

2021

Reform of the lebanese public accounting system within the framework of international accounting standards in the public sector

Hassan Diab
jinan university, h.diab@hotmail.com

Follow this and additional works at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/aljinan>



Part of the [Accounting Commons](#), [Business Administration, Management, and Operations Commons](#), and the [Corporate Finance Commons](#)

Recommended Citation

Diab, Hassan (2021) "Reform of the lebanese public accounting system within the framework of international accounting standards in the public sector," *Al Jinan الجنان*: Vol. 14 , Article 5.
Available at: <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/aljinan/vol14/iss1/5>

This Article is brought to you for free and open access by Arab Journals Platform. It has been accepted for inclusion in Al Jinan الجنان by an authorized editor. The journal is hosted on [Digital Commons](#), an Elsevier platform. For more information, please contact rakan@aarj.edu.jo, marah@aarj.edu.jo, u.murad@aarj.edu.jo.

Hassan Diab

Faculty of Business Administration

Jinan University

حسن دياب

كلية إدارة الأعمال

جامعة الجنان

إصلاح النظام المحاسبي العمومي اللبناني

في إطار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

**Reform of the lebanese public accounting
system within the framework of international
accounting standards in the public sector**

DOI: 10.33986/0522-000-014-005

ملخص الدراسة

تتمحور إشكالية هذه الدراسة بصورة أساسية في كون النظام المحاسبي العمومي اللبناني يعاني مجموعة من التحديات، تفاقمت في ظل العولمة، هي تتمثل في الانتقال من اعتماد أساس النقد المحاسبي إلى أساس الاستحقاق، بالتوازي مع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs).

وتوصلت هذه الدراسة عبر مقارنة واقع النظام المحاسبي العمومي اللبناني، إلى أن الانتقال من أساس النقد المعتمد في لبنان إلى أساس الاستحقاق الذي يؤدي إلى زيادة الشفافية وتعزيز المساءلة عن الأداء، يستلزم نجاحه تنفيذ عدد من المتطلبات الأساسية، أبرزها: ضرورة الانتقال من الإدارة العامة التقليدية نحو الإدارة العامة الجديدة القائمة على النتائج؛ الحصول على الدعم السياسي؛ التزام كبار المدراء التنفيذيين في الإدارة العامة بالإصلاحات فضلاً عن الدعم المهني والأكاديمي؛ وتطوير أنظمة تكنولوجيا معلومات الإدارة المالية.

واستناداً إلى هذه النتائج، أوصى الباحث باعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، على أساس الاستحقاق، وفق نهج تدريجي على مرحلتين. يتم في المرحلة الأولى اعتماد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام، على أساس النقد بالتوازي مع تطوير البيئة المؤسسية للنظام المحاسبي العمومي. ثم التوجه في المرحلة الثانية نحو إدخال أساس الاستحقاق الكامل وفقاً للمعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ القطاع العام؛ أساس النقد؛ أساس الاستحقاق؛ إصلاح؛ النظام المحاسبي؛ لبنان؛ نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل.

Abstract

Reform of the Lebanese Public Accounting System in the Context of the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

This study addresses the increasing challenges that the Lebanese public accounting system is facing, in light of globalization, in shifting from a cash basis to an accrual basis system, as per the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs).

Through addressing the peculiarities of the Lebanese public accounting system, the study concludes that the conversion from cash basis to accrual basis system will help boost transparency and accountability. Yet, some essential conditions are required to successfully achieve this, including: shifting from the traditional model of Public Management to the result-oriented New Public Management (NPM), acquiring political advocacy, commitment of chief executive officers in public institutions to reform – aside to professional and academic support, and development of the prevalent financial management information system.

Based on these findings, the study proposes gradually implementing the International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), through two main steps. First, aiming to stabilize the current cash basis system concurrently with institutionalizing the public accounting system. Second, fully converting to an accrual basis system.

Keywords: International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), Public Sector, cash basis, accrual basis, reform, accounting system, Lebanon, Integrated Financial Management Information System (IFMIS)

مقدمة

واكبت الإدارة العامة التقليدية ديناميكية النظام الرأسمالي العالمي، وتطوره على مدى القرن العشرين، تمّت خلالهما مأسسة عمل إدارات الدولة ومركزتها، فأنتجت وللمرة الأولى بيانات أظهرت حجم النشاط الاقتصادي العام للمجتمع، وبيانه ومقوماته ومستوى تطوره. فتشكلت معها علوم الاقتصاد والإدارة والمالية والمحاسبة العامة.

هكذا، نشأت المحاسبة العمومية كأداة واكبت تبلور دور الدولة التّدخّلي في الاقتصاد، بوصفها نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية، يحكم النشاط المالي لوحدة القطاع العام ذات الطابع الإداري غير الربحي، وأداة لأغراض الرقابة على تحقق الإيرادات وتنفيذ النفقات، والحفاظ على موجودات الدولة.

غير أن العقدين الأخيرين من القرن العشرين، أنهيا هذه التجربة. فمع نهاية الحرب الباردة، وتواتر الأزمات الاقتصادية والمالية منذ أواخر سبعينيات القرن العشرين، حيث انبثقت التطورات التكنولوجية وصولاً إلى الثورة الرقمية، غدت الاقتصادات الوطنية، والنظام الاقتصادي والمالي العالمي، أمام تحديات الاستجابة لتسارع التغييرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية. وعلى مدار أربعة عقود، ظهرت جملة تشريعات وإجراءات تهدف إلى رفع كفاءة الجهاز الحكومي، لمواكبة التغيرات والسعي إلى تحقيق الانسجام مع متطلبات عمل الأسواق في مرحلة العولمة، التي تسقط أمامها، يوماً بعد آخر وبسرعة قصوى، الحواجز الوطنية والإدارية والمالية، الدالّة على سيادة الدول.

وهكذا، فرض الإصلاح نفسه كضرورة لتغيير الثقافة القائمة بعد الحرب العالمية الثانية. وضغطت المؤسسات المالية الدّولية، مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، لتغيير دور القطاع العام، وتفعيل نشاطه، ليتلاءم ومتطلبات تحقيق النمو الاقتصادي، وفق المرحلة النيوليبرالية التي قضت بإنهاء مرحلة دور الدولة التّدخّلي في الاقتصاد. فسارعت حكومات العالم إلى تبني عملية «الإصلاح» بتحرير اقتصاداتها، بإدخال ثقافة السوق وقواعده على مؤسسات الدولة، واعتمدت سياسات تنظيمية مختلفة ومترابطة لجعل القطاع العام أشبه بالقطاع الخاص.

وهذا ما أوجب تطوير وابتكار منهجيات إدارية ومالية ومحاسبية جديدة، دخلت معها مصطلحات حديثة مثل الكفاءة والفعالية والشفافية. وانتقلت معها المحاسبة من موقعها التقليدي كمهنة إلى الدور الحاسم التي تؤدّي بتوفير المعلومات المالية، أملاً في تعزيز أداء ومساءلة القطاع العام، التي هدفت إليها الإدارة العامة الجديدة.¹

1- Aucoin. P. (1990). Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums. Governance. 3(2). P.115-137

وفي هذا السياق، وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، نموذجاً محاسبياً مستمداً من معايير التقارير المالية في القطاع الخاص (IAS/IFRS)، تحت اسم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS)، يتم تعميمها على المستوى العالمي، بعد أن تكون الدول قد التزمتها على المستوى الوطني، وهي أصبحت تشكل مرجعاً للحكومات لإصلاح المالية العامة. حيث يشكل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المجال الدولي، أداة لتطوير البيانات المالية للحكومات، ومواءمتها مع قطاع الأعمال، وجعلها قابلة للمقارنة القطاعية والدولية.

تكتسب هذه الدراسة أهميتها لارتباطها مباشرة بالإدارة المالية العامة للدولة، وأساسها قانون المحاسبة العمومية، الذي يحكم تنفيذ العمليات المالية للدولة، من خلال تحديده أصول إعداد موازنة الدولة، وتنفيذها، وقطع حسابها، والأموال المودعة في الخزينة، لأن مخرجات النظام المحاسبي وطريقة إعداد وعرض البيانات المالية الفعلية، هي التي تبين أداء الإنفاق الحكومي، وحجمه ومجاله، ومصادر تحصيل الموارد العمومية، وبيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة، التي يتم على أساس نتائجها، اتخاذ القرارات المتعلقة بتمويل نشاط وحدات القطاع العام. على أن يتم استعمالها، لاحقاً، لأغراض التخطيط، والرقابة، وتقييم أداء الوحدات الحكومية.

وانطلاقاً مما أُتيح حتى الآن من المراجع والمصادر، يتبين النقص الكبير في الدراسات التي تتناول مواضيع الإدارة المالية العامة والمحاسبة العمومية في لبنان، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. إذ إن معظم الدراسات والأبحاث، ما فتئت تُعنى، بشكل أساسي، بمعايير المحاسبة المالية في القطاع الخاص. ولعل أبرز مؤشر على أهمية هذا الموضوع وسبب اختياره، المشاكل المالية التي يعاني منها الاقتصاد اللبناني اليوم، وعديد المؤتمرات والندوات التي يقيمها المعنيون بهذا الصدد.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة بصورة أساسية في كون النظام المحاسبي العمومي اللبناني، يعاني مجموعة من التحديات، تفاقمت في ظل العولمة، هي تتمثل في الانتقال من اعتماد أساس النقد المحاسبي إلى أساس الاستحقاق، بالتوازي مع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASS). وللإجابة على هذه الإشكالية، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل واقع النظام المحاسبي العمومي اللبناني، ومقاربة أوجه القصور فيه، مع تقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة للإصلاح.

ولمعالجة الإشكالية المطروحة يمكن وضع الفرضية العامة الآتية: من شأن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق تحسين جودة الإبلاغ المالي، وإتاحة الإمكانية لتحقيق الشفافية في إدارة المال العام، وتعزيز أداء المديرين، وتوفير أدوات المساءلة.

الفقرة الأولى: النقد - الأساس المعتمد في النظام المحاسبي العمومي التقليدي

تعتمد الأنظمة المحاسبية لتقيد العمليات المالية واستخلاص النتائج، أسس قياس محاسبية مختلفة. تُعرف هذه الأسس، بأنها مجموعة من المبادئ المحاسبية، التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث، لأغراض الإبلاغ المالي.^٢ وعليه، يشير مصطلح «أساس القياس المحاسبي» إلى القواعد والمبادئ التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وتسجيلها، بصرف النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها، وهو ما يؤثر مباشرة في نوعية مخرجات النظام المحاسبي.

نستعرض فيما يأتي مفهوم ومزايا الأسس المحاسبية، مع مقارنة لأبرز أوجه القصور في النظام المحاسبي النقدي المعتمد في لبنان.

أولاً- مفهوم ومزايا الأسس المحاسبية

من المعروف، وجود نوعين رئيسيين من الأسس المحاسبية المعتمدة في الأنظمة المحاسبية لتقيد العمليات المالية، وهي أساس النقد وأساس الاستحقاق، سوف نستعرضهما فيما يلي:

١- أساس النقد

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين الأساس النقدي المحاسبي (basis Cash) قائلاً: ”يعترف الأساس النقدي المحاسبي بالمعاملات والأحداث فقط عندما يتم استلام أو دفع النقد، (بما في ذلك النقد المعادل) من قبل المؤسسة“.^٢ ويطلق على المحاسبة التي تعتمد الأساس النقدي، مصطلح «محاسبة الصندوق» أو «محاسبة الخزينة»، لأنها تعكس، بالضبط، حركة الصندوق من طريق متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية. لذا فإن كل «الإيرادات المقبوضة في فترة مالية، تسجل بالدفاتر وتعرض بالقوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة، حتى ولو كان بعضها ناتجاً من مستحقات فترات سابقة أو لاحقة، وكذلك اعتبار كل المصروفات المدفوعة في فترة مالية، تخص تلك الفترة، ولو كان بعضها يتعلق بفترات سابقة أو لاحقة».^٤

وقد نشأت شعبية الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية، من حاجة البرلمان أو غيره من ممثلي الناخبين، إلى مراقبة الحكومة سنوياً، لتحصيل إيرادات الضرائب، والإنفاق اللاحق لتلك الإيرادات.^٥ فالمحاسبة النقدية هي الطريقة الأسهل للحفاظ على وظيفة الإشراف على المحاسبة وتقديمها بشكل جيد، وذلك من خلال توفير المعلومات التي يمكن أن تساعد في تقييم ما إذا كانت

2- IFAC. Public Sector Committee. (1993). study no (02): Elements of the Financial State-ments of National Government. IFAC. New York. P.34

٢- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة ٢٠١٤، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ٢٠١٤، ص ١٤٦٨

٤- الخولي، عبد الحي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، القاهرة، ١٩٨٤، ص ١٨

5- IFAC. (1998). Guideline for Governmental Financial Reporting. exposure Draft.

الموارد تُستخدم وفقاً للموازنات المعتمدة قانوناً؛ لذلك تفضلها الهيئات التشريعية الوطنية في عديد من البلدان.

ومن أهم مزايا الأساس النقدي، السرعة والسهولة في إعداد البيانات المالية، التي تركز في متابعة وقيد التدفقات النقدية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، سواء كانت تتعلق بالفترة المحاسبية أو بفترات سابقة. ثم يعرض الحساب الختامي في نهاية السنة (قطع الحساب) وضعية المركز المالي (النقدي) للدولة. فالمحاسبة النقدية توفر بيانات مفيدة تسمح بتحليل الأثر النقدي للمعاملات المالية، وتسهل استعراض وتقييم الوضع النقدي.⁶

وبالطبع، فإن النقطة الأساسية هنا، ليست ما إذا كان نظام المحاسبة العمومية بسيطاً، أو سهل الفهم، أو ذا تكلفة قليلة، أو موضوعياً. بل هي مدى قدرة هذا النظام المحاسبي العمومي، على توفير المعلومات المطلوبة والمفيدة، لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية.

٢- أساس الاستحقاق

عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق المحاسبي (Accrual basis) قائلاً "يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى في البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي عند وقوعها (وليس فقط عند قبض أو دفع النقد أو النقد المعادل). لذلك، يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية، ويتم الاعتراف بها في البيانات المالية، عن الفترات التي ترتبط بها".⁷

تُفصّل البيانات المالية المعدّة بموجب أساس الاستحقاق عن المعلومات التي تشمل: دفع وقبض النقد خلال مهلة إعداد التقارير؛ والتزامات دفع النقد أو التضحية بموارد أخرى للمؤسسة في المستقبل؛ وموارد المؤسسة في تاريخ إعداد التقارير؛ والتغيرات في تلك الالتزامات والموارد خلال مهلة إعداد التقارير. ولذلك، فهي تقدم معلومات عن المعاملات السابقة والأحداث الأخرى، التي تكون أكثر فائدة للمستخدمين، لأغراض المساءلة وصنع القرار.

وتوفر محاسبة الاستحقاق المعلومات الكاملة حول المركز المالي للمؤسسة، وتكشف عن إجمالي الأصول المادية والمالية، والالتزامات، وصافي الأصول، والنفقات والإيرادات، والتكلفة الكاملة للأنشطة والخدمات، ومدى فعالية استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة. على أن يؤدي استخدام هذه المعلومات، إلى: تحسين الكفاءة، وتستخدم لأغراض قياس الأداء أو اختبار السوق؛⁸

6- United Nations. (1984). Accrual accounting in developing countries.

٧- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٢٦

8- Robinson, M. (2000). Accrual Accounting and the Public Sector. Queensland: University of Technology

إتاحة الفرصة للحكومة لتقليل تكاليف السلع والخدمات المقدمة؛ إمكانية تخطيط أفضل للأعمال، ولإعداد الموازنة، وإدارة الإنفاق؛ تمكن البرلمان من ربط تمويل هيئات القطاع العام، بتكلفة الإنتاج (المخرجات)، بدلاً من المدخلات؛ إمكانية تحديد الأسعار بدقة في مؤسسات القطاع العام، لا سيما أقسام الأعمال التجارية الحكومية، التي تعمل كمؤسسات القطاع الخاص؛ وتحسين المساءلة وصنع القرار.

ومن المعروف أن السنة المالية في لبنان، تمتد من ١ كانون الثاني إلى ٣١ كانون الأول، مع إمكانية المثابرة على صرف نفقات السنة المالية، حتى تاريخ ٣١ كانون الثاني من السنة اللاحقة، على أن تقيد بتاريخ ٣١ كانون الأول من السنة التي صرفت على حسابها. وتتضمن محاسبة السنة المالية، جميع العمليات العائدة لتنفيذ موازنة السنة المعنية، لغاية تاريخ إقفال هذه الموازنة، إضافة إلى جميع عمليات الخزينة، وعمليات التسوية، والعمليات العائدة لتقييم المخزونة.

ومحاسبياً، تسجل إيرادات الدولة اللبنانية وتفيد في الموازنة بتاريخ تحصيلها فعلياً، بينما تسجل النفقات وتفيد في الموازنة بتاريخ توقيعها من قبل الأمر بالدفع (المحتسب المركزي). إن هذا الإجراء المحاسبي المتمثل في الاعتراف بالإيرادات بتاريخ تحصيلها، وبالنفقات عند إصدار أمر الصرف بها، وتزليلها من اعتمادات الموازنة، وتسجيلها أيضاً بوصفها ذمماً دائنة على الدولة، يشير إلى أن الحكومة تعتمد الأساس النقدي المعدل في تسجيل العمليات المحاسبية.

ثانياً- أوجه القصور في النظام المحاسبي النقدي

انتشرت في ثمانينيات القرن الماضي، الانتقادات للنظام المحاسبي النقدي الذي يعتمد القطاع العام في لبنان، لعجزه عن الاعتراف بالإيرادات والمصاريف المستحقة، في الوقت المناسب، إضافة إلى عدم شموله النفقات غير النقدية، مثل الاستهلاكات. وغالباً ما يؤخذ على هذا النظام، أنه يدير الأنشطة الحكومية، باستخدام معلومات مالية ضعيفة الجودة، ومحدودة في بياناتها حول الأصول والالتزامات، وغير موثوق بها، ناهيك من أنها تقدم صورة مشوهة، عن المركز المالي والأداء المالي للمؤسسات الحكومية، نظراً إلى توقيت تسجيل التدفقات النقدية، كما لا تقدم معلومات كافية، ولا تسمح بتحسين المساءلة وتقييم الأداء.^٩

وفيما يأتي أبرز أوجه القصور في النظام المحاسبي النقدي، المعمول به في لبنان:

٩- مرسوم اشتراعي رقم ١٠ تاريخ ١٢/٢٩/١٩٥٤ (قانون المحاسبة العمومية). المادة ٨٠
10- Greenhall, D.T., Paul, J. & Sutcliffe, P., (1988). Financial Reporting By Local Governments. Discussion Paper No.12. Caulfield: AARF. P.50

١- إخفاء حجم الالتزامات

لا تسمح المحاسبة النقدية للحكومة بإظهار المعلومات الكاملة عن إجمالي قيمة الالتزامات، التي تترتب عليها في سنة معينة، ففي حين، يتم إثبات الالتزامات المسددة أثناء دورة مالية معينة، إلا أنه لا يتم الاعتراف بالالتزامات المترتبة خلالها، والتي تستحق في مهل لاحقة، كعماشات التقاعد، والأحكام، والمطالبات. ونتيجة لذلك، لا يتم الإفصاح عن هذه الالتزامات في البيانات المالية، ولا تؤخذ بالحسبان عند إعداد بيانات المركز المالي والنتائج المالية للحكومة. وبما أنّ الالتزامات المستحقة على الحكومة غير معروفة، فمن الطبيعي أن لا تضع الحكومة خطاً للوفاء بها عند استحقاقها، ما قد يؤدي إلى الضغط على الموازنة، لتسديد هذه الالتزامات، في فترة معينة، قد تزيد استحقاقها، أكثر من غيرها.¹¹

وهكذا يتبين، أن اعتماد الحكومة اللبنانية لنظام المحاسبة النقدية، يساهم في إخفاء حجم العجز الحقيقي. فقد بلغ مثلاً، حجم التزامات الدولة اللبنانية، غير المفصح عنها في بياناتها المالية، للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي، وحده، في نهاية العام ٢٠١٨، ما يزيد عن ثلاثة آلاف مليار ليرة لبنانية (ملياري دولار أمريكي)، ولعل هذا يبرر سبب إحجام السياسيين، عن اعتماد الأساس الجديد للمحاسبة، لخشيتهم من كشف نفقات الموازنة كافة، وهذا ما يفقدها تأثيرها السياسي ويجعلها تبدو أقل مدعاة للإعجاب.

٢- غياب المعلومات حول الإيرادات المحققة والتكلفة الإجمالية للخدمات

يتم بموجب الأساس النقدي للمحاسبة، إثبات الإيرادات، في البيانات المالية، عند استلام النقد. هكذا، تعتبر المقبوضات والإيرادات متطابقة، حيث لا يوجد فصل بين وقت ترتب الإيراد ووقت تحصيله، فضلاً عن أن اعتماد هذا الأساس، لا يتيح التمييز بين المقبوضات الجارية، والمقبوضات الرأسمالية. لذلك لا يصح عندئذ، حساب فائض المقبوضات نسبة إلى المدفوعات دخلاً متحققاً. إن هذه العناصر مجتمعة تعيق إجراء تقييم موضوعي لمدى كفاءة عملية التحصيل، ومعرفة خسائر التحصيل وحجمها.¹²

إضافة إلى ذلك، يؤدي استخدام الأساس النقدي، إلى حصر عملية الإبلاغ بالتكاليف التي تنطوي على تدفق نقدي خلال المهلة المحددة، ولا يعكس التكاليف التي تكبدتها الإدارة في

11- Ouda, H. (2003, July), Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved with Special Focus on the Arab world. In Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, with Stress on Electronic Tools. Beirut: Auspices of the United Nations Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), P.7-8

12- Ouda, H. (2003, July), Op. cit., P.8-9

أثناؤها. كما قد تشمل هذه المدفوعات، التدفقات النقدية الناتجة من، امتلاك أصول مثلاً، أو سداد التزامات الحكومة العائدة لسنوات سابقة. ومن الواضح، أن الأساس النقدي، لا يفرق بين النفقات والمدفوعات، كما أنه لا يميز بدقة بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية. ويؤدي اعتماد هذا الأساس المحاسبي، إلى التعامل مع المشتريات الرأسمالية بذات الطريقة التي يتم التعامل بها مع نفقات الموظفين. فبسبب عدم الاعتراف بالأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل، لا يتم تسجيل تكاليف استهلاك هذه الأصول وفوائد الدين. وهذا ما يجعل، من الصعب الحصول على المعلومات، المتعلقة بالتكلفة الإجمالية للخدمات والسلع المنتجة خلال العام، والتكلفة الإجمالية للبرامج والأنشطة، التي تجري في مدة معينة، والتي تُعدّ مهمة وأساسية لتقييم الأداء ومراقبته، ولقياس كفاءة وفعالية الكيانات الحكومية. ونتيجة لذلك، لا يوجد حافز لاستخدام الأصول الرأسمالية الحالية بكفاءة، ما يعقد إمكانية معرفة مقدار الموارد التي استهلكت في تنفيذ العمليات خلال المدة المحاسبية (تكاليف التشغيل).

٣- غياب المعلومات حول الأصول والمخزون

يحدد مرسوم تنظيم محاسبة المواد، قواعد إدارة المواد وحفظها، وأصول مسك حساباتها، ونطاق مسؤولية متولي شؤونها. يُقصد بكلمة "مواد" جميع المعدات، واللوازم، والحاجيات، والأشياء العائدة للإدارات العامة أو للبلديات، أو للمؤسسات العامة التابعة للدولة أو للبلديات.^{١٣}

تهدف محاسبة المواد إلى تبيان موجودات الدولة، وحركتها داخل الأراضي اللبنانية، ولدى البعثات اللبنانية في الخارج.^{١٤} وتُصنف المواد في فئتين: الأولى، فئة المواد الاستهلاكية، وتشمل القرطاسية، والمطبوعات، واللوازم، وغيرها. والثانية، فئة الموجودات الثابتة، وتشمل الآلات، والمعدات، والتجهيزات، والمفروشات، وغيرها.^{١٥} ويوجب المرسوم المذكور أعلاه، إجراء جردة إجمالية للمواد في نهاية السنة، إضافة إلى جردات إجمالية، أو جزئية عند الاقتضاء. وكما يقضي بضرورة تقييم هذه المواد، ومعرفة المتقادم وبطيء الحركة منها، واتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها.

ووفقاً للمرسوم، تُعدّ الموجودات الثابتة أو غير المتداولة، بمقام مصاريف رأسمالية يتم استهلاكها سنوياً. وتُمسك محاسبة الموجودات الثابتة، على أساس كلفتها الحقيقية إذا كانت معروفة، أو على أساس كلفتها المقدرة أو قيمتها السوقية بالنسبة إلى الهبات. وتُمسك حسابات استهلاك الموجودات الثابتة، بشكل يضمن وجود حساب استهلاك متراكم، مقابل كل نوع من أنواع هذه الموجودات.^{١٦}

١٣- مرسوم رقم ٨٦٢٠ تاريخ ١٢/٠٦/١٩٩٦ (تنظيم محاسبة المواد)، المادة ٢

١٤- المرجع ذاته، المادة ١

١٥- المرجع ذاته، المادة ٢

١٦- المرجع ذاته، المادة ٦

يهدف المرسوم من حسابان الموجودات الثابتة كمصاريف رأسمالية، هو توفير رقابة دائمة على وجود مكونات هذه الموجودات، وسلامتها وقيمتها، ومسك محاسبة خاصة بمصاريف الدولة الرأسمالية، طيلة مدة استعمال الموجودات الثابتة، وحتى تاريخ انطفاء قيمتها. كما أن الهدف من احتساب الاستهلاك السنوي للموجودات الثابتة، هو معرفة الكلفة الحقيقية لمصاريف الدولة الإدارية، وتقييم مدى فعالية الإدارة في الإنتاج، عن طريق احتساب كلفة الخدمات.^{١٧}

ويسجل هنا تقدم المشتري في هذا المجال، حيث يسعى جاهداً عند تنظيم مواد الدولة وموجوداتها، إلى مواكبة تطورات الإدارة المالية العامة الجديدة، بما يتناسب ومبدأ الشفافية، بعد تحديد المسؤوليات، وتوزيع المهام، وتبيان الحسابات بدقة ووضوح.

ومع ذلك، من اللافت، أن لا وزارة المالية، ولا الوزارات التنفيذية تحتفظ، كما هو مفترض، بسجل للأصول الثابتة. حيث يتم إثبات العمليات المحاسبية لشراء الأصول الثابتة، بقيدها على حسابات الأصول الثابتة (الفئة الثانية) عند إصدار امر صرفها، إلا أنه يصر في نهاية الدورة المالية إلى تحميل كامل قيمة هذه الأصول على حساب النتيجة.

وهكذا، لا توفر البيانات المالية في إطار النظام المحاسبي النقدي، معلومات حول إجمالي الأصول (المالية والمادية)، كما تغيب المعلومات عن حجم الاستثمار، في المواد والإمدادات والمعدات وغيرها من الأصول المتاحة للاستخدام، في تنفيذ أعمال الإدارات العامة. كما لا توجد معلومات تبين إذا ما كانت هذه الأصول ما تزال قيد الاستخدام، أو انتهى عمرها الإنتاجي أو تم بيعها. وذلك على الرغم من ضرورة هذه المعلومات وأهميتها، لاستخدامها في تقدير الاعتمادات المطلوبة في الموازنة السنوية اللاحقة.^{١٨}

وبما أن التصميم العام لحسابات الدولة، لم يلحظ حسابات خاصة بالمخزون، يتم إثبات العمليات المحاسبية للمواد الاستهلاكية على حسابات النفقات الجارية (الفئة السادسة). الأمر الذي لا يمكن النظام المحاسبي النقدي، من تقديم معلومات عن قيمة المخزونات التي يتم استهلاكها على مدار العام، أو تلك التي ما تزال موجودة في نهايته. وهذا ما يعيق معرفة القيمة الحقيقية للمخزون، وعدم معرفة تكلفة الفرصة البديلة لرأس المال العامل، ويتجلى ذلك بظهور مشكلة تجميد استخدام الموارد العامة، ناهيك بإمكانية فقدان هذه المخزونات بالتلاعب المتعمد أو الإهمال. وقد تبدو هذه المشاكل إدارية فقط، لكنها في الواقع، مشاكل إدارية ومحاسبية في آن معا، إذ تشكل مخرجات نظام المحاسبة أحد مصادر المعلومات الرئيسية التي تعتمد عليها الإدارة في عملية صنع القرار.

٤- إمكانية التلاعب بالنتائج

يؤدي استخدام الأساس النقدي إلى تداخل أنشطة مختلف السنوات المالية معاً، ويجعل المقارنة بين نتائج هذه السنوات، أكثر صعوبة وأقل أهمية. كما يعيق الحكومة عن مقارنة التكلفة الإجمالية للخدمات والسلع المنتجة في سنة معينة، مع السنوات السابقة، وذلك بسبب عدم توفر المعلومات المطلوبة عن هذه التكلفة. أضف إلى أنه لا يوفر معلومات موثوقة، لقياس أداء الحكومة ومدى تأثيره في الاقتصاد الوطني. ونظراً إلى عدم تبيان حجم عناصر الأصول أو الالتزامات، يتعذر قياس صافي الأصول (الرساميل الخاصة).^{١٩}

وأخيراً، تبين التجربة، قصور النظام المحاسبي النقدي، عن إظهار النتائج المالية الحقيقية للحكومة، وفي الوقت المحدد، إذ إن هذا النظام، يتيح للحكومة تنفيذ نفقاتها بطريقة تمكنها من تظهير نتائج بعينها، وتساعد على تأجيل دفع نفقات مستحقة، بتحميل أعبائها لموازنات سنوات لاحقة، لتخفيض قيمة عجز موازنتها الحالية. فمثلاً عندما ترى الحكومة أن قيمة العجز مرتفعة في سنة معينة، وبدلاً من تخفيض إنفاقها، يمكنها أن تعتمد على تأجيل الدفعات النقدية إلى سنوات لاحقة. أضف إلى ذلك، أن هذا النظام، يتيح لإدارة ما، الإسراع في استيفاء الاعتمادات المالية المخصصة لها، وفقدان إمكانية الاستعادة منها، من دون الحاجة إليها، قبل أوانها، وقبل انتهاء السنة المالية، وذلك للحوّل دون سقوط الاعتمادات المرصودة المتبقية. ومن المعروف أن هذا النهج يمثل تقليداً في أداء الإدارة العامة اللبنانية، الأمر الذي يسمح بالإسراف في إنفاق المال العام دون أن توازيه المسؤولية الملائمة. هذا لا يعني، أن الأنظمة المحاسبية الأخرى، منيعة ضد التلاعب، ولكنها ليست مفتوحة الأفق على الانتهاكات ذاتها، التي يمكن أن تتيحها المحاسبة النقدية.

مع الإشارة، إلى أن النظام المحاسبي النقدي، يوفر مقياساً وحيداً فعلاً للأداء، بمقارنة الموازنة التقديرية (الموازنة العامة) مع النتائج الفعلية (قطع الحساب)، كما يساعد لتحقيق وظيفة الرقابة على تنفيذ الموازنة، بضمان عدم تجاوز النفقات الفعلية، للا اعتمادات المرصودة لها في الموازنة العامة. ومع هذا يتبين، أن النظام المحاسبي النقدي، وحده، غير كاف لتحقيق أهداف الرقابة وانظامها، إذ إن الموازنة والقوانين التنظيمية، كقانون المحاسبة العمومية، تشكل حجر الزاوية لنظام الرقابة الداخلية الحكومية.

ثالثاً: أوجه القصور في النظام المحاسبي العمومي اللبناني

إضافة إلى أوجه قصور النظام المحاسبي النقدي، يعاني النظام المحاسبي العمومي اللبناني أوجه قصور متعددة، سيتم استعراضها فيما يأتي:

19- Net Assets= Assets-Liabilities

١- عدم توفر دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية

يشكل قانون المحاسبة العمومية في لبنان، إضافة إلى النصوص التشريعية الأخرى، الإطار القانوني، لوظيفة المحاسبة العمومية، وتوفر أساساً لمسك الدفاتر المحاسبية، وإعداد البيانات المالية. يحدد هذا القانون أسس عملية وضع الموازنة العامة، ومحاسبتها، ويحكم مسار تنفيذ النفقات، والإيرادات، وبيع الأصول بمختلف مراحلها. وينيط بوزير المالية صلاحية تحديد القواعد العامة لتنظيم الحسابات العامة.^{٢٠}

ورغم أن هذه التشريعات تضع مبادئ عامة توفر بعض التوجيهات، ولكن لا يمكن اعتبارها دليل إجراءات مسك الدفاتر وأعمال المحاسبة، أو «دليل إرشادي» أو كُتيب «كيف»، يمكن للمحاسبين استخدامه في تنفيذ مهامهم اليومية. ومن الشائع، أن تصدر وزارات المالية، بشكل رسمي، ما يمكن تسميته «دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية». يوفر هذا الدليل، معرفة كاملة لكيفية عمل مستخدمي نظام المحاسبة في الإدارات والمؤسسات العامة، والإجراءات التفصيلية الواجب اتباعها، لتسجيل المعاملات المحاسبية في دفتر الأستاذ العام. مثل: ما هي الإجراءات الدقيقة الواجب اتباعها لتسجيل المعاملات عند إصدار الديون ودفعها. وفي ظل عدم إصدارها لهذا الدليل، أصبحت أعمال المحاسبة، تتم وفقاً للممارسات الشائعة، غير الرسمية، والتفسيرات الفردية المكتسبة من الخبرات، التي تحولت مع مرور الوقت إلى عرف. هذا ما جعل النظام عرضة لتفسيرات غير دقيقة، قد تتناسب مع الحاجة، ولكنها ليست بالضرورة، صحيحة من الناحية التقنية.

٢- التفسير الانتقائي لمرسوم «التصميم العام لحسابات الدولة»

يحدد مرسوم التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات^{٢١}، الأسس والمبادئ التقنية للقيام بأعمال المحاسبة في الدولة اللبنانية، والتي تهدف إلى وصف العمليات المالية، والرقابة عليها، وإعداد المعلومات عنها، وإبلاغها إلى الجهات المعنية. ولهذه الغاية، يتضمن هذا التصميم، سبع فئات، تنقسم كل فئة منها إلى حسابات رئيسية وفرعية وثانوية.

تعترى هذا المرسوم بعض الثغرات التي يتوجب معالجتها، حيث تقضي المادتين ٢٦ و٢٧ منه، ترحيل الإيرادات والنفقات على أساس يومي. في حين تقضي المادة ٢٢ من المرسوم ذاته، بأن يدون المحاسبون المحليون عمليات الإيرادات والنفقات التي ينفذونها، في حسابات الارتباط لصالح المحتسب المركزي الذي يتبعونه. كما تفرض المادة ٢٣ منه، أن يوحد كل محتسب مركزي شهرياً العمليات الحسابية للمحتسبين المحليين التابعين له.

٢٠- مرسوم اشتراعي رقم ١٠ تاريخ ١٢/٢٩/١٩٥٤ (قانون المحاسبة العمومية)، المادة ١٦٣

٢١- مرسوم رقم ١٠٢٨٨ تاريخ ٠٩/٠٦/١٩٩٧ (التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات)

إضافة إلى ذلك، ينص هذا المرسوم، على أنه «تمسك محاسبة الدولة على طريقة القيد المزدوج».^{٢٢} في حين ينص قانون المحاسبة العمومية، على أنه تمسك حسابات الأموال العمومية من قبل المحاسبين المركزيين، ومديرية المحاسبة العامة، على طريقة القيد المزدوج (Double Entry)^{٢٣}، ومن قبل المحاسبين المحليين، على طريقة القيد البسيط (Entry Single)^{٢٤}،^{٢٥}

٣- عدم مأسسة وظيفة المحاسبة في وزارة المالية

تتولى مديرية الخزينة في وزارة المالية وظيفة المحاسبة ومسك الدفاتر، وجميع عمليات القبض والدفع. ويؤمن عمليات القبض والدفع لحساب الخزينة، موظفون يطلق على كل منهم، اسم المحتسب. ولهذه الغاية، يعمل تحت إشراف مدير الخزينة، رئيس دائرة المحاسبة والصناديق (محتسب المالية المركزي)، المسؤول عن أربعة وعشرين محتسباً محلياً، موزعين على المناطق اللبنانية، بالإضافة إلى محتسبية بيروت التي يديرها مباشرة. تقوم هذه المحتسبيات، بتسجيل العمليات المحاسبية لجميع المقبوضات والمدفوعات، وقبض أو دفع النقود بواسطة أمناء صناديق. يبدو أن أكثر من عقد من التجاهل الواضح لوظيفة المحاسبة، دفع وزارة المالية إلى وضع محفوف بالمخاطر. فقد تم في العام ١٩٩٧، تشكيل «فريق محاسبة خاص»، ملحق بالمركز الإلكتروني، مكون من عاملين من خارج الإدارة، يتقاضيان أجورهما على أساس ساعة عمل، دون تحديد واضح لأدوار هذا الفريق ووظائفه ومسؤولياته. وفي الممارسة العملية، أصبح هذا الفريق يشكل «إدارة رديفة» إلى جانب الموظفين الأصليين، ويقوم بوظيفة بالغة الأهمية، هي تشغيل نظام المحاسبة في المحتسبية المركزية، والاحتفاظ بالسجلات المالية الرئيسية، التي في جوهرها هي مسك دفتر الأستاذ العام للدولة اللبنانية. أدى هذا الأمر إلى تلاشي موقع وأهمية وظيفة المحاسبة، والخبرات المحاسبية العائدة لها لدى الموظفين الأصليين في الإدارة، بسبب احتكار هذا الفريق للمعرفة المتعلقة بممارسات المحاسبة، فضلاً عن الأخطاء والمخالفات الكثيرة، والمتكررة، في مسك القيود المحاسبية.^{٢٦} ويمكن قياس خطورة الوضع أيضاً من أن البيانات المالية النهائية (قطوعات الحسابات) لم تنجز منذ مدة طويلة.^{٢٧}

٢٢- مرسوم رقم ١٠٢٨٨ تاريخ ٠٩/٠٦/١٩٩٧ (التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات)، المادة ٢٦
 ٢٣- طريقة القيد المزدوج هو مصطلح محاسبي ويعتبر النظام الأساسي والمعياري المستعمل من شركات الأعمال والمنظمات الأخرى لتسجيل حركاتهم المالية. تم تنظيم وتصنيف طريقة القيد المزدوج المحدث على يد رجل الرياضيات الإيطالي لوكا باتشولي وذلك في سنة ١٤٩٤. وتسمى هذه الطريقة بطريقة القيد المزدوج لأن كل معاملة مالية يتم تسجيلها في حسابين على الأقل.
 ٢٤- يمكن تعريف طريقة القيد المفرد بأنها الطريقة التي يتم عبرها قيد طرف واحد من العملية وهو الطرف الخارجي الآخر الذي يتعامل معه المشروع - ويسمى القيد الوحيد الجانب.

٢٥- مرسوم اشتراعي رقم ١٠ تاريخ ٢٩/١٢/١٩٥٤ (قانون المحاسبة العمومية)، المادة ١٦٤
 ٢٦- جريدة الديار، «الديار» تنشر مشروع قانون قطع الحساب وتفرض الارتكابات منذ ١٩٩٢، (Accessed: 2019-10-03) (<https://www.addiyarcomcarloscharlesnet.com/article/1452734>)

٢٧- ما زالت قطوعات الحسابات تخضع للتدقيق لدى ديوان المحاسبة.

٤- حساب الخزينة لدى مصرف لبنان (٣٦) أساس التسجيل المحاسبي

يؤدّي مصرف لبنان دوراً مركزياً في العمليات النقدية والمالية للحكومة.^{٢٨} فهو يتولى حسابات الخزينة، ويفتح أو يغلق أي حساب مصرفي للإدارات العامة بإذن من وزارة المالية. إلا أنه يمكن للإدارات العامة ذات الموازنات الملحقّة، والمؤسسات العامة، والبلديات، وسائر الأشخاص المعنويين ذوي الصفة العمومية، فتح حسابات جارية مستقلة بهم في مصرف لبنان.^{٢٩} وفي هذا الإطار، تملك الخزينة اللبنانية، حسابات جارية لدى مصرف لبنان (الحساب رقم ٣٦)، بعمولات مختلفة، مع حسابات فرعية مجزأة، لحساب عدد من الإدارات والمؤسسات العامة، بالإضافة إلى حسابات مخصصة لتلقي القروض، وسداد الدفعات المستحقة والمتعلقة بالدين العام، والتحويلات إلى شركة كهرباء لبنان.

يتولى مصرف لبنان تسديد أنواع من النفقات لصالح الحكومة، مباشرة على حساب الخزينة لديه، قبل إصدار أمر صرفها أو دفعها، وذلك استناداً إلى مراسلات موقعة من مدير الخزينة، كتسديد دفعات الدين العام (الدين والفائدة)، والتحويلات إلى مؤسسة كهرباء لبنان، إذ يسدد مصرف لبنان ثمن شراء الفيول، لصالح مؤسسة كهرباء لبنان، مباشرة على حساب الخزينة لديه.

ويتم ذلك استناداً إلى اتفاق بين كل من وزارة المالية ومصرف لبنان ومؤسسة كهرباء لبنان، يقضي بأن تغطي وزارة المالية العجز في حسابات مؤسسة كهرباء لبنان لدى مصرف لبنان، الناتج من شراء الفيول الذي يستخدم لتوليد الكهرباء، وذلك بموجب اعتمادات مستندية (C/L) يتم فتحها لمؤسسة كهرباء لبنان؛ في مقابل أن تذهب مباشرة، جميع الأموال التي تتلقاها مؤسسة كهرباء لبنان، إلى حساب الخزينة لدى مصرف لبنان.

من الملاحظات السلبية المؤثرة في هذا الأداء، تعثر تدفق المعلومات المتعلقة بالمتبوضات والمدفوعات، مباشرة إلى مديرية الخزينة. فمن المفترض، مثلاً، إذا تم إصدار سندات خزينة أو تسديد دفعات لقرض ما، أن تتدفق هذه المعلومات عبر قنوات وزارة المالية، عبر تشارك الإدارات المعنية، نسخاً من هذه الوثائق المهمة، لاستخدامها كأساس لتسجيل عمليات المحاسبة.

ومع ذلك، تُستخدم المعلومات الواردة على كشف حساب الخزينة لدى مصرف لبنان، كأساس للتسجيل المحاسبي. حيث يسجل في هذا الإطار، «اكتشاف» مديرية الخزينة، أثناء مطابقة كشف حسابات الخزينة لدى مصرف لبنان، وجود عدد من العمليات لا تتوفر لدى مديرية الخزينة معلومات بشأنها، الأمر الذي يعيق إنجاز البيانات المالية في أوقاتها.

٢٨- قانون منفذ مرسوم رقم ١٢٥١٣ تاريخ ١٢/٠١/١٩٦٣ (قانون النقد والتسليف وإنشاء المصرف المركزي)

٢٩- قانون رقم ٤٩ تاريخ ١١/٢١/١٩٨٧ (قانون يتعلق بتعديل بعض أحكام قانون المحاسبة العمومية)، المادة ٣

وفي هذه الأحوال، تسجل هذه العمليات محاسبياً، على حساب قيد مؤقت للنفقات (٤٨٣٠٢)، وحساب قيد مؤقت للواردات (٤٨١٠١)، ليتم إقفالها لاحقاً، في حسابات النفقات أو الواردات ذات الصلة.

فمثلاً، تثبت وزارة المالية، عمليات الهبات والتبرعات المقبوضة، والواردة على كشف حساب الخزينة لدى مصرف لبنان، بقيدها على حساب مؤقت للهبات والتبرعات (٤٨١٠٨)، ليتم إقفاله لاحقاً، في إحدى حسابات الهبات ذات الصلة. ناهيك بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن إصدار وتسديد سندات الخزينة، بحسب طبيعة الدفعة، كحساب سندات خزينة داخلية بالعملة اللبنانية (١٦١٠١).

ونتيجة لذلك، أصبحت حسابات قيد مؤقت للواردات (٤٨١) وقيد مؤقت للنفقات (٤٨٣)، تحتويان على أرصدة كبيرة متراكمة، تعود لعدة من سنوات سابقة، وهذا ما يثير إشكالية، حول مدى إمكانية إقفال هذه الحسابات المؤقتة والمتراكمة منذ سنوات، في حسابات إيرادات ونفقات سنة معينة؛ الأمر الذي يخالف مبدأ السنوية، ويعرض النظام المحاسبي إلى مخاطر إضافية. وعلاوة على ذلك، لا توجد لدى وزارة المالية ثقافة مطابقة الحسابات. مثلاً: لا يوجد مفهوم وممارسة لـ «بيان تسوية البنك»، وهي من الممارسات المعتادة التي يقوم بها المحاسبون، لمطابقة الرصيد المصرفي، بين دفتر الأستاذ العام والكشف المستلم من مصرف لبنان. وفي حال الاختلاف، يتم تحديد بنود المطابقة، وتوثيقها في بيان رسمي.

٥- ضعف الإبلاغ المالي

تصدر عن وزارة المالية، عادة، بيانات مالية سنوية وربع سنوية، وتقارير إحصائية شهرية، وتقارير اقتصادية ومالية سنوية، كما تنشر الإحصائيات والمعلومات الضريبية والجمركية ذات الصلة، على موقعها الإلكتروني. ومع ذلك، لا يوجد شكل محدد رسمياً، يستخدم في إعداد وتقديم البيانات المالية للدولة. على رغم أنّ التشريعات المالية اللبنانية تشير إلى نماذج معينة، كما تخول وزير المالية، نشر مثل هذه النماذج.^{٢٠}

ويكشف تقرير الموازنة (فذلثة الموازنة) خطة إنفاق الحكومة، إلا أن هذا التقرير غير كاف، إذ أن كثيراً من المعلومات لا يتم الإفصاح عنها، كما لا يتم الإبلاغ عن القروض الممنوحة من مصرف لبنان لصالح عدد من المؤسسات العامة، مثل تلك الممنوحة لمؤسسة كهرباء لبنان، لتغطية العجز، وتسديد الديون المتوجبة عليها. وهو لا يغطي أيضاً جميع العمليات المالية للحكومة، والتي قد يصل بعضها إلى مستويات مرتفعة، مثل الالتزامات المرتبطة باستحقاقات المعاشات التقاعدية

٢٠- مرسوم رقم ١٠٢٨٨ تاريخ ٠٩/٠٦/١٩٩٧ (التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات)، المادة ٤

المستقبلية، أو الأحكام القضائية، أو النفقات المرتبطة بإعفاءات ضريبة الدخل، أو الالتزامات المتوجبة للصندوق للضمان الاجتماعي، وهو ما يخالف مبدأ سنوية الموازنة. ولا يتم الإبلاغ عن الذمم المدينة المتوجبة على المؤسسات العامة لصالح الخزينة، مثل التزامات مؤسسة كهرباء لبنان، والنتيجة من سلف خزينة غير محصلة.

ومن المستغرب أنّ تقرير الموازنة السنوي لا يتضمن معلومات عن الحسابات خارج إطار الموازنة العامة، مثل حسابات المؤسسات العامة، والبلديات، واستثمارات مجلس الإنماء والإعمار الممولة من الخارج، على رغم تأثيرها السلبي في خدمة الدين العام. ومع ذلك، فالحكومة هي التي ستتحمل المسؤولية المالية النهائية، عن الالتزامات غير المسددة من قبل هذه المؤسسات، أو تلك الطارئة الناشئة عن ضمانات القروض، لانطباق معايير المخاطر الأخلاقية عليها (Hazard Moral) ^{٢١}.

إضافة إلى ما تقدم، فإنّه لا يتم الالتزام بإنجاز تقرير تنفيذ الموازنة (قطع الحساب) في الوقت المناسب. إن عدم الاتفاق على تقييم الأرصدة الافتتاحية (ميزان الدخول) لقطع حساب عام ١٩٩٣، دفع ديوان المحاسبة لإعطاء الموافقة المؤقتة على هذه الحسابات، وترك الباب مفتوحاً لإعادة تقييمها لاحقاً. ^{٢٢}

زد على ذلك، إنّ وزارة المالية اللبنانية، أرسلت إلى ديوان المحاسبة، خلال العام ٢٠١٩، دفعة واحدة، قطوعات الحسابات كافة، العائدة لسنوات بعد العام ١٩٩٧، التي لم يستطع تدقيقها حكماً، وهي تبقى لغاية تاريخه، غير مصادق عليها من البرلمان. ^{٢٣} وعلى رغم هذا، درج البرلمان اللبناني على إقرار مشاريع موازنات الأعوام ٢٠١٧ و ٢٠١٨ و ٢٠١٩ ووصولاً حتى ٢٠٢٠، متجاوزاً، وفي كل مرة، أحكام المادة ٨٧ من الدستور اللبناني. ^{٢٤}

٦- تعدد وتداخل أنظمة تكنولوجيا المعلومات المالية

ما تزال وزارة المالية، وبدلاً من استخدام نظام إدارة المعلومات المالية المتكامل (IFMIS)، تستخدم أنظمة معلوماتية متعددة، ومجزأة، لا رابط بينها، وينفرد كل منها بمهمة محددة،

٢١- ينشأ الخطر الأخلاقي (Moral hazard) في نظرية الوكالة حيث يعمل أحد الأطراف، ويدعى وكيلاً، نيابة عن طرف آخر، يسمى الموكل. حيث يقدم فيه أحد الأطراف معلومات مضللة عن أصوله أو التزاماته أو قدرته الائتمانية، للحصول على مخاطر غير تقليدية في محاولة منه لكسب الربح.

٢٢- معلوف، إيلي، الموازنة وواقع الرقابة على قطع الحساب في لبنان، مجلة السادسة: الموازنة العامة في صلب إصلاح المالية العامة، بيروت، العدد الثالث، كانون الأول ٢٠١٢، ص ٢٠-٢١

٢٣- جريدة الأخبار، الحسابات المالية النهائية للدولة: الحقائق مخفأة، (Accessed: 2020-01-18) (<https://al-akhbar.com/Capital/272764>)

٢٤- تنص المادة ٨٧ من الدستور اللبناني على "إن حسابات الإدارة المالية النهائية لكل سنة، يجب أن تعرض على المجلس ليوافق عليها قبل نشر موازنة السنة الثانية، التي تلي تلك السنة."

لإدارة عملياتها المالية والنقدية والمحاسبية.^{٢٥} وعلى رغم أن نظام المحاسبة المعتمد لدى محتسب المالية المركزي، يُعدّ الدفتر الأساسي لتسجيل العمليات المحاسبية، وإقفالها، وإعداد البيانات المالية السنوية (يعرف باسم دفتر الأستاذ العام Ledger General). غير أن نظام المحاسبة المعتمد في المحتسبات المحلية، يقتصر على تسجيل العمليات المتعلقة بالحسابات الداخلية (الفئة الثالثة)، وحسابات الغير (الفئة الرابعة)، والحسابات المالية (الفئة الخامسة) من التصميم العام للحسابات.

هذا إضافة، إلى أن العمليات المحاسبية التي تسجلها المحتسبات المحلية، باستخدام عدد من أنظمة تكنولوجيا المعلومات، مثل نظامي الصندوق والموازنة، لا تظهر في دفتر الأستاذ العام، إلا، عندما يتم إقفالها، ثم نقلها، وتوحيدها (Consolidation) في نظام المحاسبة المعتمد لدى محتسب المالية المركزي. ويؤخذ على هذه الأنظمة، أنها تنقل وتحول مجاميع وأرصدة الحسابات فقط، وتبقى محتفظة بتفاصيل العمليات، وهذا ما يعقد إمكانية تتبع معاملة معينة في نظام المحاسبة القائم.

هذا ما يدفع وزارة المالية إلى الاستمرار في اعتماد حسابات الارتباط بين المحتسبين لمطابقة العمليات المحاسبية وإقفالها في نهاية كل فترة. إن استخدام حسابات الارتباط بين المحتسب المركزي والمحتسبين المحليين، يضيف الازدواجية والتعقيد إلى وظيفة المحاسبة، ويساهم في تأخير إقفال الحسابات، ما يؤدي إلى تعثر إنتاج البيانات المالية بالشكل السليم وفي الوقت المناسب.

ناهيك باستخدام أنظمة معلوماتية منفصلة، لا يتم إخضاعها لرقابة ديوان المحاسبة، مثل نظام إدارة حسابات الديون (DMFAS). يستخدم هذا النظام، كل من مصرف لبنان لإدارة حسابات الديون الخارجية، ووزارة المالية لإدارة حسابات الديون المحلية، ومجلس الإنماء والإعمار لإدارة حسابات قروض الاستثمار. أضف إلى ذلك، أن الوزارات الأخرى، تستخدم أيضاً، أنظمة مالية مستقلة، لتلبية متطلباتها التشغيلية.

كما أن وزارة المالية ما تزال تعتمد، بالتوازي مع أنظمة تكنولوجيا المعلومات، وتماشياً مع المتطلبات القانونية، الطرق التقليدية الورقية، في معالجة العمليات ذاتها، ما يخلق ازدواجية في التعاطي مع البيانات المالية. فبدلاً من الاستفادة من التقنية الجديدة لإعادة تصميم عمليات الموازنة الحالية، فقد أصبحت العمليات القديمة ببساطة ممكنة.^{٢٦}

٢٥- جريدة الديار، مرجع سابق

36- World Bank. (2005). Republic of Lebanon: Country Financial Accountability Assessment. Washington, DC.. P.49

الفقرة الثانية: الاستحقاق- الأساس المعتمد في معايير المحاسبة الدولية

خلال العقود الأربعة الماضية، ولمواجهة الأزمة الاقتصادية وتحديات العولمة، قامت بعض الدول (مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا) بإجراء إصلاحات كبيرة في القطاع العام، بهدف تشجيع ثقافة الأداء وجعل القطاع العام أكثر استجابة لاحتياجات المواطنين.

يتطلب النهج المعاصر في إصلاح القطاع العام تطوير الأساليب والطرق المحاسبية، بالتخلي عن مفاهيم النقد والانتقال إلى أساس الاستحقاق، مع اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs). ويمكن للإصلاحات المحاسبية أن تحسن الموثوقية، التي يتم بموجبها التحكم في النفقات والأرصدة النقدية ومراقبتها والإبلاغ عنها. وعندما تكون السياسات المحاسبية متوافقة مع المعايير الدولية، يمكن زيادة الثقة في سلامة المعلومات المالية المقدمة.

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة لمقارنة أداء مؤسسات القطاع العام، إضافة إلى رفع جودة تقاريرها المالية، نظراً إلى أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم بإنفاقها. كما أنها تأتي بديلاً عن الأساس النقدي المعتمد من الحكومات، والذي يُضعف عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي ويعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية.

ويتولى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) إصدار المعايير المحاسبية التي تعنى بإعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق، إضافة إلى معيار واحد يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي. وقد صدر ٢٢ معياراً شاملاً لمعالجة القضايا المحاسبية كافة، المتعلقة بالإفصاح والعرض اللذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي.

تنص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، على المتطلبات التي تتناول المعاملات والأحداث الأخرى، في البيانات المالية ذات الغرض العام (GPFs).^{٢٧} وهذه المعايير مصممة ليتم تطبيقها على جميع كيانات القطاع العام، وتشمل الحكومات الوطنية والإقليمية (دولة، محافظة، إقليم) والحكومات المحلية (المدينة، البلدة) وكيانات حكومية ذات صلة (وكالات، مجالس، لجان، شركات). كما تطبق أيضاً على المنظمات الدولية. ولا تنطبق هذه المعايير، على مشاريع الأعمال الحكومية (GBEs)، التي تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، التي يُصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.^{٢٨}

٢٧- إن التقارير المالية ذات الغرض العام هي التقارير المالية المصممة لتلبية حاجات المستخدمين من المعلومات، غير القادرين على طلب إعداد تقارير مالية، مصاغة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

٢٨- المرجع ذاته، ص ٢٠

أولاً- المتطلبات الأساسية لنجاح التنفيذ

يتطلب الانتقال من محاسبة النقد إلى محاسبة الاستحقاق وتنفيذه حقبة زمنية طويلة، ويُعدّ تعهداً جاداً لأي بلد، سواء أكان من البلدان المتقدمة أم النامية، ويجب أن يأخذ بالحسبان السياق الوطني والوضع السائد المعقد للغاية، لأن عدم تقدير هذا الوضع سيؤدي إلى إضعاف بيئة المحاسبة الهشة في وزارة المالية، بدلا من تقويتها، كما يجب أن تكون الحكومة واضحة تماماً، بشأن التكاليف المقدرة والفوائد الممكنة تحقيقها من تبني محاسبة الاستحقاق، إضافة إلى دور ديوان المحاسبة المحوري، بمتابعة التنفيذ على المستويين الاستراتيجي والتشغيلي.

تناقش هذه الفقرة المتطلبات الأساسية والمكونات التي تساهم في خلق مناخ مناسب للتنفيذ الناجح لمحاسبة الاستحقاق في القطاع العام اللبناني.

١- التغييرات الإدارية

لقد جرى وصف الإدارة العامة التقليدية المعتمدة في لبنان، بأنها مرتبطة بالتسلسل الهرمي التنظيمي الطويل، وبسلوك، يتسم في كثير من الأحيان، بتجنب المخاطر، والتركيز في التزام بالإجراءات. وعلى النقيض من ذلك، تم وصف الإدارة العامة الجديدة، بأنها مرتبطة بالتسلسل الهرمي القصير، والتفويض الأقصى، وسلوك يتسم بقبول المخاطر، والتركيز في النتائج.^{٣٩} تعني الإدارة العامة الجديدة، التركيز في الأداء من حيث الكفاءة والفعالية بدلا من الامتثال للقواعد واللوائح، وزيادة الثقة في آليات السوق، وربط الموارد بالنتائج.

ورغم أن استخدام محاسبة الاستحقاق، سيوفر معلومات عن التكاليف الإجمالية للمخرجات، ويساعد في قياس الأداء من حيث الكفاءة والفعالية وتقييم النتائج. إلا إن هذه المعلومات ليست مطلوبة، أو ليست نقطة التركيز الرئيسية، في إطار نظام الإدارة العامة التقليدية.

إن تنفيذ محاسبة الاستحقاق في ظل هذا النظام، سيوفر معلومات زائدة عن الحاجة، وخارج الاستخدام، ولا يمكن تبرير تكاليف إنتاجها، كما أن الفوائد المستهدفة من تنفيذ هذا الإصلاح، لن تتحقق. لذلك من المنطقي، قبل التحدث عن إنتاج معلومات محسّنة، أن يتم إنشاء المجال الذي يسمح باستخدام هذه المعلومات. فالمحاسبة مهمة عندما تنتج المعلومات التي يستخدمها صنّاع القرار.^{٤٠}

39- Ball. I. and Bradbury S.. (March 1998). the New Zealand Experience. Accounting & Business.

40- IFAC - Public sector committee. (Dec. 1996). Implementing accrual accounting in government: New Zealand experience.

وعلى هذا الأساس نقول: إن محاولات إدخال محاسبة الاستحقاق في القطاع العام دون إجراء تغييرات إدارية موازية، لن تحقق النتائج المطلوبة في الإدارة العامة التقليدية اللبنانية. فقد حاولت مصر، مثلاً، تطبيق محاسبة الاستحقاق جزئياً، في النظام المحاسبي الحكومي، لكنها فشلت بسبب عدم إجراء التغييرات المطلوبة، مثل التغييرات الإدارية وتدريب الأشخاص المشاركين في عملية التنفيذ.

كما أن إدخال محاسبة الاستحقاق في القطاع العام الياباني، كان جزءاً من الإصلاحات الاقتصادية الأوسع نطاقاً، حيث عانت البلاد من مشاكل مالية واقتصادية في الثمانينيات. وبالمثل، تم دفع الحكومات المحلية في إيطاليا إلى تبني محاسبة الاستحقاق، لدعم الإصلاحات التنظيمية والإدارية والاقتصادية، بهدف تحسين كفاءة ونوعية تشغيل مؤسسات القطاع العام في البلاد.⁴¹

فأياً إصلاح محاسبي لن ينجح إلا إذا كان اهتمام صانعي الإصلاح يركز في اتساق المحاسبة مع العناصر الأخرى للحكومة العامة، بدلاً من الاكتفاء بإصلاح المحاسبة وحدها.⁴² لذا، ينبغي للنظام المحاسبي، أن يأتي متسقاً مع شكل الإدارة، لتجنب إمكانية حدوث تضارب في الأهداف.⁴³

٢- الدعم السياسي

يلعب الدعم السياسي دوراً حيوياً في إجراء أية تغييرات للقطاع العام في أي بلد، سواء أكانت هذه التغييرات إدارية أو محاسبية. يتضمن الدعم السياسي كل من دعم الهيئات التشريعية (الدعم البرلماني)، ودعم الهيئات التنفيذية (الدعم التنفيذي السياسي)، الذين يؤديان أدواراً مختلفة في عملية الإصلاح.

إن الدور الذي تلعبه الهيئات التنفيذية ضروري في اتخاذ قرارات بدء وإنجاز الإصلاح. فهي مسؤولة عن اتخاذ القرارات الإدارية لتنفيذ الأنشطة الجارية للحكومة، وتقديم التقارير إلى الهيئات التشريعية المسؤولة عن الإشراف على أنشطة الهيئات التنفيذية، وسن قوانين جديدة أو تعديل التشريعات الموجودة. علاوة على ذلك، تعتبر الهيئات التشريعية واحدة من المستخدمين الرئيسيين للمعلومات المحسنة الناتجة عن التغييرات المحاسبية.

41- Caperchione, E. (2002). The reform of the Italian local government accounting system, a critical analysis. Retrieved June, 3 2008 from

<http://www.sdabocconi.it/it/ricerca/publicazioni/dir2002.html>

42- Caperchione, E. (1995). Governmental Accounting Changes and Italian Public Administration renewal in the Nineties. Vicente Montesinos and Jose Manuel Vela.

43- Schick. (2000). Transforming the public sector.

(<http://www.ssc.govt.nz/Spirit/Transforming.asp>)

لذلك، من الضروري للغاية، الحصول على الالتزام السياسي لجعل هذا الإصلاح ممكناً، ويشمل ذلك إحاطة السياسيين بشكل كامل، بالغرض من اعتماد محاسبة الاستحقاق، وفوائدها. إنَّ الالتزام السياسي من الوزراء والبرلمانيين، والأحزاب السياسية، ضروري لضمان الموافقة على التغييرات المقترحة، وتقديم الدعم المستمر عند مواجهة أية عقبات أو معارضة. فقد يؤدي عدم الالتزام السياسي في وقت مبكر من العملية، إلى عدم القدرة على التغلب على المشاكل في وقت لاحق.

ويعتبر تنظيم المحاسبة (مثل إصدار القواعد والإجراءات التفصيلية لنظام الضرائب والمحاسبة وإعداد التقارير المالية والتدقيق) إحدى الوظائف الأساسية لوزارة المالية المسؤولة أيضاً عن المالية العامة، مما يؤدي إلى تأثيرها المسيطر على السياسة المحاسبية، وتنظيمها وتوجيهها. ويتم الحصول على الالتزام السياسي، إما من خلال أن يصبح السياسيون على وعي بوجود مشكلة أو من خلال تغيير الإدارة الذي يغير الأولويات السياسية. يمكن أن يحدث الوعي بالمشكلة إما بسبب الكارثة أو بسبب الجهود المستمرة للجهات الفاعلة التي تثير الاهتمام بشكل استباقي لقضية ما. بشكل عام، لا يتعامل القادة السياسيون بجدية مع الأسباب الجذرية لمشاكلهم حتى تقترب الأوضاع من ظروف الأزمات، وتصبح الحاجة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية واضحة ومقبولة من قبل النقابات والمواطنين.⁴⁴

٣- الدعم الإداري والمهني

إضافة إلى الدعم السياسي، يجب أن يكون هناك أيضاً التزام دائم من قبل كبار المدراء التنفيذيين بالتغييرات المحاسبية، من خلال وجود نظام يحفز المديرين على إدخال محاسبة الاستحقاق واستخدام معلومات الأداء لاتخاذ القرارات. ويتضح ذلك من التجربة النيوزيلندية حيث نفذت إصلاحات القطاع العام بطريقة تولد فوائد في وقت مبكر من العملية، حيث تلقى المديرين (مقابل زيادة المساءلة عن المخرجات) فوائد تخفيض مستوى الحاجة للامتثال للمتطلبات الإجرائية التفصيلية الشاملة.⁴⁵

كما تشير التجربة الدولية إلى أن: نقص الموارد التقنية، يمكن أن يكون عقبة رئيسية، أمام نجاح تنفيذ محاسبة الاستحقاق، فيجب أن يكون لدى الحكومة، عدد من المهارات اللازمة، وتطويرها واستدامتها. ويُعدّ تحديد أنواع المهارات المطلوبة وضمان توفرها، أمراً ضرورياً لنجاح

44- OECD. D. (1988). Voluntary Aid for Development: The Role of Non-Governmental Organisations.

45- Ouda. H. (2004). Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. Public Fund Digest. 4(1). P. 89

عملية الانتقال.^{٤٦}

كما يتطلب تبني القطاع العام للممارسات المحاسبية المتعارف عليها أن يتم تكييف مبادئ المحاسبة ومعاييرها وإجراءاتها وممارساتها، بما يتفق مع طبيعة وأهداف القطاع العام. هنا، يمكن للهيئات المهنية والأكاديمية مثل نقابة خبراء المحاسبة المجازين في لبنان ومراكز البحث العلمي والجامعات فضلاً عن العديد من الهيئات المهنية الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أن تلعب دوراً أساسياً باقتراح لوائح المحاسبة والتعليق على مقترحات معايير المحاسبة، والمساعدة في تحسين السياسات والإجراءات المعتمدة في لبنان.

لقد أظهرت تجربة نيوزيلندا أن جمعية المحاسبين النيوزيلنديين قد لعبت دوراً أساسياً في تهيئة الظروف المناسبة لتنفيذ محاسبة الاستحقاق، من خلال تطوير مبادئ توجيهية مهنية بهدف تحسين الرقابة المالية وعمليات المساءلة في كيانات القطاع العام.^{٤٧}

٤- نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل (IFMIS)

يرتبط استخدام تكنولوجيا المعلومات مع الإدارة المالية ارتباطاً وثيقاً، حيث يعتمد المتخصصون في مجال التمويل، بشكل كبير، على التكنولوجيا، للقيام بأعمال المحاسبة، وإعداد البيانات المالية، ما يساعد في تحقيق دقة هذه البيانات. لذا، يجب القيام بمراجعة دقيقة، من منظور وظيفي، في إدارة المالية العامة، لتقييم مدى مصداقية وسلامة هذه الأنظمة في معالجة المعلومات المالية، التي من شأنها أن تؤدي في النهاية إلى إعداد البيانات المالية للدولة.

ومن الناحية النظرية، يمكن تنفيذ المحاسبة النقدية أو محاسبة الاستحقاق بوساطة النظام الإلكتروني المعتمد حالياً في وزارة المالية. لكن في الممارسة العملية، من المستحسن أن تحاول الحكومة تنفيذ محاسبة الاستحقاق، باستخدام نظام معلومات الإدارة المالية مع وظائف متكاملة، مثل دفتر الأستاذ العام، حسابات الذمم المدينة والدائنة، وتسجيل المعاملات المتعلقة بالأصول والخصوم، وتقييمات المخزون، واستهلاك الأصول الثابتة.

وهنا، يوجد نهجان مختلفان لإصلاح نظام معلومات الإدارة المالية: يعمل النهج الأول على تطوير أنظمة تكنولوجيا معلومات «بسيطة»، ذات وظائف محدودة، مخصصة لتنفيذ الموازنة. فيما يتمثل النهج الثاني باعتماد نظام معلومات الإدارة المالية المتكامل (IFMIS) «المتطور» والجديد تماماً، الذي يقدم فوائد كبيرة، لجميع أنشطة الإدارة المالية العامة، ولا سيما تنفيذ الموازنة،

46- Lüder, G. Klaus. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. Research in Governmental and Non-Profit Accounting, P.118

47- Miah, N., Attempts at developing a conceptual framework for public sector. Financial Accountability & management. Vol. 7 No. 2 summer 1991.

مثل: الإبلاغ الموحد عن إدارات وهيئات القطاع العام؛ السماح بممارسة الضوابط الداخلية ودعم الامتثال؛ والسماح لوزارة المالية بالإشراف على تنفيذ الموازنة.

وقد اتبع لبنان نهج تنفيذ أنظمة تكنولوجيا المعلومات المالية البسيطة، في أواخر التسعينيات، وما يزال النظام على حاله. فعلى الرغم من أن التكلفة الأولية لهذا النظام، لم تكن عالية، إلا أنّ الحاجة لإعادة تشكيله وتطويره (برمجته) ليستجيب للتطورات الجديدة في الموازنة والمحاسبة، ستضاعف هذه التكلفة. ولهذه الأسباب، ينبغي لنا النظر إلى استخدام النظام البسيط، على أنه حل قصير الأجل، بحيث يكون الهدف النهائي، الانتقال إلى نظام متكامل تماماً. لذا، من المهم تجنب الاستثمار المفرط في التحديثات، التي ستقادم في نهاية المطاف، كما هو الحال مع أي حل قصير الأجل.^{٤٨}

وإضافة إلى تحدي إصلاح النظام المحاسبي العمومي، يفرض إقرار قانون المعاملات الإلكترونية والبيانات ذات الطابع الشخصي^{٤٩}، إعادة تصميم نظام إدارة المعلومات المالية بشكل شامل، عبر تحديث وتبسيط نظام الضبط الداخلي وزيادة عمليات الرقابة الداخلية المدمجة، الأمر الذي سينتج منه تقليل عدد المعاملات الورقية وسرعة سير العمل وانخفاض التكلفة، مع اتباع مسار تدقيق كامل لجميع مراحل المعاملات، بالتوازي مع دعم المراجعتين الداخلية والخارجية المستمرة على مدار السنة. علاوة على ضرورة دمج إدارة بيانات الرواتب، في نظام إدارة المعلومات المالية، نظراً إلى أهميتها في تكوين النفقات الإجمالية.

إنّ هذه التحديات تتطلب من الحكومة، تحسين إدارة عملية تطوير تكنولوجيا المعلومات، بواسطة ربط الأنظمة المالية للوزارات مع وزارة المالية المركزية، وتعريف واضح ومحدد للأدوار، وحجم المسؤوليات التنظيمية الخاصة بوظيفة تكنولوجيا المعلومات، واستحداث مجموعة خبراء من أصحاب المصلحة رفيعي المستوى، يمثلون وزارة المالية، ومصرف لبنان، ووزارات معينة، بحيث يقوم كبار المسؤولين التنفيذيين، بقيادة هذه العملية، كي لا يُترك الأمر للخبراء الفنيين بمفردهم.

ثانياً: مراحل التنفيذ

إن الانتقال إلى نظام محاسبة الاستحقاق، ليس بالمهمة السهلة لأية حكومة، حتى في البلدان المتقدمة. ويتطلب هذا الأمر، التخطيط الدقيق والتنسيق، ودراسة مختلف المسائل التقنية والإدارية وغيرها من القضايا المؤسسية.

48- Beschel Jr, R. P., & Ahern, M. (2010). Public financial management reform in the Middle East and North Africa: An overview of regional experience. The World Bank, (1), P.47-48

٤٩- قانون رقم ٨١ تاريخ ١٠/١٠/٢٠١٨ (قانون المعاملات الإلكترونية والبيانات ذات الطابع الشخصي)

واستناداً إلى واقع النظام المحاسبي العمومي اللبناني، ينبغي للحكومة اللبنانية تنفيذ أساس الاستحقاق باعتماد نهج تدريجي على مرحلتين. تقضي المرحلة الأولى منه إدخال المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام على أساس النقد (IPSAS Cash) بالتوازي مع تقوية النظام الحالي وتحقيق الاستقرار في البيئة السائدة، قبل إدخال إصلاحات جديدة تماماً قد يكون لها تأثير سلبي. ليصار في المرحلة الثانية إلى الانتقال نحو اعتماد أساس الاستحقاق بعد تلبية المتطلبات الأساسية المطلوبة. وهذا ما سنتناوله في ما يأتي:

١- المرحلة الأولى: اعتماد معيار المحاسبة الدولي على أساس النقد

يهدف معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام وفق الأساس النقدي إلى وصف الطريقة التي يجري بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لمؤسسات القطاع العام، من طريق تقديم إرشادات تهدف إلى تحسين اتساق وقابلية مقارنة التقارير المالية الحكومية، والتي تسمح لمستخدميها بتقييم أداء وحدات القطاع العام حول طريقة تخصيص واستخدام الموارد، بوساطة تقديم معلومات حول المدفوعات والمقبوضات والأرصدة المتاحة لوحدات القطاع العام.^٥

وفي هذا الإطار، يحدد هذا المعيار متطلبات إعداد التقارير المالية الحكومية لوحدات القطاع العام التي تبنى الأساس النقدي، حيث ينقسم إلى جزئين أساسيين هما: جزء إلزامي يتضمن شروط ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية ذات الغرض العام الواجب توفرها في التقارير المالية لوحدات القطاع العام؛ وجزء اختياري يشتمل على الإفصاحات غير الإلزامية لمؤسسات القطاع العام والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي تريد مؤسسات القطاع العام الإعلان عنها، لتعزيز شفافية البيانات المالية ورفع مستوى المساءلة.

غير أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يقتضي أولاً إضفاء الطابع المؤسسي على الوظيفة المحاسبية وتعزيز النظم والقدرات المحاسبية الحالية، الذي ينبغي أن يكون في أولويات عملية إصلاح النظام المحاسبي العمومي اللبناني. ويتم ذلك من خلال تنفيذ الأنشطة الرئيسية الآتية:

- إصدار مجموعة واضحة من السياسات والإجراءات التوجيهية المحاسبية، لمساعدة موظفي المالية والمحاسبة على القيام بمهمة مسك الدفاتر والمحاسبة (أمناء الصناديق والمحاسبين).
- تعزيز وظيفة المحاسبة وأمناء الصناديق (وزارة المالية)، عبر قيام وزارة المالية بمراجعة دور ومهام المحاسبين المحليين، وتعيين عدد كافٍ من المحاسبين المؤهلين بشكل مناسب، فوظيفتي مسك الدفاتر والمحاسبة، يمثلان إحدى وظائف وزارة المالية التي تم تجاهلها

٥- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ١٤٥٩-١٥٨٣

لمدةٍ طويلة، حيث يشكل وجود موظفين مؤهلين مثل محاسب قانوني معتمد، الحد الأدنى الضروري المطلوب لهذه الوظيفة.

- تطوير القدرات وتدريب جميع الموظفين المسؤولين عن القيام بمهام مسك الدفاتر والمحاسبة وإعداد البيانات المالية في وزارة المالية.
- معالجة الحسابات الوسيطة، حيث أن استخدام حسابات الارتباط، كان رائجاً في الثمانينيات، في ظل استخدام الدفاتر اليدوية. إلا أنه مع تطور أنظمة تكنولوجيا المعلومات، تطورت الحاجة إلى إجراءات وتقنيات محاسبية مختلفة في القطاعين العام والخاص، حيث أصبح يحظر استخدام حسابات الارتباط، ليتم إثبات العمليات المحاسبية، مباشرة في دفتر الأستاذ العام، بعد التحقق من صحتها.
- اعتماد دفتر موحد للأستاذ العام، وإنشاء آلية لتبادل المعلومات بين مديريات ووحدات وزارة المالية، لتحديث هذا الدفتر، في الوقت المناسب.
- ترقية التصميم العام لحسابات الدولة، للوفاء بمتطلبات دليل إحصائيات مالية الحكومة (GFS)^{٥١} من حيث التصنيفين الاقتصادي والوظيفي.
- إنجاز تدقيق قطوعات حسابات السنوات السابقة من قبل ديوان المحاسبة، على سبيل الأولوية، كونها تشكل الأساس لأي إصلاح محاسبي.
- دمج وتوحيد حسابات الموازنات الملحقه وموازنة الجزء الثاني من الموازنة العامة، للحصول على رؤية موحدة للوضع المالي للدولة، لإنتاج حسابات شاملة موحدة للدولة، تضم جميع المؤسسات والهيئات العامة.
- الامتثال لمرسوم تنظيم محاسبة المواد الذي يلزم الإدارات بالاحتفاظ بسجلات للأصول المملوكة.^{٥٢}
- إجراء التسويات للحسابات بما فيها التسويات المصرفية بين حسابات وزارة المالية والكشوفات المصرفية العائدة لها.
- إدخال تحسينات على قانون المحاسبة العمومية، وإلغاء التناقض بين النصوص التشريعية ذات الصلة.
- اعتماد التنسيق القياسي للبيانات المالية، الذي يساعد في تقييم الأداء المالي للدولة، ومقارنته مع البلدان الأخرى، واتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة العامة.

٥١- يقدم دليل إحصائيات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي (GFS2001)، إرشادات بشأن تصنيف إيرادات الحكومة ونفقاتها ووظائفها، ويسهل إعداد التقارير الإحصائية، وتحليل الاقتصاد الكلي للبيانات المالية، ما يسمح بتحسين مستويات الشفافية، وتحليل أهداف الموازنة بصورة أوضح.

٥٢- مرسوم رقم ٨٦٢٠ تاريخ ١٢/٠٦/١٩٩٦ (تنظيم محاسبة المواد)

- تطوير بيانات مالية جديدة تتسجم مع متطلبات الإبلاغ المنصوص عنها في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، على أن يترافق ذلك، مع وضع الإطار القانوني اللازم.

٢- المرحلة الثانية: الانتقال نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق

وبعد نجاح اعتماد المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام القائم على النقد، ينبغي لوزارة المالية، وللانتقال إلى محاسبة الاستحقاق، تنفيذ الخطوات الآتية: تطوير ونشر فلسفة التغيير الشامل، بما في ذلك فهم واضح لدوافع وأهداف ونتائج عملية الإصلاح؛ إجراء دراسة تفصيلية، لتحديد نطاق وهيكل التغيير المطلوب، وسرعته وسياقه وتسلسله، والموارد اللازمة، وتأثير ذلك في الموظفين والأنظمة المعلوماتية المعتمدة؛ إنشاء لجنة تنفيذية توجيهية، تتكون من المستشارين الفنيين، ومسؤولي وزارة المالية والوزارات الأخرى؛ اعتماد سياسات محاسبية تتفق مع معايير المحاسبة الدولية.

أدى التاريخ الطويل لاستخدام نظام المحاسبة الحكومي التقليدي (القائم على النقد) إلى ظهور مشكلات محاسبية مختلفة مثل تحديد وتقييم الأصول الثابتة، أو ما إذا كانت هذه الأصول قيد الاستخدام أو وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي أو تم بيعها. يشكل التحديد والتقييم المنتظم للأصول والالتزامات، خطوة أساسية للانتقال إلى محاسبة الاستحقاق، ويجب أن توفر الميزانية العمومية الافتتاحية المعلومات الكافية. ومع بروز التعقيدات التي ينطوي عليها تحديد الأصول والالتزامات وتقييمها، قد يكون من المناسب في البداية التنفيذ التدريجي لتحديد الأصول والالتزامات المالية، كالحسابات المدينة الدائنة وحسابات الديون، كما يمكن استخدام مفهوم الأهمية المادية، لتقييم الأصول والالتزامات التي تحظى بأكثر قدر من الاهتمام في هذه العملية، مع الاستمرار في الاعتراف بالأصول غير المالية على أساس نقدي.

ففي لبنان، يتم الاحتفاظ ببنود معينة على أساس الاستحقاق، مثل السلف المقدمة للموردين أو سلف الموازنة أو سلف الخزينة (الأصول المالية). ويمكن أن تكون هذه بداية مفيدة لإعداد ميزانية عمومية.

كما أن القرار الهام الذي يجب اتخاذه في ما يتعلق بوظيفة المحاسبة، هو: هل يجب حصر عمليات المحاسبة والإبلاغ المفصلة بوزارة المالية، أم إنَّ الوزارات والهيئات العامة الأخرى ستشارك أيضاً في هذه العمليات؟ والسؤال الثانوي هو: إذا كان سيتم تفويض الوزارات بهذه المسؤولية، فهل يجب على الوزارات التنفيذية أن تحافظ على أنظمتها المالية الخاصة، أم يجب أن يكون لها وصول إلى نظام موحد تحتفظ به وزارة المالية؟ إنَّ هذه القضايا تتطلب معالجة خاصة في إطار الاستحقاق.

وتعتبر البيانات المالية الموحدة في نهاية العام هي مسألة بالغة الأهمية للشفافية في نظام الإدارة المالية العامة.^{٥٣} كما أنها أحد متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وبغض النظر عما إذا كانت الحكومة تتبنى نموذجاً مركزياً أو لامركزياً، من المهم لأغراض إنتاج بيانات مالية موحدة للقطاع العام أن تكون جميع العمليات المشتركة بين هيئات القطاع العام محددة بشكل واضح في حسابات هذه الهيئات، لتمكين إجراء التسوية عليها. ومع أن إنتاج بيانات مالية موحدة على أساس النقد يتطلب تسوية التدفقات النقدية المشتركة بين هذه الهيئات، إلا أن إطار العمل على أساس الاستحقاق، يتطلب أيضاً، إجراء تسويات لبعض الحسابات الأخرى، مثل حسابات الذمم المدينة والدائنة، والقروض.

وفي سياق التغيير، إن أحد الأسباب الكلاسيكية لفشل العديد من التغييرات المحاسبية في القطاع العام هو أن الناس ليسوا على دراية كافية باتجاهات التغيير ولم يتم تمكينهم من المساهمة في العملية. وتعتبر معارضة التغيير واحدة من أكثر المشاكل الشائعة التي تنشأ عادة أثناء عملية تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام. قد يكون خوف بعض المسؤولين الحكوميين من تحمل المسؤولية عند تنفيذ إجراءات جديدة تنطوي على عمل إضافي، من حيث الكم والكيف، هو السبب الحقيقي لهذه المعارضة. يمكن التغلب على معارضة التغيير من خلال حملة لنشر المعلومات حول الفوائد والمزايا التي يمكن الحصول عليها من نظام محاسبة الاستحقاق مقارنة بالنظام القديم. سوف تساعد استراتيجية التواصل في التغلب على معارضة التغيير. ينبغي أن يشتمل برنامج التواصل على وسائل مختلفة مثل الكتيبات والفيديوهات والمجلات والمقالات والندوات والمؤتمرات والعروض ودراسات الحالة.

فقد وجد المراقب العام للولايات المتحدة الأمريكية، خلال تقديم محاسبة الاستحقاق في الوكالات الفيدرالية في عام ١٩٦٩، بأنه لم يكن هناك فهم كاف في الوكالات وفي الكونغرس بشأن ما المقصود من «أساس الاستحقاق». ولذلك، أصدر كتيباً بعنوان «أسئلة متكررة عن محاسبة الاستحقاق في الحكومة الاتحادية». وكان هذا الكتيب مفيداً في توضيح بعض حالات سوء الفهم. كما أصدرت نيوزيلندا كتيباً كدليل بسيط لعملية التغيير.

منطقياً، تتمثل الخطوة الأولى لتطبيق نظام محاسبة جديد في القطاع العام في التشاور والتنسيق مع الإدارات الحكومية التي ستنفذ هذا النظام. وبطبيعة الحال، فإن هذه الكيانات على دراية جيدة بمشاكلها وقيودها التي قد تعيق التنفيذ الناجح. وبالتالي، فإن معرفة وجهة نظرهم فيما يتعلق بعوائق التنفيذ أمرٌ أساسي. علاوة على ذلك، يجب استشارة هذه الكيانات من أجل

53- PEFA. (2005). Public Financial Management: Performance Measurement Framework. Washington: PEFA Secretariat. World Bank. P.45

الحصول على التعليقات والاقتراحات للقيام بالتحسينات المطلوبة قبل إنشاء النظام الجديد. كما أن التنسيق مع هذه الإدارات مهم للغاية من أجل تحقيق الاتساق الداخلي، الذي قد يؤدي عدم وجوده إلى تطوير أنظمة محاسبة شديدة التنوع وغير موحدة ويؤدي إلى أن تتعارض هذه الكيانات مع بعضها البعض.

النتائج والتوصيات

أولاً- النتائج

تبين نتائج الدراسة أن النظام المحاسبي العمومي النقدي المعتمد في لبنان يعاني من أوجه قصور متعددة أبرزها: إخفاء حجم الالتزامات؛ غياب المعلومات حول الإيرادات المحققة والتكلفة الإجمالية للخدمات وحجم الأصول والمخزون؛ إمكانية التلاعب بالنتائج. كما يعاني النظام المحاسبي العمومي اللبناني من أوجه قصور من الناحية المؤسسية والوظيفية أبرزها: عدم توفر دليل للسياسات والإجراءات المحاسبية؛ التفسير الانتقائي لبعض التشريعات؛ عدم مأسسة وظيفة المحاسبة في وزارة المالية؛ وعدم تدفق للمعلومات بين مصرف لبنان ووزارة المالية؛ ضعف الإبلاغ المالية؛ وتعدد وتداخل أنظمة تكنولوجيا المعلومات المالية.

ويؤدي الانتقال من أساس النقد المعتمد في لبنان إلى أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلى زيادة الشفافية وتعزيز المساءلة عن أداء الإدارة العامة. إلا أن تطبيق محاسبة الاستحقاق، دون إجراء تغييرات في الإدارة الداخلية للقطاع العام، والتي تركز في المخرجات بدلاً من المدخلات، وفي نهج أكثر استراتيجية وموجه نحو النتائج (الكفاءة والفعالية وجودة الخدمة) في صنع القرار، وعلى ربط الموارد بالنتائج، لن تكون له قيمة تذكر أو جدوى منتظرة. ولذلك، يمكن حسابان التغييرات الإدارية كحجر الزاوية، للنجاح في تنفيذ محاسبة الاستحقاق في القطاع العام.

ولضمان نجاح تنفيذ أساس الاستحقاق من الضروري الحصول على الالتزام السياسي لجعل هذا الإصلاح ممكناً، فضلاً عن التزام دائم من قبل كبار المدراء التنفيذيين في الإدارة العامة، ودعم الهيئات المهنية والأكاديمية ومراكز البحث العلمي والجامعات، بالتوازي مع تطوير أنظمة تكنولوجيا معلومات متكاملة للإدارة المالية العامة.

ثانياً- الاقتراحات والتوصيات

استناداً إلى نتائج هذه الدراسة، يوصي الباحث تنفيذ أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مرحلتين. تتمثل المرحلة الأولى بإدخال معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس النقد، بالتوازي مع تقوية وتعزيز النظام المحاسبي وتحقيق الاستقرار في البيئة السائدة عبر تنفيذ مجموعة من الأنشطة مثل: تطوير التشريعات وتدريب الموظفين وتسوية الحسابات الوسيطة. فيما تقضي المرحلة الثانية بالانتقال نحو اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق، عبر تنفيذ عدد من الأنشطة أبرزها: تقييم الأصول الثابتة والمخزون والذمم المدينة والدائنة، تمهيداً لإعداد ميزانية عمومية موحدة على أساس الاستحقاق.

المراجع

أولاً- المراجع العربية

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة ٢٠١٤، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ٢٠١٤.
٢. الخولي، عبد الحي، المحاسبة الحكومية، مطبعة المدني، القاهرة، ١٩٨٤.
٣. معلوف، إيلي، الموازنة وواقع الرقابة على قطع الحساب في لبنان، مجلة السادسة: الموازنة العامة في صلب إصلاح المالية العامة، بيروت، العدد الثالث، كانون الأول ٢٠١٢.
٤. جريدة الأخبار، الحسابات المالية النهائية للدولة: الحقائق مُخفاة، (Accessed: ٢٠٢٠-١٨-٠١) <https://al-akhbar.com/Capital/272764>
٥. جريدة الديار، «الديار» تنشر مشروع قانون قطع الحساب وتفرض الارتكابات منذ الـ ١٩٩٣، (Accessed: ٢٠١٩-١٠-٠٣) <https://www.addiyarcomcarloscharlesnet.com/article/1452734>

ثانياً- النصوص التشريعية والتنظيمية

١. قانون رقم ٤٩ تاريخ ١٩٨٧/١١/٢١ (قانون يتعلق بتعديل بعض أحكام قانون المحاسبة العمومية)
٢. قانون رقم ٨١ تاريخ ٢٠١٨/١٠/١٠ (قانون المعاملات الإلكترونية والبيانات ذات الطابع الشخصي)
٣. قانون منفذ بمرسوم رقم ١٣٥١٣ تاريخ ١٩٦٣/٠٨/٠١ (قانون النقد والتسليف وإنشاء المصرف المركزي)
٤. مرسوم اشتراعي رقم ١٠ تاريخ ١٩٥٤/١٢/٢٩ (قانون المحاسبة العمومية)
٥. مرسوم رقم ١٠٣٨٨ تاريخ ١٩٩٧/٠٦/٠٩ (التصميم العام لحسابات الدولة والمؤسسات العامة والبلديات)
٦. مرسوم رقم ٣٢٧٣ تاريخ ١٩٦٥/١٢/١١ (تحديد أصول ومهل تنظيم الحسابات والبيانات المالية وتدقيقها وتوحيدها)
٧. مرسوم رقم ٨٦٢٠ تاريخ ١٩٩٦/٠٦/١٢ (تنظيم محاسبة المواد)

ثالثاً- المراجع الأجنبية

1. Aucoin, P. (1990). Administrative Reform in Public Management: Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums. Governance, 3(2).
2. Beschel Jr, R. P., & Ahern, M. (2010). Public financial management reform in the Middle East and North Africa: An overview of regional experience. The World Bank, (1).
3. Greenhall, D.T., Paul, J. & Sutcliffe, P., (1988). Financial Reporting By Local Governments. Discussion Paper No.12. Caulfield: AARF.
4. IFAC, (1998), Guideline for Governmental Financial Reporting, exposure Draft.
5. IFAC, Public Sector Committee, (1993), study no (02): Elements of the Financial Statements of National Government, IFAC, New York.
6. Lüder, G., Klaus, (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment, Research in Governmental and Non-Profit Accounting.
7. Miah, N., Attempts at developing a conceptual framework for public sector, Financial Accountability & management, Vol. 7 No. 2 summer 1991.
8. OECD, D. (1988). Voluntary Aid for Development: The Role of Non-Governmental Organisations
9. Ouda, H. (2003, July). Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved with Special Focus on the Arab world. In Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, with Stress on Electronic Tools. Beirut: Auspices of the United Nations Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA).

10. Ouda, H. (2004). Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. Public Fund Digest, 4(1).
11. PEFA. (2005), Public Financial Management: Performance Measurement Framework. Washington: PEFA Secretariat, World Bank.
12. United Nations, (1984). Accrual accounting in developing countries.
13. World Bank, (2005), Republic of Lebanon: Country Financial Accountability Assessment. Washington, DC.

