

# مادة المحاسبة الحكومية

## قسم الإدارة العامة

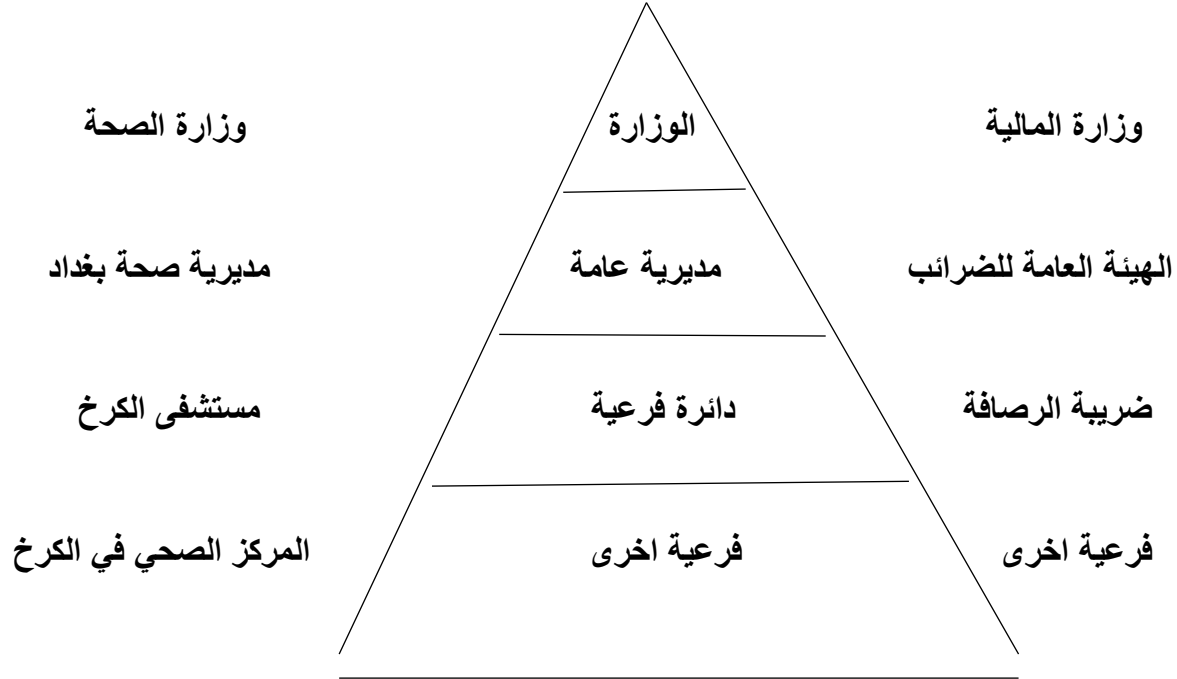
### اعداد

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 :



### اولا : مفهوم الخزينة العامة

وان هذه التشكيلات وان تعددت فانها تمثل فروعاً لمؤسسة واحدة رئيسية تلك هي الدولة وليس لأي من هذه الوحدات ( التشكيلات ) ذمة مالية مستقلة بل انها جميعاً 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 بـ ( 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 للأنواع المقررة في الموازنة العامة )) .

### ثانيا : واجبات الخزينة العامة :

- ١- قبض الإيرادات المتحققة لوحدات الدولة من مصادر الإيراد المختلفة .
- ٢- دفع النفقات المستحقة على وحدات الدولة نتيجة ممارسة نشاطها وبحدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة .
- ٣- توفير السيولة وجعلها تحت تصرف الحكومة لغرض تمكنها من تنفيذ موازنتها بالشكل المناسب .
- ٤- التسجيل الكامل للعمليات المالية للإيرادات والنفقات وما يتعلق بهما من تسويات وحسابات وسيطة وقيدها في مجموعة دفترية متكاملة منتظمة يمكن استخراج نتائج منها ومعلومات في فترات منتظمة .
- ٥- تأمين أجهزة الرقابة على العمليات المالية ، واصدار الكشوفات الشهرية وإعداد حسابات قياس النتيجة والمركز المالي ( الحسابات الختامية ) ، وتأمين الاستخدام الامثل للموجودات .
- ٦- 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 الإيرادات لمواجهة المصروفات المستحقة على الوحدات ) .

ويشترط في عملية الاستثمار مايلي :

- أ- أن يتم استثمار اكبر مبلغ ممكن بحيث لا يؤثر 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 مدة 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 والالتزامات 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 الإيرادات 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 الأفضية وصناديق المال في النواحي والممثلات العراقية في الخارج وتقوم بجزء من الاعمال الحسابية كالصرف وجباية الإيرادات حيث تسلم الى الوحدة التي ترتبط بها حسابيا .

وتعد مديريات المال في الافضية 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 للخرينة العامة يكون :-

الموجود النقدي للخرينة العامة = الموجود النقدي للخرائن 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 عجز نقدي لدى الخزائن الرئيسية	القيود المحاسبية في حالة وجود فائض نقدي لدى الخزائن الرئيسية
<p><u>الخرينة الرئيسية</u></p> <p>*** من حـ / البنك</p> <p>*** الى حـ / جاري دائرة المحاسبة ( وحدة التمويل المركزي )</p> <p>استلام مبلغ نقدي لتغطية العجز النقدي من وزارة المالية / دائرة المحاسبة</p>	<p><u>الخرينة الرئيسية</u></p> <p>*** من حـ / جاري دائرة المحاسبة ( وحدة التمويل المركزي )</p> <p>*** الى حـ / البنك</p> <p>ارسال الفائض النقدي الى وزارة المالية / دائرة المحاسبة</p>
<p><u>دائرة المحاسبة ( وحدة التمويل المركزي )</u></p> <p>*** من حـ / جاري الخزينة المستلمة للمبلغ</p> <p>*** الى حـ / البنك</p> <p>ارسال مبلغ لتغطية العجز النقدي لدى خزينة .....</p>	<p><u>دائرة المحاسبة ( وحدة التمويل المركزي )</u></p> <p>*** من حـ / البنك</p> <p>*** الى حـ / جاري الخزينة المرسله للمبلغ</p> <p>استلام مبلغ الفائض النقدي لدى خزينة .....</p>

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 ( ١ )	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
خزينة ( ٢ )	٤٠٠٠	( ٢٠٠٠٠ - )
خزينة ( ٣ )	١٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠
خزينة ( ٤ )	٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
خزينة ( ٥ )	٦٠٠٠	١١٠٠٠٠٠
خزينة ( ٦ )	٦٠٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠٠٠
خزينة ( ٧ )	٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠٠

المطلوب :

١. بيان رصيد الموجود النقدي لكل خزينة من الخزائن اعلاه .
٢. بيان رصيد الموجود النقدي للخزينة العامة .
٣. اذا علمت ان الخزينة رقم ( ١ ) 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 ٢ ، ٣ ، ٤ ← ١٠٠٠٠٠٠٠ مليون دينار  
والحد الاعلى بهذه الخزائن ← ٥٠٠٠٠٠٠٠ خمسة ملايين .
  - ب- ان يكون الحد الادنى للخزائن ٥ ، ٦ ، ٧ ← ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ ثلاثة ملايين دينار .  
والحد الاعلى لهذه الخزائن ← ١٠٠٠٠٠٠٠٠ عشرة ملايين .
  - ج- يكون رصيد وحدة التمويل المركزي خزينة ( ١ ) بعد تحويل النقد واجراء التعديلات اعلاه لا يقل عن ( ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ ) مائة مليون دينار .

الحل :

- ١- الموجود النقدي لأي خزينة = الموجود النقدي لها في الصندوق + الموجود النقدي لها في البنك  
الموجود النقدي للخزينة (١) = ٢٠٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠٠٠ = ٤٢٠٠٠٠٠٠  
الموجود النقدي للخزينة (٢) = ( ٢٠٠٠٠٠ - ) + ٤٠٠٠ = ( ١٦٠٠٠٠ - )  
الموجود النقدي للخزينة (٣) = ١٢٠٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠٠٠٠ = ٧١٢٠٠٠٠٠  
الموجود النقدي للخزينة (٤) = ٢٥٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠٠ = ١٢٥٠٠٠٠٠

$$الموجود النقدي للخرينة (٥) = ٦.٠٠٠ + ١١٠.٠٠٠ = ١١٦.٠٠٠$$

$$الموجود النقدي للخرينة (٦) = ٦.٠٠٠.٠٠٠ + ٢٩٠.٠٠٠.٠٠٠ = ٢٩٦.٠٠٠.٠٠٠$$

$$الموجود النقدي للخرينة (٧) = ٥.٠٠٠ + ٢٧٥.٠٠٠ = ٢٨٠.٠٠٠$$

٢- الموجود النقدي للخرينة العامة = الموجود النقدي للخرائن في الصندوق + الموجود النقدي للخرائن لدى البنك

$$= (( ٤١٣٦٥.٠٠٠ + ١١٨٥.٠٠٠ )) = ٤٢٥٥.٠٠٠$$

٣- أ- الموجود النقدي للخرينة (٢) = ( - ١٦.٠٠٠ )

المقرر ان يكون الحد الأدنى = ١.٠٠٠.٠٠٠

$$* نحتاج الى تمويل = ١.٠٠٠.٠٠٠ - ( - ١٦.٠٠٠ ) = ١.٠١٦.٠٠٠$$

القيد في سجلات خزينة (١)	ويكون القيد في سجلات خزينة (٢)
١.٠١٦.٠٠٠ من ح/ جاري خزينة (٢)	١.٠١٦.٠٠٠ من ح/ البنك
١.٠١٦.٠٠٠ الى ح/ البنك	١.٠١٦.٠٠٠ الى ح/ جاري دائرة
دفع مبلغ الى خزينة (٢) لتغطية العجز للحد الأدنى	المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (١)
	استلام مبلغ التمويل العجز النقدي للحد الأدنى

- الموجود النقدي للخرينة (٣) = ٧١٢٠٠٠٠٠ دينار  
المقرر ان يكون الحد الاعلى = ٥٠٠٠٠٠٠٠ خمسة ملايين .  
\* الفائض النقدي ٧١٢٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠٠٠ = ٢١٢٠٠٠٠٠ دينار

القيد في سجلات خزينة (١)	ويكون القيد في سجلات خزينة (٣)
٢١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك	٢١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ جاري خزينة (١)
٢١٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ جاري خزينة (٣)	٢١٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ البنك
استلام مبلغ الفائض النقدي من خزينة (٣)	ارسال الفائض المتراكم الى وحدة التمويل المركزي خزينة (١)

.....

- الموجود النقدي للخرينة (٤) = ١٢٥٠٠٠٠٠  
وبما ان الحد الأدنى ( ١٠٠٠٠٠٠٠ ) دينار والحد الأعلى المسموح به ( ٥٠٠٠٠٠٠٠ ) دينار ، فاذن  
خزينة (٤) لا تعمل عليها حركة للموجود النقدي ويبقى رصيدها كما هو ، حيث لا يقل عن الحد الأدنى ولا  
يزيد عن الحد الأعلى .

.....

٣- ب - الموجود النقدي للخرينة (٥) = ١١٦٠٠٠٠٠ دينار .  
والمقرر ان يكون الحد الادنى = ٣٠٠٠٠٠٠٠  
\* يجب ان تمول بمقدار = ٣٠٠٠٠٠٠٠ - ١١٦٠٠٠٠٠ = ٢٨٨٤٠٠٠٠

القيد في سجلات خزينة (١)	ويكون القيد في سجلات خزينة (٥)
٢٨٨٤٠٠٠٠ من حـ/ جاري خزينة (٥)	٢٨٨٤٠٠٠٠ من حـ/ البنك
٢٨٨٤٠٠٠٠ الى حـ/ البنك	٢٨٨٤٠٠٠٠ الى حـ/ جاري دائرة المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (١)
دفع مبلغ الى خزينة (٥) لتغطية العجز للحد الادنى	استلام مبلغ التمويل العجز النقدي للحد الادنى

.....



- الموجود النقدي للخرينة (٦) = ٢٩٦٠٠٠٠٠٠ دينار

والمقرر ان يكون الحد الادنى = ١٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

\* الفائض النقدي = ٢٩٦٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠٠٠ = ١٩٦٠٠٠٠٠٠

القيد في سجلات خزينة (١)	ويكون القيد في سجلات خزينة (٦)
١٩٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك	١٩٦٠٠٠٠٠٠ من حـ/ جاري خزينة (١)
١٩٦٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ جاري خزينة (٦)	١٩٦٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ البنك
استلام مبلغ الفائض النقدي من خزينة (٦)	ارسال الفائض المتراكم الى وحدة التمويل المركزي خزينة (١)

- الموجود النقدي للخرينة (٧) = ٢٨٠٠٠٠٠٠ دينار .

والمقرر الحد الأدنى = ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار

\* تمويل هذه الخزينة بمبلغ = ٢٨٠٠٠٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٢٧٢٠٠٠٠٠٠ دينار .

القيد في سجلات خزينة (١)	ويكون القيد في سجلات خزينة (٧)
٢٧٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ جاري خزينة (٥)	٢٧٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك
٢٧٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ البنك	٢٧٢٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ جاري دائرة المحاسبة ووحدة التمويل المركزي خزينة (١)
دفع مبلغ الى خزينة (٧) لتغطية العجز للحد الادنى	استلام مبلغ التمويل لتغطية العجز النقدي للحد الادنى

٣- ج - الموجود النقدي للخبزينة رقم (١) = ٤٢٠٠٠٠٠٠ دينار

وحدة التمويل المركزي ( قبل حركة النقد ) كما يلي :

ح/ الصندوق	ح/ البنك
الرصيد ٢٠٠٠٠٠٠	الرصيد ٤٠٠٠٠٠٠٠

وبعد اجراء حركة الموجود النقدي بين الخزائن وتثبيت القيود المحاسبية في سجلات الخبزينة (١) نلاحظ التغيير التالي :

ح/ الصندوق	ح/ البنك
الرصيد ٢٠٠٠٠٠٠	الرصيد ٤٠٠٠٠٠٠٠
	١٠١٦٠٠٠٠ ح/ خبزينة (٢)
	٢٨٨٤٠٠٠٠ ح/ خبزينة (٥)
	٢٧٢٠٠٠٠٠ ح/ خبزينة (٧)
	الرصيد ١٩١٠٠٠٠٠٠
	٢٥٧٢٠٠٠٠٠
	٢٥٧٢٠٠٠٠٠
	الرصيد ١٩١٠٠٠٠٠٠

الموجود النقدي للخبزينة (١) يصبح = ٢٠٠٠٠٠٠٠ + ١٩١٠٠٠٠٠٠ = ١٩٣٠٠٠٠٠٠٠

وبما ان المقرر ان لا يقل رصيد وحدة التمويل المركزي خبزينة (١) عن ( ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ ) مائة مليون دينار .

\* العجز النقدي = ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ - ١٩٣٠٠٠٠٠٠٠ = ٨٠٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠ 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 : ٨٠٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠ من ح/ البنك

٨٠٧٠٠٠٠٠٠٠٠٠ الى ح/ القروض الممنوحة للدولة

عن استلام قرض لتغطية العجز النقدي للخبزينة العامة