

أولاً: الاسس المحاسبية المعتمد في تحديد ارصدة حسابات قياس النتيجة : طبق في النظام المحاسبي الحكومي في العراق اربع اسس محاسبية وفي مجالات محددة لكل منهم وواضحة وتستند الى مواد قانونية في قانون اصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المجمع حالياً وقانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 حالياً وهذه الاسس هي : الايرادات هو كل ما يتحقق للدولة من موارد ومن مختلف مصادر الايراد سواء كانت عن تقديم سلع او خدمات او رسوم او ضرائب او بيع الموجودات او أي مصدر اخر . يتم احتساب جميع الايرادات على اساس انها اموال مستلمة وفقاً للاساس النقدي ولاسباب فنية متعلقة بآلية بيع النفط ووجود صنوق DFI باعتباره الجهة المستلمة للايرادات بعد عام مثله أ- يتم تسجيل إيرادات مبيعات النفط الخام في سجلات دائرة المحاسبة / ادارة %5 من ح/ مصروفات نهائية ( تعويضات الكويت ) ب- يتم تسجيل حصة الخزينة العامة للدولة من ارباح شركات القطاع العام المشمولة بقانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 المعدل المستلمة بتاريخ استلامه من وحدات الانفاق . الى ح/ الايرادات النهائية 2. المصروفات دينار لاحدى الدوائر عن صرفياتها الا انها 3- مزايا وفوائد الاساس النقدي وهي تتمثل بما يلي : أ- البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية . ب- يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي . ج- امكانية اعداد الحساب الختامي في وقت مبكر مما يضيف اهمية خاصة على مشر الحساب الختامي باعتباره احد وسائل الرقابة . 4- نقاط الضعف في الاساس النقدي وعيوبه ب- تطبيق هذا النظام يقلل من اهمية المقارنات بين السنوات المالية بسبب تداخل أنشطة السنوات المالية المختلفة وتحميل كل سنة مالية بتكاليف تمت في السنوات الاخرى او حرمان بعض السنوات من بعض مواردها وازادتها لموارد السنة التي تم فيها التحصيل. د- لا يسجل هذا النظام كل الاحداث المالية التي تقع ويقتصر الاثبات على المواد والمصروفات النقدية . هـ- قد يشجع هذا النظام على الاسراف او التوسع في الانفاق من الاعتمادات المخصصة لها قرب نهاية السنة المالية . ثانيا: الاساس النقدي المعدل يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الاساس النقدي في الجزء الاكبر مع بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق اساس الاستحقاق على بعض البنود ويسمى بالاساس النقدي المعدل ( الاساس المختلط) يعتمد على فلسفة مطابقة او مقارنة المصروف بالمنافع المتحققة بمعزل تام عن زمان تدفقاتها النقدية ، بغض النظر عن تحصيل الايراد أو دفع المصروف . مايلي : أ- يتفق هذا الاساس مع الاصول العلمية للمحاسبة حيث يتميز بالدقة والعدالة فهو يقوم على اساس ان السنة المالية تعتبر شخصية مستقلة . ب- يساعد في مبدء مقابلة الايرادات بالمصروفات بصرف النظر عن التحصيل او السداد لنقدي مما يتيح الفرصة لاجراء المقارنات المختلفة بين السنوات المختلفة . ج- يساعد في تحديد تكلفة وحدة النشاط ووحدة الخدمة في ظل الأنشطة الحديثة للميزانية د- يسهل اتباع هذا الاساس في تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المالية المقبلة هـ- يساعد في الفصل بين العمليات الراسمالية والعمليات الجارية . وهناك نقاط ضعف في اساس الاستحقاق ( عيوب) : أ- يؤدي استخدامه الى ضرورة الاستعانة بالتقدير الشخصي في بعض المواقف مما يفقد بعض النتائج موضوعيتها كما هو الحال في جرد المخازن . ب- يحتاج تطبيقه الى نظام محاسبي معقد ومكلف في اعداده وتشغيله عما هو مطبق في الاساس النقدي . ج- قد يتطلب الامر ان تظل الحسابات مفتوحة الى ما بعد انتهاء السنة المالية ولمدة طويلة الى ان تتم عملية التسويات ويؤدي ذلك الى تأخير نتائج الاعمال وتأخير اعداد الحسابات الختامية . رابعاً: اساس الالتزام : obligation بموجب هذا الاساس هو ان تتحمل السنة المالية بالمصروفات التي تم الالتزام بها لكنها لم تستحق بعد ولكي لا تلغي التخصيص في الموازنة بسبب انتهاء السنة ويتعذر صرف المبالغ في السنة اللاحقة مع وجود الحاجة والالتزام فقد ورد في القانون نص يجيز قيد المبلغ مصروفاً على الموازنة المختصة ووضعة في حساب الامانات للمصرف منه في السنة اللاحقة وهذه حالات قليلة ومحددة وجاءت الاشارة اليها في المادة 32 من قانون اصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 الذي جمد العمل فيه ولا يتم تطبيقه حالياً بعد صدور قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 ثانيا: اعداد الحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات ديوان الرقابة المالية : 1- الحسابات الختامية : هي عبارة عن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي او هي مخرجات تنفيذ الموازنة العامة للدولة والتي يتم اعدادها بعد انتهاء السنة المالية واجراء التسويات اللازمة وقفل الحسابات وهي تتكون من شقين الاول يمثل البيانات المالية وتتضمن المصروفات الفعلية والايرادات المحصلة مقارنة الاعتمادات المقررة في الموازنة الى جانب حركة الحسابات الخارجية عن بواب الموازنة بالاضافة الى تقييم الموجودات ، أما الشق الثاني فهو المعلومات وتمثل الجانب الموضوعي معبراً عنها بالاهداف التي تحققت في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مقارنة بالاهداف الموضوعية في الموازنة العامة أما أهم القوائم والكشوفات المالية التي تتضمنها الحسابات الختامية تتمثل بالاتي :- السلف ، جاري دائرة المحاسبة ) ، وعادة يعد

المركز المالي للوحدات الحكومية عن السنة الجارية والسنة التي سبقتها لاجراض الرقابة والتقييم . حساب تنفيذ الموازنة : وهو كشف يتم اعداده للايرادات المخمنه والفعليه للسنة الجارية والتي سبقتها ، ج- كشف التدفق النقدي : إن الغرض الرئيسي من كشف التدفق النقدي هو توفير المعلومات عن مصادر التمويل النقدية والاستخدامات النقدية للوحدة الحكومية خلال د- كشف النقود: وهو يشمل ما موجود من نقد في المصارف للوحدة الحكومية في نهاية السنة المالية وهذا الرصيد يرحل الى قائمة المركز المالي . ه- كشف حساب السلف : وهو الكشف الذي يتضمن السلف المختلطة (سلف تنفيذ اعمال سلف موظفين سلف مقاولين مؤقته اخرى . الخ) ويتكون من اربعة حقول الاول لنوع الامانة (التفاصيل) والثاني للرصيد في بداية السنة المالية والثالث للحركة خلال السنة والرابع للرصيد في نهاية لسنة ويرحل مجموع الامانات في نهاية السنة الى قائمة المركز المالي في جانب لمطلوبات ز- كشف المدينين: وهو الكشف الذي يتضمن مدينون لحساب الخزينة الناتج عن لنقص في الصندوق نتيجة الاخطاء المحاسبية او الاختلاس ح- كشف حساب الدائنين : وهو الكشف الذي يتضمن حركة الدائنين (دائنو الرواتب المعادة التامينات النظامية للمقاولين المصرف العقاري استقطاعات غرمت تاخيريه) ويتكون من اربعة حقول الاول للتفاصيل والثاني للرصيد في بداية السنة المالية والثالث لحركة خلال السنة الرابعة للرصيد في نهاية السنة ويرحل مجموع الدائنين في نهاية السنة الى قائمة المركز المالي في جانب المطلوبات النشر والاعلام نفقات الطبع , والبرق والهاتف ايجار المباني ايجار مكائن ومعدات ايجار وسائل نقل ضايفة والوفود المؤتمرات والندوات الاحتفالات الدفاع المدني مكافات لغير المنتسبين الاشتراك في الدورات التدريبية النشاط الرياضي اجور الخدمات المصرفية التنظيفات البحوث . ك- كشف المستلزمات السلعية : يتضمن هذا الكشف مجموع نفقات الفصل الثالث للسنة الجارية مقارنة بالسنة السابقة ويشمل على (القرطاسية والمطبوعات اجور الماء والمجاري اجور الكهرباء الوقود الملابس اجور مكافحة ووقاية المواد والوازم الكتب التجهيزات والوازم الرياضية . صيانة الطرق والجسور صيانة التأسيسات المائية والكهربائية صيانة المكائن والاجهزة والالات صيانة الكتب والسجلات والوثائق صيانة الحدائق والمتنزهات والبساتين . الخ) ن- كشف النفقات الاستثمارية : يتضمن هذا الكشف مجموع نفقات العصل الدامن للسنة الجارية مقارنة بالسنة السابقة ويشمل على ابنية الوزارات والدوائر الحكومية س- كشف الإيرادات ويتضمن هذا مجموع الإيرادات للسنة الجارية مقارنة بالنسبة السابقة وتشمل الرسوم الاخرى (رسم الطابع , رسم التأمين الصحي) اما الإيرادات الرأسمالية فتشمل (بيع موجودات رأسمالية مثل الاثاث السيارات المكائن الكتب الاسلحة والاعتده وسائل النقل . الخ) وإيرادات ايجار اموال الدولة يشمل (ايجار المباني والساحات) في حين تشمل الإيرادات التحويلية التوقيفات التقاعدية والفوائد التأخيرية واخيرا الإيرادات غير المصنفة والتي تشمل الإيرادات المتنوعة ويرحل المجموع الى جانب جاري دائرة المحاسبية تحت بند الإيرادات خلال السنة في قائمة المركز المالي ومما سبق فان الحسابات الختامية ما هي الا وثائق تتضمن البنائات المالية للمصروفات والإيرادات الفعلية عن السنة المنتهية مقارنة باعتمادات الموازنة مع بيان حركة ارصده الحسابات الخارجية عن ابواب الموازنة وتقييم الموجودات والمركز المالي للوحدة الحكومية اهمية الحسابات الختامية كاداة للرقابة : أ. للوحدة الحكومية : تمثل الحسابات الختامية بالنسبة للوحدة الحكومية اداة من ادوات الرقابة الذاتية من خلالها يتعرف رئيس الوحدة على اداء الادارات والاقسام المختلفة والوقود على ما حققه البرامج التابعة لتلك الادارات من اهداف مقارنة بما نطط له ودراسة الانحرافات واسبابها ومحاسبة المسؤولين عنها ب. لوزارة المالية : ان الرقابة الذاتية بنفسها على نفسها لم تكن كفاية لما لوحظ فيه من مظاهر التسيب والانحراف المالي والخططي عما هو مستهدف فان رقابة وزارة المالية والتي هي ممثلة للسلطة التنفيذية من خلال دراسة الحسابات الختامية للجهات الحكومية والادارات والمؤسسات والهيئات العامة لتحقق من التزامها بالقوانين والتعليمات النافذة هذه من جهة ومن جهة أخرى تعتبر الحسابات الختامية لوحدات المصدر الرئيسي لاعداد الحساب الختامي للادارة المالية للدولة . ج. للسلطة التشريعية : ان الموازنة العامة للدولة هي بمثابة اجازة من السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية باستخدام الاعتمادات المالية التي صدر بها قانون الموازنة الذي ربط الموازنة للصرف منها على برامج الاتفاق على اسس ب- العامة كما انها الاداة لعرض وتنفيذ السياسة المالية والاقتصادية فان الحساب الختامي هو الوسيلة التي من خلالها تتعرف السلطة التشريعية على انجازات السلطة التنفيذية مقارنة باهداف خطة الموازنة في شتى المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ونظرا لان رقابة السلطة التشريعية تحتاج الى كثير من الايضاحات والمعلومات التي يصعب على اعضاء مجلس النواب الوصول اليها او تفسيره فان ديوان الرقابة المالية يقوم برقابة الإيرادات والنفقات في حدود الموازنة ويقدم تقريرا سنويا الى مجلس النواب والحكومة عن اعماله وملاحظاته وتتولى اللجنة المالية في مجلس النواب بدراسة تلك الملاحظات وطلب الايضاحات او المعومات سواء الشفوية او الخطية كما لها ان

تستدعي الوزراء التنفيذية وقت الحاجة للاستمتاع الى تبريراتهم على الملاحظات التي وردت في تقرير الديوان ان البيانات المالية التي يتضمنها الحساب الختامي تكتسب اهميتها ليس فقط كونها تكشف عن النفقات والايادات الفعلية وبتقديرات الموازنة او ما يسفر التحليل المالي من انحرافات عن التكاليف النمطية للسلع والخدمات ان وجدت او حتى عما اسفر عنه الحساب الختامي من فائض او عجز إنما لاهمية تلك البيانات والمعلومات في التعرف على الآثار الاقتصادية والاجتماعية نتيجة (النفقات والايادات) وهو ما يهتم به الاحصائيون والاقتصاديون في التعرف على اثر الانفاق الحكومي حسب طبيعة كل نفقة سواء كانت استهلاكية او استثمارية على حجم الانتاج الكلي من جهة والدخل القومي وميزان المدفوعات من جهة اخرى الى جانب ما تحدثه النفقات الاجتماعية سواء كانت في شكل تحويلات نقدية او عينية وخاصة تلك التي توجه الى فئات ضعيفة اقتصاديا من زيادة الطلب على السلع والمواد الضرورية ومن ثم زيادة انتاج السلع ، فضلا عن الآثار الانكماشية او التضخيمية التي يخلقها الانفاق العام ولا يقلل ذلك من تحليل اثار الايرادات العامة اذ ينظر المحللون الى المنفعة الاقتصادية والاجتماعية التي يخلقها الانفاق العام الناتجة عن فرض ضرائب ورسوم جديدة او زيادة ضرائب ورسوم قائمة ذلك فان تحليل تلك الآثار والوقوف على نتائجها انما يعتبر المدخل نحو وضع برنامج عمل الحكومة لفترة مقبلة ومن ثم تخصيص اوجه الانفاق وتقدير حجم التمويل وتحديد مصادره على نحو يحقق التوازن المالي والاقتصادي والاجتماعي من خلال سياسة مالية واقتصادية متوازنة . ● مزايا الحساب الختامي 1- معرفة الدقة في اعداد تقديرات الموازنة . 2- اظهار المركز المالي للدولة وبيان العجز او الفائض 3- التاكيد من عدم تجاوز التخصيصات الواردة في الموازنة الاتحادية