

أساسيات المحاسبة الحكومية

الدكتور

أسعد محمد علي وهاب العواد

مدرس المحاسبة والتدقيق / كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة كربلاء

مراجعة

أ.د. ظلال محمد علي الججاوي

رئيس قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة كربلاء



دار الكتب

الطبعة الأولى

٢٠١٢م - ١٤٣٣هـ

جميع حقوق النشر محفوظة ومسجلة للناشر
ولا يحق لأي شخص أو مؤسسة أو جهة إعادة طبع
أو ترجمة أو نسخ الكتاب أو أي جزء منه إلا بترخيص
خطي من الناشر تحت طائلة الشرع والقانون

دار مكتبة البصائر
للطباعة والنشر والتوزيع والاعلام
بيروت - لبنان



هاتف: ٧٠٠٥١٠٨٧ - ٠١٢٧٧٣٩٠
Email: iraqsms@gmail.com



دارالكتب
DAR ALKOTOB

المراق، كورلاء المقدسة
شارع قبله الامام الحسين (ع) - الفرع للقبول بقرعة بن عبد المني
Mob: 07801128711

أساسيات المحاسبة الحكومية

الدكتور

أسعد محمد علي وهاب العواد

مدرس المحاسبة والتدقيق / كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة كربلاء

مراجعة

أ.د. طلال محمد علي الججاوي

رئيس قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة كربلاء

دار الكتب للنشر والتوزيع والاعلام
بيروت - لبنان



دارالكتب
DAR ALKOTOB

المراق - كربلاء المقدسة

وَجَعَلْنَا اللَّيْلَ وَالنَّهَارَ آيَاتٍ فَمَحَوْنَا آيَةَ اللَّيْلِ وَجَعَلْنَا آيَةَ النَّهَارِ مُبْصِرَةً

لِتَبْتَغُوا فَضْلًا مِنْ رَبِّكُمْ وَلِتَعْلَمُوا عَدَدَ السِّنِينَ وَالْحِسَابَ وَكُلَّ

شَيْءٍ فَصَّلْنَاهُ تَفْصِيلًا [الإسراء: 12] (صدق الله العظيم)

الإهداء

إلى رفيقة عمري وزوجتي الحبيبة وفاءً وخلصاً.....

أسعد

رقم الصفحة	الموضوع	ت
ا	الآية	1
ب	الاهداء	2
ج- ي	المحتويات	3
2-1	المقدمة	4
25-3	الفصل الاول: المفاهيم الأساسية في المحاسبة الحكومية:	5
4-3	مفهوم النشاط الحكومي	
4	اهمية المحاسبة الحكومية	
9-5	وظائف واهداف المحاسبة الحكومية	
10	متطلبات تصميم النظام المحاسبي الحكومي	
12-11	خصائص الوحدات الحكومية	
14-13	خصائص المحاسبة الحكومية	
16-14	التشريع والمحاسبة الحكومية	
19-17	الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية	
25-19	النظريات التي تحدد القدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية	
27-26	اسئلة الفصل الثاني	
28	الفصل الثاني: الموازنة العامة للدولة	6
31-29	مفهوم الموازنة العامة للدولة	
32-31	خصائص واهداف الموازنة العامة للدولة	
34-33	انواع الموازنة العامة للدولة	
35-34	قانون الادارة المالي والدين العام	
36-35	النفقات والايرادات	
37	الحساب الختامي والموازنة العامة للدولة	

39-38	الموازنة العامة والموازنة التخطيطية	
41-40	قواعد اعداد الموازنة العامة للدولة	
48-41	تبويب الموازنة العامة للدولة	
49-48	اساليب تقدير الإيرادات	
54-49	اساليب تقدير النفقات	
57-54	اعداد الموازنة والمراحل التي تمر بها	
62-58	التخصيص والتمويل	
64-63	اسئلة الفصل الثاني	
65	الفصل الثالث: الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي والرقابة الداخلية	7
68-60	مفهوم الخزينة العامة وتشكيلاتها	
69	المركزية في النظام المحاسبي الحكومي واسس الارتباط بين الخزائن الرئيسية والفرعية	
70	مزايا النظام المحاسبي الحكومي	
72-71	النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي	
74-72	نظام الرقابة الداخلية	
82-75	المستندات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي المركزي واللامركزي	
84-83	اجراءات الرقابة الداخلية على المستندات	
86-84	الرقابة الداخلية على المصروفات	
95-86	المجموعة الدفترية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي	
103-96	نماذج السجلات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي	
104-103	اسئلة الفصل الثالث	
	الفصل الرابع: المحاسبة عن المصروفات، الإيرادات، السلف والامانات باستخدام دليل احصاءات مالية الحكومة GFS	8
107-105	المحاسبة عن المصروفات	
109-108	المحاسبة عن الإيرادات	

153-110	المحاسبة عن السلف	
156-154	المحاسبة عن الامانات	
158-156	المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون	
159	احصاءات مالية الحكومة GFS	
164-159	تعريف واهداف دليل احصاءات مالية الحكومة GFS	
165	مقومات نظام احصاءات مالية الحكومة GFS	
166	مشاكل تطبيق النظام في العراق	
172-167	اسئلة الفصل الرابع	
173	الفصل الخامس: المحاسبة عن اعمال المناقصات الحكومية	9
182-174	التنفيذ المباشر	
184-83	التنفيذ امانة	
191-185	المناقصات العامة	
213-1292	امثلة محلولة	
219-214	اسئلة الفصل الخامس	
220	الفصل السادس: اعداد الحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات ديوان الرقابة المالية	10
228-221	الحسابات الختامية	
230-229	اهمية الحسابات الختامية كأداة للرقابة	
232-231	اهمية الحسابات الختامية للتخطيط وصنع القرار	
235-233	الايخطاء والغش والاختلاس ومعالجاتها المحاسبية	
245-236	امثلة محلولة لإعداد الحسابات الختامية	
246-244	اسئلة الفصل السادس	
250-247	المصادر	11
323-251	الملاحق	

295-252	الملحق الاول: قانون الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية 2010	
323-297	الملحق الثاني: تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008	12

المقدمة

الحمد لله حمداً كثيراً الذي كرّمنا بالعقل على جميع العجاوات، والحمد لله العزيز الوهاب الذي انزل على عبده خير كتاب، قال فيه: {وَلِتَعْلَمُوا عَدَدَ السِّنِينَ وَالْحِسَابِ} والصلاة والسلام على أشرف خلق الله محمد وعلى اله وصحبه ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين وبعد:

تعود فكرة مجابهة ندرة الموارد وكيفية توزيعها بشكل يؤمن التوازن بين ما متاح منها وتلبية حاجات أفراد المجتمع في الدولة عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية إلى عصر سيدنا يوسف (ع) عندما كلفه الله سبحانه وتعالى لتفسير رؤيا الملك الفرعوني (أمنحوتب) عن السنوات السبع العجاف والبقرات السبع السمان والسنبلات السبع الخضر واليابسات، إلا أننا لا نستطيع القول بوجود نظام محاسبي حكومي آنذاك كما هو معروف الآن في ظل مفهوم الدولة الحديثة التي تعقدت عملياتها المالية ليس في داخل الدولة فحسب بل تعدت حدود دول الجوار إلى عبر البحار والقارات عن طريق الاستيراد والتصدير للسلع والخدمات والثروات الطبيعية أو التبادل التجاري عن طريق التحويلات النقدية أو بالاقتراض وما يترتب عليها من فوائد، مما يتطلب من النظام المحاسبي الحكومي تلبية كل هذه المتغيرات للوصول إلى الحساب الختامي للدولة. كما يتناول هذا المؤلف النظام المالي في الوحدات الحكومية وفقاً لركيزتين أساسيتين هما:

الأول: توفير إطار نظري للنظام المحاسبي المالي في الوحدات الحكومية.

الثاني: ربط الإطار النظري بالممارسة العملية مع دراسة تحليلية انتقادية لأهم القوانين والتعليمات العراقية التي تحكم الممارسات المحاسبية في الوحدات الحكومية، ولتحقيق ذلك قسم الكتاب إلى ستة فصول تناولت الموضوعات الآتية:

1. المفاهيم الأساسية في المحاسبة الحكومية.
2. الموازنة العامة للدولة.
3. الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي والرقابة الداخلية.

4. المحاسبة عن المصروفات، الإيرادات، السلف والأمانات باستخدام دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS.

5. المحاسبة عن المناقصات الحكومية.

6. الحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات ديوان الرقابة المالية.

والمؤلف إذ يقدم بين يدي القارئ الكريم هذا الجهد المتواضع لا بد أن أتقدم بشكري وتقديري إلى زملائي في قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء على كل ما قدموه من ملاحظات علمية أو لغوية أو طباعية وخص بالذكر منهم الدكتور حيدر المسعودي، الأستاذ عبد الرسول السلطان والأستاذ علي مهدي العبودي (ديوان الرقابة المالية).

ومن الله نستمد العون والتوفيق....

المؤلف

د. اسعد محمد علي العواد

2011

E-mail: asaadcpairaq@ gmail.com

أهداف الفصل

يهدف هذا الفصل الى توضيح الآتي:

- مفهوم النظام المحاسبي الحكومي.
- متطلبات تصميم النظام المحاسبي الحكومي.
- خصائص الوحدات الحكومية.
- أثر التشريع على النظام المحاسبي الحكومي.
- الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.
- النظريات التي تحدد القدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية.

الفصل الأول

المفاهيم الأساسية في المحاسبة الحكومية

The basic concepts in Government Accounting

يعد النظام المالي في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية ينظم عمل النشاطات المحاسبية والمالية للدولة، إذ تعتمد المحاسبة الحكومية على القواعد القانونية والتعليمات التي تقرها السلطتين التشريعية والتنفيذية في كل دولة. وجدير بالذكر إن المحاسبة الحكومية في العراق كانت تعتمد على قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) الصادر عام 1940 والمعدل بالقانون رقم 13 لسنة 1942 الذي جاء بأربع وخمسين مادة قانونية تضمنتها فصول ستة هي: (الموازنة، الدورة الحسابية، الواردات، المصروفات، المراقبة والتدقيق، أحكام عامة) وألغي هذا القانون بعد نيسان 2003 فحل محله قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 والذي أدى إلى إرباك كبير في الوحدات الحكومية للدولة العراقية، إذ جاء بترجمة حرفية على ما يبدو من تشريع أمريكي، ما نتج عنه صعوبة تطبيقه في الوحدات الحكومية كونه لا ينظم العمل المحاسبي الحكومي كما نظمه قانون رقم (28) هذا من جهة، ومن جهة أخرى كثرة التناقضات في المصطلحات التي جاءت نتيجة الترجمة الخاطئة ولكن الجديد الذي جاء به هذا القانون هو النصوص الخاصة بالدين العام والصلاحيات المالية بين الحكومة الاتحادية والأقاليم والمحافظات غير المرتبطة بإقليم. وسنتناول في هذا الفصل المفاهيم الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي وكما يلي:

أولاً: مفهوم النشاط الحكوم *The concept of government activity*

لا تتبنى الحكومة في العصر الحديث أداء خدمات معينة دون أخرى بطريقة عشوائية، وإنما يحدث اختيار للخدمات التي تؤديها الدولة من مفهوم لهذه الخدمات يرشد دور الدولة في خدمة الجمهور، ويقضي هذا المفهوم بأن الخدمات التي تؤديها الدولة هي الخدمات الضرورية التي يلزم حصول الجمهور عليها دون النظر إلى المقدرة على دفع ثمنها، نظراً لآثارها الاجتماعية فضلاً عن فائدتها للجمهور مثل التعليم والصحة والدفاع والأمن والعدل.. الخ، وكذلك

الخدمات الجماعية التي لا يمكن إن يستهلكها الفرد لوحده وإنما تقدم للمجتمع ككل مثل الطرق والجسور والخدمات البلدية الأخرى والأمن والدفاع... الخ.

ثانياً: تعريف المحاسبة الحكومية وأهميتها:

The definition of government accounting and its importance

تعد المحاسبة الحكومية فرعاً من فروع المحاسبة تطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، إذ تطبق فيها بعض مبادئ المحاسبة المالية مثل (الكلفة التاريخية، والإفصاح). وتعرف المحاسبة الحكومية بأنها: نظام يختص بقياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية لإدارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف إلى تحقيق ربح وفقاً لتبويات الموازنة العامة للدولة، خلال مدة محددة وهي سنة مالية.

أو هي مجموعة من القواعد الموحدة التي تضعها سلطة مخولة قانوناً لتسجيل التصرفات المالية التي تقوم بها إدارات الدولة المختلفة لتنفيذ الخدمات العامة أو المشاريع والأعمال الحكومية الأخرى وتحليل هذه التصرفات بشكل يوضح نتائجها فضلاً عن المركز المالي للدولة في نهاية مدة محددة.

وقد عرفت بأنها "تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة بالقطاع العام".

وعليه فإن أهم ما يميز المحاسبة الحكومية عن باقي فروع المحاسبة الآتي:

1. إن النظام المحاسبي الحكومي يجب إن يتفق مع الهيكل الإداري والمتطلبات ألقانونية للدولة.
2. عدم وجود مفهوم للربح في النظام المحاسبي الحكومي.
3. وحدة المصطلحات الفنية المستخدمة في تسجيل العمليات.
4. تقييد الحرية بفتح حسابات معينة دون أخرى.
5. استخدام نماذج موحدة من السجلات والمستندات للوحدات الحكومية جميعها.
6. ضرورة وجود الصلاحيات المالية لعمل النظام المحاسبي الحكومي.

The functions of government accounting

ثالثاً: وظائف المحاسبة الحكومية

للمحاسبة الحكومية وظيفتين أساسيتين هما:

1. **وظيفة القياس المحاسبي:** تركز نظم المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية (المشروعات التجارية) على قياس نتيجة النشاط ومدى قوة أو ضعف المركز المالي فيها، أما القياس المحاسبي الحكومي فإنه يقتصر في الوقت الحاضر وفي معظم الدول على المحاسبة على الأموال وليس المحاسبة على العمليات، وهناك فرق كبير بينهما لأن المساءلة المحاسبية عن الأموال هي وظيفة رقابية وليست محاسبية كما هو الحال في وظيفة المحاسبة الحكومية التي تعنى بكيفية إنفاق الأموال العامة وتحصيل الإيرادات، ومدى توافق هذا الإنفاق مع ما مخطط له في الموازنة العامة للدولة، وإنها قد أنفقت على وفق ما تنص عليه التشريعات (القوانين والأنظمة والتعليمات) المالية الأخرى ذات العلاقة. بينما تتطلب المحاسبة على العمليات: قياس العمليات بهدف المقابلة بين المجهودات أو التضحيات التي تكبدتها الوحدة الاقتصادية متمثلة بالمصروفات أو التكاليف وبين الانجازات أو المنافع التي تحصل عليها الوحدة (الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح يتمثل ذلك بالإيرادات). أما في الوحدات الحكومية فتتمثل المحاسبة عن الأموال في زيادة الكفاءة أو زيادة الفاعلية.

2. **وظيفة الاتصال المحاسبي:** تتحدد وظيفة الاتصال المحاسبي في المحاسبة الحكومية بصورة عامة بمستخدمي المعلومات المحاسبية وطبيعة المعلومات التي يحتاجونها. وتعد التقارير المالية وسيلة الاتصال المحاسبي المهمة، فمن البديهي إن يختلف شكل ومضمون التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية غير الحكومية عن تلك التي تصدرها الوحدات الحكومية يرجع هذا الاختلاف بصفة رئيسة إلى اختلاف طبيعة كل قطاع وطرق تمويله من ناحية واختلاف أهداف ودوافع مستخدمي المعلومات من ناحية أخرى. إن معرفة طبيعة المعلومات التي يجب إن تتضمنها التقارير المالية تتطلب معرفة مستخدمي هذه التقارير وطبيعة احتياجاتهم لتلك المعلومات. إذ إن المعلومات محاسبية تستخدم لأغراض:

أ. **الشفافية والمساءلة *Transparency and accountability*:** ويقصد بها الالتزام بتقديم تقارير وتبريرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية وأية جهة أخرى كالأجهزة الرقابية أو التنفيذية أو القضائية التي لها الحق أو المبرر في طلب ذلك، وسند المسائلة هو إن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة أموال عامة تعود للشعب ولذلك فمن حقه إن يعرف مقدار تلك الموارد وكيفية إنفاقها، والمساءلة في ظل الأنظمة المحاسبية الحكومية التقليدية تقتصر على المسائلة المالية عن

مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية المختلفة ومدى انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية، أما في الوقت الحاضر فإن المسائلة الإدارية أخذت تبرز بصورة أكثر، إذ يقوم الجمهور والأجهزة الرقابية والإعلام بمسائلة الوحدات الحكومية عن الخدمات المقدمة وهل الأموال المخصصة استخدمت بكفاءة ودون إسراف؟ ومدى كفاءة الإدارات الحكومية في تحقيق الأهداف المعلن عنها. وقد ورد في اتفاقية المكسيك عام 2007 مجموعة من المبادئ التي يجب إن تلتزم بها الحكومات لتحقيق الشفافية والمساءلة وهي:¹

(1). إعلان توزيع المسؤوليات بين وزارة المالية والبنك المركزي أو أي هيئة مستقلة لإدارة الدين العام.

(2). إعلان أهداف الدين العام التكاليف والمخاطر وتحديدها بوضوح.

(3). ترتيبات المقاصة والتسوية المتعلقة بتداول الأوراق المالية الحكومية.

(4). توفير المعلومات للجمهور عن سياسات إدارة الدين ونشاطات الموازنة السابقة والحالية والمتوقعة بما في ذلك أسباب تمويلها والمركز المالي للحكومة.

(5). يجب إن تنشر الحكومة بانتظام معلومات عن رصيد وتكوين ديونها وموجوداتها المالية بما في ذلك العملة المستخدمة فيها وآجال استحقاقها وهيكل أسعار الفائدة المرتبطة بها.

(6). تولي جهة محايدة تدقيق حسابات أنشطة إدارة الدين العام.

ب. المتابعة Continuation: ويقصد بها التأكد من تنفيذ أنشطة وبرامج الموازنة العامة للدولة مثل متابعة تحصيل إيرادات الدولة أو متابعة تنفيذ المشاريع الحكومية.

ج. الرقابة Control: وتشمل الرقابة الداخلية والخارجية وتقتصر على الرقابة المالية التقليدية للتأكد من سلامة التصرفات المالية للإدارات الحكومية والتزامها بالتشريعات المالية ونزاهة موظفي الدولة في تحصيل الموارد المقدره بالموازنة ومتابعة تحصيلها فعلاً، والتأكد من إن الصرف قد جرى ضمن حدود الإعتمادات المخصصة في

¹ مؤتمر الانكوساي التاسع – اتفاقية مكسيكو 2007

الموازنة ولم يتم التجاوز عليها، والتأكد من سلامة الإجراءات القانونية والتعليمات قد تم تطبيقها بشكل صحيح.

د. التخطيط *Planning*: تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية على إعداد الموازنة العامة للدولة و الخطط والبرامج للسنوات اللاحقة.

وبصفة عامة هنالك أطراف عدة تستفيد من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي لاتخاذ مختلف القرارات بناءً على المعلومات التي يوفرها هذا النظام وهي:

1. الجهات المسؤولة عن حسابات الدخل القومي: تعد الحسابات الحكومية الخطوة الأولى في عملية جمع وتصنيف حسابات الدخل القومي للجهات المركزية الحكومية.

2. أجهزة الرقابة الداخلية: التي تستعملها لأغراض الرقابة.

3. وسائل الإعلام: لأعلام المواطنين عن الأنشطة الحكومية وإنجازات الحكومة.

4. المقرضون والمستثمرون في سندات الخزينة العامة.

5. المتبرعون: لغرض متابعة (تنفيذ المشاريع الممولة من أموالهم المتبرع بها للحكومة) والتأكد من (إنفاقها للأغراض المتبرع من أجلها).

6. أجهزة الرقابة الخارجية: والمتمثلة بالجهات المختصة في وزارة المالية، وديوان الرقابة المالية، وهيئة النزاهة، ومجالس المحافظات.

7. المنظمات الدولية: لأغراض المتابعة والدراسات والمقارنات حول الوضع المالي والمركز المالي للدولة، كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

رابعاً: أهداف المحاسبة الحكومية *The objectives of government accounting*

1. تطوير وظيفة القياس المحاسبي بما يتيح الرقابة على الأموال و العمليات معاً.

2. إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية يجب تطويرها لتشمل تقييم الأداء مالياً وعينياً فضلاً عن الرقابة التقليدية.

2. إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية يجب تطويرها لتشمل المسائلة عن الأداء، والتأكد من إن الموارد المخصصة استخدمت بكفاءة ودون إسراف، فضلاً عن المسائلة التقليدية (المساءلة الإدارية).

3. إن تكون النظم المحاسبة قادرة على تلبية الحاجة إلى المعلومات المالية الأساسية اللازمة لتطوير التخطيط وإعداد البرامج والأنشطة الحكومية.

4. تطوير المحاسبة الحكومية لتتمكن من تقديم المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات ورسم السياسة المالية للدولة.

5. يجب إن يوفر نظام المحاسبة الحكومية المعلومات المعدة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف بازدياد التوجه نحو توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية.

6. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي، إذ تؤثر السياسات المالية الحكومية على النشاط الاقتصادي بصفة عامة سواء على الأفراد أم الشركات أم المؤسسات المختلفة، لذلك فهناك حاجة من الحكومة للإفصاح عن عملياتها وأنشطتها المالية للجمهور من (أفراد ومؤسسات) تستفيد من هذه المعلومات لتساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بشؤونهم المالية الخاصة وبما يخدم اقتصاد الدولة.

اما دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة عام 1970 لخص الأغراض التي يمكن إن يحققها نظام متكامل للحسابات الحكومية بالآتي: (علي الدين، 1976:

(44

1. وضع النظم المحاسبية بما يتفق مع الاحتياجات القانونية والتعليمات في الدولة.
2. يجب أن تكون هناك صلة كبيرة بين الأنظمة المحاسبية وتقسيمات موازنة الدولة.
3. الاحتفاظ بالحسابات الحكومية بطريقة تفصح بوضوح عن الأهداف والأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال، والسلطات التنفيذية المسؤولة عن استلام الأموال وإنفاقها في تنفيذ البرنامج.

4. إن تصمم النظم المحاسبية الحكومية بحيث تسهل عملية تدقيقها من قبل سلطات الرقابة الخارجية، فضلاً عن تيسير تقديم البيانات لأداء الرقابة الفعالة.
5. تطوير النظم المحاسبية الحكومية بطريقة تسمح بالرقابة الإدارية الفعالة للأموال والعمليات، وإدارة الإنتاج، والتدقيق الداخلي.
6. تطوير الحسابات الحكومية لتكون أكثر إفصاحاً عن النتائج الاقتصادية والمالية للبرامج من ضمنها قياس الإيرادات وتحديد التكاليف وتقرير نتائج التشغيل (موقف الفائض أو العجز) في الحكومة وبرامجها.
7. إن تكون النظم المحاسبية الحكومية قادرة على تلبية الحاجة إلى المعلومات الأساسية اللازمة لتطوير التخطيط وإعداد البرامج وتقييم الأداء.
8. الاحتفاظ بالحسابات الحكومية بطريقة تمكن من تقديم البيانات المالية اللازمة للتحليل الاقتصادي وإعادة تبويب المعاملات الحكومية والمساعدة في تطوير الحسابات القومية.

خامساً: متطلبات تصميم النظام المحاسبي الحكومى *The Governmental Accounting system design*

يقتضي عند تصميم النظام المحاسبي الحكومى مراعاة الاعتبارات الآتية:-

1. إن يكون النظام المحاسبي الحكومى منسجماً مع التبويب المستخدم في الموازنة العامة للدولة، بسبب العلاقة الوثيقة بين عناصر الموازنة والنظام المحاسبي الحكومى، إذ يعد تبويب الموازنة معياراً تقاس بموجبه نتائج التنفيذ الفعلي.
2. إن يكون النظام المحاسبي أداة مساعدة في التنفيذ السليم للبرامج والمشروعات الحكومية، وقادر على توفير النتائج المالية والاقتصادية التي تسمح بالقياس والتحليل المستمر للبرامج والحكم على مدى كفاءتها والتحقق من كفاية الاحتفاظ بالموجودات العامة التي تودع في ذمة المسؤولين التنفيذيين في المستويات الإدارية المختلفة.
3. مراعاة أحكام نظام الرقابة الداخلية في تصميم النظام، وإن تكون إجراءات التدقيق الداخلي فعالة بحيث تتناسب وطبيعة وظروف العمل في الوزارات والإدارات الحكومية، بحيث تحدد وسائل مراقبة مسؤوليات الموظفين الإداريين، وتوضح مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات في جميع مراحل تنفيذ الموازنة.

4. أن يكون النظام قادراً على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التحليل الاقتصادي وتخطيط السياسات المالية وتنفيذها على المستوى القومي وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية.

5. أن يستخدم النظام المحاسبي مجموعة من المستندات والسجلات المالية والإحصائية موحدة في جميع الوحدات الحكومية بما يسهم بإنتاج معلومات متناسقة ومنظمة تسهل مهام الرقابة الخارجية.

6. أن يكون النظام قادراً على توفير نظام فرعي خاص بحسابات التكاليف التي توضح كلفة الوحدة الواحدة من الخدمة التي تقدمها الوحدة الاقتصادية، لمساعدة الإدارات على الحكم فيما إذا كانت هذه الخدمة تنفذ بأقل كلفة ممكنة، وما هي درجة الكفاءة التي تنفذ بها.

The Properties of governmental units

سادساً: خصائص الوحدات الحكومية

توصف المحاسبة بأنها لغة الأعمال *The language of Business* بسبب كونها إحدى وسائل الاتصال في الوحدات التي تهدف إلى تحقيق ربح مثل الشركات الصناعية والتجارية. ولكن هذا الوصف لا يقتصر على وحدات الأعمال، إذ ينطبق أيضاً على الوحدات غير الهادفة إلى الربح أو التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال *Nonbusiness Segment* والتي تتمثل بالوحدات الحكومية التي تقدم الخدمات العامة لأفراد المجتمع ككل. وبغض النظر عن انتماء هذه التنظيمات إلى قطاع الأعمال من عدمه فهي جميعها تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لإنجاز غرض معين. ولهذا فإن الوحدات الحكومية تتميز بالخصائص الآتية:

1. لا تهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق أرباح: إذ تخصص الموارد عادة لمشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلعة أو خدمة ضرورية للمجتمع ويلزم حصول الأفراد عليها دون النظر إلى المقدرة على الدفع، وبناءً على ذلك لا تحقق مشروعات الخدمات العامة إيرادات ومن ثم لا تجري مقابلة بين المصروفات والإيرادات بغرض معرفة نتيجة النشاط. ولا يقتصر النشاط الحكومي على تأدية الخدمات العامة فقط، بل قد يمتد ليشمل جزءاً من النشاط الاقتصادي وذلك عن طريق القطاع العام الذي تملكه وتشرف عليه أو تديره الإدارة الحكومية، غير إن الأنشطة الاقتصادية ينبغي أن تهدف إلى الربح، ومن ثم يجب التمييز

بين النشاط الحكومي الذي يهدف إلى تأدية خدمة عامة والنشاط الحكومي الذي يهدف إلى الربح، إذ إن هذه التفرقة ضرورية لما يترتب عليها من وجوب اختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة في كليهما.

2. **غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الخدمي الحكومي:** إن المنافسة في قطاع الأعمال تهدف إلى بذل أقصى جهد من أجل كسب الزبون المنتظر وذلك بتقديم أفضل خدمة، فضلاً عن البحث عن وسائل لتخفيض الكلف كأحد عناصر المنافسة، وحتى لا تتوقف عن مزاوله نشاطها عندما لا يغطي سعر المنافسة الكلف غير المرشدة، ولا تتوافر المزايا التي تحققها المنافسة في مجال الأنشطة الحكومية إذ يندر تنافس هذه الأنشطة مع بعضها البعض بل قد يصعب خلق هذه المنافسة، إذ تقدم الوحدات الحكومية خدمة ضرورية لأفراد المجتمع فهي ليست محل تبادل في الأسواق نظراً لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا علاقة له بالكلفة كما قد تحظر الحكومة على الأفراد أو القطاع الخاص القيام بتقديم بعض الخدمات الحكومية، لذلك لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم الخدمات العامة بل سوق احتكار.

3. **لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية:** تقدم الوحدات الحكومية خدماتها للجمهور مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالكلفة، من جهة أخرى لا توجد إيرادات مقابل تقديم الخدمات في هذه الوحدات، إذ تحصل الوحدات الحكومية على التمويل اللازم لتغطية نفقاتها من الإيرادات العامة للدولة والتي تحصل عليها لما لها من سيادة على الأفراد والمنشآت والممتلكات. ولعل أهم مصادر الإيرادات السيادية في معظم الدول هي الضرائب إذ تمثل الضرائب مساهمة الأفراد في تمويل الخدمات المقدمة لهم من الوحدات الحكومية.

وجدير بالذكر إن خاصية عدم وجود علاقة مباشرة بين مصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية ينشأ عنها عدم الحاجة للمقابلة مثل حساب أرباح وخسائر.

4. **تخضع الوحدات الحكومية لقيود قانونية:** تمول أنشطة الوحدات الحكومية عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها وبإشراف الإدارة المالية للجهاز الحكومي. وتراقب السلطة التشريعية سلامة تخصيص الموارد لأنشطة الجهاز الحكومي،

ومن ثم يخضع استخدام الوحدات الحكومية لهذه الموارد إلى مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم إنفاق الوحدة الحكومية لتخصيصاتها (الاعتمادات المقررة في الموازنة) كما تنظم الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات هذه التخصيصات والإجراءات المتبعة لتحقيق ذلك. ومن أهم القيود القانونية التي تحكم الوحدات الحكومية هي (قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2004) وقانون الموازنة السنوي والتعليمات الملحقة به والتعليمات الحسابية الصادرة من وزارة المالية وتعليمات وزارة التخطيط، كتعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 أو شروط المقاوله للإعمال المدنية ويقسمها الأول والثاني.

سابعاً: خصائص المحاسبة الحكوميه *The Properties of the Government Accounting*

يتميز النظام المحاسبي الحكومي المطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة بخصائص عدة أهمها:

1. إن النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يطبق في وحدات الجهاز الحكومي جميعها، ويتضمن هذا التوحيد تصميم السجلات والدفاتر، الدليل المحاسبي، والأساليب الفنية المستخدمة في التبويب والتصنيف والتسجيل والتحليل والعرض والقوانين والتعليمات النافذة.
2. لا يهدف النظام المحاسبي الحكومي في وحدات الجهاز الإداري للدولة إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من موجودات ومطلوبات، لذا فليس هناك حساب لرأس المال أو الاندثار أو الاحتياطي والمخصصات، كما إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات بمفهومه المحاسبي غير وارد إطلاقاً.
3. لا توجد علاقة بين التحصيل والسادد فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل نظراً لاستقلال الفترات المالية وارتباط كل حدث بموازنة مستقلة، إذ يتم إدراج القرض في فترة الحصول عليه كإيرادات ويتم إدراج التسديدات في الفترات التي تدفع فيما كمصروفات.
4. يطبق الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات، وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

5. نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ولمعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك تستخدم دفاتر وسجلات إحصائية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية.

6. لا تظهر قيم الموجودات الرأسمالية في الدفاتر بسبب عدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، ويقتضي ذلك الاعتماد على نظام العهدة (الذمة) باعتباره نظاماً للرقابة الإدارية، إذ يظل الموجود في عهدة مسؤول معين حتى يصبح غير صالح للاستعمال أو ينتفي الغرض من استعماله أو يتقرر توجيهه للاستعمال آخر أو نقله إلى ذمة شخص آخر.

7. يرتبط النظام المحاسبي الحكومي ارتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة للدولة إذ يبني النظام على وفق ما جاء بالموازنة العامة من اعتمادات ومسميات ونماذج وتبويب.

8. يختلف النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً اختلافاً كبيراً عن النظام المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية نظراً لتباين خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يخضع النظام المحاسبي الحكومي ككل لاعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة.

9. تتعدد أوجه الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي الحكومي ويتمثل ذلك في المطابقات الدورية والختامية التي تجرى بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التفصيلية، وكذلك الموازين والكشوفات الدورية ومطابقتها مع الحسابات في السجلات المختلفة.

10. تعالج القروض أو الالتزامات طويلة الأجل على إنها إيرادات أو موارد رأسمالية عند استلامها وتعالج عند سدادها على إنها مصروفات أو استخدامات رأسمالية.

ثامناً: التشريع والمحاسبة الحكومية *The legislation governmental accounting*

يخضع النظام المحاسبي الحكومي للتشريعات الصادرة عن السلطة التشريعية والتعليمات الصادرة من السلطة التنفيذية، ويقصد بالتشريع مجموعة القوانين والتعليمات التي تنظم تطبيق

وتنفيذ مبادئ وقواعد وإجراءات المحاسبة الحكومية وأنواع السجلات والمستندات المستخدمة وتجانس الحسابات وتوحيد المصطلحات وتحديد الصلاحيات المالية في هذا الفرع من فروع المحاسبة. ويحكم النظام المحاسبي الحكومي في العراق القوانين والتعليمات الآتية:

1. قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004
2. قانون الموازنة الاتحادية السنوي.
3. التعليمات الحسابية والمنشورات الصادرة من وزارة المالية.
4. جميع التعليمات المالية الصادرة من مجلس الوزراء ووزارة التخطيط.
5. تعليمات تنفيذ الموازنة الملحقة بقانون الموازنة السنوي والصادرة من وزارة المالية.
6. تعليمات رقم (1) لسنة 2008 الخاصة بتنفيذ العقود الحكومية وتعليمات الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية الصادرة من وزارة التخطيط .
7. قانون السفر والإيفاد رقم 38 لسنة 1980 وتعديلاته.
8. قانون رواتب موظفي الدولة رقم 22 لسنة 2008 وقوانين الخدمة الخاصة.
9. أية تعليمات أخرى تصدرها السلطة التنفيذية للرقابة على التصرفات المالية (إنفاقا أو إيرادا).

ويمكن تحديد آثار التشريع في النظام المحاسبي الحكومي بالآتي⁽²⁾:

1. **توحيد المصطلحات:** من المعروف إن الدولة مؤسسة واحدة، إذ اقتضت ظروف التخصص الفني والإداري توزيع أعمالها على الإدارات الحكومية المختلفة، التي يختص كل منها بعمل معين. إن ضمان الدقة في العمل المالي والمحاسبي يقتضي إن تكون المصطلحات المالية والمحاسبية كافة ذات معنى واحد وتستخدم بشكل موحد من جميع

²(): للمزيد من التفصيل راجع بهذا الصدد حنا رزوقي الصائغ " المحاسبة الحكومية - الأسس العامة للنظام المحاسبي الحكومي مع تحديد أنواع الحسابات الحكومية في العراق " بغداد 1976.

الوحدات لتسهيل عملية الرقابة من جهة ومن جهة أخرى سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة.

2. **تجانس الحسابات:** ليس للمحاسب الحكومي حرية في استخدام حساب دون آخر كالحرية التي يتمتع بها المحاسب في الشركات الخاصة، إذ يتقيد المحاسب الحكومي بأنواع الحسابات التي تفتح وإن يتبع القواعد والإجراءات المركزية في فتح الحسابات وأنواعها ومفهوم كل حساب لضمان استخراج خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية للدولة ككل.

3. **تحديد نماذج السجلات المالية:** تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية وطرق العمل في تنظيمها عنصراً مهماً من عناصر نجاح العمل المحاسبي في إدارات الدولة، إذ يساعد من الناحية الإدارية في تحديد عدد موظفي الحسابات المطلوب لإدارات الدولة. ويساعد من الناحية التدقيقية في الرقابة الداخلية والخارجية ووضع البرامج التدقيقية الملائمة والإفادة من وقوع بعض الإدارات في أخطاء ومنع وقوعها في إدارات أخرى. ومن الناحية التنظيمية تساعد هذه السجلات السلطات المالية في تحديد موقفها من طلب البيانات التي تحتاجها لدراسة وتحليل الوضع المالي للدولة والطرق الواجب إتباعها للحصول على هذه البيانات.

4. **توحيد نماذج المستندات:** إن توحيد نماذج المستندات في الوحدات الحكومية سواء أكانت مستندات قبض أم صرف أم كشوفات له أهمية كبيرة في سلامة العمل المالي والمحاسبي في الدولة، إذ يساعد إلى حد كبير في تقليص حالات التزوير وسوء التصرف كما يساعد في إنجاح عملية التدقيق السابق واللاحق للصرف عن طريق إحكام الرقابة على هذه المستندات من حيث الأرقام المتسلسلة والمخولين بالتوقيع عليها والبيانات التي تتضمنها.

5. **الصلاحيات المالية:** تعد الصلاحيات المالية الركيزة الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي فهي من أهم وأخطر المواضيع التي ينبغي أن يولي الموظف المالي والإداري اهتماماً بالغاً بها، إذ إن الخطأ المحاسبي يمكن تعديله بقيود تسوية، أما تجاوز الصلاحيات ينشأ عنها الكثير من المخاطر وربما تنتهي إلى تجريم الموظف وإحالته إلى المحاكم المختصة إذا ثبت أن سوء نيته أدت إلى الإضرار بالمال العام. وتستمد

الصلاحيات المالية عادة من التشريعات التي تنظم العمل المحاسبي والتي تمنح في البدء للإدارات العليا في الدولة والتي بدورها يتم تحويل بعض هذه الصلاحيات التي أجاز القانون منحها إلى المستويات الإدارية الأدنى.

تاسعاً: الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

government accounting and financial accounting

كما سبق إن ذكرنا فإن طبيعة الأنشطة الحكومية لا تهدف إلى الربح فيما تهدف المحاسبة المالية أساساً لتحقيق الربح ويترتب على ذلك اختلاف طرق تمويل تلك الأنشطة فضلاً عن اختلاف الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف كل منها، وكل ذلك أدى إلى اختلاف المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة في الوحدات الحكومية عن المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح. وفي ضوء ذلك سنعرض المبادئ والأسس التي تتفق وتختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية في محورين:

الأول: النقاط التي تتفق فيها المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

1. إن كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي يطبق نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات.
2. كلا النظامين يستخدم وحدة النقد كوحدة قياس محاسبي.
3. إن مبدأ الكلفة التاريخية يطبق في كلا النظامين مفترضين إن القوة الشرائية للنقود لا تتغير فالأرقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرت على أساسه بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث في مستويات الأسعار.
4. تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية في مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لإثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر.
5. تعتمد المحاسبة المالية على دليل الحسابات لغرض التبويب السليم لحساباتها وكذلك تعتمد على دليل محاسبي موحد يطلق عليه (هيكل حسابات الدولة المتوافق مع دليل الحسابات الدولي GFS) الذي بدأ العمل به فعلياً في الوحدات الحكومية العراقية في الربع الأخير من عام 2010.

الثاني: النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية:

1. الأسس المحاسبية (أساس الاستحقاق، أساس الاستحقاق المعدل، الأساس النقدي، الأساس النقدي المعدل)، حيث تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي استنادا إلى نظرية الأموال المخصصة، إلا أن هناك حالات تستدعي الخروج عن هذا الأساس هي:

أ. معاملات الرواتب المعادة *salaries returned*

ب. معاملات الأماناد *honesties*

ج. إيرادات النفط *Oil revenues*

د. أرباح الشركات العامة والجزء الخاص بالخزينة العام *Public companies profits and part on public*

2. إعداد الموازنات: إن إعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت التي تهدف إلى الربح تكون بتقدير الموارد المتوقعة ثم القيام بتوزيع هذه الموارد على الاستخدامات المختلفة أما عند إعداد الموازنة العامة فإن الوضع مختلف، إذ يبدأ بتقدير الاستخدامات المطلوبة لوحدات الإنفاق العام ومن ثم تقدير وتدبير الموارد اللازمة لمقابلتها.

3. مبدأ الاستمرارية مقابل سنوية المصاريف إذ إن الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح تعتمد على فرض الاستمرارية أي استمرار عمليات المشروع إلى أجل غير محدد، أما الوحدات الحكومية (غير الهادفة إلى الربح) تأخذ بسنوية المصاريف أي إن التخصيص للوحدة المحاسبية ينتهي بنهاية السنة المالية (سنة الموازنة) وخاصة بالنسبة للاعتمادات القابلة للنفاد التي لا تتحدد بذاتها وإنما تخصص اعتمادات أخرى في السنة القادمة.

4. تقوم الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح بتكوين الاحتياطات والتخصيصات لمواجهة الحالات الطارئة تطبيقا لقيد الحيطة والحذر، أما في الوحدات الحكومية فلا مجال لتطبيق هذه السياسة لسببين:

أ. عدم وجود مفهوم رأس المال لدى الوحدات الحكومية.

ب. إن حجم النشاط محدد مقدما بما تعده الدولة من موارد نقدية متجددة.

5. تقوم الوحدات الهادفة إلى الربح بالتسويات الجردية لأنها تطبق أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها المالية ولمقابلة المصروفات بالإيرادات خلال السنة المالية، فضلا عن جرد موجوداتها غير المتداولة لمطابقة نتائج الجرد مع السجلات، أما الوحدات الحكومية فهي تطبق الأساس النقدي في إثبات معاملاتها المالية، ولذلك لا توجد تسويات بهذا الصدد لعدم تمييزها بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، أما الجرد الفعلي للموجودات غير المتداولة

والمخزنية فهي لا تختلف عن الوحدات الهادفة للربح بل تذهب بالتعليمات والرقابة الداخلية عليها ابعدها ما تذهب إليه من تلك الوحدات مسك سجلات السيطرة على الموجودات واستخدام أسلوب الذمة لتحديد مسؤولية الموظف عن هذه الموجودات التي عهد بها إليه كجزء من وظيفته وذلك لتعيين مسؤوليته عن أية أضرار قد تصيب هذه الموجودات سواء عن طريق الإهمال أو التعمد.

عاشراً: النظريات التي تحدد القدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية

Government accounting theories

يعرف النظر أو الفكر لدى المناطق بأنه { إجراء عملية عقلية في المعلومات الحاضرة لأجل الوصول إلى المطلوب، والمطلوب هو العلم بالمجهول والغائب وتعبير آخر إن الفكر هو حركة العقل بين المعلوم والمجهول } (الحيدري: 2008: 32) وان تعريف النظرية لا يخرج عن هذا التعبير المنطقي فقد عرفت النظرية بأنها ((مجموعة من المبادئ الافتراضية الفكرية النافعة التي ترتبط معاً بصورة منطقية، وهي تشكل الإطار العام الذي يمكن الرجوع إليه لغرض التحقيق أو البحث. ولذلك يمكن إن تعرف نظرية المحاسبة بأنها خلاصة في شكل مجموعة من المبادئ الرئيسية التي تتصف بتقديم إطار يمكن الرجوع إليه في تقييم الممارسات المحاسبية وتكون مرشداً لتطوير استخدامات وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة)) (هندركسن: 1990: 1)، وقد أدى اختلاف الممارسين في مهنة المحاسبة سواء في القطاع العام أو الخاص إلى مساعدتهم بتفسير وتطبيق النظريات المحاسبية على الوحدة المحاسبية في خلق نقاش جدلي (علمي ومهني) للمبادئ والقواعد المحاسبية الأصلح في التطبيق مما أدى بالنتيجة إلى تطورها كما ساعدت التغيرات التي حدثت في حجم المشاريع الاقتصادية وتكوين شركات الأموال في تطور النظرية المحاسبية وسوف نستعرض أهم النظريات المحاسبية ومدى توافق تطبيقها في الوحدات الحكومية.

1. نظرية رأس المال (نظرية أصحاب المشروع) *Owners' equity*

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر في الوقت الذي ظهرت فيه المشروعات الفردية، وشركات الأشخاص، فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية المالك، إذ إن الموجودات ملكاً لصاحب المشروع والالتزامات يتحملها بذاته، وإن

حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع وبالتالي فإن إيرادات المشروع ونفقاته تمثل عناصر موجبة أو سالبة لحساب رأس المال (حقوق أصحاب المشروع). إن هذه النظرية لا تصلح للتطبيق على الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح وذلك لعدم وجود مفهوم لرأس المال لديها. وفيما يأتي المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية: -

أ. **المعادلة المحاسبية:** وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

$$\text{صافي القيمة (رأس المال)} = \text{الموجودات} - \text{المطلوبات}$$

أو

$$\text{الموجودات} - \text{المطلوبات} = \text{حق أصحاب المشروع}$$

- **الموجودات:** تمثل الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب (أصحاب) المشروع.
- **المطلوبات:** تمثل التزامات على صاحب (أصحاب المشروع) تجاه الغير.
- **صافي القيمة (رأس المال):** تمثل صافي حقوق صاحب (أصحاب) المشروع أي الفرق بين الموجودات والمطلوبات وتمثل محور اهتمام النظام المحاسبي.
- **الإيرادات والمصروفات:** تمثل الإيرادات الزيادة في حقوق صاحب (أصحاب) المشروع وتمثل المصروفات النقص في حقوق صاحب (أصحاب) المشروع أي الزيادة أو النقص في القيمة الصافية.
- **صافي الربح والخسارة:** يمثل الفرق بين صافي القيمة أو رأس المال بين فترتين متتاليتين، ويحسب كالآتي:

$$\text{الربح (الخسارة)} = \text{حقوق أصحاب المشروع آخر المدة} - \text{حقوق أصحاب المشروع أول المدة}$$

إن ما يهم أصحاب المشروع هو معرفة مقدار الزيادة أو النقص في ممتلكاتهم المتمثلة بحق الملكية أو رأس المال دون الاهتمام بمصدر أو طبيعة أو نوع الإيرادات التي يحصل عليها

المشروع سواء أكانت (دورية أم غير دورية)، (إيرادية أم رأسمالية)، (تشغيلية أم غير تشغيلية)، (عرضية أم غير عرضية).

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية:

أ. إن المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء (ملاك المشروع).

ب. إن الهدف من أي مشروع هو تحقيق أكبر إرباح ممكنة لأصحاب المشروع ولذلك على إدارة المشروع إن ترسم السياسات اللازمة لتحقيق ذلك.

ج. إن إدارة المشروع يتولاها أصحاب المشروع بينما تكون الإدارة منفصلة عن الملكية في شركات الأموال.

د. إن موجودات المشروع مملوكة ملكية جماعية لأصحابه وليست مملوكة للمشروع.

هـ. إن مطلوبات المشروع تعد التزاماً جماعياً على أصحابه وليس على المشروع.

2. نظرية الإيرادات (الشخصية المعنوية): *The theory of income*

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين نتيجة لانتشار شركات الأموال التي اعترفت قوانين دول العالم لها بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين وتعد الوحدة المحاسبية على وفق هذه النظرية شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها. كما أن الموجودات على وفق هذه النظرية تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها، أما الخصوم فتتمثل الالتزامات على الوحدة ذاتها أي التزامات على الموجودات، وتتكون هذه الالتزامات من حق ملاك المشروع (حملة الأسهم) والذين يطلق عليهم بالخصوم الداخليين، ومن الدائنين الخارجيين الذين لهم حق في موجودات المشروع أيضاً. وتمثل الإيرادات إنجازات الوحدة الاقتصادية وهي ثمن السلع والخدمات المباعة التي تمثل زيادة في الموجودات بينما تمثل المصروفات الجهود أو التضحيات اللازمة لتحقيق الإنجازات متمثلة بتكاليف السلع والخدمات المباعة التي تمثل أيضاً النقص في موجودات الوحدة.

ويمثل رأس المال حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاماً على المشروع لأصحابه كما هو الحال بالنسبة للدائنين الخارجيين. ويمثل صافي الربح (الخسارة) الزيادة (النقص) الصافي في موجودات المشروع، ويتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالمصروفات، وبما أن هدف المحاسبة تقييم أداء الإدارة في استخدام موجودات المشروع فإن المفهوم المنطقي للربح هو نجاح الإدارة في استخدام موجودات المشروع أو فشلها في الاستخدام في حالة الخسارة.

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية:

- إن المحور الرئيسي لأي مشروع هو الموجودات والأموال التي يقدمها المساهمون لاستخدامها في أعمال المشروع وليس العلاقة التعاقدية بين المساهمين في المشروع كما هو الحال في نظرية رأس المال.
- إن الهدف من المشروع لا يقتصر على تحقيق أرباح معقولة لأصحاب المشروع، بل يشمل تحقيق أغراض اجتماعية .
- إن إدارة المشروع منفصلة عن الملكية، إذ ترسم الإدارة السياسات للمشروع من أجل تحقيق المصلحة العامة للمشروع.
- إن موجودات المشروع مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصاً معنوياً، أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع عندما تقرر الهيئة العامة ذلك، فضلاً عن حقهم في الموجودات عند التصفية.
- إن المطلوبات على المشروع تعد التزاماً على المشروع نفسه وليس التزاماً على المساهمين، وتتنحصر مسؤولية المساهمين بمقدار مساهمتهم.

لذلك فإن المعادلة التي يمكن إن تمثل هذه النظرة هي:

الموجودات = المطلوبات (الالتزامات ورأس المال)

استناداً إلى ذلك فإن الإيرادات التي تجبها الوحدة الحكومية من مصادر الإيراد التي تكون مسؤولة عن جبايتها تعد أساساً لقدرة هذه الوحدة على دفع نفقاتها ويجب إن تكون

تلك النفقات في حدود الإيرادات التي قامت بجبايتها فعلاً، وتعد هذه الفكرة صعبة التطبيق في الحياة العملية ضمن نطاق أي دولة من الدول للأسباب الآتية:

أ. تعذر توزيع مصادر إيرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل يتماشى مع حاجات تلك الوحدات لان عملية جباية الإيراد مبنية على أساس مبدأ التخصص.

ب. انعدام مبدأ التوازن بين مقدار ما تجبیه الوحدة الحكومية من إيرادات خلال السنة وبين المبالغ التي يسمح لها بإنفاقها.

3. نظرية الأموال المخصصة *Fund theory*

بعد إن عجزت النظريتين السابقتين عن تفسير الوحدة المحاسبية ضمن الوحدات غير الهادفة للربح ظهرت نظرية الأموال المخصصة كمحاولة لإبعاد فكرة الشخصية عن الوحدة المحاسبية ويعود الفضل في تأصيل هذه النظرية إلى William Vatter عام 1947 ، الذي رفض الفروض الضمنية للنظريات المحاسبية السابقة وقام بنقد مبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة وطبقاً لنظرية الأموال المخصصة فالوحدة المحاسبية تفسر على إنها المال وليست التنظيم كما هو الحال في النظريتين السابقتين (Kam, 1990: 310). فمركز الاهتمام في هذه الحالة هو المال Fund ذاته، إذ يعد هو المحور لوظيفتي القياس و التوصيل المحاسبي.

وعرف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية المال بأنه "وحدة مالية ومحاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تشمل النقدية وأية موارد أخرى وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات، ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة" ويعد تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية حجر الزاوية في مجالات التباين بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة المالية الذي يطبق في قطاع الأعمال إذ ينعكس أثره جوهرياً على كثير من المفاهيم و الإجراءات المحاسبية الأخرى. ووفقاً لهذه النظرية فإن المعادلة المحاسبية هي:

الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الموارد

وتمثل الموجودات الموارد الاقتصادية المخصصة 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.

وعلى وفق هذه النظرية تتمثل الوحدة المحاسبية بمجموعة من الأمور التي توضع تحت تصرف مجموعة من الأشخاص للقيام بنشاط معين ومحدد بموجب وثيقة التأسيس لهذه الوحدة أي يجب إن تكون تلك التصرفات تحقق الأهداف التي وجدت من أجلها هذه الوحدة أو المؤسسة.

وتعتمد هذه النظرية على الفروض الآتية:

- أ. اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.
- ب. التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.
- ج. يشمل مفهوم الأموال مجموعة من الموجودات والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة أو برامج والتزامات في القيود على استخدام هذه الموجودات والموارد.

أهم مميزات نظرية الأموال المخصصة

1. لا يشترط إن تكون للوحدة الحكومية شخصية مستقلة.
2. إن تحضير الحسابات الختامية هدفه الحصول على بيانات إحصائية للجهات المستفيدة.
3. أعطت هذه النظرية تعريفا واضحا للوحدة الحكومية بأنها مجموعة من الموجودات والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين وينبغي إن يكون استخدام تلك الموجودات مقيدا بتحقيق الهدف التي أسست من أجله تلك الوحدة.

وأخيراً تعد الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة إذ يعتمد المحاسب في أي دائرة حكومية عند ممارسة عمله المحاسبي في تسجيل نفقات وإيرادات الدائرة الحكومية على التبويب الذي ورد في قانون الموازنة وهيكل حسابات الدولة GFS.

أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول: اختر الإجابة (الإجابات) الصحيحة من العبارات الآتية:-

- 1- عدم وجود علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات للوحدات الحكومية يعود إلى:
 - أ- عدم وجود مفهوم لرأس المال
 - ب- عدم وجود مفهوم لحساب الأرباح والخسائر
 - ج- إن أساس تمويل هذه الوحدات من الموازنة العامة للدولة
 - د- استنادا إلى نظرية الإيرادات
- 2- إن خروج المحاسبة الحكومية في العراق عن الأساس النقدي في الحالات الآتية:
 - أ- السلف
 - ب- القروض
 - ج- الرواتب المعادة ومعاملات الأمانات
 - د- إيرادات النفط وحصص الخزينة من أرباح الشركات العامة.
- 3- إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية تستخدم للإغراض الآتية:
 - أ- القياس المحاسبي
 - ب- الاتصال المحاسبي
 - ج- المسالة والتخطيط
 - د- المتابعة والرقابة.
- 4- تعالج القروض من الغير وفوائدها محاسبياً في سجلات الوحدة الحكومية على حساب:
 - أ- الدائنون
 - ب- القروض
 - ج- الإيرادات
 - د- النفقات
- 5- وفقاً لنظرية الأموال المخصصة فإن المعادلة المحاسبية تكون كالتالي:-
 - أ- الموجودات = المطلوبات
 - ب- صافي القيمة = (الموجودات - المطلوبات)
 - ج- التخصيصات = المصروفات الفعلية
 - د- الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الموارد.
- 6- إن مصطلح التخصيص يعبر عن:

- أ- النفقات الفعلية للوحدة الحكومية
ب- التمويل اللازم للوحدة الحكومية
ج- النقد المحول للوحدة الحكومية
د- النفقات التقديرية.

السؤال الثاني: ليس للوحدة الحكومية أزمة نقدية ولا أزمة فائض ولا عجز نقدي. ناقش ذلك مع بيان السبب.

السؤال الثالث: بين بشكل مركز مدى توافق نظرية الأموال المخصصة في تطبيق نشاط الوحدة الحكومية؟

السؤال الرابع: لماذا لا يوجد تمييز بين المصاريف الايرادية والرأسمالية في المحاسبة الحكومية.

السؤال الخامس: يعد القياس المحاسبي احد الوظائف الأساسية للمحاسبة الحكومية. ناقش ذلك مع بيان أثر الموازنة العامة للدولة في وظيفة القياس؟

السؤال السادس: ما هي أهم الأسس والمبادئ التي تتفق بها المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية؟

السؤال السابع: ما هي المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي؟

السؤال الثامن: ناقش أثر تحكم التشريع بالنظام المحاسبي الحكومي.

السؤال التاسع: لماذا يسمح للمؤسسات العامة التي تمتلك الدولة كامل رأسمالها بالاقتراض ولا يسمح للوحدة الحكومية الخدمية بذلك؟

أهداف الفصل

يهدف هذا الفصل الى توضيح الآتي:

- مفهوم الموازنة العامة للدولة.
- خصائص وأهداف الموازنة العامة للدولة.
- أنواع الموازنة العامة للدولة.
- مفهوم الدين العام.
- النفقات والإيرادات في النظام المحاسبي الحكومي.
- الحساب الختامي وعلاقته بالموازنة العامة.
- قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة.
- تبويب الموازنة العامة للدولة.
- أساليب تقدير الإيرادات والنفقات.
- المراحل التي تمر بها الموازنة العامة للدولة.
- مفهوم التخصيص والتمويل في النظام المحاسبي الحكومي.

الفصل الثاني

الموازنة العامة للدولة

Public Budget

تعد فكرة إعداد الموازنات العامة للدولة حديثة نسبياً إذ يرجع تاريخها إلى سنة 1628 في انكلترا عندما أصبح ضرورة اعتماد الإيرادات والمصروفات من قبل السلطة التشريعية والإذن للملك شارل الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة. إلا إن مفهوم إدارة المال العام في الفكر الإسلامي سبق الأنظمة الاقتصادية الأخرى خاصة بالتطور الهائل لموارد ونفقات الدولة الإسلامية في زمن الخليفة عمر بن عبد العزيز، فقد امتلك المسلمون تصورا خاصاً بهم لكيفية إدارة المال العام، وهذا التصور مستمد من الشريعة الإسلامية الغراء (سمحان وآخرون، 2010: 166)، فالإسلام قادر على استيعاب كل مستجدات الحياة سواء كانت مالية أم غير ذلك، فإذا نظرنا للموازنة على إنها تعتمد من قبل السلطة التشريعية كما يزعم بعض كتاب المالية العامة والاقتصاد المعاصرين إذ ان ما استجد من مصروفات وإيرادات عامة مثل الخراج وغيره فإن الفقه الإسلامي مستقر بضرورة حصول الإذن المسبق من مجلس الشورى الذي يمثل السلطة التشريعية في الوقت الحاضر، فالإسلام ومنذ عصر الرسول الأكرم محمد (ص) ذهب أبعد من ذلك حيث حدد ما يستحقه ولي أمر المسلمين من الأموال العامة إذ وردت في القرآن الكريم نصوص تدل على ذلك كما جاء في سورة الأنفال_ الآية 41 {وَأَعْلَمُوا أَنَّمَا غَنِمْتُمْ مِنْ شَيْءٍ فَأَنَّ لِلَّهِ خُمُسَهُ وَلِلرَّسُولِ وَلِذِي الْقُرْبَىٰ وَالْيَتَامَىٰ وَالْمَسَاكِينِ وَابْنِ السَّبِيلِ}. أما إذا نظرنا للموازنة كأداة تخطيطية فإن الرسول الكريم (ص) تخطيطه لشؤون المالية قبل الهجرة إلى المدينة وبالرغم من قلة الإيرادات العامة وزيادة الإنفاق كان صلى الله عليه وآله وسلم يستخدم الكتاب

لتسجيل الإيرادات العامة. ونظراً لموضوع المحاسبة الحكومية في الإسلام يحتاج لها بحث متخصص لا مجال للخوض فيه بهذا المؤلف لذلك سوف يقتصر هذا الفصل للتركيز على مفهوم الموازنة وأهميتها وخصائصها وأنواعها وكيفية إعدادها مع التركيز على تطبيقاتها في العراق.

أولاً: مفهوم الموازنة العامة للدولة *The concept of the general budget*

تطور مفهوم الموازنة خلال العقود الأخيرة تبعاً للتطور الذي شهدته الدول والدور الاقتصادي الذي تؤديه إذ أصبحت الموازنة انعكاساً للبرنامج الذي تنتهجه الحكومة خلال السنة القادمة، إذ جاء هذا التطور لمفهوم الموازنة ليوائم الفكر الاقتصادي (الكنزي) الذي يفسر ويبرر التدخل الحكومي في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وعلى العكس من الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الذي يدعو إلى عدم تدخل الدولة في هذه الأنشطة إذ يحصرها في تقدير النفقات والإيرادات للسنة القادمة.

إن كلمة *BUDGET* ذات الأصل الانكلوسكسوني هي تعريف للموازنة، والتي تعتبر الحافظة التي تحتوي على الوثائق المتعلقة بالموازنة الخاصة بمؤسسة او دولة، وهي في اللغة العربية مشتقة من كلمة ميزان ولكن معناها يختلف عن مفهوم الموازنة المراد البحث فيه (بن إسماعيل، حياة: 6).

لقد تعددت التعريفات المتعلقة بالموازنة العامة وهي تختلف من باحث لآخر ، وذلك نظراً لاختلاف درجة شمول كل من هذه التعاريف أو درجة تكاملها، إذ نجد إن بعض الباحثين يقدم مفهوماً عاماً وينظر إلى الموازنة نظرة عامة، نجد إن عدداً آخر يقدم تعريفاً أكثر تفصيلاً وتحديداً وتكاملاً، فيركز بعضهم على عنصر الزمن ، ومنهم من يضيف لذلك عنصر القانونية أيضاً، ويذهب آخرون إلى ابعاد من ذلك فيبرزون المحتويات الأساسية التي تتضمنها وثيقة الموازنة ممثلة بالمصروفات التي يقدر إنفاقها، والإيرادات التي يقدر جمعها وتحصيلها، وفي مجموعة الخدمات والنشاطات التي يفترض إنجازها في ضوء التقديرات المالية المحدودة. كما عرفت الموازنة بأنها (البرنامج المالي للجهاز الإداري في فترة زمنية محددة يظهر فيه تقدير

النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة)، وبناء عليه تصبح الموازنة خطة سنوية معتمدة قانوناً، وتتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات والأنشطة ، ويفترض انجازها خلال فترة محددة سنة مالية غالباً، بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة مالياً ورقمياً لمختلف الإيرادات والمصروفات المتعلقة بذلك. وان جوهر عملية الموازنة كما يراها الاقتصادي الذي ينظر إليها كتطبيق لتحليل الجدوى ، يتلخص في كونها مجموعة منافع وتكاليف الاستعمالات البديلة للأرصدة بين القطاع العام والخاص.

أما عن الموازنة العامة في العراق فقد عرفها قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 الملغي في المادة الثانية منه على إنها (الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة). أما قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 فقد عرف الموازنة في البند (4) من القسم (1) بأنها (برنامج مالي يقوم على التخمينات السنوية للإيرادات والنفقات والتحويلات والصفقات العينية للحكومة. أما في البند (17) من القسم نفسه فقد عرف الموازنة الفدرالية بأنها (تخمين إجمالي الإيرادات والواردات السنوية كما مصادق عليها من قبل الحكومة) وهنا يجب التمييز بين مفهوم مشروع الموازنة الذي تعده وزارة المالية ومن ثم يناقش في مجلس الوزراء للمصادقة عليه وبين مفهوم الموازنة الذي يقر نهائياً من لدن السلطة التشريعية ويصبح قابلاً للتنفيذ.

ثانياً: خصائص الموازنة العامة للدولة *The properties of the general budget*

تتمتع الموازنة العامة للدولة بخصائص عدة تميزها عن غيرها من الموازنات هي:-

أ- عمل سياسي تعكس طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسات التي تنتهجها الحكومة لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي.

ب- برنامج تحليلي وتفصيلي لجزء من خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ج- خطة تلخص تجربة الماضي وتعتبر عن الموقف الجاري وتجسد توقعات المستقبل.

د- تقدير متوازن للمصروفات و الإيرادات لمدة محددة من الوقت.

هـ- أداة تنفيذية وتخطيطية ورقابية.

ثالثاً: أهداف الموازنة العامة *The goals of general budget*

تهدف الموازنة العامة للدولة الى تحقيق مجموعة من الأهداف على مستوى الدولة منها التخطيطية، الرقابية، السلوكية، اجتماعية، سياسية وغيرها، ويمكن تلخيص هذه الأهداف بالآتي:-

1- أهداف تخطيطية : إذ تهدف الموازنة العامة للدولة إلى المعاونة في عمليات التخطيط

واتخاذ القرارات عن طريق الآتي:-

أ. تقدير النفقات للوحدات الحكومية خلال الفترة القادمة.

ب. تقدير الإيرادات ومصادر التمويل المتنوعة.

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

د. التنسيق والتوفيق بين وحدات الجهاز الحكومي.

هـ. وضع البرنامج الزمني لتنفيذ الموازنة.

2- أهداف رقابية: تهدف الموازنة إلى المعاونة في تحقيق رقابة أكثر فاعلية على عمليات

التنفيذ عن طريق الآتي:-

أ. قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية .

ب. متابعة البرامج والأنشطة الحكومية.

ج. تقييم الأداء عن طريق مقارنة الإيرادات والنفقات الفعلية مع ما تم تقديره في الموازنة السنوية وتحليل الفرق واقتراح الإجراءات التصحيحية.

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

هـ. الرقابة عن مدى التزام الوحدات الحكومية في ترشيد الإنفاق الحكومي.

و. التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية والإدارية.

3- أهداف سلوكية : تهدف الموازنة إلى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين في الجهاز

الحكومي للدولة عن طريق الآتي:

أ. التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار.

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

العامة.

ج. زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤوسين .

د. توفير أساس عادل للثواب والعقاب.

4- أهداف اقتصادية: تهدف الموازنة إلى تحقيق التوازن الاقتصادي حتى لو اقتضى الأمر

الخروج عن مبدأ توازن الموازنة.³ وهذا ما يتمثل في استخدام المالية العامة عجز

الموازنة وفائضها كأداة لتحقيق توازن الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل ،

ففي فترات الرواج تزداد قوى التضخم يستخدم فائض الموازنة بسحب قدر من القوة

الشرائية للحد من الطلب الفعلي المتزايد للقضاء على أخطار التضخم او الحد منها، وفي

فترة الكساد يستخدم التمويل بالعجز لرفد النشاط الاقتصادي بالقوة الشرائية للقضاء على

الاتجاهات الانكماشية او الحد منها.

5- أهداف اجتماعية: أصبحت الموازنة العامة وسيلة لإعادة توزيع الدخل القومي عن

طريق فرض الضرائب المباشرة فيها ثم توجيه حصيلتها لتمويل بعض النفقات التي

تستفيد منها الطبقات الفقيرة مثل إعانات الضمان الاجتماعي او دعم السلع الاستهلاكية

الضرورية والتعليم المجاني والصحة وغيرها.

6- أهداف سياسية: تعد الموازنة تعبيراً عن سياسة الدولة عن طريق الأرقام الواردة في

جداول الموازنة ومنها نستطيع التعرف على أهداف الدولة واتجاهاتها في مجال رفاهية

- راجع بهذا الصدد المالية العامة والقانون المالي والضريبي، د. عادل العلي، ج1، دار إثراء للنشر والطباعة ، عمان 2009، ص 330-328

الشعب أو توجيه الإنفاق إلى نشاطات لا فائدة منها. كما إن طبيعة إقرار الموازنة تكشف إلى أي حد تتبع الدولة الأسلوب الديمقراطي في إدارة الحكم عن طريق مناقشتها في مجلس النواب بهدف إقرار موازنة تلبي احتياجات المواطنين.

رابعاً: أنواع الموازنة العامة للدولة *The kinds of general budget*

قسم قانون الإدارة المالية والدين في القسم 4 منه نفقات الموازنة العامة للدولة إلى الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية .

أ- الموازنة الجارية : جميع النفقات السنوية المقدرة في الموازنة لدفع الرواتب والأجور والتخصيصات الأخرى ونفقات البضائع والخدمات والتحويلات الجارية بما فيها نفقات رواتب المتقاعدين والضمان الاجتماعي المدفوعة نقداً أو الصادرة عيناً ودفع الفوائد والتحويلات العينية.

ب- الموازنة الاستثمارية: وهي مخصصة لشراء الموجودات الثابتة والمخزون والموجودات المعنوية والموجودات المالية والتحويلات الرأسمالية المدفوعة نقداً أو عيناً.

خامساً: قانون الإدارة المالية والدين العام *The law of the financial administration and public debt*

صدر قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 من قبل سلطة الائتلاف المؤقتة ليلغي قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 وينظم الإجراءات التي تحكم تنمية وتبني وإدارة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق وتحديد مهام الرقابة الداخلية والمحاسبة والتدقيق الخارجي، أما قانون الدين العام جاء لتنظيم قضايا القروض الحكومية. وان الجديد الذي جاء به هذا القانون بالنسبة للموازنة هو إن مجالس المحافظات هي التي تقرر موازنة المحافظات ولجميع الوحدات الحكومية التابعة لها إلا إن الأمر لم يطبق لغاية السنة المالية 2010 وبقيت الوحدات تقوم بإرسال الموازنات التقديرية الخاصة بها إلى الوزارات التابعة لها، والجزء الخاص بإقرار الموازنة من حكومة الأقاليم فقد نفذ من تاريخ إقرار القانون بالنسبة لإقليم كردستان ، ونعتقد إن السبب وراء ذلك هو عدم وجود رؤى واضحة حول الصلاحيات المالية والإدارية بين الحكومة المركزية والمحافظات لحد الآن .

سادساً: مفهوم الدين العام *The concept of public debt*

يعد الدين العام احد مصادر الإيرادات العامة لسد العجز الذي قد يحصل في الموازنة العامة للدولة في فترة إعداد مشروع الموازنة نتيجة زيادة تقدير النفقات عن الموارد المتوقع الحصول عليها والتي هي (الموارد الطبيعية، حصة الخزينة العامة من إيرادات الشركات العامة، الإعانات، الرسوم، الضرائب، الإصدار النقدي) وقد عرفت لجنة الانتوساي الدين العام بأنه المطلوبات التي تتحملها الهيئات العامة مثل الحكومة المركزية أو الفدرالية والسلطات المحلية والإقليمية والبلدية والمؤسسات التي تملكها أو تسيطر عليها الحكومة والهيئات العامة أو شبه العامة www.Into.Aipde.org.mx.

وفي كثير من الدول يعد الدين العام مشكلة تقلق الحكومات خاصة في ظل الأزمات الاقتصادية المفاجئة والخوف من عدم مقدرة الحكومة من تسديد التزاماتها في تاريخ الاستحقاق مما يترتب عليها فوائد عالية وقد يتسبب في انخفاض قيمة العملة المحلية وتدهور اقتصادها ، ولذا كان من واجب الحكم الديمقراطي هو الإفصاح عن الدين العام وعن تأثيره في الأجل المتوسط والطويل. وتواجه كثير من الدول مخاوف (مخاطر) من الدين العام كما أسلفنا، إذ تتمثل هذه المخاطر بالآتي:-

1- مخاطر السوق *marketing Risks*: وهي تلك المخاطر المتعلقة بالتغيرات التي تحدث بأسعار الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية وأسعار السلع والتي تؤثر في كلفة الدين العام.

2- مخاطر تجديد الدين *The Risk of the renewal of Debt* : وتتمثل باحتمال عدم قدرة ادارة الدين العام على تجديد الدين او الزيادة الكبيرة غير العادية في كلفة الدين الحكومي او كليهما وبالتالي يؤدي ذلك الى خسائر اقتصادية فضلاً عن ارتفاع أسعار الفائدة.

3- مخاطر الائتمان *The risks of credit* وهي المخاطر المتعلقة بعدم أداء المقترضين للقروض او غيرها من الموجودات المالية او عدم أداء الطرف المقابل لالتزاماته.

4- مخاطر التسوية *The risks of settlement*: وهي الخسائر التي قد تتكبدها الحكومة مقابل عدم قدرة الطرف المقترض عن تسوية ما بذمته من قروض لأي سبب ما عدا التخلف عن السداد.

5- المخاطر التشغيلية *The risks of operational*: وهي تتمثل في أخطاء المعاملات وقيدها في كافة مراحل التنفيذ أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، أو بسبب المخاطر القانونية أو نقص السرية أو الكوارث الطبيعية والحروب التي تؤثر في النشاط الاقتصادي للدولة.

سابعاً: النفقات والإيرادات *Expenditure and Revenues*

حدد قانون الإدارة المالية والدين العام في (قسم 3 / 3) النفقات ومصادر الإيراد التي يجب أن تتضمنها الموازنة الاتحادية وبكل دقة بالاتي:-

1- النفقات *Expenditure*:

أ- النفقات الجارية *Current expenditure*: وتضمن دفع الرواتب والأجور والمخصصات الأخرى وشراء البضائع والخدمات والتحويلات الجارية بما فيها رواتب المتقاعدين والضمان الاجتماعي (عينا أو نقداً) ودفع الفوائد والتحويلات العينية).

ب- النفقات الرأسمالية *Capital expenditure*: وتتضمن شراء الموجودات الثابتة والموجودات المعنوية والموجودات المالية (العملات الأجنبية ، سندات الخزينة والعملية الذهبية والأسهم ..الخ) والتحويلات الرأسمالية (عينا أو نقداً) والمنح.

ج- القروض الداخلية والخارجية *Internal and external loans* وتتمثل بالقروض التي تمنحها الحكومة الفدرالية سواء كانت قصيرة الأجل أو طويلة الأجل للغير.

د- النفقات الأخرى *Others expenditure* التي تفرضها الحكومة الفدرالية.

هـ- التحويلات *transferences* الى البنك المركزي العراقي.

و- التحويلات الى الشركات العامة.

2- الإيرادات *Revenues*:

أ- إيرادات ضريبية *Tax Revenue* : وهو ما يتم تقديره من قبل الهيئة العامة للضرائب من مبالغ ممكن جبايتها لأنواع الضرائب الواردة في قانون ضريبة الدخل.

ب- إيرادات النفط *Oil Revenues*.

ج- إيرادات غير مشمولة بقانون ضريبة الدخل *Non-Revenues*.

د- اشتراكات الضمان الاجتماعي.

هـ- المنح التي تحصل عليها الحكومة الاتحادية من الخارج.

و- القروض المحلية والخارجية التي تحصل عليها الحكومة الاتحادية.

ز- القروض التي تم تسديدها للحكومة من قبل الغير (داخليا وخارجياً).

ح- تحويلات الموجودات من الخارج.

ط- تحويلات الأرباح الفائضة من البنك المركزي العراقي.

ي- التحويلات من حكومات الأقاليم والمحافظات والبلديات والحكومات المحلية.

ك- الإيرادات الأخرى.

1- الحساب الختامي والموازنة العامة للدولة:

بعد تشريع الموازنة العامة للدولة ووضعها موضع التنفيذ تصبح كافة المعاملات والالتزامات التي تنشأ خلال السنة المالية على حساب الموازنة العامة واجبة التسجيل خصماً على اعتمادات الموازنة العامة لتلك السنة وكذلك عمليات الدفع والقبض الفعلية التي تتم خلال السنة نفسها.

وكما ان المؤسسات التجارية تحتاج إلى مدة من الزمن بعد انتهاء السنة المالية لغرض انجاز الحسابات الختامية للسنة المالية السابقة لإعداد قائمة المركز المالي كذلك الحال بالنسبة للأجهزة

الحسابية للإدارات الحكومية بعد انتهاء السنة المالية في 31 كانون الأول من كل سنة مالية تستمر بالعمل في سجلات السنة المالية المنتهية بجانب فتحها سجلات السنة الجديدة التي يقتصر التسجيل فيها على المعاملات المالية التي تنشأ من بداية السنة الجديدة. غير ان عمليات التسجيل في السجلات للسنة السابقة يقتصر على قيود التسويات الحسابية على حسابات معاملات الموازنة للسنة المالية الماضية بشرط ان لا تتضمن هذه القيود عمليات قبض او دفع فعلية.

وحدد البند (4) من القسم (8) من قانون الإدارة المالية فترة الحسابات المالية بمدة ثلاثة أشهر تبدأ باليوم الأول من شهر كانون الثاني من السنة التالية وتنتهي في 31 آذار على إن تقدم الوحدات الحكومية حساباتها الشهرية إلى الوزارة المعنية بعد 10 أيام من نهاية كل شهر وان تقدم الوزارات حساباتها نصف السنوية إلى وزارة المالية بموعد أقصاه 15 تموز، في حين كانت فترة الحسابات الختامية في الفقرة الرابعة من المادة الثانية من قانون رقم 28 هي ستة أشهر تبدأ من الأول من كانون الثاني وتنتهي في 30 حزيران من السنة اللاحقة . وبما ان السلطة التشريعية هي التي أصدرت الموازنة فان إطلاعها على الحساب الختامي يصبح ضرورياً لأنه يمثل التنفيذ الفعلي للموازنة، للتأكد من ان التخصيصات قد نفذت فعلا وحققت الأهداف التي حددتها لها، وبذلك تستطيع السلطة التشريعية عن طريق الحساب الختامي مراقبة الحكومة ومدى تأدية مهامها الموكلة لها.

2- الموازنة العامة والموازنة التخطيطية:

الموازنة التخطيطية هي أداة تعمل وبإطار محدد لتحقيق التوازن العيني والمالي والنقدي للأنشطة المختلفة في أي مشروع عن مدة مستقبلية معينة بغض النظر عن طبيعة عمل المشروع وحجم نشاطه وعائديه ملكيته.

أما أهداف الموازونات التخطيطية هي:

أ- التخطيط ورسم السياسات عن طريق توصيف الأهداف وبيان الافتراضات التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المرجوة، ووضع أنماط او معدلات للأداء

باستخدام الطرائق العلمية أو بناءً على الخبرة في الماضي والمعاملات الفنية المتوافرة مما يمكنها على التنبؤ بالمستقبل.

ب- الرقابة عن طريق مقارنة المخطط بما تحقق فعلاً وبيان الانحرافات بين المخطط والفعلي وتحليل الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وتوجيه نظر الإدارة في الحال عند وجود انحرافات هامة عن الخطة لاتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة. والجدولين (1-2 ، 2-2) لتوضيح الاختلافات بين الموازنة العامة من جهة وبين كل من الحساب الختامي والميزانية العمومية والموازنة التخطيطية.

جدول رقم (1-2) الاختلاف بين الموازنة العامة والحساب الختامي والميزانية

العمومية

موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الحساب الختامي للدولة	الميزانية العمومية
الهدف	خطة عمل لفترة قادمة	عرض انجازات لسنة مالية ماضية	عرض المركز المالي للشركة
الفترة الزمنية	سنة مالية قادمة	سنة مالية ماضية	تاريخ محدد
العناصر	الإيرادات والمصروفات	الإيرادات والمصروفات	الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية
الأبعاد	سياسية ، اقتصادية، اجتماعية، سلوكية	سياسية ، اقتصادية، اجتماعية، سلوكية	حقائق اقتصادية
طبيعة البيانات	تقديرية	فعلية	فعلية
الشمول	أكثر شمولاً لكونها تشمل كل وحدات الجهاز الإداري	أكثر شمولاً لكونها تشمل كل وحدات الجهاز الإداري	أقل شمولاً كونها تشمل وحدة اقتصادية معينة

جدول رقم (2-2) الاختلاف بين الموازنة العامة والموازنة التخطيطية

موضوع الاختلاف	الموازنة العامة للدولة	الموازنة التخطيطية
التدبير ونقطة البداية	تقدير النفقات أولاً ثم تدبير الموارد التي	تقدير الإيرادات المتوقعة ثم المصروفات

اللازمة لتحقيقها	تكفيها	
اقتصادية ومالية وتشغيلية على مستوى الوحدة	سياسية واقتصادية واجتماعية وسلوكية على مستوى البلد	الأبعاد والاعتبارات
اقل شمولاً إذ تشمل وحدة اقتصادية واحدة	أكثر شمولاً إذ تشمل جميع وحدات الدولة	الشمول
تتميز بمرونة كبيرة في الإعدادها واعتمادها وتنفيذها والرقابة عليها	اقل مرونة بسبب القوانين والتعليمات	المرونة
مشاركة العاملين في إعدادها أكثر فاعلية وإيجابية	مشاركة العاملين بإعدادها بأقل فاعلية وإيجابية	المشاركة
تعد لمستويات متعددة	تعد لمستوى واحد	مستوى النشاط
لتغطية مراحل زمنية مختلفة كموازنة طويلة الأجل ، موازنة قصيرة الأجل ، موازنة سنوية، موازنة شهرية... الخ	سنة مالية	فترة الموازنة

3- قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة :

تعتمد صياغة الموازنة العامة على جملة من المبادئ أو القواعد العامة هي:

أ- **قاعدة الدورية** : وتسمى أيضاً قاعدة السنوية وهذا يعني أن جميع ما جاء في الموازنة يجب أن ينفذ خلال سنة واحدة، كما في العراق تبدأ من أول كانون الثاني لغاية 31 كانون الأول ، وفيما يتعلق ببداية ونهاية السنة المالية فإنه لا يشترط ان ترتبط ببداية السنة الميلادية ، وإنما يتحدد ذلك بحسب مقتضيات النشاط المالي للدولة ومن هنا فان الدول تختلف في بداية ونهاية السنة المالية الخاصة بكل منها والتقويم كذلك سواء كان تقويمياً هجرياً أو ميلادياً ..الخ.

ب- قاعدة الشمول أو العمومية: إذ تدرج في الموازنة العامة جميع الإيرادات وجميع المصروفات ولا يجوز المقاصة بين الإيرادات والمصروفات. وكذلك تشمل كافة أوجه النشاط (خدمية، اقتصادية).

ج- قاعدة الوحدة: وهو ان تدرج كافة إيرادات ومصروفات الدولة في وثيقة واحدة وبتعبير آخر فان هذه القاعدة تعني:

- وحدة الوثيقة التي تظهر فيها المصروفات والإيرادات.
- التفصيل في عرضها بشكل سهل ومتجانس للإمام بها.

د- قاعدة النشر والعلانية: وهي إن تنشر الموازنة العامة عن طريق وسائل الإعلام المختلفة وان تكون متاحة للجمهور وقد أكد قانون الإدارة المالية رقم 94 في القسم 1 على مبدأ الشفافية (.....) وتكون مبادئ الشفافية والشمولية ذات أهمية جوهرية عند تهيئة وتنفيذ الموازنة الفدرالية للعراق والأمور الملزمة بها ، فيستلزم مبدأ الشفافية ان تنشر معلومات الموازنة وفق المعايير المقبولة دولياً وتقدم بطريقة تسهل التحليل وتعزيز الثقة بها).

ه- قاعدة التوازن: يعني هذا المبدأ ان تتساوى جملة الإيرادات العامة مع جملة النفقات العامة، وتأسيساً على ذلك فلا تعتبر الموازنة محققة لقاعدة التوازن إذا زاد إجمالي النفقات العامة عن إجمالي الإيرادات العامة ، فهذا يعبر عن عجز في الموازنة، وكذلك في حالة زيادة الإيرادات العامة عن النفقات العامة فهي تعبر عن وجود فائض بالموازنة العامة.

و- قاعدة الالتزام: يعني الالتزام شكلاً وموضوعاً بالاصطلاحات والرموز الخاصة بالدليل المحاسبي وتبويات الموازنة وبالاعتمادات المخصصة والتعليمات المالية والقوانين ذات العلاقة.

ز- قاعدة عدم التخصيص: وهو إلا يخصص نوع معين من الإيراد لإنفاق حصيلته على نوع معين من الإنفاق، إذ تقوم الدولة بمواجهة جميع مصروفاتها بواسطة جميع إيراداتها وان لا تخصص بعض الإيرادات لأنواع معينة من المصروفات، كما لو خصص إيراد الرسوم الجامعية على تغطية المصروفات الخاصة بالجامعة، أو تخصص رسوم إجازات السوق لإنشاء الطرق وصيانتها.

4- تبويب الموازنة العامة للدولة:

أ. التبويب الإداري أو التنظيمي:

طبقاً لهذا التبويب يتم تقسيم نفقات الدولة وفقاً للوحدات الإدارية الحكومية التي تتولى تقديم الخدمات إذ يخصص لكل وزارة اعتمادات خاصة بها في الموازنة العامة مع الأخذ بنظر الاعتبار وجود بعض النفقات التي لا يمكن ربطها بوحدة إدارية معينة وإنما تأخذ شكل برامج او نفقات او إعانات او قروض او تحويل عملة، مما يحول دون معرفة الجهة المسؤولة عن اعتماداتها. يتم تجميع البيانات في هذا التبويب من الأسفل الى الأعلى او بالعكس اي يتم تقسيم النفقات على مستوى الوزارات وتقسيم الوزارات الى هيئات او مديريات والتي تقسم بدورها الى وحدات حكومية باعتبارها الوحدات التنفيذية المسؤولة عن تقديم الخدمة، ولا يساعد هذا التبويب على قياس كفاءة وفاعلية الأنشطة الحكومية، بل يساعد على إعداد تقديرات الموازنة على أساس الخدمات او السلع التي تقدمها الوحدة الحكومية.

ب. التبويب النوعي:

طبقاً لهذا التبويب يتم عرض ما تنفقه الإدارات الحكومية على كل نوع من أنواع النفقات حسب طبيعتها، وعلى هذا الأساس قسمت مصروفات كل وزارة إلى أقسام وكل قسم يحلل إلى خمس مستويات وفقاً لهيكل حسابات الدولة 2010 المتوافق مع (Governmental Financial GFS) (Statistic)⁴ والجدول رقم (2-3) يوضح التقسيم النوعي للموازنة:

جدول رقم (2-3) التبويب النوعي للموازنة

البيان	الترميز	الترميز الوظيفي
--------	---------	-----------------

هو إحصاءات مالية الحكومة ، اذ ان هذا المفهوم غير وارد Governmental Financial Statistic - ان المقصود بمصطلح⁴ لدى الممارسين في القطاع العام والباحثين في هذا المجال لذا تمت تسميته بالدليل المالي لحكومي او هيكل حسابات الدول المتوافق مع GFS.الدليل الدولي

	الوزارة	القسم	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	GFS لاستخدامات وزارة المالية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	24							
النفقات		2						2
تعويضات الموظفين		2	01					21
رواتب واجور		2	01	01				211
رواتب واجور نقدية		2	01	01	01			2111
الرواتب والاجور الأساسية		2	01	01	01	01		
رواتب		2	01	01	01	01	01	
المكافئات للمنتسبين		2	01	01	01	01	02	
اجور المتعاقدين		2	01	01	01	01	03	
اجور المحاضرات		2	01	01	01	01	04	
اجور الامتحانات		2	01	01	01	01	05	
اجور اللجان		2	01	01	01	01	06	
المجازين دراسياً		2	01	01	01	01	07	
المخصصات		2	01	01	01	02		
مخصصات الخطورة		2	01	01	01	02	01	
الاعمال الاضافية		2	01	01	01	02	02	

وهكذا لبقية النفقات إذ يحقق هذا التبويب الفوائد الآتية:-

- سهولة إعداد الموازنة وتنفيذها.

- إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على كل نوع من أنواع المصروفات وذلك بمقارنتها خلال عدة سنوات.
- أحكام الرقابة على استخدام الإعتمادات المالية في الأغراض التي خصصت من أجلها وتقادي تجاوز الإعتمادات المخصصة بالموازنة.

ج- التبويب الوظيفي:

تم تقسيم الجهاز الحكومي للدولة وفقاً للأنشطة التي يقوم بها إلى وظائف رئيسية ووظائف فرعية. وقد قسمت وظائف الدولة إلى وظائف رئيسية ثم قسمت كل وظيفة رئيسية إلى وظائف فرعية والجدول (2-4) يوضح الترميز الوظيفي لجمهورية العراق حسب ترميز هيكل الحسابات لعام 2010 للوظائف الرئيسية.

جدول رقم (2-4) يوضح التقسيم الوظيفي للموازنة

الوظيفة	الترميز	الترميز الوظيفي GFS لاستخدامات وزارة المالية
مجلس النواب	01	70111
رئاسة الجمهورية	02	70111
مجلس الوزراء	03	70111
وزارة الخارجية	04	70113
وزارة المالية	05	70112
وزارة الداخلية	06	70310
وزارة العمل والشؤون الاجتماعية	08	70412
وزارة الصحة	09	70760
وزارة الدفاع	10	70210
وزارة العدل	11	70360
وزارة التربية	12	70980

وزارة الشباب والرياضة	13	70860
وزارة التجارة	14	70411
وزارة الثقافة	15	70820
وزارة النقل	16	70450
وزارة البلديات والأشغال العامة	17	70620
الإعمار والإسكان	18	70610
وزارة الزراعة	19	70421
وزارة الموارد المائية	20	70474
وزارة النفط	21	70432
وزارة التخطيط	22	70132
وزارة الصناعة والمعادن	23	70441
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	24	70941
وزارة الكهرباء	29	70435
وزارة العلوم والتكنولوجيا	30	70150
الاتصالات	31	70460
وزارة البيئة	32	70560
وزارة الهجرة والمهجرين	33	71070
وزارة حقوق الإنسان	35	70330
اقليم كردستان	40	70111
ديوان الرقابة المالية	41	70111
دواوين الاوقاف والشؤون الدينية	42	70840
دوائر اخرى	43	
الدوائر غير المرتبطة بوزارة		

<ul style="list-style-type: none"> • المجالس المحلية في المحافظات • الإدارات العامة والمحلية في المحافظات • المفوضية العليا المستقلة للانتخابات • المحكمة الجنائية العليا 		
مجلس القضاء الأعلى	45	70330

جدول رقم (2-5) يوضح التوبوب الوظيفي على للوظائف الفرعية لمجلس الوزراء

الوظيفة	الترميز				الترميز الوظيفي GFS لإستخدامات وزارة المالية
	الوزارة	القسم	مركز المسؤولية	رمز الموقع	
مجلس الوزراء	03				

أمانة مجلس الوزراء	03	01			
أمانة مجلس الوزراء	03	01	001	0100	70111
مكتب رئيس مجلس الوزراء	03	02			
مكتب رئيس مجلس الوزراء	03	02	001	0100	70111
مجلس الامن الوطني	03	03			
مجلس الامن الوطني	03	03	001	0100	70111
هيئة النزاهة	03	04			
هيئة النزاهة	03	04	001	0100	70111
الهيئة العراقية للسيطرة على المصادر المشعة	03	05			
الهيئة العراقية للسيطرة على المصادر المشعة	03	05	001	0100	70111

ويحقق هذا التبويب الفوائد التالية:

- إمكانية التعرف على حجم الإنفاق على كل وظيفة من هذه الوظائف ومقارنة الأهمية النسبية التي توليها الدولة لكل منها.
- إمكانية تتبع ودراسة التغيرات التي تطرأ على الإنفاق على الوظائف المختلفة خلال عدة سنوات.
- إمكانية تطبيق النظم الحديثة في الموازنة كموازنة البرامج والأداء.

د - التبويب الاقتصادي:

تم تبويب المصروفات وفقاً للتبويب الاقتصادي إلى مصروفات جارية، مصروفات رأسمالية، ومصروفات مختلفة ومدفوعات تحويلية كما في الجدول (2-6) ادناه.

جدول رقم (2-6) يبين التقسيم الاقتصادي للموازنة

البيان	الترميز						الترميز الوظيفي GFS لاستخدامات وزارة المالية
	الجزارة	القسم	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي	24						
النفقات الجارية		2					2
تعويضات الموظفين		2	01				21
السلع والخدمات		2	02				22
الفوائد		2	04				24
الاعانات		2	05				25
المنح		2	06				26
منافع اجتماعية		2	07				27
المصروفات الاخرى		2	08				28
الموجودات النظامية		98					
المطلوبات النظامية		99					

ويحقق هذا التبويب بيان الأثر الاقتصادي للمصروفات والأهمية النسبية التي توليها الدولة للتكوين الرأسمالي باعتباره أساس البنية الهيكلية للدولة والرخاء والتقدم في المستقبل.

يعتبر الأسلوب المتبع في تقدير بنود الموازنة من العوامل المحددة للمنفعة المتوقعة منها، فهو يعكس مدى فاعليتها كأداة للتخطيط والإدارة والرقابة. ومن البديهي أن تستجيب أساليب تقدير الموازنة مع تطورها الوظيفي، والتطور في أسس تبويبها. ولذلك فإننا نعرض في الجزء التالي التطور في أساليب تقدير الموازنة، ونميز في هذا الصدد بين أساليب تقدير الإيرادات وبين أساليب تقدير النفقات.

أولاً: أساليب تقدير الإيرادات

الجدير بالذكر ان التطورات التي حدثت في مجال الموازنة الحكومية سواء على مستوى وظائفها أم على مستوى تبويبها تركزت بصفة أساسية على جانب النفقات، أما الإيرادات فهي لا تمثل مشكلة في مجال المحاسبة الحكومية بسبب ثباتها نسبياً من سنة إلى أخرى، ويقتصر دور الموازنة في هذا الصدد على فرض الرقابة على تحصيل الأموال وفقاً للقانون وتوريدها إلى المصارف أو الخزائن العامة. ومع بساطة هذا الهدف فإن الأمر يحتاج إلى متابعة مستمرة ورقابة فعالة على القائمين بعمليات التحصيل.

ولذلك يجب أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات الملائمة التي تمكن الأجهزة المختصة من متابعة ورقابة عمليات تحصيل الإيرادات.

ويمكننا القول:

أن أسلوب تقدير الإيرادات بطريقة آلية على ضوء الإيرادات الفعلية للسنة المالية قبل الأخيرة، أو قد يتم عن طريق المتوسطات، إذ يؤخذ متوسط ثلاث سنوات سابقة، ويتم حساب هذا المتوسط بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الإيرادات على حده. وفي ظل هذين الأسلوبين يتم تعديل البيانات زيادة أو نقصاً في ضوء الظروف المتوقعة في السنة التالية. وفي تصورنا أن مثل هذه الأساليب توفر بيانات غير موضوعية، فهي لا تستند إلى دراسة لطبيعة كل إيراد وتوقيت تدفقه، واحتمال تحصيله، ونقطة الاعتراف به محاسبياً - هل عند الاستحقاق أم عند التحصيل.

ولذلك فإننا نعتقد أن الطريقة المثلى هي طريقة التقدير المباشر، إذ يقدر الإيراد وفقاً لكل نوع على حده على ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية المتوقع ان تسود السنة المالية التالية. ومن الأهمية بمكان بناء التقديرات على أساس شهري حتى تكون قابلة للمقارنة مع البيانات الفعلية الشهرية. ويمكننا القول: أن بناء التقديرات على أساس سنوي يجعل التقارير الشهرية عديمة الجدوى، ولا تمكن الأجهزة المختصة من الكشف عن القصور أو الفعالية في عمليات التحصيل.

وتظهر أهمية الرقابة على الإيرادات في كونها مصدر لتمويل النفقات، والقصور في عمليات التحصيل خلال العام قد يؤدي إلى تعطيل إنجاز الأعمال نتيجة نقص النقدية اللازمة، وعلى العكس فإن فعالية عملية تحصيل الإيرادات تقلل من الاعتماد على القروض خلال العام. فمن المعروف أن التدفق النقدي الداخل من مصادر الإيراد لا يتم بطريقة منتظمة على مدار العام، بينما التدفق النقدي الخارج لأغراض النفقات من الممكن التحكم فيه ليتم بطريقة منتظمة. فمصادر الإيراد في أغلب الأحوال يصعب السيطرة عليها لخضوعها لمتغيرات بيئية أو موسمية. أما التدفق الخارج (النفقات) ، فهو يخضع لاعتبارات قابلة للرقابة ويمكن التحكم فيها بنص القانون، فعلى سبيل المثال تنص التعليمات في معظم الدول على ألا يزيد الإنفاق الشهري عن 12/1 من إجمالي اعتمادات كل نوع من أنواع النفقات . ويعنى ذلك أن هناك احتمالاً كبيراً لظهور عجز أو فائض نقدي مؤقت على مدار العام وهو أمر يجب أن تتكفل به موازنة تقديرية للنفقات النقدية على النحو الذي يتم في قطاع الأعمال. وإعداد مثل هذه الموازنة يستلزم بناء تقديرات موازنة الإيرادات على أساس التوقيت الزمني لحدوث التدفقات النقدية المتوقعة ويجدر الإشارة إلى إن الوزارات والوحدات الحكومية المرتبطة بها لا تستطيع جباية أي إيرادات دون وجود نص قانوني صادر عن سلطة تشريعية استناداً إلى القاعدة القانونية (لا رسم ولا ضريبة إلا بقانون) وإلا أصبحت العملية فوضوية ولا يمكن تحقيق الرقابة الفاعلة في ضوء ذلك.

ثانياً: أساليب تقدير النفقات.

لقد تطور أسلوب تقدير النفقات نتيجة للتطور الذي طرأ على وظيفة الموازنة وأسس تبويبها. ونميز في هذا الصدد بين ثلاثة أساليب استخدمت مرحلياً في تقدير النفقات:

- التقدير في ضوء بيانات السنوات السابقة.

- التقدير في ضوء المنافع المتوقعة.

- التقدير في الأساس الصفري

(1) التقدير في ضوء بيانات السنوات السابقة.

وهو يعتبر الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة ووفقاً له يتم تقدير اعتمادات السنة التالية في ضوء متوسط نفقات السنوات الثلاث السابقة مع تعديل هذا المتوسط زيادة أو نقصاً استناداً للمتغيرات المتوقع أن تسود في السنة التالية مثل زيادة حجم العمل، أو الارتفاع في مستوى الأسعار، ولذلك يطلق عليها الموازنة المضافة وقد ارتبط هذا الأسلوب بالأهداف التقليدية للموازنة والتي كانت مقصورة على الرقابة المالية والتشريعية على الأموال وقد ارتبط أيضاً بتبويب النفقات وفقاً لأنواعها إذ يتم التركيز على جانب المدخلات دون المخرجات، وعندئذ يتم تقدير النفقات بعيداً عن البرامج المزمع انجازها أو عبء العمل المطلوب القيام به. ومع أن هذا الأسلوب هو الأكثر شيوعاً في الممارسة العملية فهو ينطوي على انتقادات كثيرة يمكن إيجازها في النقاط الآتية:

1- أن الاعتماد على موازنات السنوات السابقة كأساس لإعداد الموازنة الحالية يعنى ضمناً دقة تلك الموازنات. ومثل هذا الافتراض غير مقبول عملياً أو علمياً ولا يوجد دليل على صحته، بل هناك احتمال لانتقال أخطاء التقدير من سنة إلى أخرى.

2- يحرص المدراء عند وضع تقديرات الموازنة على إضافة نسبة إلى متوسط السنوات السابقة، وهم عندئذ لا يحتكمون إلى أية معايير موضوعية، ولكن يسعون دائماً لزيادة التقديرات أخذين في الاعتبار أن السلطة العليا سوف تخفضها، وفي كلتا الحالتين، سواء تمت الزيادة بمعرفة المديرين أم تم التخفيض بمعرفة السلطة العليا، فإن العملية تتم بطريقة حكيمية.

3 - عدم ربط النفقات بالبرامج يحول دون تحليل تكلفة ومنفعة كل برنامج، ومن ثم لا تتوافر المعلومات التي تمكن من المفاضلة بين البرامج البديلة أو بين أساليب العمل البديلة لكل برنامج.

4- لا تتوافر معلومات عن أثر استبعاد بعض البرامج أو تخفيض تمويل بعض البرامج الأخرى وتحويل تخصصاتها إلى برامج أكثر نفعاً.

5- يحرص المدراء على إنفاق الموارد غير المصروفة قرب نهاية كل سنة بطريقة غير ملائمة وغير ضرورية حتى يتجنبوا تخفيض الإعتمادات في السنة التالية. ومثل هذا السلوك يؤدي إلى الإسراف وسوء استخدام الموارد.

(2) التقدير في ضوء المنافع المتوقعة.

استخدم هذا الأسلوب لأول مرة في نطاق النظام الذي ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1961 ميلادية والذي أطلق عليه آنذاك نظام التخطيط والبرمجة والموازنة. ومن أهم خصائص هذا النظام:

- ❖ تحديد الأهداف القومية وترتيب أولوياتها .
- ❖ ترجمة الأهداف في شكل برامج.
- ❖ المقاضلة بين البرامج البديلة باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والمنفعة لاختيار أحسن البدائل.
- ❖ تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة سنوات.
- ❖ صياغة الاحتياجات السنوية لكل برنامج في شكل موازنة.

وتوجد عدة ملاحظات على استخدام موازنة البرامج

أولاً: أن الموازنة تعتبر محصلة لدراسات اقتصادية سابقة يتم بموجبها إقرار خطة طويلة الأجل في ضوء الأهداف القومية المطلوب إنجازها بواسطة التنظيمات . ويعنى ذلك أن تقديرات الموازنة يتم اشتقاقها من بيانات تتدفق من المستويات الإدارية العليا، وذلك على العكس من

الأسلوب التقليدي إذ يبدأ تقدير الموازنة من المستويات الإدارية الدنيا ثم تنتقل إلى المستويات الإدارية العليا.

ثانياً: إن برمجة الأهداف جعلت البرامج محوراً أساسياً للتقدير والمفاضلة واتخاذ القرارات بصرف النظر عن المستويات الإدارية التي تهتم في تنفيذ البرنامج. وقد هيا هذا الأسلوب الفرصة للربط بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الإنجازات أو المنافع) لكل برنامج.

وبالرغم من شمولية هذا النظام إلا أنه لم يحقق أهدافه المرجوة، ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها كبر حجم واتساع نطاق التنظيمات الحكومية، وتعدد وتنوع البرامج التي تنجزها، وكثافة الوقت والجهد اللازمين لتوفير المعلومات، ثم المشاكل المتعلقة بالتنبؤ والقياس وصعوبة التعبير الكمي عن مخرجات معظم البرامج.

ثالثاً: يركز هذا النظام على البرامج الجديدة التي تنفذ لأول مرة أو التوسع في البرامج القائمة، وهو بذلك لا يفيد في إعداد تقديرات الموازنة المتعلقة بالبرامج الجاري تنفيذها. وبالرغم من هذه الانتقادات، فقد كان لهذا النظام الفضل في توجيه الاهتمام أو الربط بين وظائف التخطيط والإدارة والرقابة، وكذلك الاهتمام ببناء الموازنة على أساس البرامج والأنشطة التي ينجزها كل تنظيم حكومي.

(3) التقدير على الأساس الصفري

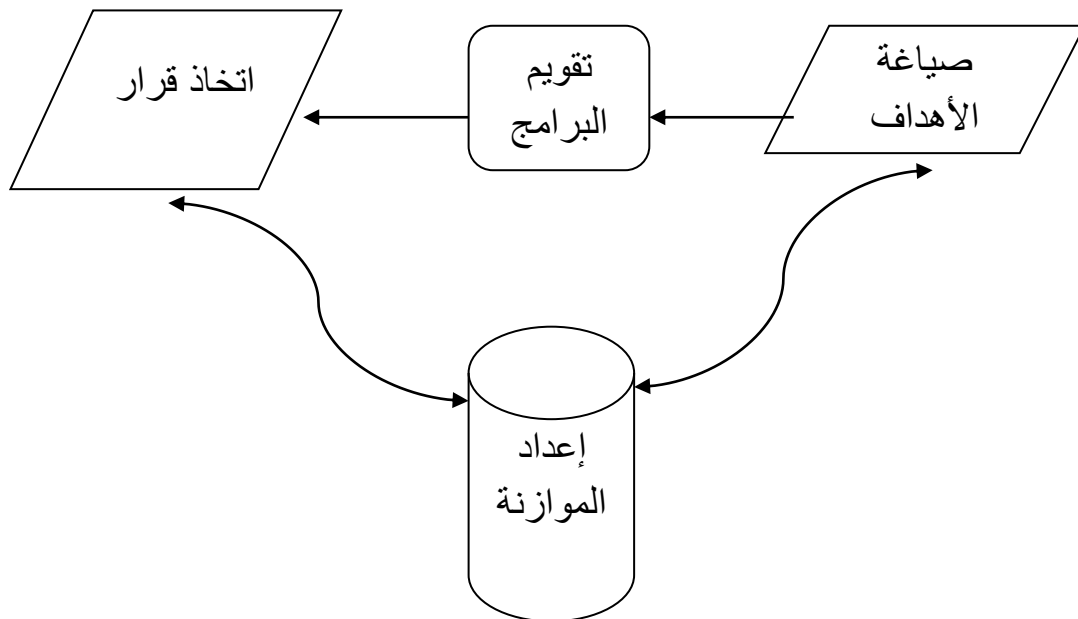
يستخدم هذا الأسلوب في نطاق يطلق عليه الموازنة الصفرية وهو يستهدف الإجابة عن سؤالين أساسيين هما:

الأول: هل البرامج والأنشطة الجاري تنفيذها حالياً بمعرفة التنظيمات الحكومية تتميز بالكفاءة والفعالية؟

الثاني: أو هل يجب إلغاء بعض البرامج والأنشطة الحالية أو تخفيضها ثم استخدام الموارد المتوفرة منها في تمويل برامج جديدة أكثر أهمية، أو استخدامها في تخفيض حجم الموازنة؟ ويمكن القول أن الإجابة على هذين السؤالين تهيء الفرصة لإعادة تقويم البرامج والأنشطة الموجودة وينطوي ذلك أيضاً على تبرير وجود واستمرار كل نشاط لسنة تالية، وتبرير حجم

الموارد المطلوب تخصيصها له. ويعنى ذلك أن الموازنة الصفرية هي أداة تخطيط ورقابة، إذ يتطلب الأمر من كل مدير إعادة النظر في أنشطة إدارته ابتداء من نقطة الصفر - أى كما لو كانت هذه الأنشطة تنفذ لأول مرة. وتحديد مدى جدوى النشاط وملائمة تكلفته، ودراسة الطرق البديلة لإنجازه ومثل هذا الأسلوب يسمح بأن تقف البرامج القديمة على قدم المساواة مع البرامج الجديدة. ويعنى ما تقدم أن أسلوب التقدير من نقطة الصفر يختلف تماما عن أسلوب التقدير التقليدي الذي يستخدم بيانات عدة سنوات سابقة كنقطة بداية لإعداد موازنة السنة التالية، وهو الأمر الذي ينطوي ضمنا على إقرار كل البرامج الجاري تنفيذها سواء أكانت ضرورية أم لا، وسواء أكانت تتجز بكفاءة أم لا. وفي هذا الصدد يقول البعض (أنه جرى العرف على تبرير الزيادة التي تطرأ فقط على اعتمادات السنة الماضية. ويعنى ذلك أن ما ينفق أصلاً يكون مقبولاً دون فحص أو اختبار، ولكن لو قام كل تنظيم حكومي بتبرير كل اعتماداته لكل سنة كما لو كانت البرامج كلها جديدة فسيؤدى إلى وفورات جوهرية، والجدير بالذكر أن الأسلوب الصفري في بناء الموازنة لا يتعارض مع نظام التخطيط والبرمجة والموازنة الذي عرضناه في الجزء السابق، بل يعمل على تدعيمه وهو في نفس الوقت يعتمد على نفس إجراءات القياس والتقييم وخاصة تحليل التكلفة والمنفعة لكل برنامج. ولذلك فإن إعداد الموازنة على أساس صفري يشتمل مجموعة من الخطوات كما موضحة بالشكل رقم (1-2).

شكل (1-2) خطوات إعداد الموازنة على الأساس الصفري



إعداد الموازنة والمراحل التي تمر بها.

تمر الموازنة العامة للدولة بأربعة مراحل أساسية هي:

أولاً: مرحلة التحضير والإعداد: تقوم وزارة المالية بإصدار منشور او تعليمات لإعداد الموازنة التخمينية للسنة القادمة وفقاً للمبادئ المحددة في قانون الإدارة المالية والدين العام على ان تبين أغراض وعمل السياسة المالية وشرح كيفية تعلق هذه الأغراض بنصوص قانون الموازنة وإذا ما تم إدخال سياسات جديدة على الموازنة السنوية ومدى تأثيرها المالي فضلاً عن المخاطر المالية إن وجدت. ليتم تشكيل لجان فرعية على مستوى الوحدات التنفيذية وعلى مستوى الوزارات والهيئات والمؤسسات لتقدير عناصر الإيرادات والمصروفات وفق الجدول رقم (7). ثم يتم جمع الموازنات الفرعية من قبل الوزارة المعنية لإرسالها إلى وزارة المالية، وتقوم وزارة المالية بالدراسة الفنية لهذه الموازنات بالتشاور مع ممثلي الوزارات ثم تقوم بإجراء التعديلات الضرورية عليها وبعد ذلك يتم إعداد مشروع الموازنة الفدرالية ويقوم وزير المالية بدوره في شهر أيلول من كل عام بعرض المشروع على مجلس الوزراء لمناقشته وللمصادقة عليه وتقديمه إلى مجلس النواب لتشريعه والجدول (2-7) يبين اسلوب تقدير الموازنة.

جدول رقم (7) يبين أسلوب تقدير الموازنة لعام 2011 لإحدى الوزارات

البيان	الترميز لهيكل حسابات 2011						النفقات الفعلية للسنة السابقة 2009	نفقات السنة الحالية 2010			مقترح وزارة المالية 2011	المتفق عليه النهائي لسنة 2011
	القسم	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس		الإعتمادات المنقح	المصروف الفعلي لغاية 6/30 2010	تقديرات سنة 2011		
المجموع الكلي للقسم												

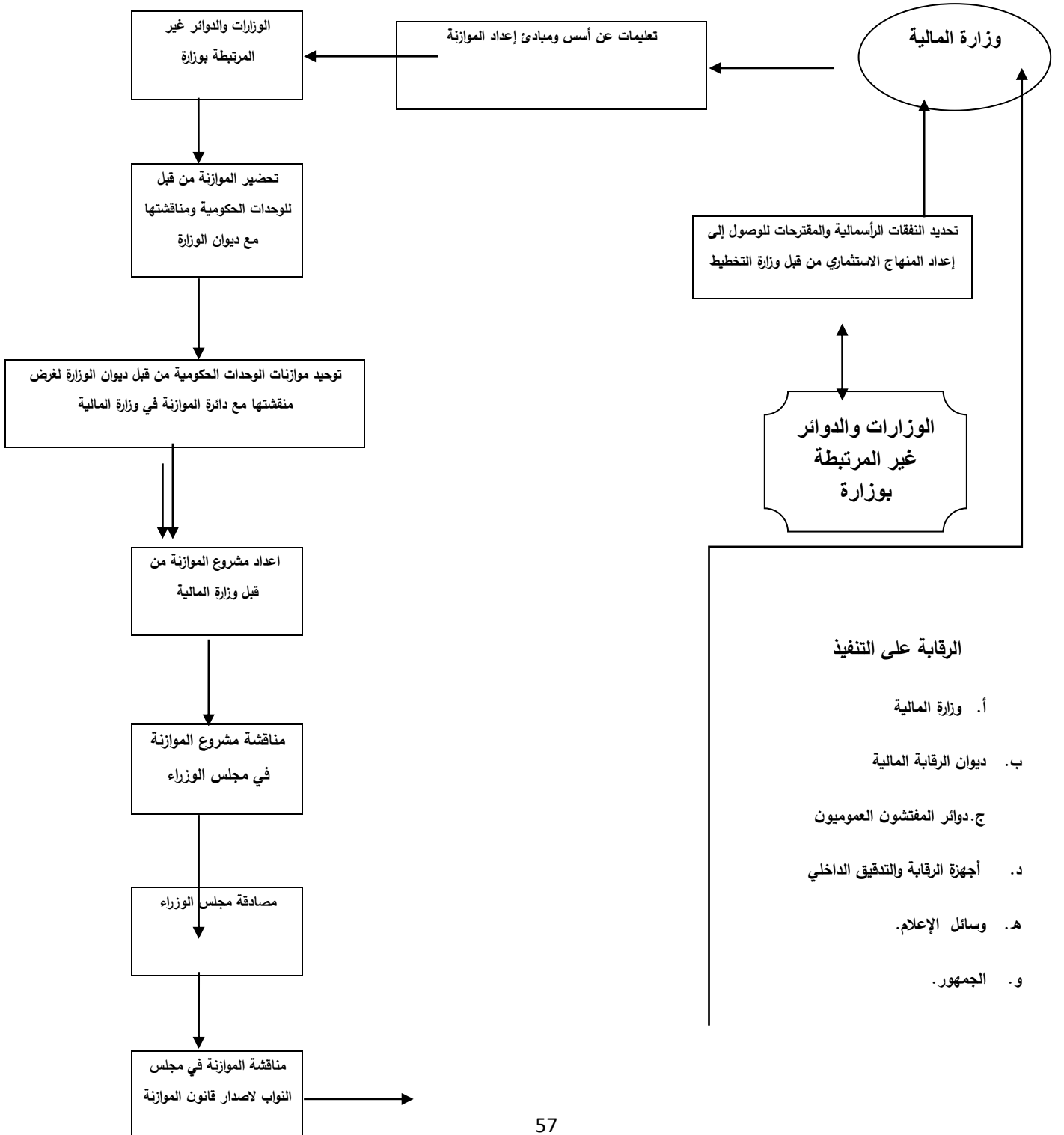
ثانياً: مرحلة الاعتماد: في 10 تشرين الثاني من كل عام وبعد تصديق مشروع الموازنة من قبل مجلس الوزراء يقوم وزير المالية بعرض مشروع الموازنة على مجلس النواب لمناقشته ومدى توافقه مع الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة وقد تجري عليه بعض التغييرات ومن ثم يتم إقرار قانون الموازنة السنوي ويقدم إلى مجلس الرئاسة للمصادقة عليه ونشره بالجريدة الرسمية (الوقائع العراقية) لغرض اعتماده من قبل الوزارات المختلفة. ويصدر وزير المالية سنويا تعليمات لتسهيل تنفيذ القانون تسمى تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق لتوضيح الضوابط اللازمة لتنسيق صلاحيات الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة في استخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة.

ثالثاً: مرحلة التنفيذ: تقوم الإدارات المختلفة بتنفيذ ما تم تخصيصه من مصروفات وإيرادات في الموازنة ووفقاً للصلاحيات الممنوحة في تعليمات تنفيذ الموازنة.

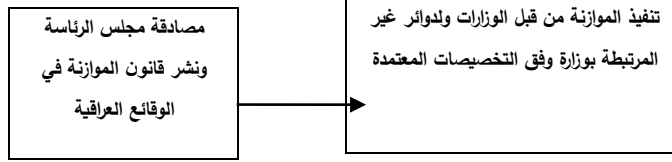
رابعاً: مرحلة الرقابة: تقوم وزارة المالية بمراقبة الإدارات الحكومية عن مدى التزامها بقانون الموازنة والتعليمات المرفقة بها وأي تعليمات أخرى صادرة من وزارة المالية أو وزارة التخطيط، كذلك تخضع الإدارات الحكومية للتدقيق الداخلي السابق واللاحق للصرف عن طريق أجهزة التدقيق الداخلي الموجودة في الإدارات المختلفة وكذلك التدقيق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) الذي يقوم بتدقيق المشروعية (مدى الالتزام

بالقوانين والتعليمات) وتقييم الأداء بالإضافة الى التدقيق العادي. والشكل (2-2)
أدناه يوضح دورة إعداد الموازنة العامة في العراق:

شكل رقم (2) يوضح مراحل إعداد الموازنة العامة في العراق



التخصيص والتمويل



استناداً الى نظرية الأموال المخصصة فان الوحدات الحكومية تقوم بالإنفاق وتحصيل الإيراد وفقاً لما خصص لها في أبواب الموازنة العامة للدولة وهذا يعني ان التخصيص يقصد به: جميع المبالغ النقدية التقديرية المسموح بإنفاقها خلال الفترة القادمة المرصودة في الموازنة العامة للدولة. أما مصطلح التمويل فيقصد به: هو المبالغ النقدية الفعلية المحولة من البنك المركزي لتمويل الحسابات الجارية للوحدات الحكومية خلال السنة لاستعمالها في نفقاتها التشغيلية والرأسمالية وفقاً للتخصيصات المعتمدة وقد أكد قانون الإدارة المالية في القسم (9 / 5) أن لا تلتزم بعملية صرف تزيد عما مخصص لها في الموازنة السنوية ما لم ينص على خلاف ذلك بقانون الموازنة. وقد تضطر بعض الوحدات الحكومية في ظل ظروف معينة الى طلب المزيد من التخصيصات وخاصة عندما يوشك نوع من أنواع النفقات على النفاد ولم تنتهي السنة المالية بعد ووجود مبالغ متحققة الدفع ولا يمكن تأخير صرفها إلى السنة التالية لان ذلك يخالف البند (9) من القسم (9) من قانون الإدارة المالية الذي يقضي ان تستخدم الأموال المرصودة لوحدات الإنفاق لغاية 31 كانون الأول من السنة المالية وتسجل الإيرادات المقبوضة بعد نهاية السنة المالية كإيرادات لموازنة السنة المالية اللاحقة. ولمعالجة هذه الحالة لابد من توفير التخصيصات اللازمة لهذه النفقات لصرف المبالغ المستحقة ويتم ذلك بطريقة المناقلة والتي تعني تخفيض التخصيصات المعتمدة في نفقة معينة وتحويلها الى تخصيصات نفقة أخرى مع مراعاة البند (8 من القسم 9) من قانون الإدارة المالية والدين العام.⁵

القسم (9) / 8/ لوزير المالية ان يخول الوزير او الوزراء المسؤولين، واستناداً الى الاحكام ادناه بإعادة تخصيص مخصصات الموازنة المصادق عليها من وحدة صرف الى أخرى حتى نسبة 5% من المبلغ المرصود في قانون الموازنة السنوية والتكميلية لوحد الإنفاق التي تم تخفيض تخصيصاتها وتطبق الحدود الآتية: -

أ. لا يجوز إعادة تخصيص الاموال بين المصروفات الجارية لإحدى الوحدات والمصروفات الرأسمالية الأخرى او بين نفقات التحويل لإحدى الوحدات وفقرات أخرى لاسيما الرواتب والبضائع والخدمات او المصاريف الرأسمالية المتعلقة بوحدة أخرى.

ب. بعد الحصول على موافقة وزير المالية يجوز لوحد الإنفاق ان تعيد تخصيص أموالها المصادق عليها بين المدفوعات المخصصة في الموازنة وحتى نسبة 5% من اجمالي الاموال المصادق عليها شرط ان لا يعاد تخصيص الاموال من المصاريف الرأسمالية الى المصروفات الجارية لاسيما الرواتب والبضائع والخدمات. النقل من الرواتب او النفقات الجارية الى النفقات الرأسمالية ولنسبة 5% يكون جائز إذا صادق عليه وزير المالية.

والمثال أدناه يوضح كيفية توزيع التخصيصات بين الوزارة والوحدات المرتبطة بها.

مثال

الآتي بعض التخصيصات المعتمدة ضمن موازنة 2010 لهيئة النزاهة المتكونة من أربعة مكاتب هي (كربلاء ، النجف، بابل ، الديوانية) إضافة الى مركز الهيئة.

رقم الحساب	اسم الحساب	التخصيص المعتمد
0202010402	نفقات الإعلام	450000000 د.
0202010106	ملابس الموظفين	192000000 د.
020201010401	أجور الكهرباء	720000000 د.
020202011303	نقل الشهود	960000000 د.
0202030103	صيانة وسائل النقل	180000000 د.

المطلوب: تنظيم جدول توزيع التخصيصات المعتمدة وفق الأسس الآتية التي اعتمدها هيئة النزاهة مع تحديد رمز هيكل حسابات الدولة GFS لكل وحدة من الجدول. واليك البيانات الآتية:

- 1- حصر التخصيصات المعتمدة للحساب 22142 في مركز الهيئة..
- 2- توزيع التخصيص المعتمد للحساب 22116 على الفروع وفق الأسس الآتية بعد استبعاد 25% منه ووضعه في حقل احتياطي التخصيصات بنسبة 4: 2: 3: 1: 2 .
- 3- توزيع التخصيصات المعتمدة للحساب 221141 و 2221136 على الفروع وفق الأسس الآتية بعد استبعاد 20% منه ووضعه في حقل احتياطي التخصيصات المعتمدة بنسبة (35% ، 25% ، 20% ، 15% ، 5%).

4- توزيع التخصيصات المعتمدة لحساب 22313 على الفروع حسب الحصص الآتية (4):
2 : 1 : 3 : 2 (على التوالي).

الحل:

ح / (ملابس الموظفين) 22116

$$1- 192000000 \times 25\% = 48000000 \text{ د. (الاحتياطي).}$$

$$192000000 - 48000000 = 144000000 \text{ د.}$$

$$2- \text{حصة المركز} \quad 144000000 \times (4 \div 12) = 48000000 \text{ د.}$$

$$3- \text{حصة فرع كربلاء} \quad 144000000 \times (2 \div 12) = 24000000 \text{ د.}$$

$$4- \text{حصة فرع النجف} \quad 144000000 \times (3 \div 12) = 36000000 \text{ د.}$$

$$5- \text{حصة فرع بابل} \quad 144000000 \times (1 \div 12) = 12000000 \text{ د.}$$

$$6- \text{حصة فرع الديوانية} \quad 144000000 \times (2 \div 12) = 24000000 \text{ د.}$$

ح / (اجور كهرباء) 221141

$$1- 720000000 \times 20\% = 144000000 \text{ د. (الاحتياطي)}$$

$$720000000 - 144000000 = 576000000 \text{ د.}$$

$$2- \text{حصة الهيئة} \quad 576000000 \times 35\% = 201600000 \text{ د.}$$

$$3- \text{حصة فرع كربلاء} \quad 576000000 \times 25\% = 144000000 \text{ د.}$$

$$4- \text{حصة فرع النجف} \quad 576000000 \times 20\% = 115200000 \text{ د.}$$

$$5- \text{حصة فرع بابل} \quad 576000000 \times 15\% = 86400000 \text{ د.}$$

6- حصة فرع الديوانية = $5\% \times 576000000 = 28800000$ د.

ح/ (نقل الشهود) 2221136

1- $192000000 = 20\% \times 960000000$ د.

$768000000 = 192000000 - 960000000$ د.

2- حصة الهيئة = $35\% \times 768000000 = 268800000$ د.

3- حصة فرع كربلاء = $25\% \times 768000000 = 192000000$ د.

4- حصة فرع النجف = $20\% \times 768000000 = 153600000$ د.

5- حصة فرع بابل = $15\% \times 768000000 = 115200000$ د.

6- حصة فرع الديوانية = $5\% \times 768000000 = 38400000$ د.

ح/ (صيانة وسائط نقل) 22313

1- حصة المركز = $(12 \div 4) \times 180000000 = 60000000$ د.

2- حصة فرع كربلاء = $(12 \div 2) \times 180000000 = 300000000$ د.

3- حصة فرع النجف = $(12 \div 1) \times 180000000 = 150000000$ د.

4- حصة فرع بابل = $(12 \div 3) \times 180000000 = 450000000$ د.

5- حصة فرع الديوانية = $(12 \div 2) \times 180000000 = 300000000$ د.

جدول توزيع التخصيصات

رقم الحساب	اسم الحساب	التخصيص المعتمد	الهيئة	كربلاء	النجف	بابل	الديوانية	الاحتياجات
22146	نفقات الإعلام	450000000	450000000	0	0	0	0	0
22116	ملابس الموظفين	192000000	48000000	24000000	36000000	120000000	24000000	144000000
221141	أجور الكهرباء	720000000	201600000	144000000	115200000	864000000	288000000	144000000
2221136	نقل الشهود	960000000	268800000	192000000	153600000	115200000	384000000	192000000
22313	صيانة وسائل النقل	180000000	60000000	30000000	15000000	45000000	30000000	0

أسئلة الفصل الثاني

السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مبررا سبب الإجابة:-

7- تعبر الموازنة العامة للدولة عن تدفقات متوقعة للإيرادات والمصروفات.

8- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات للوحدات الحكومية.

9- يعتبر مفهوم المسائلة والشفافية احد قواعد إعداد الموازنة العامة.

10- تعتبر الموازنة العامة للدولة هي إحدى الأدوات لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة.

11- إن مصطلح التخصيص يعبر عن التدفقات النقدية الفعلية للوحدة الحكومية.

12- تقسيم الجهاز الحكومي على أساس التبويب النوعي يسهل إعداد الموازنة وتنفيذها.

13- إن القاعدة القانونية تقول (لا ضريبة ولا رسم إلا بقانون).

14- يمكن للوحدات الحكومية زيادة تخصيصاتها المقررة بالموازنة السنوية عن طريق الإيرادات الرأسمالية.

15- ليس شرطا جوهريا أن تتطابق أهداف الموازنة العامة مع التخصيصات المعتمدة.

16- ان تقدير النفقات على أساس تقديرات السنوات السابقة يعد من الأساليب الحديثة في إعداد الموازنة.

السؤال الثاني: ما مراحل إعداد الموازنة في العراق وما هي الأسس القانونية في إعدادها؟

السؤال الثالث: عرف الموازنة العامة للدولة وفق القوانين العراقية مع مقارنتها بالتعاريف الأكاديمية مع بيان أهم أهدافها؟

السؤال الرابع: بين بشكل مركز ماهية النفقات والإيرادات التي بينها قانون الإدارة المالية والدين العام قي البند 3 من القسم الثالث؟

السؤال الخامس: قارن بين الموازنة العامة والميزانية العمومية من حيث الهدف والأبعاد والشمول.

السؤال السادس: ناقش طريقة إعداد الموازنة العامة للدولة على الأساس الصفري.

السؤال السابع: ما قواعد إعداد الموازنة وهل تطبق هذه القواعد في إعداد الموازنة في العراق؟.

السؤال الثامن: ما أهم مميزات التبويب الاقتصادي؟

السؤال التاسع: بين أهم الانتقادات الموجهة لموازنة البرامج؟

السؤال العاشر: اشرح بشكل مفصل المقصود بالتخصيص والتمويل وعلاقته بالموازنة العامة للدولة؟

السؤال الحادي عشر: تم تخصيص مبلغ 10 مليون دينار لوزارة الزراعة ضمن موازنة 2010 على حساب مواد المكافحة والوقاية (221174) وان لدى الوزارة 14 مديرية في المحافظات ، وتم توزيع المبلغ المخصص وفق النسب الآتية :

1- مركز الوزارة ومحافظات البصرة وذي قار وميسان ونيوى بمعدل 10/1 .

2- كربلاء والنجف والانبار وصلاح الدين وبابل بمعدل 0.09% لكل منها من المبلغ المتبقي.

3- تم توزيع باقي مبلغ التخصيص للمحافظات الأخرى بالتساوي.

المطلوب: تنظيم جدول توزيع التخصيصات المعتمدة وفق الأسس المبينة في أعلاه.

أهداف الفصل

يهدف هذا الفصل الى توضيح الآتي:

- مفهوم الخزينة العامة وتشكيلاتها في النظام المحاسبي المركزي.
- مزايا النظام المحاسبي الحكومي المركزي.
- النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.
- الرقابة الداخلية على المستندات والمصروفات.
- التعرف على المجموعة الدفترية المستخدمة في النظام المركزي واللامركزي.

الفصل الثالث

الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي والرقابة الداخلية

The organizational structure of Governmental Accounting system and internal control

النظام المحاسبي الحكومي في العراق أما أن يكون نظاماً مركزياً أو نظاماً لا مركزياً أو تمويل ذاتي والمقصود بالنظام المركزي هو ارتباط الوحدات الحكومية بالخزائن العامة في مراكز المحافظات، إذ لا توجد في هذه الوحدات بوحدة حسابية مستقلة كما سيتم توضيحه فيما بعد، أما النظام اللامركزي فإن الوحدات لا ترتبط بالخزينة العامة وإنما لكل وحدة حكومية وحدة حسابية مستقلة مرتبطة بالمستوى الإداري الأعلى وصولاً إلى مركز الوزارة إذا كانت في المحافظات.

أولاً: مفهوم الخزينة العامة وتشكيلاتها The concept of the General Treasury

تعد الخزينة العامة بمثابة الصندوق الذي تودع فيه جميع الإيرادات العامة وتتفق منه النفقات العامة ففي ظل النظام المركزي تعتبر الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام أقساماً لوحدة واحدة من الناحية المحاسبية ذات مالية (صندوق) واحد حيث تودع فيه جميع الإيرادات التي تجبى وتسحب ما تحتاجه من نقد لتسديد نفقاتها الإدارية والخدمات الأخرى والمشاريع المكلفة بتنفيذها . ويعد هذا الصندوق بالنسبة للوحدة الحكومية بمثابة الخزينة العامة. وعلى ها الأساس فإن من المهام الأولى للخزينة العامة الأولى جباية الإيرادات مما يفرض عليها مسك السجلات الخاصة بها لمتابعة المكلفين بدفع الضرائب والرسوم وغيرها، وقد تواجه هذه الحالة عقبات عملية إذ ليس من المنطق إن يتم تحقق الإيراد في وحدة حكومية معينة مثل الهيئة العامة للضرائب ويطلب من المكلف بتسديد ما عليه في وحدة حكومية أخرى (الخزينة)، مما يؤدي إلى الخروج عن أول مهمة من مهام الخزينة العامة وذلك لإناطة هذه المهمة إلى وحدة حكومية أخرى (الخزينة) على إن تقوم الأخيرة في نفس اليوم أو اليوم التالي أو أي فترة تحددها وزارة المالية بتعليمات لإيداع إيراداتها في الخزينة العامة أما بالنسبة للنفقات العامة فإن التخصيصات التي وضعت تحت تصرف الوحدة الحكومية ضمن الموازنة العامة للدولة تؤدي إلى إن الوحدات الحكومية هي التي تقوم بالتعاقد مع الغير وتلتزم بتنفيذ الخدمات والأعمال أو

شراء المواد على وفق أغراض الصرف المعتمدة لها ضمن موازنتها الجارية أو الاستثمارية، لذا قد تضطر الوحدات الحكومية على الاستعانة بحسابات وسيطة لتوفير مقومات تنفيذ الصرف بصورة صحيحة ومسك السجلات اللازمة للتحقق من ألتزامات التي عليها وحقوق الغير التي بذمتها ومتابعة تسويتها. هذه الحقيقة تنشئ حالة جديدة في النظام المركزي وهي ما يمكن إن يسمى (بالازدواج العمل المحاسبي إدارياً) أي إن مستند الصرف الواحد يسجل في مجموعتين من السجلات هي: سجلات الوحدة الحكومية المختصة وسجلات الخزينة العامة (الصائغ، 1976: 83) وفي السنوات الأخيرة بدأت الكثير من الوحدات الحكومية تتجه نحو التحول من النظام المركزي الى النظام اللامركزي وفقاً لتوجه وزارة المالية نحو هذا التحول.

إن الأعمال التي تقوم بها الخزينة العامة كما ذكر آنفاً لا يمكن ان تتولاه إدارة واحدة بسبب ضخامة العمل وتنوعه في الدولة فانه يصطدم عملياً بعقبات جغرافية بسبب انتشار إدارات الدولة في كافة أنحاء القطر وخارجه مثل السفارات والممثلات العراقية خارج العراق. وعلى هذا الأساس فقد قسمت الخزينة العامة في العراق إلى فروع متعددة ضمن مجموعتين وعلى النحو الآتي:

1- الخزائن *main treasuries*

- أ. وزارة المالية - دائرة المحاسبة - قسم الأمور النقدية .
- ب. مديرية الخزينة المركزية في بغداد.
- ج. مديريات خزائن المحافظات.
- د. الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي.

2- الخزائن الفرعية *Sub-treasury*

- أ. مديريات المال في الاقضية.
- ب. صندوق النواحي.

وسيجري تناول كل من الخزائن السابقة بنوعها بشيء من التفصيل وكالاتي:

1- الخزائن الد *main treasuries*

ان هذه المجموعة من الخزائن تقوم بمهمة إدارة الموجود النقدي من حيث إيداع الإيرادات النقدية وصرف النفقات للوحدات المرتبطة بها وكذلك تدقيق عمليات الصرف او القبض الفعلي والتأكد من صحتها ومدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات وهي بذلك تقوم بمهمة التدقيق السابق للصرف ، ان احتفاظ الخزينة العامة بكافة مستندات الصرف والقبض جعل منها الدائرة الوحيدة في الدولة التي بإمكانها تصنيف مصروفات ومقبوضات الدولة كافة حسب أنواعها المحددة في الموازنة العامة وتقديم خلاصة بها إلى الجهات المختصة، والخزينة على هذا الأساس تقوم بإرسال خلاصة شهرية بحساباتها إلى مديرية المحاسبات العامة في وزارة المالية لتتولى تجميعها وتوحيدها على مستوى الدولة إذ تعد هذه البيانات ضرورية جداً لتحديد السياسة المالية للدولة عند تنظيم تخمينات الموازنة للسنة المالية اللاحقة. أما المهمة الأخيرة لهذه المجموعة من الخزائن فهي الإشراف على حسابات الإدارات الحكومية للتأكد عن مدى التزامها بمسك السجلات وعدم وجود أخطاء وعمليات تحريف بالبيانات من خلال مطابقة الخلاصة المقدمة من قبل الوحدة مع سجلات الخزينة وتصحيح الأخطاء في حالة وجود اختلاف بين سجلات الوحدة الحكومية وسجلات الخزينة.

2- الخزائن الفرعية *Sub-treasury*:

ان الخزائن الفرعية تتولى جزءاً من الأعباء الملقاة على عاتق الخزينة العامة كل حسب طبيعة المعاملات التي تنشأ فيها وهي كما يلي:

أ. مديرية مال القضاء:

تتولى هذه المديرية مهمة قبض إيرادات الدولة من المصادر المختلفة في القضاء كما تتولى مهمة تسديد نفقات الوحدات الحكومية الواقعة فيه إما استناداً إلى أوامر دائمية بالنسبة

للمصروفات الدورية المتكررة مثل رواتب الموظفين وأجور العمال المؤقتين ومخصصاتهم أو بموجب صكوك صادرة عن خزينة المحافظة المرتبطة بها إدارياً .

ان مهمة مديرية المال في القضاء فهي تتولى عملية تنظيم الحسابات من حيث تسجيل مستندات القبض والصراف في سجل يومية الصندوق ومن ثم إرسال تلك المستندات مع صورة قيود اليومية للمعاملات التي نشأت خلال الشهر إلى خزينة المحافظة لتتولى الأخيرة تسجيل هذه المستندات في سجلاتها المختصة وحسب التوبيخ الوارد فيها بعد مطابقته مع صورة سجل اليومية ومن ثم تقوم الخزينة بتنظيم خلاصة شهرية موحدة بحسابات المحافظة بكاملها.

ب. صناديق النواحي

تقوم صناديق النواحي بقبض الإيرادات المختلفة في الناحية وتسجيلها في يومية الصندوق ثم تسليمها إلى مالية القضاء المرتبطة به . إما النفقات فتتم من خلال مالية القضاء مثل رواتب الموظفين للجهاز المالي والإداري في الناحية وفي هذه الحالة تدفع محتويات مستندات الصرف من الموجود النقدي لصندوق الناحية وتسجل في يومية الصندوق أو بموجب شيكات صادرة من خزينة المحافظة وتعتبر الصكوك المدفوعة مبالغها بمثابة النقد في الصندوق ويجري تسليمها إلى صندوق القضاء ضمن الإيرادات النقدية للناحية وفي نهاية كل شهر تقوم الناحية بإرسال مستندات القبض والصراف مع صورة قيود سجل يومية الصندوق إلى خزينة المحافظة لتتولى الأخيرة تسجيلها مجدداً في سجلاتها .

ثانياً: المركزية في النظام المحاسبي الحكومي وأسس الارتباط بين الخزائن الرئيسية والفرعية.

ان النظام المحاسبي الحكومي المركزي *General Governmental accounting system* يتجسد بإنفاذة مسؤولية إدارة النظام المحاسبي الحكومي بالخبزينة العامة على وفق الصيغة التي اشرفنا إليها آنفاً. باعتبارها الصندوق الذي تودع فيه موارد الدولة وتسحب منه نفقاتها ، وقيامها بتدقيق التصرفات المالية للوحدة الحكومية وتنظيم حساباتها، ان أعمال الخبزينة العامة بالنسبة لطبيعة الأعمال والخدمات التي تقوم بها دوائر الدولة واتساعها وتنوعها لا يمكن أن تتولاها خبزينة واحدة بأي حال من الأحوال لأنه يصطدم عمليا بعقبات جغرافية كما أسلفنا سابقا. لذلك فقد وزعت مسؤوليات

الخزينة العامة في العراق على فروعها المختلفة في المحافظات وخارج العراق وعلى أسس جغرافية بحيث ترتبط كل مجموعة من الوحدات الحكومية بفرع من فروع الخزينة على النحو الآتي:

1- ترتبط حسابات الوحدات المركزية في بغداد المتمثلة بالوزارات والمديريات العامة بمديرية الخزينة المركزية في بغداد .

2- ترتبط حسابات الدوائر الفرعية للوزارات والمديريات في كل محافظة بخزينة تلك المحافظة .

3- ترتبط حسابات الدوائر الفرعية للوزارات والمديريات الموجودة في الاقضية بصندوق مال القضاء .

4- ترتبط حسابات الدوائر الفرعية الموجودة في النواحي بصندوق الناحية.

5- ترتبط حسابات الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بوزارة المالية - دائرة المحاسبة .

ثالثاً: مزايا النظام المحاسبي الحكومي المركزي

1- إن أهم مزايا النظام المحاسبي المركزي هي:

أ. قوة الرقابة على الحساب الجاري بسبب عدم وجود حسابات متعددة مع المصرف ضمن رصيد الخزينة العامة.

ب. تمتع المدققين الداخليين بقدر عالي من الاستقلالية كونهم متواجدين في دوائر الخزائن المختلفة ولا توجد تأثيرات مباشرة من قبل الإدارات الحكومية التي يقومون بتدقيق حساباتها.

2- أبرز عيوب النظام المركزي هي:

أ. تأخير إجراءات الصرف بسبب ارتباط الوحدة الحكومية بالخزينة كوسيط وبسبب قلة المدققين الداخليين في الخزائن مقارنة بعدد الإدارات الحكومية المرتبطة بها.

ب. تتطلب إجراءات الصرف من الإدارات الحكومية توفير المستندات المعززة للصرف (قوائم التجهيز ، سندات الإدخال المخزنيالخ) وبسبب عدم انتظار المجهزين لمستحقاتهم لمدة قد تطول غالباً، فتقوم لجان المشتريات بتقديم قوائم تجهيز صورية وإدخالها مخزنياً وبعد ذلك يتم صرفها مما يشير إلى ضعف الرقابة على هذه النفقات وضعف الموثوقية في معاملات الصرف.

ج. إلقاء أعباء بشكل كامل على الخزينة مما يؤدي إلى تأخير البيانات الشهرية والسنوية وإعداد الحسابات الختامية.

Decentralized Governmental Accounting System

رابعاً: النظام المحاسبي الحكومي اللامرّ

ان الوحدات الحكومية التي تعتمد على النظام اللامركزي ليس لها ارتباط بالخزينة، فهي لها الحق في فتح الحسابات الجارية في المصارف الحكومية بموافقة وزارة المالية. ففي هذا النظام تقع على عاتقه مسؤولية التدقيق السابق للصرف وتحمل كذلك مسؤولية تنظيم الحسابات تنظيمًا كاملاً ضمن إطار دورة محاسبية متكاملة وتنظيم موازين المراجعة الشهرية لترسلها إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية، وإصدار الحسابات الختامية الخاصة بها وتمول هذه الوحدات تخصيصاتها عن طريق دائرة المحاسبة على أساس 12/1 شهرياً ويمكن ان يكون هذا التمويل تلقائياً عن طريق أوامر دائمية تبلغ إلى البنك المركزي ، ولا تمول الوحدة الحكومية بالتمويل اللازم إلا إذا أرسلت موازين المراجعة الشهرية إلى وزارة المالية وفق المدة المحددة في قانون الإدارة المالية والدين العام خلال عشرة أيام من الشهر اللاحق.

1-مزايا النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

يمكن تحديد أهم مزايا النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بالآتي:

أ. سرعة انجاز معاملات الصرف نتيجة قدرتها على الدفع مباشرة دون توسط الخزينة بسبب وجود وحدة محاسبية متكاملة.

ب. سرعة إجراء التدقيق السابق للصرف بسبب وجود جهاز تدقيق داخلي متخصص ومتفرغ لأعمال الوحدة.

- ج. السرعة في انجاز موازين المراجعة الشهرية لوجود عدد كافي من موظفي الحسابات.
- د. تقليص استخدام السلف نتيجة قدرة الوحدة على تنفيذ التزاماتها بصورة مباشرة.
- هـ. يوفر النظام قدرأً عالياً من الرقابة على الديون إذ ستكون الوحدة مسؤولة عن تسوية السلف المدفوعة من قبلها.
- و. ان استخدام حساب جاري خاص بالأمانات يوفر درجة عالية من الرقابة عليها كون الوحدة الحسابية قادرة على إعداد الكشوفات التحليلية للأمانات بأسرع وقت وتقديمها إلى الجهات المختصة.

2- عيوب النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

- أ. بسبب زيادة عدد الحسابات الجارية للوحدات التي تعتمد على هذا النظام (حساب جاري للنفقات ، حساب جاري للإيرادات ، حساب جاري للأمانات ، حساب جاري للخطة) مما يتطلب رقابة قوية للسيطرة على سلامة استخدام هذه الحسابات.
- ب. ارتباط الرقابة والتدقيق الداخلي برئيس الوحدة الحكومية قد يؤدي إلى ضعف الرقابة على الأموال العامة.
- ج. صعوبة توفير موظفي الحسابات والمدققين الداخليين ممن يتميزون بالكفاءة والمهنية العالية.

خامساً: نظام الرقابة الداخلية *Internal Control system*

يقصد بنظام الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي الحكومي مجموعة الإجراءات التي تضعها السلطات المختصة لإدارات الدولة المختلفة لغرض المحافظة على مواردها وحسن التصرف بالنفقات العامة والاطمئنان إلى دقة السجلات المحاسبية والإحصائية بما يساعدها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات السليمة لتحقيق إدارة مالية فاعلة. وتبرز أهمية الرقابة الداخلية باعتبارها جزءاً لا يتجزأ من النظام المحاسبي الحكومي.

1- أهداف نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى تحقيق الآتي:-

- أ. التحقق من إن الأموال المخصصة قد استخدمت وفقاً للأغراض المخصصة لها دون إسراف أو تبذير.
- ب. المحافظة على سلامة الموجودات والتأكد من صحة إجراءات التصرف بها.
- ج. المساهمة في تحقيق السياسات المالية والإدارية المرسومة.
- د. التأكد من نزاهة الموظفين العموميين في استخدام الأموال العامة.
- هـ. التأكد من سلامة عمليات التسجيل بالسجلات المحاسبية وخلوها من الأخطاء والاحتيايل والغش.
- و. التأكد من ان النظام المحاسبي يستخدم المجموعة المستندية كما حددتها التعليمات وإنها خالية من أية تحريفات أو غش أو تلاعب.
- ز. الرقابة على الأداء لتحديد الانحرافات بمقارنة المخطط بالأداء الفعلي ووضع الحلول اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات.

2-العوامل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية سليماً وفعالاً ويحقق الأهداف المحددة له لا بد من توافر العوامل الأساسية الآتية:

- أ. وجود هيكل تنظيمي وإداري يراعي الوضوح والمرونة والبساطة والسهولة بشكل يمنع التداخل أو التعارض بين الاختصاصات والواجبات المختلفة للوحدات الإدارية والفرعية.
- ب. اختيار الموظفين الأكفاء وتدريبهم وفقاً للسياسات المالية المرسومة للوحدات الحكومية ومراقبة أعمال الموظفين وإنجازاتهم.
- ج. وجود نظام محاسبي سليم يشتمل على مجموعة من المستندات والسجلات ودورة مستندية سليمة للوصول إلى نظام رقابة داخلية سليم وفعال.

د. وجود إجراءات تنظيمية تحدد واجبات الوحدات الحكومية الفرعية وبشكل يمكن من الرقابة على نشاطاتها ومحاسبة مسؤولي إدارات هذه الوحدات لضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية.

هـ. استخدام الوسائل الآلية التي تمكن من التأكد من دقة البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات وخلوها من الأخطاء والغش.

3-أنواع أنظمة الرقابة الداخلية

تقسم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية إلى أقسام رئيسية ثلاث هي:-

أ. نظام الرقابة الإدارية: ويهدف إلى تحقيق وضمان تنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة.

ب. نظام الرقابة المحاسبية: ويهدف إلى التأكد من دقة البيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والتقارير المحاسبية.

ج. نظام الضبط الداخلي: ويهدف إلى حماية موجودات الوحدات الحكومية من السرقة والضياع وسوء الاستعمال.

سادساً: المستندات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي المركزي واللامركزي:

حددت التعليمات الحسابية رقم (13) المرفقة بقانون أصول المحاسبات العامة نماذج المستندات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وقد حددت الجهة التي تقوم بطبع هذه المستندات بـ (دار الحرية للطباعة) حصراً كما وضعت الإجراءات القانونية لعملية الطباعة والتجهيز والالتزام بالنماذج التي حددها وزير المالية وتسليمها الى المخولين بالاستلام حصراً. ومن أمثلة هذه المستندات هي :

مذكرة إذن القبض

خاصة بالمبالغ التي تقبض في خزائن الحكومة

المحل.....(اسم الخزينة الواجب الدفع لها).....
 عن.....(نوع الواردات بصورة مفصلة).....
 قبض لحساب.....(اسم وعنوان الشخص الذي قبضت المبالغ لحسابه).....
 الشخص المسلم....(اسم الشخص الذي سلم فعلاً المبالغ).....
 المبلغ.....(يدون مجموع المبالغ المستلمة رقماً وكتابةً).....

نوع المقبوضات	المادة	العدد	دينار	فلس

فقط دينار كما محرر علاه وقيدته ايراداً لحساب الخزينة بتاريخ/...../ 2010

التوقيع.....

الوظيفة.....

ب- محاسبة (35 أ) (مذكرة إذن بالقبض) ويستخدم هذا النموذج من قبل الوحدات الحسابية الفرعية في النظام المحاسبي الحكومي المركزي لتستلم ما يتجمع لديها من نقد إلى البنك مباشرة لحساب الخزينة التي ترتبط بها الوحدة الحسابية ، كما تستخدمه الخزينة لإيداع ما يتجمع في صندوقها من نقود في حسابها الجاري لدى البنك. أدناه نموذج لمحاسبة (35أ)

ج- محاسبة (37أ) الوصولات بالمبالغ المستحقة للحكومة يستخدم هذا النموذج في الوحدات الحكومية في النظام اللامركزي لقاء المبالغ المستلمة بواسطة أمناء الصندوق أو مساعديهم أو أي شخص مخول آخر وكما موضح بالنموذج رقم (3).

نموذج رقم 3

الرقم المتسلسل

محاسبة - 37 أ

رقم الجلد

الوصلات بالمبالغ المستحقة للحكومة

التفاصيل	المبلغ	
	دينار	فلس
المجموع		

وصل من فقط دينار على حساب بتاريخ/...../2010

توقيع القابض.....

الوظيفة.....

د- محاسبة (38 أ) (وصل جباية أموال الدولة) يستخدم من الجباة الذين يقومون بالجباية خارج مقر عملهم وبعد اكمال عملية الجباية يقومون بتنظيم استمارة

إرسالية تدون فيها تفاصيل كل عملية قبض بالتفصيل ليتم تسليمها في نهاية

محاسبة - 38 أ رقم الجلد			نموذج رقم/4 الرقم المتسلسل	
وصل جباية اموال الدولة				
القسط	السنة التي تعود اليها الرسوم	نوع الرسم	المبلغ	
			دينار	فلس
المجموع				
لقد قبض من				
المبلغ المحرر أعلاه وقدره بتاريخ/...../ 2010				
توقيع القابض.....				
الوظيفة.....				

اليوم أو في الأكثر في بداية الدوام الرسمي لليوم اللاحق. وأدناه نموذج
(محاسبة 38 أ).

هـ- محاسبة (68) (وصل جباية وسائط النقل) يستعمل من دوائر المرور لجباية رسوم وسائط النقل والغرامات المفروضة على المخالفين لقانون المرور. كما موضح بالنموذج رقم (5).

وصل جباية رسوم وسانط النقل

اسم الدائرة.....(اسم الدائرة الصادر منها الوصل).....

وصل من السيد(اسم الشخص الذي استوفي منه المبلغ).....

مبلغ قدره فقط(المبلغ كتابياً).....

عن(المبرر للجباية)..... بموجب التفاصيل ادناه

الملاحظات	المادة			حصة البلدية		
	المصدر	دينار	فلس	المصدر	دينار	فلس
	التسجيل لأول مرة			إجازات السوق		
	تجديد السنوية			تجديد السنوية		
	نقل ملكية			نقل ملكية		
	إيرادات أخرى			إيرادات أخرى		
				مجموع حصة البلدية		
				مجموع حصة الخزينة		
				المجموع النهائي		

فقط دينار كما محرر أعلاه وقيدته إيراداً لحساب الخزينة بتاريخ/...../ 2010

توقيع القابض.....

الوظيفة.....

2- مستندات الدفع : حددت التعليمات الحسابية رقم (17) الملحقه بقانون رقم 28 مستند محاسبة (36 أ) (مذكرة الإذن بالدفع) على انه النموذج الوحيد الذي يستعمل في الوحدات الحسابية المرتبطة بالخبزينة. أما الاستثمارات الفرعية المرفقة بها هي محاسبة (23) (قائمة رواتب الموظفين) ومحاسبة (31) (قائمة مخصصات السفر والإيفاد) ومحاسبة (10 أ) استثمارة المصروفات النثرية. كما موضح بالنموذج رقم (6).

مذكرة اذن الدفع

اسم الدائرة.....(اسم الدائرة الصادر منها الوصل).....
 المحل(اسم الشخص المدفوع له).....
 عن(سبب صرف).....
 المبلغ واجب الصرف(المبلغ كتابةً).....

المصروفات						
الملاحظات	رقم التسجيل	النوع	مادة	فصل	دينار	فلس
المجموع						
الاستقطاعات						
الملاحظات	رقم التسجيل	النوع	المادة	العدد	دينار	فلس
المجموع						
المبلغ الواجب الدفع فقط.....دينار لا غير						

أصادق على الصرف في
 ختم وتوقيع رئيس الدائرة.....

توقيع المحاسب

3- مستند التسوية: محاسبة (65) (مذكرة إذن التسوية) استعمل هذا النموذج في العراق في الأول من نيسان عام 1968 في الخزينة المركزية وتم إعدامه بعد ذلك على خزائن المحافظات كافة ويستعمل هذا المستند لتوثيق قيود التسويات الحسابية في الخزينة عندما لا تتضمن عمليات دفع أو قبض فعلية.

سابعاً: إجراءات الرقابة الداخلية على المستندات: Internal Control Procedures

وهي مجموعة الإجراءات المحكمة للرقابة على المستندات من حيث النموذج المستخدم وسلامة استخدامها والمحافظة عليها، إذ حددت المادة 21 من قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 لسنة 1940 الملغي صلاحية طبع المستندات التي يعتمدها وزير المالية وفقاً للصلاحية الممنوحة له بموجب هذا القانون، غير أن إلغاء هذا القانون بموجب أمر سلطة الائتلاف المنحلة رقم 94 لسنة 2004 وعدم ورود نص مشابه له أدى إلى اجتهاد بعض الوحدات الحكومية بطبع المستندات في المطابع الأهلية مما يضعف الرقابة عليها. وهذه الإجراءات هي:-

1- تجهيز نماذج محاسبة (34أ و 35) من دار الحرية للطباعة حصراً إلى الخزائن الرئيسية وتتولى الخزائن الرئيسية مسؤولية تجهيزها إلى الخزائن الفرعية المرتبطة بها.

2- ترقيم جلود مستندات القبض من قبل دار الحرية بأرقام متسلسلة ويتم تحديد عدد المستندات بكل جلد وبشكل متسلسل أيضاً .

3- تحديد نسخ وألوان كل مستند من المستندات لتوزيعها على أصحاب العلاقة لغرض توثيق عملهم فمستندات القبض والجباية تتكون من نسختين تحمل كل منهما نفس الرقم مع اختلاف الألوان فالأولى تعطى للشخص الذي سلم النقود للصندوق أو الجابي والثانية تبقى في الجلد لغرض المطابقة مع سجل الصندوق. أما مذكرات إذن القبض محاسبة (34أ) فتتكون من ثلاث نسخ، الأولى ترسل للخزينة والثانية للشخص الذي سلم النقود والثالثة لأمين الصندوق لغرض التوثيق. أما محاسبة (35أ) تتكون من أربع نسخ فالأولى ترسل للخزينة والثانية إلى المصرف والثالثة

تعطى للشخص الذي سلم النقود (مسلم الدراهم) والرابعة لامين الصندوق لغرض التوثيق المستندي.

4- استخدام سجل محاسبة (16) لغرض مراقبة تجهيز المستندات ذات الثمن حيث تخصص صفحة أو أكثر لكل نوع من أنواع المستندات ويسجل في حقل الوارد عدد وأرقام الجلود المجهزة إلى الوحدة الحكومية ورقم مستند التجهيز بينما يسجل في سجل الصادر عدد الجلود المجهزة للغير وتاريخ كتاب التجهيز أو رقم الجلد المستعمل وتاريخ ابتداء استعماله والانتهاه منه.

5- إصدار أمر إداري بتسمية الموظف أو الموظفين عن الجباية وتحديد نماذج توقيعاتهم وإبلاغها إلى الجهات المعنية لا سيما دائرة الخزينة التي ترتبط بها الوحدة الحكومية وكذلك للمصرف.

ثامناً: الرقابة الداخلية على المصروفات *Internal Control for Expenses'*

تنقسم الرقابة على المصروفات الى أقسام ثلاث هي:

1- الرقابة المستندية.

2- الرقابة الإحصائية.

3- الرقابة الشكلية والقانونية.

1- الرقابة المستندية : لغرض أحكام الرقابة على المستندات يجب أن يجري تعزيز أي عملية صرف بالمستندات التي اشرفنا اليها فيما سبق مع توقيع المستفيد اعترافا بتسلم المبلغ المدون بمستند الصرف ومن أهم الوثائق المعززة للصرف هي :

أ. قوائم الرواتب والمخصصات المتنوعة اذا كانت جزء من الراتب.

ب. طلبات الشراء وسندات الإدخال والإخراج المخزني.

ج. ذرعات العمل في المقاولات وتقرير المهندس المشرف بتأييد الأعمال المنجزة على وفق الفقرات المدونة التي جرى تسعيرها من المقاول والكميات المتفق عليها.

د. قوائم التجهيز بالنسبة لشراء المواد المختلفة وشهادات الاستلام .

هـ. قوائم أجور العمال المؤقتين مع نسخة من هوية الأحوال المدنية لكل عامل.

و. الأوامر الإدارية وقوائم المبيت بالفنادق وتذاكر الطيران او النقل بالنسبة لنفقات الإيفاد والسفر .

2- الرقابة الإحصائية: تقوم الخزينة بعد نهاية كل شهر بتنظيم كشف شهري يرسل الى جميع الوحدات الحكومية المرتبطة بها يتضمن مجموع المبالغ التي سحبت من الوحدة خلال الشهر على كل فصل ومادة ونوع ثم تقوم الوحدة بإجراء المطابقة ما بين الكشف المرسل لها من الخزينة مع ما تم تسجيله من مصروفات في سجلاتها وفي حالة وجود اختلاف يتم مراجعة الخزينة لمعرفة أسباب الاختلاف ومعالجته. هذا النوع من الرقابة يضمن صحة التصرفات المالية التي صدرت عن الوحدة كما يضمن عدم تداخل مصروفات الوحدة مع مصروفات وحدة أخرى.

3- الرقابة الشكلية والقانونية: وتكون هذه الإجراءات على اوجه عدة منها هي:- أ. يجب ان يوقع على مستندات الصرف المخولين بالتوقيع وهم كل من (الأمر بالصرف ، مدير الحسابات ، المحاسب ، منظم المستند).

ب. يجب التأكيد من ان المبالغ المصروفة والمدونة في المستند كانت وفقا للصلاحيات الممنوحة لهم.

ج. التأكيد من إن المستند المستخدم هو المستند المعتمد قانوناً وخالي من اي حك او شطب او تحريف.

د. يجب ان لا تجري أي عملية صرف الا بعد إقرار الموازنة وإصدار التعليمات لتسهيل عملية الصرف في حدود الاعتمادات المخصصة ووفقاً للصلاحيات الممنوحة. هـ. يجب اتفاق الصرف مع القوانين والأنظمة والتعليمات ويمنع الصرف إذا كان مخالفاً للتعليمات او القوانين النافذة فعلى سبيل المثال إذا كانت صلاحية مدير الدائرة الصرف على الموازنة الرأسمالية هي (50 مليون) فإذا ارادت الشراء أو القيام بعمل ب (51 مليون دينار) يجب استحصال موافقة الوزارة وكذلك الحال اذا كان الوزير لا يمتلك الصلاحية الكافية عليه الحصول على موافقة مجلس الوزراء .

ان التأكيد من صحة وسلامة هذه الإجراءات هي من مهام قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي تقع عليه مسؤولية توجيه الإدارة بضرورة الالتزام بالصلاحيات الممنوحة والحصول على الموافقات الأصولية للصرف وفقاً للقانون والتعليمات النافذة.

تاسعاً: المجموعة الدفترية للوحدات الحكومية في النظام المحاسبي الحكومي

اللامركزي

تستعمل الوحدات الحكومية في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي مجموعة موحدة من السجلات المحاسبية والإحصائية (الرقابية) لتسهيل توحيد البيانات واستخراج نتائجها على مستوى الدولة، مع الأخذ بنظر الاعتبار إن بعض الوحدات تستدعي طبيعة عملها استعمال سجلات مساعدة غير موجودة لدى الوحدات الأخرى. وتقسم السجلات في النظام اللامركزي إلى ثلاثة مجاميع هي:

1- السجلات المحاسبية الرئيسية.

2- السجلات المحاسبية المساعدة.

3- السجلات الإحصائية أو الرقابية

وسنوضح أنواع السجلات التي تحتويها المجموعتين الأولى والثانية بشيء من التفصيل لما لها أهمية في الممارسة المحاسبية في وحدات القطاع العام وكما يأتي:

1- السجلات المحاسبية الرئيسية:

وهي مجموعة من السجلات تمسك لغرض تقديم بيانات إجمالية أو فرعية لغرض إعداد الكشوفات الشهرية والسنوية على وفق المتطلبات القانونية والتي تتمثل بالآتي:

أ. سجل اليومية العامة (محاسبة 86) : يسجل في هذا السجل كافة الأحداث المالية من قبض وصرف وتسوية استناداً الى المستندات المعززة لكل منها وتجري موازنة السجل كل شهر عن طريق ل مجموع الحقول المدينة لكافة الحسابات والتي يجب ان تتساوى مع مجموع حقل مبلغ المعاملة اما الطرف الدائن لجميع الحسابات في السجل يجب ان يساوي مجموع حقل المعاملة وفي حالة التأكد من عملية التطابق بين المدين والدائن مع مبلغ المعاملة فان ذلك يشير إلى صحة عمليات التسجيل. ويقسم السجل الى تسعة عشر حقلاً وكما موضح بالنموذج رقم (7):

ب. سجل التخصيصات (محاسبة 2) : يحتوي هذا السجل على جدولين الأول يدرج في أعلاه التخصيصات على مستوى المواد كما جاءت في الموازنة لضمان مراقبة المصروفات الفعلية بحيث لا تتجاوز المبالغ المخصصة في الموازنة. أما الجدول الثاني فيمثل مصروفات الموازنة الفعلية ويتكون من طرف واحد من القيد الحسابي وهو الطرف المدين باعتبار مصروفات الموازنة بطبيعتها مدينة إلا في حالات تعديل القيود وفي حالة وجود تعديل للقيد (تسوية) فعلى المحاسب او الموظف ماسك السجل ان يثبت القيد الدائن بالحبر الأحمر مسبقاً بعلامة الناقص (-) للدلالة على إن القيد دائن. يقفل السجل شهرياً من خلال جمع قيود المعاملات التي جرت خلال الشهر لكل حساب إجمالي وفرعي ومطابقة المجاميع الأفقية لحقل المواد مع المجموع العمودي لحقل المجموع وفي الشهر اللاحق تفتح صفحة جديدة في السجل لتثبيت المعاملات خلال الشهر وبذلك فان صفحات سجل التخصيصات تعد مستقلة لكل شهر على حده لاستخراج المجموع الموحد لشهر كانون الأول من كل سنة لاستخدامه في الحسابات الختامية والنموذج (8) يوضح سجل محاسبة /2. فمثلا لاستخراج المصروفات الفعلية لشهر تشرين الأول 2010 تجمّع حقول السجل في الصفحات المخصصة لشهر تشرين الأول لكل فصل ومواده ويضاف إليها المجموع المدور من الأشهر السابقة وكما موضح في المعادلة الآتية:

.....مجموع المصروفات لشهر تشرين الأول سنة 2010

+

.....مجموع المصروفات لغاية شهر أيلول سنة 2010

..... = مجموع المصروفات لغاية شهر تشرين الأول 2010

مثال (1-3)

بلغت المصروفات الفعلية للستة اشهر الاولى من سنة 2010 لإحدى الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي كما يلي:

كانون الثاني (136 مليون) ، شباط (165 مليون)، آذار (150 مليون)، نيسان (75 مليون)، ايار (89 مليون) حزيران (200 مليون) فيما بلغت مصروفات شهر تموز (30 مليون)

المطلوب: احتساب مجموع المصروفات لغاية شهر تموز 2010

الحل:

30000000 دينار مجموع المصروفات لشهر تموز 2010

+

815000000 دينار مجموع المصروفات لغاية شهر حزيران 2010

845000000 دينار مجموع المصروفات لغاية شهر تموز 2010

ج. سجل الإيرادات (محاسبة /6) : يعد هذا السجل بمثابة أستاذ حسابات معاملات الموازنة اذ يسجل في كل نوع من أنواع المواد المبالغ المقبوضة على حساب ذلك النوع وان كل صفحة من صفحاته تمثل مادة واحدة لكل عدد، وتتسق الحسابات حسب تسلسلات المواد والأعداد بصورة تصاعدية. ويقفل السجل بنفس الطريقة التي يقفل بها سجل التخصيصات وكما موضح بالنموذج رقم (9).

مثال (2-3)

بلغت الإيرادات الفعلية للستة اشهر الأولى من سنة 2010 لإحدى الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي كما يلي:

كانون الثاني (5 مليون) ، شباط (4 مليون)، آذار (15 مليون)، نيسان (21 مليون)، ايار (2 مليون) ، حزيران (20 مليون) فيما بلغت إيرادات شهر تموز (3 مليون).

المطلوب: احتساب مجموع الإيرادات لغاية شهر تموز 2010

الحل:

3000000	دينار مجموع الإيرادات لشهر تموز 2010
+	
67000000	دينار مجموع الإيرادات لغاية شهر حزيران 2010
<hr/>	
70000000	دينار مجموع الإيرادات لغاية شهر تموز 2010

د. سجل معاملات الخزائن (محاسبة /4) : يمثل هذا السجل أستاذ حسابات السلف والأمانات (المدينة والدائنة) وهو يستعمل في وحدات النظام المحاسبي الحكومي المركزي واللامركزي بسبب طبيعة هذين الحسابين المتشابهة في جميع الوحدات الحكومية. إلا إن الخزائن في (النظام المركزي) تستعمل مجموعة من هذه السجلات لكل نوع من أنواع الأمانات والسلف فمثلا تستخدم سجل للرواتب المعادة وسجل للأمانات المتنوعة وسجل لسلف الموظفين وسجل للسلف المتنوعة وهكذا ، أما الوحدات التي تطبق النظام اللامركزي في الغالب تستخدم سجل واحد للأمانات وآخر للسلف وتخصص أكثر من صفحة لكلا النوعين لحساب معين وحسب احتياجها والنموذج (10) يوضح طبيعة هذا السجل .

هـ. سجل التوحيد : يستخدم هذا السجل في الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي ويمسك في نهاية السنة المالية لاستخراج المبالغ المصروفة على المشروع الواحد للخطة فضلاً عن تدوير حسابات السلف والأمانات من سنة إلى أخرى. والنموذج (11) يوضح طبيعة سجل التوحيد.

2- **السجلات المساعدة:** وهي السجلات التي تتفرع من السجلات الرئيسية لتبسيط العمل المحاسبي والحصول على بيانات أكثر تحليلاً لغرض تحقيق الرقابة الفاعلة على النفقات والإيرادات وتتكون هذه السجلات من سجل يومية الصندوق (محاسبة/66) وسجل يومية الصندوق التحليلي (محاسبة /81) وسجل المصروفات النثرية (محاسبة /10) وسنوضح كيفية استخدام هذه السجلات وطرق إقفالها وكما يلي:

أ. **سجل يومية الصندوق (محاسبة / 66):** يستعمل هذا السجل في الوحدات الحكومية التي تتطلب طبيعة نشاطها تحصيل إيرادات بشكل متكرر خلال اليوم وبصورة مستمرة خلال السنة. أما الوحدات التي لا تتطلب نشاطها جباية إيرادات بشكل مستمر فتكتفي باستخدام حقل الصندوق في سجل اليومية العامة. يتكون هذا السجل من ست حقول هي (1) حقل الصندوق ويسجل في الجانب المدين منه المقبوضات النقدية وفي الجانب الدائن المدفوعات النقدية، (2) حقل البنك يسجل فيه أمين الصندوق المبالغ التي يتم إيداعها في المصرف والتي تم سحبها، (3) حقل البيان ويسجل فيه مصدر المبالغ المقبوضة أو المدفوعة، (4) حقل المستند يسجل فيه نوع المستند قبض أم صرف وتسلسله وتاريخه، (5) حقل تسلسل اليومية يسجل فيه تسلسل قيد المستند في يومية الصندوق، (6) حقل الملاحظات تسجل فيه اسم الجهة التي استلم المبلغ منها أو دفع إليها أي معلومات أخرى. والنموذج (12) يوضح عموماً هذا السجل. ولغرض اقفال هذا السجل تتخذ الإجراءات الآتية:-

أولاً: يتم ترصيد حقول الصندوق (المقبوضات والمدفوعات) والبنك (الإيداعات والمسحوبات) عمودياً في نهاية اليوم وتغلق الصفحة بخط مائل وتنقل الأرصدة في بداية الصفحة التالية .

ثانياً: في أسفل الصفحة وبعدها يتم الترصيد ويقع أمين الصندوق والمدقق الداخلي بعد إن يتأكد من تطابق الرصيد الدفترى مع الرصيد الفعلي ويقوع بعدها مدير الحسابات والرئيس الأعلى للوحدة الحكومية.

ب. سجل يومية الصندوق التحليلي (محاسبة/ 81): يستعمل هذا السجل في الوحدات ذات الطبيعة الايرادية بغرض تحليل أنواع الإيرادات الى مصادرها الفرعية ويتكون السجل من سبعة حقول سبع هي: (1) حقل اسم المستلم ويسجل فيه اسم الشخص الذي قبضت منه النقود، (2) حقل الوصل ويسجل رقم وصل القبض وتاريخه، (3) حقل تسلسل القيد: تسجل فيه أرقام متسلسلة لقيد كل مستند تبدأ برقم (1) وتنتهي نهاية السنة بآخر تسلسل وفي السنة الثانية تبدأ تسلسلات جديدة، (4) حقل المجموع ويسجل فيه مجموع المبالغ المقبوضة، (5) حقول الإيرادات تسجل فيها كل إيراد مبوباً إلى القسم والفصل والمادة والنوع، (6) حقل الأمانات يسجل فيه المبالغ المقبوضة على حساب الأمانات، (7) حقل البيان تسجل فيه البيانات المتعلقة بترحيل الإيرادات الى سجل اليومية العامة بموجب سند القيد وكما موضح بالنموذج (13). ولغرض إقفال هذا السجل تتخذ الإجراءات الآتية:-

أولاً: تجمع حقول الإيرادات عمودياً في أسفل الصفحة ويجمع مجموع المعاملات عمودياً يومياً على إن يتطابق مبلغ الإيرادات مع حقل مجموع المعاملة ويجب إن يتطابق مع الموجود النقدي الفعلي.

ثانياً: بعد الانتهاء من جمع الصفحة ينظم مستند قيد تسجل فيه المبالغ بذمة أمين الصندوق وكما موضح بالقيد الآتي:

×××××× من /د/ نقد بالصندوق ق32ف1 م2 ن1 م4 م1 5 1

الى مذكورين

×××××× /د/ قسم ،فصل، مادة، نوع

×××××× /د/ الأمانات/ قسم ،فصل، مادة، نوع

ثالثاً: يقوم أمين الصندوق بعدها بإيداع المبالغ في الحساب الجاري الخاص بكل من الإيرادات والأمانات سواء كان بالدينار أم بالدولار بموجب قسيمة إيداع ويسجل القيد الآتي:

من مذكورين
××××× ح/ بنك الإيرادات المغلق/ الدينار 3212231
××××× ح/ بنك الأمانات / الدينار 3212241
××××× الى ح/ نقد بالصندوق 3212111

مثال (3-3)

1- بلغت الإيرادات المستلمة في مديرية ضريبة البصرة في 2010/1/15 كما يلي:

أ. ضريبة عقار الأساسية (12 مليون دينار) والإضافية (3 مليون دينار).

ب. ضرائب على منتسبي دوائر الدولة الرسمية (66 مليون دينار).

ب- بلغت الأمانات الضرائب (25 مليون دينار)

ج- أودع أمين الصندوق المبالغ المقبوضة بالمصرف في نفس اليوم.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية الصندوق التحليلي.

الحل:

- في 2010/1/15 وعند الجمع يسجل القيد الآتي:

106000000 من ح/ نقد بالصندوق ق32ف1 م2 ن1 م4 1 م5 1
الى مذكورين
12000000 ح/ ضريبة العقار الأساسية ق1ف1م3ن1 م4 1 م5 1
3000000 ح/ ضريبة العقار الإضافية 113112
66000000 ح/ الضريبة على منتسبي دوائر الدولة الرسمية 111112

- في 2010/1/15 عند ايداع المبالغ المستلمة في الصندوق

من مذكورين

81000000 د / بنك الإيرادات المغلق / الدينار 3212231

25000000 د / بنك الأمانات / الدينار 3212241

106000000 إلى د / نقد في الصندوق 3212111

ج. سجل المصروفات النثرية (محاسبة /10):

يعد سجل المصروفات النثرية سجلاً خاصاً بالصرف على العكس من السجلين السابقين والغرض منه تسديد النفقات الجزئية نقداً ويتكون هذا السجل من اربعة حقول رئيسية هي : (1) حقل الصندوق والذي يسجل في الطرف المدين منه المقبوضات (السلفة المستديمة) المسحوبة لأغراض النثرية ومبالغ تعويض ما يصرف منها أما الطرف الدائن، فيمثل المدفوعات لحساب الصندوق إذ يسجل فيه المبالغ المصروفة لأغراض النثرية التي تقل عن (مائة ألف دينار) 100000 دينار محسوباً على مصروفات الموازنة،(2) حقل البيان يسجل فيه الغرض من الصرف، (3) حقل تسلسل القيد تسجل فيه أرقام متسلسلة لقيد مبالغ المصروفات النثرية، (4) حقل تحليل المصروفات يسجل في كل حقل منها للمبالغ المصروفة لكل حساب من حسابات مصروفات الموازنة مبوباً على ال(قسم، فصل ، مادة، نوع، مستوى رابع ، مستوى خامس) والنموذج رقم (14) يوضح هذا السجل.

نموذج (10)

سجل معاملات الخزائن محاسبة /4

المبلغ المقبوض	المستند		التفاصيل	تاريخ الدفع	محل الدفع	تسلسل الدفع في اليومية		المبلغ المدفوع	المستند		تاريخ القبض	محل القبض	تسلسل القبض في اليومية		المبلغ	
						رقمه	تاريخه		رقمه	تاريخه			دينار	فلس	دينار	فلس
	رقمه	تاريخه														

سجل توحيد الحسابات السنوية

نموذج (11)

الرصيد المدور للسنة المالية التالية		أرصدة السنة المالية الماضية		ميزان المراجعة بالأرصدة		ميزان المراجعة النهائي للسنة المالية		ميزتّن المراجعة لفترة الحسابات الختامية		ميزان المراجعة لفترة الحسابات الختامية		ميزان المراجعة لغاية كانون الأول		اسم الحساب	التبويب
دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين		

نموذج (12)

سجل يومية الصندوق محاسبة /66

الملاحظات	التاريخ	رقم الصك	تسلسل القيد	المستند			البيان	البنك		الصندوق		
				تاريخه	رقمه	نوعه		اسم الجهة المقبوض أو المدفوع لها	المسحوبات	الإيداعات	المدفوعات	المقبوضات
									دينار	فلس	دينار	فلس

نموذج (13)

سجل يومية الصندوق التحليلي محاسبة / 81

البيان	مجموع المعاملة		الأمانات		قسم:		قسم:		قسم:		قسم:	تسلسل القيد	الوصل		اسم المستلم
					فصل:	مادة:	فصل:	مادة:	فصل:	مادة:			رقمه	تاريخه	
	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس					

نموذج (14)

سجل المصروفات النثرية محاسبية /10

قسم: فصل: مادة: نوع:		قسم: فصل: مادة: نوع:		قسم: فصل: مادة: نوع:		قسم: فصل: مادة: نوع:		قسم: فصل: مادة: نوع:		قسم: فصل: مادة: نوع:		تسلسل القيد	البيان	الصندوق	
														مدفوعات	مقبوضات
دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس				

أسئلة الفصل الثالث

السؤال الأول: ما هي تشكيلات الخزينة العامة في العراق؟ وماهي مهام الخزائن الرئيسية؟

السؤال الثاني: وضح أهم مزايا وعيوب النظام المحاسبي الحكومي المركزي.

السؤال الثالث: إن سرعة انجاز الصرف وتدقيقها من قبل أجهزة التدقيق الداخلي هي احدى المزايا للوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي. وضح ذلك بالتفصيل.

السؤال الرابع: بين أهم أهداف الرقابة الداخلية و أنواعها في القطاع العام .

السؤال الخامس: ان الرقابة على المستندات أهم أنواع الرقابة على النفقات . اشرح ذلك مع بيان المستندات المعززة للصرف.

السؤال السادس: تعد الصلاحيات المالية الركيزة الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي وهي جوهر عمليات إثبات النفقات في الدفاتر والسجلات. ناقش ذلك مع بيان اثر الرقابة القانونية.

السؤال السابع: ما هي الدفاتر والسجلات المستخدمة في النظام المحاسبي اللامركزي مع توضيح ما تتضمنه المجموعة الأولى.

السؤال الثامن: الآتي البيانات التي حصلت عليها من سجلات كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد في الأول من شهر آب 2010:

1- **المصروفات :** كانون الثاني (30 مليون) ، شباط (35 مليون) ، آذار (40 مليون) نيسان (42 مليون) ، ايار (32 مليون) ، حزيران (20 مليون) ، تموز (27 مليون).

2- **الإيرادات :** كانون الثاني (5 مليون) ، شباط (2 مليون) ، آذار (2 مليون) نيسان (7 مليون) ، ايار (3 مليون) ، حزيران (6 مليون) ، تموز (1 مليون) .

المطلوب : احتساب مجموع المصروفات والإيرادات لغاية لشهر تموز 2010.

السؤال التاسع: في 10 حزيران 2010 حصلت على البيانات الآتية من سجل الصندوق التحليلي (محاسبة / 81) في مديرية زراعة النجف:

1- الإيرادات: إيجار أراضي غير زراعية (50 مليون) دينار ، إيجار أراضي زراعية (950 مليون) دينار.

2- الأمانات: أمانات تحصيل الإيرادات (950 مليون) دينار.

3- أودع أمين الصندوق المبالغ المقبوضة في مصرف الرشيد فرع النجف في نفس التاريخ بموجب قسيمة ايداع.

المطلوب : تسجيل القيود اللازمة مستخدما ترميز GFS لكل حساب.

أهداف الفصل

يهدف هذا الفصل الى توضيح الآتي:

- المعالجات المحاسبية عن المصروفات وفقاً دليل احصاءات مالية الحكومة GFS.
- المعالجات المحاسبية عن الإيرادات وفقاً دليل احصاءات مالية الحكومة GFS.
- المعالجات المحاسبية عن السلف وفقاً دليل احصاءات مالية الحكومة GFS.
- المعالجات المحاسبية عن الأمانات وفقاً دليل احصاءات مالية الحكومة GFS.
- المعالجات المحاسبية عن الإيرادات وفقاً دليل احصاءات مالية الحكومة GFS.
- المعالجات المحاسبية عن الموجودات الثابتة والمخزنية وفقاً دليل احصاءات مالية الحكومة GFS.
- مفهوم دليل احصاءات مالية الحكومة GFS ومشاكل التطبيق في العراق.

الفصل الرابع

المحاسبة عن المصروفات، الإيرادات، السلف والأمانات

باستخدام دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS

أولاً: المحاسبة عن المصروفات *Accounting For Expenses*

يقصد بالمصروفات جميع المبالغ التي تخصصها الدولة ضمن موازنتها العامة لمواجهة الالتزامات المترتبة على الوحدات الإدارية (الوزارات) ووحداتها الحكومية الفرعية والأقاليم والمحافظات غير المرتبطة بإقليم ضمن الموازنة الجارية والاستثمارية لتحقيق أهدافها. وتعد المصروفات من أدوات السياسة المالية العامة لذلك فإن الحكومة يتوجب عليها إن تولي رسم سياسة الإنفاق العنانية والاهتمام من خلال دراسة وتحليل أولويات الإنفاق بصورة دورية كي تتمكن من تحقيق أهداف سياستها المالية والاقتصادية ومن أجل معرفة كيفية تسجيل ومعالجة هذه النفقات في السجلات الحكومية وسوف نتناول هذه النفقات كما جاءت في دليل إحصاءات

مالية الحكومة GFS وكما ه جدول رقم (1-4) -1:

النفقات	القسم	الفصل (المستوى الأول)	المادة (المستوى الثاني)	النوع (المستوى الثالث)	تفاصيل (المستوى الرابع)	المستوى الخامس
النفقات	2					
1- تعويضات الموظفين.	2	1				
2- المستلزمات السلعية.	2	2	1			
3- المستلزمات الخدمية.	2	2	2			
4- الصيانة.	2	3				

5- الفوائد.	2	4				
6- الإعانات.	2	5				
7- المنح.	2	6				
8- منافع اجتماعية.	2	7				
9- المصروفات الأخرى	2	8				

وبصورة عامة إذا أرادت الوحدة الحكومية الشراء مباشرة دون توسيط حساب السلف فيتم

تسجيل القيد الآتي:

<p>xxxxxx من ح/ المصروفات/ اسم حساب المصروف الرئيسي/ اسم حساب المصروف الفرعي</p> <p>xxxx الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي</p> <p>عن شراء (اسم المادة المشتراة) بموجب الصك المرقم بتاريخ.....</p>

مثال:

في احدى الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وخلال شهر كانون الأول من سنة 2010 حدثت العمليات الآتية:

- في 12/3 دفعت مبلغ 3000000 دينار بصك رقم 89767 الى احدى الوحدات الحكومية عن قيمة الإيجار السنوي لبناية مستأجرة من قبلها.

- في 12/7 دفعت مبلغ 2000000 دينار بصك رقم 89788 عن شراء الوقود الخاص للمولد الكهربائي من الشركة العامة لمنتجات النفطية.

- في 12/12 دفعت مبلغ 20000 دينار الى احدى فروع مصرف الرشيد عن أجور حوالة من احدى الوحدات الحكومية بالصك المرقم 89800 .

- في 12/16 دفعت مبلغ 50 ألف دينار عن اشتراكها في احدى الصحف المحلية لمدة ستة اشهر بالصك المرقم 89813.

- في 12/18 دفعت مبلغ 72 مليون دينار عن رواتب موظفيها لشهر كانون الأول
بالصك المرقم 89820.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة على وفق التبويب الدولي GFS.

الحل:

في 12/3

3000000 من ح/ إيجار المباني 222151
3000000 الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي/ دينار 3212211
عن إيجار المبنى الخاص بالدائرة لسنة 2010 بالصك المرقم 89767 في 12/3

في 12/7

2000000 من ح/ الوقود 221151
2000000 الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي/ دينار 3212211
عن شراء وقود من شركة توزيع المنتجات النفطية بموجب الصك المرقم 89788 في 12/7

في 12/12

20000 من ح/ أجور الخدمات المصرفية 2221139
20000 الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي/ دينار 3212211
عن دفع اجور الخدمات المصرفية بموجب الصك المرقم 89800

في 12/16

50000 من ح/ الاشتراك في الصحف 222143
50000 الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي/ دينار 1321221
عن الاشتراك في صحيفة(اسم الصحيفة أو المجلة) بموجب الصك المرقم 89813

في 12/18

72000000 من ح/ رواتب 211111
72000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي/ دينار 3212211
عن دفع رواتب شهر كانون الأول 2010 بموجب الصك المرقم 89820

ثانياً: المحاسبة عن الإيرادات *Accounting for Revenues*

تعد الإيرادات من الموارد المهمة للإدارة المالية للدولة لما لها من دور في تمويل النفقات العامة. وتتمثل الإيرادات بالضرائب والرسوم والغرامات والمنح والقروض فضلاً عن إلى إجور الخدمات المقدمة للغير وقد قسم دليل GFS الإيرادات على النحو المبين في الجدول رقم (9) أدناه:

جدول رقم (9) الإيرادات

الإيرادات	القسم	الفصل (المستوى الأول)	المادة (المستوى الثاني)	النوع (المستوى الثالث)	المستوى (الرابع)	المستوى (الخامس)
الإيرادات	1					
1- الضرائب على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية	1	1	1			
2- ضرائب القطاع العام على الرواتب والقوة العاملة	1	1				
3- الضرائب على الممتلكات	1	1	2			
4- الضرائب على السلع والخدمات	1	1				
5- ضرائب التجارة الدولية	1	1	3			
6- المساهمات الاجتماعية	1	2				
7- المنح	1	3	4			
8- الإيرادات الأخرى من ضمنها عوائد النفط	1	4				
9- إيرادات بيع الموجودات الثابتة	1	31	5			

- عند استلام الإيرادات فعلياً فيما عدا مستحقات العوائد النفطية وحصّة الخزينة من إرباح الشركات العامة يتم تسجيل القيد الآتي:

مثال:

استلمت الهيئة العامة للضرائب خلال شهر شباط الضرائب الآتية:

- 1- الضريبة على رواتب منتسبي القطاع العام 200 مليون دينار.
- 2- الضريبة على منتسبي القطاع الخاص 50 مليون دينار.
- 3- الضريبة على أصحاب الأعمال والمهن 60 مليون دينار.
- 4- ضرائب على إرباح الشركات الخاصة 78 مليون دينار.
- 5- ضريبة العقار الأساسية 400 مليون دينار.
- 6- ضريبة العقار الإضافية 100 مليون دينار.

المطلوب إجراء القيود اللازمة في سجلات الهيئة العامة للضرائب وفق على التبويب الدولي GFS.

321211 من ح/ بنك الإيرادات المغلق/ الدينار 321211

778000000 من ح/ بنك الإيرادات المغلق / الدينار 321211

مذكورين

200000000 ح/ الإيرادات/ الضريبة على رواتب منتسبي القطاع العام 111111

50000000 ح/ الإيرادات/ الضريبة على منتسبي القطاع الخاص 111121

78000000 ح/ الإيرادات/ الضريبة على أرباح شركات القطاع الخاص 111211

400000000 ح/ الإيرادات/ ضريبة العقار الأساسية 113111

100000000 ح/ الإيرادات/ ضريبة العقار الإضافية 113112

ثالثاً: المحاسبة عن السلف *Accounting For advances*

تمثل حسابات السلف إجمالي الحسابات المدينة ولذلك يجب ذكر اسم الجهة التي منحت لها السلفة سواء كان شخص أو مجموعة أشخاص (لجنة) بجانب اسم الحساب المختص ، وعالجت التعليمات الحسابية رقم 12 الملحقة بقانون أصول المحاسبات الملغى إجراءات دفع كل نوع من أنواع السلف وطرق تسويتها وتضمنت خمسة مجموعات هي (سلف الموظفين ، السلف المتنوعة ، السلف الدائمة، سلف الاختلاس وسلف المكافأة التقاعدية) في حين إن هيكل حسابات الدولة GFS الجديد تناول السلف تحت عنوان السلف النقدية وتضم سبعة مجموعات والتي سيتم تناولها بالاتي:

• السلف النقدية : قسم 32 فصل 1 مادة 8 نوع 1

وهي المبالغ التي تدفع إلى شخص أو مجموعة أشخاص (لجنة) لغرض محدد على إن يتم تسويتها خلال السنة المالية معززة بالمستندات التي تؤيد عملية الصرف وفقاً للغرض التي منحت من اجله السلفة. وتقسم السلف النقدية كما في الجدول رقم (10) أدناه:

جدول رقم (10) السلف

السلف	القسم	الفصل (المستوى الأول)	المادة (المستوى الثاني)	النوع (المستوى الثالث)	المستوى (الرابع)	المستوى (الخامس)
السلف النقدية:	32	1	8	1		
أولاً : السلف المؤقتة:	32	1	8	1	1	
1- سلف تنفيذ أعمال وخدمات	32	1	8	1	1	1
2- سلف لجان	32	1	8	1	1	2
3- سلف الإعلان	32	1	8	1	1	3
4- سلف مؤقتة أخرى	32	1	8	1	1	4
ثانياً: سلف الأفراد العاملين	32	1	8	1	2	
1- سلف السفر (داخل العراق)	32	1	8	1	2	1
2- سلف الإيفاد (خارج العراق)	32	1	8	1	2	2
3- سلف التحويل	32	1	8	1	2	3
4- سلف الراتب	32	1	8	1	2	4
5- سلف الحج	32	1	8	1	2	
ثالثاً: السلف المستديمة	32	1	8	1	3	
1- سلف مستديمة للصرف النقدي/ نثرية	32	1	8	1	3	1
2- سلف مستديمة للدفع النقدي / الخزائن	32	1	8	1	3	2
3- سلف مستديمة لشراء الوقود	32	1	8	1	3	3
4- سلف مستديمة للصيانة	32	1	8	1	3	4
5- سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات	32	1	8	1	3	5
رابعاً: سلف الإعتمادات	32	1	8	1	4	
1- سلف الإعتمادات المستديمة	32	1	8	1	4	1
2- سلف الإعتمادات البسيطة	32	1	8	1	4	2
3- سلف المسحوبات الخارجية	32	1	8	1	4	3
4- سلف الحوالات الخارجية	32	1	8	1	4	4
خامساً:سلف المقاولين	32	1	8	1	5	
1- سلف الدفعات الأولية	32	1	8	1	5	1
2- سلف على المكائن والمعدات	32	1	8	1	5	2
3- سلف المقاولين والمتعهدين	32	1	8	1	5	3
سادساً:سلف الدعاوى	32	1	8	1	6	1
سابعاً:سلف تمويل مشروعات للغير	32	1	8	1	7	1

1- السلف المؤقتة Non Permanent Advances

وهي المبالغ النقدية التي تصرف لشخص أو لمجموعة أشخاص (لجنة) لفترة محددة وبشكل مؤقت حسب الغرض منها على إن يتم تسويتها حين الانتهاء من انجاز العمل. وتتضمن الأنواع الآتية:

أ. سلف تنفيذ أعمال وخدمات 3218111

وهي المبالغ النقدية التي تصرف لموظف بصفته الرسمية أو مجموعة موظفي بأمر إداري أو وزاري من المخول بالصرف للقيام بعمل معين أو تقديم خدمة للوحدة الحكومية وفي كل الأحوال يتم تسديد السلفة حال اكتمال وتهيأة المستندات المعززة للصرف وقبل انتهاء السنة المالية ولا يجوز تأخيرها بأي حال من الأحوال.

مثال:

كلف مدير احدى الوحدة الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بأمر إداري لجنة لنصب شبكة انترنت من ثلاثة موظفين (علي واحمد وزيد) وتم منح اللجنة سلفة نقدية بموجب مستند صرف حسب الكشف التخميني الذي أعدته اللجنة ولنفترض إن السلفة كانت 5000000 دينار. وقامت اللجنة بتنفيذ العمل وقدمت المستندات التي تؤيد عملية الصرف بمبلغ 4500000 دينار فان التسوية تكون بالشكل الآتي:

• عند منح السلفة :

5000000 من ح/ السلف المؤقتة/ سلف تنفيذ أعمال وخدمات 3218111
5000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن منح سلفة لتنفيذ شبكة الانترنت بذمة لجنة نصب الانترنت بموجب الصك المرقم... في ...

• عند تسوية السلفة وتقديم مستندات بمبلغ 4500000 دينار والباقي يتم إرجاعه من قبل اللجنة الى الصندوق بموجب سند قبض محاسبة 37 يكون القيد الآتي:

من مذكورين

4500000 د/ نصب ونقل أجهزة الاتصالات ق2 ف2 م2 ن1 م9 م5

500000 د/ نقد في الصندوق 3212111

5000000 إلى د / السلف المؤقتة/ سلف تنفيذ أعمال وخدمات 3218111

عن تسوية السلفة الخاصة بذمة لجنة نصب شبكة انترنت بموجب سند الصرف المرقم..... والمؤرخ في..... وسند القبض المرقم..... والمؤرخ في.....

- يقوم أمين الصندوق بعد استلام النقد بإيداع المبلغ في المصرف بنفس اليوم اذ لا يجوز له الاحتفاظ بأكثر من 50000 دينار في القاصة، ويزود المحاسب باستمارة الإيداع الخاصة بالمبلغ لتسجيل القيد الآتي:

500000 من د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

500000 إلى د/ نقد بالصندوق 3212111

عن ايداع مبلغ (.....) في المصرف بموجب استمارة الإيداع المرفقة في

لتنفيذ عمل معين وخلال فترة معينة مثلاً قد يكلف عميد كلية الإدارة والاقتصاد بموجب أمر إداري مجموعة من الأساتذة والموظفين لتلبية متطلبات الامتحانات النهائية ولنفترض قامت اللجنة بشراء دفاتر امتحانية فيقوم المحاسب بصرف مبلغ نقدي بموجب مستند صرف وحسب التكاليف التخمينية التي قدمتها اللجنة وعند الانتهاء من أعمالها تقدم اللجنة المستندات التي تعزز عملية الصرف إلى المحاسب لتسوية السلفة وتكون التسوية بالشكل الآتي:

- عند منح السلفة إلى اللجنة يكون القيد :

××××× من د / السلف المؤقتة/ سلف اللجان 3218112
××××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن صرف سلفة نقدية إلى اللجنة ألامتحانيه بموجب الصك المرقم في

- إذا قدمت اللجنة مستندات بنفس مبلغ السلفة التي منحت لها فנסجل القيد الآتي:

×××××× من د / المستلزمات السلعية/ القرطاسية ولوازم الطلاب 2211225
×××××× إلى د/ السلف المؤقتة/ سلف اللجان 3218112
عن تسوية السلف بذمة اللجنة ألامتحانيه بموجب سند الصرف المرقم..... في.... وسند القبض

- إذا قدمت اللجنة مستندات اقل من السلفة المستلمة وسلمت المتبقي إلى أمين الصندوق الدائرة بموجب مستند قبض محاسبة 37 أ فيكون القيد:

من مكورين
×××××× د/ المستلزمات السلعية/ القرطاسية ولوازم الطلاب ق2ف2م1 ن1 م11 م5
×××××× د / نقد بالصندوق 3212111
×××××× إلى د/ السلف المؤقتة/ سلف اللجان 3218112
عن تسوية السلف بذمة اللجنة ألامتحانيه بموجب سند الصرف المرقم..... والمؤرخ في.... وسند القبض المرقم.... والمؤرخ في....

باستمارة الإيداع الخاصة لتسجيل القيد الآتي:

××××× من د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
××××× إلى د/ نقد بالصندوق 3212111
عن ايداع مبلغ () في المصرف بموجب استمارة الإيداع في

ج. سلف الإعلان 3218113

هذا النوع من السلفة لم تكن موجوداً في دليل حسابات الدولة الصادر عام 2000 والذي تم إيقاف العمل به نهاية سنة 2010 ولم تصدر وزارة المالية تعليمات

واضحة لكيفية المحاسبة عن هذا النوع من السلف ومثلها سلف الحج وسلف تمويل مشروعات ينفذها الغير. وتمنح السلفة للموظف بصفته الرسمية لغرض دفع نفقات الإعلان في الصحف الرسمية أو التلفاز لغرض الإعلان عن مناقصة أو عرض فلم وثائقي عن الوزارة أو الوحدة الحكومية الفرعية خلال فترة معينة ... الخ. ويقوم المحاسب بدفع مبلغ السلفة إلى الموظف المخول وتحرير مستند صرف بموجب صك بذلك وكما يلي:

××××× من ح/ السلف المؤقتة/ سلف الإعلان 3218113
××××× إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن دفع سلفة نقدية مؤقتة للسيد () لتسديد نفقات الإعلان بموجب الصك المرقم

• عندما تقديم الموظف وصل القبض من الجهة التي نشر أو أعلن لديها بنفس المبلغ يكون القيد كما يلي:

××××× من ح/ نفقات النشر ق2ف2م2ن1م4 4 5 1
××××× الى ح/ السلف المؤقتة / سلف الإعلان 3218113
عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد () لسد نفقات النشر بموجب سند الصرف المرقمفي...

• في حالة مبلغ الإعلان المصروف اقل من السلفة الممنوحة للموظف يقوم الموظف بإرجاع المتبقي من السلفة إلى الصندوق ويستلم منه مستند قبض محاسبة 37أ وينظم المحاسب مستند قيد بالعملية كما يلي:

من مذكورين
××××× ح/ نفقات النشر ق2ف2م2ن1م4 4 5 1
××××× ح/ نقد بالصندوق 3212111
××××× الى ح/ السلف المؤقتة / سلف الإعلان 3218113
عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد () لتسديد نفقات النشر بموجب سند الصرف المرقم..... والمؤرخ في....

- وعند إيداع المبلغ المستلم من أمين الصندوق يقوم المحاسب بتسجيل القيد الآتي:

××××× من ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
××××× إلى ح/ نقد بالصندوق 3212111
عن إيداع مبلغ () في المصرف بموجب قسيمة الإيداع بتاريخ.....

- عندما ترسو المناقصة على احد المقاولين في نفس السنة المالية يتحمل المقاول

نفقات الإعلان فيسجل القيد الآتي:

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

2- سلف الأفراد العاملين *Employee Advances*

وهي مجموعة من السلف الشخصية التي تمنح للموظف بموجب القوانين والتعليمات النافذة لتكليفهم بمهمة رسمية تخص الوحدة الحكومية التي ينتسب إليها أو صرف راتب الموظف قبل موعد استحقاق الراتب ويتم تسويتها حال الانتهاء من الغرض الذي منحت من اجله السلفة. وتتضمن الأنواع الآتية:

أ. سلف السفر (داخل العراق) 3218121 :

وهي المبالغ النقدية التي تمنح للموظف عند التجوال خارج حدود بلدية المحافظة للقيام بأعمال رسمية أو الموظف المعين لأول مرة أو المعاد تعيينه ويكون مبلغ السلفة متناسبا مع ما يتكبده الموظف من أجور النقل وحسب الأسعار السائدة⁶ أما المخصصات الليلية والسكن حددها قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل فحددت للمخصصات الليلية بـ 25000 دينار للموظف من الصنف الأول و20000 دينار للموظف من الصنف الثاني

⁶ - استنادا إلى المادة (17) من قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل.

والثالث⁷ 100000 دينار للوزراء وأصحاب الدرجات الخاصة والمدراء العامين ومن هم في درجتهم بالإضافة الى مخصصات السكن بـ 150% من المخصصات الليلية بالنسبة للدرجات الوظيفية التي تقل عن درجة مدير عام أما أصحاب الدرجات الخاصة والمدراء العامين ومن هم بدرجتهم تصرف لهم أجرة فندق درجة أولى بالإضافة إلى المخصصات الأخرى الممنوحة لهم على أن يتم تعزيز سكن الموفد بمستندات ثبوتية تؤيد سكنه في الفندق ولا تصرف هذه المبالغ عند سكن الموفد لدى أقاربه أو سكن حكومي أو أي سكن توفره الجهة الموفد إليها⁸. وعلى المحاسب ان يراعي الأمور الآتية عند احتساب استحقاق الموفد:

1- تمنح هذه السلفة للموظف إذا كانت مهمته تتطلب شهر فاقل. وإذا استمرت مهمته لأكثر من شهر فيتم إعادة تسليفه في مطلع كل شهر على حساب الشهر التالي وهكذا.

2- تسترد السلفة فوراً بعد انجاز المهمة وعودة الموفد إلى مقر وظيفته بعد خصم استحقاقه بموجب استمارة الإيفاد والسفر ويسترد المبلغ المتبقي نقداً ، وإذا كان استحقاق الموفد أكثر من مبلغ السلفة الممنوحة له فيقوم المحاسب بدفع المبلغ الإضافي بصك وإذا كان المبلغ قليل فبالإمكان إن يدفع له نقداً.

3- على الموفد إن يقدم قائمة بنفقات ومخصصات إيفاده وسفره خلال ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر أو التجوال وإذا أخر تقديمها عن هذه المدة ينزل منها على وفق أي من النسبتين الآتيتين:⁹

أ. (10%) إذا قدمت القائمة بعد ثلاثين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر أو التجوال.

ب. (20%) إذا قدمت بعد تسعين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر أو التجوال.

4- لا تصرف محتويات القائمة كلها إذا قدمت بعد مائة وثمانين يوماً من تاريخ انتهاء مدة السفر أو التجوال.¹⁰

7 - استناداً إلى كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد ق/28116/21/1/2 في 2009/9/15.

8 - استناداً إلى كتاب وزارة المالية / الدائرة القانونية ذي العدد 803/م في 2008/10/26

9 - المادة (36) / أولاً من قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل.

5- للوزير المختص إن يوافق على صرف محتويات أي من القوائم المتأخرة وفق ما جاء في أعلاه إذا اقتنع إن تأخير تقديمها كان بسبب مشروع.

6- تصرف المخصصات الليلية للموفد إذا عاد إلى مقر وظيفته بعد الساعة السادسة مساءً على إن يقدم تعهد خطي بذلك.

• عند منح السلفة للموظف الموفد يسجل القيد الآتي:

××××× من د/سلف للأفراد العاملين/ سلف السفر 3218121

××××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السيد () سلفة سفر بموجب الصك المرقم ... في.....

• عند رجوع الموفد وتقديمه مستندات بنفس مبلغ السلفة يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

×××× د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية 222111

×××× د/ نفقات الانتقال/ وسائل نقل 222112

×××× د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن 222113

××××× إلى د/ سلف الأفراد العاملين/سلف السفر 3218121

د/ سلف السفر 3218121

عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد () بموجب سند الصرف في.....

• عند رجوع الموفد وتقديمه مستندات اقل من مبلغ السلفة التي استلمها فيقبض

المتبقي منه نقدا ويسجل القيد الآتي:

من مذكورين

××××× د/ نقد بالصندوق 3212111

×××× د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية 222111

×××× د/ نفقات الانتقال/ وسائل نقل 222112

×××× د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن 222113

- إذا كان المبلغ يزيد عن 50000 دينار لا يستطيع أمين الصندوق الاحتفاظ به وفقاً للتعليمات فيتم إيداعه في البنك ويسجل القيد الآتي:

3212211 بنك النفقات الاعتيادي من ح/د ×××××

3212111 نقد بالصندوق إلى ح/د ×××××

عن ايداع المتبقي من السلفة في المصرف بموجب استمارة الإيداع المرفقة

مثال

تم إيفاد الدكتور حيدر التدريسي في جامعة كربلاء إلى جامعة البصرة لحضور المؤتمر السنوي من 2010/8/22 ولغاية 2010/8/26 وقدم طلباً لمنحه سلفة سفر وقد الموافقة على منحه 368000 دينار وقد عاد الدكتور حيدر من سفره في 2010/8/26 بعد السادسة مساءً وقدم تعهد خطي .علما بان مصاريف النقل كانت كما يلي: من كربلاء إلى البصرة بسيارة أجرة صغيرة 25000 دينار ذهاباً ورجع من إيفاده أيضاً بنفس واسطة النقل التكسي .وقد تم صرف أجور نقل من البيت إلى مراب السيارات في كربلاء ذهاباً (5000 دينار) وإياباً (5000 دينار) عند رجوعه أما مصاريف التنقل داخل البصرة من الفندق إلى الجامعة وبالعكس بلغت مجموعها خلال مدة الإيفاد (100000 دينار) وقد رأى الأمر بالصرف والمحاسب في كليته إن الأجور تتناسب مع الأسعار السائدة.

أما أجور السكن فقدم وصولات من فندق شط العرب بمبلغ (200000 دينار)

المطلوب:

- 1- احتساب استحقاق الموفد من المخصصات الليلية والنقل والمبيت بموجب قانون الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل.
- 2- افترض إن إجور النقل التي قدمها الموفد هي أ - 148000 دينار ب- 100000 دينار.
- 3- تسجيل القيود اللازمة وفق دليل الحسابات GFS واستناداً للفرضين في الفقرة ثانياً أعلاه.

الحل

1. احتساب المخصصات الليلية:

$$\text{المخصصات الليلية} = \text{عدد الليالي} \times \text{مخصصات الليلة الواحدة}$$
$$5 \times 20000 = 100000 \text{ دينار (المخصصات الليلية).}$$

2. احتساب أجور النقل:

$$25000 + 25000 + 5000 + 5000 + 100000 = 160000 \text{ دينار}$$

3. احتساب مخصصات السكن:

$$20000 \times 150\% \times 4 = 120000 \text{ دينار. (لا تحتسب المبالغ المدفوعة للسكن بأكثر من المبلغ الذي حدده القانون)}$$

4. تسجيل القيود استناداً إلى القوائم التي قدمها الموفد:

• عند منحه السلفة :

368000 من ح/ سلف للأفراد العاملين/سلف السفر 3218121

368000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح سلف سفر للدكتور حيدر بموجب الصك المرقم في

- عند رجوعه وتقديمه مستندات الصرف يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

100000 د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية 222111

160000 د/ نفقات الانتقال/ وسائل نقل 222112

120000 د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن 222113

إلى مذكورين

12000 د/ نقد بالصندوق 3212111

368000 د/ سلف للأفراد العاملين/ سلف السفر 3218121

عن تسوية السلفة الممنوعة للدكتور حيدر و دفع المبلغ المتبقي من استحقاقه نقداً

- أ- عند تقديم أجور نقل بمبلغ (148000 دينار) يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

100000 د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية 222111

148000 د/ نفقات الانتقال/ وسائل نقل 222112

120000 د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن 222113

368000 د/ سلف للأفراد العاملين/ سلف السفر 3218121

• ب- عند تقديم أجور نقل بمبلغ (100000دينار).

من المذكورين

3212111 د/ نقد بالصندوق

22211 د/ مخصصات ونفقات السفر

222111 د/ نفقات الانتقال / مخصصات ليلية

222112 د/ نفقات الانتقال / وسائل نقل

222113 د/ نفقات الانتقال / نفقات السكن

3218121 إلى د/سلف للأفراد العاملين/ سلف السفر

عن تسوية السلفة الممنوعة للدكتور حيدر واستلم المتبقي نقدا بموجب سند الصرف المرقم ... في وصل القبض المرقم بتاريخ

ب. سلف الإيفاد (خارج العراق) 3218122

تمنح للموظف الموفد خارج العراق سلفة نقدية لتغطية نفقاته المحتملة من نقل وسكن ونفقات طعام التي يتكبدها الموظف خلال الإيفاد ، وتتحمل الخزينة جزءاً أو كلاً من هذه النفقات أو لا تتحمل الخزينة العامة أي من هذه النفقات إذا كانت الجهة التي أوفد لها الموظف أعلنت بشكل صريح بأنها تتحمل نفقات السفر وفي حالة وجود ما يثبت في الدعوة إن الجهة الداعية تتحمل نفقات السفر ففي هذه الحالة تبقى موافقة الرئيس الأعلى على الإيفاد أولاً وما هي إمكانية تحمل الوحدة الحكومية نفقاته بناءً على المصلحة العامة ومدى توفر التخصيص اللازم. عندما تتحمل الجهة المستضيفة نفقات السفر فان الوحدة الحكومية ليست بحاجة إلى عمل معالجات محاسبية وان كل ما تقوم بعمله هو إصدار أمر وزاري للموظف الموفد يتضمن تحمل الجهة المستضيفة نفقات سفره. أما في حالة تحمل الوحدة الحكومية جزءاً او كل النفقات فتصبح المعالجات المحاسبية ضرورية. وعلى المحاسب أن يأخذ في الاعتبار عند احتساب استحقاق الموفد خارج العراق النقاط الآتية:

- 1- التأكد من وجود التخصيص المالي الكافي.
- 2- الإيفاد السياسي بقرار من رئيس الجمهورية وباقتراح الوزارة المختصة أما الإيفاد الاعتيادي ، بقرار من الوزير المختص¹¹ وتدفع له كامل المخصصات مهما كانت فترة إيفاده.
- 3- تمنح المخصصات الليلية للإيفاد عن (90 يوم) الأولى فأقل كامل المخصصات.
- 4- تمنح المخصصات الليلية للإيفاد عما زاد عن (90 يوم) بنسبة 75% من المخصصات.
- 5- تمنح المخصصات الليلية للوزراء وممن هم بدرجته عن كل ليلة يقضيها خارج العراق مقدارها (600 دولار)¹².

11 - هذا النص ورد في المادة الثالثة (ثالثاً) من قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 إلا إن النص لم يعدل لحد الآن رغم الكثير من الإيفادات السياسية بعد التغيير السياسي في العراق وتحويل الصلاحيات من رئيس الجمهورية إلى رئيس الوزراء حيث يوفد الموظف العام للأغراض السياسية بقرار من رئيس الوزراء رئيس مجلس النواب أو المحافظين ..الخ.

12 - ان عملية تحديد المخصصات بالعملة الأجنبية جديد في النظام المحاسبي الحكومي حيث لا يتضمن النظام المحاسبي الحكومي في العراق على سجلات خاصة لتسجيل النفقات بالعملة الأجنبية لذلك كان على المحاسبين الممارسين في القطاع العام أن يقوموا

6- - تمنح المخصصات الليلية للموفد من الصنف الأول عن كل ليلة يقضيها خارج العراق (وكلاء الوزراء وأصحاب الدرجات الخاصة والمدراء العاميين والعسكريين وقوى الأمن الداخلي ممن هم برتبة عميد فما فوق) مخصصات بمبلغ (350 دولار) للمدة التي لا تزيد عن عشرة بضمنها أيام السفر لأقطار المجموعة الأولى و(400 دولار) للمجموعة الثانية¹³ ومخصصات بمبلغ (300 دولار) للمدة التي تزيد عن عشرة أيام لأقطار المجموعة الأولى و (350 دولار) لأقطار المجموعة الثانية.

7- تمنح المخصصات الليلية للموفد من الصنف الثاني عن كل ليلة يقضيها خارج العراق (من الدرجة الوظيفية الأولى إلى الدرجة الوظيفية العاشرة) مخصصات بمبلغ (200 دولار) للمدة التي لا تزيد عن عشرة بضمنها أيام السفر لأقطار المجموعة الأولى و(250 دولار) للمجموعة الثانية ومخصصات بمبلغ (150 دولار) للمدة التي تزيد عن عشرة أيام لأقطار المجموعة الأولى و (200 دولار) للمجموعة الثانية .

8- إذا تحملت الجهة المستضيفة جزء من نفقات الإيفاد نقداً فيصرف للموفد استحقاقه بعد تنزيل المبالغ النقدية التي يستلمها من الجهة المستضيفة¹⁴.

9- إذا تحملت المستضيفة إليها كامل نفقات الموفد فتصرف للموفد مخصصات ليلية مقطوعة بنسبة (30%) المحددة لصفه على ان لا تتجاوز مدة إيفاده 120 يوم وفي حالة دفع الجهة الموفد إليها مصروف جيب فينزل الفرق من نسبة المخصصات الممنوحة له .

10- تصرف أجور السفر بالطائرة بالدرجة الأولى إذا كان الموفد من موظفي الصنف الأول¹⁵ والوزراء بناءً على أمر سلطة الائتلاف رقم (2) لسنة 2005 اما

بتحويل مبلغ المخصصات المحدد بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (2) لسنة 2005 إلى العملة المحلية لأغراض منح السلفة واحتساب استحقاق الموفد.

¹³ - جاء هذا النص في تعديل قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 بموجب أمر سلطة الائتلاف رقم 2 لسنة 2005 ويلاحظ إن مخصصات المجموعة الأولى هي اقل من مخصصات المجموعة الثانية ، عدلت المجموعات الملحقة بالقانون بموجب ضوابط الإيفاد والسفر الصادرة من الدائرة القانونية في وزارة المالية بالعدد 803/م في 19/10/2009 المادة خامساً / الفقرة (3) لتكون المجموعة الأولى هي (الدول العربية واربا الشرقية واليونان وقبرص وتركيا وإيران) أما المجموعة الثانية فتشمل أقطار العالم الأخرى غير المذكورة في المجموعة الأولى.

¹⁴ - المادة (5) سابغاً من قانون مخصصات الإيفاد والسفر.

¹⁵ - ورد هذا النص في السابعة (أولاً) من قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم 38 المعدل الذي اعتبر الصنف الأول هم الوزراء ومن هم بدرجتهم وأصحاب الدرجات الخاصة وأعضاء مجلس النواب وقضاة محكمة التمييز والمدراء العامون ومن هم بدرجتهم ومن يشغلون هذه الوظائف وكالة إلا إن أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (2) لسنة 2005 استثنيت الوزير ومن هو بدرجته من الصنف الأول

الصف الثاني فيكون السفر بالدرجة السياحية ويجوز السفر بالوسائل الأخرى
على أن لا تزيد على أجرة الطائرة.

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

عند منح السلفة للموظف الموفد يسجل القيد الآتي:

3218122 من د/ سلف للأفراد العاملين/سلف الإيفاد
3212211 إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي

• عند رجوع الموفد وتقديمه مستندات بنفس مبلغ السلفة يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

222121 د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية

222122 د/ نفقات الانتقال/ وسائل نقل

222123 د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن

3218122 إلى د/سلف للأفراد العاملين/ سلف الإيفاد

عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد () بموجب سند الصرف المرقم في

• عند رجوع الموفد وتقديمه مستندات اقل من مبلغ السلفة التي استلمها فيقبض

المتبقي امين الصندوق منه نقدا ويسجل القيد الآتي:

من مذكورين

3212111 د/ نقد بالصندوق

222121 د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية

222122 د/ نفقات الانتقال/ وسائل نقل

222123 د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن

3218122 إلى د/ سلف للأفراد العاملين/سلف الإيفاد

الثاني

- إذا كان المبلغ يزيد عن 50000 دينار وان بحيث لا يستطيع أمين الصندوق الاحتفاظ به وفقاً للتعليمات فيتم إيداعه في البنك ويسجل القيد الآتي:

3212211 من ح/ بنك النفقات الاعتيادي xxxxx

3212111 إلى ح/ نقد بالصندوق xxxxx

عن ايداع المبلغ المتبقي في المصرف بموجب قسيمة الإيداع المرفقة

مثال

- 1- في 2010/1/10 صدر أمر وزاري من وزير الصحة لإيفاد السيد علي مدير عام الدائرة الإدارية والمالية في الوزارة لحضور ورشة العمل التي تقيمها المنظمة العربية للتنمية الإدارية في الكويت للفترة من 2010/1/18 إلى 2010/1/29.
- 2- تتحمل وزارة الصحة كافة نفقات الموفد.
- 3- في 1/11/ منح السيد علي سلفة بمبلغ (8500000 دينار) بموجب الصك المرقم 121298 في 2010/1/11 .

4- عاد الموعد في 2010/1/30 وقدم المستندات الآتية بتاريخ 2010/2/5:

أ. تذكرة طائرة من بغداد إلى الكويت وبالعكس 900 دولار علماً إن أجور الدرجة السياحية للشخص الواحد هي 780 دولار.

ب. وصل الإقامة في فندق الكويت بمبلغ 200 دولار لليلة الواحدة.

ج. مستند قبض من المنظمة العربية للتنمية الإدارية بمبلغ (500 دولار) عن أجور المشاركة في ورشة العمل.

د. أجور نقل من مطار بغداد إلى محل سكن الموعد 50000 دينار عند رجوعه علماً عند مغادرته استخدم السيارة الحكومية لنقله إلى المطار.

هـ. إن سعر الصرف للدولار بتاريخ 1/11 هو (1180 دينار) وإن سعره في تاريخ 2010/2/5 هو (1185 دينار).

المطلوب:

أ- احتساب استحقاق الموعد بموجب قانون الإيفاد والسفر رقم 38 لسنة 1980 المعدل .

ب- إجراء القيود اللازمة وفق دليل الحسابات GFS.

الحل

أ- احتساب استحقاق الموعد

• احتساب أيام السفر والليالي:

أيام السفر من $\frac{1}{30}$ إلى $\frac{1}{17}$ 14 يوم.

عدد الليالي من $\frac{1}{30}$ إلى $\frac{1}{17}$ 13 ليلة.

• احتساب المخصصات الليلية:

بما إن الموعد من الصنف الأول يستحق مخصصات ليلية للمجموعة الأولى (300 دولار) لكون مدة الإيفاد تزيد عن عشرة أيام.

13×(300\$×1185دينار)= 4621500 دينار (يحتسب سعر الصرف بتاريخ
احتساب الاستحقاق¹⁶)

• احتساب أجور النقل:

أجرة الطيران من بغداد إلى الكويت ذهاباً وإياباً \$ 900 بالإضافة إلى
استحقاقه مخصصات النقل داخل القطر 50000 دينار عند رجوعه ولا
يستحق أجرة النقل من سكنه إلى المطار بسبب استخدامه السيارة الحكومية.
(1185× \$900)+50000 دينار = 1016500 دينار.

• احتساب أجور السكن:

يستحق الموفد أجور السكن في فنادق الدرجة الأولى كونه مدير عام استناداً
إلى نص المادة (5) خامساً من قانون مخصصات الإيفاد والسفر¹⁷:
13×(200\$×1185) = 3081000 دينار

• احتساب أجور الاشتراك في ورشة العمل :

500\$ × 1185 = 592500 دينار

• إجمالي استحقاق الموفد :

9411500 دينار = 592500+3081000+1116500+4621500

ب- إجراء القيود اللازمة:

• عند منح السلفة في 2010/1/11:

8500000 من د/ سلف للأفراد العاملين/سلف الإيفاد 3218122

8500000 إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 212211

عن منح السيد علي سلفة الإيفاد إلى الكويت بموجب الصك المرقم 121298 في 2010/1/11

• عند تقديمه قائمة سفره في 2010/2/5

من مذكورين

592500 د/ الاشتراك في الدورات التدريبية ق2ف2م2ن4م13 5م1

4621500 د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية 222121

1016500 د/نفقات الانتقال/ وسائل نقل 222122

3081500 د/ نفقات الانتقال/ نفقات السكن 222123

8500000 إلى د/سلف للأفراد العاملين/ سلف الإيفاد 3218122

911500 د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن تسوية السلفة بذمة السيد علي بموجب سند الصرف المرقم ... في وتم دفع استحقاقه المتبقي

بموجب الصك المرقم () ف ()

ج. سلف التحويل 3218123

يقصد بالتحويل انتقال الموظف من محل سكنه الدائم إلى مكان سكن جديد خارج حدود بلديته أو انتقاله من خارج العراق إلى وظيفة داخل العراق تبعاً لانتقاله من مقر وظيفة إلى مكان آخر أو تم تعيينه حديثاً بعيداً عن مكان سكنه الدائم أو عند انتهاء خدمته (عدا الاستقالة) ورغب بالرجوع إلى سكنه الدائم. وفي هذه الحالة قد يتحمل الموظف نفقات نقل الأثاث وعائلته وقد يكون غير قادراً على توفير المال اللازم لذا راعى المشرع العراقي هذه الحالة لمساعدة الموظف لسد هذه النفقات. وعلى المحاسب عند منحه السلفة أن يراعي النقاط الآتية:¹⁸

- 1- يتم التحويل من محل وظيفته إلى المحل الذي يختاره لسكنه خلال مدة لا تتجاوز تسعة أشهر من تاريخ إنفكاكه من وظيفته السابقة¹⁹ بالنسبة للموظف المنقول أما المعين حديثاً فتحتسب الفترة من تاريخ مباشرته في الوظيفة ، ولا تصرف له هذه النفقات في حالة التأخير عن المدة المقررة إلا بموافقة الوزير المختص على ان تكون هنالك أسباب معقولة.
- 2- تصرف للموظف المحول أجور السفر بالواسطة التي يستحقها لصنفه بالإضافة إلى أجور سفر عائلته وبنفس الدرجة.
- 3- تصرف النفقات الضرورية لنقله وعائلته من مسكنه إلى محلات المغادرة والوصول.
- 4- تصرف نفقات نقل الأمتعة الضرورية له ولعائلته.

¹⁸ - استناداً إلى ما تضمنته المادة (26) من قانون مخصصات الإيفاد والسفر.
¹⁹ - يسري هذا الحكم على عائلة المتوفى كما جاء في نص المادة (24) من قانون مخصصات الإيفاد والسفر.

5- نفقات نقل الأثاث المنزلية ونفقات تغليفها (على ان لا تتجاوز 10% من نفقات نقل الأثاث).

6- لا يستحق الموظف الذي نقل أمتعته بسيارته الخاصة أي نفقات.

7- يستحق الموظف المحول مخصصات ليلية له فقط إذا وصل بعد الساعة السادسة مساءً وفق النسبة المحددة التي تم التطرق لها في سلف السفر.

• عند منح السلفة للموظف:

××××× من د/ سلف الأفراد العاملين/سلف التحويل 3218123

××××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السيد (....) سلفة تحويل بموجب الشيك المرقم.....

• في حالة تسوية السلفة:

من مذكورين

××××× د/ نقد في الصندوق 3212111

××××× د/ نفقات الانتقال/ مخصصات ليلية 222131

××××× د/ نفقات الانتقال/ أجور وسائط نقل 222132

××××× د/ نفقات الانتقال/النفقات الأخرى 222133

××××× الى د/ سلف الأفراد العاملين /سلف التحويل 3218123

عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد (.....) التي منحت بموجب سند الصرف رقم () في / / / 2010/

مثال:

- بتاريخ 2010/5/11 صدر أمر وزاري من وزارة البلديات والأشغال العامة بنقل المهندس الخبير²⁰ لؤي من مقر الوزارة في بغداد إلى مقر عمل الجديد كمدير لمديرية ماء الموصل وقد صرف المحاسب له سلفة تحويل بمبلغ 2000000 دينار.
- انفك المهندس لؤي بتاريخ 2010/5/20 وبأمر مباشر في مقر عمله بتاريخ 2010/5/22.
- في 2010 /6/15 قدم المهندس لؤي قائمة بالنفقات التي تكبدها الى المحاسب في مقر الوزارة تضمنت الآتي:

أ. أجور نقل الأثاث 750000 دينار.

ب. تذاكر سفر من الخطوط الجوية العراقية لنقله مع زوجته وثلاثة أولاد في الدرجة الأولى إلى سعر التذكرة ذهاباً فقط 100000 دينار وان تاريخ الرحلة هو الساعة الثامنة من صباح يوم 2010/5/21 .

ج. أجور نقل من مسكنه في الكرخ إلى مطار بغداد 50000 دينار له ولعائلته.

د. أجور تغليف الأمتعة الضرورية في مطار بغداد 25000 دينار.

هـ. لم يقدم تعهد خطي بوضوله بعد الساعة السادسة مساءً

المطلوب: احتساب استحقاق المهندس لؤي من نفقات التحويل وإجراء القيود الضرورية مستخدماً ترميز GFS

الحل:

• عند منحه السلفة:

²⁰ - الخبير في مقر الوزارة يقع ضمن الدرجة الأولى استناداً الى قانون الرواتب رقم 22 لسنة 2008.

2000000 من ح/ سلف للأفراد العاملين / سلف التحويل 321812

2000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السيد لؤي محمد علي سلفة تحويل بموجب الصك المرقم ... في 5/11

• عند تسوية السلفة:

من مذكورين

3212111 / نقد في الصندوق 675000 ح/

222132 / أجور وسائط نقل 1300000 ح/

222133 / النفقات الأخرى 25000 ح/

2000000 إلى ح/ سلف للأفراد العاملين/ سلف التحويل 3218123

عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد لؤي بموجب مستند الصرف المرقم...في...

د. سلف الراتب 3218124

وهي المبالغ النقدية التي تمنح للموظف بصفته الرسمية المحول من مقر وظيفته الحالية إلى أخرى خارج حدود البلدية. وان الفرق بين هذه السلفة وبين وسلفة التحويل إن للموظف استحقاق تتحمله الخزينة العامة أما سلفة الراتب فتسترد من الموظف خلال فترة معينة. وعلى المحاسب عند منح هذه السلفة إن يأخذ بنظر الاعتبار النقاط الآتية²¹:

²¹ - وفقاً لما جاء في التعليمات الحسابية رقم (12).

1- يصرف صافي الراتب من الدائرة المنقول منها الموظف بعد تنزيل الاستقطاعات (التوقيفات التقاعدية ، ضريبة الدخل ، السلف، وغيرها) على إن تذكر هذه الاستقطاعات في مستند الصرف أو مذكرة إذن الدفع.

2- تسترد السلفة بثلاث أقساط متساوية يكون استحقاق القسط الأول في نهاية الشهر الذي يلي الشهر الذي منحت فيه السلفة وتكون الدائرة التي أصدرت الأمر بمنح السلفة مسؤولة عن استردادها بأوقاتها المعينة.

3- يضمن المحاسب في الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ومدراء الخزائن في المحافظات بمبلغ الفوائد المستحقة على تأخر تسديد السلفة .

4- لا يقيد في جهة الإيراد أي مبلغ من مبالغ الاستقطاعات المحسومة من راتب الموظف بل إن القيد يجري عندما تتم التسوية النهائية للراتب .

5- لا يجوز منح الموظف المعين لأول مرة في خدمة الحكومة أو الموظف المعاد تعيينه سلفة راتب.

6- لا يجوز منح الموظف المحول سلفة راتب وسلفة على حساب مخصصات السفر في آن واحد ويستثنى الموفد خارج العراق من هذا القيد إذا كان إيفاده في مصلحة الوزارة، وينبغي استحصال مصادقة وزارة المالية على كافة السلف التي تمنح للموفدين والذين لإيفادهم صفة سياسية أو لإيفادهم علاقة بأكثر من دائرة واحدة.

• عند منح السلفة يسجل القيد الآتي:

××××× من ح/ سلف للأفراد العاملين/ سلف الراتب 3218124

××××× إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السيد (.....) سلفة راتب بمبلغ () بموجب الشيك المرقم () في

• عند استلام اقسط الأول:

×××× من ح/ نقد بالصندوق 3212111

×××× من ح/ سلف للأفراد العاملين/ سلف الراتب 3218124

عن تسوية جزء من السلفة الممنوحة للسيد (اسم الموظف) بموجب سند الصرف رقم..... في....

• وعند استلام القسط الثاني والثالث يتم إجراء نفس القيد أعلاه.

هـ. سلف الحج 3218125

وهي المبالغ النقدية التي تمنح للموظف لتأدية مناسك الحج وان هذا النوع من السلف أوجده دليل المحاسبي الجديد GFS ولم يكن موجوداً قبل ذلك اذ كان يتم منح الموظف سلف الراتب لأغراض الحج. ولكن لا توجد تعليمات من وزارة المالية لحد الآن للآلية التي تمنح فيها هذه السلفة هل تتحمل الخزينة العامة كلا أو جزءاً منها؟ أو يتحملها الموظف وبذلك تكون هي نوع من مساعدة الدولة للموظف لأداء هذه الفريضة سيما وان تكاليفها اليوم أصبحت عالية قد لا يستطيع أصحاب الرواتب المنخفضة تأديتها، وتبقى المشكلة المحاسبية قائمة في كيفية معالجتها من حيث تقديرها واستردادها. وعموماً فان المعالجة المحاسبية لا تختلف عن سلف الراتب عندما يكون الموظف هو من يتحمل كامل النفقات.

ثالثاً: السلف المستديمة *Permanent Advances*

وهي المبالغ النقدية التي تمنح الى مجموعة من الموظفين (لجنة) للقيام بالأعمال التي تتطلبها الوحدة الحكومية لتلبية متطلباتها العادية خلال السنة والتي تتصف

بالاستمرارية كما تستخدم هذه السلف لتمويل بعض الوحدات الحكومية الصغيرة التي ليس فيها وحدة حسابية مستقلة.

• أسباب اللجوء للسلف المستديمة:

إن توفير نقد تحت تصرف محاسب الوحدة الحكومية للصرف منه على النفقات النقدية المباشرة مسحوبة على القسم والفصل والمادة والنوع أمراً ضرورياً للأسباب الآتية:

1- تحتاج الوحدة الحكومية لمصروفات جزئية ك شراء قرطاسية أو أنابيب ماء أو دفع أجور عمال مؤقتين أو شراء وقود أو صيانة بعض الأجهزة والأثاث ، هذه المصاريف تتطلب تنظيم مستندات صرف بكل منها مما يشغل الوحدة الحسابية من تسجيل قيود كثيرة قد تترك عملها خاصة عندما لا يكون هنالك عدد كافي من موظفي الحسابات.

2- قد يرفض البائع تسليم بضاعته إلى الوحدة الحكومية لحين تنظيم مستند صرف أو صرف صك بقيمة البضاعة ناهيك عن تردد بعض المجهزين للسلع والخدمات من التعامل بالصكوك لدى المصارف الحكومية لأسباب عديدة منها على سبيل المثال استلام عملة تالفة أو فئات من العملة الصغيرة بكمية كبيرة.. الخ مما يدفع به تفضيل استلام النقد على الصكوك.

أ. السلف النقدية للصرف النقدي/ نثرية 3218131

تمنح هذه السلفة لمحاسب الوحدة الحكومية أو أمين الصندوق أو معاونيهم أو أي موظف يعهد إليه رئيس الوحدة مسؤولية الاحتفاظ بالسلفة المستديمة والصرف منها على أساس المصروفات النقدية المتوقع إنفاقها خلال شهر واحد فقط وبموافقة وزارة المالية - دائرة المحاسبة ويحتفظ أمين الصندوق أو المحاسب بمبلغ السلفة النقدية في قاصة حديدية داخل الوحدة الحكومية ويمسك الموظف المسؤول عن السلفة المستديمة السجل الخاص بالمصروفات النثرية (محاسبة /10أ) ويكون مسؤولاً عن تسجيل المبالغ التي تصرف من السلفة، وتكون مبالغ السلفة

عرضة للرقابة والتفتيش من قبل أجهزة الرقابة الداخلية أو الخارجية. وعلى المحاسب إن يراعى النقاط الآتية:

1- بعد سحب السلفة يتم ايداع مبلغها في الصندوق ويتم الصرف منه في حدود المبالغ التي يتطلب صرفها نقدا بما لا يتجاوز المائة ألف دينار (100000 دينار)²²

2- تجمع المصروفات النثرية خلال الشهر إذا تجاوزت أكثر من نصف السلفة الممنوحة على إن تكون معززة بالمستندات التي تؤيد عملية الصرف لتسوية السلفة لتسجيلها بموجب مستند صرف على حساب الموازنة للقسم والفصل والمادة والنوع على إن يعوض أمين الصندوق أو المحاسب المسؤول عنها عن مبلغ المستندات التي قدمها.

3- يتم تسوية السلفة تسوية نهائية قبل نهاية السنة المالية.

• عند منح السلفة:

××××× د/ السلف المستديمة/سلف مستديمة للصرف النقدي (اسم أمين الصندوق) 3218131

××××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السلف للسيد (اسم الموظف) بموجب الصك المرقم..... في....

• عند تسوية السلفة نهاية الشهر إذا تجاوزت نصف مبلغ السلفة الممنوحة

يكون بإحدى الطريقتين:

1- الطريقة المختصرة: يتم احتساب المصروفات المقدمة على القسم والفصل والمادة كمصروف نهائي في

22 - استنادا إلى المادة (3) أولاً من تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية لجمهورية العراق

الجانب المدين وفي الجانب الدائن بنك النفقات الاعتيادي لتعزيز مبلغ السلفة وهذه الطريقة هي المطبقة في الواقع العملي في معظم الوحدات الحكومية العراقية، وكما موضح بالقيود

××××× من د/ نوع المصروف النهائي (ق ف م ن م⁴ م⁵)

××××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي/ الدينار 3212211

عن تسوية جزء من السلفة الممنوحة للسيد (اسم الموظف) بموجب سند الصرف رقم ... في....

2- الطريقة المطولة: يتم احتساب المصروفات المقدمة على القسم والفصل والمادة

كمصروف نهائي في الجانب المدين وفي الجانب الدائن يكون حساب السلف المستديمة لتنزيل المبالغ المصروفة منها فعلاً وتعويضها بصك بعد تقديم المستندات المعززة للصرف، ولكن هذه الطريقة لم تطبق في الواقع العملي وذلك لما تتطلبه من عملية تسوية مستمرة خلال السنة وتعدد مستندات القيد للتسوية وتأخير أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية لتدقيقها بسبب ذلك على عكس الطريقة الأولى التي لا تتطلب قيود تسوية خلال السنة وإنما تتم بقيد تسوية واحد في نهاية السنة المالية، ووفقاً لهذه الطريقة فان

××××× من د/ نوع المصروف النهائي (ق ف م ن م⁴ م⁵)

××××× إلى د/ السلف المستديمة/ سلف مستديمة للصرف النقدي (اسم أمين الصندوق) 3218131

عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد (اسم الموظف) بموجب سند الصرف رقم ... في....

• وعند تعويض أمين الصندوق أو المحاسب بالمبالغ المصروفة يسجل

××××× د/ السلف المستديمة/سلف مستديمة للصرف النقدي (اسم أمين الصندوق) 3218131

××××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السلف للسيد (اسم الموظف) بموجب الصك المرقم..... في....

- في نهاية السنة وفي كلا الطريقتين تتم التسوية النهائية للسلفة ويسجل

من مذكورين

××××× د/ نوع المصروف النهائي (ق ف م ن م 4 م 5)

××××× د/ الصندوق 3212111 (إذا تم تسديد المتبقي من السلفة نقداً)

××××× إلى د/ السلف المستديمة/ سلف مستديمة للصرف النقدي (اسم أمين الصندوق) 3218131

عن تسوية السلفة الممنوحة للسيد (اسم الموظف) بموجب سند الصرف رقم ... في....

- في اليوم الثاني يتم ايداع المبلغ المستلم في المصرف ويسجل القيد

الآتي:

×××× من د/ بنك النفقات الاعتيادي/ الدينار 3212211

×××× إلى د/ الصندوق 3212111

عن ايداع المبلغ المتبقي من السلفة الممنوحة للسيد () في المصرف بموجب قسيمة الإيداع المرفقة.

مثال:

في 2010/3/1 منح السيد سلام أمين الصندوق في الإدارة المحلية لمحافظة كربلاء سلفة نقدية لأغراض الصرف النقدي بمبلغ 2000000 دينار بموجب الصك المرقم 45654 .

1- قام السيد سلام بسحب مبلغ الصك وأودعه في الصندوق في نفس اليوم.

2- في 30/3/2010 قدم المستندات الآتية:

- أجور ماء للدائرة بمبلغ 75000 دينار.
- أجور كهرباء بمبلغ 85000 دينار.
- أجور عمال يومية 750000 دينار ولم تتجاوز الأجر الإجمالية لليوم الواحد 100000 دينار.
- أجور تصليح مكيف هواء بمبلغ 50000 دينار.
- شراء مشروبات غازية خلال الشهر بمبلغ 800000 دينار.

3- تم تدقيق المستندات أعلاه من قسم التدقيق الداخلي ولم يؤشر أي تحفظات أو ملاحظات وتم صرف المبلغ له بصك في 2010/4/2.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة باستخدام دليل GFS ووفقاً للطريقة المختصرة من طرق المحاسبة على السلف المستديمة.

الحل:

• في 2010/3/1 تسجل القيود الآتية:

2000000 من ح/ السلف المستديمة / سلف مستديمة للصرف النقدي (سلام) 3218131

2000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السيد سلام سلفة لأغراض الصرف النقدي بموجب الصك المرقم 45654 في 2010/3/1

• في 3/1 عند ايداع المبلغ في الصندوق يسجل القيد الآتي:

2000000 من ح/ نقد في الصندوق 3212111

2000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن ايداع مبلغ السلفة في الصندوق

• في 4/2 / 2010 يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

75000 حـ/ الماء والمجاري / أجور الماء 221131

85000 حـ/ الكهرباء / أجور الكهرباء 221141

750000 حـ/ خدمات أخرى (متنوعة) 22211390

50000 حـ/ صيانة / صيانة المكائن والأجهزة والآلات 223153

800000 حـ/ الضيافة والوفود والعلاقات العامة.

1760000 إلى حـ/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن تسوية جزء من السلفة التي بذمة السيد سلام بموجب سند الصرف رقم في....

ب. سلف مستديمة للدفع النقدي/ الخزائن 3218132:

وهي السلف المستديمة التي تمنحها الخزينة في المحافظة للأغراض السابق شرحها ولا تختلف هذه السلف ومعالجتها عن السلف المستديمة للصرف النقدي إذ إن الأخيرة تستخدم في الوحدات الحكومية التي تستخدم النظام المحاسبي اللامركزي وهذا النوع من السلف يطبق في النظام المحاسبي المركزي والتي تمثل بالمبالغ المسحوبة تحت تصرف الخزائن لحالات الصرف النقدي وفقاً للتعليمات النافذة.

ج. سلف مستديمة لشراء الوقود 3218133

وهي المبالغ النقدية التي تمنحها الوحدة الحكومية إلى مجموعة من الأشخاص بصفتهم الرسمية لتلبية متطلبات الوحدة الحكومية من الوقود والزيوت للسيارات والآلات والمعدات التي تستخدمها. ويحدد مبلغ السلفة على ضوء التقديرات المحتملة للصرف

خلال الشهر وتتم تسوية المبالغ شهرياً معززة بالمستندات الثبوتية للصرف وفق التعليمات والضوابط التي تضعها الوزارة أو الوحدة الحكومية أو الأجهزة الرقابية سواء كانت الداخلية أو الخارجية للرقابة على هذه النفقات. ويكون الموظف الحسابي المختص مسؤول عن متابعة هذه السلف وتسويتها أولاً بأول كل شهر على أن يعاد منح اللجنة مبلغ يعادل مبلغ المستندات المقدمة وتنتهي التسوية النهائية لها في العشرة أيام الأخيرة من السنة المالية.

• عند منح السلفة يسجل القيد الآتي:

××××× من ح/ السلف المستديمة/ سلف مستديمة لشراء الوقود (بذمة احمد وعبد الحميد وقاسم) 3218131
××××× إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن منح لجنة شراء الوقود سلفة بموجب الصك المرقم ... في

• عند تسوية السلفة نهاية كل شهر أو قبل انتهاء المبلغ المستلف بقليل تقدم اللجنة المستندات المعززة للصرف وبعد تدقيقها تصرف المبالغ المستحقة ويقوم المحاسب بتسجيل هذه النفقات على حساب الموازنة للقسم والفصل والمادة والنوع وتصرف اللجنة من جديد مبلغ بقدر قيمة المستندات المقدمة على وفق الطريقة المختصرة وكما موضح في أدناه:

××××× من ح/ الوقود 221151
××××× إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي/ الدينار 3212211
عن تسجيل مبالغ الوقود المدفوعة مصروفا على حساب معاملات الموازنة وتعزيز مبلغ السلفة الى لجنة الوقود بموجب الصك المرقم.... في...

• في نهاية السنة المالية تتم التسوية النهائية وإذا كانت هنالك مبالغ متبقية فيتم تسديدها للصندوق بموجب مستند قبض محاسبة 37 وكما موضح في أدناه:

من مذكورين

××××× ح/ نقد في الصندوق 3212111

- وعلى أمين الصندوق إن يودع المبالغ المستلمة من لجنة الوقود في الحساب الجاري لبنك النفقات الاعتيادي وقبل انتهاء السنة المالية بموجب قسيمة ايداع تؤيد ذلك

××××× من ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

××××× إلى ح/ نقد في الصندوق 3212111

عن ايداع النقد المتبقي من لجنة الوقود في الصندوق

د. السلف المستديمة للصيانة 3218134 :

وهي المبالغ النقدية الممنوحة لمجموعة من الموظفين بصفتهم الرسمية للصرف على أعمال الصيانة المستمرة خلال السنة بشكل دائم في الوحدة الحكومية من أثاث وآلات وأجهزة ومباني وغيرها. ولا تختلف الضوابط من حيث منح السلفة وتسويتها عن السلف

المستديمة لشراء الوقود وغيرها من السلف المستديمة والمثال الآتي يوضح كيفية منح السلفة وتسويتها.

مثال:

1- في 2010/1/5 صدر أمر إداري في مديرية تربية بغداد الرصافة لتشكيل لجنة صيانة من السادة (ضياء حسون وثامر علي وبهاء حسن).

2- بتاريخ 2010/1/7 استلمت اللجنة سلفة صيانة بمبلغ 5000000 دينار بموجب صك صادر من المديرية أعلاه.

3- وخلال سنة 2010 قدمت المستندات الآتية:

• 1/30 مبلغ 2000000 دينار لصيانة سيارات الصالون و مبلغ 3000000 دينار لصيانة الأثاث وتم تعزيز مبلغ السلفة بصك بتاريخ 2 شباط.

• في 2/27 مبلغ 1500000 دينار لصيانة السجلات 3000000 لصيانة الكتب وتم تعزيز مبلغ السلفة بصك بتاريخ 3 آذار.

• في 3/30 مبلغ 2500000 دينار لصيانة الأثاث 1000000 دينار لصيانة التأسيسات المائية 1250000 دينار لصيانة الحدائق في المدارس التابعة للمديرية وتم تعزيز مبلغ السلفة بصك بتاريخ 4/2.

• في 12 /25 مبلغ 750000 دينار لصيانة سيارات الحمل 175000 دينار لصيانة التأسيسات الكهربائية وتم تسديد المتبقي من السلفة إلى الصندوق بموجب وصل القبض المرقم 4323.

4- في 12/27 تم قبول مستندات السلفة وقام أمين الصندوق بإيداع المبلغ المستلم في بنك النفقات الاعتيادي في نفس التاريخ.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة باستخدام الترميز GFS على وفق الطريقة المطولة للمحاسبة عن السلف المستديمة.

الحل:

• 1/7 يسجل القيد الآتي:

500000 من ح/ السلف المستديمة / سلف مستديمة للصيانة (بذمة ضياء وثامر وبهاء) 3218134

5000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح لجنة الصيانة سلفة بموجب الصك المرقم ... في

• 2/2 يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

2000000 ح/ صيانة سيارات الصالون 223131

3000000 ح/ صيانة الأثاث 223151

5000000 إلى ح/ السلف المستديمة / سلف مستديمة للصيانة (بذمة ضياء وثامر وبهاء) 3218134

عن تسوية السلفة بذمة السادة أعضاء لجنة الصيانة الممنوحة لهم بموجب سند الصرف رقم () ... في

• 3/3 تسجل القيود الآتية:

من مذكورين

1500000 ح/ صيانة السجلات 2231511

3000000 ح/ صيانة الكتب 2231510

• 3/3 يسجل القيد الآتي:

4500000 من د/ السلف المستديمة/ سلف مستديمة للصيانة (بذمة ضياء وثامر وبهاء) 3218134

4500000 إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح لجنة الصيانة سلفة بموجب الصك المرقم ... في

• 4/2 يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

2500000 د/ صيانة الاثاث 223151

1000000 د/ صيانة التاسيسات المائية 223121

1250000 د/ صيانة الحدائق والمنتزهات والبساتين 223155

4750000 إلى د/ السلف المستديمة / سلف مستديمة للصيانة (بذمة ضياء وثامر وبهاء) 3218134

عن تسوية السلفة بذمة السادة أعضاء لجنة الصيانة الممنوحة لهم بموجب سند الصرف رقم في

• 4/2 يسجل القيد الآتي:

4750000 من د/ السلف المستديمة / سلف مستديمة للصيانة (بذمة ضياء وثامر وبهاء) 3218134

4750000 إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح لجنة الصيانة سلفة بموجب الصك المرقم ... في

• . 12/27 يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

2500000 د/ نقد بالصندوق 3212111

750000 د/ صيانة سيارات الحمل 223132

1750000 د/ صيانة التاسيسات الكهربائية 223121

5000000 إلى د/ السلف المستديمة/ سلف مستديمة للصيانة(بذمة ضياء وثامر وبهاء) 3218134

عن تسوية السلفة بذمة السادة أعضاء لجنة الصيانة وتم قبض المبلغ المتبقي بموجب مستند القبض المرقم 4323 في 12./27.

هـ. سلف مستديمة لأغراض لجان المشتريات 3218135 :

وهي المبالغ النقدية التي تمنح لعدد من الموظفين بصفتهم الرسمية للقيام بالمشتريات الضرورية للوحدة الحكومية التي تزيد عن 100000 دينار ولحد 50000000 دينار²³) خمسون مليون دينار) وان اللجوء إلى هذا النوع من السلف يعود إلى نفس الأسباب التي ذكرناها في سياق السلف المستديمة. أما المعالجة المحاسبية وتسويتها خلال السنة المالية ونهايتها فهي تتطابق تماما مع جميع أنواع السلف المستديمة التي تم شرحها آنفاً. وعلى الموظف الحسابي المسؤول عن سلف لجان المشتريات والمدقق الداخلي إن يراعي الضوابط الآتية عند إجراء التسويات القيدية:

²³ - حددت المادة (3/ب) من تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية 2010 صلاحيات لجنة المشتريات للمبالغ التي تزيد عن 100000 دينار ولحد 3000000 دينار عن طريق لجنة المشتريات بدون عروض ، والمبالغ التي أكثر من 3000000 دينار ولحد 50000000 دينار عن طريق لجنة المشتريات على إن تقدم ثلاثة عروض في الأقل لاختيار أفضلها من ناحية السعر والجودة.

- 1- التأكد من وجود طلب وحاجة فعلية للشراء .
- 2- التأكد من وجود التخصيصات اللازمة لنوع النفقة.
- 3- التأكد من تأييد مخازن الوحدة الحكومية بعدم وجود المادة المراد شراءها .
- 4- التأكد من وجود الصلاحيات المالية للشراء وفقاً لتعليمات تنفيذ الموازنة.
- 5- التأكد من اعتدال شركات القطاع العام عند التجهيز .
- 6- التأكد من مستندات الشراء تلبية المتطلبات الشكلية والقانونية لها.
- 7- التأكد من توقيع رئيس وأعضاء لجنة المشتريات على اصل مستندات الشراء .
- 8- التأكد من توقيع رئيس وأعضاء لجنة اعتدال الأسعار على اصل مستندات الشراء .
- 9- التأكد من وجود محضر استلام ووجود سندات الإدخال المخزني مع مستندات الشراء
- 10- التأكد من وجود محضر الفحص الفني مع مستندات الشراء إذا كانت المواد المشتراة تحتاج إلى فحص فني وانه خالي من أي تحفظات أو ملاحظات تتعلق بالتشغيل أو النوعية أو المنشأ.
- 11- التأكد من عدم تجزئة المشتريات أو تنفيذ الأعمال أو الخدمات بقصد إدخالها ضمن صلاحيات لجنة المشتريات.

رابعاً: سلف الإعتمادات Advances Credits

وهي المبالغ النقدية التي تدفعها الوحدة الحكومية الى احدى المصارف العراقية المعتمدة لغرض فتح اعتماد مستندي لاستيراد الآلات والمعدات أو المواد أو الخدمات من خارج العراق. اذ يقوم المصرف بدور الوسيط بينه وبين البنك الأجنبي ويتم تسوية السلفة في حال وصول البضاعة إلى الجهة التي تعاقدت لشرائها وبعد إجراء الفحص الفني وإجراءات التسليم الأخرى.

ان المبالغ المدفوعة للمصرف لا يمكن ان تمثل القيمة الحقيقية للبضاعة المستوردة باعتبار ان هناك نفقات متعددة تعتبر جزءاً من قيمة البضاعة تنشأ من تاريخ فتح الاعتماد حتى وصول البضاعة وهذه النفقات يمكن تحديدها بالاتي (الصائع، 1976: 185) :

- 1- أجور التأمين.
 - 2- عمولات البنك وعمولات مراسليه.
 - 3- فروقات أسعار العملة.
 - 4- أجور برقيات والنفقات البريدية.
 - 5- أجور تمديد مدة الاعتماد أو تغير مبلغه في حالة نشوء مثل هذه الحالة.
 - 6- أجور الشحن في حالة فتح الاعتماد بقيمة البضاعة خالية من أجور الشحن F.O.B.
 - 7- الرسوم الكمركية (إذا كانت خاضعة للرسوم الكمركية).
 - 8- نفقات الإخراج الكمركي.
 - 9- أجور الأرضيات.
 - 10- نفقات التحميل من مخازن الكمارك أو السكك أو الميناء والنقل إلى مخازن الوحدة الحكومية والتفريغ.
- الإجراءات التي يجب مراعاتها من قبل الوحدات الحكومية عند فتح الإعتمادات
المستندية:

- 1- التأكد من توفر التخصيص المالي ضمن التخصيصات المالية في الموازنة للوحدة الحكومية.
- 2- مراعاة تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية وتعليمات وزارة المالية والبنك المركزي بخصوص فتح الاعتماد.

3- مراعاة الصلاحيات المالية التي على أساسها تم فتح الاعتماد.

4- عند فتح الاعتماد يجب بيان مبلغ الاعتماد والعملية الأجنبية أو الوطنية المراد فتح الاعتماد بها واسم المستفيد وعنوانه واسم البنك في بلد المستفيد الذي يفتح فيه الاعتماد ومدة نفاذه بالإضافة الى الغرض منه ونوعه وطريقة الشحن مع تقديم قائمة بالبضاعة المراد استيرادها.

• أنواع الإعتمادات وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة GFS.

1- الإعتمادات المستندية: وهي المبالغ التي تدفع على حساب الاعتماد المفتوح لغرض الاستيراد ويتم تسديد هذا الحساب عند استلام المادة ودخولها الى المخازن إذ يتم إطفاء الاعتماد وقيد المبلغ مصروفاً على الغرض الذي احتسب عليه الصرف.

2- سلف الإعتمادات البسيطة: ويستخدم هذا الحساب لمعالجة الإعتمادات البسيطة التي يكون غرضها تمويل الوحدات العراقية في الخارج كالسفارات والملحقيات ويتم قيد المبلغ عند تحويله من البنك الى الدائرة وإشعار الدائرة الرئيسية التي سحب من

3- سلف المسحوبات الخارجية: ويسجل في هذا الحساب السلف التي تسحب من حساب الوحدة الحكومية وتسدد الى الخارج.

4- سلف الحوالات الخارجية: ويسجل في هذا الحساب السلف التي تسحب من الوحدة الحكومية وتسدد الى الخارج على شكل حوالة مصرفية.

• عند فتح الاعتمادات المستندية الآتي:

3218141 المستندية سلف الإعتمادات من ح/د ×××××

إلى ح/د بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن تأمينات الاعتماد استنادا الى إشعار البنك المركزي رقم... في.....

- عند إتمام الصفقة ووصول البضاعة إلى المخازن واكتمال كافة المتطلبات لغرض تسوية السلفة يسجل القيد الآتي:

××××× من د / نوع المصروف النهائي (ق ف م ن م⁴ م⁵)

××××× إلى د/ سلف الإعتمادات المستندية 3218141

عن تسوية سلفة الاعتماد المرقم.... بعد وصول البضاعة وتأيد استلامها بتاريخ....

مثال

- بتاريخ 2010/1/12 تعاقدت محافظة صلاح الدين مع شركة A الألمانية لشراء أجهزة رنين بمبلغ 1000000 يورو²⁴ لدائرة صحة المحافظة على حساب تنمية الأقاليم وعلى إن تكون مدة الاعتماد 90 يوماً والشحن عن طريق الجو.
- بتاريخ 2010/2/27 طلبت المحافظة من المصرف العراقي للتجارة على فتح الاعتماد وقد وافق المصرف على طلب المحافظة بكتابه المرقم 3453 لفتح الاعتماد وقيد ما ينشأ عنه من نفقات دينياً على حساب تنمية الأقاليم في المحافظة .
- بتاريخ 2010/3/3 فتح المصرف العراقي للتجارة²⁵ الاعتماد المرقم (343) وسجل بموجب إشعاره المرقم 500 مبلغ (2) مليار دينار عن تأمينات فتح الاعتماد.
- بتاريخ 2010/3/7 سجل المصرف مبلغ 300000 دينار بموجب إشعاره رقم (701) عن إجور بريد فتح الاعتماد.
- بتاريخ 2010/3/23 وصلت مستندات الشحن وقد تم تسليمها الى مديرية صحة المحافظة بعد إن سجل المصرف العراقي للتجارة على حساب تنمية الأقاليم مبلغ 2000000 دينار عن مصاريف فتح الاعتماد بموجب إشعاره رقم (657).

²⁴-سعر صرف اليورو 1600 دينار عراقي
²⁵-استنادا الى منشور وزارة المالية 3920 لسنة 2005.

- بتاريخ 2010/3/25 دفعت تنمية الأقاليم في المحافظة إجور نقل البضاعة والبالغة 3000000 دينار من مبلغ سلفة الاعتماد.
- بتاريخ 2010 /3/30 تم استلام الأجهزة من مديرية صحة المحافظة بعد التأكد من مطابقتها للمواصفات الفنية المطلوبة.
- في 2010/4/2 تم تسوية السلفة الخاصة بالاعتماد وإعادة المتبقي إلى الصندوق.
- في 2020/4/3 تم ايداع المبلغ المتبقي في الحساب الجاري لتنمية الأقاليم في المحافظة.

المطلوب : تسجيل القيود اللازمة في سجلات تنمية أقاليم صلاح الدين.

الحل:

- في 2010/3/3 يسجل القيد الآتي:

2000000000 من ح/ سلف الإعتمادات/ سلف الإعتمادات المستندية 3218141
2000000000 الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211
تأمينات الاعتماد رقم 500 استنادا الى إشعار المصرف العراقي للتجارة رقم (343) في 2010/3/3

- في 3/7 يسجل القيد الآتي:

3000000 من ح/ سلف الإعتمادات/ سلف الإعتمادات المستندية 3218141
3000000 الى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3218141
عن إجور بريد على حساب الاعتماد بموجب إشعار المصرف (701) في 2010/3/7.

- في 2010/3/25 يسجل القيد الآتي:

2000000 من ح/ سلف الإعتمادات/ سلف الإعتمادات البسيطة 3218141

2000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن مصاريف فتح الاعتماد رقم 500 بموجب إشعار المصرف (657) في 2010/3/25

- في 2010/3/30 يسجل القيد الآتي:

3000000 من ح/ سلف الإعتمادات/ الإعتمادات المستندية 3218141

3000000 إلى ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن نفقات النقل والتحميل بموجب مستند الصرف المرقم ... في 2010/3/30

- في 2010/4/2 عند احتساب تكلفة الاعتماد وتسوية السلفة:

1- كلفة الاعتماد:

$1,600,000,000 = 1600 \times 1000000$ دينار

$3000000 + 2000000 + 3000000 + 1600000000$

$= 1608000000$ دينار

2- تسجيل الأجهزة على حسابات الموازنة:

1608000000 من ح/ صيانة المكائن والأجهزة والآلات 223155

1608000000 إلى ح/ سلف الإعتمادات/ سلف الإعتمادات المستندية 3218141

عن تسوية نفقات الاعتماد رقم 500 بعد وصول البضاعة وتأيد استلامها

- عند إعادة المتبقي من مبلغ الاعتماد من المصرف العراقي الى تنمية الأقاليم بموجب صك، ينظم القيد الآتي:

392000000 من ح/ الصندوق 3212111

392000000 الى ح/ سلف الإعتمادات/ سلف الإعتمادات المستندية 3218141

عن استلام المتبقي من الاعتماد رقم 500 من المصرف العراقي بموجب الصك المرقم في 2010/4/2

- عند ايداع الصك في الحساب الجاري لتنمية الأقاليم ينظم الصك الآتي:

392000000 من ح/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

392000000 الى ح/ الصندوق 3212111

عن ايداع الصك المرقم ... بموجب قسيمة الإيداع المرفقة

خامساً: سلف المقاولين Advances of Contractors

وهي المبالغ النقدية التي تمنح للمقاولين الذين يقومون بتنفيذ الأعمال وتجهيز السلع والخدمات الحكومية عن طريق المناقصات العامة ويتم استردادها من حقوقه عند تسديدها له. وتنقسم هذه السلف إلى أنواع ثلاث هي:

1- سلف الدفعات الأولية: تمنح للمقاول بعد مباشرته بالعمل بنسبة 10% من مبلغ العقد للشركات الخاصة و 20% للشركات العامة وتستقطع من استحقاق المقاول حسب ما ورد في بنود العقد،

2- سلف على المكائن والمعدات: ويمثل ما يدفع للمقاول كسلفه مقدرة عن المكائن والمعدات التي هيئها في موقع العمل وتستقطع منه حسب تعليمات الخطة.

3- سلف المقاولين والمتعهدين. تمنح للمقاول الذي يقوم بتقديم سلع أو خدمات أو أعمال تقل عن 50 مليون دينار والتي هي من صلاحية لجان المشتريات، ولكن

لا توجد تعليمات لمنح هذه السلفة لغاية الآن. وعند منح هذه السلف للمقاول
يسجل القيد الآتي:²⁶

من مذكورين

×××× د / سلف المقاولين/ سلف الدفعات الأولية 3218151

×××× د/ سلف المقاولين/ سلف على المكائن والمعدات 3218152

×××× د/ سلف المقاولين/ المقاولين والمتعهدين 3218153

×××× إلى د / بنك النفقات الاستثمارية / الدينار 3212212

سرف سلفة تشغيلية وسلفة على المكائن لشركة () للمقاولات بموجب الشيك المرقم () في / /

2010

. سادساً: سلف الدعاوي *Advances of the Proceeding*

وهي المبالغ النقدية التي تمنح للممثل القانوني للوحدة الحكومية أو المحامين الذين يدافعون عن قضايا تخص الوحدة الحكومية لسد رسوم الدعاوي في محاكم التحقيق والجنح والجنايات والتميز أو الاستئناف وإجور التنقل وإجور المحامين ممن هم خارج الوحدة... الخ. وعند منح السلفة يسجل القيد الآتي:

××××× من د/ سلف الدعاوي 3218161

×××× إلى د/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح السيد () سلفة لإقامة الدعاوي بموجب الشيك المرقم () في.....

26 - بالامكان عمل قيد لكل سلفة على حدة ودون دمجها بقيد واحد

- عند تسوية السلف في نهاية السنة تسجل النفقات على حساب الموازنة للقسم والفصل والمادة والنوع ويسجل القيد الآتي:

القيد	×××× من ح/ نوع المصروف النهائي (ق ف م ن م ⁴ م ⁵)
ح	×××× إلى ح/ سلف الدعاوي 3218161
س	عن تسوية السلفة الممنوحة السيد () بموجب سند الصرف رقم () في.....

بنك النفقات الاعتيادي بالدينار.

سابعاً: سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير *Advances to Projects Implemented By Others*

وهي المبالغ النقدية التي تصرفها الوزارة لإحدى دوائرها الفرعية في المحافظات لتنفيذ عمل ما من ضمن موازنة الوزارة والمثال الآتي يوضح آلية تسجيل هذه السلف.

مثال

1- في 2010/10/10 منحت وزارة البلديات والأشغال العامة مبلغ 100000000 دينار إلى مديرية ماء بابل لصيانة احد مشاريع التصفية بموجب الصك المرقم 3349 في 10/10.

2- في 2010 /10/20 تم استلام الصك وأودع في بنك النفقات الاعتيادي لمديرية ماء بابل.

3- في 10/25 تمت المباشرة بتنفيذ العمل بطريقة التنفيذ المباشر.

4- في 11/23 أكملت الملاكات الفنية في بابل العمل بكلفة فعلية 90000000 دينار وأرسلت كافة الأوليات والمتبقي بصك إلى الوزارة وتم الانتهاء من تدقيق السلف في 2010/12/5.

5- تم ايداع الصك المستلم من مديرية ماء بابل في بنك النفقات الاعتيادي للوزارة.

المطلوب: تسجيل العمليات أعلاه في سجلات وزارة البلديات والأشغال العامة باستخدام ترميز GFS.

الحل:

• 2010/ 10/10 يسجل القيد الآتي:

100000000 من د/ سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير 3228171

100000000 إلى/ بنك النفقات الاعتيادي 3212211

عن منح سلفة إلى مديرية ماء بابل لصيانة مشروع تصفية ... في المحفظة بموجب الصك المرقم 3349 في 10/10

• 2010/12/5 يسجل القيد الآتي:

من مذكورين

1000000 د/ نقد في الصندوق 3212111

90000000 د/ صيانة مشاريع التحلية 223141

100000000 إلى د/ سلف تمويل مشروعات ينفذها الغير 3228171

عن تسوية السلفة التي بذمة مديرية ماء بابل واستلام المتبقي بصك بموجب مستند القبض المرقم ... في ...

رابعاً: المحاسبة عن الأمانات *Accounting for Deposit*

تمثل الأمانات إجمالي الحسابات الشخصية الدائنة، وهي المبالغ التي تستلم مقدماً لضمان حقوق الخزينة العامة أو موجوداتها لدى الغير. وتعد الأمانات من مجموعة الحسابات الشخصية الدائنة وقد أجازت التعليمات²⁷ قبول الأمانات وإيداعها في الصندوق بدون استئذان إذا كانت من الأنواع الآتية:

أ. الأمانات التي تؤخذ حسب القواعد والأنظمة المرعية وذلك لأجل قبول الدخول بالمزيدات والمناقصات التي تجري باسم الحكومة.

ب. الأمانات التي يتم أخذها بمقتضى دوائر الكمارك والمحاكم وسائر الدوائر الرسمية.

ج. من غير النوعين السابقين فلا يمكن قبول الأموال وتسجيلها على حساب الأمانات إلا بموافقة وزارة المالية.

والجدول رقم (4-11) أدناه يوضح أنواع الأمانات حسب دليل GFS .

جدول رقم (4-11)

المستوى الخامس النهج (المستوى الرابع) نفاصيل المستوى الثالث) النوع (المستوى الثاني) المادة (المستوى الأول) الفصل (المستوى الأول) القسم
الأمانات

27 - استناداً إلى المادة (70) من التعليمات الحسابية رقم (5).

حسابات دائنة أخرى	33	1	8			
أولاً: أمانات ضمان تحصيل الإيرادات	33	1	8	1		
1- أمانات الضرائب	33	1	8	1	1	1
2- أمانات دوائر الكمارك	33	1	8	1	2	1
3- أمانات حساب DFI	33	1	8	1	3	3
4- أمانات أخرى متنوعة	33	1	8	1	9	1
ثانياً: الأمانات الشخصية	33	1	8	2		
1- أمانات المحاكم		1	8	2	1	1
2- أمانات التنفيذ	33	1	8	2	2	1
3- أمانات رعاية القاصرين	33	1	8	2	3	1
4- أمانات التسجيل العقاري	33	1	8	2	4	1
5- أمانات الأوقاف	33	1	8	2	5	1
6- أمانات البلديات		1	8	2	6	1
7- أمانات إيجارات العقارات للمنظمات والنقابات المهنية		1	8	2	7	1
8- أمانات الدوائر الأخرى	33	1	8	2	9	1
ثالثاً: أمانات التوزيع	33	1	8	3	1	1

• عند استلام الأمانات المحاكم مثلاً يسجل القيد الآتي:

3212241 من د/ بنك الأمانات/ الدينار XXXXX

3328211 إلى د/ أمانات المحاكم XXXXX

• عند رد الأمانات إذا كانت مقبوضة زيادة وبقدر الزيادة يسجل القيد الآتي:

3328211 من د/ أمانات المحاكم XXXXX

3212241 إلى د/ بنك الأمانات/ الدينار XXXXX

- وعلى الوحدات الحسابية في الوحدات الحكومية إن تأخذ في الاعتبار النقاط الآتية لتسوية الأمانات بعد انتفاء الحاجة من إيداعها.

1- لا يجوز رد الأمانات إلى أصحابها أو إجراء تسويتها إلا بموافقة الأمر بالصرف.

2- عند موافقة الأمر بالصرف برد مبلغ الأمانات ينبغي على المحاسب إن يذكر في مستند الصرف رقم وتاريخ مستند القبض وان يشرح كيفية رد الأمانة وأسباب ذلك معززا بختم الدائرة أو الحسابات.

3- لا يجوز رد مبلغ الأمانات في حالة فقدان صاحب الأمانة مستند القبض الذي سلم بموجبه المبلغ للوحدة الحكومية إلا بعد إن ينشر إعلاناً في الصحف المحلية ويذكر فيه جميع تفاصيل المستند وخلال عشرة أيام من الإعلان إذا لم يراجع احد مدعياً بالأمانة على إن يؤخذ منه تعهد شخصي بالإضافة إلى شخص ضامن.

4- اذا لم يراجع صاحب الأمانة لرد مبلغ الأمانة خلال خمسة سنوات من تاريخ انتهاء السنة المالية فيقيد المبلغ إيراداً نهائياً للخزينة العامة أما اذا راجع بعد خمسة سنوات وكان ذلك بعذر مشروع فيجوز رد الأمانة بموافقة وزير

المالية²⁸ ويسجل إيراداً نهائياً بعد مرور عشر سنوات من تاريخ السنة المالية ولم يطالب بها أصحابها.

خامساً: المحاسبة عن الموجودات الثابتة والمخزون²⁹ *Accounting For Non Current Assets & Inventory*

بالرغم من إن مفهوم الموجودات الثابتة غير وارد في المحاسبة الحكومية إلا إن هنالك آراء ظهرت في السنوات الأخيرة تطالب بإجراء قيود متقابلة للموجودات الثابتة والمخزون لتحقيق الرقابة المحاسبية عليها وإن فريق آخر يعارض هذه الفكرة بسبب تعقد وكبر المشاريع الحكومية إذ يصبح من المستحيل تقييم بعض الموجودات مثل المعابد والمساجد والأضرحة التي لا يمكن وضع قيمة تقديرية لها بالإضافة إلى الآثار والجسور وغيرها ، إذ إن الفريق الأول يرد على أصحاب فكرة عدم تسجيل الموجودات الأثرية وغيرها بالقول إذا كانت هذه الموجودات من المستحيل تقييمها فبالإمكان التقييم والاعتراف لباقي الموجودات ولو من حيث الرقابة فقط ولهذا أخذت وزارة المالية بهذا الاتجاه وذلك بصدور الدليل المحاسبي الحكومي سنة 1999 والذي بدأ العمل به سنة 2000 وانتهى العمل به في الربع الأخير من سنة 2010 ولأول مرة في العراق يتم إجراء قيود محاسبية للموجودات الثابتة والمخزون بإنشاء حساب جديد هو حساب مقابل الموجودات الذي ينظم في نهاية كل شهر وقد نهج الدليل الجديد GFS نفس الطريق لدليل سنة 2000.

أ- المحاسبة عن الموجودات الثابتة *Accounting For Fixed Assets*

• عند شراء الموجود:

××××× من ح / (الموجود الثابت) ق ف م ن م⁴ م⁵

××××× إلى ح / بنك النفقات الاعتيادي 3212211

28 - استناداً إلى المادة (45) من قانون أصول المحاسبات العامة الملغي، وإن الغريب في الأمر لم يرد أي نص مماثل في قانون الإدارة المالية والدين العام.

29- المعالجات القيدية للموجودات الثابتة والمخزنية تمت معالجتها اعتماداً على دليل حسابات الدولة عام 2000.

- وفي نهاية كل شهر ينظم مستند قيد نظامي وكالاتي :

××××× من ح / الموجودات الثابتة ق 98 ف1 م 19 ن 4
××× إلى ح / مقابل الموجودات الثابتة ق 99 ف 1 م 29 ن 4

- وعند بيع او إهداء او نقل أي موجود خارج الدائرة ينظم قيد بالقيمة الدفترية وكما يلي :

××××× من ح / مقابل الموجودات الثابتة ق 99 ف 1 م 29 ن 4
××××× إلى ح / الموجودات الثابتة ق 98 ف1 م 19 ن 4

ب- المحاسبة عن المخزون *Accounting For Inventory*

تحتاج الوحدات الحكومية الى مجموعة من المستلزمات السلعية لتلبية احتياجاتها اليومية مثل الكتب، المطبوعات، الوقود، مواد أولية .. الخ فليس من المعقول كلما تحتاج إلى مواد تلجأ للسوق المحلية لشرائها، إذ تقوم الوحدة بشراء كمية كبيرة والاحتفاظ بها في مخازنها والسحب منها عند الحاجة ، وكما أسلفنا فان دليل عام 1999 عالج المخزون لأول مرة في العراق وقد اتجه دليل GFS بنفس الاتجاه لمعالجة المخزون في السجلات والدفاتر المحاسبية. وسوف نوضح فيما يلي القيود الضرورية للشراء والاستخدام.

- عند شراء قرطاسية مثلاً بصك يسجل القيد الآتي:

×××× من ح/ المستلزمات السلعية/ القرطاسية 221111
×××× إلى ح / بنك النفقات الاعتيادي 3212211
عن شراء قرطاسية بموجب الصك المرقم () في

- عند إدخال القرطاسية إلى المخازن ينظم مستند قيد كما يلي :

×××× من د / مخزن المتنوعات ق 98 ف 1 م 19 ن 4

×××× إلى د / مقابل مخزن المتنوعات ق 99 ف 1 م 29 ن 4

عن ادخال المادة الى مخزن بموجب سند الادخال رقم () في....

- وعند سحب المادة لاستعمالها ينظم مستند قيد بالمواد المسحوبة اما بشكل مفرد لكل حالة او بشكل مجمل لمعاملات كل شهر (يتوقف ذلك على حركة المخازن) وبموجب مستندات الإخراج المخزني ويكون القيد كآتي:

×××× من د / مقابل مخزن المتنوعات ق 99 ف 1 م 29 ن 4

×××× إلى د / مخزن المتنوعات ق 98 ف 1 م 19 ن 4

عن سحب المادة () عدد () وتسليمها الى قسم/ شعبة بموجب سند الاخراج المخزني رقم () في

إحصاءات مالية الحكومة GFS

بعد سنة 2003 وما شهدته العراق من تغيرات على كل الأصعدة طلب البنك الدولي من وزارة المالية وديوان الرقابة المالية بعقد حوارات لبحث سبل تعزيز النهوض بالهيكل المالي للحكومة العراقية ولكن هذه الحوارات جاءت متأخرة بسبب إن الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية منحت شركة بيرنج بوينت (Bearing point) العقد المرقم Ran-c-00-03-00043-00Inc. في تموز من سنة 2003 والذي يتعلق بالإصلاح الاقتصادي والمالي في العراق وبموجب هذا العقد تم وضع وتنفيذ نظام الكتروني لمعلومات الإدارة المالية في العراق يحل محل النظام اليدوي القائم دون اللجوء الى الخبراء العراقيين لمعرفة مشاكل النظام القائم وسبل معالجته والمشاكل العملية التي قد تعترض الإصلاحات الجديدة. وفي شهر أيلول من سنة 2004 منحت الوكالة

الأمريكية للتنمية الدولية عقد متابعة سير خطوات شركة Bearing point بالرقم (267-c-00-00) من اجل استمرارية عملية الإصلاح الاقتصادي والمالي وتقدر تكاليف النظام بحوالي 38 مليون دولار³⁰ ولم يتم تطبيق النظام في الوحدات الحكومية لغاية الربع الأخير من 2010 بعد تأكيد وزارة المالية على استخدام ترميز GFS .

❖ تعريف دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS

وهو نظام محاسبي إحصائي اقتصادي إلكتروني يرتبط بشبكة الانترنت خاص بالمالية العامة لتلبية احتياجات الوحدات الحكومية بما يتناسب مع التوبوب الدولي GFS وتتضمن التعاريف الواردة في الدليل على مبررات ومبادئ اقتصادية مقبولة عالمياً.

❖ أهداف دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS

يهدف الدليل إلى تحقيق الأهداف الآتية:

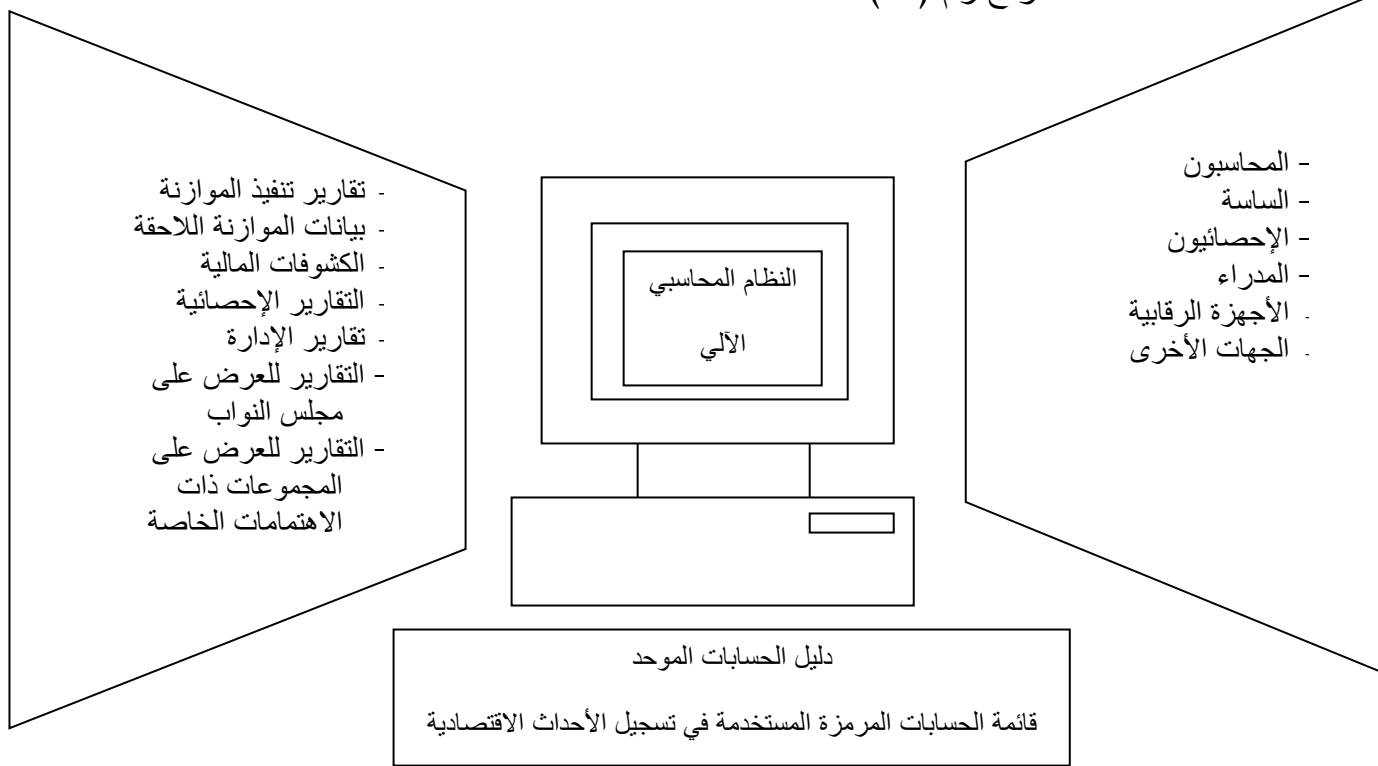
- 1- تقديم إطار مفاهيمي ومحاسبي شامل ليكون مناسباً لتحليل وتقييم السياسات المالية العامة.
- 2- تحليل حجم القطاع العام ومساهمته في الطلب والاستثمار والادخار الكلي واثر السياسات المالية على الاقتصاد بما في ذلك استخدام الموارد والسياسة النقدية والمديونية العامة والعبء الضريبي والحماية الكمركية وشبكة الضمان الاجتماعي.
- 3- رفع مستوى دخل الفرد من خلال فعالية الإنفاق العام .
- 4- دراسة التصورات في العمليات المالية والمركز المالي ووضع السيولة لدى القطاع العام الحكومي وإعداد معلومات عن الأداء والوضع المالي الكلي.
- 5- تطبيق المعايير الدولية من خلال استخدام الترميز الذي يتوافق مع الترميز الدولي في كثير من دول العالم لغرض إجراء التحليلات المقارنة بين عمليات الحكومة والبلدان الأخرى .

³⁰ تقرير مكتب المفتش العام الخاص بإعادة اعتماد العراق في 2007/10/24 .

❖ مكونات نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS

يتكون النظام من المستخدمين (المحاسبون، الساسة، الإحصائيون، المدراء، الأجهزة الرقابية ، الجهات الأخرى) أما المخرجات التي ينتجها النظام فهي (تقارير تنفيذ الموازنة، بيانات الموازنة اللاحقة ، الكشوفات المالية، التقارير الإحصائية، تقارير الإدارة، التقارير الخاصة للعرض على مجلس النواب والتقارير للعرض على المجموعات ذات الاهتمامات الخاصة). والنموذج (15) يوضح مكونات النظام:

النموذج رقم (15)³¹



مشاكل تطبيق النظام في العراق

بالرغم من تطبيق النظام في العديد من دول العالم بنجاح إلا إن العراق مر بظروف قاهرة منذ أكثر من عقدين مما اثر على مواكبة التطورات التكنولوجية ونظم المعلومات الالكترونية

³¹ - صندوق النقد الدولي (www.imf.org) .

وبشكل خاص في القطاع العام لذا كان من الطبيعي رفض الممارسين في الوحدات الحكومية تطبيق النظام وذلك للأسباب الآتية:

- 1- الاعتقاد بان النظام اليدوي المستخدم تم التعود عليه منذ أكثر من 70 عام ومن الصعب تقبل نظام جديد يختلف بمجموعة غير قليلة من المفاهيم التي اعتادوا عليها مثل تسجيل المعاملات على الأساس النقدي فيما يهدف النظام الجديد بتطبيق أساس الاستحقاق.
- 2- النظام الجديد هو نظام الكتروني يهدف إلى ربط جميع الوزارات والوحدات الفرعية بشبكة الانترنت وهذا لم يتوفر لحد الآن مما أدى إلى استخدام ترميز الدليل الالكتروني مع بقاء العمل المحاسبي اليدوي على ما هو عليه باستثناء وزارة المالية.
- 3- ورود بعض الحسابات في الدليل دون وجود تفسيرات من وزارة المالية في كيفية استخدام هذه الحسابات.
- 4- وجود بعض الحسابات التي تحتاج إلى تشريع أو تعليمات لتنظيمها مثل سلف الحج.
- 5- الترميز المستخدم معقد لاحتوائه على مئات الحسابات ولا يمكن للمحاسبين حفظه بسهولة مما أدى إلى النفور من تطبيقه.

أسئلة الفصل الرابع

السؤال الأول: اجب بكلمة (صح) أو بكلمة (خطأ) مع تبرير الإجابة الصحيحة والخاطئة من العبارات الآتية:

1- يتوجب على الحكومة لتحقيق أهداف سياستها المالية والاقتصادية إن تولي اهتمام كبير للإنفاق من خلال دراسة وتحليل الإيرادات.

2- تعد إيرادات الضرائب والرسوم والغرامات والمنح والقروض من الإيرادات الثانوية في العراق.

3- تودع الإيرادات بصورة عامة في بنك الإيرادات.

4- تمثل السلف إجمالي الحسابات المدينة.

5- تعد سلف الحج من السلف النقدية.

6- يتم تسوية السلف المستدime نهائياً خلال شهر واحد فقط.

7- تتضمن سلف الأفراد العاملين: سلف السفر، الإيفاد، التحويل، الراتب و سلف الحج.

8- تسجل الإعانات والمنح عند استلامها إيراداً وعند منحها مصروفاً.

9- تخضع سلف السفر والإيفاد إلى قانون مخصصات الإيفاد والسفر رقم (42) لسنة 1981.

10- تعد أمانات إيجارات العقارات للمنظمات والنقابات المهنية من الأمانات الشخصية استناداً إلى دليل حسابات الدولة الصادر عام 2000.

السؤال الثاني: ما هي أهم النقاط التي يجب إن تأخذ في الاعتبار عند تسوية الأمانات بعد انتهاء الحاجة إليها؟

السؤال الثالث: بين أهم مدخلات ومخرجات نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS.

السؤال الرابع: بين أهم مشاكل تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS في العراق.

السؤال الخامس: لماذا يتم اللجوء إلى توسيط حساب السلف في الوحدات الحكومية؟

السؤال السادس: بين المقصود بالإيفاد السياسي وماهي ضوابط منح المخصصات للموفد السياسي.

السؤال السابع: تكلم بشكل مختصر ومركز عن سلف التحويل مبيناً خمسة من أهم النقاط الواجب مراعاتها عند منح السلفة.

السؤال الثامن: ما هي أهم إجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من صحة وسلامة المستندات الخاصة بلجان المشتريات؟

السؤال التاسع: ما هي الأمانات التي أجازت التعليمات الحسابية رقم (5) قبولها وإيداعها في الصندوق بدون استئذان؟

السؤال العاشر: في إحدى الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي في محافظة ديالى وخلال سنة 2010 تمت العمليات الآتية .

1- في 12/1 تم تسليف السادة (احمد وسلام وعامر) سلفة مشتريات بمبلغ 10 مليون دينار بموجب الصك المرقم 99012 والى السادة (نؤاس وبلال وحسن) أعضاء لجنة الصيانة 5 مليون دينار بموجب الصك المرقم 99019.

2- في 25/1 تم تسليم مدير الموارد البشرية سلفة سفر بمبلغ 400000 دينار بناءً على الأمر الإداري الخاص بإيفاده إلى إحدى الوزارات لحضور مؤتمر لمدة ثلاثة أيام من تاريخ 26/1 بموجب الصك المرقم 99025.

3- في 3/2 قدمت لجنة المشتريات المصروفات الآتية:

أ. 2000000 دينار عن شراء ورق A4 وأقلام وحافظات ورق.

ب. 1500000 دينار عن شراء برادات ماء من الشركة العامة للأسواق
المركزية.

4- في 2/10 تمت تسوية المبلغ المقدمة من لجنة المشتريات بعد استبعاد وصل شراء بقيمة
300000 دينار لعدم استيفائه الشروط الشكلية والقانونية للمستند ودفع المتبقي بصك رقم
.99100

5- في 2/15 قدمت لجنة الصيانة المستندات الآتية:

أ. 3000000 دينار مصروفات عن تصليح أثاث الدائرة.

ب. 200000 دينار مصروفات عن صبغ الدائرة.

6- في 2/20 تمت تسوية السلفة التي بذمة لجنة الصيانة بعد إن تم تدقيقها من قبل قسم
التدقيق الداخلي الذي لم يبدي أي ملاحظات وتم صرف مبلغ التسوية بالصك
المرقم 99112.

7- في 3/30 قدم مدير الموارد البشرية قائمة سفره بمبلغ 300000 دينار تتضمن أجور
نقل بمبلغ 100000 دينار علماً قدم تعهد برجوعه بعد الساعة السادسة مساءً
وتم احتساب استحقاقه وتسوية مبلغ السلفة.

8- في 4/20 منحت الدائرة السادة (أكرم وايمن وعادل) مبلغ 3000000 دينار للإعلان
عن مناقصات الدائرة خلال شهر نيسان وحزيران بموجب الصك المرقم
.99200

9- في 4/27 أعلنت الدائرة عن المناقصة رقم 33 في جريد الصباح والزمان لمدة شهر بمبلغ
250000 دينار للإعلان في الصحيفة الواحدة وقد دفعت اللجنة المبلغ نقداً.

10- في 5/4 أعلنت الدائرة عن المناقصة رقم 43 في جريد الصباح والزمان لمدة شهر
بمبلغ 250000 دينار للإعلان في الصحيفة الواحدة وقد دفعت اللجنة المبلغ
نقداً.

11- في 5/10 أعلنت الدائرة عن المناقصة رقم 66 في جريد الصباح والزمان لمدة شهر بمبلغ 250000 دينار للإعلان في الصحيفة الواحدة وقد دفعت اللجنة المبلغ نقداً.

12- في 5/17 قدمت لجنة الإعلان المستندات المعززة للصرف وتم تسوية السلفة وقبض المتبقي بموجب مستند القبض محاسبة 37 أ المرقم 34576 في 5/17 لعدم وجود أية منقصات للفترة المتبقية من السنة المالية.

13- في 6/24 قدمت لجنة المشتريات مستندات بمبلغ 5000000 دينار عن شراء أثاث للدائرة وتمت تسوية السلفة وصرف المبلغ بموجب الصك المرقم 99222.

14- في 7/22 قامت الدائرة بدفع المصروفات الآتية :

أ. 200000 دينار لدائرة الماء في المحافظة.

ب. 250000 دينار عن أجور الكهرباء بموجب القائمة المرسله من دائرة توزيع كهرباء المحافظة.

ج. 100000 دينار عن قيمة الاشتراك في احدى الصحف المحلية.

د. 60 مليون دينار رواتب شهر تموز.

15- في 8/14 قدمت لجنة الصيانة مستندات بمبلغ 3000000 دينار تتضمن نصفها مصاريف الصيانة للتأسيسات الكهربائية والمتبقي مناصفة بين صيانة حديقة الدائرة وصيانة التأسيسات المائية.

16- في 8/21 تمت تسوية السلفة وتحرير الصك المرقم 99291 بالمبلغ المستحق.

17- في 9/8 قدمت لجنة المشتريات مستندات بقيمة 1000000 عن طبع مستندات قبض وصرف وقيد من احدى المطابع الحكومية وتمت التسوية ودفع المبلغ من الحسابات بموجب الصك المرقم 99403.

18- في 10/20 قامت الدائرة بدفع مبلغ 2350000 الى شركة توزيع المنتجات النفطية عن حصتها الشهرية من وقود المولد الكهربائي بموجب الصك المرقم 99509.

19- في 12 /25 تمت تسوية السلف الممنوحة الى لجنة المشتريات والصيانة وإيداع المبالغ المستلمة في اليوم الثاني في المصرف.

المطلوب: إجراء القيود الضرورية وفقاً لتبويب GFS وبالطريقة المختصرة، مستعيناً بالتعليمات والقوانين النافذة.

أهداف الفصل

يهدف هذا الفصل الى توضيح الآتي:

- التشريعات والتعليمات التي تحكم تنفيذ الأعمال الحكومية في العراق.
- تنفيذ الأعمال الحكومية بأسلوب التنفيذ المباشر.
- تنفيذ الأعمال الحكومية بأسلوب التنفيذ أمانةً.
- مفهوم المناقصات العامة وكيفية تنفيذها وفقاً للقوانين والتعليمات النافذة.
- المحاسبة عن أعمال المناقصات الحكومية وفقاً لدليل إحصاءات مالية الحكومة GFS.

الفصل الخامس

المحاسبة عن أعمال المناقصات الحكومية

Accounting For Government Contracts

تقدم الحكومة الخدمات العامة للجمهور عن طريق إقامة المشاريع الخدمية كالشوارع والمستشفيات والمدارس وغيرها من مشاريع البنية التحتية، كل ذلك يحتاج إلى مستلزمات كبيرة من مهندسين وفنيين وعمال ومكائن ومعدات وغيرها قد لا تستطيع بعض الوحدات الحكومية القيام بها مما يحدو بها إلى إناطة تنفيذ هذه الأعمال إلى شركات المقاولات أو الأفراد الذين يستطيعون تقديم هذه الخدمات لمساعدة الدولة في تنفيذ التزاماتها أمام الجمهور.

يتم تنفيذ الأعمال والخدمات الحكومية في العراق بأربعة طرق أربع هي:

أولاً: التنفيذ المباشر.

ثانياً: التنفيذ أمانةً.

ثالثاً: المناقصات العامة.

رابعاً: لجان المشتريات.

أولاً: التنفيذ المباشر: هو قيام الوحدات الحكومية بواسطة ملاكاتها بإعداد الدراسات والتصاميم الأساسية والمواصفات التفصيلية والقيام بأعمال التشييد والنصب وشراء وتوفير المواد كافة والمعدات اللازمة لتنفيذ المشروع وكذلك المواد والمعدات الداخلة فيه حتى تشغيله وفحصه وتسليمه إلى الجهات المستفيدة.....³² وقد يتم إحالة جزء من هذه الأعمال إلى مقاولين ثانويين من القطاع الخاص لتنفيذ بعض الأجزاء من هذه الأعمال التي يتعذر على اللجنة تنفيذها وقد يتم الاستعانة بالعمالة المحلية لتعزيز العمالة التي تمتلكها الوحدة الحكومية.

- المادة (1) من تعليمات التنفيذ المباشر رقم (9) لسنة 2001.³²

وخلال السنوات الأخيرة بعد 2008 قامت بعض الوحدات الحكومية بإنشاء دوائر التنفيذ المباشر في الوزارات ومراكز المحافظات نتيجة الفساد الإداري والمالي في المناقصات العامة من جهة وقلة الخبرة الفنية من جهة أخرى الذي رافق المناقصات العامة وسوء التنفيذ من قبل شركات المقاولات العراقية أو المقاولين الأفراد، ولكن الذي حدث هو قيام دوائر التنفيذ المباشر بإحالة معظم الأعمال إلى مقاولين ثانويين مما يشير إلى التحايل على تعليمات تنفيذ الموازنة التي تنص على إن الأعمال التي تزيد عن 50 مليون دينار يتم إحالتها عن طريق المناقصات العامة.

1- شروط التنفيذ المباشر:

- أ- امتلاك الوحدة الحكومية كفاءات هندسية عالية.
- ب- امتلاك مكائن ومعدات حديثة وتقنيات تكنولوجية عالية.
- ج- توافر المواد الأولية اللازمة في الأسواق المحلية .
- د- السرعة والكفاءة في انجاز العمل.
- هـ- التقليل من كلف المشروع فيما إذا تم إحالتها عن طريق المناقصة العامة.
- و- توافر عمال فنيين مهرة بعدد كافي مع إمكانية توافر أيدي عاملة في سوق العمل المحلي.

2- ضوابط التنفيذ المباشر:

لغرض القيام بالأعمال الحكومية عن طريق التنفيذ المباشر تقوم الوزارة المختصة أو المحافظات غير المرتبطة بإقليم باقتراح مشاريعها التي تنفذ بصورة مباشرة إلى وزارة التخطيط ضمن الخطة الاستثمارية أو من موازنة تنمية الأقاليم وان تبين الوزارة أو المحافظة وصف ومكونات المشروع والإمكانات المتوفرة لدى الوحدة الحكومية، وبعد موافقة وزارة

التخطيط على المشاريع المقترحة تنفيذها تنفيذاً مباشراً عن طريق دائرة التنفيذ المباشر تقوم الوحدة الحكومية بعقد اتفاق مع هذه الدائرة على أن يتضمن الاتفاق النقاط الآتية³³:

- أ. المدة الزمنية لتنفيذ المشروع.
- ب. الكلفة التخمينية للمشروع.
- ج. طريقة تنفيذ العمل والجدول الزمني لتنفيذ كل ذرعة عمل.
- د. عدد العمال والفنيين والإداريين الذين توفرهم دائرة التنفيذ المباشر وعدد العمال والفنيين الذين يستعان بخدماتهم من القطاع الخاص.
- هـ. المكائن والمعدات التي تدخل ضمن العمل أو المشروع ومدى توافرها لدى الدائرة، والمكائن والمعدات التي ستشترى أو تؤجر من القطاع الخاص.
- و. تحديد كميات وأنواع ومواصفات المواد الإنشائية والتكميلية.
- ز. احتياجات المشروع من الأعمال والأبنية المؤقتة ومستلزماتها من الخدمات والأثاث.

ثانياً: التنفيذ أمانة: يقصد بتنفيذ الأعمال أمانة قيام الوحدات الحكومية بتنفيذ أعمال الترميم والصيانة والإنشاء بواسطة لجان من الوحدة تؤلف لهذا الغرض لا يقل عددها عن ثلاثة بينهم عضو فني (مهندس) وآخر (مالي) على أن لا يكون الأخير المسؤول عن قبول المستندات التي تقدمها اللجنة للصرف، ولا يجوز أن يعهد إلى اللجنة القيام بتنفيذ أكثر من ثلاثة أعمال في آن واحد كما لا يجوز للعضو فيها الاشتراك في أكثر من عضوية ثلاث لجان في آن واحد³⁴. وفي الواقع العملي لا نجد تطبيقاً حقيقياً لهذه التعليمات وتتخذ أعمال الصيانة بأوامر إدارية أو وزارية بين لجنة المشتريات ولجنة الصيانة والسبب باعتقادنا يعود إلى نقطتين الأولى تعقد إجراءات فتح الحساب الجاري الذي يتطلب موافقة وزارة المالية دائرة المحاسبة بالإضافة إلى مسك السجلات والمستندات الخاصة بالمشروع بناءً على متطلبات التعليمات التنفيذ المباشر

- المادة (4) من تعليمات التنفيذ المباشر رقم (9) لسنة 2001³³.

- المادة الأولى من التعليمات الحسابية الخاصة بالأعمال التي يتقرر تنفيذها أمانة رقم (7) لسنة 2001³⁴.

والتنفيذ أمانة أما النقطة الثانية هي سهولة إجراءات تنفيذ العمل وفق صلاحية لجنة المشتريات للأعمال التي لا تزيد عن 50 مليون دينار.

ثالثاً: المناقصات العامة:

هي الدعوة³⁵ الصادرة من احد أشخاص القطاع العام والذي تم تخويله بموجب القانون للإعلان عن تنفيذ عمل لصالح الجهة التي يمثلها بأقل الأسعار المعروضة وأعلى مستوى فني من الأداء. وتعد المناقصات العامة من الطرق الأكثر استخداماً لإبرام العقود الإدارية التي تزيد عن 50 مليون دينار وان الهدف منها هو ضمان اختيار أفضل العطاءات من حيث السعر والكفاءة الفنية.

1- تعريف عقد المقاولة العامة: هو عقد بين احد أشخاص القطاع العام بصفته

الرسمية وبين شخص طبيعي أو معنوي يتعهد الطرف الثاني بتقديم عملاً مقابل اجر يتعهد الطرف الأول بدفعه. وقد خصص المشرع العراقي في القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951 المعدل في الباب الثالث -الفصل الأول سبعة وعشرون مادة من المادة 864 إلى المادة 890 تحت عنوان (عقد المقاولة والاستصناع) . بموجب القانون المدني (المقاولة عقد به يتعهد احد الطرفين إن يصنع شيئاً أو يؤدي عملاً لقاء اجر يتعهد به الطرف الآخر)³⁶ وقد أجاز المشرع العراقي في المادة 865 إن يقتصر المقاول على التعهد بتقديم العمل ويقوم رب العمل بتوفير المواد اللازمة للمشروع ويكون حينئذ أجيراً مشتركاً، كما يمكن للمقاول القيام بالعمل وتوفير المواد اللازمة ويكون عند إذ إستصناعاً.

2- خصائص عقد المقاولة: يتميز عقد المقاولة وفق التعريف الذي ورد في القانون

المدني بعدة خصائص هي:

- ورد في نص المادة 80 / 2 من القانون المدني العراقي أما النشر والإعلان وبيان الأسعار الجاري التعامل بها وكل بيان اخر³⁵ متعلق بعروض او بطلبات موجهة للجمهور أو الأفراد فلا يعتبر عند الشك إيجاباً وإنما دعوة للتفاوض.
المادة(864) القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951.³⁶

أ. يعد من العقود الرضائية لا يشترط في انعقاده شكل معين. فيجوز إبرامه بالكتابة أو المشافهة، والكتابة لا ضرورة لها إلا بإثبات المقابلة (السنهوري، 1963: 6) ولكن لا تنطبق هذه الخاصية على عقد المناقصات العامة التي تتطلب الشكلية في إبرامها إذ ألزمت المادة التاسعة من الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية المقاول بعد إشعاره تحريراً بقبول عطاءه إن يوقع صيغة العقد وهذا يدل على إن الكتابة شرطاً أساسياً من شروط المناقصات العامة.

ب. انه عقد ملزم لطرفي التعاقد، فالمقاول يلتزم بان يقدم العمل وفق الشروط المتفق عليها دون عيوب وتسليمه إلى رب العمل، ورب العمل ملزم بتسلم العمل خالي من العيوب ودفع مبلغ العقد المتفق عليه.

ج. انه عقد من عقود المعاوضة أي إن يأخذ المتعاقد مقابلاً لما أعطاه. فالمقاول يأخذ الثمن المتفق عليه في العقد ورب العمل يأخذ العمل كاملاً دون عيوب وكما هو متفق عليه.

3- أنواع المناقصات من حيث المكان

أ. وطنية: وتكون داخل العراق أي إن المقاول سواء كان شركة أو أفراد مقيم في العراق.

ب. دولية: أي إن المقاول هو شركة أجنبية وتقيم خارج حدود الوطن .

وعموماً سواء كانت المناقصة وطنية أو دولية تحدد حسب صلاحية رئيس جهة التعاقد مع الأخذ بنظر الاعتبار عند ذلك طبيعة العقد ومبلغه ويتم تنفيذ هذا الأسلوب بالإعلان (دعوة عامة) إلى جميع الراغبين في المشاركة بتنفيذ العقود بمختلف أنواعها ممن تتوافر فيهم شروط المشاركة وللمبالغ التي لا تقل عن (50000000 دينار) أو أي مبلغ آخر يحدد بموجب تعليمات تنفيذ الموازنة السنوي مع مراعاة إن تتسم الإجراءات بالعمومية

والتنافسية والعدالة والشفافية والعلنية.³⁷ وقد اشترط المشرع العراقي الإجراءات الواجب توافرها في المناقصة العامة من الإعلان عنها الى الإحالة ان تكون عامة أي يشارك فيها الجميع دون استثناء لخلق مبدأ التنافس بين الجميع وان تحقق العدالة في الاختيار الأفضل أي أن لا تكون محاباة لطرف دون آخر (تضارب المصالح) وأخيراً أن تتسم بالشفافية والعلنية أي إن تعلن في وسائل الإعلان المتاحة .

ثانياً: اسلوب تنفيذ المناقصات العامة:

أ. المناقصة المحدودة : وتتم بإعلان الدعوة العامة من جهة التعاقد إلى جميع الراغبين في المشاركة بتنفيذ العقود بمختلف أنواعها ممن تتوافر فيهم شروط المشاركة وللمبالغ التي لا تقل عن (50000000 دينار) أو أي مبلغ آخر يحدد بموجب تعليمات تنفيذ الموازنة السنوي وتكون على مرحلتين³⁸ :

1. المرحلة الأولى : وتتضمن تقديم الوثائق الخاصة بالتأهيل الفني والمالي للمشاركين في المناقصة وحسب التشريعات القانونية النافذة ذات العلاقة بالموضوع وذلك لتقويمها من لجنة متخصصة في الجهة التعاقدية للتوصل الى اختيار المؤهلين للمشاركة في المرحلة الثانية .

2. المرحلة الثانية : وتتم بتوجيه الدعوة المباشرة مجاناً الى المؤهلين بالمشاركة في المناقصة لتقديم عطاءاتهم الفنية والمالية والشروط القانونية للمشاركة على ان لا تقل عن ست دعوات.

ب. المناقصة بمرحلتين: يتم استخدام هذا الأسلوب في إحدى الحالات الآتية :

1- إذا كان العقد ذات مواصفات فنية معقدة على سبيل المثال تصميم نظام محاسبي الكتروني ترتبط به جميع الوحدات الحكومية مع وزارة المالية أو إنشاء مصنع للأدوية بمواصفات فنية عالية ..الخ.

2- في حالة صعوبة تحديد المواصفات الفنية للسلع او الأشغال بشكل دقيق ابتداءً على سبيل المثال شراء أجهزة طبية ذات تقنية عالية لم يستطع الفنيون تحديد مواصفاتها

استناداً إلى المادة (4) أولاً من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008.³⁷

استناداً إلى المادة (4) ثانياً من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008.³⁸

بدقة أو العمل عليها مما يتطلب نقل المواد والخبرة إلى العراق (عقود نقل التكنولوجيا).وان هذا الأسلوب يتم بمرحلتين هما:-

المرحلة الأولى : دعوة مقدمي العطاءات لتقديم عروضهم الفنية على أساس التصميم الأولي ووصف الفعاليات ولرئيس جهة التعاقد تعديل الكلفة التخمينية ان تطلب الأمر ذلك.

المرحلة الثانية: دعوة مقدمي العطاءات الذين تم قبول عطاءاتهم الفنية وفق معايير التأهيل في المرحلة الأولى لتقديم عطاءاتهم المالية على أساس وثائق المناقصة المعدلة وفقاً للشروط التي تضعها جهة التعاقد.

د- **الدعوة المباشرة :** وهي دعوة مقاولين محددين للمشاركة في المناقصة بناءً على السمعة الطيبة من خلال تنفيذهم لإعمال مرضية خلال الفترات السابقة أو قوة مركزهم المالي أو قدرتهم على تنفيذ الأعمال التخصصية.

توجه الدعوة المباشرة من جهات التعاقد إلى ما لا يقل عن (5) من المقاولين و / أو الشركات و / أو المؤسسات المعتمدة لقدرتها وكفاءتها الفنية والمالية عند تنفيذ العقود العامة بمختلف أنواعها وعند الضرورة ولوجود أسباب مبررة في إحدى الحالات³⁹

1- (إذا كان العقد ذو طابع تخصصي و / أو يتطلب السرية في كل من إجراءات التعاقد والتنفيذ، مثلاً تنفيذ أجهزة تصنت على الخلايا الإرهابية أو بناء مطار عسكري سري ..الخ.

2- و / أو أن تكون هنالك أسباب أمنية تستدعي ذلك على سبيل المثال بناء ثكنة عسكرية أو تنفيذ مشروع للسكن لرئيس الجمهورية والوزراء ضمن المجمعات الرئاسية.

3- إذا كان الهدف هو تحقيق السرعة والكفاءة في التنفيذ خاصة في حالات الطوارئ والكوارث الطبيعية وتجهيز الأدوية والمستلزمات المنقذة للحياة.

استناداً إلى المادة (4) رابعاً من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008.³⁹

4- عزوف مقدمي العطاءات عن المشاركة في المناقصات العامة المعلن عنها للمرة الثانية.

ووفقاً لهذا الأسلوب يتم تزويد المجهزين والاستشاريون بوثائق العطاءات والمستندات مجاناً كما يتم إعفائهم من تقديم التأمينات الأولية على أن يتم مراعاة الصلاحيات المالية لأغراض الإحالة والتعاقد .

هـ - أسلوب العطاء الواحد : ويتم بموجبه الدعوة مجاناً من جهات التعاقد لمناقص واحد فيما يتعلق بالعقود ذات الطبيعة الاحتكارية لتجهيز او تنفيذ الأعمال او الخدمات الاستشارية او التصنيع وذلك عند الضرورة ولوجود أسباب مبررة تستدعي ذلك على ان يتم مراعاة الإجراءات الآتية⁴⁰:

1- إعلام لجنة العقود المركزية في الأمانة العامة لمجلس الوزراء لغرض تنفيذ العقد بهذا الأسلوب مع بيان المبررات لذلك على ان ترفع من جهات التعاقد المختصة في الوزارات والجهات الغير مرتبطة بوزارة والأقاليم والمحافظات غير المنتظمة بإقليم.

2- الصلاحيات المالية المعتمدة لجهات التعاقد في تنفيذ العقود المركزية في الأمانة العامة لمجلس الوزراء لغرض المصادقة على توصيات لجان تحليل العطاءات عندما تكون صلاحية التعاقد خارج صلاحية جهة التعاقد.

3- في حالة عدم البت من لجنة العقود المركزية في الأمانة العامة لمجلس الوزراء في طلبات الموافقة المرفوعة من جهات التعاقد خلال مدة لا تتجاوز (14) يوم عمل من تاريخ تسجيلها لدى اللجنة المذكورة فتعد الموافقة حاصلة ضمناً وعلى الجهات التعاقدية السير في عملية ترسية العقود وتنفيذها.

4- تعفى الجهة الموجهة لها الدعوة بموجب هذا الأسلوب من تقديم التأمينات الأولية.

و. مراحل المناقصات العامة:

1- **التخصيص المالي:** يعد التخصيص المالي الخطوة الأولى التي تجيز للإدارات الحكومية الإعلان عن المناقصات العامة مع مراعاة الصلاحيات المالية في هذا الخصوص.

استناداً إلى المادة (4) خامساً من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008.⁴⁰

2- **الإعلان:** ان الخطوة الثانية من الخطوات قبل الولوج في التعاقدات للمناقصات

العامة هو الإعلان عنها في الصحف المحلية او المرئية انسجاما مع مبدأ

الشفافية والعلنية على ان يتضمن الإعلان المعلومات الآتية:

أ. رقم المناقصة وتفصيلها.

ب. مكان وموعد بيع مستندات المناقصة.

ج. مقدار التأمينات الأولية.

د. موعد غلق المناقصة.

هـ. درجة وصنف المقاول المطلوب.

و. أية شروط أخرى تحددها القوانين والتعليمات النافذة.

3- **فتح العطاءات:** يتم استلام العطاءات من المتقدمين بعد إعلان عنها بظروف

مغلقة وتوضع في صندوق مخصص لهذا الغرض ويضع مفاتحه لدى لجنة فتح

العطاءات وبعد انتهاء فترة الإعلان تقوم (لجنة فتح العطاءات) بفتح العطاءات

وإثبات المستندات المقدمة من قبل المقاولين وتثبيت النواقص فيها بموجب محضر

يوقعه أعضاء اللجنة دون استثناء.

4- **تحليل العطاءات :** تتولى لجنة مكونة من تسعة أشخاص على الأقل في كل

وحدة حكومية عملية تحليل العطاءات تسمى (لجنة تحليل العطاءات) على ان يكون

اثنين من الأعضاء مقرران للجنة إحداهما بدرجة مدير أما بقية الأعضاء فيكون

اختصاصاتهم من المهندسين وحسب طبيعة المناقصة وعضو مالي وقانوني على أن

يراعى تبديل هذه اللجان كل ستة اشهر.

بعد اكتمال أعمال اللجنة السابقة تقوم بإرسال محضر فتح العطاءات وجميع

المستندات الخاصة بمعطئات المتقدمين للمناقصة إلى لجنة التحليل التي تقوم

بدورها بدراسة محضر لجنة فتح العطاءات والإطلاع على المستندات المرفقة مع

كل عطاء، إذ تأخذ بنظر الاعتبار الأمور الآتية:

أ. مدى توافر الشروط التي تم الإعلان عنها (تأمينات أولية، هوية تصنيف

المقاولين حسب الدرجة المطلوبة والصنف، استمارة العطاء..الخ).

ب. مدى توافر الكفاءة المالية والفنية: وهذه هي محور المناقشات العامة والنقطة الخلافية لدى لجان التحليل والإدارات الحكومية إذ لا توجد تعليمات صريحة لقياس الكفاءة المالية أو الفنية، فقد يرى البعض إن الكفاءة الفنية هو تنفيذ مشروع أو أكثر في نفس موضوع المناقصة الحالية حتى وأن كانت هذه الشركة قد تم تأسيسها خلال السنة المالية نفسها، إلا إننا نرى لتحقيق هذه القاعدة يتوجب على المشرع العراقي إن يأخذ بنظر الاعتبار الفترة التي تأسست الشركة فيها والأعمال التي نفذتها خلال الفترة، عدد المهندسين والفنيين والعمال.. الخ ، أما الكفاءة المالية فتقاس في الواقع العملي بخطاب ضمان صادر من احد المصارف العراقية، إلا إن الكثير من عمليات الاحتيايل والتزوير حصلت بين عامي 2003-2010 بسبب خطابات الضمان المزورة مما أدى إلى تعطيل الكثير من مشاريع الخدمات العامة نتيجة عدم قدرة المقاول على إتمام العمل، وعند الرجوع إلى المصرف الذي صدر منه خطاب الضمان يتبين بعدم صدوره منه مما أدى إلى الإضرار بالمصلحة العامة ونرى إن الحل الأمثل لمعالجة هذه الحالة أن يشترط المشرع العراقي لتحقيق الكفاءة المالية الإطلاع على كشف المصرف للسنتين الماليتين الأخيرتين في الأقل والحسابات الختامية للشركة مدققة من قبل مراقب حسابات مجاز وبهذه الحالة تستطيع لجان التحليل من الوقوف على الوضع المالي الحقيقي للشركة دون اجتهاد.

ج. التأكد من عدم وجود أخطاء في أسعار الفقرات او في المجموع الكلي.

بعد إجراء هذه الدراسة يتم اختيار العطاء الأفضل من الناحية الفنية والكفاءة المالية والسعر الأقل⁴¹ إلا إن اللجنة غير ملزمة بقبول أوطأ العطاءات سعراً استناداً إلى المادة (5) ثانياً وهذه أيضاً نقطة جدلية والتي تنشأ عنها الكثير من المنازعات في القضاء الإداري بين المقاول وجهة التعاقد نظراً للاجتهاد الذي تمارسه لجان التحليل وضغوطات الإدارات عليها، ونرى لحل هذه الإشكالية ان يشترط المشرع عدم قبول أوطأ العطاءات إذا كان المقاول يفتقر لإحد شرطي الكفاءة المالية والفنية ولكن على أساس المعايير

حاء في المادة (5) ثانياً (ك) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية (تكون جهة التعاقد غير ملزمة بقبول أوطأ العطاءات).⁴¹

السابقة الذكر.وأخيرا يتم إصدار قرار الإحالة مبينا فيه الأمر الإداري او الوزاري وتاريخه لتشكيل اللجنة ونوع المشروع الذي ومكانه ورقم الإعلان ومكان وتاريخ نشره كما يتم عرض الشركات الخمس الأولى على الأقل من حيث سعر العطاء المقدم، مدة التنفيذ، درجة الصنف، نوع التأمينات الأولية ودرجة القبول ثم تقديم التوصيات لكل عطاء وأخيرا أسباب اختيار العطاء الأفضل والنموذج رقم (16) أدناه نموذج قرار الإحالة:

نموذج رقم (16) قرار الإحالة

قرار الإحالة رقم(99)

استناداً الى الأمر الوزاري (الإداري) ذي العدد... في / 2010/3 اجتمعت لجنة تحليل وتدقيق العطاءات المركزية للنظر في العروض المقدمة لمناقصة صيانة وتأهيل مشروع (.....) تنمية الأقاليم (او) الخطة الوارد بالإعلان المرقم (...) في / 2010/ الصادر من (اسم الوزارة او الدائرة) / قسم العقود العامة والمنشور في صحيفة (اسم الصحيفة) ذي العدد (...) في / 2010/7 تبين الآتي:

(اسم ومكان المناقصة)

اسم الشركة او المقاول	السعر المقدم	المدة	درجة التصنيف	التأمينات الأولية	المستمسكات والملاحظات
1					
2					
3					
4					
5					

الصف المطلوب

مدة التنفيذ

الكلفة التخمينية

التوصيات

توقيع أعضاء اللجنة

مصادقة رئيس جهة التعاقد

5- الإعلان عن الإحالة: بعد اختيار العطاء الأفضل (الفائز) على صاحب العمل

(رئيس الوحدة الحكومية) إعلام مقدم العطاء الفائز تحريراً بقبول عطاءه ويسمى لاحقاً

بكتاب القبول في كل من صيغة العقد وعلى صاحب العمل إبلاغ كافة مقدمي العطاءات بنتائج المناقصة والنشر في الموقع الالكتروني للوزارة او الوحدة الحكومية وكذلك الموقع الالكتروني للأمم المتحدة (UNDB)⁴² ويتضمن المعلومات الآتية:

- أ. أسماء كافة مقدمي العطاءات المشاركين.
- ب. أسعار العطاء لكل منهم عند فتح العطاءات.
- ج. اسم وسعر العطاء المقيم لكل عطاء جرى تقييمه.
- د. أسماء مقدمي العطاءات الذين رفضت عطاءاتهم والأسباب التي أدت إلى الرفض.
- هـ. اسم مقدم العطاء الفائز ومبلغ عطاءه كذلك ملخص بالأشغال المحالة والزمن المحدد للتنفيذ.

6- **المصادقة والتعاقد:** عندما يبلغ المقاول الفائز بقرار الإحالة (كتاب القبول) يزود المقاول بصيغة العقد على ان يتم إعادته إلى رب العمل بعد توقيعه خلال فترة لا تزيد عن (28) يوماً من استلامه لصيغة العقد⁴³.

مسؤوليات المالك (رب العمل) أثناء مرحلة التعاقد

- تتضمن مسؤوليات رب العمل (المالك) اثناء التعاقد ما يلي:-
- أ. شرح المطلوب تنفيذه من اعمال هندسية للمقاول وذلك عن طريق الوصف بتقارير فنية او تقديم مخططات المشروع.
 - ب. الاشتراك في تحمل المسؤولية مع المقاول في حالة تعاقد مباشره مع موردي المواد للمشروع بحيث يقدم له المالك الاستشارة اللازمة عند وصول المواد الى الموقع من حيث مطابقتها للمواصفات.
 - ج. يتحمل المالك المستحقات المالية المطلوبة للمقاول طبقاً للعقد في مواعيدها ولا يتحمل تبعات تاخير الدفع طبقاً لما ينص عليه العقد.

الأهداف الرئيسية للمالك (رب العمل) أثناء مرحلة التعاقد

استناداً الى المادة(39) من الوثائق القياسية للمناقصات الصادرة من وزارة التخطيط بكتابها ذي العدد 9295/7/4 في 2008/8/13.⁴²
استناداً الى المادة(40) من الوثائق القياسية للمناقصات الصادرة من وزارة التخطيط بكتابها ذي العدد 9295/7/4 في 2008/8/13.⁴³

يهدف رب العمل من العقد تحقيق الآتي:-

- أ . الحصول على أفضل جودة للمشروع وبأقل تكلفة وفي اقل وقت.
- ب. تجنب تحمل المخاطر في حالة حدوثها قدر الإمكان.
- ج. الحق باتخاذ قرار بأي تغييرات فنية قد تطرأ على المشروع أثناء مرحلة التنفيذ.

مسؤوليات المقاول أثناء مرحلة التعاقد

تقع على عاتق المقاول المسؤوليات الآتية نتيجة العقد:-

- أ. المقاول هو المسؤول عن سلامة وجودة المشروع خلال مدة تنفيذه ومدة الصيانة المنصوص عليها في العقد ، فإذا حدث خلل أثناء مرحلة الصيانة فيتحمل المقاول إصلاح الخلل على نفقته.
- ب. المقاول مسؤول عن سلامة الموارد البشرية ودفع أجورهم والتأمين عليهم أثناء تواجدهم بموقع العمل.
- ج. المقاول مسؤول عن جودة المواد المسلمة اليه لاستعمالها في الفقرات المختلفة للمشروع وطرق الحفاظ عليها وكذلك يكون مسؤولاً عن الأعمال التي تم انجازها ولم تسلم بعد الى المالك.
- د. يقع على عاتق المقاول القيام بجميع الأعمال المطلوب تنفيذها طبقاً للمواصفات والشروط والرسومات الهندسية التي تم التعاقد عليها خلال المدة المحددة للمشروع.

الأهداف الرئيسية للمقاول أثناء مرحلة التعاقد

يهدف المقاول من العقد مع رب العمل الوصول الى الأهداف الآتية:-

- أ. الوصول الى اتفاق مع المالك على تحديد زمن تنفيذ المشروع.
- ب. تحقيق اعلى عائد مادي من خلال تنفيذ المشروع.
- ج. تجنب حدوث المخاطر داخل الموقع قدر الإمكان.

د. تجنب الوقوع في الشروط الجزائية مثل غرامات التأخير اثناء تنفيذ المشروع.

وعموماً عند المحاسبة عن أعمال المناقصات يتوجب على المحاسب إن ياخذ بنظر الاعتبار بعض المواد القانونية أدناه.

1- على المتعاقد تنفيذ بنود العقد خلال المدة المتعاقد عليها على ان تحتسب تلك المدة من تاريخ المباشرة او من تاريخ توقيع العقد او أي تاريخ آخر ينص عليه في شروط التعاقد.⁴⁴

2- يشترط لتطبيق أحكام البند أولاً من المادة 14 من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية أن يقدم المتعاقد طلباً تحريرياً الى جهة التعاقد او من يخوله خلال مدة 15 يوماً لعقود التجهيز و30 يوماً لعقود المقاولات والعقود الاستشارية تبدأ من تاريخ نشوء السبب الذي من اجله يطالب بالتمديد مبينا فيه التفاصيل الكاملة والدقيقة عن أي طلب لتمديد المدة وعلى الجهة التعاقدية النظر في الطلب والبت فيه خلال مدة لا تتجاوز 30 يوماً لجميع أنواع العقود تبدأ من تاريخ تقديم الطلب ولا تقبل اية طلبات بعد صدور شهادة التسليم الأولى.⁴⁵

3- على مقدمي العطاءات تقديم التأمينات الأولية لضمان جدية المشاركة في المناقصات لجميع أنواع عقود الأشغال والتجهيز وبنسبة (1%) من مبلغ العطاء وعلى ان تكون صادرة من مصرف معتمد في العراق⁴⁶

4- تحدد التأمينات لضمان حسن التنفيذ بنسبة (5%) من مبلغ العقد صادر من مصرف معتمد في العراق ولا تطلق إلا بعد صدور شهادة القبول النهائية وتصفية الحسابات النهائية . ويجوز إطلاق أجزاء من مبلغ ضمان حسن التنفيذ بعد التسليم النهائي لتلك الأجزاء وصدور شهادة القبول النهائي لها بما يؤكد كونها مؤهلة للاستخدام.⁴⁷

5- تعفى الشركات العامة والقطاع العام من تقديم التأمينات الأولية والنهائية.⁴⁸

المادة 14 / اولا من تعليمات العقود الحكومية⁴⁴

المادة (14) ثانياً من تعليمات العقود الحكومية.⁴⁵

المادة (16) ب من تعليمات العقود الحكومية.⁴⁶

المادة (16) اولا/ د من تعليمات العقود الحكومية.⁴⁷

المادة (16)/ اولا/ هـ من تعليمات العقود الحكومية.⁴⁸

6- يحدد الحد الأعلى للغرامات التأخيرية من الجهة المتعاقدة بنسبة لا تتجاوز (10%) من مبلغ العقد⁴⁹ وتحتسب الغرامات التأخيرية وفق المعادلة الآتية:- ((مبلغ العقد / مدة العقد × (10%) = الغرامة لليوم الواحد)).

7- رسم الطابع (0.002)⁵⁰ وفقاً لنص المادة (الثانية / أ،ب) من قانون رسم الطابع رقم 16 لسنة 1974 وتعديلاته.

8- يجري تسليف المقاول بالقيمة الكاملة للأعمال المنجزة وفقاً للأسعار المدرجة في الجداول على إن تستقطع نسبة 10% من قيمة العمل المنجز (بدون المواد المطروحة والمكائن) وتستمر هذه الاستقطاعات إلى أن يصل مجموعها 5% من مبلغ المقاوله.⁵¹ وتطلق هذه الاستقطاعات عند صدور شهادة الاستلام على وفق النسب الآتية:-

أ. يطلق 50% من الاستقطاعات النقدية عند صدور شهادة الاستلام الأولي.

ب. يطلق 50% من الاستقطاعات النقدية عند صدور شهادة القبول النهائي اي بعد انتهاء فترة الصيانة.

9- تمنح للمقاول سلفة عن المواد والمكائن والمعدات بنسبة 75% وفقاً لقوائم التجهيز المؤيدة من الجهة المستوردة أو الأسعار بالنسبة للمواد التي ثبتت بالكشف التخميني أيهما اقل.⁵²

10- تستقطع من المقاول نسبة 3.3 % لضريبة الدخل من صافي الذرعة قبل الاستقطاعات النقدية واستقطاعات السلفة التشغيلية.

فيما يلي القيود المحاسبية الخاصة بالمقاولات:

- عند استلام التأمينات الأولية بصك يسجل القيد الآتي:

×××× من ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

×××× إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من (اسم الشركة) بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في ()
والصادر من مصرف () فرع ().

- عند استلام التأمينات الأولية بموجب خطاب ضمان يسجل القيد الآتي:

×××× من د/ خطابات الضمان مستلمة من الغير 98119111

×××× الى د/ مقابل خطابات ضمان من الغير 99 129211

عن استلام مبلغ التأمينات النظامية من السيد () بموجب خطاب الضمان المرقم () والمؤرخ في ()
(والصادر من مصرف () فرع () والنافذ لمدة () من تاريخ صدوره.

- عند استلام رسم الطابع البالغ 0.002 من مبلغ العقد⁵³ يسجل القيد الآتي:

×××× من د/ بنك الإيرادات المغلق /الدينار 3212231

×××× الى د/ رسوم الطوابع المالية 142211

عن استلام رسم الطابع بموجب الصك المرقم () في () والصادر من مصرف () فرع ().

- عندما رسو المقاوله على الفائز الأول يدفع للوحده الحكوميه تأمينات نظاميه (تأمينات

حسن التنفيذ) بنسبة 5% من قيمة العقد وعند استلام هذه التأمينات بموجب شيك

مصدق يسجل القيد الآتي:-

×××× من د/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

×××× الى د/ التأمينات النظامية 99123521

عن استلام التأمينات النظامية من (اسم الشركة) بموجب الصك المرقم () والصادر من مصرف ()
فرع ().

- عندما تستلم التأمينات النظامية بنسبة 5% من مبلغ العقد بموجب خطاب ضمان
يسجل القيد الآتي:-

×××× من د/ خطابات الضمان مستلمة من الغير 98119111

×××× الى د/ مقابل خطابات ضمان من الغير 99 129211

عن استلام مبلغ التأمينات النظامية من () بموجب خطاب الضمان المرقم () والمؤرخ في ()
(والصادر من مصرف () فرع () والنافذ لمدة () من تاريخ صدوره.

- عند منح سلفة تشغيلية للمقاول بنسبة 10% من مبلغ المقاولة وللشركات العامة 20%
من مبلغ العقد يسجل القيد الآتي:-

×××× من د/ سلف المقاولين/ سلف الدفعات الأولية 3218151

×××× الى د/ بنك النفقات الاستثمارية / دينار 3212212

صرف سلفة تشغيلية الى () والشيك المرقم () في 12 / 4 / 2008 بنسبة 10% من مبلغ
العقد.

- عند الاستقطاع نسبة 10% من مبلغ الذرعة المقدمة كاستقطاعات نقدية من المقاول ()
استقطاعات صيانة) واستقطاعات السلفة التشغيلية وأمانات ضريبة الدخل والغرامات
التأخرية من الذرعة المقدمة للوصول الى (صافي استحقاق المقاول بعد استبعاد السلف
والاستقطاعات) يسجل القيد الآتي:-

×××× من د/ النفقات (قسم ، فصل، مادة، نوع)

الى مذكورين

×××× د/ سلف المقاولين / سلف الدفعات الأولية 3218151

- احتساب خلاصة قيمة الذرعة المقدمة يستخدم الجدول الآتي:-

وزارة () قسم الشؤون الهندسية مشروع () سلفة رقم ()		(خلاصة الذرعة)	الشركة المنفذة:
		(التاريخ: / / 2010
ت	التفاصيل	المبلغ (دينار)	
1	الأعمال المنجزة لغاية تاريخه	xxxxxxxxxxxx	
2	75% من المواد المطروحة والمكائن لغاية تاريخه (المبلغ × 75%)	xxxxxxxxxxxx	
	مجموع الأعمال المنجزة والمواد المطروحة	xxxxxxxxxxxx	
3	يطرح: ما دفع للمقاول من السلفة السابقة	(xxxxxxxxxxxx)	
	صافي المبلغ بعد استقطاع السلف السابقة	xxxxxxxxxxxx	
4	تطرح : (استقطاعات السلفة التشغيلية)	(xxxxxxxxxxxx)	
5	تطرح: الاستقطاعات النقدية (الصيانة)	(xxxxxxxxxxxx)	

(xxxxxxxxxxxx)	يطرح استقطاع ضريبة الدخل بنسبة 3.3%	
(xxxxxxxxxxxx)	يطرح: استقطاع الغرامات التأخيرية (في نهاية الذرعة الأخيرة)	7
xxxxxxxxxxxx	صافي استحقاق المقاول (فقط دينار)	8
<p>ممثل الشركة عضو مالي عضو رقابي المهندس المشرف المهندس المقيم</p> <p>مدير المشاريع مدير الشؤون الهندسية مصادقة الرئيس الأعلى</p>		

خلاصة الذرعات المقدمة:

وزارة ()	خلاصة الذرعات		
	قسم الشؤون الهندسية		
	مشروع ()		
	سلفة رقم ()		
الشركة المنفذة:			
التفاصيل	الذرة (1)	الذرة (2)	الذرة (3)
الأعمال المنجزة لغاية تاريخه	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxxxxxx
+ 75% من المواد المطروحة والمكائن لغاية تاريخه (المبلغ × 75%)	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxxxxxx
مجموع الأعمال المنجزة والمواد المطروحة والمكائن	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxxxxxx
يطرح : ما صرف للمقاول	-----	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)
صافي المبلغ بعد استقطاع السلف السابقة	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxxxxxx
تطرح: استقطاعات السلفة التشغيلية	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)
تطرح: الاستقطاعات النقدية (الصيانة)	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)
يطرح: استقطاع ضريبة الدخل بنسبة 3.3%.	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)
يطرح: استقطاع الغرامات التأخيرية	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)	(xxxxxxxx)
صافي استحقاق المقاول (فقط..... دينار)	xxxxxxxx	xxxxxxxx	xxxxxxxx
ممثل الشركة	عضو مالي	عضو رقابي	المهندس المشرف
مدير المشاريع	مدير الشؤون الهندسية	مصادقة الرئيس الأعلى	المهندس المقيم

(أمثلة محلولة)

مثال (1)

- في 2010/4/3 أعلنت وزارة التعليم العالي العلمي مناقصة رقم 25 في جريدة الصباح ولمدة 20 يوم من تاريخ الإعلان وان الكلفة التخمينية للمناقصة 150 مليون دينار.
- في 4/24 اجتمعت لجنة فتح العطاءات وثبت بمحضرها إن الشركات المتقدمة هي:
أ. شركة نور الهدى للمقاولات سعر عطاءها 200 مليون دينار وقدمت تأمينات أولية بصك مصدق.
- ب. شركة الوادي للمقاولات سعر عطاءها 225 مليون دينار وقدمت تأمينات أولية بصك مصدق.
- ج. شركة اليبال للمقاولات سعر عطاءها 215 مليون دينار وقدمت تأمينات أولية بصك مصدق.
- د. شركة الليث للمقاولات سعر عطاءها 195 مليون دينار وقدمت تأمينات أولية بصك مصدق.
- هـ. شركة الواحة للمقاولات سعر عطاءها 145 مليون دينار وقدمت التأمينات الأولية بموجب خطاب ضمان صادر من مصرف بغداد نافذ لمدة ستة اشهر.
- و. شركة الإعمار المعاصرة للمقاولات سعر عطاءها 155 مليون دينار وقدمت تأمينات أولية بصك مصدق.
- في 5/2 اجتمعت لجنة تحليل العطاءات وتم اختيار شركة الواحة بالمرتبة الأولى وقدمت الشركة التأمينات النظامية (تأمينات حسن التنفيذ) ورسم الطابع بصك مصدق وشركة الإعمار المعاصرة بالمرتبة الثانية وشركة الليث بالمرتبة الثالثة.
- في 5/5 قدمت الشركات التي لم ترشح طلبا تروم فيه استرجاع التأمينات الأولية وتمت الموافقة على الطلب وردت المبالغ بموجب صكوك مسحوبة من بنك النفقات الاستثمارية للوزارة.
- تم احتساب مبلغ الاحتياطي بنسبة 7% .

المطلوب: ا- احتساب التأمينات الأولية والنظامية ورسم الطابع وتسجيل القيود اللازمة.

ب- تسجيل القيود الخاصة برد التأمينات الأولية.

الحل:

- في 4/24 تسجل استلام التأمينات الأولية وفق القيود الآتية:-

1- شركة نور الهدى:

2000000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

2000000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة نور الهدى بموجب الشيك المرقم () والمؤرخ في ()
والصادر من مصرف () فرع () .

2- شركة الوادي للمقاولات:

2250000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

2250000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة الوادي للمقاولات بموجب الشيك المرقم () والمؤرخ في ()
() والصادر من مصرف () فرع () .

3- شركة البلال للمقاولات:

21500000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

2150000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة البلال للمقاولات بموجب الشيك المرقم () والمؤرخ في ()
والصادر من مصرف () فرع () .

4- شركة الليث للمقاولات:

1950000 من د/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

1950000 إلى د/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة الليث للمقاولات بموجب الشيك المرقم () والمؤرخ في ()
والصادر من مصرف () فرع ().

5- شركة الواحة للمقاولات:

1450000 من د/ خطابات الضمان مستلمة من الغير 98119111

1450000 الى د/ مقابل خطابات ضمان من الغير 99 129211

عن استلام مبلغ التأمينات النظامية من شركة الواحة للمقاولات بموجب خطاب الضمان المرقم () والمؤرخ في ()
(والصادر من مصرف (بغداد) فرع() والنافذ لمدة (6 اشهر) من تاريخ صدوره.

6- شركة الإعمار المعاصرة:

1550000 من د/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

1550000 إلى د/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة البلال للمقاولات بموجب الشيك المرقم () والمؤرخ في ()
والصادر من مصرف () فرع ().

أ- في 5/2 تسجيل قيد التأمينات النظامية 5% ورسم الطابع 0.002 من مبلغ العقد وكما يلي:

$$\text{مبلغ العقد} = \text{سعر العطاء} \times (\text{سعر العطاء} \times 7\%)$$

$$1 - 145000000 \times 7\% = 10150000 \text{ دينار مبلغ الاحتياطي}$$

$$155150000 \times 5\% = 7757500 \text{ دينار التأمينات النظامية (تأمينات حسن$$

التنفيذ).

$$2 - 155150000 \times 0.002 = 310300 \text{ دينار رسم الطابع.}$$

- تسجيل القيد الخاص بالتأمينات النظامية لشركة الواحة للمقاولات:

7757500 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

7757500 الى ح/ التأمينات النظامية 99123521

عن استلام التأمينات النظامية شركة الواحة للمقاولات بموجب الصك المرقم () والصادر من مصرف () فرع () .

- تسجيل القيد الخاص برسم الطابع لشركة الواحة للمقاولات:

310300 من ح/ بنك الإيرادات المغلق /الدينار 3212231

310300 الى ح/ رسوم الطابع المالية 142211

عن استلام رسم الطابع من شركة الواحة للمقاولات بموجب الصك المرقم () في () والصادر من مصرف () فرع () .

ب- في 5/5 تسجيل قيود رد التأمينات الأولية للشركات غير الفائزة:

1- شركة نور الهدى للمقاولات:

2000000 من ح/ التأمينات الأولية 99123511

2000000 إلى ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

عن رد مبلغ التأمينات الأولية المستلمة من شركة نور الهدى للمقاولات بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في ()

2- شركة الوادي للمقاولات:

2250000 من ح/ التأمينات الأولية 99123511

2250000 الى ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

عن رد مبلغ التأمينات الأولية المستلمة من شركة الوادي للمقاولات بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في ()
() والصادر من مصرف () فرع () .

3- شركة البلال للمقاولات:

2150000 من ح/ التأمينات الأولية 99123511

2150000 الى ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

عن رد مبلغ التأمينات الأولية المستلمة من شركة الوادي للمقاولات بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في ()
() والصادر من مصرف () فرع () .

مثال (2)

- في 2010/3/23 تم أحالت مناقصة في احدى الوزارات بقيمة 400 مليون دينار إلى شركة الرافدين للمقاولات بموجب قرار الإحالة المرقم (234) في 3/23 وجاءت بالمرتبة

الثانية شركة السعد بسعر عطاء 405 مليون دينار وشركة البوابة بسعر عطاء 407 مليون دينار.

- 3 /24 دفعت شركة الرافدين التأمينات النظامية ورسم الطابع بصك مصدق.
 - 4/1 تم توقيع العقد وأرسل إلى الشركة للتوقيع.
 - 4/3 وقعت الشركة العقد وقدمت طلباً للمباشرة في نفس التاريخ .
 - 4 /4 صدر أمر وزاري بالمباشرة.
 - 4 /23 قدمت الشركة طلباً تروم فيه الانسحاب من العمل وتمت الموافقة وصودرت التأمينات الأولية والنظامية.
 - 4/29 أحييت المناقصة على الشركة الثانية وتم استيفاء رسم الطابع والتأمينات النظامية منها بصك مصدق.
- المطلوب: احتساب التأمينات الأولية والنظامية ورسم الطابع وتسجيل القيود اللازمة.

الحل

- استلام التأمينات الأولية للشركات الثلاثة الفائزة:

1- شركة الرافدين للمقاولات: $400000000 \times 1\% = 4000000$ دينار .

4000000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

4000000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

2- شركة السعد: $405000000 \times 1\% = 4050000$ دينار .

4050000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

4050000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة السعد بموجب الشيك المرقم () والمؤرخ في () والصادر

3- شركة البوابة: $407000000 \times 1\% = 4070000$ دينار

4070000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

4070000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة البوابة بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في () والصادر

- في 2010/3/23 احتساب التأمينات النظامية لشركة الرافدين للمقاولات:

$$400000000 + (400000000 \times 7\%) = 428000000 \text{ دينار مبلغ العقد}$$

$$428000000 \times 5\% = 21400000 \text{ دينار}$$

21400000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

21400000 إلى ح/ التأمينات النظامية 99123521

عن استلام مبلغ التأمينات النظامية من شركة الرافدين للمقاولات بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في () والصادر من مصرف () فرع ().

- في 3/23 احتساب رسم الطابع: $428,000,000 \times 0,002 = 856,000$ دينار.

856000 من ح/ بنك الإيرادات المغلق /الدينار 3212231

8561000 إلى ح/ رسوم الطوابع المالية 142211

عن استلام رسم الطابع من شركة الرافدين للمقاولات بموجب الصك المرقم () في () والصادر من مصرف () فرع ().

- 4/29 احتساب التأمينات النظامية ورسم الطابع لشركة السعد :

$$405000000 + (405000000 \times 7\%) = 28350000 \text{ دينار مبلغ الاحتياطي}$$

$$433350000 \times 5\% = 21667500 \text{ التأمينات النظامية.}$$

866700 = 0.002 × 433350000 دينار .

من مذكورين

866700 ح/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

21667500 ح/ بنك الإيرادات المغلق /الدينار 3212231

الى مذكورين

21667500 ح/ التأمينات النظامية 99123521

866700 ح/ رسوم الطوابع المالية 142211

عن استلام التأمينات النظامية ورسم الطابع من شركة السعد بموجب الصك المرقم () في () والصك المرقم () في () على التوالي.

مثال (3)

1- في 25 / 3 / 2010 تمت احالة مناقصة من قبل لجنة الإحالة في دائرة صحة ذي قار إلى شركة السعد للمقاولات المحدودة على بناء مستوصف في سوق الشيوخ بكلفة 600000000 دينار وبمدة 100 يوم ودفعت الشركة التأمينات النظامية ورسم الطابع بصك .تم التعاقد مع الشركة في 6 / 4 / 2010 وباشرت الشركة العمل في 10 / 4 / 2010 .

2- قدمت الشركة في 11 / 4 طلبا تروم فيه سلفة تشغيلية وتمت الموافقة على طلبها ومنحها السلفة في 12 / 4 بموجب الشيك المرقم 345334 على ان تستقطع من الذرعة الأولى والثانية.

3- في 20 / 5 قدمت الشركة الذرعة الأولى بالعمل المنجز وكانت كلفة الذرعة 150000000 دينار.

4- في 19 / 6 قدمت الشركة الذرعة الثانية بالعمل المنجز وكانت كلفة الذرعة 300000000 دينار.

5- في 1 / 7 قدمت الشركة الذرعة النهائية بالعمل المنجز وكانت كلفتها 600000000 دينار

7- في 22 / 7 صدرت شهادة الاستلام الأولي.

8- في 10 / 10 / 2010 تم انتهاء فترة الصيانة وصدرت شهادة القبول النهائي.

المطلوب : 1- احتساب التأمينات والرسوم والاستقطاعات وفقاً للقوانين والتعليمات النافذة.

2- إعداد خلاصة ذرعات العمل المنجزة وتسجيل القيود اللازمة مستخدماً تبويب

.GFS

الحل

1- احتساب التأمينات الأولية لشركة السعد: $600000000 \times 1\% = 6000000$ دينار

6000000 من ح/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

6000000 إلى ح/ التأمينات الأولية 99123511

عن استلام مبلغ التأمينات الأولية من شركة السعد بموجب الصك المرقم () والمؤرخ في () والصادر

2- في 24/3/2010 احتساب التأمينات النظامية ورسم الطابع:

أ- التأمينات النظامية:

$600000000 + (600000000 \times 7\%) = 420000000$ دينار مبالغ الاحتياطي.

32100000 = 5% × 642000000 دينار التأمينات النظامية.

32100000 ح/ التأمينات النظامية 99123521

32100000 ح/ بنك النفقات الاستثمارية 3212212

من استلام التأمينات النظامية من شركة السعد بموجب الصك المرقم () والصادر من مصرف () فرع () في /

2010

ب- رسم الطابع:

1284000 = 0002 × 642000000 دينار مبلغ رسم الطابع.

1284000 ح/ بنك الإيرادات المغلق /الدينار 3212231

1284000 ح/ رسوم الطوابع المالية 142211

عن استلام رسم الطابع من شركة السعد بموجب الصك المرقم () في ()

الحد الأعلى للاستقطاع النقدي : 5% × 600000000 = 300000000 دينار

الذرة الأولى : 10% × 150000000 = 15000000 دينار

الذرة الثانية : 10% × 300000000 = 30000000 دينار

15000000 = 15000000 - 30000000 دينار مبلغ استقطاع الذرة الثانية.

الذرة الثالثة	الذرة الثانية	الذرة الأولى	التفاصيل
600000000	300000000	150000000	العمل المنجز
0	0	0	+ 75% من المواد المطروحة والمكائن لغاية تاريخه (×××××*75%)
600000000	300000000	150000000	مجموع الأعمال المنجزة والمواد المطروحة والمكائن
(300000000)	(15000000)	-----	يطرح : ما صرف للمقاول

300000000	150000000	150000000	صافي المبلغ بعد استقطاع السلف السابقة
-----	(30000000)	(30000000)	تطرح: استقطاعات السلفة التشغيلية
300000000	15000000	15000000	تطرح: الاستقطاعات النقدية (الصيانة)
-----	-----	-----	يطرح: استقطاع ضريبة الدخل بنسبة 3,3%.
300000000	105000000	105000000	صافي استحقاق المقاول

1- في 12/ 4/ صرف سلفة تشغيلية

60000000 من د / سلف المقاولين / سلف الدفعات الأولية 3218151

60000000 إلى د / بنك النفقات الاستثمارية / الدينار 3212212

صرف سلفة تشغيلية لشركة الاعتماد للمقاولات المحدودة بموجب الصك المرقم () في 12/ 4/ 2008 بنسبة 10% من مبلغ العقد.

- في 20/ 5/ تسديد مبلغ الذرعة الأولى للمقاول.

150000000 من د / مباني وإنشاءات/المباني غير السكنية 3111121

الى مذكورين

15000000 د / تأمينات استقطاعات نقدية 99123531

30000000 د / سلف مقاولين / سلف الدفعات الأولية 3218151

105000000 د / بنك النفقات الاستثمارية / الدينار 3212212

تسديد مبلغ الذرعة الأولى بعد استقطاع مبلغ السلفة واستقطاعات نقدية بنسبة 10% من العمل المنجز بموجب الصك المرقم ()

في 20 / 5 / 2010

3- في 19 / 6 تسديد مبلغ الذرعة الثانية الى المقاول.

150000000 من د / مباني وإنشاءات/المباني غير السكنية 3111121

الى مذكورين

15000000 د /تأمينات استقطاعات نقدية 99123531

30000000 د / سلف مقاولين / سلف الدفعات الأولية 3218151

105000000 د / بنك النفقات الاستثمارية / الدينار 3212212

تسديد مبلغ الذرعة الثانية بعد استقطاع مبلغ السلفة واستقطاعات نقدية بنسبة 10% من العمل المنجز بموجب
الصك المرقم () في 19 / 6 / 2010

4- في 7/1 تسديد مبلغ الذرعة الثالثة الى المقاول.

300000000 من د / مباني وإنشاءات/المباني غير السكنية 3111121 .

105000000 إلى د / بنك النفقات الاستثمارية / دينار 3212212

تسديد مبلغ الذرعة الثالثة بموجب الصك المرقم () في 1 / 7 / 201.

5- في 7/22 إطلاق 50% من الاستقطاعات النقدية.

15000000 من حـ / تأمينات الاستقطاعات النقدية 99123531

15000000 الى حـ / بنك النفقات الاستثمارية / دينار 3212212

عن إطلاق 50% من الاستقطاعات النقدية بموجب بالصك المرقم () في 7/10

6- في 10 / 10 / 2010 إطلاق 50% من الاستقطاعات النقدية.

15000000 من حـ / تأمينات الاستقطاعات النقدية 99123531

15000000 الى حـ / بنك النفقات الاستثمارية / دينار 3212212

عن إطلاق المتبقي 50% من الاستقطاعات النقدية بالصك المرقم () في 10/10

مثال(4)

● أحالت محافظة كربلاء بتاريخ 21 / 2 / 2010 عمل على شركة البراق لبناء مبنى ملحق ببنائة المحافظة ببلغ 115.250,000 وهو سعر عطاء الشركة وبمدة انجاز 125 يوم ، قدمت الشركة التأمينات الأولية على شكل كفالة مصرفية ورسم الطابع والتأمينات النهائية بصك مصدق ومنحت سلفة تشغيلية وفقاً للتعليمات ، تأخر المقاول 30 يوماً عن موعد التسليم وقدم المقاول طلباً بتمديد مدة العقد 23 يوماً نظراً للظروف الأمنية وقد حصل المقاول على فترة التمديد أصولياً بموجب الأمر الإداري المرقم 85 الصادر من محافظ كربلاء المقدسة.

. واليك ذرعات العمل المقدمة من قبل المقاول :-

الذرة	العمل المنجز 100%	المواد المطروحة
الأولى	40000000	16000000
الثانية	90000000	15000000
الثالثة	95000000	12000000
الرابعة	115250000

- تستقطع السلفة التشغيلية من الذرة الثانية والثالثة
- في 18 / 8 صدرت شهادة الاستلام الأولي وانتفت الحاجة للتأمينات الأولية وتم إطلاق 50% من الاستقطاعات النقدية.

المطلوب: 1- احتساب التأمينات الأولية والنظامية ورسم الطابع واحتساب الاستقطاعات النقدية والضريبة وفقاً للقانون وتسجيل قيودها وفقاً لتبويب GFS .

1- احتساب ذرة العمل الثانية وتثبيت قيودها وفقاً لتبويب GFS .

● الحل:

1- التأمينات الأولية ($115250000 \times 1\%$) = 1152500 دينار .

2- التأمينات النظامية $115250000 + (115250000 \times 7\%) = 123317500$

$5\% = 6165875$ دينار التأمينات النظامية

2- رسم الطابع (123317500×0.002) = 246635 دينار .

3- الاستقطاعات النقدية :

أعلى نسبة للاستقطاعات (0.05×115250000) = 5762500 دينار .

الذرة الأولى : $40000000 \times 10\% = 4000000$ دينار .

الذرة الثانية : $90000000 \times 10\% = 9000000$ دينار .

مبلغ الاستقطاعات الذرة الثانية : $4000000 - 5762500 = 1762500$ دينار

4- الغرامات التأخيرية = $115250000 \div 125 \times 0.1\% = 92200$ دينار لليوم الواحد

5- مدة التأخير ($30 - 23 = 7$ يوم $\times 92200$) = 645,400 دينار تستقطع من الذرة الرابعة.

6- أعلى نسبة للغرامات 10% من مبلغ المقاوله ($115250000 \times 10\% = 11525000$ دينار

6- السلفة التشغيلية : $115250000 \times 10\% = 11525000$ دينار

$11525000 \div 2 = 5762500$ دينار تستقطع من الذرة الثانية والثالثة

1- في 21 / 2 استلام التأمينات الأولية:

1152500 من د / خطابات الضمان المستلمة من الغير 98119111

1152500 إلى د / مقابل خطابات الضمان من الغير 99 129211

عن استلام التأمينات الأولية من شركة البارق للمقاولات بموجب خطاب الضمان الصادر من مصرف () فرع

(والنافذ لغاية / / 2010

2- في 21 / 2 استلام رسم الطابع :

246635 من د /بنك الإيرادات المغلق/ الدينار 142211

246635 الى د / رسوم الطابع المالية 142211

عن استلام رسم الطابع بالصك المرقم () والصادر من مصرف () فرع () في / / 2010

3- التأمينات النظامية :

6,165,875 من د/ بنك النفقات الاستثمارية/ الدينار 3212212

6,165,875 إلى د/ التأمينات النظامية 99123521

عن استلام التأمينات النظامية من شركة البراق للمقاولات بموجب الصك المرقم () والصادر من مصرف () فرع () في / / 2010

4- قيد صرف السلفة التشغيلية:

11525000 من د / سلف المقاولين/ سلف الدفعات الأولية 3218151

11525000 الى د / بنك النفقات الاستثمارية / الدينار 3212212

صرف سلفة تشغيلية لشركة البراق للمقاولات بموجب الصك المرقم () في / / 2010

ما دفع للمقاول من السلف السابقة =

$(16000000 \times 75\%) = 12000000$ دينار قيمة المواد المطروحة

ما دفع للمقاول من السلف السابقة = مبلغ الذرعة الأولى + المواد المطروحة

$$(40000000 + 12000000 = 52000000 \text{ دينار})$$

المواد المطروحة للذرعة الثانية = $(15000000 \times 75\%) = 11250000$ دينار

الشركة

(خلاصة الذرعة)

وزارة (محافظة كربلاء المقدسة)

المنفذة: البراق للمقاولات

ت	التفاصيل	المبلغ (دينار)
1	الأعمال المنجزة لغاية تاريخه	90000000
2	75% من المواد المطروحة والمكائن لغاية تاريخه ($16000000 \times 75\%$)	11250000
	مجموع الأعمال المنجزة والمواد المطروحة	101250000
3	يطرح: ما دفع للمقاول من السلفة السابقة	(52000000)
	صافي المبلغ بعد استقطاع السلف السابقة	49250000
4	تطرح : (استقطاعات السلفة التشغيلية)	(5762500)
5	تطرح: الاستقطاعات النقدية (الصيانة)	(1762500)
	يطرح استقطاع ضريبة الدخل بنسبة 3.3% →	(1625250)
7	يطرح: استقطاع الغرامات التأخيرية (في نهاية الذرعة الأخيرة)	(0)
8	صافي استحقاق المقاول (فقط أربعون مليون وتسعة وتسعون ألف وسبعمائة وخمسون دينار)	40099750
<p>ممثل الشركة عضو مالي عضو رقابي المهندس المشرف المهندس المقيم</p> <p>مدير المشاريع مدير الشؤون الهندسية مصادقة الرئيس الأعلى</p>		

5- قيد استحقاق المقاول من الذرعة الثانية:

90,000,000 من د / مباني وإنشاءات/المباني غير السكنية 3111121

الى مذكورين

1,762,500 د /تأمينات استقطاعات نقدية 99123531

5,762,500 د / سلف مقاولين / سلف الدفعات الأولية 3218151

1,625,250 د / أمانات الضرائب 3318111

40,099,750 د / بنك النفقات الاستثمارية / دينار 3212212

عن تسوية مبلغ الذرعة الثانية لشركة البراق ودف استحقاقها المتبقي بالصك المرقم () في ()

6- في 2010/8/18 إعادة التأمينات الأولية:

1152500 من د / مقابل خطابات الضمان من الغير 99 129211

1152500 إلى د / خطابات الضمان المستلمة من الغير 98119111

عن إعادة التأمينات الأولية من شركة البراق للمقاولات بموجب خطاب الضمان الصادر من مصرف () فرع () والنافذ لغاية / / 2010 لانتفاء الحاجة لها.

7- في 8/18 إطلاق نصف الاستقطاعات النقدية:

$$2881250 = 50\% \times 5762500 \text{ دينار}$$

2881250 من د/ بنك النفقات الاستثمارية / الدينار 3212212

1762500 الى د /تأمينات استقطاعات نقدية 99123531

عن اطلاق 50% من الاستقطاعات النقدية بموجب الشيك المرقم () في 2010/8/18

أسئلة الفصل الخامس

1- الأسئلة النظرية:

السؤال الأول: وضح المفاهيم الآتية:

ا- المناقصات العامة. ب- التنفيذ أمانة. ج- لجنة فتح العطاءات. د- خصائص عقد المقولة. هـ- التنفيذ أمانة

السؤال الثاني: اجب بكلمة (صح) أمام العبارة الصحيحة وكلمة (خطأ) أمام العبارة الخاطئة مع تبرير الإجابة.

أ. تنفذ المناقصات العامة وفقاً لتعليمات العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 الصادرة من وزارة التخطيط فقط.

ب. يدفع المقاول تأمينات أولية بنسبة 5% من مبلغ العقد عن الإحالة.

ج. إن الحد الأعلى للغرامات التأخيرية هو 1% من مبلغ العقد.

د. تستقطع 10% من مبلغ الذرعة لغرض الصيانة و5% استقطاعات السلفة التشغيلية.

هـ. تمنح سلفة تشغيلية للشركات الخاصة 20% من مبلغ المقولة و 10% للشركات العامة.

و. إن الحالات التي تستدعي فيها إحالة المناقصة العامة بأسلوب المناقصة بمرحلتين هو إذا كان العقد ذات مواصفات فنية معقدة.

ز. المقصود بالدعوة المباشرة هو دعوة مقاول واحد بناءً على السمعة الطيبة خلال تنفيذه لأعمال مرضية في الفترات السابقة.

ح. يعد عقد المقولة من العقود الشكلية وفقاً للتعريف الوارد في القانون المدني العراقي رقم 40 لسنة 1951.

السؤال الثالث: اجب بشكل مركز عن الأسئلة الآتية:

أ. ما المقصود بالمناقصة المحدودة؟

ب. ما هي الإجراءات الواجب مراعاتها عند لجوء الوحدات الحكومية الى أسلوب العطاء

الواحد لتنفيذ الأعمال الحكومية؟

ج. ما هي مسؤولية رب العمل اثناء التعاقد؟

2- الأسئلة التطبيقية:

السؤال الأول: بتاريخ 20 / 3 / 2010 وقعت جامعة بغداد عقداً مع شركة النهروان لبناء قاعة ونادي مركزي للطلبة في مجمع الجادرية، واستلمت من الشركة التأمينات النظامية ورسم الطابع بصك مصدق أما التأمينات الأولية فقد تم استلامها بصك مصدق بتاريخ 2010/2/15 .

1- تنتهي مدة المقاوله في 18 / 11 / 2010 .

2- صدرت شهادة الاستلام الأولي في 15/1/2009 وأطلقت 50% من الاستقطاعات النقدية وانتقلت الحاجة الى التأمينات الأولية .

3- في 30 / 3 / 2009 أطلقت باقي التأمينات بعد انتهاء فترة الصيانة.

4- فيما يلي المعلومات التي توفرت عن ذرعات العمل :

الذرعة	تاريخها	إجمالي العمل المنجز	قيمة المواد المطروحة وهي تمثل 75% من كلفتها
الأولى	2010/4/1	10000000	15000000
الثانية	2010/4/8	50000000	10000000
الثالثة	2010/5/10	90000000	12000000
الرابعة	2010/6/20	170000000	20000000
الخامسة	2010/11/28	260000000	-----
النهائية	2010/12/30	300000000	-----

المطلوب

1- احتساب التأمينات والرسوم والاستقطاعات وتسجيل قيودها وفقاً للقوانين النافذة مستخدماً تبويب GFS.

2- احتساب استحقاق الشركة من ذرعات العمل وتسجيل اللازمة مستخدماً تبويب GFS .

السؤال الثاني: في 2010/3/15 أعلنت مديرية تربية بابل عن مناقصة عامة لإنشاء (5) مخازن في نادر الثالثة وقد بيعت أوراق المناقصة بـ 250000 دينار بصك وتقدمت (6) شركات بعطاءتها وتم استحصال التأمينات الأولية بصك مصدق.

- في 3/30 أعلنت نتائج المناقصة وكان العطاء الناجح الاول لشركة بلاد الرافدين للمقاولات المحدودة إذ قدمت عطاءها بمبلغ 150000000 دينار لكل مخزن بمدة انجاز كلية 100 يوم .

- أما الشركة الثانية قدمت عطاءها بمبلغ 150000000 دينار لكل مخزن بمدة انجاز كلية 120 يوم.

- أما عطاء الشركات الباقية فكانت أسعار عطائاتها كما يلي: (16000000 ، 172500000 ، 181000000 ، 183000000) على التوالي لكل مخزن وبمدد انجاز تزيد عن 120 يوم.

- في 2010/4/15 نكلت شركة بلاد الرافدين للمقاولات وتم مصادرة التأمينات الأولية للشركة.

- في 4/20 تم التعاقد مع الشركة الثانية بعد ان قدمت تأمينات نهائية على شكل كفالتين مصرفية متساويتين بالقيمة تنتهي الأولى في 2010/11/30 والثانية في تنتهي في 2009/3/30 ودفعت الشركة التأمينات والرسوم التي بذمتها بموجب شيك مصدق.

- في 4/29 باشرت الشركة أعمالها بموجب كتاب المباشرة المرقم 4356 في 2010/4/29 الصادر من المديرية العامة لتربية بابل وبنفس الوقت طالبت الشركة الرابعة والخامسة والسادسة بإعادة التأمينات الأولية وتمت الموافقة على ذلك وصرف مستحقاتهم بصك.

- قدم المقاول ذرعات العمل الآتية:-

الذرة	التاريخ	ذرعات العمل المنجزة	المواد المطروحة
-------	---------	---------------------	-----------------

20000000	185000000	2010/6/1	الأولى
16000000	238000000	2010/7/1	الثانية
24000000	432000000	2010/8/1	الثالثة
24000000	532000000	2010/9/1	الرابعة
12000000	641000000	2010/10/1	الخامسة
-----	750000000	2010/11/1	السادسة

واليك المعلومات الإضافية الآتية:-

- 1- صدرت شهادة الانجاز للمخزن (1،2،3) في 2010/8/28.
- 2- صدرت شهادة الانجاز للمخزن (4) في 2010/9/18.
- 3- صدرت شهادة الانجاز للمخزن (5) في 2010/11/13.
- 4- بدأت فترة الصيانة في 2010/11/13 لمدة سنة حيث أطلقت التأمينات الأولية والنظامية ونصف الاستقطاعات النقدية للشركة المنفذة والتأمينات الأولية للشركة الثالثة.
- 5- في 2009/11/20 صدرت شهادة القبول النهائي وأطلق المتبقي من الاستقطاعات النقدية.

المطلوب

- 1- احتساب التأمينات الأولية والنهائية ورسم الطابع والاستقطاعات النقدية والغرامات التأخيرية وتثبيت قيودها وفقاً لتبويب GFS.
 - 2- احتساب استحقاق المقاول من ذرعات العمل وتثبيت القيود اللازمة وفقاً لتبويب GFS.
- السؤال الثالث: في 4/3 أحالت وزارة العدل مقاولة لإنشاء محكمة الرصافة الجديدة إلى شركة الرمادي للمقاولات بمبلغ 900 مليون دينار وبمدة تنفيذ 365 يوم.

- في 4/13 باشرت الشركة أعمالها بموجب كتاب المباشرة الصادر من الوزارة ذي العدد ع/ 1157 في 4/13.
- بلغت الغرامات التأخيرية على الشركة 9000000 دينار بعد تنزيل الأيام التي منحت لها كتمديد نتيجة الظروف القاهرة.

الذرة	إجمالي العمل المنجز	قيمة المواد المطروحة وهي تمثل 75% من كلفتها
الأولى	100000000	40000000
الثانية	300,000,000	50000000
الثالثة	700000000	75000000
الرابعة	900000000	0

- واليك المعلومات الإضافية الآتية عن ذرات العمل المنجزة:

المطلوب: 1- احتساب التأمينات والرسوم والاستقطاعات النقدية والضريبية والغرامات التأخيرية وفقاً للتعليمات والقوانين النافذة، وتسجيل القيود اللازمة مستخدماً تبويب GFS .

2- احتساب استحقاق المقاول من ذرة العمل الرابعة وتسجيل قيدها مستخدماً تبويب

.GFS

السؤال الرابع: انتهى العمل من إحالة مناقصة الى شركة المدينة للمقاولات بمبلغ 950 مليون دينار من قبل احدى الوحدات الحكومية لبناء قاعة احتفالات وقد توفرت لديك المعلومات الآتية عن الذرة الرابعة والأخيرة :

1- المواد المطروحة للذرة الرابعة 50 مليون دينار.

2- ما تصرفه للمقاول من السلف السابقة 550000000 دينار.

3- استقطاعات السلفة التشغيلية 10000000 دينار، الصيانة 3000000 والغرامات التأخيرية 2000000 دينار.

المطلوب: (1) احتساب التأمينات النظامية ورسم الطابع (استلمت بموجب شيك مصدق) والاستقطاعات النقدية وضريبة الدخل وتسجيل القيود اللازمة مستخدماً تبويب GFS.

(2) احتساب استحقاق المقاول من الذرة الرابعة وتسجيل القيود اللازمة مستخدماً

تبويب GFS

أهداف الفصل

يهدف هذا الفصل الى توضيح الآتي:

- مفهوم واهمية الحسابات الختامية.
- اعداد الحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات ديوان الرقابة المالية.
- الأخطاء الغش والاختلاس ومعالجاتها المحاسبية.

الفصل السادس

إعداد الحسابات الختامية وفقاً لمتطلبات ديوان الرقابة المالية

تمثل الموازنة العامة المعتمدة من قبل الجهة الحكومية خطة عمل لسنة مالية مقبلة تعبر عما يجب انجازه من برامج ومشروعات في سبيل تحقيق أهدافها ضمن إطار الأهداف العامة للدولة (سياسية ، اقتصادية،اجتماعية ، سياسية) وذلك في حدود التخصيصات المعتمدة لما يتوقع إنفاقه على تلك البرامج والمشروعات وما يتم تحصيله من إيرادات مختلفة في نفس الفترة الزمنية للإنفاق المتوقع.

الحسابات الختامية

هي عبارة عن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي أو هي مخرجات تنفيذ الموازنة العامة للدولة والتي يتم إعدادها بعد انتهاء السنة المالية وإجراء التسويات اللازمة وقفل الحسابات وهي تتكون من شقين ، الأول يمثل البيانات المالية وتتضمن المصروفات الفعلية والإيرادات المحصلة مقارنة بالإ اعتمادات المقررة في الموازنة إلى جانب حركة الحسابات الخارجة عن أبواب الموازنة بالإضافة إلى تقييم الموجودات، أما الشق الثاني فهو المعلومات وتمثل الجانب الموضوعي معبراً عنها بالأهداف التي تحققت في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مقارنة بالأهداف الموضوعية في الموازنة العامة. أما أهم القوائم والكشوفات المالية التي تتضمنها الحسابات الختامية تتمثل بالاتي:-

1- قائمة المركز المالي كما في 12/31: إذ يمثل الجانب المدين منها الموجودات ويمثل (

النقد في الصندوق، النقد في المصارف، السلف، المدينون) أما الجانب الدائن منها فيتمثل بالمطلوبات وتشمل على (الأمانات، الدائنون، جاري الخزينة، جاري دائرة المحاسبة)، إن جاري دائرة المحاسبة يتكون من الرصيد أول المدة يضاف إليه التمويل خلال السنة والإيرادات خلال السنة وتنزل عنه المصروفات خلال السنة لينتج منه الرصيد في نهاية السنة. وعادة يعد المركز المالي للوحدات الحكومية عن السنة الجارية والسنة التي سبقتها لإغراض الرقابة والتقييم.

2- حساب تنفيذ الموازنة: وهو كشف يتم إعداده للإيرادات المخمنة والفعلية للسنة الجارية والتي سبقتها وكذلك للمصروفات الفعلية مقارنة بالمصروفات المصادق عليها للسنة الجارية والتي سبقتها ، وتشمل الإيرادات (رسوم ، توقيفات تقاعدية ، ضريبة الدخل، إيرادات رأسمالية، إيرادات تحويلية، إيرادات غير مصنفة) إما المصروفات فتشمل على (نفقات الأفراد العاملين، المستلزمات الخدمية ، المستلزمات السلعية، صيانة الموجودات النفقات الرأسمالية، النفقات الاستثمارية).

3- كشف التدفق النقدي : إن الغرض الرئيسي من كشف التدفق النقدي هو توفير المعلومات عن مصادر التمويل النقدية والاستخدامات النقدية للوحدة الحكومية خلال السنة المالية . وتجدر الإشارة إلى ان كشف التدفق النقدي يختلف في الوحدات الهادفة للربح عنه في الوحدات الغير هادفة للربح ففي الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الموحد والوحدات التجارية تتمثل قائمة التدفق النقدي بثلاثة مجموعات وهي الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتحويلية وان هذه المجموعات غير موجودة في النظام المحاسبي الحكومي المطبق (المركزي او اللامركزي) إذ يتكون كشف التدفق النقدي فيه من الرصيد في أول المدة مضافاً إليه التمويل من دائرة المحاسبة والإيرادات الفعلية وتنزل منه المصروفات الفعلية والتغير في الحسابات المدينة والدائنة للوصول الى الرصيد النقدي في نهاية السنة المالية ويجب ان يطابق الرصيد المثبت في قائمة المركز المالي تحت بند (النقد لدى المصارف).

4- كشف النقود: وهو يشمل ما موجود من نقد في المصارف للوحدة الحكومية في نهاية السنة المالية وهذا الرصيد يرحل إلى قائمة المركز المالي.

5- كشف حساب السلف: وهو الكشف الذي يتضمن السلف المختلفة (سلف تنفيذ أعمال، سلف موظفين، سلف مقاولين سلف مؤقتة أخرى...الخ) ويتكون من أربعة حقول الأول لنوع السلفة (التفاصيل) والثاني للرصيد في بداية السنة المالية والثالث للحركة خلال السنة والرابع للرصيد في نهاية السنة ويرحل مجموع السلف في نهاية السنة إلى قائمة المركز المالي.