

دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الافصاح والشفافية

أ.م.د. شاکر عبد الکریم البلداوي*

المستخلص:

يهدف البحث بشكل أساسي إلى قياس دور ديوان الرقابة المالية في تعزيز الافصاح والشفافية وذلك من خلال التعرف على الجوانب الفكرية لموضوع الافصاح والشفافية ودوره في التشريعات المنظمة لعمله والمجالات والاساليب المستخدمة من قبل الديوان لتعزيز الافصاح والشفافية وتقديم المقترحات المناسبة لتعزيز هذا الدور من خلال التجارب المماثلة له. أستند البحث على منهج التحليل الوصفي مستخدماً الاستبانة التي احتوت على 26 سؤال يقيس دور الديوان في تعزيز الافصاح والشفافية ونتيجة توزيع الاستبانة على 40 من العاملين في الديوان تم التوصل الى ان دور الديوان فاعل في تعزيز الافصاح والشفافية من خلال التركيز على اهدافه التقليدية المتمثلة في الابلاغ عن المخالفات وابداء الرأي في عدالة ووضوح القوائم المالية واستناداً الى تلك النتائج قدمت بعض التوصيات التي ترتبط باستخدام وسائل الانترنت ، والتقارير الدورية ، والتأكيد على بعض التشريعات والمعايير في تعزيز الافصاح والشفافية .

Abstract:

The research aims mainly to measure the role of the Office of Financial Supervision in promoting disclosure and transparency by identifying aspects of the intellectual to the subject of disclosure and transparency and its role in the legislation governing the work and areas and methods used by the Bureau to enhance disclosure and transparency and make appropriate proposals to strengthen this role through similar experiences to him. The research was based on the approach to descriptive analysis using a questionnaire, which contained 26 questions measuring the role of the SAI in promoting disclosure and transparency, as a result of the distribution of questionnaire to 40 employees in the bureau was reached that the role of the SAI active in promoting disclosure and transparency by focusing on its traditional objectives of reporting irregularities and to express an opinion in the fairness and clarity of financial statements and the basis of these results provided some recommendations that are related to using the Internet facilities, and periodic reports, and the emphasis on some of the legislation and standards in the promotion of disclosure and transparency.

المقدمة:

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال وبعد أن أصبحت المعلومة المحاسبية المنشورة مصدر هام لاتخاذ القرارات وذات قيمة، ومن هنا نال موضوع الإفصاح اهتمام كبير من قبل الباحثين والجمعيات المهنية المتخصصة بوضع المعايير المحاسبية

* أستاذ مساعد/ الجامعة المستنصرية /كلية الإدارة والاقتصاد/قسم المحاسبة

والتدقيقية وقد أدت الانهيارات المالية لبعض الشركات العالمية إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق إدارات الشركات وذلك بسبب سوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية ويؤكد بعض الباحثين أن العامل الأول وراء ذلك هو ابتعاد الإدارة عن مسارات الشفافية في تعاملها مع أصحاب المصالح والعامل الآخر هو خروج هذه الإدارات عن مسار مسئوليتها في تبني افتراضات قائمة على أساس منطقي وموضوعي لتصوراتها لواقعها المالي . لذلك تزايد الاهتمام بدور اجهزة الرقابة الخارجية في تعزيز الافصاح والشفافية، وفي العراق تشير التشريعات على سعي السلطة التشريعية في ايجاد جهة رقابية مستقلة ذات شخصية معنوية للمساعدة في تعزيز الاقتصادية، والفاعلية، ومصادقية حكومة العراق، وينص قانون رقم (6) على وجوب ان يعمل الديوان مقترناً مع المفوضية العراقية للنزاهة العامة، والمفتشون العموميين لكل وزارة لضمان بقاء الحكومة العراقية مستقيمة وذات شفافية يمكن مسائلتها من قبل الشعب العراقي.

مشكلة البحث :

تعتمد حوكمة الشركات على مبدأ رئيسي هو مبدأ الإفصاح والشفافية وينطوي هذا المبدأ على إعداد وتدقيق المعلومات بشكل عام والمعلومات المحاسبية بشكل خاص والإفصاح عنها بما يتوافق مع المعايير الدولية مراعيًا في ذلك الجوانب الشكلية، والزمنية والمحتوى لأبعاد جودة المعلومة بالشكل الذي يحقق الدقة والموضوعية للتقارير المالية .

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة من وجهة نظر الباحث في تحديد دور اجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال الاجابة على التساؤلات التالية :

ماهو مفهوم الإفصاح والشفافية ؟

ماهو دور ديوان الرقابة المالية في العراق في تعزيز الإفصاح والشفافية حسب التشريعات ؟

ماهو الدور الفعلي لديوان الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية ؟

أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث مع تزايد التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم الإفصاح والشفافية في البيئة الاقتصادية، والاستفادة منها في تطوير الممارسات المحاسبية وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق، وبالتالي تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية والتي ستعكس على قرارات مختلف الاطراف المستفيدة من هذه المعلومات .

فمن المعلوم أن جودة وشفافية المعلومات لها تأثير مباشر على جموع المستفيدين سواء كانوا متعاملين بالفعل أم كانوا في مرحلة التفكير في التعامل. ولا يخفى على احد أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يساعد المتعاملين في اتخاذ القرارات الملائمة مثل القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالأوراق المالية أو التخلص منها أو الدخول في استثمارات جديدة أو من حيث تأثيرها على الأسعار أو العوائد وبالتالي يكون لها تأثير بشكل أساسي على كبر أو صغر حجم التداول وتنشيط أو ركود حركة اسواق المال والاقتصاد.

أهداف البحث :

يهدف البحث بشكل أساسي إلى قياس دور ديوان الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية :

- 1- التعرف بالجوانب الفكرية لموضوع الإفصاح والشفافية .
- 2- التعرف على طبيعة دور ديوان الرقابة في التشريعات المنظمة لعمله .
- 3- التعرف على المجالات والاساليب المستخدمة من قبل الديوان لتعزيز الإفصاح والشفافية .
- 4- تقديم المقترحات المناسبة لتعزيز هذا الدور من خلال التجارب المماثلة له.

فرضيات البحث :

يسعى الباحث للتحقق من الفرضية التالية :

هناك دور فاعل لديوان الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية

اسلوب واصوات البحث :

اعتمد البحث على منهج التحليل الوصفي بالاعتماد على مجموعة من الأدوات البحثية لغرض إكمال متطلباته في جانبيه النظري والميداني كما يأتي :

- 1- الجانب النظري: تم الاعتماد على ما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية من الدراسات وبحوث علمية محكمة ، فضلا عن النشرات والمعايير التي تصدرها المنظمات المهنية المختصة، والتي تم الحصول عليها من المكتبات وشبكات الانترنت.
- 2- الجانب الميداني: تم الاعتماد في هذا الجانب على الاستبانة باعتبارها احد المصادر الرئيسية في جمع البيانات ، وتم الاستفادة من بعض المقاييس المختبرة سابقا في وضع محاور الاستبانة وتم استخدام معامل كرونباخ الفا لاختبار الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة حيث بلغ هذا المعامل 95.4 % وهي نسبة عالية جدا تتجاوز النسبة المقبولة وهي 60% وهذا يعني ان هناك ثبات في الاجابات لاسئلة الاستبانة.

الدراسات السابقة :

- 1- دراسة (Haat, et al , 2008) بعنوان : "حوكمة الشركات والشفافية وأداء الشركات الماليزية " هدفت الدراسة إلى اختبار اثر ممارسة حوكمة الشركات على شفافية الشركات وأداء الشركات الماليزية المدرجة في بورصة ماليزيا، وقد تم اختبار العينات باستخدام الانحدار التدريجي لاختبار العلاقة بين أليه حوكمة الشركات والشفافية والأداء وقد وجدت الدراسة إن عوامل حوكمة الشركات لها قوة تنبؤ قوية على أداء الشركات وبشكل رئيسي استنادة الملكية الأجنبية ومع ذلك هناك علاقة سلبية مهمة بين جودة التدقيق والأداء ، كما وجدت الدراسة إن الأداء لا يرتبط بمستوى الإفصاح ، كما بينت الدراسة إن نتائج الإفصاح ليست عوامل مهمة مساهمة في العلاقات بين حوكمة الشركة وأداء الشركات.
- 2- دراسة (Azim & Habib, 2008) بعنوان : "حوكمة الشركات وأهمية قيمة المعلومات المحاسبية"

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين حوكمة الشركات والقيمة المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في استراليا، وقد استخدمت الدراسة مجلس إدارة الشركة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي بالمتغيرات ذات العلاقة إلى حوكمة الشركات وقد تم قياس معامل التحديد الإحصائي (R^2) المعادلة المشتقة من معامل انحدار سعر الأسهم على المكاسب والقيم الدفترية باتباع إطار عمل تقييم مبین على نموذج Ohlson المحاسبي، وقد بينت النتائج إن الشركات التي تملك هيكل حوكمة يظهر معلومات محاسبية ذات قيمة عالية، كما بينت النتائج أيضا إن متغيرات الشركة الاقتصادية محددات مهمة للقيمة المتعلقة بالمعلومات المحاسبية.

3- دراسة (Ramanan، 2007) بعنوان "دراسات حول الإفصاح وحوكمة الشركات".

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة توسع نظرية الإفصاح الحالية وذلك عن طريق الأخذ في الحسبان دور مراقبة إفصاح الشركة إضافة إلى إدراك كيفية تأثير إفصاح الشركة باليات مراقبة الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة قسم الباحث الدراسة إلى الفصول التالية :

الفصل الأول تناول الباحث اثر حوكمة الشركات على عملية الإفصاح عن الأرباح ولأجل هذا الغرض طور نموذجاً يسلط الضوء على المبيعات، والاستقلالية في وظيفة المراجعة وجودة حوكمة الشركات، مما سمح للباحث بتوضيح العديد من النتائج التجريبية الجيدة في مجال حوكمة الشركات كما انه أعطى عدة تنبؤات استقرائية. أما الفصل الثاني فقد تضمن كيفية تأثير سياسة إفصاح الشركة بالمعلومات المنقولة عبر أسواق متعددة، واعتمد النموذج على دور عمليات الإفصاح وكيفية تأثير سياسة إفصاح الشركة على خياراتها الحاكمية، إضافة إلى ذلك حلل النموذج التفاعل بين آليات المراقبة المختلفة.

4- دراسة (Lantto، 2007) بعنوان: "هل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ستحسن من فائدة المعلومات المحاسبية في الدول ذات القوانين المدونة"

بحثت هذه الدراسة فيما إذا كان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) سيحسن من فائدة المعلومات المحاسبية في الدول ذات القوانين المدونة (Code – Law Country) ، حيث طبقت هذه الدراسة في دولة فنلندا التي تحتوي على نظم قوية من شأنها تعزيز البيئة القانونية وتعزيز المعايير المحاسبية المحلية المطبقة في هذه الدولة.

وقد قام الباحث في دراسته هذه باستخدام طريقة التحليل التجريبي من خلال ثلاث استبانات تم توزيعها على كل من المحللين الماليين والمديرين والمدققين الخارجيين .

وتوصلت الدراسة إلى أن المستجيبون يعتبرون المعلومات المحاسبية المبنية على أساس تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية تكون ملائمة وموثوقة وذات اعتمادية عالية لاتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية، وان المستجيبون محايدون تجاه موثوقية واعتمادية المعلومات المحاسبية المبنية على التقديرات الواردة في متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية ومعايير المحاسبة الدولية.

5- دراسة (السمهوري ، 2007) بعنوان: أثر مرتكزات حاكمية الشركات والإجراءات التحليلية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية.

تم إعداد هذه الدراسة لاختبار أثر توفر بعض مرتكزات الحاكمية المؤسسية، واستخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، وذلك باستخدام النموذج الإحصائي المصمم من قبل (ECKEL،

1981) لإثبات وجود حالات الانسياب الوهمي في أرقام الربح المعلنة في عينة من الشركات المساهمة العامة المدرجة في دليل الشركات ضمن قطاع الصناعة والخدمات في الأردن والذي يعتبر نوعاً من التلاعب في القوائم المالية. وقد لوحظ أن مثل هذه الممارسات موجودة في بعض تلك الشركات، كما لوحظ أن العديد من شركات التدقيق في الأردن لم تعكس ذلك في تقريرها عن تلك الشركات، وهذا أمر يثير علامات استفهام عديدة حول كفاءة ومقدرة شركات التدقيق الموجودة في الأردن، فاستخدم اختبار (t) للعينات المستقلة لمعرفة قدرة النسب المالية في التمييز بين مجموعة الشركات التي تستخدم ممارسات الانسياب الوهمي للدخل مع الشركات الأخرى التي لم يثبت استخدامها لتلك الممارسات، ووزعت استبانة على كافة الشركات في عينة الدراسة لمعرفة مدى توفر مرتكزات الحاكمية المؤسسية لديها وأثر ذلك في وجود ممارسات الانسياب الوهمي للدخل حيث تم استخدام أسلوب الاتحاد لدراسة هذا الأثر.

6- دراسة (مطر ، 2003) بعنوان : دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي.

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد آلية محددة ومقبولة تكفل ضبط العلاقة القائمة بين مجلس إدارة الشركة من ناحية ومديرها التنفيذي من ناحية أخرى، والشركة كوحدة من ناحية والأطراف الأخرى ذات العلاقة كالمساهمين والمستثمرين والمقرضين والعملاء والموظفين والجهات الحكومية من ناحية أخرى، والعمل على إيجاد آلية لتقليص سلبيات تنازع الصلاحيات وتضارب المصالح إلى حد أدنى حيث قسمت هذه الدراسة إلى قسمين:

خصص القسم الأول للتعريف بالحاكمية المؤسسية والركائز التي تبني عليها، أما القسم الثاني فقد شرح دور وأهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تدعيم وتعزيز الحاكمية المؤسسية.

وقد توصل الباحث إلى مجموعة نتائج أهمها: إن غياب الحاكمية المؤسسية في عالم الأعمال أدى إلى بروز ظاهرة تضارب المصالح بين مجالس إدارة الشركات من جانب والمديرين التنفيذيين العاملين من جانب آخر، وبين الشركة جميعها كوحدة واحدة من جانب والإطراف ذات العلاقة من مساهمين ومستثمرين وغيرهم من جانب آخر، وانه من أجل حل تلك المشكلة فإن الباحث أوصى بالعمل على تعزيز وتفعيل الحاكمية المؤسسية، وإن نظام الحاكمية المؤسسية يقوم على مجموعة من المقومات الأساسية يأتي على رأسها وجود نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية والإفصاح عن المعلومات المناسبة لتمكينهم من اتخاذ القرارات.

ما يميز البحث عن الدراسات السابقة :

أن جميع الدراسات السابقة ربطت موضوع الإفصاح والشفافية بالحوكمة وذلك لأن الإفصاح والشفافية يشكلان دعائم أساسية للحوكمة . وما يميز هذه الدراسة انها أقتصرت على موضوع الإفصاح والشفافية واختبار دور أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة بديوان الرقابة المالية في العراق بتعزيز ذلك .

الجانب النظري :

أولاً : متطلبات الإفصاح والشفافية

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد الانهيارات التي شهدتها بعض الشركات العالمية العملاقة، وتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال، بعد أن أصبحت المعلومة المحاسبية المنشورة ذات قيمة ومصدراً هاماً لاتخاذ القرارات ومن هنا نال موضوع الإفصاح اهتمام كبير من قبل الباحثين والجمعيات المهنية المتخصصة بوضع المعايير المحاسبية (IFAC, 2004. P262).

ففي تقرير اللجنة المنبثقة عن الكونجرس الأمريكي للتحقيق في أسباب انهيار شركة Enron أشار الى جوانب القصور في الإفصاح عن العمليات التي تمت بين هذه الشركة وبين شركات الأستثمار من جهة وتواطؤ شركة التدقيق Anderson بشكل كبير وبالتالي مساهمتها في هذا الانهيار .

الإفصاح في اللغة يعني الكشف والتبيان والإفشاء (أبونصار، والذنيبات، 2005)، أما الإفصاح المحاسبي فهو أي معلومات مالية سواء أكانت كمية أم نوعية قامت الشركة بنشرها بوسائل رسمية وغير رسمية (Al-Razeen & Karbhari, 2004, P351).

كما عرّف الإفصاح المحاسبي على أنه: تقديم للمعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين بأن واحد (حنان، 1990، ص212). أما مطر والحيالي فقد عرفا الإفصاح المحاسبي على أنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل (مطر، والحيالي، 1995، ص371).

ويتحدد مستوى الإفصاح المناسب حسب رأي Walk & Dodd (2001, P55) في ظل مجموعة من العوامل أو المتغيرات منها الشخص الذي يستخدم المعلومة والغرض الذي تستخدم فيه، وأن مفهوم الإفصاح المثالي أو الكامل أصبح شيء من الماضي ليحل محله في عصرنا الحاضر مفهوم الإفصاح الواقعي أو المناسب.

ويرى (مطر، وآخرون، 2004، ص336) أن الإفصاح يستند إلى عدد من المتطلبات الرئيسية وهي على النحو الآتي :

- 1- تحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- 2- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.
- 3- تحديد نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.
- 4- تحديد أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وطرقها.
- 5- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

ويعني الإفصاح المحاسبي شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (الشيرازي، 1991، ص330). وتنقسم المعلومات الواردة في التقارير المالية الى نوعين من الإفصاح هما الإفصاح الإختياري والإفصاح

الإجباري، أما الإجباري فهو الإفصاح الملزم من قبل التشريعات المحلية مثل قانون الشركات ومتطلبات إدراج الأوراق المالية ، والإفصاح الإختياري هو ماتقوم به بعض الشركات من توفير معلومات إختيارية أخرى في تقاريرها السنوية غير مطلوبة بالمعايير المحاسبية أو بالتشريعات المحلية (Ghazali,2008,p:35).

ويرى Sidebothain (1970,p : 44) في المنظور القانوني بأن التشريعات الحديثة يجب أن تفرض كمية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقرير المالية من خلال عرض كل المعلومات المهمة لتقييم وضع المشروع .

ويؤكد الفصل (2001.p57) أنه عن طريق الإفصاح يتم إعداد وتعميم التقارير المالية التي تهدف إلى إشباع حاجات مستخدميها من المعلومات المحاسبية التي تصور بموضوعية الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالمشروع خلال فترة زمنية معينة، كما تعرض المعلومات التي تعلن عن خطط وتوقعات الإدارة في المستقبل. ويجب على المنظمة أن تنظم حساباتها وإعداد بياناتها المالية وفق المعايير الدولية الخاصة بإعداد التقارير المالية (IFRS) او المعايير او الاتظمة المحلية بالشكل الذي يحقق خاصية التمثيل الصادق، وتضييق الاختلافات والتباين في تطبيق السياسات المحاسبية التي تتبناها المنظمات والحد من استخدام الطرق البديلة لقياس بنود القوائم المالية، بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من حيث ملائمتها وقابليتها للمقارنة(خليل، والعشماوي،2008،ص159).

ويجب على المنظمة أيضا أن تستخدم موقعها الالكتروني على شبكة الانترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية، وتوفير المعلومات، وأن تفصح عن سياساتها وبرامجها تجاه المجتمع والبيئة.

دور أجهزة الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية:

يؤكد الخوري (2003 - ص 3) أن الإفصاح والشفافية هي دعامة هامة للتحكم المؤسسي لضمان العدالة والنزاهة، والثقة في إجراءات إدارة الشركات واتخاذ القرارات الرشيدة حيث تؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة بنشاط المنظمة، ويرى (Gregovy e lihen, 2003 :p.205) أنه كلما زادت درجة الشفافية كلما زادت درجة الإحساس بالمساواة والعدالة التي يعتقد المستثمرون بوجودها في الأسواق المالية، ويساهم المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المنظمات من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ويرفقه بالقوائم المالية ، لذلك فإن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهريا وفعال في مجال الإفصاح والشفافية لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة المنظمات ، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف الخلفي في المنظمات(خليل،2005،ص12).

ولتعزيز الشفافية يرى (Gleen,1999, p: 240) ان تكون الافعال والقرارات والأفتراضات موضوعة للفحص من قبل جهات مختلفة ومنها المدققين (مراقبي الحسابات) لمساعدة الادارة حيث يعد ذلك بمثابة

ناقوس يمكن سماع صدها عندما تتبع الإدارة سياسة الاختباء بدلا من الإفصاح والضبابية والتضليل عوضا عن الشفافية والوضوح .

وتشير مبادئ التحكم المؤسسي لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي على ضرورة الإفصاح عن جميع الأمور المادية التي تتعلق بالمنظمة والتي ترتبط بموقفها المالي أو ادائها التشغيلي أو الملكية ويتضمن ذلك الإفصاح في التقارير عن :-

1. النتائج التشغيلية والمالية لمنظمة
2. أهداف المنظمة
3. حق الاغلبية من حيث المساهمة والتصويت
4. تحديد أعضاء الإدارة والمدراء التنفيذيين ومرتباتهم والمزايا الأخرى
5. كافة ومنافع خطط التعويض
6. المخاطر المادية القابلة للتنبؤ
7. القضايا المادية المتعلقة بالمستخدمين والمساهمين الآخرين
8. سياسات التحكم المؤسسي

كما اكدت هذه المبادئ ان تهية هذه المعلومات وتدفق وفقا للمعايير الدولية وينبغي ان تكفل قنوات توزيع ونشر المعلومات امكانية وصولها الى مستخدميها في الوقت المناسب وبالكلفة المناسبة (OECD, 2000, P : 22) .

ومن خلال قراءة لقانون ديوان الرقابة المالية في العراق رقم 6 المعدل نجد في مادته الاولى تأكيد على دور الديوان في تحقيق الشفافية من خلال التأكيد على مصداقية الحكومه (ينشأ بموجب هذا الأمر ديوان الرقابة المالية كمؤسسة حكومية مستقلة ذات شخصية معنوية للمساعدة في تعزيز الاقتصادية ، الفاعلية ، مصداقية حكومة العراق ، وينص ايضاً على وجوب ان يعمل الديوان مقترناً مع المفوضية العراقية للنزاهة العامة ، والمفتشون العموميين لكل وزارة لضمان بقاء الحكومة العراقية مستقيمة وذات شفافية يمكن مسائلتها من قبل الشعب العراقي)

ومن خلال المادة الثانية يتضح دوره في تعزيز الإفصاح والشفافية حيث نصت هذه المادة على ان يقوم الديوان بالمهام الآتية :-

اولاً- رقابة وتدقيق حسابات ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية على ان يشمل ذلك :-

أ- فحص وتدقيق معاملات الإتفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة لها في الموازنة ، واستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها وعدم حصول هدر أو تبذير أو سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها .

ب- فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق وجباية الموارد العامة للتأكد من ملائمة الإجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها .

ج- إبداء الرأي في القوائم والبيانات المالية والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما إذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والقواعد والأصول المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط .

ثانياً- رقابة وتقويم الأداء وفقاً لأحكام هذا القانون .

ثالثاً- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية .

رابعاً - نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق ، المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق وفضل الممارسات ، وبالتعاون مع المفوضية للنزاهة العامة لتحسين القواعد بشكل مستمر ، الممارسات ، والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة وتدقيق الأموال العامة في العراق .

خامساً- الكشف من خلال التدقيق وتقييم الأداء لأدلة الفساد ، الاحتيال ، التبيد ، الإساءة ، عدم الكفاءة في الأمور التي تتعلق باستلام وإنفاق واستعمال الأموال العامة .

سادساً- التحقيق والتبليغ في الأمور المتعلقة بكفاءة التحصيل والإنفاق واستعمال الأموال العامة كما هو مطلوب رسمياً من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة ، مجلس الحكم العراقي أو أي جهة ورثية والتي ستكون السلطة التشريعية الوطنية .

سابعاً- تحال إلى المفتش العمومي للوزارة ذات العلاقة ، أو مباشرة إلى مفوضية النزاهة العامة حيثما كان ذلك مناسباً كل ادعاءات أو أدلة الفساد أو الاحتيال أو التبيد أو سوء استخدام أو عدم الكفاءة في الإنفاق واستعمال الأموال العامة .

ثامناً - فرض الأنظمة والإجراءات للقيام بأعماله كمؤسسة تدقيق عليا للعراق .

ويستخدم الديوان العديد من الوسائل لتحقيق اهدافه السابقة كما نصت على ذلك الفقرة الثانية والثالثة من المادة الثالثة وكما يلي :

الفقرة ثانياً- يهيئ الديوان سنوياً وينشر تقرير ((الـ " التقرير السنوي ")) الذي يبحث تفصيلاً التدقيق وتقييم الأداء المباشر به طوال الاثني عشر شهراً السابق ، ويجب ان يتضمن حالة التدقيق ، التقييمات ، والأعمال المتصلة بالديوان ، ويتضمن كذلك كشف التدقيقات ، التقييمات ويتضمن كذلك الطلبات السابقة لمفوضية النزاهة العامة ، سلطة الائتلاف المؤقتة ، مجلس الحكم العراقي أو أي جهة ورثية التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية ، إضافة لذلك يتضمن التقرير السنوي تقييماً للكفاية الكلية وفاعلية الإجراءات التي اتخذتها الحكومة لضمان الفعالية والشفافية في استخدام وإنفاق الأموال العامة في العراق ويتضمن كذلك أي تشريعات أو مقترحات محددة من قبل الديوان تكون ضرورية لانجاز واجباتها كأعلى مؤسسة رقابة مالية

الفقرة ثالثاً- يعلن الديوان وينشر على نحو واسع النتائج النهائية لنتائج عمله ، يضمن ذلك كل تقييمات الأداء والتدقيق والخطط والتقارير ، فصلياً على الأقل ، أو ينشر الديوان قائمة التقارير المدققة الأخيرة وتوزع القائمة على نحو واسع بقدر الإمكان ، وباستخدام الانترنت ان توفر ، توفر كل التقارير إلى الصحافة وأي شخص مهتم من خلال تقديم طلب مكتوب ، هذا القسم لاينطبق على المعلومات المحظورة من قبل الوكالات المخولة لإغراض الأمن القومي)

الجانب العملي :

لغرض التعرف على الدور الفعلي للديوان في الإفصاح والشفافية استخدمت الاستبانة التي تم توزيعها على عينة عشوائية من العاملين في ديوان الرقابة المالية وقبل التعرف على اتجاهات إجاباتهم لابد من توصيف العينة المختارة .

اولا : توصيف العينة المختارة :

تضمنت الاستبانة مجموعة من المعلومات العامة للأشخاص المستبين منهم والجدول رقم (1) يبين نوع الشهادة والمؤهل العلمي والتخصص وسنوات الخبرة للعينة المختارة.

جدول رقم (1)

توصيف العينة المختارة

النسبة	التكرارات	الشهادة
60%	24	رقيب مالي
5%	2	رقيب مالي اقدم
25%	10	رئيس هيئة
10%	4	اخرى
100%	40	المجموع
النسبة		المؤهل العلمي
65%	26	بكالوريوس
15%	6	دبلوم عالي
5%	2	ماجستير
5%	2	دكتوراه
10%	4	اخرى
100%	40	المجموع
النسبة	التكرارات	التخصص العلمي
60%	24	محاسبة
10%	4	ادارة
5%	2	مالية ومصرفية
25%	10	اقتصاد
-	--	اخرى
100%	40	المجموع
النسبة	التكرارات	سنوات الخبرة
15%	6	اقل من 5 سنوات
15%	6	5- اقل من 10
20%	8	10- اقل من 15
50%	20	15- فاكثر
100%	40	المجموع

يلاحظ من الجدول السابق ان أغلبية العينة هم من حملة رتبة الرقيب المالي حيث بلغ عددهم 24 يلي ذلك رؤساء الهيئات ب 10 اشخاص ، وبلغ عدد الرقيب الاقدم اثنان ، وهذا يعني ان اغلبية العينة ممن لهم خبرة في العمل الميداني للرقابة ، إما التخصصات الأخرى فهم من المدراء .

كما ان 65% من العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس يلي ذلك حملة شهادة الدبلوم العالي وان أكثر التخصصات تكرر اها هم حملة تخصص المحاسبة كما إن اغلبية العينة لديهم خبرة تتجاوز 15 سنة. ومن خلال التوصيف السابق يمكن القول بان العينة قادرة على إعطاء الإجابات الصحيحة لأسئلة الاستبانة .

ثانيا : توصيف اسئلة الاستبانة :

تضمنت الاستبانة 26 سؤال يتعلق باختبار دور ديوان الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية ومن خلال استخدام الاساليب الاحصائية الوصفية يوضح الجدول رقم (2) النتائج التي تم التوصل اليها .

جدول رقم(2) توصيف اسئلة الاستبانة

الاسئلة	مجموع العينة	اقل قيمة	اعلى قيمة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	40	2.00	5.00	4.5000	.75107
2	40	1.00	5.00	3.9000	.90014
3	40	2.00	5.00	4.0500	.98580
4	40	3.00	5.00	4.0500	.50383
5	40	1.00	5.00	3.5750	1.10680
6	40	3.00	5.00	3.9250	.72986
7	40	2.00	5.00	3.9000	.90014
8	40	1.00	5.00	3.8500	1.02657
9	40	3.00	5.00	4.2750	.71567
10	40	2.00	5.00	3.5750	.90263
11	40	1.00	5.00	3.9500	1.01147
12	40	1.00	5.00	4.0500	1.17561
13	40	1.00	5.00	4.0000	1.39596
14	40	1.00	5.00	4.0250	1.04973

1.24833	3.6750	5.00	1.00	40	التأكد من وضع المنظمة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين في المنظمة من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية.	15
.54302	3.7500	5.00	3.00	40	التأكد من حصول الجهات المعنية على المعلومات الدورية وغير الدورية المفصح عنها وفق التشريعات النافذة.	16
.65974	3.7750	5.00	3.00	40	التأكد من قيام المنظمة بوضع إجراءات عمل خطية لتنظيم شؤون الإفصاح عن المعلومات ومتابعة تطبيقها وفقاً لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات النافذة.	17
1.07864	3.6250	5.00	1.00	40	التأكد من توفير المنظمة الإفصاحات المتعلقة بـ: التقارير الدورية.	18
1.14466	3.6500	5.00	1.00	40	المعلومات الجوهرية.	
1.13114	3.5500	5.00	1.00	40	ملكيات أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية العليا.	
1.08575	3.5250	5.00	1.00	40	تعاملات الأطراف ذوي العلاقة مع المنظمة.	
1.15025	3.6000	5.00	1.00	40	الامتيازات التي يتمتع بها أعضاء المجلس والإدارة التنفيذية العليا.	
1.19829	3.5000	5.00	1.00	40	التأكد من استخدام المنظمة موقعها الإلكتروني على شبكة الإنترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات.	19
1.05945	3.4250	5.00	1.00	40	التأكد من أقصاح المنظمة عن سياساتها وبرامجها تجاه المجتمع المحلي والبيئة.	20
1.00766	4.1000	5.00	1.00	40	الإطلاع على تقارير التدقيق الداخلي ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل ديوان الرقابة	21
.75786	4.2000	5.00	2.00	40	يقوم بفحص الأنظمة الإدارية والمالية للمنظمة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها، والتأكد من ملامتها لحسن سير أعمال المنظمة والمحافظة على أموالها.	22
.76753	4.2250	5.00	2.00	40	التحقق من ملكية المنظمة لموجوداتها وقانونية الالتزامات المترتبة عليها	23
.76753	3.9750	5.00	2.00	40	الإجابة على أسئلة واستفسارات إدارة المنظمة بخصوص البيانات المالية والحسابات الختامية	24
.50064	4.5750	5.00	4.00	40	إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية لمنظمة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على عدالتها.	25
.60764	4.8000	5.00	3.00	40	التبليغ عن أي مخالفة للتشريعات النافذة أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع المنظمة إلى الجهات المختصة.	26

يتضح من الجدول السابق ان دور ديوان الرقابة المالية يتركز في التبليغ عن أي مخالفة للتشريعات النافذة أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع المنظمة إلى الجهات المختصة حيث بلغ الوسط الحسابي 4,8 للسؤال رقم 26 ثم السؤال رقم 25 الذي يتعلق بأبداء الرأي في عدالة القوائم المالية للمنظمة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على عدالتها حيث بلغ الوسط الحسابي 4,5750 ، ثم السؤال رقم 1 الذي يتعلق بالتأكد من عرض المعلومات بالقوائم المالية بشكل مفهوم من خلال استخدام المصطلحات المتداولة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال 4.5 ويلاحظ ان الاسئلة السابقة تتضمن الدور

التقليدي لديوان الرقابة المالية . ويضعف دور الديوان في التأكد من إفصاح المنظمة عن سياساتها و برامجها تجاه المجتمع المحلي والبيئة حيث حصل السؤال رقم 20 على ادنى وسط حسابي قياسا ببقية الاسئلة حيث بلغ 3,4 كما ان دور الديوان يتسم بالضعف للتأكد من استخدام المنظمة لموقعها الالكتروني على شبكة الإنترنت لتعزيز الإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات حيث بلغ الوسط الحسابي 3,5 . كما ان دور الديوان اتسم بالضعف ايضا فيما يتعلق بالإفصاحات التي تضمنها السؤال رقم 18 والتي تتعلق بالتقارير الدورية والبيانات الجوهرية والمعلومات الخاصة بمزايا الادارة ومجلس الادارة حيث بلغ اعلى وسط حسابي 3,65 ويتضح من ذلك الدور الضعيف لديوان الرقابة المالية قياسا ببقية الاسئلة في مواكبة الاتجاهات الحديثة في الإفصاح ويعود ذلك الى ان المنظمات الاقتصادية نفسها لا تقدم مثل هذه الإفصاحات ، أما بقية أسئلة الاستبانة فكان الوسط الحسابي لها قد تراوح ما بين 3.5750 و 4.2750 أي ما بين 71.5 % و 85.5 % والتي تعكس دور الديوان في الإفصاح والشفافية .

ثالثا : اختبار الفرضية

تم استخدام اختبار T لقياس معنوية الوسط الحسابي لاختبار فرضية البحث والتي تتمثل بان هناك دور فاعل لديوان الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
y	40	3.9192	.62807	.09931

One-Sample Test

Test Value = 3						
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
y	9.256	39	.000	.91917	.7183	1.1200

ومن خلال النتائج الاحصائية السابقة يظهر متوسط المتوسطات 3,919 وان مستوى المعنوية عالي جدا حيث بلغت 0,000 وهي اقل من نسبة 0,05 وبالتالي فانه يمكن قبول الفرضية أي هناك دور فاعل لديوان الرقابة المالية في تعزيز الإفصاح والشفافية.

الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً : الاستنتاجات

- 1- أظهرت النتائج بان هناك تأكيد على دور الديوان في الإفصاح والشفافية من خلال التشريعات المنظمة لعمله حيث يتضح ذلك من خلال صياغة اهداف الديوان في المادة الثانية من قانون رقم 6 .
- 2- يركز الديوان على انواع الإفصاح المرتبطة بمهامه التقليدية كالكشف عن المخالفات وابداء الراي في القوائم المالية للتأكد من مدى عدالتها ووضوحها حيث حصلت هذه الانواع من الإفصاح على اعلى وسط حسابي .

- 3- لا يركز الديوان على الإفصاح عن المعلومات من خلال الموقع الالكتروني للمنظمات وربما يعود السبب الى افتقاد اغلبية منظماتنا لوجود هذا الموقع .
- 4- لا يركز الديوان في الإفصاح عن دور المنظمات الخاضعة للرقابة في خدمة المجتمع المحلي والبيئة وربما يعود ذلك لسببين الاول يرتبط بالمنظمات وعدم إفصاحها عن مثل هذه الانشطة والثاني يرتبط بالديوان حيث تعتبر تلك المعلومات ضرورية في حالة رقابة الاداء وليس عند ممارسته للرقابة المالية التقليدية .
- 5- أفتقار اللوائح والتشريعات الى الشفافية مما يدفع بالمفسدين الى استغلال ذلك لتحقيق اهدافهم باساليب غير قانونية .
- 6- ليس هناك فروقات كبيرة بين الخصائص الديموغرافية للعينة حيث لوحظ التركيز على المؤهل العالي وتخصص المحاسبة والشهادات المهنية لدى المدققين بشكل كبير وهذا يعني ادراك العاملين في ديوان الرقابة المالية لدورهم في الإفصاح والشفافية .

التوصيات :

- 1- يمكن الاستفادة من مقاييس جودة المعلومة بشكل عام لتطوير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مما يعزز الترابط بين العلوم المختلفة.
- 2- الاستفادة من وسائل الانترنت في توصيل المعلومات، وفي ظل الثورة التقنية يمكن توفير التقارير الدورية او إي معلومات بتكاليف اقل مقابل منافع عالية.
- 3- زيادة الاهتمام بالتقارير الدورية وخاصة مع تزايد حالات الفساد الاداري والمالي التي تشهدها العديد من منظماتنا الاقتصادية .
- 4- ان يزيد الديوان من دوره في دراسة التشريعات النافذة وخاصة تلك القوانين واللوائح التي ترتبط بالكشف عن الذمة المالية للجهات الادارية العليا اوتلك التي تشغل وظائف تتسم بالخطورة الماليه .
- 5- نتيجة الترابط بين عمل المدقق الداخلي وعمل اجهزة الرقابة المالية لا بد من الاهتمام بتقويم عمل هذه الاجهزة والتأكد من صياغة واجباتها وفقا للمعايير الدولية .
- 6- التأكيد على دور الديوان في الإفصاح عن المنظمات التي تتأخر في اصدار قوائمها المالية واعتبار ذلك من ضمن المخالفات التي تحاسب عليها الجهات المسؤولة .

المصادر: حسب ورودها في البحث

- 1- Haat, M.H.C., R.A. Rahman, S. Mahenthiran(2008),Corporate Governance, Transparency and Performance of Malaysian Companies, Managerial Auditing Journal, Vol. 23 (8), pp. 744-778.
- 2- Azim, M.I.& Habib, A ,(2008), Corporate Governance and the Value-relevance of Accounting Information: evidence from Australia , Accounting Research Journal, vol. 21, No. 2, pp.167 – 194.
- 3- Ramanan Natarajan Venkataraman: (2007) "Essays on Disclosure and Corporate governance," University of California, Davis.
- 4- Lantto, Anna & Maija , (2007) , Does IFRS Improve the Usefulness of Accounting Information in a Code-Law Country, University of Oulu - Department of Accounting and Finance.

- 5- السهموري، أشرف، (2007)، أثر مرتكزات حاكمية الشركات والإجراءات التحليلية في اكتشاف التلاعب في القوائم المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- 6- مطر، محمد، (2003)، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقدة في عمان للفترة 24-25 أيلول.
- 7- IFAC , Handbook , International Public Sector , Accounting Pronouncements , Jan , 2004 <http://www.IFAC.org>.
- 8- أبو نصار، محمد والذنيبات، علي، (2005)، أهمية تعليمات الإفصاح - دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، عمان.
- 9- Al-Razee A., Karbhari Y., (2004), Interaction between Compulsory and Voluntary Disclosure in Saudi Arabian Corporate Annual Reports. Managerial Auditing Journal .
- 10- حنان، رضوان حلوة، (1990)، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة حلب، سوريا .
- 11- مطر، محمد و الحياي، وليد ناجي، (1995)، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، دار حنين، عمان.
- 12- Walk L . W.& Dodd J.L. , Accounting Theory- Aconceptual and Institutional Approach , South-Western College Publishing , 2001, www.theiia.org
- 13- مطر، محمد، وآخرون، (2004) التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس والعرض والإفصاح، دار وائل، عمان .
- 14- الشيرازي، عباس مهدي، (1991)، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت .
- 15- Ghazali N., (2008), Voluntary Disclosure in Malaysian Corporate Annual Reports: views of stakeholders, Social Responsibility Journal .
- 16- Sidebothain , Ray , Introduction to the Theory & Context of Accounting , 2nd ed. , Maxwell Publishing Co., 1970 .
- 17- الفضل، احمد محي، نظرية الأتصال في المحاسبة، ط1، المكتبة العلمية، القاهرة، 2001 .
- 18- العشاوي، محمد، و خليل، عطا الله، (2008)، الحوكمة المؤسسية، المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر .
- 19- خوري، نعيم سابا، أين يقف الأردن من التحكم المؤسسي، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، المؤتمر العلمي الخامس، عمان، الاردن، 2003 .
- 20- Gregory J. , Holly & Lilien , Jason R., The Role of Audit Committee in Corporate Governance , Center for International Private Enterprise , CIPE , 2003 , www.theira.org.
- 21- خليل، محمد أحمد إبراهيم، (2005)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، بحث منشور بالعدد الأول عام 2005م بمجلة الدراسات والبحوث التجارية التي تصدرها كلية التجارة ببناها، مصر .
- 22- Glenn C., Jero , Future Researchs Methodology , American Council for the United Nation University , Washington , D.C., USA , 1999.
- 23- OECD , Steering Group on Corporate Governance , Corporate Governance in OECD , Member Countries : Recent Development and Trends , April , 2000 . [http:// www.OECD.org](http://www.OECD.org) .
- 24- قانون ديوان الرقابة المالية، رقم 6 المعدل .