

أنموذج مقترح لتوحيد حسابات الوحدات الحكومية ذات الفروع وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM):
دراسة تطبيقية

**A proposed model for unifying the accounts of Governmental units with branches
according to Governmental Financial Statistics Manual: An applied study**

م. نشوان طلال سعدالله الطرية⁽²⁾

م. حسن صالح يوسف البجاري⁽¹⁾

Nashwan Talal SaadAllah Al-Taria

Hasan Saleh Yousif

جامعة الموصل_ كلية الإدارة والاقتصاد_ قسم المحاسبة

جامعة الموصل_ كلية الإدارة والاقتصاد_ قسم المحاسبة

nashwan_talal@uomosul.edu.iq

hasansalih@uomosul.edu.iq

مستخلص

هدف البحث إلى بناء أنموذج محاسبي موحد لتجميع وتوحيد حسابات الوحدات الحكومية ذات الفروع، استناداً إلى دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM)، وبما يسهم في تعزيز مستوى الشفافية والدقة في إعداد التقارير المالية الحكومية. وقد تم اختيار جامعة الموصل مجاًلاً تطبيقياً للدراسة، نظراً لتعدد كلياتها ومراكزها البحثية وما تواجهه من تحديات، اعتمد البحث على تصميم نموذج برمجي باستعمال VBA ضمن برنامج الإكسل، بما يتيح أتمتة عمليات إدخال البيانات وتجميعها وإصدار التقارير المالية بدقة وسرعة. وأظهرت النتائج أن النموذج المقترح يساهم بفاعلية في تسريع إعداد التقارير المالية، وتقليل الأخطاء المحاسبية المتكررة، فضلاً عن تعزيز كفاءة الرقابة المركزية. وقد خلص البحث إلى توصية بضرورة تعميم النموذج من لدن وزارة المالية على المؤسسات الحكومية ذات الفروع، مع توفير التدريب الفني المستمر وتطوير البنى التحتية الرقمية بما يتوافق مع متطلبات GFSM 2014.

الكلمات المفتاحية: توحيد الحسابات الحكومية: دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM)

Abstract

The aim of this study is to develop a unified accounting model for consolidating and standardizing the accounts of government entities with branches, based on the Government Finance Statistics Manual (GFSM), to enhance transparency and accuracy in government

financial reports. University of Mosul was chosen as the applied field due to its multiple faculties and research centers and the challenges it faces. The study designed a software model using VBA within Excel to automate data entry, consolidation, and report generation. Results showed that the model speeds up report preparation, reduces recurring accounting errors, and improves central oversight. The study recommends generalizing the model to all government institutions with branches, along with continuous training and digital infrastructure development in line with GFSM 2014.

Keywords: Government Accounts Consolidation, Government Finance Statistics Manual (GFSM)

المقدمة: تُعد نظم المعلومات المالية الحكومية المتكاملة (GFMIS) Government Financial Management Information System من الأدوات الأساسية في إصلاح الإدارة المالية العامة، إذ تُمكن الحكومات من تحسين فعالية تخصيص الموارد، وتعزيز الشفافية، والحد من الفساد المالي. وقد أظهرت الدراسات أن تنفيذ هذه النظم يساهم في تحسين الأداء المالي الحكومي في العراق، من خلال ربط جميع الوحدات الإدارية الحكومية وتوحيد العمليات المالية والمحاسبية عبر مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية. (Hisab, Dahdooh, & Abbas, 2024; Saleh, 2023)، في هذا السياق، تواجه جامعة الموصل تحديات جوهرية في توحيد حساباتها المالية بين كلياتها ومراكزها البحثية، مما يؤثر سلباً على دقة التقارير المالية الموحدة ويضعف الرقابة المالية المركزية. وتزداد أهمية هذه الحسابات بالنظر إلى أنها تدخل ضمن الموازنة الجارية للدولة المعدة وفق الأساس النقدي، ويتحمل المحاسب المسؤولية القانونية في حال حدوث أي تجاوزات. لذلك، تُعد الحاجة إلى نظام محاسبي موحد يتوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) أمراً بالغ الأهمية لضمان الشفافية والكفاءة في إدارة الموارد المالية العامة. (International Monetary Fund, 2023)

تشير الدراسات إلى أن تطبيق دليل GFSM يُحسن من جودة البيانات المالية الحكومية ويُساهم في تعزيز المساءلة والرقابة المالية. على سبيل المثال، أظهرت دراسة لـ Hisab et al. (2024) أن تطبيق نظام GFMIS في العراق أدى إلى تحسين الأداء المالي الحكومي بشكل ملحوظ، بينما أشار تقرير البنك الدولي (2016) إلى أهمية اعتماد نظم مالية موحدة لتعزيز كفاءة إدارة الموارد في المؤسسات الحكومية العراقية. وتهدف الدراسة إلى تصميم أنموذج محاسبي موحد يتوافق مع دليل GFSM، لتوحيد الحسابات المالية في الوحدات الحكومية ذات الفروع، مما يعزز من الشفافية ويُحسن من جودة التقارير المالية الموحدة. (Saleh, 2023)

أُستعمل المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، حيث حُلل الواقع الحالي لنظام الحسابات المالية في جامعة الموصل، وتصميم نموذج محاسبي موحد باستعمال برنامج Excel مزود بصيغ برمجية (Formulas) و (Macros). بعد ذلك، تم اختبار النموذج المقترح على بيانات مالية فعلية من عينة من وحدات الجامعة لتقييم فعاليته ودقته. (Hisab et al., 2024; International Monetary Fund, 2023).

أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق النموذج المقترح أدى إلى تحسين دقة وشفافية البيانات المالية، وتعزيز الرقابة المالية المركزية، وتسهيل إعداد التقارير المالية الموحدة، مما يؤكد فعالية الأنظمة المحاسبية الموحدة في تحسين الأداء المالي الحكومي. (World Bank, 2016).

المبحث الأول منهجية البحث

مشكلة البحث :

تواجه جامعة الموصل تحديات جوهرية في توحيد حساباتها المالية بين كلياتها ومراكزها البحثية، خصوصاً أنها تضم اليوم (24) كلية و(8) مراكز بحثية حيث تشمل هذه الحسابات جداول الإيرادات والمصروفات، ميزان المراجعة، الموجود النقدي، حسابات جاري الفروع، إلى جانب مطابقة كشوف البنك. وتتمثل أبرز هذه التحديات في تأخر بعض الكليات في تسليم الموازين الشهرية، الأمر الذي يؤدي إلى تجاوز التخصيصات المالية المقررة وتأخير إعداد التقارير المالية الموحدة، مما يضعف من فاعلية الرقابة المالية المركزية. وتزداد خطورة هذه الإشكالية بالنظر إلى أن تلك الحسابات تدخل ضمن إطار الموازنة الجارية للدولة المعدة وفق الأساس النقدي، والتي يتحمل فيها المحاسب المسؤولية القانونية في حال حدوث أي تجاوزات. كما أن هذه البيانات تُرفع بشكل دوري إلى وزارة المالية ووزارة التعليم العالي وديوان الرقابة المالية، الأمر الذي يتطلب ضرورة وجود نظام محاسبي موحد يتسم بالدقة والانسجام مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM)، بما يضمن الشفافية في عرض البيانات المالية، ويرفع من كفاءة إدارة الموارد العامة. ومن المشكلة البحثية ينبثق السؤال الرئيس الآتي:

"ما هو النموذج المحاسبي الملئم لتوحيد حسابات الوحدات الحكومية ذات الفروع وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM)، وكيف يمكن تطبيقه في البيئة الحكومية العراقية؟"

أهمية البحث: تبرز أهمية البحث في كونه يسعى إلى تقديم نموذج محاسبي موحد يساهم في معالجة المشكلات العملية المرتبطة بتعدد وتباين أنظمة الحسابات في الوحدات الحكومية ذات الفروع، الأمر الذي ينعكس سلباً على دقة وشفافية التقارير المالية الموحدة. كما تكمن أهميته في تعزيز موافاة الممارسات المحاسبية المحلية مع متطلبات دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM)، بما يدعم توجه الدولة نحو تحسين كفاءة الرقابة المالية، وضبط التخصيصات، وتوفير بيانات مالية دقيقة وموثوقة تساهم في ترشيد القرارات الإدارية والمالية. إضافةً إلى ذلك، يوفر البحث قيمة علمية من خلال إثراء الأدبيات المحاسبية في مجال تطوير النظم الحكومية، ويقدم بعداً تطبيقياً يمكن أن تستفيد منه وزارات ومؤسسات الدولة المختلفة في تحقيق الشفافية والاستدامة المالية. ويمكن عرض الأهمية بالآتي:

1. يقدم حلاً عملياً لمشكلة حقيقية تواجهها الجامعات والوحدات الحكومية ذات الفروع المتعددة في توحيد الحسابات المالية.
2. يضمن توافق النظام المحاسبي مع المعايير الدولية عبر الاعتماد على دليل GFSM، مما يعزز مصداقية البيانات المالية.
3. يسهل الرقابة المالية من قبل الجهات الرقابية العليا، ما يساهم في تعزيز الشفافية والكفاءة في إدارة الموارد المالية.
4. يساعد في تقليل الأخطاء والتجاوزات المالية من خلال توحيد ومراقبة البيانات المالية بدقة.
5. يمكن تعميم النموذج المقترح على مؤسسات حكومية أخرى ذات هيكليّة مماثلة، مما يزيد من أثر البحث.

أهداف البحث: توحيد الحسابات في الوحدات الحكومية ذات الفروع يمثل خطوة أساسية لتعزيز الشفافية ودقة التقارير المالية، وبما ينسجم مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) وانطلاقاً من ذلك، جاءت هذه الدراسة لتقديم نموذج محاسبي موحد يمكن تطبيقه في البيئة الحكومية العراقية اذ تتمثل اهداف البحث بالآتي:

1. تصميم برنامج محاسبي موحد يتوافق مع متطلبات دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ، بما يضمن توحيد الحسابات المالية في الوحدات الحكومية ذات الفروع.
2. معالجة الإشكالات المرتبطة بتأخر تسليم الموازين الشهرية من الكليات والمراكز البحثية، بما يسهم في تسريع عملية توحيد البيانات المالية.
3. تعزيز دقة وشفافية المعلومات المحاسبية المرفوعة إلى الجهات الرقابية العليا، مثل وزارة المالية ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي وديوان الرقابة المالية وتجنب الانحرافات المالية.
4. تطوير آليات فعالة للرقابة المالية المركزية تسهم في الحد من التجاوزات على التخصيصات المالية من خلال اعتماد نظام مالي موحد.
5. رفع كفاءة إعداد التقارير المالية الموحدة بما يحقق متطلبات الشفافية ويساند متخذي القرار المالي والإداري في المؤسسات الحكومية.

مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة: يتكوّن مجتمع الدراسة من جميع الوحدات الحكومية ذات الفروع التابعة لجامعة الموصل، والتي تشمل الكليات المختلفة والمراكز البحثية، بالإضافة إلى الإدارات المالية والمحاسبية المسؤولة عن إعداد الميزانيات الشهرية ورفع التقارير المالية الموحدة. ويُعد هذا المجتمع مناسباً لإجراء الدراسة لأنه يمثل جميع الجهات المعنية بالعمليات المحاسبية، ويتيح إمكانية تقييم فعالية النموذج المقترح في توحيد الحسابات المالية وتحسين دقة البيانات المالية.

ثانياً: عينة الدراسة: اختيرت عينة تطبيقية ممثلة من مجتمع الدراسة لضمان تغطية التنوع الإداري والمالي في الجامعة، حيث شملت العينة ثلاث كليات رئيسية، إلى جانب جميع الموظفين الماليين المرتبطين بإعداد الموازنات الشهرية في هذه الوحدات. كما طُبّقَت البيانات المالية الافتراضية، بهدف اختبار النموذج المقترح وتقييم مدى دقته وفاعليته في توحيد الحسابات المالية وتحسين جودة التقارير المالية الموحدة.

فرضيات البحث: استناداً إلى أهداف البحث، ولغرض التحقق من مدى إمكانية تطبيق الأنموذج المقترح لتوحيد حسابات الوحدات الحكومية ذات الفروع وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ، صيغت الفرضيات الآتية:

1. أن اعتماد برنامج محاسبي موحد متوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) يسهم في تحسين عملية توحيد الحسابات المالية في الوحدات الحكومية ذات الفروع.
2. أن معالجة تأخر تسليم الموازين الشهرية من قبل الكليات والمراكز يسهم في تسريع عملية إعداد البيانات المالية الموحدة بدقة أعلى.

3. أن الالتزام بنظام محاسبي موحد يؤدي إلى تعزيز دقة وشفافية البيانات المالية المقدمة إلى الجهات الرقابية مثل وزارة المالية ووزارة التعليم العالي وديوان الرقابة المالية.
4. أن تطوير آليات رقابة مالية مركزية ضمن النظام المحاسبي الموحد يقلل من احتمالية حدوث تجاوزات في التخصيصات المالية.
5. أن تطبيق الأنموذج المقترح لتوحيد الحسابات يسهم في تحسين كفاءة إعداد التقارير المالية الموحدة ودعم متخذي القرار المالي والإداري في المؤسسات الحكومية.

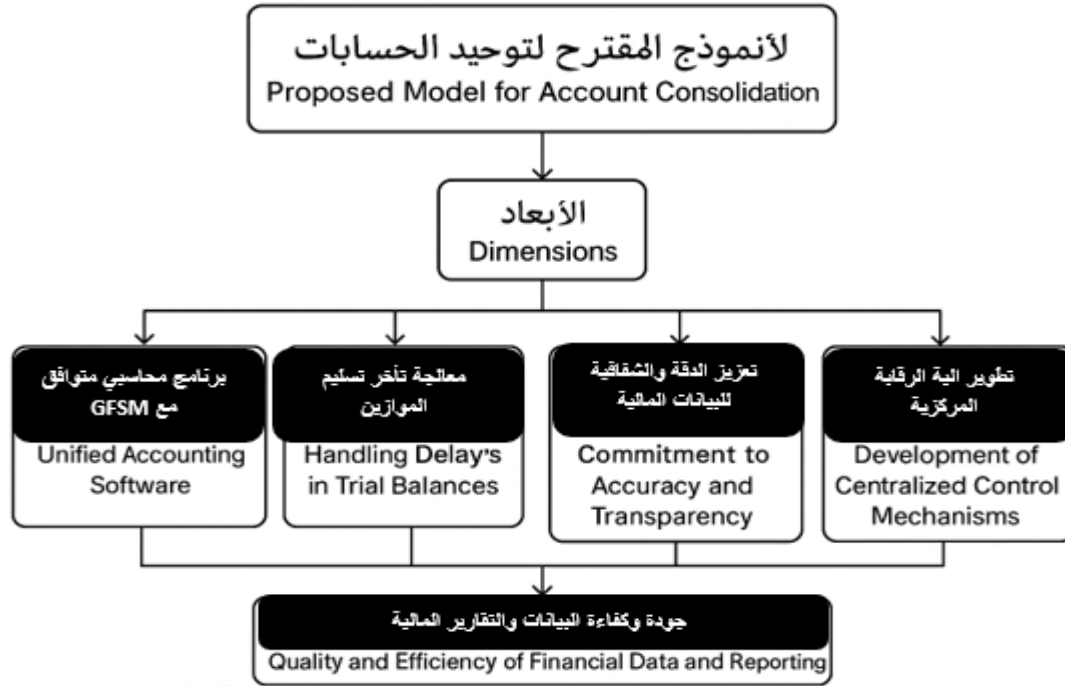
حدود البحث الحدود الموضوعية:

يركز البحث على تصميم نموذج وبرنامج محاسبي موحد لتوحيد الحسابات المالية في المؤسسات الحكومية ذات الفروع، شاملاً جداول المصروفات والإيرادات، ميزان المراجعة، الموجود النقدي، جداول جاري الفروع، ومطابقة كشوفات البنك.

الحدود الزمنية: يغطي البحث الفترة الزمنية للسنة المالية 2025

طرق البحث: خلل الواقع الحالي لنظام الحسابات المالية في جامعة الموصل وتحديد نقاط الضعف في توحيد الحسابات المالية. وتم تصميم نموذج محاسبي موحد باستعمال برنامج Excel مزود بصيغ برمجية (Formulas) و (Macros) لتوحيد الحسابات المالية (جداول المصروفات والإيرادات، ميزان المراجعة، الموجود النقدي، جداول جاري الفروع، ومطابقة كشوفات البنك) وتم **الاختبار التطبيقي للنظام** على بيانات مالية افتراضية على ثلاث وحدات لتقييم فعالية النظام ودقته.

انموذج الدراسة : يمثل المخطط الأنموذج المقترح لتوحيد حسابات الوحدات الحكومية ذات الفروع وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ، حيث جرى تصميمه ليعكس العلاقة بين المتغير المستقل والمتمثل في تطبيق الأنموذج، وبين المتغير التابع المتمثل في جودة وكفاءة البيانات والتقارير المالية.



الشكل رقم 1 مخطط الدراسة

المصدر : من إعداد الباحثين

المبحث الثاني الإطار النظري

1-2 : مدخل الى المحاسبة الحكومية :

تعد المحاسبة الحكومية جزءاً أساسياً في الوحدات الحكومية نظراً لدورها الحيوي في تقييم الأداء الحكومي ودعم اتخاذ القرارات وتعمل المحاسبة الحكومية على تلخيص وعرض الأنشطة الحكومية من خلال إعداد الحسابات الختامية، واستعراض نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة مقارنة بالأرقام التقديرية للمصروفات والموارد الفعلية (Janashia,2019,P143)، ومن أجل تطوير المحاسبة الحكومية فقد دعت الضرورة الى تطبيق الحكومة الالكترونية ليشمل مراحل العمل المحاسبي كافة، بدءاً من المدخلات وصولاً الى المخرجات والتغذية الراجعة للبيانات المحاسبية، وهذا التوسع سيسهم في تغيير النهج المحاسبي الحكومي الى مزيد من الشفافية والكفاءة في العمل المحاسبي . (Sabani,2019,P32)

وتعدّ المحاسبة الحكومية هي الرقيب الرئيس على الانفاق الحكومي التي تعمل على توضيح الوضع المالي للمؤسسة حيث تعمل على الخروج بتقارير المخطط العام للموازنة المالية للمؤسسات الحكومية لذلك فان هناك متطلبات محددة بلوائح ومعايير للنظام المحاسبي الحكومي وهي الوضوح والدقة إذا يجب ان تتمتع المحاسبة الحكومية والسجلات بالوضوح والدقة في نقل البيانات والمعلومات وذلك تجنباً للوقوع في الأخطاء خلال إعداد التقارير المالية ، تُعد المحاسبة الحكومية الأداة الرئيسة لمراقبة الإنفاق العام والتأكد من الاستعمال الأمثل للموارد المالية، كما تسهم في عرض المركز المالي للمؤسسات الحكومية وإعداد تقارير الموازنة الموحدة بشكل يحقق الإفصاح والشفافية. ولتحقيق ذلك، ينبغي أن تتسم

السجلات والأنظمة المحاسبية الحكومية بالوضوح والدقة في معالجة ونقل البيانات المالية، تجنباً لوقوع الأخطاء أثناء إعداد التقارير، بما يعزز مصداقية التقارير المالية الحكومية (World Bank, 2025, p. 14).

شهد العقد الأخير تقدماً ملحوظاً في مجال تكنولوجيا المعلومات، مما دفع الكثير من الدول إلى تبني مفهوم الحكومة الإلكترونية كوسيلة لتعزيز الفعالية والكفاءة وتحقيق إصلاح شامل يشمل الجوانب الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والمالية. وقد اعتمدت هذه الدول على أنظمة معلومات مالية حكومية متقدمة مثل **GFMIS** (Government Financial Management Information System)، وهي أنظمة متكاملة تربط بين العمليات المالية والإدارية داخل الوزارات والهيئات الحكومية، وتتيح محوسبة العمليات المرتبطة بإعداد الموازنات والتقارير المالية. كما تُسهّم هذه الأنظمة في تعزيز الشفافية والمساءلة المالية ودعم اتخاذ القرار المبني على بيانات دقيقة وموثوقة. (Al Saedi, 2022).

إن المحاسبة الحكومية يساعدها النظام المحاسبي الإلكتروني على تحليل البيانات المالية والاحصائية وتوليد التقارير بشكل أسرع وأدق وأكثر فعالية، كما يعد النظام المحاسبي الحكومي الحديث أداة مهمة للتخطيط المالي وإدارة الموارد، حيث يمكن استعمال البيانات المالية والاحصائية المجمعة لتحديد الأولويات واتخاذ القرارات الاستراتيجية الصحيحة فيما يتعلق بتوجيه الموارد والموازنات.

ويرى الباحثين أن المحاسبة الحكومية هي الاداة الرئيسية في المؤسسات الحكومية التي تعمل على حفظ المال العام شرط أن يتمتع المحاسبين القائمين على تنظيم الحسابات بالخبرة والكفاءة لأن المحاسبة الحكومية هدفها الرئيسي هو تحليل العمليات المالية الخاصة بالوحدة الحكومية لرفعها إلى الجهات العليا في وزارة المالية من أجل إعداد الموازنة على مستوى الدولة ومن ثم تحقيق الرقابة الفاعلة على الإيرادات والمصروفات العامة .

2-2: الوحدات الحكومية ذات الفروع

تتمثل الوحدات الحكومية ذات الفروع هي الجهات أو الهيئات أو المؤسسات العامة التي لها مقر رئيسي (مركزي) وتمتلك فروعاً أو مكاتب تنفيذية أو تمثيلية في مناطق أخرى داخل الدولة، كأن تكون هذه الفروع في المحافظات أو الأفضية أو النواحي، بهدف تقديم خدماتها بشكل لامركزي أو تسهيل الإشراف الإداري والمالي. وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة 2014 GFSM الصادر عن صندوق النقد الدولي (والمُعتمد في تطوير الأنظمة المحاسبية الحكومية الحديثة): الوحدة الحكومية: كيان قانوني أو تنظيمي ينتمي للقطاع الحكومي ويملك القدرة على إنتاج أو تنفيذ أنشطة مالية. وإذا كانت لهذه الوحدة فروع أو مكاتب في مواقع جغرافية متعددة لكن لا تتمتع بالاستقلالية المالية والقانونية، فتبقى جزءاً من الوحدة الحكومية الأم. (صندوق النقد الدولي - GFSM 2014 P-25)

ويرى الباحثين أن الوحدات الحكومية ذات الفروع تتمثل بالوزارات والهيئات التي تمتلك دوائر أو مكاتب تابعة لها في المحافظات أو المناطق المختلفة مما يؤدي إلى توزيع جغرافي للمسؤوليات المالية والإدارية بسبب هذا التوزيع ومن هنا تبرز الحاجة إلى توحيد الحسابات المالية بين المركز والفروع لتقليل التكرار ومنع الأخطاء وتحقيق التكامل في التقارير المالية ومثال ذلك رئاسة جامعة الموصل قسم الشؤون المالية يعتبر المركز وترتبط به الكليات 24 كلية والمراكز البحثية عددها 8 مراكز مما يتطلب توحيد البيانات وإرسالها إلى الجهات المعنية سواء وزارة التعليم العالي أو ديوان الرقابة المالية أو وزارة المالية .

2-3: مفهوم توحيد الحسابات

تتمثل عملية دمج البيانات المالية لجميع وحدات الإنفاق والصرف (كالوزارات، الجهات، المحافظات) ضمن حساب مركزي موحد، يتم من خلاله إلغاء العمليات المتبادلة داخليًا وتحويل النظام من التشتت إلى “هيكل حسابي تجميعي مترابط” يُقدّم تغطية شاملة ومتكاملة لتدفقات الأموال الحكومية، وتوحيد الحسابات الحكومية هو تجميع البيانات المالية لكافة وحدات الإنفاق والصرف (وزارة، هيئة، محافظة) ضمن حساب مركزي واحد، من خلال إلغاء العمليات بين تلك الوحدات، بهدف تقديم صورة متكاملة وموثوقة عن الموازنات والتدفقات النقدية، مع ضمان الرقابة المالية اليومية؛ يتم ذلك غالبًا عبر ربط النظام المالي بخزينة موحدة (TSA) الخزينة الموحدة (TSA – Treasury Single Account) التي تتمثل بحساب مصرفي واحد لمنظومة حسابات مترابطة تديرها وزارة المالية أو البنك المركزي، الهدف منها هو تجميع إيرادات الحكومة وأموالها العامة في حساب مركزي واحد بدلاً من تشتتها في حسابات متعددة موزعة بين الوزارات والهيئات، ونظام معلومات الإدارة المالية (IFMIS)، نظام معلومات الإدارة المالية (IFMIS – Integrated Financial Management Information System) النظام الإلكتروني المتكامل يربط جميع العمليات المالية الحكومية (إعداد الموازنة، الصرف، التقارير). يعمل على أتمتة (حوسبة) الإجراءات المالية والإدارية بين الوزارات والهيئات. (وزارة المالية، 2025)،

وتوحيد الحسابات الحكومية (TSA) هي عملية محاسبية ضرورية يتم فيه جمع جميع الموارد المالية الحكومية (الإيرادات والمصروفات) ضمن حساب خزينة وحيد تحت سيطرة وزارة المالية، حيث تُلغى العمليات الداخلية بين الوحدات المختلفة لضمان إدارة نقدية مركزية فعالة وتقارير مالية موحدة. (IMF Technical Note 2011; OECD studies 2016)، ويشير التوحيد المحاسبي إلى عملية دمج البيانات المالية من عدة وحدات حكومية (رئيسية وفرعية) في مجموعة تقارير مالية موحدة، مع حذف التكرار في العمليات البيئية (IPSASB, 2025, p. 12). ومن متطلبات GFS للتوحيد يتطلب دليل GFS اعتماد الأساس النقدي، وتقديم بيانات حول الإيرادات، والمصروفات، بطريقة موحدة ومتناسكة تعكس الواقع المالي بدقة. (IMF, 2014, p. 27)

2-4: دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM – Government Finance Statistics Manual) هو دليل صادر عن صندوق النقد الدولي (IMF) يقدم إطاراً محاسبياً ومنهجياً موحداً لإعداد وتقديم البيانات المالية الحكومية. يعتمد هذا الدليل على نظام المحاسبة القومية (SNA) ويهدف إلى: (IMF, GFSM 2014, page 1)

1. تحسين الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.
2. توحيد طريقة تسجيل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم.
3. دعم إعداد التقارير المالية والموازنات الحكومية بطريقة دقيقة وقابلة للمقارنة بين الدول.

2-5: مدى تطبيق دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) في البيئة العراقية

يُعد دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) أحد أهم الأدلة الدولية التي اعتمدها صندوق النقد الدولي بهدف تحسين شفافية البيانات المالية الحكومية وتوحيد منهجية إعداد الحسابات وفق أساس الاستحقاق، بما ينسجم مع نظام الحسابات

القومية (SNA) وقد بدأ العراق، بعد عام 2003، سلسلة من الإصلاحات في أنظمتها المالية والمحاسبية، تضمنت التوجه نحو تبني مبادئ وأسس هذا الدليل.

أشار صندوق النقد الدولي (International Monetary Fund, 2008) إلى أن العراق كان يعتمد على نظام حسابي نقدي محدود وغير مكتمل، وقد بدأت الجهود الأولية لتوسيع التغطية المالية وتطبيق تصنيفات GFSM في إعداد البيانات الحكومية (IMF, 2008, p. 6) ووفقاً لتقرير صادر عن الصندوق (IMF, 2016)، فإن إحدى أكبر التحديات التي واجهها العراق في هذا السياق هي محدودية جودة البيانات المالية الحكومية، وضعف التكامل بين وحدات الموازنة والمحاسبة، مما يعيق التبني الكامل لمبادئ GFSM (IMF, 2016, p. 9).

وفي تقرير آخر، وضع صندوق النقد (IMF, 2019) أن العراق حقق تحسناً تدريجياً في شمولية وتوقيت التقارير المالية الحكومية، من خلال التعاون مع وزارة المالية وديوان الرقابة المالية، حيث تم تدريب الكوادر على تصنيف البيانات وفق هيكل GFSM، خاصة ما يتعلق بالتصنيفات الاقتصادية والوظيفية للنفقات (IMF, 2019, p. 12) كما أشار تقرير الدعم الفني لعام 2023 إلى أن العراق لا يزال يستعمل النظام النقدي في إعداد موازناته، إلا أن هنالك جهوداً ملموسة نحو تطوير تقارير مالية على أساس الاستحقاق في بعض الوحدات الحكومية التجريبية (IMF, 2023, p. 17).

يتضح من ذلك أن تطبيق دليل GFSM في العراق ما زال في مراحله التطويرية، ويعتمد بشكل كبير على الدعم الفني والتدريب، فضلاً عن الحاجة إلى إصلاحات مؤسسية واسعة تشمل تحديث التشريعات المالية وتعزيز قدرات الكوادر المحاسبية في مختلف الوزارات والوحدات التابعة لها.

6-2 : النماذج المقترحة لتوحيد الحسابات الحكومية : يشهد النظام المالي الحكومي تطورات كبيرة في ضوء التوجه العالمي نحو الشفافية والمساءلة. ومن أبرز هذه التطورات اعتماد دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) الصادر عن صندوق النقد الدولي كإطار موحد لتقديم البيانات المالية، حيث يُعتبر توحيد الحسابات الحكومية عاملاً جوهرياً في تحسين جودة التقارير المالية ومساعدة صانعي القرار على تقييم الأداء المالي العام بدقة ومن هذه النماذج (IMF, 2014, p. 26).

6-2-1: النموذج الدولي GFS Manual 2014 – يحدد دليل GFS خطوات توحيد الحسابات تشمل:

- إنشاء دليل حسابات موحد.
- تصنيف المعاملات حسب نوعها (جارية، رأسمالية، تحويلية).
- إعداد جداول موحدة مثل: قائمة التدفقات النقدية، الميزانية العمومية الموحدة.
- إزالة المعاملات الداخلية بين الوحدات الحكومية (IMF, 2014, pp. 26–30).
- 6-2-2: النموذج المحاسبي وفق IPSAS 35** يوضح المعيار آلية إعداد القوائم الموحدة من خلال:
- تحديد "وحدة السيطرة" المالية.
- إعداد قوائم المركز المالي، الأداء المالي، التدفقات النقدية، وصافي الأصول

- توحيد الإيرادات والمصروفات.
- حذف جميع العمليات الداخلية بين الوحدات المسيطر عليها (IPSASB, 2025, paras. 5–6).
- 3-6-2: نموذج – دولة الإمارات العربية المتحدة. (Ministry of Finance UAE, 2024, p. 15)
- طبقت وزارة المالية الإماراتية دليلاً عملياً يوضح خطوات مطابقة دليل الحسابات الوطني مع GFS ، ويشمل هذا:
- تنسيق الكيانات الحكومية الفرعية مع المركزية.
- إعداد تقارير موحدة على مستوى الدولة.
- تقارير شهرية وربيع سنوية وسنوية شاملة

المبحث الثالث الجانب التطبيقي

3-1: مقدمة :

في ظل التطورات المتسارعة في نظم المعلومات المالية، أصبح لزاماً على المؤسسات الحكومية التي تمتلك فروعاً متعددة اعتماد برامج محاسبية موحدة تضمن شفافية ودقة التقارير المالية للمؤسسات الحكومية المالية. بناءً على ذلك، تم تصميم أنموذج محاسبي موحد من قبل الباحثين بحكم الخبرة العملية التي يمتلكها الباحثين في الأمور العملية المالية والرقابية وذلك لتوحيد حسابات الوحدات الحكومية وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ، باستعمال مجموعة من الكودات البرمجية المخصصة التي تسهل عملية الدمج والتوحيد المالي بشكل آلي ودقيق. يعتمد الجانب التطبيقي على تطوير صياغات برمجية متخصصة داخل برنامج الإكسل، تهدف إلى تقليل التكرار في تسجيل المعاملات المالية، وضمان توحيد التصنيفات المحاسبية، مما ينعكس إيجاباً على دقة وكفاءة إعداد التقارير المالية وتوافقها مع المعايير الدولية. ويعكس هذا الجانب الجهد العملي لتطبيق النموذج المقترح على عينات فعلية من الوحدات الحكومية، مع التركيز على سهولة الاستعمال، ودقة النتائج، وسرعة معالجة البيانات المالية.

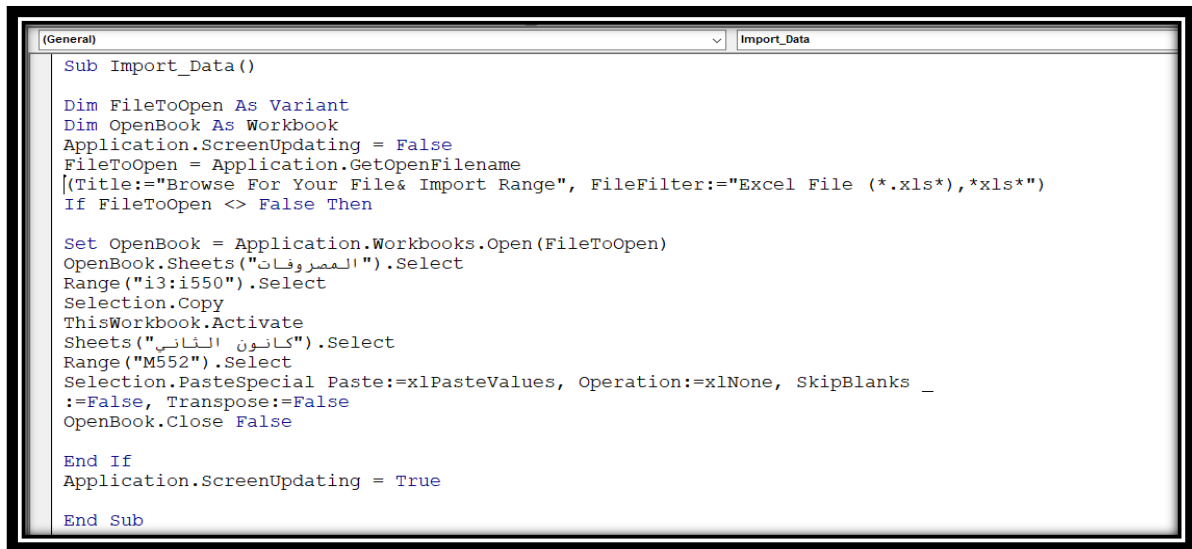
3-2: بيئة وأدوات التنفيذ : قام الباحثين باستعمال برنامج الإكسل أحدث اصدار وربطها مع لغة (VBA) البرمجية Visual Basic Application واستعمال الحسابات الالكترونية نظام التشغيل Windows10 ، بالإضافة الى الاستعانة بالإنترنت.

3-3 : خطوات تصميم البرنامج: تم تقسيم خطوات التصميم إلى مراحل تمثلت بالآتي:

1. جمع وتصنيف الحسابات حسب دليل GFSM لجدول المصروفات وجدول الإيرادات وميزان المراجعة للتوحيد .
2. تم إدخال بيانات لعمليات شراء لوحدات الفروع في جداول الإكسل في سجل اليومية المحاسبي في كل فرع وتم اختيار 3 فروع لتطبيق البرنامج.
3. تم برمجة الأكواد من قبل الباحثين لتوحيد البيانات وتجميعها في كل من جدول المصروفات والإيرادات وميزان المراجعة في الدائرة الرئيسية .

4. تم استخراج التقارير المالية النهائية من خلال اوامر الاستدعاء التي يقوم فيها محاسب الدائرة الرئيسة بكل سلسلة وسهولة مجرد استدعاء الملف المحاسبي الذي يتم تزويد الدائرة الرئيسة من قبل الوحدة الفرعية وكما في الاشكال الموضحة في الجانب التطبيقي .

4-3: عرض الأكواد البرمجية : قام الباحثين ببرمجة الأكواد البرمجية للنموذج المقترح وفق لغة (VBA) البرمجية Visual Basic Application وذلك لتسهيل عملية اجراء التوحيد وكما في الشكل الاتي .



الشكل رقم 1 عرض الاكواد البرمجية

المصدر من إعداد الباحثين

5-3: تجربة النموذج (حالة تطبيقية): قام الباحثين باختيار وحدة حكومية تمثلت بجامعة الموصل اذا تم تنظيم عمليات مالية للشراء افتراضية ذات ثلاثة فروع الفرع الاول والفرع الثاني والفرع الثالث، اقتصر بحثنا على عملية توحيد حسابات الفرع داخل التشكيل بالكامل لما لعملية التوحيد من إجراءات صعبة وخصوصا عندما كان يعمل الباحثين في رئاسة جامعة الموصل قسم الشؤون المالية في عملية توحيد موازين ما يقارب 24 كلية داخل الجامعة ، و8 مراكز بحثية اذ تم ذلك من خلال كود برمجي تم إعداده من قبل الباحثان وذلك لبرمجة التوحيد بشكل اوتوماتيكي واستبعاد تدخل اليد البشرية في جزء من إجراءاته وذلك لتوخي الدقة والسرعة في عملية التوحيد واستبعاد اخطاء تدخل اليد البشرية بذلك. اذ يتم ادخال العمليات المالية من قبل الوحدات الفرعية من خلال كتابة القيود المحاسبية ذات العلاقة بعد تدقيقها من قبل المدقق الداخلي والتأكد من صحتها وبعد ذلك يتم ارسال الملف الذي يحتوي على القيود المحاسبية من جميع فروع التشكيل الى الجهة الأعلى الوحدة الرئيسة، وذلك لتوحيدها برمجياً من خلال كود مكتوب بلغة : Visual (VBA) Basic Application وذلك بضغط زر واحدة تم اضافته الى واجهة المستخدم ليتم من خلاله استيراد البيانات الى ملفات التوحيد وإعداد التقارير النهائية المطلوبة من لدن الدائرة الرئيسة والرئاسة او (الوزارة) وسيتم توضيح ذلك بالتفصيل فيما يأتي:

1. بعد استكمال تنفيذ الكود البرمجي على جميع الملفات الواردة من الوحدات الفرعية، يتم إدخال العمليات المالية المختلفة (مثل الشراء، البيع، أو استلام الإيرادات) إلى النظام المحاسبي بعد تدقيقها وتنظيمها وفق الأصول المعتمدة

وبالاعتماد على الوثائق الورقية الرسمية. ومن ثم تقوم الوحدة الفرعية بإرسال الملفات المعتمدة إلى الدائرة الرئيسية، ليُعاد معالجتها داخل النظام بشكل أوتوماتيكي، مما يُسهل في إعداد التقارير النهائية بصورة دقيقة وفورية، ليتم رفعها إلى الجهة العليا المختصة، مع ضمان توفر نسخة ورقية رسمية من تلك التقارير، كما هو موضح في الشكل الآتي

2.

Number \$ % ‰ Number Conditional Formatting Format as Table Cell Styles Insert Delete Format Σ Sort & Filter Find & Select Add-ins Add-ins							
I	H	G	F	E	D	B	A
1	مدین	إدخال مبلغ المعاملة		الساعة :	تاريخ اليوم :	كانون الثاني	
2	دائن			1:36 PM	26/08/2025	تسلسل اليومية	
3	البيان	الدائن	المدين	رقم الحساب	إدخال التاريخ	فرز التاريخ	فرز القيود
4	من د / الاثاث خشبي		250,000.000	211	2024/01/15	2024/01/15	1
5	الى د / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار	250,000.000		287		2024/01/15	1
6	من د / الاجهزة		10,000,000.000	215	2024/01/20	2024/01/20	2
7	الى د / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار	10,000,000.000		287		2024/01/20	2
8	من د / صيانة سيارات العمل		5,000,000.000	142	2024/01/25	2024/01/25	3
9	الى د / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار	5,000,000.000		287		2024/01/25	3
10	من د / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		100,000.000	287	2024/01/26	2024/01/26	4
11	الى د / المكائن (إيرادات)	100,000.000		275		2024/01/26	4
12	من د / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		200,000.000	287	2024/01/27	2024/01/27	5
13	الى د / الاجهزة (إيرادات)	200,000.000		276		2024/01/27	5
14	من د / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		300,000.000	287	2024/01/28	2024/01/28	6
15	الى د / اجهزة الاستنساخ (إيرادات)	300,000.000		277		2024/01/28	6

الشكل رقم 1 سجل اليومية في الوحدة الفرعية الاولى

المصدر من إعداد الباحثين

يمثل الشكل رقم 1 أعلاه القيد المحاسبة المسجلة من قبل الفرع الاول خلال شهر كانون الثاني 2024 والمتضمنة المصاريف (شراء كل من اثاث خشبي واجهزة ومصاريف صيانة سيارات العمل) والايادات (كبيع مكائن واجهزة اجهزة استنساخ).

I	H	G	F	E	D	B	A	
مدین	إدخال مبلغ المعاملة			الساعة :	تاریخ اليوم :	كانون الثاني		1
دائن				1:31 PM	21/08/2025	تسلسل اليومية		2
البيان	الدائن	المدين	رقم الحساب	إدخال التاريخ	فُرِز التاريخ	فُرِز القيود		3
من ح / صيانة الاثاث		4,000,000.000	151	2024/01/18	2024/01/18	2		6
الى ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار	4,000,000.000		287		2024/01/18	2		7
من ح / الاثاث الاخرى		6,000,000.000	213	2024/01/24	2024/01/24	3		8
الى ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار	6,000,000.000		287		2024/01/24	3		9
من ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		250,000.000	287	2024/01/26	2024/01/26	4		10
الى ح / رسوم دوائر التنفيذ	250,000.000		237		2024/01/26	4		11
من ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		350,000.000	287	2024/01/27	2024/01/27	5		12
الى ح / رسوم في دوائر الدولة الاخرى	350,000.000		238		2024/01/27	5		13
من ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		550,000.000	287	2024/01/28	2024/01/28	6		14
الى ح / رسوم التسجيل العقاري	550,000.000		239		2024/01/28	6		15

الشكل رقم 2 سجل اليومية في الوحدة الفرعية الثانية

المصدر من إعداد الباحثين

الشكل رقم 2 يمثل القبيود المسجلة من قبل الفرع الثاني خلال شهر كانون الثاني 2024 والمتضمنة المصاريف (شراء كل من اثاث معدني وصيانة الاثاث وشراء اثاث اخرى) والايرادات (رسوم دوائر التنفيذ ورسوم دوائر الدولة ورسوم التسجيل العقاري).

Number		Conditional Formatting		Format as Table		Cell Styles		Insert Delete Format		Σ ↓ Sort & Filter		A Find & Select		Add-ins	
Number								Cells		Editing		Add-ins			
I		H		G		F		E		D		B		A	
مدينة		إدخال مبلغ المعاملة		الساعة :		تاريخ اليوم :		كانون الثاني		1					
دائن				1:32 PM		21/08/2025		تسلسل اليومية		2					
البيان		الدائن		المدين		رقم الحساب		إدخال التاريخ		فوز التاريخ		فوز القيود		3	
من ح / اجرة الاستئساخ				9,000,000.000		216		2024/01/20		2024/01/20		1		4	
الى ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		9,000,000.000				287				2024/01/20		1		5	
من ح / صيانة المباني				130,000,000.000		152		2024/01/22		2024/01/22		2		6	
الى ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		130,000,000.000				287				2024/01/22		2		7	
من ح / الاثاث الاخرى				71,000,000.000		213		2024/01/27		2024/01/27		3		8	
الى ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار		71,000,000.000				287				2024/01/27		3		9	
من ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار				150,000.000		287		2024/01/28		2024/01/28		4		10	
الى ح / اجور خدمات متنوعة		150,000.000				240				2024/01/28		4		11	
من ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار				300,000.000		287		2024/01/29		2024/01/29		5		12	
الى ح / ايرادات المساح والملاعب		300,000.000				241				2024/01/29		5		13	
من ح / بنك النفقات الاعتيادي / الدينار				400,000.000		287		2024/01/30		2024/01/30		6		14	
الى ح / ايرادات المساح وصالات العرض وقاعات المؤتمرات		400,000.000				242				2024/01/30		6		15	

الشكل رقم 3 سجل اليومية في الوحدة الفرعية الثالثة

المصدر من إعداد الباحثين

الشكل رقم 3 يمثل القيد المسجلة من لدن الفرع الثالث خلال شهر كانون الثاني 2024 والمتضمنة المصاريف (شراء كل من اجهزة استنساخ ومصاريف صيانة مباني وشراء اثاث اخرى) والايرادات (اجور خدمات متنوعة وايرادات المسابح والملاعب وايرادات المسارح وصالات العرض وقاعات المؤتمرات).

3. وبعد الانتهاء من تسجيل القيد المحاسبية من محاسبي الفروع (الفرع الاول والفرع الثاني والفرع الثالث) يقوم محاسبي الفروع بأرسال حسابات وحداتهم الفرعية الى الفرع الرئيسي لتبدأ عملية التوحيد من قبل محاسب الوحدة الرئيسية لإصدار التقارير المالية الاجمالية على مستوى الدائرة ككل. والتي تتمثل بميزان المراجعة وفق دليل ال GFSM وجدول المصروفات وجدول الايرادات وكما موضح بالآتي:

AF	AA	Z	Y	T	S	R	M	L	K	J	I	H	G	F	E	D	C	B	A	
استيراد	الفرع الثالث		استيراد	الفرع الثاني		استيراد	الفرع الاول		لغاية 31 / 1 / 2024										مصرفات	
المجموع	الحالي	المدور	المجموع	الحالي	المدور	المجموع	الحالي	المدور	التخصيص	المجموع	الحالي	المدور	البيان	البيان	البيان	البيان	البيان	البيان	البيان	
218,000,000.000	218,000,000.000	-	17,000,000.000	17,000,000.000	-	15,250,000.000	15,250,000.000	-	119,191,100.000	242,250,000.000	242,250,000.000	-	المجموع تسي نظم							2
139,000,000.000	139,000,000.000	-	4,000,000.000	4,000,000.000	-	5,000,000.000	5,000,000.000	-	289,380,492.000	139,000,000.000	139,000,000.000	-	نظمت							4
139,000,000.000	139,000,000.000	-	4,000,000.000	4,000,000.000	-	5,000,000.000	5,000,000.000	-	1,810,172,372.000	139,000,000.000	139,000,000.000	-	الصنع والخدمات							49
139,000,000.000	139,000,000.000	-	4,000,000.000	4,000,000.000	-	5,000,000.000	5,000,000.000	-	1,510,181,110.000	139,000,000.000	139,000,000.000	-	المرتبطة							180
139,000,000.000	139,000,000.000	-	4,000,000.000	4,000,000.000	-	5,000,000.000	5,000,000.000	-	1,510,181,110.000	139,000,000.000	139,000,000.000	-	المرتبطة							181
-	-	-	-	-	-	5,000,000.000	5,000,000.000	-	47,000,000.000	5,000,000.000	5,000,000.000	-	صيانة وسائل النقل							189
-	-	-	-	-	-	5,000,000.000	5,000,000.000	-	28,000,000.000	5,000,000.000	5,000,000.000	-	صيانة سيارات العمل							192
139,000,000.000	139,000,000.000	-	4,000,000.000	4,000,000.000	-	-	-	-	1,810,181,110.000	139,000,000.000	139,000,000.000	-	مصاريف صيانة متنوعة							202
-	-	-	4,000,000.000	4,000,000.000	-	-	-	-	18,000,000.000	4,000,000.000	4,000,000.000	-	صيانة اثاث							203
139,000,000.000	139,000,000.000	-	-	-	-	-	-	-	919,721,250.000	139,000,000.000	139,000,000.000	-	صيانة المباني							204
89,000,000.000	89,000,000.000	-	13,000,000.000	13,000,000.000	-	19,250,000.000	19,250,000.000	-	1,497,391,100.000	193,250,000.000	193,250,000.000	-	الموجودات غير المالية							506
89,000,000.000	89,000,000.000	-	13,000,000.000	13,000,000.000	-	19,250,000.000	19,250,000.000	-	1,497,391,100.000	193,250,000.000	193,250,000.000	-	شراء الموجودات غير المالية							507
89,000,000.000	89,000,000.000	-	13,000,000.000	13,000,000.000	-	19,250,000.000	19,250,000.000	-	1,497,391,100.000	193,250,000.000	193,250,000.000	-	الموجودات المالية							508
89,000,000.000	89,000,000.000	-	13,000,000.000	13,000,000.000	-	19,250,000.000	19,250,000.000	-	1,497,391,100.000	193,250,000.000	193,250,000.000	-	الات ومعدات							517
89,000,000.000	89,000,000.000	-	13,000,000.000	13,000,000.000	-	19,250,000.000	19,250,000.000	-	1,497,391,100.000	193,250,000.000	193,250,000.000	-	الات ومعدات أخرى							530
-	-	-	-	-	-	250,000.000	250,000.000	-	122,000,000.000	250,000.000	250,000.000	-	الات الخصى							531
-	-	-	7,000,000.000	7,000,000.000	-	-	-	-	11,500,000.000	7,000,000.000	7,000,000.000	-	الات اعطاني							532
71,000,000.000	71,000,000.000	-	6,000,000.000	6,000,000.000	-	-	-	-	61,000,000.000	77,000,000.000	77,000,000.000	-	الات الأخرى							533
-	-	-	-	-	-	-	-	-	38,500,000.000	-	-	-	المكان							534
-	-	-	-	-	-	10,000,000.000	10,000,000.000	-	767,010,110.000	10,000,000.000	10,000,000.000	-	الاجور							535
9,000,000.000	9,000,000.000	-	-	-	-	-	-	-	395,549,000.000	9,000,000.000	9,000,000.000	-	لجهزة استنساخ							536
-	-	-	-	-	-	-	-	-	6,100,000.000	-	-	-	معدات أخرى							543

الشكل رقم 4 جدول المصروفات وفل دليل وفق دليل ال GFSM الدائرة الرئيسية

المصدر من إعداد الباحثين

يتضح من الشكل رقم (4) أعلاه أن محاسب الدائرة الرئيسة يتمكن من استيراد ملف المصروفات الوارد من الدائرة الفرعية بسهولة عبر الضغط على زر الاستيراد المخصص، حيث يُعرض الملف المرسل ويتم اختياره ليتم دمجها بشكل مباشر مع النظام دون الحاجة إلى إجراءات معقدة كما كان الحال سابقاً. فقد كانت العملية التقليدية تعتمد على النسخ واللصق اليدوي لكل برنامج ولكل تشكيل، وهو ما كان يستغرق وقتاً طويلاً ويزيد من احتمالية وقوع الأخطاء أو حالات السهو نتيجة تعدد الملفات الواردة من الدوائر الفرعية. أما في ظل النظام المطور، فقد تم اختصار هذه المراحل إلى خطوات آلية دقيقة تسهم في رفع كفاءة العمل وتقليل معدل الأخطاء البشرية، مما ينعكس إيجاباً على جودة دقة تقارير المصروفات الموحدة وتكرر هذه العملية على كل وحدة فرعية .

[illegible]

الشكل رقم 5 جدول الإيرادات وفقل دليل وفق دليل ال GFSM الدائرة الرئيسية

المصدر من إعداد الباحثين

يتضح من الشكل رقم (5)، أن محاسب الدائرة الرئيسية يستطيع استيراد ملف الإيرادات المرسل من الدائرة الفرعية بسهولة من خلال الضغط على زر الاستيراد المخصص، حيث يتم عرض الملف الوارد ليُختار مباشرة ويُدمج آلياً في النظام دون الحاجة إلى الإجراءات التقليدية المعقدة. ففي السابق، كانت عملية توحيد بيانات الإيرادات تعتمد على النسخ والاصق اليدوي لكل برنامج ولكل تشكيل، وهو ما كان يتطلب وقتاً وجهداً كبيرين ويؤدي إلى احتمالية عالية لوقوع الأخطاء أو حالات السهو نتيجة كثرة الملفات الواردة من الدوائر الفرعية. أما بعد اعتماد النظام المطور، فقد أصبحت عملية التوحيد أكثر انسيابية ودقة، الأمر الذي يرفع من كفاءة الأداء ويعزز موثوقية وجودة تقارير الإيرادات الموحدة.

[illegible]

الشكل رقم 6 جدول الإيرادات وفقل دليل وفق دليل ال GFSM الدائرة الرئيسية

المصدر من إعداد الباحثين

يتضح من الشكل رقم (6) أعلاه أن النظام المحاسبي المطور أتاح لمحاسبات الدائرة الرئيسية إمكانية استيراد ملفات المصروفات والإيرادات وميزان المراجعة المرسل من الدوائر الفرعية بصورة مباشرة عبر زر الاستيراد المخصص، ليتم اختيار الملفات ودمجها بشكل آلي دون الحاجة إلى الإجراءات اليدوية المعقدة التي كانت تعتمد سابقاً على النسخ واللصق لكل برنامج ولكل تشكيل، وما يترتب على ذلك من زيادة احتمالية الأخطاء أو حالات السهو نتيجة كثرة الدوائر الفرعية وتعدد بياناتها. أما في ظل النظام المطور، فقد أصبحت عمليات التوحيد أكثر دقة وسرعة، مما ساعد في رفع كفاءة الأداء وتحسين موثوقية وجودة التقارير المالية.

كما يبين الشكل رقم (6) أن عملية توحيد ميزان المراجعة تمثل أداة فعالة لإظهار التطابق بين الإيرادات والمصروفات ضمن الميزان الموحد، حيث تُبرز هذه العملية نتائج المطابقة الشهرية بشكل مباشر، ويظهر أي خلل أو فروقات في الحال داخل ميزان المراجعة، الأمر الذي يسهل اكتشاف الأخطاء وتصحيحها بسرعة. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الجداول يتم رفعها شهرياً إلى الهيئات الرقابية والوزارة المعنية، مما يعزز الشفافية ويضمن سلامة المتابعة والرقابة المالية على مستوى أعلى.

النتائج والتوصيات: يُعد اختبار النموذج المحاسبي المقترح خطوة أساسية للكشف عن مدى إمكانية تطبيقه في توحيد الحسابات الحكومية ذات الفروع وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) ومن خلال تحليل البيانات ومقارنة الواقع العملي بالمتطلبات النظرية، أمكن الوصول إلى نتائج تعكس مستوى كفاءة النظام الحالي والفجوات التي تستوجب المعالجة.

أولاً: النتائج

1. غياب تطبيق فعلي لمبادئ دليل GFSM ، وخاصة في جانب تسجيل المعاملات على أساس الاستحقاق، حيث لا تزال أغلب الوحدات تعتمد الأساس النقدي التقليدي.
 2. وجود تداخل محاسبي كبير في المعاملات بين الفروع والوحدة المركزية، مما يعقد عمليات التوحيد ويؤدي إلى تضخيم البيانات عند إعداد الموازنات أو الحسابات الختامية.
 3. توفر كادر محاسبي مؤهل جزئياً في بعض الوحدات، لكن تنقصه الخبرة الفنية في تطبيق تصنيفات GFSM خصوصاً المحاسبين والمدققين.
 4. وجود رغبة لدى أغلب المحاسبين ومدققي الحسابات في اعتماد نظام موحد بشرط توفر التدريب والدعم الفني والتشريعي.
 5. النموذج المقترح في البحث أثبت فاعليته تجريبياً، حيث ساعد على اختصار وقت إعداد التقارير المالية وتوحيد لغة التقارير بين الوحدات والفروع. وتقليل نسبة الأخطاء اليدوية المتكررة وكشف التكرار في الإنفاق أو التسجيل.
- ثانياً: التوصيات :** استناداً إلى النتائج التي تم التوصل إليها، يمكن صياغة مجموعة من التوصيات التي تستهدف تعزيز فاعلية النظام المحاسبي الحكومي في العراق، ودعم عملية توحيد الحسابات وفق المنهجية الدولية، بما يضمن تحسين الشفافية والمساءلة المالية ورفع جودة التقارير الحكومية.

1. تبني النموذج المحاسبي الموحد المقدم في هذا البحث من لدن وزارة المالية وتعميمه على كافة الوزارات والوحدات ذات الفروع، بعد اختباره ميدانيًا في بيئة مصغرة.
 2. اعتماد دليل حسابات موحد على المستوى الوطني يتماشى مع تصنيفات دليل GFSM 2014 ، ويربط بين جميع الوحدات والفروع.
 3. إعادة هندسة الأنظمة المحاسبية الحكومية الحالية لتكون قادرة على توثيق المعاملات وفق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي.
 4. إجراء دورات تدريبية مستمرة للكوادر المحاسبية في مجال إحصاءات المالية الحكومية والمعايير الدولية، مع التركيز على التطبيقات العملية لا النظرية فقط.
 5. ربط النظام المحاسبي الموحد مع نظام إعداد الموازنة العامة لتقليل الفجوة بين التنفيذ والتخطيط المالي.
 6. اعتماد برنامج محاسبي حكومي وطني موحد مفتوح المصدر يساعد في تنفيذ النموذج عمليًا ويكون سهل الاستعمال.
 7. تحفيز البحث العلمي المحاسبي التطبيقي الذي يربط بين المعايير الدولية والواقع المحلي، وتوفير دعم حكومي لتنفيذه.
- قائمة المصادر:

- 1- Al Saedi, A. H. J. (2022). *The first steps in reforming public financial management through the implementing the Government Financial Management Information System (GFMIS)*. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 25(S2), 1–14. Retrieved from <https://www.abacademies.org/articles/the-first-steps-in-reforming-public-financial-management-through-the-implementing-the-government-financial-management-information-13147.html>
- 2- Hisab, H. A., Dahdooh, Y. M., & Abbas, D. Q. (2024). The effect of the Government Financial Information Management System (GFMIS) on government financial performance in Iraq. *World Economics & Finance Bulletin*, 32, 75–80. <https://scholarexpress.net/index.php/wefb/article/view/3940>
- 3- IMF Technical Note: Treasury Single Account(2011): An Essential Tool for Government Cash Management, https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Treasury-Single-Account-An-Essential-Tool-for-Government-Cash-Management-25188?utm_source=chatgpt.com
- 4- IMF, GFSM 2014, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/pdf/all.pdf>
- 5- **International Monetary Fund (IMF)**, *Government Finance Statistics Manual 2014*, IMF Publication Services, Washington D.C., 2014, ch. 2–4, pp. 26–30.

Available at:

https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/GFSM_2014_ARA.pdf

- 6- International Monetary Fund. (2008). *Iraq: Statistical Appendix* (IMF Country Report No. 08/17), p. 6. Retrieved from <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/002/2008/017/article-A001-en.xml>
- 7- International Monetary Fund. (2016). *Republic of Iraq: Report on the Observance of Standards and Codes—Fiscal Transparency Module* (IMF Country Report No. 16/11), p. 9. Retrieved from <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/002/2016/011/article-A002-en.xml>
- 8- International Monetary Fund. (2019). *Republic of Iraq: Technical Assistance Report—Improving the Coverage and Timeliness of GFS Data* (IMF Country Report No. 19/248), p. 12. Retrieved from <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/002/2019/248/article-A002-en.xml>
- 9- International Monetary Fund. (2023). *Republic of Iraq: Technical Assistance Report on Government Finance Statistics (December 5–19, 2021)* (IMF Country Report No. 23/72), p. 17. Retrieved from <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2023/02/03/Republic-of-Iraq-Technical-Assistance-Report-on-Government-Finance-Statistics-December-5-19-529124>
- 10- International Monetary Fund. (2023). Republic of Iraq: Technical Assistance Report on Government Finance Statistics (December 5–19, 2021). *IMF Staff Country Reports*, 2023, 072. <https://doi.org/10.5089/9798400232763.002>
- 11- **International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)**, *IPSAS 35: Consolidated Financial Statements*, International Federation of Accountants (IFAC), April 2025, paras. 5–6, p. 12.
Available at: https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-04/B08_IPSAS_35.pdf
- 12- Janashia, R. (2019) *e-Governance: Missed Opportunity of the Revolutionary Government. Case of Georgia* (Doctoral dissertation), p 143.
- 13- **Ministry of Finance – United Arab Emirates**, *Finance Statistics Reports – General Guide*, 2nd ed., Ministry of Finance Publications, Abu Dhabi, 2024, p. 15.
Available at: https://mof.gov.ae/wp-content/uploads/2024/09/Finance_Statistics_Reports_Gen_Guide.pdf
- 14- OECD: *Consolidation in the public sector... approaches in OECD countries* (2016)

- 15- Sabani, A., Farah, M. H., & Dewi, D. R. S. (2019). Indonesia in the spotlight: Combating corruption through ICT enabled governance. *Procedia Computer Science*, 161, 324-332
- 16- Saleh, M. T. (2023). The role of government financial management information system in improving the financial reports quality under the environment of Iraqi government units. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 7(1), 227–256.
<https://doi.org/10.21608/aljalexu.2023.289144>
- 17- World Bank. (2016). Iraq - Public Finance Management Project.
<https://documents.worldbank.org/pt/publication/documents-reports/documentdetail/610941468285648493/iraq-public-finance-management-project>
- 18- World Bank. (2025, May). *Good practices in public sector financial reporting and fiscal transparency*. World Bank. <https://cfr.worldbank.org/sites/default/files/2025-05/Good%20Practices%20in%20Public%20Sector%20Financial%20Reporting%20and%20Fiscal%20Transparency.pdf>
- 19- صندوق النقد الدولي: (2014) GFSM - التعريف بالمؤسسات الحكومية والفروع،
<https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/gfsfinal.pdf>
- 20- وزارة المالية ، (2025)، دائرة المحاسبة ، الموقع الرسمي لوزارة المالية
https://www.mof.gov.iq/pages/ar/aboutaccounting.aspx?utm_source=chatgpt.com