مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: واقع الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية في سوريا وترشيده "دراسة تحليلية"
اسم الكاتب: د. عقبة الرضا، د. ماهر الأمين، أيام ياسين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3921
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 03:55 +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 جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (25) العدد (5)2003
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (25) No (5) 2003

واقع الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية في سوريا وترشيده "دراسة تحليلية "

الدكتور عقبة الرضا*
الدكتور ماهر الأمين**
أيام ياسين***

(قبل للنشر في 2003/3/17)

□ الملخّص □

نتيجة لتحول الاهتمام الأساسي للموازنة العامة للدولة عبر مراحل تطورها وانتقالها من مرحلة الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء ثم إلى موازنة التخطيط والبرمجة كان لابد من ضرورة الإصلاح المحاسبي الحكومي في النظام المحاسبي السوري أمام متطلبات التوسع الكبير في الإنفاق العام، وكان لابدّ من تزايد الاهتمام بترشيد الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية كونها في الغالب هيئات خدمية تعتمد على النفقات الجارية في ظلّ نظامٍ محاسبي مقتصرٍ على الرقابة المالية والقانونية بغضّ النظر عن مدى تحقيق الكفاءة والفعالية مما يفسح المجال للإسراف وتبديد الموارد الحكومية، لذلك تناولت الباحثة واقع الإنفاق الجاري الحكومي بغرض تحديد مواطن الضعف في النظام المحاسبي الحكومي بهدف ترشيد الإنفاق وتوجيهه للتطوير والتنمية.

إن الهدف من هذه الدراسة إلقاء الضوء على الدراسات والأنظمة المتطورة في المحاسبة الحكومية ومن ثم استعراض النظام المحاسبي الحكومي في سوريا بشكل تحليلي في ضوء المحدّدات الأساسية لمصداقية البيانات والعمليات المالية المتمثلة بالقانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي /92/ لعام 1967 والأنظمة المالية النافذة، وتحليل واقع الموازنة السورية والإنفاق الجاري من الناحيتين التقديرية والتنفيذية مقارنة بالمؤشرات الاقتصادية، وقد تم دعم وتأكيد النتائج النظرية لهذه الدراسة بالدراسة العملية عن طريق طرح أسئلة على عينة من محاسبي الإدارات باعتبارهم الجهة الرقابية على تنفيذ و ضبط الإنفاق العام.

* مدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق –دمشق – سورية.
** مدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين –اللاذقية – سورية.
*** طالبة دراسات عليا / ماجستير/- قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد- جامعة تشرين–اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (25) العدد (5)2003
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (25) No (5) 2003

The Status and Rationalization of Current Expenditure in Government Administrative Units in Syria

Analytical Study

Dr. okba Al-Reda*
Dr. Maher Al-Amin**
Ayam Yassin ***

(Accepted 17/3/2003)

□ ABSTRACT □

As a result of the shift of basic emphasis of the government general budget through its stages of development and transformation from the traditional budget phase to a programmes and performance phase, then to planning and programming budget, the Syrian government's accountancy system needs correction. This is all the more so, because of the requirements of great expansion in government spending. It is also necessary to pay more attention to rationalization of government current expenditure in the administrative units as they are mostly service organizations that depend on current expenditure within an accountancy system, which is confined to financial and legal monitoring regardless of efficiency and effectiveness. Such a situation leads to overspending and waste of government resources. This study deals with the status of government current expenditure in order to rationalize expenditure and direct it towards development.

The study seeks to cast light on studies and advanced systems of government accountancy in order to be able to analyze the Syrian government's accountancy system based on determiners of authenticity of financial records and data represented by basic the Financial Act issued in the legislative decree /92/ in 1967, together with the financial regulations already in force. The paper also reviews the status of the Syrian budget and current expenditure, both in approximate and real terms, relative to economic indicators. A lot of interviews with government accountants and questionnaires were done in support of the results of this study.

***instructor at the Accountancy Department, Faculty of Economics, Damascus University- Damascus-Syria.**
****Instructor at The Accountancy Department, Faculty of Economics, Tishreen University-lattakia-Syria.**
*****student of collegiage studies / Master / - Accountancy -Department, Faculty of economics, Tishreen University-lattakia-Syria.**

مقدمة:

تعتمد حاجات التنمية الاقتصادية المعاصرة على ضرورة الإصلاح المحاسبي في المجال الحكومي بسبب ضعف الأنظمة المحاسبية الحكومية النافذة وعدم قدرتها على مواكبة متطلبات التوسع الكبير في الإنفاق العام الذي يعتبر أحد محددات التوجيه الاقتصادي وأهم أدوات السياسة المالية خاصة وأنه ترافق مع تزايد الإنفاق العام إسرافاً شديداً وتبديداً للنفقات العامة في ضوء الأساليب التقليدية المتبعة وعدم تناسبها مع اتساع دور الدولة وتشعب اختصاصاتها.

لذلك تم تناول موضوع الهدر والإسراف الحاصل في الإنفاق الجاري الحكومي للوحدات الإدارية في سوريا كون أغلبها هيئات خدمية لا تهدف إلى تحقيق الربح من جهة وتعتمد على النفقات الجارية من جهة أخرى كما أنها تخضع لقيود ومحددات تنظيمية ناتجة عن القوانين والمراسيم الخاضعة لها التي تؤثر على مصداقية البيانات والعمليات المالية، ولمعالجة هذه المشكلة يجب تسليط الضوء على نقاط الضعف في النظام المحاسبي الحكومي من خلال دراسة واقع عناصر هذا النظام لاسيما الإدارة المالية العامة والأسس والمبادئ المحاسبية ذات الأثر الكبير في عملية التخطيط المالي للموازنة العامة للدولة التي تعتبر التشريع القانوني الذي ينظم العمليات المالية المتعلقة بالدولة من موارد ونفقات.

أهمية وهدف البحث:

تستخدم النفقات العامة كأداة لتوجيه الاقتصاديات نحو التنمية وتسهم بالتالي في رفع كفاءة وفعالية تنفيذ الأنشطة الحكومية، لذلك سعت الاقتصاديات المتطورة إلى الاهتمام بتطوير أنظمتها المحاسبية الحكومية بالإضافة إلى تطوير الموازنة العامة للدولة والاهتمام بالمحاسبة عن الاعتمادات المخصصة، واعتمادا على ما سبق فإن البحث يهدف إلى ما يلي:

1- دراسة وتحليل المحاسبة الحكومية المعتمدة في سوريا وتحديد نقاط الضعف والقوة فيها.
2- توضيح الآثار السلبية في آلية الإنفاق الجاري.
3- دراسة وتحليل القانون المالي الأساسي والأنظمة المالية النافذة في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري لبيان مدى انسجامها مع التطور الحاصل في مفهوم المال العام ومتطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة
4- بيان دور محاسب الإدارة في ضبط المال العام.
5- تقديم المقترحات والتوصيات التي يمكن من خلالها تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتطوير القوانين والأنظمة المالية بهدف المحافظة على المال العام وتوجيهه نحو تنمية وتطوير الاقتصاد السوري وتعزيز مكانته بين الاقتصاديات العالمية.

الدراسات السابقة:

تركزت معظم الدراسات في مجال المحاسبة الحكومية في سوريا فيما يلي:

1- دراسة دور الإيرادات الضريبية في تمويل الإنفاق العام(**ريم جودت يعقوب آغا-1992**).
2- دراسة منهجية الموازنة العامة للدولة (**الدكتور محمد خالد المهايني -1994**).

3- دراسة دور السياسة المالية في تحقيق التوازن الاقتصادي **(عفيف عبد الكريم صندوق – 2000)**.

4- ودراسة إمكانية تطبيق بعض أنظمة الموازنة المتطورة/ الموازنة الصفرية/ في الوحدات الإدارية المحلية في سوريا**(منار عبد الستار خولاني- 2001)**.

لكن لم تتطرق أي دراسة سابقة لتحليل وبيان نقاط الضعف في الأسلوب المعتمد في المحاسبة الحكومية في سوريا من خلال تتبع آلية تنفيذ الإنفاق العام الجاري، أو إلى دراسة الدور الذي تلعبه القوانين المالية والسلوكيات الفردية في هدر المال العام بشكل يوضح نقاط الضعف بالقوانين المالية النافذة وضعف العملية الرقابية على هذا النوع من الإنفاق.

منهج البحث :

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث يهتم بدراسة وتحليل ما هو قائم فعلا من أسس نظرية للمحاسبة الحكومية في الاقتصاديات المتطورة وما جرى تطبيقه منها في المحاسبة الحكومية في سوريا بشكل يساعد على استقراء الواقع الفعلي لمشكلة الهدر في الإنفاق الجاري الحكومي من خلال قائمة استقصاء تتضمن مجموعة من الأسئلة المطروحة على عينة من محاسبي الإدارات لتأكيد النتائج النظرية.

فروض البحث:

1- يعتبر القانون المالي الأساسي أداة للرقابة على الإنفاق العام .

2- لا تنسجم القوانين والأنظمة المالية مع متطلبات التطوير والتنمية الاقتصادية.

3- إن غياب الدعم المادي والمعنوي لمحاسب الإدارة ينعكس سلبا على أدائه المهني .

مخطط البحث :

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وخاتمة :

الفصل الأول:

الأسس النظرية للمحاسبة الحكومية ويشتمل على مدخل وثلاثة مباحث تناولت تطور مفهوم المحاسبة الحكومية والمبادئ والسياسات العامة للمحاسبة الحكومية وموقع الموازنة العامة للدولة من النظام المحاسبي الحكومي.

الفصل الثاني:

نظام المحاسبة الحكومية في سوريا و يتضمن مدخلاً وثلاثة مباحث تناولت الأسس العامة للمحاسبة الحكومية في سوريا وواقع الموازنة العامة للدولة بالإضافة لتحليل الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية.

الفصل الثالث :

الدراسة العملية وتتضمن مدخلاً ومبحثين تناولا عرضاً للاستبيان المطروح وتحليلاً للنتائج التي تم الحصول عليها من خلال إجابات العينة الإحصائية وفقا لنظام spss الإحصائي التحليلي.

الخاتمة :

النتائج والتوصيات .

§ تطور مفهوم المحاسبة الحكومية :

تطور مفهوم المحاسبة الحكومية نتيجةً لتطور النشاط الحكومي وتنوعه مما حدا بالاتجاهات الفكرية الحديثة للتأكيد على ضرورة التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وعلى تطوير أساليب المحاسبة الحكومية لتشكل الأداة الأساسية للإدارة المالية العامة من حيث الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات في تحديد مسار المال العام، فقد **عُرّفت** المحاسبة الحكومية وفقا لما جاء في **دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة** بأنها:

" تعتبر أداة للمديرين الحكوميين بهدف الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وبهدف الاحتفاظ بالمستندات وتصنيف البيانات لاستخدامها في الرقابة وتنفيذ برامج الحكومة بكفاءة عالية "*
(united nation - 1970)pp3

تركز المحاسبة الحكومية على "**الأموال المخصصة** " إذ تخضع الوحدات الإدارية الحكومية إلى نظرية الأموال المخصصة التي تعتبر الأصول مجموعة إمكانيات وخدمات اقتصادية تقتنى لاستخدامها بالمستقبل أما الخصوم فهي القيود المفروضة على استخدام هذه الأصول وترتكز هذه النظرية على: * (دهمش – 1980) ص88

- فصل وتمييز الأموال المخصصة
- ارتباط هذه الأموال بأنشطة وأهداف محددة
- استقلالية الوحدة الحكومية ماليا ومحاسبيا
- فصل الموارد والالتزامات المرتبطة بها.

المبادئ والأسس العامة للمحاسبة الحكومية :

تزايد الاهتمام بضرورة خضوع نظام حسابات الحكومة للمبادئ والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها في معظم الاقتصاديات المتطورة فكانت الولايات المتحدة الأمريكية أول الدول التي طبقت ذلك بشكل يترافق مع تطبيق القواعد القانونية حيث اعتبرت أهم قضية في الفكر المالي – التوفيق بين المتطلبات القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها – إلى أن أُنشئ **المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA** الذي شكّل هيئة مجلس معايير المحاسبة الحكومية وكان من أهم المبادئ والسياسات العلمية التي اتجه الفكر المالي الحديث إلى تطبيقها في مجال المحاسبة الحكومية هي:

- القيد المزدوج في المحاسبة الحكومية
- الحيطة والحذر في المحاسبة الحكومية
- أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية
- مقابلة الإيرادات مع المصروفات

- الموضوعية ووحدة القياس
- تطبيق محاسبة التكاليف
- قابلية المقارنة
- الوحدة المحاسبية "نظرية الأموال المخصصة"
- الجرد والتسويات الجردية
- تطبيق محاسبة المسؤولية

وقد اعتبرت **الموازنة** مبدأً من مبادئ المحاسبة الحكومية كونها الأداة الأكثر فاعلية في المحاسبة الحكومية وتزداد أهميتها في مجال المحاسبة عن الأموال الحكومية لأنها تعتبر وثائق قانونية" * (HAY-LEON - 1980) PP 20

§ **موقع الموازنة العامة للدولة من النظام المحاسبي الحكومي :**

تطورت النظرة إلى الموازنة مع تطور دور الدولة وأصبحت تتدخل بنشاط الحكومة الاقتصادي والاجتماعي **وعُرفت الموازنة وفقا لدليل المحاسبة الحكومية** على أنها " عملية سنوية ترتكز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة " * (شكري - 1990) ص28

مر تطور الموازنة العامة للدولة بعدة مراحل وهي:

1- **الموازنة التقليدية** (موازنة البنود): حيث اعتبرت الموازنة أداة لفرض الرقابة القانونية المالية على إيرادات ونفقات الحكومة.

2- **موازنة البرامج والأداء:** حيث برز الاهتمام بالموازنة كأداة لرفع كفاءة الإدارة العامة.

3- **موازنة التخطيط والبرمجة:** حيث استخدمت الموازنة في عملية اتخاذ القرار من خلال المقارنة بين البدائل المتاحة لتنفيذ البرامج الحكومية بأفضل كفاية.

4- **موازنة الأساس الصفري:** هي أسلوب إعداد مشروع الموازنة على أساس التقييم لجميع البرامج والمشروعات والأنشطة سواء كانت قائمة أم جديدة وتم اقتراحه بأحد مؤتمرات الأمم المتحدة عام 1967 على تبني فكرة الأساس الصفري لاسيما بالنسبة لقياس فاعلية الخدمات الجارية.* (اسماعيل،كراجة- 1989) ص57

كما تطورت **القواعد التي تخضع لها الموازنة** مع تطور مفهوم الموازنة وكان من أهمها:

- قاعدة سنوية الموازنة
- قاعدة الوحدة والشمول
- قاعدة العمومية (الشيوع)
- قاعدة التوازن

تمر الموازنة بعدة مراحل منذ البدء بتحضيرها حتى ختام حساباتها وتقسم **دورة الموازنة** إلى:

1- مرحلة الإعداد أو التحضير لمشروع الموازنة
2- مرحلة مصادقة السلطة التشريعية
3- مرحلة تنفيذ الموازنة
4- مرحلة المراجعة والرقابة على تنفيذ الموازنة

تطور الإنفاق العام ومكوناته :

أدى تطور وظائف الدولة إلى تطوير مفهوم النفقة العامة من النفقة الحيادية المقتصرة على الغرض المالي إلى النفقة ذات الأثر المضاعف في الحياة الاقتصادية التي تحقق التوازن للاقتصاد القومي وكان من أهم تعاريف **النفقة العامة** تعريف **كوهلر** بأنها " المبالغ المخصصة لمواجهة الالتزامات الحالية والمستقبلية كما أنها تمثل المدفوعات النقدية بهدف الحصول على الخدمات أو الأصول المختلفة " * (حجازي – 1997) ص267

* مما سبق تبين للباحثة أن خصائص النفقة هي :

1- النفقة مبلغ نقدي

2- هدف النفقة إشباع الحاجات العامة

3- تُصرف النفقة العامة من قبل الدولة

* كان هناك أسباب عديدة لتزايد النفقات العامة منها الأسباب الحقيقية التي تؤثر على الناتج القومي (الاقتصادية والإدارية والاجتماعية والسياسة والمالية) ومنها أسباب ظاهرية (انخفاض قيمة النقد وتعديل طرق المحاسبة الحكومية)

*** تبويب النفقات العامة:**

تركزت أغلب الدراسات الحديثة حول ارتباط النظم المحاسبية الحكومية بتصنيف الموازنة ارتباطا كاملا ونص على ذلك دليل المحاسبة الحكومية في الفقرة (ب)من المادة /23/منه * (united nation - 1970) وأكدت على ذلك الندوة العلمية المنعقدة في تونس حزيران من عام 1980 في الفصل الأول من مبادئ أسس المحاسبة الحكومية في النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية.* (الصايغ – 1981) ص9

ويأخذ الإطار العام لتبويب النفقات العامة للدولة أربعة طرق هي :

*التبويب الإداري

*التبويب الوظيفي

*التبويب النوعي

*التبويب وفقا لطبيعة النفقة

يعتمد التقسيم الاقتصادي للنفقات على معايير اقتصادية تأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للنفقة العامة وتقسم من حيث آثارها على الدخل القومي إلى:

- النفقات العامة الحقيقية : التي تؤدي إلى زيادة الدخل القومي عن طريق استخدام الدولة لجزء من القوة الشرائية في المجتمع.
- النفقات التحويلية: وهي نفقات لا تؤدي إلى زيادة الإنتاج القومي بشكل مباشر إنما تؤدي إلى توزيع الدخل القومي.

كما تقسم النفقات وفقا لمعيار تكرارها وكيفية تغطيتها إلى:

- النفقات الاستثمارية :ترتبط بزيادة الموجودات الحكومية الثابتة وتتعلق بالثروة الوطنية وبرامج التنمية.
- النفقات الجارية :تهدف إلى تسيير إدارات الدولة واستمرارها وتعتبر نفقات غير منتجة من جهة وعرضةً للإسراف والتبذير من جهة أخرى.

كان هذا عرض لأهم مرتكزات وأسس الأنظمة المحاسبية الحكومية المتطورة وتهدف هذه الدراسة إلى إظهار انعكاس هذه المرتكزات على ما هو مطبق بالمحاسبة الحكومية في سوريا.

نظام المحاسبة الحكومية في سوريا

تواجه الدول النامية تحديات في نظام المحاسبة الحكومية حيث تعاني من مشاكل تكمن في نظام الرقابة المالية على الإنفاق الحكومي أمام متطلبات التنمية والتطوير، هذه التحديات الناتجة عن السياسات المالية غير المدروسة والتخطيط غير المبني على أساس علمي بالإضافة لحاجات اقتصادية تعتمد على زيادة الإنفاق مقابل إيرادات محدودة في ظل أجهزة رقابة مالية ضعيفة،كما والناتجة عن سريان قوانين وتشريعات أصبحت لا تتماشى و الظروف الاقتصادية الحالية، لذلك فإن هذه التحديات تشكل عقبة في مسيرة تطوير الاقتصاد السوري وهذا الوضع فتح المجال للتلاعب بتقديرات الموازنة العامة للدولة ووضعها بشكل بعيد عن الموضوعية وأحيانا وفقا لغايات شخصية غرضها الإساءة ومحاولة اختلاس المال العام مما أدى إلى إبعاد المال العام عن هدفه الحقيقي .

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مشكلة الهدر والتبديد بالمال العام من خلال التركيز على ضعف نظام المحاسبة الحكومية حيث لا يوجد نظام محاسبي خاص بالوحدات الإدارية الحكومية إنما تعتمد على مجموعة قوانين وتشريعات أصبحت لا تتماشى و مسيرة التطوير بسبب الفجوة الزمنية بين تاريخ صدور هذه التشريعات وبين متطلبات التطوير الحالية ولكي تتمكن الباحثة من إظهار نقاط الضعف بهذه القوانين والأنظمة المالية وانعكاسها على الأداء التقني للنفقات العامة بهدف الوصول إلى مقترحات لحماية المال العام والنشاط الحكومي من الهدر في الإنفاق الجاري وترشيده بما يلبي حاجات التنمية ولتحقيق ذلك تمت دراسة ما يلي:

الأسس العامة لنظام المحاسبة الحكومية :

لا يوجد نظام محاسبي أو قانون موحد لمحاسبة الوحدات الإدارية الحكومية في سوريا وإنما تستند هذه المحاسبة على **القانون المالي الأساسي الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم** /92/ **لعام** 1967 الذي يعتبر مجموعة من الأسس التنظيمية هدفها تطبيق مبادئ التخطيط في مجال الموازنة العامة للدولة، تتضمن هذه الأسس وحدة الموازنة وتبويبها ومراحل دورتها كما تفصح عن دور وزارة المالية الرقابي في تنفيذ الموازنة عن طريق محاسبي الإدارات والعلاقة المركزية التي تفرضها على العمليات المالية للوحدات الإدارية الحكومية، وصدرت استنادا لأحكام هذا القانون عدة أنظمة مالية تهدف إلى تنظيم الشؤون المحاسبية للوحدات الإدارية الحكومية كان من أهمها:

- المرسوم التشريعي **رقم**/1811/ **لعام** 1969 المتضمن النظام المالي المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري.
- المرسوم **رقم**/228/ **لعام** 1969 المتضمن نظام عقود الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.
- قرار وزير المالية **رقم** /1181/ **لعام** 1969 المتضمن نظام المستودعات.

ما زالت هذه التشريعات هي المحدد والأساس التنظيمي للعمليات المالية في الوحدات الإدارية الحكومية ونصت هذه التشريعات على المبادئ والسياسات التي تستند عليها المحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية وكان من أهمها مبدأ **القيد المزدوج** ورغم أهميته في دقة وسهولة العمليات المحاسبية إلا أنه لم يوضع موضع التطبيق لحينه.

واقع الموازنة العامة للدولة في سوريا:

من خلال تتبع دورة الموازنة في سوريا وبالتركيز على موازنة العمليات الجارية نجد أن :

1- **إعداد الموازنة** : تتبع في القطر العربي السوري نفس الخطوات المتعارف عليها في إعداد الموازنات من حيث إجراءات وضع التقديرات و إقرارها من الجهات المختصة، لكن يؤخذ على هذه التقديرات أنها تبتعد عن فرض الموضوعية حيث يشوبها الكثير من المبالغة لأنها تستند على أسس غير سليمة تقديرا وإقرارا فهي تقر من قبل جهات غير ملمة بواقع حاجات الإنفاق على المستويات التنفيذية وقيامها بتخفيض التقديرات الأولية يؤدي إلى المغالاة بها.

2 - **تنفيذ الموازنة** : كما في تنفيذ الموازنات المتعارف عليه وبعد صدور قانون الموازنة وتحديد مخصصات كل جهة عامة تتم عملية تنفيذ النفقات على ثلاثة مراحل هي :

- عقد النفقة: يتم عقد النفقة وفقا لشروط معينة نص عليها القانون المالي الأساسي بقرار من آمر الصرف وبتأشير محاسب الإدارة
- تصفية وصرف النفقة : يقصد بذلك التأكد من تنفيذ العقد ونشوء التزام محدد على الجهة العامة وفقاً لمستندات ووثائق.
- تأدية النفقة أو تسديدها: أي دفع الدين المترتب نتيجة عقد النفقة وصرفها ويتم عن طريق وزارة المالية.

نجد أن عدم موضوعية مرحلة إعداد الموازنة يعكس عدم الموضوعية على مرحلة التنفيذ، وتتصف هذه المرحلة بطابع السلوك الفردي بالتصرف بالاعتمادات، فإذا بدأنا من مرحلة عقد النفقة نجد أنه لا يوجد محدد لقانونية النفقة لاسيما أن كل نشاط حكومي يتطلب نوع خاص من النفقات وتحميل المحاسب مسؤولية تأشيرته على عقد النفقة ماديا ومسلكيا يؤدي ذلك إلى تشدده بالتأشير أحيانا وإلى خلافات كبيرة بينه وبين آمر الصرف تؤثر على سير النشاط كما أن ضعف القوانين بتحديد مسؤولية كل مرحلة يؤثر سلبا على دور محاسب الإدارة وبالتالي يضعف هذا الدور ويؤدي بالمقابل إلى إفقاد هذه القوانين المصداقية في التطبيق وينعكس ذلك بشكل مباشر على هدر بالإنفاق الحكومي، أما بالنسبة للخطوات الأخرى من عملية التنفيذ فإنها قد تنطوي على مخالفات كبيرة نتيجة استغلال عدم موضوعية الخطوة الأولى.

3- **تبويب الموازنة** : بالرغم من أهمية تبويب الموازنات إلا أن التبويب الحالي المتبع يفقد النفقات العامة الهدف والغاية من تخصيصها حيث تعكس رقم نفقات بغض النظر عن الآثار الاقتصادية لها ومدى أثر ذلك على إمكانية استخدامها كأداة للتوجيه والتنمية وصعوبة تقويم الأداء الحقيقي للوحدات الإدارية الحكومة.

تحليل الإنفاق الجاري :

* من خلال تتبع معدلات **نمو الإنفاق الجاري** لعدة سنوات نجد أن أرقامها تفوق أرقام الإنفاق الاستثماري ويعود ذلك إلى أن مكونات الإنفاق الجاري تعتبر من النفقات شبه الثابتة التي تشكل التزامات يجب على

الحكومة الوفاء بها وبالتالي إن أي سياسة ترشيدية أو إصلاحية للسياسة المالية يجب أن تكون على حساب الإنفاق الاستثماري.

* من خلال تحليل **العلاقة بين الإنفاق الجاري والناتج المحلي الإجمالي** نجد أن نمو الناتج مازال أقل من معدل نمو النفقات الجارية، ويدل ذلك على تأثير كتلة الرواتب والأجور بمعدل التضخم السائد وبمعدل تزايد العمالة بالقطاع العام.(المجموعة الإحصائية لعام2001)

* من خلال تحليل **هيكل الإنفاق الجاري الحكومي** نجد أنه تم توزيع عناصر هذا النوع من النفقات على أربعة أبواب وفقا لدليل النفقات لكن تمركز الإنفاق الاستهلاكي في البابين الأول (الرواتب والأجور) والثاني (المستلزمات السلعية) أما إنفاق البابين الرابع والخامس فهو من النفقات التحويلية التي تتصف بطابع سياسي مما يؤكد أن الهدر في القسم الأكبر من النفقات الجارية يتم من خلال البابين الأول والثاني.

– من خلال تتبع كتلة الرواتب والأجور نجد أنها تشكل 30**%تقريبا** من النفقات الجارية و معدل تزايدها كبير بالرغم من أنها من النفقات المنتظمة ويعود ذلك إلى زيادة التوظيف والبطالة المقنعة في الجهاز الإداري الحكومي نتيجة عدم اهتمام الحكومة بالتخطيط لامتصاص هذا الفائض وعدم تفعيل القطاع الخاص بشكل يستوعب هذا الفائض.

– أما بالنسبة لنفقات الباب الثاني والتي تشكل حوالي **14%** من الإنفاق الجاري ومن خلال تتبع تطور هذه النفقات نجد أنها تتزايد بشكل ثابت تقريبا لكن وان دل ذلك على سياسة ترشيدية للحكومة إلا أنه لا يعبر عن جدوى هذه النفقات بسبب عدم وجود قواعد أو محددات لإنفاقها وصعوبة تقدير المتطلبات الحقيقية لها بظل القوانين النافذة مما يفسح المجال للتلاعب والخطأ.(متابعة أرقام قانون الموازنة العامة للدولة لعدة سنوات)

نتائج البحث :

من خلال ماسبق توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

1- من خلال عرض الأسس النظرية للمحاسبة الحكومية لاحظنا وجود أنظمة محاسبية حكومية متطورة تستند على مبادئ وسياسات ومعايير متعارف عليها دولياً ومطبقة في أغلب الدول المتقدمة، وأنظمة متطورة للموازنة العامة للدولة وهناك جهود لتطوير أنظمة الموازنة كما وجدنا اتجاهاً متنامياً في معظم الدول المتقدمة لتطوير وتفعيل دور الرقابة على تنفيذ الموازنة وفق أنظمة ترشيد النفقات العامة للدولة وذلك بتطور مفهوم النفقة العامة من النفقة المقتصرة على الغرض المالي إلى النفقة ذات الأثر المضاعف التي تحقق التوازن الاقتصادي فتزايدت هذه النفقات لتصبح الأداة السياسية والمالية للدول.

2- من خلال عرض نظام المحاسبة الحكومية في سوريا وجدنا أنه لا يوجد نظام محاسبي خاص بالوحدات الإدارية الحكومية في سوريا إنما تستند الأسس العامة لنظام المحاسبة الحكومية على القانون المالي الأساسي والأنظمة المالية النافذة والتي صدرت كلها مع بداية الانفتاح الاقتصادي على اقتصاد السوق في عام 1967 واعتبرت نافذة من بداية عام 1970 وبالرغم من الفترة الزمنية بين صدورها والوقت الحالي ومتطلبات كل مرحلة خلالها مازالت هذه التشريعات هي الضابط الوحيد للإنفاق العام وبالتالي نتوصل إلى أن النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الإدارية الحكومية وأسلوب ضبط نفقات الموازنة والتشريعات التي تحكمها مازالت قاصرة وتتطور ببطء شديد ولا يمكن أن تحقق الاستقرار الاقتصادي الذي توصلت إليه الأنظمة المحاسبية في الدول المتقدمة.

3- من خلال استعراض المبادئ والسياسات المعمول بها في أنظمة المحاسبة الحكومية المتطورة توصلنا إلى أن المحاسبة الحكومية في سوريا لا تعتمد على المبادئ والمعايير المتعارف عليها والمطبقة دوليا إلا أن القوانين المالية تتضمن بعض المبادئ والسياسات التي يمكن تطبيقها في مجال المحاسبة الحكومية ومن خلال دراستها بالتفصيل توصلنا إلى ما يلي:

- مازالت الوحدات الإدارية الحكومية تمسك حساباتها وفق طريقة القيد المفرد وهو أسلوب محدود لا يمكنه تأمين المستوى اللازم من المعلومات بالرغم من أن القانون المالي الأساسي نص على تطبيق القيد المزدوج منذ صدوره.
- تحتسب نفقات وإيرادات الموازنة العامة للدولة وفقا للأساس النقدي الذي نصت عليه القوانين وينعكس ذلك سلبا على صعوبة المقارنة وتقويم الأداء الحكومي ويخرج عن مبدأ استقلال السنوات المالية.
- تتم مقابلة النفقات مع الإيرادات على مستوى مجموع النفقات مع مجموع الإيرادات وذلك بقطع حسابات الموازنة وهذا الإجراء لا يوضح الآثار الاقتصادية لأرقام الموازنة إنما يظهر رقم نفقة مقابل رقم إيراد على مستوى الحكومة.
- لا يمكن المقارنة بدقة بين السنوات المالية بالرغم من اعتماد الموازنة على تبويب موحد بسبب الاعتماد على نظام الموازنة التقليدية والتي تقدر أرقامها وتنفذ بشكل رقمي وليس على أساس اقتصادي وتعتمد على أسس غير متطورة.
- تبتعد عملية الجرد والتسويات الجردية المطبقة والمنصوص عليها بالقوانين عن هدف المعايير الحكومية المتطورة والمتمثل بتقويم وقياس الأداء الحكومي من خلال المحافظة على موجودات الحكومة وذلك بسبب عدم التمييز بين الأصول المتداولة والأصول الثابتة وعدم احتساب العمر الإنتاجي للأصول الثابتة.
- هناك استثناءات عديدة لمبدأ سنوية الموازنة منصوص عليها بالقوانين ويمكن أن تنعكس هذه الاستثناءات سلبا عندما يتم اللجوء إليها بشكل غير موضوعي.
- تخرج الموازنة السورية عن مبدأ وحدة الموازنة وشمولها بسبب ارتباط الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتي لها موازنات مستقلة بالموازنة العامة للدولة على أساس قاعدة الصوافي وبالتالي تخرج عن فرض الموضوعية في التعبير عن الوضع المالي الحقيقي للحكومة بكامل أنشطتها الحكومية.

4- من خلال عرض واقع الموازنة العامة للدولة في سوريا وجدنا أن الموازنة السورية مازالت في طورها التقليدي بسبب قصور القوانين والأنظمة المالية التي تحكمها عن ضبط المال العام وصعوبة تطوير الموازنة بظل هذه النصوص القانونية ويبدو ذلك من خلال:

- إن عملية إعداد الموازنة العامة للدولة تعتمد على أسلوب تخطيط غير موضوعي وبشكل لا يراعي اقتصادية النفقات المقدرة ويشوبها الكثير من المبالغة وعدم الالتزام بالتعليمات وتسيطر عليها السلوكيات الفردية.
- ضعف دور السلطة التشريعية في عملية إعداد الموازنة وعدم تفعيل الدور الرقابي لها على تنفيذ الموازنة.
- تتصف عملية تنفيذ الموازنة العامة للدولة بطابع السلوك الفردي في عملية اتخاذ قرارات الإنفاق بسبب عدم نص القوانين بشكل واضح على توزيع الصلاحيات والمسؤوليات في اتخاذ القرارات المالية وتنفيذها .

- ترتبط الوحدات الإدارية الحكومية بوزارة المالية بعلاقة مركزية مما يفقدها الاستقلال المالي.
- ضعف العملية الرقابية والأجهزة التي تقوم بذلك في ضبط النفقات العامة من الهدر بسبب عدم مرونة العمل الرقابي والتبعية الإدارية لهذه الأجهزة لبعض السلطات والتي تحد من دور هذه الأجهزة.

5- من خلال تحليل الدور الرقابي لمحاسب الإدارة وجدنا ضعف هذا الدور في تنفيذ الموازنة بسبب :

§ التداخل بين صلاحيات ومسؤوليات عقد النفقة وتنفيذها من قبل السلطات الإدارية والسلطة الرقابية المالية المتمثلة بمحاسب الإدارة.

§ عدم الاهتمام الكافي بتأهيل المحاسبين قانونيا ومحاسبيا والذي ينعكس سلبا على العمل المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية.

§ تحميل محاسب الإدارة مسؤولية كبيرة لا تتناسب مع الدعم المعنوي والمادي الممنوح له.

6- من خلال عرض التبويب المتبع في الموازنة السورية وجدنا أن هذا الأسلوب لا يمكن من قياس الأداء الحكومي الحقيقي للحكومة لأن تبويب النفقات لا يتم وفقاً للطبيعة الاقتصادية للنفقة فهي تعبر عن رقم مالي مخصص أو مصروف بغض النظر عن الهدف الاقتصادي له وبالتالي لا يعكس التبويب الحالي الهدف الاقتصادي للنفقات.

7- من خلال تحليل الإنفاق الجاري في الوحدات الإدارية الحكومية وجدنا أن نسبة هذه النفقات إلى نفقات الموازنة تجاوزت 50% من النفقات العامة ولذلك أثر كبير على ضعف الاستثمارات التنموية في الدولة.

8- من خلال دراسة هيكل الإنفاق الجاري الحكومي في سوريا توصلنا إلى عدم موضوعية ودقة التخطيط المالي وعدم اتباع سياسة ترشيدية حكيمة للإنفاق العام وزيادة الإنفاق الخدمي على حساب الإنفاق التنموي .

لتأكيد هذه النتائج قامت الباحثة بإعداد استبيان عملي يطرح أسئلة على عينة من محاسبي الإدارات تؤكد من خلال إجاباتهم النتائج النظرية للبحث فتوصلت إلى ما يلي:

1- عدم معرفة أغلب المحاسبين بوجود معايير ومبادئ محاسبية متعارف عليها دوليا وقبولهم المبادئ المنصوص عليها بالقانون المالي الأساسي على أنها هي مبادئ المحاسبة الحكومية الكافية.

2- يجد أغلب المحاسبين صعوبة تطبيق القيد المزدوج بسبب عدم مسايرة القوانين لهذه الخطوة وحاجتها لتأهيل الكوادر المحاسبية واستكمال الأدوات اللازمة لذلك لاسيما أن أغلب المحاسبين غير مؤهلين محاسبياً لحيازته على شهادة الحقوق أو شهادات أخرى غير الاقتصاد.

3- يجد أغلب المحاسبين ضرورة تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة الحكومية وفقا لعدة مضامين لهذا المبدأ تم طرحها إلا أن هذا يدل على وجود تخطيط مالي غير سليم وغير موضوعي على حساب الدين العام وتحقيق التوازن المحاسبي فقط لأنه في ظل تخطيط سليم لن يكون هناك ضرورة للأخذ بهذا المبدأ بشكل كامل.

4- تؤكد آراء المحاسبين حول الإجراءات التنفيذية للعمل المحاسبي من حيث المجموعة المستندية المعتمدة وعمليات الجرد المتبعة أن هناك خطأً بالتعليمات التنفيذية للقوانين المالية فمن الطبيعي عدم كفاية هذه الإجراءات في ظل قوانين ضعيفة لا تتناسب مع تطور الحاجات الحالية.

5- أكد المحاسبون أن عدم تحديد مسؤوليات وصلاحيات كل طرف في القرارات المالية يحمل محاسب الإدارة كامل المسؤولية المادية والمسلكية ويفتح المجال أمام آمري الصرف بعقد النفقات بشكل غير ضروري وغير موجه ويزيد من الخلافات بينه وبين أصحاب القرار مما يؤكد أن هناك خللاً معيناً بمهنة محاسب الإدارة وضعف التأهيل القانوني والمحاسبي والإداري بين الطرفين والذي بدوره يفتح المجال للتلاعب واختلاس المال العام.

6- تؤكد آراء أغلب المحاسبين على ضعف الأجهزة الرقابية بكافة أنواعها في ضبط المال العام من الهدر.

7- تؤكد آراء أغلب المحاسبين على تقليدية الموازنة العامة للدولة وعدم قدرتها على تقويم الأداء الحكومي والمساعدة بعملية التخطيط المالي اللاحق وبالتالي عجزها عن ضبط المال العام.

8- تؤكد آراء أغلب المحاسبين أن تطبيق مبدأ الاثني عشرية يبقى الحل الأمثل لتأخر صدور الموازنة ولكن له تأثير سلبي على الأهداف المخططة وعلى سير النشاط الحكومي في حال استخدامه بشكل دائم.

9- أكد أغلب المحاسبين أن هناك هدر بالإنفاق الجاري الحكومي وتعود أسبابه إلى سوء التنظيم الإداري وانعدام المسؤوليات والروتين الإداري وضعف القوانين المالية بالإضافة لتقليدية الموازنة والتقدير غير الموضوعي لأرقامها وضعف الجهاز الرقابي الحكومي وهذا كله فسح المجال لانتشار الرشوة والفساد واستغلال النفوذ للمصلحة الخاصة بدون ضابط.

10- تؤكد آراء أغلب المحاسبين أن لنوع العقد المستخدم في عملية تأمين احتياجات الوحدات الإدارية دور في عملية الهدر بالمال العام.

11- أكد أغلب المحاسبين أن نظام تبويب نفقات الموازنة العامة للدولة لا يراعي الناحية الاقتصادية للنفقة ويصعب أن يساير حاجة التطوير المالي والاقتصادي.

12- كان رأي معظم المحاسبين بضرورة أتمتة العمل المحاسبي في جميع الوحدات الإدارية الحكومية والربط التقني بينها وبين الخزينة العامة للدولة.

13- تؤكد آراء أغلب المحاسبين صعوبة ضبط النفقات العامة من الهدر والإسراف بظل الموازنة التقليدية المتبعة وضعف النصوص التي تحكمها ويجدون أنه لابد من تطوير نظام الموازنة العامة وذلك بإعادة النظر بجميع النصوص القانونية المالية .

التوصيات والمقترحات :

ترى الباحثة أنه يجب الاستفادة من الأنظمة المالية المتطورة للمحاسبة الحكومية والاعتماد على معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها دوليا لنتمكن من حماية المال العام من الهدر والإسراف والاختلاس ويتم ذلك بالتوصيات التالية:

أولا: بالنسبة لنظام المحاسبة الحكومية في سوريا تقترح الباحثة:

1- البدء بخطة إصلاح للقانون المالي الأساسي والأنظمة المالية النافذة وذلك بإيجاد تشريعات جديدة تتناسب مع إمكانية تطوير الأنظمة المحاسبية، وأن يتم وضع التعليمات التنفيذية لنصوص هذه التشريعات من قبل الجهات المصدرة لها.

2- إيجاد نظام محاسبة حكومية يعتمد على المبادئ والمعايير المتعارف عليها دوليا وضمن نظام الإدارة اللامركزية في العمليات المالية وضمن دورة مستنديه كاملة لكل وحدة إدارية حكومية

وبتطبيق كامل لنظام محاسبة التكاليف كمعيار لقياس كفاية الأداء وإحكام الرقابة المالية عن طريق قياس تكلفة الخدمة المقدمة.

3- استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتحديد مراكز المسؤولية لكل قرار على جميع المستويات.

4- تطوير نظام الموازنة العامة للدولة بحيث تكون وثيقة شاملة لاستخدامات وموارد جميع الجهات العامة الإدارية والاقتصادية .

5- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتأهيل الكوادر وتوفير الوسائل والأدوات لوضع أسلوب القيد المزدوج موضع التطبيق في تسجيل الحسابات الحكومية لما لهذه الطريقة من مزايا في ضبط العمل المالي والاستفادة من بياناته .

6- الانتقال التدريجي إلى تطبيق أساس الاستحقاق في تسجيل نفقات وإيرادات الموازنة العامة للدولة وذلك باستخدام كامل للقيد المزدوج واتباع أساس الاستحقاق المعدل كخطوة مبدئية للانتقال إلى أساس الاستحقاق.

7- تأكيد تطبيق المبدأ /7/ من مبادئ اللجنة القومية الحكومية في أمريكا بضرورة الفصل بين الحسابات المختصة بالأصول الثابتة والحسابات المختصة بالأصول المتداولة وتخصيص حسابات تتعلق بالخصوم طويلة الأجل وقصيرة الأجل والعمل على المحاسبة عن الأصول الثابتة وتقويمها واستهلاكها ضمن نظام محاسبة التكاليف الحكومية.

8- ضرورة أتمتة العمل المحاسبي في جميع الجهات الحكومية وربطها مع الجهات التمويلية بشكل تقني.

ثانيا: بالنسبة لنظام الموازنة السورية تقترح الباحثة:

1- إعادة النظر في أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة على جميع المستويات وإيجاد قواعد ونصوص أكثر موضوعية واستخدام الأسلوب المؤتمت في ذلك.

2- إعادة النظر بإجراءات تنفيذ الموازنة العامة لدولة وتأمين احتياجات الوحدات الإدارية الحكومية ويتم ذلك وفقا لما يلي:

أن يعاد النظر بالنصوص القانونية التي تحكم عملية الرقابة بكافة جهاتها وتؤكد الباحثة ضرورة إعادة النظر بتبعية الأجهزة الرقابية على تنفيذ الموازنة إما إلى السلطة التشريعية أو إلى رئاسة الجمهورية وذلك لمنح هذه الأجهزة المزيد من الصلاحيات في ممارسة سلطاتها على الجهات المخولة بتنفيذ الموازنة العامة.

أن يعاد النظر بنظام العقود النافذ في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري بما يساير عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

إعادة تطبيق الرقابة المسبقة التي كانت تمارسها أجهزة تتبع لوزارة المالية على الإنفاق قبل الصرف وبعد تأهيل الكوادر اللازمة لذلك بشكل متطور .

إعادة النظر بالأنظمة الخاصة بالآليات والمركبات في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

إعادة النظر بنظام محاسبة المستودعات في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

3- وكخطوة أساسية في عملية تطوير تنفيذ الموازنة العامة للدولة لابد من تعزيز دور مهنة محاسب الإدارة لكي يقوم بمهامه كونها تشكل الخطوة الأولى والأهم في عملية تنفيذ الموازنة وضبط المال العام فتقترح الباحثة :

- § التأكيد على الجهات المختصة والمسؤولة عن تنظيم هذه المهنة بضرورة إعادة تنظيم هذه المهنة بشكل يوضح صلاحيات ومسؤوليات محاسبي الإدارات وبما يساير خطوات تطوير نظام المحاسبة الحكومية وباستخدام كامل لمحاسبة المسؤولية.
- § ضرورة تأهيل المحاسبين محاسبيا وقانونيا وذلك باتباع دورات مستمرة.
- § تقديم الدعم المادي والمعنوي لمحاسب الإدارة بشكل يتناسب ومقدار المسؤولية التي تقع على عاتقه لإمكانية تحقيق رقابة آنية فعلية على الإنفاق العام.
- § تشكيل لجنة أو قسم خاص في وزارة المالية مهمته دراسة الصعوبات والمشاكل التي تتعرض لها مهنة المحاسب في الوحدات الحكومية وتعتمد على المقابلة المباشرة مع المحاسبين والتحقيق في الخلافات التي يكون أحد أطرافها محاسب الإدارة.

4- تطوير تبويب الموازنة العامة للدولة بحيث يعتمد على التبويب وفق الطبيعة الاقتصادية للنفقة العامة بشكل أساسي و إعادة تصنيف الحسابات بشكل مفصل وواضح ويخدم إمكانية توحيد حسابات الجهات العامة.

5- إعادة النظر بهيكلية الإنفاق الجاري الحكومي بإصدار النص القانوني الذي يحكم موضوعية ودقة التخطيط لهذه النفقات بشكل موجه لا يؤثر على المشاريع الاستثمارية ويستند ذلك على:

آ – ضرورة تحديد هيكلية الموظفين الخاصة بالدولة والتخطيط لامتصاص اليد العاملة الفائضة.

ب – إعادة النظر بتفصيل حسابات الباب الثاني وإصدار النص القانوني الذي يضبط عملية تنفيذ هذا الباب بشكل قوي.

حـ – ربط عملية تأمين الموجودات الثابتة بالنفقات الاستثمارية حصراً وتنظيم المحاسبةعنها.

المراجع:

1- United nation : Amanual for government accounting , 1970

2- دهمش، نعيم : " النظريات والأسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية "عمان، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980

3- Leon-E.hay: Accounting for governmental and non profitentites, 1980

4- شكري، فهمي محمود : "النظرة المستقبلية لتكامل الموازنة العامة" عمان، 1980

5- اسماعيل،مدحت محمد– كراجة، عبد الحليم :" المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق" اربد، 1989

6- حجازي، أحمد: "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة " عمان، 1997

7- الصائغ، حنا رزوقي : " الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي" المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1981

8- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي /92/لعام 1967ومجموعة الأنظمة المالية النافذة، ومنها المرسوم /1811/لعام1967، والمرسوم رقم /1831/لعام 1968، والمرسوم التشريعي /228/ لعام 1969

9- المجموعة الإحصائية 2001

10- قوانين الموازنة العامة للدولة منذ عام 1970 ولغاية عام 2000