مادة المحاسبة الحكومية

قسم الإدارة العامة

اعداد

مدرس المادة : م. عمار غازي إبراهيم

الفصل الاول

مدخل تعريفي للمحاسبة الحكومية

المحاسبة الحكومية :

تعتبر المحاسبة الحكومية فرع من الفروع التي يضمها علم المحاسبة و تعد المحاسبة الحكومية الاداة التنفيذية للموازنة العامة والوسيط في تثبيت المعلومات عن التصرفات المالية المخطط ان تقوم بها وحدات الدولة المختلفة في الفترة الزمنية القادمة وتقدم النتائج الفعلية لتلك العمليات المالية واجراء مقارنة لبيانات حقيقية مع البيانات المخططة (التقديرية) . وذلك لتأمين الوسيلة لأجراء الرقابة وضمان سلامة العمليات المالية وتحديد الانحرافات لتصحيح مسار الخطط المستقبلية بضوء ماتوفره من معلومات.

تعريف المحاسبة الحكومية :

تعرف المحاسبة الحكومية على انها ((مجموعة من القواعد والأسس الصادرة عن سلطة مركزية لتنظيم وتسجيل حركة الاموال الداخلة والخارجة للوحدات الخدمية العامة الممولة مركزيا والرقابة على تلك الاموال وتقديم الكشوفات الشهرية والسنوية عنها)) .

وتعرف بأنها ((عمليات اثبات حركة الاموال الداخلة الى الوحدات الحكومية أو صرف الاموال المخصصة من الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح في ضوء التشريعات النافذة واعداد التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها ، وتقديمها الى الجهات المختلفة)) .

او هي ((عمليات تسجيل وتبويب الايرادات والمصروفات الخاصة بالوحدات الحكومية الممولة مركزيا ، في ضوء القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة ، واعداد التقارير الدورية عنها))

ومن مفهوم التعاريف اعلاه يمكن ان نحدد النقاط الآتية :

١- ان المحاسبة الحكومية تتضمن مجموعة من القواعد والاسس المحددة بقانون او نظام معين او تعليمات مالية صادرة عن السلطة المركزية .
٢- تختص القواعد والاسس اعلاه بتنظيم وتسجيل حركة الاموال وما يتعلق بها وحتما يتم ذلك في مجموعة من السجلات وهذه هي المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومية .
٣- تنحصر عملية التنظيم والتسجيل بوحدات الدولة التي تمول مركزيا والتي تدخل ضمن الموازنة العامة .
٤- ضمن مفهوم التعاريف اعلاه بأن هذا الفرع من المحاسبة يتولى عملية الرقابة على حركة الاموال لهذه الوحدات العاملة بالمحاسبة الحكومية وقد تكون رقابة سابقة او لاحقة خارجية او داخلية .
٥- تنتهي عملية العمل المحاسبي هنا بالكشوفات الشهرية المتمثلة بموازين المراجعة الشهرية والكشوفات السنوية المتمثلة بالحسابات الختامية / قياس النتيجة وقائمة المركز المالي .

ويتبين ان المحاسبة الحكومية تتشابه مع علم المحاسبة المالية الى حد بعيد ، من حيث انها تختص بالتسجيل والتبويب والتلخيص واعداد التقارير الدورية ، ومع ذلك فان المحاسبة الحكومية تختلف عن المحاسبة المالية من ناحيتين ، الأولى أن المحاسبة الحكومية تطبق في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، والثانية ان المحاسبة الحكومية مقيدة بمجموعة من التشريعات .

أهداف المحاسبة الحكومية :

تسعى المحاسبة الحكومية الى تحقيق عدة أهداف ، أهمها :

١- إثبات التصرفات المالية (العمليات المالية) وما يتعلق بها ، الخاصة بالوحدات الحكومية الغير هادفة للربح في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي الى اعطاء نتائج موحدة .

٢- الرقابة على الأموال العامة في التحصيل والدفع وفق ما محدد لها قانونا ، وكشف أي تلاعب في تلك الأموال.

٣- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على متابعة تنفيذ الموازنة بمقارنة التدفقات والاستخدامات للأموال العامة وتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات بالوقت المناسب .

٤- إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية ، وبيان مقدار العجز أو الوفر المحقق للدولة في نهاية السنة المالية .

***** ١١٠ مليار ايراد الدولة ككل فعلية**

١٠٨,٥ مليار مصروفات الدولة ككل فعلية

١,٥ مليار وفر

٥- تقديم المعلومات الضرورية للمخطط المالي ، والتي تمكنه من رسم السياسات المالية المستقبلية من ضمنها اعداد الموازنة العامة للسنة المالية المقبلة .

٦- مساعدة الجهات الأقتصادية في تحليل البيانات لاعداد توزيع الدخل القومي بين الفئات المختلفة للمجتمع .

أهمية المحاسبة الحكومية :

تبرز أهمية المحاسبة الحكومية في تقديمها البيانات المالية الى جهات مختلفة تساعدها في إدارة أعمالها والتصرف في اتخاذ القرار المناسب في مجال عملها ويمكن ان تلخص ذلك بما يلي :

١- توفير البيانات الضرورية للسلطة التشريعية بواسطة تقديمها جداول المصروفات والايرادات متمثلة بخلاصة حساب قياس النتيجة اضافة الى قائمة المركز المالي والتي تحتاجها هذه السلطة لغرض مراقبة اعمال السلطة التنفيذية التي تكون ملزمة بالاعتمادات المصدقة ضمن الموازنة العامة وكذلك مسؤولة عن تحصيل الإيرادات وفق القوانين النافذة .

٢- توفير البيانات المالية للسلطة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ قانون الموازنة بمراقبة ومتابعة اعمال منتسبيها واتخاذ القرار في تعديل الانحرافات في الوقت المناسب .

٣- تعطي ارقام المحاسبة الحكومية الفعلية والتخطيطية صورة للمستثمرين في توجيه استثماراتهم بعد معرفة المركز المالي للدولة والخطط المعتمدة والمقرر تنفيذها في المستقبل .

٤- تقدم البيانات الحكومية معلومات مفيدة للاقتصاديين في تحليل النشاط الحكومي وحجمه مقارنة مع النشاط الخاص اضافة الى امكانية معرفة مساهمة القطاعات المختلفة في تكوين رأس المال على المستوى القومي .

٥- تخدم بيانات الدولة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي فئة الباحثون في تعزيز دراساتهم المالية والمحاسبة والاقتصادية في دعم البحوث في هذا المجال بأرقام حقيقية تمكن من تطور المجتمع .

خصائص المحاسبة الحكومية :

تستمد المحاسبة الحكومية خصائصها من البيئة التي تعمل بها وهي الوحدات غير الهادفة الى الربح ولذا يمكن ان تحدد خصائص هذا الفرع من فروع المحاسبة بما يلي :

١- يستلزم ان تكون نظم المحاسبة الحكومية متوافقة مع المتطلبات الدستورية والقوانين والانظمة في البيئة التي تعمل بها اذ تخضع الوحدات الحكومية العراقية لقيود قانون الادارة المالية والدين العام لسنة ٢٠٠٤ وقانون الموازنة العامة السنوي والتعليمات الخاصة به وتعليمات تنفيذ العقود الحكومية حيث تراقب السلطة التشريعية سلامة تخصيص الموارد وتنظيم الانفاق .

٢- يجب ان ينسجم النظام المحاسبي الحكومي من حيث المجموعة الدفترية وانواع الحسابات المفتوحة بها مع تقسيمات الموازنة العامة . لما لذلك من ترابط وثيق واهمية في تقديم النتائج النهائية .

٣- يجب ان يسمح النظام المحاسبي الحكومي بتسهيل عمليات الرقابة على التصرفات المالية سواء الداخلية او الخارجية .

٤- يجب ان يقدم معلومات واضحة عن التنفيذ مقارنة بالمخطط ويظهر مقدار الوفر او العجز للسنة المختصة .

٥- يجب ان يخدم النظام المحاسبي الحكومي الحسابات القومية ويقدم البيانات بما تتطلبه عملية تصنيف المحاسبة القومية .

٦- يجب ان تظهر بيانات النظام المحاسبي الحكومي الاثار الاقتصادية والمالية لتنفيذ مشاريع الدولة في القطاعات المختلفة .

٧- لاتهدف الوحدات الحكومية الى تحقيق الارباح ولا تجري مقابلة بين المصروفات والايرادات وذلك لان هدف الوحدات الحكومية هو تقديم خدمة للمجتمع .

٨- غياب حافز المنافسة اذ يندر تنافس الانشطة الحكومية وذلك لانها تقدم مجانا او بمقابل رمزي لا علاقة له بالتكلفة .

٩- لا توجد علاقة مباشرة بين الايرادات والمصروفات اذ تحصل الوحدات الحكومية على التمويل من وزارة المالية لتغطية نفقاتها من ايرادات الدولة العامة .

وظائف المحاسبة الحكومية :

١- وظيفة القياس المحاسبي :

وهي وظيفة رقابية وليست محاسبية والتي تعنى بكيفية انفاق الاموال وتحصيل الايرادات ومدى توافق الانفاق مع ما مخطط له في الموازنة .

٢- وظيفة الاتصال المحاسبي :

تتحدد هذه الوظيفة بمستخدمي المعلومات المحاسبية وتعتبر التقارير المالية اهم وسيلة للاتصال المحاسبي حيث تستخدم هذه المعلومات لغرض :

أ- الشفافية والمسائلة : ويقصد بها الالتزام بتقديم التفسيرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية وذلك لكون الموارد الاقتصادية هي اموال عامة تعود للشعب .

ب- المتابعة : ويقصد بها التأكد من تنفيذ الموازنة العامة ومتابعة المشاريع الحكومية وتحصيل الإيرادات.

ت- الرقابة : وتشمل الرقابة الداخلية والخارجية حيث هناك رقابة سابقة للصرف ورقابة لاحقة للصرف وان الصرف تم بحدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة وسلامة الاجراءات القانونية وتم تطبيق التعليمات بصورة صحيحة .

ث- التخطيط : حيث تساعد هذه المعلومات على اعداد الموازنة للسنوات اللاحقة .

معلومات المحاسبة الحكومية والجهات المستفيدة من المحاسبة الحكومية

يمكن حصر الجهات المستفيدة بالاتي :

١- السلطة التشريعية (البرلمان) : لاغراض رقابة اداء السلطة التنفيذية

٢- الجهات العليا في الدولة : لأغراض الرقابة على الموازنة العامة

٣- اجهزة الرقابة الداخلية : لتدقيق العمليات المالية قبل الصرف

٤- اجهزة الرقابة الخارجية : لتدقيق العمليات المالية بعد الصرف

٥- المخطط المالي : لاغراض إعداد الموازنة العامة للسنة القادمة

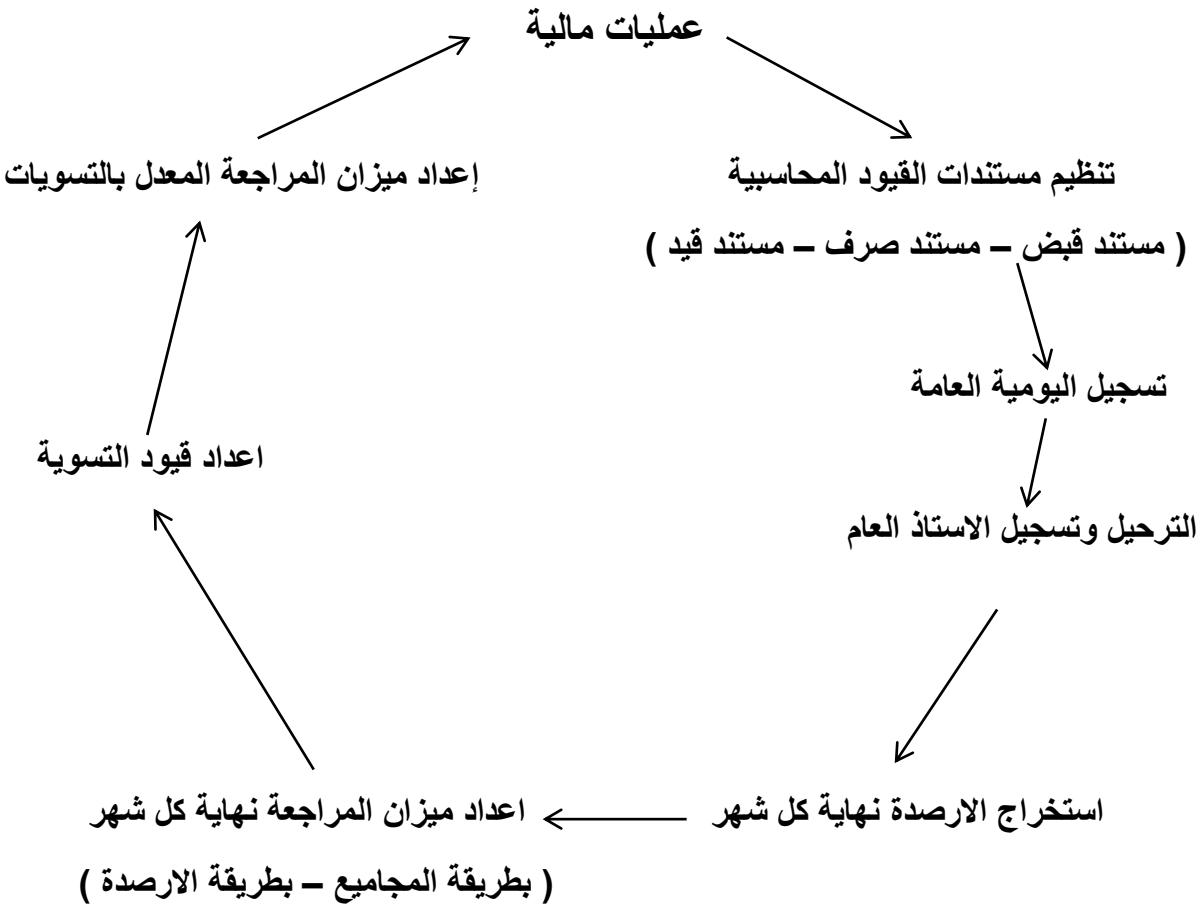
٦- المحلل الاقتصادي : لأغراض تحليل الانفاق العام

٧- المنظمات الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي .

٨- الباحثين والدارسين لأغراض البحوث والدراسات المطلوبة منهم .

الدورة المحاسبية :

وعلى هذا الأساس فان الدورة المحاسبية في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية ستكون بالشكل الآتي :



شكل رقم (١) الدورة المحاسبية في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية

المحاسبة المالية ← الوحدات الهادفة للربح

المحاسبة الحكومية ← الوحدات الغير هادفة للربح

المحاسبة الحكومية ← مقيدة بمجموعة من القوانين والتعليمات

التشريع والمحاسبة الحكومية

- علاقة المحاسبة الحكومية بالتشريعات

هناك علاقة قوية بين المحاسبة الحكومية والتشريعات ، حيث تحدد أحكام التشريعات (القوانين والتعليمات) القيود التي يجب على المحاسب الالتزام بها عند قيامه بعمله سواء عند الصرف أو القبض لأي مبلغ ، ولا يمكن لأي حال من الاحوال تجاوز هذه التشريعات ، ومن أمثلة هذه التشريعات التي ينبغي على المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية الالتزام بها :

١- قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته .

٢- قانون الادارة المالية والدين العام لسنة ٢٠٠٤ .

٣- قانون الموازنة العامة السنوية .

٤- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة .

٥- التعليمات المتعلقة بدفع المصروفات العامة أو جباية الايرادات العامة ، الخاصة بالوحدات الحكومية .

لذلك فان للتشريعات أثر مباشر على المحاسبة الحكومية ، يبرز هذا الأثر من خلال الآتي :

١- توحيد المصطلحات :

لغرض ضمان الدقة في العمل المالي والمحاسبي ينبغي ان تكون المصطلحات المالية كافة ذات معنى واحد في جميع الوحدات الحكومية لتسهيل عملية الرقابة وسهولة اعداد الحسابات الختامية .

٢- تجانس الحسابات :

يتقيد المحاسب الحكومي بانواع الحسابات التي تفتح ومفهوم كل حساب لضمان استخراج خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية . وعلى الوحدات الحكومية مهما اختلفت طبيعة اعمالها ان تلتزم بانواع الحسابات المقررة من قبل السلطة المركزية وهذا يخدم السلطة المركزية عند توحيد تلك الحسابات في نهاية الشهر لاعداد ميزان المراجعة الموحد على مستوى الدولة وكذا الحال في السنة المالية عند توحيد الحسابات النهائية واعداد قائمة المركز المالي .

٣- تحديد نماذج السجلات المحاسبية :

تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية عنصر مهم من عناصر نجاح العمل المحاسبي والتي تساعد في تحديد عدد الموظفين وتساعد في تسهيل الحصول على البيانات المالية وتحليل الوضع المالي .

٤- وحدة نماذج المستندات :

ان توحيد نماذج المستندات له أهمية في سلامة العمل المالي والمحاسبي اذ يساعد الى حد كبير في تقليص حالات التزوير وسوء التصرف عن طريق احكام الرقابة على المستندات .

وان نماذج المستندات الصرف والقبض والتي تعتبر الوثيقة التي ينشأ بها القيد المحاسبي والتي تعزز بالمستمسكات الضرورية لعملية الدفع او القبض موحدة في وحدات الدولة ومحددة اشكالها سواء في ظل النظام المحاسبي الحكومي المركزي او في ظل النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وان لهذا التوحيد اسبابه التي اهمها :

- يساعد مرحلة التدقيق السابقة حيث ان الارقام المتسلسلة لتلك المستندات قد تنمع عملية التزوير خاصة وان عملية الطبع تتم في مطبعة حكومية واحدة وتجهز من قبل السلطة المركزية .

- ان عملية التوحيد هذه تقلل من كلف الطبع لهذه النماذج .

- ان البيانات المحاسبية المثبتة في حقول المستند الخاص بالصرف او القبض تساعد عملية التنظيم المحاسبي الموحد في وحدات الدولة المختلفة .

٥- الصلاحيات المالية :

تعد الصلاحيات المالية الركيزة الاساسية فهي من اهم واخطر المواضيع حيث يمكن تجاوز الخطأ المحاسبي ولا يمكن تجاوز الخطأ المالي وتمنح هذه الصلاحيات بموجب تشريعات ، وان المال العام في الوحدات الحكومية لا يحق لأي شخص التصرف به بضمنها مسؤول الوحدة والمال العام يحكمه القانون والوحدات تتصرف بالتخويل المنصوص عليه بموجب قانون اصول المحاسبات العامة او قانون الموازنة العامة او اي قانون نافذ والتصرف يجب ان يتم بحدود الصلاحية الواردة عليه ان أي خطأ يحصل يكون جسيما لأنه يصيب العامة ومن غير الممكن تعديله بقيود محاسبية ويتحمل صاحب التصرف الخطأ نتيجة خطأه ويضمن بمبالغ الاضرار التي لحقت بالمال العام .

المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

تتميز المحاسبة الحكومية كما لاحظنا سابقا بخصائص وسمات تجعلها فرعا مستقلا من فروع المحاسبة الاخرى وذلك نتيجة مجال تطبيقها في وحدات ذات طبيعة خاصة تملكها الدولة وتمارس نشاط معين ضمن انشطة الدولة وتتصرف بحدود الاعتمادات المخصصة لها وتكون مسؤولة عن تحصيل الموارد المقررة جبايتها وفق القانون ورغم هذا الاختلاف الواضح .

فان كلا فرعي المحاسبة اعلاه تلتقيان في نقاط اساسية ومهمة وهو العمل التطبيقي والفني والذي يمكن ان نحدده بما يلي :

١- التسجيل الكامل للتصرفات المالية التي تنشأ في الوحدة المحاسبية وفق اسلوب القيد المزدوج .

٢- تشتركان في عملية الرقابة على العمليات المالية قبل وبعد الصرف .

٣- يعتمد كل من فرعي المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية على مجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية مثل تكلفة التاريخية ، الموضوعية ، الثبات ، وحدة القياس ...الخ .

ان مبدأ الكلفة التاريخية يطبق في كلا النظامين مفترضين ان القوة الشرائية للنقود لا تتغير فالارقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرت على اساسه بغض النظر عن التغيرات التي قد في مستويات الأسعار .

٤- يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة دفترية متكاملة متمثلة باليومية العامة وسجلات الاستاذ اضافة الى المجموعة المستندية .

٥- تتفقان في اصدار الكشوفات الدورية المتمثلة باليومية العامة وسجلات الاستاذ اضافة الى المجموعة المستندية .

٦- يؤدي العمل المحاسبي في كل منهما الى اصدار القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية حيث تقدم المحاسبة المالية قائمة الدخل والمركز المالي وتقدم المحاسبة الحكومية حساب قياس النتيجة وقائمة المركز وان اختلفت طبيعة تلك القوائم الا ان الهدف هو توصيل نتيجة العمل المحاسبي .

<u>ومع هذا الأتفاق فهناك العديد من نقاط الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية وهي :</u>

١- يتحكم التشريع في النظام المحاسبي الحكومي وتعمل المحاسبة في هذا المجال وفق قواعج واحكام محددة بينما المحاسبة المالية تتأثر فقط بالتشريع ببعض القواعد .

٢- تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الاموال المخصصة كما سنرى حيث تستمد الوحدات مقدرتها الانفاقية من الاعتمادات المخصصة ضمن الموازنة العامة في حين ان المحاسبة المالية تعمل وفق نظرية الشخصية المعنوية او نظرية اصحاب المشروع .

٣- الهدف الرئيس للمحاسبة الحكومية احكام السيطرة على التصرف بالمال العام وجبايته في حين ان المحاسبة المالية تهدف بالاساس الى تحديد الربح والخسارة بالمشروع .

٤- تعتمد المحاسبة الحكومية على الحسابات والترميز الوارد في تقسيمات الموازنة العامة حيث تعتبر الاداة لتنفيذ الموازنة وتتغير الحسابات والترميز وفق ما يتطلبه المخطط في الموازنة العامة في حين المحاسبة المالية لا تعتمد على ذلك .

٥- تطبق المحاسبة الحكومية الاساس النقدي في قياس النتيجة في نهاية الفترة (السنة المالية) او الاساس النقدي المعدل على خلاف ذلك تعتمد المحاسبة المالية على اساس الاستحقاق .

٦- انعدام التمييز بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية في حين نجد التمييز في المحاسبة المالية من الأمور الاساسية .

٧- بسبب انعدام الربح والخسارة في المحاسبة الحكومية فان مبدأ الحيطة والحذر ينعدم استخدامها في التنظيم المحاسبي الحكومي وعدم فتح حسابات تخصيصات للخسائر المتوقعة في حين ان المحاسبة المالية تعتمد بالاساس على استخدام هذه الحسابات للخسائر المتوقعة عملا بمبدأ الحيطة والحذر .

الفصل الثاني

النظريات المحاسبية

من الضروري ان نتعرف على النظريات المحددة للوحدات المحاسبية والافكار الاساسية لكل نظرية من أجل الوصول الى إيجاد تفسير علمي لدى ملائمتها النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح ، وهذه النظريات هي :

١- نظرية أصحاب المشروع

تعتبر هذه النظرية من أقدم النظريات المحاسبية ويمكن ان يكون ظهورها مع ظهور المشروعات الفردية وشركات الاشخاص ، فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية الملاك ، إذ ان الموجودات ملك لصاحب المشروع والمطلوبات هي التزامات عليه.

وان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع وان ايرادات المشروع ونفقاته تمثل عناصر موجبة أو سالبة لرأس المال .

وان معادلة الميزانية وفق مفهوم هذه النظرية تكون كما يلي :

صافي القيمة (حقوق الملكية) = اجمالي الموجودات – اجمالي المطلوبات

وعليه فان أي زيادة في صافي القيمة يتطلب زيادة الايرادات وتقليل المصروفات بغية تحقيق الارباح التي هي الهدف الرئيسي لاصحاب المشروع للمحافظة على رأس المال وتنميته بين أول المدة واخر المدة وهذا أساس النظرية اعلاه . ان نظرية أصحاب المشروع لا تتلاءم مع النشاط المالي للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح وذلك للأسباب الآتية :

١- إن هذه النظرية تتلاءم مع الوحدات التي يملكها شخص واحد او عدة اشخاص ، في حين ان الوحدات الحكومية مملوكة للدولة وليس لشخص معين .

٢- ان الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح لا تمتلك رأس مال ، وإنما تعتمد على وزارة المالية في حصولها على الأموال اللازمة لنشاطها ،

٣- ان الوحدات الحكومية هي وحدات غير هادفة للربح وهدفها هو تقديم خدمات الى المجتمع وليس هدفها تحقيق الربح .

٤- تكون الوحدات الحكومية مقيدة بمجموعة من القوانين والتعليمات ، في حين ان نظرية اصحاب المشروع تشير ان المصروفات والايرادات تحدث نتيجة قرارات يتخذها صاحب المشروع وليس نتيجة تطبيق القوانين والتعليمات .

٢- نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر ، ومطلع القرن العشرين مع ظهور المشاريع الكبيرة والشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الادارة ولضخامة تلك المشاريع والشركات من حيث المالكين والممولين تم تأصيل هذه النظرية والتي نظرت الى المشروع او الوحدة المحاسبية كشخصية معنوية منفصلة عن مالكيه وتعتبر هذه النظرية الاكثر قبولا في الفكر والتطبيق المحاسبي .

كما ان الموجودات وفق هذه النظرية تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها ، أما اللخصوم فتمثل الالتزامات على الوحدة ذاتها أي الالتزامات على الموجودات ، وتتكون هذه الالتزامات من حق ملاك المشروع (حملة الأسهم) ، ومن الدائنين الخارجيين الذين لهم حق في موجودات المشروع أيضا وتمثل الايرادات انجازات الوحدة الاقتصادية وهي ثمن السلع والخدمات المباعة التي تمثل زيادة في الموجودات بينما تمثل المصروفات المجهودات أو التضحيات اللازمة لتحقيق الانجازات متمثلة بتكاليف السلع والخدمات المباعة التي تمثل ايضا النقص في موجودات الوحدة . ويمثل رأس المال حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاما على المشروع لاصحابه كما هو الحال بالنسبة للدائنين الخارجيين .

ويمثل صافي الربح (الخسارة) او الزيادة (النقص) الصافي في موجودات المشروع ، ويتم قياسه بمقابلة الايرادات بالمصروفات ، وبما ان هدف المحاسبة تقييم آداء الادارة في استخدام موجودات المشروع فإن المفهوم المنطقي للربح هو نجاح الادارة في استخدام موجودات المشروع او فشلها في الاستخدام في حالة الخسارة . لذلك فأن المعادلة التي يمكن ان تمثل هذه النظرية هي :

الموجودات = المطلوبات (الالتزامات و رأس المال)

وان نظرية الشخصية المعنوية لم تستطع تقديم تفسير علمي لتحديد القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح للاسباب التالية :

١- تشترط هذه النظرية وجود رأس المال للوحدة ، يمكنها من ممارسة نشاطها في حين ان الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ليس لديها رأس مال .

٢- تعتمد هذه النظرية على مفاهيم الربح او الخسارة والذي ينعدم في الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح .

٣- تشترط هذه النظرية أن تتمتع الوحدات بالشخصية المعنوية المستقلة ، ولا تتوفر هذه الخاصية في الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح ، لكنها تعتمد على تخصيص الموازنة العامة في تمويل نشاطها.

٣- نظرية موارد الوحدة

ان مفهوم هذه النظرية يعتمد على الايرادات التي تحصل عليها الوحدة وتعتبر الاساس لتحديد المقدرة الانفاقية ومنطوق هذه النظرية (بان الموارد التي تحصل عليها الوحدة من انشطتها الذاتية هي التي تحدد مقدرتها الأنفاقية) .

وبهذا يكون توسع الوحدة يتوقف على حجم تلك الموارد فكلما حققت ايرادات كبيرة زاد نشاطها والعكس صحيح . ويصبح واضحا بان مجال تطبيق هذه النظرية يتعذر تطبيقه على نشاط الوحدات الحكومية لعدم حصول وحدات الدولة على الموارد المطلوبة لتنفيذ التزاماتها حيث يمكن ان تمثل معادلة الميزانية كما يلي :

الموارد المتحققة ذاتيا للوحدة = الالتزامات على الوحدة

فالوحدة التي لا تحقق موارد فانها ستكون غير قادرة على تنفيذ التزاماتها ، ومع ان بعض وحدات الدولة قد تحقق ايرادات مثل وحدات الجباية فان هذه الايرادات غير متحققة نتيجة نشاطها الذاتي وانما بحكم

تخصصها في الجباية مثل وحدات الضرائب والكمارك وبهذا تكون هذه الايرادات محصلة بموجب قانون معين وتكون نتيجة ذلك ايرادات سيادية تخص الدولة ككل ولاتخص الوحدة التي قامت بجباية تلك الايرادات .

وبذلك فان نظرية موارد الوحدة وما جاءت به من أفكار لا تصح ان تكون الاساس العلمي لتفسير القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح وذلك للأسباب الآتية :

١- لان عملية استلام الايرادات في الوحدات الحكومية مبني على اساس التخصص ، أي انه هناك وحدة حكومية متخصصة في جباية كل نوع من انواع الايرادات العامة مثل (دائرة الكمارك ، الهيئة العامة للضرائب) ، الأمر الذي يتعذر معه توزيع مصادر ايرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل ينسجم مع حاجات تلك الوحدة .

٢- انعدام الموازنة بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من ايرادات ، وبين المبالغ التي سمح لها بإنفاقها طبقا للقوانين والتعليمات ، فمثلا بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الدفاع لا يوجد لديها اي ايرادات بالرغم من ضخامة المصروفات التي تدفعها سنويا، في حين هنالك وحدات مثل المستشفيات العامة تحقق ايرادات قليلة لا تغطي مصروفاتها ، كما هناك نوع ثالث من الوحدات الحكومية مثل الهيئة العامة للضرائب ، تحقق ايرادات تفوق مصروفاتها .

رابعا : نظرية الاموال المخصصة

ان الوحدة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي لا ينطبق عليها مفهوم النظريات السابقة وعجزت تلك النظريات عن تقديم تفسير علمي وعملي في كيفية تحديد المقدرة الانفاقية لهذه الوحدات لانعدام رأس المال وحتى لو وجد فانه سينفذ بعد مدة معينة وتصبح حينئذ المقدرة مساوية الى الصفر وكذلك لعدم تحقيق هذه الوحدات على ايرادات ذاتية وحتى لو تحقق في بعض الوحدات قد لا يكفي لتغطية النشاط وفي القسم الاخر متحقق بحكم التخصص . والسؤال الذي يثار هنا كيف تستمر هذه الوحدات في النشاط وفق مفهوم الاموال التي تحتاجها الوحدة ، لذا برزت نظرية الأموال المخصصة لتعطي الحل المناسب وفق المنطوق التالي :

(تتحدد المقدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفها ولفترة زمنية معينة) .

ومن الملاحظ بأن النظرية اعلاه ترتكز على ثلاث عناصر رئيسية هي :

١- الجانب الكمي : اي كمية الأموال المحددة للوحدة من اجل انجاز نشاط معين يؤدي الى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة .

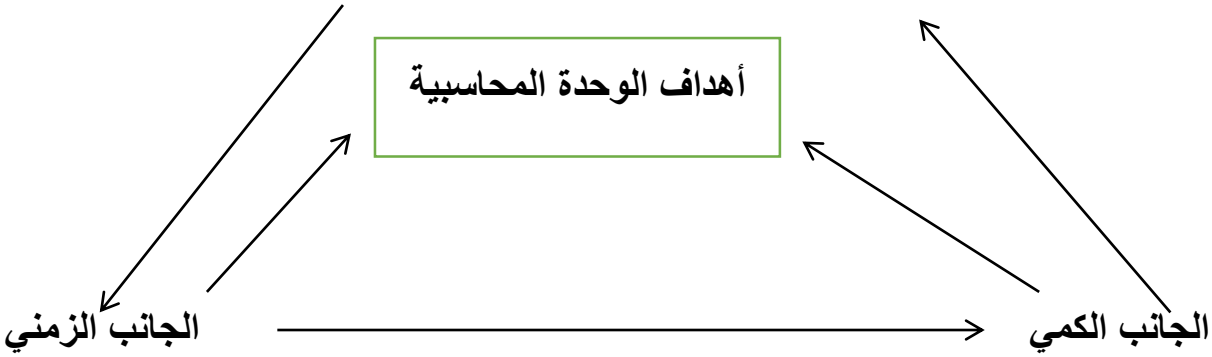
٢- الجانب النوعي : اي تحديد نوع النشاط المطلوب انجازه بالكمية المخصصة من الأموال ، وبما يؤدي الى تحقيق هدف الوحدة .

٣- الجانب الزمني : وهو المدة الزمنية التي تقتضي إنفاق كمية الاموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف .

ويمكن تلخيص الاركان الاساسية لنظرية الاموال المخصصة من خلال الشكل الآتي :

الجانب النوعي

(هو النشاط المؤدي الى تحقيق الهدف بالكمية المخصصة من الاموال)



الشكل اعلاه يبين الاركان الاساسية لنظرية الاموال المخصصة

أما المفاهيم المحاسبية وفق نظرية الاموال المخصصة فانها تتمثل بالآتي :

١- الموجودات : تتمثل بالاموال المخصصة للوحدة المحاسبية

٢- المطلوبات : القيود أو الشروط المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها .

٣- معادلة الميزانية : ستكون بالشكل الآتي :

الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها

٤- الايرادات والمصروفات : تمثل الايرادات التدفقات النقدية الداخلة الى الوحدة المحاسبية ، اما المصروفات فهي تمثل التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية .

ان نظرية الاموال المخصصة تلاءم نشاط الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، وذلك لما تتمتع به هذه النظرية من مزايا أهمها :

١- ان نظرية الاموال المخصصة لا تشترط ان يكون للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة ، وهذا ما ينطبق على الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، لكونها تعتمد على الموال التي تحصل عليها من وزارة المالية في تحديد مقدرتها الانفاقية .

٢- ان هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية ، وهذا ما موجود فعلا في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، حيث انها لا تمتلك رأس مال .

٣- لا تتطلب هذه النظرية قيام الوحدة المحاسبية بتحقيق ارباح او خسائر في نهاية السنة المالية ، وهذه الخاصية تجعلها أكثر ملائمة مع نشاط الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح .

٤- الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الاموال المخصصة هو توفير المعلومات للجهات ذات العلاقة عن الأموال المخصصة للوحدة والقيود المفروضة على استخدام هذه الأموال .

٥- أعطت هذه النظرية تعريف واضح ومتكامل للوحدة المحاسبية على انها :

(مجموعة من الاموال المخصصة لانجاز نشاط معين ، ويجب أن يكون استخدام تلك الاموال مقيدا بتحقيق الهدف الذي تأسست من أجله الوحدة)

العلاقة بين نظرية الاموال المخصصة والمحاسبة الحكومية

١- تعتبر الموازنة العامة الاداة الوحيدة لتمثيل نظرية الاموال المخصصة .

٢- تستمد الوحدة المحاسبية الغير هادفة للربح قدرتها الانفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا بموجب الموازنة العامة .

٣- ليس بإمكان الوحدة الحكومية زيادة تخصيصاتها الواردة في الموازنة العامة بأي نوع من أنواع الايرادات ، او عن طريق الاقتراض .

٤- يرتبط استخدام الوحدة الحكومية للتخصصات المعتمدة في الموازنة العامة بالفترة الزمنية المقررة لها ، والتي تكون سنة واحدة .

٥- يمكن وضع تحت تصرف الوحدة الحكومية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة الواحدة ، ويطبق ذلك على مشروعات خط التنمية القومية .

الفصل الثالث

الموازنة العامة للدولة

ان فكرة الموازنة العامة هي فكرة موجودة منذ قديم الزمان لعملية العد والترقيم والحساب والانظمة بصورة بدائية حيث ان الألواح الطينية المسجلة منها الامور المالية في عهد البابليين والتي يعود تاريخها الى سنة ٣٦٠٠ قبل الميلاد حيث تعد اقدم ما عرف عن الموازنة .

ووضعت أول موازنة في انكلترا سنة ١٦٨٩ م ، وظهرت الموازنة في فرنسا على أثر الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩ م ، وطبقت في روسيا سنة ١٨٦٣ م ، وأول قانون للموازنة كان في الولايات المتحدة الامريكية سنة ١٩٢١ م ، وتعتبر من اوائل الدول العربية التي طبقت الموازنة هي (العراق ، مصر ، سوريا) سنة ١٩٢١ م و ١٩٢٣ م .

أولا - تعريف الموازنة العامة :

(هي الجداول المتضمنة تخمين الايرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة) حسب ماجاء به قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ المادة / ٢ .

وتعرف على انها :

خطة سنوية اقتصادية مالية متمثلة بمجموعة من الأهداف والبرامج المقرر تنفيذها من قبل وحدات الدول المختلفة خلال فترة زمنية معينة (سنة مالية) معبرا عنها بتكاليف انشطة الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ومصادر تمويلها .

ومن خلال التعاريف اعلاه تبين ان :

١- الموازنة العامة تتكون من جزئين هما الايرادات وتتضمن ما يتوقع تحصيله من مبالغ خلال السنة المالية من مصادر الايراد المختلفة .

٢- جداول النفقات ، وتتضمن المبالغ المعتمدة (المخصصة) لوحدات الدولة خلال السنة المالية نفسها واوجه انفاقها لتنفيذ اعمال ومشاريع الدولة المختلفة .

ثانيا- خصائص الموازنة العامة

١- ان الموازنة تمثل خطة الدولة للسنة المالية القادمة .

٢- الوحدات الحكومية ليست مخيرة في التنفيذ وانما مسؤولة عن التنفيذ بتطبيق التعليمات والقوانين .

٣- السلطة المالية هي المسؤولة على مهمة الرقابة على مدى الالتزام بهذه الخطة المالية .

٤- كلما كان التنفيذ من قبل دوائر الدولة والالتزام العام بتنفيذ الخطة كلما كان الارتقاء بمستوى المهام بأحسن وجه وبنفس التكاليف المقررة .

٥- تقدير متوازن للمصروفات والايرادات لمدة محددة من الوقت .

ثالثا : اهداف الموازنة العامة

تهدف الموازنة العامة للدولة الى تحقيق مجموعة من الأهداف على مستوى الدولة منها:

١- اهداف تخطيطية : تهدف الموازنة العامة للدولة الى تحقيق مجموعة من الاهداف في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات عن طريق الآتي :

أ- تقدير النفقات الحكومية خلال الفترة القادمة .

ب- تقدير الايرادات ومصادر التمويل المتنوعة .

ج- الربط والتنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

د. التنسيق والتوفيق بين وحدات الجهاز الحكومية .

ه- وضع برنامج زمني لتنفيذ الموازنة .

٢- أهداف رقابية : تهدف الموازنة الى العاونة في تحقيق رقابة أكثر على عمليات التنفيذ عن طريق الآتي :

أ- قياس الآداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية .

ب- متابعة البرامج والأنشطة الحكومية .

ج- تقييم الآداء عن طريق مقارنة الايرادات والنفقات الفعلية مع ماتم تقديره في الموازنة السنوية وتحليل الفرق واقتراح الاجراءات التصحيحية .

د- الرقابة على الموجودات التي تمتلكها الوحدات الحكومية والمحافظة عليها .

ه- الرقابة عن مدى التزام الوحدات الحكومية في ترشيد الانفاق الحكومي و التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية والادارية .

٣- أهداف سلوكية : تهدف الموازنة الى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين في الجهاز الحكومي للدولة عن طريق الآتي :

أ- التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار .

ب- تحقيق التوافق بين الفرد وأهداف الوحدة أي بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة .

ج- زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤسين وتوفير أساس عادل للثواب والعقاب .

رابعا : قواعد اعداد الموازنة العامة للدولة (المبادئ)

تعتمد صياغة الموازنة على مجموعة من القواعد العامة هي :

١- مبدأ سنوية الموازنة :

هو ان تغطي التقديرات للنفقات والايرادات سنة واحدة بحيث تستقل كل سنة بنفقاتها وايراداتها لتمكن السلطة التشريعية من فرض رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ المستقرة حتى الآن .

فقد توضح من تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها تعد عن مدة زمنية محددة تكون عادة سنة واحدة حيث تعتبر مدة السنة افضل فترة تغطي جميع العوامل الموسمية التي تؤثر على الأنفاق العام وعلى الموارد العامة اضافة الى ان هذه المدة تعطي فرصة لأجراء مقارنة بين الإيرادات واوجه الانفاق بين سنة واخرى وتحديد اتجاهاتها ومدلولاتها . كما ان وضع تقديرات لمبالغ النفقات والايرادات لمدة تزيد عن السنة الواحدة تكون غير دقيقة واكثر تأثرا بعدم التأكد بالنسبة لعوامل عديدة منها تقلبات الاسعار او حدوث كوارث طبيعية .

٢- مبدأ شمولية الموازنة :

بموجب هذا المبدأ يقتضي أن تكون تخصيصات النفقات العامة وتخصيصات الايرادات العامة بصورة اجمالية ، وهذا يعني ان الدولة مكلفة بجباية الايرادات العامة وان وحدات الدولة المكلفة بجباية الايرادات ليس لها الحق في تنزيل النفقات العامة منها وقيد الصافي في موازنتها . أي عدم تخصيص ايراد معين لمجابهة نفقة معينة . وهذا يستلزم تجميع كافة الايرادات في صندوق الدولة لمواجهة نفقات وحدات الدولة المختلفة حسب ما مقرر لها من اعتمادات بموجب قانون الموازنة .

٣- مبدأ وحدة الموازنة :

وفقا لهذا المبدا يقتضي أن تعد الموازنة العامة بوثيقة واحدة تتضمن كافة تخصيصات النفقات في جانب مع كافة الايرادات في الجانب الآخر من الموازنة ، ويتضمن هنا المبدأ سهولة تقدير اجمالي كل من النفقات والايرادات التي تتكون منه الموازنة كما يسهل قياس الفرق بين جانبيها ان وجد سواء كان وفرا او عجزا ، كما يساعد هذا المبدأ على أحكام رقابة السلطة التشريعية على الموازنة ويسهل بالتالي استعمال حقها في المصادقة من عدمه .

٤- مبدأ النشر والعلانية للموازنة :

يجب ان تنشر الموازنة وتبلغ الجهات المختصة حيث ما يخص الجمهور يفترض ان تنشر الاجمالايات ومقدار الدعم والعجز والاتجاهات العامة الاقتصادية والاجتماعية للموازنة والاحصائيات الخاصة بالمقارنات بينها وبين موازنات السنوات السابقة. أما السلطة التشريعية فيفترض ابلاغها بالتفاصيل حسب الهيكل التنظيمي للدولة والتقسيم الجغرافي للوحدات الادارية ومدى اتساق الموازنة مع خطط التنمية ويتم ابلاغ وحدات الدولة بما يخصها من تقديرات بصورة تفصيلية وتحليلية لتسهيل عملية التنفيذ والرقابة .

٥- مبدأ توازن الموازنة :

تعني كذلك التوازن الحسابي اي ينبغي ان تكون :

مجموع تقديرات الايرادات العامة = مجموع تقديرات النفقات العامة ، وهذا يعني عدم تحقيق وفر او عجز في الموازنة . ان هذه النظرية مبنية على اساس تجنب العجز في الموازنة وكيفية تمويلها فان تمت تغطيته عن طريق القروض فان الفترة المالية التي تحقق فيها العجز تستفيد من القروض المستلمة لتمويل العجز وتتحمل كلفتها (القروض وفوائدها) الفترة المالية اللاحقة ، أما من جهة اخرى فهو تجنب التضخم وما يترتب عليه من محاذير اقتصادية .

اما النظرة الحديثة لمبدأ توازن الموازنة فمهومه اشمل واعم اذ ينصرف الى التوازن الاقتصادي الشامل (التوازن بين الدخل القومي المتوقع وبين الانفاق القومي المتوقع) ووفق هذه النظرية فمفهوم توازن الموازنة لا ينصرف الى مجرد توازن حسابي بين كم من النفقات وكم من الايرادات بل ينظر اليه على نحو اعمق وذلك من خلال ما تمارسه الموازنة بجانبيها من ايرادات ونفقات من اثار على النشاط الاقتصادي ويمكن تحقيق العجز في اعداد الموازنة العامة للدولة كما في الحالات التالية :

١- زيادة المصروفات العامة مع الابقاء على نفس مستوى الايرادات .

٢- الابقاء على مستوى المصروفات العامة مع تخفيض للايرادات .

٣- تخفيض المصروفات العامة مع الايرادات على ان يكون التخفيض للايرادات اكبر .

٤- زيادة حجم المصروفات العامة والايرادات سوية على ان تكون الزيادة في المصروفات اكبر .

كما يمكن تحقيق الفائض في اعداد الموازنة العامة للدولة في الحالات التالية :

١- زيادة نسبة الايرادات العامة مع الابقاء على حجم نفس المصروفات .

٢- الابقاء على نسب الايرادات العامة مع تخفيض حجم المصروفات العامة .

٣- تخفيض كل من المصروفات مع الايرادات على ان يكون التخفيض للمصروفات اكبر .

٤- زيادة حجم المصروفات والايرادات سوية على ان تكون نسبة زيادة الايرادات اكبر .

ويجب ان يفهم هنا بان توازن الموازنة يحصل متى ما حصل التوازن في الاقتصاد والاستخدام التام للقوى العاملة .

مكونات ومراحل الموازنة العامة

أولا - مكونات الموازنة الإتحادية

تتكون الموازنة العامة من جزئين أساسيين وحسب طبيعة النشاط الذي تغطيه هذه الموازنات وهي :

أولا: النفقات الجارية : هي الموازنة المتعلقة بالإيرادات والنفقات الإعتيادية المتكررة سنويا والتي تتعلق بالنفقات التشغيلية و تتولى وزارة المالية تجميعها ومناقشتها ومتابعة تنفيذها.

ثانيا: النفقات الإستثمارية (المشاريع الرأسمالية) : هي الموازنة المتعلقة بالمشاريع الرأسمالية السنوية وتتولى وزارة التخطيط إعدادها ومتابعة تنفيذ المشاريع الرأسمالية وفق تعليمات تنفيذ الموازنة الإستثمارية السنوية.

بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ جرى توحيد الموازنتين (الجارية والإستثمارية) بموازنة واحدة هي الموازنة العامة الاتحادية وأنيطت صلاحية تنفيذها بوزير المالية وبالتشاور مع وزير التخطيط ؛ وتقوم وزارة التخطيط بإعداد المنهاج الإستثماري وتوزيع التخصيصات على الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة وتتولى وزارة المالية عملية التمويل .

ثانيا : مراحل إعداد الموازنة العامة الاتحادية :

إعداد الموازنة العامة الإتحادية: تمر بمراحل عديدة تنظيمية وتحضيرية وإدارية وتشريعية وللوزارات كافة وللدوائر غير المرتبطة بوزارة ورغم أن الموازنة هي عبارة عن خطة الدولة لما تقوم به في السنة القادمة والتي تمثل أهدافا وبرامج وتكاليف إلا أنها في الوقت نفسه تمثل قانونا واجب التنفيذ ويترتب على عدم الإلتزام به المسائلة والمحاسبة الإدارية أو القانونية (دائرة الموازنة في وزارة المالية مسؤولة عن اعداد الموازنة العامة للدولة وبالتشاور او التنسيق مع وزارة التخطيط) وان عملية الاعداد تمر بالمراحل التالية :

أولا: إصدار تعليمات إعداد الموازنة من قبل وزارة المالية وبالتشاور مع وزارة التخطيط (على ضوء الستراتيجية التي يقرها مجلس الوزراء) والتي توضح فيها الستراتيجية المقررة للسنة القادمة. وكذلك إصدار إستمارات إعداد الموازنة وتوزيعها على الدوائر كافة لغرض إعداد موازنتها بموجب ً بنودها وإسلوب تصنيفها ويكون إبتداءا من شهر مايس من كل عام.

ثانيا: مرحلة إعداد الموازنة من قبل دوائر الدولة وذلك بإصدار أمر بتشكيل لجنة مختصة لكل دائرة رئيسية يشارك فيها ممثلون لكل التشكيلات لتلك الدائرة مع ممثلين من الدائرة المالية ودائرة التدقيق والمفتش العام وكل تشكيل عليه أن يوضح ما يحتاجه للسنة القادمة وفقا لأهدافه وبرامجه التي ينوي تحقيقها خلال فترة لا تتعدى شهر حزيران.

ثالثا: مرحلة مناقشتها من قبل الوزارات المعنية بعد تجميعها من التشكيلات والدوائر الفرعية حيث تشكل لجنة في مركز الوزارة أو الدوائر الرئيسية غير المرتبطة بوزارة تتولى مناقشة الدوائر التابعة لها على كل بند من بنود الموازنة وعلى كل مبلغ وهو ما يتطلب أن تكون الدوائر على علم بما خططت له وبعد

النقاشات يتم الاتفـــاق على صيغة نهائية لموازنة الوزارة أو الدائرة الرئيسية وتشكيلاتها ثم تقدم إلى وزارتي المالية والتخطـــــيط بحسب نوع الموازنة خلال شهر تموز.

رابعا: مرحلة المناقشة في وزارة المالية: تتولى وزارة المالية تشكيل لجان متخصصة لمناقشة دوائر الدولة التي لها موقع ضمـن الموازنة وذلك بإعداد جدول زمني يتضمن تاريخ المناقشة لكل وزارة أو دائرة رئيسية وعلـــى شكل مجاميـــــــــع محـــددة وتواريخ محددة، وكذلك الحال مع وزارة التخطيط فيما يخص المشاريع الإستثمارية ويجب أن تنتهي تلك المناقشات خلال شهر آب تقدم بعدها إلى مجلس الوزراء مطلع شهر ايلول.

خامسا: مرحلة المناقشة والإقـــــــــرار من قبل مجلس الوزراء : حـيث تكون لها جلسات خاصة ومهمة وذلك لأهميـــة موضـــوع الموازنـــــة بإعتبارها خطة الدولة بكاملها للسنة القادمة والتي ينبغي أن تتضمن تحقيق تلك الأهداف وسد الإحتياجات وتحقيــق النمو الإقتصادي وتقديم الخدمات وبعد إقرارها، تقدم إلى مجلس النواب وذلك قبل العاشر من شهر تشرين الأول.

سادسا: مرحلة المناقشة في مجلس النواب وهي من المراحل المهمة والأساسية حيث يتوقف عليها إقرار الموازنة أو تأجيلهـا أو رفـــــض بعض بنودها أو تغييرها وتتخلل هذه المرحلة إعتبارات عديدة منها إقتصادية وإجتماعيـــة وإنسانية وثقافيـــــة وسياسية وبعد إقرار الموازنة، إن أقرت، ترسل إلى مجلس الرئاسة للمصادقة عليها.

سابعا: مرحلة المصادقة من قبل مجلس الرئاسة حيث تتم مراجعتها من قبل المجلس والتأكد من تطابقها مع الأهداف والأولويات ثم تتم المصادقة وبهذا تصبح تشريع واجب الإلتزام به من قبل كافة الجهات وأن يكون ذلك قـبل نهاية السنة المالية.

ثامنا: مرحلة طبعهـــا من قبل وزارتي الماليـة والتخطيط وتوزيعها على الدوائـر كل حـسب ما يخصها منها لكي تبدأ مرحلة التنفيذ.

تقسيمات الموازنة تقسم الموازنة إلى قسمين:-

أ .النفقات الجارية

أولا :التقسيم الإداري :

بموجبه تقسم الوحدات المنفـذة للموازنة إلى الباب ويمثل الوزارة أو الدائرة الرئيسية التي لا ترتبط بوزارة . ثم القســم ويمثل المديريات العامة والتشكيلات الرئيسية التي ترتبـــط بالوزارة وتعتبر من تشكيلاتها وتقسم الدائرة أحيانا إلى تشكيلات وكل تشكيل يرمز له بالفـــرع .

ثانيا :التقسيم الإقتصادي :

وبموجبه تقسم المصروفات إلى تقسيمات وفقا للأثر الإقتصادي وكل تقسيم ، يسمـى فصل رئيسي مثل تعويضات الموظفين ، المستلزمات السلعية ، المستلزمات الخدمية ، صيانة الموجودات ، النفقات

الرأسمالية ، المنح والاعانات وخدمة الدين ، الالتزامات والمساهمات الاجتماعية ، البرامج الخاصة ، الرواتب والمكافآت التقاعدية والمنافع الاجتماعية .

ثالثا :التقسيم النوعي :

وبموجبـــه تقســم الفصول الرئيسية الواردة أعـــلاه إلى مواد وانواع وتفاصيل النوع حسب المصروف ويصل الى اربع مستويات .

رابعا :التقسيم الوظيفي :

وبموجبـــــــه تقسـم الموازنـة لأغراض وزارة المالية حسب الوظائف الرئيسية مثلا الأمن، الدفاع، الصحة، التعليم، إلخ.

خامسا :التقسيم الجغرافي :

بموجبه تقسم الموازنة حسب المحافظات والأقاليم إنسجاما مع الدستور وكذلك لتوفيـــر بيانات لأغراض التخطيط والتنمية.

ب – النفقات الاستثمارية (الرأسمالية) :

يتم تقسيمها على أساس القطاعات الإقتصادية أو المشاريع وتقسيم المشروع إلى فقراته ويكون على أساس القطاع والمشروع والمواد والأنواع والتسلسلات وعلى مستوى التصنيف الاقتصادي الحسابات الفرعية للتبويب حسب اوجه الصرف كما في النفقات الجارية.

الجداول ادناه توضح التبويب الاقتصادي للمصروفات العامة بموجب الدليل المحاسبي المتوافق مع احصاءات مالية الحكومية الذي اصدرته وزارة المالية في عام ٢٠٠٧ :

تصنيف الايرادات :

البيان	نـــوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع
الإيرادات	١			
الايرادات النفطية والثروات المعدنية		٠١		
ايرادات تصدير النفط الخام			٠١	
الضرائب على الدخول والثروات		٠٢		
الضرائب السلعية ورسوم الانتاج		٠٣		
الرسوم		٠٤		
حصة الموازنة من ارباح القطاع العام		٠٥		
الايرادات الرأسمالية		٠٦		
الايرادات التحويلية		٠٧		
ايرادات اخرى		٠٨		

تصنيف المصروفات

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	الفصل	المادة	النوع	تفاصيل النوع
النفقات	٢.					
نفقات جارية		٠١				
تعويضات الموظفين			٠١			
الرواتب والاجور				٠١		
رواتب					٠١	
المستلزمات الخدمية			٠٢			
المستلزمات السلعية			٠٣			
صيانة الموجودات			٠٤			
النفقات الرأسمالية			٠٥			
المنح والإعانات وخدمة الدين			٠٦			
الالتزامات والمساهمات الخارجية			٠٧			
البرامج الخاصة			٠٨			
المساعدات الاجتماعية			٠٩			

تصنيف الموجودات

البيان	نوع الاستمارة	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس
الموجودات	٣					
النقد		١				
حسابات السلف		٢				
حسابات مدينة اخرى		٣				
قروض		٤				
استثمارات		٥				
حسابات التسوية المدينة		٦				
الحسابات النظامية المدينة		٧				

تصنيف المطلوبات :

البيان	نوع الاستمارة	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس
المطلوبات	٤					
الحسابات النقدية الدائنة		١				
حسابات الامانات		٢				
حسابات دائنة اخرى(الدائنون)		٣				
الاقتراض		٤				
حسابات التسوية الدائنة		٥				
حسابات جارية للتمويل		٦				
حسابات النتيجة		٧				
الحسابات النظامية الدائنة		٨				

العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي

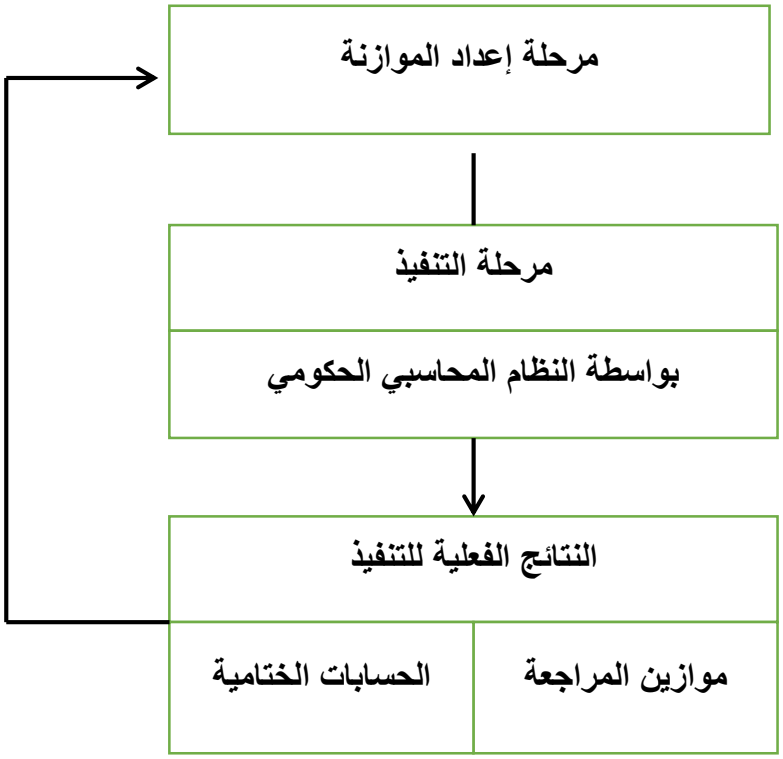
يعتبر النظام المحاسبي الحكومي الاداة لتنفيذ الموازنة العامة ويشكل النظام المحاسبي الاساس الذي تستند الموازنة في مراحلها المختلفة (الاعداد و الاعتماد ، التنفيذ ، الرقابة) .

فالموازنة كما عرفت سابقا بأنها خطة معتمدة تتضمن تقديرات للايرادات والمصروفات المتوقع حصولها خلال الفترة الزمنية القادمة ولاحظنا بأن هذه الأرقام مصنفة وتحمل ترميز خاص لكل نفقة ولكل ايراد .

ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة . وعليه فان عملية التنفيذ الفعلي التي تثبت قيودها المحاسبية بالمستندات الخاصة بالصرف والقبض والتي تدخل المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية في موازين المراجعة لما حصل لخطة الموازنة العامة .

وان اتخاذ القرارات في خصوص اعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الايرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج .

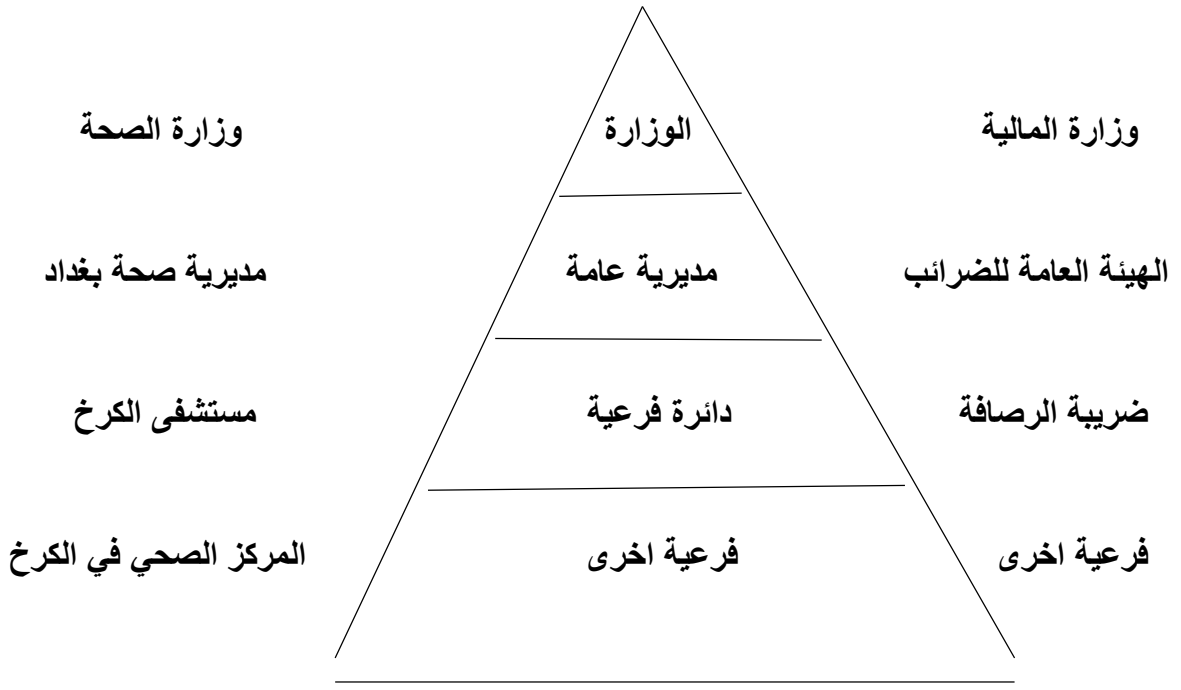
والشكل ادناه يوضح العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومية :


مرحلة إعداد الموازنة
مرحلة التنفيذ
بواسطة النظام المحاسبي الحكومي
النتائج الفعلية للتنفيذ
موازين المراجعة
الحسابات الختامية

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 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 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 للانواع المقررة في الموازنة العامة)) .

ثانيا : واجبات الخزينة العامة :

١- قبض الايرادات المتحققة لوحدات الدولة من مصادر الايراد 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 للايرادات والنفقات وما يتعلق بهما من تسويات وحسابات وسيطة وقيدها في مجموعة دفترية متكاملة منتظمة يمكن استخراج نتائج منها ومعلومات في فترات منتظمة .

٥- تأمين اجهزة 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 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 نقدي لدى الخزائن الرئيسية	القيود المحاسبية في حالة وجود عجز نقدي لدى الخزائن الرئيسية
الخزينة الرئيسية	**الخزينة الرئيسية**
***** من حـــ/ جاري دائرة المحاسبة (وحدة التمويل المركزي)**	***** من حـــ/ البنك**
***** الى حـــ/ البنك**	***** الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة (وحدة التمويل المركزي)**
ارسال الفائض النقدي الى وزارة المالية / دائرة المحاسبة	**استلام مبلغ نقدي لتغطية العجز النقدي من وزارة المالية / دائرة المحاسبة**
دائرة المحاسبة (وحدة التمويل المركزي)	**دائرة المحاسبة (وحدة التمويل المركزي)**
***** من حـــ/ البنك**	***** من حـــ/ جاري الخزينة المستلمة للمبلغ**
***** الى حـــ/ 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 (١)	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
خزينة (٢)	٤٠٠٠	(٢٠٠٠٠ -)
خزينة (٣)	١٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠٠
خزينة (٤)	٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
خزينة (٥)	٦٠٠٠	١١٠٠٠٠
خزينة (٦)	٦٠٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠٠٠
خزينة (٧)	٥٠٠٠	٢٧٥٠٠٠

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 ⟵ ١٠٠٠٠٠٠ مليون دينار

والحد الاعلى بهذه الخزائن ⟵ ٥٠٠٠٠٠٠ خمسة ملايين .

ب- ان يكون الحد الادنى للخزائن ٥ ، ٦ ، ٧ ⟵ ٣٠٠٠٠٠٠ ثلاثة ملايين دينار .

والحد الاعلى لهذه الخزائن ⟵ ١٠٠٠٠٠٠٠ عشرة ملايين .

ج- يكون رصيد وحدة التمويل المركزي خزينة (١) بعد تحويل النقد واجراء التعديلات اعلاه لايقل عن (١٠٠٠٠٠٠٠٠) مائة مليون دينار .

<u>الحـــل :</u>

١- الموجود النقدي لأي خزينة = الموجود النقدي لها في الصندوق + الموجود النقدي لها في البنك

الموجود النقدي للخزينة (١) = ٢٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠٠ = ٤٢٠٠٠٠٠

الموجود النقدي للخزينة (٢) = ٤٠٠٠ + (- ٢٠٠٠٠) = (- ١٦٠٠٠)

الموجود النقدي للخزينة (٣) = ١٢٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠٠٠ = ٧١٢٠٠٠٠

الموجود النقدي للخزينة (٤) = ٢٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠ = ١٢٥٠٠٠٠

الموجود النقدي للخزينة (٥) = ٦٠٠٠ + ١١٠٠٠٠ = ١١٦٠٠٠

الموجود النقدي للخزينة (٦) = ٦٠٠٠٠٠٠ + ٢٩٠٠٠٠٠٠ = ٢٩٦٠٠٠٠٠

الموجود النقدي للخزينة (٧) = ٥٠٠٠ + ٢٧٥٠٠٠ = ٢٨٠٠٠٠

.....

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

= ((١١٨٥٠٠٠ + ٤١٣٦٥٠٠٠)) = ٤٢٥٥٠٠٠٠

.....

٣- أ- الموجود النقدي للخزينة (٢) = (- ١٦٠٠٠)

المقرر ان يكون الحد الأدنى = ١٠٠٠٠٠٠

*** نحتاج الى تمويل = ١٠٠٠٠٠٠ – (- ١٦٠٠٠) = ١٠١٦٠٠٠**

ويكون القيد في سجلات خزينة (٢)	القيد في سجلات خزينة (١)
١٠١٦٠٠٠ من حـــ/ البنك	١٠١٦٠٠٠ من حـــ/ جاري خزينة (٢)
١٠١٦٠٠٠ الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (١)	١٠١٦٠٠٠ الى حـــ/ البنك
استلام مبلغ التمويل العجز النقدي للحد الادنى	دفع مبلغ الى خزينة (٢) لتغطية العجز للحد الادنى
.....	.....

- الموجود النقدي للخزينة (٣) = ٧١٢٠٠٠٠ دينار
المقرر ان يكون الحد الاعلى = ٥٠٠٠٠٠٠ خمسة ملايين .
*** الفائض النقدي ٧١٢٠٠٠٠ ــ ٥٠٠٠٠٠٠ = ٢١٢٠٠٠٠ دينار**

ويكون القيد في سجلات خزينة (٣)	القيد في سجلات خزينة (١)
٢١٢٠٠٠٠ من حـــ/ جاري خزينة (١)	٢١٢٠٠٠٠ من حـــ/ البنك
٢١٢٠٠٠٠ الى حـــ/ البنك	٢١٢٠٠٠٠ الى حـــ/ جاري خزينة (٣)
ارسال الفائض المتراكم الى وحدة التمويل المركزي خزينة (١)	استلام مبلغ الفائض النقدي من خزينة (٣)

.....

- الموجود النقدي للخزينة (٤) = ١٢٥٠٠٠٠
وبما ان الحد الأدنى (١٠٠٠٠٠٠) دينار والحد الأعلى المسموح به (٥٠٠٠٠٠٠) 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 ــ الموجود النقدي للخزينة (٥) = ١١٦٠٠٠ دينار .
والمقرر ان يكون الحد الادنى = ٣٠٠٠٠٠٠
*** يجب ان تمول بمقدار = ٣٠٠٠٠٠٠ ــ ١١٦٠٠٠ = ٢٨٨٤٠٠٠**

ويكون القيد في سجلات خزينة (٥)	القيد في سجلات خزينة (١)
٢٨٨٤٠٠٠ من حـــ/ البنك	٢٨٨٤٠٠٠ من حـــ/ جاري خزينة (٥)
٢٨٨٤٠٠٠ الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (١)	٢٨٨٤٠٠٠ الى حـــ/ البنك
استلام مبلغ التمويل العجز النقدي للحد الادنى	دفع مبلغ الى خزينة (٥) لتغطية العجز للحد الادنى

.....

- الموجود النقدي للخزينة (٦) = ٢٩٦٠٠٠٠٠ دينار
والمقرر ان يكون الحد الادنى = ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار
*** الفائض النقدي = ٢٩٦٠٠٠٠٠ ــ ١٠٠٠٠٠٠٠ = ١٩٦٠٠٠٠٠**

ويكون القيد في سجلات خزينة (٦)	القيد في سجلات خزينة (١)
١٩٦٠٠٠٠٠ من حـــ/ جاري خزينة (١)	١٩٦٠٠٠٠٠ من حـــ/ البنك
١٩٦٠٠٠٠٠ الى حـــ/ البنك	١٩٦٠٠٠٠٠ الى حـــ/ جاري خزينة (٦)
ارسال الفائض المتراكم الى وحدة التمويل المركزي خزينة (١)	استلام مبلغ الفائض النقدي من خزينة (٦)

.....

- الموجود النقدي للخزينة (٧) = ٢٨٠٠٠٠ دينار .
والمقرر الحد الأدنى = ٣٠٠٠٠٠٠ دينار
*** تمول هذه الخزينة بمبلغ = ٣٠٠٠٠٠٠ ــ ٢٨٠٠٠٠ = ٢٧٢٠٠٠٠ دينار .**

ويكون القيد في سجلات خزينة (٧)	القيد في سجلات خزينة (١)
٢٧٢٠٠٠٠ من حـــ/ البنك	٢٧٢٠٠٠٠ من حـــ/ جاري خزينة (٥)
٢٧٢٠٠٠٠ الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة وحدة التمويل المركزي خزينة (١)	٢٧٢٠٠٠٠ الى حـــ/ البنك
استلام مبلغ التمويل لتغطية العجز النقدي للحد الادنى	دفع مبلغ الى خزينة (٧) لتغطية العجز للحد الادنى

.....

٣- ج – الموجود النقدي للخزينة رقم (١) = ٤٢٠٠٠٠٠ دينار

وحدة التمويل المركزي (قبل حركة النقد) كما يلي :

حـ/ الصندوق		حـ/ البنك	
٢٠٠٠٠٠ الرصيد			٤٠٠٠٠٠٠ الرصيد

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

حـ/ الصندوق		حـ/ البنك	
٢٠٠٠٠٠ الرصيد		٤٠٠٠٠٠٠ الرصيد	١٠١٦٠٠٠ حـ/ خزينة (٢)
		٢١٢٠٠٠٠ حـ/ خزينة (٣)	٢٨٨٤٠٠٠ حـ/ خزينة (٥)
		١٩٦٠٠٠٠٠ حـ/ خزينة (٦)	٢٧٢٠٠٠٠ حـ/ خزينة (٧)
			١٩١٠٠٠٠٠ الرصيد
		٢٥٧٢٠٠٠٠	٢٥٧٢٠٠٠٠
		١٩١٠٠٠٠٠ الرصيد	

الموجود النقدي للخزينة (١) يصبح = ٢٠٠٠٠٠ + ١٩١٠٠٠٠٠ = ١٩٣٠٠٠٠٠

وبما ان المقرر ان لايقل رصيد وحدة التمويل المركزي خزينة (١) عن (١٠٠٠٠٠٠٠٠) مائة مليون دينار .

*** العجز النقدي = ١٠٠٠٠٠٠٠٠ – ١٩٣٠٠٠٠٠ ٨٠,٧٠٠,٠٠٠ 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 : ٨٠٧٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك

٨٠٧٠٠٠٠٠ الى حـ/ القروض الممنوحة للدولة

عن استلام قرض لتغطية العجز النقدي للخزينة العامة

الفصل الرابع / الجزء الثاني

مثال تطبيقي : أن الرصيد النقدي لدائرة المحاسبة قسم الامور النقدية في الحساب الجاري لها هو ١٤٧٥٠٠٠٠ دينار .

في يوم ١ / ٣ / ٢٠١٧ مولت خزينة محافظة ديالى بمبلغ مقداره ٥٧٥٠٠٠٠ دينار لحاجة المحافظة لها من دائرة المحاسبة قسم الامور النقدية .

وفي يوم ١٠ / ٣ / ٢٠١٧ مولت خزينة محافظة ديالى دائرة صحة ديالى بمبلغ مقداره ٣٧٥٠٠٠٠ دينار لحاجة مستشفى بعقوبة التعليمي لها ، اذا علمت أن الرصيد النقدي للحساب الجاري لدائرة خزينة ديالى ٤٢٥٠٠٠٠ دينار وان الرصيد النقدي لصحة ديالى ١٧٥٠٠٠٠ دينار .

وفي يوم ١٥/ ٣ / ٢٠١٧ مولت دائرة المحاسبة خزينة محافظة ديالى بمبلغ مقداره ٣٠٠٠٠٠٠ دينار لحاجتها الماسة لانجاز بعض المشاريع .

وفي يوم ٢٠ / ٣ / ٢٠١٧ تم اعادة مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠) الى خزينة محافظة ديالى من قبل صحة ديالى لعدم الحاجة له .

المطلوب / أ- الرصيد النقدي المتبقي للحسابات الجارية كل من :

١. دائرة المحاسبة قسم الامور النقدية . ٢. دائرة خزينة محافظة ديالى

٣. دائرة صحة ديالى

ب- القيود المحاسبية في خزينة محافظة ديالى وحسب تواريخها .

الحل : فرع أ :

دائرة المحاسبة قسم الامور النقدية	دائرة خزينة محافظة ديالى	دائرة صحة ديالى
١٤٧٥٠٠٠٠ رصيد	٥٧٥٠٠٠٠ في ١ / ٣ / ٢٠١٧	+ ٣٧٥٠٠٠٠ في ١٠ / ٣ / ٢٠١٧
- ٥٧٥٠٠٠٠ في ١ / ٣ / ٢٠١٧ صرف	- ٣٧٥٠٠٠٠ في ١٠ / ٣ / ٢٠١٧	١٧٥٠٠٠٠ رصيد
- ٣٠٠٠٠٠٠ في ١٥ / ٣ / ٢٠١٧	٢٠٠٠٠٠٠ المتبقي	٥٥٠٠٠٠٠
٦٠٠٠٠٠٠ مجموع نهائي	+ ٤٢٥٠٠٠٠ رصيد	- ٢٥٠٠٠٠٠ في ٢٠ / ٣ / ٢٠١٧
	٦٢٥٠٠٠٠ الرصيد	٣٠٠٠٠٠٠ المجموع النهائي (المتبقي)
	+ ٣٠٠٠٠٠٠ في ١٥ / ٣ / ٢٠١٧	
	٩٢٥٠٠٠٠	

	+ ٢٥٠٠٠٠٠ في ٢٠ / ٣ / ٢٠١٧	
	١١٧٥٠٠٠٠ مجموع نهائي (المتبقي)	

الحل / فرع ب

١ / ٣ / ٢٠١٧ تسجل القيد المحاسبي التالي (تنظيم مستند قيد)

٥٧٥٠٠٠٠ من حـ/ البنك

٥٧٥٠٠٠٠ الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة قسم الامور النقدية

.....

١٠ / ٣ / ٢٠١٧ تسجل القيد المحاسبي التالي (تنظيم مستند صرف)

٣٧٥٠٠٠٠ من حـــ/ جاري صحة ديالى

٣٧٥٠٠٠٠ الى حـــ/ البنك

.....

١٥ / ٣ / ٢٠١٧ تسجيل القيد المحاسبي التالي (تنظيم مستند قيد)

٣٠٠٠٠٠٠ من حـــ/ البنك

٣٠٠٠٠٠٠ الى حـــ/ جاري دائرة المحاسبة

.....

٢٠ / ٣ / ٢٠١٧ تسجل القيد المحاسبي التالي (ينظم مستند قيد)

٢٥٠٠٠٠٠ من حـــ/ البنك

٢٥٠٠٠٠٠ الى حـــ/ جاري صحة ديالى

النظام المحاسبي الحكومي في ظل المركزية واللامركزية

هناك اختلاف في طبيعة الحكومة الخاضعة للمحاسبة الحكومية وهذا الاختلاف يكون في حجم العمل المحاسبي وفي الكادر الحسابي والتدقيقي ، مما قد يؤدي الى تحويل وعدم امكانية قسم من الوحدات في تمشية امورها المالية والمحاسبية ما لم تعتمد على دائرة اخرى في مجال التنظيم المحاسبي او التدقيق والمتابعة وعليه انقسم اسلوب العمل المحاسبي الى قسمين :

- النظام المحاسبي الحكومي المركزي .

- النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي .

اولا : النظام المحاسبي الحكومي المركزي :

يعني وجود ادارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة لوحدات الدولة واجراء التدقيق الاصولي والرقابة على تلك التصرفات وتقديم البيانات الدورية المتمثلة بموازين المراجعة الشهرية والحسابات الختامية للدولة والمتمثلة بحساب قياس النتيجة والمركز المالي للدولة (الميزانية العمومية) .

وبعبارة اخرى هو ارتباط الوحدة الحكومية بدائرة اخرى (أي عدم وجود استقلالية محاسبية لهذه الوحدة) وعليه نستنتج من ذلك بأن النظام المركزي لم يعط للوحدات استقلالية محاسبية وانما جعل ارتباطها بدائرة مالية ومحاسبية مرتبطة بوزارة المالية (خزينة الدولة) وجعل هذه الدائرة هي المسؤولة عن مهمة العمل المحاسبي لتلك الوحدات .

- انواع المركزية :

١. النظام المحاسبي المركزي البسيط : هو ارتباط كافة دوائر الدولة بدائرة واحدة (الخزينة) وتقوم هذه الدائرة بمسؤولية العمل المحاسبي في تلك الوحدات ويستخدم في البلدان صغيرة المساحة وذات الوحدات القليلة اما الوحدات الاكثر اتساعا فمن الصعوبة استخدام هذا النوع من النظام ويمتاز بالتعقيد في العمل المحاسبي اذا اتسعت وكثرت الوحدات مما يؤدي الى عدم السيطرة المحاسبية والمالية .

٢. النظام المحاسبي المركزي المركب : هو ارتباط كافة دوائر الدولة بأكثر من دائرة اي وجود عدد من الخزائن وترتبط كل خزينة بمجموعة من الدوائر تتولى مهام العمل المحاسبي وتنظيمه وتدقيقه للوحدات المرتبطة بها والواقعة ضمن حدودها الادارية ، تم اعتماد هذا النوع منذ نشوء الدولة العراقية ويمتاز بقلة التعقيد واالسيطرة على العمليات المالية والمحاسبية اي توزيع العمل المحاسبي على عدد اكثر من الخزائن مما يؤدي الى اكتمال العمل المحاسبي بصورة جيدة ومتناسقة .

أما مسؤوليات الوحدات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المركزي فتختصر في تهيأة مستلزمات الصرف الأولية وتعزيزها بالوصولات والمستمسكات الاصولية وارسالها الى الخزينة التي ترتبط بها الدائرة بعد توقيعها من الآمر بالصرف (الرئيس الاعلى للدائرة) ، وتدقيق المعاملة المالية من كافة

جوانبها الشكلية والتنظيمية ما يتعلق بالموازنة والتأكد من عدم وجود نقص او خطأ في عملية التسجيل ثم يصرف مبلغها الى صاحب العلاقة وهذا يحدث في الخزينة .

وتتولى الخزينة في نهاية كل شهر اعداد كشوفات الحسابات الشهرية والسنوية وارسالها الى دائرة المحاسبة لغرض الرقابة والتوحيد .

اسلوب الرقابة في ظل النظام المحاسبي الحكومي المركزي :

ان اجهزة الرقابة السابقة للصرف تكون من ضمن مهام الوحدة المركزية الرئيسية (الخزينة) والتي ترتبط بها الوحدات . وتكون الخزينة وحدة محاسبية مستقلة عن الوحدة التي نشأت فيها معاملة الصرف وترتبط اداريا وفنيا بالجهاز المركزي المسؤول عن تنظيم حسابات الدولة والمتمثل بوزارة المالية – دائرة المحاسبة .

ان هذا الارتباط يعطيها الاستقلالية التامة في رفض المعاملات المالية المخالفة للقوانين والتعليمات المالية دون تعرضها الى اي ضغوط ادارية من قبل الوحدة التي نشأت فيها ، علما ان ذلك لايمنع قيام الوحدات بممارسة مسؤولياتها بالرقابة على التصرفات المالية وهنا ستمتد ظاهرة الازدواج المحاسبي الى التدقيق والرقابة مما يضيف للنظام المركزي صفة الاطمئنان الكامل على سلامة التصرفات المالية التي تقوم بها الوحدات الخاضعة لقواعده ويجعل منه اكثر ملائمة بالنسبة للسلطة المالية لتحقيق الاستخدام الامثل للموارد المالية .

كما ان هيئات ديوان الرقابة المالية التي تمارس رقابة السلطة التشريعية تمارس دورها في مراجعة حسابات اية دائرة حكومية في ظل النظام المركزي بحكم الاختصاصات المسؤول عنها الديوان مما يزيد في احكام السيطرة على التصرفات المالية .

مزايا النظام المحاسبي المركزي :

١. يمتاز بوجود دائرة مالية ومحاسبية متخصصة ومستقلة تتولى مهام العمل المحاسبي والرقابي بعيدا عن الضغط الاداري للوحدات المنفذة وتوفير في عدد الكوادر المحاسبية المطلوبة لادارة العمل المحاسبي للدولة كنتيجة طبيعية لقلة عدد الخزائن مما يساعد في اختيار نوعية الكوادر الكفوءة للقيام بمهام التدقيق والتنظيم المحاسبي للتصرفات المالية للوحدات المنفذة للموازنة العامة .

٢. يمتاز مستوى عملها ورقابتها بالتحكم لغرض تحقيق الهدف المرغوب بسبب تخصصها واستقلالها .

٣. السهولة والسرعة في ابلاغ التعليمات المالية والمحاسبية والقرارات الى الجهات المنفذة .

٤. جعل الخزائن الرئيسية مراكز للمعلومات وتنفيذ التعليمات المالية والمحاسبية الى الوحدات المرتبطة بها .

وبالرغم من وجود هذه المزايا للنظام المحاسبي المركزي الا ان النظام المركزي تعرض الى نقد شديد ومؤشرات سلبية للاسباب التالية :

١- عجز الخزائن (الادارات المركزية) القائمة بالتنظيم المحاسبي لوحدات الدولة المختلفة من مواكبة تنفيذ الموازنة سواء في تأدية المصروفات المستحقة على تلك الوحدات او في تحصيل الموارد المتحققة لها .

٢- نتيجة لزخم العمل الذي تعرضت له الخزائن حصل هبوط نوعي في مستوى التنفيذ سواء عمليات التدقيق او التنظيم المحاسبي والذي بدوره اعطى نتائج غير دقيقة لعملية تنفيذ الموازنة .

٣- ضعف في السيطرة على الحسابات الوسيطة (السلف والامانات) والتي هي حقوق الدولة على الغير وحقوق الغير على الدولة وذلك لنشوءها في الوحدات وتثبيت قيودها في الخزائن مما ادى الى تراكم ارصدة هذه الحسابات في سجلات الخزائن لعدم امكانية السيطرة على متابعة مفرداتها .

٤- بروز ظاهرة ازدواجية العمل المحاسبي في كل من الوحدات المنفذة والخزائن وعدم وجود نظام محاسبي متكامل في تلك الوحدات ادى الى فقدان السيطرة على النتائج .

النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي :

يعتبر هذا النظام المرحلة المتقدمة من العمل المحاسبي الحكومي وتم الانتقال اليه في أغلب دوائر الدولة وبعد اتساع وكثرة الدوائر التابعة للدولة تم اللجوء الى هذا النظام الذي يعتبر اكثر مرونة من النظام المركزي

أ- تعريف النظام المحاسبي اللامركزي : هو عدم ارتباط الوحدة المحاسبية بدائرة اخرى (وجود استقلالية محاسبية كاملة لهذه الوحدة) لجميع العمليات المالية والمحاسبية ومسؤولية كاملة عند اعداد الحسابات والكشوفات الشهرية والختامية والمعالجات المحاسبية التي تحدث فهذا النظام يمنح الوحدة المحاسبية استقلالا محاسبية يجعلها تتحمل مسؤولية العمل المحاسبي بصورة كاملة من حيث :

١- تهيأة المستلزمات المالية والمحاسبية .
٢- تنظيم المعاملات
٣- التدقيق
٤- الصرف
٥- التسجيل
٦- اعداد الكشوفات الحسابية الشهرية والسنوية .
٧- المتابعة دون اللجوء الى الخزينة واعداد الحسابات الختامية
٨- المعالجات القيدية والتسويات

مسؤوليات الوحدة المحاسبية في ظل اللامركزية : تتمثل مسؤوليات الوحدة المحاسبية في ظل اللامركزية بعد ان اصبحت الدائرة بمثابة خزينة أي تتحمل العمل المحاسبي كاملة هي :

١. القيام بتجميع عمليات قبض الايرادات وتنظيمها .

٢. القيام بتجميع عمليات الصرف ويسجلها ضمن السجلات

٣. القيام بعمليات الرقابة والتدقيق .

٤. اعداد كشوف الحسابات الشهرية واعداد الحسابات الختامية

٥. القيام باعمال المتابعة ومتطلبات العمل المحاسبي من اجراءات تحتاجها الدائرة

أسلوب الرقابة في النظام اللامركزي:

يقوم بعملية الرقابة في ظل اللامركزية هو جهاز التدقيق الذي يتم تشكيله في ضل النظام اللامركزي ويرتبط اداريا بالرئيس الاعلى للدائرة واما بالنسبة للارتباط الفني فيرتبط بمدير عام دائرة المحاسبة قسم الامور النقدية وهذا الجهاز مسؤول عن جميع عمليات التدقيق والرقابة الداخلية ويعتبر مكتشف لجميع الاخطاء التي تحدث في عمليات الصرف المالية والمحاسبية وضمن التعليمات والقوانين والاجراءات وتخضع حسابات الدائرة الى الرقابة والتدقيق الخارجي من قبل أجهزة الرقابة الخارجية المتثملة بدائرة ديوان الرقابة المالية.

اهم مزايا النظام اللامركزي:

١. توفر درجة عالية من المرونة للوحدة المحاسبية في اجراءات الصرف عن طريف فتح حساب جاري لدى المصرف بما يضمن ذلك السرعة في انجاز المعاملات .

٢. الدقة في انجاز العمل لانه يخص الدائرة نفسها و يوفر مستوى عال من الرقابة

٣. يتابع الأرصدة الموقوفة في حسابي السلف والأمانات .

٤. يؤدي الى رفع مستوى الكادر الحسابي وتطويره لانه يوفر الفرصة أمام المحاسبين الممارسة العمل المحاسبي بكل مراحلة ابتدا من نشوء المعاملة حتى اعداد الحسابات الختامية.

٥. يمتاز بالسرعة في الحصول على المعلومات ما يخص المصروفات والايرادات الموقوفة .

٦. يوفر الفرصة بقيام الوحدة باعداد حساباتها الختامية والوقوف على النتائج السليمة والاستفادة في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات .

٧. تخفيف العبئ المحاسبي على دائرة المحاسبة ليبقي عليها الاشراف والرقابة والتطوير للعمليات المالية والمحاسبية .

٨. السيطرة على الموجودات الثابتة وعلى الموجودات المخزنية

الا ان سلبيات هذا النظام هي المشكلة الرئيسية التي برزت خلال التنفيذ والتي تنحصر بالنقاط ادناه :

أ. مشكلة الكوادر المحاسبية التي يحتاجها النظام اللامركزي لتغطية العمل في الوحدات المستقلة .

ب. عدم استقلالية اجهزة التدقيق لارتباطها بالوحدات المستقلة عن الخزائن .

ج. مشكلة التمويل للوحدات المستقلة لكثرة عددها وعدم السيطرة على الموجود النقدي للخزينة العامة .

د. مشكلة حسابات الدولة بميزان مراجعة موحد (شهريا) وتوحيد الحسابات السنوية .

الفصل الخامس

تحليل الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي

ثالثاً: المعالجة القيدية للمصروفات :

يقصد بالمصروفات : جميع المبالغ التي تخصصها الدولة ضمن موازنتها العامة لمواجهة الالتزمات المترتبة على الوحدات الادارية (الوزارات) ووحداتها الفرعية والاقاليم والمحافظات غير المرتبطة باقليم ضمن الموازنة الجارية والاستثمارية لتحقيق اهدافها ويعتبر حساب المصروفات من الحسابات المدينة كقاعدة اساسية وثبت عادتاً (من حـ/ فصل – مادة – نوع) ويكون القيد المحاسبي عند الشراء من قبل الوحدات الحكومية دون توسط حساب السلف فيسجل القيد وفقاً للتالي :

من حـ/ المصروفات (فص . م. ن)

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي

عن شراء (اسم المادة المشتراة بموجب الصك المرقم ..... بتاريخ .....

- وسنتناول حساب المصروفات بشكل مفصل استناداً الى (دليل احصاءات مالية الحكومية GFS والموضح بالجدول (رقم (6و7) ادناه :

تصنيف المصروفات الجديدة

جدول (6)

البيان	نوع الاستمارة	نوع النفقة	الفصل	المادة	النوع	تفاصيل النوع
النفقات	2					
نفقات جارية		01				
تعويضات الموظفين			01			
الرواتب والاجور				01		
رواتب					01	
المستلزمات الخدمية		02				
المستلزمات السلعية		03				
صيانة الموجودات		04				
النفقات الرأسمالية		05				
المنح والاعانات وخدمة الدين		06				
الالتزامات والمساهمات الخارجية		07				
البرامج الخاصة		08				
المساعدات الاجتماعية		09				

تصنيف المصروفات القديم

جدول (7)

البيان	القسم	م1	م2	م3	م4	م5
المصروفات	2					
تعويضات الموظفين		01				
رواتب واجور			0101			
رواتب واجور نقدية				010101		
الرواتب والاجور الاساسية					01010101	
الرواتب						0101010101
سلع وخدمات		02				
الفوائد		04				
الاعانات		05				
المنح		06				
منافع اجتماعية		07				
المصروفات الاخرى		08				
موجودات غير مالية		31				

مثال عن حـ/ المصروفات :

في احدى الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وخلال شهر شباط 2012 حدثت العمليات التالية :

1. في 2/2/ دفعت مبلغ 750000 دينار بصك رقم 212121 الى احدى الجهات الحكومة عن قيمة الايجار السنوي لبناية مستأجرة من قبلها .

2. في 2/5 دفعت مبلغ 5000000 دينار بصك المرقم 21245 عن شراء وقود من الشركة العامة للمنتجات النفطية .
3. في 2/9 دفعت مبلغ 25000 دينار عن اشتراكها في احدى الصحف المحلية لمدة سبعة اشهر بصك المرقم 21259.
4. في 2/17 دفعت مبلغ 150000 مليون دينار عن رواتب موظفيها لشهر شباط بالصك 21299 .

المطلوب /اجراء القيود المحاسبية اللازمة على وفق التبويب الدولي GFS

الجواب :

في 2/2

5. 750000 من حـ / ايجار البناية 222151
   750000 الى حـ/ بنك نفقات الاعتيادي 3212211
   عن ايجار المبنى الخاص بالدائرة لسنة 2012 بالصك 21212

في 2/5 5000000 من حـ/ الوقود 221151
5000000 الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن شراء وقود من شركة توزيع المنتجات النفطية بموجب الصك 21245 في 2/5

في2/9 25000 من حـ/ الاشتراك في الصحف 222143
25000 الى حـ/ النفقات الاعتيادية 3212211
عن الاشتراك في صحيفة بموجب الصك المرقم21259

2/17 150000000 من حـ/ رواتب 211111
150000000 الى حـ/ البنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن دفع رواتب شهر شباط بموجب الصك المرقم 21299

ملاحظات مهمة عن حساب المصروفات :

1. **المعالجة القيدية للمصروفات الزائدة** : 1 /1 لغاية 12/31 أي الصرف في نفس السنة (سنة الموازنة) من 1/1 لغاية 12/31 (السنة المالية) فاذا تم الصرف بصورة زائدة أي اكثر من المتحقق نستخدم حساب حـ(سلف متنوعة) ونجعل حساب المصروفات دائن

من حـــ/ سلف متنوعة

الى حـ/ فصل مادة نوع (يعني نوع المصروف)

مثال

1. **بتاريخ 2008/7/1 صرفت جامعة القادسية / مبلغ 980000 دينار الى مكتبة الطالب عن طبع ملازم دراسية على حساب (31212) نفقات الطبع بموجب مستند الصرف .**
2. **بتاريخ 2008/11/5 ومن خلال التدقيق الداخلي لوحظ بأن المبلغ الواجب صرفة فعلا الى مكتبة الطالب يجب ان يكون 890000 دينار وذلك يجب تنظيم مستند قيد بتعديل الخطأ ومطالبة المكتبة بالزيادة المدفوعة .**
3. **بتاريخ 2008/11/28 سددت مكتبة الطالب مبلغ الزيادة الى صندوق الوحدة (جامعة القادسية)**

المطلوب أ) تثبيت قيد المصروفات

ب) تثبيت قيد تتعديل الخطأ

ج) تثبيت قيد استرداد الزيادة

أ- قيد المصروفات في 2008/3/1

980000 من حـ/ 31212 نفقات طبع

980000 الى حـ/ نفقات الاعتيادي 3212211

تسديد قيمة المطبوعات الى مكتبة الطالب

ب. قيد تعديل الخطأ في 2008/11/5

980000 – 890000 = 90000 دينار الزيادة المصروفة

90000 من حـ/ السلف المتنوعة / مكتبة الطالب

90000 الى حـ/ 31212 نفقات الطبع

ج. قيد استرداد الزيادة 11/28
90000 من حـ/ الصندوق
90000 الى حـ/ السلف المتنوعة / مكتبة الطالب
استرداد مبلغ الزيادة في المصروفات من مكتبة الطالب

2. اكتشاف الخطأ الزيادة في المصروفات بعد 12/31 من الصرف ضمن مرحلة الحسابات الختامية :

ان المدة المعينة لتسوية جميع القيود المحاسبية للمعاملات الناشئة عن تطبيق قانون الموازنة يبدأ من تاريخ تنفيذ قانون الموازنة وينتهي في اليوم الاخير من شهر اذار من السنة المالية التي تليها على افتراض

الدورة المحاسبية للسنة المالية 2008 تبدأ من 2008/1/1 لغاية 2009/3/31 .
الدورة المحاسبية للسنة المالية 2009 تبدأ من 2009/1/1 لغاية 2010/3/31

ماذا نعني بمرحلة الحسابات الختامية / وهي المدة اللاحقة للسنة المالية والمخصصة لتسوية الحسابات الموقوفة التي تعذر تسويتها خلال السنة المالية المختصة لغرض عرض حسابات قياس النتيجة وعلى شرط ان لا تتضمن التسويات المذكورة أي معاملة قبض او صرف فعلي أي لايكون البنك او الصندوق طرفاً في المدين او الدائن فمرحلة الحسابات الختامية تبدأ فرضاً لسنة 2010 من 2010/1/1 ولغاية 2011/3/31

لذلك اكتشاف اية خطأ بدفع المصروفات زائدة على حساب(فص ، مادة ، نوع)بعد انتهاء السنة المالية وضمن مرحلة الحسابات الختامية لتلك السنة فأن قيد التعديل يكون كما يلي:-
من حـ / السلف المتنوعة / فترة الحسابات الختامية
الى حـ/ فص مادة نوع

مثال / في ١ / ٢ / ٢٠١٠ صرفت وزارة التربية مبلغ (١٥٠٠٠٠٠) الى مكتبة النهرين عن طبع ملازم دراسية على حساب (٣١٢١٢) نفقات طبع ويثبت الصرف بمستند صرف اصولي .

وفي ٥ / ٣ تبين ان المبلغ الواجب الدفع الى مكتبة النهرين هو (١٢٥٠٠٠٠) .

م / اثبات ما تقدم في سجلات وزارة التربية .

الحل :

أ- في 2010/2/1

1500000 من حـ 31312 – طبع ملازم

1500000 الى حـ/ البنك نفقات الاعتيادي 3212211

عن طبع ملازم بموجب مستند صرف .

ب. في 2011/3/5

250000 = 1250000 – 1500000 دينار الزيادة

250000 من حـ/ سلف متنوعة

250000 الى /31212 طبع ملازم

3. استلام مبلغ الزيادة

250000 من حـ/ البنك نفقات الاعتيادي 321221

250000 الى / سلف متنوعة

3. اكتشاف الخطأ الزيادة في المصروفات بعد غلق الحسابات الختامية للسنة المخصصة:-

استناداً الى المثال السابق فاذا تم اكتشاف الخطأ بعد فترة الحسابات الختامية أي في بعد 3/31 لذلك يجب ان تحول الزيادة الى ايرادات متنوعة العدد 08 مادة (2* النوع (10) بموجب مستند قيد وضمن حسابات السنة التي يكتشف فيها الخطأ

ويسجل القيد بالشكل التالي بالرجوع للبيانات السابقة

250000 من حـ/ سلف متنوعة

250000 الى حـ/ 80210 ايرادات متنوعة

عند استلام الايراد 250000 من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية 3212211

250000 الى حـ/ سلف متنوعة

---

4. المعالجة القيدية للنقص بالمصروفات من 1/1 لغاية 12/31

عند حصول نقص بالمصروفات قبل انتهاء السنة الحالية أي قبل 12/31 عند ذلك يصرف مبلغ النقص :

من حـ/ فص م نوع مبلغ النقص

الى حـ/ البنك نفقات الاعتيادي 3212211

صرف الفرق الحاصل بالمصروفات بموجب مستند الصرف

اكتشاف النقص بالمصروفات بعد 12/31 من سنة الصرف

من حـ/ فص مادة نوع

الى حـ/ البنك نفقات الاعتيادية

ملاحظة : ويعالج النقص بدفع مبلغ النقص من حسابات السنة الجديدة

مثال (شامل) :

في ادناه المعاملات التالية التي تمت في الهيئة العامة للضرائب (المبالغ بالآف الدنانير)

١- في ١ / ٨ / ٢٠١٧ صرف مبلغ (١٩٥٠٠٠٠) عن شراء قرطاسية من مكتبة الشروق على حساب (٠٣٠١٠١) المستلزمات السلعية

٢- في ٩ / ٩ / ٢٠١٧ صرف مبلغ (٢٨٧٥٠٠٠٠) عن صيانة السيارات لكراج الرياض على حساب (٠٤٠٣٠٢) صيانة موجودات .

٣- في ٢٥ / ١٠ / ٢٠١٧ تبين من خلال التدقيق بأن المبلغ لمكتبة الشروق هو (٢٩٥٠٠٠٠) .

٤- في ١٦ / ١ / ٢٠١٨ لوحظ ان المبلغ المدفوع الى كراج الرياض يتضمن زيادة (١٢٠٠٠٠٠) دينار .

٥- في ٢٥ / ١ / ٢٠١٨ سدد كراج الرياض نقدا الى امين الصندوق مبلغ الزيادة .

الحل / سجلات الهيئة العامة للضرائب

١. في ١ / ٨ / ٢٠١٧

١٩٥٠٠٠٠ من حـ/ ٣٠١٠١ قرطاسية

١٩٥٠٠٠٠ الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

عن شراء قرطاسية من مكتبة الشروق

.....

٢. في ٩ / ٩ / ٢٠١٧

٢٨٧٥٠٠٠٠ من حـ/ ٠٤٠٣٠٢ صيانة سيارات

٢٨٧٥٠٠٠٠ الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

عن صيانة السيارات

.....

٣.في ٢٥ / ١٠ / ٢٠١٧

٢٩٥٠٠٠٠ ـ ١٩٥٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ نقص

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/ ٠٣٠١٠١ قرطاسية

١٠٠٠٠٠٠ الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي

.....

٤. في ١٦ / ١ / ٢٠١٨ تم اكتشاف الخطأ يسجل قيد تثبيت الخطأ

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ سلف متنوعة

١٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ صيانة سيارات

.....

في ٢٥ / ١ / ٢٠١٨

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

١٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ سلف متنوعة

عن تسوية الخطأ الوارد في الصرف

.....

*** بافتراض تم اكتشاف الخطأ في ١٦ / ٤ يكون قيد المعالجة**

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ سلف متنوعة

١٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ ايرادات متنوعة

وعند استلام المبلغ يكون القيد

١٢٠٠٠٠٠ من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

١٢٠٠٠٠٠ الى حـ/ سلف متنوعة

.....

*** باعتبار ان المبلغ سلفة بذمة الجهة المستفيدة او الشخص المعني يتم اطفاءها عند استلام المبلغ**

رابعاً: المعالجة القيدية للايرادات العامة :

تعد الايرادات من الموارد المهمة للادارة المالية للدولة لما لها من دور في تمويل النفقات العامة وتتمثل الايرادات بـ(الضرائب ، الرسوم ، الغرامات ، المنح والقروض) فضلاً عن اجور الخدمات المقدمة للغير وفقاً للجدول رقم (8، 9) ادناه وتعتبر الايرادات دائما دائنة وتيوب في حساب (العدد – المادة – النوع) فكل مصدر رئيسي يطلق عليه (العدد) وقسمت الايرادات الى تسعة اعداد رئيسية.

اما القيد المحاسبي عند استلام الايرادات فعلياً

من حـ/ بنك الايرادات 321211

الى حـ/ الايرادات (العدد – مادة – نوع)

مثال /استلمت الهيئة العامة للضرائب خلال شهر نيسان 2012 الضرائب التالية :

1. الضرائب على رواتب منتسبي القطاع العام 600 مليون دينار
2. الضرائب على منتسبي القطاع الخاص 150 مليون دينار

المطلوب اجراء القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الهيئة العامة للضرائب وفق التبويب الدولي GFS

750000000 من حـ/ بنك الايرادات 321211

الى حـ/ مذكورين

600000000 حـ/ ايرادات الضرائب على رواتب منتسبي القطاع العام 111111

150000000 حـ/ ايرادات الضرائب على رواتب منتسبي القطاع الخاص 111121

تصنيف الايرادات الجديد

جدول (8)

البيان	نوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع
الايرادات	1			
الايرادات النفطية والثروات المعدنية		01		
ايرادات تصدير النفط الخام			01	
الضرائب على الدخول والثروات		02		
الضرائب السلعية ورسوم الانتاج		03		
الرسوم		04		
حصة الموازنة من ارباح القطاع العام		05		
الايرادات الراسمالية		06		
الايرادات التحويلية		07		
ايرادات اخرى		08		

تصنيف الايرادات القديم

جدول (9)

البيان	القسم	م*1	م2	م3	م4	م5
الايرادات	1					
الضرائب		01				
الضرائب على الدخول والارباح والمكاسب الراسمالية			0101			
الضرائب على دخول الافراد				010101		
القطاع العام					01010101	
الضرائب على رواتب موظفي دوائر الدولة الرسمية						02010101
المساهمات الاجتماعية		02				
المنح		03				
الايرادات الاخرى بضمنها مبيعات النفط		04				
بيع الموجودات غير المالية		31				

- م: يقصد به المستوى اينما وردت في جداول الموازنة

المعالجات المحاسبية للايرادات المستلمة بصورة زائدة :

اكتشاف الخطأ الزيادة في الايرادات خلال نقس السنة المالية التي تم فيها القبض الفعلي من 1/1 لغاية 12/31 :

أي ايرادات زائدة يتم تحصيلها خلال السنة المالية يوسط في هذه الحالة حساب (الامانات المتنوعة) ويسجل في الجانب الدائن تمهيداً لاعادة المبلغ المقبوض :

من حـ/ الايرادات

الى حـ/ الامانات المتنوعة / باسم الجهة صاحبة العلاقة

وعند اعادة مبلغ الزيادة في الايرادات الى الجهة صاحبة العلاقة يسجل القيد التالي :

من حـ/ الامانات المتنوعة

الى حـ/ بنك الايرادات ٣٢١٢١١

قيد اعادة الزيادة في الايرادات

.....

تمرين :

١- بتاريخ ٥ / ٤ / ٢٠١٦ استلمت دائرة الضريبة مبلغ ٥٠٠٠٠٠ دينار من أحد المكلفين كأيراد لحساب العدد (٠٢) الضرائب على الدخول والثروات .

٢- بتاريخ ٢٥ / ٩ / ٢٠١٦ تم اكتشاف مبلغ زيادة اثناء عملية التدقيق قدره ١٥٠٠٠٠ دينار تم استلامه بصورة زائدة ضمن المبلغ .

٣- بتاريخ ١٠ / ١٢ / ٢٠١٦ سدد محاسب الوحدة فرق القيد الى المكلف عند مراجعته دائرة الضريبة .

المطلوب /

أ. تثبيت قيد الايرادات المستلمة في سجلات الوحدة .

ب. تثبيت قيد تعديل الإيرادات المستلمة بصورة زائدة .

ج. تثبيت قيد اعادة المبلغ الزائد الى المكلف

الحل :

أ- قيد استلام الايرادات

٥٠٠٠٠٠ من حـــ/ بنك الايرادات

٥٠٠٠٠٠ الى حـــ/ ضريبة الدخل

استلام ايراد من المكلف بموجب مستند قيد ٢٠٨

.....

ب- في ٢٥ / ٩ قيد اكتشاف الزيادة في الايرادات

١٥٠٠٠٠ من حـــ/ ضريبة الدخل

١٥٠٠٠٠ الى حـــ/ امانات متنوعة باسم المكلف

.....

ج- في ١٠ / ١٢ اعادة الزيادة في الايرادات

١٥٠٠٠٠ من حـــ/ الامانات المتنوعة باسم المكلف

١٥٠٠٠٠ الى حـــ/ بنك الايرادات

اعادة مبلغ الايرادات المستلمة بصورة زائدة الى المكلف بموجب مستند الصرف

.....

2- اكتشاف الزيادة اثناء فترة الحسابات الختامية أي السنة اللاحقة من 1/1 لغاية 3/31

تعالج ضمن مرحلة الحسابات الختامية عن طريق قيد (كأيراد موقوف) ضمن حساب الامانات المتنوعة باسم صاحب العلاقة ضمن فترة الحسابات الختامية للسنة المالية التي تتم فيها استلام الايراد وكما يلي:-

من حـ/ عدد- مادة- نوع

الى حـ/ الامانات المتنوعة / باسم صاحب العلاقة .

وعند مراجعة صاحب العلاقة تستخدم القيد التالي

من حـ/ الامانات المتنوعة .

الى حـ/ بنك الايرادات

3- اما اذا اكتشف الخطأ بعد فترة الحسابات الختامية يتم اجراء القيد التالي

من حـ/ الصرف بصورة زائدة بذمة الموظف

الى حـ/ الايرادات النهائية

اما اذا تم استلام الزيادة وتتم استردادها نجري القيد التالي

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

الى حـ/ الصرف بصورة زائدة

4- النقص في الايرادات :

أ- يسجل في ذمة المنتسب لحين المعالجة والاسترداد:

من حـ/ النقص في الايرادات بذمة الشخص

الى حـ/ الايرادات النهائية (حسب نوع الايراد)

ب- بعد انتهاء فترة الحسابات الختامية :

من حـ/ النقص في الايرادات بذمة الشخص
الى حـ/ الايرادات النهائية (المتنوعة)

ج- بعد الاسترداد من الشخص المسبب بذلك يتم اجراء القيد التالي :-
من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية
الى حـ/ النقص في الايرادات بذمة الشخص.

مثال تطبيقي :

اولاً: أ- في 2008/12/1 استلم محاسبة الوحدة مبلغ 540000 دينار من السيد علي بموجب مستند قيد 860/2 .

ب- في 2009/3/6 حصل السيد علي على اعفاء من الغرامة التي سبق وان دفعها وتم اعادة المبلغ لصاحب الاستحقاق .

ثانياً: أ- في 2008/12/7 صرفت الوحدة مبلغ 500000 دينار الى شركة الصناعات الورقية وذلك عن قيمة معدات تم شراءها على اعتماد الفصل 5 مادة 15 .

ب- في 2009/1/17 اكتشفت الوحدة معدات قيمتها 100000 دينار غير مطابقة للمواصفات وقد وافقت الشركة على اعادتها واستناداً لذلك تم اجراء تسوية ثمن المعدات المعادة .

وفي 2009/2/14 تم استعادة المبلغ من الشركة واودع البنك

م/ تثبيت القيود اليومية اللازمة للعمليات الحالية اعلاه .

اولاً: أ- في 2008/12/1

540000 من حـ/ الصندوق

540000 الى حـ/ 08028 – الغرامات

استلام غرامات من السيد علي

ب- ٦ / ٣

٥٤٠٠٠٠ من حـ/ ٠٨٠٢٨ غرامات

٥٤٠٠٠٠ الى حـ/ الامانات المتنوعة بأسم علي

تعديل قيد مبلغ الغرامات

.....

٥٤٠٠٠٠ من حـ/ الامانات المتنوعة بأسم علي

٥٤٠٠٠٠ الى حـ/ البنك

اعادة مبلغ الغرامة للسيد علي

.....

ثانيا : ٧ / ١٢ /

٥٠٠٠٠٠ منة حـ/ ٣٥١٥ شراء معدات

٥٠٠٠٠٠ الى حـ/ البنك

شراء معدات من شركة الصناعات

.....

ب- ٢٧ / ١ / ٢٠٠٩

١٠٠٠٠٠ من حـ/ سلف متنوعة / ضمن مرحلة الحسابات الختامية

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ ٣٥١٥ - شراء المعدات .

قيد استلام ثمن المعدات من شركة الصناعات العراقية

.....

١٠٠٠٠٠ من حـ/ البنك

١٠٠٠٠٠ الى حـ/ سلف متنوعة / بذمة شركة الصناعات الورقية

تمرين تطبيقي شامل (للمصروفات والايرادات)

.....

العمليات ادناه حصلت في احدى الوحدات الحكومية :

١- خلال شهر اذار ٢٠١٦ استلمت الوحدة مبلغ لتغذيتة حسابها الجاري لدى البنك بما يعادل ١ / ١٢ من المصروفات التقديرية المعتمدة لها في الموازنة فاذا علمت ان مجموع المصروفات التقديرية هو (٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠) ستمائة مليون دينار .

٢- في ١٤ / ٣ / ٢٠١٦ صرفت مبلغ (٢٥,٠٠٠,٠٠٠) دينار الى شركة الحسناء عن ايجار مكائن علما بان مضمون المبلغ اعلاه (١٢,٠٠٠,٠٠٠) دينار ملتزمه به خلال السنة المالية ٢٠١٥ وسبق تدويره وفق الالتزام والمتبقي يخص السنة المالية الحالية ٢٠١٦ .

٣- في ١٥ / ٣ / ٢٠١٦ اجريت التسوية اللازمة للمبالغ المدفوعة الى شركة قحطان لعدم الاستحقاق للمبالغ المبينة ادناه :

أ- مبلغ ١٨,٦٠٠,٠٠٠ دينار مصروفة للشركة في ١٤ / ١٠ / ٢٠١٤ على حـ/ صيانة المباني .

ب- مبلغ ٤٠٠,٠٠٠ دينار مصروفة للشركة في ٢٠ / ٢ / ٢٠١٦ على حـ/ ٣٤٠٥ – صيانة الاجهزة .

٤- في ١٦ / ٣ / ٢٠١٦ حصل السيد عامر على تخفيض الغرامات المسددة من قبله الى الوحدة بتاريخ ٢٢ / ٢ / ٢٠١٦ من ٣٥,٠٠٠,٠٠٠ الى ١٥٠٠٠٠٠٠ دينار وقد اجري اللازم واعيد الفرق الى صاحب العلاقة

٥- في ١٨ / ٣ / ٢٠١٦ صرف رواتب الوحدة والتي كانت كما يلي :

٦٠,٠٠٠,٠٠٠ رواتب الموظفين

١٥,٠٠٠,٠٠٠ مخصصات عائلية

٥% من الرواتب مخصصات اخرى

ويستقطع ١٠% شهريا من الرواتب لحساب التقاعد .

٦- في ٢٠ / ٣ / ٢٠١٦ صرفت الوحدة مبلغ ٢٤,٠٠٠,٠٠٠ دينار الى فندق بابل عن نفقات ضيافة .

٧- في ٢٥ / ٣ / ٢٠١٦ ظهر وجود نقص في المبلغ المدفوع الى فندق بابل بمقدار ٢٥٠٠٠٠٠ دينار وسدد مبلغ النقص .

٨- في ٢٦ / ٣ / ٢٠١٦ تم استلام ايرادات تخص ضريبة العقار من شركة المصطفى بمقدار ٨٠٠٠٠٠٠ دينار ، وتم ايداعها لدى البنك في نفس اليوم .

٩- في ٢٨ / ٣ / ٢٠١٦ تبين بان نفقات الايفاد المصروفة في ١٧ / ١ / ٢٠١٦ الى السيد ناصر تتضمن زيادة مقدارها ١٥٠٠٠٠ دينار .

١٠- في ٣٠ / ٣ / ٢٠١٦ ارسلت الوحدة مبلغ ٢٥٠٠٠٠٠٠ دينار الى وحدة التمويل المركزي عن فائض نقدي لديها .

١١- في ٣١ / ٣ / ٢٠١٦ تم ارجاع المبلغ من قبل السيد ناصر وفي نفس اليوم تم ايدعه في المصرف .

المطلوب / تثبيت القيود المحاسبية للتصرفات المالية اعلاه .

الحل :

١. المصروفات التقديرية للوحدة في الموازنة العامة = ٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠

التمويل = ٦٠٠,٠٠٠,٠٠٠ × $\frac{1}{12}$ = ٥٠,٠٠٠,٠٠٠

القيد يكون في سجلات الوحدة

٥٠,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ البنك

٥٠,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ جاري التمويل – دائرة المحاسبة

استلام تمويل ما يعادل ١٢/١ من الاعتمادات المخصصة

.....

٢. في ١٤ / ٣ / ٢٠١٦

٢٥,٠٠٠,٠٠٠ – ١٢,٠٠٠,٠٠٠ = ١٣,٠٠٠,٠٠٠ دينار مصروفات السنة الحالية

القيد يكون :

من مذكورين

١٣,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ ايجار المكائن

١٢,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ امانات مصروفات ملتزم بها / شركة الحسناء

٢٥,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ البنك

صرف مبلغ الامانات الملتزم بها اضافة الى مبلغ شركة الحسناء

.....

٣. في ١٥ / ٣ / ٢٠١٦

١٨,٦٠٠,٠٠٠ + ٤,٠٠٠,٠٠٠ = ٢٢,٦٠٠,٠٠٠

القيد يكون :

٢٢,٦٠٠,٠٠٠ من حـ/ سلف متنوعة باسم شركة القحطان

الى مذكورين

١٨,٦٠٠,٠٠٠ حـ/ ايرادات متنوعة (تخص السنة سابقة)

٤,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ صيانة الأجهزة (تخص السنة الحالية)

تثبيت المبالغ بصورة زائدة بذمة شركة قحطان

.....

٤. في ١٦ / ٣ / ٢٠١٦

٣٥,٠٠٠,٠٠٠ - ١٥,٠٠٠,٠٠٠ = ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ دينار مقدار الزيادة في الايرادات

القيد يكون :

٢٠,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ الغرامات

٢٠,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ الامانات المتنوعة باسم السيد عامر

تعديل قيد الزيادة بالغرامات باسم السيد عامر

.....

ويصرف المبلغ الى صاحب العلاقة باسم السيد عامر

٢٠,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ الامانات المتنوعة باسم عامر

٢٠,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ البنك

صرف الزيادة في الغرامات الى صاحب العلاقة

.....

٥. في ١٨ / ٣ / ٢٠١٦

مقدار المخصصات الاخرى = ٦٠,٠٠٠,٠٠٠ × ٥% = ٣,٠٠,٠٠٠

مقدار ايراد التقاعد = ٦٠,٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٦,٠٠٠,٠٠٠

قيد صرف الرواتب يكون :

من مذكورين

٦٠,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ رواتب الموظفين

١٥,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ مخصصات عائلية

٣,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ مخصصات اخرى

الى مذكورين

٦,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ حصة هيئة التقاعد

٧٢,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ البنك

صرف رواتب الموظفين لشهر اذار / ٢٠١٦

.....

٦. في ٢٠ /٣ / ٢٠١٦

٢٤,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ نفقات ضيافة

٢٤,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ البنك

صرف نفقات الضيافة الى فندق بابل

.....

٧. ٢٥ / ٣ / ٢٠١٦

٢,٥٠٠,٠٠٠ من حـ/ نفقات ضيافة

٢,٥٠٠,٠٠٠ الى حـ/ البنك

صرف مبلغ النقص الى فندق بابل عن نفقات الضيافة

.....

٨. في ٢٦ / ٣ / ٢٠١٦

٨,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ الصندوق

٨,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ ايراد ضريبة العقار

.....

٨,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ البنك

٨,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ الصندوق

استلام ايرادات ضريبة العقار من شركة المصطفى

.....

٩. في ٢٨ / ٣ / ٢٠١٦

١,٥٠٠,٠٠٠ من حـ/ سلف متنوعة – السيد ناصر

١,٥٠٠,٠٠٠ الى حـ/ نفقات الايفاد

تعديل قيد الزيادة بنفقات الايفاد المصروفة للسيد ناصر

.....

١٠. في ٣٠ / ٣ / ٢٠١٦

٢٥,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ جاري وحدة تمويل المركزي – دائرة المحاسبة .

٢٥,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ البنك

ارسال فائض نقدي الى وحدة التمويل المركزي

.....

١١. في ٣١ / ٣ / ٢٠١٦

١٥٠,٠٠٠ من حـ/ الصندوق

١٥٠,٠٠٠ الى حـ/ السلف المتنوعة

.....

١٥٠,٠٠٠ من حـ/ البنك

١٥٠,٠٠٠ الى حـ/ الصندوق

الفصل السادس

الحسابات الوسيطة السلف / المدينون

اولا: حساب السلف

١. السلف المؤقتة

٢. سلف الأفراد العاملين

٣. السلف المستديمة

٤. سلف الاعتمادات

٥. سلف المقاولين

٦. سلف الدعاوى

٧. سلف تمويل مشروعات

اولا: حسابات السلف : وهي حسابات وسيطة بين الدفع وعملية التوثيق المستندي ويسجل فيها المبالغ النقدية المدفوعة كسلف وسيط ولحين توفر المستندات الثبوتية المعززة للصرف لغرض قيدها مصروفة نهائية

١- حـ/ سلف الموقتة ٣-٢-١

حـ/ سلف تنفيذ اعمال وخدمات (٣-٢-١-١)

١-عند منح هذا النوع من السلف وبعد توفر شروط منح هذه السلفة يتم اجراء القيد الاتي:
من حـ/ سلف تنفيذ اعمال وخدمات بذمة الجهات المعنية .

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية .

٢- عند تسديد كامل مبلغ السلفة وبعد توفر المستندات المعززة للصرف النهائي يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ المصروفات النهائية / حسب نوع المصروفات

الى حـ/ سلف تنفيذ اعمال وخدمات بذمة الجهات المعنية .

٣- عندما يكون المبلغ المصروفات من السلفة اقل من مبلغ السلفة يتم اجراء القيد الاتي :

من مذكورين

من حـ/ المصروفات النهائية / حسب نوع المصروفات

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

الى حـ/ سلف تفيذ اعمال وخدمات بذمة الجهات المعنية .

حـ/ سلف لجان (٣-٢-١-٢)

تجري نفس القيود الخاصة بسلف تنفيذ اعمال او خدمات .

حـ/ سلف الاعلان (٣-٢-١-٣)

١- عند صرف مبلغ السلفة يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ سلف الاعلان بذمة من ترسو عليه المناقصة

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

٢- عند قيام الجهة التي رست عليها المناقصة بتسديد اجور الاعلان يتم اجراء القيد الاتي:

من حـ/ بنك النفقات

الى حـ/ سلف الاعلان بذمة من ترسو عليه المناقصة

٣- عندما لم ترسو المناقصة على أي شخص تتحمل موازنة الوحدة الحسابية لمصاريف الاعلان يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ المصروفات النهائية

الى حـ/ سلف الاعلان

٤- في حالة قيام الوحدة الحسابية للدائرة باعلان لاعمالها الخاصة كالتعيين وغيرها يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ سلف الاعلان

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

٥- عند استلام نسخة من الاعلان المنشور في وسائل الاعلام ووصل قبض باستلام المبلغ يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ الصرف النهائي (نوع المصروف ، الاعلان)

الى حـ/ سلف الاعلان

حـ/ سلف مؤقتة أخرى (٣-٢-١-٤)

يلاحظ نفس القيود في حالة الصرف سلف تنفيذ اعمال وخدمات وسلف اللجان

٢- سلف الأفراد العاملين (٢٢٣)

حـ/ سلف السفر (٣-٢-٢-١)

١- عند صرف مبلغ السلفة وحسب شروط صرفها يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ سلف السفر بذمة الموظف المعني

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

٢- عند اجراء تسوية مبلغ السلفة وبعد تقديم المستندات المعززة للصرف حسب قانون السفر والايفاد وفي حالة كون مبلغ السلف يساوي مبالغ المستندات المقدمة يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ المصروفات النهائية / حسب انواعها .

الى حـ/ سلف السفر بذمة الموظف المعني

٣- عند اجراء تسوية مبلغ السلفة وكون مبلغها اكثر من مصاريف السفر فالفرق يسدد الى البنك او الصندوق بدفعة واحدة أو اقساط شهرية وحسب التعليمات ويتم اجراء القيد الاتي

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

او من حـ/ نقد في الصندوق

إلى حـ/ سلف السفر بذمة الموظف المعني

٤- عند اجراء تسوية السلفة وكون مبلغها اقل من مصاريف السفر يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ مصروفات نهائية

الى مذكورين

حـ/ سلفة سفر بذمة الموظف المعني

حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

حـ// سلف الايفاد (٣-٢-٢-٢)

يلاحظ اجراء نفس القيود المحاسبية لسلف السفر عدا حالة كون مصاريف الايفاد اكثر من سلفة الايفاد فالفرق يسدد صفقة واحدة الى البنك وحسب التعليمات .

حـ/ سلف التحويل (٣-٢-٢-٣)

١- عندما تقوم الوحدة الحسابية للدائرة بصرف مبلغ عن سلفة التحويل الى الموظف المنقول منها وبعد تثبيتها في شهادة آخر راتب يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

الى حـ/ سلفة التحويل بذمة الموظف

٢- عندما تستلم الوحدة الحسابية للدائرة المنقول اليها شهادة آخر راتب للموظف المنقول اليها تقوم بصرف كامل مبلغ السلفة الى الدائرة المنقول منها يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ سلف التحويل بذمة الموظف المعني

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

٣- عندما تستلم الوحدة الحسابية للدائرة المنقول منها مبلغ السلفة من الدائرة المنقول اليها تقوم باجراء تسوية السلفة يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادي

الى حـ/ سلف التحويل بذمة الموظف

٤- تقوم الوحدة الحسابية للدائرة المنقول اليها بتحميل موزانتها بمصاريف التحويل للموظف المنقول اليها يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ المصروفات النهائية / حسب نوع المصروفات

إلى حـ/ سلف التحويل بذمة الموظف المعني

حـ/ سلف الراتب (٣-٢-٢-٤)

١- عند قيام الوحدة الحسابية للدائرة بصرف مبلغ عن سلفة راتب الى موظف منقول اليها ولم يدخل اسمه ضمن قوائم الرواتب يصرف صافي راتبه ويتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

الى حـ/ سلف الراتب بذمة الموظف

٢- عند اجراء تسوية مبلغ السلفة اعلاه ضمن قائمة الراتب الشهر اللاحق يسحب راتب الموظف بصورة مكررة الاول لاطفاء سلفة الراتب الممنوحة له سابقا والثاني يصرف له كراتب الشهر الحالي .

٣- السلف المستديمة (٣٢٣)

حـ/ سلفة مستديمة للصرف النقدي / النثرية (٣-٢-٣-١)

١- عند صرف مبلغ السلفة الى الموظف او اللجنة المخولة باستلامها وبموافقة دائرة المحاسبة لاول مرة وحسب التعليمات يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ سلفة مستديمة للصرف النقدي / النثرية بذمة الموظف او اللجنة

الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية

٢- عند تعويض السلفة المستديمة خلال الشهر مثلا (٥٠٠٠٠) دينار يتم اجراء القيد الاتي

٢٥٠٠٠ من حـ/ المصرف النهائي (قرطاسية مثلا)

٢٥٠٠٠ من حـ/ المصرف النهائي (مواد و لوازم مثلا)

٥٠٠٠٠ الى ح/ البنك

٣- تسديد هذه السلفة في او قبل ١٢ / ٣١ من السنة المالية او عند تغيير اللجنة او عندما ينتفي الغرض من منحها يتم اجراء القيد التالي :

من حـ/ المصروفات النهائية / حسب تبويب المصروفات

من حـ/ بنك النفقات الاعتيادية (المتبقي من السلفة)

إلى حـ/ سلف مستديمة للصرف النقدي / النثرية بذمة الموظف او اللجنة

٤- سلف الاعتمادات (٤٢٣)

حـ/ سلف الاعتمادات المستندية (٣-٢-٤-١)

١- عند قيام دائرة المحاسبة بتحويل المبلغ مباشرة محسوبة على تخصيصات الدائرة المعنية لغرض فتح الاعتماد ووفق الضوابط والتعليمات الخاصة بذلك يتم اجراء القيد الاتي في سجلات الدائرة المعنية وسجلات دائرة المحاسبة .

سجلات دائرة المحاسبة	سجلات الدائرة المعنية
عند تحويل المبلغ الى البنك المركزي واستناداً الى الاشعار المدين بعد معادلة الدولار بالدينار العراقي حسب السعر المتفق عليه يتم اجراء القيد الاتي :-	1- من حـ/ سلف الاعتمادات المستندية الى حـ/ حسابات جارية بين دائرة المحاسبة ودوائر النظام اللامركزي
من حـ/ جاري الدائرة المختصة الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادية	2- عند ورود البضاعة ودخولها المخازن او اداء الخدمة وضمن السنة المالية المختصة يتم اجراء القيد الاتي :

من حـ/ المصروفات النهائية / (حسب نوع مصروفات) الى حـ/ سلف الاعتمادات المستندية	
3- عند ورود البضاعة في او قبل 1/31 من السنة المختصة وعدم ورود مستندات الشحن يتم اجراء القيد الاتي في الحسابات الختامية لتلك السنة . من حـ/ المصروفات النهائية الى حـ/ تخصيصات مستندات شحن غير مستلمة	
4- عند استلام مستندات الشحن في السنة اللاحقة يتم اجراء القيد الاتي لغرض اطفاء السلفة الممنوحة سابقاً . من حـ/ تخصيصات لقاء مستندات شحن غير مستلمة الى حـ/ سلف الاعتمادات المستندية	

المعالجة المحاسبية عن السلف

تمثل حسابات السلف اجمالي الحسابات المدينة ولذلك يجب ذكر اسم الجهة التي منحت لها السلفة سواء كان الشخص او مجموعة اشخاص (لجنة) بجانب اسم الحساب المختص ، وعالجت التعليمات الحسابية رقم(12)الملحقة بقانون اصول المحاسبات الملغي اجراءات دفع كل نوع من انواع السلف وطرق تسويتها وتضمنت خمسة مجموعات هي (سلف الموظفين ، السلف المتنوعة ، السلف الدائمية ، سلف الاختلاس، سلف المكافاة التقاعدية) في حين أن هيكل حسابات الدولة GFS الجديد تناول السلف تحت عنوان السلف النقدية وتضم سبعة مجموعات والتي سيتم تناولها بالاتي :

- السلف النقدية : قسم 32 فصل 1 مادة 8 نوع1

وهي المبالغ التي تدفع الى شخص او مجموعة اشخاص (لجنة) لغرض محدد على ان يتم تسويتها خلال السنة المالية معززة بالمستندات التي تؤيد عملية الصرف وفقاً للغرض الذي منحت من اجله السلفة ، وتقسم السلف النقدية كما في الجدول رقم (10) ادناه

اولاً- السلف المؤقتة Advances Non Permanent

وهي المبالغ التقدية التي تصرف لشخص او لمجموعة اشخاص (لجنة) لفترة محدودة وبشكل مؤقت حسب الغرض منها على ان يتم تسويتها حين الانتتهاء من انجاز العمل وتتضمن الانواع الاتية :

أ- سلف تنفيذ اعمال وخدمات 3211

وهي المبالغ النقدية التي تصرف لموظف بصفته الرسمية او مجموعة موظفي بأمر اداري او وزاري من المخول بالصرف للقيام بعمل معين او تقديم خدمة للوحدة الحكومية وفي كل

الاحوال يتم تسديد السلفة حال اكتمال وتهيأة المستندات للصرف وقبل انتهاء السنة المالية ولايجوز تأخيرها في أي حال من الاحوال.

مثال :

كلف مدير احدى الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بأمر اداري لجنة لنصب شبكة انترنت من ثلاث موظفين (جاسم باسم حسن) وتم منح اللجنة سلفة نقدية بموجب مستند صرف حسب الكشف التخميني الذي اعدته اللجنة ولنفترض ان السلفة كانت (9000000) دينار وقامت اللجنة بتنفيذ العمل وقدمت المستندات التي تؤيد عملية الصرف بمبلغ 6500000 دينار فان التسوية تكون بالشكل الاتي :

9000000 من حـ / السلفة المؤقتة / سلف تنفيذ اعمال وخدمات 3218111
9000000 الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن منح سلفة لتنفيذ شبكة الانترنت بذمة لجنة نصب الانترنت بموجب الصك المرقم ... في

* عند تسوية السلفة وتقديم مستندات بمبلغ 6500000 دينار والباقي يتم ارجاعة من قبل اللجنة الى الصندوق بموجب سند قبض محاسبة 37أ يكون القيد الاتي :

من مذكورين
6500000 حـ/ نصب ونقل اجهزة الاتصالات ق2 ف2 م2ن1 م ، 9 م2
2500000 حـ/ نقد في الصندوق 3212111
9000000 الى حـ/ السلف المؤقتة /سلف تنفيذ اعمال وخدمات 3218111
عن تسوية السلفة بذمة لجنة نصب شبكة انترنت بموجب سند الصرف المرقم .... والمؤرخ في ..... وسند القبض المرقم ..... والمؤرخ في .....

- يقوم امين الصندوق بعد استلام النقد بإيداع المبلغ في المصرف بنفس اليوم اذ لايجوز له الاحتفاظ باكثر من 250000 دينار في القاصة ، ويزود المحاسب باستمارة الايداع الخاصة بالمبلغ لتسجيل القيد الاتي :

2500000 من حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
2500000 الى حـ/ نقد بالصندوق 3212111
عن ايداع مبلغ (2500000) في المصرف بموجب استمارة الايداع المرفقة في .....

ب- سلف اللجان 3218112

هذه السلف تمنح لمجموعة من الموظفين بصفتهم الرسمية (لجنة) لتنفيذ عمل معين وخلال فترة معينة مثلاً قد يكلف عميد كلية الادارة والاقتصاد بموجب امر اداري مجموعة من الاساتذة والموظفين لتلبية متطلبات الامتحانات النهائية ولنفترض قامت اللجنة بشراء دفاتر امتحانية فيقوم المحاسب بصرف مبلغ نقدي بموجب مستند صرف وحسب التكاليف التخمينية التي قدمتها اللجنة وعند الانتهاء من اعمالها تقدم اللجنة المستندات التي تعزز عملية الصرف الى المحاسب لتسوية السلفة وتكون بالشكل الاتي :

* عند منح السلفة الى اللجنة يكون القيد :

××××× من حـ/ السلف المؤقتة / سلف اللجان 3218112
22222 الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن صرف سلفة نقدية الى اللجنة الامتحانية بموجب الصك المرقم ..... في .....

×××××× من حـ/المستلزمات السلعية /القرطاسية ولوازم الطلاب2211225 ×××××××
الى حـ / السلف المؤقتة / سلف اللجان 3218112
عن تسوية السلف بذمة اللجنة الامتحانية بموجب سند الصرف المرقم ..... في .....

- اذا قدمت اللجنة مستندات اقل من السلفة المستلمة وسلمت المتبقي الى امين الصندوق الدائرة بموجب مستند قبض محاسبة 37أ فيكون القيد :

من حـ/ مذكورين
×××××× حـ/المستلزمات السلعية/ القرطاسية ولوازم الطلاب ق2 ف2 م1 ن1 م11 م5
×××××× حـ/ نقد بالصندوق 3212111
×××××× الى حـ/ السلف المؤقتة / سلف اللجان 3218112
عن تسوية السلف بذمة اللجنة الامتحانية بموجب سند الصرف المرقم ..... والمؤرخ في ..... وسند القبض المرقم .....والمؤرخ في .....

- يقوم امين الصندوق بعد استلام النقد بايداع المبلغ لدى المصرف ويزود المحاسب باستمارة الايداع الخاصة لتسجيل القيد الاتي

××××× من حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
××××× الى حـ/ نقد بالصندوق 3212111
عن ايداع مبلغ ( ) في المصرف بموجب استمارة الايداع في .....

ج/ سلف الاعلان 3218113

هذا النوع من السلف لم تكن موجوداً في دليل حسابات الدولة الصادر عام 2000 والذي تم ايقاف العمل به نهاية سنة 2010 ولم تصدر وزارة المالية تعليمات واضحة لكيفية المحاسبة عن هذا النوع من السلف ومثلها سلف الحج وسف تمويل مشروعات ينفذها الغير وتمنح السلفة للموظف بصفتة الرسمية لغرض دفع نفقات الاعلان في الصحف الرسمية او التلفاز

لغرض الاعلان عن مناقصة او عرض بدفع مبلغ السلفة الى الموظف المخول وتحرير مستند صرف بموجب صك بذلك وكما يلي:

××××× من حـ/ السلف المؤقتة / سلف الاعلان 3218113
××××× الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن دفع سلفة مؤقتة للسيد ( ) لتسديد نفقات الاعلان بموجب الصك المرقم .....

- عند تقديم الموظف وصل القبض من الجهة التي نشر او اعلن لديها بنفس المبلغ يكون القيد كما يلي :

××××× من حـ/ نفقات النشر ق2 النشر ق2 م2ن1م44م15
××××× الى حـ/ السلف المؤقتة / سلف الاعلان 3218113
عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد ( ) لسد نفقات النشر بموجب سند الصرف المرقم ..... في .....

من مذكورين
×××××× حـ/ نفقات النشر ق2ف2 م2م2ن1م44م15
×××××× حـ/ نقد بالصندوق 3212111
×××××× الى حـ/ السلفة المؤقتة / سلف الاعلان3218113

- في حالة الاعلان المصروف اقل من السلفة الممنوحة للموظف يقوم الموظف بارجاع المتبقي من السلفة الى الصندوق ويستلم منه مستند قبض محاسبة 37أ وينظم المحاسب مستند قيد بالعملية كما يلي :

من مذكورين
×××××× حـ/ نفقات النشر ق2ف2 م2م2ن1م44م15
×××××× حـ/ نقد بالصندوق 3212111
×××××× الى حـ/ السلفة المؤقتة / سلف الاعلان3218113

- وعند ايداع المبلغ المستلم من امين الصندوق يقوم المحاسب بتسجيل القيد الاتي :

××××× من حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
××××× الى حـ/ نقد بالصندوق 3212111
عن ايداع مبلغ ( ) في المصرف بموجب قسيمة الايداع بتاريخ .....

- وعندما ترسو المناقصة على احد المقاولين في نفس السنة المالية يتحمل المقاول نفقات الاعلان فيسجل القيد الاتي :

×××× من حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
×××× الى حـ/ نفقات النشر 2214415
عن استحصال مبلغ الاعلان من المقاول ( ) للمناقصة رقم ( ) بموجب وصل القبض رقم ( ) في .....

ثانياً : سلف الافراد العاملين Advances Employee

وهي مجموعة من السلف الشخصية التي تمنح للموظف بموجب القوانين والتعليمات النافذة لتكليفهم بمهمة رسمية تخص الوحدة الحكومية التي ينتسب اليها او صرف راتب االموظف قبل موعد استحقاق الراتب ويتم تسويتها حال الانتهاء من الغرض الذي منحت من اجله السلفة . وتتضمن الانواع الاتية :

أ- سلف السفر (داخل العراق) 3218121:

وهي المبالغ التي تمنح للموظف عند التجول خارج حدود بلدية المحافظة للقيام باعمال رسمية او الموظف المعين لاول مرة او المعاد تعينة ويكون مبلغ السلفة متناسباً مع ما يتكبده الموظف من اجور النقل وحسب الاسعار السائدة اما المخصصات الليلية والسكن

حددها قانون مخصصات الايفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 وتعديلاته فحددت للمخصصات الليلية بـ 25000 دينار للموظف من الصنف الاول و20000 دينار للموظف من الصنف الثاني والثالث 100000 دينار للوزراء واصحاب الدرجات الخاصة والمدراء العاملين ومن

هم في درجتهم بالاضافة الى مخصصات السكن التي تصرف على عدد ليالي المبيت .

للدرجات الوظيفية التي تقل عن درجة مدير عام اما اصحاب الدرجات الخاصة والمدراء العاملين ومن هم بدرجتهم تصرف لهم اجرة فندق درجة اولى بالاضافة الى المخصصات الاخرى الممنوحة لهم على ان يتم تعزيز سكن الموفد بمستندات ثبوتية تؤيد سكنة في الفندق ولا تصرف هذه المبالغ عند سكن الموفد لدى اقاربه او سكن حكومي او أي سكن توفره الجهة الموفد اليها وعلى المحاسب ان يراعي الامور الاتية عند احتساب استحقاق الموفد :

1- تمنح هذه السلفة للموظف اذا كانت مهمته تتطلب شهر فاقل وإذا استمرت مهمنه لاكثر من شهر فيتم اعادة تسليفه في مطلع كل شهر على حساب الشهر التالي وهكذا.
2- تسترد السلفة بعد انجاز المهمة وعودة الموفد الى مقر وظيفته بعد خصم استحقاقه بموجب استمارة الايفاد والسفر ويسترد المبلغ المتبقي نقداً . وأذا كان استحقاق الموفد اكثر من مبلغ السلفة الممنوحة له فيقوم المحاسب بدفع المبلغ الاضافي بصك وإذا كان المبلغ قليل فبالامكان ان يدفع نقداً .
3- على الموفد ان يقدم قائمة بنفقات ومخصصات إيفاده وسفره خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر او التجوال وإذا تأخر تقديمها عن هذه المدة ينزل منها على وفق أي من النسبتين الاتيتين :

أ- (10%) إذا قدمت القائمة بعد ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر او التجوال .
ب- (20%) اذا قدمت بعد تسعين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر او التجوال .

4- لا تصرف محتويات القائمة كلها اذا قدمت بعد مائة وثمانين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر او التجوال.
5- للوزير المختص ان يوافق على صرف محتويات أي من القوائم المتأخرة وفق ماجاء في اعلاه اذا اقتنع ان تأخير تقديمها (بسبب مشروع) .

6- تصرف المخصصات الليلية للموفد اذا عاد الى مقر وظيفته بعد الساعة السادسة مساءً على ان يقدم تعهد خطي بذلك .

مثال / تم ايفاد الدكتور (باسم) التدريسي في جامعة ديالى الى جامعة البصرة لحضور المؤتمر السنوي من ٢٢ / ٧ / ٢٠١٨ ولغاية ٢٦ / ٧ / ٢٠١٨ وقدم طلبا لمنحه سلفة سفر وحصلت الموافقة على منحه (١,١٠٠,٠٠٠) دينار وقد عاد الدكتور باسم من سفره في ٢٦ / ٧ / ٢٠١٨ بعد السادسة مساءا وقدم تعهد خطي علما ان مصاريف النقل كانت كما يلي :

٧٥٠٠٠ دينار من ديالى الى البصرة بسيارة اجرة صغيرة

٧٥٠٠٠ دينار رجوعه من البصرة الى ديالى

١٥٠٠٠ دينار اجور نقل من البيت الى مرأب السيارات

١٥٠٠٠ دينار اجور نقل الإياب

٣٠٠٠٠٠ دينار مصاريف التنقل داخل البصرة

٩٠٠٠٠ دينار اجور سكن عن كل ليلة (قدم وصولات من فندق السلام)

وقد رأى الآمر بالصرف والمحاسب في كليته ان الأجور تتناسب مع الأسعار السائدة .

المطلوب /

١- احتساب استحقاق الموفد من المخصصات الليلية والنقل والمبيت بموجب قانون الايفاد.

٢- افترض ان اجور النقل التي قدمها الموفد هي :

أ- ٤٤٤٠٠٠ دينار

ب- ٣٠٠٠٠٠ دينار

٣- تسجيل القيود اللازمة وفق دليل GFS .

الحل :

١. احتساب المخصصات الليلية

المخصصات الليلية = عدد الليالي × مخصصات الليلة الواحدة

٦٠٠٠٠ × ٥ = ٣٠٠٠٠٠ دينار المخصصات الليلية

٢. احتساب اجور النقل :

٧٥٠٠٠ + ٧٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠ = ٤٨٠٠٠٠ دينار

٣. احتساب مخصصات السكن

٩٠٠٠٠ × ٤ = ٣٦٠٠٠٠ دينار

٤. تسجيل القيود استنادا الى القوائم التي قدمها الموفد

- عند منح السلفة

١,١٠٠,٠٠٠ من حـــ/ سلف للافراد العاملين / سلف السفر

١,١٠٠,٠٠٠ الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي

- عند رجوعه وتقديمه مستندات الصرف يسجل القيد الآتي :

من مذكورين

٣٠٠,٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية

٤٨٠٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / وسائل نقل

٣٦٠,٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات سكن

الى مذكورين

١,١٠٠,٠٠٠ حـ/ سلف للأفراد العاملين / سلف السفر

٤٠٠٠٠ حـــ/ البنك

عن تسوية السلفة الممنوحة للدكتور باسم ودفع المبلغ المصروف زيادة .

.....

الافتراض ــ أ ــ

من مذكورين

٣٠٠,٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية

٤٤٠٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / وسائل نقل

٣٦٠,٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات سكن

الى مذكورين

١,١٠٠,٠٠٠ حـ/ سلف للأفراد العاملين / سلف السفر

عن تسوية السلفة الممنوحة للدكتور باسم

الافتراض – ب –

من مذكورين

٣٠٠,٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية

٣٠٠٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / وسائل نقل

٣٦٠,٠٠٠ حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات سكن

١٤٠,٠٠٠ حـــ/ الصندوق

الى مذكورين

١,١٠٠,٠٠٠ حـــ/ سلف للأفراد العاملين / سلف السفر

عن تسوية السلفة الممنوحة للدكتور باسم واستلام المتبقي نقدا

.....

ب- سلف الايفاد (خارج العراق) 3218122

تمنح للموظف الموفد خارج العراق سلفة نقدية لتغطية نفقاته المحتملة من نقل وسكن ونفقات طعام التي يتكبدها الموظف خلال الايفاد وتتحمل الخزينة جزءاً كلاً من هذه النفقات او لا تتحمل الخزينة العامة أي من هذه النفقات اذا كانت الجهة التي اوفد لها الموظف اعلنت بشكل صريح بأنها تتحمل نفقات السفر وفي حالة وجود ما يثبت في الدعوى ان الجهة الداعية تتحمل نفقات السفر ففي هذه الحالة تبقى موافقة الرئيس الاعلى على الايفاد اولاً وماهي أمكانية تحمل الوحدة الحكومية نفقاته بناءً على المصلحة العامة ومدى توفر التخصيص اللازم.

عندما تتحمل الجهة المستضيفة نفقات السفر فان الوحدة الحكومية ليست بحاجة الى عمل معالجات محاسبية وان كل ما تقوم بعمله هو اصدار امر وزاري للموظف الموفد يتضمن تحمل الجهة المستضيفة نفقات سفره . أما في حالة تحمل الوحدة الحكومية جزءً او كل النفقات فتصبح المعالجات المحاسبية ضرورية وعلى المحاسبة ان ياخذ في الاعتبار عند احتساب استحقاق الموفد خارج العراق النقاط الاتية :

1- التأكد من وجود التخصيص المالي الكافي .

2- الايفاد السياسي بقرار من رئيس الجمهورية وباقتراح الوزارة المختصة اما الايفاد الاعتيادي بقرار من الوزير المختص وتدفع له كامل المخصصات مهما كانت فترة ايفاده .

3- تمنح المخصصات الليلة للايفاد عن (90يوم) بنسبة 75% الاولى باقل من المخصصات.

4- تمنح المخصصات الليلية للايفاد عما زاد عن (90 يوم) بنسبة 75% من المخصصات.

5- تمنح المخصصات الليلية للوزراء وممن هم بدرجته عن كل ليلة يقضيها خارج العراق مقدارها (600دولار)

6- تمنح المخصصات الليلة للموفد من الصنف الاول عن كل ليلة يقضيها خارج العراق (وكلاء الوزراء واصحاب الدرجات الخاصة والمدراء العاملين والعسكريين وقوى الامن الداخلي ممن هم برتبة عميد فما فوق) مخصصات بمبلغ (350دولار) للمدة التي لاتزيد عن عشرة بضمنها ايام السفر لاقطار المجموعة الاولى و(400دولار للمجموعة الثانية ومخصصات بمبلغ (300دولار للمدة التي تزيد عن عشرة ايام لاقطار المجموعة الاولى و(350دولار) لاقطار المجموعة الثانية .

7- تمنح المخصصات الليلية للموفد من الصنف الثاني عن كل ليلة يقضيها خارج العراق (من الدرجة الوظيفية الاولى الى الدرجة الوظيفية العاشرة) مخصصات بمبلغ (200دولار) للمدة التي لاتزيد عن عشرة بضمنها ايام السفر لاقطار المجموعة الاولى و(250دولار) للمجموعة الثانية ومخصصات بمبلغ (150دولار) للمدة التي تزيد عن عشرة ايام لاقطار المجموعة الاولى و(200دولار) للمجموعة الثانية .

8- اذا تحملت الجهة المستفيدة جزء من نفقات الايفاد نقداً فيصرف للموفد استحقاقه بعد تنزيل المبالغ النقدية التي تستلمها من الجهة المستضيفة.

9- اذا تحملت المستضيفة اليها كامل نفقات الموفد فتصرف للموفد مخصصات ليلية مقطوعة ليلية مقطوعة بنسبة (30%) المحددة لصنفه على ان لاتتجاوز مدة ايفاده

120 يوم وفي حالة دفع الجهة الموفد اليها مصروف جيب فينزل الفرق من نسبة المخصصات الممنوحة له .

10- تصرف اجور السفر بالطائرة بالدرجة الاولى اذا كان الموفد من موظفي الصنف الاول والوزارة بناء على امر سلطة الائتلاف رقم (2) لسنة 2005 اما الصنف الثاني فيكون السفر بالدرجة السياحية ويجوز السفر بالوسائط الاخرى على ان لاتزيد على اجرى الطائرة .

وتكون المعالجات المحاسبية عن منح الموفد السلفة وعند رجوعه كما موضح في ادناه :

عند منح السلفة للموظف الموفد يسجل القيد الاتي :

××××× من حـ/ سلف للافراد العاملين / سلف الايفاد 3218122
××××× الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

- عند رجوع الموفد وتقديمه مستندات بنفس مبلغ السلفة يسجل القيد الاتي :

من مذكورين
×××× حـ/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية 222121
×××× حـ/ نفقات الانتقال / وسائط نقل 222122
×××× حـ / نفقات الانتقال/ نفقات السكن 222123
××××× الى حـ/ سلف للافراد العاملين / سلف الايفاد 3218122
عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد ( ) بموجب سند الصرف المرقم ..... في ....

- عند رجوع الموفد وتقديمه مستندات اقل من مبلغ السلفة التي استلمها فيقبض المتبقي امين الصندوق منه نقداً ويسجل القيد الاتي :

من مذكورين

×××× حـــ/ نقد بالصندوق ٣٢١٢١١١

×××× حـــ/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية ٢٢٢١٢١

×××× حـــ/ نفقات الانتقال / وسائط نقل ٢٢٢١٢٢

×××× حـــ/ نفقات الانتقال / نفقات السكن ٢٢٢١٢٣

×××× الى حـــ/ سلف الافراد العاملين / سلف الايفاد ٣٢١٩١٢٢

مثال /

١- في ١٠ / ٤ / ٢٠١٨ صدر أمر وزاري من وزير الزراعة لإيفاد السيد محمد مدير عام الدائرة الادارية الى دولة الإمارات للفترة من ١٨ / ٤ / ٢٠١٨ الى ٢٩ / ٤ / ٢٠١٨

٢- تتحمل وزارة الزراعة كافة نفقات الموفد

٣- في ١١ / ٤ مُنح السيد محمد سلفة بمبلغ (١٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار بموجب صك .

٤- عاد الموفد في ٣٠ / ٤ / ٢٠١٨ وبتاريخ ٣ / ٥ / ٢٠١٨ قدم المستندات الآتية .

أ- تذكرة طائرة من بغداد الى الامارات وبالعكس (١٨٠٠) دولار علما ان اجور الدرجة السياحية للشخص الواحد ٧٨٠ دولار .

ب- وصل الاقامة في فندق الامارات بمبلغ ٤٠٠ دولار لليلة الواحدة .

ج- مستند قبض من المنظمة العربية للتنمية الادارية بمبلغ (١٠٠٠) دولار عن اجور المشاركة في ورشة عمل .

د- اجور نقل من مطار بغداد الى محل سكن الموفد (١٠٠٠٠٠) دينار عند رجوعه علما عند مغادرته استخدم السيارة الحكومية لنقله الى المطار .

هـ - ان سعر الصرف للدولار بتاريخ ١١ / ٤ هو (١١٨٠) دينار وان سعره بتاريخ ٥ / ٥ / هو (١١٨٥) دينار .

المطلوب /

أ- احتساب استحقاق الموفد بموجب قانون الايفاد والسفر .

ب- اجراء القيود اللازمة .

الحل :

أ- احتساب استحقاق الموفد

. ايام السفر من ١٧ / ٤ الى ٣٠ / ٤ : ١٤ يوم

. عدد الليالي من ١٧ / ٤ / الى ٣٠ / ٤ : ١٣ ليلة

. احتساب المخصصات الليلية :

بما ان الموفد من الصنف الأول يستحق مخصصات ليلية للمجموعة الاولى (٣٠٠) دولار لكون مدة الإيفاد تزيد عن عشرة أيام .

١٣ × (٣٠٠$ × ١١٨٥ دينار) = ٤٦٢١٥٠٠ دينار (يحتسب سعر الصرف بتاريخ احتساب الاستحقاق)

. احتساب اجور النقل :

أجور الطيران من بغداد الى الامارات ذهابا وايابا (١٨٠٠$) بالاضافة الى استحقاقه مخصصات النقل داخل البلد (١٠٠٠٠٠) دينار عند رجوعه ولا يستحق اجرة النقل من سكنه الى المطار بسبب استخدامه السيارة الحكومية .

(١٨٠٠ × ١١٨٥) + ١٠٠٠٠٠ = ٢٢٣٣٠٠٠

. احتساب اجور السكن :

يستحق الموفد اجور السكن في فنادق الدرجة الأولى كونه مديرا عاما :

١٣ × (٢٠٠$ × ١١٨٥) = ٣٠٨١٠٠٠

. احتساب اجور الاشتراك في ورشة العمل :

١٠٠٠ × ١١٨٥ = ١١٨٥٠٠٠

. اجمالي استحقاق الموفد :

٤٦٢١٥٠٠ + ٢٢٣٣٠٠٠ + ٣٠١٨٠٠٠ + ١١٨٥٠٠٠ = ١١٠٥٧٥٠٠

ب- اجراء القيود اللازمة :

. عند منح السلفة في ١١ / ٤ / ٢٠١٨

١٠,٠٠٠,٠٠٠ من حـ/ سلف الافراد العاملين / سلف الايفاد

١٠,٠٠٠,٠٠٠ الى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي ٢١٢٢١١

عن منح السيد محمد سلفة الايفاد الى الامارات

.....

. عند تقديمه قائمة سفره في ٥ / ٥ / ٢٠١٨

من مذكورين

١١٨٥٠٠٠ حـ/ الاشتراك في الدورات التدريبية

٤٦٢١٢٠٠ حـ/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية ٢٢٢١٢١

٢٢٣٣٠٠٠ حـ/ نفقات الانتقال / وسائط نقل ٢٢٢١٢٢

٣٠٨١٥٠٠ حـ/ نفقات الانتقال / نفقات السكن ٢٢٢١٢٣

الى مذكورين

١٠,٠٠٠,٠٠٠ حـ/ سلف للافراد العاملين / سلف الايفاد ٣٢١٨١٢٢

١٠٥٧٥٠٠ حـ/ بنك النفقات الاعتيادي ٣٢١٢٢١١

عن تسوية السلفة بذمة السيد محمد