



دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز معلومات القوائم والتقارير المالية الحكومية

The Role of Accounting Disclosure in Enhancing Listing Information and Government Financial Reports

أ.م.د. حيدر عبد الحسين حميد المستوفي

Haider Abdel-Hussein Hamid Al-Mostofi

dr.haider.almustawfi@uomustansiriyah.edu.iq

الجامعة المستنصرية - مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية

قسم الدراسات الاقتصادية

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على دور الإفصاح المحاسبي المتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية ودوره في إنتاج مخرجات تتوافر فيها كافة المقومات والركائز التي تساعد المستخدمين في التعرف على المعلومات المهمة في صلب القوائم , وبيان أثر معيار الإفصاح على شمولية الإفصاح المحاسبي والأثر الذي يتركه على مصداقية وعدالة القوائم والتقارير المالية الحكومية والتعرف على الأهمية التي يحظى بها الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الحكومية العراقية , حيث اعتمد البحث على دراسة حالات مجموعة دول أجنبية كنموذج يحتذى به لتطبيقه على المؤسسات الحكومية العراقية , كما توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها أن معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام يؤدي إلى شفافية الإفصاح وإلى دقة شمولية الإفصاح المحاسبي وبالتالي زيادة كفاءة الإفصاح المحاسبي وسلامة القوائم والتقارير المالية الحكومية , كما أوصى البحث بضرورة الالتزام بشفافية الإفصاح المحاسبي للقوائم والتقارير المالية الحكومية ومراعاة دقة وشمولية الإفصاح المحاسبي لكافة القوائم والتقارير المالية المنشورة للقطاع الحكومي في العراق لتحسين وتعزيز جودة المعلومات المالية المطلوبة.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي , التقارير المالية الحكومية , الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي , الإفصاح في القوائم والتقارير المالية الحكومية.

Abstract

The research aims to shed light on the role of accounting disclosure compatible with international government accounting standards and its role in producing outputs that have

all the elements and pillars that help users to identify the important information in the lists, and to indicate the impact of the disclosure standard on the comprehensiveness of accounting disclosure and the impact it leaves on credibility and fairness Governmental financial lists and reports and identifying the importance of accounting disclosure in Iraqi government institutions, where the research relied on a case study of several foreign countries as a role model for its application to Iraqi government institutions. For the general government sector, it leads to transparent disclosure and to the accuracy and comprehensiveness of accounting disclosure, and thus increases the efficiency of accounting disclosure and the integrity of government financial lists and reports. and enhance quality Required financial information.

Keywords: accounting disclosure, government financial reports, disclosure in the government accounting system, disclosure in government financial statements and reports.

المقدمة

تعد التقارير المالية الحكومية التقليدية ملخص العمليات التي تتم خلال مدة محاسبية معينة , والتي تُعدُّ وسيلة لتوصيل المعلومات لأصحاب المصلحة وذات أهمية كبيرة لدى مستخدميها وبمرور الزمن لم تعد هذه التقارير كافية لتلبية احتياجات أصحاب المصلحة ولم تعد تلائم التطورات الداخلية والخارجية؛ لأنها تركز على المعلومات المالية فقط , فهي تغفل العديد من الجوانب والمعلومات غير المالية التي من شأنها التأثير على قيمة الوحدة الحكومية وأدائها المستقبلي .

ومن أجل النهوض بواقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإفصاح من قبل هذه الوحدات الحكومية تم تبني مدخل التقارير المتكاملة وهو مدخل حديث للتقارير المالية تم تشكيله عام 2010 بمشاركة هيئات محاسبية دولية , حيث يجمع بين المعلومات المالية الأساسية والمعلومات غير المالية بشكل يعكس الترابط بين المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكومية والاستراتيجية تحت مسمى (التقارير المتكاملة) والذي يمكن تبنيه للتغلب على القصور في نموذج الإفصاح الحالي للوحدات الحكومية . لذا ركز البحث على تحديد الفجوة المعرفية والتطبيقية بين الإفصاح المحاسبي الحالي لوحدات القطاع العام ومتطلبات الإبلاغ المتكامل وفق المؤشرات العالمية للمجلس الدولي للإبلاغ المتكامل

(IIRC) .

ولغرض تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور تضمن المحور الأول منهجية البحث , أما المحور الثاني فتناول الجانب النظري للبحث مع دراسة الحالة، أما المحور الثالث فتطرق لأهم الاستنتاجات والتوصيات .

المحور الأول : منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث

تعد القوائم والتقارير المالية التي تصدر من قبل الوحدات الحكومية هي الوسيلة الرئيسية لإعطاء معلومات إلى مستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة , وكنتيجة لعدم استجابة التقارير المالية التقليدية في القطاع الحكومي للمتغيرات المتسارعة في جوانبها الاقتصادية والمالية والاجتماعية والبيئية وعدم الإفصاح عن المعلومات غير المالية أصبح من الضروري تطوير هذه التقارير عن طريق مدخل او منهج التقارير المتكاملة التي تشمل المعلومات المالية وغير المالية لتعزيز الإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية , وبناءً على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بالسؤال الآتي (ما مستوى الإفصاح عن المؤشرات المالية وغير المالية في وحدات القطاع الحكومي الذي يساهم في تعزيز الإفصاح في هذه الوحدات ؟) .

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث إلى التعرف وتحديد الفجوة المعرفية والتطبيقية بين الإفصاح المحاسبي الحالي ومتطلبات الإبلاغ المتكامل للوحدات الحكومية وفق مؤشرات المجلس الدولي للإبلاغ المتكامل .

ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من خلال تزايد الحاجة إلى المعلومات التي توفرها التقارير المالية في القطاع الحكومي لمستعملي هذه المعلومات من متخذي القرارات وغيرهم , ونتيجة لما يمثله القطاع الحكومي من دور حيوي مرتبط بالمصالح العامة , زادت الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية وغير المالية التي يضيف عليها المزيد من الموثوقية والاعتماد عليها من قبل أصحاب المصلحة .

رابعاً : فرضية البحث

بناءً على ما جاء في مشكلة البحث فإن فرضية البحث تستند إلى (أن تبني مفهوم الإبلاغ المتكامل في وحدات القطاع الحكومي يساهم في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية) .

المحور الثاني : الإفصاح المحاسبي في الوحدات الحكومية

أولاً : أهمية وأهداف الإبلاغ المتكامل

تتبع أهمية الإبلاغ المتكامل من خلال تأثيره الكبير في التقارير المالية للوحدة الاقتصادية , والذي غير شكل ومحتوى هذه التقارير في نطاق زمني قصير نسبياً , حيث إنها تدعو الوحدات الاقتصادية وأصحاب المصلحة للحصول على رؤيا متكاملة وشاملة ونظرة أعمق حول كيفية إنشاء القيمة للوحدات الاقتصادية في الحاضر والمستقبل , إذ إنّها مفيدة في تجنب التقييمات المشوهة على وجه الخصوص لاحتوائها على القضايا الايجابية والسلبية من خلال تقديمها بطريقة متكاملة وبالتالي جعل أحكام أصحاب المصلحة غير مشوهة وإنما صحيحة تجاه أرباح الوحدات الاقتصادية في المستقبل , أن أهمية الإبلاغ المتكامل تتمثل بالآتي (علي , 2017 : 20) :

*تطوير التقارير المالية التقليدية من خلال إنشاء تقرير متكامل يلبي احتياجات مستعملي المعلومات , إذ تجمع هذه التقارير جميع المعلومات التي من شأنها تطوير استراتيجية الوحدة الاقتصادية وحوكمتها وأداءها الاجتماعي والبيئي وكيفية خلق قيمة للمدى الطويل.

*القدرة على تغيير طريقة عمل الوحدات الاقتصادية وتوجيه التركيز على الأهداف القصيرة وطويلة الأجل , وذلك من خلال معلومات اجتماعية وبيئية تسعى لخلق مجتمع مستدام.

*دمج التقارير المالية وغير المالية مما تحقق الوفورات في الوقت وبأقل تكلفة وتساهم في تحسين قرارات أصحاب المصلحة.

*تغاضي المحللون عن تقارير الاستدامة المنفصلة إذ إنّ إعداد التقارير المتكاملة يضع هذه المعلومات أمام المحللين ويسلط الضوء على أهمية العناصر غير المالية .

*سيضمن إعداد التقارير المتكاملة استدامة الأداء المؤسسي لأنه يأخذ في الاعتبار المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية , والتقرير عن أداء الوحدة الاقتصادية يُعدُّ أكثر أهمية للإدارة العليا حيث يبين العلاقة بين أداء الوحدة الاقتصادية بغرض الاستدامة والقيمة طويلة الأجل للوحدة (يوسف , 2015 : 177) .

نستنتج مما تقدم أن أهمية الإبلاغ المتكامل تنبع من أهمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المتكاملة والتي لها تأثير كبير على أداء الوحدة الاقتصادية حيث توفر نظرة متكاملة عن طريق تقديم تقرير واحد يجمع المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ليصب هذا التقرير في خدمة أصحاب المصلحة ويقوم على منهج رؤوس الأموال المتعددة لخلق قيمة على المدى الطويل والمحافظة عليها.

كما أن الهدف العام للإبلاغ المتكامل هو أن يوضح لأصحاب المصلحة كيف تخلق الوحدة الاقتصادية قيمة بمرور الوقت, ومساهمته في تعزيز المعلومات لجميع أصحاب المصلحة بما في ذلك الموظفين , والمجتمع , والسلطات الحكومية الوطنية , والهيئات الحكومية المحلية ويمكن تلخيص أهداف الإبلاغ المتكامل كالاتي (ابراهيم , 2020 : 16) :

*الكشف عن الحوكمة والأداء المالي وغير المالي وإدارة المخاطر بطريقة متكاملة ضمن نفس التقارير السنوية.

*تحسين جودة المعلومات لمقدمي رأس المال لتمكين تخصيص رأس المال أكثر كفاءة وإنتاجية.

*تعزيز المساءلة والإشراف على القادة الواسعة لرؤوس الأموال (المادية والمصنعة والبشرية والفكرية والاجتماعية والعلاقات والطبيعية) وتعزيز فهم الترابط بينهما .

*تشجيع نهج أكثر اتساقا وفعالية لتقارير الوحدات الاقتصادية التي تعتمد على تقارير متسلسلة مختلفة وتوصيل مجموعة كاملة من العوامل التي تؤثر ماديا على قدرة الوحدة الاقتصادية لخلق قيمة مع مرور الوقت .

*دعم التفكير المتكامل واتخاذ القرار والاجراءات التي تركز على خلق القيمة على المدى البعيد.

*تطوير إطار عمل جديد لإعداد تقارير متكاملة يتم استخدامها من قبل الوحدات الاقتصادية العاملة في السوق العالمية في بيئة ربحية , ولكن أيضا يتم استخدامه من قبل القطاع العام.

إن دوافع الإبلاغ المتكامل القصور في التقارير المالية التقليدية؛ لأن الهدف من المحاسبة المالية هو إنتاج وإرسال المعلومات لأصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تحقق مصالحهم , ومن

المعروف أن هذه المعلومات ذات طبيعة مالية على الرغم من استيفائها للخصائص النوعية , إلا أنها لا توفر نظرة كافية للأداء الكلي للوحدة الاقتصادية , وبالتالي لم تعد هذه التقارير كافية لتلبية احتياجاتهم (عباس , 2017 : 23) ويمكن تلخيص أوجه القصور التي تعاني منه التقارير المالية الحالية كالآتي: *ضعف التقارير المالية على التطور في شكل يترايط منطقيا مع التغيرات في الظروف الاقتصادية دون خسارة الموثوقية والوضوح . وفي السنوات الأخيرة تأثرت قيم الوحدات الاقتصادية بشكل كبير بالعناصر التي لم يتم تمثيلها بصورة صحيحة في التقارير المالية , فضلا عن أن تلك الوحدات استخدمت أدوات مالية حديثة يتوجب الإفصاح عنها (محمود , وآخرون , 2018 : 807) .

* لا تلبى احتياجات أصحاب المصلحة وترتكز على معلومات ماضية وذات نهج قصير ولا توفر نظرة مستقبلية للوحدة الاقتصادية.

* لا تظهر المعلومات السلبية التي تواجه الوحدة الاقتصادية فضلا عن كونها طويلة ومعقدة وتقدر إلى التركيز الإستراتيجي.

وفي السياق نفسه أشار (محيسن , 2018 : 373) نتيجة للتطورات والتغيرات السريعة أن التقارير المالية الحالية لا تعبر بشكل ملائم عن الأبعاد المتعددة لقيمة الوحدة الاقتصادية وهذا دفع بدوره دول العالم المتقدمة نحو تحسين جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية , وعليه بدأ البحث عن متغيرات جديدة أخذت بالحسبان المعلومات المالية فضلا عن المعلومات غير المالية ونتيجة لذلك ظهر ما يعرف بتقارير الاستدامة , حيث لم تعد التقارير المالية التقليدية ملائمة مع عصر المعلوماتية والابتكار والتكنولوجيا والاستدامة فهي لا تستطيع أن تلبى احتياجات أصحاب المصلحة من المعلومات لغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وأن أهم المؤشرات على هذا القصور هو عدم الأخذ في الاعتبار موضوع الاستدامة.

ثانيا : الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي...

يمثل الإفصاح أحد الأركان الرئيسية والهامة التي يركز عليها الفكر المحاسبي ويشير مفهوم الإفصاح عموما إلى إظهار الشيء بحيث يكون واضحا ومعلوما , وعُرف الإفصاح على أنه " شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية (الوشاح , وآخرون , 2018 : 186) , وكما عرف بأنه " نشر للمعلومات المالية وغير المالية سواء أكانت عددية أم كانت نوعية مطلوبة أو طوعية متاحة عبر قنوات رسمية أو غير رسمية كالتقارير السنوية والتقارير المرحلية والنشرات الصحفية . "

إن أهمية الإفصاح المحاسبي تعود كمبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية كونه أحد الأسس الأساسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) وهذه المبادئ تدعو إلى الإفصاح الكامل عن كافة المعلومات المالية والمحاسبية وغيرها من المعلومات الأساسية ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية والواردة في بياناتها المالية لصالح المستفيدين من هذه المعلومات , فالإفصاح يعد ضروريا حيث لا يدع مجالاً للغموض أو الشك , لذا فالإفصاح يكون وسيلة للتبصر والإرشاد وليست للتضليل والتغيير , ويستمد الإفصاح أهميته من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة , إذ إن الإفصاح يستلزم أن تحتوي التقارير المحاسبية على كافة المعلومات الأساسية دون تلخيص غير مبرر ودون تفصيل زائد (العكر , 2010 : 14-15)

أما في مجال الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي حيث يتم توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات , إذ إن هذه المعلومات تعد بشكل قوائم مالية وتقارير تستخدم في مجال الرقابة والتخطيط وتقييم كفاءة الأداء والتنفيذ , ويختلف شكل ومضمون القوائم المالية والتقارير التي يصدرها قطاع الأعمال عن تلك التي تصدرها الوحدات الحكومية , وأهداف المستخدمين في كل قطاع , حيث تختص المحاسبة الحكومية مجموعة من القواعد والمبادئ والأساليب الخاصة بها والتي تتلاءم مع أهداف وطبيعة وحدات الجهاز الإداري للدولة , إذ إن الوحدات الإدارية الحكومية قد استلزمت تكييفها خاصا لمفهوم الوحدة المحاسبية مما أثر بشكل جوهري على الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية وأصبح أساسا للمبادئ والقواعد العلمية للمحاسبة الحكومية (الخاقاني , 2005 : 22) .

ويعد مفهوم الوحدة المحاسبية الحكومية " أحد المفاهيم الأساسية والضرورية للمحاسبة فإذا كانت المحاسبة نظاما للمعلومات فإن مفهوم الوحدة المحاسبية يحدد نطاق هذا النظام ويحدد المجالات والأنشطة التي تجمع عنها المعلومات المحاسبية والتي تعد عنها التقارير المالية. "

1-قواعد الإفصاح المحاسبي الحكومي :

يختلف الإفصاح في الوحدات الحكومية عن الإفصاح في وحدات الأعمال إذ إن قواعد الإفصاح الحكومي تتطلب مجموعة من المحددات الواجب مراعاتها عند عملية الإبلاغ ومنها:

أ-قواعد الإفصاح العام : إن هذه القواعد تشمل مجموعة من القواعد المختصة بالنظام المحاسبي الحكومي المطبق ومنها (السياسات المحاسبية , والمدة المحاسبية , الإيرادات , نوع العملة المستخدمة , المصاريف , والأساس المحاسبي المستخدم لإعداد وتنفيذ الموازنة العامة) .

ب-قواعد الإفصاح عن مجمل التدفقات النقدية والأداء المالي .

ج-قواعد الإفصاح عن المركز المالي مقسم بحسب الخصوم والأصول , وكذلك حصة الحكومة من أرباح شركات القطاع العام .

د-قواعد الإفصاح الأخرى : هي القواعد التي تستوجب الإفصاح والتقارير عن المعلومات الأخرى , كطرق تمويل الموازنة من القروض الخارجية , والديون المشطوبة من الدول الدائنة , فضلا عن معلومات هامة تتعلق بقواعد لا يمكن ادخالها ضمن القواعد السابقة (الروازق , وآخرون , 2020 : 578) .

تظهر الأدبيات المحاسبية أن عدة عوامل تفسر الإفصاح المالي للحكومات المركزية فإن الاختلافات في الأنظمة السياسية والأهداف الاجتماعية والاقتصادية بين البلدان قد تفسر الاختلافات في تقاريرها المالية , ويمكن تلخيص محددات الإفصاح المحاسبي الحكومي في فئتين :

أ-العوامل الاجتماعية والاقتصادية : أن البلدان الأكثر تقدما أقل اهتماما بالتكلفة العالية لجمع المعلومات ومعالجتها والإفصاح عنها , لذلك من المرجح أن يعتمدوا قوانين بشأن الإفصاح عن المعلومات مما يعزز شفافتهم , وفي البلدان الفقيرة يكون لدى المواطنين دافع أكبر لطلب معلومات عن حكومتهم حيث إن مستوى الرضا عن أفعالها أقل مما هو عليه في البلدان الغنية , وبالتالي كلما زاد تقدم البلدان زاد الإفصاح عن ميزانية الحكومة المركزية.

ب-العوامل السياسية والمؤسسية وتشمل :

*الثقافة الإدارية : تعزز الحكومة الإلكترونية وبالتالي تفصح عن المزيد من معلومات الموازنة من خلال الأنترنت .

*المشاركة الانتخابية : أن المشاركة الانتخابية العالية دليل على أن شاغلي المناصب أكثر شفافية .

*المنافسة السياسية : إذا كان مستوى المنافسة السياسية مرتفعا فأن شاغلي المناصب الذين يسعون لإعادة الانتخاب يرغبون في أن يتم التحقق من وعودهم الانتخابية من قبل الناخبين وبالتالي ستكون الحكومات على استعداد للإفصاح عن المزيد من المعلومات. (Benito,et al,2013:240)

وقد يساعد الإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية الجمهور على فهم كيفية استخدام الموارد العامة وتقليل التوزيع غير المتكافئ للمعلومات , وزيادة الدعم الاجتماعي , وتعزيز المسؤولية الانتمائية العامة للحكومات ومن المعروف أن الإفصاح المالي الحكومي هو مفتاح الإدارة المالية الجيدة مما يساعد في الإشراف على العمل الحكومي وتقييمه , ويحسن الكفاءة التشغيلية للحكومات . وأن تزويد الجمهور بمعلومات مالية حكومية دقيقة هو جزء أساسي من الإشراف العام , وأنه يعزز مصداقية الحكومة , وهو حجر الزاوية في التحول الحكومي الناجح وخطوة ضرورية في إنشاء حكومة مسؤولة وموجهة نحو الخدمات , ويسمح الإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية للجمهور وأصحاب المصلحة بفهم سياسة الحكومة الكلية والمبادئ التوجيهية الديناميكية , والإشراف على سلوك الحكومة , وبشكل أكثر تحديداً أن الإفصاح المالي الحكومي يساعد المستثمرين من القطاع العام على تقييم أداء الحكومة بدقة مما تعزز ثقتهم في الاستثمار , فضلا عن ذلك يعمل الإفصاح على تحسين صورة الحكومة ومصداقيتها مما يزيد من ثقة المستثمرين , وبالتالي قدرة الحكومة على جذب جهات خارجية. (Chen,et al, 2016 : 3)

2-التقارير المالية في النظام المحاسبي الحكومي :

تعد التقارير والقوائم المالية من المقومات الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي , حيث إنها تمكن من تقديم البيانات والمعلومات للإدارات الحكومية لغرض اتخاذ القرارات الإدارية والمالية المناسبة , لذلك فأن النظام المحاسبي السليم يستلزم أن يكون قادرا على توفير البيانات المالية اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية التي تتطلبها طبيعة العمل والإدارة بالوقت والشكل المناسب للقيام بواجباتها , إذ إنَّ التقارير المالية هي الحلقة الهامة في عملية الاتصال المحاسبي الحكومي فالبيانات من نفقات وإيرادات تمثل مدخلات نظام المحاسبة الحكومية , أما مخرجات النظام فتتمثل بالتقارير المالية لما تحتوي على معلومات مفيدة للمستخدمين سواء كانوا داخل أو خارج الوحدة الإدارية الحكومية مثل الأجهزة الرقابية والتنفيذية والتنظيمية , ويصدر عن نظام المحاسبة الحكومية تقارير مؤقتة وهذه التقارير هي مجموعة كاملة او مختصرة من البيانات المالية لمدة أقصر من السنة المالية الكاملة للوحدة قد تكون شهرية أو ربع سنوية أو اسبوعية. (WBG,2020:6)

أما المبدأ الثالث عشر من مبادئ المحاسبة الأمريكية المعدلة الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية GASB في بيانه رقم 34 فقد أهتم بمخرجات النظام المحاسبي والذي يوضح التقارير والقوائم المالية الواجب تقديمها وما تتضمنه من جداول إحصائية وتفصيلية , حيث بين بأنه ينبغي نشر وإعداد تقرير مالي سنوي شامل يغطي كافة أنشطة كل الأموال ومجموعات حسابات التنظيم الحكومي على أن يتضمن جميعا للجداول الإحصائية والتفصيلية والقوائم المالية الخاصة بالأموال او اي معلومات تفسيرية أخرى (إسماعيل , عدس , 2010 : 86-96) , وتعد التقارير المالية الحكومية أحد أسس الإدارة المالية الجيدة حيث إنَّ التقارير المالية عالية الجودة ضرورية لضمان

استناد القرارات المالية للحكومة إلى الفهم الأحدث والأكثر دقة لمركزها المالي وهي أيضا الآلية التي من خلالها يقوم
المشروع والمدققون والجمهور عامة بمساءلة الحكومات عن أدائها المالي. (OECD,2017:134) .

3-أهداف التقارير المالية الحكومية:

إن أهداف التقارير المالية ليست ثابتة بل تفرضها احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين تتقصمهم ما يحتاجونه من
معلومات ولذلك تتأثر هذه الأهداف بالبيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية , وعليه أن إعداد التقارير
المالية سواء كانت في القطاع الحكومي أو الخاص تتحدد بواسطة احتياجات مستخدميها ويتم تلخيصها عادة في فئتين
المساءلة واتخاذ القرارات (كاظم , كاظم , 2017 : 7) .

وذكر مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) في بيان رقم (1) أهداف إعداد التقارير المالية أن المساءلة
هي حجر الزاوية في جميع التقارير المالية في الحكومة , وأوضح المجلس أن المساءلة الحكومية تستند إلى الاعتقاد
بأن للمواطنين الحق في المعرفة والحق في تلقي الحقائق المعلنة علنا والتي قد تؤدي إلى نقاش عام من قبل المواطنين
وممثليهم المنتخبين , (Wilson,et al,2007:6) وحدد ثلاثة أهداف رئيسية للتقارير المالية في الوحدات الحكومية
وكالاتي:

- أ- أن التقارير المالية يجب أن تساعد المستخدمين في تقييم نتائج العمليات السنوية للوحدة الحكومية من خلال:
 - * أن التقارير المالية يجب أن توفر معلومات حول مصادر واستخدامات الموارد المالية.
 - * أن التقارير المالية يجب أن توفر معلومات حول كيفية تمويل أنشطتها وتلبية متطلباتها.
 - * أن التقارير المالية يجب أن توفر المعلومات اللازمة لتحديد ما إذا كان المركز المالي للوحدة قد تحسن أو تدهور
نتيجة للعمليات خلال السنة.
- ب-التقارير المالية يجب أن تساعد المستخدمين في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الوحدة الحكومية
وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها من خلال:
 - * يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن حالة الوحدة ومركزها المالي.
 - * أن التقارير المالية يجب أن توفر معلومات عن موارد الوحدة الحكومية المالية وغير المالية التي لها عمر إنتاجي يمتد
إلى ما بعد العام الحالي بما في ذلك المعلومات التي تمكن من تقييم المنافع المحتملة لهذه الموارد.
 - *التقارير المالية يجب أن تفصح عن القيود القانونية أو التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة
لهذه الموارد.

ج-أن التقارير المالية الحكومية تساعد في تحقيق المساءلة العامة حيث تتطلب من الحكومات الاستجابة للمواطنين
لتبرير زيادة الموارد العامة والأغراض التي تستخدم من أجلها من خلال

- يجب أن توفر التقارير معلومات لتحديد ما إذا كانت إيرادات العام الحالي تغطي نفقاتها .
- يجب أن يوضح التقرير المالي الموارد التي تم الحصول عليها واستخدامها وفقا لما جاء بالموازنة وبموجب
القوانين .

• التقارير المالية يجب أن توفر معلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية (

Granof,et al,2018:16-17) .

ويرى الباحث أن تحقيق الأهداف المذكورة في أعلاه يأخذ بعين الاعتبار مستخدمي التقارير المالية والقرارات التي سوف يتخذونها والتعرف على ما يحتاجونه من بيانات لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

4-أنواع التقارير المالية الحكومية :

أ-الحساب الختامي للدولة : هو بيان إجمالي بالعمليات التي قامت بها المراكز المحاسبية الحكومية كافة خلال السنة المالية السابقة , ونتيجة هذه العمليات من فائض أو عجز فهو " تقرير سنوي يعكس عمليات تنفيذ الموازنة العامة للدولة ويعرف بحساب قياس النتيجة(نتيجة تنفيذ الموازنة) ويتضمن بذلك المبالغ الفعلية التي تولت الوحدات المحاسبية الحكومية التي تدخل موازنتها ضمن موازنة الدولة العامة تحصيلها, والمبالغ التي تم صرفها من قبل هذه الوحدات " (الخطيب , المهاني , 2010 : 339).

ب-قائمة المركز المالي : وهي من القوائم المهمة التي تصدرها الدولة في نهاية السنة المالية والتي تفصح عن وضع الحكومة المالي على نحو عام , فضلا عن نتائج العمليات وفقا للأساس المحاسبي المستخدم , ويمكن أن تشمل معلومات عن المطابقة والأداء بشكل إجمالي (عبدالله , الشجيري , 2011 : 168).

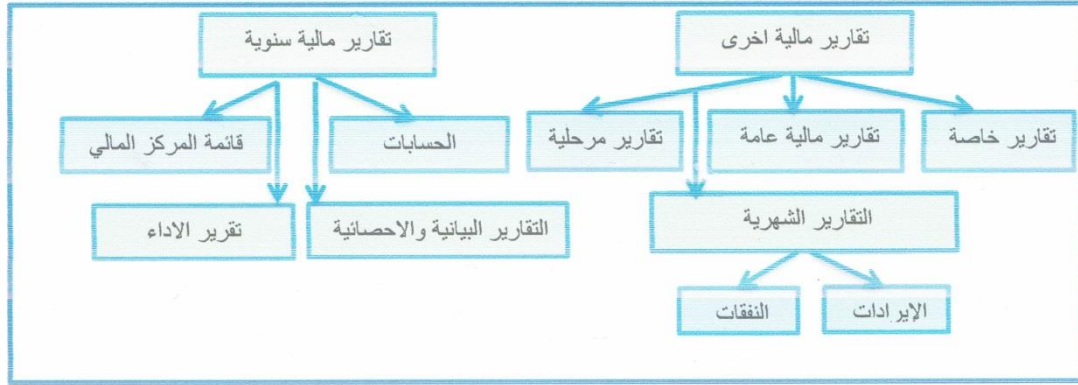
ج-التقارير البيانية والإحصائية : هذه التقارير لها دور مهم بالنسبة للدول التي تطبق الأساس النقدي أو النقدي المعدل في النظام المحاسبي الحكومي , لأن استخدامهم هذه الاسس لا توفر المعلومات الكافية للأجهزة الإدارية والرقابية عن الموجودات الثابتة والمطلوبات طويلة الأجل , مما يستوجب استخدام هذه التقارير خارج المجموعة الدفترية للمحاسبة عن الموجودات الثابتة والمطلوبات طويلة الأجل (الخاقاني , 2005 : 38).

د-تقارير الأداء : هذه التقارير تحتوي على معلومات حول مدى تلبية البرامج والأنشطة للأهداف المنشودة مع مراعاة اوجه الاقتصاد والكفاءة , ويمكن أن تتضمن هذه التقارير على معايير ومؤشرات للمقارنة المالية وغير المالية , وتساعد هذه التقارير المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل , وكما يجب أن تبين هذه التقارير الإخفاقات والنجاحات التي تحصل في أداء الوحدة (عبد الله , الشجيري , 2011 : 168).

ويُعدُّ تقرير نهاية العام ضرورياً لممارسات الميزانية الشفافة , هذه المعلومات هي وثيقة المساءلة الرئيسية للحكومة وهي تعمل على تحقيق الالتزام الأخلاقي للحكومة تجاه مواطنيها وصف هذا الالتزام الأخلاقي بأنه حق أساسي.

كما أن النظام المحاسبي الحكومي أصدر مجموعة أخرى من التقارير المالية لأغراض متعددة ولفترات مختلفة أهمها التقارير الشهرية أو ما يسمى تقارير الإيرادات والنفقات والتي تعدها الوحدات شهريا تبين الإيرادات التي تم تحصيلها خلال الشهر , ومجموع النفقات التي تم تكبدها خلال نفس الشهر , فضلا عن ذلك تصدر الوحدات الحكومية تقارير محلية لمدة ثلاثة أشهر وعلى غرار الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح , وهناك نوع ثالث من التقارير لا يرتبط بالمدة الزمنية وإنما يرتبط بغرض معين يطلق عليها التقارير الخاصة وهذه التقارير لا تعد بشكل فوري بل يتم إعداد مثل هذه التقارير تلبية لاحتياجات مجموعة معينة من مستخدمي معلومات النظام المحاسبي الحكومي . وهناك نوع آخر من التقارير ظهر في مدة التسعينات في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا اطلق عليها التقارير المالية العامة وتم إعداد هذه التقارير بسبب أن هناك وجهة نظر أن المواطنين يرون أن التقارير المالية الحكومية مطولة وغير مفهومة وعلى هذا الأساس تم إصدار هذه التقارير التي تقوم باختصار التقارير المالية , مع اضافة توضيحات لاهم محتوياتها وكان

الهدف منها هو زيادة مستوى الشفافية والمساءلة في مؤسسات القطاع العام . (Biondi & Bracci , 2018 : 6)
والشكل الآتي رقم (1) يوضح التقارير المالية الحكومية التي يتم الإفصاح عنها:



المصدر : من إعداد الباحث.

ثالثا : الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الحكومية

تعد التقارير المالية التقليدية التي يعتمد عليها أصحاب المصلحة الأداة الرئيسية في تقييم الوضع المالي ونتائج أنشطة الوحدات الاقتصادية واتخاذ القرارات المختلفة , إلا أنها لم تعد كافية لتلبية احتياجات جميع الأطراف من مستخدمي المعلومات , ولا تعطي صورة كاملة عن حقيقة تلك الوحدات , ولا تهتم بجوانب خلق القيمة , وأنها تركز على المعلومات المرتبطة بالجانب الاقتصادي فقط , وفي ضوء المتغيرات ظهرت الحاجة إلى تطوير ممارسات الإفصاح المحاسبي التقليدي واحداث تغييرات جذرية في محتويات التقرير المالي لتوفير معلومات شاملة عن الأداء المتعلق بالجانب الاقتصادي والاجتماعي والبيئي وجوانب وابعاد أخرى مثل استراتيجية الوحدة الاقتصادية والحوكمة التي تساهم في خلق القيمة على المدى البعيد , وذلك من خلال التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية لغرض تحسين جودة المعلومات وزيادة الثقة فيها وتطوير محتوى وشكل التقرير المالي التقليدي وهذا يساهم في توفير معلومات شاملة عن أداء تلك الوحدات (اسماعيل , 2016 : 176) . أن هذه المعلومات اتخذت في البداية شكلا منفصلا عن التقرير المالي التقليدي وظهرت على شكل تقارير مثل تقرير الإبلاغ وفق مبادرة الإبلاغ العالمي (GRI) والذي يعد بمثابة معيار عالمي يتناول المعلومات المختلفة للاستدامة للوحدات , ومن هنا بدأت تظهر استجابة كبيرة لأصحاب المصلحة بإجراء تعديلات جوهرية في شكل ومحتوى التقرير المالي حيث تم إعداد نموذج جديد مقترح يتم من خلاله جمع المعلومات المالية مع غير المالية في تقرير واحد يسمى بالتقرير المتكامل.

كما أن هناك فجوة بين المعلومات التي يتم الإفصاح بها حاليا من قبل الوحدات الاقتصادية والمعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة حيث تستطيع التقارير المتكاملة سد هذه الفجوة , إذ تعد التقارير المتكاملة أداة لربط المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء المالي والاستدامي والإستراتيجي للوحدات الاقتصادية لخدمة كافة الأطراف من خلال تقليل مخاطر المعلومات لتحقيق المصالح لهم , وهناك اختلافات في وجهات النظر حول ما يجب أن تتضمنه التقارير المتكاملة وقد أدى هذا إلى وجود قضايا هامة ومنها (احمد , 2018 : 66) :

1-التوسع في القياس المحاسبي : إن تنامي الاهتمام بالقياس المحاسبي ليس فقط للأداء المالي والعمليات والأحداث والظروف داخل الوحدة الاقتصادية وإنما يمتد ليشمل قياس الأداء المستدام سواء داخل الوحدة أو خارجها وهذا ما دعت

إليه العديد من المنظمات والجهات الحكومية والمجتمع المدني إلى الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الخاصة بالتنمية المستدامة وبالتالي أصبح القياس المحاسبي يشمل الآثار الداخلية والخارجية لتصرفات تلك الوحدات.

2-التوسع في الإفصاح المحاسبي : إن تقارير الأعمال المتكاملة تتضمن احتياجات أصحاب المصلحة من الديرين والدائنين والمساهمين والمستثمرين , وكل من تربطه علاقة بالوحدة الاقتصادية إذ إنّ المحاسبة عن التنمية المستدامة تتطلب نمودجا محاسبيا مبنيًا على أساس من القيم الاخلاقية والبيئية والاجتماعية والحوكومية والاقتصادية والاستراتيجية السائدة في الزمان والمكان , وهذا يعد أيضا اتجاها نفعيا لمهنة المحاسبة , ومن الجدير بالذكر أن دولة جنوب افريقيا هي اول من فرضت على وحداتها الاقتصادية المسجلة في بورصة الاوراق المالية تقديم تقارير الأعمال المتكاملة وتضمنت وفق هذه التجربة المكونات والعناصر الآتية :

1-الإفصاح المالي : ويشمل (القوائم المالية الأساسية الكاملة , معلومات مالية قطاعية , تقرير مدقق الحسابات , الإفصاح عن المعلومات المالية , تفسير للعوامل المؤثرة على أرباح الوحدات الاقتصادية) (عباس , 2017 : 32 .)

ب-الإفصاح غير المالي : ويشمل المعلومات التي تتعلق باستخدام الوحدات الاقتصادية مثل :

*استراتيجية الوحدة الاقتصادية : (تقرير الرئيس التنفيذي , وصف المنافع والمخاطر والفرص) .

* سجل خصائص الوحدة الاقتصادية : (رؤية ورسالة الوحدة الاقتصادية , الاستراتيجية العامة للوحدة , المنتجات والخدمات الرئيسية , العلامات التجارية , قيم الوحدة) .

*إشراك أصحاب المصلحة : (قائمة بأصحاب المصلحة الرئيسيين , والقضايا ذات الأولوية) .

*مؤشرات الأداء الاقتصادي) : القيم الاقتصادية المباشرة كالأيرادات والأرباح المحتجزة وتكاليف التشغيل , السياسات المحاسبية للوحدات , بيانات مالية وفقا لمعايير , IFRS تقرير عن مستوى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستثمار مستقبلا .)

*مؤشرات الأداء البيئي : (نفقات تشغيل أنشطة الحفاظ على البيئة , مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية , اجمالي الكميات المستخدمة من المياه والطاقة والمواد , إجمالي وزن النفايات , الشهادات البيئية الممنوحة للوحدة) .

*مؤشرات الأداء الاجتماعي : (صحة وسلامة الموظفين , المزايا الممنوحة للعاملين , معدل ساعات التدريب في كل عام لكل موظف , وجود صندوق للمعاشات التقاعدية والرعاية الصحية , توفير حل للمشكلات الاجتماعية , سلامة وجودة المنتجات) .

*الحوكمة : (وهي الطريقة التي يتم بها توجيه الوحدة وادارتها والتحكم فيها , وتحدد هيكلية حوكمة الوحدات الاقتصادية , توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الوحدة مثل مجلس الإدارة , عملية تفويض السلطة إلى كبار الموظفين التنفيذيين , دور مجلس الإدارة في تحديد الآثار والمخاطر والفرص الاقتصادية والاجتماعية والبيئية .

وبناءً على ما سبق فإن الباحث يرى أن التوسع في الإفصاح من خلال تعزيز المعلومات المالية بالمعلومات الغير مالية والإفصاح عنها في تقرير واحد اي في شكل تقرير متكامل يعطي رؤيا واضحة ومفهومة إلى كافة الأطراف ذات العلاقة في تقييم مدى قدرة الوحدة على خلق قيمة على المدى الطويل.

كما يرى البعض أن المعلومات المحاسبية القائمة على قياس الأحداث المالية الداخلية للوحدات الحكومية وعجزها عن قياس الآثار الناتجة عن تلك الوحدات وانعكاساتها البيئية والاجتماعية الحادية والمستقبلية , سبب قصور في مخرجات النظام المحاسبي الحكومي والذي دفع بدوره الهيئات المحاسبية للبحث عن حلول للخروج عن الإطار التقليدي المتعارف عليه إلى إطار يتصف بالشمولية ويعمل على قياس الأحداث عن الأداء الاجتماعي والبيئي للوحدات الحكومية والتقرير عنها , ونتيجة لزيادة حاجة المستخدمين للمعلومات المحاسبية حول أداء الوحدات الاقتصادية الحكومية , فضلا عن تطور تلك الوحدات واستعمالها للتكنولوجيا المعلوماتية وزيادة المنافسة فيما بين الوحدات في تقديم افضل الخدمات إلى المجتمع , برزت الحاجة إلى تقديم معلومات اضافية حول أدائها (راجي , عباس , 2019 : 423) , وبذلك تحتاج الوحدات الحكومية التي تعمل من أجل الاستدامة إلى نظام محاسبي يجمع ويحلل قضايا الاستدامة على أساس تكامل الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي , ومحاسبة الاستدامة هو الاسم الذي يطلق على هذا النظام المحاسبي . ويرى كل من (الرايات و خلاوي) أن زيادة الاهتمام بقضايا الاستدامة أدى إلى زيادة الحاجة لتوفير معلومات ملائمة إلى إدارة الوحدة , حيث إن المعلومات المالية التي تقدمها المحاسبة في قوائمها المالية لم تعد كافية لأغراض البيئة والمجتمع , لذا يجب تضمين هذه القوائم معلومات اضافية تتعلق بالجوانب البيئية والاجتماعية (الرايات , خلاوي , 2020 : 49) .

أن الإفصاح عن التقارير المالية الحكومية الأساسية والتي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الحكومي لم تعد مناسبة مع عصر المعلوماتية والابتكار والتكنولوجيا والاستدامة , وبهذا لا تلبى احتياجات وتوقعات مستخدمي المعلومات من الأطراف الداخلية والخارجية لتساعد في صنع القرارات الرشيدة لذلك سعت المنظمات العالمية لمهنة المحاسبة في البحث عن حل يلبي مطالب مستخدمي المعلومات ويضمن مستقبل مستدام وخلق قيمة للوحدات الحكومية من خلال إعداد تقرير واحد يتضمن معلومات مالية ومعلومات تتعلق بقضايا الاستدامة تعكس جميع أنشطتها واستراتيجيتها المستقبلية فضلا عن مؤشرات أدائها الرئيسية وهو ما يعرف بالإبلاغ المتكامل.

رابعا : دور الإفصاح في تعزيز معلومات القوائم المالية في القطاع العام – دراسة حالة ينبغي تحديد الصعوبات التي تواجهها وحدات القطاع العام في تبني التقارير المتكاملة ومنها (خضير , 2021 : 83) :

- 1- الرؤيا إلى مفهوم خلق القيمة ووجود مفهوم الاستدامة والسعي إلى تطبيقه , حيث تعد تلك المفاهيم من المفاهيم المتأصلة في القطاع العام , حيث لا تحتاج التقارير المتكاملة لإظهارها .
- 2- عدم وجود إطار يتم الاعتماد عليه عند إعداد التقارير المتكاملة في وحدات القطاع العام , حيث إن الإطار IR الذي تم تطويره للوحدات الاقتصادية ينتمي إلى القطاع الخاص .
- 3- تنوع الأنشطة وتباين الأهداف لوحدات القطاع العام تؤدي إلى صعوبة اندماج المؤشرات التي يتم اشتقاقها لتقييم الأداء وخاصة غير المالي مما يؤدي إلى تخفيض المقارنة بين التقارير المتكاملة الصادرة عن الوحدات المختلفة .
- 4- أن وحدات القطاع العام أكثر تعقيد وتضم مجموعات اوسع من أصحاب المصلحة ولديها التزامات متأصلة في الشفافية والمساءلة حيث يتعين عليها أن تكون مسؤولة أمام المجتمع .

5-لاتنكر التقارير الحالية التقليدية سوى القليل جدا عن كيفية قيام الوحدات العامة بإنشاء قيمة لها لأصحاب المصلحة المختلفين , فأن التركيز على خلق القيمة دفع إلى ظهور التقارير المتكاملة ونماذج أعمالها والتي تهدف إلى تقديم مستند واحد أكثر شمولية لأنشطة الوحدة الاقتصادية من تقارير المسؤولية الاجتماعية أو الاستدامة المستقلة .

وعلى الرغم من التحديات السابقة يرى بعضهم هناك دوافع وعوامل ساعدت على تطبيق التقارير المتكاملة في القطاع العام هي :

*يضمن IR مزيدا من الوضوح فيما يتعلق بالتزام وحدات القطاع العام , مما يؤدي إلى دعم الكشف عن خلق القيمة العامة من خلال أهداف واضحة ومقاييس ذات صلة وتحديد العلاقة بين هذه المقاييس الرئيسية المالية وغير المالية.

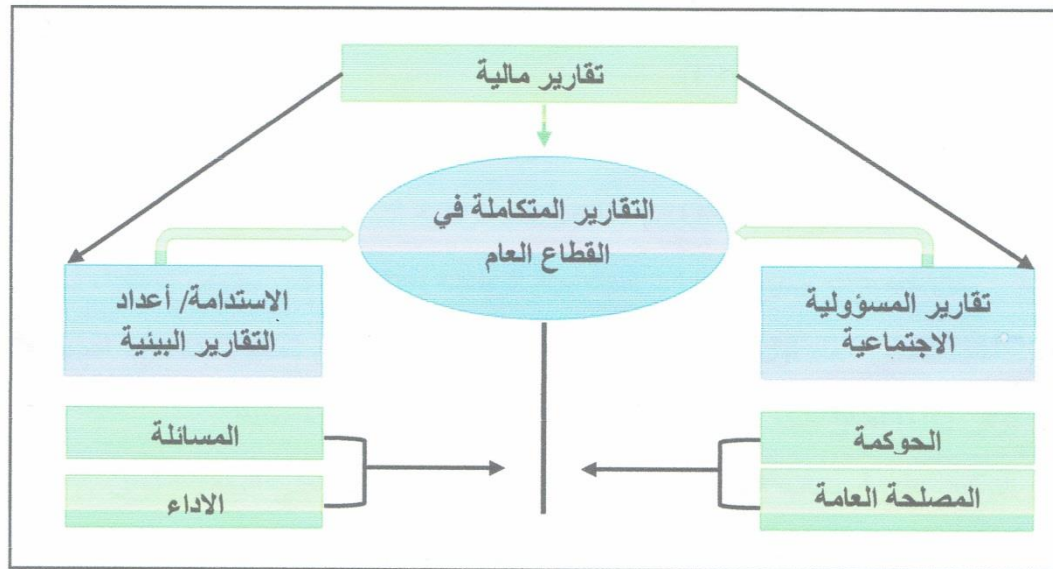
*تحسين الإفصاح يحسن الثقة داخل الوحدة ويقلل التفكير المتكامل ومخاطر ضعف التنسيق بين وحدات القطاع العام , وبالتالي يعزز التأزر ويفضل تحديد الدوافع الرئيسية لخلق القيمة العامة.

*المبادئ التوجيهية الصادرة من (GRI) تمثل نقطة مرجعية لإعداد تقرير دقيق يرسم صورة كاملة لكيفية إنشاء الوحدات العامة القيمة من خلال اشراك أصحاب المصلحة في عملية اتخاذ القرار .

*مشاركة أصحاب المصلحة القوية المتمثلة بالدولة من خلال توظيف سلطتها السياسية ودورها الأساسي في الوحدات العامة , مما تعزز المشاركة الديمقراطية للدولة لإعداد التقارير المتكاملة مما تضيف من ثقة المواطنين بها .

*الاستخدام المكثف للموارد البشرية والمشاركة العالية في القضايا الاجتماعية والبيئية والطبيعية غير الملموسة لأهدافها ومنتجاتها جعل القطاع العام سياق مناسب لاعتماد التقارير المتكاملة , والشكل الآتي رقم (2) يوضح التقارير المتكاملة

في القطاع العام:



Source:Tudor,Adriana,Tiron,"Integrated Reporting Challenges,Benefit,and Portunities of Public Sector Entities",2020,p8.

وفي عام 2011 انضمت شركة (ESKOM) وهي أكبر شركة مملوكة للدولة في جنوب افريقيا تولد ما يقارب 90% من الكهرباء في البلاد إلى البرنامج التجريبي للمجلس الدولي للإبلاغ المتكامل , وقد قدمت تقارير عن الأداء غير

المالي بما في ذلك معلومات الاستدامة لأكثر من عشرين عام وقد أصدرت تقريرها المتكامل الذي يتضمن معلومات شاملة وموجزة عن نموذج أعمال (ESKOM) ومشاركة أصحاب المصلحة , والامور المادية , والحوكمة , فضلا عن الأداء التاريخي والتوقعات المستقبلية.

ويعد توحيد العمليات والبيانات إحدى العقبات التي نجحت (ESKOM) في معالجتها , إذ يتم الإشراف على عملية التقارير المتكاملة من قبل لجنة توجيهية يرأسها المدير المالي للشركة وتتضمن اعضاء من فريق الإدارة التنفيذية , أن التزام (ESKOM) بالتقارير المتكاملة والتقارير الشفافة والمتوازنة كان مدفوعا بإدارتها التنفيذية والتي مهدت الطريق لفريق الإبلاغ الفوز بجوائز التقارير المحلية بما في ذلك أعلى تقرير متكامل لشركة مملوكة للدولة لعدد من السنوات على التوالي , ساعد في زيادة وضوح التقارير داخل الشركة وزيادة المشاركة . وقد بين مدير عام شركة (ESKOM) إن إطار التقرير المتكامل جعلنا نعيد النظر في مفهوم خلق القيمة وعلى وجه التحديد كيف نطبق رؤوس الأموال لخلق القيمة لجميع أصحاب المصلحة لدينا , وشجعنا على النظر في المفاضلات بين المتطلبات التشغيلية ورأس المال المالي والطبيعي والبشري على وجه الخصوص. (CIPFA,2016:40)

وهناك العديد من الوحدات المملوكة للدولة والتي قامت بإعداد التقارير المتكاملة ومنها المدقق العام لجنوب أفريقيا (AGSA) الداعمة للديمقراطية الدستورية وهي مسؤولة عن التدقيق والإبلاغ عن حسابات جميع الإدارات الحكومية الوطنية والإقليمية في جنوب أفريقيا , أما في عام 2012 نشر المدقق العام أول تقرير متكامل الذي تمكن في حينها من تحقيق عدة مزايا أهمها :

*توفر (IR) إطارا جيدا للمساءلة بناءً على أهداف وغايات محددة مسبقا .

*التركيز على أصحاب المصلحة من خلال خلق قيمة مستدامة على المدى الطويل .

*يقدم (IR) معلومات واضحة عن المخاطر الفعلية المحتملة .

وفي نفس السياق يمكن القول إن شركة (ENI) وهي شركة إيطالية مملوكة للدولة والتي تعمل في قطاع النفط والغاز نتيجة لطبيعة نشاطها , يجب على (ENI) الإفصاح عن جميع تعاملاتها غير التجارية والتزاماتها البيئية والاجتماعية.

ففي عام 2010 بدأت إعداد التقارير المتكاملة إذ حققت العديد من المزايا ومنها :

-تحديد استراتيجيات الشركة بناءً على مشاركة موظفيها والمجتمعات التي تعمل فيها.

-توفير مراجعة متعمقة للمدة المشمولة بالتقرير .

-إلزام نهج (ENI) المتكامل ببناء أنظمة مراقبة داخلية للمخاطر بشأن قضايا الاستدامة بناءً على متطلبات أصحاب المصلحة.

إذ أعلن رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي لشركة (ENI) أن التحول إلى التقارير المتكاملة قد جعل عملية صنع القرار أكثر سلاسة , فضلا عن توفير 770 مليون يورو من التكاليف على أساس سنوي (Ali , 2021 : 62)

وكذلك (Fasset) وهي هيئة التعليم والتدريب لقطاع الخدمات المالية والمحاسبية في جنوب أفريقيا , ففي عام 2011 شرعت رحلتها إلى التقارير المتكاملة إذ قدم (IR) رؤى حول استراتيجيتها والإفصاح الشامل عن المخاطر

والفرص والحوكمة ، ويعتقد مديرو (Fasset) أن إحدى نقاط القوة الرئيسية للتقارير المتكاملة تتمثل بدفع المنظمات إلى الإبلاغ عن الخير والشر بطريقة منفتحة ومتوازنة من خلال توفير الإفصاح الكامل عن أداؤها وتأثيرها والتحديات التي تواجهها والأشياء التي حدثت بشكل خاطئ وتؤمن (Fasset) أنها أكثر شفافية وخضوعاً للمسائلة وأكثر تركيزاً على أداؤها وتود أن يصبح (IR) معيار الإبلاغ لجميع وحدات القطاع العام.

كما بين (Bob Laux) مدير أول للمحاسبة المالية والتقارير (لشركة مايكروسوفت) " يوفر التقرير المتكامل طريقة شاملة لشرح كيفية عمل المنظمة وكيف يعتقد فريق الإدارة أنها ستعمل في المستقبل يأخذ في الاعتبار الاتصال والترابط بين مجموعة من العوامل التي لها تأثير مادي على قدرة الشركة على خلق القيمة بمرور الوقت ، (CIPFA) " (39 : 2016).

وبناءً على ما تقدم فإن الباحث وجد هناك العديد من الوحدات الحكومية تبنت التقارير المتكاملة ولم يتم نكرها كمجموعة البريد في نيوزيلندا ، ومنظمة الخدمات الصحية الوطنية في المملكة المتحدة ، والهيئة البحرية والموانئ في سنغافورا ، وغيرها من الوحدات الحكومية ، وبينت مدى نجاحها وتقدمها عند إعدادها لتلك التقارير .

المحور الثالث : الاستنتاجات والتوصيات...

أولاً : الاستنتاجات:

- 1- نتيجة للانتقادات الموجهة للتقارير المالية الحكومية والنقص الكبير في المعلومات غير المالية واتسامها بالتعقيد وقصر المدى الذي تغطيه كانت الحاجة الملحة إلى ظهور تقارير الأعمال المتكاملة .
- 2- أن الهدف الأساسي من تقارير الأعمال المتكاملة هو إيصال رسالة موجزة مفادها توصيل المعلومات المالية وغير المالية عن أداء الوحدة بصورة مركزة تشمل القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمة وكيفية ربطها مع إستراتيجيتها لتمكين أصحاب المصلحة من تقييم قدرة الوحدة على خلق القيمة والحفاظ عليها على المدى الطويل.
- 3- يتميز إطار الإبلاغ المتكامل الدولي (IIRF) بالمرونة كونه يعتمد على المبادئ وليس القواعد مما يتيح للوحدات الحكومية الإفصاح عن مؤشرات أداؤها الرئيسية بما ينسجم مع خصوصية عملها ويجنبها الإفصاحات غير الضرورية مما يؤدي إلى تقييم أداءها بطريقة صحيحة ومدى قدرتها على خلق القيمة والمحافظة عليها .
- 4- يعد الإبلاغ المتكامل التوجه العالمي المستقبلي والجديد لإيصال المعلومات عن الوحدات الحكومية إلى كافة المستخدمين بموثوقية وشفافية مما يقضي على التحيز في عرض وتوصيل المعلومات لفئة منهم دون الأخرى وهذا يحقق المساواة والعدالة بينهم .

- 5- قصور تقارير الاستدامة والمتمثلة بكونها منفصلة عن التقارير المالية مما أدى إلى تشويش المستخدمين وأصحاب المصلحة وعدم قدرتهم على ربطها مع المعلومات المالية والذي أدى بدوره إلى انخفاض مستوى الموثوقية والثقة بها.

ثانياً : التوصيات:

- 1- ينبغي على الوحدة الحكومية اعتماد الإبلاغ المتكامل بكافة معلوماته سواء كانت سلبية أم إيجابية وبصورة شفافة والذي يوفر إمكانية معالجة النواحي السلبية من جهة ودعم الإيجابية من جهة أخرى وزيادة ثقة المستخدمين .

2- ضرورة إعداد الوحدات الحكومية تقرير الإبلاغ المتكامل (IR) وفقا للإطار العالمي بما يضمن شمولية المعلومات عن أداء الوحدة لذوي العلاقة , كونه يقوم على أساس التفكير المتكامل لإدارة الموارد وتحديد الارتباط والتكامل فيما بينها.

3- ينبغي على الوحدة الحكومية عند تبنيها الإبلاغ المتكامل مراعاة الأهمية والمرونة عند عرض المعلومات بما يتلاءم واحتياجات المستخدمين وخصوصية عمل الوحدة الحكومية عن كيفية إدارة مواردها وربطها ب نموذج أعمالها ليعكس جميع أوجه الأداء المالي وغير المالي.

4- أهمية إعداد الوحدات الحكومية الإبلاغ المتكامل كون أن تحديد المخاطر والفرص أحد أهم عناصر محتواه مما يؤدي إلى حصول المستخدمين على معلومات للمخاطر والفرص الحالية والمستقبلية المتوقعة , مما يؤدي إلى تقليل احتمالية التشويش لدى المستخدمين وعدم قدرتهم على ربط المعلومات وكما يقلل تكاليف وعبء المعلومات الكثيرة.

5- ضرورة تعديل النظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IPSASS) لمواكبة التطور العالمي لمهنة المحاسبة , كما يتطلب ضرورة تعديل الأسس المحاسبية المستخدمة حاليا من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لتحسين كفاءة تقارير الإبلاغ الحكومية وقياس كفاءة الأداء المالي وغير المالي بشكل أفضل وأكثر موثوقية .

المصادر والمراجع

أولاً : المصادر العربية:

1- الكتب :

1- إسماعيل , خليل إسماعيل , وعدس , نائل حسن , 2010 , " المحاسبة الحكومية " , دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع , عمان , الأردن.

2- الخطيب , خالد شحادة , والمهاني , محمد خالد , 2010 , " المحاسبة الحكومية " , دار وائل للنشر والتوزيع , الطبعة الثانية , عمان , الأردن.

ب-المجلات والبحوث والدوريات:

3- إسماعيل , عصام عبدالمنعم , 2016 , " أثر المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال المتكاملة على قرارات منح الائتمان للشركات المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تجريبية " , بحث منشور في مجلة الفكر المحاسبي , المجلد 20 , العدد 4 , مصر .

4- إبراهيم , طارق وافي , 2020 , " أثر الإفصاح المحاسبي عن تقارير الأعمال المتكاملة على الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية - دراسة تطبيقية " , بحث منشور في مجلة الفكر المحاسبي , المجلد 24 , العدد 1 , مصر .

5- الوشاح , محمود عبدالفتاح , والناقلي , زينب حسان , وابو العدوس , مراد يوسف , 2018 , " تطبيق معيار الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي ودوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية " , مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية , المجلد 26 , العدد 4 , غزة , فلسطين.

6-الروازق , عبدالزهرة سلمان , وكاظم , حيدر كريم , وكاظم , تيسير جواد , 2020 , " الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية الحكومية – أ نموذج حديث مقترح للوحدات الحكومية في العراق " , بحث منشور في مجلة مديرية تربية النجف الاشرف , العدد 59 , كانون الأول , العراق .

7-الرايات , أفراح لفته عبد , وخلوي , ستار جابر , 2020 , " دور محاسبة الاستدامة ومعاييرها في تحسين المحتوى المعلوماتي لمخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الصحية " , بحث منشور في مجلة الكوت للاقتصاد والعلوم الإدارية , المجلد 12 , العدد 37 , العراق

8-راجي , صفا مهدي , وعباس , بشائر خضير , " دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية " , بحث منشور في مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية , كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بابل , المجلد 11 , العدد 3 , العراق .

9-علي , ايمن صابر , 2017 , " دراسة وأهمية أثر الإفصاح غير المالي لتقارير الأعمال المتكاملة على خلق قيمة المنشأة واحتياجات أصحاب المصالح " , بحث منشور في مجلة الفكر المحاسبي , المجلد 21 , العدد 2 , مصر .

10-عبدالله , احمد يحيى , والشجيري , محمد حويش , 2011 , " الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية " , مجلة تنمية الرافدين , المجلد 33 , العدد 102 , العراق .

11-كاظم , حيدر علوان , وكاظم , صلاح جواد , 2017 , " نحو تقارير مالية أكثر شفافية في الجامعات الحكومية العراقية : التحديات والمنافع " , مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية , كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة واسط , العدد 25 , العراق .

12-محيسن , حسين علي , 2018 , " الإفصاح عن الاستدامة ... الدوافع والاسباب " , مجلة كلية الإدارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية , العدد 117 , العراق .

13-محمود , به شدار نايف , وعلي , كمال عبدالسلام , واسماعيل , عصام عبدالمنعم , 2018 , " دور تقارير الأعمال المتكاملة في تخفيض التكاليف للمنشآت الصناعية – دراسة ميدانية " , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية , المجلد 9 , العدد الأول , العراق .

14-يوسف , جمال علي محمد , 2015 , " التقارير المتكاملة كمدخل للتغيير الداخلي في الشركات المساهمة المصرية " , بحث منشور في مجلة الفكر المحاسبي , المجلد 19 , العدد 2 , مصر .

ج-الرسائل والأطاريح الجامعية :

15-احمد , دعاء محمد سيد , 2018 , " دور قائمة القيمة المضافة في زيادة فعالية التقارير المتكاملة – دراسة ميدانية " , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , كلية التجارة , جامعة الأزهر , مصر .

16-العكر , معتز برهان جميل , 2010 , " أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الازمة المالية في القطاع المصرفي الاردني – دراسة ميدانية " , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , كلية الأعمال , جامعة الشرق الاوسط , الأردن .

- 17-الخالقاني , ميثم مالك راضي , 2005 , " الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي " , رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة , كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد , العراق.
- 18-خضير , ريم محسن , 2021 , " دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تحديد المعلومات غير المالية على وفق الأهمية النسبية لإعداد التقارير المتكاملة " , اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة , كلية الإدارة والاقتصاد , الجامعة المستنصرية , العراق
- 19-عباس , دلاوه رقاد , 2017 , " استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإفصاح المحاسبي لمحتوى تقارير الأعمال المتكاملة - دراسة تطبيقية " , رسالة ماجستير غير منشورة , كلية التجارة , جامعة المنصورة , مصر.

ثانيا : المصادر الأجنبية :

- 20-Granof , Michael H.,Khumawala,Saleha B.,Calabrese,Thad D.,Smith Daniel L,2018 , " Government and Not-for-profit Accounting " , Concepts and practices,available at <https://lccn.loc.gov/2018038961>.
- 21-Wilson , Earl R.,Kattelus,Susan C.,Reck,Jacqueline L,2007, " Accounting for Governmental & Nonprofit Entities ",14 th ed .
- 22-Ali,Nada Omar Hassan , 2021 , " Integrated Reporting in the public sector – case study " , prosperitas,vol.Viii.<http://dx.doi.org1031570>.
- 23-Benito,Bernardino.,Rios,Ana-Maria.,Bastida,Francisco,2013," Determinants of central Government Budget Disclosure :An International Comparative Analysis ",Journal of Comparative policy Analysis,vol.15,no.3.
- 24-Biondi,Lucia.,Bracci,Enrico,2018, " Sustainability popular and Integreted Reporting in the public Sector:A Fad and Fashion perspective ",www.mdpi.com./journal/Sustainability.
- 25-Chen,Zhibin.,pan,Jun.,Wang,Liangliang.,Shen,Xiaofeng,2016," Disclosur of government financial information and the cost of provincial investment bonds for urban construction " , china Journal of Accounting Research , <http://dx.doi.org/10.1016/j.cjar.2016.02.001>.
- 26-CIPFA,IR,WBG,2016," Integrated thinking and reporting focusing on value creation in the public sector " .
- 27-OECD,2017,"Quality of Government Financial Reporting",Government at aglance,OECD,publishing paris.
- 28-WBG,2020,WORLD BANK GROUP,"Government Financial Reporting in Times of the covid-19 Pandemic".