

## تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة تطبيقية على جامعة الموصل

منى سالم المعاضدي  
مدرس - قسم المحاسبة  
كلية الحداثة الجامعة

إنصاف محمود دلال باشي  
مدرس - قسم العلوم المالية والمصرفية  
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل

### المستخلص

تطور مفهوم المحاسبة الحكومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي إذ بدأ يأخذ اتجاهات أخرى في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل الذي تبعه زيادة في الخدمات العامة كما ونوعاً، وهذا ما حدا بالنظام المحاسبي الحكومي أن يتطور ليواكب وظائف الحكومة وما ترتب عليها من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع في مجالات الإيرادات ومصادرها ولاسيما إذا علمنا بأن النظام المحاسبي هو الذي يتولى تثبيق قيود الصرف والقبض ويدخلها في المجموعة الدفترية، ومن ثم اعداد الحسابات الختامية في الوحدات للتعرف على الكفاءة في تنفيذ وتوفير البيانات للأجهزة المركزية التي تحتاج الى مثل هذه البيانات للرقابة على المال العام للدولة .

وتطبيق مستجدات النظام المحاسبي الحكومي بالوحدات الحكومية يحتاج إلى بيئة ملائمة لها في هذه الوحدات فضلاً عن ملائمة هذه المستجدات لهذه الوحدات، وانطلاقاً من هذا المفهوم فقد تم تقييم ودراسة التطور الذي تم تطبيقه على الوحدات الحكومية في العراق ومنها جامعة الموصل، للوقوف على الجوانب الإيجابية فيه ومدى أهميته في إحداث تحسينات في الجوانب المحاسبية لهذه الوحدات .

### The Evaluation of Efficiency of Developing Governmental Accountancy System in the Government Units in Iraq Application Study on Mosul University

Ansaf M. Dallal Bashi  
Lecturer  
Dept. of Financial Sciences

Mona S. Al-Maadhidee  
Lecturer  
Al-Hadbaa University College

### ABSTRACT

The concept of the public accountancy according to the development of the government activity began to take different ways in the economic and social planning which are followed by the increasing of the general services. This reaches the public Accountancy System to cope with the government function, which the reason of the huge increasing expenses in the different

funds and then sources. Especially if we know that Accountancy System leads to the entry cash and entry receipt to inter them in the journal group and then supply final accounts in the unit to identify the efficiency of the offering central information which we need them to control public finance of the country.

To apply the government of the public accountancy system in the government offices, we need relevance condition in these units in addition to the development of these units. From this the concept we evaluated and studied the development of the government units in Iraq. Mousl University is one of them to clarify the positive side in it and the interesting of it in the improving accountancy side of units.

### المقدمة

يعد النظام المحاسبي الحكومي احد روافد الاجهزة المهمة في قطاعات الدولة المسؤولة عن اثبات وقياس النفقات والايرادات العامة للدولة ووضعها في قالب مالي ووقتي يوضح حقيقة سير الانفاق في القطر ويوفر قاعدة بيانات مهمة عن احد اهم اجهزة الدولة وهو الجهاز المالي، الآن هذا النظام واجه العديد من الانتقادات ولاسيما فيما يتعلق باحكام عمليات الرقابة على ممتلكات الدولة والمحافظة عليها من الضياع والهدر، فضلاً عن الاشكالية القائمة على قدرة النظام في توفير المعلومات لاغراض التخطيط واتخاذ القرارات وقد طرحت على مر السنوات العديد من الاقتراحات لمعالجة هذه الانتقادات الى ان توصلت وزارة المالية الى مقترح جديد لمشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي اعتباراً من العام ٢٠٠١ ووفقاً لما جاء بمنشور وزارة المالية المرقم ١٣ في ٢٠٠٠/٥/٣١ فقد تم بناء هيكله البحث على اساس ايضاح دور التطوير في تلافي الانتقادات في الية العمل القديم وذلك من خلال تقييم التطبيق على جامعة الموصل كاحدى الوحدات الحكومية العراقية المشمولة بالنظام وتطويره .

### اهمية البحث

يعد النظام المحاسبي الحكومي من أهم أنظمة المعلومات التي تزود الدولة بقاعدة بيانات عن انشطتها المختلفة وتتبع التصرفات المالية المحاسبية وتنفيذ الموازنة العامة لهذه الانشطة بهدف التخطيط والتنسيق والرقابة ورسم سياسة الدولة ككل وجاء التطوير لتعزيز هذه الاهمية للنظام المحاسبي الحكومي .

### مشكلة البحث

لقد كان هدف التطوير للنظام المحاسبي الحكومي المستخدم من قبل الوحدات الحكومية في العراق هو القضاء على الانتقادات ومنها عدم توافق قاعدة بيانات لقياس أنشطة هذه الوحدات المشمولة به لعدم استكمال الدورة المحاسبية، ولكن المشكلة تظهر في أن مستجدات التطوير لم تستطع الوقوف على جميع الانتقادات الموجهة اليه ومن ثم القضاء عليها.

### هدف البحث

يهدف البحث الى تقييم ودراسة كفاءة المستجديات في التطوير في النظام المحاسبي الحكومي من خلال الاتي:  
اولاً- الوقوف على هيكل النظام المحاسبي الحكومي .  
ثانياً- التعرف على اهم المستجديات في النظام المحاسبي الحكومي .  
ثالثاً- الجانب التطبيقي وتم دراسة وتقييم النظام المحاسبي الحكومي بعد تطويره في جامعة الموصل بوصفها احدى الوحدات الحكومية المشمولة به.

### فرضية البحث

يبني البحث على فرضية مفادها ان تطوير النظام المحاسبي الحكومي قد اسهم في سد احتياجات الوحدات الحكومية وسد الثغرات الموجودة في النظام مع المحافظة على خصوصية ارتباط وحدات القطاع الحكومي بالموازنة العامة للدولة.

### منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي باستخدام الاسلوب الوصفي من خلال الاعتماد على ما هو متاح من مصادر وتقارير رسمية ، فضلاً عن استخدام الاسلوب الاستنباطي وتحليل نتائج الاستبيان لعينة البحث وهي (جامعة الموصل) لتحديد كفاءة التطوير في النظام المحاسبي الحكومي.

### اولاً- هيكل النظام المحاسبي الحكومي

تتأثر النظام المحاسبي ومستوى أدائه وتحقيقه لاهدافه بطبيعة البيئة التي تعمل بها الوحدة المحاسبية، وقد احتل النظام المحاسبي الحكومي مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة وذلك لما له من دور اساسي في الادارة المالية للدولة وصياغة سياستها المالية وتفعيل دورها، كما برزت اهمية النظام في خدمة الجهاز الاداري الحكومي وانشطته المتأثرة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والمالية والطريقة التي تتم بها ادارة هذه الانشطة بحيث اصبحت عليها خصائص ميزتها عن غيرها ومن الخصائص المهمة لهذه الانشطة : (الشمري، ٢٠٠٤، ١٧)

١. خدمة المواطنين: تستهدف هذه الوحدات خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة ولذلك يتم انشاء هذه الوحدات من الموارد السيادية للدولة .
٢. غياب دافع الربح نصف عامة تقوم هذه الوحدات بتقديم الخدمات مجاناً او بمبالغ رمزية (وذلك لان الهدف من تقديمها للمجتمع ككل وليس لمتلقيها مثل الصحة والتعليم، فضلاً عن الخدمات الجماعية غير القابلة للتجزئة مثل الدفاع والعدل والامن ورصف الطرقات) اداء الحكومة لهذه الخدمات بافضل البدائل التي تعظم العائد

- منها وتدني تكلفتها ) (احمد ،٢٠٠٢، ٣٢٧) وعلى العكس من ذلك تعمل تنظيمات قطاع الاعمال بدافع الربح .
٣. الضرائب هي المصدر الرئيس للايراد: تعد الضرائب المصدر الرئيس لايرادات هذه التنظيمات فضلا عن الموارد السيادية مثل الثروات الطبيعية من نفط ومعادن في حين تعديرات المبيعات المصدر الاساسي لايرادات تنظيمات قطاع الاعمال .
٤. الخضوع للقواعد القانونية تخضع الوحدات الحكومية للقواعد القانونية بدرجة كبيرة مثل اجراءات اعداد الموازنة العامة وربط وجباية الـ ضرائب او الحصول على القروض اكثر مما يخضع اليه قطاع الاعمال في الدولة .
٥. صعوبة قياس الاهداف : إن الهدف الرئيس لنشوء الوحدات الحكومية هو تحقيق الرفاهية الاجتماعية والتنمية الاقتصادية للمجتمع الا أن هذه الوحدات تصطدم في صعوبة قياس اهدافها ،اذ ان الانشطة التي تمارس في هذه الوحدات في كثير من الحالات ليست ترجمة لاهدافها بشكل دقيق فبدون اهداف محددة بدقة تتعدم امكانية قياس اداء الوحدات الحكومية ومستوى تنفيذ نشاطها ، فمثلا قد تقدم المستشفيات خدمات علاجية بمستوى معقول ولكنها لاتحدث اثرا ايجابيا في المجتمع نظرا لانتفاء الحاجة الى العلاج كما هو الحال في علاج مرض السل وغيرها من الاربئة ولتقوية النظام المحاسبي الحكومي في هذه الوحدات يجب وضع اهدافها في شكل برامج وانشطة ووحدات اداء تسعى الى تحقيقها.
٦. غياب عامل المنافسة : تؤدي المنافسة الى تحسين جودة الاداء لما تتطوي عليه من رغبة لدى الادارة في جذب الجمهور للتعامل مع الوحدة خصوصا اذا ارتبطت منافع الادارة بعدد المتعاملين مع هذه الوحدة ، غير أن المنافسة عادة لاتتواجد في مجال الخدمات العامة على الرغم من امكانية ذلك في كثير من الاحالات لان القدر الكبير من ايراداتها تحصل عليه اجباريا كما هو الحال عند فرض الضرائب او تطوعا كما هو الحال في الهبات ، ولاتوجد علاقة بين ما يدفعه الفرد من ضرائب وما يحصل عليه من خدمات، لان فرض الضرائب يتم وفقا لقدرتهم على الدفع في حين يتم الحصول على الخدمات العامة وفقا لحاجتهم اليها .
- ان هذه الخصائص التي تميز النشاط الحكومي عن الانشطة التجارية والصناعية ، واهم تلك الخصائص غياب دافع الربح وصعوبة قياس الاهداف والخضوع لقواعد القانونية، وقد انعكست هذه الخصائص على النظام المحاسبي الحكومي الذي يتولى تسجيل العمليات المالية وقياس النتيجة واعداد المعلومات والبيانات المتعددة لاغراض خدمة التخطيط المالي فالنظام المحاسبي الحكومي يعد احد الركائز الهامة التي تعتمد عليه الادارة المالية العامة في تنفيذ الانشطة والعمليات الحكومية وذلك عن طريق استخدام الاموال العامة بكفاءة وفاء لية، اذ يقوم هذا النظام بتوفير المعلومات الاساسية

- اللازمة لعمليات التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة ، وذلك لاتخاذ القرارات الرشيدة ويمكن تحديد وظائف النظام المحاسبي الحكومي بالاتي: (المبييضين، ١٩٩٩، ٣٦)
- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية متمثلاً بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية .
٢. متابعة ما يستحق للدولة على الافراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم او ديون او أية التزامات اخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها .
- فرض الرقابة على الاموال العامة لمنع وقوع ضياع او اختلاس او سوء استخدام لها، وكشف الاخطاء او التلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
- توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة ، وبيان المركز المالي للدولة واظهار الفائض او العجز .
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تسهل عمليات التحليل الاقتصادي ودراستها الاثار الاقتصادية المترتبة على الإيرادات العامة، واستخداماتها .
٦. توفير التقارير اللازمة عن تنفيذ البرامج والخدمات التي تؤديها الاجهزة الحكومية بحيث تسهل عمليات تقييمها .
٧. توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها بوصفها مؤشرات في اتخاذ القرارات او رسم السياسات او اخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل .
٨. مساعدة الجهات الاقتصادية من تحليل البيانات لاعادة توزيع الدخل القومي بين الفئات المختلفة للمجتمع بشكل عادل . (سلوم، ٢٠٠١، ١١)
٩. يوفر النظام المحاسبي المعلومات الخاصة عن مقدار الموجود النقدي للخزينة العامة والحاجة الفعلية للنقد ، لكي يتسنى للسلطة المختصة ممارسة عملية الاستخدام الحدي للموجود النقدي في الوقت المناسب باستثمار الفائض او الاقتراض في حالة العجز. (سلوم، ٢٠٠٤، ٥٤)
- وانطلاقاً من هذه الوظائف فقد عرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه (مجموعة للمبادئ والاسس والقواعد المرتبطة بالحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات وتنصف بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة التي تهدف الى المساعدة في فرض القيود القانونية (Kahler, 1971, 214)
- ومن التعريف نجد أن النظام المحاسبي الحكومي يتابع النشاط الحكومي في الوحدات الحكومية غير الهادفة الى تحقيق الربح، وهذا النشاط محكوم بتحقيق المصلحة العامة لمجموع الشعب ، ويخضع للمساءلة القانونية لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية ومالية وادارية وهذا ما فرض على عناصر النظام المحاسبي الحكومي صفات خاصة تميزه عن الانظمة الاخرى وهي: (هلال، ٢٠٠٢، ٢٧)
- يتم العمل في الوحدات الادارية الحكومية وفقاً للموازنة العامة التي تعد قبل بدء السنة المالية تتضمن تقديرات للإيرادات والنفقات عن سنة مقبلة، وهو ما يتطلب

ضرورة الربط بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة بصورة تحقق التكامل بينهما لاظهار مدى التزام تلك الوحدات بما ورد بالموازنة العامة بوصفها خطة مالية تعكس أنشطة الحكومة .

٢. يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع متطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية وهو ما يبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة.

٣. تأخذ المستندات في جميع الوحدات الحكومية شكلا نمطيا ويحكم استيفاءها دورات مستندية تحقق هدفين الاول : إن هذه المستندات تمثل دليلا موضوعيا على صحة العمليات المالية، والثاني: هي تحقق رقابة على صحة ودقة هذه العمليات.

٤. تستخدم الوحدات الادارية الحكومية مجموعة موحدة من الدفاتر والسجلات المحاسبية وتقوم بطباعتها وزارة المالية ، كما يحكمها مجموعة موحدة من الدورات المحاسبية، واهم ما يميز الدفاتر والسجلات في الوحدات الحكومية دورها في احكام الرقابة على العمليات المالية.

٥. تعد التقارير والقوائم المالية في الوحدات الادارية الحكومية في شكل نماذج موحدة وفقا لقواعد واجراءات ثابتة تحددها القوانين واللوائح المالية وتهدف هذه التقارير الى اظهار الموقف المالي على مستوى الوحدة الحكومية ، وكذلك على مستوى الجهاز الحكومي ككل .

ويلاحظ أن اول صفة ارتكز عليها النظام المحاسبي الحكومي هو أن يتم العمل فيه بالوحدات الحكومية التي تعتمد في تخصصاتها على الموازنة العامة للدولة ، وهذا ماسيفسر لنا سر الارتباط بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة. إن الوظائف التي يسعى النظام المحاسبي الحكومي الى تحقيقها التخطيط والتنفيذ المحاسبي، والرقابة (المتابعة) وتنطوي هذه الوظائف مجتمعة على هيكل ومحتوى الموازنة العامة للدولة فالموازنة العامة تكون معبرة عن الوظائف والأنشطة الحكومية التي ترغب الحكومة في تنفيذها من خلال وضع الخطط المتعلقة بالنواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأنشطة المنتظر تنفيذها خلال السنة المقبلة كافة وطبقا لمجموعة من القوانين والقيود المفروضة عليها ، ومن ثم مراقبة الاداء والحصول السريع على البيانات وتحليلها وبيان كيفية استخدام مواردها والاهداف المحققة لها ، وعليه فالموازنة هي احدى العناصر الاساسية للنظام المحاسبي الحكومي القائم بتوثيق وتسجيل وتبويب ومعالجة القيود المحاسبية للنشاط الحكومي وعرض النتائج وفقا للتصنيف المحاسبي للموازنة .

وتعرف الموازنة على أنها وثائق لسنة مالية واحدة تبرز الوضع المالي للوحدة التي تعود اليها وتحتوي على معلومات عن ايراداتها ونفقاتها وانشطتها والاهداف التي تسعى لتحقيقها).

فالموازنة هنا تمثل خطة وبيان تقديري مفصل (Lee and Johnson,1977=11) لإيرادات ونفقات الوحدات الحكومية معتمدة من قبل السلطة التشريعية لفترة قادمة مدتها سنة على الغالب وتجتمع هذه الخطط لتكون سياسة الدولة للفترة القادمة ومن هنا يمكن الوقوف على أهم خصائص الموازنة :

١. أداة محاسبية تبين الإيرادات والنفقات وبارقام تقديرية .
٢. كشوفات تقديرية يتم اعدادها لفترات مستقبلية مدتها سنة على الغالب .
٣. اعتمادها من قبل السلطة التشريعية تكسبها الصفة القانونية الملزمة والمعايير الرقابية على تنفيذ الأنشطة من قبل السلطة التنفيذية المتمثلة بالوحدات الحكومية .
٤. توحيد الكشوفات والجدول المحاسبية للوحدات الحكومية يبين المحتوى المالي للدولة وسياستها التي ستتبعها للفترة القادمة .

وتعد الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة برنامجاً مالياً متكاملًا وخطة تفصيلية للبرامج والمزعم تنفيذها مفصلاً من الموارد المخطط تحصيلها وترجمتها بارقام توجه لتحقيق اهداف الحكومة ، فهي من وجهة نظر السلطة التشريعية أداة رقابية وتوجيهية، ومن وجهة نظر السلطة التنفيذية خطة عمل اجبارية ووسيلة للرقابة تلتزم الدولة بتنفيذها لتحقيق الاهداف المرجوة منها خلال مراحل حياتها التي تمر بها الموازنة والتي تسمى بدورة حياة الموازنة وهي : (الحسيني، ١٩٩٩، ٢٩)

١. مرحلة الاعداد والتحضير : يتم اعداد الموازنة من خلال مجموعة القواعد والمبادئ المستمدة من طبيعة الأنشطة الحكومية التي يتم الاسترشاد بها لاعداد الموازنة العامة للدولة وبالاعتماد على الجداول والاحصائيات عن انجازات وارقام السنة الماضية والتي على ضوءها يتم بناء الارقام المقترحة للسنة التالية واتباع خطوات تفصيلية تكون نهايتها اقرار الموازنة بشكل نهائي ، ويقترن الاقرار بتصديق اعلى سلطة بالبلد ليصبح بعدها قانوناً واجب التنفيذ .

٢. مرحلة التنفيذ : وهي المرحلة التي تبدأ من كل عام عندما يبدأ المشروع بصرف النفقات التي تم اعتمادها والبدء بجباية الموارد المتعلقة بتلك السنة وتنتهي هذه المرحلة بانتهاء السنة المالية في ١٢/٣١ من كل عام .

٣. مرحلة الرقابة : ويقصد بها التأكد من صحة الاعمال المنجزة من قبل الوحدات وتأخذ جانبيين الاول : رقابة داخلية تأتي من داخل الوحدة ومهامها التحقق من صحة العمليات والاجراءات من الناحية المستندية والحسابية ومدى الانترام بالتخصيصات والبنود المدرجة بالموازنة ، فضلاً عن الحال بالنسبة لجباية الإيرادات ، والثاني : الرقابة اللاحقة لعملية انجاز الموازنة ويطلق عليها بالرقابة الخارجية ، لانها تتجز من قبل اجهزة من خارج الوحدة المحاسبية والهدف منها التعرف على مستوى الاداء ونوعية الالنج وذلك من خلال تقييم نتائج الاداء الفعلي ومقارنتها مع الاهداف الموضوعية مسبقاً .

العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة علاقة وثيقة ، فالنظام هو الاداة التنفيذية وحجر الاساس التي تستند عليها الموازنة في مراحل الاعداد والتنفيذ والرقابة، ويعتمد النظام المحاسبي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح حسابات المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ، ويتم استخدام التحليل نفسه الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة وسيكون التنفيذ الفعلي للنظام في اثبات القيود المستندية لعمليات الصرف والقبض التي تدخل في المجموعة الدفترية لتعطي النتائج الفعلية في موازين المراجعة لما حصل في لحظة الموازنة العامة ، ومن ثم فان اتخاذ القرارات الخاصة باعداد الموازنة للسنة التالية سيعتمد على النتائج الفعلية لهذه السنة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي وما يوفره النظام من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج السابق وضعها .

ما دور الموازنة في تحقيق اهداف النظام فيمكن القول بـ أن وجود الموازنة في الوحدات الحكومية امر ضروري ، اذ إن الاعتمادات الواردة في الموازنة وواجه تخصيصها شكل اطار عمل او خطة لنشاط الوحدة المحاسبية التي لا بد من وجودها، وأن تحسين اساليب تقدير مدخلات الموازنة ((الاعتمادات المخصصة والايرادات المقدرة))، ((وذلك باتباع اساليب التخطيط والتنبؤ وكذلك الاخذ بنظر الاعتبار التغيير في المستوى العام للأسعار والتغيير في تكاليف المعيشة والتغيرات البيئية وغيرها من المؤشرات)) (اسماعيل، ١٩٩٨، ٣٧٣) سينعكس على تحسين النظام المحاسبي الحكومي الذي يركز على قياس كفاءة الوحدات الحكومية عن طريق المقابلة بين المجهودات والمنجزات ما يعرف بالمساءلة المحاسبية عن العمليات التي تم من خلالها تطوير النظام المحاسبي لهذه الوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح من هذا الجانب وهذا ما سنتطرق اليه لاحقاً .

### ثانياً - الجوانب التطويرية في النظام المحاسبي الحكومي

إن الجهاز الحكومي يقوم بدور مهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ويمكن الربط بين اداء الجهاز الحكومي ومستوى معدلات التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية التي يمكن تحقيقها وان اصلاح الجهاز الحكومي يبدأ بـ اصلاح النظام المحاسبي الحكومي الذي يقوم بوظيفة تقديم الخدمات لأطراف مختلفة تستفيد من هذه المخرجات لهذا النظام كمنأ التخطيط الكفوء والرقابة الفعالة والشفافية في عرض المعلومات الكاشفة للأخطاء والباعثة على التطوير والابتكار تعتمد جميعاً على النظام المحاسبي الذي يكون قادر على توفير البيانات والمعلومات الشاملة والدقيقة " (احمد، ٢٠٠٢، ٣٣٨) .

ولقد كان هدف التطوير لهذا النظام هو تلبية الاحتياجات من المعلومات في بيئة معينة تسعى الى اتخاذ القرارات الخاصة بالحصول على الايرادات وطرق انفاقها



وتوجيه الادارة العليا لاستخدام هذه الموارد وحمايتها وتقنين طرق صرفها بما يحقق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية اكثر من هدف تحقيق الربح .  
مما سبق نجد أن المهام الرئيسة للنظام تقتضي تسجيل وتحليل وتصنيف وتفسير المعلومات المالية المتعلقة بالعمليات المالية الحكومية الا أن هناك كثيراً من الاحداث الملموسة ادت الى ضرورة الاهتمام اكثر بالنظام المحاسبي الحكومي لرفع كفاءة الجهاز الحكومي واستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات حكومية بجودة أكبر، وأهم هذه الاحداث هي : (بريمكاند، ١٩٩٩، ٨٥)

١. ازدياد حجم وتعقيد العمليات المالية الحكومية ومنها اتجاه الدولة الى شراء الالات المعقدة واستخدامها في شتى المجالات .

٢. بدأت الادارات في تلبية كليل من الطلبات على نوعية ال معلومات المحاسبية وتوفرها في الوقت المناسب التي تتأثر بالظروف الاقتصادية المحلية والعالمية كالتضخم والكساد وغيرها ، يتطلب الامر معها تعديلات في المعلومات التاريخية لاغراض تحليلية .

٣. لقد تطورت المحاسبة من كونها محدودة في التقيد بالقوانين واللوائح الخاصة بتدفق الموارد الى الاهتمام باستخدام الموارد المخصصة وفعالية استخدامها (( (بريمكاند، ١٩٩٩، ٨٤)

٤. على النظام المحاسبي الحكومي أن لا يواجه فقط الالتزامات قصيرة الاجل بل يجب أن يكون قادراً على قياس وايضاح الالتزامات التي سترد في مرحلة متأخرة .

٥. من دواعي التطوير للانظمة المحاسبية ومنها النظام المحاسبي الحكومي استخدام التقنية الحديثة المتمثلة بالحاسوب ومزاياه في معالجة الكثير من ال معلومات المالية والمحاسبية للوحدات الحكومية .

من هنا لابد من إجراء تعديل وتطوير على النظام المحاسبي الحكومي ، لكي يتمكن من استيعاب هذه المؤثرات ، ولكي يتوافق مع طبيعة الانفاق الحكومي الحالي والاستثمارات الكبيرة التي تنفذ او تشتري بوس طة موازنة الدولة لاقتناء الموجودات الثابتة او المتداولة ولقد حدثت تطورات على النظام المحاسبي الحكومي في العراق منذ سنة ١٩٧٦ منها ما يأتي : (اسماعيل، ١٩٩٨، ٣٧١)

١. تطوير تبويب الموازنة الجارية في العراق الذي استخدم التصنيف الوظيفي والاداري والنوعي والاقتصادي الذي وضع موضع التنفيذ في ١/١/١٩٧٧ .

٢. صدور قانون الموازنة الموحد للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ وما تضمنته من احكام تتعلق بالنظام المحاسبي الحكومي .

٣. اقرار النظام اللامركزي ضمن تط بيفات النظام المحاسبي الحكومي في العراق بموجب القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ والذي وضع موضع التنفيذ في ١/١/١٩٨٦

- الا ان ذلك لم يعد كافيا ، وذلك بسبب الخطوات الكبيرة التي حدثت وتحديث في مجال تطوير المحاسبة الحكومية في الدول المتقدمة منذ عدة عقود من الزمن .
- ٤ . مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي الذي جاء بمنشور وزارة المالية ذي العدد ١٣ في ٢٠٠٠/٥/٣١ وتم اعتماده لحسابات الدولة اعتباراً من ٢٠٠١/١/١ واهم مزايا هذا التطوير هي<sup>(\*)</sup>:
- ١ . أنه جاء ليغطي حاجة الوحدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي المعتمد حالياً.
  - ٢ . حاول هذا الدليل إيجاد حسابات يمكن أن تلبي متطلبات العمل المحاسبي اذا ما تقرر اعتماد اساس الاستحقاق في العمل المحاسبي .
  - ٣ . حاول هذا الدليل إيجاد نقاط تقارب قدر الإمكان مع دليل النظام المحاسبي الموحد للقطاع الاشتراكي .
  - ٤ . حاول هذا الدليل التوفيق بين طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في معالجة الموجودات الثابتة ب وصفها مصاريف نهائية وبين متطلبات السيطرة على تلك الموجودات وتوفير البيانات اللازمة للجهات التي تطلبها ، وذلك من خلال الحسابات النظامية.
  - ٥ . حاول هذا الدليل إيجاد توضيح التزامات الدوائر مع الجهات الأخرى وكذلك التزامات تلك الجهات تجاه الدوائر من خلال الحسابات النظامية .
  - ٦ . وضع الدليل بما يلبي حاجة الوحدات الحكومية كافة وترك فارغاً لمواجهة المستجدات ضماناً لاعطاء المرونة الكافية لاستحداث أي حساب ، على أن يكون هذا الاستحداث بموافقة دائرة المحاسبة ، لكي تكون أضافته للوحدات كافة وعدم إمكانية استخدام أي تسلسل في الدليل من قبل جهة ما دون موافقة دائرة المحاسبة . وعند توقف العمل في أي حساب من الحسابات لا يجوز استخدامه لحساب آخر ضماناً لعدم الإرباك في استخدام الحسابات وفي عمليات التحليل المالي والمقارنة فيما بعد .
  - ٧ . أوجد الدليل حساب قياس النتيجة الذي يتم فيه قفل المصروفات والإيرادات وصولاً الى نتيجة سواء كان فائضاً ام عجزاً ، وهذا يكون على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة .
- سيتم بموجب هذا النظام تحقيق تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات ، اذ ستفعل حسابات معاملات الموازنة أي المصروفات والإيرادات في حساب النتيجة ونقل نتيجة هذا الحساب من فائض او عجز الى المركز المالي .
- ٩ سيتم عرض المركز المالي لكل وحدة وهو يتضمن الحسابات كافة التي تضمنها الدليل في ٢١ او ٢٠ منه والتي كان لها وجود في تلك الوحدة وعدم الاكتفاء باعداد ميزان المراجعة .

(\*) منشور وزارة المالية المرقم (١٣) في ٢٠٠٠/٥/٣١

١٠. ترسل كل وحدة من الوحدات حساباتها التي تتضمن حساب النتيجة والمركز المالي مع التحاليل الاخرى كافة الى دائرة المحاسبة لضمان اعداد الحسابات الختامية للدولة بشكل متكامل وباسلوب حديث يتماشى والتطورات التي حصلت في مجال العمل الحسابي .

١١. سيتم بموجب هذا النظام ضمان تدوير الارصدة الظاهرة في المركز المالي لاي وحدة وللدولة بشكل كامل الى السنة اللاحقة وذلك بعد انتهاء فترة الحسابات الختامية وسوف تكون الارصدة كافة قد دخلت ضمن حسابات السنة الحالية، وبهذا سوف لا يكون هناك حساب شاذ كما كان سابقاً واذا ماورد مثل هذا الحساب خطأ فسوف يتم اكتشافه بشكل سريع وبدون صعوبة .

١٢. سيكون بإمكان من يقرأ الحساب الختامي لأي وحدة وللدولة أن يستخلص النتائج المهمة لأغراض الرقابة والتقويم وإعداد الدراسات والبحوث واتخاذ القرارات .

١٣. نظراً للتحديد الدقيق لكل حساب من الحسابات الواردة في الدليل والزام الوحدات كافة بما ورد من حسابات وعدم السماح بالاجتهاد في تغيير أي حساب سوف يسهم في وحدة العمل المحاسبي الذي سينعكس على إمكانية استخدام المكننة والوصول الى نتائج موجودة وهذا ما

١٤. تم بموجب هذا النظام استبعاد الحسابات التي ليس لها استعمال حالياً حتى لو كانت فيها أرصدة متبقية وسوف يتم أراجها ضمن الحسابين الذين وجدوا لهذا الغرض ولا بد من التأكيد والحث على وجود وتصفيته خلال السنة /١٩٩٩ وستكون سنة ٢٠٠٠ آخر موعد لتصفيته نهائياً لعدم وجود جدوى من استمرارها

### المستندات في النظام المحاسبي الحكومي

إن مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وكما جاء بمنشور وزارة المالية ذي العدد ١٣ في ٣١/٥/٢٠٠٠ الذي تم اعتماده لحسابات ا لدولة اعتباراً من ١/١/٢٠٠١ أثر على الدورة المحاسبية للوحدات المحاسبية الحكومية التي تقوم بتطبيق هذا النظام وعلى النحو الآتي:

#### ١. المستندات

لقد كان أثر مشروع التطوير على شكل المستندات الرئيسية المستخدمة في الوحدات الحكومية التي تتمثل في مستندات الصرف ومستندات القيد البسيط، اذ تمت اضافة حقل على المستوى الرابع للدليل وللجانبيين الدائن والمدين ولم يكن هناك تغيير جوهري على شكلها القديم، من هنا يمكن للوحدات استخدام المستندات القديمة الى أن تتم تهيئة وطبع المستندات الجديدة .

## ٢. السجلات المحاسبية

إن التغيير السجلات كان طفيفاً وشكليا ولم يكن جوهريا ، ولهذا سوف لن ندخل في تفاصيلها الا نثنا سنذكر ب أن النظام احتاج إلى سجل لتسجيل الحسابات المستحدثة والخاصة بالموجودات والمطلوبات ، وهذا السجل مشابه لسجل الأستاذ الفرعي الذي يستخدم بالنظام المحاسبي الموحد .

## ٣. التقارير والكشوفات المحاسبية

إن التطوير لم يؤثر في إعداد الكشوفات الشهرية إذ أبقاها نفسها ولكن التغيير شمل فقط شكل ميزان المراجعة إذ اصبح بالشكل الاتي :

الرصيد لغاية الشهر الحالي		المجموع لغاية الشهر الحالي		المدور من الأشهر السابقة		معاملات الشهر الحالي		أسم الحساب	الدليل المحاسبي		
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		٥	٤	٣

أما التطوير المهم في الكشوفات والتقارير فقد كان استحداث الكشوفات السنوية إذ تم اعداد الكشوفات الاتية :

اكشف حساب قياس النتيجة وف به يتم قياس نتيجة نشاط الوحدات وذلك بمقارنة إيرادات الفترة مع مصروفاتها وكما موضح بالشكل الاتي :

الكشف	الدليل	أسم الحساب	المبلغ الفعلي	المبلغ المخطط	الانحراف	
					المبلغ	النسبة %
	٤	الإيرادات				
		مجموع الإيرادات				
	٣	المصروفات				
		مجموع المصروفات				

٢ كشف المركز المالي و تظهر فيه ارصدة الموجودات و ارصدة المطلوبات للفترة  
وكما موضح بالشكل الاتي :

١٩٩٩		٢٠٠٠		أسم الحساب	الدليل	الكشف
دينار	فلس	دينار	فلس			
				الموجودات	١	
				مجموع الموجودات		
				المطلوبات	٢	
				مجموع المطلوبات		

#### رابعاً- الدليل المحاسبي والمعالجات القيدية

ن الإهم الجوانب التي شملها التطوير هو الدليل المحاسبي ، إذ تم تقسيم الدليل الى اربعة حسابات رئيسية هي : الموجودات رقم ١،المطلوبات رقم ٢،المصروفات رقم ٣، الإيرادات رقم ٤، وأستمر اعتمادها لتقسيم السابق للمصروفات والإيرادات حتى تبقى على القالب المالي نفسه الخاص بتبويبات الموازنة واستحدث تقسيمات جديدة للموجودات والمطلوبات لكي تلبي متطلبات المحافظة والسيطرة والرقابة على هذه الحسابات وفي الوقت نفسه العمل على ايجاد نقاط تقارب مع دليل النظام المحاسبي الموحد وربط الحسابات الحكومية مع الحسابات القومية للدولة .

كما شمل التطوير بعض المعالجات المحاسبية وهذه المعالجات احتاجت الى تهيئة البيئة المحاسبية من قبل الوحدات لاثباتها واهم هذه الاحتياجات هي :

- تصفية السلف والأمانات من قبل الوحدات
- جرد الموجودات وتسعييرها
- جرد المخزون وتسعييره

واهم المعالجات القيدية التي استحدثت هي (\*) :

١. الحسابات النظامية: المدينة ح/١٩ والدائنة ح/٢٩

أ. ح/ خطاب الضمان ١٩٢ و ح/ مقابل خطاب الضمان ٢٩١

ب. ح/ الموجودات الثابتة ١٩٤ و ح/ مقابل الموجودات الثابتة ٢٩٤

ت. ح/ المخازن ١٩٥ و ح/ مقابل المخازن ٢٩٥

٢. حساب النتيجة: يستخدم هذا الحساب للوصول الى نتيجة نشاط الوحدة المحاسبية وذلك من خلال قفل مصروفات الفترة بايرادات الفترة نفسها وبالشكل الاتي :

من ح/ حساب النتيجة ٢٨

الى ح/ المصروفات وتحلل على مستوى الفصول

(\*) للمزيد مراجعة منشور وزارة المالية المرقم ١٣ في ٣١/٥/٢٠٠٠ ٤٥-٤٨

وبالطريقة نفسها يتم قفل الإيرادات بالشكل الآتي :

من حـ/الإيرادات ٤

الى حـ/قياس النتيجة ٢٨

ورصيد هذا الحساب ينقل الى الميزانية (المركز المالي) يمثل الحساب الختامي على مستوى كل وحدة حكومية

٣. معالجة القيد الافتتاحي (تحقيق تكامل الدورة المحاسبية)

بعد انجاز الحسابات الختامية لكل وحدة واعداد كشوفات حساباتها للسنة المختصة يتم تنظيم القيد الافتتاحي للسنة اللاحقة وبالشكل الآتي :

من حـ/الموجودات وحسب التحليل الوارد في الدليل ١

الى حـ/المطلوبات وحسب التحليل الوارد في الدليل ٢

وبترحيل الحسابات هذه الى السنة اللاحقة يكون قد تحقق تكامل الدورة المحاسبية على مستوى كل وحدة حكومية ومن ثم على مستوى الدولة ككل .

### ثالثاً - الجانب التطبيقي

تتضمن هذه الدراسة واقع تطبيق النظام المحاسبي الحكومي المقترح على لى جامعة الموصل الذي اقر منذ العام ٢٠٠١ والذي تضمن تعديل النظام القديم وادخال المستجدات السابق ذكرها عليه، وقد استخدمت الباحثان مجموعة من الوسائل للحصول على المعلومات التي تعزز الجانب النظري وكما يأتي :

المقابلات الشخصية لبعض افراد عينة البحث والتداول حول الموضوع والوقوف على المشاكل في حقل العمل المباشر .

٢. واستكمالاً للبحث أعدت قائمة الاستبيان ووزعت على العاملين في حسابات جامعة الموصل والكليات والمراكز التابعة لها وبلغ عدد الاستمارات الموزعة عليهم ٣٠ استمارة وتم إعادة ٢٦ استمارة والباقي غير مسترد ، أي أن نسبة عدد الاستمارات المعادة بلغ ٨٦,٦% من مجموع الاستمارات الموزعة ، وتضمنت الاستمارة مجموعة من الأسئلة المباشرة عن النظام بـ وصفه نقطة الأساس في تقييم كفاءة التطوير للنظام المحاسبي الحكومي العراقي المطبق على جامعة الموصل بـ وصفها إحدى الوحدات غير الهادفة تحقيق الربح .

كما تضمنت الاستمارة الأسئلة الخاصة بالمعلومات العامة عن المستجيب عن الأسئلة وشملت الجنس والمنصب والتحصيل الدراسي ومدة الخدمة وتم التوصل إلى النتائج الآتية التي تتعلق با لتحصيل العلمي، وتبين أن اكثر المشمولين بالاستبيان هم من حملة شهادة البكالوريوس بوصفهم الفئة التي تكون ا اكثر إدراكاً للعمل المحاسبي، وقد شكلت هذه النسبة ٥٠% من المجموع العام من العينة وكما يوضحها الجدول ١ .

**الجدول ١**  
**التحصيل العلمي لعينة الاستبيان**

النسبة	العدد	الشهادة
٣,٨%	١	شهادة عليا
٥٠%	١٣	بكالوريوس
١٩,٢%	٥	دبلوم
٢٧%	٧	إعدادية تجارة
١٠٠%	٢٦	المجموع

أما الجانب الثاني المهم في المعلومات الخاصة بالمستجيب هي سنوات الخدمة إذ شكلت الفئات التي لديها سنوات خدمة من ١١-١٥ سنة نسبة ٣٨,٤% من العينة وأكثر من ١٥ سنة شكلت نسبة ٣٥% التي خبرت العمل المحاسبي ولديها معرفة ودراسة كاملة عن تطبيق النظام والمشاكل التي تعترضه وكما يوضحه الجدول ٢.

**الجدول ٢**  
**سنوات الخدمة لعينة الاستبيان**

النسبة	العدد	سنوات الخدمة
٧,٦%	٢	١-٥ سنوات
١٩%	٥	٦-١٠ سنوات
٣٨,٤%	١٠	١١-١٥ سنوات
٣٥%	٩	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠%	٢٦	المجموع

**عرض النتائج وتحليلها**

لقد تم توزيع الاجابات التي تم ال حصول عليها من خلال استمارة الاستبيان الى المحاور الآتية :

**المحور الاول - تحديد مدى ملاءمة النظام المستحدث لاحتياجات الجامعة**

تضمنت الاسئلة الثمانية الاولى من الاستمارة تقييم مدى ملائمة النظام لاحتياجات الجامعة، وكانت النتائج بالنسب الآتية، نسبة ٤٦,٥% اتفاق على ملاءمة النظام لاحتياجات الجامعة ونسبة ٣٢,٧٥% موافقة إلى حد ما ونسبة ٢٠,٧٥% عدم اتفاق على ملاءمة النظام لأحتياجات الجامعة وكما يوضحها الجدول ٣.

## الجدول ٣

## نتائج تحديد مدى ملائمة النظام المستحدث لاحتياجات الجامعة

السؤال	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق
١. السهولة في جمع وتوحيد حسابات الجامعة	%٤٦	%٣١	%٢٣
٢. توفير البيانات اللازمة للتحليل والتخطيط واتخاذ القرار	%٥٧	%٣١	%١٢
٣. استخدام النظام لانشطة الدراسة المسائية وصندوق التعليم العالي	%٢٣	%٢٣	%٥٤
٤. استطاع الدليل ربط جميع وحدات الجامعة ببعضها بسهولة	%٥٤	%٣١	%١٥
٥. السيطرة على الحسابات الوسيطة (السلف والأمانات)	%٦٥	%٢٧	%٨
٦. التبسيط في استخدام السجلات ودفاتر المحاسبية	%٢٧	%٥٤	%١٩
٧. السهولة في إعداد الحسابات الختامية والتقرير المالية وتقديمها بتوقيتها المحدد لها	%٢٧	%٤٢	%٣١
٨. تسهيل إعداد وتنفيذ الموازنة	%٧٣	%٢٣	%٤
المعدل	%٤٦,٥	%٣٢,٧٥	%٢٠,٧٥

## المحور الثاني - تقييم الجوانب المستحدثة في النظام

تناولت الاستمارة تقييم الجوانب المستحدثة في النظام من السؤال التاسع وحتى السؤال السادس عشر وكانت النتائج بالنسبة الاتية، نسبة ٣٧,٨% موافقة على الجوانب المستحدثة في النظام ونسبة ٤١,٢% موافقة الى حد ما ونسبة ٢١% عدم الموافقة على الجوانب المستحدثة في تطبيق النظام وكما موضح في الجدول ٤

## الجدول ٤

## تقييم الجوانب المستخدمة في النظام

السؤال	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق
٩. ساعدت المعالجات القيدية للموجودات والمخزون في احكام الرقابة والسيطرة عليها	%١٩	%٤٦	%٣٥
١٠. المرونة بالدليل أضافت للجامعة الحسابات التي تحتاجها	%٤٢	%٤٦	%١٢

يتبع





مأقبله ←

٨%	٣٨%	٥٤%	١ توفير الدقة المطلوبة في الإثبات والتدقيق والتنظيم المحاسبي
٢٧%	٣٥%	٣٨%	١٢. تدوير الارصدة في نهاية السنة المالية كإرصدة افتتاحية للسنة اللاحقة
١٩%	٥٤%	٢٧%	١٣. التوسع في تحليل الحسابات واعداد الكشوفات المطلوبة
٣٥%	٣٠%	٣٥%	١٤. تشجيع الاستمرار في اعداد حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي على مستوى كل وحدة محاسبية بالجامعة
٢٧%	٥٨%	١٥%	١٥. ان تدوير الارصدة ادى الى سهولة اكتشاف الاخطاء ومنعها
٤%	٢٣%	٧٣%	١٦. سهل التطوير في استخدام الحاسوب في المعالجات المحاسبية
٢١%	٤١,٢%	٣٧,٨%	المعدل

### المحور الثالث - تقييم الجوانب التطبيقية للنظام بشكل عام

تناولت الاستمارة تقييم الجوانب التطبيقية للنظام بشكل عام من السؤال السابع عشر وحتى السؤال الخامس والعشرين وكانت النتائج هي الاتفاق على النظام بنسبة ٣٧%، والاتفاق إلى حد ما بنسبة ٣٧% أيضاً، وعدم الاتفاق بنسبة ٢٦% وكما موضح في الجدول ٥.

### الجدول ٥

#### تقييم الجوانب التطبيقية للنظام بشكل عام

لا اتفق	اتفق إلى حد ما	اتفق	السؤال
٤٣%	١٩%	٣٨%	١٧. التمكن من توفير فرص الإبداع و القضاء على الجمود بالنظام المحاسبي الحكومي
٤٢%	٢٣%	٣٥%	١٨. هيأت الجامعة البيئة المناسبة لتطبيق التطوير
٢٣%	٤٦%	٣١%	١٩. قبل التطبيق تم تدريب وتهيئة الكوادر والعاملين على النظام
٥٠%	٣١%	١٩%	٢٠. استطاع التطوير تقليص الكلفة والوقت والجهود المبذولة
١٩%	٥٤%	٢٧%	٢١. هل يوجد معوقات وصعوبات في تطبيق التطوير (اذكرها)
٢٠%	٣٨%	٤٢%	٢٢. هناك تشجيع من العاملين على النظام على نجاح التطوير
٤%	٤٦%	٥٠%	٢٣. استطاعت المستجدات تحسين كفاءة وخبرة العاملين على النظام

يتبع ←

مأقبله ←

٢٤ . حقتت المستجعات طموات الجامعة في التطوير	%٥٨	%٢٧	%١٥
٢٥ . توافق على الاستمرار بتطبيق مستجعات التطوير بجميع جوانبه	%٣٥	%٥٠	%١٥
المعدل	%٣٧	%٣٧	%٢٦

وعند جمع المآور الالاءة لنتائج التحليل السابقة ولتحقيق فرضية البحث اتضح بأن الاتفاق على النظام حقق اعلى نسبة وهي %٤٠,٤الاتفاق الى حد ما حقتت نسبة%٣٦,٩ اما الرفض وعدم الموافقة حقق %٢٢,٥ وكما موضح في الجدول ٦ .

الجدول ٦  
نتائج الاستبيان للجدول السابقة(\*)

المآور	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق
الأول	%٤٦,٥	%٣٢,٧٥	%٢٠,٧٥
الثاني	%٣٧,٨	%٤١,٢	%٢١
الثالث	%٣٧	%٣٧	%٢٦
المعدل الكلي	%٤٠,٥	%٣٦,٩	%٢٢,٦

من الجدول ٦ يلاحظ أن الحصول على اعلى نسبة في الاتفاق على النظام لا يعني عدم وجود صعوبات في التطبيق فقد اتضح من خلال المقابلات الشخصية بـ أن هناك صعوبات واجهة التطبيق ومنها استخدام الجوانب المستجعة في الدليل المحاسبي واستخدام الحاسوب واعداد الحسابات الختامية التي تعد من اهم جوانب التحديث مما استوجب التريث في تطبيق بعض هذه الإجراءاا

### الاستنتاجات والتوصيات

من خلال هذا البحث تم التوصل الى الاستنتاجات الآتية :

١ . في ضوء الهيكلية اتضح بأن النظام المحاسبي الحكومي يختص بمتابعة نشاطات الوحدات الادارية الحكومية قطاع الخدمات غير الهادفة الى تحقيق الربح وتمارس اعمالا ذات طبيعة سياسية واجتماعية وتوجيهية بحيث يكون هدفها تقديم خدمات معينة وفجود الموارد والامكانات المادية والبشرية المتاحة لها ، وان نجاح هذه الوحدات لايقاس بتحقيق الربح ، وانما يقاس بنوعية الخدمات وحجمها والبرامج التي

(٠) جميع الجداول هي تمثل الجوانب التطبيقية التي توصلت اليها الباحثة.

تقدمها ومدى رضا المواطنين عنها ، وهذا النظام يتولى تتبع الاثار المالية والتصرفات المالية لهذه الانشطة من خلال اتباع مجموعة من الطرق والاجراءات والتعليمات المحاسبية المقننة واستخدام مجموعة من السجلات والدفاتر والمستندات المحاسبية ذات الطبيعة الموحدة لحماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة في تقارير وكشوفات تعكس نتائج هذا النشاط ،ومن ثم تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية على تحصيل موارد الدولة وصحة انفاقها وبتحديد الاعتمادات المقررة ضمن الموازنة العامة للدولة.

٢. لقد اشتمل التطوير للنظام المحاسبي الحكومي الدورة المحاسبية وهي القيود المحاسبية والمستندات والسجلات والدفاتر والتقارير والكشوفات المحاسبية ولعل من اهم جوانب التطوير هو استحداث حساب قياس النتيجة وقائمة المركز المالي في نهاية كل سنة على مستوى كل وحدة حكومية ، فضلاً عن تطوير الدليل في استحداث حساب الموجودات وحساب المطلوبات التي تمثل المال العام بهدف المحافظة والرقابة عليه وايجاد نقاط تقارب مع دليل النظام المحاسبي الموحد لتسهيل اعداد الحسابات القومية للدولة .

٣. نتائج الدراسة والتقييم اوضحت بأن التطوير هو من الخطوات المهمة التي اضفت تكاملاً على النظام المحاسبي الحكومي واستطاعت استكمال الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات والمحافظة على المال العام وتسهيل اعداد وتنفيذ الموازنة والحصول على البيانات على مستوى الوحدات لتسهيل اعداد الحسابات الختامية على مستوى الدولة ككل ومن الجوانب الايجابية في التطوير :

أ. تسهيل اعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها .  
ب. السيطرة على الحسابات الوسيطة .  
ت. السيطرة والرقابة على الموجودات والمخزون باستخدام الحسابات النظامية المتقابلة، اعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على مستوى كل وحدة سيسهل توحيدهما

٤. إن التقارب في اعداد الدليل المحاسبي الحكومي مع دليل النظام المحاسبي الموحد سيسهل اعداد الحسابات القومية للقطر . الا أن هذه الجوانب الايجابية لم تستطع تلافي المعوقات والصعوبات التي واجهت العاملين على النظام عند التطبيق ، مما ادى الى التريث في تطبيق بعض جوانب التطوير ومن هذه المعوقات :

أ. صعوبة اثبات بعض المعالجات القيدية في استخدام الجوانب المستحدثة بالدليل لعدم تهيئة الكوادر المدربة والكفاءة على النظام .  
ب. هناك تباطؤ وتأخير في اعداد حساب النتيجة وقائمة المركز المالي لعدم التزامهم بتوقيت زمني معين في اعدادها .

ت. إن ابقاء العمل اليدوي الى جانب استخدام الحاسوب في تطبيق النظام ادى الى ازدواجية العمل وزيادة العبء على العاملين بالوحدات مما دفعهم الى التركيز على العمل اليدوي فقط .

شعدم تهيئة البيئة المحاسبية لبعض الحسابات ومنها المخزون وتسعيه ادى الى صعوبة اثبات المعالجات المحاسبية التي جاء بها التطوير .

والنتيجة النهائية للدراسة والتقييم للنظام من قبل افراد العينة تتمثل في ان هناك اتفاق على ضرورة الابقاء على النظام والاستمرار عليه بشرط أن يكون هناك اهتمام من قبل المسؤولين لتجاوز المعوقات وصعوبات التطبيق في النظام .

### التوصيات

- لتعزيز نجاح التطوير وا لاستمرار عليه من قبل الوحدات الحكومية العراقية نوصي بالاتي:
- يجب تهيئة البيئة المناسبة لتنفيذ النظام وتطويره ، لان نجاح التطبيق لم يتوقف فقط على خصائص التطوير وانمواقف بدرجة أكبر على خصائص البيئة للوحدة الحكومية كما يجب اعادة هيكلية النظام المستحدث ورفع كفاءته بتدريب الكوادر والعاملين على تنفيذه باعداد دورات تخصصية في المكاتب الاستشارية في الجامعات العراقية وتحت اشراف مراكز التدريب والمحاسبة في وزارة المالية .
٢. إجراء الدراسات مليدانية من قبل متخصصين في النظام من وزارة المالية للوحدات المشمولة بالنظام وتطويره والمتعاملين مع النظام للوقوف على مشاكل التطبيق والعمل على إزالتها والتركيز على المستجدات التي تتوافق مع الظروف البيئية والتطبيقية واهداف التطوير معا .
- للخلق الروح الداعمة للتطوير من قبل العاملين على النظام وجمهور المستفيدين منه يجب ربط جوانب التطوير بتحسين الأحوال المعاشية للعاملين عليه وذلك بربط جودة وكفاءة التطبيق بالمكافآت التشجيعية والمحفزات التي تمنح لهم من قبل وزارة المالية .
- تشكل موجودات الدولة الثروة القومية ولاهيتها نوصي بالتأكيد على اجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي من قبل الاجهزة الرقابية على استخدام الحسابات النظامية المتقابلة التي جاء بها التطوير للحفاظ عليها من التلاعب والسرقة وسوء الاستخدام .
٥. إن منشور وزارة المالية المرقم ١٣ في ٢٠٠٠/٥/٣١م يحدد تاريخاً معيناً لإعداد الحسابات الختامية ولإلزام الوحدات في إعدادها نوصي بإصدار نص قانوني يلزم جميع الوحدات الحكومية بإعدادها بتاريخ معين أسوة بإعداد موازين المراجعة النهائية وكشوفاتها في نهاية السنة .

لتسهيل استخدام الحاسوب في معالجة العمليات المالية للنظام المحاسبي الحكومي وجوانب تطويره يجب اتباع الآتي :

أ. دراسة النواقص في نظام الحاسوب الآلي للنظام المحاسبي الحكومي وجوانبه البشرية والعمل على معالجتها من قبل واضعي النظام والمشرفين والعاملين على تشغيله.

إلحاق جميع العاملين في الوحدات المحاسبية الحكومية في دورات تدريبي بيئة مكثفة ومستمرة على تطبيق وتشغيل النظام على الحاسوب .

ت. متابعة الالتزام على تطبيق النظام على الحاسوب من قبل الوحدات المشمولة به يجب على الجهات العليا في وزارة المالية رفض استلام التقارير والكشوفات المعدة يدوياً من قبل هذه الوحدات

### المراجع

#### أولاً - المراجع باللغة العربية

١. اسماعيل خليل اسماعيل، مجالات التطوير في المحاسبية الحكومية ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، المجلد ٤ العدد ١٢، ١٩٩٨.
٢. بريماند، المحاسبة الحكومية الفعالة، حسن بن عبد الرحمن باحص، معهد الادارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٩.
٣. حسن عبد الكريم سلوم، الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل/العراق، ٢٠٠١.
٤. حسن عبد الكريم سلوم، لمحة تاريخية عن النظام المحاسبي في العراق مجلة كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ٥٣، ٢٠٠٤.
٥. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وادارته عمان الاردن، دار وائل للنشر ، ١٩٩٩.
٦. فراس عزيز محمد جواد الشمري، الإبلاغ في الجامعات الحكومية العراقية معيار محاسبي مقترح رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد/جامعة الموصل، غير منشورة، ٢٠٠٤.
٧. قاسم ابراهيم الحسيني، علاقة المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة للدولة مجلة المحاسب القانوني العربي، الاردن/عمان، الربع الاول، العدد ١٠٩، ١٩٩٩.
٨. محمد جمال على الهلالي، المحاسبة الحكومية للطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الاردن، ٢٠٠٢.
٩. منشور وزارة المالية المرقم ١٣ في ٢٠٠٠/٥/٣١

#### ثانياً - المراجع باللغة الاجنبية

1. DERICL . Kohler, A Dictionary for accounting ED. Prentice Hall, 1971.
2. Lee Robert and Johnson Ronald , Public Budgeting systems 2<sup>nd</sup> ed, University Press, Baltimore, 1977

#### ثالثاً - الانترنت

- [http:// www.unpan.org](http://www.unpan.org)

- عبد الله عبد السلام احمد، رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ٢٠٠٢ .