Entrepreneurship Journal for Finance and Business (EJFB)
2026, VOL. 07, Special Issue (1), 163-175, E-ISSN: 2709-4251, P-ISSN: 2708-8790
DOI: https://doi.org/10.56967/ejfb2026959

Government Accounting Reforms in Iraq Under the Transition to Accrual Accounting and Their Impact on Enhancing Transparency

Ahmed H. Nassif [1], Karrar M. Ghazi [2]
[1,2] Department of Accounting, College of Administration and Economics, University of Kufa, Najaf, Iraq
ahmedh.maji@uokufa.edu.iq, karrarm.ghazi@uokufa.edu.iq

Article information:
Published: 30–09– 2026

Corresponding author:
Ahmed H. Nassif
ahmedh.maji@uokufa.edu.iq,

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Abstract:

This research aims to study government accounting reforms in Iraq under the transition to accrual accounting and their impact on enhancing financial transparency, in light of modern international trends in developing accounting systems in the public sector, particularly the standards issued by the International Public Sector Accounting Standards Board. This research comes in response to the growing need to improve the quality of government financial reports and enhance confidence in accounting information, thereby supporting the principles of good governance. The research adopted a descriptive-analytical approach to study the theoretical framework, in addition to a quantitative approach to test the relationship between the study variables in the field through a questionnaire distributed to a sample of employees in government units and oversight bodies in Iraq. The data were analyzed using appropriate statistical methods to test the research hypotheses. The research concluded that there is a statistically significant relationship between government accounting reforms under the accrual basis and the level of financial transparency. The application of the accrual basis contributes to improving the quality of disclosure, presenting assets and liabilities more comprehensively, and providing more accurate and reliable financial information. The research also recommended the necessity of completing the requirements for the transition to the accrual basis by developing the legislative framework, strengthening financial information systems, and intensifying training and qualification programs for accounting personnel.

Keywords: Government accounting reforms, accrual basis, financial transparency.

Conclusions:

1. Strengthen and expand the application of the accrual basis of accounting across all government entities to enhance transparency.
2. Develop accounting and technological systems in line with the requirements of modern financial reform, while intensifying training and development programs for staff.
3. Update accounting legislation and laws to conform with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).
4. Enhance the role of oversight bodies and supreme audit institutions in supporting and improving financial transparency by activating audit and accountability mechanisms.

إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق في ظل التحول إلى أساس الاستحقاق وأثرها في تعزيز الشفافية

احمد حسين نصيف*[1] ، كرار محمد غازي[2]
[1،2] قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، النجف، العراق
ahmedh.maji@uokufa.edu.iq, karrarm.ghazi@uokufa.edu.iq

معلومات البحث:
• تاريخ النشر: 30-09-2026

المؤلف المراسل:
احمد حسين نصيف
ahmedh.maji@uokufa.edu.iq,

هذا العمل مرخص بموجب المشاع الابداعي نسب المصنف 4.0 دولي (CC BY 4.0)

المستخلص:
يهدف البحث إلى دراسة إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق في ظل التحول إلى أساس الاستحقاق وأثرها في تعزيز الشفافية المالية، نتيجة الحاجة المتزايدة في تطوير أنظمة المحاسبة في القطاع العام، وبالخصوص ما اكدت عليه المعايير الصادرة عن (IPSASB) ويأتي هذا البحث لتسليط الضوء على ضرورة تحسين جودة التقارير المالية الحكومية وتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية، بما يدعم مبادئ الحوكمة الرشيدة، اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الإطار النظري، إضافة إلى المنهج الكمي لاختبار العلاقة بين متغيرات البحث ميدانيًا من خلال استبانة وُزعت على عينة من العاملين في الوحدات الحكومية والأجهزة الرقابية في العراق، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لاختبار فرضيات البحث، وتوصل البحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إصلاحات المحاسبة الحكومية في ظل التحول إلى أساس الاستحقاق ومستوى الشفافية المالية، حيث يسهم تطبيق أساس الاستحقاق في تحسين جودة الإفصاح، وإظهار الأصول والالتزامات بصورة أكثر شمولًا، وتوفير معلومات مالية أكثر دقة وموثوقية، كما أوصى البحث بضرورة استكمال متطلبات التحول إلى أساس الاستحقاق من خلال تطوير البنية التشريعية، وتعزيز نظم المعلومات المالية، وتكثيف برامج التدريب والتأهيل للكوادر المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: إصلاحات المحاسبة الحكومية وفق أساس الاستحقاق، الشفافية المالية.

المقدمة:

تعتمد الدول على المحاسبة الحكومية في إدارة مواردها المالية بكفاءة ولتحقيق المساءلة والرقابة على الإنفاق العام، ونتيجة التحديات الاقتصادية والإدارية المتزايدة والتطورات العالمية المتسارعة في مجال إصلاح القطاع العام، ظهرت الحاجة إلى تطوير الأنظمة المحاسبية الحكومية بما ينسجم مع المعايير الدولية ويعزز من جودة المعلومات المالية وموثوقيتها، ويُعدّ التحول إلى أساس الاستحقاق أحد أبرز هذه الإصلاحات، نتيجة ما يوفره من قدرة كبيرة على عرض المركز المالي الحقيقي للوحدات الحكومية، من خلال الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عند تحققها وليس عند تحصيلها أو دفعها.

ويشهد العراق تبني إصلاحات محاسبية حديثة تهدف إلى تطوير نظامه المالي الحكومي، استجابةً للمتطلبات الدولية، ولا سيما المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ، فضلًا عن الحاجة الداخلية لتعزيز الشفافية المالية ومكافحة الفساد وتحسين كفاءة إدارة المال العام، ويُعدّ تعزيز الشفافية المالية أحد الركائز الأساسية لتحقيق الحوكمة الرشيدة، حيث يسهم في بناء الثقة بين الحكومة والمجتمع، ويدعم عملية اتخاذ القرار المبني على معلومات دقيقة وشاملة.

وعليه تأتي أهمية هذا البحث في تسليط الضوء على إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق في ظل التحول إلى أساس الاستحقاق، وتحليل أثر هذه الإصلاحات في تعزيز مستوى الشفافية المالية، كما يسعى البحث إلى بيان مدى قدرة هذا التحول في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية والكشف عن التحديات التي قد تواجه تطبيقه بما يسهم في تقديم توصيات تدعم جهود الإصلاح المالي والإداري في العراق.

مشكلة البحث:

بالرغم من التوجهات الإصلاحية في الإدارة المالية العامة، لا يزال النظام المحاسبي الحكومي العراقي يواجه تحديات تتعلق بضعف الإفصاح المالي ومحدودية المعلومات المتعلقة بالأصول والالتزامات، مما قد يؤثر في مستوى الشفافية، **ونتيجة لتبني سياسة تطوير** الأنظمة المالية الحكومية بما يتلاءم مع معايير المحاسبة الحديثة، ولاسيما تلك الصادرة عن (IPSASB)، والتي تؤكد على التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لما له من دور في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية والمساءلة.

ومن هنا تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيس الآتي:

"إلى أي مدى تسهم إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق في ظل التحول إلى أساس الاستحقاق في تعزيز الشفافية المالية"؟

ويتفرع عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما واقع إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق؟
2. ما مستوى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية؟
3. ما مستوى الشفافية في التقارير المالية الحكومية؟

4. هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإصلاحات المحاسبة والتحول إلى أساس الاستحقاق في تعزيز الشفافية؟

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث في انه يتناول موضوعا مهما يتعلق بإصلاحات المحاسبة الحكومية في ظل التحول نحو أساس الاستحقاق، وانعكاس ذلك على تعزيز الشفافية المالية، إذ يسهم علميًا في إثراء الأدبيات العربية وتطوير الإطار النظري للعلاقة بين الإصلاحات المحاسبية ومخرجات النظام المالي الحكومي، فضلاً عن دعمه للدراسات المتعلقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، وفي الجانب العملي يقدم البحث توصيات يمكن أن تسهم في تطوير نظام الإدارة المالية العامة وتحسين جودة الإفصاح المالي، بما يعزز من مستويات الشفافية والمساءلة ودقة التقارير المالية.

أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي أبرزها: تحليل واقع إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق، وقياس مستوى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية، فضلاً عن تقييم مستوى الشفافية في التقارير المالية الحكومية، كما يهدف إلى اختبار أثر إصلاحات المحاسبة الحكومية في تعزيز الشفافية المالية، وصولًا إلى تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها دعم وتطوير عملية التحول نحو أساس الاستحقاق وتعزيز كفاءة النظام المحاسبي الحكومي.

الفرضيات:

لغرض تحقق اهداف الدراسة والاجابة على التساؤلات المطروحة يمكن التعبير عن فرضيات البحث بالآتي:

"يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإصلاحات المحاسبة الحكومية في ظل تطبيق أساس الاستحقاق في تعزيز الشفافية المالية وجودة المعلومات المالية ".

الفرضيات الفرعية:

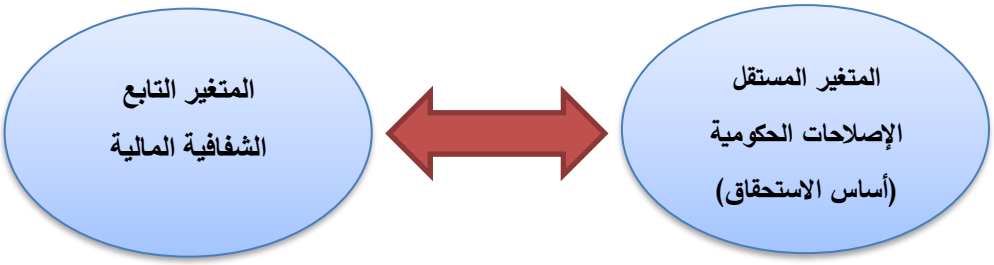
1. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإصلاحات المحاسبة الحكومية في تعزيز الشفافية في التقارير المالية الحكومية .
2. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المالية.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملون في وزارة المالية العراقية، دوائر المحاسبة الحكومية، الأجهزة الرقابية (مثل ديوان الرقابة المالية). **وشملت عينة البحث** عينة من المحاسبين والمدققين والمسؤولين الماليين.

أسلوب البحث:

اعتمد المنهج الوصفي في بيان المفاهيم والجانب النظري من الدراسة، والمنهج التحليلي والكمي في تحليل البيانات باستخدام النسب والنماذج المالية، واستخدام الاساليب والبرامج الاحصائية منها (SPSS) لاختبار التأثير بين متغيرات الدراسة، والشكل (1) يمثل نموذج الدراسة.



الشكل (1): انموذج البحث الافتراضي
المصدر: من اعداد الباحثان

المحور الأول: الجانب النظري

أولاً: المفاهيم النظرية لمتغيرات البحث

أولا: اصلاحات المحاسبة الحكومية

تُعدّ إصلاحات المحاسبة الحكومية ضرورية لتحديث الإدارة المالية للقطاع العام وضمان الانضباط المالي، وقد تحوّلت العديد من الحكومات من أنظمة المحاسبة النقدية التقليدية إلى أطر المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، والتي تُقدّم صورة أوضح عن الوضع المالي، وتتأثر هذه الإصلاحات بشكل أساسي بمعايير المحاسبة الدولية، والتطورات التكنولوجية، والحاجة المتزايدة للمساءلة المالية، ومن خلال دمج أنظمة محاسبية متينة، تستطيع الحكومات الحدّ من سوء الإدارة المالية، وتحسين عمليات إعداد الموازنة، وتعزيز الشفافية في الإنفاق العام. (Kambli,2022:425)

حيث شهد القطاع العام على مدى الثلاثين عامًا الماضية، موجة من الإصلاحات على مستوى العالم، تتجه في الغالب نحو تبني ممارسات شبيهة بممارسات الشركات، كوسيلة لتحسين إدارة الموارد العامة وفيما يتعلق بالتقارير المالية، ترتكز هذه الإصلاحات على اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي بدلاً من الاساس النقدي التقليدي، والمناقشات الدائرة حول استخدام مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية، مثل المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، فعلى صعيد الدول المتقدمة مثل نيوزيلندا والمملكة المتحدة وأستراليا، وعدد قليل من الدول الآسيوية مثل ماليزيا وسنغافورة وتايلاند والفلبين، قد أجرت تغييرات جوهرية في القطاع الحكومي وكان لهذا

الإصلاح آثار إيجابية أدت إلى زيادة الإنتاجية والكفاءة في القطاع العام. (Ghaffoori,2016:4)، ومن خلال ما تقدم يمكن حصر إصلاحات المحاسبة الحكومية في جملة من الخطوات:

1. التطوير التقني لأنظمة المعلومات المالية: يعد التطوير التقني في المحاسبة ضروريًا لتعزيز المساءلة في القطاع العام من خلال تغيير إجراءات الإدارة المالية التقليدية بشكل جذري، إلى جانب تشجيع المزيد من الشفافية والكفاءة في العمليات المالية الحكومية، حيث يسمح دمج التقنيات الرقمية المتطورة، مثل الحوسبة السحابية وتحليلات المعلومات وتقنية سلسلة الكتل (البلوك تشين)، إلى جانب الذكاء الاصطناعي، للوكالات في القطاع العام بتحسين إجراءاتها المحاسبية، وتعزيز دقة البيانات، وتقوية أطر المساءلة. (Kant et al,2025:245)

حيث اكدت دراسة (Pimenta & Seco) ان اعتماد أدوات التحول الرقمي لأنظمة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)، وتطبيقات تخطيط موارد المؤسسات (ERP) ، تؤدي إلى تحسين جودة البيانات المالية وتسريع عمليات إعداد التقارير فضلا عن مساهمة هذه الأدوات في تقليل الفساد، وتسهيل الربط بين الإيرادات والنفقات، وتعزيز الرقابة على المال العام. (Pimenta & Seco, 2019: 84)

ويرى (Bhagat) ان تطبيق أنظمة معلومات مالية حديثة مثل تخطيط موارد المؤسسات (ERP) في عمليات الوحدات الحكومية يوفر رؤية غير مسبوقة للأداء التشغيلي من خلال تبسيط العمليات، وتقليل استهلاك الموارد، وخفض التكاليف عبر أتمتة العمليات وتوحيد البيانات ليشمل تسجيل كل معاملة، بدءاً من المشتريات وحتى الرواتب، بشكل منهجي وقابل للتتبع. (Bhagat,2025:11)

2. تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS): تتمثل المرحلة الرئيسية في الإصلاح في تطوير وتنظيم نظام محاسبة حكومية ونظام إعداد تقارير مالية فعال لتوفير معلومات تتسم بالشفافية لإصدار التقارير والرقابة عليها واتخاذ القرارات، يتيح وجود هذا النظام الاتساق والترابط بين النظرية والتطبيق، ويُمكّن من تطوير وإنشاء معايير محاسبية كأدوات تطبيقية تُحقق من خلالها أهداف الحكومات المختلفة، وتُشكل مصدرًا لجمع البيانات. (Mohammed,2024: 165)

حيث توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إطارًا موحدًا لإعداد التقارير المالية، مما يُسهم في اتساق البيانات المالية وقابليتها للمقارنة بدقة بين مختلف وحدات القطاع العام، وهذا التوحيد القياسي ضروري لتوفير صورة واضحة وموثوقة عن الوضع المالي وأداء الحكومة، مما يعزز الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة. (Maayah et al,2025:415)

فيما أظهرت بعض الدراسات أن اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) يُحسّن بشكل ملحوظ جودة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام، هذه المعايير، المصممة خصيصًا لوحدات القطاع العام، تُوفر معلومات مُحسّنة لإدارة الشؤون المالية، والمساءلة، وعمليات صنع القرار من خلال تعزيز موثوقية التقارير المالية، تدعم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام قرارات أفضل لتخصيص الموارد، وتلعب دورًا حيويًا في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية. (Yassine,2024:292)

كما ان اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يوفر مجموعة من المزايا تتمثل بالآتي: (هناء،686:2017) و (AZEGAGH & ZYANI,2024:178-179)

أ. تعزيز المساءلة والشفافية: تُوفر وضوحاً أكبر بشأن الوضع المالي للوحدات الحكومية وتعُد هذه المعايير مهمة في تعزيز الشفافية، وبالتالي الحد من الاحتيال والفساد وتظُهر البيانات المالية المعُدة وفقاً لهذه المعايير ما تتلقاه الحكومة وتخُصصه، فضلاً عن ما تملكه وما عليها من ديون.

ب. تحسين اتخاذ القرارات: إن معرفة الوضع المالي للوحدات الحكومية والآثار المالية المترتبة على أي إجراء سياسي مقترح تسُاعد صانعي القرار على اتخاذ قرارات مالية أفضل بشأن الوحدات وأنشطتها.

ج. تحسين الكفاءة: يسهم في تحسين الكفاءة والفاعلية في عمليات إعداد التقارير المالية والتدقيق في جميع أنحاء القطاع العام، كما أصبح اعتماد المعايير أساسيًا في تعزيز التكامل بين المعلومات المالية وغير المالية الهامة، مما يوفر فهمًا كاملاً للأداء الحقيقي للوحدات الحكومية.

د. قابلية المقارنة الدولية: يؤدي اعتماد المعايير الى تحسين قابلية المقارنة الدولية بين الوحدات الحكومية فضلا عن تعزيز الفهم من خلال التوحيد كما أن اعتماد هذه المعايير يلُغي متطلبات إعداد التقارير الإضافية على الجهات المانحة، التي يعتمد الكثير منها على هذه المعايير في تقاريرها.

3. التحول لأساس الاستحقاق: إن التحرك الأخير نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام سيسهم في تقديم رؤية دقيقة وعادلة للوضع المالي للحكومة والأداء المالي، أصبح من الممكن الآن الحصول على معلومات مالية موحدة وقابلة للمقارنة في جميع أنحاء العالم ولذلك، هناك حاجة إلى التنفيذ الفعال لتقارير المحاسبة على أساس الاستحقاق التي من شأنها أن تؤثر بشكل إيجابي على هدف الشفافية في أجندة إعداد التقارير في القطاع العام. (Nwali & Dame,2020:47)

ولضمان نجاح تطبيق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، لا بد من توافر عناصر عديدة تشمل ثقافة إدارة التغيير التي تركز على الإنتاجية والكفاءة والفاعلية بالإضافة إلى الدعم السياسي والإداري من القادة والهيئات المهنية وأعضاء الأوساط الأكاديمية بالإضافة إلى ذلك، فإن استراتيجية الاتصال لتشكيل فهم مبادئ التغيير، والاستعداد للتغيير، وتوافر الاستشارة والتنسيق، وتكلفة اعتماد الموازنة المناسبة، وتوافر الدعم المالي الدولي إلى جانب متطلبات تكامل تنفيذ المحاسبة والموازنة لتنفيذ نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق بنجاح. (Suparman et al,2015:301)

لذلك توفر المحاسبة على أساس الاستحقاق عدداً من المزايا مقارنة بالمحاسبة النقدية التقليدية من وجهة نظر الشفافية الحكومية والمساءلة والإدارة المالية تتمثل في الاتي: (Flynn et al,2016:5)

أ. من خلال تسجيل كل من المعاملات النقدية والتدفقات غير النقدية في البيانات المالية، وبالتالي توفر التقارير المالية القائمة

على أساس الاستحقاق رؤية أشمل للأداء المالي للحكومة وتكلفة أنشطتها.
ب. يمكن أن تساعد المحاسبة على أساس الاستحقاق في تركيز اهتمام أكبر من جانب صانعي السياسات والجمهور على اقتناء أصول الحكومة والتزاماتها المحتملة والتصرف فيها وإدارتها.
ج. من خلال دمج ليس فقط وزارات وهيئات الحكومة المركزية ولكن جميع الوحدات المؤسسية الخاضعة لسيطرة الحكومة، توفر حسابات الاستحقاق صورة أكثر اكتمالاً للوضع المالي للقطاع العام ككل.
4. تعزيز الشفافية المالية في التقارير الحكومية: تعُد الشفافية أحد مبادئ الحوكمة الرشيدة في الأنظمة الديمقراطية، إذ تمُكنّ المواطنين من فهم وتقييم والمشاركة في عمليات صنع القرار الحكومي ويشُير تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) إلى ان الشفافية تساعد على منع الفساد من خلال كشف تضارب المصالح المحتمل، وتمكين الجمهور من الوصول إلى المعلومات .(Gundla, 2025:242)
فمع مسؤولية الحكومات عن إدارة الأموال العامة وتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين، تصبح شفافية التقارير الحكومية أمرا بالغ الأهمية، فالشفافية تتضمن الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المالية ذات الصلة في الوقت المناسب وبطريقة منهجية مما تمكن الجمهور من التدقيق في أنشطة الحكومة ومعاملاتها المالية. (Amalia,2023:161-162)
وأشار (منصور) إلى أن الشفافية لها تأثير في مصداقية المعلومات المحاسبية، سواء كانت مالية أو غير مالية، من خلال نشر معلومات مفهومة، وموثوق بها، وقابلة للمقارنة، وتقدم في الوقت المناسب حيث أن توفير المعلومات بشكل شفاف ودون تضليل يشكل بعداً في عمليات الاصلاح لمختلف الدول، ومن شأنها أن تدعم وتعزز اعتبارات المساءلة بصورة كبيرة في الوحدات الحكومية. (منصور،2023:169)
5. تحديث التشريعات والقوانين المحاسبية: تستند القواعد والأسس والإجراءات المحاسبية المعتمدة في نظام المحاسبة الحكومية في العراق عند تخطيط وإعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة العامة للدولة إلى التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية الصادرة عن الجهات المختصة، وبالتالي فإن أي توجه نحو تحديث هذا النظام يستلزم تحديث وتطوير تلك التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية، باعتبارها الركيزة الأساسية لإصلاح المحاسبة الحكومية، ويأتي هذا التحديث انسجاماً مع طبيعة الإصلاحات المطلوبة في الموازنة العامة ونظام المحاسبة الحكومية، وبما يضمن تحقيق متطلبات الإفصاح الحديثة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (اسود والشمام،2023:864)
6. تحسين التدريب والتأهيل المحاسبي: يعتبر اعداد وتأهيل الكوادر المحاسبية أمر ضروري لنجاح الاصلاح المالي، مما يستلزم التعاون الدولي للاستفادة من الخبرات. (يوسف،2025:164)
إذ يسهم تأهيل وتدريب المحاسبين على مواكبة التغيرات المستمرة في الأنظمة المحاسبية والقوانين المالية من خلال برامج التدريب ذات الصلة في تعزيز قدراتهم على التحليل المالي وإعداد التقارير المالية بشكل دقيق، مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المالية للقطاع العام من خلال تحسين جودة القرارات المالية والإدارية بشكل أكثر كفاءة وشفافية. (القرعاوي،2024:842)

ثانيا: تأثير إصلاحات المحاسبة الحكومية في تعزيز الشفافية

تسعى العديد من الدول إلى الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتطبيقها كجزء من برامج إصلاح الإدارة المالية، وتوفير قدر أكبر من المساءلة والشفافية والتكيف مع التغيرات والتقلبات الاقتصادية على مستوى العالم، فضلاً عن تحسين مراقبة الموازنة على المستوى المحلي والمساعدة في اتخاذ قرارات سياسية مالية رشيدة، لذا فان الشفافية المالية التي توفرها المعايير الدولية للمحاسبة العامة (IPSAS) عنصرًا حيويًا في الاستدامة المالية للحكومات، إذ تُشكّل البيانات المالية جزءًا أساسيًا من الشفافية المالية، حيث تُقدّم معلومات شاملة وواضحة وموثوقة حول الشؤون المالية، مما يسمح بتتبّع الإيرادات والالتزامات والمدفوعات والأصول، ويُزوّد الجمهور بمعلومات شاملة عن النشاط المالي السابق والحالي والمتوقع، فضلًا عن المخاطر المالية الرئيسية الأخرى. (Hameed & Al-Mashhadani,2024:536-537)
وقد دعا خبراء مهنة المحاسبة الى ضرورة اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للحد من الفساد الإداري والمالي، فتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات سيوفر امكانية المقارنة للمعلومات المالية المبلغة من قبل الوحدات الحكومية فضلا عن تحقيق الجودة مما يؤدي الى تعزيز المساءلة والشفافية للتقارير المالية المعدة من قبل الوحدات الحكومية. (عنيزة وعلي،2014:157)
هذا وقد وجد (Meškovićet al) أن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) واعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) قد أدى إلى انخفاض الفساد من خلال تعزيز الشفافية، وكشفت نتائجهم عن انخفاض في الفساد مع تقدم الحكومات في إصلاحات المحاسبة في القطاع العام، أو تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أو انتقالها إلى أنظمة المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق. (Meškovićet al,2024:134)
فيما توصلت دراسة (Madani) ان الإصلاحات المحاسبية عبر تبني تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) تؤثر في تحسين الشفافية المالية وكفاءة الموازنة والمساءلة داخل الإدارات العامة المغربية. (Madani,2024:69)
وفي ذات السياق، تؤكد النتائج التي توصل اليها (Elharon & Hassan) بان إصلاحات المحاسبة المدعومة بممارسات ومعايير محاسبية قوية، توثر بشكل ايجابي في تعزيز شفافية التقارير المالية الحكومية. (Elharon & Hassan,2025:469)

في حين أظهرت نتائج دراسة (Shah et al) ان تبني الأدوات الرقمية لتطوير أنظمة المعلومات المالية في الوحدات الحكومية الباكستانية تؤثر إيجابا في تعزيز الشفافية والمساءلة. (Shah et al,2025:231)

من جانبه اكدت دراسة (Rizki et al) ان الشفافية والحوكمة والمساءلة المالية في إدارة التقارير المالية في القطاع العام تؤثر بشكل إيجابي في جودة التقارير المالية، فالشفافية تُسهّل الوصول إلى المعلومات، والحوكمة تُعزّز الرقابة والإشراف الداخليين، والمساءلة تضمن المساءلة عن الموازنة. (Rizki et al,2024:1165)

ثالثا: واقع إصلاحات المحاسبة الحكومية في العراق

يستُخدم نظام المحاسبة الحكومية في وحدات النشاط العام المملوكة للدولة والتي تمثلها الوزارات والإدارات الحكومية والمستشفيات والجامعات والمدارس وغيرها من الجهات المسؤولة عن توفير السلع والخدمات لأفراد المجتمع ككل، سواء تم تمويلها مركزيا أم لا، حيث يتم تمويلها من الأموال القابلة للإنفاق من خلال الموازنة العامة للدولة. (El Toby et al,2022:10)

فيما جاء الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق نتيجة زيادة الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة بشكل واسع بهدف توفير المعلومات اللازمة عن أنشطة تخطيط وتنفيذ موازنة الدولة والرقابة عليها وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي كان أوائل النظم المحاسبية ظهوراً الا إن تطوره كان بطيء في ضوء استعمار العراق من قبل الدول الاوربية مما أدى الى عدم امكانية تطوير أنظمته الإدارية والتنظيمية إلا في فترة متأخرة قياسا بتاريخ استقلاله. (واثق،2019:120-121)

بعد عام 2003 مر اقتصاد العراق بمرحلة انتقالية في ضوء التغيرات الاقتصادية والسياسية والتحول إلى اقتصاد السوق، حيث بدأت الحكومة العراقية تهتم بإصلاح نظام المحاسبة الحكومية وتطويره في اتجاه يشمل تحسين أداء القطاع العام الحكومي من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية، وترشيد الإنفاق، وتقديم صورة واضحة عن كيفية إنفاق المال العام، وتوفير أفضل الخدمات للجمهور لتحقيق التنمية في العراق، مما يتطلب وجود نظام معلومات محاسبية يلبي احتياجات الجهات الحكومية لزيادة قدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية في حماية وإدارة الأموال العامة، بالإضافة إلى الشفافية والمساءلة عن الأداء. (Mohammed,2024:164-165)

وفي عام 2004 تم تشريع قانون الإدارة المالية رقم (95) ، كمحاولة لإصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق إلا أن الفجوة بين "النص التشريعي" و"التطبيق العملي" ظلت واسعة، ويرى (Alshujairi) أن واقع الإصلاح في العراق يتطلب الانتقال من دور "المحاسبة التقليدية" إلى "المحاسبة الاستراتيجية" التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، كونها توفر لغة مشتركة للمساءلة والشفافية أمام الجهات الدولية والمحلية. (Alshujairi, 2014: 5)

فيما أعلنت الحكومة العراقية في عام 2006 عن حزمة جديدة من الإصلاحات في الإدارة المالية للقطاع العام لتعزيز الشفافية والمساءلة في الوحدات الحكومية ابرزها الموافقة على تثبيت نظام إدارة المعلومات المالية العراقي (IFMIS)، بهدف ربط جميع مستويات الحكومة بشبكة محوسبة، وشكّل تثبيت نظام إدارة المعلومات المالية العراقي الركيزة الاساسية لإعادة بناء الإدارة المالية العراقية وسيحل هذا النظام محل دفاتر الحسابات الورقية التقليدية، ويعزز كفاءة إعداد الموازنة، والشفافية في مسك الدفاتر، والمساءلة في استخدام الأموال العامة. (Alshujairi,2014: 3)

وعلى الرغم من سعي الحكومة العراقية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الا ان التحديات التي تحد من تطويره مازالت قائمة، والمتمثلة في غياب تقارير مالية تتسم بالشفافية والتي تستند إلى معايير دولية مثل (IPSAS)، وهو ما يحد من القدرة على تقييم كفاءة الإنفاق وربط الموارد بالأداء الفعلي، فالنظام المحاسبي القائم المعتمد على الأساس النقدي، لا يظهر بدقة أثر النفقات العامة ولا يدعم التخطيط المالي الفعال، كما يعجز عن تتبع الإنفاق وفق أهداف تنموية ،ويعد استمرار هذا النمط من الإنفاق دون تطوير نظام محاسبي متكامل تحديا كبيرًا أمام تحقيق الاستدامة المالية، ويؤكد الحاجة إلى إصلاحات جوهرية ترتكز على تطبيق معايير مثل (IPSAS 24)، لربط الإنفاق بالأهداف وتحسين جودة التقارير المالية، فرغم التحول الرقمي والإصلاحات الاقتصادية في بعض الدول، لا يزال النظام المحاسبي في العراق تقليديا، ما يحد من الشفافية وكفاءة إدارة المال العام. (يوسف،2025:168)

رابعا: الانتقادات الموجهة لنظام المحاسبة الحكومية في العراق

يعاني النظام المحاسبي الحكومي في العراق من جمود هيكلي ناتج عن الاعتماد الكلي على الأساس النقدي، والذي يركز بشكل أساسي على الرقابة المالية الإجرائية وفقاً للوائح الإنفاق والمدخلات بدلاً من المخرجات وهذا ما يجعل المقارنة بين الفترات الزمنية أمراً صعباً، إذ قد تشمل بنود الإيرادات والنفقات للسنة المالية الحالية إيرادات ونفقات من سنوات سابقة ولاحقة كما أنه لا يعكس الغرض من تخصيص النفقات، ولا يوفر رقابة مالية فاعلة على الأموال والبرامج، ويفتقر إلى الإفصاح الكافي عن النتائج المالية. (Noorallah,2024:214) لذلك فان النظام المحاسبي الحكومي الحالي يتسم بالضبابية المطلقة وعدم الشفافية وفيما يأتي أبرز الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي الحكومي: (النعيمي والدباغ،2024:63)

أ. تفتقر القوائم المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لخاصيتي الملائمة والموثوقية وذلك لعدم قدرتها على تلبية احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات التي تمكنهم من تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية وعدم إمكانية الاعتماد عليها، مما يؤدي بالنتيجة إلى معلومات غير مفيدة ولا تساعد في فهم حقيقة الوضع المالي والأداء المالي للوحدات الحكومية وتحقيق المساءلة العامة لها.

ب. إن النظام المحاسبي تم إعداده ليتوافق مع الموازنة التقليدية وعلى أن تتصف الأخيرة بفرض الرقابة على أوجه إنفاق الأموال العامة وتحقيق الرقابة والتركيز على التخصيصات والتحقق من أن النفقات قد كانت ضمن الحدود الموضوعة،

أون إجراءات الإنفاق كانت سليمة ووفق اللوائح والقوانين السارية.
ج. بموجب النظام المحاسبي الحكومي فإن الأساس المتبع على العموم هو الأساس النقدي والذي بموجبه لا يتم التفرقة بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية.
د. تعتبر كافة الاصول الثابتة بمختلف أنواعها المباني، الاراضي، الآلات والمعدات وغيرها من الاصول الثابتة مندثرة لحظة الشراء، وذلك بسبب استخدام الأساس النقدي، فضلاً عن عدم المحاسبة عن المخزونات بأنواعها، وهذا يؤدي بالنتيجة إلى عدم إظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة فضلاً عن صعوبة الرقابة على تلك الاصول.
خامسا: الأسس المعتمدة لنظام المحاسبة الحكومية في العراق
تعتمد المحاسبة الحكومية في العراق على ثلاثة أسس محاسبية وكما في الاتي: (حبيب والمشهداني، 7:2016)
أ. الأساس النقدي : وهو الأساس المطبق بشكل رئيس في المحاسبة عن الإيرادات والنفقات، ووفقاً للمادة ١١ الفقرة أ والمادة ١٢ الفقرة أ من قانون أصول المحاسبات ٢٨ لعام ١٩٤٠ وكذلك تمت الإشارة إليه في قانون الإدارة المالية والدين العام ٩٥ لعام ٢٠٠٤ ، والذي يقضي بتحمل المدة المحاسبية بالإيرادات والنفقات التي قبضت أو دفعت فعلاً بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق.
ب. أساس الاستحقاق: يوجد لهذا الأساس تطبيقات محدودة في مجال النفقات على سبيل المثال الرواتب والاستيرادات والعقود والمقاولات التي استحقت ولم تكتمل مستنداتها بعد ، حيث تسجل كمصروفات مستحقة ، ووردت الإشارة إلى ذلك في المادة ١١ الفقرة ب والمادة ١٢ الفقرة ب من قانون أصول المحاسبات ٢٨ لعام ١٩٤٠ وفي تعليمات الخطة الاستثمارية وقوانين الموازنة.
ج. أساس الالتزام: ويتم بموجب هذا الأساس تحميل المدة المحاسبية بالنفقات التي تم الالتزام بها لكنها لم تستحق بعد ولكي لا يلغى التخصيص في الموازنة بسبب إنتهاء السنة ويتعذر صرف المبالغ في السنة اللاحقة مع وجود الحاجة، اما الإلتزام فيتم تقييد المبلغ مصرفاً على الموازنة المختصة ووضعها في حساب الأمانات للصرف منها في السنة اللاحقة ، وورد في قانون أصول المحاسبات العامة ٢٨ لعام ١٩٤٠ المادة ٣٢ نصاً يجيز هذه المعالجة في حالات قليلة ومحددة .
سادسا: مدى جاهزية الوحدات الحكومية في العراق لتطبيق أساس الاستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)
التحول إلى أساس الاستحقاق يعمل كأداة رقابية وقائية فالإفصاح الكامل عن كافة الموارد الاقتصادية يحد من فرص الهدر المالي ويخلق نظاماً مالياً أكثر نزاهة ووضوحاً. (Mešković et al, 2024: 138).
ويؤكد (منصور) أن الإفصاح في ظل أساس الاستحقاق يكون أكثر "شمولية" وأقل عرضة للتلاعب، لأن العمليات تُسجل فور حدوثها بغض النظر عن حركة النقد، مما يرفع من جودة المعلومات المحاسبية المتاحة للمستخدمين. (منصور، 2023: 165)

وفي ظل النظام الحالي، يقيم مستوى الشفافية في البيئة العراقية بأنه محدود إذ تقتصر التقارير على بيانات التدفقات النقدية ويرى (عنيزة وعلي، 2014: 8) أن غياب الشفافية في الإفصاح عن الاصول والالتزامات وفر بيئة خصبة لممارسات الفساد الإداري والمالي لذا، فإن تقييم الشفافية يتطلب النظر في مدى إتاحة المعلومات المالية للجمهور والجهات الرقابية في الوقت المناسب.
من جانب اخر، اشارت دراسة (Camargo) أن نجاح الاصلاحات والتحول الى أساس الاستحقاق لا يتحدد بالتبني الرسمي وحده، بل بدمجها في أنظمة مؤسسية تتسم بالشفافية، والتنفيذ الموثوق، والالتزام السياسي فالتطبيق الجزئي والتطبيق العملي الضعيف لإصلاحات الاستحقاق يقوضان فوائد الحوكمة، بل وقد تؤدي الى سلوك انتهازي عندما تُركز الإصلاحات على الامتثال القانوني دون دمج بيانات الاستحقاق في الإجراءات الإدارية الروتينية، لذا فإن أنظمة المحاسبة تصُبح معُرضّة لخطر التحولّ إلى آليات امتثال رمزي بدلا من كونها أدوات للنزاهة المالية. (Camargo,2025:8-9)
ويبرز هذا التوجه بشكل خاص في السياقات التي تتسم بضعف الإنفاذ مثل البيئة العراقية، حيث أشارت منظمة الشفافية الدولية إلى أن حالات الاحتيال المؤسسي والمخالفات تتمثل أساساً في التقارير المالية التي لا تعكس الواقع، وتضخيم الإيرادات، واختلاس الأصول، والمعاملات غير النظامية، وتمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الشكل الأنسب للإبلاغ فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة، لا سيما في البلدان النامية مثل العراق حيث ينتشر الفساد بشكل أكبر، لذا يعُد إصلاح نظام المحاسبة الحكومية من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعتمدة جزءاً من تحسين الإدارة المالية العامة وبالتالي، يشُكلّ نظام المحاسبة الحكومية السليم عنصراً هاماً في البنية التحتية المؤسسية لأي بلد، لأنه يسُهم في التنمية الاجتماعية والاقتصادية من خلال تأثيره على الإدارة المالية العامة والمساءلة. (Sharba & Al (Baldawi,2020:428
وبالتالي، عند قياس مستوى الجاهزية، يتضح أن الوحدات الحكومية العراقية تواجه تحديات تقنية وبشرية جسيمة، فأساس الاستحقاق يتطلب نظام معلومات محاسبي متطور وقادر على معالجة الاندثارات وتقييم انخفاض قيمة الاصول، ووفقا لدراسة (حبيب والمشهداني، 2024: 10)، فإن الكوادر المحاسبية في العراق لا تزال بحاجة ماسة إلى تأهيل مهني لفهم فلسفة اساس الاستحقاق التي تختلف جذرياً عن الاساس النقدي البسيط.
لذلك فإن قياس مستوى التطبيق لا يكتمل إلا بتقييم مدى استيعاب المحاسبين لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ، حيث إن التحول لتطبيق أساس الاستحقاق دون تدريب بشري سيؤدي إلى نتائج مشوهة لا تعكس الواقع المالي بدقة. (محمد واخرون، 2024: 1)
وبالتالي يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق في البيئة العراقية إصلاحات جوهرية تستلزم دعمًا سياسيًا قويًا يستمر لسنوات عديدة، فضلًا عن استثمارات مالية وبشرية كبيرة، فمن المهم أن تُدرك الدولة هذه التداعيات قبل الإقدام على هذا التغيير

الجذري في نظام المحاسبة الحكومية، لأن التحول الكامل إلى أساس الاستحقاق يتطلب مهارات وخبرات محاسبية عالية، بالإضافة إلى الحاجة إلى تقنيات معلومات حديثة في الإدارة المالية الحكومية، والتي ينبغي توفيرها لرفع مستوى فاعلية نظام المحاسبة الحكومية. (Ahmed & Al-Kake,2019:19).

المحور الثاني : الجانب التطبيقي

يهدف هذا المبحث إلى عرض وتحليل البيانات الميدانية التي تم جمعها من أفراد عينة البحث باستخدام الاستبانة، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ، من أجل اختبار فرضيات البحث وتحديد طبيعة العلاقة والتأثير بين متغيرات البحث.

وقد اعتمد الباحثان على الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية، بما في ذلك: المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الأهمية النسبية، تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، واختبار ANOVA لبيان معنوية النموذج الإحصائي.

أولا: التحليل الوصفي لمحاور البحث

1. محور إصلاحات المحاسبة الحكومية

يتبين من نتائج الجدول الخاص بمحور إصلاحات المحاسبة الحكومية أن إجابات أفراد العينة تشير إلى وجود مستوى إدراك مرتفع نسبيًا بأهمية الإصلاحات المحاسبية، إذ تراوحت الأوساط الحسابية للفقرات بين (3.66 – 4.21)، وبأهمية نسبية تراوحت بين (73.2% – 84.2%)، مما يعكس اتجاهًا إيجابيًا نحو هذا المحور.

وقد حصلت الفقرة الخاصة بـ" وجود وعي كافٍ بأهمية إصلاحات المحاسبة الحكومية" على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.21)، مما يدل على إدراك أفراد العينة لأهمية هذه الإصلاحات في تطوير النظام المحاسبي الحكومي. في حين جاءت فقرة "وجود خطط واضحة لتطبيق أساس الاستحقاق" بأقل متوسط حسابي (3.66)، وهو ما يشير إلى وجود فجوة نسبية في التخطيط والتنفيذ الفعلي مقارنة بالإدراك النظري.

كما تشير قيم الانحراف المعياري التي تراوحت بين (0.78 – 0.91) إلى وجود تجانس نسبي في إجابات أفراد العينة، مما يعزز موثوقية النتائج. وبشكل عام، تعكس هذه النتائج أن إصلاحات المحاسبة الحكومية ما تزال في مرحلة تطور تدريجي، مع وجود دعم ووعي جيدين، إلا أن التطبيق العملي ما زال يحتاج إلى تعزيز أكبر.

كما بينت النتائج أن الانحرافات المعيارية جاءت منخفضة نسبيًا، مما يدل على تجانس آراء أفراد العينة.

جدول (1): الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لفقرات محور الإصلاحات

ت	الفقرة	الوسط المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	التفسير
1	هناك وعي كافٍ بأهمية إصلاحات المحاسبة الحكومية	4.21	0.78	84.2%	مرتفعة
2	تطبيق الوحدات الحكومية إصلاحات محاسبية بشكل تدريجي	3.98	0.85	79.6%	مرتفعة
3	تتوفر تشريعات داعمة لإصلاح النظام المحاسبي	3.75	0.91	75.0%	متوسطة
4	توجد خطط واضحة لتطبيق أساس الاستحقاق	3.66	0.88	73.2%	متوسطة
5	هناك دعم حكومي كافٍ لعمليات الإصلاح المحاسبي	3.89	0.83	77.8%	مرتفعة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

2. محور أساس الاستحقاق المحاسبي

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لمحور أساس الاستحقاق أن هناك اتجاهًا إيجابيًا واضحًا نحو إدراك أهمية هذا الأساس في تحسين النظام المحاسبي الحكومي، حيث تراوحت الأوساط الحسابية بين (3.55 – 4.32)، وبأهمية نسبية بين (71% – 86.4%).

وقد سجلت الفقرة الخاصة بـ"يساهم أساس الاستحقاق في تحسين دقة المعلومات المالية" أعلى متوسط حسابي (4.32)، مما يدل على قناعة أفراد العينة بالدور المحوري لهذا الأساس في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية. في المقابل، حصلت فقرة "وجود تدريب كافٍ على تطبيق أساس الاستحقاق" على أقل متوسط حسابي (3.55)، مما يشير إلى وجود نقص في برامج التأهيل والتدريب المتخصصة.

كما تشير قيم الانحراف المعياري إلى درجة تباين منخفضة نسبيًا بين آراء المبحوثين، وهو ما يعكس تقاربًا في وجهات النظر حول هذا المحور. وبشكل عام، يمكن الاستنتاج أن أساس الاستحقاق يُنظر إليه كأداة فعالة لتحسين جودة التقارير المالية، إلا أن التطبيق العملي يواجه تحديات تتعلق بالخبرة والتأهيل الفني.

ثانيًا: جدول محور (أساس الاستحقاق المحاسبي)

جدول (2): نتائج محور تطبيق أساس الاستحقاق

ت	الفقرة	الوسط المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	التفسير
1	يساهم أساس الاستحقاق في تحسين دقة المعلومات المالية	4.32	0.74	86.4%	مرتفعة
2	يساعد على تسجيل الإيرادات والمصروفات في وقتها الصحيح	4.10	0.81	82.0%	مرتفعة
3	يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية الحكومية	4.05	0.79	81.0%	مرتفعة
4	تواجه المؤسسات صعوبات في تطبيق أساس الاستحقاق	3.70	0.90	74.0%	متوسطة
5	يوجد تدريب كافٍ على تطبيق أساس الاستحقاق	3.55	0.95	71.0%	متوسطة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

3. محور الشفافية وجودة المعلومات المالية

تشير نتائج الجدول إلى أن مستوى الشفافية وجودة المعلومات المالية في الوحدات محل الدراسة يعد جيدًا إلى مرتفع نسبيًا، إذ تراوحت الأوساط الحسابية بين (3.60 – 4.28)، وبأهمية نسبية بلغت.(72% – 85.6%)

وقد جاءت الفقرة المتعلقة بـ"إسهام الإصلاحات في رفع مستوى الشفافية المالية" بأعلى متوسط حسابي (4.28)، مما يعكس إدراك العينة لأثر الإصلاحات المحاسبية في تعزيز الشفافية والإفصاح المالي. بينما سجلت فقرة "وجود مشاكل في الإفصاح المالي" أقل متوسط (3.60)، وهو ما يشير إلى استمرار وجود بعض التحديات في جانب الإفصاح وجودة المعلومات.

كما أظهرت قيم الانحراف المعياري تجانسًا جيدًا في إجابات المبحوثين، مما يعزز ثبات النتائج. وعليه، يمكن القول إن هناك تحسنًا ملحوظًا في مستوى الشفافية وجودة المعلومات المالية، إلا أن هذا التحسن لا يزال بحاجة إلى دعم مستمر لضمان الاستدامة.

جدول (3): نتائج محور الشفافية وجودة المعلومات

ت	الفقرة	الوسط المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	التفسير
1	تسهم الإصلاحات في رفع مستوى الشفافية المالية	4.28	0.76	85.6%	مرتفعة
2	توفر القوائم المالية معلومات دقيقة وموثوقة	4.12	0.80	82.4%	مرتفعة
3	تساعد المعلومات المالية في اتخاذ القرارات	4.20	0.77	84.0%	مرتفعة
4	توجد مشاكل في الإفصاح المالي	3.60	0.92	72.0%	متوسطة
5	هناك تحسن مستمر في جودة التقارير المالية	3.95	0.84	79.0%	مرتفعة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

ثانيا: الإحصاءات الوصفية لمحاور البحث مجتمعة

يوضح الجدول التجميعي للمحاور الثلاثة أن جميع المحاور حصلت على مستويات مرتفعة نسبيًا من حيث الأوساط الحسابية والأهمية النسبية، حيث جاء محور الشفافية وجودة المعلومات المالية بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.03)، يليه محور أساس الاستحقاق (3.94)، ثم محور إصلاحات المحاسبة الحكومية (3.90)

ويعكس هذا الترتيب أن التحسينات في الشفافية وجودة المعلومات تمثل الأثر النهائي الأكثر وضوحًا للإصلاحات المحاسبية، في حين أن محوري الإصلاحات وأساس الاستحقاق يمثلان مدخلات رئيسية في بناء هذا الأثر.

كما تشير قيم الانحراف المعياري المنخفضة نسبيًا إلى وجود تجانس في آراء أفراد العينة، مما يعزز موثوقية النتائج ويؤكد إمكانية تعميمها ضمن حدود البحث. وبشكل عام، يمكن الاستنتاج أن هناك علاقة تكاملية بين محاور البحث الثلاثة، حيث يؤدي تطبيق إصلاحات المحاسبة الحكومية وتبني أساس الاستحقاق إلى تحسين ملموس في مستوى الشفافية وجودة المعلومات المالية.

جدول (4): المتوسط العام للمحاور

المحور	الوسط المرجح	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
إصلاحات المحاسبة الحكومية	3.90	0.84	78.0%	2
أساس الاستحقاق	3.94	0.83	78.8%	1
الشفافية وجودة المعلومات	4.03	0.81	80.6%	3

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

1. اختبار فرضيات البحث باستخدام الانحدار الخطي

تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر إصلاحات المحاسبة الحكومية وأساس الاستحقاق على الشفافية وجودة المعلومات المالية.

جدول (5): نموذج الانحدار

R	R Square	Adjusted R Square	F	Sig
0.71	0.50	0.48	46.32	0.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

تشير نتائج نموذج الانحدار الخطي إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة (إصلاحات المحاسبة الحكومية وأساس الاستحقاق) والمتغير التابع (الشفافية وجودة المعلومات المالية)، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (R = 0.71)، مما يدل على علاقة طردية قوية.

كما بلغت قيمة معامل التحديد($R^2 = 0.50$) ، وهذا يعني أن 50%من التغيرات الحاصلة في مستوى الشفافية وجودة المعلومات المالية يمكن تفسيرها من خلال إصلاحات المحاسبة الحكومية وتطبيق أساس الاستحقاق، وهي نسبة تفسير مرتفعة علميًا وتدل على قوة النموذج.

أما قيمة ($F = 46.32$) فقد جاءت بدلالة إحصائية عالية عند مستوى معنوية (0.000)، مما يؤكد أن نموذج الانحدار ككل معنوي إحصائيًا، وبالتالي يمكن الاعتماد عليه في تفسير العلاقة بين المتغيرات.

وعليه يمكن القول :

بناءً على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لإصلاحات المحاسبة الحكومية وأساس الاستحقاق في تعزيز الشفافية وجودة المعلومات المالية.

جدول (6): معاملات الانحدار

المتغير	B	Beta	t	Sig
إصلاحات المحاسبة الحكومية	**0.42**	**0.39**	**4.88**	**0.000**
أساس الاستحقاق	**0.51**	**0.44**	**5.76**	**0.000**

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

توضح نتائج معاملات الانحدار أن كلا المتغيرين المستقلين لهما تأثير إيجابي ومعنوي على المتغير التابع.

حيث أظهرت النتائج أن:

- إصلاحات المحاسبة الحكومية تؤثر بشكل إيجابي على الشفافية وجودة المعلومات المالية($B = 0.42$) ، وبمعامل تأثير معياري($Beta = 0.39$) ، وهو تأثير متوسط إلى قوي، مع معنوية إحصائية عالية .($Sig = 0.000$)
- كما تبين أن أساس الاستحقاق المحاسبي هو الأكثر تأثيرًا، إذ بلغ معامل الانحدار($B = 0.51$) ، ومعامل بيتا (0.44)، مما يدل على أنه العامل الأكثر تفسيرًا لتحسين الشفافية وجودة المعلومات المالية .

وعليه يمكن القول :

- يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على وجود تأثير لإصلاحات المحاسبة الحكومية في تحسين الشفافية .
- ويتم قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على وجود تأثير لتطبيق أساس الاستحقاق في تحسين جودة المعلومات المالية .

اما ما يتعلق بتحليلANOVA كان حسب الجدول ادناه :

جدول (7): تحليل التباينANOVA

المصدر	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig
Regression	28.54	2	14.27	46.32	0.000
Residual	28.46	97	0.29		
Total	57.00	99			

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات الحاسوب

تشير نتائج اختبار ANOVA إلى أن نموذج الانحدار ككل ذو دلالة إحصائية عالية، حيث بلغت قيمة ($F = 46.32$) عند مستوى معنوية (0.000)، وهو أقل من (0.05)، مما يدل على أن النموذج صالح إحصائيًا لقياس العلاقة بين المتغيرات.

كما تشير قيمة مجموع المربعات المفسرة (Regression Sum of Squares)إلى أن الجزء الأكبر من التباين في المتغير التابع يتم تفسيره من خلال المتغيرات المستقلة، مقارنة بالخطأ العشوائي.(Residual)

هذا يؤكد أن العلاقة بين إصلاحات المحاسبة الحكومية وأساس الاستحقاق من جهة، والشفافية وجودة المعلومات المالية من جهة أخرى، ليست علاقة عشوائية بل علاقة حقيقية ذات تأثير معنوي واضح.

الاستنتاجات والتوصيات

أولا: الاستنتاجات:

في ضوء نتائج التحليل الإحصائي بيان الاستنتاجات العلمية المهمة، وكالآتي:

1. وجود مستوى مرتفع من الوعي في أهمية إصلاحات المحاسبة الحكومية لدى الوحدات محل البحث، ويعكس ذلك تنامي الوعي المؤسسي بأهمية هذه الإصلاحات بوصفها أداة أساسية لتحسين كفاءة النظام المحاسبي الحكومي، وتعزيز دقة وموثوقية التقارير المالية، بما ينسجم مع متطلبات الإصلاح المالي الحديث.
2. توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إصلاحات المحاسبة الحكومية ومستوى الشفافية المالية، وهذا يؤكد على أن التوسع في تطبيق الإصلاحات المحاسبية يسهم بشكل مباشر في رفع مستوى الإفصاح المالي وتقليل حالات الغموض في البيانات المالية، مما يعزز ثقة الجهات الرقابية وأصحاب المصلحة بالمعلومات المحاسبية.
3. ان تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يسهم في تحسين جودة المعلومات المالية، إذ يؤدي الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق إلى تسجيل الأحداث المالية في فتراتها الصحيحة، مما يعزز دقة القياس المحاسبي، ويرفع من قابلية الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية والرقابية.
4. وجود مجموعة من المعوقات التي تحد من التطبيق الكامل لإصلاحات المحاسبة الحكومية، ومنها ضعف البنية التحتية التقنية، ونقص الكوادر المؤهلة، إضافة إلى مقاومة التغيير الإداري، مما يشير إلى أن عملية الإصلاح المحاسبي ما تزال بحاجة إلى جهود تنظيمية ومؤسسية مكثفة لضمان نجاحها واستدامتها.

ثانيا: التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها يوصي البحث:

1. تعزيز وتوسيع نطاق تطبيق أساس الاستحقاق في جميع الوحدات الحكومية، لما له من دور مهم في تحسين جودة التقارير المالية ورفع مستوى الشفافية.

2. تطوير الأنظمة المحاسبية والتقنية بما يتوافق مع متطلبات الإصلاح المالي، من خلال اعتماد أنظمة معلومات محاسبية إلكترونية متكاملة، تسهم في تحسين دقة البيانات وسرعة إعداد التقارير وتقليل الأخطاء البشرية.
3. تكثيف البرامج التدريبية والتأهيلية للكوادر المالية والمحاسبية، بهدف رفع كفاءة العاملين في المجال المحاسبي الحكومي، وتعزيز قدراتهم في تطبيق معايير المحاسبة الحديثة، ولا سيما أساس الاستحقاق ومعايير الإفصاح المالي.
4. تحديث التشريعات والقوانين المحاسبية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بما يضمن توحيد الإجراءات المحاسبية وتعزيز قابلية المقارنة والشفافية بين الوحدات الحكومية المختلفة.
5. تعزيز دور الأجهزة الرقابية والهيئات الرقابية العليا في دعم وتحسين مستوى الشفافية المالية، من خلال تفعيل آليات التدقيق والمساءلة، وضمان الالتزام بتطبيق الإصلاحات المحاسبية بشكل فعّال ومستدام.

توافر البيانات:

تم تضمين البيانات المستخدمة لدعم نتائج هذه الدراسة في المقالة.

تضارب المصالح:

يعلن المؤلفون أنه ليس لديهم تضارب في المصالح.

موارد التمويل:

لم يتم تلقي اي دعم مالي.

شكر وتقدير:

لا احد.

References:

1. القرعاوي، سوسن حسين محمد. (2024). أهمية التدريب والتطوير المهني لمحاسبي البلديات في تحسين أدائهم، مجلة المجتمع العربي لنشر الدراسات العلمية، مجلد 73.
2. النعيمي، بدر محمد. والدباغ، لقمان محمد. (2024)، تطوير الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في القطاع الصحي في ضوء متطلبات معياري (IPSAS1) و (IPSAS2) / دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل/كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، المجلد 43، العدد 144.
3. حبيب، ندى سلمان. والمشهداني، بشرى نجم عبدالله. (2016). التحول نحو أساس الاستحقاق المحاسبي لتعزيز المساءلة لادارة الموجودات الثابتة للقطاع العام في العراق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد، عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول.
4. عنيزة، حسين هادي. علي، احمد ماهر محمد. (2014). دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 32.
5. محمد، اكرم احمد. ئامانج محمد احمد و نيشتمان حسن فتاح. (2020). اثر التغييرات في السياسات المحاسبية الحكومية على تحقيق متطلبات الاصلاح الإداري) دراسة استطلاعية لعينة من الدوائر الحكومية العاملة في محافظة السليمانية – اقليم كوردستان العراق)، المجلة العلمية لجامعة جيهان/ السليمانية، المجلد 4، العدد 2.
6. منصور، مهند حماد صالح. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية: دراسة استكشافية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة ، المجلد 7، العدد الأول، الإسكندرية، مصر.
7. مهدي، محمد ثامر. (2012). نظام المحاسبة الحكومية في العراق: منهج تحليلي وهيكلي، مجلة إدارة الاعمال والتجارة والبحوث،المجلد1،العدد2.
8. موحي، مهدي عطية وحسين، جاسم محمد. (2015). استراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في تعزيز الأداء المنظمي دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمسؤولين في مكاتب المفتش العام"، جامعة بابل، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والاداريه والماليه، المجلد 7،العدد 1،ص 94-131.
9. هناء، جابي امينة. (2017). أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة-، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، الجزائر.
10. واثق، الهام محمد. (2019). النظام المحاسبي الحكومي ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، مجلد 4، عدد 6، ص118-140.
11. يوسف، حسن صالح. (2025). تحديات تطوير المحاسبة الحكومية في العراق وآفاقها المستقبلية: دراسة تحليلية في ضوء المستجدات المعاصرة، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 21، العدد 21، بغداد، العراق.
12. اسود، تارا محمد. والشمام، ماهر علي حسين. (2023). تطوير بيئة المحاسبة الحكومية وتأثيرها على تحقيق الإيرادات في الوحدات الحكومية. مجلة بولتيكنيك للعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة أربيل التقنية، المجلد الرابع، العدد الأول.
13. Ahmed, D. M., & Al-Kake, F. (2019). Application of accrual basis in the public sector and its role in providing useful information exploratory study of a sample of academic specialists in the Kurdistan Region of Iraq. Qalaai Zanist Scientific Journal, 4(1), 1012-1048.
14. Alshujairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of

24. Hameed, A. M., & Al-Mashhadani, B. N. (2024). The role of adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) in achieving financial sustainability for universities. Journal of Economics and Administrative Sciences, 30(141), 529-552.
25. Kambli, D. (2022). Government Accounting Reforms: Enhancing Transparency and Accountability International Journal of Arts & Education Research, Jan-Feb 2022/Volume-11/Issue-1.
26. Kant, S., Balami, D. A., Alemu, Z. K., & Takaro, G. S. (2025). Digital Transformation in Accounting Effect on Public Sector Accountability Through Digital Innovations in the Public Sector in the Horn of Africa. In Enhancing Public Sector Accountability and Services Through Digital Innovation (pp. 237-264). IGI Global Scientific Publishing.
27. Maayah, E. I., Abu Aqoula, B. M. A., & Barhoom, F. N. (2025). The role of IPSAS in enhancing transparency and accountability in the public sector of Jordan: A literature review. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance & Management Sciences, 15(1), 413-424.
28. Madani, N. (2024). ANALYSIS OF THE IMPACT OF PUBLIC ACCOUNTING REFORMS ON THE PERFORMANCE OF MOROCCAN ADMINISTRATIONS. European Journal of Economic and Financial Research, 8(6).
29. Mešković, F., Jagodié, A., & Gadžo, A. (2024). The Impact of Accounting Basis and Applied Financial Reporting Framework on the Corruption Perception Index in the Public Sector. Eurasian Journal of Business and Management, 12(3/4), 132-141.
30. Mohammed, I. S. (2024). REFORMING THE GOVERNMENT ACCOUNTING SYSTEM IN IRAQ IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS. International Journal of Studies in Business Management, Economics and Strategies, Volume 3, Issue 9, September – 2024.
31. Noorallah, A. The Role of Government Accounting Policies in Facing Crises and Implementing Ipsas in the Iraqi Government IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 1-20.
15. Amalia, M. M. (2023). Enhancing accountability and transparency in the public sector: a comprehensive review of public sector accounting practices. development, 6(11), 13.
16. AZEGAGH, J., & ZYANI, M. (2024). Accrual accounting and IPSAS implementation in developing countries: The Moroccan case. Revue Française d'Economie et de Gestion, 5(9).
17. Bhagat, S. K. (2025). ERP in Public Sector Governance: Transforming Transparency and Accountability. IJSAT-International Journal on Science and Technology, 16(1).
18. Camargo, A. M. (2025). Why public sector accounting reforms consistently fail to deliver real transparency and accountability. Revista DCS, 22(81), e3202-e3202.
19. El Toby, B. H. M., Kareem, A. D., & Abd, W. H. (2022). THE possibility of applying international accounting standards in the public sector (IPSAS) in the Iraqi government accounting system: exploratory research for the opinions of accountants at the university of AL-Muthanna. International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev., 7(2), 15.
20. Elharon, E. O., & Hassan, N. A. (2025). The role of accounting in enhancing transparency and accountability in the public sector. International Journal of Accounting and Management Sciences, 4(1).
21. Flynn, M. S., Moretti, D., & Cavanagh, J. (2016). Implementing accrual accounting in the public sector. International Monetary Fund.
22. Ghaffoori, A. (2016). The role of accounting reform in deterring corruption practices in the public sector: a case study in Kurdistan Region. Journal of Business & Financial Affairs, 5(4), 1-15.
23. Gundla, M P. (2025). Enhancing Transparency in Governance: Technical Workflows for Public Understanding, International Journal of Scientific Research in Computer Science, Engineering and Information Technology, Volume 11, Issue 2 March-April-2025.

latinoamericana: Revista internacional de filosofía iberoamericana y teoría social, (1), 420-430.
37. Suparman, M., Siti-Nabiha, A. K., & Phua, L. K. (2015). Public sector accounting reforms: Assessing Indonesia's readiness towards implementing accrual accounting. Problems and Perspectives in Management, (13, Iss. 2 (spec. iss.)), 296-303.
38. Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. Edelweiss Applied Science and Technology, 8(5), 292-306.

1. Achim, Monica, Pop, Fanute and, Achim, Sorin,2008, The analysis of Financial Equilibrium in the context of Account Globalization, Annals of University of Craiova-Economic sciences, Vol 1, issue 36, pp225-236.
2. Bancel, Frank and, R.Mitto, Usha,2010, Financial flexibility and the impact of the global financial crisis: Evidence from France, international journal of managerial finance, Vol 7 issue 2 No.2 pp179-216.

Sector: an Applied Study. World Economics and Finance Bulletin, 34, 214-226.
32. Nwali, N. B., & Dame, T. E. (2020). EFFECTIVENESS OF ACCRUAL ACCOUNTING IN PUBLIC SECTOR FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT: A STUDY OF EBONYI STATE MINISTRY OF FINANCE. Development, 1(1).
33. Pimenta, P., & Seco, A. (2019). The impact of digital transformation on governmental accounting and auditing. Government Information Quarterly, 36(1), 75-88.
34. Rizki, I. P., Hali, A., & Andi, K. U. S. U. M. A. W. A. T. I. (2024). The influence of transparency, governance, and financial accountability in managing financial reporting in the public sector. International Journal of Educational and Life Sciences, 2(10), 1165-1180.
35. Shah, M. A., Ujan, M. H., & Solangi, M. R. (2025). Impact of Digital Technologies Enhancing Transparency and Reducing Corruption in Government Institutions. ASSAJ, 4(02), 231-239.
36. Sharba, A. H., & Al Baldawi, S. A. (2020). IPSAS in the Municipal Sector of Iraq and its Importance of Optimal Use of General Funds in Provision of Services. Utopía y praxis