

تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة^(*)

الباحث
عصام حميد داخل

المحاسب القانوني الدكتور
صلاح صاحب شاكر

المخلص

جاءت فكرة الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق ولتلبية طموحات وحاجات الدوائر الحكومية، وكذلك لإيجاد تقارب مع الدليل المحاسبي الموحد. إن أساس فكرة الدليل المحاسبي لحسابات الدولة هي لتحقيق تكامل الدورة المحاسبية للوحدة الحكومية التي لم تكن فيها الدورة المحاسبية متكاملة حيث إن الوحدة الحكومية كانت تكتفي بإعداد موازين مراجعة شهرية وإرسالها إلى وزارة المالية، وتقوم وزارة المالية بدورها بإعداد الحسابات الختامية على مستوى الدولة ككل. من هنا جاءت فكرة البحث وهي تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة حيث سيتم دراسة أنواع الحسابات الحكومية والملاحق الأساسية للدليل ونقاط الخلل والضعف فيه.

Abstract

Evaluation of accounting Guide for State Accounts

The concept of accounting guide for state accounts is to develop government accounting system in Iraq so as meet government wishes, needs and to find an approach of a united accounting. The basic idea of accounting guide for state accounts is to achieve a completion of accounting circulation of a governmental unit which doesn't have a full accounting circulation. The governmental unit has satisfied with preparing monthly budget reviews, then sending them to the Ministry of finance, and the Ministry on its turn has conducted final calculation preparations on the country's level as a whole. Thus the concept of this research appears. It is an evaluation of the accounting guide for state accounts. Multiple state accounts, its basic features, its deficiencies as well as weakness will be studied.

^(*) البحث مستل من الرسالة الموسومة "تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة" دراسة تطبيقية في مديرية المرور العامة.

المقدمة Introduction

لقد إعد الدليل المحاسبي لحسابات الدولة من قبل وزارة المالية من أجل توفير البيانات المالية والمحاسبية لخدمة المخطط والرقيب ومتخذ القرار ولضمان السيطرة على حقوق والتزامات الوحدة المحاسبية وقياس نتيجة نشاطها من فائض أو عجز فضلا عن إظهار الإلتزامات المتقابلة للوحدة وعلاقتها مع الجهات الأخرى، لقد صدر المنشور رقم (١٣) في ٢٠٠٠/٥/٣١ من دائرة المحاسبة في وزارة المالية بتطبيق هذا الدليل اعتباراً من ٢٠٠١/١/١، ولضمان نجاحه صدر المنشور رقم (١٦) في ٢٠٠٠/٨/١ وذلك بإعداد دورات تدريبية لموظفي الدولة العاملين في الحسابات والتدقيق . بعد أن استمر العمل بهذا الدليل طيلة عام ٢٠٠١ وخلال شهر آذار ٢٠٠٢ صدر المنشور رقم (١) بتاريخ ٢٠٠٢/٣/٤ والذي تضمن أن هذا الدليل لا يتلائم مع حسابات الدولة والطلب من الدوائر إلغاء عملها السابق والعودة إلى النظام القديم ، وبعد ذلك حدثت مفاجئة أخرى وهي إلغاء مقدمة المنشور السابق والإشارة إلى فقرات أخرى من بينها أن الإجراء الوارد في المنشور الأول يعتبر مؤقتاً (يعني أن الإلغاء مؤقتاً) ، وأن الغرض من الإلغاء هو لأعداد الحسابات الختامية للدولة، وأن وزارة المالية تريد من هذا الإلغاء أن تدرس الدليل بشكل معمق.

من هنا جاءت فكرة البحث وهي تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، حيث سيتم دراسة أنواع الحسابات التي تضمنها الدليل والملاحح الأساسية ونقاط الضعف والخلل فيه

مشكلة البحث: - " Research Problem "

تتبلور مشكلة البحث الرئيسية في الدليل المحاسبي لحسابات الدولة في عدم وجود ترميز للحسابين الرئيسيين النفقات والإيرادات فضلاً عن أن هنالك مشاكل أخرى نستطيع أن نضعها ضمن المشكلات الثانوية ويمكن أن نلخصها بالآتي :-

- ١- عدم تطبيق أحد أهداف الدليل المحاسبي وهو تكامل الدورة المحاسبية على مستو بالوحدة الحكومية.
- ٢- ترك الدليل أرقام فارغة ضمن الحسابات الرئيسية لمواجهة المستجدات بحجة إعطاء المرونة الكافية لاستحداث أي حساب .
- ٣- أن تحليل حسابات المخزن في الدليل لم تكن متطابقة مع عمل أو طبيعة عمل الوحدات الحكومية الخدمية مثل مخزن المواد الأولية ومخزن بضائع بغرض البيع وما غير ذلك .
- ٤- عدم صدور تعليمات بخصوص حسابات التسوية المدينة وحسابات التسوية الدائنة من قبل وزارة المالية .

هدف البحث: - " Research Objective "

بيان مدى قصور الدليل المحاسبي لحسابات الدولة في توفير البيانات المالية والمحاسبية لخدمة المخطط والرقيب ومتخذ القرار وقياس نتيجة نشاط الوحدة الحكومية الخدمية من فائض أو عجز فضلا عن إظهار الإلتزامات المتقابلة للوحدة وعلاقتها مع الجهات الأخرى.

فرضية البحث : - " Research Hypothesis "

أسترشد في الوصول إلى هدف البحث بالفرضية الآتية : -
 "أن استمرار العمل بالدليل المحاسبي لحسابات الدولة في الوحدات الحكومية (دوائر ذات التمويل المركزي) يحد من كفاءة وفاعلية هذه الوحدات في عملها لعدم وجود ترميز لحسابي النفقات والإيرادات وعدم تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدة الحكومية فضلا عن المشاكل الثانوية الأخرى".

نطاق البحث : - " Research Scope "

أن نطاق البحث موجه إلى الوحدات الحكومية ذات التمويل المركزي لذلك فإن البحث غير معني بالوحدات ذات التمويل الذاتي .

مصادر البحث : - " In Formation Sources "

أن مصادر البحث تعتمد على مصدرين رئيسيين هما الآتي: -

١- الدليل المحاسبي الدولة.

٢- المقابلات الشخصية.

عليه سيتناول البحث المباحث الآتية:

المبحث الأول: - النظام المحاسبي الحكومي في العراق

المبحث الثاني: - أنواع الحسابات الحكومية وفق الدليل المحاسبي لحسابات الدولة.

المبحث الثالث: - الملامح الأساسية للدليل المحاسبي لحسابات الدولة.

المبحث الرابع: - تقويم كفاءة الدليل المحاسبي لحسابات الدولة.

المبحث الأول : - النظام المحاسبي الحكومي في العراق .

أن التطور المهني والأكاديمي للمحاسبة مرتبط بخاصيتي الاستمرارية والتغير، فالاستمرارية تعني الحفاظ على الخبرات المتجمعة من وقت لآخر وبالتالي تحقيق نمو مضطرد من المعارف المحاسبية، أما خاصية التغير فهي تعني القدرة على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة إقتصادية كانت أو إجتماعية أو سياسية، إلا أن التغير في الأنظمة المحاسبية ما كان يتم إلا بعد التائي وتثبيت ضرورته وجدواه وهذا ما يفسر لنا بطء تطور الأنظمة المحاسبية. (الشيرازي، ١٩٩٠ : ١٢-١٣) وخاصة في المجال الحكومي، حيث وجد أنه وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي الحكومي كان أسبق النظم المحاسبية ظهوراً إلا أنه كان أبطنها تطوراً. (الحبيطي، ١٩٨٩ : ١٠٧).

أن الدول المتقدمة قد أدركت دور البيانات والمعلومات المحاسبية في إدارة الشؤون المالية والاقتصادية للدولة فكرست جهودها لتطوير مفاهيم المحاسبة الحكومية وتعظيم دورها بتكييف المفاهيم والأساليب المحاسبية للتطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية. (حماد والبحر، ١٩٩٠ : ٥).

بينما في الدول النامية تتصف المحاسبة الحكومية بالروتينية والتعقيد وعدم دقة البيانات والتقارير المالية المحاسبية التي تنتجها. (العبيدي، ١٩٩٤ : ٩) هذا ويعود سبب ذلك إلى الواقع المتردي الذي كانت تعيشها هذه الدول حيث كانت هذه الدول قد استنقت نظامها المحاسبي الحكومي من أسس النظم المحاسبية للدول الاستعمارية وان نظامها المحاسبي وضع في ظروف متغيرة مع الظروف التي كانت تعيشها الدول النامية (الشمري، ١٩٩٤ : ١٥).

لقد اهتمت أغلب دول العالم لوضع نظام محاسبي خاص بالقطاع الحكومي، بحيث يعالج كافة الأمور التي تعكسها طبيعة نشاط وأهداف الإدارات الحكومية. فسنت القوانين، ووضعت التعليمات والقواعد التي تنظم سير هذا النشاط .

وعلى الرغم من أن الأسس والمبادئ العلمية للمحاسبة الحكومية متشابهة في مختلف الدول، إلا أن النظام المحاسبي الحكومي في كل دولة له خصوصية التي تعكس النظام الاقتصادي والإداري للدولة وأنواع الموازنات المستخدمة ووظائف النظام المحاسبي واحتياجات الإدارات العامة. (حماد والبحر، ١٩٩٠ : ٥)

في العراق لم يكن الحال أفضل مما كان عليه الوضع في باقي الدول النامية، حيث مر تحديد الوحدات التي تخضع لأحكام النظام المحاسبي الحكومي في العراق بثلاث مراحل هي كالاتي: - (الصانع، ١٩٨٩ : ٢٢)

المرحلة الأولى: - بدأت منذ إنشاء الحكم الوطني عام ١٩٢١ حتى العقد الثامن من نفس القرن وتمثلت بما يلي: -

١. تطبيق أحكام النظام المحاسبي الحكومي على العديد من وحدات القطاع العام المستقلة مالياً وإدارياً والتي تمارس نشاطاً اقتصادياً .
٢. تنظيم محاسبي خاص لكل وحدة يتم أعداده حسب تقدير الأجهزة الإدارية والمالية في كل منها

المرحلة الثانية: - وابتدأت بعد المباشرة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في وحدات القطاع العام منذ أوائل السبعينات .

المرحلة الثالثة: - وهي المرحلة النهائية التي تجسدت بالقانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ ((قانون الموازنة العامة للدولة)) حيث تم بموجبه تحديد الوحدات التي تخضع لأحكام النظام المحاسبي الحكومي والذي أعتمد وفق الفقرة ثالثاً من المادة الثانية من القانون أعلاه والتي نصت على ما يلي: - (وزارة المالية، ١٩٨٥)

((تخضع جميع التقسيمات التي تنظمها موازنة القطاع الحكومي الممولة مركزياً إلى أحكام قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ المعدل وقانون الموازنة العامة السنوية)).
أعتبر تشريع القانون ذي الرقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ أنذاك ومجموعة التعليمات المحاسبية الملحقة به أعتبر أن تشريعه آنذاك عملاً كبيراً في حقل تنسيق القواعد المالية والمحاسبية في العراق رغم أن غالبية الأسس والقواعد التي تضمنها هذا القانون كانت قد استقيت أصلاً من القواعد المالية والتعليمات المحاسبية التي سارت عليها الدولة خلال الفترة التي سبقت صدوره عام ١٩٤٠ .

وعلى الرغم من التعديلات التي حصلت على القانون ذي الرقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ (قانون أصول المحاسبات العامة) إلا أنه ظل لا يلبي مستوى الطموح والتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي يعيشه العراق.

صدر قانون الموازنة العامة ذي الرقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ والذي وضع الأسس والقواعد الجديدة لأعدادها وكذلك تنفيذها حيث أكد القانون على التوسع في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي باعتبار أنه كانت معظم الوحدات الحكومية آنذاك تطبق النظام المحاسبي الحكومي المركزي والذي يعتبر حالة بدائية بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي. وسنأتي على تقويم النظام المحاسبي الحكومي المركزي والنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق .

تقويم النظام المحاسبي الحكومي المركزي :-

أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومنذ قيام الحكم الوطني عام ١٩٢١ وإلى السنوات القريبة الماضية أنصف بالمركزية في كافة إجراءاته وذلك بحكم متطلبات العمل المحاسبي، والظروف التي كانت سائدة وقتئذٍ والذي دفعت إلى ضرورة تنفيذ وانسياب العمل وفقاً لهذا الاتجاه. ويقصد بالنظام المركزي إرتباط الدائرة الحكومية بشكل مباشر بالخزينة وتتولى الخزينة نيابة عن الدائرة الحكومية مسؤوليات العمل المحاسبي لتلك الدائرة ويتضمن ذلك عمليات دفع مصروفات الدائرة الحكومية وقبض إيراداتها وتدقيق مذكرات أذن الدفع والقبض والتسوية التي تصدر من تلك الدائرة الحكومية من خلال جهاز تدقيق موجود في الخزينة كما تتولى تسجيل كافة القيود المحاسبية للدائرة الحكومية في سجلات موجودة لدى الخزينة وتقوم أيضاً بأعداد كشوف وموازن مراجعة شهرية لكل دائرة حكومية من الدوائر التي ترتبط بها .

أن لكل نظام مزايا وعيوب وللنظام المركزي أيضاً مزايا وعيوب، فالنظام المركزي يعتمد على وجود دائرة محاسبية متخصصة ومستقلة وهي الخزينة.

وان أهم المزايا تتمثل بالآتي:- (الشمري ، ١٩٩٤ : ١٩) .

- ١- تتولى الخزينة مهام العمل التدقيقي والرقابي لكافة الوحدات الحكومية التي ترتبط بها وتكون الخزينة بعيدة عن تأثير الوحدات الحكومية ولذلك فإن مستوى التدقيق في ظل النظام المركزي يكون أكثر جودة من النظام اللامركزي وأكثر أحكاماً وذلك لأن هيئة التدقيق التي تقوم بتدقيق مستندات الصرف والقبض والقيود موجودة بعيداً عن الدائرة الحكومية التي أصدرت تلك المستندات.
 - ٢- أن النظام المركزي لا يحتاج إلى كادر محاسبي كفوء في الوحدة الحكومية وذلك لأن المهمات والواجبات المحاسبية تلقى على كاهل الخزينة .
 - ٣- أن وزارة المالية يمكنها إيصال التعليمات والقرارات الخاصة بالصلاحيات المالية بسهولة في ظل النظام المركزي لأن مجرد إبلاغ تلك التعليمات إلى الخزائن التي تتولى تدقيق مستندات الصرف والقبض والقيود يؤدي إلى تطبيق تلك التعليمات بشكل دقيق عن طريق هيئات التدقيق الموجودة في الخزائن .
 - ٤- يساهم النظام المركزي بجعل الخزائن مراكز المعلومات المالية والمحاسبية وكذلك مراكز لتقديم المشورة إلى الوحدات الحكومية المختلفة .
- وان أهم العيوب للنظام المحاسبي الحكومي المركزي تتمثل بالآتي :-

- ١- يرتبط بالخزينة عدد كبير من الوحدات الحكومية مما يزيد من ثقل العمل المحاسبي على كل فرع من فروع الخزينة العامة.
 - ٢- أن النظام المركزي يسبب الإطالة في إجراءات الصرف وتأخير في إنجاز المعاملات وذلك لأن المعاملة المالية تنشأ أولاً في الوحدة الحكومية وينظم بها مذكرة أذن الدفع من قبل تلك الوحدة ويقدم هذا المستند إلى الخزينة لغرض تنظيم صك وهذه الإجراءات تعتبر مطولة وروتينية .
 - ٣- أن النظام المركزي يؤدي إلى عرقلة تنفيذ معاملات الصرف والقبض نتيجة لارتباط عدد كبير من الوحدات الحكومية بكل فرع من فروع الخزينة .
 - ٤- أن كثرة المعاملات ينعكس أثرها على هبوط مستوى التدقيق الذي يجري من قبل الخزينة على المستندات الصادرة من قبل الوحدات الحكومية المرتبطة بها مما ينعكس على زيادة عدد الأخطاء التي تظهر نتيجة العمل المحاسبي والتدقيق الضخم الملقى على عاتق الخزينة .
 - ٥- أن النظام المركزي لا يؤدي إلى تطوير الكادر المحاسبي للدوائر الحكومية لأن الموظفين الحسابيين في الوحدات الحكومية يمارسون العمل المحاسبي من خلال نظام غير متكامل وذلك لأن الوحدات الحكومية لاتمسك سجل يومية عامة بل تترك ذلك إلى الخزينة .
- أن القبول بالنظام المحاسبي الحكومي المركزي بالرغم من عيوبه التي ذكرت هو لقلّة الأجهزة الحكومية في بادئ الأمر وقلّة المصروفات والإيرادات وكذلك قلّة الكادر المحاسبي الكفوء والمؤهل

أذالك أي في بداية تطبيق النظام، ولكن في الوقت الحاضر اختلفت الأمور حيث أن كبر حجم الوحدات الحكومية وزيادة عددها بالإضافة إلى كبر حجم النفقات وتنوع الإيرادات كل هذه الأمور جعلت الانتقال إلى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي أمراً ضرورياً جداً .

تقويم النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي :-

يعرف النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، بأنه ذلك النظام الذي يلقي على الوحدة المحاسبية مسؤولية تحمل العبء المحاسبي الذي يعكس نشاط الوحدة المقررة في موازنتها بالكامل، وذلك ابتداءً من قيامها بإنشاء (تحضير) مستندات القبض والدفع، وما يترتب عليه من صلاحيات مالية إلى مسك السجلات المحاسبية التي تعتبر أساساً لفيد العمليات الناشئة ومتابعة ما موقوف فيها، ولحين إعداد ميزان المراجعة الشهري والحسابات الختامية، على أن تجري هذه العمليات من خلال حساب جاري في البنك يفتح بأسم الوحدة، يكون رصيده ضمن الرصيد النقدي للخرينة العامة، غالباً ما يمول بمعدل التخصيصات الشهرية المعتمدة في موازنة الوحدة، فهو بهذا قد حمل الوحدة المحاسبية نفس الأعباء التي كانت تتحملها أي خزينة رئيسية. (الشمري، مصدر سابق، ٢٠) .

أن الانتقال من النظام المحاسبي الحكومي المركزي إلى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي له انعكاسات على النظام المحاسبي الحكومي نلخصها بالآتي:- (الصانع، ١٩٨٨ : ١٨) .

١- الزيادة الكبيرة في عدد الوحدات المنتجة لموازن المراجعة الشهرية التي يستخدمها الجهاز المركزي للمحاسبة لغرض أعداد ميزان المراجعة الموحد على مستوى الدولة.

٢- تعقد إجراءات تمويل الوحدات المحاسبية التي سيكون كل منها بمثابة فرع من فروع الخزينة العامة.

٣- تعدد الحسابات الجارية في ظل النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لكل وحدة محاسبية ومن أمثلة ذلك الحساب الجاري الخاص بالموازنة الاعتيادية، الحساب الجاري الخاص بالموازنة الاستثمارية ، الحساب الجاري المقفل والخاص بالإيرادات.

٤- أن تطبيق النظام اللامركزي وجعل الدائرة الحكومية بمثابة خزينة يجعلها تحتاج إلى نظام رقابة داخلية كفوء يؤمن القيام بالتدقيق السابق للصرف ولبقية المعاملات المالية.

أن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي يعني أن الوحدة الحكومية هي مسؤولة عن كافة الأعمال المحاسبية بدلاً من الخزينة ويجب أن تتوفر مقومات أساسية للنظام لدى الوحدات لكي تؤمن لها القدرة على القيام بالعمل المحاسبي على أكمل وجه ومن هذه المقومات هي الآتي:- (وزارة المالية، ١٩٨٩) .

١- يجب فتح حساب جاري للوحدة الحكومية التي تطبق النظام اللامركزي يمول هذا الحساب من قبل قسم الأمور النقدية في وزارة المالية بنسبة ١: ١٢ شهرياً من التخصيصات المعتمدة لتلك الوحدة الحكومية

٢- تقوم الوحدة الحكومية التي تطبق النظام اللامركزي بمسك المجموعة الدفترية المتكاملة وتسجيل القيود المحاسبية ابتداءً من القيد الافتتاحي إلى القيود النهائية في سجل اليومية العامة .

٣- إنشاء هيئة تدقيقية مستقلة لكل وحدة من الوحدات الحكومية المطبقة للنظام اللامركزي تتولى تدقيق كافة مستندات الصرف والقبض والقيد الصادرة من تلك الوحدة الحكومية .

٤- تكليف الوحدة الحكومية المطبقة للنظام اللامركزي بتحضير ميزان المراجعة في نهاية كل شهر لكافة العمليات المالية .

٥- وجود كادر محاسبي متمكن ومؤهل وكفوء علمياً ومدرب من الناحية العملية .

أن النظام المحاسبي اللامركزي فرض نتيجة عجز النظام المركزي عن مواكبة تأمين الوسائل الكفيلة بإدارة مالية الدولة وتنظيم حساباتها، عندما تتوسع أعمالها وتتشعب وتزداد عدد الوحدات

المحاسبية العاملة في مجال تنفيذ الخدمات والأعمال التي تتولاها الدولة بصورة مباشرة ويمكننا تحديد أهم مزايا النظام اللامركزي بالآتي:- (الشمري ، ١٩٩٤ : ١٩) .

١- المرونة العالية في تنفيذ الوحدات المحاسبية لعملياتها النقدية من (قبض أو دفع) من خلال حسابها الجاري المباشر مع البنك.

٢- يوفر النظام المحاسبي اللامركزي الاستقلالية أي (الاستقلال المحاسبي) .

٣- السيطرة الكاملة عن التزام الوحدة المحاسبية أي التخصيصات الموجودة بالموازنة.

٤- يوفر العلاقة المباشرة بين الوحدة والمصرف لكي يوفر سهولة السيطرة على النقد.

٥- يوفر النظام اللامركزي صيغة جديدة وإضافية لعرض الحسابات الختامية والمركز المالي على مستوى الدولة.

٦- يوفر النظام اللامركزي الفرص المثالية للتدريب وخصوصاً الجوانب العملية لموضوع المحاسبة الحكومية .

مثمنا لكل نظام مزايا أيضاً له عيوب ومن عيوب النظام اللامركزي نلخصها بالآتي :-

١- أن وجود جهاز تدقيقي في الوحدة الحكومية يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين المحاسبين والمدققين مما يؤثر على استقلالية جهاز التدقيق .

٢- أن تطبيق النظام اللامركزي يؤدي إلى زيادة عدد موازين المراجعة على مستوى الدولة مما يؤثر على تحضير الحساب الختامي للدولة .

٣- أن تطبيق النظام اللامركزي يؤدي إلى زيادة الحسابات الجارية لأن تطبيق هذا النظام سوف يخلق حساب جاري لكل وحدة من وحدات النظام وهذا يؤدي إلى صعوبة تمويل تلك الوحدات من قبل قسم الأمور النقدية وذلك لكثرة عدد الحسابات الجارية بالمقارنة مع النظام المركزي.

على الرغم من أن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي له إيجابياته وميزاته التي مر ذكرها سابقاً إلا أن تطبيقه ظل دون مستوى الطموح ودون مستوى التطور الاقتصادي وذلك لإفتقاره إلى مبدأ التكامل في العمل المحاسبي لمستوى الوحدة الحكومية ومثال على ذلك.

١- عدم إصدار حسابات ختامية على مستوى الوحدة في نهاية السنة المالية .

٢- عدم تطبيق المفاهيم الحديثة العلمية للمحاسبة وخاصة في مجال الرقابة على حقوق والتزامات الوحدة .

٣- عدم تطبيق الأساليب الحديثة في أعداد وتنفيذ الموازنة العامة.

ولكي نصل إلى نظام محاسبي حكومي جيد وفعال وله تأثير على ما حوله يجب أن يكون هناك نظام معلومات متكامل أي له مدخلات وعمليات ومخرجات أي أن يكون فيه مبدأ التكامل في العمل المحاسبي وان يكون قد تجاوز السلبيات الثلاثة التي ذكرت في الفقرة السابقة .

المبحث الثاني: - أنواع الحسابات الحكومية وفق الدليل المحاسبي

لحسابات الدولة .

تم تقسيم الحسابات الحكومية وفق الدليل المحاسبي لحسابات الدولة إلى ثلاث مجاميع رئيسية تتمثل بالآتي: -

- المجموعة الأولى: - حسابات المركز المالي .
- المجموعة الثانية: - حسابات الموازنة .
- المجموعة الثالثة: - حسابات خطة التنمية القومية .
- وفيما يلي شرح مركز لهذه المجاميع :-
- المجموعة الأولى: - حسابات المركز المالي. وتتكون من: -
- أولاً :- حسابات الموجودات وأعطى لها الرمز (١)
- ثانياً :- حسابات المطلوبات وأعطى لها الرمز (٢)
- أولاً :- حسابات الموجودات وتتكون من:-
- ١- حساب النقدية: - وأعطى لها الرمز ١١

ويمثل هذا الحساب حركة النقد من مدفوعات أو مقبوضات ويمثل رصيد النقدية في الصندوق أو المصارف، ويمثل هذا الحساب السيولة النقدية المتوفرة لدى الوحدة الحكومية ويشمل هذا الحساب الحسابات الفرعية الآتية :-

- أ- نقد في الصندوق :- وأعطى لها الرمز ١١١
- ب- نقد في المصرف :- وأعطى لها الرمز ١١٢
- ويمثل مسحوبات وايداعات الوحدة الحكومية وكذلك رصيد المصرف في أي فترة . وتم تحليل الحساب إلى الحسابات الآتية:-
- بنك النفقات :- وأعطى له الرمز ١١٢١
- بنك الإيرادات المغلق :- وأعطى له الرمز ١١٢٢
- بنك الأمانات :- وأعطى له الرمز ١١٢٣
- ت- الموجود النقدي للوحدات المستقلة مالياً :- وأعطى له الرمز ١١٣
- خصص هذا الحساب فقط لدائرة المحاسبة .
- ث- الموجود النقدي للدفع الآجل :- وأعطى له الرمز ١١٤
- خصص هذا الحساب فقط لدائرة المحاسبة .
- ج- الموجود النقدي من العملات الأجنبية :- وأعطى له الرمز ١١٥
- خصص هذا الحساب للوحدات الحكومية التي تتعامل بالعملات الأجنبية ويحل حسب نوع العملة .
- ح- الموجود النقدي للذهب :- وأعطى له الرمز ١١٦
- خصص هذا الحساب لدائرة المحاسبة لوجود رصيد من الذهب في الخزانة العامة .
- خ - الموجود النقدي من الحوالات الخارجية :- وأعطى له الرمز ١١٧
- خصص هذا الحساب لدائرة المحاسبة لما تمتلك الخزانة من حوالات خارجية .

٢- حساب السلف : وأعطي له الرمز ١٢

أن السلفة عبارة عن مبلغ مدفوع بصورة مؤقتة من قبل الوحدة الحكومية سواء للعاملين في الوحدة أو لجهة خارجية مقابل القيام بأعمال تخص الوحدة الحكومية. ويعتبر حساب السلف حساب بسيط، ويحلل هذا الحساب تبعاً لنوع الصرف وكما يلي :-

أ- السلف المؤقتة :- وأعطي له الرمز ١٢١

وهي السلف التي تصرف لغرض معين ولمرة واحدة ويجب تسديدها خلال السنة، ويحلل هذا الحساب الحسابات الآتية :-

- سلف تنفيذ أعمال الخدمات : وأعطي له الرمز ١٢١١

- سلف اللجان :- وأعطي له الرمز ١٢١٢

- سلف مؤقتة أخرى :- وأعطي له الرمز ١٢١٩

ب- سلف الأفراد العاملين :- وأعطي لها الرمز ١٢٢

وتصرف هذه السلف لمنتسب الوحدة الحكومية وتدفع له بصفته الشخصية عند تكليفه بتنفيذ خدمة معينة لغرض مقرر في موازنة الدائرة ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية :-

- سلف السفر :- وأعطي لها الرمز ١٢٢١

- سلف الإيفاد :- وأعطي لها الرمز ١٢٢٢

- سلف التحويل :- وأعطي لها الرمز ١٢٢٣

- سلف الراتب :- وأعطي لها الرمز ١٢٢٤

ت- السلف المستديمة :- وأعطي لها الرمز ١٢٣

تصرف هذه السلفة إلى لجنة أو شخص موظف في الوحدة الحكومية لتأمين شراء مواد أو تنفيذ عمل تحتاج إليها الوحدة على حساب تخصيصات معتمدة لذلك في موازنتها، وإن يكون العمل بصورة مستمرة ويستغرق لمدة طويلة وهي صفة أساسية لمنح السلفة من هذا النوع . ويحلل هذا الحساب إلى :-

- سلف مستديمة للصرف النقدي :- وأعطي لها الرمز ١٢٣١

- سلف مستديمة للدفع النقدي :- وأعطي له الرمز ١٢٣٢

- سلف مستديمة لشراء الوقود :- وأعطي له الرمز ١٢٣٣

- سلف مستديمة للصيانة :- وأعطي له الرمز ١٢٣٤

ث - سلف الاعتمادات :- وأعطي له الرمز ١٢٤

وهذه السلف تنشأ عن التصرفات المالية الخاصة بالتأديت الخارجية .

ج- سلف المقاولين :- وأعطي له الرمز ١٢٥

وهي المبالغ التي تصرف للمقاولين مقدماً عند تنفيذ عملية مقاولة إلى الوحدة وتسترد من مستحقاته التي تصرفها له الوحدة ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية:-

- سلف الدفعات الأولية :- وأعطي له الرمز ١٢٥١

- سلف على المكائن والمعدات :- وأعطي له الرمز ١٢٥٢

ح- سلف الدعاوى :- وأعطي له الرمز ١٢٦

وتصرف عن الدعاوى المقامة على الوحدة وتتضمن أتعاب المحامين والمصاريف الأخرى .

٣- حساب المدينون :- وأعطي له الرمز ١٣

وهو حساب جديد في النظام المحاسبي الحكومي حيث كان يستخدم ضمن حساب السلف ويقصد بهذا الحساب كافة المبالغ التي تترتب لصالح الوحدة بذمة الغير

أ - حسابات شخصية مدينة :- وأعطي له الرمز ١٣١

ب- مدينون نفقات دراسية :- وأعطي له الرمز ١٣٢ ويمثل المبالغ التي صرفت كنفقات دراسية

ت- مدينون عن الأخطاء الحسابية :- وأعطي له الرمز ١٣٣ وتسجل في هذا الحساب ما بذمة الآخرين نتيجة أخطاء تحدث ويحلل إلى الحسابات الآتية :-

- النقص في الصندوق :- وأعطي له الرمز ١٣٣١

- النقص في المخازن :- وأعطي له الرمز ١٣٣٢

- الصرف بصورة زائدة :- وأعطي له الرمز ١٣٣٣

- النقص في الإيرادات :- وأعطي له الرمز ١٣٣٤

ث- سلف تمويل مشروعات تنفذ من قبل الغير :- وأعطي له الرمز ١٣٦ ويسجل في هذا الحساب المبالغ التي تصرف إلى وحدة أخرى تقوم بخدمة أو عمل للوحدة الحكومية أي مثل عمل المقاول أو تجهيز مواد ... الخ .

ج- تصفية الأرصد المدينة القديمة :- وأعطي له الرمز ١٣٩ وتسجل في هذا الحساب أي تصفية للديون القديمة قبل استخدام هذا الدليل .

٤- حساب الإقراض :- وأعطي له الرمز ١٤

وهو حساب جديد في النظام المحاسبي الحكومي.. والإقراض هو قيام الوحدة الحكومية بإقراض المبالغ الزائدة عن الحاجة أي حاجة الوحدة المحاسبية إلى الغير من أجل أن تأتي عليها فائدة من وراء هذا الإقراض معنى ذلك أن الإقراض يكون قريب من الاستثمار الذي يأتي بالفائدة على الوحدة الحكومية نتيجة الإقراض، ويحلل إلى :-

أ- الإقراض الداخلي :- وأعطي له الرمز ١٤١ ويسجل فيه الإقراض الذي يتم داخل القطر أي للوحدات الحكومية الموجودة داخل القطر.

ب- الإقراض الخارجي :- وأعطي له الرمز ١٤٢ ويسجل فيه الإقراض الذي يتم خارج القطر أي إلى جهات خارجية ويحلل إلى الحسابات الآتية:-

- الإقراض العربي :- وأعطي له الرمز ١٤٢١ وتسجل فيه المبالغ التي تقرض للأقطار العربية .

- الإقراض الأجنبي :- وأعطي له الرمز ١٤٢٢ وتسجل فيه المبالغ التي تقرض إلى جهات أجنبية.

ت- مقابل الإقراض :- وأعطي له الرمز ١٤٣ ويستخدم لمعالجة القرض سواء ضمن معاملات الموازنة أو المركز المالي .

٥- الاستثمارات :- وأعطى له الرمز ١٥

الاستثمارات: هي قيام الوحدة الحكومية بأستثمار المبالغ الزائدة عن حاجتها في مشاريع خارج نشاطها سواء كانت عن طريق شراء أسهم في مشروع معين أو على شكل ودیعة ثابتة تعود بالفائدة على الوحدة الحكومية من أجل زيادة إيرادات هذه الوحدة ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية :-

- أ- استثمارات داخلية :- وأعطى له الرمز ١٥١ وهو اقتناء أسهم وسندات داخل القطر أي تخص مشاريع محلية .
- ب- استثمارات خارجية :- وأعطى له الرمز ١٥٢ وهو اقتناء أسهم وسندات خارج القطر أي تخص مشاريع خارجية .

٦- حسابات التسوية المدينة :- وأعطى له الرمز ١٦

ويستخدم هذا الحساب لمعالجة الحسابات الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق . أن المقصود بأساس الاستحقاق هو تحميل الحساب الختامي لسنة مالية معينة بالنفقات والإيرادات التي تنشأ أو تتحقق خلال تلك السنة المالية بغض النظر إذا كانت النفقات قد دفعت فعلاً أم لا وكذلك إذا الإيرادات قد قبضت أم لا ، واستبعاد المصاريف والإيرادات التي لا تخص السنة المالية المعنية ويتم ذلك بتسويات قيديه في نهاية السنة المالية . ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية :-

- أ- إيرادات مستحقة غير مقبوضة :- وأعطى له الرمز ١٦١ وتسجل فيه الإيرادات التي استحققت لهذه السنة المالية المعنية ولكنها لم تقبض .
- ب- مصاريف مدفوعة مقدماً :- وأعطى له الرمز ١٦٢ وتسجل فيه مبالغ المصاريف التي تم دفعها ولكن لا تخص السنة المالية المعنية .

٧- حسابات جارية مدينة للتمويل :- وأعطى له الرمز ١٧

هي الحسابات التي تنظم العلاقة بين دائرة المحاسبة في وزارة المالية والوحدات الحكومية التي تمويلها دائرة المحاسبة وكذلك بين الوحدة الحكومية (المركز) وفروعها والتي يمولها المركز، وكذلك بين دائرة المحاسبة والخزائن الموجودة في المحافظات. والحسابات الجارية المدينة للتمويل تسجل في حسابات الوحدة التي تمول الفروع . ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية :-

- أ- حسابات جارية بين دائرة المحاسبة والخزائن، وأعطى له الرمز ١٧١
- ب- حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ووحدات النظام اللامركزي :- وأعطى له الرمز ١٧٢
- ت- حسابات جارية بين الوحدات الرئيسية وفروعها :- وأعطى له الرمز ١٧٣ ويحلل إلى الحسابات الآتية :

- حسابات جارية بين وحدات النظام اللامركزي وفروعها :- وأعطى له الرمز ١٧٣١ .
- حسابات جارية بين الخزائن ووحدات النظام اللامركزي :- وأعطى له الرمز ١٧٣٢ .

٨ - الحسابات النظامية المتقابلة المدينة :- وأعطى له الرمز ١٩

- وهي الحسابات التي تضمن جانب الرقابة ولتوفير البيانات ويحلل إلى الحسابات الآتية :-
- أ- خطابات الضمان المستلمة من الغير :- وأعطى له الرمز ١٩١ وهو حساب يسجل فيه الضمان التي تستلمه الوحدة الحكومية من الغير .
- ب- مقابل خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير :- وأعطى له الرمز ١٩٢ وهو الحساب الذي يقابل حساب ٢٩١

- ت- الموجودات الثابتة :- وأعطى له الرمز ١٩٤ وهو الحساب الذي أنشأ من أجل السيطرة على الموجودات الثابتة ويسجل فيه قيمة الموجودات عند الشراء والغرض من هذا الحساب هو للرقابة ولتوفير البيانات الخاصة بتقويم الأداء وبقيد هذا الحساب أما شهرياً أو فصلياً . ويحلل إلى الحسابات الآتية :-
- الأراضي :- وأعطى له الرمز ١٩٤١
 - المباني والمنشآت :- وأعطى له الرمز ١٩٤٢
 - الآلات والمعدات :- وأعطى له الرمز ١٩٤٣
 - وسائل النقل :- وأعطى له الرمز ١٩٤٤
 - عدد وقوالب :- وأعطى له الرمز ١٩٤٥
 - أثاث وأجهزة مكاتب :- وأعطى له الرمز ١٩٤٦
 - نباتات وحيوانات :- وأعطى له الرمز ١٩٤٧
 - موجودات أخرى :- وأعطى له الرمز ١٩٤٨
 - ث- المخزن :- وأعطى له الرمز ١٩٥

ويسجل فيه كل ما يدخل إلى المخازن من مواد عند الشراء وكل ما يخرج منه والغرض من هذا الحساب هو للرقابة والسيطرة على المواد المخزنية حيث يتم أعداد قيود شهرية عن سحب المواد من المخازن .

- ويحلل إلى الحسابات الآتية :-
- مخزن مواد أولية : وأعطى له الرمز ١٩٥١
 - مخزن أدوات احتياطية :- وأعطى له الرمز ١٩٥٢
 - مخزن الوقود :- وأعطى له الرمز ١٩٥٣
 - مخزن المتنوعات :- وأعطى له الرمز ١٩٥٤
 - مخزن الإنتاج :- وأعطى له الرمز ١٩٥٥
 - مخزن بضائع بغرض البيع :- وأعطى له الرمز ١٩٥٦
 - مخزن أخرى :- وأعطى له الرمز ١٩٥٧

ثانياً :- حساب المطلوبات

- ١- الحسابات النقدية الدائنة :- وأعطى له الرمز ٢١ وهي أرصدة الحسابات النقدية التي تكون دائنة وتحلل إلى :-
 - أ- البنك / سحب على المكشوف : وأعطى له الرمز ٢١١
 - ب- الرصيد النقدي المدور : وأعطى له الرمز ٢١٢
- ٢- حساب الأمانات :- وأعطى له الرمز ٢٢

الأمانات عبارة عن مجموعة الحسابات الشخصية الدائنة وتسجل فيها المبالغ التي تقبض من الغير لضمان حقوق الخزينة ولضمان القيام بأعمال الدائرة التي تم التعاقد عليها مع الجهات الخارجية وتقبض بصورة مؤقتة، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية :-

 - أ- أمانات ضمان تحصيل الإيرادات :- وأعطى له الرمز ٢٢١ ويحلل إلى الحسابات الآتية :-
 - ب- الأمانات الخاصة :- وأعطى له الرمز ٢٢٢
 - ت- أمانات التوزيع :- وأعطى له الرمز ٢٢٣

وهي الأمانات التي تخصص كنسبة من الإيرادات لاعادة توزيعها إلى الموظفين وحسب القوانين والقرارات والتعليمات المرعية
- ٣- الدائنون :- وأعطى له الرمز ٢٣

وهو حساب جديد أوجده الدليل المحاسبي الجديد ويشمل الحسابات الدائنة من غير الأمانات ويحلل إلى الحسابات الآتية :-

- أ- دائنو الرواتب والأجور المعادة :- وأعطي له الرمز ٢٣١
- ب- دائنو النفقات الدراسية :- وأعطي له الرمز ٢٣٢
- في هذا الحساب ويحلل إلى الحسابات الآتية :-
- ت- معالجة الأخطاء الحسابية الدائنة :- وأعطي له الرمز ٢٣٣
- ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية :-
- معالجة الزيادة في الصندوق والبنك :- وأعطي له الرمز ٢٣٣١
- معالجة الزيادة في المخازن :- وأعطي له الرمز ٢٣٣٢
- معالجة الزيادة في المقبوضات :- وأعطي له الرمز ٢٣٣٣
- معالجة الزيادة في الإيرادات :- وأعطي له الرمز ٢٣٣٤
- ث- استقطاعات لحساب الغير :- وأعطي له الرمز ٢٣٤
- ج- الحسابات الدائنة للمقاولين :- وأعطي له الرمز ٢٣٥
- ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية :-
- التأمينات الأولية :- وأعطي له الرمز ٢٣٥١
- التأمينات النظامية :- وأعطي له الرمز ٢٣٥٢
- تأمينات الاستقطاعات النقدية :- وأعطي له الرمز ٢٣٥٣
- استقطاعات من المقاولين لحساب الغير :- وأعطي له الرمز ٢٣٥٤
- استقطاعات غرامات تأخرية :- وأعطي له الرمز ٢٣٥٥
- ح- حسابات دائنة متنوعة :- وأعطي له الرمز ٢٣٦
- ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية :-
- صكوك غير مسحوبة :- وأعطي له الرمز ٢٣٦١
- تأمينات مستلمة من الغير :- وأعطي له الرمز ٢٣٦٢
- تأمينات تمويل مشروع لحساب الغير :- وأعطي له الرمز ٢٣٦٣
- خ- تصفية الأرصدة :- وأعطي له الرمز ٢٣٩
- وهي تصفية الأرصدة القديمة في حساب الأمانات قبل تطبيق هذا الدليل .

٤- الاقتراض :- وأعطي له الرمز ٢٤

ويسجل في هذا الحساب مبالغ الاقتراض الذي تحصل عليه الدائرة من جهة خارجية بعد أخذ الموافقات الأصولية على ذلك الاقتراض ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية :-

- أ- الاقتراض الداخلي :- وأعطي له الرمز ٢٤١
- وهو الاقتراض الذي يتم الحصول عليه من داخل القطر.
- ب- الاقتراض الخارجي :- وأعطي له الرمز ٢٤٢
- وهو الاقتراض الذي يحصل عليه جهة أجنبية أو عربية.
- ت- مقابل الاقتراض :- وأعطي له الرمز ٢٤٣
- وهو حساب يقابل حساب الإقراض رقم (١٤٣) .

- ٥- حسابات التسوية الدائنة : - وأعطي له الرمز ٢٦
ويستخدم هذا الحساب عند العمل بأساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية : -
أ- إيرادات مستلمة مقدماً : - وأعطي له الرمز ٢٦١
ب- مصاريف مستحقة : - وأعطي له الرمز ٢٦٢
ت- تخصيصات لقاء سندات شحن مدفوعة : - وأعطي له الرمز ٢٦٣
- ٦- حسابات جارية دائنة للتمويل : - وأعطي له الرمز ٢٧
يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تم تمويلها من جهات أخرى، ويحلل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية : -
أ- حساب جاري بين الخزائن ودائرة المحاسبة : - وأعطي له الرمز ٢٧١
ب- حساب جاري بين وحدات النظام اللامركزي ودائرة المحاسبة : - وأعطي له الرمز ٢٧٢
ج- حساب جاري بين الفروع والمركز : - وأعطي له الرمز ٢٧٣ ويحلل الحساب إلى الحسابات الآتية : -
- حساب جاري بين الفروع والخزينة : - وأعطي له الرمز ٢٧٣١
- حساب جاري بين الفروع وحدات النظام اللامركزي : - وأعطي له الرمز ٢٧٣٢
- حساب جاري بين وحدات النظام اللامركزي والخزائن : - وأعطي له الرمز ٢٧٣٣
- ٧- حساب النتيجة : - وأعطي له الرمز ٢٨
وهو الحساب الذي تغفل فيه المصروفات والإيرادات وينقل الرصيد في نهاية السنة المالية إلى المركز المالي .
- ٨- الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة : - وأعطي له الرمز ٢٩
وهي الحسابات التي تقابل الحسابات التي جاءت في الحساب ١٩ ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
أ- خطابات الضمان الصادرة من الوحدة لحساب الغير : - وأعطي له الرمز ٢٩١
ب- مقابل خطاب الضمان المستلم من الغير : - وأعطي له الرمز ٢٩٢
وهو حساب مقابل لحساب رقم (١٩١)
ت- مقابل الموجودات الثابتة : - وأعطي له الرمز ٢٩٤
وهو حساب لغرض السيطرة على الموجودات الثابتة للوحدة الحكومية وهو يقابل حساب (١٩٤) ويحلل إلى الحسابات الآتية:-
- مقابل الأراضي:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤١
- مقابل المباني والمنشآت:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤٢
- مقابل وسائل النقل:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤٤
- مقابل عدد وقوالب:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤٥
- مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤٦
- مقابل نباتات وحيوانات:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤٧
- مقابل موجودات أخرى:- - وأعطي له الرمز ٢٩٤٨

ث- مقابل المخزن :- وأعطي له الرمز ٢٩٥ وهو حساب لغرض السيطرة والرقابة على المواد المخزنية ويقابل حساب ١٩٥ ويحلل إلى الحسابات الآتية:-

- مقابل مخزن المواد الأولية :- وأعطي له الرمز ٢٩٥١
- مقابل مخزن الأدوات الاحتياطية :- وأعطي له الرمز ٢٩٥٢
- مقابل مخزن الوقود :- وأعطي له الرمز ٢٩٥٣
- مقابل مخزن المتنوعات :- وأعطي له الرمز ٢٩٥٤
- مقابل مخزن الإنتاج :- وأعطي له الرمز ٢٩٥٥
- مقابل مخزن بضائع بغرض البيع :- وأعطي له الرمز ٢٩٥٦
- مقابل مخزن أخرى :- وأعطي له الرمز ٢٩٥٧
- ج- مقابل الموجود النقدي للوحدات المستقلة مالياً :- وأعطي له الرمز ٢٩٦

المجموعة الثانية :- حسابات الموازنة وتتكون من :-

- ١- حساب المصروفات :- وأعطي له الرمز ٣
 - ٢- حساب الإيرادات :- وأعطي له الرمز ٤
- ويكون تقسيم الموازنة العامة الاعتيادية حسب التبويب الاقتصادي والتبويب النوعي وهي كما يلي :-

- حساب المصروفات:- قسمت إلى الحسابات الآتية :-
- أ- نفقات الأفراد العاملين / الفصل الأول :- وأعطي له الرمز ٣١
 - ب- المستلزمات الخدمية / الفصل الثاني :- وأعطي له الرمز ٣٢
 - ت- المستلزمات السلعية / الفصل الثالث :- وأعطي له الرمز ٣٣
 - ث- صيانة الموجودات الثابتة / الفصل الرابع :- وأعطي له الرمز ٣٤
 - ج- النفقات الرأسمالية / الفصل الخامس :- وأعطي له الرمز ٣٥
 - ح- النفقات التحويلية / الفصل السادس :- وأعطي له الرمز ٣٦
 - خ- الالتزامات والمساعدات والاستثمارات الخارجية/ الفصل السابع:- وأعطي له الرمز ٣٧
 - د- البرامج الخاصة / الفصل الثامن :- وأعطي له الرمز ٣٨
 - ذ- الرواتب والمكافآت التقاعدية / الفصل التاسع :- وأعطي له الرمز ٣٩
- ٢- حساب الإيرادات :- وقسمت إلى الحسابات الآتية :-
- أ- الضرائب على الدخول والثروات / العدد الأول :- وأعطي له الرمز ٤١
 - ب- الضرائب السلعية / العدد الثاني :- وأعطي له الرمز ٤٢
 - ت- الرسوم الأخرى / العدد الثالث :- وأعطي له الرمز ٤٣
 - ث- إيرادات الموازنة من الموارد النفطية والثروة المعدنية وأرباح القطاع الاشتراكي / العدد الرابع وأعطي له الرمز ٤٤
 - ج- إيرادات رأسمالية / العدد الخامس :- وأعطي له الرمز ٤٥
 - ح- إيرادات إيجار ممتلكات الدولة / العدد السادس :- وأعطي له الرمز ٤٦
 - خ- الإيرادات التحويلية / العدد السابع :- وأعطي له الرمز ٤٧
 - د- خدمات الدوائر للغير / العدد الثامن :- وأعطي له الرمز ٤٨
 - ذ- إيرادات غير مصنفة / العدد التاسع :- وأعطي له الرمز ٤٩
- المجموعة الثالثة :- حسابات خطة التنمية القومية وقسمت إلى :-
- ١- حساب الموجودات :- وأعطي لها الرمز ٥
- ويتفرع منها نفس مفردات حساب (١)

- ٢- حساب المطلوبات : - وأعطى لها الرمز ٦
ويتفرع منها نفس مفردات حساب (٢)
٣- المصروفات : - وأعطى لها الرمز ٧
ويعتمد دليل خطة التنمية بعد هذا الرقم
٤- الإيرادات : - وأعطى لها الرمز ٨
ويعتمد دليل خطة التنمية بعد هذا الرقم.

المبحث الثالث : - الملامح الأساسية للدليل المحاسبي لحسابات الدولة .

أن من أهم الملامح الأساسية للدليل المحاسبي لحسابات الدولة هي كالاتي

- ١- أن الدليل وضع ليغطي حاجة الوحدات الحكومية في ظل النظام المحاسبي المعتمد حالياً وذلك بوضع حسابات مصممة لتصفية الديون القديمة والتي كانت موجودة قبل العمل بهذا الدليل والحسابات هذه كالاتي :-
أ- حساب رقم ١٣٩ حسابات تصفية الأرصدة المدينة القديمة ويستخدم بتصفية أرصدة الديون القديمة والتي تدور وفق الدليل الجديد عندما تحصل عليها حركة قبل تدويرها .
ب- حساب رقم ٢٣٩ حسابات تصفية الأرصدة الدائنة الموقوفة في حساب الأمانات القديم قبل اعتماد الدليل الجديد .
٢- أعتمد الدليل وصفاً كاملاً للحسابات لكي يضمن وحده العمل المحاسبي على مستوى دوائر الدولة ذات التمويل المركزي
٣- وضع هذا الدليل ليلبي حاجة كافة الوحدات الحكومية بحيث تركت فيه أرقام فارغة لمواجهة أي مستجدات وذلك لإعطاء المرونة الكافية لاستحداث أي حساب ولكن هذا الاستحداث مرتبط بموافقة وزارة المالية / دائرة المحاسبة لكي تكون من إضافة هذه الحسابات تشمل جميع الوحدات الحكومية المستخدمة لهذا الدليل وعدم إمكانية استخدام أي تسلسل في الدليل قبل أي جهة دون موافقة دائرة المحاسبة، ومن هذه الأرقام الفارغة هي الحسابات ١٣٧، ١٣٨، ١٨ من الموجودات.
٤- حاول هذا الدليل إيجاد حسابات يمكن أن تتلبي متطلبات العمل المحاسبي إذا ما تقرر اعتماد أساس الاستحقاق في العمل المحاسبي وبعد صدور التعليمات الخاصة من قبل وزارة بذلك حيث خصص هذا الدليل الحسابيين الآتيين :-
أ- الحساب ١٦ : حسابات التسوية المدينة
حيث يستخدم هذا الحساب لمعالجة الحسابات الناتجة عن تطبيق أساس الاستحقاق وحل هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية :-
١٦١ :- إيرادات مستحقة غير مقبوضة .
ويسجل فيه الإيرادات التي تستحق ولم تستلم خلال السنة التي أستحققت فيها .
١٦٢ :- مصاريف مدفوعة مقدماً .
ويسجل فيه المبالغ التي تدفع مقدماً محسوبة على مصاريف السنة القادمة .

ب- الحساب ٢٦ : حسابات التسوية الدائنة .

ويحل هذا الحساب إلى الحسابات الفرعية الآتية : -

٢٦١ : - إيرادات مستلمة مقدماً ويسجل فيه المبالغ التي استلمتها الوحدة مقدماً .

٢٦٢ : - مصاريف مستحقة ويسجل فيه المبالغ التي تستحق على الوحدة ولم تسدد بعد .

٢٦٣ : - مخصصات لقاء مستندات شحن مدفوعة .

٥- يحاول مصممي هذا الدليل إيجاد بعض نقاط التقارب قدر الإمكان مع دليل النظام المحاسبي الموحد والمطبق من قبل وحدات القطاع الاشتراكي (وحدات التمويل الذاتي) وذلك من ناحية الترميز للحسابات الرئيسية وكما يلي : -

الترميز في القطاع الاشتراكي

الموجودات	الموجودات
١	١
المطلوبات	٢
٢	المستخدمات
المصرفات	٣
٣	الموارد
الإيرادات	٤
٤	

ولكن تفاصيل كل حساب رئيسي من الحسابات أعلاه يختلف في كلا النظامين .

٦- يتم معالجة الموجودات الثابتة بموجب دليل الموازنة الجارية على أنها مصروف نهائي ولكن هذا الدليل حاول التوفيق بين هذه المعالجة وبين متطلبات السيطرة على تلك الموجودات بتوفير البيانات اللازمة للجهات التي تطلبها وذلك من خلال الحسابات النظامية المتقابلة حيث أعطى الدليل حساب ١٩٤ للموجودات الثابتة وعالج هذا الحساب كل ما يصرف على شراء الموجودات الثابتة هذا مع العلم أن الموجودات الثابتة تأتي أساساً ضمن حسابات النتيجة وضمن المصرفات ويحل حساب الموجودات الثابتة ١٩٤ حسب أنواع الموجودات وأستناداً إلى درجة ثباتها ويكون قيدها على أساس شهري .

٧- يتم معالجة المخزون بموجب دليل الموازنة الجارية على أنه مصروف نهائي ولكن هذا الدليل حاول التوفيق بين هذه المعالجة وبين متطلبات السيطرة على المخزون بتوفير البيانات اللازمة للجهات التي تطلبها وذلك من خلال الحسابات النظامية المتقابلة حيث أعطى الدليل الحساب رقم ١٩٥ للمخزون، وعالج هذا الحساب المواد المخزنية التي يتم شراؤها وحركة المخزن، وبما أن النظام المحاسبي يعتمد الأساس النقدي فإن كل ما يتم شراؤه يعتبر مصرف نهائي في تاريخ شراؤه ويحل هذا الحساب إلى عدد من الحسابات تبعاً لنوع المادة المخزنية.

٨- أوجد هذا الدليل حسابات توضح التزامات الدوائر مع الجهات الأخرى وكذلك التزامات هذه الجهات اتجاه الدوائر ومن خلال حسابات نظامية حيث خصص هذا الدليل الحسابات الآتية:-

١٩١ خطابات الضمان المستلمة من الغير .

١٩٢ مقابل خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير .

٢٩١ خطابات الضمان الصادرة لحساب الغير .

٢٩٢ مقابل خطابات الضمان المستلمة من الغير .

٩- أوجد هذا الدليل للوحدات المحاسبية حساب قياس النتيجة حيث تقفل في هذا الحساب المصرفات والإيرادات ومنها نتوصل إلى نتيجة النشاط إذا كان فائضاً أو عجزاً على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة .

١٠- أن الفائض أو العجز في الوحدات الحكومية يختلف عن صافي الربح أو الخسارة في وحدات القطاع الاشتراكي حيث أن الوحدات الحكومية ذات التمويل المركزي قسماً منها وحدات إيرادية والقسم الأخرى وحدات غير إيرادية فالوحدات الإيرادية تكون إيراداتها أكبر بكثير من مصرفاتها وتحقق فائض في حساب النتيجة، أن هذا الفائض هو ليس نتيجة نشاطها أو أنها

- كفوءه وأما كون تلك الوحدة الحكومية تستوفي المبالغ نتيجة قرارات سيادية أي قرارات صادرة بموجب القانون مثل الهيئة العامة للكمارك والهيئة العامة للضرائب أكبر من إيراداتها وتحقق دائماً عجز نتيجة عملها مثل النجدة والشرطة العامة ووزارة التربية والعدل وغيرها.
- ١١- يتم بموجب هذا الدليل تحقيق تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية حيث ستقفل حسابات المصروفات والإيرادات في حساب النتيجة ونقل نتيجة هذا الحساب إذا كان فائض أو عجز إلى المركز المالي.
- ١٢- وبموجب هذا الدليل سيصار إلى عرض المركز المالي لكل وحدة محاسبية حكومية ويتضمن المركز المالي كافة الحسابات التي في الموجودات (١) والمطلوبات (٢) وعدم الاكتفاء بأعداد ميزان المراجعة .
- ١٣- سيتم إرسال كل وحدة من الوحدات الحكومية حساباتها التي تتضمن حساب النتيجة والمركز المالي مع كافة التحاليل الأخرى إلى دائرة المحاسبة / قسم النظام اللامركزي لضمان أعداد الحسابات الختامية للدولة بشكل متكامل وبأسلوب حديث يتماشى والتطورات التي حصلت في المجال المحاسبي .

٢ - ٣ : البحث الرابع : - تقييم كفاءة الدليل المحاسبي لحسابات الدولة .

- بعد أن تطرقنا في المبحثين السابقين ، إلى أنواع الحسابات الحكومية التي تصنف الدليل والملاحم الأساسية له، سيتم في هذا المبحث تناول تقييم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة . بالرغم من أن الدليل حقق مزايا عديدة والتي ذكرناها سابقاً إلا أنه وجدنا فيه بعض نقاط الضعف والخلل والتي نوجزها بالآتي:-
- ١- أن تسمية الدليل بالدليل المحاسبي لحسابات الدولة هي تسمية خاطئة حيث أن هذه التسمية تعني أن الدليل يخص حسابات دوائر الدولة كافة من دوائر التمويل المركزي ودوائر التمويل الذاتي، بينما هو يشمل فقط دوائر التمويل المركزي، لذا يفضل أن نطلق عليه تسمية (الدليل المحاسبي لحسابات دوائر الدولة الممولة مركزياً) .
- ٢- تناول الدليل حسابات الموجودات والمطلوبات أي حسابات المركز المالي وشرح تفاصيل كل حساب وتحليله وإعطاء ترميزات لكل هذه الحسابات وهذا شيء جيد، لكن الدليل لم يتضمن حسابات تحليلية لحسابات المصروفات والإيرادات أي حسابات الموازنة وترميزاتها، حيث أستمر العمل بالتبويبات السابقة لهذه الحسابات الرئيسية فقط أعطي الرمز (٣) للمصروفات والرمز (٤) للإيرادات .
- ٣- أن من أهداف الدليل هو تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة أي يكون باستطاعة الوحدة المحاسبية أن تعد ميزان المراجعة وكذلك إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية وإرسالها إلى وزارة المالية / دائرة المحاسبة، وتقوم وزارة المالية بدورها بتوحيد الحسابات على مستوى الدولة وتعد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على هذا المستوى وبذلك تكون هنالك تكامل الدورة المحاسبية إلا أنه لم يطبق ذلك .

- ٤- ترك الدليل أرقام فارغة لمواجهة المستجدات بحجة إعطاء المرونة الكافية لاستحداث أي حساب ولكن هذه الأرقام الفارغة كانت من ضمن الحسابات الرئيسية وهي (١٨ ، ٢٥) وكان من الأجدر ترك حسابات فارغة فرعية وليست رئيسية لأن الحسابات الرئيسية تكون من الثوابت التي لا يمكن الإضافة إليها حيث تكون الإضافات ضمن الحسابات الفرعية فقط وليست الحسابات الرئيسية .
- ٥- وردت تسمية حساب المخزن والذي تم إعطائه الرمز (١٩٥) وهي تسمية خاطئة أن كلمة المخزن هي الحيز الذي تشغله المادة المخزونة ، لذا يفضل أن تطلق تسمية مخزون على هذا الحساب لكي يمثل نوعية المخزون أي المادة المخزنية وليست بناية المخزن، وكما هو معمول به في دليل النظام المحاسبي الموحد والمستخدم من قبل وحدات التمويل الذاتي .
- ٦- أن تحليل حساب المخزن والذي أعطي له الرمز (١٩٥) جاءت مشابهة تماماً لتحليل حساب المخزون رقم (١٣) في دليل النظام المحاسبي الموحد المستخدم من قبل وحدات التمويل الذاتي، أن الحسابات الفرعية لحساب (١٩٥) لم تأتي مطابقة لطبيعة عمل وحدات التمويل المركزي، حيث أن طبيعة عملها خدمية وليست وحدات إنتاجية أو تجارية كان من الأجدر أن يكون هناك مخزون القرطاسية والمطبوعات التي هي من مستلزمات العمل الأساسية في وحدات التمويل المركزي ومن هذه الحسابات الفرعية التي جاءت في الدليل وغير مطابقة لعمل هذه الوحدات هي كالاتي:-

مخزن المواد الأولية	١٩٥١
مخزن الإنتاج	١٩٥٥
مخزن بضائع بغرض البيع	١٩٥٦

- ٧- أن وجود حساب سلف مشروعات تنفذ من قبل الغير تحت رقم (١٣٦) والذي جاء تحليلاً من حساب (١٣) المدينون والذي يمثل المبالغ التي تدفعها الدائرة إلى دائرة أخرى كلفة بتنفيذ مشروع لحساب الدائرة الأولى، وبما أنه سلفة إذاً يجب أن يقابله تخصيص متوفر في الموازنة الخاصة بالدائرة الحكومية، ويفضل أن يأتي هذا الحساب ضمن حساب سلف المقاولين رقم (١٢٥) .
- ٨- أن هذا الدليل أوجد حساب معالجة الحسابات الدائنة والذي أعطي له الرمز (٢٣٣) ومن التحليل الرباعي لهذا الحساب وجد حساب معالجة الزيادة في المقبوضات والذي أعطي له الرمز (٢٣٣٣) وهذا خطأ لأنه يوجد حساب الزيادة في الإيرادات والذي أعطي له الرمز (٢٣٣٤)، لذا كان من المفروض أن يكون الحساب (٢٣٣٣) يختص بمعالجة النقص في المصروفات وهو الذي يقابل الحساب (١٣٣٣) والذي خصص بمعالجة الصرف بصورة زائدة.
- ٩- ورد في الدليل حساب الاستثمارات والذي أعطي له الرمز (١٥) وحيث تم تحليله إلى الحسابات الآتية :-
- استثمارات داخلية
 - استثمارات خارجية
 - كان من المفروض تحليل هذين الحسابين إلى الحسابات الآتية :-
 - استثمارات داخلية قصيرة الأجل
 - استثمارات داخلية طويلة الأجل

- هذا بالنسبة للحساب (١٥١) ، أما بالنسبة للحساب (١٥٢) فيكون تحليله كما يلي :-
- استثمارات خارجية قصيرة الأجل
 - استثمارات خارجية طويلة الأجل
 - ١٠- أن حساب الإقراض والذي أعطي له الرمز (١٤) والذي تم تحليله إلى عدة حسابات ومنها حساب الإقراض الداخلي والذي أعطي له الرمز (١٤١)، لكن هذا الحساب لم يحلل وكان من المفروض تحليل هذا الحساب إلى الحسابات الآتية :-
 - الإقراض الداخلي قصير الأجل
 - الإقراض الداخلي طويل الأجل

المصادر

أولاً :- الكتب

- ١- الصانع، ١٩٨٩
 - حنا رزوقي الصانع، "المحاسبة الحكومية والإدارة العامة"، الجزء الأول، مطبعة الزمان، بغداد، ط ٥ المنقحة: ١٩٨٩ .
 - ٢- العبيدي، ١٩٨٥ ماهر موسى العبيدي، " محاضرات في المحاسبة الحكومية أو حسابات الموازنة " بغداد، مطبعة المعارف : ١٩٨٥ .
 - ٣- المبيضين، ١٩٩٩ عقلة محمد يوسف المبيضتين، " النظام المحاسبي الحكومي وأدائه " عمان، دار وائل للنشر : ١٩٩٩ .
 - ٤- الشيرازي، ١٩٩٠ عباس مهدي الشيرازي، " نظرية المحاسبة " ، الكويت ، ذات السلاسل : ١٩٩٠ .
 - ٥- حماد والبحر، ١٩٩٠ أحمد هاني بحيري حماد وحصة محمد البحر "أصول المحاسبة الحكومية" ، مطبعة ذات السلاسل، الكويت: ١٩٩٠ .
- ثانياً :- الدوريات والدراسات
- ١- الصانع ، ١٩٨٨ حنا رزوقي الصانع "نحو تحقيق تطوير عملي للإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي في الدول النامية"، مجلة المالية، العدد الأول : ١٩٨٨ .
 - ٢- العبيدي، ١٩٩٤ ماهر موسى العبيدي، " تقويم قانون أصول المحاسبات العامة ذي العدد ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المعدل"، بحث غير منشور.
- ثالثاً :- الرسائل الجامعية
- ١- الحبيطي، ١٩٨٩ قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، " ترشيد تكلفة الخدمات من خلال الموازنة"، رسالة ماجستير، مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل: ١٩٨٩ .
 - ٢- الشمري، ١٩٩٤ حيدر علوان كاظم الشمري، " النظام المحاسبي الحكومي ودوره في كفاية أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية"، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد : ١٩٩٤ .
- رابعاً :- القوانين والتعليمات
- ١- وزارة المالية / دائرة الموازنة ، الموازنة العامة الموحدة ذي العدد ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ ، بغداد .
 - ٢- وزارة المالية / دائرة المحاسبة، تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي، ١٩٨٩ .
 - ٣- وزارة المالية / دائرة المحاسبة، الدليل المحاسبي لحسابات الدولة لسنة ٢٠٠٠ .