



اسم المقال: قانون الادارة 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/library/3314>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/10 13:09 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على

info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 الراذدين كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



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

علي مال الله عبد الله

مدرس مساعد - قسم المحاسبة

كلية الادارة والاقتصاد - جامعة الموصل
aliaudit1970@yahoo.com

المستخلص

صدر قانون الادارة 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 ١٩٤٠ المعدل ليحل محلهما ولا زال هذا القانون نافذا حتى الان. تتحدد مشكلة البحث في أن قانون الادارة المالية والدين العام صدر في ظروف حرجية من قبل سلطة غير مدركة لبيئة العمل المحاسبي للوحدات الحكومية العراقية وكفاءة المحاسبين العاملين فيها وفي غياب سلطة تشريعية عراقية وطنية. وبهدف البحث إلى دراسة قانون الادارة 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 إلى 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 الازمة لتطبيقها جعل اعتمادها لا يعود عن كونه إصلاحات تجميلية تم اللجوء إليها بشكل سريع لتحقيق أهداف ومكاسب سياسية قصيرة الأمد.

Financial Management and Public Debt Law 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 from 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

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 فضلاً 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 ذلك التاريخ بفضل التعديلات التي أجريت عليه والتي بلغت أحد عشر تعديلاً آخرها 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 الالامركزي 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 ٤٠٠٤ والذي أوقف العمل بقانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ وقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل ليحل محلهما ولا زال هذا القانون نافذاً حتى الآن.

مشكلة البحث

تتعدد 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 المطللة منها تقرير البنك الدولي عن طبيعة النظام المحاسبي الحكومي العراقي الذي وصف النظام بأنه يعتمد القيد المفرد وأنه لا يضمن تقديم موازین مراجعة وتقارير مالية شهرية إلى وزارة المالية للمزيد انظر في (ديوان الرقابة المالية، 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 الرئيسية 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 قسماً 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 المتعلقة بها والتي تشمل: القرض العام، الضمانات، الرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق. وتناولها القسم الثاني من القانون تعريف 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 حد القسم الرابع هيكل الموازنة الفدرالية بما يأتي: أ. الإيرادات نقدية كانت أم عينية لكل الوزارات الحكومية والمنظمات الحكومية 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 الحكومية 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 نقداً أو عيناً والمنج.

٣. إجمالي الأراضي.

٤. النفقات الأخرى التي تتم وفقاً 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 موازنة 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. دور الموازنة العامة للدولة

يقصد بهذا المصطلح الأنشطة والعمليات المكونة للموازنة العامة للدولة بالنظر لما تتصرف به هذه العمليات والأنشطة من الدورية والاستمرار وت تكون هذه الدورة من أربع مراحل وهي: مرحلة التحضير والإعداد، مرحلة الإقرار والاعتماد، مرحلة التنفيذ ومرحلة الرقابة على التنفيذ (الزاھوي، 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 وتأثر بشكل مباشر على بقية المراحل، وقد تناول القسم السادس من القانون هذه المرحلة إذ أكد على ضرورة أن تعد الموازنة الفدرالية استناداً إلى خطط التنمية الاقتصادية ومراعاة ضمان تقوية الوضع المالي للعراق وتقليل التبذيب في النفقات الحكومية، وأن تقوم عملية إعداد الموازنة الفدرالية على تبيّنات حكيمة ومعتدلة لأسعار النفط وليرادات 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 إنفاق.

- 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 واستناداً 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 وملحوظة مدى تطابقها مع السياسات والتعليمات المرسلة للوزارات للوصول إلى أرقام متقدمة 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.

بـ. مرحلة الإقرار والاعتماد: تناول القسم السادس من القانون إجراءات إقرار قانون الموازنة الفدرالية. فبعد أن تقدم مشروع الموازنة الفدرالية إلى السلطة التشريعية تتولى الأخيرة مناقشة الموازنة من كافة جوانبها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وإجراء التعديلات إن استوجب الأمر. ومن ثم تتم المصادقة عليها، وتصبح قانوناً يدعى بـ قانون الموازنة الفدرالية لسنة المختصة. كما أكد هذا القسم أنه في حالة عدم إقرار الموازنة الفدرالية لغاية ٣١ من شهر كانون الأول فلوزير المالية أن يصادق على إتفاق 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 ما يأتي:

- الضوابط اللازمة لتنسيق صلاحيات الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة في استخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة.
- شرح التفاصيل المتعلقة بالموارد وال النفقات الجارية والنفقات الاستثمارية وصلاحيات إجراء المناقلات لكل وحدة اتفاق و العقود وصرف المكافآت وشطب الديون وال موجودات وغيرها من التفاصيل.

دـ. 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 ووفقاً للقانون.
٢. لأجل تسهيل التدقيق يتيح وزير المالية لديوان الرقابة المالية:

- الموازنة الفدرالية المصدق عليها وأي موازنة تكميلية مع ما يرفق بها من وثائق.
- نتائج وتقارير عمليات التدقيق الداخلي.
- التقارير السنوية والفصليّة للقروض والاقتراض والكافالات والديون.
- الحسابات الختامية للشركات العامة وكل نتائج التدقيق.
- الوثائق التي ناقشتها هيئة الرقابة المالية التابعة لأي جهة ستخاف صندوق تنمية العراق وكذلك نتائج الرقابة الداخلية.
- أي معلومات أخرى أو وثائق أو توضيحات يطلبها ديوان الرقابة المالية فيما يتعلق بـأداء مهامه.

- إدارة عوائد النفط

تناول القسم الخامس من القانون إدارة عوائد النفط وبموجب هذا القسم فان جميع عوائد النفط المستخرج حالياً ومستقبلاً وأي مبالغ تتsha عن استثمار أموال في حساب عائدات النفط تعد من إيرادات الموازنة العامة باستثناء نسبة ٥٪ من عائدات تصدير النفط التي تذهب إلى صندوق التعويضات وفقاً 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 لإشراف على عمليات حساب عوائد النفط.

- القروض والضمادات

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

- على وزير المالية أن يقدم إلى مجلس الوزراء مع مشروع الموازنة الخطة المالية المتعلقة بقروض وضمادات الحكومة، كما عليه أن يقدم في نهاية السنة المالية تقريراً عن الديون الحكومية.
- يحدد قانون الموازنة السنوي لوائح وشروط وحدود إجمالي القروض والضمادات للحكومة الفدرالية والمحافظات والأقاليم.
- يجوز للأقاليم والمحافظات بعد إبلاغ وزير المالية الحصول على قروض وإصدار الضمادات ضمن الحدود المقررة للقروض لكل وحدة اتفاق في قانون الموازنة السنوي، وتضع الحكومة الفدرالية حدود الضمادات الصادرة من المحافظات والأقاليم، لكنها لا تتضمنها 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 المنوحة له بموجب هذا القانون وتقويضها إلى موظفي وزارة المالية فيما عدا التنازع عن حق الحكومة في تحصيل مواردها وتقديم مشروع الموازنة العامة للدولة وتوقيع القروض وعقود وضمادات الحكومة الفدرالية.

- الترتيبات الانتقالية ونفاذ القانون

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

٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل بشأن 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 اعتباراً من عام ٢٠٠٥، كما أكدت الفقرة (٥) من القسم أعلاه على ضرورة أن تتسم التقارير المعدة مع معايير المحاسبة الدولية، إلا أن القانون إشارة في الفقرة ٢ من هذا القسم استمرار تطبيق التعليمات الخاصة بالعمل المحاسبي والساربة 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 مختلفاً 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، ٤، 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 موضع 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 أنه حمل عنوان قانون الموازنة إلا أن جميع فقرات القسم تضمنت مصطلح الميزانية بدلاً 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 الإيرادات، وهذا أدى إلى حدوث خطأ في تحديد مفهوم الإيرادات في النسخة العربية من القانون، إذ تم اعتبار التدفقات النقدية الداخلة الناشئة عن القروض المنوحة 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، إذ عرف المعيار الدولي

رقم (١) ^١ IFAC IPSAS1 الصادر عن لجنة القطاع العام في منظمة الإيرادات بأنها (٧) IFAC IPSAS1, 2000, "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 لا يمكن عدتها من ضمن الإيرادات، وإنما تعد أحد مصادر تمويل عجز الميزانية العام للدولة، فقد تتضمن الميزانية العامة للدولة عجزاً مخططاً عندما تسعى الدولة إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بدلاً عن التوازن المالي على وفق المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية*.

كذلك لا يمكن 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 لغوية منها الفقرة (١) من القسم (٤) التي نصت على (سلطة الأئلاف، ٢٠٠٤، ١١٣) "تقر الميزانية 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 (٤) من الفقرة (٤) من القسم (٥) التي نصت على (سلطة الأئلاف، ٢٠٠٤، ١١٦) "عند حصول إيجابية في ميزانية حساب عائدات النفط فلوزير المالية إتفاقها بمكافحة مكتوبة من مجلس الرقابة المالية. وأي مبلغ ينفق يجب أن يبقى في كل الأوقات مملكاً للحكومة العراقية، ولا ينفذ العقد أو الإنفاق الذي يقصد من إيقاف كاهل أموال حساب عائدات النفط. ويستمر تمنع الأموال بالمخالفة والحسابات 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 الميزانية العامة للدولة كانت المحور الرئيس لقانون الإدارة المالية والدين العام ولبيان تأثير القانون في النظام المحاسبي الحكومي لابد من عرض العلاقة بين الميزانية العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي.

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

^١ IFAC "International Federation of Accountants, International" IPSAS " Public Sector Accounting Standards"

* إن المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية العامة ينظر إلى الميزانية العامة على أنها ميزانية بين النفقات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية خلال فترة الميزانية وبين الموارد الضرورية لتغطية هذه النفقات ويؤكد على ضرورة أن تتحقق الميزانية توازن اقتصادياً وأن يكون لهذا التوازن أولوية على التوازن المالي، للمزيد انظر في (سلوم، ٢٠٠٠، ٥٧)

تستند مرحلة إعداد الموازنة، على مخرجات المحاسبى الحكومى 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 مجالاً لتشغيل نظام المعلومات المحاسبية والمصدر الأساسي لمدخلاته التي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات تقيد في تقييم كفاءة وفاعلية تنفيذ تلك البرامج والأنشطة، وفي مجال الرقابة على أداء الوحدات الحكومية فإن أهم أهداف النظام المحاسبى الحكومى 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 المحاسبى الحكومى:



الشكل ١
العلاقة بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبى الحكومى

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 الامركزي الصادر عن دائرة المحاسبة عام ١٩٨٩ . وقد اعتمد القانون الجديد المعايير المحاسبية الدولية، ويعتقد الباحث أن المقصود بهذه المعايير هو معايير المحاسبة 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 الآتي:

الجدول ١
معايير محاسبة القطاع العام الدولية

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

Sours (IFAC Hand Book, 2008:4)

إن اعتماد هذه المعايير سوف يؤثر في النظام المحاسبي الحكومي العراقي ويسمم في تطويره إلا أن وزارة المالية لم تتخذ الخطوات اللازمة لضمان تطبيق كافة 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 أسس محاسبية مختلفة يمكن بيانها بسلسلة طرفيها الأول الأساس النقدي والطرف الثاني أساس الاستحقاق الكامل، ويقع بين الأساسين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل، ويوضح الجدول ٢ مقارنة بين الأساسات الأربع.

الجدول ٢ مقارنة بين الأساسات المحاسبية

الأساس النقدي المعدل	الأساس الاستحقاق الكامل	الأساس النقدي	الخصائص
يعترف بالإيرادات المتتحققة خلال الفترة والمصروفات المتتحققة مع الإيرادات المؤكدة التقديمة والإيرادات المتتحققة خلال الفترة مع التكبير بين الإيرادات والمصروفات المتتحققة خلال الفترة مع عدم التكبير بين الإيرادات الاستثمارية والمصروفات الجارية والإيرادات الاستثمارية والمصروفات الجارية.	يعترف بالإيرادات التقديمة والإيرادات المتتحققة تخصيصاً لها فحسب. ويعترف بالصرفات التقديمة والمصروفات المتتحققة فضلاً عن فترة بعد فترة.	يعترف بالإيرادات التقديمة والمصروفات التقديمة. بغرض النظر عن فترة التتحقق.	اعتراف
الموارد الاقتصادية والتغيرات التي تطرأ عليها.	الموارد المالية الكافية والتغيرات التي تطرأ عليها.	الإرصدة النقديّة والغيرات التي تطرأ عليها.	موضوع القواعد المالية
الإيرادات وكيفيتها. المصروفات بما فيها الاندثار: الأصول المتداولة والأصول الثابتة، الأذونات، صافي الحقوق (صافي الأصول).	الإيرادات، المصروفات المتداولة، الأذونات، صافي الموارد.	المكتسابات التقديمة. الحسابات المدينة لفترة معينة قائمة. المدفوعات التقديمة. المدفوعات التقديمة. الحسابات الدائنة لفترة معينة قائمة. الارصدة التقديمة وتبه التقديمة.	مغایر القواعد المالية
قائمة المركز المالي وظهور فيها المواليد المتداولة والمواليد المتداولة والمطلوبات وصافي الحقوق أو صافي الموجودات. قائمة الأداء المالي. قائمة التدفقات التقديمة.	قائمة المركز المالي وظهور فيها المواليد المتداولة والمواليد المتداولة والمطلوبات وصافي الدين وصافي الأصول.	تمام التقارير نفسها في الأسماء التقديري إزданاً: بالمخاطبات وخلافاً توضيحية بالاكتاف والموجودات والمطلوبات. معلومات عن الارصدة تشبه التقديمة المدينة والدائنة لفترة محددة في المستقبل.	التأثير المالي

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

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

- الإيرادات التي تخص سنة مالية وجرى قبضها في سنة مالية لاحقة تقييد إيراداً في حساب السنة المالية التي تم القبض فيها فعلاً.
- لوزير المالية أن يستثنى 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 الدين أو حساب الإيرادات المستحقة غير المقبوضة.

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

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 تقييد 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 لتسليمها وتسجل أمانة بأسمائهم في حساب خاص يفتح ضمن حسابات الأمانات وتسدد كافة الديون المستقطعة من هذه الرواتب إلى مستحقيها حسب الأصول وبعد توقيع صاحب الاستحقاق على مستند الصرف المسوحوب على المبلغ الموقوف في حساب الأمانات اعترافا بتسليم الرواتب

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

ولكن كان هناك توجيه 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 تلبى متطلبات العمل المحاسبي إذا ما تقرر اعتماد أساس الاستحقاق "

يمكن الاستدلال على الأساس المحاسبي الذي اعتمد 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، ٤، ٢٠٠، ١١٨)، "تقدير نفقات سنة الموازنة وكما مبين في أنظمة التقسيمات الاقتصادية والوظيفية المحددة من وزير المالية وفقاً 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، ٤، ٢٠٠، ١٢٣)، "تستخدم الأموال المرصودة لوحدة الإنفاق لغاية ٣١ كانون الأول من السنة المالية وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة 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 الصادرة 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 أن تتسمج مع المعايير المحاسبية الدولية. (سلطة الانتلاف، ٤، ٢٠٠٤، ١٢٩).

ولم يحدد القانون أي معيار سيتم اعتماده لإعداد القوائم المالية، إذ ان إعداد القوائم المالية على وفق المعيار الدولي رقم ١ (عرض الكشوفات المالية) يتطلب اعتماد النظام المحاسبي الحكومي لأساس الاستحقاق وهذا ما أكدته المعيار الذي جاء فيه "ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات المحاسبية ابتدأً أو بعد اعتماد الوحدة الحكومية لأساس الاستحقاق في المحاسبة". أما إعداد القوائم المالية على وفق المعيار الدولي (إعداد التقارير المالية باستخدام الأساس النكي) فانه يتطلب اعتماد الأساس النكي.

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

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

وإذا رجعنا إلى الجدول ١ نلاحظ أن الأساس النكي يقدم قائمة مالية واحدة في حين يقدم أساس الاستحقاق ثلاثة قوائم مالية تعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي. وبالتالي يزيد من قدرة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات على توفير معلومات تخدم أغراضًا 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 وتكليف الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة بما في ذلك مساهمة الموجودات المادية للوحدة الحكومية في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. إذ يعده 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، وإن إصدار المجلس للمعيار المحاسبي الدولي "إعداد

* تتولى هذه الشركة تدقيق عمليات صندوق التنمية للعراق.

التقارير المالية باستخدام الأساس النافي" كان بهدف اعتماده من قبل الدول التي لم تطبق أساس الاستحقاق لحد الآن، 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 الهدافة للربح (IFAC Handbook , 918-925 , 2008).

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

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

أ. الإطار العام للدليل المحاسبي يمكن توضيح التغيير 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
الإيرادات	الموجودات	١	اسم الحساب
المصروفات	المطلوبات	٢	الرمز
الموجودات والمطلوبات المالية	المصروفات	٣	١
الحسابات النظامية	الإيرادات	٩	٢

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

ب. الدليل المحاسبي للمصروفات يمكن توضيح التغيير 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
نفقات العاملين	تعويضات العاملين	٢٠١	اسم الحساب
المستلزمات الخدمية	السلع والخدمات	٢٠٢	نفقات العاملين
المستلزمات السلعية	النفقات الرأسمالية	٢٠٣	٣٢

بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام	قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام
الفوائد	٢٠٤
المنح	٢٠٥
الإعاتات	٢٠٦
النفقات التحويلية	٢٠٧
الالتزامات والمساعدات والاستثمارات الخارجية	٢٠٨
المصروفات الأخرى	
البرامج الخاصة	
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 تصنیف الالتزامات والمساعدات والاستثمارات الخارجية والبرامج الخاصة (التي كانت تتعلق بنفقات الموازنة الاستثمارية) ضمن المنح.
٤. وقد تم إضافة حساب الإعاتات الذي تضمن الإعاتات المنوحة من الدولة لشركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص والمزارعين وغيرها من الجهات، وحساب المنافع الاجتماعية الذي تضمن التبرعات والإعاتات لصندوق تعويضات متضرري الحرب، الرواتب التقاعدية لدائرة العمل الإغاثة والمعونة الاجتماعية للمهجرين والضمان.

ج. الدليل المحاسبي للإيرادات يمكن توضيح التغير من خلال الجدول الآتي:

الجدول ٥

الدليل المحاسبي للمصروفات للنظام المحاسبي الحكومي

بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام	قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام
اسم الحساب	الرمز
الضرائب	٤١
المساهمات الاجتماعية	٤٢
المنح	٤٣
الإيرادات الأخرى من ضمنها مبيعات النفط	٤٤
بيع موجودات غير مالية	٤٥
	٤٦
	٤٧

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 الإدراة 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 وإيرادات إيجار ممتلكات الدولة والإيرادات التحويلية (ما عدا إيرادات التقاعد والضمان الاجتماعي التي تم تصنيفها ضمن المساهمات الاجتماعية) وخدمات الدوائر المقدمة للغير والإيرادات غير المصنفة في الدليل السابق ضمن الإيرادات الأخرى بضمها مبيعات النفط في الدليل الحالي.
 ٣. تم إضافة حساب المنح وتشمل المبالغ التي تحصل عليها الوحدة الحكومية من الدول الأخرى وتقسم 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 الآتي :

الجدول ٦

الدليل المحاسبي للموجودات والمطلوبات على وفق الدليل المحاسبي لحسابات الدولة

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

المصدر: (دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، ٩-٤).

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

١. الموجودات المالية وأعطيت الرمز ٣٢ وتقسام إلى محلية ورموزها ٣٢١ وأجنبية ورموزها ٣٢٢، وتضم كل من الموجودات المالية المحلية والأجنبية الحسابات الآتية (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 الآتية (حسابات نقدية دائنة، الاقتراض، حسابات دائنة أخرى (وتشمل جميع أنواع الأمانات)).
٣. حسابات الموجودات النظامية ورمزها ٩٨، وتضم حسابات المديفين وحسابات التسوية المدينة (المصروفات المدفوعة مقدماً والإيرادات 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 الإيرادات المفروضة مقدماً) 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 وبعد شهرياً كما يعد ميزان مراجعة ختامي في نهاية السنة المالية.
٢. كشف المصروفات وبعد 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 الإيرادات بعد شهرياً 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 ما ياتي (الشمرى، 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 بكل ذلك لعدم احتوائها على جميع البيانات المتعلقة بال موجودات 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 وباقى كيانات الموازنة بشأن تقديم تقاريرهم المالية، وأن يوصى بكيفية تقديم الحسابات الخاتمة الخاصة بوحدات الإنفاق، لاسيما الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات المحلية وباقى كيانات الموازنة.

٢. في ٢١ من شهر أيار و ٣٠ 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 و ٣٠ أيلول وعلى التوالي، ولوزير المالية أيضاً أن يقدم في ٣١ آب 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 تتيح إيرادات الموازنة والمصروفات والتمويل.

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

٤. لابد من أن تكون الحسابات الختامية المتعلقة بالموازنة الفدرالية مطابقين لمحفوظات الموارنة ومعايير المحاسبة الدولية على أن تتضمن ما يأتي :

أ. تقرير الرقابة الخارجية الصادر من ديوان الرقابة المالية العليا وفقاً لقانون الرقابة المالية العليا المعدل وإجراءاته المتتبعة.

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

ج. تقرير حول فوارق بين إيرادات الموارزنة 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.

هـ. تقرير عما ينفق من احتياطي الموارزنة.

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

زـ. يقوم وزير المالية بإعداد تقرير عن جميع قروض الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات البلدية وال محلية.

حـ. المبالغ المستحقة عن عقود رأس المال.

طـ. أرباح العقود غير الموزعة.

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

كـ. يقوم وزير المالية بإعداد تقرير عن جميع ضمانات الحكومات الإقليمية والمحافظات والحكومات البلدية وال محلية.

٥. يتبع الموافقة على الحسابات السنوية النهائية من قبل الجهة التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية نشر الحساب الختامي في الجريدة الرسمية (الواقع العراقية) ويتاح للجمهور الإطلاع 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 يأتي (IFAC.IPSAS1, 2001, 8):

أ . تقديم معلومات عن مصادر الأموال ووجه استخداماتها في الوحدات الحكومية.
ب . تقديم المعلومات التي تقييد قدرة الوحدة الحكومية على تمويل نشاطاتها والوفاء بالتزاماتها .

ج . تقديم معلومات عن مصادر النقدية التي استخدمتها الوحدة الحكومية في تمويل نشاطاتها والوفاء بالالتزاماتها النقدية .

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

ه . تقديم المعلومات التي تقييد في تقييم أداء الوحدة الحكومية . من حيث تكاليف الخدمات المقدمة، الكفاءة، الإنجازات .

ولتحقيق هذه الأهداف فقد عرض المعيار مجموعة من التقارير والكشفات المالية التي يجب على الوحدة الحكومية أن تعدوها وهي*: ١

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 أشار إليها القانون سوف يؤدي إلى تطور كبير في الإبلاغ المالي للنظام المحاسبي الحكومي، إلا أن هذا التطور لم يكن ملماًوساً لحد الآن لأن الوحدات الحكومية لا زالت تعد القوائم المالية نفسها التي كانت تعدتها قبل صدور قانون الإدارة المالية والدين العام (بسبب اتساقها إلى حد ما مع المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام "إعداد التقارير المالية على وفق الأساس النقدي") وعدم توفر متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الأخرى عموماً والمعيار الدولي رقم (١) خصوصاً وأهمها اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة ، فضلاً عن عدم تقديم الحسابات الختامية في موعدها وعدم نشرها لاطلاع الجمهور عليها .

الاستنتاجات

خلص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:

١. تمثل الموازنة العامة للدولة وهيكلها ومراحلها المحور الرئيسي لقانون الإدارة المالية والدين العام، ولم يركز القانون على تنظيم إجراءات العمل المحاسبي بالدرجة نفسها على الرغم من أنه أوقف العمل بقانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل الذي كان ينظم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية.
٢. إن تأثير قانون الإدارة المالية والدين العام على النظام المحاسبي الحكومي العراقي انعكس بشكل مباشر على الدليل المحاسبي للنظام وذلك بسبب التغيير الذي أحدهه القانون في دليل الموازنة العامة للدولة من خلال اعتماده دليلاً جديداً يتوافق مع موجز إحصائيات مالية الحكومة الذي أصدر 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 تطوراً كبيراً للنظام المحاسبي الحكومي إلا إن عدم ترجمة هذه المعايير وعدم توفير المتطلبات الالزمة لتطبيقها جعل اعتمادها لا يعود 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 المعديل وعدم توفير متطلبات الالزمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC جعل النظام المحاسبي الحكومي العراقي يعيش حالة انقلالية 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 وبين العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية العراقية.
٢. تشكيل هيئة تابعة إلى مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في العراق تتولى عملية وضع معايير محاسبية حكومية قابلة للتطبيق في البيئة المحلية أو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC بما يناسب بيئة العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية في العراق وبما يحقق توازناً بين ما هو مطلوب في البيئة المحلية وما هو قابل للتطبيق فيها وبعد برنامج التطبيق المرحلي ملائماً في هذا المجال.

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. ارنست ويونغ، ٢٠٠٨، تقرير المرجعة لبيان المفهومات والمدفوّعات 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 المتفقة مع إحصائيات مالية الحكومة. <http://www.mof.gov.iq/ar/index>
٤. ديوان الرقابة المالية، ٦، دراسة انتقادية 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 الكري姆، ٢٠٠٣، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، كلية الإداره 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. التشرمي، حيدر علوان، ٢٠٠٣، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية (أنموذج مقترن باستخدام مدخل القرار) أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
١٠. قانون أصول المحاسبة العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية

1. Coalition Authority,2004 "Financial Management And Public Debt Law" 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.