**مادة المحاسبة الحكومية**

**قسم الإدارة العامة**

**اعداد**

**مدرس المادة : م. عمار غازي إبراهيم**

**الفصل الرابع / الجزء الأول**

**الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي ( الخزينة العامة )**

**تتألف الدولة من مجموعة من التشكيلات الادارية التي تأخذ شكلا هرميا والمتمثلة بالدوائر الرئيسية مثل الوزارة وترتبط بكل وزارة مجموعة من الوحدات الفرعية التي تختص بتنفيذ جزء من واجبات الوزارة ، وتنقسم هذه الوحدات هي الاخرى الى وحدات اصغر تختص كل وحدة بتنفيذ الجزء المخصص لها من واجبات الوحدة الرئيسية كما موضح في الشكل الآتي :**

 **وزارة المالية الوزارة وزارة الصحة**

 **الهيئة العامة للضرائب مديرية عامة مديرية صحة بغداد**

 **ضريبة الرصافة دائرة فرعية مستشفى الكرخ**

 **فرعية اخرى فرعية اخرى المركز الصحي في الكرخ**

**اولا : مفهوم الخزينة العامة**

**وان هذه التشكيلات وان تعددت فانها تمثل فروعا لمؤسسة واحدة رئيسية تلك هي الدولة وليس لأي من هذه الوحدات ( التشكيلات ) ذمة مالية مستقلة بل انها جميعا تشكل الذمة المالية للدولة .**

**ان من المهام الاساسية التي تهدف ان تحققها السلطة المالية المركزية هي كيفية جباية الموارد من مصادرها المختلفة وفي وقت تحققها في مكان نشوءها وكيفية دفع المصروفات على وحدات الدولة في موعد استحقاقها وبحدود الاعتمادات المخصصة للانواع المقررة في الموازنة العامة خلال السنة المالية بالاضافة الى ذلك يستوجب اجراء اعمال الرقابة على التصرفات المالية وتقديم النتائج والبيانات المطلوبة. يلزم هذا العمل وجود جهة معينة تقوم بالمهام اعلاه مع التنسيق بين التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة وتوفير السيولة النقدية بما يضمن سلامة تنفيذ الموازنة العامة .**

**ان كل ذلك يتولى القيام به الجهاز التنفيذي للموازنة العامة والذي يطلق عليه بــ ( خزينة الدولة ) والتي يمكن ان تعرف كما يلي :**

**(( تمثل الخزينة العامة صندوق الدولة الذي تودع فيه الوحدات المختلفة كافة الموارد التي تحصل عليها والمكلفة بجبايتها بموجب القوانين وتسحب منه كافة النفقات المستحقة على تلك الوحدات وبحدود الاعتمادات المخصصة للانواع المقررة في الموازنة العامة )) .**

 **ثانيا : واجبات الخزينة العامة :**

**1- قبض الايرادات المتحققة لوحدات الدولة من مصادر الايراد المختلفة .**

**2- دفع النفقات المستحقة على وحدات الدولة نتيجة ممارسة نشاطها وبحدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة .**

**3- توفير السيولة وجعلها تحت تصرف الحكومة لغرض تمكنها من تنفيذ موازنتها بالشكل المناسب .**

**4- التسجيل الكامل للعمليات المالية للايرادات والنفقات وما يتعلق بهما من تسويات وحسابات وسيطة وقيدها في مجموعة دفترية متكاملة منتظمة يمكن استخراج نتائج منها ومعلومات في فترات منتظمة .**

**5- تأمين اجهزة الرقابة على العمليات المالية ، واصدار الكشوفات الشهرية وإعداد حسابات قياس النتيجة والمركز المالي ( الحسابات الختامية ) ، وتأمين الاستخدام الامثل للموجودات .**

**6- ادارة الموجود النقدي او مايسمى بعملية الاستخدام الحدي للموجود النقدي حيث يستطيع جهاز الخزينة العامة بما يتوفر لديه من احصائيات ومعلومات عن حركة الموجود النقدي من تقدير الحاجة الى النقد من حيث الكمية والوقت فيقوم باستثمار الفائض النقدي عند وجود وفر في الموجود النقدي ( أي زيادة عن حاجة الوحدات لتأدية المصروفات المستحقة . وعلى العكس قيام جهاز الخزينة بمهمة الاقتراض في حالة وجود عجز نقدي ( اي نقص في الموجود النقدي لضعف تدفق الايرادات لمواجهة المصروفات المستحقة على الوحدات ).**

**ويشترط في عملية الاستثمار مايلي :**

**أ- أن يتم استثمار اكبر مبلغ ممكن بحيث لايؤثر على تأدية المصروفات ( النفقات ) .**

**ب- ان يتم الاستثمار لاطول فترة ممكنة .**

**وذلك لضمان الحصول على اعلى عائد ممكن للاستثمار ، اما في حالة العجز النقدي والحصول على القروض يشترط :**

**أ- الحصول على أصغر مبلغ يغطي المصروفات المستحقة .**

**ب- أن تكون مـــدة القرض اقل فترة ممكنة ، وذلك لتقليل مبلغ الفوائد المترتبة على القروض لاصغر مبلغ ممكن .**

**ثالثا : تشكيلات الخزينة العامة للدولة :**

**أ : الخزائن الرئيسية**

**تشمل كل من دائرة المحاسبة والوحدات المطبقة للنظام المحاسبي اللامركزي وخزائن المحافظات، فكل من هذه الوحدات تمارس كل الواجبات التي تقوم بها الخزينة .**

**وتتولى دائرة المحاسبة قسم الأمور النقدية مهمة تمويل الوحدات الحكومية ( الخزائن الاخرى ) عن طريق الدفعات الشهرية لحساباتها الجارية لدى المصارف وضمن المبلغ المخصص لها في الموازنة كذلك تمارس ما يتعلق بالقروض والاستثمارات الالتزامات والمنح والاعانات التي تقرها الدولة . وان ممارسة هذه الأنشطة تحتاج الى ممارسة كافة ( واجبات الخزينة من حيث الصرف والتنظيم المحاسبي والتدقيق واعداد البيانات ) .**

**أما بالنسبة للوحدات المطبقة للنظام المحاسبي اللامركزي فتعتبر خزائن رئيسية لانها مسؤولة عن الأعمال الحسابية من قبض الايرادات او عمليات الصرف المقررة بالموازنة وكذلك مسؤولة عن التنظيم المحاسبي ومسك السجلات والتدقيق واعداد الحسابات الشهرية والسنوية فهي تعد فرع رئيس للخزينة العامة .**

**أما بالنسبة للخزينة المركزية في بغداد والمحافظات فهي فرع رئيسي من الخزينة العامة لانها تمارس العمليات الحسابية والرقابية فيما يتعلق بالوحدات الحكومية المركزية واقترن اسمها بالخزينة المركزية لان الوحدات المرتبطة بها تمثل الوحدات الرئيسية في بغداد والمحافظات. وهذا الاسلوب معمول به في ظل النظام المحاسبي الحكومي والمركزي .**

**وبذلك يكون الموجود النقدي للخزائن الرئيسية = الموجود النقدي للخزائن الرئيسية لدى البنك + الموجود النقدي لها في الصندوق .**

**ب: الخزائن الفرعية**

**تشمل كل من مديريات المال في الأقضية وصناديق المال في النواحي والممثليات العراقية في الخارج وتقوم بجزء من الاعمال الحسابية كالصرف وجباية الايرادات حيث تسلم الى الوحدة التي ترتبط بها حسابيا .**

**وتعد مديريات المال في الاقضية وصناديق المال في النواحي من تشكيلات خزينة المحافظة الرئيسية فهي تتولى عملية الصرف للمعاملات التي لا تتكامل في خزينة المحافظة وغير مسؤولة عن العمل الحسابي المتكامل وليس لها مجموعة دفترية متكاملة ولها حساب لدى البنك لتمشية معاملات الدفع والقبض اضافة الى الصندوق .**

**وبذلك يكون الموجود النقدي للخزائن الفرعية = الموجود النقدي للخزائن في الصندوق + الموجود النقدي للخزائن الفرعية لدى البنك .**

**ومتى ما تطلب معرفة الموجود النقدي للخزينة العامة يكون :-**

**الموجود النقدي للخزينة العامة = الموجود النقدي للخزائن الرئيسية والفرعية في الصندوق + الموجود النقدي لهما لدى البنك .**

**رابعا : اسلوب تمويل الخزائن والوحدات الحكومية**

**ترتبط كافة الخزائن من حيث التمويل للسيولة النقدية وحركة نقل الفائض من النقد بواسطة حساب جاري التمويل لتغذية حساباتها وتعتبر وزارة المالية – دائرة المحاسبة ، وحدة رئيسية تغذي كافة الوحدات في حالة العجز النقدي وتستلم الفائض من كافة الوحدات وتمارس عملية الاستخدام الحدي للموجود النقدي وكما يلي :**

**القيود المحاسبية في حالة وجود فائض القيود المحاسبية في حالة وجود عجز**

 **نقدي لدى الخزائن الرئيسية نقدي لدى الخزائن الرئيسية**

**الخزينة الرئيسية الخزينة الرئيسية**

**\*\*\* من حـــ/ جاري دائرة المحاسبة \*\*\* من حــــ/ البنك**

 **( وحدة التمويل المركزي) \*\*\* الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة**

 **\*\*\* الى حــــ/ البنك ( وحدة التمويل المركزي)**

**ارسال الفائض النقدي الى وزارة المالية / دائرة استلام مبلغ نقدي لتغطية العجز النقدي من وزارة**

 **المحاسبة المالية / دائرة المحاسبة**

**دائرة المحاسبة ( وحدة التمويل المركزي ) دائرة المحاسبة ( وحدة التمويل المركزي )**

**\*\*\* من حـــ/ البنك \*\*\* من حــــ/**  **جاري الخزينة المستلمة للمبلغ**

 **\*\*\* الى حــــ/ جاري الخزينة المرسلة للمبلغ \*\*\* الى حـــ/ البنك**

**استلام مبلغ الفائض النقدي لدى خزينة ...... ارسال مبلغ لتغطية العجز النقدي لدى خزينة ........**

**مثال : فيما يلي ارصدة الموجود النقدي لدى بعض الخزائن الرئيسية في كل من الصندوق والحساب الجاري لدى البنك .**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **الخزينة** | **رصيد الموجود النقدي في الصندوق** | **رصيد الموجود النقدي لدى البنك** |
| **خزينة ( 1 )** **خزينة ( 2 )** **خزينة ( 3 )** **خزينة ( 4 )** **خزينة ( 5 )** **خزينة ( 6 )** **خزينة ( 7 )**  | **200000****4000****120000****250000****6000****600000****5000** | **4000000****( - 20000 )****7000000****1000000****110000****29000000****275000** |

**المطلوب :**

**1. بيان رصيد الموجود النقدي لكل خزينة من الخزائن اعلاه .**

**2. بيان رصيد الموجود النقدي للخزينة العامة .**

**3. اذا علمت ان الخزينة رقم ( 1 ) هي التي تمثل وحدة التمويل المركزي بالنسبة للخزائن الاخرى ثبت قيود محاسبية لتحريك الموجود النقدي بين الخزائن كافة وفق ما يلي :**

**أ- أن يكون الحد الأدنى للخزائن 2 ، 3 ، 4 1000000 مليون دينار**

 **والحد الاعلى بهذه الخزائن 5000000 خمسة ملايين .**

**ب- ان يكون الحد الادنى للخزائن 5 ، 6 ، 7 3000000 ثلاثة ملايين دينار .**

 **والحد الاعلى لهذه الخزائن 10000000 عشرة ملايين .**

**ج- يكون رصيد وحدة التمويل المركزي خزينة ( 1 ) بعد تحويل النقد واجراء التعديلات اعلاه لايقل عن**

**( 100000000 ) مائة مليون دينار .**

**الحـــــل :**

**1- الموجود النقدي لأي خزينة = الموجود النقدي لها في الصندوق + الموجود النقدي لها في البنك**

**الموجود النقدي للخزينة (1) = 200000 + 4000000 = 4200000**

**الموجود النقدي للخزينة (2) = 4000 + (- 20000 ) = (- 16000 )**

**الموجود النقدي للخزينة (3) = 120000 + 7000000 = 7120000**

**الموجود النقدي للخزينة (4) = 250000 + 1000000 = 1250000**

**الموجود النقدي للخزينة (5) = 6000 + 110000 = 116000**

**الموجود النقدي للخزينة (6) = 600000 + 29000000 = 29600000**

**الموجود النقدي للخزينة (7) = 5000 + 275000 = 280000**

**.....................................................................................**

**2- الموجود النقدي للخزينة العامة = الموجود النقدي للخزائن في الصندوق + الموجود النقدي للخزائن لدى البنك**

 **= (( 1185000 + 41365000 )) = 42550000**

**......................................................................................**

**3- أ- الموجود النقدي للخزينة ( 2 ) = ( - 16000 )**

**المقرر ان يكون الحد الأدنى = 1000000**

**\* نحتاج الى تمويل = 1000000 – ( - 16000 ) = 1016000**

**ويكون القيد في سجلات خزينة (2) القيد في سجلات خزينة (1)**

 **1016000 من حـــ/ البنك 1016000 من حــ/ جاري خزينة (2)**

 **1016000 الى حـــ/ جاري دائرة 1016000 الى حـــ/ البنك**

 **المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (1)**

**استلام مبلغ التمويل العجز النقدي للحد الادنى دفع مبلغ الى خزينة (2) لتغطية العجز للحد الادنى**

**....................................................................**

**- الموجود النقدي للخزينة (3) = 7120000 دينار**

**المقرر ان يكون الحد الاعلى = 5000000 خمسة ملايين .**

**\* الفائض النقدي 7120000 – 5000000 = 2120000 دينار**

**ويكون القيد في سجلات خزينة (3) القيد في سجلات خزينة (1)**

 **2120000 من حـــ/ جاري خزينة (1) 2120000 من حــ/ البنك**

 **2120000 الى حـــ/ البنك 2120000 الى حـــ/ جاري خزينة (3)**

**ارسال الفائض المتراكم الى وحدة التمويل استلام مبلغ الفائض النقدي من خزينة (3)**

**المركزي خزينة (1)**

 **..................................................................**

**- الموجود النقدي للخزينة (4) = 1250000**

**وبما ان الحد الأدنى ( 1000000 ) دينار والحد الأعلى المسموح به ( 5000000 ) دينار ، فاذن خزينة (4) لا تعمل عليها حركة للموجود النقدي ويبقى رصيدها كما هو ، حيث لا يقل عن الحد الأدنى ولا يزيد عن الحد الأعلى .**

**......................................................................**

**3- ب – الموجود النقدي للخزينة (5) = 116000 دينار .**

**والمقرر ان يكون الحد الادنى = 3000000**

**\* يجب ان تمول بمقدار = 3000000 – 116000 = 2884000**

 **ويكون القيد في سجلات خزينة (5) القيد في سجلات خزينة (1)**

 **2884000 من حـــ/ البنك 2884000 من حــ/ جاري خزينة (5)**

 **2884000 الى حـــ/ جاري دائرة 2884000 الى حـــ/ البنك**

 **المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (1)**

**استلام مبلغ التمويل العجز النقدي للحد الادنى دفع مبلغ الى خزينة (5) لتغطية العجز للحد الادنى**

**..............................................................................................**

**- الموجود النقدي للخزينة (6) = 29600000 دينار**

**والمقرر ان يكون الحد الادنى = 10000000 دينار**

**\* الفائض النقدي = 29600000 – 10000000 = 19600000**

**ويكون القيد في سجلات خزينة (6) القيد في سجلات خزينة (1)**

 **19600000 من حـــ/ جاري خزينة (1) 19600000 من حــ/ البنك**

 **19600000 الى حـــ/ البنك 19600000 الى حـــ/ جاري خزينة (6)**

**ارسال الفائض المتراكم الى وحدة التمويل استلام مبلغ الفائض النقدي من خزينة (6)**

**المركزي خزينة (1)**

**..............................................................................**

**- الموجود النقدي للخزينة (7) = 280000 دينار .**

**والمقرر الحد الأدنى = 3000000 دينار**

**\* تمول هذه الخزينة بمبلغ = 3000000 – 280000 = 2720000 دينار .**

**ويكون القيد في سجلات خزينة (7) القيد في سجلات خزينة (1)**

 **2720000 من حـــ/ البنك 2720000 من حــ/ جاري خزينة (5)**

 **2720000 الى حـــ/ جاري دائرة 2720000 الى حـــ/ البنك**

 **المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (1)**

**استلام مبلغ التمويل لتغطية العجز النقدي للحد دفع مبلغ الى خزينة (7) لتغطية العجز للحد الادنى**

**الادنى**

**.................................................................................................**

**3- ج – الموجود النقدي للخزينة رقم (1) = 4200000 دينار**

**وحدة التمويل المركزي ( قبل حركة النقد ) كما يلي :**

 **حــ/ الصندوق حــــ/ البنك**

**200000 الرصيد 4000000 الرصيد**

**وبعد اجراء حركة الموجود النقدي بين الخزائن وتثبيت القيود المحاسبية في سجلات الخزينة (1) نلاحظ التغيير التالي :**

 **حــ/ الصندوق حــــ/ البنك**

**200000 الرصيد 4000000 الرصيد 1016000 حـــ/ خزينة (2)**

 **2120000 حــ/ خزينة (3) 2884000 حـــ/ خزينة (5)**

 **19600000 حــ/ خزينة (6) 2720000 حـــ/ خزينة (7)**

 **19100000 الرصيد**

 **25720000 25720000**

 **19100000 الرصيد**

**الموجود النقدي للخزينة (1) يصبح = 200000 + 19100000 = 19300000**

**وبما ان المقرر ان لايقل رصيد وحدة التمويل المركزي خزينة (1) عن ( 100000000 ) مائة مليون دينار .**

80,700,000

**\* العجز النقدي = 100000000 – 19300000 = دينار .**

**ويفترض هنا على وحدة التمويل المركزي ان تقوم بعملية الاستخدام الحدي للموجود النقدي وتغطي مبلغ العجز بواسطة القروض وتسجل القيد التالي :**

**عند استلام مبلغ القرض : 80700000 من حــ/ البنك**

 **80700000 الى حـــ/ القروض الممنوحة للدولة**

**عن استلام قرض لتغطية العجز النقدي للخزينة العامة**