

العنوان:	الادارة المالية العامة ودورها في التنمية الادارية
المصدر:	المجلة العربية للإدارة
الناشر:	المنظمة العربية للتنمية الإدارية
المؤلف الرئيسي:	الصائغ، حنا رزوقي
المجلد/العدد:	مج 8, ع 3,4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1984
الشهر:	صيف - خريف
الصفحات:	197 - 219
رقم MD:	129794
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	اجراءات الادارة المالية العامة، الادارة المالية العامة، التنمية، الدول النامية، العالم العربي، التنمية الادارية، اجراءات التمويل، اجراءات الرقابة، الاجهزة المحاسبية، الاجهزة المالية، الموازنة العامة، الاستقلال المحاسبي
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/129794">http://search.mandumah.com/Record/129794</a>

# الإدارة المالية العامة ودورها في التنمية الإدارية

حنا رزوقي الصائغ\*

ان المؤشرات المتوافرة عن الواقع العملي للإدارة المالية في جميع أقطار العالم تؤكد الصلة المتينة والآخر العميق للإدارة المالية العامة في تأمين نسبة عالية من متطلبات الإدارة العامة الكفؤة . ومستوى نجاحها في توفير متطلبات تأمين الخدمات العامة للدولة الحديثة .

من جهة ثانية فان الوقائع العملية تؤكد بما لا يقبل الشك ، ان هناك صعوبات ومعاناة قائمة فعلا في مجال الإدارة المالية العامة في جميع أقطار العالم ، سواء ما يصنف منها في عداد الدول النامية على اختلاف مستوياتها ، أو ما يدخل في عداد الدول المتقدمة ، رغم ما يعكسه تقدمها العلمي والتكنولوجي من مظاهر حضارية .

ويهدف هذا البحث إلى دراسة واقع الإدارة المالية العامة وتأثيرها في الإدارة العامة في الدول النامية ، وبالأخص مجموعة أقطار المشرق العربي من خلال إستعراض ما تعانیه هذه الأقطار من مشاكل في هذا المجال ، أسبابها مع محاولة متواضعة لتقديم الحلول الملائمة لمعالجة الموقف لخدمة متطلبات التنمية الإدارية في وطننا العربي الكبير .

مع أجهزة الدولة الأخرى . أو تلك التي ترتبط بعلاقة الأجهزة الحكومية بالغير ، من شخصيات طبيعية أو معنوية بما في ذلك العلاقات المالية الدولية .

ويدخل في عداد اختصاصات ومسؤوليات الإدارة المالية العامة ، التشريعات الضريبية والكمركية ، إدارة الدومين ، الاجراءات المالية والحاسبية المتعلقة بالجباية والصرف والتوثيق المالي والحاسبي ، النظم الحاسبية المتبعة بما في ذلك الأسس الحاسبية ونظم المعلومات وأساليب الرقابة الداخلية والخارجية .

وواضح جدا أنه ليس من السهولة بمكان

مقدمة

الإدارة المالية العامة في إطارها العام ، مصطلح واسع يضم مجموعة التشريعات المالية ومتطلبات تنفيذها والاجراءات وأساليب العمل التي تستخدمها الإدارة العامة في تصريف الأمور المالية للدولة ، ما يتصل منها بشؤون أجهزتها والعلاقات المالية والحاسبية المباشرة التي تنشأ نتيجة نشاط هذه الأجهزة لتصريف أعمالها اليومية وتنفيذ الخدمات والأعمال الموكلة إليها تنفيذها ، أو في علاقاتها

\* وكيل وزارة المالية الأقدم ، بغداد . - الجمهورية العراقية .

مناقشتي لهذه المواضيع عن الجوانب الأكاديمية والنظرية ، مستفيداً من الفرص التي أتاحت لي للأطلاع عن كثب وبشكل مباشر على أساليب العمل والتشريعات المتبعة في حوالي خمس عشرة دولة عربية ، بما فيها العراق الذي عملت في إدارته المالية العامة لأكثر من خمس وثلاثين سنة .

ولذلك فقد قسمت البحث الى ثلاثة أقسام رئيسية هي :

### القسم الأول

وتعرضت فيه الى المشاكل التي تواجه الإدارة المالية العامة في الوقت الحاضر من وجهة نظر مجموعات مختلفة ممن لهم صلة مباشرة أو غير مباشرة بالإدارة العامة للدولة .

### القسم الثاني

وتطرقت فيه إلى بحث الأسباب التي تكمن وراء الصعوبات التي تواجه الإدارة المالية العامة في الدولة الحديثة وبالأخص مجموعة دول المشرق العربي .

### القسم الثالث

وقد حاولت أن أبحث فيه مكامن العقد التي تحيط بنظام الإدارة المالية العامة مما له صلة بالمواضيع التي أشرت إليها في هذه المقدمة .

وانتهيت في الخاتمة الى مجموعة من التوصيات في محاولة متواضعة لحل هذه المشاكل من منظور عملي يستفيد من الاتجاهات الحديثة في هذا المضمار بما يتلاءم مع واقع أقطارنا العربية .

### الإدارة المالية العامة من وجهات نظر مختلفة

أن معظم الأبحاث التي كتبت في نقد الإدارة المالية العامة في العديد من أقطار العالم ، ركزت

مناقشة جميع هذه المواضيع في دراسة واحدة أو بحث واحد .

ولذلك فإننا قد خصصنا هذا البحث لمناقشة أساليب الإدارة المالية العامة من النواحي الآتية :-

( أ ) إجراءات تنفيذ الموازنة العامة أو الموازنات العامة في الدولة بما في ذلك الصلاحيات المالية .

( ب ) إدارة الخزينة العامة وتأمين متطلبات تمويل احتياجات وحدات الإدارة العامة من الأموال النقدية لتنفيذ المهام والخدمات المكلفة بها .

( ج ) جباية الموارد العامة وتأمين متطلبات التنفيذ السليم للتشريعات الضريبية دون التعرض إلى هذه التشريعات أو مناقشتها .

( د ) تأمين نظام معلومات مالية يوفر الفرص الأكثر ملاءمة للتخطيط المالي وأعداد الموازنات ومتابعة تنفيذها .

( هـ ) تطوير أساليب المتابعة والرقابة بما يؤمن الفرص الأفضل للحفاظ على أموال الدولة ، المنقولة وغير المنقولة - الموجودات الثابتة - من جوانبها المتعلقة بالنواحي التنفيذية ذات الصلة بمسؤوليات الإدارة المالية العامة .

( و ) تأمين متطلبات المتابعة السليمة للحفاظ على حقوق الدولة بذمة الغير وحقوق الغير بذمة الدولة بما في ذلك مقومات ايفاء الدولة لالتزاماتها تجاه الغير من واقع مسؤوليات الجوانب التنظيمية في الإدارة المالية العامة .

لقد حاولت قدر الامكان أن أبتعد في

الأشترافي بمستويات التطبيق المختلفة أكثر احتكاكا بالحياة اليومية للفرد منها بالدول التي تأخذ بنظام الاقتصاد الحر خصوصا إذا ما علمنا أن معظم المواطنين ينظرون الى منشآت القطاع العام - القطاع الاشتراكي - الذي يمارس أعمالا تجارية على أنه إدارة حكومية ما دام مملوكا من قبل الدولة ويدار من موظفين عموميين .

ويمكننا تلخيص أهم ما يرد من وجهات النظر لهذه المجموعة فيما يتعلق بموضوعنا في النقاط الآتية :

( ١ ) تعقد اجراءات الصرف وتعدد التواقيع والمراحل التي تمر بها عملية الصرف حتي صدور الشيك أو قبض المبلغ نقدا ، وتتضاعف هذه الحالة في الأقطار التي تأخذ بالنظام المركزي أو شبه اللامركزي في عمليات الصرف وهي معظم الأقطار العربية حيث يضطر المواطن الى الانتقال بين الإدارات المعنية وبين وحدات الصرف المركزية الموجودة في بنايات أخرى أو حتى في مدن أخرى .

( ٢ ) دخول المواطن «شخصية طبيعية او معنوية» في دوامة المراسلات بين أجهزة الدولة واداراتها المختلفة قبل تسلم ما تحقق له بذمة الإدارات الحكومية للحصول على المصادقات بالنسبة لعمليات صرف تتجاوز حدود صلاحيات الإدارة المعنية او الحصول على تغطية في الاعتمادات المخصصة عندما يصطدم الصرف بنفاد التخصيص .

( ٣ ) تعقيدات اجراءات القبض حتى لتسيدي الضرائب والرسوم وأضطرار المواطن في كثير من الأحيان الى إضاعة وقت طويل لانجاز معاملته رغم أنه يدفع الى

الضوء على الإجراءات المعقدة المستخدمة فيها والمحكومة بتشريعات وتعليمات أو إجراءات روتينية موروثة ، وقارنت بين هذه الإجراءات والأساليب وبين ظروف الإدارة المالية في منشآت القطاع الخاص ، حتى بالنسبة إلى تلك الدول التي سعت لأصلاح نظم الإدارة فيها وأصدرت تشريعات حديثة بهدف تطويرها نحو الأفضل .

ومع أهمية هذه الدراسات والأبحاث ، وتأثيراتها المختلفة في الإدارة المالية العامة ، غير أن الوقائع العملية تشير إلى أن مستوى التطور والتحسين الذي طرأ على أنظمة الإدارة العامة والإدارة المالية بوجه خاص كان دون مستوى التوسع الذي حصل في نوعية وحجم الخدمات العامة التي أخذت تتحمل اعباءها الدولة الحديثة مما طبع هذه النظم باستمرار التخلف وعدم مواكبة الاتجاهات الحديثة للخدمات العامة . ويتجلى هذا الموقف بوضوح في الأقطار النامية . وفي أقطارنا العربية بوجه خاص .

ولأجل أن نتوصل الى حلول جذرية ملائمة تتناسب مع واقع الإدارة العامة في الأقطار العربية وجدت من الملائم جدا أن أبتدىء بعرض وجهات النظر المختلفة التي تتردد على ألسنة العديد ممن لهم علاقة بالموضوع .

## ١ - ١ : الإدارة المالية العامة واجراءاتها من وجهة نظر المواطنين

تختلف وجهة نظر المواطنين في الإدارة المالية العامة في الأقطار العربية باختلاف العلاقات التي تنشأ بينهم وبين أجهزة الدولة ، كما أن تأثيرات اجراءات الإدارة المالية على المواطنين وأنعكاساتها على حياتهم اليومية تختلف هي الأخرى باختلاف الدور الذي تلعبه الدولة في الحياة العامة فهي في الدول ذات النظام

واختصاصاتهم لتمكينهم من أداء الأعمال والخدمات الموكلة تنفيذها إلى كل إدارة من هذه الإدارات وعلى الرغم مما في بعض هذه الآراء من أخطاء مبدئية ، فإن ذكرها يعتبر ضروريا كجزء من متطلبات الإصلاح المنشود للإدارة المالية العامة بأركانها المختلفة ، حيث تمثل هذه الإدارات واحدة منها باعتبارها الجهات المنفذة والواجهة الأمامية المعبرة عن سلامة النظام وأجراءاته .

### ( ١ ) في نطاق إجراءات تنفيذ الموازنة

( أ ) تتشكى الأجهزة «الإدارية» إدارة الدولة في عدد كبير من الأقطار العربية من أسباب عدم اعتبار تخصيصات الموازنة الحدود التي ينبغي أن تتحرك في نطاقها هذه الإدارات في تنفيذ الموازنة دون حاجة لتقييدها بصلاحيات مالية تتعلق بالتعاقد والالتزام ما دام هذا الالتزام يسير في حدود التخصيص المعتمد أصلاً في الموازنة .

( ب ) يتساءل عدد غير قليل من المسؤولين في الإدارات الحكومية عن أسباب عدم فسح المجال أمامهم لإجراء المناقشات بين التخصيصات المعتمدة في الموازنة كي تكون لديهم المرونة الكافية في التصرف لأداء الخدمات والأعمال الموكلة اليهم تنفيذها ... وتتأرجح مطالباتهم في هذا المجال بين اعتبار إجمالي التخصيص أساسا للتصرف بمعزل عن التخصيصات المعتمدة لكل فقرة أو بند أو باب . وبين السماح لإجراء المناقشات بين الفقرات للبند الواحد أو بين البنود للباب الواحد .

( ج ) يتجاوز البعض في تساؤلاتهم الحدود السابقة ويتساءلون لماذا يفرض عليهم

الخزينة ولا يسحب منها .

( ٤ ) تشكك العديد من المواطنين بسلامة المعاملات ودقتها في الإدارات الحكومية وعلى سبيل المثال نورد الأمثلة الآتية .

( أ ) ذكر لي أحد كبار المسؤولين في أحد الأقطار العربية ، أنه كان في طريقه إلى الوزارة مستقلا حافلة نقل الركاب (النقل العام) فصعد أحد المواطنين وسلم على صديق له من ركاب الحافلة . وبادره الصديق إلى أين ذاهب ، فأجابه إلى دائرة الضريبة لأدفع الضريبة المترتبة علي فأجابه الصديق ، ولماذا ... لقد تسملت آخر إنذار قبل سنتين ، أن التبليغ الأول سينسأه جهاز الضريبة .

( ب ) شكى أحد التجار في إحدى الأقطار العربية ، أن التنظيم في القطر الذي يعمل فيه قد تطور ، وأنه لم تعد هناك فرصة لتحقيق أرباح كبيرة على حساب مبيعاته كما كان يحصل سابقا ، معتبرا هذا ماخذا على الإدارة العامة والإدارة المالية في ذلك القطر وكان يتكلم بأسف شديد ومراره .

### ١ - ٢ الإدارة المالية العامة من وجهة نظر الجهاز الإداري في الدولة :

تتباين وجهات نظر الجهاز الإداري في الدول العربية في التشريعات المالية وإجراءات الإدارة المالية العامة بالنسبة لمتطلبات المرونة التي يتصورون ضرورة توافرها ضمن صلاحياتهم

دفعة واحدة (وحتى المطالبة باستثماره مصرفياً للحصول على عوائد من هذا الاستثمار ويعتبرون إجراءات الإدارة المالية العليا بعدم تنفيذ هذا الطلب نوعاً من التقصير يعود بالضرر عليهم أولاً وعلى الخزينة العامة ثانياً) وبين طلب سيولة نقدية مباشرة توفر لهم فرص الدفع المباشر لنسب مختلفة من مصروفاتهم .

( ب ) يتشكى عدد غير قليل من مسؤولي الإدارات الحكومية في عدد من الأقطار العربية التي تتبع النظام المركزي أو شبه اللامركزي من المتاعب المتأتية عن مرور مستندات الصرف الصادرة عنهم بعدد من المراحل في إدارات أخرى غير تابعة لهم إدارياً كي تدفع مبالغها إلى أصحاب الاستحقاق .

( ج ) برزت في السنوات الأخيرة ، شكاوى من الإدارات الحكومية المختلفة عن التأخيرات والتعقيدات التي تواكب عمليات التدقيق في وحدات التدقيق المركزية بالنسبة للمصروفات المتعلقة بتنفيذ عقود والتزامات كبيرة خصوصاً التي تتعلق بالنفقات الرأسمالية «مشروعات التنمية» ويعززون أغلب هذه الحالات إلى البون الشاسع بين مستوى القائمين على التدقيق في الوحدات المركزية والمعلومات التي يمكن أن تتوافر لديهم وبين المعلومات الفنية والعقدية المتوافرة لدى الإدارات المنفذة بحكم صلتها المباشرة بالعقد - تعاقداً وتنفيذاً - وبالتالي فإن مراسلات وأستفسارات متعددة تثار نتيجة عدم وضوح الصورة لدى الأجهزة الرقابية وأبتعاد الرقيب عن الأجهزة المتعاقدة

حجم معين من الانفاق في الموازنة العامة للدولة ، ما دام لدوائزهم موارد ذاتية «تجبي من قبلهم» تتجاوز حدود ما يخصص لهم من اعتمادات في الموازنة ويطالبون بأن تكون حدودهم الانفاقية مفتوحة بحدود ما يستطيعون جبايته من موارد .

( د ) يصرح عدد غير قليل من مسؤولي الإدارات في الأقطار العربية بتذمرهم من الأسس المعتمدة في أغلب التشريعات المالية والتي بموجبها تسقط التخصيصات المعتمدة في الموازنة (غير المصروفة) بانتهاء السنة المالية المختصة ويتساءلون عن أسباب عدم إبقائها بحوزتهم لأنها أموالهم اعتمدت بقانون وتتأرجح مطالباتهم بين هذه الحالة الواسعة وبين حالة طلب هذه التخصيصات للأيفاء بمصروفات مستحقة أو التزامات سبق لهم الدخول فيها خلال السنة المالية في حدود ما خصص لهم من الاعتمادات في موازنتها وأنه من غير المعقول أن تتحمل موازنة السنة الجديدة التزامات نشأت عن سنة سابقة .

( هـ ) يتذمر العديد من المسؤولين في أجهزة الدولة في الأقطار العربية من كثرة التعديلات التي تطرأ على الصلاحيات المالية الممنوحة لهم لتنفيذ الموازنة .

( ٢ ) في نطاق إجراءات التمويل والرقابة

( أ ) يتساءل عدد غير قليل من مسؤولي الإدارات في الأقطار العربية عن أسباب عدم توفير النقد بحيازتهم بعد تصديق الموازنة ... وتتأرجح هذه التساؤلات بين طلب الحصول على إجمالي التخصيص

والمنفذة .

### ١ - ٣ الإدارة المالية العامة من وجهة نظر الأجهزة المحاسبية والمالية في إدارات الدولة .

أن معظم التشريعات المالية في أقطار المشرق العربي تعتبر الرئيس الإداري الأعلى هو الأمر بالصرف ، يشاركه في مسؤولية الصرف الموظف المالي في إدارته الذي قد يكون تابعاً له إدارياً في العديد من النظم المتبعة في الأقطار العربية أو من منتسبي أجهزة الإدارة المالية المركزية (وزارة المالية) . وتعكس الوقائع العملية خصوصاً في الفترات الأخيرة حالات من التباعد والسلبيات بين المجموعتين يمكن إجمالها بالآتي :

(١) يعبر عدد من الموظفين الماليين والمحاسبين في أجهزة الدولة عن تدمرهم من عدم التزام المسؤولين الإداريين - وهم الأمرون بالصرف - بالتوجيهات المالية العليا الصادرة من الإدارات المالية المركزية ويعتبرونها بعض مظاهر التعقيد وفرض السيطرة المركزية أو كما يسميها البعض منهم ولاية وزارة المالية وأجهزتها على الإدارات الحكومية ، مما يضع الموظفين الماليين والحسابيين في موقف حرج بين الالتزام بالنظم والتعليمات المركزية ، وبين طاعة رؤسائهم الإداريين .

كما أنهم يعبرون عن استيائهم من عدم اهتمام الأجهزة الإدارية بالبيانات المحاسبية ، وبالتالي عدم الاستفادة منها لأغراض المتابعة واتخاذ القرارات المالية السليمة بشكل يحرّج موقف الإدارات المالية والمحاسبية .

ولذلك فإن نسبة غير قليلة من هذه

المجموعة أكثر ميلاً إلى الارتباط إدارياً وفنياً بالإدارة المالية المركزية ، بهدف الحصول على قدر مناسب من الحماية .

يعبر عدد غير قليل من المسؤولين الإداريين عن عدم رضاهم عن الموظفين الماليين العاملين معهم ، ولا يترددون في وصفهم بالتعقيد وعدم الكفاءة ، وازدواج التبعية الإدارية خصوصاً في الأقطار التي تأخذ بمبدأ اعتبار الموظفين الماليين في الوحدات الإدارية في الدولة من موظفي الإدارة المركزية العليا لوزارة المالية .

كما تعبر مجموعات أخرى عن استيائها من ضعف كفاءة أجهزتها المالية والمحاسبية ، وغالباً ما تربط هذه المجموعة هذه التصرفات ، بتعقيدات الإدارة المالية العليا ، أو عدم ملاءمة التشريعات المالية للظروف المستجدة في عمل أجهزة الدولة وبعض هذه الآراء تأتي كنتيجة مباشرة للموقف الذي تتخذه الأجهزة المالية والمحاسبية في تلك الإدارات من إسناد كل قرار تتخذه إلى التشريعات المالية أو التعليمات المالية المركزية دون إسناد رأيها بنصوص مكتوبة صادرة عن هذه الجهات .

### ١ - ٤ الإدارة المالية العامة من وجهة نظر أجهزة الإدارة المالية العليا والرقابة العامة :

لا تخفي أجهزة الإدارة المالية العليا ، سواء منها الأجهزة المركزية للموازنة أو المحاسبة أو أجهزة الرقابة العامة الخارجية ، شكواها وعدم رضاها عن مستوى الأداء للأمور المالية والمحاسبية في أجهزة الدولة ،

وتنعكس هذه الانطباعات لدى أجهزة الإدارة المالية العليا وأجهزة الرقابة المركزية على شكل ضوابط إضافية ومزيد من التشديد غالباً ما يتخذ صيغ المنع وتحديد الصلاحيات ، مما يزيد في تعقيد إجراءات الإدارة المالية في الدولة ، ويزيد من حلقات الروتين والمراسلات المكتبية في مجال تنفيذ التصرفات المالية في أجهزة الدولة المختلفة .

### الأسباب التي تكمن وراء سلبيات الإدارة المالية العامة

مما لا شك فيه ان النقاط التي عرضناها في القسم الأول من هذه الدراسة تعكس تناقضات واضحة في وجهات نظر أهم الأطراف ممن لهم علاقة بموضوع بحثنا .

ومما لا شك فيه أيضاً ان العديد من الآراء المطروحة له مبرراته في منظور الجهة التي تطرح وجهة نظرها . وليس من السهولة بمكان ان نشجب رأياً على حساب الإراء الأخرى بشكل مطلق غير أن الحقيقة التي تعكسها هذه الإراء والانتقادات ، رغم الاختلاف الكبير القائم بينها ، ان هناك خللاً تنظيمياً في أساليب العمل القائمة في تصريف شؤون الإدارة المالية العامة ، يتطلب البحث عن أسبابه لامكان التوصل الى وضع العلاج الجذري للمشكلة ورسم خطة العمل الملائمة لتحسين اوضاع الإدارة المالية العامة ومن ورائها الإدارة العامة في اقطارنا العربية بالنسبة للأنشطة ذات الصلة بالشؤون المالية .

فما هي هذه الأسباب

من وجهة نظري الشخصية المبنية على دراسة معمقة ومتابعة واسعة لهذا الموضوع على مستوى الدراسات الدولية والعربية ، فاني اعزو أسباب هذه الأوضاع الى العوامل الاتية

وتتركز هذه الشكوى في عدد من النقاط الأساسية نوردتها فيما يلي .

( ١ ) التجاوب المحدود بين الإدارات المالية العليا والأجهزة الإدارية في الدولة ، والشعور المتبادل بأن كل جهة تحاول المساومة للحصول على الأكثر من وجهة نظرها .

( ٢ ) ضعف البيانات والمعلومات والتحليلات المحاسبية والمالية التي تقدمها الإدارات الى الإدارة المالية لتسهيل مهمتها في إعداد الموازنة العامة للدولة .

( ٣ ) تباطؤ الإدارات او عدم استجابتها المنتظمة في تقديم البيانات الصحيحة وفي الوقت المقرر لأغراض المتابعة .

( ٤ ) عدم التزام الإدارات بالتخصيصات المعتمدة ، خصوصاً في مرحلة الالتزام ، التي لا تظهرها عادة الكشوف المحاسبية في العديد من النظم المحاسبية المعتمدة في الأقطار العربية ان لم نقل جميعها .

( ٥ ) كثرة رجوع الإدارات الى الإدارات المالية المركزية في طلب الاستئذان للقيام بأعمال وخدمات وصرف مبالغ مما يدخل في اختصاصاتها دون حاجة لأستئذان السلطات المالية المذكورة .

( ٦ ) ضعف السيطرة على حيازة الموجودات الثابتة التي بعهدة الإدارات بما في ذلك السيطرة على الانفاق الرأسمالي ، والاستخدام الأمثل للموجودات الثابتة التي تمتلكها .

( ٧ ) ضعف السيطرة على متابعة تحصيل ديون الإدارة بذمة الغير بشكل مطلق او في اوقاتها المحددة .

بصورة متداخلة .

٢ - ١

التوسع السريع والمتعدد الاتجاهات لأنشطة الدولة في الدولة النامية وتحملها لأعباء جديدة في مجال الخدمات العامة وأعمار البلاد ، والحاقها بركب الحضارة في الدولة المتقدمة بأقصر وقت ممكن .

وقد ساهمت وسائل الاتصال الحديثة ، وأنشطة الأمم المتحدة والمنظمات الفنية المنبثقة عنها في دعم هذا الاتجاه في الدول النامية ، بمعزل عن توفير المتطلبات العملية وتوفير الكوادر البشرية الوطنية اللازمة لتأمين نجاحه . وقد انعكست هذه الاتجاهات في الأمور المالية على ما يأتي .

( ١ ) الزيادة السريعة والمطرودة في حجم الإنفاق الحكومي لمواجهة متطلبات تنفيذ الخدمات والأعمال التي قررت الدولة ولوجها أو القيام بها وما واكب هذا التوسع من حاجة ملحة الى أنظمة مالية ومحاسبية وأساليب عمل مغايرة للأساليب التي كانت متبعة قبل هذا التوسع .

فمما لا شك فيه ان ادارة انفاق لا يتجاوز بضعة ملايين محصور في عدد محدود من الإدارات ، مع توسع نسبي محدود لا يتجاوز نسبة ٥٪ - ١٠٪ سنويا وقد تكون أقل من ذلك ، هو غير ادارة انفاق يقفز الى مئات الملايين او بضعة مليارات يوضع تحت تصرف عدد كبير من الإدارات ذات الاختصاصات المختلفة والسريعة التغيير .

( ٢ ) ان التوسع الكبير في حجم الانفاق العام ، قابله توسع مقابل في الإيرادات

سواء من حيث تعدد المصادر ، أو سعة القاعدة في المصدر الواحد ، فضرورية دخل مثلا محدودة الوعاء يخضع لها عدد محدود من المكلفين ، غير ضرورية دخل واسعة الوعاء يخضع لها مئات الآلاف والملايين من المكلفين .

وما يقال عن ضريبة الدخل يقال عن الضرائب الكمركية وضرائب الانتاج مثلا عندما يتسع حجم التصدير والاستيراد كما ونوعا وقيمة ليلبغ اضعافا مضاعفة لما كان عليه قبل عدد محدود من السنين . ومما لا شك فيه ان مثل هذه التغييرات تستوجب احداث تغييرات جوهرية في الأجهزة المكلفة بهذه الأعمال من حيث أنظمة العمل وأساليب اعداد الكوادر المؤهلة علميا وعمليا وذهنيا لاستيعاب الأوضاع الجديدة .

( ٢ ) لقد انعكست العوامل السابقة على احداث تغييرات اساسية في الموازنات العامة شكلا وتنظيما زادت تعقيدا بالقياس لما كانت عليه سابقا وقد ساهمت البحوث الدولية في التركيز على هذا الجانب من الأنشطة المالية في الدول النامية .

حيث طرحت هذه البحوث تجارب الدول المتقدمة او اتجاهاتها التنظيمية - حتى غير المطبقة منها - بصيغ مغرية على الدول النامية دون أن تقدم معها متطلبات تنفيذ هذا النوع من الموازنات ، والاستفادة منها في مجال التخطيط المالي والإدارة المالية العامة من الناحية العملية .

ومع ان هذه الظاهرة ليست مقتصرة على

الصرف المركزي .

( ب ) التوسع في عمليات التسليف «العهد» النقدي للوحدات «إدارات الدولة» كأدارات أو كلاجان تحت ضغط متطلبات الإسراع في التنفيذ ، والتخلص من طوق الدفع المركزي وما ينشأ عنه من تأخير في عمليات الدفع .

( ج ) ظهور حالات التزوير والتلاعب في مستندات الصرف والقبض المقدمة الى وحدات التمويل المركزية .

( د ) اللجوء إلى أساليب إدارية وردعية للحد من الآثار السلبية للظواهر السابقة .

ولا بد أن تفرز هذه الاجراءات الموجهة لمعالجة حالات محدودة (رغم ضرورة اتخاذها) انعكاسات سلبية على المجموعات الكبيرة حسنة التصرف من أطراف العلاقة ، وهو ما تعبر عنه في شكواها من تعقيدات روتين الدفع إضافة الى ان هذا الأسلوب يؤدي الى التأثير على متطلبات الاستفادة المثل من الموجود النقدي للخزينة العامة ، بما في ذلك تحقيق الفوائد المباشرة في هذا المجال من الخدمات المصرفية التي أخذت بالانتشار الكبير في جميع الأقطار العربية .

وهو عكس ما قد يتصوره البعض من ان النظام المركزي في التمويل «التغذية النقدية» يحقق الاستخدام الأفضل للسيولة النقدية ... وهو ما كان قائماً فعلاً في ظل الموازنات المحدودة ، والنطاق المحدود للخدمات العامة والإدارات المنفذة لتلك الخدمات .

( ٢ ) احتفاظ معظم النظم المحاسبية الحكومية في أغلب الأقطار العربية بالنظام المركزي او شبه اللامركزي في التنظيم المحاسبي من خلال وحدة او

الدول النامية فالدول المتقدمة تعاني منها الكثير ، غير أن سرعة تقبل الدول النامية لهذه الاتجاهات ومقدرتها المحدودة تكنولوجيا على مواجهة متطلبات معالجة جوانب أساسية من سلبياتها زادت من حدة الأوضاع التي أخذت تعاني منها بالقياس الى معاناة الدول المتقدمة .

٢ - ٢ :-

تخلف أساليب العمل عن مواجهة التوسع الكبير الذي طرأ في حجم التصرفات المالية للدول النامية «موارد وأنفاق» والتوسع المطرد في الخدمات العامة ، كما ونوعاً ، دون أحداث تغييرات جوهرية في أساليب الإدارة المالية ، بشكل يجعلها تتماشى ومتطلبات تنفيذ هذه الخدمات وانفاق هذه الأموال الضخمة على نحو يتناسب مع الأهداف التي تم تبنيها في أحداث هذه التغييرات الجوهرية في البنية الاجتماعية والاقتصادية في الدول النامية .

وتبرز هذه الظاهرة في أقطارنا العربية بالاتي :

( ١ ) احتفاظ معظم نظم الإدارة المالية العامة باستخدام النظام المركزي في التمويل ، المستند الى وجود وحدة او عدد من الوحدات المركزية (حسب سعة القطر جغرافياً وإدارياً) تتولى مسؤولية تنفيذ أوامر الصرف التي تصدر عن الوحدات الإدارية المختلفة ، رغم الزيادة الكبيرة في عدد الوحدات والتوسع الكبير في حجم الأنفاق ونوعيته .

ومن الطبيعي جدا ان يواجه هذا الأسلوب في العمل في إطار متطلبات التمويل السلبية الآتية .

( أ ) تأخيراً في تنفيذ أوامر الدفع التي تصدر عن الوحدات المتعددة على وحدة

مراحلا مما هي عليه في النظام شبه اللامركزي .

( ب ) عجز التنظيم المحاسبي في ظل النظام المركزي في التنظيم ، عن تأمين متطلبات التنفيذ الصحيح للأساليب المتطورة في الموازنات حيث غالبا ما نجد ، أن لم يكن مطلقا ، ان مستوى التحليل المتعدد الاتجاهات في الموازنة لا ينعكس على بيانات المتابعة وحتى الحسابات الختامية ، هذا بالإضافة الى التأخير في توفير ما يقدم من البيانات وموعد انجاز الحسابات الختامية والنسبة العالية في الأخطاء التبويبية في القيود المحاسبية .

وغالبا ما نجد أن المنحى الذي يتخذه النظام المحاسبي في عرض نتائج تنفيذ الموازنة ، دون مستوى التنظيم المتطور للموازنة نفسها ، مما يضعف الفرص للاستفادة من النظام المحاسبي في اعداد الموازنات للسنوات اللاحقة الاستفادة الكاملة .

وقد عبر السيد BI - JILONG الأمين العام المساعد في الأمم المتحدة لقسم التعاون الفني عن هذه الحقيقة في الكلمة التي أفتتح بها حلقة العمل التي نظمتها الأمم المتحدة في نيويورك للفترة بين ( ٢ - ١٠ ) اذار لسنة / ١٩٨١ لبحث اتجاهات تطوير الادارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي في الدول النامية حيث ورد في كلمته بهذا الشأن ما يأتي :

« أن نظم الموازنة الحكومية لاقت في السنوات الأخيرة عناية خاصة في العديد من دول العالم ، باعتبارها اداة رئيسية للإدارة

وحدات مركزية تتولى تنظيم حسابات عدد كبير من الوحدات المحاسبية «الادارات» المرتبطة بها «وغالبا ما يكون ارتباطها تمويليا ايضا» .

وتنعكس هذه الظاهرة على جملة اثار سلبية يمكن اجمالها بالاتي .

( ١ ) استمرار العمل بنظام ازدواج العمل المحاسبي اداريا وهي الظاهرة التي تعرض وجود سجلات محاسبية في الوحدات المحاسبية ذات طابع اداري للرقابة والمتابعة الداخلية في الوحدة ، الى جانب وجود مجموعة دفترية محاسبية في وحدة التنظيم المركزية بالنسبة لمجموعة الوحدات المحاسبية «الادارات» المرتبطة بها في الوقت الذي تعتبر فيه سجلات وحدة التنظيم المركزية هي السجلات الأساس في عرض النتائج ومعالجة متطلبات البت في الحقوق والالتزامات التي يتطلب الأمر فيها الرجوع الى السجلات المحاسبية .

وحتى مجموعات الدول التي أخذت بالنظام شبه اللامركزي في التنظيم المحاسبي او التمويل ، فان وقوف مسؤولياتها التنظيمية عند مرحلة اصدار ميزان المراجعة ، وعدم تكامل الدورة المحاسبية لعملياتها التنظيمية يفقد سجلاتها المحاسبية الدور الفاعل في مجال الرقابة المحاسبية المطلوبة مما يفتح المجال للأجراءات الادارية كبديل ، وهو ما يعكس التعقيدات التي اشرفنا عليها سابقا ... وان كانت في ظل النظام المركزي اكثر تعقيدا وأطول

رأى أن سبب الفشل الذي واجه تنفيذ موازنة البرامج في العديد من الدول المتقدمة لا يعود إلى ضعف الكادر المحاسبي ، بقدر ما يعود إلى عدم الاهتمام بالجانب المحاسبي ومتطلبات التنفيذ عند وضع خطط تطوير الموازنة بما في ذلك نظام الإدارة المالية العامة\* .

وطبيعي جداً أن تقود هذه النتائج إلى متاعب مزدوجة للإدارة المركزية للموازنة والوزارات والإدارات الحكومية في مرحلة أعداد الموازنة وتنفيذها وتقود إلى العديد من التعقيدات وعدم الواقعية في مواجهة طلبات الإدارات واعتمادها على القناعة الشخصية أكثر من اعتمادها على معايير سليمة مستندة إلى بيانات صحيحة .

٢ - ٢) أن توسع الموازنات والزيادات الكبيرة في حجم الانفاق والموارد وتنوعهما ، قاد إلى أنواع جديدة من الالتزامات التعاقدية الكبيرة والطويلة الأمد ، ألزمت الإدارات المالية العليا بحتمية الخروج بنسب متفاوتة وصيغ مختلفة عن الأساس النقدي الذي استمر العمل به لفترات طويلة دون مشاكل تذكر ، حيث أصبح الإصرار على إتباعه بشكل مطلق مصدر مشاكل وتعقيدات في الصرف والجباية وتأمين متطلبات إيفاء الإدارات بالتزاماتها المالية التي تتجاوز فترات تنفيذها (تعاقدية أو واقعية) حدود السنة المالية .

من جهة ثانية فإن الاتجاهات الجديدة في الدراسات الخاصة والنظم المحاسبية بشكل عام أو ما صدر منها عن الأمم المتحدة\*\* تؤكد ضرورة

ووسيلة فعالة لتخصيص الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والمشروعات التي تسعى الحكومات إلى تنفيذها . ومع تزايد الشعور لدى العديد من الدول النامية بأن نظم الموازنة التقليدية لم تعد ملائمة لتلبية طموحاتها ، فإن عدداً كبيراً منها اتجه نحو تطوير هذه النظم ، ثم أُرِدَفَ قائلاً ... بأن كلنا يعلم بأن العديد من هذه الدول حاول تنفيذ نظام موازنة البرامج ، أو الموازنة التخطيطية أو نظام موازنة التخطيط والبرمجة B. B. B. S. أو نظام موازنة الصفر ZERO BASED BUDGETING وغيرها من نظم الموازنة ، إلا أنني أستطيع أن أؤكد بأن واحداً من الأسباب الرئيسية للنجاح المحدود أو الفشل الذي حققته هذه المحاولات يرجع إلى ضعف أو عدم ملاءمة النظم المحاسبية ، وينتهي السيد BI - JILONG إلى القول بأن العناية بالمحاسبة والنظم المحاسبية والرقابية وتطويرها يجب أن ترقى إلى مستوى العناصر الأساسية في جدول أعمال كبار المديرين ومتخذي القرارات المبدئية في دول العالم الثالث» .

وهذا الرأي يتفق كلياً مع ما سبق لي أن قلته قبل هذا التاريخ في المؤتمر الدولي السابع عشر للعلوم الإدارية الذي عقد في أبيجان ساحل العاج في أيلول/ ١٩٧٧ حيث ذكرت تعقيباً على ما أورده ممثل ألمانيا الاتحادية ما يأتي (في

\* حنا رزوقي الصائغ / إجراءات تطوير الموازنة الموحدة في العراق ضمن إجراءات تطوير أساليب التخطيط المالي / مجلة المالية بغداد العدد (٣) لسنة ١٩٧٧ .

\*\* (١) دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن السيمانر الإقليمي للأمم المتحدة / ١٩٦٩ .

(٢) ندوة الأمم المتحدة / عن الاتجاهات الدولية في تطوير الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي / ١٩٨١ .

وهو واحد من الأسباب التي تكمن وراء ظاهرة المساومة بين الإدارة المركزية للموازنة والوزارات والدوائر في مرحلة اعداد الموازنة العامة السنوية .

( ج ) بروز التعقيدات وتعدد المراحل الرقابية والادارية في انجاز متطلبات الايفاء بالالتزامات المنقولة الى حساب الأمانات نتيجة الصيغة المحاسبية المستخدمة لتنفيذ هذا الأسلوب ، وتزداد هذه الظاهرة تعقيدا في ظل النظام المركزي في الصرف والتنظيم المحاسبي .

(٤-٢) عدم وجود خطة محاسبية «دليل محاسبي» للحسابات الحكومية متكامل مع الموازنة ، ومستند إلى أسس في التحليل توفر المرونة اللازمة لاضافة حسابات جديدة حسب متطلبات العمل تحقق العرض الواضح لعناصر المركز المالي ، بما فيه من حقوق والتزامات وتتهيء فرص متابعتها حفاظاً على حقوق الدولة على الغير وحقوق الغير على الدولة .

ذلك أن أغلب النظم المحاسبية الحكومية في الأقطار العربية ما زالت تستخدم نفس الحسابات التي كانت تستخدمها منذ فترات سابقة عندما كانت موازنتها محدودة وحجم الانفاق محدوداً وعندما تنشأ حاجة الى استحداث حساب جديد يتخذ القرار بشأنه باجتهادات شخصية آنية ، وغالبا ما يحصل ان تتغير استخدامات الحساب او يتم التوسع في استخدامه بمجرد تغيير من اتخذ القرار بالاضافة إلى أن تلك الحسابات لم يكن وجودها معتمدا على معايير معينة ، ومفاهيم محدودة واضحة .

اتباع اساس الاستحقاق المحاسبي لتأمين البيانات الأكثر دقة لنتائج تنفيذ الموازنة ، وتوفير الظرف الملئم محاسبيا وقانونيا للادارات لتسديد ما تحقق بذمتها من نفقات نشأت بصورة قانونية خلال سنة مالية وفي ظل تخصيصات معتمدة ولكنها لم تدفع لسبب او اخر ، وكذلك توفير الأسلوب المحاسبي السليم لمتابعة تحصيل الإيرادات المتحققة بذمة الغير .

ان الجانب الفني من هذه الاتجاهات سليم جداً ، غير ان ظروف العمل المحاسبي في أجهزة الدولة المبيته في الفقرتين ( ١ ، ٢ ) من هذا البند واستخدام النظم المحاسبية لحسابات الامانات العامة او ما يشبهها لتنفيذ هذه الاتجاهات قادت الى جملة نتائج سلبية نذكر أهمها بالاتي :

( أ ) استخدام هذا الأسلوب كوسيلة لتدوير التخصيصات المعتمدة مما قاد الى تعدد مصادر القدرة الانفاقية خلال السنة المالية واضعاف دور الموازنة كأداة لتخطيط التدفقات النقدية خلال السنة المالية خصوصا في مجالات استخدام حسابات الامانات لاغراض تنفيذ أساس الالتزام .

( ب ) ان البيانات المحاسبية الخاصة بنتائج تنفيذ الموازنة في ظل استخدام الامانات كحساب لتنفيذ أساس الالتزام ، قاد الى تشويه حقيقة البيانات التي يمكن اعتمادها لاغراض التخطيط المالي والتحليلات اللازمة لأعداد الموازنات السنوية خلافا للهدف الذي قاد الى قبول هذا التطور في العمل المحاسبي

أعمال»، إضافة إلى أن الحاجة أصبحت ملحة جدا لاستخدام المقاييس المعيارية والبيانات الحاسوبية كمؤشرات رقابية .

أما الرقابة اللاحقة ، فهي غالبا ما تكون رقابة مستندية - كتكرار لعمليات الرقابة السابقة وتأخذ شكل رقابة عينات وبصيغة تفتيشية أو تحقيقية ونادرا ما تطورت إلى مرحلة الرقابة الإحصائية المعتمدة على التحليل والقياس النسبي .

في الوقت الذي أصبح فيه حجم الأنفاق الحكومي من الضخامة بحيث يعتبر التدقيق المستندي وحده قاصرا بلا شك عن الإيفاء بمتطلبات الرقابة الفاعلة والموجهة .

أما الرقابة على الموارد من حيث التحقق والتحصيل فما زالت متخلفة إلى حد بعيد أو مهملة بالقياس إلى الاهتمام الموجه إلى الرقابة على الصرف في الوقت الذي يجب أن تحظى فيه الموارد بنفس الاهتمام الذي تحظى به المصروفات وأن يكون لها معاييرها الخاصة .

إلى جانب هاذين العاملين ، فإن الرقابة على حيابة الموجودات الثابتة بما فيها الملكية العقارية العامة وحسن استغلالها والتصرف بها ، هو الآخر موضوع خطير جدا ... خصوصا إذا ما علمنا أن نسبة عالية من الانفاق العام ينصب حاليا على النفقات الرأسمالية سواء كانت لأغراض تصريف الأعمال اليومية أو إنشاء مشروعات جديدة - خدمية كانت أم إنتاجية - وأن التعاون بين أجهزة الرقابة اللاحقة وإدارة الحسابات المركزية في الدولة في مجال

وهذه الحالة تنعكس على جملة نتائج سلبية في علاقات الإدارة المالية العليا مع الإدارات المنفذة «الوحدات الحاسوبية» وحتى في علاقات المواطنين أنفسهم مع الإدارة الحكومية كنتيجة مباشرة لما يفرضه هذا الواقع الفني غير السليم في التنظيم الحاسوبي من فرض إجراءات ذات طابع إداري تزيد من مراحل العمل في تنفيذ العمليات المتعلقة بالإيفاء بهذه الالتزامات . وتزداد الحالة تعقيدا في الأقطار التي تأخذ بالنظام المركزي في التنظيم الحاسوبي والتمويل النقدي .

(٥-٢) عدم مواكبه أساليب الرقابة للتطور الرئيسي الذي حصل في نفقات الدولة .

ففي إطار الرقابة السابقة وفي ظل النظام المركزي في التمويل والتنظيم الحاسوبي ما زال التدقيق السابق للصرف يعتمد على مراقبة الشكليات القانونية المتمثلة ب :

- أ ) توفير التخصيصات المعتمدة
- ب ) صحة التوييب الحاسوبي
- ج ) توافر الصلاحيات في التعاقد
- د ) صحة التوثيق المستندي

ودون الأخلال بأهمية هذه المعايير ، غير أنها أمام التوسع والتنوع الكبير في الانفاق لم تعد تكفي لتأمين سلامة عمليات الصرف فضخامة العقود والالتزامات تستوجب كفاءات خاصة ومتشعبة لدراسة العقود التي يجري على أساسها الصرف ، كما أن التوثيق المستندي يمكن أن يكون شكليا خصوصا في العقود الكبيرة «سواء كانت عقود تجهيز أو عقود تنفيذ

( ٢ ) تنظيم عائد استغلال ما يمكن استغلاله من هذه الموجودات .

وبهذه الطريقة يمكن تنظيم علاقة اكثر واقعية وموضوعية في مناقشة طلبات الدوائر عند اعداد الموازنة العامة وتخصيص المبالغ للنفقات الرأسمالية وكذلك تقليص مراحل الاجراءات الادارية في عمليات الشطب والبيع لهذه الموجودات عند استهلاكها\* .

ان هذا الموضوع ما زال مهملا الى حد بعيد في جميع النظم المحاسبية الحكومية في جميع الاقطار العربية تقريبا ولو بنسب متفاوتة فاذا ما علمنا حجم الانفاق الرأسمالي العام ونسبته الى مجمل الانفاق العام في اقطارنا العربية ، وان نسبة عالية منه تدفع بالعملات الصعبة ادركنا أهمية التوجه نحو اعتماد الأساليب الجديدة المقترحة في هذا المجال .

## ٢-٧ الادارة المالية العامة والجهاز الاداري

كما بينا سابقا فان الرؤساء الاداريين على مستوياتهم المختلفة يعتبرون في جميع الاقطار العربية أمرين بالصرف ، فهم الرؤساء للأجهزة المالية ومتخذو القرارات المتعلقة بتنفيذ الموازنات أو التصرفات المالية الأخرى .

وأستطيع ان اقول بان اغلب شاغلي هذه المناصب الادارية (الا نادرا او استثناء) بعيدون اختصاصا ومعرفة عن الأمور المالية حتى في اطار ما يمارسونه من مسؤوليات ، باستثناء ما قد يقفون عليه من معلومات غير

تنظيم هذا الموضوع أمر ضروري جدا .

## ٦-٢ محاسبة الموجودات الثابتة ومحاسبة الأندثار (الأهالك) :-

صحيح ان جميع النظم المحاسبية الحكومية في دول العالم تسير (في اطار النظام المحاسبي الحكومي على مستوى الدولة) على مبدأ معالجة النفقات الرأسمالية كالنفقات الايرادية وأقفاؤها في الحسابات الختامية (حساب قياس النتيجة ، او كما تسمى حسابات الموازنة) في ختام السنة المالية بأعتبارها كمصروفات ... وبالتالي عدم استخدام محاسبة الموجودات الثابتة ومحاسبة الأندثار في الحسابات الحكومية .

غير ان توسع ملكية الاجهزة الحكومية للموجودات الثابتة من عقار ومكائن وأجهزة وأثاث ... الخ يستوجب توفير مقومات السيطرة المحاسبية على حيازتها وسلامة استخدامها وكذلك سلامة التصرف بها - شطبها ثم بيعها او اتلافها حسب الظروف الخاصة . لقد انتبه عدد من اقطار العالم الى هذا الموضوع فاتجهت الى تنظيمه والسيطرة عليه محاسبيا على مستوى الوحدات المحاسبية من خلال استخدام الحسابات النظامية وتوفير معدلات استهلاك «اهلاك» تطبق احصائيا بالنسبة لكل نوع من أنواع الموجودات وتكون أساسا لتحديد الموقف بالنسبة للحالات الآتية .

( ١ ) قبول تخصيص المبالغ لشراء موجودات جديدة .

( ٢ ) قبول شطب واستهلاك الموجودات المستعملة وأسلوب بيعها .

\* حنا رزوقي الصائغ/محاسبة الموجودات والأندثار في النظام المحاسبي/كراس رقم ٢٣٩ لسنة ١٩٨٢ صادر عن المنظمة العربية للعلوم الادارية .

والمحاسبية في أجهزة الدولة المختلفة في جميع الأقطار العربية ، فإن أسلوب المصانعة ما زال هو الغالب في تهيئة الكوادر العاملة في هذا الحقل .

صحيح ان تقدماً ملحوظاً قد طرأ في مجال التدريب في عدد غير قليل من الأقطار العربية ولكن هذا التدريب ما زال يركز على النواحي التي يغلب عليها الطابع الأكاديمي النظري ، مع إضافات تتعلق بالصلاحيات المالية وما يستجد بشأنها من توجيهات تصدر عن الإدارة المركزية .

ويلعب شكل النظام المحاسبي الحكومي المعتمد أساساً في أغلب الأقطار العربية على النظام المركزي أو شبه اللامركزي في التمويل والتنظيم المحاسبي دوراً مهماً في أضعاف الدور الفاعل لبرامج التدريب من الناحية العملية . كما ان من الأمور المهمة جداً في هذا المجال هو اختيار المدربين وحدود اختصاصهم وتطوير برامجهم أي إعطاء عناية فائقة لمهمة تدريب المدربين وأعداد البرامج الخاصة بذلك وتطويرها .

### مكامن العقد التي تحيط بنظام الإدارة المالية العامة في الأقطار العربية وأسلوب معالجتها

٣ - ١ مكامن العقد في نظام الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي من التحليلات التي أوردناها يمكننا تحديد مكامن العقد في نظم الإدارة المالية العامة ونظم المحاسبة الحكومية في الأطار العربية بالآتي :-

(١) اتجاه معظم الأقطار العربية الى التشريع - تشريع القوانين

منتظمة نتيجة استمرارهم بممارسة المسؤوليات الإدارية وكنتيجة لذلك فانهم يقعون تحت تأثير اتجاهين في حياتهم العملية .

الاتجاه الاول ... توجيهات موظفيهم الماليين .

الاتجاه الثاني .. المركز الإداري وما يضمنه من صلاحيات وفي الحالتين قد تقوهم هذه الظروف الى الوقوع في اخطاء تتفاوت اهميتها وتأثيرها باختلاف حجم المنشأة او مسؤولياتها المالية او دخولهم في دوامة المراسلات مع الأجهزة المالية العليا في امور قد لا يحتاجون الى الرجوع فيها الى هذه الإدارات .

وتنعكس هذه التصرفات على زيادة مراحل العمل مما يخلق التذمر في نفوسهم تجاه التصرفات المالية ولدى الموظفين الماليين العاملين معهم ولدى الإدارات المالية العليا إضافة الى المواطنين ممن لهم علاقة مع دوائهم .

اننا لا ننادي هنا بأن يكون جميع العاملين في الأجهزة الإدارية العليا من المختصين في الأمور المالية . ولكن تحديد حد ادنى من المعلومات المالية التي يجب على الموظف الإداري العلم بها شيء ضروري لمصلحة سير العمل في ادارات الدولة ما دام ملزماً بممارستها بحكم وظيفته .

### ٢ - ٨ أسلوب تهيئة الكوادر العاملة في الشؤون المالية والمحاسبية في أجهزة الدولة

استمرت الوظائف المالية والمحاسبية في أجهزة الدولة المختلفة تشغل اعتماداً على أسلوب المصانعة في التدريب .

ومع التطور الكبير في المسؤوليات المالية

الأساليب الحديثة ، دون اعداد متطلبات انجاح تطبيقها والاستفادة منها الاستفادة المثلى لاغراض التخطيط المالي والمتابعة والرقابة .

ولذلك فان ما جنته الدول العربية ، نتيجة هذا التطوير كان محدودا نسبيا بالقياس الى أهدافه في المجالات المشار اليها اعلاه الى جانب المصاعب التي واجهت التطبيق عمليات بنتيجة عدم استعداد الادارات لتقبل هذه الأساليب بأهدافها الواسعة .

(٣) الصيغ العامة للتعليمات والتوجيهات المالية ، بمعزل عن مستوى وطبيعة الأعباء المالية الملقاة على أجهزة الدولة المختلفة ، مما يؤدي إلى خلق ثغرات واسعة في فهم هذه التعليمات من قبل المستويات المختلفة في أجهزة الدولة .

(٤) قصور اساليب التدريب على اعمال الادارة المالية العامة والنظام الحاسبي الحكومي بالقياس الى الحاجة الفعلية وفق المستويات المختلفة للادارات المنفذة وحاجة العمل في المستويات المختلفة لكل مجموعة من الادارات العاملة في مجال أنشطة الادارة المالية العامة بعناصرها المختلفة الى جانب الحاجة الماسة الى تنظيم برامج خاصة بالادارة المالية لرؤساء الأجهزة الادارية باعتبارهم أمرين بالصرف تتناسب مع المستويات

والأنظمة المالية - كوسيلة لتطوير الادارة المالية العامة والنظام الحاسبي الحكومي دون الأخذ بنظر الاعتبار مقومات او متطلبات تأمين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية .

ولذلك فاننا نجد أن عددا غير قليل من القوانين او النظم المالية حديثة الصدور ، قد أخذت بمبادئ مالية ومحاسبية حديثة مما ينادى بتطبيقها دراسات الأمم المتحدة والمنظمات المنبثقة عنها او الدراسات الصادرة عن المنظمة العربية للعلوم الادارية او بعض الأخوة المختصين من الأساتذة والعاملين في هذا الحقل . غير انه من جانب اخر نجد ان فعالية هذه التشريعات كانت ضعيفة من الناحية العملية في مجال تطوير نظم الادارة المالية . أو أن بعض احكامها لم تطبق اصلا من الناحية العملية ، وطبقت بشكل مشوه . او بصيغ متباينه في الوحدات المحاسبية للدولة الواحدة وسبب ذلك يعود الى ان الحاجة الى تطوير أساليب العمل وتهيئة مستلزمات التنفيذ يجب ان تسبق صدور التشريعات ليكون جو التطبيق مهياً لتقبل تنفيذ الاتجاهات المتقدمة فنيا .

(٢) تطوير أساليب اعداد الموازنة او الموازنات العامة ، والأخذ بالأساليب المستحدثة في إطار برمجة الموازنة او استخدام التصنيف المقاطع والى غيره من

ولذلك فإن التقرير يرى ابتداءً بان الحاجة ماسة وضرورية لإعادة النظر في الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في الدولة ليس فقط لتأمين البيانات المطلوبة ، وإنما لاعطاء الدرجة المطلوبة من المرونة والسرعة في أداء الأعمال بتقديم البيانات الصحيحة .

وهذا الرأي يتفق مع ما قلناه سابقاً بأن «إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي وبناءه على أسس تتلاءم والظروف المستجدة في أقطارنا العربية (من حيث توسع حجم الخدمات العامة وزيادة عدد إدارات الدولة وزيادة حجم الانفاق العام) يعتبر حجر الزاوية في بناء الإدارة المالية الكفؤة وبالتالي دعم الإدارة العامة وتقويتها بقدر ما يتعلق الأمر بأنشطتها ذات الصلة بالأمور المالية وغالباً ما يكون تأثيرها كبيراً في تحقيق نسبة عالية في أنشطة وممارسات هذه الإدارات . وهذا الاتجاه يتطابق مع الفقرة (٤)

من العناصر الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية والصادر عن المنظمة العربية للعلوم الإدارية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة من ١٦ - ٢١/٦/١٩٨٠ حيث ورد فيها ما نصه .

لقد روعي في إعداد النظام إجراء تغيير جوهري في أسلوب الإدارة المالية بأعتماد أسلوب الاستقلال المحاسبي للوحدة

المختلفة لمراكزهم في هذا المجال .

(٥) عدم اعارة موضوع الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي العناية التي يستحقها كحجر زاوية في مجال تطوير الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي في الأقطار العربية ، سواء كان ذلك على مستوى التحليل التنظيمي - التصنيف التنظيمي ، الإداري - للموازنة ، أو على مستوى إجراءات التمويل «التغذية النقدية» والتنظيم المحاسبي والرقابة .

### ٣ - ٢ الاطار العام للتوصيات لمعالجة الموقف

لقد اكدت التوصيات الصادرة عن الندوة التي عقدتها الأمم المتحدة لمناقشة الاتجاهات الدولية في تطوير الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي المنعقدة في نيويورك في آذار/١٩٨١ على ما يأتي :

«أن البيانات المختلفة التي تعرضت الى أهمية توفيرها الدراسات المقدمة في الندوة والأسس المحاسبية التي ناقشت فاعليتها في مجال التخطيط والإدارة المالية وتهيئة البيانات ... لا يمكن ان تكون ناجحة من الناحية العملية إذا إستمر مسك الحسابات الحكومية يعمل في إطار الطريقة التقليدية ...

( ٣ ) تحديد المسؤوليات المالية في سلم الهيكل التنظيمي لمجموعات الإدارات بما في ذلك :

أ ( الصلاحيات المالية

ب ( البيانات المحاسبية المطلوبة

ج ( مسؤوليات الحيابة «حيابة الموجودات الثابتة والتصرف بها» .

وفي هذا الصدد يشير البند (١٥٣) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن السيمانار الأقليمي للأمم المتحدة المنعقد سنة /١٩٦٩ الى ما يأتي :

«لوفاء بمتطلبات الإدارة والرقابة المحاسبية وفاء كاملا وحتى نهيء للكشف عن نتائج الشؤون المالية بطريقة صائبة فان نظام المحاسبية الحكومية يجب ان يتعرف على أنواع الاحتياجات المختلفة عند المستويات المختلفة للعملية . فعلى مستوى كل من الوحدات العاملة على حدة مثلا فان النظم التفصيلية للمحاسبة والتقارير تكون مطلوبة للوفاء بالمسؤوليات المتنوعة للإدارة الكفؤة والفعالة للبرنامج وما يرتبط به من استخدام للأموال وفي الجانب الآخر من وجهة النظر الحكومية على المستوى الكلي ، وتظهر الحاجة الى اجراءات ملخصة للمحاسبة والتقارير التي يمكنها ان تخدم الإدارة النقدية الشاملة وأغراض الرقابة واطهار النتائج» .

٣ - ٣ متطلبات التنفيذ فنيا

ان تطبيق المقترحات الواردة في البند

المحاسبية الحكومية لما يوفره من مرونة في التغذية النقدية والتنظيم المحاسبي وسهولة في تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وتحقيق درجة عالية من الرقابة التي يفقدها العديد من النظم المحاسبية الحكومية في الدول العربية بنسب مختلفة) .

لذلك فان الاطار العام للأجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة الموقف كهدف استراتيجي في الإدارة المالية العامة والتنظيم المحاسبي يمكن أجمالها بالآتي .

( ١ ) تأمين متطلبات تحديد القدرة الانفاقية لكل وحدة تنظيمية «إدارة» من ادارات الدولة ... ويعني هذا حتمية توفير موازنة خاصة لكل ادارة من هذه الادارات .

ولا يعني ذلك أن يكون تشريع الموازنة العامة على مستوى جميع الادارات الفرعية في السلم الاداري لأجهزة الدولة .

ولكن توفير التخصيص لكل وحدة تنفيذية يمكن أن يتم بأجراءات ادارية تتخذها الإدارة العليا التي ترتبط بها هذه الادارات الفرعية عن طريق ما يسمى بتوزيع التخصيصات المعتمدة .

( ٢ ) تطبيق النظم اللامركزي في التمويل والتنظيم المحاسبي كاملا على مستوى جميع الوحدات العاملة في أجهزة الدولة والمذكورة في الفقرة (١) السابقة بما في ذلك تكامل الدورة المحاسبية ، بالاستفادة من اتساع الخدمات المصرفية أو إعادة تنظيم ادارات التمويل المركزية\*

\* حنا رزوقي الصائغ /الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي - المنظمة العربية للعلوم الادارية كراس رقم (٢٧٢) لسنة /١٩٨٣  
«المزيد من التفاصيل حول اجراءات التمويل يرجى مراجعة الكراس اعلاه»

وفي ضوء هذه المعطيات فإن بإمكاننا تحديد متطلبات تنفيذ المشروع على ما يأتي كعناصر متكاملة مع بعضها .

( ١ ) أعداد خطة محاسبية «دليل محاسبي» على أساس التقسيم النوعي بمستويات إجمالية وتحليلية تفصيلية مرمزه على مستوى الدولة ومجزأة حسب متطلبات التنفيذ على مستوى الإدارات ، بشكل يمكن من تجميع المعلومات المطلوبة لخدمة الإدارات الحكومية والإدارات الرئيسية التي ترتبط بها والإدارات المالية العليا للدولة كل حسب مستوى البيانات التي يحتاجها .

( ٢ ) تحديد الصيغة التنفيذية لهيكلية الجهاز الإداري في الدولة لخدمة الإدارة المالية والنظام المحاسبي الحكومي بهدف تنظيم عمليات التمويل وتوحيد الحسابات في إطار هرمي واضح\* .

( ٣ ) أعداد ترميز إداري تنظيمي مستقل يؤمن الربط المحاسبي والتمويل للوحدات المحاسبية على أساس التسلسل الهرمي لارتباطها الإداري وفق الأسس المشار إليها في الفقرة السابقة ، يؤمن السيطرة على التمويل وتوزيع التخصيصات في الموازنة وأعداد الحسابات الشهرية والسنوية وتوحيدها حتى مستوى

السابق ( ٣ - ٢ ) يتطلب جملة إجراءات تؤمن نجاح المشروع الذي يجب أن يتم بصورة تدريجية أي أن يعتمد كأستراتيجية عمل يتم تنفيذه على مراحل وفق خطة مدروسة تتبناها الإدارة - المالية العامة للدولة وفي حدود ما يمكن توفيره من إمكانات .

وفي هذا الصدد يقول البند (١٥٦) من دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة سنة /١٩٦٩ ما يلي :

«أن موقف المسؤوليات المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بالإجابة على التساؤل عما إذا كان التنظيم المحاسبي يجب أن يتم على مستوى لا مركزي في الإدارات والمصالح الحكومية إنما هو موضوع يترك لتحديد كل دولة ، اعتمادا على الظروف المحلية وقدرات الجهاز الوظيفي المتاحة . ومع ذلك فإنه في هذا الصدد يجب أن يكون معروفا أنه حيثما تسند مسؤوليات البرامج إلى موظفين في الوحدات المنفذة فإن احتياجات الإدارة يحسن مواجهتها عن طريق مسك نظم محاسبية تفصيلية على أسس لا مركزية» .

ثم يعقب على مراحل التنفيذ في البند (١٥٨) بقوله «أن تصميم منهج تطبيقي للوفاء بحاجات الإدارة المالية ، يعتبر منهجا مقيدا لأعطاء صورة إرشادية أولية للاستخدام يمكن أن تجرى عليها التعديلات الضرورية التي تتطلبها احتياجات وظروف كل دولة على حدة . ومن الممكن استخدامه كنظام ملخص يدعمه نظام مفصل للمحاسبة والتقارير في الوحدات الإدارية وإذا تطلب الأمر يمكن تعديله بمسك كل من السجلات التلخيصية والتفصيلية مركزيا بهدف أن تتبنى بعد ذلك الطريقة اللامركزية الأكثر نفعاً» .

\* يختلف الإطار التفصيلي لهيكلية التنظيم المحاسبي الحكومي تبعا لشكل الدولة وحجمها والتنظيم الإداري لها - حكومة مركزية ، أم حكومة فدرالية ، وجود بلديات مستقلة أو ضمن الجهاز الإداري للدولة ، وجود وحدات حكم محلي ذات كيانات خاصة أو عدم وجودها، وجود وحدات إدارية مستقلة ماليا وإداريا أو عدم وجودها ... وهذا ما سنأتي عليه في بحث مستقل ضمن سلسلة البحوث التي نقوم بنشرها في سلسلة الأبحاث الخاصة بالإدارة المالية والنظام المحاسبي الحكومي في منشورات المنظمة العربية للعلوم الإدارية .

الحاجة اذا ما كانت ظروف العمل وحجم المعاملات المالية والمحاسبية تسمح بذلك .

( ٧ ) تحديد الاطار التفصيلي لنظام الرقابة والأجهزة العاملة في هذا المجال بشكل يتناسب ومستوى مسؤوليات كل مجموعة من المجموعات التي يحتويها الهيكل التنظيمي ، بما في ذلك الرقابة من خلال البيانات المالية والكشوف المحاسبية وتوقيت القيام بها .

٣ - ٤ مزايا المشروع المقترح وانعكاساته على الادارة العامة في الأقطار العربية

هناك سؤال واقعي يفرض نفسه في مجال مناقشة مزايا المشروع المقترح وانعكاساته العملية على الادارة العامة في الأقطار العربية من خلال أساليب ومسؤوليات الادارة المالية العامة .

### السؤال

لماذا تستطيع مشروعات القطاع الخاص الخدمية المماثلة للمشروعات الحكومية كالمستشفيات والمدارس ومراكز الرعاية الاجتماعية ... الخ تنظيم أمورها المالية والمحاسبية ذاتيا ولا تعطى المشروعات الحكومية نفس الظروف وتمارس نفس الأعباء بالرغم من أنها قد تكون أكبر حجما وأوسع نشاطا . بل أوسع من ذلك ... أن الاشراف الحكومي الذي تمارسه أجهزة الدولة في بعض الأقطار العربية على مثل هذه الأنشطة تلزمها بذلك ، كما أن الادارات الضريبية في الأقطار العربية تؤكد على هذه الأنشطة لمسك

مسؤوليات ادارة الحسابات المركزية العليا في الدولة .

( ٤ ) وضع كراسات تفصيلية تحدد المسؤوليات والصلاحيات المالية والتنظيمية والرقابية في هيكلية جهاز الادارة المالية العامة للدولة من قمة الهرم المتمثل بالادارة المالية المركزية الى الوحدات المحاسبية الفرعية ... وحدود مسؤولية كل مجموعة في هذا البناء الكبير ، بشكل يتناسب مع واجباته ومستوى وطبيعة المعاملات المالية التي يقوم بها .

( ٥ ) اعداد نماذج السجلات المحاسبية «المجموعة الدفترية» الواجب مسكها على مستوى كل مجموعة من مستويات البناء الهرمي للهيكل التنظيمي .

( ٦ ) اعداد برامج تدريبية عملية تفصيلية تتناسب مع ظروف عمل كل مجموعة من هذه المجموعات على حدة\* سواء على مستوى الادارة المالية بما في ذلك الصلاحيات المالية واجراءات الرقابة الداخلية ، او على مستوى المسؤوليات المحاسبية ، تحدد بوضوح واجبات ومسؤوليات القائمين على أعمال هذه الادارات في حدود طبيعة عملهم ، دون حاجة لارهاقهم بمسؤوليات تتجاوز ما يحتمل ان يواجهوا من الناحية العملية .

خصوصا وان البعض منهم قد يكلف بممارسة الأعمال المالية والمحاسبية الى جانب مسؤولياته الفنية والادارية عند

\* مثال ذلك برامج خاصة بالمستشفيات الحكومية ، برامج خاصة للمدارس او الجامعات وبرامج خاصة للادارات الضريبية على مستوى الادارة المركزية والفروع ... وهكذا .

العراق في حينه من يعرف شيئاً عن المحاسبة» .

ان هذا الواقع الذي نشأت في ظله نظم الإدارة المالية يجب ان لا يستمر في حكم نظم الإدارة المالية والنظم المحاسبية الحكومية في أقطارنا العربية الى ما لا نهاية .

وتغييره عمل تنظيمي أساسي يقع على عاتق الجهات المسؤولة عن الإدارة المالية العليا في كل قطر وربما كان في مشاركة المنظمة العربية للعلوم الإدارية دور فاعل في تحقيق هذا الهدف بالاستفادة من تجارب وخبرات المختصين في الأقطار العربية المختلفة .

ان القول بأن المشروع صعب التنفيذ لعدم وجود كفاءات مؤهلة لتطبيقه . كلام غير واقعي ... فالكفاءات تخلق أن وجد النظام ولا نتوقع ان يتكون عندنا كفاءات والنظام المطلوب تطبيقه غير موجود ، وأعتقد أن السنين التي مرت من عمر الأقطار العربية خير دليل على صحة ما أقول ...

ان الصعوبات التي تواجه المشروع هي في اعداده وليس في تطبيقه فالمشروع يجب ان يعد بشكل تفصيلي ومنظم يأخذ بنظر الاعتبار توزيع الاعباء على الإدارات ضمن البناء الهرمي للهيكل التنظيمي للدولة في مجال اعداد الموازنة وتنفيذها وتنظيم عمليات التدفقات النقدية وتنظيم الحسابات ومتابعة النتائج وكأئنا نعد نظاماً مبرمجاً على الحاسب الالكتروني ، يحسب فيه لكل خطوة وحركة رئيسية حساب ...

حسابات نظامية ... بينما تقف الإدارة المالية العامة مترددة في قبول هذا التوجه لهذه الأنشطة المماثلة في الإدارات التابعة لها ؟

ان الاجابة الصحيحة على هذا التساؤل تكمن في ان نشوء الإدارات الحكومية وتوسعها تم بصورة تدريجية ومن نقطة بدائية في التنظيم ساعد على قبوله ظاهرتان الاولى قلة العدد وضآلة المصروفات والثانية ضعف الكفاءات الفنية فعندما اتسع حجم العمل وزاد عدد الإدارات والأنشطة استمر النظام يعمل بصيغته الأولى مع ما يمكن ان نسميه اضافات ترقيعية لم ترق الى مستوى الحلول الجذرية للمشكلة .

وفي هذا الصدد اشير الى حديث لي مع مسئول مالي كبير عاصر نشوء النظام المحاسبي الحكومي في العراق منذ ابتداء الحكم الوطني سنة / ١٩٢١ وأستمر حتى اواسط الخمسينات ، جمعنتني به مناقشة حول ما سجلته من ملاحظات ومآخذ على النظام المحاسبي الحكومي في العراق عندما كنت منهمكاً في تأليف كتابي الأول في المحاسبة الحكومية والذي استغرق تأليفه أكثر من اثني عشرة سنة .

قال لي رداً على أسئلتني :

«ان المآخذ التي تشير إليها صحيحة ، ولكنك عندما تناقش هذا الموضوع يجب أن نتعرف على ظروفنا عند إعداد النظام .

وأردف قائلاً ... لقد كنا نقرع أبواب الجوامع والكنائس للحصول على من يجيد القراءة والكتابة وطبعاً لم يكن في

الحسابات الشخصية في الدليل المحاسبي واعتماد تكامل الدورة المحاسبية على مستوى مسئوليات الوحدة المحاسبية الحكومية - الإدارة المنفذة - .

( ٥ ) توفير مقومات الرقابة على الموارد كتقديرات وتحققات وجباية من خلال مسئوليات الوحدات المحاسبية الفرعية وتوزيع العمل ..

( ٦ ) تقليص التسليف النقدي ، وتحقيق سيطرة عالية في مجال الاستخدام الأمثل للسيولة النقدية للخزينة العامة .

( ٧ ) تقليص الضياع من خلال الاطار المحدود لنفقات كل ادارة على حدة .

( ٨ ) توفير امكانات الحصول على بيانات تحليلية عن طبيعة نشاط الادارات. وتكاليف هذه الأنشطة تساعد على وضع مقاييس معيارية على الأقل على مستوى الوحدات المتماثلة النشاط تساعد على وضع أسس أكثر متانة في تقدير الموازنة السنوية بصورة أكثر دقة وواقعية .

( ٩ ) صيغة واضحة للعلاقات المالية بين ادارة الشؤون المالية المركزية والادارات المالية في الوزارات والادارات الرئيسية من جهة ... وفي العلاقة بين هذه الادارات والدوائر الفرعية المرتبطة من جهة أخرى .

( ١٠ ) تأمين درجة عالية من المرونة في تنفيذ عمليات الدفع والقبض مع تحقيق مستوى اعلى في السيطرة على السيولة النقدية المتاحة .

ان الايمان بهذه الحقيقة يمكننا من تنفيذ اهم مشروع يخدم الادارة المالية العامة ومن ورائها الادارة العامة في أقطارنا العربية يدفع بأدارتها الى مستويات متقدمة من خلال تحقيقه. النتائج الآتية :

( ١ ) تقليص الصلة في العلاقات المالية اليومية بين الادارات الفرعية والادارات الرئيسية نتيجة توزيعها على الادارات الفرعية ، حيث تكون موازاناتها التي هي جزء من الموازنة العامة للدولة الى جانب الصلاحيات المالية التفصيلية التي تعطي لها عنصر ضبط وسيطرة رئيسية في هذا المجال .

( ٢ ) عدم اشغال الادارات العليا بما فيها الادارات المالية العليا في أمور جانبية محدودة في مصادقات وتأييدات ليس لديها مقومات التحقق من صحتها وتوفير الفرص لها للتركيز على الأمور المبدئية الأساسية .

( ٣ ) تحقيق أعلى درجات السيطرة على حيازة الموجودات الثابتة محاسبيا من خلال استخدام الحسابات النظامية ومحاسبة الاهلاك كنظام احصائي وسلامة استعمالها والتصرف بها بما في ذلك مجال السيطرة على تقدير الحاجة عند طلب تخصيص مبالغ للنفقات الرأسمالية في الموازنة العامة للدولة .

( ٤ ) تحقيق مستوى عال من الرقابة على حقوق الدولة بذمة الغير وسلامة التصرف بحقوق الغير بذمة الدولة من خلال تنظيم

## مراجع

### أ) المراجع العربية

«اجراءات تطوير الموازنة الموحدة في العراق ضمن اجراءات تطوير اساليب التخطيط المالي» .

٥) حنا رزوقي الصائغ - محاسبة الموجودات الثابتة ومحاسبة الاندثارات في النظام المحاسبي الحكومي - منشورات المنظمة العربية للعلوم الادارية كراس رقم ٢٥٩ لسنة ١٩٨٢ .

٦) حنا رزوقي الصائغ/الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي بين الاستقلال المالي والاستقلال المحاسبي/المنظمة العربية للعلوم الادارية كراس رقم (٢٧٢) لسنة ١٩٨٢ .

١) المنظمة العربية للعلوم الادارية - النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية - الندوة العلمية ١٦ - ٢١ حزيران سنة ١٩٨٠ .

٢) حنا رزوقي الصائغ - مقترحات في تطوير الجهاز المالي في العراق، وزارة المالية - بغداد/١٩٧٣ .

٣) النظام المالي الموحد للدول العربية - المنظمة العربية للعلوم الادارية، المؤتمر العربي السادس للعلوم الادارية (١ - ٧ ديسمبر/١٩٧٢)

٤) حنا رزوقي الصائغ - مجلة المالية - العدد الثالث سنة ١٩٧٧ .

### المراجع الأجنبية

I- UNITED NATIONS "The Report of the Workshop on Public Accounting and Auditing 2-10 March 1981.

II- UNITED NATIONS "A Manual For Governmental Accounting" ISGA/I/L3 New York, 1969.