

اثر ارصدة الامانات على تمويل المؤسسات الحكومية ودور المحاسب والمدقق الداخلي في تصنيفيتها بحث تطبيقي في جامعة المثني

وعد هادي عبد الحساني^a ، ميثم عبد كاظم الموسوي^b

الملخص

يهدف البحث الى توضيح اثر ارصدة الامانات المتراكمة على مبالغ التمويل وتخصيصات الموازنة السنوية من خلال تحليل البيانات المالية لعينة البحث ، والى اقتراح اجراءات للمحاسب والمدقق الداخلي للحد من الاثار السلبية للأرصدة الامانات على الحسابات ، ولقد توصل البحث الى اهم الاستنتاجات وهي ضعف اداء المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية ارصدة حسابات الامانات خلال السنة اثر تأثيراً سلبياً على تحصيل مبالغ التمويل السنوية ، اي كلما زادت نسب التصفية زادت نسبة مبالغ التمويل من تخصيصات الموازنة السنوية ، ووجود علاقة طردية بين الرصيد النقدي المدور وارصدة الامانات المدورة ، اي كلما زادت مبالغ الامانات زاد مبلغ الرصيد النقدي المدور واثر سلبياً في تحصيل كافة تخصيصات الموازنة السنوية ، كما توصل البحث الى اهم التوصيات وهي ، تفعيل اداء المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية ارصدة حسابات الامانات للحد من التأثير السلبى على تحصيل مبالغ التمويل السنوية ، على الوحدات الحسابية استخدام الاجراءات المقترحة من الباحث في تصفية ارصدة الامانات ، وعلى المحاسب والمدقق الداخلي التأكد من مبالغ الرصيد النقدي المدور تغطي كافة ارصدة الامانات المدورة لكي لا يضاعف التأثير السلبى مرتين ، مرة عند خصم مبالغ الرصيد النقدي من تخصيصات الموازنة السنوية ، والمرة الثانية عند تحميل اعباء تصفية مبالغ الامانات من مبالغ التمويل السنوية.

المقدمة

تحصل هذه المؤسسات على تخصيصاتها من الموازنة تقوم بطلب تمويل شهري من وزارة المالية يكون هذا الطلب مرفقاً بالجداول المالية الشهرية اللازمة من اجل الموافقة على مبلغ التمويل الشهري ، وبما ان تخصيصات الموازنة والحصول عليها بالكامل ذات تأثير ايجابي على سير أنشطة المؤسسة وتحقيق اهدافها المرسومة ، لذا سنعرض اثر ارصدة الامانات المتراكمة على تخصيصات الموازنة والحصول عليها بالكامل ، ودور المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية تلك الارصدة لتقليل اثرها السلبى على التخصيصات في الموازنة السنوية ، ولتحقيق اهداف البحث قسم الى أربعة محاور (المحور الاول منهجية البحث ، المحور الثاني الاطار النظري للبحث ، المحور

تعد المؤسسات الحكومية موازنة سنوية تحدد فيها تخصيصاتها اللازمة لتنفيذ انشطتها المختلفة وتحقيق اهدافها ، وتناقش هذه الموازنة السنوية وتعرض للمصادقة حسب القوانين والتعليمات التي تحكم اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة ، إذ تخضع المؤسسات الحكومية الى نوعين من الانظمة المحاسبية لغرض اثبات عمليات الانفاق والقبض ، فمنها من يستخدم النظام المحاسبي الحكومي المركزي عندما تكون مرتبطة مالياً مع مؤسسة الخزينة، ومنها من يستخدم النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي عندما تكون مرتبطة مالياً مع وزارة المالية ، وبقدر تعلق الامر بموضوع البحث سنتناول المؤسسات الحكومية ذات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي التي يكون طريقة تمويلها من وزارة المالية ، ولكي

a - المدرس الدكتور ، جامعة المثني ، كلية الادارة والاقتصاد

b - المدرس المساعد ، جامعة المثني ، كلية الادارة والاقتصاد

الثالث الجانب العملي للبحث ، المحور الرابع الاستنتاجات (والتوصيات) .

المبحث الأول

منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث : ان المؤسسات العامة التي تستخدم النظام المحاسبي اللامركزي يكون ارتباطها المالي بصورة مباشرة في وزارة المالية من اجل الحصول على مبالغ التمويل الشهرية وحسب التخصيصات المحددة في الموازنة العامة السنوية ، ولكي تحصل المؤسسة على مبالغ التمويل الشهرية يتطلب الامر من المحاسب والمدقق الداخلي اعداد وارسال جداول شهرية من ضمنها تأييد الرصيد النقدي من فرع المصرف الموجود فيه الحساب الجاري للمؤسسة ، ولكن تتبلور مشكلة البحث ، في ان اغلب المؤسسات العامة والتي من ضمنها عينة البحث لا تمتلك حساب مصرفي خاص بأرصدة الامانات وانما يكون ايداع وسحب مبالغ الامانات في نفس الحساب الجاري الخاص بالموازنة التشغيلية ، مما تؤثر الارصدة المتراكمة للأمانات تأثيراً سلبياً على مبالغ التمويل والاستفادة من التخصيصات الموازنة السنوية نتيجة ضعف اداء المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية تلك الارصدة المتراكمة .

1-2 أهمية البحث : تنبع أهمية البحث من أهمية تخصيصات الموازنة السنوية في تحقيق اهداف المؤسسة ، ومن الاثر الايجابي لعمل المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية ارصدة الامانات المتراكمة من اجل تحصيل كافة التخصيصات السنوية للمؤسسة والاستفادة من تلك التخصيصات .

1-3 أهداف البحث: يهدف البحث الى الاتي:

1. تسليط الضوء على النظام المحاسبي الحكومي بشكل عام والنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في العراق بشكل خاص.

2. توضيح اثر ارصدة الامانات المتراكمة على مبالغ التمويل وتخصيصات الموازنة السنوية من خلال تحليل البيانات المالية لعينة البحث .

3. اقتراح اجراءات للمحاسب والمدقق الداخلي للحد من الاثار السلبية للأرصدة الامانات على الحسابات .

4-1 فرضية البحث :يستند البحث على فرضيتين مفادهما :

1. ان ارصدة الامانات المتراكمة ذات اثر سلبي على مبالغ التمويل وتخصيصات الموازنة للمؤسسة التي تستخدم النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

2. ان للمحاسب والمدقق الداخلي دور ايجابي في تصفية ارصدة الامانات المتراكمة .

1-5 منهج البحث: تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لغرض التحول من الكل في موضوع البحث الى الجزء من خلال معرفة أثر ارصدة الامانات المتراكمة على مبالغ التمويل السنوية ، والمنهج الاستقرائي لغرض التحول من الجزء في موضوع البحث الى الكل من خلال تعميم التوصيات الخاصة بموضوع البحث على المؤسسات العامة التي تستخدم النظام المحاسبي اللامركزي .

1-6 الحدود المكانية والزمانية للبحث : الحدود المكانية جامعة المثنى ، الحدود الزمانية البيانات المالية لجامعة المثنى عن سنوات (2013 ، 2014 ، 2015)

1-7 مصادر جمع البيانات: لغرض انجاز البحث تم الاعتماد على المصادر الآتية:

(الكتب العربية والاجنبية، القوانين والتعليمات ، الانترنت ، الدوريات والرسائل الأكاديمية والمهنية) .

المبحث الثاني

الاطار النظري للبحث

الموازنة العامة

تعد الموازنة العامة خطة سنوية قانونياً تشمل الإيرادات والمصروفات المتوقعة ، تتضمن مجموعة من

البرامج المتعلقة بالأنشطة والخدمات يفترض انجازها خلال سنة مالية ، ومن خلال هذا المفهوم فإن الموازنة العامة عبارة عن عمل سياسي يعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي ، وخطة وبرنامج ، واداة تنفيذية وتخطيطية ورقابية تشمل تقدير متوازن بين الإيرادات والمصروفات لمدة محددة من الوقت ، (العواد ، الججاوي ، 2012 : 40- 41) . كما تعد ترجمة لأهداف الدولة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لفترة زمنية قادمة ، عبر اعداد خطة مالية متكاملة تشمل تقديرات للنفقات العامة وتقديرات للموارد اللازمة ، (المعاينة ، والحسيني ، 2015 : 68) . ولا يعني ان تكون التقديرات عامة للإيرادات والنفقات وانما يجب ان تكون تقديرات تفصيلية لإيرادات ونفقات الدولة ، اي تتيح امكانية مناقشتها واعتمادها وتنفيذها ، ومن ثم الرقابة عليها وتقويمها بالشكل الذي يجعل منها اداة فعالة في تحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية وفق النتائج الايجابية المتحقق عبرها ، (خلف ، 2008 : 277) . كما تعد الموازنة العامة للدولة الاداة التي تهتم بتحويل الموارد المالية الى اهداف انسانية ، إذ تتضمن برنامج ماليا تفصيلي مقترح يعكس القرارات المتعلقة باختيار الاهداف المراد تحقيقها ، واختيار

الاقتصادية والاجتماعية ، كما تعد اداة لتوصيل المعلومات فمن خلالها تتعرف كل وزارة او مؤسسة حكومية على الاهداف المرجو تحقيقها وفقاً للتخصيصات المسموحة في الموازنة ، (هلاي ، 2002 : 60) . ومن اهم ما جاء بخصوص الموازنة العامة والمصطلحات المرتبطة بها في القسم الثاني (التعاريف) من قانون الادارة المالية والدين العام العراقي رقم ٩٤ لسنة 2004 ، ومن بين المصطلحات المرتبطة بالموازنة العامة للدولة هي : مخصصات الموازنة : ومعناها تحويل قانوني ممنوح للحكومة لإنفاق المال العام خلال السنة المالية لأغراض محددة . النفقات الجارية : ومعناها النفقات غير الرأسمالية كالرواتب ونفقات الحصول على التجهيزات والخدمات والوقود . السنة المالية : ومعناها فترة الحسابات الحكومية العامة والتي تبدأ في 1 كانون الثاني وتنتهي في 31 كانون الاول . الموازنة الفدرالية : ومعناها تخمين اجمالي الإيرادات والواردات السنوية كما مصادق عليها من قبل الحكومة الفدرالية . اعادة التخصيص : ويعني فيما يتعلق بتخصيص الموازنة ، نقل موارد الموازنة من حساب فيها او من وحدة او من فقرة مخصصة الى اخرى

2-2 الامانات

تعد الامانات حسابات دائنة يقيد عليها المبالغ التي تحصل عليها المؤسسة ولا يتم اضافتها مباشرة على الإيرادات لكونها ليست إيرادات فعلية أو لعدم استكمال الاجراءات ومتطلبات الاعتراف بالإيراد ، كما يقيد عليها المبالغ المستحقة للغير ولم تتمكن المؤسسة من خصمها على انواع بنود المصروفات المختصة أو تحويلها الى مستحقها ، وذلك لنفس سبب عدم استكمال الاجراءات ، (الكوت ، و التهامي ، 2000 : 6) ، ويرى (البحر ، والحميدي) ان حسابات الامانات تقيد دائنة وتظل دائنة الا ان يتم تسويتها ليصبح رصيدها صفر ، وبصور اخرى

البرامج والسياسات التي تضمن تحقيق الرفاهية للمجتمع ، (محمود ، 2013 : 95) . ومن اهم وظائف الموازنة العامة للدولة هي : انها اداة للتخطيط ، إذ تعكس الموازنة خطة الدولة في تقديم الخدمات للمجتمع من خلال استخدام مواردها في احداث نمو اقتصادي في المجتمع ، وأداة للرقابة المالية والقانونية على أنشطة المؤسسات الحكومية من خلال من تتضمنه من ارقام للإيرادات والنفقات ومن ترفق بها من قوانين وتعليمات لغرض الانفاق ، واداة للتنسيق بين المؤسسات الحكومية لتحقيق الصالح العام ، إذ تقوم بعرض البرامج الحكومية بشكل كلي وعلى مستوى القطاعات بهدف تحقيق التنمية

الحكومي نظام يعد لتثبيت القيود المحاسبية للإيرادات والمصروفات وفقاً لتقسيمات المحاسبية المعتمدة في الموازنة العامة للدولة وتصنيفات الدليل المحاسبي ، فضلاً عن تقديم النتائج والتحليل الشهري أو الفصلي والمركز المالي في نهاية السنة المالية وفقاً لما هو وارد في الموازنة ، من أجل إجراء المقارنة بين المخطط والفعلي للوقوف على مستوى الانجاز والاستفادة منها في قرارات السنة المالية القادمة ، (المهياي ، سلوم ، 2007 : 90) . كما يعد النظام المحاسبي الحكومي مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية الملائمة المطبقة والسجلات والمستندات المحاسبية المستخدمة من أجل حماية موجودات الوحدة الحكومية وتقديم البيانات المالية والمعلومات الموثوقة التي تعكس المركز المالي والنشاط الاقتصادي للوحدة الحكومية ، (الشحادة ، وآخرون ، 2011 : 247) . كما أن الهيكل العام للنظام المحاسبي الحكومي لا يختلف عن النظام المحاسبي في قطاع الأعمال ، كون أن النظام المحاسبي يستخدم نوعين من المحاسبة : المالية ، والإدارية ، إلا أن المحاسبة الإدارية أكثر أهمية في الوحدات الحكومية من وحدات القطاع الأعمال ، وذلك لاعتماد أغلب الأطراف ذات العلاقة على المحاسبة الإدارية في تقييم أداء الوحدات الحكومية ، (السقا ، والسندي ، 2010 : 153) . ويعد النظام المحاسبي الحكومي ذو أهمية في توافر المعلومات اللازمة لأغراض تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ، فضلاً عن تقديم المعلومات التي تحدد مدى الالتزام بالوحدات الحكومية بالقوانين واللوائح ، (القطيش ، 2011 : 25) . كما يرى (ابو حشيش) أن النظام المحاسبي الحكومي يمكن الرقابة المالية من التحقق عن صحة أرصدة الاعتمادات والإيرادات الأصلية على مستوى الأبواب من واقع الموازنة العامة ، كما يتم التحقق من صحة البنود والاعتمادات الإضافية والمصروفات والإيرادات الفعلية ، والتأكد من

أن أرصدة الأمانات الظاهرة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ماهي إلا أرصدة لم يجري تسويتها بعد ، (البحر ، والحيمي ، 2002 : 347) . ويتم تسديدها عبر تقديم صاحب الأمانة طلب باستردادها وفقاً لشروط نوع الأمانة ، إذ يمسك حساب لكل نوع تقيدها فيه المبالغ الخاصة فيه كما يمسك حساب إجمالي بالأمانات لتحقيق الرقابة على مبالغ الأمانات وتعد الأمانات ديون على الحكومة يتم تقيدها في الجانب الدائن عند الاستلام وتقيدها بالجانب المدين عند التسليم ، (المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني : 34) . ومن أهم مقومات وقواعد تسجيل الأمانات في الدفاتر والسجلات المحاسبية هي : (اسماعيل ، عدس ، 2010 : 421-422)

أ. أن تقبض مبالغ الأمانات بموجب وصل قبض يتم الاحتفاظ فيه وفق قوانين وتعليمات قبض المبالغ الخاصة بكل نوع من الأمانات .

ب. مسك سجلات محاسبية بمبالغ الأمانات من قبل الوحدات المحاسبية يذكر فيه مقدار المبلغ ونوع الأمانة وتاريخها واسم صاحب الأمانة .

ج. من أولويات استرجاع الأمانة إلى صاحبها هو تقديم طلب من قبل صاحب الأمانة إلى المؤسسة المعنية ، وعلى المؤسسة التأكد من سجل الأمانات لغرض استرجاعها .

2-3 النظام المحاسبي للمؤسسات الحكومية

1- مفهوم وأهمية النظام المحاسبي الحكومي

يعد النظام المحاسبي بشكل عام مجموعة من الأجزاء المتمثلة بالموارد البشرية العاملة في الوحدة الحسابية وبالأجزاء المادية المتمثلة بكافة لوازم الأداء المحاسبي من الآلات ومعدات ودفاتر وسجلات ومستندات الخ ، وفقاً للإجراءات وقواعد محاسبية معينة من أجل تسجيل وتحليل وتوصيل النتائج عبر التقارير المالية إلى كافة الجهات ذات العلاقة لغرض اتخاذ القرارات المناسبة ، (الحبيطي ، السقا ، 2003 : 16) . أما النظام المحاسبي

د. التقارير الدورية : تتمثل التقارير الدورية بتقارير المتابعة الشهرية والفصلية والخاصة بموازن المراجعة وجداول المصروفات لمتابعة الموازنة ومعرفة الانحرافات ، فضلا عن الحسابات الختامية كحساب قياس النتيجة والمركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية.

هـ. المفاهيم والمبادئ المحاسبية : يعتمد النظام المحاسبي الحكومي شأنه كأى نظام آخر على مجموعة من المفاهيم والمبادئ التي يجب الالتزام بها في الجانب العملي منها عامة ومنها خاصة بالنظام الحكومي والوحدات الحكومية المستخدمة للنظام.

2-4 دور المحاسب والمدقق الداخلي في المؤسسات الحكومية

أولاً دور المحاسب في الوحدات الحكومية

تستخدم الوحدات الحكومية نوعين من الانظمة المحاسبية الحكومية وهي النظام المحاسبي الحكومي المركزي ، و النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، ويقدر تعلق الامر بموضوع البحث سنتناول دور المحاسب في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الذي انشأ لغرض فك ارتباط الوحدات الحكومية من الخزينة العامة عبر فتح حساب جاري في أحد فروع المصارف الحكومية يكون تمويلها من قبل وزارة المالية ، فضلا عن استقلالية الوحدات الحكومية ذات النظام المحاسبي اللامركزي بتصرفاتها المالية ، وتحملها مسؤولية تثبيت القيود المحاسبية الشهرية، عبر مسك مجموعة دفترية متكاملة من : (سجلات يومية ، موازين المراجعة ، جداول للمصروفات والإيرادات ، وبقية الحسابات الوسيطة كالسلف والأمانات) مع مسك السجلات الفرعية الأخرى المقررة حسب القوانين والتعليمات،(سلوم، 2004 : 53) ، ولكي يؤدي المحاسب اعماله بصورة صحيحة يجب ان تتوافر فيه مجموعة من المتطلبات هي : الموثوقية لدى المحاسب فأن الاطراف ذات العلاقة تحتاج الى معلومات

سلامة أسس تقدير الإيرادات ومقارنة الفعلي بالمخطط ، ومناقشة أسباب الزيادة أو العجز في الإيرادات المحصلة مع الجهات المعنية بتحصيلها ، ودراسة المناقشات التي تمت بين أبواب وبنود الموازنة للتحقق من أنها قد صدرت من الجهات ذات الاختصاص ، (ابو حشيش ، 2000 : 88) ، ويجب ان يوافق النظام المحاسبي الحكومي اساليب الرقابة على الموازنة بما يتعلق بالإيرادات والنفقات الحكومية ، إذ تضمن تقرير المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية ، (البند السابع) يجب على النظام المحاسبي الحكومي ان يوافق رقابة سليمة على الموازنة من خلال تقديم تقارير مالية موثوقة وملائمة لاجراء المقارنة بين إيرادات و نفقات الدولة ، (الشوبكي ، ابوشماله ، 2012 : 73-74).

2- مقومات النظام المحاسبي الحكومي

من اهم مقومات النظام المحاسبي الحكومي هي : (المهياي ، سلوم ، 2007 : 91-92)
أ. المجموعة المستندية : وتعد المجموعة المستندية الأساس في تثبيت المعاملات الناتجة من التصرفات المالية عبر القيود المحاسبية ، كما تعد الركن الأساسي للإثبات في السجلات المحاسبية (المجموعة الدفترية).
ب. المجموعة الدفترية: تتكون المجموعة الدفترية من السجلات المحاسبية الرئيسية والفرعية والسجلات المساعدة والتي تساهم في المتابعة والرقابة وتكون المجموعة الدفترية المخزن الرئيس لإثبات القيود المحاسبية للمعاملات التي تنشأ خلال الفترة المالية.
ج. نظام الرقابة الداخلي: ويكون نظام الرقابة الداخلي المسؤول عن مراقبة التصرفات المالية وفق الأنظمة والتعليمات الصادرة و بحدود الصلاحيات المخولة وكذلك مسؤولاً عن المطابقات الدورية للمجموعة الدفترية وموازن المراجعة وجداول المصروفات.

ب- تتولى الوحدات المحاسبية الرئيسة تمويل الحسابات الجارية للوحدات الفرعية التابعة لها وفق نظام جاري الفروع وترسل الوحدات الفرعية حساباتها الى الوحدات الرئيسة وتكون الوحدة الرئيسة مسؤولة عن اصدار الحساب الشهري الموحد وارساله الى دائرة المحاسبة لتوحيده مع الحساب الشهري للدولة.

4- يحق للوحدة المحاسبية صلاحية السحب من الحساب الجاري في فروع المصارف الحكومية لتغطية مصروفاتها ، ولا يجوز زيادته من الهبات والتبرعات والمنح والاعانات والقروض المختلفة ولا بأي من مصادر التمويل الأخرى كالتغذية بين الحسابات الجارية للدائرة عند تعددها وعليه يتوجب الاتي :

أ- يفتح للوحدة المحاسبية المكلفة بتحصيل الإيرادات النهائية لحساب الموازنة الاتحادية حساب جاري مغلق يخصص للإيداع دون السحب في اي حال من الاحوال .

ب- يفتح للوحدة المحاسبية التي يقتضي نشاطها قبول أمانات نقدية بشكل واسع حساباً جاريّاً يخصص لإيداع تلك المبالغ وصرفها الى مستحقيها عند تحقق شروطها وتحدد دائرة المحاسبة أسس تشغيله عند طلبها فتح الحساب لدى المصرف المختص.

5- يتحتم على الوحدة المحاسبية جرد الموجودات المخزنية وموجوداتها الثابتة التي يحيازتها وتثبتها في سجلاتها المحاسبية بقيود نظامية لأغراض توافر مقومات السيطرة والرقابة عليها.

6- على الوحدة المحاسبية الوفاء بمتطلبات الضبط الداخلي وعلى الأخص الفصل بين مهام موظفي السجلات والموظفين المسؤولين عن الحيازة وعدم جمع مسؤولية مطابقة شهادة الموجود النقدي بالموظف المسؤول عن تنظيم الصكوك أو الموظف المسؤول عن تنظيم مستند الصرف.

ذات مصداقية عالية ، المهنية في اداء المحاسب يحتاج العمل المحاسبي الى كفاءة عالية من اجل اعتماد الاطراف ذات العلاقة على مخرجات العمل المحاسبي ، جودة الخدمات العمل المحاسبي ، الاطمئنان من الخدمات التي يقدمها المحاسب ، (جمعة ، 2006 : 5) ، ومن الأسس الرئيسة التي تقوم بها الوحدة الحسابية في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي هي : (العاني ، والخطاب ، 2013 : 9-12)

1- تمنح الوحدة الحسابية في المؤسسات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي اللامركزي استقلال محاسبي ، فضلا عن تحمل المسؤولية الكاملة في تنفيذ وضبط التصرفات المالية الناتجة لديها من مقبوضات ومدفوعات وتسويات حسابية وعقود والتزامات وأية تصرفات مالية أخرى ، وكذلك القيام بأعمال الجرد والملاحظة والتفتيش وفحص السجلات وموازنين المراجعة وفق برنامج متخصص يوضع لهذا الغرض وتمارس هذه الاجهزة مهامها بشكل مستقل وتحت اشراف الرئيس الأعلى للدائرة ودائرة المحاسبة في وزارة المالية .

2- على الوحدة الحسابية في المؤسسات الحكومية تطبيق احكام قانون الادارة المالية والدين العام رقم/ ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ والتعليمات الحسابية الصادرة عن دائرة المحاسبة بما لا يتعارض مع القانون اعلاه .

3- يفتح للوحدة المحاسبية حساب جاري لدى احد فروع المصرف الحكومي القريب من مقر عملها يستخدم لتغطية نفقاتها وايداع المقبوضات النقدية ويتم تمويل هذا الحساب وفق الاسلوب الاتي:

أ- تمويل الحسابات الجارية للوحدات المحاسبية الرئيسة التي لها قسم خاص بها ضمن دليل التبويب الإداري أو القطاعي في الموازنة الاتحادية من قبل دائرة المحاسبة/ النقدية.

من عمليات التسجل ارسدة الامانات في اليومية العامة وترحيلها الى سجل الامانات ، واخير التحقق من صحة اعادة الامانات ، (ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، اجراءات تدقيق حسابات الامانات) .

ويستخدم المدقق الداخلي ثلاثة انواع من التدقيق هي :

1- تدقيق البيانات المالية

يتم إجراء تدقيق للبيانات المالية لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية معدة ومفصح عنها وفقاً للمعايير المحددة مسبقاً. كمعايير المحاسبة الأمريكية أو الدولية ، إذ يقوم المدقق بجمع أدلة اثبات لتحديد ما إذا كانت البيانات تحتوي على أخطاء جوهرية أو غيرها من الأخطاء ، ولكي يصل المدقق الى ذلك عليه فهم دقيق للمؤسسة وبيئتها، (Arens et al,2012: 15). وفي الغالب تتجاوز أهداف تدقيق البيانات المالية في القطاع العام ، التعبير عن رأي بخصوص ما اذا كانت البيانات المالية معدة من كل الجوانب المادية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الساري (اي نطاق المعايير الدولية). فصلاحيات التدقيق الناجمة عن قوانين او تعليمات او عن توجيهات وزارية او عن قرارات السلطة التشريعية، يمكن ان تفرز أهدافا إضافية. وقد تشمل هذه الأهداف الإضافية مسؤوليات تتعلق بالتدقيق والتقارير، مثل قيام مدقق القطاع العام بالإبلاغ عن حالات من عدم الالتزام بالصلاحيات بما في ذلك الميزانية والمساءلة والتقارير حول فعالية الرقابة الداخلية. لكن، وحتى في غياب مثل هذه الأهداف الإضافية، فقد يكون هناك توقعات عامة للجمهور بخصوص تقارير مدقق القطاع العام حول حالات عدم الالتزام بالصلاحيات التي يتم الكشف عنها خلال العملية الرقابية، أو حول فعالية الرقابة الداخلية ، (معيار الانتوساي ، 1240 : 222) .

ثانياً : دور المدقق الداخلي في الوحدات الحكومية يعد التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي واستشاري يهدف إلى إضافة قيمة وتحسين لعمليات المؤسسة، إذ انه يساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال وضع خطة منهجية لتقويم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات الحوكمة ، (United Nations,2009:1) . ومن وظائف المدقق الداخلي في الوحدات الحكومية هو التحقق من الضبط الداخلي الذي يكون احد مكونات نظام الرقابة الداخلية التي تضعه ادارة الوحدة الحكومية من اجل مراقبة العمليات ونظرتشابه النظام المالي والاداري في الوحدات الحكومية المطبقة النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، فأن اغلب اجراءات التدقيق تكون على التحقق من تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، (بدوي ، ونصر ، 2006 : 81) ، فأن المدقق الداخلي يتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية التي واضعتها الادارة لتحقيق معلومات مالية وتشغيلية موثوقة ، والامتثال لخطط والإجراءات والقوانين والقواعد والأنظمة فضلا عن حماية الأصول وكفاءة العمليات والبرامج ونشر النزاهة والقيم الأخلاقية بين العاملين في المؤسسة (Moeller, 2009:24). إذ تخضع الوحدات الحكومية الى تدقيق سابق للصرف وتدقيق لاحق للصرف عبر اجهزة التدقيق الداخلي للتحقق عن مدى التزام بالقوانين والتعليمات الخاصة بالموازنة العامة للدولة ، (العواد ، والجواوي ، 2012 : 66) ، اما بخصوص تدقيق الامانات في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي يتطلب الامر حصول المدقق الداخلي على جدول تحليلي للأرصدة الموقوفة على مستوى المفردات ومطابقة الجدول لكل نوع مع الحساب الإجمالي الفرعي ثم مطابقة مجموع الحسابات الإجمالية الفرعية مع الحساب الإجمالي العام الذي يظهر في ميزان المراجعة ، لغرض التوصل الى أسباب موقوفة أرصدة الامانات ، التحقق من وصولات القبض ، التحقق

2- تدقيق الالتزام

يختلف تأثير القوانين والقواعد المالية على البيانات المالية حسب القوانين واللوائح والإطار القانوني والتنظيمي التي تستند عليها المؤسسة ، إذ ان بعض أحكام القوانين أو اللوائح يكون لها تأثير مباشر على البيانات المالية من حيث أنها تحدد المبلغ والإفصاحات في البيانات المالية للمؤسسة . ومنها من يعرض المؤسسة إلى الغرامات أو التقاضي أو أي عواقب أخرى قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية ، والبعض الآخر يحدد بموجبه الاعمال التي يسمح للمنشأة القيام بها، وتكون مسؤولية المدقق اكتشاف الاخطاء في البيانات المالية الناتجة بسبب عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات ، (AICPA,2015:3) ، ويعد مفهوم تدقيق الالتزام هي مراجعة إجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كان تتبع المؤسسة إجراءات أو قواعد أو لوائح محددة تحددها السلطة العليا، فضلاً عن قياس مدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية والتدقيقية . ويتوقف أداء تدقيق الالتزام على وجود البيانات القابلة للتحقق منها والمعايير أو المعايير المعترف بها، ومن الأمثلة على تدقيق الالتزام هو مراجعة البنك لتحديد ما إذا كان يمثل لرأس المال ومتطلبات الاحتياطيات . ومثال آخر هو مراجعة دافعي الضرائب لمعرفة ما إذا كانوا يمثلون مع قانون الضرائب الوطني، (Hayes, et. al , 2005 : 15) .

3- تدقيق الاداء

يكتنف مفهوم تدقيق الاداء بعض الغموض ولكن اغلب الباحثين يقسمون تدقيق الاداء الى ثلاثة عناصر هي (الاقتصاد ، الكفاءة ، الفاعلية) ، وعبر هذه العناصر وبيانات المؤسسة ، يصل المدقق الى حكمه في الاداء من خلال تقديم مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات ، (Nymans,2012:61-62) . عادةً ما يكون تدقيق البيانات المالية وتدقيق الالتزام مرتبط بعملية المساءلة ولكن الامر تدقيق الاداء ليس كذلك دائماً ، فتدقيق الاداء يبحث في

تحليل البيانات لمعرفة سبب المشكلة وتقديم التوصيات لمعالجتها عبر المساءلة من جانب ، والاقتصاد والكفاءة والفاعلية من جانب اخر، (INTOSAI, 2004:, 28) نقلاً عن ، (Lonsdale,al.et,2011:27) . ومن اهم الامور التي ادت الى تطور تدقيق الاداء هي : تطور انشطة الحكومة وزيادة حجم الانفاق في المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، المنافسة بتخصيص الموارد وندرتها يتطلب اتخاذ قرارات ملائمة لاستفادة من كامل قيمة الموارد ، الطلب المتزايد على مساءلة أولئك الذين يديرون الموارد العامة ، الرغبة في زيادة الكفاءة من تحسين نظم الادارة الداخلية ، (Daujotaite & Macerinskiene,2008:177).

المحور الثالث

الجانب العملي للبحث

3-1 نبذة تعريفية عن تمويل عينة البحث (جامعة المثنى)

تأسست جامعة المثنى سنة 2007 ، وتضم حالياً (15) كلية ، بعد ما كانت كليتين تابعت الى جامعة القادسية ، تستخدم جامعة المثنى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي في تسجيل وتبويب وعرض نتائج القوائم المالية ، يكون لها موازنة سنوية تحصل على مبالغ التخصيصات عبر التمويل الشهري من وزارة المالية ، تقوم رئاسة الجامعة بتسجيل القيد المحاسبي عند الحصول على مبلغ التمويل من وزارة المالية من ح/ البنك الى ح/ دائرة بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي ، وتسجيل القيد الاتي من ح/ جارية بين الوحدات الرئيسية وفروعها الى ح/ البنك عند تمويل حسابات الكليات ، وتقوم الكليات بتسجيل القيد الاتي من ح/ البنك الى حساب جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها ، وجدول (1) ادناه يبين نسبة الحسابات الجارية الى مجموع الكليات والرئاسة في الجامعة ، إذ يكون دفع وايداع المبالغ للكليات التي لا تمتلك حساب جاري في احدى فروع

المصارف الحكومي من حساب رئاسة الجامعة لحين الموافقة وزارة المالية على فتح الحساب ، وتقوم الكليات التي تمتلك حساب بأرسال جداول مالية شهرية (ميزان المالية عند طلب التمويل الشهري .

جدول (1) نسبة الحسابات الجارية الى مجموع الكليات والرئاسة في الجامعة

| السنة | مجموع الكليات مع رئاسة الجامعة (1) | عدد الحسابات الجارية في فروع المصارف الحكومية (2) | النسبة 1/2 |
|-------|------------------------------------|---|------------|
| 2013 | 9 | 9 | 100 |
| 2014 | 13 | 9 | 69 |
| 2015 | 13 | 13 | 100 |
| 2016 | 15 | 13 | 87 |

2-3 تخصيصات الموازنة السنوية حسب الابواب لجامعة المثنى

جدول (2) نسبة تخصيص كل باب من مجموع تخصيصات الموازنة السنوية

| السنة | 2013 | 2014 | 2015 | المجموع | النسبة / مجموع تخصيص كل باب لثلاثة سنوات على المجموع الاجمالي للتخصيصات الثلاثة سنوات |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---|
| تعويضات موظفين | 23985906000 | 21923265979 | 23271834530 | 69181006509 | 70.7 |
| المستلزمات الخدمية | 6833925000 | 1398041119 | 858500000 | 9090466119 | 9.3 |
| المستلزمات السلعية | 3813925000 | 836336746 | 933500000 | 5583761746 | 5.7 |
| الصيانة | 1540000000 | 432475965 | 600000000 | 2572475965 | 2.7 |
| الموجودات غير مالية | 2090573000 | 438634010 | 640500000 | 3169707010 | 3.2 |
| المصروفات الاخرى | 91870000 | 5191633000 | 3020000000 | 8303503000 | 8.5 |
| المجموع | 38356199000 | 30220386819 | 29324334530 | 97900920349 | 100 |

يلحظ من الجدول (2) الاتي : وواحد وثمانون مليون وستة الف وخمسمائة وتسعة

أ. بلغت اجمالي تخصيصات الموازنة خلال سنوات البحث دينار. مبلغ (97900920349) دينار ، سبعة وتسعون مليار وتسعمائة مليون وتسعمائة وعشرون الف وثلاث مائة وتسعة واربعون دينار ، كان النصيب الاعلى من هذه التخصيصات على باب تعويضات موظفين بمبلغ (69181006509) دينار ، تسعة وستون مليار ومائة

ب. بلغت نسبة تعويضات الموظفين من اجمالي التخصيصات خلال ثلاثة سنوات نسبة (70.7) ، والمتبقي كان حسب النسب (9.3 ، 5.7 ، 2.7 ، 3.2 ، 8.5) ، لأبواب (المستلزمات الخدمية ، المستلزمات السلعية ،

الصيانة ، الموجودات غير مالية ، المصروفات الاخرى) على التوالي .

3-3 المصروفات السنوية حسب الابواب لجامعة المثنى .

جدول (3) نسبة انفاق كل باب من مجموع المصروفات خلال سنوات البحث

| النسبة / مجموع انفاق كل باب لثلاثة سنوات على المجموع الاجمالي لأنفاق الثلاثة سنوات | المجموع | 2015 | 2014 | 2013 | السنة |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------------|
| 76.4 | 61597994510 | 22849801516 | 21923265979 | 16824927015 | تعويضات موظفين |
| 5.6 | 4555609997 | 647974838 | 1398041119 | 2509594040 | المستلزمات الخدمية |
| 3.4 | 2720902082 | 606677146 | 836336746 | 1277888190 | المستلزمات السلعية |
| 2.2 | 1776083140 | 280889625 | 432475965 | 1062717550 | الصيانة |
| 2.4 | 1972850903 | 647974838 | 438634010 | 886242055 | الموجودات غير مالية |
| 10 | 8024012236 | 2788049236 | 5191633000 | 44330000 | المصروفات الاخرى |
| 100 | 80647452868 | 27821367199 | 30220386819 | 22605698850 | المجموع |

يلحظ من الجدول (3) الاتي :

- أ. بلغت اجمالي المصروفات خلال سنوات البحث مبلغ وخمسمائة وعشرة دينار. (80647452868) دينار، ثمانون مليار وستمئة وسبعين. بلغت نسبة تعويضات الموظفين من اجمالي المصروفات واربعون مليون واربعمئة وثمانون الف وثمانمائة (76.4) ، والمتبقي كان حسب النسب (10، 5.6، 3.4، 2.4، 2.2) ، لأبواب (المصروفات الاخرى ، المستلزمات الخدمية ، ، المستلزمات السلعية ، الموجودات غير مالية ، الصيانة) على التوالي .

4-3 نسبة المصروفات الى تخصيصات الموازنة خلال سنوات البحث (باستثناء تعويضات الموظفين)

جدول (4) نسبة المصروفات الى التخصيصات باستثناء تعويضات الموظفين

| النسبة 1/2 | مجموع الانفاق خلال ثلاثة سنوات البحث (2) | مجموع التخصيصات خلال ثلاثة سنوات البحث (1) | السنة |
|------------|--|--|---------------------|
| 50 | 4555609997 | 9090466119 | المستلزمات الخدمية |
| 49 | 2720902082 | 5583761746 | المستلزمات السلعية |
| 69 | 1776083140 | 2572475965 | الصيانة |
| 62 | 1972850903 | 3169707010 | الموجودات غير مالية |
| 97 | 8024012236 | 8303503000 | المصروفات الاخرى |
| 66 | 19049458358 | 28719913840 | المجموع |

يلحظ من الجدول (4) الاتي :

- أ. حصل باب (المصروفات الاخرى) على اعلى نسبة (62 ، 69) للأبواب (المستلزمات الخدمية ، المستلزمات السلعية ، الموجودات غير مالية) على التوالي .

ب. انخفاض نسبة المصروفات الاجمالي (باستثناء تعويضات 3-5 اثر ارصدة الامانات على تخصيصات الموازنة الموظفين) من اجمالي التخصيصات المحددة في الموازنة السنوية خلال سنوات البحث لتصل الى نسبة (66) .

جدول (5) نسبة التمويل السنوي الى تخصيصات الموازنة السنوية ونسبة المصروفات السنوية الى مبالغ التمويل السنوي

| السنة | اجمالي التخصيصات السنوية (1) | اجمالي مبالغ التمويل السنوية (2) | اجمالي المصروفات السنوية (3) | |
|-------|------------------------------|----------------------------------|------------------------------|------------|
| | | | النسبة 1/2 | النسبة 2/3 |
| 2013 | 38356199000 | 25963441029 | 22605698850 | 68 |
| 2014 | 30220386819 | 30283205169 | 30220386819 | 100 |
| 2015 | 29324334530 | 26955728937 | 27821367199 | 92 |

يلحظ من الجدول الاتي :
 أ. انخفاض نسبة مبالغ التمويل من التخصيصات الموازنة السنوية للعام (2013) ، إذ تصل النسبة الى (68) ، مقارنة مع نسبة مبالغ التمويل من التخصيصات الموازنة السنوية للأعوام (2014 ، 2015) على التوالي ، مع العلم ان المبالغ الظاهرة في حقل تخصيصات الموازنة للعام (2014) هي مبالغ تخص المصروفات الفعلية ، بسبب عدم اصدار موازنة عامة للبلاد في ذلك العام .

ب. ارتفاع نسبة المصروفات الى مبالغ التمويل المستلمة في العام (2015) لتصل الى نسبة (100) مقارنة مع نسب المصروفات الى مبالغ التمويل المستلمة للأعوام (2013 ، 2014) البالغة نسب (87 ، 98) على التوالي . وبالتالي يمكن توضيح اثر الامانات على تحصيل كافة تخصيصات الموازنة السنوية في الجداول (6 ، 7) ادناه .

جدول (6) ارصدة الامانات والنقد المدور الى السنة القادمة خلال سنوات البحث

| السنة | الرصيد النقدي المدور الى السنة القادمة (1) | ارصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة (2) | نسبة ارصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة الى مجموع ارصدة الامانات |
|---------|--|--|--|
| 2013 | 1949413319 | 1675972209 | 68.9 |
| 2014 | 836910422 | 380706054 | 15.6 |
| 2015 | 459559427 | 376947828 | 15.5 |
| المجموع | | 2433626091 | 100 |

يلحظ من الجدول (6) الاتي :
 أ. ارتفاع مبلغ الرصيد النقدي المدور الى السنة القادمة من العام (2013) ، إذ يبلغ (1949413319) دينار مقارنة مع الرصيد النقدي المدور الى السنة القادمة من الأعوام (2014 ، 2015) ، والبالغ (836910422 ، 459559427) دينار على التوالي .
 ب. بلغت اعلى نسبة للأرصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة من مجموع ارصدة الامانات في العام (2013) ونسبة (68.9) مقارنة مع نسب ارصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة من مجموع ارصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة (15.5 ، 15.6) على التوالي .
 ج. من خلال المقارنة في الفقرة (أ ، ب) من الجدول اعلاه ، نلاحظ كلما زاد مبلغ الامانات المدور الى السنة القادمة كلما زاد رصيد النقد المدور الى السنة القادمة ، أي العلاقة طردية ، وبالتالي ان هذا الرصيد النقدي المدور سوف يستقطع من اجمالي تخصيصات الموازنة السنوية لكونه يعد رصيد نقدي مدور فائض عن الحاجة ، علما ان هذا الرصيد النقدي المدور الى السنة القادمة يتضمن ارصدة امانات نتيجة عدم وجود حساب جاري مستقل

بحسابات الامانات لجامعة المثنى ، مما يؤدي ذلك الى تأثير سلبي مضاعف هما :

الاول : نتيجة استقطاع وزارة المالية مبلغ رصيد النقدي المدور من المبالغ الاجمالي للتخصيصات الموازنة السنوية ، ويمكن توضيح ذلك في الجدول (7) ادناه:-

جدول (7) نسبة تصفية ارصدة الامانات خلال سنوات البحث

| نسبة تصفية ارصدة الامانات (3 /4) | حساب الامانات للسنة الحالية (2) | | | | السنة |
|----------------------------------|--|--|-------------------|--|------------|
| | ارصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة (5) | مبالغ الامانات المدفوعة خلال السنة (4) | المجموع (2+1) (3) | مبالغ الامانات المقبوضة خلال السنة (2) | |
| 25 | 1675972209 | 565467407 | 2241439616 | 2160466443 | 80973173 |
| 97 | 380706054 | 12015439892 | 12396145946 | 10720173737 | 1675972209 |
| 68 | 376947828 | 811554634 | 1188502462 | 807796408 | 380706054 |

يلحظ من الجدول (7) الاتي :

أ. بلغ اعلى مبلغ للأرصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة في العام (2013) وبمبلغ (1675972209)

دينار ، مقارنة مع مبالغ ارصدة الامانات المدورة الى السنة القادمة للأعوام (2014 ، 2015) ، البالغة (380706054 ، 376947828) دينار ، على التوالي .

ب. انخفاض في نسبة تصفية ارصدة الامانات للعام (2013) ، إذ تبلغ النسبة (25) ، مقارنة مع نسبة تصفية ارصدة الامانات للأعوام (2014 ، 2015) ، والبالغة (97 ، 68) على التوالي .

ج. من خلال المقارنة في الفقرات (أ ، ب) من الجدول اعلاه ، يتبين كلما كان اداء المحاسب والمدقق الداخلي ضعيف في تصفية ارصدة حسابات الامانات خلال السنة

اثر تأثيراً سلبي على تحصيل مبالغ التمويل السنوية ، إذ عندما تنخفض نسبة تصفية الامانات في العام (2013) الى نسبة (25) نلاحظ انخفاض نسبة اجمالي مبالغ التمويل من اجمالي تخصيصات الموازنة السنوية والبالغة نسبة (68) ، في حين عندما ترتفع نسب تصفية ارصدة الامانات للأعوام (2014 ، 2015) الى نسب (97 ، 68) على التوالي ، نلاحظ ارتفاع نسبة اجمالي مبالغ التمويل

ثانياً : ظهور رصيد امانات اخرى متنوعة عكس طبيعتها في ميزان المراجعة الموحد للعام (2016) وبمبلغ (467151276) دينار ، اربعمئة وسبعة وستون مليون ومائة وواحد وخمسون الف ومئتان وستة وسبعون دينار ، نتيجة تصفية ارصدة الامانات المتراكمة من السنوات السابقة من تخصيصات موازنة عام (2016) .

اثبات الفرضية الاولى :

بعد عرض الجداول اعلاه والاثار المترتبة نتيجة تراكم ارصدة الامانات وعدم تصفيتها خلال سنوات البحث ، يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها (ان ارصدة

المحاسبية هي عدم المصادقة الكاملة من قبل وزارة المالية على سجل التوحيد في العام (2012) ، علما ان سجل التوحيد من السجلات المهمة في المؤسسات الحكومية ذات النظام المحاسبي اللامركزي ، إذ يتضمن هذا السجل ارصدة الحسابات من تاريخ تأسيس الجامعة ولغاية اليوم.

ثانياً : ظهور رصيد امانات اخرى متنوعة عكس طبيعتها في ميزان المراجعة الموحد للعام (2016) وبمبلغ (467151276) دينار ، اربعمئة وسبعة وستون مليون ومائة وواحد وخمسون الف ومئتان وستة وسبعون دينار ، نتيجة تصفية ارصدة الامانات المتراكمة من السنوات السابقة من تخصيصات موازنة عام (2016) .

اثبات الفرضية الاولى :

بعد عرض الجداول اعلاه والاثار المترتبة نتيجة تراكم ارصدة الامانات وعدم تصفيتها خلال سنوات البحث ، يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها (ان ارصدة

المحاسبية هي عدم المصادقة الكاملة من قبل وزارة المالية على سجل التوحيد في العام (2012) ، علما ان سجل التوحيد من السجلات المهمة في المؤسسات الحكومية ذات النظام المحاسبي اللامركزي ، إذ يتضمن هذا السجل ارصدة الحسابات من تاريخ تأسيس الجامعة ولغاية اليوم.

ثانياً : ظهور رصيد امانات اخرى متنوعة عكس طبيعتها في ميزان المراجعة الموحد للعام (2016) وبمبلغ (467151276) دينار ، اربعمئة وسبعة وستون مليون ومائة وواحد وخمسون الف ومئتان وستة وسبعون دينار ، نتيجة تصفية ارصدة الامانات المتراكمة من السنوات السابقة من تخصيصات موازنة عام (2016) .

اثبات الفرضية الاولى :

بعد عرض الجداول اعلاه والاثار المترتبة نتيجة تراكم ارصدة الامانات وعدم تصفيتها خلال سنوات البحث ، يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها (ان ارصدة

المحاسبية هي عدم المصادقة الكاملة من قبل وزارة المالية على سجل التوحيد في العام (2012) ، علما ان سجل التوحيد من السجلات المهمة في المؤسسات الحكومية ذات النظام المحاسبي اللامركزي ، إذ يتضمن هذا السجل ارصدة الحسابات من تاريخ تأسيس الجامعة ولغاية اليوم.

ثانياً : ظهور رصيد امانات اخرى متنوعة عكس طبيعتها في ميزان المراجعة الموحد للعام (2016) وبمبلغ (467151276) دينار ، اربعمئة وسبعة وستون مليون ومائة وواحد وخمسون الف ومئتان وستة وسبعون دينار ، نتيجة تصفية ارصدة الامانات المتراكمة من السنوات السابقة من تخصيصات موازنة عام (2016) .

اثبات الفرضية الاولى :

بعد عرض الجداول اعلاه والاثار المترتبة نتيجة تراكم ارصدة الامانات وعدم تصفيتها خلال سنوات البحث ، يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها (ان ارصدة

8. اصدار جداول بمبالغ الامانات الشهرية مرفقة معها جداول تحليلية حسب نوع الامانة وتاريخها ومبلغها وصاحب الامانة .
- ثانياً : اجراءات المدقق الداخلي
- التحقق من مبالغ الامانات المستلمة والمودعة من خلال طلب وصولات القبض وفيش الايداع الخاصة بمبالغ الامانات خلال الشهر .
- التحقق من مبالغ الامانات المدفوعة الى اصحابها من خلال طلب الكشف التحليلي للأرصدة الامانات ومستند الصرف المنظم .
- التحقق من مسك المجموعة الدفترية والمجموعة المستندية الخاصة بحسابات الامانات .
- التحقق من اصدار جداول شهرية موحدة بحسابات الامانات مرفقة معها الكشوفات التحليلية من خلال طلب تلك الجداول والكشوفات وتدقيقها .
- التحقق من مطابقة ارصدة الامانات الظاهرة في جداول الامانات والكشوفات التحليلية مع ارصدة الامانات الظاهرة في ميزان المراجعة الموحد .
- تشكيل فرق تدقيق داخلي لتأكد من قيام الفروع (الكليات) بتصفية ارصدة الامانات المتراكمة وارسال جداول بالأمانات وكشوفات تحليلية لغرض توحيدها .
- التحقق من مبالغ الامانات المودعة والمدفوعة تخص الموازنة ، اي ان مبالغ الامانات الخطة الاستثمارية لم يتم تسجيلها في حسابات الموازنة التشغيلية وبالعكس ، حتى لا تظهر حسابات الامانات عكس طبيعتها .
- في حالة تعذر فتح حساب جاري بأرصدة الامانات فعلى المدقق الداخلي التأكد من تغطية الرصيد النقدي المدور لمبالغ ارصدة الامانات المدورة ، لكونها جزء من الرصيد النقدي المدور ، وحتى لا تنقل اعبائها على تخصيصات الموازنة الحالية .
- الامانات المتراكمة ذات اثر سلبي على مبالغ التمويل وتخصيصات الموازنة للمؤسسة التي تستخدم النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي) .
- 7-3 اجراءات المحاسب والمدقق الداخلي المقترحة من الباحثان للحد من الاثار السلبية للأرصدة الامانات على الحسابات :
- اولاً : اجراءات المحاسب
1. مفاتحة الجهات المعنية على فتح حساب جاري لمبالغ الامانات المستلمة والمدفوعة ، خاصة عندما تكون مبالغ الامانات المستلمة والمدفوعة كبيرة ، كما هو الحال في جامعة المثنى .
 2. تحرير وصل قبض من قبل موظف مختص بمبالغ الامانات المستلمة ليس له علاقة بعملية التسجيل في السجلات المحاسبية .
 3. ايداع مبالغ الامانات المستلمة في الحساب الجاري الخاص بها واستلام فيش ايداع بالمبالغ المودعة .
 4. تسجيل قيد محاسبي في مستند القيد استناداً الى فيشة ايداع فرع المصرف الحكومي يكون فيها ح/ البنك في الجانب المدين وح/ الامانات حسب نوعها في الجانب الدائن .
 5. تسجيل قيد محاسبي في مستند الصرف عند دفع الامانات المستحقة الى اصحابها ، يكون فيها ح/ الامانات حسب نوع الامانة مدين ، وح/ البنك دائن .
 6. مسك سجلات محاسبية بمبالغ الامانات (محاسبة 4) ترحل فيها المبالغ الامانات اليومية الظاهرة في مستند القيد ومستند الصرف .
 7. ترحيل مبالغ الامانات الظاهرة في مستند القيد ومستند الصرف الى سجل اليومية العامة ومن ثم الى ميزان المراجعة الشهري .

اثبات الفرضية الثانية :

1. ضرورة مفاتحة وزارة المالية على فتح حساب جاري لجامعة المثنى مستقل للأرصدة الامانات وذلك لكبر حجم مبالغ الامانات المستلمة والمدفوعة خلال السنة المالية .
2. على حسابات الفروع (الكليات) التابعة لجامعة المثنى ارسال جداول وكشوفات تحليلية شهرية بأرصدة الامانات من اجل السيطرة على تلك الارصدة بعملية التصفية السنوية .
3. ظهرت ارصدة الامانات اخرى متنوعة مخالفة لطبيعتها نتيجة عدم تصفيتها في السنوات المالية المحددة لها مما نقلت اعباء تصفيتها على تخصيصات الموازنة للسنة الحالية .
4. تفعيل اداء المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية ارصدة حسابات الامانات للحد من التأثير السلبي على تحصيل مبالغ التمويل السنوية ، على الوحدات الحسابية استخدام الاجراءات المقترحة من الباحثان في تصفية ارصدة الامانات .

المحور الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

1. تستخدم جامعة المثنى النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ولا تمتلك حساب جاري مستقل للأرصدة الامانات على الرغم من حجم مبالغ الامانات المستلمة والمدفوعة خلال السنة المالية.
2. ظهرت ارصدة الامانات اخرى متنوعة مخالفة لطبيعتها نتيجة عدم تصفيتها في السنوات المالية المحددة لها مما نقلت اعباء تصفيتها على تخصيصات الموازنة للسنة الحالية .
3. لا تقوم حسابات الفروع (حسابات الكليات) التابعة لجامعة من ارسال جداول وكشوفات تحليلية شهرية بأرصدة الامانات من اجل السيطرة على تلك الارصدة بعملية التصفية السنوية .
4. ضعف اداء المحاسب والمدقق الداخلي في تصفية ارصدة حسابات الامانات خلال السنة اثر تأثيراً سلبياً على تحصيل مبالغ التمويل السنوية ، اي كلما زادت نسب التصفية زادت نسبة مبالغ التمويل من تخصيصات الموازنة السنوية .
5. وجود علاقة طردية بين الرصيد النقدي المدور وارصدة الامانات المدورة ، اي كلما زادت مبالغ الامانات زاد مبلغ الرصيد النقدي المدور واثر سلباً في تحصيل كافة تخصيصات الموازنة السنوية .

المصادر

- أ- الوثائق والتقارير الرسمية
- قانون الادارة المالية والدين العام العراقي رقم ٩٤ لسنة 2004.
- معيار الانتوساي ، 1240 ، 2004 .
- ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، اجراءات تدقيق حسابات الامانات .

- ب- الكتب والبحوث والدوريات العربية
- المهيني ، محمد خالد ، وسلوم ، حسن عبد الكريم ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الخامس والستون ، 2007 .
- الشحادة ، عبد الرزاق قاسم ، والبرغوثي ، سمير ابراهيم ، والقطيش ، عطاالله محمد ، والردايدة ، مراد مصلح ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الاولى ، الاردن : زمزم ناشرون وموزعون ، 2011 .
- السقا ، زياد هاشم ، والسندي ، علي مال الله ، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية ، المجلد 6- العدد- 17 ، 2010 .
- القطيش ، حسن فليح ، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الاداء في القطاع الحكومي الاردني ، بحث منشور في المجلة الاردنية ادارة الاعمال ، المجلد 7 ، العدد 1 ، 2011.
- ابو حشيش ، خليل عواد ، اطار مقترح لقياس وتقييم الاداء في المستشفيات الحكومية الاردنية ، اطروحة دكتوراة ، جامعة عين شمس ، 2000.
- الشوبكي ، يونس عليان ، و ابوشماله ، احمد محمد ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الاولى ، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2012 .
- العاني ، ليلي شلال موسى ، والخطاب ، حسن عبد المنعم ، النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، 2013
- سلوم ، حسن عبد الكريم ، تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق ، بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد 53 ، 2004.
- بدوي ، محمد عباس ، ونصر ، عبد الوهاب ، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق ، الاسكندرية : المكتب الجامعي الحديث ، 2006 .
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المحاسبة الحكومية
- اسماعيل ، خليل اسماعيل ، وعدس ، نائل حسن ، المحاسبة الحكومية ، عمان : دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، 2010 .
- جمعة ، احمد حلمي ، الالتزامات الاخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية ، بحث منشور في المؤتمر العلمي السادس ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الزيتون ، 2006 .
- الحبيطي ، قاسم محسن ، والسقا ، زياد هشام ، نظم المعلومات المحاسبية ، الموصل : وحدة الحداثة للطباعة والنشر ، 2003.
- خلف ، فليح حسن ، المالية العامة ، الطبعة الاولى ، عمان : علم الكتب الحديث للنشر والتوزيع ، 2008 .
- العواد ، اسعد محمد علي ، والججاوي ، طلال محمد علي ، اساسيات المحاسبة الحكومية ، الطبعة الاولى ، لبنان : دار ومكتبة البصائر ، 2012.
- الكوت ، عادل حسين علي ، والتهامي ، صلاح سعد يوسف ، دور ديوان المحاسبة في الرقابة على قطاع الصحة ، بحث مقدم الى ادارة التدريب والبحوث والمنظمات الدولية بالديوان ، 2000.
- البحر ، والحميدي ، المحاسبة الحكومية ، 2002.
- محمود ، رأفت سلامة ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الثانية ، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع ، 2013.
- المعاينة ، سليمان خالد ، الحسيني ، قاسم ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الاولى ، عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2015 .

- هلالى ، محمد جمال علي ، المحاسبة الحكومية ،
الطبعة الاولى ، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2008.

Foreign References

- Hayes,R. ; Dassen,R. ; schilder , A. & Wallaye, P.
Principles of Auditing, Second edition, British Library
Cataloging-in-Publication Data,2005
- Daujotaite, Dalia & Macerinskiene, Lrena
,Development of performance Audit In Public Sector,
2008.
- AICPA, Consideration of Laws and Regulations in
an Audit of Financial Statements,(250), 2015.
- Arens,Alvin,A. Elder,Randal
J.&Beasley,MarkS,auditing and assurance services
,2012.
- Moeller ,r. brink's modern internal auditing,
seventh edition , Published by John Wiley & Sons,
Inc., Hoboken, New Jersey Published simultaneously
in Canada, 2009.
- Lonsdale, Jeremy, Wilkins, Peter & Tom, Ling,
Performance Auditing Contributing to Accountability
in Democratic Government,2011.
- United Nations, Audit Manual, Internal Audit
Division Office of Internal Oversight Services, 2009.
- Nymans,F., Svardsten, Constituting performance,
Case studies of performance auditing and
performance reporting, 2012.

Impact of trust funds on the financing of government institutions and the role of the accountant and internal auditor in liquidation
An Applied Research at Al-Muthanna University

waad Hadi Abdul Hassani ^a

Maitham Abdul Kadhim Al Mousawi ^b

Abstract

The research aims at clarifying the effect of accumulated balances on the amounts of funding and annual budget allocations by analyzing the financial data of the research sample and proposing procedures for the accountant and the internal auditor to limit the negative effects of balances on the accounts. The research reached some conclusions: Liquidation of balances of accounts of trusts during the year after a negative impact on the collection of annual funding amounts (i.e. the higher the percentage of liquidation increased the proportion of funding amounts from the allocations of the annual budget) and the existence of a positive relationship between the cash balance rounded and balances of the secretariats. The increase in the amount of collateral increased the amount of cash balance and impact negatively on the collection of all annual budget allocations.

The study proposed some recommendations: activating the performance of the accountant and internal auditor in the liquidation of the balances of the accounts of trusts to reduce the negative impact on the collection of annual funding amounts. The accounting units should use the procedures proposed by the researcher in liquidating the balances of the secretaries. The accountant and the internal auditor must verify the amounts of the cash balance rounded up to cover all the amounts of the balances of the revolving funds so as not to double the negative effect. Deducting the cash balance from the allocations, the annual budget, and the second time when loading the burden of liquidating the amounts of collateral from the annual funding amounts.

a - Inst. Dr. , College of Administration and economics, University of Muthanna.

b - Assist. Inst. , College of Administration and Economics, University of Muthanna.