

إعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي - دراسة تطبيقية في كلية العلوم / الجامعة المستنصرية

محمد عادل محمد الخزرجي **

أ.م.د. زهرة حسن عليوي *

المستخلص

هدف البحث إلى معالجة القصور في النظام المحاسبي الحكومي المتبع نتيجة استخدام الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية ، وذلك من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الحكومية الخدمية ، الذي من شأنه أن يوفر بيانات تعطي صورة حقيقية وصادقة عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة ، وتفيد في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

ولتحقيق هذا الهدف افترض البحث أن إتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في النظام المحاسبي الحكومي ، يمكن أن توفر بيانات تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة للوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي، من خلال، إحتساب الإندثار على الموجودات الثابتة ، والتفرقة بين المصاريف الايرادية والمصاريف الرأسمالية ، وإثبات النفقات والايادات فور إستحقاقها ، وإغلاق حساب الايرادات والنفقات في حساب قياس النتيجة ، وتدوير جميع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة إلى السنة القادمة ، حيث تم أخذ كلية العلوم/الجامعة المستنصرية كعينة بحث لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي المعتمد فيها ، وذلك من خلال أنموذج مقترح يبين كيفية التحول الى تطبيق أساس الإستحقاق.

وقد توصل البحث إلى أنه لتوفير نظام محاسبي حكومي قادر على إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة ، لابد من إعتماد أساس الاستحقاق بصورة كاملة في النظام المحاسبي الحكومي لكي يتمكن من تقديم المعلومات المفيدة التي تساعد على إتخاذ القرارات وتخصيص الموارد بصورة دقيقة وتقييم الأداء وتحقيق الرقابة الفاعلة على المال العام .

ومن خلال النتائج التي توصل لها البحث تم تحديد بعض التوصيات منها:

1. معالجة الموجودات الثابتة كمصاريف رأسمالية ، وإحتساب الإندثار عليها ، وبذلك ستتوافر رقابة عالية على هذه الموجودات .
2. إثبات النفقات والايادات فور إستحقاقها بغض النظر عن تأريخ الإستلام أو التسديد ، وهذا من شأنه توفير بيانات تعبر بشكل صادق وحقيقي عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة.
3. تدوير جميع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة من سنة إلى أخرى ، وهذا من شأنه أن يوافر رقابة عالية على هذه الأرصدة ، ويوفر بيانات تفيد في عمليات الرقابة والتخطيط وإتخاذ القرارات.

Abstract :

The aim of the research is to remedy the deficiencies in the government accounting system adopted as a result of using the monetary basis in recording financial transactions by converting to the basis of maturity in recording financial transactions in government service units, which would provide data that give a real and accurate view of the financial position and measurement accounts. The result is useful in planning, control and decision making.

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .

** باحث .

تأريخ أستلام البحث 2016/5/8

تأريخ قبول النشر 2016/6/13

مستل من رسالة ماجستير

To achieve this aim , the research assumes that following the accrual basis in the recording of financial transactions in the government accounting system can provide data that give a real picture of the financial position and outcome measurement calculations for government units applying the government accounting system by calculating the depreciation of fixed assets, The expenditure and revenues are recognized as soon as they are due, the income and expenditure account is closed in the result measurement account, and all balances of accounts receivable and credit are recycled to the next year. The Faculty of Science /Mustansiriya University has been chose chosen for the application of the accrual basis in the government accounting system approved , through a proposed model which how to switch to the application of the accrual basis.

The research has come to a result that to provide a government accounting system that can give a real picture of financial position and outcome measurement calculations, the accrual basis must be fully adopted in the government accounting system so that it can provide useful information that helps to make decisions, allocate resources accurately, Effective control over public funds.

Some of the recommendations of the study are :

- 1- Treatment of fixed assets as capital expenditures, and accounting for impairment, thereby providing noticeable control over these assets.
- 2- Proof of expenses and revenues immediately after maturity regardless of the date of receipt or payment, and this will provide data that reflect the true and true financial position and calculation of the outcome.
- 3- Rotating all balances of accounts receivable and creditors from year to year, which would provide high control over these balances, and provides data in the control, planning and decision-making.

المقدمة :

أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي تشهده معظم دول العالم ، إلى زيادة كبيرة في أنشطتها ، ترتب عليه زيادة الإتفاق على برامجها ومشاريعها ، الأمر الذي فرض تطوير النظم المحاسبية لمواجهة طلبات الإدارة المالية ، ومن هنا أصبحت وظيفة المحاسبة تشكل مطلباً ملحاً لا يستهان به ، وأصبح لابد من وجود نظام محاسبي حكومي سليم ، قادر على إثبات كافة المعاملات المالية ، لتوفر معلومات ملائمة يمكن الإعتماد عليها في إجراء الرقابة الفعالة والتأكد من حسن الأداء ودقة العمل ، وتطبيق مبدأ المساءلة .

إن أحد أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي في العراق هو الأساس الذي يعتمد عليه في تسجيل العمليات المالية ، حيث يعتمد الأساس النقدي بصورة رئيسة مع وجود بعض الإستثناءات التي يطبق فيها أساس الإستحقاق . وفي ظل التطورات الحالية فإن الأساس النقدي لم يعد يناسب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية ، إذ أنه يعكس عمليات الإتفاق والتحصيل النقدي خلال السنة المالية ولا يقوم ببيان ما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من إلتزامات ، ولايصور الحسابات تصويراً صادقاً ولا يتيسر إستخلاص النتائج الصحيحة لتنفيذ الموازنة ومعرفة المركز المالي الحقيقي وقياس نتيجة النشاط للسنة المالية بصورة دقيقة لتجاهله الحقوق والالتزامات المترتبة للخرينة العامة أو عليها والتي لم تحصل أو تصرف خلال السنة المالية. وإن اتباع هذا الأساس لايساعد على إجراء مقارنة دقيقة بين الخدمات المقدمة والمشروعات المنجزة وبين المصروفات المدفوعة فعلاً خلال السنة المالية .

ونتيجة لهذا القصور في الأساس النقدي ، هدف البحث إلى تطبيق أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الحكومية الخدمية ، حيث لتحقيق هذا الهدف البحث إفتراض البحث إن إعتداد أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية يمكن أن يوفر بيانات تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة للوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي ، وتم أخذ كلية العلوم/الجامعة المستنصرية كعينة للبحث لتطبيق أساس الاستحقاق على حسابات عام 2014 ، عن طريق أخذ عينة من المستندات (عينة مختارة) وتسجيلها وفقاً لأساس الاستحقاق وإعداد الميزانية الجزئية لبيان المعلومات التي سيوفرها النظام المحاسبي الحكومي بتطبيق أساس الاستحقاق.

وتم تقسيم البحث على ستة محاور تناول المحور الأول منهجية البحث ، والمحور الثاني تناول بعض الدراسات السابقة ، أما المحور الثالث فتناول الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي والأساس المعتمد في العراق ، وأما المحور الرابع فخصص لصياغة النموذج المقترح في إعتداد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي ، وأما المحور الخامس فقد خصص هذا المحور لتطبيق النموذج المقترح في عينة البحث ، وأخيراً فقد تناول المحور السادس الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث :

تتجسد مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي في تصوير الحسابات تصويراً صادقاً ، ولا يتيسر إستخلاص النتائج الصحيحة لتنفيذ الموازنة ومعرفة المركز المالي الحقيقي وقياس نتيجة النشاط للسنة المالية بصورة دقيقة لتجاهله الحقوق والالتزامات المترتبة للخرينة العامة أو عليها والتي لم تحصل أو تصرف خلال السنة المالية ، وذلك كونه يعتمد الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية .

ثانياً: هدف البحث :

لمعالجة القصور في النظام المحاسبي الحكومي نتيجة إستخدام الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية ، هدف البحث إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الحكومية الخدمية من خلال صياغة نموذج مقترح يوضح كيفية التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي.

ثالثاً: فرضية البحث :

بإتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في النظام المحاسبي الحكومي ، يمكن توفير بيانات تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة للوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي ، من خلال احتساب الإندثار على الموجودات الثابتة ، والتفرقة بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية ، وإثبات النفقات والإيرادات فور إستحقاقها ، وإغلاق حساب الإيرادات والنفقات في حساب قياس النتيجة ، وتدوير جميع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة إلى السنة القادمة .

رابعاً: مصادر جمع المعلومات والبيانات

- 1- لتغطية الجانب النظري _ تم الإعتماد على الكتب والدوريات والرسائل والأطاريح ذات العلاقة بموضوع البحث.
- 2- أما الجانب العملي _ فقد تم جمع المعلومات والبيانات بالإعتماد على الآتي:
 - أ- الوثائق والمستندات والسجلات والكشوفات المالية الخاصة لعينة الدراسة لعام 2014.
 - ب- القوانين والتعليمات ذات العلاقة مثل (قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 ، وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 والدليل النظام المحاسبي الموحد 2011، والدليل المحاسبي الصادر في نيسان /2000 .

خامساً : الحدود المكانية والزمانية للدراسة :

- 1- الحدود المكانية _ تمثلت الحدود المكانية في تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي في كلية العلوم /الجامعة المستنصرية.
- 2- الحدود الزمانية _ شملت المجموعة المستندية والدفترية والكشوفات المالية لعام 2014، وقد تم اختيار السنة المالية 2014 وذلك لأن موازنة السنة المالية 2015 كانت موازنة نقشفية بعيدة عن الواقع بسبب الظروف الطارئة التي مر بها البلد.

المحور الثاني الدراسات السابقة

تعد الدراسات السابقة أحد العوامل التي تغني البحث ومنهجيته ، وبالمقابل فإنه من الصعوبة استعراض جميع الدراسات والبحوث التي تناولت استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي ، وسيتم عرض دراسة عربية وأجنبية وكما يأتي :

أولاً : الدراسة العربية :

دراسة (سليم ، فريد منصور حمدان ، 2007) الموسومة بـ: "أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين"

(وهي رسالة مقدمة إلى الجامعة الإسلامية - غزة /كلية التجارة /قسم المحاسبة والتمويل بوصفا جزءاً من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل)

تلخصت الدراسة في أن الأساس النقدي لم يعد يناسب العمل المحاسبي في البلديات ، ورغبة غالبية المبحوثين في استبداله بالأساس النقدي المعدل ، وأن أهم جهات يتم إعداد التقارير المحاسبية والمالية لها هي الجهات الحكومية ؛ مثل وزارة الحكم المحلي ، وهيئة الرقابة العامة ، وهناك مظاهر ضعف للمعلومات المحاسبية منها : عدم ملائمتها للاستخدام في مجال الرقابة المالية بصورة فعالة ، وأن الأساس النقدي لا يسهل للبلدية الحصول على التقارير الاستثنائية بصورة كبيرة ، وأن المعلومات المحاسبية لاتساعد متخذي القرارات في البلديات على اختلاف فئاتها على إتخاذ القرارات ، وضعف قابلية المعلومات المحاسبية للبلديات للمقارنة مع المعلومات المحاسبية للبلديات الأخرى .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

1. فيما يتعلق بملاءمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في البلديات خلص الباحث إلى أن هذا الأساس لم يعد يناسب العمل المحاسبي في البلديات بحسب رأي غالبية من المبحوثين .
2. أظهر غالبية المبحوثين رغبتهم في استبدال الأساس النقدي بالأساس النقدي المعدل .
3. هناك مظاهر ضعف للمعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي.
4. هناك مظاهر إيجابية تتصف بها المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المحاسبي المطبق للأساس النقدي.

ومن هذه الاستنتاجات حدد الباحث مجموعة من التوصيات منها:

1. تبني تطبيق أساس محاسبي غير الأساس النقدي ، وليكن الأساس النقدي المعدل مرحلة أولى ، وأن يتم تطبيقه بصورة تدريجية ومحدودة بحيث يتم البدء بالبلديات المؤهلة والأكثر جاهزية ، وعندما يتم الانتهاء منها يتم الانتقال إلى مجموعة أخرى .
2. أن يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير والقوائم المالية للبلديات ، والتي تلبي حاجة متخذي القرارات من المعلومات المالية وغير المالية .
3. ضرورة التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات بأنواعها كافة ، فالقرارات المتخذة على أسس علمية ومعلومات وبدائل يتم الاختيار من بينها أفضل بكثير من تلك التي تتخذ ارتجالاً.

ثانياً : الدراسة الأجنبية :

دراسة (Diamond , Jack Diamond , 2002) الموسومة بـ :

"Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?"

"موازنة الأداء – هل تتطلب أساس الاستحقاق؟" ورقة بحثية منشورة من قبل صندوق النقد الدولي (IMF)، (WP/02/240).

تلخصت هذه الدراسة في استعراض دور المحاسبة في إصلاح نظام الموازنة من منظور الاقتصاديات الناشئة ، والتي ترغب في اعتماد إصلاحات منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (EOCD) لموازنة الأداء وتبنيها . حيث إن كثيراً من الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تواصل الإصلاحات المرتبطة بالإدارة العامة الجديدة ، قامت بتحويل أنظمتها المحاسبية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق . وبالنظر إلى التكاليف المطلوبة للتحويل إلى أساس الاستحقاق فيكون مهماً عندما تكون الإصلاحات واسعة النطاق في إدارة القطاع العام ، فضلاً عن ذلك ورغم الإقرار بأن المحاسبة على أساس الاستحقاق توفر مزايا كثيرة في إدارة الإنفاق العام ، إلا أن هناك جدلاً بأنه يمكن توفير متطلبات الموازنة القائمة على أساس الأداء من خلال اتباع أساس الاستحقاق معدل ، ويكون ذلك بالنسبة للبلدان التي مازالت تحافظ على نظامها القائم على الأساس النقدي مع القيام بتحسينها وتطويرها ، أما بالنسبة للبلدان ذات الأنظمة السليمة الموثوقة بما

فيه الكفاية والقائمة على الأساس النقدي فإن هذه الورقة البحثية توضح بالتفصيل طريقة ممكنة ذات مراحل لاعتماد المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق واعتماد شروط الإبلاغ الدولي على وفق ما يتطلبه دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001.GFSM.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

1. إن اعتماد المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق وتبنيها يتوجب أن يتم النظر إليها على أنها جزء مكمل لإصلاحات أوسع لنظام الموازنة ، حيث تم التوصل إلى أن المحاسبة تخدم إصلاحات نظام الموازنة بدلاً من كونها تقود إصلاحات نظام الموازنة ؛ ولهذا السبب فإن نظام الموازنة المعتمد في البلد هو الذي يحدد احتياجات المحاسبة الحكومية ومتطلباتها ، والعكس يصح أيضاً ، أي إنه لغرض أن تكون محاسبة الاستحقاق فعالة ، ولغرض الحصول على أقصى المزايا والمنافع من محاسبة الاستحقاق يلتزم بالضرورة وجود نظام موازنة بمواصفات أخرى ، وبأي حال من الأحوال فإن التحول نحو نظام محاسبة الاستحقاق يتطلب عادة تغييراً موازياً في إدارة الإنفاق العام.
2. يتوجب الإقرار والاعتراف بأن أنظمة الموازنة لا يتم تكوينها في ليلة وضحاها ؛ ولكنها تطورت عبر مرورها بعدة مراحل مختلفة – من الأنظمة القائمة على أساس الالتزام إلى أنظمة قائمة على أساس الأداء – وهذا يعني ضمناً أن هذا التحول قد رافقه تطور مواكب لشروط المحاسبة ومتطلباتها ، ويمكن ملاحظة ذلك التطور الموازي لمتطلبات المحاسبة وشروطها من خلال التحول من المحاسبة القائمة على الأساس النقدي إلى محاسبة النقدي المعدل ومن ثم إلى الاستحقاق المعدل وبعد ذلك التحول إلى أساس الاستحقاق المطلق ، وبهذا فإنه من الهام القيام بدراسة معمقة لمسار تطور أنظمة المحاسبة ، وبالنسبة للبلدان التي تفكر في التحول إلى أساس الاستحقاق فيجب أن تعمل على دراسة التجارب العملية للبلدان التي قامت باتتباع هذا المسار والتعلم منها ، وكذلك من المهم أن تقوم بالتخطيط جيداً لعملية التحول والانتقال إلى أساس الاستحقاق.
3. مع تطور أنظمة إدارة الموازنة ظهرت أهداف أكثر شمولية لإدارة الموازنة ، وهذا أدى بالنتيجة إلى ظهور متطلبات متزايدة على نظام المحاسبة الحكومية . إن هذا التطور يتوجب أن يتم النظر إليه باعتباره إضافة أو تراكم ، أي فضلاً عن متطلبات المحاسبة بدلاً من كونها إحلال أو استبدال نظام محاسبي معين بنظام محاسبي آخر.

جاء هذا البحث مكمل للدراسات السابقة ، وذلك كون الدراسات السابقة حددت مدى قصور استخدام الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية ، وما يوفره من بيانات لا يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة في ظل التطورات الحاصلة ، والقصوره في تلبية أساليب التخطيط الحديثة مثل استخدام موازنة الأداء ؛ وكذلك حددت الدراسات السابقة مزايا استخدام أساس الاستحقاق ، وما يوفره من بيانات صادقة وحقيقية يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة ، إذ إن البحث الحالي حدد مدى إمكانية استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي من خلال أنموذج مقترح يوضح آلية التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق.

المحور الثالث

الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي والاساس المعتمد في العراق

3-1: الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي :

تعرف أساليب القياس المحاسبي بأنها الطرائق التي تشير إلى توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصاريف والموجودات والمطلوبات وتسجيلها في الدفاتر وإظهارها بالتقارير المالية (وشاح، 2009: 50) ، وبالتالي فهي تستخدم لتحديد النقطة الزمنية التي يمكن من خلالها قياس وتسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات في حسابات الوحدة الحكومية (Engstrom & Hay, 1996: 20).

كما يمثل الأساس المحاسبي الطريقة التي يعتمد عليها النظام المحاسبي للوحدة الحكومية في تقرير رصيد أي حساب قبل قفله في الحسابات الختامية (الرضا، 2009: 31).

وتعرف الأسس المحاسبية بأنها (مجموعة القواعد المحاسبية التي تتحكم في تحديد أرصدة الحسابات التي تقفل في حساب قياس النتيجة بهدف الوصول إلى كشوفات معبرة عن النتائج الحقيقية للتصرفات المالية للوحدة خلال مدة زمنية معينة) ، ويعتمد اختيار الدولة للأساس المحاسبي على الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها وعلى درجة ونوع المساءلة وعلى أهداف التقارير المالية وعلى احتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية (البغدادي، 2008: 46).

وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين - لجنة القطاع العام أربعة أسس محاسبية وهي (IFAC, 1998):

3-1-1: الأساس النقدي Cash Basis:

يعد هذا الأساس من أقدم الأسس المحاسبية التي استخدمت في تشغيل البيانات المحاسبية وقياس نتائج النشاط الحكومي ، إذ يعكس عمليات الإنفاق والتحصيل النقدي خلال السنة المالية ولا يقوم ببيان ما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من التزامات (Gross&Warshauer,1983: 13) ، حيث بموجبها يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند قبض أو دفع النقد ، ولذا فإن التقارير المعدة وفقاً لهذا الأساس ستبلغ عن الذي تم قبضه وصرفه خلال الفترة فضلاً عن الرصيد النقدي المتوافر في بداية هذه الفترة ونهايتها إذ أنه يقيس النتائج المالية للفترة كفرق بين المدفوع والمستلم من النقد (السعيري، 2007: 5). ويمتاز هذا الأساس بسهولة التطبيق وهو بذلك يساعد على سهولة تصوير الحسابات وسرعة إقفالها وعرض نتائجها وبذلك يساعد على إحكام الرقابة المالية على المقبوضات الفعلية والمدفوعات الفعلية. إلا أنه لا يصور الحسابات تصويراً دقيقاً ولا يتيسر استخلاص النتائج الصحيحة لتنفيذ الموازنة ومعرفة المركز المالي الحقيقي وقياس نتيجة النشاط للسنة المالية بصورة دقيقة لتجاهله الحقوق والالتزامات المترتبة للخزينة العامة أو عليها والتي لم تحصل أو تصرف خلال السنة المالية. وإن اتباع هذا الأساس لايساعد على إجراء مقارنة دقيقة بين الخدمات المقدمة والمشروعات المنجزة وبين المصروفات المدفوعة فعلاً خلال السنة المالية (الرضا، 2009: 31).

3-1-2: الأساس النقدي المعدّل Modified Cash Basis:

وفيه توسيع للمفاهيم التي يعترف بها الأساس النقدي حيث تشمل النقدية المقبوضة بموجب هذا الأساس المبالغ التي قبضت فعلاً مضافاً إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقعة تحصيلها خلال فترة محددة قادمة ، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلاً إضافة إلى قيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال المدة المحددة القادمة وهي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقعة تحصيلها (البغدادى، 2008: 46).

3-1-3: أساس الاستحقاق المعدّل Modified Accrual Basis:

ويمتاز بقرينه من أساس الاستحقاق إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الاستحقاق ولكنه يتوسع بالإعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدّل . يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها (البغدادى، 2008: 47) .

3-1-4: أساس الاستحقاق Accrual Basis:

تم تعريف أساس الاستحقاق من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC psc في الدراسة الثانية على أنه (الأساس المحاسبي الذي يبلغ عن الموارد الاقتصادية أو المنافع المحتملة (الأصول) والالتزامات (المطلوبات) على الوحدة وتغيراتها) (IFAC psc,1993: 25). بموجب هذا الأساس يتم الاعتراف وتسجيل الآثار المالية للمعاملات في الفترة التي حدثت فيها هذه المعاملات والأحداث بغض النظر عن وقت الإستلام أو الدفع النقدي ؛ ويترتب على إتباع أساس الاستحقاق إجراء التسويات اللازمة التي تعكس عمليات الإنفاق والتحصيل النقدي لما ينشأ للوحدة من حقوق وما يترتب عليها من التزامات خلال السنة المالية ، وعند إعداد الحسابات الختامية تجري التسويات الحسابية اللازمة لتحديد ما يخص كل سنة مالية من إيرادات ومصروفات وتحملها بها (مطروود، 2009: 37).

ويمتاز هذا الأساس بأنه يمكن من إنجاز مقارنة بين المصروفات والإيرادات الفعلية (المتحققة) والمبالغ المعتمدة والمقدرة في الموازنة ؛ ويعرض صورة صادقة لنتيجة النشاط والمركز المالي لكل من الوحدات المحاسبية التي يكون لديها قوائم غير مسددة أو غير محصلة في نهاية كل سنة مالية ويمكن إعداد تقديرات دقيقة لموازنات السنوات التالية، لأنها تبنى على الأرقام الفعلية السابقة ، ويتطلب تطبيق هذا الأساس جهاز محاسبي كفوء.

ويقتضي إتباع نظام محاسبي حكومي على وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ونظام إحصاءات مالية الحكومة 2001 (GFSM) إتباع أساس الاستحقاق أساساً وحيداً ؛ وقد عُرف أساس الاستحقاق بموجب الفقرة (6) من معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) لسنة 2001 رقم (1) بأنه (أساساً محاسبياً يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها " وليس عند إستلام أو دفع النقد أو ما يعادله " ولذلك فإن المعاملات والأحداث تسجل في السجلات المحاسبية ويعترف بها في البيانات المالية للمدد الزمنية الخاصة بها . ومن العناصر التي يتم الإعتراف بها بموجب أساس الاستحقاق هي (الموجودات ، والمطلوبات ، وصافي الموجودات/حقوق الملكية ، والإيرادات ، والمصروفات) (الرضا، 2009: 32) .

3-1-5: أساس الالتزام Obligation Basis:

بموجبه تحمل الحسابات الختامية لأية سنة مالية بالمصروفات التي تم الإلتزام بها خلال تلك السنة المالية بغض النظر فيما إذا كانت تلك المصروفات قد تحققت فعلاً أو دفعت نقداً خلال السنة المالية أم لم تدفع إذ يدور التخصيص للمصروفات التي تم الإلتزام بها إلى السنة أو السنوات المالية اللاحقة التي سيتم فيها الدفع الفعلي وهو يسري على المصروفات فقط ويهدف إلى السيطرة على الموازنة بدلاً من الاهتمام بالتسجيل المالي (الرضا، 2009: 31). ويمكن أن نستخلص ميزات أساس الإلتزام بأنه يساعد على ضمان حقوق الغير عند التعاقد معهم لتقديم الخدمات أو السلع للدولة ، كما إنه يوفر المعلومات عن نشاط الوحدة في تنفيذ الإلتزامات الواردة تخصيصاتها في الموازنة العامة (المهاني وسلوم، 2007: 102).

ويعاب عليه أنه بتطبيق هذا الأساس لا توافر الحسابات الختامية مؤشرات فاعلة لأغراض مراقبة السيولة النقدية للخزينة العامة ، كما تمنح المدراء والوحدات المحاسبية فرصة في تكوين الإحتياطات العامة في نهاية السنة ومعاملتها كمصروفات نهائية (الرضا، 2009: 31).

2-3: الأساس المحاسبي المعتمد في العراق :

إن النظام المحاسبي الحكومي المتبع في العراق يستند إلى الأساس النقدي بصورة رئيسة مع أشتماله على عناصر محدودة قائمة على أساس الاستحقاق وأخرى قائمة على أساس الالتزام ، حيث أن قانون أصول المحاسبات العامة ذي العدد (28) لسنة 1940 المعدل الملغى قد أوجب استخدام الأساس النقدي المعدل بالنسبة للإيرادات أي أن المستخدم هو الأساس النقدي مع وجود بعض الاستثناءات ، حيث يتضح ذلك في الفقرة (1) و(3) من المادة الحادية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة بخصوص الأساس النقدي أما الاستثناء فقد ورد في الفقرة (2) من المادة أعلاه بتحويل وزير المالية صلاحية استخدام أساس الاستحقاق لبعض الإيرادات المستحقة للسنة المالية وحصل الخزينة العامة من أرباح شركات القطاع الأستراتيجي باعتبارها مصدر تمويل رئيس للموازنة وتؤثر بشكل كبير على جانب الموارد ، أما بالنسبة للمصروفات فإن الأساس النقدي هو المعتمد في قيدها كما هو واضح من نص الفقرات (1) و(3) من المادة الثانية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة باستثناء حالة واحدة هي الرواتب التي يطبق في معالجتها أساس الاستحقاق كما هو وارد بنص الفقرة (2) من المادة الثانية عشر والتي تشكل نسبة (50%) من نفقات الموازنة الجارية ، أما المواد (30) و(31) و(32) من القانون أعلاه فإن نصوصها تدخل في إطار النصوص التي تتحكم في معايير الرقابة على سلامة تطبيق نظرية الأموال المخصصة في ظل استخدام الأساس النقدي (قانون أصول المحاسبات العامة، 1940) (سلوم، 2001، 392) .

وهذا يدل على أن الأخذ بأساس الاستحقاق سيظهر جميع المصروفات المتحققة سواء دفعت أم لم تدفع ، وكذلك جميع الإيرادات المتحققة سواء قبضت أم لم تقبض ، وفي الوقت نفسه فهو لا يهمل أية مبالغ مدفوعة أو مقبوضة مقدماً . وهنا سوف تكون متابعة متواصلة من قبل الوحدات الحكومية لتحصيل الإيرادات المستحقة نتيجة لإبرازها في السجلات والتقارير المالية ، لذلك تمكن المسؤولين في الوحدات نفسها في الوقوف على مستوى تنفيذ أنشطتها وبرامجها (بابية، 2005: 26).

ومما سبق يمكن أن نستنتج أنه لتوفير نظام محاسبي حكومي قادر على إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة ، لابد من اعتماد أساس الاستحقاق بصورة كاملة في النظام المحاسبي الحكومي لكي يتمكن من تقديم المعلومات المفيدة التي تساعد على إتخاذ القرارات وتخصيص الموارد بصورة دقيقة وتقويم الأداء وتحقيق الرقابة الفاعلة على المال العام .

المحور الرابع

صياغة النموذج المقترح لاعتماد أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي

في المحور السابق تم تحديد الأسس المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي ، والأساس المحاسبي المعتمد في العراق (الأساس النقدي المعدل) ، حيث إن هذا الأساس (النقدي المعدل) وجد في وقت وبينة كان يفرض متطلبات الرقابة وإتخاذ القرارات حيث كانت أوجه الصرف محددة والهيكل التنظيمي محدد ، لكن مع تطور الدولة وتوسع أوجه الإنفاق وتعددها وتوسع الهيكل التنظيمي للدولة ، حيث أصبح هذا الأساس قاصراً في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ، في سبيل توجيه الإنفاق بالإتجاه الصحيح والحفاظ على المال العام وإستغلال الموارد الإستغلال الأمثل.

وفي هذا المحور سوف يتم تحديد كيفية استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي بصياغة نموذج مقترح للتحويل إلى أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية لتطبيقه في كلية العلوم/الجامعة المستنصرية.

4-1: نبذة تاريخية عن عينة البحث:

الجامعة المستنصرية: (جعيلى، 2009: 86) (/الصفحة-الرسمية http://uommagazine.uomustansiriyah.edu.i/) أنشئت الجامعة المستنصرية عام 1963، في نقابة المعلمين الجمهورية العراقية وقد اشتملت الجامعة المستنصرية اسمها من تراث الحضارة العربية ، وحملت اسم الجامعة العربية التي كانت أقدم جامعة علمية في العالم والتي تأسست عام 625هـ 1227م ، في بغداد ، وقد أنشأها الخليفة العباسي المستنصر بالله. وتعد الجامعة المستنصرية مصدر لرفد الوطن بالملاكات والكوادر والطاقات التي تساعد في بناء العراق وتسعى إلى تطويره وتقديمه بما يحقق الطموح في إنشاء دولة عصرية تخدم الأهداف السامية في الوصول إلى شاطئ الاستقرار والنمو وتحقيق الرفاهية للفرد والمجتمع .

بدأت الجامعة المستنصرية مسيرتها الأولى جامعة أهلية عام 1964 أطلق عليها اسم الكلية الجامعة وألحقت بجامعة بغداد بقصد منحها الهوية العلمية المعتمدة في الجامعات الرسمية وفي عام 1965 انفصلت عن جامعة بغداد والتزمت مناهج الدراسة الخاصة بها وتضم الجامعة المستنصرية عدداً من الوحدات الإدارية التابعة لرئاسة الجامعة تتولى إنجاز المهام الخاصة بالجامعة ومن تلك الوحدات (مديرية المالية ، ومديرية

الرقابة والتدقيق الداخلي ، ووحدة البحث والتطوير ، والدائرة الهندسية ، ووحدة الخدمات ، و شعبة العلاقات الثقافية ، ومديرية التسجيل ، وشعبة الإعلام الجامعي) .

وتتبع الجامعة مجموعة من الكليات والمراكز وما يهم بحثنا هي كلية العلوم .

كلية العلوم : (جعيلو، 2009: 86) (الموقع الرسمي لكلية العلوم /الجامعة المستنصرية، 2016)

تعد كلية العلوم صرحاً علمياً وتربوياً تجاوز عمره السادسة والأربعون عاماً أي منذ تأسيس الجامعة المستنصرية سنة 1963م . وكان قسمي الرياضيات والفيزياء هما اللبنة الأولى لمسيرة الكلية العلمية، حيث تم بعد ذلك افتتاح قسم الكيمياء سنة 1980م وقسم علوم الحياة سنة 1983م . ثم استمرت الكلية بالعبء العلمي ومواكبة التطورات العلمية وتمخض هذا عن افتتاح قسم علوم الجو سنة 1992م وقسم علوم الحاسوب في مطلع العام الدراسي 1996/1997م .

ومن الخطوات المهمة التي تم إنجازها في كلية العلوم هو إستحداث الدراسات العليا سنة 1984م في قسم الفيزياء لمنح درجة الماجستير وأعقب ذلك إستحداث دراسة الماجستير في قسم الرياضيات سنة 1986م ، وقسم الكيمياء سنة 1989م ، وفي قسم علوم الحياة سنة 1990م ، وقسم علوم الجو سنة 1992م وقسم علوم الحاسوب سنة 2001م .

وتم الشروع في دراسة الدكتوراه سنة 1992م في قسمي الفيزياء وعلوم الحياة ثم في قسمي الكيمياء والرياضيات سنة 1993 وفي سنة 2003م في قسم علوم الجو . أسست الكلية مكتباً استشارياً سنة 1993م يهدف إلى تنظيم العلاقة بين الكلية ومؤسسات الدولة الأخرى لتقديم الخدمات الإستشارية العلمية والفنية لدعم الخطط التنموية وتوثيق روابط الجامعة بالمجتمع .

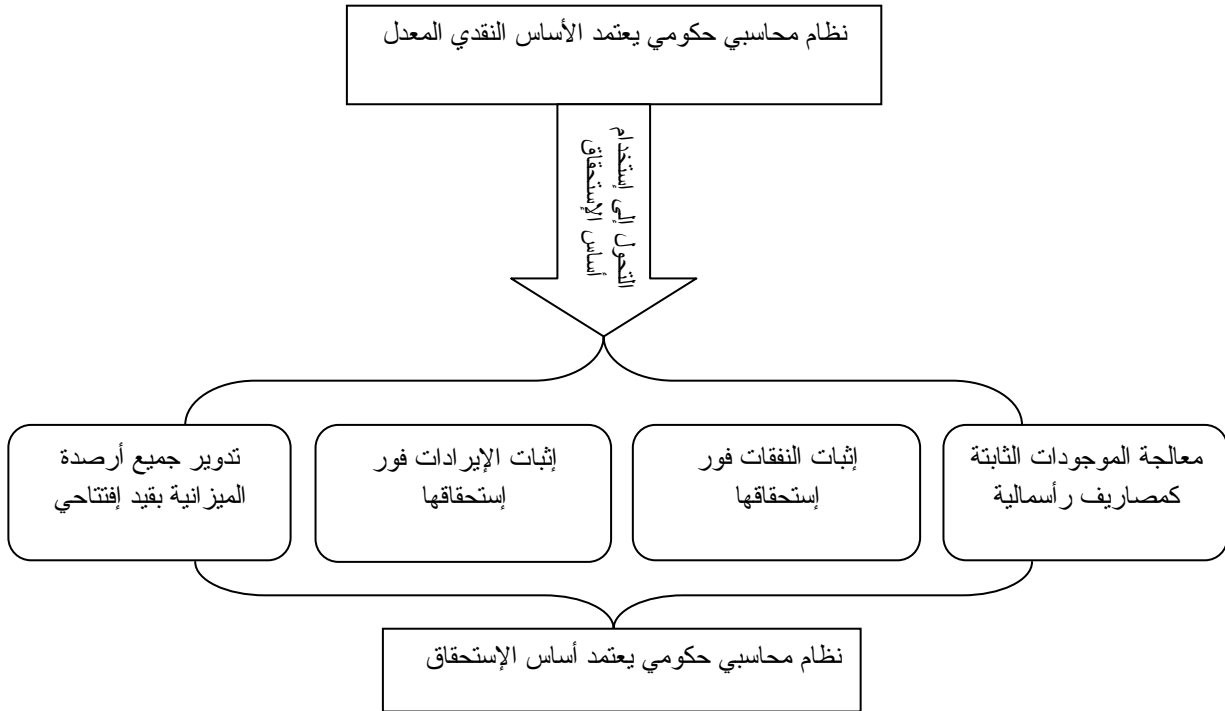
وحالياً فإن الكلية تمنح الشهادات التالية (بكالوريوس ، ماجستير ، دكتوراه) والأقسام التي تضمها هي (الفيزياء ، والرياضيات ، والكيمياء ، وعلوم الحياة ، والأنواء الجوية ، والحاسبات الكترونية) . وتحتوي على وحدة حسابية وشعبة للتدقيق الداخلي مستقلة حسابياً عن مديرية المالية .

4- 2: النموذج المقترح للتحويل إلى أساس الإستحقاق:

إن الأساس المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في كلية العلوم / الجامعة المستنصرية هو الأساس النقدي المعدل الذي أوجبه قانون أصول المحاسبات العامة الملغى رقم (28) لسنة 1940 المعدل في المادة (11) و(12) منه وكما أوضحنا في (2-2) .

إن هذا الأساس في تسجيل العمليات المالية يحمل من القصور الكثير حيث إنه لايفرق بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية وكذلك لايعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحساب قياس النتيجة ، كان تكون هناك عمليات صرف تخص السنة الحالية ولكن لم يتم الدفع حتى نهاية السنة فيتم دفعها في السنة التالية على أساس أنها مصاريف تخص السنة التي تم الدفع فيها ، وكذلك لا يوافر إمكانية المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل عمليات الصرف والقبض ولا يصلح في توفير المعلومات الإدارية المفيدة وغيرها من أوجه القصور .

إن أكثر بند من بنود الصرف تائراً بهذا الأساس (الإستحقاق) هو بند الموجودات الثابتة حيث إنه وفقاً للأساس النقدي يعتبر مصروفاً نهائياً يتم إغلاقه في حسابات قياس النتيجة ولا يتم إحتساب الإندثار عليه بتقسيم كلفته على سنوات الإستخدام ، وإن هذا الإجراء يضعف الرقابة والسيطرة عليه هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن حجم المال المستثمر في هذا البند كبير جداً وإن أي هدر أو ضياع فيه يؤدي إلى هدر كبير في المال العام ، لكن عند تطبيق أساس الإستحقاق سيتم معالجة الموجودات الثابتة كمصروف رأسمالي ويتم إحتساب الإندثار عليه وبالتالي سيوافر رقابة عالية على هذه الموجودات ، وكذلك فإن جميع بنود النفقات والإيرادات تتأثر بهذا الأساس ، وإن إتباع أساس الإستحقاق سيوافر معلومات تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة ولتجاوز القصور في النظام المحاسبي الحكومي بسبب إستخدام الأساس النقدي المعدل سيتم التحويل إلى إستخدام أساس الإستحقاق وفق إنموذج مقترح ، وكما يبين الشكل الآتي:



الشكل (1)

أنموذج مقترح للتحويل إلى أساس الإستهقاق

المصدر: إعداد الباحثين

3-4 : التحويل إلى استخدام أساس الإستهقاق:

سيتم التحويل من الأساس النقدي المعدل المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي إلى استخدام أساس الإستهقاق في تسجيل العمليات المالية. حيث سيتم معالجة الموجودات الثابتة والنفقات والإيرادات المستحقة والمدفوعة والمستلمة مقدماً في ظل أساس الإستهقاق وكما يأتي :

1-3-4: الموجودات الثابتة:

فيما يخص الإندثار سوف يتم إتباع طريقة القسط الثابت في إحتساب الإندثار وتسجيله وفق الطريقة المباشرة ، وذلك لسهولة هذه الطريقة في إحتساب قيمة الإندثار وإظهار الموجودات بالقيمة الدفترية ، أما فيما يخص نسب الإندثار سيعتمد على نسب الإندثار الواردة في دليل النظام المحاسبي الموحد الصادر من قبل ديوان الرقابة المالية سنة 2011 في الفصل السادس وذلك كون إن الوحدات الحكومية الممولة مركزياً تقتني الموجودات الثابتة من نفس الأسواق التي تقتني منها الوحدات الإقتصادية الممولة ذاتياً والتي تطبق النظام المحاسبي الموحد، وكما يبين الجدول الآتي:

جدول (1)

نسب إندثار الموجودات

الموجودات الثابتة	نسب الإندثار السنوية
مباني سكنية	3%
مباني غير سكنية	5%
سيارات صالون	10%
سيارات الحمل/ اللوريات	12,5%
سيارات العمل	10%
الدراجات البخارية	25%
الأثاث الخشبي	10%
الأثاث المعدني	10%
الأثاث الأخرى	10%
المكانن	10%
الأجهزة	10%
أجهزة الإستنساخ	20%
الات الإتصال	25%
الحاسبات الإلكترونية	15%
الأسلحة والأعدة	5%

المصدر : دليل النظام المحاسبي الموحد ، 2011 بتصرف

المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة:

1- عند إقتناء الموجود حيث هناك حالتان هما:

- أ- الحصول على الموجود عن طريق الشراء، يسجل القيد التالي.
 XXX من د/ الموجود حسب نوعه
 XXX الى د/ بنك النفقات الجارية
 عن شراء الموجود
- ب- الحصول على الموجود عن طريق المنح، يسجل القيد التالي .
 XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه
 XXX الى د/ إيراد المنح حسب نوعه
 عن الحصول على منحة على شكل موجود

2- عند صيانة الموجود هناك نوعين من المصاريف هما:

- أ- المصاريف الإيرادية ، وهي المصاريف التي لاتزيد من عمر الموجود:
 XXX من د/ مصاريف صيانة الموجود حسب نوعه
 XXX الى د/ بنك النفقات الجارية
 عن مصاريف صيانة الموجود
- ب- المصاريف الرأسمالية ، وهي المصاريف التي تزيد من عمر الموجود ويتم رسملتها على حساب الموجود نفسه وكما يلي:
 XXX من د/ الموجود حسب نوعه
 XXX الى د/ بنك النفقات الجارية
 عن مصاريف رأسمالية لتطوير الموجود

3- عند الإستغناء عن الموجود الثابت هناك حالتين:

- أ- عند بيع الموجود بربح أو خسارة يتم تسجيل القيد التالي:
 XXX من د/ بنك النفقات الجارية
 XXX من د/ خسائر بيع الموجود وحسب نوعه
 XXX الى د/ الموجود الثابت حسب نوعه
 XXX الى د/ إيراد أرباح الموجود وحسب نوعه
 عن بيع الموجود الثابت بربح (خسارة)
- ب- عند الإستغناء عن الموجود الثابت بالهبة.
 XXX من د/ نفقات المنح حسب نوعه
 XXX الى د/ الموجود الثابت حسب نوعه
 عن أثبات منح الموجود

4- في نهاية السنة يتم إحتساب الإندثار على الموجود الثابت ، ويسجل على وفق الطريقة

- المباشرة، وبحسب نسب الإندثار التي تم تحديدها سابقاً وكما يأتي :
 XXX من د/ مصروف الإندثار حسب نوع الموجود
 XXX الى د/ الموجود حسب نوعه
 عن إثبات قيد الإندثار السنوي

أما بالنسبة للموجودات الثابتة الموجودة حالياً في الوحدة الحكومية فيتم تشكيل لجنة مختصة تعمل بالتنسيق مع لجنة جرد الموجودات السنوية حيث تقوم بتقدير العمر المتبقي لتلك الموجودات وإحتساب تكاليفها وإدخالها في السجلات بعد المطابقة مع سجل محاسبية/13 وإحتساب الإندثار عليها وبالإعتماد على نسب الإندثار التي تم تحديدها سابقاً ، ويتم إثبات هذه الموجودات بعد تقدير كلفها وعمرها المتبقي من خلال قيدين وكما يلي:

1- القيد الأول إلغاء القيد المتقابل الخاص بالموجود الذي تم تقدير كلفه وكما يأتي :

- XXX من د/ مقابل الموجودات الثابتة بحسب نوعه
 XXX إلى د/ الموجود الثابت حسب نوعه
 عن إلغاء القيد المتقابل

2- القيد الثاني إثبات الموجودات التي تم تقدير كلفها وكما يلي:

XXX من د/ الموجود الثابت حسب نوعه

XXX الى د/ إيرادات سنوات سابقة

عن إثبات قيمة الموجودات الثابتة

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يجب إستحداث حساب إيرادات السنوات السابقة لإثبات قيمة الموجودات الثابتة الموجودة حالياً ، لأن هذه الموجودات أشتريت في سنوات سابقة وعلى حساب النفقات وبالتالي ساهمت في زيادة قيمة العجز وبالتالي يجب احتسابها على إيرادات السنوات السابقة لتخفيض قيمة العجز المتراكم بالكلفة المتبقية من عمر الموجود وتقسيمها على سنوات الإستفادة منها.

2-3-4: معالجة النفقات:

وفقاً لأساس الاستحقاق يتم تثبيت النفقات فور إستحقاقها ، بغض النظر عن تأريخ التسديد وكما يأتي :

أ- عند وجود نفقات مستحقة لم تدفع بعد يتم تنظيم القيد الآتي:

XXX من د/ مصاريف وحسب نوعها

XXX الى د/ مصاريف مستحقة

عن إثبات المصاريف المستحقة

ب- عند وجود نفقات مدفوعة مقدماً ينظم القيد الآتي:

XXX من د/ مصاريف مدفوعة مقدماً

XXX الى د/ مصاريف حسب نوعها

عن إثبات المصاريف المدفوعة مقدماً

3-3-4: معالجة الإيرادات:

وفقاً لأساس الاستحقاق يتم تثبيت الإيرادات فور إستحقاقها ، بغض النظر عن تأريخ الإستلام وكما يلي:

أ- عند وجود إيرادات مستحقة ينظم القيد الآتي:

XXX من د/ إيرادات مستحقة

XXX الى د/ الإيراد حسب نوعه

عن إثبات الإيرادات المستحقة

ب- عند وجود إيرادات مستلمة مقدماً ينظم القيد الآتي:

XXX من د/ الإيراد حسب نوعه

XXX الى د/ إيرادات مستلمة مقدماً

عن إثبات الإيرادات المستلمة مقدماً

وبإتباع المعالجات المحاسبية السابقة القائمة على أساس الإستحقاق ، يمكن توفير بيانات دقيقة وحقيقية عن المركز المالي وحساب قياس النتيجة ، وهذا يوافر إمكانية إتخاذ قرارات مناسبة وتخطيط سليم ورقابة فعالة.

4-3-4: تدوير جميع أرصدة الميزانية بقيد إفتتاحي:

يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق تدوير جميع أرصدة الميزانية في قيد إفتتاحي لإثبات المركز المالي الحقيقي للوحدة الحكومية ، وذلك عن طريق تنظيم قيد إفتتاحي في بداية السنة يثبت في الجانب المدين منه جميع الأرصدة المدينة من واقع ميزانية السنة السابقة ، وفي الجانب الدائن منه يثبت جميع الأرصدة الدائنة كذلك من واقع ميزانية السنة السابقة.

المحور الخامس

نطبيق الأنموذج المقترح في عينة البحث

لغرض إستكمال الأنموذج المقترح للتحويل إلى أساس الإستحقاق ، جاء هذا المحور ليبين تطبيق الأنموذج المقترح في عينة البحث (كلية العلوم/الجامعة المستنصرية) .

5-1: تطبيق الأنموذج المقترح في عينة البحث:

تم إختيار عينة من المستندات (عينة مختارة) الخاصة بالصرف على حساب الموجودات الثابتة وحساب صيانة الموجودات لعام 2014 ، وذلك لصعوبة إستخدام جميع المستندات التي نظمت خلال السنة لضخامة أعداد هذه المستندات ، وكذلك فإن إختيار أحد أشهر السنة لإستخدام بياناته في تطبيق الأنموذج المقترح لا يوفر تشغيل كامل للنظام المحاسبي الحكومي المقترح وذلك لأن الشهر الأول لايشتمل على صرف لحساب الموجودات الثابتة ، وإذا تم إختيار أحد الأشهر التي تليه فإنه لن يوفر إمكانية إدخال القيد الإفتتاحي ، لذلك تم إختيار عينة من المستندات وتم إفتراض أن هذه المستندات نظمت في الشهر الأول من السنة ، إن ذلك يوفر إمكانية تفعيل الأنموذج المقترح وإثبات قيمة الموجودات الثابتة ، حيث تم إختيار (4) مستندات للصرف على حساب الموجودات الثابتة و(4) مستندات للصرف على حساب صيانة الموجودات الثابتة ، وكما يبين الجدول الآتي:

جدول (2)

عينة المستندات المختارة

ت	تفاصيل	المستند			مبلغ المعاملة (دينار)
		تاريخه	نوعه	رقمه	
1	أثاث خشبي	2014/2/2	صرف	109	100000
2	أثاث معدني	2014/3/17	قيد	46	2300000
3	أثاث أخرى	2014/3/24	قيد	88	370000
4	أجهزة	2014/4/8	صرف	500	1750000
5	صيانة أجهزة	2014/1/16	صرف	20	400000
6	صيانة سيارات	2014/2/2	صرف	113	46500
7	صيانة كهربائية	2014/2/16	صرف	185	52500
8	صيانة أثاث	2014/4/13	صرف	536	400000

المصدر: إعداد الباحثين من واقع عينة المستندات المختارة

حيث سيتم إستخدام هذه العينة من المستندات فضلاً عن المستندات التي سيتم إعدادها من قبل الباحث في بيان كيفية التسجيل على وفق أساس الإستحقاق ، ومن ثم إعداد الميزانية الجزئية للشهر الأول من عام 2014 وكما يأتي :

5-1-1: تنظيم القيد الإفتتاحي لعام 2014:

يتم تنظيم القيد الإفتتاحي لعام 2014 وفقاً لأساس الإستحقاق ،حيث إن القيد الإفتتاحي وفقاً للأساس النقدي لا يدور جميع أرصدة المركز المالي (حسابات الميزانية) عدا حساب النقد، فيكون الجانب المدين منه حساب البنك و الصندوق إن وجد (ويبوب ضمن حساب النقد 1-3) والجانب الدائن هو حساب الرصيد النقدي المدور (ويبوب ضمن الحسابات النقدية الدائنة النقد 2-1-4) لإثبات رصيد النقد في بداية السنة المالية وكما يأتي :

352296212 من د/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

352296212 إلى د/ الرصيد النقدي المدور 2-1-4

عن إثبات القيد الإفتتاحي لعام 2014

أما القيد الإفتتاحي وفقاً لأساس الإستحقاق فيتم بموجبه تدوير جميع أرصدة المركز المالي إلى السنة المقبلة ، حيث سيتم تنظيم القيد الإفتتاحي لعام 2014 وفقاً لأساس الإستحقاق ، وعدم إعتداد القيد الإفتتاحي المعد على الأساس النقدي أعلاه . وإن أرصدة القيد الإفتتاحي تمثل الأرصدة الموجودة في سجل التوحيد في حقل الرصيد النهائي المدور للسنة التالية لعام 2013، كون هذا السجل يقوم بتدوير جميع الأرصدة من واقع ميزان المراجعة ، حيث كانت أرصدة الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013 كما مبينة في الجدول الآتي:

جدول (3)
أرصدة الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013 المبالغ بالدينار

دائن			مدين		
تفاصيل	المبلغ		تفاصيل	المبلغ	
	فرعي	إجمالي		فرعي	إجمالي
حسابات جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها		138540586693	بنك النفقات الإعتيادية		2606438696
الأمانات		6067803	نفقات		138569021901
أمانات توزيع	955000		حسابات مدينة أخرى		372093746
دوائر وجهات أخرى	456649		الصرف بصورة زائدة	372093746	
أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة	4656154		الموجودات الثابتة		5316619625
الدائنون		48283768	المباني والمنشآت	13507500	
دائنو رواتب وأجور معادة	43806889		الألات والمعدات	875437750	
مصرف الرشيد	192082		آثاث وأجهزة مكاتب	4408472275	
صكوك غير مسحوبة	4284797		موجودات أخرى	19202100	
الرصيد النقدي المدور		2254142484			
الإيرادات		698473595			
مقابل الموجودات الثابتة		5316619625			
مقابل المباني والمنشآت	13507500				
مقابل الألات والمعدات	875437750				
مقابل الآثاث وأجهزة المكاتب	4408472275				
مقابل موجودات أخرى	19202100				
المجموع		146864173968	المجموع		146864173968

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد على البيانات الواردة في سجل التوحيد لعام 2013

حيث يمكن تدوير الأرصدة بتنظيم القيد الإفتتاحي لعام 2014 وفقاً لأساس الإستحقاق من واقع أرصدة سجل التوحيد لعام 2013 بموجب مستند قيد والذي يحمل الرقم (1) وكما يأتي:

من مذكورين

2606438696 د/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

138569021901 د/ النفقات 2

372093746 د/ الصرف بصورة زائدة 3-3-3-3

13507500 د/ المباني والمنشآت 2-4-9-3

875437750 د/ الألات والمعدات 3-4-9-3

4408472275 د/ آثاث وأجهزة مكاتب 6-4-9-3

19202100 د/ الموجودات الأخرى 8-4-9-3

الى مذكورين

138540586693 د/ حسابات جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها 2-3-7-4

955000 د/ أمانات التوزيع 3-2-4

4656154 د/ أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة 2-9-2-2-4

456649 د/ دوائر وجهات أخرى 9-4-3-4

43806889 د/ دائنو رواتب وأجور معادة 1-3-4

192082 د/ مصرف الرشيد 2-1-4-3-4

4284797 د/ صكوك غير مسحوبة 1-6-3-4

2254142484 د/ الرصيد النقدي المدور 2-1-4

698473595 د/ الإيرادات 1

13507500 د/ مقابل المباني والمنشآت 2-4-9-4

875437750 د/ مقابل الألات والمعدات 3-4-9-4

4408472275 د/ مقابل الآثاث وأجهزة المكاتب 6-4-9-4

19202100 د/ مقابل الموجودات الأخرى 8-4-9-4

عن إثبات أرصدة الحسابات المدورة من عام 2013

بعد أن قمنا بتدوير الأرصدة المتراكمة لغاية عام 2013 بموجب القيد رقم (1) ، فإنه لتنظيم القيد الإفتتاحي وفقاً لأساس الإستحقاق لابد من القيام بثلاث معالجات هي (إثبات الموجودات الثابتة وإلغاء القيود المتقابلة ، إغلاق حسابات قياس النتيجة (النفقات والإيرادات) ، وإلغاء حساب الرصيد النقدي المدور) وكما يأتي:

1- الموجودات الثابتة:

حيث يجب إثبات الموجودات الثابتة في السجلات وإلغاء الحسابات المتقابلة ، وذلك وفقاً لما يتطلبه أساس الإستحقاق ، وسيتم ذلك بموجب قيدين الأول إلغاء قيد الحسابات المتقابلة ، والثاني إثبات الموجودات الثابتة حيث سيتم إثبات الموجودات الثابتة على حساب إيرادات سنوات سابقة كون هذه الموجودات عند إقنتائها أعتبرت مصروفاً نهائياً تم أغلقه في حسابات قياس النتيجة وساهم في زيادة قيمة العجز . ولإثبات الموجودات الثابتة يتم تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص تعمل بالتنسيق مع لجنة الجرد السنوية لتقدير العمر المتبقي للموجودات التي بحوزة الوحدة الحكومية وتقدير قيمتها الدفترية بالإعتماد على نسب الإندثار التي تم توضيحها في (3-3-1) ، والفرق بين القيمة الدفترية الجديدة والكلفة التاريخية للموجود يمثل قيمة الإندثار للسنوات السابقة يتم تنظيم قيد به لإلغائه من قيمة الموجودات وعلى حساب مصاريف سنوات سابقة ، وكما يأتي :

أ- إلغاء القيود المتقابلة: ينظم مستند قيد لإلغاء القيود المتقابلة ليأخذ الرقم (2):
من مذكورين

13507500 د/ مقابل المباني والمنشآت	4-9-4-2
875437750 د/ مقابل الآلات والمعدات	4-9-4-3
4408472275 د/ مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب	4-9-4-6
19202100 د/ مقابل الموجودات الأخرى	4-9-4-8

إلى مذكورين

13507500 د/ المباني والمنشآت	3-9-4-2
875437750 د/ الآلات والمعدات	3-9-4-3
4408472275 د/ أثاث وأجهزة مكاتب	3-9-4-6
19202100 د/ الموجودات الأخرى	3-9-4-8

عن إلغاء رصيد الحسابات المتقابلة لغاية عام 2013

ب- إثبات الموجودات الثابتة: يتم تنظيم القيد رقم (3) لإثبات قيمة الموجودات وعلى حساب إيرادات السنوات السابقة وكما يأتي:

من مذكورين

13507500 د/ المباني والمنشآت	3-9-4-2
875437750 د/ الآلات والمعدات	3-9-4-3
4408472275 د/ أثاث وأجهزة مكاتب	3-9-4-6
19202100 د/ الموجودات الأخرى	3-9-4-8

إلى 5316619625 د/ إيرادات سنوات سابقة 1-9

عن إثبات الموجودات الثابتة بالكلفة التاريخية

ت- إثبات قيمة الإندثار للسنوات السابقة : يتم تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص تعمل بالتنسيق مع لجنة الجرد السنوية لتقدير العمر المتبقي للموجود والقيمة الدفترية والإندثار للسنوات السابقة ، وبالإعتماد على نسب الإندثار التي تم تحديدها في (3-3-1) ، وبافتراض إنه قد تم تقدير قيمة الإندثار من قبل اللجنة كما مبين في الجدول الآتي:

جدول (4)

جدول تقدير القيمة الدفترية للموجودات الثابتة المبالغ بالدينار

تفاصيل	الكلفة التاريخية للموجودات	نسبة الإندثار	قيمة الإندثار المقدّر	القيمة الدفترية المقدرة
المباني والمنشآت	13507500	3%	405225	13102275
الآلات والمعدات	875437750	10%	87543775	787893975
أثاث وأجهزة مكاتب	4408472275	10%	440847227	3967625048
الموجودات الأخرى	19202100	10%	1920210	17281890
المجموع	5316619625		530716437	4785903188

المصدر : إعداد الباحثين

حيث يتم تنظيم القيد رقم (4) لإثبات قيمة الإندثار للسنوات السابقة وكما يأتي:
530716437 من د/ مصروفات سنوات سابقة 3-3-2
إلى مذكورين

405225 د/ المباني والمنشآت 2-4-9-3
87543775 د/ الآلات والمعدات 3-4-9-3
440847227 د/ أثاث وأجهزة مكاتب 6-4-9-3
1920210 د/ الموجودات الأخرى 8-4-9-3

عن إثبات قيمة الإندثار للسنوات السابقة

2- حسابات قياس النتيجة (النفقات والإيرادات):

حيث تغلق النفقات والإيرادات في حسابات النتيجة وفقاً لما جاء في الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر في نيسان عام 2000، الذي أوجد حسابات قياس النتيجة والذي يتم فيه قفل النفقات والإيرادات وصولاً إلى نتيجة النشاط سواء كان فائضاً أو عجزاً وهذا يكون على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة، ويغلق رصيد الإيرادات بمبلغ (6015093220) دينار ويمثل مجموع رصيد الإيرادات المدور في القيد الإفتتاحي رقم (1) بمبلغ (698473595) دينار ورصيد إيرادات السنوات السابقة المثبت في القيد رقم (3) بمبلغ (5316619625) دينار، أما النفقات فتغلق بمبلغ (139099738338) دينار ويمثل مجموع رصيد النفقات المدور في القيد الإفتتاحي بمبلغ (138569021901) دينار ورصيد مصروفات السنوات السابقة المثبت في القيد رقم (4) (530716437) دينار، ويتم غلق النفقات والإيرادات كما يلي:

أ- غلق حساب الإيرادات: يتم غلق الإيرادات في حسابات النتيجة بتنظيم مستند قيد رقم (5) وكما يأتي:
6015093220 من د/ الإيرادات 1

6015093220 إلى د/ حسابات النتيجة 8-4

عن غلق حساب الإيرادات المتراكم لغاية عام 2013

ب- غلق النفقات: يتم إغلاق النفقات في حسابات قياس النتيجة بتنظيم مستند قيد رقم (6) وكما يأتي:

139099738338 د/ حسابات النتيجة 8-4

139099738338 د/ نفقات 2

عن غلق حساب النفقات المتراكم لغاية عام 2013

من القيد في أعلاه نستطيع استخراج رصيد حساب قياس النتيجة (والذي يمثل الفرق بين الرصيد المدين والرصيد الدائن لحساب قياس النتيجة) والذي يمثل عجزاً متراكماً بمقدار (133084645118) دينار.

3- إلغاء حساب الرصيد النقدي المدور :

حيث أن القيد الإفتتاحي وفقاً للأساس النقدي يتطلب تدوير حساب النقد فقط لذا يتم استخدام حساب الرصيد النقدي المدور لإثبات رصيد النقد في بداية السنة، ولإلغاء هذا الحساب نقوم بغلق الرصيد المتراكم لحساب الرصيد النقدي المدور لغاية عام 2013 مع رصيد حساب النقد المتراكم لغاية عام 2013 والفرق بينهما يمثل الرصيد النقدي الذي سيدور لعام 2014، ويتم ذلك بتنظيم مستند قيد رقم (7) وكما يأتي:

2254142484 من د/ الرصيد النقدي المدور 2-1-4

2254142484 إلى د/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3

عن غلق حساب الرصيد النقدي المدور لغاية عام 2013

من القيد في أعلاه نستطيع أن نستنتج أن رصيد حساب النقد في بداية عام 2014 هو (352296212) دينار حيث يمثل الفرق بين رصيد النقد في القيد رقم (1) ورصيد النقد في القيد رقم (7).

5-2-1: تسجيل قيود العينة المختارة على وفق أساس الاستحقاق:

بعد أن قمنا بإثبات القيد الإفتتاحي ومعالجة الحسابات وفقاً لما يتطلبه تطبيق أساس الاستحقاق نقوم الآن بتسجيل المستندات على وفق أساس الاستحقاق، والمتمثلة بالمستندات التي تم إختيارها وفق العينة المختارة (8 مستندات)، وكما يأتي:

1- الآثاث الخشبي:

100000 من د/ موجودات ثابتة (آثاث خشبي)
100000 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن شراء آثاث خشبي

2- الآثاث المعدني:

2300000 من د/ موجودات ثابتة (الآثاث المعدني)
2300000 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن شراء آثاث معدني

3- أجهزة:

1750000 من د/ موجودات ثابتة (أجهزة)
1750000 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن شراء أجهزة

4- آثاث أخرى:

370000 من د/ موجودات ثابتة (آثاث أخرى)
370000 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن شراء آثاث أخرى

5- صيانة آثاث:

400000 من د/ نفقات (صيانة آثاث)
400000 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن صرف أجور صيانة آثاث

6- صيانة سيارات العمل:

46500 من د/ نفقات (صيانة سيارات العمل)
46500 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن صرف أجور صيانة سيارات

7- صيانة أجهزة:

400000 من د/ نفقات (صيانة أجهزة)
400000 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن صرف أجور صيانة أجهزة

8- صيانة كهربائية:

52500 من د/ نفقات (صيانة تأسيسات كهربائية)
52500 إلى د/ بنك النفقات الجارية
عن صرف أجور صيانة التأسيسات الكهربائية

9- إغلاق حساب النفقات للسنة الحالية:

899000 من د/ حسابات النتيجة
899000 إلى د/ النفقات

عن غلق حساب النفقات للسنة الحالية

5- 2: إعداد كشف قياس النتيجة وقائمة المركز المالي

بعد أن قمنا بتدوير جميع أرصدة الحسابات بموجب القيد الافتتاحي وتعديله وفقاً لأساس الاستحقاق وتسجيل مستندات العينة المختارة كذلك وفقاً لأساس الاستحقاق ، سيتم إعداد حساب قياس النتيجة وقائمة المركز المالي لبيان المعلومات التي يوافرها النظام المحاسبي الحكومي المطبق لأساس الاستحقاق. وكما يأتي:

1- 2- 4 : إستخراج أرصدة الحسابات

قبل القيام بإعداد حساب قياس النتيجة وقائمة المركز المالي لابد من معرفة أرصدة الحسابات ، وذلك من واقع المستندات المثبتة سابقاً يمكن إستخراج أرصدة الحسابات وكما يبين الجدول الآتي:

جدول (5) أرصدة الحسابات

اسم الحساب	الحركة		الرصيد
	مدین	دائن	مدین
نك النفقات الجارية	2606438696	2259561484	346877212
النفقات	139100637338	139100637338	0
مدینو الصرف بصورة زائدة	372093746		372093746
مباني	27015000	13912725	13102275
الآلات ومعدات	175087550	962981525	787893975
أثاث وأجهزة مكاتب	8821094550	4849319502	3971775048
الموجودات الأخرى	38774200	21122310	17651890
أمانات توزيع		955000	955000
أمانات صندوق التقاعد		4656154	4656154
دائنو دوائر وجهات أخرى		456649	456649
دائنو رواتب وأجور معادة		43806889	43806889
دائنو مصرف الرشيد		192082	192082
دائنو صكوك غير مسحوقة		4284797	4284797
رصيد نقدي مدور	2254142484	2254142484	0
الإيرادات	6015093220	6015093220	0
مقابل المباني	13507500	13507500	0
مقابل آلات ومعدات	875437750	875437750	0
مقابل أثاث وأجهزة مكاتب	4408472275	4408472275	0
مقابل أثاث أخرى	19202100	19202100	0
جاري بين المركز والفروع		138540586693	138540586693
قياس النتيجة (عجز)	139100637338	6015093220	(133085544118)

المصدر : إعداد الباحثين

من الجدول السابق يتضح لنا أنه قد تم إلغاء حساب الرصيد النقدي المدور الذي كان يستخدم في ظل تطبيق الأساس النقدي لتدوير حساب النقد من سنة لآخرى لعدم تدوير الأرصدة المدينة والدائنة ، وكذلك قد تم إلغاء الحسابات المتقابلة الخاصة بأثبات الموجودات الثابتة التي كانت تعامل كمصروفات نهائية في ظل تطبيق الأساس النقدي .

2-2-5: إعداد حساب قياس النتيجة :

سيتم إعداد حساب قياس النتيجة للشهر الأول من عام 2014 (للتوضيح)، مع الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013 حيث سيتم غلق حساب نفقات وإيرادات عام 2013 التي تم تدويرها في القيد رقم (1) مع حسابا 2014 ، وكما يأتي:

الدليل	إسم الحساب	المبلغ
1	الإيرادات	6015093220
2	يطرح : النفقات	139100637338
8-4	حساب قياس النتيجة (عجز)	(133085544118)

إن الكشف السابق يبين لنا مقدار العجز على مستوى الوحدة الحكومية (كلية العلوم الجامعة المستنصرية) ، ولكن هذا العجز متراكم كون أرصدة النفقات والإيرادات المتراكمة لغاية عام 2013 قد دورت بسبب عدم إغلاقها في الأعوام السابقة ، فأغلقت في حسابات عام 2014 ، ولكن عند إعداد الحسابات الختامية وتدوير الأرصدة لعام 2015 سوف لن يتم تدوير أرصدة النفقات والإيرادات كون هذه الأرصدة سوف تغلق في حسابات قياس النتيجة.

3-2-5: إعداد قائمة المركز المالي :

سيتم إعداد قائمة المركز المالي لكلية العلوم/الجامعة المستنصرية لغاية نهاية الشهر الأول من عام 2014 وكما يأتي:

الدليل	إسم الحساب	المبلغ
3	الموجودات :	
1-1-2-1-3	بنك النفقات الإعتيادية	346877212
3-3-3-3	الصرف بصورة زائدة	372093746
	المباني والمنشآت	13102275
	الألات والمعدات	787893975
	آثا وأجهزة مكاتب	3971775048
	الموجودات الأخرى	17651890
	مجموع الموجودات	5509394146
	المطلوبات :	
2-4	الأمانات	5611154
3-4	الدائنون	48740417
2-3-7-4	حسابات جارية بين المركز وفروعه	138540586693
8-4	حسابات النتيجة (عجز)	(133085544118)
	مجموع المطلوبات	5509394146

من الكشوفات التي تم إعدادها سابقاً ، نستنتج أنه وفقاً لتطبيق أساس الاستحقاق فقد تم تحديد نتيجة النشاط الخدمي (عجز) ، وكذلك تم تدوير جميع الأرصدة المدينة والدائنة ، وهذا يوفر بيانات تعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة والتي من شأنها أن تعزز عملية الرقابة على تلك الحسابات ، وعملية إتخاذ القرارات السليمة ، والتخطيط الجيد ؛ وقد تم ذلك من خلال تطبيق الفقرات التي تم تحديدها في فرضية البحث.

المحور السادس

الاستنتاجات والتوصيات

1-6: الإستنتاجات:

من خلال ما تم عرضه في هذا البحث من الجانب النظري والجانب التطبيقي تم التوصل إلى بعض الإستنتاجات وكما يأتي :-

1. إن النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية لايفي بمتطلبات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات كونه لا يوفر بيانات تعبر بشكل صادق عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة .
2. إن النظام المحاسبي الحكومي المتبع في العراق يستند إلى الأساس النقدي بصورة رئيسة مع أشتماله على عناصر محدودة قائمة على أساس الاستحقاق وأخرى قائمة على أساس الإلتزام ، وذلك وفقاً لما جاء بقانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940.
3. إن الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية يحمل من القصور الكثير حيث إنه لايفرق بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية وكذلك لايعطي صورة حقيقية عن المركز المالي وحساب قياس النتيجة كونه لايفرق بين مصاريف السنة الحالية والسابقة واللاحقة .
4. يمتاز أساس الاستحقاق بأنه يمكن من إنجاز مقارنة بين المصروفات والإيرادات الفعلية (المتحققة) والمبالغ المعتمدة والمقدرة في الموازنة ؛ ويعرض صورة صادقة لنتيجة النشاط والمركز المالي.
5. بتطبيق النموذج المقترح للتحويل إلى تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي ، يمكن توفير نظام محاسبي حكومي قادر على تقديم معلومات مفيدة تساعد على إتخاذ القرارات وتخصيص الموارد بصورة دقيقة وتقويم الأداء وتحقيق الرقابة الفاعلة على المال العام .
6. إن أكثر بند من بنود الصرف تائراً بهذا الأساس (الاستحقاق) هو بند الموجودات الثابتة حيث إنه وفقاً للأساس النقدي يعد مصروفاً نهائياً يتم إغلاقه في حسابات قياس النتيجة ، وإن هذا الإجراء يضعف الرقابة والسيطرة عليه.
7. تطبيقاً للأساس النقدي فانه:

- أ- لا يأخذ بنظر الاعتبار المصاريف والإيرادات المستحقة والمدفوعة والمستلمة مقدماً.
- ب- لا يتم تدوير الحسابات من سنة إلى أخرى عدا حساب النقد ، وهذا يؤدي إلى أضعاف الرقابة على الحسابات المدينة والدائنة وعدم توفير بيانات تفيد في عمليات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.

2-6: التوصيات:

من خلال إستعراض الإستنتاجات التي تم التوصل إليها تم تحديد بعض التوصيات التي تفود إلى توفير نظام محاسبي حكومي يوفر بيانات تعبر بشكل صادق وحقيقي عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة وهي:

1. لابد من القيام بتطوير النظام المحاسبي الحكومي ، وبما يفي بمتطلبات التخطيط الجيد ، والرقابة الفعالة ، وإتخاذ القرارات السليمة.
2. لابد من تطوير الأساس المالي المعتمد في تسجيل العمليات المالية وبما يوافر نظام محاسبي حكومي قادر على توفير بيانات تفي بمتطلبات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .
3. يقتضي إتباع أساس الإستحقاق أساساً وحيداً في النظام المحاسبي الحكومي لما يوفره من مزايا ، فإن إتباع هذا الأساس يمكن من توفير بيانات تعبر بصورة صادقة وحقيقية عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة.
4. القيام بمعالجة الموجودات الثابتة كمصروفات رأسمالية ، ويتم إحتساب الإندثار عليها وبالتالي ستتوافر رقابة عالية على هذه الموجودات .
5. إثبات النفقات والإيرادات فور إستحقاقها بغض النظر عن تأريخ الإستلام أو التسديد ، هذا من شأنه توفير بيانات تعبر بشكل صادق وحقيقي عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة.
6. القيام بتدوير جميع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة من سنة إلى أخرى ، وهذا من شأنه أن يوفر رقابة عالية على هذه الأرصدة ، ويوافر بيانات تفيد في عمليات الرقابة والتخطيط وإتخاذ القرارات.

المصادر

المصادر العربية:

- 1- قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940.
- 2- دليل النظام المحاسبي الموحد ، صادر عن ديوان الرقابة المالية ، 2011.
- 3- الرضا ، خليل إبراهيم عبد ، رقابة مصروفات المشاريع الإستثمارية في ظل الموازنة الإتحادية في العراق ، دراسة تحليلية لهيكل معلومات الموازنة العامة الإتحادية ودليل الحسابات ، المعهد العربي ، بغداد ، 2009.
- 4- البغداد ، أحمد محمد علي أحمد ، النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004 ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، 2008.
- 5- مطرود ، أياد شيحان ، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها في دوائر الدولة لدراسة تطبيقية في وزارة العلوم والتكنولوجيا/دائرة بحوث الكيمياء ، محاسبة قانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، 2009.
- 6- الوشاح ، محمود عبد الله محمود ، الأطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني/دراسة ميدانية، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية/كلية التجارة، غزة، 2008.
- 7- سلوم ، حسن عبد الكريم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق ، دار الكتب ، بغداد ، 2001.
- 8- المهاني وسلوم ، محمد خالد و حسن عبد الكريم ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد (65) ، 2007.
- 9- السعيري ، إبراهيم عبد موسى، أثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة، مجلة التقني ، المجلد العشرون/ العدد 2 ، المعهد التقني ، النجف ، 2007.
- 10- يابه ، جمال أنور ، تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في إقليم كردستان-العراق، دراسة تطبيقية في مديرية المالية العامة /وزارة المالية والاقتصاد، رسالة ماجستير ، اربيل ، 2005.
- 11- جعيلو ، كريمة عباس ، فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الالكترونية/ دراسة تطبيقية في رئاسة الجامعة المستنصرية ، ماجستير في علوم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية، 2009.
- 12- سليم ، فريد منصور حمدان ، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين ، رسالة مقدمة إلى الجامعة الإسلامية/كلية التجارة-غزة قسم المحاسبة والتمويل كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، فلسطين ، 2007.

المصادر الأجنبية :

- 1-Engstrom ,John & Hay, Leon " Essential of Accounting for Government and not - for - profit organization " Fourth Edition ,Mirror Higher Education Group , Inc., company , United,1996.
- 2-IFAC psc,"Guide line for Governmental Financial Reporting",ED.New
- 3-York,1998.
- 4-Gross & Warshauer,Malvern J. Gross & William Warshauer, Financial & Accounting Guide for Non - Profit Organization. New York: John Wiley & Sons Inc, 1983.
- 5-IFACpsc,"Element of the Finacial Statements of National Govermental , S.2, New York, 1993.
- 6-Diamond , Jack Diamond , Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?, IMF Working Paper , WP/02/240,2002.

المواقع الإلكترونية:

- 1- <http://uommagazine.uomustansiriyah.edu.iq/>الصفحة-الرسمية/
- 2- الموقع الرسمي لكلية العلوم/ الجامعة المستنصرية، 2016