

ظاهرة الفساد الإداري والمالي وأثرها في تنامي حسابات السلف في الوحدات الممولة مركزيا

** أندلس حسن خميس

* أ.م.د. بثينة راشد الكعبي

Buthali70@Uomustansiriyah.edu.iq

المستخلص

يعاني العراق من تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي بصورة كبيرة ولعل مشكلة السلف الموقوفة تعكس بصورة جلية هذه الظاهرة فالسلف من الحسابات الوسيطة التي تتوسط بين عملية الدفع من الخزينة وحسب الغرض المقر في قانون الموازنة العامة وعملية القيد في حساب المصرف النهائي إذ يجب غلقها في موعد إستحقاقها أو في نهاية السنة المالية، لكن ما نشهده حاليا إن أغلب الوحدات الحكومية الممولة مركزيا تعاني من مشكلة عدم إطفاء السلف الممنوحة في موعد إستحقاقها أو في نهاية السنة المالية وذلك بسبب ظاهرة الفساد الإداري والمالي إذ إن بعض هذه السلف تُمنح من قبل الأمر بالصرف رغم عدم توفر التخصيص، أو عدم وجود مسوغ قانوني لمنحها أو تُمنح هذه السلف نتيجة ضغوط تمارس من قبل السلطات العليا. يهدف هذا البحث إلى بيان أثر علاقة ظاهرة الفساد الإداري والمالي في تنامي أرصدة السلف الموقوفة بسبب تجاهل القوانين والتعليمات النافذة والمتعلقة بتنظيم العمل الإداري والمالي في الوحدات الحكومية الممولة مركزيا. وتوصل البحث إلى مجموعة من الإستنتاجات أهمها وجود علاقة بين الفساد الإداري والمالي وتراكم السلف من سنة لأخرى نتيجة تجاوز القوانين والتعليمات النافذة من قبل موظفي الدولة وعدم الإلمام من قبل البعض بهذه القوانين والتعليمات.

Phenomenon of Financial and Administrative Corruption and its Effect on Growing Imprest Accounts in Centrally-Funded Governmental Units Abstract

Iraq has suffered from the growing phenomenon of financial and administrative corruption significantly especially the problem of imprest accounts. clearly this phenomenon reflects the imprest of intermediate accounts, which mediates between the process of payment from the Treasury process, according to the purpose stated in the general budget and the process of registration in the final expense account as it should be closed by the due date, or at the end of the fiscal year. Currently, we see that most of the self-funded government units centrally suffer from the problem of not extinguishing the imprests granted by its due date or at the end of the fiscal year due to the phenomenon of administrative and financial corruption. Some imprests granted by the order of spend despite the lack of appropriations, or the lack of legal justification for granting or these imprests granted as a result of pressure exercised by the higher authorities. This research aims to demonstrate the impact of the phenomenon of financial and administrative corruption on the growing balances of imprests suspended due to the ignorance of laws

* الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد .
** باحثة .

تأريخ استلام البحث 2016/5/8

تأريخ قبول النشر 2016/6/9

مستل من رسالة ماجستير

and regulations the organization of administrative and financial work in centrally-funded government units . The research has reached found a set conclusions most important is the relationship between financial and administrative corruption and the accumulation of imprests from year to another, as a result of trespassing the valid laws and regulations by state officials.

المقدمة

تعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي من الظواهر الخطيرة التي تواجه البلدان وبالخصوص الدول النامية حيث أخذت تنخر في جسم مجتمعاتها، ابتداءً بالأمن وما تبعه من شلل في عملية البناء والتنمية الاقتصادية التي تنطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية والإدارية وبالتالي عجز الدولة على إعادة إعمار البنى التحتية، كما إن لظاهرة الفساد الإداري والمالي آثار سلبية خطيرة لى فقط على البناء الاقتصادي والتنموي للدولة وإنما على قيم وأخلاقيات مجتمع بأسره، لا سيما عند بقاء الفساد مدة طويلة وإستشرائه في معظم مفاصل البلد بحيث تصبح السلوكيات المنحرفة أمراً طبيعياً فالفساد يذهب بالمؤسسات العامة بعيداً عن الأهداف التي أنشئت من أجلها وهي خدمة الصالح العام ويوجهها نحو تحقيق منافع خاصة، فمع بقاء الفساد لا يمكن إستغلال موارد الدولة المادية والبشرية بالشكل الأمثل وبما يحقق النمو والتطور والإزدهار.

ويعاني العراق حال أغلب الدول النامية من هذه الظاهرة إذ تستشري ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مختلف مفاصل الدولة ومن أوجه هذه الظاهرة هي الرشوة، والمحسوبية، والإختلاس، وخيانة الأمانة، وعدم المصادقية في عمليات الشراء، والشهادات المزورة، وعدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات والتجاوز على الصلاحيات، وتسريب المعلومات، وعدم الإلتزام بالوقت... الخ. وبرزت مشكلة تراكم السلف الموقوفة لتعكس وجهاً جديداً من أوجه الفساد الإداري والمالي إذ تعد ظاهرة بحد ذاتها تختزل ظاهرة الفساد الإداري والمالي بأبهى صورته فهي تعكس التجاوز على التعليمات والقوانين والصلاحيات، وعدم المصادقية في الشراء، وعدم الإقتصاد في النفقات، وعدم إحترام الوقت، والعش، والإختلاس، وخيانة الأمانة.

منهجية البحث

1. مشكلة البحث :

تفاقت ظاهرة الفساد الإداري والمالي بشكل كبير في مختلف مفاصل الدولة العراقية بعد العام 2003 كعدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات النافذة، والرشاوى، والإختلاس، وإنعدام المصادقية في عمليات الشراء، وعدم الإلتزام بالمواعيد، وتتمثل مشكلة البحث في أن تراكم أرصدة السلف هو ناتج من تنامي ظاهرة الفساد الإداري والمالي لا سيما عدم الإلتزام بالقوانين وتجاوز الصلاحيات والرشاوى وغيرها من المظاهر المستشرية في دوائر الدولة المختلفة والمتعلقة بعملية منح السلف.

2. أهمية البحث :

إن تراكم أرصدة السلف تُعد أحد أوجه الفساد الإداري والمالي من حيث عدم إتباع القوانين والتعليمات النافذة والمتعلقة بتنظيم سير الاموال العامة كتعليمات تنفيذ الموازنة السنوية، أو تجاوز الصلاحيات عند منحها، وعدم الإلتزام بإطافنها في موعدها المحدد، وتنبع أهمية البحث من إن إهمال معالجة مشكلة تراكم أرصدة السلف يزيد من مخاطر تعرض المال العام للتشتت والضياع والهدر لكون السلف من الحسابات الشخصية المدينة التي تمثل حق الدولة على الغير، وكذلك يؤدي إلى تشويه الحسابات الختامية من خلال عدم تحديد المصروفات النهائية التي لأجلها منحت السلف بصورة صحيحة وبالتالي لا تعطي المعلومات الملائمة والموثوقة لمعدي الموازنة عند تقدير التخصيصات لموازنة السنة اللاحقة.

3. فرضية البحث :

يستند البحث إلى الفرضية الآتية

"إن عدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات النافذة والمعايير والقواعد المحاسبية أدى إلى تراكم السلف وعدم تسويتها في موعدها المحدد".

4. هدف البحث :

يهدف البحث إلى التعرف عن قرب للأسباب التي أدت إلى تراكم حسابات السلف في سجلات الوحدات الممولة مركزياً ودور الفساد الإداري والمالي في ذلك، في محاولة متواضعة لوضع الحلول المناسبة لتجاوز هذه المشكلة.

5. أسلوب البحث العلمي:

تم إستخدام المنهج الإستنباطي في الجانب النظري لإستنباط بعض الحقائق، والمنهج الإستقرائي في الجانب العملي للوصول إلى النتائج من خلال دراسة لبيانات واقعية عن عينة البحث.

6. مجتمع وعينة البحث:

الوزارات والهيئات غير المرتبطة بالوزارة الممولة مركزيا المتمثلة بالحسابات الختامية الصادرة عن الوزارة المالية الاتحادية، وقوانين الموازنة الاتحادية، للفترة (2009-2013)، وقد قامت الباحثتان بجولة ميدانية على مجموعة من الوزارات والوحدات الحكومية الممولة مركزيا، كوزارة النفط، ووزارة النقل، ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي، ووزارة الموارد المائية، فضلا عن الوزارة المالية الاتحادية، والجامعة المستنصرية.

الفصل الأول

الفساد الإداري والمالي وحسابات السلف

المبحث الأول : ما هو الفساد الإداري والمالي؟

أولاً : تعريف الفساد

الفساد في اللغة، فساد مصدره فسد، فسُدَ يقال عمَّ الفسادُ المدينة اي الفسق، اللهو وعدم احترام الأعراف والقوانين، ويقصد بالفساد الإضطراب والخلل، التلف والعطب ضد صلح، فسُد الرجل جانب الصواب والحكمة وعكسه صلح. (www.almaany.com).

أما إصطلاحا فتعريف الفساد يختلف من جهة إلى أخرى بحسب الزاوية التي ينظر للفساد منها كما يختلف مفهوم الفساد من بلد إلى اخر ومن فترة زمنية إلى أخرى.

ويعرف Huntington الفساد بأنه "سلوك الموظف العام عندما ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق أهداف وغايات خاصة". (Huntington, 2001; 253).

وتعرف هيئة الأمم المتحدة الفساد بأنه "سوء استعمال السلطة العامة للحصول على مكاسب شخصية مع الاضرار بالمصلحة العامة".

ويمكن تعريف الفساد من الناحية المالية بأنه "الإحتيال في حقل المحاسبة والتدقيق ويدرج التلاعب والإختلاس تحت بنوده، وتوفر النية والتعمد لإخفاء بعض الحقائق بهدف الحصول على منافع شخصية أو التضليل". (عبود، 2008: 42).

أما المنظمة الدولية للشفافية فتعرف الفساد بأنه "إساءة استخدام الوظيفة العامة للمنفعة والكسب الخاص". (www.transparency.org).

من التعريفات في أعلاه نلاحظ إن أغلبها تركز على إنحراف سلوك الموظف العام أي المنتسب في القطاع العام، لكن تعريف المنظمة الدولية للشفافية يعكس إنحراف السلوك لدى الموظف سواء أكان في القطاع العام أم القطاع الخاص لذا فالباحثتان تتفقان مع هذا التعريف لكونه يعبر عن الفساد بأنه ظاهرة لا تختص بجهة من دون أخرى.

ثانياً: أنواع الفساد

يُصنّف الفساد إلى أنواع عديدة، وأهم هذه الأنواع من وجهة نظر بعض الكتاب هي كالاتي:

1. الفساد الإداري ويقصد به إستغلال الوظيفة العامة والمصادر العامة لتحقيق منافع شخصية سواء أكان هذا الإستغلال يدافع شخصي من الموظف ذاته أم نتيجة الضغوط التي يمارسها عليه أفراد من خارج الجهاز الحكومي. (الذهبي، 2007: 241).

2. الفساد المالي ويتمثل بمجمل الإتحافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية. (حسن وآخرون، 2011: 280).

ويذكر (الشمري، 2010: 45-46)، إن الفساد الإداري والمالي يمكن تصنيفه حسب حجمه إلى:

1. الفساد الصغير "وهو الفساد الذي يتعلق بأداء الوظائف والخدمات الروتينية ويمارس من قبل فرد واحد دون التنسيق مع الآخرين". يظهر هذا النوع بين الموظفين في مختلف القطاعات، ويلجأ إليه هؤلاء بسبب الحاجة الإقتصادية المادية، مثل الرشوة التي يشارك فيها بعض مسؤولون الجمارك والشرطة وبعض الدوائر الحكومية الأخرى مثل دوائر المالية والتحصيل.

2. الفساد الكبير "وهو الفساد الذي يقوم به كبار المسؤولين كرؤساء الدول والحكومات والوزراء ومن في حكمهم، أما هدفه فيتمثل في تحقيق المصالح المادية أو الإجتماعية الكبيرة وليس مجرد رشوة صغيرة". ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع الفساد الإداري والمالي، لأنه أعم وأشمل ويكلف الدولة مبالغ ضخمة حيث يرتبط بالصفقات الكبرى في المقاولات وتجارة الأسلحة ويمكن أن يحدث الفساد الكبير على المستويين السياسي والبيروقراطي .

ويصنف الشمري الفساد الإداري والمالي حسب نوع القطاع إلى:

1. الفساد في القطاع العام ويتمثل بإستغلال للمنصب العام وإستغلال الأدوات السياسية والصلاحيات في تمرير المكاسب الشخصية من خلال الإختلاس أو سرقة أموال الدولة.

2. فساد القطاع الخاص أو المختلط وهو الأوسع إنتشاراً بحكم إتساع رقعة القطاع الخاص والمختلط وتأثيره من خلال تغيير السياسات الحكومية وأسلوب تسيير المعاملات الرسمية أو غير الرسمية.

ثالثاً : أسباب الفساد

يمكن إرجاع أسباب الفساد إلى:

1. عدم وجود نظام سياسي فعال يستند إلى مبدأ فصل السلطات وتوزيعها بشكل أنسب أي غياب دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية وإنعدام إستقلالية القضاء، إذ يلاحظ في معظم البلدان المتقدمة والديمقراطية إستقلالية القضاء عن عمل وأداء النظام السياسي وهو ما يعطي أبعاداً أوسع فعالية للحكومة. (حسن وآخرون، 2011: 280)
2. سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل، الأمر الذي يعطي الموظف فرصة للتهرب من تنفيذ القانون أو الذهاب إلى تفسيره بطريقته الخاصة وذلك نتيجة لغموض مواد القوانين أو تضاربها في بعض الأحيان. (عبود، 2008: 77).
3. عدم تحديد الرواتب والإمتيازات بطرق عادلة، وعدم وجود نظم للحوافز والمكافآت والمزايا الوظيفية التي تساعد الموظفين على بذل المزيد من العطاء أو التمسك بأخلاقيات الوظيفة، ومتطلبات العمل وتخلق لديهم الولاء لمنظمتهم وتغنيهم عن مصادر الدخل الإضافية غير المشروعة لمواجهة متطلبات الحياة المعيشية المرتفعة. (داود، 2015: 100).
4. سرعة تغيير القوانين واللوائح في مدة قصيرة. (العادلي، 2014: 104).
5. مخالفة القواعد والأحكام المالية التي تساهم في تنظيم سير العمل الإداري والمالي للحكومة أو مؤسساتها ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية، ويمكن ملاحظة آثار هذا الجانب في الرشاوى، والإختلاس، والتهرب الضريبي، وتخصيص الأراضي، والمحاباة، والمحسوبية favoritism في التعيينات الوظيفية (داود، 2015: 100).

رابعاً : مظاهر الفساد الإداري والمالي

يأخذ الفساد أشكالاً متعددة من أهمها تخصيص الأراضي عبر القرارات البيروقراطية، وتدوير أموال المعونات الأجنبية إلى الجيوب الخاصة، وقروض المجاملات لكبار رجال الأعمال المرتبطين بمراكز النفوذ، وعمولات عقود البنية التحتية، وصفقات السلاح، والعمولات والآتاوات التي يتم الحصول عليها بحكم المنصب، أو الإتجار بالوظيفة العامة والتي بموجبها تتفاقم مضاعفات الفساد مع الزمن وتصبح الدخول الخفية أكبر من الدخول الإسمية مما يدفع إلى التفريط بالواجب الوظيفي والمهني والرقابي وفي غمار ذلك يفقد القانون هيئته ويحرك الفساد على مستوى شبكي وليس على المستوى الفردي. (عبد الحسن، 2007: 81).

ويمكن تلخيص أهم مظاهر الفساد كما يأتي: (حسن، 2015: 200).

1. الغش، الإختلاس، خيانة الأمانة المخزنية .
2. الرشوة ، المحسوبية ، عدم إستخدام الأجهزة والآليات بشكل صحيح.
3. ضعف متابعة إسترداد الديون.
4. التواطؤ مع المقاولين والمراجعين ، سوء في وضع التصاميم الهندسية .
5. وضع الشخص غير المناسب في المكان المناسب.
6. التمييز في النفقات .
7. عدم المصادقية في عمليات الشراء.
8. تقديم شهادات دراسية مزورة.
9. مخالفة التعليمات والقوانين والتجاوز على الصلاحيات.
10. تأخير إنجاز المعاملات وإخفاءها.
11. تسريب المعلومات.

وترى الباحثان إن مظهر آخر من مظاهر الفساد الإداري والمالي قد برز في العراق بعد العام 2003 ألا وهو ظاهرة السلف الموقوفة، إذ تعد حسابات السلف من الحسابات الوسيطة التي إعتدتها المحاسبة الحكومية لغرض إثبات عمليات الصرف التي تتم في الوحدة الحكومية وبصورة مؤقتة أي تمثل حالة إنتقالية بين عملية الصرف الفعلي وعملية القيد في حساب المصرف النهائي إستناداً إلى القوائم التي تثبت عملية الصرف، وبالتالي تسوية الحساب الوسيط (السلف) وإقفاله بحيث يظهر هذا الحساب مساوي للصفر في نهاية السنة المالية، لكن ما يحصل الآن إن هذه الحسابات (السلف) تبقى مفتوحة رغم مرور موعد إستحقاقها أو حلول نهاية السنة المالية، وسيتم في المبحث الثاني تناول حساب السلف بصورة مختصرة.

المبحث الثاني : الحسابات الوسيطة (السلف)

أولاً : تعريف السلف

الأصل أن تكون كافة مصروفات الدولة بإدارتها المختلفة "الوحدات المحاسبية" مقيدة بالخدمات والأعمال والمشروعات المقررة في جداول الإستخدامات "المصروفات" في الموازنة وإن تكون حدود القدرة الإنفاقية لكل وحدة وبالنسبة لكل نوع من المصروفات بحدود التخصيصات المعتمدة للحساب في الموازنة . وعلى هذا الأساس فإنه من المفروض ألا تخرج نفقات الوحدات المحاسبية في الدولة عن مجموعة "حسابات الإستخدامات" عملاً بقاعدة التخصيصات المعتمدة "نظرية الأموال المخصصة" . (الصانغ، 1989: 163).

إذ تقوم الوحدات المحاسبية الحكومية بإجراء بعض العمليات التي تختص بقبض مبالغ لا يمكن تحميلها مباشرة إلى حسابات الإيرادات وبعضها يختص بصرف مبالغ لا يمكن تحميلها لحساب النفقات العامة وبالتالي يتم خصمها من نفقات الموازنة إما بصورة مؤقتة أو نهائية. (هلال، 2002: 117).

وقد لجأ المشرع ومنظم الحسابات في حالة صرف مبالغ لا يمكن تحميلها لحساب النفقات العامة ولأسباب عملية أو تعاقدية أو قانونية إلى حساب مؤقت يتوسط بين عمليات الدفع من الخزينة العامة وعمليات الصرف النهائية أطلق عليه حساب السلف. وحسابات السلف تمثل بصورة مطلقة حسابات شخصية تنشأ مدينة وعند تسويتها تصبح دائنة. (إسماعيل وعدس، 2010: 385).

وبالرجوع إلى قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المعدل الملغى للوقوف على نص قانوني يعالج موضوع السلف فإننا نجد إن مواد القانون لم تتطرق إلى هذا الموضوع وإن إصطلاح السلف لم يرد في مواد القانون الخمسة والخمسين إلا مرة واحدة في المادة الثلاثين حيث ورد فيها :

لا يجوز تأخير المصروفات المستحقة الدفع في سنة مالية إلى سنة مالية أخرى بسبب قلة الإعتماد كما انه لا يجوز صرفها وقيدها في حساب السلف بقصد إجراء محسوبا (تسويتها) في السنة المالية التالية".

ومع ذلك فإن التعليمات الحسابية الملحقة بهذا القانون قد أفردت فصلا كاملا لهذا الحساب من دون الإشارة إلى مواد قانونية لتعزيز الصلاحيات الممنوحة بموجب هذه التعليمات لكون هذا الحساب يمثل أساليب فنية عملية إستعان بها المنظم للحسابات كإجراء لا بد منه لتنظيم المعاملات المالية في الدولة تنفيذاً لاحكام المادة 50 من القانون المذكور آنفاً. (الصانع، 1989: 165).

وتعرف السلف (Imprest) على أنها "دفعات مقدمة أو قروض من المال العام تُمنح من قبل الحكومة بهدف إنجاز بعض الخدمات أو الأعمال العامة". (www.thefreedictionary.com). وأيضا "هي الأموال المتاحة لتغطية عمليات الشراء الفورية والطارئة للوحدة المحاسبية لمساعدة إدارة الوحدة في تمشية نشاطاتها الاعتيادية". (www.utexas.edu).

وعرف الدليل المالي والمحاسبي حسابات السلف بأنها "حسابات وسيطة بين الدفع وعملية التوثيق المستندي يسجل فيها المبالغ النقدية المدفوعة كسلف وكحساب وسيط لحين توفر المستندات الثبوتية المعززة للصرف لغرض قيدها مصروفاً نهائياً" حسب أنواع الصرف المقررة في الموازنة العامة للدولة". (الدليل المالي والمحاسبي، 2013: 163).

ثانياً : المقومات الأساس لإستخدام حساب السلف

يمكن تحديد المقومات الأساس لإستخدام السلف بما يأتي: (الصانع، 1989: 166).

1. الأصل أن تكون مصروفات الوحدة المحاسبية على إختلاف أنواعها ضمن نطاق مجموعة "حساب الإستخدامات" ، وأن تسجل مباشرة على الحسابات المحددة لها وفق الدليل المحاسبي للموازنة ولا يلجأ إلى توسيط حساب السلف إلا عندما يتعذر الصرف المباشر على حسابات معاملات الموازنة لأسباب ترتبط بـ:

أ- تعذر التوثيق المستندي عند سحب المبلغ من صندوق الخزينة العامة.

ب- عدم معرفة المبلغ المستحق الصرف بصورة دقيقة أو كليهما .

ت- شروط تعاقدية .

ث- نصوص قانونية صريحة.

2. لا يجوز التسليف لغرض تسديد بدل خدمة أو مشتريات أو عمل أو تنفيذ مشروع ما، إذا لم يكن الغرض من الصرف مقرراً أصلاً في الموازنة وله تخصيص .

3. أن يكون التسليف في حدود متطلبات التنفيذ وضمن التخصيص المعتمد للحساب، باستثناء الحالات التي تحكمها نصوص قانونية صريحة أو شروط تعاقدية عندئذ تطبق الأحكام المتعلقة بكل منها.

4. إعتداد أساليب إدارية ومحاسبية للسيطرة على حساب السلف والحد من مخاطر اللجوء إليه منها:

أ- تحليل الحساب إلى عدد من الحسابات الاجمالية وتحليل هذه الأخيرة إلى مجموعة من الحسابات الفرعية، للرقابة على إستخدام هذا الحساب بصورة سليمة، ولمتابعة تحقق الغرض الذي من أجله تم دفع مبلغ السلفة "تنفيذ العمل أو الخدمة".

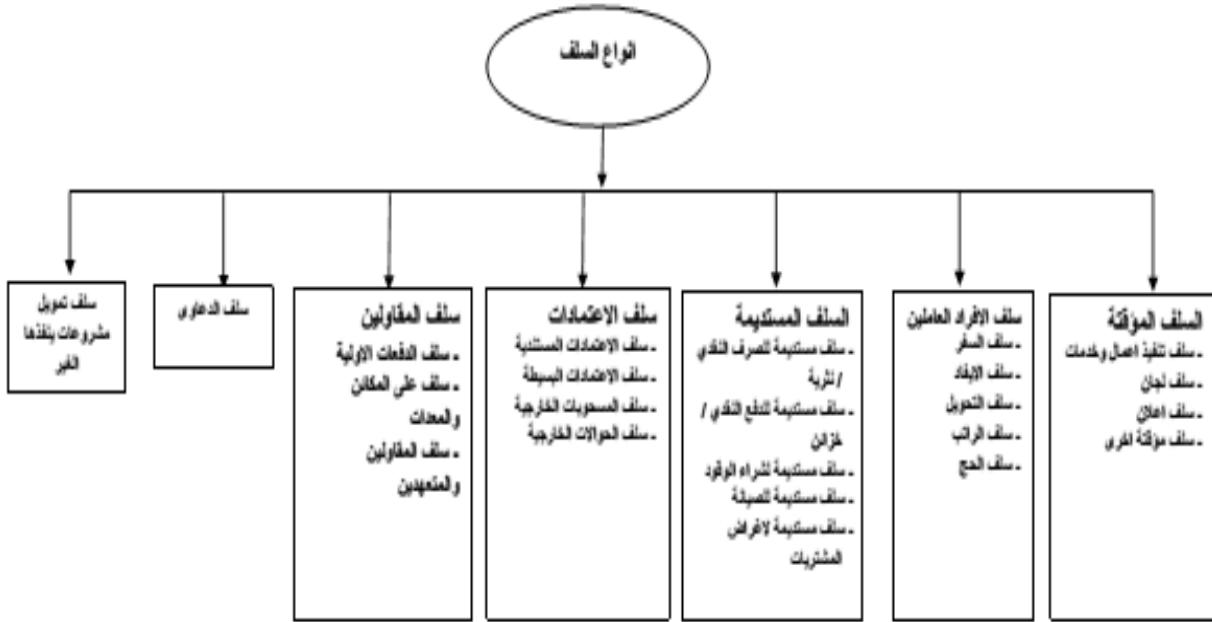
ب- تحديد صلاحية التسليف.

ت- تحديد موعد منح وتسوية السلفة.

ث- تحديد أسس تعيين مبلغ السلفة.

ج- ضمان الرقابة الكافية على السجلات الحسابية المعتمدة لتنظيم هذا الحساب بما في ذلك مراقبة تنفيذ الغرض الذي من أجله منحت السلفة، ومراحل تصفيته، وتعقيب مفردات الأرصدة المدينة.

والشكل (1) يبين أنواع السلف المستخدمة في العراق .



الشكل (1)

المصدر : اعداد الباحثين استناداً الى الدليل المالي والمحاسبي 2013

الفصل الثاني

الفساد الإداري والمالي ونامي حسابات السلف

المبحث الأول: علاقة ظاهرة الفساد المالي والإداري بتراكم أرصدة السلف

إثبات فرضية البحث والتي تنص على "إن عدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات النافذة والمعايير والقواعد المحاسبية أدى إلى تراكم السلف وعدم تسويتها في موعدها المحدد". لا بد من التعرف على بعض القوانين والتعليمات التي تؤدي إلى منح السلف.

لا بد أولاً من التعرف إلى المعالجة المحاسبية لمنح وتسوية السلفة، إذ إن المعالجة المحاسبية لعملية منح وتسوية السلف سواء في المحاسبة المالية أو المحاسبة الحكومية - وإن كانت المحاسبة المالية تعتمد أساس الاستحقاق والمحاسبة الحكومية تعتمد الأساس النقدي- لا تختلف كثيراً، لكن في المحاسبة الحكومية هناك أنواع متعددة للسلف ولكل منها حساب خاص يتم بموجبه إثبات السلفة في السجلات حسب الغرض الذي منحت لأجله.

عند منح السلفة أياً كان نوعها في الوحدات الممولة مركزياً يتم إثبات القيد الآتي:

XXXX من ح/ السلفة (حسب نوعها) باسم السيد (المستلف)

XXXX إلى ح/ بنك النفقات

عن صرف سلفة إلى السيد (المستلف) عن (الغرض)

وفي موعد الإستحقاق أي عند إنجاز الغرض الذي لأجله منحت السلفة أو في نهاية السنة المالية يتم تسوية السلفة بجعلها دائنة بنفس المبلغ لصالح المصرف النهائي الذي يثبت حسب (الفصل، المادة، النوع) في سجلات الوحدة الحكومية. وقد يحصل فروقات بين مبلغ السلفة وبين مبلغ القوائم والوصلات الثبوتية المقدمة من قبل المستلف وتعالج هذه الفروقات كما يأتي:

أ- إذا كان مبلغ السلفة أكبر من القوائم والوصلات المقدمة من قبل المستلف فإن الفرق يثبت في الجانب الدائن لغلق حساب السلف. وفي الجانب المدين لتسديد المتبقي نقداً إلى حساب الصندوق.

ب- إذا كان الفرق لصالح المستلف أي إن مبلغ السلفة أقل من القوائم والوصلات المقدمة فإن الوحدة تقوم بصرف الفرق لصالحه من حساب بنك النفقات.

الملاحظ أن أغلب الوحدات الحكومية تقوم بإثبات السلفة كما هو متعارف عليه لكن الكثير من الأخطاء المحاسبية سواء فنية أم كتابية تحصل عند إثبات قيود التسليف أو الترحيل أو الترسيد، وذلك نتيجة عدم تخصص الموظفين المسؤولين عن هذه العمليات في المجال المحاسبي أو قد يكون متخصص لكن ليس لديه المعرفة المحاسبية اللازمة لإتمام عمليات تسجيل وترحيل وترصيد السلف بصورة صحيحة وفقاً للمبادئ

والقواعد المحاسبية المتعارف عليها. وفيما يلي سنتناول بعض أنواع السلف التي تتراكم نتيجة مخالفة القوانين والتعليمات النافذة.

أولاً : سلف لجان الأعمال وسلف المشتريات

هذان الحسابان وإن كانا يتبعان مجموعتين مختلفتين فالأول هو أحد تبويبات السلف المؤقتة والثاني هو أحد تبويبات السلف المستديمة إلا إنهما يشتركان بنفس تعليمات الموازنة العامة للدولة. ففي حالة صرف مبالغ لا يمكن تحميلها مباشرة على حساب النفقات العامة إلا مع وجود مستندات ثبوتية وإيصالات تعزز عملية الصرف من ذوي العلاقة أو الإستحقاق، تلجأ الوحدات الحكومية إلى حساب وسيط وهو حساب السلف لدفع المبالغ المقدره لشراء سلعة ما أو تقديم خدمة ما لصالح هذه الوحدات، وعن طريق تشكيل لجان خاصة يتم منح هذه اللجان السلفة لأداء الأعمال التي تشكلت من أجلها، وفي موعد الإستحقاق ومع توفر القوائم والمستندات الأصولية يتم إطفاء هذه السلف في حساب المصروف النهائي، وإسترداد الفرق إن كانت القوائم والوصولات المقدمة من قبل اللجنة أقل من مبلغ السلفة أو تدفع الفرق لصالح الجهة المنفذة في حال كان مبلغ القوائم والوصولات أكبر من مبلغ السلفة الممنوحة إذ لا يجوز قبول الصرف بناءً على شهادات شخصية إلا بموافقة الوزير المختص وبحدود مبالغ معينة وفي الأحوال الضرورية. وبما أن عملية منح السلفة هي عملية صرف مؤقتة فهي تخضع لمجموعة من الضوابط والشروط حرصاً على تنفيذ القوانين والتعليمات النافذة.

وفيما يأتي أبرز الشروط⁽¹⁾ التي تتبعها الوحدة الحكومية لغرض تشكيل اللجان (أعمال، مشتريات):

1. وجود حاجة فعلية للصرف مع الأخذ بالحسبان إن هذه الحاجة هي من صميم نشاط الوحدة الحكومية أو تمشية أعمالها.
2. مراعاة تعليمات تنفيذ الموازنة السنوية، وفيما يأتي أبرز تعليمات تنفيذ الموازنة لسنة 2011 والتي تتضمن الشروط الواجب الإلتزام بها عند الصرف:

فقد ورد في المادة 2 من القسم الثاني من تعليمات تنفيذ الموازنة الإتحادية لسنة 2011 حول صلاحيات الصرف من التخصيصات وكالاتي:

أولاً : أن يتم الصرف وفق الإعتمادات المصادق عليها في الموازنة السنوية أو التكميلية وللأغراض المحددة لها.

ثانياً : أن يتم استخدام الإعتمادات المخصصة في الموازنة بموجب خطة إنفاق يصادق عليها وزير المالية.

ثالثاً : التقيد بالإعتمادات المخصصة في الموازنة ولا يجوز الدخول في الإلتزام بالصرف أو التعاقد بما يزيد عما مخصص في الموازنة أو عدم توفر التخصيصات المالية اللازمة لذلك.

ووفقاً لهذه التعليمات ينبغي الإلتزام بتنفيذ الموازنة كما ونوعاً وزماناً.

وتتضمن الفقرة (أ) من المادة 2 من تعليمات تنفيذ الموازنة الإتحادية لسنة 2011 عدد من التعليمات حول صلاحية شراء السلع في حال إعتذار القطاع العام عن توفيرها وهي كالاتي:

أولاً : حتى (250000) دينار دون توسط لجنة المشتريات.

ثانياً : أكثر من (250000) دينار وحتى (5000000) دينار عن طريق لجنة المشتريات من دون عروض.

ثالثاً : أكثر من (5000000) دينار وحتى (50000000) دينار عن طريق لجنة المشتريات على أن تقدم ثلاثة عروض في الأقل لإختيار أفضلها من ناحية السعر والجودة.

رابعاً : أكثر من (50000000) دينار عن طريق أحد أساليب التعاقد المنصوص عليها في تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 والتعليمات ذات العلاقة.

وقد إزدادت هذه الصلاحيات في تعليمات تنفيذ قانون الموازنة الإتحادية لسنة 2012 إلى الضعف مما يمنح فرصة أكبر للتلاعب بالمال العام من قبل ذوي النفوس الضعيفة المسؤولين عن عمليات الصرف بحجة منح السلف لإنجاز مشاريع وعدم متابعتها.

وتحذر التعليمات في الفقرة (ب) من المادة 2 من تعليمات تنفيذ الموازنة الإتحادية لسنة 2011 الوحدات من التلاعب في عمليات الصرف من خلال:

" لا يجوز تجزئة المشتريات أو تنفيذ الأعمال والخدمات أو مبالغ المناقصات بقصد إدخالها ضمن الصلاحيات الواردة في الفقرة (أ) أعلاه ويعد الشراء أو العمل مجزءاً إذا تكرر شراء مادة معينة أو القيام بنفس العمل ولأكثر من مرة خلال الشهر الواحد".

اما الفقرة (ج) من نفس المادة فتشير إلى ضمان مصداقية وموضوعية اللجان المشكلة في الوحدة الحكومية وكما يأتي:

"يراعى إستبدال أعضاء لجان المشتريات التي لها علاقة بالشراء من السوق وبمعدل (3/1) بشكل دوري حفاظاً على حقوق الخزينة العامة، وتحديد مدة بقاء أعضاء اللجان المذكورة لمدة لا تزيد على ستة أشهر ولا

(1) حسب الإستطلاع الذي قامت به الباحثتين في الوحدات عينة البحث.

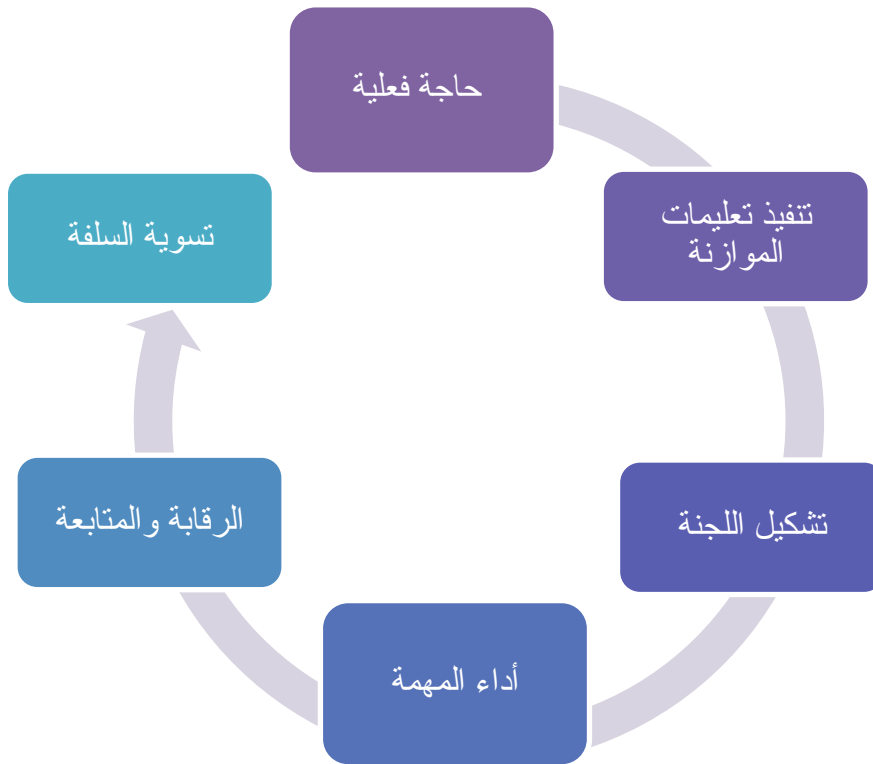
يجوز تجديدها بأي حال من الأحوال إلا في حالة الضرورة القصوى وتحقق الحاجة الماسة، ولا يجوز بعدها إشراك العضو في لجنة المشتريات ثانية إلا بعد مضي مدة لا تقل عن سنة واحدة".

3. وبعد تشكيل اللجنة وفق التعليمات الواردة في قانون الموازنة تمنح سلفة لأداء المهام التي تشكلت لأجل تحقيقها، وينبغي أن تؤيد عمليات الصرف بتوقيع الأمر بالصرف أو من يخوله.

4. عند استكمال اللجنة لمهامها وإنجاز الأعمال الموكلة إليها تقدم الوصولات والمستندات الثبوتية لغرض إغلاق السلفة المسجلة بذمتها.

5. التأكد قبل تسوية السلفة المثبتة بذمة اللجنة من إن الغرض الذي تشكلت لأجله اللجنة قد تم إنجازه، كأن تكون لجنة مشتريات لشراء سلعة ما يجب التأكد من وجود مستندات الإدخال المخزني، وقوائم أصلية صادرة من الجهة المجهزة للسلعة، توثق عملية الصرف النهائي. أما إذا كان هدف اللجنة تقديم خدمة ما لصالح وحدتها فيجب أن تقوم جهة مختصة من داخل الوحدة بتأييد الإنجاز. إن الخطوات في أعلاه متبعة في مختلف الوحدات الحكومية الممولة مركزيا طبقا لمبدأ التوحيد المعمول به في النظام المحاسبي الحكومي.

والشكل (2) يوضح دورة السلف الخاصة باللجان.



الشكل (2)
دور سلف اللجان

المصدر: إعداد الباحثين .

في أغلب الاحيان هناك مخالفة صريحة للفقرة (ج) أعلاه إذ يكون أحد أعضاء لجان الأعمال أو المشتريات اشبه بالعضو الدائم في هذه اللجنة وغالبا ما يكون رئيسها. يرجع هذا إلى الفساد الإداري والمالي السائد حاليا في البلد، وتلتزم أغلب الوحدات الحكومية بهذه التعليمات لكن التأخر في إقرار قانون الموازنة العامة يؤدي إلى تأخر إنجاز هذه الوحدات أعمالها خلال الوقت المحدد، وبالتالي عند تشكيل لجنة المشتريات للشراء من القطاع العام فإن الإجراءات الأصولية من حيث تقديم طلب الشراء والموافقة عليه إلى لحظة تحقق عملية الشراء تأخذ وقتا قد يطول أو يقصر حسب المجهز الذي تعاملت معه الوحدة الحكومية. إن تشكيل لجنة أعمال أو لجنة مشتريات يتطلب منحها سلفة لممارسة عملها الذي تشكلت لأجل تحقيقه، ومع الأسباب المذكورة آنفا يؤدي على الأغلب إلى تأخر في تسويتها وبالتالي فإن مع حلول نهاية السنة المالية سيظهر في السجلات رصيد سلفة لجان أو مشتريات وبالتالي تدور إلى السنة اللاحقة. إن تغير مسؤوليات الكوادر المحاسبية من مدة لأخرى، وتقاعس العاملين عن أداء أعمالهم في الوقت المحدد، فضلا عن ضعف الرقابة الداخلية وعدم محاسبة المقصرين والتي تعد من أوجه الفساد الإداري والمالي أدى إلى ضعف متابعة هذه السلف وبالتالي إغلاقها عند موعد استحقاقها.

ويشير التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية الإتحادي لسنة 2014 إلى بعض التجاوزات المتعلقة بسلف لجان الأعمال والمشتريات منها، ضعف إجراءات السيطرة في معالجة القيود المحاسبية بالسجلات لبعض الوحدات الحكومية، إذ قام القسم المالي في إحدى الهيئات المستقلة الممولة مركزيا بتحرير صك لتعزيز سلفة المشتريات بمبلغ (7) مليون دينار إلا أن هذا الصك لم يسحب في حينه وتبين فقده فيما بعد.

الجدول (1) يبين الرصيد التراكمي لسلف لجان الأعمال ولسلف المشتريات على مستوى الموزانتين الجارية والإستثمارية للسنوات محل البحث.

جدول (1)

نسبة نمو رصيد سلف لجان الأعمال وسلف المشتريات المتراكم على مستوى الموازنة الإتحادية بشقيها الجارية والإستثمارية (المبالغ بالمليون دينار)

التفاصيل	سلف لجان أعمال				سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات			
	الموازنة الجارية		الموازنة الإستثمارية		الموازنة الجارية		الموازنة الإستثمارية	
	الرصيد المتراكم	نسبة النمو (2)	الرصيد المتراكم	نسبة النمو	الرصيد المتراكم	نسبة النمو	الرصيد المتراكم	نسبة النمو
2009	98383	-	65102	-	29379	-	1720	-
2010	100813	2.47	52300	-19.66	29164	-0.73	18804	993.2
2011	71434	-29.1	54750	4.68	29490	1.118	18225	-3.08
2012	73007	2.202	181104	230.8	31393	6.454	17682	-2.97
2013	137410	88.22	182984	1.04	29740	-5.27	225	-98.73

المصدر: إعداد الباحثين استنادا إلى البيانات المتحصلة من وزارة المالية.

الملاحظ إن الرصيد المتراكم لكل من هذين الحسابين يزداد وينخفض من سنة لأخرى وعلى وفق الوضع الإقتصادي للبلد غير أن هذه الأرقام تثبت إن من أهم الأسباب التي دفعت إلى تراكم سلف لجان الأعمال أو المشتريات هي:

1. إعتاد العراق على تأخر إقرار الموازنة ولأشهر من بداية السنة مما يضطر الكثير من الوحدات الحكومية اعتماد السلف في هذين الحسابين لغرض إنجاز الأعمال.
2. تعد السلف وعاء لتغطية الكثير من الأعمال في الوحدات الحكومية ولاسيما المعاملات التي تنجز من دون الإلتزام بالتعليمات مما يؤدي إلى تراكم السلف.

ثانياً : سلف المقاولين

فيما يتعلق بالمشاكل المرتبطة بسلف المقاولين لا بد من الإشارة ولو بشيء من الإيجاز عن أهم القوانين والتعليمات التي تنظم المقاولات، إذ توجب تعليمات تنفيذ الموازنة الإتحادية للمدة محل البحث على الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة عند إبرامها العقود مع المقاولين وشركات المقاوله لغرض تنفيذ أعمال وخدمات أو تجهيز مواد لصالحها، مراعاة تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم 1 لسنة 2008 المعدلة⁽³⁾ (ملغاة بالتعليمات رقم 2 لسنة 2014) والتي تضمنت الإجراءات اللازمة لضمان تنفيذ الأعمال.

(2) تم استخراج النتائج كما يأتي، نسبة النمو = $\frac{\text{الرصيد التراكمي للسنة الحالية} - \text{الرصيد التراكمي للسنة السابقة}}{\text{الرصيد التراكمي للسنة السابقة}} * 100$

(3) تمت الإشارة لهذه التعليمات لأنها كانت نافذة خلال المدة محل البحث (2009-2013).

وقد ورد في تعليمات تنفيذ الموازنة العامة للسنوات محل البحث (2009-2013) إطلاق السلفة النقدية الأولية للمقاول والتي تدفع عند توقيع العقد (عدا عقود التجهيز)⁽⁴⁾ بعد مراعاة الاتي:

1. ألا يزيد مبلغ السلفة النقدية على 10% من مبلغ الإحالة للمشاريع والأعمال التي تحال على القطاع الخاص و20% لشركات القطاع العام.
 2. أن يقدم المقاولون كفالة مصرفية غير مشروطة صادرة من مصرف معتمد في العراق تعادل مبلغ السلفة النقدية الأولية وتطلق بعد إستيفاء السلفة، باستثناء الشركات العامة والقطاع العام.
 3. للوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة أو المحافظات غير المنتظمة بأقليم قبول كفالة مصرفية غير المشروطة الصادرة من مصرف معتمد بما يعادل المتبقي من مبلغ السلفة النقدية الأولية الممنوحة للمقاول، بعد إطلاق الكفالة المصرفية المقدمة للمقاول لجهة التعاقد ابتداءً.
 4. أن يكون موقع العمل جاهزاً للتسليم (كلاً أو جزءاً) بما يمكن المقاول من المباشرة بالعمل حال إعطاء السلفة ويستثنى من ذلك مقاولات الأعمال الهندسة الميكانيكية، والكهربائية، والأعمال الأخرى التي تدخل ضمن هذا الاختصاص إذ تكون من صلاحية الوزير المختص منح السلفة النقدية دون التقيد بتسليم الموقع حسب مقتضى الحال.
 5. يتم إسترداد السلفة النقدية الأولية من المقاولين وحسب ما نص عليه في العقد على شكل دفعات من المبالغ من قيمة العمل المنجز.
- يتم مطالبته فضلاً عن التأمينات الأولية بالتأمينات النهائية والتي تمثل نسبة 5% من مبلغ المقاوله. وتذكر المادة العاشرة من شروط المقاوله لأعمال الهندسة المدنية والمتعلقة بضمان حسن التنفيذ⁽⁵⁾ أن يقدم المقاول كفالة مصرفية على شكل خطاب ضمان أو سندات لحامله، أما تعليمات العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 فقد ميزت بين التأمينات القانونية الأولية والنهائية، وكما يأتي:

1. التأمينات الأولية⁽⁶⁾ :-

تكون على شكل خطاب ضمان أو صك مصدق أو كفالة مصرفية لضمان دخول المناقصة.

2. التأمينات النهائية⁽⁷⁾:-

تكون فقط على شكل خطاب ضمان وذلك للتأكيد على حسن التنفيذ.

ومن خلال الواقع العملي فإن أغلب خطابات الضمان تكون غير مغطاة من قبل المقاول ويقوم المصرف بتنظيمها من دون تغطية وعند تكلؤ المقاول بالعمل وسحبه منه يتم مفاتحة المصرف لغرض مصادرة خطاب الضمان فيمتنع المصرف عن المصادرة لعدم وجود غطاء لذلك الخطاب ولهذا السبب تكون السلف أيضاً عرضة للتراكم لكون المقاول الذي تم تسليفه مسبقاً لم يسلم ذرعة منجزة ولا يوجد تأمينات حسن التنفيذ في المصرف (مبلغ خطاب الضمان) الذي يمكن لو وجد أن يستخدم لإطفاء السلف الممنوحة للمقاول. وقد أوضحت المادة الثانية والستون من شروط المقاوله لأعمال الهندسة المدنية شروط الدفع للمقاول⁽⁸⁾ الذي ترسو عليه المناقصة وكما يأتي:-

التسليف على الأعمال المنجزة:

أ- يجري تسليف المقاول على الحساب شهرياً بالقيمة الكاملة للأعمال المنجزة على وفق الأسعار المدرجة في جدول الكميات والأسعار على أن تستقطع نسبة 10% من قيمة العمل المنجز وتستمر هذه الإستقطاعات إلى ان يصل مجموعها 5% من قيمة المقاوله.

وهذا النوع من السلف لا يتضمن مشاكل تتعلق بتسوية السلفة إذ بمجرد أن يقدم المقاول الذرعة المنجزة يقوم المحاسب بخلق السلفة الممنوحة مسبقاً في حساب العمل المنجز على أن السلفة تستقطع ابتداءً من الذرعة التالية للذرعة التي تم فيها منح السلفة للمقاول.

ب- يقدم المقاول شهرياً تقرير مفصل بالقيمة الكاملة للعمل المنجز والمواد المطروحة مطروحة منها اية سلفة سابقة ومبلغ الاستقطاعات النقدية والغرامات التأخيرية أو اية مبالغ مستحقة ويجب ان تستند جميع الدفعات إلى ذرعة العمل والأسعار المثبتة في جدول الكميات المسعر وإلى المهندس المسؤول تدقيقها والمصادقة على هذه القيمة أو القيمة المعدلة من قبله وتستند إلى السلفة المستحقة للمقاول بموجب عقد المقاوله خلال مدة لا تزيد عن ثلاثين يوماً من تاريخ إستلام تقرير السلفة من قبل المهندس.

في بعض الدوائر الحكومية لا يقوم المقاول بتقديم التقارير الشهرية وفقاً لما ورد في الفقرة أعلاه وذلك لأسباب ترتبط بجهل هؤلاء المقاولين بهذه التعليمات من جهة، وكذلك للتغطية على عمليات الفساد التي تتم بين المقاول والجهة المسؤولة عن إنجاز العمل سواء المهندس المختص أو مدير الوحدة الحكومية المعنية.

(4) كنموذج لهذه التعليمات ما ورد في سادسا من الفقرة (ب) من المادة 4 من صلاحيات الوزير المختص/أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة/أو المحافظ أو أمين بغداد، تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2011، ص 28.

(5) الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية، القسم الأول، ضمان حسن التنفيذ، 2005.

(6) المادة 16 أ و ب، تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 (الملغى).

(7) المادة 16 أ و ب، تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 (الملغى).

(8) الشؤوط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية، القسم الأول، شروط الدفع، 2005.

ت- لا يُلزم المهندس بالمصادقة على أية سلفة إلى المقاول عن المواد المطروحة في الموقع ما لم يتم التأكد من نوعية وكمية وقيمة هذه المواد ومطابقتها للمواصفات وخزنها وحمايتها في الموقع بصورة جيدة.
ث- لا تعد السلف التي يجري دفعها إلى المقاول إقراراً من صاحب العمل (الجهة المستفيدة) أو المهندس بقبول الأعمال أو المواد المشمولة بتلك السلف.

وعملياً تبين وجود مشكلة تتعلق بنتائج الفحص المختبري إذ إن نوعية وكمية وقيمة المواد المطروحة غالباً ما تكون معيبة وغير صالحة للاستخدام، من ناحية، ويبدأ المقاول في تنفيذ العمل قبل ظهور نتائج الفحص المختبري، من ناحية ثانية، وهذا يؤدي إلى تأخر في إنجاز المقابلة بالوقت المحدد، فضلاً عن الإرباك في العمل إذ يتطلب رفع الأعمال المعيبة وقتاً أطول والبدء من جديد، فضلاً عن ذلك فإن السلفة المدفوعة مسبقاً عن الأعمال السابقة المعيبة لا يتم إسترادها بسبب عدم وجود مستحقات للمقاول وهذا يعود بالأساس لعدم تقديمه للذريعة المطلوبة، وهذا يدرج أيضاً ضمن ملفات الفساد الإداري والمالي التي تسيطر على عمل الدوائر الحكومية.
أما التسليف على المكانن والمعدات فقد أوضح القسم الثاني من شروط المقابلة المذكورة في أعلاه كيفية إجراء عملية التسليف وكما يأتي:

1. المواد والمكانن المستوردة من الخارج:

يجري التسليف على هذا النوع من المواد والمكانن والمعدات بنسبة 75% من قيمتها بضمنها الرسوم الجمركية والمصاريف الأخرى (إن وجدت) عند وصولها للموقع أو 75% من سعرها في المقابلة أيهما أقل ويتم التسليف إلى المقاول إذا كان عراقياً حسب الأقساط التي يستوفيه منها مصرف الرافدين بغية الدفع إلى مجهزي تلك المواد والمكانن والمعدات.

ولا تتم عملية التسليف إلا بعد مراعاة ما يأتي:

أ. أن تكون كمية هذه المواد والمكانن والمعدات ضرورية لتنفيذ الأعمال الدائمة بمصادقة ممثل المهندس.
ب. أن تكون نوعية وأوصاف المكانن والمعدات وفقاً للمواصفات بمصادقة ممثل المهندس.
ج. أن تكون قيمة المواد والمكانن والمعدات على وفق قوائم المجهز على أن تتجاوز سعرها في المقابلة.
الملاحظ هنا من المشاكل التي تواجه عملية منح السلف إن بعض الجهات التي تتصدى للعمل (المهندس أو ممثل المهندس) مع المقاولين هي جهات غير كفوة وغير نزيهة كما أشار بعض المسؤولين المستطلع أراؤهم وبالتالي فهؤلاء يصادفون على منح السلفة للمقاول رغم عدم استحقاقها لها وفق الشروط والتعليمات النافذة.

2. المواد والمكانن والمعدات المستوردة بواسطة دوائر الحكومة العراقية والقطاع الإشتراكي:

يتم منح المقاول بتأييد من ممثل المقاول سلفاً بالمقادير والنسب التي تطلبها دوائر الحكومة العراقية والقطاع الإشتراكي التي تقوم بالاستيراد لحساب المقاول على أن لا تزيد السلف المدفوعة باي حال على 75% من قيمة المواد والمكانن والمعدات وفقاً لقوائم المجهز المؤيدة من الجهة المستوردة، أو 75% من قيمة المقابلة أيهما أقل.

3. المواد والمكانن والمعدات المطروحة في الموقع:

وأيضاً في هذه الحالة يتم التسليف بنسبة 75% من قيمة المواد والمكانن والمعدات المطروحة في الموقع أو 75% من قيمة المقابلة أيهما أقل، مع مراعاة الشروط المذكورة في الفقرة (1) أعلاه.
وقد لعب الفساد المالي والإداري دوراً في تفاقم مشكلة سلف المقاولين، إذ ينخر الفساد المالي والإداري مختلف المؤسسات الحكومية، بحيث صار مألوفاً أن يقوم بعض مسؤولي الوحدات الحكومية ببيع المقاولات الخاصة بوحدهم مقابل عمولة معينة يتم قبضها من المقاول لإرساء المقابلة عليه دون الأخذ بالحسبان الإجراءات القانونية اللازمة لإرساء العقود وبالتالي قد تمنح المقابلة لأشخاص غير جديرين بالثقة وهذا يؤدي إلى تراكم سلف المقاولين. كما إن ضعف الرقابة على أعمال الجهات الفنية قد أثر أيضاً على عمليات منح السلف للمقاول رغم عدم استحقاقها لها، ففي أغلب الأحيان يكون التسليم ورقي ولا يوجد إنجاز على أرض الواقع نتيجة تواطؤ بين المهندس المسؤول وبين المقاول. كذلك يلعب عدم كفاءة المقاول وكادره دوراً في عدم إنجاز العمل بالوقت المحدد وبموجب المواصفات المطلوبة.

وقد أشار التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية الإتحادي لسنة 2014 إلى عدة مخالفات للتعليمات المتعلقة بعمليات التعاقد من قبل بعض الوحدات الحكومية وفيما يأتي مقتطفات من هذه المخالفات (مخالفة واحدة أو عدة مخالفات لكل وحدة حكومية):

1. عدم التأكد من موثوقية شركة المقاولات المتعاقد معها من قبل الوحدة الحكومية من خلال مخاطبة وزارة التخطيط/ قسم تسجيل المقاولين ودائرة تسجيل الشركات في وزارة التجارة.
2. ارتفاع عدد المشاريع المسحوبة من المقاولين وخاصة بالنسبة لمشاريع الموازنة الجارية، الأمر الذي يتطلب ضرورة تحديد حالات المشاريع التي تم سحب العمل منها والوقوف على الشركات المتلكاة وعدم التعامل معها مستقبلاً.
3. تدني نسب الإنجاز لبعض العقود بالرغم من انتهاء مدة الإنجاز التعاقدية وإنقضاء مدة طويلة لتنفيذ البعض الآخر بسبب التلكؤ والاهمال من قبل الشركات المنفذة وعدم إتخاذ الإجراءات القانونية بحق المقاولين والشركات خلافاً للمادة (17/ ثانياً) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 المعدلة والخاصة بحسن التنفيذ.

4. إحالة العمل إلى الشركات المنفذة بالرغم من وجود نواقص في البيانات الجوهرية الواجب توافرها لدخول المناقصات كإراءة ذمة من الضرائب، والحسابات الختامية المصادق عليها من محاسب قانوني، وأعمال مماثلة خلافا للمادة (7-عاشرا-ج - د- و-ح) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية المذكورة آفا والخاصة بسجل مرض في الإنجاز للأعمال السابقة.
 5. إستلام خطابات الضمان من المقاولين والشركات بدون كتاب رسمي من المصرف وعدم استحصال صحة صدور خطاب الضمان للتأمينات الأولية لدخول المناقصة، وفي بعض الأحيان نجد أن تأريخ صدور بعض خطابات الضمان عن تأمينات حسن التنفيذ أو السلفة التشغيلية في ذات يوم صدور تلك الخطابات دون طلب التأييد بكتاب رسمي من الوحدة الحكومية.
 6. عدم التأكد من وجود غطاء مالي (وديعة مصرفية) لدى المصارف المصدرة لخطابات الضمان الخاصة بحسن تنفيذ العقود.
 7. قيام العديد من إدارات الدولة بسحب المشاريع من المقاولين ولأسباب مختلفة منها (عدم الالتزام بإنجاز الالتزامات التعاقدية وشروط التعاقد، التلكؤ وعدم الجدية بالعمل، وعدم الإستجابة للإذارات، وتوقف الشركة عن العمل).
- ويوضح الجدول (2) نسبة النمو الحاصل في الرصيد المتراكم لسلف المقاولين بأنواعها الثلاث وعلى مستوى الموازنتين الجارية والإستثمارية ووفقا للبيانات المتحصلة من وزارة المالية.

جدول (2)

نسبة نمو سلف المقاولين على مستوى الموازنة الإتحادية بشقيها الجارية والإستثمارية للفترة (2009-2013) (المبالغ بالمليون دينار)

سلف المقاولين											
التفاصيل السنة	سلف على المكائن والمعدات				سلف الدفعات الأولية				سلف المقاولين والمتهدين		
	الموازنة الجارية		الموازنة الإستثمارية		الموازنة الجارية		الموازنة الإستثمارية		الموازنة الجارية		
	الرصيد	نسبة النمو	الرصيد	نسبة النمو	الرصيد	نسبة النمو	الرصيد	نسبة النمو	الرصيد	نسبة النمو	
2009	269981	-	760430	-	8330	-	144	-	6715	-	652175
2010	221643	82.1	587034	77.2	332	3.99	20251	14073	13504	201.1	711672
2011	223965	101	1671194	284.68	292	87.97	8437	41.66	10709	79.31	1225290
2012	218507	97.56	3737791	223.66	292	100	6958	82.46	12908	120.5	1794928
2013	214432	98.14	8989742	240.51	292	100	6747	96.97	12436	96.34	1675268

المصدر: إعداد الباحثين استنادا إلى بيانات الحسابات الختامية الصادرة عن وزارة المالية.

ويظهر من خلال الجدول (2) ان الرصيد المتراكم لسلف الدفعات الأولية للموازنة الجارية قد تناقص من نحو أكثر من 269 مليار دينار عراقي في العام 2009 إلى زهاء 214 مليار دينار في العام 2013. أما الرصيد المتراكم لنفس السلفة للموازنة الإستثمارية فقد إزداد رصيدها في العام 2009 من قرابة 760 مليار دينار إلى زهاء 8989 ثمانمائة ترليون وتسعمائة وتسع وثمانون مليار دينار في العام 2013. هذا التزايد في رصيد سلف الدفعات الأولية والتي تدفع للمقاول عند توقيع العقد ووفقا لتعليمات الموازنة الإتحادية يشير من جهة إلى إزداد المقاولات التي تعقدتها الوحدات الحكومية، وقد يشير أيضا إلى السلبيات التي تم ذكرها آفا ومنها إن المقاول قد بدأ العمل قبل ظهور نتائج الفحص المختبري والتي تشير إلى وجود مواد معيبة وغير صالحة للإستخدام مما يسبب تراكم سلف الدفعات الأولية.

أما سلف المكائن والمعدات فالملاحظ أن رصيدها المتراكم للموازنة الجارية تناقص من نحو 8 مليارات دينار في العام 2009 إلى قرابة 292 مليون في العام 2011 والأعوام اللاحقة. وفي محاولة لمعرفة أسباب ثبات الرصيد عند هذا المبلغ لم يجب على تساؤلات الباحثين أيا من مسؤولي وزارة المالية الذين تم اللقاء بهم لإستكمال متطلبات البحث كذلك فإن مسؤولي الوحدات المختلفة التي تم زيارتها لنفس الغرض لم يعط أي منهم إجابة شافية لهذه الحالة. وعلى مستوى الموازنة الإستثمارية يظهر التفاوت بين الأرصدة المتراكمة لسلف المكائن والمعدات واضحا ففي العام 2009 كان عند أدنى مستوى برصيد قدره حوالي 144 مليون دينار، ويرتفع عند أعلى مستوى له في العام التالي 2010 ليصل الرصيد المتراكم إلى حوالي 20251 عشرون مليار ومنتان وواحد وخمسون مليون دينار عراقي، وثم يعود لينخفض إلى حوالي 8 مليارات دينار في العام 2011 ويستمر بالانخفاض في العامين التاليين ليصل إلى حوالي 6 مليارات في العام 2013.

أيضا لمعرفة أسباب هذا التذبذب في رصيد سلف المكائن والمعدات تم الاستفسار من قبل مسؤولي قسم المحاسبة في عدد من الوحدات الحكومية وكان من ضمن أسباب تزايد الرصيد هو إزداد عدد المشاريع لصالح الدولة والتي تتطلب دفع سلف للمقاول عن المكائن والمعدات التي يطرحها في المشروع وبنسبة لا تتجاوز الـ 75% من قيمة المقاوله بغية تيسير عمله لحين انتهاء العمل وتسليم المشروع. وهذه المشاريع تستمر لأكثر من سنة مالية واحدة لذا فإن رصيدها يتزايد من سنة لأخرى ومع إستمرار هذه المشاريع فإن مشاريع أخرى تتولد وبالتالي يزداد رصيد سلف المكائن والمعدات من سنة لأخرى.

أما سلف المقاولين والتي تدفع للمقاول بموجب نص في عقد المقاوله يقضي بدفع سلف لهم لغرض إنجاز الأعمال التي تعهدوا بإنجازها بموجب العقد، فهذه وكما يظهر الجدول (2) فهي الأخرى قد إزدادت أرصدها من سنة لأخرى

سواء أكان على مستوى الموازنة الجارية أم الإستثمارية وتكاد تكون الأسباب في أعلاه هي نفس الأسباب التي أدت إلى تراكم سلف المقاولين والمتعهدين.

يتبين مما سبق إن مظاهر الفساد الإداري والمالي مستشرية في مختلف دوائر الدولة وقد ساهمت بشكل كبير في تفاقم مشكلة السلف الموقوفة، وعدم الإلتزام بالوقت المحدد لاطفاء السلف وعدم تجاوزه والذي يتحدد بإنجاز الغرض الذي لأجله تم منح السلفة أو بإنتهاء السنة المالية، كما يُعد تدوير السلف إلى السنة التالية من مظاهر الفساد الإداري والمالي، فضلا عن التبذير في النفقات من خلال زيادة تسليف اللجان قبيل نهاية السنة المالية من قبل بعض الوحدات من دون وجود حاجة فعلية لها الهدف منها المحافظة على التخصيصات في موازنة السنة اللاحقة، كذلك عدم الإلتزام بالتعليمات الخاصة بتشكيل اللجان داخل الوحدات الحكومية، وقد برزت مظاهر الرشوة والمحسوبية بشكل جلي في المقاولات كإحالة العمل إلى الشركات المنفذة بالرغم من وجود نواقص في البيانات الجوهرية الواجب توافرها لدخول المناقصات كبراءة ذمة من الضرائب، والحسابات الختامية المصادق عليها من محاسب قانوني، وعدم التأكد من موثوقية هذه الجهات ساهم في تراكم ارصدة سلف المقاولين، كل هذا يشير إلى أن ظاهرة الفساد المالي والإداري ساهمت بشكل كبير في تفاقم مشكلة السلف الموقوفة في سجلات الوحدات الحكومية الممولة مركزيا وهذا يثبت فرضية البحث والتي تنص على "إن عدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات النافذة والمعايير والقواعد المحاسبية أدى إلى تراكم السلف وعدم تسويتها في موعدها المحدد".

المبحث الثاني الإستنتاجات والنوصيات

أولاً : الإستنتاجات

1. إن الفساد الإداري والمالي ظاهرة مسنتشرة في مختلف مفاصل الدولة العراقية، ومن أوجه هذه الظاهرة هي الرشوة والمحسوبية وعدم الإلتزام بالقوانين والتعليمات النافذة وعدم إحترام الوقت.
2. ضعف الجانب الرقابي وعدم متابعة تنفيذ الأعمال ساهم في تراكم ظاهرة الفساد الإداري والمالي ومن أوجه ذلك هو تراكم السلف.
3. في أغلب الحالات لا يتم التسليف لغرض تسديد بدل خدمة، أو مشتريات، أو تنفيذ مشروع ضمن ما مقرر في الموازنة العامة ووفق تعليمات تنفيذ الموازنة، والتعليمات الأخرى ذات العلاقة.
4. تغير الكادر الوظيفي ولاسيما كوادر المحاسبين والمدققين المتكرر أدى إلى ضعف متابعة الحسابات الوسيطة ومنها حسابات السلف.
5. صرف مبلغ السلفة لا يستند عادة إلى كشف يعد من لجنة ضبط الأسعار عن الكلفة المخمنة لقيمة السلعة المراد شراؤها أو الخدمة المطلوب تنفيذها.
6. فيما يتعلق بسلف المقاولين هناك تلاعب في تطبيق القوانين والتعليمات المتعلقة بشروط المقاولات وتنفيذ العقود نتيجة تواطى بعض الجهات الحكومية وذلك لتحقيق مكاسب مالية شخصية. كما ان التأخر في إقرار الموازنة عامل من عوامل تأخر تسوية السلف المرتبطة بالمقاولات ومنها سلف الإعلان بسبب الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز العمل.
7. نتيجة ضعف المتابعة فإن بعض الوحدات الحكومية لا تتحقق من الغرض الذي لأجله تم منح السلفة قبل إطفائها للتأكد من أن التخصيصات قد صرفت حسب الأغراض المقررة في الموازنة.

ثانياً : التوصيات

1. زيادة الوعي بمخاطر الفساد الإداري والمالي على إقتصاد البلد وبالتالي الوضع المعيشي للفرد لذلك لابد من تنمية روح المواطنة والإلتزام بالأنظمة والقوانين والتعليمات لدى أفراد المجتمع كافة.
2. التشديد على دور الأجهزة الرقابية في كشف حالات الفساد وإتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها من خلال فرض عقوبات صارمة على المفسدين.
3. تضمين تعليمات تنفيذ الموازنة الإتحادية السنوية نصوص تشدد على وضع سقف زمني أقصى للسلف الممنوحة من قبل الوحدات الحكومية لأجل إطفائها، وتقديم التقارير الدورية لوزارة المالية بهذا الخصوص، وفي حال عدم إطفاء السلف الممنوحة خلال الفترة المحددة، تمتنع الوزارة عن تمويل الوحدة لحين إطفاء السلف.
4. إتخاذ القرارات يتم إستنادا إلى إستشارات قانونية ومهنية من ذوي الإختصاص لغرض تجاوز مشكلة إتخاذ القرارات الفجائية وما تترتب عليها من تداعيات مالية وإقتصادية.
5. التقليل من إستخدام حسابات السلف في حال توفر الشروط اللازمة لإثبات المبلغ النهائي للصرف دون الحاجة لتوسيط حساب السلف.
6. تفعيل العمل بالقانون الصادر عن وزارة المالية سنة 1977 في المنشور 21/2/1 والمتعلق بفرض غرامات تأخيرية على المتخلفين عن تسديد السلف في موعدها المحدد.
7. توجيه منتسبي الوحدات الحكومية على إختلاف تخصصاتهم بضرورة الإلمام بالقوانين والتعليمات الصادرة من الدولة، للحد من أي تجاوز أو مخالفة لتلك القوانين والتعليمات قد يقع فيها المنتسب، ومنها فرض غرامة تأخيرية على المتخلفين عن إطفاء السلف التي بذمتهم في موعدها المحدد.

المصادر:

أولاً : القوانين والإصدارات:

1. تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2011.
2. تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008.
3. التقرير السنوي لديون الرقابة المالية لسنة 2014.
4. الحسابات الختامية للدولة الصادرة عن وزارة المالية للمدة (2009-2013).
5. الدليل المالي والمحاسبي في العراق، وزارة المالية، بغداد، العراق، 2013.
6. الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية، 2005.
7. قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940.

ثانياً : الكتب العربية

1. إسماعيل، إسماعيل خليل، وعدس، نانل حسن، "المحاسبة الحكومية"، دار اليازوري، عمان، 2010.
2. الشمري، هاشم، "الفساد الإداري والمالي وأثره الإقتصادية والاجتماعية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
3. الصانغ، حنا رزوقي، "المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة"، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، مطبعة الزمان، بغداد، 1989.
4. عبود، سالم محمد، "ظاهرة الفساد الإداري والمالي (دراسة في اشكالية الإصلاح الإداري والتنمية)"، دار الدكتور للعلوم، 2008.
5. هلال، محمد جمال علي، "المحاسبة الحكومية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

ثالثاً : المجلات العلمية

1. حسن، سهير حسين، "المسؤولية الاخلاقية في مواجهة الفساد الإداري والمالي"، مجلة ديالى، العدد الخامس والستون، 2015.
2. حسن، هيفاء جواد الشيخ، وجاسم، زهراء محمد، ومحمود، خولة خالد، "سبل مكافحة الفساد المالي في العراق بحث تطبيقي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة العدد السابع والعشرون، بغداد، 2011.
3. داود، تغريد داود سلمان، "الفساد الإداري والمالي في العراق وأثره الإقتصادي والاجتماعي (أسبابه، أنواعه، مظاهره، وسبل معالجته)"، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية، السنة الحادية عشر، المجلد العاشر، العدد الثالث والثلاثون، 2015.
4. الذهبي، قاسم ناصر مطر، "أثر نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري"، المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2007.
5. العادلي، عادل مجيد، "الفساد وأثره على التنمية الإقتصادية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، العدد الثاني والأربعون، 2014.
6. عبد الحسن، سالم، "الفساد يقوض التنمية ويشوه إقتصاديات السوق"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد التاسع، العدد الأول، 2007.

خامساً : الكتب الأجنبية

1. Huntington ,Samuel. P « Modernization and corruption », article in the book of: Politicalcorruption: Conseptcs and contexts, by Arnold. J. Heidenheimer and Michael Johnston, 3rd edition, Transaction publishers, 2001.

رابعاً : مصادر الانترنت:

1. www.freedictionary.com
2. www.utexas.edu
3. www.almaany.com
4. www.transparency.org