

# الحاسبة الحكومية

## مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

### الجزء الاول



أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني  
م. سناء أحمد ياسين م. سحر طلال إبراهيم

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة بغداد

الطبعة الاولى

2017



الذاكرة  
للنشر والتوزيع

# المحاسبة الحكومية

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

## الجزء الأول

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد

م. سحر طلال إبراهيم

مدرس محاسبة التكاليف

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة

م. سناء أحمد ياسين

مدرس المحاسبة المالية

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد

بغداد

الطبعة الأولى

2017



الذاكرة  
للنشر والتوزيع

المشهداني، بشرى نجم عبد الله. ياسين، سناء أحمد. إبراهيم، سحر طلال  
المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية – الجزء الأول –  
بغداد: دار الكتب والوثائق، 2017  
ر.أ: (2017/1584)  
(474) ص

ISBN :9789933924508

تم إعداد بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دار الذاكرة للنشر والتوزيع

الطبعة الأولى  
2017م-1438هـ  
حقوق الطبع محفوظة للناشر

حقوق النشر الإلكتروني محفوظة للناشر

يمنع طباعة أو تصوير هذا المنشور بأية طريقة كانت إلكترونية أو ميكانيكية أو مغناطيسية  
أو بالتصوير أو بخلاف ذلك دون الرجوع إلى الناشر وبإذن خطي مسبق وبخلاف ذلك  
يتعرض الفاعل للملاحقة القانونية



بغداد - الصرافية - مجاور الجسر الحديدي  
تقال: 07700488780 / 07800740728  
بريد إلكتروني: info@althakera.com / www.althakera.com

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

«رَبِّ قَدْ أَثْبَتَنِي مِنَ الْمُلْكِ وَعَلَّمْتَنِي مِنْ تَأْوِيلِ الْأَحَادِيثِ  
فَاطِرَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ أَنْتَ وَلِيِّ فِى الدُّنْيَا وَالْآخِرَةِ تَوَفَّنِي  
مُسْلِمًا وَالْحَقْنِي بِالصَّالِحِينَ»

الذِّكْرُ الْعَظِيمُ

سورة يوسف الآية (101)



## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
13	المقدمة
<b>الفصل الأول</b>	
15	<b>المحاسبة الحكومية - مدخل تعريفي</b>
17	أهداف الفصل
17	تمهيد الفصل
18	أولاً: تعريف المحاسبة الحكومية
19	ثانياً: أهداف المحاسبة الحكومية
20	ثالثاً: نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية
21	رابعاً: خصائص المحاسبة الحكومية
22	خامساً: الأطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة الحكومية
26	سادساً: علاقة المحاسبة الحكومية بالتشريعات
28	سابعاً: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية
32	أسئلة الفصل
<b>الفصل الثاني</b>	
<b>النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح</b>	
35	أهداف الفصل
37	تمهيد الفصل
39	أولاً: نظرية أصحاب المشروع
42	ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية
44	ثالثاً: نظرية موارد الوحدة

45	رابعاً: نظرية الأموال المخصصة
48	خامساً: العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية
49	أسئلة الفصل

### الفصل الثالث

51	المحاسبة عن الأموال
53	أهداف الفصل
53	تمهيد الفصل
55	أولاً: المبدأ الثاني: نظم محاسبة الأموال
58	ثانياً: المبدأ الثالث «أنواع الأموال»
62	ثالثاً: المبدأ الرابع «عدد الأموال»
64	أسئلة الفصل

### الفصل الرابع

67	الموازنة العامة لدولة العراق
69	أهداف الفصل
69	تمهيد الفصل
70	أولاً: تعريف الموازنة العامة
71	ثانياً: أهداف الموازنة العامة
73	ثالثاً: قواعد إعداد الموازنة العامة
76	رابعاً: مكونات الموازنة العامة للدولة
	خامساً: أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة والحساب
77	الختامي للدولة والميزانية.
79	سادساً: أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة والموازنة التخطيطية
80	سابعاً: دورة الموازنة العامة.
86	ثامناً: تبويب الموازنة العامة للدولة

97	تاسعاً: العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة
99	أسئلة الفصل

### الفصل الخامس

103	دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة
105	أهداف الفصل
105	تمهيد الفصل
106	أولاً: مشكلة المقطرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية.
118	ثانياً: مشكلة نفاذ التخصيص المعتمد لحساب ما خلال السنة المالية
124	أسئلة الفصل

### الفصل السادس

131	أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق
133	أهداف الفصل
133	تمهيد الفصل
135	أولاً: المركزية في التنظيم المحاسبي الحكومي.
140	ثانياً: اللامركزية في التنظيم المحاسبي الحكومي.
	ثالثاً: أسلوب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في العراق من الناحية التاريخية.
144	التاريخية.
147	أسئلة الفصل

### الفصل السابع

151	الخزينة العامة للدولة
153	أهداف الفصل
153	تمهيد الفصل
154	أولاً: مفهوم وأهمية الخزينة العامة للدولة.
155	ثانياً: فروع الخزينة العامة لدولة العراق.



161	ثالثاً: أوجه الاختلاف الخزائن الرئيسية والخزائن الفرعية.
162	رابعاً: حركة الموجود النقدي بين الخزائن الرئيسية.
171	أسئلة الفصل

### الفصل الثامن

181	المحاسبة عن النفقات العامة
183	أهداف الفصل
183	تمهيد الفصل
184	أولاً: التعريف بالنفقات العامة
185	ثانياً: مقومات الصرف
186	ثالثاً: المعالجة القيدية للنفقات العامة
187	رابعاً: الدورة المحاسبية ومعالجة النفقات العامة
217	خامساً: التسويات القيدية وتصحيح الأخطاء.
235	أسئلة الفصل

### الفصل التاسع

247	المحاسبة عن الإيرادات العامة
249	أهداف الفصل
249	تمهيد الفصل
250	أولاً: التعريف بالإيرادات العامة.
251	ثانياً: شروط استلام الإيرادات العامة.
253	ثالثاً: طرق تحصيل الإيرادات العامة.
254	رابعاً: المعالجة المحاسبية للإيرادات العامة.
256	خامساً: معالجة الإيرادات العامة ضمن الدورة المحاسبية.
281	سادساً: التسويات القيدية وتصحيح الأخطاء.
295	أسئلة الفصل

## الفصل العاشر

### أسس القياس المحاسبي وملاءمتها

309	للتطبيق في ظل التشريع العراقي
311	أهداف الفصل
311	تمهيد الفصل
313	أولاً: الأساس النقدي
316	ثانياً: أساس الاستحقاق.
319	ثالثاً: الأساس المحاسبي المعدل
320	رابعاً: أساس الالتزام
322	خامساً: أسس القياس المحاسبي في ظل التشريع العراقي
328	أسئلة الفصل

## الفصل الحادي عشر

### المحاسبة عن حسابات السلف

333	أهداف الفصل
335	تمهيد الفصل
336	أولاً: حسابات السلف: المفهوم والمبررات.
337	ثانياً: شروط اللجوء إلى توسيط حسابات السلف.
338	ثالثاً: مخاطر التوسع في استعمال حسابات السلف.
338	رابعاً: القيود المحاسبية الخاصة بحسابات السلف.
340	خامساً: معالجة السلف ضمن الدورة المحاسبية.
349	سادساً: تصنيف حسابات السلف.
412	أسئلة الفصل

## الفصل الثاني عشر

### المحاسبة عن حسابات الأمانات

423	
425	أهداف الفصل
425	تمهيد الفصل
426	أولاً: طبيعة حسابات الأمانات.
427	ثانياً: القواعد الأساسية لاستخدام حسابات الأمانات.
428	ثالثاً: معالجة الأمانات خلال الدورة المحاسبية.
434	رابعاً: تصنيف حسابات الأمانات.
463	أسئلة الفصل
471	المصادر

## المقدمة

يضم الجهاز الإداري الحكومي عدد كبير من الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والمنتشرة ضمن رقعة جغرافية واسعة ضمن نطاق الدولة والمسؤولة عن تأدية الخدمات لعموم أفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يوازي تكلفة الخدمات المقدمة، وترتبط هذه الوحدات من الناحية المالية بالخزينة العامة للدولة والتي تكون بمثابة صندوق الدولة التي تتجمع فيه كافة الإيرادات المقبوضة من مصادر الإيراد المختلفة ليعاد توزيعها على الوحدات الحكومية بصيغة تمويل لتمكينها من تسديد النفقات اللازمة لنشاطها.

وعليه فإن مركز الاهتمام في هذه الوحدات هو المال وليس الوحدة بحد ذاتها، إذ تصور الوحدة الحكومية على أنها مجموعة من الأموال التي تخصص لتأدية نشاط معين ويكون استخدام هذه الأموال مقيداً بتحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله الوحدة، لذا فإن عملية إعداد التقارير المالية يكون وفق قواعد وأسس صادرة من سلطة مركزية بهدف إتاحة معلومات عن كمية الأموال المحددة للوحدة الحكومية والقيود أو الشروط المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها، ويتم ذلك من خلال تطبيق المحاسبة الحكومية التي تمثل أداة مهمة يتم بموجبها إثبات التصرفات المالية الخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح من تحصيل الإيرادات العامة ودفع النفقات العامة وفق ما محدد في الموازنة العامة وإعداد التقارير الدورية عنها خدمةً لأغراض عديدة.

ومن هذا المنطلق فقد جاء كتاب **المحاسبة الحكومية - مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية** (الجزء الأول) ليكون مصدراً متخصصاً للطلبة والمهتمين بالشأن المحاسبي وتطبيقاته العملية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية من أجل رفد المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة العراقية بشكل خاص بالمراجع العلمية

في مجال المحاسبة الحكومية، إذ شمل الكتاب اثني عشر فصلاً تناول الفصل الأول منه المحاسبة الحكومية - مدخل تعريفي، أما الفصل الثاني فقد تطرق لاستعراض النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وتناول الفصل الثالث المحاسبة عن الأموال فيما ناقش الفصل الرابع الموازنة العامة لدولة العراق وتطرق الفصل الخامس دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة أما الفصل السادس فقد بين أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق أما الفصل السابع ناقش الخزينة العامة للدولة ووضح الفصل الثامن المحاسبة عن النفقات العامة فيما وضح الفصل التاسع المحاسبة عن الإيرادات العامة، كما تناول الفصل العاشر أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي وجاء الفصل الحادي عشر موضحاً المحاسبة عن حسابات السلف، وأخيراً تطرق الفصل الثاني عشر المحاسبة عن حسابات الأمانات.

لقد اعتمد المؤلفون في عرض فصول الكتاب على المراجع العلمية العربية والأجنبية الرصينة في مجال التخصص فضلاً عن الخبرة التي امتدت لسنوات عديدة في تدريس المحاسبة الحكومية لطلبة المرحلة الثانية في قسم المحاسبة..... ونأمل من الأساتذة الأفاضل المتخصصين في المحاسبة ومن خلال مراجعتهم لهذا الكتاب تقديم المقترحات والملاحظات لتعزيز رصانته العلمية.

## الفصل الأول

# المحاسبة الحكومية - مدخل تعريفي



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من الإجابة عن الآتي:

1. تعريف المحاسبة الحكومية وتحديد أهدافها.
2. وصف طبيعة الوحدات الحكومية المطبقة للمحاسبة الحكومية.
3. تحديد الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية.
4. توضيح الخصائص التي تميز المحاسبة الحكومية مقارنة بفروع المحاسبة الأخرى.
5. تحديد العلاقة بين المحاسبة الحكومية والتشريعات.
6. تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

## تمهيد الفصل:

تعد المحاسبة الحكومية فرعاً من فروع علم المحاسبة وتستمد أهميتها من أهمية علم المحاسبة مع احتفاظها بخصوصيتها التي تستمدتها من البيئة التي تعمل فيها والمتمثلة بطبيعة النشاط الحكومي الخدمي غير الهادف للربح من جهة وتحكم التشريع في العمل المحاسبي من جهة أخرى وبما يؤمن تحقيق التماثل والانسجام في طرق القياس والإفصاح عن المعلومات التي تعكس أداء الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو أداء الدولة ككل في مجال تقديم الخدمات، وبما يخدم الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات.



## أولاً: تعريف المحاسبة الحكومية

تعد المحاسبة الحكومية فرعاً من فروع علم المحاسبة، وتمثل الأداة التي تخدم الإدارة المالية العامة، وذلك من خلال القيام بتثبيت العمليات المالية المتعلقة بالنفقات والإيرادات العامة في مجموعة مستندية ودفترية وإعداد تقارير مالية تقدم إلى الأطراف ذات العلاقة لمساعدتها في اتخاذ القرارات.

وعلى هذا الأساس، تعرف المحاسبة الحكومية على أنها:

«عملية تثبيت حركة الأموال الداخلة إلى - أو صرف الأموال الخارجة من- الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في ضوء التشريعات النافذة وإعداد التقارير الدورية عنها وتقديمها إلى الجهات المختلفة».

و تعرف المحاسبة الحكومية أيضاً على أنها:

«عملية تسجيل وتبويب الإيرادات والنفقات الخاصة بالوحدات الحكومية الممولة مركزياً في ضوء القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة وإعداد التقارير الدورية عنها».

كما تعرف المحاسبة الحكومية على أنها

«مجموعة من الأسس والقواعد التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الحكومة ونفقاتها».

يتبين من التعاريف أعلاه، أن المحاسبة الحكومية تتشابه مع فروع علم المحاسبة الأخرى إلى حد بعيد من حيث أنها تختص بالتسجيل والتبويب والتلخيص وإعداد التقارير المالية الدورية.

## ثانياً: أهداف المحاسبة الحكومية

تسعى المحاسبة الحكومية إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها:

1. تثبيت التصرفات المالية وما يتعلق بها والخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي إلى تقديم نتائج موحدة.
2. فرض الرقابة على الإيرادات العامة وذلك من خلال تتبع عمليات تحصيل الإيرادات، والتأكد من أن الإيرادات العامة قد جرى استلامها وفقاً للتشريعات.
3. فرض الرقابة على النفقات العامة وذلك من خلال تتبع عمليات الإنفاق أولاً بأول، للتأكد من أن الإنفاق قد تم في حدود التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة الحكومية في الموازنة العامة للدولة.
4. تقديم صورة واضحة عن المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية، بعد استكمال إجراءات إعداد الحسابات الختامية وبيان مقدار العجز أو الوفرة المتحقق للدولة.
5. مساعدة المخطط المالي في إعداد الموازنة العامة للدولة للسنة القادمة، وذلك بعد الرجوع إلى التقارير المالية للسنوات السابقة وما تتضمنه من نفقات وإيرادات عامة فعلية تكون الأساس التي تستند إليه عملية إعداد الموازنة العامة.
6. المساعدة في تحديد مدى التزام الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بالقوانين والتعليمات الصادرة، ومن بين ذلك قانون الموازنة العامة السنوي، وبيان نتائج تنفيذ قانون الموازنة العامة من خلال مقارنة كل من النفقات والإيرادات العامة الفعلية الواردة في ميزان المراجعة مع كل من النفقات والإيرادات العامة المخططة الواردة في الموازنة العامة وتحديد الانحرافات الحاصلة واتخاذ القرارات بشأن هذه الانحرافات في الوقت المناسب.

7. تقديم تصور حول كيفية تمويل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو الدولة بشكل عام بما يمكّنها من إنجاز نشاطاتها ومواجهة متطلباتها المالية.

8. توفير معلومات مالية على مستوى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو على مستوى الدولة ككل لمساعدة أطراف عديدة في اتخاذ القرارات.

### ثالثاً: نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية

تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة للربح الممولة مركزياً والمرتبطة بالخزينة العامة للدولة، حيث تعرف الوحدات الإدارية الحكومية على أنها «كافة الوحدات ذات النشاط الخدمي المملوكة للدولة بالكامل، والمسؤولة عن تأدية مجموعة من الخدمات العامة مثل الأمن والدفاع والصحة والتعليم وما شابه ذلك».

ويتميز هذا النوع من الوحدات عن غيره من الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح سواء كانت مملوكة للدولة (أي الشركات العامة) أو تابعة إلى القطاع الخاص بعدة خصائص من بينها:

1. الملكية العامة للوحدات الإدارية الحكومية، حيث لا يسمح للقطاع الخاص بتملكها.

2. لا تهدف الوحدات الإدارية الحكومية إلى تحقيق الربح، بل تسعى إلى تقديم الخدمات للمجتمع. وحتى لو كانت الخدمات المقدمة مقابل إيراد، فإن هذا الإيراد المتحقق يقل كثيراً عن تكلفة الخدمة، ويترتب على ذلك، عدم وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات الخاصة بكل وحدة إدارية حكومية، وبالتالي عدم إمكانية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات على النحو المتبع في حسابات الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح.

3. تقسم الوحدات الإدارية الحكومية إلى نوعين هما: -

أ. وحدات إدارية إيرادية وهي الوحدات التي يستوجب نشاطها تحقيق الإيرادات الناتجة أساساً عن قرارات سيادية من الدولة مثل الهيئة العامة للضرائب ودائرة الكمارك.

ب. وحدات إدارية غير إيرادية، حيث لا يستلزم نشاطها تحقيق إيرادات أو أنها تحقق إيرادات ضئيلة جداً مثل المستشفيات والجامعات الحكومية.

ولا يحق للوحدات الحكومية سواء كانت إيرادية أو غير إيرادية التصرف بالإيرادات المتحققة، وإنما يتم تجميعها في الخزينة العامة للدولة، وفي المقابل تلتزم الخزينة بتمويل الوحدات الإدارية الحكومية لتمكينها من تسديد النفقات اللازمة لنشاطها بشرط أن تكون هذه النفقات في حدود ما مخطط لها مسبقاً بموجب الموازنة العامة.

4. عدم تحديد رأس مال للوحدة الإدارية الحكومية، حيث لا تعد الوحدة الإدارية الحكومية مستقلة وإنما هي جزء من النشاط الحكومي ككل وتعتمد على الجهات العليا في حصولها على الأموال اللازمة لنشاطها، ويترتب على ذلك أن لا تتمتع الوحدة الإدارية الحكومية بالشخصية المعنوية المستقلة.

5. تعتمد الوحدات الإدارية الحكومية على المحاسبة الحكومية في قياس البيانات المالية المتعلقة بنشاطها وتوصيل المعلومات المالية للأطراف المستفيدة.

#### رابعاً: خصائص المحاسبة الحكومية

يمكن تحديد الخصائص التي تميّز المحاسبة الحكومية عن فروع المحاسبة الأخرى من خلال الآتي:

1. تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
2. انسجام العمل المحاسبي المطبق في ظل المحاسبة الحكومية مع المتطلبات التشريعية الملزمة للوحدات الحكومية، إذ تكون المحاسبة الحكومية مقيدة

بمجموعة من التشريعات.

3. الارتباط بين تويب الموازنة العامة وبين الحسابات التي تفتح في سجلات الوحدة الحكومية، إذ يجب على المحاسب الحكومي استخدام نفس أنواع الحسابات المنصوص عليها في قانون الموازنة العامة السنوي، بما يضمن قيام الوحدات الحكومية بإعداد تقارير مالية على أسس موحدة تمكّن من إعداد التقارير المالية على مستوى الدولة ككل.

4. ان توضح المحاسبة الحكومية آلية التصرف بالأموال العامة من حيث:

أ. الإيرادات المحصلة من الوحدات الحكومية المختلفة وفقاً لمصادر الإيراد المكلفة بجبايتها.

ب. مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها أنفقت الأموال العامة للمستويات الإدارية المختلفة التي لها سلطة إنفاقها.

5. يكون للتقارير المالية المعدة في ظل المحاسبة الحكومية القدرة على توفير معلومات لمصلحة أطراف عديدة مثل المخطط المالي، والسلطة التشريعية، والمحلل الاقتصادي وغيرهم.

6. أن تسهل عملية تنظيم الحسابات في ظل المحاسبة الحكومية من إجراء عملية الرقابة والتدقيق التي تمارسها الجهات المختلفة سواء كانت داخلية (التدقيق الداخلي) أو خارجية (ديوان الرقابة المالية).

### خامساً: الأطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة الحكومية

تستمد المحاسبة الحكومية شأنها في ذلك شأن باقي فروع علم المحاسبة أهميتها من المعلومات التي تقدمها لمصلحة أطراف عدة، أهمها:

1. السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان: التي تحتاج إلى معلومات مالية

يجري توفيرها من خلال تطبيق المحاسبة الحكومية للإفادة منها في جانبيين، الجانب الأول هو لإقرار الموازنة العامة للسنة المالية القادمة، والجانب الثاني هو للرقابة على أداء السلطة التنفيذية (أي الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة) ومدى التزامها بتنفيذ قانون الموازنة العامة بالشكل الصحيح والمساءلة عن أية انحرافات قد تحدث بين ما تم تنفيذه وبين ما موجود في قانون الموازنة العامة، وكذلك المساءلة عما تم تقديمه من خدمات للمجتمع في ضوء المبالغ المحددة في الموازنة العامة.

2. **الجهات الرقابية:** والتي تنقسم إلى جهتين الأولى داخلية ممثلة في التدقيق الداخلي الموجود داخل كل وحدة حكومية، والجهة الثانية خارجية مثل ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة، حيث تمكّن معلومات المحاسبة الحكومية الجهات الرقابية من أداء مهامها المتمثلة في تدقيق العمل المحاسبي بدءاً من تدقيق المستندات المؤيدة لكل عملية مالية، وتحديد مدى انسجامها مع التشريعات النافذة من ثم الكشف عن أية مخالفات قد تحدث في هذا الخصوص، فضلاً عن التأكد من صحة تثبيت تلك العمليات في السجلات المحاسبية وصولاً إلى مراجعة التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية.

3. **السلطة التنفيذية:** ممثلة في الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة والتي تعتمد على معلومات المحاسبة الحكومية لغرض إعداد الموازنة العامة للسنة المالية القادمة، وكذلك لغرض رقابة أداء الوحدات الحكومية التابعة لها، ومتابعة أداؤها واتخاذ القرارات المناسبة في هذا الخصوص.

4. **المدراء الحكوميون:** على اختلاف مستوياتهم الإدارية الذين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية لتشخيص الخلل ومواطن الضعف والقصور في أداء الوحدات الحكومية المسؤولين عن إدارتها، واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة ذلك.

5. **المحلل الاقتصادي:** المستفيد من معلومات المحاسبة الحكومية ولاسيما المتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة والدين العام لمدد زمنية مختلفة لدراسة التغيرات الحاصلة فيها بما يمكنه من تحليل وتفسير التطورات في الاقتصاد على مستوى الدولة ككل، ووضع تصور حول آثار السياسات والبرامج التي تتبناها الحكومة في مختلف المجالات، وكذلك وضع التوقعات بشأن الاقتصاد القومي.

6. **أفراد المجتمع:** مثل دافعي الضرائب، والناخبين، والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، حيث يحتاج هؤلاء إلى معلومات المحاسبة الحكومية للتعرف على مدى كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة الأموال العامة التي تم تجميعها من أموال دافعي الضرائب أو الثروات الطبيعية أو عن طريق الاقتراض وتحديد مجالات الهدر والضياع الحاصلة في الأموال العامة، وكذلك الإفادة من المعلومات في تحديد ما إذا كانت الحكومة قد أنجزت ما وعدت به من خدمات وتحديد تكاليف الخدمات المنجزة.

7. **الباحثون والدارسون:** تعد معلومات المحاسبة الحكومية الخاصة بالوحدات الحكومية أو على مستوى الدولة ككل مصدراً أساسياً لإنجاز بحوثهم ودراساتهم المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية.

8. **الدائنون:** والذين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية على مستوى الدولة ككل لتقدير الموارد المالية المتوقعة للدولة في الأمد القصير ودرجة السيولة المتوقعة لإيفاء الدولة بالتزاماتها المالية والمدة الزمنية المتوقعة لاسترداد مبلغ الدين.

9. **المنظمات الدولية:** مثل صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، ومنظمة التجارة العالمية وغيرها حيث تعتمد هذه الأطراف على ما يتاح لها من معلومات مالية توفر في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية لدراسة حقيقة الأوضاع الاقتصادية والمالية للدولة ومدى حاجة الدولة إلى الدعم أو المساعدة.

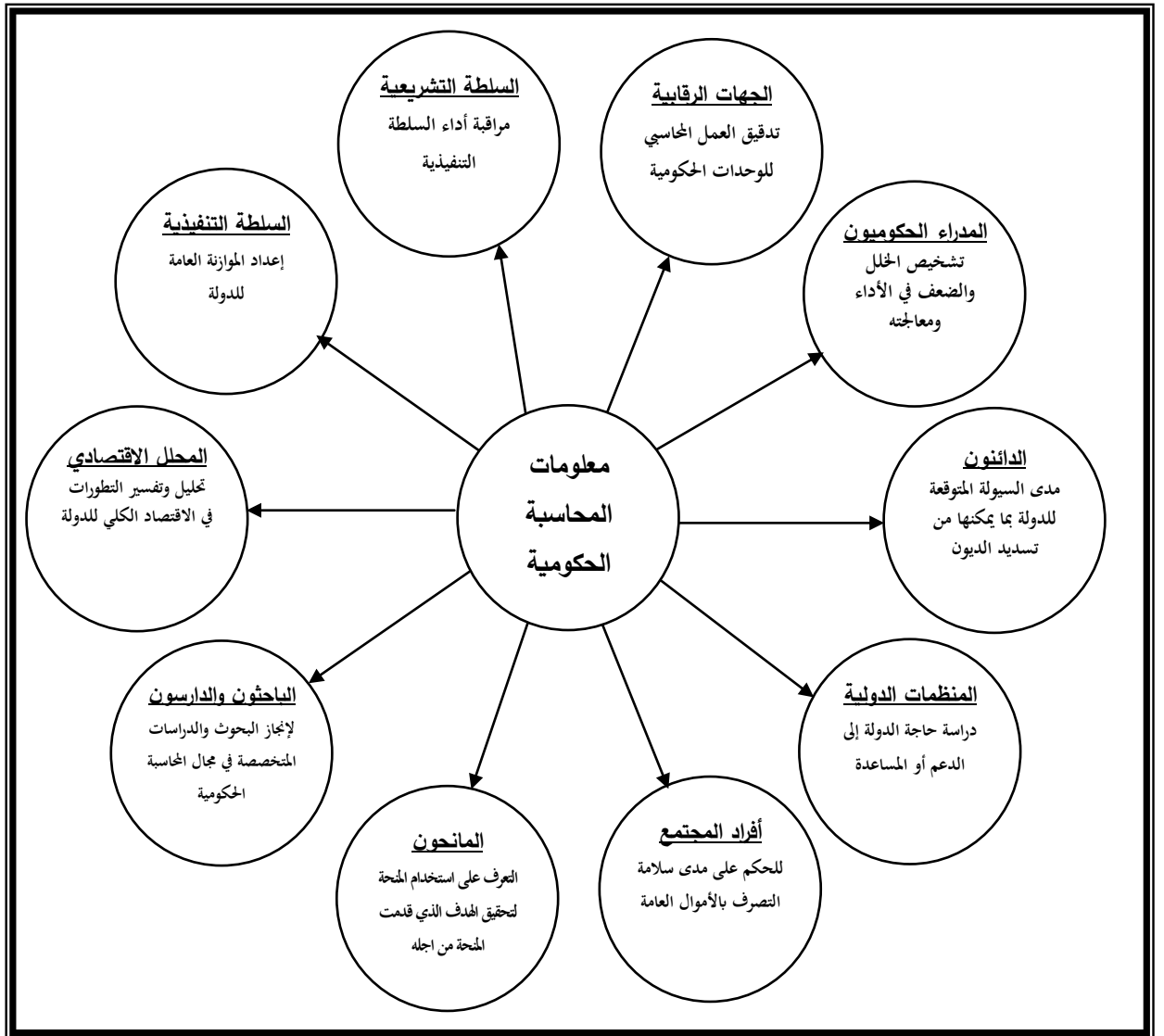
## الفصل الأول: المحاسبة الحكومية – مدخل تعريفي

10. **المانحون:** فقد يشترط مانح المال أو المتبرع بالمال لصالح الدولة ضرورة إنفاق المال على غرض معين مثل إنشاء محطات لتوليد الطاقة الكهربائية. لذا فإن المانحين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية حول مدى إيفاء الجهة المستلمة للمبلغ بشروط المنحة، واستخدامه لتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

ويمكن تلخيص ما تقدم من خلال الشكل (1) في أدناه:

### شكل (1)

#### الأطراف المستفيدة من معلومات المحاسبة الحكومية





### سادساً: علاقة المحاسبة الحكومية بالتشريعات

عادة ما تحكم التشريعات كافة التصرفات المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التي تأخذ شكل قوانين أو تعليمات، وهذه التصرفات يتم توثيقها في مجموعة دفترية من أجل توصيل المعلومات للأطراف ذات الصلة بنشاط الوحدة الحكومية. ومن هنا يمكن القول بأن هناك علاقة قوية بين المحاسبة الحكومية والتشريعات، حيث تملي أحكام التشريعات (أي القوانين والتعليمات الصادرة) ما يجب على المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أن يؤديه، وتضع القيود التي يتوجب الالتزام بها سواء عند الصرف أو القبض لأي مبلغ كان ولا يمكن بأي حال من الأحوال تجاوز هذه التشريعات.

ففي العراق هناك بعض التشريعات التي ينبغي على المحاسب الالتزام بها منها:

1. قانون الإدارة المالية والدين العام 95 لعام 2004 المعدل.
2. قانون الموازنة العامة الاتحادية السنوي
3. تعليمات تنفيذ الموازنة العامة.
4. التعليمات المتعلقة بدفع النفقات العامة أو جباية الإيرادات العامة الخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

فضلاً عن ذلك فإن هذه التشريعات تتضمن قواعد ومعايير ملزمة تهدف إلى تحديد مسارات المحاسب في هذه الوحدات وتوجه أعماله وتحكمها لضمان التماثل

والانسجام في طرق القياس والإفصاح إلى جانب العدالة والموضوعية في تقديم المعلومات حول أداء الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وحول أداء النشاط الحكومي ككل.

لذلك فإن للتشريعات تأثير مباشر في المحاسبة الحكومية يتجسد من خلال الآتي:

1. **توحيد نماذج المستندات المحاسبية:** سواء كان مستند صرف أو مستند قبض أو مستند قيد، حيث لا يكون للمحاسب أي دور في تصميم هذه المستندات أو تحديد ما يجب أن يتضمنه كل مستند وإنما يتم تحديد تلك المستندات بموجب التشريعات ذات الصلة ويجري طبعها في مطبعة حكومية.

2. **توحيد نماذج السجلات المحاسبية:** مثل سجل اليومية العامة، سجل التخصيصات، سجل إيرادات معاملات الموازنة وغير ذلك، وهذه أيضا تكون ذات نماذج محددة مسبقاً ويتم طبعها وفقاً للتشريعات في مطبعة حكومية.

3. **تجانس أنواع الحسابات:** أي أن تكون أنواع الحسابات الواجب استخدامها في العمل المحاسبي محددة بموجب التشريعات ومقسمة إلى مجموعات ذات طبيعة متجانسة من ناحية طبيعتها الاقتصادية، فعلى سبيل المثال كل ما يدفع للأفراد العاملين من رواتب وأجور ومخصصات ومكافآت يتم توحيدها بمجموعة واحدة تسمى بـ«تعويضات العاملين» وكذلك الحال بالنسبة للسلع والخدمات وباقي الحسابات وهذا يسهل عملية إعداد الموازنة العامة كما يساعد الجهات العليا في الدولة في عملية توحيد الكشوفات الشهرية والسنوية على مستوى الدولة، وخلاف ذلك فإن عملية التوحيد ستكون صعبة إن لم تكن مستحيلة.

4. **توحيد المصطلحات المحاسبية:** أي ان تكون المصطلحات المحاسبية

المستعملة في العمل المحاسبي محددة بموجب التشريعات مع تحديد مفاهيم هذه المصطلحات وذلك لضمان الدقة في العمل المحاسبي من خلال جعل هذه المصطلحات ذات معاني محددة، فضلاً عن إيجاد لغة مشتركة بين المحاسبين العاملين في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح مهما اختلفت طبيعة نشاط هذا النوع من الوحدات.

5. **توحيد الصلاحيات المالية:** أي التفويض الممنوح للمديرين المسؤولين عن إدارة الوحدة الحكومية بالتصرف بالمال العام، وتكون الصلاحيات المالية محددة أيضاً بموجب التشريعات حيث لا يحق لأحد التصرف بالمال العام إلا في حدود الصلاحيات المالية المحددة بموجب التشريعات، كما ان الالتزام بتشريعات موحدة على مستوى الوحدات الحكومية المختلفة يحقق فوائد عديدة منها تسهيل إعداد الموازنة العامة على مستوى الدولة ككل وتنفيذها والرقابة عليها وكذلك إعداد تقارير مالية على مستوى الدولة ككل، وتوفير الوقت والجهد والتكاليف الناتجة عن تدريب موظفي الحسابات في حال نقل موظف من حسابات وحدة حكومية إلى وحدة حكومية أخرى، وكذلك سيساعد في وضع قواعد موحدة للرقابة تستند عليها لجان التدقيق لاسيما التدقيق الخارجي مثل لجان التدقيق التابعة لديوان الرقابة المالية، فضلاً عن ذلك تساهم التشريعات في تخفيض كلفة طبع المستندات والسجلات المحاسبية.

### **سابعاً: أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية**

على الرغم من أن كلاً من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية يعدان احد فروع علم المحاسبة، إلا أنهما يتفان في أمور ويختلفان في أمور أخرى ويمكن تلخيص ذلك من خلال الآتي:

#### **1. أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية**

## الفصل الأول: المحاسبة الحكومية – مدخل تعريفى

هنالك مجموعة من النقاط التي تلتقي عندها المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية تتمثل بالآتي:

أ. تعد كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية فرع من فروع علم المحاسبة.

ب. تستند المحاسبة الحكومية وكذلك المحاسبة المالية إلى القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

ج. تعتمد كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية على الدورة المحاسبية عند تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات مباشرة في سجل اليومية العامة والترحيل إلى سجل الأستاذ العام واستخراج الأرصدة وتلخيصها في ميزان المراجعة فضلاً عن إعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية رغم الاختلاف في طبيعة ومكونات الحسابات الختامية المعدة في ظل المحاسبة الحكومية عن تلك المعدة في ظل المحاسبة المالية. إذ يعود سبب الاختلاف إلى انعدام الربح في الوحدات الحكومية المطبقة للمحاسبة الحكومية.

د. تطبق كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية مبدأ الكلفة التاريخية أي الكلفة التي تحملتها الوحدة للحصول على الموجود الثابت في تاريخ الشراء وليس القيمة السوقية في تسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية.

هـ. تتفق المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في استخدام النقود كوحدة للقياس وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات.

و. تفترض كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية ثبات وحدة النقد وبالتالي عدم الاعتراف بالتغير في المستوى العام للأسعار.

ز. وجود نظام للرقابة على التصرفات المالية في حالة تطبيق المحاسبة الحكومية أو المحاسبة المالية على حد سواء.

## 2. أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

يمكن تلخيص نقاط الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية من خلال الآتي:

أ. تهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة على التصرف بالأموال العامة سواء كانت مستلمة (الإيرادات) أو مدفوعة (النفقات)، في حين تهدف المحاسبة المالية إلى قياس نتيجة نشاط الوحدة سواء كانت ربح أو خسارة وتقديم المعلومات المحاسبية إلى أصحاب المصلحة بشأن نتيجة نشاط الوحدة ومركزها المالي عن مدة زمنية محددة.

ب. تكون المحاسبة الحكومية مقيدة بمجموعة من التشريعات الصادرة من الدولة، بينما يتدخل التشريع في مجالات محددة لتنظيم العمل المحاسبي في ظل المحاسبة المالية.

ج. تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، على عكس المحاسبة المالية التي تطبق في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح سواء كانت المملوكة للدولة (أي الشركات العامة) أو التابعة للقطاع الخاص.

د. عند تطبيق المحاسبة الحكومية لا يظهر حساب رأس المال في السجلات المحاسبية للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح لأن هذه الوحدات تعتمد على الأموال التي تحصل عليها من وزارة المالية في تحديد مقدرتها الإنفاقية، وهذا عكس ما تهتم به المحاسبة المالية حيث يستلزم البدء بالنشاط وجود رأس المال لذلك يظهر حساب رأس المال في السجلات المحاسبية للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح.

هـ. في ظل المحاسبة الحكومية لا يتم قياس الربح أو الخسارة لأن الوحدات

الحكومية المطبقة للمحاسبة الحكومية يكون هدفها تقديم خدمات لإفراد المجتمع وليس تحقيق الربح، بينما ينصب تركيز المحاسبة المالية على قياس الربح أو الخسارة في نهاية السنة المالية من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات، بمعنى آخر من خلال إعداد كشف الدخل.

و. تتبع المحاسبة الحكومية الأساس النقدي (أي تحميل السنة المالية بالإيرادات التي قبضت والنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة وبغض النظر عما إذا كانت تعود إلى نفس السنة المالية أو إلى سنوات مالية سابقة أو لاحقة)، أو تطبيق الأساس النقدي المعدل (أي اعتماد الأساس النقدي مع بعض الاستثناءات التي قبل فيها المشرع تطبيق أساس الاستحقاق سواء بالنسبة لبعض النفقات أو الإيرادات). على العكس من ذلك تطبق المحاسبة المالية أساس الاستحقاق (أي تأخذ بنظر الاعتبار جميع الإيرادات والمصروفات الخاصة بالسنة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل بالنسبة للإيرادات أو واقعة التسديد بالنسبة للمصروفات).

ز. لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية حيث يتم اعتبار كلفة الموجودات الثابتة (المصروفات الرأسمالية) كمصروفات إيرادية منذ تاريخ الشراء وتنتهي بانتهاء السنة المالية، بينما تتميز المحاسبة المالية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية حيث تختلف معالجة كل منها، وفي نهاية السنة المالية تظهر المصروفات الإيرادية في كشف الدخل، وتظهر المصروفات الرأسمالية في جانب الموجودات في قائمة الميزانية.

ح. في ظل المحاسبة الحكومية لا يتم حساب الاندثار على الموجودات الثابتة وذلك لانعدام التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، بينما يترتب على التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية في ظل المحاسبة المالية حساب الاندثار على المصروفات الرأسمالية (الموجودات) في نهاية السنة المالية.

## الفصل الأول: المحاسبة الحكومية – مدخل تعريفي

---

ط. ليس للجرد والتسويات الجردية معنى في المحاسبة الحكومية وذلك لانعدام هدف تحقيق الربح ويصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الموجودات، في حين يتم التركيز في نهاية السنة المالية في ظل المحاسبة المالية على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية وما حققته من ربح أو خسارة.

## أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول: عرف المحاسبة الحكومية، ثم حدد أهدافها؟

السؤال الثاني: ما هي الخصائص التي تميز المحاسبة الحكومية عن فروع المحاسبة الأخرى.

السؤال الثالث: بين طبيعة الوحدات المطبقة للمحاسبة الحكومية، ثم وضح السمات المميزة لهذه الوحدات.

السؤال الرابع: «تقدم المحاسبة الحكومية معلومات لخدمة أطراف عديدة» ناقش هذه العبارة بالتفصيل معززاً إجابتك بالرسم.

السؤال الخامس: عند قيام المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية بتنظيم العمل المحاسبي، فهل انه مقيد أم يحق له الاجتهاد في تنظيم العمل المحاسبي؟ وضح ذلك.

السؤال السادس: بين أوجه الشبه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.



السؤال السابع: بين أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

السؤال الثامن: ناقش بإيجاز الأسباب الكامنة وراء كلاً من:

1. حاجة السلطة التشريعية إلى معلومات المحاسبة الحكومية.
2. تخفيض كلفة طبع المستندات والسجلات المحاسبية المعتمدة في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية.
3. عدم ظهور حساب رأس المال في سجلات الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
4. عدم حساب الاندثار على الموجودات الثابتة في ظل المحاسبة الحكومية.





== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

## الفصل الثاني

# النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح



== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من :

1. توضيح الأفكار الأساسية لكل نظرية من النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية الآتية:

أ. نظرية أصحاب المشروع.

ب. نظرية الشخصية المعنوية.

ج. نظرية موارد الوحدة.

د. نظرية الأموال المخصصة.

2. تحديد مدى ملائمة النظريات الواردة في أعلاه للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

3. بيان طبيعة العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية.

## تمهيد الفصل:

من المعروف أن الوحدة المحاسبية تختلف طبيعتها من عدة وجوه، فمن حيث الشكل القانوني هناك المشروعات الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال، ومن حيث النطاق قد تتمثل الوحدة المحاسبية في مبلغ من المال مخصص لغرض معين كما هو الحال في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو قد تتمثل في فرع من فروع الشركة، وكذلك قد تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه فهناك وحدات هادفة للربح وأخرى غير هادفة للربح.

ونتيجة لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية على هذا النحو فقد ظهرت

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

نظريات عدة خلال مراحل زمنية مختلفة حاولت كل منها إيجاد تفسير لطبيعة الوحدة المحاسبية، واهم هذه النظريات وفقاً لتسلسلها التاريخي:

1. نظرية أصحاب المشروع

2. نظرية الشخصية المعنوية

3. نظرية موارد الوحدة

4. نظرية الأموال المخصصة

وسيتيم خلال هذا الفصل دراسة النظريات أعلاه للتعرف على الأفكار الأساسية لكل نظرية في محاولة للوصول إلى إيجاد تفسير علمي لمدى ملائمة كل نظرية مع النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات المحاسبية الحكومية غير الهادفة للربح.

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

## أولاً: نظرية أصحاب المشروع

يطلق عليها أيضاً بـ«نظرية الملكية الشخصية أو الفردية»، ويرجح ظهور هذه النظرية إلى ما قبل الثورة الصناعية، وبالتحديد المرحلة التي تميّزت خلالها الوحدات المحاسبية بصغر حجمها نسبياً، حيث كانت الوحدات مملوكة لشخص أو عدد من الأشخاص قدموا رأس مال محدد لمزاولة نشاط اقتصادي بالاعتماد على تقنية بسيطة لإنتاج منتج واحد أو عدد محدد من المنتجات.

لذلك تعد التقارير المالية من وجهة نظر صاحب أو أصحاب المشروع وتتجسد وظيفة المحاسبة (باعتداد القيد المفرد) في تتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق أصحاب المشروع وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها وقياس مقدارها من مدة مالية إلى أخرى، بمعنى آخر ان صاحب (أصحاب) المشروع يتولى جرد وتحديد موجوداته ومطلوباته وإيجاد رأس المال في بداية ونهاية السنة المالية ومن ثم تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك لأن الإشراف المباشر لصاحب المشروع ومعرفته بتفاصيل النشاط الذي يزاوله أولاً بأول يجعله في غنى عن إتباع الدورة المحاسبية للوصول إلى التقارير المالية التي تبين نتيجة نشاطه وما تحقق من ربح أو خسارة.

استناداً لما تقدم فإن تعريف كل مفهوم من المفاهيم المحاسبية من وجهة نظر نظرية أصحاب المشروع ستكون بالشكل الآتي:-

1. الموجودات: وتمثل كل ما يمتلكه صاحب المشروع.
2. المطلوبات: هي التزامات أو ديون على صاحب المشروع.
3. رأس المال (أو القيمة الصافية): يمثل صافي حقوق صاحب أو أصحاب المشروع، أي الفرق بين موجودات ومطلوبات صاحب المشروع.
4. الإيرادات والمصروفات: تحدث نتيجة قرارات يتخذها صاحب



== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

المشروع، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هي الا تنفيذ لقرار يتخذه صاحب المشروع مثلاً قرر صاحب المشروع استئجار مخزن جديد للبضاعة التي يتعامل بها، فإن العملية المالية المترتبة على هذا القرار تتمثل في تسديد إيجار المخزن الجديد، مثال آخر قرر صاحب المشروع تعيين موظف، فإن العملية المالية المترتبة على هذا القرار تتمثل بصرف راتب الموظف، وعليه فإن كل إيراد يؤدي إلى زيادة رأس المال (أو القيمة الصافية) كما أن كل مصروف يؤدي إلى تخفيض رأس المال (أو القيمة الصافية).

5. معادلة الميزانية: ستكون بالشكل الآتي:

رأس المال أو القيمة الصافية = إجمالي الموجودات - إجمالي

6. صافي الربح أو صافي الخسارة: يتم التوصل إليه عن طريق مقارنة القيمة الصافية (أو رأس مالها) فيما بين أول المدة و آخرها باعتبار أن صافي ربح المشروع (أو صافي خسارته)، خلال مدة معينة يعادل الزيادة (أو النقص) في القيمة الصافية أو رأس المال في آخر المدة عنه في اولها مع ملاحظة الاخذ بنظر الاعتبار الإضافات إلى رأس المال خلال المدة والمسحوبات من رأس المال خلال نفس المدة حيث إن التغير في القيمة الصافية أو رأس المال فيما بين أول المدة و آخرها لا يرجع فقط إلى ما يحققه المشروع من ربح أو خسارة خلال المدة وانما يرجع إلى الإضافات إلى رأس المال والمسحوبات من رأس المال خلال نفس المدة. أي أن:

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

$$\begin{array}{l} \text{القيمة الصافية} \\ \text{(رأس المال)} \\ \text{في أول المدة} \end{array} = \begin{array}{l} \text{مجموع الموجودات في} \\ \text{أول المدة} \end{array} - \begin{array}{l} \text{مجموع المطلوبات في} \\ \text{أول المدة} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{القيمة الصافية} \\ \text{(رأس المال)} \\ \text{في آخر المدة} \end{array} = \begin{array}{l} \text{مجموع الموجودات في} \\ \text{آخر المدة} \end{array} - \begin{array}{l} \text{مجموع المطلوبات في} \\ \text{آخر المدة} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{صافي الربح} \\ \text{(الخسارة)} \\ \text{خلال المدة} \end{array} = \begin{array}{l} \text{القيمة الصافية (رأس المال) في آخر المدة - (القيمة} \\ \text{الصافية في أول المدة + الإضافات إلى رأس المال -} \\ \text{المسحوبات من رأس المال)} \end{array}$$

وإذا كان الناتج رقم موجب فإن النتيجة ربح أما إذا كان الناتج رقم سالب (أي أن الإشارة سالبة) فإن النتيجة خسارة.

من خلال العرض السابق للأفكار الأساسية لنظرية أصحاب المشروع يتضح ان نظرية أصحاب المشروع لا تتلائم مع النشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك للأسباب الآتية:

1. إن نظرية أصحاب المشروع تتلائم مع الوحدات التي يملكها شخص أو عدد من الأشخاص في حين ان الوحدات الحكومية مملوكة للدولة وليس لشخص معين.

2. ان الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لا تمتلك رأس مال وانما تعتمد على وزارة المالية في حصولها على الأموال اللازمة لنشاطها في حين ان معادلة

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

- الميزانية وفقاً لنظرية أصحاب المشروع تتطلب حساب رأس مال أول وآخر المدة.
  3. هدف الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تقديم الخدمات لعموم أفراد المجتمع دون الأخذ بالاعتبار الربح أو الخسارة، في حين ان من بين مفاهيم نظرية أصحاب المشروع هو مفهوم الربح أو الخسارة.
  4. تكون الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح مقيدة بمجموعة من القوانين والتعليمات في حين تفسر نظرية أصحاب المشروع العمليات المالية على أنها تنفيذ لقرارات أصحاب المشروع وليس نتيجة تطبيق القوانين والتعليمات.
  5. الرقابة في ظل نظرية أصحاب المشروع تكون من صاحب المشروع نفسه، في حين أن الرقابة في الوحدات الحكومية تكون من التدقيق الداخلي الموجود داخل الوحدة أو من أطراف من خارج الوحدة الحكومية مثل ديوان الرقابة المالية.
  6. وفقاً لنظرية أصحاب المشروع لا توجد سجلات محاسبية منظمة ولا يطبق القيد المزدوج إذ يتم عن طريق الجرد استخراج الموجودات والمطلوبات ورأس المال في أول وآخر المدة، على العكس من ذلك فإن الوحدات الحكومية تطبق القيد المزدوج وتمتلك سجلات محاسبية منظمة للتسجيل والترحيل والترصيد واستخراج أي معلومات تتعلق بالموجودات والمطلوبات.
- وعلى هذا الأساس فإن نظرية أصحاب المشروع لا تتلائم والنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

### ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية

بعد ظهور الثورة الصناعية ونتيجة للتوسع في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم الوحدات المحاسبية واستخدام التكنولوجيا في العمليات الإنتاجية والحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة نسبياً يعجز شخص أو عدد محدد من الأشخاص عن توفيرها وظهرت الشركات المساهمة التي تتصف بانفصال إدارة الوحدة عن المالكين، فقد أصبحت نظرية أصحاب المشروع عاجزة عن إيجاد تفسير لطبيعة الوحدة

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

المحاسبية لذلك ظهرت نظرية الشخصية المعنوية وتطورت المفاهيم المحاسبية والتقارير المالية لتصبح معبرة عن وجهة نظر الوحدة كـ(كيان مستقل) وليس عن وجهة نظر أصحابها وعلى النحو الآتي:

1. الموجودات: كل ما يمتلكه الوحدة يعد موجود أو حقوق للوحدة كشخصية معنوية مستقلة وليس ما يمتلكه صاحب الوحدة.
2. المطلوبات: تمثل التزامات أو ديون على موجودات الوحدة وليس على صاحب الوحدة.
3. الإيرادات والمصروفات: تمثل الإيرادات مجموع القيم المالية التي تستحق للوحدة مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات أما المصروفات فهي كل ما تتحمله الوحدة من أجل الحصول على الإيرادات.
4. صافي الربح أو الخسارة: يتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالمصروفات من خلال اعداد كشف الدخل.
5. معادلة الميزانية: تكون بالشكل الآتي:

$$\text{الموجودات} = \text{المطلوبات} + \text{رأس المال}$$

ومع ذلك لم تستطع نظرية الشخصية المعنوية تقديم تفسير علمي لتحديد المقدرة الإنفاقية للوحدات المحاسبية الحكومية غير الهادفة للربح وذلك للأسباب الآتية:

1. تشترط هذه النظرية وجود رأس مال بما يمكّن الوحدة من ممارسة نشاطها في حين لا يوجد رأس مال مستقل للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
2. تعتمد هذه النظرية على مفاهيم الربح أو الخسارة التي ينعلم وجودها في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
3. تتطلب هذه النظرية أن تتمتع الوحدات المحاسبية بالشخصية المعنوية

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

المستقلة (أي أن تعامل ككيان مستقل) ولا تتوفر هذه الخاصية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لكونها معتمدة على وزارة المالية في تمويل نشاطها.

4. في ظل نظرية الشخصية المعنوية فإن الصلاحيات المالية تحدد بقرارات من مجلس إدارة الوحدة، أما الصلاحيات المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح فتكون محددة بموجب القوانين والتعليمات.

### ثالثاً: نظرية موارد الوحدة

أو ما يسمى بـ«التمويل الذاتي» في هذه النظرية يخرج التركيز عن نطاق المالكين (كما في نظرية أصحاب المشروع) وعن مدى معاملتها ككيان مستقل (كما في نظرية الشخصية المعنوية) لينصب اهتمامها بالدرجة الأساس على الإيرادات التي تحققها الوحدة المحاسبية من مصادر الإيرادات المسؤولة عن جبايتها، وتعد الإيرادات المحددة للمقدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية ويجب أن تكون نفقات الوحدة في حدود الإيرادات التي قامت في استلامها فعلاً.

وعلى هذا الأساس فإن معادلة الميزانية وفقاً لنظرية موارد الوحدة ستكون بالشكل الآتي:

الموارد المتحققة ذاتياً للوحدة المحاسبية = الالتزامات على الوحدة المحاسبية

إن نظرية موارد الوحدة لا تصلح أن تكون الأساس العلمي لتفسير المقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك للأسباب الآتية:

1. لأن عملية جباية الإيرادات في الوحدات الحكومية مبني على أساس التخصص أي أن هنالك وحدة حكومية واحدة متخصصة في جباية كل نوع من أنواع الإيرادات العامة مثل الهيئة العامة للضرائب ودائرة الكمارك الأمر الذي يتعذر معه توزيع

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

مصادر الإيرادات العامة على الوحدات الحكومية بشكل ينسجم مع حاجات تلك الوحدات.

2. انعدام التوازن بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من الإيرادات وبين المبالغ التي يسمح لها بإنفاقها بموجب القوانين والتعليمات فمثلاً بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الدفاع تكون إيراداتها شبه معدومة مقارنة بنفقاتها الضخمة التي تدفع سنوياً، في حين أن هنالك بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الصحة إيراداتها تكون قليلة لا تغطي نفقاتها، كما أن هنالك نوع ثالث من الوحدات الحكومية مثل الهيئة العامة للضرائب تحقق إيرادات تزيد عن نفقاتها بشكل كبير.

3. في ظل نظرية موارد الوحدة، فإن الإيرادات المتحققة للوحدة المحاسبية ناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات، أما في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح فإن الإيرادات تتحقق بموجب قرارات سيادية.

4. تتحدد نفقات الوحدة المحاسبية في ظل نظرية موارد الوحدة في ضوء الإيرادات المتحققة للوحدة، أما نفقات الوحدة الحكومية غير الهادفة للربح فتتحدد في ضوء التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة في الموازنة العامة وبدون النظر إلى مقدار الإيرادات المتحققة للوحدة، حيث إن الإيرادات المتحققة للوحدة الحكومية لايجوز التصرف بها من الوحدة ذاتها وإنما تتولى الخزينة العامة تجميع الإيرادات المتحققة لدى مختلف الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

### رابعاً: نظرية الأموال المخصصة

بموجب هذه النظرية تتمثل الوحدة المحاسبية بمجموعة من الأموال التي توضع في مكان معين تحت تصرف مجموعة من الأشخاص للقيام بنشاط معين محدد بموجب وثيقة تأسيس تلك الوحدة ويجب أن يكون نشاط الوحدة واستخدامها لذلك المال محدداً بتحقيق الاهداف التي وجدت الوحدة من أجلها.

وتنص نظرية الأموال المخصصة على أن:

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

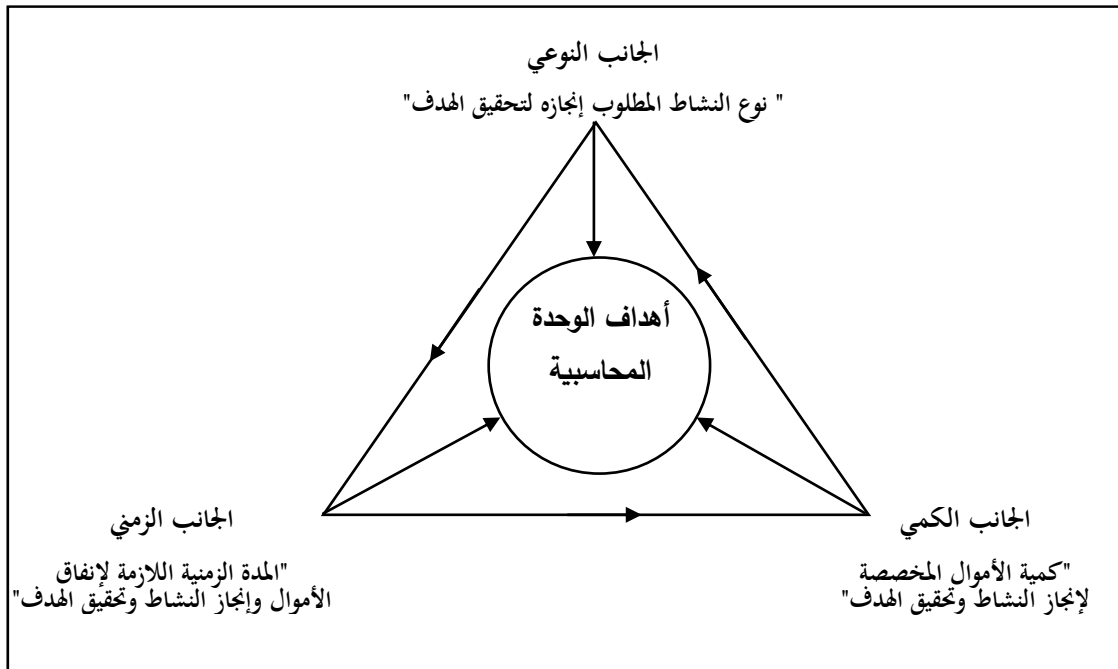
«المقدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية تتحدد كماً ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها من أموال خلال مدة زمنية معينة»

وعلى هذا الأساس فإن نظرية الأموال المخصصة تتركز على ثلاث عناصر  
رئيسية  
تتمثل بالآتي:

1. الجانب الكمي: أي كمية الأموال المحددة للوحدة من أجل إنجاز نشاط معين يؤدي إلى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة.
  2. الجانب النوعي: أي تحديد نوع النشاط المطلوب إنجازه بالكمية المخصصة من الأموال وبما يؤدي إلى تحقيق هدف الوحدة.
  3. الجانب الزمني: هو المدة الزمنية التي يقتضي خلالها إنفاق كمية الأموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف
- ويمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظرية الأموال المخصصة من خلال الشكل (2)

شكل (2)

### الأركان الأساسية لنظرية الأموال المخصصة



== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

أما المفاهيم المحاسبية وفقاً لنظرية الأموال المخصصة فإنها تتمثل بالآتي:

1. الموجودات: تتمثل بالأموال المخصصة للوحدة المحاسبية.
2. المطلوبات: هي الشروط أو القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها.
3. معادلة الميزانية: ستكون بالشكل الآتي:

الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها
---

4. الإيرادات والنفقات: تمثل الإيرادات التدفقات النقدية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أما النفقات فهي تمثل التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة المحاسبية. من خلال العرض السابق لأفكار نظرية الأموال المخصصة يتبين أن هذه النظرية تلائم النشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك لما تتمتع به هذه النظرية من مزايا تجعلها تتفق والنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، ومن بين تلك المزايا ما يأتي:

أ. إن نظرية الأموال المخصصة لا تشترط أن يكون للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة وهذا ما ينطبق على الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لكونها تعتمد على الأموال التي تحصل عليها من الجهات العليا في تحديد مقدراتها الإنفاقية.

ب. إن هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية وهذا



== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

ما موجود فعلاً في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح حيث أنها لا تمتلك رأس مال.

ج. لا تستلزم هذه النظرية قيام الوحدة المحاسبية بتحقيق أرباح أو خسائر في نهاية السنة المالية وهذه الخاصية تجعلها أكثر ملائمة مع نشاط الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

د. الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الأموال المخصصة هو توفير معلومات للجهات ذات العلاقة عن كمية الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية والقيود المفروضة على استخدام هذه الأموال.

هـ. أعطت هذه النظرية تعريفاً واضحاً ومتكاملاً للوحدة المحاسبية على انها:

(مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين ويجب أن يكون استخدام تلك الأموال مقيداً بتحقيق الهدف الذي أسست من أجله الوحدة).

### خامساً: العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية

تتضح طبيعة العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية من خلال الموازنة العامة التي تعد الأداة الوحيدة لوضع الأفكار الفلسفية لنظرية الأموال المخصصة موضع التطبيق العملي، حيث تستمد الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح قدرتها الإنفاقية من التخصيصات المعتمدة التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً بموجب قانون الموازنة العامة، وإذا ما تم ربط ذلك بنظرية الأموال المخصصة فإنه يتجسد بالجانب الكمي، حيث إن التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة الحكومية لا يمكن زيادتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو عن طريق الاقتراض.

أما الجانب النوعي فإنه يبرز من خلال التزام الوحدات الحكومية بالصرف ليس فقط بالمبالغ المحددة وإنما أيضاً بالالتزام بالحسابات الواردة في الموازنة

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

العامّة والتي تدخل ضمن نشاط الوحدة فعلى سبيل المثال حساب الأدوية بالإمكان الصرف على هذا الحساب في حدود المستشفيات الحكومية لكونه يدخل ضمن نشاطها في حين لايمكن الصرف على هذا الحساب في حدود المديرية العامّة للتربية.

ويكون استخدام الوحدة الحكومية للتخصيصات المعتمدة المحددة في الموازنة العامّة مقيداً بالمدة الزمنية المقررة لها (وهذا يعبر عن الجانب الزمني ضمن أركان نظرية الأموال المخصصة) والتي تحدد بسنة مالية واحدة، والاستثناء الوحيد على ذلك هو مشروعات خطة التنمية القومية كما في حالة إنشاء مستشفى جديد أو مدرسة جديدة حيث يمكن وضع تخصيصات معتمدة تحت تصرف الوحدة الحكومية لمدة تزيد عن السنة المالية الواحدة.

### أسئلة الفصل الثاني

**السؤال الأول:** بين مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات الآتية، مع التعليل بما لا يزيد عن أربعة أسطر:

1. طبقاً لنظرية أصحاب المشروع، فإن القوائم المالية تعد من وجهة نظر أصحاب المشروع وتتنحصر وظيفة المحاسبة في هذه الحالة بتتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق الوحدة المحاسبية.

2. تأخذ معادلة الميزانية طبقاً لنظرية الأموال المخصصة الشكل الآتي:

الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة المحاسبية لمواردها.

3. تعرف الموجودات بموجب نظرية الشخصية المعنوية على أنها كل ما تملكه الوحدة يعد حقوقاً للوحدة بما فيها ممتلكات صاحب الوحدة.

== الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

4. من أسباب ملائمة نظرية الأموال المخصصة للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح هو وجود رأس مال مستقل للوحدة بما يمكنها من إنجاز نشاطها.

5. بإمكان الوحدة غير الهادفة للربح زيادة تخصيصاتها الواردة في الموازنة العامة عن طريق الإيرادات ولا يمكن عن طريق الاقتراض.

**السؤال الثاني:** قارن بين المفاهيم المحاسبية من وجهة نظرية أصحاب المشروع مع ذات المفاهيم من وجهة نظرية الشخصية المعنوية؟

الفصل الثاني: النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

السؤال الثالث: «لم تستطع نظرية موارد الوحدة تقديم تفسير علمي صحيح لطبيعة النشاط المالي للوحدات المحاسبية المطبقة للمحاسبة الحكومية» علل ذلك؟

السؤال الرابع: ماهي النظرية التي تصلح لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي الذي تقوم به الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح؟ وضح ذلك مع بيان السبب.

السؤال الخامس: اكتب معادلة الميزانية في ظل كل من النظريات الآتية:

أ. نظرية أصحاب المشروع.

ب. نظرية موارد الوحدة.

ج. نظرية الشخصية المعنوية.

السؤال السادس: «تعد الموازنة العامة الأداة الوحيدة التي من خلالها يمكن وضع نظرية الأموال المخصصة موضع التطبيق العملي» ناقش هذه العبارة؟



## الفصل الثالث

# المحاسبة عن الأموال



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من الإجابة عن الآتي:

1. توضيح مضمون مبادئ المحاسبة الحكومية ذات الصلة بالأموال والمعتمدة حالياً من مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي Governmental Accounting Standard Board (GASB).
2. تعريف المال وفقاً للمبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادر عن Governmental Accounting Standard Board (GASB).
3. تحديد طرفي معادلة الميزانية وفقاً لنظم محاسبة الأموال.
4. تصنيف الوحدات وفقاً لطبيعة الأموال.
5. بيان تصنيفات الأموال الرئيسية والفرعية وفقاً للمبدأ الثالث من مبادئ المحاسبة الحكومية مع تحديد أوجه الاختلاف فيما بينها.
6. تحديد عدد الأموال التي من الممكن أنشاؤها داخل الجهاز الحكومي للدولة.
7. توضيح العلاقة بين أنواع الأموال والموازنة العامة للدولة.

## تمهيد الفصل:

في الوقت الذي تركز فيه المحاسبة في الوحدات التابعة لقطاع الأعمال على أن تعامل الوحدة الاقتصادية كوحدة مستقلة لها شخصيتها الاعتبارية، فإن الوحدات التابعة لقطاع الخدمات الحكومية لا تعامل كوحدة مستقلة وبدلاً من ذلك يعد المال هو الوحدة المحاسبية فيها.



وفي سنة 1979 أصدر المجلس القومي للمحاسبة الحكومية الأمريكي  
National Council of Governmental Accounting (NCGA) البيان (1) بعنوان  
«مبادئ المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية» والذي تضمن مبادئ المحاسبة  
الحكومية الاثني عشر. وبعد تشكيل مجلس معايير المحاسبة الحكومية الامريكي  
Governmental Accounting Standard Board (GASB) في سنة 1984 تبنى  
هذه المبادئ وأجرى عليها بعض التعديلات وأضاف اليها مبدأ جديد ليصبح عددها  
ثلاثة عشر مبدأً

وفي إطار هذا الفصل سيتم التطرق إلى المبادئ الثلاث الآتية والتي تناولت  
بشكل أو بآخر جوانب المحاسبة عن الأموال:

المبدأ الثاني: نظم محاسبة الأموال

المبدأ الثالث: أنواع الأموال

المبدأ الرابع: عدد الأموال

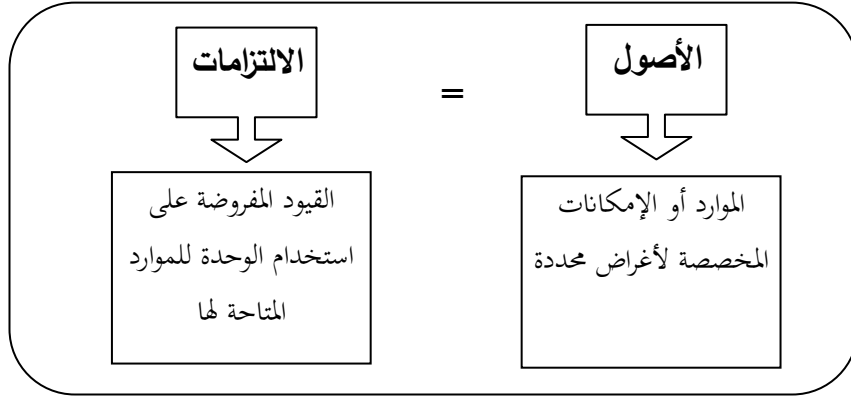
## أولاً: المبدأ الثاني: نظم محاسبة الأموال

تضمن هذا المبدأ تفسيراً للوحدة المحاسبية الحكومية، حيث نص على الآتي:

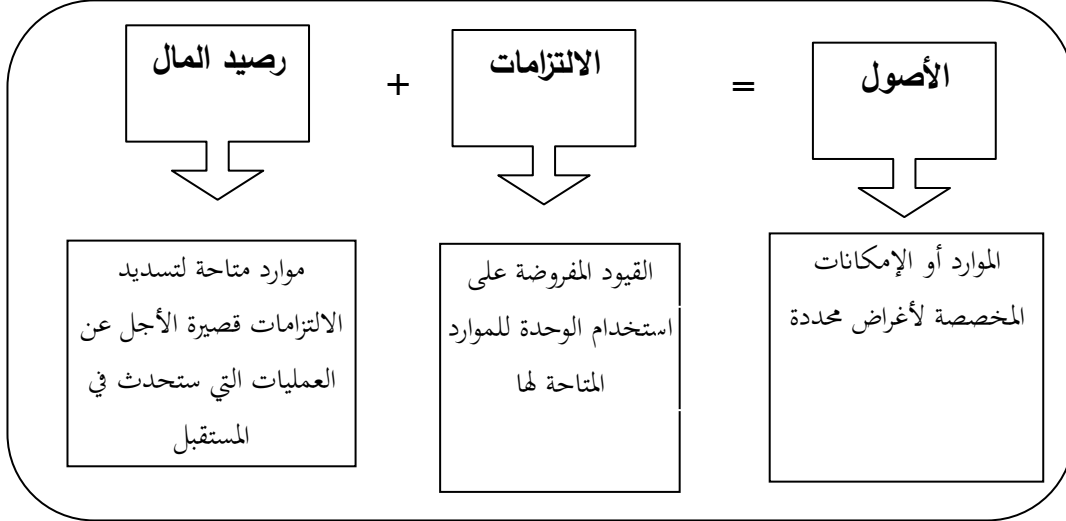
1. ينبغي تصميم وتشغيل الأنظمة المحاسبية الحكومية على أساس المال.

2. يعرف المال على أنه «وحدة مالية ومحاسبية تتضمن مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد المالية الأخرى، فضلاً عن الالتزامات والرصيد المتبقي من المال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات، ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة».

وفي حال كون الموارد أو الإمكانيات المتاحة في حدود القيود المفروضة على استخدام الوحدة لهذه الموارد فإن معادلة الميزانية ستكون بالشكل الآتي:



أما عند بقاء جزء من الموارد المتاحة لم يستخدم لنهاية المدة فإن المتبقي يمثل رصيد المال وعندها ستكون معادلة الميزانية بالشكل الآتي:



وعلى هذا الأساس فإن تصميم النظام المحاسبي يجب أن يتم لتمكين الوحدة من توفير معلومات عن المال ومدى الالتزام بالقيود المفروضة عليه عند التصرف به، وهذه القيود قد تكون قوانين أو تعليمات ترتبط بنشأة المال وكيفية التصرف به، فعلى سبيل المثال:

1. قد تنص التشريعات على تجميع كل الموارد المالية للدولة في مال عام واحد يتم الإنفاق منه بما ينسجم وتلك التشريعات لتوفير الخدمات الأساسية لأفراد المجتمع، وعندها تسمى هذه الأموال بـ «الأموال قابلة للتخصيص أو أموال غير مقيدة أو غير مشروطة».

2. أو قد يتم إنشاء مال لإنجاز غرض معين مثل فرض رسوم على الطلبة عند بدء العام الدراسي وتخصص حصيلتها لتطوير العملية التعليمية داخل الكلية، وفي هذه الحالة يطلق على هذه الأموال بـ «الأموال غير القابلة للتخصيص أو أموال مقيدة أو مشروطة».

وعليه يمكن تصنيف الوحدات وفقاً لطبيعة الأموال إلى:

#### أ. الأموال القابلة للإنفاق

هي موارد مالية تخصص لإنجاز هدف معين وتتجدد سنوياً سواء كان تحصيلها محدد بموجب القانون مثل الضرائب أو تتحقق من إيرادات الثروات الطبيعية مثل الإيرادات النفطية، ومع ان أهداف المال يتم تنفيذها بواسطة عدد من الوحدات الإدارية، إلا أن المال ذاته يعد هو الوحدة المحاسبية.

فالوحدات التي تمول من الأموال القابلة للإنفاق تقدم خدماتها بدون مقابل ولذلك يخصص لها موارد تتجدد سنوياً لإنفاقها على أغراض معينة وفق خطة محددة، ويعني ذلك ان الوحدات لا تسهم في خلق مواردها ومن ثم فهي لم تتحقق مقابل مجهودات قامت بها الوحدات. ومن أمثلة الوحدات الحكومية التي تنتمي إلى هذه المجموعة من الأموال هي المستشفيات والجامعات الحكومية ووزارات الدولة المختلفة، حيث تحدد تلك الوحدات ومقدار الأموال المعينة لكل وحدة في الموازنة العامة ويقتصر دور الوحدات على إنفاقها في الأغراض المحددة لها.

#### ب. الأموال غير القابلة للإنفاق

هي موارد مالية ساهمت بها الدولة من أموالها القابلة للإنفاق (مثل الشركات العامة وشركات القطاع المختلط) أو ساهم بها الأفراد (مثل شركات القطاع الخاص) لإنشاء وحدات اقتصادية أو وحدات اجتماعية خاصة بهدف تقديم سلع أو خدمات بمقابل، لذلك فإن هذه الأموال تعد كرأس مال دائم يستغل في توليد إيرادات تستخدم في تمويل العمليات الجارية الخاصة بمثل هذا النوع من الوحدات.

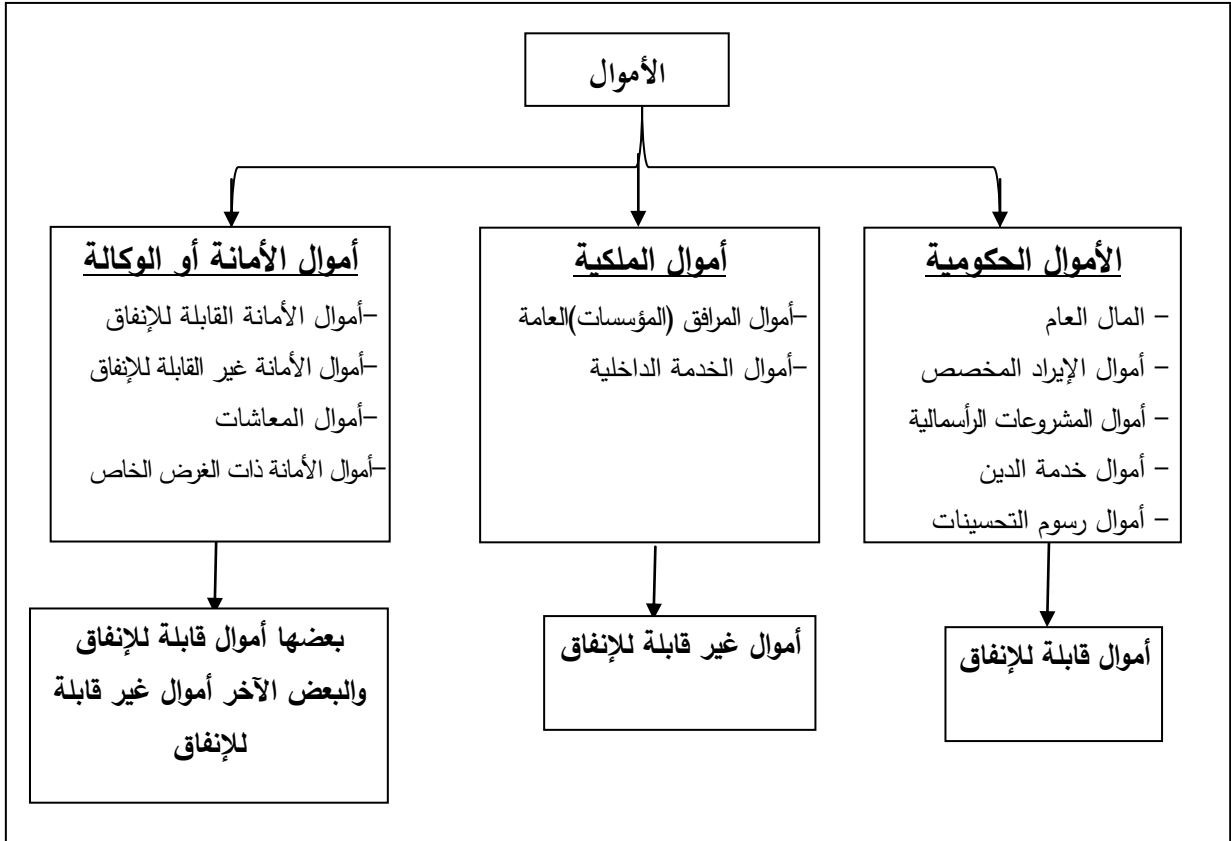
لذلك فإن هذا النوع من الوحدات يمارس أنشطة مماثلة لتلك التي يمارسها قطاع الأعمال الأمر الذي يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المستخدم في الوحدات الهادفة للربح.

## ثانياً: المبدأ الثالث «أنواع الأموال»

تضمن هذا المبدأ تصنيف الأموال في ثلاث مجموعات رئيسية يتفرع من كل مجموعة عدة أنواع فرعية وهي على النحو المبين في الشكل الآتي:

شكل (3)

### أنواع الأموال



إذ يعد كل مال وحدة محاسبية مستقلة يُظهر إيراداته ونفقاته وحقوقه والالتزامات المترتبة عليه من خلال مسك مجموعة دفترية متكاملة، والآتي توضيح لكل منها:

**1. الأموال الحكومية:** تركز المحاسبة وإعداد التقارير عن المال الحكومي بشكل رئيسي على مصادر واستخدامات وأرصدة الموارد المالية الجارية التي تمول من الإيرادات السيادية مثل الضرائب والرسوم والإيرادات النفطية، إذ تخصص سنوياً في شكل تخصيصات معتمدة في الموازنة العامة للدولة للإنفاق منها على تقديم خدمات عامة.

ويتألف المال الحكومي من الأنواع الخمسة الآتية:

أ. المال العام ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد المالية العامة ما عدا تلك التي يتطلب المحاسبة عنها ضمن أموال أخرى، إذ يستخدم المال العام لتمويل الخدمات المقدمة للمجتمع والتي تتصف بأنها نمطية ومتكررة وذات صفة مستمرة مثل الخدمات الصحية والتعليمية والأمن والدفاع وما شابه ذلك، لذا فإن هذا المال يتميز بكونه المسؤول عن تشكيله واسعة من الأنشطة المستمرة وعن الخدمات الحكومية الأكثر أهمية في حين تخصص باقي الأموال الحكومية للمحاسبة عن أحداث أو مشاريع معينة، وقد تكون المحاسبة عن المال العام مركزية على مستوى الدولة ككل كما هو الحال في العراق أو لامركزية على مستوى الأقاليم أو المحافظات، ويطلق على المال العام بالموارد القابلة للتخصيص لكونها جزء من مال قابل للإنفاق وغير مقيد إذ لا بد من نص تشريعي للإنفاق منه.

ب. أموال الإيراد المخصص وتخصص للمحاسبة عن مصادر إيرادات معينة مقيدة للإنفاق على أغراض محددة وفقاً للقانون الذي أنشئ بموجبه هذا النوع من الأموال باستثناء أموال التحسينات أو أموال الأمانة القابلة للإنفاق أو أموال المشروعات الرأسمالية، مثال ذلك إيرادات رسوم المنافذ الحدودية التي يخصص

جزء منها لتمويل خدمات تخص المحافظة التي تحصل هذه الرسوم أو إيرادات رسوم تسجيل الطلبة في بداية العام الدراسي التي يخصص جزء منها للإنفاق على أمور تتعلق بالعملية التربوية والتعليمية.

ج. أموال المشروعات الرأسمالية وتخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على (أو بناء) أصول ثابتة جديدة أو تسهيلات رأسمالية أساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية أو أموال التحسينات أو أموال الأمانة)، مثل إقامة المباني وتجهيزها وبناء الطرق والجسور وغيرها من المشاريع التي تستلزم تكاليف كبيرة ويتطلب إنشاؤها مدة زمنية طويلة نسبياً. كما في الأموال المخصصة لإنشاء مستشفى جديد ضمن الموازنة الاستثمارية، وتمول أموال المشروعات الرأسمالية عادةً من المال العام عن طريق الموازنة الاستثمارية التي تعد جزءاً من الموازنة العامة للدولة أو عن طريق الاقتراض الداخلي أو الخارجي.

د. أموال خدمة الدين وتخدم هذه الأموال ديون الحكومة طويلة الأجل، إذ تخصص للمحاسبة عن الموارد التي يتم تجميعها لغرض تسديد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة عليها لكل سنة مالية، وفي حال عدم إنشاء مال لخدمة الدين يتولى المال العام مهمة خدمة الدين وعندئذ تدرج في موازنة المال العام التخصيصات المعتمدة واللازمة للإيفاء بأقساط الدين العام والفوائد المترتبة على ذلك.

هـ. أموال رسوم التحسينات وهي الأموال التي تنفق لغرض إجراء تحسينات عامة في أماكن معينة مقابل فرض ضرائب أو رسوم إضافية تجبى لهذا الغرض مثل رسوم تحسين الموانئ، لذا فإن هذا المال يخصص للمحاسبة عن تمويل التحسينات العامة أو الخدمات التي تستفيد منها عقارات أو إنشاءات معينة مقابل فرض رسوم خاصة عليها.

2. أموال الملكية: وهي الأموال التي تساهم بها الحكومة كلياً أو جزئياً وتهتم

بالمحافظة على رأس المال ويتم التحاسب عنها بصورة مشابهة للمحاسبة في القطاع الخاص من حيث النشاط والسعي نحو تحقيق الربح، إذ تسعى أموال الملكية إلى تحقيق الربح الذي يستخدم لتطوير أنشطة الوحدة وتوسيعها لتلبية الحاجات المتزايدة للمجتمع ومسايرة التقدم العلمي والتكنولوجي، لذا فإن المحاسبة وإعداد التقارير عن مال الملكية تركز على الربح التشغيلي المتحقق من ممارسة النشاط الاقتصادي الهادف للربح والتغيرات في صافي الموجودات والمركز المالي والتدفقات النقدية، وتتألف أموال الملكية من قسمين رئيسيين هما:

أ. أموال المرافق (المؤسسات) العامة وهي الأموال المخصصة للمحاسبة عن العمليات التي تمول وتعمل بطريقة مماثلة لعمل وحدات قطاع الأعمال كما في الشركات العامة حيث يكون الهدف من إنشاء المال المعبر عنه بالوحدة توفير السلع أو الخدمات لأفراد المجتمع مقابل تحقيق إيرادات لتغطية التكاليف، قد يكون الفرق ربح إذا كان الإيراد المتحقق أكبر من التكاليف أو خسارة إذا تم توفير السلع أو الخدمات بأقل من التكاليف نتيجة دعم أو قرار سياسي مثل المياه والكهرباء والنقل.

ب. أموال الخدمة الداخلية وهي الأموال التي تستخدم للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات التي يقدمها قسم أو إدارة حكومية معينة إلى إدارات أو وحدات حكومية أخرى وتحسب قيمة السلعة أو الخدمة المقدمة بأعلى من كلفتها وذلك لغرض استرداد التكاليف ومن أمثلة أموال الخدمة الداخلية إنشاء وحدة متخصصة بإصلاح وصيانة السيارات الحكومية مقابل تحقيق إيرادات، ووحدة تتخصص في طباعة النماذج والاستمارات والسجلات الحكومية.

### 3. أموال الوكالة (أو أموال الأمانة): وهي الأموال التي يقدمها الغير للحكومة

بشكل عام أو لوحدات حكومية معينة بشكل خاص على سبيل الأمانة أو الوكالة، وعليه فإن أموال الوكالة أو أموال الأمانة تخصص للمحاسبة عن موجودات الغير التي يعهد بها للوحدة الحكومية على سبيل الأمانة أو الوكالة نيابةً عن أفراد أو



هيئات خاصة أو تنظيمات حكومية أخرى، وتضم:

أ. أموال الأمانة القابلة للإنفاق وهذه تشبه الأموال الحكومية مثل المنح والتبرعات من الدول الأخرى المقيدة للإنفاق على قطاع معين مثل قطاع الكهرباء.

ب. أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق تشبه أموال الملكية حيث يجب استغلالها لتحقيق الربح من أغراض محددة كما هو الحال في أموال الأوقاف مثل العقارات التابعة للأوقاف التي يتم تأجيرها مقابل تحقيق إيراد.

ج. أموال المعاشات هي أموال تحتفظ بها الوحدة الحكومية مثل هيئة التقاعد العامة لحساب المستفيدين من منافع الراتب التقاعدي لما بعد التوظيف.

د. أموال الأمانة ذات الغرض الخاص وتستخدم للمحاسبة عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير، ويكون المبلغ الأصلي والدخل المتولد عنه قابلاً للإنفاق لمصلحة الأفراد أو جهات خاصة مثل أموال رعاية القاصرين.

### ثالثاً: المبدأ الرابع «عدد الأموال»

يختلف عدد الأموال التي يتم إنشاؤها داخل الوحدة الحكومية من دولة إلى أخرى باختلاف النظام الاقتصادي والسياسي من ناحية، وباختلاف طبيعة المصادر الموارد السيادية من ناحية أخرى.

إن تخفيض عدد الأموال إلى الحد الأدنى يسري على الأموال الحكومية فقط ولا يسري على أموال الملكية كما لا يسري على أموال الأمانة غير القابلة للإنفاق لأنها وحدات مستقلة بذاتها وتساهم في تحقيق أرباح يؤول جزء منها إلى الخزينة العامة للدولة ويصبح جزء من المال العام الذي يدرج ضمن الأموال الحكومية.

لذا فمن الضروري أن يكون عدد الأموال التي يتم إنشاؤها ضمن الحد الأدنى وبما يتفق مع المتطلبات التشريعية للدولة لأن التوسع في عدد الأموال يؤدي إلى إرباك الإدارة المالية نتيجة الحاجة إلى متابعة كل مال وفرض رقابة عليه، كما ان

### الفصل الثالث: المحاسبة عن الأموال

---

التوسع في عدد الأموال يعد خروجاً عن قاعدة شمول الموازنة العامة التي تنص على أن تكون الموازنة العامة شاملة لجميع الإيرادات العامة والنفقات العامة وعدم جواز تخصيص إيراد معين لمقابلة نفقات معينة، وعليه يفضل تجميع أكبر عدد من الأموال الحكومية ضمن وعاء واحد وإعادة إنفاقها ضمن خطة سنوي يطلق عليها بالموازنة العامة.

### أسئلة الفصل الثالث

**السؤال الأول:** عرف المصطلحات الآتية:

المال، المال العام، الأموال غير القابلة للتخصيص، أموال رسوم التحسينات،  
أموال الملكية، أموال المعاشات، أموال خدمة الدين

**السؤال الثاني:** «اهتم المبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة الحكومية بوضع  
تفسيراً للوحدة المحاسبية الحكومية» ناقش هذه العبارة بشيء  
من التفصيل

**السؤال الثالث:** ما الفرق بين كلاً من

1. الأموال الحكومية وأموال الأمانة
2. الأموال القابلة للإنفاق والأموال غير القابلة للإنفاق
3. أموال المرافق العامة وأموال المشروعات الراسمالية

**السؤال الرابع:** بين أنواع الأموال التي تحدد في الموازنة العامة معزراً  
إجابتك بالأمثلة

**السؤال الخامس:** من خلال الرسم لخص أنواع الأموال.

**السؤال السادس:** أين ينصب تركيز المحاسبة وعملية إعداد التقارير المالية في كل حالة من الحالات الآتية:

1. المال العام

2. أموال الإيراد المخصص

3. أموال الوكالة

**السؤال السابع:** ناقش بالتفصيل عدد الأموال التي ترى انها من الضروري انشاؤها ضمن الجهاز الحكومي للدولة



## الفصل الرابع

# الموازنة العامة لدولة العراق



## أهداف الفصل:

- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من مناقشة الآتي:
1. تعريف الموازنة العامة
  2. أهداف الموازنة العامة
  3. قواعد إعداد الموازنة العامة
  4. مكونات الموازنة العامة للدولة
  5. أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية.
  6. أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة والموازنة التخطيطية
  7. دورة الموازنة العامة.
  8. تبويب الموازنة العامة للدولة
  9. العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة.

## تمهيد الفصل:

لم تعد الموازنة العامة مجرد تخمينات سنوية تحتوي على تقديرات لإيرادات تتوقع الدولة تحصيلها من جانب وتقديرات للنفقات المتوقع إنفاقها للسنة المالية القادمة من جانب آخر، بل أصبحت الموازنة العامة تعكس توجهات الحكومة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصورة بيانات مالية بما تتضمنه من إيرادات يتوقع تحصيلها من مختلف مصادر الإيراد، ونفقات متوقعة تعتمدهم الدولة إنفاقها خلال السنة القادمة، ولتحقيق تلك الأهداف يتم إعداد الموازنة العامة وإقرارها وتنفيذها وفق إجراءات وقواعد محددة.



## أولاً: تعريف الموازنة العامة

تمثل الموازنة العامة الوثيقة التي تعكس فلسفة الحكومة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصورة بيانات مالية تحويها تلك الوثيقة.

وتوصف الموازنة العامة بأنها «وثيقة تصب في قالب مالي قوامه الأهداف والأرقام، أما الأهداف تعبر عما تنوي الدولة القيام به من برامج ومشروعات خلال السنة القادمة. أما الأرقام فتعبر عما تعتزم الدولة إنفاقه على هذه الأهداف وما يتوقع تحصيله من مختلف مصادر الإيراد خلال السنة القادمة».

كما تعرف الموازنة العامة بانها «خطة مالية قصيرة الأجل مصادق عليها من قبل السلطة التشريعية وتحتوي على تكاليف أنشطة الوحدات الحكومية الممولة مركزياً لسنة مالية واحدة لاحقة ومصادر تمويلها».

وقد ورد تعريف الموازنة العامة في قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004 المعدل بأنها «برنامج مالي يقوم على تخمينات سنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات والصفقات العينية للحكومة».

من التعاريف السابقة يتضح أن الموازنة العامة تتمتع بمجموعة من الخصائص منها:

### 1. الموازنة العامة خطة مالية للدولة: فهي تتكون من جزئين:

الجزء الأول النفقات العامة التي تشمل تكاليف جميع البرامج والمشاريع التي تنوي الحكومة تنفيذها خلال السنة القادمة.

الجزء الثاني هو الإيرادات العامة المتوقع تحصيلها من مختلف مصادر الإيرادات العامة وكذلك مصادر التمويل الأخرى.

2. الصفة التقديرية للموازنة العامة: حيث إن جداول النفقات العامة تمثل مبالغ تقريبية لما متوقع إنفاقه خلال السنة القادمة وليس ما تم إنفاقه فعلاً، وكذلك جداول الإيرادات العامة هي عبارة عن مبالغ متوقع تحصيلها خلال السنة القادمة وليس ما مستلم فعلاً.

3. سنوية الموازنة العامة: أن مدة العمل بالموازنة العامة سنة مالية واحدة تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة.

4. تصديق (إقرار) الموازنة العامة: قبل البدء بتنفيذ الموازنة العامة، فلا بد أن تعرض على السلطة التشريعية لمناقشتها والمصادقة عليها وإقرارها بقانون يسمى بـ (قانون الموازنة العامة السنوي) حتى تصبح الموازنة ملزمة في التطبيق العملي.

5. الموازنة العامة تعكس الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة: حيث تتضمن الموازنة العامة تكاليف البرامج والمشاريع التي تنوي الدولة تنفيذها خلال السنة القادمة. وتكون تلك البرامج والمشاريع مدرجة ضمن خطة التنمية القومية ويؤدي تنفيذها إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها الدولة.

### ثانياً: أهداف الموازنة العامة

يمكن تلخيص أهداف الموازنة العامة للدولة بالآتي:

1. أهداف تخطيطية وتتمثل بما يأتي:

أ. حصر احتياجات الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح خلال السنة المالية القادمة (أي تحديد النفقات العامة المخططة).

ب. حصر الإيرادات ومصادر التمويل الأخرى المتوقعة خلال السنة القادمة.

ج. الربط والتنسيق بين الموازنة العامة وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

## 2. أهداف رقابية وتتحقق من خلال ما يأتي:

أ. قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية ويتحقق ذلك من خلال قياس الإيرادات والنفقات العامة المتحققة فعلا والظاهرة في ميزان المراجعة.

ب. تقويم الأداء بمقارنة النفقات العامة الفعلية (الواردة في ميزان المراجعة) مع النفقات العامة المخططة (الواردة في الموازنة العامة) وتحديد الانحرافات الحاصلة واقتراح الإجراءات التصحيحية، وكذلك الحال مع الإيرادات العامة.

ج. ان إجراء الرقابة على الموازنة العامة يمكن أن يساهم في مجالات عدة منها المساعدة في تخفيض الإنفاق الحكومي وكذلك التحقق من التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والتعليمات الصادرة لاسيما تلك المتعلقة بالموازنة العامة.

3. أهداف سلوكية إذ أن الموازنة العامة تهدف إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين في الوحدات الحكومية وذلك من خلال ما يأتي:

أ. التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار.

ب. فسخ المجال أمام العاملين للمشاركة في إعداد الموازنة العامة ووضع أهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من الجهات العليا.

ج. زيادة فعالية الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

4. أهداف اقتصادية إذ تعد الموازنة العامة أداة هامة في مواجهة الأزمات الاقتصادية وذلك عن طريق التحكم في عمليات الإنفاق أو في مصادر الإيرادات ومعدلاتها، ففي حالة التضخم تعمد الدولة إلى امتصاص الطلب الزائد عن طريق فرض الضرائب وتخفيض النفقات العامة، أما في حالات الكساد فتعتمد الدولة إلى

## الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

الاستفادة من الفوائض التي قد تراكمت لديها من أجل زيادة الطلب الفعلي وقد تعمد إلى تخفيض الضرائب وزيادة النفقات والإعانات وغير ذلك من الأساليب المالية.

5. **أهداف اجتماعية** حيث تلعب الموازنة العامة دوراً هاماً في مقابلة الاحتياجات الضرورية للتغلب على مشاكل الغذاء والإسكان وتحسين أداء الخدمات العامة، كما تؤدي الموازنة العامة دوراً هاماً في تحسين توزيع الدخل وتخفيف الحالات المتطرفة من الفقر وذلك بزيادة وتوجيه النفقات العامة نحو مجالات معينه مثل الإسكان والتعليم والصحة وشبكة الرعاية الاجتماعية، وكذلك التحكم في مصادر الإيرادات ومضاعفة الضرائب المفروضة على ذوي الدخل المرتفع.

6. **أهداف سياسية** حيث تعكس الموازنة العامة البرنامج الذي تنوي السلطة التنفيذية (الحكومة) تنفيذه خلال السنة القادمة والذي لا بد وان يعرض على السلطة التشريعية للموافقة عليه قبل البدء بتنفيذه، هذا من جانب ومن جانب آخر فإن التوجه السياسي للحكومة ينعكس في الموازنة العامة من خلال زيادة التخصيصات المعتمدة للوحدات الحكومية الأمنية لتعزيز الجانب الأمني للبلد وما شابه ذلك، وكذلك الحال في حالة نية الحكومة إجراء انتخابات في السنة القادمة فإن الأمر يتطلب زيادة التخصيصات المعتمدة في المجالات المرتبطة بالانتخابات.

### ثالثاً: قواعد إعداد الموازنة العامة

هناك مجموعة من القواعد التي ينبغي الالتزام بها عند إعداد الموازنة العامة، من بينها:

#### 1. **قاعدة سنوية الموازنة**

أي أن تغطي الإيرادات والنفقات العامة المخططة الواردة في الموازنة العامة سنة مالية واحده، وأن تناقش هذه الموازنة سنوياً من قبل السلطة التشريعية ويتم إقرارها بقانون يسمى «قانون الموازنة العامة السنوي». وهذا ما أكده قانون

## الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

الإدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004 المعدل في القسم الرابع الفقرة 1 وذلك عندما أشار إلى أن الموازنة تفر لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أُقرت لها....».

ومن أسباب اختيار المدة التي تعد عنها الموازنة العامة سنة مالية واحدة

هي:

أ. أن مدة السنة المالية الواحدة ملائمة لكي تتمكن السلطة التشريعية من فرض رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية.

ب. أن السنة المالية الواحدة تغطي جميع العوامل الموسمية التي يمكن أن تؤثر على الإيرادات العامة وعلى النفقات العامة.

ج. أن إعداد الموازنة العامة لمدة تقل عن السنة الواحدة يعرض تقديرات مبالغ الإيرادات والنفقات العامة المخططة والواردة في الموازنة العامة إلى التقلبات الموسمية وزيادة التكاليف والجهد والوقت اللازم لإعداد الموازنة.

د. أن وضع تقديرات لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة في الموازنة العامة لمدة تزيد عن السنة الواحدة تكون أصعب وأكثر تأثيراً بعوامل عدم التأكد بالنسبة للتغيرات غير المتوقعة كالتغيرات التي قد تطرأ على الأسعار أو حدوث كوارث طبيعية كالفيضانات وما شابه ذلك.

### 2. قاعدة شمول الموازنة

لكي تقدم الموازنة العامة رؤية متكاملة لما سيكون عليه نشاط الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح خلال السنة القادمة، فإنه ينبغي أن تتضمن الموازنة العامة الإيرادات والنفقات العامة المخططة الخاصة بجميع الوحدات الحكومية، وهذا يعني ان الوحدات الحكومية ليس لديها الحق في تنزيل النفقات من الإيرادات المكلفة بجبايتها (بمعنى عدم جواز تخصيص إيراد معين لمواجهة نفقة معينة)،

وإنما يجب تجميع كافة الإيرادات العامة في صندوق الدولة لمواجهة نفقات جميع الوحدات الحكومية المختلفة وفق ما محدد لها في الموازنة العامة.

### 3. قاعدة وحدة الموازنة

تقضي هذه القاعدة ان تعد الموازنة العامة بوثيقة واحدة، وان تدرج جميع الإيرادات العامة مهما اختلفت مصادرها في الجدول الخاص بالإيرادات، وتذكر جميع النفقات العامة مهما اختلفت أوجه الإنفاق في الجدول الخاص بالنفقات ويكون الجدولان منفصلين وغير متداخلين ويظهران في وثيقة واحدة يطلق عليها بـ«الموازنة العامة».

### 4. قاعدة النشر والعلانية للموازنة العامة

بعد إقرار الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية، يجب أن تنشر أو تعلن، ويتم إبلاغ الجهات ذات العلاقة بتفاصيلها، وتتضمن هذه الجهات السلطة التشريعية والوزارات ذات العلاقة، والوحدات الحكومية المنفذة للموازنة، والجمهور والباحثين من ذوي الاختصاص.

### 5. قاعدة توازن الموازنة

تنصرف قاعدة توازن الموازنة بموجب المفهوم التقليدي للتوازن إلى أن يكون مجموع النفقات العامة مساوياً لمجموع الإيرادات العامة، وهذا يعني عدم وجود عجز أو فائض في الموازنة العامة، أما بموجب النظرة الحديثة للتوازن فإنه بعد اتساع نطاق دور الدولة وزيادة درجة تدخلها في مختلف أوجه الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فقد أصبحت الموازنة العامة أداة من أدوات السياسة المالية تلجأ إليها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث يمكن زيادة النفقات العامة أو الحد منها ورفع أسعار الضرائب أو تخفيفها وعقد

القروض وسدادها تبعا لأوضاعها العامة، وعلية فقد أصبحت حالة التوازن من خلال تساوي الإيرادات العامة مع النفقات العامة حالة نظرية نادرة الحدوث في الحياة العملية حيث يكون الفرق بينهما أما وفر (عند زيادة الإيرادات العامة على النفقات العامة) أو عجز (عند زيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة).

### 6. قاعدة الالتزام بالموازنة العامة

بعد إقرار الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية وصدورها بقانون الموازنة العامة السنوي، فإن على جميع الوحدات الحكومية الالتزام بتنفيذ هذا القانون من ناحية الالتزام بالصرف في حدود التخصيصات المعتمدة الواردة في الموازنة العامة وكذلك من ناحية الالتزام باستخدام أسماء الحسابات والتبويبات الواردة في الموازنة العامة عند تثبيت القيود المحاسبية سواء في المستندات أو في السجلات المحاسبية حتى يسهل تجميع البيانات المرتبطة بتنفيذ الموازنة وتسهيل المقارنات بين الأنشطة والوحدات الحكومية المختلفة.

### رابعاً: مكونات الموازنة العامة للدولة

تضم الموازنة العامة للدولة جزئين رئيسيين هما:

1. الموازنة الجارية يطلق عليها بـ«الموازنة التشغيلية» أو «الموازنة الاعتيادية». وتشمل الإيرادات والنفقات الاعتيادية ذات الصفة المتكررة والتي تغطي النشاط الجاري أو الاعتيادي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح عن سنة مالية واحدة لاحقة لتمكين تلك الوحدات من الاستمرار في أداء الخدمات المكلفة بتقديمها.

2. الموازنة الاستثمارية وتحتوي على المبالغ التي يتم تخصيصها لغرض إنجاز الأنشطة ذات الطابع الاستثماري أو تنفيذ مشاريع خطة التنمية القومية سواء كانت هذه المشاريع جديدة يتم إنشاؤها لأول مرة كما في حالة إنشاء الطرق

الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

---

والجسور أو التوسع في المشاريع الموجودة حالياً كما في حالة إضافة مبنى جديد إلى وحدة حكومية قائمة.



## خامساً: أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية

في الوقت الذي تمثل الموازنة العامة للدولة خطه سنوية تتضمن تقدير النفقات والإيرادات العامة لسنة قادمة، فإن الحساب الختامي للدولة هو بيان بالنفقات والإيرادات التي حدثت فعلاً خلال السنة التي نفذت فيها الموازنة.

وتتشابه الموازنة العامة مع الحساب الختامي في نواحي عديدة منها أن كلاهما يتضمن النفقات والإيرادات العامة وكلاهما يعد على مستوى الدولة ككل لسنة مالية كاملة وان نتيجة الموازنة العامة وكذلك الحساب الختامي للدولة هي وفر أو عجز.

أما الميزانية فهي كشف يبين المركز المالي لوحده اقتصادية معينة في تاريخ محدد.

وعلى هذا الأساس، يمكن تلخيص أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية العمومية من خلال الجدول (1):

جدول (1)

أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي للدولة والميزانية

ت	أوجه الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية
1.	من ناحية المفهوم	تمثل خطة عمل الدولة للسنة المالية القادمة.	تقرير ختامي يعد على مستوى الدولة ويبين النفقات والإيرادات العامة الفعلية للسنة المالية المنتهية وتحديد العجز أو الوفر الفعلي المتحقق للدولة.	كثف يبين المركز المالي لوحدته اقتصادية معينة في تاريخ محدد كما في 12/31 أو أي تاريخ آخر.
2.	المدة الزمنية	تغطي سنة مالية قادمة.	يعد عن سنة مالية منتهية.	تاريخ محدد كان يكون 12/31 أو 6/30 أو أي تاريخ آخر.
3.	المكونات	تضم الموازنة العامة الإيرادات والنفقات العامة المخططة للدولة ككل.	يحتوي الحساب الختامي على الإيرادات والنفقات العامة الفعلية للدولة ككل.	تحتوي الميزانية على أرصدة الموجودات والمطلوبات وحق الملكية الخاص بوحدة اقتصادية معينة.
4.	طبيعة البيانات	بيانات مخططة	بيانات فعلية	بيانات فعلية
5.	الأبعاد	تعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية تنوي الدولة تحقيقها في السنة القادمة.	يعكس أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية حققتها الدولة خلال السنة المنتهية.	تعكس حقائق اقتصادية
6.	الشمول	تعد أكثر شمولاً لكونها تغطي نشاط كل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.	يعد أكثر شمولاً لكونه يشمل كل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.	تعد في حدود ضيقه لكونها تشمل وحدة اقتصادية معينة فقط.
7.	النتيجة النهائية	نتيجة الموازنة العامة عجز أو وفر مخطط.	نتيجة الحساب الختامي عجز أو وفر فعلي.	نتيجة الميزانية متوازنة لأن: الموجودات = المطلوبات + حق الملكية.

### سادسا: أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة والموازنة التخطيطية

على الرغم من أن الموازنة التخطيطية هي الأخرى تمثل خطة لمدة زمنية مستقبلية، إلا أن هناك نقاط اختلاف فيما بينها وبين الموازنة العامة يمكن تلخيصها من خلال الجدول (2) في أدناه:

#### جدول (2)

#### أوجه الاختلاف بين الموازنة العامة والموازنة التخطيطية

ت	أوجه الاختلاف	الموازنة العامة	الموازنة التخطيطية
1.	طبيعة الوحدات التي تعدلها الموازنة	تعد على مستوى الدولة ككل حيث أنها تغطي نشاط جميع الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.	تعد على مستوى وحدة اقتصادية معينة هادفة للربح سواء كانت مملوكة للدولة أو تابعة للقطاع الخاص.
2.	المدة الزمنية	تعد عن سنة مالية كاملة لا أكثر ولا أقل.	تعد الموازنة التخطيطية لتغطية مدد زمنية مختلفة كالموازنة طويلة الأجل (عدة سنوات)، أو موازنة سنوية أو موازنة لأقل من سنة كأن تكون لنصف سنة أو لربع سنة.
3.	إقرار الموازنة	تقر الموازنة العامة من السلطة التشريعية وتصدر بقانون يسمى قانون الموازنة العامة السنوي وبالتالي فلا يمكن إجراء تعديلات عليها.	تقر الموازنة التخطيطية من مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وبالتالي فإن الموازنة التخطيطية فيها مرونة نوعا ما في إمكانية إجراء تعديلات عليها مقارنة بالموازنة العامة.
4.	الأبعاد	الموازنة العامة ذات أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية على مستوى الدولة ككل تنوي الدولة تحقيقها خلال السنة القادمة.	تعكس الموازنة التخطيطية أبعاد اقتصادية على مستوى وحدة اقتصادية معينة بهدف تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.
5.	نقطة البداية في إعداد الموازنة.	يتم أولا تخطيط النفقات العامة ثم تخطيط الإيرادات العامة ومصادر التمويل الأخرى اللازمة لتغطية النفقات.	يتم أولا تخطيط الإيرادات المتوقعة في ضوء الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية ثم تخطيط تكاليف استخدام عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الإيرادات.
6.	الارتباط بالنظام المحاسبي	هناك ارتباط قوي بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي من حيث استخدام نفس أسماء الحسابات والتبويبات الواردة في	الارتباط بين الموازنة التخطيطية والنظام المحاسبي المطبق في الوحدة الاقتصادية يكون غير مباشر.

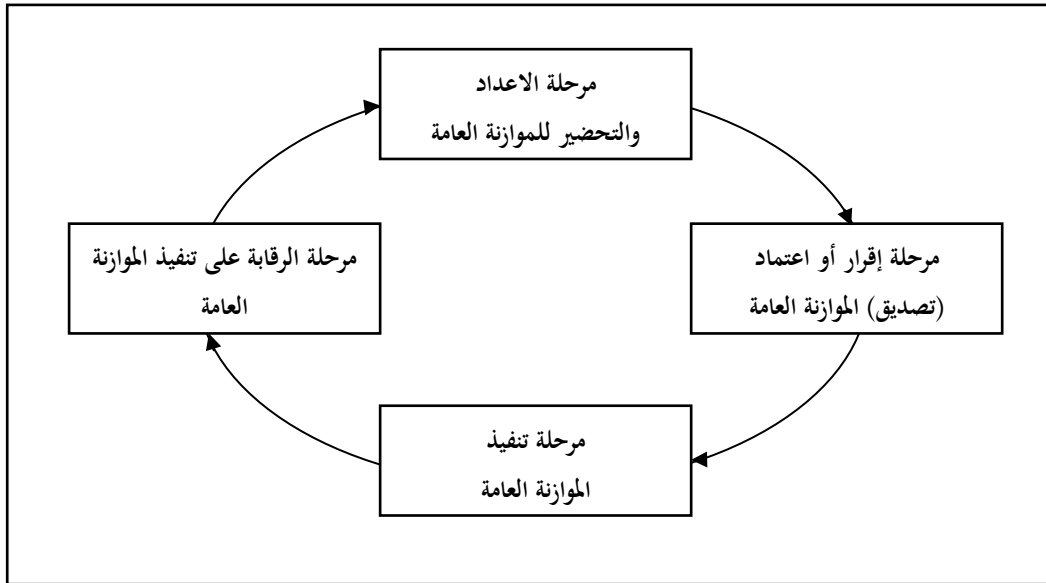
	الموازنة العامة وكذلك من حيث تصميم المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية بما يتلائم مع ما جاء في الموازنة.	
--	--	--

### سابعاً: دورة الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة في العراق كما في معظم دول العالم بأربعة مراحل هامة، تسمى مراحل الموازنة العامة أو دورة الموازنة العامة، تبدأ بمرحلة الإعداد والتحضير للموازنة العامة، وتليها مرحلة الاعتماد (أو إقرار أو تصديق) الموازنة العامة، ثم مرحلة تنفيذ الموازنة العامة وأخيراً مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة. والموضحة في الشكل (4).

الشكل (4)

دورة الموازنة العامة



وفيما يأتي توضيح لكل مرحلة من هذه المراحل:

#### المرحلة الأولى: مرحلة الإعداد والتحصير للموازنة العامة

في ضوء الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها خلال السنة القادمة تتولى

## الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

وزارة المالية خلال شهر حزيران من كل عام إصدار تعليمات إعداد الموازنة في صورة تعاميم إلى كافة الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة، تتضمن هذه التعليمات بعض الأمور الواجب الالتزام بها من قبل الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة عند إعداد الموازنة العامة منها:

أ. المبادئ الأساسية لإعداد مشروع الموازنة الجديدة.

ب. الأسس التفصيلية لوضع تقديرات النفقات والإيرادات العامة.

ج. الاستثمارات الخاصة في حساب وتنظيم تقديرات الموازنة.

د. الجدول الزمني لمناقشة الموازنة المعدة من قبل كل وزارة مع وزارة المالية.

هـ. التأكيد بصورة عامة على مراعاة الاقتصاد التام وضغط النفقات والقضاء على مظاهر التبذير والإسراف وعدم إضافة نفقة جديدة لا ضرورة لها، وحذف ما يمكن حذفه من النفقات السابقة.

و. التأكيد في جانب الإيرادات على الاهتمام والجدية لتنمية الإيرادات وتنويع مصادرها وتطوير إجراءات تحصيلها.

ز. تطلب وزارة المالية من الجهات المستفيدة تجديد كل الطاقات والإمكانات لتحقيق أقصى إنتاج بأقل التكاليف.

ح. التأكيد على مواعيد إرسال التقديرات إلى وزارة المالية وفق الجدول الزمني المرسوم.

وبعد استلام الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة تعليمات إعداد الموازنة العامة، وخلال شهر تموز من كل عام تبدأ الوزارات بإعداد تقديرات النفقات والإيرادات المتوقعة للسنة القادمة ووفق التئويب الاقتصادي،

## الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

وتبدأ هذه الخطوة من الوحدات الحكومية الفرعية الواقعة في ادنى السلم الإداري صعوداً إلى المديرية العامة التي تقوم بمناقشة الموازنة مع الوحدات الحكومية الفرعية التابعة لها وتوحيدها مع موازنة المديرية العامة وإرسالها إلى الوزارة المختصة التي تقوم بدورها بمناقشة الموازنة العامة مع المديرية التابعة لها وتوحيدها مع موازنة ديوان الوزارة وإرسالها إلى وزارة المالية، وبعد ذلك تجمع دائرة الموازنة في وزارة المالية موازنات مختلف الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة ويتم دراستها للتأكد من أن الحسابات الواردة في الموازنة متفقة مع ما جاء في تعليمات إعداد الموازنة وتجهيتها للمناقشة مع تلك الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة وفق الجدول الزمني المحدد للمناقشة للوصول إلى أرقام متفق عليها تدخل ضمن مشروع متكامل يسمى بـ(مشروع الموازنة العامة).

وفي شهر أيلول من كل عام تقوم وزارة المالية بإعداد مشروع الموازنة العامة بصيغته النهائية وإرساله إلى مجلس الوزراء تمهيداً لمناقشته وإجراء أية تعديلات ضرورية لتصبح الموازنة منسجمة مع اتجاهات السياسة العامة للدولة وأهدافها للسنة القادمة، وبعد ذلك يعرض مشروع الموازنة العامة بشكله النهائي على السلطة التشريعية.

### المرحلة الثانية: مرحلة اعتماد (أو إقرار أو تصديق) الموازنة العامة

في 10 تشرين الثاني يقدم مشروع الموازنة العامة إلى السلطة التشريعية استناداً إلى القسم الرابع الفقرة (2) من قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد (95) لسنة 2004 المعدل ويتولى رئيس السلطة التشريعية (رئيس مجلس النواب) إحالة مشروع الموازنة العامة إلى اللجنة المالية واللجنة الاقتصادية لدراسته من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واقتراح إجراء التعديلات إن تطلب الأمر ذلك ومن ثم يتم إقرار السلطة التشريعية على مشروع الموازنة العامة

الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

ويصبح هذا المشروع قانون يسمى بـ«قانون الموازنة العامة السنوي» للسنة المالية القادمة ثم يرسل إلى رئاسة الجمهورية للمصادقة عليه كما هو الحال في بقية التشريعات، ومن ثم ينشر في الجريدة الرسمية ليصبح هذا القانون نافذاً اعتباراً من 1/1 من السنة المالية القادمة.

الجدول (3) يلخص الجدول الزمني لإعداد الموازنة العامة وإقرارها من قبل السلطة التشريعية:

جدول (3)

الجدول الزمني لإعداد وإقرار الموازنة العامة

الشهر	المهمة المطلوب تنفيذها	الجهة المسؤولة عن التنفيذ
حزيران	إصدار تعليمات إعداد الموازنة العامة.	وزير المالية
	قيام الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بأعداد تقديراتها للموازنة العامة للسنة القادمة وإرسالها إلى الوزارة المختصة.	الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح
	قيام كل وزارة بإعداد الموازنة الخاصة بها وتوحيدها مع موازنات الوحدات الحكومية التابعة لها وإعداد موازنة على مستوى الوزارات وفق الاستمارات المرسلة لهم من قبل وزارة المالية مع تعليمات إعداد الموازنة العامة.	الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة
تموز وآب	قيام الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة بإرسال الموازنات الخاصة بها إلى وزارة المالية.	الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة
	تجمع دائرة الموازنة في وزارة المالية موازنات مختلف الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة وتدقيقها مع تعليمات إعداد الموازنة.	دائرة الموازنة في وزارة المالية
	مناقشة التقديرات الأولية لموازنات مختلف الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة مع تلك الجهات.	دائرة الموازنة في وزارة المالية
أيلول وتشرين الأول	إعداد مشروع الموازنة العامة على مستوى النولة ككل	دائرة الموازنة في وزارة المالية
	إرسال مشروع الموازنة العامة إلى مجلس الوزراء	وزير المالية
	مناقشة مشروع الموازنة العامة في مجلس الوزراء والمصادقة عليه.	وزير المالية مع مجلس الوزراء.
العاشر من تشرين الثاني	إرسال مشروع الموازنة العامة إلى السلطة التشريعية.	وزير المالية
	دراسة مشروع الموازنة العامة من اللجنة المالية واللجنة الاقتصادية في مجلس النواب.	السلطة التشريعية
	مناقشة الموازنة العامة من السلطة التشريعية وإقرارها بقانون الموازنة العامة السنوي.	السلطة التشريعية



الأول	مصادقة رئاسة الجمهورية على قانون الموازنة العامة السنوي.	رئاسة الجمهورية
-------	--	-----------------

### المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ الموازنة العامة

في حالة عدم اكتمال المصادقة على قانون الموازنة العامة من السلطة التشريعية في بداية السنة المالية، فإن قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004 المعدل عالج هذه الحالة من خلال منح وزير المالية صلاحية الموافقة على صرف النفقات التشغيلية الخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بنسبة 12/1 من نفقاتها للسنة المالية السابقة إلى حين المصادقة على الموازنة.

وبعد مصادقة السلطة التشريعية على مشروع الموازنة العامة وإصدارها بقانون تتولى وزارة المالية طبع وتوزيع الموازنة العامة على مختلف الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة كلاً فيما يخصه من أجزاء مع إصدار تعليمات تسمى بـ«تعليمات تنفيذ الموازنة العامة» والتي يستند في إعدادها إلى قانون الموازنة العامة التي تخوله صلاحية إصدار هذه التعليمات وكذلك إلى القوانين ذات الصلة، وتتضمن هذه التعليمات وبشكل مفصل ما يأتي:

أ. الضوابط اللازمة لتنسيق صلاحيات الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة في صرف التخصيصات المعتمدة المحددة لها في الموازنة العامة.

ب. شرح التفاصيل المتعلقة بالتنفيذ من ناحية استلام الإيرادات العامة وصرف النفقات والصلاحيات المرتبطة بها.

ج. صلاحية إجراء المناقشات بين تخصيصات حسابات نفس الوحدة الحكومية أو بين تخصيصات وحدات حكومية مختلفة.

د. صلاحية التعاقد وشطب الديون والموجودات وما شابه ذلك.

ه. الملاكات من تعيين ونقل وترقية والتعاقد.

و. تعليمات وصلاحيات تنفيذ الموازنة لنفقات المشاريع الاستثمارية.

ز. صلاحيات الوزير المختص /أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة.

ح. صلاحيات وزير التخطيط والتعاون الإنمائي.

ويعد قانون الموازنة العامة وتعليمات تنفيذ الموازنة واجبة التنفيذ من الوحدات الحكومية كافة اعتباراً من 1/1 من السنة المالية المختصة، وبعد استلام كل وحدة حكومية الموازنة الخاصة بها مع تعليمات تنفيذ الموازنة تصبح الوحدة الحكومية مخولة قانوناً صلاحية الإنفاق من التخصيصات المحددة لها على مستوى كل حساب من الحسابات الواردة في الموازنة العامة ولا يجوز الصرف على أي حساب لم يرصد له تخصيص في الموازنة العامة، كما لا يجوز استخدام التخصيصات في غير الأغراض التي اعتمدت من أجلها، وكذلك يجب قيد جميع الإيرادات المستلمة إيراداً في الحسابات المختصة ولا يجوز تنزيل جزء من النفقات أو كلها من أصل الإيرادات وقيد الصافي إيراداً، بل يقتضي إيداع كافة الإيرادات من مختلف مصادرها في الحساب الجاري الخاص بالوحدة الحكومية لدى البنك ولا يجوز التصرف بها أو الاحتفاظ بجزء منها في صندوق الوحدة الحكومية بأي حال من الأحوال.

وفي نهاية كل شهر وبموعد لا يتجاوز الأسبوع الأول من الشهر اللاحق له تقوم كل وحدة حكومية بإعداد ميزان المراجعة الشهري الذي ينبغي ان يتضمن جداول الإيرادات وكذلك جداول المصروفات التي تبين حجم التخصيصات المعتمدة لكل حساب ومقدار الإنفاق الفعلي الشهري المتجمع لنهاية ذلك الشهر.

#### المرحلة الرابعة: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

تهدف هذه المرحلة إلى التحقق من سلامة التصرف بالأموال العامة

واستخدامه في الأغراض المحددة له حصراً ومدى التزام الوحدات الحكومية بتنفيذ الموازنة العامة وفق ما جاء بقانون الموازنة العامة السنوي وتعليمات تنفيذ الموازنة، ومن بين ذلك إجراء المقارنة بين النفقات والإيرادات المخططة الواردة في الموازنة العامة (مفصلة حسب أنواع الحسابات) مع مبالغ الإيرادات والنفقات الفعلية الواردة في ميزان المراجعة واستخراج الانحرافات واتخاذ القرارات بخصوص هذه الانحرافات، والرقابة قد تتم من قبل أطراف عدة قد تكون داخلية ممثلة في شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي أو قد تكون خارجية تتم من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، أو دائرة المفتش العام، أو رقابة السلطة التشريعية.

### ثامناً: تبويب الموازنة العامة للدولة

يقصد بـ«تبويب الموازنة العامة» وضع الإيرادات والنفقات العامة في مجاميع وأصناف رئيسية وفرعية وفق معايير معينة وإعطاء أرقام متسلسلة لكل منها بحيث يشكل في النهاية نظام متكامل يبين هيكل الموازنة العامة، وتهدف عملية تبويب الموازنة العامة إلى تحقيق الآتي:

أ. المساعدة في إعداد الموازنة العامة على مستوى الوحدات الحكومية المختلفة وتنفيذها والرقابة عليها.

ب. المساعدة في إعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية للنظام المحاسبي الحكومي.

ج. تسهيل إعداد الحساب الختامي للدولة والتقارير الدورية المقدمة للجهات الإدارية والرقابية المختلفة.

د. مساعدة الباحثين على التحليل الصحيح للأثار الاقتصادية للموازنة العامة.

هذا ويتم تبويب الموازنة العامة وفقاً لما يأتي:

#### 1. التبويب الإداري

أي تقسيم الموازنة العامة وما تتضمنه من مبالغ للنفقات وفق الهيكل الإداري للوحدات الحكومية، بحيث يخصص لكل وحدة حكومية مبلغ تقديري من المال يسمى هذا المبلغ بالتخصيص أو الاعتماد السنوي، وقد اخذ هذا التقسيم للموازنة العامة بأسلوب التدرج الهرمي للوحدات الحكومية حيث تبدأ الموازنة العامة بتخصيص الوزارة أو الدائرة الحكومية غير المرتبطة بوزارة بعدها أكبر وحدة إدارية ويسمى المبلغ الإجمالي للتخصيصات المعتمدة المحددة للوزارة أو الدائرة الحكومية غير المرتبطة بوزارة ب (الباب) وهو يمثل مجموع التخصيصات المعتمدة الخاصة بالوزارة أو التخصيصات المعتمدة المحددة للدائرة الحكومية غير المرتبطة بوزارة.

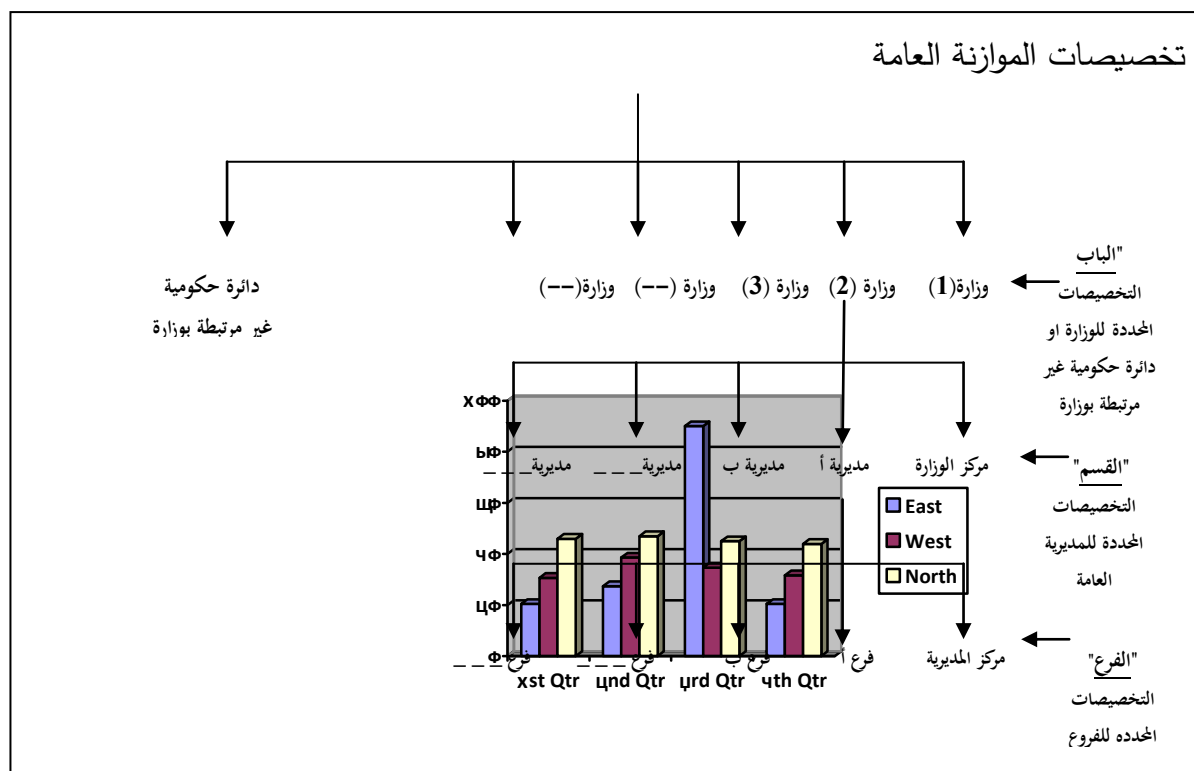
فعلى سبيل المثال يتم تقسيم التخصيصات المعتمدة الواردة في الموازنة العامة إلى مجموعة من الأبواب، بحيث يخصص باب لكل وزارة أو دائرة حكومية غير مرتبطة بوزارة. وبعد ذلك يتم تقسيم تخصيصات الوزارة (الباب) إلى أجزاء اصغر يطلق على كل جزء منها ب(القسم) والذي يعرف على انه مجموع النفقات المخططة (أو التخصيصات) المحددة لكل مديرية عامة من المديریات التابعة لتلك الوزارة، إذن فالقسم هو جزء من تخصيصات الباب ويخصص إلى ديوان الوزارة القسم الأول من الباب بعده مديرية عامة.

ويجب أن يكون مجموع تخصيصات كافة الأقسام أي [تخصيصات ديوان الوزارة + تخصيصات المديریات العامة التابعة لها (بضمنها تخصيصات الفروع التابعة لكل مديرية عامة)] مساوياً لمجموع تخصيصات الباب.

وقد يكون للمديرية العامة عدة فروع يسمى التخصيص المعتمد الخاص بكل فرع ب(الفرع) ويمكن تلخيص التبويب الإداري من خلال الشكل (5):

شكل (5)

التبويب الإداري للموازنة العامة للدولة



و عليه فإن:

تخصيصات الموازنة العامة للدولة = الباب(1)+الباب(2)+الباب(3)+الباب(...)+الباب(...)

الباب=القسم(1)+القسم(2)+القسم(3)+القسم(...)+القسم(...)

القسم=فرع(1)+فرع(2)+فرع(3)+فرع(...)+فرع(...)

## 2. التبويب الوظيفي

يقوم هذا النوع من التبويبات على أساس تقسيم النفقات العامة حسب الخدمات أو الوظائف الرئيسية التي تؤديها الدولة بمعنى آخر تقسيم النفقات العامة المخططة (التخصيصات المعتمدة) الواردة في الموازنة العامة حسب الخدمات أو الوظائف الرئيسية وفقاً لقطاعات الدولة مثل قطاع التربية والتعليم وقطاع الأمن والدفاع وقطاع الطاقة وقطاع البيئة والصحة وقطاع الزراعة وقطاع الصناعة، وقطاع التشييد والإسكان وغيرها من الوظائف الأخرى التي تمارسها الدولة، الهدف من التبويب الوظيفي هو توفير معلومات إجمالية حول النفقات العامة التي تخص كل وظيفة من وظائف الدولة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات على مستوى الجهات العليا في الدولة.

## 3. التبويب الجغرافي

أي تقسيم النفقات العامة المخططة للدولة حسب المواقع الجغرافية للجهات المستفيدة من هذه النفقات سواء كانت محافظات أو أقاليم.

## 4. التبويب الاقتصادي للموازنة العامة

بموجب هذا النوع من التبويبات يتم تقسيم النفقات والإيرادات الخاصة بالوحدات الحكومية حسب طبيعتها الاقتصادية إلى مجموعات رئيسية، وكل مجموعة تمثل حساب إجمالي لأنواع متشابهة من النفقات أو الإيرادات، ويختلف التبويب الاقتصادي للنفقات عن التبويب الاقتصادي للإيرادات ووفقاً للآتي وبموجب الدليل المالي والمحاسبي الصادر من وزارة المالية في عام 2013:

أ. التبويب الاقتصادي للإيرادات: حيث تقسم الإيرادات العامة إلى ثمانية حسابات رئيسية يطلق على كل مجموعة حسابات رئيسية بـ«العدد» ويقصد بالعدد حساب إجمالي لأنواع متشابهة من حسابات الإيرادات وتم تبويب الإيرادات العامة

الفصل الرابع: الموازنة العامة لدولة العراق

(التي يرمز لها بالرمز 1)، تبويباً اقتصادياً بموجب الدليل المالي والمحاسبي الصادر من وزارة المالية وكما موضح في الجدول (4).

جدول (4)

التبويب الاقتصادي للإيرادات

البيان	نوع الاستثمار	العدد
الإيرادات	1	
الإيرادات النفطية والثروات المعدنية		01
الضرائب على الدخل والثروات		02
الضرائب السلعية ورسوم الإنتاج		03
الرسوم		04
حصة الموازنة من أرباح القطاع العام		05
الإيرادات الرأسمالية		06
الإيرادات التحويلية		07
إيرادات أخرى		08

ب. **التبويب الاقتصادي للنفقات:** قسم المشرع العراقي النفقات من الناحية الاقتصادية إلى نفقات جارية ونفقات استثمارية وكل منها يضم عدد من المجموعات الرئيسية. فعلى سبيل المثال تقسم النفقات الجارية إلى تسعة مجموعات رئيسية وكل مجموعة رئيسية يطلق عليها الفصل، والفصل يمثل حساب إجمالي لأنواع متشابهة من حسابات النفقات. وقد تم تبويب النفقات العامة (التي يرمز لها بالرمز 2) تبويباً اقتصادياً من خلال تقسيمها إلى نفقات جارية ونفقات استثمارية وكل منها تضم عدد من المجموعات أو الحسابات الرئيسية وكما موضحة في الجدول (5):

جدول (5)

التبويب الاقتصادي للنفقات

الفصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار	البيان
		2	النفقات
	01		نفقات جارية
01			تعويضات الموظفين
02			المستلزمات الخدمية
03			المستلزمات السلعية
04			صيانة الموجودات
05			النفقات الرأسمالية
06			المنح والإعانات وخدمة الدين ومصروفات أخرى
07			الالتزامات والمساهمات والمساعدات الخارجية
08			البرامج الخاصة
09			الرعاية الاجتماعية
	02		النفقات الاستثمارية
01			القطاع الزراعي
02			القطاع الصناعي
03			قطاع النقل والمواصلات
04			قطاع المباني والخدمات
05			قطاع التربية والتعليم

5. التبويب النوعي للموازنة العامة



ويأتي بعد مرحلة التبويب الاقتصادي ويعد مكملاً له، ويقسم إلى:

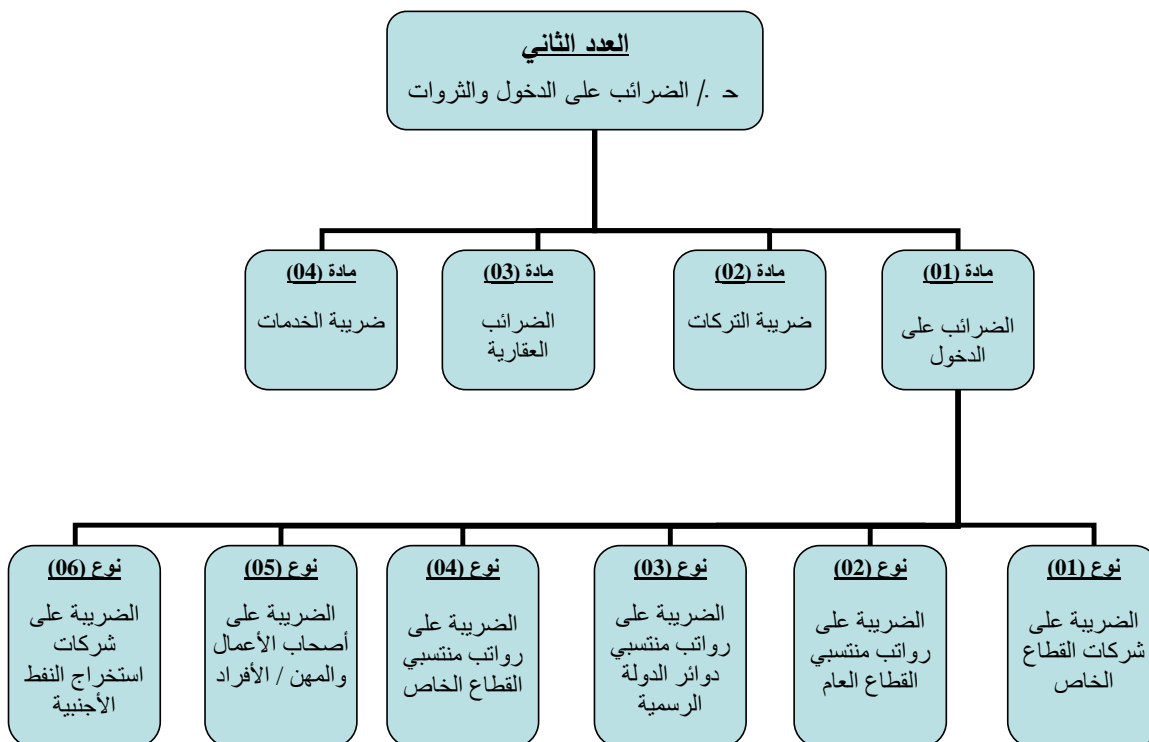
#### أ. التبويب النوعي للإيرادات العامة

يتم بموجبه تقسيم كل حساب من الحسابات الإجمالية المتمثلة بالأعداد إلى مجموعة من الحسابات الفرعية التي يطلق عليها تسمية «المادة» وتمثل المادة نوع من أنواع الإيرادات التي تدخل من حيث طبيعتها ضمن مفهوم المصدر الرئيسي للإيراد وهو العدد ويختلف عدد المواد داخل كل عدد حسب طبيعة المصدر الرئيسي للإيراد الذي يمثله ذلك العدد. ويجب أن يكون مجموع تخصصات المواد داخل العدد الواحد مساوي لتخصيص العدد نفسه لذلك فإن المادة تمثل اسم الحساب الذي يبوب عليه مبلغ الإيراد المقبوض. وعند الضرورة تقسم كل مادة إلى مجموعة من الحسابات التحليلية يسمى كل حساب تحليلي بـ«النوع» وهو جزء من أجزاء الإيراد الداخل ضمن مفهوم المادة.

مثال ذلك العدد الثاني «ح/ الضرائب على الدخل والثروات» حيث يبوب تبويباً نوعياً حسب الحسابات الواردة في الشكل (6):

شكل (6)

مثال يوضح التبويب النوعي للإيرادات العامة



مجموع المبالغ المخططة للمادة (01) = مبالغ نوع (01) + مبالغ نوع (02) + مبالغ نوع (03) + مبالغ نوع (04) + مبالغ نوع (05) + مبالغ نوع (06)

مجموع المبالغ المخططة للعدد (02) = مبالغ مادة (01) + مبالغ مادة (02) + مبالغ مادة (03) + مبالغ مادة (04)

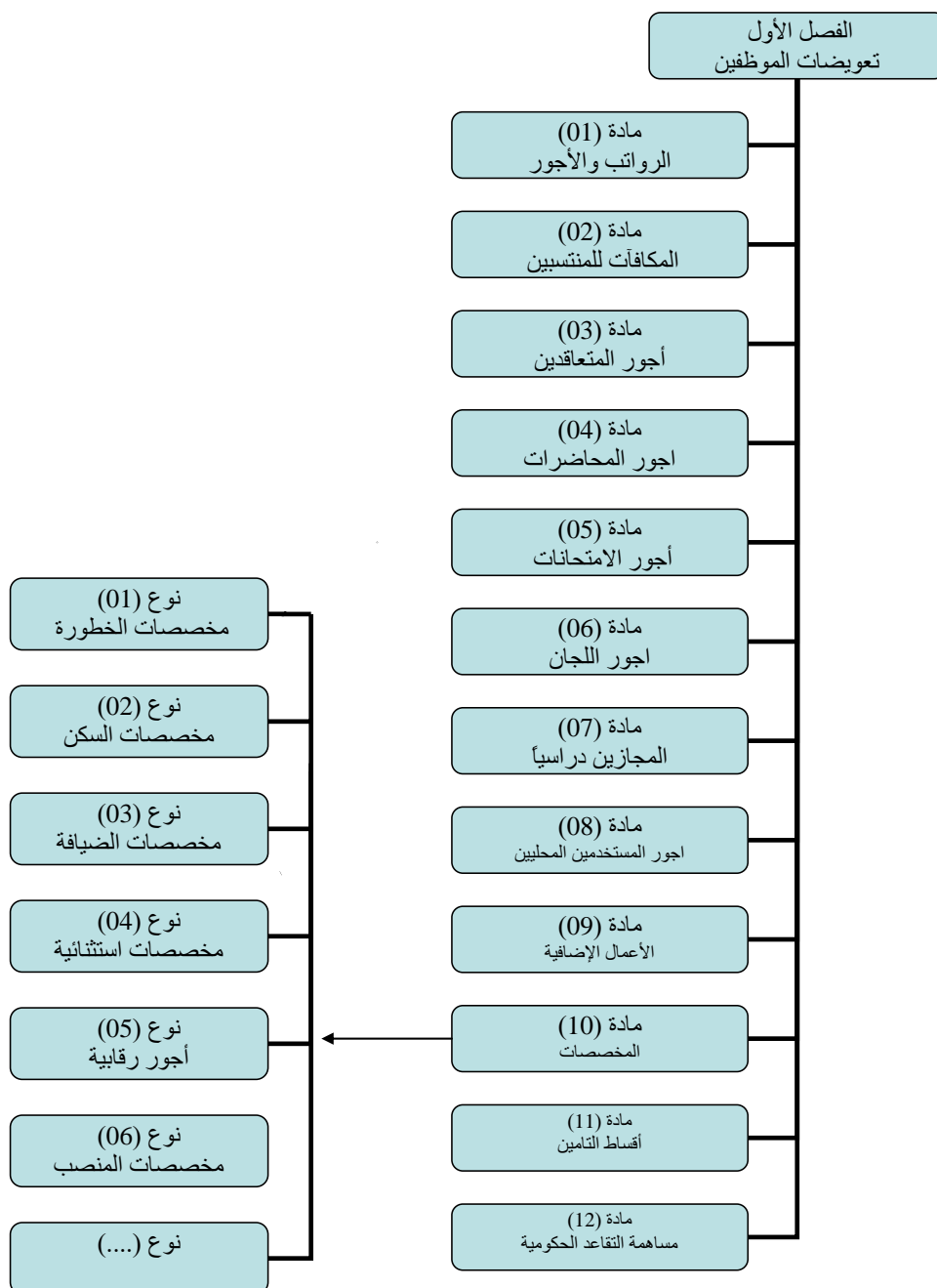
### ب. التبويب النوعي للنفقات العامة

حيث يتم تقسيم كل حساب من الحسابات الإجمالية وهي الفصول إلى عدد من الحسابات الفرعية التي يطلق عليها تسمية «المادة» وتمثل المادة نوع من أنواع النفقات التي تدخل من حيث طبيعتها ضمن مفهوم الفصل (الحساب الإجمالي) ويختلف عدد المواد داخل كل فصل حسب طبيعة الفصل. ويجب أن يكون مجموع تخصيصات المواد داخل كل فصل مساوياً لمجموع تخصيص الفصل نفسه.

وفي بعض الأحيان تقسم المادة الواحدة إلى حسابات تحليلية يسمى كل منها بـ «النوع». ويجب أن يكون مجموع تخصيصات الأنواع التي تنقسم إليها المادة مساوي لتخصيصات المادة، مثال ذلك الفصل الأول «د/ تعويضات الموظفين» حيث تبوب تبويباً نوعياً حسب الحسابات الواردة في الشكل (7):

شكل (7)

مثال يوضح التبريد النوعي للنفقات العامة



التخصيصات المعتمدة للمادة (10) = تخصيصات نوع (01) + تخصيصات نوع (02) + تخصيصات نوع (03) + تخصيصات نوع (04) + تخصيصات نوع (05) + تخصيصات نوع (...)

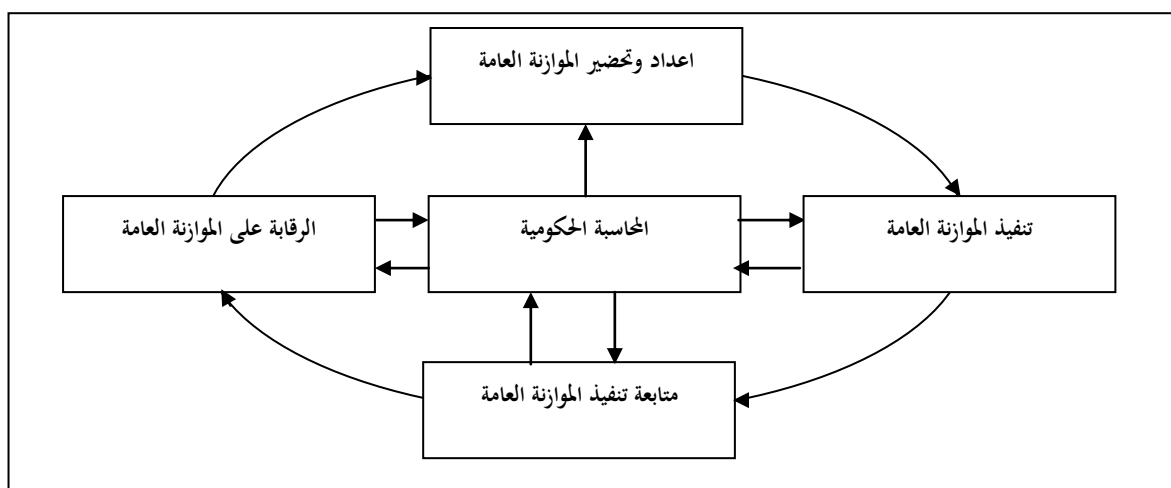
التخصيصات المعتمدة للفصل (01) = تخصيصات المادة (01) + تخصيصات المادة (02) + تخصيصات المادة (03) + تخصيصات المادة (04) + تخصيصات المادة (05) + تخصيصات المادة (...)

وتجدر الإشارة إلى أن التبويبات الخمسة (التبويب الإداري والوظيفي والجغرافي والتبويب الاقتصادي والتبويب النوعي) تعتمد في تخطيط النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة، في حين يعتمد التبويب الاقتصادي والنوعي في تبويب الإيرادات العامة حيث تبويب الإيرادات العامة تبويب اقتصاديا فقط حسب مصادرها مثل إيرادات نفطية أو إيرادات ضرائب أو إيرادات غرامات، وأخيرا فإن التبويبات المذكورة سابقا ليست منفصلة وإنما هي مترابطة وبعضها يكمل البعض الآخر حيث إن التبويب الاقتصادي للنفقات العامة على مستوى الوحدات الحكومية الفرعية وتجميعها سيؤدي إلى الوصول إلى مستوى القسم ثم إلى مستوى الباب (أي تخصيصات الوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة) وبجميع تخصيصات الأبواب للوزارات والدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة ذات الوظيفة الواحدة يؤدي إلى الوصول إلى تحقيق التبويب الوظيفي.

يمكن تلخيص طبيعة العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة من خلال المراحل الأربعة الموضحة في الشكل (8) في أدناه:

**الشكل (8)**

**العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة**



**المرحلة الأولى: إعداد وتحضير الموازنة العامة**

لغرض إعداد الموازنة العامة، تظهر الحاجة إلى معلومات فعلية عن مبالغ النفقات والإيرادات المتحققة في السنوات السابقة، وهذا النوع من المعلومات توفرها المحاسبة الحكومية، وذلك من خلال تطبيق الدورة المحاسبية للوصول إلى التقارير المالية التي تبين مقدار النفقات والإيرادات العامة المتحققة في السنوات السابقة وطبيعة الحسابات المستخدمة من الوحدة الحكومية والتي تعطي مؤشراً أولياً لتوجه الإنفاق والإيراد للسنة القادمة.

### المرحلة الثانية: تنفيذ الموازنة العامة

يعتمد المحاسب في أي وحدة حكومية عند ممارسته لعمله المحاسبي في تسجيل القيود المتعلقة بالنفقات والإيرادات العامة على الحسابات الواردة وفق التبويب الاقتصادي والنوعي للموازنة العامة ولا يحق له استخدام أنواع جديدة من الحسابات فضلاً على انه لا بد للمحاسب ان يعتمد على الصلاحيات المالية المثبتة في تعليمات تنفيذ الموازنة ومدى توفر التخصيص المعتمد في الموازنة العامة قبل صرف أي مبلغ أو قبض أي مبلغ.

### المرحلة الثالثة: متابعة تنفيذ الموازنة العامة

توفر المحاسبة الحكومية معلومات مفيدة يمكن الاستفادة منها في متابعة تنفيذ الموازنة العامة ومدى الالتزام بالتخصيصات المعتمدة المدرجة في الموازنة العامة من ناحيتين، تشمل الأولى التعرف على مقدار المبالغ المتبقية من التخصيصات المعتمدة لكي يمكن الاستفادة منها خلال المدة المتبقية من السنة المالية. في حين تشمل الثانية التأكد من عدم حدوث صرف مبالغ بأكثر من التخصيصات المعتمدة.

### المرحلة الرابعة: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

تهدف هذه المرحلة إلى ترشيد الإنفاق وضبطه بما يحقق الكفاءة في العمليات، والتأكد من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات المرتبطة بالموازنة العامة حيث توفر المحاسبة الحكومية معلومات عن مبالغ النفقات والإيرادات العامة الفعلية المتحققة خلال السنة المالية (والواردة في الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية) والتي يجري مقارنتها مع النفقات والإيرادات المخططة المقابلة لها في الموازنة العامة واستخراج الانحرافات والتحري عن أسبابها ومحاولة الاستفادة من دراسة الانحرافات في إعداد الموازنة العامة للسنة القادمة.

### أسئلة الفصل الرابع

**السؤال الأول:** عرف المصطلحات الآتية: الموازنة العامة، قاعدة وحدة الموازنة، الحساب الختامي للدولة، قائمة الميزانية، التبويب الجغرافي للموازنة العامة، الباب، القسم.

**السؤال الثاني:** كيف تتحقق الأهداف الرقابية للموازنة العامة؟

**السؤال الثالث:** ما علاقة الجوانب الثلاث الآتية بالموازنة العامة:  
أ. الجانب الاقتصادي ب. الجانب الاجتماعي ج. الجانب السياسي

**السؤال الرابع:** علل ما يأتي:

1. إعداد الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية كاملة.
2. إصدار الموازنة العامة بقانون.
3. التعبير عن المراحل التي تمر بها الموازنة العامة بـ«دورة الموازنة العامة».
4. فرض رقابة على تنفيذ الموازنة العامة.
5. يتطلب من المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أن يكون ملماً بموضوع الموازنة العامة.



**السؤال الخامس:** هل ان الموازنة العامة في حالة توازن دائماً؟ ناقش ذلك بالتفصيل.

**السؤال السادس:** ماهي مكونات الموازنة العامة؟ وضح ذلك بالتفصيل.

**السؤال السابع:** «يستخدم البعض مصطلح الميزانية للتعبير عن الموازنة العامة»، هل تعتقد بصحة الاستخدام؟ وضح ذلك مع بيان السبب.

**السؤال الثامن:** بين أوجه الشبه والاختلاف بين الموازنة العامة والموازنة التخطيطية.

**السؤال التاسع:** وضح من خلال الرسم ما يأتي:

1. دورة الموازنة العامة.
2. التبويب الإداري للموازنة العامة.
3. العلاقة بين الموازنة العامة والمحاسبة الحكومية.

**السؤال العاشر:** من المسؤول عن إصدار كلاً من:

1. تعليمات إعداد الموازنة العامة.

2. تعليمات تنفيذ الموازنة العامة.

وما الفرق بين كلاً منهما.

**السؤال الحادي عشر:** ماهو الهدف من:

1. الموازنة العامة.

2. تبويب الموازنة العامة.

**السؤال الثاني عشر:** هل ان التبويبات المتعلقة بالموازنة العامة تعمل بشكل

مترايط أم منفصلة عن بعضها البعض؟ عزز إجابتك

بمثال توضيحي.





## الفصل الخامس

# دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من الإجابة عن الآتي:

1. تحديد طبيعة المشاكل المرتبطة بالمقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية.
2. الطرق المستخدمة في معالجة المشكلة المرتبطة بالمقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية.
3. استخدام طريقة مركزية الصرف في معالجة المشكلة المرتبطة بالمقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية.
4. استخدام جدول توزيع التخصيصات المعتمدة في معالجة المشكلة المرتبطة بالمقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية.
5. مشكلة نفاذ التخصيص المعتمد لحساب معين خلال السنة المالية وحاجة تلك الوحدات الحكومية لتخصيصات إضافية لا يمكن تأجيلها وطرق المعالجة لهذه المشكلة.

## تمهيد الفصل:

تتم مصادقة الجهة التشريعية على قانون الموازنة السنوي من خلال مصادقتها على التخصيصات على مستوى الوزارات أو الدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة وفي بعض الأحيان تتم المصادقة على التخصيصات على مستوى المديریات العامة التابعة للوزارات أو التابعة للوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة، بمعنى ان الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تستمد مقدراتها الإنفاقية بحدود هذه التخصيصات (صلاحية صرف المبالغ واستلام الإيرادات) من الموازنة العامة، وتواجه الوحدات الفرعية الحكومية غير المذكورة في قانون الموازنة بشكل مستقل مشكلة عدم تحديد المقدرة الإنفاقية لها لكون قانون الموازنة العامة لم يحدد التخصيصات المعتمدة الخاصة بها بشكل مستقل وإنما تم دمج تخصيصاتها ضمن الوحدات الإدارية الأعلى منها في الهيكل الإداري للدولة، كما قد تواجه الوحدة الحكومية مشكلة نفاذ التخصيص



## الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

المعتمد لحساب معين خلال السنة حيث تطراً بعض الاحتياجات الضرورية والطارئة والتي لا يمكن تأجيلها أثناء تنفيذ الموازنة العامة خلال السنة المالية.

### **أولاً: مشكلة المقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية**

تتمثل مشكلة المقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بأن المشرع العراقي يصادق على قانون الموازنة العامة بالتبويب الإداري ويتوقف عند مستوى الباب (أي التخصيصات المعتمدة المحددة للوزارة متضمنة تخصيصات جميع الوحدات التابعة لها أو تخصيصات الدائرة الحكومية غير المرتبطة بوزارة متضمنة تخصيصات جميع الوحدات التابعة لها) في حالات معينة وعند مستوى القسم (أي التخصيصات المعتمدة المحددة للمديرية العامة متضمنة تخصيصات جميع الوحدات التابعة لها) في حالات أخرى.

وبذلك، فإن قانون الموازنة العامة السنوي يعطي مقدرة إنفاقية للوزارات أو المديريات العامة (حسب المرحلة التي تم التوقف عندها سواء الباب أو القسم) في حين ان هناك وحدات حكومية ادنى منها في السلم الإداري للدولة وتكون تابعة لها وتمارس نشاط يدخل ضمن نشاط الوزارة والمديرية العامة ولكن ليس لها مقدرة إنفاقية أي ليس لديها صلاحية صرف أو قبض أي مبلغ فهي غير مخولة قانوناً بصرف أو قبض أي مبلغ وذلك لأن قانون الموازنة العامة لم يحدد التخصيصات المعتمدة الخاصة بها بشكل مستقل عن الوحدات الأعلى منها في الهيكل الإداري للدولة، ويتم معالجة هذه المشكلة من خلال إتباع إحدى الطريقتين الآتيتين:

1. طريقة مركزية الصرف.

2. طريقة توزيع التخصيصات المعتمدة.

والآتي توضيح لكل منها:

## 1. طريقة مركزية الصرف

أي ان هناك جهة مركزية تتولى عمليات الصرف والقبض الخاصة بها وبالوحدات الحكومية الفرعية التابعة لها، حيث يتم بموجب هذه الطريقة احتفاظ الوحدة الحكومية (عند مستوى القسم مثلاً) بكافة صلاحيات الصرف والقبض الخاصة بالوحدات الفرعية التابعة لها، فهي التي تسدد نفقاتها بمستندات تصدر عنها مركزياً وهي التي تنظم الحسابات للمعاملات الخاصة بالوحدات الفرعية التابعة لها بعدها جزءاً منها، فضلاً عن ذلك إذا كلفت الوحدات الحكومية الفرعية بجباية الإيرادات، فإن المبالغ المستلمة تقوم بإرسالها بموجب كشف إلى الوحدة الحكومية المسؤولة عنها (أي المديرية العامة) والتي تتولى مهمة تسجيلها محاسبياً في المجموعة الدفترية وإكمال الدورة المحاسبية للوصول إلى التقارير المالية.

مثال ذلك المدارس الحكومية على اختلاف أنواعها إذا احتاجت المدرسة إلى صرف مبلغ معين ترجع إلى المديرية العامة التابعة لها لغرض صرف المبلغ وتوفير مستلزمات المدرسة.

ويمكن تخفيض درجة المركزية في صرف المبالغ بالنسبة للفروع عن طريق إعطاء سلفة مستديمة لأحد موظفي الفرع لغرض تسديد نفقات الفرع ذات المبالغ القليلة والمستعجلة، أما النفقات التي تكون مبالغها كبيرة مثل رواتب الموظفين فيتم الرجوع إلى المديرية العامة لصرفها، في نهاية كل شهر أو كل مدة يحاسب الموظف المستلم للسلفة بعد تقديمه للوصلات التي تثبت صرفه المبالغ من السلفة المستديمة لغرض إعادة تجديد أو تمويل مبلغ السلفة المستديمة من قبل المديرية العامة.

## 2. طريقة توزيع التخصيصات المعتمدة

## الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

بعد إقرار قانون الموازنة السنوي، بموجب هذه الطريقة تتولى الوحدة الحكومية سواء كانت بمستوى الباب أو القسم حسب المرحلة التي تم التوقف عندها تنظيم جدول يتم بموجبه توزيع التخصيصات المعتمدة المحددة في الموازنة العامة بينها وبين الوحدات الحكومية الفرعية التابعة لها كل حسب حاجته ووفق البيانات المحاسبية المتوفرة لديها عن حاجة كل وحدة فرعية تابعة لها لتأمين تنفيذ المهام الموكلة لها، وعندئذ يكون الحقل الخاص بكل وحدة من الوحدات الحكومية في جدول توزيع التخصيصات المعتمدة بمثابة الموازنة العامة الخاصة بها وله نفس القوة القانونية للموازنة العامة لأنه منبثق من قانون الموازنة العامة السنوي (أي ان الوحدة الحكومية الفرعية تستمد قدرتها الإنفاقية من التخصيصات المعتمدة المحددة لها في جدول توزيع التخصيصات المعتمدة) وأحياناً لا تقوم الوحدة الحكومية سواء كانت بمستوى الباب أو القسم بتوزيع كل التخصيص المعتمد بين مركز الوحدة والوحدات الفرعية التابعة لها وإنما يبقى مبلغ محتجز لدى مركز الوحدة كاحتياطي لمواجهة طلبات مركز الوحدة أو الوحدات الحكومية الفرعية التابعة لها لزيادة تخصيصاتها (أو ما يسمى بإضافة التخصيص) التي قد تحدث خلال السنة المالية وهذا يعني إعطاء مرونة للوحدة الحكومية في مواجهة الطلبات الاستثنائية أو الطارئة التي تقع عليها من قبل إحدى الوحدات الفرعية التابعة لها لزيادة التخصيص حيث يمكن تلبية طلب زيادة التخصيص من احتياطي المبالغ غير الموزعة، مثال ذلك الجامعات الحكومية حيث يتم توزيع التخصيصات المعتمدة بين الجامعة والكليات التابعة لها وبذلك تخول كل كلية صلاحية صرف المبالغ اللازمة لنشاطها بموجب مستندات وكذلك قبض المبالغ بموجب مستندات أيضاً وتسجيلها في سجل اليومية العامة وترحيلها إلى سجل الأستاذ وفي نهاية كل شهر يتم اعداد ميزان المراجعة وإرساله إلى الجامعة لغرض توحيد مع موازين المراجعة الأخرى المستلمة من باقي الكليات وإعداد ميزان مراجعة موحد على مستوى الجامعة ككل، لذلك يمكن القول ان طريقة توزيع التخصيصات المعتمدة تعتمد تطبيق اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي.

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

وفيما يأتي بعض الأمثلة حول كيفية إعداد جدول توزيع التخصيصات المعتمدة

**مثال(1):**

الآتي بعض التخصيصات المعتمدة لإحدى الوحدات الحكومية عند مستوى القسم والمتمثلة بالوحدة (2404) المكونة من أربعة فروع بالإضافة إلى مركز الوحدة لعام 2015 (المبالغ بالدينار).

التخصيص المعتمد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
		تفصيل النوع	رقم	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة
14000000	د/ أجور الماء		01	03	03	01	2
24000000	د/ أجور الكهرباء		01	04	03	01	2
<u>38000000</u>	المجموع						

إذا علمت ان الأسس المعتمدة في توزيع التخصيصات المعتمدة للحسابات أعلاه

هي:

1. توزيع التخصيص المعتمد لحساب أجور الماء بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق الحصص الآتية 5:4:2:2:1 على التوالي.

2. توزيع التخصيص المعتمد لحساب أجور الكهرباء بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق النسب الآتية 25%، 25%، 20%، 10%، 20% على التوالي.

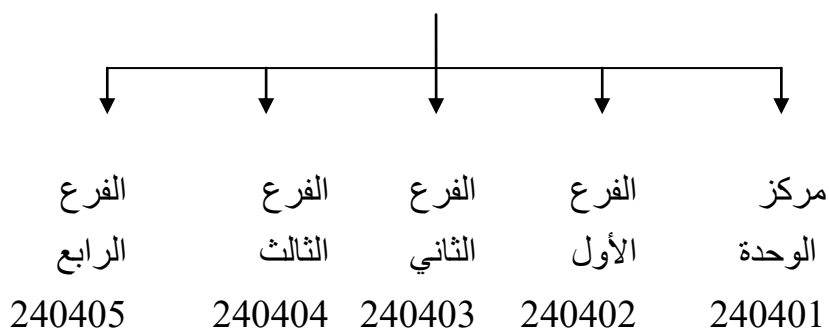
**المطلوب:**

إعداد جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (2404) مع تحديد الترميز التنظيمي لكل فرع في الجدول أعلاه:

الحل:

1. الترميز التنظيمي للوحدة (2404) والفروع التابعة لها

الوحدة (2404)



2. توزيع التخصيص المعتمد لحساب أجور الماء البالغ 14000000 دينار

بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وكالاتي:

$$\text{دينار } 5000000 = \frac{5}{14} \times 14000000 = \text{حصة مركز الوحدة (240401) من التخصيص}$$

$$\text{دينار } 4000000 = \frac{4}{14} \times 14000000 = \text{حصة الفرع الأول (240402) من التخصيص}$$

$$\text{دينار } 2000000 = \frac{2}{14} \times 14000000 = \text{حصة الفرع الثاني (240403) من التخصيص}$$

$$\text{دينار } 2000000 = \frac{2}{14} \times 14000000 = \text{حصة الفرع الثالث (240404) من التخصيص}$$

$$\text{دينار } 1000000 = \frac{1}{14} \times 14000000 = \text{حصة الفرع الرابع (240405) من التخصيص}$$

14000000

3. توزيع التخصيص المعتمد لحساب أجور الكهرباء البالغ 24000000

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

دينار بين مركز الوحدة والفروع التابعة وكالاتي:

$$\text{دينار } 6000000 = \frac{25}{100} \times 24000000 = \text{من } (240401) \text{ الوحدة مركز } \begin{array}{l} \text{حصّة} \\ \text{التخصيص} \end{array}$$

$$\text{دينار } 6000000 = \frac{25}{100} \times 24000000 = \text{من } (240402) \text{ الاول الفرع } \begin{array}{l} \text{حصّة} \\ \text{التخصيص} \end{array}$$

$$\text{دينار } 4800000 = \frac{20}{100} \times 24000000 = \text{من } (240403) \text{ الثاني الفرع } \begin{array}{l} \text{حصّة} \\ \text{التخصيص} \end{array}$$

$$\text{دينار } 2400000 = \frac{10}{100} \times 24000000 = \text{من } (240404) \text{ الثالث الفرع } \begin{array}{l} \text{حصّة} \\ \text{التخصيص} \end{array}$$

$$\text{دينار } 4800000 = \frac{20}{100} \times 24000000 = \text{من } (240405) \text{ الرابع الفرع } \begin{array}{l} \text{حصّة} \\ \text{التخصيص} \end{array}$$

24000000

جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (2404) لعام 2015 (المبالغ بالدينار)

احتياطي المبالغ غير الموزعة	الفرع	الفرع	الفرع	الفرع	الفرع	مركز الوحدة	التخصيص المعتد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي				
	الرابع	الثالث	الثاني	الأول	الفرع	الفرع			01	03	04	03	01
-	240405	240404	240403	240402	240401	240401	1400000	حـ/ اجور الماء	01	03	03	01	2
-	4800000	2400000	4800000	6000000	6000000	6000000	24000000	حـ/ اجور الكهرباء	01	04	03	01	2
-	5800000	4400000	6800000	10000000	11000000	11000000	38000000	المجموع					



الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

مثال(2):

الآتي بعض التخصيصات المعتمدة لاحدى الوحدات الحكومية عند مستوى القسم والمتمثلة بالوحدة (2202) المكونة من أربعة فروع بضمنها مركز الوحدة لعام 2015 (المبالغ بالدينار).

التخصيص المعتمد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
		رقم	نوع النفقة	حقل	مادة	رقم	تفاصيل النوع
60000000	ح/ القرطاسية	01	01	03	01	2	
30000000	ح/ الكتب	01	02	03	01	2	
8000000	ح/صيانة الكتب	01	14	04	01	2	
<u>98000000</u>	المجموع						

المطلوب:

إعداد جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (2202) وفق الأسس الآتية والتي اعتمدها الوحدة في توزيع التخصيصات مع تحديد الترميز التنظيمي لكل فرع في الجدول:

1. استبعاد مبلغ 12000000 دينار من التخصيص المعتمد لحساب القرطاسية ووضعه في حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة، ومن ثم توزيع المتبقي من التخصيص المعتمد بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق النسب الآتية 30%، 30%، 25%، 15% وعلى التوالي.

2. توزيع التخصيص المعتمد لحساب الكتب بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق الحصص الآتية 6:2:2:2 وعلى التوالي.

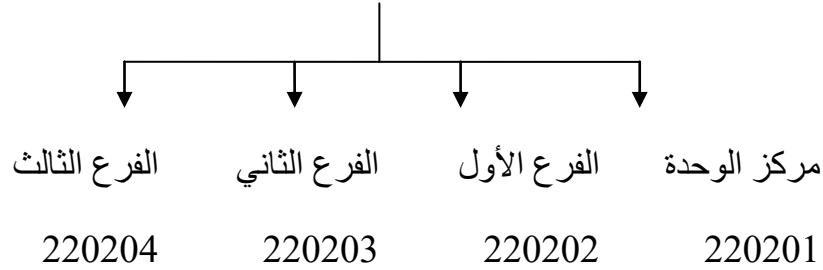
الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

3. حصر التخصيص المعتمد لحساب صيانة الكتب بمركز الوحدة بعد استبعاد نصف التخصيص المعتمد للحساب ووضعه في حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة.

الحل:

1. الترميز التنظيمي للوحدة (2202) والفروع التابعة لها

الوحدة (2202)



2. توزيع التخصيص المعتمد لحساب القرطاسية والبالغ 60000000 دينار بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها بعد استبعاد مبلغ الاحتياطي والبالغ 12000000 دينار وكالاتي:

احتياطي المبالغ غير الموزعة = 12000000 دينار

المتبقي من التخصيص المعتمد = 60000000 - 12000000

= 48000000 دينار

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

دينار	14400000	=	$\frac{30}{100}$	$\times$	48000000	=	حصة مركز الوحدة (220201) من	التخصيص
دينار	14400000	=	$\frac{30}{100}$	$\times$	48000000	=	حصة الفرع الأول (220202) من	التخصيص
دينار	12000000	=	$\frac{25}{100}$	$\times$	48000000	=	حصة الفرع الثاني (220203) من	التخصيص
دينار	7200000	=	$\frac{15}{100}$	$\times$	48000000	=	حصة الفرع الثالث (220204) من	التخصيص
	<u>48000000</u>							

3. توزيع التخصيص المعتمد لحساب الكتب والبالغ 30000000 دينار بين

مركز الوحدة والفروع التابعة وكالاتي:

دينار	15000000	=	$\frac{6}{12}$	$\times$	30000000	=	حصة مركز الوحدة (220201) من	التخصيص
دينار	5000000	=	$\frac{2}{12}$	$\times$	30000000	=	حصة الفرع الأول (220202) من	التخصيص
دينار	5000000	=	$\frac{2}{12}$	$\times$	30000000	=	حصة الفرع الثاني (220203) من	التخصيص
دينار	5000000	=	$\frac{2}{12}$	$\times$	30000000	=	حصة الفرع الثالث (220204) من	التخصيص
	<u>30000000</u>							

4. حصر التخصيص المعتمد لحساب صيانة الكتب بمركز الوحدة بعد

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

استبعاد نصف التخصيص ووضعه في حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة  
وكالاتي:-

$$\text{احتياطي المبالغ غير الموزعة} = 8000000 \times \frac{1}{2} = 4000000 \text{ دينار}$$

$$4000000 = 4000000 - 8000000 = \text{المتبقي من التخصيص بعد استبعاد الاحتياطي}$$

دينار

$$4000000 \text{ دينار} = \text{حصّة مركز الوحدة (220201) من التخصيص}$$

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (2202) لعام 2015 (المبالغ بالدينار)

احتياطي المبالغ غير الموزعة	الفرع الثالث 220204	الفرع الثاني 220203	الفرع الأول 220202	مركز الوحدة 220201	التخصيص المعتمد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي				
							رقم	رقم	رقم	رقم	رقم
12000000	7200000	12000000	14400000	14400000	600000000	ح/ القرطاسية	01	01	03	01	2
-	5000000	5000000	5000000	15000000	300000000	ح/ الكتب	01	02	03	01	2
<b>4000000</b>	-	-	-	4000000	8000000	ح/ صيانة الكتب	01	14	04	01	2
16000000	12200000	17000000	19400000	33400000	980000000		المجموع				

## الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

هذا وتمثل التخصيصات المعتمدة الخاصة بكل من مركز الوحدة والفروع في جدول توزيع التخصيصات المعتمدة المقدره الإنفاقية المحددة لكل منها، أي ان قدرة مركز الوحدة والفروع على دفع النفقات ستكون بحدود التخصيصات المعتمدة المحددة لكل منها في جدول توزيع التخصيصات المعتمدة والتي على ضوءها سيتم تزويد مركز الوحدة والفروع بمبلغ التمويل لتعزيز رصيد الحساب الجاري الخاص بكل منها لدى البنك لتتمكن من دفع النفقات الخاصة بها.

### **ثانياً: مشكلة نفاذ التخصيص المعتمد لحساب ما خلال السنة المالية**

تواجه الوحدة الحكومية مشكلة نفاذ التخصيص المعتمد لحساب معين خلال السنة المالية وتحدث هذه المشكلة نتيجة لأسباب عديدة منها الخطأ في تقدير التخصيصات المعتمدة للحساب الذي نفذ تخصيصه أو نتيجة التوسع في نشاط الوحدة الحكومية أو نتيجة لأمر طارئة لم يتم أخذها بنظر الاعتبار عند إعداد الموازنة مثل ارتفاع الأسعار، مما يترتب عليه ان تطراً بعض الاحتياجات الضرورية والطارئة التي لا يمكن تأجيلها أثناء تنفيذ الموازنة العامة خلال السنة المالية، وتتم معالجة هذه المشكلة عن طريق إتباع الخطوات الآتية:

**الخطوة الأولى:** إيقاف الالتزام أو الدخول بالالتزام أو تعهدات جديدة على الحساب الذي نفذ تخصيصه المعتمد عملاً بمضمون الفقرة (5) من القسم (9) المتعلق بتنفيذ الموازنة من قانون الإدارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 المعدل التي أشارت إلى أن:

«لوحداث الإنفاق أن لا تلتزم بعملية صرف تزيد عما مخصص لها في الموازنة السنوية ما لم ينص على خلاف ذلك بقانون الموازنة».

وكذلك التوقف عن الصرف عملاً بمضمون الفقرة (2) من القسم (9) من قانون الإدارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 المعدل وذلك عندما أكدت على أنه:

## الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

«لن يتم الصرف من حساب الخزينة النظامي إلا بموجب تخصيص في قانون الموازنة السنوي.....»

**الخطوة الثانية:** ومن ثم إتباع أحد البديلين الآتيين:

**البديل الأول:** مفاتحة الجهات العليا لغرض زيادة التخصيص المعتمد للحساب الذي نفذ تخصيصه (أو ما يسمى بإضافة التخصيص).

وحسب تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2015/ الفقرة (4) من المادة (2) من القسم الثاني النفقات والتي تنص:

«عدم مفاتحة وزارة المالية بشأن طلب أي تخصيصات إضافية خارج تخصيصات الموازنة بعد تشريع قانون الموازنة الاتحادية»

**البديل الثاني:** في حالة عدم حصول الموافقة على زيادة التخصيص المعتمد للحساب الذي نفذ تخصيصه، يتم اللجوء إلى البديل الآخر المتمثل بإجراء المناقلة، ويقصد بالمناقلة تخفيض التخصيص المعتمد لحساب معين مقابل زيادة التخصيص المعتمد للحساب الذي نفذ تخصيصه بنفس المبلغ المطلوب وحسب ماورد في تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2015/ الفقرة (3) من المادة (2) - النفقات - من القسم الثاني والتي تنص:

«التقيد بالاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة الاتحادية ولا يجوز الدخول في الالتزام بالصرف بما يزيد عما مخصص في الموازنة أو عدم توفر التخصيصات المالية اللازمة لذلك وفي حالة عدم كفاية التخصيص يتم اللجوء إلى المناقلات وفقاً للصلاحيات المنصوص عليها في التعليمات لتأمين ذلك قبل عملية الصرف والتجاوز على التخصيصات».

ويتم إجراء المناقلة وفق الصلاحيات المحددة في قانون الموازنة العامة السنوي وتعليمات تنفيذ الموازنة، والتي من بينها:

## الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

1. صلاحية وزير المالية إذ يتضمن قانون الموازنة العامة السنوي صلاحية وزير المالية في إجراء المناقلة من خلال النص الآتي:

«لوزير المالية الاتحادي صلاحية إجراء المناقلة بين التخصيصات المعتمدة المصادق عليها في قانون الموازنة العامة السنوي على مستوى الأبواب والأقسام والحسابات الرئيسية والفرعية».

من خلال النص أعلاه يتضح ان صلاحية وزير المالية في إجراء المناقلة تكون مطلقة بين الأبواب والأقسام والحسابات الرئيسية لفصول الموازنة والحسابات الفرعية ضمن كل فصل.

2. فيما يتعلق بصلاحية الوزير المختص أو رئيس الدائرة الحكومية غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ أو رئيس مجلس المحافظة إجراء المناقلة كما وردت في تعليمات تنفيذ الموازنة وفقاً للآتي:

«يخول الوزير المختص ورئيس الدائرة غير المرتبطة بوزارة والمحافظ ورئيس مجلس المحافظة صلاحية إجراء المناقلة بين تخصيصات الحساب الرئيسي للمستلزمات الخدمية والمستلزمات السلعية وصيانة الموجودات ضمن القسم الواحد من التخصيصات المصادق عليها في قانون الموازنة العامة السنوي».

وهذا يعني أن صلاحية الوزير المختص أو رئيس الدائرة الحكومية غير المرتبطة بوزارة أو المحافظ أو رئيس مجلس المحافظة في إجراء المناقلة تكون محددة ضمن الفصل الثاني (المستلزمات الخدمية) والفصل الثالث (المستلزمات السلعية) والفصل الرابع (صيانة الموجودات) من تخصيصات المديرية العامة الواحدة (أي القسم الواحد).

3. كما أكدت تعليمات تنفيذ الموازنة على عدم جواز إجراء مناقلة بين تخصيصات النفقات الاستثمارية والنفقات الجارية وذلك من خلال النص الآتي:



الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

«لا يجوز إجراء المناقلة من تخصيصات نفقات المشاريع الاستثمارية إلى النفقات الجارية».

**مثال (3):**

الآتي بعض المعلومات التي أمكن الحصول عليها من حسابات كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد لسنة 2015 علماً بأن الجامعة ليس لديها أي مبلغ تم احتجازه كاحتياطي مبالغ غير موزعة.

المصروف فعلاً لغاية 2015/11/30	التخصيص المعتمد لعام 2015	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
			تفاصيل النوع	نوع	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة
20000000	21000000	ح/ القرطاسية		01	01	03	01	2
15000000	19000000	ح/صيانة الكتب		01	14	04	01	2

إذا علمت أن:

أ. خلال شهر كانون الأول/2015 فإن احتياج الكلية من القرطاسية يبلغ 2500000 دينار.

ب. لا يوجد أي التزام على ح/ صيانة الكتب خلال شهر كانون الأول/2015.

**المطلوب:**

1. في حالة شراء الكلية القرطاسية بمبلغ 2500000 دينار هل يتضمن تصرف الكلية مخالفة قانونية؟ ناقش ذلك بالتفصيل.

2. ما هو الإجراء السليم الذي تقترحه على الكلية الأخذ به وبموجب التعليمات.

3. وضح مقدار التخصيصات المعتمدة للحسابين أعلاه في حال الموافقة على

## الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

الإجراء الذي تقترحه على الكلية بموجب التعليمات والذي توصلت إليه في ظل المطلوب (2).

4. ما هو القيد المحاسبي الذي سيكون في حال تسديد المبلغ الخاص بشراء القرطاسية بمبلغ 2500000 دينار بعد إنجاز المطلوب 3.

### الحل:

#### المطلوب (1)

في حالة شراء قرطاسية بمبلغ 2500000 دينار يتضمن مخالفة قانونية وذلك بشراء قرطاسية بمبلغ أكثر من التخصيص المعتمد الباقي.

مبلغ التجاوز = مبلغ الشراء - المتبقي من التخصيص المعتمد

$$= 1500000 = 1000000 - 2500000$$

حيث ان الفقرة (5) من القسم (9) المتعلقة بتنفيذ الموازنة من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل أشارت إلى أن:

«لوحداث الإنفاق أن لا تلتزم بعملية صرف تزيد عما مخصص لها في الموازنة السنوية ما لم ينص خلاف ذلك بقانون الموازنة»

#### المطلوب (2)

الإجراء المقترح الذي ينبغي على الكلية الأخذ به لتلافي حدوث التجاوز وبموجب التعليمات:

مفاتيح الجهات المختصة بإجراء المناقشة أي زيادة التخصيص المعتمد لحساب القرطاسية بمبلغ 1500000 دينار مقابل تخفيض التخصيص المعتمد لحساب صيانة الكتب بنفس المبلغ والمناقشة هنا من صلاحية الوزير المختص

### الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

لكونها بين تخصيصات الفصل الثالث والرابع. وكما ماورد في تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لسنة 2015/ في الفقرة (3) من المادة -2- من القسم الثاني والتي تنص على:

«التقيد بالاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة الاتحادية ولا يجوز الدخول في الالتزام بالصرف بما يزيد عما مخصص في الموازنة أو عدم توفر التخصيصات المالية اللازمة لذلك وفي حالة عدم كفاية التخصيص يتم اللجوء إلى المناقلات وفقاً للصلاحيات المنصوص عليها في التعليمات لتأمين ذلك قبل عملية الصرف والتجاوز على التخصيصات».

### المطلوب (3)

#### التخصيصات المعتمدة بعد إنجاز المطلوب (2)

التخصيص المعتمد بعد إجراء المناقلة	المتبقي من التخصيص المعتمد	المصرف فعلاً لغاية 2015/11/30	التخصيص المعتمد لعام 2015	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
					تفاصيل النوع	رقم	مادة	فصل	نوع التفتحة	نوع الاستمارة
22500000	1000000	20000000	21000000	ح/ القرطاسية		01	01	03	01	2
17500000	4000000	15000000	19000000	ح/ صيانة الكتب		01	14	04	01	2
40000000			40000000	المجموع						

### المطلوب (4)

بعد حصول الموافقة على المقترح المذكور سيكون قيد شراء القرطاسية:

2500000 ح/ القرطاسية (01)(01)(03)(01)(2)

2500000 ح/ البنك

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

عن شراء قرطاسية بموجب مستند صرف وبصك

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

### أسئلة الفصل الخامس

السؤال الأول: ماهية طبيعة المشكلة المرتبطة بالمقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية؟

السؤال الثاني: عدد طرق معالجة المقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية الفرعية؟ واطرحها بشكل مفصل؟

السؤال الثالث: ما المقصود باحتياطي المبالغ غير الموزعة وما الغرض منه؟

السؤال الرابع: عرف المصطلحات الآتية: مركزية الصرف، المناقلة، إضافة التخصيص

السؤال الخامس: في حالة نفاذ التخصيص المعتمد لحساب معين، فهل يحق للوحدة الحكومية الاستمرار بالصرف على هذا الحساب، ناقش ذلك مع بيان الأدلة القانونية المعززة لرأيك؟

السؤال السادس: بين أوجه الاختلاف بين كل من:

1. طريقة مركزية الصرف وطريقة توزيع التخصيصات المعتمدة؟
2. إضافة التخصيص وإجراء المناقلة؟

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

السؤال السابع: الآتي بعض التخصيصات المعتمدة لإحدى الوحدات

الحكومية عند مستوى القسم والمتمثلة بالوحدة (2408)

المكونة من أربعة فروع بما فيها مركز الوحدة لعام 2015:

التخصيص المعتمد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
		نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	رقم	تفاصيل النوع
27000000	ح/ الكتب	2	01	03	02	01	
20000000	ح/ المجلات	2	01	03	02	02	
؟	المجموع						

المطلوب:

1. ناقش طبيعة المشكلة المتعلقة بالوحدة (2408).

2. إعداد جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (2408) وفق الأسس الآتية والتي اعتمدها الوحدة الرئيسية مع تحديد الترميز التنظيمي لكل فرع في الجدول:

أ. توزيع التخصيص المعتمد لحساب الكتب بين مركز الوحدة والفروع وفق الحصص الآتية 1:1:3:5 بعد استبعاد مبلغ 2000000 دينار ووضعه في حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة.

ب. توزيع التخصيص المعتمد لحساب المجلات بين مركز الوحدة والفروع وفق النسب الآتية: 45%، 25%، 15%، 15%، 0%.

3. وضح الطريقة التي تتبعها الوحدة (2408) لمعالجة المشكلة المشار إليها في المطلوب (1).

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

السؤال الثامن: الآتي بعض التخصيصات المعتمدة للوحدة (3509) المكونة

من ثلاثة فروع فضلاً عن مركز الوحدة لعام (2015):

التخصيص المعتمد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
		تفاصيل النوع	رقم	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار
21000000	ح/ القرطاسية		01	01	03	01	2
10000000	ح/ الكتب		01	02	03	01	2
؟	ح/ الوقود		01	05	03	01	2
<u>43000000</u>	المجموع						

إذا علمت ان الاسس المعتمدة في توزيع التخصيصات المعتمدة للحسابات

أعلاه هي:

1. استبعاد مبلغ 6000000 دينار من التخصيص المعتمد لحساب القرطاسية ووضعه في حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة ومن ثم توزيع المتبقي من التخصيص المعتمد لحساب القرطاسية بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق النسب الآتية  
30% , 30% , 25% ؟%

2. توزيع التخصيص المعتمد لحساب الكتب بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق الحصص الآتية 4 : 3 : 2 : 1.

3. حصر التخصيص المعتمد لحساب الوقود بمركز الوحدة بعد استبعاد نصف التخصيص المعتمد للحساب ووضعه في حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة.



الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

المطلوب:

1. اعداد جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (3509) لعام 2015 مع بيان الترميز التنظيمي لكل فرع في الجدول.

2. ما المقصود باحتياطي المبالغ غير الموزعة؟ الذي ظهر في الجدول الذي قمت بإعداده في المطلوب (1).

3. هل هناك ثمة قيود سوف تسجلها للمبالغ الواردة في جدول توزيع التخصيصات المعتمدة الذي قمت بإعداده في المطلوب (1)؟ ناقش ذلك بالتفصيل

4. بين نوع التبويب الذي ظهرت به التخصيصات في جدول توزيع التخصيصات المعتمدة؟

5. ما اسم التخصيصات المعتمدة الظاهرة في كل عمود من اعمدة جدول توزيع التخصيصات المعتمدة؟

السؤال التاسع: الآتي بعض التخصيصات المعتمدة للوحدة (2841) المكونة من أربعة فروع بضمنها مركز الوحدة للعام 2015 (المبالغ بالدينار).

التخصيص المعتمد	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
		تفاصيل النوع	رقم	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار
40000000	ح/ نفقات وسائط النقل		02	01	02	01	2
60000000	ح/ نفقات السكن		03	01	02	01	2
؟	ح/ النفقات الأخرى		04	01	02	01	2
<u>120000000</u>	المجموع						

**المطلوب:**

اعداد جدول توزيع التخصيصات المعتمدة للوحدة (2841) مع تحديد الترميز التنظيمي لكل فرع في الجدول، إذا علمت أن الأسس المعتمدة في توزيع التخصيصات المعتمدة للحسابات هي:

1. توزيع التخصيص المعتمد لحساب نفقات وسائط النقل بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق النسب الآتية 40%، 20%، 25%،؟% على التوالي بعد استبعاد 10% من التخصيص المعتمد للحساب كاحتياطي مبالغ غير الموزعة.

2. توزيع التخصيص المعتمد لحساب نفقات السكن بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها وفق الحصص الآتية 4:2:2:1 على التوالي بعد استبعاد مبلغ 6000000 دينار كاحتياطي مبالغ غير الموزعة.

3. توزيع التخصيص المعتمد لحساب النفقات الأخرى بالتساوي بين مركز الوحدة والفروع التابعة لها بعد استبعاد ربع التخصيص المعتمد للحساب كاحتياطي مبالغ غير الموزعة.

الفصل الخامس: دراسة بعض مشاكل تنفيذ قانون الموازنة العامة

السؤال العاشر: الآتي بعض البيانات المتعلقة بإحدى الوحدات الحكومية غير

الهادفة للربح لعام 2015

المصرف لغاية 2015/11/30	التخصيص المعتمد لعام 2015	اسم الحساب	الدليل المحاسبي					
			تفاصيل النوع	رقم	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار
10500000	15000000	ح/ صيانة التأسيسات الكهربائية		02	02	04	01	2
7500000	19000000	ح/ صيانة سيارات الحمل		02	03	04	01	2

خلال شهر كانون الأول/2015 ترغب الوحدة الحكومية التعاقد مع مكتب  
أمجد لصيانة التأسيسات الكهربائية الخاصة بالوحدة الحكومية بمبلغ 6000000  
دينار.

المطلوب:

1. هل يعد تصرف الوحدة الحكومية من خلال اللجوء إلى التعاقد مخالفة  
قانونية؟ ناقش ذلك بالتفصيل وبموجب التعليمات.

2. ما هو الإجراء السليم الذي تقترحه على الوحدة الحكومية الأخذ به لتلافي  
ذلك؟ وضح ذلك مع تحديد مقدار التخصيصات المعتمدة الجديدة في ضوء  
المقترحات التي تقدمها، إذا علمت ان لدى المديرية العامة التابعة لها هذه الوحدة  
احتياطي مبالغ غير موزعة لحساب صيانة التأسيسات الكهربائية بمبلغ 2000000  
دينار.





## الفصل السادس

# أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق



## أهداف الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل ستتمكن من توضيح الآتي:

1. مفهوم المركزية وأنواعها في التنظيم المحاسبي الحكومي.
2. مسؤولية الوحدة الحكومية والإدارة المركزية عن تنظيم العمل المحاسبي في ظل أسلوب المركزية.
3. مزايا وعيوب اعتماد المركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي.
4. مفهوم اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي ومقومات اعتمادها.
5. مزايا وعيوب أسلوب اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي.
6. توضيح أسلوب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في العراق منذ نشوء الدولة العراقية عام 1921 ولغاية الآن.

## تمهيد الفصل:

يختلف أسلوب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي فيما بين الوحدات الحكومية من ناحية الطريقة التي تنفذ فيها عمليات الصرف والقبض ومسك السجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية، فبعضها يرتبط بالإدارة المركزية التي تتولى القيام بذلك نيابةً عن الوحدات التابعة لها ويطلق على هذا الأسلوب بـ«المركزية» أو قد تمنح الوحدة الحكومية الصلاحيات المالية اللازمة للتصرف بالمال العام وتنظيم العمل المحاسبي، وفي ظل هذه الحالة يمكن القول بأن الوحدة الحكومية تتبع أسلوب «اللامركزية» في تنظيم العمل المحاسبي.



## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

ويتوقف اعتماد أسلوب المركزية أو اللامركزية على عدة عوامل منها:

1. التشريعات التي تعمل الوحدة في ظلها فيما إذا كانت تجيز اعتماد أسلوب المركزية أو اللامركزية.
2. نوعية الكوادر المحاسبية المتاحة وقدرتها على تحمل مسؤولية تنظيم العمل المحاسبي.
3. حجم الوحدات الحكومية ودرجة تنوع نشاطها ومتطلباتها الضرورية لانجاز نشاطها.
4. تعدد الوحدات الحكومية الفرعية التابعة للإدارة المركزية الواحدة ودرجة الانتشار الجغرافي لهذه الوحدات.

## أولاً: المركزية في التنظيم المحاسبي الحكومي

يقصد بالمركزية من الناحية المالية والمحاسبية «حصر كافة الصلاحيات المالية ذات الصلة بالتصرف بالأموال العامة من قبض أو دفع، وصلاحيات تنظيم العمل المحاسبي بيد الإدارة المركزية التي تتولى إدارتها وعدم تفويضها للوحدات الحكومية الفرعية التابعة لها».

وتضم المركزية النوعين الآتيين:

1. المركزية البسيطة: وتقوم على افتراض وجود إدارة مركزية واحدة يطلق عليها بـ«الخزينة العامة للدولة» تتولى عمليات دفع نفقات جميع الوحدات الحكومية الموجودة داخل الدولة الواحدة وقبض إيراداتها وتنظيم العمل المحاسبي وإعداد التقارير المالية على مستوى الدولة ككل.

وتجدر الإشارة إلى أن افتراض وجود هذا الأسلوب في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي غير موجود من الناحية العملية في أي بلد من بلدان العالم، إذ يتعذر على إدارة مركزية واحدة القيام بجميع الأعمال المحاسبية لكافة الوحدات الحكومية المنتشرة على رقعة جغرافية واسعة، لاسيما مع اتساع الجهاز الإداري للدولة وزيادة حجم النشاطات الملقاة على عاتقه.

2. المركزية المركبة: يقضي هذا النوع من المركزية تقسيم الإدارة المركزية، أي «الخزينة العامة للدولة» إلى فروع سواء تم هذا التقسيم على أساس جغرافي كما في حالة تخصيص إدارة مركزية لكل محافظة كخزينة محافظة ديالى ويرتبط بها عدد من الوحدات الحكومية الموجودة ضمن المحافظة، أو ان يتم التقسيم على أساس إداري كما هو الحال في تخصيص إدارة مركزية ضمن كل مديرية عامة من المديرية العامة التابعة للوزارة الواحدة مثل مديرية المرور العامة التابعة لوزارة الداخلية، ويرتبط بهذه المديرية عدد من الوحدات الحكومية الفرعية التابعة لها ضمن الهيكل الإداري، على أن تتولى دفع نفقات هذه الوحدات

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

وقبض إيراداتها وتنظيم العمل المحاسبي نيابةً عنها.

وفي ظل اتباع المركزية، فإن مسؤولية كل من الوحدة الحكومية والإدارة المركزية عن تنظيم العمل المحاسبي يمكن تلخيصها من خلال الجدول (6):

### جدول (6)

#### مسؤولية الوحدة الحكومية والإدارة المركزية عن تنظيم العمل المحاسبي في ظل أسلوب المركزية

ت	طبيعة العمل المحاسبي	مسؤولية الوحدة الحكومية	مسؤولية الإدارة المركزية
1.	قبض الإيرادات العامة	استلام مبالغ الإيرادات العامة وتسجيلها في سجل يومية الصندوق/ محاسبة 66 ثم ينظم بمجموعها مذكرة إنقضاء قبض/ محاسبة 35 وترسل إلى الإدارة المركزية.	تدقيق مستندات قبض الإيرادات مع سجل يومية الصندوق / محاسبة 66 ومذكرة انقضاء قبض / محاسبة 35 أ المستلمة من الوحدة الحكومية وينظم بها قيود محاسبية.
2.	دفع النفقات العامة	تتولى الإدارة المركزية استلام المعاملة الخاصة بدفع النفقات العامة المرسله من الوحدة الحكومية وتدقيقها من كافة جوانبها الشكلية والتنظيمية والصلاحيات ومدى مطابقتها مع التشريعات النافذة، ثم يتم صرف المبلغ إلى صاحب العلاقة.	تتولى الإدارة المركزية استلام المعاملة الخاصة بدفع النفقات العامة المرسله من الوحدة الحكومية وتدقيقها من كافة جوانبها الشكلية والتنظيمية والصلاحيات ومدى مطابقتها مع التشريعات النافذة، ثم يتم صرف المبلغ إلى صاحب العلاقة.
3.	التسويات القيدية	في حال وجود سلف مترتبة بذمة الوحدة الحكومية يتم تسويتها من خلال تنظيم مذكرة انقضاء / محاسبة 65 وتعزيرها بالايصالات المؤيدة وإرسالها إلى الإدارة المركزية	يتم تدقيق مذكرة انقضاء التسوية محاسبة 65 مع الوصولات المرفقة بها ثم يتم تسوية السلف المترتبة بذمة الوحدة الحكومية بقيود محاسبية.
4.	مسك السجلات المحاسبية	يقصر عمل الوحدة الحكومية على	تمسك الإدارة المركزية مجموعة دفترية

الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

<p>متكاملة تثبت فيها القبول المحاسبية مثل مسك:  أ. سجل اليومية العامة / محاسبة 86 ب.  سجل التخصيصات / محاسبة 2  ج. سجل إيرادات معاملات الموازنة / محاسبة 6 وما شابه ذلك وبما يمكن من إعداد التقارير المالية الدورية.</p>	<p>مسك مجموعة من السجلات لأغراض متابعة حقوق الدولة والرقابة على المال العام مثل مسك:  أ. سجل الإيرادات لمتابعة تحصيل الإيرادات العامة، إذ ليس من المنطق ان يتحقق الإيراد في وحدة حكومية ويتم التحصيل في وحدة حكومية أخرى.  ب. سجل السلف والأمانات لتوفير معلومات تفصيلية تتعلق بحقوق الوحدة الحكومية لدى الغير أو حقوق الغير على الوحدة الحكومية.  ج. سجل الموجودات الثابتة لأغراض الرقابة عليها والتأكد من سلامة استخدامها داخل الوحدة الحكومية.</p>	
--	---	--

من الجدول (6)، يتبين ان عمليات الصرف والقبض الخاصة بالوحدات الحكومية في ظل تطبيق المركزية ستكون من مسؤولية الإدارة المركزية، وهذا يستوجب فتح حساب جاري لدى البنك للإدارة المركزية فقط تودع فيه مبالغ الإيرادات المستلمة، ويتم تمويله من وزارة المالية لتوفير السيولة النقدية اللازمة لتسديد النفقات العامة في حدود التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة العامة.

وفي ظل تطبيق أسلوب المركزية، فإن الوحدة الحكومية التابعة للإدارة المركزية لا يفتح لها حساب جاري لدى البنك لأنها لا تتولى تسديد النفقات الخاصة بها وإنما يكون من مسؤولية الإدارة المركزية التابعة لها، وحتى في بعض الحالات التي يفتح حساب جاري للوحدة الحكومية فإنه يخصص لإيداع مبالغ الإيرادات

العامة المستلمة فقط.

وكذا الحال فيما يخص الرقابة والتدقيق على العمل المحاسبي إذ يكون من مسؤولية الإدارة المركزية وليس من مسؤولية الوحدات الحكومية، فالمعاملة المتعلقة بصرف المبلغ والمرفقة مع اذن الدفع / محاسبة 36 أ التي تنظم من الوحدات الحكومية لا تصرف من قبل الإدارة المركزية ما لم يتم تدقيقها من شعبة التدقيق التابع للإدارة المركزية.

إن اعتماد المركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي يحقق مزايا عديدة أهمها:

1. توفير في عدد الكوادر المحاسبية المطلوبة لإدارة العمل المحاسبي في الإدارات المركزية كنتيجة طبيعية لقلّة عدد الإدارات المركزية مما يساعد في اختيار نوعية الكوادر الكفوءة للقيام بمهام تنظيم العمل المحاسبي والتدقيقي ضمن الإدارة المركزية وإمكانية تدريبها وتطويرها.

2. ان حصر صلاحية الصرف بالإدارات المركزية يساهم في تقليص عدد الخزائن، مما يسهل عملية إدارة الموجود النقدي من قبل الخزينة العامة وعدم تشتته بين الوحدات الحكومية المختلفة وقيام قسم الأمور النقدية بعملية الاستخدام الحدي للموجود النقدي من خلال استثمار الفائض النقدي أو الاقتراض في الوقت المناسب وبالمبلغ المطلوب.

3. السرعة في إنجاز التقارير المالية وذلك لأن عملية اعدادها ستكون على مستوى الإدارة المركزية وليس على مستوى الوحدات الحكومية التابعة لها، مما يسهل عملية توحيد الحسابات لإصدار التقارير المالية على مستوى الدولة ككل.

4. إن اعتماد أسلوب المركزية يجعل التدقيق أكثر استقلالية، وذلك لأن أجهزة التدقيق تكون مرتبطة بالإدارة المركزية وليس بالوحدة الحكومية التي أعدت

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

المستندات مما يجعلها بعيدة عن أي تأثير أو ضغط من الوحدات الحكومية لقبول أو تمرير بعض عمليات الصرف، ويمنحها الاستقلالية في مراقبة التصرفات المالية للوحدات المختلفة.

5. يسهل تطبيق المركزية على وزارة المالية تبليغ التعليمات والقرارات الخاصة بالصلاحيات المالية وتنظيم العمل المحاسبي لأن تعميمها يقتصر على الإدارات المركزية التي تتولى الالتزام بها.

6. يساهم اعتماد المركزية في تحقيق درجة أعلى من رقابة الموجود النقدي في الحساب الجاري للإدارة المركزية لدى البنك، إذ سيتم اعداد كشف مطابقة حساب البنك على مستوى الإدارة المركزية وليس على مستوى كل وحدة حكومية تابعة للإدارة المركزية.

وعلى الرغم من المزايا المتحققة من اعتماد المركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي، إلا أن له من المساوئ التي قد تتجاوز مزاياه ولاسيما مع ازدياد عدد الوحدات الحكومية وتزايد عدد معاملاتها المالية. ومن هذه المساوئ:

1. ارتباط عدد كبير من الوحدات الحكومية بالإدارة المركزية الواحدة مما يزيد من ثقل العمل المحاسبي على الإدارة المركزية والتأخير في تنفيذ عمليات الصرف لأن العملية المالية تنشأ داخل الوحدة الحكومية ثم تدقق وتصرف من الإدارة المركزية.

2. لا توفر المرونة في معالجة انحرافات الأداء الفعلي عن المخطط الوارد في الموازنة التي قد تحصل أثناء تنفيذ الموازنة العامة لأن التخصيصات المعتمدة تكون بيد الإدارة المركزية فقط.

3. ازدواج العمل المحاسبي وذلك لوجود مجموعتين من السجلات المحاسبية احدهما في الإدارة المركزية والأخرى في الوحدة الحكومية المرتبطة بها.

4. الرقابة والتدقيق تكون محصورة في الإدارة المركزية فقط مما يجعل المدقق مشنت بين تدقيق معاملات مالية تخص وحدات حكومية ذات أنشطة متنوعة تابعة للإدارة المركزية.

5. تراكم أرصدة الحسابات الوسيطة المتمثلة بحسابات السلف والأمانات وذلك لنشوءها في الوحدات الحكومية وظهورها في التقارير المالية الخاصة بالإدارة المركزية مما تسبب في ضعف الرقابة عليها ومتابعة تصفيتها.

### ثانياً: اللامركزية في التنظيم المحاسبي الحكومي

تمثل اللامركزية أسلوباً من أساليب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي، حيث يتم بموجبه منح الوحدات الحكومية قدرًا من الصلاحيات للتصرف بالمال العام في حدود التشريعات الصادرة وتنظيم العمل المحاسبي وإصدار التقارير المالية تحت إشراف ورقابة الإدارة المركزية المرتبطة بها.

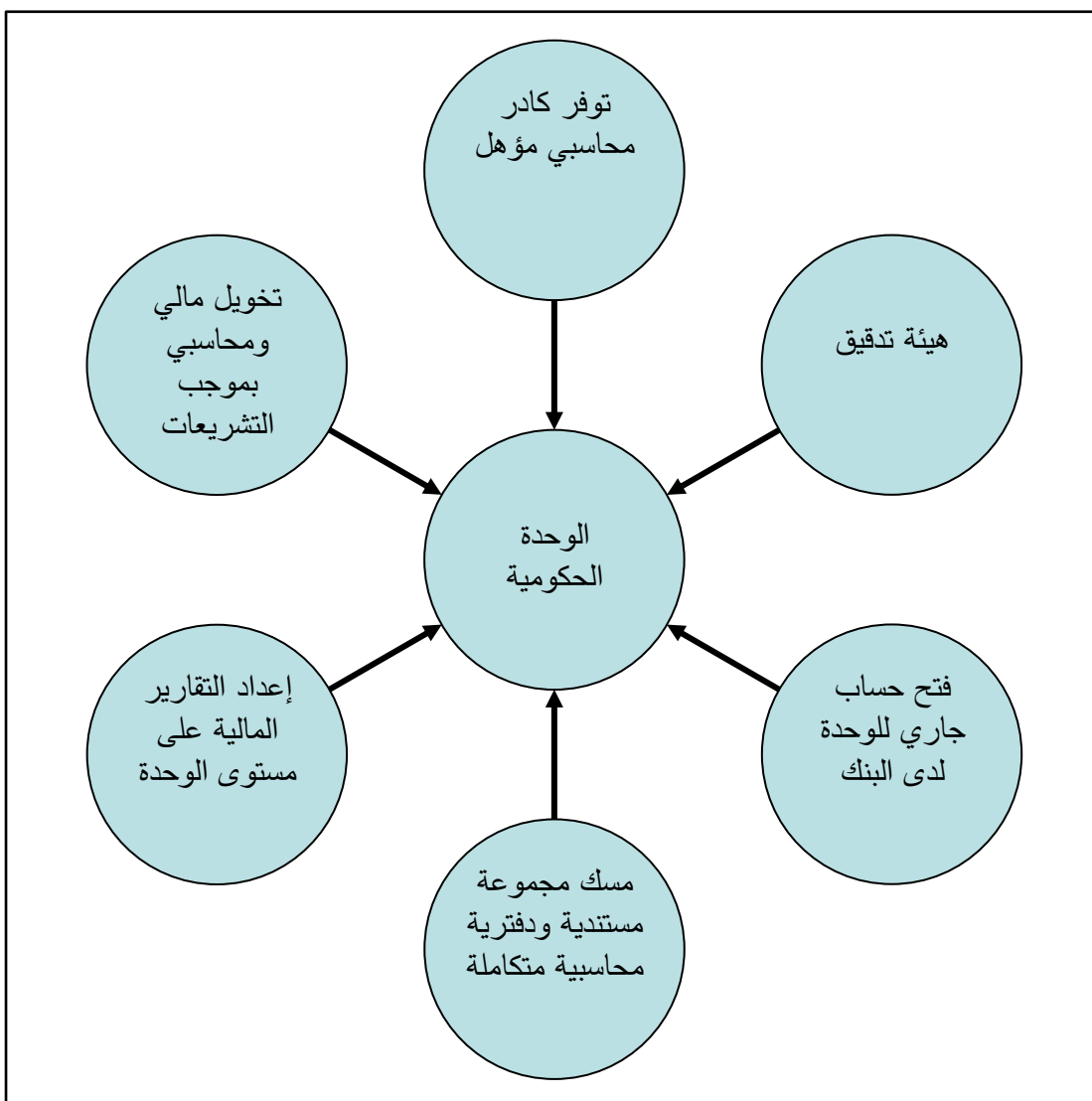
كما ان اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي تعني منح الوحدات الحكومية تخويلاً مالياً ومحاسبياً يجعلها تتحمل مسؤولية أداء العمل المحاسبي بصورة كاملة وفي جميع مراحلها من حيث تهيئة وتنظيم المعاملات المالية وتوثيقها بقيود محاسبية من خلال اعداد المستندات المحاسبية وتدقيقها ومن ثم تسجيلها في السجلات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وتقديمها للإدارة المركزية.

وكما يتضح من الشكل (9) ان تطبيق اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي يتطلب توافر مجموعة من المقومات التي تؤمن للوحدات الحكومية المقدرة على تحمل مسؤولية تنظيم العمل المحاسبي الحكومي اللامركزي منها:-



شكل (9)

مقومات تطبيق اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي



## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

1. وجود كادر محاسبي كفوء مؤهل علمياً ومدرّب عملياً قادر على أداء العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية المختلفة.

2. وجود هيئة تدقيق داخل كل وحدة حكومية تطبق أسلوب اللامركزية، تتولى تدقيق العمل المحاسبي الخاص بالوحدة الحكومية. وتتمتع هيئة التدقيق بالاستقلالية الكاملة وذلك لارتباطها إدارياً بالمسؤول الإداري الأعلى للوحدة الحكومية وفتحاً بوزارة المالية.

3. فتح حساب جاري للوحدة الحكومية المطبقة لأسلوب اللامركزية لدى بنك حكومي حصراً، تودع فيه مقبوضاتها النقدية، ويتم تمويله من الإدارة المركزية لغرض دفع نفقات الوحدة.

4. تمسك الوحدة الحكومية مجموعة مستندية ودفترية متكاملة يثبت فيها القيود المحاسبية لجميع العمليات المالية الخاصة بالوحدة.

5. تتولى الوحدة الحكومية المطبقة لأسلوب اللامركزية إعداد التقارير المالية وإرسالها إلى الإدارة المركزية المرتبطة بها.

6. وجود تشريعات مالية صادرة عن الجهات العليا يتم بموجبها تخويل الوحدات الحكومية الصلاحيات المالية اللازمة للتصرف بالمال العام.

هذا ويحقق تطبيق اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي مزايا عديدة، منها:

1. السرعة في تنفيذ عمليات الصرف والقبض وذلك بإنجازها داخل الوحدة الحكومية دون الرجوع إلى الإدارة المركزية، ومن ثم فإن هذا الأسلوب يقضي على الازدواجية في العمل المحاسبي التي كانت بارزة في ظل تطبيق المركزية.

2. تحقيق سيطرة أفضل على الحسابات الوسيطة (السلف والأمانات)

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

ومتابعة تصنيفاتها من الوحدة الحكومية التي ظهرت فيها هذه الحسابات أول بأول.

3. ان وجود التدقيق داخل الوحدة الحكومية سيجعل المدقق متخصصاً في تدقيق المعاملات المالية الخاصة بنشاط وحدة حكومية فقط.

4. يساهم أداء العمل المحاسبي داخل الوحدة الحكومية في تخفيف العبء عن الإدارة المركزية ومن ثم تفرغها لمتابعة عمليات تمويل الوحدات الحكومية التابعة لها والاشراف والرقابة عليها.

5. ينتج عن تطبيق اللامركزية فرصة لاعداد التقارير المالية على مستوى الوحدة الحكومية والتي تكون مفيدة لتوفير معلومات أكثر تفصيلاً لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على مستوى الوحدة الحكومية.

6. يوفر اعتماد اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي المرونة في معالجة بعض المعوقات التي قد تحصل أثناء تنفيذ الموازنة العامة وإيجاد بدائل للمعالجة مثل إضافة تخصيص من حقل احتياطي المبالغ غير الموزعة ضمن جدول توزيع التخصيصات المعتمدة أو إجراء المناقلة بين تخصيصات الوحدات الحكومية التابعة للإدارة المركزية الواحدة.

7. فسح المجال لدراسة الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي على مستوى الوحدة الحكومية وتقديم مقترحات لتطويرهما.

وبالمقابل، يترتب على تطبيق اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي مساوئ عديدة منها:

1. زيادة عدد الكوادر المحاسبية اللازمة لتنظيم العمل المحاسبي، إذ ان تطبيق اللامركزية يتطلب توفير كوادر محاسبية كفوءة لأداء العمل المحاسبي داخل كل وحدة حكومية وليس على مستوى الإدارة المركزية فحسب.

2. ان اتباع أسلوب اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي سوف

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

يحتم فتح حساب جاري لكل وحدة من الوحدات الحكومية المطبقة لأسلوب اللامركزية، وهذا يترتب عليه:

أ. تعقد إجراءات تمويل الحسابات الجارية للوحدات الحكومية لكثرة عددها مقارنة بعدد الحسابات الجارية المفتوحة في ظل أسلوب المركزية.

ب. تعدد الحسابات الجارية يتطلب من الإدارة المركزية متابعة ورقابة أكثر على الحسابات الجارية للوحدات الحكومية التابعة لها.

3. ان تطبيق اللامركزية يستلزم وقت وجهد أكبر لإنجاز التقارير المالية على مستوى الإدارة المركزية وعلى مستوى الدولة ككل، وذلك ان كل وحدة حكومية تقوم بإعداد التقارير المالية الخاصة بها وإرسالها إلى الإدارة المركزية المرتبطة بها التي تتولى بدورها توحيدها مع التقارير المالية لباقي الوحدات الحكومية وإعداد تقارير مالية على مستوى الإدارة المركزية وإرسالها إلى وزارة المالية لتوحيدها على مستوى الدولة ككل.

4. ان وجود التدقيق داخل الوحدة الحكومية وارتباطه إداريا بالوحدة الحكومية يمكن ان يؤثر على استقلالية التدقيق من خلال الضغوط التي قد يتعرض لها المدقق من إدارة الوحدة لتمرير بعض المعاملات.

## **ثالثاً: أسلوب تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في العراق من الناحية التاريخية**

منذ نشوء الدولة العراقية وقيام الحكم الوطني عام 1921 فإن أسلوب تنظيم العمل المحاسبي استند إلى تطبيق المركزية وذلك لعدة أسباب من أهمها:

1. قلة الكوادر المحاسبية القادرة على تنظيم العمل المحاسبي بكفاءة.

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

2. محدودية وظائف الدولة وواجباتها مما انعكس على عدد الإدارات المركزية الحكومية التي لم يتجاوز عددها في عام 1921 حدود ثلاثين إدارة مركزية.

3. ضعف الشبكة المصرفية في القطر إذ لم يكن هناك مصارف سوى في بغداد.

4. انخفاض مبالغ النفقات العامة المدفوعة والإيرادات العامة المقبوضة مقارنة بما هو عليه الآن.

ويشير واقع الحال وقتها اتباع المركزية المركبة في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي وبدليل ان الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي كان يتكون من:

أ. الخزينة المركزية في العاصمة وترتبط بها الوحدات الحكومية الواقعة ضمن العاصمة.

ب. خزينة المحافظات – خزينة اللواء سابقاً، وترتبط بها الوحدات الحكومية الواقعة ضمن المحافظة.

واستمر هذا الحال إلى مطلع السبعينات من القرن الماضي، إذ ساهمت زيادة الإيرادات النفطية بشكل كبير بعد تامين النفط عام 1972 في زيادة عدد الوحدات الحكومية المرتبطة بالإدارة المركزية وزيادة مسؤولياتها عن تنفيذ مشاريع استثمارية ضخمة في كافة المجالات، الأمر الذي ترتب عليه التوسع في الإنفاق الحكومي سواء على تخصيصات الموازنة الجارية أو الموازنة الاستثمارية وتنوع المعاملات المالية التي تقدم إلى الإدارة المركزية لغرض تدقيقها ودفع مبالغها، وهذا كله تسبب في حصول تأخير في اتمام عمليات دفع النفقات العامة.

واصبح التنظيم المحاسبي الحكومي المركزي لا يلبي الحاجة الملحة إلى التسريع بعمليات الصرف والقبض واداء العمل المحاسبي الحكومي بكفاءة،

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

واصبحت الحاجة ملحة للتحويل نحو تطبيق أسلوب اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي، إذ تمت الخطوة الأولى للتحويل في محافظة بغداد وذلك في بداية عام 1972 عندما تم تطبيق أسلوب اللامركزية بشكل تدريجي في المؤسسة العامة للتصميم والانشاء الصناعي تنفيذاً لقرار مجلس التخطيط (11) في 1970/11/24، وبذلك كانت هذه الدائرة أول وحدة محاسبية متكاملة تقوم بتنظيم العمل المحاسبي الحكومي اللامركزي لكونها كانت تمثل أكبر واوسع الوحدات الحكومية التي تقوم بالصرف على تخصيصات الموازنة الاستثمارية في حينها.

ثم تلاها اختبار تطبيق اللامركزية في دائرة التجهيزات الطبية لانها تعد من اوسع واكبر الوحدات الحكومية التي تقوم بالصرف على تخصيصات الموازنة الجارية.

وفي شباط 1975 حصلت الموافقة على اعتماد أسلوب اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي وبشكل تدريجي وتم تكليف وزارة المالية باعداد القواعد والتعليمات اللازمة لتسهيل تطبيق هذا الأسلوب. وحدث بعد ذلك توسع كبير في تطبيق أسلوب اللامركزية ولاسيما بعد النمو الذي حصل في حجم الموازنة العامة وتوسع نشاط الدولة في كافة المجالات الخدمية والاستثمارية.

وفي الوقت الحاضر فإن تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في العراق يقوم على أساس المزج بين أسلوب المركزية في وحدات حكومية معينة وأسلوب اللامركزية في وحدات حكومية أخرى وبدرجات مختلفة تتباين تبعاً لحجم نشاط الوحدات التابعة للإدارة المركزية الواحدة وتنوعه والموقع الجغرافي للوحدات والتشريعات التي تحكم أسلوب تنظيم العمل المحاسبي.

### أسئلة الفصل السادس

السؤال الأول: عرف المركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي، ثم بين أهم مزاياها وعيوبها.

السؤال الثاني: عدد أنواع المركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي، ثم ناقش بالتفصيل الملامح الأساسية لكل منها.

السؤال الثالث: ما المقصود باللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي؟ وماهي اهم مزايا ومساوئ تطبيقها.

السؤال الرابع: «يستلزم تطبيق اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي توفر مجموعة من المقومات». تحدث عن هذه المقومات.

السؤال الخامس: «ان الانتقال نحو اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في العراق جاء بعد عجز الادارات المركزية عن مواكبة التوسع الذي حصل في نشاط الدولة في كافة الميادين الخدمية والاستثمارية خلال مرحلة سبعينات القرن الماضي»، ناقش هذه العبارة.

## الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

**السؤال السادس:** وضح مسؤولية الوحدة الحكومية والإدارة المركزية عن تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في ظل أسلوب المركزي واللامركزية.

### السؤال السابع: علل ما يأتي

1. يتعذر تطبيق أسلوب المركزية البسيطة في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي.
2. تساهم المركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي في جعل التدقيق أكثر جودة.
3. توفر اللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومي مرونة في معالجة المعوقات التي تحدث اثناء تنفيذ الموازنة العامة بينما لا تتوفر هذه المرونة في حال تطبيق المركزية.
4. بروز ظاهرة الازدواج في تنظيم العمل المحاسبي في ظل المركزية وانعدامها في ظل اللامركزية.

### السؤال الثامن: بين أوجه الاختلاف بين كل من:

1. أسلوب المركزية البسيطة وأسلوب المركزية المركبة في ظل تنظيم العمل المحاسبي الحكومي.
2. أسلوب المركزية واللامركزية في تنظيم العمل المحاسبي الحكومية من ناحية:



الفصل السادس: أساليب التنظيم المحاسبي الحكومي في العراق

- أ. الحسابات الجارية المفتوحة لدى المصارف.
- ب. الكوادر المحاسبية المطلوبة لتنظيم العمل المحاسبي الحكومي.
- ج. الرقابة والتدقيق على العمل المحاسبي.
- د. إعداد التقارير المالية.
- هـ. الرقابة على الحسابات الوسيطة (السلف والأمانات).





## الفصل السابع

# الخبزينة العامة للدولة



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من توضيح الآتي:

1. مفهوم الخزينة العامة للدولة وأهميتها.
2. مكونات الخزينة العامة لدولة العراق الرئيسية والفرعية.
3. الواجبات الملقاة على عاتق كل من الخزائن الرئيسية والخزائن الفرعية.
4. أوجه الاختلاف بين واجبات الخزائن الرئيسية والخزائن الفرعية.
5. المعالجة المحاسبية لتحريك الموجود النقدي بين قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية وبين الخزائن الرئيسية الأخرى، مع القيود المحاسبية اللازمة لذلك.

## تمهيد الفصل:

تأخذ التدفقات النقدية الحكومية اتجاهين متعاكسين، الأول هو التدفقات النقدية الداخلة والمتمثلة بالإيرادات المستلمة من مصادرها المختلفة مثل الضرائب والرسوم والإيرادات الناجمة عن قيام الوحدات الحكومية بتقديم السلع والخدمات والإيرادات الأخرى، والاتجاه الثاني هو التدفقات النقدية الخارجة لتغطية مجالات الإنفاق المحددة في الموازنة العامة للدولة، لذا فإن من الضروري العمل على تحقيق التوازن بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة وتوقيت كل منهما، وبما يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة والمساعدة في تنفيذ الموازنة العامة بفاعلية، ويتحقق كل ذلك من خلال الخزينة العامة للدولة وما تتضمنه من خزائن رئيسية وخزائن فرعية تتكامل مع بعضها البعض باتجاه إدارة الموارد المالية المتاحة للدولة والمحافظة عليها.

## أولاً: مفهوم وأهمية الخزينة العامة للدولة

تقسم الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح إلى ثلاث أنواع، الأول وحدات حكومية تحقق إيرادات تفوق النفقات التي تدفعها بمقدار كبير مثل الهيئة العامة للضرائب، والنوع الثاني وحدات حكومية تحقق إيرادات تقل عن نفقاتها مثل وزارة الصحة ووزارة التربية، أما النوع الثالث من الوحدات الحكومية فهي وحدات حكومية تكاد تكون إيراداتها شبه معدومة مقارنةً بنفقاتها الضخمة مثل وزارة الداخلية ووزارة الدفاع.

وتبين الأنواع الثلاث من الوحدات الحكومية انعدم التوازن بين إيرادات ونفقات كل وحدة حكومية، إذ يتحقق التوازن على مستوى الدولة ككل من خلال جهاز وسيط ينسق هذه العملية والذي يطلق عليه «الخزينة العامة للدولة»، حيث لا يوجد علاقة بين مقدار ما تستلمه الوحدة الحكومية من إيرادات وما تدفعه من نفقات، فكافة الإيرادات تستلم وتسجل حسب التبويب المحدد لها في الموازنة العامة وترسل إلى الخزينة العامة للدولة من خلال إيداعها في الحساب الجاري للخزينة لدى البنك، ومقابل ذلك تلتزم الخزينة العامة بتمويل الوحدات الحكومية المرتبطة بها لتمكينها من دفع نفقاتها وفي حدود التخصيصات المعتمدة لكل وحدة في الموازنة العامة.

ومن هذا المنطلق، فإن الخزينة العامة هي «إدارة محاسبية حكومية تجمع فيها الدولة أموالها من مصادر الإيراد المختلفة، وبالمقابل تلتزم هذه الإدارة بتمويل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لتمكينها من تسديد نفقاتها اللازمة لممارسة نشاطها بشرط ان تكون النفقات في حدود التخصيصات المعتمدة المحددة لكل وحدة حكومية بموجب قانون الموازنة السنوي».

كما تمثل الخزينة العامة «صندوق الدولة الذي تودع فيه الوحدات الحكومية المختلفة كافة الإيرادات التي تحصل عليها والمكلفة بجبايتها بموجب القوانين

وتسحب منه المبالغ اللازمة لتسديد النفقات المستحقة على تلك الوحدات وفي حدود التخصيصات المعتمدة المقررة في الموازنة العامة».

استناداً لما تقدم، فإن للخزينة العامة للدولة أهمية كبيرة تبرز هذه الأهمية من خلال الآتي:

1. مساعدة الدولة في تحقيق التوازن بين مبالغ الإيرادات المستلمة وبين المبالغ الواجب دفعها لتلبية الاحتياجات المختلفة للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

2. تأمين التمويل اللازم لتسديد نفقات الوحدات الحكومية من خلال توفير السيولة النقدية اللازمة لذلك وفي الوقت المناسب.

3. المساعدة في معرفة الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة للخزينة (أي الإيرادات المستلمة) وبين التدفقات النقدية الخارجة منها (أي النفقات الواجب دفعها) وبما يمكن من تحديد مدى الحاجة إلى الاقتراض وتوقيتاته.

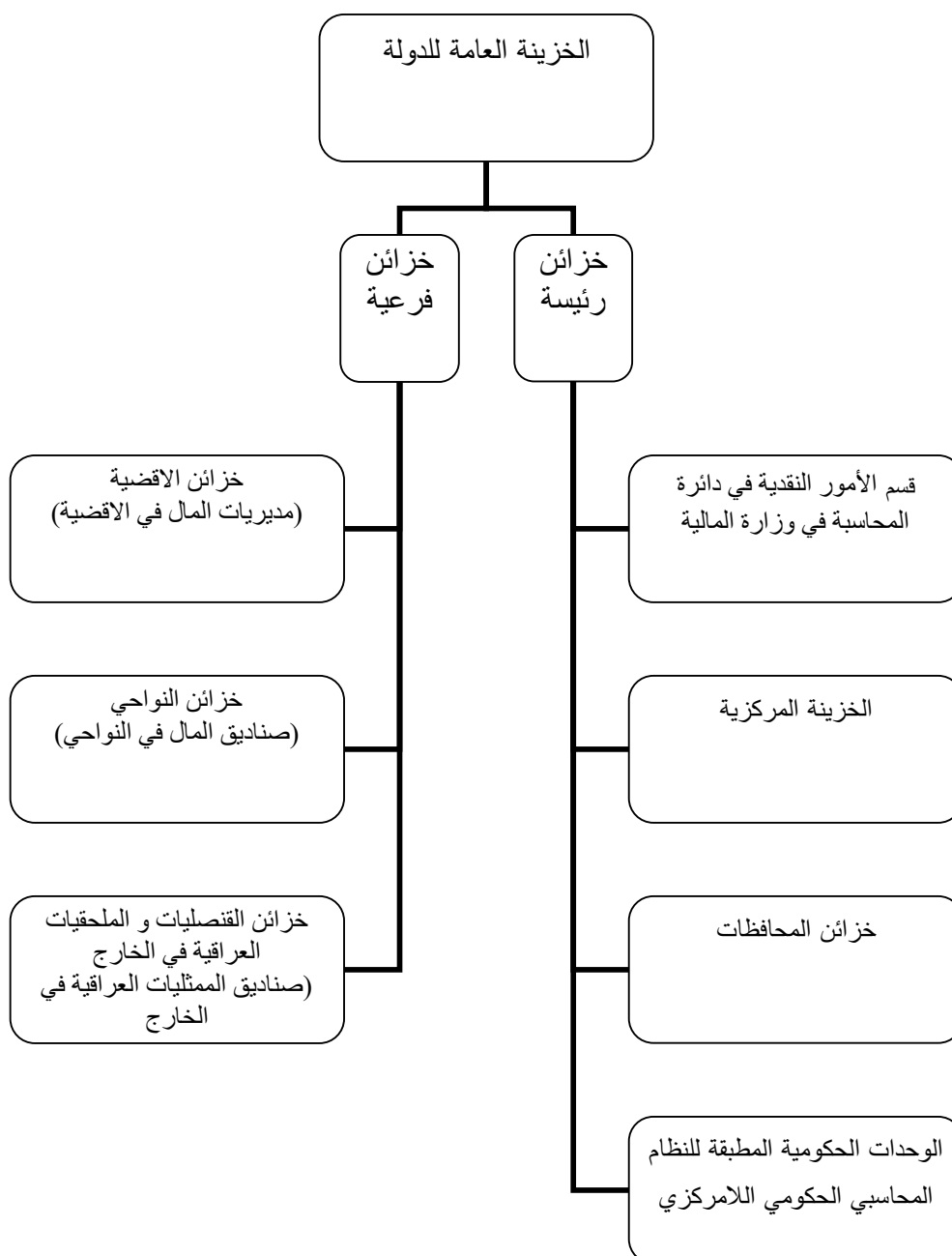
4. الاشراف على السيولة النقدية المتاحة للخزينة العامة للدولة والتي توفرها للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لتنفيذ الموازنة العامة للدولة كماً ووقتاً وبما يؤمن الاستخدام الحدي للموجود النقدي.

### ثانياً: فروع الخزينة العامة لدولة العراق

تمثل فروع الخزينة العامة دوائر محاسبية تابعة إلى وزارة المالية من الناحية الإدارية والفنية هدفها تقديم الخدمات المالية والمحاسبية إلى الوحدات الحكومية المرتبطة بها. وتضم الخزينة العامة لدولة العراق الفروع الموضحة في الشكل (10).



شكل (10)  
فروع الخزينة العامة لدولة العراق



وتمثل هذه الفروع بمجموعها الخزينة العامة لدولة العراق، كما يشكل مجموع نفقاتها وإيراداتها نفقات وإيرادات الدولة والتي تظهر في نهاية السنة المالية في الحساب الختامي للدولة. والآتي توضيح لكل فرع من هذه الفروع:

### 1. الخزائن الرئيسية

تمثل إدارات محاسبية ومالية تابعة إلى وزارة المالية ومرتبطة من الناحية الإدارية برئيس الوحدة الحكومية غير الهادفة للربح الموجودة فيها. وتضم الخزائن الرئيسية الفروع الآتية:

#### أ. قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية

يمثل هذا القسم الخزينة الرئيسية الأولى لدولة العراق، فبالإضافة إلى الواجبات الرئيسية التي يقوم بها أسوة بباقي الخزائن الرئيسية الأخرى، فإن هذا القسم يتولى مهمة أداء واجبات إضافية تميزه عن الخزائن الرئيسية الأخرى منها:

- ☒ تمويل الخزائن الرئيسية الأخرى (سواء كانت الخزينة المركزية أو خزائن المحافظات أو الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي) لسد احتياجاتها من النقد لتمكينها من تسديد نفقاتها.
- ☒ سحب الموجود النقدي الفائض عن حاجة أي خزينة رئيسة أخرى وإضافته إلى الحساب الجاري لدى البنك المركزي العراقي.
- ☒ تسجيل الإيرادات المتأتية من بيع وتصدير النفط الخام والمشتقات النفطية والثروات المعدنية الأخرى.
- ☒ تحصيل حصة الخزينة العامة من أرباح الوحدات الحكومية الممولة ذاتياً والمملوكة للدولة (أي الشركات العامة).
- ☒ تسديد مبالغ المنح والإعانات والتبرعات إلى الجهات التي تقرر الدولة إعطائها لها بموجب القرارات الصادرة.
- ☒ تسديد الالتزامات أو الديون الخارجية المترتبة على الدولة تجاه الدول أو

المنظمات الأخرى.

☒ دفع مبالغ الاستثمارات التي تقرر الدولة القيام بها في حالة وجود نقد فائض عن حاجة الخزينة العامة، ويشترط في عملية الاستثمار ان يتم استثمار أكبر مبلغ ممكن بحيث لا يؤثر على قدرة قسم الأمور النقدية على تمويل الخزائن الرئيسية الأخرى وان يتم الاستثمار لأطول مدة ممكنة وفي مجالات مربحة لتصبح في المستقبل مصدر من مصادر إيرادات التي تدرج ضمن الموازنة العامة.

☒ استلام مبالغ القروض في حالة حدوث نقص في الموجود النقدي لضعف تدفق الإيرادات ولجوء الدولة إلى الاقتراض، ويشترط في الاقتراض الحصول على اصغر مبلغ يغطي النفقات المستحقة وان تكون مدة القرض أقل مدة ممكنة لتقليل مبلغ الفوائد المترتبة على القروض والتي ستتكبدها الخزينة في حال اللجوء الى الاقتراض.

☒ إعداد التقارير المالية الدورية والحساب الختامي على مستوى الدولة ككل.

### ب. الخزينة المركزية

ومقرها في بغداد وتابعة إلى وزارة المالية وترتبط بها كافة الوحدات الحكومية الموجودة في بغداد والتي لازالت تطبق النظام المحاسبي الحكومي المركزي، أي الوحدات التي لاتخول الصلاحيات المالية الخاصة بصرف أو قبض أي مبلغ، وتتولى الخزينة المركزية قبض الإيرادات ودفع النفقات وتنظيم العمل المحاسبي الخاص بالخبزينة والوحدات الحكومية التابعة لها حيث تتبع طريقة مركزية الصرف المشار إليها سابقاً.

### ج. خزائن المحافظات

وتتوزع جغرافياً بمعدل خزينة واحدة لكل محافظة وترتبط بها كافة الوحدات الحكومية الموجودة في تلك المحافظة وتتولى خزينة المحافظة تمويل خزائن الاقضية والنواحي المرتبطة بها، كما تقوم خزائن المحافظات بتنظيم العمل المحاسبي ومراقبة التصرفات المالية للوحدات الحكومية المرتبطة بها.

#### د. الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

يعد هذا النوع من الوحدات من الخزائن الرئيسية مثل الهيئة العامة للضرائب وجامعة بغداد ودائرة صحة بغداد/الكرخ وغيرها، ففي الوقت الذي تختص فيه الفروع الثلاث السابقة للخزائن الرئيسية بالأعمال المحاسبية والتمويلية فقط وليس لها مهمة أخرى، فإن الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي تمتاز بأنها تجمع بين صفتين أساسيتين، الأولى كونها وحدة حكومية تنفذ الواجبات والمهام المكلفة بها بموجب القانون والصفة الثانية كونها إحدى الخزائن الرئيسية، فهي تحتفظ بجزء من الموجود النقدي الموحد للخزينة العامة للدولة في الحساب الجاري الذي يفتح لها بموافقة وزارة المالية.

إن أي فرع من فروع الخزائن الرئيسية (سواء كان قسم الأمور النقدية أو الخزينة المركزية أو خزائن المحافظات أو الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي) يتولى مسؤولية القيام بالواجبات الآتية:

❖ **قبض الإيرادات** المتأتية من الوحدات الحكومية التابعة لها وفقاً لمصادر الإيراد المختلفة.

❖ **دفع نفقات** الوحدات الحكومية التابعة لها في حدود التخصيصات المعتمدة الواردة في قانون الموازنة السنوي.

❖ **عمليات التنظيم المحاسبي** حيث إن من واجبات الخزينة العامة تحقيق تكامل الدورة المحاسبية من خلال تسجيل كافة القيود المحاسبية المثبتة في المستندات (حسب نوع المستند سواء كان صرف أو قبض أو قيد) في سجل اليومية العامة والترحيل إلى سجل الأستاذ واستخراج الارصدة وإعداد التقارير المالية الدورية وإرسالها إلى وزارة المالية لغرض توحيدها وإعداد التقارير المالية الموحدة على مستوى الدولة ككل.

❖ **إجراء عمليات التدقيق** حيث يوجد في كل فرع من فروع الخزينة العامة الرئيسية هيئة تدقيق أو شعبة تدقيق تتولى تدقيق العمل المحاسبي الخاص بتلك الخزينة.

❖ **المحافظة على الموجود النقدي** للدولة لدى الخزينة وذلك عن طريق قيام الخزينة العامة بمطابقة الموجود النقدي الفعلي مع الرصيد الدفترى سواء كان لحساب الصندوق (عن طريق إجراء الجرد الفعلي) أو لحساب البنك (عن طريق إعداد كشف مطابقة حساب البنك).

## 2. الخزائن الفرعية

تعد هذه الخزائن فروعاً للخزائن الرئيسية ولها صلاحيات محدودة وتمارس جزءاً من واجبات الخزينة العامة الرئيسية. وتضم الخزائن الفرعية الفروع الآتية:

1. خزائن الاقضية (مديريات المال في الاقضية).
2. خزائن النواحي (صناديق المال في النواحي).
3. خزائن القنصليات والملحقيات العراقية في الخارج (صناديق الممثلات العراقية في الخارج).

يعد الموجود النقدي للخزينة الفرعية جزء من الموجود النقدي الموحد للخزينة العامة للدولة ومع ذلك فإن الخزينة الفرعية لا تقوم بكل واجبات الخزينة الرئيسية المذكورة سابقاً. فعلى سبيل المثال تتولى خزينة القضاء دفع نفقات الوحدات الحكومية الموجودة في ذلك القضاء وكذلك استلام الإيرادات المتحققة للوحدات الحكومية الموجودة في القضاء وتسجيلها في سجل يومية الصندوق (محاسبة 66) وفي نهاية كل شهر ترسل الخزينة الفرعية (اي خزينة القضاء) ما تجمع لديها من مبالغ مع المستندات التي نظمتها سواء كانت صرف أو قبض مع نسخه من سجل يومية الصندوق إلى خزينة المحافظة التي تقوم بدورها بتدقيق تلك المستندات والتأكد من صحتها وتسجيلها في سجل اليومية العامة الخاص بخزينة

المحافظة وترحيلها إلى سجل الأستاذ وإعداد التقارير المالية الدورية وإرسالها إلى وزارة المالية، لذلك فإن السجلات المحاسبية الخاصة بخزينة المحافظة تتضمن العمليات المالية الخاصة بخزينة المحافظة وكذلك خزائن الاقضية وخزائن النواحي والوحدات الحكومية الموجودة في تلك المحافظة.

### ثالثاً: أوجه الاختلاف بين الخزائن الرئيسية والخزائن الفرعية

تعد كلاً من الخزائن الرئيسية والخزائن الفرعية فروعاً للخزينة العامة لدولة العراق ككل وان مجموع الموجود النقدي لهذه الخزائن يمثل الموجود النقدي لخزينة الدولة، وان هذه الخزائن تتشابه فيما بينهما من ناحية قبض الإيرادات ودفع النفقات الخاصة بالوحدات الحكومية التابعة لها، ومع ذلك فإن هناك نقاط اختلاف بين واجبات الخزائن الرئيسية وواجبات الخزائن الفرعية تتمثل بالآتي:

1. تتولى الخزينة الرئيسية (خزينة المحافظة مثلاً) تمويل الخزينة الفرعية (خزينة القضاء مثلاً) في حين ان الخزينة الرئيسية كخزينة المحافظة يتم تمويلها من قبل قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.
2. لا تمسك الخزينة الفرعية مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية ويقتصر الأمر على مسك سجل يومية الصندوق (محاسبة 66) في أغلب الأحيان، لذلك لا تتكامل الدورة المحاسبية في الخزائن الفرعية. بمعنى آخر ان الخزائن الفرعية لا تتضمن عمليات التنظيم المحاسبي، بينما تتكامل الدورة المحاسبية في الخزينة الرئيسية.
3. لا تتولى الخزينة الفرعية تدقيق مستندات الصرف والقبض والقيود الخاصة بها وانما يكون التدقيق من مسؤولية الخزينة الرئيسية المسؤولة عنها.
4. لا تقوم الخزينة الفرعية باعداد التقارير المالية الدورية وانما يكون القيام بذلك من مسؤولية الخزينة الرئيسية.
5. تكون الخزينة الفرعية مرتبطة مالياً وإدارياً بالخزينة العامة الرئيسية

## الفصل السابع: الخزينة العامة للدولة

التابعة لها، أما الخزينة الرئيسية فتكون مرتبطة مالياً وإدارياً بقسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

وعلى هذا الأساس فإن صلاحيات ومسؤوليات الخزينة الفرعية تكون محدودة ولذلك أطلق عليها بـ«الخزينة الفرعية».

### رابعاً: حركة الموجود النقدي بين الخزائن الرئيسية

يوجد لدى كل خزينة من الخزائن الرئيسية حساب جاري في المصرف الحكومي، تودع فيه مبالغ الإيرادات المقبوضة من قبل الخزينة وفي نفس الوقت يستخدم هذا الحساب لدفع مبالغ النفقات الخاصة بالخزينة وذلك بعد قيام قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية بتمويل الحساب الجاري للخزينة، والآتي المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المرتبطة بحركة الموجود النقدي بين الخزائن الرئيسية:

1. في حالة وجود مبالغ في صندوق الخزينة الرئيسية فينبغي إيداعها في الحساب الجاري الخاص بالخزينة الرئيسية في المصرف الحكومي وذلك وفقاً لتعليمات وزارة المالية التي تقضي بإيداع المبالغ المتجمعة في الصندوق في الحساب الجاري الخاص بالخزينة في نهاية كل يوم أو بداية اليوم التالي، ويجري قيد بالمبالغ

المودعة في

×× ح/البنك

سجلات

×× ح/الصندوق

الخزينة

قيد إيداع للمبالغ المتجمعة في الحساب الجاري لدى

الرئيسية

البنك

بالشكل

الآتي:

2. لتمكين الخزينة الرئيسية من دفع النفقات المستحقة عليها، فإن قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية يتولى مهمة تمويل الحساب الجاري الخاص بالخزينة في المصرف الحكومي ويسجل به القيد الآتي في سجلات كل من قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية وفي سجلات الخزينة الرئيسية المستلمة لمبلغ التمويل:

نوع العملية	سجلات قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية	سجلات الخزائن الرئيسية الأخرى
تمويل الخزينة الرئيسية	××ح/ جاري الخزينة (المرسل لها مبلغ ××ح/البنك ××ح/البنك (التمويل) ××ح/البنك	××ح/ جاري دائرة المحاسبة عن استلام مبلغ التمويل وإضافته في الحساب الجاري الخاص بالجاري بالخزينة....

3. في حالة وجود موجود نقدي فائض عن حاجة الخزينة الرئيسية فإن قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية يقوم بسحب هذا الفائض وإضافته إلى حسابه الجاري لدى البنك المركزي العراقي، ويسجل به القيد الآتي في سجلات كل من قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية وفي سجلات الخزينة التي سحب منها مبلغ الفائض النقدي.

نوع العملية	سجلات قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية	سجلات الخزائن الرئيسية الاخرى



الفصل السابع: الخزينة العامة للدولة

سحب الفائض النقدي	×× ح/ البنك	×× ح/ جاري الخزينة (التي سحب منها	×× ح/ جاري دائرة المحاسبة
		×× ح/ البنك	
	(المبلغ)	عن سحب الفائض النقدي من الخزينة.....	عن سحب الفائض النقدي من الخزينة.....

وعلى أساس ما تقدم، فإن الموجود النقدي لدى كل خزينة رئيسة يتكون من رصيد حساب الصندوق (في حالة وجود مبالغ متبقية في الصندوق لم يتم إيداعها في البنك) ورصيد الحساب الجاري للخزينة الرئيسية لدى البنك، بمعنى آخر ان رصيد الموجود النقدي لدى كل خزينة رئيسة يستخرج من خلال المعادلة الآتية:

رصيد الموجود النقدي	=	رصيد الموجود النقدي في	+	رصيد الموجود النقدي في الحساب
لدى كل خزينة رئيسة		صندوق الخزينة الرئيسية		الجاري للخزينة الرئيسية لدى البنك

أما رصيد الموجود النقدي للخزينة العامة للدولة ككل فيتم استخراجها من خلال تطبيق المعادلة الآتية:

رصيد الموجود النقدي للخزينة	=	رصيد الموجود النقدي لدى قسم	+	رصيد الموجود النقدي لدى الخزينة المركزية	+	رصيد الموجود النقدي لدى كل	+	رصيد الموجود النقدي لدى كل وحدة حكومية
العامة للدولة ككل		الأمر النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية		الخزينة المركزية		خزينة من خزائن المحافظات		مطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

وفيما يأتي بعض الأمثلة التي توضح المعالجة المحاسبية لحركة الموجود النقدي بين الخزائن الرئيسية:

**مثال (1):** في 2015/6/30 كان رصيد ح/ الصندوق الخاص بإحدى الخزائن الرئيسية مدين بمبلغ 1500000 دينار ورصيد ح/البنك لنفس الخزينة مدين بمبلغ 10000000 دينار، والآتي بعض العمليات المالية التي قامت بها

الخزينة خلال شهر تموز:

1. 2015/7/1 تم إيداع المبالغ المتجمعة في الصندوق في الحساب الجاري للخزينة لدى البنك.

2. 2015/7/5 تمويل الحساب الجاري للخزينة بمبلغ 70000000 دينار بموجب الإشعار المستلم من مصرف الرافدين.

**المطلوب:**

1. إيجاد رصيد الموجود النقدي لهذه الخزينة كما في 2015/6/30.

2. تسجيل القيود المحاسبية للعمليات المالية التي حدثت خلال شهر تموز/2015.

3. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب البنك مع إيجاد الرصيد.

**الحل:**

**المطلوب (1)**

إيجاد رصيد الموجود النقدي لهذه الخزينة كما في 2015/6/30

رصيد الموجود النقدي	رصيد الموجود النقدي في	رصيد الموجود النقدي في الحساب
كما في 2015/6/30	= صندوق الخزينة الرئيسية +	الجاري للخزينة الرئيسية لدى البنك

$$\begin{array}{r} \text{رصيد الموجود النقدي كما في} \\ 2015/6/30 \\ = 10000000 + 1500000 = \\ \text{دينار} \end{array}$$

**المطلوب (2)**

تسجيل القيود المحاسبية للعمليات المالية التي حصلت خلال شهر تموز/2015.

سجلات الخزينة الرئيسية

2015/7/1	1500000 ح/البنك
	1500000 ح/الصندوق
	قيد إيداع للمبالغ المتجمعة في الحساب الجاري لدى البنك
2015/7/5	70000000 ح/البنك
	70000000 ح/جاري دائرة المحاسبة
	قيد إستلام مبلغ التمويل وإضافته الى الحساب الجاري لدى البنك

**المطلوب (3)**

ح / البنك	
	10000000 الرصيد 6/30
81500000 الرصيد	1500000 ح/الصندوق 7/1
	70000000 ح/جاري دائرة المحاسبة 7/5
<u>81500000</u>	<u>81500000</u>
	81500000 الرصيد

**مثال (2):**

الآتي بعض العمليات المالية التي قام بها قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية خلال شهر كانون الاول/2015:

1. تمويل الخزائن الرئيسية (2), (4), (5) بمبلغ 170000000 دينار و120000000 دينار و90000000 دينار على التوالي.
2. سحب الفائض النقدي من الخزينة (3) والبالغ 60000000 دينار.

**المطلوب:**

أولاً: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من:

1. سجلات قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية
2. سجلات الخزائن الرئيسية (2), (3), (4), (5)

ثانياً: الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب البنك في سجلات الخزينة (2), (4) فقط مع إيجاد الرصيد.

**الحل:**

أولاً: تسجيل القيود المحاسبية:

سجلات الخزائن الرئيسية الأخرى	سجلات قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية
<p><u>سجلات الخزينة الرئيسية (2)</u> 170000000 ح/ البنك 170000000 ح/ دائرية جارية دائرية المحاسبة عن استلام مبلغ التمويل وإضافته الى الحساب الجاري</p>	<p>170000000 ح/ جاري الخزينة (2) 170000000 ح/ البنك عن تمويل الحساب الجاري الخاص بالخبزينة (2)</p>
<p><u>سجلات الخزينة الرئيسية (4)</u> 120000000 ح/ البنك 120000000 ح/ دائرية جارية دائرية المحاسبة عن استلام مبلغ التمويل وإضافته الى الحساب الجاري</p>	<p>120000000 ح/ جاري الخزينة (4) 120000000 ح/ البنك عن تمويل الحساب الجاري الخاص بالخبزينة (4)</p>
<p><u>سجلات الخزينة الرئيسية (5)</u> 90000000 ح/ البنك 90000000 ح/ دائرية جارية دائرية المحاسبة عن استلام مبلغ التمويل وإضافته الى الحساب الجاري</p>	<p>90000000 ح/ جاري الخزينة (5) 90000000 ح/ البنك عن تمويل الحساب الجاري الخاص بالخبزينة (5)</p>
<p><u>سجلات الخزينة الرئيسية (3)</u> 60000000 ح/ دائرية المحاسبة 60000000 ح/ البنك عن سحب الفائض النقدي من الحساب الجاري</p>	<p>60000000 ح/ البنك 60000000 ح/ جاري الخزينة (3) عن سحب الفائض النقدي الخاص بالخبزينة (3)</p>

الفصل السابع: الخزينة العامة للدولة

ثانياً: الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب البنك في سجلات الخزينة (2),(4) مع إيجاد الرصيد

سجلات الخزينة الرئيسية (2):

ح / البنك	
170000000	الرصيد
170000000	ح/ جاري دائرة المحاسبة
<u>170000000</u>	<u>170000000</u>
	الرصيد 170000000

سجلات الخزينة الرئيسية رقم (4):

ح / البنك	
120000000	الرصيد
120000000	ح/ جاري دائرة المحاسبة
<u>120000000</u>	<u>120000000</u>
	الرصيد 120000000

**مثال(3):**

الآتي أرصدة الموجود النقدي لدى بعض الخزائن الرئيسية والمودعة في حسابها الجاري لدى البنك كما في 2015/6/30 (المبالغ بالدينار):

الخزينة الرئيسية	خزينة (1)	خزينة (2)	خزينة (3)	خزينة (4)	خزينة (5)
رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري لدى البنك	500000000	900000000	؟	2600000000	؟

إذا علمت أن:

1. رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري لدى البنك للخزينة (3) يعادل نصف رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري لدى البنك للخزينة (4).
2. رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري لدى البنك للخزينة (5) يعادل ثلث رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري لدى البنك للخزينة (2)

**المطلوب:**

إيجاد رصيد الموجود النقدي لدى كل خزينة رئيسة والخزينة العامة للدولة ككل كما في 2015/6/30.

**الحل:**

$$\begin{aligned} \text{رصيد الموجود النقدي للخزينة (3)} &= 2600000000 \div 2 = 1300000000 \text{ دينار} \\ \text{والمودع في حسابها الجاري لدى البنك} & \\ \text{رصيد الموجود النقدي للخزينة (5)} &= 900000000 \times \frac{3}{1} = 3000000000 \text{ دينار} \\ \text{والمودع في حسابها الجاري لدى البنك} & \end{aligned}$$

الفصل السابع: الخزينة العامة للدولة

رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري للخزينة الرئيسية لدى البنك	+	رصيد الموجود النقدي في صندوق الخزينة الرئيسية	=	رصيد الموجود النقدي لدى كل خزينة رئيسية
500000000 دينار	=	500000000	+ صفر =	(1) رصيد الموجود النقدي للخزينة
900000000 دينار	=	900000000	+ صفر =	(2) رصيد الموجود النقدي للخزينة
1300000000 دينار	=	1300000000	+ صفر =	(3) رصيد الموجود النقدي للخزينة
2600000000 دينار	=	2600000000	+ صفر =	(4) رصيد الموجود النقدي للخزينة
300000000 دينار	=	300000000	+ صفر =	(5) رصيد الموجود النقدي للخزينة
1300000000 + 900000000 + 500000000 =				رصيد الموجود النقدي للخزينة العامة للدولة ككل

$$300000000 + 2600000000 +$$
$$= \underline{\underline{1010000000}} \text{ دينار}$$



### أسئلة الفصل السابع

**السؤال الأول:** «تعد الهيئة العامة للضرائب من الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والمطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي» ناقش الواجبات الملقاة على عاتقها.

**السؤال الثاني:** ماهي أوجه الشبه والاختلاف بين واجبات قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية والخزينة المركزية.

**السؤال الثالث:** صنف الخزائن الآتية، ثم بين أوجه الشبه والاختلاف بين واجبات كل منهما:

1. خزينة محافظة صلاح الدين.

2. خزينة قضاء الدجيل.

**السؤال الرابع:** «يعد قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية الخزينة الأولى لدولة العراق» علل ذلك.

**السؤال الخامس:** في 2015/3/1 استلم محاسب احدى الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح اشعاراً من مصرف الرافدين يفيد بسحب الفائض النقدي من قبل قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية والبالغ 52300000 دينار و اضافته إلى الحساب الجاري الخاص بقسم الامور النقدية لدى البنك المركزي العراقي.

**المطلوب:**

1. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية المذكورة في سجلات قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.
2. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية المذكورة في سجلات الوحدة الحكومية غير الهادفة للربح.

**السؤال السادس:** في 2015/4/1 استلم محاسب جامعة بغداد اشعاراً من مصرف الرافدين /فرع جامعة بغداد يفيد استلام مبلغ التمويل من قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية والبالغ 75000000 دينار و اضافته إلى الحساب الجاري الخاص بالجامعة لدى المصرف.

علما بأن رصيد حساب البنك في سجلات جامعة بغداد لغاية 2015/3/31 كان مديناً بمبلغ 22500000 دينار.

**المطلوب:**

1. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية المذكورة في سجلات قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

2. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية المذكورة في سجلات جامعة بغداد.
3. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب البنك في سجلات جامعة بغداد مع إيجاد الرصيد الجديد.
4. ضمن أي نوع من أنواع الخزائن يمكن تصنيف جامعة بغداد وقسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

**السؤال السابع:** في 2015/6/1 استلم محاسب الهيئة العامة للضرائب إشعاراً من مصرف الرافدين يفيد سحب الفائض النقدي من قبل قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية والبالغ 50000000 دينار وإضافته إلى الحساب الجاري الخاص بقسم الأمور النقدية لدى البنك المركزي العراقي

#### المطلوب:

1. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية المذكورة في أعلاه في سجلات قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.
2. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية المذكورة في أعلاه في سجلات الهيئة العامة للضرائب.

**السؤال الثامن:** الآتي بعض العمليات المالية التي قامت بها الخزينة الرئيسية (1) والموثقة بموجب الإشعارات الصادرة من مصرف الرافدين خلال السنة المالية: 2015

1. تمويل الخزائن الرئيسية (2) , (4) بمبلغ 150000000 و600000000 دينار على التوالي.

2. سحب الفائض النقدي من الخزينة (3) والبالغ 80000000 دينار.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من:

- سجلات الخزينة (1)

- سجلات الخزائن الرئيسية (2) , (3) , (4)

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب البنك في سجلات الخزينتين (2) , (3)

فقط مع إيجاد الرصيد علما بأن رصيد حساب البنك في سجلات الخزينتين (2) و(3) كان مدين بمبلغ 15000000 دينار و100000000 دينار على التوالي.

السؤال التاسع: الآتي أرصدة الموجود النقدي لدى بعض الخزائن الرئيسية

كما في 2015/6/30 (المبالغ بالدينار):

خزينة (5)	خزينة (4)	خزينة (3)	خزينة (2)	خزينة (1)	الخزينة الرئيسية
??	200000000	70000000	??	400000000	رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري لدى البنك
200000	1000000	100000	500000	2000000	رصيد الموجود النقدي في الصندوق

إذا علمت أن:

1. رصيد الموجود النقدي لدى البنك للخزينة (2) يعادل ربع رصيد الموجود

النقدي لدى البنك للخزينة (4)

2. رصيد الموجود النقدي لدى البنك للخرينة (5) يعادل نصف رصيد الموجود النقدي لدى البنك للخرينة (2)

**المطلوب:**

إيجاد رصيد الموجود النقدي لدى كل خزينة رئيسة والخرينة العامة للدولة ككل كما في 2015/6/30

**السؤال العاشر:** ادناه حركة الحسابات الجارية بين الخزائن الرئيسية وقسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية:

1. بتاريخ 2015/5/31 ظهر رصيد الموجود النقدي لدى البنك لقسم الأمور النقدية مدين بمبلغ 10000000 دينار.

2. بتاريخ 2015/6/2 أرسل قسم الأمور النقدية مبلغ 2500000 دينار إلى خزينة محافظة البصرة لتمويل حسابها الجاري وتم إضافة المبلغ إلى الحساب الجاري الخاص بخزينة محافظة البصرة لدى مصرف الرافدين.

3. بتاريخ 2015/6/3 أرسلت الهيئة العامة للضرائب مبلغ 6500000 دينار عن الفائض لديها من الموجود النقدي إلى قسم الأمور النقدية ووفقاً للإشعار الصادر من مصرف الرافدين.

4. بتاريخ 2015/6/4 تم تمويل الحساب الجاري الخاص بوزارة التعليم العالي بمبلغ 7500000 دينار وبموجب الإشعار الصادر من مصرف الرافدين.

5. بتاريخ 2015/6/7 أرسلت الهيئة العامة للكمارك مبلغ 5000000 دينار عن الفائض النقدي لديها إلى قسم الأمور النقدية.

**المطلوب:**

تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بحركة الموجود النقدي في سجلات الخزائن الرئيسية المذكورة في أعلاه بما فيها قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

**السؤال الحادي عشر:** الآتي ميزان المراجعة الجزئي لإحدى الوحدات

الحكومية لغاية 2015/5/31:

ميزان المراجعة الجزئي لغاية 2015/5/31 (بطريقة المجاميع)

مدین	اسم الحساب	دائن
4000000	ح/البنك	900000
200000	ح/الصندوق	30000

بتاريخ 2015/6/2 تم تعديل رصيد الموجود النقدي لما يطابق الحد الأدنى البالغ 1000000 دينار والحد الأعلى 3000000 دينار علما ان رصيد حساب الصندوق الذي يفترض أن يكون بين 125000 دينار و150000 دينار.

**المطلوب:**

1. تسجيل القيود المحاسبية لما ورد في أعلاه.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابي الصندوق والبنك مع إيجاد الرصيد
3. إيجاد رصيد الموجود النقدي لدى هذه الوحدة الحكومية بعد إكمال حل السؤال.

الفصل السابع: الخزينة العامة للدولة

**السؤال الثاني عشر:** الآتي أرصدة الموجود النقدي في الحسابات الجارية

لدى البنك لمجموعة من الخزائن الرئيسية ورصيد

الموجود في صناديق هذه الخزائن.

الخزينة	الرصيد في الصندوق	الرصيد لدى البنك
قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية	67000000	75000000
خزينة البصرة	200000	6200000
خزينة القادسية	100000	8000000
خزينة الانبار	11500000	14100000
وزارة التجارة	218000	2000000
وزارة التربية	-	12000000

**المطلوب:**

1. بيان مقدار الموجود النقدي للخزينة العامة للدولة ككل

2. تحريك الموجود النقدي بين الخزائن الرئيسية المذكورة في اعلاه وقسم

الأمور النقدية بقيود محاسبية وفق الشروط الآتية:

أ. تحتفظ خزينة كل محافظة بحد أعلى من الموجود النقدي 10000000 دينار وحد أدنى 5000000 دينار على أن لا يتجاوز رصيدها في الصندوق 25% من الموجود النقدي لدى كل خزينة.

ب. تحتفظ كل وزارة برصيد أعلى من الموجود النقدي بمقدار 5000000 دينار وأدنى 3000000 دينار على أن لا يتجاوز رصيدها في الصندوق 10% من الموجود النقدي.

ج. يكون رصيد الموجود النقدي لدى قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية بعد إجراء التعديلات أعلاه 100000000 دينار ولا يجوز لها الاحتفاظ بأي مبلغ في الصندوق.

3. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب البنك وحساب الصندوق الخاص بكل خزينة من الخزائن المذكورة في السؤال مع استخراج الأرصدة الجديدة.

**السؤال الثالث عشر:** بالاعتماد على بيانات السؤال السابق وبافتراض ان

رصيد قسم الأمور النقدية بعد إكمال التعديلات الواردة في السؤال يجب أن يكون 175000000 دينار ولا يجوز لقسم الأمور النقدية الاحتفاظ بأي نقد في الصندوق.

**المطلوب:**

1. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لذلك في سجلات قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابي البنك والصندوق الخاص بقسم الامور النقدية مع إيجاد الرصيد الجديد



**السؤال الرابع عشر:** الآتي أرصدة الموجود النقدي لدى بعض الخزائن

الرئيسية:-

الخزينة الرئيسية	رصيد الموجود النقدي في صندوق الخزينة	رصيد الموجود النقدي في الحساب الجاري الخاص بالخزينة لدى البنك
خزينة رئيسية (1)	25000000	40000000
خزينة رئيسية (2)	1000000	5000000
خزينة رئيسية (3)	2000000	11000000

**المطلوب:**

1. أوجد رصيد الموجود النقدي لدى كل خزينة رئيسية
2. أوجد رصيد الموجود النقدي لدى الخزينة العامة للدولة ككل
3. تحريك الموجود النقدي للخزينة الرئيسية بقيود محاسبية في ظل الشروط

الآتية:

- أ- أن الخزينة الرئيسية (1) تمثل قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية بالنسبة للخزائن الرئيسية الأخرى

ب- لا يجوز للخزائن الرئيسية الثلاث الاحتفاظ بأي مبلغ في الصندوق

ج- تحتفظ الخزائن الرئيسية (2) و(3) بموجود نقدي يبلغ 7000000 دينار كحد أدنى و10000000 دينار كحد أعلى.

4. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابي الصندوق والبنك في سجلات الخزائن الرئيسية الثلاث مع إيجاد الأرصدة الجديدة.



## الفصل الثامن

# المحاسبة عن النفقات العامة



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من قراءة هذا الفصل ستتمكن من الاجابة عن الآتي:

1. تعريف النفقات العامة وتحديد الخصائص المميزة لها.
2. الشروط الواجب توفرها قبل دفع النفقات العامة.
3. المعالجة المحاسبية للنفقات العامة.
4. الدورة المحاسبية والمراحل التي تمر خلالها النفقات العامة.
5. تشخيص الأخطاء المتعلقة بالنفقات العامة التي قد يقع فيها المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح، وكيفية معالجتها.

## تمهيد الفصل:

تقوم الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بصرف مبالغ مقابل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لتمشية نشاطها المؤدي إلى تحقيق أهدافها. وعملية صرف المبالغ هذه ينبغي أن تتم وفق شروط معينة يطلق عليها بـ«مقومات الصرف» ومن ثم معالجتها محاسبياً بشكل ينسجم مع تبويب النفقات العامة في الموازنة العامة وذلك لتوفير المعلومات التي تسهل عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد الانحرافات الحاصلة وتفسير أسبابها ومعالجتها في الوقت المناسب.

## أولاً: التعريف بالنفقات العامة

تُعرف النفقات العامة بأنها «عبء مالي تتحمله الوحدات الحكومية في سبيل قيامها بأداء الوظائف السيادية وتحقيق أهدافها تجاه المجتمع في جميع المجالات سواء كانت اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية».

كما تُعرف النفقات العامة بأنها «مبلغ من المال يخرج من الخزينة العامة للدولة أو إحدى فروعها بقصد تحقيق منفعة عامة، مع مراعاة أن يكون مقدار المال مقيداً في حدود ما مخطط في الموازنة العامة».

من التعريف أعلاه يمكن تحديد ثلاث خصائص أساسية للنفقات العامة هي:

1. تمثل النفقات العامة مبلغ من المال يكون في معظم الأحيان مال نقدي تنفقه الوحدات الحكومية للحصول على ما يلزمها من سلع وخدمات لتمشية نشاطها، وان مقدار المال المنفق يكون مقيداً كماً ونوعاً وزمناً بما محدد في الموازنة العامة.

2. تصدر النفقات العامة عن الخزينة العامة للدولة أو احد فروعها الرئيسية كقسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية أو الخزينة المركزية أو خزائن المحافظات أو الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.

3. تُدفع النفقات العامة بقصد تحقيق منفعة عامة، أي من أجل أداء الوظائف العامة للمجتمع كالأمن والدفاع والصحة والتعليم، وتلعب العوامل والاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في هذا المجال دوراً رئيساً، حيث إن تقدير الدولة للمنافع العامة يأتي انعكاساً لكل من طبيعة النظام السياسي والاقتصادي السائد في البلد ومستوى التقدم الحضاري الذي حققه المجتمع.

## ثانياً: مقومات الصرف

قبل تنظيم مستند الصرف الذي سوف يثبت فيه القيد المحاسبي الخاص بالنفقات العامة، فإن هناك مجموعة من الشروط التي يجب مراعاتها عند تنفيذ عمليات الصرف الخاصة بالنفقات العامة، وهذه الشروط تسمى بـ«مقومات الصرف»، وتتمثل بالآتي:

1. يجب أن يكون هناك حاجة فعلية وواقعية للأمور التي سيتم الصرف عليها، وان تكون هذه الحاجة داخلة ضمن نشاط الوحدة الحكومية.
2. أن تكون عمليات الصرف مستندة إلى توفر التخصيصات المعتمدة المحددة لتلك النفقة كما ونوعاً في الموازنة العامة وعدم تجاوزها.
3. أن تكون المبالغ التي سيتم صرفها ضمن الصلاحيات المالية المخولة للأمر بالصرف أو للمسؤول الأعلى في الوحدة الحكومية والمحددة بموجب التشريعات النافذة.
4. أن يتوفر رصيد نقدي في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك بالشكل الذي يكفي لتسديد مبلغ المعاملة التي سيتم صرفها وعدم تجاوز ذلك.
5. إذا كانت النفقات عن شراء أو تجهيز مواد، يجب أن توثق مستندات الصرف بالنسخ الأولى من قوائم التجهيز الصادرة من البائع مع تأييد استلام المخزن التابع للوحدة الحكومية للمواد المشتراة بموجب مستندات الإدخال المخزني.
6. أن تخضع النفقات العامة للتدقيق السابق للصرف قبل دفع المبلغ بشكل نهائي.



7. يجب أن تؤيد عمليات الصرف بتوقيع الموظف المنظم لمستند الصرف والمحاسب أو مدير الحسابات والأمر بالصرف ولا يجوز حصر صلاحية الأمر بالصرف والمحاسب وصلاحية تنظيم مستندات الصرف في شخص واحد.

8. يجب توثيق مستندات الصرف بإيصالات تؤخذ من ذوي العلاقة (أو ما يسمى بالمستفيد) اعترافاً منه بتسلم المبلغ.

### ثالثاً: المعالجة القيدية للنفقات العامة

تعتمد المحاسبة الحكومية (كما هو الحال في المحاسبة المالية) على القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالنفقات العامة للوحدات الحكومية، إلا أن نقطة الاختلاف بينهما هي ان عملية تسجيل النفقات العامة في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتبويب الاقتصادي للنفقات العامة الوارد في الموازنة العامة حيث إن القيد المحاسبي الخاص بالنفقات العامة يجب أن يتضمن الالتزام بتثبيت اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي للنفقات العامة والمحدد في الموازنة العامة.

ويتم تسجيل النفقات العامة المتحققة والمدفوع مبلغها فعلاً بصك بجعل اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي المقابل للحساب الذي صرف عليه المبلغ مديناً وحساب البنك دائناً في معظم الأحيان، وذلك لأن مدفوعات الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في العراق تتم عن طريق البنك، لذلك فإن القيد المحاسبي الخاص بحسابات النفقات العامة يكون بالشكل الآتي:

×× ح/النفقات العامة (حسب اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي)

×× ح/البنك

عن صرف مبلغ... لغرض.... بموجب مستند الصرف المرقم... في // /

2015 والصك المرقم... في // 2015

**مثال (1):** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في إحدى الوحدات

الحكومية غير الهادفة للربح خلال شهر آذار/ 2015:

1. في 3/12 تم شراء قرطاسيه بمبلغ 250000 دينار بموجب مستند صرف

136 والصك المرقم 432.

2. في 3/17 تم صرف مبلغ 175000 دينار عن صيانة مباني الوحدة

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

وبموجب مستند الصرف المرقم 139 والصك المرقم 435.  
**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه، علماً بأن  
الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
القرطاسية	2	01	03	01	01	
صيانة المباني	2	01	04	06		

**الحل:**

1. 3/12 250000 حـ/ القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)

250000 حـ/ البنك

عن صرف مبلغ 250000 لشراء قرطاسية بموجب مستند الصرف المرقم 136 والصك المرقم

432

2. 3/17 175000 حـ/ صيانة المباني (2)(01)(04)(06)

175000 حـ/ البنك

عن صرف مبلغ 175000 دينار لصيانة مباني الوحدة بموجب مستند الصرف المرقم 139 والصك

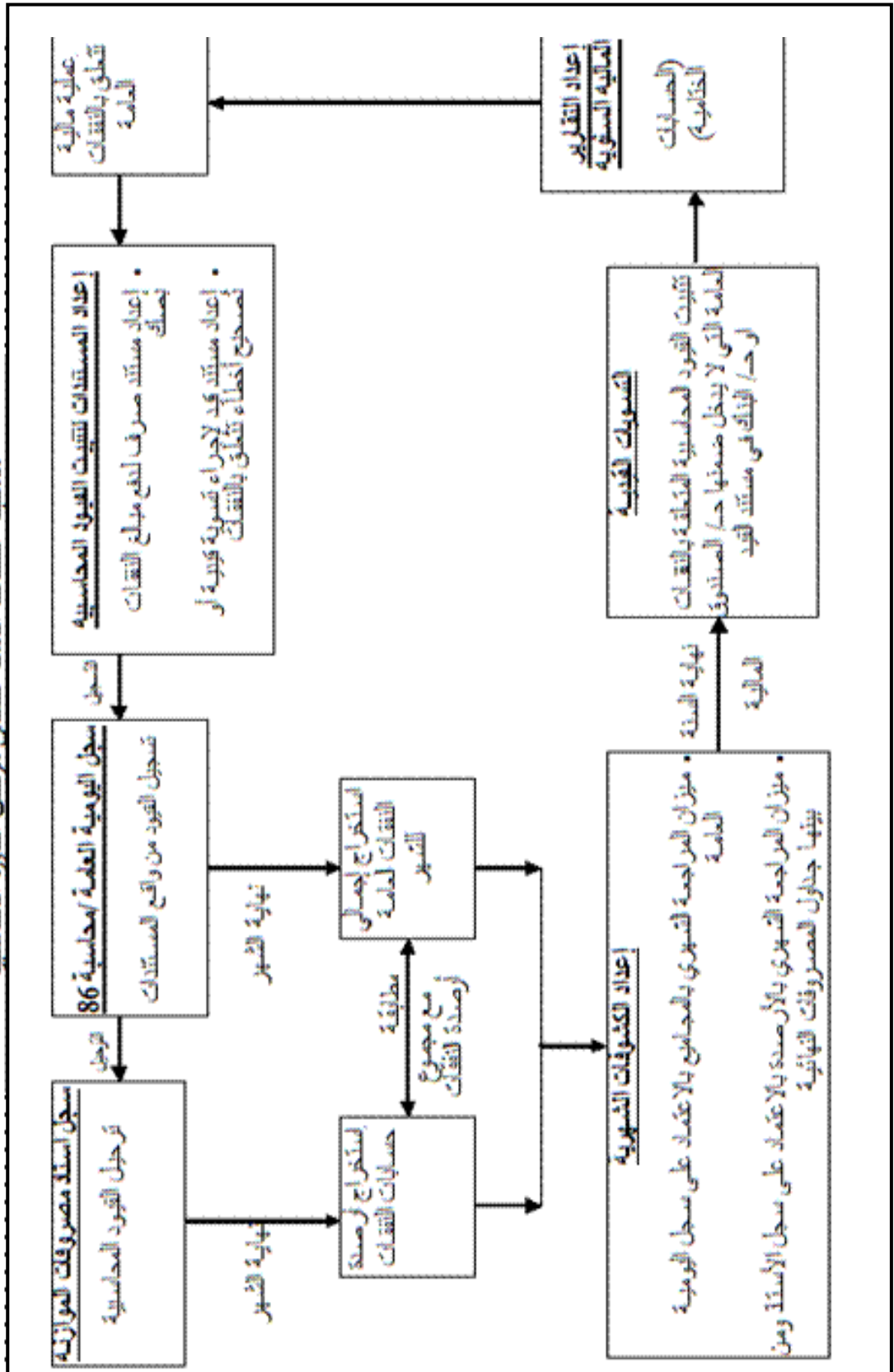
المرقم 435

**رابعاً: الدورة المحاسبية ومعالجة النفقات العامة**

يترتب على قيام الوحدة الحكومية غير الهادفة للربح دفع مبالغ النفقات ان  
يتم معالجتها محاسبياً من خلال مرورها بعدة مراحل يلخصها الشكل (11)،  
وتسمى هذه المراحل بـ«الدورة المحاسبية»،

شكل (11)

معالجة النفقات العامة ضمن مراحل الدورة المحاسبية



وتتضمن هذه المراحل الخطوات الآتية:

1. إعداد المستندات المحاسبية.
  2. التسجيل في سجل اليومية العامة / محاسبة 86.
  3. الترحيل إلى سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2.
  4. الترصيد والمطابقة.
  5. إعداد الكشوفات الشهرية.
  6. التسويات القيدية.
  7. الحسابات الختامية.
- والآتي توضيح لكل منها:

#### 1. إعداد المستندات المحاسبية

يمثل المستند وثيقة مكتوبة تستخدم كمصدر للقيد المحاسبي لكون نشوء القيد يكون ضمن المستند، وكدليل مادي يؤيد صحة العمليات المالية، ويجب ان تتسم المستندات المحاسبية بالسماوات الآتية:

أ- ان تكون المستندات مطبوعة في مطبعة حكومية ووفق النماذج المحددة بموجب التشريعات.

ب- ان تكون المستندات مرقمة بشكل متسلسل لتسهيل الرجوع إليها عند الحاجة.

ج- أن تكون المستندات شاملة لجميع البيانات المطلوب إثباتها محاسبياً.

د- أن تسهل عملية الرقابة والتدقيق على العمليات المالية.

هـ- يكون إعداد المستند من عدة نسخ وفقاً للحاجة والأهمية.

ولغرض إعداد القيود المحاسبية الخاصة بالنفقات العامة عند تطبيق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي (على اعتبار أن الدورة المحاسبية تتكامل في الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي فقط ولا تتكامل في الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي المركزي)، يتم استخدام المستندين الآتيين:

#### **أ. مستند الصرف:**

يستعمل في تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بدفع النفقات العامة التي تتم بصكوك مسحوبة على الحساب الجاري لدى البنك وفي حدود التخصيصات وأنواع الحسابات المحددة في الموازنة العامة.

#### **ب. مستند القيد:**

يستعمل في تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بتصحيح الأخطاء والتسويات القيدية المرتبطة بالنفقات العامة وباقي أنواع الحسابات في حالة كون القيد لا يتضمن ح/الصندوق أو ح/البنك، والنموذجين (1)، (2) يوضحان مستند الصرف ومستند القيد.

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

---





الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

---



يتم في هذا السجل إثبات جميع العمليات المالية الخاصة بالوحدة الحكومية نقلاً عن المستندات المحاسبية (سواء كانت صرف أو قبض أو قيد) حسب تسلسلها التاريخي، ويكون هذا السجل مقسماً إلى عدة حقول يثبت فيها البيانات الأساسية مثل تاريخ العملية ونوع المستند ورقمه وتاريخه والذي تم بموجبه القيد المحاسبي ورقم الصك، وإلى جانب ذلك يخصص حقل لكل حساب رئيسي من الحسابات الواردة في ميزان المراجعة والتي يتكرر استعمالها في العمليات المالية للوحدة الحكومية، فعلى سبيل المثال يخصص حقل للحساب الجاري لدى البنك وحقل لحساب الصندوق وآخر للنفقات العامة وآخر للإيرادات العامة وما شابه ذلك، ويعرض النموذج (3) صفحة من سجل اليومية العامة / محاسبة 86.



### 3. الترحيل إلى سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2

ويطلق عليه أيضا بـ«سجل التخصيصات» ويمثل هذا السجل وسيلة لتبويب النفقات العامة الفعلية إلى تفرعاتها بدأ من الفصل ثم المادة وصولاً إلى النوع وتفاصيل النوع بشكل يسهل معرفة رصيد كل حساب من حساب النفقات العامة في أية لحظة.

حيث يخصص صفحة واحدة لكل حساب رئيسي على مستوى الفصل (وفق التبويب الاقتصادي للنفقات العامة)، كما تتكون كل صفحة من صفحات هذا السجل من قسمين، القسم الأعلى مخصص لتثبيت التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة الحكومية في الموازنة العامة وما يطرأ عليها من تغيرات نتيجة عمليات إضافة تخصيص إلى تخصيصات الوحدة أو مناقلة التخصيصات من حساب إلى حساب آخر بعد استحصال الموافقات الأصولية.

أما القسم الأسفل فإنه يكون مجزأ إلى عدة حقول تستعمل لترحيل القيود الخاصة بالنفقات العامة نزولاً إلى الحسابات الواردة ضمن النوع وفي بعض الأحيان ترحل الى الحسابات الواردة ضمن مستوى تفاصيل النوع .

وهذه الحقول تمثل الجانب المدين فقط من سجل الأستاذ (على اعتبار أن النفقات العامة ذات طبيعة مدينة)، وفي حالة ظهور النفقات في الجانب الدائن (كما في حالة تصحيح الأخطاء) فإنها ترحل إلى هذا السجل بالحبر الأحمر مع وضع المبلغ بين قوسين للدلالة على أن النفقات وردت في الجانب الدائن من القيد، ويصور النموذج (4) صفحة في سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2.

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

نموذج (4)

مجول للتخصيصات

محلبة 2/

القصل ( ) للباب ..... القسم..... الخلق.....

التخصيصات

الملاحظات	تسلسل الرقم المتابعة	حد وتاريخ أمر التخصيصات	المر يوضح التخصيصات	( )		( )		( )		( )		مجموع القصل	
				دينار	قسط	دينار	قسط	دينار	قسط	دينار	قسط	دينار	قسط

القصل ( )

المصرفيات

الملاحظات	تسلسل قسيمة	تاريخ	مستف	عدد القصل	( )		( )		( )		مجموع القصل	
					دينار	قسط	دينار	قسط	دينار	قسط	دينار	قسط

#### 4. الترسيد والمطابقة

بعد إكمال تسجيل جميع القيود المحاسبية في سجل اليومية العامة/ محاسبة 86 والتي جرى إعدادها خلال الشهر وترحيل القيود المتعلقة بالنفقات العامة إلى سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2، وفي نهاية كل شهر يتولى المحاسب مسؤولية القيام بالآتي:

##### أ. بالنسبة لسجل اليومية العامة / محاسبة 86:

تجمع الحقول المخصصة لجميع الحسابات بجانبها المدين والدائن ومن ثم يتم المطابقة وفقاً للآتي:

مجموع الحقل المخصص لمبلغ المعاملة = مجموع الحقول للجانب المدين = مجموع الحقول
---

##### ب. بالنسبة لسجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2

ضمن كل صفحة من صفحات السجل يتم استخراج رصيد الحساب الرئيسي الوارد ضمن الفصل الواحد عن طريق تجميع المبالغ الظاهرة في الحقل المخصص للحساب الرئيسي للفصل، وكذلك استخراج أرصدة الحسابات الواردة ضمن مستوى المواد والأنواع الداخلة ضمن الفصل الواحد عن طريق تجميع المبالغ الظاهرة في الحقول المخصصة لهذه الحسابات مع مراعاة تخفيض مبالغ التسويات القيدية وتصحيح الأخطاء الظاهرة في الجانب الدائن من القيد والمثبتة بالحبر الأحمر وبين قوسين، وبعد ذلك يتم المطابقة ضمن كل صفحة من صفحات سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2 كخطوة أولى من خلال الآتي:

رصيد كل حساب	=	مجموع أرصدة حسابات النفقات الواردة ضمن
عند مستوى المادة ضمن كل		الأنواع التابعة لتلك المادة

## الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

فصل

رصيد كل حساب إجمالي من حسابات النفقات العامة (الفصل) = مجموع أرصدة حسابات النفقات الواردة ضمن المواد التابعة لذلك الفصل

ويتم في الخطوة الثانية استخراج رصيد النفقات العامة عن طريق تجميع أرصدة الحسابات الرئيسية (أي الفصول) الموزعة بين الصفحات المختلفة لسجل مصروفات الموازنة، أي أن:

رصيد النفقات العامة = رصيد الحساب الرئيسي/ الفصل الأول + رصيد الحساب الرئيسي/ الفصل الثاني + ..... + رصيد الحساب الرئيسي/ الفصل التاسع

**ج. المطابقة بين سجل اليومية العامة/محاسبة 86 وسجل أستاذ**

### مصروفات الموازنة / محاسبة 2

حيث إن مجموع النفقات العامة الظاهرة في حقل المصروفات النهائية بموجب سجل اليومية العامة / محاسبة 86 يجب أن يساوي رصيد النفقات العامة بموجب سجل أستاذ مصروفات الموازنة/ محاسبة 2.

### 5. إعداد الكشوفات الشهرية

وهي مجموعة من الجداول التي تظهر نتائج التصرفات المالية للوحدة



الحكومية، ومن بينها ميزان المراجعة الشهري الذي يكون وفق النموذج (5)، حيث يعد بطريقة المجاميع من خلال نقل مجاميع كافة الحسابات من سجل اليومية العامة بجانبها المدين والدائن، ولكي يكون ميزان المراجعة متوازناً يجب أن يكون المجموع في الجانب المدين (سواء كان المدور من الشهر السابق أو الشهر الحالي أو المجموع لغاية الشهر الحالي) مساوٍ لمجموع الجانب الدائن من ميزان المراجعة، وكذلك إعداد جداول ملحقة لجميع الحسابات الواردة في ميزان المراجعة ومن بين ذلك جداول المصروفات النهائية/ محاسبة 42 هـ الموضحة في نموذج (6) حيث تعد بطريقة الأرصدة بعد نقل الأرصدة من سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2 مصنفة حسب الفصل والمادة والنوع وكذلك يدرج فيها التخصصات السنوية المحددة للوحدة في الموازنة العامة.





تتعلق بعض التسويات القيدية بتصفية أو تسوية حسابات السلف وتحويلها إلى نفقات والبعض الآخر يتعلق بتصحيح الأخطاء المتعلقة بالنفقات العامة ويتم إعداد قيد بذلك ولا يقتصر اعداد قيود التسوية في نهاية السنة المالية، وانما من الممكن أن يعد البعض منها خلال السنة المالية كما في حالة اكتشاف خطأ خلال السنة المالية ويتم تصحيحه بقيد تسوية ينظم ضمن مستند قيد.

### 7. الحسابات الختامية

وتتضمن الخلاصة النهائية لنتائج التصرفات المالية للوحدة الحكومية والتي قامت بها خلال المدة من الأول من كانون الثاني لغاية 31 كانون الأول من السنة المالية، وتتضمن الحسابات الختامية إعداد عدد من القوائم المالية والكشوفات التحليلية المرفقة بها ومن بين ذلك قائمة «حساب تنفيذ الموازنة» التي توضح كفاءة استخدام الوحدة الحكومية للتخصيصات المحددة لها في الموازنة العامة ونسب تنفيذها وإجمالي الإيرادات المحصلة قياساً بالإيرادات المقدرة. وكما موضح في النموذج (7).

**نموذج (7)**

**حساب تنفيذ الموازنة الجارية للسنة المنتهية في 31/ كانون الأول / 20**

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	السنة الحالية			السنة السابقة		
			المقدر	الفعلي	نسبة التنفيذ %	المقدر	الفعلي	نسبة التنفيذ %
	1	الإيرادات						
	1	الإيرادات النفطية والثروات المعدنية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	2	الضرائب على الدخل والثروات	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	3	الضرائب السلعية ورسوم الإنتاج	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	4	الرسوم	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	5	حصة الموازنة من أرباح القطاع العام	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	6	الإيرادات الرأسمالية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	7	الإيرادات التحويلية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	8	إيرادات أخرى	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
		مجموع الإيرادات	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	2	نفقات						
	1	نفقات جارية						
	1	تعويضات الموظفين	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	2	المستلزمات الخدمية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	3	المستلزمات السلعية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	4	صيانة الموجودات	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	5	النفقات الرأسمالية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	6	المنح والإعانت وخدمة النين ومصروفات	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	7	الالتزامات والمساهمات والمساعدات	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	8	البرامج الأخرى	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
	9	الرعاية الاجتماعية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx
		مجموع النفقات الجارية	xx	xxxx	xx	xxx	xxx	xx

**مثال(2):**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مستشفى النعمان العام خلال شهر نيسان/ 2015:

1. في 2015/4/5 صرف مبلغ 85000 دينار لأمر السيد محمد حمد مدير المختبرات بموجب مستند صرف 179 والصك المرقم 6490 عن شراء لوازم مختبرية.

2. في 2015/4/12 صرف مبلغ 90000 دينار بموجب مستند صرف 182 والصك المرقم 6498 لأمر السيد إبراهيم حسين لغرض شراء قرطاسية.

**المطلوب:**

وضح كيفية تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بهاتين العمليتين في المستندات المحاسبية لمستشفى النعمان العام. علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
القرطاسية	2	01	03	01	01	
اللوازم المختبرية	2	01	03	09	01	

الحل:

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

مستند صرف

رقم المستند: 179  
التاريخ: 2015 /4/5

أسم الدائرة: دائرة صحة بغداد /الرصافة  
مستشفى النعمان العام

رقم الجلد

نصافق على صرف مبلغ مقداره ( /85000 دينار )  
فقط ( خمسة وثمانون ألف دينار ) لا غيره

لأمر محمد حمد

وحسب التفاصيل المبينة أدناه: شراء لوازم مختبرية.....

التفاصيل	صفحة الأستاذ	التبويب			دائن		مدين	
					دينار	فلس	دينار	فلس
من ح/اللوازم المختبرية إلى ح/ البنك عن شراء لوازم مختبرية		01	09	03	85000	----	85000	----
المجموع فقط خمسة وثمانون ألف دينار لا غيرها					85000	----	85000	----

المرفقات

المدير العام

هيئة التدقيق

المحاسب

دفع المبلغ بموجب الشيك رقم 6490 والمؤرخ في 2015/ 4 / 5

وقدره (فقط خمسة وثمانون ألف دينار ) لا غيرها

سجل في اليومية العامة إزاء التسلسل

بتاريخ / /

اسم المستلم

التوقيع

مسؤول السجلات



الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

مستند صرف

رقم المستند: 182

التاريخ: 2015/4/12

أسم الدائرة: دائرة صحة بغداد /الرصافة

مستشفى النعمان العام

رقم الجلد

نصافق على صرف مبلغ مقاره ( 90000/ دينار )

فقط ( تسعون ألف دينار ) لا غيره

لأمر ابراهيم حسين

وحسب التفاصيل المبينة أدناه: قرطاسية.....

التفاصيل	صفحة الأستاذ	التبويب			دائن		مدين	
					دينار	فلس	دينار	فلس
من ح/القرطاسية إلى ح/ البنك عن شراء قرطاسية		01	01	03	90000	----	90000	----
المجموع فقط تسعون ألف دينار لا غيرها					90000	----	90000	----

المرفات

المدير العام

هيئة التدقيق

المحاسب

دفع المبلغ بموجب الشيك رقم 6498 والمؤرخ في 2015/ 4 / 12

وقدره (فقط خمسة وثمانون ألف دينار ) لا غيرها

سجل في اليومية العامة إزاء التسلسل

بتاريخ / /

اسم المستلم

التوقيع

مسؤول السجلات

**مثال(3):**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح خلال شهر كانون الثاني / 2015:

1. في 1/4 تم تمويل الحساب الجاري للوحدة الحكومية لدى البنك بمبلغ 75000000 دينار وفقاً للإشعار الصادر من مصرف الرافدين بموجب مستند قيد 9842.

2. في 1/5 شراء قرطاسية بمبلغ 350000 دينار بموجب مستند صرف 6 والصك المرقم 9842.

3. في 1/12 صرف مكافآت للمنتسبين بمبلغ 1600000 دينار بموجب مستند صرف 9 والصك المرقم 9848.

4. في 1/15 شراء وقود بمبلغ 95000 دينار سدد المبلغ بموجب مستند صرف 13 والصك المرقم 9854.

5. في 1/20 تم تسديد قائمة أجور الماء البالغة 52500 دينار بموجب مستند صرف 16 والصك المرقم 9860.

6. في 1/22 شراء وقود بمبلغ 73000 دينار سدد المبلغ بموجب مستند صرف 20 والصك المرقم 9865.

7. في 1/26 شراء قرطاسية بمبلغ 295000 دينار بموجب مستند صرف 26 والصك المرقم 9872.

8. في 1/29 تم صرف أجور المتعاقدين البالغة 3250000 دينار بموجب مستند صرف 30 والصك المرقم 9876.

### المطلوب:

1. توضيح القيود المحاسبية اللازمة للعمليات الواردة في أعلاه.
2. تصوير صفحة في سجل اليومية العامة /محاسبة 86 وتسجيل القيود المحاسبية في هذه الصفحة مع إيجاد المجاميع.
3. الترحيل إلى سجل أستاذ مصروفات الموازنة/محاسبة 2 للحسابين الرئيسيين الخاصين بالفصل الأول والفصل الثالث، مع إيجاد الأرصدة.
4. إجراء المطابقة بين سجل اليومية وسجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2.
5. إعداد جدول المصروفات الذي سيرفق مع ميزان المراجعة لشهر كانون الثاني 2015

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
المكافآت للمنتسبين	2	01	01	02		
أجور المتعاقدين	2	01	01	03		
القرطاسية	2	01	03	01	01	
أجور الماء	2	01	03	03	01	
أجور الكهرباء	2	01	03	04	01	
الوقود	2	01	03	05	01	

الحل:

المطلوب (1)

1. 1/4 75000000 ح/ البنك

75000000 ح/ جاري دائرة المحاسبة

عن تمويل الحساب الجاري للوحدة وبموجب الإشعار الصادر من مصرف الرافدين وبموجب مستند قيد 2

2. 1/5 350000 ح/ القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)

350000 ح/ البنك

عن صرف مبلغ 350000 دينار لغرض شراء قرطاسية بموجب مستند الصرف المرقم 6 والصك المرقم

3. 1/12 1600000 ح/ المكافآت للمنتسبين (2)(01)(01)(02)

1600000 ح/ البنك

عن صرف مبلغ 1600000 دينار مكافآت للمنتسبين بموجب مستند الصرف المرقم 9 والصك المرقم

4. 1/15 95000 ح/ الوقود (2)(01)(03)(05)(01)

95000 ح/ البنك

عن صرف مبلغ 95000 دينار لغرض شراء وقود بموجب مستند الصرف المرقم 13 والصك المرقم

5. 1/20 52500 ح/ أجور الماء (2)(01)(03)(03)(01)

52500 ح/ البنك

عن صرف مبلغ 52500 دينار لغرض تسديد أجور الماء بموجب مستند الصرف المرقم 16 والصك المرقم

9860

6. 1/22 73000 ح/ الوقود (2)(01)(03)(05)(01)

73000 ح/ البنك

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

---

عن صرف مبلغ 73000 دينار لغرض شراء وقود بموجب مستند الصرف المرقم 20 والصك المرقم 9865

---

7. 1/26 295000 د/القرطاسية (2)(01)(03)(01)

295000 د/البنك

عن صرف مبلغ 295000 دينار لغرض شراء قرطاسية بموجب مستند الصرف المرقم 26 والصك

---

8. 1/29 3250000 د/أجور المتعاقدين (2)(01)(03)

3250000 د/البنك

عن صرف مبلغ 3250000 دينار عن أجور المتعاقدين بموجب مستند الصرف المرقم 30 والصك المرقم

---

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

---

## سجل اليومية العامة

اسم الدائرة

رقم الصفحة

حساب	حساب		حساب		حساب		حساب		حساب		حساب		حساب		تاريخ
	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب	حساب		
750000000															1/4
															1/5
															1/12
															1/15
															1/20
															1/22
															1/26
															1/29
750000000															

المطوب (3)

محاسبة /2

سجل لتخصيصات

الفصل ( الأول )

الباب

القسم

الدائرة

تعويضات الموظفين

التخصيصات

ملاحظات	تسليم لئويية	التاريخ	نوع المستند ورقمه	عدد التسليل	المادة ( )		المادة ( )		المادة (03) لئور لتتائفين		لمكافآت لتتسبين (02) لمادة		مجموع لتصل (1) تعويضات لتوظفين	
					دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس

الفصل ( الأول )

المصرفيات

ملاحظات	تسليم لئويية	التاريخ	نوع المستند ورقمه	عدد التسليل	المادة (03) لئور لتتائفين		لمكافآت لتتسبين (02) لمادة		مجموع لتصل (1) تعويضات لتوظفين	
					دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس
صرف مكافآت المتسبين		1/12	صرف 9			1600000		1600000		1600000
صرف اجور المتعاقبين		1/29	صرف 30					3250000		3250000
المجموع عن شهر كانون الثاني								1600000		4850000
مقابلته								صفر		صفر
المجموع النهائي								1600000		4850000





**المطلوب (4)**

أ. بالنسبة لسجل اليومية العامة / محاسبة 86:

تجمع الحقول المخصصة لجميع الحسابات وبجانبها المدين والدائن ومن ثم يتم المطابقة وفقاً للاتي:

مجموع الحقل المخصص لمبلغ المعاملة = مجموع الحقول للجانب المدين = مجموع الحقول للجانب الدائن		
75000000 + 5715500 =	+ 75000000 =	80715500
	5715500	
<u>80715500 =</u>	<u>80715500 =</u>	<u>80715500</u>

ب. بالنسبة لسجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2

مجموع أرصدة حسابات النفقات الواردة ضمن الأنواع التابعة لتلك المادة =	رصيد كل حساب عند مستوى المادة داخل كل فصل
نفقات النوع (01) =	فصل (03) المادة (01)
= 645000 دينار	
نفقات النوع (01) =	فصل (03) المادة (03)
= 52500 دينار	
نفقات النوع (01) =	فصل (03) المادة (05)
= 168000 دينار	

مجموع أرصدة حسابات النفقات الواردة ضمن المواد التابعة لذلك الفصل =	رصيد كل حساب إجمالي من حسابات النفقات (الفصل الأول)
نفقات المادة (02) + نفقات المادة (03) =	
= 3250000 + 1600000 =	

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

= 4850000 دينار
-----------------

= نفقات المادة (01) + نفقات المادة (03) + نفقات المادة (05) 168000 + 52500 + 645000 = = <u>865500 دينار</u>	رصيد كل حساب إجمالي من حسابات النفقات (الفصل الثالث) =
--	--

وبعد ذلك يتم استخراج رصيد حساب النفقات العامة عن طريق تجميع أرصدة الحسابات الرئيسية (أي الفصول) الموزعة بين الصفحات المختلفة لسجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2، أي أن:

= رصيد الحساب الرئيسي / الفصل الأول 4850000 + 865500 = <u>5715500 دينار</u>	= رصيد الحساب الرئيسي / الفصل الثالث 865500 + 4850000 = <u>5715500 دينار</u>	رصيد النفقات العامة بموجب سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2 =
---	--	---

حيث ان مجموع النفقات العامة الظاهرة في حقل المصروفات النهائية بموجب سجل اليومية العامة / محاسبة 86 يجب أن يساوي رصيد النفقات العامة بموجب سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2 وكالاتي:

= مجموع النفقات العامة الظاهرة في حقل المصروفات النهائية بموجب سجل اليومية العامة / محاسبة 86 = <u>5715500 دينار</u>	= رصيد النفقات العامة بموجب سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2 = <u>5715500 دينار</u>
---	--

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

المطلوب (5)

خاص بالحاسبة			

الباب :  
القسم :  
المحافظة :  
الدائرة :  
مجموع التدقيق :

خاص بالحاسبة			
			2015
			كانون الثاني
			2

محاسبة 42 هـ  
الخزينة :  
السنة :  
الشهر :  
نوع الاستمارة :  
مجموع الاستمارة :

## الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

### جدول المصروفات النهائية على الموازنة الاعتيادية

التخصيصات السنوية	المجموع		المصروفات للشهر الحالي		المصروفات لنهاية الشهر السابق		العنوان	الدليل المحاسبي						
	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس		نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع	
	<b>5715500</b>		<b>5715500</b>				نفقات						2	
	<b>5715500</b>		<b>5715500</b>				نفقات جارية					01	2	
	<b>4850000</b>		<b>4850000</b>				تعويضات الموظفين				01	01	2	
	1600000		1600000				المكافآت للمنتسبين			02	01	01	2	
	3250000		3250000				اجور المتعاقدين			03	01	01	2	
	<b>865500</b>		<b>865500</b>				المستلزمات السلعية				03	01	2	
	645000		645000				قرطاسية ومطبوعات			01	03	01	2	
	645000		645000				القرطاسية			01	01	03	01	2
	52500		52500				الماء والمجاري				03	03	01	2
	52500		52500				اجور الماء			01	03	03	01	2
	168000		168000				الوقود				05	03	01	2
	168000		168000				الوقود			01	05	03	01	2

### خامساً: التسويات القيدية وتصحيح الأخطاء

يحدث أثناء الممارسة العملية لمهنة المحاسبة عدة أخطاء قد يقع فيها المحاسب، وتختلف طريقة تصحيح الخطأ حسب نوع الخطأ الذي وقع فيه المحاسب ووقت اكتشاف الخطأ (سواء ضمن نفس السنة المالية التي حدث فيها الخطأ أو في مرحلة الحسابات الختامية (أي خلال شهر كانون الثاني من السنة اللاحقة) أو في السنة المالية اللاحقة لحدوث الخطأ) وعلى النحو المبين في الشكل (12):

شكل (12)

احتمالات اكتشاف الأخطاء

الاحتمال الثالث	الاحتمال الثاني	الاحتمال الأول
<p>اكتشاف الخطأ بعد انتهاء مدة الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ وتمتاز هذه المرحلة بأن سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ قد أغلقت، وتم إنجاز الحسابات الختامية الخاصة بها، فلا يمكن الرجوع إلى سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ لتصحيحه وإذا كان هناك إجراء لتصحيح الخطأ فيتم في سجلات السنة التي اكتشف فيها الخطأ.</p>	<p>اكتشاف الخطأ خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ «أي خلال شهر كانون الثاني من السنة اللاحقة لحدوث الخطأ». وتمتاز هذه المرحلة بأن سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ ما تزال مفتوحة ولكن تتضمن قيود تسوية فقط لا يدخل ضمنها ح/الصندوق أو ح/البنك، الى جانب ذلك فإن المحاسب يمسك سجلات السنة الجديدة اعتباراً من 1/1.</p>	<p>اكتشاف الخطأ قبل نهاية السنة المالية التي حدث فيها الخطأ «أي قبل 12/31» وتمتاز هذه المرحلة بأن سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ ما تزال مفتوحة وبالإمكان تصحيح الخطأ ضمن هذه السجلات.</p>

ومن بين الأخطاء المرتبطة بالنفقات العامة هي:

**1. الخطأ في التبويب**

ومعناه خطأ في اسم الحساب عند إظهار المبلغ المصروف في المستندات المحاسبية الخاصة بالوحدة الحكومية بحيث يبويب المبلغ المصروف على حساب غير الحساب الصحيح الذي صرف عليه المبلغ وذلك أما بسبب جهل المحاسب الحكومي بتعليمات التبويب أو بسبب السهو، ومن الممكن أن يكتشف الخطأ

الحاصل وفقاً لأحد الاحتمالات الآتية:

**الاحتمال الأول: اكتشاف الخطأ قبل نهاية السنة المالية أي قبل 12/31 من السنة التي حدث فيها الخطأ**

وعندها يتم تصحيح الخطأ في التبويب من خلال تسوية قيادية يجعل بموجبها اسم الحساب الصحيح مع أرقام الدليل المحاسبي الخاص به مديناً واسم الحساب الخطأ وأرقام الدليل المحاسبي الخاص به دائناً بنفس المبلغ المصروف.

**الاحتمال الثاني: اكتشاف الخطأ ضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ**

طالما أن سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ ما تزال مفتوحة وان تصحيح الخطأ يتطلب تسوية قيادية لا يكون ضمنها ح/ البنك أو ح/ الصندوق، فإن تصحيح الخطأ لا يختلف عما ورد في الاحتمال الأول.

**الاحتمال الثالث: اكتشاف الخطأ بعد انتهاء مرحلة الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ**

عندها تكون سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ قد أغلقت بالكامل، كما أنه لا يجوز التأثير على نفقات السنة التي اكتشف فيها الخطأ على حساب خطأ حدث في سنة أو سنوات سابقة، وذلك لأنه وفقاً لقاعدة سنوية الموازنة فإن لكل سنة مالية نفقات خاصة بها وقانون موازنة يحدد للسنة المختصة.

#### **مثال(4):**

في 2015/9/2 تم شراء مجلات لمكتبة وزارة العدل بمبلغ 180000 دينار وعند تنظيم مستند صرف وتحرير صك بالمبلغ سجل على حساب الكتب.

#### **المطلوب:**

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

1. تثبتت القيد المحاسبي للعملية المذكورة كما ورد في 2/9/2015، علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
الكتب	2	01	03	02	01	
المجلات	2	01	03	02	02	

2. بافتراض أن الخطأ أُكتشف في 22/10/2015 وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيحه، فما هو القيد المحاسبي الخاص بذلك؟
3. بافتراض أن الخطأ أُكتشف في 27/1/2016 وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيحه، وضح القيد المحاسبي الخاص بهذه الحالة.
4. بافتراض أن الخطأ أُكتشف في 10/7/2016، فما هو الإجراء المحاسبي الخاص بذلك؟



**الحل:**

**(1) المطلوب**

2015/9/2 180000 حـ/الكتب (2)(01)(03)(02)(01)

180000 حـ/البنك

عن شراء مجلات ببلغ 180000 دينار بموجب مستند صرف وبصك

**(2) المطلوب**

أ. تحديد نوع الخطأ: خطأ في التبويب (أو الخطأ في أسم الحساب)  
ب. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ:

2015/10/22 180000 حـ/المجلات (2)(01)(03)(02)(02)

180000 حـ/الكتب (2)(01)(03)(02)(01)

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/9/2 بموجب مستند قيد

**(3) المطلوب**

أ. تحديد نوع الخطأ: خطأ التبويب أو (خطأ في اسم الحساب).  
ب. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ: وذلك بالرجوع إلى سجلات عام 2015  
وتسجيل قيد لتصحيح الخطأ.

**سجلات عام 2015**

2015/12/31 180000 حـ/المجلات (2)(01)(03)(02)(02)

180000 حـ/الكتب (2)(01)(03)(02)(01)

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/9/2 بموجب مستند قيد

**(4) المطلوب**

## تاريخ 2016/7/10

لا يسجل قيد لأن نفقات عام 2015 انتهت بنهاية عام 2015 لا يمكن تحميل نفقات عام 2016 بخطأ حصل سنة سابقة لذلك لا يسجل أي قيد محاسبي.

### 2. تسجيل المبلغ المصروف بصورة مكررة.

قد يقوم المحاسب بتسجيل احد القيود المحاسبية الظاهرة في مستند الصرف مرتين سهواً في السجلات المحاسبية، كما ان السجلات المحاسبية لا يجوز الحك والشطب فيها ولا يجوز استعمال الحبر الأبيض فيها، وطالما ان الخطأ الحاصل في السجلات أصبح أمر واقع لا يمكن تجاوزه لذا لابد من تصحيح هذا الخطأ وذلك من خلال تسجيل قيد محاسبي يجعل بموجبه حساب البنك مدينياً واسم الحساب للنفقة وأرقام الدليل المحاسبي المسجل بصورة مكررة دائناً بنفس مبلغ القيد المكرر.

يلاحظ ان الخطأ الحاصل نتيجة تسجيل المبلغ المصروف في السجلات المحاسبية بصورة مكررة هو الخطأ الوحيد الذي يتم اكتشافه خلال نفس الشهر الذي حدث فيه الخطأ وذلك لأنه في نهاية الشهر يتم اعداد كشف مطابقة حساب البنك حيث يتم مقارنة الرصيد لحساب البنك بموجب الكشف الوارد من البنك مع الرصيد الظاهر في سجلات الوحدة الحكومية وعندها يتم اكتشاف الخطأ وكذلك قبل اعداد ميزان المراجعة الشهري يتم إجراء المطابقة بين سجل اليومية وسجل الأستاذ الأمر الذي يساعد في اكتشاف الخطأ ضمن نفس الشهر الذي حدث فيها الخطأ. وبالتالي لابد من تصحيح الخطأ خلال نفس الشهر الذي حدث فيه الخطأ.

مثال (5):

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

في 2015/3/5 دفع محاسب وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي مبلغ 450000 دينار بصك عن تنظيف بناية المديرية وقد سجل المبلغ في السجلات المحاسبية للوزارة مرتين سهواً.

**المطلوب:**

1. تثبتت القيد أو القيود المحاسبية المرتبطة بالعملية الواردة في أعلاه كما ظهرت في سجلات وزارة التخطيط والتعاون الإنمائي، علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
تنظيف الدائرة	2	01	02	19		

2. بافتراض ان الخطأ أُكتشف في 2015/3/31 وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيحه، فما هو القيد المحاسبي الخاص بذلك.

**الحل:**

**(1) المطلوب**

2015/3/5 450000 د/ تنظيف الدائرة (2)(01)(02)(19)  
450000 د/ البنك

عن دفع مبلغ 450000 عن تنظيف الدائرة بموجب مستند صرف وبصك  
2015/3/5 450000 د/ تنظيف الدائرة (2)(01)(02)(19)  
450000 د/ البنك

عن دفع مبلغ 450000 عن تنظيف الدائرة بموجب مستند صرف وبصك

**(2) المطلوب**

أ. تحديد نوع الخطأ: تسجيل القيد بصورة مكررة.

ب. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ.

450000 د/البنك 2015/3/31

450000 د/تنظيف الدائرة (2)(01)(02)(19)

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/3/5 بموجب مستند قيد

### 3. الصرف بصورة زائدة

قد يقوم المحاسب في الوحدات الحكومية في بعض الأحيان بصرف مبلغ ويتضح بعد ذلك بأن المبلغ المصروف أكبر من المبلغ الحقيقي الواجب صرفه، وتختلف المعالجة المحاسبية اللازمة لتصحيح الخطأ وفقاً لوقت اكتشاف الخطأ فيما إذا كان اكتشاف الخطأ خلال نفس السنة المالية التي حدث فيها الخطأ أو مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ أو بعد انتهاء مدة الحسابات الختامية وعلى النحو الآتي:

**الاحتمال الأول: اكتشاف الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة زائدة**  
خلال نفس السنة المالية التي حدث فيها الخطأ، وعندها تتم معالجة الخطأ وفقاً للخطوات الآتية:

أ. تحديد نوع الخطأ الذي وقع فيه المحاسب.

ب. حساب المبلغ المصروف بصورة زائدة من خلال الآتي:

المبلغ المصروف	=	المبلغ المصروف	-	المبلغ الصحيح
بصورة زائدة (الفرق)		فعالاً بالخطأ		الواجب صرفه

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

ج. تسجيل قيد تسوية لتصحيح الخطأ وذلك من خلال جعل ح/ الصرف بصورة زائدة مديناً وح/ المصروف الذي حدث فيه الخطأ دائناً بالفرق ووفقاً للآتي:

بالفرق ح××/الصرف بصورة زائدة

ح××/النفقات العامة (اسم الحساب وارقام الدليل المحاسبي

للمحساب الذي حدث فيه صرف بالزيادة)

عن تصحيح الخطأ الحاصل نتيجة الصرف بصورة زائدة بموجب مستند قيد

ويلاحظ أن ح/الصرف بصورة زائدة هو حساب وسيط طبيعته مدين يستخدم لتصحيح الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة زائدة وتقيد بذمة الشخص وتنتفي الحاجة إلى هذا الحساب (أو يتم إغلاقه) عند استرجاع المبلغ المصروف بصورة زائدة

د. يتم مطالبة الشخص المستلم للمبلغ المصروف بصورة زائدة بإعادة المبلغ المترتب بذمته، وعند استلام المبلغ من قبل أمين الصندوق يسجل القيد الآتي:

ح××/الصندوق

ح××/الصرف بصورة زائدة

عن استرجاع المبلغ المترتب بذمه..... بموجب مستند

قبض

ه. إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك ويسجل به القيد الآتي:

ح××/البنك

ح××/الصندوق

عن قيد إيداع

الاحتمال الثاني: اكتشاف الخطأ ضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ (مرحلة إعداد الحسابات الختامية تبدأ من 1/1 إلى

1/31 من السنة التالية).

في ظل هذا الاحتمال فإن خطوات تصحيح الخطأ تكون متشابهة لما مذكور في الاحتمال الأول مع مراعاة ان مرحلة إعداد الحسابات الختامية تتضمن قيود تسوية فقط لا يكون ضمنها حساب الصندوق أو حساب البنك لذلك فإن تسجيل قيد التسوية لتصحيح الخطأ يكون ضمن سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ. أما قيد استرجاع المبلغ من قبل أمين الصندوق وإيداعه في الحساب الجاري لدى البنك فإنهما يكونان ضمن سجلات السنة الجديدة.

**الاحتمال الثالث: اكتشاف الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة زائدة**

**بعد انتهاء مرحلة الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ**

وعندها يتم اتباع الخطوات التصحيحية الآتية لمعالجة الخطأ:

أ. تشخيص نوع الخطأ الحاصل وهو صرف مبالغ بصورة زائدة

ب. حساب المبلغ المصروف بصورة زائدة من خلال المعادلة الآتية:

المبلغ المصروف بصورة	=	المبلغ المصروف	-	المبلغ الصحيح
زائدة (الفرق)		فعالاً بالخطأ		الواجب صرفه

ج. تسجيل قيد تسوية لمعالجة الخطأ مع مراعاة كون قيد التصحيح ضمن سجلات السنة التي أكتشف فيها الخطأ وكالاتي:

بالفرق  $\times \times$  د/الصرف بصورة زائدة

$\times \times$  د/نفقات مستردة عن مصروفات سنوات سابقة (1)(07)(03)

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ \_/\_/\_ بموجب مستند القيد المرقم \_ في

\_/\_/\_

نظراً لانتهاء السنة المالية التي حدث فيها الخطأ، فإن من المتعذر الرجوع إلى نفقات تلك السنة وتصحيح الخطأ من خلال تخفيض مقدار المبلغ المصروف زيادة منها، ولأن لكل سنة مالية نفقاتها الخاصة بها والتي تكون بموجب قانون الموازنة العامة السنوي والذي ينتهي في 12/31 من السنة المالية، لذا فبدلاً من

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

تخفيض نفقات السنة التي أُكتشف فيها الخطأ فإنه يتم زيادة الإيرادات العامة من خلال اعتماد د/نفقات مستردة عن مصروفات سنوات سابقة والذي يمثل احد حسابات الإيرادات العامة ويستخدم هذا الحساب لمعالجة الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة زائدة في سنة مالية معينة واكتشافه بعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ.

د. عند استلام المبلغ المصروف بصورة زائدة يسجل به القيد الآتي:

××د/الصندوق

××د/الصرف بصورة زائدة

عن استرجاع المبلغ المصروف بصورة زائدة المترتب بذمة \_\_ بموجب

مستند قبض

ه. إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك ويسجل به القيد الآتي:

××د/البنك

××د/الصندوق

إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى

البنك

مثال(6):

في 2015/7/1 تم شراء قرطاسية بمبلغ 15000 دينار وعند تنظيم مستند صرف وتحرير صك بالمبلغ لأمر الموظف محمود تبين ان المبلغ المصروف فعلاً هو 150000 دينار.

المطلوب:

1. تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالعملية الواردة في أعلاه.
2. بافتراض أنه في 2015/10/8 أُكتشف الخطأ الحاصل بتاريخ

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

2015/7/1 وتم تصحيحه، علماً بأن المبلغ المصروف زيادة تم إعادته بموجب مستند قبض في 2015/10/11 وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم، ما هي الإجراءات اللازمة لتصحيح الخطأ؟

3. بافتراض أنه في 2016/1/27 تم اكتشاف الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/7/1 وتم تصحيحه علماً بأن المبلغ المصروف زيادة تم إعادته في 2016/1/31 بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم، وضح خطوات تصحيح الخطأ؟

4. بافتراض أنه في 2016/6/20 تم اكتشاف الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/7/1 وتم تصحيح الخطأ وأسترجع المبلغ المصروف زيادة بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم، فما هي الإجراءات المحاسبية اللازمة لتصحيح الخطأ؟

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
القرطاسية	2	01	03	01	01	

الحل:

المطلوب (1)

2015/7/1 150000 حـ/القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)

150000 حـ/البنك

عن صرف مبلغ 15000 لغرض شراء قرطاسية بموجب مستند صرف

وبصك



**المطلوب (2)** 2015/10/8

أ. تحديد نوع الخطأ: الصرف بصورة زائدة.

ب. حساب المبلغ المصروف زيادة (الفرق)

الفرق = المبلغ المصروف زيادة بالخطأ - المبلغ الصحيح الواجب

صرفه

$$= 150000 - 15000 = 135000 \text{ دينار}$$

ج. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ

2015/10/8 ح/الصرف بصورة زائدة (محمود)

135000 ح/القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)

عن تصحيح الخطأ الحاصل في تاريخ 2015/7/1 وبموجب مستند

قيد

د. عند استرجاع المبلغ المصروف بصورة زائدة.

2015/10/11 ح/الصندوق

135000 ح/الصرف بصورة زائدة

عن استلام المبلغ المصروف بصورة زائدة بموجب مستند

قبض

هـ. إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك.

2015/10/11 ح/البنك 135000

135000 ح/الصندوق

إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى

البنك

**المطلوب (3)**

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

- أ. تحديد نوع الخطأ: مبلغ مصروف بصورة زائدة  
ب. حساب المبلغ المصروف بصورة زائدة = 150000 - 15000 = 135000  
ج. تسجيل قيد تصحيح الخطأ: يتم الرجوع إلى سجلات السنة السابقة وضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية يتم تصحيح الخطأ (أي ضمن سجلات عام 2015):

2015/12/31 135000 ح/الصرف بصورة زائدة (محمود)  
135000 ح/القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)

عن تصحيح الخطأ الحاصل في 2015/7/1 بموجب مستند قيد

- د. استرجاع المبلغ المصروف بصورة زائدة وتثبيت قيد بتاريخ  
2016/1/31 أي ان قيد استرجاع المبلغ ضمن سجلات عام 2016

2016/1/31 135000 ح/الصندوق  
135000 ح/الصرف بصورة زائدة (محمود)

عن استلام المبلغ المترتب بذمة محمود بموجب مستند

قبض

- هـ. إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك ضمن سجلات 2016

2016/1/31 135000 ح/البنك

135000 ح/الصندوق

إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى

البنك

**المطلوب (4)**

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

- أ. تحديد نوع الخطأ: صرف مبلغ بصورة زائدة.  
ب. حساب المبلغ المصروف بصورة زائدة (الفرق) من خلال الآتي:  
الفرق = 150000 - 15000 = 135000 دينار  
ج. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ: ضمن سجلات السنة التي أكتشف فيها الخطأ  
يسجل القيد الآتي: (أي ضمن سجلات 2016)

2016/6/20 135000 د/الصرف بصورة زائدة (محمود)  
135000 د/نفقات مستردة عن مصروفات سنوات سابقة  
(1)(07)(03)(05)  
عن تصحيح الخطأ الحاصل في السنة السابقة بموجب مستند  
قيد

د. استرجاع المبلغ المصروف بصورة زائدة  
2016/6/20 135000 د/الصندوق  
135000 د/الصرف بصورة زائدة (محمود)  
عن استرجاع المبلغ المصروف بصورة زائدة بموجب وصل  
قبض

هـ. إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة  
2016/6/20 135000 د/البنك  
135000 د/الصندوق  
إيداع المبلغ في الحساب الجاري  
للوحة

#### 4. صرف مبالغ بصورة أقل

أي صرف مبالغ تتعلق بالنفقات بأقل من المبلغ الحقيقي الواجب صرفه وعلى غرار ما تم تناوله سابقاً فإن الخطأ الحاصل نتيجة الصرف بصورة أقل ممكن ان يكتشف في ظل أحد الاحتمالات الآتية:

**الاحتمال الأول: اكتشاف الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة أقل خلال نفس السنة التي حدث فيها الخطأ.**

وفي هذه الحالة يتم تصحيح الخطأ من خلال الخطوات الآتية:

أ. تحديد نوع الخطأ.

ب. حساب المبلغ المتبقي (الفرق) من خلال المعادلة الآتية:

المبلغ المتبقي (الفرق)	=	المبلغ الصحيح الواجب صرفه	-	المبلغ المصروف فعلاً بالخطأ
---------------------------	---	---------------------------	---	--------------------------------

ج. تسجيل قيد تصحيح الخطأ وذلك بجعل الحساب الذي حدث فيه الخطأ (بذكر اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي) مدينياً وحساب البنك دائناً بالفرق.

بمعنى آخر تسجيل قيد متشابه للقيد الذي حدث فيه الخطأ لكن بالمبلغ المتبقي (أي بالفرق).

**الاحتمال الثاني: اكتشاف الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة أقل**

**ضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ**

كما هو معروف فإن القيود التي يجري تنظيمها خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية هي قيود تسوية لا يكون ضمنها حساب الصندوق أو حساب البنك، وطالما ان تصحيح الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بالأقل يتطلب صرف المبلغ المتبقي، أي لا بد أن يكون ح/ البنك ضمن قيد التصحيح، لذلك فلا يسجل قيد

ضمن سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ.

أما بالنسبة لسجلات السنة الجديدة التي أكتشف فيها الخطأ فهي الأخرى لا يسجل فيها قيد لتصحيح الخطأ وذلك لأن لكل سنة مالية قانون موازنة خاص بها وينتهي في 12/31 من السنة المالية، فضلاً عن الالتزام بما ورد في الفقرة (9) من القسم (9) – تنفيذ الموازنة- من قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2004 المعدل والتي ورد فيها تأكيد على ذلك من خلال:

«تستخدم الأموال المرصودة لوحدات الإنفاق لغاية 31 كانون الأول من السنة المالية...»

وقد يتساءل البعض عن إمكانية تسجيل القيد الآتي ضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ على اعتبار أن سجلات تلك السنة مازالت مفتوحة وأن الحسابات الختامية لم يتم إنجازها بشكل كامل:

بالفرق ××ح/النفقات العامة (بذكر اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي للحساب الذي حدث فيه الخطأ)

××ح/الصرف بالأقل

عن تسوية قيدية لتصحيح الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بالأقل بموجب

مستند قيد

ومن ثم صرف المبلغ ضمن سجلات السنة الجديدة وفقاً للقيد الآتي:

بالفرق ××ح/الصرف بالأقل

××ح/البنك

عن صرف الفرق نتيجة صرف مبالغ

بالأقل

وهذا الإجراء مخالف للتعليمات لأن المحاسبة الحكومية التي تطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في العراق تعتمد الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق، وأن تسجيل القيد أعلاه يتضمن ضمناً نقل التخصيص للحساب الذي حدث فيه الخطأ من السنة التي حدث فيها الخطأ إلى السنة اللاحقة لذا فلا يمكن تصحيحه بهذه الطريقة.

**الاحتمال الثالث: اكتشاف الخطأ الحاصل نتيجة صرف مبالغ بصورة أقل بعد**

**الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ**

وفي هذه الحالة لا يمكن الرجوع إلى سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ وتسجيل قيد لتصحيح الخطأ لأن الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ قد تم إنجازها والسجلات قد أغلقت لذا فلا يسجل قيد، كما لا يمكن تسجيل قيد لتصحيح الخطأ في سجلات السنة الجديدة التي اكتشف فيها الخطأ، لأن لكل سنة قانون موازنة خاصة بها ونفقاتها الخاصة بها ولا يجوز دفع نفقات سنة في سنة مالية أخرى.

### **مثال(7):**

في 2015/12/21 تم شراء قرطاسية بمبلغ 75000 دينار من قبل الموظف احمد وعند تنظيم مستند صرف وتحرير صك بالمبلغ تبين ان المبلغ المصروف فعلاً هو 57000 دينار.

### **المطلوب:**

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

1. تثبيت القيد المحاسبي اللازم لذلك كما ظهر في سجلات الوحدة الحكومية.
  2. بافتراض انه في 2015/12/29 أكتشفت الخطأ الحاصل في 2015/12/21 وتم تصحيحه، فما هو القيد المحاسبي الخاص بتصحيح الخطأ.
  3. بافتراض انه في 2016/1/27 أكتشفت الخطأ الحاصل في 2015/12/21، فما هو الإجراء المناسب لهذه الحالة.
- علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
القرطاسية	2	01	03	01	01	

الحل:

المطلوب (1)

2015/12/21 57000 ح/القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)  
57000 ح/البنك

عن شراء قرطاسية بمبلغ 75000 دينار بموجب مستند صرف  
وبصك

المطلوب (2)

- أ. تحديد نوع الخطأ: صرف مبالغ بالأقل.
- ب. حساب الفرق = 75000 - 57000 = 18000 دينار.

ج. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ وفقاً للآتي:

2015/12/29 18000 حـ/القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)  
18000 حـ/البنك

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/12/21 بموجب مستند صرف  
وبصك

---

**المطلوب (3)**

2016/1/27 طالما إن اكتشاف الخطأ ضمن مرحلة إعداد الحسابات  
الختامية لذا فلا يسجل قيد.



## أسئلة الفصل الثامن

**السؤال الأول:** عرف المصطلحات الآتية:

النفقات العامة، المستندات المحاسبية، حساب الصرف بصورة زائدة، نفقات مستردة عن مصروفات سنوات سابقة، الخطأ في التبويب.

**السؤال الثاني:** «قبل قيام المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح بدفع أي مبلغ كنفقة، فإن هناك مجموعة من الأمور ينبغي التأكد منها» تحدث عن ذلك بالتفصيل؟

**السؤال الثالث:** ما الخصائص التي تتسم بها كل من:

1. النفقات العامة.

2. المستندات المحاسبية.

**السؤال الرابع:** وضح بشكل مختصر مبررات كلاً من:

1. التأكد من توفر التخصيص المعتمد في الموازنة العامة قبل دفع أي مبلغ كنفقات.

2. عدم تسجيل قيد محاسبي لتصحيح الخطأ الحاصل في التبويب في حالة اكتشاف الخطأ بعد الانتهاء من إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ.

3. في حالة اكتشاف خطأ يتعلق بصرف مبالغ بصورة زائدة بعد انتهاء الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ، فإن المبلغ المصروف بصورة زائدة يتم إغلاقه في احد حسابات الإيرادات وليس حساب النفقة الذي حدث فيه الخطأ.

**السؤال الخامس:** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح خلال شهر كانون الثاني/2015:

1. بتاريخ 1/5 تسديد أجور اللجان بمبلغ 950000 دينار بموجب مستند صرف 6 والصك المرقم 4189.
2. بتاريخ 1/12 شراء وقود بمبلغ 160000 دينار سدد المبلغ بموجب مستند صرف 10 والصك المرقم 4192.
3. بتاريخ 1/15 تسديد قائمة أجور الكهرباء البالغة 512500 دينار بموجب مستند صرف 14 والصك المرقم 4193.
4. بتاريخ 1/19 شراء مواد الوقاية بمبلغ 290000 دينار سدد المبلغ بموجب مستند صرف 16 والصك المرقم 4195.
5. بتاريخ 1/26 شراء قرطاسية بمبلغ 1280000 دينار سدد المبلغ بموجب مستند صرف 18 والصك المرقم 4197.

**المطلوب:**

1. بين القيود المحاسبية اللازمة للعمليات المذكورة.
2. تصوير مستندات الصرف مع توضيح كيفية إظهار القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه ضمن مستند الصرف الخاصة بكل عملية؟

**السؤال السادس:** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارة التربية وفي تواريخ مختلفة من السنة المالية 2015:

1. حصلت موافقة دائرة المحاسبة/ وزارة المالية على تمويل الحساب الجاري للوزارة لدى البنك بما يعادل 12/1 من التخصيصات المعتمدة الواردة في الموازنة العامة الخاصة بالوزارة والبالغة 900000000 دينار.
2. دفعت الوزارة مبلغ 92000 دينار بموجب مستند الصرف 12 وبصك عن نفقات وسائط النقل للموظف أيمن الذي كلف بالسفر إلى محافظة البصرة بمهمة رسمية.
3. استلم محاسب الوزارة إشعاراً من مصرف الرافدين يفيد استلام مبلغ التمويل وأضافته إلى الحساب الجاري للوزارة لدى البنك وبموجب مستند قيد 6.
4. تم صرف مبلغ 200000 دينار بموجب مستند الصرف 14 وبصك عن صيانة السجلات، وقد سُجّل المبلغ المصروف بالخطأ على ح/ صيانة الكتب.

5. تم التعاقد مع مكتبة المتنبى لتجهيز الوزارة بقرطاسية مختلفة الأنواع وبمبلغ إجمالي قدره 3970000 دينار.

6. أُكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (4) وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيحه بموجب مستند القيد 10.

7. استلمت الوزارة القرطاسية المتعاقد عليها مع مكتبة المتنبى.

8. تم دفع مبلغ 315000 دينار عن نفقات النشر وبعد تنظيم مستند الصرف 16 والصك الخاص بذلك لأمر لجنة المشتريات تبين ان المبلغ المصروف فعلاً هو 351000 دينار.

9. تم دفع مبلغ 109000 دينار عن صيانة الكهربيائيات الخاصة بإحدى مباني الوزارة ووفقاً للوصلات المقدمة من قبل لجنة الصيانة، وبعد تنظيم مستند الصرف 21 وتحرير صك بالمبلغ تبين ان المبلغ المصروف فعلاً هو 19000 دينار.

10. تم صرف مبلغ 3750000 دينار بموجب مستند الصرف 30 وبصك من مبلغ شراء القرطاسية المتعاقد عليها مع مكتبة المتنبى.

11. حصلت الموافقة على إضافة تخصيص على ح/صيانة المباني بمبلغ 6500000 دينار.

12. أُكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (8) وأُتخذ ما يلزم لتصحيحه بموجب مستند قيد 17، وتم مطالبة لجنة المشتريات بإعادة المبلغ المترتب بذمتها.

13. أعادت لجنة المشتريات المبلغ المترتب بذمتها بموجب مستند قبض

## الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

6411. وأودع المبلغ في الحساب الجاري للوزارة لدى البنك في اليوم التالي وبموجب مستند قيد 18.

14. أكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (9) وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيحه بموجب مستند الصرف 35 وبصك.

15. هناك مبلغ 65000 دينار عن شراء بنزين لسيارات الوزارة لم يصرف لعدم توفر التخصيص الكافي على ح/الوقود، علماً بأنه يتوفر التخصيص الكافي ضمن ح/صيانة سيارات العمل.

### المطلوب:

1. تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه.
2. تصوير صفحة في سجل اليومية العامة، ثم بين كيفية تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه ضمن هذه الصفحة.
3. تصوير صفحة ضمن سجل أستاذ مصروفات الموازنة / محاسبة 2 وترحيل القيود المحاسبية الخاصة بالفصل الثالث فقط مع إيجاد الرصيد.

السؤال السابع: أدناه بعض القيود المحاسبية التي سجلها محاسب إحدى الوحدات الحكومية خلال السنة المالية 2015:

1. 1/4 75000 ح/نفقات النشر(2)(01)(02)(04)(01)

75000 ح/البنك

عن تسديد مبلغ 75000 دينار عن نفقات الاشتراك في الصحف بموجب مستند صرف وبصك

الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

3.	4/12	1600000	ح/المكافآت للمنتسبين (2)(01)(01)(02)
2.	3/10	144000	ح/القرطاسية (2)(01)(03)(01)
		1600000	ح/البنك
		144000	ح/البنك
		1600000	عن صرف مكافآت للمنتسبين بمبلغ دينار بموجب مستند صرف وبصك
4.	6/18	95000	ح/أجور الكهرباء (2)(01)(03)(04)(01)
		124000	دينار لشراء قرطاسية بموجب مستند صرف
		95000	ح/البنك
		95000	ح/البنك
		95000	عن شراء كاز بمبلغ دينار للمولدة بموجب مستند صرف وبصك
5.	10/20	200000	ح/أجور اللجان (2)(01)(01)(06)
		200000	ح/البنك
		300000	دينار أجور لجان بموجب مستند صرف
			وبصك

**المطلوب:**

على فرض صحة شرح القيد، بين أي من القيود المذكورة في أعلاه صحيحة، وأي منها خطأ مع ذكر السبب ونوع الخطأ (ان وجد)، ثم بين الإجراءات الواجب إتباعها لتصحيح الخطأ بافتراض الآتي:

1. اكتشاف الخطأ ضمن نفس السنة المالية التي حدث فيها الخطأ.
2. اكتشاف الخطأ خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ.
3. اكتشاف الخطأ بعد مضي سنتين من تاريخ حدوث الخطأ.

**السؤال الثامن:** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في جامعة بغداد خلال السنة المالية 2015:

1. تمويل الحساب الجاري للجامعة لدى البنك بمبلغ 45000000 دينار بموجب الإشعار الصادر من مصرف الرافدين.
2. تم صرف مبلغ 513000 دينار لامر لجنة المشتريات عن شراء قرطاسية وبعد تنظيم مستند صرف وتحرير صك بالمبلغ لامر لجنة المشتريات تبين ان المبلغ المصروف فعلاً هو 531000 دينار.
3. تسديد المبلغ الخاص بصيانة الأثاث بمبلغ 610000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لامر رئيس لجنة الصيانة وعند التسجيل في سجل اليومية سجل بصورة مكررة سهواً.
4. اكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (2) وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيح الخطأ بموجب مستند قيد.
5. أعاد رئيس لجنة المشتريات المبلغ المترتب بذمته بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري للجامعة لدى البنك في نفس اليوم.
6. اكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (3) وتم تصحيح الخطأ بموجب مستند قيد.

**المطلوب:**

تسجيل القيود المحاسبية المرتبطة بالعمليات الواردة في أعلاه في سجلات جامعة بغداد.

**السؤال التاسع:** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في خزينة محافظة البصرة خلال السنة المالية 2015:

1. صرف مبلغ 350000 دينار عن شراء مواد للمكافحة من الآفات وعند تنظيم مستند صرف وتحرير صك بالمبلغ لامر لجنة الصيانة تبين ان المبلغ المصروف بوب على ح/ مواد الوقاية.
2. إيداع المبالغ المتجمعة في الصندوق والبالغ مجموعها 980000 دينار في الحساب الجاري لدى البنك وبموجب مستند قيد.
3. قام قسم الأمور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية بسحب الفائض النقدي من الحساب الجاري لخبزينة محافظة البصرة لدى البنك والبالغ 25000000 دينار بموجب الإشعار الصادر من مصرف الرافدين.
4. استلم المحاسب اشعار من مصرف الرافدين يفيد استقطاع مبلغ 5000 دينار من الحساب الجاري لخبزينة محافظة البصرة لدى البنك عن أجور الخدمات المصرفية المقدمة. وتم اتخاذ ما يلزم بموجب مستند قيد.
5. أثناء إعداد الحسابات الختامية لعام 2015، اكتشف المدقق الخطأ الحاصل في الفقرة (1) وطالب بتصحيح الخطأ.
6. قام المحاسب بتصحيح الخطأ الحاصل في الفقرة (1) بموجب مستند قيد.

### **المطلوب:**

تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه في سجلات خزينة محافظة البصرة.



**السؤال العاشر:** الآتي صفحة من سجل التخصيصات / محاسبة 2 الخاص بإحدى الوحدات الحكومية لشهر أيلول/ 2015 بعد ترحيل القيود المحاسبية إليها:

**المطلوب:**

1. إعادة تثبيت القيود المحاسبية التي ظهرت قبل الترحيل إلى هذه الصفحة.
2. استخراج أرصدة الحسابات الظاهرة في هذه الصفحة على مستوى النوع والمادة والفصل.



الفصل الثامن: المحاسبة عن النفقات العامة

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
المكافآت للمنتسبين	2	01	01	02		
أجور المتعاقدين	2	01	01	03		
أجور اللجان	2	01	01	06		
نفقات وسائط النقل	2	01	02	01	02	
نفقات النشر	2	01	02	04	01	
الاشتراك في الصحف	2	01	02	04	03	
أجور الخدمات المصرفية	2	01	02	21		
القرطاسية	2	01	03	01	01	
الكتب	2	01	03	02	01	
المجلات	2	01	03	02	02	
أجور الماء	2	01	03	03	01	
أجور الكهرباء	2	01	03	04	01	
الوقود	2	01	03	05	01	
مواد المكافحة	2	01	03	08	01	
مواد الوقاية	2	01	03	08	02	
صيانة التأسيسات الكهربائية	2	01	04	02	02	
صيانة سيارات العمل	2	01	04	03	03	
صيانة الأثاث	2	01	04	05		
صيانة المباني	2	01	04	06		
صيانة الكتب	2	01	04	14	01	
صيانة السجلات	2	01	04	14	02	





## الفصل التاسع

# المحاسبة عن الإيرادات العامة



## أهداف الفصل:

- بعد الانتهاء من قراءة هذا الفصل ستتمكن من تحديد الآتي:
1. تعريف الإيرادات العامة وتحديد الخصائص المميزة لها.
  2. شروط استلام الإيرادات العامة.
  3. المعالجة المحاسبية للإيرادات العامة.
  4. الدورة المحاسبية والمراحل التي تمر خلالها الإيرادات العامة.
  5. تشخيص الأخطاء المتعلقة بالإيرادات العامة التي قد يقع فيها المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح، وكيفية معالجتها.

## تمهيد الفصل:

تقوم الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح باستلام الإيرادات وفقاً للتشريعات الحكومية، وعملية استلام المبالغ هذه ينبغي أن تتم وفق شروط معينة ومن ثم معالجتها محاسبياً بشكل ينسجم مع تبويب الإيرادات العامة في الموازنة العامة وذلك لتوفير المعلومات التي تسهل عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد الانحرافات الحاصلة وتفسير أسبابها ومعالجتها في الوقت المناسب.



## أولاً: التعريف بالإيرادات العامة

تعد الإيرادات العامة من أهم أدوات السياسة المالية التي تستعين بها الحكومة في تمويل نشاطها الاعتيادي وتنفيذ خططها التنموية الشاملة، فمن خلالها تستمد الحكومة الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها المتعددة لإشباع الحاجات العامة الضرورية للمجتمع، لذا فإن الإيرادات العامة تمثل جميع الموارد المالية التي تحصل عليها الحكومة من مصادر معينة (سواء كانت ضرائب أو رسوم أو تقديم خدمات أو أي مصدر آخر) والتي تحتاجها لتمويل النفقات العامة الواجب دفعها مقابل أداء الوظائف السيادية المكلفة بأدائها كالأمن والصحة والتعليم وما شابه ذلك، وتضم الإيرادات العامة الخاصة بدولة العراق الفقرات الآتية:

أ. الإيرادات النفطية والثروات المعدنية.

ب. الضرائب على الدخل والثروات

ج. الضرائب السلعية ورسوم الإنتاج.

د. الرسوم.

هـ. حصة الموازنة من أرباح القطاع العام.

و. الإيرادات الرأسمالية.

ز. الإيرادات التحويلية.

ح. إيرادات أخرى.

تمتاز الإيرادات العامة بسمات معينة منها:

1. أن الإيرادات العامة لا يتم التصرف بها من قبل الوحدات الحكومية المكلفة بجبايتها وإنما تعود للخزينة العامة، حيث تتولى كل وحدة حكومية تحصيل مبالغ الإيرادات المكلفة بجبايتها حسب طبيعة نشاطها (مثل الهيئة العامة للضرائب التي تكون بمثابة طرف وسيط بين المكلفين بدفع الضرائب والخزينة العامة)، ثم إثبات مبالغ الإيرادات حسب نوعها في السجلات المحاسبية ثم تحويل المبالغ المتجمعة إلى الخزينة العامة التي تكون بمثابة صندوق الدولة الذي تجمع فيه كافة الإيرادات العامة.

2. تستند عملية تحصيل الإيرادات العامة إلى التشريعات النافذة، إذ لا بد من وجود قانون يجيز للوحدة الحكومية جباية الإيرادات العامة مع تحديد نوع الإيراد ومبلغه والحساب الذي يسجل ضمنه.

3. يتم تبويب الإيرادات العامة في السجلات المحاسبية بنفس طريقة تبويبها في الموازنة العامة من حيث اتباع التبويب الاقتصادي والنوعي للإيرادات العامة.

4. تمثل الإيرادات العامة الوسيلة المالية التي تستطيع الحكومة من خلالها توفير المال اللازم لتغطية نفقاتها والقيام بالوظائف السيادية الملقاة على عاتقها.

5. تعد الإيرادات العامة تدفقات نقدية داخلية بطريقة غير منتظمة لخضوعها لتغيرات بيئية أو موسمية كما في الإيرادات النفطية التي تخضع لعوامل العرض والطلب وتغير الأسعار.

### **ثانياً: شروط استلام الإيرادات العامة**

عند قيام الوحدة الحكومية باستلام الإيرادات العامة، فإن هناك مجموعة من الشروط الواجب تحقيقها، وهذه الشروط هي:

1. أن تكون الوحدة الحكومية مخولة قانوناً بصلاحيات استلام الإيرادات العامة من مصادرها المحددة في الموازنة العامة، حيث نصت الفقرة أولاً من المادة 28

من الدستور العراقي الصادر في عام 2005 على أن:

«لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها إلا بقانون»

2. أن يحدد موظف حسابي مسؤول عن استلام الإيرادات العامة ويطلق عليه بـ«أمين الصندوق»

3. عند تسجيل القيد المحاسبي الخاص بالإيرادات العامة، يجب الالتزام بالتبويب الاقتصادي والنوعي ووفقاً لما محدد في الدليل المحاسبي الصادر عن وزارة المالية في عام 2013 وبأسلوب مشابه لأسلوب تبويب النفقات العامة.

4. اعتماد الأساس النقدي في إثبات الإيرادات العامة في السجلات المحاسبية تنفيذاً لما أشارت إليه الفقرة (9) من القسم (9) – تنفيذ الموازنة- من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 المعدل:

«.... وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية التالية».

وبذلك لا يتم اللجوء إلى استخدام أساس الاستحقاق إلا في الحالات المحددة قانوناً أو بموافقة وزير المالية.

5. لا يجوز استلام الإيرادات العامة إلا بموجب المستندات المحدد نماذجها بموجب التشريعات وهي أما مستند قبض محاسبة/ 37 أ بالنسبة للوحدات الحكومية أو مستند قبض محاسبة / 38 أ بالنسبة لقبض الإيرادات بواسطة الجباة.

6. لا يجوز استلام الإيرادات العامة بواسطة شيكات شخصية ما لم تكن مصدقة من المصرف المسحوبة عليه.

7. ان يتم إيداع كافة المبالغ المستلمة والمتجمعة في صندوق الوحدة

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

الحكومية في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم أو في صباح اليوم التالي حسب تعليمات وزارة المالية.

8. تتولى الوحدة الحكومية متابعة استلام الإيرادات العامة في المواعيد المقررة لذلك، ومقارنة ما تم استلامه منها مع التقديرات المحددة في الموازنة العامة.

### **ثالثاً: طرق تحصيل الإيرادات العامة**

تختلف طرق تحصيل الإيرادات العامة باختلاف نوع الإيراد ووفقاً للتشريع الذي تم بموجبه تحصيل الإيراد ووفقاً للآتي:

**الطريقة الأولى:** تحصيل الإيراد نقداً أو بصك من الشخص المكلف بدفع مبلغ الإيراد كما في:

أ. قيام الهيئة العامة للضرائب بتحصيل مبلغ الضريبة نقداً أو بصك من الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ب. قيام المستشفيات الحكومية بتحصيل أجور الخدمات العلاجية من المرضى نقداً.

**الطريقة الثانية:** استقطاع مبلغ الإيراد من النفقات العامة المتحقق دفعها للغير، كما في:

أ. صرف الرواتب حيث يتم استقطاع مبلغ الضريبة من إجمالي الراتب والمخصصات الممنوحة للموظف.

ب. استقطاع مبلغ الغرامات التي تفرض على المقاول نتيجة إخلاله ببند العقد المبرم معه من مستحقاته التي تقوم الوحدة الحكومية بصرفها له.

**الطريقة الثالثة:** تصفية بعض الأرصدة الدائنة التي مضى عليها أكثر من

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

خمس سنوات ولم يراجع أصحابها لاستلامها، كما في:

أ. المبالغ الظاهرة ضمن ح/ دائنو الرواتب والأجور المعادة التي مضى عليها أكثر من خمس سنوات ولم يراجع أصحابها لاستلامها.

ب. مبالغ الصكوك غير المسحوبة وعدم مطالبة أصحابها بمبلغ هذه الصكوك بعد مضي المدة القانونية.

**الطريقة الرابعة:** تتعلق بإثبات إيرادات المبيعات النفطية في سجلات وحدة إدارة النقد في دائرة المحاسبة في وزارة المالية استناداً إلى كشوفات البنك المركزي وكشوفات شركة توزيع المنتجات النفطية بالمبالغ المستحقة فعلاً ووفقاً للأساس النقدي، وتتميز هذه الطريقة بمحدودية تطبيقها حيث إن تطبيقها ينحصر في وحدة إدارة النقد في دائرة المحاسبة في وزارة المالية وينعدم تطبيقها في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

### رابعاً: المعالجة المحاسبية للإيرادات العامة

على الرغم من أن الأصل في الإيرادات العامة أن طبيعتها تكون دائنة دائماً، إلا أن المعالجة المحاسبية للإيرادات العامة تختلف باختلاف طرق تحصيلها، وسيتم التركيز هنا على المعالجة المحاسبية للإيرادات العامة عند تحصيلها نقداً فقط والمشار إليها سابقاً كذلك لأهمية هذه الطريقة حيث لا تكاد تخلو وحدة حكومية مطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي من اعتمادها.

عند استلام مبلغ الإيراد سواء كان نقداً أو بصك يسجل به القيد الآتي:

×× ح/الصندوق

×× ح/الإيرادات العامة (حسب اسم الحساب وأرقام الدليل

عن استلام مبلغ.... من السيد.... بموجب مستند القبض المرقم.... في // 2015

وبعد ذلك يتم إيداع كافة المبالغ المستلمة والمتجمعة لدى أمين الصندوق في

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

الحساب الجاري للوحدة لدى البنك، ويقوم البنك بتسليم الوحدة الحكومية قسيمة إيداع والتي بموجبها ينظم قيد لإثبات عملية الإيداع وعلى النحو الآتي:

×× ح/البنك

×× ح/الصندوق

عن قيد إيداع للمبالغ المستلمة نقداً بموجب مستند قيد.... في / 2015/

**مثال(1):**

في 6/12/ 2015 استلم أمين الصندوق مبلغ 1450000 دينار عن الضريبة المفروضة على ارباح شركة النور التجارية بموجب مستند قبض 2610 وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك في نفس اليوم.

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لما ورد في أعلاه، علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستثمار	العدد	المادة	النوع	تفاصيل النوع
الضريبة على شركات القطاع الخاص	1	02	01	01	

**الحل:**

2015/12/6 1450000 ح/الصندوق

1450000 ح/الضريبة على شركات القطاع الخاص

عن استلام مبلغ الضريبة من شركة النور التجارية بموجب مستند القبض المرقم

2610

2015/12/6 1450000 ح/البنك

1450000 ح/الصندوق

عن قيد إيداع للمبالغ المستلمة في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك

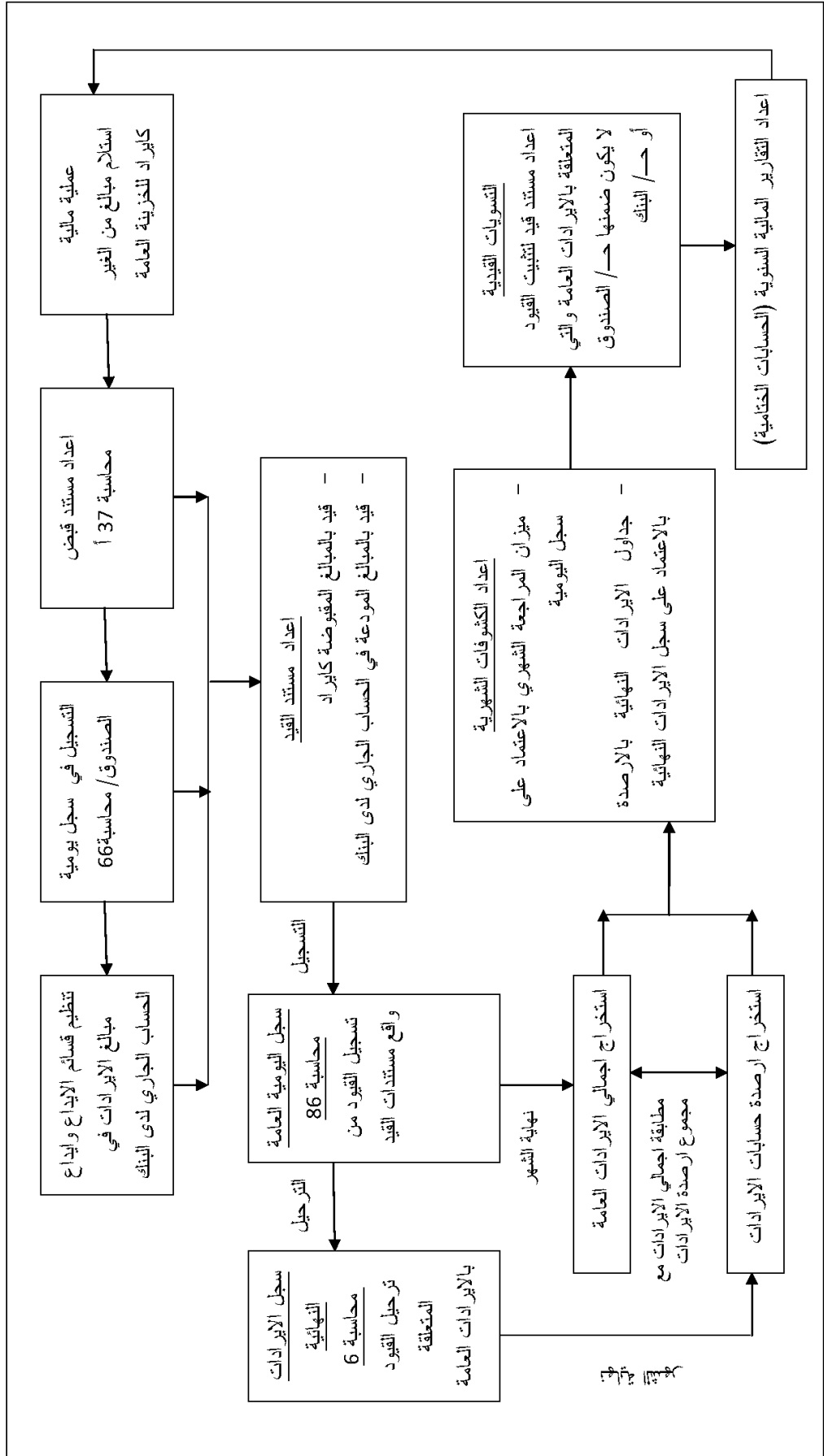
### خامساً: معالجة الإيرادات العامة ضمن الدورة المحاسبية

ان عملية استلام أي مبلغ كإيراد في الوحدات المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي يجب أن يتم إثباته في مجموعة مستندية ودفترية تدرج ضمن مراحل الدورة المحاسبية حتى يصبح بالإمكان توفير المعلومات المتعلقة بالإيرادات العامة في التقارير المالية. ويبين الشكل (13) مراحل معالجة الإيرادات العامة ضمن الدورة المحاسبية.

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة



شكل (13) معالجة الإيرادات العامة ضمن الدورة المحاسبية



والآتي توضيح لكل مرحلة من المراحل الموضحة في الشكل المذكور:-

### 1. إعداد مستند قبض محاسبة 37 أ

ويستخدمه أمين الصندوق لإثبات عملية استلام المبالغ من الغير سواء كانت نقداً أو بصك، ويعد مستند القبض بنسختين وفق النموذج (8) الأولى إلى الشخص المسلم للمبلغ والثانية تبقى في الدفتر الخاص بمستندات القبض لغرض استخدامها في تسجيل قيود قبض الإيرادات في السجلات المحاسبية الخاصة بالوحدة الحكومية.

ويوضح النموذج (8) شكل مستند قبض محاسبة 37 أ.

### نموذج (8)

مستند قبض محاسبة/37أ

محاسبة 37 أ رقم...../ب

وصولات بالمبالغ المستحقة للحكومة

المبالغ		اسم الدائرة.....	
فلس	دينار	التفاصيل	التبويب

وصل من.....

مبلغ فقط .....دينار.....وفلساً

رقم الحساب.....

بتاريخ / / 20

اسم القابض.....

عنوان الوظيفة.....توقيع القابض.....

### 2. التسجيل في سجل يومية الصندوق/ محاسبة 66

ينظم سجل يومية الصندوق بنسختين ويستخدم هذا السجل لتثبيت المبالغ المستلمة من قبل أمين الصندوق نقلاً عن مستندات القبض محاسبة 37 أ التي

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

بموجبها تم استلام المبالغ وحسب تسلسل أرقام تلك المستندات، ويتم قيد المبالغ المقبوضة في حقل المقبوضات سواء كانت المبالغ نقدية أو بصكوك، ويتم بعد ذلك جمع المبالغ المقبوضة وإيداعها في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك وإدراجها ضمن حقل الإيداعات، ثم بعد ذلك يتم استخراج مجموع المقبوضات والتي يجب أن تساوي مجموع الإيداعات.

فضلاً عن ماسبق فإن هناك نموذج آخر لسجل يومية الصندوق هو سجل يومية الصندوق / محاسبة 81 يتضمن بيانات أكثر تفصيلاً حول الإيرادات، ويستخدم في الوحدات التي يكون لديها أنواع متعددة من الإيرادات مثل الهيئة العامة للضرائب.

ويبين النموذجين (9)، (10) صفحة من سجل يومية الصندوق / محاسبة 66 و صفحة من سجل يومية الصندوق/ محاسبة 81.

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة





### 3. تنظيم مستند قيد

يتم تنظيم قيدين ضمن مستند القيد، القيد الأول يتعلق بمبالغ الإيرادات المقبوضة استناداً لما ظهر في النسخة الأولى من سجل يومية الصندوق، والقيد الثاني يتعلق بالمبالغ المودعة في الحساب الجاري لدى البنك استناداً إلى قسائم الإيداع المصرفية الموثقة لعملية إيداع المبالغ في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك.

### 4. التسجيل في سجل اليومية العامة / محاسبة 86

استناداً لما ظهر في مستندات القيد من قيود تتعلق بالمبالغ المحصلة كإيرادات أو قيود تتعلق بإيداع المبالغ في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك يتم التسجيل لهذه القيود في سجل اليومية العامة وبأسلوب مشابه لما سبق الإشارة إليه عند شرح النفقات العامة.

### 5. الترحيل إلى سجل الإيرادات النهائية / محاسبة 6

يستخدم هذا السجل لغرض ترحيل مبالغ الإيرادات العامة المحصلة بالاعتماد على القيود الظاهرة في مستندات القيد، ويخصص صفحة واحدة لكل حساب عند مستوى المادة الواحدة التابعة للحساب الرئيسي المتمثل بالعدد (وفق التبويب الاقتصادي والنوعي للإيرادات العامة).

وكما موضح في النموذج (11) فإن الصفحة الواحدة من سجل الإيرادات النهائية / محاسبة 6 تتكون من عدة حقول حيث يخصص حقل لترحيل مبالغ كل حساب عند مستوى المادة وحقل لكل حساب عند مستوى النوع، فضلاً عن حقول أخرى يدون فيها تفاصيل المستند الذي ظهر فيه قيد الإيراد وبعض البيانات الأخرى.

يلاحظ ان هذا السجل يمثل الجانب الدائن فقط من سجل الأستاذ (على اعتبار



## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

أن الإيرادات العامة ذات طبيعة دائنة)، وفي حالة ظهور الإيرادات في الجانب المدين من القيد (كما في حالة تصحيح الأخطاء) فإنها ترحل إلى هذا السجل بالحبر الأحمر مع وضع المبلغ بين قوسين للدلالة على أن الإيراد ظهر في الجانب المدين من القيد.



## 6. الترصيد والمطابقة

في نهاية كل شهر، وبعد إكمال تسجيل وترحيل جميع القيود المحاسبية المتعلقة بالإيرادات العامة إلى السجلات المحاسبية، يقوم المحاسب باستخراج الأرصدة والمطابقة من خلال الخطوات الآتية:

### أ. بالنسبة لسجل اليومية العامة/ محاسبة 86

كما سبق الإشارة إليه ضمن الفصل الخاص بالنفقات العامة، يتم استخراج مجموع الحقول المخصصة لجميع الحسابات وبجانبها المدين والدائن ومن بين ذلك الحقل المخصص للإيرادات العامة.

### ب. بالنسبة لسجل الإيرادات النهائية / محاسبة 6

يقفل سجل الإيرادات في نهاية كل شهر وذلك بجمع حقوله، حيث يتم استخراج رصيد الحساب عند مستوى كل مادة ضمن العدد الواحد لكل صفحة من صفحات السجل عن طريق تجميع المبالغ الظاهرة في الحقل المخصص للمادة، وكذلك استخراج أرصدة الحسابات الواردة ضمن مستوى الأنواع وذلك بتجميع المبالغ الظاهرة في الحقول المخصصة لهذه الحسابات مع مراعاة تنزيل مبلغ أي إيراد مثبت بالقلم الأحمر وبين قوسين والناتج عن مبالغ التسويات القيدية وتصحيح الأخطاء التي ظهر الإيراد فيها في الجانب المدين من القيد.

ومن ثم استخراج رصيد الحساب عند مستوى كل عدد وذلك بجمع أرصدة الحسابات لكل مادة من المواد التابعة للعدد الواحد.

وبجمع أرصدة الحسابات الرئيسية (أي الأعداد) يتم الوصول إلى إجمالي الإيرادات العامة وفقاً لسجل الإيرادات النهائية / محاسبة 6.

بمعنى آخر، فإن الخطوة الأولى تتضمن ايجاد الآتي:

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

رصيد كل حساب عند مستوى المادة (لكل) = مجموع أرصدة حسابات الإيرادات الواردة  
صفحة من صفحات سجل الإيرادات النهائية) ضمن الأنواع التابعة لتلك المادة

الخطوة الثانية تتمثل باستخراج رصيد الإيرادات لكل حساب إجمالي من حسابات الإيرادات (أي العدد الواحد) عن طريق تجميع أرصدة الحسابات عند مستوى المواد الموزعة بين الصفحات المختلفة لسجل الإيرادات النهائية من خلال الآتي:

رصيد كل حساب إجمالي من = مجموع أرصدة حسابات الإيرادات الواردة ضمن المواد  
حسابات الإيرادات (العدد) التابعة لذلك العدد

أما الخطوة الثالثة فإنها تتمثل باستخراج رصيد الإيرادات العامة المستلمة من قبل الوحدة الحكومية عن طريق تجميع أرصدة الحسابات الرئيسية (الأعداد)،

رصيد الإيرادات العامة (المستلمة من قبل الوحدة الحكومية)	رصيد الحساب الرئيسي للعدد الأول	+	رصيد الحساب الرئيسي للعدد الثاني	+	.....	+	رصيد الحساب الرئيسي للعدد الثامن
---	---------------------------------	---	----------------------------------	---	-------	---	----------------------------------

أي أن:

### ج. المطابقة بين سجل اليومية / محاسبة 86 وسجل الإيرادات النهائية /

#### محاسبة 6

حيث إن مجموع الإيرادات العامة الظاهرة في حقل الإيراد النهائي في سجل اليومية العامة يجب أن يساوي رصيد الإيرادات العامة المستلمة من قبل الوحدة الحكومية والنتائج من تجميع الأرصدة الظاهرة في صفحات سجل الإيرادات النهائية.

### 7. إعداد الكشوفات الشهرية

تتضمن الكشوفات الشهرية إعداد ميزان المراجعة الشهري الذي يعد بطريقة المجاميع ويكون شاملاً لجميع الحسابات الواردة في سجل اليومية العامة، ويرفق به جداول ملحقه لجميع الحسابات الواردة في ميزان المراجعة، ومن بين ذلك جدول الإيرادات النهائية على الموازنة الجارية/ محاسبة 43هـ التي تعد وفق النموذج (12). وتظهر هذه الجداول مجموع المبالغ المقبوضة إيراداً للخزينة العامة مصنفة حسب العدد والمادة والنوع.

### نموذج (12)

#### جدول الإيرادات النهائية على الموازنة الجارية

خاص بالحاسبة				الباب: القسم: الفرع: المحافظة: الدائرة:	خاص بالحاسبة				محاسبة 43 هـ
									الخبزينة:
									السنة:
									الشهر:
									نوع الاستثمار:
								مجموع الاستثمار:	

مجموع التدقيق:

#### جدول الإيرادات النهائية على الموازنة الجارية

المجموع	الإيرادات للشهر الحالي		الإيرادات إلى نهاية الشهر السابق		اسم الحساب	رقم	المادة	العدد
	دينار	فلس	دينار	فلس				


### 8. التسويات القيدية

تتم التسويات القيدية بموجب مستند قيد وبعض هذه التسويات لا يحتمل تأجيلها إلى نهاية السنة بل يستلزم إجراؤها خلال السنة المالية كما في حالة تصحيح الأخطاء المتعلقة بالإيرادات العامة، والبعض الآخر من التسويات القيدية يتوجب إجراؤها في نهاية السنة المالية كما في حالة تصفية أرصدة ح/ دائنو الرواتب والأجور المعادة التي مضى عليها أكثر من خمس سنوات ولم يراجع أصحابها لاستلامها.

### 9. الحسابات الختامية

تدرج الإيرادات العامة في نهاية السنة المالية ضمن جداول الإيرادات النهائية/ محاسبة 43 هـ التي تتضمن إجمالي الإيرادات العامة المستلمة من قبل الخزينة العامة عن سنة مالية كاملة، وكذلك ضمن قائمة «حساب تنفيذ الموازنة» التي سبق الإشارة إليها ضمن الفصل الخاص بالنفقات العامة.

### مثال (2):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في دائرة التسجيل العقاري ليوم

2015/1/5:

1. استلم أمين الصندوق مبلغ 5000 دينار من الموظف محمد عن رسم

تجديد الهوية بموجب مستند قبض 320.

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

2. استلم أمين الصندوق مبلغ 350000 دينار من السيد حميد عن قيمة استمارة شروط المناقصة التي سبق وان أعلنت عنها الدائرة بموجب مستند قبض 321.

3. استلم أمين الصندوق مبلغ 5000 دينار من الموظف نبيل عن رسم تجديد الهوية بموجب مستند قبض 322.

4. استلم أمين الصندوق مبلغ 450000 دينار من المقاول ناجي عن الغرامة الإدارية المترتبة بذمته بموجب مستند قبض 323.

5. إيداع المبالغ المستلمة ليوم 1/5 في الحساب الجاري لدى البنك بموجب مستند قيد 3.

### المطلوب:

1. تصوير صفحة في سجل يومية الصندوق/ محاسبة 66 وتثبيت المبالغ المستلمة ليوم 1/5 من قبل أمين الصندوق وكذلك المودعة في الحساب الجاري لدى البنك في هذه الصفحة.

2. توضيح القيود المحاسبية الخاصة بما ورد في أعلاه كما ظهرت في مستند قيد 2 الخاص بالمبالغ المستلمة والظاهرة في سجل يومية الصندوق / محاسبة 66 ومستند قيد 3 الخاص بالمبالغ المودعة في الحساب الجاري لدى البنك .

3. تصوير صفحة في سجل اليومية العامة/ محاسبة 86 وتسجيل القيود المحاسبية في هذه الصفحة مع إيجاد المجاميع.

4. الترحيل إلى سجل الإيرادات النهائية/ محاسبة 6 لإيرادات العدد الرابع والعدد الثامن مع إيجاد الأرصدة.

5. إجراء المطابقة بين سجل اليومية العامة وسجل الإيرادات النهائية /



محاسبة 6.

6. إعداد جدول الإيرادات النهائية الذي سيرفق مع ميزان المراجعة الشهري في ضوء معطيات السؤال.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع	العدد	المادة	النوع	تفاصيل النوع
رسوم الهويات وتجديدها	1	04	08	03		
الاستثمارات ذات الثمن	1	08	02	10	06	
الغرامات الإدارية من المخلين بالتزاماتهم	1	08	02	08	06	

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة



الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

**حل المطلوب (2)**

مستند قيد

رقم المستند 2  
التاريخ 5 / 1 / 2015

أسم الدائرة  
رقم الجلد

نصادق على قيد مبلغ وقدره ( 810000 ) ديناراً

فقط ( ثمان مئة وعشرة آلاف دينار ) لا غيره

وحسب التبويب المبين في أدناه : وحسب التفاصيل

التفاصيل	صفحة الأستاذ	التبويب					دائن		مدين	
		نفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد	نوع الاستمارة	دينار	فلس	دينار	فلس
ح/الصندوق								810000	-	
ح/ رسوم الهويات وتجديدها			03	08	04	1	10000	-		
ح/ الاستثمارات ذات الثمن		06	10	02	08	1	350000	-		
ح/ الغرامات الإدارية من المخلفين بالتزاماتهم عن قيد بالمبالغ المستلمة من قبل أمين الصندوق		06	08	02	08	1	450000	-		
المجموع/ فقط ثمان مئة وعشرة آلاف دينار							810000	-	810000	-

عدد المرفقات

المدير العام

هيئة التدقيق

المحاسب

/ / بتاريخ	سجل في اليومية العامة إزاء التسلسل
------------	------------------------------------

مسؤول السجلات







**حل المطلوب (5)**

حيث إن مجموع الإيرادات العامة الظاهرة في حقل الإيراد النهائي في سجل اليومية العامة يجب أن يساوي رصيد الإيرادات العامة بموجب سجل الإيرادات النهائية/ محاسبة وكالاتي.

مجموع الإيرادات العامة	=	رصيد الإيرادات العامة المستلمة والناج من تجميع
الظاهرة في حقل الإيراد النهائي		الأرصدة الظاهرة في صفحات سجل الإيرادات
في سجل اليومية العامة		النهائية
810000 دينار	=	العدد (04) المادة (08) + العدد (08) المادة (02)
810000 دينار	=	10000 دينار + 800000 دينار
<u>810000 دينار</u>	=	<u>810000 دينار</u>



الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

**حل المطلوب (6)**

خاص بالحاسبة			

الباب:  
القسم:  
الفرع:  
المحافظة:  
الدائرة:  
مجموع  
التدقيق:

خاص بالحاسبة			

محاسبة 43 هـ  
الخزينة:  
السنة: 2015  
الشهر: كانون الثاني  
نوع الاستثمار:  
مجموع الاستثمار:

جدول الإيرادات النهائية على الموازنة الجارية

المجموع	الإيرادات للشهر الحالي		الإيرادات إلى نهاية الشهر السابق		اسم الحساب	تفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد
	دينار	فلس	دينار	فلس					
10000		10000	-		الرسوم				04
10000		10000	-		الرسوم المتنوعة			08	04
10000		10000	-		رسوم الهويات وتجديدها		03	08	04
800000		800000	-		الإيرادات الأخرى				08
800000		800000	-		الأجور الحكومية عن خدمات الدوائر للغير			02	08
450000		450000	-		الإيرادات غير المصنفة (الغرامات، العقوبات، والمصادرات)		08	02	08
450000		450000	-		الغرامات الإدارية من المخلين بالتزاماتهم	06	08	02	08
350000		350000	-		بيع لوازم وتجهيزات		10	02	08
350000		350000	-		الاستثمارات ذات الثمن	06	10	02	08

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

<u>810000</u>		<u>810000</u>	-			مجموع الإيرادات			
---------------	--	---------------	---	--	--	-----------------	--	--	--

**مثال (3):**

إذا علمت أن رصيد ح/ دائنو الرواتب والأجور المعادة كان دائن بمبلغ 9643000 دينار عن الرواتب والأجور المدورة من 2010/12/31 والتي لم يراجع أصحابها لاستلامها.

**المطلوب:**

وضح القيد المحاسبي الواجب تسجيله في 2015/12/31.

**الحل:**

طالما ان المبالغ الظاهرة في ح/ دائنو الرواتب والأجور المعادة قد مضى عليها أكثر من خمس سنوات ولم يراجع أصحابها لاستلام المبلغ، عليه يتم تصفية الأرصدة الدائنة لهذا الحساب وتحويلها إلى إيراد نهائي للخزينة العامة. لذا فإن القيد المحاسبي سيكون بالشكل الآتي:

**سجلات عام 2015**

2015/12/31 9643000 ح/دائنو الرواتب والأجور المعادة

9643000 ح/الرواتب والمكافآت المعادة إلى الخزينة

عن قيد تسوية لإلغاء الرواتب والأجور المعادة التي مضى عليها أكثر من خمس سنوات بموجب مستند

**سادساً: التسويات القيدية وتصحيح الأخطاء**

سيتم التطرق لبعض الأخطاء التي قد تحدث أثناء تحصيل الإيرادات العامة وإثباتها في السجلات المحاسبية الخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، مع مناقشة كيفية تصحيح كل خطأ في حال اكتشافه خلال نفس السنة المالية

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

التي حدث فيها الخطأ أو خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية لسنة حدوث الخطأ أو بعد انتهاء مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ وكالاتي:

### 1. إظهار قيد الإيراد في السجلات بصورة مكررة

قد يقوم المحاسب بتسجيل القيد المحاسبي من المستند الخاص بتحصيل الإيراد في السجلات المحاسبية مرتين سهواً، وبالتالي يصبح القيد الظاهر في السجلات بصورة مكررة أمر واقع لا يمكن إلغائه إلا من خلال تصحيح الخطأ بتنظيم قيد محاسبي يجعل بموجبه اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي للإيراد المسجل بصورة مكررة مديناً وحساب الصندوق دائناً بنفس مبلغ القيد المكرر.

### مثال(4):

في 2015/1/5 استلم أمين الصندوق مبلغ 20700 دينار عن رسم الطابع المترتب بذمة المقاول ماجد بموجب مستند قبض 6370 وعند التسجيل في سجل اليومية والترحيل إلى سجل الأستاذ ظهر القيد بصورة مكررة وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه كما ظهرت في سجلات الوحدة الحكومية والترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الصندوق فقط مع إيجاد الرصيد علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي.

اسم الحساب	نوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع	تفاصيل النوع
رسوم الطوابع المالية	1	04	01	01	

2. بافتراض انه في 2015/1/29 اكتشفت لجنة جرد الصندوق الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/1/5 وطالبت المحاسب بتصحيح الخطأ وتم ذلك في نفس اليوم، فما هي الإجراءات الواجب إتباعها لتصحيح الخطأ وضح ذلك مع الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الصندوق فقط بعد إكمال تصحيح الخطأ الحاصل في يوم 2015/1/5 مع إيجاد الرصيد الجديد.

**الحل:**

**المطلوب (1)**

20700 حـ/الصندوق	2015/1/5
20700 حـ/رسوم الطابع المالية (1) (04) (01) (01)	
<u>عن استلام رسم الطابع من المقاول ماجد بموجب مستند قبض 6370</u>	
20700 حـ/الصندوق	2015/1/5
20700 حـ/رسوم الطابع المالية (1) (04) (01) (01)	
<u>عن استلام رسم الطابع من المقاول ماجد بموجب مستند قبض 6370</u>	
20700 حـ/البنك	2015/1/5
20700 حـ/الصندوق	
<u>إيداع المبالغ المستلمة في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك بموجب مستند</u>	
قيد	

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

ح/ الصندوق	
20700 ح/رسوم الطوابع المالية (1)(04) (01) (01)	20700 ح/البنك 1/5
20700 ح/رسوم الطوابع المالية (1)(04) (01) (01)	20700 الرصيد
	1/5
	1/5
<u>41400</u>	<u>41400</u>

20700 الرصيد

**المطلوب (2)**

أ. تحديد نوع الخطأ: التكرار في تسجيل القيد المحاسبي في السجلات المحاسبية.

ب. تسجيل قيد لتصحيح الخطأ.

2015/1/29 20700 ح/رسوم الطوابع المالية (1) (04) (01) (01)

20700 ح/الصندوق

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/1/5 بموجب مستند قيد

الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الصندوق بعد إكمال تصحيح الخطأ الحاصل ليوم 2015/1/5 مع إيجاد الرصيد الجديد.

ح/ الصندوق	
20700 ح/رسوم الطوابع المالية	1/5 ح/البنك 20700
(1)(04) (01) (01)	20700 ح/رسوم الطوابع المالية 1/29
20700 ح/رسوم الطوابع المالية	(1)(04) (01) (01)
(1)(04) (01) (01)	

الرصيد = صفر

يلاحظ أن تاريخ اكتشاف هذا النوع من الأخطاء لا يتجاوز نهاية الشهر الذي حدث فيه الخطأ وذلك لأنه في نهاية الشهر عند استخراج الأرصدة وإعداد ميزان المراجعة الشهري سيظهر رصيد ح/الصندوق لا يساوي صفر وهذا مخالف لتعليمات وزارة المالية التي تؤكد على إيداع المبالغ المستلمة في الحساب الجاري لدى البنك، فضلاً عن إجراء الجرد المفاجئ للصندوق ومطابقة ما موجود من مبالغ في الصندوق مع الرصيد الدفترية، وبالتالي لا بد من التحري عن سبب ذلك واكتشاف الخطأ وتصحيحه قبل إعداد ميزان المراجعة الشهري بشكله النهائي.

## 2. الخطأ في التبويب

عند تنظيم مستند القيد الخاص بالإيرادات المحصلة من الوحدة الحكومية، فقد يحدث خطأ في التبويب، أي خطأ في اسم الحساب بحيث يظهر الإيراد في القيد المحاسبي باسم حساب يختلف عن اسم الحساب الصحيح الخاص بالإيراد المحصل. ومن الممكن أن يكتشف الخطأ الحاصل وفقاً لأحد الاحتمالات الآتية:

**الاحتمال الأول: اكتشاف الخطأ قبل نهاية السنة المالية أي قبل 12/31 من**

**السنة التي حدث فيها الخطأ**

وعندها يتم تصحيح الخطأ في التبويب من خلال تسوية قيدية يجعل بموجبها اسم الحساب الخطأ وأرقام الدليل المحاسبي الخاص به مديناً واسم الحساب الصحيح مع أرقام الدليل المحاسبي الخاص به دائناً بنفس مبلغ الإيراد المحصل.

**الاحتمال الثاني: اكتشاف الخطأ ضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية**

**للسنة التي حدث فيها الخطأ**

إذ أن تصحيح الخطأ لا يختلف عما ورد في الاحتمال الأول لأن سجلات

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

السنة التي حدث فيها الخطأ ما تزال مفتوحة وان تصحيح الخطأ يتطلب تسوية قيدية لا يكون ضمنها ح/البنك أو ح/الصندوق.

**الاحتمال الثالث: اكتشاف الخطأ بعد انتهاء مرحلة الحسابات الختامية للسنة التي حدث فيها الخطأ**

عندها تكون سجلات السنة التي حدث فيها الخطأ قد أغلقت بالكامل، كما أنه لا يجوز التأثير على إيرادات السنة التي أكتشف فيها الخطأ على حساب خطأ حدث في سنة أو سنوات سابقة، وذلك لأنه وفقاً لقاعدة سنوية الموازنة فإن لكل سنة مالية إيراداتها الخاصة بها وتعين بقانون موازنة يحدد للسنة المختصة.

### **مثال (5):**

في 2015/7/2 استلم أمين الصندوق في مستشفى النعمان مبلغ 52500 دينار عن أجور التحليل الخاصة بالمريض امجد بموجب مستند القبض المرقم 532 وقد سجل المبلغ على حساب رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية بالخطأ، وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

### **المطلوب:**

1. تسجيل القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه كما ظهرت في سجلات مستشفى النعمان.

2. بافتراض أنه في 2015/10/16 اكتشف المدقق الخطأ الحاصل 2015/7/2 وطالب باتخاذ ما يلزم لتصحيح الخطأ، ما هي الإجراءات المحاسبية الواجب إتباعها لتصحيح الخطأ؟

3. بافتراض أنه في 2016/1/28 تم اكتشاف الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/7/2 وأتخذ ما يلزم لتصحيح الخطأ، وضح الإجراءات المحاسبية الخاصة بذلك.

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

4. بافتراض أنه في 2016/5/17 تم اكتشاف الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/7/2، ما هي الإجراءات التي سوف تتبعها لتصحيح الخطأ؟

إذا علمت إن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع ع	تفاصيل النوع
رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية	1	04	05	01	
أجور التحليل والفحوص المختبرية والاشعة	1	08	02	01	01

الحل:

(1) المطلوب

2015/7/2 52500د/الصندوق

52500د/رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية (1)(04)(05)(01)

عن استلام أجور التحليل الخاصة بالمريض امجد بموجب مستند قبض

2015/7/2 52500د/البنك

52500د/الصندوق

قيد إيداع للمبالغ المستلمة في الحساب الجاري لدى البنك بموجب مستند قيد

(2) المطلوب

أ. تحديد نوع الخطأ: خطأ في التبويب

ب. تثبيت قيد ضمن مستند القيد لتصحيح الخطأ بالشكل الآتي:

2015/10/16 52500د/رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية (1)(04)(05)(01)

52500د/أجور التحليل والفحوص المختبرية



عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/7/2 بموجب مستند

قيد

### المطلوب (3)

أ. تحديد نوع الخطأ: خطأ في التبويب

ب. تسجيل قيد تصحيح: بتاريخ 2016/1/28 فإن سجلات عام 2015 مازالت مفتوحة (مرحلة إعداد الحسابات الختامية) لذا يتم الرجوع إلى سجلات عام 2015 وتسجيل قيد لتصحيح الخطأ وفقاً للآتي:

2015/12/31 52500 حـ/رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية (1)(04)(05)(01)

52500 حـ/أجور التحليل والفحوص المختبرية

عن تصحيح الخطأ الحاصل بتاريخ 2015/7/2 بموجب مستند قيد

### المطلوب (4)

أ. تحديد نوع الخطأ: خطأ في التبويب

ب. تسجيل قيد تصحيح

في 2016/5/17 سجلات عام 2015 قد أغلقت بالكامل وتم إنجاز الحسابات الختامية الخاصة بها.

وضمن سجلات عام 2016 لا يسجل قيد لأن إيرادات سنة 2015 انتهت بنهاية سنة 2015 ولا يمكن تحميل إيرادات سنة 2016 بأي خطأ حدث سنة 2015 وذلك وفقاً لقاعدة سنوية الموازنة حيث إن لكل سنة إيراداتها الخاصة بها.

### 3. استلام الإيرادات بصورة زائدة

عند استلام أي مبلغ يدخل ضمن نطاق الإيرادات العامة فإن المبلغ المستلم

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

سيصبح إيراداً لصالح الخزينة العامة وليس للوحدة الحكومية، وفي حال أُكتشف لاحقاً أن هناك زيادة في مبلغ الإيراد المستلم عندها يتعذر إعادته إلا بعد تحقق احد الشرطين الآتيين:

أ. استحصال موافقة وزير المالية على إعادة مبلغ الإيراد المستلم بصورة زائدة ككل أو جزء منه.

ب. أو صدور قرار من المحكمة يقضي بإعادة المبلغ المستلم بصورة زائدة ككل أو جزء منه.

وبعد تحقق احد هاتين الشرطين واستلام المحاسب لما يؤيد ذلك تبدأ إجراءات إعادة المبلغ المستلم بصورة زائدة وفقاً لأحد الاحتمالات الآتية:

الاحتمال الأول: إعادة مبلغ الإيراد المستلم بصورة زائدة والذي تقرر إعادته في ضوء تحقق أحد الشرطين المذكورين اعلاه خلال نفس السنة التي أُستلم خلالها الإيراد، وعندها ستكون الإجراءات المحاسبية بالشكل الآتي:

1. حساب مقدار المبلغ الذي تقرر إعادته (أي الفرق) وفقاً للآتي:

$$\text{مقدار المبلغ الذي تقرر إعادته (الفرق)} = \text{مبلغ الإيراد المستلم} - \text{مقدار المبلغ الذي تقرر اعتباره كإيراد للخزينة فعلاً}$$

2. تسجيل قيد تسوية بمقدار المبلغ الذي تقرر إعادته بالشكل الآتي:

×× ح/الإيرادات العامة (حسب اسم الحساب وأرقام الدليل المحاسبي الخاص

×× ح/معالجة الزيادة في الإيرادات

عن قيد تسوية بالمبلغ الذي تقرر إعادته بموجب مستند قيد

3. تنظيم مستند صرف وصك بالمبلغ الذي تقرر إعادته وتثبيت القيد الآتي:

×× ح/معالجة الزيادة في الإيرادات

×× ح/البنك

عن إعادة المبلغ المستلم بصورة زائدة بموجب مستند صرف  
وبصك

ويمثل حساب معالجة الزيادة في الإيرادات حساب وسيط طبيعته دائن يتوسط هذا الحساب بين عملية تخفيض الإيراد الذي حصلت الموافقة على إعادته وتثبيته كدين بذمة الوحدة الحكومية تجاه الشخص المسدد لمبلغ الإيراد وبين صرف المبلغ لإعادته بموجب مستند صرف وبصك.

**الاحتمال الثاني: إعادة مبلغ الإيراد المستلم بصورة زائدة والذي تقرر إعادته بعد تحقق أحد الشرطين المذكورين خلال مرحلة الحسابات الختامية للسنة التي استلم خلالها الإيراد.**

لا تختلف الإجراءات المحاسبية اللازمة لإعادة مبلغ الإيراد المستلم بصورة زائدة خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية (أي خلال شهر كانون الثاني من السنة المالية اللاحقة لسنة استلام الإيراد) عن الإجراءات اللازمة لإعادة المبلغ خلال نفس السنة المالية التي استلم خلالها الإيراد والمشار إليها في أعلاه، سوى ان عملية إعادة المبلغ المستلم بصورة زائدة بموجب مستند صرف وبصك تتم في سجلات السنة الجديدة وليست سجلات السنة المنتهية.

**الاحتمال الثالث: إعادة مبلغ الإيراد المستلم بصورة زائدة والذي تقرر إعادته نتيجة تحقق أحد الشرطين المذكورين بعد انتهاء السنة المالية وانتهاء مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة التي أستلم خلالها الإيراد.**

وعندها يتعذر الرجوع إلى إيرادات السنة التي استلم خلالها الإيراد وتخفيضها بالمبلغ الذي تقرر إعادته لأن سجلات تلك السنة تكون قد أغلقت وتم إنجاز الحسابات الختامية الخاصة بها، فبدلاً من تخفيض إيرادات السنة الجديدة

## الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

بمقدار المبلغ الذي تقرر إعادته، يتم تحميل نفقات السنة الجديدة بالمبلغ وإظهاره ضمن حساب رديات مختلفة، وعلى هذا الأساس تنتقي الحاجة إلى توسيط حساب معالجة الزيادة في الإيرادات ويتم إعادة المبلغ مباشرة من حساب رديات مختلفة.

### مثال(6):

1. بتاريخ 2015/3/15 استلم أمين الصندوق مبلغ 945000 دينار من شركة الواحة الصناعية /قطاع خاص عن ضريبة الدخل المفروضة على أرباح الشركة بموجب مستند القبض المرقم 2207 وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

2. بتاريخ 2015/3/29 اعترضت شركة الواحة الصناعية على ضريبة الدخل المفروضة عليها.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه.
2. بافتراض انه بتاريخ 2015/11/22 صدر قرار من المحكمة يقضي بإعادة مبلغ الإيراد المستلم من شركة الواحة الصناعية بتاريخ 2015/3/15 لكون الشركة معفية من ضريبة الدخل وتم إجراء التسوية القيدية وإعادة المبلغ بموجب مستند صرف وبصك، ما هي الإجراءات المحاسبية اللازمة لهذه الحالة؟
3. بافتراض أنه في 2016/1/27 صدر قرار من المحكمة يقضي بإعادة مبلغ 300000 دينار إلى شركة الواحة من مبلغ الإيراد المستلم من هذه الشركة بتاريخ 2015/3/15، ما هي الإجراءات المحاسبية اللازمة لإعادة المبلغ الى الشركة؟

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

4. بافتراض انه بتاريخ 2016/6/20 صدر قرار من المحكمة يقضي بأن مبلغ الإيراد المتحقق عن الضريبة المفروضة على شركة الواحة والمسدد من قبلها بتاريخ 2015/3/15 يبلغ 500000 دينار، وضح الإجراءات اللازمة لإعادة المبلغ الى الشركة.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

الإيرادات العامة						
تفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد	نوع الاستثمار	اسم الحساب	
	01	01	02	1	الضريبة على شركات القطاع الخاص	
النفقات العامة						
تفاصيل النوع	النوع	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار	اسم الحساب
	06	04	06	01	2	رديات مختلفة

الحل:

المطلوب (1)

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

2015/3/15 .1	945000د/الصندوق			
القطاع	945000د/الضريبة	على	شركات	
	عن استلام ضريبة الدخل من شركة الواحة الصناعية بموجب مستند قبض			
2015/3/15	945000د/البنك			
	945000د/الصندوق			
	قيد إيداع المبالغ المستلمة في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك بموجب مستند			
				قيد

2. 2015/3/29 لا يسجل قيد

السبب لأن الإيرادات المستلمة ستؤول إلى الخزينة العامة ولا يمكن بأي حال من الأحوال إعادة مبلغ الإيراد المستلم إلا بعد تحقيق احد الشرطين الآتيين:

1. حصول موافقة وزير المالية على إعادة مبلغ الإيراد ككل أو جزء منه.
2. أو صدور قرار من المحكمة يقضي بإعادة كل أو جزء من مبلغ الإيراد. وبعد تحقق احد هذين الشرطين يتم إعادته.

**المطلوب (2)**

أ. المبلغ الذي سيعاد إلى الشركة (كل المبلغ) = 945000 دينار  
ب. تسجيل قيد تسوية بالمبلغ الذي سيعاد وفقاً للآتي:

2015/11/22	945000د/الضريبة	على	شركات	القطاع الخاص
	945000د/معالجة الزيادة	في	الإيرادات	(شركة الواحة)
	عن تسوية قيدية بمبلغ الإيراد الذي قررت المحكمة إعادته إلى شركة الواحة بموجب مستند قيد			
	ج. إعادة المبلغ بموجب مستند صرف وبصك:			

2015/11/22 945000/د/معالجة الزيادة في الإيرادات (شركة الواحة)  
945000/د/البنك

عن إعادة مبلغ الإيراد إلى شركة الواحة بموجب مستند صرف

وبصك

### المطلوب (3)

أ. المبلغ الذي سيعاد إلى الشركة = 300000 دينار.

ب. تسجيل قيد تسوية بالمبلغ الذي تقرر إعادته ضمن سجلات عام 2015  
(أي ضمن مرحلة إعداد الحسابات الختامية) بالشكل الآتي:

2015/12/31 300000/د/الضريبة على شركات القطاع الخاص  
300000/د/معالجة الزيادة في الإيرادات (شركة الواحة)

عن تسوية قيدية بالمبلغ الذي قررت المحكمة اعادته إلى شركة الواحة بموجب

مستند قيد

ج. إعادة المبلغ بموجب مستند صرف وبصك (ضمن سجلات عام 2016)

2016/1/27 300000/د/معالجة الزيادة في الإيرادات (شركة الواحة)  
300000/د/البنك

عن إعادة مبلغ الإيراد إلى شركة الواحة بموجب مستند صرف

وبصك

### المطلوب (4)

أ. حساب المبلغ الذي تقرر إعادته (الفرق) من خلال الآتي

المبلغ الذي تقرر إعادته = 945000 - 500000 = 445000 دينار

ب. تسجيل قيد لاعادة مبلغ الإيراد المستلم بصورة زائدة والذي حصلت

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

الموافقة على إعادته (ضمن سجلات عام 2016):

2016/6/20 445000-د/رديات مختلفة(2)(01)(06)(04)(06)

445000-د/البنك

عن إعادة جزء من مبلغ الإيراد إلى شركة الواحة بموجب مستند صرف

وبصك



## أسئلة الفصل التاسع

**السؤال الأول:** ما المقصود بالإيرادات العامة؟ وضح ذلك مع تحديد أهم المزايا التي تميّزها عن الإيرادات المتحققة في الوحدات الهادفة الربح.

**السؤال الثاني:** هل يحق للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التصرف بالإيرادات المستلمة من قبلها؟ ولماذا؟ ناقش ذلك مع توضيح كيفية معالجة حالة استلام الإيرادات ويتضح فيما بعد إن المبلغ المستلم أكبر من المبلغ الواجب استلامه.

**السؤال الثالث:** عدد فقط:

أ. الأنواع الرئيسية للإيرادات العامة.

ب. المجموعة المستندية والدفترية التي يتم إثبات الإيرادات العامة ضمنها.

**السؤال الرابع:**

وضح ما إذا كانت الوحدات الحكومية مخرية باستلام الإيرادات العامة كيفما تشاء؟ أم أنها مسيرة وفق شروط تحدد مسار عملية استلام الإيرادات العامة؟

**السؤال الخامس:** عدد طرق تحصيل الإيرادات العامة مع توضيح كل طريقة.

**السؤال السادس:** ما الفرق بين سجل يومية الصندوق محاسبة 66 وسجل الإيرادات النهائية محاسبة 6.

**السؤال السابع:**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في إحدى المستشفيات الحكومية خلال شهر كانون الأول 2015:

1. بتاريخ 12/2 استلم أمين الصندوق مبلغ 2000 دينار عن رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك.
2. بتاريخ 12/6 استلم أمين الصندوق مبلغ 15000 دينار عن أجور التحليل الخاصة بأحد المرضى.
3. في نفس اليوم استلم أمين الصندوق مبلغ 150000 دينار عن إيرادات الحضانة التابعة للمستشفى من ثلاث موظفين وتم إيداع المبالغ المتجمعة ليوم 12/6 في الحساب الجاري لدى البنك.
4. بتاريخ 12/9 استلم أمين الصندوق مبلغ 10500 دينار عن إجراء أشعة لأحد المرضى كما استلم مبلغ 25000 دينار عن إجراء مفراس لأحد المرضى وتم إيداع جميع المبالغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.
5. بتاريخ 12/15 استلم أمين الصندوق مبلغ 35000 دينار عن مبيعات الأدوية وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

**المطلوب:**

تنبيت القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه.

**السؤال الثامن:**

الآتي حساب الصندوق كما ظهر في سجل الأستاذ بعد ترحيل القيود  
المحاسبية ليوم 2015/1/5

ح/ الصندوق	
؟؟؟	32500ح/ رسوم الطوابع المالية 1/5 (01)(01)(04)(1)
	5000ح/ رسوم الهويات وتجديدها 1/5 (03)(08)(04)(1)
<u>37500</u>	<u>37500</u>

**المطلوب:**

1. اعادة تسجيل القيود قبل الترحيل إلى هذه الصفحة.
2. هل هناك ثمة قيود ينبغي اظهارها تتعلق بما ظهر في هذه الصفحة وضحها مع الترحيل إلى هذه الصفحة.
3. استخراج رصيد حساب الصندوق بعد إنجاز المطلوب 2.

**السؤال التاسع:**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في احدى الوحدات الحكومية خلال عام 2015.

1. استلم امين الصندوق مبلغ 290000 دينار عن الغرامة المفروضة على المقاول امجد بموجب مستند قبض نتيجة لعدم التزامه ببنود العقد المبرم معه وأودع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك في نفس اليوم.

2. استلم امين الصندوق مبلغ 9000000 دينار بموجب مستند قبض عن ايجار الكشك العائد للوحدة الحكومية وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك في نفس اليوم. علماً بأن المبلغ بوب على حـ/ ايجار أسواق ومحلات.

3. صدر قرار من المحكمة يقضي بإعادة مبلغ 1350000 دينار من مبلغ الضريبة المستلمة من التاجر مجيد خلال عام 2014 وتم اتخاذ ما يلزم بموجب مستند صرف وبصك علماً بأن الحسابات الختامية لعام 2014 قد تم إنجازها منذ مدة.

4. خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية لعام 2015 أكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (2) وتم اتخاذ ما يلزم لتصحيح الخطأ بموجب مستند قيد.

**المطلوب:**

تسجيل القيود المحاسبية لما ورد في أعلاه في سجلات الوحدة الحكومية لعام 2015.

**السؤال العاشر:**

الاتي بعض البيانات التي امكن الحصول عليها عن احدى الوحدات الحكومية  
عن السنتين الماليتين 2012 – 2013:

أولاً: بيانات تتعلق بالموازنة الجارية للسنتين الماليتين 2012-2013:

1. الإيرادات العامة المقدرة للسنتين 2012 – 2013

مبالغ الإيرادات المقدرة (المبالغ مليون دينار)		اسم الحساب	الدليل المحاسبي	
سنة 2012	سنة 2013		العدد	نوع الاستمارة
		الإيرادات		1
92500	133100	الضرائب على الدخل	2	
28600	16300	الرسوم	4	
15900	18400	الإيرادات الراسمالية	6	
407	4900	الإيرادات التحويلية	7	
1550	980	إيرادات أخرى	8	

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

2. التخصيصات المعتمدة الواردة في الموازنة الجارية الخاصة بالوحدة الحكومية للسنتين الماليتين 2012-2013:

مبالغ التخصيصات المعتمدة للموازنة الجارية (المبالغ مليون دينار)		اسم الحساب	الدليل المحاسبي		
سنة 2012	سنة 2013		الفصل	نوع النفقة	نوع الاستثمار
		نفقات			2
		نفقات جارية		01	
126200	136280	تعويضات الموظفين	01		
58980	67180	المستلزمات الخدمية	02		
30700	50960	المستلزمات السلعية	03		
38950	26640	صيانة الموجودات	04		
24150	41720	النفقات الرأسمالية	05		
9700	7300	المنح والاعانات وخدمة الدين ومصروفات أخرى	06		
11260	9500	الرعاية الاجتماعية	09		

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

ثانياً: البيانات الفعلية المتعلقة بتنفيذ الموازنة الجارية للسنتين الماليتين

2012-2013:

1. الإيرادات العامة المستلمة فعلاً للسنتين 2012 – 2013

مبالغ الإيرادات الفعلية (المبالغ مليون دينار)		اسم الحساب	الدليل المحاسبي	
سنة 2012	سنة 2013		العدد	نوع الاستمارة
		الإيرادات		1
78625	121121	الضرائب على الدخل والثروات	2	
21450	13366	الرسوم	4	
15105	16744	الإيرادات الراسمالية	6	
3622	4116	الإيرادات التحويلية	7	
1240	637	إيرادات أخرى	8	

الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

2. النفقات الفعلية للموازنة الجارية الخاصة بالوحدة الحكومية للسنتين الماليتين 2012-2013:

مبالغ النفقات الفعلية على الموازنة الجارية (المبالغ مليون)		اسم الحساب	الدليل المحاسبي		
سنة 2012	سنة 2013		الفصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة
		نفقات			2
		نفقات جارية		01	
124938	136007	تعويضات الموظفين	01		
48364	61806	المستلزمات الخدمية	02		
30086	48412	المستلزمات السلعية	03		
38900	26374	صيانة الموجودات	04		
23184	41303	النفقات الرأسمالية	05		
6596	6059	المنح والاعانات وخدمة الدين ومصروفات أخرى	06		
6193	8740	الرعاية الاجتماعية	09		

**المطلوب:**

1. إعداد كشف «حساب تنفيذ الموازنة الجارية» للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/ 2013.

2. ما أهمية اعداد كشف «حساب تنفيذ الموازنة الجارية».



**السؤال الحادي عشر:**

الآتي صفحة من سجل إيرادات معاملات الموازنة / محاسبة بعد ترحيل القيود لشهر كانون الأول:

**المطلوب:**

1. إعادة تسجيل القيود المحاسبية التي ظهرت في مستند القيد قبل الترحيل الى هذه الصفحة.
2. إيجاد الأرصدة للحسابات الظاهرة في هذه الصفحة على مستوى المادة والأنواع.

سجل إيرادات معاملات الموازنة

( الإيرادات النهائية )

محاسبة / 6

العدد (07) الإيرادات التحويلية  
المادة (03) نفقات مستردة

الملاحظات	تسلسل القيد	المستند		تسلسل اليومية	النوع / 09	النوع / 05	النوع / 03		النوع / 02		المجموع
		رقمه	تاريخه				دينار	فلس	دينار	فلس	
عن استرداد النفقات من الموظف حكمت المستقل من الخدمة العامة	1	79	12/15	5	الرواتب والنفقات للمعدة إلى الخزينة	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	25000000
عن استرداد النفقات من الموظف ماجد لثرفين قيده من الدراسة وعودته للوظيفة	2	84	12/21	14				25000000			25000000
تصحيح الخطأ الحاصل في 12/21	3	89	12/24	18				42000000	42000000		42000000
الغاء الرواتب والاجور المعادة والتي مضى عليها أكثر من خمس سنوات	4	93	12/31	25	3460000						3460000
تصحيح الخطأ الحاصل نتيجة صرف بصور زائدة في سنة سابقة	5	97	12/31	29		270000					270000
المجموع					؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟
مقابلته					-	-	-	-	13000000	-	؟
المجموع النهائي					؟	؟	؟	؟	؟	؟	؟

**السؤال الثاني عشر:**

الآتي صفحة من سجل يومية الصندوق/محاسبة 66 بعد تسجيل المبالغ المستلمة في هذه الصفحة من واقع مستندات القبض:

**المطلوب:**

1. وضح القيد المحاسبي الذي سيظهر في مستند القيد



الفصل التاسع: المحاسبة عن الإيرادات العامة

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

الإيرادات العامة					
اسم الحساب	نوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع	تفاصيل النوع
رسوم الطوابع المالية	1	04	01	01	
رسوم الدخول إلى العيادات الخارجية	1	04	05	01	
رسوم الهويات وتجديدها	1	04	08	03	
نفقات مستردة من المنتسبين المستقلين من الخدمة العامة	1	07	03	03	
الرواتب والمكافآت المعادة إلى الخزينة	1	07	03	09	
ايجار اسواق ومحلات	1	08	01	03	
ايجار مسقفات ومخازن	1	08	01	04	
ايجار اكشاك	1	08	01	05	
أجور التحليل والفحوص المختبرية والأشعة	1	08	02	01	01
أجور الدخول والعلاج	1	08	02	01	03
أجور الفحص بالمفراس	1	08	02	01	06
إيرادات دور الحضانة	1	08	02	05	03
الغرامات الإدارية من المخلين بالتزاماتهم	1	08	02	08	06
بيع الأدوية	1	08	02	10	04
النفقات العامة					
اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع تفاصيل النوع
رديات مختلفة	2	01	06	04	06





## الفصل العاشر

# أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي





## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من توضيح الآتي:

1. مفهوم ومزايا وعيوب الأساس النقدي.
2. مفهوم ومزايا وعيوب أساس الاستحقاق.
3. مفهوم ومزايا وعيوب الأساس المحاسبي المعدل.
4. مفهوم ومزايا وعيوب أساس الالتزام.
5. أسس القياس المحاسبي في ظل التشريع العراقي.

## تمهيد الفصل

هناك مجموعة من القواعد التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وإثباتها في السجلات المحاسبية لانتاج المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها، ويطلق على هذه القواعد بـ«أسس القياس المحاسبي» وهي:

أولاً: الأساس النقدي.

ثانياً: أساس الاستحقاق.

ثالثاً: الأساس المحاسبي المعدل.

رابعاً: أساس الالتزام.

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

وتعتمد المفاضلة في اختيار أساس معين دون غيره من الأسس على مجموعة عوامل منها طبيعة نشاط الوحدة، وطبيعة المعلومات المحاسبية المطلوبة والتشريعات النافذة.

وفي هذا الفصل سيتم تناول الأسس المعتمدة في القياس المحاسبي ومدى ملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي.

## أولاً: الأساس النقدي

بموجب هذا الأساس يتم التركيز على متابعة حركة التدفقات النقدية الداخلة إلى (أو الخارجة من) الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، حيث يتم الاعتراف بالعمليات وتسجيلها في السجلات المحاسبية عندما يتم استلام فعلي للإيرادات أو تسديد فعلي للنفقات وبغض النظر عن وقت تحققها، أي ان محور القياس وفق الأساس النقدي يتمثل في الأرصدة النقدية والتغيرات فيها، وان المعلومات الناتجة عن القياس ستمثل المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية ورصيد النقد آخر المدة، بمعنى ان الإيرادات المقبوضة خلال سنة مالية معينة تسجل بالسجلات المحاسبية وتظهر في نهاية السنة المالية في التقارير المالية على أنها إيرادات تخص تلك السنة حتى ولو كان بعضها يخص سنوات مالية سابقة أو سنوات مالية لاحقة.

فعلى سبيل المثال خلال سنة 2015 استلم أمين الصندوق مبالغ الإيرادات الموضحة في الجدول الآتي:

المبلغ (دينار)	نوع الإيراد المستلم خلال سنة 2015	المدة التي يخصها الإيراد
600000	استلام مبلغ الغرامة التي فرضت على المقاول احمد خلال سنة 2014 ولم تستلم في حينها، ولكنها استلمت خلال سنة 2015.	2014
890000	استلام قيمة الاستثمار ذات الثمن تتعلق بالمناقصة التي سبق وان أعلنت عنها الوحدة المحاسبية خلال سنة 2015.	2015
12000000	استلام إيراد إيجار المطعم العائد للوحدة المحاسبية لمدة سنتين اعتباراً من 2015./1/1	2016 - 2015
<u>13490000</u>	المجموع	

## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

بموجب الأساس النقدي فإن الإيرادات التي ستظهر في التقارير المالية لسنة 2015 سيكون مجموعها 13490000 دينار.

وكذا الحال بالنسبة للنفقات حيث يتم اعتبار كل النفقات المدفوعة خلال سنة مالية معينة على أنها تخص تلك السنة حتى لو كان بعضها يخص سنة مالية سابقة أو سنوات مالية لاحقة.

ويترتب على تطبيق الأساس النقدي ان التقارير المالية لا توفر معلومات تتعلق بحقوق الوحدة المحاسبية (نتيجة تسديد النفقات مقدماً أو الإيرادات المكتسبة غير المستلمة) أو الالتزامات المترتبة على الوحدة (كالنفقات المستحقة غير المدفوعة لنهاية السنة المالية أو الإيرادات المستلمة مقدماً)، وإنما ستكون التقارير المالية معبرة عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية حصراً.

وفي حدود المحاسبة الحكومية، فإن إتباع الأساس النقدي يساهم في تحقيق المزايا الآتية:

1. البساطة والوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين.
2. السرعة في إقفال الحسابات وإنجاز الحسابات الختامية لعدم الحاجة إلى إجراء التسويات القيدية بالمقدمات أو المستحقات في نهاية السنة المالية.
3. يحقق إتباع الأساس النقدي الموضوعية في المعلومات الناتجة عنه لأن تطبيقه لا يحتاج إلى الاجتهاد الشخصي واستخدام عوامل التقدير الشخصي عند القياس.
4. يمكن من إظهار الموقف النقدي للخزينة العامة للدولة بشكل دقيق وواضح، لكون التقارير المالية في ظل تطبيق الأساس النقدي تركز على إظهار نتائج حركة التدفقات النقدية، ومن خلال الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة يتم التوصل إلى الرصيد النقدي للخزينة العامة.

## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

5. يعد الأساس النقدي أكثر ملائمة في ظل المحاسبة الحكومية، لأن الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية هو الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة والتحقق من مدى الالتزام بها، لذا فإن إتباع الأساس النقدي سوف يسهم في إجراء مقارنة سليمة بين المبالغ المخططة الواردة في الموازنة العامة وبين المبالغ الفعلية الخاصة بتسديد النفقات وقبض الإيرادات لتحديد انحراف الأداء الفعلي عن الأداء المخطط له، مما يساعد على توفير معلومات هامة ومفيدة تسمح بتحليل ومراجعة الموقف المالي للخزينة العامة.

وعلى الرغم من المزايا التي يحققها إتباع الأساس النقدي، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي توجه إليه منها:

1. عدم إمكانية إجراء المقارنات بين الوحدات الحكومية ذات النشاط المتشابه أو بين نشاط نفس الوحدة لعدة سنوات، ويعود السبب في ذلك إلى تداخل أنشطة السنوات المالية نتيجة تحميل كل سنة مالية بنفقات تمت في سنوات مالية أخرى أو عدم قيد إيرادات في سنة تحققها وإضافتها إلى إيرادات السنة التي استلمت خلالها الإيرادات.

2. يوفر مجالاً للتلاعب في مقدار الإيرادات التي يتم استلامها ومقدار النفقات التي يتم تسديدها عن طريق سرعة تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية أو تأجيل تحصيلها إلى السنة المالية اللاحقة، وكذا الحال مع التباطئ أو الإسراع في تسديد النفقات بدافع إظهار الأداء المالي للوحدة على أنه أداء جيداً.

3. لا يساهم الأساس النقدي في عرض المركز المالي للخزينة العامة لأن التركيز في ظل إتباع الأساس النقدي يكون على العمليات المالية التي يترتب عليها دفع أو قبض نقدي، أما العمليات الأخرى التي لا يترتب على تنفيذها تدفق نقدي مباشر من وإلى الخزينة العامة فلا تظهرها السجلات المحاسبية، الأمر الذي يترتب عليه عدم إظهار الحقوق أو الالتزامات المترتبة على الخزينة العامة في نهاية السنة

المالية.

4. إن إتباع الأساس النقدي في ظل المحاسبة الحكومية لا يمكن من توفير معلومات مفيدة لأغراض قياس تكلفة الخدمة التي تقدمها الوحدات الحكومية، لأن مضمون العمل المحاسبي والتقارير المالية المعدة في ظل هذا الأساس تركز على المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والفرق بينهما المتمثل بالرصيد النقدي.

5. صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية، لأن نفقات هذه المشروعات يتم إقفالها في نهاية كل سنة مالية في الحساب الختامي للدولة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم ظهور أرصدة تتعلق بنفقات هذه المشروعات في السنوات اللاحقة لها سواء خلال مرحلة الإنشاء أو الاستعمال لهذه المشروعات.

### ثانياً: أساس الاستحقاق

على النقيض من الأساس النقدي، فإن أساس الاستحقاق يقوم على أساس تحميل السنة المالية بالنفقات والإيرادات التي تحققت بغض النظر عما إذا كانت النفقات دفعت أم لم تدفع بعد والإيرادات قبضت أم لم تقبض بعد.

يتمثل محور القياس وفق أساس الاستحقاق بالموارد الاقتصادية والتغيرات التي طرأت عليها خلال السنة المالية، أي ان المعلومات الناتجة عن القياس والتي ستعرض في التقارير المالية سوف تتضمن النفقات (بما في ذلك الاندثارات) والإيرادات والموجودات والمطلوبات وصافي الحقوق، حيث إن الأساس في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق يتمثل في تحقق النفقات والإيرادات وليس حركة التدفقات النقدية المرتبطة بها، لذلك فإن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء التسويات القيدية اللازمة لتحديد ما يخص السنة المالية من نفقات وإيرادات وحساب مقدار النفقات والإيرادات التي تخص سنوات أخرى واستبعادها من حسابات السنة المالية، وبالتالي تحقيق مقابلة سليمة بين نفقات وإيرادات السنة المالية الواحدة، وإظهار نتيجة النشاط من ربح أو خسارة

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

بالشكل الصحيح.

وبالرجوع إلى بيانات المثال السابق المذكور ضمن الأساس النقدي، فإن الإيرادات ستكون بالشكل الآتي:

سنة 2016	سنة 2015	سنة 2014
إيرادات سنة 2016 6000000 دينار إيجار المطعم	إيرادات سنة 2015 الاستمارة ذات الثمن 890000 إيجار المطعم 6000000 المجموع 6890000 دينار	إيرادات سنة 2014 الغرامة غير المستلمة 600000 دينار
	إجراء قيد تسوية إيجار المطعم المستلم مقدماً 6000000 دينار	إجراء قيد تسوية الغرامة غير المستلمة 600000 دينار
	ح/ إيراد مستلم مقدماً	ح/ إيراد مكتسب غير مستلم

لذلك فإن تطبيق أساس الاستحقاق سيكون له تأثير على التقارير المالية من

خلال:

1. إضافة مبلغ الغرامة غير المستلمة 600000 دينار إلى إيرادات سنة 2014، فضلاً عن ان التقارير المالية لسنة 2014 ستظهر حقوق الوحدة المتمثلة بالإيرادات المكتسبة غير المستلمة.

2. ستوضح التقارير المالية لسنة 2015 الإيرادات التي تخص سنة 2015



## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

بالشكل الصحيح بمبلغ 6890000 دينار، فضلا عن إظهارها للالتزامات المترتبة على الوحدة نتيجة استلام إيراد إيجار المطعم مقدماً بمبلغ 6000000 دينار.

- ان تطبيق أسس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية سيحقق المزايا الآتية:
1. يمكن من إجراء المقارنة بين الوحدات ذات النشاط المتشابه وكذلك إجراء المقارنة بين نتائج أداء نفس الوحدة لعدة سنوات.
  2. يعد أساس الاستحقاق أساس ملائم لقياس مقدار النفقات والإيرادات التي تخص السنة المالية، وبالتالي توفر معلومات مفيدة لغرض:
    - أ. تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من الوحدة الحكومية.
    - ب. تقدير نفقات الوحدة الحكومية وإعداد موازنتها للسنة القادمة بالشكل الصحيح.
  3. إثبات جميع العمليات المالية وليس فقط المتعلقة بالتدفقات النقدية وبالتالي إظهار المركز المالي للخبزينة العامة بصورة صادقة وعادلة.
  4. يمكن تطبيق أسس الاستحقاق من التمييز بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، وبالتالي تسجيل وتقييم كافة موجودات الوحدة.
- وعلى الرغم من المزايا السابقة التي يحققها إتباع أسس الاستحقاق، إلا أن هناك عدد من العيوب والسلبيات الناتجة عن التطبيق منها:
1. يستوجب تطبيق أسس الاستحقاق بقاء السجلات المحاسبية مفتوحة لمدة بعد انتهاء السنة المالية لإنجاز التسويات القيدية مما يترتب عليه تأخير إعداد

## الحسابات الختامية.

2. الاعتماد على الاجتهاد والتقدير الشخصي في مجالات عديدة كما هو الحال في حساب الاندثار مما يفقد بعض المعلومات المحاسبية موضوعيتها.

3. إن تطبيق أساس الاستحقاق لا يساهم في حساب الرصيد النقدي للخرينة العامة بسبب تضمين الحسابات لبيانات تتعلق بالمستحقات.

## ثالثاً: الأساس المحاسبي المعدل

يطلق عليه بالأساس المشترك، وهو مزيج من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، حيث يقوم المحاسب بتطبيق أحد الأساسين (النقدي أو الاستحقاق) بشكل عام مع بعض الاستثناءات في التطبيق على بعض أنواع النفقات أو الإيرادات أو الموجودات أو المطلوبات وفقاً لمتطلبات العمل المحاسبي.

ويشير الأساس المحاسبي المعدل إلى «الأساس النقدي المعدل» وذلك عندما تكون الصفة الغالبة في إثبات وتسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية هي باعتماد الأساس النقدي مع استثناءات محددة يطبق فيها أساس الاستحقاق وذلك من خلال إجراء تسويات قيادية خاصة بها.

ويتمثل محور القياس وفق الأساس النقدي المعدل في الموارد المالية الحالية والتغيرات التي طرأت عليها خلال المدة أي ان المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ستعكس قياس المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال المدة والأرصدة النقدية، فضلاً عن المستحقات المدينة قصيرة الأجل المتعلقة بالإيرادات المتوقع تحصيلها خلال مدة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية، والمستحقات الدائنة قصيرة الأجل المتعلقة بالنفقات التي يتوقع تسديدها خلال مدة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية.

## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

كما يسمى الأساس المحاسبي المعدل بـ«أساس الاستحقاق المعدل» عندما يكون التطبيق السائد في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية بإتباع أساس الاستحقاق إلى جانب حالات معينة يطبق فيها الأساس النقدي بشكل يسمح بتأجيل أو استبعاد تسجيل بعض العمليات المالية المتعلقة ببعض عناصر الموجودات أو المطلوبات وبالتالي لا تظهر هذه العناصر في التقارير المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.

ويتركز محور القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق المعدل في الموارد المالية الكلية والتغيرات التي طرأت عليها خلال السنة، أي ان المعلومات التي تقدمها التقارير المالية تشمل الإيرادات والنفقات والمطلوبات والموجودات المالية المتاحة لسداد المطلوبات.

وهناك نماذج متنوعة تدرج ضمن أساس الاستحقاق المعدل منها:

1. الاعتراف بالموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات الثابتة التي يجري إثباتها على أنها نفقات وقت الحصول عليها.
2. الاعتراف بكل الموجودات باستثناء المخزون الذي يجري إثباته في السجلات على انه نفقات وقت الحصول عليه.
3. الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقاً لأساس الاستحقاق لكن الإيرادات يعترف بها وفقاً للأساس النقدي.
4. الاعتراف فقط بالموجودات والمطلوبات قصيرة الأجل.

### **رابعاً: أساس الالتزام**

يقوم أساس الالتزام على تحميل السنة المالية بالنفقات التي يتم الالتزام بها خلال السنة المالية بموجب عقد يبرم بين الوحدة الحكومية وأطراف خارجية مقابل الحصول على سلع أو خدمات، وبغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات الملتزم بها

## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

قد تحققت خلال السنة المالية أم لا، أو دفعت أم لم تدفع.

يتميز أساس الالتزام عن باقي الأسس المحاسبية في أن محور القياس وفق أساس الالتزام يتحدد في النفقات الملتزم بها والناشئة بموجب عقد والأرصدة الدائنة المرتبطة بها دون الالتفات إلى الحسابات والأرصدة الدائنة الأخرى (مثل الإيرادات المستلمة مقدماً أو المصروفات المستحقة غير المدفوعة) أو الحسابات والأرصدة المدينة (مثل الإيرادات المكتسبة غير المستلمة والمصروفات المدفوعة مقدماً). لذا فإن المعلومات التي ستتضمنها التقارير المالية ستشمل التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة من الوحدة ورصيد النقدية آخر المدة فضلاً عن الأرصدة الدائنة المتعلقة بالتزامات الوحدة تجاه الغير.

فعلى سبيل المثال خلال شهر تشرين الثاني/ 2015 تعاقدت إحدى الوحدات الحكومية مع شركة الأنوار للمقاولات الإنشائية لإجراء صيانة لمباني الوحدة بمبلغ 50000000 دينار.

بتاريخ 9 / 12 / 2015 تم صرف مبلغ 12000000 دينار بصك لأمر شركة الأنوار للمقاولات عن الدفعة الأولى من مبلغ عقد صيانة مباني الوحدة.

في هذه الحالة، فإن المبلغ المتبقي من مبلغ العقد والبالغ 38000000 (50000000 – 12000000) دينار والذي لم يصرف لغاية 31 / 12 / 2015 بموجب أساس الالتزام يعد التزاماً على الوحدة وواجب الدفع من التخصيصات المعتمدة لسنة 2015 بمجرد تنفيذ الشركة لالتزامها من خلال إنجاز أعمال الصيانة، وغالباً ما يكون هذا الإجراء في نهاية السنة المالية من خلال إجراء قيد تسوية لإثبات المبلغ الملتزم به في حساب وسيط وتنزيله من التخصيصات المعتمدة لسنة 2015، وإظهاره في التقارير المالية لسنة 2015 على أنه التزام على الوحدة بمبلغ 38000000 دينار، ويتم تسديد المبلغ من هذا الحساب الوسيط خلال سنة 2016 بمجرد تنفيذ الشركة لالتزاماتها، حيث يعد هذا المبلغ الملتزم به نفقات

## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

تخص السنة التي تم فيها التعاقد وليس للسنة التي تم فيها الدفع الفعلي للمبلغ، وهذا الإجراء له فائدة من ناحيتين، الأولى انه يساعد في تجنب الإسراف في الإنفاق بسبب توجه الوحدات نحو استنفاد كامل التخصيصات المعتمدة عند اقتراب نهاية السنة المالية، ومن ناحية أخرى سيجنب الوحدة إمكانية حدوث التجاوز في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة في السنة المالية اللاحقة.

وعلى الرغم من إن أساس الالتزام شائع الاستخدام في المحاسبة الحكومية ويطبق في العديد من دول العالم، إلا أن تطبيقه يترتب عليه ظهور مساوئ عديدة منها:

1. يشجع الوحدات الحكومية على اللجوء إلى التعاقد مع اقتراب نهاية السنة المالية بقصد استغلال التخصيصات المتبقية، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي بدلاً من ترشيده.

2. يؤدي إلى تحميل السنة المالية بمبالغ قد لا تتعلق بها، وإنما يكون ذلك بقصد تدوير التخصيصات إلى السنة المالية اللاحقة.

### **خامساً: أسس القياس المحاسبي في ظل التشريع العراقي**

عند قيام المحاسب بإثبات النفقات والإيرادات العامة في السجلات المحاسبية الخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية، فإنه يلتزم بالتشريعات المنظمة للعمل المحاسبي، والتي من بينها قانون الإدارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 المعدل وقانون الموازنة العامة السنوي وتعليمات تنفيذ الموازنة السنوية، حيث حددت هذه التشريعات الأساس المحاسبي الواجب إتباعه من قبل المحاسب سواء عند قياس الإيرادات أو النفقات العامة وكالاتي:

1. الأساس المحاسبي المتبع في قياس الإيرادات العامة:

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

نص الشق الثاني من الفقرة (9) من القسم (9) – تنفيذ الموازنة – من قانون الإدارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 المعدل على الآتي:

«..... وتسجيل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية التالية».

كما جاء تأكيد لهذه الفقرة ضمن قانون الموازنة العامة وتعليمات تنفيذ الموازنة العامة السنوية، حيث أشار قانون الموازنة العامة الاتحادي لجمهورية العراق للسنة المالية 2015 في الفقرة ثانياً من المادة (7) إلى الآتي:

«تقيد الإيرادات المتحققة خلال السنة المالية 2015 إيراداً للموازنة العامة الاتحادية ولغاية 2015 /12/31، أما الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية 2015 فتقيد إيراداً للموازنة العامة الاتحادية للسنة المالية 2016».

يتضح من نص الفقرتين أعلاه ان المشرع العراقي قد اوجب وبشكل صريح تطبيق الأساس النقدي في إثبات الإيرادات العامة المقبوضة فعلاً كإيراد لحساب الخزينة العامة في السنة المالية التي قبض فيها المبلغ، دون الأخذ بنظر الاعتبار كون الإيراد يخص السنة المالية السابقة أو انه مستلم مقدماً ويخص السنوات المالية القادمة، فضلاً عن ذلك فعند استلام إيراد خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية للسنة المنتهية فإن المبلغ المستلم لا يجري إثباته ضمن حسابات السنة المنتهية وإنما يعتبر إيراداً للسنة التي تم استلام المبلغ خلالها.

## 2. الأساس المحاسبي المتبع في قياس النفقات العامة:

فيما يتعلق بقياس النفقات العامة، فقد وردت أكثر من إشارة إلى الأساس الواجب إتباعه عند قياس النفقات العامة ضمن قانون الإدارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 المعدل وذلك من خلال الآتي:

أ. الفقرة (1) من القسم (4) – أحكام عامة – التي أشارت إلى الآتي:

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

«تقر الموازنة لسنة مالية ويسري مفعولها خلال السنة التي أقرت لها،  
التخصيصات غير المنفقة والموافق عليها سوف تسقط في نهاية السنة المالية،....».

ب. الفقرة (9) من القسم (9) – تنفيذ الموازنة – التي أكدت على الآتي:

«تستخدم الأموال المرصودة لوحدات الإنفاق لغاية 31 كانون الأول من  
السنة المالية،....».

يفهم من الفقرتين أعلاه ان التشريع العراقي قد أكد على إتباع الأساس  
النقدي في قياس النفقات العامة ويترتب على ذلك أن مبالغ التخصيصات المعتمدة  
التي لم تصرف حتى نهاية السنة المالية تلغى لأن الدفع سيتم في سنة مالية تالية  
ويجري إثبات النفقات العامة عند الدفع.

كما فرضت تعليمات تنفيذ الموازنة العامة لسنة 2015 قيوداً على تعاقد  
الوحدات الحكومية من ناحيتين:

أ.مراعاة عدم الدخول بأي التزام تعاقدي بعد تاريخ 2015/12/15 باستثناء  
المشاريع الاستثمارية المستمرة والتي لها تخصيصات من موازنتها في السنة  
المالية اللاحقة.

ب.يراعى عند الالتزام بعقود يمتد تنفيذها لأكثر من سنة ان يتم وضع  
التخصيصات اللازمة في موازنة السنة المالية القادمة.

إذ ان ورود ذلك ضمن تعليمات تنفيذ الموازنة جاء تأكيداً لما ورد في الفقرة  
(1) من القسم (4) المذكورة أعلاه وذلك لتعذر تدوير أو نقل أي مبالغ متبقية من  
تخصيصات موازنة سنة معينة إلى سنة أخرى، أي لا بد من توقف الصرف بانتهاء  
السنة المالية وإلغاء المتبقي من التخصيصات المعتمدة غير المنفقة سواء كانت  
تتعلق بالنفقات التشغيلية أو النفقات الاستثمارية، وبالتالي تطبيق الأساس النقدي  
على النفقات العامة، والاستثناء الوحيد الذي ورد في التشريع هو الشق الأخير من

## الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

الفقرة (1) من القسم (4) – أحكام عامة – من قانون الإدارة المالية والدين العام (95) لسنة 2004 المعدل التي تضمنت الآتي:

«... ماعدا الحد الذي تكون فيه البضائع والخدمات كانت قد طلبت واستلمت بصورة صحيحة».

هذا يمثل الاستثناء الوحيد الذي من خلاله أجاز التشريع للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية بالخروج عن الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق فيها، حيث إن المبالغ التي استحق دفعها مقابل سلع أو خدمات كانت قد طلبت وأستلمت بصورة صحيحة من قبل الوحدة الحكومية، إلا أن صرفها لم يتم خلال السنة المالية لعدم إتمام إجراءات الصرف أو لأسباب فنية حالت دون دفع المبلغ، لذا يتم إجراء قيد تسوية ضمن مرحلة الحسابات الختامية وتسجيل المبلغ ضمن حساب وسيط يفتح لغرض تحميل المبلغ على نفقات السنة المالية، ودفع المبلغ في السنة المالية اللاحقة وإلغاء هذا الحساب الوسيط.

### مثال(1):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية خلال شهر كانون الثاني/ 2015 :

1. تسديد الاشتراك في خدمات شبكة المعلومات الدولية بموجب مستند صرف وبصك للمدة من 2015 /4/1 ولغاية 2016 /3/31 بمبلغ 3000000 دينار سنوياً.

2. استلام مبلغ الضريبة المفروضة على أرباح التاجر همام بموجب مستند قبض بمبلغ 2700000 دينار، علماً بأن المبلغ المستلم يتضمن الضريبة المفروضة للسنوات 2012، 2013، 2014 بمبلغ 650000، 900000، 1150000 دينار



الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

لكل سنة على التوالي والتي لم تستلم في حينها، وتم إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

3. انتهت السنة المالية 2015 ولم يستلم مبلغ الغرامة المفروضة على المقاول محمد والبالغة 350000 دينار.

### المطلوب:

تسجيل القيود المحاسبية في سجلات الوحدة الحكومية لسنة 2015 في ظل التشريع العراقي

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

<u>الإيرادات العامة</u>					
اسم الحساب	نوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع	تفاصيل النوع
الضريبة على شركات القطاع الخاص	1	02	01	01	
الضريبة على أصحاب الأعمال والمهني/ الأفراد	1	02	01	05	
<u>النفقات العامة</u>					
اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع تفاصيل النوع
خدمات شبكة المعلومات	2	01	02	09	05

### الحل:

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

1. 3000000 ح/خدمات شبكة المعلومات (2)(01)(02)(09)(05)

3000000 ح/البنك

عن تسديد الاشتراك في خدمات شبكة المعلومات بمبلغ 3000000 دينار عن بموجب مستند صرف

2. 2700000 ح/الصندوق

2700000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن/الأفراد (1)(02)(01)(05)

عن استلام مبلغ 2700000 دينار عن الضريبة المفروضة على التاجر همام بموجب مستند قبض

2700000 ح/البنك

2700000 ح/الصندوق

عن إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك

3. لا يسجل قيد بمبلغ الإيراد غير المستلم

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

### أسئلة الفصل العاشر

السؤال الأول: «هناك أسس عديدة للقياس المحاسبي بإمكان الوحدات المحاسبية اعتماد إحداها» عدد هذه الأسس.

السؤال الثاني: حدد مفهوم الأساس النقدي، ثم وضح اهم مزاياه وعيوبه.

السؤال الثالث: ناقش العبارة الآتية بشكل واف:

«ان اعتماد أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي في ظل المحاسبة الحكومية يكون بمثابة سيف ذو حدين يحقق اعتماده مزايا عديدة مقابل ظهور مساوئ في التطبيق»

السؤال الرابع: ما المقصود بأساس الالتزام؟ وهل ان اعتماده في القياس

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

المحاسبي في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح العراقية  
ينسجم مع التشريع العراقي؟ ولماذا؟

السؤال الخامس: بما لا يقل عن سبع نقاط، حدد أوجه الاختلاف بين الأساس  
النقدي وأساس الاستحقاق.

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

السؤال السادس: قارن بين أسس القياس المحاسبية من ناحية:

1. التركيز في القياس.
2. المعلومات الناتجة عن القياس.
3. مدى ملائمة كل أساس للتطبيق في ظل المحاسبة الحكومية.

السؤال السابع: بين الاسباب الكامنة وراء العبارة الآتية:

«وضعت التشريعات المالية العراقية قيوداً على التزام الوحدات الحكومية بعقود من ناحية وقت التعاقد والمدة الزمنية اللازمة لتنفيذ العقد».

السؤال الثامن: «الأساس المحاسبي المعدل هو مزيج من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق» متى ترجح كفة الأساس النقدي فيه؟ ومتى ترجح كفة أساس الاستحقاق فيه؟ وضح ذلك مع الأمثلة.

السؤال التاسع

في 14/10/2015 تم تسديد إيجار المبنى المشغول من قبل مديرية تنفيذ البيع لمدة سنتين مقدماً اعتباراً من شهر تشرين الأول/ 2015 والبالغ 750000 دينار شهرياً بموجب مستند صرف وبصك.

### المطلوب:

بصفتك محاسباً في القطاع الحكومي اجب عن الآتي:

1. وضح القيد المحاسبي اللازم تسجيله للعملية المذكورة.
2. أي من الأسس المحاسبية تم إتباعه في هذه الحالة؟ وما هي مزايا وعيوب هذا الأساس.

### السؤال العاشر

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مديرية المرور العامة خلال شهر كانون الأول/ 2015:

1. استلم أمين الصندوق مبلغ 50000 دينار عن استيفاء رسم نقل ملكية إحدى المركبات بموجب مستند قبض 6431. وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري للمديرية لدى البنك في نفس اليوم.
2. استلم أمين الصندوق مبلغ 4500000 دينار بموجب مستند قبض 6438 عن الغرامة التي سبق وان فرضت خلال شهر تشرين الأول / 2013 على سائق إحدى المركبات نتيجة الحادث المروري الذي تسبب بالإضرار بالأموال العامة، علماً بأن المبلغ المستلم تم إيداعه في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.
3. استلم أمين الصندوق مبلغ 24000000 دينار من المقاول سرمد بموجب مستند قبض 6440 عن إيراد إيجار المطعم العائد للمديرية لمدة سنتين مقدماً اعتباراً من شهر كانون الأول / 2015. وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري للمديرية لدى البنك في نفس اليوم.
4. هناك غرامة بمبلغ 30000 دينار مفروضة على سائق إحدى المركبات

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

لمخالفته قانون المرور ولم تستلم لنهاية السنة المالية.

### المطلوب:

بصفتك محاسباً متخصصاً في النشاط الحكومي، وضح القيود المحاسبية  
اللازم تسجيلها في سجلات مديرية المرور العامة في ظل التشريع العراقي.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

الفصل العاشر: أسس القياس المحاسبي وملاءمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي

<u>الإيرادات العامة</u>						
تفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد	نوع الاستمارة	اسم الحساب	
	01	04	04	1	رسوم تسجيل المركبات وتجديدها	
	02	04	04	1	رسوم على نقل ملكية السيارات	
	02	01	08	1	إيجار مطاعم وحوانيت	
	04	01	08	1	إيجار مسقفات ومخازن	
	05	01	08	1	إيجار أكشاك	
02	08	02	08	1	مخالفي قانون المرور	
06	08	02	08	1	العرامات الإدارية من المخلين بالتزاماتهم	
07	08	02	08	1	العرامات والتعويضات عن الإضرار بالأموال العامة	
<u>النفقات العامة</u>						
تفاصيل النوع	نوع	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة	اسم الحساب
	01	05	02	01	2	إيجار المباني





## الفصل الحادي عشر

# المحاسبة عن حسابات السلف



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من مناقشة الآتي:

1. مفهوم السلف ومبررات اللجوء إلى استخدام حسابات السلف.
2. شروط اللجوء إلى توسيط حسابات السلف.
3. مخاطر التوسع في استعمال حسابات السلف.
4. القيود المحاسبية الخاصة بحسابات السلف.
5. معالجة السلف ضمن الدورة المحاسبية.
6. تصنيف حسابات السلف والمعالجة المحاسبية ذات الصلة.

## تمهيد الفصل:

تستخدم حسابات السلف في الوحدات الحكومية وفق شروط وحالات معينة لغرض لتمشية أعمالها وتسهيل عمليات الإنفاق في حال عدم اكتمال مقومات الصرف ولغرض محدد، إذ في حالات معينة يتعذر على المحاسب تبويب المبلغ المدفوع على أحد حسابات النفقات بسبب عدم اكتمال مقومات الصرف، بمعنى أنها تستعمل كحسابات وسيطة تتوسط بين دفع مبالغ معينة وقبولها كنفقات عامة، على أن يتم تسوية مبلغ السلفة الممنوحة حال اكتمال مقومات الصرف أو استرداد مبلغ السلفة بعد تحقيق الغرض الذي منحت من أجله السلفة، بتحويل المبالغ المدفوعة إلى نفقات حسب أنواع الصرف المقررة في الموازنة العامة.

أولاً: حسابات السلف: المفهوم والمبررات

في إطار المحاسبة الحكومية، تمثل السلف مبالغ تدفع مقدماً لتسهيل عمليات الإنفاق أو لتسريعها في حال عدم اكتمال مقومات الصرف (المذكورة سابقاً ضمن النفقات العامة) ولغرض محدد، على أن يتم تسويتها عند اكتمال مقومات الصرف أو استردادها بعد تحقيق الغرض الذي منحت من أجله السلفة (وحسب نوع السلفة والتشريع الذي منحت السلفة بموجبه).

لذا فإن حسابات السلف هي «حسابات وسيطة طبيعتها مدينة تتوسط بين دفع مبالغ معينة وقبولها كنفقات عامة» أي أنها تستعمل لغرض تحويل المبالغ المدفوعة إلى نفقات حسب أنواع الصرف المقررة في الموازنة العامة.

في ظل الحالة الاعتيادية، عند قيام الوحدة الحكومية بدفع مبالغ يفترض أن لا تخرج هذه المبالغ المدفوعة عن أحد حسابات النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة، لكن في حالات معينة يتعذر على المحاسب تبويب المبلغ المدفوع على أحد حسابات النفقات، وهذه الحالات تبرر اللجوء إلى توسيط حسابات السلف وكما في:

1. حالة تعذر الحصول على الوصولات الأصولية المطلوبة لأغراض

التوثيق المستندي الذي يستوجب صرف استحقاق أصحاب العلاقة ومن ثم الحصول على المستندات الأصولية، كما في حالة شراء قرطاسية، إذ يتطلب الأمر صرف المبلغ الخاص بذلك حتى يصبح بالإمكان الحصول على القرطاسية المطلوبة والوصولات الخاصة بذلك وإكمال مستندات الإدخال المخزني للمواد المشتراة.

2. عدم إمكانية تحديد المبلغ الحقيقي الواجب دفعه بصورة صحيحة على أحد حسابات النفقات العامة، كما في حالة سلف الدعاوي، إذ لا يمكن تحديد مبلغ نفقات الدعاوى القضائية التي تقيمها الوحدة الحكومية بشكل دقيق والجهة التي تتحمل هذه النفقات قبل حسم الدعوى بشكل نهائي.

3. قد تكون هنالك شروط تعاقدية أو قانونية تلزم الوحدة الحكومية بإنشاء حسابات السلفة كوسيط بين دفع مبالغ وقبولها كنفقات عامة لضمان الشراء أو تنفيذ

عمل معين أو مساعدة الطرف الاخر على تنفيذ العمل مقابل ضمان أو كفالة كما في حالة السلف الممنوحة للمقاولين.

4. عندما تتطلب ظروف تنفيذ احد الاعمال الحكومية مدة زمنية طويلة كما في حالة استيراد اجهزة ومعدات من الخارج بشرط ان يرد في قانون الموازنة العامة نص قانوني يخول وزير المالية صلاحية الموافقة على دفع مبالغ في سنة مالية معينة كسلفة على حساب تخصيصات سنة مالية لاحقة تستغل لتسوية السلفة.

### ثانياً: شروط اللجوء إلى توسيط حسابات السلف

عند اللجوء إلى دفع أي مبلغ كسلفة، فإن هناك مجموعة من الشروط التي ينبغي مراعاتها، منها:

1. أن يكون حساب السلف المراد الصرف عليه قد أقر من قبل دائرة المحاسبة في وزارة المالية بموجب تعليمات تنظم إجراءات هذا الحساب تفصيلاً من ناحية تحديد نوع السلفة المراد الصرف عليها وكيفية استيفاء متطلبات تسوية السلفة أو استرداد مبلغها.

2. أن تكون الوحدة الحكومية مخولة قانوناً صلاحية دفع مبلغ السلفة.

3. التأكد من توفر التخصيص المعتمد في الموازنة العامة الخاصة بالوحدة الحكومية قبل دفع السلفة وبما يكفي لتغطية مبلغها، على سبيل المثال قبل دفع سلفة لصيانة مباني الوحدة الحكومية فيجب التأكد من توفر التخصيص المعتمد في الموازنة العامة الخاصة بالوحدة على حساب صيانة المباني لأن السلفة بعد إكمال العمل سيتم تسويتها على حساب صيانة المباني.

4. أن تدفع السلفة في موعد مقارب تماماً لموعد استعمالها في الغرض الذي دفعت من أجله السلفة.

5. أن يتولى المحاسب إجراء تسوية السلفة الممنوحة حال انتهاء الغرض الذي دفعت من أجله السلفة وقبل نهاية السنة المالية إن أمكن ذلك لتجنب التأثير

## الفصل الحادي عشر: المحاسبية عن حسابات السلف

على موازنة السنة المالية اللاحقة مع مراعاة استرداد المتبقي من مبلغ السلفة بموجب مستند قبض.

6. ان يتم تثبيت السلفة المدفوعة في السجلات المحاسبية مصنفة حسب أنواع السلف المحددة في دليل الحسابات بحيث يمكن عرض نتائج ذلك ضمن جداول مرفقة بميزان المراجعة الشهري حتى يمكن متابعتها وتسويتها أول بأول.

### ثالثاً: مخاطر التوسع في استعمال حسابات السلف

أن الحالات التي تبرر اللجوء إلى توسيط حسابات السلف والمذكورة سابقاً ستفتح مجالاً واسعاً أمام المحاسب للتوسع في استعمال حسابات السلف بدلاً من دفع المبلغ ضمن أحد حسابات النفقات العامة مما يترتب عليه ظهور مخاطر عديدة، أهمها:

1. فسح المجال أمام سحب مبالغ من الحساب الجاري الخاص بالوحدة الحكومية بدون توثيق مستندي يضمن صحة الصرف، أو بدون وصولات تعزز عملية دفع المبالغ.
2. سحب مبالغ بدون تحديد المبلغ الحقيقي الواجب صرفه.
3. سحب مبالغ يترتب عليها ظهور تخصيصات في الموازنة لايقابلها سيولة نقدية في الحساب الجاري الخاص بالوحدة الحكومية لدى البنك لأن السيولة النقدية أُستخدمت لدفع السلف وليس لدفع النفقات العامة.

### رابعاً: القيود المحاسبية الخاصة بحسابات السلف

تتشابه المعالجة المحاسبية لغالبية أنواع حسابات السلف مع بعض الاختلافات التي تفرضها خصوصية نوع السلفة، إذ تتضمن الآتي:

1. منح أو صرف السلفة (حسب نوعها): بعد صدور الموافقة الأصولية من

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

قبل الأمر بالصرف على دفع السلفة، يقوم محاسب الوحدة الحكومية بتثبيت قيد بموجب مستند صرف وتحرير صك بأسم الشخص أو الجهة التي ستدفع لها السلفة، ويكون القيد بالشكل الآتي:

×× ح/السلف (حسب نوعها)

×× ح/البنك

عن صرف سلفة لأمر – لغرض – بموجب مستند صرف

2. تسوية السلفة: بعد إنجاز الغرض الذي منحت السلفة من أجله وقيام الشخص أو الجهة المستلمة لمبلغ السلفة بتقديم الوصولات الخاصة بذلك إلى الحسابات، واثناء تسوية السلفة سيظهر احد الاحتمالات الآتية:  
أ. ان مبلغ الوصولات المقدمة يساوي مبلغ السلفة الممنوحة وعندها سيكون قيد تسوية السلفة ضمن مستند القيد بالشكل الآتي:

×× ح/النفقات العامة (بذكر اسم الحساب وأرقام الدليل

×× ح/السلف (حسب نوعها)

عن تسوية السلفة الممنوحة لأمر – بموجب مستند قيد

ب. ان مبلغ الوصولات المقدمة أقل من مبلغ السلفة الممنوحة، وعندها ستكون الإجراءات المحاسبية وفق الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: تسوية جزء من السلفة بمقدار مبلغ الوصولات المقدمة ويكون قيد التسوية على النحو الآتي:

×× ح/النفقات العامة (بذكر اسم الحساب وأرقام الدليل

×× ح/السلف (حسب نوعها)

عن تسوية جزء من السلفة الممنوحة لأمر – بموجب مستند

قيد

الخطوة الثانية: استرجاع المبلغ المتبقي من السلفة الممنوحة بموجب مستند

المبلغ المتبقي من السلفة = مبلغ السلفة الممنوحة – مبلغ الوصولات  
المقدمة



قبض ويتم حساب المبلغ المتبقي من خلال الآتي:

أما قيد إسترجاع المبلغ المتبقي فيكون كالآتي:

بالفرق ×× ح/الصندوق

×× ح/السلف (حسب نوعها)

عن استرجاع المتبقي من السلفة الممنوحة والمترتبة بذمة – بموجب

مستند قبض

الخطوة الثالثة: إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري لدى البنك.

×× ح/البنك

×× ح/الصندوق

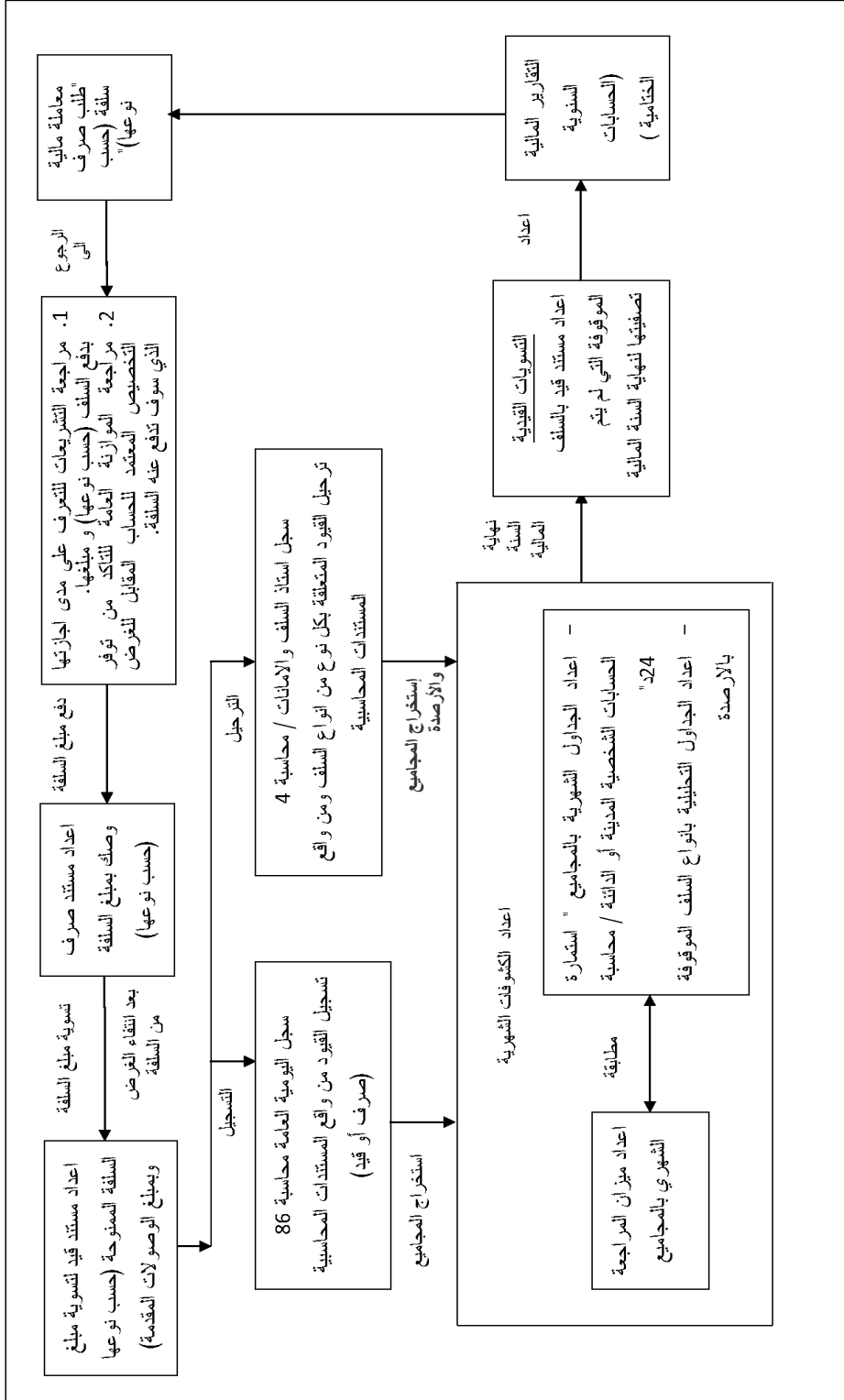
عن قيد إيداع المبالغ المستلمة من قبل أمين

الصندوق

### خامساً: معالجة السلف ضمن الدورة المحاسبية

ان أي عملية مالية تتعلق بحسابات السلف (حسب نوعها) يتم أولاً التأكد من مدى اتفاقها مع التشريعات ذات الصلة وكذلك الرجوع إلى الموازنة العامة للتأكد من توفر التخصيص المعتمد للحساب المقابل للغرض الذي ستدفع عنه السلفة، وبعد ذلك يتم معالجتها محاسبياً من خلال مرورها بمراحل عدة يلخصها الشكل (14) حيث تبدأ هذه المراحل بدفع مبلغ السلفة بموجب مستند صرف وبصك وانتهاءً بإظهار الارصدة المدينة لأنواع السلف التي لم يتم تسويتها لنهاية السنة المالية في التقارير المالية السنوية وكالآتي:

شكل (14) معالجة السلف ضمن مراحل الدورة المحاسبية



1. إعداد المستندات المحاسبية: لإثبات القيود المحاسبية المتعلقة بحسابات

السلف وذلك باعتماد المستندات الآتية:

أ. مستند صرف: إذ ينظم هذا المستند لتثبيت القيود المحاسبية الخاصة بدفع مبلغ السلفة (حسب نوعها) وبموجب صك مسحوب على الحساب الجاري الخاص بالوحدة لدى البنك.

ب. مستند القيد: في معظم الحالات وبعد تقديم الوصولات التي تثبت صرف مبلغ السلفة الممنوحة وتحقيق الغرض الذي دُفعت السلفة من أجله يتم تسوية السلفة بقيد محاسبي يظهر في مستند القيد.

ج. مستند القبض: الذي يعتمد عند إسترجاع جزء أو كل من مبلغ السلفة نقداً.

2. التسجيل في سجل اليومية العامة/ محاسبة 86: وتسجل في هذا السجل

جميع القيود المحاسبية المتعلقة بحسابات السلف (حسب نوعها) من واقع المستندات المحاسبية أسوة بحسابات النفقات العامة أو الإيرادات العامة وباقي الحسابات الأخرى.

الترحيل إلى سجل أستاذ السلف والأمانات/ محاسبة 4: ويكون لهذا السجل استخدام مزدوج، إذ يمكن استخدامه كسجل أستاذ السلف أو كسجل أستاذ الأمانات، وعند استخدام السجل لترحيل حسابات السلف فإنه يقسم إلى مجموعات وفقاً لأنواع حسابات السلف وتخصص صفحة لكل حساب من الحسابات الفرعية التابعة لأحد أنواع حسابات السلف، وكما يتضح من النموذج (13) فإن الصفحة الواحدة من هذا السجل تتكون من جانبين، الجانب المدين منه ويسمى بجانب المدفوعات للحساب المختص وترحل إليه كافة المبالغ المدفوعة على احد حسابات السلف والظاهرة في الجانب المدين من القيود المحاسبية، والجانب الآخر من الصفحة هو الجانب الدائن الذي يطلق عليه بجانب

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

نموذج (13)

سجل محاسبة /4

سجل السلف والأمانات والمديون والدائنون

جدول معاملات الخزائن

المدفوعات لحساب ..... لشهر .....

المقبوضات لحساب ..... لشهر .....

تاريخ	نفس									
	تيزار	نفس								
رقم الحساب										
تاريخ										
تاريخ										
المستحقات ورقها										
الملاحظات										
رقم الحساب										
تاريخ										
تاريخ										
المستحقات ورقها										
الملاحظات										

تاريخ	نفس									
	تيزار	نفس								
رقم الحساب										
تاريخ										
تاريخ										
المستحقات ورقها										
الملاحظات										
رقم الحساب										
تاريخ										
تاريخ										
المستحقات ورقها										
الملاحظات										

المقبوضات، إذ ترحل إليه المبالغ الخاصة بحسابات السلف (حسب نوعها) والتي

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

ظهرت في الجانب الدائن من القيود المحاسبية الظاهرة في المستندات سواء كان مستند قيد عند تسوية السلفة أو مستند قبض عند استرجاع المتبقي من السلف الممنوحة.

### 3. المطابقة وإعداد الكشوفات الشهرية: في نهاية كل شهر يقوم المحاسب

بإجراء الخطوات الآتية:

الخطوة الأولى: استخراج مجموع المبالغ الظاهرة في كلا الجانبين المدين (أي جانب المدفوعات) أو الدائن (أي جانب المقبوضات) لكل حساب فرعي من الحسابات المثبتة في سجل أستاذ السلف.

الخطوة الثانية: نقل مجاميع المبالغ لكلا الجانبين المدين والدائن لكل حساب فرعي إلى الجانب المناظر له سواء كان المدين أو الدائن من إستمارة الحسابات الشخصية الدائنة أو المدينة (السلف والأمانات)/ محاسبة 24 د الموضحة في النموذج(14).

الخطوة الثالثة: استخراج المجموع النهائي للجانب المدين والدائن لجميع أنواع حسابات السلف الظاهرة في من إستمارة الحسابات الشخصية الدائنة أو المدينة (السلف والأمانات)/ محاسبة 24 د.

الخطوة الرابعة: مطابقة المجموع النهائي المدين والدائن لحسابات السلف الظاهرة في من إستمارة الحسابات الشخصية الدائنة أو المدينة (السلف والأمانات)/ محاسبة 24 د (المستخرج وفق الخطوة الثالثة) مع المجموع النهائي المدين والدائن لحقل السلف في سجل اليومية العامة/ محاسبة 86 والذي سيثبت في الحقل المخصص لحسابات السلف في جدول ميزان المراجعة الشهري.



## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

نوع من أنواع حسابات السلف والتي لم يتم تسويتها لغاية اعداد الجداول الشهرية ومن واقع سجل أستاذ السلف والأمانات/ محاسبة4.

5. التسويات القيدية: يتم إجراء التسويات القيدية خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية وذلك بتنظيم مستند القيد لبعض أنواع السلف مثل السلف المستديمة أو جزء من السلف المؤقتة التي تمنح في أواخر شهر كانون الأول من السنة المالية ولم يتم تسويتها قبل نهاية الشهر.

6. الحسابات الختامية: في الحالة الاعتيادية فإن حسابات السلف يفترض ان يتم تسويتها خلال نفس السنة المالية التي مُنحت فيها السلفة ذلك لأن من شروط منح السلفة توفر التخصيص المعتمد في الموازنة العامة للسنة التي مُنحت فيها السلفة، وان بقاء السلف بدون تسوية وتدويرها إلى السنة المالية اللاحقة سيؤثر على موازنة السنة المالية اللاحقة من خلال استنفاذ جزء من التخصيصات المعتمدة المحددة للسنة المالية اللاحقة لتسوية السلفة، لكن في حال توافر الموافقات الأصولية لتدوير أرصدة بعض أنواع السلف إلى السنة المالية اللاحقة، فإن الأرصدة الخاصة بحسابات السلف المتبقية لغاية 12/31 سوف تظهر في كشف حساب السلف الموضح في النموذج (15).

فضلا عن ذلك، فإن رصيد ح/ السلف بشكل إجمالي كما في 12/31 سيظهر في جانب الموجودات المالية من قائمة المركز المالي وبشكل مقارن للسنة المالية الحالية مع السنة السابقة ووفق النموذج (16)

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

نموذج (15)

كشف بحساب السلف كما في 31 / كانون الأول / --20

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	الرصيد كما في 1/1 -/ 20 دينار	الحركة خلال السنة دينار	الرصيد كما في 20-12/31 دينار	حسابات السلف		
					2	3	
	السلف المؤقتة	xxxx	xxxx	xxxx	1		
	سلف الافراد العاملين	xxxx	xxxx	xxxx	2		
	السلف المستديمة	xxxx	xxxx	xxxx	3		
	سلف الاعتمادات	xxxx	xxxx	xxxx	4		
	سلف المقاولين	xxxx	xxxx	xxxx	5		
	سلف الدعاوي	xxxx	xxxx	xxxx	6		
	سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير	xxxx	xxxx	xxxx	7		
	سلف مؤقتة أخرى للاتفاقات الخارجية	xxxx	xxxx	xxxx	8		
	سلف مؤقتة أخرى لاغراض DFI / نيويورك	xxxx	xxxx	xxxx	9		
	مجموع السلف	xxxx	xxxx	xxxx			



الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

نموذج (16)

قائمة المركز المالي كما في كانون الأول

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	20- دينار	20- دينار
	3	<u>الموجودات</u>		
		<u>الموجودات المالية</u>		
	1 3	نقد	xxxx	xxxx
	2 3	حسابات السلف	xxxx	xxxx
	3 3	حسابات مدينة اخرى	xxxx	xxxx
	4 3	قروض	xxxx	xxxx
	5 3	استثمارات	xxxx	xxxx
	6 3	حسابات التسوية المدينة	xxxx	xxxx
		مجموع الموجودات المالية	xxxx	xxxx
	9 3	<u>الحسابات النظامية المدينة</u>		
	1 9 3	خطابات ضمان مستلمة من الغير	xxxx	xxxx
	2 9 3	مقابل ضمان صادرة للغير	xxxx	xxxx
	3 9 3	موجود نقدي لوحدات مستقلة مالياً	xxxx	xxxx
	4 9 3	الموجودات الثابتة	xxxx	xxxx
	5 9 3	المخزن	xxxx	xxxx
		مجموع الحسابات النظامية المدينة	xxxx	xxxx
		<u>مجموع الموجودات</u>	xxxx	xxxx
	4	<u>المطلوبات</u>		
		<u>المطلوبات المالية</u>		
	1 4	الحسابات النقدية الدائنة	xxxx	xxxx
	2 4	حسابات الأمانات	xxxx	xxxx
	3 4	حسابات دائنة اخرى ( الدائنون)	xxxx	xxxx
	4 4	الاقتراض	xxxx	xxxx
	6 4	حسابات التسوية الدائنة	xxxx	xxxx
	7 4	حسابات جارية للتمويل	xxxx	xxxx
	8 4	حساب النتيجة	xxxx	xxxx
		<u>مجموع المطلوبات المالية</u>	xxxx	xxxx

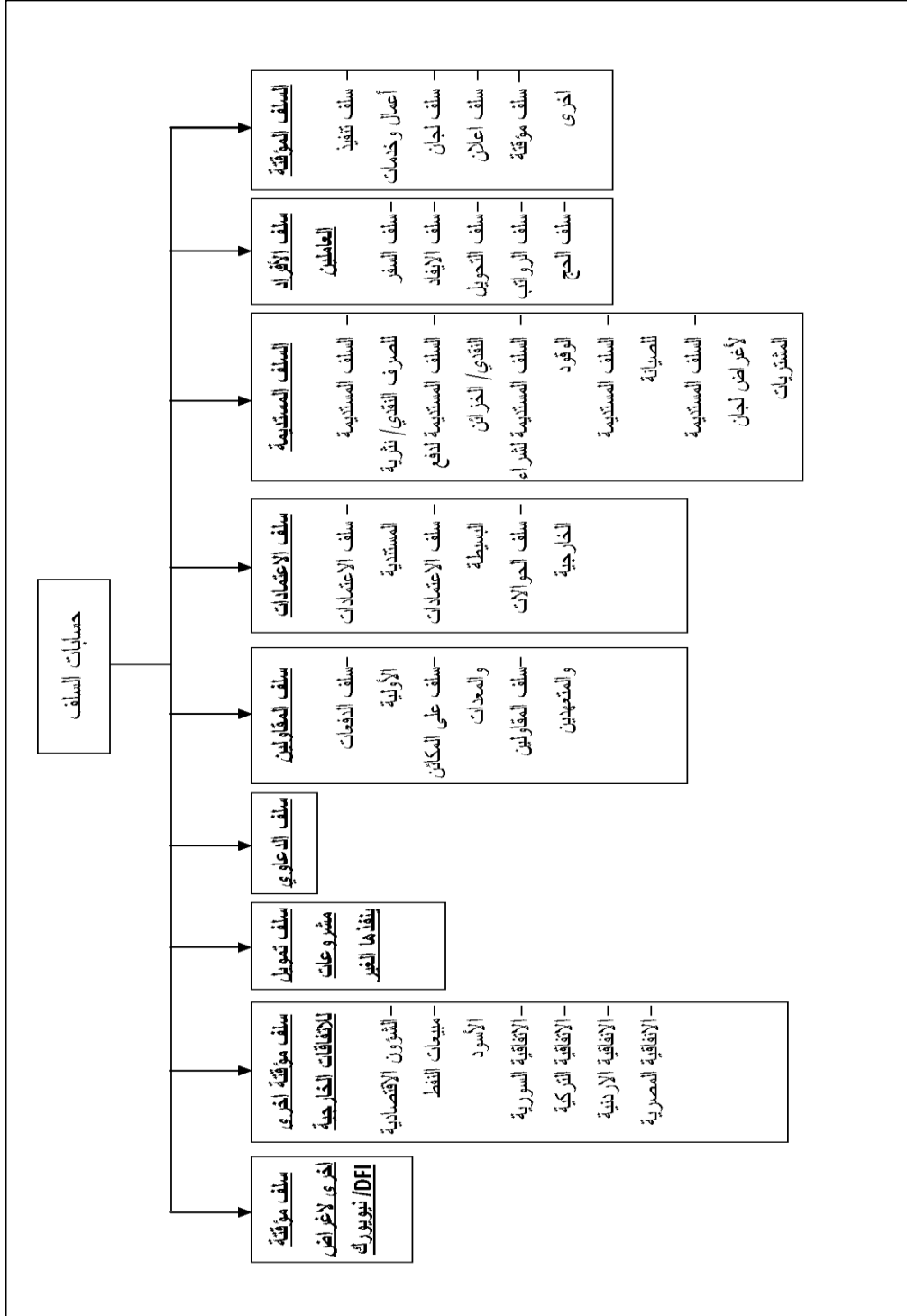
الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

xxxx	xxxx	الحسابات النظامية الدائنة	9	4	
xxxx	xxxx	خطابات ضمان من الدائرة للغير	1	9	4
xxxx	xxxx	مقابل خطابات ضمان من الغير	2	9	4
xxxx	xxxx	مقابل موجود نقدي لوحدة مستقلة مالياً	3	9	4
xxxx	xxxx	مقابل الموجودات الثابتة	4	9	4
xxxx	xxxx	مقابل المخزن	5	9	4
xxxx	xxxx	مجموع الحسابات النظامية الدائنة			
xxxx	xxxx	مجموع المطلوبات			

سادساً: تصنيف حسابات السلف

تصنف حسابات السلف إلى عدة مجموعات حددها الدليل المالي والمحاسبي الذي اصدرته وزارة المالية في سنة 2013، وكل مجموعة تمثل حساباً إجمالياً يضم عدد من الحسابات الفرعية التي يلخصها الشكل (15)

شكل (15)  
تصنيف حسابات السلف



والاي توصيح المعالجة المحاسبية لبعض هذه المجموعات:

### المجموعة الأولى: السلف المؤقتة

يسجل ضمن هذا الحساب المبالغ التي يكون دفعها كسلفة لمدة زمنية قصيرة ثم تتحول إلى نفقات عامة خلال نفس السنة المالية، ولايتعدى تاريخ تسديد أو تسوية السلفة المؤقتة 12/31 من السنة المالية التي صُرفت فيها السلفة ويحلل هذا الحساب تبعاً للغرض الذي يتم الصرف عليه إلى عدد من الحسابات الفرعية من بينها:

#### أ. سلف تنفيذ أعمال وخدمات

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفع كسلفة لموظف من داخل الوحدة الحكومية لغرض شراء مواد أو إنجاز عمل للوحدة الحكومية، ويتحدد مبلغ الحد الأعلى للسلفة التي تمنح للموظف في حدود مبلغ معين يرد ضمن تعليمات تنفيذ الموازنة، ويتم تسوية هذه السلفة حال إكمال وتهيئة الوصولات المعززة للصرف وقبل انتهاء السنة المالية في كل الأحوال.

#### مثال(1):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في كلية الإدارة والاقتصاد خلال السنة المالية 2015:

1. في 3/5 مُنح السيد أمجد مدير مركز الحاسبة الالكترونية سلفة بمبلغ 270000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لغرض صيانة الحاسبات.
2. في 4/1 قدم السيد أمجد ووصولات صيانة الحاسبات وكانت بمبلغ 270000 دينار وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد.

**المطلوب:**

1. تثبيت القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه كما ظهرت في سجلات كلية الإدارة والاقتصاد.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

3. بافتراض انه في 4/1 قدم السيد أمجد وصولات صيانة الحاسبات وكانت بمبلغ 255000 دينار وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد، كما أعاد المبلغ المتبقي من السلفة المترتبة بذمته بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم، ماهو الإجراء المحاسبي المناسب لهذه الحالة؟ وضح ذلك مع الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) واستخراج الرصيد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع	نوع	نوع	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
صيانة المكائن والأجهزة والآلات	2	الاستمارة	النفقة	01	04	07	

**الحل:**

**المطلوب (1)**

1. 3/5 270000د/سلف تنفيذ أعمال وخدمات

270000د/البنك

عن صرف سلفة لمدير مركز الحاسبة بموجب مستند صرف وبصك

2. 4/1 270000 ح/صيانة المكنائ والأجهزة والآلات (2) (01) (04)  
270000 ح/سلف تنفيذ أعمال وخدمات  
عن تسوية السلفة الممنوحة لمدير مركز الحاسبة بموجب مستند قيد

**المطلوب (2):**

ح/ سلف تنفيذ اعمال وخدمات	
270000 ح/صيانة المكنائ والأجهزة والآلات 4/1 (2) (01) (04) (07)	270000 ح/ البنك 3/5
<u>270000</u>	<u>270000</u>

الرصيد صفر

**المطلوب (3):**

4/1 255000 ح/صيانة المكنائ والأجهزة والآلات (2) (01) (04)  
255000 ح/سلف تنفيذ أعمال وخدمات  
عن تسوية السلفة الممنوحة لمدير مركز الحاسبة بموجب مستند قيد

$$\text{المتبقي من السلفة} = 255000 - 270000 =$$

4/1 15000 ح/الصندوق

15000 ح/سلف تنفيذ أعمال وخدمات

عن استرجاع المتبقي من السلفة الممنوحة لمدير مركز الحاسبة بموجب

مستند قبض

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

4/1	15000 حـ/البنك
	15000 حـ/الصندوق
	عن قيد إيداع بموجب مستند قيد

الترحيل إلى سجل الأستاذ

حـ/ سلف تنفيذ اعمال وخدمات

4/1	255000 حـ/ صيانة المكائن والأجهزة والآلات	3/5	270000 حـ/ البنك
	(2) (01) (04) (07)		
	15000 حـ/ الصندوق 4/1		
	<u>270000</u>		<u>270000</u>

الرصيد صفر

**ب. سلف لجان:**

يسجل في هذا الحساب جميع المبالغ التي تصرف إلى اللجان التي تشكل لغرض معين على سبيل المثال لجنة المشتريات التي تتولى شراء مواد واحتياجات الوحدة الحكومية، ولجنة الصيانة التي تتولى مسؤولية إنجاز أعمال صيانة الموجودات الثابتة العائدة للوحدة الحكومية... وما شابه ذلك.

ويتم تسوية السلفة الممنوحة الى اللجان حال إكمال العمل أو شراء المواد وتهيئة الوصولات المعززة للصرف وقبل انتهاء السنة المالية التي صرفت فيها السلفة في كل الأحوال.

**مثال (2):**

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارة التربية خلال السنة المالية

2015:

1. في 6/7 تم صرف سلفة بمبلغ 3000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لامر لجنة المشتريات لغرض شراء قرطاسية.
2. في 6/15 تم صرف سلفة لامر لجنة الصيانة بمبلغ 2500000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لغرض صيانة مباني الوحدة.
3. في 6/28 قدمت لجنة المشتريات وصولات شراء القرطاسية وكانت بمبلغ 3000000 دينار وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد.
4. في 7/8 قدمت لجنة الصيانة وصولات صيانة مباني الوحدة وكانت بمبلغ 2460000 دينار وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد.
5. في 7/9 اعادت لجنة الصيانة المبلغ المترتب بذمتها بموجب مستند قبض، وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه في سجلات وزارة التربية.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
القرطاسية	2	01	03	01	01	
صيانة المباني	2	01	04	06		



الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

---

الحل:

**المطلوب (1)**

1.	6/7	3000000 د/سلف لجان (لجنة المشتريات)
		3000000 د/البنك
عن صرف سلفة اللجنة المشتريات لشراء قرطاسية بموجب مستند صرف وبصك		
2.	6/15	2500000 د/سلف لجان (لجنة الصيانة)
		2500000 د/البنك
عن صرف سلفة للجنة الصيانة لصيانة مباني الوحدة بموجب مستند صرف وبصك		
3.	6/28	3000000 د/القرطاسية (2) (01) (03) (01)
		(01)
		3000000 د/سلف لجان (لجنة المشتريات)
عن تسوية السلفة الممنوحة للجنة المشتريات بموجب مستند قيد		
4.	7/8	2460000 د/صيانة المباني (2) (01) (04)
		(06)
		2460000 د/سلف لجان (لجنة الصيانة)
عن تسوية السلفة الممنوحة للموظف محمد بموجب مستند قيد		

5. 7/9 المتبقي من السلفة = 2500000 - 2460000 = 40000 دينار

		40000 د/الصندوق
		40000 د/سلف لجان (لجنة الصيانة)
عن استرجاع المتبقي من سلفة لجنة الصيانة بموجب مستند قبض		
6.	7/9	40000 د/البنك
		40000 د/الصندوق
عن قيد إيداع للمبالغ المستملة في الحساب الجاري بموجب مستند قيد		

**المطلوب (2)**

ح/ سلف لجان (لجنة المشتريات)	
3000000 ح/القرطاسية 6/28 (01)(03)(01)(2) (01)	3000000 ح/ البنك 6/7
<u>3000000</u>	<u>3000000</u>
الرصيد صفر	

ح/ سلف لجان (لجنة الصيانة)	
2460000 ح/ صيانة المباني 7/8 (06) (04) (01) (2) 40000 ح/ الصندوق 7/9	2500000 ح/ البنك 6/15
<u>2500000</u>	<u>2500000</u>
الرصيد صفر	

**جـ. سلف الإعلان**

يتضمن هذا الحساب المبالغ التي تدفعها الوحدة الحكومية مقدماً لغرض نشر إعلان يتعلق بالوحدة الحكومية في إحدى وسائل الإعلام كالصحف أو المجلات وغير ذلك، ومن ناحية الجهة التي تتحمل نفقات نشر الإعلان فإن الإعلان يكون على نوعين:

النوع الأول: إعلان تتحمل نفقات نشره الوحدة الحكومية مثل نشر إعلان وجود وظائف شاغرة أو إعلان يتعلق بالتوعية الصحية وحملة اللقاحات التي تقوم بها وزارة الصحة وغير ذلك، في هذه الحالة تتحمل الوحدة الحكومية نفقات نشر الإعلان، إذ بعد استلام نسخة من الإعلان المنشور في الصحف ومستند قبض مبلغ الإعلان من الجهة التي قامت بنشر الإعلان يتم تسوية سلفة الإعلان في ح/ نفقات النشر.

أما النوع الثاني فهو يتمثل بنشر إعلان تتحمل نفقاته الجهة المستفيدة من الإعلان مثلاً نشر إعلان مزايمة بيع مواد مستهلكة أو إعلان مناقصة تجهيز الوحدة الحكومية بمواد معينة وغير ذلك، في هذه الحالة فإن سلفة الإعلان يتم استردادها نقداً من الجهة المستفيدة من الإعلان (أي الجهة التي رست عليها المزايمة أو المناقصة).

### مثال(3):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارة العدل خلال السنة المالية

2015:

1. في 4/12 سددت الوزارة مبلغ 150000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لأمر جريدة الصباح كسلفة لنشر اعلان وجود وظائف شاغرة.

2. في 4/26 أستلم محاسب الوزارة نسخة من الجريدة التي نُشر فيها الاعلان مع مستند قبض استلام جريدة الصباح لمبلغ الصك الخاص بنشر الإعلان، واستناداً لذلك تم إجراء التسوية القيدية للسلفة بموجب مستند قيد.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في اعلاه.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب السلف (حسب نوعها) مع إيجاد

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

الرصيد. علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
نفقات النشر	2	01	02	04	01	

الحل:

(1) المطلوب

1. 4/12 150000 حـ/سلف الإعلان

150000 حـ/البنك

عن تسديد سلفة نشر إعلان في جريدة الصباح بموجب مستند صرف وبصك

2. 4/26 150000 حـ/نفقات النشر (2) (01) (02) (04) (01)

150000 حـ/سلف الإعلان

عن تسوية سلفة نشر إعلان في جريدة الصباح بموجب مستند قيد

(2) المطلوب

حـ/ سلف الإعلان

150000 حـ/ البنك 4/12	150000 حـ/ نفقات النشر 4/26 (01)(04)(02)(01)(2)
<u>150000</u>	<u>150000</u>

الرصيد صفر

المجموعة الثانية: سلف الأفراد العاملين

تتضمن هذه المجموعة أنواع السلف التي تدفع مقدماً إلى موظف يعمل داخل

الوحدة الحكومية بصفته الشخصية نتيجة تكليفه بمهام تخص المصلحة العامة، أو بسبب صرف رواتبه في غير موعد صرف الرواتب.

والآتي توضيح المعالجة المحاسبية لبعض أنواع حسابات السلف التي تندرج ضمن سلف الأفراد العاملين:

### أ. سلف السفر:

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تدفع إلى الموظف عند تكليفه بمهمة رسمية خارج حدود المحافظة التي يوجد فيها مقر وظيفته وداخل حدود القطر.

ومن الإجراءات الواجب إتباعها عند منح سلف السفر وتسويتها ما يأتي:

1. صدور أمر إداري بتكليف الموظف بالسفر لأداء مهمة خارج حدود المحافظة التي يوجد فيها مقر وظيفته ويحدد فيه جهة السفر، والمدة التي يقضيها الموظف خارج حدود المحافظة التي يوجد فيها مقر وظيفته، والغرض من السفر، والجهة التي ستتحمل نفقات السفر.

2. في حال كون الوحدة الحكومية التي يعمل فيها الموظف هي التي تتحمل نفقات السفر، فإن سلف السفر تدفع استناداً إلى طلب يقدم من قبل الموظف قبل سفره بوقت قصير يحدد فيه مبلغ السلفة على أساس تقديري للنفقات المتوقعة خلال مدة السفر من نقل وسكن ومبيت وما شابه ذلك.

3. بعد إكمال الموظف المهمة المكلف بها ومباشرته بالعمل داخل الوحدة الحكومية، يتم تسوية سلفة السفر المترتبة بذمة الموظف وذلك بتقديمه «قائمة مصاريف السفر/ محاسبة 31». وفق النموذج (17) معززة بنسخة من الأمر الإداري الخاص بالسفر وأمر الانفكاك من الوحدة الحكومية وأمر مباشرته فيها، وكافة المستندات الأصولية الموثقة لنفقات سفره (قائمة الفندق، بطاقة السفر وغير ذلك).

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

4. عند تسوية سلفة السفر يتم حساب استحقاق الموظف من نفقات السفر وفق قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل وتوجيهات الأمانة العامة لمجلس الوزراء وتعليمات وزارة المالية الصادرة بهذا الخصوص، إذ تتضمن نفقات السفر الفقرات الآتية:

أ. نفقات التنقل وتصرف وفق الأسعار المحددة في تعريفه أجور الوسائط المقررة من قبل الدوائر والجهات المختصة وتسجل على ح/ وسائط النقل

ب. النفقات الليلية وتشمل المخصصات التي يستحقها الموظف عن كل ليلة يقضيها خارج حدود المحافظة التي يوجد فيها مقر وظيفته إلى اليوم الذي يعود فيه إذا كان وقت عودته بعد الساعة السادسة مساءً، وعند حساب مبلغ الحد الأعلى لمبلغ النفقات الليلية لصنف الموظف الموفد، يتم الرجوع إلى التشريعات النافذة ومن بين ذلك إعدام وزارة المالية /الدائرة القانونية/ الأمور المالية 803/م/70496 في 2011/10/31 الذي حدد النفقات الليلية للصنفين الثاني والثالث بمبلغ 60000 دينار لليلة الواحدة.

ج. نفقات السكن في الفندق بموجب قائمة مختومة صادرة من الفندق تؤيد سكن الموظف فيه خلال مدة السفر بشرط أن لا تتجاوز نسبة 150% من النفقات الليلية.





الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف


الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

خلاصة القائمة

البيان	المبلغ	
	دينار	فلس
1 الاجور الحقيقية لوسائط النقل		
2 المخصصات الليلية		
أ. ( ) ليلية سعر	دينار لكل ليلة	
ب. ( ) ليلية سعر	دينار لكل ليلة	
3 اجور السكن - ( ) ليلية سعر	دينار يومياً في فندق درجة	
المجموع العمومي		
4 يطرح رسم بنسبة % لتأخر تقديم القائمة لمدة تزيد عن ..... يوماً		
المبلغ واجب الصرف فقط	دينار و	فلساً لا غيرها
نؤيد صحة البيانات المثبتة في القائمة		
نؤيد ذلك	توقيع الموظف .....	توقيع الرئيس المباشر .....
التاريخ .....		
نصادق على صرف مبلغ القائمة وقدره	دينار و	فلساً لا غيرها
وفق التفاصيل المبينة ادناه وذلك بتاريخ	/ /	
الموظف الحسابي	الامر بالصرف / التوقيع	الاسم
المبلغ	التنويب	التفاصيل
فلس	النوع	ليلة
دينار	المادة	نقل
	الفصل	تنزل السلفة المدفوعة بالمستند المرقم في / /
		صافي المبلغ المتبقي بصرف بالمستند المرقم في / /
نؤيد بان التدقيق النهائي بصحة الصرف قد جرى حسب الاصول		
الاسم :	الاسم :	مدبر التدقيق / التوقيع :
ملاحظة 1. يجب تسجيل القائمة في السجلات الواردة ويعتبر ذلك تاريخ تقديمها لاجراض التدقيق		
2. لا حاجة لا ستحصال وصولات بالمبالغ المصروفة عن اجور وسائط النقل المستخدمة داخل		

مثال (4):

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

الآتي بعض العمليات التي تمت في كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة  
المستنصرية خلال شهر ايار/2015:

1. في 5/14 صدر أمر إداري تم بموجبه تكليف د.محمد أحمد بالسفر إلى  
جامعة الكوفة لحضور اجتماع اللجنة القطاعية الوزارية للتخصصات المحاسبية في  
الجامعات العراقية خلال المدة من 2015/5/18 لغاية 2015/5/20، علماً بأن  
الأمر الإداري تضمن الإشارة إلى أن كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية  
تتحمل جميع نفقات السفر.

2. في 5/17 قدم د.محمد أحمد طلباً لصرف سلفة سفر بمبلغ 450000  
دينار، وتم صرف السلفة بموجب مستند صرف وبصك.

3. في 5/20 عاد د. محمد أحمد من سفره بعد الساعة السادسة مساءً وقدم  
تعهداً خطياً بذلك.

4. في 5/21 باشر د. محمد أحمد في عمله في كلية الإدارة  
والاقتصاد/الجامعة المستنصرية وقدم طلباً لتسوية السلفة المترتبة بذمته، علماً بأن  
تفاصيل نفقات سفره وفقاً لـ«قائمة مصاريف السفر» والوصلات المعززة لذلك  
والمقدمة من قبله كانت تتضمن الآتي:

– أجور نقل (وفقاً للأسعار السائدة) بموجب المستندات الثبوتية 92000  
دينار.

– النفقات الليلية 180000 دينار.

– نفقات السكن بموجب قائمة الفندق 150000 دينار.

5. في 5/25 أعاد المتبقي من مبلغ السلفة بموجب مستند قبض وأودع المبلغ  
في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

**المطلوب:**

1. تثبيت القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه مع توضيح الإجراءات المحاسبية اللازمة لتسوية سلفة السفر المترتبة بذمة د. محمد أحمد.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.
3. بإفترض ان تفاصيل «قائمة مصاريف السفر» والوصلات المعززة لها والمقدمة من قبل د. محمد أحمد في 5/21 كانت تتضمن الآتي:
  - أجور نقل (وفقاً للأسعار السائدة) ووفقاً للمستندات الثبوتية 92000 دينار
  - النفقات الليلية 180000 دينار
  - نفقات السكن بموجب قائمة الفندق 210000 دينارما هو القيد المحاسبي الواجب تسجيله في 5/21؟
4. بإفترض ان الأمر الإداري الصادر في 5/14 والخاص بتكليف د.محمد أحمد بالسفر إلى جامعة الكوفة قد تضمن الإشارة إلى أن جامعة الكوفة هي التي تتحمل نفقات السفر، ما هي القيود المحاسبية الواجب إظهارها في سجلات كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة المستنصرية خلال شهر أيار/ 2015؟  
علما بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
النفقات الليلية	2	01	02	01	01	
نفقات وسائط النقل	2	01	02	01	02	
نفقات السكن	2	01	02	01	03	

الحل:

المطلوب (1)

1. 5/14 لا يسجل قيد

2. 5/17 طالما ان الأمر الإداري الصادر في 5/14 تضمن الإشارة إلى إن كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية تتحمل جميع نفقات السفر، فإن د.محمد أحمد يستحق سلفة السفر وعندها يكون القيد المحاسبي الخاص بمنح السلفة بالشكل الآتي:

5/17 450000د-/سلف السفر

450000د-/البنك

عن صرف سلفة السفر لأم د.محمد أحمد بموجب مستند صرف

وبصك

3. 5/20 لا يسجل قيد

لكن طالما قدم تعهداً خطياً بأنه عاد من السفر بعد الساعة السادسة مساءً وفقاً للفقرة (رابعاً) من المادة (27) من قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل، فإنه يستحق النفقات الليلية ليوم 5/20.

4. 5/21

$$\begin{aligned} \text{الحد الأعلى للنفقات الليلية} &= 60000 \text{ دينار} \times 3 \text{ يوم} \\ \text{(بموجب التعليمات)} &= 180000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

النفقات الليلية بموجب قائمة مصاريف السفر المقدمة = 180000 دينار  
وعليه فإن النفقات الليلية ضمن الحد الأعلى للنفقات الليلية بموجب التعليمات

$$\begin{aligned} \text{الحد الأعلى لنفقات السكن} &= 60000 \text{ دينار} \times 2 \text{ يوم} \times 150\% \\ \text{(بموجب التعليمات)} &= 180000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

$$\text{نفقات السكن بموجب قائمة الفندق} = 150000 \text{ دينار}$$

يقارن بين نفقات السكن بموجب قائمة الفندق (150000 دينار) والحد الأعلى لنفقات السكن بموجب التعليمات والبالغة 180000 دينار والموافقة على صرف المبلغ الأقل 150000 دينار.

وعليه فإن إجمالي نفقات السفر التي يستحقها د. محمد أحمد ستكون:

$$\text{إجمالي نفقات السفر} = 150000 + 180000 + 92000 =$$

$$\underline{\underline{422000 \text{ دينار}}}$$

لذا سيتم تسوية سلفة السفر وفقاً للخطوات الآتية:

**الخطوة الأولى:** تسوية سلفة السفر بمقدار إجمالي نفقات السفر والبالغة

422000 دينار، ويكون قيد التسوية بالشكل الآتي:

من مذكورين 5/21

180000 ح-/النفقات الليلية (2)(01)(02)(01)(01)

92000 ح-/نفقات وسائل النقل (2)(01)(02)(01)(02)

150000 ح-/نفقات السكن (2)(01)(02)(01)(03)

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

422000 ح/سلف السفر

عن تسوية جزء من سلفة السفر المترتبة بذمة د. محمد أحمد بموجب

مستند قيد

الخطوة الثانية: استرجاع المتبقي من مبلغ السلفة بموجب مستند قبض

المتبقي من مبلغ سلفة السفر = 450000 - 422000 = 28000

دينار

5/25 28000 ح/الصندوق

28000 ح/سلف السفر

عن استلام المبلغ المتبقي من السلفة المترتبة بذمة د. محمد أحمد بموجب

مستند قبض

الخطوة الثالثة: إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري لدى البنك ويسجل

به القيد الآتي:

5/25 28000 ح/البنك

28000 ح/الصندوق

عن قيد إيداع للمبالغ المستلمة في الحساب الجاري لدى البنك

(2) المطلوب

ح/سلف السفر

422000 ح/مذكورين 5/21	450000 ح/البنك 5/17
28000 ح/الصندوق 5/21	
<u>450000</u>	<u>450000</u>

الرصيد صفر

(3) المطلوب

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

النفقات الليلية بموجب «قائمة مصاريف السفر» المقدمة = 180000 دينار  
وهي ضمن الحد الاعلى المسموح به  
الحد الأعلى لنفقات السكن بموجب التعليمات = 60000 × 2 يوم ×  
150%  
= 180000 دينار

نفقات السكن بموجب قائمة الفندق = 210000 دينار  
مقارنة بين نفقات السكن بموجب قائمة الفندق والبالغة 210000 دينار والحد  
الاعلى لنفقات السكن بموجب التعليمات والبالغة 180000 دينار والموافقة على  
صرف المبلغ الاقل 180000 دينار  
وعليه فإن:

إجمالي نفقات السفر = 180000 + 180000 + 92000

= 452000 دينار

لذا فإن القيد المحاسبي الذي سوف يسجل في 5/21 هو:

5/21 من مذكورين

180000 حـ/النفقات الليلية (2)(01)(02)(01)(01)

92000 حـ/نفقات وسائط النقل (2)(01)(02)(01)(02)

180000 حـ/نفقات السكن (2)(01)(02)(01)(03)

الى مذكورين

450000 حـ/سلف السفر

2000 حـ/البنك



## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

عن تسوية سلفة السفر المترتبة بذمة د. محمد أحمد وصرف المتبقي بموجب مستند  
صرف وبصك

ح/ سلف السفر	
5/21	مذكورين 450000
5/17	ح/البنك 450000
	<u>450000</u>
	<u>450000</u>
	الرصيد صفر

### المطلوب (4)

طالما ان الأمر الإداري يشير إلى أن جامعة الكوفة هي التي تتحمل نفقات السفر، لذا فلا يستحق د.محمد أحمد صرف سلفة سفر من كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية بمعنى آخر لا يسجل أي قيد للعمليات المذكورة في سجلات كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية.

### ب. سلف التحويل

وهي المبالغ التي تدفع إلى الموظف بصفته الشخصية في حالات معينة مثل التعيين أو النقل (بناءً على مقتضيات المصلحة العامة وليس بناءً على طلب الموظف) أو إنهاء خدماته عدا الاستقالة وهذه الحالات تستوجب انتقال الموظف

إلى محل سكن جديد خارج حدود المحافظة التي كان يسكنها سابقاً، ففي حالة نقل الموظف من وحدة حكومية إلى وحدة حكومية أخرى خارج حدود المحافظة التي يوجد فيها مقر وظيفته الأولى (الوحدة الحكومية المنقول منها)، فإن الإجراءات المحاسبية تتضمن الآتي:

1. بعد صدور الأمر الإداري الخاص بنقل خدمات الموظف بناءً على مقتضيات المصلحة العامة إلى وحدة حكومية أخرى خارج حدود المحافظة التي يوجد فيها مقر الوحدة الحكومية المنقول منها، تمنح الوحدة الحكومية المنقول منها الموظف سلفة تحويل استناداً إلى الفرع الثالث «نفقات التحويل» من قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل وذلك لمواجهة النفقات التي يحتاجها الموظف لنقله ونقل أفراد عائلته المكلف بإعالتهم شرعاً ونقل أثاث منزله إلى محل سكنه الجديد.

2. تقوم الوحدة الحكومية المنقول إليها الموظف بتسديد مبلغ سلف التحويل إلى الوحدة الحكومية المنقول منها الموظف بذلك يغلق ح/سلف التحويل في الوحدة الحكومية المنقول منها الموظف.

3. بعد تقديم الموظف قوائم بنفقات النقل والتحويل، يتم تسوية ح/سلف التحويل في احد حسابات النفقات العامة الآتية:

أ. النفقات الليلية وتشمل المخصصات الليلية التي يستحقها الموظف فقط بسبب التحويل إذا كان وصوله إلى محل سكنه الجديد بعد الساعة السادسة مساءً على أن يقدم تعهد خطي بذلك.

ب. أجور وسائل النقل التي استخدمت لنقل الموظف وعائلته وأثاثه إلى محل سكنه الجديد.

ج. النفقات الأخرى الضرورية التي يتكبدها الموظف بسبب التحويل كأجور

الحمايليات وأجور التغليف وما شابه ذلك.

### مثال (5):

الآتي بعض العمليات التي حدثت خلال السنة المالية 2015:

1. في 3/12 صدر أمر وزاري بنقل خدمات الأستاذ رياض حسين من المديرية العامة للتربية في ذي قار إلى وزارة التربية لشغل منصب مدير عام المديرية العامة للإشراف التربوي في الوزارة.
2. في 3/15 قدم الأستاذ رياض حسين طلباً إلى الوحدة الحسابية في المديرية العامة للتربية في ذي قار لصرف سلفة تحويل بمبلغ 2000000 دينار لغرض تغطية نفقات نقله وعائلته واثائه إلى بغداد.
3. في 3/16 سددت المديرية العامة للتربية في ذي قار سلفة تحويل بمبلغ 2000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لأمير الأستاذ رياض حسين.
4. في 3/23 باشر الأستاذ رياض حسين بمهام عمله في وزارة التربية كمدير عام للمديرية العامة للإشراف التربوي.
5. في 3/24 سددت وزارة التربية مبلغ سلفة التحويل البالغة 2000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لأمير المديرية العامة للتربية في ذي قار.
6. في 3/25 قدم الأستاذ رياض حسين القوائم الخاصة بنفقات التحويل من محافظة ذي قار إلى بغداد وكانت تتضمن الآتي:
  - أجور نقل له ولعائلته 90000 دينار.
  - أجور نقل اثاث منزله 1350000 دينار.
  - أجور تغليف وحمايليات الاثاث 200000 دينار.

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

علماً بأنه قد تم تعهداً خطياً بأن وصوله إلى بغداد كان في يوم 3/22 بعد الساعة السادسة مساءً.

وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد بعد التأكد من أن هذه النفقات تتناسب مع الاسعار السائدة.

7. في 3/26 اعاد الأستاذ رياض حسين المبلغ المتبقي من السلفة المترتبة بذمته بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري الخاص بالوزارة لدى البنك في نفس اليوم.

8. في 3/31 استلم امين الصندوق في المديرية العامة للتربية في ذي قار بموجب مستند قبض الصك الخاص بمبلغ سلفة التحويل البالغة 2000000 دينار المسدد من قبل وزارة التربية ، وأودع المبلغ في الحساب الجاري للمديرية لدى البنك في نفس اليوم.

### المطلوب:

1. تثبيت القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كلاً من المديرية العامة للتربية في ذي قار ووزارة التربية.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) في سجلات كلاً من المديرية العامة للتربية في ذي قار ووزارة التربية مع إيجاد الرصيد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
النفقات الليلية	2	01	02	03	01	
أجور وسائل النقل	2	01	02	03	02	
النفقات الأخرى	2	01	02	03	03	

الحل

التاريخ	سجلات المديرية العامة للتربية في ذي قار	سجلات وزارة التربية
3/12	لا يسجل قيد	لا يسجل قيد
3/15	لا يسجل قيد	لا يسجل قيد
3/16	2000000 حـ/ سلف التحويل 2000000 حـ/ البنك عن صرف سلفة التحويل لامر الأستاذ رياض حسين بموجب مستند صرف وبصك	لا يسجل قيد
3/24	لا يسجل قيد	2000000 حـ/ سلف التحويل 2000000 حـ/ البنك عن تسديد سلفة التحويل بموجب مستند صرف وبصك لامر المديرية العامة للتربية في ذي قار
3/25	لا يسجل قيد	<p>✓ النفقات الليلية للموظف فقط لأن وصوله بعد الساعة السادسة مساءً = 60000 دينار</p> <p>✓ إجور وسائل النقل = إجور نقل الموظف وعائلته + إجور نقل اثاث منزله</p> <p>= 1350000 + 90000 = 1440000 دينار</p> <p>✓ النفقات الأخرى (إجور تغليف وحمايات الاثاث ) = 200000 دينار</p> <p><u>قيد تسوية سلفة التحويل سيكون :</u></p> <p>من مذكورين</p>

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

التاريخ	سجلات المديرية العامة للتربية في ذي قار	سجلات وزارة التربية
		<p>60000 حـ/ النفقات الليلية (2)(01)(02)(03)(01)</p> <p>1440000 حـ/ اجور وسائط النقل(2)(01)(02)(03)(02)</p> <p>200000 حـ/ النفقات الاخرى (2)(01)(02)(03)(03)</p> <p>1700000 حـ/ سلف التحويل</p> <p>عن تسوية جزء من سلفة التحويل المترتبة بذمة الاستاذ رياض حسين بموجب مستند قيد</p>
3/26	لا يسجل قيد	<p>300000 حـ /الصندوق</p> <p>300000 حـ/ سلف التحويل</p> <p>عن استلام المتبقي من سلفة التحويل المترتبة بذمة الاستاذ رياض حسين بموجب مستند قبض</p>
		<p>300000 حـ/ البنك</p> <p>300000 حـ/ الصندوق</p> <p>عن قيد الايداع</p>
3/31	<p>2000000 حـ/ الصندوق</p> <p>2000000 حـ/ سلف التحويل</p> <p>عن استلام مبلغ سلفة التحويل المسدد من قبل وزارة التربية بموجب مستند قبض</p>	لا يسجل قيد
	<p>2000000 حـ/ البنك</p> <p>2000000 حـ/ الصندوق</p>	

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

سجلات وزارة التربية		سجلات المديرية العامة للتربية في ذي قار		التاريخ
		عن قيد الايداع		
الترحيل الى سجل الاستاذ:		الترحيل الى سجل الاستاذ:		
ح/ سلف التحويل		ح/ سلف التحويل		
1700000 ح/ مذكورين 3/25 300000 ح/ الصندوق 3/26	2000000 ح/ البنك 3/24	2000000 ح/ الصندوق 3/31	2000000 ح/ البنك 3/16	
<u>2000000</u>	<u>2000000</u>	<u>2000000</u>	<u>2000000</u>	
	الرصيد صفر		الرصيد صفر	

**ج. سلف الراتب:**

يتضمن هذا الحساب صافي الراتب (أو الرواتب) التي تدفع في حال تحقق أحد المبررات الآتية:

1. في حال سفر الموظف لمدة طويلة يتم دفع سلفة بناءً على طلبه عن دفع صافي رواتبه مقدماً وقبل حلول الموعد المحدد لتاريخ صرف رواتب موظفي الوحدة الحكومية.

2. عندما لا يدرج راتب موظف معين مع رواتب موظفي الوحدة الحكومية أما سهواً أو بسبب مباشرته في الوحدة الحكومية بعد إنجاز قوائم رواتب موظفي الوحدة الحكومية سواء كانت المباشرة في العمل داخل الوحدة الحكومية بعد نقله

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

من وحدة حكومية أخرى أو بعد قطع الاجازة الطويلة التي سبق ان منحت له.

ولكون رواتب موظفي الوحدة الحكومية تدفع مرة واحدة في يوم محدد من الشهر وبصورة موحدة، ومع تحقق احد المبررات المذكورة في أعلاه فإنه يتعذر تنظيم قائمة راتب منفردة لموظف واحد ودفع صافي الراتب ويجب عليه الانتظار إلى الشهر الجديد لسحب راتبه عن مدة شهرين متتاليين ودفعه له مع رواتب موظفي الوحدة الحكومية في الشهر الجديد، ونظراً لحاجة الموظف إلى الراتب لتغطية مستلزماته وعائلته لذا يتم حساب سلف الراتب على أساس صافي راتب الموظف (أي الراتب الاسمي والمخصصات التي يستحقها الموظف مطروحاً منه الاستقطاعات) مضروباً بعدد الأشهر التي تقرر دفعها مقدماً، ويثبت سلفة الراتب بذمة الموظف الذي دُفعت له السلفة، ويتم إجراء القيد الآتي:

×× ح/ سلف الراتب (بذمة الموظف)

×× ح/ البنك

عن دفع صافي راتب الموظف..... بموجب مستند صرف وبصك

وعند حلول موعد استحقاق الراتب (أو الرواتب) للشهر أو الأشهر التي دُفعت مقدماً للموظف، فإن صافي الراتب لا يتم دفعه للموظف عن طريق البنك، وإنما يتم إجراء تسوية مبلغ السلفة أعلاه ضمن قائمة الراتب.

### مثال(6):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في الجامعة العراقية خلال السنة المالية 2015:

1. في 2015/11/1 باشر الموظف معزز مجيد بمهام عمله في الجامعة العراقية بعد نقل خدماته من الكلية التقنية الإدارية.



الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

2. في 11/10/ 2015 استلم محاسب الجامعة العراقية شهادة آخر راتب الخاصة بالموظف معترف مجيد والتي اتضح من خلالها أن:

أ. راتب الموظف معترف مجيد تم دفعه من قبل الكلية التقنية الإدارية لغاية 2015/10/31.

ب. ان تفاصيل راتب الموظف معترف مجيد الذي كان يتقاضاه في الكلية التقنية الإدارية تضمن الآتي:

الاستقطاعات			إجمالي الراتب					
ضريبة الدخل	أمانات صندوق تقاعد موظفي النولة	مساهمة التقاعد الحكومية	مخصصات نقل	مخصصات شهادة	مخصصات الخدمة الجامعية	مخصصات اطفال	مخصصات اعالة	الراتب الاسمي
38083	%10	%15	20000	%55	%75	10000 لكل طفل ولديه طفلين	50000	600000

علماً ان راتب الموظف معترف مجيد لم يدرج ضمن قوائم رواتب موظفي الجامعة العراقية لشهر تشرين الثاني/2015 لتأخر استلام شهادة آخر راتب من الكلية التقنية الإدارية.

لذا حصلت الموافقة على دفع راتبه لشهر تشرين الثاني/2015 كسلفة وتم ذلك بموجب مستند الصرف المرقم 243 في 16/11/2015 والصك المرقم 3375.

المطلوب:

1. بين كيفية حساب راتب الموظف معترف مجيد.

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

2. تثبيت القيد المحاسبي الخاص بدفع سلف الراتب.
3. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب سلف الراتب مع إيجاد الرصيد.
4. وضح كيفية معالجة سلف الراتب ضمن قوائم الرواتب لموظفي الجامعة العراقية لشهر كانون الاول/2015.

الحل:

المطلوب (1): حساب راتب الموظف معزز مجيد

اجمالي الراتب					
مخصصات نقل	مخصصات شهادة	مخصصات الخدمة الجامعية	مخصصات اطفال	مخصصات اعالة	الراتب الاسمي
20000	%55	%75	10000 لكل طفل ولديه طفلين	50000	600000
20000	330000	450000	20000	50000	600000

اجمالي الراتب = 1560000

صافي الراتب ( التراجيب دفعه ) = اجمالي الراتب - الاستقطاعات

188083 - 1560000 =

= 1371917 دينار

**المطلوب (2):** تثبييت قيد صرف سلفة الراتب

2015/11/16      1371917 ح/سلف الراتب

1371917 ح/البنك

عن صرف سلفة الراتب للموظف معتز مجيد بموجب مستند صرف 243 والصك المرقم

3375

---

**المطلوب (3):**

**المطلوب (4): معالجة سلف الراتب ضمن قوائم الرواتب لموظفي الجامعة العم**

اجمالي الراتب						
مست	مخصصات نقل	مخصصات شهادة	مخصصات الخدمة الجامعية	مخصصات اطفال	مخصصات اعالة	الراتب الاسمي
5	20000	%55	%75	10000 لكل	50000	600000
000	40000	660000	900000	40000 طفل ولديه طفلين	100000	1200000
اجمالي الراتب = 3120000						

صافي الراتب ( الواجب دفعه) لشهر كانون الأول /2015 = اجمالي الراتب - الاستقطاعات

1748083 - 3120000 =

دينار 1371917 =

**الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف**

ح/ سلف الراتب	
1371917	1371917 ح/ البنك 11/16
<u>1371917</u>	<u>1371917</u>
الرصيد 1371917	

وبمقارنة حساب راتب الموظف معتر مجيد لشهر تشرين الثاني/2015 (المطلوب 1) الذي لم يظهر ضمن قوائم رواتب شهر تشرين الثاني/2015 وتم حسابه لغرض تحديد مبلغ سلفة الراتب المدفوعة له في 2015/11/16، مع حساب راتب نفس الموظف لشهر كانون الأول/2015 (المطلوب 4) يتبين انه تم حساب راتب شهر كانون الأول/2015 بشكل مضاعف لیتضمن راتب شهري تشرين الثاني وكانون الأول/2015 وفي ذات الوقت تم استقطاع سلف الراتب المترتبة بذمة الموظف معتر والبالغة (1371917) دينار والتي ستظهر في الجانب الدائن مع باقي الاستقطاعات في قيد صرف رواتب موظفي الجامعة لشهر كانون الأول/2015.

### المجموعة الثالثة: السلف المستديمة

يتضمن هذا الحساب المبالغ التي تدفع من قبل الوحدة الحكومية لموظف أو لجنة من داخل الوحدة الحكومية لتوفير سيولة نقدية بما يمكنها من تلبية المتطلبات الضرورية للوحدة الحكومية.

ويكمن الاختلاف الأساسي بين السلف المؤقتة والسلف المستديمة في كون السلف المؤقتة تمنح بصورة مؤقتة ولمدة قصيرة ولحالة معينة مثل شراء مواد أو تنفيذ عمل معين ثم يتم تسويتها حال إنجاز الغرض الذي مُنحت السلفة من أجله وتقديم الوصولات الخاصة بذلك، أما السلفة المستديمة فإنها تمنح لدفع المبالغ النقدية لبعض الحالات التي تتصف بالتكرار وذات طبيعة مستعجلة ومبالغها قليلة نسبياً<sup>(1)</sup> وتحدد بتعليمات تصدر من دائرة المحاسبة في وزارة المالية.

وخلال السنة المالية يتم تعويض المبالغ المدفوعة من السلف المستديمة بمقدار الوصولات المقدمة على أن تقترن كافة الوصولات المدفوع مبلغها من السلفة المستديمة بموافقة الأمر بالصرف وان تتضمن الوصولات تأييد المستفيد بتسلم المبلغ نقداً من الشخص المسؤول عن السلفة المستديمة، وتبقى السلفة المستديمة موقوفة بذمة الشخص المستلم للسلفة على أن يتم تسويتها عند تغيير الشخص الذي صُرفت له السلفة أو عند انتهاء السنة المالية.

ويلزم الموظف المسؤول عن السلفة المستديمة بمسك سجل يطلق عليه

(1) مقدار المبالغ النقدية المدفوعة من السلفة المستديمة تتغير من وقت لآخر وفقاً لتعليمات وزارة المالية فعلى سبيل المثال في سنة 2012 حددت تعليمات وزارة المالية بموجب كتاب دائرة المحاسبة المرقم 15288 في 2012/9/2 المبالغ النقدية المدفوعة من السلفة المستديمة بما لا يتجاوز (50000 خمسون ألف دينار) لكل حالة على أن تؤثق كل معاملة دفع نقدي بمستندات أصولية ثم تعدلت في سنة 2013 لتزداد إلى (100000 مائة ألف دينار) لكل حالة وحالياً بلغت (200000 مائتي ألف دينار) لكل حالة.

«سجل المصروفات النثرية من السلفة المستديمة/محاسبة 10 أ» والموضح صفحة منه في نموذج (18) ليسجل فيه المبالغ النقدية المدفوعة من السلفة المستديمة على أن توثق كل معاملة دفع نقدي بوصولات أصولية، ويكون هذا السجل بصفحات متسلسلة وبنسختين الأولى تقدم مع الوصولات لغرض تدقيقها وتعويض المبالغ المدفوعة من السلفة المستديمة من خلال إعادة صرفها بموجب مستند صرف وبصك، والأخرى تبقى ضمن السجل، ويخضع هذا السجل لعملية التسليم والتسلم عند تغيير الموظف أو اللجنة المخولة باستلام السلفة المستديمة كما أنه يكون خاضعاً للرقابة والتدقيق من قبل الجهات المختصة عند طلبها.





**أ. سلف مستديمة للصرف النقدي/ نثرية:**

يتضمن هذا الحساب مبلغ السلفة التي تدفع إلى المحاسب أو معاون المحاسب أو أمين الصندوق لتوفير سيولة نقدية تحت تصرفهم لغرض استخدامها في دفع النفقات المستعجلة وذات المبالغ القليلة التي تحتاجها الوحدة الحكومية.

**مثال(7):** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مجلس القضاء الاعلى خلال السنة المالية 2015:

1. في 2/17 مُنح السيد اثير محاسب مجلس القضاء الاعلى سلفة مستديمة لتسديد النفقات النثرية بمبلغ 3000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك.
2. في 3/29 قدم السيد اثير كشفاً بمبالغ النفقات النثرية المدفوعة من السلفة المستديمة المترتبة بذمته معززاً بالوصلات الخاصة بها وبمبلغ إجمالي قدره 1950000 دينار، وكان مجموع الوصلات المقدمة تضمن التفاصيل الآتية:

المبلغ	تفاصيل النفقات النثرية المدفوعة
100000	مكافآت الموظفين
122000	أجور نقل متفرقة لإنجاز اعمال تتعلق بالمجلس
150000	لوازم زراعية
390000	شراء مواد ضيافة
195000	شراء مواد وقاية
260000	شراء قرطاسية متنوعة
125000	صيانة الاثاث
488000	صيانة المباني
120000	صيانة التأسيسات المائية
<u>1950000</u>	المجموع

علماً بأن جميع النفقات النقدية المدفوعة من السلفة المستديمة هي ضمن

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

التخصيصات المعتمدة المحددة في الموازنة العامة الخاصة بمجلس القضاء الأعلى وان المبلغ المدفوع لكل حالة والموثق بالوصلات الأصولية لم تتجاوز مبلغ 200000 دينار.

3. في 3/30 أُعيد تعويض المبالغ المدفوعة من السلفة المستديمة بموجب مستند صرف وبصك لامر السيد أثير.

4. في 12/24 قدم السيد أثير كشفاً بالنفقات النثرية المدفوعة من السلفة المستديمة المترتبة بذمته وبمبلغ إجمالي قدره 2410000 دينار وكان مجموع الوصلات المقدمة تضمن التفاصيل الآتية:

المبلغ	تفاصيل النفقات النثرية المدفوعة
50000	مكافأة لأحد موظفي المجلس
100000	مكافآت لغير المنتسبين
270000	صيانة اثاث مكنتي
350000	شراء قرطاسية متنوعة
450000	نفقات تنظيف ساحات وحدائق المجلس
180000	شراء مواد الوقاية
260000	أجور نقل متفرقة لموظفين لإنجاز مهام تتعلق بالمجلس
270000	صيانة التأسيسات الكهربائية
480000	شراء مواد ضيافة
<u>2410000</u>	المجموع

علماً بأن جميع النفقات النقدية المدفوعة من السلفة المستديمة هي ضمن التخصيصات المعتمدة المحددة في الموازنة العامة وان المبلغ المدفوع لكل حالة والموثق بالوصلات لم يتجاوز مبلغ 200000 دينار.

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

5. في 12/27 تم تسوية السلفة المستديمة المترتبة بذمة السيد أثير بموجب قيد وفي حدود الوصولات المعززة للدفع النقدي من السلفة المستديمة.

6. في 12/28 أعاد السيد اثير المبلغ المتبقي من السلفة المستديمة بموجب مستند قبض، وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بما ورد في أعلاه في سجلات مجلس القضاء الأعلى للسنة المالية 2015. إذا علمت بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
المكافآت للمنتسبين	2	01	01	02		
ايجار وسائل النقل	2	01	02	06	05	
الضيافة والوفود والعلاقات العامة	2	01	02	07	01	
تنظيف الدائرة	2	01	02	19		
القرطاسية	2	01	03	01	01	
مواد الوقاية	2	01	03	08	02	
اللوازم الزراعية	2	01	03	09	05	
صيانة التأسيسات المائية	2	01	04	02	01	
صيانة التأسيسات الكهربائية	2	01	04	02	02	
صانة الاثاث	2	01	04	05		
صيانة المباني	2	01	04	06		
المكافآت	2	01	06	04	01	01

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) فقط مع إيجاد

الرصيد.

الحل:

المطلوب (1):

1. 2/17 3000000 ح/ سلف مستديمة للصراف النقدي/ نثرية

3000000 ح/ البنك

عن صرف سلفة مستديمة لأمر السيد أثير بموجب مستند صرف

وبصك

2. 3/29 لايسجل قيد

3. 3/30 من مذكورين

100000 ح/ المكافات للمنتسبين(2)(01)(01)(02)

122000 ح/ ايجار وسائط النقل(2)(01)(02)(06)(05)

390000 ح/ الضيافة والوفود والعلاقات العامة(2)(01)(02)(07)(01)

260000 ح/ القرطاسية(2)(01)(03)(01)(01)

195000 ح/ مواد الوقاية(2)(01)(03)(08)(02)

150000 ح/ اللوازم الزراعية(2)(01)(03)(09)(05)

120000 ح/ صيانة التأسيسات المائية(2)(01)(04)(02)(01)

125000 ح/ صيانة الاثاث(2)(01)(04)(05)

488000 ح/ صيانة المباني(2)(01)(04)(06)

1950000 ح/ البنك

عن إعادة تعويض مبالغ النفقات المدفوعة من السلفة المستديمة لأمر السيد أثير بموجب مستند صرف

وبصك

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

4. 12/24 لايسجل قيد

5. 12/27 من مذكورين

- 50000 حـ/ المكافآت للمنتسبين(2)(01)(01)(02)  
260000 حـ/ ايجار وسائط النقل (2)(01)(02)(06)(05)  
480000 حـ/ الضيافة والوفود والعلاقات العامة (2)(01)(02)(07)(01)  
450000 حـ/ تنظيف الدائرة (2)(01)(02)(19)  
350000 حـ/ القرطاسية (2)(01)(03)(01)(01)  
180000 حـ/ مواد الوقاية (2)(01)(03)(08)(02)  
270000 حـ/ صيانة التأسيسات الكهربائية (2)(01)(04)(02)(02)  
270000 حـ/ صيانة الأثاث(2)(01)(04)(05)  
100000 حـ/ المكافآت (2)(01)(06)(04)(01)(01)  
2410000 حـ/ سلف مستديمة للصرف النقدي/ نثرية

عن تسوية جزء من السلفة المستديمة المترتبة بذمة السيد أثير بموجب مستند قيد

6. 12/28

$$\begin{array}{l} \text{المتبقي من السلفة} \\ \text{المستديمة} \end{array} = 3000000 - 2410000 = \underline{\underline{590000 \text{ دينار}}}$$

590000 حـ/ الصندوق

590000 حـ/ سلف مستديمة للصرف النقدي/ نثرية

عن استلام المتبقي من السلفة المستديمة المترتبة بذمة السيد أثير بموجب مستند قبض

12/28 590000 ح/ البنك  
590000 ح/ الصندوق  
عن قيد الإيداع للمبالغ المستلمة من قبل أمين  
الصندوق

**المطلوب(2):**

ح/ سلف مستديمة للصرف النقدي/ نثرية	
مذكورين	2410000
	12/27
ح/ الصندوق	590000
	12/28
	<u>3000000</u>
	<u>3000000</u>
	الرصيد صفر

**ب. سلف مستديمة لشراء وقود:**

يسجل في هذا الحساب المبالغ المدفوعة إلى موظف أو لجنة كسلفة مستديمة لغرض شراء الوقود في الوحدات الحكومية التي تحتاج إليه بكثرة لاستخدامه في السيارات والالات والمعدات والمولدات العائدة للوحدة الحكومية.

**مثال(8):**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارة النقل خلال السنة المالية

2015:

1. في 1/18 تم دفع سلفة مستديمة لامر مدير الإدارة بمبلغ 3000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لغرض شراء وقود.

2. في 2/25 قدم مدير الإدارة وصولات شراء الوقود وكانت بمبلغ إجمالي قدره 2450000 دينار.

3. في 2/26 تم تدقيق وصولات شراء الوقود المقدمة من قبل مدير الإدارة والمدفوع مبالغها من السلفة المستديمة وتبين انها مستوفية لشروط الصرف، لذا فقد تم إعادة صرف مبلغها بموجب مستند صرف وبصك لأمر مدير الإدارة.

4. في 3/30 قدم مدير الإدارة وصولات شراء الوقود وكانت بمبلغ إجمالي قدره 2680000 دينار.

5. في 3/31 تم إعادة صرف مبالغ وصولات شراء الوقود المقدمة من قبل مدير الإدارة والمدفوع مبالغها من السلفة المستديمة بموجب مستند صرف وبصك، علماً بأن الوصولات تم تدقيقها وتبين انها مستوفية لمقومات الصرف.

6. في 12/24 قدم مدير الإدارة وصولات شراء الوقود وكانت بمبلغ 2940000 دينار وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد بعد تدقيقها للتأكد من كونها مستوفية لمقومات الصرف.

7. في 12/27 اعاد مدير الإدارة المبلغ المتبقي من السلفة المستديمة بموجب مستند قبض، وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة للعمليات الواردة في أعلاه في سجلات

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

وزارة النقل للسنة المالية 2015.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
الوقود	2	01	03	05	01	

الحل:

المطلوب(1):

1. 1/18 3000000 ح/سلف مستديمة لشراء وقود

3000000 ح/ البنك

عن صرف سلفة مستديمة لامر مدير الإدارة بموجب مستند صرف وبصك

2. 2/25 لا يسجل قيد

3. 2/26 2450000 ح/الوقود (2)(01)(03)(05)(01)

2450000 ح/ البنك

عن تعويض المبالغ المدفوعة من السلفة المستديمة بموجب مستند صرف

وبصك

4. 3/30 لا يسجل قيد



الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

5. 3/31 2680000 ح/الوقود (01)(05)(03)(01)(2)

2680000 ح/البنك

عن إعادة صرف المبالغ المدفوعة من السلفة المستديمة بموجب مستند صرف

وبصك

6. 12/24 2940000 ح/الوقود (01)(05)(03)(01)(2)

2940000 ح/سلف مستديمة لشراء وقود

عن تسوية جزء من السلفة المستديمة المترتبة بذمة مدير الإدارة بموجب مستند قيد

7. 12/27

المتبقي من السلفة = 3000000 - 2940000

المستديمة = 60000 دينار

12/27 60000 ح/الصندوق

60000 ح/سلف مستديمة لشراء وقود

عن استرجاع المتبقي من السلفة المستديمة المترتبة بذمة مدير الإدارة بموجب مستند

قبض

12/27 60000 ح/البنك

60000 ح/الصندوق

عن قيد الإيداع للمبالغ المتجمعة لدى أمين الصندوق في الحساب الجاري لدى البنك

**المطلوب(2):**

ح/سلف مستديمة لشراء وقود

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

12/24	ح/ الوقود	2940000	1/18	ح/ البنك	3000000
	(01)(05)(03)(01)(2)				
12/27	ح/ الصندوق	60000			
		<u>3000000</u>			<u>3000000</u>
					الرصيد صفر

**ج. سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات:**

يتضمن هذا الحساب المبالغ التي تدفع إلى لجنة المشتريات لشراء المواد والمستلزمات التي تحتاجها الوحدة الحكومية بصورة مستمرة ودائمة وذات مبالغ قليلة، كما ان هذا النوع من السلف يكون شائع الاستخدام عند شراء المواد الضرورية لنشاط الوحدة الحكومية والتي تكون غير قابلة للخرن كالمواد الغذائية في المستشفيات في حالة عدم وجود متعهد وماشابه ذلك.

**مثال(9):**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مستشفى اليرموك التعليمي خلال السنة المالية 2015:

1. في 1/5 بالنظر لانتهاؤ العقد المبرم مع المتعهد المسؤول عن توفير المواد الغذائية للمرضى الراقدين في المستشفى، فقد تم صرف سلفة مستديمة للجنة المشتريات بمبلغ 5000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لغرض شراء مواد غذائية للمرضى الراقدين في المستشفى.

2. في 1/15 قدمت لجنة المشتريات وصولات شراء المواد الغذائية وكانت بمبلغ 4300000 دينار، وبعد التدقيق تبين انها مستوفية لمقومات الصرف وتم إعادة تعويض المبالغ المدفوعة من السلفة المستديمة بموجب مستند صرف وبصك.

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

3. في 2/2 قدمت لجنة المشتريات وصولات شراء المواد الغذائية وكانت بمبلغ 4570000 دينار، وبعد تدقيقها تم إعادة تعويض المبالغ المدفوعة من السلفة المستديمة بموجب مستند صرف وبصك.

4. في 3/2 تم التعاقد مع المتعهد نذير الذي سيتولى تجهيز المستشفى بالمواد الغذائية.

5. في 3/3 تم مطالبة لجنة المشتريات بتسوية السلفة المستديمة المترتبة بذمتها.

6. في 3/4 قدمت لجنة المشتريات وصولات شراء المواد الغذائية وكانت بمبلغ 4670000 دينار وبعد تدقيقها تم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد.

7. في 3/4 اعادت لجنة المشتريات المتبقي من السلفة المستديمة بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري للمستشفى في اليوم التالي.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات مستشفى اليرموك التعليمي للسنة المالية 2015.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد الجديد.

إذا علمت ان الدليل المالي و المحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
------------	---------------	------------	-----	------	-----	--------------

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

	02	07	03	01	2	التغذية الصحية
--	----	----	----	----	---	----------------

الحل:

المطلوب (1)

1. 1/5 5000000 ح/سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات

5000000 ح/البنك

عن صرف سلفة مستديمة للجنة المشتريات بموجب مستند صرف

وبصك

2. 1/15 4300000 ح/التغذية الصحية (02)(07)(03)(01)(2)

4300000 ح/البنك

عن تجديد السلفة المستديمة المترتبة بذمة لجنة المشتريات بموجب مستند

صرف وبصك

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

3. 2/2 4570000 ح/التغذية الصحية (2)(01)(03)(07)(02)

4570000 ح/البنك

عن تجديد السلفة المستديمة المترتبة بذمة لجنة المشتريات بموجب مستند صرف وبصك

4. 3/2 لا يسجل قيد

5. 3/3 لا يسجل قيد

6. 3/4 4670000 ح/التغذية الصحية (2)(01)(03)(07)(02)

4670000 ح/سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات

عن تسوية جزء من السلفة المستديمة بموجب مستند قيد

7. 3/4

-	5000000	=	المتبقي من السلفة المستديمة
	4670000		
	<u>330000</u>	=	<u>دينار</u>

330000 ح/الصندوق 3/4

330000 ح/سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات

عن استرجاع المتبقي من السلفة المستديمة بموجب مستند

قبض

330000 ح/البنك 3/4

330000 ح/الصندوق

عن قيد الإيداع للمبالغ المستلمة

المطلوب(2):

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

ح/ سلف مستديمة لاغراض لجان المشتريات			
ح/التغذية الصحية 3/4	4670000	ح/ البنك 1/5	5000000
(02)(07)(03)(01)(2)			
ح/ الصندوق	330000		
	3/4		
	<u>5000000</u>		<u>5000000</u>
			الرصيد صفر

**المجموعة الرابعة: سلف المقاولين**

يثبت في هذا الحساب المبالغ التي يتم صرفها من قبل الوحدة الحكومية إلى المقاول مقابل تنفيذ عمل معين لصالح الوحدة الحكومية ويتم استرجاعها من حقوق المقاول عند قيام الوحدة الحكومية بتسديدها له، ويتضمن هذا الحساب عدد من الحسابات الفرعية منها:

**أ. سلف الدفعات الأولية:**

يمثل هذا الحساب المبالغ التي تدفع إلى المقاول كسلفة بعد توقيع العقد مباشرةً وفق ما متفق عليه في العقد المبرم معه وبعد مراعاة الشروط الواردة في تعليمات تنفيذ الموازنة السنوية ومن بين الشروط الواجب توفرها عند منح المقاول هذا النوع من السلف هي:

1. ان يرد نص في عقد المقاولة يتضمن الموافقة على منح هذا النوع من السلف.
2. ان لا يتجاوز مبلغ سلفة الدفعات الأولية نسبة (10%) من مبلغ العطاء المقدم من قبل المقاول.
3. ان تغطي السلفة بكفالة مصرفية غير مشروطة صادرة من مصرف

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

معتمد في العراق تعادل مبلغ السلفة الممنوحة للمقاول وذلك لضمان حقوق الدولة التي ستترتب بذمة المقاول في حالة منح السلفة.

4. يسترد مبلغ السلفة بأقساط من قيمة العمل المنجز من قبل المقاول أو ما يسمى بـ(بذرات العمل) على أن يحدد عدد هذه الأقساط أو مبلغها بموجب عقد المقاول.

أما الإجراءات المحاسبية المرتبطة بسلف الدفعات الأولية فإنها تتمثل بالآتي:-

1. حساب الحد الأعلى المسموح بصرفه لسلفة الدفعات الأولية وذلك من خلال المعادلة الآتية:

الحد الأعلى المسموح به لسلفة الدفعات الأولية بموجب = مبلغ العطاء	10
التعليمات ×	100

2. مقارنة بين المبلغ المطلوب من قبل المقاول لسلفة الدفعات الأولية وبين الحد الأعلى المسموح بصرفه بموجب التعليمات والموافقة على صرف المبلغ الأقل.

3. استلام خطاب ضمان من المقاول بمقدار المبلغ الذي تقرر صرفه كسلفة دفعات أولية ويسجل به القيد الآتي:

××ح/خطابات ضمان مستلمة من الغير

××ح/مقابل خطابات ضمان من الغير

عن استلام خطاب ضمان من المقاول ( ) بمبلغ سلفة الدفعات الأولية بموجب مستند

قيد

4. صرف سلفة الدفعات الأولية بصك ويسجل بها القيد الآتي:

××ح/سلف الدفعات الأولية

×× ح/البنك

عن صرف سلفة الدفعات الأولية للمقاول ( ) بموجب مستند صرف

وبصك

5. يسترد مبلغ السلفة بأقساط من ذرعات العمل التي سيقدمها المقاول.

### ب. سلف على المكائن والمعدات

هناك نوعان من المكائن والمعدات التي يمكن منح المقاول سلفة عنها وهي:

**النوع الأول- المكائن والمعدات المستخدمة والمطروحة في موقع العمل**

مثل (الشفل والرافعة) والعائدة ملكيتها إلى المقاول، ومن شروط منح هذا النوع من السلف:

1. ان يرد نص في عقد المقاولة يتضمن الموافقة على منح هذا النوع من

السلف.

2. ان تكون المكائن والمعدات مملوكة للمقاول حسب المستندات الثبوتية

وموجودة في موقع العمل.

3. ان تكون كمية ونوعية المكائن والمعدات ضرورية لإنجاز العمل

وصالحة للاستعمال.

4. لا يجوز الموافقة على صرف هذا النوع من السلف بعد مضي ثلثي مدة

العقد.

5. تمنح السلفة بمقدار أو ما يعادل (50%) من قيمة المكائن والمعدات وقت

التسليف.

$\frac{50}{100} \times \text{قيمة المكائن}$	$=$	$\text{مبلغ السلفة على المكائن والمعدات المستخدمة في موقع العمل}$
---	-----	---

6. ان لا يتجاوز الحد الاعلى المسموح بصرفه لهذا النوع من السلف نسبة



(30%) من مبلغ العقد أو مبلغ المقاوله.

30	الحد الأعلى المسموح به لسلفة على المكائن والمعدات بموجب = مبلغ المقاوله
100	التعليمات ×

7. مقارنة بين مبلغ السلفة على المكائن والمعدات المستخدمة في موقع العمل وبين الحد الأعلى المسموح بصرفه بموجب التعليمات والموافقة على صرف المبلغ الأقل.

8. ان يقدم المقاول خطاب ضمان بمقدار مبلغ السلفة لضمان حقوق الدولة التي ستترتب بذمة المقاول ويسجل به القيد الآتي:

××ح/ خطابات ضمان مستلمة من الغير

×× ح/ مقابل خطابات ضمان من الغير

عن استلام خطاب ضمان من المقاول ( ) بمبلغ سلفة على المكائن والمعدات بموجب

مستند قيد

9. صرف سلفة على المكائن والمعدات للمقاول ويسجل بها القيد الآتي:

××ح/ سلف على المكائن والمعدات

×× ح/البنك

عن صرف سلفة على المكائن والمعدات للمقاول ( ) بموجب مستند صرف وبصك

10. تسترد السلفة بأقساط من ذرات العمل المقدمة من قبل المقاول .

**النوع الثاني- المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع والموجودة في موقع العمل والتي ستؤول ملكيتها إلى الوحدة الحكومية في نهاية المقاوله أو نهاية**

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

العقد وليست إلى المقاول مثل (المصاعد , اجهزة التبريد المركزي) والتي ستصبح ملكيتها للوحدة الحكومية وليس من حق المقاول المطالبة بها بعد انتهاء المقاوله لأنها جزء من البناية، ومن شروط منح هذا النوع من السلف:

1. ان يرد نص في عقد المقاوله يتضمن الموافقة على منح المقاول هذا النوع من السلف.

2. ان تكون كمية هذه المكائن والمعدات ضرورية للعمل.

3. ان تكون نوعية ومواصفات المكائن والمعدات وفق ما متفق عليه في العقد المبرم مع المقاول

4. تمنح السلفة بمقدار أو بما يعادل (75%) من قيمة المكائن والمعدات وقت التسليف.

$\frac{75}{100} \times$	مبلغ السلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب = قيمة المكائن المشروع والمعدات
-------------------------	---

5. ان لا يتجاوز الحد الأعلى المسموح بصرفه لهذا النوع من السلف نسبة (30%) من مبلغ العقد أو المقاوله.

$\frac{30}{100} \times$	الحد الأعلى المسموح به لسلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع بموجب التعليمات = مبلغ المقاوله
-------------------------	--

6. مقارنة بين مبلغ السلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع وبين الحد الأعلى المسموح بصرفه بموجب التعليمات والموافقة على صرف المبلغ الأقل.

7. تصرف السلفة بدون الحاجة إلى تقديم خطاب ضمان لأن هذه المكائن والمعدات ستصبح جزء من المقاوله وملكاً للوحدة الحكومية بعد انتهاء المقاوله ويسجل قيد صرف السلفة بالشكل الآتي:

××ح/ سلف على المكائن والمعدات

××ح/البنك

عن صرف سلفة على المكائن والمعدات للمقاول ( ) بموجب مستند صرف  
وبصك

8. تسترد هذه السلفة بأقساط من ذرعات العمل التي سيقدمها المقاول.

### مثال(10):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في كلية الإدارة والاقتصاد/ الجامعة  
المستنصرية خلال السنة المالية 2015:

1. في 2/26 إحييت أعمال إنشاء مبنى جديد تابع لكلية الإدارة والاقتصاد الى  
المقاول حامد الذي يبلغ عطاءه 60000000 دينار وهو يمثل أقل العطاءات  
المقدمة.

2. في 3/1 تم التعاقد مع المقاول حامد لإنشاء المبنى الجديد حيث يتضح من  
خلال العقد ان مبلغ المقاوله يساوي ??? دينار وان مدة العقد (270) يوم.

3. في 3/4 قدم المقاول حامد طلب لصرف سلفة دفعات اولية بمبلغ  
4500000 دينار.

4. في 3/8 تم صرف سلفة دفعات أولية للمقاول حامد بموجب مستند صرف  
وبصك بعد إعادة النظر بمبلغ السلفة في ضوء التعليمات وبعد تقديم خطاب ضمان  
بمقدار مبلغ السلفة.

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

5. في 5/25 قدم المقاول حامد طلب لصرف سلفة على المكائن والمعدات التي يملكها ويستخدمها في موقع العمل التابع للكلية علما ان قيمة هذه المكائن والمعدات وفقاً لتقديرات اللجنة المكلفة بذلك 40000000 دينار.

6. في 5/31 تم صرف سلفة على المكائن والمعدات بموجب مستند صرف وبصك في ضوء التعليمات وبعد تقديم خطاب ضمان بمبلغ السلفة.

المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية للعمليات الواردة في أعلاه.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) فقط مع إيجاد الرصيد.

الحل:

المطلوب (1)

1. 2/26 مبلغ العطاء = 60000000 دينار لا يسجل به قيد

3/1

مبلغ المقاوله	=	مبلغ العطاء	+	الاحتياطي
	=	مبلغ العطاء	+	(مبلغ العطاء × 10%)
	=	60000000	+	(60000000 × 10%)
	=	<u>66000000 دينار</u>		

لا يسجل به قيد

2. 3/4 لا يسجل قيد



5/25 .4

$$\begin{aligned} \text{مبلغ سلفة على المكائن} &= \text{قيمة المكائن والمعدات} \times \\ &\text{والمعدات } 50\% \\ 50\% \times 40000000 &= \\ \underline{20000000 \text{ دينار}} &= \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{الحد الأعلى المسموح بصرفه} &= \text{مبلغ العقد} \times 30\% \\ \text{لسلفة على المكائن والمعدات} &= 30\% \times 66000000 \\ \text{(بموجب التعليمات)} &= \underline{19800000 \text{ دينار}} \end{aligned}$$

طالما ان مبلغ السلفة على المكائن والمعدات يتجاوز الحد الاعلى المسموح بصرفه لسلفة المكائن والمعدات  
لذا فإن مبلغ السلفة على المكائن والمعدات التي سيتم صرفها للمقاول هي بحدود الحد الأعلى المسموح بصرفه بموجب التعليمات وبعد استلام خطاب ضمان من المقاول بهذا المبلغ.

6. 5/31 قيد استلام خطاب الضمان من المقاول بمبلغ سلفة على المكائن والمعدات :

19800000 ح/ خطابات ضمان مستلمة من الغير

19800000 ح/ مقابل خطابات ضمان من الغير

عن استلام خطاب ضمان من المقاول حامد بمبلغ سلفة على المكائن والمعدات بموجب

مستند قيد

تنظيم مستند صرف وصك بسلفة على المكائن والمعدات وتثبيت القيد الآتي:

19800000 ح/ سلف على المكائن والمعدات

5/31

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

19800000 ح./ البنك

عن صرف سلفة على المكائن والمعدات للمقاول حامد بموجب مستند صرف

وبصك

## المطلوب (2)

ح./ سلف الدفعات الأولية

4500000	4500000 ح./ البنك 3/8
<u>4500000</u>	<u>4500000</u>
	الرصيد 4500000

ح./ سلف على المكائن والمعدات

19800000	19800000 ح./ البنك 5/31
<u>19800000</u>	<u>19800000</u>
	الرصيد 19800000

## المجموعة الخامسة: سلف الدعاوى

في بعض الأحيان قد تكون هناك دعاوى قضائية مرفوعة في المحاكم والوحدة الحكومية طرفاً فيها (سواء مدعي أو مدعى عليه)، ويترتب على ذلك دفع مبالغ تتعلق بالدعوى القضائية مثل أتعاب المحاماة والرسوم القضائية ونفقات نقل وغير ذلك، وجميع هذه المبالغ التي تدفعها الوحدة الحكومية من تاريخ إقامة

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

الدعوى القضائية لا يمكن عدّها كنفقات عامة وإنما تسجل كسلفة ضمن حساب سلف الدعاوي من خلال تثبيت القيد الآتي:

×× ح/ سلف الدعاوي

×× ح/ البنك

عن تسديد مبلغ يتعلق بالدعوى القضائية المتعلقة بـ ( ) بموجب مستند صرف

وبصك

لحين حسم الدعوى القضائية وصدور حكم نهائي من المحكمة، وعندها سيظهر احد الاحتمالين الآتيين:

#### الاحتمال الأول:

صدور حكم نهائي من المحكمة لصالح الوحدة الحكومية، أي كسب الوحدة الحكومية للدعوى القضائية في هذه الحالة يسترد أو يسترجع مبلغ السلفة نقداً من الطرف الآخر، ويسجل به القيد الآتي:

×× ح/ الصندوق

×× ح/ سلف الدعاوي

عن استلام المبالغ المتعلقة بالدعوى القضائية المتعلقة بـ ( ) بموجب مستند

قبض

ثم إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري لدى البنك وتسجيل القيد الآتي:

×× ح/ البنك

×× ح/ الصندوق

عن قيد إيداع للمبالغ المستلمة من قبل أمين الصندوق

#### الاحتمال الثاني:



## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

إذا صدر الحكم النهائي من المحكمة وكان في غير صالح الوحدة الحكومية، فإن جميع المبالغ المدفوعة والمسجلة ضمن ح/ سلف الدعاوي تتحملها الوحدة الحكومية ويتم تسوية السلفة في أحد حسابات النفقات العامة (حسب طبيعة المبلغ المدفوع)، وذلك على اعتبار أن جميع نفقات الدعوى القضائية يتحملها الطرف الخاسر في الدعوى. وفي هذه الحالة يتم تسوية سلف الدعاوي من خلال تثبيت القيد الآتي:

×× ح/النفقات العامة (حسب اسم الحساب الذي تم الصرف عليه وأرقام الدليل

×× ح/سلف الدعاوي

عن تسوية سلفة الدعاوي المتعلقة بالدعوى القضائية ( ) بموجب مستند قيد

### مثال(11):

الاتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارة البيئة خلال السنة المالية

2015:

1. في 4/2 قامت وزارة البيئة بتوكيل المحامي بسام للترافع أمام المحكمة في إحدى الدعاوي القضائية المقامة ضد شركة المهج الصناعية (قطاع خاص)، واتفقت مع المحامي على أن يكون مبلغ أتعاب المحاماة 450000 دينار تدفع بقسطين الأول 40% عند طلب المحامي و60% عند صدور الحكم النهائي من المحكمة.

2. في 4/6 قدم المحامي بسام طلباً لصرف مبلغ يعادل 40% من أتعاب المحاماة وسدد المبلغ بموجب مستند صرف وبصك.

3. في 4/15 تم صرف مبلغ 50000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لأمر المحامي بسام عن مصاريف الرسوم القضائية الخاصة بالدعوى.

## الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

4. في 9/10 كسبت وزارة البيئة الدعوى القضائية، وتم تسديد المبلغ المتبقي من اتعاب المحامي بسام بموجب مستند صرف وبصك.

5. في 9/17 أستلم أمين الصندوق المبلغ المترتب بذمة شركة المهج الصناعية (قطاع خاص) عن نفقات الدعوى القضائية بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري للوزارة لدى البنك.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه في سجلات وزارة البيئة لسنة 2015.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

3. بافتراض انه في 9/10 صدر الحكم من المحكمة وكان لصالح شركة المهج الصناعية (قطاع خاص)، ما هي القيود المحاسبية اللازمة لهذه الحالة؟ وضح ذلك مع إعادة الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد الجديد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
استشارات قانونية (أجور المحامين توكيل)	2	01	02	10	04	
الرسوم القضائية	2	01	06	04	05	01

### الحل:

**المطلوب (1)**

1. 4/2 لايسجل قيد (لانه مجرد اتفاق ولم يدفع أي مبلغ للمحامي في هذا التاريخ)

$$2. \text{ مبلغ القسط الأول من أتعاب المحاماة} = 450000 \times 40\% = \underline{180000 \text{ دينار}}$$

4/6 180000 ح/سلف الدعاوي

180000 ح/البنك

عن صرف مبلغ القسط الاول من اتعاب المحامي بسام بموجب مستند صرف وبصك

3. 4/15 50000 ح/سلف الدعاوي

50000 ح/البنك

عن تسديد مصاريف الرسوم القضائية للمحامي بسام بموجب مستند صرف وبصك

$$4. \text{ مبلغ القسط الثاني من أتعاب المحاماة} = 450000 \times 60\% = \underline{270000 \text{ دينار}}$$

9/10 270000 ح/سلف الدعاوي

270000 ح/البنك

عن صرف القسط الثاني من اتعاب المحامي بسام بموجب مستند صرف وبصك

$$5. \text{ مجموع المبالغ المدفوعة عن الدعوى القضائية} = 180000 + 50000 = \underline{270000}$$

$$= \underline{500000 \text{ دينار}}$$

أو من خلال ايجاد رصيد ح/سلف الدعاوي لنهاية يوم 9/10 = 500000 دينار (الرصيد مدين) وهو يمثل المبلغ المترتب بذمة شركة المهج الصناعية (قطاع خاص) عن نفقات الدعوى القضائية

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

9/17 500000 ح/ الصندوق

500000 ح/ سلف الدعاوي

عند استرجاع المبلغ المترتب بذمة شركة المهج الصناعية بموجب مستند

قبض

9/17 500000 ح/ البنك

500000 ح/ الصندوق

عن قيد الإيداع للمبالغ المتجمعة لدى أمين الصندوق في الحساب الجاري لدى

البنك

**المطلوب (2)**

ح/ سلف الدعاوي

500000 ح/ الصندوق 9/17	180000 ح/ البنك 4/6
	50000 ح/ البنك 4/15
	270000 ح/ البنك 9/10
<u>500000</u>	<u>500000</u>

الرصيد صفر

**المطلوب (3)**

طالما ان الوحدة الحكومية خسرت الدعوى القضائية فإن جميع نفقات الدعوى القضائية ستتحملها الوحدة وعلى هذا الأساس فإن قيد تسوية ح/سلف الدعاوي سيكون بالشكل الآتي:

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

9/10 من مذكورين  
450000 حـ/ استشارات قانونية (أجور المحامين توكيل)  
(04)(10)(02)(01)(2)  
50000 حـ/ الرسوم القضائية (2)(01)(06)(04)(05)(01)  
500000 حـ/ سلف الدعاوي  
عن تسوية سلفة الدعاوي بموجب مستند قيد

الترحيل إلى سجل الأستاذ

حـ/ سلف الدعاوي	
500000 حـ/مذكورين 9/ 10	180000 حـ/ البنك 4/6
	50000 حـ/ البنك 4/15
	270000 حـ/ البنك 9/10
<u>500000</u>	<u>500000</u>

الرصيد صفر

## أسئلة الفصل الحادي عشر

**السؤال الأول:** عرف المصطلحات الآتية:

السلف المؤقتة، سلف اللجان، سلف الاعلان، سلف  
الدعاوي، سلف الدفعات الأولية.

**السؤال الثاني:** «هناك مجموعة من الشروط التي ينبغي مراعاتها عند دفع  
أي مبلغ كسلفة» وضح هذه الشروط.

**السؤال الثالث:** علل كلاً من:

1. عند دفع أي مبلغ يفترض ان لا يخرج عن احد حسابات النفقات العامة  
ولكن في حالات معينة يتم اللجوء إلى توسيط حسابات السلف.
2. في كثير من الاحيان لا يحبذ المختصين في المجال الحكومي قيام  
الوحدات الحكومية بالتوسع في اللجوء الى استعمال حسابات السلف.
3. دفع صافي راتب (أو رواتب) أحد موظفي الوحدة الحكومية كسلفة راتب.
4. عند دفع أي مبلغ كسلفة لا بد من توفر التخصيص المعتمد في الموازنة  
العامة للغرض الذي دُفعت السلفة من أجله وان يتم تسويتها قبل نهاية السنة المالية.

**السؤال الرابع: وضح كلاً من:**

1. القيود المحاسبية الخاصة بحسابات السلف.
2. أوجه الاختلاف بين سلف اللجان وسلف مستديمة لاغراض لجان المشتريات.

**السؤال الخامس: الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارة العمل**

والشؤون الإجتماعية خلال سنة 2015:

1. صرف مبلغ 5000000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لأمر مدير الإدارة كسلفة مستديمة لشراء وقود.
2. صرف مبلغ 90000 دينار بموجب مستند صرف وبصك كسلفة لأمر الموظف محمود لغرض صيانة الاثاث.
3. صرف مبلغ 275000 دينار بموجب مستند صرف وبصك كسلفة عن نشر اعلان مناقصة تجهيز الوزارة بأجهزة تكييف.
4. قدم مدير الإدارة وصولات شراء الوقود وكانت بمبلغ 2400000 دينار وتم تعويض المبلغ بموجب مستند صرف وبصك.
5. استلم امين الصندوق مبلغ 275000 دينار من المقاول هيثم بموجب مستند قبض عن أجور نشر الاعلان المتعلق بالمناقصة التي سبق وان اعلنت عنها الوزارة، وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري للوزارة لدى البنك.
6. قدم الموظف محمود وصولات صيانة الاثاث وكانت بمبلغ 90000 دينار وتم إجراء التسوية اللازمة بموجب مستند قيد.

7. في نهاية السنة المالية، قدم مدير الإدارة وصولات شراء الوقود وكانت بمبلغ 5000000 دينار وتم تسوية السلفة المترتبة بذمته بموجب مستند قيد.

### المطلوب:

تسجيل القيود المحاسبية المرتبطة بما ورد في أعلاه في سجلات وزارة العمل والشؤون الإجتماعية لسنة 2015.

السؤال السادس: الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية خلال سنة 2015:

1. قام قسم الامور النقدية في دائرة المحاسبة في وزارة المالية بتمويل الحساب الجاري الخاص بالوحدة بمبلغ 60000000 دينار بموجب الاشعار الصادر من مصرف الرافدين.

2. تم تسديد مبلغ 3900000 دينار لامر لجنة المشتريات لشراء قرطاسية بموجب مستند صرف وبصك.

3. استلم امين الصندوق مبلغ 350000 دينار بموجب مستند قبض عن رسم الطابع المترتب بذمة المقاول ماهر وعند التسجيل في سجل اليومية العامة سجل بصورة مكررة، وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري الخاص بالوحدة لدى البنك في نفس اليوم.

4. تم تسديد الايجار السنوي للمبنى المشغول من قبل الوحدة الحكومية بمبلغ 7500000 دينار بموجب مستند صرف وبصك.

5. تم صرف مبلغ 1900000 دينار لامر مدير المكتبة كسلفة لشراء كتب



الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

بموجب مستند صرف وبصك.

6. اكتشف الخطأ الحاصل في الفقرة (3) وأتخذ ما يلزم لتصحيح الخطأ بموجب مستند قيد.

7. قدم مدير المكتبة وصولات شراء الكتب وكانت بمبلغ 1850000 دينار وتم إجراء التسوية اللازمة بموجب مستند قيد.

8. اعاد مدير المكتبة المبلغ المترتب بذمته بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

**المطلوب:**

1. تسجيل القيود المحاسبية المرتبطة بما ورد في أعلاه.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

**السؤال السابع:** يبلغ الحد الأعلى لسلفة الدفعات الأولية 6000000 دينار.

**المطلوب:**

أوجد كلاً من:

1. مبلغ العطاء ومبلغ المقابلة.

2. مبلغ الحد الاعلى لسلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع.

**السؤال الثامن:** في 2015/4/26 قدم المقاول ناجي المتعاقد مع احدى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح طلباً لصرف سلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع والموجودة في موقع العمل علماً بان:

1. قيمة هذه المكائن والمعدات وقت التسليف تبلغ 30000000 دينار.
2. ان هذه المكائن والمعدات ضمن المواصفات المتفق عليها في عقد المقاولة.
3. ان مبلغ العطاء الذي سبق وان قدمه المقاول ناجي بلغ 50000000 دينار وهو يمثل أقل العطاءات المقدمة في حينها.
4. مدة العقد 120 يوم اعتباراً من 2015/3/1.

**المطلوب:**

1. أوجد مبلغ المقاولة، ومبلغ الحد الأعلى لسلفة الدفعات الأولية.
2. ما هي الإجراءات اللازمة لصرف سلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع للمقاول ناجي، وضح ذلك مع الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) واستخراج الرصيد.

**السؤال التاسع:** الآتي حساب خطابات ضمان مستلمة من الغير كما ظهر في سجل الأستاذ الخاص باحدى الوحدات الحكومية.

ح/ خطابات ضمان مستلمة من الغير

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

16500000 حـ/ مقابل خطابات ضمان من الغير	2015/4/5
؟؟؟؟	
؟؟؟؟	؟؟؟؟

هذا وتوفرت لديك البيانات الآتية:

1. ان خطاب الضمان الظاهر في الصفحة أعلاه مقدم من المقاول احمد لغرض صرف سلفة على المكائن والمعدات المملوكة والمستخدمه في موقع العمل وهو يمثل الحد الاعلى المسموح بصرفه بموجب التعليمات.
2. ان مدة العقد 180 يوم اعتباراً من 2015/3/2.
3. ان قيمة المكائن والمعدات المملوكة للمقاول والمستخدمه في موقع العمل تبلغ 36000000 دينار.

**المطلوب:**

1. أوجد رصيد حساب خطابات ضمان مستلمة من الغير
2. أعد كتابة القيد المحاسبي الظاهر في الصفحة أعلاه قبل الترحيل.
3. ما هي الإجراءات التي اتبعها المحاسب عند صرف سلفة على المكائن والمعدات المملوكة والمستخدمه في موقع العمل للمقاول أحمد.
4. ما هو القيد أو القيود المحاسبية اللاحقة للقيد المثبت في المطلوب 2.
5. أوجد مبلغ العطاء، ومبلغ المقاوله.

**السؤال العاشر:** في 2015/6/1 تم التعاقد مع المقاول أمجد لإنشاء مبنى جديد تابع لوزارة الزراعة، والآتي بعض البيانات التي أمكن الحصول عليها بهذا الخصوص.

أولاً: البيانات المتعلقة بالعقد المبرم مع المقاول أمجد:

1. مدة العقد 160 يوم.
2. من ضمن بنود العقد يستحق المقاول صرف سلفة دفعات اولية وسلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع.
3. مبلغ سلفة الدفعات الاولية وفق ما محدد في عقد المقاوله 5390000 دينار وهي تمثل 10% من مبلغ العطاء.
4. ان المكائن والمعدات المتفق عليها في عقد المقاوله هي مصعدين فقط ومن منشأ الماني حصراً.

ثانياً: البيانات المتعلقة بالتنفيذ الفعلي للعقد المبرم مع المقاول أمجد:

1. في 2015/6/2 قدم المقاول أمجد طلب لصرف سلفة دفعات اولية بالمبلغ المحدد في عقد المقاوله.
2. في 2015/7/10 قدم المقاول أمجد طلباً لصرف سلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع والموجودة في موقع العمل علماً بأن المكائن والمعدات التي جلبها المقاول أمجد هي مصعدين فقط ومن منشأ أسباني، وان قيمة كل مصعد وقت التسليف وفقاً لتقديرات اللجنة المكلفة بذلك 12000000 دينار.

### المطلوب:

1. اوجد مبلغ العطاء، ومبلغ المقاوله، وهل تعتقد بوجود قيود محاسبية ينبغي تسجيلها بكل منهما ؟ ناقش ذلك بشئ من التفصيل.

2. وضح الإجراءات المحاسبية اللازمة لصرف كلاً من:

– سلف الدفعات الاولية.

– سلفة على المكائن والمعدات الداخلة في صلب المشروع.

وهل أن المقاول يستحق منحه كل نوع من السلف المذكورة في اعلاه؟ ، وضح ذلك مع تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بكل منهما.

3. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) مع إيجاد

الرصيد.

**السؤال الحادي عشر:** في 2015/5/3 قدم المقاول محمود المتعاقد مع احدى

الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح طلباً لصرف

سلفة على المكائن والمعدات المملوكة للمقاول

والمستخدمة في موقع العمل، علماً بأن:

1. قيمة هذه المكائن والمعدات وقت التسليف تبلغ 20000000 دينار.

2. هناك اتفاق ضمن عقد المقاوله على منح المقاول هذا النوع من السلف.

3. مبلغ الاحتياطي 7000000 دينار.

4. مدة العقد 120 يوم اعتباراً من 2015/3/1.

### المطلوب:

1. ماهي الشروط التي ينبغي توفرها لغرض صرف سلفة على المكائن

والمعدات المملوكة للمقاول محمود والمستخدمة في موقع العمل؟

2. ما هي الإجراءات اللازمة لصرف السلفة المذكورة للمقاول محمود؟ ،

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

وضح ذلك مع الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات السلف (حسب نوعها) وإيجاد الرصيد.

3. أوجد مبلغ العطاء ومبلغ المقابلة، وهل تعتقد ان هناك قيود ينبغي تسجيلها بكل منهما؟ ، وضح ذلك بالتفصيل.

السؤال الثاني عشر: في 2015/2/1 باشر د.أيمن كاظم بمهام عمله في

كلية القانون/جامعة بغداد بعد نقل خدماته من هيئة

المعاهد الفنية، وفي 2015/2/8 استلم محاسب كلية

القانون شهادة آخر راتب الخاصة بالدكتور ايمن كاظم

والتي اتضح من خلالها:

1. دفعت هيئة المعاهد الفنية راتب د.ايمن كاظم لغاية 2015/1/31.

2. ان تفاصيل راتب د.ايمن كاظم الذي كان يتقاضاه في هيئة المعاهد الفنية

تضمن الآتي:

الاستقطاعات			إجمالي الراتب					الراتب الاسمي
ضريبة الدخل	أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة	مساهمة التقاعد الحكومية	مخصصات نقل	مخصصات لقب	مخصصات شهادة	مخصصات الخدمة الجامعية	مخصصات اعالة	
62978	10%	15%	20000	25%	100%	100%	50000	792000

إذا علمت ان راتب د.ايمن كاظم لم يدرج ضمن قوائم رواتب موظفي كلية

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

القانون لشهر شباط/2015 لتأخر استلام شهادة آخر راتب من هيئة المعاهد الفنية.  
لذا حصلت الموافقة على دفع راتبه لشهر لشهر شباط /2015 كسلفة وتم  
ذلك بموجب مستند صرف 69 في 2015/2/15 والصك 4223.

المطلوب:

1. بين كيفية حساب راتب د.أيمن كاظم.
2. تثبيت القيد المحاسبي الخاص بدفع سلف الراتب.
3. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب سلف الراتب مع إيجاد الرصيد.
4. وضح كيفية معالجة سلف الراتب ضمن قوائم رواتب موظفي كلية القانون لشهر آذار / 2015.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

النفقات العامة						
اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
نفقات النشر	2	01	02	04	01	
ايجار مباني	2	01	02	05	01	
القرطاسية	2	01	03	01	01	
الكتب	2	01	03	02	01	
الوقود	2	01	03	05	01	
صيانة الأثاث	2	01	04	05		

الفصل الحادي عشر: المحاسبة عن حسابات السلف

الإيرادات العامة						
	تفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد	نوع الاستمارة	اسم الحساب





## الفصل الثاني عشر

# المحاسبة عن حسابات الأمانات



## أهداف الفصل:

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستتمكن من توضيح الآتي:

1. طبيعة وسمات حسابات الأمانات.
2. القواعد الأساسية لاستخدام حسابات الأمانات.
3. معالجة حسابات الأمانات خلال الدورة المحاسبية.
4. تصنيف حسابات الأمانات والمعالجة المحاسبية ذات الصلة.

## تمهيد الفصل:

قد تستوفي الوحدة الحكومية مبالغ من الغير سواء من داخل أو خارج الوحدة وفقاً لتشريعات معينة تنظم عملية الإستيفاء، لكن هذه المبالغ وقت استيفائها لا علاقة لها بحسابات الموازنة العامة. لذا فإن هذه المبالغ تقيد ضمن حساب وسيط ذات طبيعة دائنة يطلق عليه بـ «الأمانات» لمدة معينة ثم لا يلبث هذا الحساب الوسيط أن يتم تسويته في أحد حسابات الإيرادات العامة في حال كونه يتعلق بحقوق الخزينة العامة بعد أن يتبين بشكل قطعي هذه الحقوق من خلال تحديد المبلغ الواجب قيده كإيراد، أو أن يسدد مبلغ الأمانات لصالح الجهات التي تم استيفاء الأمانات لأجلها ومن ثم غلق حساب الأمانات. لذا فإن السمة الغالبة للأمانات هي نشؤها لمدة مؤقتة تطول أو تقصر وفقاً للغرض الذي أستوفت الأمانات لأجله والتشريع المنظم لنوع الأمانات.

## أولاً: طبيعة حسابات الأمانات

تمثل الأمانات «حسابات وسيطة ذات طبيعة دائنة تنشأ نتيجة تسلم الوحدة الحكومية مبالغ من الغير استناداً إلى نصوص قانونية أو تعليمات أو شروط تعاقدية لضمان حقوق ترتبت في الوقت الحاضر أو ستترتب مستقبلاً لصالح الوحدة الحكومية أو لصالح جهات أخرى تجاه الشخص الذي يطلب منه تسديد مبلغ الأمانات».

من التعريف أعلاه يتضح ان حسابات الأمانات تتسم بسمات معينة تميزها عن باقي الحسابات في النظام المحاسبي الحكومي، منها:

1. ان الأمانات تمثل حقوق بذمة الشخص الذي يطلب منه تسديد مبلغ الأمانات، وهذه الحقوق قد تكون لصالح الخزينة العامة بمعنى ان الأمانات تستلم لغرض ضمان تحصيل الإيرادات العامة أو قد تكون هذه الحقوق لصالح وحدات حكومية أخرى أو لصالح اشخاص معينين.
2. تنشأ حسابات الأمانات بصفة مؤقتة إذ انها ما تلبث ان يتم تسويتها لتتحول إلى احد حسابات الإيرادات العامة أو يتم تسديدها لجهات معينة.
3. يتم تحديد مبلغ الأمانات وموعد تحصيلها وتاريخ وكيفية تسويتها أو تسديدها لصالح جهات أخرى حسب أنواع الأمانات وفقاً للتشريعات التي استلم مبلغ الأمانات بموجبها.
4. تختلف طريقة أو أسلوب تحصيل الأمانات حسب أنواع الأمانات فبعضها يحصل نقداً كما في أمانات الضرائب والبعض الآخر يستحصل عن طريق الاستقطاع من نفقات يتحقق دفعها على الوحدة الحكومية لصالح الغير كما في حالة استقطاع أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة وتسديدها لصالح هيئة التقاعد العامة.
5. ان الأمانات حساب إجمالي يضم مجموعة من الحسابات الفرعية ولكل منها طبيعته الخاصة التي تتأثر بالمتطلبات القانونية التي كانت وراء ظهور هذا

الحساب.

## ثانياً: القواعد الأساسية لاستخدام حسابات الأمانات

عند استخدام حسابات الأمانات وظهورها في السجلات الخاصة بالوحدة الحكومية، فإن هناك مجموعة من القواعد ينبغي مراعاتها منها:

1. ان يكون هناك تشريع يجيز للوحدة الحكومية استيفاء مبلغ الأمانات ونوعها وكيفية التصرف بها.

2. ان يتم تثبيت الأمانات في السجلات المحاسبية مفصلة حسب نوعها ووفقاً لأنواع الحسابات المحددة في دليل الحسابات مع تثبيت اسم الجهة التي قامت بتسديد مبلغ الأمانة والجهة التي سوف يعود اليها مبلغ الأمانة والغرض الذي تم استيفاء مبلغ الأمانة من أجله وبشكل تفصيلي.

3. اعداد جداول تحليلية ترفق مع التقارير المالية الشهرية والسنوية تتضمن مفردات وتفصيل الارصدة الموقوفة لكل نوع من أنواع حسابات الأمانات وذلك لضمان السيطرة عليها ومتابعة تسويتها أو تسديدها.

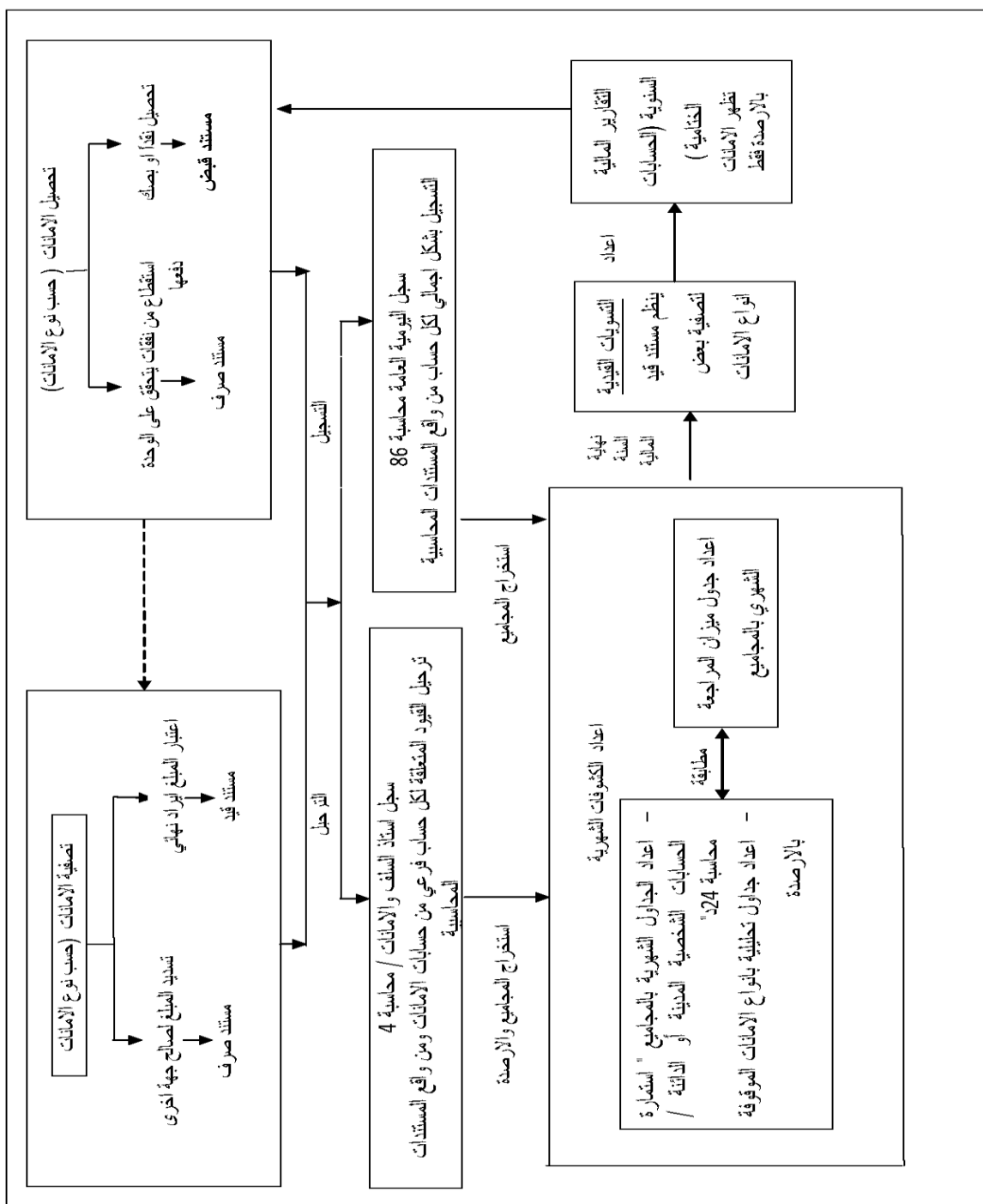
4. قيام الموظف المسؤول عن مسك سجل أستاذ السلف والأمانات محاسبية/4 بتأييد موقوفية الأمانات (حسب نوعها) على المستندات التي يراد تسوية أو تسديد الأمانات بموجبها.

5. ينبغي ملاحظة المدة القانونية المحددة للمراجعة والمطالبة بمبلغ بعض أنواع الأمانات والتي يطلق عليها بـ«مدة التقادم» إذ بعد انتهاء هذه المدة يلغى مبلغ الأمانة ويتحول إلى إيراد نهائي للخزينة العامة.

### ثالثاً: معالجة الأمانات خلال الدورة المحاسبية

تتميز الأمانات عن باقي أنواع الحسابات الأخرى سواء كانت حسابات الموازنة العامة (النفقات والإيرادات العامة) أو حسابات خارج الموازنة كالسلف والدائنون، بتنوع أساليب استيفائها أو تسويتها لجهات أخرى حسب أنواع الأمانات الأمر الذي ينعكس على المعالجة المحاسبية لكل نوع من أنواع الأمانات خلال الدورة المحاسبية وكما يلخصها الشكل (16).

شكل (16) معالجة الامانات ضمن مراحل الدورة المحاسبية





ويمكن توضيح كل كل مرحلة من المراحل المبينة في الشكل (16) من خلال الآتي:

1. اعداد المستندات المحاسبية يختلف المستند الذي سيظهر فيه القيد المحاسبي الخاص بالأمانات حسب طبيعة العملية المالية المرتبطة بالأمانات ووفقاً للآتي:

أ. ينظم مستند قبض بمبلغ الأمانات المحصلة سواء كانت نقداً كما في أمانات الضرائب أو بصك مستلم من وحدة حكومية أخرى كما في أمانات التنفيذ، أما عند تحصيل مبلغ الأمانات عن طريق استقطاع مبلغها من نفقات يتحقق دفعها على الوحدة الحكومية كما في استقطاع مبلغ التوقيفات التقاعدية من رواتب الموظفين فإن القيد المحاسبي المرتبط بالأمانات في هذه الحالة سينشأ ضمن مستند الصرف.

ب. في حالة تصفية الأمانات الموقوفة سواء من خلال تسديدها لجهات أخرى كأمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة فسيظهر قيد تسديد الأمانات في مستند الصرف، أو تسوية الأمانات كأمانات الضرائب وتحويل المبلغ إلى إيراد نهائي للخزينة العامة فيتم ذلك بموجب مستند قيد.

2. التسجيل في سجل اليومية العامة/ محاسبة 86: وتسجل في هذا السجل جميع القيود المحاسبية المتعلقة بحسابات الأمانات وبشكل إجمالي ومن واقع المستندات المحاسبية التي ظهرت فيها القيود سواء كان مستند قبض أو مستند صرف أو مستند قيد.

3. الترحيل إلى سجل أستاذ السلف والأمانات/ محاسبة 4: يتم ترحيل القيود المحاسبية المتضمنة لحسابات الأمانات (مفصلة على مستوى كل حساب

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

فرعي) إلى سجل أستاذ السلف والأمانات / محاسبة 4 وبأسلوب مشابهة لما تم ذكره في موضوع حسابات السلف، إذ ترحل حسابات الأمانات الواردة في الجانب الدائن من القيود المحاسبية (في حالة تحصيل مبالغ الأمانات) ومن واقع المستندات المحاسبية إلى جانب المقبوضات من سجل أستاذ السلف والأمانات / محاسبة 4 والذي هو بمثابة الجانب الدائن من سجل الأستاذ الاعتيادي، أما في حالة ظهور حسابات الأمانات في الجانب المدين من القيود المحاسبية (عند تصفية الأمانات الموقوفة) فيتم ترحيلها إلى جانب المدفوعات والذي يمثل الجانب المدين من السجل.

### 4. المطابقة وإعداد الكشوفات الشهرية: وبعد إكمال تسجيل القيود

المحاسبية في سجل اليومية العامة/ محاسبة 86 وترحيلها إلى سجل أستاذ السلف والأمانات/ محاسبة 4، يقوم المحاسب في نهاية الشهر بإجراء الخطوات الآتية:

### الخطوة الأولى: استخراج مجموع المبالغ الظاهرة في جانب المدفوعات

وجانب المقبوضات (أي الجانب المدين والدائن) لكل حساب فرعي من حسابات الأمانات المثبتة في سجل أستاذ السلف والأمانات / محاسبة 4.

### الخطوة الثانية: نقل المجاميع المستخرجة في الخطوة الأولى لكل حساب

فرعي من حسابات الأمانات إلى الجانب المناظر له سواء كان المدين أو الدائن من استمارة الحسابات الشخصية المدينة أو الدائنة (السلف والأمانات) / محاسبة 24د، وهي ذات النموذج المستخدم في حسابات السلف والموضح في الفصل السابق.

### الخطوة الثالثة: استخراج المجموع النهائي للجانب المدين والدائن لجميع

الحسابات الفرعية للأمانات الظاهرة في استمارة الحسابات الشخصية المدينة أو الدائنة (السلف والأمانات) محاسبة 24د.

### الخطوة الرابعة: استخراج مجموع الجانب المدين والدائن لحقل الأمانات في

سجل اليومية العامة/ محاسبة 86 وتثبيته في جدول ميزان المراجعة الشهري.

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

**الخطوة الخامسة:** مطابقة مجموع الجانب المدين والدائن لحقل الأمانات المستخرج من سجل اليومية العامة/ محاسبة 86 مع المجموع النهائي للجانب المدين والدائن لجميع الحسابات الفرعية للأمانات الظاهرة في استمارة الحسابات الشخصية المدينة أو الدائنة / محاسبة 24د، بمعنى اخر:

مجموع الجانب المدين لحقل الأمانات	المجموع النهائي للجانب المدين
في سجل اليومية العامة / محاسبة 86 =	جميع الحسابات الفرعية للأمانات
والمثبت في جدول ميزان المراجعة	والظاهرة في استمارة الحسابات
الشهري	الشخصية المدينة أو الدائنة /
	محاسبة 24د.

وكذلك:

مجموع الجانب الدائن لحقل الأمانات	المجموع النهائي للجانب الدائن
في سجل اليومية العامة / محاسبة 86 =	جميع الحسابات الفرعية للأمانات
والمثبت في جدول ميزان المراجعة	والظاهرة في استمارة الحسابات
الشهري	الشخصية المدينة أو الدائنة /
	محاسبة 24د.

**الخطوة السادسة:** اعداد جداول تحليلية بالأرصدة الموقوفة لكل حساب فرعي من حسابات الأمانات من واقع سجل أستاذ السلف والأمانات/ محاسبة 4، وتعد هذه الجداول بمثابة ميزان مراجعة بالأرصدة لغرض متابعتها وتسهيل تصفيتها.

5. **التسويات القيدية:** التي تعد خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية، إذ ينظم مستند قيد لتصفية بعض أنواع الأمانات التي مضى عليها المدة القانونية المحددة للمراجعة والمطالبة بمبلغ الأمانة (أي انتهاء مدة التقادم) وتحويل مبلغها إلى إيراد نهائي للخزينة العامة، وكذلك لتصحيح بعض الأخطاء المتعلقة بحسابات

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

الأمانات والتي تكتشف خلال مرحلة إعداد الحسابات الختامية ولا يكون حساب الصندوق أو حساب البنك ضمنها.

### 6. التقارير المالية السنوية (الحسابات الختامية): بعد إنجاز التسويات

القيدية وإعداد الكشوفات المالية المعدلة بالتسويات وبنفس أسلوب إعداد الكشوفات الشهرية، فإنه يتم إعداد القوائم المالية السنوية التي يظهر فيها ح/ الأمانات بالأرصدة سواء كانت الأمانات كحساب إجمالي أو على مستوى الحسابات الفرعية، إذ يظهر رصيد حسابات الأمانات (كحساب إجمالي) في جانب المطلوبات المالية من قائمة المركز المالي وبشكل مقارن للسنة الحالية مع رصيد السنة السابقة وكما بينه النموذج (16) المذكور ضمن الفصل السابق، وكذلك إعداد كشف بأرصدة حسابات الأمانات الموقوفة مصنفة بحسب الحسابات الفرعية للأمانات وكما موضح في النموذج (19) فضلاً عن إعداد جداول تحليلية على مستوى كل حساب فرعي من حسابات الأمانات تتضمن أرصدة واسماء الجهات التي يعود لها مبلغ الأمانات لتدويرها إلى السنة المالية اللاحقة وتسهيل متابعتها وتصفيتها.

### نموذج (19)

#### كشف بحسابات الأمانات كما في 31 كانون الأول / --20

رقم الدليل المحاسبي	اسم الحساب	الرصيد كما في 1/1- / 20 دينار	الحركة خلال السنة دينار	الرصيد كما في 20- / 12/31 دينار
4	2	حسابات الأمانات	xxxx	xxxx
4	2	1	أمانات ضمان تحصيل	xxxx
4	2	2	الإيرادات (تحلل حسب أنواعها)	xxxx
4	2	2	الأمانات الشخصية (تحلل حسب نوعها)	xxxx
4	2	3	أمانات التوزيع	xxxx

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

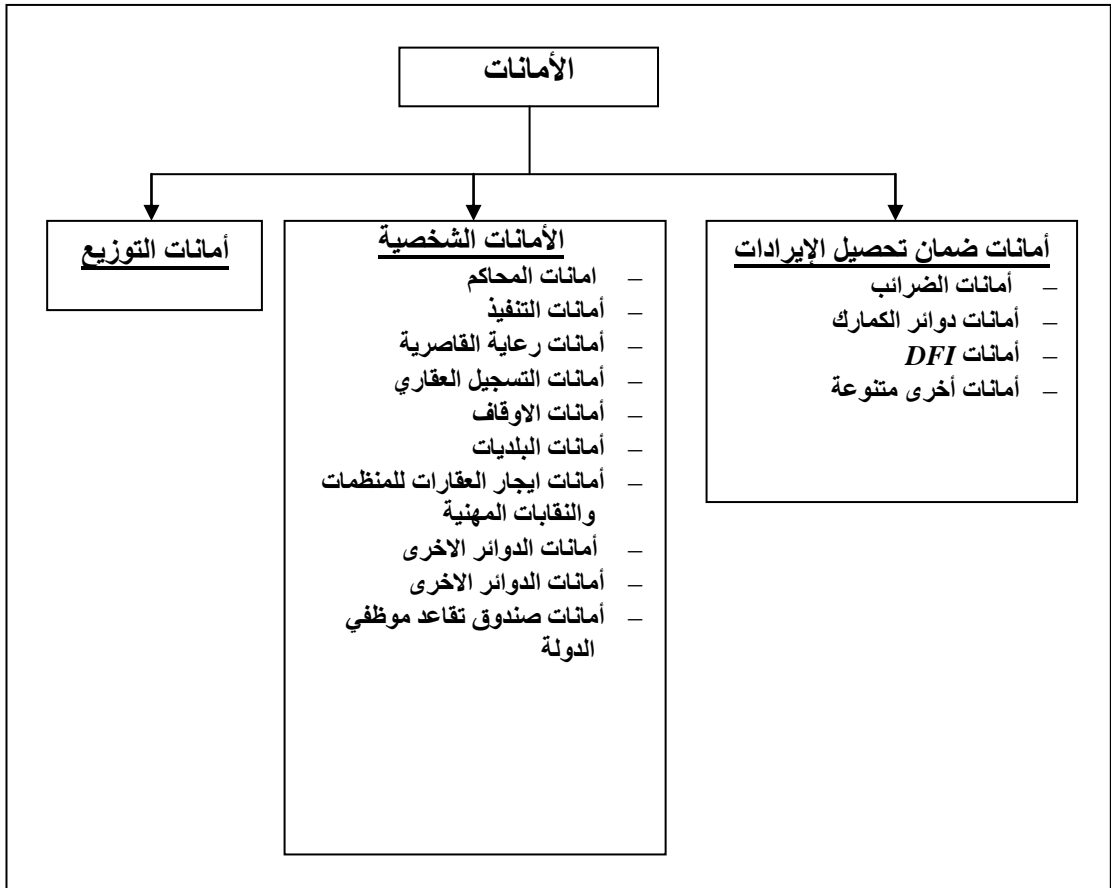
xxxx	xxxx	xxxx	مجموع الأمانات			
------	------	------	----------------	--	--	--

### رابعاً: تصنيف حسابات الأمانات

في الوقت الذي تمثل الأمانات أحد الحسابات الشخصية الدائنة، فهو حساب إجمالي يضم ثلاث مجموعات رئيسة تجزأ إلى عدد من الحسابات الفرعية حددها الدليل المالي والمحاسبي الذي أصدرته وزارة المالية في عام 2013 وكما يلخصها الشكل (17)، إذ تختلف هذه الحسابات فيما بينها من ناحية الهدف ومن ناحية المعالجة المحاسبية لكل حساب.

### شكل (17)

#### تصنيف حسابات الأمانات



والآتي استعراض المجموعات الرئيسية لأنواع الأمانات مع توضيح لبعض الحسابات الفرعية الداخلة ضمن المجموعة الواحدة والمعالجة المحاسبية الخاصة بها.

### المجموعة الأولى: أمانات ضمان تحصيل الإيرادات

تضم هذه المجموعة حسابات الأمانات المتعلقة باستيفاء مبلغ مقدماً لضمان حقوق الخزينة العامة المتمثلة بالإيرادات العامة تنفيذاً لنص ورد في القانون أو التعليمات الخاصة بنوع الإيراد.

وتتضمن المعالجة المحاسبية للحسابات الفرعية الداخلة ضمن أمانات ضمان تحصيل الإيرادات الخطوات الآتية:

**الخطوة الأولى:** استلام مبلغ تقديري بموجب مستند قبض من الشخص الذي يستحق عليه الإيراد لاحقاً، عندها سيكون القيد المحاسبي بالشكل الآتي:

×× ح/الصندوق

×× ح/الأمانات (حسب نوع أمانات ضمان تحصيل

عن استلام مبلغ تقديري كأمانات من السيد ( ) بموجب مستند قبض

---

**الخطوة الثانية:** إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك،

ويثبت به القيد الآتي:

×× ح/البنك

---

××ح/ الصندوق

عن قيد الإيداع للمبالغ المتجمعة في الصندوق

**الخطوة الثالثة:** تصفية الأمانات وعندها سيظهر احد الاحتمالات الثلاث

الآتية:

**الاحتمال الأول:** مبلغ الإيراد المتحقق مساوٍ لمبلغ الأمانات المستلمة.

وفي هذه الحالة ينظم مستند قيد لتسوية الأمانات ويثبت فيه القيد بالشكل

الآتي:

××ح/الأمانات (حسب نوع أمانات ضمان تحصيل الإيرادات)

××ح/الإيرادات العامة (بذكر اسم الحساب وارقام الدليل

عن تسوية الأمانات الخاصة بـ ( ) بموجب مستند قيد

**الاحتمال الثاني:** مبلغ الإيراد المتحقق اصغر من مبلغ الأمانات المستلمة.

عندها ينظم مستند صرف يثبت فيه قيد تسوية الأمانات وإعادة المبلغ

المتبقي بموجب صك ويكون القيد بالشكل الآتي:

××ح/الأمانات(حسب نوع أمانات ضمان تحصيل الإيرادات)

الى مذكورين

××ح/الإيرادات العامة (بذكر اسم الحساب وارقام الدليل

××ح/البنك

عن تسوية الأمانات الخاصة بـ ( ) وإعادة المبلغ المتبقي بموجب مستند صرف

وبصك

**الاحتمال الثالث:** أن يكون مبلغ الإيراد المتحقق أكبر من مبلغ الأمانات

المستلمة وفي هذه الحالة يتم أولاً تنظيم مستند قيد لتسوية الأمانات وفي حدود المبلغ

التقديري المستلم ضمن الخطوة الاولى، ويكون القيد بالشكل الآتي:

××ح/ الأمانات(حسب نوع أمانات ضمان تحصيل الإيرادات)

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

××ح/الإيرادات العامة (بذكر اسم الحساب وارقام الدليل

عن تسوية الأمانات الخاصة بـ ( ) بموجب مستند قيد

ومن ثم مطالبة الشخص بتسديد المبلغ المتبقي وعند استلامه بموجب مستند

قبض يسجل القيد:

××ح/الصندوق

××ح/الإيرادات العامة (بذكر اسم الحساب وارقام الدليل

المحاسبي)

عن استلام المبلغ المتبقي من الإيراد من السيد ( ) بموجب مستند

قبض

وبعد ذلك إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك وتسجيل

القيد الآتي:

××ح/البنك

××ح/الصندوق

عن قيد الإيداع للمبالغ النقدية في الحساب الجاري لدى

البنك

وتقسم أمانات ضمان تحصيل الإيرادات إلى عدد من الحسابات الفرعية، من

بينها:

### 1. حساب أمانات الضرائب

ويتضمن هذا الحساب المبالغ التي تستلمها الهيئة العامة للضرائب مقدماً من

الأشخاص المكلفين بدفع مبلغ الضريبة على حساب الضريبة المتوقع تحقيقها

لضمان تحصيل إيرادات الضرائب، وتستلم أمانات الضرائب في حالات معينة



مثل:

أ. طلب المكلف الحصول على براءة ذمة من الضريبة قبل الاتفاق النهائي على مبلغ الضريبة المفروضة عليه.

ب. عندما تقرر السلطة المالية استيفاء مبلغ الضريبة قبل تحققها، أي قبل بداية السنة التقديرية بصورة احتياطية، كما في حالة تصفية شركة خلال عام 2015 وكانت نتيجة التصفية تحقيق ربح، إذ اجازت الفقرة (4) من المادة (3) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل استيفاء مبلغ الضريبة خلال عام 2015 وتسجيلها كأمانات لحساب السنة التقديرية التي استحققت فيها الضريبة والمتمثلة بعام 2016.

ج. في حال حصول خلاف بين المكلف والسلطة المالية حول مقدار الضريبة المفروضة عليه، إذ تضمنت الفقرة (3) من المادة (33) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل حق المكلف في الاعتراض على مبلغ الضريبة المفروضة عليه مع اشتراط دفع مبلغ الضريبة المقدرة عليه خلال مدة الاعتراض (21 يوماً) ويسجل المبلغ في حساب أمانات الضرائب لحين نظر الهيئة التمييزية في الهيئة العامة للضرائب في طلب الاعتراض وصدور القرار النهائي، وعندما يتم تصفية أمانات الضرائب وتحويل المبلغ إلى إيراد الضريبة سواء كل المبلغ أو جزء منه.

### **مثال(1):**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في الهيئة العامة للضرائب/ فرع البيع خلال السنة المالية 2015:

1. في 1/13 وافقت الهيئة العامة للضرائب/ فرع البيع على تزويد المقاول فراس بكتاب براءة ذمة من الضريبة بعد دفع مبلغ تقديري قدره 1350000 دينار بموجب مستند قبض على حساب ضريبة الدخل للسنة السابقة والتي لم يتم التحاسب عليها بعد لعدم اكتمال الحسابات الختامية للسنة السابقة، وأودع المبلغ في الحساب

الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

2. بافتراض انه:

أ. في 3/10 قدم المقاول فراس حساباته الختامية للسنة السابقة وبعد محاسبته ضريبياً تبين ان ضريبة الدخل المستحقة على أرباحه للسنة السابقة كانت بمبلغ 1350000 دينار وتم إجراء التسوية القيدية اللازمة بموجب مستند قيد.

ب. بافتراض انه في 3/10 قدم المقاول فراس حساباته الختامية للسنة السابقة، وبعد محاسبته ضريبياً تبين ان ضريبة الدخل المستحقة على ارباحه للسنة السابقة كانت بمبلغ 1150000 دينار، وتم تصفية الأمانات الموقوفة الخاصة به وإعادة المبلغ المتبقي بموجب مستند صرف وبصك.

ج. بافتراض انه في 3/10 قدم المقاول فراس حساباته الختامية للسنة السابقة، وبعد محاسبته ضريبياً تبين ان ضريبة الدخل المستحقة على ارباحه للسنة السابقة كانت بمبلغ 1510000 دينار، وتم تصفية الأمانات الموقوفة الخاصة به واستلام المبلغ المتبقي بموجب مستند قبض، وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

**المطلوب:**

تثبيت القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الهيئة العامة للضرائب / فرع  
البيع والتحويل إلى سجل الأستاذ لحساب الأمانات (حسب نوعها) وإيجاد الرصيد  
لكل حالة من الحالات السابقة وبشكل مستقل.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

تفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد	نوع الاستمارة	اسم الحساب
	05	01	02	1	الضريبة على أصحاب الاعمال والمهن/ الافراد

**الحل:**

1. 1/13 1350000د/الصندوق

1350000د/أمانات الضرائب (فراس)

عن استلام مبلغ تقديري من المقاول فراس بموجب مستند قبض

1/13 1350000د/البنك

1350000د/الصندوق

عن إيداع المبالغ المتجمعة في الصندوق في الحساب الجاري لدى

البنك

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

2. الافتراض أ :

$$\begin{aligned} \text{أمانات الضرائب المستلمة} &= \text{إيراد الضريبة المتحقق} \\ 1350000 &= 1350000 \end{aligned}$$

3/10 1350000 ح/أمانات الضرائب (فراس)

1350000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن /الافراد (1) (02) (01)

(05)

عن تسوية أمانات المقاول فراس بموجب مستند قيد

ح/ أمانات الضرائب	
1350000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن 3/10 (05)(01)(02)(1)	1350000 ح/الصندوق 1/13
<u>1350000</u>	<u>1350000</u>
الرصيد صفر	

2. الافتراض ب :

$$\begin{aligned} \text{أمانات الضرائب المستلمة} &< \text{إيراد الضريبة المتحقق} \\ 1350000 &< 1150000 \end{aligned}$$

المبلغ الذي سيتم اعادته = 1350000 - 1150000 = 200000  
دينار

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

3/10 1350000 ح/أمانات الضرائب (فراس)  
الى مذكورين  
1150000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهنيين/الافراد (1) (02) (01)  
200000 ح/البنك  
عن تسوية أمانات المقاول فراس واعادة المتبقي بموجب مستند صرف  
وبصك

ح/أمانات الضرائب	
1350000 ح/الصندوق 1/13	1350000 ح/مذكورين 3/10
<u>1350000</u>	<u>1350000</u>
	الرصيد صفر

2. الافتراض ج :

أمانات الضرائب المستلمة > إيراد الضريبة المتحقق  
1510000 > 1350000

المبلغ المتبقي الواجب استلامه = 1350000 - 1510000 = 160000  
دينار

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

3/10 1350000 ح/أمانات الضرائب (فراس)  
1350000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن/الافراد  
عن تسوية أمانات المقاول فراس بموجب مستند

قيد

استلام المبلغ المتبقي:

3/10 160000 ح/الصندوق  
160000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن/الافراد  
عن استلام المبلغ المتبقي من المقاول فراس بموجب مستند

قبض

3/10 160000 ح/البنك  
160000 ح/الصندوق  
عن قيد الإيداع للمبالغ المتجمعة لدى أمين الصندوق في الحساب الجاري لدى

البنك

ح/ أمانات الضرائب

1350000 ح/ الصندوق 1/13	1350000 ح/الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن/الافراد 10/3 (05)(01)(02)(1)
<u>1350000</u>	<u>1350000</u>

الرصيد صفر

## 2. حساب أمانات أخرى متنوعة

يسجل في هذا الحساب مبالغ الأمانات التي تستلمها الوحدات الحكومية المختلفة ضماناً لتحويل الإيرادات العامة باستثناء الهيئة العامة للضرائب والهيئة العامة للكمارك على اعتبار أن هاتين الوحدتين قد ميزهما الدليل المحاسبي بتحديد حسابات أمانات بشكل مستقل لكل منهما.

ومن الأمثلة الشائعة للأمانات التي تدرج ضمن حساب أمانات أخرى متنوعة هي أمانات المستشفيات، إذ يتم استحصال مبالغ معينة من المرضى الذين يدخلون إلى المستشفيات الحكومية وذلك لضمان ما سوف يترتب على المريض من أجور العلاج والفحوصات المخبرية وما شابه ذلك، ويحدد مبلغ الأمانات المحصلة على أساس عدد الايام المتوقع ان يرقد خلالها المريض في المستشفى لذلك فإن من المتعذر مسبقاً تحديد مبلغ الإيراد بشكل دقيق مما يستوجب استحصال مبلغ تقديري من المريض وتقييده في حساب الأمانات بصورة مؤقتة على أن يتم تسوية الأمانات بعد انتهاء العلاج وخروج المريض من المستشفى.

### مثال(2):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مستشفى اليرموك التعليمي خلال شهر آب/2015:

1. في 8/3 استلم امين الصندوق بموجب مستند قبض 60000 دينار كمبلغ تقديري من المريض امجد على حساب أجور علاجه اثناء مدة رقوده في المستشفى، وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في صباح اليوم التالي.
2. في 8/5 استلم امين الصندوق مبلغ 25000 دينار بموجب مستند قبض من المريض مهند عن أجور تحاليل مخبرية وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

3. بافتراض أنه:

أ. في 8/6 خرج المريض امجد من المستشفى وتم تسوية الأمانات الخاصة به بموجب مستند قيد، علماً بأن أجور العلاج خلال مدة رقوده في المستشفى تضمنت الآتي:

- 25000 دينار أجور تحاليل مختبرية واشعة.

- 35000 دينار أجور المعالجة في الغرف الخاصة.

ب: في 8/6 خرج المريض امجد من المستشفى وتضمنت أجور العلاج خلال مدة رقوده في المستشفى الآتي:

- 25000 دينار أجور تحاليل مختبرية واشعة.

- 40000 دينار أجور المعالجة في الغرف الخاصة.

وأجري اللازم لتسوية الأمانات الخاصة به وأستلم المتبقي بموجب مستند قبض.

ج. بافتراض انه في 8/6 خرج المريض امجد من المستشفى وتضمنت أجور العلاج خلال مدة رقوده في المستشفى الآتي:

- 25000 دينار أجور تحاليل مختبرية واشعة.

- 30000 دينار أجور المعالجة في الغرف الخاصة.

وتم تسوية الأمانات الخاصة به وإعادة المتبقي بموجب مستند صرف وبصك.

**المطلوب:**



الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

---

تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه والترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الأمانات فقط (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد لكل حالة من الحالات السابقة.

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	العدد	المادة	النوع	تفصيلي ل النوع
أجور التحليل والفحوص المختبرية والاشعة	1	08	02	01	01
أجور المعالجة في الغرف الخاصة والعيادات المتخصصة	1	08	02	01	02

الحل:

1. 8/3 60000د/الصندوق

60000د/أمانات أخرى متنوعة

عن استلام مبلغ تقديري من المريض امجد بموجب مستند

قبض

8/4 60000د/البنك

60000د/الصندوق

عن قيد الإيداع

2. 8/5 25000د/الصندوق

25000د/أجور التحليل والفحوص المختبرية والاشعة

(1)(08)(02)(01)(01)

عن استلام اجور تحاليل مختبرية من المريض مهند بموجب مستند

قبض

8/5 25000د/البنك

25000د/الصندوق

عن قيد الإيداع

3. الافتراض أ :

أجور تحاليل مختبرية واشعة 25000  
أجور المعالجة في الغرف الخاصة 35000  
مجموع الإيراد المتحقق 60000

مبلغ الأمانات المستلمة = مبلغ الإيراد المتحقق  
60000 = 60000

8/6 60000 د/أمانات أخرى متنوعة

الى مذكورين

25000 د/أجور التحليل والفحوص المختبرية والاشعة  
(01)(01)(02)(08)(1)

35000 د/أجور المعالجة في الغرف الخاصة والعيادات المتخصصة  
(02)(01)(02)(08)(1)

عن تسوية أمانات المريض امجد بموجب مستند

قيد

د/ أمانات أخرى متنوعة	
60000 د/ الصندوق 8/3	60000 د/ مذكورين 8/6

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

60000

60000

الرصيد صفر

3. الافتراض ب :

25000 أجور تحاليل مختبرية واشعة  
40000 أجور المعالجة في الغرف الخاصة  
65000 مجموع الإيراد المتحقق

مبلغ الأمانات المستلمة > مبلغ الإيراد المتحقق  
65000 > 60000

المبلغ المتبقي الواجب استحصاله نقداً = 60000 - 65000 = 5000 دينار

8/6 60000 د/أمانات أخرى متنوعة

الى مذكورين

25000 د/أجور التحليل والفحوص المختبرية والاشعة  
(01)(01)(02)(08)(1)

35000 د/أجور المعالجة في الغرف الخاصة والعيادات المتخصصة  
(02)(01)(02)(08)(1)

عن تسوية أمانات المريض امجد بموجب مستند

فيد

8/6 5000 د/الصندوق

5000 د/أجور المعالجة في الغرف الخاصة والعيادات المتخصصة  
(02)(01)(02)(08)(1)

عن استلام مبلغ الإيراد المتبقي من المريض امجد بموجب

مستند قبض

8/6 5000 د/البنك

5000 د/الصندوق

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

ح/ أمانات أخرى متنوعة	
60000 ح/ الصندوق 8/3	60000 ح/ مذكورين 8/6
<u>60000</u>	<u>60000</u>

الرصيد صفر

3. الافتراض ج :

25000 أجور تحاليل مختبرية واشعة

30000 أجور المعالجة في الغرف الخاصة

55000 مجموع الإيراد المتحقق

مبلغ الأمانات المستلمة < مبلغ الإيراد المتحقق

$$55000 < 60000$$

المبلغ المتبقي الواجب اعادته = 60000 - 55000 = 5000 دينار

8/6 60000 د/أمانات أخرى متنوعة

الى مذكورين

25000 د/أجور التحليل والفحوص المختبرية والاشعة (1)(08)(02)(01)(01)

30000 د/أجور المعالجة في الغرف الخاصة والعيادات المتخصصة

(1)(08)(02)(01)(02)

5000 د/البنك

عن تسوية أمانات المريض امجد واعادة المتبقي بموجب بموجب مستند

صرف وبصك

د/ أمانات أخرى متنوعة	
60000 د/البنك	60000 د/مذكورين 8/6
60000	60000

الرصيد صفر

### المجموعة الثانية: الأمانات الشخصية

تضم هذه المجموعة عدداً من الحسابات الفرعية ذات الطبيعة الخاصة والتي ينحصر استخدامها في وحدات حكومية معينة يفرض اعتمادها طبيعة نشاط تلك الوحدات والذي يستند إلى تشريعات خاصة بها أو بموجب قرار قضائي صادر من محكمة مختصة، وتختلف هذه المجموعة عن المجموعة الأولى المتعلقة بأمانات ضمان تحصيل الإيرادات من ناحية كون المبلغ المستلم في حالة أمانات ضمان تحصيل الإيرادات مبلغ تقديري وبعد انتهاء الغرض الذي استلمت الأمانات من أجله يتم التحاسب وتحديد مبلغ الإيراد الذي قد يكون ضمن مبلغ الأمانات أو أكثر أو أقل منه في حين ان حسابات الأمانات الشخصية لا علاقة لها بالإيرادات العامة، وإنما يتم تسديدها إلى جهات أخرى من خارج الوحدة الحكومية، ومن الحسابات الفرعية الداخلة ضمن مجموعة الأمانات الشخصية هي:

#### 1. حساب أمانات التنفيذ

يستخدم هذا الحساب في الوحدات الحكومية الفرعية التابعة لدائرة التنفيذ في وزارة العدل لغرض تثبيت عملية تحصيل مبالغ معينة من جهات محددة ودفعها إلى أصحابها الشرعيين مثل النفقة الشرعية أو تحصيل دين لصالح شخص معين تنفيذاً لقرار صادر من المحكمة المختصة.

وتتضمن المعالجة القيدية لحساب أمانات التنفيذ الخطوات الآتية:

**الخطوة الأولى:** عند استلام مبلغ الأمانات استناداً لقرار قضائي صادر من

محكمة مختصة، ينظم مستند قبض بالمبلغ المستلم ويثبت به القيد الآتي:



××ح/الصندوق

××ح/أمانات التنفيذ

عن استلام مبلغ الأمانات الخاصة بـ ( ) بموجب مستند

قبض

إلى جانب تحصيل مبلغ الأمانات يتم استيفاء رسم حسب نوع المعاملة التنفيذية واستناداً لقانون الرسوم العدلية رقم (114) لسنة 1981 المعدل، وعند تحصيل مبلغ الرسم نقداً يسجل القيد الآتي:

××ح/الصندوق

××ح/رسوم دوائر التنفيذ (1)(04)(02)(03)

عن استيفاء مبلغ الرسم نقداً بموجب مستند قبض

**الخطوة الثانية:** إيداع المبالغ المستلمة نقداً في الحساب الجاري لدى البنك

ويسجل بها القيد الآتي:

××ح/البنك

××ح/الصندوق

عن قيد الإيداع للمبالغ المستلمة نقداً

**الخطوة الثالثة:** عند مراجعة الشخص صاحب العلاقة يتم إعادة مبلغ

الأمانات بموجب مستند صرف وبصك ويسجل به القيد الآتي:

××ح/أمانات التنفيذ

××ح/البنك

عن تسديد مبلغ الأمانات الخاصة بـ ( ) بموجب مستند صرف

وبصك

**الخطوة الرابعة:** في حالة عدم مراجعة الشخص صاحب العلاقة ومطالبته بمبلغ الأمانات خلال المدة المحددة قانوناً فإن مبلغ الأمانات يتم تسويته وتحويله إلى إيراد نهائي للخزينة العامة.

### **مثال(3):**

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مديرية تنفيذ البيع خلال شهر شباط/ 2015:

1. في 2/10 استلم أمين الصندوق صك بمبلغ 216800 دينار من مجلس القضاء الأعلى عن استقطاع النفقة الشرعية الخاصة بالسيدة إسراء، وتم تنظيم مستند قبض بالمبلغ وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في صباح اليوم التالي.

2. في 2/24 تم تسديد مبلغ الأمانات الخاصة بالسيدة اسراء بموجب مستند صرف وبصك.

### **المطلوب:**

1. تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه في سجلات مديرية تنفيذ البيع.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الأمانات فقط (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

### **الحل:**

**المطلوب (1):**

2/10 216800 ح/الصندوق  
216800 ح/أمانات التنفيذ  
عن استلام مبلغ النفقة الشرعية الخاصة بالسيدة اسراء بموجب مستند  
قبض

2/11 216800 ح/البنك  
216800 ح/الصندوق  
عن قيد الإيداع للمبالغ المستلمة نقداً  
2/24 216800 ح/أمانات التنفيذ  
216800 ح/ البنك

عن تسديد مبلغ النفقة الشرعية الخاصة بالسيدة اسراء بموجب مستند صرف  
وبصك

**المطلوب (2):**

ح/ أمانات أخرى متنوعة	
216800 ح/ الصندوق 2/10	216800 ح/البنك 2/24
<u>216800</u>	<u>216800</u>

الرصيد صفر

## 2. أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة:

يسجل في هذا الحساب المبالغ المستقطعة من الرواتب الشهرية لموظفين الوحدة حكومية عن التوقيفات التقاعدية لصالح هيئة التقاعد العامة ، ويلاحظ ان هذا النوع من الأمانات تقع مسؤولية تسديده على الوحدة الحكومية التي قامت بالاستقطاع دون الحاجة لانتظار طلب بذلك من هيئة التقاعد العامة، ومن ثم فهو لا يخضع للتقادم بل على العكس من ذلك تعتبر الوحدة الحكومية مسؤولة في حالة عدم تسديده بعد استقطاعه مباشرةً، لذلك فإن المعالجة المحاسبية الخاصة بأمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة ينحصر في الخطوتين الآتيتين:

**الخطوة الاولى:** استقطاع مبلغ أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة وذلك عند حساب الرواتب الشهرية وتتضمن المساهمة الحكومية في التقاعد والبالغة نسبة 15% من الراتب الاسمي والتي يتم تسجيلها ضمن الفصل الأول من النفقات العامة مضافاً إليها مقدار التوقيفات التقاعدية المستقطعة من رواتب الموظفين بنسبة 10% من الراتب الاسمي، وتظهر هذه الأمانات في الجانب الدائن من القيد المحاسبي الخاص بصرف الرواتب الشهرية للموظفين ضمن مستند الصرف الخاص بذلك، وعلى النحو الآتي:

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

من مذكورين

×× د/الرواتب (2)(01)(01)(01)(01)  
×× د/مخصصات الخطورة (2)(01)(01)(10)(01)  
×× د/مخصصات السكن (2)(01)(01)(10)(02)  
×× د/مخصصات رقابية (2)(01)(01)(10)(05)  
×× د/مخصصات المنصب (2)(01)(01)(10)(06)  
×× د/مخصصات شهادة (2)(01)(01)(10)(14)  
↓  
باقي المخصصات  
×× د/مساهمة التقاعد الحكومية (2)(01)(01)(12)

الى مذكورين

×× د/الاستقطاعات لحساب الغير (حسب جهة الاستقطاع)

×× د/أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة

بالمبلغ الصافي ×× د/البنك

عن قيد صرف رواتب الموظفين لشهر..... بموجب مستند صرف

**الخطوة الثانية:** تسديد الاستقطاعات بموجب مستند صرف وبصكوك لأمر الجهات الدائنة الواردة في الجانب الدائن من قيد صرف الرواتب الشهرية، ومن بين ذلك أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة، إذ يكون القيد بالشكل الآتي:

×× د/أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة

×× د/البنك

عن تسديد أمانات التقاعد بموجب مستند صرف وبصك

**مثال (4):**

الآتي تفاصيل رواتب موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي اشهر اذار

2015/:

التفاصيل	المبلغ أو النسبة
الراتب الاسمي	2702000 دينار
مخصصات الخطورة	1351000 دينار
مخصصات رقابية	1330000 دينار
مخصصات شهادة	2026500 دينار
مخصصات اعالة	250000 دينار
مخصصات اطفال	300000 دينار
مخصصات نقل	810600 دينار
المساهمة الحكومية في التقاعد	15% من الراتب الاسمي
التوقيفات التقاعدية	10% من الراتب الاسمي
الضريبة	44695 دينار

**المطلوب:**

1. تثبيت القيود المحاسبية الخاصة بكل من:

أ. صرف رواتب الموظفين لشهر اذار / 2015.

ب. تسديد الأمانات الخاصة بهيأة التقاعد العامة لشهر اذار / 2015.

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحسابات الأمانات (حسب نوعها) مع إيجاد

الرصيد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

النفقات العامة						
اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
الرواتب	2	(01)	(01)	(01)	(01)	
مخصصات الخطورة	2	(01)	(01)	(10)	(01)	
مخصصات رقابية	2	(01)	(01)	(10)	(05)	
مخصصات شهادة	2	(01)	(01)	(10)	(14)	
مخصصات اعالة	2	(01)	(01)	(10)	(16)	
مخصصات أطفال	2	(01)	(01)	(10)	(17)	
مخصصات نقل	2	(01)	(01)	(10)	(23)	
مساهمة التقاعد الحكومية	2	(01)	(01)	(12)		
الإيرادات العامة						
اسم الحساب	نوع الاستثمار	نوع	العدد	المادة	النوع	تفاصيل النوع
الضريبة على رواتب منتسبي دوائر الدولة الرسمية	1		(02)	(01)	(03)	

### الحل

#### المطلوب (1)

المساهمة الحكومية في التقاعد =  $2702000 \times 15\%$  = 405300 دينار

مقدار التوقيفات التقاعدية =  $2702000 \times 10\%$  = 270200 دينار

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

مجموع أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة = 405300 + 270200 = 675500  
دينار

أ. قيد صرف الراتب لشهر آذار / 2015:

من مذكورين

2702000 د/الرواتب (2)(01)(01)(01)(01)

1351000 د/مخصصات الخطورة (2)(01)(01)(10)(01)

1330000 د/مخصصات رقابية (2)(01)(01)(10)(05)

2026500 د/مخصصات شهادة (2)(01)(01)(10)(14)

250000 د/مخصصات أعالة (2)(01)(01)(10)(16)

300000 د/مخصصات اطفال (2)(01)(01)(10)(17)

810600 د/مخصصات نقل (2)(01)(01)(10)(23)

405300 د/مساهمة التقاعد الحكومية (2)(01)(01)(12)

الى مذكورين

675500 د/أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة

44695 د/الضريبة على رواتب منتسبي دوائر الدولة الرسمية

(1)(02)(01)(03)

8455205 د/البنك

عن قيد صرف رواتب الموظفين لشهر آذار / 2015 بموجب مستند صرف وبصك



ب. قيد تسديد الأمانات الخاصة بهيأة التقاعد العامة لشهر اذار / 2015

675500 ح/أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة

675500 ح/البنك

عن تسديد أمانات التقاعد بموجب مستند صرف وبصك

ح/ أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة	
675500 ح/ مذكورين	675500 ح/ مذكورين
<u>675500</u>	<u>675500</u>
	الرصيد صفر

### المجموعة الثالثة: أمانات التوزيع

يسجل في هذا الحساب المبالغ التي تستلمها الوحدة الحكومية لضمان إعادة توزيعها إلى الأشخاص أو الجهات التي حُصصت لها وحسب التعليمات النافذة لكل نوع منها، وتتضمن الإجراءات المحاسبية المرتبطة بأمانات التوزيع الآتي:

1. عند استلام مبالغ كأمانات لغرض إعادة توزيعها يسجل القيد الآتي:

××ح/الصندوق

××ح/أمانات التوزيع

عن استلام أمانات الخاصة بـ ( ) بموجب مستند قبض

2. إيداع المبلغ المستلم في الحساب الجاري للوحدة لدى البنك ويتم إجراء

القيود الآتي:

××ح/البنك

××ح/الصندوق

عن قيد إيداع للمبالغ المستلمة من قبل أمين الصندوق في الحساب الجاري لدى

البنك

3. في حالة تسديد مبلغ الأمانات إلى الشخص أو الاشخاص ذوي العلاقة،

يسجل القيد الآتي:

××ح/أمانات التوزيع

××ح/البنك

عن صرف الأمانات الخاصة بـ ( ) بموجب مستند صرف

وبصك

4. في حالة عدم مراجعة صاحب العلاقة لاستلام الأمانات الخاصة به خلال

المدة القانونية المحددة لذلك (أي بعد انتهاء مدة التقادم) يتم تسوية أماناته وتحويل

المبلغ إلى إيراد نهائي للخزينة العامة وفقاً للقيود الآتي:

××ح/أمانات التوزيع

××ح/الرواتب والمكافآت المعادة إلى الخزينة

عن تسوية الأمانات الخاصة بـ ( ) لعدم مراجعته لاستلامها بموجب مستند قيد

5. عند مراجعة صاحب العلاقة ومطالبته بمبلغ الأمانات بعد مضي المدة

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

القانونية (أي بعد تصفية الأمانات الموقوفة وتحويل المبلغ إلى إيراد نهائي)، في هذه الحالة لابد من استحصال موافقة وزير المالية على إعادة المبلغ لأن أي مبلغ يقيد كإيراد لا يحق للوحدة الحكومية التصرف به الا بعد استحصال موافقة وزير المالية أو صدور قرار من المحكمة على إعادة المبلغ وكما تم توضيح ذلك في الفصل الخاص بالمحاسبة عن الإيرادات العامة.

### مثال (5):

الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في وزارتي البيئة والصحة خلال السنة المالية 2015:

1. في 11/8 دفع محاسب وزارة البيئة مبلغ 200000 دينار بموجب مستند صرف وبصك لامر وزارة الصحة عن صرف مكافآت لاربع موظفين من وزارة الصحة لمشاركتهم في مؤتمر حماية البيئة الذي اقامته وزارة البيئة.

2. في 11/12 استلم امين الصندوق في وزارة الصحة مبلغ الصك المرسل من وزارة البيئة بموجب مستند قبض، وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

3. في 11/22 قام محاسب وزارة الصحة باعادة صرف مبلغ الصك المرسل من وزارة البيئة والخاص بمكافآت الموظفين الاربعة بموجب مستند صرف وبصك.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بالعمليات الواردة في أعلاه في سجلات وزارة البيئة ووزارة الصحة. علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

اسم الحساب	نوع الاستمارة	نوع النفقة	فصل	مادة	نوع	تفاصيل النوع
مكافآت	2	01	06	04	01	01

2. الترحيل إلى سجل الأستاذ في سجلات وزارة الصحة لحساب الأمانات (حسب نوعها) فقط مع إيجاد الرصيد.

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

الحل

المطلوب (1)

التاريخ	سجلات وزارة البيئة	سجلات وزارة الصحة
11/8	200000 ح/مكافآت(2)(01)(06)(04)(01)(01) 200000 ح/البنك عن صرف مكافآت لاربع موظفين من وزارة الصحة بموجب مستند صرف وبصك	لا يسجل قيد
11/12	لا يسجل قيد	200000 ح/الصندوق 200000 ح/أمانات التوزيع عن استلام الصك المرقم ( ) من وزارة البيئة بموجب مستند قبض
		200000 ح/ البنك 200000 ح/ الصندوق عن قيد الايداع
11/22	لا يسجل قيد	200000 ح/أمانات التوزيع 200000 ح/البنك عن اعادة صرف الامانات الخاصة بالموظفين الاربعة بموجب مستند صرف وبصك

المطلوب (2)

سجلات وزارة الصحة

ح/ امانات التوزيع	
11/12 ح/ الصندوق 200000	11/22 ح/ البنك 200000
<u>200000</u>	<u>200000</u>

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

---

الرصيد صفر

## أسئلة الفصل الثاني عشر

**السؤال الأول:** مالمقصود بالمصطلحات الآتية:

الأمانات، مدة التقادم، أمانات ضمان تحصيل الإيرادات،  
أمانات الضرائب، أمانات التوزيع، أمانات التنفيذ، أمانات  
صندوق تقاعد موظفي الدولة.

**السؤال الثاني:** «تتميز حسابات الأمانات بسمات معينة تميزها عن غيرها  
من الحسابات الأخرى التي تفتح ضمن المحاسبة الحكومية»  
ناقش هذه العبارة مبيناً سمات الأمانات.

**السؤال الثالث:** وضح القواعد الأساسية لاستخدام حسابات الأمانات.

**السؤال الرابع:** «تتميز أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة بأنها من  
الحسابات الدائنة التي لا تتقادم بمضي المدة». ناقش هذه  
العبارة.

**السؤال الخامس:** «تتنوع المستندات المحاسبية المستخدمة لتثبيت القيد  
المحاسبي الخاص بتحصيل الأمانات وكذا الحال بالنسبة  
لتصفيتها». ناقش ذلك مبيناً المستندات المحاسبية  
المستخدمة في كل حالة.

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

السؤال السادس: بؤب حسابات الأمانات في مجموعات رئيسة ومجموعات فرعية وفقاً للدليل المالي والمحاسبي الذي أصدرته وزارة المالية في عام 2013.

السؤال السابع: «في ظل الحالة الاعتيادية، فإن عملية استلام مبلغ الضريبة يفترض أن يكون إيراد نهائي للخرينة العامة للدولة، لكن في حالات معينة يتم تبويب المبلغ كأمانات بدلاً من الإيرادات». علل ذلك.

السؤال الثامن: هل أن حساب الأمانات يظهر ضمن التقارير المالية السنوية كحساب إجمالي أم تفصيلي على مستوى كل حساب فرعي من حسابات الأمانات؟ وهل ان ظهوره يكون بالمجاميع أم الأرصدة؟ وضح ذلك بالتفصيل.

السؤال التاسع: وضح المعالجة المحاسبية للحسابات الآتية:

أ. أمانات التوزيع.

ب. أمانات أخرى متنوعة.

ج. أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة.

السؤال العاشر: حدد أوجه الاختلاف بين أمانات ضمان تحصيل الإيرادات



والأمانات الشخصية.

**السؤال الحادي عشر:** عند استلام الوحدة الحكومية مبلغ كأمانات توزيع، فما هو الإجراء المحاسبي اللازم لكل حالة من الحالات الآتية:

1. عند مطالبة الشخص بمبلغ الأمانات خلال المدة القانونية المحددة.
2. انتهاء المدة القانونية المحددة وعدم مراجعة الشخص لاستلام مبلغ الأمانات.
3. في حالة مطالبة الشخص بالمبلغ بعد مضي المدة القانونية وعدم استحصال موافقة وزير المالية على إعادة المبلغ.
4. في حالة مطالبة الشخص بالمبلغ بعد مضي المدة القانونية وتم استحصال موافقة وزير المالية على إعادة المبلغ.

**السؤال الثاني عشر:** الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في الهيئة العامة للضرائب/ فرع بغداد الجديدة خلال السنة المالية 2015:

1. في 5/18 تم حساب مقدار الضريبة على ارباح شركة النهريين/ لتجارة الأجهزة الكهربائية للسنة السابقة بمبلغ 2300000 دينار، ولم تقتنع الشركة بمقدار الضريبة لاعتقادها بأنه مبالغ فيه.
2. في 5/20 استلم امين الصندوق من شركة النهريين مبلغ الضريبة المقدرة والمفروضة عليها بموجب مستند قبض وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في صباح اليوم التالي.
3. في 5/21 تقدمت شركة النهريين باعتراض لدى الهيئة التمييزية في الهيئة

العامّة للضرائب حول مقدار الضريبة المفروضة عليها.

4. في 7/2 صدر قرار الهيئة التمييزية في الهيئة العامة للضرائب بأن مقدار الضريبة الواجب فرضها على ارباح شركة النهريين هي 2140000 دينار.
5. في 7/5 تم تسوية الأمانات الخاصة بشركة النهريين واعادة المبلغ المتبقي بموجب مستند صرف وبصك.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الهيئة العامة للضرائب / فرع بغداد الجديدة.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الأمانات (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

**السؤال الثالث عشر:** ثبت القيود المحاسبية الخاصة بكل حالة من الحالات الآتية ثم ناقش أسباب اختلاف المعالجة في كل حالة عن الأخرى:

**الحالة الأولى:** استلم أمين الصندوق مبلغ 760000 دينار عن الضريبة المفروضة عن ارباح شركة القيروان التجارية للسنة الحالية والتي تم تصفيته خلال هذه السنة.

**الحالة الثانية:** استلم أمين الصندوق مبلغ 760000 دينار عن الضريبة المفروضة على أرباح شركة القيروان التجارية للسنة السابقة.

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

**الحالة الثالثة:** استلم أمين الصندوق مبلغ 760000 دينار كمبلغ تقديري من شركة القيروان التجارية على حساب ضريبة الدخل للسنة السابقة والتي لم يتم التحاسب عليها بعد لعدم اكتمال الحسابات الختامية الخاصة بالشركة للسنة السابقة.

### السؤال الرابع عشر: إذا علمت أنه:

1. في 2015/4/30 كان رصيد حساب أمانات أخرى متنوعة في سجلات مستشفى النعمان دائن بمبلغ 50000 دينار وهو يتعلق بالأمانات المحصلة من المريض أيسر عن رقوده في المستشفى للعلاج.
2. في 2015 /5/3 خرج المريض ايسر من المستشفى وبلغت أجور المعالجة مبلغ 62000 دينار.

### المطلوب:

1. ماهو الإجراء المحاسبي المناسب لتسوية الأمانات الخاصة بالمريض ايسر؟
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب أمانات أخرى متنوعة مع إيجاد الرصيد الجديد.

### السؤال الخامس عشر: الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في مديرية تنفيذ الكرامة خلال السنة المالية 2015:

1. في 4/21 استلم امين الصندوق صك بمبلغ 180000 دينار من هيئة المعاهد الفنية عن استقطاع النفقة الشرعية الخاصة بالسيدة ندى، وتم تنظيم مستند قبض بالمبلغ وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في صباح اليوم التالي.

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

2. في 4/23 استلم امين الصندوق مبلغ 231000 دينار بموجب مستند قبض من المستأجر اباد عن القسط المتعلق بتعويض الاضرار التي تسببها في العقار العائد للسيد اثير، وتم إيداع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

3. في 5/6 تم دفع مبلغ الأمانات الخاصة بالسيد اثير بموجب مستند صرف وبصك.

4. في 5/28 استلم امين الصندوق صك بمبلغ 180000 دينار من هيئة المعاهد الفنية عن استقطاع النفقة الشرعية الخاصة بالسيدة ندى، وتم تنظيم مستند قبض بالمبلغ وأودع المبلغ في الحساب الجاري لدى البنك في نفس اليوم.

5. في 6/16 تم دفع مبلغ الأمانات المتعلقة بالنفقة الشرعية للسيدة ندى لشهري نيسان وايار/ 2015 بموجب مستند صرف وبصك.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات المذكورة في أعلاه في سجلات مديرية تنفيذ الكرامة.
2. الترحيل إلى سجل الأستاذ لحساب الأمانات فقط (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

### السؤال السادس عشر: الآتي بعض العمليات المالية التي تمت في كلية

الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد خلال شهر كانون

الأول/2015:

1. في 12/1 استلم امين الصندوق الصك المرقم 9506 بإسم كلية الإدارة

## الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

والاقتصاد/ جامعة بغداد بمبلغ 800000 دينار من هيئة المعاهد الفنية عن مكافآت اربع تدريسيين لتقييمهم بحوث ترقية أساتذة من الهيئة، وتم تنظيم مستند قبض بالمبلغ وأودع المبلغ في الحساب الجاري للكلية لدى البنك في نفس اليوم.

2. في 2015 /12/15 تم إعادة صرف مبلغ الصك المستلم من هيئة المعاهد الفنية بموجب مستند صرف وبصك لأمر التدريسيين الأربعة.

### المطلوب:

1. تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالعمليات الواردة في أعلاه في سجلات كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد.

2. الترحيل الى سجل الأستاذ لحساب الأمانات فقط (حسب نوعها) مع إيجاد الرصيد.

علماً بأن الدليل المالي والمحاسبي تضمن الآتي:

الإيرادات العامة						
تفاصيل النوع	النوع	المادة	العدد	نوع الاستمارة	اسم الحساب	
	01	01	02	1	الضريبة على شركات القطاع الخاص	
	05	01	02	1	الضرائب على أصحاب الأعمال والمهنيين/ الأفراد	
02	01	02	08	1	أجور المعالجة في الغرف الخاصة والعيادات المتخصصة	
النفقات العامة						
تفاصيل النوع	نوع	مادة	فصل	نوع النفقة	نوع الاستمارة	اسم الحساب

الفصل الثاني عشر: المحاسبة عن حسابات الأمانات

01	01	04	06	01	2	مكافآت
----	----	----	----	----	---	--------



## المصادر

### أولاً: الوثائق الرسمية:

1. جمهورية العراق، دستور جمهورية العراق، 2005.
2. قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 المعدل.
3. قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2015.
4. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل.
5. قانون الرسوم العدلية رقم 114 لسنة 1981 المعدل.
6. قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل.
7. وزارة المالية، تعليمات تنفيذ الموازنة العامة للسنة المالية 2015.
8. وزارة المالية – دائرة المحاسبة، النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، مراجعة ليلى شلال موسى العاني ود. حسن عبد المنعم الخطاب، بغداد، 2013.
9. وزارة المالية، الدليل المالي والمحاسبي في العراق، بغداد، 2013.

### ثانياً: الكتب العربية:

1. أحمر، اسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2003.
2. اسماعيل، اسماعيل خليل، عدس، نائل حسن، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
3. بريكماند، أ، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن بن عبد الرحمن باحص، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1999.
4. الجليلي، مقداد أحمد، زكو، فؤاد سليمان، الشاوي، محمد طاهر، المحاسبة، دار الكتب للطباعة والنشر، طبعة ثانية، الموصل، 2000.
5. الحجاوي، حسام ابو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة



- الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
6. حماد، أحمد هاني، بحيري، حصة محمد أحمد البحر، أصول المحاسبة الحكومية، دار ذات السلاسل، الكويت، 1990.
7. زنكنة، اسامة رشيد سلمان، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره - دراسة تطبيقية- الطبعة الأولى، دار دجلة، عمان، 2008.
8. السلطان، سلطان محمد، ابو المكارم، وصفي حسن، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى، دار المريخ للنشر، الرياض، 1990.
9. سلوم، حسن عبد الكريم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد، 2001.
10. شرويدر، ريتشارد، كلارك، مارتل، كاثي، جاك، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و ابراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012.
11. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
12. الصابري، فاضل كامل عودة، المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، مكتب مازن السعد، بغداد، 1998.
13. الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية- الأسس العامة للنظام المحاسبي الحكومي مع تحديد أنواع الحسابات الحكومية في العراق، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، بغداد، 1976.
14. الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية وإدارة المالية العامة، مطبعة الزمان، بغداد 1989.

15. عبد الجليل، توفيق، البدور، خالد، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2009.
16. عبد الله، خالد امين، محاسبة المنشآت غير الهادفة للربح، الطبعة الاولى، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2010.
17. العبيدي، ماهر موسى، محاضرات في المحاسبة الحكومية أو حسابات الموازنة، مطبعة المعارف، بغداد، 1984.
18. عصفور، محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2009.
19. العواد، اسعد محمد علي وهاب، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، دار الكتب، كربلاء المقدسة، العراق، 2012.
20. فريخ، عبيد محل، السعبري، ابراهيم، عبد موسى، المحاسبة الحكومية، دار الحكمة للطباعة والنشر، بغداد، 1992.
21. كام، فيرنون، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد لله، جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 2000.
22. لارسن، جون، موسش،ن، المحاسبة المتقدمة، الجزء الثاني، ترجمة وصفي ابو المكارم وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1998.
23. محمود، رأفت سلامة، المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
24. ميغس، فالتر، ميغس، روبيرت، المحاسبة المالية، ترجمة وتعريب سلطان بن محمد السلطان ومحمد هاشم البدوي ووصفي عبد الفتاح ابو المكارم، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.
25. الناغي، محمود السيد، المحاسبة الحكومية- مدخل معاصر- مع دراسة لدولة الامارات العربية المتحدة، الطبعة الاولى، مكتبة الفلاح، الكويت،

.1984

26. الهامي، محمد عادل، السقا، السيد أحمد، المحاسبة الحكومية والمحاسبة  
الاقتصادية القومية – مدخل معاصر-، المكتبة العصرية، كلية التجارة،  
جامعة طنطا، مصر، 2008-2009.

### ثالثاً: الاطاريح والرسائل:

1. الشايح، عصام حميد داخل، تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وتصميم أنموذج جديد للدليل – دراسة تطبيقية في مديرية المرور العامة، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد، بغداد، 2003.

### رابعاً: الأخرى:

2. الاتروشني، سامي، دورة الموازنة العامة في العراق، ورشة عمل حول إعداد وإقرار موازنة العام 2008 في العراق، 2008.
3. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد، 2008.

### المصادر الانكليزية:

- 1.Freeman, Robert J., Shoulders, Graig D., Governmental and Nonprofit Accounting Pearson Education, Prentice Hall, 2003.
- 2.Granof, Michael, H. Khumawala , Saleha B., Government and Not – for – profit Accounting – concepts and practices, Fifth, Edition, John , Wiley & Sons, Inc.,2011.
- 3.Wilson, Earl R. , Kattelus. Susan C., Reck, Jacqueline L., Accounting For Governmental and Nonprofit Entities, Fourteenth, Edition, McGraw – Hill, Irwin, 2007.

المصادر

---

ص75-708 الموضوع الثاني بعد+++++ أن(1)

أنا وأبو الفرج الأصفهاني  
في بستان الحسن بن هاني

خالص محي الدين

2015/11/24

ص75-623 الموضوع الثاني بعد أن(2)

---

(1)

(2)



خالص محي الدين

---



خالص محي الدين

---

محتويات الكتاب

---

محتويات الكتاب

---

المقدمة

---



المصادر

---



المؤلف

---





فہرس

---