المحاسبة الحكومية / المرحلة الثانية / الكورس الاول

أعداد مدرس المادة م.د عباس فاضل جياد

مفهوم وتعريف المحاسبة الحكومية

المقدمة: على الرغم من أن المحاسبة الحكومية ليست حديثة العهد في مجالها العملي بل أنها تمتد عبر التاريخ وان وجودها مرتبط بوجود النشاط العام فحيثما وجدت الدولة ومارست نشاطا عاما وجدت الوسيلة التي تسجل تلك الأنشطة وتسجيل موارد الدولة التي تستخدمها لتسديد ما يترتب عليها من مصروفات عند قيامها بواجباتها في تقديم الخدمات.

أولا: تعريف المحاسبة الحكومية : مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد والإجراءات التي تعتمد في تنظيم وتسجيل التصرفات المالية للوحدات الحكومية الغير هادفة إلى الربح والداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة والرقابة على تلك التصرفات وإعداد الكشوفات الشهرية والبيانات الدورية التي تتطلبها إعمال التخطيط والرقابة وإعداد الحسابات الختامية (حساب المركز المالي والنتيجة) وفقا للقواعد والتعليمات المركزية .

وتعرف المحاسبة الحكومية: مجموعة من العمليات المالية والتصرفات التي تحدث في دوائر الدولة الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى تحقيق الربح وإعداد كشوفات حسابية لمعرفة المركز المالي وحسابات النتيجة للدولة وتطبيق الموازنة بعد مقابلة الإيرادات والمصروفات وعدم التجاوز على الموازنة العامة للدولة.

وكما عرفت المحاسبة الحكومية: بأنها المجال المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي وثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك.

مفهوم النظام المحاسبي الحكومي: يعرف النظام بأنه مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتداخلة مع بعضها البعض والتي تؤدي إلى خدمة تحقيق أهداف النظام الرئيسي . وبالتالي يمكن تعريف النظام المحاسبي الحكومي بأنه مجموعة من الأسس النظرية والأساليب العملية والتي تعتمد في تنظيم وتسجيل وتفسير العمليات المالية والإحداث المتعلقة بها بجمع واستخدام الموارد المالية العامة لوحدات الجهاز الإداري الحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لمستخدميها لاتخاذ القرارات اللازمة.

صفات (سمات) المحاسبة الحكومية :

1- وحدة نماذج المستندات التي تستخدم سواء كانت مستندات صرف أو قبض أو قيد، وقد نص القانون على استخدام هذه النماذج المحاسبية في دوائر الدولة واعطي لوزارة المالية صلاحيات تحديد تلك النماذج وطريقة استعمالها.
2- وحدة نماذج السجلات، تحقق عملية توحيد نماذج السجلات ما يلي:
أ- سهولة توفير الكادر المحاسبي وسهولة انتقاله من دائرة إلى أخرى (ناحية ادارية).
ب- توفير الهيئات التدقيقية لمعرفة الأخطاء التي تحدث وعدم تكراراها مستقبلا (ناحية تدقيقية).

ت- تحليل الوضع المالي للدولة والطرق الواجب أتباعها للحصول على البيانات (ناحية تنظيمية).

3- وحدة الدليل المحاسبي : يمثل الدليل المحاسبي دليل الموازنة العامة وبما أن جميع الوحدات تخضع للموازنة العامة فيجب على الوحدات الحكومية أن تستخدم نفس الدليل المحاسبي الحكومي الذي يظم كافة الحسابات الحكومية المتعارف عليها.

4- وحدة المعالجات القيدية. تسجيل كافة القيود المحاسبية بشكل موحد لضمان وحدة النتائج بالشكل المطلوب والمناسب لغرض معالجة المبالغ الداخلة والخارجة إلى الوحدات الحكومية بقيود محاسبية موحدة وبأرقام الدليل المحاسبي .

5- وحدة التمويل. كافة دوائر الدولة خاضعة للتمويل المركزي من قبل دائرة المحاسبة قسم الأمور النقدية عن طريق سلسلة المراجع الحسابية.

6- وحدة البيانات الشهرية المقدمة إلى دائرة المحاسبات العامة في وزارة المالية. وهي تقديم البيانات بأسلوب موحد على شكل كشوفات حسابية شهرية ونصف سنوية وسنوية وفق نماذج محددة وموحدة.

7- وحدة نظام الرقابة سواء في أسلوب العمل أو تحديد أجهزة الرقابة وارتباطها الإداري. أي توحيد أنظمة الرقابة في أسلوب عملها على دوائر الدولة كافة.

8- وحدة الأسس المحاسبية. وهي واحدة لكافة الوحدات الإدارية الحكومية والداخلة ضمن الموازنة .

أهداف المحاسبة الحكومية :

للمحاسبة الحكومية أهدافها الخاصة والتي تميزها عن المحاسبة المالية وهي:

1- تسجيل تفاصيل العمليات المالية التي تتم في الإدارة الحكومية الخدمية الغير هادفة إلى الربح.
2- فرض رقابة على الأموال لكي لا تتعرض إلى العبث أو الخطأ وكشف ما يقع من ذلك في الوقت نفسه.
3- حصر ما يستحق للدولة من الضرائب والرسوم أو أية إيرادات والعمل على تحصيلها.
4- توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة وذلك بمقارنة الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة مع تقديرات الموازنة ودراسة ما قد يكون بينهما من تفاوت وأسبابه واتخاذ القرارات اللازمة بشأنه.
5- معرفة المركز المالي الحقيقي للدولة في نهاية السنة المالية وبعد أعداد الحسابات الختامية.
6- تمكين الجهات المختصة من إجراء دراسات اقتصادية على ما تؤديه الوحدات الحكومية من خدمات للمجتمع.
7- توفير الأرقام التي يمكن من خلالها وضع معدلات لأنواع ومقدار المصروفات بالاستفادة من أرقام السنوات السابقة وبالتالي تمكن الإدارة الحكومية من وضع تقديرات للسنوات القادمة على قدر كبير من الدقة.
8- تقديم البيانات للمستويات الإدارية المختلفة وكذلك وزارة المالية ووزارة التخطيط وديوان الرقابة المالية وأجهزة الرقابة الأخرى في المواعيد المحددة لغرض اتخاذ القرارات السليمة.
9- تنفيذ الموازنة العامة وحسب ما مخصص لها من مبالغ وعدم التجاوز في جميع أبواب الموازنة.

خصائص النشاط الحكومي الخدمي:

1- لايهدف إلى تحقيق الربح
2- عمومية إيراداته وعمومية مصروفاته أي لا توجد علاقة بينهما فلا تتأثر الإيرادات بالمصروفات ولا يحدث العكس.
3- عدم وجود رأس المال.

خصائص المحاسبة الحكومي : يتميز النظام المحاسبي الحكومي المطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة بخصائص عديدة أهمها:

1- يجب أن تتطابق نظم المحاسبة الحكومية مع المتطلبات الدستورية والقوانين واللوائح الأخرى.
2- يجب إن تتماشى مع طريقة تصنيف الموازنة العامة، أي يرتبط ارتباطا وثيقا بالموازنة العامة للدولة من طريقة التبويب والنماذج المستخدمة والأساليب الفنية المستخدمة في التسجيل والتحليل والعرض .
3- يجب أن تسمح بإظهار الأهداف والإغراض التي من اجلها خصصت الاعتمادات المالية.
4- يجب إن تسمح المحاسبة الحكومية بالمتابعة الخارجية للعمليات الحسابية واستخراج البيانات الضرورية، ويتمثل ذلك في المطابقات الدورية والختامية التي تجري بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التفصيلية.
5- يجب أن تكون النظم المحاسبية الحكومية صالحة لتقديم البيانات المالية الأساسية لإغراض التخطيط وعمل البرامج.
6- لا تظهر قيم الموجودات الرأسمالية في الدفاتر بسبب عدم التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية وذلك لأنه يعتمد على نظام(الذمة) العهدة باعتباره نظاما للرقابة الإدارية.
7- يطبق الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات وذلك تطبيقا لمبدأ استقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

مجال تطبيق المحاسبة الحكومية: تقسم الوحدات الحكومية حسب نشاطها وأهدافها إلى ثلاث مجموعات وهي:

أولا: **وحدات القطاع الحكومي الخدمي** . وتشمل الدوائر الحكومية ذات النشاط الخدمي الغير هادفة إلى الربح (تحقيق ربح مادي) والتي تدخل ضمن الموازنة العامة للدولة وتخضع إلى قانون أصول المحاسبات العامة بجميع دوائرها التابعة لها وتخصص لها المبالغ في الموازنة ولا تعتمد على مواردها الذاتية وإنما تحصل عليها من تخصيصات الموازنة وهذه الوحدات هي التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي مثل (وزارة التعليم العالي ، وزارة التربية ، وزارة الصحة ، وزارة الداخلية) علما أن هذه الوحدات لم يكن لها رأس مال ولا تحقق إيرادات وتقدم خدماتها مجانا أو بشكل رمزي لا تهدف إلى تحقيق ربح فهي تقوم بتقديم خدمات مقابل ما خصص لها في الموازنة العامة من مبالغ واعتمادات وتتسم هذه الوحدات بما يلي:

1- لا تهدف إلى تحقيق الربح.
2- ليس لها رأس للمال .
3- تدخل حساباتها ضمن الموازنة العامة للدولة .
4- لا تقارن مصروفاتها بإيراداتها .

5- تطبق النظام المحاسبي الحكومي (المحاسبة الحكومية)

ثانيا: وحدات القطاع الإنتاجي (الهادفة للربح) . وهي الوحدات التي تهدف للحصول على الربح من خلال إنتاجها سواء كان صناعي أو تجاري أو زراعي أو خدمي وتتمثل (بوزارة الصناعة ، وزارة التجارة ، وزارة النفط ، وزارة الزراعة) فهي ممولة لنفسها ذاتيا أي أنها تستمد قدرتها الانفاقية من مواردها الذاتية وفي حالة خسارتها تدعم من قبل الدولة، وتنشا هذه الوحدات برأس مال وتمارس عملها بمقابل وتنتهي حساباتها بمقابلة مصروفاتها وإيراداتها لمعرفة نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة والنظام المستخدم في مثل هذه المجموعة هو النظام المحاسبي الموحد وهو محاسبة مالية لكنها بمرحلة متقدمة مثل (شركة المخازن العراقية، شركة الفاروق للمقاولات، شركة الرشيد للمقاولات، الشركة العامة للسيارات، الشركة العامة للخطوط الجوية، الشركة العامة للنسيج -- والخ) واهم مميزات هذا القطاع ما يأتي:

1- نشاطها اقتصادي يهدف إلى تحقيق الربح حتى لو حققت خسارة .
2- تنشا هذه الوحدات برأسمال .
3- تطبق النظام المحاسبي الموحد أي لا تدخل ضمن الموازنة العامة للدولة .
4- تقابل مصروفاتها بإيراداتها لمعرفة الربح أو الخسارة.

ثالثا: المصارف وشركات التامين . وهذه الوحدات تتعامل بالنقد وتوفر الخدمات مصرفية بالنسبة للمصارف لأبناء المجتمع وفي نفس الوقت تستثمر الأموال في مشاريع استثمارية مختلفة وكذلك شركات التامين ولكل منها حساباتها الخاصة أي لهذه المجموعة من دوائر الدولة طبيعة خاصة تقترب من المجموعة الثانية من حيث انها هادفة لتحقيق الربح وتقديم خدماتها مقابل شئ نقدي فهي تحتاج إلى نظام محاسبي يضمن الوصول إلى عرض النتيجة للنشاط من ربح أو خسارة مثل شركة التامين الوطنية ومصرف الرافدين ومصرف الرشيد وعلى هذا الاساس وضع لهذه المجموعة نظام محاسبي خاص بها، وتتميز بما يأتي:

1- أنها وحدات هادفة إلى تحقيق الربح .
2- تقدم خدمات نقدية وتحصل لقاء ذلك على مقابل نقدي.
3- تقابل مصروفاتها بإيراداتها لمعرفة الربح أو الخسارة.
4- لها رأس مال .
5- تطبق النظام المحاسبي الموحد الخاص بالمصارف وشركات التامين
6- لا تدخل ضمن حسابات الموازنة العامة للدولة.

مقارنة بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

1- من حيث التطبيق. المحاسبة الحكومية تطبق في الوحدات الخدمية الغير هادفة للربح، إما المحاسبة المالية فإنها تطبق في الوحدات ذات النشاط الاقتصادي الهادف للربح.

2- من حيث الأسس المحاسبية. المحاسبة الحكومية تتبع الأساس النقدي(وهو تحميل السنة المالية بالمصروفات التي دفعت فعلا بغض النظر عن تاريخ استحقاقها وكذلك الإيرادات التي قبضت فعلا بغض النظر عن تاريخ استحقاقها) بصورة عامة مع تطبيق جزئي لأساس الاستحقاق والالتزام، إما

المحاسبة المالية فإنها تعتمد أساس الاستحقاق (فيتم تحميل السنة المالية بالمصروفات والإيرادات حسب تاريخ استحقاقها دون الاهتمام بتاريخ الدفع أو القبض الفعلي) حصرا بسبب كونها تخدم الوحدات الهادفة للربح.

3-في مجال معالجة المصروفات. المحاسبة الحكومية لا تفرق في معالجتها بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية وتقفلها معا في حساب واحد هو حساب النتيجة ، إما المحاسبة المالية فإنها تفرق بينهما حيث تظهر المصروفات الايرادية في حسابي المتاجرة والإرباح والخسائر (كشف الدخل) إما المصروفات الرأسمالية فإنها تحمل على أصل الموجود الثابت وتظهر في الميزانية العمومية ضمن فقرة الموجودات الثابتة.

4-في معالجة حساب الاندثار. يعرف الاندثار بأنه التخفيض في قيمة الموجود الثابت السنوي فالمحاسبة الحكومية لا تستخدم حساب الاندثار لان المصروفات الرأسمالية تحسب بكاملها على سنة الشراء إما في المحاسبة المالية فإنها تأخذ بالاندثار السنوي وتحسب عمر إنتاجي للموجودات الثابتة وتقدر قيمة الأنقاض .

5-من حيث الحسابات الختامية. الحسابات الختامية تعتبر مخرجات النظام المحاسبي وترجمة نشاط الوحدة في نهاية فترة زمنية معينة ففي المحاسبة الحكومية تنتج حساب النتيجة والمركز المالي أما في المحاسبة المالية فإنها تنتج كشف الدخل والميزانية العمومية وكشف التدفق النقدي وقائمة التغير في حقوق الملكية بالإضافة إلى تقرير الإدارة والكشوفات الملحقة بها والتي تبين تفاصيل الأرقام الظاهرة في متن القوائم المالية.

6-في مجال الخضوع للتشريع. المحاسبة الحكومية تخضع للتشريعات والقوانين والتعليمات المركزية في تحديد السجلات والمستندات والمعالجات القيدية والكشوفات إما في المحاسبة المالية فهي اقل خضوعا للقوانين والتعليمات وخاصة في مجال المعالجات وأسس الصرف والعمل المحاسبي.

اوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

1- يطبق كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في الدفاتر والسجلات.
2- يستخدم كل من النظامين وحدة قياس واحدة وهي وحدة النقد كوحدة قياس محاسبي لعملياتهما المحاسبية.
3- يطبق مبدأ الكلفة التاريخية في كلا النظامين مفترضين أن القوة الشرائية للنقود لا تتغير، فالارقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرت على أساسه بغض النظر عن التغيرات التي التي قد تحدث في مستويات الأسعار.
4- تتفق المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لا ثبات صحة العمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات .
5- تعتمد المحاسبة الحكومية على دليل الحسابات لغرض التبويب السليم لحساباتها يطلق عليه (هيكل حسابات الدولة) والمتوافق مع دليل الحسابات الدولية، وكذلك المحاسبة المالية تعتمد ايظا على دليل الحسابات الخاص بها (دليل المحاسبي الموحد) والذي يعد من قبل ديوان الرقابة المالية.

مصدر القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية:

لغرض معرفة مصدر الأموال التي تعتمد عليها الوحدات الحكومية الخدمية الغير هادفة إلى الربح في مواجهة مصروفاتها ، فهناك اربع نظريات تحدد هذه القدرة الانفاقية وهي :

1- نظرية رأس المال والقدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع). ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر في الوقت التي ظهرت فيه المشروعات الفردي وشركات الأشخاص، فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية الملاك، ويعتبر رأس المال المدفوع عنصر أساسي لنشاط الوحدة المحاسبية في القطاع الاقتصادي وذلك بسبب النشاط التجاري في القطاع الخاص حيث تعد القوائم المالية من وجهة نظر أصحاب المشروع وتكون وظيفة المحاسبة تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمشروع وتحليل تلك التغيرات وأسبابها ، وعليه فان المعادلة المحاسبية التي تنشا كنتيجة إتباع هذه النظرية يمكن تلخيصها بما يلي :

أ- الموجودات : تعتبر ملكا لصاحب أو أصحاب المشروع، وليست مملوكة للمشروع.
ب- المطلوبات : تعتبر التزامات على صاحب أو أصحاب المشروع، وليس على المشروع.
ث- المصروفات والإيرادات: تعتبر نتيجة للقرارات التي يصدرها صاحب المشروع ، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هي إلا تنفيذ لقرار إداري يتخذه صاحب المشروع.
ج- صافي القيمة (رأس المال): تمثل صافي حقوق صاحب أو أصحاب المشروع أي الفرق بين الأصول والخصوم .
ح- صافي الربح أو الخسارة : يمثل الفرق بين صافي القيمة أو رأس المال بين فترتين متتاليتين أي الفرق بين حقوق أصحاب المشروع أخر المدة وحقوق أصحاب المشروع أول المدة.
خ- أن المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء (ملاك المشروع) وان الهدف هو تحقيق اكبر أرباح ممكنة لا صحاب المشروع، وان أدارة المشروع يتولاها صاحب أو أصحاب المشروع .

ولذلك نستنتج إن القدرة الانفاقية للوحدة الاقتصادية حسب هذه النظرية هو رأس مال الوحدة والتي تستمد قدرتها على الصرف منه وتقاس كفأتها بمدى محافظتها على رأس مالها وتدويره وتنميته من خلال ما تحققه من أرباح. وعليه وبسبب فقدان عنصر الربح كهدف لتصرفات الوحدات الحكومية واستحالة تامين المقابلة بين الموارد والنفقات في نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية ، افقد نظرية رأس المال أهميتها لإعطاء تفسير علمي للنشاط المالي لأية إدارة حكومية.

2- نظرية موارد الوحدة المحاسبية الحكومية أساس لقدرتها الانفاقية: حسب هذه النظرية تعني إن إيرادات الوحدة المحاسبية تمثل المبالغ التي تحصل عليها الوحدة من مصادر إيراداتها أو نشاطها والذي يعتبر مصدر تمويلها الأساسي إما مصروفاتها فهي تلك المبالغ التي تنفقها الوحدة لتحقيق الأهداف التي انشات من اجلها في حدود ما تسمح لها بها الإيرادات المسئولة عن جبايتها، أي بمعنى أخر (بان الموارد التي تحصل عليها الوحدة من أنشطتها الذاتية هي التي تحدد مقدرتها الانفاقية) أن هذه النظرية لم تستطيع إعطاء حل علمي سليم يسند نشاط الوحدة الحكومية وقدرتها المالية في تنفيذ الخدمات والإعمال المكلفة بها وذلك لاستحالة إمكانية توزيع الإيرادات المختلفة التي تحصل عليها الوحدة مقابل ما تحتاجه الوحدة لمواجهة الخدمات والإعمال المكلفة بها، فالوحدة التي لا تحقق موارد

فإنها ستكون غير قادرة على تنفيذ التزاماتها وتتمثل معادلتها كما يلي: الموارد المتحققة ذاتيا يجب أن تساوي الالتزامات على الوحدة.

3- نظرية الأموال المخصصة. وتعني إن القدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية تتحدد كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفها في الموازنة العامة للدولة لفترة زمنية معينة. أي بمعنى أخر فان الوحدة المحاسبية يمكن أن تعرف بأنها مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام الموجودات والموارد مقيد بتحقيق الغرض التي خصصت من اجله. وبالتالي فان هذه الوحدة تكتفي بإعداد حساب يجمع بين الإيرادات والمصروفات لإظهار التدفقات النقدية التي تتطلبها تأدية النشاط، وبالتالي تمثل الموجودات الموارد الاقتصادية لوحدة النشاط لاستخدامها في أهداف محددة بينما الخصوم فهي القيود على استعمال الوحدة لمواردها الاقتصادية، أما الإيرادات فتمثل التدفقات النقدية الداخلة للوحدة بينما تمثل المصروفات التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة، ولذلك فان أهم مميزات هذه النظرية في ظل النظام المحاسبي الحكومي هي:

أ- تستمد الوحدة المحاسبية الحكومية قدرتها الانفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا.
ب- تعتبر الموازنة العامة الأداة الوحيدة لتنفيذ ذلك.

ج- ترتبط الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة لها والتي غالبا ما تكون سنة واحدة.

ح- ليس للوحدة المحاسبية زيادة تخصيصاتها بأي نوع من الإيراد أو الاقتراض أو أي مصادر التمويل الخاصة بمعنى ليس لها رأس مال أو موارد أخرى.

د- التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.

و- وضع تعريف للوحدة المحاسبية في ظل مفهوم نظرية الأموال المخصصة وهي مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام الأصول والموارد مقيد بتحقيق الغرض الذي خصص من اجله.

ومن المبادئ الأساسية لنظرية الأموال المخصصة هي :

1- لا يحق للوحدة الحكومية التجاوز على تخصيصات الموازنة والتي تستمد قدرتها الانفاقية منها .
2- لا يحق للوحدة الحكومية الاقتراض من أي جهة أخرى .
3- التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.

4-نظرية الشخصية المعنوية: ظهرت هذه النظرية في أواخر القرن التاسع عشر ومطلع القرن العشرين نتيجة لانتشار شركات الأموال والتي لها الشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين وتعد الوحدة المحاسبية على وفق هذه النظرية شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، فتعتبر الموجودات الموارد الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة المحاسبية باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها أما الخصوم فتمثل الالتزامات على الوحدة ذاتها وتتكون من حق ملاك المشروع أي حملة الأسهم ومن الدائنين الخارجيين بينما تمثل الإيرادات انجازات الوحدة الاقتصادية وهي ثمن

السلع والخدمات المباعة بينما تمثل المصروفات المجهودات أو التضحيات اللازمة لتحقيق الانجازات متمثلة بتكاليف السلع والخدمات المباعة بينما يمثل رأس المال حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزام على المشروع لأصحابه . وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية:

1- أن المحور الرئيسي لأي مشروع هو الموجودات والأموال التي يقدمها المساهمون لاستخدامها في أعمال المشروع .
2- أن الهدف من المشروع هو تحقيق الأرباح المعقولة لأصحاب المشروع وكذلك تحقيق أغراض اجتماعية للبيئة التي يعمل بها المشروع.
3- أن أدارة المشروع منفصلة عن الملكية وهي التي ترسم السياسات للمشروع من اجل تحقيق المصلحة العامة للمشروع.
4- أن موجودات المشروع مملوكة للمشروع نفسه أما مطلوباته فهي التزام على المشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية أما المساهمون فلهم الحق بالإرباح القابلة للتوزيع عندما تقرر الهيئة العامة للمشروع بذلك . وبالتالي فان هذه النظرية تعد صعبة التطبيق في الحياة العملية ضمن نطاق أي دولة من الدول، لان الإيرادات التي تجبيها الوحدة الحكومية تعد أساسا لقدرة هذه الوحدة على دفع نفقاتها ويجب أن تكون تلك النفقات في حدود الإيرادات التي قامت بجبايتها فعلا، وبالتالي انعدام مبدأ التوازن بين مقدار ما تجبيه الوحدة الحكومية من إيرادات خلال السنة وبين المبالغ التي يسمح لها بانفاقها.

علاقة النظام المحاسبي الحكومي بنظرية الأموال المخصصة:

تعد المحاسبة الحكومية ثالث فرع من فروع المحاسبة والتي تهتم بأنشطة وحسابات الوحدات الحكومية وبصفة عامة تعد أداة لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة وبالتالي يجب عليها توفير الأنواع المختلفة من البيانات المحاسبية والتي تعد ضرورية لأغرض التحليل والتخطيط واختيار البرامج وإعداد الموازنات وعلى العكس من النشاط الاقتصادي نجد إن النشاط الحكومي يهدف إلى عدة إغراض عامة مثل خدمة الجمهور والمحافظة على المركز المالي للدولة وتشجيع التجارة والصناعة.

قانون الإدارة المالية للدولة رقم 95 لسنة 2004 :

ينظم هذا القانون الإجراءات التي تحكم تنمية وتبني وتسجيل وإدارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والأمور المتصلة بها والتي تشمل القرض العام والضمانات والرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق ، وتكون مبادئ الشفافية والشمولية والانسجام ذات أهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والأمور المتصلة بها. فيستلزم مبدأ الشفافية أن تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دوليا وتقدم بطريقة تسهل التحليل وتعزز الثقة بها. ويستلزم مبدأ الشمولية أن تشمل الموازنة كل المؤسسات والدوائر الحكومية والتي تقوم بعمليات حكومية وان تقدم الموازنة فكرة متماسكة ومتكاملة عن عملياتها وفكرة أجمالية التصويت عليها من قبل الجهة الحكومية أي السلطة التشريعية. كما يستلزم مبدأ الوحدة (الانسجام) أن تكون كل الموارد الحكومية موجهة إلى وعاء مشترك التخصص وتستعمل للإنفاق العام وفقا للأولويات الحكومية.

الموازنة العامة للدولة: (الفصل الثاني). تعريف الموازنة: وهي مجموعة من الأهداف والبرامج المقرر تنفيذها من قبل الدولة بوحداتها الحكومية المختلفة خلال فترة زمنية قادمة (سنة مالية) معبر

عنها بتكاليفها المالية وتحديد مقدار ومصادر الأموال المقرر تحصيلها خلال نفس السنة لسد تلك التكاليف. كما عرفها قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 المعدل (الموازنة العامة هي الجداول المتضمنة تخمين الإيرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة). وكذلك عرفها قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 بأنها (برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية لإيرادات ونفقات وتحويلات والصفقات العينية للحكومة). ومن التعريف أعلاه نرى أن الموازنة تمثل خطة الدولة لسنة مالية قادمة ، فبرغم أنها خطة ألا إنها ملزمة وهذا الإلزام جاء كونها قانونا صادر عن الدولة وان الوحدات الحكومية ملزمة التنفيذ. وان السلطة المالية تتولى مهمة الرقابة على مدى التزام الوحدات بهذه الخطة. أن المال رغم أهميته في الحياة لكن دون رقابة أو وجود خطة محكمة لا يكفي وحده لتحقيق التقدم والازدهار بل لابد من وجود التخطيط الذي يوجه الأموال إلى القنوات التي تحقق التقدم.

خصائص الموازنة العامة : من التعاريف السابقة يمكن استنتاج أهم خصائص الموازنة العامة للدولة وهي كما يلي:

1- أن الموازنة تمثل خطة الدولة للسنة المالية القادمة.
2- الوحدات الحكومية ليست مخيرة في التنفيذ وإنما مسؤولة عن التنفيذ بتطبيق التعليمات والقوانين.
3- السلطة المالية هي المسؤولة على مهمة الرقابة وعلى مدى الالتزام بهذه الخطة المالية.
4- تقدير متوازن للمصروفات والإيرادات لمدة محددة من الوقت.

قواعد أعداد الموازنة العامة للدولة: تعتمد صياغة الموازنة العامة للدولة على مجموعة من القواعد العامة أو المبادئ العامة وهي:

1- مبدأ سنوية الموازنة. وهي أن تغطي التقديرات للنفقات والإيرادات سنة مالية واحدة بحيث تستقل كل سنة بنفقاتها وإيراداتها لتمكن السلطة التشريعية من فرض رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية .
2- مبدأ شمولية الموازنة. يجب أن تكون تخصيصات النفقات العامة وتخصيصات الإيرادات العامة بصورة إجمالية وعدم جواز تخصيص إيراد معين لمجابهة نفقة معينة.
3- مبدأ وحدة الموازنة. تعد الموازنة العامة بوثيقة واحدة تتضمن كافة تخصيصات النفقات في جانب منها مع كافة الإيرادات في الجانب الأخر من الموازنة ، وذلك لسهولة قياس الفرق بين جانبيها أن وجد سواء كان وفرا أو عجزا.
4- مبدأ النشر والعلانية للموازنة. يجب أن تنشر الموازنة وتبلغ إلى الجهات المختصة مع الاتجاهات الاقتصادية والاجتماعية العامة للموازنة والمقارنة بينها وبين موازنات السنوات السابقة.
5- مبدأ توازن الموازنة. تعني التوازن الحسابي أي يكون مجموع تقديرات الإيرادات العامة مساوي لمجموع تقديرات النفقات العامة أي التوازن بين الدخل القومي المتوقع وبين الإنفاق القومي المتوقع، ويطلق عليه التوازن الاقتصادي الشامل.

تقسيمات الموازنة العامة: أن المقصود بتقسيمات الموازنة (تصنيف الموازنة) هو وضع الاستخدامات والموارد في مجاميع أو أصناف رئيسية وفرعية متجانسة ووفقا لمعايير معينة مع

أعطاء كل مجموعة أرقاما متسلسلة ومتدرجة لكي تشكل في النهاية نظاما متكاملا يبين هيكل الموازنة العامة للدولة، وهناك نوعان من الموازنات هما:

1-الموازنة الاستثمارية : وهي ما يتم تخصيصه من مبالغ لتنفيذ المشاريع الاستثمارية طويلة الأجل كالطرق والجسور والمشاريع الصناعية والزراعية والخدمية، والأسلوب المعتمد في تقسيم الموازنة الاستثمارية هو الأساس القطاعي حسب القطاعات الاقتصادية كالقطاع الصناعي والقطاع الزراعي والقطاع الخدمي ويتم تمويل هذه الموازنة عن طريق التمويل الذاتي والقروض المحلية والأجنبية وفائض النشاط الجاري وتسمى موازنة الخطة السنوية.

2-الموازنة الجارية : وتتضمن الإيرادات والنفقات الجارية للوحدات الحكومية الخدمية ذات الصفة المتكررة ، أي تلك النفقات التي تخصص للوحدات الحكومية للقيام بأداء المهام المكلفة بها والتي تساعد على استمرارية عمل أجهزة الدولة بواجباتها في تقديم الخدمات لإفراد المجتمع، وتشمل النشاط الجاري أي الاعتيادي التي تمارسه الدولة يقابله الموارد الاعتيادية أو الجارية لتمويل ذلك النشاط وتسمى ايظا بالموازنة الاعتيادية.

وبما أن الموازنة تعتبر أداة من أدوات الإدارة المالية وأداة من أدوات السياسة المالية فلابد أن تكون مهيأة لخدمتها من حيث تقديم البيانات الأساسية ومن هنا تم تقسيم استخدامات (تبويبات) الموازنة العامة إلى: 1- التقسيم الاقتصادي. 2- التقسيم الإداري. 3- التقسيم الوظيفي. 4- التقسيم النوعي. 5- التقسيم الجغرافي.

وسوف نقوم بتوضيح كل تقسيم من هذه التقسيمات لبيان ما يتضمنه من أنواع المصروفات:

1- **التقسيم الاقتصادي:-** وبموجب هذا التقسيم فقد قسمت المصروفات إلى مجاميع رئيسية وفقا للأثر الاقتصادي وكل تقسيم يسمى فصل رئيسي حيث يحتوي الفصل مجموعة متجانسة من المصروفات مثل تعويضات الموظفين، والمستلزمات الخدمية، المستلزمات السلعية، صيانة الموجودات الثابتة، النفقات الرأسمالية، المنح والإعانات، الالتزامات والمساهمات الاجتماعية، والبرامج الخاصة، والرواتب، والمكافآت التقاعدية والمنافع الاجتماعية.
2- **التقسيم الإداري:-** وفق هذا التقسيم صنفت المصروفات على أساس الوحدات الإدارية التي تقوم بها وقد قسمت دوائر الدولة حسب مستوياتها الإدارية وبشكل هرمي، حيث قسمت الموازنة إلى أبواب وأقسام وفروع ، حيث الباب يمثل الوزارة والقسم يمثل مديرية عامة أو هيئة مرتبطة بالباب أما الفرع يمثل دائرة فرعية مرتبطة بالمديرية أي الوحدات الحكومية باعتبارها الوحدات التنفيذية المسؤولة عن تقديم الخدمات ، وبهذا فان مجموع الفروع يعطينا القسم ومجموع الأقسام يعطينا الباب ومجموع الأبواب يعطينا الموازنة العامة. وان عدد الفروع والأقسام والأبواب يختلف من سنة إلى أخرى تبعا للهيكل الإداري للدولة. فمثلا وزارة الصحة تعتبر ضمن التقسيم الإداري للمصروفات باب ودائرة صحة بغداد قسم ومستشفى الكرامة فرع وهكذا بالنسبة للدوائر الأخرى.
3- **التقسيم الوظيفي:-** بموجب هذا التقسيم تم عرض النفقات المتجانسة لكافة الوحدات المنفذة للموازنة وفقا للأنشطة التي تقوم بها وعلى مستوى كل وضيفة رئيسية من وظائف الدولة مثلا الأمن ، الصحة، الدفاع ، التعليم ، والخ. وفي هذا التقسيم فوائد كثيرة حيث تستطيع الدولة

التوصل إلى الكلف الإجمالية لكل وضيفة من الوظائف وتساعد الجهات المختصة في اتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي فالفائدة من هذا التبويب هو :

أ- إمكانية التعرف على حجم الإنفاق على كل وظيفة من هذه الوظائف ومقارنة الأهمية النسبية التي توليها الدولة لكل منها.

ب- أمكانية دراسة التغيرات التي تطرأ على الإنفاق على الوظائف المختلفة لعدة سنوات.

4- التقسيم النوعي:- بموجب هذا التقسيم فقد تم تصنيف النفقات لكل فصل من الفصول إلى أنواع اصغر من النفقات ، فقد تم تقسيم الفصل ضمن التقسيم الاقتصادي إلى مواد والمواد أعيد تقسيمها إلى وحدات اصغر سميت الأنواع. حيث تبين المادة نوع النفقة ويبين النوع التحليل الأصغر للنفقة، وذلك يتم عرض ما تنفقه الإدارات الحكومية على كل نوع من أنواع النفقات وحسب طبيعة النفقة، مثل النفقات – تعويضات الموظفين – الرواتب والأجور – رواتب وأجور نقدية – الرواتب والأجور الأساسية – الرواتب ، حيث أن مجموع الأنواع يعطينا المادة ومجموع المواد يعطينا الفصل ومجموع الفصول على مستوى الموازنة العامة يعطينا مجموع نفقات الدولة حسب التقسيم الاقتصادي. وهناك فوائد للتبويب النوعي نذكر ابرزها ما يلي:

أ- سهولة أعداد الموازنة وتنفيذها .

ب- تتبع التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات بمقارنتها مع عدة سنوات سابقة.

ت- أحكام الرقابة على استخدام الاعتمادات المالية المخصصة وتفادي أو منع التجاوز عليها.

5- التقسيم الجغرافي:- بموجب هذا التقسيم قسمت الموازنة العامة للدولة حسب المحافظات والأقاليم انسجاما مع الدستور وذلك لتوفير بيانات لإغراض التخطيط والتنمية.

إما بالنسبة لإيرادات الدولة فقد قسمت هي الأخرى وعلى أساس المصادر الرئيسية للإيرادات فقد قسمت إلى أعداد ومواد وأنواع ، حيث يمثل العدد المصدر الرئيسي للإيراد ومن ثم المادة تمثل المصدر الفرعي للإيراد ومن ثم النوع حيث يقسم النوع إلى تقسيمات اصغر لتوضح نوع الإيراد مثل (الضرائب على الدخول، الضرائب السلعية، الرسوم، إيرادات الموارد النفطية، إرباح القطاع الاشتراكي، إيرادات رأسمالية، إيرادات أيجار أملاك الدولة، الخ).

تنفيذ الموازنة العامة وأهمية الالتزام بها:

أولا- تنفيذ الموازنة: بعد صدور الموازنة على شكل قانون تعاد إلى وزارة المالية لتتولى طبعها وتوزيعها على الوحدات الرئيسية التي تمثل أقساما في الموازنة ، ثم تتولى تلك الوحدات توزيع موازنتها إلى وحداتها الفرعية التي تمثل وحدات حسابية وذلك بواسطة جداول تسمى (جداول توزيع الاعتمادات) تتضمن ما مخصص لكل دائرة فرعية من قبل الدائرة الرئيسية وحسب الفصول والمواد والأنواع لتتولى تنفيذ تلك الموازنة وتحصيل الإيرادات التي تتحقق للدولة، وهناك طريقتين في أسلوب تنفيذ الموازنة هما:-

1-طريقة مركزية الصرف. وتتلخص في أن تحتفظ الدائرة الرئيسية بالتخصيصات لكافة وحداتها الفرعية ولا تتمكن الوحدات الفرعية من الصرف من تلك التخصيصات، أي تقوم الوحدة الرئيسية بتسديد نفقات الوحدة الفرعية بمستندات تصدر عنها مركزيا وهي التي تنظم الحسابات للمعاملات

الخاصة بالفرع، أما إذا كلفت الوحدة الفرعية بجباية بعض الموارد فان المبالغ المجباة تقوم بإرسالها بموجب كشف تحليلي إلى الوحدة الرئيسية التي تتولى تسجيلها محاسبيا في المجموعة الدفترية.

2-طريقة توزيع الاعتمادات . تقوم الدائرة الرئيسية بأعداد جداول بالمبالغ التي تخصص للوحدات الفرعية وتبلغ بها الدوائر الفرعية ودائرة المحاسبة قسم النظام المحاسبي اللامركزية.

ثانيا- أهمية الالتزام بالموازنة: إن الموازنة العامة للدولة هي خطة الدولة لسنة مالية قادمة وبنفس الوقت هي قانون صادر عن الدولة وواجب التطبيق، فأهمية الالتزام بما ورد فيها من تخصيصات لأوجه الصرف ومن تخمين للموارد الواجبة التحصيل (الإيرادات) يعتمد على هاتين الصفتين لان أي تجاوز على الأرقام الواردة في الموازنة تجاوز على الخطة ومن ثم تجاوز على القانون، فالموازنة العامة للدولة هي موازنة تخطيطية أولا وتخصيصية ثانيا أي أنها اظافة إلى أنها خطة فهي تتضمن تخصيص مبالغ واجبة الالتزام والالتزام يكون بالأرقام والأنواع وايظا بالفترة الزمنية . وهناك ثلاث جوانب للالتزام بالموازنة هي:-

1-الجانب الكمي:- ويعني مقدار المبالغ المخصصة لكل وحدة من الوحدات الحكومية ولكل وجه من أوجه الصرف وان هذا الالتزام جاء بحكم قانون الموازنة وقانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل حيث نصت المادة (5) منه (ليس للوزارات والدوائر أن تتجاوز الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة ولا تزيد اعتماداتها المخصصة لها بأي نوع من الواردات كما ليس لها أن تدخل في تعهدات من شانها أن تتجاوز الاعتمادات).

2-الجانب النوعي: ويعني أنواع الصرف أي الإغراض التي يتم الصرف عليها، فالدائرة ملزمة بالتقيد بما مخصص من مبالغ وعلى الغرض المخصص له ولا يجوز تغيير نوع الصرف. وهذا ما أكدته المادة(31) من قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل والتي نصت على (المبالغ التي يستحق صرفها تصبح واجبة الدفع في السنة المالية التي استحق فيها الصرف كما أن المبالغ التي تصرف فعلا في سنة مالية يتحتم قيدها على الحساب الصحيح على المادة والفصل والنوع في حسابات تلك السنة). وان الإخلال بهذا الجانب يشكل خطورة كبيرة لأنه يؤدي إلى إخفاء لحقيقة الصرف وإعطاء بيانات مظللة عن تنفيذ الموازنة ، فمثلا عند شراء أثاث مكتبي وتبويبها على حساب أجور العمال يحول دون تسجيل الأثاث في السجلات لأنه من الناحية المحاسبية والرقابية لا يعتبر قد اشترى الأثاث.

3-الجانب الزمني: ويتمثل بالفترة الزمنية التي خصصت لها الموازنة وفي حالة التجاوز على الفترة الزمنية سوف يكون ذلك خروجا على الموازنة، وقد أكد قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل على ذلك حيث ورد في المادة (8) منه ما يلي (لا يجوز صرف الاعتمادات المخصصة في الموازنة في غير السنة المالية التي خصصت لها والاعتمادات المرصودة في الموازنة والتي لا تصرف كلها أو قسم منها خلال السنة المالية المختصة تبطل بانتهاء تلك السنة).

وكما هو معلوم إن التخصيصات في الموازنة تكون لسنة مالية والسنة المالية تبدأ من 1/1 من كل سنة وتنتهي في 12/31 من نفس السنة حيث يتم خلال هذه الفترة الصرف لأوجه الصرف المختلفة كما يتم قبض الإيرادات التي استحق قبضها وتسجيلها على السنة المختصة. ولكن تحدث بعض

الأخطاء في عمليات الصرف أو القبض خلال السنة حيث إن بعض المعاملات التي تحدث خلال السنة لا تسجل في نفس التاريخ لوجود بعض حالات النقص في عنصر التوثيق ألمستندي، ولكي تكون حسابات السنة دقيقة ومعبرة عن واقع نشاط الوحدة فقد أضيفت إلى السنة المالية مدة أضافية سميت فترة الحسابات الختامية ومدتها ثلاثة أشهر تبدأ من 1/1 من السنة اللاحقة للسنة المختصة وتنتهي في 3/31 من نفس السنة حيث تجري فيها التسويات القيدية والمعالجات الخاصة بالمعاملات التي تعود للسنة المالية المنتهية على أن لا يتم في هذه الفترة أي عمليات دفع أو قبض فعليه.

فمثلا السنة المالية 2009 تبدأ من 2009/1/1 وتنتهي في 2009/12/31 وتبدأ فترة الحسابات الختامية لسنة 2009 من 2010/1/1 إلى 2010/3/31 حيث تعتبر فترة مكملة للسنة المالية 2009 وتضاف نتائجها على حسابات سنة 2009 للوصول إلى حسابات متكاملة لهذه السنة.

فلو فرضنا أن إحدى الوحدات الحكومية صرفت مبلغ (5) مليون دينار سلفه لصيانة الأبنية إلى لجنة شكلت لهذا الغرض كسلفه بذمتها وان قيد المبلغ كمصروف نهائي لم يتم خلال السنة المالية 2009 لوجود نقص في المستندات التي اكتملت في شهر شباط لسنة 2010 ففي هذه الحالة يسجل القيد على فترة الحسابات الختامية لسنة 2009 وبالشكل التالي :

5000000 من ح/ صيانة المباني
5000000 إلى ح/ سلف لجان تنفيذ الإعمال

إما بالنسبة لمعالجة الأخطاء التي تحصل خلال السنة 2009 ويكتشف خلال فترة الحسابات الختامية لسنة 2010 فأنها تعالج في فترة الحسابات الختامية (ثلاثة أشهر).

فمثلا لو اكتشف خلال شهر آذار 2010 انه تم صرف مبلغ (10) ألف دينار بصورة زائدة إلى احد موظفيها ضمن مخصصات الأطفال خلال شهر أيلول سنة 2009 فان المعالجة تكون بتنظيم مستند قيد على الحسابات الختامية لسنة 2009 بالشكل التالي:

10000 من ح/ السلف المتنوعة بذمة الموظف
10000 إلى ح/ مخصصات الأطفال

وعند استحصال المبلغ خلال نفس الشهر وهو آذار 2010 فهنا يجب أن يسجل على حسابات شهر آذار لسنة 2010 وليس ختامي 2009 وذلك لعدم جواز أجراء عمليات قبض أو دفع فعلية عن الفترة الختامية ويكون قيد استلام المبلغ:

10000 من ح / الصندوق
10000 إلى ح / السلف المتنوعة بذمة الموظف

ومن خلال ما تقدم نرى التزام الدوائر بما ورد بالموازنة ووفق جوانبها الكمية والنوعية والزمنية يشكل عنصرا هاما في تنفيذ الخطة وفي ضمان الإدارة المالية السليمة لتحقيق الأهداف المرسومة والاستفادة من البيانات لإعداد الخطط للسنوات اللاحقة وكذلك الاستفادة من الأموال على مستوى الدولة.

الفرق بين الموازنة والميزانية : يجري أحيانا خلط بين الموازنة والميزانية ولكن هناك فرق بين التسميتين وهي:

1- الأرقام الواردة في الموازنة هي أرقام تخمينية تقديرية بما سيتم قبضه وبما سيتم صرفه للسنة القادمة. أما الأرقام الواردة في الميزانية فهي أرقام حقيقية بما تم قبضه أو صرفه فعلا عن سنة منتهية.

2- الموازنة تصدر لسنة مالية قادمة أما الميزانية فإنها تعد لسنة مالية منتهية.

3-- الموازنة تصدر بقانون أما الميزانية فلا تعد بقانون .

4-الموازنة ما يتم توقعه واعتماده لسنة مستقبلية أما الميزانية فهي أرقام حقيقية لسنة سابقة أو منتهية.

المناقلة:

وهي نقل التخصيصات أو الاعتمادات من حساب إلى أخر ولوزير المالية الاتحادي صلاحية إجراء المناقلة بين اعتمادات الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق المصادق عليها في الموازنة العامة الاتحادية السنوية والتكميلية على مستوى الأبواب والأقسام والحسابات الرئيسية والفرعية وله تخويل الوزراء ورؤساء الجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظين ورؤساء مجالس المحافظات غير المرتبطة بإقليم صلاحية أجراء المناقلة بين اعتمادات الموازنة بنسبة لا تتجاوز (10%) من وحدة صرف إلى وحدة صرف أخرى التي يتم تخفيض اعتماداتها باستثناء اعتمادات المشاريع الاستثمارية وفق لأحكام قانون الإدارة المالية والدين العام رقم(95) لسنة 2004 على أن لا تتم المناقلة من تخصيصات نفقات المشاريع الرأسمالية إلى النفقات التشغيلية ولا من تخصيصات الموجودات الغير المالية إلى بند الرواتب.

التشكيلات الإدارية للدولة والنظام المحاسبي الحكومي :

تتألف الدولة من تشكيلات إدارية تأخذ شكلا هرميا حيث الوزارة تمثل قمة الهرم وترتبط بالوزارة مجموعة من الوحدات الإدارية الرئيسية وترتبط بكل وحدة رئيسية مجموعة من الدوائر الفرعية . وتتخصص كل وحدة من هذه الوحدات بتنفيذ الجزء المخصص لها من الواجبات وهناك صلاحيات متدرجة من الأعلى إلى الأسفل أي من الوزارة إلى ادني دائرة .

وان هذه التشكيلات تمثل فروعا لمؤسسة واحدة هي الدولة، وليس لهذه الوحدات أية ذمة مالية بل إنها جميعا تشكل الذمة المالية للدولة وكل تشكيل مسؤول عن تنفيذ جزء من الموازنة حيث تقوم بقبض الإيرادات الواقعة ضمن اختصاصها والمسموح لها بجبايتها كما تقوم بالصرف لممارسة نشاطها، فكل ما تقبضه من إيراد يسجل أيراد للدولة وكل ما يصرف يسجل مصروف على حساب الموازنة ولا توجد أية علاقة بين المصروفات والإيرادات (عمومية الإيرادات وعمومية المصروفات). وان الجهة التي تتولى تنظيم الأمور المالية والتنسيق بين الإيرادات والمصروفات هي السلطة المالية.

مفهوم الخزينة العامة :

إن أول مرحلة من مراحل تنفيذ الموازنة هو إنشاء صندوق للدولة تودع فيه إيراداتها وتسحب منه مصروفاتها أي هي صندوق الإدارة الحكومية تودع فيه إيرادات الدولة المختلفة كافة، ما تجبيه من إيرادات لتكون مهيأ لتسديد نفقات كافة الإدارات الحكومية على أوجه الصرف المختلفة وبالتالي ليس من حق أي وحدة أن تقوم بتسديد مصروفاتها من الإيرادات المحصلة من قبلها مباشرة.

أو هي مصطلح يطلق على الصناديق التي تتجمع فيها إيرادات الدولة وتسحب منه مصروفاتها وهي موزعة بين التشكيلات الإدارية للدولة وهي ليست دائرة محددة بذاتها وكل دائرة من الدوائر تعتبر إحدى تشكيلات الخزينة.

واجبات الخزينة العامة : أن أهم واجبات الخزينة العامة هى :

1- قبض إيرادات الدولة من المصادر المختلفة بموجب مستندات (القبض) تعد نماذجها وأسلوب استعمالها من قبل الإدارات الحكومية.
2- دفع مصروفات الإدارات الحكومية بموجب مستندات الصرف المسحوبة على الخزينة العامة.
3- المحافظة على الموجود النقدي والتثبت من صحة عمليات القبض والصرف وتعداد الموجود النقدي ومطابقته مع السجلات.
4- التثبت من صحة المستندات وصحة تبويبها الحسابي والالتزام بالصلاحيات المالية (جهاز التدقيق).
5- عملية التسجيل والتحليل على كافة المستندات المؤيدة لعملية الصرف والذي يتطلبه التنظيم المحاسبي.
6- إنتاج الكشوفات الشهرية (ميزان المراجعة) لغرض المقارنة مع التخصيصات المعتمدة ومتابعتها.
7- إصدار الحسابات الختامية من خلال موازين المراجعة .
8- اتخاذ القرارات باستخدام الأمثل للموارد المالية وإصدار التعليمات وأعداد وتنفيذ الموازنة.

تشكيلات الخزينة العامة للدولة : تقسم فروع الخزينة العامة للدولة إلى ما يلي.

أ- دائرة المحاسبة (قسم الأمور النقدية).
ب- وحدات النظام المحاسبي اللامركزية.
ت- الخزينة المركزية في بغداد .
ث- خزائن المحافظات (خزينة في كل محافظة).
ج- الممثليات العراقية في الخارج.
ح- مديريات المال في الاقضية .
خ- صناديق المال في النواحي.

مجموع هذه الوحدات تشكل الخزينة العامة للدولة وان مجموع مصروفاتها ومجموع ايرادتها تشكل مصروفات الدولة ومواردها، وان الموجود النقدي للخزينة العامة للدولة يمثل مجموع الأرصدة النقدية لهذه الوحدات.

وان هذه الدوائر ليست جميعها بمستوى واحد من حيث تسلسلها الإداري ، فمنها ما يكون لها كيانها الإداري والمالي وتقوم بكافة واجبات الخزينة ومنها ما تكون تابعة إلى المجموعة الأولى وتمارس جزئ من واجبات الخزينة، لذا قسمت التشكيلات أعلاه إلى خزائن رئيسية وخزائن فرعية :

أولا:- الخزائن الرئيسية. وهي الخزائن التي تمارس كافة واجبات الخزينة العامة من قبض وصرف ورقابة وتدقيق والتسجيل والتنظيم وأعداد الجداول وتشمل الوحدات التالية:

1- دائرة المحاسبة / قسم الأمور النقدية.
تتولى مهمة تمويل الوحدات الحكومية عن طريق إيداع دفعات شهرية في حساباتها الجارية وضمن المبلغ المخصص لها في الموازنة العامة للدولة ، وكذلك صرف التزامات الدولة اتجاه الدول والمنضمات وما يتعلق بالقروض والاستثمارات وان ممارسة هذه الأعمال تحتاج إلى ممارسة كافة واجبات الخزينة .
2- الوحدات المطبقة للنظام المحاسبي اللامركزي.
تعتبر مسؤولية هذه الوحدات مسؤولية كاملة عن أعمالها الحسابية من قبض وصرف على أوجه الصرف المخصصة في موازنتها والتسجيل والتنظيم المحاسبي والتدقيق وكذلك أعداد الحسابات الشهرية والحسابات الختامية ولذا تعتبر فروع رئيسية من الخزينة العامة.
3- الخزينة المركزية في بغداد.
وهي تمارس كافة العمليات الحسابية والرقابية والتنظيمية للوحدات الحكومية المركزية الموجودة في العاصمة بغداد أي تطبق واجبات الخزينة العامة ولذلك سميت بالخزينة المركزية.
4- خزائن المحافظات .
وهي ايظا تمارس مسؤوليات العمل المحاسبي بالكامل فيما يخص الوحدات الحكومية في المحافظات والمرتبطة بها لكون هذه الوحدات تطبق النظام المركزي ، فكل خزينة ترتبط بها مجموعة من الدوائر الواقعة في المحافظة وتتولى هذه الخزينة مهام العمل المحاسبي بالكامل أما تلك الوحدات فإنها تمارس جزء من الأعمال المحاسبية .

ثانيا:- الخزائن الفرعية. وهي تلك الخزائن التي تتولى جباية الإيرادات المتعلقة بنشاطها وتمسك لذلك السجلات والدفاتر لتسجيلها ، كما تستخدم المستندات اللازمة لتعزيز وتأكيد تلك العمليات ومن ثم تقوم بتسليم المقبوضات إلى الوحدة المرتبطة بها . إما في مجال المصروفات فإنها تتولى تسديد المبالغ المترتبة عليها نتيجة تنفيذها لعملها وتمسك سجل لذلك كما تقوم بتهيئة مستلزمات الصرف وتقديمها إلى الخزينة المرتبطة بها.

والخزائن الفرعية هي :

1- مديريات المال في الاقضية:
2- صناديق المال في النواحي :

وتعتبر من تشكيلات خزينة المحافظة فهي تتولى مهام الدفع للمعاملات والتي تمت في الوحدة الإدارية (القضاء أو الناحية) بعد إن تم صرفها من قبل الخزينة دون أن تكون مسؤولة عن العمل المحاسبي المتكامل حيث أن التسجيل والتدقيق وأعداد الكشوفات المالية وأعداد الحسابات الختامية يتم في خزينة المحافظة.

3- الممثليات العراقية في الخارج:

ترتبط بالوزارات التي تتبع لها وتمول من قبلها فتقوم الممثليات بالصرف وتجمع المستندات وترسلها إلى وحداتها الرئيسية لتقوم بتدقيقها وتسجيلها حسب الأصول المعمول بها ، كما تقوم هذه الوزارات بكافة واجبات الخزينة الأخرى وتمول الممثليات عن طريق الاعتمادات البسيطة (وهي احد أنواع السلف).

النظام المحاسبي الحكومي في ظل المركزية واللامركزية:

أولا:- النظام المركزي:

وهو أن توجد خزينة (دائرة محاسبية) في مركز المحافظة ترتبط بها دوائر المحافظة وهذه الخزينة هي التي تتولى مهام العمل المحاسبي لتلك الوحدات بشكل كامل من تدقيق المعاملة وصرفها وتسجيلها واعداد البيانات ، أما الوحدة المحاسبية في الدائرة فان دورها ثانوي وكل ما عليها تهيئة مستلزمات الصرف وتقديمها إلى الخزينة. وان عدد قليل من الدوائر تطبق هذا النظام لعدم وجود موظفين حساباتيين يتحملون مسؤولية العمل المحاسبي مثل (دائرة التسجيل العقاري، دوائر الصحة، دوائر المرور، ودوائر الامن الداخلي في المحافظة).

أنواع المركزية:

أن أسلوب ارتباط الوحدات الحكومية يختلف بطبيعة الدولة وسعتها وعدد الوحدات ، وهناك أسلوبين النظام المركزي البسيط.

1-النظام المركزي البسيط

وهو ارتباط دوائر الدولة كافة بدائرة واحدة وتتولى هذه الدائرة (الخزينة) مسؤولية العمل المحاسبي لتلك الوحدات وهو الأسلوب الأكثر تعقيدا في العمل ويتم تطبيقه في البلدان الصغيرة المساحة وقليلة الوحدات.

2-النظام المركزي المركب.

وهو وجود عدد من الخزائن في الدولة ترتبط بكل خزينة مجموعة من الدوائر المطبقة للنظام المركزي، وتتولى كل خزينة مسؤولية العمل المحاسبي للوحدات المرتبطة بها والواقعة ضمن حدودها الإدارية وهذا هو الأسلوب الذي اعتمده العراق منذ نشؤ الدولة العراقية .
وان عملية الصرف في النظام المركزي يتم من قبل الخزينة ، ولكن هناك حالات صرف ضرورية ومستعجلة يجب أن تصرف من قبل الوحدة الحكومية لذا فان هذه الوحدة الحكومية تخول من قبل الخزينة التي ترتبط بها عن طريق السلف المستديمة التي تسحب من الخزينة وتوضع تحت تصرف الوحدة الحكومية.

مزايا النظام المركزي:

1- الرقابة تكون أكثر إحكاما لان المدقق في الخزينة يكون بعيدا عن أي ضغط أداري.
2- البديل في حالة عدم توفر الكادر المحاسبي .
3- سهولة أبلاغ التعليمات.

عيوب النظام المركزي:

1- التأخر في انجاز المعاملة وذلك لنشوؤها في دائرة وتكملتها في دائرة أخرى.
2- لا يتناسب مع السرعة في تنفيذ المشاريع.
3- مرور بعض حالات الخطأ في التدقيق وذلك بسبب ضغط العمل على مدقق الخزينة لأنه يدقق لأكثر من دائرة.
4- التأخير في تقديم البيانات للجهات العليا.
5- عدم تطوير قدرات وقابلية الكادر المحاسبي وذلك لعدم ممارسته العمل المحاسبي بصورة كاملة في الوحدة الحكومية.

ثانيا:- النظام اللامركزي.

يعد النظام اللامركزي مرحلة متقدمة في العمل المحاسبي الحكومي لأنه يمنح الوحدة المحاسبية استقلالا محاسبيا يجعلها تتحمل مسؤولية العمل المحاسبي بصورة كاملة من حيث تهيئة المستلزمات وتنظيم المعاملات والصرف والتنظيم والتسجيل والتدقيق وأعداد الكشوفات وأعداد الحسابات الختامية أي تعتبر الدائرة بمثابة خزينة.

مقومات النظام المحاسبي اللامركزي:

هذا النظام يعمل على استقلالية الوحدات المحاسبية ورفع العبء عن الخزائن فلابد أن تتوفر في هذه الوحدات مقومات أساسية أهمها مايلي:

1- وجود كادر محاسبي متمكن ومؤهل علميا ومدرب عمليا.
2- وجود جهاز تدقيقي لديه التأهيل العلمي والخبرة العملية.
3- تهيئة النظام من دليل محاسبي والمعالجات القيدية والمستندات والسجلات والكشوفات.
4- وجود مصرف بالقرب من الوحدات المشمولة بتطبيق النظام اللامركزي.
5- وعي مالي ومحاسبي لدى القيادات الإدارية والمحاسبية.

مسؤولية الوحدة الحسابية في النظام اللامركزي:

1- القيام بعمليات قبض الإيرادات والتنظيم المحاسبي لها بصورة كاملة.
2- القيام بعمليات الصرف والتنظيم المحاسبي لها والتسجيل في السجلات .
3- أعمال الرقابة والتدقيق والمتابعة وتقويم الأداء .
4- أعداد الكشوفات الشهرية وأعداد الحسابات الختامية.

مزايا النظام اللامركزي:

1- يوفر درجة عالية من المرونة للوحدة الحسابية في إجراءات الصرف عن طريق فتح حساب جاري لها بعيدا عن الخزينة وبما يضمن السرعة في انجاز أعمالها.
2- الدقة في العمل لكون العمل يخص الدائرة المختصة خلاف ما هو عليه في النظام المركزي حيث تتولى الخزينة مهام أكثر من دائرة.
3- يحقق مستوى أفضل من الرقابة ومتابعة الموقوفات (السلف والأمانات).
4- يؤدي إلى تطوير قدرات وقابليات الكادر الحسابي لممارسته العمل المحاسبي بكل مراحله من بدا العملية مرورا بكل المراحل وحتى أعداد الحسابات الختامية.
5- السرعة في الحصول على البيانات المالية .
6- يوفر الفرصة لقيام كل دائرة بأعداد حساباتها الختامية والاستفادة من نتائجها في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات.
7- السيطرة على الموجودات الثابتة والمخزنية.

المستندات والسجلات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي:

أن من مستلزمات النظام المحاسبي هو استخدام مجموعة من المستندات والسجلات ذات نماذج موحدة وان هذا التوحيد جاء نتيجة لوحدة النظام وخضوع المحاسبة الحكومية إلى التشريع والى التعليمات المركزية.

اولا:- المستندات – وتشمل ما يلي:

1- مستند الصرف:-

من الشروط الأساسية لصرف أي مبلغ أن يتم تنظيم عملية الصرف بموجب مستند صرف وهذا المستند يطبع على شكل دفاتر تحمل أرقاما متسلسلة ويكون هذا المستند بعدة نسخ ملونة حيث النسخة الأولى ترفق معها مستلزمات الصرف من طلبات الشراء و الوصولات المؤيدة لعملية الشراء أو أي وصولات أو قوائم المؤيدة لعملية الدفع وتأخذ دورتها المحاسبية ، أما النسخة الثانية من المستند فيحتفظ بها في دفتر المستندات أي ضمن الجلد.

2- مستند القيد:-

يستخدم هذا المستند لمعالجة التسويات القيدية المحاسبية الخاصة بالأخطاء المحاسبية وعمليات الصرف الغير مقترنة بالدفع وكذلك تسجيل المبالغ المستلمة وتسجيل المبالغ المودعة في الحساب الجاري مع البنك.

3- مستند القبض:-

يجب تعزيز أي عملية قبض من أمين الصندوق بوصل يؤيد استلام المبلغ من الجهة التي تسدد ذالك المبلغ ويكون الوصل ذو نموذج محدد ويستخدم في كافة الدوائر الحكومية الخدمية الداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة، وتطبع هذه الوصولات من قبل دائرة

المحاسبة بصورة مركزية لإغراض رقابية ، وتكون الوصولات على شكل دفاتر تحمل أرقاما متسلسلة وهناك نموذجان لوصولات القبض هما:

أ- وصل قبض محاسبي (37ا) . يستخدم في مركز الدوائر الحكومية لقاء المبالغ النقدية المقبوضة من قبلها بواسطة آمين الصندوق.

ب- وصل قبض محاسبي (38ا) . يستخدم خارج مركز الدوائر حيث يعطى إلى الأشخاص أو الجهة التي سددت المبلغ وحيث يتم تسليم هذه المبالغ إلى الدوائر لقاء وصل قبض (37ا) .

4- مستند الإدخال ألمخزني:-

يستخدم هذا المستند من قبل آمين المخزن لتثبيت تفاصيل المواد التي تم شرائها من قبل الدوائر الحكومية بواسطة اللجان المشكلة من قبلها وحسب الأصول والتعليمات أو تلك المواد التي قدمت للدائرة من قبل دائرة اخرى ويكون ذو نموذج محدد ويطبع بصورة مركزية.

5- مستند الإخراج ألمخزني:-

يستخدم هذا المستند عند سحب مواد من المخزن لغرض الاستخدام حيث تسجل فيه أوصاف المادة المسجلة وتاريخ سحبها والجهة التي سحبتها ويكون المستند لدى أمين المخزن لتأيد ما سحب من المخزن لإبراء ذمته من الموجودات المخزنية حيث يتم عند الجرد مطابقة المواد المستلمة مع المواد المسحوبة.

6- هناك مجموعة من المستندات الفرعية التي تكون معززة لعمليات الصرف وتشمل:

قائمة مصاريف السفر . وهو المستند الذي يعزز صرف مخصصات السفر .

قائمة الرواتب . وهو مستند فرعي والذي يعزز صرف الرواتب للمنتسبين.

ثانيا: السجلات وتشمل:

1- سجل اليومية العامة.

ويستخدم لتسجيل كافة المعاملات التي تتم في الدائرة نقلا من مستندات الصرف والقيد والقبض ويكون على شكل أعمدة (حقول) يحتوي كل حقل على حسابا رئيسيا وتتكون تقسيمات السجل من عدة حقول.

2- سجل المصروفات النهائية/ المحاسبة 2

وترحل أليه المبالغ المصروفة والمحسوبة على حسابات الموازنة وسميت مصروفا نهائيا لأنها ليست سلف أو أمانات ولكنها صرفت لغرض الحصول على سلع أو خدمات وموثقة بالمستندات الأصولية للصرف، وهذا السجل مقسم إلى قسمين ، القسم الأعلى وتسجل فيه المبالغ المخصصة للدائرة ضمن الموازنة العامة للدولة وتدون هذه الأرقام في بداية

السنة المالية أما القسم الأسفل فتسجل فيه المبالغ المصروفة فعلا على حسابات الموازنة العامة للدولة.

3- سجل الإيرادات النهائية / محاسبة 6

وهو مخصص لتسجيل المبالغ المستلمة والتي تسجل إيرادا نهائيا للموازنة وليس أيراد أمانات أو سلف وإنما إيرادا يبوب على حسابات الموازنة العامة وهو مقسم إلى حقول حسب تقسيم الإيرادات وترحل أليه الإيرادات بشكل تحليلي من واقع المستندات ، ويجب أن يتطابق مجموع الإيرادات مع مجموع حقول الإيرادات في سجل اليومية .

4- سجل السلف / محاسبة 4

وتسجل فيه المبالغ المصروفة والمستلمة على حساب السلف لحين توفر المستندات المعززة للصرف لغرض قيدها مصروفا نهائيا ويقسم السجل حسب أنواع السلف حيث تخصص صفحة لكل نوع أو تكون بجانبين هما:

الجانب المدين : وتسجل فيه المبالغ المصروفة على حساب السلف. الجانب الدائن : وتسجل فيه المبالغ المستلمة (المسددة) عن هذا الحساب. ومن أمثلتها سلف المؤقتة وسلف الاعتماد وسلف السفر والإيفاد .

5- سجل الأمانات / محاسبة 4

تسجل فيه مبالغ الأمانات والتي تقبض لجهات أخرى وتكون ذو جانبين الجانب الدائن من السجل أو الصفحة وتسجل فيه الأمانات المستلمة ، والجانب المدين تسجل فيه الأمانات المصروفة إلى الجهات الأخرى وتعتبر الأمانات من الحسابات الشخصية وليس من حسابات الموازنة العامة مثل أمانات الضرائب وأمانات الكمارك وأمانات متنوعة.

6- سجل يومية الصندوق / محاسبة 66

وتسجل فيه المبالغ المستلمة أو المقبوضة من قبل امين الصندوق وفق وصولات القبض (37ا) ، والمستخدم في اغلب دوائر الدولة هو محاسبة 66 وأيضا يوجد سجل أخر للصندوق وهو محاسبة 81 ويستخدم في الدوائر الحكومية ذات الإيرادات المتعددة ، ويتكون هذا السجل من حقول عديدة مثل حقل حساب الصندوق وتسجل فيه المقبوضات والمدفوعات والتي تخرج وتقبض من الصندوق والتي تسلم إلى الحساب الجاري للمصرف أي حساب الوحدة الحكومية ، وهناك حقول أخرى في هذا السجل مثل حقل حساب المصرف ، وحقل البيان ، وحقل المستند ، وحقل تسلسل اليومية .

7- سجل التوحيد :

ترحل إلى هذا السجل المجاميع النهائية للحسابات الإجمالية وعلى مستوى السنة ولنهاية الفترة المالية وكذلك لتدوير الحسابات الوسيطة (السلف، الأمانات) من سنة إلى أخرى، أي يدرج في سجل التوحيد جميع المصروفات وحسب التقسيمات وكذلك الإيرادات النهائية وحسب تقسيماتها.

ثالثا: كشوفات الحسابات الشهرية والختامية :

تلتزم الوحدات المحاسبية الحكومية والمطبقة للنظام المحاسبي الحكومي بأعداد كشوفات شهرية وكشوفات الحسابات الختامية وتقديمها إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية وذلك لإغراض الرقابة والتوحيد والمتابعة وتشمل:

1- ميزان المراجعة.

وهو كشف تعده الوحدات الحكومية وتسجل فيه المجاميع الشهرية للحسابات الإجمالية ويتضمن جانبين المدين والدائن وحقولا لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الأشهر السابقة والمجموع لغاية الشهر الحالي وترحل اليه البيانات من سجل اليومية العامة.

2- جدول المصروفات النهائية.

وتسجل فيه المصروفات والموزعة على حسابات الموازنة وتنقل أليه البيانات من سجل المصروفات النهائية ويحتوي أيضا على حقول المعاملات الشهر الحالي والمدور من الأشهر السابقة والمجموع لغاية الشهر الحالي ، كما تثبت فيه المبالغ المخصصة في الموازنة العامة مقابل كل حساب لسهولة مراقبة التقيد بالتخصيصات.

3- جدول الإيرادات النهائية.

وتسجل فيه جميع الإيرادات المستلمة من قبل دوائر الدولة وحسب حسابات ايرادات الموازنة ومن واقع سجل الإيرادات النهائية.

4- جدول الحسابات الشخصية المدينة (السلف).

وتسجل فيه البيانات من واقع سجل السلف بشكل تحليلي وتكون بجانبين مدين ودائن ، ويحتوي أيضا على حقول لمعاملات الشهر الحالي والمبالغ المجموعة من الأشهر السابقة والمبالغ المجموعة لغاية الشهر الحالي.

5- جدول الحسابات الشخصية الدائنة (الأمانات).

وتسجل فيه البيانات من واقع سجل الأمانات وبشكل تحليلي وتفصيلي ويكون بجانبين مدين ودائن، ويحتوي أيضا على حقول لمعاملات الشهر الحالي والمبالغ المجموعة من الأشهر السابقة والمبالغ المجموعة لغاية الشهر الحالي.

6- شهادة موجود البنك (مطابقة المصرف).

ويستخدم لمطابقة الحساب الجاري مع البنك والتأكد من مطابقة الرصيد الدفتري لحساب البنك مع الرصيد في كشف البنك والذي يرسل من قبل المصرف الخاص بالحساب الجاري المفتوح للوحدة الحكومية وكما يرفق مع كشف المصرف أو شهادة الموجود جدولا بالشيكات الموقوفة وجميع الاختلافات الأخرى والتي تحصل بين الوحدة الحكومية والمصرف

الأسس المحاسبية:-

----------. يطبق في النظام المحاسبي الحكومي في العراق ثلاث أسس محاسبية وفي مجالات محددة لكل منهم وتستند إلى مواد قانونية في قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004. وهذه الأسس هي :

1- الأساس النقدي: Cash basis

وهو الأساس المطبق بشكل رئيسي في الإيرادات والمصروفات وجاء التأكيد على ذلك بموجب قانون أصول المحاسبات وكذلك تمت الإشارة أليه في قانون الإدارة المالية وهو يعني (تحميل السنة المالية بالإيرادات والمصروفات التي قبضت أو دفعت فعلا بغض النظر عن تاريخ استحقاق هذه الإيرادات أو المصروفات).

2- الأساس النقدي المعدل: adjusting cash basis

يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر مع بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق الأساس النقدي المعدل (الأساس المختلط) ويعتمد على فلسفة مطابقة أو مقارنة المصروف بالمنافع المتحققة بمعزل تام عن زمان تدفقاتها النقدية أي بغض النظر عن تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات وذلك لتحديد مدى قدرة الوحدة المحاسبية على تحقيق أهدافها.

3- أساس الاستحقاق : Accrual basis

وتوجد لهذا الأساس تطبيقات محددة في مجال الإيرادات والمصروفات التي تتحقق ولم تستلم أو تدفع خلال السنة المالية لذلك يتم قيدها كإيراد مستحق أو مصروف مستحق في هذه السنة المالية لغرض أظهار الوضع المالي بالشكل الصحيح ، مثل الرواتب والاستيرادات والعقود والمقاولات والتي استحقت ولم تكتمل مستنداتها وقد وردت الإشارة أليها في قانون أصول المحاسبات وفي تعليمات الخطة الاستثمارية وقوانين الموازنة.

يتم تطبيق الأساس النقدي على :-

----------.

أولا: الإيرادات. وهي كل ما يتحقق للدولة من موارد ومن مختلف مصادر الإيراد سواء كانت عن تقديم سلع أو خدمات أو رسوم أو ضرائب أو بيع الموجودات الثابتة أو أي مصدر أخر.

ويتم احتساب جميع الإيرادات على أساس إنها أموال مستلمة وفقا للأساس النقدي ولأسباب فنية متعلقة بالية بيع النفط ووجود صندوق تنمية العراق (Development Fund of Iraq) (DFI) باعتباره الجهة المستلمة للإيرادات بعد عام 2003 واتجهت وزارة المالية إلى اعتماد الأساس النقدي في تسجيل إيرادات مبيعات النفط الخام.

يتم تسجيل إيرادات مبيعات النفط الخام في سجلات دائرة المحاسبة / أدارة النقد وفق الأساس النقدي استنادا إلى الكشوفات الواردة من صندوق تنمية العراق (DFI) وكذلك الإشعارات المستلمة من قبل

البنك المركزي العراقي (إشعارات دائنة) والتي تؤكد إيداع مبلغ الإيرادات ضمن الحساب المذكور بالقيد التالي:

95 % من حساب / بنك DFI

5 % من حساب مصروفات نهائية

100 % إلى حساب/ الإيرادات النهائية

يتم تسجيل حصة الخزينة العامة للدولة من أرباح الشركات التابعة للقطاع العام والمشمولة بقانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 المعدل بالأمر (64) لسنة 2004 والمستلمة بتاريخ استلامها من وحدات الإنفاق وبالقيد التالي:

xxx من ح/ بنك النفقات الاعتيادي

Xxx إلى ح/ الإيرادات النهائية

في حالة تحقق إيراد ضريبي في 2006/9/20 ولكنه استلم فعلا في 2007/2/20 فان التسجيل يكون في شهر شباط وهو التاريخ الفعلي للقبض أي لن تكون هناك إيرادات في شهر أيلول لسنة 2006وفق هذا الأساس وعليه فان القيد المحاسبي يكون كالأتي:

Xxx من ح/ بنك النفقات الاعتيادية

Xxx إلى ح/ إيراد ضريبي نهائي

ثانيا: المصروفات. تسجل جميع المصروفات على الأساس النقدي باستثناء حالات معينة يتم فيها التسجيل حسب أساس الاستحقاق .

إذا تم استلام قائمة مصروفات للكهرباء لإحدى الدوائر الحكومية عن صرفياتها في شهر أيلول من عام 2005 إلا أنها قامت بدفع القائمة في شهر آذار من سنة 2006 أي السنة اللاحقة فإنها تسجل على حسابات شهر آذار لسنة 2006على الرغم من أن الصرفيات تعود لسنة 2005 أي السنة السابقة وبالقيد الآتي:

Xxx من ح/ أجور نفقات الكهرباء

Xxx إلى ح / بنك النفقات الاعتيادية

الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي:

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي الدليل الذي تم إعداده والمتوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (Government Financial Statistics) والذي بموجبه قسمت الحسابات إلى:

1- الإيرادات : 1

2- المصروفات: 2

3- الموجودات المالية: 3

4- المطلوبات المالية: 4

الفترة المحاسبية: تبدأ الفترة المحاسبية لكل سنة من 1/1 – 12/31 والتي تتم فيها عمليات الصرف والقبض ولوجود حالات معلقة تحتاج إلى فترة زمنية لمعالجتها فقد أضيفت فترة سميت فترة الحسابات الختامية إلى نهاية 31/آذار من السنة اللاحقة تتم فيها معالجة المعاملات للسنة السابقة ويعد لها حساب خاص يعتبر حساب (13) يضاف على حسابات الأشهر الماضية لكي نتوصل إلى حسابات سنة

كاملة وهذا الحساب لا يتضمن عمليات دفع أو قبض فعلية وإنما أجراء تسويات فقط لمعاملات السنة الماضية.

الدورة المستندية: وهي المراحل التي تمر بها عمليات الصرف أو العملية المحاسبية حيث تنشا الحاجة إلى الصرف في إحدى الوحدات المحاسبية وبعد استحصال الموافقة من الجهة المخولة بالصرف واستنادا إلى تأيد توفر التخصيص المعتمد في الموازنة العامة تبدأ مرحلة عملية الصرف وفق الصلاحيات والتعليمات النافذة .

إجراءات التمويل :

----------. الغرض من هذه الفقرة هو توضيح إجراءات التمويل بين وزارة المالية ووحدات الإنفاق الحكومي وبين الوحدات الرئيسية وفروعها.

1- التمويل من قبل وزارة المالية .

تتولى دائرة المحاسبة / قسم الأمور النقدية في وزارة المالية تمويل وحدات الإنفاق وتتم عملية التمويل استنادا إلى الطلب المقدم من الوحدات يحدد فيه المبالغ المطلوب تمويلها إلى هذه الوحدات ، وتقوم دائرة المحاسبة في وزارة المالية بتوجيه كتاب إلى البنك المركزي تطلب فيه إيداع المبلغ في حساب وحدة الإنفاق لدى إحدى المصارف الحكومية.

علما أن دائرة المحاسبة غير ملزمة بتحويل كامل المبلغ إذ أن موضوع تحديد المبلغ المطلوب تحويله أمر يعتمد على :

أ- الموجود النقدي للوحدة في حسابها المصرفي.

ب- توفر السيولة النقدية في الخزينة العامة للدولة.

ت- تطبيق تعليمات تنفيذ الموازنة العامة للدولة حول تقديم موازين المراجعة في المواعيد المحددة.

وفي كل الأحوال فان التمويل يتم بحدود التخصيصات المقررة لوحدة الإنفاق ضمن الموازنة العامة للدولة بعد الأخذ بنظر الاعتبار الرصيد النقدي المدور لوحدة الإنفاق.

2- يعتبر الرصيد النقدي المدور والمتمثل بالرصيد الدفتري لحساب البنك في 12/31 من السنة السابقة في وحدة الإنفاق جزء من تمويل السنة المعنية ويسجل في سجلات وحدة الإنفاق كالأتي:

Xxx من ح/ بنك النفقات الاعتيادي

Xxx إلى ح/ الرصيد النقدي المدور

عن تثبيت القيد الافتتاحي للسنة المعنية

3- تمويل الوحدات الفرعية: يتم تمويل الوحدات الفرعية من قبل الوحدات الرئيسية وبموجب هذا الإجراء فان الوحدة الرئيسية تمول من قبل وزارة المالية وهي بدورها تقوم بتمويل فروعها وعلى سبيل المثال كالتمويل بين الجامعات وكلياتها.

أ- سجلات وزارة المالية – دائرة المحاسبة / قسم الأمور النقدية (إشعار مدين)

Xxx من ح / جاري وحدة الإنفاق الرئيسية

Xxx إلى ح / البنك المركزي

يتم إجراء القيد عند ورود إشعار البنك مدين

ب- سجلات وحدة الإنفاق الرئيسية (إشعار دائن)

Xxx من ح / بنك النفقات الاعتيادية

Xxx إلى ح / جاري دائرة المحاسبة

يعزز هذا القيد بكتاب التمويل وإشعار البنك دائن

ث- سجلات وحدة الإنفاق الرئيسية عند تحويل مبلغ التمويل إلى الوحدة الفرعية (إشعار مدين)

Xxx من ح / جاري الوحدة الفرعية

Xxx إلى ح / بنك النفقات الاعتيادية

يعزز بكتاب التمويل الصادر من وحدة الإنفاق الرئيسية

ج- سجلات الوحدة الفرعية . بعد ورود كتاب التمويل من وحدة الإنفاق الرئيسية و(إشعار دائن).

Xxx من ح / بنك النفقات الاعتيادية

Xxx إلى ح / جاري وحدة الانفاق الرئيسية

يعزز بكتاب التمويل وإشعار البنك دائن.

وتستمر وحدة الإنفاق بطلب التمويل حسب حاجتها الفعلية للسيولة النقدية لاستخدامها في تنفيذ مشاريع موازنتها .

القيد المزدوج:

يتم تسجيل كافة المعاملات المالية على أساس نظام القيد المزدوج كما هو معمول به منذ تأسيس الدولة العراقية.

وكذلك يكون العمل المحاسبي وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) فيما يخص أعداد وتقديم الكشوفات المالية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

GAAP—Generally Accepted Accounting Principles

IASC—International Accounting Standards Committee

العمل المصرفي:

البنك المركزي العراقي هو المصرف الوحيد المسئول عن رصيد الخزينة العامة في الدولة العراقية وتتعامل الحكومة فقط مع البنك المركزي العراقي أو وكيله وحسب التعليمات.

الحسابات المصرفية:

تتعامل دوائر الدولة من خلال حسابات جارية تفتح من قبل دائرة المحاسبة حصرا وتمول من قبل هذه الدائرة من خلال البنك المركزي العراقي ويشمل ذلك أي حسابات فرعية أخرى وحسب تعليمات النظام اللامركزي الصادرة من قبل وزارة المالية.

كما تقوم دائرة المحاسبة بفتح حساب إيراد مغلق للدوائر المكلفة بجباية المبالغ الكبيرة (الضرائب و الكمارك) ويمنع السحب من هذا الحساب من قبل الدائرة صاحبة الحساب ويحول رصيد الحساب إلى وزارة المالية في مدة لا تتجاوز نهاية الشهر.

تشغيل الحسابات المصرفية:

يتم تشغيل الحسابات المصرفية من قبل موظفين مخولين لا يقل عددهم عن ثلاث موظفين من الدائرة صاحبة الحساب وفقا لقواعد وأسس تشغيل الحسابات .

السحب والإيداع من الحسابات المصرفية:

يتم السحب على الحسابات الجارية بموجب صكوك أو أوامر صرف أو أي صفة تقرها دائرة المحاسبة كما يجب إيداع كافة المبالغ المستلمة نقدا أو صكوك في الحسابات المذكورة يوميا أو كلما بلغت حدا معينا ويتم تعزيز الإيداع بقسائم الإيداع التي يحددها المصرف المختص وان تكون مختومة بختم المصرف وموقعة من قبل المخول بالقبض – تعليمات وزارة المالية.

مطابقة الحسابات المصرفية:

في نهاية كل شهر تقوم كل دائرة بمطابقة حركة حساباتها الجارية مع الحسابات المصرفية ومعالجة نقاط الاختلاف التي تظهر سواء في سجلات الوحدة أو في سجلات المصرف التي تتعامل به الوحدة المحاسبية .

مثال (1) .

في 2015/6/1 قامت دائرة المحاسبة في وزارة المالية بتمويل مبلغ (10) مليار دينار عراقي إلى وزارة التعليم العالي أودع البنك المركزي العراقي وذلك عن تمويل رواتب الجامعات التابعة إلى الوزارة .

م/ تسجيل القيود أعلاه في كل من وزارة المالية ووزارة التعليم .

1- سجلات وزارة المالية / دائرة المحاسبة بعد ورود إشعار البنك (مدين).

10 مليار من ح / جاري وزارة التعليم العالي

10 مليار إلى ح / البنك المركزي

2- سجلات وزارة التعليم العالي / بعد ورود كتاب التمويل وإشعار البنك دائن

10 مليار من ح / بنك النفقات الاعتيادية

10 مليار إلى ح / جاري دائرة المحاسبة

مثال (2).

في 2015/6/5 تم تحويل مبلغ وقدره (300) مليون دينار عراقي من وزارة التعليم إلى الكلية التقنية الإدارية / البصرة عن تمويل رواتب الكلية لشهر حزيران .

م/ تسجيل قيود اليومية أعلاه في كل من وزارة التعليم العالي والكلية التقنية الإدارية في البصرة.

1- سجلات وزارة التعليم العالي بعد ورود إشعار البنك (مدين) و كتاب التمويل

300 مليون من ح / جاري الكلية التقنية الإدارية

300 إلى ح / بنك النفقات الاعتيادية

يعزز بكتاب تمويل صادر من وزارة التعليم إلى الكلية التقنية الإدارية / البصرة

2- سجلات الكلية التقنية الإدارية في البصرة بعد ورود كتاب التمويل من وزارة التعليم وإشعار البنك (دائن).

300 من ح / بنك النفقات الاعتيادية

300 إلى ح / جاري وزارة التعليم العالي

بعد ورود كتاب التمويل الصادر من وزارة التعليم وإشعار البنك (دائن).

3- وكانت الرواتب (250) مليون دينار لشهر حزيران للكلية التقنية الإدارية / البصرة واستقطاعات التقاعد (3) مليون دينار والضريبة المستحقة على منتسبين الكلية (1) مليون وسلف الموظفين (2) مليون ، فيكون القيد في سجلات الكلية التقنية الإدارية كالأتي:

250000000 من ح / الرواتب

3000000 إلى ح / أمانات صندوق التقاعد

1000000 إلى ح / الضريبة المستحقة

2000000 إلى ح / سلف الموظفين

244000000 إلى ح / بنك النفقات الاعتيادية

عن صرف رواتب الكلية التقنية الإدارية في البصرة لشهر حزيران

4- تحويل مبلغ التقاعد إلى دائرة التقاعد العامة / البصرة بصك

30000000 من ح / أمانات صندوق التقاعد

3000000 إلى ح / بنك النفقات الاعتيادي

عن تسديد مساهمة التقاعد لشهر حزيران بصك .

5- تحويل مبلغ الضريبة المستحقة إلى دائرة الضريبة العامة / البصرة .

1000000 من ح / الضريبة المستحقة

1000000 إلى ح / بنك النفقات الاعتيادية

6- تحويل مبلغ سلف الموظفين إلى مصرف الرافدين

2000000 من ح / سلف الموظفين / مصرف الرافدين

2000000 إلى ح / بنك النفقات الاعتيادية

7- في 2013/9/3 قامت دائرة المحاسبة العامة / قسم الأمور النقدية بتمويل خزينة محافظة الديوانية بمبلغ (12) مليون دينار.

وفي يوم 2013/9/9 قامت خزينة محافظة الديوانية بتمويل دائرة صحة الديوانية بمبلغ مقداره (5) مليون دينار .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية في سجلات كلا من دائرة المحاسبة، خزينة محافظة الديوانية، دائرة صحة الديوانية.

الحل: ا- سجلات دائرة المحاسبة/ قسم الأمور النقدية. (ورود إشعار مدين)

12000000 من ح/ جاري خزينة محافظة الديوانية

12000000 إلى ح/ البنك المركزي

ت- سجلات خزينة محافظة الديوانية . (ورود إشعار دائن وكتاب التمويل)

12000000 من ح/ بنك النفقات الاعتيادية

12000000 إلى ح/ دائرة المحاسبة / قسم الأمور النقدية

ث- عند تمويل دائر صحة الديوانية من قبل خزينة محافظة الديوانية . (إشعار مدين)

5000000 من ح/ جاري صحة الديوانية

5000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادية

ج- سجلات دائر صحة الديوانية . (إشعار دائن).

5000000 من ح/ بنك النفقات الاعتيادية

5000000 إلى ح/ جاري خزينة محافظة الديوانية

8- أما بالنسبة للإيرادات .

عندما تقوم الوحدة المحاسبية (الكلية التقنية الإدارية) بقبض مبلغ من المال يمثل الإيرادات النهائية مثلا (4) مليون دينار عن أيجار نادي الطلبة فيكون القيد كالأتي:

4000000 من ح / نقد في الصندوق

4000000 إلى ح / أيراد نهائي وحسب نوع الإيراد

تصنيف الحسابات الحكومية :

----------. تقسم الحسابات الحكومية إلى مجموعتين رئيسيتين وتحتوي كل مجموعة على عدد من الحسابات الإجمالية وكما يلي :

المجموعة الأولى: حسابات معاملات الموازنة العامة للدولة وتتضمن الحسابات التي تقفل في حسابات النتيجة والتي وردت ضمن الموازنة العامة للدولة وهي :

أولا: حسابات الإيرادات 1

ثانيا: حسابات النفقات 2

ثم يعاد تحليل كل من الحسابين إلى مجموعة من الحسابات الفرعية كما في الدليل المحاسبي للموازنة العامة للدولة.

أولا : حسابات الإيرادات (1) :لقد تم تحليل هذه الحسابات إلى حسابات أجمالية وحسابات فرعية وتشمل ما يلي:

الإيرادات 1

وتتضمن المبالغ التي يتم قبضها من قبل دوائر الدولة والتي تعتبر إيرادا نهائيا.

الإيرادات النفطية 11

وهي المبالغ التي تقبض من قبل دوائر الدولة عن تصدير النفط سواء كان خام أو خام مكرر أو منتج من قبل المحافظات.

الضرائب على الدخول والثروات. 21

وهي المبالغ المستلمة كضرائب على الدخول من الشركات ورواتب منتسبين القطاع العام أو رواتب منتسبين دوائر الدولة أو القطاع الخاص .

الضرائب السلعية ورسوم الإنتاج. 31

وهي تلك المبالغ التي تقبض من قبل دوائر الدولة على ضريبة العقار أو ضرائب على الواردات أو الصادرات أو ضرائب الإنتاج.

الرسوم 41

وهي المبالغ التي تقبض من الرسوم الطوابع المالية و الرسوم القضائية والعدلية ورسوم التسجيل العقاري.

حصة الموازنة من أرباح القطاع العام. 51

وهي المبالغ التي تقبض من القطاع المصرفي والصناعي والتجاري والنقل والمواصلات والقطاع الزراعي والتشييد والبناء.

الإيرادات الرأسمالية . 61

وهي الإيرادات التي تقبض نتيجة بيع المباني والإنشاءات والأثاث ووسائط النقل والعائدة للدولة.

ثانيا : حسابات النفقات (2) : لقد تم تحليل هذه الحسابات إلى حسابات أجمالية وحسابات فرعية وتشمل:

المصروفات (النفقات) 2
نفقات جارية 12

تعويضات الموظفين 112

الرواتب والأجور 1112

الرواتب 11112

وهو كل ما يصرف إلى منتسبين الوحدات الحكومية من رواتب ومخصصات ومكافآت لقاء ما يقدمونه من خدمة في حياتهم العملية.

المستلزمات الخدمية 212

وهو كل ما يصرف من قبل دوائر الدولة من اجل الحصول على خدمات مختلفة لصالح الدوائر الحكومية مثل :

نفقات السفر	1212
نفقات ليلية	11212
نفقات وسائط النقل	21212
نفقات السكن	31212
نفقات الإيفاد	2212
نفقات ليلية	12212
نفقات وسائط النقل	22212
نفقات السكن	32212
النشر والإعلان	4212
نفقات النشر	14212
نفقات الإعلان	24212
أيجار المباني والأراضي	5212
أيجار المباني	15212
أيجار المخازن	25212
أيجاران أخرى	35212
أيجار الأراضي	45212
المستلزمات السلعية:	312

وهو كل ما تنفقه الوحدات الحكومية من اجل الحصول على السلع مثل:

قرطاسية ومطبوعات	1312
كتب ومجلات	2312
الماء والمجاري	3312
الكهرباء	4312

الوقود 5312

صيانة الموجودات : 412

وهو كل ما ينفق من قبل دوائر الدولة من اجل تصليح وإدامة الموجودات الثابتة. مثل صيانة الطرق والجسور – صيانة وسائط النقل – صيانة الأثاث – صيانة المباني.

النفقات الرأسمالية : 512

وتتضمن هذه النفقات كل ما يصرف من قبل الدوائر الحكومية من اجل شراء الموجودات الثابتة مثل ، المباني والإنشاءات – وسائل النقل – الأثاث – الآلات – الأجهزة و المكائن.

المنح والإعانات : 612

وهي كل ما تنفقه دوائر الدولة من منح وإعانات للغير. مثل المنح والإعانات والفوائد ومصروفات أخرى.

المساعدات الخارجية: 712

البرامج الخاصة 812

وهي كل ما تنفقه الدوائر الحكومية على البرامج التدريبية والبرامج الصحية والبرامج الاجتماعية والثقافية والفنية.

الرعاية الاجتماعية: 912

وهو كل ما تنفقه الدوائر الحكومية على الرواتب والمكافآت التقاعدية.

المجموعة الثانية : حسابات المركز المالي:

وتتضمن الحسابات التي تظهر ضمن المركز المالي للدولة (الميزانية العمومية) والتي تسمى الحسابات بالوسيطة وتشمل:

اولا: حسابات الموجودات المالية. 3

وهي الحسابات التي تشمل النقدية والنقدية في المصارف والنقدية في الصندوق وحساب السلف والحسابات المدينة وحسابات القروض الداخلية والخارجية وحسابات الاستثمارات وحسابات التسوية المدينة والإيرادات المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدما.

ثانيا: حسابات المطلوبات المالية. 4

وتشمل هذه الحسابات حسابات النقدية الدائنة وحسابات الأمانات وحسابات دائنة أخرى وحسابات الاقتراض الداخلية والخارجية وحسابات التسوية الدائنة والحسابات الجارية للتمويل بين دائرة المحاسبة والخزائن والإيرادات المستلمة مقدما والمصروفات المستحقة .

ثالثا- المعالجة القيدية للمصروفات.

يقصد بالمصروفات هي جميع المبالغ التي تخصصها الدولة ضمن موازنتها العامة لمواجهة الالتزامات المترتبة على الوحدات الإدارية (الوزارات) ووحداتها الفرعية والأقاليم ضمن الموازنة الجارية والاستثمارية لتحقيق أهدافها، ويعد حساب المصروفات من الحسابات المدينة كقاعدة عامة وأساسية وتثبت عادة (من ح / فصل- مادة- نوع) دون توسط حساب السلف.

مثال (1).

في إحدى الوحدات الحكومية والتي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي وخلال شهر شباط من سنة 2012 حدثت العمليات التالية:

1. **في 2/2 دفعت مبلغ (750000) دينار بصك إلى إحدى الجهات الحكومية عن قيمة الإيجار السنوي لبناية مستأجرة من قبلها.**
2. **في 2/5 دفعت مبلغ (5000000) دينار بصك عن شراء وقود من الشركة العامة للمنتجات النفطية.**
3. **في 2/9 دفعت مبلغ (250000) دينار عن اشتراكها في إحدى الصحف المحلية لمدة سبعة أشهر بصك.**

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة .

مثال(2).

1. **بتاريخ 2013/7/1 صرفت جامعة القادسية مبلغ (980000) دينار إلى مكتبة الطالب عن طبع ملازم دراسية بموجب مستند صرف.**
2. **بتاريخ 2013/11/5 ومن خلال التدقيق الداخلي لوحظ أن المبلغ الواجب صرفه فعلا إلى مكتبة الطالب يجب أن يكون (890000) دينار .**
3. **بتاريخ 2013/11/28 سددت مكتبة الطالب مبلغ الزيادة إلى صندوق الوحدة (جامعة القادسية).**

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة في سجلات جامعة القادسية.

مثال(3).

1. **في 2013/2/1 صرفت وزارة التربية مبلغ (1500000) دينار إلى مكتبة النهرين عن طبع ملازم دراسية .**
2. **في 2013/3/5 اكتشف أثناء التدقيق أن المبلغ الواجب دفعه هو (1250000) دينار.**

المطلوب : إثبات ما تقدم في سجلات وزارة التربية.

مثال(4).

في ما يلي المعاملات التي تمت في الهيئة العامة للضرائب (المبالغ بآلاف الدنانير).

1- **في 2010/8/1 صرف مبلغ (19500) دينار عن شراء قرطاسيه من مكتبة الشروق .**
2- **في 2010/9/9 صرف مبلغ (287500) دينار عن صيانة سيارات لكراج الرياض على حساب صيانة الموجودات.**
3- **في 2010/10/25 تبين من خلال التدقيق بان المبلغ الواجب الدفع لمكتبة الشروق هو (29500) دينار.**
4- **في 2011/1/16 لوحظ أن المبلغ المدفوع إلى كراج الرياض يتضمن زيادة (12000) دينار.**
5- **في 2011/1/25 سدد كراج الرياض نقدا إلى أمين الصندوق مبلغ الزيادة.**

المطلوب: إثبات القيود اللازمة في سجلات الهيئة العامة للضرائب.

مثال(5).

صرفت الكلية التقنية الإدارية / البصرة رواتب منتسبيها لشهر نيسان سنة 2014 والتي بلغت تفاصيلها كالأتي: الرواتب والأجور (1112).

1- **الرواتب لشهر نيسان 150000000دينار**
2- **مخصصات الخدمة الجامعية 3000000**
3- **مخصصات الشهادة 30000000**
4- **مخصصات الزوجية 3000000**
5- **مخصصات الأولاد 4000000**
6- **مخصصات موقع جغرافي 800000**
7- **توقفات تقاعدية (15%) من الرواتب 22500000**
8- **أمانات مصرف الرشيد 6000000**
9- **أمانات ضريبة 2000000 10- مخصصات اللقب العلمي 1000000 .**

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الكلية التقنية الإدارية.

مثال(6).

صرفت الكلية التقنية الهندسية / البصرة المبالغ الآتية على المستلزمات الخدمية (212) خلال شهر حزيران من عام 2015 .

1- **600000 دينار مخصصات سفر للسيد صلاح محمد علي .**
2- **4000000 دينار إلى متعهد تنظيف الكلية.**
3- **2500000 دينار نفقات طبع كتب.**

المطلوب: تسجيل القيود اليومية في سجلات الكلية التقنية الهندسية / البصرة.

مثال(7).

صرف المعهد التقني / البصرة المبالغ التالية على المستلزمات السلعية (312) لشهر اب من عام 2015 .

1- **3000000 دينار عن شراء قرطاسية.**
2- **4000000 دينار عن أجور ماء.**
3- **10000000 دينار عن شراء اثاث خشبي .**
4- **15000000 دينار عن شراء اثاث معدني.**

المطلوب : تسجيل قيود اليومية في سجلات المعهد التقني لشهر اب 2015.

رابعا: المعالجة القيدية للإيرادات .

تعد الإيرادات من الموارد المهمة للإدارة المالية للدولة لما لها من دور في تمويل النفقات العامة وتتمثل الإيرادات بالضرائب والرسوم والغرامات والمنح والقروض وأجور الخدمات المقدمة للغير، وتعتبر الإيرادات دائما دائنة وتبوب في حساب (العدد، المادة ، النوع) .

مثال(1).

استلمت الهيئة العامة للضرائب خلال شهر نيسان 2012 الضرائب التالية.

1- **الضرائب على رواتب منتسبي القطاع العام (600) مليون دينار.**
2- **الضرائب على منتسبي القطاع الخاص (150) مليون دينار.**

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الهيئة العامة للضرائب.

مثال(2).

1- **بتاريخ 2012/4/5 استلمت دائرة الضريبة مبلغ (500000) دينار من احد المكلفين كإيراد لحساب الضرائب على الدخول والثروات.**
2- **بتاريخ 2012/9/25 تم اكتشاف مبلغ الزيادة أثناء عملية التدقيق قدره (150000) دينار تم استلامه بصورة زائدة ضمن المبلغ.**
3- **بتاريخ 2012/12/10 سدد المبلغ إلى محاسب الوحدة فرق القيد عند مراجعته دائرة الضريبة.**

المطلوب: أثبات القيود المحاسبية اللازمة في سجلات دائرة الضريبة.

مثال(3).

استلم أمين الصندوق في المعهد التقني / البصرة السيد رائد احمد حسين مبلغ (4500000) دينار عن بدل أيجار مطعم ونادي الطلبة من المتعهد ابراهيم صالح احمد وحسب بنود العقد وبموجب وصل القبض (6161) في 2015/3/30.

المطلوب: إجراء القيد اللازم مع تنظيم وصل قبض بالمبلغ.

مثال (4).

استلم أمين الصندوق في المعهد التقني / البصرة السيد رائد احمد حسين مبلغ (10000000) دينار عن بيع أجهزة مستعملة من السيد احمد عمر محسن الذي رست عليه مزايدة البيع بموجب وصل قبض رقم (6162) في 2015/3/31.

المطلوب:

1- **إجراء القيد اللازم مع تنظيم وصل قبض بالمبلغ.**
2- **تنظيم مستند قيد بمبالغ الوصولات اعلاه.**

مثال(5).

بتاريخ 2015/3/31 قام أمين الصندوق السيد رائد احمد حسين بايداع المبالغ المستلمة ليومي 30،31/ 3/ 2015 بموجب وصلي القبض المرقمين (6161) و (6162) وبالمبلغين (4500000) و (10000000) دينار على التوالي في المصرف.

المطلوب: تنظيم مستند قيد الإيداع في المصرف.

مثال(6). أدناه التصرفات المالية التي قامت بها الهيئة العامة للضرائب في المنطقة الجنوبية.

1- **تسلم أمين الصندوق في 2015/2/2 مبلغ (7000000) دينار من شركة الصادق التجارية عن ضريبة دخل المترتبة بذمتها بموجب وصل قبض (401).**
2- **تسلم من السيد عبد الرحمن حمود مبلغ (750000) دينار عن ضريبة العقار المترتبة بذمته بموجب وصل قبض (402).**
3- **تسلم أمين الصندوق مبلغ (500000) دينار من التاجر عباس محمد أمين عن ضريبة الدخل المترتبة بذمته بموجب وصل القبض رقم (403).**

المطلوب: تسجيل القيود أعلاه في سجل اليومية العامة وترحيلها إلى سجل الاستاذ المختص.