



جمهورية العراق  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة بابل – كلية الادارة والاقتصاد  
قسم المحاسبة

التقارير المحاسبية (المالية) كأداة لضمان الشفافية في  
إدارة المنشآت التجارية للكيانات الاقتصادية

بحث تقدم به الطالب (جعفر حسين عبيس)

وهو جزء من متطلبات نيل درجة البكالوريوس في المحاسبة

إشراف  
أ.م.د. حيدر غني

2024م

1445هـ

## بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(( اَرْفَعِ اللَّهُ الْعَالَمِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالْعَالَمِينَ ))

اَوْثَرُوا الْعِلْمَ كَارِجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ

خَيْرٌ))

صدق الله العلي العظيم  
صدق الله العلي العظيم

سورة المجادلة / الآية : ١٠

## الإهداء

من قال انا لها "نالها"

وانا لها إن أبت رُغمًا عنها أتيتُ بها.

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون لم يكن الحلم قريبًا ولا الطريق كان محفوظًا  
بالتسهيلات لكنني فعلتها ونلتها

إلى الذي زين أسعي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل

إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة، إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق داعمي  
الأول في مسيرتي وسندي

وقوتي وملاذي بعد الله..

إلى فخري واعتزازي (والدي)

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهّلت لي الشدائد بدعائها إلى  
القلب الحنون

والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات

سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي إلى وهج حياتي (والدتي)

إلى ضلعي الثابت وأمان أيامي إلى ملهبي نجاحي إلى من شددت عضدي بهم فكانوا لي بنابيع أرتوي  
منها

إلى خيرة أيامي وصفوتها إلى قرة عيني (أخواني-أخواتي)

لكل من كان عونًا وسندًا في هذا الطريق.. لرفقاء السنين وأصحاب الشدائد والأزمات  
أهديكم هذا الإنجاز وثمره نجاحي الذي لطلما تمنيتُه ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته  
راجيةً من الله تعالى أن ينفعني بما علمني وان يعلمني ما أجهل ويجعله حجة لي لا علي.

## شكر وتقدير

أتقدم بكل آيات الشكر والعرفان لأساتذة جامعة بابل –  
كلية الإدارة والاقتصاد أساتذتنا الأجلاء شكرا و عرفانا لما  
قدموا من جهد خلال سنوات الدراسة و اخص بالذكر  
أ.م.د. حيدر غني  
مع تمنياتي له بالموفقية وتسديد خطاه .

## الفصل الاول

### منهجية البحث والدراسات السابقة

#### الباب الاول

#### منهجية البحث

#### اولا :مشكلة البحث

أثبتت العديد من الدراسات أن أغلب ممارسات إدارة الأرباح التي تتبعها إدارة المنظمة عند إعداد التقارير والقوائم المالية في منظمات الأعمال يكون الهدف منها إحداث زيادة غير حقيقية أو وهمية في الأرباح لتعظيم استفادتهم من بند المكافآت والحوافز حسب خطط الإدارة السابق بعض الأحيان قد تلجأ إدارة الأرباح إلي إتباع ممارسات يكون من شأنها تخفيض الأرباح والاحتفاظ بها لفترات قادمة قد تتحقق فيها مستويات ربحية أقل ، مما يضمن لها الحصول علي المكافآت والحوافز مستقبلاً ، أو قد يكون الهدف من تخفيض الأرباح الحصول علي أسهم الشركة بأقل الأسعار عندما تكون خطط حوافز الإدارة محددة في صورة حق شراء الأسهم بأسعار مخفضة.

وسواء ترتب علي أتباع الممارسات المحاسبية زيادة في الأرباح أو تخفيض لتلك الأرباح فإن المستفيد الأول هو إدارة المنظمة والمتضرر الأساسي هم المساهمين بصفة خاصة ، وباقي الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمنظمة بصفة عامة ، ويعتبر تحقيق الشفافية والوضوح في التقارير والقوائم المالية من الاتجاهات التي يمكن استخدامها كوسيلة للحد من النتائج السلبية الناتجة عن إتباع إدارة الإدارة لممارسات محاسبية معينة من شأنها تحقيق مصالح الإدارة وذلك علي حساب مصلحة المساهمين وباقي الأطراف الأخرى ذات العلاقة ، وبالتالي فإن مشكلة البحث تتحدد في:-

- (1) تحديد مستويات الشفافية وصعوبات تحقيقها ومقترحات معالجة تلك الصعوبات.
- (2) المداخل المختلفة لممارسات إدارة الأرباح وآثار تطبيق تلك الممارسات علي كل من الإدارة والمساهمين وباقي الأطراف الأخرى ذات العلاقة بمنظمات الأعمال.

#### ثانيا : هدف البحث

1. بيان مدى تطور مفهوم التقارير المالية ومبدأ الشفافية .

2. بيان دور التقارير المحاسبية (المالية) كأداة لضمان الشفافية في إدارة الأنشطة التجارية للكيانات الاقتصادية

### ثالثا : فرضية البحث

" أن أستيلاية و كفاءة التدقيق الخارجي تؤدي ال تدعيم التطبيق السليم لرقابة الاداء الامر الذي يؤدي الى زيادة قيمة الشركات و تدعيم موقفها التنافسي في أسواق الاوراق المالية "

### رابعا : اهمية البحث

تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تحظى بها مراقب الحسابات في الوقت الحاضر و أهمية التدقيق الخارجي كونه أحد الأسس التي ترتكز عليها الرقابة من منطلق الفصل بين الإدارة و الملكية .

### خامسا : منهج البحث

دراسة تطور البحوث الاقتصادية والنماذج الإرشادية لعلم الاقتصاد التي تطورت بفعل التراكم أو الثورات العلمية و النقد ، أو بفعل البرامج العلمية ، كل ذلك يستدعي توسعاً في التوظيف المنهجي والمقاربات، وسيعتمد البحث الحالي الى اللجوء للمنهج التحليلي والمنهج الكمي .

### سادسا : فرضية البحث :

يفترض البحث الحالي وجود اثر للتقارير المحاسبية (المالية) كأداة لضمان الشفافية في إدارة الأنشطة التجارية للكيانات الاقتصادية، ووجود علاقة ارتباط للتقارير المحاسبية (المالية) في إدارة الأنشطة التجارية للكيانات الاقتصادية.

## الباب الثاني : الدراسات السابقة

### دراسة (الربيعاوي،2018)

وجاءت تحت عنوان (التخطيط الاستراتيجي للتسويق وأثره في جودة التقارير المالية ، دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الجلدية). تناولت الدراسة بعدين رئيسيين هما التخطيط الاستراتيجي للتسويق وجودة التقارير المالية، وتم اعتماد خمسة متغيرات في التخطيط الاستراتيجي للتسويق هي (وضع الأهداف، ومراجعة الوضع الحالي، وتحديد الإستراتيجية، وتخصيص الموارد والرقابة، ودور الإدارة). وتوصلت الدراسة إلى ان هناك علاقة ارتباط معنوية بين التخطيط الاستراتيجي للتسويق والإستراتيجيات أما فيما يخص الشركة المبحوثة فتوصلت الدراسة إلى وجود ضعف في نظام التخطيط الاستراتيجي للتسويق بسبب قلة اعتماد الشركة على الأساليب العلمية الصحيحة في عملية التخطيط.

### دراسة (الطالب،2003)

وردت هذه الدراسة تحت عنوان (قياس جودة التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية، دراسة تحليلية ميدانية). تناولت هذه الدراسة قياس جودة التدقيق المقدمة من قبل المصارف الإسلامية في الأردن، حتى تتمكن إدارتها من معرفة موقعها التنافسي في بيئتها بهدف مساعدة تلك الإدارات على الانطلاق لرفع مستوى هذه الخدمات في هذه البيئة بقصد زيادة حصتها السوقية التي تقود إلى تعظيم ربحيتها، وقد تم اعتماد أبعاد الجودة الخمسة: (الملموسية، الاعتمادية، الأمان، الاستجابة، التعاطف) وقد توصلت الدراسة إلى الانطباع الايجابي عن جودة التدقيق المصرفية الإسلامية في مجال الجوانب المادية (الملموسة، الاستجابة، التعاطف) أما في مجال (الاعتمادية ، الأمان) فلم تكن بالدرجة التي ترضي زبائن عينة البحث مما يدل على ان البنوك الإسلامية يقع على عاتقها العمل لتحسين هاتين الناحيتين في مجال تقديم الخدمة.

دراسة ( خليل ، 2018 ) والتي أشارت بأنه في ظل حوكمة الشركات يمكن تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، وهو ما يعني تحقيق الشفافية في المعلومات المفصح عنها في

عدة نواحي ، منها : دقة الإفصاح ، توقيت الإفصاح الملائم ، طرق توصيل المعلومات للمستخدمين ، مراجعة المعلومات المفصّل عنها ، وقد أكدت هذا المعنى دراسة أخرى (هوارى ، أمجدل ، 2018) والتي أشارت إلي أن التطبيق السليم للحوكمة يمكن تدعيمها من خلال الشفافية ، بحيث تضمن عدم تسرب المعلومات قبل الإفصاح عنها ، وتماثل المعلومات المالية وغير المالية ، إلي جانب ضمان دراسة الانحرافات وتقييم الأداء وتطابق الممارسات مع المعايير المحاسبية ، وتحديد حقوق الأقلية وحقوق باقي الأطراف ذات العلاقة بمنظمات الأعمال.

دراسة ( توفيق ، 2019 ) ، والتي توصلت إلي أن مقياس الشفافية يجب أن يشمل إحدى عشر متغيراً ، وهي :-

- 1 - النتائج المالية والتشغيلية.
- 2 - الأهداف الأساسية للشركة.
- 3 - ملكية الأسهم وحق التصويت.
- 4 - مكافآت مجلس الإدارة والمديرين.
- 5 - معاملات الأطراف ذات العلاقة.
- 6 - عناصر المخاطرة الجوهرية المتوقعة.
- 7 - فئات العاملين بالشركة.
- 8 - مدى تطبيق معايير المحاسبة المصرية.
- 9 - المراجعة السنوية.
- 10 - وسائل الإعلان عن المعلومات للمستخدمين.
- 11 - سياسات توزيع الأرباح.

ورغم أهمية الدراسة إلا أنها لم تتطرق إلي التشريعات والقوانين الاقتصادية المطبقة التي تؤثر بشكل جوهري علي الممارسات المحاسبية في البيئة الاقتصادية المصرية.

(15) دراسة ( إسماعيل ، 2020 ) والتي استخدمت مقياس مؤسسة Standard & Poor's الأمريكية وتم تطبيقه علي عدد (33) شركة مصرية أسهمها مسجلة في سوق الأوراق المالية ، وكانت نتيجة التطبيق متوقعة ، حيث كان مستوى الشفافية في الشركات

المصرية منخفض كثيراً عن مستوى الشفافية في الشركات الأمريكية ، ويقترب إلي حد ما مع مستوى الشفافية في الشركات التي تعمل في دول أخرى مثل الهند وإندونيسيا وكوريا الجنوبية والصين ، وهي دول لديها أسواق مالية ناشئة شبيهة بسوق الأوراق المالية المصرية.

#### الافادة من الدراسات السابقة

الدراسات السابقة التي تناولت مقاييس الشفافية فإنها لم تراعي عند تطبيق المقياس المستخدم طبيعة المتغيرات الاقتصادية التي تعمل من خلالها منظمات الأعمال المصرية ، كما أنها لم تشير من قريب أو بعيد إلي الاختلاف الكبير بين الظروف المحيطة في البيئة المصرية عن البيئة الأمريكية ، وأن ذلك يعتبر عنصراً هاماً وضرورياً عند تحديد المتغيرات الخاصة بمقياس الشفافية.

**الفصل الثاني**  
**الجانب النظري**  
**المبحث الاول**  
**مفهوم التقارير المحاسبية**

لتحسين جودة التقارير المالية تتولى لجنة المراجعة عادة فحص السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة وتقييم التقديرات المحاسبية فضلا عن التأكد من كفاية وملائمة الافصاح ومنع التحريف في التقارير المالية او التلاعب في الارباح (خالد، 2011،

**1. تعريف التقارير المالية**

وتعد التقارير والقوائم المالية، سواء الفترية منها أو السنوية، بهدف توفير معلومات نافعة عن الشركة لمستخدميها المتنوعين لتساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتنوعة المتعلقة بتلك الشركة.

لعل القاسم المشترك بين هذه التعريفات أن خصائص جودة المعلومات هي: تلك الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير والقوائم المالية نافعة إلي أقصى درجة ممكنة لمستخدميها المتنوعين في ضوء احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات المحاسبية. ونظرا للأهمية التي تحظى بها تلك الخصائص فإن معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وكذلك المعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) احتوت علي جزء خاص وتفصيلي عن خصائص جودة المعلومات المحاسبية بما يوضح جلياً أهمية تلك الخصائص في توفير معلومات مالية نافعة. (حمدان، 2009).

ومرجع أهمية خصائص جودة المعلومات المحاسبية أنها تستخدم في مجالات عدة منها المساعدة في تقييم منفعة المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية، وتحسين جودتها، و تحديد ماهية المعلومات الواجب توافرها، ومدى تكرار تقديمها؛ والدقة المطلوبة في تلك المعلومات (حمدان، 2009).

كما تستخدم في المساعدة في قياس مدي ثقة المستخدمين المتنوعين في المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية. وصياغة إطار مفاهيمي متفق عليه للمحاسبة المالية وتحديد أهم العناصر التي يجب أن تحتويها تلك القوائم المالية والمساعدة في مجال المعايير المحاسبية كالحكم علي مدي الرضا عن معيار محاسبي محدد، أو مدي الحاجة لتعديله، أو تقييم مقترحات لأي معايير جديدة.

وتستخدم كذلك، في المساعدة على حل المشكلات التي تواجه ممارسي المهنة وخاصة في المراحل الأولى من تطبيق أي معيار محاسبي، أو حتي في ظل عدم وجود معيار محاسبي من الأصل وعملية إعداد وتقييم التشريعات المؤثرة في مهنة المحاسبة.

فإن منفعة التقارير والقوائم المالية وما تحتويه من معلومات تختلف باختلاف فئات المستخدمين بل تختلف داخل الفئة الواحدة. ويرى بعض الباحثين في مجال المحاسبة أن تلك المنفعة يمكن أن تقاس من خلال مدي استجابة السوق للمعلومات المنشورة في التقارير المالية، وقدرة معلومات التقارير والقوائم المالية علي تقدير المخاطر السوقية، فضلا عن استقصاء آراء المستثمرين ووكلائهم مستخدمي تلك المعلومات فيما يتعلق بأهمية ومنفعة التقارير والقوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية

وباعتبار أن موضوع خصائص جودة المعلومات أحد مجالات المحاسبة البحثية وهي بدورها أحد العلوم الاجتماعية، فإن البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والقانونية وأخيرا السياسية السائدة في مجتمع ما تؤثر تأثيراً مباشراً علي مجموعة خصائص جودة المعلومات المقترحة في أي من الدراسات المعدة من قبل الجهات المهنية المهتمة بتنظيم المهنة، أو من قبل الكتاب والباحثين الأفراد في هذا المجتمع. (حمدان، 2009).

ومما يؤكد ذلك أنه لا يوجد حتي الآن اتفاق تام علي مجموعة محددة من الخصائص، أو علي ترتيب أهمية تلك الخصائص، إذ اقترحت بعض الدراسات، ومنها دراسة أعدت من قبل كاتب هذا المقال، أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يمكن أن تقدم في شكل هرمي تختلف فيه أهمية كل خاصية من الخصائص، في حين سردت دراسات أخرى تلك الخصائص دون ترتيب محدد. (قيصر، 2010)

وفوق ذلك فإن عدد الخصائص المقترحة في كل دراسة من الدراسات قد اختلف من دراسة لأخرى. ومن الجدير بالذكر في هذا المقام أنه منذ سنوات طويلة تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ما تم اقتراحه من خصائص من قبل مجلس المعايير المحاسبية البريطاني (ASB).

والباحثين المساعدين للسانسة المنفردين أو للجان التشريعية أو الهيئة التشريعية نفسها .

**2. المقرضون :** تشمل هذه المجموعة خبراء حكوميين من المحللين الذين يتم استخدامهم من قبل المصارف التجارية ، والمتعاملين بالسندات وشركات الائتمان ووكالات تامين السندات ، فكل هذه الجهات تهتم باقراض الاموال إلى الحكومة .

**3. الاقتصاديون :** اولئك الذين لهم علاقة بدور الحكومة في محتوى الاقتصاد ككل ، فتشمل هذه المجموعة الاقتصاديين \* . في الحكومة ومعاهد البحث والهيئات الاستشارية الخاصة والمؤسسات الاكاديمية والجهات ذات العلاقة واولئك العاملين في مجال توليد الاحصائيات الاقتصادية (نظام الحسابات القومية) .

**4. محللو السياسة وجماعات المصلحة الخاصة :** محللو السياسة تشمل محلي السياسة الذين يعملون بصورة رئيسة في الجامعات والمنظمات البحثية غير الربحية . اما جماعات المصلحة الخاصة فتشمل محلي الحكومة الذين يعملون في المنظمات التي تمثل مجموعة مصالح محددة في المجتمع ،مثل القوى العاملة أو المستهلكين أو الاطباء أو الجامعات .

**5. وسائل الاعلام والجمهور :** تتألف وسائل الاعلام من الصحفيين الذين يعملون للصحف والخدمات السلكية والتلفزيون والراديو ، فضلاً عن الشبكة الدولية لخدمات المعلوماتية (الانترنت) ، والمراسلين الصحفيين وكتاب الاعمدة وكتاب الافتتاحيات ، وتضم هذه الفئة ايضاً الجمهور . (قيصر،2010)

## 2- اغراض التقارير المالية الحكومية

تسعى التقارير المالية في الوحدات الحكومية إلى تحقيق عدة أغراض أهمها (حمودي ، 1989) :

\* المقصود هنا بالاقتصاديين علماء الاقتصاد .

1. تحقيق اغراض الرقابة والمتابعة على مختلف المستويات .
2. توفير البيانات اللازمة لمختلف الجهات .
3. ربط حسابات الوحدة الحكومية بالحسابات القومية الخاصة وبخاصة انه يتردد في الفكر المحاسبي ضرورة اعتبار الحكومة عاملاً خامساً من عوامل الانتاج .
4. أن التقارير المالية وسيلة اتصال بين مستويات الإدارة الحكومية .
5. أن التقارير المالية وسيلة للافصاح عن كفاءة اداء الإدارة الحكومية .
6. خلق الثقة بين الإدارة الحكومية وعملائها (المواطنين) .

فضلاً عن هذه الاغراض فان التقارير المالية تزود معلومات عن خطط الحكومة والاداء والمطابقة للسلطات المناسبة (IFACPSC, Study 1, 1993) ، وان التقارير المالية تمكن من القيام بالمساءلة (Accountability) ، لان التقرير يربط كل المعلومات معاً بعرض واضح ودقيق لمساعدة المستخدمين لاجراء تقييمات عن علم حول الوحدة المبلّغة (2 : 2001 ، INTOSAI) ، وذلك من خلال اطلاع المواطنين على التقارير المالية والتي تمثل تقارير مسؤولية للوحدة الحكومية تجاه المواطنين ليقوموا التقدم الذي احرزته الوحدة على طريق تحقيق أهدافها ، وكذلك فان التقارير تقدم مسؤولية الوحدة الحكومية عن الموارد الموكلة لها وادارتها .

### 3-أهداف التقرير المالي

قامت لجنة CAS بتعريف هدف الإبلاغ الشامل هو (2: 2001 ، INTOSAI) :  
(إلى الحد الذي يكون فيه عملياً تجهيز المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها) ، ويتضمن هؤلاء المستخدمين على التمويل الوطني والدولي وتصنيف الوحدات ، الامر الذي يتطلب معايير عالية من إبلاغ المساءلة .

ويعتقد الباحث ان CAS اعتمدت في صياغة هذا التعريف على الهدف الشامل للتقارير المالية الا وهو توفير المساءلة Accountability ، التي اشتقت من كلمة Accountable وتعني "مسؤول (أي عرضة للمحاسبة) أو ممكن تفسيره أو تعليقه أي ان تكون ملزماً بتفسير أفعال الشخص وان تبرر ما يفعله" (البلبكي ، 2004 : 23) .

وعلى ذلك ، فقد حددت لجنة CAS أهداف الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية في البيان رقم (2) عام 1995 ( : INTOSAI , 1999 ) :

1. تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها .
- اذ ان الإبلاغ المالي من قبل الحكومة لا يعد غاية بحد ذاتها ، بل انه وسيلة لإيصال المعلومات المالية عن الحكومة وأنشطتها إلى المواطنين الذين يحتاجونها.
2. مساعدة المستخدمين على فهم حجم وطبيعة الوحدة الحكومية ونطاق أنشطتها ووضعها المالي .
- فان الاقتصاديين والمحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة ووسائل الإعلام والجمهور يحاولون ان يفهموا حجم ونطاق أنشطة الوحدة الحكومية والحكومة ككل .
3. مساعدة المستخدمين على فهم وتتبع كيف أن الحكومة تمويل أنشطتها .
- ان المقرضين يتنبؤون بالمتطلبات النقدية الحكومية واسعار الفائدة .
4. مساعدة المستخدمين على فهم وتتبع نتائج الأنشطة الحكومية .
- ان مجموعات عدة من المواطنين يحاولون أن يفهموا ويتنبؤوا بنتائج النشاط الحكومي، فالمقرضون يتنبؤون بمعدلات الفائدة ويقدرّون الآفاق الاقتصادية للصناعات والشركات ، والاقتصاديون يجرون تنبؤات للاقتصاد ويدرسون نتائج اثر التدخل الحكومي على الاسواق الائتمانية ، اضافةً إلى المحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة الذين يدرسون تأثير الضرائب على الافراد والشركات ، فهذه الفئة الاخيرة ووسائل الاعلام والجمهور يدرسون اثر النشاط الحكومي على الاوضاع الاجتماعية والاقتصادية ويقدرّون الخيارات السياسية المتاحة للحكومة .
5. مساعدة المستخدمين على تحديد فيما اذا قد فعلت الحكومة ما قالت ستفعله وتكاليف أنشطتها .

ان وسائل الاعلام والجمهور تقوم بمقارنة ما فعلته الحكومة مع ما قالت ستفعله ، وان هذه المقارنات يتم اجراؤها من قبل السياسيين ايضا خلال الخطب والمناقشات في الهيئة التشريعية. ان الاقتصاديين والمحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة ووسائل

الاعلام والجمهور يحللون ويدرسون تكاليف وتفاصيل الانشطة الحكومية وتخصيص الموارد الحكومية إلى انواع مختلفة من الاستخدامات .

ولقد حدد GASB أهداف الإبلاغ المالي في بيان المفاهيم رقم (1) بعنوان "Objectives of Financial Reporting" الصادر منه في ايار عام 1987 بثلاثة أهداف رئيسة هي :

(www.Rutgers/edu/accounting/raw/gasb/st/concepts/gconsum1.htm):

1. يجب أن يساعد الإبلاغ المالي في انجاز الواجبات الحكومية وجعله فيما بعد قابل للمساءلة من قبل الجمهور ، وكذلك يجب أن يُمكن المستخدمين من اجراء تلك المساءلة وذلك من خلال :

أ . تقديم المعلومات لتحديد هل أن ايرادات السنة الحالية كانت كافية للدفع لقاء خدمات السنة الحالية .

ب. توضيح ما اذا كانت الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها وفقاً لموازنة الوحدة المعتمدة قانوناً ، وتوضيح المطابقة للمتطلبات القانونية أو التعاقدية الاخرى ذات العلاقة حالياً.

ج. تقديم معلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم جهود الخدمة والتكاليف والانجازات للوحدة الحكومية .

2. يجب أن يساعد الإبلاغ المالي المستخدمين في تقييم نتائج العمليات السنوية للوحدة الحكومية ، وذلك من خلال :

أ . تقديم معلومات عن مصادر واستخدامات الموارد المالية .

ب. تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة الحكومية لانشطتها وكيفية مقابلة احتياجاتها النقدية.

ج. تقديم المعلومات الضرورية لتحديد ما اذا كان وضعها المالي قد تحسن ام انحرف نتيجة لعمليات السنة المالية .

3. يجب أن يساعد الإبلاغ المالي المستخدمين في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تجهزها الوحدة الحكومية ومقدرتها على مواجهة التزاماتها في تاريخ استحقاقها ، وذلك من خلال :

- أ . تقديم معلومات عن وضعها المالي وحالتها .
- ب. تقديم معلومات عن مواردها المادية ومواردها غير المالية الأخرى التي يمكن الاستفادة منها إلى ما بعد السنة الحالية ، بما فيها المعلومات التي يمكن أن تستخدم لتقييم المنافع والخدمات المحتملة لهذه الموارد .
- ج. الإفصاح عن القيود القانونية والتعاقدية على الموارد وخطر الخسارة المحتملة للموارد  
(علي،2019).

## المبحث الثاني الشفافية في ادارة الانشطة الاقتصادية

### اولا : المفاهيم

- 1- تعتبر الشفافية الإدارية من المفاهيم الإدارية الحديثة والمتطورة التي يتوجب على الإدارات الواعية ضرورة الأخذ بها ،لما لها من أهمية في إحداث التنمية الإدارية الناجحة.
  - 2- إضافة إلى مساهماتها في تنمية التنظيمات الإدارية والوصول إلى بناء تنظيمي سليم قادر على مواجهة التحديات الجديدة والتغيرات المحيطة،وقد دعا الكثير من رواد الفكر الإداري إلى ضرورة بذل الجهود لمعالجة المشاكل الإدارية والتعرف على المعوقات التي تواجه التنمية الإدارية،كالفساد الإداري ،والغموض في أساليب العمل وإجراءاته،فكانت محاولات تطبيق الشفافية في العمليات الإدارية،من الأمور الهامة الواجب مراعاتها في الممارسات الإدارية و اجز هزة الإدارة العامة.
  - 3- إن توفر الشفافية الإدارية يعتبر من أهم متطلبات مكافحة الفساد الإداري وهو إحدى أهم الاستراتيجيات الهامة التي تتبعها الدول لمكافحة الفساد بأشكاله المختلفة، فزيادة درجة الشفافية تساهم إلى حد بعيد في زيادة درجة الثقة التي يمنحها المواطنون للأفراد العاملين في القطاع الحكومي(علي،2013)
- تزامن تاريخ الشفافية مع ظهور الفساد في المجتمعات باعتبار الشفافية تهدف السعي للإصلاح والعمل على منع الفساد وتقليل آثاره، وفي عالم اليوم وبمستجداته يمكن القول إن المجتمع المثالي الفاضل المنتظم والتميز بوجود ثلاثة شروط أساسية ( المساءلة، والشفافية، وحسن الحكم) التي تعمل على الإصلاح ، وللجهود الدولية لنشر الشفافية عن طريق الأمم المتحدة عن طريق المنظمات التابعة والمعنتية بشؤون التجارة والمالية والزراعة والصحة والتعليم... الخ ، كان لها السبق للتنبية على ظاهرة الفساد وقيام منظمات بتحليل أشكال الفساد ثم وصف العلاج له عن طريق الاتفاقية الدولية للأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية لسنة 1988 وكذلك مدى التأثير السيئ لأثبات غسيل العملة التي تستخدمها عصابات الجريمة المنظمة لأخفاء الأموال المستخلصة من تجارة السموم البيضاء

4- ومن المنظمات والمؤسسات الحكومية الدولية التي كانت جهودها الإقليمية والمنظمات القارية والاتحادات التي تمثل حكومات العديد من بلدان العالم لمكافحة الفساد هي: منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OECD وضعت في شهر مايس / 1997 اتفاقية تحريم الرشوة غير الوطنية وكذلك المطالبة بانتهاء إمكانية خصم الرشوى عن الضرائب التي تعد محاور مهمة في إطار

5- ان مسألة الشفافية والمشاركة السياسية والإدارية في إدارة الشؤون العامة أضحى من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها كافة أنظمة هذه الدول، وأصبحت السرية مجرد استثناء محدود ومحصور وقابل للجدل والانتقاص يوماً بعد يوم لصالح الشفافية كمبدأ عام، ذلك المبدأ الذي يحكم ويسود كافة الأنشطة ووظائف وأعمال الحكومة وجهازها الإداري، وباعتبار أن الشفافية احد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية و احد أهم الشروط للحكم الجيد(سلمان،2004)

6- يقصد بالشفافية مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديد ومنهج توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة .والقائد ذو الشفافية يجب أن ينأى بنفسه عن مقاربة دوائر الشبهات عموماً والمالية خاصة ويبعد تماماً عن كل ما يمس أمانته ويخدش كرامته من تصرفات مادية ومعنوية ويكون ذو شفافية في كل ما يقدمه من معلومات صادقة للمستفيدين منفتحاً لكل من يطرق بابه (اللوزي ، 2002 ص 145 )

### ثانياً : أهمية الشفافية الإدارية

1- إن أهمية تفعيل الإدارة بالشفافية كمبدأ عام في إدارة الشؤون العامة ،يساعد على خلق مناخ للإبداع وهو بذلك يعمل على ابعاد كل السلوكيات غير السوية داخل مختلف التنظيمات الإدارية والسياسية ،باعتبار أن الأهداف التنموية الحالية في المجتمعات المعاصرة تعمل على إيجاد آلية من اجل والقضاء على الفقر ورفع المستويات المعيشية للشعوب وتحقيق الحكم الراشد والإدارة الديمقراطية وحماية حقوق الإنسان والإصلاح الإداري ،والسياسي والاقتصادي والاجتماعي والتعليمي والابتكار التطويري والوقاية من الفساد، و أن ونجاح الإدارة في أداء وظائفها ،أمور لا يمكن تحقيقها إلا مع وجود مبدأ عام

للشفافية والمشاركة في إدارة كافة الشؤون العامة في الدولة، في مختلف مؤسساتها عامة كانت أم خاصة، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأزمات الحديثة تشهد تطورات في حقل الاتصالات والثورة التكنولوجية، وأن التنظيمات المنفتحة تقبل التغيير النابع من ثقافة المجتمع، وعلى الإدارة الجزائرية أن تأخذ بجهود الإصلاح والإدارة بالشفافية، وهو الأمر الذي يحتم البحث عن المضمون الصحيح للشفافية والمسائلة والانفتاح التي تعتبر من متطلبات الحكم الراشد (المشاط، 2009، ص 73)

2- يمكن للإدارة بالشفافية أن تجد بيئة عمل مناسبة من أجل التقليل أو من ظاهرة الفساد، وبعد ذلك ترسيخ مبدأ الإدارة بالشفافية الذي أصبح مطلباً حقيقياً؟ سنحاول تسليط الضوء من خلا هذه الورقة البحثية على مفهوم وواقع الإدارة بالشفافية وعلاقته بتحقيق التنمية الإدارية، وبالتالي الوصول إلى رشاده إدارية عصرية تتماشى والمتغيرات الدولية (الحجازي، 2000، ص 112).

3- تعتبر الشفافية الإدارية من المفاهيم الإدارية الحديثة والمتطورة التي يتوجب على الإدارات الواعية ضرورة الأخذ بها، لما لها من أهمية في إحداث التنمية الإدارية الناجحة، إضافة إلى مساهماتها في تنمية التنظيمات الإدارية والوصول إلى بناء تنظيمي سليم قادر على مواجهة التحديات الجديدة والتغيرات المحيطة، وقد دعا الكثير من رواد الفكر الإداري إلى ضرورة بذل الجهود لمعالجة المشاكل الإدارية والتعرف على المعوقات التي تواجه التنمية الإدارية، كالفساد الإداري، والغموض في أساليب العمل وإجراءاته، فكانت محاولات تطبيق الشفافية في العمليات الإدارية، من الأمور الهامة الواجب مراعاتها في الممارسات الإدارية و اجز هزة الإدارة العامة. (سامر ، 2008 ، ص 67)

4- إن توفر الشفافية الإدارية يعتبر من أهم متطلبات مكافحة الفساد الإداري وهو إحدى أهم الاستراتيجيات الهامة التي تتبعها الدول لمكافحة الفساد بأشكاله المختلفة، فزيادة درجة الشفافية تساهم إلى حد بعيد في زيادة درجة الثقة التي يمنحها المواطنون للأفراد العاملين في القطاع الحكومي

5- أن تكون الشفافية في الوقت المناسب ، حيث إن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها ويعلن عنها أحيان لاستيفاء الشكل فقط وكمثال على ذلك ميزانيات الشركات التي تنشر بعد أشهر أو سنوات من إغفالها.

- 6- أن تكون شارحة نفسها لنفسها دون غموض فقد تقوم بعض الشركات بنشر قوائمها المالية بالصحف استيفاء للشكل القانوني بدون مرافقتها أو بدون تقرير محافظ الحسابات .
7. كما انه لا يجب أن تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل
8. أن يعقب الشفافية مساءلة فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها وذلك بالطبع في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك.
9. حيث يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة لأنها تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين عن طريق مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التقييمات الماضية وتحدد وثيقة صلة المعلومات من خلال طبيعتها وجودتها من ناحية الأهمية النسبية . (علي ، 2010 ، ص59)
- 10 - دعم وتطوير النظام القانوني والجهاز القضائي بالمجتمع وذلك بتفعيل مواد القوانين الموجودة والعمل على القيام بالدراسات المقارنة والتوصيات بإصدار قوانين جديدة بشأن محاربة للفساد وتضمن المزيد من الشفافية وضرورة تطوير آليات واضحة يتم بمقتضاها تطبيق تلك القوانين من خلال الجهاز القضائي الفعال.
- 11- تكوين لجان للنزاهة في المؤسسات المختلفة ، وذلك من خلال تنمية الممارسات الإدارية الأخلاقية والالتزام بالقيم في أداء الوظائف المختلفة التي تقوم بها مؤسسات الدولة ، كما تهدف هذه اللجان إلى التغلب على المشاكل المالية والتصدي لها في حال حدوثها بالإضافة إلى معالجة الحالات التأديبية المختلفة ، وكذلك حالات سوء استخدام السلطة والفساد الإداري . (سالم، 2008، ص25)
- 12- إنشاء وكالات لمحاربة الفساد وذلك بأن تكون قوانين الدولة تسمح بإنشاء وفتح الهيئات والمؤسسات والجمعيات الحكومية والأهلية المختصة في مكافحة الفساد ومنحها الصلاحيات التي تمكنها من القيام بمهامها أو على أن ينصب جوهر عمل هذه الوكالات في الحصول على المعلومات وإجراء التحريات اللازمة ، وإعطاء التوصيات الخاصة بتوجيه الاتهام للأفراد المسؤولين عن الفساد الإداري في المؤسسات فضلاً عن تقديم النصح لرؤساء الإدارات والأجهزة المختلفة فيما يتعلق بالتغيرات التي تطرأ على الأداء المؤسسي التي يمكن أن تساعد في القضاء على وقوع الفساد الإداري مستقبلاً . (حمدان ، 2004 ، ص87)

13- تهيئة بيئة عمل صحية حيث تقوم بيئة العمل الصحية على ثلاثة محاور هي أَرْضاء العاملين المتابعة الموضوعية ، وبت روح الجماعة ، فلا شك أن الموظف الذي يتحقق له الرضاء الوظيفي سوف يكون أكثر حرصاً من غيره على الالتزام بالممارسات الإدارية السليمة والابتعاد عن الممارسات الفاسدة ، كما أن المتابعة المستمرة لالاداء العالي في المراحل المختلفة تساعد على اكتشاف الانحرافات أولاً بأول قبل تفاقم تلك الانحرافات ، وكذلك التزام العاملين داخل مؤسسة معينة بروح الجماعة والعمل معاً كفريق واحد يكون من الصعب معه انتشار الفساد فيما بينهم.(سالم، 2008، ص45) .

### ثالثا : الأبعاد :

- 1- الالتزام بالانفتاح ، والشفافية ، والأمانة ، فيما يتعلق بالمنظمة ورسالتها ، وسياستها ، ونشاطاتها على المستويات الإدارية كافة ، بشكل يسمح بمساءلة جادة للمنظمة وللعاملين بها فيما يتعلق بمعاملاتها كافة ومع الأطراف ذات العلاقة .
- 2- العمل ، ضمن اجراءات واضحة ومعلنة ، على تبني مواقف ذات علاقة بسياسات المنظمة المالية والتنموية ، ومواقفها من السياسات العامة ، ضمن سياسات اخلاقية صريحة توجه الخيارات الاستراتيجية .(قسام،2000،ص32)
- 3- الالتزام بسياسة واضحة للنشر تتضمن حفظ وتوثيق كل ما يتعلق ببناء المؤسسة وعملها ، من خلال إصدار قرارات مجلس إدارة أو لوائح واجراءات مصادق عليها واضحة فيما يتعلق بنشر المعلومات الشفوية والكتابية أو المخزنة الكترونيا .
- 4- التعهد بتوفير المعلومات الصحيحة للجمهور العام بأعلى مستوى من الدقة وذلك بتخصيص دائرة أو وحدة ، أو شخص على الأقل ، للقيام بهذه المهمة لتوفير قناة اتصال المؤسسة بالجمهور ، واتخاذ الإجراءات التي تضمن حفظ السجلات والمعلومات التي تتعلق بعمل المؤسسة بما يضمن دقة المعلومات والأمانة وسهولة عملية عرض المعلومات وتحليلها وتقديمها لطالبيها وفق اجراءات واضحة ومنظمة(حمدان،2000، ص87)
- 5- التعهد بالمحافظة على سرية المعلومات الشخصية المتعلقة بشؤون الموظفين والعملاء ما لم يتنازل الأشخاص المعنيون عن هذا الحق أو يتطلب القانون كشف هذه البيانات .

6- تبني اجراءات مكتوبة ومعلنة تحمي الموارد البشرية في المؤسسة ، من الممارسات غير المهنية ، بما فيها أسس التوظيف ، والتقييم والتدريب والترقيات وسلم الرواتب ، وآلية اختيار المستفيدين ، وشبكة علاقاتها .

7- تبني برنامج لتنمية ثقافة حق المعرفة والإطلاع وحق الحصول على البيانات والمعلومات لدى الموظفين في كل ما يتعلق بمجتمعهم . (سالم،2009،ص119)

8- تضيق ضرورات الأمن وأخطار الإفشاء لحجب المعلومات والبيانات التي قد تكون أهمية وصولها للمواطنين تفوق مخاطر إخفائها ، ونشر المعلومات والوثائق السرية بعد فترة معينة محددة قانوناً .(العلي ، 2009 ، ص11)

### المبحث الثالث

## أنعكاس مؤشرات قياس الشفافية في الإفصاح على الفرارات ادارة الأنشطة التجارية في الوحدات الاقتصادية

### 1. العلاقة بين المعايير والابلاغ المالي والشفافية

لقد اجري مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة ومكتب المدقق العام في كندا ، في دراسة مشتركة لهما عام 1986 مسحاً أسفر عن نتائج واضحة . وان CAS اعتمدت على هذه الدراسة كاحدى المصادر ، عندما قامت بتحديد مستخدمي التقارير المالية الحكومية في دراسة لهما والمعنونة "مستخدمي التقارير المالية الحكومية والمعلومات المالية التي تقدمها الحكومة" ، من خلال استبانة مسح المطورة من قبلها والمرسلة إلى 165 عضواً في INTOSAI ، فلقد طلب الاستبيان اراء الاعضاء عن مستخدمي التقارير المالية الحكومية وعن المعلومات المالية التي تقدم حالياً من قبل الحكومات ، ولقد تمت الاجابة على الاستبانة من قبل 93 عضواً كان العراق من ضمنهم .

وبهذا حددت لجنة CAS خمس فئات هم مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقرير دراستها هذه وفي البيان رقم (1) المحتويين في وثيقة اطار معايير المحاسبة الصادرة سنة 1995 . ان الفئات الخمسة لمستخدمي التقارير المالية الحكومية هم :

1. السياسيون وكادرهم الوظيفي : السياسيون هم اولئك الذين تم انتخابهم من قبل المواطنين لخدموا في التشريع (الهيئة أو السلطة التشريعية) ، وكادر الموظفين يضم الوكلاء الوسيطين الذين يقدمون الخدمات للساساة ، مثل الكادر الوظيفي التشريعي

- والباحثين المساعدين للسلطة المنفردين أو للجان التشريعية أو الهيئة التشريعية نفسها .
2. المقرضون : تشمل هذه المجموعة خبراء حكوميين من المحللين الذين يتم استخدامهم من قبل المصارف التجارية ، والمتعاملين بالسندات وشركات الائتمان ووكالات تامين السندات ، فكل هذه الجهات تهتم باقراض الاموال إلى الحكومة .
3. الاقتصاديون : اولئك الذين لهم علاقة بدور الحكومة في محتوى الاقتصاد ككل ، فتشمل هذه المجموعة الاقتصاديين \* . في الحكومة ومعاهد البحث والهيئات الاستشارية الخاصة والمؤسسات الاكاديمية والجهات ذات العلاقة واولئك العاملين في مجال توليد الاحصائيات الاقتصادية (نظام الحسابات القومية) .
4. محللو السياسة وجماعات المصلحة الخاصة : محللو السياسة تشمل محلي السياسة الذين يعملون بصورة رئيسة في الجامعات والمنظمات البحثية غير الربحية . اما جماعات المصلحة الخاصة فتشمل محلي الحكومة الذين يعملون في المنظمات التي تمثل مجموعة مصالح محددة في المجتمع ، مثل القوى العاملة أو المستهلكين أو الاطباء أو الجامعات .
5. وسائل الاعلام والجمهور : تتألف وسائل الاعلام من الصحفيين الذين يعملون للصحف والخدمات السلوكية والتلفزيون والراديو ، فضلاً عن الشبكة الدولية لخدمات المعلوماتية (الانترنت) ، والمراسلين الصحفيين وكتاب الاعمدة وكتاب الافتتاحيات ، وتضم هذه الفئة ايضاً الجمهور .
- تسعى التقارير المالية في الوحدات الحكومية إلى تحقيق عدة أغراض أهمها (حمودي ، 1989 : 166) :
1. تحقيق اغراض الرقابة والمتابعة على مختلف المستويات .
  2. توفير البيانات اللازمة لمختلف الجهات .
  3. ربط حسابات الوحدة الحكومية بالحسابات القومية الخاصة وبخاصة انه يتردد في الفكر المحاسبي ضرورة اعتبار الحكومة عاملاً خامساً من عوامل الانتاج .
  4. أن التقارير المالية وسيلة اتصال بين مستويات الإدارة الحكومية .
  5. أن التقارير المالية وسيلة للافصاح عن كفاءة اداء الإدارة الحكومية .
  6. خلق الثقة بين الإدارة الحكومية وعمالها (المواطنين) .

\* المقصود هنا بالاقتصاديين علماء الاقتصاد .

فضلاً عن هذه الاغراض فان التقارير المالية تزود معلومات عن خطط الحكومة والاداء والمطابقة للسلطات المناسبة (IFACPSC, Study 1, 1993) ، وان التقارير المالية تمكن من القيام بالمساءلة (Accountability) ، لان التقرير يربط كل المعلومات معاً بعرض واضح ودقيق لمساعدة المستخدمين لاجراء تقييمات عن علم حول الوحدة المبلغة (INTOSAI, 2001 : 2) ، وذلك من خلال اطلاع المواطنين على التقارير المالية والتي تمثل تقارير مسؤولية للوحدة الحكومية تجاه المواطنين ليقوموا التقدم الذي احرزته الوحدة على طريق تحقيق أهدافها ، وكذلك فان التقارير تقدم مسؤولية الوحدة الحكومية عن الموارد الموكلة لها وادارتها .

قامت لجنة CAS بتعريف هدف الإبلاغ الشامل هو (INTOSAI, 2001: 2) : (إلى الحد الذي يكون فيه عملياً تجهيز المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها) ، ويتضمن هؤلاء المستخدمين على التمويل الوطني والدولي وتصنيف الوحدات ، الامر الذي يتطلب معايير عالية من إبلاغ المساءلة .

ويعتقد الباحث ان CAS اعتمدت في صياغة هذا التعريف على الهدف الشامل للتقارير المالية الا وهو توفير المساءلة Accountability ، التي اشتقت من كلمة Accountable وتعني "مسؤول (أي عرضة للمحاسبة) أو ممكن تفسيره أو تعليقه أي ان تكون ملزماً بتفسير أفعال الشخص وان تبرر ما يفعله" (البلبكي ، 2004 : 23) .

وعلى ذلك ، فقد حددت لجنة CAS أهداف الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية في البيان رقم (2) عام 1995 (INTOSAI , 1999 : 13-16) :

1. تزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها .
2. ان الإبلاغ المالي من قبل الحكومة لا يعد غاية بحد ذاتها ، بل انه وسيلة لإيصال المعلومات المالية عن الحكومة وأنشطتها إلى المواطنين الذين يحتاجونها .
2. مساعدة المستخدمين على فهم حجم وطبيعة الوحدة الحكومية ونطاق أنشطتها ووضعها المالي .

فان الاقصاديين والمحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة ووسائل الإعلام والجمهور يحاولون ان يفهموا حجم ونطاق أنشطة الوحدة الحكومية والحكومة ككل .

3. مساعدة المستخدمين على فهم وتنبؤ كيف أن الحكومة تمويل أنشطتها .

ان المقرضين يتنبؤون بالمتطلبات النقدية الحكومية واسعار الفائدة .

4. مساعدة المستخدمين على فهم وتنبؤ نتائج الأنشطة الحكومية .

ان مجموعات عدة من المواطنين يحاولون أن يفهموا ويتنبؤوا بنتائج النشاط الحكومي، فالمقرضون يتنبؤون بمعدلات الفائدة ويقدرّون الآفاق الاقتصادية للصناعات والشركات ، والاقتصاديون يجرون تنبؤات للاقتصاد ويدرسون نتائج اثر التدخل الحكومي على الاسواق الائتمانية ، اضافةً إلى المحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة الذين يدرسون تأثير الضرائب على الافراد والشركات ، فهذه الفئة الاخيرة ووسائل الاعلام والجمهور يدرسون اثر النشاط الحكومي على الاوضاع الاجتماعية والاقتصادية ويقدرّون الخيارات السياسية المتاحة للحكومة .

5. مساعدة المستخدمين على تحديد فيما اذا قد فعلت الحكومة ما قالت ستفعله وتكاليف انشطتها .

ان وسائل الاعلام والجمهور تقوم بمقارنة ما فعلته الحكومة مع ما قالت ستفعله ، وان هذه المقارنات يتم اجراؤها من قبل السياسيين ايضا خلال الخطب والمناقشات في الهيئة التشريعية. ان الاقتصاديين والمحللين السياسيين وجماعات المصلحة الخاصة ووسائل الاعلام والجمهور يحللون ويدرسون تكاليف وتفاصيل الأنشطة الحكومية وتخصيص الموارد الحكومية إلى انواع مختلفة من الاستخدامات .

## 2. الشفافية في القوائم المالية

الشفافية هي العلانية والتصريح الواضح عن البيانات والقرارات والقوانين والياتها والواردات والصادرات وصرفيات الحكومة والميزانية العامة للدولة وأمور أخرى من خلال وسائل الأعلام والقنوات الرقابية الأخرى ، وهي صفة من صفات النظم ، وهي تسمح للمجتمع المدني والأعلام والقضاء والمواطنين كاه من معرفة مجريات الأمور والأعمال الإدارية للحكومة.

ان الالتزام بالانفتاح ، والشفافية ، والأمانة ، فيما يتعلق بالمؤسسة ورسالتها ، وسياستها ، ونشاطاتها على المستويات الإدارية كافة ، بشكل يسمح بمساءلة جادة للمؤسسة وللعاملين بها فيما يتعلق بمعاملاتها كافة ومع الأطراف ذات العلاقة .

و العمل ، ضمن اجراءات واضحة ومعلنة ، على تبني مواقف ذات علاقة بسياسات المؤسسة المالية والتنمية ، ومواقفها من السياسات العامة ، ضمن سياسات اخلاقية صريحة توجه الخيارات الاستراتيجية . (حسام ، 2006 ، ص22)

التعهد بتوفير المعلومات الصحيحة للجمهور العام بأعلى مستوى من الدقة وذلك بتخصيص دائرة أو وحدة ، أو شخص على الأقل ، للقيام بهذه المهمة لتوفير قناة اتصال المؤسسة بالجمهور ، واتخاذ الإجراءات التي تضمن حفظ السجلات والمعلومات التي تتعلق بعمل المؤسسة بما يضمن دقة المعلومات والأمانة وسهولة عملية عرض المعلومات وتحليلها وتقديمها لطالبيها وفق اجراءات واضحة ومنظمة .

والتعهد بالمحافظة على سرية المعلومات الشخصية المتعلقة بشؤون الموظفين والعملاء ما لم يتنازل الأشخاص المعنيون عن هذا الحق أو يتطلب القانون كشف هذه البيانات .

### 3. أنواع مؤشرات قياس الشفافية

تبني اجراءات مكتوبة ومعلنة تحمي المواد البشرية في المؤسسة ، من الممارسات غير المهنية ، بما فيها أسس التوظيف ، والتقييم والتدريب والترقيات وسلم الرواتب ، وآلية اختيار المستفيدين ، وشبكة علاقاتها . التقيد بالمعايير المهنية والقواعد الخاصة بالشفافية المالية ، من خلال وضع اجراءات المراجعة المحاسبية والضبط الداخلي وآلياته . يرتكز ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية الادارية العامة على أربعة مبادئ عامة يقوم عليها الهيكل التنظيمي للميثاق وهي : \* المبدأ العام - وضوح الأدوات والمسؤوليات يعني بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والمسؤوليات داخل الحكومة ، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الاقتصاد ، حيث يتعين على المؤسسات والقطاعات المالية ومؤسسات الأعمال العامة الأخرى مراعاة متطلبات الإفصاح والشفافية ، ومراعاة أخلاقيات الإدارة في القطاع العام . (حمدان ، 2003 ، ص93)

**ويتلخص الجانب النظري** ببيان أن المتابعة المستمرة لالاداء العالي في المراحل المختلفة تساعد على اكتشاف الانحرافات أولاً بأول قبل تفاقم تلك الانحرافات ، وكذلك التزام العاملين داخل مؤسسة معينة بروح الجماعة والعمل معاً كفريق واحد يكون من الصعب معه انتشار الفساد فيما بينهم

## الفصل الثالث

### الجانب العملي

أولاً : وصف عينة الدراسة:-

جدول ( 1 ) وصف عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	الفئات المستهدفة	المتغيرات	ت
79%	19	ذكور	النوع الاجتماعي	1
21%	5	إناث		
100%	24		المجموع	
4%	1	30 - 20	العمر	
37%	9	40 - 31		
50%	12	50 - 41		
8، 5%	2	60 - 51		
-	-	61 فأكثر		
100%	24		المجموع	
-	-	دكتوراه	المؤهل العلمي	3
-	-	ماجستير		
4%	1	دبلوم عالي		
21%	5	بكالوريوس		
16%	4	دبلوم		
42%	10	إعدادية		
17%	4	متوسطة		

%100	24		المجموع	
-	-	اقل من سنة	سنوات الخدمة	4
%4	1	5 - 1		
%12 ، 5	3	10 - 6		
%30	7	15 - 11		
%12 ، 5	3	20-16		
%25	6	25- 21		
%16	4	30-26		
-	-	31 سنة فأكثر		
%100	24		المجموع	
%25	6	مدير	العنوان الوظيفي	5
%21	5	معاون مدير		
% 12	3	رئيس مهندسين		
%4	1	مهندس		
% 21	5	رئيس ملاحظين		
%17	4	ملاحظ		
%100	24		المجموع	

المصدر :- من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبانة

1- النوع الاجتماعي:- أوضحت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (2)، أن أغلب أفراد العينة هم من الذكور، إذ بلغت نسبتهم (79%) أي (19) فرداً، أما الإناث فبلغ عددهم (5) فرداً، أي بنسبة (21%) ويتضح بأنها اقل قياساً مع نسبة الذكور، مما يدل على أن الشركة تميل إلى توظيف الذكور أكثر من الإناث.

2- العمر:- أما بخصوص الفئة العمرية فقد أوضحت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (2)، أن نسبة (4%) من أفراد العينة كانت أعمارهم تتراوح ما بين (20 - 30) سنة إذ

بلغ عددهم (1) فرداً، ونسبة (37,5%) من أفراد العينة كانت أعمارهم ما بين (31-40) سنة إذ كان عددهم (9) ،بينما حصلت الفئة العمرية (41-50)سنة على نسبة (50%) و عددهم (12)،وأخيراً بلغت نسبة الفئة العمرية(51-60)سنة (2)فرداً أي ما نسبته (8,5%) من أفراد العينة.

3- **المؤهل العلمي:** - تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (2) إلى أن نسبة (42%) من أفراد العينة هم من حملت شهادة (الإعدادية) إذ مثلت هذه الفئة أعلى نسبة من حيث المؤهل العلمي، ثم جاءت فئة حملت شهادة (ا لبيكوريوس) بالمرتبة الثانية بنسبة (21%)، بينما كانت نسبة حملت شهادة (المتوسطة) (17%) ،والدبلوم(16%)،أما حملة شهادة الدبلوم العالي فبلغت نسبة (4%) ، وتوضح هذه النسب أن العينة المبحوثة لها القدرة والكفاءة في فهم فقرات الإستبانة مما ينعكس إيجاباً على النتائج النهائية للدراسة .

4- **سنوات الخدمة:** - تشير النسب الواردة في الجدول (2) إلى أن أكبر النسب كانت ممن لديهم خدمة في المعمل تتراوح ما بين(11-15)و سنة إذ بلغ عددهم (7) فرداً أي بنسبة (30%) من عينة الدراسة، وأن اقل نسبة كانت ممن لديهم خدمة في الشركة (1-5) إذ بلغت نسبتهم (4%) و عددهم(1)،وكان عدد من لديهم خدمة(6-10)سنة هو(3) أي بنسبة (12,5%)، وبلغت نسبة من لديهم خدمة(16-20)سنة هو(12.5%) و عددهم(3)،وبلغت نسبة من لديهم خدمة ( 21-25) (25%) ، وكان عددهم (6) أفراد،وبلغت نسبة من لديهم خدمة(26-30) (16) وكان عددهم(4)وهذه النسب تشير بوضوح إلى امتلاك الشركة لأفراد ذوي خبرة عالية في العمل .

5- **العنوان الوظيفي:** - أوضحت النسب الواردة في الجدول (2) إلى أن أكبر نسبة للعنوان الوظيفي هي المديرين إذ بلغت(25%) إذ كان عددهم(6)،بينما كانت نسبة العنوان ملاحظ (17%) حيث بلغ عددهم(4)،ثم جاءت نسبة معاون مدير ب (21%) وكان عددهم(5)،في حين كانت نسبة رئيس مهندسين هي(12%) أي بعدد(3)،ثم جاءت نسبة مهندس ب (4%) وكان عددهم (1).ثم جاءت نسبة رئيس ملاحظين(21) وكان عددهم(5)

## ثانيا : وصف متغيرات الدراسة

فيما يأتي وصف لمتغيرات الدراسة وتشخيصها على التقارير المحاسبية المالية ودورها في ضمان الشفافية لعينة من العامة لتجارة المواد الغذائية - فرع بابل .  
ان الوزن المطلوب لاستجابات أفراد العينة يقع بين 50% و اقل من 75% ، ويكون مستوى الاجابة عالياً اذا كان الوزن المطلوب لاستجابات أفراد العينة من 75% فما فوق .

## جدول (1)

### وصف متغيرات البحث وتشخيصها

التقييم	الوزن المطلوب **	الوسط المرجح*	الفقرات	ت
عالي	92%	2.76	<b>التقارير المحاسبية المالية</b> اتفهم وجهات النظر المختلفة واقبل الآراء الأخرى	1
عالي	92%	2.76	اتفهم موقف الآخرين ازاء ثقافتي.	2
عالي	86%	2.58	اجمع باستمرار معلومات جديدة بقصد الاستفادة منها.	3
عالي	94%	2.82	امتلك معلومات جيدة فيما يخص الاختلافات بين الانظمة السياسية والاقتصادية في دول العالم .	4
عالي	96.6%	2.9	من خلال معرفتي بالاختلافات الثقافية المؤثرة على العمل استطيع تعديل سلوكي و اتصالي بالناس .	5
عالي	94%	2.86	اتعامل مع المواقف الجديدة حتى وان كانت المعلومات غير تامة	6
عالي	91.3%	2.74	يجب ان اعرف لغة الاتصالات السمعية والبصرية ورموزها.	7
عالي	96.6%	2.9	<b>ضمان الشفافية</b> حجم العمل الذي أقوم به أكثر من اللازم	-1
عالي	81.3%	2.44	وقت العمل المخصص لا يسمح بأداء كل ما هو متوقع مني	-2
عالي	94.6%	2.84	آلية العمل متغيرة وغير ثابتة	-3

التقييم	الوزن المطلوب **	الوسط المرجح*	الفقرات	ت
عالي	%98	2.94	اتحمل المسؤولية عن الغير.	-4
عالي	%96.6	2.9	إن إمكانياتي وقدراتي لا تستغل بالشكل الأمثل	-5

\* الوسط المرجح = القيم لإجمالي عدد الافراد المبحوثين .

\*\* الوزن المطلوب = (الوسط المرجح / الدرجة القصوى)  $\times 100$  .

الدرجة القصوى = 3 بمقياس ليكرت (3 اتفق ، 2 محايد ، 1 لا اتفق) .

فيما يخص التقارير المحاسبية المالية فقد جاءت باسئلة هي :

س1) يرى أفراد العينة المبحوثين قد اجابو لفقرة (اشعر بالرضا عن العلاوات والزيادات التي تضاف لراتبي سنويا) ، إذ بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.76 وهو اعلى من الوسط الفرضي(2) ويشكل وزن مئوي ( 92%) وعلى التوالي ، أي إن هذا الدور عالٍ وهي نتيجة منطقية .

س2) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.76 وهو اعلى من الوسط الفرضي(2) ويشكل وزن مئوي (92%) على التوالي ، وقد جاء بتقييم عالٍ ، وهذه النتيجة تدل على الفهم الكامل لعينة المبحوثين يهتمون بعلاوة طبيعة العمل او المخاطرة تشجعني لاداء أفضل .

س3) لقد جاء هذا السؤال بوسط مرجح ووزن مطلوب (2.58) وهو اعلى من الوسط  
الفرضي(2) ويشكل وزن مؤوي (86%) على التوالي .  
س4) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.82) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2)  
ويشكل وزن مؤوي (94%) على التوالي  
س5) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.9) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2) ويشكل  
وزن مؤوي(96.6%) على التوالي وبتقييم عالٍ  
س6) لقد جاء هذا السؤال بوسط مرجح ووزن مطلوب (2.86) وهو اعلى من الوسط  
الفرضي(2) ويشكل وزن مؤوي (94%) على التوالي  
س7) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.74) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2)  
ويشكل وزن مؤوي(91.3%) على التوالي وبتقييم عالٍ.  
س8) بلغ الوسط المرجح للسؤال الثامن (2,82) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2) ويشكل  
وزن مؤوي (94%)

اما ما يتعلق بميار ضمان الشفافية .

س1) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.9)وهو اعلى من الوسط الفرضي(2) ويشكل  
وزن مؤوي ( 96.6%) وعلى التوالي وبتقييم عالٍ.  
س2) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب لهذا السؤال (2.44 – 81.3%) على التوالي  
وبتقييم عالٍ.

س3) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.84) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2)  
ويشكل وزن مؤوي (94.6%) على التوالي وبتقييم عالٍ.  
س4) بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2.94) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2)  
ويشكل وزن مؤوي (98%) على التوالي وبتقييم عالٍ.

س5) ( بلغ الوسط المرجح والوزن المطلوب (2,9) وهو اعلى من الوسط الفرضي(2)  
ويشكل وزن مؤوي (96,6%) على التوالي وبتقييم عالٍ

واعتمادا على النتائج السابقة نجد ان لالتقارير المحاسبية المالية المتبع في الشركة اهمية  
كبيرة لدى العاملين نعكسها نتائج الاجابات التي اوضحت ان كل الاجابات كانت ايجابية  
عالية.

## الفصل الرابع

### الاستنتاجات والمقترحات والتوصيات

#### أولاً : الاستنتاجات

توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها :

- 1- اثبت نتائج تحليل اجابات الافراد على وجود اتفاق عالي لدى افراد العينة عن التقارير المحاسبية المالية المتبع في الشركة .
- 2- هناك افاق ايجابي لدى عينة الدراسة على ان الشركة تتبع برنامج تقسيم ضمان الشفافية وتعتمد عليه في سياسات الترقية والتحفيز .
- 3- هناك دورا للحوافز في ضمان الشفافية .

#### التوصيات

1. ضرورة تعزيز التقارير المحاسبية المالية المتبع حالياً في الشركة .
2. يجب أن لا يقتصر احتساب الحوافز على نشاطات العاملين الروتينية وان يشمل النشاطات الاخرى التي يمارسها اثناء العمل
3. لابد من دراسة ضمان الشفافية ، واجراء العديد من الدراسات التي تتعلق بدراسة الحوافز واثرها في ضمان الشفافية .

## المصادر

1. حماد ، طارق عبد العال ، " التحليل الفني و الاساسي للأوراق المالية " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 .
2. سلطان ، عطية صلاح ، " دور لجان المراجعة في دعم تحسين اداء العاملين لاغراض أستمرار المنشأة " ، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في أطار الحوكمةالمؤسسي ، القاهرة - مصر ، سبتمبر 2005
3. السعد، مسلم، الغالبي، طاهر، (السياسات الإدارية: المفهوم والصياغة والحالات الدراسية)، البصرة، دار التّب للطباعة والنشر، ط1، 1999.
4. السلمي، علي، ( تطور الفكر التنظيمي)، الكويت، وكالة المطبوعات،1975.
5. شاويش، مصطفى نجيب، (إدارة الموارد البشرية، إدارة الافراد) ، الشروق للدعاية والنشر، 1996.
6. الشماع، خليل محمد، وحمود، خضير كاظم،(نظرية المنظمة)، بغداد، دار الشؤون الثقافية العامة، 1989.
7. التميمي، هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
8. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والطباعة والتوزيع، عمان، الأردن.
9. جمعة، أحمد حلمي، (2009)، تطوير معايير التدقيق والتأكد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
10. دحدوح، حسين أحمد، والقاضي، حسين يوسف، (2009)، مراجعة الحسابات المتقدمة: الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
11. الذنبيات، علي عبد القادر، (2009)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، الطبعة الثانية، عمان.
12. الصبان، محمد سمير، وهلال، عبد الله، (2000)، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية طبع، نشر، توزيع، مصر.
13. عبد الله، خالد أمين، (2004)، عالم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
14. عثمان، عبد الرزاق محمد، (1999)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل.
15. لطفي، أمين السيد أحمد، (2005)، المراجعة الدولية وعولمة رأسمال، الدار الجامعية، الإسكندرية.
16. سليمان ، محمد مصطفى ، " حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 .
17. الواردات ، خلف عبد الله ، " التدقيق الداخلي في أطار حوكمة الشركات " ، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في أطار الحوكمةالمؤسسي ، القاهرة - مصر ، سبتمبر 2005 .

18. خليل ، عطا الله وارد ، " الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الاردنية في ظل الحاكمية المؤسسية " ، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة - مصر ، سبتمبر 2005 .
19. حماد ، طارق عبد العال ، " التحليل الفني و الاساسي للأوراق المالية " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 .
20. سلطان ، عطية صلاح ، " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لاغراض استمرار المنشأة " ، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في إطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة - مصر ، سبتمبر 2005 .