هيكلية النظام المحاسبي الحكومي (النظام المركزي والنظام اللامركزي)

تخضع للنظام المحاسبي الحكومي بثلاث مراحل هي كالأتي :

- **المرحلة الأولى** : لقد استمرت منذ إنشاء الحكم الوطني عام 1921 حتى العقد الثامن من القرن نفسه وتمثلت بما يلي :

1. تنظيم محاسبي خاص لكل وحدة يتم إعداده بحسب تقدير الأجهزة الإدارية والمالية في كل منها أو بمساعدة بعض مكاتب التدقيق التي كانت قائمة في حينه .
2. تطبيق إحكام النظام المحاسبي الحكومي على العديد من وحدات القطاع العام المستقلة ماليا وإداريا والتي تمارس نشاطا اقتصاديا .

- **المرحلة الثانية** : ابتدأت بعد المباشرة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد في وحدات القطاع العام من أوائل السبعينات. إذ ظهـر اتجاه يطالب بتطبيق النظام المذكور علـى جميع الوحدات المستقلة ماليا وإداريا بغض النظر عن طبيعة نشاطها ، وفعلا فقد تم التوسع في محاولات تطبيق النظام المذكور على عدد كبير من الوحدات الإدارية ذات النشاط الخدمي غير الهادف إلى الربح بمجرد منحها الاستقلال المالي والإداري من الناحية القانونية .
- **المرحلة الثالثة** : وهي المرحلة النهائية التي تجسدت بالقانون رقم (107) لسنة 1985 (قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة) حيث تم بموجبه تحديد الوحدات التي تخضع لأحكام النظام المحاسبي الحكومي وفقا للأساس الذي اعتمدته الفقرة ثالثا من المادة الثانية من القانون أعلاه والتي نصت على ما يلي : (تخضع جميع التقسيمات التي تنظمها موازنة القطاع الحكومي الممولة مركزيا إلى إحكام قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل وقانون الموازنة العامة السنوية)

القوانين والأنظمة التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي

هنالك مجموعة من القوانين والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي والمتمثلة بالاتي :

1. **تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي** : كتاب صادر عن وزارة المالية .
2. **قوانين الموازنة العامة السنوية** : إذ إن في كل سنة من السنوات يصدر قانون والتي تضع إحكاما للتصرفات المالية والمحاسبية لكافة الوحدات الحكومية ولكافة أوجه الصرف كما أنها تحتوي على مواد قانونية تتطرق إلى الصلاحيات والى الأسس المحاسبية والمعالجات لعدد من الحالات سواء في مجال النفقات أو الإيرادات .
3. **النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين .**
4. **تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية** : لقد دأبت وزارتي المالية والتخطيط على وضع تعليمات سنوية تصدر بعد صدور الموازنة تضع إحكاما وقواعد للتصرفات المالية والمحاسبية ولكافة الوحدات ابتداء من عمليات التمويل والصرف والقبض وإعداد البيانات وغلق الحسابات وتقديم الكشوفات المالية الشهرية والسنوية .
5. **تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008** : وهي التعليمات الصادرة عن وزارة التخطيط والتي تتضمن إحكاما لعمليات التعاقدات الحكومية وبكافة أنواعها .
6. **تعليمات تنظيم الأمور الهندسية والمقاولات وتنفيذ المشاريع** : لقد كانت صادرة بالفترات السابقة ولازال الكثير منها نافذ المفعول لحد ألان كتعليمات تنفيذ مقاولات الهندسة المدنية والكهربائية .
7. **قانون رواتب موظفي الدولة رقم (22) لسنة 2008 .**
8. **قانون التقاعد الموحد رقم (27) لسنة 2006 المعدل .**
9. **قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم 32 لسنة 1985 المعدل .**

10. النظام المحاسبي الموحد لوحدات القطاع العام الممول ذاتيا .

الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

يعد الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي عنصراً رئيساً من العناصر التي تحدد طبيعة ومحتوى ونطاق المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية الحكومية ، أي أنه يحدد المستوى الذي يتم المحاسبة والإفصاح فيه عن أنواع الأموال المستخدمة في الحكومة ، إذ يقصد بالهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بأنه مجموعة من الوسائل التنظيمية والإجراءات المالية والأساليب المحاسبية التي تؤمن التغذية النقدية للوحدات المحاسبية الحكومية بما يمكنها من الإيفاء بالتزاماتها المالية في إطار التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة ويوفر فرص الرقابة اللازمة والضرورية على هذه التصرفات ونتائجها بما في ذلك التنظيم المحاسبي ووسائله في توفير المقومات الأساسية للمتابعة وعرض النتائج بما فيها الحسابات الختامية والمركز المالي على مستوى الدولة – كمؤسسة مالية واحدة – وكذلك تامين توفير البيانات الضرورية لإغراض التخطيط المالي على وفق المعايير والمؤشرات التي تطلبها الجهات المركزية في الدولة ، إذ يشمل الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في الأساس وبشكل مباشر الوحدات المحاسبية الحكومية التي يغطي نشاطها الموازنة العامة للدولة / القطاع الحكومي المركزي استنادا للفقرة أولا من المادة (1) من قانون الموازنة العامة رقم (107) لسنة 1985 " موازنة القطاع الحكومي الممول مركزيا تضم جزأين هما كالأتي :

- الموازنة الجارية .
- الموازنة الاستثمارية .

وعليه يمكن القول إن الحاجة لدراسة الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي تنشأ من خلال عدة متطلبات تتمثل في الآتي :

1.تحديد صيغة أكثر ملائمة للرقابة على أداء الوحدات الحكومية وتصرفاتها المالية .
2.الدولة مؤسسة مالية تتكون من عدد من الوحدات الحكومية كل منها مكلف بتنفيذ جزء من الخدمات العامة .
3.تحديد الوسائل التي تؤمن التوصل إلى نتائج التصرفات المالية على مستوى الدولة .
4.توفير الأساليب التنظيمية التي تؤمن للمخطط المالي توفر البيانات المالية التي يطلبها .

أولا. النظام المحاسبي الحكومي المركزي

يتسم النظام المحاسبي الحكومي في العراق منذ قيام الحكم الوطني عام 1921 بالمركزية في كافة إجراءاته ، وذلك نتيجة العمل المحاسبي والظروف التي كانت سائدة وقتئذ ، والتي دفعت إلى ضرورة تنفيذ وانسياب العمل وفقا لهذا الاتجاه . إذ يقصد بالنظام المركزي ارتباط الدائرة الحكومية بشكل مباشر بالخزينة وتتولى الخزينة نيابة عن الدائرة الحكومية مسؤوليات العمل المحاسبي لتلك الدائرة ، وعليه يتضمن ذلك دفع مصروفات الدائرة الحكومية وقبض إيراداتها وتدقيق مذكرات إذن الدفع والقبض والتسوية التي تصدر من تلك الدائرة الحكومية من خلال جهاز تدقيق موجود في الخزينة وكذلك تتولى تسجيل كافة القيود المحاسبية للدائرة الحكومية في سجلات موجودة لدى الخزينة وتقوم أيضا بإعداد كشوف وموازين مراجعة شهرية لكل دائرة حكومية من الدوائر التي ترتبط بها ، إذ إن إتباع النظام المركزي كان له ما يبرره في حينه وملائما ومقبولا للأسباب الآتية :

1. محدودية وظائف الدولة وواجباتها ، فلم تتجاوز الإدارات الحكومية عام 1921 حدود ثلاثين دائرة رئيسية .
2. قلة الكوادر المحاسبية الكفوءة آنذاك .
3. ضعف الشبكة المصرفية .
4. قلة النفقات والإيرادات بالقياس إلى ما هو عليه ألان .

وبالتالي فان الوحدات الإدارية الحكومية كافة ملزمة بتوريد ما قامت بتحصيله من الإيرادات إلى الخزينة التي ترتبط بها تلك الوحدات و بالمقابل فان الخزينة ملزمة بتسـديد نفقات الوحدات الحكومية ضمن التخصيصات المعتمدة في الموازنة . إذ يعني هذه وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافـة التصرفات المالية الحاصلة لوحدات الدولة وإجراء التدقيق الأصولي والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة .

إذ يعني ذلك إن الدائرة الحكومية غير مستقلة محاسبيا وواجباتها في النظام المحاسبي الحكومي المركزي محدودة ولا تعدو كونها تحضيرية إذ تقوم بتوفير الأوليات والمستندات الثبوتية المعززة لعملية الصرف والتي ترفق مع مذكرات إذن الدفع وتنظيم وصولات القبض واستلام وإيداع المقبوضات في حساب الخزينة العامة في المصرف والأوليات المتعلقة بمذكرة إذن التسوية وحسب هذا النظام تتحمل الخزينة كافة أعباء العمل الحسابي للإدارات الحكومية ، وتتولى جميع عمليات القبض والدفع التي يستوجبها تنفيذ موازنة الدولة .

وعليه يحقق هذا النظام ضمان مجال واسع في مضمار استقلال الخزينة وأبعاد أجهزة التدقيق فيها عن تأثير الضغط الإداري للوحدات الحسابية المنفذة ، إذ يساعد على تحقيق درجة أعلى من الرقابة المالية ، ويحتاج إلى عدد أقل من الموظفين كنتيجة تطبيقية لقلة عدد الخزائن ، وسهولة تمويل الخزائن ، وسهولة أنجاز الحساب الختامي نتيجة قلة عدد الوحدات المسؤولة عن إصدار الخلاصات الشهرية التي يعتمد عليها في إصدار الحساب الختامي . بجانب هذه المزايا نجد أن النظام المركزي يتعرض إلى انتقادات منها ثقل الأعمال على هذا النظام ينعكس على سرعة أنجاز الأعمال وهبوط في مستوى التدقيق نتيجة ضغط العمل ، إذ تعرض نتائج العمل الحسابي إلى عدد أكبر من الأخطاء الحسابية بسبب التوسع في حجم المعاملات وزيادة عدد الحسابات إن أسلوب ارتباط

الوحدات الحكومية بالخزائن يختلف حسب طبيعة الدولة وسعتها وعدد الوحدات الحكومية ، وعليه فان هناك أسلوبين في المركزية وهما كالأتي :

1. **النظام المركزي البسيط** : ويعني أن ترتبط كافة دوائر الدولة بدائرة واحدة وهي (الخزينة) والتي تتولى مسؤولية العمل الحسابي لتلك الوحدات ، وهذا الأسلوب أكثر تعقيداً في العمل المحاسبي ويستخدم في البلدان الصغيرة المساحة والقلية الوحدات .
2. **النظام المركزي المركب** : إذ يقضي بوجود عدد من الخزائن وترتبط بكل خزينة مجموعة من الدوائر ، تتولى كل خزينة مهام العمل الحسابي للوحدات المرتبطة بها والواقعة ضمن حدودها الإدارية ، وهذا الأسلوب هو الذي أعتمد في النظام المحاسبي الحكومي في العراق منذ نشوء الدولة .

مزايا النظام المحاسبي المركزي

يتصف النظام المحاسبي بعدد من المزايا يمكن إيضاحها على النحو الأتي :

1. توفير عدد الكوادر المحاسبية المطلوبة لإدارة العمل المحاسبي لوحدات الدولة كنتيجة طبيعية لقلة عدد الخزائن المسؤولة عن عملية تثبيت القيود والتدقيق .
2. إن وزارة المالية يمكنها إيصال التعليمات والقرارات الخاصة بالصلاحيات المالية بسهولة ، في ظل النظام المركزي لان مجرد إبلاغ تلك التعليمات إلى الخزائن التي تتولى تدقيق مستندات الصرف والقبض والقيد يؤدي إلى تطبيق تلك التعليمات بشكل دقيق .
3. إن تقليص عدد الخزائن يمنح السلطة المركزية القدرة التامة على إدارة الموجود النقدي وعدم تشتته بين الوحدات وممارسة عملية الإقراض و الاقتراض .
4. إن سهولة عملية توحيد موازين المراجعة شهرياً وسرعة إعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية .

5. تتولى الخزينة مهام العمل التدقيقي والرقابي لكافة الوحدات الحكومية التي ترتبط بها وتكون الخزينة بعيدة عن تأثير الوحدات الحكومية ولذلك فان مستوى التدقيق في ظل النظام المركزي يكون أكثر جودة من النظام اللامركزي وأكثر إحكاما .
6. يساهم النظام المركزي بجعل الخزائن مراكز المعلومات المالية والمحاسبية وكذلك مراكز لتقديم المشورة إلى الوحدات الحكومية المختلفة .

عيوب النظام المحاسبي المركزي

على الرغم من وجود مثل هذه المزايا في ظل الاعتماد على النظام المركزي في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي ، إلا إن له من العيوب ما قد تتجاوز مزاياه وخاصة بازدياد عدد الوحدات الحكومية وتزايد عدد معاملاتها المالية والمحاسبية وفيما يلي توضيح لأهم عيوب النظام المحاسبي المركزي وكالاتي :

1. إن النظام المركزي لا يؤدي إلى تطوير الملاك المحاسبي للدوائر الحكومية لان الموظفين الحسابيين في الوحدات الحكومية يمارسون العمل المحاسبي من خلال نظام غير متكامل وذلك لان الوحدات الحكومية لا تمسك سجل يومية عامة بل تترك إلى الخزينة .
2. إن تشعب الحسابات الوسيطة في التنظيم وارتفاع أرصدتها والتي تمثل حقوق الخزينة على الغير أو العكس وصعوبة متابعتها أدى إلى عدم إمكانية السيطرة وضياع الجزء الأكبر منها ويعد هدرا في المال العام للدولة .
3. وقوف النظام المركزي كمعوق لأي عملية تطوير تستوجب زيادة القيود أو إعادة تنظيم نتيجة لزخم العمل .
4. إن الدائرة الحكومية غير مستقلة محاسبيا وواجباتها في النظام المحاسبي الحكومي المركزي محدودة .
5. إن عجز الخزائن التي ترتبط بها الوحدات من مواكبة تنفيذ الموازنة العامة سواء في تأدية النفقات المستحقة أم تحصيل الموارد فضلا عن التوسع الأفقي والعمودي في تدخل الدولة في كافة الميادين النظم الاجتماعية والاقتصادية

والذي رافقه زيادة في عدد الوحدات المنفذة للموازنة مما شكلت ضغطا كبيرا على النظام المركزي .

6. نتيجـة لزخم العمل الذي تعـرض له النظام المركزي حصل هبوط نوعي في مستـوى تنفيـذ الموازنة سواء في عمليات التدقيق أم التنظيم .

إذ يعد النظام المركزي أعلاه نظاما بسيطا يطلق عليه تسمية " المركزية البسيطة " والذي يعد غير موجود من الناحية العملية في إي بلد بالعالم ، إذ يتعذر على إدارة مركزية واحدة القيام بالإعمال المذكورة أعلاه لكافة وحدات الدولة التي تكون منتشرة على رقعة جغرافية واسعة .

وعليه يتضح مما سبق إن النظام المحاسبي الحكومي المركزي يتضمن نشاطين ، نشاط الخزينة العامة ونشاط الدائرة الحكومية المرتبطة بها و يستخدم مجموعتين من السجلات المحاسبية ، سجلات تمسك من قبل الخزينة وينتج عنها موازين مراجعة تبين مجمل نشاط الوحدة الحكومية وسجلات الوحدة التي لا تنتج عنها موازين مراجعة وبالتالي لا تعرض البيانات الخاصة بنشاط الدائرة الحكومية .

تغذية الوحدات المركزية

إذ يتم تمويل الوحدات في النظام المركزي بموجب الاعتمادات المخصصة بالموازنة العامة عن طريق الخزائن حيث تقـوم الوحدات المحاسبيـة بإرسال مستنداتها إلى الخزينة المرتبطة بهـا للتأكد من صـحـة المستندات وتوفير الاعتمادات وتنفيذ إجراءات الرقابة قبل الصرف ، وهذا الأسلوب يطلق عليه تسميـة " مركزية الصرف " إذ تحتفظ الإدارة المركزية بسلطة الصرف كاملة وعدم تخويل فروعها أية صلاحية مالية وهناك أسلوب أخر يعتمد في الوحدات المركزية التي لها تشكيلات حسابية كاملة في الفروع وتسمى هذه الطريقة بـ" طريقة توزيع الاعتمادات " ويتم اعتماد هذا الأسلوب في العمل المحاسبي استنادا لنص المادة (40) من التعليمات الحسابية عدد (5) الملحقة بقانون أصول المحاسبات العامة والمادة (41 و 42)

من التعليمات ويتم تنظيم عملية المناقلة بين مواد الاعتمادات وفقا لنص المادة (7) من قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل ومن صفات هذا الأسلوب وجود علاقة ثنائية بين الوحدات المحاسبية والخزائن إذ تقدم المستندات للخزينة لغرض التدقيق قبل الصرف والتأكد من توفر الاعتماد ثم يصدر شيك بالمبلغ لصاحب العلاقة