

البحث الثاني

أ.د. محمد خالد المهاني

أ.د. حسن عبد الكريم سلوم

تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي

المبحث الأول: العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي.

مما لا شك فيه بأن النظام المحاسبي الحكومي يعتبر الاداة الرئيسية والوحيدة لتنفيذ الموازنة ويعتبر النظام المحاسبي الركيزة التي تستند عليها الموازنة في مراحلها المختلفة في التحضير للأعداد و التنفيذ والمراقبة.

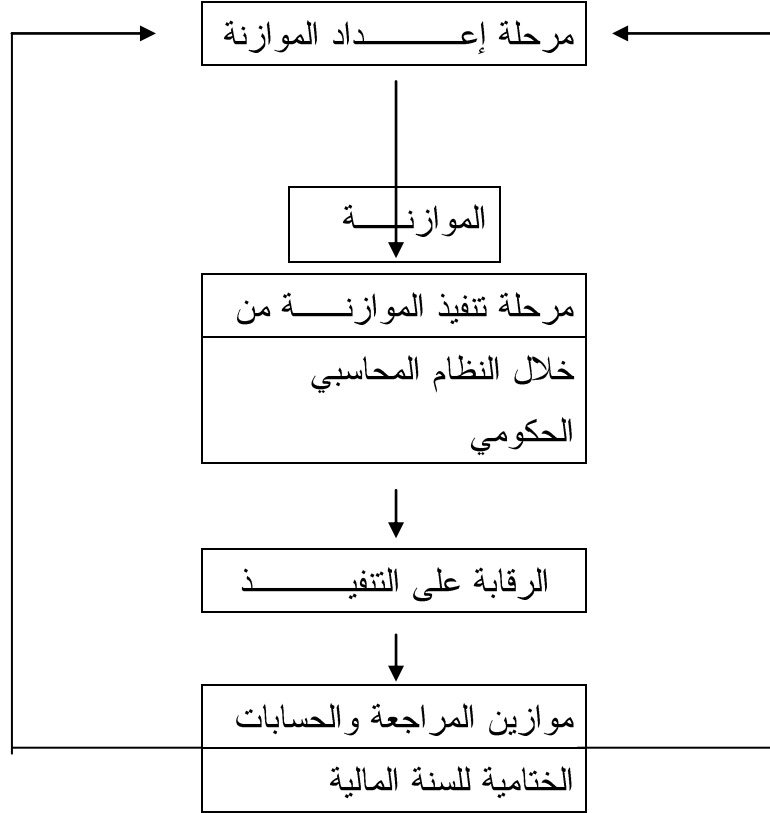
وعليه يصعب تصور وجود نظام محاسبي حكومي من دون أن يشمل على الموازنة العامة من الناحية العملية،(السلطان، أبو المكارم، 1990، 98)

وتتصف العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة بأنها علاقة متداخلة ومتزامنة فالموازنة باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث أن البرامج والأنشطة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية. (حماد، والبحر 1990، 31-33).

ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة. وعليه فإن عملية التنفيذ الفعلي التي يتم تثبيت قيودها المحاسبية من المستندات المختصة في المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية والحسابات الختامية لما حصل من تنفيذ لخطة الموازنة العامة (سلوم، 2001، ص 75).

وإن اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج والشكل التالي يبين دورة الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي.

بيانات النظام المحاسبي الحكومي



ويتضح من الشكل أعلاه دورة الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي وكالاتي:

1- مرحلة إعداد الموازنة:

يظهر من الشكل أن تغذية البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي لعملية التخطيط للإيرادات والمصروفات تعتبر هي الأساس في الإعداد للموازنة للسنة المالية القادمة حيث يعتمد التقدير لكافة الوحدات على النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة السابقة وترتكز التقديرات على ما تم فعلاً مضافاً إليه بعض التعديلات حسب الحاجة الفعلية وهذا طبعاً ماينتقد عليه في التخطيط واعتباره أسلوب تقليدي والمفروض أن يعتمد على تحليل البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط الواحد والتكاليف المرافقة لكل بديل وعلاقة

الأنشطة مع بعضها البعض وهذا ما لا يقدمه النظام المحاسبي الحكومي والاعتماد على البيانات يعتبر كمرشد ومساعد للتخطيط (المرسي 1987، ص 120)

2- مرحلة اعتماد الموازنة:

إن المصادقة على الموازنة وإصدار قانون الموازنة وإقرار الاعتمادات هو من صلاحية السلطة التشريعية المتمثلة بالبرلمانات وتكون مسؤولية النظام المحاسبي إجراء المقارنة بين الاعتمادات المقدمة والمصادق عليها من قبل السلطة التشريعية وذلك لترتيب الأولويات عند التنفيذ وحسب مامتوفر من المرونة في التغيير أو إجراء المناقشات بين الاعتمادات واتخاذ ذلك في الحسبان عند إعداد الموازنات القادمة (المهاني، 1994، 27).

3- مرحلة التنفيذ:

يهتم النظام المحاسبي الحكومي بتثبيت القيود المحاسبية للإيرادات والمصروفات وفتح الحسابات وفق التقسيمات المعتمدة في الموازنة العامة وتصنيفاتها وعليه يعطي النتائج والتحليل الشهري أو الفصلي والمركز المالي في نهاية السنة المالية وفق ماهو وارد في الموازنة مع مقارنة بين المخطط (التقديري) والفعلي (المنفذ) وتعداد هذه البيانات للمخطط لبناء قراره للسنة المالية القادمة وهذا ما يبينه الشكل أعلاه للعلاقة بين النظام المحاسبي والموازنة العامة من حيث التنفيذ.

4- مرحلة الرقابة على الموازنة:

يعد النظام المحاسبي الحكومي المسؤول عن الرقابة على الاعتمادات المقررة بالموازنة العامة وعلى المسؤولين عن الإنفاق والجباية تقديم البيانات السليمة عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم إلى السلطات المختصة والالتزام بالتصرف وفق الصلاحيات المقررة من السلطة التشريعية (أبو رمان، 1982، ص 34)، ولذا يقوم النظام المحاسبي بتوفير الرقابة السابقة واللاحقة لمتابعة الوقوف على أي خلل

يحصل بالمال العام لما مقرر، إضافة إلى توفير النظام المحاسبي الرقابة الداخلية والخارجية وكما يكون النظام مسؤولاً عن التقييم للوحدات القائمة بالتنفيذ بما يحقق الكفاءة لاستخدام الأموال العامة الموضوعة تحت تصرفهم.

المبحث الثاني : أسلوب التنفيذ المركزي و اللامركزي

إن أسلوب تنفيذ الموازنة العامة الذي يتضمن مجموعة الأساليب المحاسبية الفنية التي تستخدم لغرض تثبيت القيود المتعلقة بعمليات المصروفات والإيرادات التي تنفذها وحدات الدولة الداخلة بالموازنة لغرض تجميع البيانات و تبويبها والمتعلقة بالأنشطة والبرامج الواردة بالموازنة خلال السنة المالية ومن ثم تقديم التحليل المناسب لتلك البيانات بعد إجراء الرقابة والمتابعة عليها لأغراض تقييم الأداء .

مقومات النظام المحاسبي الحكومي:

يمكن أن تحدد على وجه العموم لأي نظام محاسبي و تشكل الإطار العام والهيكل للنظام المحاسبي الحكومي بما يأتي:

1_ المجموعة المستندية:

وتعتبر الأساس في تثبيت القيود المحاسبية التي تنشأ عنها عمليات التصرفات المالية وتعتبر الركن الأساسي للإثبات في المجموعة الدفترية.

2_ المجموعة الدفترية:

وتتكون من مجموعة السجلات المحاسبية الرئيسية والفرعية والسجلات المساعدة والتي تساعد في المتابعة والرقابة وتكون المجموعة الدفترية المخزن الرئيسي لإثبات القيود المحاسبية للتصرفات التي تنشأ خلال الفترة المالية.

3_ نظام الرقابة الداخلي:

ويكون المسؤول عن مراقبة التصرفات وفق الأنظمة والتعليمات الصادرة و بحدود الصلاحيات المخولة وكذلك مسؤولاً عن المطابقات الدورية للمجموعة الدفترية وموازن المراجعة.

4_ التقارير الدورية:

والمتمثلة بتقارير المتابعة الشهرية والفصلية والخاصة بموازن المراجعة وبيان ما أنجز من خطة الموازنة لمتابعة الانحرافات بالإضافة إلى الحسابات الختامية كحساب قياس النتيجة والمركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية.

5_ المفاهيم والمبادئ المحاسبية:

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي شأنه كأي نظام آخر على مجموعة من المفاهيم والمبادئ التي يجب الالتزام بها في الجانب العملي منها عامة ومنها خاصة بالنظام الحكومي والوحدات المنفذة للنظام.

6_ القوانين والأنظمة والتعليمات المالية:

تشكل هذه بعداً هاماً من أبعاد الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي حيث يجب الالتزام بها عند تشغيل النظام المحاسبي الحكومي (حماد والبحر، 1990، ص234).

وبالرجوع إلى النظام المحاسبي الحكومي في العراق نجد بأنه يتكون من المقومات الأساسية الآتية:

1_ المجموعة المستندية: يعتبر مستند الصرف المستند الرئيسي لعمليات الدفع لأي مبلغ من صندوق الخزينة العامة وعلى أن يعزز بالمستندات الفرعية والثبوتية لصحة دفع المبلغ (المادة 26 من ق.أ.م.).
ومستند القيد المستند الرئيسي لعمليات القبض وإجراء التسويات (المادة 21 من ق.أ.م.).

2_ المجموعة الدفترية: وتتضمن سجل اليومية العامة ذات الحقول المتعددة وسجلات الأستاذ الرئيسية و الفرعية ويتم التسجيل في هذه السجلات من واقع مستندات الصرف والقيد أعلاه.

3_ السجلات الرقابية والإحصائية: وتتضمن مجموعة من السجلات لأغراض الرقابة وتوفير البيانات مثل سجل الموجودات وسجل المرتبات والسجلات المخزنية وسجلات العقود.

4_ نظام الرقابة الداخلي: وهو هيئة تقوم بالتدقيق السابق مسؤوليتها التأكد من التصرف بالمال العام وبحدود التخصيص المعتمد ووفق القوانين والتعليمات المقررة وكما سيرد ذكره لاحقاً في بحثنا القادم.

5_ موازين المراجعة والحسابات الختامية: ويهدف إلى متابعة نتائج التصرفات المالية لوحدات الدولة ويتضمن:

أ_ ميزان المراجعة الشهري ويعد على أساس مجاميع الأرصدة وفق نموذج موحد لكافة الوحدات.

ب_ الحساب الختامي ويعد من قبل الجهاز المركزي للحسابات (دائرة المحاسبة) القائمة بالإشراف على توحيد حسابات الدولة بعد توحيد موازين المراجعة للوحدات. ويتميز النظام المحاسبي الحكومي في العراق بأنه نظام موحد يطبق على جميع الوحدات الداخلة ضمن الموازنة العامة وتشمل عملية التوحيد:

أ - السجلات الرئيسية والفرعية .

ب _ المجموعة المستندية.

ج _ موازين المراجعة والحسابات الختامية.

د _ أسلوب الرقابة على التصرفات المالية.

هـ _ الصلاحيات المالية.

ويعتمد على الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المعدل كما أنه لا يهدف إلى قياس الربح وعدم احتساب النظام للاندثار أو عمل تخصيص للاحتياطات وانسجاماً مع ذلك فإن التنظيم المحاسبي الحكومي لا يأخذ بمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفق المفهوم التجاري وتتم عملية تنفيذ الموازنة بالعراق بأسلوبين هما:

1_ النظام المحاسبي المركزي.

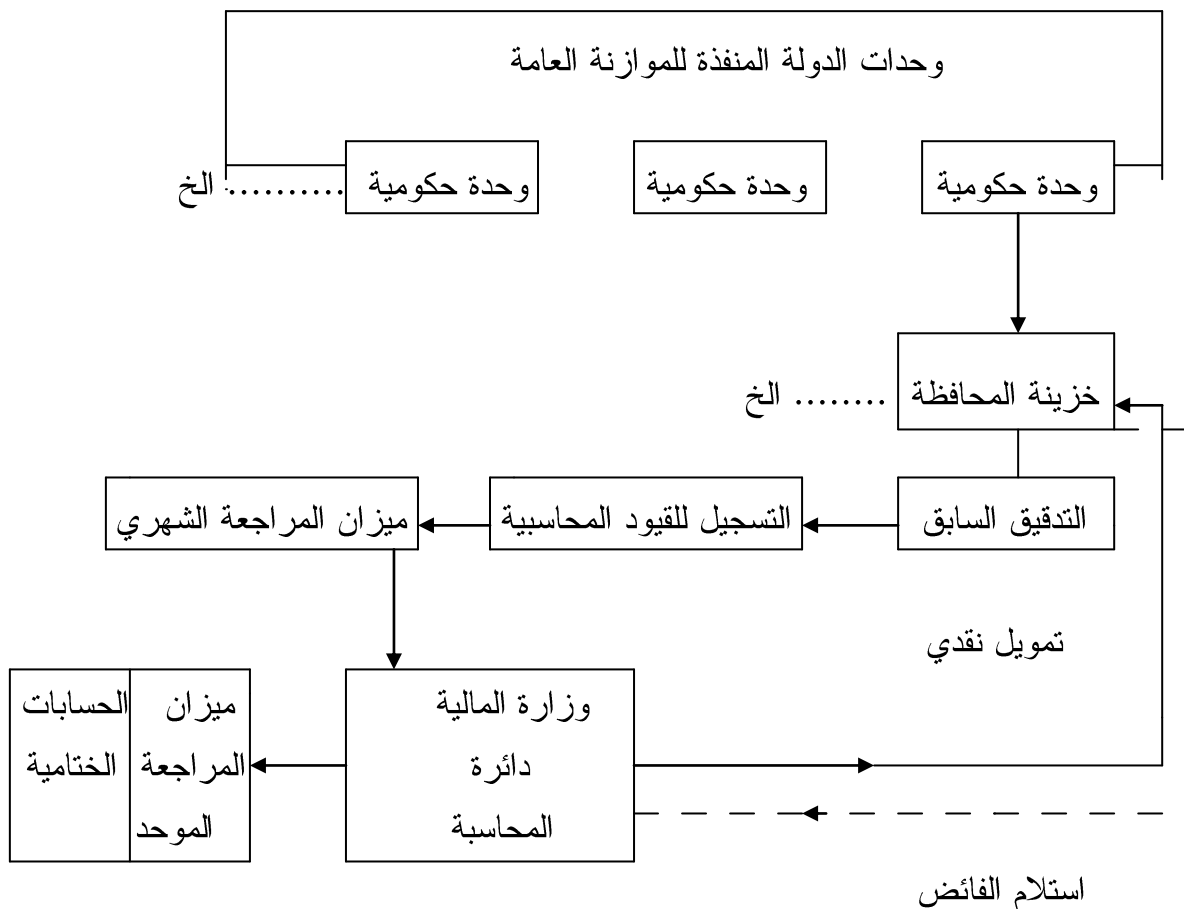
2_ النظام المحاسبي اللامركزي.

النظام المحاسبي المركزي:

ويتمثل النظام المركزي بارتباط كل وحدة حكومية ممولة بواسطة الموازنة العامة بإحدى الخزائن في مراكز المحافظات من الناحية المالية والمحاسبية حيث تتولى تلك الخزينة تنفيذ جميع الالتزامات المالية لتلك الوحدة وتنظيم حساباتها استناداً إلى مستندات الصرف والقبض الصادرة عنها (الصائع، 2006، 58).

ووفق هذا المنظور فإن مسؤوليات الوحدات تنحصر في تحضير المستندات والتوقيع عليها حسب الصلاحية وتقديمها إلى الخزينة التي ترتبط بها كما في الشكل التالي:

تنظيم حسابات الدولة في العراق وفق المنظور المركزي



إن للأسلوب المركزي أعلاه مزايا كثيرة من أهمها:

1_ توفير في عدد الكوادر المحاسبية المطلوبة لإدارة العمل المحاسبي لوحيدات الدولة كنتيجة طبيعية لقلة عدد الخزائن المسؤولة عن عملية تثبيت القيود والتدقيق مما يساعد في اختيار النوعية الفنية وإمكانية تدريبها و تطويرها.

2_ في ظل هذا الأسلوب تكون أجهزة التدقيق مرتبطة بالخزائن اي بغير الجهة التي أعدت المستندات مما يمنحها استقلالية بمراقبة التصرفات المالية لوحيدات الدولة ويوفر أعلى مستوى من الرقابة على المال العام.

3_ إن تقليص عدد الخزائن يمنح السلطة المركزية القدرة التامة على إدارة الموجود النقدي وعدم تشتته بين الوحدات وممارسة عملية الإقراض و الاقتراض (الاستخدام الحدي للموجود النقدي)

4_ سهولة عملية توحيد موازين المراجعة شهرياً وسرعة إعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية.

وإلى جانب هذه المزايا التي يقدمها النظام المحاسبي المركزي والذي نشأ مع نشأة الدولة العراقية والذي كان له ما يبرره في حينه وملائماً ومقبولاً للأسباب التالية:

أ_ قلة الكوادر المحاسبية الكفوءة.

ب_ ضعف الشبكة المصرفية.

ج_ محدودية واجبات الدولة وحجم الموازنة العامة.

إلا أن النظام المركزي تعرض إلى الانتقادات التالية:

1_ عجز الخزائن التي ترتبط بها الوحدات من مواكبة تنفيذ الموازنة العامة سواء في تأدية المصروفات المستحقة أو في تحصيل الموارد إضافة إلى التوسع الأفقي والعمودي في تدخل الدولة في كافة الميادين الاجتماعية والاقتصادية والذي رافقه زيادة في عدد الوحدات المنفذة للموازنة مما شكلت ضغطاً كبيراً على النظام المركزي.

2_ نتيجة لزخم العمل الذي تعرض له النظام المركزي حصل هبوط نوعي في مستوى تنفيذ الموازنة سواء في عمليات التدقيق أو التنظيم وبدوره سجل هبوطاً في مستوى التنفيذ.

3_ تشعب الحسابات الوسيطة في التنظيم وارتفاع أرصدها والتي تمثل حقوق الخزينة على الغير أو العكس وصعوبة متابعتها أدى إلى عدم إمكانية السيطرة وضياع الجزء الأكبر منها ويعتبر هدر في المال العام للدولة.

4_ وقوف النظام المركزي كمعوق لأي عملية تطوير تستوجب زيادة القيود أو إعادة التنظيم نتيجة لزخم العمل.

النظام المحاسبي اللامركزي:

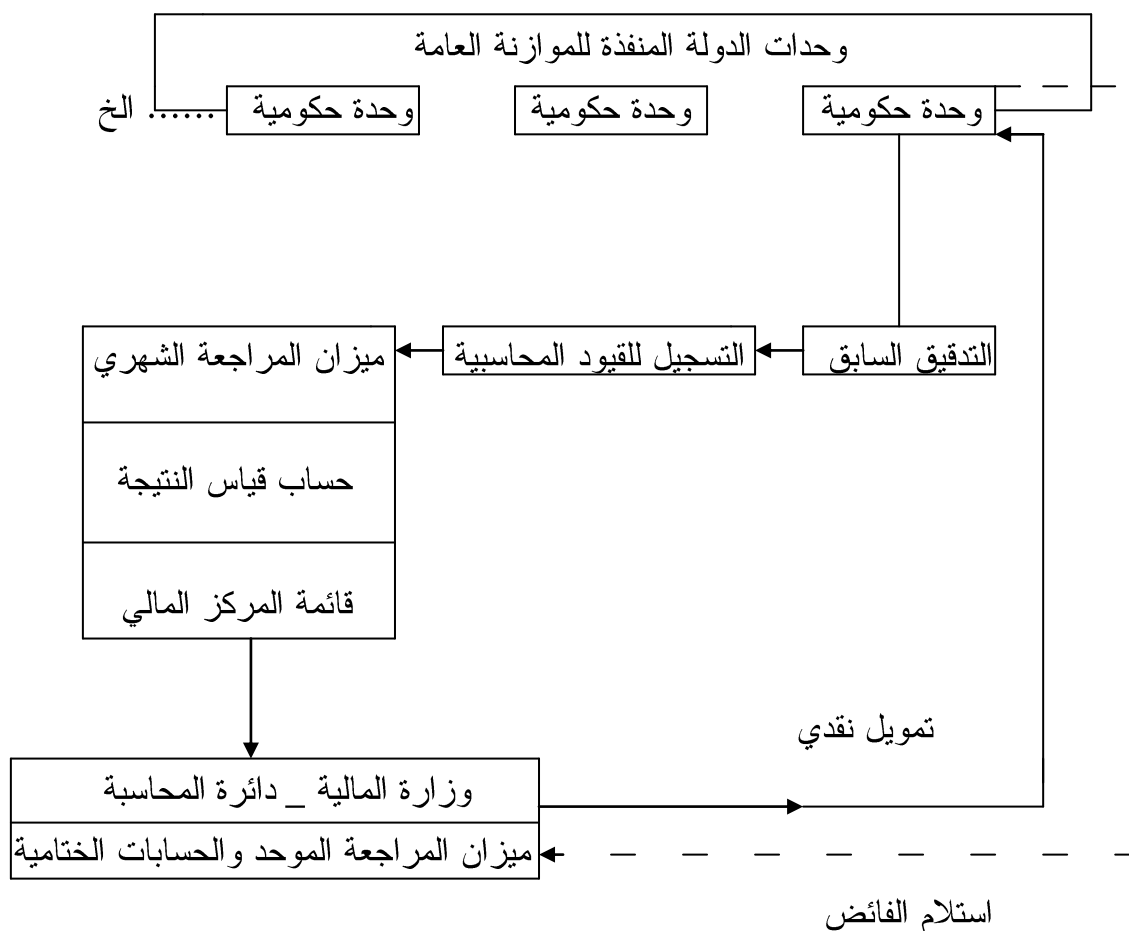
بعد أن تعذر على الأسلوب المركزي من مواكبة عملية التطور الحاصلة في الموازنة العامة والتوسع في مهام الدولة الحديثة نشأ النظام اللامركزي والذي بموجبه يتم فك ارتباط الوحدات الحكومية المنفذة للموازنة من الخزينة المختصة ويشكل لها صندوق خاص في أحد المصارف يكون مسؤولاً عن تأدية المصروفات المستحقة على تلك الوحدة واستلام الموارد المستحقة لها ويمول من قبل وزارة المالية وتؤول موارده إلى الموجود النقدي للخزينة العامة ولذلك يعتبر رصيد هذا الحساب جزء من الموجود النقدي للدولة.

وبما أن الوحدة أصبحت مستقلة بتصرفاتها المالية وتقع على مسؤوليتها تثبيت القيود المحاسبية وإصدار موازين المراجعة الشهرية، ترتب على ذلك مسك مجموعة دفترية متكاملة (سجلات يومية والأستاذ الرئيسي للمصروفات والإيرادات وبقية الحسابات الوسيطة كالعهد والأمانات) مع السجلات الفرعية الأخرى المقررة بالتعليمات الملحقه بقانون أصول المحاسبات والمعتمدة بالنظام المحاسبي الحكومي.

وانسجماً مع استقلالية الوحدة الحكومية محاسبياً يتم تشكيل جهاز تدقيق سابق للصرف يتولى التدقيق للمستندات الناشئة عن تلك الوحدة مباشرة يحل محل تدقيق الخزينة في ظل النظام المركزي. (سلوم، 2004، 53).

والشكل التالي يوضح العلاقة بين الوحدات الحكومية ووزارة المالية في النظام المحاسبي اللامركزي:

تنظيم حسابات الدولة في العراق وفق المنظور اللامركزي



يلاحظ من الشكل أعلاه بأن الوحدات الحكومية ليس لها أي ارتباط من الناحية المحاسبية بالخزائن وإنما تكون مستقلة من ناحية التدقيق والتنظيم وتستلم التمويل النقدي مباشرة من وزارة المالية وترسل إليها الفائض في حالة وجود إيرادات متحققة لها بالإضافة إلى إصدارها ميزان مراجعة يمكنها من إعداد حساب قياس نتيجة وقائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية (الدليل المحاسبي _ نيسان/2000).

ويمكن تحليل مزايا النظام المحاسبي اللامركزي بالنقاط الآتية:

- 1_ توفر اللامركزية مرونة عالية في تأدية المصروفات المستحقة على الوحدات المنفذة للموازنة وصرف الاعتمادات المقررة.
 - 2_ ضمان متابعة أرصدة الحسابات الوسيطة وتصفية أرصدها ومتابعتها مما يؤمن الحفاظ على حقوق الدولة لدى الغير وحقوق الغير لدى الدولة.
 - 3_ توفير الدقة في عمليات التدقيق السابق لوجود التخصص بطبيعة المعاملات التي تمارسها الوحدة الحكومية.
 - 4_ يوفر النظام اللامركزي إمكانية التوسع في تحليل الحسابات على مستويات أصغر وإعطاء النتائج بضوئها لأغراض اتخاذ القرارات بالتخطيط للموازنات القادمة.
 - 5_ يعطي هذا الأسلوب إمكانية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي والتوسع في استخدام أساس الاستحقاق أو إدخال محاسبة التكاليف على النظام دون التأثير بزخم العمل وذلك لتخصص كل وحدة بمعاملاتها المالية.
 - 6_ يسهل هذا النظام من الانتقال بالموازنة العامة لأي من الموازنات الحديثة التي تم استعراضها والتي تركز على الربط بين البرامج والأهداف العامة للدولة.
 - 7_ كما أن هذا الأسلوب يعطي فرصة لكل وحدة من وحدات الدولة لإعداد حسابات ختامية خاصة بها على مستوى الوحدة.
- مما تقدم يمكن أن نميز أفضلية النظام اللامركزي في تنفيذ الموازنة العامة لكن التطبيق الميداني للنظام المذكور أبرز بعض المشاكل التي تتلخص فيما يلي:
- 1_ مشكلة توفير الكوادر المحاسبية الفنية التي يحتاجها النظام اللامركزي لتغطية العمل في وحدات الدولة المستقلة.
 - 2_ عدم استقلالية أجهزة التدقيق لارتباطها بالوحدات المستقلة.
 - 3_ مشكلة ازدياد الوحدات المستقلة قد أدى إلى صعوبة في تمويل حساباتها والسيطرة على الموجود النقدي للخزينة العامة للدولة.

4_ ازدياد عدد موازين المراجعة بدوره أدى إلى صعوبة التوحيد شهرياً وتأخير في إصدار الحسابات الختامية على مستوى الدولة.

ويلاحظ عملياً اعتماد النظام المحاسبي اللامركزي لتنفيذ الموازنة في مراكز الوزارات والإدارات التابعة لها في مركز العاصمة وتعذر التطبيق في وحدات أخرى والوحدات الحكومية في المحافظات للأسباب الواردة أعلاه مما جعل تنفيذ الموازنة العامة في العراق بين النظامين المركزي واللامركزي والذي لا بد من إيجاد الحلول المناسبة والعملية للتغلب على مشاكل التطبيق والاعتماد على النظام اللامركزي في تنفيذ الموازنة.

المبحث الثالث: الأسس المعتمدة في إقرار النتائج

من الملاحظ على أن وحدات الدولة تمول بواسطة الموازنة العامة عن طريق الاعتمادات المرسدة لها سنوياً لغرض تحقيق الأنشطة والبرامج المسؤولة عن تنفيذها كما أن الموارد المتحققة والمجباة بواسطة تلك الوحدات تؤول إلى الدولة ولا يجوز التصرف بها لكونها موارد سيادية متحققة بحكم القانون ولذا فإن هذه الوحدات ذات نشاط خاص غير هادف إلى الربح وعليه فإن قياس النتيجة في نهاية السنة المالية ليس لغرض تحديد مقدار الربح أو الخسارة وإنما لغرض متابعة تنفيذ الاعتمادات المرسدة وتحصيل الموارد المقررة ضمن خطة الدولة المحددة في الموازنة العامة وبيان مقدار الوفر أو العجز في الحساب الختامي.

ومما ترتب على ذلك أن تكون السمة الأساسية لنظم المحاسبة الحكومية لمعظم دول العالم هو (الأساس النقدي Basis Cash)، وقد يكون هذا من مبدأ المحافظة على توازن الموازنة. ومع التطور الذي حصل على الموازنات العامة بمرور السنين وما تتطلبه من عناصر الرقابة على الموارد واستخداماتها لتنفيذ الخطط المقررة من قبل السلطة التشريعية والمعبر عنها بتكاليفها المالية، تم التوسع باستخدام أساس الاستحقاق وأساس الالتزام في التنظيم المحاسبي الحكومي. (سلوم، 2001، ص381).

ويتوقف اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق عدة معايير منها أنواع البيانات المطلوبة وطبيعتها ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية وإدارة الأموال العامة وكذلك تطور الموازنة العامة وأسلوب استخدام الحاسبات الالكترونية في إثبات حركة الأموال. (المهايني وآخرون، 2006، ص109).

وفي ادناه عرض موجز لمفهوم ومزايا الأسس المحاسبية المعتمدة في عرض النتائج:

أولاً: أساس الاستحقاق The Accrual Basis

تعتمد المحاسبة المالية على أساس الاستحقاق، والذي بموجبه يتم تسجيل الإيرادات بقيود في السجلات المحاسبية عند تحققها بصرف النظر عن واقعة التحصيل، كما يتم تسجيل المصروفات وفقاً لهذا المفهوم أيضاً بغض النظر عن الدفع أو عدم الدفع ويترتب على ذلك أن تكون الوحدة احتياطي للديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة الإيرادات والأموال التي تحققت ولكنها لم تحصل بعد. (عناني، 2005، ص 3).

وإن استخدام الأساس المذكور في التنظيم المحاسبي الحكومي يعني تحميل حساب قياس النتيجة بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال السنة المالية بغض النظر عن كون هذه المصروفات دفعت إلى أصحاب الاستحقاق أو لم تدفع والإيرادات استلمت أو لم تستلم، عليه ستظهر السنة المالية بصورتها الحقيقية مما يعكس نشاط الوحدات في تنفيذ الموازنة العامة ويتم تجريد السنة المالية بما لا يخصها من مصروفات وإيرادات بموجب تسويات قيدية. (عبد الحسين، 2006، ص 1).

ويعمل بأساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في نيوزيلندا منذ 1992 وفي استراليا في 1997 وفي الولايات المتحدة وفنلندا في 1998 وفي انكلترا في 2000 وكندا في 2002. (Athukorala&Reid, 2005, pg1116) ويتمتع أساس الاستحقاق بالميزات المبينة أدناه:

1_ يقدم صورة حقيقة للبيانات المالية التي تخدم المخطط المالي لإعداد الموازنة العامة للسنة القادمة وفق أي من الأساليب الحديثة للموازنات التقديرية.

2_ يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات وبأنه أكثر عدالة في قياس نتائج الفترات المالية بما يحقق القابلية للمقارنة بين فترة وأخرى. (حماد والبحر، 1990، ص 47).

3_ يمكن أن تعطي نتائج هذا الأساس توافق مع حسابات الدخل القومي وبذلك يقدم صورة أفضل للمخطط المالي والاقتصادي لتأثير النشاط الحكومي في الاقتصاد (Diamond, 2002).

4_ يقدم صورة حقيقية لنتائج النشاط الحاصلة في الوحدات خلال السنة المالية ويسهل عملية قياس كفاءة الأداء لتلك الوحدات (دهمش، 1980، ص18).

إلا أن ما يعاب على هذا الأساس في التطبيق المحاسبي الحكومي بما يلي:

1_ صعوبة التطبيق في الوحدات الحكومية لحاجة تنفيذه إلى كادر محاسبي كفوء وتأخير في إصدار الحسابات الختامية لحين إجراء كافة التسويات اللازمة بالمستحقات مما يربط إرباك للأعمال الحسابية وغموض للمركز المالي للدولة لتأخر تحديد النتائج الفعلية لكل سنة مالية، وإلقاء ستار كثيف على المخالفات المالية وتأخر البيانات لإعداد تقديرات الموازنة العامة.

2_ توسع في الإنفاق الحكومي لاستغلال المتبقي من الاعتمادات المخصصة وغير المصروفة في نهاية السنة وقد يتم ذلك بالدخول بالتزامات وإجراء تسويات شكلية.

3_ يعطي فرصة في التلاعب والتأثير على النتائج وإن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكمية ولا يتفق مع النظم الضريبية في معظم دول العالم. (سلوم، 2001، ص385).

ثانياً: الأساس النقدي The Cash Basis

ويعتمد مفهوم الأساس النقدي على أن المصروفات يعترف بها في تاريخ صرفها أي عند دفع قيمة السلعة أو الخدمة وأن الإيرادات تسجل في تاريخ تحصيلها الفعلي أي أن العبرة بالدفع أو القبض النقدي دون الاهتمام فيما إذا كانت تلك المصروفات أو الإيرادات تخص فترة سابقة أو لاحقة. (Malvern&William, 1983, pg13)

وتعتمد الدول العربية ومعظم دول العالم على الأساس المذكور ومنها العراق في قفل الحسابات الختامية وإظهار النتائج وبذلك يكون حساب قياس النتيجة والحساب الختامي للدولة في نهاية السنة المالية يمثل حركة المدفوعات النقدية والمقبوضات النقدية التي حصلت في صندوق الخزينة العامة خلال السنة المالية ولا يبين ما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من التزامات ولذا ليس هناك ما يستلزم من إجراء تسويات قيدية في نهاية الفترة وإن الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة

التي لا تصرف في نهاية السنة المالية تبطل ولا يجوز التصرف بها والإيرادات التي لا تحصل خلال السنة لا تثبت بها قيود ويتم قيدها في السنة التي يتم التحصيل الفعلي لها.

وبضوء ذلك فإن عرض النتائج وفق هذا الأساس سيعطي صورة للسنة المالية مشوهة تتضمن مصروفات عن سنوات سابقة أو لاحقة إضافة إلى ترحيل مصروفات تخص السنة المالية إلى فترات لاحقة أو تكون مدفوعة في سنة سابقة وكذا الحال بالنسبة للإيرادات.

أما أهم ما يوفره الأساس النقدي للتنظيم المحاسبي الحكومي:

1_ لا يحتاج إلى كوادرن فنية ومؤهلة بمستوى عال، لسهولة التطبيق لعدم وجود حاجة تتطلب إجراء التسويات بالمستحقات في نهاية السنة المالية مما يؤمن السرعة في إنجاز الحسابات الختامية وتقديم البيانات لإعداد الموازنة التقديرية.

2_ يحافظ على الموازنة النقدية للموازنة لعدم إظهار الموقوفات للمصروفات والإيرادات في نهاية السنة المالية.

3_ يتماشى مع النظرية الاقتصادية ونظرية اتخاذ القرارات، كما يتفق والنظم الضريبية (الجلاد، 1997، ص23)

وينتقد الأساس النقدي في التطبيق على الأنظمة المحاسبية الحكومية بالنقاط التالية:

1_ يعطي صورة مشوهة للحسابات الختامية لعدم تثبيت الحقوق والالتزامات للدولة المترتبة خلال السنة المالية المختصة.

2_ لا يساعد على تنفيذ أي من الموازنات الحديثة مثل موازنة البرامج والأداء والتخطيط والبرمجة أو الصفرية.

3_ لا يقدم الأساس النقدي نتائج عن نشاط الوحدات في لقياس كفاءة الأداء.

4_ في ظل الأساس المذكور يصعب إجراء المقارنات في أداء الوحدة بين السنوات المختلفة أو للوحدات المختلفة لنفس السنة المالية. (إسماعيل وكراجة، 1987، ص17).

ثالثاً: أساس الالتزام Obligation Basis

ومن المفهوم العملي للأساس المذكور تتحمل السنة المالية المختصة بالمصروفات التي تم الالتزام بها من قبل الوحدات بغض النظر عن الدفع الفعلي أو الاستحقاق ويلزم ذلك إجراء التسويات القيدية في نهاية الفترة لنقل المبالغ المترتبة على الوحدات بضوء الالتزام إلى حسابات وسيطة تمهيداً لدفعها لاحقاً ويرتبط أساس الالتزام بنظرية الأموال المخصصة لتلافي مشكلة إبطال الأموال المعتمدة للوحدات في الموازنة في نهاية السنة المالية.

ويمكن أن نلخص مميزات أساس الالتزام بأنه يساعد على ضمان حقوق الغير عند التعاقد معهم لتقديم الخدمات أو السلع للدولة. كما أنه يوفر المعلومات عن نشاط الوحدات في تنفيذ الالتزامات الواردة تخصيصاتها في الموازنة العامة.

وينتقد الأساس المذكور أعلاه على أنه يتطلب كوادراً مؤهلة بمستوى فني للقيام بمسؤولية التنظيم المحاسبي لوحدات الدولة إضافة إلى أن أساس الالتزام يعرض التوازن النقدي إلى الخطر ويحدث فرق كبير بين الرصيد النقدي والرصيد الدفترى وبذلك يكون الحساب الختامي أكثر بعداً من إعطاء مؤشرات فعالة لأغراض مراقبة السيولة النقدية للخزينة العامة. (سلوم، 1994، ص 16).

رابعاً: أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل (الأساس المختلط):
ويقصد بذلك اعتماد أكثر من أساس في التنظيم المحاسبي أي تطبيق الاستحقاق على أنواع معينة من المصروفات أو الإيرادات وكذا الاستحقاق أو الالتزام وحسب ظروف النفقة والإيراد.

وقد أشار الكراس الصادر عن المنظمة العربية للتنمية الإدارية لسنة 1980 وتحت عنوان (النظام المحاسبي الموحد للدول العربية) ولما يتعلق بموضوع بحثنا عن الأسس المحاسبية Accouting Basis إلى ما يلي:

1_ ان فقدان عنصر الربح في الدولة كهدف للتعامل المالي، يجعل من الممكن قبول أي من الأسس المحاسبية الثلاثة مع ملاحظة المفهوم الخاص للنفقات في النظام المحاسبي الحكومي عند تطبيق أساس الاستحقاق حيث يحمل الحساب الختامي بموجبه بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلاً خلال السنة بغض النظر عن طبيعتها إيرادية كانت أم رأسمالية.

2_ إن لكل من الأسس الثلاثة (الاستحقاق والنقدي والالتزام) إيجابياته وسلبياته، ولا يمكن اعتماد أي منها إلا في حدود الإمكانيات والمعطيات المتوفرة في كل بلد. غير أنه يلاحظ أن ثمة تقارب في وجهات النظر في إمكانية استخدام أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل لأغراض استبعاد قيد الموارد في حسابات السنة السابقة وتقصير الفترة المتممة فيما يتعلق باستخدامات السنة اللاحقة.

3_ إن الأساس النقدي هو الأكثر استخداماً لدى معظم الدول، أما بالنسبة للدول العربية فإن عدداً منها يستخدم إلى جانب الأساس النقدي تطبيقات في أساس الاستحقاق وأساس الالتزام في حدود معينة تختلف من دولة إلى أخرى.
أما الانتقال إلى أساس الاستحقاق في أي منها بصورة كاملة فمتروك لتوافر الإمكانيات الفنية لديها. (الصائغ، 1994، ص 299-300).

أضف إلى ذلك أن اعتماد أي من الأسس المعروضة في هذا البحث يتوقف على ما تسمح به القوانين والتعليمات الصادرة في الدولة والتي تنظم العمل المالي والمحاسبي.

موقف التشريع العراقي من تطبيق الأسس المحاسبية:

يعتبر قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المعدل والتعليمات الملحقة به هو الأساس الذي يعتمد عليه في التنظيم المحاسبي في العراق حيث تضمنت النصوص القانونية الواردة فيه كل ما يتعلق في إعداد الموازنة العامة والدورة الحسابية وتحصيل وتسجيل الإيرادات ودفع المستحقات من الاعتمادات كما تضمن فصل مستقل عن المراقبة والتدقيق، أما فيما يتعلق بتطبيق الأسس المحاسبية لاحظ الباحثان ما يأتي:

1_ المصروفات العامة:

يلاحظ من نص المادة الثانية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة على اعتماد الأساس النقدي لتأدية المصروفات والتي نصت على:

(المبالغ التي استحق صرفها لقاء خدمات وأعمال كملت في سنة مالية إلا أن صرفها لم يتم خلال تلك السنة لأسباب جوهرية غير أسباب نفاذ الاعتماد تقيد مصرفاً في حسابات السنة المالية التي تم الدفع فيها فعلاً مع مراعاة أحكام الفقرة(2) من هذه المادة) .

وترد الفقرة (2) باستثناء على الأساس النقدي واعتماد أساس الاستحقاق على المرتبات والأجور والتي نصت على:

(تعاد إلى الخزينة صافي الرواتب التي لم يتقدم مستحقوها لتسلمها وتسجل أمانة بأسمائهم في حساب خاص يفتح ضمن حسابات الأمانات وتسدد كافة الديون المستقطعة من هذه الرواتب إلى مستحقها حسب الأصول.....)

وجاءت المادة_32 من قانون أصول المحاسبات للتأكيد على الأساس النقدي بنصها على:

(مع مراعاة أحكام الفقرة(2) من المادة (12) من القانون لا يجوز قيد المبالغ التي صدر الأمر فيها ولم يراجع أصحاب الاستحقاق لقبضها مصرفاً في الحسابات وإيراد لحساب الأمانات، بل تصرف عند مراجعة أصحاب الاستحقاق وتقيد مصرفاً في حسابات السنة التي يتم فيها الصرف فعلاً.....الخ)

إلا أن استمرار نص المادة (32) على:
(أما إذا كان المبلغ المقرر صرفه مخصصاً لسنة واحدة ولا يتكرر فلوزير المالية أن يوعز بنقله إلى حساب الأمانات ليتم صرفه عند مراجعة ذوي العلاقة)
وهنا جاء الاستثناء أعلاه على الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وذلك باعتماد أساس الالتزام بشرط أن:

- 1 _ يكون نوع النفقة غير متكرر.
- 2 _ أن تستحصل موافقة وزير المالية.
- إن الاستنتاج للأساس المعتمد للمصروفات يكون:
- 1 _ الأساس النقدي بصورة رئيسية لكافة أنواع المصروفات.
- 2 _ أساس الاستحقاق للرواتب.
- 3 _ أساس الالتزام للنفقات غير المتكررة.

2_ الإيرادات العامة:

من مراجعة نصوص المواد القانونية الواردة في قانون أصول المحاسبات العراقي اتضح بان النص الوارد في الفقرة (1) من المادة الحادية عشر اعتمد الأساس النقدي في تحصيل الموارد حيث ورد فيها:
المادة (11) الفقرة (1):

(الإيرادات المختصة بسنة مالية وجرى قبضها في سنة مالية لاحقة تقيد إيراداً في حسابات السنة المالية التي تم القبض فيها فعلاً).
أما الاستثناء على ذلك ورد في نص الفقرة (2) من المادة المذكورة:
(لوزير المالية أن يستثني من أحكام الفقرة (1) من هذه المادة الإيرادات المستحقة ولم تقبض خلال السنة المالية التي استحققت فيها، وعندئذ يجب قيد هذه الإيرادات في حساب المصدر بعد تسجيلها بذمة المدين أو حسابات الإيرادات المستحقة وغير مقبوضة) (قانون رقم 28_1940 المعدل).

وإن النص المذكور أعلاه يخول وزير المالية باستخدام أساس الاستحقاق بالنسبة للإيرادات ولم يحدد أي نوع لذلك الاستثناء ومن مراجعة التطبيق العملي لدى الدائرة المركزية المسؤولة عن حسابات الدولة نجد أن ما اتخذه وزير المالية من استثناءات على الإيرادات المستحقة ولم تقبض هو فيما يتعلق بإيرادات أرباح شركات النفط وحصص الخزينة العامة من أرباح الشركات العامة باعتبار أن ذلك يعتبر تمويل رئيسي للموازنة ويشكل أكثر من 90% من الإيرادات العامة ويؤثر بشكل كبير على جانب الإيرادات في حساب قياس النتيجة. (سلوم، 2001، ص394).

المبحث الرابع: نموذج مقترح لتنفيذ الموازنة العامة في ظل النظام المحاسبي المعتمد

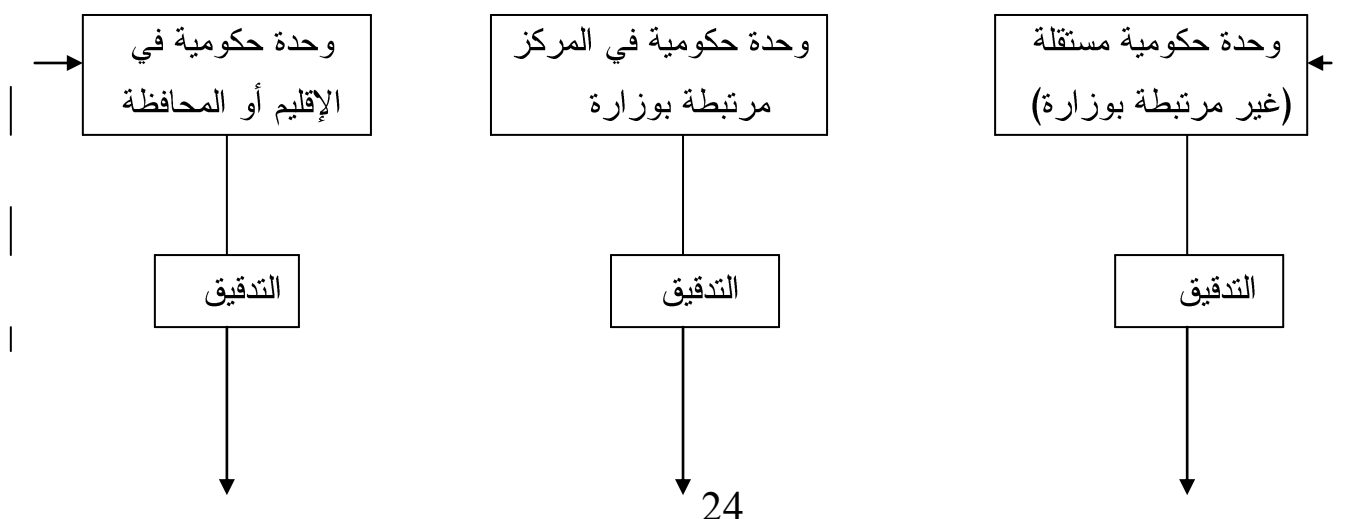
بعد أن لاحظنا أسلوب التنفيذ للموازنة بين المركزية واللامركزية وأن الوحدات أو الخزائن المشرفة عليها لا يتعدى عملها من التمويل والتدقيق السابق والتنظيم وإرسال موازين المراجعة الشهرية والتي لا يمثل أكثر من عمل روتيني لا يساعد أو يوفر أدنى مستوى لعملية التخطيط وتقييم الأداء إضافة إلى كونه لا يساعد حتى في متابعة الأداء المالي للوحدة لكون ميزان المراجعة يكون جدول فقط لمطابقة الأرصدة المدينة والدائنة وقد لا يكون دقيق إذا كانت هناك أخطاء فنية أو أخطاء متكافئة في طرفي الميزان.

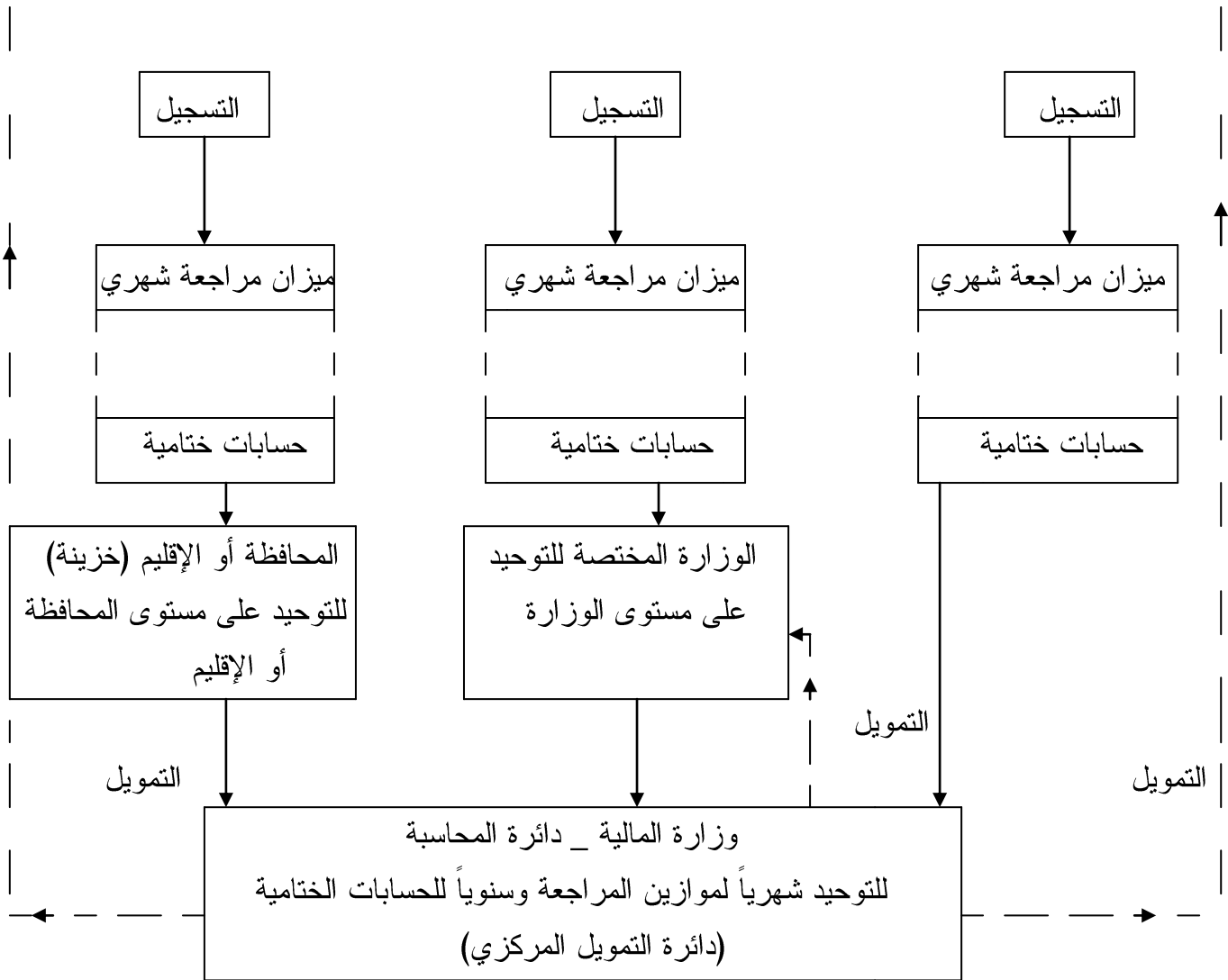
وإن الحسابات الختامية ينحصر إعدادها من قبل وزارة المالية بعد تجميعها لموازن مراجعة الوحدات (للنظام اللامركزي) وموازن المراجعة للخزائن (للنظام المركزي). وهنا يرى الباحثان أن يتم رفع الازدواجية بالعمل المحاسبي وإقرار تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي على كافة الوحدات الحكومية وفي كل المحافظات والأقاليم والمركز لما للنظام المذكور من إيجابيات تساعد على تطوير النظام المحاسبي ونظام الموازنة العامة إضافة إلى التخطيط وتقييم الأداء للوحدات.

وفي أدناه الشكل الذي يوضح الارتباط المقترح للوحدات الحكومية مع الخزائن ووزارة المالية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة:

تنظيم حسابات الدولة في العراق

وفق النموذج المقترح





من الشكل أعلاه يتضح بأن الارتباط المقترح لوحدات الدولة المنفذة للموازنة العامة والممولة من الاعتمادات المخصصة لها يكون كما يلي:

1_ ترتبط الوحدات المستقلة وغير مرتبطة بوزارة مثل رئاسة الجمهورية وديوان الرقابة المالية وغيرها مباشرة بوزارة المالية_ وترسل إليها موازين المراجعة الخاصة بها وتستلم التمويل النقدي. وكذا بالنسبة إلى حساباتها الختامية في نهاية السنة.

2_ ترتبط الوحدات الحكومية في المركز بالوزارة المختصة التي تنتمي إليها الوحدة وترسل إليها ميزان المراجعة الشهري وكذا الحسابات الختامية في نهاية السنة وتستلم منها التمويل النقدي لتغذية حسابها الجاري لتأدية المصروفات المستحقة عليها.

3_ ترتبط الوحدات الحكومية في مراكز المحافظات والأقضية والنواحي التابعة لها وكذا وحدات الأقاليم كل للمحافظة أو الإقليم المختص ويرسل ميزان المراجعة الشهري و الحسابات الختامية إلى خزينة المحافظة أو الإقليم وتستلم التمويل النقدي منها.

4_ تقوم الوزارة المختصة بتوحيد موازين المراجعة الواردة إليها من الوحدات المرتبطة بها وإرسالها إلى وزارة المالية_ دائرة المحاسبة وكذا الحال في نهاية السنة المالية فيما يتعلق بالحسابات الختامية وتستلم الوزارة التمويل النقدي من وزارة المالية _ وحدة التمويل المركزي.

إن الإجراء الوارد في المقترح للارتباط للوحدات يتطلب الخطوات التالية:

1_ فتح حسابات باسم الوحدات الحكومية خاص بالإيرادات غير قابل للسحب لدى فروع البنك المركزي العراقي أو وكلائه من فروع المصارف الأخرى ويحول رصيد هذه الحسابات مباشرة إلى البنك المركزي العراقي حساب وزارة المالية واعتباره جزء من رصيد الموجود النقدي للخرينة العامة.

2_ فتح حسابات جارية باسم الوحدات الحكومية خاص بالمصروفات لتأدية المستحقات على الوحدات نتيجة تنفيذ الموازنة العامة يمول حسب ما ورد بالمقترح

أعلاه(1، 2، 3) وبنسبة 12/1 من التخصصات المعتمدة بالموازنة للوحدات المستقلة وبنفس النسبة للوزارة لمجموع الوحدات المرتبطة بها وكذا بالنسبة إلى المحافظة أو الإقليم.

3_ تشكل أجهزة تدقيق سابق للصرف تتولى مهمة الرقابة على المستندات الصادرة عن الوحدة وكما سيرد في البحث القادم.

4_ مسك مجموعة دفترية متكاملة وفق النماذج المعدة للنظام المحاسبي الحكومي التي تؤدي إلى إصدار ميزان مراجعة شهري.
إن المقترح أعلاه سيحقق النتائج التالية:

1_ إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق ومحاسبة التكاليف والمحاسبة عن الموجودات وستتوفر فرصة جيدة للحصول على البيانات المالية عن كل وحدة على حدة وعلى مستوى الوزارة والإقليم ولأهمية ذلك في خدمة الإدارة وأصحاب القرار.

2_ المقترح سيؤمن سرعة انجاز الحسابات وتوحيدها على مستوى الدولة لقلّة عدد موازين المراجعة وهذا سيضمن إصدار الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية بالسرعة المطلوبة لخدمة إعداد الموازنة العامة.

3_ يؤمن المقترح مرونة في تنفيذ الموازنة العامة بحيث تتولى الوحدات مباشرة عملية الصرف والقبض دون اللجوء إلى وحدات أخرى.

4_ يضمن عدم تشتت الموجود النقدي للخزينة العامة والسيطرة على الإيرادات في وقت استلامها وتأمين التمويل للوزارات والمحافظات.

5_ إن المقترح يعطي مستوى عال من التدقيق والرقابة على المعاملات المالية للتخصص الفني لأجهزة التدقيق.

6_ يساعد على تقديم حسابات ختامية عن تنفيذ الموازنة العامة وكشوفات المركز المالي والبيانات التحليلية على مستوى الوحدة والوزارة والإقليم وبذلك يكون تكامل للدورة المحاسبية ليس على مستوى الدولة فقط كما هو الحال حالياً.

المصادر

- أبو رمان، محمد عبد العزيز، (نظرية المحاسبة الحكومية) الأنجلو المصرية، القاهرة، 1982م.
- الجلاّد، زينة خضر عباس، (تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل المركزية واللامركزية) دراسة تطبيقية في عينة من الوحدات الحكومية _ رسالة ماجستير_ كلية الإدارة والاقتصاد_ الجامعة المستنصرية _ 1997م.
- الدليل المحاسبي وشرح الدليل مع معالجات قيدية للحسابات المستخدمة _ وزارة المالية _ دائرة المحاسبة، نيسان/2000
- اسماعيل، مدحت وكراجه، عبدالحليم (المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق) اريد دار الأمل للنشر والتوزيع، 1987.
- السلطان، سلطان محمد ، و أبو المكارم، وصفي حسن (المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى) دار المريح للنشر، الرياض، 1990م.
- الصائغ، حنا رزوقي (الحاجة إلى معايير المحاسبية لتنظيم المحاسبة الحكومية في الأقطار العربية) المجلة العربية للإدارة _ المجلد السادس عشر العدد الأول _ 1994م.
- الصائغ، حنا رزوقي (دراسة ميدانية في تاريخ نشوء النظام المحاسبي الحكومي وعلاقته بالإدارة المالية العامة) الحلقة 58، أكد 2006.
- المرسي، السيد متولي (التطوير المحاسبي للموازنة العامة، قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم)، المجلة العربية للإدارة، عمان، 1987م.
- المهاني، محمد خالد (منهجية الموازنة العامة للدولة) منشورات وزارة الثقافة، دمشق، 1994م.
- المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، ميالة، بطرس (المحاسبة الحكومية) منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2006/2005م.
- حماد، أحمد هاني بحيري، والبحر، حصة محمد أحمد (أصول المحاسبة الحكومية) منشورات دار السلاسل، الكويت، 1990م.

- سلوم، حسن عبد الكريم (الأسس المحاسبية وأثرها على حساب قياس النتيجة في النظام المحاسبي الحكومي) مجلة كلية الإدارة والاقتصاد _ الجامعة المستنصرية _ العراق _ العدد (18) لسنة 1994.
- سلوم، حسن عبد الكريم (الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية) دار الكتب للطباعة والنشر، العراق _ 2001.
- دهمش، نعيم حسين. (النظريات و الأسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية) المنظمة العربية للعلوم الإدارية-عمان-1980.
- سلوم، حسن عبد الكريم (تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق) مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية _ العراق، العدد 53 لسنة 2004.
- سلوم، حسن عبد الكريم (المركزية واللامركزية في التنظيم المحاسبي الحكومي والمقترحات لمعالجة مشاكل التنفيذ) مجلة الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية _ العراق _ 1992 _ بحث غير منشور.
- قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 (المعدل) والتعليمات الملحقة به وزارة المالية _ 1976.
- عبد الحسين، نجم (دراسة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق) جريدة الصباح، العراق _ 23 كانون الأول/2006.
- عناني، أحمد عدنان (ملخص المحاسبة الحكومية) منشورات منتدى طلاب وطالبات المحاسبة السعودية 2005.

Athukorala, S.Lakshman & Reid, Barry (Accrual Budgeting in Government and its Relevance for Developing Member Countries)
Journal of Economic Literature. Nashville:Dec2005 vol.43,1ss4

Diamond,Jack.(Performance Budgeting:Is Accrual Accounting
Required) Working paper WP/02/240. Washington, DC:IMF,
2000.

Malvern, J.Gross&William, Warshauer,(Fainancial and Accounting
Guide for Non Profit Organization)Newyork, John Wiley and
sons,1983 .