

تقييم النظام المحاسبي الموحد - المطبق حديثاً في البلديات

دراسة تحليلية في بلدية العمارة

Unified accounting system evaluation-newly applied in municipalities

An analytical study in the municipality of Amara

م. م. إيمان سعيد عيدي

م. م. انتصار محمد جواد

المعهد التقني - العمارة

المستخلص:

تناول البحث (تقييم النظام المحاسبي الموحد - المطبق حديثاً في البلديات دراسة تحليلية في بلدية العمارة) مفهوم النظام المحاسبي الموحد ومبادئه والأهداف المتوخاة من إعداده والتي كانت أهمها ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية وخدمة الإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كذلك استعرض تاريخ نشوئه في البلدان الأجنبية والعربية، ودور جامعة الدول العربية في ذلك وصولاً إلى العراق وأولى الوزارات والمؤسسات التي بادرت إلى تطبيقه، ودور ديوان الرقابة المالية منذ بداية نشأته حتى الآن، إذ أعدّ كتاباً مطبوعاً عام ١٩٨٥ يتضمن كلّ ما يتعلق بتطبيق النظام المحاسبي الموحد من الدليل المحاسبي وشروحاته والمعالجات المحاسبية وسائر فصوله العشرة.

ثم تطرقنا إلى أهم المستجدات التي طرأت عليه وهي نسخة معدلة صدرت عام ٢٠١١ سبقها ملحق بالدليل المحاسبي صدر عام ١٩٩٦، محاولة منه لجعله يواكب التطورات شملت بعض الإضافات والتغييرات والمحذوفات في الدليل والمعالجات القيدية والتي لم ترق إلى مستوى الطموح في الأهداف أو التطبيق.

وانتهاءً بالنظام المحاسبي الموحد الذي أعده ديوان الرقابة المالية عام ٢٠١٢ بهدف تنظيم العمل المحاسبي وتوحيده بين مختلف تشكيلات دوائر البلدية ووضع خطة لتطبيقه في البلديات.

وأخيراً جاءت الدراسة العملية كمحاولة لتقييم واقع النظام المحاسبي وخصائصه الموحد من خلال فحص النظام المطبق في البلديات بواسطة سلسلة من اللقاءات، واستبانة وزعت على نخبة من المهنيين العاملين في الوحدة المالية في بلدية العمارة البالغ عددهم (٢٠) موظفاً وباستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة تمّ تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها إجماع كبير على ضرورة إعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد بشكل عام والبلديات بشكل خاص وإجراء بعض التعديلات عليه بما يتناسب ومعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المنبثقة عنها ومراعاة للبيئة المحاسبية في العراق مما يساعد المختصين على توفير البيانات التفصيلية اللازمة التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها وأهداف مستخدميها داخل البلد وخارجه. هذا من جهة، ومن جهة أخرى لاحظنا أن الكتاب المعدّ من قبل الديوان للبلديات عام لا يختلف كثيراً عن نسخة ٢٠١١ إلا في أمور يسيرة؛ لذا نرى من غير الضروري إصدار

أنظمة محاسبية متعددة (بعدد الدوائر ذات العلاقة)، والأنسب أن يستعاض عن ذلك بإعداد كراس صغير للبلديات في إطار النظام المحاسبي الموحد، وذلك تقادياً للوصول إلى أنظمة متعددة، على أن يتضمن بعض التفصيلات التي تخصّ نشاط البلدية وبعض دوائر الحكم المحلي التي تتقارب معها في النشاط وكما هو معمول به بالمصارف وشركات التأمين.

Abstract:

The research (unified accounting system evaluation - the newly applied in An analytical study in the municipality of Amara) concept of the municipalities Unified and its principles and objectives of the preparation accounting system Economic Unity National Accounts and that the most important link accounts and service management in the field of planning, monitoring and evaluation of Also reviewed the history of its inception in foreign countries, and performance the role of Arab League it down to Iraq and the first of the ministries and Then the BSA who institutions which took the initiative in its application prepared a book printed in 1985 includes everything related.

The application of the unified accounting system Accounting Manual and commentaries thereon and accounting treatments. Then dealt to the most important innovations that have taken place upon a modified version issued in 2011 an attempt to bring it up development included some additions Changes and that did not live up to the level of and Bin in the directory and processors And ending with the unified accounting system, prepared by the ambition. In 2012 to regulate the accounting work and supervision Office of Financial and develop unification between the various municipal departments formations a plan to be applied in the municipalities which is the subject of our research.

Finally came the study process in an attempt to assess the reality and the specifics of the consolidated accounting system applied in the municipalities through a series of meetings and questionnaire was distributed to a group of (20) professionals working in the financial unit in the municipality of Amara And using appropriate statistical methods have been analyzed data employees and test hypotheses.

The study found set of Alto silt including a large consensus on the need to Reconsideration in the consolidated accounting system in general, and particularly municipalities and make some modifications to it which helps specialists to provide the detailed data needed to help management in achieving And the preparation of a small booklet in the goals and objectives of its users the framework of the consolidated accounting system includes some details

concerning the activity of the municipality and exists as banks and insurance companies.

المقدمة

على مدى ثلاثين عاماً، ظلّ النظام المحاسبي الموحد المعتمد في العراق محتفظاً بهيكله الخاص ولم تجر عليه أية تعديلات تجعله قادراً على مواكبة التغيرات الكبيرة والجوهرية التي شهدتها العالم بشكل عام والعراق بشكل خاص، ومنها الانفتاح الاقتصادي والاستثمار الأجنبي والإلزام الدولي لكثير من المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي مقدمتها البنك المركزي العراقي وسوق الأوراق ومؤسسات أخرى. وعلى ذلك، أصبح من الضروري القيام بحزمة من الإصلاحات والتعديلات تؤدي إلى إعداد المعلومات المحاسبية وبالتالي مخرجات النظام المحاسبي الموحد بأسلوب يتسق مع الحسابات القومية والمحاسبة الدولية.

وقد كانت هناك مساع ومحاولات من قبل اللجنة المشرفة لإعداد النظام المحاسبي الموحد في مسعى للنهوض به؛ ومن بينها إصدار نسخة جديدة لكتاب النظام المحاسبي الموحد سنة ٢٠١١ تضمنت بعض التعديلات والإضافات في الدليل المحاسبي والمعالجات القيدية، إلا أنها كانت تغييرات يسيرة في إطار فصوله العشرة السابقة لم ترق إلى مستوى الطموح في الأهداف أو التطبيقات.. وآخر تلك المحاولات نسخة صدرت عام ٢٠١٢ بهدف تنظيم العمل المحاسبي وتوحيده بين مختلف تشكيلات دوائر البلدية ووضعت خطة لتطبيق هذا النظام وتدريب موظفي البلدية على آلية تطبيقه، وهو موضوع بحثنا.

منهجية البحث

١ - مشكلة البحث:

بغية مواكبة التغيرات الكبيرة والجزرية على الصعيد الاقتصادي والإداري والسياسي، شكل ديوان الرقابة المالية العراقي لجنة لتطوير النظام المحاسبي الموحد والذي ظلّ على حاله من دون تغيير زهاء ثلاثة عقود، وقد عمدت اللجنة إلى إجراء بعض التعديلات والإضافات على حساباته ما يخدم المؤسسات المطبقة له والجهات المستفيدة منه. ويكمن التحدي في قدرة هذه التعديلات والإضافات الجزئية على الوفاء بتمام الاحتياجات والتطلعات المحاسبية لهذه المؤسسات وغيرها مما لم تكن مشمولة بهذا التعديل.

٢ - هدف البحث:

يهدف البحث إلى ما يلي:

١. التعرف على النظام المحاسبي الموحد بشكل عام، والتعرف على النموذج المطبق منه حديثاً في البلديات بشكل خاص ودور ديوان الرقابة المالية فيه.
٢. تقييم النظام من ناحية تحقيق أهدافه التخطيط والرقابة وتقييم الأداء على مستوى الوحدة أو على مستوى البلد بالتنسيق مع المعايير الدولية والقواعد المحاسبية المنبثقة عنها.
٣. اقتراح بعض التعديلات لجعله قادراً على تحقيق هذه الأهداف.

٣ - فرضية البحث:

التعديلات المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد على مستوى الوحدات الإدارية تتسق مع القواعد والمعايير المحاسبية العامة وتفي بتحقيق أهدافه في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

٤ - أسلوب البحث:

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي (Analytical Descriptive Approach)، بالاعتماد على الكتب والدوريات والبحوث وما توفر في شبكة الانترنت من بحوث ومقالات. وكذلك على الجانب العملي من خلال اللقاءات الشخصية واستمارة استبيان صمّمت لهذا الغرض.

٥ - خطة البحث:

لغرض تحقيق هدف البحث فقد تمّ تقسيمه إلى المحاور الآتية:
المحور الأول بمبحثين؛ الأول تناول النظام المحاسبي الموحد - المفهوم - النشأة - الأهداف، والثاني استعرض دور ديوان الرقابة المالية في تطوير النظام المحاسبي الموحد في العراق.

أما في المحور الثاني فقد جاءت الدراسة الميدانية بمبعتها الثالث والرابع، حيث خصص المبحث الثالث لدراسة وتحليل النظام المحاسبي الموحد المطبق حديثاً في البلديات، فيما تناول المبحث الرابع

الجانب العملي من خلال تحليل معطيات استبانة أعدت لهذا الغرض، وقد تمّ التوصل إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات عرضت في المبحث الخامس والأخير.

المبحث الأول:

النظام المحاسبي الموحد (المفهوم - النشأة - الأهداف)

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي الموحد:
مع تطور الحاجة إلى المعلومات المحاسبية، ظهرت الحاجة إلى إجراء المقارنات لهذه المعلومات باختلاف أنواعها بغية الحصول على معلومات أكثر فائدة تساعد على اتخاذ قرارات سليمة وذات قدرة عالية على إشباع احتياجات المستخدمين لها، هذه الخصائص لا تتوفر إلا إذا كانت هذه المعلومات معدة استناداً إلى أسس موحدة، أي ما يعرف بالتوحيد المحاسبي. إذ يمثل التوحيد المحاسبي أحد المفاهيم الأساسية المستخدمة للتعبير عن أسس موحدة لقياس وعرض المعلومات الهادفة إلى إنتاج معلومات فعالة وقابلة للمقارنة، والمقارنة تشترط الموضوعية وعدم التحيز وإن تكون موثوقاً بها وقابلة للتحقق وتقدم وقت احتياجها. (المصري، ٢٠٠٧: ١٥)

لقد وردت تعاريفات عديدة للتوحيد المحاسبي تختلف في طريقة عرضها، فبعضها يركز على نوع المؤسسة مثل قول (بن بلغيث و التهامي، ٢٠٠٤: ٦٥)

(هو نظام موحد موجه لحسابات المؤسسات على اختلاف أنواعها: زراعية، صناعية وتجارية) وآخر يركز على الأهداف فيعرفه بأنه (نظام يهدف إلى تحسين المحاسبة والرقابة عليها من خلال مقارنة المعلومات المحاسبية زمانياً ومكانياً ودمجها في إطار أوسع لتشمل نتائج الأعمال والتقارير المالية وإصدار الإحصاءات والموازنات على مستوى القطاع والدولة).

وهو (باختصار جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم وسائل ونتائج الأعمال بتوحيدها وتبسيطها) AFNOR (المصدر نفسه: ٦٧)

أي أن النظام المحاسبي الموحد كما ورد اسمه في أكثر أدبيات المحاسبة العربية:

يتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية، و إعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية، في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعريفات وذلك لخدمة أهداف معينة. (شادي، ١٩٨١: ١٢)

و تتضح أركان هذا التعريف مما يلي :

١- النظام المحاسبي (نظام) أو (خطة) بالمعنى العلمي للاصطلاح، لأنه يتمثل في مجموعات من الترتيبات.

٢- وصف النظام بأنه (محاسبي) لأنه تناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، فمن ناحية المحاسبة المالية، يتناولها النظام من حيث الدليل المحاسبي والأسس والقواعد والمصطلحات والتعريفات المحاسبية وكذلك الحسابات والقوائم الختامية، التي تم توحيدها على مستوى الوحدات الاقتصادية.

أما محاسبة التكاليف، فقد تناولها النظام المحاسبي من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات و التعريفات، وذلك كخطوة أولى لاستكشاف مدى إمكانية توحيد أنظمة محاسبة التكاليف على مستوى القطاع النوعي. فضلاً عن ذلك، يتناول النظام المحاسبي أسس وقواعد الرقابة اللازمة للمحاسبة الإدارية.

٣- ووصف النظام المحاسبي بأنه (موحد)، لأنه يتناول مجالات التوحيد الآتية:

* توحيد الدليل المحاسبي

* توحيد الأسس و القواعد و المصطلحات و التعريفات المحاسبية

* توحيد الحسابات و القوائم الختامية و أسس إعدادها

* توحيد نماذج الموازنات التخطيطية و أسس إعدادها

* توحيد السنة المالية

ومن وجهة نظر إدارية (الشاعر ، ٢٠٠٤ : ٤) هو ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر البيانات المالية وتجميعها من مصادر خارج الوحدة الاقتصادية وداخلها ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة.

ويعرفه:- (ديوان الرقابة المالية ، ١٩٨٥ : ١١)

بأنه يشمل مجموعة العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها تجميع المعلومات والبيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة ويتضمن ذلك مسك السجلات وفق دليل الحسابات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد المعلومات وتحليلها.

أي أن النظام المحاسبي الموحد ليس فرعاً جديداً من فروع المحاسبة (المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية) بل هو حلقة من حلقات تطورها بحيث يجعل من البيانات والمعلومات التي توفرها تتعدى من حيث الجهات المستفيدة، احتياجات الوحدة الاقتصادية لتشمل أطرافاً أخرى أهمها أجهزة التخطيط الاقتصادي وأجهزة إعداد الحسابات القومية والأجهزة

الضريبية، ذلك ان النظام المحاسبي الموحد لا يخرج في تعريفه عن تعريف المحاسبة إلا في مجال فرض التوحيد للقواعد والأسس التي يستند إليها في تسجيل العمليات المالية وتبويبها وإعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية. (الواعظ و نور ، ١٩٩٠ : ٩)

أما مستويات التوحيد فعند الحديث عنها لابد من مناقشة المدى الذي يمكن أن يبلغه التوحيد بحيث يجب أن يمس الإطار الفكري ليشمل المفاهيم والمصطلحات ومضامينها والفروض والمبادئ وخصائص المعلومات المحاسبية، أما مسألة توحيد السياسات والإجراءات والقواعد فتترك للنظام الذي سيتم صياغته بما يفي باحتياجات الوحدة والمستخدمين ذوي المصالح معها.(المصري ، مصدر سابق : ٢١)

وهنا لابدّ من تحديد جهة أو هيئة تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث أو المعلومات المحاسبية التي ينبغي عرضها في القوائم المالية؛ لهذا فإن مستويات التوحيد يمكن أن تشمل ما يأتي:-

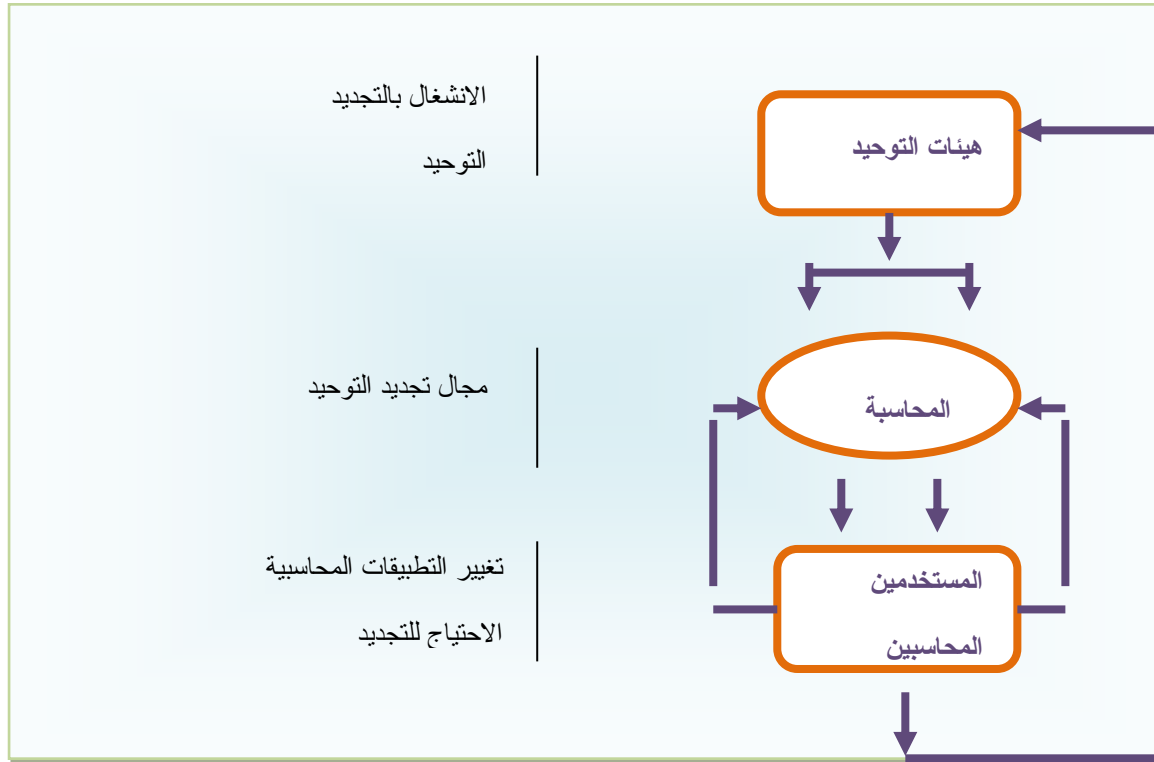
(بن بلغيث والتهامي ، مصدر سابق : ٦٦)

أولاً- مستوى المبادئ: يقتصر هذا المستوى على الأسس والمبادئ والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها.

ثانياً- مستوى القواعد: ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية.

ثالثاً- مستوى النظم: يشمل توحيد النظام المحاسبي الموحد بأسره بما فيه من أسس وقواعد ووسائل وإعداد القوائم المالية فضلاً عن حسابات التكاليف وأسس إعدادها.

والمخطط أدناه يمثل حلقة عملية التوحيد المحاسبي:



المصدر: (بن بلغيث و التهامي ، نفس المصدر : ٥٥)

من الشكل السابق نلاحظ الترابط الوثيق بين مكونات حلقة عملية التوحيد انطلاقاً من هيئات التوحيد - مهما كان نوعها وارتباطها - من خلال عملية توحيد المعايير المحاسبية والانشغال بتجديد هذه المعايير، ويمتد الدور ليشمل مسايرة الممارسات المحاسبية لمختلف التحولات التي تقع في محيط عمل المؤسسة، وهذه تندرج ضمن اهتمامات المحاسبة التي تعد مجالاً لإعداد المعايير وتجديدها، سواء تعلق الأمر بالقياس الذي يتضمن طرق جمع المعلومات المحاسبية أم الاتصال أي إيصال المعلومات إلى مستخدميها ومن خلال تطبيقها تظهر احتياجاتهم إلى التوحيد أو تجديد المعايير المحاسبية لتتأثر الهيئات دورها من جديد. (نفس المصدر: ٦٧)

إن عملية التوحيد المحاسبي تتطلب هيئة تقوم بصياغة النظام الموحد في بيئة المحاسبة وبعد إيصال المعومات المحاسبية إلى مستخدميها لابد من تجديده ليلبي احتياجاتهم وهذا الدور تقوم به الهيئة التي قامت بإعداده.

وهذا الدور يطلع به في العراق ديوان الرقابة المالية بمساعدة بعض المؤسسات المالية والرقابية فالتغييرات الاقتصادية والسياسية في بيئة الأعمال ولدت حاجة لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية

المنبثقة من النظام المحاسبي الموحد بضرورة العودة من جديد وممارسة ديوان الرقابة المالية تجديد المعايير والقواعد المحاسبية في بيئة المحاسبة.

ثانياً: نشأة النظام المحاسبي الموحد وأهدافه

برزت فكرة النظام المحاسبي الموحد لدى الدول الرأسمالية والاشتراكية، ووفقاً لمتطلبات النظم الاقتصادية لهذه الدول وحاجاتها من أجل ما يلي: (المستوفي، ١٩٧٧ : ١)

١ - توفير أوسع قاعدة من البيانات والمعلومات.

٢ - التحديد الدقيق للمفاهيم ومعانيها.

٣ - المساعدة في التحليل.

٤ - تثبيت الأسس في التقييم للمركز المالي .

٥ - الحد من التهرب الضريبي.

٦ - المساهمة في دراسة المشاريع وتقييمها بشكل دقيق.

٧ - تحديد دقة العلاقة بين المشروع والدولة.

٨ - المساهمة في توفير فرص العمل وحرية الاختيار وانتقال العاملين في النشاط المحاسبي.

٩ - توفير الوقت والجهد في التدريب عند التعيين وللممارسين في العمل.

مما سبق يظهر أن النظام المحاسبي الموحد يعد تطوراً (عملياً) للعمل المحاسبي الذي يقوم به المحاسب، و(علمياً) بوصفه نظرية محاسبية لما ينبغي أن يقوم به المحاسب خدمة للوحدة الاقتصادية. وسنقوم في ما يلي باستعراض نشأة النظام المحاسبي الموحد في بعض الدول، من النظام الرأسمالي والنظام الاشتراكي وكذلك بعض الدول العربية.

تعود تطبيقات النظام المحاسبي الموحد تاريخياً إلى الأربعينيات إذ بدأت خطوات واسعة لأنظمة محاسبية موحدة جرى تطبيقها على المستويات كافة وكانت الحسابات القومية أعلى هذه المستويات.

ففي فرنسا عام ١٩٤٦ تم تشكيل لجنة في وزارة الاقتصاد لوضع نظام محاسبي موحد يواكب تطورات المشاريع التجارية، وقد كانت أهم أهداف النظام هي مساعدة هيئات الرقابة المالية في أداء عملها وتوضيح الصورة المستقبلية للمساهمين عن الوضع المالي للمشاريع وإعطاء صورته لأبناء الشعب لأوجه الصرف المختلفة للثروة القومية. (ديوان الرقابة المالية ، مصدر سابق : ٨-٩)

وفي المملكة المتحدة تكونت عام ١٩٥٤ هيئة خاصة من المحاسبين القانونيين ومن المجمع القومي للأبحاث الاقتصادية والاجتماعية غرضها توحيد المصطلحات الفنية الحسابية في المشاريع المؤممة لغرض:

- استخراج حسابات ختامية ومركز مالي موحدين
- تقريب وجهات النظر بين الاقتصادي والمحاسب القانوني
- الاتفاق على توحيد الحسابات الآتية: حسابات الأرباح والخسائر بمراحله الثلاث (النشاط العادي، النشاط غير العادي، التوزيع)/ الحسابات الختامية/ كشف تسوية رأس المال.

أما في البلدان الاشتراكية فمن المعروف أن النظم الاشتراكية تعتمد اعتماداً كلياً على مبدأ التخطيط الشامل للقطاعات والنشاطات كافة مما يتطلب توحيد الأساليب المستخدمة لاستخراج البيانات والمعلومات المحاسبية مع ضرورة تطبيق نظام محاسبي موحد في نشاطات القطاع العام كافة. ومن أهداف النظام المحاسبي الروسي كمثل على الدول الاشتراكية- استخراج البيانات الدورية عن كلفة الإنتاج وكيانه وكيفية توزيعه، وتتكون هذه البيانات على شكل تقارير موحدة ترسل إلى الجهة المعنية التي بدورها تحولها إلى الأجهزة المركزية.

وعربياً، كان الظهور الأول للنظام المحاسبي الموحد في مصر عام ١٩٥٠، وذلك بصدر القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٠ وهو قانون الأشرف على هيئات التأمين الذي فرض وجود دفاتر معينة وسجلات معينة لإعداد حسابات موحدة.

وتطور سنة ١٩٥٤ بالقانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ الذي وحد الأحكام المحاسبية الخاصة بالشركات المساهمة وشركات التوصية، إذ وضع أنموذجاً موحداً للحسابات الخاصة بالأرباح والخسائر والميزانية العمومية. وقد استمرت الأمور بالتطور بموجب قوانين وقرارات رئاسية كان آخرها القرار الجمهوري رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٩٦ باعتماد النظام المحاسبي الموحد وإصدار التعليمات لتسهيل تطبيقه.

و يجدر بنا التنويه إلى أن مصر هي أول من وضع معايير محاسبية خاصة مكتملة للنظام المحاسبي، وذلك بموجب القرار رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦. (الطبعة، ١٩٩٨ : ٣)

أما في سوريا فكان أول استخدام للنظام المحاسبي الموحد بموجب المرسوم التنظيمي رقم ٢١/ت تاريخ ١٩/٣ / ١٩٧٤ المتضمن النظام المحاسبي الموحد والذي عدل لاحقاً بالمرسوم رقم ٢٨٧ تاريخ ٢٥/١ / ١٩٧٨، إذ حيث نصت المادة الأولى منه على تطبيق النظام المحاسبي الموحد على المؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت الخاضعة لأحكام ١٨ لسنة ١٩٧٤ باستثناء المصارف وصندوق توفير البريد وشركات الضمان ومؤسسات التأمين والمعاشات ومؤسسة التأمينات الاجتماعية.

أما على صعيد جامعة الدول العربية فمنذ عام ١٩٧٠ شكلت لجان وعقدت الاجتماعات والندوات، إلى أن تم أخيراً الاتفاق على إعداد دليل محاسبي إحصائي موحد حاول التوفيق بين النظام المحاسبي الموحد وما يقابله في الحسابات القومية، وصدر عن لجنة الخبراء العرب في لجنة مراكز التنمية الصناعية بتاريخ ٢٤/٦ / ١٩٧٣ كما قامت المنظمة العربية للعلوم الإدارية التابعة للجامعة بإعداد مشروع النظام المحاسبي الموحد عام ١٩٨٠.

من هذا نستخلص أن الأنظمة المحاسبية بشكل عام والنظام المحاسبي الموحد بشكل خاص تتطلب التطوير والتجديد، وأن الأمر يتطلب هيئة أو مؤسسة مالية أو رقابية تتولى هذه المهمة، وقد اطلع ديوان الرقابة المالية بهذا الدور في العراق وبمساعدة بعض المؤسسات المالية والرقابية.

المبحث الثاني:

دور ديوان الرقابة المالية في تطور النظام المحاسبي الموحد في العراق

ظهرت خلال عقد السبعينات في العراق عدة أنظمة محاسبية موحدة قطاعية إذ قامت بعض الوزارات و لاسيما التجارة والصناعة والنفط بإعداد نظام محاسبي خاص لكل منها وعممت تطبيقه على الوحدات الاقتصادية التابعة لها، مما أدى إلى ظهور عدة أنظمة محاسبية موحدة على مستوى القطاع تختلف فيما بينها بالمسميات والمعالجات القيدية فضلا عن أن هذه الأنظمة لم تكن شاملة لجميع عناصر النظام المحاسبي الموحد لأنها وضعت لأهداف محددة.

وتداركاً لظاهرة تعدد الأنظمة المحاسبية في البلد صدر قرار عام ١٩٧٩ بوضع نظام محاسبي موحد متكامل في جميع عناصره - أي على المستوى الثالث - وقابل للتطبيق على مختلف الوحدات الاقتصادية بحيث يلبي احتياجات الوحدة والجهات الاخرى المستفيدة من البيانات والمعلومات ويؤدي إلى ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية.

وتم الانتهاء من إعداد النظام المحاسبي الموحد وأصبح واجب التطبيق اعتباراً من ١٩٨١/١/١ على جميع الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى الربح في القطاع العام باستثناء المصارف وشركات التأمين. واعتباراً من ١٩٨٦/١/١ أصبحت جميع الوحدات الاقتصادية في القطاع الخاص المشمولة بقانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ ملزمة بتطبيق النظام أيضاً، وللتتويه تم وضع نظام محاسبي موحد خاص بالمصارف وشركات التأمين وتطبيقه في ١٩٨٨. (الواعظ ونور ، مصدر سابق : ٩)

روعي عند إعداد النظام المحاسبي أن يحقق أهدافاً، أهمها:- (شادي ، مصدر سابق : ٦)

١. توفير البيانات الأساسية و الأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط و التنفيذ والرقابة على مختلف المستويات: روعي عند إعداد هذا النظام إن يوفر البيانات المحاسبية و القوائم و الحسابات الختامية و الموازنات التخطيطية في قالب الذي يخدم أغراض التخطيط و ما يصاحبه من اتخاذ القرارات

ورسم السياسات والإشراف ومتابعة التنفيذ وتقييم الأداء وذلك على مستوى الوحدة والأجهزة الخارجية سواء كانت تخطيطية أو رقابية.

٢. ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية: تعد حسابات الوحدة الاقتصادية إحدى اللبئات الأساسية التي يستخدمها المحاسب القومي في تركيب الحسابات القومية، و قد اقتضى ذلك تطوير المحاسبة القومية تطويراً يحقق الاتفاق بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومي على الأسس والقواعد والمصطلحات وكيفية تحليل وتبويب البيانات المحاسبية وإعداد القوائم والحسابات الختامية؛ الأمر الذي يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة إلى مستوى الحسابات القومية.

كما يؤدي تطبيقه إلى خدمة المؤسسات المطبقة له و المتعاملين معه، فعلى مستوى المؤسسة يتم:

- ١- توحيد مضمون الحسابات والكشوفات المالية بشكل تسهل معه عمليات المقارنة بين الفترات المالية.
- ٢- ثبات الأسس المحاسبية المعتمدة في المؤسسات وعدم خضوعها للاختلافات الفكرية المالية بين العاملين.

٣- استخلاص النتائج المالية بسرعة ووضوح وتحقيق الرقابة على العاملين في الإدارة، ومتابعة التطور الجاري بصفته المنطلق الأساسي في رسم السياسات المالية.

٤- معاونة الإدارة في ممارسة وظائفها، لاسيما في مجال الرقابة، واتخاذ القرارات.

٥- توفير القدر اللازم من الحماية والأمان في العلاقات الخارجية القائمة بين المؤسسة والمحيط الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه.

وعلى مستوى المتعاملين مع المؤسسة، فإن تطبيق النظام المحاسبي الموحد يوفر للإدارة أساساً ثابتاً للرقابة على أعمال المؤسسة، كما يساعد الجهات الخارجية على تكوين صورة سليمة عن المركز المالي للمؤسسة يكون لها التأثير الكبير في قرارات التمويل. (الشاعر، مصدر سابق : ٣-٤)

وبعد مضي أكثر من ربع قرن على إصدار النظام المحاسبي الموحد شهد العالم بشكل عام والعراق بشكل خاص تغيرات كبيرة متمثلة بالانفتاح الاقتصادي والاستثمار الأجنبي، وإصدار بعض التشريعات الخاصة لعدد من المؤسسات الحكومية مثل (البنك المركزي العراقي المصارف وشركات التأمين وسوق الأوراق المالية) التي ألزمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، كل هذا استدعى تحديث النظام المحاسبي الموحد ليُلبي احتياجات المرحلة الراهنة والمستقبلية، وانسجاماً مع الهدف الرئيس لمعايير المحاسبة الدولية، المتمثلة بتوحيد المفاهيم والممارسات المحاسبية وإصدار التقارير المالية على المستوى الدولي.

بناءً على ما تقدم قام ديوان الرقابة المالية بتحديث النظام المحاسبي الموحد وفق رؤية شاملة للوضع الاقتصادي والمحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، ومن أبرز جوانب التحديث (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ٥)

- فصل قيمة الأرض عن البناء عند اقتناء المباني عن طريق الشراء.

- الاعتراف بخسائر استبدال الموجودات الثابتة.

- الأخذ بالمعالجات المحاسبية للموجودات الثابتة والمتداولة المتضررة والمفقودة نتيجة الحروب والظروف غير العادية.

- المعالجة المحاسبية لنشاط التشييد بحسب طريقة قياس نتيجة النشاط (نسبة الانجاز أو العقد التام).

- المعالجة المحاسبية لرسملة نفقات الاقتراض.

- المعالجة المحاسبية لرسملة نفقات البحث والتطوير.

- الأخذ بحساب الاستثمارات المالية العقارية لأغراض المتاجرة والاعتراف بخسائر هبوط قيمة الاستثمارات.

- التوسع في المعالجات المحاسبية للنشاط الزراعي النباتي والحيواني.

- اعتماد مفاهيم وكشوفات المحاسب القومي المحدث من قبل وزارة التخطيط بالاسترشاد بنظام الحسابات القومية المعد من قبل الأمم المتحدة.

ورغم الجهود الكبيرة المبذولة من قبل ديوان الرقابة المالية في هذه المستحدثات إلا أنه بمقارنة النسخة الحديثة والنسخة القديمة التبين أدهما نجد أن التعديلات لا ترقى إلى مستوى الطموح من ناحية الأهداف المعلنة وأسباب التغيير.

فبخصوص (القواعد المحاسبية) التي أعلن الديوان أن النسخة الجديدة منها جاءت متسقة مع معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المنبثقة عنها توجهاً مع الانفتاح الاقتصادي والاستثماري الذي يشهده البلد ؛ نجد أن من القواعد الأربع العشرة المدرجة أدناه لم يتم الاستعانة سوى بـ (٣-٤) قواعد (الكلية التقنية، ٢٠١٠ : ٢)

رقم القاعدة المحاسبية	عنوانها
١	قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء
٢	تكاليف البحث والتطوير و معالجة الاحتياطات المتعلقة بها
٣	رسملة نفقات الافتراض
٤	المحاسبة لآثار التغيير بأسعار بالعملة الأجنبية
٥	المحاسبة عن الخزين و تقويمه وعرضه في البيانات المالية
٦	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات
٧	كشف التدفق النقدي
٨	المعلومات التي تعكس آثار التغيير بالأسعار
٩	الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العامة
١٠	الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشآت المالية المماثلة
١١	المحاسبة في النشاط الزراعي
١٢	الأرباح والخسائر الرأسمالية
١٣	المحاسبة عن ضريبة الدخل
١٤	محاسبة الاستثمارات

ونستنتج من ذلك أن الطريق في بدايته وما زال العمل مستمراً، كما يتضح ذلك من تصريحات المسؤولين في الديوان والدوائر المالية والرقابية ومن خلال الندوات وورش العمل والمؤتمرات التي يقيمها الديوان والجامعات وغيرهم.

المبحث الثالث:

النظام المحاسبي الموحد للبلديات

ما زالت جهود ديوان الرقابة المالية مستمرة في تطوير النظام المحاسبي الموحد لضمان استمراره بوجه التيارات الاقتصادية والإدارية والسياسية من داخل البلد وخارجه ، إلا إنها تعد خطوات بطيئة مقارنة بسرعة هذه التغيرات والتطورات التي تنطلق بخطوات واسعة ومحاولة جديدة بهدف تنظيم العمل المحاسبي وتوحيده بين مختلف تشكيلات دوائر البلدية. ومن هنا قرر الديوان تشكيل لجنة متخصصة تتولى إعداد نظام محاسبي خاص بالبلديات ووضع خطة لتطبيق هذا النظام وتدريب موظفي دوائر البلدية على تطبيقه.

واستناداً إلى قرار مجلس الرقابة المالية في جلسته الرابعة والسبعين والمؤرخة في ٢٠٠٨/٨/٦ تم تشكيل اللجنة لوضع نظام محاسبي خاص بالبلديات تتألف من مجموعة من موظفي الديوان من ذوي

الخبرة والاختصاص وقد باشرت اللجنة أعمالها اعتباراً من شهر تشرين الأول / ٢٠٠٨ ووضعت خطة عمل شاملة ومفصلة لأعمالها. وقد اعتمدت اللجنة بشكل رئيس على النظام المحاسبي الموحد الصادر عام ١٩٨٥ من خلال استحداث بعض الحسابات فضلاً عن الحسابات الموجودة في النظام المحاسبي الموحد وبما يخدم أهداف وأنشطة البلديات، وأصبح جاهزاً للاستخدام اعتباراً من ٢٠١٢/١/١. (ديوان الرقابة المالية ، ٢٠١٢ : ٤)

وقد تم تقسيم النظام إلى عدد من الفصول وكالاتي:

الفصل الأول: الإطار العام لدليل النظام المحاسبي الموحد للبلديات
يقصد بالدليل المحاسبي الموحد الهيكل العام للحسابات التي تفي بكافة احتياجات الوحدة الاقتصادية اللازمة لتطبيق النظام المحاسبي الموحد، وقد اعتمدت طريقة الترميز العشري في ترقيمه. وتم تقسيم الدليل المحاسبي إلى مجموعات رئيسة تتعلق بحسابات الميزانية وحسابات النتيجة فضلاً عن مجموعة حسابات الكلف. وهذه التقسيمات لا تختلف بشيء عن النسخة ٢٠١١ من النظام المحاسبي الموحد إلا ببعض الفقرات؛ أهمها:

- حذف حسابات السكك الحديدية أينما وجدت واستحداث مجاري مياه ثقيلة وخطوط أنابيب ماء ضمن حساب إنشاءات أخرى.
- إضافة رأس المال الاجتماعي وتمثل قيمة الجسور والطرق والأراضي العامة وتسجل بالقيمة الرمزية.
- التوسع بحسابات الغرامات بوصفها مهمة حسب طبيعة نشاط هذه الوحدة.

وهي تغييرات يسيرة مشتقة من الدليل الأصلي ضمن حسابات أخرى وكان من الممكن فسح المجال لحسابات البلديات للتوسع بها ضمن الإطار العام بإضافة رقم إلى يسار الحساب ١/١٢٢، ٢/١٢٢ وهكذا أو وضع حسابات تفصيلية في كراس ميسر يخص حسابات البلدية وفي إطار الدليل المحاسبي العام.

الفصل الثاني : شرح الدليل المحاسبي
بهدف منع الاجتهاد في تفسير حسابات الدليل وتحديد ماهية المعلومات المالية تم وضع تعريف ووصف وشرح لكل حساب من حسابات الدليل بما يضمن الحصول على حسابات متجانسة لجميع الوحدات التي تطبق النظام فضلاً عن مساهمته في توفير الإمكانية لتجميع البيانات والقوائم المالية والإحصائيات المطلوبة على المستويات القطاعية وعلى المستوى القومي. وطبعاً هذه الشروحات هي نفسها في الأنموذج ٢ سوى شرح الفقرات التي تمت إضافتها أعلاه.

الفصل الثالث: المعالجات المحاسبية:

إن المعالجات المحاسبية كافة تمت بطريقة القيد المزدوج فالقيد بطرفيه المدين والدائن يثبت على عدة مستويات تحليلية ابتداء من المستوى الثالث. والهدف من أتباع هذا الأسلوب في التسجيل يرجع إلى أهمية تثبيته في عدة مستويات بمستويات تحليلية مختلفة وبالتالي استخراج موازين

مراجعة متعددة واستخدامها كوسيلة فعالة لأغراض الرقابة والتدقيق وتوفير بيانات تفصيلية وإجمالية لجهات مختلفة من داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها.

وهذه المعالجات ظلت هي ذاتها كما هو متبع في الأنموذج ٢ عدا بعض الأمثلة التوضيحية التي تخص نشاط البلدية: مثال على الأراضي والمباني مع مثال توضيحي لرأس المال التشغيلي وهل أنه يوجد في البلدية فقط أم في غيرها من الوحدات الاقتصادية.

الفصل الرابع: القوائم المالية والحسابات الختامية:
تعد القوائم المالية من الوسائل الأساسية التي يمكن من خلالها توصيل المعلومات المالية للإطراف الخارجية يعبر عنها بوحدات نقدية، ويمكن تحديد أهم أهداف التقارير المالية كالآتي:

١- توفير معلومات عن موارد الوحدة والالتزامات المترتبة عليها والتغيرات في كل منها.

٢- توفير معلومات عن تقدير النفقات النقدية الحالية والمتوقعة

٣- توفير المعلومات المفيدة لقرارات الائتمان والاستثمار.

وقد تضمن هذا الفصل تفاصيل القوائم المالية المتمثلة بالميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر وكشف التدفقات النقدية والكشوفات التحليلية المرفقة مع هذه القوائم.

الفصل الخامس: المجموعة المستندية والدفترية

وتتمثل بمجموعة المستندات والدفاتر التي من خلالها يمكن للوحدة حصر وتبويبها وتسجيلها العمليات المالية المتعلقة بنشاطها كافة بهدف استخراج القوائم المالية والحسابات الختامية فضلا عن إظهار حقوق الوحدة والتزاماتها تجاه غيرها. تم إعادة إدراجها من جديد في نسخة البلديات ولانتفق في ذلك فمن الممكن استخدامها لتؤدي الأغراض المطلوبة وبالتالي لا داعي للتكرار.

الفصل السادس: تعليمات ونسب الاندثار
تقوم الوحدات الاقتصادية الخاضعة لأحكام هذا القانون بتثبيت اندثار أو إطفاء الموجودات الثابتة المستخدمة وفق الأسس المعتمدة في التعليمات المالية العدد (١١) لسنة ١٩٨٨ بشأن الاندثار وإطفاء الموجودات الثابتة.

ولا نرى ضرورة لإدراج جميع الوحدات الاقتصادية وجميع النسب ضمن حسابات دائرة البلديات وكان الأنسب الإشارة إلى الموجودات التي تستخدمها البلدية ونسبها فقط.

الفصل السابع: التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد
نتيجة لما حققته محاسبة التكاليف من تطور لتكون الأداة الفاعلة لتوفير البيانات اللازمة للجهات التخطيطية والتنفيذية والرقابية لتأدية المهام الموكلة اليها ولكافة المستويات جاء التوجه نحو

التوحيد، والنظام المحاسبي الموحد لما يتصف به من مرونة وشمول، فقد تضمن بإطاره العام بعض المبادئ والأسس والمعالجات الكفوية وتخصيص الحسابات (٥، ٦، ٧، ٨، ٩) لمراقبة مراكز التكاليف. لم يوضح الفصل مدى شمول حسابات البلدية بالحسابات الكفوية بوصفها دائرة خدمية ولا يوجد فيها تقسيم لمراكز الكلف أو مراكز مراقبة تكاليف.

الفصل الثامن: الموازنات التخطيطية

يعد نظام الموازنات التخطيطية أحد الأنظمة الإدارية المتطورة من خلال ترجمة المؤشرات الكمية والخطط النوعية لتنفيذ السياسات وتحقيق الأهداف إلى موازنات مالية ونقدية لأغراض الدراسة والمقارنة والرقابة وتقييم الأداء. لكن الموازنات التخطيطية في النظام المحاسبي الخاص بالبلديات جاءت عامة ولم تعن بأنشطة البلدية وبالتالي فلا داعي لتكرارها.

الفصل التاسع: الحسابات القومية

تحقيقاً للأهداف المنشودة من النظام المحاسبي الموحد وبغية مساعدة كافة الجهات المستفيدة من النظام، تم ربط الحسابات مع الحسابات القومية لأهمية هذه الحسابات في التخطيط الاقتصادي الشامل الذي يستهدف تنظيم وتطوير حياة المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، إذ تعد الحسابات القومية من أدواتها المهمة. القوائم نفسها والكشوفات نفسها، وهذا طبيعي فلا بد من ظهورها موحدة.

الفصل العاشر: مكننة النظام المحاسبي الموحد

إن الهدف من مكننة النظام المحاسبي الموحد هو تسجيل العمليات المالية ذات القيمة النقدية وتبويبها وتلخيصها لمعرفة نتائج العمليات المالية خلال مدة زمنية معينة مع إمكانية استخراج التقارير وبسرعة تلائم احتياجات المستخدمين مع الاحتفاظ بالبيانات لعدة سنوات وسهولة استرجاعها.

ترك ديوان الرقابة المالية المجال أمام الوحدات للبحث عن أنظمة محوسبة سواء ما كان بجهود فردية من بعض الدوائر وما هو موجود في السوق في هذا المجال كبرنامج المحاسب وبرنامج الميزان للأنظمة المحاسبية، وقد علمت الباحثان بوجود مساع من قبل الديوان لمكننة النظام المحاسبي الموحد، ولم يتح لهما التعرف على تفاصيل بهذا الخصوص.

نخلص مما سبق أن ديوان الرقابة المالية قد بذل جهوداً كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الموحد محاولة منه للنهوض به من سباته على مدى أكثر من ربع قرن، واللاحق بالمستجدات العربية والدولية في هذا المجال تارة باستحداث نسخة جديدة وأخرى بتخصيص نسخة لدائرة معينة، وربما نجد بعد فترة مطالبات دوائر أخرى بنظام محاسبي يناسب نشاطهم، وبالتالي يفقد النظام المحاسبي الموحد محتواه ونعود إلى الأنظمة المحاسبية المتعددة بدل النظام المحاسبي الواحد كما هو الحال في

بداية نشوئه في السبعينيات، ويتجه بالنظام المحاسبي الموحد على المستوى الأول مستوى النشاط وبيئته شيئاً فشيئاً عن المستوى القطاعي أو المستوى القومي أو على المستوى العالمي.

وسنحاول في المبحث التالي تقييم النظام المحاسبي الموحد للبلديات على مستوى التطبيق.

المبحث الرابع:- الجانب العملي

أولاً:- نبذة تعريفية عن مديرية بلدية العمارة

هي دائرة مستقلة تابعة لوزارة البلديات والأشغال العامة مهمتها الأساسية هي تقديم الخدمات ذات الاتصال المباشر بحياة المواطنين والأثر البالغ عليها وذلك على مستوى المدينة العراقية ونظافتها وجماليتها وازدهارها .

أما أهم الشعب بالبلدية فهي موضحة في الهيكل التنظيمي الملحق بالبحث نخصّ منها:

١- الشعبة المالية

* وحدة حسابات الخطة: هي الوحدة المسؤولة عن حسابات الخطة الخاصة بالمشاريع التي تقوم الوزارة بتنفيذها عن طريق إحالة المشاريع الى المقاولين.

* وحدة الصندوق: هي الوحدة المسؤولة عن تنظيم السجلات وقطع الوصولات وإعطاء الصكوك الى مستحقيها بعد إبراز الهوية التعريفية للمستلم.

* وحدة الرواتب: وهي الوحدة المسؤولة عن تنظيم رواتب موظفي المديرية و تنظيم العلاوات السنوية بأسماء مستحقيها وتنظيم قوائم الخطورة الخاصة بالسواق و قوائم الساعات الإضافية.

* وحدة الصرف: الوحدة المسؤولة عن عملية تنظيم صرف الرواتب والأمانات والسلف وكذلك تنظيم الصكوك وصرف رواتب العقود.

* وحدة حسابات المخازن: هي الوحدة المسؤولة عن تنظيم كل مادة مشتراة الى الدائرة بجميع أنواعها وتنظيم قيود الإدخال والإخراج الخاصة بكل مادة بعد توقيع صاحب المادة على محضر الاستلام الخاص بالشراء.

* وحدة المنح والرسوم: هي الوحدة المسؤولة عن تنظيم المنح الواردة إلى الدائرة عن طريق الوزارة.

* وحدة الموازنة: هي الوحدة الخاصة بتنظيم عمل الوحدة الحسابية الخاص بتنفيذ الموازنة ومحتوياتها.

* وحدة الأوراق: هي الوحدة الخاصة بحفظ المستندات الخاصة بالحسابات.

٢- شعبة الواردات

* وحدة الجباية: هي الوحدة التي تقوم بجباية الرسوم والإيجارات من المحلات المؤجرة من قبل البلدية وكذلك رسوم النفايات والإعلان والرسوم الأخرى.

* وحدة الرسوم: هي الوحدة الخاصة برسم ترقيم الدور ورسوم التبليط المفروضة على المعاملات الواردة إلى المديرية بعد إجراء الكشوفات عليها.

* وحدة الغرامات: هي الوحدة المشكّلة بالمديرية لغرض فرض الغرامات المفروضة على المواطنين المخالفين للتعليمات الصادرة من قبل الوزارة.

* وحدة المخازن: وهي الوحدة المسؤولة عن تنظيم جرودات بأنواع الآليات وأعدادها وكذلك حفظ الأدوات الاحتياطية الخاصة بالآليات وأثاث المديرية والسجلات القديمة الخاصة بالشراء والصرف.

٣- شعبة التدقيق

* وحدة تدقيق السجلات: هي الوحدة التي تقوم بتدقيق السجلات العائدة للدائرة والتي يقوم بها مسؤولي التدقيق من أجل تلافي الأخطاء التي قد تحصل أثناء العمل ومن أجل السيطرة على الأخطاء الحسابية.

* وحدة التدقيق المستندي: هي الوحدة التي تقوم بتدقيق المستندات الخاصة بالدائرة من خلال تدقيق السلف الخاصة باللجان العاملة في الدائرة وحصر الأخطاء ومعالجتها قبل عملية الصرف.

٤- الشعبة القانونية

* وحدة الدعاوى: هي الوحدة الخاصة بمتابعة الدعاوى المقامة من قبل الدائرة على المواطنين أو بالعكس ومتابعتها مع الإدارة العدلية في المحافظة.

* وحدة الحقوق: ويقصد بها متابعة حقوق الدائرة لدى غيرها والتحرك عليها من أجل حفظ حقوق الدائرة والموظفين التابعين للدائرة.

* وحدة الأراضي: هي الوحدة التي تقوم بعملية جرد الأراضي التابعة للمديرية وكذلك تقوم بتنظيم معاملات الأراضي وتوزيعها على المواطنين.

* وحدة الإيجارات: هي الوحدة الخاصة بمتابعة سجلات الإيجارات وجرد الأملاك الخاضعة للإيجار ومعرفة مدة إيجار كل ملك على حدة من حيث بداية العقد ونهايته.

ثانياً:- عينة البحث

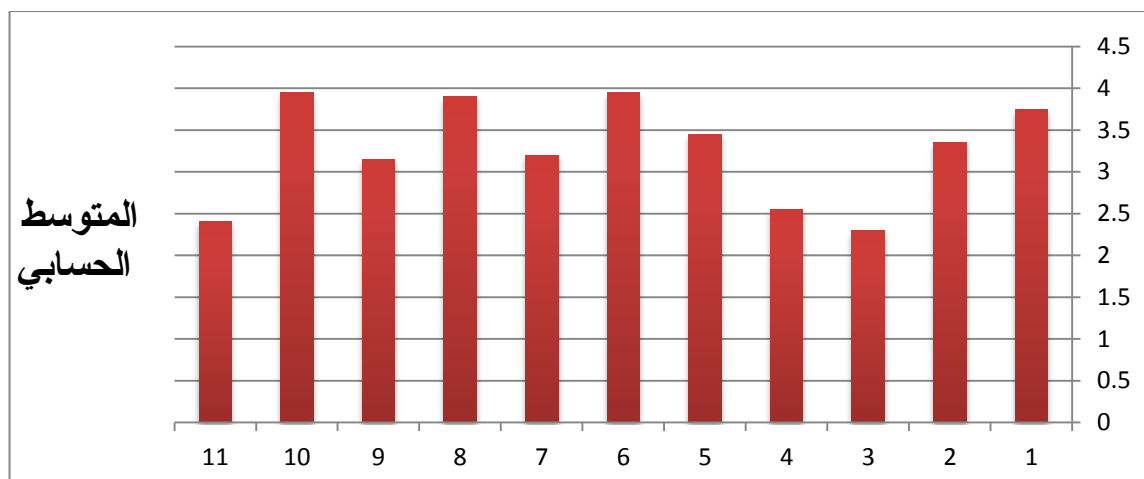
تم اختيار بلدية العمارة كعينة لاختبار فرضية البحث بوصفها دائرة خدمية تطبق النظام المحاسبي الموحد حديثاً. وأجريت عدة مقابلات شخصية مع بعض المحاسبين والمدققين والموظفين العاملين في البلدية، ومن بينهم طلبتنا الخريجون من القسم نفسه ، وقد أعلمنا هؤلاء بوجود نوع من المعاناة والمعوقات في بعض تطبيقات النظام المحاسبي الموحد الخاص بنشاط الدائرة حصراً.

وبالاستعانة باستبانة صممت لهذا الغرض تم توزيعها على عينة البحث من الموظفين البالغ عددهم (٢٠) ومعالجتها إحصائياً تم التوصل إلى جملة من النتائج والتوصيات، وكما هو مبين في جدول رقم (١) والشكلين التابعين له.

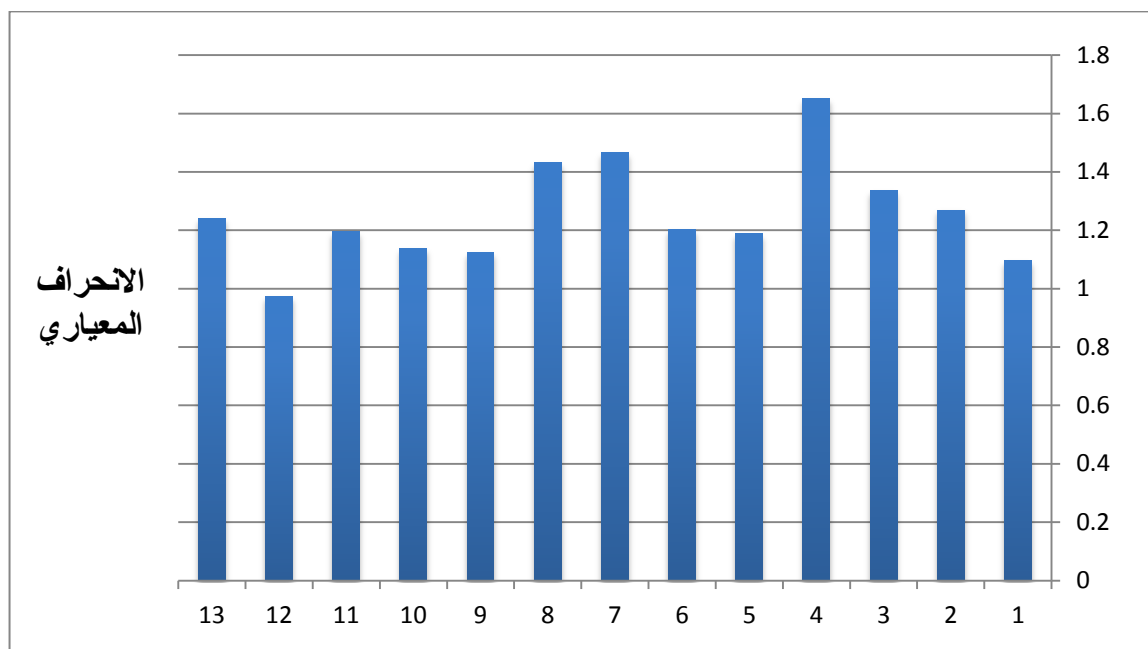
تقييم النظام المحاسبي المعدل

الجدول رقم (١)

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة ($\alpha = 0.05$)
١	تهتم إدارة الوحدة بتطبيق الدليل المحاسبي بصيغته المعدلة	4	1.095445	تام
٢	أجد صعوبة في المعالجات القيدية وفق النظام المعدل	3.7	1.268858	تام
٣	يحتاج الدليل المعدل إلى تقسيمات أكثر تحليلاً	3.75	1.336974	تام
٤	يناسب النظام المعدل طموحات الموظفين وتطلعاتهم	3.35	1.651514	غير تام
٥	يتم تطبيق النظام بنسخته المعدلة بطريقة ميسرة	2.3	1.187434	غير تام
٦	يزود النظام المعدل الإدارة بالمعلومات الكافية والمفيدة	2.55	1.203121	غير تام
٧	يوجد ترابط بين الجانبين النظري والتطبيقي في الدليل	3.45	1.465435	غير تام
٨	فهم وتطبيق النظام المعدل يختلف من موظف إلى آخر	3.95	1.430909	تام
٩	وجود كتيب وملحق خاص يساعد على فهم متطلبات النظام	٧٦3.	1.122497	غير تام
١٠	يساعد النظام المحاسبي الإدارة على تخطيط الموجودات	3.9	1.135782	تام
١١	يفي الدليل المخصص للوحدة بكافة احتياجاتها الحسابية	3.15	1.19478	غير تام
١٢	يخضع تطبيق الدليل المحاسبي الجديد لاجتهادات شخصية	3.95	0.973396	تام
١٣	ينسجم النظام المحاسبي المعدل مع طبيعة عمل الوحدة	٢ 4.	1.240967	غير تام



الشكل رقم (١)



الشكل رقم (٢)

ثالثاً: تحليل معطيات الاستبانة

من خلال تحليل المعطيات المتوفرة في الاستبانة باستخدام الأساليب الإحصائية (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)، الظاهرة في جدول (١) والأشكال التابعة له، يمكن استخلاص النتائج التفصيلية الآتية:

١ - (تهتم إدارة الوحدة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد): حصلت هذه الفقرة على معدل موافقة عال وبانحراف معياري محدود ما يؤكد أن إدارة الوحدة تتبنى المشروع وتتفاعل معه

إيجابياً، وهذا العامل مؤثر جداً في نجاح أي تطبيق عملي للنظام المحاسبي الموحد، وبالتالي فإن أي إشكالية مرصودة في تطبيق النظام لابد أن تعزى إلى خلل في هيكلية الدليل أو ضعف الخبرة لدى أفراد الطاقم المحاسبي.

٢- (أجد صعوبة في المعالجات القيدية وفق النظام المعدل): هذا العامل دال مع بعض التشتت في الإجابات؛ أي أن معظم الموظفين يعانون من مشكلات في المعالجات القيدية، وهذا يؤشر على وجود غموض وصعوبات جزئية في السياقات التطبيقية للنظام المعدل، ويبرر ذلك التشتت في الإجابات الذي يمكن أن يعزى إلى تفاوت مستوى الخبرة بين أفراد العينة.

٣- (يحتاج الدليل إلى تقسيمات أكثر تحليلاً): حصل هذا العامل على مستوى دلالي جيد، وهو أمر متوقع جداً لأن الدليل المحاسبي المعد من قبل ديوان الرقابة المالية دليل شامل لكافة النشاطات على اختلاف أنواعها، ومهام البلدية كبيرة وحساباتها واسعة و متميزة وبالتالي يحتاج الموظفون إلى توسعات في الدليل تساعد في إعداد الجداول التحليلية المطلوبة منهم والتي تتناسب نشاط الدائرة وأهدافها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

٤- (النظام المحاسبي الموحد يناسب طموحات الموظفين وتطلعاتهم): جاءت الإجابات مترددة من قبل أفراد العينة وكان الموقف العام محايداً إزاء هذه الفقرة، مما يعكس تحفظاً لدى أفراد العينة، وهذا يعني أن النظام بشكله المعدل لم يرتق إلى طموحات الموظفين وأن التعديلات المجراة عليه لا تقي بشكل واضح بأغراض الإدارة ولا تحقق التناسب المنشود مع نشاط الوحدة.

٥- (تطبيق النظام يتم بطريقة سهلة وبمبسطة): مال أفراد العينة إلى التأشير بالرفض أمام هذه الفقرة، ربما لأن الموظفين غير متمرسين على تطبيقه، لاسيما أن الكتاب المقترح عام لا يتضمن قيوداً أو شروحات تفصيلية عن أعمال البلدية حصراً، وبالتالي فثمة حاجة لإرفاق الدليل بملحق خاص بنشاط البلدية، كما سيتأكد ذلك من خلال موقف أفراد العينة تجاه الفقرتين (٩) و(١٣).

٦- (يزود النظام الإدارة بالمعلومات الكافية والمفيدة): لم يوافق أفراد العينة على مضمون الفقرة بمعنى أن المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي بشكله المعدل غير وافية وقليلة الفائدة للإدارة، وثمة حاجة إلى توسيع وتفصيل أكثر ليفي بمتطلبات إدارة الوحدة.

٧- (يوجد ترابط بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في الدليل)، ثمة ميل إلى التصديق على هذه الفقرة لدى أفراد العينة ولكن ليس بالمستوى الدال، ويمكن تفهم هذا الاضطراب في موقف أفراد العينة تجاه هذا العامل، باعتبار أن المعاهد والجامعات العراقية تدرس النظام المحاسبي الموحد الصادر من ديوان الرقابة المالية معزراً بالتطبيقات العملية التي تساعد الطالب على الربط بين الدراستين، إلا أن التطبيق العملي يحتاج بعض التدريب والدورات التي تؤهلهم لاستيعاب متطلبات الدائرة، ووجود كتيب خاص لهذا الغرض يسهم في تذليل هذه الصعوبة.

٨- (فهم وتطبيق النظام المعدل يختلف من موظف إلى آخر) هذا العامل دال أي أن معظم أفراد العينة لا يوافقون على هذا العامل، وهذا منطقي لأن النظام المحاسبي الموحد أعد أساساً للقضاء أو التقليل من الاجتهادات الفردية بين المحاسبين والمدققين.

٩- (وجود كتيب وملحق خاص يساعد على فهم متطلبات النظام) من خلال المقابلات الخاصة رحب أفراد العينة بوجود كتاب خاص بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في البلدية والذي أعده ديوان الرقابة المالية، إلا أن هذا الكتاب لا يختلف كثيراً عن سابقه المعمم للتطبيق في جميع دوائر القطاع العام، ويحتاج إلى تفصيلات أكثر تتناسب احتياجات ومتطلبات الدائرة مع إمكانية أن ترفق هذه التفصيلات في ملحق خاص لكي يحافظ الدليل المحاسبي الموحد على طابعه العام.

١٠- (يساعد النظام المحاسبي الإدارة على التخطيط والرقابة) يعتقد الموظفون أن المعلومات التي يقدمونها من خلال الموازنة التشغيلية والتقديرية كافية لتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة

للتخطيط والرقابة عليها، وعلى الرغم من موافقة معظم أفراد العينة على هذا العامل، إلا أن إجاباتهم جاءت بانحراف معياري عال (متشعبة)، وربما يعود ذلك إلى عدم إطلاعهم على الموضوع لأنه خارج نطاق عملهم.

١١- (يفي الدليل المخصص للوحدة بكافة احتياجاتها المحاسبية) لم تتفق الإجابات بشأن هذه الفقرة، مما يصعب الالتزام بفرضية البحث، ويؤشر على حاجة النظام المحاسبي الموحد الجديد إلى مزيد من التعديلات والتفصيلات التي تساعد الإدارة في أداء وظائفها وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

١٢- (يخضع تطبيق النظام لاجتهادات شخصية) هذا العامل ضعيف جداً إذ لا يخضع تطبيق النظام إلى أي اجتهادات شخصية مما يسهل إجراء المقارنات على مستوى الوحدات والسنوات المختلفة.

١٣- (ينسجم النظام المحاسبي الموحد مع طبيعة عمل الوحدة) هذا العامل جاءت نتائجه ضعيفة جداً، وقد يعود السبب في ذلك إلى قصور في النظام المحاسبي الموحد المطبق حديثاً، وأن النظام المحاسبي الموحد بشكل عام والبلديات بشكل خاص تعاني من قصور ويتطلب تعديلات تناسب احتياجات ومتطلبات الدائرة المستخدمة له، وكذلك احتياجات ومتطلبات الأطراف الخارجية المستفيدة منه، خصوصاً وأن هذه الأطراف في تزايد مستمر وتتنوع كبير في نشاطاتها بسبب التطورات السريعة التي يمر بها البلد نتيجة توسع نشاطاته الاقتصادية والاستثمارية.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء قراءات الجانب النظري وما جاءت به نتائج تحليل معطيات الاستبانة تمّ التوصل إلى جملة من الاستنتاجات أهمها:

١- أن التوجه القائم لدى المشرع الإداري والمحاسبي في العراق في تخصيص العمل بالنظام المحاسبي الموحد ليتناسب مع المتطلبات الإدارية والمحاسبية لكل وحدة، هو تطور إيجابي وخطوة في الاتجاه الصحيح، لاسيما مع الحاجة الماسة إلى مواكبة التغيرات الحاصلة على المستوى المحلي والدولي في الأنشطة المالية والاقتصادية كافة.

٢- فيما يخص تطبيق هذه التجربة في دوائر البلدية فقد تبين وجود اختلاف على مستوى الفهم والتطبيق لدى الملاكات المحاسبية، وتباين في مستوى الوفاء باحتياجات الوحدة إدارياً ومحاسبياً ما يعني أن النظام المحاسبي بشكله المخصص لدوائر البلدية لم يحقق القدر الكافي من الانسجام مع طبيعة العمل الخاص بالوحدة وأن النتائج العملية لم تتناسب مع الجهد المبذول في هذا المجال ولا مع حجم التطلعات التي يهدف إليها المشرع الإداري والمحاسبي.

٣- إن تنويع العمل بالنظام المحاسبي على ضوء خصوصيات العمل في كل دائرة، ينبغي أن يتم من خلال خطوات محسوبة لنقادي أن يؤدي ذلك إلى التأثير سلبياً على الهدف الجوهرى من وجود النظام المحاسبي الموحد، إذ قد يفقد النظام المحاسبي الموحد طابعه العمومي وخصوصية كونه اللغة المشتركة التي يتعامل بها المحاسبون والمراقبون، مما يفتح الباب على جملة من الثغرات والتحديات في مجال

المحاسبة والمراقبة، لاسيما مع ما يواجهه البلد من انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري والتي تشكل أحد أكبر العوائق بوجه التطور والنهوض الاقتصادي.

وفي سبيل الوصول إلى الهدف المنشود نقترح **التوصيات الآتية :**

- ١- إعادة النظر في النظام المحاسبي وإجراء بعض التعديلات في الدليل المحاسبي وشروحاته مما يساعد المختصين على توفير البيانات التفصيلية اللازمة التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها.
- ٢- إعداد كتيب صغير في إطار النظام المحاسبي الموحد يتضمن بعض التفصيلات التي تخص نشاط البلدية حصراً وكما هو معمول به بالمصارف وشركات التأمين.
- ٣- إدخال الموظفين في دورات تدريبية تساعد على فهم النظام المحاسبي الموحد والاطلاع على المستجدات التي أجريت عليه.
- ٤- إجراء بعض التوسعات والإضافات في النظام المحاسبي الموحد بشكل عام والبلديات بشكل خاص لمواكبة التطورات بما يناسب المعايير المحاسبية الدولية.

٥- شمول النظام المحاسبي الموحد لمتطلبات المحاسبة البيئية والموارد البشرية في حدود الإطار العام له.

٦- الاستفادة من تشجيع الإدارة واهتمامها في رفد المحاسبين بكل ما هو جديد في هذه المجال كي لا يبقى النظام جامداً وعاجزاً إزاء التطورات الداخلية والخارجية.

٧- مكنة الدليل المحاسبي الموحد على الحاسب الإلكتروني لان الأرقام المستخدمة من قبله سهلة التطبيق مما يوفر الوقت والجهد الذي يبذله الموظفون في إعداد الجداول والتقارير.

المصادر:

الكتب:-

- ١- ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الأولى، ١٩٨٥.
- ٢- ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، ٢٠١١.
- ٣- ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد للبلديات ، الطبعة الأولى، ٢٠١٢.
- ٤- شادي، علي محروس ، النظام المحاسبي الموحد، مكتبة الغريب، ١٩٨١.
- ٥- المستوفي، عبد الصاحب، النظام المحاسبي الموحد، ١٩٧٧.
- ٦- الواعظ ، طالب ونور، رزاق ، النظام المحاسبي الموحد وتطبيقاته في الوحدات الاقتصادية، دار الحكمة للطباعة والنشر، ١٩٩٠.

الرسائل والاطاريح :-

- ١- بن بلغيث، مداني و التهامي، محمد ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر- كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، ٢٠٠٤.

البحوث :-

- ١- الطلحة ، حامد داود ، النظام المحاسبي الموحد – النشأة والمفهوم والأهداف ، المحاسب القانوني العربي ، العدد ١٠٧ ، ١٩٩٨ .
- ٢- المصري، تيسير ، توحيد المعرفة المحاسبية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٣، العدد الأول ، ٢٠٠٧.

شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) :-

- ١- الشاعر ، سمير اسعد ، النظام المحاسبي الموحد لمؤسسات الزكاة ، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة الجوانب المالية و الإدارية و التسويقية لمؤسسات الزكاة ،بيروت ، ٢٠٠٤ .

<https://www.zakat.org.Ib/library/BookBage>

- ٢- الكلية التقنية الإدارية – البصرة ، المنتدى العلمي ، القواعد المحاسبية العراقية ، ٢٠١٠ .

<http://mtechnicb.alafdal.net>

الملاحق

(١) استمارة الاستبيان

تحية طيبة...

هذه الاستمارة تتضمن مشكلات ومعلومات مفترضة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد المعمم عليكم حديثاً، يرجى مساعدتنا في تشخيصها من خلال إبداء رأيكم بالفقرات الواردة فيها.

مع جزيل الشكر والتقدير

معلومات شخصية :

الاسم (يذكر عند الرغبة)

جهة العمل:

الجنس:

الشهادة الاختصاص سنوات الخدمة المهنة

--	--	--	--

ت	الأسئلة (الفقرات)	درجات الإجابة			
		أوافق تماماً	أوافق	غير متأكد	لا أوافق تماماً
١	الإدارة مهتمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد				
٢	تعاني من صعوبات في بعض المعالجات القيدية				
٣	يحتاج الدليل إلى تقسيمات أكثر تحليلاً				
٤	النظام المحاسبي الموحد يناسب طموحات الموظفين وتطلعاتهم				
٥	تطبيق النظام يتم بطريقة سهلة وبمبسطة				
٦	يزود النظام الإدارة بالمعلومات الكافية المفيدة				
٧	يوجد ترابط بين الجانب النظري والتطبيقي				
٨	تعتقد برأيك أن النظام المحاسبي الموحد يكون مختلفاً من موظف إلى آخر				
٩	عدم وجود كتيب يشكل عائقاً في عدم فهم متطلبات النظام				
١٠	يساعد النظام المحاسبي الإدارة على التخطيط والرقابة				
١١	يفي الدليل بكافة احتياجات الوحدة				
١٢	يخضع تطبيق النظام لاجتهادات شخصية				
١٣	ينسجم النظام المحاسبي الموحد مع طبيعة عملكم				