

النظام المحاسبي الحكومي وأثره على عجز الموازنة العامة للدولة في العراق

م. عادل حسين علي

جامعة الأنبار/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

ملخص البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على النظام المحاسبي الحكومي وكشف نقاط الضعف فيه والتعرف على أسباب العجز المالي التي تعاني منه الموازنة العامة للدولة وإمكانية وضع مقترحات لتطوير الموازنة العامة و النظام المحاسبي الحكومي المطبق في مؤسسات الدولة في معالجة العجز حيث ان أي دعوة لتطوير الموازنة العامة لابد من ان يرتبط بتطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يضمن تحسين أدائه وزيادة قدرته على مواجهة العقبات . وقد خلص البحث لمجموعة من الاستنتاجات أهمها :

1- هناك اتجاه تصاعدي في عجز الموازنات العراقية بسبب زيادة النفقات العامة وخاصة التشغيلية الجارية على حساب النفقات الاستثمارية، و تستمر إيرادات القطاع النفطي هي المهيمن على حصيلة مصادر الموارد العامة الأخرى أما موارد الضرائب والكمارك أو الموارد المتحصلة من مؤسسات القطاع العام فما زالت مساهمتها قليلة في مجمل الموارد العامة .

2- النظام المحاسبي المطبق في القطاع الحكومي المتعلق بالتمسك المستمر بموازنة البنود والأسس المرافقة لها الذي يعتمد على المعيار التاريخي والتفاوضي ولا يراعي طلبات الأولوية عند تخصيص النفقات لوحدة الجهاز الإداري للدولة والقطاع الاقتصادي سيقود إلى تنفيذ موازنة سيئ وسيقود حتما إلى فشل الحكومة في تحقيق أهدافها والاستجابة لاحتياجات المواطنين.

وأوصى الباحث :

1- تطوير أسس النظام المحاسبي واعتماد الموازنات الحديثة لوضع التقديرات اللازمة لوحدة القطاع الحكومي بصورة دقيقة لاعتمادها على الوسائل التنظيمية اللازمة للتنسيق بين الأجهزة المالية والأجهزة الاقتصادية الأخرى وتأكيد مفهوم فاعلية النفقة وترشيد الإنفاق.

2- ضرورة إصدار تشريع لتعديل أو إلغاء قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 ليتضمن تحديد للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقا للمتطلبات الدستورية.

الكلمات المفتاحية : الموازنة ، النظام المحاسبي الحكومي



Abstract

The aim of the research is to shed light on the governmental accounting system and to identify shortcomings in it and to identify the causes of the fiscal deficit experienced by the state budget and the possibility of developing proposals for the development of the public budget and the accounting system applied in the state institutions in dealing with the deficit: To be linked to the development of the government accounting system to ensure the improvement of its performance and increase its ability to deal with obstacles.

The research concluded a number of conclusions, the most important of which are:

1. There is an upward trend in the deficit of Iraqi budgets due to the increase in public and especially operating expenses at the expense of investment expenditures. The revenues of the oil sector continue to dominate the revenues of other sources of public revenues. The revenues of taxes and customs or revenues obtained from public sector institutions, Total general revenues.
2. The accounting system applied in the governmental sector related to the continuous adherence to the balance of the items and the accompanying bases, which depends on the historical criterion and negotiation. It does not take into consideration the priority requests when allocating the expenses to the units of the administrative apparatus of the state and the economic sector will lead to the implementation of a bad budget and will lead inevitably to the failure of the government to achieve its objectives and respond to the needs. Citizens.

The researcher recommended:

1. To develop the foundations of the accounting system and the adoption of modern budgets to make the necessary estimates for the units of the government sector in order to adopt the necessary organizational means to coordinate between financial institutions and other economic instruments and to confirm the concept of efficiency of expenditure and rationalization of expenditure.
2. The necessity of enacting legislation to amend or abolish the Financial Management Law No. 95 of 2004 to include a definition of the organizational structure of the government accounting system in Iraq in accordance with the constitutional requirements

Key words: budget , government accounting



المقدمة

تعتبر الموازنة عن خطة مالية شاملة تحدد مقدماً الطريق المتوقع لإنجاز الأهداف المالية، التشغيلية والرأسمالية في أي منظمة، ويعد إعداد الموازنة خطوة ضرورية في إعداد تخطيط مالي فعال . وإن استخدام الموازنة عنصر رئيسي في التخطيط المالي ويساعد المديرين في رقابة التكاليف الفعلية ومقارنتها مع القيم المخططة بالموازنة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية عند الضرورة والاحتفاظ بالتكاليف الفعلية عند مستوى الخطة المالية. ومن جهة للمحاسبة علاقة وثيقة ومتداخلة بين الموازنة والنظام المحاسبي بحيث تحقق اهتمامات الفئات المختلفة من سلطة تشريعية وتنفيذية من خلال ما يوفره النظام المحاسبي من بيانات ومعلومات عن مدى تنفيذ الموازنة والرقابة عليها. وإن أي نظام محاسبي ليس هدفاً بحد ذاته ولكنه وسيلة لتوفير المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية ومتابعة أداء الوحدات التنفيذية . ويتضمن تصنيف أو تبويب الموارد والنفقات العامة عمليات ترتيب مكونات هذه العناصر في مجموعات أو بنود وفق معايير معينة تعتمد لهذا الغرض ويعد تصنيف هذه العناصر أحد العوامل التي تحدد بنية الموازنة العامة.

المحور الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تشير ظاهرة عجز الموازنة المخطط التي تكررت خلال الأعوام السابقة إلى تجاوز حجم الإنفاق عن الموارد المالية المتاحة الأمر الذي يستدعي التركيز على الجانب الإنفاقي لكي يمكن تكييف الموارد المالية المتاحة لتغطية الإنفاق العام بدون عجز كبير ومتكرر ، وكان لابد من الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة ، ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة والتي يمكن صياغتها في التساؤل الآتي: ما مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي وموازنة البنود في معالجة العجز المالي للموازنة ومواكبة متطلبات التنمية المستدامة في المرحلة الجديدة؟

ثانياً: أهمية البحث

في ظل التطورات السياسية والاقتصادية لابد من تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليواكب التطورات ويكون بإمكانه ليس فقط تحقيق الرقابة الداخلية التي تحد من الغش والأخطاء، وإنما المساهمة في معالجة المشكلات التي تعاني منها الموازنة العامة للدولة ، من هنا تتبع أهمية البحث التي تعتبر مساهمة جادة باقتراح عدد من الآليات لمعالجة العجز المالي واصلاح الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي .

ثالثاً : أهداف البحث

نظراً لتعدد المشكلات التي تواجه القطاع الحكومي في دولة العراق من خلال تطبيق موازنة البنود والأسس والمبادئ التقليدية في النظام المحاسبي الحكومي ، في الوقت الذي قامت فيه العديد من الدول في العالم العربي والعالم بتطوير لأنظمة المحاسبة الحكومية فيها لتواكب التطورات الاقتصادية العالمية ، كان لابد من الاستفادة من تجارب الآخرين في هذا المجال

لذلك يهدف البحث إلى :

- التعرف على أسباب عجز موازنة البنود المطبقة في الوحدات الحكومية .
- دراسة النظام المحاسبي الحكومي وكشف نقاط القصور فيه .
- تقديم اقتراحات محددة لعدد من الآليات والمبادئ الضرورية لإصلاح الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي لمعالجة العجز المالي وبما يعزز أركان التنمية المستدامة .

رابعاً: فرضية الدراسة

للإجابة على التساؤل المذكور في مشكلة الدراسة تم صياغته بالفرضية الآتية :

ان هناك قصور في النظام المحاسبي الحكومي وموازنة البنود في حل مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة وان النموذج المقترح من شأنه ان يحقق العلاج للعجز وان يحقق التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية .

خامساً: أسلوب البحث

للوصول إلى هدف البحث سيعتمد الباحث :

1- أسلوب التحليل والدراسة المباشرة للواقع الفعلي للنظام المحاسبي الحكومي ونظام الموازنة المستخدم في دولة العراق وذلك من خلال جمع المعلومات والملاحظات مع بيان الرأي عن مدى كفايته وفاعليته .

3- الاعتماد على بيانات الموازنات العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2015- 2016 كفترة سيتم الاعتماد عليها لتحليل الوضع المالي .

سادسا: مجتمع وعينة الدراسة

نطاق البحث يختص بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح الممولة مركزيا لذلك فإن البحث غير معني بالوحدات الممولة ذاتيا وتم اختيار وزارة المالية عينة عمدية للبحث لكونها تضطلع بمهمة المساهمة في وضع أسس واتجاهات التخطيط المالي العراقي في تحديد الإطار العام والتفصيلي لعناصر الخطة المالية ضمن إطار السياسة العامة للدولة وخطط التنمية وتهيئة وسائل إعداد الخطة والإشراف على تنفيذها .

سابعا: مصادر البيانات

ولغرض تغطية الجانبين النظري والعملي لهذا البحث فقد تم الاعتماد على المصادر الآتية للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة:

1- الدوريات والكتب العربية والأجنبية .

2- الوثائق والتقارير الرسمية الخاصة بعينة البحث.

المحور الثاني : مفهوم عجز الموازنة في العراق وأسبابه

اتفقت دول العالم على تصوير البرنامج المالي لعمل حكومتها بوثيقة مالية سميت الموازنة العامة للدولة وتتضمن هذه الوثيقة تحديدا مسبقا لنشاطات الدولة بما يحقق مصالحها وأهدافها لقد تعددت تعريفات الموازنة العامة تبعاً لاختلاف الزاوية التي ينظر إليها من خلالها ، فضلاً عن أن أولويات وظائف الموازنة العامة مرتبطة أصلاً بالنظم الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة وبالفلسفة السياسية التي تؤمن بها.

أولاً: تعريف الموازنة العامة

مهما كانت الاختلافات في تفاصيل تعريف الموازنة العامة ، إلا إنها تتفق في نهاية الأمر في العديد من النواحي وبحسب الآتي :

فقد عرفها (معارك و شفيق) "بوصفها برنامجا سنويا حكوميا ، تعبر عن توجهات السلطة العامة للسنة المقبلة ، وتترجم بصورة رقمية ، جميع أنشطة الدولة والإصلاحات المحتمل إدخالها . فإذا تضمنت الموازنة مثلاً زيادة في الإعتمادات المخصصة للتربية الوطنية ، فإنها تكون قد استهدفت توسيع التعليم الرسمي وتحسينه ، وإذا خفضت دولة كبرى اعتمادها العسكري تكون قد قدرت بان هناك تحسناً سيطر على وضعها الأمني الخارجي" (المعارك و شفيق، 2003 : 9



(أما (عصفور) يعرفها بأنها خطة مالية مقبلة وتجاوز بواسطة السلطة التشريعية قبل تنفيذها وتعكس الاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة . (عصفور، 2008 : 2) .

ويتفق الباحث مع ما ذهب اليه عصفور لكون الموازنة خطة مالية مقبلة وتجاوز بواسطة السلطة التشريعية.

ثانياً: تعريف عجز الموازنة العامة

يتحقق العجز المالي عندما تزيد نفقات الدولة عن إيراداتها العامة مما يدفع إلى اللجوء للقروض أو الإصدار النقدي لتغطية الزيادة في الإنفاق . (بركات ، 1988 : 398) ويعرف بالفارق السلبي لموازنة توسعية من خلال زيادة المصاريف التي تؤدي بدورها إلى زيادة الطلب دون ان يرافقها زيادة المداخل . (العبيدي ، 2005 : 166) أما الباحث فيرى ان من بين أهم أسباب العجز في أغلب الموازنات للدولة هو عدم الانسجام بين الموارد والنفقات إذ أن الدولة تعتمد وبشكل كامل على واردات النفط في إعداد الموازنة العامة للدولة وهذا بدوره غالبا ما كون متذبذب بين ارتفاع وانخفاض ، وبالمقابل فإن النفقات تزداد باستمرار بسبب التوسع الكبير لأعداد الموظفين أي أن أغلبها تكون نفقات تشغيلية، وهذا انعكس على تفشي ظاهرة التضخم المالي.

ومن المعروف أن هناك نوعين من عجز الموازنة : الأول العجز الحسابي الذي يمثل الفرق بين النفقات العامة والموارد العامة بشرط أن تتضمن الموازنة جميع نفقات الدولة ومواردها ، والثاني العجز الاقتصادي الذي يمثل الفرق بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يفترض أن تتضمنها الموازنة العامة وبين الأهداف الفعلية الممكنة التحقيق مترجمة بتخصيصات الموازنة . ومن الطبيعي أن يكون هناك وباستمرار عجزا اقتصاديا لان الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يفترض تحقيقها تكون دائما اكبر من الممكنة التحقيق بحكم محدودية الموارد العامة . ولهذا السبب يكون الالتجاء إلى التمويل بالعجز مكتسبا شرعية لتقليص العجز الاقتصادي . لكن هذه الشرعية أو الوجوب مرتبط بطبيعة وشرعية الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، وعليه فالعجز الاقتصادي قد لا يكون حالة سلبية بل ضرورية اذ كانت الأهداف ايجابية

ثالثاً: أساليب معالجة العجز في الموازنة العراقية

لقد شهدت الموازنة العامة العراقية لعامي 2015 و2016 عجزا كبيرا، بسبب انخفاض أسعار النفط العالمية وكذلك الجهد الحربي ضد تنظيم داعش ، وحدد قانون الموازنة العامة الاتحادية سنة 2017 في (المادة 2 / ثانيا / أ) الوسائل التي يتم بها تغطية العجز بالاتي : (قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم 27 لسنة 2017 : 6) .

- 1- المبالغ النقدية المدورة في صندوق تنمية العراق DFI1 (*)
 - 2- الاقتراض الداخلي والخارجي .
 - 3 - نسبة من الوفرة المتوقع من زيادة أسعار بيع النفط أو زيادة الإنتاج .
- كما خول القانون وزير المالية في (المادة 2 / ثانيا / ب) بما يلي :
- 1- استمرار الاقتراض من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي .
 - 2- الاقتراض الداخلي بموجب حوالات الخزينة .
 - 3- استخدام حقوق السحب الخاص بـ (special drawing right) (SDR) في الموازنة العامة الاتحادية

المحور الثالث: العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي وموازنة الدولة

يعد النظام المحاسبي الحكومي احد أدوات الإدارة المالية ذات الأهمية المتزايدة وذلك للتوسع الكبير في الإدارة الحكومية إذ لم تعد واجبات الدولة اليوم كما كانت عليه في السابق بل أصبحت تمارس وظائف عديدة وهذا يترتب عليه زيادة النفقات التي تنفقها فضلاً عن تنوع مصادر الموارد وكبر حجمها لذلك أصبح من الضروري وجود نظام محاسبي يسيطر على أسس التصرف بتلك الأموال لتنفيذ الخدمات والبرامج، ويعد أداة السلطة التنفيذية في تجهيز البيانات والمعلومات المحاسبية عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية، لتوفير المعلومات الضرورية لأغراض متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها إذ من غير الممكن أن تكون هناك موازنة عامة سليمة بدون نظام محاسبي سليم والعكس صحيح، كما ينبغي أن تتواءم أساليب الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي مع احتياجات كل حكومة في توفيرها للبيانات والمعلومات المحاسبية التي تفي باحتياجاتها في مختلف الميادين، (احمرو، 2003: 57) (30) لذا أصبح للنظام المحاسبي الحكومي أولوية بين أهداف الإدارة العامة، وتمثل أنشطة الإدارة العامة دورة مستمرة من العمليات المرتبطة ببعضها والتي جزءاً منها النظام المحاسبي الحكومي والذي يمثل حلقة الاتصال الرئيسية بين الجهاز التنفيذي المتمثل بالإدارة العامة من جهة وأجهزة الرقابة الخارجية والسلطة التشريعية من جهة أخرى.

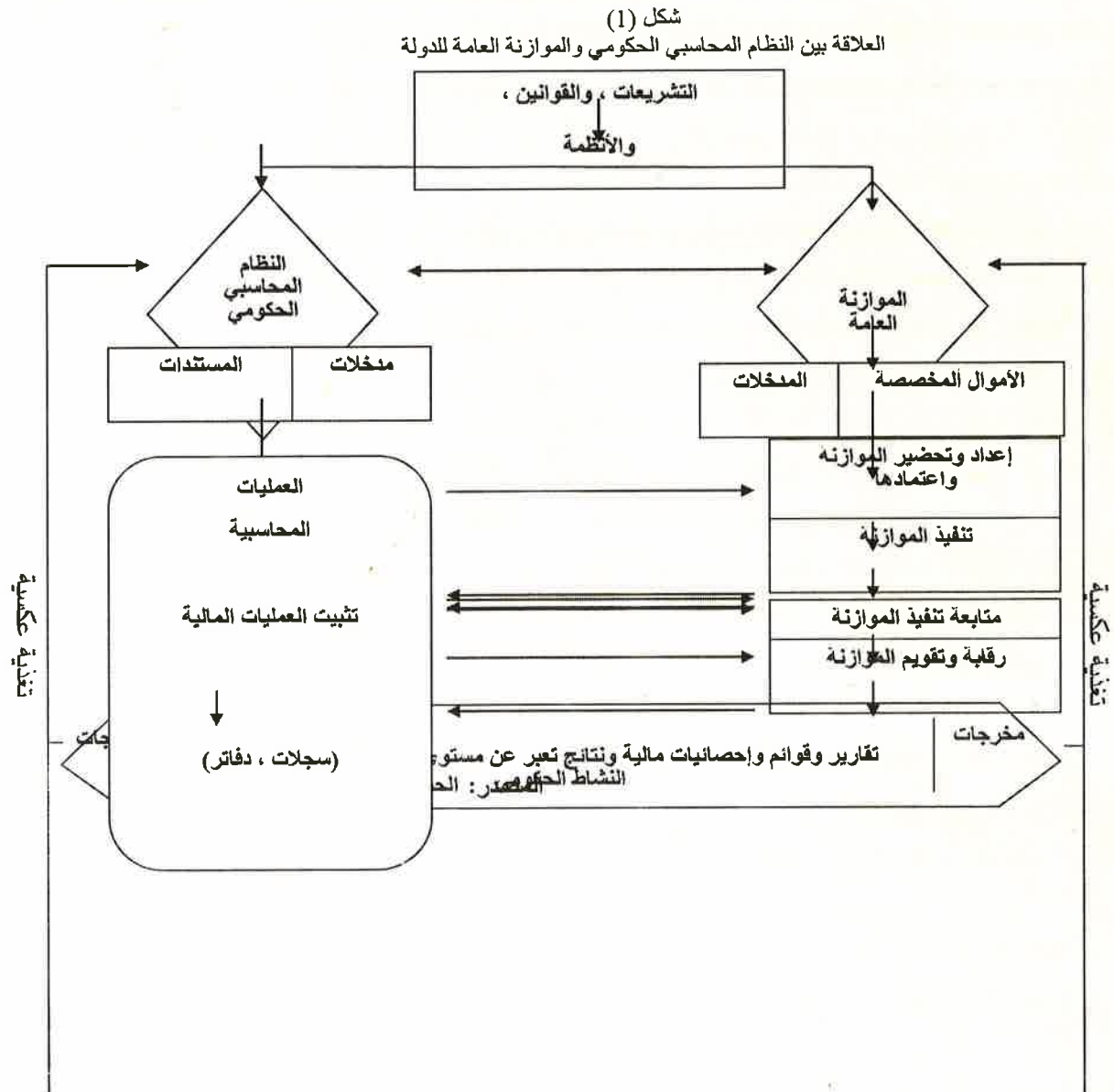
ويعد النظام المحاسبي الحكومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الموارد والنفقات السنوية الحكومية عبر موازنة الدولة، لكونه نظاماً للمعلومات يقدم تفصيلاً للأداء الماضي، وكذلك لقياس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة، وذلك لأن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة علاقة تكاملية تعتمد على التداخل والتزامن (حماد والبحر ، 1995 : 31-33).

إن ارتباط الموازنة بالنظام المحاسبي الحكومي والحاجة إلى رقابة قوية وإلى قرارات مالية رشيدة، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالنظام المحاسبي الحكومي، لذا فإن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB بيّن في أحد إصداراته (Delaney, 1995: 197) انه يتوجب استخدام المصطلحات والتصنيفات بثبات وبشكل دائم في كل من

(*) أنشئ صندوق تنمية العراق بعد الغزو الذي قادته الولايات المتحدة للعراق من أجل توجيه الموارد النفطية لتمويل عمليات إعادة البناء والبرامج الغذائية للعراقيين. ويودع العراق الجانب الأكبر من عائدات مبيعاته النفطية في الصندوق

الموازنة والحسابات والتقارير المالية، والذي يساعد في تسهيل إجراء عملية مقارنة الفعلي بالمخطط والتي تعد واحدة من أهم الوظائف المالية التي تمكن من ربط النظام المحاسبي الحكومي بالموازنة العامة للدولة.

فالموازنة العامة كخطة أو برنامج عمل معتمدة تتضمن برامج عمل، وتقديرات الموارد والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة، وتمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي (Ismail, 1998: 72). إذ إن البرامج والأنشطة المتفرعة عن الموازنة العامة للدولة هي مجال تطبيق النظام المحاسبي الحكومي والذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم مالية تتضمن معلومات عن تلك البرامج والأنشطة لغرض استخدامها في مجالات تنفيذ ومتابعة، ورقابة وتقويم مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والأنشطة المدرجة بالموازنة العامة للدولة. ويمكن تلخيص تلك العلاقة بالشكل الآتي:





من خلال الشكل السابق يتضح ان العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي هي علاقة متداخلة وضمن جميع مراحل اعداد وتنفيذ الموازنة وكالاتي:

1- مرحلة الإعداد والتحضير والاعتماد: وما يسبق ذلك من عمليات التخطيط والتنسيق واتخاذ القرارات، فيمكن الاعتماد على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الموارد والنفقات الفعلية في السنوات المالية الماضية وعن الفترة المنقضية للسنة الحالية، وما يوفره أيضاً من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج، ومن تقارير مقارنة بين الفعلي والمخطط وتحديد الانحرافات والملاحظات عن المشكلات والمعوقات والمخالفات التي رافقت إنجازات الوحدة الماضية (حماد و البحر 1995: 32).

2- مرحلة التنفيذ والمتابعة: يهتم النظام المحاسبي الحكومي بإثبات وتسجيل العمليات التي تحدث في الوحدة والتي يجري تنفيذها طبقاً لما هو مخطط بموازنتها، ويعني كذلك بتصنيف وبتبويب وتحليل وعرض البيانات المتعلقة بهذه العمليات عن طريق التقارير المالية المقدمة لمختلف المستويات الإدارية. أما في مجال متابعة التنفيذ فيوفر هذا النظام بيانات ومعلومات تفيد في إجراء الرقابة على الاعتمادات للتأكد من ان التصرف بها يجري وفق الصلاحيات والتعليمات المشرعة لهذا الغرض (المرسي، 1988: 192).

3- مرحلة الرقابة وتقويم الأداء: يوفر النظام المحاسبي الحكومي البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية، والمعلومات الأخرى اللازمة لتقويم كفاءة وفعالية تنفيذ البرامج والأنشطة المدرجة بالموازنة. ويعد الحساب الختامي الوثيقة التي تعتمد عليها الأجهزة المركزية والرقابية في الدولة لعمليات الرقابة وتقويم الأداء. وتعد الموازنة مصدر المعلومات عن الأنماط والمعايير التي يعتمد عليها في عملية الرقابة وتقويم الأداء (حماد والبحر 1995: 33). فضلاً عن الاعتماد عليها في إعداد التنبؤات المستقبلية للموازنات المقبلة.

وفقاً لما ورد سابقاً فإن الموازنة العامة تعد بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي بمثابة حجر الزاوية أو المحور الأساس، فهي تشكل جزءاً مؤثراً من مكونات هذا النظام وتدخل بياناتها في نطاق سجلاته وتقاريره (اسماعيل، 1997: 371).

كما ويرى (العبيدي والبغدادي، 2000: 217) والباحث أيضاً بأن أي دعوة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي ينبغي أن تبدأ بتطوير الموازنة العامة للدولة من حيث أسس تخطيطها وإعدادها وتنفيذها والذي سينعكس ذلك تلقائياً فيما بعد على الأسس والإجراءات والسجلات المحاسبية والتقارير المالية.

المحور الرابع: دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي في معالجة عجز الموازنة

ان دور النظام المحاسبي الحكومي في تقديم المعلومات عن موازنة الدولة ووحداتها يعد أساسياً وبدونه لا يمكن تخطيط وإعداد وتنفيذ ومتابعة ومراقبة وتقويم برامج الموازنة السنوية. فالنظام المحاسبي الحكومي المعد وفقاً لأسس علمية صحيحة هو ذلك النظام الذي يستطيع توفير بيانات ومعلومات وجداول وتقارير مالية دقيقة وبصورة سريعة لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية والإدارية لمختلف المستويات الإدارية وبالأخص على مستوى الدولة. إن التشريعات



المالية والمحاسبية في العراق ظلت عاجزة عن معالجة الظروف الاقتصادية التي مر بها وخاصة في فترة التسعينات وظروف الحصار الاقتصادي الذي تأثرت به كافة الوحدات الاقتصادية الحكومية وغير الحكومية فالنظام المحاسبي الحكومي كان يعمل في حالة عدم التأكد بسبب التضخم المرتفع وآثاره السلبية على الاقتصاد ككل , فضلا عن تحديات مرحلة ما بعد عام 2003 وما حدث من انهيار البنية التحتية للدولة ولمؤسساتها وما يتطلبه الأمر من موارد ضخمة لإعادة إعمار وبناء الدولة بسبب الدمار الذي لحق كافة الميادين , ولمواجهة المديونية الخارجية والتعويضات المفروضة على العراق . وإذا ما تم تقويم النظام المحاسبي الحكومي الراهن وانعكاسات أسسه النظرية والأساليب العملية على مستوى تنفيذ وظائفه نجد الآتي: (السلطان، 2009: 68)

- 1- ان أسلوب الموازنة الحالي المطبق في العراق المعتمد على أسلوب موازنة البنود الذي لايعتمد على معيار علمي لتقدير نفقات الموازنة للسنة القادمة وإنما المعيار التاريخي والتفاوضي المعني في تخصيص النفقات العامة ولا يراعي طلبات الأولوية عند تخصيص النفقات لوحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاع الاقتصادي وبسبب وجود نص في قانون الموازنة العامة رقم 22 لسنة 2015 (المادة 6 أولا)(57) : "تستخدم الاعتمادات المصادق عليها في هذا القانون لغاية 12/31 من السنة المالية ."
- 2- بسبب عدم التمييز بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الجارية ، مما ينعكس على قائمة المركز المالي التي لا تتضمن أرصدة الموجودات الثابتة للدولة، وعليه فإن قائمة المركز المالي للدولة لا تظهر الوضع المالي الصحيح لها وإنما تظهر الوضع المالي للخرينة العامة للدولة. فضلاً عن الصعوبة في تحقيق الرقابة المحاسبية على الموجودات الثابتة، وعدم تقديم المعلومات المفيدة التي تساعد في اتخاذ قرارات إنشائها وتملكها وصيانتها . (القاموسي، 2010: 64)
- 3- يتم إعداد وإصدار التقارير والقوائم المالية في النظام المحاسبي الحكومي بعد فترة طويلة من انتهاء السنة المالية فقد تأخر إعداد الحسابات الختامية التي لم يصادق عليها منذ سنة 2003 وتم إقرار موازنة عام 2014 في ذلك الوقت بدون تقديم الحسابات الختامية وفي هذا مخالفة واضحة للمادة (62) (أولا من الدستور العراقي (يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة والحساب الختامي إلى مجلس النواب لإقراره)(دستور جمهورية العراق) (58). وقد تجاوزت دائرة المحاسبة في ذلك المدة القانونية المسموح بها حسب قانون الإدارة المالية رقم 95 لسنة 2004 الفقرة رقم (2) من القسم السادس (إعداد الموازنة) والتي حددت موعد أقصاه نهاية شهر أيار من كل عام تقدم الحسابات الختامية إلى ديوان الرقابة المالية لتدقيقها , إن هذا الوضع يضعف أهمية إجراء التحليلات المالية تبعا لغياب عنصر التوقيت الملائم وذلك للاستفادة من المعلومات المحاسبية الفعلية الواردة في الحساب الختامي للدولة عند إعداد الموازنة العامة للسنة التي تلي سنة الحساب الختامي , ولذلك لا يستطيع مجلس النواب الذي يمثل السلطة التشريعية في العراق حسب ما جاء في (الفقرة أولا من المادة 46) من الفصل الأول للدستور العراقي بمناقشة الحساب الختامي للدولة والذي يعبر عن القيم الفعلية لإيرادات ومصروفات الدولة للعام



المنصرم للتمهيد لإعداد الموازنة العامة للعام القادم رغم أن قانون الإدارة المالية رقم 95 في القسم السابع (قانون الموازنة) يؤكد في فقرته الثانية على ضرورة إلحاق نتائج الموارد الفعلية والنفقات ورصيد إجمالي دين الحكومة العامة كمسودات مع مسودات قانون الموازنة لتكوين صورة واضحة عن الوضع الاقتصادي والمالي للدولة , ولتحديد الانحرافات بين الأرقام الفعلية الواردة في التقارير المالية الحكومية والأرقام التقديرية في الموازنة العامة السابقة للحكم على مدى التزام الوحدات الحكومية بخطة الموازنة وبحث أوجه القصور في تحقيق الأهداف المرسومة في الموازنة للعام السابق أسوة لما هو متبع في معظم دول العالم التي فيها المجالس التشريعية هي المسؤولة عن المصادقة على الحسابات الختامية بهدف الحكم على فاعلية وكفاءة استخدام الأموال العامة المتاحة , وكذلك للتعرف على نتيجة استخدام السياسة النقدية السابقة وهل هناك حاجة لتغييرها واستخدام سياسة نقدية أخرى أم لا. (قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008).

4- وإذا ما تم النظر إلى ما ورد آنفاً يلاحظ ان هناك متطلبات ضرورية ينبغي أن يشملها النظام المحاسبي الحكومي العراقي، الأمر الذي يتطلب ضرورة تطوير النظام من كونه نظاماً يهدف إلى تحقيق الرقابة المالية والتحقق من شرعية وقانونية التصرفات المالية إلى نظام قادر على توفير المعلومات اللازمة لأغراض تقويم كفاءة وفاعلية أداء الجهاز الحكومي في استغلال الموارد العامة للدولة وإنجاز الأهداف والمهام المناطة بها.

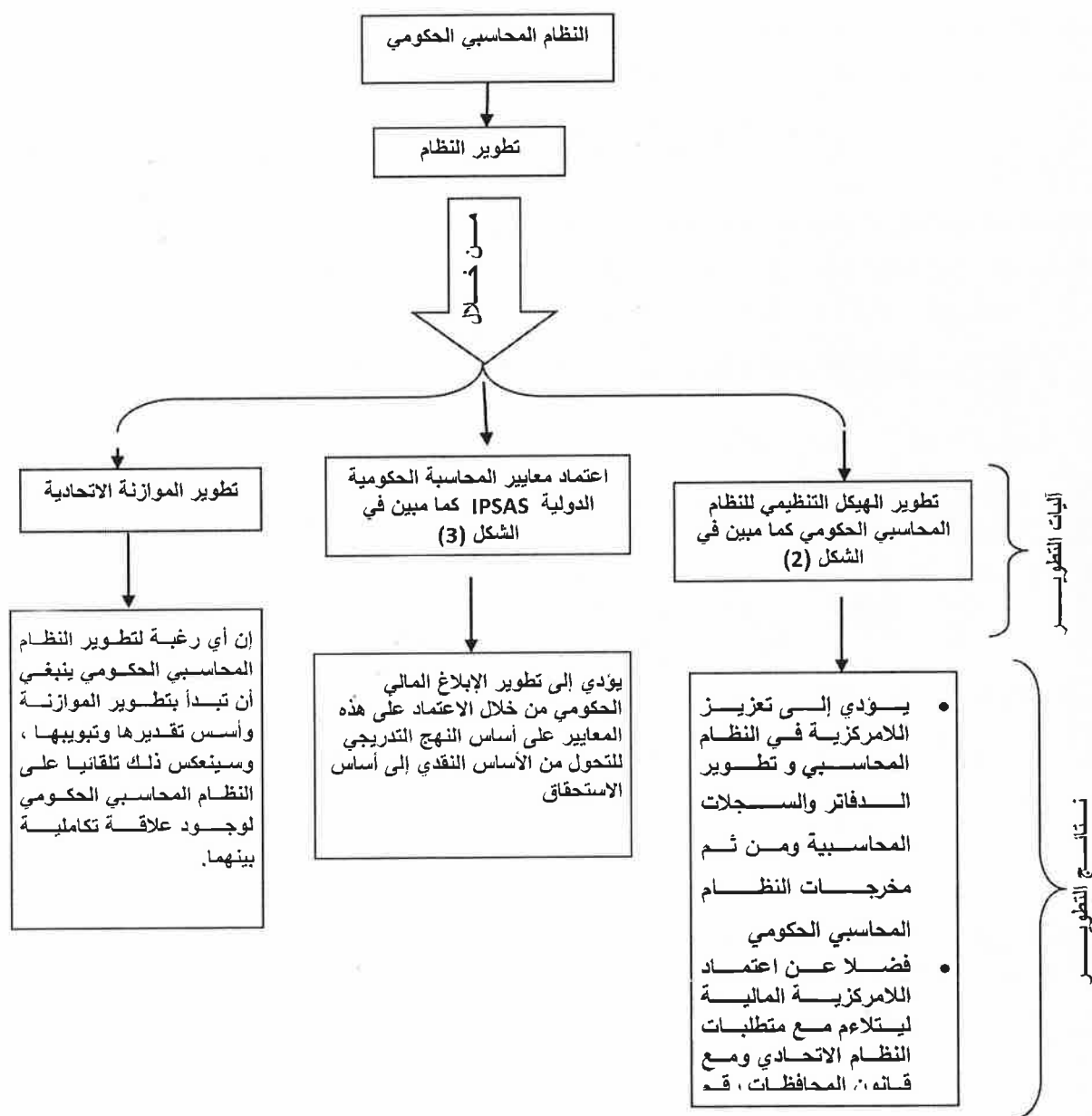
المحور الخامس: انموذج مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي للحد من مشاكل عجز الموازنة العامة في العراق

يعد الأنموذج المقترح في هذا البحث محاولة من الباحث لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ويتضمن هذا الأنموذج الآليات المقترحة للتطوير فضلاً عن النتائج التي تتحقق في ظل هذه الآليات ، وتتمثل إجراءات التطوير والنتائج المتوقعة من هذه الآليات بالآتي:-

- 1- تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى تعزيز اللامركزية في النظام المحاسبي الحكومي فضلاً عن اعتماد اللامركزية المالية ليتلاءم مع متطلبات النظام الاتحادي ومع قانون المحافظات رقم 21 لسنة 2008 . فضلاً عن إعداد الكشوف المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية كما نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 على مستوى الوحدة الحكومية والحكومات المحلية.
- 2- اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية إذ إن اعتماد هذه المعايير على أساس النهج التدريجي للتحويل إلى أساس الاستحقاق إلى جانب متطلبات قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 سيؤدي إلى تطوير الإبلاغ المالي الحكومي.
- 3- تطوير الموازنة العامة إذ نصت الفقرة (7) من القسم الحادي عشر من قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 على أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الاتحادية طبقاً لمحتوى وتصنيفات الموازنة ومعايير

المحاسبة الدولية . إن تطوير الموازنة الاتحادية بشكل تدريجي يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي باعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية . و الشكل (1) يبين النموذج المقترح.

الشكل (2): النموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وفقاً للنظام الاتحادي



المصدر : إعداد الباحث



إن من أبرز آليات النموذج المقترح هي إثبات مدفوعات و مقبوضات الوحدات في سجلات الخزينة وتقوم الخزينة بإعداد ميزان المراجعة الشهري والختامي الذي يرسل إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية ، فضلا عن ذلك فإن الوحدات الحكومية تقوم بمسك سجلات تخص نشاط الوحدة ولا يتطلب منها إصدار موازين مراجعة شهرية وإنما إعداد جداول النفقات والموارد الشهرية والختامية ويتم مطابقة هذه الجداول مع سجلات الخزينة ثم تصديق الجداول من قبل الخزينة بما يفيد المطابقة وتقوم الوحدات الحكومية إرسال نسخة من الجداول الشهرية والختامية إلى إدارتها العليا .

ويرى الباحث أن بين أبرز المعوقات للنموذج المقترح الآتي:

- 1- زيادة الوحدات الحكومية المرتبطة بالخزينة في جميع المحافظات مما يؤدي إلى عبء في العمل المحاسبي وما ينجم عن ذلك تأخير في إنجاز المعاملات بسبب الإجراءات المطولة لان المعاملة المالية تنشأ أولا في الوحدة الحكومية ثم يتم إكمالها في مديرية الخزينة أو إنجازها بسرعة على حساب جودة الأداء المحاسبي.
- 2- قلة الملاك المحاسبي في الخزينة ولاسيما بعد إيقاف التعيينات بالوقت الحالي بسبب العجز المالي الحكومي، مقارنة مع عدد الوحدات الحكومية وحجم المعاملات.
- 3- إن مخرجات النظام المركزي الحالي لا توفر البيانات والمعلومات إلى المسؤولين في الحكومة المحلية في المحافظات لان المخرجات ترسل إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

مما تقدم يمكن القول بان النظام المحاسبي تم إتباعه في وقت كان عدد الوحدات الحكومية قليلة فضلا عن قلة نفقات وإيرادات هذه الوحدات وكذلك قلة الملاك المحاسبي المؤهل علميا ، إما حاليا يرى الباحث ضرورة التحول التدريجي لمغادرة النظام المحاسبي المركزي نحو النظام المحاسبي اللامركزي ، انسجاما مع الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي ، وذلك لزيادة عدد و حجم الوحدات الحكومية فضلا عن كبر حجم نفقاتها بالإضافة إلى توفر الكادر المحاسبي المؤهل علميا من خريجي أقسام المحاسبة في كليات الإدارة والاقتصاد والمعاهد التقنية المنتشرة في معظم محافظات العراق كل هذه الأمور تمثل مقومات للانتقال إلى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

أولاً: النظام المحاسبي اللامركزي

ظهر النظام اللامركزي نتيجة التوسع في مهام الدولة الحديثة، وعدم قدرة النظام المركزي على مواكبة هذا التوسع، والذي بموجبه تم فك ارتباط بعض الوحدات الحكومية من خزينة المحافظة ويتم تمويلها عن طريق حساب جاري يفتح لها في أحد المصارف و بموافقة وزارة المالية .

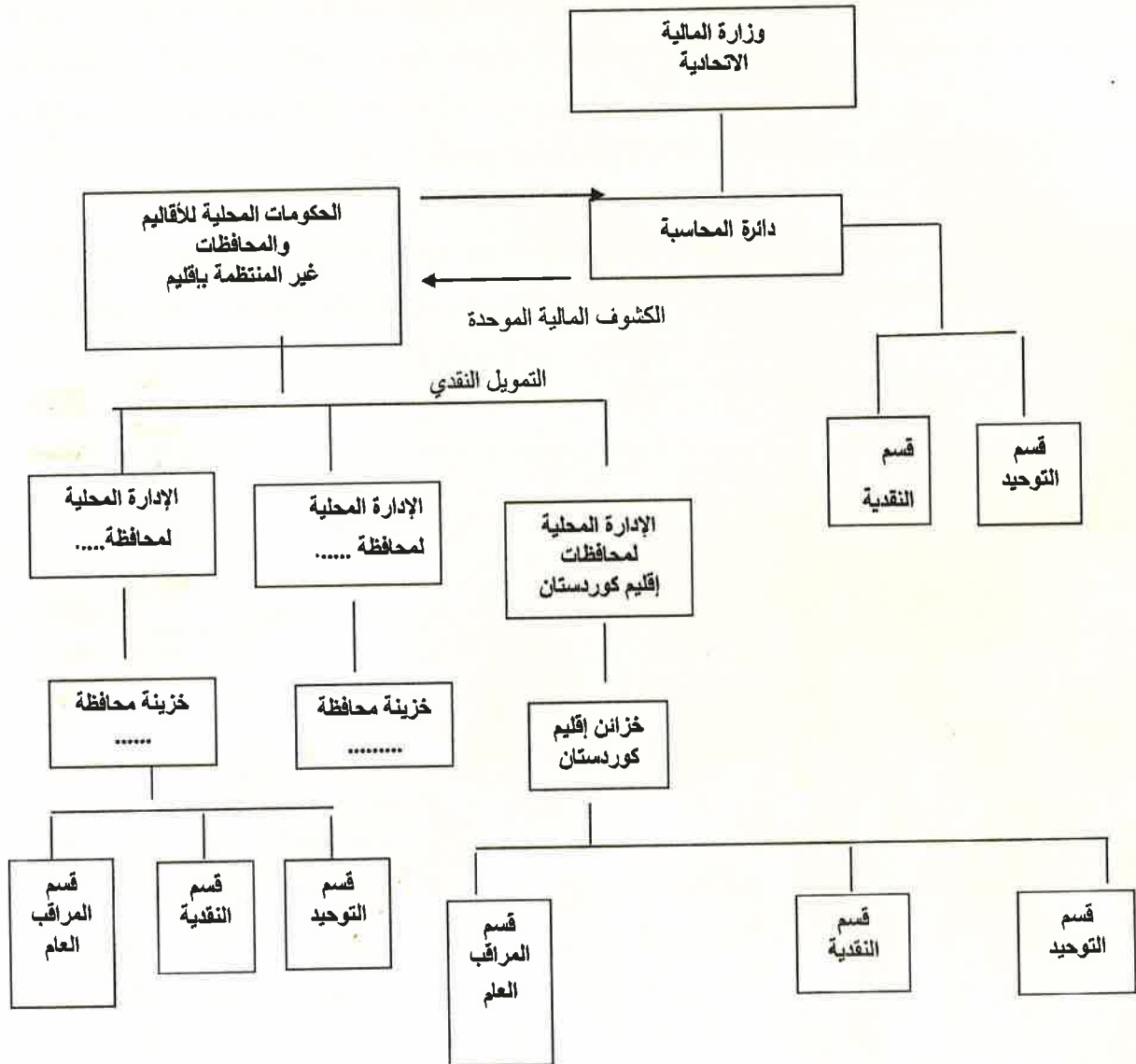


وبما أن الوحدة الحكومية أصبحت مستقلة بتصرفاتها المالية وتقع على مسؤوليتها تثبيت القيود المحاسبية وإصدار موازين المراجعة الشهرية، ترتب على ذلك مسك مجموعة دفترية متكاملة مع السجلات الفرعية الأخرى المقررة بقانون أصول المحاسبات رقم (28) لسنة 1940 المعدل . وانسجاماً مع استقلالية الوحدة الحكومية محاسبياً يتم تشكيل وحدة تدقيق والرقابة الداخلية تقوم بمهام التدقيق السابق للصرف .

ومن خلال ما سبق يقترح الباحث الآتي:

- 1- أن يتم إصدار تشريع بفك ارتباط خزانة المحافظات من وزارة المالية و يكون ارتباطها بإدارة المحافظة.
- 2- أن يتضمن الهيكل التنظيمي لخزانة المحافظة قسمي التوحيد والنقدية فضلاً عن قسم المراقب المالي إذ تكون مهمة القسم الأول توحيد موازين المراجعة و الكشف المالية على مستوى المحافظة من خلال قيامه بعملية تجميع موازين المراجعة و الكشف الشهرية التي ترد إليه من جميع الوحدات الحكومية الممولة مركزياً وإعداد ميزان المراجعة الموحد على مستوى المحافظة فضلاً عن جداول الموارد والنفقات الموحدة وإرسال نسخة منها إلى وزارة المالية الاتحادية / دائرة المحاسبة العامة لغرض توحيدها على مستوى الدولة الاتحادية وتمويل الأقاليم والمحافظات غير المنتظمة بإقليم، أما قسم النقدية يكون مسؤول عن استلام حصة المحافظة من الموازنة الاتحادية فضلاً عن تغذية الوحدات الحكومية في المحافظة وفقاً للاعتمادات المخصصة لها ضمن موازنة المحافظة وترتبط بقسم المراقب المالي إدارياً وفنياً وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية التي تتبع النظام المحاسبي اللامركزي لإعطائها نوع من الاستقلالية عن إدارات الوحدات الحكومية لغرض ممارسة أعمالها التدقيقية والرقابية دون تأثير من هذه الإدارات فضلاً عن إمكانية تغيير العاملين بين وحدات التدقيق والرقابة الداخلية كلما تطلب الأمر ذلك.
- 3- يتعين إصدار تشريع بفك ارتباط الوحدات والدوائر الحكومية من وزارتها المعنية إدارياً ومالياً وان ترتبط بالإدارة المحلية لمحافظات إدارياً بخزانة المحافظة مالياً باستثناء المحاكم والوحدات العسكرية والجامعات والكليات والمعاهد، لأن هذه الوحدات لا تخضع لإشراف المحافظ كما نصت المادة (31) الفقرة رابعا من قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم (21) لسنة 2008. و يتم تمويل خزانة المحافظة بحصة المحافظة من الموازنة العامة الاتحادية وفقاً للمعايير الدستورية بعد احتسابها كما يتم احتساب حصة إقليم كردستان.
- 4- يتم تمويل الوحدات والدوائر الحكومية في المحافظة من خزانة المحافظة حسب الاعتمادات المخصصة لها في موازنة المحافظة وفقاً للنظام المحاسبي المتبع في كل وحدة أو دائرة حكومية.
- 5- يتعين البدء بالتحول التدريجي من النظام المحاسبي المركزي إلى النظام المحاسبي اللامركزي ويستكمل خلال ثلاثة سنوات. ويقترح الباحث أن يكون أنموذج للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي اللامركزي الحكومي بعد التحول التدريجي كما مبين في الشكل (3) .

الشكل (3): أنموذج مقترح لتطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

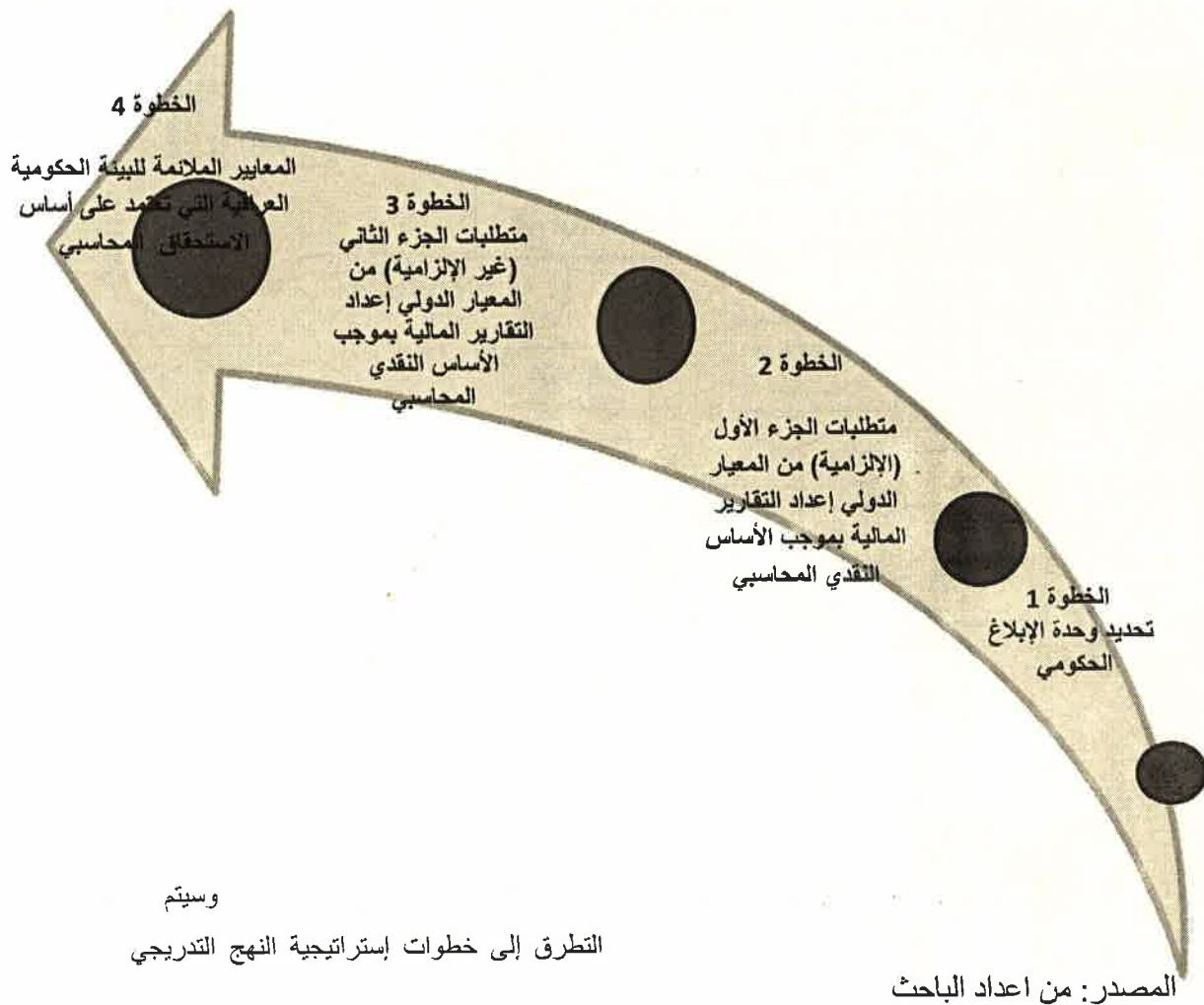


المصدر: اعداد الباحث

ثانياً: إستراتيجية اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs)



إن اعتماد ما يلائم البيئة العراقية من هذه المعايير على أساس النهج التدريجي وفقاً للمتطلبات التي أشار إليها قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 سيؤدي إلى التحول التدريجي لاعتماد أساس الاستحقاق وتطوير الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية. والشكل (4) يبين خطوات إستراتيجية النهج التدريجي. علماً بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) قد اصدر (31) معيار تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعياري واحد على الأساس النقدي. وتوضح معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والإحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام. والشكل (4) يبين خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق. الشكل (4): خطوات إستراتيجية النهج التدريجي للتحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق.



من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق على النحو الآتي:

الخطوة الأولى :- تحديد وحدة الإبلاغ المالي الحكومي. يشير مصطلح الإبلاغ المالي (Financial Reporting) إلى توصيل المعلومات المالية من قبل الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف الأخرى المعنية ويشتمل على كل التقارير والكشوف التي تحتوي على المعلومات المالية القائمة على أساس البيانات التي تم تشغيلها بواسطة الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية ويضم أيضاً المعلومات المقدمة في الموازنات وتقارير الأداء عن البرامج والأنشطة

وان تحديد حدود وحدة الإبلاغ المالي في الحكومة والتعرف على حاجات مستخدمي المعلومات المتعلقة بالوحدة من المواضيع المهمة لأي محاولة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لأنه متى ما تحددت الحاجة من المعلومات ونطاق استخدامها وإمكانية توفيرها ساعد على تحديد نطاق العمل المحاسبي لما يجب أن تحتوي عليه التقارير المالية.

وهناك من يرى إن تحديد مفهوم وحدة الإبلاغ المالي الحكومي من المواضيع المهمة والتي تحتاج إلى المزيد من الإيضاح والتفسير ، فقد تتمكن الحكومات من خلال التحديد غير المناسب لمفهوم وحدود وحدة الإبلاغ المالي من إخفاء نتائج أدائها ووضعها المالي وهذا ما أشارت إليه لجنة القطاع العام (PSC) Public Sector Committee في الدراسة رقم (8) التي تحمل عنوان "وحدة الإبلاغ الحكومية " ، إذ أشارت هذه الدراسة إلى إن الكثير من الحكومات قامت فعلاً باستغلال هذه الفرصة وذلك عن طريق ممارسة بعض الأنشطة أو القيام ببعض الأنشطة أو القيام بتنفيذ بعض البرامج من خلال وحدات لا يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية الحكومية على الرغم من إنها تمثل جزءاً لا يتجزأ من هيكل الحكومة وهو الأمر الذي سيؤدي إلى صعوبة إجراء المساءلة العامة للحكومة عند استخدامها وإدارتها للموارد .

ويمكن الاسترشاد بالأسئلة الآتية لتحديد حدود الإبلاغ المالي :- (القاموسي، 2010: 78)

1. لمن توجه المعلومات ؟
2. ما هو الغرض من توفير المعلومات ؟
3. ما مدى قوة تأثير الجهة المستفيدة في الحصول على معلومات التي تريدها ؟

الخطوة الثانية :- اعتماد الجزء الأول - المتطلبات الإلزامية - من معيار المحاسبي الدولي إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي .

إن معيار إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي يعد المعيار الوحيد للإبلاغ والمحاسبة في الوحدات الحكومية وفق الأساس النقدي، وصدر لأول مرة في سنة 2003 وفي سنة 2006 أضيفت متطلبات جديدة تتعلق بالإبلاغ عن معلومات الموازنة، وجاء آخر تحديث للمعيار في سنة 2007 بإضافة متطلبات أخرى حول الإفصاح عن المساعدات الخارجية.



(IFAC, 2011:1451) يتألف معيار الأساس النقدي من جزأين، الأول يقدم المتطلبات الإلزامية أما الجزء الثاني ليس إلزامياً .

ومن خلال ما سبق يرى الباحث أن هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة وتتجلى أهمية هذه العلاقة بارتباط الموازنة بالنظام المحاسبي الحكومي في إن أسلوب تبويب الموازنة هو المحدد الرئيسي لطبيعة السجلات المحاسبية وأسس تبويبها ، وهو أيضا المحدد لطبيعة مخرجات النظام من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية سواء تلك التي تعد خلال السنة المالية أم في نهايتها لذلك يعتبر التكامل بين الموازنة والسجلات المحاسبية والتقارير المالية من أهم الخصائص المميزة لأي نظام حكومي . وان تحقيق أي رغبة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي ينبغي أن تبدأ بتطوير وظيفة الموازنة وتطوير أسس تقديرها وتبويبها ، وسينعكس ذلك تلقائياً على النظام المحاسبي الحكومي .

إن أسلوب الموازنة المعمول به في العراق هو موازنة البنود ، ويعد أسلوب موازنة البنود أقدم أسلوب لإعداد الموازنة، وتتم عملية تنفيذ الموازنة بالعراق من خلال النظام المحاسبي الحكومي سواء المركزي أو اللامركزي باعتماد الأساس النقدي . وبما إن الأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق يهدف إلى التحول التدريجي من أساس المحاسبة النقدي إلى أساس الاستحقاق لذلك يقترح الباحث التطوير التدريجي للموازنة العامة الاتحادية.

وفضلاً عن ذلك ينبغي تهيئة المتطلبات اللازمة لهذا التطوير لإن موازنة البنود باتت لا تتلائم مع التحولات الكبيرة في العراق في مختلف الميادين والحاجة إلى قياسات محددة لكفاءة الأداء الحكومي التي يمكن من خلالها الارتقاء بمستوى أداء هذه الإدارات وتحديد المسؤوليات، وكذلك فإن موازنة البنود لا توفر تبويباً للدفاتر والسجلات المحاسبية يمكن من خلاله الحصول على البيانات المحاسبية والمالية لإعداد الكشوف المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية.

المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- هناك اتجاه تصاعدياً في عجز الموازنات العراقية بسبب زيادة النفقات العامة وخاصة التشغيلية الجارية على حساب النفقات الاستثمارية، وتستمر موارد القطاع النفطي هي المهيمن على حصيلة مصادر الموارد العامة الأخرى أما موارد الضرائب والكمارك أو الموارد المتحصلة من مؤسسات القطاع العام فما زالت مساهمتها قليلة في مجمل الموارد العامة .
- 2- النظام المحاسبي المطبق في القطاع الحكومي المتعلق بالتمسك المستمر بموازنة البنود والأسس المرافقة لها الذي يعتمد على المعيار التاريخي والتفاوضي ولا يراعي طلبات الأولوية عند تخصيص النفقات لوحدات الجهاز



الإداري للدولة والقطاع الاقتصادي سيقود إلى تنفيذ موازنة غير فاعل وسيقود حتما إلى فشل الحكومة في تحقيق أهدافها والاستجابة لاحتياجات المواطنين.

3- إن قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 لا يلبي متطلبات دستور جمهورية العراق لسنة 2005 لأن القانون رقم (95) لم يتضمن أي تعديلات على الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بما يتلائم مع متطلبات النظام الاتحادي الجديد في العراق حيث نصت المادة (116) " يتكون النظام الاتحادي في جمهورية العراق من عاصمة وأقاليم ومحافظة لا مركزية وإدارات محلية " و نصت المادة (122 - أولاً) على أن " تمنح المحافظات التي لم تنتظم في إقليم الصلاحيات الإدارية والمالية الواسعة بما يمكنها من إدارة شؤونها على وفق مبدأ اللامركزية الإدارية وينظم ذلك بقانون " .

4- أن النظام المحاسبي المركزي لا يوفر الكشوف المالية التي تفيد في عملية مساءلة الوحدات الحكومية فضلاً عن أنه لا يؤدي إلى تطوير الكادر المحاسبي للوحدات الحكومية لأن موظفيها يؤدون عمل حسابي وليس محاسبي من خلال نظام محاسبي غير متكامل في وحداتهم نتيجة قيام خزينة المحافظة بمهام العمل المحاسبي للوحدات الحكومية المرتبطة بها.

5- إن معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs هي محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية وجاءت استجابة إلى المزيد من النداءات للحكومة من أجل الشفافية والمساءلة المالية.

6- إن إعداد وتنفيذ موازنة الدولة في العراق لم يشهد أي تحديث أو تطوير وذلك على الرغم من كل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الهائلة التي مر بها العراق .

ثانياً: التوصيات

- 1- تطوير أسس النظام المحاسبي واعتماد الموازنات الحديثة لوضع التقديرات اللازمة لوحدات القطاع الحكومي بصورة دقيقة لاعتمادها على الوسائل التنظيمية اللازمة للتنسيق بين الأجهزة المالية والأجهزة الاقتصادية الأخرى وتأكيد مفهوم فاعلية النفقة وترشيد الإنفاق.
- 2- ضرورة إصدار تشريع لتعديل أو إلغاء قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 ليتضمن تحديد للهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق وفقاً للمتطلبات الدستورية.
- 3- ضرورة تطوير وإدارة نظام المعلومات المحاسبي للحكومة الاتحادية وفقاً للأنموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق على وفق النظام الاتحادي.
- 4- التحول بشكل تدريجي من النظام المحاسبي الحكومي المركزي والإبقاء على النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، مع الأخذ بنظر الاعتبار مقترحات الباحث الواردة في متن البحث خلال الفترة الزمنية اللازمة للتحول التدريجي، لتأمين تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدة المحاسبية الحكومية ، وإعداد الكشوف المالية الحكومية على مستوى الوحدة الحكومية والحكومة المحلية وفقاً لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية كما نص قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004، فضلاً عن تأمين المعلومات اللازمة لإغراض مستخدمي الكشوف المالية الحكومية .
- 5- تقليل الفجوة بين المحاسبة الحكومية والقوانين المحلية والعمل على التوافق بينها وبين معايير المحاسبة الحكومية الدولية IPSASs على وفق إستراتيجية النهج التدريجي .
- 6- ضرورة تطوير إعداد وتنفيذ الموازنة العامة الاتحادية من خلال اعتماد أحد أساليب الموازنة الحديثة بما يتلائم مع متطلبات البيئة الحكومية العراقية.

المصادر

- 1- دستور جمهورية العراق لسنة 2005
- 2- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004.
- 3- قانون المحافظات غير المنتظمة في إقليم رقم 21 لسنة 2008.
- 4- بريمكاند ، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن عبد الرحمن باحص ، مركز البحوث والدراسات الإدارية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض.1999.
- 5- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة ، ج1، عمان 2009.
- 6- احمرو ، إسماعيل حسين احمرو، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة " ، ط1 ، دار المسيرة ، عمان ، 2003 .
- 7- اسماعيل ، اسماعيل خليل اسماعيل ، "مجالات التطوير في المحاسبة الحكومية "، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد المجلد الرابع ، العدد الثاني عشر ، 1997.
- 8- بركات ، عبد الكريم صادق ، " الاقتصاد المالي " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1988.
- 9- الحسيني ، محمد حسين احمد الحسيني ، " استخدام موازنة البرامج و الاداء في اعداد الموازنة العامة للدولة ، رسالة ماجستير علوم في المحاسبة ، مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد ، 2003.
- 10- حماد، احمد هاني ، والبحر ، حصة محمد ، " أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت" ، ذات السلاسل ، الكويت، 1995 .
- 11- السلطان ، سلطان محمد ، و أبو المكارم ، وصفي حسن ، " المحاسبة في الوحدات الحكومية و التنظيمات الاجتماعية الأخرى "، دار المريخ ، الرياض ، 1999.
- 12- سلطان محمد السلطان ووصفي أبو المكارم ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى" ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009 .
- 13- صندوق النقد الدولي، دليل إحصاءات مالية الحكومة ، إحصاءات القطاع العام غير المالي ، 2001.
- 14- عبد الرحيم ، سامي معروف ، الإبعاد الرئيسية لإقامة نظام فعال للمعلومات المحاسبية في الدول النامية ، مجلة آفاق اقتصادية ، العدد 34 ، 1988 .
- 15- عبد الله ، علي مال الله ، تصميم نظام معلومات محاسبي حكومي لمشروع ري الجزيرة الشمالي ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل ، 2004.
- 16- العبيدي ، ماهر موسى، " النظم المحاسبية و ضرورة التطور في ضوء المتغيرات الاقتصادية المستقبلية " ، بحث منشور في الجزء الأول من الندوات العلمية التي أقامها مكتب الاستشارات عن الاقتصاد العراقي بين الواقع و الطموح ، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد ، بغداد ، 2005 .
- 17- العبيدي و البغدادي ، ماهر موسى العبيدي ، وصلاح صاحب البغدادي ، " الموازنة العامة للدولة وموازنات الوحدات الاقتصادية "، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، المجلد السابع ، العدد الثالث والعشرون ، 2000.
- 18- عصفور ، محمد شاكر ، " أصول الموازنة العامة " ، ط1 ، دار المسيرة للنشر ، عمان ، 2008 .
- 19- القاموسي ، ضياء عبد الحسين، مفهوم الوحدة المحاسبية الرؤية النظرية والميدانية ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العدد 63، ج3، 2010.
- 20- الكرخي ، مجيد عبد جعفر الكرخي ، "الموازنة العامة للدولة"، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، 1999.



21- المرسى، السيد المتولي المرسى، "التطوير المحاسبي للموازنة العامة -قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم"، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد الثاني، 1988.

- 22- Delaney, Patrick R. Delaney, "Wiley CPA Examination Review: Accounting and Reporting, John Wiley & Sons, Inc., NY, 1995.
- 23- <http://www.mof.gov.iq> 17-
- 24- Hughes Jesse W. , Transitioning from Current Basis to Full Accrual Basis of Accounting for Governments in Developing Countries. , Journal of Government Financial Management. Volume: 56. Issue: 3 , 2007.
- 25- IFAC , PSC , "Study no. 1: Financial Reporting by National Governments Entity", (New York, IFAC, March 1991) .
- 26- IFAC , PSC , "Study no. 8: The Government Financial Reporting Entity", (New York, IFAC, July 1996)
- 27- IFAC ,Hand book of International Public Accounting Pronouncements , Volume2 , 2011 Edition.
- 28- Ismail, Ismail Khalil, "Accounting for Governmental and Nonprofit Entities", Al-Ahgaaff University, 1998.