



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لأعمال مديرية

خزينة محافظة نينوى

أمجد يونس محمود عبوش الجريسي

بحث دبلوم عالي
في
التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد

الدكتور وحيد محمود رمو

مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لأعمال مديرية خزينة محافظة نينوى

بحث تقدم به

أحمد يونس محمود عبوش الجريسي

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل وهو جزء من متطلبات نيل
شهادة الدبلوم العالي التخصصي في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد

الدكتور وحيد محمود رمو

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُم بَيْنَكُم بِالْبَاطِلِ
وَتُدْخِلُوا بِهَا إِلَى الْحُكَّامِ لِيَأْكُلُوا فَرِيقًا
مِنْ أَمْوَالِ النَّاسِ بِالْإِثْمِ وَأَنْتُمْ تَعْلَمُونَ }

صدق الله العظيم

سورة البقرة (١٨٨)

إقرار المشرف

أشهد بأن إعداد هذا البحث جرى تحت إشرافي في جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم في المحاسبة.

التوقيع :

المشرف : د. وحيد محمود رمو

التاريخ : / / ٢٠١٩

إقرار المقوم اللغوي

أشهد أن بحث الدبلوم الموسوم بـ (مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لأعمال مديرية خزينة محافظة نينوى) تمت مراجعته من الناحية اللغوية وتصحيح ما ورد فيه من أخطاء لغوية وتعبيرية وبذلك أصبح البحث مؤهل للمناقشة بقدر تعلق الأمر بسلامة الأسلوب وصحة التعبير.

التوقيع :

الاسم : أ.د. هشام محمد عبدالله

التاريخ : / / ٢٠١٩

إقرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على التوصيتين اللتين قدمهما المشرف والمقوم اللغوي، أشرح هذا البحث للمناقشة.

التوقيع :

الاسم : أ.م.د. لقمان محمد ايوب الدباغ

رئيس لجنة الدراسات العليا

التاريخ : / / ٢٠١٩

إقرار رئيس القسم العلمي

بناءً على التوصية التي قدمها رئيس لجنة الدراسات العليا، أشرح هذا البحث للمناقشة.

التوقيع :

الاسم : أ.م.د. لقمان محمد ايوب الدباغ

رئيس قسم المحاسبة

التاريخ : / / ٢٠١٩

قرار لجنة المناقشة

نشهد بأننا أعضاء لجنة التقويم والمناقشة قد اطلعنا على هذا البحث وناقشنا الطالب في محتوياته وفيما له علاقة بها بتاريخ / / ٢٠١٩ م وأنه جدير لنيل شهادة الدبلوم العالي في اختصاص المحاسبة.

التوقيع:

الاسم: د. لقمان محمد ايوب الدباغ

الدرجة العلمية : استاذ مساعد

التاريخ: / / ٢٠١٩

رئيس اللجنة

التوقيع:

الاسم: د. كبرى محمد طاهر

الدرجة العلمية : استاذ مساعد

التاريخ: / / ٢٠١٩

عضو لجنة المناقشة

التوقيع:

الاسم:

الدرجة العلمية

التاريخ: / / ٢٠١٩

عضو لجنة المناقشة

التوقيع:

الاسم: د. محمود وحيد رمو

الدرجة العلمية : استاذ مساعد

التاريخ: / / ٢٠١٩

عضو لجنة المناقشة (المشرف)

قرار مجلس الكلية

اجتمع مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجلسته في / / ٢٠١٣ م
وقرر منحه شهادة الدبلوم العالي في تدقيق ومراجعة الحسابات

مقرر مجلس الكلية

عميد الكلية

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبيه ورسوله الكريم مُحَمَّد صلى الله عليه وعلى آله وصحبه أجمعين.

أما بعد:

لا يسعني وأنا أنتهي من إعداد رسالتي هذه إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الفاضل (الدكتور وحيد محمود رمو) الذي أشرف على هذه الرسالة، وواكبني في إعدادها، فكانت إشارته بليغة دقيقة خفيفة تتساب نحو الفكرة مزيلة دميمها ومحسنة لطيفها، فضلاً عن رفدنا بكثير من المصادر العلمية فكان لها دور في تمام إعداد الرسالة [فجزاه الله عما بذل خير الجزاء].

وأتوجه بالشكر والثناء إلى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد المحترم (الأستاذ الدكتور ثائر السمان) كما لا بد من تقديم الشكر (للدكتور لقمان الدباغ) رئيس قسم المحاسبة للجهود العلمية التي بذلها في سبيل الارتقاء بالقسم ورعاية طلبة الدراسات العليا وأتوجه بالشكر (للدكتورة كبرى محمد طاهر) مقررة الدراسات العليا في قسم المحاسبة.

وأتقدم بجزيل الشكر والثناء إلى جميع أساتذة الدراسات العليا في كلية الإدارة والاقتصاد، تثنياً لجهودهم المبذولة في الدراسات العليا.

كما لا بد لي أن أشكر السيد مدير خزينة محافظة نينوى (الأستاذ رائد محمود احمد) والسيد (نسيم نوفل رشاد) وجميع الموظفين لما بذلوه من جهود لمساعدتي في إكمال البحث.

وأتقدم بالشكر والتقدير إلى زملائي في الدراسات العليا جميعاً لمساندتهم ودعمهم لي.

كما يلزمني الفضل أن أذكر أهلي ومن لهم حق علي أن أذكرهم فيه وهم: أمي الغالية ، ووالدي العزيز ، وإخواني الذين تفانوا في مساعدتي وغضوا الطرف عن تقصيري بحقهم، وزوجتي العزيزة التي كانت لي عوناً في إتمام دراستي، فجزاهم الله عن كل ما بذلوا خير الجزاء.

وختاماً أتوجه بالشكر والتقدير إلى جميع من أسهم معي في إتمام هذا العمل ولم يتسن لي ذكر اسمه.

الباحث

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على النظم المحاسبية الحكومية في العراق بشكل عام وعلى النظام المعتمد في مديرية خزينة محافظة نينوى على وجه الخصوص، ودراسة إمكانية وضع مقترحات لتطويره بما يضمن تحسين أدائه وزيادة قدرته على تقويم أداء العاملين في الدوائر الحكومية ومساعدة الإدارات العليا في إصدار القرارات الرشيدة التي تسهم في تقديم أفضل الخدمات للمواطنين والمحافظة على المال العام.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع وما يعانيه النظام المحاسبي الحكومي في العراق من أوجه ضعف عديدة، فقد هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أنواع النظم المحاسبية المعتمدة في الوحدات الحكومية وعلى مدى ملائمة النظام المعتمد مع طبيعة العمل المحاسبي الحالي في الخزينة، حيث قامت الدراسة على فرضية مفادها أن النظام المحاسبي الحكومي المركزي المطبق في الخزينة لم يعد يخدم من حيث التطور الحاصل ومتطلبات التنمية خاصة بعد تحول نظام الحكم في العراق إلى النظام الاتحادي واللامركزية الإدارية واتساع الدوائر الحكومية من ناحية الملاكات والصرفيات ومتطلبات المرحلة، وقد توصل الباحث إلى أن أحد أهم الأسباب التي تعيق إجراء تطورات إيجابية في النظام المحاسبي الحكومي هو اعتماد نظام محاسبي مركزي بشكل أساس مع استخدام جزئي لنظام لامركزي غير متطور في وحدات القطاع الحكومي التي تمول مركزياً مما يسبب صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن الوضع المالي ويعقد إمكانية تحقيق مساءلة لكل وحدة حسابية.

في النظام المحاسبي المركزي يؤدي العاملون عملاً حسابياً أكثر مما هو عمل محاسبي متكامل مما يسبب ضعف في تطوير الملاك المحاسبي، حيث يتم في النظام المحاسبي المركزي استخدام مجموعتين من السجلات المحاسبية: سجلات ممسوكة من قبل الوحدة الحكومية لا تنتج عنها موازين مراجعة، وسجلات ممسوكة من قبل الخزينة ينتج عنها موازين مراجعة ويظهر مجمل نشاط الوحدة الحكومية، الأمر الذي يصعب الاعتماد عليه أساساً لعرض البيانات الخاصة بالنشاط المالي للدائرة وينتج عنه بروز ازدواجية في العمل المحاسبي الحكومي.

وقد أوصى الباحث وزارة المالية بضرورة التحول إلى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لتأمين تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لأغراض مستخدمي الكشوفات المالية الحكومية، وأن يكون التحول بصورة تدريجية إلى النظام الحكومي اللامركزي، وضرورة التحول إلى النظم المحاسبية المحوسبة ومواكبة التطورات في هذا المجال واستخدام البرامج والتطبيقات الحديثة بدل السجلات والمستندات المحاسبية الورقية، وضرورة إدخال الموظفين والمحاسبين العاملين في مجال المحاسبة الحكومية في الدورات التدريبية اللازمة التي ترفع من كفاءتهم المهنية والعلمية.

ثبت المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
ثبت المحتويات	أ
ثبت الأشكال	ب
الفصل الأول منهجية البحث والدراسات السابقة	
المبحث الأول: منهجية البحث	٢-١
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	٦-٣
الفصل الثاني الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الحكومي	
المبحث الأول: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي	١٣-٨
المبحث الثاني: أهداف وعناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي	٢٠-١٤
الفصل الثالث طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مديرية خزينة محافظة نينوى	
المبحث الأول: نبذة تعريفية عن مديرية خزينة محافظة نينوى	٢٥-٢٢
المبحث الثاني: النظام المحاسبي المعتمد في خزينة محافظة نينوى وأوجه تطويره	٣٣-٢٦
الفصل الرابع الاستنتاجات والتوصيات	
المبحث الأول: الاستنتاجات	٣٤
المبحث الثاني: التوصيات	٣٦-٣٥
قائمة المصادر	٣٩-٣٧
الملاحق	A-M

ثبت الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
١	عناصر النظام المحاسبي	١٨
٢	الهيكل التنظيمي لمديرية خزينة نينوى	٢٥

الفصل الأول

منهجية البحث والدراسات السابقة

المبحث الأول

منهجية البحث

المقدمة

حدثت العديد من التغيرات والتطورات في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ولا بد أن يكون لهذه التغيرات اثرها على جميع الأصعدة ولا بد أن يكون للنظم المحاسبية الحكومية نصيباً من هذه التغيرات فلكي تواكب هذه النظم التطورات الحاصلة كان لابد من اتباع أساليب جديدة بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة وتقديم أفضل الخدمات واتخاذ قرارات استراتيجية سليمة مستندة إلى التطور والتقدم التكنولوجي الهائل.

تعد دراسة النظام المحاسبي الحكومي من الأمور الضرورية في مختلف وحدات القطاع الحكومي حيث يتجه العالم نحو استخدام وتطبيق الأنظمة الحديثة في مختلف الوحدات الحكومية، الأمر الذي قضى بضرورة قيام القطاع الحكومي بتطوير أنظمة المحاسبة لديه نحو استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة والاتجاه نحو اللامركزية الإدارية والمالية والإفادة من هذه المزايا في السرعة والدقة وتوفير المعلومات الملائمة للإدارة المالية الحكومية حيث تسهم هذه الأنظمة في توفير الوقت في إنجاز المعاملات وتوفير المعلومات الملائمة في إعداد الموازنة العامة وفي تنفيذها والرقابة على تنفيذها فضلاً عن المحافظة على المال العام.

أولاً: مشكلة البحث

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في مديرية خزينة محافظة نينوى قد أُعد استجابة لمتطلبات ظرف زمني وموضوعي يختلف في الشكل والمضمون والرؤية عما عليه الظرف الحالي، حيث إن هذا النظام أُعد في زمن كانت معظم الدوائر لا تمتلك كادراً محاسبياً كفوء وذو خبرة وقادر على إدارة الأمور الحسابية لذا فقد تم ربط هذه الدوائر حسابياً بالخبزينة، ولاسيما بعد أن أصبح العراق دولة اتحادية، وبعد التغيرات السياسية والمالية التي حدثت في العراق أصبح لزاماً استخدام نظم محاسبية حديثة تواكب التطورات الحاصلة.

ثانياً: أهمية البحث

تتمثل أهمية هذا البحث في عرض ودراسة ملائمة النظام المحاسبي الحكومي المركزي في العراق مع اقتراح تغيير في الأسلوب وطبيعة النظام ليكون مواكباً للتطورات والتغيرات في الهيكل الإداري والتنظيمي للدولة على المستوى الاقتصادي والسياسي فضلاً عن مساهمة النظام في تحقيق أهداف التنمية.

ثالثاً: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى:

- ١- تسليط الضوء على أنواع النظم المحاسبية المعتمدة في الوحدات الحكومية.
- ٢- تسليط الضوء على مدى ملائمة النظام المعتمد مع طبيعة العمل المحاسبي الحالي في مديرية خزانة محافظة نينوى.
- ٣- الارتقاء بأسس وإجراءات النظام المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في الخزانة بما يتسق والتطورات التي يشهدها العراق حالياً والمتوقعة مستقبلاً.

رابعاً: فرضية البحث

يستند هذا البحث على فرضية مفادها أن النظام المحاسبي الحكومي المركزي المطبق في الخزانة لم يعد يخدم من حيث التطور ومتطلبات التنمية الاقتصادية في العراق، وأن اقتراح تطبيق اللامركزية بشكلها المتطور مع جملة من الإصلاحات أصبح ضرورة ملحة لإحداث تنمية واسعة في المجالات المالية والاقتصادية.

خامساً: منهج البحث

- تم الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لإكمال هذه الدراسة عن طريق الآتي:
١. المصادر الثانوية إذ تم الاعتماد على الكتب، والأبحاث، والدوريات العربية، والأجنبية، والدراسات المنشورة في المكتبة الرقمية لكلية الإدارة والاقتصاد في جامعات الموصل وبغداد والمستنصرية، التي تخدم موضوع الدراسة وذلك من أجل إعداد الجانب النظري منها.
 ٢. المصادر الأولية التي تعتمد على المعلومات والبيانات من مديرية خزانة محافظة نينوى فضلاً عن المقابلات الشخصية لموظفي الخزانة فضلاً عن خبرة الباحث في العمل موظفاً فيها.
 ٣. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التطبيقي حيث إن مديرية الموارد المائية هي الدائرة الوحيدة التي ترتبط لا مركزياً بالخزانة ويعد العمل ناجحاً حسب المقابلات الشخصية التي أجراها الباحث مع محاسبين في الموارد المائية والخزانة.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

أولاً: دراسات عراقية

١ - دراسة (الشمري، ٢٠٠٣)

دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار (*)

هدفت الدراسة إلى تحقيق نظرة جديدة للمحاسبة الحكومية في العراق والمساهمة في بناء إطار نظري للمحاسبة الحكومية في البيئة المحلية، وقد تضمنت الدراسة عرضاً لنشأة المحاسبة وتطورها وإعداد التقارير والإبلاغ المالي وأهميته في توفير المعلومات وتقويم إجراءات الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وإن الإبلاغ المالي وسيلة لتوصيل المعلومات المتعلقة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمخرجات النظام إلى المستخدمين من خارج كيان وحدة الإبلاغ، وكذلك بين أن للمحاسبة الحكومية ثلاثة أطر هي الحكومة ومهنة المحاسبة والمجتمع، وقد أوصى المحاسبين الحكوميين الممارسين في العراق أن يغادروا فكرة كونهم مجرد ماسكي سجلات محاسبية وأن يهيئوا انفسهم ليكونوا مساهمين فاعلين في عمليات توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها، وأن الخطوة الأساسية والمهمة بعد بناء الاطار المفاهيمي (النظري) للمحاسبة الحكومية المحلية هي صياغة معايير محاسبية تأخذ بعين الاعتبار بيئة النشاط الحكومي في العراق.

٢ - دراسة (الحسيني ٢٠١٢)

(اطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي) (**)

هدفت الدراسة إلى اقتراح أنموذج لتطوير النظام المحاسبي الحكومي على وفق النظام الاتحادي بالتطبيق على عينة من الوحدات الحكومية في محافظة ذي قار وقد توصلت إلى عدم تطبيق للنصوص الواردة في القانون (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ والمتعلقة بتطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي للحكومة الاتحادية وفق للمعايير المحاسبية الدولية، وتوصلت إلى أن مخرجات النظام المحاسبي عاجزة عن تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقويم الأداء للوحدات الحكومية ومسالتها، وأوصت الدراسة إلى ضرورة مواكبة التطورات في حقل المحاسبة الحكومية المتمثلة

(*) أطروحة دكتوراه غير منشور / جامعة بغداد / ٢٠٠٣.

(**) أطروحة دكتوراه غير منشورة / جامعة بغداد / ٢٠١٢.

بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية والإرشادات العملية والمهنية الصادرة عن الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المحاسبة وبما يتلاءم وواقع الوحدات الحكومية في العراق، وأوصت بتطوير مخرجات النظام المحاسبي الحكومي باعتماد المعايير المحاسبية الحكومية (IPSASs)، وأوصت وزارة المالية بالتحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق باستراتيجية المنهج التدريجي.

٣- دراسة (الخاقاني، ٢٠٠٥)

(الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة لعينة من الدول) (*)

هدفت الدراسة إلى تحليل الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي وتقييمه مقارنة مع الإفصاح لعينة من الدول المتقدمة في هذا المجال منها الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي يعاني من أوجه قصور عديدة بالمقارنة مع حكومتي الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا، سواء أكان ذلك في طبيعة ونوع المعلومات التي يفصح عنها على شكل تقارير وقوائم مالية ونوعها وتوقيتها أم في مستوى إظهار تلك المعلومات وإشهارها، وبالشكل الذي أصبح عاجزاً على تلبية معظم حاجات المستخدمين المختلفين من المعلومات الضرورية والمفيدة لهم واقتصارها على خدمة حاجات مستخدمين محددين، وبيّنت أن التقارير المالية الحكومية المعدة في العراق لا تسهم سوى بتحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية ولا يمكن في وضعها الحالي أن تحقق الأهداف الحقيقية والجوهرية في التأكد من إنفاق الموارد العامة للدولة وتقييم مدى كفاءة العمليات التي تقوم بها الحكومة وفعاليتها والتأكد من إنجاز الأهداف والأعمال المنوطة بها، ولا تحتوي على المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة المحاسبية والإحصائية على الموجودات الثابتة، وعدم احتساب الاندثار السنوي الخاص بها الذي يعد عنصراً مهماً من عناصر الكلفة، مما يعني وجود قصور في أهداف الإفصاح حتى في مجال الرقابة المالية الذي يركز في الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد أساس الاستحقاق الكامل في تسجيل العمليات المالية والاعتراف بها لوحدات القطاع الحكومي الممولة مركزياً في العراق لتأمين تقديم أدق المعلومات عن حقيقة الوضع المالي للدولة.

(*) رسالة ماجستير غير منشورة / جامعة بغداد / ٢٠٠٥.

٤- دراسة (حمودي، ٢٠٠٨)

(إعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي في بيئة الحكومة الإلكترونية بالتطبيق على حسابات المقاولات في جامعة الموصل) (*)

سعت الدراسة إلى تحقيق هدف أساس وهو إعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي في ظل بيئة الحكومة الإلكترونية، والوصول إلى هذا الهدف الأساس عن طريق الأهداف الفرعية الآتية:

١. توصيف الحكومة الإلكترونية من حيث تحديد مفهومها - أهميتها - متطلباتها - أنشطتها الأساسية.
٢. تحديد تأثير الحكومة الإلكترونية في المتغيرات الخارجية لإعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي.
٣. تحديد تأثير الحكومة الإلكترونية في المتغيرات الداخلية لإعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي.
٤. وأخيراً التحقق من أن الوحدات الحكومية الخدمية قد استندت في اختياراتها لمتطلبات الحكومة الإلكترونية على أسس علمية كفوءة.

وقد توصلت الباحثة إلى أنّ أسلوب إعادة هندسة النظام المحاسبي في ظل بيئة الحكومة الإلكترونية مشاكل عدة منها: مشكلات تتعلق بـ: البرامج، الأجهزة، إدخال البيانات، معالجة البيانات، نقل المعلومات والتأهيل العلمي والعملي للمحاسبين، ويتطلب أسلوب إعادة الهندسة دراسة النظام المحاسبي لتشخيص مواطن الضعف بغية إجراء التعديلات اللازمة ليصبح قادراً على تلبية الاحتياجات المستمرة والمتطورة، وأوصت الباحثة إلى تطوير إجراءات وقواعد النظام المحاسبي الحكومي بما يمكنه من إصدار التقارير المالية القادرة على عكس المتغيرات البيئية للوحدة المحاسبية الحكومية.

٥- دراسة (السعبري، ٢٠٠٠)

(المعايير المحاسبية الحكومية، دراسة نظرية وتطبيقية في إحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي، المؤسسات البلدية في محافظة النجف) (**)

هذه الدراسة تضمنت عرضاً لتطور أسس وأحكام النظام المحاسبي الحكومي العراقي وتقويم أهدافه إلى تاريخ إعداد هذه الرسالة، إذ أكد الباحث في هذه الدراسة أن هناك توجهاً

(*) أطروحة دكتوراه غير منشورة / جامعة الموصل / ٢٠٠٨

(**) أطروحة دكتوراه غير منشورة / جامعة بغداد / ٢٠٠٠.

وطموحات نحو تطوير المحاسبة الحكومية من خلال تبني الأساليب الحديثة والمتطورة في إعداد الموازنة والعمل المحاسبي، وأشار إلى أن سبب عدم تحقيق هذا التوجه بما يلبي الطموحات لا يعود كما يرى البعض إلى القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وإنما السبب يعود كما يرى الباحث المذكور إلى عدم وجود جهة متخصصة تتابع التطورات الكبيرة في القطاعات الاقتصادية والاجتماعية، وتأخذ على عاتقها إصدار الحلول العملية للمشاكل والمستجدات التي لها علاقة بالنظام المحاسبي الحكومي. ويضيف الباحث في دراسته إلى أن النظام المحاسبي الحكومي العراقي لم يستطع تحقيق العديد من الأهداف التي تلبي تلك الطموحات، واهم هذه الأهداف.

- أ- تقويم كفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية.
- ب- توفير معلومات مفيدة للقرارات الاقتصادية الخاصة بالاستخدام الأمثل للموارد.
- ت- توفير معلومات مفيدة عن أداء العاملين في الوحدات الحكومية لعدم إمكانية قياس المنجزات ومقارنتها بمعايير معتمدة.
- ث- تقديم معايير تدقيقية واضحة خصاصة عن كفاية الأداء مما يجعل مهمة التدقيق الخارجي اكثر صعوبة وأقل كفاية.

الفصل الثاني

الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الحكومي

مقدمة

نظراً لأهمية مواكبة النظم المحاسبية للمتغيرات في البيئة الاقتصادية التي تعمل في ظلها الوحدات الحكومية وبكل أنواع تلك المتغيرات من سياسية واقتصادية وتقنية واجتماعية، كانت فكرة هذا البحث تقوم على دراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لأعمال مديرية خزينة محافظة نينوى من خلال دراسة الإطار المفاهيمي و خصائص النظام المحاسبي الحكومي وأهدافه وأدواته ووسائله، وفي ظل التطورات الحاصلة في مختلف المجالات كان لابد من دراسة النظام المحاسبي الحكومي لمعرفة مدى مواكبته للتطورات الاقتصادية والمالية وإمكانياته في تحقيق الرقابة الداخلية التي تحد من الغش والأخطاء، والمساهمة في تطويره ليكون عاملاً مساعداً في وضع الخطط الاستراتيجية وتقويم أداء العاملين بالدوائر الحكومية والرفع من مستواهم، وبناءً على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وكالاتي:

المبحث الأول: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

المبحث الثاني: أهداف وعناصر ومقومات النظام المحاسبي الحكومي

المبحث الأول

مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

تمهيد

يعد النظام المحاسبي الحكومي أحد الركائز المهمة التي تعتمد عليها الإدارات الحكومية في تنفيذ الأنشطة والعمليات الحكومية وذلك عن طريق استخدام المال العام بكفاءة وفعالية في الوحدات الحكومية، فضلاً عن دوره في الرقابة على المال العام من خلال عمليات المطابقة بين كشف البنك والسجلات وأعداد الجداول ومطابقتها مع اليومية العامة والجرد الدوري، وعليه سيتم التعرف على هذا النظام من خلال ماهيته ودوره والوحدات التي تمارس نشاطه، وبذلك سيتضمن هذا المبحث المحاور الآتية:

أولاً: تعريف النظام المحاسبي الحكومي.

ثانياً: النظم المحاسبية المعتمدة في العراق.

ثالثاً: القوانين والنظم والتعليمات التي تحكم النظام المالي والمحاسبي.

رابعاً: خصائص النظام المحاسبي الحكومي.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي الحكومي

يعرف النظام بأنه مجموعة من اثنين أو أكثر من المكونات المترابطة التي تتفاعل فيما بينها لتحقيق الهدف، وتتكون الأنظمة في الغالب من أنظمة فرعية صغيرة يؤدي كل منها وظيفة معينة مهمة ومساندة للنظام الرئيسي الذي تشكل جزءاً منه (Rommany & Steinbart, 2000: 2).

وهناك من يعرف النظام بأنه مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معاً لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف ليس بمقدور عنصر منها بمفرده تحقيقه (احمرو، ٢٠٠٣).

وتم تعريفه بأنه "مجموعة المستندات والسجلات والآلات الحاسبة وأجهزة المكننة المستخدمة في الوحدات الحكومية، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية" (الحجاوي، ٢٠٠٤، ٥٣).

وعرف النظام المحاسبي أيضاً بأنه مجموعة من الأجزاء المتفاعلة والتي تؤدي سوية وظيفة لتحقيق أهدافه (الجزراوي والجناي، ٢٠٠٧، ١٧).

وقد عرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه: "مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تحكم التصرفات المالية غير الهادفة إلى الربح والداخلية ضمن الموازنة العامة للدولة والتي تخضع لأحكام الدستور والقواعد والتعليمات المالية المركزية" (حمودي، ٢٠٠٨، ٦١).

وتم تعريفه على أنه "مجموعة المستندات والسجلات والآلات المحاسبية والحواسيب والطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية الهادفة إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية للحكومة" (عبدالله، ٢٠١٠، ١٤٥).

ويعرف النظام المحاسبي الحكومي على أنه "مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد الإجراءات التي تمكن من عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وقياس وتقييم نتائج هذا النشاط ومساعدة القائمين به في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على المال العام" (البناء، ٢٠١١، ١١).

يعرف النظام المحاسبي بأنه النظام الذي يحكم جانب التنظيم المحاسبي لعمليات تنفيذ الموازنة وإعداد البيانات الشهرية والسنوية ويضع القواعد التي تحكم الأداء وفقاً للقواعد والأنظمة والتعليمات، كما يتضمن حالات التسجيل والترحيل وتبويب عمليات الصرف والقبض وفق ما تحدده القواعد المحاسبية الدولية والمحلية (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣، ٥).

ثانياً: النظم المحاسبية المعتمدة في العراق:

لقد خضع النظام المحاسبي الحكومي في العراق في بداية القرن العشرين لأحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر سنة (١٩١١) م، فضلاً عن مجموعة التعليمات التي جاء بها نظام السلطة في الأمور المالية ذو العدد (٧١٥) لسنة (١٩٢٤) واستمر العمل بهذا القانون حتى صدور قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠، والتعليمات الحسابية الملحقه به، وصدر قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ الذي تناول مراحل الموازنة العامة الموحدة (مرحلة الإعداد والمناقشة، مرحلة التشريع، مرحلة التنفيذ، ومرحلة المتابعة).

وحدد بموجب هذا القانون وحدات الإنفاق الحكومية الممولة مركزياً والتي تخضع لأحكام قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠، واستمر العمل بهذين القانونين حتى نهاية سنة ٢٠٠٤ إذ صدر قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ الذي جمد العمل بالقانونين المذكورين أنفاً في حال تعارضها معه واعتباراً من ٢٠٠٥/١/١ (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣، ٤ - ٥).

قبل الخوض في بحث النظام المحاسبي الحكومي في العراق لابد من إعطاء فكرة موجزة عن طبيعة التقسيمات الإدارية والمالية للدوائر الحكومية من حيث طبيعة نشاطها وأسلوب تمويلها والتي على أساسها يتحدد نوع النظام المحاسبي الذي تعتمد هذه المجموعة أم تلك. وعلى هذا الأساس فإن دوائر الدولة يمكن أن تضعها في تقسيمات وفقاً للنشاط الاقتصادي وطبيعة عملها وهدفها (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣، ١٧).

١- وحدات القطاع الحكومي المركزي وتشمل الوحدات ذات النشاط الخدمي المجاني التي تمول من الموازنة العامة للدولة وهي لا تهدف إلى تحقيق الربح من نشاطها، وهذه الوحدات تشكل بمجموعها الموازنة العامة للدولة ونشاطها محكوم بما يخصص لها في الموازنة وهذه الوحدات تشمل كافة الوزارات والتشكيلات الرئيسية للحكومة والدوائر الخدمية الأخرى التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي وسوف نبخته بشكل مفصل ونسعى إلى تطويره.

٢- وحدات القطاع العام (التي كانت تسمى القطاع الاشتراكي) وهي وحدات حكومية لكنها تعمل بنشاط اقتصادي تجاري يهدف إلى تحقيق الربح وتراعي حساب الكلفة وتمول ذاتياً من خلال رأسمالها ومواردها وقد تحقق ربحاً أو خسارة إلا أنها تهدف الربح وتعمل وفق هذه النظرية وتشمل الشركات والمؤسسات العامة في وزارة الصناعة والتجارة والنقل والزراعة والإسكان وغيرها وهي خارج الموازنة العامة للدولة بحكم استقلالها المالي (البعض منها حالياً وبسبب الظروف وتوقف نشاطها وعدم ممارستها نشاطاً يحقق لها موارد فإنها تمول من الموازنة العامة للدولة بطريقة المنح أو السلف وهذه حالة شاذة لا يقاس عليها وتبقى هذه الوحدات مستقلة)، والنظام المحاسبي الذي يطبق في هذه المجموعة هو النظام المحاسبي الموحد وهو نظام يأخذ بالمبادئ المحاسبية التجارية ويعتمد أساس الاستحقاق كاملاً ويضمن لها معالجة محاسبية لتصرفاتها بما يظهر لها نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ويراعي معايير المحاسبة الدولية وقد تم إعداده خلال فترة الثمانينات من القرن الماضي ومن قبل لجنة من الخبراء والمحاسبين القانونيين.

٣- المصارف وشركات التأمين: وهي المجموعة الثالثة من الوحدات الحكومية وهذه المجموعة هي من الوحدات التي تمارس نشاطاً خدمياً وتهدف إلى الربح ومستقلة مالياً ومتشابهة من حيث طبيعة نشاطها وهو النشاط المالي الذي يختلف بطبيعة الحال عن الأنشطة الصناعية والتجارية وغيرها من الأنشطة لذلك فقد تم تصميم نظام محاسبي خاص لها سمي النظام المحاسبي الموحد للمصارف والتأمين ينسجم وطبيعة النشاط وهدف الربح من حيث الأسس المحاسبية وهيكل الحسابات وتقسيمها.

٤- النظام المحاسبي الموحد للبلديات: يمثل النظام المحاسبي الموحد بشكل عام نظاماً أو خطة تتمثل بمجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة وإعداد قوائم مالية وحسابات ختامية في إطار موحد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف والمعالجات المحاسبية لخدمة أهداف معينة، ونظراً لخصوصية المؤسسات البلدية وطبيعة عملها النوعي الأمر الذي تطلب إعداد نظام محاسبي موحد خاص بالبلديات الذي تم اشتقاقه من النظام المحاسبي الموحد من خلال استحداث وتحليل بعض الحسابات التي تتطلبها طبيعة عمل المؤسسات البلدية ويعمل ضمن الأسس والمبادئ والقواعد نفسها التي يستند إليها النظام المحاسبي الموحد.

ثالثاً: القوانين والنظم والتعليمات التي تحكم النظام المالي والمحاسبي:

يخضع النظام المالي والمحاسبي الحكومي في العراق إلى عدد من القوانين والنظم والتعليمات وكما يأتي (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣، ٦-٧):

١- قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل والذي جمد العمل به بموجب قانون الإدارة المالية العامة رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ من الناحية النظرية إلا أن بعض أحكامه استمرت بالعمل لعدم وجود بديل عنها في قانون الإدارة المالية ولحين تعديل القانون المشار إليه أعلاه، وعلى الرغم من قدم هذا القانون الذي أجريت عليه الكثير من التعديلات إلا أنه كان قانوناً شاملاً لكافة مجالات العمل المحاسبي الحكومي من حيث الأسس المحاسبية والصلاحيات والجوانب التنظيمية والمستندات والسجلات والدورة المحاسبية، فكان بحق قانوناً شاملاً لكافة تلك الجوانب فضلاً عن تغطيته للجانب الرقابي إلا أنه مع تقدم الزمن كان بحاجة إلى تطوير أساليب العمل والأسس المحاسبية وبما يتماشى وقواعد المحاسبة الدولية للقطاع العام.

١- قانون الموازنة العامة الموحدة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ الذي استطاع ولأول مرة أن يتوصل إلى قانون موازنة عامة موحد لكافة النشاطات الحكومية بما في ذلك الوحدات الممولة ذاتياً والتي كانت موازنتها تظهر ضمن هذه الموازنة الموحدة كمجموعة خاصة إلا أن الفرق بين الموازنة للوحدات الحكومية الممولة مركزياً والوحدات الممولة ذاتياً هو أن الموازنة للأولى كانت تعد موازنة تخطيطية وتخصيصية، أما الثانية فقد كانت موازنتها تخطيطية فقط، لأن المبالغ كانت من موارد تلك الوحدات وليس من موارد الموازنة العامة للدولة باعتبار أن نشاطها اقتصادي ولها موارد مقابل ما تقدمه من سلع وخدمات عكس الوحدات الأولى التي تقدم خدماتها بشكل مجاني وهذا القانون هو الآخر تم إيقاف العمل بعد تشريع قانون الإدارة المالية العامة رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤.

٢- قانون الإدارة المالية العامة رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ وهو القانون الذي جاء بعد أحداث ٢٠٠٣ وهذا القانون قد جمد العمل بالقوانين السابقة في حال تعارضها معه.

٣- قوانين الموازنة العامة السنوية حيث أنه في كل سنة من السنوات يصدر قانون باسم قانون الموازنة العامة الاتحادية للدولة بشقيها (الجارية، والاستثمارية) والذي يضع أحكاماً للتصرفات المالية والمحاسبية لكافة الوحدات الحكومية ولكافة أوجه الصرف كما أنه يحتوي على مواد قانونية يتطرق إلى الصلاحيات وإلى الأسس المحاسبية والمعالجات لعدد من الحالات سواء في مجال المصروفات أو الإيرادات.

٤- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية: دأبت وزارتا المالية والتخطيط على وضع تعليمات سنوية تصدر بعد صدور قانون الموازنة السنوي تضع أحكاماً وقواعد للتصرفات المالية والمحاسبية ولكافة الوحدات ابتداءً من عمليات التمويل والصرف والقبض وإعداد البيانات وغلق الحسابات وتقديم الكشوفات المالية الشهرية والسنوية.

٥- تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم ١ لسنة ٢٠٠٨ وهي التعليمات الصادرة عن وزارة التخطيط وتتضمن أحكاماً لعمليات التعاقدات الحكومية وبكافة أنواعها.

٦- تعليمات تنظيم الأمور الهندسية والمقاولات وتنفيذ المشاريع كانت صادرة بالفترات السابقة ولا زال الكثير منها نافذ المفعول لحد الآن كتعليمات تنفيذ مقاولات الهندسة المدنية والكهربائية.

٧- قانون رواتب موظفي الدولة رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٨.

٨- قانون التقاعد الموحد رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

٩- قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٦ المعدل.

١٠- تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي كتاب صادر عن وزارة المالية.

١١- النظام المحاسبي الموحد لوحدات القطاع العام الممول ذاتياً.

١٢- النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين.

فضلاً عما تقدم هناك عدد من التشريعات المالية والتعليمات التي لها مساس مباشر بالنظام المالي والمحاسبي منها قانون رسم الطابع وقانون الإيفاد والسفر وقانون التنفيذ.

رابعاً: خصائص النظام المحاسبي الحكومي

إن النظام المالي الحكومي له طبيعته الخاصة وهو ما ينعكس على خصائص عناصر هذا النظام بشكل يميزه عن ما هو متواجد في وحدات منشآت الأعمال (محمود، ٢٠١١، ٤٩).

وإن تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفاعلية يتطلب أن تتوفر فيه

خصائص عدة تتمثل في: (حجازي، ١٩٩٥، ٢٠٠)

١- أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.

- ٢- أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة.
- ٣- أن تنظم الحسابات بطريقة تعبر بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة.
- ٤- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
- ٥- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
- ٦- أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية وكيفية التعامل فيما بينها.
- ٧- الحاجة إلى تطوير الأساس المحاسبي المطبق في المحاسبة الحكومية (عبدالخالق، ١٩٩٣، ١٠٦).
- ٨- ضرورة استخدام نظم المعلومات ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي (جمعة، ١٩٩٥، ٢٦٩).

المبحث الثاني

أولاً: أهداف النظام المحاسبي الحكومي

إن أهداف النظام المحاسبي بوصفه نظاماً للمعلومات لا تخرج عن أهداف الوحدة الاقتصادية الحكومية ككل، ومن الممكن تحديد أهداف النظام المحاسبي كنظام للمعلومات في الوحدات الحكومية بما يأتي: (حمودي، ٢٠٠٨: ٦٩-٧٠).

١- توفير المعلومات اللازمة للمساءلة: ويقصد بالمساءلة تقديم تفسيرات عن تكامل الوحدة الحكومية إلى السلطات التشريعية أو أية جهة لها الحق في طلب ذلك، ويمكن حصر أهداف السلطة في الآتي:

أ. المساءلة المالية: من خلال بيان مدى الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية، وصدقها في التعبير عن أداء الوحدة الحكومية.

ب. المساءلة الإدارية: وذلك من خلال بيان أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة وبدون إسراف فالوحدة الحكومية تراعي الاقتصاد في عملها.

ت. المساءلة عن الأداء: ذلك من خلال بيان مدى كفاءة تنفيذ البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة الحكومية وفعاليتها.

٢- توفير معلومات لتقويم نتائج نشاط الوحدة الحكومية خلال السنة عن طريق:

أ. المقارنة بين النتائج الفعلية والمخططة في الموازنة المعتمدة تشريعاً.

ب. بيان الأداء المالي ونتائج العمليات.

٣- توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسة العامة، وذلك من خلال:

أ. توفير معلومات لمقارنة نتائج نشاط العام الحالي مع الأعوام السابقة في العمليات والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الحكومية.

ب. بيان العلاقة بين المدخلات والمخرجات.

ت. إظهار القيود القانونية أو التعاقدية على موارد الوحدة الاقتصادية الحكومية وأي مخاطر أخرى محتملة.

٤- توفير المعلومات المفيدة لمجهزي الموارد الحاليين والمرقبين أو أي آخر يهتم بتقديم الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية وتحديد مدى قدرتها مستقبلاً على تقديم هذه الخدمات.

٥- توفير معلومات مفيدة في تقويم الوحدات الحكومية من خلال بيان الخدمات المقدمة ومقارنتها بأسعار تقديمها وذلك من خلال بيان قدرة الوحدة الحكومية على تخفيض الكلف والاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها.

٦- توفير معلومات عن المساهمات الاجتماعية التي قدمتها الوحدة الحكومية في ظل القوانين والتعليمات السائدة.

٧- تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنظمة الحكومة المختلفة.

٨- تمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها، وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على الموجودات.

٩- يوفر سجلاً تاريخياً متكاملًا لكافة الأحداث الاقتصادية التي قامت بها الحكومة ومؤسساتها المختلفة بحيث يمكن الرجوع إليه عند الضرورة (حماد، ٢٠٠٦: ١٠٥٧).

١٠- ويضيف (الهور، ١٩٩٨: ١٣٤) بأن على النظام المحاسبي الحكومي أن يكون له القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة والقدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها بالأنظمة والقوانين (الجزراوي وصالح ٢٠١٢: ١٤٧).

ويضيف (الحجاوي، ٢٠٠٤، ٥٥) يمكن النظام المحاسبي الحكومي الفعال من تحقيق الأهداف الآتية:

١١- حصر الإيرادات العامة للوحدات الحكومية ومصروفاتها بصورة دقيقة.

١٢- إعداد التقارير المالية التي تظهر حركة التدفقات النقدية للخزينة.

١٣- تحديد كلفة الخدمات والأنشطة المباشرة وغير المباشرة التي تقدمها الوحدات الحكومية.

١٤- تصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تساعد الوحدات الحكومية في الحصول على البيانات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية.

١٥- يمكن من إعداد القوائم المالية بصورة سهلة وسريعة.

١٦- يمكن الوحدات الحكومية من تحديد وضعها التمويلي وعلاقتها مع الوحدات الأخرى والمؤسسات المالية.

١٧- تحديد الإيرادات العامة المستحقة وغير المحصلة والنفقات العامة الملتزم بها وغير المسددة.

١٨- تمكين الوحدات الحكومية من ضبط عمليات الصرف والقبض.

١٩- يمكن من إعداد الحسابات الختامية للدولة.

٢٠- يمكن من تحليل ودراسة الحسابات الختامية للدولة.

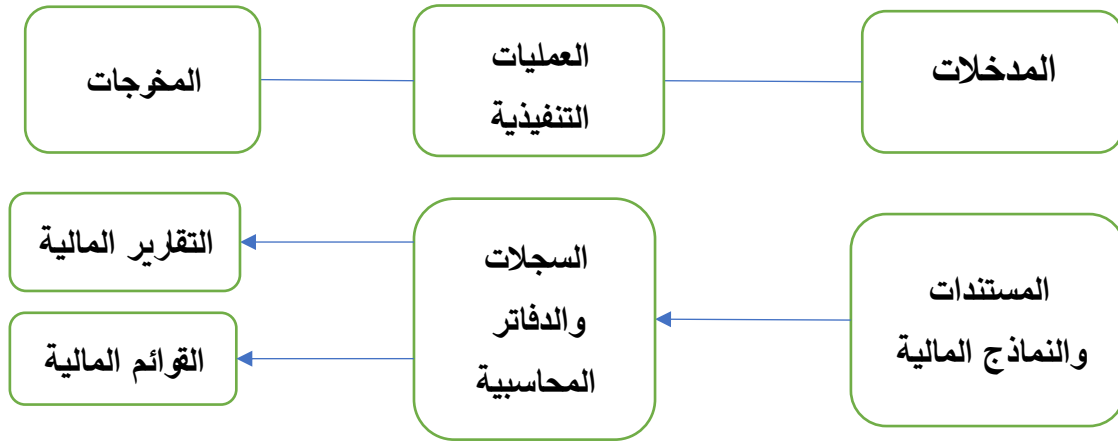
وعليه فإن النظام المحاسبي الحكومي يعد نظام المعلومات الكمي الرئيس للوحدات الاقتصادية الخدمية، فضلاً عن الأهداف التقليدية المتمثلة بتحقيق الرقابة المالية والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة وإنفاقها بالأغراض المخصصة لها والتقيّد بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

ومن خلال ما سبق ذكره نلاحظ بأن النظام المحاسبي الحكومي أصبح أداة مهمة للمساعدة في تقويم الأداء الحكومي وكفاية الأداء الاقتصادي لها، من خلال توفير المعلومات اللازمة لتقويم مدى كفاية وفاعلية واقتصادية البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية والتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المناطة بها وتحقيق النتائج المرجوة منها.

ثانياً: عناصر النظام المحاسبي الحكومي

لا بد من الإشارة إلى أنه لا يوجد نظام محاسبي واحد يصلح للتطبيق في جميع الوحدات الحكومية، وإنما يتوجب تصميم النظام المحاسبي للوحدة وفقاً لطبيعة عملها وشكلها القانوني وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن من إنتاج البيانات المحاسبية الدقيقة اللازمة لتحديد نتيجة الأعمال والموقف المالي والتغيرات في الموقف المالي ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة، ولكن مهما اختلفت الأنظمة المحاسبية المستخدمة في الوحدات الحكومية إلا أنها تتفق جميعاً في عناصر رئيسة تعرف بعناصر النظام المحاسبي وهي: (الحجاوي، ٢٠٠٤، ٥٤-٥٥).

- ١- المستندات والنماذج المحاسبية: ويعبر عنها بمدخلات النظام المحاسبي وهي تمثل المرحلة الأولى لهذا النظام.
 - ٢- السجلات والدفاتر المحاسبية: ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو عملية المعالجة والتشغيل وهي المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي.
 - ٣- التقارير والقوائم المالية: ويعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي وتمثل المرحلة الثالثة من مراحل النظام المحاسبي.
 - ٤- آلات الحاسبة وأجهزة الكمبيوتر وما في حكمها.
- ويمكن بيان عناصر النظام المحاسبي الحكومي من خلال الشكل التوضيحي التالي:



شكل (١)
عناصر النظام المحاسبي

المصدر: الحجاوي، حسام أبو علي، ٢٠٠٤، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.

ثالثاً: المقومات الأساسية لنظام المحاسبة الحكومية

إن مقياس كفاءة أي نظام محاسبي حكومي يتمثل في قدرة ذلك النظام على تحقيق الأهداف المتوخاة وأن يكون قادراً على قياس كفاءة الأداء وأن يوفر المعلومات الضرورية الكافية، حيث أن النظام المحاسبي الحكومي في أية وحدة إدارية يجب أن يكون له دورٌ أساس في تهيئة المعلومات اللازمة لكي يتمخض عنها اتخاذ قرارات اقتصادية مناسبة من قبل الإدارات، فدوره ليس مقتصرًا على الإجراءات والأساليب المحاسبية بل أصبح دوره الرئيس هو توفير وإيصال المعلومات المالية إلى الجهات صاحبة الاختصاص لاتخاذ قرارات صائبة.

وعليه فإن النظام المحاسبي الحكومي هو مجموعة المستندات والسجلات المحاسبية والمبادئ العلمية للمحاسبة ومجموعة التعليمات والإجراءات والطرق اللازمة لبيان الحسابات وأنواعها.

وقد ذكر (مشكور وآخرون، ٢٠١٤، ٦٢-٦٣) أن مقومات النظام المحاسبي الحكومي تتمثل بما يلي:

١- المبادئ الأساسية: تعد المبادئ المحاسبية الاطار العام للعمل المحاسبي معتمدا على الفروض المحاسبية، وهذه المبادئ ليست قوانين رياضية ثابتة جامدة بل هي متحركة يمكن

تعديلها وتنقيحها وتطويرها لتتماشى وتطورات العمليات المالية المتزايدة كما ونوعا وتعقيدا يوما بعد يوم.

٢- الدليل المحاسبي المتكامل مع شرح الدليل: يعتبر الدليل المحاسبي أحد المقومات الأساسية للنظام المحاسبي، وتظهر أهميته في الوحدات الحكومية الكبيرة والتي يتعدد فيها الحسابات التفصيلية والفرعية، ومن هنا يمكن تعريف الدليل المحاسبي بأنه قائمة تحتوي على كافة الحسابات بالوحدة الحكومية مرتبة بشكل معين يسهل مع تحديد طبيعة كل حساب والمجموعة التي ينتمي إليها الحساب.

٣- المعالجات القيدية حسب التعليمات: ان المعالجات القيدية من اهم مقومات النظام المحاسبي والتي يتم من خلالها معالجة جميع الحركات المالية للوحدات الحكومية عن طريق قيود تسجل في السجلات والمستندات توضح الاجراءات المالي في الوحدة الحكومية وتكون بتعليمات تصدر عن وزارة المالية.

٤- المستندات المستخدمة: المستند هو أساس الدورة المحاسبية، وبدونه لا يمكن إثبات أي عملية مالية بالدفاتر، ولا يمكن إثبات أي قيود في دفتر القيد الأولي (اليومية)، فمثلا إذا تم صرف نقدية من الخزينة لعمل صيانة كهربائية، فما الذي يدل على انه تم فعلا صرف النقدية؟ ومن الذي صرف له؟ هو مستند إذن الصرف، وبالمثل إذا تم إستلام نقدية لأبد من تحرير إذن إستلام نقدية.

٥- السجلات المستخدمة: هنالك العديد من السجلات المحاسبية مثل سجل اليومية وسجل الأستاذ وسجل التوحيد وسجل جرد المخزون وسجل الاصول، ولكن أشهر تلك السجلات وأهمها هما سجلي اليومية والأستاذ.

٦- كشوف الحسابات الشهرية وإعدادها: وهو كشف المصرف الذي تسحبه الخزينة شهريا من اجل مطابقة المصروفات التي تجري في الخزينة مع حركة الحساب في المصرف لمعرفة الحساب والتأكد منه ومعرفة الصكوك الموقوفة والمرفوضة ليتم معالجتها.

إن النظام المحاسبي الحكومي يسترشد بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات التي تخص العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية لمعلومات مالية يقدمها لمستخدميها من أصحاب القرار من خلال عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديدها في ثلاث خطوات هي: (المستوفي، ٢٠١٢، ٣١٢).

١- حصر العمليات المالية المتعلقة بأنشطة الوحدات الإدارية وتمثيلها بصورة بيانات محاسبية تسجل في الدفاتر والسجلات المحاسبية.

٢- تشغيل البيانات الأساسية ومعالجتها بموجب مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتحويل بيانات العمليات المالية إلى معلومات تفيد مستخدميها.

٣- توصيل المعلومات المالية الواردة في التقارير المحاسبية والتي تمت معالجتها محاسبياً من قبل الجهات ذات العلاقة بعملية صنع القرار.

وبما أن نشاط الحكومة هو نشاط خدمي لا يهدف إلى الربح بالدرجة الأساس وإنما يركز بشكل رئيس على تقديم الخدمات في حدود التخصيصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة فإن دور النظام المحاسبي الحكومي هو أن يوفر سجلاً تاريخياً متكاملًا ومتسلسلاً بجميع العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الجهات الحكومية بجميع أجهزتها.

مما سبق يتضح لنا أن النظام المحاسبي الحكومي هو أداة الجهات الحكومية في توفير المعلومات المحاسبية عن أنشطة الوحدات الحكومية والإدارية، ومن هنا لابد أن تلتزم به جميع الوحدات الحكومية من أجل تجميع بياناتها عن الأنشطة المالية لكي يتم تحديد الوضع المالي للدولة كأنه وحدة مالية واحدة.

ومن الجدير بالذكر أن النظام المحاسبي الحكومي لابد أن يوفر المعلومات المهمة من أجل إعداد الموازنة العامة للدولة فضلاً عن عمله في متابعة تنفيذها ومعالجة الانحرافات في حال حدوثها، إذ إن من غير الممكن أن تكون هنالك موازنة عامة سليمة بدون نظام محاسبي سليم.

الفصل الثالث

طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مديرية خزينة محافظة نينوى

تمهيد

بعد ان تعرفنا في الفصل الثاني على الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الحكومي، وأهمية النظام المحاسبي كنظام للمعلومات وتعرفنا على مفهوم النظام المحاسبي واهدافه وخصائصه وعناصر النظام والانظمة المطبقة في العراق والقوانين والتشريعات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي في العراق، سوف نتطرق في هذا الفصل على طبيعة النظام المحاسبي الحكومي المطبق في مديرية خزينة محافظة نينوى من خلال إيضاح خطوط السلطة والمسؤولية ضمن هرم التنظيم ومن ثم التعريف بكافة عناصر ومكونات النظام المحاسبي الحكومي في الخزينة من حيث المستندات والسجلات والجداول ودليل الحسابات ومجموعة التعليمات المحاسبية وتعليمات التدقيق.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الدراسة إلى:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن خزينة محافظة نينوى.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي المعتمد في خزينة محافظة نينوى وأوجه تطويره.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن مديرية خزينة محافظة نينوى

أولاً: ما هي خزينة محافظة نينوى

هي مديرية تابعة لوزارة المالية / دائرة المحاسبة متخصصة بمتابعة وتدقيق مصروفات وإيرادات وسلف وامانات كافة الدوائر المرتبطة بها وتعد من الدوائر الاستشارية للنظام المحاسبي وحلقة وصل بين وزارة المالية / دائرة المحاسبة/ والدوائر المرتبطة بها، ومن أهم واجبات الخزينة هي:

- ١- تقوم المديرية بمتابعة الامور المالية للأقضية والنواحي عن طريق ممثليها في هذه الأقضية والنواحي (مأموري المال).
- ٢- ويتولى مدير الخزينة مهمة إدارة الخزينة والتواصل مع وزارة المالية/ دائرة المحاسبة لمعرفة كل جديد من التعليمات وكتب التمويل الخاصة بال خزينة والدوائر المرتبطة بها والتوقيع على الصكوك الخاصة بالمصروفات والرواتب للدوائر المرتبطة بال خزينة عندما تكون المبالغ اكثر من (٥٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين دينار.
- ٣- أما إذا كان المبلغ اقل من ذلك فلا حاجة لتوقيع المدير ويكتفى بتوقيع مسؤول هيئة التدقيق ومعاون مدير الخزينة.
- ٤- ترتبط بالمعاون هيئات التدقيق، ويجب توقيع معاون على جميع معاملات الصرف مهما كان المبلغ ويشرف معاون على عمل الهيئات من ناحية العمل التدقيقي الفني فقط، أما العمل الإداري فترتبط الهيئات بالمدير ويتولى معاون مهمة استلام دفاتر الصكوك الخاصة بال خزينة من المصرف ويتم توزيعها على الهيئات بالتسلسل ويفتح سجل لمراقبة وتسجيل الدفاتر المسلمة وأيضاً يتولى استلام جلود الدفاتر المنتهية من الهيئات، كما يتولى مهام مدير الخزينة في حالة غياب المدير لأي أمر أو في حالة إيفاده.

ثانياً: هيئات التدقيق

تتكون مديرية خزينة نينوى من أربع هيئات منها ثلاثة (الهيئة أولى - الهيئة ثانية - الهيئة ثالثة) تقوم بمتابعة وتدقيق حسابات الدوائر داخل مدينة الموصل بينما الهيئة الرابعة تقوم بمتابعة الأقضية والنواحي لمحافظة نينوى.

ثالثاً: أمانة الصندوق

يقوم موظفو الصندوق بمتابعة الصكوك الموقوفة والمصرفوفة في المصرف فضلاً عن متابعة الإيرادات التابعة للدوائر المرتبطة بخزينة نينوى، ويعد حلقة وصل بين الهيئات المختصة والمصارف واستلام الكشوفات الخاصة بمصرفوفات الخزينة وكافة الإيرادات المتحققة من الدوائر المرتبطة بالخزينة بموجب كشف صادر من المصرف وتوزيع المذكرات المستلمة مع الكشف إلى الهيئات التدقيقية.

رابعاً: الإدارة والمحاسبة

ويقوم هذا القسم بالمهام الآتية:

- تشكيل اللجان (لجنة الصيانة - لجنة المشتريات) وتزويد الهيئات بالسجلات والمذكرات والجلود والقرطاسية.
- إصدار ومتابعة العلاوات السنوية الخاصة بموظفي مديرتنا.
- متابعة توقيعات الموظفين الصباحية والمساءية.
- تنظيم قوائم رواتب موظفي الخزينة وتوزيعها.
- تتولى مهمة سحب السلفة المستديمة وصرفيات الدائرة وتسدها وفق وصولات رسمية.
- حفظ أضيابير الموظفين وخلاصة الخدمة وجمع ذاتية الموظفين من التعيين والنقل والإحالة على التقاعد.

خامساً: الصادرة والواردة

تقوم هذه الشعبة بحفظ البريد الوارد الى المديرية وتوزيعه على الهيئات والشعب الخاصة وحفظ نسخة من بريد الصادر.

سادساً: الطابعة

يقوم موظفو هذه الشعبة بمهمة طباعة كافة الكتب الصادرة من مديريةية خزينة نينوى وتوزيع المنشورات والتعليمات التي تصدر من وزارة المالية.

سابعاً: الحاسبة

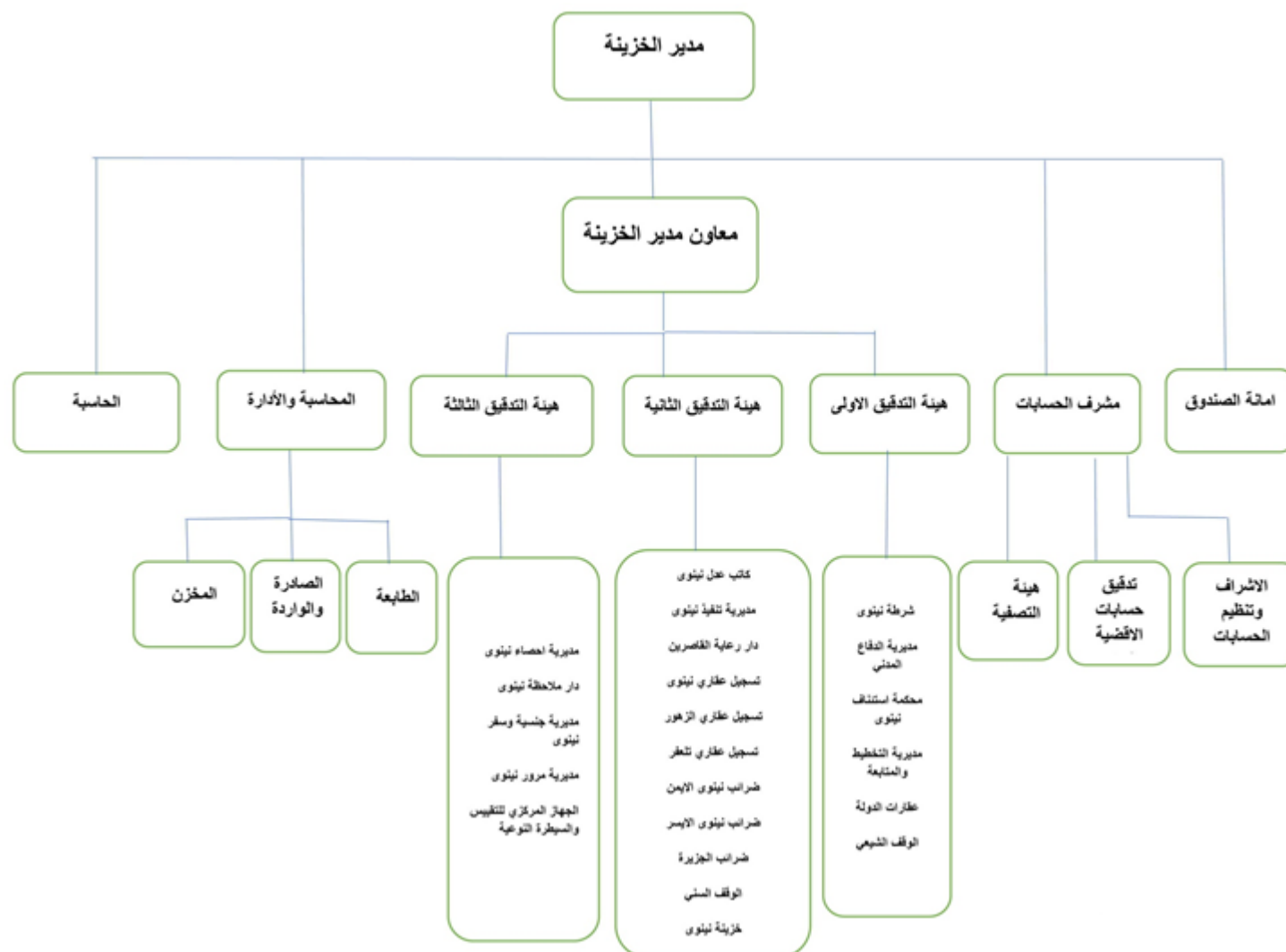
تتولى تنسيق وبرمجة ومتابعة أعمال وتطبيقات الحاسبة الإلكترونية، وتطوير مهارات العاملين على الحاسبة من خلال إشراكهم في دورات تدريبية، وصيانة البرامج (Soft Ware) وصيانة الأجهزة وملحقاتها بشكل مستمر وإنجاز البرامج لأقسام المديرية.

ثامناً: المخزن

يتولى ترتيب وأرشفة جميع المعاملات والأضابير المنجزة في مديرية خزينة نينوى في المخزن بالطرائق الالكترونية والتقليدية كما يتولى مهمة توفير الأوليات في حالة طلبها من قبل الرقابة أو النزاهة.

تاسعاً: الإشراف

يتولى مشرف الحسابات مهمة توحيد جميع حسابات ومصروفات وإيرادات الخزينة والدوائر المرتبطة بها، وعمل ميزان مراجعة شهري وعمل الحسابات الختامية وقوائم المصروفات والإيرادات الشهرية وتسلم لوزارة المالية دائرة المحاسبة قسم تدقيق الخزائن ليتم توحيدها ضمن حسابات وزارة المالية.



الشكل (٢)
الهيكل التنظيمي لمديرية خزينة نينوى

المصدر: من إعداد الباحث

المبحث الثاني

أولاً: النظام المحاسبي المعتمد في مديرية خزانة محافظة نينوى

تطبق مديرية خزانة محافظة نينوى النظام المحاسبي الحكومي المركزي ويوضح (الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣، ١٨) النظام المركزي بما يأتي:

أن توجد خزانة (دائرة حسابية) في مركز المحافظة ترتبط بها دوائر المحافظة وهذه الخزانة هي التي تتولى مهام العمل المحاسبي لتلك الوحدات بشكل كامل من تدقيق المعاملة وصرفها وتسجيلها وإعداد البيانات ومتابعة الحسابات الموقوفة (الديون) أما الوحدة الحسابية في الدائرة فإن دورها ثانوي وكل ما عليها تهيئة مستلزمات الصرف وتقديمها إلى الخزانة.

وهذا النظام طبق في العراق منذ بداية الحكم الوطني أي منذ بداية العشرينات من القرن الماضي وكان السبب هو عدم وجود موظفي حسابات يمكن توزيعهم على الدوائر لكي يكون فيها وحدة حسابية، وقد تقلص استخدام هذا النظام منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي بعد أن تم اعتماد النظام اللامركزي، ولكن مازال عدد من الدوائر الحكومية في المحافظات تستخدم ذلك النظام بسبب نقص الكادر المحاسبي المؤهل لتحمل مسؤولية العمل المحاسبي الحديث مثل دوائر التسجيل العقاري، دوائر الضرائب، دوائر المرور والشرطة في المحافظات.

بعد ان وضحنا في المبحث الاول عن شعب وهيكلية مديرية خزانة نينوى وارتباطها في وزارة المالية سوف نوضح في هذا المبحث النظام المعتمد في الخزانة وطبيعة العمل وواجبات كل الشعب والأجزاء في المديرية وكيفية ومسار معاملة الصرف منذ دخولها الى الخزانة حتى صرف الصك وماذا يحدث بعد الصرف، وكيفية تقييد المبلغ وعمل جداول المصروفات وأيضاً كيفية تقييد الايرادات والامانات والسلف حيث إن الخزانة تخضع لنظرية الاموال المخصصة وبمقتضى هذه النظرية فإنه لا علاقة بين ايرادات الخزانة ونفقاتها، بل إن الخزانة تنفق من تخصيصات كل دائرة المتجددة سنوياً وتتم تغذية الدوائر سنوياً عن طريق وزارة المالية أما البنك فإن مهمته ثانوية متمثلة في عمليات السحب والإيداع النقدي لصالح الخزانة.

وبذلك يكون عمل الخزانة ضمن اطار النظام المركزي شبيهاً إلى حد كبير بعمل الصراف في البنك.

وتراقب الخزانة المصروفات وترفض السماح بالصرف عند حدوث تجاوزات، ولذلك فإن مسؤولي الحسابات في الدوائر المرتبطة بالخزانة يراجعون الخزانة بصورة يومية تقريباً، ولا يتم صرف اي مبلغ دون موافقة الخزانة، حيث تتكون كل هيئة تدقيق من مسؤول للهيئة وموظف

مختص للإيراد النهائي وموظف للمصرف النهائي وموظف للأمانات وموظف للسلف وموظف لليومية وموظفين للتدقيق.

ومن الممكن توضيح آليات العمل في النظام المحاسبي المعتمد في الخزينة بالآتي:

١- آليات الصرف وتقييد المصروفات في الخزينة: وتعتمد الخزينة في الية الصرف بصورة رئيسة على تعليمات تنفيذ الموازنة والتي تصدر سنويا عن طريق وزارة المالية وتعمم على الخزائن، حيث إن طريقة الصرف في الخزينة تبدأ من الدائرة التي تريد أن تصرف حيث تقوم الدائرة المعنية بتشكيل لجنة مشتريات لغرض القيام بشراء احتياجات الدائرة وتقوم الدائرة بتشكيل لجنة لسحب الرواتب وتقوم باستكمال جميع مستلزمات الصرف وفق تعليمات تنفيذ الموازنة حيث تقوم الخزينة بتجهيز جميع الدوائر المرتبطة بها بجلود (مذكرات دفع ٣٦ أ) ليتم تحرير مذكرة دفع عند كل معاملة صرف ويجلب مدير الحسابات أو موظف مخول من الحسابات معاملة الصرف وتقدم لمدير الخزينة للاطلاع وتحويلها على هيئة التدقيق المخصصة لتدقيق صرفيات الدائرة ثم يقوم المدقق المخصص في هيئة التدقيق بتدقيق المعاملة للتأكد من أنها وفق تعليمات تنفيذ الموازنة وانها وفق التعليمات وقوانين التدقيق ثم تحول إلى موظف التخصيصات للتأكد من توفر الاعتماد المالي ولا يوجد أي تجاوز بالصرف ثم تحول إلى الموظف المختص بكتابة الصكوك وبعدها تحول إلى مسؤول هيئة التدقيق للتأكد من المعاملة والتوقيع على الصك وبعدها تحول المعاملة إلى معاون مدير الخزينة أيضاً للتأكد من المعاملة وتدقيق المبالغ الرئيسة في المعاملة والتوقيع على الصك وإذا كان مبلغ المعاملة أكثر من (٥٠٠٠٠٠٠٠) خمسة ملايين تحول إلى السيد مدير الخزينة للتوقيع على الصك، أما إذا كانت المعاملة أقل فيكتفى بتوقيع مسؤول الهيئة ومعاون مدير الخزينة وثم تبقى المعاملة في الهيئة المختصة للتسجيل في السجلات والحفظ ويأخذ المحاسب المخول أو اللجنة المخولة الصك ويصرف من المصرف ينظر الملحق (شكل ١).

٢- آليات تقييد الإيرادات في الخزينة (محاسبة ٦): يعد الإيراد النهائي من الحسابات التي بطبيعتها دائنة ويتضمن الإيراد النهائي في الخزينة كافة الايداعات الصندوق التي تستقطع من قبل محاسبي الدوائر المرتبطة بالخزينة وأموري المال في الأفضية والنواحي وتودع إما مباشرة لدى أمور المال أو تودع مباشرة في حساب الخزينة من قبل الدوائر فبذلك إذا كان التوديع إلى الخزينة أو وأموري المال فتتضم مذكرة محاسبة ٣٤ أ، ويقوم موظف الخزينة بجمع هذه المذكرات وتحرير مذكرة محاسبة ٣٥ أ والتوديع في المصرف حيث تستقطع هذه المبالغ من المؤسسات الحكومية مثل ضريبة دخل الموظفين والشركات التجارية حيث يتم الاستقطاع حسب نوع كل فصل ومادة ونوع وتبويب الإيراد النهائي يدخل ضمن حسابات

خزينة الدولة حيث يستلم امانة الصندوق كشف من البنك بجميع الايرادات يوميا وتوزيعها على هيئات التدقيق كل حسب الدوائر المرتبطة بهذه الهيئات ويقوم موظف الايراد النهائي في الهيئات بقيد جميع هذه المبالغ في سجل الإيراد النهائي (محاسبة ٦) وتتم مطابقة الإيراد النهائي مع الدوائر شهريا، ويتم ختم وتوقيع موظف الايراد على سجلات وقوائم محاسب الدائرة المعنية واذا كان الحساب غير مطابق يرفض الموظف المصادقة على جداول محاسب الدائرة حتى يتم اكتشاف الخطأ وتعديله، ينظر الملحق (شكل ٢،٣،٤).

٣- آليات تقييد الأمانات في الخزينة (محاسبة ٤): (هو نوع من انواع الحسابات المستخدمة في نظام المحاسبة الحكومي وبطبيعتها دائرة ويفتح لها جدول مكون من اربع صفحات دائن ومدين حيث يقوم موظف الامانات بتنزيل مبلغ الامانات التي تأتي من الدوائر الاخرى ويكتب فيها نوع الامانة ومبلغها واسم صاحب الامانة وتاريخها وقد يكون مبلغ الامانة مشترك فيه اكثر من اسم فيقوم الموظف بكتابة المبلغ الإجمالي للأمانة ويكتب في حقل التفاصيل أصحاب الأمانة بأسمائهم بالتفصيل هذا في كون الأمانة كإيراد ويسمى (إيراد الأمانات) وعند سحب الأمانة من الخزينة يقوم صاحب الامانة بجلب كتاب من الجهة التي اخذت منه الامانة يؤيد فيه بان صاحب الامانة يوجد لديه مبلغ في مديرية الخزينة مرفق معه الطلب ومبلغ الأمانة وتاريخ تحصيلها للخزينة ونوع الأمانة كان يكون تأمينات أولية أو للمقاولين أو متنوعة إلى آخره من أنواع الأمانات ويرفق معه المستمسكات الصورية لصاحب العلاقة حيث لا تصرف الأمانة إلا إلى صاحب العلاقة حصراً أو من ينوب عنه إذا كان لديه وكالة خاصة بسحب الامانات ومراجعة الخزينة مصدقة من كاتب العدل وتاريخ جديد. ويقوم بإدراج مبلغ سحب الأمانة في الجانب الدائن واسم صاحب العلاقة وتاريخ سحب الامانة ويكتب التفاصيل في الجهة المدينة لسجل الامانات ويذكر فيها مبلغ الامانات واسم صاحب العلاقة وتاريخ تحصيلها للخزينة وهذا يسمى (مصرف أمانات) مدين ويؤيد موظف الأمانات بتأييد موقوفية المبلغ وتصرف بصك موقع عليه من قبل مسؤول الهيئة ومعاون مدير الخزينة ومدير الخزينة ينظر الملحق (شكل ٥).

٤- آليات تقييد السلف في الخزينة (محاسبة ١٤): يتكون حساب السلف في الخزينة حسب

ترميز هيكل الموجودات:

أ- السلف المؤقتة.

ب- السلف المستديمة.

ت- سلف تنفيذ الأعمال.

ث- مدينو صكوك مرفوضة.

ج- الصرف بصورة زائدة.

ح- الجاري (محاسبة ٢٤ ب).

تكون السلف المستديمة واجبة التسديد بمدة اقصاها ٣١ \ ١٢ اما باقي السلف فيمكن تدويرها إلى السنة اللاحقة.

وعند الصرف (الدفع) يسجل مبلغ السلفة بالجانب المدين ويكون مصرف سلفة وتطالب الدائرة المعنية بالتسديد وعند التسديد يسجل المبلغ بالجانب الدائن وهنا يصفر المبلغ. ويتم تسجيل السلف في جداول السلف حسب المدين والدائن المبلغ والنوع والتاريخ والملاحظات، ومن ثم يتم الترحيل الى سجل استاذ السلف (محاسبة ١٤) وكما موضح في الملحق (شكل ٦)

اما الجاري فهناك ثلاثة أنواع له:

- أ- جاري بين دائرة المحاسبة والخزائن، وهنا تسجل المبالغ الواردة للخرينة ضمن إشعار دائن من دائرة المحاسبة وهذا الحساب يكون دائناً بالمبالغ المستلمة.
- ب- جاري بين الخزائن وفروعها، وهنا يسجل المبالغ المتحققة من الماليات التابعة للخرينة في الاقضية والنواحي ويكون هذا الحساب دائناً ضمن مذكرات القبض المستلمة.
- ت- جاري بين الخرينة ودوائر اللامركزي، وهنا تسجل المبالغ المدفوعة للدوائر المرتبطة بالخرينة بنظام اللامركزي مثل الموارد المائية وتكون ضمن اشعار مدين الملحق (شكل ٧، ٨ و ٩).

٥- آليات عمل ميزان المراجعة والحسابات الختامية في الخرينة: وهو من اختصاص الإشراف وينقسم هذا العمل الى ثلاثة اقسام وكما موضح في الملحق (شكل ١٠):

أ- عمل دوائر التي تطبق النظام المركزي: من واجبات عمل الاشراف هو التمويل حيث يقوم بمفاتحة وزارة المالية شهرياً لطلب التمويل ويصرف على الدوائر من هذا التمويل وأيضاً من واجباته توحيد الحسابات المستلمة من الهيئة مثل جداول المصروفات والإيرادات والأمانات والسلف وعمل ميزان المراجعة الشهري والحسابات الختامية وبعدها تضاف هذه الحسابات الى سجل التوحيد السنوي.

ب- عمل دوائر اللامركزي: حيث يقتصر عمل الإشراف على تمويل هذه الدوائر المرتبطة بالخرينة حالياً فقط (الموارد المائية) وسابقا كان السد والتربية والصحة والكهرباء وغيرها ويكون التمويل شهرياً حيث يكون بطلب من الدائرة وتتم دراسة الطلب بين المدير ومشرف الحسابات ومعاون مدير الخرينة لتحديد المبلغ الذي سيمول للدائرة ويتم التمويل عن طريق ارسال اشعار للبنك من الخرينة ليتم تحويل المبلغ الى حساب الدائرة وتصرف الدائرة من هذا التمويل حسب الموازنة المخصصة لهم وهم يتحملون المسؤولية في حالة التجاوز على الصرف أو أي صرف مخالف لتعليمات الموازنة.

ت- هيئة تدقيق حسابات الأفضية والنواحي: وهو عمل الخزينة في الأفضية والنواحي حيث تم ذكرها سابقا في الهيكلية وتقوم باستلام وجلب الإيرادات الخاصة بالخزينة سواء تلك التي يجيبها بنفسه أو يستلمها من بعض الدوائر في الأفضية والنواحي مثل (المحكمة والتسجيل العقاري وكاتب العدل) ويقوم مأمور المال ب جلب هذه الإيرادات للخزينة شهريا وإذا كان المبلغ كبيراً من الممكن جلبه خلال الشهر، ويجب على مأمور المال جلب شهادة الموجود النقدي شهريا حتى لو كان الإيراد صفرا ويقوم مأمور المال عند استلام مبالغ من الزبائن بتحرير مذكرة ٣٤ أ وبعدها يقوم بتجميع هذه المذكرات بمذكرة واحدة وهي مذكرة ٣٥ أ لتسليم المبلغ للمصرف.

٦- المصرف النهائي (محاسبة ٢): يتكون سجل المصرف النهائي من حقول عدة وتفاصيل يذكر فيه الجهة التي يصرف إليها الصك، وتاريخ الصرف ونوع الصرف إن كانت رواتب أو تشغيلية وتقدم الجهة التي لديها حساب في الخزينة الأوراق الثبوتية للمصرف مرفقه معها نوع الصرف إن كانت رواتب فيرفق معها قوائم رواتب مؤيدة وموقعه من قبل مدير الجهة التي تريد الصرف مع توافيق لجنة الرواتب أما إذا كانت تشغيلية ك شراء قرطاسية أو أجهزة فيجب أن تكون الأوراق وصولات مؤيدة ومختومة من قبل الجهة التي تريد الصرف وتوافيق لجنة المشتريات ولجنة اعتدال الأسعار، وتتكون من ثلاثة أعضاء على أن لا يكون المحاسب المسؤول عن الصرف من ضمنهم ويتم الصرف بتحرير مذكرة دفع (٣٦ أ) ويقوم بتفصيل المبلغ المصروف حسب النوع والتبويب ويوجد في اسفل مذكرة الدفع حقل الاستقطاعات مثل الضريبة وغيرها ويتم جمع المبلغ وي طرح منه الاستقطاعات ويحرر صك بالصافي، كما موضح في الملحق (شكل ١١).

٧- سجل اليومية (سجل محاسبة ٨٦): يعد سجل اليومية من اهم السجلات التي لا يستغنى عنه في كل هيئات التدقيق، حيث إن سجل اليومية مهم لمطابقة جميع الحسابات بصفته المرجع الاول حيث تقيّد فيه جميع الحسابات وجميع المذكرات والاشعارات ويتكون سجل اليومية من رقم الشيك ورقم المستند ومبلغ المعاملة والبنك دائن ومدين والصندوق دائن ومدين والمصرف النهائي ويكون مديناً دائماً والإيرادات، وتكون دائنة دائماً والسلف وتكون مدينة ودائنة والأمانات بأنواعها مثل (دائنون ٢٣) ومتنوعة ٢٢ وأيضاً تكون مدينة ودائنة والحساب الجاري ويكون مديناً ودائناً وكما موضح في الملحق (شكل ١٢).

ثانياً: أوجه تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مديرية خزينة محافظة نينوى

إن التطور السريع الذي نشهده اليوم في مختلف المجالات ولا سيما النظم المحاسبية وتطورها والتحول الحاصل من نظم يدوية وهي عبارة عن سجلات ومستندات الى نظم محاسبية محوسبة هذا التطور هو استجابة لمتطلبات التطور في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية التي تسهم بصورة فعالة في مساعدة الادارات في اتخاذ القرارات السليمة، وعرض النتائج وتفسيرها بطريقة سهلة بحيث يفهمها مستخدمو هذه البيانات سواء أكانت داخل الوحدات الحكومية أم خارجها وقد رافق هذا التطور في النظم المحاسبية وضع نماذج محددة لأنواع من السجلات والمستندات والتقارير المالية التي يجب على الوحدات الحكومية التقيد بها، وأن الالتزام باستخدام هذه النظم المحاسبية تجعل الوحدات الحكومية أكثر فاعلية من حيث الكلفة وتسهيل العديد من خدمات الحكومة وتسمح بتدفق المعلومات الى نطاق واسع من المستخدمين، وهي خير وسيلة للرقابة لما تتمتع به النظم الإلكترونية من إمكانية في التدقيق والتحليل.

وقد نص قانون الادارة المالية رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ في الفقرة (ح) من القسم الثاني عشر، (مهام وزارة المالية)، إن من مهام وزارة المالية تطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي والمالي للحكومة الاتحادية، كما نص في الفقرة (٧) من القسم الحادي عشر على ان تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الاتحادية طبقاً لمحتوى وتصنيفات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية. (قانون الإدارة المالية رقم ٩٥، لسنة ٢٠٠٤) لذا استناداً إلى ما تم ذكره سابقاً يرى الباحث أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي المركزي اصبح ضرورة ملحة لأسباب كثيرة منها:

١- حجم العمل الكبير الذي تقوم به الخزينة من مسؤولية العمل المحاسبي لأعمال تلك الوحدات في مجال التنظيم المحاسبي والتدقيق وتسديد المبالغ وإعداد كشوفات الحسابات الشهرية والحسابات الختامية وبعبارة أخرى هو ارتباط الوحدة الحكومية بدائرة أخرى (اي عدم وجود استقلالية محاسبية لهذه الوحدة) فنستنتج من ذلك أن النظام المركزي لم يعطِ للوحدات استقلالية محاسبية وانما جعل ارتباطها بدائرة مالية ومحاسبية مرتبطة بوزارة المالية (الخبزينة) وجعل هذه الدائرة هي المسؤولة عن مهمة العمل المحاسبي لتلك الوحدات (مشكور، ٢٠١٣، ٥٧).

٢- زيادة حجم الانفاق في ظل الزيادة السنوية في اجمالي حجم الانفاق الحكومي العام على مستوى الدولة ومن ثم على مستوى الاقليم والمحافظات غير المنتظمة في إقليم لذا فإن الأمر يحتاج إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية لتحقيق الاستفادة القصوى من هذه النفقات في مجالات التنمية والخدمات العامة وأن تحقق ذلك يتوجب وجود نظام محاسبي متطور وقادر على تقويم أداء الوحدات الحكومية.

٣- أهمية تمتع الدوائر باستقلال مالي وإداري ضمن معايير وقوانين وتشريعات تحدد من قبل الحكومة والبرلمان.

٤- ضرورة الانتقال من النظام المركزي إلى اللامركزي حيث ذكر (Lessmann, 2007: 1-4) أ- من المتوقع أن تجلب اللامركزية المزيد من الكفاءة التي تنعكس إيجابياً على النمو الاقتصادي من خلال توفير أفضل الخدمات العامة.

ب- توفر اللامركزية للحكومات المحلية فرصة التعرف على نقاط القوة والضعف على المستوى المحلي ومن ثم ستكون قادرة على تقديم أفضل السياسات المحلية مقارنة مع الحكومات المركزية.

ت- اللامركزية هي الأنسب للحكومات المحلية لتوفير الخدمات العامة المحلية لأنها يمكن أن تتكيف بشكل أفضل مع اختلاف الأذواق ولأن لديها معلومات لتمييز الأذواق عما هي عليه للحكومات المركزية (Meloche & Other, 2004: 2).

ث- توفر درجة عالية من المرونة للوحدة المحاسبية في إجراءات الصرف عن طرق فتح حساب جارٍ لدى المصرف بما يضمن السرعة في إنجاز المعاملات.

ج- الدقة في إنجاز العمل لأنه يخص الدائرة نفسها.

ح- يوفر مستوى عالياً من الرقابة.

خ- يتابع الأرصدة الموقوفة في حسابي السلف والأمانات.

د- يؤدي إلى رفع مستوى الكادر الحسابي وتطويره لأنه يوفر الفرصة أمام المحاسبين لممارسة العمل المحاسبي بكل مراحله ابتداءً من نشوء المعاملة حتى إعداد الحسابات الختامية.

ويرى الباحث أنه من الممكن تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال الفقرات الآتية:

أولاً: المستلزمات المادية: ضرورة توفر الانظمة والتطبيقات الالكترونية وشبكات الانترنت لسهولة التواصل بين الوحدات الحكومية وضرورة تطبيق الحكومة الالكترونية والتحول من السجلات والمستندات المحاسبية الورقية الى النظم المحاسبية المحوسبة واستخدام البرامج والتطبيقات الحديثة ومواكبة التطورات في هذا المجال.

ثانياً: المستلزمات البشرية: أهمية تنمية الموارد البشرية في الوحدات الحكومية وتأهيلهم علمياً ومهنياً وضرورة ادخال المحاسبين والعاملين في مجال المحاسبة الحكومية في الدورات التدريبية اللازمة التي ترفع من كفاءتهم ومواكبة التطورات في التقنيات والبرامج المحاسبية الحديثة .

ثالثاً: المعايير المحاسبية الدولية: أهمية الاستجابة للرغبة الدؤوبة من قبل المنظمات الوطنية والدولية في إصدار معايير محاسبية تهدف الى تطويع التطورات الحديثة في الافكار المحاسبية للممارسات العملية في الدوائر الحكومية بما لا يتعارض مع التشريعات القانونية وإعداد الكشوفات المالية على مستوى الوحدات الحكومية وفق معايير المحاسبة الحكومية الدولية كما نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤.

رابعاً: النظام المحاسبي الحكومي: بما أن النظام المحاسبي الحكومي يتم استخدامه من قبل الدوائر الحكومية بصورة يومية ومستمرة لذا كان لابد من تقويمه من فترة الى اخرى وبشكل دوري للتأكد من كفاءته ومدى الحاجة الى اجراء تعديلات عليه، ونظرا لأهميته ودوره الفعال فإن مهمة الإشراف عليه وإعداده وتطويره يجب أن تكون من مسؤولية السلطات العليا في الدولة.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

من خلال الدراسة النظرية والعملية للبحث تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية:

- ١- إن أحد أهم الأسباب التي تعيق إجراء تطورات إيجابية في النظام المحاسبي الحكومي هو اعتماد نظام محاسبي مركزي بشكل أساس مع استخدام جزئي لنظام لامركزي غير متطور في وحدات القطاع الحكومي التي تمول مركزياً مما يسبب صعوبة الحصول على معلومات مفيدة عن الوضع المالي ويعقد إمكانية تحقيق مساءلة لكل وحدة حسابية.
- ٢- في النظام المحاسبي المركزي يؤدي العاملون عملاً حسابياً أكثر مما هو عمل محاسبي متكامل مما يسبب ضعفاً في تطوير الملاك المحاسبي، وبسبب استخدام مجموعتين من السجلات المحاسبية، سجلات من قبل الوحدة الحكومية وسجلات ممسوكة من قبل الخزينة، وينتج عنه بروز ازدواجية في العمل المحاسبي الحكومي.
- ٣- هنالك جوانب قصور عديدة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي مما يستدعي وجود حاجة ماسة إلى إجراء تغييرات وتطورات في الأساليب المتبعة في النظام المحاسبي الحكومي العراقي لكي تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- ٤- إن ارتباط دوائر كبيرة وذات طبيعة حساسة بالخزينة مثل دوائر (الشرطة والمحاكم وحرس الحدود وغيرها) يشكل ضغطاً على المدققين، مما يؤثر على دقة عملهم من ناحية ومن ناحية أخرى الإطالة في إنجاز وإجراء عمليات الصرف.
- ٥- لوحظ أن هذا النظام ولد حالة من الاتكال على الخزينة يؤدي إلى عدم تحمل الموظف المسؤولية على عاتقه مما يؤدي إلى عدم رفع مستواه وتطويره ويكون محدود المعلومات المحاسبية.
- ٦- إن الكادر الحسابي الذي يعمل ضمن هذا النظام قد يجهل الدورة المحاسبية الكاملة لعمليات الصرف فلا يعرف أين تنتهي عملية الصرف.
- ٧- إن العمل ضمن هذا النظام يحتاج إلى وقت طويل لإجراء عمليات الصرف وهذا يتسبب بعرقلة في التنفيذ وذلك لنشوء المعاملة في دائرة وإكمالها في دائرة أخرى (الخزينة).

المبحث الثاني

التوصيات

وفي ضوء الاستنتاجات التي توصلنا لها في هذا البحث يمكن أن نقدم مجموعة من التوصيات التي يرى الباحث أن من شأنها تطوير النظام المحاسبي الحكومي وكالاتي:

١- اقتراح ربط دوائر أخرى بالخزينة مثل التربية والصحة والبلدية بدل ربطها بتشكيل جديد في المحافظة وهو الدائرة الإدارية والمالية والذي طبق في بعض المحافظات، والان تعاني من العديد من المشاكل والتأخر في التمويل بسبب قلة الخبرة على العكس من الخزينة التي تمتلك خبرة كبيرة في التدقيق وتنظيم الحسابات.

٢- ضرورة إدخال الموظفين والمحاسبين العاملين في مجال المحاسبة الحكومية في الدورات التدريبية اللازمة التي ترفع من كفاءتهم المهنية والعلمية.

٣- ضرورة التحول إلى النظم المحاسبية المحوسبة ومواكبة التطورات في هذا المجال واستخدام البرامج والتطبيقات الحديثة بدل السجلات والمستندات المحاسبية الورقية.

٤- يوصي الباحث مجلس النواب العراقي بضرورة إصدار تشريع لفك ارتباط تمويل الوحدات الحكومية في المحافظة من وزارة المالية / دائرة المحاسبة / قسم الأمور النقدية على أن ترتبط مع الخزينة في المحافظة لضمان تمويل هذه الوحدات داخل المحافظة وبالتخصيصات المعتمدة لها في الموازنة الاتحادية.

٥- يوصي البحث بضرورة تحول وزارة المالية إلى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لتأمين تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية فضلاً عن توفير المعلومات اللازمة لأغراض مستخدمي الكشوفات المالية الحكومية، وأن يكون التحول بصورة تدريجية إلى النظام الحكومي اللامركزي، وذلك تعزيزاً للامركزية في النظام المحاسبي الحكومي فضلاً عن اعتماد اللامركزية المالية ليتلاءم مع متطلبات النظام الاتحادي ومع قانون المحافظات رقم ٢١ لسنة ٢٠٠٨ فضلاً عن إعداد الكشوفات المالية على مستوى الوحدات الحكومية والحكومات المحلية وفق لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية كما نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤.

٦- ضرورة مواكبة التطورات في مجال المحاسبة الحكومية المتمثلة بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية والإرشادات والتوصيات الصادرة من الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية وبما يلئم واقع الوحدات الحكومية في العراق.

٧- ضرورة قيام وزارة المالية بتطوير التقارير المالية للنظام المحاسبي الحكومي في العراق للمساعدة في تقويم أداء الوحدات الحكومية والحكومات المحلية فضلاً عن المساعدة في الحد من الفساد الإداري والمالي المتفشى فيها.

٨- ضرورة تشكيل لجنة من المهنيين وأساتذة الجامعات في اختصاص المحاسبة لدراسة معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتحديد المعايير التي تتلاءم مع بيئة الوحدات الحكومية العراقية.

المصادر

أولاً: القرآن الكريم

١- سورة البقرة، الآية ١٨٨.

ثانياً: الوثائق والنشرات الرسمية

١- الدليل المالي والمحاسبي في العراق، ٢٠١٣،

<https://www.fbsa.gov.iq/ar/wiki/view/system-account-gov>

٢- قانون الإدارة المالية رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤.

ثالثاً: الأطاريح والرسائل الجامعية

١- جمعة، احمد حلمي، ١٩٩٥، القياس المحاسبي لتكاليف ومنافع الإضرابات العمالية، رسالة

دكتوراه غير منشورة، بور سعيد، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.

٢- الحسيني، عبدالهادي سلمان صالح، ٢٠١٢، اطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي

الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

٣- حمودي، كبرى محمد طاهر، ٢٠٠٨، إعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي في بيئة

الحكومة الإلكترونية بالتطبيق على حسابات المقاولات في جامعة الموصل، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

٤- الخاقاني، ميثم مالك راضي، ٢٠٠٥، الإفصاح في النظام المحاسبي الحكومي، دراسة لعينة

من الدول، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

٥- السعبري، إبراهيم عبد موسى، ٢٠٠٠، المعايير المحاسبية الحكومية، دراسة نظرية وتطبيقية

في احدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

٦- الشمري، حيدر علوان كاظم، ٢٠٠٣، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات

المحلية، أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

٧- عبدالخالق، ١٩٩٣، استخدام النموذج الأمثل للرقابة لتقييم أداء الوحدات العامة غير الهادفة

للربح، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

رابعاً: الدوريات

- ١- البناء، بشير عبدالعظيم، ٢٠١١، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- ٢- الجزراوي، إبراهيم محمد علي، و صالح، عبدالهادي سلمان، ٢٠١٢، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، المجلد الثاني، العدد الثالث، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق.
- ٣- المستوفي، حيدر عبدالحسين، ٢٠١٢، علاقة النظام المحاسبي الحكومي بمتطلبات التنمية الاقتصادية، السنة الخامسة والثلاثون، العدد ثلاثة وتسعون، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.

خامساً: المؤتمرات والندوات

- ١- حماد، اكرم إبراهيم، ٢٠٠٦، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين، مؤتمر وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

سادساً: الكتب العربية

- ١- احمرو، إسماعيل حسين، ٢٠٠٣، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- ٢- الجزراوي، إبراهيم والجنابي، عامر، ٢٠٠٧، نظم المعلومات المحاسبية، المكتبة الوطنية، بغداد.
- ٣- الحجاوي، حسام أبو علي، ٢٠٠٤، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- ٤- محمود، رأفت سلامة، ٢٠١١، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان.
- ٥- مشكور، سعود جابد، ٢٠١٤، المحاسبة الحكومية تطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق، الطبعة الأولى، دار نيبور للطباعة والنشر والتوزيع.
- ٦- الهور، محمد، ١٩٩٨، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان.
- ٧- حجازي، محمد احمد، ١٩٩٥، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية، عمان.
- ٨- عبدالله، خالد أمين، ٢٠١٠، محاسبة المنشأة غير الهادفة للربح، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان.

سابعاً: المصادر الأجنبية

- 1- Lessmann , Christian , Fiscal Decentralization and Regional Disparity: Evidence from cross – section and panel Data , 2007 , available online at <http://ssrn.com>.
- 2- Meloche , Jean – Philippe , Vaillancourt , Francois & ilmaz , Serdar, Decentralization or Fiscal Autonomy ? What dose Really Matter ? , 2004 , available online at <http://econ>. Worldbank.org.
- 3- Rommney, Marshall, B. & Steinbart , Paul John , "Accounting Information Systems " prentice Hall , New jersey , 2000.

قائمة الملاحق

طبعة / ٢٠١٧

مذكرة أذن الدفع (محاسبة ٣٦ أ)

رقم ۰۱۷۱۰۵۱

نسخة الخزينة

لاغراض المحاسبة

--	--	--	--

التبويب الإداري

وحدة	فرع	قسم	باب

المحل
 عن
 المدفوع عنه
 المبلغ الواجب الصرف

الملاحظات		رقم التسجيل	المصروفات					
			النوع	المادة	الفصل	دينار	فس	
		المجموع فقط						
الملاحظات	رقم التسجيل	الاستقطاعات					فس	دينار
		النوع	المادة	العدد	دينار	فس		
		المجموع فقط						
		المبلغ الواجب الدفع فقط						
الأمير بالصرف		المحاسب	المنظم	البيان		العدد	توقيع	

لقد قبضت مبلغ فقط ديناراً

أسم القابض عنوانه

الشكل ١

مذكرة دفع ٣٦ أ

المصدر: مديرية خزينة محافظة نينوى

سجل الإيرادات معاملات الموازنة
(الإيرادات النهائية)

الشكل ٢

B

محاسبة ٣٥
مذكرة أذن القبض

رقم ٣٢٤١٠١

نسخة الخزينة

لاغراض الحاسبة

--	--	--	--	--	--

التبويب الاداري

الفرع	الوحدة	القسم	الباب

المحل
عن
قبض لحساب
المبلغ كتابة

نوع المقبوضات	التبويب			المبلغ	
	العدد	المادة	النوع	دينار	فلس
المجموع فقط				دينارا و	فلسا

اسم الدائرة المسلمة
التاريخ / / ٢٠١
التوقيع
الاسم
الوظيفة

لقد استلمت مبلغا قدره دينارا و فلسا لا غيرها
كما محرر اعلاه وقيدته ايرادا لحساب الخزينة بتاريخ / / ٢٠١

التوقيع
الاسم
الوظيفة

ختم المصرف

الشكل ٣

مذكرة أذن قبض ٣٥ أ

المصدر: مديرية خزينة محافظة نينوى

منكرة أذن القبض

نسخة الخزينة

طبعة / ٢٠١٧

محاسبة ٣٤ أ

№ ١٢٨٢٠١

لاغراض الحاسبة

--	--	--	--

المحل
عن
قبض لحساب
الشخص المسلم
المبلغ

نوع المقبوضات					التبويب			المبلغ	
					العدد	المادة	النوع	دينار	فلس
المجموع					التبويب الإداري				
	الباب	القسم	الوحدة	الفرع	الاستقطاعات				
					الملاحظات	التبويب			المبلغ
						العدد	المادة	النوع	دينار فلس
المجموع									

صافي المبلغ فقط ديناراً فلساً لا غيرها

التوقيع
الوظيفة

لقد استلمت مبلغاً قدره ديناراً فلساً لا غيرها
كما محرر اعلاه وقيدته ايرادا لحساب الخزينة بتاريخ
التوقيع
الوظيفة

الشكل ٤

منكرة أذن قبض ٣٤ أ

المصدر: مديرية خزينة محافظة نينوى

اسم الخزينة

اسم الوحدة الحسابية
رقم تميزها الإداري
رقمها الحسابي

الشكل ٦

المصدر: مديرية خزينة محافظة نينوى

[illegible]

[illegible]

[illegible]

موقع رقم ()

رقم الصفحة ()

ميزان المراجعة الشهري

من / / لغاية / /

نموذج /

الوزارة

المحافظة

رقم التتبع المحاسبي	اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي			المدة في الأشهر السابقة			المجموع لغاية الشهر الحالي			الرصيد لغاية			دائن
		دين	دين	دين	دين	دين	دين	دين	دين	دين	دين	دين		
2														
3														
4														
5														

الشكل ١٠

ميزان المراجعة

المصدر: مديرية خزينة محافظة نينوى

مرفق رقم (8)

الدائرة

میں

الغالب

محاسبية (2)

التخصصات

(الفصل)

[illegible]

المصروفات

() الفصل

[illegible]

المصرف النهائي

L

Abstract

This research aims to shed light on the Iraqi government accounting system in general and the system adopted in the Treasury Directorate of Nineveh province in particular. It also examines the possibility of developing proposals for its development to ensure improved performance and increase its ability to evaluate the performance of employees in government departments and help senior departments in issuing good decisions which contribute in providing the best services to citizens and maintaining public money.

Because of the importance of this issue and the suffering of the government accounting system in Iraq of many weaknesses, therefore, the study aimed to highlight the types of accounting systems adopted in government units and the appropriateness of the system adopted with the nature of the current accounting work in the Treasury. The study was based on the hypothesis that the central government accounting system, which is applied in the treasury no longer serves in terms of development and development requirements, especially after the transformation of the system of government in Iraq to the federal system and administrative decentralization and the expansion of government departments in terms of staff and cash and the requirements of the stage. The researcher concluded that one of the most important reasons that impedes positive developments in the government accounting system is the adoption of a centralized accounting system mainly, with the partial use of an undeveloped decentralized system in centrally funded government sector units, which makes it difficult to obtain useful information about the financial situation and complicates the possibility of evaluating the performance for each unit.

In central government accounting system, the staff almost do calculations more than complete accounting work which leads to weakness in development of staff. In central accounting system, two groups of records are used, one group is controlled by the government unit which does not lead to trial balance and second group controlled by treasury results in trial balance and shows the activity of government unit. This makes difficulty in depending on previous results as a base to monitor data of financial activity and gives double standardizations.

Researcher has suggested the transfer of Financial Ministry to decentral accounting government system to ensure the integration of accounting cycle in all levels, and beside that affords all required information. The transfer should be achieved gradually taking advantages of modern programs and applications instead of old paper records. Also, it is necessary to train the staff working in field of accounting to improve their career ability.

**The Extent of Suitability of Governmental
Accounting System in Treasury Directorate of
Nineveh Governorate**

A higher diploma thesis

By

Amjed Younus Mahmood Aboush Aljuraissy

To

The council of the faculty of Administration in University of in
Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Higher
Diploma of Auditing and Monitoring in Accounting

Supervised By

Assistant Professor

Dr. Waheed Mahmood Ramo

1441A.H ————— 2019A.D

University of Mosul

College of Administration and Economics



**The Extent of Suitability of Governmental
Accounting System in Treasury Directorate of
Nineveh Governorate**

A higher diploma thesis

Amjed Younus Mahmood Aboush Aljuraissy

A higher diploma thesis in
Auditing and Monitoring

Supervised By

Assistant Professor

Dr. Waheed Mahmood Ramo

1441A.H ————— 2019A.D