مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: قانون الإدارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي دراسة مقارنة
اسم الكاتب: م.م. علي مال الله عبد الله
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3314
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 19:19 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل تنمية الرافدين العدد ٩٩ مجلد ٣٢ لسنة ٢٠١٠
ص ص[١ -٣٣]

قانون الإدارة المالية والدين العام وتأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي دراسة مقارنة

علي مال الله عبد الله
مدرس مساعد - قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الموصل
aliaudit1970@yahoo.com

المستخلص

صدر قانون الإدارة المالية والدين العام بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت رقم ٩٤ لسنة ٢٠٠٤ الذي أوقف العمل بقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ وقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠المعدل ليحل محلهما ولا زال هذا القانون نافذا حتى الان. تتحدد مشكلة البحث في أن قانون الإدارة المالية والدين العام صدر في ظروف حرجة من قبل سلطة غير مدركة لبيئة العمل المحاسبي للوحدات الحكومية العراقية وكفاءة المحاسبين العاملين فيها وفي غياب سلطة تشريعية عراقية وطنية. ويهدف البحث إلى دراسة قانون الإدارة المالية والدين العام وبيان تأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي. واعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي لبيان التأثير من خلال دراسة هذا القانون وتحديد تأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وخلص البحث الى مجموعة استنتاجات أهمها ان اعتماد القانون للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC يعد تطورا كبيرا للنظام المحاسبي الحكومي إلا إن عدم ترجمة هذه المعايير وعدم توفير المتطلبات اللازمة لتطبيقها جعل اعتمادها لا يعدو عن كونه إصلاحات تجميلية تم اللجوء إليها بشكل سريع لتحقيق أهداف ومكاسب سياسية قصيرة الأمد.

Financial Management and Public Debt Low and Its Impact In Iraq Government Accounting System: Comparative Study

Ali MalAllah Abdullah
Assistant Lecturer
Department of Accountancy
University of Mosul
aliaudit1970@yahoo.com

Abstract

The financial management and public debt law issued form the Coalition Provisional Authority by order no. 94 in 2004 which ceased the use of the common public budget of the state law no, 107 in 1985 and the general accountings principles law no, 28 in 1940 to

تأريخ استلام البحث ٢٠٠٩/٢/١٥ تأريخ قبول النشر ٢٠٠٩/٥/٢٤

replace them and said law is effective till now. The problem of research determined in that the financial management and public debt law is issued during critical circumstance by authority which was unable to recognize the environment of accounting job in Iraqi governmental units and the efficiency working in them with absence of patriotic Iraqi legislative authority. The research aims to study this law and shows its impact on Iraqi government accounting system. The research concluded a set of the conclusions; the more important among them is the adoption of the law of International accounting standards issued by the committee of public sector in IFAC organization which is regarded an important advancement for Iraq government accounting system. Yet, keeping these standards unexplained and the lack of the needed them requirement to apply them made its adoptability merely esthetic reforms resorted to quickly to achieve a short –term gains.

المقدمة

خضع النظام المحاسبي الحكومي العراقي منذ نشوئه عام ١٩٢١ لأحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر عام ١٩١١ فضلا عن مجموعة التعليمات التي جاء بها نظام السلطة في الأمور المالية ذي العدد ٧١٥ لسنة ١٩٢٤ حتى صدور قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ الذي ألغى القانون أعلاه واستمر نفاذ قانون أصول المحاسبات العامة منذ ذالك التاريخ بفضل التعديلات التي أجريت عليه والتي بلغت أحد عشر تعديلا أخرها كان عام ١٩٨٧ على الرغم من صدور قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ والذي جاء بأسس جديدة لتطوير الموازنة العامة للدولة والتوسع في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي إذ ابقى هذا القانون على الإجراءات المحاسبية المعتمدة في قانون أصول المحاسبات العامة.

وفي عام ٢٠٠٤ أصدرت سلطة الائتلاف المؤقت قانون الإدارة المالية والدين العام بموجب الأمر ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ والذي أوقف العمل بقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥وقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل ليحل محلهما ولا زال هذا القانون نافذاً حتى الآن.

مشكلة البحث

تتحدد مشكلة البحث في أن قانون الإدارة المالية والدين العام صدر في ظروف حرجة من قبل سلطة غير مدركة لبيئة العمل المحاسبي* للوحدات الحكومية العراقية وكفاءة المحاسبين العاملين فيها وفي غياب سلطة تشريعية عراقية وطنية.

هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة قانون الإدارة المالية والدين العام وبيان تأثيره في النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

---

* اعتمدت سلطة الائتلاف في إصدارها للقانون أعلاه على بعض التقارير المظللة منها تقرير البنك الدولي عن طبيعة النظام المحاسبي الحكومي العراق الذي وصف النظام بأنه يعتمد القيد المفرد وانه لا يضمن تقديم موازين مراجعة وتقارير مالية شهرية إلى وزارة المالية.للمزيد انظر في (ديوان الرقابة الماليـــة، ٢٠٠٦)

أهمية البحث

وتأتي أهمية البحث من أهمية النظام المحاسبي الحكومي ودوره في توفير المعلومات عن تحصيل الأموال العامة والرقابة على استخدامها واتخاذ قرارات التخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي وتحكم التشريع فيه.

منهج البحث

اعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي لبيان هذا التأثير من خلال دراسة قانون الإدارة المالية والدين العام وتحديد محاوره الرئيسة وتحديد تأثيره في أسس وإجراءات ومقومات النظام المحاسبي الحكومي العراقي.

قانون الإدارة المالية والدين العام

أولاً - الإطار العام لقانون الإدارة المالية والدين العام

صدر هذا القانون بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم ٩٥ لسنة، ٢٠٠٤ وتضمن ١٦ قسما يمكن تصنيفها في المحاور الآتية (سلطة الائتلاف، ٢٠٠٤، ١٠٩ - ١٣٠).

- هدف القانون والمصطلحات المستخدمة فيه

حدد القسم الأول الغرض من إصدار القانون بتنظيم الإجراءات التي تحكم تنمية وتسجيل وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والأمور المتصلة بها والتي تشمل: القرض العام، الضمانات، الرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق. وتناولها القسم الثاني من القانون تعاريف المصطلحات المالية والمحاسبية والإدارية المستخدمة فيه.

- الموازنة العامة للدولة

ويعد المحور الرئيس في القانون وتضمن ما يأتي:

١. **هيكل الموازنة العامة للدولة**

تتكون الموازنة العامة للدولة بموجب القانون من موازنة الفدرالية وموازنة المؤسسات العامة. وقد حدد القسم الرابع هيكل الموازنة الفدرالية بما يأتي:

أ. الايرادات نقدية كانت أم عينية لكل الوزارات الحكومية والمنظمات الحكومة الفدرالية وهي تتكون من:

أ. عائدات ضريبية.

ب. عائدات غير ضريبية.

ت. القروض المحلية والخارجية.

ث. إعادة تسديد قروض الحكومة.

ج. ما ينشأ عن تحويل الأصول.

ح. تحويلات الأرباح الفائضة من البنك المركزي العراقي بموجب النصوص ذات الصلة في قانون البنك المركزي.

خ. تحويلات من حكومات الأقاليم والمحافظات والحكومات المحلية بما فيها أموال الخزينة الخاصة.

د. النفقات نقدية كانت أم عينية لكل الوزارات الحكومية والمنظمات الحكومة الفدرالية وهي تتكون من:

١. النفقات الجارية لغرض دفع الرواتب ومخصصات الأخرى ونفقات المستلزمات السلعية والخدمية والتحويلات الجارية بما فيها نفقات رواتب المتقاعدين والضمان الاجتماعي والفوائد.
٢. النفقات الرأسمالية المخصصة لشراء الموجودات الثابتة والمواد المخزنية والموجودات غير الملموسة والموجودات المالية والتحويلات الرأسمالية المدفوعة نقدا أو عينا والمنح.
٣. إجمالي الإقراض.
٤. النفقات الأخرى التي تتم وفقا لقوانين الحكومة الفدرالية.
٥. التحويلات إلى البنك المركزي بموجب النصوص ذات الصلة في قانون البنك المركزي.
٦. التحويلات إلى الشركات العامة.
٧. تحويلات من حكومات الأقاليم والمحافظات والحكومات المحلية بما فيها أموال الخزينة الخاصة.

أما موازنة المؤسسات العامة فقد تناولها القانون في قسمه الثامن والذي بموجبه تعد المؤسسات العامة موازنة خاصة بها يصادق عليها مدير المؤسسة والوزير المختص ولا تدخل هذه الموازنة في موازنة الحكومة الفدرالية ولا في موازنة الجهات الحكومية الأخرى.

٢. دورة الموازنة العامة للدولة

يقصد بهذا المصطلح الأنشطة والعمليات المكونة للموازنة العامة للدولة بالنظر لما تتصف به هذه العمليات والأنشطة من الدورية والاستمرار وتتكون هذه الدورة من اربع مراحل وهي: مرحلة التحضير والإعداد، مرحلة الإقرار والاعتماد، مرحلة التنفيذ ومرحلة الرقابة على التنفيذ (الزهاوي، ٢٠٠٨، ٣٩)، وقد تناول القانون هذه المراحل الأربع في عدد من أقسامه وكما يأتي:

أ. **مرحلة التحضير والإعداد**: تعد مرحلة التحضير والإعداد أهم مراحل دورة الموازنة العامة للدولة وأعقدها وتؤثر بشكل مباشر على بقية المراحل، وقد تناول القسم السادس من القانون هذه المرحلة إذ أكد على ضرورة أن تعد الموازنة الفدرالية استنادا إلى خطط التنمية الاقتصادية ومراعاة ضمان تقوية الوضع المالي للعراق وتقليل التذبذب في النفقات الحكومية، وأن تقوم عملية إعداد الموازنة الفدرالية على تنبؤات حكيمة ومعتدلة لأسعار النفط وإيرادات الضرائب والكمارك، كما حدد خطوات هذه المرحلة بما يأتي:

- خلال شهر أيار من كل عام يقوم وزير المالية بإعداد تقرير يقدمه إلى مجلس الوزراء للمصادقة عليه يتضمن أولويات السياسة المالية للسنة القادمة وحجم الإنفاق الإجمالي المقدر وحدوده لكل وحدة انفاق.
- خلال شهر حزيران من كل عام تصدر وزارة المالية وبالتنسيق مع وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي تعليمات إعداد الموازنة العامة للسنة القادمة في ضوء الأهداف والسياسات الاقتصادية وفي حدود الإمكانيات المتاحة.

- تلتزم الوزارات والوحدات التابعة لها بإعداد تقديراتها على وفق تلك التعليمات واستنادا إلى المهام الموكلة لها من أنشطة وبرامج وتقدمها إلى وزير المالية في شهر تموز من كل عام لغرض تخصيص الأموال.
- تجمع وزارة المالية موازنات الوزارات,ويتم تحليلها ومناقشتها من قبل لجان مختصة مع الوزارات وملاحظة مدى تطابقها مع السياسات والتعليمات المرسلة للوزارات للوصول إلى أرقام متفق عليها ضمن مشروع متكامل يدعى (مشروع الموازنة العامة للدولة).
- تقوم وزارة المالية بإعداد الموازنة الفدرالية، وتقدم إلى مجلس الوزراء في شهر أيلول من كل عام تمهيداً لمناقشتها والمصادقة عليها.
- يناقش مجلس الوزراء الموازنة الفدرالية وبعد الموافقة عليها من قبل المجلس تعرض على السلطة التشريعية في العاشر من شهر تشرين الثاني من كل عام للمصادقة عليها.

ب. **مرحلة الإقرار والاعتماد**: تناول القسم السادس من القانون إجراءات إقرار قانون الموازنة الفدرالية. فبعد ان تقدم مشروع الموازنة الفدرالية إلى السلطة التشريعية تتولى الأخيرة مناقشة الموازنة من كافة جوانبها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وإجراء التعديلات ان استوجب الأمر. ومن ثم تتم المصادقة عليها، وتصبح قانوناً يدعى بـ قانون الموازنة الفدرالية للسنة المختصة. كما أكد هذا القسم أنه في حالة عدم إقرار الموازنة الفدرالية لغاية ٣١ من شهر كانون الأول فلوزير المالية أن يصادق على إنفاق الوحدات الحكومية بنسبة ١٢/١ من موازنة العام السابق إلى أن يتم المصادقة على الموازنة الفدرالية.

جـ. **مرحلة التنفيذ**: تناول القسم التاسع مرحلة تنفيذ الموازنة وقد حمل هذا القسم وزير المالية مسؤولية تنفيذ الموازنة الفدرالية الذي يقوم بإصدار تعليمات تنفيذ الموازنة استناداً إلى قانون الموازنة الفدرالية والتي تتضمن مايأتي:

- الضوابط اللازمة لتنسيق صلاحيات الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة في استخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة.
- شرح التفاصيل المتعلقة بالموارد والنفقات الجارية والنفقات الاستثمارية وصلاحيات إجراء المناقلات لكل وحدة انفاق والعقود وصرف المكافآت وشطب الديون والموجودات وغيرها من التفاصيل.

د. **مرحلة الرقابة**: تناول القسم الحادي عشر من القانون إجراءات الرقابة الداخلية على تنفيذ الموازنة الفدرالية وحمل وزير المالية نيابة عن الحكومة مسؤولية إجراء الرقابة الداخلية والذي عليه تقديم تقارير حول استخدام أموال الموازنة وطرائق تسجيل النفقات والإيرادات والالتزامات، كما تناول القسم الثالث عشر إجراءات التدقيق الداخلي إذ خول وزير المالية صلاحية تحديد الأسلوب والإجراءات التي تتولاها أقسام التدقيق الداخلي في الوزارات ووحدات الإنفاق، أما إجراءات الرقابة الخارجية فقد حددها القسم الرابع عشر والذي نص على:

١. تخضع الموازنة الفدرالية والموازنة التكميلية إلى عملية التدقيق السنوي من قبل ديوان الرقابة المالية ووفقا للقانون.
٢. لأجل تسهيل التدقيق يتيح وزير المالية لديوان الرقابة المالية:

- الموازنة الفدرالية المصادق عليها وأي موازنة تكميلية مع مايرفق بها من وثائق.
- نتائج وتقارير عمليات التدقيق الداخلي.
- التقارير السنوية والفصلية للقروض والاقتراض والكفالات والديون.
- الحسابات الختامية للشركات العامة وكل نتائج التدقيق.
- الوثائق التي ناقشتها هيئة الرقابة المالية التابعة لأي جهة ستخلف صندوق تنمية العراق وكذلك نتائج الرقابة الداخلية.
- أي معلومات أخرى أو وثائق أو توضيحات يطلبها ديوان الرقابة المالية فيما يتعلق بأداء مهامه.

- إدارة عوائد النفط

تناول القسم الخامس من القانون إدارة عوائد النفط وبموجب هذا القسم فان جميع عوائد النفط المستخرج حاليا ومستقبليا وأي مبالغ تنشا عن استثمار أموال في حساب عائدات النفط تعد من إيرادات الموازنة العامة باستثناء نسبة ٥% من عائدات تصدير النفط التي تذهب إلى صندوق التعويضات وفقا لقرار مجلس الأمن الدولي رقم ١٤٨٣ لسنة ٢٠٠٣ وبموجب قرار مجلس الأمن الدولي رقم ٦٨٧ لسنة ١٩٩١. كما أناط هذا القسم مسؤولية إدارة عوائد النفط لوزير المالية ومنح مجلس الوزراء صلاحية تشكيل لجنة للإشراف على عمليات حساب عوائد النفط.

- القروض والضمانات

تناول القسم العاشر من القانون الأحكام الخاصة بالقروض والضمانات الحكومية ومن أهم أحكام هذا القسم ما يأتي:

- على وزير المالية أن يقدم إلى مجلس الوزراء مع مشروع الموازنة الخطة المالية المتعلقة بقروض وضمانات الحكومة,كما عليه أن يقدم في نهاية السنة المالية تقريراً عن الديون الحكومية.
- يحدد قانون الموازنة السنوي لوائح وشروط وحدود إجمالي القروض والضمانات للحكومة الفدرالية والمحافظات والأقاليم.
- يجوز للأقاليم والمحافظات بعد إبلاغ وزير المالية الحصول على قروض وإصدار الضمانات ضمن الحدود المقررة للقروض لكل وحدة انفاق في قانون الموازنة السنوي, وتضع الحكومة الفدرالية حدود الضمانات الصادرة من المحافظات والأقاليم, لكنها لاتتضمنها ما لم ينص على ذلك بقانون.

- مهام وصلاحيات وزير المالية

يتضمن هذا المحور مهام وزير المالية وصلاحياته بموجب القانون إذ حدد القسم الثاني عشر مهام وزير المالية في حين خول القسم الثالث من القانون وزير المالية ممارسة صلاحياته الممنوحة له بموجب هذا القانون وتفويضها إلى موظفي وزارة المالية فيما عدا التنازل عن حق الحكومة في تحصيل مواردها وتقديم مشروع الموازنة العامة للدولة وتوقيع القروض وعقود وضمانات الحكومة الفدرالية.

- الترتيبات الانتقالية ونفاذ القانون

تناول القسم الخامس عشر الأحكام الخاصة بالترتيبات الانتقالية. وتتمثل هذه الترتيبات بالإجراءات الخاصة للانتقال من تطبيق قانون أصول المحاسبات العامة رقم

٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل بشان إجراءات العمل المحاسبي إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إذ أوقف القانون في الفقرة ٤ من هذا القسم العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل والقانون الموازنة الموحد رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ والمعدل بقانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٩٠ اعتبارا من عام ٢٠٠٥, كما أكدت الفقرة (٥) من القسم أعلاه على ضرورة ان تنسجم التقارير المعدة مع معايير المحاسبة الدولية, إلا أن القانون إشارة في الفقرة ٢ من هذا القسم استمرار تطبيق التعليمات الخاصة بالعمل المحاسبي والسارية في عام ٢٠٠٤ في حالة عدم تعارضها مع القانون لحين إصدار وزارة المالية التعليمات الخاصة بتنفيذ هذا القانون.

وحدد القسم السادس عشر تاريخ نفاذ القانون وتطبيقه على الموازنة الفدرالية لعام ٢٠٠٥ والسنوات التي تليها وكذلك تطبيقه على الموازنة التكميلية لعام ٢٠٠٤.

ثانياً - ملاحظات عامة حول القانون

إن هذا القانون في حقيقة الأمر كتب باللغة الانكليزية ثم ترجم بعد ذلك إلى اللغة العربية ومن خلال مقارنة النسختين العربية والانكليزية يسجل الباحث الملاحظات الآتية حول القانون:

١. يتكون القانون من أقسام في النسخة العربية ومن (sections) في النسخة الانكليزية, وهذا يجعله مختلفا عن القوانين العراقية التي تتكون من فصول أو مواد.
٢. تم تحديد الغرض من إصدار القانون في القسم الأول منه بينما يتم تحديد الغرض من إصدار القوانين العراقية في نهاية القانون تحت عنوان الأسباب الموجبة.
٣. هناك خطأ في ترجمة تعريف الموازنة الفدرالية إذ عرفتها النسخة العربية بأنها (سلطة الائتلاف, ٢٠٠٤، ١١٠) "إجمالي الإيرادات والواردات السنوية كما مصادق عليها من قبل الحكومة الفدرالية" في حين عرفتها النسخة الانكليزية بأنها (Coalition Authority, 2008, 180)

'Federal budget is the estimate of the total annual receipts and payment as approved by the Federal Government'.

٤. هناك خلط في النسخة العربية بين مفهوم الموازنة ومفهوم الميزانية, إذ تم استخدام مفهوم الميزانية للإشارة إلى الموازنة في مواضع كثيرة من القانون منها:
   أ. القسم السادس الذي حمل عنوان إعداد الميزانية والمقصود هو إعداد الموازنة إذ كان عنوان هذا القسم في النسخة الانكليزية (Budget Preparation).
   ب. القسم السابع وعلى الرغم من انه حمل عنوان قانون الموازنة إلا أن جميع فقرات القسم تضمنت مصطلح الميزانية بدلا من الموازنة,والأمر نفسه ينطبق على القسم التاسع الذي حمل عنوان تنفيذ الموازنة,بينما استخدمت النسخة الانكليزية مصطلح (Budget) في جميع فقرات القسمين أعلاه.
٥. تم ترجمة مصطلح (Receipts) إلى مصطلح الايرادات, وهذا أدى إلى حدوث خطأ في تحديد مفهوم الايرادات في النسخة العربية من القانون، إذ تم اعتبار التدفقات النقدية الداخلة الناشئة عن القروض الممنوحة إلى الحكومة وكذلك الناشئة عن تسديدات القروض التي منحتها الحكومة للغير من ضمن الإيرادات, إذ لاينطبق تعريف الإيراد على هذا النوع من التدفقات النقدية الداخلة، اذ عرف المعيار الدولي

رقم (١)[1] IFAC IPSAS1 الصادر عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC الإيرادات بأنها (IFAC IPSAS1, 2000, 7) "إجمالي التدفقات الداخلة عن المنافع الاقتصادية والخدمات المحتملة خلال فترة الإبلاغ المالي، والتي ينتج عنها زيادة في صافي الأصول أو حقوق الملكية ولا تكون ناشئة عن مساهمات المالكين".

كما إن القروض وإن كانت تمثل تدفقات داخلة إلا أنها تعد أحد بنود الالتزامات وبالتالي لايمكن عدها من ضمن الإيرادات،وإنما تعد احد مصادر تمويل عجز الموازنة العام للدولة, فقد تتضمن الموازنة العامة للدولة عجزاً مخططاً عندما تسعى الدولة إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بدلا عن التوازن المالي على وفق المفهوم الحديث لمبدأ توازن الموازنة*.

كذلك لايمكن اعتبار التدفقات الداخلة عن تسديد القروض التي منحتها الحكومة للغير إيرادات لأنها لا تؤدي إلى زيادة في صافي الأصول.

٦. نظراً لسوء الترجمة فقد ظهرت بعض الفقرات في النسخة العربية ركيكة لغويا منها الفقرة (١) من القسم (٤) التي نصت على (سلطة الائتلاف, ٢٠٠٤، ١١٣) "تقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت بها. التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط بالنهاية, ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة". وكذلك البند (ت) من الفقرة (٤) من القسم (٥) التي نصت على (سلطة الائتلاف, ٢٠٠٤، ١١٦) "عند حصول ايجابية في ميزانية حساب عائدات النفط فلوزير المالية إنفاقها بموافقة مكتوبة من مجلس الرقابة المالية. وأي مبلغ ينفق يجب أن يبقى في كل الأوقات مملكا للحكومة العراقية, ولا ينفذ العقد أو الإنفاق الذي يقصد من إثقال كاهل أموال حساب عائدات النفط. ويستمر تمتع الأموال بالمزايا والحصانات في الحدود المبينة في قرار مجلس الأمن الدولي رقم ١٤٨٣ أو كما يقرر مجلس الأمم المتحدة"

تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام في النظام المحاسبي الحكومي العراقي

من خلال المبحث الأول نلاحظ أن الموازنة العامة للدولة كانت المحور الرئيس لقانون الإدارة المالية والدين العام ولبيان تأثير القانون في النظام المحاسبي الحكومي لابد من عرض العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي.

أولاً - العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي

توصف العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي بأنها علاقة تكاملية وتظهر أهميتها في أن عمليات إعداد وتحضير الموازنة وتنفيذها والرقابة على تنفيذها تعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي، حيث

---

[1] IFAC "International Federation of Accountants, International" IPSAS " Public Sector Accounting Standards"

* إن المفهوم الحديث لمبدأ توازن الموازنة العامة ينظر الى الموازنة العامة على أنها موازنة بين النفقات اللازمة لتحقيق الأهداف الاقتصادية خلال فترة الموازنة وبين الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات ويؤكد على ضرورة أن تحقق الموازنة توازناً اقتصادياً وان يكون لهدا التوازن أولوية على التوازن المالي، للمزيد انظر في (سلوم ,٢٠٠٠، ٥٧)

تستند مرحلة إعداد الموازنة، على مخرجات المحاسبي الحكومي للسنة السابقة لسنة إعداد الموازنة إذ تمثل هذه المعلومات النتائج الفعلية لتنفيذ موازنة السنة السابقة, وتعد الموازنة بعد اعتمادها من السلطة التشريعية بمثابة تصريح رسمي للوحدات الحكومية بإنفاق الأموال على الأغراض المخصصة لها من جهة،وجباية إيراداتها من جهة أخرى وفي مجال التنفيذ, تعد البرامج والأنشطة المتفرعة عنها والتي تتضمنها الموازنة العامة مجالا لتشغيل نظام المعلومات المحاسبية والمصدر الأساسي لمدخلاته التي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات تفيد في تقييم كفاءة وفاعلية تنفيذ تلك البرامج والأنشطة، وفي مجال الرقابة على أداء الوحدات الحكومية فان أهم أهداف النظام المحاسبي الحكومي هو تحقيق الرقابة الإدارية على الأموال المخصصة للوحدة الحكومية في الموازنة العامة للدولة، إذ يتحتم على المسؤولين عن الإنفاق الحكومي أن يقدموا بيانات عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم إلى السلطات المختصة (السندي,٢٠٠٤، ٢٢). ويوضح الشكل الآتي العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي:



الشكل ١
العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي
المصدر: إعداد الباحث

ثانياً - تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام في الإجراءات المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي

قبل صدور هذا القانون كان النظام المحاسبي الحكومي العراقي يعتمد في إجراءات العمل المحاسبي على قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل وتعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الصادر عن دائرة المحاسبة عام ١٩٨٩. وقد اعتمد القانون الجديد المعايير المحاسبية الدولية، ويعتقد الباحث أن المقصود بهذه المعايير هو معايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC والتي بلغ عددها ٢٦ معياراً، فضلاً عن معيار إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي وكما موضح في الجدول الاتي:

الجدول ١
معايير محاسبة القطاع العام الدولية

المعيار	العنوان	رقم المعيار	اسم المعيار
١	عرض الكشوفات المالية	١٤	الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقرير
٢	كشف التدفق النقدي	١٥	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض
٣	صافي الفائض والعجز للفترة والأخطاء الأساسية والتغيير في السياسات المحاسبية	١٦	ملكية الاستثمارات
		١٧	ملكية التأسيس والتجهيز
		١٨	الإبلاغ المالي للقطاعات
٤	اثار التغير بأسعار العملة الأجنبية	١٩	المخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة
٥	تكليف الاقتراض	٢٠	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
٦	الكشوفات المالية الموحدة ومحاسبة الوحدات التابعة	٢١	انخفاض قيمة الموجودات غير المالية
٧	المحاسبة عن الاستثمارات في الجمعيات	٢٢	الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام
٨	الإبلاغ المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة	٢٣	إيرادات الصفقات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
٩	الإيراد في المعاملات التجارية المتبادلة	٢٤	عرض المعلومات الخاصة بالموازنة في القوائم المالية
١٠	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	٢٥	منافع العاملين
١١	عقود الإنشاء	٢٦	انخفاض قيمة الموجودات المالية
١٢	المخزون	بلا	إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي
١٣	الاستئجار		

Sours (IFAC Hand Book, 2008،4)

إن اعتماد هذه المعايير سوف يؤثر في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ويسهم في تطويره إلا أن وزارة المالية لم تتخذ الخطوات اللازمة لضمان تطبيق كفء لهذه المعايير في الوحدات الحكومية ولم تصدر التعليمات اللازمة لاعتمادها.

ثالثاً - تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام في الأسس المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي

تتبع الوحدات الحكومية أسساً محاسبية مختلفة يمكن بيانها بسلسلة طرفها الأول الأساس النقدي والطرف الثاني أساس الاستحقاق الكامل، ويقع بين الأساسين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل, ويوضح الجدول ٢ مقارنة بين الأسس الأربعة.

الجدول ٢
مقارنة بين الأسس المحاسبية

الخصائص	الأساس النقدي	أساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق الكامل
الاعتراف	يعترف بالإيرادات النقدية والمصروفات النقدية بغض النظر عن فترة التحقق.	يعترف بالإيرادات النقدية والإيرادات المتوقع تحصيلها بعد فترة. ويعترف بالمصروفات النقدية والمصروفات المتوقع دفعها بعد فترة.	يعترف بالإيرادات النقدية والإيرادات المؤكدة المتحققة خلال الفترة والمصروفات المتحققة خلال الفترة مع التمييز بين الإيرادات الجارية والإيرادات الاستثمارية والمصروفات الجارية والمصروفات الاستثمارية.	يعترف بالإيرادات المتحققة خلال الفترة والمصروفات المتحققة خلال الفترة مع التمييز بين الإيرادات الجارية والإيرادات الاستثمارية والمصروفات الجارية والمصروفات الاستثمارية.
موضوع القياس	الارصدة النقدية والتغيرات التى تطرا عليها.	الموارد المالية الجارية والتغيرات التى تطرا عليها.	الموارد المالية الكلية والتغيرات التى تطرا عليها.	الموارد الاقتصادية والتغيرات التى تطرا عليها.
عناصر القوائم المالية	المتحصلات النقدية. المدفوعات النقدية. الارصدة النقدية.	المتحصلات النقدية. الحسابات المدينة لفترة معينة قادمة. المدفوعات النقدية. الحسابات الدائنة لفترة معينة قادمة. الارصدة النقدية وشبه النقدية	الإيرادات. المصروفات . الموجودات المتداولة. الالتزامات. صافى الموارد.	الإيرادات وتغيراتها. المصروفات بما فيها الاندثار. الاصول المتداولة والاصول الثابتة الالتزامات. صافى الحقوق (صافى الاصول).
التقارير المالية	قائمة الإيرادات والنفقات ملاحظات حول المعلومات المالية. قائمة بالسياسات المحاسبية إفصاح إضافى عن الموجودات الثابتة والاقتراض والكفاءات والهبات . جدول مطابقة مع التخصيصات.	نماذج التقارير نفسها فى الاساس النقدي زائدا : ملاحظات وجداول توضيحية بالتكاليف والموجودات والمطلوبات. معلومات عن الارصدة شبه النقدية المدينة والدائنة لفترة محددة فى المستقبل .	قائمة المركز المالي ويظهر فيها الموجودات المتداولة والمطلوبات وصافى الدين وصافى الاصول. قائمة الأداء المالي. قائمة التدفقات النقدية. ملاحظات وجداول وكشوف مرفقة ومؤشرات اداء متنوعة.	قائمة المركز المالي ويظهر فيها الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة والمطلوبات وصافى الحقوق او صافى الموجودات. قائمة الاداء المالي. قائمة التدفقات النقدية . مؤشرات اداء إضافية . السياسات المحاسبية والمعلومات الإضافية.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (IFAC, Study 2, 1992, 2-31.) و(IFAC Study 8 ,1998,pp 6-32)

وقد كان النظام المحاسبي الحكومي العراقي يعتمد الأساس النقدي المعدل إذ يتم الاعتراف بالإيرادات عن استلامها نقدا مع تخويل وزير المالية صلاحية استثناء بعض الإيرادات من هذا الأساس استنادا لأحكام المادة الحادية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ والتي تنص على:

١. الإيرادات التي تخص سنة مالية وجرى قبضها في سنة مالية لاحقة تقيد إيرادا في حساب السنة المالية التي تم القبض فيها فعلا.
٢. لوزير المالية أن يستثني من أحكام الفقرة (١) من هذه المادة الإيرادات المستحقة ولم تقبض خلال السنة المالية التي استحقت بها, وعندئذ يجب قيد هذه الإيرادات في حساب المصدر بعد تسجيلها بذمة المدين أو حساب الإيرادات المستحقة غير المقبوضة.

ويتم الاعتراف بالمصروفات على وفق الأساس النقدي باستثناء الرواتب، إذ يتم الاعتراف وفق أساس الاستحقاق،فضلا عن بعض المصروفات غير المتكررة استنادا

لأحكام المادة الثانية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ والتي تنص على:

١. المبالغ التي استحق صرفها لقاء خدمات وأعمال كملت في سنة مالية إلا ان صرفها لم يتم خلال تلك السنة لأسباب جوهرية غير أسباب نفاذ الاعتماد تقيد مصروفا في حسابات السنة المالية التي تم الدفع فيها فعلا،مع مراعاة أحكام المادة (٢) من هذه المادة.

٢. 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 مستحقيها حسب الأصول ويعد توقيع صاحب الاستحقاق على مستند الصرف المسحوب على المبلغ الموقوف في حساب الأمانات اعترافا بتسلم الرواتب

فضلاً عن الشطر الثاني من المادة الثانية والثلاثين الذي نص على"أما إذا كان المبلغ المقرر صرفه مخصصا لسنة واحدة ولا يتكرر فلوزير المالية أن يوعز بنقله إلى حساب الأمانات ليتم صرفه عند مراجعة ذوي العلاقة"

ولكن كان هناك توجه نحو اعتماد أساس الاستحقاق. اذ جاء ضمن ملاحظات الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر من دائرة المحاسبة عام ٢٠٠٠ حول مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي ما نصه. (دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، ١) .

" إن هذا الدليل حاول إيجاد حسابات يمكن أن تلبي متطلبات العمل المحاسبي إذا ما تقرر اعتماد أساس الاستحقاق "

يمكن الاستدلال على الأساس المحاسبي الذي اعتمده قانون الإدارة المالية والدين العام من خلال ما يأتي:

١. الفقرة الأولى من القسم الرابع التي تنص على (سلطة الائتلاف ,٢٠٠٤ ،١١٣).
" تقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت بها .التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط بالنهاية, ما عدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة".

٢. البند (ب) من الفقرة (٤) من القسم (٦) الذي نص على (سلطة الائتلاف ,٢٠٠٤ ،١١٨) "تقدير نفقات سنة الموازنة وكما مبين في أنظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة لاسيما قيمة الالتزامات المستحقة غير المسددة للسنة الحالية أو السابقة".

٣. الفقرة (٩) من القسم (٩) التي تنص على (سلطة الائتلاف, ٢٠٠٤، ١٢٣) "تستخدم الأموال المرصودة لوحدة الإنفاق لغاية ٣١ كانون الأول من السنة المالية وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية التالية".

وعلى ذلك يمكن القول إن قانون الإدارة المالية والدين العام اعتمد أساس الاستحقاق المعدل إذ يتم الاعتراف بالمصروفات على وفق أساس الاستحقاق ويتم الاعتراف بالإيرادات وفق الأساس النقدي ولكن القانون أكد على ضرورة أن تعد القوائم المالية على وفق المعايير الدولية الصادره عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC إذ أكدت الفقرة (٥) من القسم (١٥) من القانون على تخويل وزير المالية الحق في إصدار أحكام (معايير انتقالية) لغرض تسهيل رفع التقارير المالية خلال المرحلة الانتقالية التي يتحول فيها

العراق إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (والتي تم تحديدها بسنة مالية واحدة) والتي يجب ان تنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية. (سلطة الائتلاف, ٢٠٠٤،١٢٩).

ولم يحدد القانون أي معيار سيتم اعتماده لإعداد القوائم المالية,اذ ان إعداد القوائم المالية على وفق المعيار الدولي رقم ١ (عرض الكشوفات المالية) يتطلب اعتماد النظام المحاسبي الحكومي لأساس الاستحقاق وهذا ما أكده المعيار الذي جاء فيه "ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات المحاسبية ابتدءاً أو بعد اعتماد الوحدة الحكومية لأساس الاستحقاق في المحاسبة. (IFAC IPSAS1,2000,33) اما إعداد القوائم المالية على وفق المعيار الدولي (إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي) فانه يتطلب اعتماد الأساس النقدي.

ويشير الواقع العملي إلى اعتماد النظام المحاسبي الحكومي العراقي الأساس النقدي وهذا ما أكده تقرير شركة ارنست ويونغ* حول بيان المقبوضات والمدفوعات لصندوق التنمية للعراق والذي جاء فيه (ارنست ويونغ ,٢٠٠٨ ،٢) "إن الحكومة العراقية مسؤولة عن إعداد التقارير المالية وإظهارها بصورة عادلة وفقا للمعيار الدولي الخاص بالقطاع العام "إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي".

ويرى الباحث أن اعتماد الأساس النقدي يعد خطوة إلى الوراء، ولا يسهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي، ذلك أن الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية تشجع على اعتماد أساس الاستحقاق.اذ أكدت اللجنة الأسترالية القومية للتدقيق بأن أساس الاستحقاق يمثل ضرورة للتغيرات الهيكلية والحضارية التي تهدف إلى جعل القطاع العام أكثر كفاءة ومنافسة للقطاع الخاص،وهو أيضاً ضروري للوصول لأهداف المساءلة المطلوبة للوحدات الحكومية من قبل البرلمان ودافعي الضرائب وغيرها من الجهات ,كما يفضل نظام المحاسبة القومية الصادر عن الأمم المتحدة استخدام أساس الاستحقاق، لان توقيت المحاسبة باستخدامه يتفق تماماً مع الطريقة التي تعرف بها الأنشطة والتدفقات الاقتصادية الأخرى في النظام، ويسمح بتقويم ربحية الأنشطة المنتجة من دون التأثر بحالات التعجيل والتأخير في التدفقات النقدية (السندي, ٢٠٠٤، ٣٣).

وإذا رجعنا إلى الجدول ١ نلاحظ أن الأساس النقدي يقدم قائمة مالية واحدة في حين يقدم أساس الاستحقاق ثلاث قوائم مالية تعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي. وبالتالي يزيد من قدرة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات على توفير معلومات تخدم أغراضاً متعددة. كما نلاحظ من الجدول أن أساس الاستحقاق يقدم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية، وبهذا يساعد في صياغة السياسات الواقعية كما يسهل إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يعطيها عن الالتزامات وتكاليف الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة بما في ذلك مساهمة الموجودات المادية للوحدة الحكومية في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. إذ يعد استخدام أساس الاستحقاق المرتكز الأساس لاستخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والتطبيق الفعال لموازنة الأداء ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الحكومية.

فضلاً عن ذلك فإن مجلس معايير المحاسبة للقطاع العام (IPSASB) يحث على اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية، وإن المعايير من ١ -٢٦ الصادرة عنه تتطلب اعتماد أساس الاستحقاق, وان إصدار المجلس للمعيار المحاسبي الدولي "إعداد

* تتولى هذه الشركة تدقيق عمليات صندوق التنمية للعراق.

التقارير المالية باستخدام الأساس النقدي" كان بهدف اعتماده من قبل الدول التي لم تطبق أساس الاستحقاق لحد ألان, ويتم اعتماده لإعداد القوائم المالية على مستوى الحكومة ككل، فضلاً عن إعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية التي تتولى تحصيل الإيرادات العامة التي تشكل المورد الرئيس للموازنة العامة للدولة وتسديد التزامات الحكومة الداخلية والخارجية، ولا ينطبق على الوحدات الحكومية الخدمية والتي لها نشاط مشابه لنشاط الوحدات الهادفة للربح (IFAC Handbook , 2008, 918-925)

رابعاً - تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام في الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي العراقي

يعتمد الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة العامة للدولة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية ويستخدم التحليل نفسه للحسابات الواردة في الموازنة (سلوم ,٢٠٠٢ ، ٧٥).

وقد احدث قانون الإدارة المالية والدين العام تغييراً على الدليل الموازنة العامة للدولة من خلال اعتماد دليل جديد يتوافق مع موجز إحصائيات مالية الحكومة الذي اصدر صندوق النقد الدولي وبالتالي انعكس هذا التغير على الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي العراقي وكما يأتي:

أ. الإطار العام للدليل المحاسبي يمكن توضح التغير من خلال الجدول الآتي :

الجدول ٣

الإطار العام للدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي

قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام		بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام	
الرمز	اسم الحساب	الرمز	اسم الحساب
١	الموجودات	١	الإيرادات
٢	المطلوبات	٢	المصروفات
٣	المصروفات	٣	الموجودات والمطلوبات المالية
٤	الايرادات	٩	الحسابات النظامية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (دائرة المحاسبة, ٢٠٠٠، ٣) و(دائرة المحاسبة,٢٠٠٧).

ب. الدليل المحاسبي للمصروفات يمكن توضح التغير من خلال الجدول الآتي:

الجدول ٤

الدليل المحاسبي للمصروفات للنظام المحاسبي الحكومي

قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام		بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام	
الرمز	اسم الحساب	الرمز	اسم الحساب
٣١	نفقات العاملين	٢٠١	تعويضات العاملين
٣٢	المستلزمات الخدمية	٢٠٢	السلع والخدمات
٣٣	المستلزمات السلعية	٢٠٣	النفقات الرأسمالية

قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام		بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام	
٣٤	صيانة الموجودات الثابتة	٢٠٤	الفوائد
٣٥	النفقات الرأسمالية	٢٠٥	المنح
٣٦	النفقات التحويلية	٢٠٦	الإعانات
٣٧	الالتزامات والمساعدات والاستثمارات الخارجية	٢٠٧	المنافع الاجتماعية
٣٨	البرامج الخاصة	٢٠٨	المصروفات الأخرى
٣٩	الرواتب والمكافآت التقاعدية		

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (سلوم, ٢٠٠٢، ١٥٤) و (دائرة المحاسبة ,٢٠٠٧, ٦)

ويمكن توضيح العلاقة بين الدليل المحاسبي للمصروفات قبل صدور قانون الإدارة المالية وبعده كما يأتي:

١. تم دمج حسابات المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وصيانة الموجودات في حساب السلع والخدمات.
٢. تم تصنيف المصروفات التحويلية والرواتب والمكافآت التقاعدية ضمن المصروفات الأخرى.
٣. تم تصنيف الالتزامات والمساعدات والاستثمارات الخارجية والبرامج الخاصة (التي كانت تتعلق بنفقات الموازنة الاستثمارية) ضمن المنح.
٤. وقد تم إضافة حساب الإعانات الذي تضمن الإعانات الممنوحة من الدولة لشركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص والمزارعين وغيرها من الجهات.وحساب المنافع الاجتماعية الذي تضمن التبرعات والإعانات لصندوق تعويضات متضرري الحرب، الرواتب التقاعدية لدائرة العمل الإغاثة والمعونة الاجتماعية للمهجرين والضمان.

جـ. الدليل المحاسبي للإيرادات يمكن توضح التغير من خلال الجدول الأتي:

الجدول ٥

الدليل المحاسبي للمصروفات للنظام المحاسبي الحكومي

قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام		بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام	
الرمز	اسم الحساب	الرمز	اسم الحساب
٤١	الضرائب على الدخول والثروات	١٠١	الضرائب
٤٢	الضرائب السلعية	١٠٢	المساهمات الاجتماعية
٤٣	رسوم أخرى	١٠٣	المنح
٤٤	إيرادات الموازنة من الموارد النفطية	١٠٤	الايرادات الأخرى من ضمنها مبيعات النفط
٤٥	إيرادات رأسمالية	٣١	بيع موجودات غير مالية
٤٦	إيرادات إيجار ممتلكات الدولة		
٤٧	الايرادات التحويلية		

٤٨	خدمات الدوائر المقدمة للغير		
٤٩	إيرادات غير مصنفة		

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على (سلوم, ٢٠٠٢، ١٥٥) و (دائرة المحاسبة,٢٠٠٧, ٧)

ويمكن توضيح العلاقة بين الدليل المحاسبي للايرادات قبل وبعد صدور قانون الإدارة المالية كما يأتي :

١. تم تصنيف الضرائب على الدخول والثروات والضرائب السلعية والرسوم الأخرى في الدليل السابق ضمن حساب الضرائب في الدليل الحالي.
٢. تم تصنيف إيرادات الموازنة من الموارد النفطية و إيرادات إيجار ممتلكات الدولة والايرادات التحويلية (ما عدا إيرادات التقاعد والضمان الاجتماعي التي تم تصنيفها ضمن المساهمات الاجتماعية) وخدمات الدوائر المقدمة للغير والإيرادات غير المصنفة في الدليل السابق ضمن الايرادات الأخرى بضمنها مبيعات النفط في الدليل الحالي.
٣. تم إضافة حساب المنح وتشمل المبالغ التي تحصل عليها الوحدة الحكومية من الدول الأخرى وتنقسم إلى منح جارية ومنح استثمارية.

د. الدليل المحاسبي للموجودات والمطلوبات : كان النظام المحاسبي الحكومي العراقي يعتمد الدليل المحاسبي لحسابات الدولة والذي بموجبه تم تصنيف الموجودات والمطلوبات كما موضح في الجدول الأتي :

الجدول ٦

الدليل المحاسبي للموجودات والمطلوبات على وفق الدليل المحاسبي لحسابات الدولة

الرمز	الموجودات	الرمز	المطلوبات
١١	النقدية	٢١	الحسابات النقدية الدائنة
١٢	السلف	٢٢	الأمانات
١٣	المدينون	٢٣	الدائنون
١٥	الاستثمارات	٢٤	الاقتراض
١٦	حسابات التسوية المدينة	٢٦	حسابات التسوية الدائنة
١٧	حسابات جارية للتمويل	٢٧	حسابات جارية دائنة للتمويل
١٩	الحسابات النظامية	٢٩	الحسابات النظامية الدائنة

المصدر: (دائرة المحاسبة, ٢٠٠٠, ٤ -٩).

وقد تغير هذا الإطار العام أكثر من مرة منذ صدور قانون الإدارة المالية إلا ان أسماء الحسابات التحليلية لم تتغير وإنما تغيرت رموزها فقط، ويمكن تحديد الإطار العام للدليل المحاسبي لحسابات الموجودات والمطلوبات المعتمد حاليا كما يأتي:

١. الموجودات المالية وأعطيت الرمز ٣٢ وتنقسم إلى محلية ورمزها ٣٢١ وأجنبية ورمزها ٣٢٢، وتضم كل من الموجودات المالية المحلية والأجنبية الحسابات الاتية (الودائع النقدية, أوراق مالية عدا الأسهم, القروض, أسهم وحصص ملكية أخرى, حسابات مدينة أخرى (وتشمل جميع أنواع السلف)).

٢. المطلوبات المالية وأعطيت الرمز ٣٣ وتنقسم إلى محلية ورمزها ٣٣١ وأجنبية ورمزها ٣٣٢, وتضم كل من المطلوبات المالية المحلية والأجنبية الحسابات الاتية (حسابات نقدية دائنة, الاقتراض, حسابات دائنة أخرى (وتشمل جميع أنواع الأمانات)).
٣. حسابات الموجودات النظامية ورمزها ٩٨، وتضم حسابات المدينين وحسابات التسوية المدينة (المصروفات المدفوعة مقدما والايرادات المستحقة), الحسابات النظامية المدينة (خطابات الضمان المستلمة من الغير, مقابل خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير, الموجودات الثابتة).
٤. حسابات المطلوبات النظامية ورمزها ٩٩، وتضم حسابات الدائنين وحسابات التسوية الدائنة (المصروفات المستحقة غير المدفوعة و الايرادات المقبوضة مقدما) والحسابات النظامية الدائنة (مقابل خطابات الضمان المستلمة من الغير, خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير, مقابل الموجودات الثابتة).

خامساً - تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام في الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي العراقي

يتمثل الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي العراقي قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام بأربع قوائم أساسية وهي:

١. ميزان المراجعة ويعد شهرياً كما يعد ميزان مراجعة ختامي في نهاية السنة المالية.
٢. كشف المصروفات و يعد شهرياً، ويضم بيانات مقارنة بين المصروفات في الشهر الحالي والمصروفات خلال الشهر السابق والتخصيص السنوي لكل نوع من أنواع المصروفات،كما يعد كشف بإجمالي المصروفات خلال السنة في نهاية السنة المالية.
٣. كشف الايرادات يعد شهريا ويضم بيانات مقارنة بين إيرادات الشهر الحالي وإيرادات الشهر السابق كما يعد كشف بإجمالي الإيرادات خلال السنة في نهاية السنة المالية.
٤. قائمة المركز المالي.

وعلى الرغم من هذه التقارير تقدم مؤشرات مهمة لأغراض الرقابة المالية، ولكن يؤخذ عليها ماياتي (الشمري, ٢٠٠٣، ١٥٦):

١. طبيعة البيانات التي تحتويها هذه التقارير وقدرتها المحدودة في الكشف عن أنواع الأموال الحكومية.
٢. عدم قدرتها على إظهار حقيقة الوضع المالي للحكومة ككل وذلك لعدم احتوائها على جميع البيانات المتعلقة بالموجودات والمطلوبات.
٣. عدم نشر هذه التقارير.

حدد قانون الإدارة المالية طبيعة الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي في الفقرات ٤ -٨ من القسم (١١) التي جاءت فيها: (سلطة الائتلاف, ٢٠٠٤، ١٢٥ -١٢٦).

١. لوزير المالية ان يصدر أوامر خاصة إلى وحدات الإنفاق والمحافظات والحكومات البلدية والمحلية وباقي كيانات الموازنة بشأن تقديم تقاريرهم المالية، وأن يوصي بكيفية تقديم الحسابات الختامية الخاصة بوحدات الإنفاق، لاسيما الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات المحلية وباقي كيانات الموازنة.

٢. في ٢١ من شهر أيار و٣٠ من شهر تشرين الثاني ,يقدم وزير المالية تقارير فصلية إلى جهة تتمتع بسلطة تشريعية وطنية بشأن تنفيذ إيرادات ومصروفات الموازنة والتمويل للفصول التي تنتهي في ٣١ آذار و٣٠ أيلول وعلى التوالي, ولوزير المالية أيضا أن يقدم في ٣١ أب من كل عام تقرير نصف سنوي إلى جهة تتمتع بسلطة تشريعية بشأن تنفيذ إيرادات ومصروفات الموازنة والتمويل لنصف السنة الذي ينتهي في ٣٠ حزيران, ويتضمن هذا التقرير معلومات مفصلة تنفيذ إيرادات الموازنة والمصروفات والتمويل.

٣. في ١٥ نيسان من كل عام يقوم وزير المالية بإعداد الحسابات الختامية السنوية (للسنة المالية السابقة) لاسيما أموال الموازنة الخاصة ويقدمها إلى ديوان الرقابة المالية العليا وبدوره يقوم الديوان بإعداد تقرير رقابي بشان الحسابات الختامية في ١٥ حزيران ويقوم مجلس الوزراء بتقديم الحسابات الختامية وتقرير الرقابة إلى جهة تتمتع بسلطة تشريعية وطنية في ٣٠ حزيران.

٤. لابد من أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الفدرالية مطابقين لمحتوى تقسيمات الموازنة ومعايير المحاسبة الدولية على ان تتضمن مياتي :

أ. تقرير الرقابة الخارجية الصادر من ديوان الرقابة المالية العليا وفقا لقانون الرقابة المالية العليا المعدل وإجراءاته المتبعة.

ب. الموازنة الأولية والختامية لحساب الخزينة وخلاصة عما يجري من تقلبات خلال السنة.

ج. تقرير حول فوارق بين إيرادات الموازنة المستحصلة والنفقات من جهة وبين تمويل العجز أو استخدام الفائض من جهة أخرى.

د. تقرير عن قروض الحكومة الفدرالية السنوي وإجمالي الديون غير المحسومة بما فيها الدفعات المتأخرة.

ه. تقرير عما ينفق من احتياطي الموازنة.

و. تقرير عن الضمانات الصادرة من الحكومة الفدرالية خلال السنة.

ز. يقوم وزير المالية بإعداد تقرير عن جميع قروض الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات البلدية والمحلية.

ح. المبالغ المستحقة عن عقود رأس المال.

ط. أرباح العقود غير الموزعة.

ي. خطابات الضمان التي رصدت لها أموال ولم تستلم السلع المرصودة لها.

ك. يقوم وزير المالية بإعداد تقرير عن جميع ضمانات الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات البلدية والمحلية.

٥. يتبع الموافقة على الحسابات السنوية النهائية من قبل الجهة التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية نشر الحساب الختامي في الجريدة الرسمية (الوقائع العراقية) ويتاح للجمهور الاطلاع عليها.

إن القانون أكد على ضرورة أن تكون التقارير المالية معدة على وفق المعايير المحاسبية الدولية. وقد حدد المعيار رقم (١) الصادر عن لجنة القطاع العام في منظمة

IFAC أهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية بما يـــأتي (IFAC.IPSAS1, 2001, :8)

أ . تقديم معلومات عن مصادر الأموال واوجه استخداماتها في الوحدات الحكومية.

ب. تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الوحدة الحكوميـــة علـــى تمويـــل نـــشاطاتها والوفاء بالتزاماتها .

ج. تقديم معلومات عن مصادر النقدية التي استخدمتها الوحـــدة الحكوميـــة فـــي تمويـــل نشاطاتها والوفاء بالتزاماتها النقدية.

د. تقديم معلومات عن المركز المالي للوحدة الحكومية والتغيرات التي طرأت عليه.

هـ. تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية. من حيث تكاليف الخـــدمات المقدمة، الكفاءة، الإنجازات.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد عرض المعيار مجموعة من التقارير والكشوفات الماليـــة التي يجب على الوحدة الحكومية أن تعدها وهي*:

١. قائمة الوضع المالي.

٢. قائمة الأداء المالي.

٣. قائمة التغيرات في صافي الموجودات / الأرباح.

٤. قائمة التدفق النقدي.

إن اعتماد هذا المعيار بجانب المتطلبات التي اشار اليها القانون سوف يـــؤدي إلـــى تطور كبير في الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي, إلا أن هذا التطـــور لـــم يكـــن ملموسا لحد ألان لان الوحدات الحكومية لازالت تعد القوائم المالية نفسها التي كانت تعدها قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام (بسبب اتساقها إلى حد مـــا مـــع المعيـــار المحاسبي الدولي للقطاع العام "إعداد التقارير المالية على وفق الأساس النقـــدي") وعـــدم توفر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الأخرى عموما والمعيار الدولي رقم (١) خصوصا وأهمها اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة ,فضلا عن عدم تقديم الحـــسابات الختامية في موعدها وعدم نشرها لاطلاع الجمهور عليها.

الاستنتاجات

خلص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. تمثل الموازنة العامة للدولة وهيكلها ومراحلها المحور الرئيس لقـــانون الإدارة الماليـــة والدين العام, ولم يركز القانون على تنظيم إجراءات العمل المحاسبي بالدرجـــة نفـــسها على الرغم من أنه أوقف العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لـــسنة ١٩٤٠ المعدل الذي كان ينظم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية.

٢. إن تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام على النظام المحاســـبي الحكـــومي العراقـــي انعكس بشكل مباشر على الدليل المحاسبي للنظام وذلك بسبب التغير الذي أحدثه القانون في دليل الموازنة العامة للدولة من خلال اعتماده دليـــل جديـــد يتوافـــق مـــع مـــوجز إحصائيات مالية الحكومة الذي اصدر صندوق النقد الدولي.

---

*عرض الباحث نماذج لهذه القوائم وضمن الملحق ١.

٣. إن اعتماد القانون للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC يعد تطورا كبيرا للنظام المحاسبي الحكومي إلا إن عدم ترجمة هذه المعايير وعدم توفير المتطلبات اللازمة لتطبيقها جعل اعتمادها لا يعدو عن كونه إصلاحات تجميلية تم اللجوء إليها بشكل سريع لتحقيق أهداف ومكاسب سياسية قصيرة الأمد.
٤. إن إيقاف العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل وعدم توفير متطلبات اللازمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC جعل النظام المحاسبي الحكومي العراقي يعيش حالة انتقالية كما أدى إلى عدم انسجام التقارير المالية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي مع المعايير المحاسبية الدولية.

التوصيات

بناءً على الاستنتاجات يوصي الباحث بما يأتي:

١. إلغاء قانون الإدارة المالية والدين العام وإصدار قانون جديد يعتمد الإجراءات الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة ويعمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي من خلال تحقيق توافق بيئي بين الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية وبيئة العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية.
٢. تشكيل هيئة تابعة الى مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في العراق تتولى عملية وضع معايير محاسبية حكومية قابلة للتطبيق في البيئة المحلية أو تطويع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC بما يناسب بيئة العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية في العراق وبما يحقق توازنا بين ماهو مطلوب في البيئة المحلية وما هو قابل للتطبيق فيها ويعد برنامج التطبيق المرحلي ملائماً في هذا المجال.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. ارنست ويونغ، ٢٠٠٨, تقرير المرجعة لبيان المقبوضات والمدفوعات لصندوق التنمية للعراق للسنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١, المجلس الدولي للرقابة والمشورة المالية – العراق http://www.iamb.info/arapdf/jul08/r070308a.pdf
٢. دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، مطبعة الرسالة، بغداد.
٣. دائرة المحاسبة، ٢٠٠٧، هيكل الحسابات المتوافقة مع إحصائيات مالية الحكومة. http://www.mof.gov.iq/ar/index
٤. ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٦, دراسة انتقاديه لنظام معلومات الإدارة المالية العراقي IFMIS ,www.bsaira.net/pages/a i.htm
٥. الزهاوي, سيروان عدنان، ٢٠٠٨، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في القانون العراقي ,جمهورية العراق, مجلس النواب / الدائرة الإعلامية.
٦. سلطة الائتلاف، ٢٠٠٤، "قانون الإدارة المالية والدين العام" الوقائع العراقية العدد ٣٩٨٤.
٧. سلوم, حسن عبد الكريم، ٢٠٠٣، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

٨. السندي, علي مال الله، ٢٠٠٤ "تصميم نظام معلومات محاسبي حكومي لمشروع ري الجزيرة الشمالي"، رسالة ماجستير غير منشورة, كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل.
٩. الشمري، حيدر علوان، ٢٠٠٣، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية (أنموذج مقترح باستخدام مدخل القرار) أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
١٠.قانون أصول المحاسبة العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل.

ثانياً - المراجع باللغة الاجنبية

1. Coalition Authority,2004 ”Financial Management And Public Debt Low” ALwaqai- ALiraqai, NO,3984
2. IFAC IPSAS,12000 “presentation Statements," International Public Sector Accounting Standards New York,
3. IFACpsc Study 2, Elements of the Financial Statements of National Governments, Issued by the International Federation of Accountants, New York, July 1993.
4. IFACpsc Study,8,1996The Governmental Financial Reporting Entity, New York,
5. IFACpsc, Handbook 2008 ”International Public Sector Accounting Standards” www.IFAC.org.