

الرؤية المستقبلية لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية

أ.م.د. نائر صبري الغبان *

م.م. سناء احمد ياسين **

م.م. سحر طلال إبراهيم **

ملخص

يناقش البحث الحالي موضوع الخصخصة الذي حظي باهتمام واسع في أواخر عقود القرن الماضي كعلاج للمشاكل التي عانى منها القطاع العام، وأثر القيام بها على متطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية في محاولة لاستقراء الرؤية المستقبلية لهذه المتطلبات في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.

حيث تم الاستعانة باستمارة الاستبانة لاستطلاع آراء عينة تضم (90) تسعين شخصاً من العاملين في الميدان المحاسبي المهني والأكاديمي لغرض اختبار الفرضية الرئيسة للبحث وتفرعاتها الثانوية، والتي تنطلق من ((أن هنالك علاقة ذات دلالة معنوية بين القيام بعملية الخصخصة ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية)) . وبما يؤدي إلى الوصول إلى صورة للآفاق المستقبلية لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية وبالشكل الذي ينسجم مع الوضع الجديد لهذه الشركات.

* قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعتي بغداد والسليمانية.

** قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد.

A Future Vision for Accounting Work Requirements under Privatization of Iraqi Public Companies

Prof. Thaer Al-Ghabban *

Sana Ahmed Yaseen **

Sahar Talal Ebrahim **

Abstract

The research deals with the subject of privatization that gained a wide attention in the last decades of past century to handle the problems of public sector, and the effect of applying privatization on accounting work requirements in Iraqi public companies, as an attempt to induce the future vision of these requirements under the privatization of Iraqi public companies.

The questionnaire is used to collect the opinions of a sample consisted of (90) employees specialized in academic and professional accounting field for testing the main hypothesis of this research and its subdivisions, which is stated as follows:

((There is a significant relationship between the process of privatization and the accounting work requirements in Iraqi public companies)). That is to reach future vision to accounting work requirements under privatizing Iraqi public companies, in away fits with the present situation of these companies.

*** Accounting Dept, Bagdad University & Sulemaneh.**

**** Accounting Dept, Bagdad University.**

المقدمة

تعد الخصخصة أحد الأدوات الاقتصادية الهامة التي نادى الكثير من الاقتصاديين في أنحاء مختلفة من العالم بتطبيقها في محاولة لإحداث إصلاح اقتصادي. ورغم أن للعراق تجربة في عملية الخصخصة منذ عام 1987، إلا أن الأحداث التي شهدتها الساحة العراقية بعد انهيار النظام السياسي منذ أكثر من خمس سنوات وما آلت إليه الأوضاع الاقتصادية للقطر من سيئ إلى أسوأ، أدت إلى تعالي صيحات عدة تطالب بالتوجه نحو اقتصاد السوق من خلال تحرير الاقتصاد العراقي من قيود سيطرة الدولة عليه، وذلك باتخاذ إجراءات عدة من بينها القيام بعملية الخصخصة لبعض الشركات العامة العراقية كونها أداة من أدوات الإصلاح الاقتصادي لمعالجة المعوقات التي تعانيها هذه الشركات. ومما يعزز ذلك صدور أمر وزاري من مجلس الوزراء في شهر أيلول عام 2004 بتشكيل هيئة للخصخصة تتولى تنظيم عملية خصخصة الشركات العامة العراقية.

ومما لا شك فيه أن العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية في الوقت الحالي يتم انجازه في ضوء المتطلبات التي تفرضها الدولة كونها المالك الوحيد لتلك الشركات (من تطبيق النظام المحاسبي الموحد بجانيه المالي والتكاليفي، والقواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، والالتزام بالقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي التي تصدرها الجهات العليا في الدولة، فضلا عن خضوع العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية). لذا فإن البحث الحالي سيتناول دراسة متطلبات العمل المحاسبي في ظل الوضع الحالي للشركات العامة العراقية وبيان مدى تأثير هذه المتطلبات في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.

الإطار النظري للبحث

مفهوم عملية الخصخصة

أولاً - التعريف بعملية الخصخصة وأهدافها .:

يعد مصطلح الخصخصة من أكثر المصطلحات الاقتصادية شيوعاً في الوقت الحاضر، رغم كونه من المصطلحات حديثة العهد، وذلك لاكتسابه مدى واسع من الاستخدام من قبل الدول المتقدمة والنامية على السواء. وعلى هذا الأساس فقد ظهرت تعريفات عدة لهذا المصطلح منها ما أورده قاموس Oxford الانكليزي في عام 1989 والذي قصد به «عملية جعل القطاع الخاص يعمل بشكل موازٍ للقطاع العام» (Martin، 2001: 2) .

وتعني الخصخصة «مجموعة من السياسات المتكاملة التي تستهدف الاعتماد الأكبر على آليات ومبادرات القطاع الخاص والمنافسة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة» (المركز الدبلوماسي للدراسات الإستراتيجية، 2000: 1). وأشار حسن إلى الخصخصة كونها «تحويل ملكية مؤسسات القطاع العام إلى شركات تدار على أسس تجارية أو بيع الأسهم المملوكة للحكومة في بعض الشركات المساهمة العامة كلياً أو جزئياً إلى القطاع الخاص» (حسن، 2005: 51).

يلاحظ من التعريفات أعلاه ، أنها ركزت على الجانب الإجرائي لعملية الخصخصة دون توضيح ما هية الأهداف المرجوة منها ، وعليه يمكن القول بأن عملية الخصخصة هي :-
«عملية نقل ملكية و/أو إدارة الشركات العامة إلى القطاع الخاص بهدف تحسين كفاية أداء هذه الشركات وتوفير موارد تتيح للدولة تركيز الجهود على قطاعات معينة كالصحة والتعليم والخدمات الاجتماعية» .

من خلال قيام الدولة بعملية خصخصة الشركات العامة فإنها تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، تتمثل في الآتي:- (المتوكل، 2001: 1) (Govindaraj and chawla, 1996:6-7) .

- 1- جذب الاستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية نحو الصناعة التي تعمل فيها الشركة الخاضعة للخصخصة، لتحديث وسائل الإنتاج وإدخال تكنولوجيا جديدة وخبرة إدارية تدعم قدرة الشركة على النمو والمنافسة.
- 2- رفع كفاية أداء الشركات العامة وزيادة إنتاجيتها بما يحقق وفراً في السوق من منتجاتها المتخصصة فيها، فيسد حاجة المجتمع إليها ويقلل من استيراد المنتجات المشابهة واستنزاف الموارد من العملات الأجنبية. وبالتالي رفع كفاية الاقتصاد الوطني وزيادة قدرته التنافسية لمواجهة تحديات المنافسة من قبل الشركات العربية والأجنبية .
- 3- التقليل من النفقات التي تتحملها الدولة وما تسببه من عجز في الموازنة العامة نتيجة دعمها للشركات العامة الخاسرة، وتوجيه الموارد العامة لدعم قطاعات خدمية هامة .
- 4- تمكين الدولة من زيادة مواردها التي تستخدم لتمويل أنشطة أخرى وتخفيض الدين العام والعجز في الموازنة العامة، ويمكن أن تتأتى هذه الموارد من مصدرين، الأول: يتمثل بالموارد المتحققة من عملية الخصخصة للشركات العامة، أما المصدر الثاني: فهو ناتج من توسيع قاعدة الضريبة، إذ أن الشركات العامة التي ستحول إلى القطاع الخاص سوف تخضع للضريبة فتزداد بذلك الموارد العامة المتحققة من الضرائب .
- 5- محاولة لتقليص أو إلغاء نفوذ الدولة البيروقراطي في إدارة الشركات العامة من خلال انسحاب الدولة تدريجياً من بعض النشاطات الاقتصادية وإفساح المجال أمام مبادرات القطاع الخاص عن

طريق تشجيع الاستثمار بشكل تنافسي بما يؤدي إلى إزالة الاحتكار، وهذا سيكون له الأثر الكبير في تحسين مؤشرات المنافسة (5: Clarke and others, 2004) والإبداع من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وكلفة أقل .

- 6- التخلص من مساوئ الفساد الإداري ومظاهره التي غالباً ما تسود الشركات العامة.
- 7- على النقيض من القطاع العام، فإن القطاع الخاص يتصف بكونه أكثر قدرة على مواكبة التطور العلمي والتقدم التكنولوجي، وخصوصاً في القطاعات التي تتسارع فيها الانجازات الجديدة وتستدعي متابعة دائمة تضمن نقل هذا التطور وتطبيقه بهدف رفع مستوى المنتجات وجودتها.

ثانياً - أصل الخصخصة :-

يرى Martin بأن أول من أشار إلى الخصخصة كمصطلح هو قاموس Oxford الانكليزي وذلك عندما نسب هذا المصطلح إلى حكومة Erhard في ألمانيا الشرقية في عام 1959 من خلال ربط هذا المصطلح مع صناعة التعدين التي كانت قائمة في ذلك الحين، إلا أن فحوى هذا المصطلح كان موجوداً قبل عدة قرون من خلال استعداد القطاع الخاص لتقديم الخدمات العامة بدلاً عن الدولة، إذ أن الاستعمال الأول لعملية الخصخصة كانت في أمريكا، وذلك عندما سمحت بلدية نيويورك لشركة خاصة بالقيام بإعمال نظافة شوارع المدينة منذ بداية عام 1676 (1: Martin, 2001).

لكن كتوجه، فإن عملية الخصخصة بدأت على نطاق ضيق في السبعينيات من القرن الماضي، ففي عام 1979 نفذت حكومة المحافظين في بريطانيا بزعامة مارجريت تاتشر برنامج لخصخصة شركات عامة وتحويل أنشطتها إلى القطاع الخاص (المتوكل، 2001: 1). ومن هنا فإن عملية الخصخصة اكتسبت أهمية خاصة وبدأت الأنظار تتجه إليها كونها أداة لإحداث الإصلاح الاقتصادي، توسعت هذه العملية في الثمانينيات وازدادت بشكل أكبر في التسعينيات والسنوات اللاحقة لها. وقد دفع نجاح التجربة البريطانية الدول الأخرى المتقدمة والنامية على السواء إلى تبني هذه العملية، لاسيما بعد حالة الركود الاقتصادي الشديد المصحوب بنسب تضخم مرتفعة التي عانت منها الدول المتقدمة في ذلك الوقت، حيث نفذت 120 دولة من الدول المتقدمة 7860 صفقة ضمن عملية الخصخصة خلال المدة من 1990-2003 واستطاعت توليد إيرادات من وراء ذلك بما يقارب 410 بليون دولار (3: Kikeri and others, 2005).

وفي العراق بدأت عملية الخصخصة عام 1987، إذ جاءت هذه العملية في إطار التوجه نحو الحد من دور الدولة وتحريك الاقتصاد، وسار هذا التوجه في اتجاهين، يتمثل الاتجاه الأول برفع قيود كانت تحد من نشاط القطاع الخاص والسماح له وتشجيعه على مزاوله العديد من النشاطات الاقتصادية التي لم يكن مسموحاً له بمزاولتها في السابق. أما الاتجاه الثاني فهو تحويل ملكية العديد من المشاريع والمنشآت التابعة

للشركات العامة إلى القطاع الخاص. حيث بلغ عدد المشاريع والمنشآت المباعة إلى القطاع الخاص خلال المدة 1993-1987 (175) موزعة بين قطاعات اقتصادية مختلفة (العبودي، 2005: 52).

ثالثاً - طرائق عملية الرخصة :-

تسير عملية الرخصة باتجاهين، أحدهما ينطوي على نقل كلي أو جزئي للملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص، والآخر لا ينطوي على نقل ملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص وكل اتجاه يضم طرائق عدة لها إيجابيات وعليها سلبيات. ويمكن توضيح ذلك من خلال الآتي:-

الاتجاه الأول- طرائق تنطوي على نقل كلي أو جزئي للملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص:-

يبرز ضمن هذا الاتجاه ثلاث طرائق فرعية، وهي على النحو الآتي:- (المتوكل، 2001: 3-4)

1- **الاكتتاب العام** :- بموجب هذه الطريقة تقوم الدولة بتقييم الشركة العامة وتقدير عدد الأسهم التي سيتكون منها رأس مال الشركة وتحديد السعر الذي سيبيع به السهم الواحد، ومن ثم طرح كل أو جزء من أسهم رأس المال الشركة العامة للاكتتاب العام من قبل أفراد المجتمع.

تتسم هذه الطريقة بأنها :- (دهال والحاج ، - : 11)

- أ. تستعمل في خصخصة الشركات التي تتمتع بوضع مالي جيد وذات حجم كبير.
- ب. تتيح هذه الطريقة فرصاً استثمارية محلية لأفراد المجتمع، وذلك من خلال مساهمتها في تحقيق هدف توسيع قاعدة الملكية لتشمل أكبر عدد من أفراد المجتمع، خاصة عندما تضع الدولة قيوداً على كمية الأسهم التي بإمكان كل شخص شراؤها .
- ج. تؤدي إلى عدم المساس بحقوق العاملين من خلال وضع ضمانات للعاملين في تلك الشركات بتخصيص حصة من أسهم الشركة للعاملين .
- د. تؤدي إلى تحسين الكفاءة الإدارية من خلال قيام المساهمين في اجتماع الجمعية العمومية بمساعدة الإدارة عما قامت به من أعمال .

أما مساوئ هذه الطريقة فهي:-

- أ. تتضمن هذه الطريقة تكاليف عالية ناجمة عن تقييم الشركة العامة وتقدير عدد الأسهم، وتكاليف الإعلان عن طرح أسهم الشركة العامة للاكتتاب وما شابه ذلك.
- ب. أنها لا تلاءم الشركات العامة الخاسرة والشركات التي تعرضت إلى التدمير والسلب والنهب خلال مدة الحرب والتي تكون بحاجة إلى مالكين لديهم المقدرة المالية والتجربة والاستعداد

لتوفير التكنولوجيا لتشغيل الشركة .

2- البيع المباشر :- في هذه الطريقة يتم بيع الشركة العامة من خلال إجراء مزاد علني، أو البيع لمستثمر معين (أو مجموعة معينة من المستثمرين)، أو الطلب من الراغبين بالشراء بتقديم عطاءاتهم ومن ثم المقارنة بين مختلف العطاءات واختيار المشتري الذي يعرض أعلى سعر، أو من خلال التفاوض مع مستثمر معين خاصة عندما يتطلب نشاط الشركة تخصصات أو مهارات علمية معينة. ولهذه الطريقة إيجابيات عدة، تتمثل بالآتي :- (دهال والحاج ، - : 8-9)

- أ. تعد أكثر الطرائق استخداماً في عمليات الخصخصة على المستوى الدولي.
- ب. العنصر المشترك لمختلف أشكال البيع المباشر هو عدم وجود وسطاء بين الدولة والمشتري.
- ج. تساعد على إدخال تكنولوجيا جديدة متطورة لتحسين أداء الشركة العامة ورفع كفاءتها خاصة عندما يتم البيع إلى مستثمرين أجانب.
- د. عدم وجود إلزام بنشر معلومات ذات صلة بالشركات الخاضعة للخصخصة.
- هـ. من الممكن أن تؤدي هذه الطريقة إلى تعظيم موارد الدولة المتحققة من عملية الخصخصة.

ولكن مع ذلك، فإن هذه الطريقة لا تكاد تخلو من سلبيات، منها:-

- أ. أنها بطيئة ومكلفة لكونها تتطلب مدة زمنية ليست بالقصيرة للإعلان عن بيع الشركة العامة وإتمام الإجراءات الخاصة بذلك، فضلاً عن ارتفاع التكاليف الإدارية المرتبطة بالبيع.
- ب. قد يكون المستثمرون المحليون غير قادرين على جمع رأس المال المطلوب، وعندها تصبح الشركة العامة الخاضعة للخصخصة عرضة لان تباع إلى مستثمرين أجانب يسيطرون على شركات ذات تأثير على اقتصاد الدولة.
- ج. أن طريقة البيع المباشر تكون أكثر عرضةً لحصول التواطؤ بين المسؤولين عن بيع الشركة العامة والمستثمرين الراغبين في شراء الشركة العامة.

3- تملك العاملين وأعضاء الإدارة لحصّة من رأس مال الشركة العامة: يطلق على هذه الطريقة بـ «الخصخصة الداخلية»، بموجبها يحصل العاملون والإدارة على ملكية الشركة العامة بالكامل أو نسبة معينة منها، وتتمتع هذه الطريقة بمزايا عدة، أهمها:-

- أ. لا تتطلب من الدولة الدخول في مفاوضات للحصول على ضمانات حول مستقبل العاملين في تلك الشركات.
- ب. قد يؤدي إتباع هذه الطريقة إلى امتصاص معارضة اتحادات العمال وبعض الأطراف الأخرى المعارضة لعملية الخصخصة .

- ج. تولد هذه الطريقة حافزا كبيرا لزيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف لأنها توحد بين مصالح العاملين والإدارة ومن ثم زيادة أرباح الشركة.
- د. تصلح هذه الطريقة للتطبيق في الشركات صغيرة الحجم والتي تعتمد أساساً على عنصر العمل في العملية الإنتاجية ولا تحتاج إلى تمويل كبير لإعادة هيكلة الشركة واستمرارها بنجاح.
- ومقابل المزايا المتحققة، فإن هناك سلبيات ناجمة عن تطبيق هذه الطريقة، منها:-

- أ. قد يكون العاملون (كونهم المالكين) غير قادرين مالياً على إدخال تكنولوجيا حديثة في عملية الإنتاج أو مهارات متطورة في إدارة الشركة.
- ب. قد تصبح هذه الطريقة غير عادلة وغير متوازنة في خصخصة الشركات العامة، لأنها ستحقق إفادة للعاملين في الشركات الناجحة بدرجة كبيرة، بينما سيستمر العاملون في الشركات الخاسرة في المعاناة من المشاكل ذاتها.
- ج. إن هذه الطريقة لا تصلح في خصخصة الشركات العامة التي تعرضت إلى التدمير خلال مدة الحرب أو السلب والنهب.

الاتجاه الثاني- طرائق لا تنطوي على نقل ملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص :-

يتكون هذا الاتجاه من طرائق عدة تتمثل بالآتي:-

- 1- عقد الإدارة :- هو اتفاق تحول بموجبه مسؤولية إدارة وتشغيل وتطوير الشركات العامة إلى المتعاقد (أو المستثمر من القطاع الخاص) مقابل مبلغ معين لمدة زمنية محددة (وزارة المالية والاقتصاد الوطني السعودية، 2002: 10). تستعمل هذه الطريقة عندما تريد الدولة تشييط شركات خاسرة وإدخال أساليب إدارة القطاع الخاص بما يؤدي إلى تحسين أداء إدارة هذه الشركات وزيادة إنتاجيتها، وأهم ما يمتاز به هذه الطريقة :- (دهال والحاج، -: 5)

- أ. تضمن للدولة بالاحتفاظ بملكية الشركات العامة .
- ب. تساعد الدولة في حل مشكلة القصور الإداري وذلك بالحصول على أفضل الخبرات الإدارية، فضلاً عن إدخال الأفكار الحديثة في الإدارة ونظم الإنتاج، وعليه فإن هذه الطريقة ستؤدي إلى إفادة العاملين من المهارات التقنية والإدارية الحديثة المطبقة من قبل المتعاقد.

ولكن مما يؤخذ على هذه الطريقة، أن المتعاقد مع الدولة لا يتحمل أي مخاطر، حيث ستتحمل الدولة الخسائر التي قد تنجم عن نشاط الشركة، كما أن هذه الطريقة لا تؤدي إلى تحقيق هدف توسيع قاعدة الملكية لأن الدولة ستبقى المالك الوحيد للشركات العامة .

2- عقد التأجير :- هو اتفاق بموجبه يقوم المستثمر من القطاع الخاص بتشغيل وإدارة الشركة العامة والحصول على الأرباح المتحققة من وراء ذلك خلال مدة زمنية معينة مقابل بدل إيجار متفق عليه بين الطرفين (أي الدولة والمستثمر من القطاع الخاص)، وعادةً ما تكون مدة التأجير بين 6-10 سنوات (الدهمال والحاج، -:6)

تلتقي طريقة عقد التأجير مع طريقة عقد الإدارة في أن كلاهما لا يؤدي إلى توسيع قاعدة الملكية، لكن نقطة الاختلاف بين الطريقتين هي أن الخسائر التي من المتوقع أن تلحق بالشركة العامة في ظل طريقة التأجير سوف لا تتحملها الدولة، بل يتحملها المستثمر. في حين تتحمل الدولة في ظل طريقة عقد الإدارة الخسائر التي قد تلحق بالشركة العامة.

تحقق طريقة عقد التأجير منافع عدة لطرفين أساسيين، الطرف الأول هو الدولة وذلك من خلال حصول الدولة على موارد سنوية من التأجير بدون التعرض لمخاطر السوق وكذلك توقف الإعانات والدعم المقدم إلى الشركة المؤجرة والتي كانت تتحملها الموازنة العامة للدولة قبل القيام بخصخصتها. أما الطرف الثاني فيتمثل بالشركة العامة ذاتها، حيث تساهم طريقة عقد التأجير في تخفيض تكاليف التشغيل دون تخلي الدولة عن ملكية الشركة العامة. فضلاً عن إن هذه الطريقة تسمح بجذب مهارات تقنية وإدارية متطورة تساعد في تحسين الإنتاجية ورفع كفاءة أداء الشركة العامة.

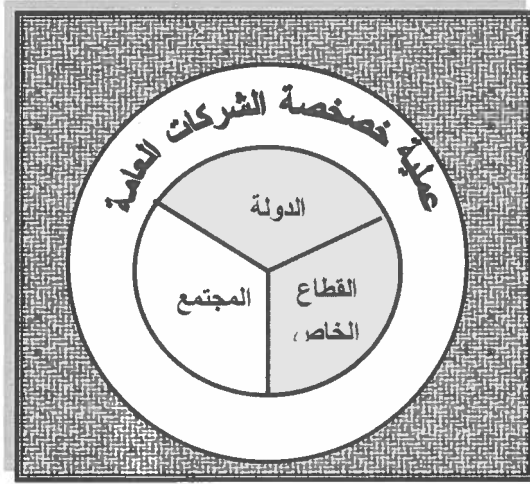
3- عقد الامتياز:- يقصد به اتفاق بين طرفين يمثل الطرف الأول الدولة والطرف الثاني مستثمر من القطاع الخاص، بموجبه تحول حقوق إدارة وتشغيل وتطوير الشركة العامة إلى المستثمر لمدة زمنية معينة تتراوح بين 15-30 سنة. ويتحمل خلالها المستثمر كافة النفقات الرأسمالية والتشغيلية التي يتطلبها نشاط الشركة مما يقلل من مقدار الدعم والإعانات ممثلة في صورة النفقات التي تتحملها الموازنة العامة والمقدمة إلى الشركة العامة بدون تخلي الدولة عن ملكيتها للشركة. تساهم طريقة عقد الامتياز في إفادة الشركة العامة من التكنولوجيا الحديثة التي سيدخلها المستثمر في نشاط الشركة، ولكن مع ذلك فإن المشكلة التي ستواجه الدولة هي صعوبة إيجاد المستثمر الملائم نظراً للحجم الكبير للاستثمارات المطلوبة في ظل هذه الطريقة.

مما تقدم، يتضح تعدد الطرائق التي يمكن للدولة إتباع إحداها عند القيام بخصخصة الشركات العامة، ولكل طريقة إيجابياتها وسلبياتها ويعتمد اختيار أي طريقة على الهدف الذي تسعى الدولة إلى تحقيقه من وراء عملية الخصخصة. ومع ذلك، فإن نجاح أي طريقة لا يمكن أن يتم ما لم يكن هناك توافق بين الأطراف ذات الصلة بعملية الخصخصة.

رابعا - دور الأطراف المختلفة في إنجاح عملية الخصخصة .:

ترتبط عملية الخصخصة بثلاث أطراف رئيسية يلخصها الشكل رقم (1)، إذ يصور الشكل عملية الخصخصة على إنها حلقة متصلة يتوقف تكاملها (أي نجاح عملية الخصخصة) على العلاقة بين الأطراف الثلاث الممتلئة بالدولة والقطاع الخاص والمجتمع ودورهم في إنجاح عملية الخصخصة. ويمكن إيضاح دور كل طرف من خلال الآتي:- (المركز الدبلوماسي للدراسات الإستراتيجية، 2000: 7).

شكل رقم (1) الأطراف ذات الصلة بعملية الخصخصة



1- الدولة :- يتحدد دور الدولة في إنجاز المهام الآتية:

- أ. خلق بيئة سياسية واقتصادية مستقرة تلاءم إجراءات الخصخصة وتشجع على جذب الاستثمارات وتسهيل التنبؤ بالمستقبل.
- ب. إصدار القوانين، لاسيما تلك المتعلقة بحماية مصالح المجتمع من استغلال القطاع الخاص وحماية البيئة. وكذلك إعادة النظر في القوانين المعمول بها والتي تقيد استثمارات العاملين في الخارج للسماح بعودتها لتساهم بدور فاعل في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في داخل القطر.
- ج. منح الأولوية للاستثمارات التي تتمتع باستخدام التكنولوجيا المتقدمة ليتم توطين هذه التكنولوجيا مع ربط التسهيلات المقدمة للاستثمار الأجنبي بإمكانيات تدريب العاملين.
- د. التوسع في إقامة المناطق الصناعية لتحفيز القطاع الخاص على ارتيادها.

هـ. القيام بحملة إعلامية واسعة لشرح مبررات القيام بعملية الخصخصة وأهدافها وتوضيح طرائق تنفيذها والآثار الناجمة عنها والإجراءات التي سوف يتم إتباعها لمعالجة تلك الآثار.

و. تطوير الأسواق المالية، فضلا عن خضوع أنشطة هذه الأسواق إلى الرقابة ومتابعة مستواها مقارنة بالممارسات الدولية.

ي. الالتزام بالشفافية والمصداقية والإفصاح الكامل عن المعلومات حول الأداء الاقتصادي بشكل عام لتوليد الثقة الكاملة بجديتها دورها .

2- القطاع الخاص:- إذ يلعب القطاع الخاص دورا هاما في إنجاح عملية الخصخصة من خلال القيام بالآتي:

أ. إظهار مسؤولية أكبر ومبادرات وإبداعات تؤكد مقدرته وكفايته لان يكون شريكا استراتيجيا في التنمية الاقتصادية .

ب. أن يدخل القطاع الخاص لينشئ مجالات اقتصادية جديدة غير موجودة سابقا في الاقتصاد الوطني ذات كثافة رأسمالية عالية وقلّة في العاملين مع الاعتماد على التكنولوجيا المتطورة .

ج. يكون له موقف ايجابي من مشكلة العمالة الفائضة التي ستمرّزها عملية الخصخصة من خلال فرص العمل الجديدة التي سيوفرها .

د. العمل على إمداد الأسواق بالمنتجات المنافسة للمنتجات الأجنبية ذات الجودة العالية والسعر الأقل.

3- المجتمع :- إن القيام بعملية الخصخصة بعدها جزءاً من الإصلاح الجديد للاقتصاد على مستوى الدولة ككل ستواجه بمعارضة شديدة من قبل أفراد المجتمع ناتجة عن ضعف ثقتهم بدور القطاع الخاص والخوف من أن تطلّ الآثار السلبية التي قد تنجم عن الخصخصة. ومن هنا يمكن للدولة من خلال وسائل الإعلام المختلفة أن تعمل على توعية أفراد المجتمع، وتوضيح الجانب الايجابي لعملية الخصخصة وإشعار المجتمع بالمردود الاجتماعي والاقتصادي لمشاركته في إنجاح عملية الخصخصة. وان يتخلى عن مستوى قد يكون قليلا بالنسبة لبعض أفراد المجتمع من الرفاهية التي اعتادها ولكن سيعود بفروق مالية كبيرة ستسهم في القضاء على العجز الدائم في الموازنة العامة، وستسهم كذلك في توسيع قاعدة الملكية.

في إطار ما تقدم يمكن القول بأن عملية خصخصة الشركات العامة يمكن أن يكتب لها النجاح وتحقيق الأهداف الرامية إليها بعد اختيار الطريقة الملائمة لعملية الخصخصة وتوافر الترابط والتفاعل بين الأطراف المعنية بعملية الخصخصة والمتمثلة بالدولة والقطاع الخاص والمجتمع. ومن خلال المبحث اللاحق سيتم التعرف على الشركات العامة العراقية، والعمل المحاسبي فيها ، والأسباب الموجبة للقيام بعملية خصخصتها.

الشركات العامة العراقية والعمل المحاسبي فيها

أولاً- مفهوم الشركة العامة⁽¹⁾ :-

لقد أورد قانون الشركات العامة العراقي ذي الرقم 22 لسنة 1997 في مادته الأولى مصطلح «الشركة العامة» والتي قصد بها :-

«الوحدة الاقتصادية الممولة ذاتياً والمملوكة للدولة بالكامل والتي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري وتعمل وفق أسس اقتصادية» (قانون الشركات العامة، 1997: المادة 1)

تمتاز الشركة العامة العراقية بسمات معينة تميزها عن غيرها من باقي أنواع الشركات الأخرى كالشركة المساهمة المختلطة والخاصة والشركة المحدودة، تتمثل هذه السمات بالآتي:-

- 1- القوانين المنظمة لعمل الشركة العامة:- ينظم قانون الشركات العامة ذي الرقم 22 لسنة 1997 عمل الشركات العامة من حيث التأسيس والإدارة والتصفية، بأحكام وأسس مالية وإدارية موحدة. فضلاً عن التزام الشركة العامة عند ممارسة نشاطها بالقوانين والتعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة.
- 2- ملكية رأس المال:- تسدّد الخزينة العامة رأس مال الشركة العامة دفعة واحدة أو على شكل دفعات تحدد مبالغها ومواعيد تسديدها وفق خطة تضعها الشركة العامة بالتنسيق مع وزارة المالية، بمعنى آخر أن الشركة العامة مملوكة للدولة بالكامل.
- 3- الاستقلالية:- أي أن الشركة العامة كيان قائم بذاته وتتمتع الشركة العامة بالشخصية المعنوية المستقلة بالقدر الذي يمكنها من مزاوله نشاطها بمعزل عن الأطراف المالكة لها.
- 4- الهدف من النشاط:- تهدف الشركة العامة من ممارسة نشاطها ذات الطبيعة الاقتصادية إلى تحقيق الربح.
- 5- فرض الرقابة والتدقيق:- يخضع نشاط الشركة العامة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية (التدقيق الخارجي)، فضلاً عن رقابة وتدقيق قسم التدقيق الداخلي التابع للشركة العامة (التدقيق الداخلي).
- 6- اندماج الشركات العامة فيما بينها:- بإمكان الشركة العامة الاندماج مع شركة عامة أخرى أو أكثر وتكوين شركة عامة جديدة بشرط أن تكون الشركات المندمجة ذات نشاط متماثل أو متكامل، وبعد الحصول على موافقة مجلس الوزراء على قرار الدمج.

(1) سيتم التركيز على إيضاح مفهوم وسمات الشركة العامة من وجهة نظر قانون الشركات العامة العراقي ذي الرقم 22 لسنة 1997 والمنشور في جريدة الوقائع السنة 39 العدد 3685 في 1 أيلول 1997 الصفحات (276-281)، والمعدل بموجب أمر سلطة التحالف المؤقتة ذي الرقم 76 لسنة 2004 (الوقائع العراقية، 28 أيار/ 2004: 93-98).

- 7- تحول الشركة العامة إلى شركة مساهمة:- إذ يمكن للشركة العامة أن تتحول إلى شركة مساهمة مختلطة بعد الحصول على موافقة مجلس الوزراء وتحديد مساهمة القطاع العام في الشركة الجديدة، وكذلك تحديد نسبة معينة من رأس المال الاسمي الخاص بالشركة الجديدة من قبل مجلس الوزراء تخصص لمنتسبي الشركة العامة (المحولة للاكتتاب بها) بعدهم مساهمين في الشركة وليس فقط كما ملين فيها.
- 8- تصفية الشركة العامة:- إذا بلغت خسارة الشركة العامة 50 % من رأس مالها الاسمي، فيتم تصفيتها بعد الحصول على موافقة مجلس الوزراء على قرار التصفية. وبعد الانتهاء من أعمال التصفية، إذا اتضح أن نتيجة التصفية تشير إلى وجود متبقي من أموال الشركة فيسدد إلى الخزينة العامة أو إلى الشركات التي أسستها من أموالها.

ثانياً - المتطلبات الحالية للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية :-

يصف (العبدالله والججاوي) المحاسبة في العراق بشكل عام بأنها ذات أسس تشريعية، إذ أن التشريع والقانون هو الذي يؤطر المحاسبة ويوجهها ويحددها (العبدالله والججاوي، 2002: 94). والرأي ذاته يتفق مع الواقع الحالي لمتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية، ويتأكد ذلك من خلال الآتي:-

- 1- تنظم الشركات العامة العراقية حساباتها في ضوء ما جاء في النظام المحاسبي الموحد سواء ما تعلق منها بالجانب المالي أو جانب التكاليف وذلك لضمان أداء العمل المحاسبي وفق سياق موحد فيما بين الشركات العامة المختلفة كافة ومنع الاجتهاد الشخصي، ويبرز ذلك من خلال الآتي :-
- أ. الجانب المالي:- يستخدم المحاسب المالي الحسابات الواردة في دليل النظام المحاسبي الموحد والمجموعة الدفترية التي حددها النظام لغرض تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية الخاصة بالشركة وعرضها في نماذج موحدة للقوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقمة، بما يحقق عملية الربط بين المحاسبة المالية على مستوى الشركة العامة والمحاسبة على المستوى القومي.
- ب. الجانب الخاص بحسابات التكاليف:- لغرض احتساب عناصر التكاليف المكونة لتكاليف المنتج النهائي، يتم تقسيم الشركة العامة إلى خمس مراقبات مراكز الكلف هي مراقبات مراكز الإنتاج، مراقبات مراكز الخدمات الإنتاجية، مراقبات مراكز الخدمات التسويقية، مراقبات مراكز الخدمات الإدارية، مراقبات مراكز العمليات الرأسمالية، وبعد ذلك يتم إعادة توزيع تكاليف مراقبات مراكز الخدمات المختلفة على مراقبات مراكز الإنتاج وفقاً لأسس معينة وباستخدام طريقة التوزيع التنازلي كونها الطريقة المعتمدة بموجب النظام المحاسبي الموحد (ديوان الرقابة المالية، 1985: 383)، ومن ثم يتم استخراج متوسط الكلفة الكلية للوحدة المنتجة بقسمة إجمالي تكاليف مراقبات مراكز الإنتاج على عدد الوحدات المنتجة.

فضلاً عما تقدم، ليس بالضرورة أن يستخدم محاسبو التكاليف في الشركات العامة جميع مراقبات مراكز الكلف المذكورة أعلاه، إذ يتوقف استخدام محاسب التكاليف لبعض أو جميع مراقبات مراكز الكلف على طبيعة نشاط الشركة.

2- يلتزم المحاسبون العاملون في الشركات العامة العراقية عند أداء العمل المحاسبي بتطبيق القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي⁽²⁾، إذ تعد هذه القواعد بمثابة بيان يسترشد به عند تحديد أسلوب قياس وعرض عنصر من عناصر القوائم المالية، كما في القاعدة المحاسبية العراقية رقم (5) بشأن المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية، والقاعدة رقم (6) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، والقاعدة رقم (7) الخاصة بكشف التدفق النقدي.

3- يُقيد العمل المحاسبي في الشركات العامة بمجموعة من القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات العليا في الدولة والتي يكون لبعض فقراتها مضمون مالي، بدءاً من الصلاحيات المخولة للشركة العامة بقبض أو صرف أي مبلغ وانتهاؤاً بكيفية التصرف بالأرباح المتحققة. مثال ذلك الفقرة (4) من المادة (11) من قانون الشركات العامة العراقي ذي الرقم (22) لسنة 1997 التي أشارت إلى آلية التصرف بالأرباح المتحققة للشركة العامة من نشاطها الاعتيادي ووفق الآتي .:

45 - % للخزينة العامة 33 - % حوافز أرباح للعاملين في الشركة 5 - % احتياطي البحث والتطوير
5 - % احتياطي الخدمات الاجتماعية 12 - % احتياطي رأس المال .

ومن الجدير بالذكر، فإن إنجاز العمل المحاسبي أسوءً بباقي أنشطة الشركة العامة الأخرى وفقاً للمتطلبات الثلاث المذكورة آنفاً يخضع لأعمال الرقابة والتدقيق التي تهدف إلى تحقيق الآتي:

أ- التأكد من الالتزام بالقواعد المحاسبية وسلامة تطبيق القوانين والتعليمات المالية أثناء إنجاز العمل المحاسبي.

ب- التحقق من أن حسابات الشركة العامة وما تتضمنه من مبالغ مدفوعة أو مقبوضة قد ظهرت بالشكل الصحيح وقيمته الحقيقية في السجلات المحاسبية، وأنها متفقة مع ما ظهر في التقارير المالية.

(2) عدلت بموجب أمر سلطة الائتلاف ذي الرقم (77) لسنة 2004 لتحل معايير المحاسبة الدولية محل القواعد المحاسبية الصادرة وذلك عندما أشارت الفقرة (رابعاً) من الأمر المذكور إلى ((نشر انظمه المحاسبة والتدقيق، المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق وأفضل الممارسات....)). (الوقائع العراقية، 28 أيار/2004: 101).

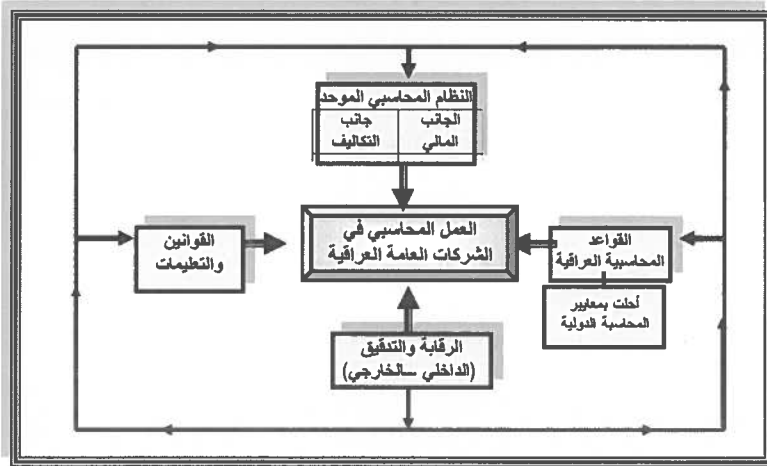
- ج- الحصول على رأي فني محايد عن مدى مطابقة التقارير المالية التي أعدتها الشركة العامة لما هو مثبت في السجلات ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة وحقيقة المركز المالي في نهاية المدة التي أعدت عنها التقارير المالية.
- د- اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير في السجلات المحاسبية.

يتم إنجاز أعمال الرقابة والتدقيق من قبل جهتين مختلفتين، الجهة الأولى داخلية ممثلة في الرقابة والتدقيق الداخلي، الذي يعدّ قسماً من أقسام الشركة العامة ويمارس نشاطه بشكل ملزم بموجب المادة (28) من قانون الشركات العامة ذي الرقم (22) لسنة 1997.

أما الجهة الثانية فهي خارجية ممثلة بديوان الرقابة المالية الذي يتولى تدقيق حسابات الشركة العامة بشكل ملزم عملاً بأحكام المادة (11) من قانون الشركات العامة ذي الرقم (22) لسنة 1997 والمادة (4) من قانون ديوان الرقابة المالية ذي الرقم (6) لسنة 1990 المعدل بموجب أمر سلطة الائتلاف ذي الرقم (77) لسنة 2004.

من كلاً ما تقدم ذكره، يمكن تلخيص الواقع الحالي لمتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية من خلال الشكل رقم (2)، والذي يتضح من خلاله أن تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية يكون بدرجة عالية جداً، بحيث لا يعطي للمحاسب أدنى درجة من الحرية والمرونة في ممارسة العمل المحاسبي.

شكل رقم (2) متطلبات العمل المحاسبي في ظل الوضع الحالي للشركات العامة العراقية



ثالثاً. المعوقات التي تواجهها الشركات العامة العراقية .:

ساهمت الأزمات التي عصفت بقطرنا العزيز منذ مطلع التسعينيات والى الآن نتيجة الحصار الاقتصادي وحرب الخليج الثانية في عام 1991 والاجتياح الأمريكي عام 2003، في إلحاق أضرار كبيرة بالشركات العامة العراقية مما جعلتها تواجه معوقات عدة، منها:

- 1- تدني الإنتاجية نتيجة تقادم المكين والمعدات المستخدمة من قبل غالبية الشركات العامة العراقية ، وما عانته هذه الشركات من نقص في الأدوات الاحتياطية والأجزاء التكميلية وتعذر استبدالها بمكين ومعدات جديدة أكثر تطوراً وأعلى إنتاجية.
 - 2- انفتاح الأسواق المحلية على الأسواق العالمية ووصول منتجات جديدة تتصف بكونها أعلى جودة وأقل سعراً، مما جعل هذه المنتجات تنافس المنتجات المقدمة من قبل الشركات العامة العراقية ذات الجودة المنخفضة والسعر المرتفع في أكثر الأحيان.
 - 3- محدودية مهارات العاملين في الشركات العامة العراقية مقارنةً بالعاملين في الشركات القائمة في الدول المتطورة، نتيجة انعدام التواصل مع التقدم الحاصل في تقنية المعلومات والتكنولوجيا الحديثة والتطورات الحاصلة في مجال الإدارة ونظم الإنتاج.
 - 4- الفساد الإداري والإدارة البيروقراطية في إدارة بعض الشركات العامة، أدى ذلك إلى انخفاض كفاءة أدائها واستنزاف الموارد المتاحة لها.
 - 5- انخفاض القدرات التنافسية لبعض الشركات العامة العراقية وتوجهاتها نحو تطوير منتجاتها نتيجة احتكارها إنتاج بعض المنتجات وعدم السماح للقطاع الخاص بإنتاجها.
 - 6- ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة زيادة عدد العاملين في الشركات العامة، حيث أشار أحد المواقع الإلكترونية على شبكة المعلومات الدولية أن (96) ألف عامل يعملون في الشركات العامة التابعة لوزارة الصناعة والمعادن لوحدها (1: 2003 , www.bbc.arabic.com).
 - 7- الأضرار الكبيرة التي لحقت ببعض الشركات العامة نتيجة تعرضها للقصف خلال الحرب، وكذلك عمليات السلب والنهب التي أصابت بعض الشركات العامة خلال المدة اللاحقة لـ 20/3/2003.
- إزاء المعوقات المشار إليها أعلاه، ولغرض إصلاح الوضع الحالي للشركات العامة العراقية، فقد تعالت صيحات عدة نحو القيام بعملية خصخصة هذه الشركات بما يساعدها على تجاوز المعوقات المذكورة آنفاً وتقليل التكاليف التي تتكبدها الدولة نتيجة دعمها لهذه الشركات. وعليه، فإن الجانب الميداني للبحث سيخصص لتوضيح مدى ملائمة الطرائق المختلفة لعملية الخصخصة لبيئة الشركات العامة العراقية، مع بيان علاقة إنجاز هذه العملية بمتطلبات العمل المحاسبي في هذه الشركات على اعتبار أن عملية الخصخصة أحد متغيرات البيئة المحيطة بالشركات العامة بشكل عام والعمل المحاسبي فيها بشكل خاص.

منهجية البحث والدراسات السابقة

منهجية البحث

- 1- **مشكلة البحث:** تتمثل في ((أن القيام بعملية خصخصة بعض الشركات العامة العراقية وتقليل أو إلغاء سيطرة الدولة عليها، سيواجه بمشكلة تدور أبعادها في مدى تأثير متطلبات العمل المحاسبي (المتتملة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، والقواعد المحاسبية، والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي، وصولاً إلى خضوع العمل المحاسبي لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية) في هذه الشركات بعملية الخصخصة، ومدى الحاجة إلى إبقاء تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في هذه الشركات في ظل هذا الوضع الجديد)).
- 2- **هدف البحث:** يهدف البحث إلى وضع تصور مستقبلي للملامح العامة لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية، وذلك بعد دراسة العلاقة بين القيام بعملية الخصخصة ومتطلبات العمل المحاسبي في هذه الشركات.
- 3- **أهمية البحث:** تتبع أهمية البحث من دراسة متطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية (تطبيق النظام المحاسبي الموحد، والقواعد المحاسبية العراقية، والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي، وصولاً إلى خضوع العمل المحاسبي لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية) ومحاولة ربطها بأحد المتغيرات الاقتصادية التي تعصف بالشركات العامة العراقية، ألا وهي عملية الخصخصة للتعرف على مدى الحاجة لإبقاء هذه المتطلبات في ظل القيام بعملية الخصخصة.
- 4- **فرضية البحث:** يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها: «هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القيام بعملية الخصخصة وبقاء المتطلبات الحالية للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية». ومن هذه الفرضية الأساسية يمكن اشتقاق الفرضيات الثانوية الآتية:
 - الفرضية الثانوية الأولى: «هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القيام بعملية الخصخصة وبقاء النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً في الشركات العامة العراقية».
 - الفرضية الثانوية الثانية: «هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القيام بعملية الخصخصة والقواعد المحاسبية العراقية المطبقة في الشركات العامة العراقية».
 - الفرضية الثانوية الثالثة: «هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القيام بعملية الخصخصة والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي الملزمة للتطبيق في الشركات العامة العراقية».
 - الفرضية الثانوية الرابعة: «هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين القيام بعملية الخصخصة والإبقاء على دور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة العراقية».

5- **مجتمع وعينة البحث:** يضم مجتمع البحث الأفراد الذين تربطهم علاقة وطيدة بحقل المحاسبة ولهم الإلمام بمتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية وينتمون إلى الفئات الثلاث الآتية:

- أ- فئة المحاسبون العاملون في الشركات العامة العراقية ومن قطاعات اقتصادية مختلفة.
- ب- فئة المدققين من العاملين في داخل الشركات المذكورة آنفاً، وكذلك المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية، وفي مكاتب التدقيق التابعة للقطاع الخاص.
- ج- فئة الأكاديميون ذوو الاختصاص المحاسبي من أساتذة الجامعات.

أما عينة البحث فإنها تكونت من (102) شخص جرى توزيع استمارة الاستبانة عليهم، وقد بلغ عدد الاستمارات المستردة والصالحة للتحليل (90) استمارة بواقع (30) استمارة لكل فئة من الفئات الثلاث المذكورة أعلاه، أي أن نسبة الاستجابة 88 % .

6- **مصادر جمع البيانات:** لغرض جمع البيانات اللازمة لانجاز البحث الحالي، فقد تم الاعتماد على المصادر الآتية:

- أ- القوانين الرسمية المنشورة ذات الصلة بموضوع البحث.
- ب- الكتب والبحوث المنشورة العربية والأجنبية والرسائل الجامعية غير المنشورة المتوفرة في المكتبات العراقية. فضلاً عن الاستعانة بشبكة المعلومات الدولية للحصول على أحدث ما كُتب حول موضوع البحث.
- ج- استمارة الاستبانة والتي تعد مصدراً رئيساً لجمع البيانات المطلوبة لانجاز الجانب الميداني للبحث الحالي. حيث اعتمد اختبار فرضية البحث على تحليل إجابات أفراد العينة عن فقرات هذه الاستمارة، والتي تكونت عدا المعلومات العامة من (21) فقرة توزعت ضمن ثلاث محاور أساسية، ارتبط المحور الأول بعملية الخصخصة (الفقرات من 6-1)، وتعرض الثاني إلى متطلبات العمل المحاسبي المعمول بها حالياً في الشركات العامة العراقية (الفقرات من 7-10)، أما المحور الثالث فإنه حُصص للتعرف على التوجهات المستقبلية لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية (الفقرات من 11-21).

7- **الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:** لغرض تحليل إجابات أفراد العينة عن فقرات استمارة الاستبانة، فقد استخدمت بعض الأساليب الإحصائية كالنسب المئوية، والوسط الحسابي المرجح، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ومعامل الارتباط، واختبار أ .

الدراسات السابقة :-

تسلط الجداول الثلاث الآتية الضوء على فحوى الدراسات السابقة (الأجنبية والعربية والعراقية) ذات الصلة بموضوع البحث.

جدول رقم (1) الدراسات الأجنبية

اسم الباحث	عنوان الدراسة	السنة	موضوع الدراسة
Martin	"Privatization of Municipal Services: Potential, Limitations and Challenges for the Social Partners"	2001	قام بإعداد الدراسة أحد الباحثين العاملين في منظمة العمل الدولية في جنيف، ووجهت هذه الدراسة الانتباه إلى قضايا معينة ذات صلة بخصخصة الخدمات العامة بشكل عام وخدمات البلدية بشكل خاص منها ما يرتبط بالعاملين (كملاقات العمل وحقوق العاملين وإنتاجيتهم وبيئة العمل) والمستهلكين (كتسليم الخدمات والجودة ومستوى أداء الخدمات العامة) وتوصلت الدراسة أن القرارات المرتبطة بعملية الخصخصة يجب بناءها بشكل يؤدي إلى تحقيق الموازنة بين تعظيم المنافع للأطراف المختلفة في المجتمع وتقليل الأضرار التي من الممكن أن تصيبهم إلى أدنى حد ممكن .
Gonzalo and others	"Objectives, Techniques and Valuation of State-Owned Companies in Privatization Processes"	2003	تهدف الدراسة التي أجريت في إسبانيا إلى تحليل أهداف وأساليب الخصخصة وطرائق تقييم الشركات العامة الخاضعة للخصخصة في عدد من الدول اعتماداً على نتائج الاستقصاء الدولي الذي قامت به المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تشابه تام بين الدول المختلفة من ناحية أهداف عملية الخصخصة، إلا أن هناك اختلافاً بين الأساليب المستعملة في الخصخصة فيما بين الدول، فضلاً عن الاختلاف في طرائق تقييم الشركات العامة المؤدية إلى تحديد سعر بيع هذه الشركات .
Akpan	"Water and Privatization: An Overview of Case Studies From Around the World: What Lessons for Nigeria?"	2004	اهتمت الدراسة بخصخصة قطاع يتضمن مفهوم اجتماعي ذو مساس مباشر بحياة عموم أفراد المجتمع، ألا وهو قطاع الماء. إذ عرضت الدراسة تجارب عالمية عدة ترتبط بمدى الاستخدام الكامل للقطاع الخاص في عملية خصخصة قطاع الماء للاستفادة منها في القيام بعملية الخصخصة في نيجيريا. ودلت نتائج الدراسة إلى أن الاستثمار في شركات تجهيز الماء يتسم بكم كبير حجم الاستثمارات المطلوبة لأداء نشاط هذا النوع من الشركات، لذا فإن المستثمرين الكبار فقط بإمكانهم الاستثمار في هذه الشركات ولا يمكن للمستثمرين الصغار الدخول في هذا المجال.

<p>تعد هذه الدراسة إحدى إصدارات البنك الدولي، وبأسلوب مقارنة بين 12 دولة، ركزت الدراسة على عملية خصخصة الشركات العامة العاملة ضمن قطاع المصارف واثرت ذلك على مستوى أدائها، وذلك بالاستفادة من التجارب المستخلصة من الدراسات العملية لخصخصة المصارف والتي أعطت دعماً قوياً لأحد أهداف عملية الخصخصة المتمثلة في تحسين الأداء. واستنتج الباحثون: 1- استمرار بقاء ملكية الدولة للمصارف أو حتى رقابة حصتها فيها سوف يؤدي إلى عدم تحسين أداء المصارف المخصصة. 2- إن المنافسة وحدها غير كافية لضمان تحسين الأداء في المصارف المخصصة.</p>	2004	<p>“Empirical Studies of Bank Privatization: Some Lessons”</p>	<p>Clarke and others</p>
<p>أعدت الدراسة في الصين وركزت على الأداء التشغيلي لـ (18) شركة عامة تم خصصتها، وتم الاستعانة بنسب التحليل المالي لغرض تقويم الأداء لهذه الشركات بكل أبعاده التشغيلية ومقارنة النتائج المستخلصة بأداء الشركات بعد القيام بعملية الخصخصة. ووجد الباحث من خلال استخراج مؤشرات (تتعلق بالربحية وهيكل التمويل، والكفاءة، وإنتاجية العاملين) أن 11 شركة من مجموع الشركات المخصصة قد تحسن أداها بعد القيام بعملية الخصخصة، وبعد المقارنة بين كفاءة الإدارة في هذه الشركات فقد أوضحت الدراسة أن هناك 6 شركات تعاني من ضعف في كفاءة إدارتها</p>	2004	<p>“Comparative Research of Operating Performance for Privatized State-run Business with Pre-Privatization”</p>	<p>Tsong-Mine Lin</p>
<p>تمثل هذه الدراسة إحدى إصدارات البنك الدولي، وتطرقت إلى اتجاهات التطور في عملية الخصخصة واختيار مدى إبقاء سيطرة الدولة على الشركات العامة في الدول المتقدمة. أعدت الدراسة استناداً إلى تحليل التصديرات المنبثقة من صفقات الخصخصة التي تمت خلال المدة من 1990-2003 لـ 120 دولة والتي أمكن الحصول عليها من قاعدة بيانات الخصخصة لدى البنك الدولي ومصادر أخرى. وتوصلت الدراسة إلى أنه رغم توافر الأدلة على تخفيض الدعم الحكومي لبعض الشركات العامة لتفعيل الخصخصة، إلا أن بعض الدول بقيت مسيطرة على شركات عاملة ضمن قطاعات معينة.</p>	2005	<p>“Privatization: Trends and Recent Developments”</p>	<p>Kikeri and Kolo</p>
<p>بأسلوب نظري ربطت الدراسة التي أجريت في الهند العناصر الأساسية لخصخصة الشركات العامة والمتمثلة بـ (التحديد والتخطيط والتنفيذ والتقييم) بقضايا التدقيق، حيث ركزت الدراسة على النقطة الأولى الواجب على المدقق التأكيد عليها، ألا وهي الاستعداد والتهيئة لعملية الخصخصة، وإن على المدقق أن يعرض الخطوات الواجب اتخاذها لضمان أن الشركة التي سيتم خصصتها قد تم تعريفها بالكامل وكذلك تحديد أهداف الخصخصة بشكل واضح، وإن قرار الخصخصة قد اتخذ في الوقت المناسب، ومن ثم يجب ضمان الخطوات الكافية لوضع سعر البيع على أساس تقييم المنافع والكلف الكلية للشركة.</p>	بدون سنة	<p>“Audit of Privatization: Key Elements and Audit Issues”</p>	<p>Nagarajan</p>

جدول رقم (2) الدراسات العربية

اسم الباحث	عنوان الدراسة	السنة	موضوع الدراسة
المركز الدبلوماسي للدراستات الإستراتيجية	”الخصخصة: المفهوم والتجربة في دول مجلس التعاون الخليجي“	2000	أشارت الدراسة التي أجريت في الكويت إلى أن دول مجلس التعاون الخليجي لم تنشئ بعد فلسفتها الخاصة للإصلاحات الاقتصادية المطلوبة، وتختلف هذه الدول فيما بينها من حيث سرعة انجاز عملية الخصخصة والطرائق التي اتبعتها دول المجلس في عملية الخصخصة، بل وحتى الأهداف المرجوة منها، إذ يعود السبب في ذلك إلى متغيرات داخلية (كالمعجز في الموازنات الخليجية واستمرار سياسة استقدام العمالة الوافدة) ومتغيرات خارجية (كإنخفاض أسعار النفط).
المتوكل	”الخصخصة: خلق أفاق جديدة أمام القطاع الخاص“	2001	استعرضت الدراسة تجربة الجمهورية اليمنية في مجال الخصخصة التي شملت شركات عامة ومختلطة موزعة على قطاعات مختلفة باستعمال طريقتي التصفية وعقود التأجير لمدة 30 عاماً. واقترحت الدراسة وضع معايير للشركات التي يجب أن لا تخضع لعملية الخصخصة لأسباب إستراتيجية أو اقتصادية أو اجتماعية، والحرص على استعمال إيرادات الخصخصة في الإنفاق الاستثماري والارتقاء بمؤشرات التنمية البشرية.
الشؤون الاقتصادية . وزارة المالية والاقتصاد الوطني السعودية	”التخصيص: مدخل لإصلاح المشروعات العامة“	2002	انصب اهتمام الدراسة على تجربة الخصخصة في المملكة العربية السعودية في ضوء إستراتيجية الخصخصة في المملكة والمعدة بقرار مجلس الوزراء السعودي، في محاولة لرصد أبرز ملامح الخصخصة في المملكة والعوامل التي يمكن أن تؤثر في تحقيقها لأهدافها المرسومة. وقد انتقدت الدراسة هذه الإستراتيجية بسبب إغفالها بعض القضايا الهامة من بينها كيفية التعامل مع العمالة الفائضة، وترك قضايا إعادة الهيكلة للمالكين الجدد.
معلوف	”هل تعود شركات القطاع العام إلى أصحابها؟“	2003	أشارت الدراسة إلى أن برنامج الإصلاح الاقتصادي السوري تضمن عملية خصخصة الشركات العامة بأسلوب يقوم على طرائق تسمح للقطاع الخاص بإدارة وتشغيل الشركات العامة السورية والاستثمار فيها، مقابل شرطين أساسيين هما: إبقاء ملكية الدولة للشركات العامة ومنع تسريح العاملين.
الحربي	”الخصخصة والكفاءة الإدارية“	2004	طرحت الدراسة الخصخصة كنموذج اقتصادي يوفر الكفاءة الإدارية، وأشارت الدراسة التي أجريت في المملكة العربية السعودية إلى أن تنفيذ الخصخصة يمكن أن يتم من خلال الإحلال الذي يأخذ أحد البدائل الآتية: 1- إهمال الخدمة من قبل الدولة بشكل يشجع القطاع الخاص على الدخول كمنافس في تقديم الخدمة للمجتمع. 2- التسوية الثنائية أو التعايش بين كل من الدولة والقطاع الخاص في تقديم الخدمة. 3- الحد من القوانين المقيدة للقطاع الخاص.

<p>تهدف الدراسة التي تم تطبيقها في شركة اتوبيس القاهرة الكبرى (التي مازالت مملوكة للدولة بالكامل) إلى مناقشة الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية التي يمكن أن تترتب على خصخصة خدمة نقل الركاب في مصر وذلك من خلال رصد الملامح الأساسية للتجربة العالمية في مجال خصخصة المرافق البلدية بصفة عامة ومرفق النقل بصفة خاصة، واستخلاص الدروس المستفادة من هذه التجربة التي يمكن إن تشكل في مجملها إطاراً إرشادياً لدراسة مسألة خصخصة مرفق نقل الركاب. وخلص الباحث إلى إن خصخصة خدمة نقل الركاب لن تؤدي ثمارها إلا بوجود تنظيم علمي سليم وإدارة سياسية واعية بالآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على خصخصة الخدمة وراغبة في التعامل معها وحصر سلبياتها في أضيق الحدود.</p>	2006	<p>”الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لخصخصة خدمات نقل الركاب بالقاهرة الكبرى“</p>	ربيع
<p>تهدف الدراسة المعدة في الكويت إلى مراجعة أهم طرائق عملية الخصخصة وتحليلها من خلال إبراز مزاياها وعيوبها في ضوء تجارب الدول النامية ومن بينها الدول العربية، مع التركيز على الطرائق التي تؤدي إلى نقل كلي أو جزئي الملكية للدولة للشركات العامة. وخلصت الدراسة إلى أن اختيار طريقة دون غيرها في عملية الخصخصة يتوقف على مجموعة من العناصر المرتبطة بالشركة التي سيتم خصصتها والبيئة المحيطة بها.</p>	بدون سنة	<p>”حول طرق الخصخصة“</p>	دهال والحاج

جدول رقم (3) الدراسات العراقية

موضوع الدراسة	السنة	عنوان الدراسة	اسم الباحث
<p>جاءت الدراسة للتعرف على مفهوم وتطبيقات الخصخصة في العراق والإشكاليات الناتجة عنها والتعرف على السمات الأساسية للقوى العاملة في العراق والآثار المتوقعة للخصخصة عليها. ودور القطاع الخاص في استيعاب القوى العاملة وخلصت الدراسة إلى أن الخصخصة تؤثر في الأمد القصير على سوق العمل من خلال زيادة نسبة البطالة وذلك بتسريح القوى العاملة الفائضة عن الحاجة.</p>	2005	<p>”مستقبل سوق العمل العراقية في ضوء الدعوة للخصخصة“</p>	حسن
<p>تم دراسة الإجراءات المتبعة من قبل شركة الفرات العامة للصناعات الكيماوية في تقييم الموجودات للوقوف على مدى ملائمة المعلومات المحاسبية الموفرة في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد لإتمام إجراءات الخصخصة. وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الموحد بوضعه الحالي غير قادر على توفير المعلومات اللازمة لعملية الخصخصة. الأمر الذي يتطلب استحداث حسابات جديدة وإضافتها إلى النظام المحاسبي الموحد من أجل تكيف النظام لعملية الخصخصة.</p>	2005	<p>”تكيف النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمتطلبات الخصخصة“</p>	الدليمي

<p>جرى تطبيق الدراسة في الشركة العامة لصناعة البطاريات والشركة العامة لتجارة السيارات والمكائن للتعرف على مدى تأثير الخصخصة في الموازنة العامة للدولة. وتوصلت الدراسة إلى أن لكل طريقة من الطرائق المتبعة في عملية الخصخصة تأثير مختلف في الموازنة العامة للدولة، ويختلف هذا التأثير باختلاف النشاط الذي تنتمي له الشركة وكذلك باختلاف مقدار الدعم الذي تقدمه الدولة للشركة.</p>	2005	” الخصخصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة“	الزويني
<p>تناولت الدراسة تجربة العراق في عملية الخصخصة مع تدقيق عملية خصخصة معلمي الأنواع والأنابيب الاسبستية ومعمل طابوق واسط ومعمل السجاد النافذ، وأوضحت الدراسة بأن على ديوان الرقابة المالية التأكد من أن عملية الخصخصة قد حققت الأهداف المرجوة منها وذلك من خلال مواكبة هذه العملية في كل مراحلها بدءاً بالإعداد ومروراً بالتنفيذ وانتهاءً بالتقويم. واقترحت الدراسة قانون يحدد الإجراءات والهياكل المسؤولة عن إعداد وتنفيذ وتقويم عملية الخصخصة.</p>	2005	” دور التدقيق الخارجي في عملية تحول المنشآت الاقتصادية العامة الى القطاع الخاص (الخصخصة)“	العبودي

في إطار ما تقدم، يتضح أن جميع الدراسات السابقة الواردة في الجداول المرقمة (1)، و(2)، و(3) تتفق على أن عملية الخصخصة أصبحت أمراً واقعاً سواء في الوقت الحاضر أو في المستقبل، وهو ما دفع من خلال البحث الحالي نحو البحث في هذا الموضوع. ولكن مع ذلك فإن هناك نقاط معينة تختلف عليها الدراسات السابقة فيما بينها من جهة، وفيما بينها وبين البحث الحالي من جهة أخرى، وهي:

- 1- إن الدراسات السابقة تم إعدادها في بيئات مختلفة يمكن تصنيفها في ثلاث مجموعات:
 - المجموعة الأولى: وتضم بيئة الدول المتقدمة كما في دراسة (Kikeri and Kolo, 2005).
 - المجموعة الثانية: وتشمل بيئة الدول النامية كدراسة (المركز الدبلوماسي للدراسات الإستراتيجية، 2000) و (المتوكل، 2001) و (معلوف، 2003) و (ربيع، 2006).
 - المجموعة الثالثة: الدراسات التي تم إعدادها في البيئة العراقية كدراسة (الديلمي، 2005) و (الزويني، 2005).

مما ينبغي التعرف على الإيجابيات الواردة في هذه الدراسات والاستفادة منها والمعوقات التي واجهت عملية الخصخصة في كل منها وكيفية معالجتها عند القيام بعملية الخصخصة للشركات العامة العراقية في المستقبل.

- 2- الاختلاف في طبيعة القطاعات الاقتصادية التي شملتها دراسة عملية الخصخصة كالقطاع الصناعي كما في دراسة (العبودي، 2005)، والقطاع التجاري كما في دراسة (الزويني، 2005)، وقطاع المصارف كما في دراسة (Clarke and others, 2004)، والخدمات العامة كالماء والبلديات ونقل الركاب كما في دراسة (Martin, 2001) و (Akpan, 2004) و (ربيع، 2006).

وهذا يعني أن عملية الخصخصة لم تعد مقصورة على الشركات العامة العاملة ضمن القطاع الصناعي فقط، بل امتدت لتشمل أيضا قطاعات مختلفة. وعلى هذا الأساس فإن أفراد عينة البحث الحالي من الاختصاص المحاسبي العاملين ضمن قطاعات مختلفة كالصناعة والتجارة والمصارف وديوان الرقابة المالية، فضلا عن أساتذة الجامعات.

3- انتهجت الدراسات السابقة مداخل مختلفة عند بحثها لعملية الخصخصة، ركز بعضها على الجانب الاقتصادي للخصخصة كما في دراسة (Gonzalo and others, 2003) و (حسن، 2005)، وأشار البعض الآخر إلى الجانب القانوني للخصخصة كدراسة (الشؤون الاقتصادية. وزارة المالية والاقتصاد الوطني السعودية، 2002)، وتعرض البعض الآخر إلى الجانب الإداري بتأكيداها على الكفاءة الإدارية كدراسة (Tsong-Mine Lin, 2004) و (الحربي، 2004)، وتناول البعض الآخر الجانب المحاسبي المتصل بالخصخصة كدراسة (الدليمي، 2005). وهذا يدل على أن عملية الخصخصة لم تعد محط اهتمام الاقتصاديين فقط كون الخصخصة مفهوم اقتصادي، بل أصبحت تعنى باهتمام مختلف الاختصاصات الأخرى.

4- تشابهت الدراسات السابقة ذات الطابع المحاسبي من ناحية اهتمامها بالجانب المحاسبي خلال المراحل المختلفة لتنفيذ عملية الخصخصة، ومع ذلك فقد اختلفت فيما بينها من جهة، وفيما بينها وبين البحث الحالي من جهة أخرى. فمن ناحية اختلاف الدراسات السابقة فيما بينها، فإن دراسة (الزويني، 2005) تناولت الخصخصة من وجهة نظر المحاسبة الحكومية، وذلك من خلال تركيزها على تقييم موجودات الشركة الخاضعة للخصخصة وتحديد الإيرادات المتوقع أن تحققها الدولة من وراء ذلك، وربطت دراسة (الدليمي، 2005) الخصخصة بالنظام المحاسبي الموحد وإيجاد حسابات جديدة تتلاءم مع متطلبات تقييم الشركات العامة لإتمام عملية الخصخصة، واهتمت دراسة (Nagarajan,--) و(العبودي، 2005) بعملية الخصخصة أثرها على إجراءات الرقابة والتدقيق الواجب القيام بها لإتمام عملية الخصخصة.

وعلى هذا الأساس فقد تميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة ذات الطابع المحاسبي في الآتي:-

- أ. ركزت الدراسات السابقة على الجانب المحاسبي خلال المراحل اللازمة لانجاز عملية الخصخصة، أما البحث الحالي فإنه يركز على ما ستكون عليه متطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة المخصصة. بمعنى آخر، أن البحث الحالي يركز على متطلبات العمل المحاسبي في المرحلة اللاحقة لعملية الخصخصة.
- ب. اقتصرت الدراسات السابقة ذات الطابع المحاسبي على جانب واحد من متطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة كدراسة (الدليمي، 2005) التي اهتمت بالنظام المحاسبي

الموحد ودراسة (العبودي، 2005) التي اهتمت بالرقابة والتدقيق. أما البحث الحالي فإنه تناول المتطلبات الأربع للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية والمتمثلة بـ (النظام المحاسبي الموحد، القواعد المحاسبية العراقية، القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي، فرض الرقابة والتدقيق على العمل المحاسبي).

ج. اعتمدت الدراسات السابقة الأربعة المذكورة أنفا المنهج الاستنباطي في إعدادها، حيث أنها وضعت إطاراً مقترحاً لعملية الخصخصة والجانب المحاسبي المرتبط بها، ثم قامت بتطبيق ذلك على إحدى الشركات العامة دون استطلاع آراء المهتمين بمهنة المحاسبة حول مدى اتفاقهم على ذلك. على العكس من ذلك، فإن البحث الحالي قد اعتمد المنهج الاستقرائي في إعداده من خلال دراسة الواقع الحالي للشركات العامة العراقية ومتطلبات العمل المحاسبي في هذه الشركات، ومن ثم استطلاع آراء المعنيين بمهنة المحاسبة بخصوص الآفاق المستقبلية لهذه المتطلبات في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.

ومع كل ما سبق ذكره من اختلافات، إلا أن الدراسات السابقة كان لها فائدة كبيرة في إعداد البحث الحالي الذي يمثل إضافة جديدة لهذه الدراسات من خلال التركيز على متطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية واستطلاع الآفاق المستقبلية لهذه المتطلبات في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية. إذ استفاد الباحثون من الدراسات السابقة المذكورة في المجالات الآتية:

- 1- إعداد الإطار النظري للبحث الحالي.
- 2- التعرف على الأفكار الحديثة المتعلقة بموضوع الخصخصة والطرائق المتبعة في إتمام عملية الخصخصة لتكون الأساس الذي استندت عليه عملية إعداد الأسئلة المتعلقة بعملية الخصخصة الواردة في استمارة الاستبانة.
- 3- ساهمت النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة، لاسيما الدراسات ذات الطابع المحاسبي في تكوين حافز نحو التفكير بما سيكون عليه مستقبل متطلبات العمل المحاسبي في المرحلة اللاحقة لإتمام عملية خصخصة الشركات العامة العراقية.

الجانب الميداني للبحث

تحليل ومناقشة آراء أفراد عينة البحث حول عملية الخصخصة ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية

سيتم في هذا المبحث إخضاع البيانات المستخلصة من إجابات أفراد عينة البحث عن الأسئلة التي ضمتها

استمارة الاستبانة والمتعلقة بمتغيري البحث المستقل (عملية الخصخصة) والتابع (متطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية)، للتحليل الإحصائي ومن ثم مناقشة وتفسير نتائج التحليل، وعلى النحو الآتي:

أولاً- تحليل ومناقشة الآراء المتعلقة بتوافق عملية الخصخصة مع واقع الشركات العامة العراقية من وجهة نظر أفراد العينة، يعرض الجدول رقم (4) نتائج إجابات أفراد العينة عن الأسئلة التي تم توجيهها للتعرف على مدى رضا أفراد العينة عن مستوى الأداء الحالي للشركات العامة العراقية والأسباب التي تدعو إلى القيام بعملية الخصخصة والاتجاه والطريقة الملائمان لإتمام هذه العملية من وجهة نظر أفراد العينة، حيث يتضح من خلاله أن الدلالات الإحصائية تشير إلى الآتي:

1- انخفاض النسبة المئوية لاتفاق أفراد العينة بفئاتها الثلاث المحاسبين والمدققين والأكاديميين على مستوى أداء الشركات العامة العراقية والتي تراوحت بين (20 % لفئة الأكاديميين- 37 % لفئة المحاسبين)، وهذا يعبر عن تدني مستوى الأداء الحالي للشركات العامة العراقية وعدم قدرتها على منافسة شركات القطاع الخاص أو الشركات الأجنبية، ومما يعزز ذلك أن الوسط الحسابي المرجح الذي تم احتسابه لكل فئة من فئات العينة اقل من قيمة الوسط الحسابي المرجح الفرضي⁽³⁾ وارتفاع قيمة الانحراف المعياري لكل منها عن الواحد الصحيح. ورغم اتفاق 47 % من إجمالي العينة على إن تدني مستوى الأداء الحالي للشركات العامة العراقية يعود إلى الأسباب الثلاث مجتمعة (الحروب التي مر بها القطر، والحصار الاقتصادي، والفساد الإداري وسيطرة البعض على مراكز اتخاذ

(3) إن الفرض من حساب الوسط الحسابي المرجح الفرضي هو لاستعماله كمؤشر لقياس درجة الاتجاه أو مستوى السلوك، فكلما اقتربت قيمة الوسط الحسابي المرجح المحسوبة لكل فقرة من الوسط الحسابي المرجح الفرضي لنفس الفقرة أو زادت عنه دل ذلك على زيادة إدراك أفراد العينة لأهمية مضمون الفقرة أو الاقتراب من القبول والموافقة عليها، أما إذا كانت قيمة الوسط الحسابي المرجح المحسوبة للفقرة اقل من قيمة الوسط الحسابي المرجح الفرضي دل ذلك على انخفاض أهمية مضمون الفقرة أو الاقتراب من الرفض وعدم الموافقة عليها. حيث تم حساب الوسط الحسابي المرجح الفرضي من خلال الخطوتين الآتيتين:

أ- ترميز إجابات أفراد العينة عن الأسئلة الواردة في كل فقرة من فقرات استمارة الاستبانة وذلك لجعل الإجابات أكثر ملائمة للمعالجة والتشغيل. حيث تم تخصيص مجموعة من الأرقام بصورة متتالية للإجابات الخاصة بكل فقرة وحسب أهمية الإجابة.

ب- إيجاد الوسط الحسابي المرجح الفرضي من خلال تطبيق المعادلة الآتية:

$$\bar{X}_w = \frac{\sum_{i=1}^n w_i X_i}{\sum_{i=1}^n w_i}$$

حيث أن:

X1, X2, Xn تمثل قياسات عينة قوامها n

w1, w2, wn تمثل أوزان هذه المفردات

(التجار، 2003: 10)، (المشهداني وهرمز، 1989: 167-168)

القرار) وبأعلى نسب للاتفاق ضمن فئة الأكاديميين (55 %) وفئة المدققين (51 %). إلا إن نسبة 53 % المتبقية من إجمالي العينة قد اختلفت في تبرير سبب هذا التدني في مستوى الأداء الحالي، حيث يرى 20 % من أفراد العينة إن سبب التدني يعود بالمرتبة الأولى إلى الحروب التي مر بها القطر وما لحق بالشركات العامة العراقية من أضرار، وبالمرتبة الثانية يعزو 18 % من الأفراد المبحوثين سبب التدني إلى الفساد الإداري وسيطرة بعض العناصر غير الكفؤة على مراكز اتخاذ القرار. أما الحصار الاقتصادي الذي فرض لسنوات طويلة فقد جاء بالمرتبة الثالثة والأخيرة ضمن أسباب تدني مستوى أداء الشركات العامة العراقية وباتفاق 15 % من إجمالي العينة. ويُفهم من تراجع مرتبة الحصار الاقتصادي إلى المرتبة الأخيرة بين الأسباب المذكورة إلى أن الحصار الاقتصادي لم يكن يشكل العقبة الرئيسة كما يصورها البعض أمام تطور الشركات العامة العراقية على اعتبار أن الإبداع العراقي استطاع انجاز الكثير في ظل الحصار من خلال إيجاد بدائل محلية لمواد أولية وبعض الأدوات الاحتياطية والأجزاء التكميلية المستعملة في العملية الإنتاجية وإعادة الحياة لمعامل إنتاجية كبيرة ظلت متوقفة أوقاتاً طويلة.

2- تراوحت نسبة اتفاق أفراد العينة على القيام بعملية الخصخصة بين (63%-70 %) وبوسط حسابي مرجح ينحصر بين 3.2 ضمن فئة الأكاديميين و3.4 ضمن فئة المدققين، وان كلا القيمتين الدنيا والعليا للوسط الحسابي المرجح أعلى من الوسط الحسابي المرجح الفرضي، وهذا المؤشر يدل على الاتجاه نحو قبول القيام بعملية الخصخصة ويدعم ذلك انخفاض قيمة الانحراف المعياري لفئات العينة الثلاث وتقاربها. وكل ذلك يؤكد أن معظم أفراد العينة تدرك أهمية القيام بعملية الخصخصة في الوقت الراهن، أي أن نتيجة الحكم الذي أصدره أفراد العينة لمعالجة المعوقات التي تعانيتها الشركات العامة العراقية والتي أدت إلى تدني الكفاءة الإنتاجية وانخفاض الأرباح لبعض الشركات العامة وخسارة شركات أخرى هو القيام بعملية الخصخصة.

3- أما بخصوص الاتجاه المفضل للقيام بعملية الخصخصة من وجهة نظر أفراد العينة، فقد فضل 52 % من إجمالي العينة الاتجاه الذي يدعو إلى الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة العراقية مع إفساح المجال أمام القطاع الخاص للمساهمة في معالجة المعوقات التي تعانيتها هذه الشركات ورفع مستوى أدائها من خلال إبرام العقود مع القطاع الخاص، ومع ذلك لم تتركز آراء أفراد العينة على طريقة معينة بذاتها، وإنما توزعت الآراء بشأن الطريقة الملائمة لنوع العقد، حيث يفضل الأفراد المبحوثين بالمرتبة الأولى (باتفاق 44 % منهم) طريقة عقود الامتياز لإتمام عملية الخصخصة، وتقترب منها طريقة عقود الإدارة بالمرتبة الثانية باتفاق 26 %، في حين حققت طريقة عقود التأجير المرتبة الثالثة والأخيرة باتفاق 19 % من أفراد العينة.

ورغم أن الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة العراقية عند القيام بعملية الخصخصة باتفاق 52 % من إجمالي العينة يمثل نسبة بسيطة للقبول، لكن هذه النسبة إذا ما تم مقارنتها بنسبة الاتفاق على الاتجاه الثاني للقيام بعملية الخصخصة والمتمثل بإجراء نقل كلي أو جزئي للملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص والبالغة 39 % من إجمالي العينة، فأن ذلك يعني تفضيل الاتجاه الأول على الاتجاه الثاني، الأمر الذي يعبر عن الرغبة نحو تقليل بعض الآثار السلبية الناجمة عن تخلي الدولة عن ملكية هذه الشركات، ومما يقوي ذلك انخفاض نسبة الاتفاق على القيام بعملية الخصخصة عن طريق البيع المباشر لهذه الشركات إلى القطاع الخاص لتصل إلى نسبة 6 % من إجمالي العينة (3 % ضمن فئة المحاسبين وفئة المدققين و13 % ضمن فئة الأكاديميين) وهي أدنى نسبة قبول تحققت مقارنةً بنسب الاتفاق على الطرائق الأخر للقيام بعملية الخصخصة سواء كانت المرتبطة بالإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة أو تلك المتعلقة بنقل كلي أو جزئي للملكية الشركات إلى القطاع الخاص. وبالمقابل، فإن الاتفاق على طريقة عقود الامتياز التي حققت أعلى نسبة للقبول بين الطرائق الأخر لإتمام عملية الخصخصة (44 %)، يمكن أن يعزى إلى ما تعانيه الشركات العامة من تقادم بعض موجوداتها وعدم استغلال طاقاتها الإنتاجية المتاحة بالشكل الصحيح ووجود طاقات عاطلة، وان القيام بعملية الخصخصة عن طريق عقود الامتياز يمكن أن يؤدي إلى إدخال تكنولوجيا متطورة واستغلال تلك الطاقات الإنتاجية مع ضمان احتفاظ الدولة بملكية تلك الشركات. فضلا عن ذلك، في ظل الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة، فأن الفشل في تحقيق عملية الخصخصة للأهداف المرجوة منها (في أسوء الاحتمالات) لا يعني خسارة الشركة التي تم خصخصتها، وإنما يقتصر الأمر على إلغاء العقد المبرم مع القطاع الخاص وتحمل الشركة التبعات القانونية الناجمة عن ذلك.

4- تشير الدلالات الإحصائية (الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف) الخاصة بالفقرتين (5 و6) المدرجة في الجدول رقم (4) إلى أن هناك تشتت عالٍ بين إجابات الأفراد سواء على مستوى فئات العينة أو بشكل إجمالي، مما يعني تعدد وجهات النظر بين أفراد العينة بشأن اختيار طريقة معينة يمكن اعتمادها لغرض إنجاز عملية الخصخصة. ولعل الاعتبارات الآتية يمكن أن تبرر تعدد وجهات النظر وتلعب دوراً في تحديد الطريقة الملائمة:

- أ. توجهات الدولة فيما يتعلق بالإبقاء على ملكيتها للشركات العامة مع إفساح المجال أمام القطاع الخاص لإدارتها وتشغيلها وتطويرها، أم نقل ملكيتها إلى القطاع الخاص.
- ب. الأوضاع الخاصة بكل شركة من حيث مدى تعرضها للتدمير وأعمال السلب والنهب خلال عام 2003، ومدى حاجتها الملحة إلى التكنولوجيا المتطورة في هذه المرحلة.
- ج. مدى حاجة عموم أفراد المجتمع للمنتج الذي تقدمه الشركة العامة الخاضعة للخصخصة

خاصةً فيما يتعلق بالخدمات العامة، في هذه الحالة يتعذر القيام بعملية الخصخصة بإتباع الطرائق المنضوية تحت الاتجاه الذي يدعو إلى نقل ملكية الشركات العامة إلى القطاع الخاص، وبما يؤدي إلى سيطرة القطاع الخاص على الشركة العامة والتحكم بالجودة والسعر والإضرار بمصلحة المجتمع.

ثانياً- تحليل ومناقشة آراء أفراد عينة البحث المتصلة بوجهة نظرهم بالوضع الحالي لمتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية: يتضمن الجدول رقم (5) إجابات أفراد العينة (بعد إخضاعها للتحليل الإحصائي) عن الأسئلة المطروحة للتعرف على مدى الاتفاق حول المتطلبات الحالية للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية ودرجة تدخل الدولة في تنظيم هذه المتطلبات وجدوى هذا التدخل من جانب الدولة، إذ يلاحظ من الجدول ما يأتي:

- 1- عكست نتائج إجابات أفراد العينة اتفاقاً متقارباً على مستوى إجمالي العينة حول المتطلبات الأربع التي تتدخل الدولة من خلالها في تنظيم العمل المحاسبي، حيث احتل النظام المحاسبي الموحد المرتبة الأولى ونسبة اتفاق 28 %، وفرض الرقابة والتدقيق على العمل المحاسبي بالمرتبة الثانية ونسبة اتفاق 27 %، والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي بالمرتبة الثالثة ونسبة اتفاق 25 %، وبالمرتبة الرابعة القواعد المحاسبية العراقية بنسبة اتفاق 20 % . أما على مستوى فئات العينة فيلاحظ أن هناك تفاوت إلى حد ما في آراء أفراد فئات العينة الثلاث حول هذه المتطلبات، باستثناء القواعد المحاسبية العراقية التي بقيت بالمرتبة الرابعة والأخيرة لتنظيم العمل المحاسبي ضمن اتفاق فئات العينة الثلاث مما يؤثر ضعف اهتمام أفراد العينة بالقواعد المحاسبية ودورها في توحيد السياسات المحاسبية.
- 2- يرى 80 % من أفراد العينة إنه في ظل الوضع الحالي تتدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية بدرجة عالية جداً، وبوسط حسابي مرجح (3.92) أعلى من الوسط الحسابي المرجح الفرضي، وهذه تعد حالة طبيعية طالما أن الشركة العامة مملوكة بالكامل للدولة، فأن لها الحق في التدخل ووضع القيود والمتطلبات التي تراها ضرورية وينبغي الالتزام بها من قبل العاملين في تلك الشركات. وجاء هذا متوافقاً مع اتفاق 88 % من أفراد العينة بفئاتها الثلاث على مدى ملائمة متطلبات العمل المحاسبي للواقع الحالي للشركات العامة العراقية وبوسط حسابي مرجح (4.16) أعلى من الوسط الحسابي المرجح الفرضي مع تشتت ضئيل في إجابات الأفراد المبحوثين يعكسه تدني قيمة الانحراف المعياري ونسبة معامل الاختلاف. وهذا مؤشر يفسر وجود وجهة نظر تعبر عن الميل نحو ملائمة متطلبات العمل المحاسبي للواقع الحالي للشركات العامة العراقية على اعتبار أن تدخل الدولة في هذه المتطلبات يدعم فرض سيطرتها على تلك الشركات ويلاءم توجهاتها في ظل الاقتصاد الموجه.

- 3- بالنظر في إجابات أفراد العينة حول تدخل الدولة وأثره في النواحي المرتبطة بالعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية، يتضح الآتي:
- أ. يؤيد ما نسبته 39 % من إجمالي العينة أن تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي له تأثير إيجابي في مهارات العاملين في المجال المحاسبي، وهي نسبة منخفضة جداً للقبول، يُفهم منها إن تدخل الدولة في هذا المجال يؤدي إلى محدودية مهارات العاملين في المجال المحاسبي وضعف الإبداع والرغبة في التطوير.
- ب. يرى 59 % من إجمالي العينة أن تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي كان له تأثير إيجابي في التقارير المالية وما تحويه من معلومات تمكن من المقارنة فيما بين الشركات العامة المختلفة وبين مدد مختلفة لنفس الشركة، ومن ثم المساعدة في إجراء تقييم سليم لأدائها.
- ج. تركزت إجابات 53 % من إجمالي العينة حول عدم وجود دور للمعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية المتعلقة بالشركات العامة العراقية، وهذا ناتج عن أن أغلب القرارات التي تتخذ والمتعلقة بالشركة العامة هي قرارات سيادية مفروضة من قبل الجهات العليا في الدولة لتحقيق غايات معينة.

ثالثاً- تحليل ومناقشة آراء أفراد عينة البحث المتصلة بمستقبل متطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية: ويمكن تلخيص المؤشرات الإحصائية المرتبطة بهذه الآراء من خلال الجدول رقم (6)، والذي يتبين من خلاله أن:

- 1- بلغت نسبة الذين كانت إجاباتهم عند حالة الاتفاق على إلغاء تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية 42 % من إجمالي العينة وبوسط حسابي مرجح 2.9 وهو أقل من الوسط الحسابي المرجح الفرضي مع تشتت واضح في إجابات أفراد العينة عكسه الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف، وهذا يعني أن أكثر من نصف عينة البحث ترفض إلغاء تدخل الدولة، وقد برز هذا الرفض من قبل الفئتين الممارستين عملياً لمهنة المحاسبة، وهما المحاسبين والمدققين، إذ أن إلغاء تدخل الدولة سترتب عليه تنوع واختلاف السياسات المحاسبية الممكن إتباعها فيما بين الشركات المختلفة، وهذا الوضع قد يؤدي إلى عرض أفضل للمركز المالي ونتيجة نشاط الشركة، لكن في ذات الوقت يكون له تأثير في ملائمة المعلومات المحاسبية الناتجة لأغراض تقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة فيما بين الشركات المختلفة. وقد تأكد ذلك من ناحيتين: الأولى عندما اتفق 72 % من إجمالي العينة على وجود حاجة إلى إبقاء تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية وبوسط حسابي مرجح 3.4 أعلى من الوسط الحسابي المرجح الفرضي مع تشتت أقل في إجابات أفراد العينة عكسه انخفاض الانحراف المعياري ومعامل

الاختلاف. مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة تؤكد بقاء تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية لبيان المعالم الرئيسية التي يلزم مراعاتها من قبل الشركات العامة العراقية عند تحديد سياساتها المحاسبية لضمان حد أدنى من توحيد السياسات المحاسبية. أما الناحية الثانية فهي أن 77 % من الأفراد المبحوثين يفضلون إجراء تعديلات على مجالات تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي، وبذلك فإنهم يرفضون إلغاء تدخل الدولة في هذا المجال.

2- اهتمام إيجابي واضح من قبل فئات العينة الثلاث بإبقاء النظام المحاسبي الموحد وتطويره، وذلك من خلال اتفاق 70 % من إجمالي العينة على أن العمل وفق النظام المحاسبي الموحد سيساهم في توفير معلومات هامة عن الشركات العامة العراقية في ظل الخصخصة. وقد تجسد هذا الاهتمام من خلال تضليل 82 % من أفراد العينة الإبقاء على النظام المحاسبي الموحد.

وطالما أن النظام المحاسبي الموحد قد أعد ليلبي متطلبات مرحلة معينة اتسمت بتوجهات الدولة ذات الاقتصاد الموجه، لذا فإن آراء أفراد العينة اتجهت نحو تأييد تطوير هذا النظام لجعله قادراً على مواكبة التغير المستمر في البيئة المحيطة بالشركات العامة وبما ينسجم مع متطلبات الوضع الجديد المستند على أساس اقتصاد السوق. حيث احتل نظام التكاليف الذي أوجده النظام المحاسبي الموحد المرتبة الأولى ضمن توجهات أفراد العينة للتطوير، ويبدو أن هنالك أسباباً موضوعية تجعل من المبرر تصدر نظام التكاليف المرتبة الأولى منها إتباع الأساليب التقليدية في احتساب التكاليف والتي تقتصر إلى الدقة في احتساب كلفة المنتج النهائي، فضلاً عن محدودية معلومات التكاليف المقدمة ومجالات استعمالها. ففي ظل الوضع التقليدي، فإن القرارات المتخذة في أغلب الشركات العامة هي قرارات سيادية تتم من قبل الجهات العليا في الدولة وبغض النظر عن معلومات التكاليف. لذا فإن عملية تطوير نظام التكاليف في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية لها أهمية تتبع من المعلومات التي ستوفر سساهم في تخفيض التكاليف وتحقيق الاستغلال الأفضل للموارد المتاحة لهذه الشركات وذلك من خلال الآتي:

- أ. توفير معلومات للأغراض التقليدية كتحديد تكاليف المنتج، وتزويد الإدارة بمعلومات التكاليف التي تساعد في القيام بوظائفها من تخطيط وتنفيذ ورقابة واتخاذ قرارات.
- ب. توفير معلومات للأغراض الحديثة كتوفير معلومات عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن ثم تقليلها إن لم يكن بالإمكان إزالتها، والمعلومات المتعلقة بتحديد الفجوة التنافسية ومحاولة تقليصها، ومعلومات تتصل بتحسين الجودة.

في حين حظيت القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقمة بالمرتبة الثانية ضمن اتفاق أفراد عينة البحث على ضرورة تطوير النظام المحاسبي الموحد وتفاوت منخفض نسبياً عن المرتبة الأولى، وهذا يعني أن تطوير القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقمة (الذي سيصب في مصلحة الأطراف

الخارجية) لا يقل أهمية عن تطوير نظام التكاليف الذي أوجده النظام المحاسبي الموحد (الذي سيصب في مصلحة الأطراف الداخلية)، على اعتبار أن الشركة العامة في ظل الوضع التقليدي تكون مملوكة بالكامل للدولة وان القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقه وما تفصح عنه من معلومات محددة ذات طبيعة اقتصادية تقدم بشكل رئيسي لصالح الجهات العليا في الدولة، وان القيام بعملية خصخصة الشركات العامة سيجعل هذه الشركات تعمل في بيئة أعمال حديثة تختلف عن البيئة التقليدية من حيث الأهداف والتقنيات (الغبان، 2005: 171، بتصرف). وعلى هذا الأساس سوف تزداد الحاجة إلى تطوير القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقه حتى يصبح بالإمكان توسيع نطاق المعلومات التي تفصح عنها هذه القوائم لمصلحة أطراف عديدة يشمل بعض المجالات الحديثة كالمعلومات المعبرة عن إيفاء الشركة بالتزاماتها الاجتماعية والبيئية، ومساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، والمعلومات اللازمة لتقويم أداء الشركة العامة في ظل الخصخصة ومقارنة ذلك مع أدائها في المدة السابقة لعملية الخصخصة.

أما المعالجة المحاسبية لبعض الفقرات، فقد حققت المرتبة الثالثة والدليل المحاسبي جاء بالمرتبة الرابعة ضمن اهتمامات إجمالي عينة البحث لتطوير النظام المحاسبي الموحد في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية. ويدل ذلك على إن الحاجة لتطوير كلاً من المعالجة المحاسبية لبعض الفقرات والدليل المحاسبي يأتي محصلة للحاجة إلى تطوير القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية، وان نتيجة تطوير الدليل المحاسبي والمعالجة المحاسبية لبعض الفقرات ستصب في النهاية في القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقه بها.

3- تؤكد المؤشرات الإحصائية المتعلقة بإجابات أفراد عينة البحث إن 80 % منهم يرون أن القواعد المحاسبية المطبقة من قبل الشركات العامة العراقية هي مأخوذة عن معايير المحاسبة الدولية. ورغم ذلك، فأن هنالك ميل نحورفض إلغاء هذه القواعد والزام الشركات العامة العراقية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، برز ذلك من خلال انخفاض نسبة اتفاق إجمالي العينة على إلغاء القواعد المحاسبية لتصل إلى 33 % وكذلك تراجع قيمة الوسط الحسابي المرجح 2.7 عن الوسط الحسابي المرجح الفرضي. وهذا يعطي إشارة واضحة لإعادة النظر بمضمون الفقرة (رابعاً) من أمر سلطة الائتلاف رقم (77) لسنة 2004 المشار إليها في المبحث الثاني من الفصل الأول من البحث الحالي، إذ أن المرحلة المقبلة لا بد وان تشهد اهتماماً عالياً بإعداد القواعد المحاسبية العراقية بما يلاءم متطلبات البيئة العراقية لاسيما في ظل التوجه نحو الخصخصة، وتجنب السير نحو جعل القواعد المحاسبية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية.

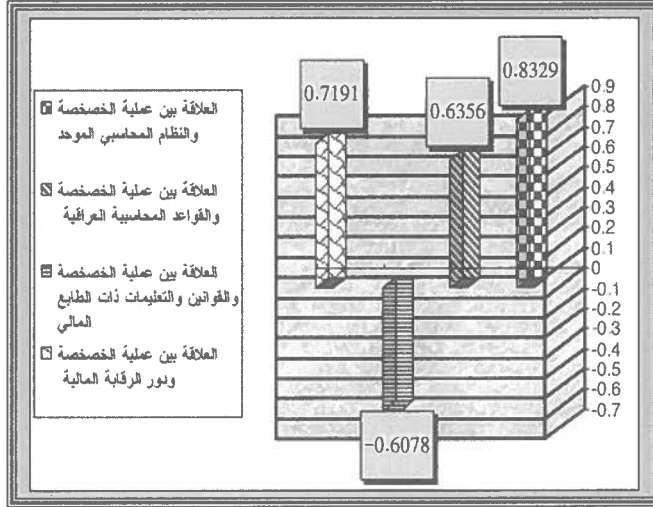
4- في مجال القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي والمنظمة للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية، فقد انخفضت نسبة الاتفاق على الحاجة لإبقائها ملزمة لهذه الشركات في ظل الخصخصة، وانحصرت بين (30% ضمن فئة المدققين وفئة الأكاديميين- 40% ضمن فئة المحاسبين). ويدل ذلك على انتفاء الحاجة إلى إبقاء تدخل الدولة في هذا الجانب في ظل الخصخصة، ولا بد من إعادة تنظيم العلاقة بين الدولة والشركات العامة من خلال إلغاء أو الحد من القوانين والتعليمات المفروضة بهذا الصدد.

5- تشير الدلالات الإحصائية المرتبطة بضرورة الإبقاء على دور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة العراقية في ظل الخصخصة، إلى أن هنالك ثمة توافق في وجهات نظر أفراد العينة بشأن ذلك، وهذا يعني أن القيام بعملية الخصخصة لا تحرر ديوان الرقابة المالية من مسؤولياته تجاه رقابة وتدقيق نشاط الشركات العامة العراقية، بل على العكس من ذلك ينبغي أن يكون لديوان الرقابة المالية دور أكبر في رقابة وتدقيق أعمال هذه الشركات لبيان رأي محاييد حول حسابات الشركة العامة ومدى تعبير تقاريرها المالية عن حقيقة المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها، فضلا عن تحقيق أهداف أخرى منها التأكد من مدى التزام الشركات العامة بالقوانين والتعليمات المنظمة لنشاطها وكذلك الشروط الواردة في العقد المبرم لإتمام عملية الخصخصة لضمان أن هذه العملية أدت إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها. وكذلك حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات الصلة بنشاط الشركة العامة من خلال توسيع نطاق التدقيق ليشمل التدقيق الاجتماعي والبيئي للتحقق من إفاء الشركة العامة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية.

اختبار العلاقة بين عملية الخصخصة ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية

لوصول إلى تصور لاتفاق أفراد عينة البحث بفئاتها الثلاث (المحاسبين والمدققين والأكاديميين) حول مستقبل متطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية، من خلال اختبار فرضية البحث الرئيسية وتفرعاتها الثانوية، فقد أستعمل معامل الارتباط لقياس قوة العلاقة واتجاهها بين المتغير المستقل (عملية الخصخصة) والمتغير التابع (التمثل بالمتطلبات التي تتدخل الدولة من خلالها في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية)، ويصور الشكل رقم (3) النتائج التي تمخضت عن هذا القياس.

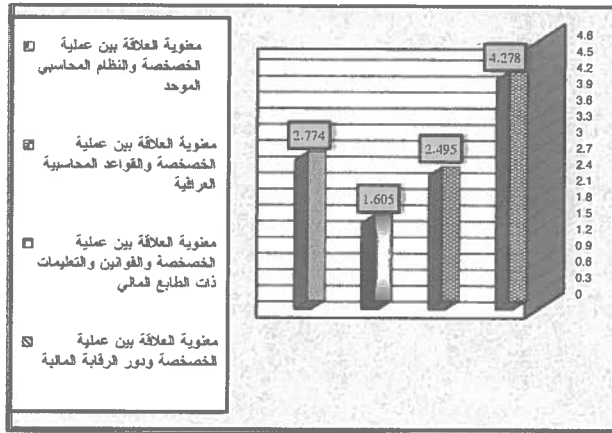
شكل رقم (3) قياس قوة العلاقة واتجاهها بين عملية الخصخصة
ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية



حيث يكشف الشكل أعلاه عن وجود علاقة ارتباط طردية بين القيام بعملية الخصخصة وثلاث متطلبات للعمل المحاسبي، تشير العلاقة بين عملية الخصخصة والنظام المحاسبي الموحد التي جاءت بمعامل ارتباط (0.8329) أقوى تلك العلاقات. وتقترب منها العلاقة بين القيام بعملية الخصخصة ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة بمعامل ارتباط (0.7191) وهي أيضاً علاقة ايجابية وقوية. ويأتي بعد ذلك العلاقة بين عملية الخصخصة والقواعد المحاسبية العراقية ذات الارتباط العالي (0.6356). مما يشير إلى انه في ظل القيام بعملية الخصخصة، فإن الحاجة ما تزال قائمة لإبقاء تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية وذلك من خلال النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة. وعلى العكس من ذلك، فإن النتيجة التي أظهرتها علاقة الارتباط بين القيام بعملية الخصخصة والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي والبالغة (-0.6078) تشير إلى علاقة ارتباط عكسية بينهما، مما يعبر عن انخفاض الحاجة إلى القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي والمنظمة للعمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.

وللتحقق من أن العلاقات المذكورة آنفاً لم تأتي بمحض الصدفة، فقد أُستعمل اختبار أ لقياس معنوية هذه العلاقات، حيث جاءت النتائج على النحو المبين في الشكل رقم (4)

شكل رقم (4) اختبار معنوية العلاقة بين عملية الخصخصة
ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية



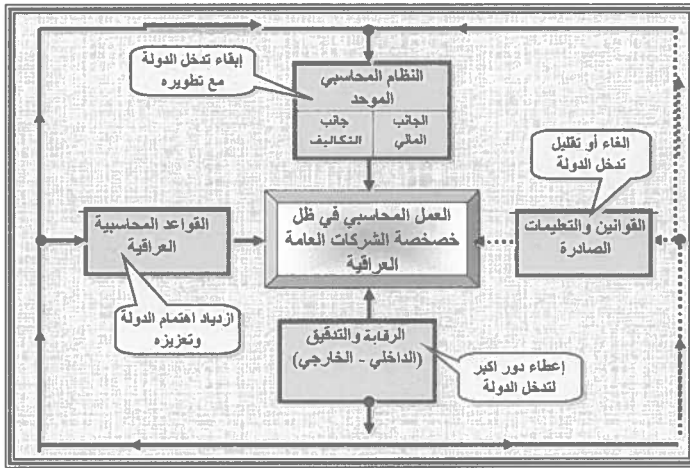
الملاحظة: فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الموحد فإن قيمة t الجدولية تم تحديدها عن مستوى معنوية 0.01. والبالغة 2.374 أما باقي متطلبات العمل المحاسبي فقد تم تحديدها عند مستوى معنوية 0.05 والتي بلغت 1.665.

إذ يتضح من خلاله أن قيمة t المحسوبة لأغراض اختبار معنوية العلاقة بين عملية الخصخصة والنظام المحاسبي الموحد بلغت (4.278) وهي أعلى من قيمة t لجدولية والبالغة (2.374) عند مستوى معنوية 0.01، وهذا يعني أن علاقة الارتباط بين عملية الخصخصة والنظام المحاسبي الموحد هي علاقة ذات دلالة معنوية مما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى للبحث. وكذلك الحال بالنسبة للعلاقة بين عملية الخصخصة وكلاً من القواعد المحاسبية العراقية ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة، فقد بلغت قيمة t المحسوبة لكل منهما (2.495) (2.774) على التوالي.

وان كلتا القيمتين أعلى من قيمة t الجدولية والبالغة (1.665) عند مستوى معنوية 0.05 مما يشير إلى أن علاقة الارتباط بين عملية الخصخصة وكلاً من القواعد المحاسبية العراقية ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة هي علاقة معنوية، وهذا يقود إلى إثبات صحة الفرضيتين الفرعيتين الثانية والرابعة للبحث. أما قيمة t المحسوبة لفرض اختبار معنوية العلاقة بين عملية الخصخصة والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي فإنها بلغت (1.605)، وهذه القيمة أقل من قيمة t الجدولية (1.665) عند مستوى معنوية 0.05 مما يدل على أن العلاقة بين عملية الخصخصة والقوانين والتعليمات ذات الطابع المالي ليست ذات دلالة إحصائية، وهذا يؤدي إلى رفض الفرضية الثالثة للبحث. وعلى هذا الأساس فلا يمكن قبول الفرضية الرئيسية للبحث بشكل كامل.

استناداً لما تقدم، فأن التحليل الإحصائي لآراء عينة البحث المتصلة بعملية الخصخصة كمتغير مستقل ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية كمتغير تابع واختبار العلاقة بينهما، يمكن أن ينتج عنه تكوين تصور مستقبلي للملامح العامة للمتطلبات التي تدخل الدولة من خلالها في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية، وعلى وفق ما يعرضه الشكل رقم (5) والذي يتبين من خلاله أن الملامح المستقبلية لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية تقوم على اتجاهين، الأول على أساس ازدياد تدخل الدولة في ثلاث متطلبات هي النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة. أما الاتجاه الثاني فإنه يقوم على أساس تحرير العمل المحاسبي من القيود المفروضة عليه نتيجة تدخل الدولة وذلك من خلال إلغاء أو الحد من القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي.

شكل رقم (5) الملامح العامة المستقبلية لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية



الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

في إطار ما تم عرضه في صفحات البحث الحالي لموضوع الخصخصة ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية واختبار العلاقة بينها، يمكن بيان أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وعلى النحو الآتي:

- 1- حظيت الخصخصة (بعدها أداة من أدوات الإصلاح الاقتصادي) باهتمامٍ واسعٍ من قبل الباحثين المختصين في مجالات عديدة كالاقتصاد، والقانون، والإدارة، والمحاسبة.
- 2- دلت الدراسات السابقة على أن عملية الخصخصة لم تعد مقصورة على الشركات العامة العاملة ضمن القطاع الصناعي فقط، وإنما امتدت لتشمل قطاعات مختلفة كالقطاع التجاري، وقطاع المصارف، وقطاع الخدمات العامة.
- 3- تعدد الطرائق التي يمكن إتباعها لانجاز عملية الخصخصة، ولكل طريقة مزايا تتمتع بها، ومآخذ تسجل عليها، ولا يمكن تحديد طريقة واحدة بعينها تلائم عملية خصخصة الشركات العامة، ويختلف اعتماد طريقة معينة دون غيرها على الظروف الخاصة بكل شركة.
- 4- من خلال تحليل إجابات أفراد عينة البحث، اتضح أن هنالك اتفاقاً على ضرورة إبقاء تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية وتعزيز هذا التدخل بما ينسجم مع الوضع الجديد لهذه الشركات.
- 5- يؤشر اختبار العلاقة بين عملية الخصخصة ومتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية، إلى وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة معنوية بين عملية الخصخصة واستمرار تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي من خلال النظام المحاسبي الموحد، والقواعد المحاسبية العراقية، ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة العراقية، مما يعبر عن الاستجابة العالية لإبقاء تدخل الدولة من خلال فرض هذه المتطلبات في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.
- 6- أظهرت نتائج اختبار العلاقة بين عملية الخصخصة وتنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية من خلال فرض القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي، وجود علاقة عكسية بينهما وهذه العلاقة ليست ذات دلالة إحصائية.
- 7- ساهم التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة البحث في الخروج بمؤشرات مفيدة ساعدت في تكوين تصور مستقبلي للملامح العامة لمتطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية يبنى على أساس اتجاهين متعاكسين، الأول يشير إلى استمرار تدخل الدولة في فرض المتطلبات الضرورية لتنظيم العمل المحاسبي من خلال النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة. أما الاتجاه الثاني فيتمثل في إلغاء أو الحد من تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي من خلال إعادة النظر في القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي الملزمة لهذه الشركات.

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات المذكورة آنفاً، يقترح الباحثون التوصيات الآتية:

- 1- في إطار مدخل الكلفة - المنفعة، يُقترح إعداد دراسة لاحتساب التكاليف الإجمالية (الاقتصادية والاجتماعية) المترتبة عن القيام بعملية الخصخصة وفق كل طريقة من الطرائق المنضوية ضمن الاتجاهين المذكورين في البحث الحالي، ومقارنة التكاليف الناتجة عن ذلك مع العوائد المتوقع تحقيقها من هذه العملية، وذلك للتعرف على مدى جدوى القيام بعملية الخصخصة والطريقة التي تؤدي إلى أقل التكاليف.
- 2- وضع أولويات للبدء بعملية الخصخصة بحيث لا يتم البدء بخصخصة الشركات العامة التي تقدم منتجات ذات مساس مباشر بحاجة شريحة واسعة من عموم أفراد المجتمع.
- 3- قيام الجهات الحكومية المخولة بإصدار القوانين والتعليمات التي تتضمن معالجة الجوانب المرتبطة بعملية الخصخصة لضمان تحقيق الترابط والتفاعل بين الأطراف الثلاث المعنية بهذه العملية (الدولة والقطاع الخاص والمجتمع) وبما يؤدي إلى نجاح عملية الخصخصة وتجاوز الآثار السلبية التي قد تنجم عن هذه العملية.
- 4- لضمان توحيد السياسات المحاسبية وما يحققه هذا التوحيد من منافع تجسد في توفير معلومات ملائمة لتقويم أداء الشركات المختلفة، ينبغي استمرار بقاء تدخل الدولة في فرض المتطلبات الضرورية لتنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.
- 5- طالما أن بيئة الشركات العامة العراقية ستشهد تطوراً في ظل عملية الخصخصة، لذا يجب أن يرافق ذلك تطوراً مماثلاً في متطلبات العمل المحاسبي في هذه الشركات لتلافي حدوث فجوة بين بيئة الشركات العامة والعمل المحاسبي فيها وذلك من خلال:

أ. من الضروري الاهتمام بتحديث النظام المحاسبي الموحد في بعض المواقع وتطويره في مواقع أخرى، على أن تكون نقطة الانطلاق في إنجاز ذلك من الدليل المحاسبي ثم المعالجة المحاسبية لبعض الفقرات لتتجه بعد ذلك صوب القوائم المالية الأساسية والكشوفات التحليلية الملحقمة ونظام التكاليف، وبما يفرضي إلى تضمين النظام المحاسبي الموحد الاتجاهات المحاسبية الحديثة، ليصبح قاعدة أساسية يتم من خلالها توفير معلومات لمصلحة الأطراف الداخلية والخارجية على حد سواء.

ب. إيلاء مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي القواعد المحاسبية العراقية اهتماماً كبيراً من خلال المطالبة بإعادة النظر في مضمون الفقرة (رابعاً) من أمر سلطة الائتلاف رقم (77)

لسنة 2004، والعمل الجاد على إصدار قواعد محاسبية جديدة تتسجم مع البيئة العراقية ورفض فكرة التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية سواء بصورة مباشرة (من خلال إلغاء القواعد المحاسبية العراقية وإلزام الشركات العراقية بإتباع معايير المحاسبة الدولية) أو بصورة غير مباشرة (بإصدار قواعد مترجمة عن معايير المحاسبة الدولية).

ج. مطالبة ديوان الرقابة المالية بتوسيع نطاق رقابة وتدقيق أعمال الشركات العامة في ظل الخصخصة لضمان حماية مصالح الأطراف المختلفة في المجتمع.

د. قيام الجهات الحكومية المسؤولة بإعادة النظر في القوانين والتعليمات ذات الطابع المالي الموضوعة لتنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية، وذلك من خلال إلغائها أو الحد منها وبالشكل الذي يعطي الشركات العامة المرونة لتنظيم بعض الأمور المالية بما يتفق مع نشاط هذه الشركات وتوجهات إدارتها في ظل الخصخصة.

المصادر

أولاً - المصادر العربية

أ. القوانين .:

- 1 - قانون ديوان الرقابة المالية ذي الرقم (6) لسنة 1990 وتعديله بموجب أمر سلطة الائتلاف ذي الرقم (77) لسنة 2004.
- 2 - قانون الشركات العامة ذي الرقم (22) لسنة 1997 وتعديله بموجب أمر سلطة الائتلاف ذي الرقم (76) لسنة 2004.

ب. الكتب .:

- 1 - جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد (بغداد: الدار العربية للطباعة، 1985).
- 2 - المشهداني، محمود حسن، هرمز، أمير حنا، الإحصاء (بغداد: بيت الحكمة، 1989).
- 3 - النجار، عبدالله بن عمر، استخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS) في تحليل البيانات (الرياض: مؤسسة شبكة البيانات، الطبعة الأولى، 2003).

ج- البحوث والدوريات .:

- 1 - حسن، يحيى حمود، مستقبل سوق العمل العراقية في ضوء الدعوة للخصخصة، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الرابع، العدد الخامس عشر، آيار 2005، (ص ص 50-75).
- 2 - عبدالله، رياض، الججاوي، طلال، « منظور فلسفي للعلاقة بين السياسة والمحاسبة وانعكاساتها على المعايير المحاسبية: حالة العراق»، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الخامس، العدد الأول، مايو 2002، (ص ص 79-118).

د- الرسائل الجامعية .:

- 1 - الدليمي، جنان عبد العباس باقر، «تكييف النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمتطلبات الخصخصة»، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية (بغداد: غير منشورة، 2005).
- 2 - الزويني، خديجة جمعة مطر، «الخصخصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة»، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية (بغداد: غير منشورة، 2005).
- 3 - العبودي، خولة حسين حمدان، «دور التدقيق الخارجي في عملية تحول المنشآت الاقتصادية العامة إلى القطاع الخاص (الخصخصة)»، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد (بغداد: غير منشور، 2005).

هـ- الملفات التي أمكن الحصول عليها من شبكة المعلومات الدولية .:

- 1 - الحربي، حمود بن عليثة، «الخصخصة والكفاءة الإدارية»، مجلة التعاون، العدد الأول، 2004 (www.tawunia.com/magazine/mag1/article6.htm).
- 2 - دهال، رياض، الحاج، حسن، «حول طرق الخصخصة»، الكويت، بدون سنة (www.arab-api.org/wps9804.pdf).
- 3 - ربيع، مجدي كمال، الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية لخصخصة خدمات نقل الركاب بالقاهرة الكبرى، 2006 (www.publications.ksu.ed.sa/conference/privetizationconference/12.doc).
- 4 - الشؤون الاقتصادية. وزارة المالية والاقتصاد الوطني، «التخصيص: مدخل لإصلاح المشروعات العامة»، السعودية، (www.planning.gov.sa) 2002.

- 5 - المتوكل، مصطفى حسين، "الخصخصة: خلق آفاق جديدة أمام القطاع الخاص"، المركز الوطني للمعلومات، مجلة المعلومات، العدد الثاني، مارس 2001 (www.yemen-nic.net).
- 6 - المركز الدبلوماسي للدراسات الإستراتيجية، "الخصخصة: المفهوم والتجربة في دول مجلس التعاون الخليجي"، جريدة البيان، الكويت، 18 أكتوبر 2000 (www.albayan.co.ae/albayan/alarbea&banner_id).
- 7 - معلوف، نضال، "هل تعود شركات القطاع العام إلى أصحابها؟"، سوريا، 2003 (www.innosy.org/view/).
- 8) "الشركات العراقية تتجه نحو الخصخصة"، 2003 (www.bbc.arabic.com).

و- أخرى:

- 1 - الفبان، د.نائر صبري، تعقيب أثناء ندوة النظم المحاسبية وضرورة التطور في ضوء المتغيرات الاقتصادية المستقبلية، الندوة الثامنة من سلسلة الندوات التي يقيمها مكتب الاستشارات في كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد، 2005.

ثانياً - المصادر الأجنبية :

A. Researches From Internet :

- 1- Akpan, Anthony Jonhnsn, "Water and Privatization: An Overview of Case Studies from a Round the World: What Lessons for Nigeria?", Lagos, 10th May, 2004 (www.boellnigeria.org/documents/Akpan).
- 2- Clarke, George R.G., Cull, Robert, Shirley, Mary, Empirical Studies of Bank Privatization: Some Lessons", August, 2004 (www.isnie.org/ISNIE04/papers/cull.pdf).
- 3- Gonzalo, Jose Antonio, pina Vicente, Torres Lourdes, "Objectives, Techniques and Valuations of State-Owned Companies in Privatization Processes", *Public Management Review*, Vol.5, No.2, June 2003 (www.tandf.co.uk/journals/library.asp).
- 4- Govindaraj, Ramesh, Chawla, Mukesh, "Recent Experiences with Hospital Autonomy in Developing Countries: What Can Learn?", September 1996 (www.hsph.harvard.edu/ihsg/publications/No-32-2.pdf).
- 5- Kikeri, Sunita, Kolo, Aishetu Fatima, "Privatization: trends and recent Developments", World Bank Policy Research Working Paper 3765, November 2005 (www.econ.worldbank.org).
- 6- Lin, T Song-Min, "Comparative Research of Operating Performance for Privatized State-run Business With Pre-Privatization", Thesis Submitted to Graduate School of Business Administration-Chung Yuan Christian University, June 2004 (www.thesis.lib.cycu.edu.tw/ETD-db-search/view).
- 7- Martin, Brendan, "Privatization of Municipal Services: Potential, Limitations and Challenges for the Social Partners", Working Paper, International Labour Office, Geneva, August 2001 (www.ilo.org/public/english/dialogue/sector/paper/munserv/partners.pdf).
- 8- Nagarajan, Shri, "Audit of Privatization: Key Elements and Audit Issues", India, ___ (www.asosai.org/journal2003/contens.htm).

جدول رقم (4) المؤشرات الإحصائية المتعلقة بأراء عينة الباحث حول القيام بعملية خصخصة الشركات العامة العراقية

البيان	فئة المتفقين			فئة المتحفظين			فئة المعارضين			البيان		
	متفق	متفق جزئياً	متفق تماماً	متفق	متفق جزئياً	متفق تماماً	متفق	متفق جزئياً	متفق تماماً			
1. ستبقى أداء الشركات العامة العراقية كماهي حالياً متفانية لتدركات القطاع الخاص والشركات الأجنبية	30%	46%	30%	54%	15%	33%	52%	14%	27%	37%	3	استبقى أداء الشركات العامة العراقية كماهي حالياً متفانية لتدركات القطاع الخاص والشركات الأجنبية
2. إرضاء المودرة التي تنفي درجة تنافس الشركات العامة العراقية هي:- أ - العمل الاقتصادي الذي فرض لاكثر من 12 سنة . ب - الحروب التي مر بها القطر . ج - هدمه الأوزار ووسيطه البعض على مراكز اتخاذ القرار في تلك الشركات . د - القدرات الثلاث أضعف (السابع).	30%	46%	30%	54%	15%	33%	52%	14%	27%	37%	3	إرضاء المودرة التي تنفي درجة تنافس الشركات العامة العراقية هي:- أ - العمل الاقتصادي الذي فرض لاكثر من 12 سنة . ب - الحروب التي مر بها القطر . ج - هدمه الأوزار ووسيطه البعض على مراكز اتخاذ القرار في تلك الشركات . د - القدرات الثلاث أضعف (السابع).
3. أن يتم معالجة المورقات المتكثرة في القراء (2) من خلال القيام بعملية الخصخصة.	14%	15%	67%	14%	46%	70%	14%	47%	27%	67%	3	أن يتم معالجة المورقات المتكثرة في القراء (2) من خلال القيام بعملية الخصخصة.
4. الاتجاه المتبادل عند القيام بعملية الخصخصة :- أ - الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة . ب - نقل كلي أو جزئي للملكية للشركات العامة الى القطاع الخاص .	27%	65%	24%	27%	67%	25%	30%	71%	24%	50%	2	الاتجاه المتبادل عند القيام بعملية الخصخصة :- أ - الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة . ب - نقل كلي أو جزئي للملكية للشركات العامة الى القطاع الخاص .
5. الطريقة المناسبة للقيام بعملية خصخصة الشركات العامة العراقية هي نقل الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة:- أ - عقود الأرزاء . ب - عقود الامتياز . ج - عقود التأجير	38%	98%	26%	36%	1%	28%	40%	103%	26%	26%	2.5	الطريقة المناسبة للقيام بعملية خصخصة الشركات العامة العراقية هي نقل الإبقاء على ملكية الدولة للشركات العامة:- أ - عقود الأرزاء . ب - عقود الامتياز . ج - عقود التأجير
6. في حال نقل ملكية الشركات العامة العراقية الى القطاع الخاص فان الطريقة المناسبة لإرضاء عملية الخصخصة هي :- أ - تجاه المالكين وأعضاء الإدارة لحمسة من رأس مال الشركة . ب - الإكتفاء بالم . ج - البيع المباشر .	47%	126%	27%	47%	127%	27%	46%	128%	28%	25%	2.5	في حال نقل ملكية الشركات العامة العراقية الى القطاع الخاص فان الطريقة المناسبة لإرضاء عملية الخصخصة هي :- أ - تجاه المالكين وأعضاء الإدارة لحمسة من رأس مال الشركة . ب - الإكتفاء بالم . ج - البيع المباشر .

جدول رقم (5) المؤشرات الإحصائية الخاصة بأراء عينة البحث بخصوص الوضع الحالي لمتطلبات العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية

إجمالي العينة	فئة الأكاديميين من ذوي الاختصاص المحاسبي				فئة المدققين				فئة المحاسبين				الوسط الحسابي المرجح العرسي	الفقرة
	الرجال	النساء	الرجال	النساء	الرجال	النساء	الرجال	النساء	الرجال	النساء	الرجال	النساء		
1.1 %42	2.6 %25	1.1 %42	2.6 %20	1.1 %42	2.6 %22	1.1 %42	2.6 %19	1.1 %42	2.6 %26	1.1 %42	2.6 %19	2.5	7. إن تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية يتم من خلال المجالات الآتية:- أ - القوانين والتعليمات ذات الطابع المتلى . ب - القواعد المحاسبية العراقية . ج - النظام المحاسبي الموحد . د - فرض رقابية وتكثيف على العمل المحاسبي .	
1.2 %26	3.92 %80	1.17 %31	3.8 %73	0.87 %22	3.97 %80	0.93 %23	4 %87	0.93 %23	4 %87	0.93 %23	4 %87	3	8. في ظل الوضع الحالي يُنظر إلى أن الدولة تتدخل في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية بدرجة عالية جداً.	
1.3 %19	4.16 %88	0.88 %22	4.03 %86	0.6 %14	4.3 %93	0.76 %19	4.1 %83	0.76 %19	4.1 %83	0.76 %19	4.1 %83	3	9. إن متطلبات العمل المحاسبي المنبثقة من النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية العراقية، والقوانين والتعليمات ذات الطابع المتلى وفرض رقابة وتكثيف على العمل المحاسبي ملاءمة للواقع الحالي للشركات العامة العراقية .	
1.4 %40	2.1 %33	0.76 %40	1.9 %37	0.87 %44	2 %40	0.83 %30	2.3 %23	0.83 %30	2.3 %23	0.83 %30	2.3 %23	2	10. إن تدخل الدولة في تنظيم العمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية له تأثير على كل من:- أ - مهارات الممارسين في المجال المحاسبي. • تأثير سلبي. • لا تأثير له. • تأثير إيجابي. ب- التقارير المالية المقدمة. • تأثير سلبي. • لا تأثير له. • تأثير إيجابي.	
1.5 %32	0.76 %24	0.76 %39	2.4 %17	0.62 %24	2.6 %63	0.81 %32	2.5 %67	0.81 %32	2.5 %67	0.81 %32	2.5 %67	2	ج - دور المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتشغيلية المتصلة بالشركة العامة العراقية. • تأثير سلبي. • لا تأثير له. • تأثير إيجابي.	
1.6 %30	0.65 %14	0.60 %53	2.2 %30	0.65 %30	2.2 %54	0.70 %32	2.2 %37	0.70 %32	2.2 %37	0.70 %32	2.2 %37	2		

جدول رقم (6) المؤشرات الإحصائية الخاصة بأراء عينة الباحث حول متطلبات العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية

البيان	إجمالي العينة			فئة الأكاديميين من ذوي الاختصاص المحاسبي			فئة المحققين			فئة المحاسبين			الوسط الحسابي المرجح الفرعي		البيان
	معدل الاختلاف	الأحرف المغزيري	نسبة الاتفاق	معدل الاختلاف	الأحرف المغزيري	نسبة الاتفاق	معدل الاختلاف	الأحرف المغزيري	نسبة الاتفاق	معدل الاختلاف	الأحرف المغزيري	نسبة الاتفاق	الوسط الحسابي	المرجح الفرعي	
11. إن القيام بتدليل الدورية في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية سيشكل عبئاً إضافياً على المحاسبين العاملين في القطاع الخاص العراقي.	1.24	2.9	44.2%	1.17	3.2	60%	1.20	2.6	27%	1.26	3	44%	3	3	11. إن القيام بتدليل الدورية في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية سيشكل عبئاً إضافياً على المحاسبين العاملين في القطاع الخاص العراقي.
12. حثاف حيازة أي جهة تدليل الدورية في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.	0.45	3.4	72%	0.49	3.2	60%	0.42	3.6	77%	0.40	3.6	80%	3	3	12. حثاف حيازة أي جهة تدليل الدورية في تنظيم العمل المحاسبي في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.
13. أي من الأدبيات الآتية يفضل الأخذ به في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.	0.65	2.7	13%	0.76	2.5	17%	0.64	2.7	10%	0.48	2.8	13%	2	2	13. أي من الأدبيات الآتية يفضل الأخذ به في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية.
14. في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية، سيكون النظام المحاسبي الموحد دور كبير في توفير معلومات هامة عن هذه الشركات.	1.06	3.9	70%	1.02	3.8	73%	1.12	3.9	73%	1.11	4.1	63%	3	3	14. في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية، سيكون النظام المحاسبي الموحد دور كبير في توفير معلومات هامة عن هذه الشركات.
15. من الممكن الإبقاء على النظام المحاسبي الموحد حتى التطبيق في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية مع تطويرها ضمن النظام المحاسبي الموحد التالي.	0.938	4.07	82%	0.979	3.9	79%	0.816	4.2	66%	1.02	4.1	83%	3	3	15. من الممكن الإبقاء على النظام المحاسبي الموحد حتى التطبيق في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية مع تطويرها ضمن النظام المحاسبي الموحد التالي.
16. إن الموقع الذي يسكنه مخطريها ضمن النظام المحاسبي الموحد التالي.	1.07	2.7	17%	1.01	2.7	14%	1.10	2.8	19%	1.09	2.7	18%	2.5	2.5	16. إن الموقع الذي يسكنه مخطريها ضمن النظام المحاسبي الموحد التالي.
17. إن القواعد المحاسبية المطبقة من قبل الشركات العامة العراقية هي مقبولة من معلمي المحاسبية الدورية.	0.88	3.9	80%	0.89	4.06	83%	0.82	4	87%	0.88	3.8	71%	3	3	17. إن القواعد المحاسبية المطبقة من قبل الشركات العامة العراقية هي مقبولة من معلمي المحاسبية الدورية.
18. في ظل الخصخصة، فإن من الممكن البناء القواعد المحاسبية العراقية والزام الشركات العامة العراقية بمطابق معايير المحاسبية الدولية.	1.21	2.7	33%	1.24	2.8	40%	1.11	2.6	27%	1.26	2.7	33%	3	3	18. في ظل الخصخصة، فإن من الممكن البناء القواعد المحاسبية العراقية والزام الشركات العامة العراقية بمطابق معايير المحاسبية الدولية.
19. تبقى الحاجة ملحة إلى التوثيق والتبليغات ذات الطابع المالي المنتظمة للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية بغية تحقيق خصخصة هذه الشركات.	1.09	2.8	33%	0.95	2.6	30%	1.15	2.8	30%	1.14	2.9	40%	3	3	19. تبقى الحاجة ملحة إلى التوثيق والتبليغات ذات الطابع المالي المنتظمة للعمل المحاسبي في الشركات العامة العراقية بغية تحقيق خصخصة هذه الشركات.
20. من الضروري الإبقاء على دور دور الرقابة المالية في رقابة وتكثيف أعمال الشركات العامة في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية في المجتمع حول خصومات المسؤولين عن إدارتها.	1.15	4.01	79%	1.02	4.03	80%	1.18	3.9	70%	1.23	4.1	87%	3	3	20. من الضروري الإبقاء على دور دور الرقابة المالية في رقابة وتكثيف أعمال الشركات العامة في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية في المجتمع حول خصومات المسؤولين عن إدارتها.
21. إن استمرار تدوير الرقابة المالية في رقابة وتكثيف أعمال الشركات العامة العراقية في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية سيشكل له دوراً هاماً في التكثيف من السبلات الناتجة عن قرار الخصخصة و سواها من الصعوبات المتواجدة لهذه الشركات.	1.02	3.9	81%	0.98	3.9	80%	1.00	3.8	73%	1.06	4.1	90%	3	3	21. إن استمرار تدوير الرقابة المالية في رقابة وتكثيف أعمال الشركات العامة العراقية في ظل خصخصة الشركات العامة العراقية سيشكل له دوراً هاماً في التكثيف من السبلات الناتجة عن قرار الخصخصة و سواها من الصعوبات المتواجدة لهذه الشركات.