

دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الرقابة على السلف واثرها على الموازنة العامة للدولة بحث تطبيقي في " ديوان الرقابة المالية الاتحادي و وزارة المالية "

الباحثة / حنان عبد الامير كاظم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

أ. د موفق عبد الحسين محمد

عميد كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

Kindnessameer7@yahoo.com

المستخلص

يتطلب النشاط الحكومي والمحاسبة عن العمليات التي تحدث في بيئة الوحدات الحكومية استخدام حسابات وسيطة تدعى حسابات السلف ، إذ توجد عناصر في الموازنة العامة للدولة تخص النفقات قد تمت عملية دفعها بصورة كاملة لذلك تسجل تحت بند النفقات العامة للدولة ، وذلك حسب فصولها وابوابها ، وهناتبرز مشكلة المبالغ التي تستحق على الدولة خلال السنة المالية ولا يتم دفعها الى اصحابها بسبب عدم استكمال اجراءات تسديدها ، لذا يتم استخدام حسابات وسيطة لضبطها والرقابة عليها وتسجيلها وبالتالي تظهر لدينا بعد انتهاء السنة المالية واجراء التسويات اللازمة من ضمن الحسابات المكونة للحساب الختامي ، ويهدف هذا البحث للتسلط الضوء على انواع حسابات السلف المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي واجراءات الرقابة والسيطرة على تلك الحسابات، وبيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق حسابات السلف المتراكمة في حسابات الدولة وبيان المعالجات التي من شأنها ان تحد من تفاقمها وتراكمها من أجل اعطاء صورة واضحة وعادلة عن المركز المالي للدولة والحفاظ على الاموال العامة من الهدر والضياع، وقد توصل البحث الى اهم الاستنتاجات والمتمثلة في ضعف دور الوزارة في مراقبة السلف وعملية سددها أولاً بأول مما أثر على عملية الافصاح في الحساب الختامي للدولة ، استمرار تراكم ارصدة السلف المؤقتة الممنوحة للموازنتين الجارية والاستثمارية ، وعدم تحري الدقة في تسوية بعض السلف الممنوحة لدوائر الدولة ، إذ تختلف مبالغ السلف التي منحها دائرة المحاسبة لبعض ادارات الدولة عن مبالغ السلف التي تم تسويتها مما ادى ذلك الى ظهور ارصدة السلف مخالفة لطبيعتها، قيام دائرة المحاسبة في وزارة المالية بصرف سلف نقدية بدون تخصيص يغطيها في الموازنة لبعض ادارات الدولة ، منح بعض السلف النقدية قبل صدور قانون الموازنة العامة للدولة ، قيام وزارة المالية بتسوية بعض السلف الممنوحة بدون تخصيص عبر مناقلة التخصيصات غير المستنفذة في موازنة الادارة المستفيدة ، أو من تخصيص أحتياطي الطوارئ في موازنة وزارة المالية بالرغم من ان عمليات الاطفاء هذه تتطلب وجود تشريع.

الكلمات المفتاحية : الرقابة المالية ، السلف ، الموازنة العامة

The role of the Federal Audit Bureau in controlling the advances and their impact on the state budget Applied research in the "Federal Audit Bureau and the Ministry of Finance"

Prof. Mowaffaq Abdul Hussein

Dean of Baghdad College of Economic
University

Researcher / Hanan Abdulameer

Ministry of higher education Sciences
&scientific research

Abstract:

Government activity and accounting for operations that occur in the environment of government units require using of intermediate accounts that called advances accounts, as there are elements in the state budget for expenditures that have been fully paid, therefore, it is recorded under the item of public expenditure of the State, according to its chapters and kinds, and here arises the problem of amounts owed to the State during the fiscal year and is not paid to the owners because of the failure to complete the payment procedures, So the use of the accounts of the intermediary is necessarily to control, auditing and recording therefore it appear after the end of the financial year and after making the necessary adjustments from the accounts comprising the final account.

The research aims to shed light on the types of advances accounts used in the Government decentralized accounting system and the procedures for controlling and auditing these accounts. And to know the role of the Federal Audit Bureau in checking the accounts of the advances that have been accumulated in the accounts of the state, and the statement of treatments that would limit the aggravation and accumulation in order to give a clear and accurate picture of the financial position of the state And keep public money from waste and loss, the main findings of the research is the weakness of the Ministry's role in monitoring the advances and the repayment process Which affected the disclosure process of the Final Account of the State, Continued accumulation of temporary advances funds, Granted to current and investment budget, not to check the accuracy of the settlement of certain advances granted to the State departments, the amounts of advances provided by the Accounting Department are different, for amounts of advances settled in some State administrations, This led to the emergence of advances assets contrary to nature, The Accounting in Department of the Ministry of Finance to disburse cash advances without the allocation covered in the budget of some state departments, Grant some cash advances before the enactment of the State Budget Law, The Ministry of Finance has settle some of the advances granted without allocation through transfer of non-utilized allocations in the budget of the beneficiary administration, Or the allocation of emergency reserves in the budget of the Ministry of Finance, although these fire operations require the existence of legislation.

Key words: financial audit, advance, account, state budget

المقدمة

تكتسب الموازنة العامة أهمية خاصة في اقتصاديات الدول النامية ، والعراق من بين تلك الدول ، إذ تعد الموازنة العامة من أهم أدوات التخطيط المالي التي تحدد أهداف الحكومة وسياساتها وبرامجها في كيفية استغلال الدولة لمواردها بكفاءة وفاعلية وتعد الموازنة العامة بالنسبة للسلطة التشريعية أداة للتوجيه والرقابة على السلطة التنفيذية للتحقق من أن الإعتمادات المخصصة قد استخدمت في الأغراض المحددة لها. ولكن ثم مجموعة حسابات ذات تأثير على تنفيذ الموازنة منها حسابات السلف التي تعد حسابات وسيطة مكونة للمركز المالي والتي اعتمدها الدليل المحاسبي للحسابات الحكومية ، إذ انها وسيطة بين عملية الدفع وعملية التوثيق المستندي ، ويسجل فيها المبالغ النقدية المدفوعة كسلفة لحين توفر المستندات الثبوتية المعززة للصرف لغرض قيدها مصروفًا نهائيًا ، وتتكون هذه الحسابات من مجموعة متعددة من الحسابات الفرعية تحكم كلا منها قواعد قانونية خاصة بها ، ولغرض اظهار البيانات المالية بصورة صحيحة وعادلة وتقليل اثر تلك الحسابات الوسيطة على نتائج تنفيذ الموازنة مما يتطلب الامر ايجاد الحلول اللازمة لتصفية ارصدة حسابات السلف المتراكمة من السنوات السابقة ، ولتحقيق اهداف البحث ، قسم البحث الى اربعة محاور (المحور الاول منهجية البحث ، المحور الثاني الاطار النظري للموازنة العامة للدولة وانواع حسابات السلف المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، المحور الثالث بيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الرقابة على السلفواثرها على الموازنة العامة للدولة ، المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الاول : منهجية البحث

تعد عملية اعداد المنهجية الخطوة الاولى لاعداد البحث العلمي لذلك سيعرض الباحثان منهجية البحث المتمثلة بالمشكلة والاهمية والاهداف والفرضية واسلوب البحث وحدوده المكانية والزمانية.

1-1 مشكلة البحث :-

تتمثل مشكلة البحث في تراكم ارصدة السلف على مستوى الحساب الختامي للدولة وتراكمها من سنوات سابقة والتي لم يتم تصفيتها مما يؤثر على صحة نتائج تنفيذ الموازنة وعدم بيان ان تلك السلف قد حققت الغرض المرجو منها مما يؤدي الى الهدر بالاموال العامة وبالتالي على الموازنة العامة للدولة .

1-2 أهمية البحث :-

تتبع أهمية البحث من أهمية السيطرة على تراكم ارصدة حسابات السلف لما له الأثر الفاعل في دقة وصحة نتائج تنفيذ الموازنة، للسيطرة على الاموال العامة والحفاظ عليها من الهدر والضياع فضلا عن اظهار المركز المالي للدولة بصورة حقيقية وعادلة .

1-3 أهداف البحث:- يهدف البحث الى الاتي :

1. تسليط الضوء على حسابات السلف المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي واجراءات الرقابة والسيطرة عليها .
2. بيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق حسابات السلف المتراكمة في حسابات الجهات الخاضعة للرقابة واثرها على الموازنة العامة للدولة .
3. تقديم مقترحات عملية من الممكن ان تحد من تراكم حسابات السلف في سجلات

فرض الضرائب الا بعد موافقة الشعب او من ينوب عنهم ولما سلمت السلطة الحاكمة بهذا المبدأ طلب ممثلوا الشعب ان يراقبوا اوجه انفاق حصيله الضرائبومن ثم مناقشة الاسباب التي تدعواالى فرض هذه الضرائب ، وبعدها اكد الشعب او من ينوب عنهم الى تأكيد حقهم في مناقشة الايرادات كافة والنفقات كافة واوجه استخدامها ، ومن ثم سعوا الى ان يكون تقرير الجباية والانفاق بشكل دوري فكانت الموازنة العامة ، (الخطيب ، وشامية ، 2005 : 267) ويمكن التعبير عن الموازنة العامة بأنها عبارة عن خطة يتم من خلالها عرض المتطلبات الحكومية لفترة محددة في المستقبل عادة ما تكون سنة ، وهي تمثل علاقة متوازنة بين النفقات المقدرة والايرادات المتوقعة ، (الكرخي ، 1999: 31) ،فهي تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي توضح خطة الدولة في سبيل تحقيق اهدافها (Atkinson, et al ، 2004:400) ، ان الموازنة العامة اداة فعالة في تحقيق اهداف الدولة الاجتماعية والاقتصادية ، من خلال ما يتحقق عنها من نتائج واثار ايجابية مباشرة وغير مباشرة، اذ لا تقتصر على تقديرات اجمالية وعامة للايراداتوالنفقات الحكومية ، بل انها تتضمن تقدير تفصيلي لايرادات الدولة ونفقاتها بحيث يتاح من خلال ذلك توفير امكانية مناقشتها ، واعتمادها ، ومن ثم تنفيذها ، وبالإضافة الى توفير امكانية الرقابة عليها وتقييمها ، (خلف ، 2008 : 277).وتؤديالموازنة دورا كبيرا في التخطيط والمراقبة والتقييم للأنشطة الخاصة بالجهات الحكومية اكثر منها في الوحدات الخاصة . وقد اشارت جمعية المحاسبة الحكومية الامريكية الى اهمية الموازنة بوضعها في المبدأ الاول ضمن مبادئ المحاسبة الحكومية ، حيث نص المبدأ على ضرورة

الجهات الخاضعة للرقابة والحساب الختامي للدولة .

1-4-4 فرضية البحث:

يستند البحث على فرضية مفادها (أن الافصاح عن اثر تراكم حسابات السلف ومعالجتها وفق القواعد والأصول المحاسبيةيساهم في متابعتها وتصفيته ويحافظ على الاموال العامة من الهدر والضياع فضلا عن إظهار نتائج تنفيذ الموازنة والمركز المالي للدولة بصورة حقيقية وعادلة)

1-5-5 الحدود المكانية والزمانية للبحث:

الحدود المكانية: وزارة المالية و ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

الحدود المكانية:لقد وقع اختيار الباحثان في عينة البحث على الحسابات الختامية للدولة للسنوات (2010 ، 2011 ، 2012 ، 2013) والمصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالي الاتحادي فضلا عن التقارير الرقابية الصادرة عن نفس الفترة الزمنية .

1-6 أسلوب البحث:

اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي(الوصفي) من خلال المصادر والمراجع لتحقيق اهداف البحث، اما في الجانب التطبيقي فقد استندا الى المنهج الاستنباطي من خلال اعتماد تقارير ديوان الرقابة المالي الاتحادي ودراسة وتحليل حسابات السلف لعينة البحث.

المحور الثاني : الاطار النظري للبحث

2-1 الموازنة العامة

2-1-1 مفهوم الموازنة العامة

لقد مرت الموازنة بمراحل تطور متعددة ، كانت المرحلة الاولى عندما طالب افراد الشعب السلطة الحاكمة بعدم

حكيمة ومعتدلة لاسعار النفط والمنتجات النفطية والضرائب وايرادات الجمارك

2-1-2 اهداف الموازنة العامة للدولة

تهدف الموازنة العامة للدولة بصورة عامة الى تحقيق مجموعة من الاهداف على مستوى الدولة منها التخطيطية ، الرقابية ، السلوكية ، والسياسية وغيرها ، ويمكن تلخيص هذه الاهداف كما يأتي :- (العواد ، 2012 : 42- 43).

1) **اهداف تخطيطية:** تهدف الموازنة العامة للدولة الى المعاونة في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات عن طريق الاتي:-

أ- تقدير النفقات للوحدات الحكومية للفترة القادمة .

ب- تقدير مصادر الاموال والايادات المتنوعة

ج- الربط والتنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

د- تحقيق التنسيق بين الوحدات الحكومية.

هـ- وضع البرنامج الزمني لتنفيذ الموازنة.

2) **اهداف رقابية :** تستخدم الموازنة العامة كوسيلة في

تحقيق رقابة فعالة لبيان مدى التزام الوحدات الادارية الحكومية بما جاء في قانون الموازنة والرقابة على المال العام عن طريق الاتي :

أ- قياس الاداء الفعلي للبرامج والانشطة الحكومية .

ب- تقييم الاداء عن طريق مقارنة النفقات

والايادات الفعلية مع ما تم تقديره في

الموازنة السنوية ومعرفة الانحرافات وتحديد

الاجراءات لتصحيحها.

اعداد موازنة سنوية لكل وحدة حكومية سواء تم فرض ذلك بالقانون ام لا . ويجب ان يوفر النظام المحاسبي اساليب للرقابة على الموازنات سواء كانت بالنسبة للإيرادات او النفقات الحكومية. (مبارك ، 2013 : 37) ، وتعد الموازنة العامة ذات اهمية كبيرة للسلطتين التنفيذية و التشريعية وللمواطنين بوجه عام . فبالنسبة للسلطة التنفيذية ، فان الموازنة العامة تعتبر خطة عمل للوزارات ، فهي تتضمن الخدمات التي ستقدمها للمواطنين والمشاريع التي ستنفذها الاجهزة الحكومية . كما انها توفر الاموال اللازمة لسير العمل في الجهاز الحكومي وفي تقديم الخدمات للمواطنين ، وتساعد في تحديد المسؤولية عن تنفيذ المشاريع ، اما بالنسبة للسلطة التشريعية ، فانه ينظر الى الموازنة العامة على انها وسيلة لممارسة الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية ، فالموازنة لا بد ان تعرض على السلطة التشريعية لإجازتها قبل بدء السلطة التنفيذية في تنفيذها ، وبالنسبة لأهمية الموازنة للمواطنين ، فالموازنة العامة تتضمن البرنامج الاجتماعي والاقتصادي الذي تنوي الحكومة تنفيذه خلال السنة المالية المقبلة وتساعد في توزيع الدخل والثروات بين المواطنين ، (عصفور ، 2015 : 18 - 19).

واستناداً الى احكام القسم (6) من قانون الادارة والمالية رقم (95) لسنة 2004، يتم اعداد الموازنة العامة للدولة العراقية على اساس خطط التنمية الاقتصادية والسعي وراء استقرار الاقتصاد الكلي والسياسة الاقتصادية والقوانين والانظمة السارية، مع مراعاة الرغبة المطلوبة بضمان تقوية الوضع المالي للعراق، وتقليل التذبذب في نفقات الحكومة، وانجاز تراكم الدخل الاجمالي. ويتم ذلك على اساس تنبؤات

2-2-1 مفهوم حسابات السلف

تعد حسابات السلف من الحسابات الوسيطة المكونة للمركز المالي والتي اعتمدها الدليل المحاسبي للحسابات الحكومية ، اذ انها وسيطة بين عملية الدفع وعملية التوثيق المستندي ، ويسجل فيها المبالغ النقدية المدفوعة كسلفة لحين توفر المستندات الثبوتية المعززة للصرف لغرض قيدها مصروفًا نهائيًا ، وتتكون هذه الحسابات من مجموعة متعددة من الحسابات الفرعية تحكم كلا منها قواعد قانونية خاصة (عباس ورشيد ، 1991 : 81) وتعد السلف من الحسابات المدينة والتي يسجل فيها المبالغ التي تدفعها الوحدة للجهات الاخرى ، والتي لا يتم خصمها مباشرة على انواع بنود المصروفات لكونها ليست مصروفًا بعد او لعدم استكمال الاجراءات او استيفاء المستندات المؤيدة لها ، (الكوت والتهامي ، 2000 ، 6) .

2-2-2 تصنيف حسابات السلف :

يتضمن هيكل حسابات الدولة الجديد (GFS) تسع مجموعات من حسابات السلف (الدليل المحاسبي الحكومي ، 2013 : 159) ، وفيما يلي شرح لكل مجموعة :

اولاً : السلف المؤقتة (1-2-3): هي المبالغ التي تصرف لشخص او لمجموعة اشخاص (لجنة) لفترة محددة وبشكل مؤقت حسب الغرض منها على ان يتم تسويتها حين الانتهاء من انجاز العمل (مشكور واخرون ، 2014 : 183) ويسجل في حساب السلفة المؤقتة جميع المبالغ التي يتم صرفها لاجل قريب لغرض اجراء تسويتها مصروفًا نهائيًا خلال نفس السنة التي منحت فيها او انتهاء الغرض منها على ان لا

ج- الرقابة على مدى التزام الوحدات الحكومية في ترشيدهم الانفاق الحكومي ، ومدى الالتزام بكافة القوانين والتعليمات الحكومية الادارية والمالية .

(3) **اهداف سلوكية :** تهدف الموازنة الى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين في الجهاز الحكومي للدولة عن طريق الاتي :

أ- التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار .

ب-زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين .

ج- تحقيق التوافق بين اهداف الوحدة واهداف الفرد اي بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة .

د- توفير اساس عادل للثواب والعقاب .

(4) **اهداف سياسية :** تعد الموازنة تعبيراً عن سياسة الدولة عن طريق الارقام الواردة في جداول الموازنة حيث يمكن معرفة اهداف الدولة واتجاهاتها في مجال رفاهية الشعب ، كما تكشف الى اي حد تتبع الدولة الاسلوب الديمقراطي في ادارة الحكم عن طريق مناقشتها في مجلس النواب بهدف اقرار موازنة تلبى احتياجات المواطنين .

(5) **اهداف اقتصادية :** تتمثل الاهداف الاقتصادية للموازنة العامة للدولة في توفير الاموال والتمويل اللازم للاستثمارات ، تحفيز الصادرات ، استخدام الانفاق العام والموارد العامة في التأثير على السياسات المالية والنقدية ، الاعتماد على الذات و مدى وجود توازن او فائض او عجز في الموازنة العامة ، (حماد ، 2011 : 46) .

2-2 حسابات السلف :

سلف التحويل ، سلف الرواتب ، سلف الحج) (مشكور واخرون ، 2014 : 183)

ثالثاً: السلف المستديمة (3-2-3) :

يتعذر سداد المصروفات النثرية الصغيرة الحجم من خلال الصكوك واذونات الصرف ، لذلك يتم استخدام حساب السلفة المستديمة من خلال تخصيص مبلغ معين لتلك المصروفات يكون في عهدة شخص مسؤول يطلق عليه (أمين عهدة السلفة المستديمة) ويقوم بسداد المصروفات النثرية الصغيرة ذات الصفة العاجلة والمتكررة لتسيير امور العمل اليومية وعندما يقترب رصيدها من النفاذ او في نهاية كل شهر يتم استعاضة السلفة من خلال تقديم المستندات المؤيدة للصرف (حماد ، 2011 : 230) ، ويرى (مشكور واخرون) انه قد يتم منح المبالغ النقدية الى مجموعة من الموظفين (لجنة) للقيام بالاعمال التي تتطلبها الوحدة الحكومية خلال السنة والتي تتصف بالاستمرارية ، كما تستخدم هذه السلف لتمويل بعض الوحدات الحكومية الصغيرة والتي ليس فيها وحدة حسابية مستقلة ، كما ان توفير نقد تحت تصرف محاسب الوحدة الحكومية يعد ضرورياً للصرف منه على النفقات النقدية المباشرة وذلك للأسباب التالية :

1- تحتاج الوحدة الحكومية لمصروفات جزئية كحذاء قرطاسية او شراء وقود او انايب ماء او دفع اجور عمال مؤقتين اوصيانة بعض الاجهزة والاثاث ، مما يتطلب تنظيم مستندات صرف لكل منها ، الامر الذي يؤدي الى تسجيل قيود كثيرة وارباك عمل الوحدة خاصة عندما لا يكون هناك عدد كافي من موظفي الحسابات .

2- قد يرفض البائع تسليم بضاعته الى لجنة الشراء او الموظف المسؤول عن الشراء لحين تنظيم

يتعدى تاريخ تسديدها نهاية السنة المختصة. وتشمل السلف المؤقتة (سلف تنفيذ اعمال وخدمات ، سلف اللجان ، سلف الاعلان ، سلف مؤقتة اخرى) (الدليل المحاسبي الحكومي، 2013 : 164)

ضوابط منح السلفة المؤقتة :- (حماد ، 2011 : 242 - 243)

1. ان يكون الصرف لأحد العاملين من خارج الحسابات .

2. ان يكون الصرف عن اعمال مقدر انجازها في نفس السنة المالية ، ولا تستخدم لشراء نثرية كان بالامكان شراؤها من نقود السلفة المستديمة .

3. يتم تحديد مقدارها وفقاً لدراسة دقيقة وتجري بمعرفة المختصين في الاعمال المطلوبة ، ويتم تسويتها بمجرد الانتهاء من الغرض الذي صرفت من اجله وفي الموعد الذي تم تحديده لها .

4. لا يجوز صرف اكثر من سلفة لنفس الشخص في نفس الوقت .

5. في الاحوال التي يتعذر فيها القيام بالاعمال المطلوبة قبل نهاية السنة المالية ، يتم تسوية حساب السلفة في نهاية السنة المالية ورد الباقي منها ، والحصول على سلفة اخرى في السنة التالية لاستكمال تلك الاعمال مع بيان الاسباب التي تدعو لذلك .

ثانياً: سلف الافراد العاملين (3-2-2) : وهي

مجموعة من السلف الشخصية التي تمنح للموظف بموجب القوانين والتعليمات النافذة لتكليفهم بمهام رسمية تخص الوحدة الحكومية ، التي ينتسب اليها ، او صرف راتب الموظف قبل موعد استحقاق الراتب ، ويتم تسويتها حال الانتهاء من الغرض الذي منحت من اجله السلفة ، وتشمل الانواع الاتية (سلف السفر) (داخل العراق) ، ، سلف الايفاد (خارج العراق) ،

تتراعى النواحي التالية عند اللجوء الى الصرف على حسابات السلف :- (العاني والخطاب ، 2013 :174)

- 1) ان يكون حساب السلف المراد الصرف عليه قد أقر من قبل دائرة المحاسبة بتعليمات تنظم إجراءاته تفصيلاً .
- 2) ان تخول الوحدة الحسابية صلاحية صرف السلفة وبعكسه يتم الرجوع الى الجهة المخولة لأستحصال موافقتها على الصرف
- 3) التأكد من توفر التخصيص اللازم في موازنة الوحدة بالنسبة لصرف مبالغ السلف التي يتم تسويتها وخصمها على اعتمادات الموازنة
- 4) يتم صرف مبلغ السلفة في موعد مقارب لموعد أستخدامها في الغرض الذي صرفت من أجله .
- 5) يجب تحديد مبلغ السلفة بشكل دقيق يتناسب مع حجم النفقات التي يتطلبها أنجاز الغرض الذي تم الصرف من أجله .
- 6) يجب ان تتولى الوحدة الحسابية إجراء تسوية مبلغ السلفة حال انتهاء الغرض الذي تم صرف مبلغ السلفة من أجله ، ويسترد المتبقي من مبلغها صفقة واحدة او حسب التعليمات الخاصة بكل نوع من انواع السلف .
- 7) تتولى الوحدة الحسابية تسجيل مبالغ السلف المصروفة في المجموعة الدفترية الممسوكة لديها محللة حسب

مستند صرف او صك بقيمة البضاعة ، بالإضافة الى رفض بعض المجهزين التعامل بالصكوك ، وتفضيل استلام النقد عليها .
وتشمل السلف المستديمة (السلف المستديمة للصرف النقدي / النثرية ، سلف مستديمة للدفع النقدي / الخزائن ، سلف مستديمة لشراء الوقود ، السلف المستديمة للصيانة ، السلف المستديمة لاغراض لجان المشتريات : (مشكور ، 2014 : 205-217)

رابعاً: سلف الاعتمادات(3-2-4) :

هي المبالغ التي تدفعها الوحدة الحكومية الى احدى المصارف العراقية المعتمدة لغرض فتح اعتماد مستندي لاستيراد الآلات والمعدات او المواد او الخدمات في خارج العراق ، اذ يقوم المصرف بدور الوسيط بينه وبين البنك الاجنبي ، ويتم تسوية السلفة في حالة وصول البضاعة الى الجهة التي تعاقدت لشراؤها وبعد اجراء الفحص الفني واجراءات التسليم الاخرى ، ويحل هذا الحساب تبعاً لنوع الاعتماد والغرض منه الى(سلف الاعتمادات المستديمة ، سلف الاعتمادات البسيطة ، سلف الحوالات الخارجية ، سلف المقاولين ، سلف الدفعات الاولية ، سلف على المكائن والمعدات ، سلف المقاولين والمتعهدين ، سلف الدعاوي ، سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير ، سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير، سلف مؤقتة لأغراض/DFI نيويورك) (الدليل المحاسبي الحكومي ، 2013 :166-167):

2-3 اجراءات الرقابة على السلف :

الموقوفة واستخراج الجهات المدينة بسرعة وسهولة وبشكل كامل .

ج. اعداد جداول شهرية تبين حركة هذا الحساب على مستوى التحليل الفرعي ، ويتم ارساله الى دائرة المحاسبة في وزارة المالية لغرض الرقابة والسيطرة بالاضافة الى رقابة الجهة نفسها التي تقوم باعداد هذا الجدول .

د. اعداد جداول سنوية او نصف سنوية بعد انتهاء فترة الحسابات الختامية تبين ارصدة السلف الموقوفة وتاريخها واسماء الجهات التي بذمتها تلك الارصدة ، ويعتبر هذا الجدول عنصر رقابي مهم بيد الادارة اضافة الى دوائر المحاسبة التي يقدم لها هذا الجدول وما سيعقبه من استفسار عن اسباب موقفية هذه السلف والتأكيد على تحصيلها.

هـ. متابعة ارصدة السلف الموقوفة والعمل على تحصيلها بمختلف الطرق وتدوير ارصدها من سنة الى اخرى ، وفرض غرامات على المبالغ المتأخرة عن مواعيدها ، كما ان تدوير الارصدة المتبقية من سنة الى اخرى ومن خلال الجداول التي اعدت يسهل عملية المتابعة بدلا من ان تكون ضمن سجلات متعددة .

انواع السلف المحددة في دليل الحسابات وبالشكل الذي يمكن من عرض نتائج ذلك ضمن مرفقات موازين المراجعة وبالتالي السيطرة على كل نوع منها.

2-4 السيطرة على حساب السلف :

لغرض السيطرة على حساب السلف لابد من توفير الامور الاتية : (فريح ، والسعبري ، 1992 : 213 - 218)

أ. تحليل حساب السلف الى حسابات اجمالية وحسابات فرعية .

ب. مسك مجموعة دفترية للسلف توزع فيه ارصدة السلف حسب التحليل الوارد في الفقرة (أ) اعلاه ، ويتم تاشير كل مبلغ مصروف على حساب السلف ومن واقع المستندات وازاء اسم الجهة المصروف لها المبلغ ، مع اعطاء ايضاحات كافية حول عملية الصرف ، وعند تسديد السلفة ، يتم تاشير المبلغ ازاء اصل المبلغ ، وبهذا يتم السيطرة على الارصدة

المحور الثالث : الرقابة على السلف واثرها على الموازنة العامة للدولة

تمهيد: بعد أن تمت الاشارة في الإطار النظري للبحث إلى الموازنة العامة للدولة وحسابات السلف، سيتم التطرق في هذا المحور إلى الحالات السلف المشخصة في الحسابات الختامية بالاضافة الى اهم الملاحظات التي تناولتها التقارير الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي/دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع للاعوام 2010 ، 2011 ، 2012، 2013 :

حسابات السلف النقدية:.

يقصد بالسلف النقدية الدفعات التي صدرت من الوحدة الحسابية سواء تلك المنفقة او التي في طريقها الى الانفاق من قبل دوائر الدولة لمختلف الاغراض ، الا ان هذه النفقات لم تستكمل اركان الصرف النهائي لها لاغراض التسوية ولم

تقيد كمصروف نهائي، والجدول رقم (1) يبين ارصدة حساب السلف النقدية في الموازنتين الجارية والاستثمارية ونسب الزيادة الحاصلة فيها .

جدول (1) الحركة السنوية لرصيد حساب السلف النقدية في الموازنتين الجارية والاستثمارية ونسب الزيادة الحاصلة فيها

السنة	الموازنة الجارية (مليون دينار)	نسبة الزيادة %	الموازنة الاستثمارية (مليون دينار)	نسبة الزيادة %	المجموع (مليون دينار)	رصيد الحركة السنوية (مليون دينار)	*نسبة الزيادة %
2010	41039760	-	19345877	-	60385637	-	-
2011	47281892	15	27599381	10	74881274	14495637	24
2012	53502906	13	38460594	39	91963501	17082226	23
2013	64567926	21	48655525	27	113223451	21259949	23

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى التقارير الصادرة من ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع

للاعوام 2010 ، 2011 ، 2012 ، 2013

* احتسبت نسبة الزيادة من حاصل تقسيم رصيد الحركة السنوية على مجموع السنة السابقة x 100%

ويلاحظ من الجدول السابق :

- أن رصيد حساب السلف النقدية الموحد (للموازنتين الجارية والاستثمارية وقد بلغ) لغاية 2013/12/31 مبلغ (113223) مليار دينار (مائة وثلاثة عشر ترليون ومائتان وثلاثة وعشرون مليار دينار) مقابل مبلغ (60385) مليار (ستون ترليون وثلاثمائة وخمسة وثمانون مليار) كما في 2010/12/31 ، وقد شكل الارتفاع نسبة (35%) عن سنة 2010 كما انه ارتفع بنسبة (23%) مقارنةً برصيد الحساب للسنة السابقة (2012)
- ان الزيادة الحاصلة في رصيد حساب السلف النقدية للموازنة الجارية قد بلغ (15% ، 13% ، 21%) للسنوات (2011 ، 2012 ، 2013) على التوالي، في حين بلغت نسبة الزيادة في رصيد السلف للموازنة الإستثمارية (10% ، 39% ، 27%) لذات السنوات على التوالي.
- ان تراكم السلف بهذه المبالغ الطائلة يؤدي الى تشويه حساب تنفيذ الموازنة وأظهار المصروفات على غير حقيقتها

وقد اكد ديوان الرقابة المالي الاتحادي في تقاريره الصادرة في السنوات السابقة بضرورة تسوية السلف كونها تؤدي الى تشويه حساب تنفيذ الموازنة للسنة التي يتم اجراء التسوية فيها

ويوضح الجدول رقم (2) تجميع ارصدة السلف وحسب انواعها والتي اظهرتها موازين المراجعة الخاصة بدوائر الدولة الحكومية وللموازنتين الجارية والاستثمارية وقسمي النقدية وادارة النقد في دائرة المحاسبة لسنوات عينة البحث:

جدول رقم (2) ارصدة السلف النقدية للموازنة الجارية خلال سنوات البحث

السلف النقدية للموازنة الجارية							
المبالغ بالملايين							
نسبة الزيادة 2013	نسبة الزيادة 2012	نسبة الزيادة 2011	2013	2012	2011	2010	التفاصيل
%31	%14	%21	56,791,061	43,402,275	38,207,108	31,660,920	<u>السلف المؤقتة:</u>
(%1)	%50	(%2)	402,144	407,098	271,969	278,828	سلف الأفراد العاملين
(%9)	%0.2	%1	355,377	391,609	390,777	386,629	السلف المستديمة
(%25)	%11	(%4)	6,753,329	8,997,366	8,103,646	8,423,150	سلف الاعتمادات
(%2)	(%1)	(%0.2)	227,160	231,707	234,966	235,479	سلف المقاولين
%1660	(%199)	(%90)	2,715	174-	176	1,846	سلف الدعاوي
(%51)	(%0.3)	%38	36,136	73,023	73,246	52,907	سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير
%21	%13	%15	64,567,922	53,502,904	47,281,888	41,039,759	مجموع السلف
السلف النقدية للموازنة الاستثمارية بالملايين							
%7	%48	%61	15,349,143	14,300,526	9,660,672	6,008,756	<u>السلف المؤقتة:</u>
(%303)	%0.2	(%25)	1,055-	520	519	688	سلف الأفراد العاملين
(%5)	%37	%21	1,320,810	1,387,270	1,013,485	840,997	السلف المستديمة
%20	%22	%25	20,010,621	16,716,909	13,677,712	10,918,170	سلف الاعتمادات
%93	%91	%120	10,671,757	5,539,676	2,904,921	1,318,957	سلف المقاولين
%11	(%39)	%29	51	46	75	58	سلف الدعاوي
%153	%51	%32	1,304,196	515,643	341,994	258,247	سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير
%27	%39	%43	48,655,523	38,460,590	27,599,378	19,345,873	مجموع السلف

و يلاحظ من جدول رقم (2) الاتي :

أ- وجود زيادة في رصيد السلف النقدية للموازنة الجارية بلغت (15%، 13%، 21%) للسنوات (2011، 2012، 2013) على التوالي، في حين بلغت نسبة الزيادة في رصيد السلف للموازنة الإستثمارية (43%، 39%، 27%) لذات السنوات على التوالي.

ب- على الرغم من ارتفاع نسبة التسديد في السلف النقدية للموازنة الجارية /سلف الدعاوى الى (90%، 199%) للسنوات (2011، 2012) على التوالي وذلك نتيجة ظهور رصيد هذه الحساب مخالف لطبيعته خلال السنة (2012)، إلا أننا نلاحظ زيادة السلف الممنوحة لهذا الحساب خلال سنة (2013) بنسبة (1660%).

ج- بلغت أعلى نسبة تسديد في السلف النقدية للموازنة الإستثمارية (303%) خلال السنة (2013) نتيجة ظهور رصيد هذ الحساب مخالف لطبيعته. ومما ورد أعلاه نلاحظ ضعف قاعدة البيانات لدى وزارة المالية فضلاً عن ضعف دورها في مراقبة السلف وعملية سدادها أولاً بأول.

ومن خلال دراسة الباحثان تفاصيل حسابات السلف التي أظهرتها موازين المراجعة الخاصة بدوائر الدولة الحكومية وللموازنتين الجارية والاستثمارية وقسمي النقدية وادارة النقد في دائرة المحاسبة يتبين وجود نوعين من حسابات السلف من حيث وجود تخصيص في الموازنة يغطيها وهما :

أ - السلف النقدية بدون تخصيص :

1. يقصد بالسلف النقدية بدون تخصيص بانها مجموع المبالغ التي تم صرفها من قبل دائرة المحاسبة لبعض ادارات الدولة دون ان يكون هناك تخصيص يغطيها في الموازنة اما تنفيذاً لقرارات صادرة عن مجلس الوزراء او بموافقات من وزارة المالية ويتم تسجيلها على حساب سلف تنفيذ اعمال وخدمات في حسابات دائرة المحاسبة/ قسم الحسابات النقدية.

2. يوضح الجدول رقم (3) مبالغ السلف الممنوحة بدون تخصيص من قبل قسم النقدية في دائرة المحاسبة والتي تم تمويلها الى بعض الادارات الحكومية وسجلت لحساب السلف لعدم وجود تخصيص لها في موازنة السنوات التي منحت خلالها ومجموع مبالغ السلف التي تم أطفائها والرصيد المتبقي :

جدول (3) مبالغ السلف الممنوحة بدون تخصيص من قبل قسم النقدية في دائرة المحاسبة

السنوات	مجموع السلف الممنوحة بدون تخصيص (1) (مليون دينار)	مجموع السلف التي تم اطفائها (2) (مليون دينار)	الرصيد المتبقي (3) (مليون دينار)	نسبة 1/2 %
2010	4992795	5248683	(255888)	105
2011	12693956	3612492	9081464	28
2012	8676808	5445038	3231770	62

68	29001452	8788389	12785478	2013
77	20365990	70057195	90423185	المجموع

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى البيانات المالية الصادرة من وزارة المالية /دائرة المحاسبة 2010 ، 2011 ، 2012، 2013 ،
ويلاحظ من الجدول السابق:

أ- زيادة نسبة التسديد في السلف الممنوحة بدون تخصيص بلغت (105%) لسنة 2010 حيث بلغ مجموع السلف التي تم أطفائها خلال سنة 2010 مبلغ (5248683) مليون دينار (خمسة تريليونات ومئتان وثمانية واربعون مليار وستمئة وثلاثة وثمانون مليون دينار) ، وقد ذكر في تقرير الديوان الصادر والمرقم (11566/3/3/4) في 2012/5/29) انه من خلال تدقيق الاوليات لبعض المبالغ التي تم تسويتها لوحظ ان تلك الاوليات لم تتضمن أوامر المناقلات للحسابات التي تأثرت بعملية التسوية والتي تكون بموجب كتب تصدرها دائرة الموازنة اصف الى ذلك انها تضمنت اجراء قيود لمبالغ تم تبويبها خطأ على حساب السلف.

ب-بلغت نسبة التسديد في السلف الممنوحة بدون تخصيص للسنوات 2011 ، 2012 ، 2013 (نسبياً منخفضة شكلت (28% ، 62% ، 68%) من مبلغ السلفة الممنوحة مما يدل على عدم اجراء تسويات قيادية لكونها تمثل تجاوزاً على تخصيصات الموازنة.

ج-الاستمرار في منح السلف بدون تخصيص يغطيها حيث بلغ اجمالي السلف الممنوحة بدون تخصيص لسنوات عينة البحث مبلغ (90423185) مليون دينار (تسعون مليار واربعمئة وثلاثة وعشرون مليون ومائة وخمسة وثمانون الف دينار) وقد تم صرف اغلب هذه السلف عن رواتب وفروقات رواتب شركات التمويل الذاتي واطلاق فروقات التسكين لبعض الوزارات او تنفيذاً لقوانين صادرة.

ان الاستمرار في منح السلف بدون تخصيص يغطيها يؤثر على دقة ارصدة حسابات المركز المالي ونتائج تنفيذ الموازنة لسنوات عينة البحث،بالاضافة الى انها تمثل تجاوزاً على تخصيصات الموازنة لتلك الادارات وهو ايضا يعتبر عبئاً على موازنات السنوات التالية مما يتطلب وضع تشريع لتوفير تخصيصاتتغطي أطفاء تلك السلف بعد توفر مستلزمات تسويتها.

وقد اكد الديوان في تقاريره الصادرة لسنوات عينة البحثضرورة التوقف عن اللجوء الى هذه التوجهات التي تؤثر على دقة ارصدة حسابات المركز المالي ونتيجة تنفيذ الموازنة سواء للحساب الختامي للدولة او للدوائر الحكومية..

3. تتضمن الارصدة في جدول رقم (4) مجموع السلف الممنوحة بدون تخصيص في الموازنة و مبالغ السلف الممنوحة من صندوق تنمية العراق والمجموع الكلي لها خلال سنوات عينة البحث:

جدول (4) مجموع المبالغ المصروفة للسلف بدون تخصيص خلال سنوات البحث

السنوات	مجموع السلف الممنوحة بدون تخصيص في الموازنة (مليون دينار) (1)	مجموع السلف الممنوحة بدون تخصيص من حساب (DFI) (مليون دينار) (2)	المجموع الكلي للسلف الممنوحة بدون تخصيص (مليون دينار) (2+1)
2010	3037199	1955596	4992795
2011	8871603	3822353	12693956
2012	6453808	2223000	8676808
2013	8571736	4213743	12785478
المجموع	26915954	12214692	39130645

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى البيانات المالية الصادرة من وزارة المالية /دائرة المحاسبة 2010 ، 2011 ، 2012، 2013 ، ان منح هذا النوع من السلف يعد مخالفة لقانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 وقانون الموازنة السنوي ، اضافة الى عدم مشروعيتها في حال عدم وجود تخصيص مشابه للنفقة ضمن تبويبات موازنة تلك السنة او صدور قانون يوجب الصرف عليها خارج التخصيص ، وعنده يجب تعديل قانون الموازنة العامة لتلك السنة بقانون لاحق

ب السلف النقدية التي لها تخصيص في الموازنة

1. شكلت السلف النقدية معدلات عالية من اجمالي الموجودات لعينة سنوات البحث والجدول رقم (5) ادناه يوضح ذلك .

جدول (5) المعدل السنوي للسلف النقدية نسبة الى مجموع الموجودات المالية

التفاصيل	2010 (مليون دينار)	2011 (مليون دينار)	2012 (مليون دينار)	2013 (مليون دينار)
السلف النقدية	60385637	74881274	91963500	113223451
مجموع الموجودات المالية	89544901	115145774	137699366	140646693
المعدل السنوي	%67	%65	%67	%81

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى البيانات المالية الصادرة من وزارة المالية /دائرة المحاسبة 2010 ، 2011 ، 2012، 2013 ، يلاحظ من الجدول ان السلف النقدية شكلت نسبة (67% ، 65% ، 67%) للسنوات (2010 ، 2011 ، 2012) وبلغت اعلى نسبة لعام 2013 حيث شكلت نسبة (81%) وهذا بحد ذاته يمثل مشكلة يتطلب الوقوف عليها ومعالجتها لانها تؤدي الى اظهار النفقات العامة السنوية على غير حقيقتها

2. يوضح الجدول رقم (6) استمرار وجود ارصدة مدورة من سنوات سابقة في كشف السلف للموازنة الجارية ولم تتخذ الاجراءات المناسبة لتصفيتها :

جدول (6) ارصدة السلف النقدية المدورة من سنوات سابقة (حسب نوعها)

الرصيد المدور (مليون دينار) كما في 12/31				نوع الموازنة	اسم الحساب	رقم الحساب
2013	2012	2011	2010			
145778	144199	141000	141112	جاري	سلف الايفاد	3218122
694089	694093	694093	694093	جاري	سلف الحوالات الخارجية	3218144
292	292	292	332	جاري	سلف على المكائن والمعدات	321852
29740	31393	29490	29164	جاري	سلف مستديمة لاغراض لجان المشتريات	3218135

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى البيانات المالية الصادرة من وزارة المالية /دائرة المحاسبة 2010 ، 2011 ، 2012، 2013 ، ويتبين من الجدول اعلاه عدم اجراء تسويات قيدية للسلف الممنوحة حال انتهاء الغرض الذي دفعت من اجله واسترداد المتبقي من مبلغها صفقة واحدة او حسابات تعليمات الخاصة بكل نوع من انواع السلف الممنوحة و بالرغم من تأكيدات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقريره السنوي للسنوات عينة البحث عليها لاتخاذ الاجراءات اللازمة لدراستها والتأكد من سبب عدم تسويتها بالاضافة الى عدم تزويد الهيئة الرقابية باي اوليات تبين مصدر هذه السلف والى اي سنة تعود .

3. الجدول رقم (7) ادناه يوضح ظهور انواع من السلف جاءت مخالفة لطبيعتها المحاسبية خلال سنوات عينة البحث:

جدول (7) حسابات السلف المخالفة لطبيعتها المحاسبية

الرصيد (الف دينار) كما في 12/31				نوع الموازنة	اسم الحساب	رقم الحساب
2013	2012	2011	2010			
-	-	-	(4865)	جارية	سلف الحج	3218125
-	-	-	(652590)	=	سلف الاعتمادات البسيطة	3218142
-	(174575)	-	-	=	سلف الدعاوى	3218156
-	-	-	(62891)	استثمارية	سلفة مستديمة للصرف النقدي النثرية	3218131
(3247093)	-	(4351)	-	=	سلف الافراد العاملين / الايفاد	3218122
(926662)	(1673224)	-	-	=	سلف الاعلان	3218113

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى البيانات المالية الصادرة من وزارة المالية /دائرة المحاسبة 2010 ، 2011 ، 2012، 2013

أن هذه الحالة لاتعد مقبولة محاسبيا لكون السلف طبيعتها المحاسبية مدينة وظهورها برصيد دائن يعني ان هناك تسويات قيادية غير دقيقة تم اجراؤها ، مما يتطلب تدقيقها ومعالجتها اصوليا.

4. الجدول رقم (8) يوضح ارصدة بعض حسابات السلف ذات الارصدة العالية والتي لم يتم تسويتها خلال سنوات عينة البحث:

جدول (8) حسابات السلف ذات الارصدة العالية وحسب نوعها خلال سنوات البحث

رقم الحساب	اسم الحساب	نوع الموازنة	الرصيد (مليون دينار) كما في 12/31/			
			2010	2011	2012	2013
3218111	سلف تنفيذ اعمال وخدمات	جارية	9849955	15138215	14720583	25252861
3218114	سلف مؤقتة اخرى	=	21709590	22996809	28608078	31400046
3218122	سلف الايفاد	=	141112	14100	144199	145778
3218124	سلف الراتب	=	132926	125611	258421	252453
3218132	السلف المستديمة للدفع النقدي / الخزائن	=	312920	312942	312940	280544
3218141	سلف الاعتمادات المستديمة	=	7460272	7398744	8235343	5982945
3218151	سلف الدفعات الاولى	=	221643	223965	218507	214432
3218114	سلف مؤقتة اخرى	استثمارية	5875921	9138150	13307172	13980807
3218132	السلف المستديمة للدفع النقدي / الخزائن	=	822046	994321	1368324	1317737
3218141	سلف الاعتمادات المستديمة	=	10877245	13636788	16715517	20007053
3218151	سلف الدفعات الاولى	=	587034	1671194	3737791	8989742
3218153	سلف المقاولين والمتعهدين	=	711672	1225290	1794928	1675268

المصدر : من اعداد الباحثان استناداً الى البيانات المالية الصادرة من وزارة المالية /دائرة المحاسبة 2010 ، 2011 ، 2012، 2013

- ان استمرار منح مبالغ السلف منذ سنوات سابقة بالرغم من ان بعضها يفترض تسويتها في نهاية السنة من الناحية القانونية كالسلف المستديمة ، الامر الذي يتطلب وضع ضوابط لمحاسبة الدوائر المتلكأة في تسوية السلف الموقوفة لديها لما لهذه السلف من تأثير على دقة حسابات المصروفات خاصة وان التخصيصات للسنوات التي منحت بها تلك السلف قد سقطت من الناحية القانونية وفقا لقانون الادارة المالية والدين العام وقوانين الموازنة وبالتالي التأثير على دقة نتائج النشاط بالاضافة الى ان معظم هذه الاموال معطلة او مستغلة من قبل المستفيدين منها دون ان يقابلها مردود للمشاريع او الاغراض التي منحت من اجلها تلك السلف.
- وقد اكد ديوان الرقابة المالي الاتحادي في تقاريره الصادرة عن البيانات المالية للحساب الختامي للسنوات عينة البحث على ضرورة تسوية مبالغ هذه السلف وأصدرت وزارة المالية من خلال متابعتها للملاحظات المثبتة في التقارير ، كتابها المرقم (محاسبة 2658) في 2012/2/28 الى كافة الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة وطلبت فيه من تلك الادارات تشكيل لجان لغرض تصفية الموقوفات في حساب السلف بانواعها وخاصة سلف الاعتمادات المستديمة التي تعاني من ارتفاع مبالغها لكونها متعلقة باستيراد السلع والخدمات من الخارج.

5. يوضح الجدول رقم (9) أرصدة الاتفاقيات الثنائية بين العراق ودولتي (سوريا ومصر) بالإضافة الى الاتفاقية التركبية :

جدول (9) أرصدة حساب السلف المؤقتة للاتفاقيات الخارجية

الرصيد	اسم الاتفاقية
2941140907	السورية
129287608	المصرية
(11456332903)	التركية
(8385904388)	المجموع

- ظهر رصيد حساب السلف المؤقتة للاتفاقيات الخارجية والبالغ (8386) مليون دينار (ثمانية مليارات وثلاثمائة وستة وثمانون مليون دينار) ومنذ سنوات عديدة برصيد (دائن) مخالفا لطبيعته المحاسبية.
- تعود هذه الاتفاقيات الى ما قبل سنة 2003 اذ ان ارصدة الاتفاقيتين السورية والمصرية موقوفة منذ سنوات سابقة اما الاتفاقية التركية فقد جرى عليها حركة قبض نقدي خلال سنة 2010 وبمبلغ اجمالي قدره (3112265) الف دينار (ثلاثة مليارات ومائة واثنا عشر مليون ومئتان وخمسة وستون الف دينار)
- اوضحت تقارير ديوان الرقابة المالي الاتحادي ان المعالجة القيدية للمبالغ المستلمة عن الاتفاقية المذكورة غير دقيقة مما يتطلب دراسة ذلك لكون طبيعة حساب السلف مدين وبالتالي فان توسط هذا الحساب لاغراض تسجيل المعاملات المالية المتعلقة بهذه الاتفاقيات لايمكن الاطمئنان اليه محاسبيا .

اثبات الفرضية : بعد استعراض حسابات السلف واثرها على الموازنة والبيانات المالية ، واستعراض ملاحظات الديوان الجوهرية بهذا الصدد يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها (أن الإفصاح عن اثر تراكم حسابات السلف ومعالجتها وفق القواعد والأصول المحاسبية ، يساهم في متابعة السلف وتصفيته و يحافظ على الاموال العامة من الهدر والضياع فضلا عن إظهار نتائج تنفيذ الموازنة والمركز المالي للدولة بصورة حقيقية وعادلة).

دون ان يكون هناك تخصيص يغطيها في الموازنة ، كما تم منح بعض السلف النقدية قبل صدور قانون الموازنة العامة للدولة.

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. تم صرف سلف نقدية بدون تخصيص من قبل دائرة المحاسبة لبعض ادارات الدولة

2. توخي الدقة من قبل دائرة المحاسبة في تسوية حسابات السلف الممنوحة لدوائر الدولة ، من اجل اظهار البيانات المالية بصورة عادلة وايجاد المعالجات المالية اللازمة بشأن حسابات السلف المخالفة لطبيعتها.
3. اتخاذ الاجراءات اللازمة من قبل وزارة المالية بعدم منح السلف المؤقتة من الموازنات الجارية و الاستثمارية الى دوائر الدولة مالم يتم تسديد ارصدة حسابات السلف المتراكمة من السنوات السابقة.
4. انشاء قاعدة للبيانات في وزارة المالية تتضمن كافة البيانات والاحصائيات الخاصة بحساب السلف ، لغرض تمكين المختصين من ديوان الرقابة المالية الاتحادي والباحثين فضلاً عن العاملين في دائرة المحاسبة في مراقبة السلف وعملية سدادها أولاً بأول و حل المشاكل المالية العالقة
5. تفعيل دور دوائر واقسام وزارة المالية في تدقيق والرقابة على حسابات السلف ، من خلال اجراء الدورات التدريبية للعاملين عبر التنسيق والتعاون مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

2. عدم مطابقة التسويات القيدية لبعض السلف الممنوحة لدوائر الدولة ، إذ تختلف مبالغ السلف التي منحها دائرة المحاسبة لبعض ادارات الدولة ، عن مبالغ السلف التي تم تسويتها ، مما ادى ذلك الى ظهور ارصدة السلف مخالفة لطبيعتها .
3. استمرار منح السلف المؤقتة على الموازنات الجارية والاستثمارية خلال سنوات البحث حيث وصلت نسبة الزيادة في الموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية الى (21%) و(27%) على التوالي في السنة الاخيرة عن سنة (2010) على الرغم من عدم تسديد مبالغ السلف في السنوات السابقة من قبل دوائر الدولة .
4. ضعف قاعدة البيانات في وزارة المالية ، إذ لا تتضمن كافة البيانات والاحصائيات الخاصة بحساب السلف ، فضلاً عن ضعف دور الوزارة في مراقبة السلف وعملية سدادها أولاً بأول اثر في عملية الافصاح على البيانات المالية.
5. بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقارير الرقابة على البيانات المالية لوزارة المالية ملاحظات جوهرية في تصفية حسابات السلف واثرها على الموازنة .

ثانياً : التوصيات :

1. ضرورة التزام وزارة المالية بصرفها السلف نقدية وفقاً للقوانين والتعليمات والتشريعات النافذة من اجل تحقيق الاهداف الكاملة للموازنة العامة للدولة .

المصادر :

أ: الوثائق والتقارير الرسمية:-

2. تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، للسنوات (2010 - 2013).

3. تقارير وزارة المالية ، دائرة المحاسبة للسنوات (2010- 2013).

4. قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004.

5. الدليل المالي والمحاسبي في العراق ، 2013 .

ب. الكتب والرسائل والاطاريح :

1. الخطيب ، خالد شحادة، و شامية ، احمد زهير ،

اسس المالية العامة ، الطبعة الثانية ، عمان : دار وائل للنشر ، 2005.

2. العاني : ليلى شلال موسى ، الخطاب : د.حسن عبد المنعم " النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لسنة 2013 ، وزارة المالية ، دائرة المحاسبة .

3. العواد ، اسعد محمد علي " اساسيات المحاسبة الحكومية " الطبعة الاولى ، ، مطبعة دار الكتب ، كربلاء - العراق ، 2012.

4. الكرخي ، مجيد عبد جعفر" مدخل إلى تقويم الأداء في الوحدات الإقتصادية " دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد، 1999.

5. الكويت : عادل حسين علي محمد ، التهامي: صلاح سعد يوسف "دور ديوان المحاسبة في الرقابة على قطاع الصحة " بحث مقدم الى ادارة التدريب والبحوث والمنظمات الدولية بديوان المحاسبة ، دولة الكويت ، 2000 .

6. حماد ، طارق عبد العال ، "الرقابة على المال العام" ،مطبعة الدار الجامعية مصر - الاسكندرية ، 2011.

7. خلف ، د. فليح حسن " المالية العامة " الطبعة الاولى ،الاردن : عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع-اريد ، 2008

8. عباس : هشام محمد ، رشيد : جواد خليل " المحاسبة الحكومية "، جامعة الموصل : دار الكتب للطباعة والنشر ، 1991.

9. عصفور، محمد شاکر " أصول الموازنة العامة " الطبعة السادسة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، 2014.

10. فريح : عبيد محل ، السعيري : ابراهيم عبد موسى " المحاسبة الحكومية" ، دار الحكمة للطباعة والنشر ، بغداد، 1992،

11. مبارك ، صلاح الدين عبد المنعم " المحاسبة الحكومية والقومية " الطبعة الاولى، ، مكتبة الوفاء القانونية ، الاسكندرية ، مصر. 2013

12. مشكور :.سعود جايد ،و البعاج : قاسم محمد عبد الله ،والكرعاوي : نجم عبد عليوي ، وحسين ، معين كاظم عبد الله " المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها المركزية واللامركزية في العراق " دار نيبور للطباعة والنشر - العراق . 2014.

13. Atkinson, Anthony, Kaplan, Robert, and Young, Mark. (2004). Management Accounting. (4th Edition). Prentice Hall, New York.