

تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في المؤسسات البلدية لأغراض توحيد
البيانات المالية- دراسة استطلاعية لآراء عينة من موظفي حسابات البلديات

Implementation of the decentralized government accounting system in municipal institutions for the purposes of consolidating financial statements

ا.م.د. اسعد محمد علي وهاب^{1*}، هدى احمد علي المطيري²

¹ جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد، asaad.m@uokerbala.edu.iq

² جامعة كربلاء- كلية الإدارة والاقتصاد ، hd.afa01@gmail.com

تاريخ التسليم: 2021/07/24، تاريخ المراجعة: 2021/11/18، تاريخ القبول: 2021/12/30

Abstract

unified accounting system for municipalities. In addition, to focus attention on the importance of the decentralized accounting system supported by the GFS to meet the requirements for consolidation of accounts at the governorate level. The researchers found that 94% of those polled by municipal employees believe that the adoption of the government financial statistics system (GFS) helps the finance units in the governorates to complete the tasks assigned to them in the process of consolidation and prepare the balance of the unified audit to have an integrated set of accounts that can cover all the activities of institutions The state. The researchers recommended the replacement of the government accounting system based on the system of government statistics instead of the unified accounting system for municipalities because it does not fit the nature of work in municipal institutions. Governmental accounting
Keywords: system, government financial statistics, financial data.

الملخص

يهدف هذا البحث الى بيان مزايا وعيوب النظام المحاسبي الموحد للبلديات. وتركيز الاهتمام الى أهمية النظام المحاسبي اللامركزي المدعوم بدليل إحصاءات مالية الحكومة GFS لتلبية متطلبات توحيد الحسابات على مستوى المحافظات. وقد توصل الباحثان ان نسبة 94% ممن تم استطلاع آرائهم من موظفي البلديات يعتقدون ان اعتماد نظام احصائيات مالية الحكومة GFS يساعد وحدات الشؤون المالية في المحافظات على انجاز المهام الموكلة إليهم في عملية التوحيد واعداد موازين المراجعة الموحدة لامتلاكه مجموعة متكاملة من الحسابات تستطيع ان تغطي جميع أنشطة مؤسسات الدولة. وقد اوصى الباحثان إحلال النظام المحاسبي الحكومي المعتمد على نظام إحصاءات الحكومة بدلاً من النظام المحاسبي الموحد للبلديات كونه لا يلائم طبيعة العمل في مؤسسات البلدية. الكلمات المفتاحية: النظام الحاسبي الحكومي، إحصاءات مالية الحكومة، البيانات المالية.
*المؤلف المراسل

1. المقدمة:

يعاني النظام المحاسبي في البلديات في جمهورية العراق من مشاكل كثيرة نتيجة اعتماده على نظام محاسبي بريطاني منذ تأسيس الدولة العراقية عام 1921 بما يسمى (النظام المحسوب)، وقد سعى ديوان الرقابة المالية الاتحادي لسنوات على تغيير هذا النظام لسنوات عديدة، واستقر الرأي على ان يكون البديل هو النظام المحاسبي الموحد للبلديات والذي هو نسخة مطورة من النظام المحاسبي الموحد المطبق في الوحدات الحكومية ذات التمويل الذاتي، وفعلاً صدر الدليل وتفسيراته عام 2012 وبدء تطبيقه فعلياً عام 2014، الا ان هذا النظام يواجه اليوم تحديات أخرى بعد نقل الصلاحيات من وزارة البلديات والوزارات الأخرى الى المحافظات، مما أدى الى تعدد الأنظمة المحاسبية في الوحدات الحكومية في المحافظة، والذي سيواجه تحديات عند توحيد الحسابات على مستوى المحافظة، اذ ان معظم الوحدات الحكومية تطبق النظام المحاسبي الحكومي المستند على دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS في حين تطبق دواء الماء والمجاري والمستشفيات الحكومية النظام المحاسبي الموحد، اما البلديات فتطبق النظام المحاسبي الموحد للبلديات وهو نوع من الأنظمة المحاسبية المتخصصة، ولهذه الأسباب سلك الباحثان الطريق للخوض في هذا الموضوع لحل الإشكاليات التي سوف تواجه الوحدات الحسابية في الدوائر الحكومية على مستوى التوحيد، وقد تم مناقشة الادبيات الخاصة في الأنظمة المحاسبية المطبقة في العراق واجراء مسح ميداني لموظفي الحسابات في البلديات لمعرفة المشاكل والمعوقات التي واجهت تطبيق النظام واثرا على توحيد الحسابات على مستوى المحافظة ومدى إمكانية تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المستند على دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS، وقد تناول البحث المنهجية الآتية:-

1-1 أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث من أهمية تحول المؤسسات البلدية من نظام وحدات التمويل الذاتي الى الحداد الغير هادفة الى الربح من خلال تطبيق النظام المحاسبي الحكومي المدعومة بدليل إحصاءات مالية الحكومة GFS بدلا من النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً لغرض تسهيل مهمة الدوائر المالية في المحافظات من توحيد الحسابات.

2-1 اهدف البحث:

يهدف هذا البحث الى الآتي:

- 1- بيان مزايا وعيوب النظام المحاسبي الموحد للبلديات.
- 2- تركيز الاهتمام الى أهمية النظام المحاسبي اللامركزي المدعوم بدليل إحصاءات مالية الحكومة GFS لتلبية متطلبات توحيد الحسابات على مستوى المحافظات.

3-1 إشكالية البحث:

تكمن مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

- 1- هل تبرير تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات خلال السنوات الماضية لغرض السيطرة على الموجودات كان تبريراً كافياً لتطبيقه في المؤسسات البلدية؟
- 2- هل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي سوف يساعد مديريات الشؤون المالية في المحافظات بتوحيد حساباتها وتحقيق الأهداف العامة على مستوى الدولة؟

4-1 فرضية البحث:

تستند الدراسة الى الفرضيات الآتية: -

- 1- ان النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً في البلديات لا يحقق الأغراض التي أنشأ من أجلها من خلال التمويل الذاتي والحفاظ على موجوداتها.
- 2- ان تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي يساعد مديريات الدوائر المالية في المحافظات من توحيد حساباتها مع باقي الدوائر التابعة لها لتحقيق الإفصاح المطلوب.

5-1 حدود الدراسة:

- 1- **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية بتوزيع استمارة استطلاع على عدد من موظفي الحسابات في مديريات البلديات في محافظة كربلاء.
- 2- **الحدود الزمانية:** توزيع استمارة 80 استبانة وتم إعادة 51 منها صالحة للتحليل خلال الفترة من 2021/6/12 لغاية 2021/7/3

6-1 مصادر جمع المعلومات:

- أ. **الجانب النظري:** تم الاعتماد على المصادر الاجنبية والعربية للكتب والرسائل والاطاريح الجامعية بالإضافة الى الدوريات العربية والاجنبية ذات العلاقة.
- ب. **المقابلات الشخصية:** مع موظفي الحسابات في والتدقيق الداخلي في المحافظة والبلدية.

2. النظام المحاسبي الموحد والنظام المحاسبي الحكومي**1-2 النظام المحاسبي الموحد**

يعتبر النظام المحاسبي الموحد أحد أقدم النظم المستخدمة في التاريخ المحاسبي حيث يستخدم التوحيد المحاسبي وصمم النظام المحاسبي الموحد لمعرفة نتائج اعمال الوحدات الاقتصادية وبعدها يظهر نتيجة المركز المالي للوحدات المحاسبية.

1-1-2 مفهوم النظام المحاسبي الموحد

تم تعريف النظام المحاسبي الموحد في ديوان الرقابة المالية بأنه مجموعة الاجراءات والانشطة التي يتم من خلالها تجميع المعلومات والبيانات المطلوبة لأغراض تخطيطية وتنفيذية ورقابية كما ويتضمن العمل بمسك السجلات على وفق الدليل المحاسبي وجميع خطوات العمل المتبعة في تحليل واعداد المعلومات المحاسبية المالية. (ديوان الرقابة المالية، 1985: 11) كما وعرفة الحميري بأنه هو عملية قياس وتوصيل للمعلومات المالية لغرض اتخاذ القرارات يتم من خلاله توحيد القواعد والاسس في الاثبات والتسجيل. (الحميري، 2017: 30) وتم تعريفه بأنه مجموعة الاجراءات التي تقوم الادارات باستخدامها تجميع وتحديد البيانات والعمليات التي تقوم بها لغرض توفير معلومات مفيدة للمستخدمين ويتكون النظام من مجموعة من الاجراءات التي تتمثل بالمدخلات والمعالجات ومن ثم المخرجات من المعلومات ويعدها تتم التغذية العكسية في النظام. (صبار، 2017: 21) وعرف ايضا بأنه هي الاداة التي تستخدمها الحكومات المركزية للتوصل الى العقلانية الاقتصادية، وينفذ ذلك من خلال الرقابة على الالتزامات والالتزام بالمبادئ المحددة من قبل الحكومات المركزية (خضير، 2017: 190) وعرفة البقاري بأنه مجموعة من الاجراءات والعمليات والتي تقوم بمسك السجلات المحاسبية وفق دليل الحسابات الموضوع وذلك لأغراض تجميع البيانات التي يتم استخدامها في الاعمال التنظيمية بالوحدات الاقتصادية ضمن الاجراءات المحاسبية المتبعة. (البقاري، 2016: 11) ويرى الباحثان ان النظام المحاسبي الموحد ما هو الا وجه من اوجه المحاسبة المالية يطبق في الوحدات الهادفة الى الربح لمعرفة الوفر (الربح) او العجز (الخسارة) المتحقق خلال فترة مالية معينة كما وتخضع الوحدات المطبقة للنظام المحاسبي الموحد الى جميع المبادئ والفروض والمحددات المحاسبية في المحاسبة المالية كالاستقلالية والاستمرارية والوحدة المحاسبية.... الخ، ويتم عمل النظام من خلال الترميز لجميع الحسابات حيث اعطى النظام المحاسبي الموحد رقم (1) لجميع الموجودات المالية، رقم (2) للمطلوبات المالية)، رقم (3) للمصروفات بأنواعها و رقم (4) للإيرادات بأنواعها وكل حساب اجمالي يتفرع من عدد من الحسابات الثنائية والثلاثية والرباعية. كما وركز هذا النظام على مفهوم راس المال بشكل كبير وحدده بكل دقة ووضوح.

2-1-2 السمات العامة والاساسية للنظام المحاسبي الموحد

تتمثل السمات الاساسية في النظام المحاسبي الموحد بالآتي؛ - (ديوان الرقابة المالية، 2011: 7) (صبار، 2017: 22)

1. الشمولية: وتشمل كل من الاتي:
 - الشمولية في شركات القطاعات العامة
 - يشمل جميع النفقات التشغيلية والاستثمارية بغض النظر عن مصادر تمويلها.
 - التبويب للحسابات لتشمل جميع الحسابات الكفوية والتقليدية والسعرية والقومية.
 2. الوضوح: ويتم ذلك من خلال توضيح الحلقات الاساسية والرئيسية في ذلك النظام لتقليل الجدل والمشاكل عند تطبيقه.
 3. المرونة والبساطة في التطبيق النظام: ويكون ذلك من خلال تقليل الاعباء الملقاة على عاتق الوحدات المحاسبية بتوحيد التعليمات لمستخدمي النظام مع اعطائهم بعض الحرية بأعداد كشوفات اضافية او ايضاحات لتلبية المتطلبات التخطيطية والرقابية وكذلك توفير معلومات اضافية للحسابات القومية.
 4. اعتماد النظام على التبويب والترقيم العشري المتسلسل: ووضع ذلك لأغراض السهولة والبساطة في اعداد الحسابات وخصوصا في النظم الإلكترونية حيث يتم تجميع وتصنيف وتبويب الحسابات واعداد القوائم المالية بشكل مباشر.
 5. ترابط اجزاء النظام: حيث يبدأ النظام المحاسبي الموحد بالقيود المحاسبي وتجرى عليه الاجراءات المحاسبية الى ان ينتهي بالقوائم المالية.
- ويرى الباحثان ان اهم سمة للنظام المحاسبي الموحد تخصيص لحسابات وترميزها بشكل موحد وتوضيح وتحديد الحسابات المتعلقة براس المال بشكل واضح وهذه السمة ماهي الا تطبيق لفرض الوحدة المحاسبية (الشخصية المعنوية) لتلك الوحدات.**

3-1-2 اهداف النظام المحاسبي الموحد:

- يهدف النظام المحاسبي الموحد الى مجموعة من الاهداف اهمها الاتي (البقاري ،2016: 15)
- 1- تبويب العمليات المالية الاقتصادية ويكون ذلك من خلال الدليل المحاسبي لتجميعها ومعالجتها ومن تم ترحيلها للحسابات المختصة.
 - 2- تحديد وتعيين الجزء الاكبر من الحسابات للتركز على احتياجات الوحدات الاقتصادية.
 - 3- سهولة مكننة النظام المحاسبي الموحد لأغراض السرعة والدقة في الانجاز.

4- توفير المعلومات الاحصائية المطلوبة من قبل الادارة لأعداد الموازنات التخطيطية او الخطط المستقبلية.

5- تتواجد فيه قابلية المقارنة حيث يمكن اجراء المقارنات بين الوحدات المحاسبية الطبقة له بكل بساطة وسهولة لأغراض تقييم الاداء.

6- توحيد الحسابات الختامية فيه لجميع الوحدات المستخدمة له وذلك يساعد الدولة في توحيد الحسابات وتقييم الاداء لشركات القطاع العام الهادفة للربح بكل بساطة وسهولة.

ويرى الباحثان ان النظام المحاسبي الموحد بما انه تطبيق من تطبيقات المحاسبة المالية الهادفة للربح فان هدفه لا يختلف عنها حيث يهدف الى معرفة وتحديد المركز المالي للمنشأة ومعرفة نتائج الاعمال للوحدات الاقتصادية.

4-1-2 الاسس والمبادئ التي اعتمد عليها النظام المحاسبي الموحد

ان اهم الاسس والمبادئ التي اعتمد عليها النظام المحاسبي الموحد هي: (ديوان الرقابة المالية، 2011: 7)

- 1- تبويب وترتيب الحسابات لتخدم المتطلبات المالية الحديثة والتقليدية.
- 2- التميز بين الانظمة كالجاري والاستثماري ونظام الاعتماد والاستثنائي.
- 3- اظهار المركز المالي بشكل واضح من خلال اظهار الحسابات المتقابلة في الميزانية وذلك لتوفير المعلومات المطلوبة وتطبيقا لمبدأ الالتزام والضبط الداخلي والرقابة على تلك الوحدات.
- 4- تطبيق الوحدات المحاسبية المطبقة للنظام مبدا الاستحقاق في جميع العمليات التي تقوم بها وبالأخص الفترات الجوهرية في نهاية السنة المالية لغرض التمثيل الصادق لمركزها المالي.
- 5- تسجيل قيد الاستحقاق لأثبات جميع العمليات المالية لمساعدة المحاسبة القومية في الرقابة والتخطيط.
- 6- يمكن التميز بين الملكية العامة وملكية المنشأة من حيث التبويب والمعالجات المحاسبية من خلال وضع اسس تميز بينهما في الاثبات.

ويستنتج الباحثان مما تقدم ان النظام المحاسبي الموحد قد قام بفصل الحسابات وتبويبها الى عدد من المستويات وكما وقام بفصل الأنشطة عن بعضها البعض وانفراده

بأثبات قيد الاستحقاق، كان ذلك عرض معرفة المركز المالي ومعرفة نتائج الاعمال بدقة وسرعة كبيرتين ومنع الاجتهادات الشخصية من قبل العاملين على تطبيق هذا النظام.

5-1-2 مزايا النظام المحاسبي الموحد

يتمتع النظام المحاسبي الموحد بعدد من المزايا اهمها الاتي: (الحميري، 2017: 31)

- 1- يقوم بربط نظام المصروفات مع نظام التكاليف بتوزيع تلك المصاريف على مراكز كلفها.
 - 2- امكانية المقارنة بين المخطط والفعلي من خلال المقارنة مطابقة الموازنات التخطيطية مع الارقام الفعلية.
 - 3- تدوير واحتساب ارصدة الحسابات بين السنوات.
 - 4- اعداد قيود الاغلاق في نهاية السنة المالية للمصاريف والايرادات.
 - 5- الرقابة على الصكوك من خلال تدقيق الصكوك ومعرفة المفقود منها من خلال مقارنتها مع المستندات الثبوتية لها.
 - 6- امكانية توحيد القوائم والموازن لعدد من الشركات التابعة والمشرة في عدة مناطق.
- ويرى الباحثان بالرغم من جميع المزايا التي يتمتع بها النظام المحاسبي الموحد الا انه لا يمكن تطبيقه في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لعدم وجود راس مال محدد لها كما ان هذه الوحدات لا تهدف الى تحقيق ربح نتيجة نشاطها الخدمي.

1-3 النظام المحاسبي الحكومي:

هو عبارة عن مجموعة من النظم الفرعية التي تترايط فيما بينها لتحقيق الاهداف المرسومة والمتخصصة بالأنظمة غير الهادفة الى الربح ذات الطابع الحكومي. (الجزراوي وصالح، 2012: 146) ويرى اخرون هو مجموعة من القواعد التي تكون صادرة وفق قانون معين تلتزم بها الوحدات الحكومية في تنفيذ وانجاز الموازنة العامة للدولة، ويكون تبويبها وفق دليل العمليات المالية الحكومي وتخضع هذه العمليات الى رقابة وسيطرة عليها. (اسماعيل وعدس، 2010: 44 : 45) كما يعد النظام المحاسبي الحكومي نوع من انواع المحاسبة التي تختص بالقياس والمعالجة والتوصيل البيانات المالية الحكومية وتقوم بتوصيل وتراقب صحة الاجراءات المتبعة في هذه الوحدات. (مبارك، 2008: 5) اما الابراهيم فيراه هو مجموعة من الانشطة المتخصصة التي تقوم بالتسجيل والتصنيف المعاملات المالية وبعد معالجتها تقوم بعرض هذه المعلومات الى الجهات المختصة

وتكون متخصصة بالوحدات غير الهادفة الى ربح او ذات الطابع الحكومي وغالبا ما تخضع الى قوانين وتشريعات تتلاءم مع طبيعة هذه الوحدات . (الابراهيمى ، 2007: 26)

ويرى (بدوي) بانه: بفرع من فروع المحاسبة المالية التي تختص بالوحدات الحكومية غير الهادفة الى ارباح تختص بتطبيق المبادئ المحاسبية بما يتلاءم وطبيعة الوحدات الحكومية وتقوم بفرض الرقابة القانونية والمالية عليها. (بدوي ونصر ، 2006: 41: 43) ويرى الباحثان ان النظام المحاسبي الحكومي هو عبارة عن عملية قياس وتحديد وتوصيل المعلومات المالية الخاصة بالوحدات المحاسبية الحكومية غير الهادفة للربح، وتعمل وفق القوانين والتشريعات الحكومية الصادرة من قبل الدولة، وكذلك توجد هنالك منظمات عالمية للعناية وتنظيم العمل المحاسبي فيها كصندوق النقد الدولي، والمجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام.

3-1-2 وظائف النظام المحاسبي الحكومي

هنالك وظيفتين للمحاسبة في الوحدات الحكومية هما:

- 1- القياس المحاسبي : تتمحور وظيفة القياس المحاسبية في الوحدات الهادفة الى الربح في قياس ومعرفة نتائج الاعمال ومعرفة قوة او ضعف المركز المالي للمنشأة ، اما في الوحدات الغير هادفة للربح تقتصر هذه الوظيفة على المحاسبة على الاموال ، وهي اشبه ما تكون وظيفة رقابية اكثر من كونها وظيفة محاسبية ، فهي تهتم بكيفية تحصيل الايرادات وانفاق الاموال المخصصة ومقارنة الانفاق المتحقق مع ما خطط له في الموازنة ومعرفة اذا كانت الاموال المنفقة قد انفقت وفق التعليمات والتشريعات والقوانين المختصة ، وقد تتجسد هذه الوظيفة في زيادة فاعلية وكفاءة الوحدات الحكومية في انفاق اموالها او تحصيل مواردها وفق البنود المخصصة . (العواد ، 2017: 30) .
- 2- الاتصال المحاسبي :تتمحور وظيفة الاتصال المحاسبي في ايصال المعلومات الى المستخدمين لها في نظم المحاسبة المالية في الوحدات الهادفة الى الربح هنالك مجموعتين من المستخدمين هما المستخدمون الداخليون وتتمثل بالمدراء المخولين بإدارة الاموال اما المجموعة الثانية فتتمثل بجميع المستفيدين من المعلومات المحاسبية عدا الادارة المشاء ومدراءها اما في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح فيكون المستخدمون للمعلومات المحاسبية عبارة عن سلطة هرمية تكون في مقدمتها السلطة التشريعية نزولا

الى الوحدات الحكومية ، ومن البديهي ان تختلف المعلومات الموجودة في محتويات التقارير حيث ان كل وحدة من التقارير تلبي احتياجات مستخدمي هذه المعلومات . (السلطان و ابو المكارم ، 2009: 50 : 53) ففي الوحدات الحكومية تستخدم المعلومات للأغراض الآتية:

- أ. المسائلة: وهي ان تقوم الوحدات الحكومية بتقديم التفسيرات المطلوبة عن اعمالها عندما يطلب ذلك منها .
 - ب. الشفافية: وتعني توصيل المعلومات بشكل واضح ورسم السياسات بكل وضوح والوضوح في اتخاذ القرارات ' وكذلك اخضاع العمليات المحاسبية الى المراقبة لتصل المعلومات واضحة وصحيح الى مخولي الشعب لغرض المحافظة على المال العام. (كاظم وكاظم ، 2017: 80)
 - ج. الرقابة: وهي جميع الاجراءات التي تقوم السلطة التنفيذية على اجزائها، ويسمى هذا النوع من الرقابة بالرقابة الداخلية بينما الرقابة الخارجية تكون للسلطة التشريعية وتقوم وزارة المالية في معظم الاحيان وفي أكثر البلدان بالعملية الرقابة. (صوالحة واخرون ، 2013: 290)
 - د. التخطيط: ان المعلومات المقدمة من قبل المحاسبة الحكومية تساعد في التخطيط للموازنة العامة للدولة والبرامج والخطط المستقبلية. (العواد ، 2012 : 32)
- ويرى الباحثان ان وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي يجب ان تتوفر في جميع الوحدات المحاسبية ان كانت هادفة الى الربح ام غير هادفة له من حيث الفكرة والمضمون الا انها تختلف من حيث المتطلبات في الوحدات الغير هادفة للربح لاختلاف المستفيدين منها .

3-1-3 خصائص النظام المحاسبي الحكومي

ان اهم خاصية للنظام المحاسبي الحكومي كونه لا يهدف الى تحقيق ارباح كباقي الوحدات الحكومية ولكن يكون الهدف الاساسي منها هو الخدمة للمجتمع وتحقيق الرفاهية الاجتماعية وبعدها النمو الى الازدهار والرفاهية الاقتصادية وان كانت بعض الخدمات التي تقدمها الدولة بمقابل ولكن ليس بالضرورة ان يساوي هذا المقابل ثمن الخدمات المقدمة ولكن يكون هذا المقابل

عبارة عن رسوم زهيدة. (الخطيب والمهايني، 2008: 18) ويمكن ذكر اهم خصائص الوحدات الحكومية كالاتي: (عباس ورشيد، 1991: 10: 13) (الزيدي، 2015: 17: 20)

- 1- يكون النظام المحاسبي المستخدم في الوحدات الحكومية يتلاءم مع الهيكل الاداري والمتطلبات الدستورية والقانونية ومبادئ العمل المحاسبي.
 - 2- توحيد المصطلحات المحاسبية والمالية التي تستخدم في النظام المحاسبي الحكومي، وتعتبر سمة مهمة في النظام المحاسبي الحكومي حيث توحيد المصطلحات نتيجة التشريع الذي يلزم بوحدة المصطلحات المحاسبية والمالية لها، وهذه السمة تضمن ميزة الدقة في العمل المحاسبي، وخصوصا ان الوحدات الحكومية هي وحدات متعددة وموزعة على مناطق البلاد الجغرافية.
 - 3- لا تهدف الوحدات الحكومية الى تحقيق ارباح وانما تستخدم المحاسبة الحكومية كمقياس لكفاءة الاداء للأنشطة والبرامج.
 - 4- تعد الدولة موازنة تقديرية للسنة المالية القادمة وفق تبويبات معينة للنفقات ولا تعد ميزانية عامة كالوحدات الهدفة للربح.
 - 5- يكون هنالك تجانس بين انواع الحسابات، ففي المؤسسات الحكومية لا تكون هنالك حرية في اختيار انواع الحسابات لأنها تحدد مسبقا فلا يحق للمحاسب الصرف دون الرجوع الى باب الصرف وعلية التقيد بأبواب الصرف المحددة.
 - 6- يجب ان تكون السجلات المحاسبية موحدة، ان من اهم العناصر في ادارة الدولة هي توحيد السجلات المحاسبية وطرق تنظيمها والعمل بها لضمان نجاح ودقة الاعمال في هذه الوحدات ولها اهمية كبيرة من النواحي الادارية والتدقيقية والتنظيمية.
 - 7- يجب ان يكون الصرف وفقا لأبواب محددة مسبقا من قبل الموازنة التقديرية ولا يتم الصرف الا وفقا للصلاحيات الممنوحة للأشخاص وضمن حدود التخصيص.
 - 8- ليس هنالك علاقة بين الايرادات المتحصل والنفقات في الوحدات وانما كل ما يجبي من ايرادات يذهب الى خزائن المتخصصة وتصرف الوحدات الحكومية من خلال التخصيصات المحددة لها.
 - 9- ليس هنالك للوحدات الحكومية راس مال كما في الوحدات التجارية.
- يجب ان يكون النظام الحكومي اداة للرقابة الفعالة على العمليات والاموال وتوظيف الى البرامج الرقابية والتقييم.

3-1-4 النظام المحاسبي الحكومي المركزي واللامركزي في العراق

اعتمدت المركزية في كافة إجراءات النظام المحاسبي الحكومي في العراق منذ قيام الحكم الوطني عام 1921 وإلى السنوات القريبة الماضية وذلك لعدة أسباب من أهمها: (الصائغ ، 1972 : 45 - 47)

أ - قلة عدد الأجهزة الحكومية في الدولة فلم تتجاوز الإدارات الحكومية عام 1921 حدود ثلاثين دائرة رئيسية.

ب - قلة عدد الاختصاصيين في الأمور المحاسبية والمالية.

ج - عدم وجود الخدمات المصرفية إما لعدم وجود المصارف أو وجودها بشكل لا يمكن معه الاستفادة من خدماتها في تصريف الأعمال المالية للدولة.

د - ضآلة المصروفات والإيرادات بالقياس إلى ما هو عليه الآن.

ويقصد بالمركزية في النظام المحاسبي الحكومي هو ارتباط الدائرة الحكومية بشكل مباشر بالخزينة وتتولى الخزينة نيابة عن الدائرة الحكومية مسؤوليات العمل المحاسبي لتلك الدائرة (فريح والسعيري، 1992: 87-97) ويتضمن ذلك عملية دفع مصروفات الدائرة الحكومية وقبض إيراداتها وتدقيق مذكرات أذن الدفع والقبض والتسوية التي تعد من تلك الدائرة الحكومية من خلال جهاز تدقيق موجود في الخزينة وتقوم أيضاً بإعداد كشوف وموازن مراجعة شهرية لكل دائرة حكومية من الدوائر التي ترتبط بها. (الصابري:1998: 64)، معنى ذلك ان الدائرة الحكومية غير مستقلة محاسبياً وواجباتها في النظام المحاسبي الحكومي المركزي محدودة ولا تعدوا كونها تحضيرية حيث تقوم بتوفير الأوليات والمستندات الثبوتية المعززة لعملية الصرف والتي ترفق مع مذكرات أذن الدفع وتنظيم وصولات القبض وأستلام وإيداع المقبوضات في حساب الخزينة العامة في المصرف والأوليات المتعلقة بمذكرة أذن التسوية، أما العمل المحاسبي الخاص بعمليات التدقيق والتسجيل والأثبات في السجلات المحاسبية وإعداد وتنظيم كشوفات وموازن المراجعة الشهرية فنقوم بها الخزينة العامة.

وعندما اصبح هنالك استقلال المالي والاداري في هذا النظام تقوم الوحدات المحاسبية الحكومية التي تتبع هذا النظام بتنظيم حساباتها وتدقيقها من جميع النواحي التنظيمية والمالية تدقيقا سابقا للصرف حيث تتحمل تلك الوحدات كامل المسؤولية من ضبط وتنفيذ جميع المعاملات التي تنشأ داخل الوحدة المحاسبية ويكون ذلك تحت اشراف المدير الاعلى في الوحدة المحاسبية الحكومية ونظرا لقيام الوحدة المحاسبية بكافة عمليات الدفع والقبض ووفقا لقانون 95 لسنة 2004 يسمح لتلك الوحدات بفتح حسابات جارية والسحب من تلك الحسابات لتغطية نفقاتها على ان تكون ضمن التخصيصات المحددة لها ضمن الموازنة بواقع 1/ 12 شهريا ، ويجب على الوحدة المحاسبية ارسال موازين المراجعة الخاصة بها الى وزارة المالية خلال عشرة ايام من الشهر الاصح واذا لم ترسل تلك الموازين لا تمول تلك الوحدات من قبل الوزارة ، كذلك تتولى الوحدات المحاسبية الحكومية الرئيسية تمويل الوحدات الفرعية والتابعة لها بعد تمويلها من الوزارة .(العواد، 2017: 103: 105) ويمكن تميز النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بالاتي : (عباس ورشيد، 1991: 35: 36)

- تقليص الاجراءات الخاصة بعملية الصرف وذلك لتكامل الوحدات من الناحية المحاسبية والتدقيقية.
- السرعة في انجاز الاعمال وذلك لوجود جهاز رقابي متخصص وخاص بعمل الوحدات ومدرك لطبيعة عمل كل وحدة.
- تقليل الاجراءات المحاسبية المتبعة في ظل النظام اللامركزي والسبب يرجع الى عدم الازدواجية في الاعمال المحاسبية.
- الالتزام بحدود التخصيصات المالية في ظل هذا النظام.
- السرعة في انجاز الحسابات واعداد موازين المراجعة بسبب ارتباط تمويل الوحدة بتقديمها .
- الحد من استخدام السلف نتيجة لتنفيذ الالتزامات بصورة سريعة ومباشرة من قبل الوحدات المحاسبية الحكومية.
- السيطرة على الديون بشكل كبير نتيجة التزام الوحدات المحاسبية بتسوية السلف في نهاية السنة المالية.

3-1-5 نظام الرقابة الداخلية في النظام الحكومي:

تعرف الرقابة الداخلية بانها مجموعة من المعايير والطرق التي تمكن من خلالها المحافظة على موجودات الوحدات من الغش والاختلاس والتأكد من صحة المعلومات التي تقدمها تلك الوحدات، واصبحت الرقابة الداخلية في الوقت الحاضر تساهم في وضع الخطط التنظيمية والتأكد من تطبيق تلك الخطط بكل سليم من خلال تقارير الاداء. (الحجاوي، 2004: 241)

اما أهداف انظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية فتتمثل بالآتي (العواد، 2012: 85)

- 1- المحافظة على الاموال العامة وان الاموال قد صرفت وفقا للتخصيصات.
- 2- التحقق من صحة الاجراءات التي تتبع للمحافظة على اصول الوحدات المحاسبية الحكومية لغرض المحافظة عليها.
- 3- يساهم نظام الرقابة الداخلية في الوقت الحاضر في تحقيق السياسات الادارة والمالية للوحدات الحكومية.
- 4- التأكد من الاجراءات المحاسبية المتبعة في التسجيل وذلك للمحافظة على موثقيه المعلومات المحاسبية.
- 5- رقابة الاداء ويكون ذلك بمقارنة الاداء الفعلي بالمخطط.

اهم العوامل التي يجب توفرها في نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية هي: (العواد ، 2017: 107)

- 1- يجب ان يتوفر هيكل اداري وتنظيمي داخل الوحدات المحاسبية ويجب ان تتوفر فيه المرونة والوضوح والبساطة وذلك لمنع التعارض والتداخل بين الاختصاصات لتلك الوحدات باختلاف انواعها الرئيسية او الفرعية.
- 2- توفر الكفاءة والنزاهة في الكاد التدقيقي للقيام بالمهام المطلوبة والمراقبة.
- 3- اختيار النظام المحاسبي المناسب والسليم وبما يتفق مع طبيعة عمل الوحدات الحكومية.
- 4- تحديد الاجراءات التنظيمية السليمة التي تحدد مسؤولية الوحدات المحاسبية الحكومية الفرعية وذلك لضمان تنفيذ نظام رقابي سليم.
- 5- المحافظة على دقة البيانات ويكون ذلك من خلال استخدام وسائل آلية .

أما أنواع الرقابة الداخلية فتتمثل بثلاثة أنواع رئيسية وهي رقابة ادارية ويكون هدفها الاساس السيطرة على النظم الادارية بتحقيق الاهداف المنشودة بتحقيق الحد الاقصى من الكفاءة الانتاجية ، والنوع الثاني من الرقابة الداخلية فهي رقابة محاسبية وهذا النوع يهدف الى سلامة الاجراءات المحاسبية التي تضمن دقة الابلاغ المالي الذي يعتمد على المعلومات المحاسبية المثبتة بالسجلات ، واخيرا نظام الضبط الداخلي الذي يهدف الى سلامة الاجراءات المتبعة لحماية موجودات الوحدات من الاختلاس او الضياع او سوء استخدامها مما يسبب هدر في المال العام . (الحجوي، 2004، 242):

ويرى الباحثان ان النظام المحاسبي الحكومي يتلاءم مع طبيعة العمل في مؤسسات البلدية اذ ان المؤسسات البلدية تمول من قبل الدولة وفق نظرية الاموال المخصصة، اذ تقوم الخزينة بتمويل جميع مؤسسات البلدية بمقدار الرواتب والاجور لها في كل شهر، كذلك تقوم تنمية الاقاليم بتمويل مؤسسات البلدية بنفقات التنظيف وكذلك تقوم الدولة بإنشاء الطرق والجسور والمرافق العامة واعطائها للبلدية والمؤسسات البلدية تقوم بجباية المخالفات والغرامات عليها، وبالرغم من ذلك فان المؤسسات البلدية تحقق خسائر متراكمة منذ تطبيق النظام المحاسبي الموحد والى حد الان.

4-1 تحليل نتائج الاستطلاع الميداني:

من خلال هذا الاستطلاع سيتم التعرف الى اراء مجموعة من الموظفين بالنظام المحاسبي الموحد للبلديات المطبق حاليا ومدى ملامته لطبيعة عمل البلديات، و هل يمكن استبداله بنظام محاسبي اخر يلائم طبيعة عمل البلديات. وتم ذلك من خلال استمارة استطلاع وزعت على مجموعة من الموظفين العاملين في مؤسسات البلدية في قسمي الحسابات والتدقيق.

4-1-1 ميدان الاستطلاع

تم توزيع الاستطلاع على عدد من الموظفين العاملين في بلديات محافظة كربلاء المقدسة اضافة الى بلدية المركز وشمل مؤسسات البلدية في المحافظة (بديا المركز، بلدية الهندية، بلدية عين التمر، بلدية الحسينية، بلدية الحر) بالإضافة الى مديرية بلديات كربلاء وبعض الموظفين في قسم الحسابات في المحافظة.

4-1-2 اداة الاستطلاع

لاكتمال متطلبات البحث قد تم توزيع (80) استمارة استطلاع على الموظفين العاملين في قسمي الحسابات والتدقيق الدوائر المذكورة أعلاه وقد تم استرجاع (51) استمارة.

4-1-3 هدف الاستطلاع

ان الهدف من الاستطلاع هو الاتي: -

- 1- مدى ملائمة النظام المحاسبي الموحد للبلديات لطبيعة العمل في المؤسسات البلدية وهل يحقق اهدافها.
- 2- مدى ملائمة النظام المحاسبي الموحد للبلديات مع طبيعة عمل النظام المحاسبي الحكومي والوحدات الحكومية.
- 3- معرفة مدى تعارض النظام المحاسبي الموحد للبلديات مع المفاهيم الاساسية للنظام المحاسبي الحكومي.
- 4- المشاكل التي سوف تظهر لمؤسسات البلدية عند نقل الصلاحية من الوزارات الى مجالس المحافظات وذلك لتعدد الانظمة المتبعة.
- 5- مدى ملائمة نظام احصائيات مالية الحكومة GFS مع طبيعة العمل في المؤسسات البلدية.
- 6- هل يلي نظام احصائيات مالية الحكومة GFS متطلبات الافصاح المحاسبي وتوحيد الحسابات لدوائر الدولة، وهل يستوعب هذا النظام جميع النفقات والايادات لتلك المؤسسات الحكومية.
- 7- امكانية توحيد الانظمة في جميع البلديات والوحدات التابعة لها الى نظام احصائيات مالية الحكومة GFS

3-1-4 ادوات التحليل

استخدمت الباحثة ادوات التحليل الرياضية من عمليات الضرب والقسمة والجمع والطرح واستخرجت النسب المئوية من خلال تحليل البيانات الواردة، كذلك استخدمت برنامج (excel) وبرنامج (word) في انشاء اعداد وانشاء الجداول والرسوم البيانية.

4-2 عرض نتائج الاستطلاع الديمغرافية:

4-2-1 التأهيل العلمي الذي تم الحصول عليه:

جدول رقم (1)
عدد ونسبة التأهيل العلمي للموظفين

النسبة	التكرار	التأهيل العلمي
47%	24	دبلوم
49%	25	بكالوريوس
4%	2	ماجستير او ما يعادلها
0%	0	دكتوراه او ما يعادلها
100%	51	المجموع

من الجدول رقم (1) تبين ان اعلى نسبة تأهيل علمي كانت لحملة شهادة البكالوريوس حيث بلغت (49%) والنسبة التي تلتها كانت لحاملي شهادة الدبلوم حيث كانت نسبتهم (47%) بينما حصلت شهادة الماجستير على ما يعادل (4%) فقط، ولم يكن هنالك حملة شهادة الدكتوراه او ما يعادلها، حيث تدل هذه النسب على ان جميع عينة البحث كانوا يجمعون مؤهل يتناسب مع طبيعة المهام الموكلة اليهم.

4-2-2 عدد سنوات الخدمة:

جدول رقم(2)

عدد ونسبة سنوات الخدمة

النسبة	التكرار	التفاصيل
31%	16	اقل من 5 سنوات
31%	16	(5- الى اقل من 10سنوات)
24%	12	(من 10 - الى اقل من 15 سنة)
0	0	(من 15- الى اقل من 20 سنة)
14%	7	(20 سنة فاكثر)
100%	51	المجموع

بناء على معلومات الجدول (2) المختص بعدد سنوات الخدمة دل على تقارب النسب فيما بين المتغيرات وكذلك دل على توفر كادر جيد ولدية خبرة عملية في العمل المحاسبي ويدل ذلك على ان معظم الكادر عمل على أكثر من نظام في مؤسسات البلدية.

4-2-3 سنوات الخدمة على النظام المحاسبي الموحد للبلديات:

جدول رقم (3)

عدد ونسبة سنوات العمل على النظام المحاسبي الموحد للبلديات

النسبة	التكرار	التفاصيل
76%	39	اقل من 5 سنوات
24%	12	(5- الى اقل من 10 سنوات)
0	0	(من 10 - الى اقل من 15 سنة)
0	0	(من 15- الى اقل من 20 سنة)
0	0	(20 سنة فاكثر)
100%	51	المجموع

من خلال النسب المعروضة في جدول (3) تبين ان معظم العاملين على النظام المحاسبي الموحد للبلديات علموا على لمدّة اقل من 5 سنوات وبلغت النسبة 76% بينما كانت نسبة 24% فقط من الذين عملوا على ذلك النظام (5- 10) سنوات وهذه النسب تتلاءم مع قرار تنفيذ ذلك النظام.

• عرض نتائج الاستطلاع وتحليلها

اولاً: النسب الخاصة المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري و معامل الارتباط

جدول (4)

المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التباين

ت	الاسئلة	التكرار	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التباين او معامل الاختلاف
1	هل تعتقد ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات المطبق حالياً قد حقق اهداف البلدية في عموم محافظات العراق؟	51	1.2941	0.46018	0.212
2	هل ان تحقيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات السيطرة على موجودات البلدية مبرراً كافياً لتطبيقه؟	51	1.2353	0.42840	0.184
3	ان بيان راس مال البلدية في الميزانية العامة لا ينسجم مع مفاهيم المحاسبة الحكومية التي لا تعترف بالموجودات الثابتة ورأس المال وان	51	2.0000	0.00000	0.000

				كل الإيرادات والمنفقات تتحقق خلال السنة المالية تنفيذ لما جاء في الموازنة العامة للدولة.. هل تتفق مع هذا الرأي؟	
0.184	0.42840	1.2353	51	هل حققت البلدية ارباحا خلال فترة تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ؟	4
0.074	0.27152	1.9216	51	هل تعتقد ان المقابلة بين الإيرادات والمنفقات عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ينسف مفهوم النظام المحاسبي الحكومي.	5
0.161	0.40098	1.8039	51	ان صرف البلدية من إيراداتها يعرض هذه الإيرادات الى مخاطر عديدة فيما لو تم ايداعها في بنك الإيرادات المغلق كما هو الحال في النظام المحاسبي المركزي او اللامركزي؟	6
0.135	0.36729	1.8431	51	هل توافق على ابداع جميع إيرادات البلدية في بنك الإيرادات المغلق على ان تتضمن الموازنة الجارية والرسالية الحاجة الفعلية للنفقات الجارية والاستثمارية على ان تراعى حجم الإيرادات المتحققة لكل بلدية؟	7
0.056	0.23764	1.9412	51	هل تعتقد ان هنالك مشكلة حقيقية نتيجة نقل الصلاحيات الى المحافظات ناتجة عن عدد الانظمة المستخدمة في دوائر الدولة ومنها الدوائر البلدية حيث ان بلدية المركز وبلديات الاقضية والنواحي تطبق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ومديرية البلديات في المحافظة تطبق النظام المحاسبي المركزي وباقي دوائر الدولة تطبق النظام المحاسبي اللامركزي او المركزي؟	8
0.056	0.23764	1.9412	51	هل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي باستخدام نظام احصاءات الحكومة يحقق اهداف النظام المحاسبي الحكومي في العراق؟.	9
0.020	0.14003	1.9804	51	هل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي باستخدام نظام احصاءات الحكومة يساعد مديريات الشؤون المالية في المحافظات بتوحيد موازين المراجعة وتحقيق اهداف النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وفق ما مخطط لها؟	10
0.121	0.34754	1.8627	51	هل استخدام نظام احصائية الحكومة GFS في المؤسسات البلدية الذي ينسجم مع متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يستوعب كل النفقات والإيرادات التي تطلبها الدوائر البلدية؟.	11
0.099	0.31386	1.9412	51	هل ممن الممكن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في جميع بلديات المركز والاقضية والنواحي ومديريات البلديات؟	12

من خلال عرض الجدول (4) الخاص بعرض النسب الاحصائية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف) تبين الاتي: -

1- ان الفقرة الاولى حصلت على وسط حسابي مقداره (1.2941) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.46018) (0.212) على التوالي.

- 2- ان الفقرة الثانية حصلت على وسط حسابي مقداره (1.2353) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.42840) (0.184) على التوالي.
- 3- بينما حصلت الفقرة الثالثة على اعلى وسط حسابي بين الفقرات وهو (2) ولا يوجد هنالك اي انحراف معياري او تباين لها.
- 4- وقد حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.2353) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.42840) (0.184) على التوالي.
- 5- و حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.9216) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.27152) (0.074) على التوالي.
- 6- وحصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.8039) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.40098) (0.161) على التوالي.
- 7- وحصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.8431) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.36729) (0.135) على التوالي.
- 8- بينما حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.9412) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.23764) (0.056) على التوالي.
- 9- وقد حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.9412) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.23764) (0.056) على التوالي.
- 10- بينما حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.9804) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.14003) (0.020) على التوالي.
- 11- حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.8627) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.34754) (0.121) على التوالي.

12- حصلت الفقرة الرابعة على وسط حسابي مقداره (1.9412) بينما كان اعلى وسط حسابي لل فقرات هو (2) وكان الانحراف المعياري والتباين (0.31386) (0.099) على التوالي.

ثانيا: النسب الاحصائية

جدول رقم (5)

النسب الاحصائية على الاجوبة الميدانية

لا	نعم	الاسئلة	تسلسل
71%	29%	هل تعتقد ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات المطبق حالياً قد حقق اهداف البلديات في عموم محافظات العراق؟	1
76%	24%	هل ان تحقيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات السيطرة على موجودات البلدية مبرراً كافياً لتطبيقه؟	2
0%	100%	ان بيان راس مال البلدية في الميزانية العامة لا ينسجم مع مفاهيم المحاسبة الحكومية التي لا تعترف بالموجودات الثابتة ورأس المال وان كل الإيرادات والمنفقات تتحقق خلال السنة المالية تنفيذ لما جاء في الموازنة العامة للدولة.. هلل تتفق مع هذا الرأي؟	3
76%	24%	هل حققت البلدية ارباحا خلال فترة تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ؟	4
8%	92%	هل تعتقد ان المقابلة بين الإيرادات والمنفقات عند تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ينسف مفهوم النظام المحاسبي الحكومي.	5
20%	80%	ان صرف البلدية من إيراداتها يعرض هذه الإيرادات الى مخاطر عديدة فيما لو تم ايداعها في بنك الإيرادات المغلق كما هو الحال في النظام المحاسبي المركزي او اللامركزي؟	6
16%	84%	هل توافق على ايداع جميع إيرادات البلدية في بنك الإيرادات المغلق على ان تتضمن الموازنة الجارية والرسمية الحاجة الفعلية للنفقات الجارية والاستثمارية على ان تراعى حجم الإيرادات المتحققة لكل بلدية؟	7
6%	94%	هل تعتقد ان هنالك مشكلة حقيقية نتيجة نقل الصلاحيات الى المحافظات ناتجة عن عدد الانظمة المستخدمة في دوائر الدولة ومنها الدوائر البلدية حيث ان بلدية المركز وبلديات الاقضية والنواحي تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ومديرية البلديات في المحافظة تطبيق النظام المحاسبي المركزي وباقي دوائر الدولة تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي او المركزي؟	8
6%	94%	هل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي باستخدام نظام احصاءات الحكومة يحقق اهداف النظام المحاسبي الحكومي في العراق.؟	9
2%	98%	هل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي باستخدام نظام احصاءات الحكومة يساعد مديريات الشؤون المالية في المحافظات بتوحيد موازين المراجعة وتحقيق اهداف النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وتنفيذ الموازنة العامة للدولة	10

		وفق ما مخطط لها؟	
11	هل استخدام نظام احصائية الحكومة GFSS في المؤسسات البلدية الذي ينسجم مع متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يستوعب كل النفقات والارادات التي تتطلبها الدوائر البلدية؟	86%	14%
12	هل ممن الممكن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في جميع بلديات المركز والاقتضية والنواحي ومديريات البلديات؟	94%	6%

بناء على النتائج الجدول (5) اعلاه تبين الاتي:

1- ان نسبة 29% فقط من مجتمع الدراسة قد اجابوا (نعم) ان النظام المحاسبي الموحد للبلديات قد حقق اهداف مؤسسات البلدية وقد برر ذلك بان النظام يقوم بأعداد كشوفات مالية واضحة تبين جميع الموجودات بشكل دقيق. وكذلك يظهر تظهر تلك الكشوفات مبالغ العجز او الفائض لدى مديريات البلدية.

في حين بلغت نسبة الاجابة (لا) على نفس السؤال 71% وكانت مبرراتهم بانه لم يأخذ هذا النظام بنظر الاعتبار كون مديرية البلدية منظمة غير هادفة للربح ووضع مجموعة من الحسابات الوهمية كالاندثار مثلا والتي تعيق العمل المحاسبي وتظهر نتائج غير حقيقية. كما واجاب مجموعه اخرون بان النظام جاء مخالف للقانون العراقي رقم 165 لسنة 1964 بان البلدية وحدات حكومية الهدف منها خدمة الصالح العام وانها غير هادفة للربح.

2- قد اجاب نسبة 24% على (ان تحقيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات السيطرة على موجودات البلدية مبررا كافياً لتطبيقه) ب (نعم) و برر ذلك بان وضع قيود على الموجودات وقام بإثباتها جميعها وبشكل جيد.

في حين قد اجاب ب 76% (لا) من عينة البحث واعتبر ليس من الضروري اتباع نظام لكونه يسيطر على الموجودات ولا يتناسب مع طبيعة عمل البلدية لوجود سجلات سيطرة على الموجودات في ظل أي نظام متبع وفي جميع الوحدات ان كانت خدمية او اقتصادية وقد مسكت تلك السجلات في السابق في ظل النظام المحسوب ولا يزال جاري العمل بها لحد الان.

3- وقد اتفق جميع عينة البحث مع راي الباحثة (ان بيان راس مال البلدية في الميزانية العامة لا ينسجم مع مفاهيم المحاسبة الحكومية التي لا تعترف بالموجودات الثابتة وراس المال وان كل الإيرادات والمنفقات تتحقق خلال السنة المالية تنفيذ لما جاء في الموازنة العامة للدولة) وكانت تبريراتهم متقاربة بان النظام المحاسبي الحكومي يعتمد

على نظرية الاموال المخصصة والتي لا تعترف براس المال وبالمصروفات الرسالية وانما تقوم هذه النظرية بان الوحدات الحكومية تستمد القدرة الانفاقية لها من خلال الاموال المخصصة لها ضمن الموازنة العامة وان جميع الإيرادات تذهب الى بنك الايراد المغلق .

4- في حين كانت الاجابة على تحقيق اليراح في مؤسسات البلدية بنسبه 24% بانها تحقق ارباحا وقد انفردت بلدية الحر فقط بهذه الاجابة لأنها الوحيدة التي تحقق ارباحا على مستوى بلديات محافظة كربلاء لان موجوداتها كانت اقل من باقي البلديات ولا يوجد لديهم عجز متراكم.

في حين قد بلغت نسبة 76% بانها لا تحقق فائض وقد وانما تحقق عجز وقد ارجعوا السبب في خلل في النظام المستخدم لأنه يحتوي على مجموعة من الحسابات الغير حقيقيه كالاندثارات وبعض المخصصات.

5- واعتقد بنسبة 92% من مجتمع الدراسة ان المقابلة بين الإيرادات والمصروفات ينسف مفهوم النظام المحاسبي الحكومي وكانت تبريراتهم بانه نظام محاسبي يختص بالوحدات الخدمية غير هادف لليرح وان جميع الإيرادات تذهب الى بنك الايراد المغلق وتقوم الوحدات الحكومية بالإنفاق على وفق البنود المخصصة في الموازنة العامة للدولة.

في حين قد اجاب 8% ب (لا) وقد ارجعوا السبب في وجود بعض التطبيقات للوحدات الحكومية التي تظهر الفائض او العجز في النظام.

6- 80% رءوا بان الصرف من إيرادات البلدية مباشرة قد يعرضها الى مخاطر وبرروا ذلك بانها قد تتعرض لمخاطر السيولة لأنه جميع إيراداتها نقدية وقد تتعرض على سوء الاستخدام من جانب التخصيص والصرف، كما يحتاج الى كادر رقابي متخصص.

وقد خالف 20% هذا الراي إذا اعتبروا بان هذه الطريقة متبعة في البلديات من فترة طويلة وقد اعتاد على استخدامها.

7- وافق 84% على ايداع جميع إيرادات البلدية في بنك الايراد المغلق على ان تتضمن الموازنة الاستثمارية والجارية الحاجة الفعلية للنفقات، وان هذا الراي ينظم العمل لمؤسسات البلدية ويحمي إيراداتها من التعرض للمخاطر على ان تسد الاجبة الفعلية لجميع النفقات.

وبالمقابل اعتبر 16% من غير الممكن ايداعها في بنك الايرادات المغلق واعتبروا التصرف بالإيرادات يعطي حرية أكبر في انجاز العمل.

8- وقد رأى 94% ان هنالك مشكلة حقيقية نتيجة نقل الصلاحية من الوزارات الى مجالس المحافظات ناتجة من تعدد الانظمة المستخدمة، وراو ان الخطوة الاولى لعملية التوحيد

هي توحيد الانظمة المحاسبية المستخدمة لجميع الوحدات الخاضعة لعملية التوحيد لتعطي نتائج موثوقة وغير مضللة.

ولم يرى 6% ان هنالك مكلة بتعدد الانظمة المستخدمة ويمكن معالجة البيانات قبل توحيدها وان كانت تأخذ وقت اطول.

9- وقد وافق 94% من مجتمع الدراسة على تطبيق نظام احصاءات مالية الحكومة GFS في جميع الوحدات الحكومية لأنه نظام عالمي يتوافق مع متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي وطبق في العديد من الدول العربية والاجنبية ويعطي مؤشرات مالية حقيقية للوحدات الحكومية.

ولم يوافق 6% على تطبيق النظام في الوحدات الحكومية واعتقدوا انه لا يتلاءم مع البيئة العراقية.

10- كما واعتقد 98% بان اعتماد نظام احصائيات مالية الحكومة بانه يساعد وحدات الشؤون المالية في المحافظات على انجاز المهام الموكلة إليهم في عملية التوحيد واعداد موازين المراجعة الموحدة لامتلاكه مجموعة متكاملة من الحسابات تستطيع ان تغطي جميع حسابات الدولة

بينما رأى 2% لا يمكن ان يساعد في انجاز الاعمال واعداد الموازين الموحدة لأنه نظام معقد ويحتاج الى كادر متكامل ومدرب بشكل جيد.

11- اجاب 86% (نعم) ان نظام احصاءات مالية الحكومة يستوعب جميع الايرادات والنفقات لمؤسسات البلدية لاحتوائه على مجموعة واسعة من الحسابات تغطي حسابات الدولة وقد نجح في العديد من الدول عند تنفيذه في دوائر البلدية. وان 14% لم يرى انه يغطي جميع حسابات البلدية ويحتاج الى اضافة بعض الحسابات لجعلة مناسب للعمل في البلديات.

12- وقد وافق 94% على اعتماد نظام احصاءات مالية الحكومة GFS في البلديات لأنه يتلاءم مع طبيعة العمل في البلديات كونها وحدات حكومية خدمية غير هادفة للربح ويوافق ما جاء في قانون ادارة البلديات 165 لسنة 1964 المعدل. واعتبر 6% انه لا يلاءم البلديات وافضلوا الاستمرار في النظام المحاسبي الموحد للبلديات.

1-5 نتائج الاستطلاع واختبار فرضيات البحث:

- 1- النظام المحاسبي الموحد للبلديات يهدف الى تحقيق الريح في حين ان هدف البلديات بموجب قانونها هو تقديم خدمة للمجتمع بدون مقابل.
- 2- ان النظام المحاسبي الحكومي لدية سيطرة على الموجودات من خلال سجلات السيطرة والى حد الان تستخدم البلديات نفس سجلات السيطرة في النظام المحاسبي الحكومي.
- 3- لا تحقق البلديات اغلب البلديات فائض وانما هنالك عجز دائم لديها بسبب وجود بعض الحسابات غير الحقيقية مثل الاندثارات والمخصصات مما يظهر نتائج غير حقيقية.
- 4- ان المقابلة بين الايرادات والمصروفات تتنافى مع جوهر النظم المحاسبي الحكومي لأنه الهدف منها هو خدمة الصالح العام بدون مقابل وخير مثال على ذلك بالرغم من ان اغلب البلديات تحقق عجز متراكم من بداية تطبيق النظام الى حد الان وأنها مستمرة بالعمل لهدف خدمة المصلحة العامة وتخصص لها اموال ضمن الموازنة العامة للدولة لتغطية العجز فيها ويعتبر اثبات لفرضية البحث التي تنص (ان النظام المحاسبي الموحد المطبق حالياً في البلديات لا يحقق الأغراض التي خلق من اجلها من خلال التمويل الذاتي والحفاظ على موجوداتها).
- 5- لا توجد المفاهيم الاتية في النظام المحاسبي الحكومي راس المال، الموجودات الثابتة والارباح والخسائر لان النظام المحاسبي الحكومي قائم على نظرية الاموال المخصصة والتي تعتقد بان الوحدات الحكومية تستمد تمويلها من خلال الاموال مخصصة لها في الموازنة العامة للدولة ويجب ان لا تتعدى النفقات المخصصات للسنة المالية، وان جميع الايرادات تودع في بنك الايراد المغلق ولا يمكن التصرف بها من قبل الوحدات الحكومية.
- 6- هنالك مخاطر عديده تتعرض لها الايرادات عند الصرف المباشر منها كمخاطر السيولة ومخاطر الهدر في المال العام.
- 7- يجب ايداع جميع الايرادات في بنك الايراد المغلق لتقليل المخاطر التي تتعرض لها وتخصيص الاموال لها من خلال الموازنة العامة للدولة اسوة بباقي الوحدات الحكومية

مع الاخذ بنظر الاعتبار الخدمات المقدمة وحجم الإيرادات ويكون ذلك من خلال تطبيق نظام محاسبي حكومي. وهذا يثبت الفرضية.

8- توجد هنالك مشكلة حقيقية في تعدد الانظمة المستخدمة في البلديات حيث ان بلدية المركز وبلديات الاقضية والنواحي تطبق النظام المحاسبي الموحد للبلديات ومديرية البلديات في المحافظة تطبق النظام الحكومي اللامركزي فيتعدد الاسس القائمة عليها النظم عند توحيدها تعطي نتائج غير دقيقة ومضللة.

9- ان نظام احصاءات مالية الحكومة يتلاءم مع طبيعة العمل المحاسبي في العراق ويعطي مؤشرات مالية جيدة ويلبي متطلبات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي.

10- عند تطبيق نظام احصاءات مالية الحكومة يساعد مديريات شؤون المالية في المحافظات على اعداد موازين المراجعة موحدة لامتلاكه مجموعة واسعة من الحسابات تغطي جميع حسابات الدولة، وان الخطوة الاولى لأي توحيد محاسبي هي توحيد الانظمة المستخدمة في الوحدات.

والسابق يثبت فرضية البحث الاتية (ان تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي يساعد مديريات الدوائر المالية في المحافظات من توحيد حساباتها مع باقي الدوائر التابعة لها لتحقيق الإفصاح المطلوب).

الاستنتاجات: وقد توصل الباحثان الى الاستنتاجات الاتية:

1- يعتقد 71 من موظفي الحسابات والرقابة في البلديات والدائرة المالية في ان النظام المحاسبي الموحد المطبق لم يحقق الأهداف الخاصة بتطبيقه واولها التمويل الذاتي وتحقيق الفائض.

2- يعتقد 76% من الذين تم استطلاع آرائهم من موظفي البلديات ان تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات بحجة السيطرة على موجودات البلديات ليس مبرراً كافياً لتطبيقه.

3- اتفق جميع من تم استطلاعهم على ان بيان راس المال في الميزانية العمومية لا ينسجم مع مفاهيم المحاسبة الحكومية التي لا تعترف براس المال.

4- يرى 94% من موظفي البلديات ممن تم استطلاعهم ان إيداع جميع إيرادات البلدية في بنك الإيرادات المغلق يحقق الرقابة الفاعلة ولكن على ان يتم تغطية تكاليف الخدمات من الموازنة العامة للدولة بشكل كاف.

5- يعتقد 94% ممن تم استطلاع آرائهم من موظفي البلديات ان اعتماد نظام احصائيات مالية الحكومة بانه يساعد وحدات الشؤون المالية في المحافظات على انجاز المهام الموكلة إليهم في عملية التوحيد واعداد موازين المراجعة الموحدة لاملاكه مجموعة متكاملة من الحسابات تستطيع ان تغطي جميع أنشطة مؤسسات الدولة.

6- ان اعلى نسبة للوسط الحسابي كانت الفقرة رقم 3 والتي حصلت على (2) بينما الفقرة الاولى من الاستطلاع على اعلى انحراف معياري والذي بلغ (0.46018) وكذلك حصلت الفقرة الاولى على اعلى معامل اختلاف (0.212).

التوصيات كما وقد اوصى الباحثان بالآتي: -

- 1- تطبيق دليل إحصاءات الحكومة GFS للمؤسسات البلدية التي ستؤدي الى سهولة توحيد الحسابات على مستوى المحافظة.
- 2- استبعاد نظام المحاسبي الموحد من التطبيق في مؤسسات البلدية، الذي يشوه صورة لحسابات في هذه المؤسسات لاختلافه مع طبيعة عملها.
- 3- الالتزام قانون اداره البلديات رقم 165 لسنة 1964 والذي يعتبر البلديات وحدات حكومية خدمية
- 4- إجلال النظام المحاسبي الحكومي المعتمد على نظام إحصاءات الحكومة بدلاً من النظام المحاسبي الموحد للبلديات كونه لا يلائم طبيعة العمل في مؤسسات البلدية.

المصادر: -

- 1- ديوان الرقابة المالية.(1985). النظام المحاسبي الموحد". بغداد: الدار العربية للطباعة.
- 2- ديوان الرقابة المالية.(2011). النظام المحاسبي الموحد.
- 3- الحميري، حنان عبد الامير عمران الحميري.(2017). تكييف النظام المحاسبي الموحد للبلديات للإفصاح عن المعلومات البيئية. دراسة تطبيقية في مديرية بلدية كربلاء. رسالة ماجستير: جامعة كربلاء ،كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.
- 4- خضير، ريم محسن خضير.(2017). "تأثير البيئة الخارجية في تحويل النظام المحاسبي الموحد العراقي الى معايير المحاسبية الدولية" مجلد الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية. المجلد 9 ، العدد1.
- 5- البقاري، عبد الكريم محمد سلمان البقاري.(2017). النظام المحاسبي الموحد.

- مفاهيمه وتطبيقاته. العراق: دار الكفيل للطباعة والنشر.
- 6- الصبار، ازهار عبد الصبا.(2017). مكتنة النظام المحاسبي الموحد على الحاسبة الالكترونية واثرها في الابلاغ المالي. المجلد9، العدد 2.
- 7- الجزراوي، ابراهيم محمد علي و صالح عبد الهادي سلمان.(2012). معايير المحاسبة الحكومية الدولية و اهميتها في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي في العراق. مجلة المثني للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 2 العدد3 .
- 8- اسماعيل، اسماعيل خليل اسماعيل، ونائل حسن عدس. (2010). المحاسبة الحكومية. عمان: دار الباز ردي للنشر والطباعة.
- 9- مبارك، صلاح الدين عبد المنعم.(2008). المحاسبة الحكومية، مدخل معاصر. الاسكندرية: دار المطبوعات الجامعية.
- 10-الابراهيمى، امل عبد الحسين كحيط.(2007). معايير المحاسبة الحكومية في الاسلام. اطروحة دكتوراه: جامعة البصرة، كلية الادارة والاقتصاد.
- 11-بدوي، محمد عباس و عبد الوهاب نضير.(2006). المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- 12- العواد، اسعد محمد علي وهاب.(2012). اساسيات المحاسبة الحكومية. ط1، دار الكتاب للنشر والطباعة.
- 13-العواد، اسعد محمد علي وهاب.(2017). المحاسبة الحكومية في إطار تطبيق نظام احصاءات مالية الحكومة GFS المحدث" العراق - دار الكتب.
- 14- سلطان، سلمان المحمد سلطان، وصفي حسن ابو المكارم.(2009). المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى. المملكة العربية السعودية الرياض: دار المريخ للنشر.
- 15- كاظم، حيدر علوان كاظم، وصلاح جواد كاظم، "تحو تقارير اكثر شفافية في الجامعات العراقية". (2017). مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد (1) العدد (25).
- 16- صوالحة، جعفر معروف عبد القادر و خليل ابراهيم حيدر السعدي و محمد فوزي شبيطة.(2013). "تحديد طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات الخصخصة، دراسة تطبيقية في الاردن، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة. (العدد36)
- 17- لخطيب، خالد شحادة الخطيب، محمد قائد المهياني.(2008). المحاسبة الحكومية. الطبعة الاولى. الاردن-عمان: دار وائل للنشر.
- 18- عباس، هشام محمد عباس وجواد خليل رشيد.(1991). المحاسبة الحكومية. ط1،

- العراق: دار الكتاب للطباعة والنشر.
- 19- الصائغ، حنا رزوقي.(1976). المحاسبة في الوحدات الحكومية الاسس العامة للنظام المحاسبي الحكومي تحديد انواع الحسابات الحكومية في العراق وشرح نظام الرواتب الجديد" ، ط4، ج1. بغداد، العراق: المكتبة الوطنية.
- 20- فريخ والسعبري، عبيد محل فريخ وإبراهيم عبد موسى السعبري.(1992). المحاسبة الحكومية. بغداد: دار الحكمة للطباعة والنشر.
- 21- الحجاوي، حساك ابو علي الحجاوي.(2004). الاصل العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. عمان-الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 22- الصابري، فاضل كامل عودة الصابري.(1998). المحاسبة الحكومية. المكتبة الوطنية. بغداد، العراق: رقم الايداع في دار الكتب والوثائق.
- 23- الزبيدي، سعد جبار حسين الزبيدي.(2015). دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم اداء المشاريع الاستثمارية" بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين. وهو جزء من متطلبات شهادة المحاسبة القانونية.