

## المحاسبة الحكومية Governmental Accounting

المحاسبة الحكومية:

هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار .

أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق ما يلي:

1- فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة. وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقا للقوانين والنظم.

2- فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة. وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولا بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الإعتمادات المخصصة من قبل السلطة. (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).

3- المساعدة في اتخاذ القرار. وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.

خصائص الوحدات الحكومية:

1- لا تهدف إلى تحقيق الربح بل إلى تقديم خدمة للمجتمع بمقابل رمزي أو بدون مقابل مثل: وزارة التربية والتعليم – وزارة الصحة.

2- تنقسم الوحدات الحكومية إلى:

أ- وحدات حكومية إيرادية: وزارة البترول

ب- وحدات حكومية غير إيرادية: وزارة التعليم العالي. وزاره التربية وغيرها من الوزارات التي تختلف من مكان الى اخر .

3- لا يوجد أي ارتباط بين إيرادات الدولة ومصروفاتها. فالمصروفات في الدولة لا تعمل على خلق إيرادات, فهناك استقلال تام بين ما تصرفه الوحدة الحكومية وما تحصله حيث تقوم جميع الوزارات والمصالح الحكومية بإيداع جميع متحصلاتها في مؤسسة النقد العربي السعودي, وتحصل على نفقاتها من المؤسسة وفقا لإعتمادات مالية.

4- لا يوجد رأس مال للوحدات الحكومية (وهو الفرق بين الأصول والخصوم)

5- تقوم الدولة بتحويل نشاطها على أساس سنوي في ضوء تقديرات مقدمة للنفقات العامة والإيرادات العامة خلال 12 شهر

أوجه الشبه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

1-استخدام نظرية القيد المزدوج:

تعتمد كل من المحاسبة المالية والحكومية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر ويعني ذلك أن كل عمليه مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة.

2-الأسلوب المنهجي:

تسجل كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية العمليات المالية من واقع مستنداتها مباشرة إلى دفتر اليومية ثم ترحيلها إلى دفتر الأستاذ العام وتبويبها في جداول ثم يتم استخراج النتائج عن طريق القوائم المالية وهي في المحاسبة المالية الميزانية والحسابات الختامية, أما في المحاسبة الحكومية فهي الحساب الختامي فقط.

3-وحدة القياس:

تتفق المحاسبة المالية والحكومية في استخدام النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم.

4-المصطلحات المحاسبية:

تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية نفس المصطلحات والمسميات المحاسبية.

مثلا: يوجد مصطلح المصروفات ومصطلح الإيرادات في كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

5-سنوية المحاسبة:

يقوم كل من النظامين على مبدأ استقلال السنوات المحاسبية, ففي المحاسبة المالية يتم قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة في نهاية السنة المالية وذلك بمقابلة الإيرادات التي تحققت خلال العام بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد ((بناء على أساس الاستحقاق)) وينطبق ذلك على المحاسبة الحكومية إلا أنها تتبع أساس الاستحقاق المعدل أو الأساس النقدي المعدل.

6-التبويب السليم للحسابات:

تقسم الميزانية العامة للدولة في المحاسبة الحكومية إلى أبواب وبنود يعطى رقما لكل باب وبنود لتسهيل إعداد المؤنانية وتنفيذها ومتابعتها والرقابة عليها.

وفي المحاسبة المالية يوجد دليل حسابي لكل نوع من الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات.

أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية

1- الهدف:

المحاسبة المالية: تهتم ببيان النتيجة من ربح وخسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية،

المحاسبة الحكومية: تهدف إلى فرض رقابه مالية وقانونيه على إيرادات الدولة ومصروفاتها

2-الوحدة المحاسبية:

المحاسبة المالية: الوحدة المحاسبية هنا هي الشخصية المعنوية المستقلة للشركة.

المحاسبة الحكومية :الوحدة المحاسبية للوحدات الحكومية هي الاعتماد المالي ((الأموال المخصصة لكل وحده حكومية))

3-أسس قياس النتائج:

المحاسبة المالية: تستخدم أساس الاستحقاق عند تسجيل العمليات المالية ( أي تأخذ في الاعتبار جميع الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة بصرف النظر عن واقعة التحصيل بالنسبة للإيرادات أو واقعة التسديد بالنسبة للمصروفات).

المحاسبة الحكومية : هناك طريقتين:

أ- الطريقة الفرنسية:

يتم بمقتضاها إتباع أساس الاستحقاق في حساب المصروفات والإيرادات الخاصة بالسنة (يعاب على هذه الطريقة أن الحسابات تظل مفتوحة مدة إضافية بعد نهاية السنة المالية حتى يتسنى تسوية المقدمات والمستحقات مما يؤدي إلى إرباك الحسابات وعدم الحصول على معلومات دقيقة عن الحالة المالية)

ب- الطريقة الإنجليزية:

يتم بمقتضاها إتباع الأساس النقدي وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وإمكانية الحصول على نتائج سريعة ( ويعاب عليها عدم صلاحيتها كأساس في مجال المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل نشاطها).

وفي المملكة العربية السعودية يتم تطبيق أساس الاستحقاق المعدل ( الأساس النقدي المعدل ) حيث يستخدم أساس الاستحقاق في إثبات المصروفات والأساس النقدي في إثبات الإيرادات.

4- الفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية:

المحاسبة المالية: تفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية حيث تختلف طريقة معالجتها فلكل منها معالجة خاصة.

المحاسبة الحكومية:لا تفرق بين مصروفاتها الايرادية ومصروفاتها الرأسمالية حيث أنها تقفل جميعا في الحساب الختامي.

5- الاستهلاك:

المحاسبة المالية: تحسب الاستهلاك للأصول الثابتة.

المحاسبة الحكومية: لا تتبع مبدأ استهلاك الأصول الثابتة لعدم تفريقها أساساً بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.

6- الجرد والتسويات الجردية:

المحاسبة المالية: تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظة معينة في المنشأة.

المحاسبة الحكومية: ليس للجرد والتسويات الجردية معنى في المحاسبة الحكومية ويصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الأصول.

7- حسابات النتيجة:

المحاسبة المالية: تتمثل في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر

المحاسبة الحكومية: يوجد بها حساب نتيجة واحد فقط هو الحساب الختامي.

8- مبدأ الحيطة والحذر وإداره الازمات الذي ظهر حديثاً :

المحاسبة المالية: تأخذ مبدأ الحيطة والحذر لمقابلة الخسائر المتوقعة كهدف للمحافظة على راس المال فتكون المخصصات والاحتياطات والمجمعات.

المحاسبة الحكومية: نظراً لعدم وجود راس مال في الوحدات الحكومية، فليس لهذا المبدأ وجود.

9- إعداد الموازنات :

تقوم المحاسبة المالية بتحديد الموارد اللازمة لتمويل نشاطها الاقتصادي ( مصادر الأموال ) أولاً ثم بعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به .

أما في المحاسبة الحكومية فإن الدولة تقوم بتقدير مصروفاتها ثم تقوم بتقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك المصروفات ، بمعنى أنها تحدد نفقاتها ثم بعد تحدد ذلك الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات .

والسبب يرجع إلى على أن الدولة أكثر قدرة على التحكم في مواردها وذلك على عكس الوحدة الاقتصادية .

الأساس العلمي الذي تركز عليه المحاسبة الحكومية :

تمخض الفكر المحاسبي عن ثلاث نظريات يمكن استخدامها في إلقاء الضوء على طبيعة النشاط المالي والاقتصادي من حيث تحليل طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأرباح وكذلك التكييف القانوني للوحدة المحاسبية وهذه النظريات هي:

أ – نظرية أصحاب المشروع. ( نظرية الملكية المشتركة ) :

وظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص حيث لم يكن هناك فاصل بين شخصية المشروع وشخصية ملاك المشروع فصاحب المشروع هو المسئول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع ، وعليه تقاس نتيجة الأعمال عن طريق إيجاد الفرق بين أصول المشروع وخصومه أول الفترة وآخرها .

ب- نظرية الشخصية المعنوية:

و ظهرت هذه النظرية عندما انفصلت الإدارة عن الملكية نظرا لتضخم العمال الإدارية وصعوبة الحصول على رؤوس الأموال الضخمة ،وأخذت المشروعات شكل شركات مساهمة أو توصية بالأسهم لها ذمة مالية وشخصية اعتبارية مستقلة . وتتحدد نتيجة المشروع من ربح أو خسارة بالفرق بين إيرادات المشروع أو مصروفاته .

ج- نظرية الأموال المخصصة:

تقوم هذه النظرية على أساس أن جانب معين من الموارد يخصص لتأدية نشاط معين ويكون استخدام الموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله .

و عليه تعتبر نظرية الأموال المخصصة هي أكثر هذه النظريات ملاءمة لتفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري .

الأسس والمقومات التي تستند إليها هذه النظرية هي:

1- تفترض هذه النظرية أن هناك مجموعة من الموارد والإمكانات الاقتصادية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى وحدة إدارية ما لاستخدامها في تحقيق أهداف أنشئت من أجلها هذه الوحدة.

2- أن هذه الوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند استخدام هذه الموارد.

3-الإيرادات والمصروفات هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدها الحكومة وخصصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أنشئت الوحدة.

4-الوحدات الإدارية لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة.

5- لا يوجد للوحدة رأس مال قابل للحركة سواء بالزيادة أو النقص وإنما يخصص للوحدة مجموعة

اعتمادات مالية باختلاف البرنامج المستهدف ، ومن ثم فإن الفرق بين الإيرادات والمصروفات سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز يرحل للخزانة العامة في نهاية كل فترة مالية.

- وفقاً لهذه النظرية فقد ظهرت مفاهيم جديدة للمصطلحات المحاسبية وهي :

الأصول: هي مجموعة الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين

الخصوم: هي مجموعة القيود التي تفرض على استخدام هذه الموارد.

الإيرادات والمصروفات : عبارة عن تدفقات مالية تتسبب من وإلى الوحدة الإدارية لتحقيق أهدافها .

الاستخدامات : عبارة عن الأنشطة التي تنفق فيها الموارد وفقاً للقيود التي تفرض على استخدامها وهو الاعتماد المالي .

تعريف الاعتماد المالي:

عبارة عن مبلغ من النقود أو أي مصدر آخر يتم احتجازه بغرض القيام بنشاط محدد والوصول إلى هدف يتفق مع التنظيمات والقيود الخاصة بها.

الميزانية العامة للدولة

( هنالك فرق بين الميزانية والموازنة اود ان اذكرها وهي : /

الميزانية / عن فترة سابقة أرقامها فعلية . الموازنة /مستقلة تقديرية أرقامها تقديرية .

تويف الميزانية العامة للدولة:

هي عبارة عن بيان تفصيلي يوضح تقديرات إيرادات الدولة ومصروفاتها معبراً عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خطة الدولة لسنة مالية مقبلة، وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة.

نستنتج من التعريف ما يلي:

1-ميزانية الدولة عبارة عن قائمة أو بيان بإيرادات الدولة ومصروفاتها

2-ميزانية الدولة تقديرية وليست فعلية

3-تتعلق بفترة مالية محددة تكون عادة سنة

4-تكون معتمده من قبل السلطة التشريعية

تطور الميزانية العامة للدولة ( أساليب إعداد الميزانية ) :

1- الأسلوب التقليدي : ( موازنة البنود )

اهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي ، ففي ظل هذه الميزانية يتم التركيز على الاعتمادات بحيث تأتي الميزانية في شكل اعتمادات وبنود و يتم التأكد من قبل أجهزة الرقابة المالية من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها . وأن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية .

اهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها والتي تم الإنفاق من أجلها . حيث أن التوبير على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم سدادها وانتهى الأمر .

## 2- ميزانية البرامج والأداء : مهم ( تنفيذ + إنجازات ) .

لتلافي أوجه القصور في ميزانية البنود تم استحداث هذه الميزانية والتي تقوم على الاهتمام والتركيز على الإنجازات التي تتم إذ أن الميزانية تعتمد لتحقيق أهداف معينة وليس لمجرد شراء سلع وخدمات . ومن ثم فميزانية البرامج والأداء تهتم بطبيعة أنشطة واعمال الأجهزة الحكومية أكثر من اهتمامها بموضوع الإنفاق . وتلقي الضوء على العمل الذي تم أو الخدمة التي أنجزت للتأكد من أن النتائج التي تحققت توازي ما كان مخططا له . وهل تكاليف الخدمة أو العمل مناسبة أو مرتفعة ؟

وهذا الأسلوب يؤدي إلى رفع مستوى الأداء وترشيد الإنفاق والحيلولة دون الإسراف وتقييم النتائج من خلال مقارنتها بالخطط .

## 3- ميزانية التخطيط والبرمجة : تخطيط مستقبلي

ظهر هذا الأسلوب نتيجة الحاجة إلى ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة . فهذه الميزانية تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة و هي تعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمتنافسة لتحقيق أهداف معينة . وهكذا تعطي لوظيفة التخطيط الأولوية على كل من وظيفة الرقابة على الصرف أو غدارة النشاط الحكومي من خلال البرامج .

وبذلك فهي تجمع بين الأبعاد الثلاثة للميزانية ( تخطيط ، تنفيذ ، رقابة )

## 4- الميزانية على الأساس الصفري : ( ميزانية قاعدة الصفر ) أولويات + ترتيب

نتيجة لأن أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة قد واجه بعض الصعوبات عند التنفيذ نظرا لعدم اهتمامه بتحديد الأولويات بين البرامج الجديدة ولا يهتم بتقييم البرامج الحالية ، ظهر اتجاه حديث في إعداد الميزانية يركز على كيفية تحقيق الأهداف و توفير وسائل تقييم أثار مستويات التمويل .

ويمكن تعريف نظام ميزانية قاعدة الصفر بأنه أسلوب عمل إداري منظم يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة و يسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف و شيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج رقابة + تنفيذ + تخطيط + تحديد الأولويات .

مراحل إعداد الميزانية العامة للدولة:

### 1-مرحلة إعداد الميزانية:

أ-تقوم الوزارات والمصالح الحكومية المختلفة بوضع تقدير لإيراداتها ومصروفاتها لسنة مالية مقبلة.

ب-ترسل التقديرات إلى وزارة المالية والاقتصاد الوطني ((قسم الإدارة العامة للميزانية )) ثم يقوم بمناقشة هذه التقديرات مع المسؤولين في الجهات الحكومية ومن ثم توضع ميزانيه مقترحه.

### 2-مرحلة اعتماد الميزانية:

تعرض الميزانية المقترحة على مجلس الوزراء الذي يقوم بمناقشة أو تعديل الميزانية المقترحة إذا لزم الأمر, وفي حالة الموافقة عليها يصدر مرسوم ملكي باعتماد الميزانية بشكل نهائي.

### 3-مرحلة تنفيذ الميزانية:

يبدأ تنفيذ الميزانية من تاريخ اعتمادها من السلطة العليا ثم تبلغ كل وزارة ومصالحه بميزانيتها النهائية للعمل بموجبها \*بعد مرحلة التنفيذ وفي نهاية السنة المالية تعد كل جهة الحساب الختامي .

### مبادئ إعداد الميزانية:

#### 1- مبدأ ( قاعدة ) السنوية:

تعد تقديرات الميزانية العامة للدولة عن فترة زمنية محددة تكون عادة سنة. والسبب في اختيار الفترة الزمنية بسنة يرجع إلى :

أ- إمكانية تغطية جميع العوامل الموسمية التي تؤثر على الإنفاق العام وعلى الموارد العامة ، ومن بيع العوامل الموسمية الحج .

ب-أن إعداد الميزانية ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتاً وجهدا لا يقل عن السنة .

ج- أنه يصعب إعداد تقديرات دقيقة لبعض النفقات والموارد إذا زادت مدة الميزانية عن سنة وذلك لبعدها الفترة وضعف الرقابة .

#### ويستثنى من هذا المبدأ :

أ- الميزانية الاثنا عشرية ( او تقسم السنة الى 4 او 3 ارباع ) : وتلجأ الدول إلى هذا الأسلوب في ظروف معينة لا تمكنها من تقدير أرقام ميزانياتها كحالات الحروب( المتغيرات الدورية والعرضية والفجائية ) فتلجأ إلى إقرار اعتمادات شهرية على أساس ميزانية السنة المنتهية .وكمثال على ذلك ما حدث لميزانية العراق عام 2009-2010 حيث تأجلت الميزانية لصعوبة التنبؤ بحجم الموارد المالية المتوقعة لحدوث تقلبات حادة في أسعار النفط .

ب-الاعتماد الإضافي : في بعض الأحيان قد يحدث خطأ في تقدير أرقام بنود الميزانية أو عدم إقرار نقطة معينة بالكامل لعدم ظهور الحاجة إليها عند إعداد الميزانية ، ولذلك تلجأ الدولة إلى إقرار اعتمادات إضافية تلحق بالاعتماد الأصلية الخاصة بها . أو لتمويل نفقة لم تدرج لها اعتمادات في الميزانية .

#### 2- مبدأ ( قاعدة ) الشمول:



يقضي هذا المبدأ أن تكون الموازنة العامة للدولة شاملة لجميع النفقات والإيرادات، بحيث تظهر الإيرادات إجمالاً بدون خصم أي نوع من المصروفات المتعلقة بجبايتها، ويتم صرف المصروفات في حدود الإعتمادات المخصصة بالموازنة فقط.

ويستثنى من هذا المبدأ :

- أ- مبالغ التأمينات التي يدفعها المقاولون ضماناً لمسؤوليتهم مع الدولة .
- ب- الهبات التي يشترط واهبها على الدولة إنفاقها في غرض معين . حيث تدرج عادة في حسابات خاصة خارج الموازنة العامة للدولة .
- ج- الحسابات الخاصة ومن أمثلتها حساب الاحتياطي العام للدولة ، والذي يعتبر حساب سري وليست هناك بيانات منشورة عنه .

### 3-مبدأ ( قاعدة ) العمومية ( عدم التخصص ، الشروع ):

يقضي هذا المبدأ أن تكون الموارد والنفقات شائعة فلا يجوز تخصيص إيرادات معينه لمقابلة مصروفات معينة، لأن تخصيص قد يفقد الموازنة العامة مرونتها. فضلاً عن أنه قد يؤدي إلى الإسراف إذا كان حجم الإيراد المخصص للمصروف كبيراً ، أو قد يخل بأداء الخدمة إذا كان حجم الإيراد المخصص للمصروفات يقل عن المصروفات اللازمة لأداء الخدمة .

مثال على تخصيص إيراد معين لمواجهة مصروف معين: إيراد رسوم جمركية يخصص لمصروفات وزارة التربية والتعليم .

والاستثناء من هذا المبدأ :

- أ- تخصيص أموال الزكاة لمنطقة معينة للصرف منها على أعمال الخير في نفس المنطقة .
- ب- تحصيل رسوم مغادرة من المطارات للصرف منها على تحسين أوضاع تلك المطارات .
- ج- تحصيل رسوم على الطرق للصرف منها على تحسين أوضاع الطرق .

### 4-قاعدة الوحدة:

وتعني أن تكون للدولة موازنة واحدة تحتوي على كافة نفقاتها وإيراداتها على اختلاف قطاعاتها في وثيقة واحدة.

ويستثنى من ذلك:

- أ- الميزانيات المستقلة: وهي ميزانيه المؤسسات العامة مثل شركات تمويل الخاص، فهي تقوم بتمويل نفقاتها بنفسها ولا تلجأ للدولة إلا في حالات طارئة مثل حالات العجز والخسارة لتدعيم مركزها المالي.
- ب- الميزانيات الملحقة: وهي الميزانيات الممولة بالكامل من الدولة مثل الجامعات، وغيرها، أعطتها الدولة نوع من المرونة والصلاحيات المالية حتى يمكن أداء مصالحها بعيداً عن الروتين الحكومي أحياناً .

#### 5-قاعدة الوضوح:

تقضي هذه القاعدة أن تتسم الميزانية العامة بالوضوح الكافي الذي يساعد على فهم محتويات وتفصيلات الميزانية ، واعداد الميزانيات التخطيطية للقطاعات ككل والتي على اساسها تبني الخطط الاستراتيجية للدولة ، حيث لا تدرج اعتمادات مجمله بل مفصلة . ومن أساليب الوضوح تبويب الميزانية وعرضها بوسائل بسيطة ومقبولة بالإضافة إلى إمكانية استخدام الأشكال الهندسية والرسومات البيانية والاحصاءات والطرق الاحصائية الخاصة بذلك من تنبؤات وغيرها مع تطبيق الارقام بالطرق البرمجية واستخدام تقنية المعلومات والمحاكاة وغيرها .

#### 6- قاعدة المرونة :

ويقصد بها سهولة تنفيذ الميزانية ، وذلك بمراعاة الاحتمالات المختلفة التي قد تواجهها خلال السنة ، والبحث عن بدائل لهذه الاحتمالات .

ومن أساليب تحقيق هذه القاعدة ( المبدأ ) :

أ- السماح بالنقل بسهولة من بند لآخر في الباب الواحد .

ب- إمكانية النقل من مجموعة اعتمادات داخل باب واحد في جهة إلى اعتمادات نفس الباب في جهة أخرى .

#### 7- قاعدة ( مبدأ ) التوازن :

وتقضي هذه القاعدة بأهمية إيجاد التوازن الرقمي بين مصروفات الميزانية وإيراداتها ، بمعنى أن يكون جانب المصروفات مساويا لجانب الإيرادات .

إلا أن قاعدة التوازن قد يخل بها نتيجة للظرف التي تمر بها الدولة كالحروب ، والكوارث . وأصبح مبدأ وجود عجز في الميزانية أمر شائع ، ويتم معالجة العجز إما بالافتراض أو بضغط الإنفاق أو زيادة الإيراد أو بكليهما معا ( ضغط الإنفاق وزيادة الإيراد ) .

#### تبويب الميزانية العامة للدولة:

##### تبويب الميزانية:

هو تجميع عناصر النفقات والإيرادات ذات الطبيعة المتجانسة في مجموعات من الحسابات الرئيسية والفرعية بناء على أسس معينة بهدف تسهيل عملية المتابعة والرقابة.

مفهوم الإيرادات والمصروفات :إن مصدر إيرادات الدولة هو ما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم وأجور وخدمات بموجب الأنظمة المقررة بالإضافة إلى ثروتها الطبيعية ، كما أن المصروفات العامة هي مجموعة من الموارد التقديرية التي تخصصها الدولة للإنفاق على الخدمات العامة التي تقوم بها ويجب أن يلاحظ أنه ليس هناك ارتباط بين ما تحصله الوحدة الإدارية من موارد وتقوم بصرفه من نفقات حيث أنه يتم إيداع ما تحصله الدولة من إيرادات بالخرزانة

العامة الموحدة للدولة بمؤسسة النقد العربي خزينة وزارة المالية ثم يسحب منها ما يلزم من أموال الصرف .  
الهدف من تقسيم إيرادات ومصروفات الدولة:

- أ. المساعدة في إعداد الميزانية.
- ب. الرقابة على عناصر الإيرادات ومقارنة ما يتم تحصيله من كل عنصر بما هو مقرر، والتأكد من أن المصروفات يتم إنفاقها في الأوجه المخصصة لها بطريقة اقتصادية.
- ج. المساعدة في إعداد التقارير المالية.
- د. المساعدة في إعداد الإحصائيات المالية المقارنة وتحليل موارد و مصروفات الدولة تحليلا اقتصاديا.

#### أولاً- تبويب الإيرادات:

تبويب الإيرادات حسب مصادرها:

- 1- إنتاج الزيت <~~~~~> عائد بيع الزيت - الغاز الطبيعي ( عائدات شركة انتاج نפט الجنوب كمثال )
- 2- التعدين <~~~~~> الذهب
- 3- الضرائب
- 4- الزكاة
- 5- المبيعات الحكومية
- 6- أقساط إيجارات المساكن للموظفين
- 7- الأوراق ذات القيمة ( جواز السفر ) الإقامة
- 8- رسوم الخدمات ( البرق والبريد والهاتف, المطارات )
- 9- رسوم كمركية وزارة المالية او مناصفه داخلية وماليه وهكذا ...
- 10- إيرادات متنوعة ( الغرامات )

#### ثانياً- تبويب المصروفات:

تبويب المصروفات في ميزانية الدول العربية المعتمد حسب منظمة الدول العربية :

الباب الأول : الرواتب والأجور والبدلات والمكافآت

الباب الثاني : النفقات العامة على الخدمات والتجهيزات

الباب الثالث : اعتمادات التشغيل والصيانة

الباب الرابع : مصاريف المشروعات الجديدة

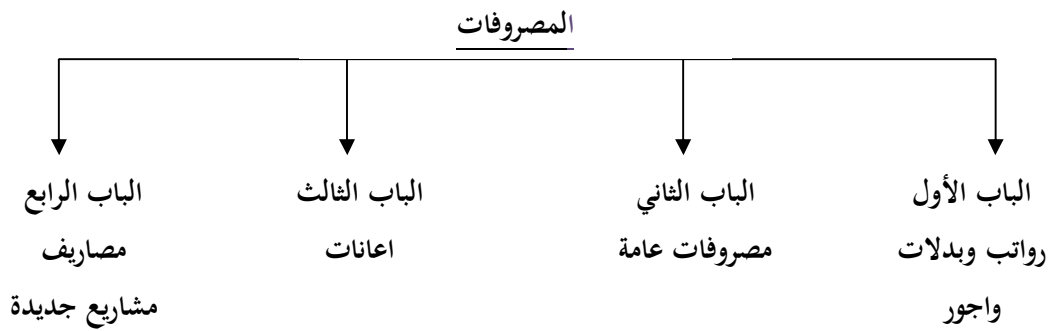
ويتم الاعتماد في تبويب المصروفات على واحد أو أكثر من الأسس التالية:

أولاً: الأساس أو التبويب النوعي: أكثرها انتشاراً ( مهم جداً ) .

و يقوم هذا التبويب على أساس نوع كل مصروف حيث يتم تقسيم المصروفات إلى أبواب والأبواب إلى بنود والبنود إلى فروع وذلك للتأكد من أن الاعتمادات المالية تصرف وفقاً للغرض الذي اعتمدت من أجله .. وهذا النوع من التبويبات هو من أكثر الأنواع انتشاراً في الموازنات العامة للدولة ..

ويمكن أن يظهر إطار التبويب النوعي بالشكل التالي:

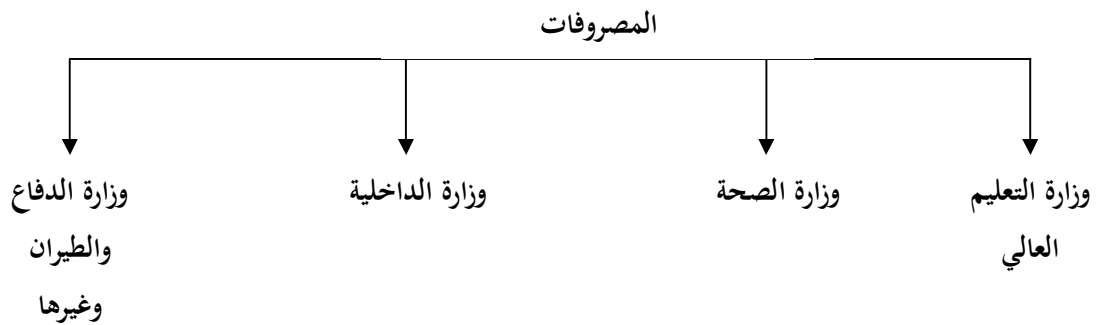
(مصروف - باب - بنود - فروع ) لازم بالترتيب .



ثانياً: التبويب الإداري: أقدم أنواع التبويبات .

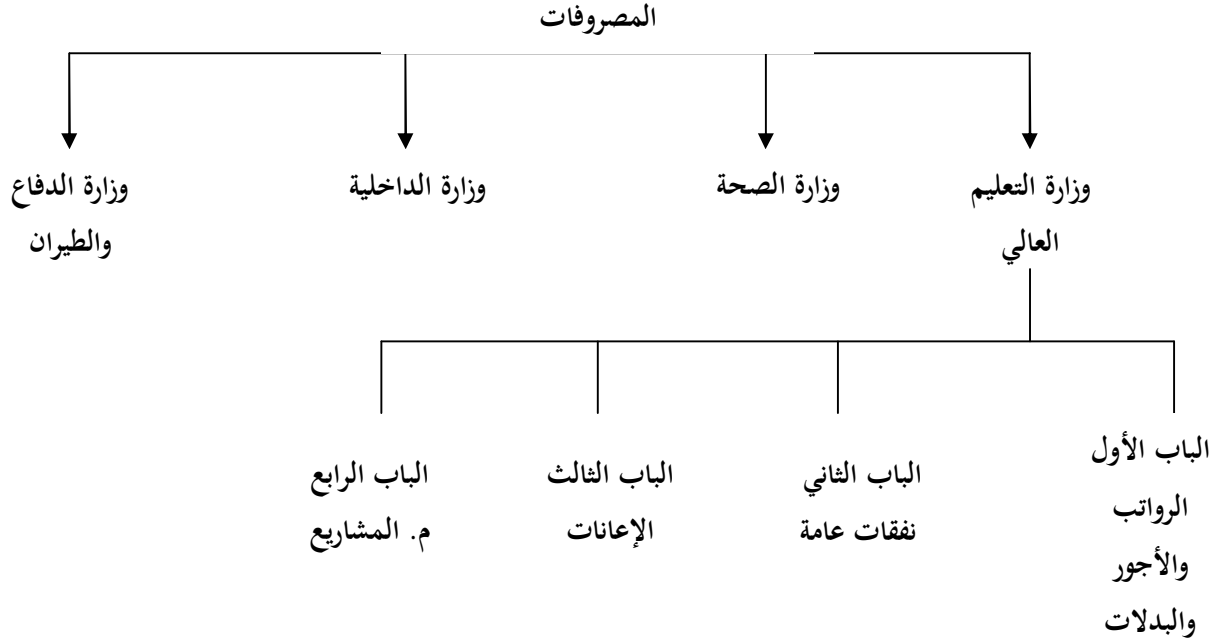
يطلق على هذا النوع من التبويب بالتقسيم التقليدي لأنه يتبع أساس الوحدات التنظيمية الإدارية التقليدية للدولة أي انه يتبع الهيكل التنظيمي للدولة. فالشكل الأول الذي ظهرت به موازنات الدول منذ أن بدأت في إعدادها هو التبويب الإداري. وقد تسمى بعض الدول الموازنة عند تقسيمها بهذا الشكل (الموازنة الإدارية أو موازنة البنود).

(تقسم المصروفات على أساس اداري).



ملاحظة:

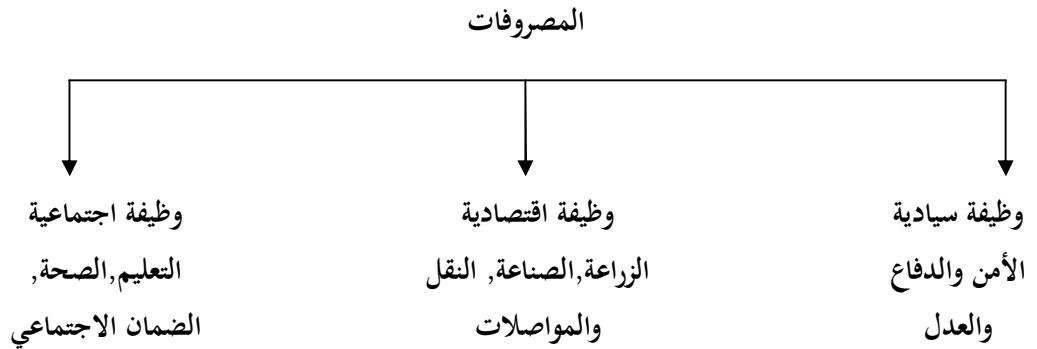
يتم تبويب المصروفات في موازنة العراق على أساس التبويب الإداري والنوعي معاً، كما اقره ديوان الرقابة المالية اخيراً وطبقاً لهذا التبويب تجمع النفقات في شكل مجموعات وفقاً للأساس النوعي وذلك بالنسبة لكل وحدة إدارية ويظهر هذا التبويب مخصصات كل جهاز إداري في الدولة على حده ويظهر هذا التبويب بالشكل الآتي:



وبالنسبة للإيرادات فيتم التوزيع على حسب مصادرها

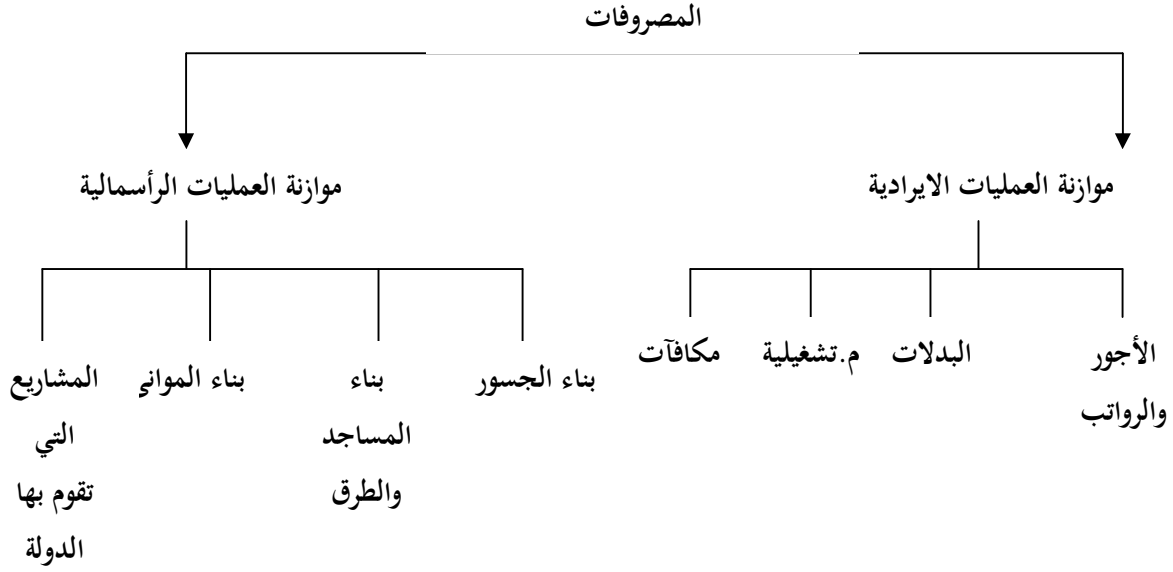
**ثالثا: التوزيع الوظيفي:**

وفقا لهذا الأساس يتم تقسيم النفقات بناء على الوظيفة التي يتم تخصيص النفقة لأدائها. ويمكن تقسيم المصروفات في الموازنة على حسب نوع الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة. ويظهر هذا التوزيع بالشكل التالي:



**رابعا: التوزيع الاقتصادي:**

ويقصد به التوزيع حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة. حيث يتم الفصل بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ويتم إعداد ميزانية للعمليات الإيرادية وميزانية أخرى للعمليات الرأسمالية. بحيث تشمل ميزانية العمليات الإيرادية الأجور والمصروفات العامة، وتشمل ميزانية العمليات الرأسمالية على الاستخدامات الأخرى (المصروفات الرأسمالية) مثل إنشاء الجسور وبناء الموانئ، وإنشاء المصانع والطرق. ويظهر هذا التوزيع بالشكل التالي: حسب طبيعة المشروع.



### الحساب الختامي

الحساب الختامي للدولة : هو حساب يتضمن كافة مبالغ الاستخدامات الفعلية والإيرادات الفعلية عن السنة المالية المنتهية وما يترتب عليهما من فائض أو عجز نقدي . ويعد أحد القوائم المالية الهامة التي تقوم الحكومة بإعدادها . و يطلق عليه حساب ختامي لأنه يبين النتيجة النهائية أو الختامية للدولة أو المنشأة، أو لأنه يقفل في نهاية العام (السنة المالية)، أو لهذين السببين معاً.

### العلاقة بين الحساب الختامي والموازنة العامة

الحساب الختامي : يعبر عن الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية للدولة عن السنة المنصرمة . أي بيان لحسابات الموازنة ونتيجة تنفيذها عن السنة المالية المعنية وفق الأسس والمعايير المعتمدة . مفهوم الموازنة العامة : البرنامج أو الخطة السنوية للدولة عن سنة مالية مقبلة تتضمن الإيرادات المقدرة المنتظر تحصيلها وكذلك النفقات المقدرة المرخص بالصرف في حدودها من أجل تحقيق أهداف هذه الخطة .

### أوجه الشبه بينهما

- 1- يتم إعداد الحساب الختامي والموازنة العامة عن سنة مالية تبدأ في 1/1 وتنتهي في 12/31.
- 2- يتم إعداد كل منهما من قبل وزارة المالية باعتبارها السلطة المركزية
- 3- يتم عرض كل منهما على السلطة التشريعية لأغراض الرقابة وتقييم أداء السلطة التنفيذية.
- 4- يتم استخدام تصنيف موحد للحسابات لكل من حسابات الحساب الختامي وحسابات الموازنة العامة .

### أوجه الاختلاف

- 1- أرقام موازنة الدولة هي أرقام تقديرية أما أرقام الحساب الختامي فهي أرقام فعلية
- 2- يتم إعداد الموازنة العامة عن سنة مالية قادمة في حين أن إعداد الحساب الختامي عن سنة مالية منصرمة
- 3- يتم إصدار الموازنة العامة بموجب قانون في حين لا يتطلب إصدار الحساب الختامي ذلك.
- 4- تعتمد الموازنة على الحساب الختامي للسنوات السابقة والعكس غير صحيح
- 5- يتضمن الحساب الختامي الإيرادات والمصروفات الفعلية وأرصدة الأمانات والعهد أما الميزانية تتضمن الإيرادات والمصروفات التقديرية فقط

(ملاحظات على السريع)

- تنفيذ الموازنة العامة – تنفيذ وإعداد الخطة .

الإيراد إذا زاد معنائه فائض

المصروف إذا زاد معنائه عجز

عهد = المدينون

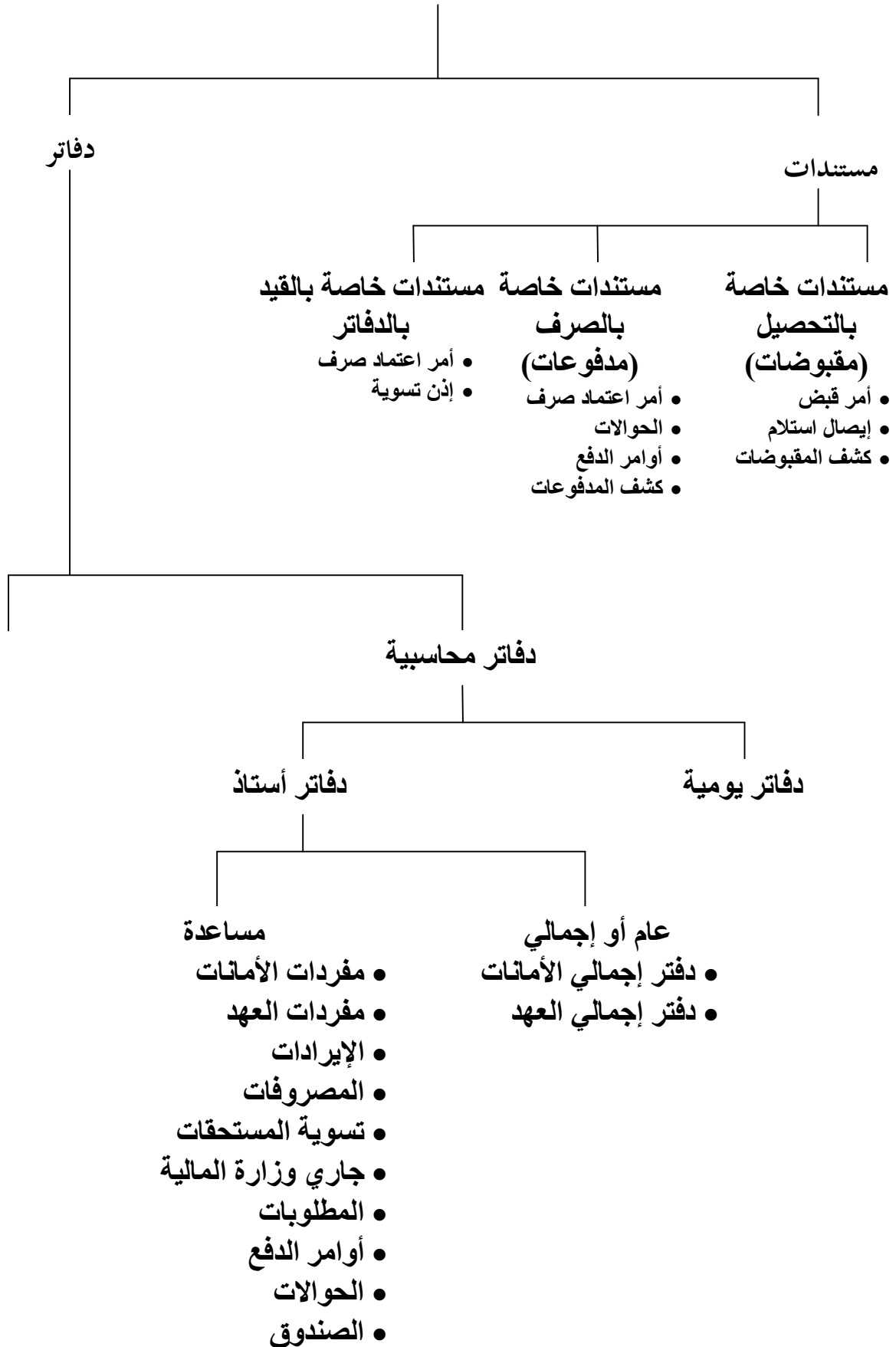
الأمانات = الدائنون .

### الأركان الرئيسية للنظام لمحاسبي الحكومي

#### دفاتر بيانية وإحصائية

- سجل الارتباطات
- سجل الكفالات
- سجل حصر أوامر الدفع
- دفتر يومية الصندوق (عند أمين الصندوق)
- سجل مراقبة عهد
- إتمادات مستندية
- سجل مراقبة عهد سلف مستديمة
- سجل مراقبة المشاريع







أولاً: المستندات:

هي أساس القيد في الدفاتر وهناك مستندات متعددة لكل عملية مالية طبقاً لطبيعة العملية نفسها أو الغرض الذي من أجله أعطي المستند.

أنواعها:

1- مستندات خاصة بالمتحصلات = المقبوضات

أ- أمر القبض: ويعرف بأنه أمر موجه إلى أمين الصندوق باستلام مبلغ معين من شخص معين لغرض معين.

ب- إيصال استلام: إقرار من أمين الصندوق باستلام مبلغ معين من شخص معين لغرض معين.

ج- كشف المقبوضات "المتحصلات": كشف يعده أمين الصندوق في نهاية كل فترة يحتوي على المقبوضات التي حصلها بموجب أوامر القبض، ويرفق بهذا الكشف:

1- صورة من إيصال الاستلام.

2- أمر القبض.

ثم يرسل هذا الكشف إلى الإدارة المالية لإعداد مستند القيد ثم تقييده في الدفاتر المحاسبية المختصة.

2- مستندات خاصة بالصرف "المدفوعات"

(1) أوامر اعتماد الصرف: يستعمل في جميع حالات الصرف أيًا كان المبلغ سواء كان صرف من صندوق الوزارة نفسها "مبلغ أقل من 20.000 ديناراً عراقياً" كمثال بموجب حوالة، أو من مؤسسة النقد عن طريق وزارة المالية "مبلغ أكبر من 20.000 ديناراً عراقياً" بموجب أمر دفع يصرف من وزارة المالية، ويتكون من ثلاث أجزاء:

القسم (أ) : ويقوم بتحريره الجهة طالبة الصرف ويوقع من الموظف المختص والمدير المختص.

القسم (ب) : تحرره الإدارة المالية ويجب أن تستوفي الخطوات التالية:

1- بيان المبلغ الإجمالي والحسميات وصافي الاستحقاق.

2- توضيح بنود الميزانية التي سوف يؤدي عليها الصرف.

3- بيان ما إذا كان البند يسمح بالصرف والتوقيع على ذلك من الموظف المختص.

4- استيفاء توقيع المسؤولين وهم مدير الإدارة المالية والممثل المالي.

القسم (ج) : بعد الانتهاء من ذلك يرسل أمر اعتماد الصرف إلى الموظف المختص ليقوم بإجراء الخطوات التالية:

- 1- تحرير حوالة أو أمر دفع حسب صافي قيمة المبلغ المطلوب صرفه.
- 2- إثبات رقم وتاريخ الحوالة أو أمر الدفع في الخانة المعدة لذلك.
- 3- تسليم الحوالة أو أمر الدفع إلى صاحب الحق وأخذ توقيعه بذلك.

#### (2) الحوالة:

أمر موجه إلى أمين الصندوق بصرف مبلغ معين لشخص معين ولغرض معين, وتستخدم لصرف مبالغ أقل من 20.000 وتصرف من صندوق الوزارة.

#### (3) أمر الدفع:

طلب من شخص معين موجه لوزارة المالية بصرف مبلغ معين ولغرض معين. ويستخدم لسحب مبالغ من 20,000 فأكثر.

وهناك حالات استثنائية لصرف مبالغ أقل من 20.000 او اكثر (حسب ما معمول فيه ) بموجب أمر دفع:

- 1- سداد مبالغ إلى المؤسسات العامة.
- 2- الإعانات والتعويضات.
- 3- تعويض المنصرف من السلفة المستديمة.
- 4- تغذية صندوق الوزارة.
- 5- سداد مصلحة معاشات التقاعد.
- 6- سداد مبالغ لجهات خارجية "أجنبية" جهات دائنة او منظمات مدنية اممية.

#### (4) كشف المدفوعات "المصرف":

هذا الكشف يحرره أمين الصندوق في نهاية الفترة ويرسله إلى الإدارة المالية يوضح فيه المبالغ التي خرجت من الصندوق مرفقا به المستندات المؤيدة لصحة الصرف "الحوالة" وإشعار الإيداع في مؤسسة النقد. (يرفق معه كل الأوراق).

2- مستندات القيد في الدفاتر: شرح القيد ( إذا كان الطرف الدائن حوالة أو أمر دفع يكون شرح القيد أمر اعتماد صرف .

(1) أمر اعتماد صرف: سبق الحديث عنه (يستعمل في القيود التي ينتج عنها صرف مبالغ مباشرة).

(2) إذن التسوية "كشف التسوية":

هو عبارة عن مستند يستعمل لإجراء القيود المحاسبية التي لا ينتج عنها دفع مبالغ مباشرة وتحرره الإدارة المالية، ويستعمل في الحالات التالية:

- 1- المبالغ التي تحصلها الوزارات والمصالح بخزينة مؤسسة النقد.
- 2- المبالغ التي تودعها الوزارات والمصالح بخزينة مؤسسة النقد.
- 3- أوامر الدفع التي يرد تبليغ عنها من وزارة المالية بتحويلها للصرف.
- 4- تصحيح الأخطاء المحاسبية.
- 5- تسوية حسابات العهد والأمانات.

ملاحظة: أي قيد محاسبي لا يوجد في طرفه الدائن حوالة أو أمر دفع يكون مستند القيد هو إذن تسوية. أما إذا كان القيد المحاسبي في طرفه الدائن حوالة أو أمر دفع يكون مستند القيد هو أمر اعتماد صرف.

ثانياً: الدفاتر:

الدفاتر المحاسبية : 1- يومية. 2- أستاذ (رئيسي ، جنرال) .

أولاً: دفتر اليومية: ( جميع العمليات)

يعتبر هذا الدفتر من أهم الدفاتر المحاسبية ويقيد به جميع العمليات المالية التي تقوم بها الوحدة المحاسبية سواء كانت مدفوعات أو مقبوضات أو تسوية حسابات العهد والأمانات. ويشتمل هذا الدفتر على جانبين: مدين (مصرفات) ودائن (إيرادات).

ثانياً: دفتر الرئيس او ما يسمى جنرال .gen (تختلف التسميات):

أ- دفتر مساعد:

ويتضمن عشرة دفاتر هي:

1- دفتر الإيرادات: (دائن) .

يسجل في هذا الدفتر جميع المتحصلات سواء تم تحصيلها نقداً في صندوق الجهة أو ما حصل عن طريق مؤسسة النقد. ويتم تخصيص صفحة أو أكثر لكل بند من بنود الإيرادات ثم تقسم كل صفحة إلى خانات لبيان فروع البنود إن وجدت، وحيث أن طبيعة الإيرادات دائنة فإن الدفتر الخاص بها يتكون من جانب واحد هو الدائن فقط، وإذا كان هناك قيد محاسبي تكون فيه الإيرادات طرف مدين يقيد في نفس الدفتر بقلم ذا لون مختلف.

2- دفتر المصروفات: ( مدين ) .

يتم قيد مصروفات الميزانية في دفتر المصروفات ويخصص لكل بند من بنود المصروفات في صفحة أو أكثر حسب الحاجة، ثم تقسم كل صفحة إلى خانات لبيان فروع البند. وحيث أن طبيعة المصروفات "مدينة" فان الدفتر الخاص بها يتكون من جانب واحد فقط هو المدين، وإذا كان هناك قيد محاسبي تكون فيه المصروفات طرف دائن فانه يسجل في الدفتر بقلم ذا لون مختلف.

4- دفتر مفردات الأمانات: دائن ومدين

وهي مبالغ مستحقة للغير موجودة لدى الجهة الحكومية قابلها في المحاسبة المالية "دائنون" وأنواعها (أمانات مرتجع رواتب، أمانات تأمينات مؤقتة أو نهائية) ويسجل هذا الحساب في الجانب الدائن مبالغ مستحقة للغير، ويقيد في الجانب المدين المبالغ التي تصرف من الأمانات بانتهاء الغرض منها.

دائن	إفرادي أمانات	مدين
	المبالغ الموجودة لدى الجهة الحكومية ومستحقة للغير	المبالغ التي صرفتها الجهة الحكومية لأصحابها

5- دفتر مفردات العهد: عهد = مدينون .

هي مبالغ مستحقة للجهة الحكومية لدى الغير ويقابلها في المحاسبة المالية "المدينون". عبارة عن العهد المقرر صرفها لأحد الموظفين كعهدة مستديمة أو هي عهد تحت التحصيل، ويتكون من جانب مدين ودائن.

دائن	إفرادي عهد	مدين
المبالغ المستحقة للجهة الحكومية	المبالغ التي تم تحصيلها من هذه العهد	

5- دفتر الصندوق: مهم جداً

يسجل فيه جميع المتحصلات والمدفوعات ويتكون من جانبين ويسجل في جانب المدين جميع المتحصلات التي يحصلها أمين الصندوق ويسجل فيه أيضاً جميع ما يسحبه من صندوق مؤسسة النقد لتغذية الصندوق ويسجل في الجانب الدائن جميع ما يدفعه أمين الصندوق سواء كانت مقابل حوالات أو توريد مبالغ لمؤسسة النقد.

مدین	دفتر الصندوق	دائن
جميع المبالغ التي تم تحصيلها	الخارج من الصندوق.	
بموجب أوامر قبض أو مبالغ تم	مقابل صرف حوالات أو إيداع	
تغذية الصندوق بها من مؤسسة	مبالغ في مؤسسة النقد	
النقد		
(+ متحصلات	( - مدفوعات	
مصروفات بطبيعتها مدينة)	إيرادات بطبيعتها دائنة )	

6- حساب جاري وزارة المالية = ح/ مؤسسة النقد ( حالات + زيادة و - نقصان )

هو دفتر تمسكه جميع الوزارات ويوضح حركات السحب والإيداع من مؤسسة النقد ويكون من جانبين، جانب مدين ويقيد فيه حركات الإيداع من مؤسسة النقد سواء كان توريد نقدية أو تحصيل مبالغ من الخارج، والطرف الدائن فيسجل فيه حركات السحب "إشعار من وزارة المالية بتحويل أوامر الدفع إلى الصرف"

7- دفتر الحوالات:

عبارة عن جانبين جانب مدين وجانب دائن ويسجل في الجانب الدائن عند تحرير الحوالة، أما الجانب المدين فيسجل فيه صرف الحوالة من واقع إذن التسوية.

مدین	الحوالات	دائن
الحوالات المصروفة والتي تم	الحوالات المسحوبة بموجب أمر	
صرفها من الصندوق	اعتماد صرف	

( أي حاجة غير أمر دفع وحوالة راح يكون ( اذن تسوية ) وإذا كان الطرف الدائن حوالة أو أمر دفع فإنه يكون أمر اعتماد صرف . )

8- دفتر أوامر الدفع:

عبارة عن جانبين، جانب دائن وجانب مدين ويسجل في جانب الدائن سحب وتحرير أمر الدفع بصافي المبلغ ويسجل في الجانب المدين صرف أمر الدفع.  
أمر اعتماد دفع

أوامر الدفع التي حوت للصراف(القيام بسحب شيك على مؤسسة النقد بقيمتها) (في حالة سحب شيك)	أوامر الدفع المسحوبة بموجب أمر اعتماد صرف
--	--

#### 9- دفتر تسوية المستحقات العامة:

فيه جانبين في الجانب الدائن تسجل الجهة المستفيدة من الخدمة وتسجل في الجانب المدين الجهة المقدمة للخدمة.

ويوسط هذا الدفتر "الحساب" لتسجيل الخدمات المتبادلة بين الجهات الحكومية. على سبيل المثال وزارة البرق والبريد والهاتف عند تقديم خدماتها لأفراد أو شركات تحصل قيمة هذه الخدمات نقدا، أما إذا قدمت خدمات لجهات حكومية فلا تحصل قيمتها نقدا بل تسجل في دفتر تسوية المستحقات العامة.

#### 10- دفتر المطلوبات:

هو عبارة عن مبالغ تمثل إيرادات للدولة لم تحصل بعد (مستحقة غير محصلة)، يحتوي الدفتر على جانبين، الجانب الدائن يثبت فيه المبالغ المطلوب تحصيلها، والجانب المدين التي تم تحصيلها فعلا.

مدین	المطلوبات	دائن
	المبالغ التي تم تحصيلها من هذه الإيرادات (مبالغ تم تحصيلها )	المبالغ التي تعتبر إيرادات للجهة الحكومية ولم تحصل بعد

#### أ- دفتر إجمالي:

أ- إجمالي أمانات: يساعد على إحكام لإقابة على مفردات الأمانات.

ب- إجمالي العهد: يساعد على إحكام الرقابة على مفردات العهد.

الدفاتر الإحصائية: غير إلزامية ( الغرض منها - إحكام الرقابة ).

#### 1- سجل حصر أوامر الصرف :

وهو سجل إحصائي يقيد به جميع أوامر الصرف الواردة للإدارة المالية برقم وتاريخ ورودها ، وذلك حتى يمكن متابعة أمر الصرف إلى أن يتم صرف المبلغ إلى مستحقه بموجب حوالة أو أمر دفع

## 2- سجل الارتباطات :

عبارة عن دفتر يقيد به الارتباطات الخاصة بكل بند من بنود الميزانية، ويراعى عدم الارتباط بالصرف إلا إذا كان هناك مبالغ في البند المختص . وينبغي أن يوقع كاتب سجل الارتباطات على أمر اعتماد الصرف بسماع البند أو عدم سماحه وذلك قبل استكمال إجراءات الصرف .

## 3- سجل الكفالات : يتكفل بأخطاء التجار والمتعهدين .

يقيد به جميع خطابات الضمان التي تقدم من المتعهد أو التاجر والتي تكون معتمدة من البنوك . وعندما يُرد خطاب الضمان لانتهاء الغرض منه يؤشر أمامه في السجل . ( ملاحظة : خطاب الضمان لا يجرى له قيد محاسبي سواء عند استلامه من المورد أو عند رده للمورد فقط يكتفى بتسجيله في سجل الكفالات )

## 4- سجل السلف المستديمة :

يخصص لمراقبة السلفة المستديمة التي يرسلها المركز الرئيسي لأحد فروع له لمواجهة النفقات العاجلة ، وذلك لمراقبة المبالغ التي صرفت والمتبقية من هذه السلفة .

## 5- دفتر مراقبة المشروعات : مراقبة مشروعات الصندوق

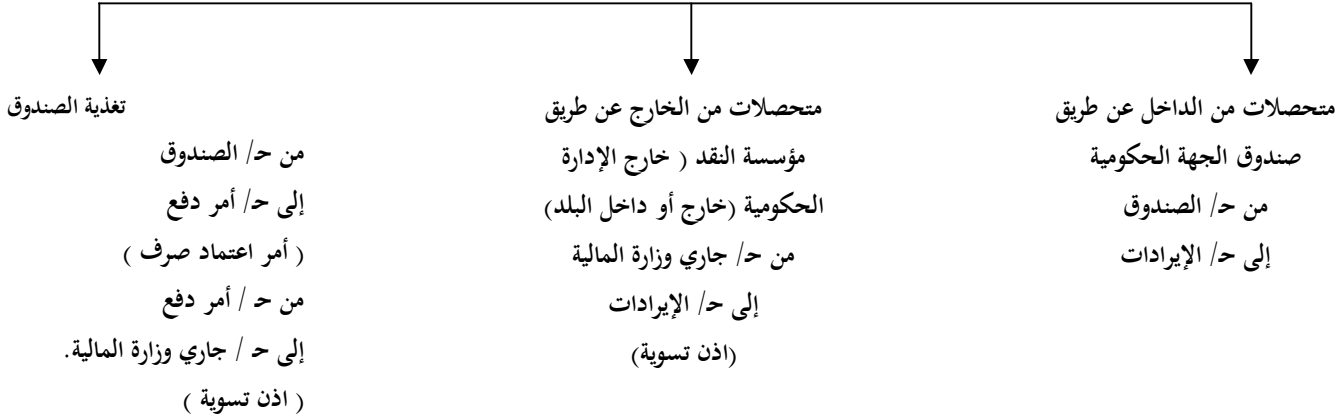
تثبت فيه جميع المعلومات الخاصة بكب مشروع تقوم به المصلحة الحكومية ، وذلك بهدف تحقيق الرقابة على الحركة المالية للمشروع .

## 6- دفتر يومية الصندوق :

يمسك هذا الدفتر أمين الصندوق ويجب مطابقته دوريا مع دفتر حساب الصندوق الذي تمسكه ادارة المالية ، وتثبت فيه جميع المتحصلات بموجب أمر اقبض أو المبالغ التي ترد من مؤسسة النقد لتغذية الصندوق ، وجميع المدفوعات التي تصرف بموجب حوالات أو المبالغ التي يودعها أمين الصندوق في مؤسسة النقد .

القيود المحاسبية للنشاط الحكومي

أولاً: القيود المحاسبية الخاصة بالمتحصلات (مستندات القيد/إذن تسوية)



(حتى نعمل قيود في دفتر اليومية /

أولاً / ننظر للمتحصلون حسب مصادرها

1- إيرادات - 2- أمانات - 3- عهد .

تتقسم المبالغ التي تحصلها الجهة الحكومية إلى :

1- إيرادات حكومية تعني تأتي من الخارج

2- أمانات للغير تحصيل الاموال فقط الاحتفاظ بها للغير .

3- تسديد للعهد من الغير تسليف أحد ولا بد إنه يت ترجيعها يعني دين .

ملاحظات مهمة /

1- كل المصروفات نكتب البند المختص .

2- دائماً / من ح/ المصروفات الميانية ( مدين ) .

إلى ح/ إيرادات ( دائن )

3- أي قيد مستند إذن تسوية ما عدا إذا كان الحساب الدائن في القيد حواله أو أمر دفع القيد أمر اعتماد الصرف .



أولاً: متحصلات من الداخل (نقدية أو غير نقدية )

ليست كل المبالغ التي تحصلها الجهة الحكومية تعتبر إيراد  
مثال: يحصل أمين الصندوق تأمينات مؤقتة من الموردين.  
يحصل أمين الصندوق سلفه مستردة من أحد الموظفين.

وتنقسم إلى:

1- متحصلات نقدية:

مثال 1: حصل أمين صندوق وزارة الداخلية المبالغ التالية:

15000 دينار تجديد أقامت- 30.000 دينار مخالفات مرورية- 100.000 دينار إصدار جوازات.

1- الحل /

في بداية السؤال راح نلاحظ كلمة حصل على طول نعرف إنه التحصيل يعني زيادة والزيادة  
يعني مدين والتحصيل هذا حصل في الصندوق والصندوق مدين .  
- تجديد اقامات يعني ايرادات والايادات دائنة ومخالفات مرورية ايرادات دائنة واصدار الجوازات ايرادات  
دائنة .

D;k الحل بعد ما نجزأ التمرين منطقياً بالطريقة السابقة /

الحل /

145000 من ح/ الصندوق

إلى مذكورين

15000 ح/ ايرادات تجديد اقامات .

30000 ح/ ايرادات مخالفات مرورية .

100000 ح/ ايراد اصدار جوازات.

( اذن تسوية ) ( هذا اسمه مستند القيد )

مثال 2: حصل أمين صندوق إحدى الجهات الحكومية المبالغ الآتية نقداً:

15000 دينار ثمن كراسة المواصفات- 30.000 دينار تأمين مؤقت مقدم من الموردين

شرح الحل /

قبل حل السؤال يتم التحليل وفق مبدأ لوجيك logic وبشكل علمي :

- كلمة حصل يعني زيادة والزيادة مدين والصندوق مدين
  - كراسة المواصفات ايرادات والإيرادات دائماً دائنة ، كلمة تأمين مؤقت تعني أمانات والأمانات دائنة .
  - لمن أشوف في بداية المسألة كلمة حصل معناها مستند القيد (إذن تسوية )
- / الحل

45000 من ح/ الصندوق

إلى مذكورين

15000 ح/ ايرادات متنوعة ( ثمن كراسة مواصفات )

30000 ح / أمانات ( تأمين مؤقت ) .

(إذن تسوية )

- مثال 3: حصل أمين صندوق إحدى الجهات الحكومية مبلغ 3000 دينار سلفة مستردة من أحد الموظفين .
- تحليل الحل / حصل عرفنا إنها زيادة وإنها مدينة ، كلمة سلفة مسؤدة معناها عهد تحت التحصيل معناها دائنة ولازم في الإختبار نحدد إذا كانت عهده أو أمانه أو ايراد .
- كمان لازم نفكر ان السلفة دائماً عهد.

/ الحل

3000 من ح/ الصندوق

3000 إلى ح/ عهد تحت التحصيل .

(إذن التسوية)

- 2- متحصلات غير نقدية ( استقطاع من حقوق الآخرين )
- تتم عن طريق الخصم من مستحقات الموظفين أو الموردين
- (ملاحظة / متحصلات غير نقدية / مثل لمن أخصم من الاجير الي يعمل عندي كمثال 2000 دينار من راتبها ف2000 دينار راح تصير إيراد لي يعني متحصل غير نقدي ) .
- مثال 4: صرفت إحدى الجهات الحكومية مستحقات أحد الموردين وقدرها 200.000 دينار بعد احتساب غرامة تأخير 1% .

/ الحل

$$1- \text{نحسب مقدار غرامة التأخير} = (200000 \times \frac{1}{100}) = 2000 \text{ إيراد يعني دائن.}$$

$$2- \text{المبلغ المصروف} = 200000 - 2000 = 198000 \text{ ( يتم الصرف بموجب أمر دفع دائن)}$$

3- تحمل على مصاريف الميزانية لأنها صرفت مستحققاتها  
200000 من ح/ مصاريف الميزانية ( البند المختص)  
إلى مذكورين

$$2000 \text{ ح/ إيرادات متنوعة ( غرامة تأخير )}$$
$$19800 \text{ ح/ أمر دفع ( المبلغ بعد خصم الغرامة ( 2000-200000 )}$$

(أمر اعتماد صرف )

4- يحول أمر الدفع إلى الطرف المدين  
19800 من ح/ أمر دفع

19800 إلى ح / جاري وزارة المالية .  
( أذن تسوية )

ثانياً: متحصلات من الخارج:

ملاحظة: المبالغ الخاصة بالمتحصلات الخارجية تسدد بالعملة الأجنبية في البنوك الخارجية ولصالح مؤسسة النقد العربي السعودي.

مثال 5: حصلت وزارة النفط مبلغ 2000.000 \$ قيمة عائدات لنفط مصدر من الخارج. (\$=3.75)

نحل الحل / حصلت عرفنا إنها زيادة وإنها مدينة . كلمة عائدات يعني إيرادات والإيرادات دائنة  
كلمة من الخارج ( تم إيداع المبلغ في مؤسسة النقد وتعتبر زيادة والزيادة مدينة ويظهر بدلاً منها وزارة المالية  
. \$ علامة الدولار الذي يساوي 3.75 دينار كمثال هذا سعر الصرف.

الحل /

$$1- \text{احتساب قيمة العائدات بالدينار} = 2000000 \times 3.75 = 7500000 \text{ دينار .}$$

7500000 من ح/ جاري وزارة المالية ( تحصيل )

7500000 إلى د / إيرادات متنوعة ( عائدات نفطية )  
( اذن تسوية )

ثالثا: تغذية الصندوق:

( حالات استثنائية هي التي يكون مستند القيد بموجب امر الدفع )  
من د/ الصندوق | من د/ أمر دفع  
إلى د/ أمر دفع . | إلى د/ جاري وزارة المالية  
( أمر اعتماد صرف ) | ( اذن تسوية )

تواجه بعض الجهات الحكومية نقص في مقبوضاتها أو متحصلاتها بحيث لا تستطيع صرف الحوالات المسحوبة عليها أو تعمل على المحافظة على الحد الأدنى لرصيد الصندوق من خلال طلب تغذية الصندوق بمبالغ من الإدارة المالية وفي الجهة المختصة وتقوم الإدارة المالية بتجديد أمر اعتماد الصرف وتسحب بموجبه أمر دفع بالمبالغ ويصرف أمر الدفع من وزارة المالية.  
وتعتبر هذه الحالة هي الوحيدة من نوعها التي يتم فيها إثبات إيداع مبالغ في الصندوق بدون أن تودع المبالغ فعلا. (يعتبر من الحالات الاستثنائية التي يستخدم فيها اوامر دفع لصرف مبالغ تقل عن 20.000دينار).

مثال: فيما يلي العمليات التي تمت في وزارات وجهات حكومية مختلفة والمطلوب قيدها في الدفاتر مع ذكر مستند القيد:

السؤال / تم تغذية صندوق وزارة الزراعة بمبلغ 18000 دينار .  
الحل /

18000 من د / الصندوق

18000 إلى د / أمر الدفع

( أمر اعتماد صرف )

18000 من د/ أمر الدفع

18000 إلى د / جاري وزارة المالية

( أذن تسوية )

- تم تغذية الصندوق في وزارة التربية والتعليم بمبلغ 40000 دينار .  
الحل /

40000 من د / الصندوق

40000 إلى د / أوامر الدفع

( أمر اعتماد صرف )

40000 من د / أوامر دفع

40000 إلى د/ جاري وزارة المالية.

( اذن تسوية )

ملاحظات :

- في القيد المحاسبي ( إذا كان لا يوجد في طرفه الدائن حوالة أو أمر دفع فإنه يكون في مستند القيد (إذن تسوية) .

- وإذا كان يوجد في طرفه الدائن حوالة أو أمر دفع فإن مستند القيد ( أمر اعتماد صرف ).

- ( غرامة تأخير ) تعني إيرادات والإيرادات دائنة .

- في مستندات القيد في الدفاتر /

- ( أمر اعتماد الصرف )

(أ) - يعببه ( الجهة طالبة الصرف ).

(ب) - يعببه ( موظف مختص في الإدارة المالية .

يستوفي بعض الإجراءات .

(ج) - موظف مختص

المبلغ الصافي يسحب حوالة إذا كان أقل من 20000 دينار المبلغ الصافي يسحب أمر دفع إذا كان

أكثر من 20000 دينار . وتختلف القوانين حسب اللوائح والفقرات الخاصة والصادره من صندوق النقد

الدولي اعتمادا على الميزنتيه ونظام المالي للدولة وغيرها .

- إذا جاءت الحوالة أمر الدفع في النهاية ( طرف دائن ) وسار شرح القيد أو البيان أمر اعتماد صرف نكمل الحل .

- عندما تحمل مصاريف الميزانية وكان فيه إيراد وغرامة مالية نصرف بموجب حوالة أو أمر دفع

- أي مبلغ تصرفه الحكومة تحمل على مصاريف الميزانية .

- الحوالة تصرف من الصندوق .

- أمر الدفع يصرف من جاري وزارة المالية .

- المصروفات مدينة ، الإيرادات دائنة .

- دفعت ، سددت ، جهة حكومية = صرف ( مصاريف ميزانية ) .

- سلفة مستردة = عهد تحت التحصيل .

- غرامات التأخير في نظر الدولة = إيرادات .

الأمثلة والحلول /

- تمرين ( 1 ) فيما يلي العمليات التي تمت في وزارات وجهات حكومية مختلفة والمطلوب قيدها في الدفاتر مع ذكر مستند القيد :

1- تم تغذية الصندوق في وزارة التربية والتعليم بمبلغ 40000 دينار .  
هذا المثال يعتبر من الحالات الاستثنائية .

الحل /

40000 من ح / الصندوق

40000 إلى ح / أوامر الدفع

( أمر اعتماد صرف )

40000 من ح / أوامر دفع

40000 إلى ح/ جاري وزارة المالية.

( اذن تسوية )

2- حصلت وزارة النفط مبلغ 100000 دولار ( الدولار = 3.75 دينار) إيرادات النفط المباع .

الحل/

الدولار تحصيل من الخارج في مؤسسة النقد جاري وزارة المالية (مدين)  
- تحويل من الدولار إلى دينار (كمثال دراسي وباسعار الثمانينيات ) =  $3.75 \times 100000 = 375000$  دينار

375000 من ح/ جاري وزارة المالية .

375000 إلى ح/ ايرادات متنوعة ( عائدات نفطية)

(اذن تسوية)

---

3- حصل أمين صندوق شركة بغداد للمشروبات الغازية المبالغ التالية نقداً :  
16000 دينار ايرادات متنوعة ، 12000 دينار قيمة مبيعات متنوعة.

الحل /

28000 من ح/ الصندوق

إلى مذكورين

16000 ح/ ايرادات متنوعة.

12000 ح/ ايرادات متنوعة ( مبيعات متنوعة )

( اذن تسوية )

---

4- سددت وزارة التعليم العالي مبلغ 65000 دينار مستحقات لأحد الموردين قيمة أثاث ومهمات  
وخصمت 5000 دينار غرامة تأخير مستحقة على المورد .

تحليل الحل / كلمة لأحد الموردين يعني مصروفات الميزانية يعني مدين

وكلمة غرامة تأخير يعني ايرادات يعني دائنه .

الحل /

المبلغ المدفوع للمورد =  $65000 - 5000 = 60000$  بموجب أمر دفع يبدأ دائن وينتهي مدين

عند صرفه .

65000 من ح/ مصاريف الميزانية

إلى مذكورين

5000 د/ ايرادات متنوعة ( غرامة تأخير ) .

60000 د/ أمر دفع

( امر اعتماد صرف ) .

60000 من د/ أمر دفع

60000 إلى د/ جاري وزارة المالية .

( اذن تسوية )

---

5- حصل أمين صندوق جامعة النهريين مبلغ 15000 دينار نقداً قيمة بيع كراسة مواصفات الدخول في مناقصة خاصة بالوزارة ومبلغ 3980 دينار صافي راتب أحد الموظفين لعدم استلامه في الموعد المحدد .

تحليل الحل / كلمة ومبلغ معناها حصل يعني راح تكون مدينة  
وكلمة لعدم استلامه في الموعد المحدد معناها أمانات دائنة .

الحل /

18980 من د/ الصندوق

إلى مذكورين

15000 د/ ايرادات متنوعة ( بيع كراسة مناقصة دخول )

3980 د/ أمانات ( مرتجع رواتب )

( أذن تسوية )

---

تمت العمليات التالية في وزارات ومصالح مختلفة ، والمطلوب إثبات هذه العمليات في الدفاتر :  
1- حصل أمين صندوق الوزارة ثمن بيع كراسة مواصفات بمبلغ 3000 دينار للدخول في مناقصة عامة كما حصل على تأمين مؤقت قيمته 15000 دينار نقداً .

الحل /

18000 من د/ الصندوق



إلى مذكورين

3000 ح/ ايرادات متنوعة ( بيع كراسة).

15000 ح/ أمانات تأمينات نقدية ( تأمين مؤقت ).

( اذن تسوية).

2- حصلت وزارة النفط عائدات بترول بمبلغ 1000000 دولار ( الدولار = 3.75 كمنال).

الحل/

3750000 من ح/ جاري وزارة المالية.

3750000 إلى ح/ ايرادات متنوعة ( عائدات نفطية)

( اذن تسوية )

3- حصل أمين صندوق الوزارة المبالغ التالية نقداً :

30000 دينار ايرادات متنوعة ، 1000 دينار مبيعات حكومية .

الحل / 31000 من ح/ الصندوق

إلى مذكورين

30000 ح/ ايرادات متنوعة

1000 ح/ ايرادات متنوعة ( مبيعات حكومية)

( اذن تسوية)

4- سددت أحد الموردين غرامة تأخير مستحقة عليه قيمتها 500 دينار نقداً.

الحل / 500 من ح/ الصندوق

500 إلى ح/ ايرادات متنوعة ( غرامة تأخير ).

( اذن تسوية).

4- سددت إحدى الجهات الحكومية مستحقات أحد المقاولين وقيمتها 9400 دينار وخصمت

منه غرامة تأخير قيمتها 400 دينار وقد استلم المقاول باقي المبلغ .

الحل / 9400 من ح/ مصاريف الميزانية ( البند المختص)

إلى مذكورين

400 د/ ايرادات متنوعة ( غرامة تأخير ) .

أقل من 20000 لذلك كتبناها حوالة 9000 د/ حوالة

( امر اعتماد صرف )

9000 من د/ حوالة

9000 إلى د/ الصندوق

( اذن تسوية ) .

**وللأستزاده عن الموضوع يرجى مراجعة المصادر التالية :**

1- د. حسين عامر شرف نظرية المحاسبة الحكومية – دار النهضة العربية .1976

2- حنا رزوقي الصائغ دراسات في المحاسبة الحكومية علي ضوء حلقة العمل

التي عقدتها الأمم المتحدة في نيويورك عام 1981.

الدراسة الأولى محاسبة الموجودات ومحاسبة الإندثارات في النظام

المحاسبي الحكومي .

الدراسة الثانية الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي .

نشر المنظمة العربية للعلوم الإدارية، بجامعة الدول العربية

1982.

3- د. سلطان السلطان، د. وصفي أبو المكارم :

المحاسبة في الوحدات الحكومية، دار المريخ السعودية،

1990.

4- سليمان علي الدين: الملامح الرئيسية للمحاسبة الحكومية .1974

5- د. محمد عبد الحليم عمر: المحاسبة الحكومية، 1987، دار الكتاب الجامعي المحاسبة

القومية 1987 دار الكتاب الجامعي .

6- د. محمد المناغي: المحاسبة الحكومية (مدخل معاصر)، مكتبة الفلاح، الكويت،

1990.

7- النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980.

8- د. نعيم دهمش النظريات والأسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1980.

9- د. يسرى أحمد زكي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في النظام الحكومي، مجلة حسابات الحكومة، العدد 18 ، 1989.

10- Hay Lean, " Accounting for governmental and Nonprofit Entities" Illinois Retchafd Irwien, 1986.

بالتوفيق ....