- ١- اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة تتعلق بتخصيص الموارد لهذه الوحدات
- ٢- تقدير قيمة الخدمات التي تقوم بها هذه الوحدات
- ٣- تحديد مسؤولية مديري هذه الوحدات وتقييم أعمالهم
- ٤- بيان الموارد الاقتصادية والالتزامات لهذه الوحدات والتغيرات الحاصلة فيها
- ٥- تحديد أوجه مصادر الأموال وكيفية التصرف بها

٢- المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية NCGA

حدد المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية أهداف التقارير المالية للوحدات الحكومية فى شكل هدف عام وشامل وهو تقديم المعلومات اللازمة لمتطلبات اتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية وتقييم اداء الوحدات الحكومية (NCGA;1981) وقد أكدت لجنة معايير المحاسبة الحكومية GASB على الهدف العام وخاصة فيما يتعلق بالاستفادة من هذه التقارير مع بيان كيفية استخدام الوحدات الحكومية للاعتمادات المالية المخصصة ومدى الصرف منها فى ضوء التعليمات والقواعد وكذلك بيان الوضع المالي والاقتصادي للوحدة وإظهار نتائج العمليات (<http://www.gasb.org>)

السمات المشتركة ونقاط الخلاف بين المنظمات المحاسبية
حول أهداف التقارير المالية في الحكومية

اسم المنظمة	أهداف التقارير المالية
NCGA ,GASB	١- تقديم معلومات للأطراف الم ستفيدة عن مصادر التمويل المالي والتنبؤ بها في الأمد القصير
	٢- تقديم معلومات عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية حالياً ومستقبلاً
	٣- تقديم معلومات للحكم على مدى التزام الوحدة الحكومية بالتعليمات المالية والقانونية
	٤- تقديم معلومات تساعد في مجال التخطيط والموازنة
	٥- تقديم معلومات تساعد في تقييم أداء الوحدة الحكومية
FASB	١- تقديم معلومات تمد القائمين على تمويل هذه الوحدات وغيرهم تساعد على اتخاذ قرارات متعلقة بتخصيص الموارد
	٢- معلومات تفيد في تقدير الخدمات التي تقوم بها هذه الوحدات والحكم على قدرتها المستقبلية في أداء المهام إضافة الى تحديد مسؤولية إدارة هذه الوحدات اتجاه الممولين لهذه الوحدات
	٣- معلومات عن موارد الوحدة الاقتصادية والتزاماتها
	٤- معلومات تفيد في تقييم أداء وتقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية

من خلال العرض السابق لجهود المنظمات الدولية الثلاثة التي تناول الباحث آراءها بخصوص اهداف التقارير المالية نجد ان هذه المنظمات اتفقت على اغلب المجالات الخاصة بالقوائم المالية من حيث تقديم المعلومات الى الاطراف المستفيدة في مجال التخطيط والموازنة وتقييم الاداء وفي ضوء أهداف التقارير المالية واستخداماتها قامت الجهات العلمية السابقة بتحديد عدد القوائم المالية

لجنة معايير المحاسبة المالية FASB

- ١- قائمة بالعمليات التي تؤديها الوحدات الحكومية
 - ٢- قائمة المركز المالي موضحاً بها الاعتمادات والالتزامات
 - ٣- قائمة التدفقات النقدية من الوحدة الحكومية واليها.
- اما المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية NCGA
- ١- قائمة بالعمليات التي تؤديها الوحدات الحكومية
 - ٢- قائمة المركز المالي مبيناً الاعتمادات المالية والالتزامات
 - ٣- قائمة التدفقات النقدية من الوحدة الحكومية واليها.
 - ٤- قائمة التغير في المركز المالي

وجاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB

١- قائمة المركز المالي

٢- قائمة التشغيل

٣- قائمة التدفقات الرقمية (IFAC ;1993)

مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي الحكومي

غالبا ما تنطلق المحاسبة في تجهيز مخرجاتها من علاقة التأثير والتأثر ما بين المخرجات والأطراف المستفيدة وفي الواقع ان جانبا كبيرا من المشاكل التي تثيرها عملية تحديد أهداف التقارير المالية ينشأ من احتمالات التعارض في وجهات النظر ما بين مستخدمي هذه المخرجات وما قد يفرضه من تغليب وجهة نظر مجموعة معينة على مجموعة أخرى وفي الوقت الحاضر أصبحت وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي السائدة في تحديد أهداف التقارير المالية وعرف هذا الاتجاه بالاتجاه النفعي و يؤكد مؤدى هذا الاتجاه أن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية هو تقديم معلومات تلبى متطلبات مستخدمي التقارير المالية (جربوع : ٢٠٠١) اذ حدد (طه،٩٩٩ او ص ٢٧٤) مستخدمي المعلومات في مجموعتين

المجموعة الأولى : مستخدمون لهم اهتمام مباشر بالوحدة الاقتصادية ولهم دراية كاملة بأنشطة الوحدة

المجموعة الثانية: مستخدمون لهم اهتمام غير مباشر بالوحدة الاقتصادية وليس لهم دراية كاملة بأنشطة الوحدة الاقتصادية

وهائئذ المجموعتين يمكن تقسيمها حسب قدرتهما على تحديي المعلومات واحتياجاتهم منها على:

١- مستخدمين لديهم القدرة او السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من الوحدة الاقتصادية

٢- مستخدمين ليست لديهم القدرة او السلطة على تحديد احتياجاتهم من المعلومات من الوحدة الاقتصادية

وقد صنفت هيئة المبادئ المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في البيان رقم ٤ مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى فئتين هما :

مستخدمو ذو علاقة مباشرة بالوحدة الاقتصادية	مستخدمو ذو علاقة غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية
المساهمين الحاليين والمرتبين	محللي القوائم المالية
الدائنين	النقابات
المدراء	الهيئات الحكومية
العاملون	الجهات المهنية ومصدري المعايير المحاسبية
الموردون	مكاتب التدقيق
المنافسين	الجمهور
السلطات الضريبية	الدوائر الحكومية الأخرى
المستثمرين	

أما لجنة معايير المحاسبة الحكومية فقد صنفت مستخدمي التقارير المالية الحكومية إلى ثلاث مجموعات

١- الجهات العليا والمسؤولون عن هذه الوحدات الحكومية

٢- المواطنين (الجمهور) الناخبون ، والباحثون

٣- الدائرون والمستثمرون بمن فيهم جهات الإقراض

وجاءت جمعية المحاسبين الأمريكية بتصنيف مستخدمي التقارير المالية للوحدات الحكومية إلى

المجموعة الأولى : وهي داخل الوحدة الحكومية وتشمل مد يري الوحدات الإدارية

وأجهزة الرقابة الداخلية والإدارة التنفيذية وتهتم بالمعلومات الدورية

١- معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الوحدة الحكومية واليها.

٢- معلومات عن المشتريات بنوعها الداخلية والخارجية

٣- معلومات عن عدد العاملين بالوحدة الحكومية ومسؤولية كل منهم

المجموعة الثانية : المستخدمون من خارج الوحدة الحكومي ة وتشمل الإدارة العليا

المسؤولة عن رسم السياسات العامة للدولة وأجهزة الرقابة المالية الخارجية

وتهتم بالمعلومات الآتية:

١- بيان بالمصروف الفعلي والتقديرية وأسباب التجاوز والعجز

- ٢- بيان بالإيرادات المحصلة فعلا والتقديرية
 - ٣- المصروفات على الخدمات العامة
 - ٤- المشروعات التي نفذت في ضوء الخطة الإستراتيجية
 - ٥- مدى التزام الوحدات الحكومية بالتعليمات المالية والقانونية
 - ٦- الكشف عن حالات الغش وسوء استخدام المال العام
 - ٧- كشف حالات الانحراف المالي والاداري
- الجهات المستفيدة من التقارير للوحدات الحكومية في البيئة العراقية
أولا السلطات التنفيذية والتخطيطية**
- ١- وزارة المالية**

تقوم وزارة المالية بدور مهم وفاعل في إدارة النظام المحاسبي الحكومي من إصدار التعليمات والقوانين التي تخص تنفيذ الموازنة أو تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر وأعداد التقارير الملزمة بتقديمها الى العديد من الجهات سواء الرقابية والتشريعية .

٢- الوزارة والمؤسسات العامة المدرجة في الموازنة العامة

تقوم هذه الجهات نيابة عن وزارة المالية في قيد العمليات المالية كافة المتعلقة بالنفقات والإيرادات في سجلاتها المحاسبية بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات المالية ووفقا لإجراءات المنصوص عليها كما تتولى هذه الجهات أعداد التقارير المالية الشهرية طبقا لما جاء في قانون الموازنة العامة والتعليمات الخاصة بالتنفيذ والصادرة من وزارة المالية (ميزان المراجعة الشهري ،الموازنة النقدية الشهرية وتقارير المتابعة لتنفيذ المشاريع) اذ تعتمد وزارة المالية هذه التقارير عند أعداد التقارير المالية المركزية والحسابات الختامية

ثانيا الأجهزة الرقابية

أ- ديوان الرقابة المالية :

١- كشف خلال التدقيق و تقييم الأداء حالات الفساد ،والاحتيال ، والتبديد،والإساءة وعدم الكفاية بتسلم الأموال العامة وانفاقها وأستخدامها.

- ٢- التحقيق والتبليغ فى الأمور المتعلقة بكفايى الأنفاق واستخدام المال العام كما هو مطلوب رسمياً
- ٣- فرض الأنظمة والإجراءات للقيام بأعمال التدقيق وفق المعايير الدولية او المحلية
- ٤- التأكيد على تطبيق التعليمات الصادرة من وزارة المالية وقانون الموازنة العامة
- ب- مكتب المفتش العام :المهام فقد جاءت
- ١- فحص سجلات الوزارة ومراجعتها جميعاً وكل ما تقوم به من نشاط بغية ضمان النزاهة والشفافية والكفاءة فى عملياتها
- ٢- المراجعة والتدقيق على عمليات الوزارة من منظور حسن تدبير المصروفات وشفافية الأداء وفعاليتة.
- ٣- تلقى الشكاوى المتعلقة بحالات الغش وإساءة استخدام السلطة .
- ٤- متابعة الأداء لضمان وفاء الأعمال التصحيحية المتخذة استجابة لملاحظات المفتش العام وتوصياته.
- ٥- توفير المعلومات والأدلة المتعلقة بأعمال قد تكون إجرامية وتقديمها للمسؤولين المعنيين بتطبيق القانون
- ٦- مراجعة التشريعات والقواعد واللوائح التنظيمية والسياسات والإجراءات والمعاملات وتقديم برامج التدريب والتنقيف .
- ٧- إحالة الأمور الى الجهات الإدارية والنيابية المناسبة لاتخاذ الإجراءات الإضافية المدنية والجنائية والإدارية .
- ٨- تقديم التوصيات غير الملزمة لغرض قيام الوزارة بتنفي ذ الأعمال الرامية لتصحيح القصور فى التشغيل وتجاوزه.
- ٩- متابعة ما يتم تنفيذه من التوصيات ال تى قدمها مكتب المفتش العام وهي أت المراجعة والتدقيق ورصدها.

١٠- الاحتفاظ بمعلومات عن تكاليف عمليات التحقيق والتعاون مع الجهات الإدارية والنيابية المناسبة من اجل استرداد تلك التكاليف من الهيئات غير الحكومية التي يثبت انها مارست عمدا سلوكا ينطوي على إساءة التصرف
اما السلطات :

- ١- إمكانية الوصول من دون قيود الى جميع مكاتب الوزارة والى المواقع التابعة لها
- ٢- سلطة إصدار طلبات استدعاء الشهود والاستماع الى اليمين او القسم الذي يؤديه الشهود وتسجيلها وإصدار الأوامر الملزمة لإبراز السجلات والأوراق الرسمية والوثائق .
- ٣- قدرة الوصول إلى رئيس اي جهاز حكومي لأغراض تتعلق بعمل المكتب
- ٤- سلطة تبليغ العاملين في الوزارة على تبليغ مكتب المفتش العام بالمعلومات تتعلق بالغش وإساءة استخدام الموارد .

المبحث الثالث: تحليل وتفسير النتائج

يتمثل هذا المبحث في تحليل فرضيات البحث واختبار صحتها اذ كانت عينة البحث متمثلة في ثلاثة قطاعات كما ذكر سابقا قطاع التخطيط (وزارة التخطيط او الدوائر الممثلة عنها)، وقطاع التنفيذ (وزارة المالية) ، وقطاع الرقابة (ديوان الرقابة المالية ودائرة المفتش العام)

أولا // التحليل الوصفي للبيانات (خصائص وسمات عينة البحث)

١- تحليل إجابات المستفيدين من التقارير المالية الحكومية

جدول (١)

النسبة	الاستثمارات المستردة	الاستثمارات الموزعة	القطاع
٥٠%	٥	١٠	وزارة التخطيط والتعاون الانماني
٨٣%	١٠	١٢	وزارة المالية
٨٦%	٣٠	٣٥	ديوان الرقابة المالية
١٠٠%	١٠	١٥	دائرة المفتش العام
٨٢%	٥٥	٦٧	المجموع

يبين الجدول رقم (١) ان ١٥% من عينة البحث يعملون في وزارة التخطيط والتعاون الانمائى و ١٨% في وزارة المالية و ٥٢% في ديوان الرقابة المالية و ٢٢% في دائرة المفتش العام

٢- المعلومات العامة /الجنس

جدول (٢)

الجنس	العدد	النسبة
ذكر	٣٠	٥٤%
أنثى	٢٥	٤٦%
المجموع	٥٥	١٠٠%

يظهر من الجدول (٢) أن نسبة الإناث اقل من نسبة الذكور اى بواقع ٨% وهى نسبة ضعيفة لتحديد الاحتياجات من المعلومات الخاصة بالوحدات الحكومية

٣- المؤهل العلمي

جدول (٣)

المؤهل	العدد	النسبة
دبلوم	٧	١٣%
بكالوريوس	٤٠	٧٣%
دبلوم عالي	٨	١٤%
عليا	-	-
المجموع	٥٥	١٠٠%

يظهر من الجدول (٣) أن ما نسبته ٧٣% يحملون درجة البكالوريوس و ١٤% يحملون درجة دبلوم عالي وهذا يدل على أن أغلبية عينة البحث يحملون مؤهلات مناسبة تمكنهم من العمل

٤- سنوات الخبرة

جدول (٤)

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
٢٢%	١٢	٣ سنوات
٥٤%	٣٠	٤-٩ سنوات
٢٤%	١٣	أكثر من ٩ سنوات
١٠٠%	٥٥	المجموع

يتضح من الجدول رقم أن نسبة المجيبين الذي تقل خبرتهم عن ٤ سنوات ٢٢% من عينة الدراسة في حين النسبة الكبيرة من المجيبين لديهم خبرة تزيد عن ٤ سنوات اذ بلغت نسبتهم ٥٤% من عينة الدراسة وهذا يؤهلهم للإجابة على أسئلة الاستبانة بموضوعية.

ثانياً// التحليل الاحصائي وتفسير النتائج

• الفرضية الاولى لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ومحتواه. يلاحظ من الجدول رقم (٥) عدم وجود فروقات معنوية حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ما بين القطاعات المستخدمة اذ يلاحظ ان قيمة P المصاحبة لإحصائية F مساوية إلى 0.284 وهي اكبر من مستوى دلالة 0.05 كما يلاحظ عدم وجود فروقات معنوية ما بين المستخدمين حول محتوى التقارير إذ كانت قيمة P المصاحبة لإحصائية F 0.675 وهي اكبر من مستوى دلالة 0.05 كما في الجدول رقم (٥):

جدول رقم (٥) أهمية القوائم المالية لقطاعات مستخدميها

Test of Between-Subjects Effects

Dependent Variable : R

SOURCE	TYPE III SUM OF SQUARES	DF	MEAN SQUARE	F	SIG (P)
Corrected Model	29447.737a	40	736.193	40.470	.000
Intercept	47996.059	١	47996.059	2638.447	.000
QUASTION	774.191	37	20.924	١.150	.284
ROW	28673.546	3	9557.849	525.416	.000
Error	2019.204	111	18.191		
Total	79463.000	152			
Corrected Total	31466.941	151			

a. R Squared = .936 (Adjusted R Squared = .913)

وهنا تحققت الفرضية الأولى بان لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ومحتواه. الفرضية الثانية: (توجد فروقات معنوية ما بين القطاعات المستخدمة لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي) ، عند متابعة الجدول رقم (٦) يلاحظ وجود فروقات معنوية ما بين القطاعات المستخدمة للمعلومات المالية الحكومية (وزارة المالية، ووزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، وديوان الرقابة المالية ، ومكتب المفتش العام) إذ كانت P المصاحبة لإحصائية F مساوية الى 0.000 وهي اقل من مستوى دلالة 0.05 .

جدول رقم (٦)

Post Ho Tests

ROW Multiple Comparisons

Dependent Variable : R

(I)ROW	(J)ROW	MEAN DIFFERENCE (I-J)	STD. ERROR	SIG(P)	LOWER BOUND	UPPER BOUND
1.00	2.00	7.5789*	.9785	.000	5.6400	
	3.00	.7105	.9785	.469	1.2284	
	4.00	-28.2105*	.9785	.000	-30.1494	
2.00	1.00	-7.5789*	.9785	.000	-9.5179	9.5179
	3.00	-6.8684*	.9785	.000	-8.8073	2.6494
	4.00	-35.7895*	.9785	.000	-37.7284	26.2716
3.00	1.00	-.7105	.9785	.469	-2.6494	1.2284
	2.00	6.8684*	.9785	.000	4.9295	8.8073
	4.00	-28.9211*	.9785	.000	-30.8600	26.9821
4.00	1.00	28.2105*	.9785	.000	26.2716	30.1494
	2.00	35.7895*	.9785	.000	33.8506	37.7284
	3.00	28.9211*	.9785	.000	26.9821	30.8600

ولاختبار معنوية الفروق بين كل زوج من القطاعات أستخدمت المقارنات المتعددة باستخدام طريقة L.S.D (الفرق المعنوي الأصغر) والمبينة نتائجها في الجدول رقم (٦)

اذ يلاحظ من الجدول رقم (٦) وجود فروقات معنوية بين متوسطات القطاعات (1,2) ، (1,4) ، (2,3) ، (2,4) ، (3,4) إذ كانت قيمة P اقل من مستوى دلالة 0.05 وكما في الجدول رقم (٧)

جدول رقم (٧)
متوسطات القطاعات

الوزارة	المالية	التخطيط والتعاون الانمائي	دائرة المفتش العام	ديوان الرقابة المالية
المالية		7.5789*	0.7105	28.2105*
التخطيط			6.8684*	35.7895*
دائرة المفتش العام				28.9211*
ديوان الرقابة المالية				

ولتحديد اي من القطاعات أكثر معنوية رتبت متوسطات القطاعات P تصاعديا اذ يلاحظ أن متوسط قطاع ديوان الرقابة المالية 41.00 وجاء بالمرتبة الأولى ثم قطاع التنفيذ اذ بلغ المتوسط 12.79 ، ثم قطاع التخطيط اذ بلغ المتوسط 5.21

ويلاحظ من الجدول رقم (٨) بان هناك فروقات معنوية ما بين القطاعات وم حتوى مخرجات النظام المحاسبي الحكومي اذ يلاحظ ان قيمة p المصاحبة لإحصائية F مساوية إلى 0.002 وهى اقل من مستوى دلالة 0.05 كما فى الجدول رقم (٨) .

جدول (٨)

Test of Between- subjects Effects
Dependent Variable : R

SOURCE	TYPE III SUM OF SQUARES	DF	MEAN SQUARE	F	SIG (P)
Corrected Model	.894a	13	6.877E-02	2.018	.055
Intercept	64.808	1	64.808	1901.581	.000
GROUP	.255	10	2.550E-02	.748	.675
ROW	.639	3	.213	6.249	.002
Error	1.022	30	3.408E-02		
Total	66.725	44			
Corrected Total	1.916	43			

والاختبار R Squared = .466 (Adjusted R Squared = .235)

معنوية الفروق بين كل زوج من القطاعات أستخدمت المقارنات المتعددة بالاستعانة بطريقة الفرق المعنوي الأصغر L.S.P والمبينة نتائجها في الجدول رقم (٩)

جدول رقم (٩)
جدول المقارنات المتعددة
Multiple Comparisons
Dependent Variable : R

(I)ROW	(J)ROW	MEAN DIFFERENCE (I, J)	STD. ERROR	SIG(P)	LOWER BOUND	UPPER BOUND
1	2	.1645*	7.872E-02	.045	3.781E03	.3253
	3	7.545E-02	7.872E-02	.345	-8.53E-02	.2362
	4	.3236*	7.872E-02	.000	.02	.4844
2	1	-.1645*	7.872E-02	.045	-.3253	-3.78E-03
	3	-8.9091E-02	7.872E-02	.267	-.2499	7.167E-02
	4	.1591	7.872E-02	.052	-1.67E-03	.3199
3	1	-7.5455E-02	7.872E-02	.345	-.2362	8.531E-02
	2	8.909E-02	7.872E-02	.267	-7.17E-02	.2499
	4	.2482*	7.872E-02	.004	.02	.4089
4	١	-.3236*	7.872E-02	.000	-.4844	-.1629
	٢	-.1591	7.872E-02	.052	-.3199	1.673E03
	٣	-.2482	7.872E-02	.004	-.4089	-8.74E-02

*The mean difference is significant at the .05 level

اذ يلاحظ من الجدول رقم (٩) وجود فروقات معنوية بين الأزواج (1.2)،(1.4)، (3.4) إذ كانت قيمة P المصاحبة لإحصائية F اقل من مستوى دلالة 0.05 وكما في الجدول الآتي:

الوزارة	المالية	التخطيط	المفتش العام	ديوان الرقابة المالية
المالية		0.1645*		0.3236*
التخطيط				
المفتش العام				0.2482*
ديوان الرقابة المالية				

ولتحديد أي من القطاعات الأكثر معنوية رتبت متوسطات القطاعات تصاعدياً ومقارنة كل زوج من القطاعات اذ لوحظ أن ديوان الرقابة المالية أكثر القطاعات اهتماماً بمخرجات النظام المحاسبي الحكومي ثم وزارة المالية ثم دائرة المفتش العام وأخيراً وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي والجدول (١٠) يوضح ذلك

جدول رقم (١٠)

ترتيب متوسط القطاعات تصاعديا

الترتيب	المتوسط	القطاع
١	1.63	ديوان الرقابة المالية
٢	1.35	وزارة المالية
٣	1.27	دائرة المفتش العام
٤	1.19	وزارة التخطيط والتعاون الانمائي

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء ما تقدم ومن خلال العرض النظري والاحصائي يمكن ايجازاه م
الاستنتاجات والتوصيات الآتية :

أولا // الاستنتاجات

١- ان الاتجاه الحديث لمخرجات النظام المحاسبي الحكومي لا يقتصر على أظهار
نتائج تنفيذ الموازنة والرقابة عليها وإنما يتعداها كأن تكون سلوكية فتؤثر على أداء
ذوى العلاقة بالأمر

٢- مخرجات النظام المحاسبي الحكومي تكون على نوعين

١- تقارير مالية دورية وسنوية

٢- تقارير إحصائية

٣- هناك اتفاق في اتجاه المنظمات الدولية حول أهداف مخرجات النظام المحاسبي
الحكومي وهو تقديم معلومات الى الأطراف المستفيدة في مجال التخطيط والتنفيذ
والرقابة

٤- هناك اتجاه من القطاعات المستفيدة بأهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي
ومن دون استثناء ويشير اهتمام هذه القطاعات الى ان هذه المخرجات تمتاز
بالشفافية والمصدقية وقد تبين من خلال نتائج التحليل الاحصائي لا توجد فروقات
معنوية بين المستخدمين حول أهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي.

٥- تؤكد أفراد العينة على أهمية محتوى مخرجات النظام المحاسبي الحكومي التي
تؤثر بشكل مباشر على أداء الجهات المستفيدة وقد بين التحليل الاحصائي عدم وجود

فروقات معنوية ما بين أفراد عينة البحث إذ كانت قيمة p المصاحبة لإحصائية F 0.675 وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05 .

٦- هناك اختلاف في درجة أهمية المعلومات للقطاعات المستفيدة من المخرجات (وزارة المالية ، ووزارة التخطيط والتعاون الإنمائي ، وديوان الرقابة المالية ، ومكتب المفتش العام) إذ كانت P المصاحبة لإحصائية F مساوية إلى 0.000 وهي أقل من مستوى دلالة 0.05 وكذلك وجود فروقات معنوية بين متوسطات القطاعات 1,2 ، ٤ ، ١ ، ٣,٢ ، ٤,٢ ، ٤,٣ إذ كانت قيمة P أقل من مستوى دلالة 0.05 كما احتل القطاع الرقابي المرتبة الأولى إذ بلغ المتوسط 41.00 ثم قطاع التنفيذ (وزارة المالية) وأخيرا قطاع التخطيط (وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي) .

- هناك اختلاف في درجة أهمية محتوى التقارير المالية إذ لوحظ أن قيمة P المصاحبة لإحصائية F مساوية إلى 0.002 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 كما أظهرت النتائج أن القطاع الرقابي (ديوان الرقابة المالية) أكثر القطاعات اهتماما بمحتوى التقارير المالية الحكومية ثم وزارة المالية وأخيرا وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي .

ثانيا// التوصيات :

- ١- ان تولى الجهات المختصة بأهمية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي لكي يتمكن النظام من تحقيق أهدافه
- ٢- ضرورة توفير منظومة تقارير متكاملة تتضمن بيانات ومعلومات ملائمة نفي بمطالبات مستخدميها وتحقيق الأهداف المرجوة
- ٣- تبنى المعايير الدولية لمحاسب القطاع العام لمواكبة التطورات الحاصلة في مجال النظام المحاسبي الحكومي
- ٤- التركيز على اعداد التقارير الدورية والسنوية وتقارير تطور الإنفاق بكل مجالاته إضافة إلى التقارير الإحصائية ليتسنى للمستخدمين من اعتمادها في انجاز مهامهم التخطيطية و التنفيذية والرقابية

- ٥- ضرورة تشجيع الأبحاث والدراسات التي تهدف الى أبراز دور مخرجات النظام المحاسبي الحكومي فى الوحدات الحكومية وما له من تأثير مباشر على الخطط والسياسات المالية والاستراتيجيات.
- ٦- أن تولى الجهات التخطيطية والتنفيذية والرقابية عناية اكبر بالوحدات الحكومية وذلك بالتأكد من التزام الوحدات الحكومية بمعايير المحاسبة الحكومية والقوانين والتشريعات اللازمة .
- ٧- نظرا للمهام الملقة على عاتق النظام المحاسبي الحكومي فى البيئة العراقية بعد الأحداث الأخيرة وما يرتبط بها من تقديم خدمات للمواطنين يترتب على ذلك النهوض وتطوير واقع مخرجات النظام المحاسبي الحكومي باتجاه المستفيدين فى مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة .

المصادر //المصادر العربية /الكتب :

- ١- احمر وا وإسماعيل (٢٠٠٣) المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ، دار المسيرة عمان
- ٢- الحجاوى حسام ابو على (٢٠٠٤) الأصول العلمية والعملية فى المحاسبة الحكومية دار الحامد .
- ٣- الهامى محمد والسقا السيد (٢٠٠٧) المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية المكتبة المصرية
- ٤- جربوع يوسف محمود (٢٠٠١) نظرية المحاسبة عمان
- ٥- حمادة طارق (٢٠٠٤) موسوعة معايير المحاسبة الدولية الإسكندرية
- ٦- عثمان ومحمد احمد (٢٠٠٤) الأنظمة المحاسبية المتخصصة ، دار الجامعة الإسكندرية .
- ٧- عقلة يوسف وآخرون (١٩٩٩) النظام المحاسبي الحكومي وإدارته . عمان

الدوريات :

- ١- البدرى مسعود (٢٠٠٧) فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق فى الوحدات الإدارية - المؤتمر الأول للسياسات العامة فى ليبيا من ١١-١٣ يونيو جامعة قاريوس بنغازي ليبيا

- ٢- السعيد شنون (١٩٩٤) نظام المحاسبة الحكومية في دولة قطر - المجلة العلمية جامعة قطر كلية الإدارة والاقتصاد
- ٣- سناء الدين فوزي (١٩٩٤) اثر تطور أساليب القياس المحاسبي على عمليات المراجعة في وحدات الجهاز الادارى للدولة كلية التجارة
- ٤-سلطان محمد سلطان (١٩٩٦) تقويم مهام المراقب المالى فى القطاع الحكومى فى المملكة العربية السعودية مجلة الادارة العامة مجلد ٣٦ -العدد ١
- ٥- كلاب سعيد (٢٠٠٤) واقع الرقابة الداخلية فى القطاع الحكومى دراسة ميدانية ، مجلة جامعة النجاح
- ٦-لبنى عبد الحميد (٢٠٠٤) النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات ، ملتقى البرامج والأداء في الجامعات العربية دمشق
- المصادر الأجنبية

- 1-Adhikari,Pawan&Mellemvik,Frode(2008) International Trends in Government accounting international journal WWW.ICGFM.blogspot.com
- 2-FASB(1978)Statement of financial accounting concepts NOL 1
- 3--Granof,Michael(2007) Government and not-for-profit accounting; concepts and practices 4ed ,john willey & son.Inc
- 4- NCGA(1982) Concepts statement 1,Objectives of accounting and financial reporting for governmental units
- 5-Rammey,Sleinbart (2003) Accounting Information system Ed9 Prentice Hall Business Publishing
- 6-Patricia, P.Douglas (1986) GAAPS Proposed statement An objectives of financial reporting , the Government accounting Journal No 1
- 7-Turner, Leslie & Weickgenannt ,Andrea(2009) Accounting information system John Wiley. & Sons ,Inc Ltd
- 8-Vaassen,E.H.J (2002) Accounting Information System A managerial Approach ,John .Wily & Sons Ltd

القوانين والتشريعات

- ١- قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٧
- ٢- قانون الموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية ٢٠٠٨
- ٣- الأمر رقم ٧٧ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة ديوان الرقابة المالية
- ٤- الأمر رقم ٥٧ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة دائرة المفتش العام

المواقع :

[Http://www.FASB.Org](http://www.FASB.Org)

[Http://www.IFAC.Org](http://www.IFAC.Org)

[Http://www.aasbo.com](http://www.aasbo.com)

[Http://www.gasb.org](http://www.gasb.org)

الملحق

كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة / جامعة البصرة

م/ استمارة استبيان

يقوم الباحث بأعداد بحثه بعنوان ، مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في تلبية متطلبات مستخدميها في عدد من الدوائر الحكومية ، وذلك بهدف دعم جودة مخرجاته . نرجو التفضل بالإجابة على الأسئلة التي تتضمنها الاستبانة شاكرين تعاونكم معنا مقدما خدمة للبحث العلمي وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

اولا: المعلومات العامة

الوظيفة الحالية : رئيس قسم او اقل مدير دائرة مدير عام

محل العمل : إدارات تخطيطية إدارات تنفيذية إدارات رقابية

المؤهل العلمي : دبلوم بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير فما فوق

التخصص : محاسبة إدارة اقتصاد أخرى

سنوات الخبرة : أقل من ٣ سنوات ٣-٦ سنوات ٦-٩ سنوات أكثر من ٩ سنوات

ثانيا : مدى كفاية مخرجات النظام المحاسبي الحكومي فى تلبية

متطلبات مستخدميها فى عدد من الدوائر الحكومية :

الفقرة	مهم جدا	مهم	غير مهم
١ : التقارير الدورية والسنوية			
أولاً: التقارير المالية			
١ - كشف بالمصروفات التقديرية والفعلية			
٢ - كشف بالإيرادات التقديرية والفعلية			
٣ - كشف بالمصروفات التشغيلية			
٤ - كشف بالمصروفات الاستثمارية			
٥ - كشف بالعمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية			
٦ - كشف المركز المالي (السيولة النقدية)			
ثانيا :كشف بالموجودات الثابتة			
٧ - كشف بأنواع الموجودات الثابتة			
٨ - كشف بكلف الشراء وتاريخ الشراء			
٩ - عدد سنوات الاستخدام			
ثالثا : معلومات عن المشتريات			
١٠ - مدى التزام الوحدات الحثومية بقانون العقود والمشتريات			
١١ - تقسيم المشتريات بكونها داخلية او خارجية			
رابعا: معلومات عن المشروعات			
١٢ - كشف بالمشروعات المنفذة وغير المنفذة			

			١٣ - مدى الالتزام بالجدول الزمني لتنفيذ المشروعات
			١٤ - أسباب الاختلاف بين الموازنة السنوية والخطة الإستراتيجية
			١٥ - التكاليف التقديرية والفعلية للمشروعات
			٢ - التقارير الإحصائية والمعلومات العامة
			خامسا : معلومات إحصائية عن تطور المصروفات والإيرادات
			١٦ - تطور المصروفات خلال السنوات الأخيرة
			١٧ - تطور الإيرادات خلال السنوات الأخيرة
			١٨ - تطور المصروفات على الأصول الثابتة والمشتريات خلال السنوات الأخيرة
			سادسا: معلومات عن التدريب
			١٩ - عدد الملتحقين في برامج التدريب في الداخل والخارج
			٢٠ - مجموع ما تم أنفاقه على هذه البرامج
			٢١ - مدى التزام المتدربين بالعمل في الوحدات الاقتصادية الحكومية
			سابعاً: مؤشرات ونسب مالية
			٢٢ - مجموع ما صرف الى مجموع المصروفات
			٢٣ - مجموع ما صرف الى مجموع الإيرادات
			٢٤ - المبادئ المحاسبية التي أعدت على أساسها التقارير المالية
			ثامناً : معلومات عامة
			٢٥ - مدى التزام الوحدة المحاسبية بتعليمات وزارة المالية
			٢٦ - مدى التزام الوحدات الحكومية بملاحظات ديوان الرقابة المالية
			٢٧ - مدى التزام الوحدات الحكومية بملاحظات دائرة المفتش العام