

## النظام الحكومي

### مفهوم الوحدة الحكومية :

يمكن القول بأن الوحدة الحكومية هي جزء من الجهاز الإداري للدولة والذي يمارس فيه جزء من أنشطة الدولة المختلفة وتساهم في تحقيق الهدف العام للدولة وهو تقديم أفضل خدمة ممكنة للمواطنين .. فمن أمثلة الوحدة الحكومية : المؤسسة العامة للتدريب التقني ، مصلحة الجمارك ، وزارة الصحة ، وغيرها من الوحدات التابعة للدولة .

### خصائص الوحدة الحكومية :

يمكن استعراض أبرز الخصائص التي تتميز بها الوحدة الحكومية من خلال الجوانب التالية .

يقترح العرض كما يلي :

1. الموارد المالية متجددة سنويا : حيث تخصص الدولة لكل وحدة حكومية الأموال اللازمة للانفاق على أنشطتها من خلال ( الموازنة العامة ) .

٢. النظام المالي موحد : نظرا لأنه مستمد من التعليمات المالية الصادرة من السلطة التشريعية إلى جميع الوحدات الحكومية .

٣. الملكية العامة للوحدات الحكومية، حيث لا يسمح للأفراد أو المؤسسات بتملكها .

4. تقسيم الوحدات الحكومية إلى :

أ – وحدات إيرادية . وهي الوحدات التي تحصل إيرادات تفوق مصروفاتها بكثير . مثل مصلحة الجمارك ، ومصلحة الزكاة والدخل .

ب - وحدات غير إيرادية. وهل الوحدات التي يقتصر نشاطها على النفقات ، او تحقق إيرادات ضئيلة القيمة نسبيا . مثل قطاعات الدفاع والصحة والتعليم .

5. الشخصية الاعتبارية مفقودة في الوحدات الحكومية : حيث إن كل وحدة تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى وذلك لاعتبارات إدارية وتنظيمية عديدة .

6. العلاقة السببية بين الإيرادات والمصروفات غير موجودة ( منعدمة ): حيث إن نفقات الوحدة لا تمثل مجهودها في تحصيل الإيرادات ، فكل من العنصرين له طريق يختلف عن الآخر .

7. تتمتع الوحدات الحكومية بالسلطة السيادية اللازمة لأداء نشاطها ، كما أنها تتصف بقوة الرقابة الداخلية اللازمة لحفظ المال العام من سوء الاستخدام .

## النشاط الحكومي

يقصد بالنشاط الحكومي العمل المدارس داخل كل وحدة حكومية باعتباره جزءاً من النشاط الرئيس للدولة .  
السمات العامة للنشاط الحكومي :

يختلف النشاط في المنظمات الحكومية عن النشاط في الوحدات الاقتصادية الخاصة لعدة أسباب أبرزها ما يلي :

أ. الهدف من النشاط . فالهدف الرئيس للنشاط الحكومي هو تقديم خدمات عامة لأفراد المجتمع ، بينما يهدف النشاط في القطاع الخاص إلى تحقيق الأرباح .

ب. الاستمرارية ، حيث إن النشاط الحكومي يتميز بالاستمرارية نظراً لطبيعة الوظيفة الأساسية للدولة حتى في حالات الحروب والكوارث لا قدر الله .

ج. طريقة التمويل . فالنشاط الحكومي يتم تمويله عن طريق الاعتمادات المالية المخصصة في بداية كل سنة مالية . على العكس من النشاط الخاص الذي يعتمد أساساً على رأس المال وما قد ينتج عنه من أرباح .

د. القياس المحاسبي . يصعب في الغالب قياس النشاط الحكومي قياساً كمياً محاسبياً نظراً لعدم سعي النشاط أساساً إلى تحقيق الأرباح . لكن لا يمنع ذلك من تقييم الأداء داخل الوحدة الحكومية بما يسمى بالقياس الإداري بمعنى هل حققت الوحدة الحكومية الهدف المطلوب منها .

الوحدات المنفذة للنشاط الحكومي :

هي كافة الوحدات ذات النشاط العام التي تمتلكها الدولة كليا والتي تكون من الوزارات و المصالح الحكومية والمستشفيات والجامعات والمدارس العامة ، سواء كانت مركزية أو لا مركزية و المسؤولة عن تقديم سلع وخدمات الأفراد المجتمع ككل أو لفئة معينة منهم بدون مقابل او بمقابل رمزي . ويمكن القول بصفة عامة أنها تقوم بأداء الخدمات السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء و الشؤون البلدية . وهي التي تقوم بالخدمات الاجتماعية كالرعاية الصحية و التعليمية وأيضا تسهم في إقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة السدود والموانئ وتشبيد المطارات وتعبيد الطرق والجسور واستصلاح الأراضي الزراعية ، ويتم تمويلها عن طريق الميزانية العامة للدولة .

## النظام المحاسبي الحكومي

تعريف المحاسبة الحكومية :

تعتبر المحاسبة الحكومية أحد فروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل لإيرادات ومصروفات الدولة ، وتقديم التقارير عن أنشطة الحكومة إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة فيها بغرض الحفاظ على المال العام للدولة .

تعريف اخر

هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها و المساعدة في اتخاذ القرار .

تعريف اخر

تعد المحاسبة الحكومية الاداة التنفيذية للموازنة العامة والوسيط في تثبيت المعلومات عن التصرفات المالية المخطط ان تقوم بها وحدات الدولة المختلفة في الفترة الزمنية القادمة وتقدم النتائج الفعلية لتلك التصرفات واجراء المقارنة لبيانات حقيقية مع البيانات المخططة وذلك لتأمين الوسيلة لا جراء الرقابة وضمن سلامة التصرفات وتحديد الانحرافات لتصحيح مسار الخطط المستقبلية بضوء ما توفره من حقيبة المعلومات .

ويمكن ان نركز التعريف بالمحاسبة الحكومية بما يلي: ((مجموعة من القواعد والاسس الصادرة عن سلطة مركزية لتنظيم وتسجيل حركة الاموال الداخلة والخارجة للوحدات الخدمية العامة الممولة مركزيا والرقابة على تلك الاموال وتقديم الكشوفات الشهرية والسنوية عنها))

ومن التعاريف اعلاه يمكن ان نحدد النقاط التالية:

١- المحاسبة الحكومية تتضمن مجموعة من القواعد والاسس المحددة بقانون او نظام معين او تعليمات مالية صادرة عن السلطة المركزية.

٢- تختص القواعد والاسس اعلاه بتنظيم وتسجيل حركة الاموال وما يتعلق بها وحتما يتم ذلك في مجموعة من السجلات وهذه هي المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومي.

٣- تنحصر عملية التنظيم التسجيل بوحدات الدولة التي تمول مركزيا والتي تدخل ضمن الموازنة العامة.

٤- ضمن مفهوم التعريف اعلاه بأن هذا الفرع من المحاسبة يتولى عملية الرقابة على حركة الاموال لهذه الوحدات العاملة بالمحاسبة الحكومية وقد تكون رقابة سابقة او لاحقة خارجية او داخلية.

٥- تنتهي عملية العمل المحاسبي هنا بالكشوفات الشهرية المتمثلة بموازن المراجعة الشهرية والكشوفات السنوية المتمثلة بالحسابات الختامية ح/قياس النتيجة وقائمة المركز المالي.

#### اهداف المحاسبة الحكومية

تهدف المحاسبة الحكومية لتحقيق عدد من الاهداف اهمها:-

١- تثبيت التصرفات المالية وما يتعلق بهذه للوحدات الحكومية في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي الى اعطاء نتائج موحدة.

٢- الرقابة على الاموال العامة في التحصيل والدفع وفق ما محدد لها قانونا وكشف ومنع التلاعب بتلك الاموال.

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

٤- اعطاء صورة واضحة عن المركز المالي في نهاية السنة المالية وبيان مقدار العجز او الوفر المتراكم للدولة.

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

٦- مساعدة الجهات الاقتصادية في تحليل البيانات لإعادة توزيع الدخل القومي بين الفئات المختلفة للمجتمع.

### اهمية المحاسبة الحكومية

تبرز اهمية المحاسبة الحكومية في تقديمها البيانات المالية الى جهات مختلفة تساعد في ادارة اعمالها والتصرف في اتخاذ القرار المناسب في مجال عملها ويمكن ان تلخص ذلك بما يلي:

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

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

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

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

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

### خصائص المحاسبة الحكومية

تستمد المحاسبة الحكومية خصائصها من البيئة التي تعمل بها وهي الوحدات الخدمية غير الهادفة للربح ولذا يمكن ان تحد خصائص هذا الفرع من فروع المحاسبة بما يلي:-

1- يستلزم ان تكون نظم المحاسبة الحكومية متوافقة مع المتطلبات الدستورية والقوانين والانظمة في البيئة التي تعمل بها.

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

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

4- يجب ان يقدم معلومات واضحة عن التنفيذ مقارنة بالمخطط ويظهر مقدار الوفرة والعجز للسنة المختصة.

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

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

### التشريع والمحاسبة الحكومية

بما ان المحاسبة تعمل في الوحدات الحكومية والتي هي اصلا مستحدثة او مشكلة بموجب تشريع خاص فان عملها المحاسبي يجب ان يكون بموجب قواعد قانونية او تعليمات مركزية مددة ذلك اضافة الى ان كل وحدات الدولة تعتبر فروع لمؤسسة واحدة يمكن ان يطلق عليها (مؤسسة الدولة) الامر الذي يستوجب ان يكون عملها واحد لاغراض تحديد التنفيذ وتوحيد النتائج في نهاية الفترة لهذه المؤسسة.

ويمكن ان نلاحظ تحكم التشريع في النظام المحاسبي الحكومي في المجالات التالية:-

1- توحيد المصطلحات المالية والمحاسبية :-

وحدات الدولة هي فروع لمؤسسة كبيرة يطلق عليها تعبير ( مؤسسة الدولة ) وكنتيجة حتمية لتنظيم العمل المحاسبي تم تحديد المصطلحات المالية والمحاسبية المستخدمة في تلك الوحدات اما بموجب قانون او بموجب نظام تعليمات صادرة عن جهة مركزية

## 2- توحيد انواع الحسابات :-

ليس للوحدة المحاسبية التي تعمل في ظل النظام المحاسبي الحكومي الحرية في اختيار الحسابات التي تفتح في المجموعة الدفترية حيث ان الحسابات محددة من قبل السلطة المركزية المسؤولة عن تنظيم حسابات الدولة وعلى الوحدات مهما اختلفت طبيعة اعمالها ان تلتزم بأنواع الحسابات المقررة وهذا يخدم السلطة المركزية عند توحيد تلك الحسابات في نهاية الشهر لإعداد ميزان المراجعة الموحد على مستوى الدولة وكذا الحال في نهاية السنة المالية عند توحيد الحسابات النهائية واعداد حساب قياس النتيجة وقائمة المركز المالي

اما اذا تباينت الحسابات ومفاهيمها فان عملية التجميع ( التوحيد ) ستكون مستحيلة وصعبة جدا مما يؤثر على سلامة النتائج وتقديمها في مواعيدها المقررة للاستفادة منها للأغراض التي تعد من اجلها.

## 3- وحدة السجلات المحاسبية

من المؤكد بأن طبيعة الاعمال والتخصص للوحدة يحدد ماهية السجلات التي تستخدم لتثبيت تصرفاتها المالية الا ان الوحدات الحكومية يتم العمل المحاسبي الرئيسي في مجموعة دفترية واحدة متجانسة محددة بموجب التعليمات الصادرة عن السلطة المركزية والملحقة بقانون اصول المحاسبات العامة الذي ينظم العمل المحاسبي في وحدات الدولة.

حيث حددت اشكال سجل اليومية العامة وسجل الاستاذ بالنسبة للمصروفات (الاستخدامات) وكذلك سجل استاذ الايرادات (الموارد) اضافة الى التعليمات المذكورة قد حددت طبيعة سجل استاذ السلف والامانات وهذا الاجراء له اهمية من النواحي التالية:-

### أ- يخدم الناحية الادارية

بتوفير موظفي حسابات لإدارات الدولة المختلفة وتدريبهم على مستوى معين في دورات منظمة اضافة الى امكانية اجراء التنقلات بين العاملين في الوحدات المختلفة.

#### ب- يخدم الناحية التدقيقية

لان هذا الاسلوب يسهل وضع قواعد تدقيقية موحدة والاستفادة من الاخطاء الحاصلة في وحدة معينة واجراء تصحيح الخطأ ومنعى حدوثه في بقية الوحدات.

#### ج- يخدم الناحية التنظيمية

ان العمل في سجلات محاسبية موحدة يضمن الحصول على بيانات واحدة من الوحدات المختلفة لأغراض اتخاذ القرارات المالية.

#### 4- وحدة نماذج المستندات

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

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

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

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

#### 5- الصلاحيات المالية:-

ان موضوع الصلاحيات المالية اي التحويل للتصرف بالاموال يكون بديهيا بيد صاحب المال اي مالكة فالشخص حر بماله والشركة اصحابها احرار بالتصرف بأموالها اما في وحدات الدولة فالمال عام لا يحق لاي شخص بالتصرف به بضمنها مسؤول الوحدة والمال العام يحكمه القانون والوحدات تتصرف بالتحويل المنصوص عليه بموجب قانون اصول المحاسبات العامة او قانون الموازنة او اي قانون نافذ التصرف يجب



ان يتم بحدود الصلاحية الواردة و عليه اي خطأ يحصل يكون جسيماً لانه يصيب الاموال العامة ومن غير الممكن تعديله بقيود محاسبية ويتحمل صاحب التصرف الخطأ نتيجة خطأه ويضمن بمبالغ الاضرار التي لحقت بالمال العام.

### اوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

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

1- تهدف المحاسبة الحكومية الى الرقابة على التصرف بالأموال العامة سواء كانت ( الايرادات) او مدفوعة ( النفقات) في حين تهدف المحاسبة المالية الى قياس نتيجة نشاط الوحدة سواء كانت ربح او خسارة وتقديم المعلومات المحاسبية الى اصحاب المصلحة.

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

3- تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح ، على عكس المحاسبة المالية التي تطبق في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح سواء كانت المملوكة للدولة ( اي الشركات العامة) او التابعة للقطاع الخاص.

4- عند تطبيق المحاسبة الحكومية لا يظهر حساب رأس المال في السجلات المحاسبية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لان هذه الوحدات تعتمد على الاموال التي تحصل عليها من وزارة المالية في تحديد مقدرتها الاتفاقية ، وهذا عكس ما تهتم به المحاسبة المالية حيث يستلزم البدء بالنشاط وجود رأس المال لذلك يظهر حساب رأس المال في السجلات المحاسبية للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح.

5- تتبع المحاسبة الحكومية الاساس النقدي او تطبيق الاساس النقدي المعدل، على العكس من ذلك تطبق المحاسبة المالية اساس الاستحقاق.

6- لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية بينما تميز المحاسبة المالية بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية حيث تختلف معالجة كل منهما.

7- في ظل المحاسبة الحكومية لا يتم قياس الربح او الخسارة لانها وحدات هدفها تقديم الخدمة للمجتمع وليس تحقيق الربح بينما ينصب تركيز المحاسبة المالية على قياس الربح او الخسارة في نهاية السنة من خلال مقابلة الايرادات بالمصروفات ( اعداد كشف دخل)

### النظريات التي تحدد المقدرة الانفاقية للوحدات الحكومية

ان للجانب النظري للفكر المحاسبي اهمية بمكان لمعرفة المفاهيم الخاصة التي يعتمد عليها كل فرع من فروع المحاسبة وبما ان المحاسبة الحكومية لا تخرج عن الاطار العام لنظرية المحاسبة وتستند على العديد من المبادئ والقواعد المحاسبية العامة المستخدمة في المحاسبة المالية حيث انها تستخدم نفس الاساليب الفنية في العمل من حيث استخدامها للقيود المزدوج ومسك المجموعة الدفترية وتقديم النتائج الدورية لذلك يكون من الضروري ان نتعرف على النظريات المحددة للوحدات المحاسبية ومقدرتها الانفاقية.

#### 1- نظرية اصحاب المشروع:

تعتبر هذه النظرية من اقدم النظريات المحاسبية ويمكن ان يكون ظهورها مع ظهور المشروعات الفردية وتنظر الى المشروع من وجهة نظر مالكة ولا تفرق بين شخصية المشروع وشخصية اصحاب المشروع ولذا فان المحاسبة تركز على مالك المشروع اكثر من تركيزها على المشروع نفسه مما يعني ان موجودات المشروع ملكا لصاحبه والمطلوبات هي التزامات عليه وان معادلة الميزانية وفق مفهوم هذه النظرية يكون كما يلي:

**صافي القيمة (حقوق الملكية) = اجمالي الموجودات - اجمالي المطلوبات**

وعليه فان اي زيادة في صافي القيمة يتطلب زيادة الايرادات وتقليل المصروفات بغية تحقيق الارباح التي هي الهدف الرئيسي لإصحاب المشروع للمحافظة على رأس المال وتنميته بين اول المدة و آخر المدة وهذا اساس هذه النظرية.

#### ٢- نظرية الشخصية المعنوية:

مع ظهور المشاريع الكبيرة والشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الادارة ولضخامة تلك المشاريع والشركات من حيث المالكيين والممولين تم تأصيل هذه النظرية والتي نظرت الى المشروع كشخصية معنوية

منفصلة عن مالكيه وتعتبر هذه النظرية الاكثر قبولا في الفكر والتطبيق المحاسبي ووفقا لهذا فان راس مال المشروع او اي مصدر تمويلي يصبح جزءا من المطلوبات اضافة الى الالتزامات الاخرى وتكون معادلة الميزانية استنادا لمفهوم هذه النظرية كالاتي

**الموجودات = المطلوبات (رأس المال + الالتزامات الاخرى)**

ومن ذلك تصبح حقوق اصحاب المشروع ضمن الالتزامات على موجودات المشروع. وان الهدف الرئيسي هو انتاج الدخل مما ادى بالمحاسبة التركيز على تحديد الدخل للمستثمرين (المساهمين و الدائنين ) باستخدام قائمة الدخل وان مقابلة الايرادات بالنفقات مبدا اساسي للتوصل الى صافي الربح او صافي الخسارة في ظل مفهوم هذه النظرية.

### ٣- نظرية موارد الوحدة (التمويل الذاتي)

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

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

**الموارد المتحققة ذاتيا = الالتزامات**

فالوحدة التي لا تحقق موارد فإنها ستكون قادرة على تنفيذ التزاماتها. ومع ان بعض وحدات الدولة قد تحقق ايرادات مثل وحدات الجباية فان هذه الايرادات غير متحققة نتيجة نشاطها الذاتي وانما بحكم تخصصها في الجباية ميل وحدات الضرائب والكمارك بهذا تكون هذه الايرادات محصلة بموجب قانون معين وتكون نتيجة ذلك ايرادات سيادية تخص الدولة ككل ولا تخص الوحدة التي قامت بجباية تلك الايرادات.

### ٤- نظرية الاموال المخصصة

ان الوحدة المحاسبية في ضل النظام المحاسبي الحكومي لاينطبق عليها مفهوم النظريات السابقة وعجزت تلك النظريات عن تقديم تفسير علمي وعملي عن كيفية تقدير المقدره الانفاقية لهذه الوحدات لانعدام راس المال وحتى لو وجد فانه سينفذ بعد مدة معينة وتصبح حينئذ المقدره مساوية الى الصفر وكذلك لعدم تحقيق هذه الوحدات ايرادات ذاتية وحتى لو تحقق في بعض الوحدات قد لا يكفي لتغطية النشاط وفي القسم الاخر متحقق بحكم التخصص.

والسؤال الذي يثار هنا كيف تستمر هذه الوحدات في النشاط وفق مفهوم الاموال التي تحتاجها الوحدة لذلك برزت نظرية الاموال المخصصة لتعطي الحل المناسب وفق المنطوق الاتي:

(تحدد المقدره الانفاقية للوحدة المحاسبية كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفها ولفترة زمنية معينة)

ومن الملاحظ بان هذه النظرية تركز على ثلاث عناصر رئيسية هي:

١- الجانب الكمي: كمية الاموال التي تحدد للوحدة لإنجاز نشاط معين.

٢- الجانب النوعي: تحديد نوع النشاط المطلوب انجازه بالكمية المخصصة.

٣- الجانب الزمني: وهي الفترة الزمنية المحددة لانفاق الكمية للنشاط المحدد لها.

وتكون معادلة الميزانية وفق مفهوم هذه النظرية:

**الاصول ( الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية) = الخصوم(القيود المفروضة على استخدام الوحدة لمواردها)**

وقد حددت العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي ونظرية الاموال المخصصة بموجب القواعد الاساسية للنظام المحاسبي الحكومي للدول العربية بما يلي:

١-يعتمد مبدأ التخصيصات المعتمدة على الوحدة المحاسبية التي تستمد قدرتها في التصرف المالي من

التخصيصات المعتمدة التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا لفترة زمنية معينة لأداء خدمة عامة

٢- تعد الموازنة الاداة الوحيدة لتنفيذ التخصيصات المعتمدة.

٣- ترتبط حقوق الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالفترة الزمنية المقررة

لها والتي غالبا ما تكون سنة مالية واحدة.

٤- ليس للوحدة المحاسبية الحق في زيادة تخصيصاتها لأي نوع من انواع الانفاق بالاقتراض او بأي وسيلة من مصادر التمويل الخاصة.

٥- يمكن ان يوضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة لا تقل عن سنة لتنفيذ مشروع معين.

### الموازنة العامة للدولة

عرفت الموازنة العامة ضمن دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن السيمانر الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة المنعقد في بيروت في سنة 1969 في المادة (45) كما يلي:

(عملية سنوية تركز على التخطيط والتنسيق، ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة، فهي اساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن بها للموظفين الرسميين على مختلف المستويات الادارية ان يقوموا بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرنامج بطريقة مخططة للحصول على افضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والاستخدام الاكثر فعالية للموارد المتاحة).

### تعريف اخر لميزانية العامة للدولة

هي عبارة عن بيان تفصيلي يوضح تقديرات ايرادات الدولة ومصروفاتها معبراً عن ذلك في صورة وحدات نقدية تعكس في مضمونها خط الدولة لسنة مالية مقبلة وهذا البيان يتم اعتماده من قبل السلطة التشريعية في الدولة (مجلس الوزراء او البرلمان).

ومهما اختلفت التعاريف الا انها تتفق على ان الموازنة العامة هي "خطة سنوية اقتصادية - مالية - سياسية - متمثلة بمجموعة من الاهداف والبرامج المقرر تنفيذها من قبل وحدات الدولة المختلفة خلال فترة زمنية معينة (سنة عادية) معبراً عنها بتقديرات تكاليفها المالية مع بيان تقديرات مصادر تمويلها".

### خصائص الميزانية العامة

1- ميزانية الدولة عبارة عن قائمة او بيان بإيرادات الدولة ومصروفاتها

2- ميزانية الدولة تقديرية وليست فعلية

3- تتعلق بفترة مالية محددة تكون عادتاً سنة

4- تكون معتمدة من قبل السلطة التشريعية

### تطور الميزانية العامة للدولة (اساليب اعداد ميزانية)

- 1- الاسلوب التقليدي (موازنة البنود) اهتم هذا الاسلوب بالجانب الرقابي ففي هذه الميزانية يتم التركيز على الاعتمادات بحيث تأتي الميزانية في شكل اعتماد بنود ويتم التأكد من قبل اجهزة الرقابة المالية من ان الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة في الاغراض المخصصة لها وأن اجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية
- 2- ميزانية البرامج والاداء هذا النوع وجد لتلافي اوجه القصور في ميزانية البنود ويتم استحداثها وهي تهتم وتركز على الانجازات التي تتم اذ ان الميزانية تعتمد لتحقيق اهداف معينة وليس لمجرد شراء سلع و الخدمات ، وهي تهتم بطبيعة الانشطة واعمال الاجهزة الحكومية اكثر من اهتمامها بموضوع الانفاق وهي تركز على ان النتائج المتحققة من الانشطة الحكومية تطابق ما كان مخطط وضمن التكاليف المناسبة ، وهذا الاسلوب يؤدي الى رفع مستوى الاداء وترشيد الانفاق والحيلولة دون الاسراف وتقارن المنفذ بالمخطط
- 3- ميزانية التخطيط والبرمجة ظهر هذا الاسلوب نتيجة الحاجة الى ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة فهذه الميزانية تهدف الى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الاهداف المخططة وهي تعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة المناسبة لتحقيق اهداف معينة وبذلك يركز على التخطيط وتعطى له الاولوية على كل من الرقابة و ادارة النشاط الحكومي وهي تجمع بين (تخطيط - تنفيذ - رقابة )
- 4- الميزانية على الاساس الصفري ميزانية قاعدة الصفر نتيجة لان اسلوب موازنة التخطيط والبرامج قد واجه بعض الصعوبات عند التنفيذ نظرا لعدم اهتمامه لتحديد الاوليات بين البرامج الجديدة ولا يهتم بتقييم البرامج الحالية ظهر اتجاه حديث في اعداد الميزانية يركز على كيفية تحقيق الاهداف وتوفير وسائل تقييم اثار مستويات التحويل

تعريف (ميزانية قاعدة الصفر)

هي اسلوب عمل اداري منظم يضمن الاخذ في الاعتبار جميع الانشطة والبرامج المتوقعة ويسعى الى تحقيق الاهداف الموسومة لكل مستوى اداري مع ايجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الاهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الانفاق العام بما يحقق افضل النتائج .

(وهي تفترض تصفير رصيد الاعتماد المالي اخر السنة )

اهم مبادئ اعتماد اعداد الميزانية

- 1- مبدا السنوية/تعد تقديرات الميزانية العامة للدولة عن فترة زمنية محددة يكون عادتا سنة .
- 2- مبدا الشمولية يقتضي هذا المبدأ ان تكون الموازنة العامة للدولة شاملة لجميع النفقات والايادات ويتم الصرف في حدود الاعتمادات المخصصة للوزارة .

3- مبدأ العمومية (عدم التخصيص) يقضي هذا المبدأ ان تكون الموارد والنفقات شائعة فلا يجوز تخصيص ايرادات معينة لمقابلة مصروفات معينة لان التخصيص قد يفقد الموازنة العامة مرونتها

4- قاعدة الوحدة تعني ان تكون للدولة موازنة واحدة تحتوي على كافة نفقاتها و ايراداتها على اختلاف قطاعاتها في وثيقة واحدة ويستثنى من ذلك الميزانية المستقلة وهي ميزانية المؤسسات العامة التي تقوم بتحويل نفقاتها بنفسها دون اللجوء الى الدولة الا في حالات طارئة كالعجز او الخسارة مثل (معامل التحويل الذاتي) (فلاي بغداد) .

5- قاعدة الوضوح يجب ان تتسم الميزانية العامة بالوضوح الذي يساعد على فهم محتويات وتفصيلات الميزانية حيث لا تدرج اعتمادات مجملة ومفصلة .

#### انواع الموازنة العامة للدولة:

طبقاً لقاعدة وحدة الموازنة فإن الأمر يقتضي ان تصدر موازنة واحدة للدولة ككل تضم مجموع الموارد المتوقع تحصيلها من المصادر المختلفة لكافة الوحدات يقابلها مجموع المصروفات (الاستخدامات) لتلك الموارد المتوقع انفاقها من قبل كافة الوحدات لنفس الفترة، ونظراً لتطور مفهوم الموازنة وتدخل الدولة في كافة المجالات الاقتصادية واستخدام الموازنة كأداة للسيطرة على الاقتصاد وتحقيق الاهداف المختلفة نجد ان معظم الحكومات دأبت على تقديم اكثر من موازنة ولأغراض متعددة وبمفاهيم مختلفة تشكل بمجموعها "الموازنة العامة للدولة".

وتكون بصورة اساسية:

أ. الموازنة الجارية: وتشمل النشاط الجاري اي الاعتيادي الذي تمارسه الدولة يقابله الموارد الاعتيادية (الجارية) لتمويل ذلك النشاط.

ب. الموازنة الاستثمارية: وتتضمن جميع الانشطة ذات الطابع الاستثماري وتشمل الاستخدامات الاستثمارية كالتخصيصات للمشاريع الجديدة او التوسع في المشروعات القائمة ويتم تمويل هذه

الموازنة عن طريق التمويل الذاتي والتسهيلات الائتمانية والقروض المحلية والاجنبية اضافة الى فائض النشاط الجاري.

### اهداف الموازنة العامة:

يمكن تلخيص اهداف الموازنة العامة للدولة في ثلاثة اهداف رئيسية:

#### 1. اهداف تخطيطية:

نتيجة لتدخل الدولة الحديثة في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية ورغبة الحكومات في ايجاد توازن حقيقي للاقتصاد القومي، اصبح ينظر الى الموازنة العامة كأداة تخطيط، تركز على الاحداث المستقبلية التي يجب ان تتحقق واصبح الربط بين التقديرات وبين تحقيق الأهداف مسألة اساسية ضمن الفترة الزمنية المعتمدة للموازنة.

#### 2. اهداف رقابية:

ترتبط الرقابة بهدف معين وتكون مسؤولة عن تحقيق ذلك الهدف بأفضل الوسائل. ومع ذلك يمكن ان يحدد الهدف الرقابي للموازنة العامة بكونها الأداة للرقابة المركزية على المال العام وان تحقيق التقديرات عند تنفيذ الموازنة واقتراب التخطيط من التنفيذ الفعلي وتعديل الانحرافات يعتبر المهمة الاساسية للاهداف الرقابية حيث من خلال ذلك يمكن قياس الأداء الفعلي للبرامج والانشطة الحكومية.

#### 3. اهداف سلوكية:

تهدف الموازنة الى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين بالجهاز الحكومي للدولة وتركز على الدور الذي تلعبه الموازنة في قياس الأداء وطرق هذا القياس والتقارير الخاصة ببيانات اداء العمل للأفراد بحيث تساعد على توجيه وتطوير وتنظيم الادارة الحكومية مما يعطي مساهمة العاملين في اعداد الموازنة ووضع اهداف ومعايير مقبولة على اعتبار ان هذا الجهاز يمثل الجهة الاستشارية للإدارات العليا.

قواعد (مبادئ) اعداد الموازنة العامة للدولة:



ان الموازنة العامة تخضع الى مجموعة من المبادئ العلمية عند الاعداد ويطلق عليها في بعض الأحيان "قواعد الموازنة" ومن هذه المبادئ:

### 1. مبدأ سنوية الموازنة:

وهو ان تغطي التقديرات للنفقات والإيرادات سنة واحدة بحيث تستقل كل سنة بنفقاتها وإيراداتها لتمكن السلطة التشريعية من فرض رقابة مستمرة على اعمال السلطة التنفيذية.

ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ المستقرة حتى الآن فقد توضح من تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها تعد عن مدة زمنية محددة تكون عادة سنة واحدة حيث تعتبر مدة السنة افضل فترة تغطي جميع العوامل الموسمية التي تؤثر على الانفاق العام وعلى الموارد العامة اضافة الى ان هذه المدة تعطي فرصة لإجراء مقارنات الإيرادات ووجه الانفاق بين سنة واخرى وتحديد اتجاهاتها ومدلولاتها، الأمر الذي يساعد على رسم سياسات الدولة التخطيطية والاقتصادية والمالية. كما ان تحضير الموازنة العامة ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتاً وجهداً ليس من السهل ان يتكرر في مدد تقل عن السنة الواحدة.

### 2. مبدأ شمول الموازنة:

بموجب هذا المبدأ يقتضي ان تتضمن الموازنة العامة للدولة على كافة تخصيصات النفقات العامة وتخصيصات الإيرادات العامة بصورة اجمالية وهذا يعني ان وحدات الدول المكلفة بجباية الإيرادات العامة ليس لها الحق في تنزيل النفقات العامة منها وقيد الصافي في موازنتها. اي عدم جواز تخصيص إيراد معين لمجابهة نفقة معينة.

وهذا يستلزم تجميع كافة الإيرادات في صندوق الدولة لمواجهة نفقات وحدات الدولة المختلفة حسب ما مقرر لها من اعتمادات بموجب قانون الموازنة.

### 3. مبدأ وحدة الموازنة:

وفق هذا المبدأ يقتضي ان تعد الموازنة العامة بوثيقة واحدة تتضمن كافة تخصيصات النفقات في جانب مع كافة الإيرادات في الجانب الآخر من الموازنة. وهذا المبدأ يضمن سهولة معرفة اجمالي تقديرات النفقات

واجمالي تقديرات الإيرادات التي تتكون منها الموازنة كما يسهل قياس الفرق بين جانبيها – ان وجد – سواء كان وفاقاً او عجزاً.

كما ان هذا المبدأ يساعد على احكام رقابة السلطة التشريعية على الموازنة ويسهل بالتالي استعمال حقها في المصادقة من عدمه.

#### 4. مبدأ النشر والعلانية للموازنة:

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

#### 5. مبدأ توازن الموازنة:

النظرة التقليدية لمبدأ توازن الموازنة هو التوازن الحسابي اي ينبغي ان تكون:

مجموع تقديرات الإيرادات العامة = مجموع تقديرات النفقات العامة وهذا يعني عدم تحقيق وفر او عجز في الموازنة. ان هذه النظرة مبنية على اساس تجنب العجز في الموازنة وكيفية تمويله فإذا تمت تغطيته عن طريق القروض فإن الفترة المالية التي تحقق فيها العجز ستستفيد من القروض المستلمة لتمويل العجز وتتحمل كلفتها (القروض وفوائدها) المدة الزمنية او المدة المالية اللاحقة هذا من جهة اما من جهة اخرى فهو التجنب من التضخم وما يترتب عليه من محاذير اقتصادية.

اما النظرة الحديثة لمبدأ توازن الموازنة فمفهومه اشمل واعم اذ ينصرف الى التوازن الاقتصادي الشامل (التوازن بين الدخل القومي المتوقع وبين الانفاق القومي المتوقع) ووفق هذه النظرة فمفهوم توازن الموازنة لا ينصرف الى مجرد توازن حسابي بين كم من النفقات وكم من الإيرادات بل ينظر اليه على نحو اعمق

وذلك من خلال ما تمارسه الموازنة بجانبها من إيرادات ونفقات من اثار على النشاط الاقتصادي ويمكن تحقيق العجز في اعداد الموازنة العامة للجولة كما في الحالات التالية:

1. زيادة المصروفات العامة مع الإبقاء على نفس مستوى الإيرادات.
2. الإبقاء على مستوى المصروفات العامة مع تخفيض الإيرادات.
3. تخفيض المصروفات العامة مع الإيرادات على ان يكون التخفيض للإيرادات اكبر.

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

1. زيادة نسبة الإيرادات العامة مع الإبقاء على حجم نفس المصروفات العامة.
2. الإبقاء على نسب الإيرادات العامة مع تخفيض ضم المصروفات العامة.
3. تخفيض كل من المصروفات مع الإيرادات على ان يكون التخفيض للمصروفات اكبر.
4. زيادة حجم المصروفات والإيرادات سوية على ان تكون نسبة زيادة الإيرادات اكبر.

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

#### تقسيمات الموازنة العامة:

يقصد بتقسيم الموازنة العامة هو تصنيفها حسب انواع النفقات والإيرادات وترتيبها في فئات ورموز واعطاء كل منها ارقاماً متسلسلة بحيث يتم من خلالها وضع نظام للموازنة العامة للدولة.

ويهدف تصنيف الموازنة توفير المعلومات المالية التي تحتاجها المستويات الحكومية المختلفة ويجب ان يكون التصنيف متفقاً مع الأغراض المطلوب تحقيقها ويرتبط ارتباطاً بالحاجة الى وضع نظام للترميز يسهل معالجة المعاملات المالية محاسبياً ويوفر للإدارة في مستوياتها المختلفة معلومات ذات دلالة واضحة للرقابة على العمليات المالية.

وفيما يلي نستعرض اهم التقسيمات التي تلجأ اليها الدول لأسلوب عرض نفقاتها وايراداتها ضمن الموازنة العامة:

#### 1. التقسيم الإداري:

ويقوم على اساس تصنيف النفقات والإيرادات وفقاً للوحدات الإدارية للدولة. اي يتم اظهار النفقات في الموازنة حسب الوحدات التي ستقوم بالإنفاق او الجباية.

#### 2. التقسيم الاقتصادي:

ويتضمن تقسيم المصروفات وفقاً لطبيعتها الاقتصادية وكذلك الايرادات مدى تأثيرها على النشاط الاقتصادي وبطريقة تساعد على متابعة وتحليل العمليات في الاقتصاد القومي.

#### 3. التقسيم النوعي:

ويقصد به تصنيف النفقات العامة والاييرادات حسب انواع وطبيعة الإنفاق التي تتعامل معها الوحدة الحكومية حيث يتم تخصيص المبالغ حسب انواع السلع والخدمات التي سيتم شراؤها او الحصول عليها. وحسب انواع الايرادات المكلفة الوحدة بجبايتها من المصادر المختلفة.

#### 4. التقسيم الوظيفي:

ويعني تصنيف النفقات العامة للدولة وفقاً لوظائف الدولة الرئيسية مثل التعليم، الصحة، الأمن القومي، ... وغير ذلك من الوظائف حيث تستعمل كل وظيفة على مجموعة من الانشطة التي يؤدي القيام بها الى بلوغ هدف رئيس من اهداف الدولة ويبين هذا النوع من التقسيمات الأهمية النسبية التي تحظى بها كل وظيفة من الوظائف من خلال تخصيصاتها من الإنفاق.

#### 5. التقسيم الإقليمي (الجغرافي):

ويهدف الى توزيع النفقات والإيرادات العامة حسب مناطق واقاليم الدولة وحصّة كل منطقة من حجم الإنفاق العام من جهة ومقدار مساهمته في الإيرادات العامة من جهة اخرى.

#### 6. التقسيم حسب البرامج:

ويهدف هذا النوع من التقسيمات الى تحديد العلاقة بين اعمال ومشاريع الدولة التي ترمي الى تنفيذها خلال الفترة القادمة وبين كلفة هذه الأعمال حيث تتم بموجبه توزيع اهداف الدولة الى عدد من البرامج والأنشطة وتحديد كلفة تلك البرامج او الأنشطة في ضوء معايير القياس المناسبة.

### تقسيمات الموازنة العامة للدولة في العراق:

لقد تضمن تبويب الموازنة العامة تكامل التصنيف المحاسبي لنشاط الوحدة المحاسبية من حيث النفقات والإيرادات وتجانسها واتباع أسلوب التحليل الهرمي لنشاط الوحدات الرئيسية وقد تضمنت التبويبات التالية:

- التقسيم الإداري.
- التقسيم الاقتصادي.
- التقسيم النوعي.
- التقسيم الوظيفي.

لقد استخدم المخطط المالي أسلوب الترميز العشري بالنسبة لكل نوع من انواع التبويبات المذكورة اعلاه بما يضمن توفير البيانات المالية المطلوبة لأغراض التنظيم المحاسبي من جهة والتخطيط والإدارة المالية من جهة ثانية.

ويلاحظ ان الدليل المحاسبي للموازنة يعكس ملامح النظام المحاسبي الحكومي ويشمل على نوعين من الحسابات:

الأول – حسابات مصروفات الموازنة.

الثاني – حسابات إيرادات الموازنة.

أولاً – حسابات مصروفات الموازنة:

ان تقسيم المصروفات للموازنة احتوى على ما يلي:

#### 1. التقسيم الإداري:

لقد تضمنت جداول المصروفات في الموازنة الجارية تصنيف النفقات الى مجموعات رئيسية تمثل كل مجموعة مصروفات وزارة معينة مثل التربية، الداخلية، الإعلام ... الخ او ادارة رئيسية غير مرتبطة بوزارة مثل ديوان الرقابة المالية وقد اطلق على كل مجموعة بتسمية (الباب) ويحمل كل باب ارقام متسلسلة (رموز) ذات رقمين عشريين من اليسار الى اليمين كالآتي:

(01) الباب الأول

(02) الباب الثاني

(03) الباب الثالث

الى 99 ... اي يمكن ان يكون عدد الابواب (الوزارات) ان يصل لحد (99) باب وهذا طبعاً اقل من الحاجة الفعلية لأي بلد في العالم.

ان عدد الأبواب لا يكون ثابتاً حيث يختلف من سنة الى اخرى تبعاً للتغيير الذي يطرأ على الجهاز الإداري للدولة.

كما يلاحظ ان مصروفات الباب الواحد في الموازنة قسمت كمرحلة ثانية ضمن التقسيم الإداري على الادارات الرئيسية ضمن نشاط الوزارة وقد اطلق على كل منها تسمية (القسم). ويحمل القسم رقمين عشريين الى يمين الرمز المخصص للباب.

فإذا افترضنا الباب الخامس لوزارة المالية ويحمل الرمز (05) يتكون نشاطه من عشرة ادارات رئيسية متخصصة فستكون رموز كل منها كالآتي:

0501 ديوان (مركز) الوزارة ويحمل الرمز

0502 دائرة التقاعد وتحمل الرمز

0503 وهكذا دائرة عقارات الدولة

وقد يكون للقسم الواحد عدة فروع فتأخذ الفروع الترميز التالي ضمن القسم (على فرض ترميز دائرة عقارات الدولة)

050301 الفرع الأول

050302 الفرع الثاني

ان اهمية الترميز الإداري تظهر في كونه يشير الى الإدارة التي تعود اليها النفقة ولذا ففي حالة الصرف من قبل احدى الإدارات الفرعية (القسم) على جهاز تنظيم الحسابات في ذلك القسم ان يثبت ختم على المستند الخاص بالصرف يشير الى الرمز الخاص لتلك الإدارة وذلك لأغراض مراقبة التخصيصات وتوحيد النفقات.

2. التقسيم الإقتصادي:

3. التقسيم النوعي:

4. التقسيم الوظيفي:

التخصيصات المعتمدة

الباب الثالث 03

الباب الثاني 02

الباب الاول 01

القسم 0104

القسم 0103

القسم 0102

القسم 0101

الفرع

010204

الفرع

010203

الفرع

010202

الفرع

010201

الشكل يبين ترميز التقسيم الاداري للموازنة العراقية



## 2\_ التقسيم الاقتصادي :

بموجب هذا التبويب وزعت نفقات الادارة الواحدة الى (9) حسابات اجمالية اطلق على كل حساب تسمية (الفصل) . والفصل يمثل اجمالي انواع متجانسة من النفقات المتخصصة ،ويحمل كل فصل تسلسل خاص به يعتمد ايضا الترميز العشري ويبدأ بالرقم (31) للفصل الاول وينتهي بالرقم (39) للفصل الاخير وكما يلي :

الفصل الاول	(31) حساب نفقات الافراد العاملين
الفصل الثاني	(32) حساب المستلزمات الخدمية
الفصل الثالث	(33) حساب المستلزمات السلعية
الفصل الرابع	(34) حساب صيانة الموجودات الثابتة
الفصل الخامس	(35) حساب النفقات الرأسمالية
الفصل السادس	(36) حساب النفقات التحويلية
الفصل السابع	(37) حساب الالتزامات والمساعدات والاستثمارات الخارجية
الفصل الثامن	(38) حساب البرامج الخاصة
الفصل التاسع	(39) حساب الرواتب التقاعدية والمكافآت التقاعدية

وقد تضمن شرح الدليل المحاسبي للموازنة تحديد طبيعة نفقات كل حساب اجمالي من الحسابات اعلاه .

## 3\_ التقسيم النوعي :

بموجب هذا التقسيم تم تجزأة كل حساب اجمالي (الفصل ) الى عدد من الحسابات الفرعية سمية ب (المواد) وتمثل (المادة ) نوع من انواع المصروفات التي تدخل من حيث طبيعتها ضمن مفهوم الفصل وتحمل كل مادة رمزين عشريين على يمين الرمز المخصص للمادة وكما يلي :

الفصل الرابع اذا كان متفرعا الى (16) مادة فيكون ترميزها :-

المادة الاولى 3401

المادة الثانية 3402

المادة السادسة عشر 3416

وهكذا بالنسبة لبقية الفصول .

اما عندما يراد الحصول على بيانات تحليلية لمكونات كل مادة لاغراض رقابية اة لاغراض حسابات الكلفة او لاغراض توفير بيانات افضل للمتابعة فان (المادة ) الواحدة يعاد تحليلها الى حسابات فرعية ( الانواع ) ويمثل النوع نشاط معين من نشاط المادة .

لما كان عرض وتنظيم الحسابات الحكومية في العراق يتم حاليا على مستوى التبويب الاقتصادي والنوعي فعلية في حالة الصرف على جهاز تنظيم الحسابات ان يثبت على متن مستند الصرف اضافة الى الرمز الخاص للوحدة المحاسبية ، الرمز المخصص لنوع الحساب الذي تم الصرف عليه أي الفصل والمادة والنوع وذلك لاغراض مراقبة مدى التزام الوحدات بالتخصيصات المعتمدة على مستوى الحسابات الاجمالية والفرعية من جهة ولاغراض تنظيم وتوحيد الحسابات الحكومية في نهاية السنة الماية سواء على مستوى الوحدات او على مستوى الدولة من جهة اخرى .

ولقد اكد قانون اصول المحاسبات العامة لتحقيق هذا الهدف على ضرورة ربط التبويب المحاسبي للعملية المالية بدليل الموازنة حيث نصت المادة (16) من القانون :-

( يعود لوزير المالية امر تنظيم الحسابات وتنسيقها ويجب ان تكون على نسق واحد وتحتوي من جهة الواردت على مقدار الواردات المخزنة والمتحققة ومقدار ما استحصل و البقايا اما من جهة المصروفات فتحتوي على الاعتمادات المخصصة والمصروفات الحقيقية و الوفر او العجز ).

التخصصات المعتمدة

للقسم...

الباب ...

الفصل التاسع (39)	الفصل الثامن (38)	الفصل السابع (37)	الفصل السادس (36)	الفصل الخامس (35)	الفصل الرابع (34)	الفصل الثالث (33)	الفصل الثاني (32)	الفصل الاول (31)
رواتب ومكافآت المتقاعدين	البرامج الخاصة	التزامات مساعدات واستثمارات خارجية	نفقات تحويلية	نفقات راسمالية	صيانة الموجودات	مستلزمات سلعية	مستلزمات خدمية	نفقات الأفراد العاملين

الخ...

المادة  
3405

المادة  
3404

المادة  
3403

المادة  
3402

المادة  
3401

الخ...

النوع  
3403003

النوع  
3403002

النوع  
3403001

تقسيمات الموازنة العامة في العراق (الاقتصادي ، النوعي)

#### 4\_ التقسيم الوظيفي:

وبموجب هذا التقسيم يتم توزيع النفقات العامة حسب أنشطة الدولة الرئيسية وقد وزعت الى (9) وظائف اعطيت كل منها رمزا يتكون من مرتبتين عشريتين ، مستقلة عن الترميز الاقتصادي والنوعي وكما يلي :-

- 1) السلطات العامة والادارة العامة
- 2) الدفاع الوطني والامن القومي
- 3) التعليم والبحث العلمي
- 4) الخدمات الاعلامية والثقافية
- 5) الخدمات الاجتماعية
- 6) الخدمات الصحية
- 7) الخدمات الاقتصادية والمالية
- 8) العلاقات الخارجية
- 9) نفقات غير منصفة

#### ثانياً حسابات ايرادات الموازنة

لقد تضمن نظام تبويب الموازنة العامة تقسيماً اقتصادياً ونوعياً للإيرادات أما الناحية الإدارية في تقسيم الإيرادات فهي مفقودة في تقسيمات الموازنة وتتضمن الموازنة جداول موحدة للإيرادات تتبويب على جميع الموارد التي يجري تحصيلها من قبل الوحدات المرتبطة بالموازنة.

#### 1\_ التقسيم الاقتصادي للإيرادات:

تم تقسيم الإيرادات الى (9) مجموعات رئيسية على اساس نوعية مصدر الإيراد وسميت كل مجموعة من هذه المجموعات ب (العدد). فالعدد يمثل الموارد من مصدر رئيسي من مصادر الإيرادات وقد اعطي لكل عدد ترميز خاص يعتمد ايضا اسلوب الترميز العشري وكما يلي :-

العدد الاول (41) حساب الضرائب على الدخول والثروات

العدد الثاني (42) حساب الضرائب السلعية

العدد الثالث	(43) حساب الضرائب والرسوم الاخرى
العدد الرابع	(44) حساب ايرادات الموازنة من ارباح القطاع الاشتراكي والموارد النفطية
العدد الخامس	(45) حساب ايرادات راسمالية
العدد السادس	(46) حساب ايجار ممتلكات الدولة
العدد السابع	(47) حساب ايرادات تحويلية
العدد الثامن	(48) حساب خدمات الدوائر للغير
العدد التاسع	(49) حساب ايرادات غير مصنفة

## 2- التقسيم النوعي للايرادات:

ويقصد به تحليل كل مصدر من مصادر الايرادات ضمن التقسيم الاقتصادي اي العدد الى عدد من الحسابات الفرعية اطلق عليهم مصطلح (المادة ) والتي تمثل مصدر فرعي من مصادر الايراد ضمن مفهوم العدد وقد اعطي هذا التحليل تميز بمرتبتين عشريتين على يمين الرمز المخصص للعدد وكما يلي :

المادة الاولى من العدد الخامس 4501

المادة الثانية من العدد الخامس 4502

المادة الثالثة من العدد الخامس 4503

وهكذا ...

وكل مادة تطل الى عدد من الحسابات الفرعية هي (الانواع ) يتحدد عند كل منها المصدر المباشر للايراد لاغراض التضمين المحاسبي وتوفير متطلبات المتابعة والتوفير المالي . وقد استخدم الترميز العشري في تبويب الايرادات وفق نفس الاسلوب المستخدم في النفقات .

ومن خلال ما ينظمه الدليل المحاسبي ليرادات الموازنة فان مجموع تخمينات ايرادات الانواع المتفرعة عن احدى المواد يمثلها مجموع المادة المختصة ومجموع تخمينات ايرادات المواد المتفرعة عن العدد يمثلها مجموع تخمينات العدد . كما ان مجموع تخمينات الاعداد يمثلها المجموع العام للايرادات المخمنه في الموازنة .

وعلى الرغم من عدم وجود نص صريح في قانون اصول المحاسبات العامة يستدل فيه على الربط بين التبويب المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالايرادات بدليلها في الموازنة كما هو الحال بالنسبة للمصروفات في نص المادة (31) الا ان تطبيق نص المادة (16) يستلزم عمليا تسجيل عمليات تحصيل الايرادات حسب الحسابات المختصة لها كما يتضمنها دليل الموازنة كاجراء يتطلبه عرض واستخراج الحسابات الختامية للدولة .

وعليه فان جهاز الحسابات في الوحدة المحاسبية المسؤولة عن جباية نوع معين من انواع الايرادات ان يثبت على مستند القبض اسم ورمز الحساب الذي يخص نوع الايراد الذي قامت الوحدة بتحصيله بمستوى ( العدد والمادة والنوع)

### دورة الموازنة العامة للدولة :

تمثل هذه الدورة مراحل التحضير والاعداد والتنفيذ والرقابة الى المرحلة النهائية المتمثلة باصدار حساب قياس النتيجة وقائمة المركز المالي للدولة .

ومن ذلك يمكن ان تقسم دورة الموازنة الى المراحل التالية :

المرحلة الاولى : مرحلة التحضير والاعداد

المرحلة الثانية : مرحلة الاعتماد ( التصديق )

المرحلة الثالثة : مرحلة التنفيذ .

المرحلة الرابعة : مرحلة الرقابة على التنفيذ

ويطلق على هذه المراحل بالدورة لاستمرارها من سنة لآخرى وتداخل المراحل مع بعضها فنلاحظ بانه خلال مرحلة التحضير والاعداد للسنة القادمة هناك مرحلة التنفيذ للسنة الحالية وخلال مرحلة الاعتماد هناك

مرحلة التنفيذ والرقابة وهكذا تتداخل المراحل مع بعضها البعض وتعتبر عملية الموازنة عملا مستمرا ومتصلا .

### 1-مرحلة التحضير والاعداد :

تعتبر هذه المرحلة من اهم المراحل واعقدها وتؤثر بشكل مباشر على بقية المراحل وترتبط بها ارتباطا مباشرا حيث كلما كان الاعداد حيد ومطابق للاهداف حيث تبغى السلطة تحقيقها كانت المصادقة سهلة وسريعة لعدم الحاجة الى المناقشات المطولة وكلما كانت الموازنة منتظمة ومحللة وفق اسلوب علمي صحيح كان التنفيذ جيد ومرن كلما كانت الموازنة معدة وفق اسلوب تضمن الرقابة عليها كانت المرحلة الاخيرة ممكنة من حيث تنفيذ انواع الرقابة عليها وباشكالها المختلفة .

ويمكن تحديد خطوات التحضير والاعداد بصورة عامة كما يلي :

1. تصدير السلطات المركزية المسؤولة عن اعداد الموازنة التي عادة تكون وزارة المالية تعليمات اعداد الموازنة العامة للسنة القادمة في ضوء الاهداف والسياسات الاقتصادية التي تبغى الدولة تحقيقها وفي حدود الامكانيات المتوقعة تتضمن هذه التعليمات الاسس والقواعد اللازمة لاعداد الموازنة وحدود الانفاق ونسب نموه وحدود الموارد الواجب جبايتها، كل ذلك وفق ما حددته فلسفة الدولة السياسية والموجهة الى وزارة المالية .
2. تلتزم الوزارات والوحدات التابعة لها باعداد تقديراتها وفق تلك التعليمات واستنادا للمهام الموكلة لها من تنفيذها من أنشطة وبرامج يتم ذلك من قبل اقسام ولجان خاصة باعداد الموازنة في تلك الوحدات
3. تجمع وزارة المالية موازنات الوزارات والوحدات المختلفة ويتم اجراء التحليل لها ومناقشتها من قبل لجان مختصة مع تلك الوزارات والوحدات وملاحظة مدى تطابقها مع التوجيهات المرسله بموجب التعليمات للوصول الى ارقام متفق عليها تدخل ضمن مشروع متكامل يدعى (بمشروع الموازنة العامة )
4. تعد وزارة المالية وبصفة غالبية دائرة الموازنة في الوزارة المشروع الخاص بالموازنة بصيغته النهائية ويرسل الى مجلس الوزراء تمهيدا لمناقشته ضمن جلسات المجلس .
5. بعد دراسة اللجان المختصة لمجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة يعرض للمناقشة مع وزير المالية بصورة اساسية وبقية الوزراء كل لما يخص وزارته واجراء اية تعديلات تستلزمها

المناقشة حتى تكون الموازنة منسجمة مع اتجاهات السياسة العامة للدولة . ويعاد صياغة المشروع بشكله النهائي ويعرض على السلطات التشريعية للمصادقة على القانون.

## 2- مرحلة الاعتماد (التصديق):

بعد ان يقدم مشروع قانون الموازنة الى السلطة التشريعية تتولى الاخيرة مناقشة المشروع من كافة جوانبه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية واجراء التعديلات ان استوجب الامر ذلك ومن ثم تتم المصادقة على المشروع ويصبح المشروع (قانون) يدعى بقانون الموازنة العامة للسنة المختصة وبذلك تكون لكل سنة مالية قانون خاص بها يتضمن الاهداف والبرامج المخطط تنفيذها في السنة والذي يسمى في بعض الاحيان ب ( سنة الموازنة ).

## 3- مرحلة التنفيذ :

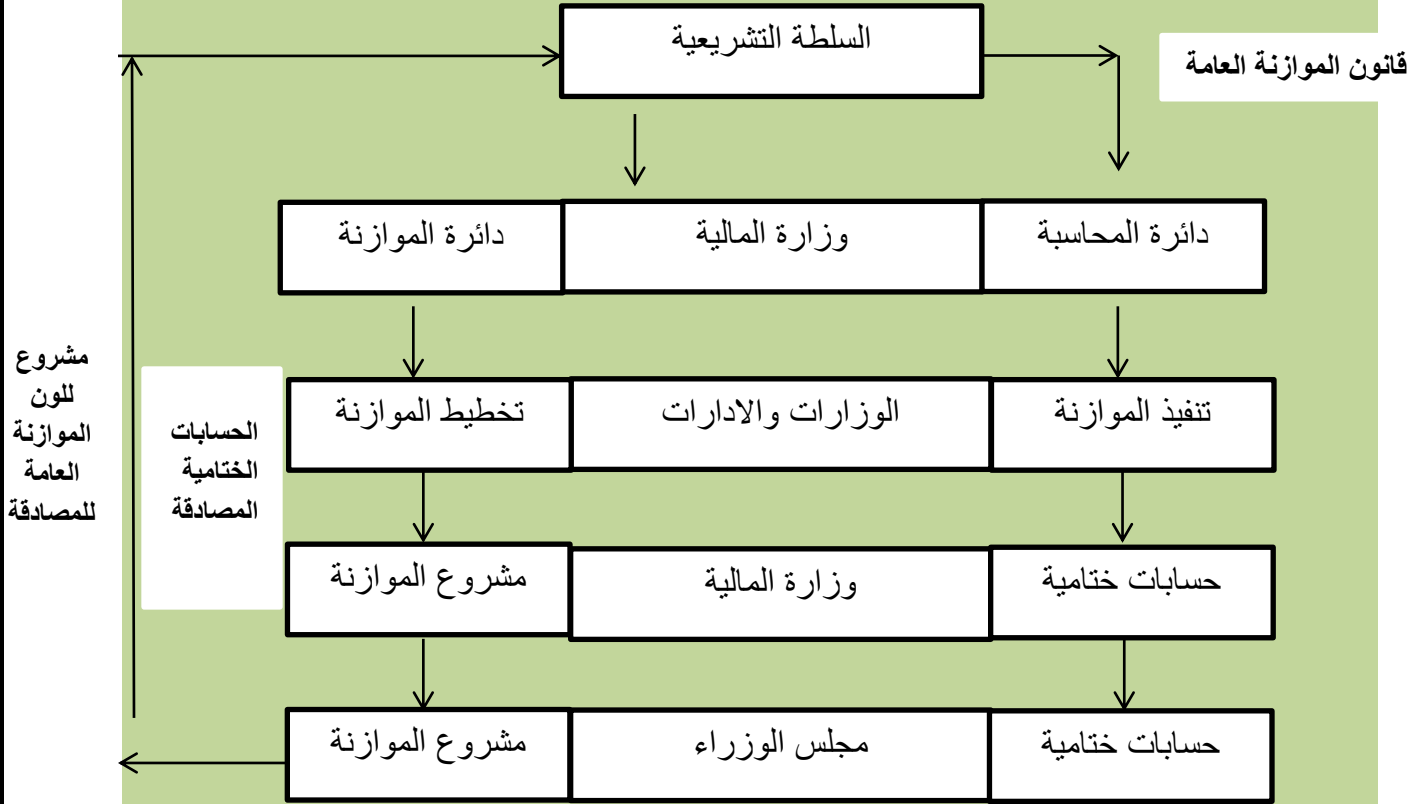
بعد المصادقة على قانون الموازنة من قبل السلطة التشريعية تتولى وزارة المالية ابلاغ الوزارات والادارات الحكومية بالموازنة الخاصة بكل منها مع اصدار ( تعليمات تنفيذ الموازنة ) تتضمن الصلاحية المالية بالصرف للنفقات الجباية للايرادات ويعتبر قانون الموازنة ملزم بالتنفيذ على الوحدات اعتبارا من اليوم الاول من السنة المالية ( 1/1 من السنة ) يتم التنفيذ وفق التعليمات المالية النافذة وما ورد في قانون الموازنة والقوانين المالية المختصة وفي العراق يعتبر قانون اصول المحاسبات رقم 28 لسنة 1940 المعدل والتعليمات الحسابية الملحقة به (الاساس في العمل المحاسبي الحكومي).

## 4-مرحلة الرقابة على التنفيذ :

تهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة التاكد من سلامة التصرف للاموال العامة والتزام الوحدات بتنفيذ الصرف بحدود الاعتمادات المصدقة قيودها على الحسابات المختصة وانفاقها للاغراض المحددة خلال فترة الموازنة وكذا الحال بالنسبة الى جباية الايرادات على ان يكون وفق القوانين وقيودها للحسابات المختصة حسب نوع الايراد .



كما تهدف الرقابة الى مراجعة النتائج للتعرف على مستوى الاداء لتحقيق الاهداف المحددة واجراء المقارنة بين المخطط والفعلي ويمكن ان تكون رقابة داخلية او خارجية .



### صورة لاعداد وتنفيذ الموازنة العامة

#### العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي:-

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

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

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

وان اتخاذ القرارات في خصوص اعداد الموازنة لاي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الايرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بانجاز الخطط والبرامج والشكل التالي يوضح العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي .



## التشريع العراقي ومقومات تنفيذ نظرية الاموال المخصصة

### اولا: التشريع والجانب الكمي

بموجب المادة الخامسة من قانون اصول المحاسبات تم الزام الوحدات المحاسبية الحكومية على التقييد بالجانب الكمي لنظرية الاموال المخصصة حيث اوضح النص ليس للوحدات ان تتجاوز الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة ولا ان تزيد اعتماداتها باي نوع من الواردات الخصوصية او التبرعات كما ليس لها ان تدخل في تعهدات من شأنها تجاوز الاعتمادات .

ومن ذلك نلاحظ ما يلي :-

- 1\_ على الوحدات الحكومية ان تلتزم بالكمية المخصص لها في قانون الموازنة العامة وتعتبر هذه الكمية الحدود العليا لمقدرتها الانفاقية لتأدية الانشطة المكلفة بها الوحدة .
- 2\_ ان لا تزيد الوحدة على مقدرتها الانفاقية باي نوع الايرادات حيث لا يجوز استلام ايرادات وقيدها بالشكل الاتي :

XXX من ح/الخزينة العامة

XXX الى ح/المصروفات\_ النوع\_ المادة\_ الفصل

حيث ان القيد اعلاه يعتبر زيادة للمقدرة الانفاقية بتخصيص الواردات المستلمة ويؤدي بالوحدة تجاوز على الكمية المحددة بقانون الموازنة .

- 3\_ وكما هو الحال بالنسبة للواردات يكن هناك اجراء غير مقبول بزيادة المقدرة الانفاقية بواسطة ستلام التبرعات حيث ان المادة الخامسة المشار اليها اعلاه منعت الوحدات من استلام التبرعات لغرض زيادة اعتمادات المخصصة وقيدها بالشكل التالي :-

XXX من ح/الخزينة العامة

XXX الى ح/المصروفات العامة\_ النوع\_ المادة\_ الفصل

4\_ وقد احكم المشروع النص بالفقرة الاخيرة من المادة الخامسة بمنع الوحدات من الدخول في التزامات بأكثر من الاعتمادات المخصصة لكون ذلك سوف يؤدي الي الزام الصرف بمقدار الكمية الذي حصل تجاوز بها حيث لا يسمح بتأخير دفع المستحقات على الدولة وفق احكام المادة (30) من قانون اصول المحاسبات (لا يجوز تأخير المصروفات المستحقة الدفع في سنة مالية الى سنة اخرى بسبب قلة الاعتماد).  
مما ورد اعلاه يلاحظ ان التشريع العراقي واضح في تنفيذ الجانب الكمي بالتقيد بالاعتمادات المخصصة للوحدة وحفاظا على الموازنة العامة كأداة تخطيطية .

### ثانيا: التشريع والجانب النوعي :

لقد نصت الفترة الثانية من المادة (31) من قانون اصول المحاسبات العامة على : (ان المبالغ التي تصرف في سنة مالية يتم قيدها على المادة والفصل الصحيحين في حسابات تلك السنة). وهنا يتضح التأكيد على استخدام الحساب الصحيح لنوع المصروفات بتحديد رمز المادة والفصل وفق ما ورد في الدليل المحاسبي وعدم جواز اللجوء الى اي حساب مغاير او مقارب لنوع المصروفات ضمانا للاتزان بالجانب النوعي من نظرية الاموال المخصصة اضافة الى الحفاظ على اهمية الموازنة العامة كأداة تخطيطية ورقابية ولكي يعطي كل حساب (المادة\_ الفصل ) المفهوم الصحيح في الوحدات المختلفة ، وعليه لم يعطي المشروع المرونة بحيث لا يوجد أي استثناء في قانون اصول المحاسبات او في قانون الموازنة لأي نوع من انواع المصروفات وبأي مقدار للخروج عن ذلك .

### ثالثا \_ التشريع والجانب الزمني

لم يغفل المشروع العنصر الثالث من النظرية حيث جاء في نص المادة (8) من قانون اصول المحاسبات (لا يجوز صرف الاعتمادات المخصصة في الموازنة في غير السنة المالية التي خصصت لها والاعتمادات المرصدة في الموازنة التي لا تصرف كلها او قسم منها في خلال السنة المالية المختصة بها تبطل بانتهاء تلك السنة) .

وتعد الاعتمادات المخصصة صلاحية للوحدات بالسحب من صندوق الخزينة العامة وبحدود المبالغ المعتمدة لكل نشاط والوحدة ملزمة بصرف الاعتماد للغرض المخصص وفق الصلاحيات الواردة في قانون المالية والوحدات الملحقة وعلى ان يتم ذلك خلال فترة الموازنة (لسنة /المالية) المخصص لها الاعتماد .

ومن مفهوم النص القانوني للمادة (8) نلاحظ بان الوحدات قد منعت من التصرف بالاعتماد المخصص في غير السنة المالية المختصة ، اما بالنسبة للاعتمادات المتبقية (غير المصروفة ) سواء كانت كامل الاعتماد او جزء منه يبطل استخدامها اي عدم امكانية سحبها من صندوق الخزينة العامة بانتهاء السنة المالية وذلك لكون في بدء العام الجديد ستصدر موازنة جديدة تحدد مقدرة افاقية جديدة للوحدات بضوء الخطة المالية المركزية لمحددة للدولة .

### مشاكل تنفيذ الاموال المخصصة :

هناك عدد من المشاكل الرئيسية في تنفيذ الموازنة لتحقيق سلامة الالتزام القانوني ويمكن عرض اهم هذه الصعوبات كما يلي :-

**1-التقيد بالجانب الكمي والتخصيصات المعتمدة :** ان ما ورد في نص المادة (5) من قانون اصول المحاسبات التي هو الزام مطلق على الوحدات بان لا تتجاوز الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة دون تحديد مستوى الالتزام المطلوب فيما اذا كان :-

للكمية المخصصة للقسم

او للكمية المخصصة للفصل ضمن القسم

او للكمية المخصصة للمادة ضمن الفصل

او للكمية المخصصة للنوع ضمن المادة

وبالرجوع الى نص المادة (7) من قانون اصول المحاسبات نلاحظ (لوزير المختص اجراء المناقلة بين مواد الفصل الواحد).ومن هذا يستنتج بان المقصود من حكم المادة (5) بالالتزام بالكميات المعتمدة على مستوى المادة لان لو لم يكن ذلك المطلوب من الوحدات اعطيت صلاحية المناقلة للوزير المختص وبالتبعية يتم الالتزام بكميات الفصل والقسم اما تخصيصات الانواع فهي تبقى ضمن صلاحية الوحدات .

### 2-نفاذ الاعتماد المخصص لنوع معين من المصروفات قبل انتهاء السنة المالية :

وقد يحصل هذا لعدة اسباب منها قلة الاعتماد المخصص اصلا نتيجة خطأ في التقدير او تقليص في الانفاق من السلطة المركزية او قد يكون هذا نتيجة الارتفاع بالأسعار غير المحسوب وغيرها من الاسباب مع ذلك

فان الموضوع يثار هنا كيفية معالجة الوحدة لوضعها في ضوء احكام القانون وهي امام عدة حلول قد تكون غير واضحة .

هل تلجا الى تجاوز الكمية المخصصة ومخالفة احكام المادة (5) من ق . أ.م. ام نلجا الى التوقف عن الصرف وهنا تصطم بمشكلة اخرى وهو حكم المادة (30) من ق . أ .م الذي ينص :

(لا يجوز تأخير المصروفات المستحقة الدفع في سنة مالة الى سنة مالية اخرى بسبب قلة الاعتماد ) كما لا يجوز الصرف على حساب وسيط ( السلف ) بقصد التسوية في السنة المالية القادمة . اذا الحل هو الاستمرار بالصرف للمبالغ المستحقة حتى وان حصل تجاوز على الجانب الكمي ولكن على لوحدة الامتناع عن الالتزام الجديد الذي يمنع بدوره نشوء مصروفات مستحقة على الانواع التي نفذت خلال السنة المالية . وهذا لا يمكن من مسائلة الوحدة عن اسباب التجاوز الحاصل خلافا لإحكام المد (5) من ق . أ . م .

3- عند ممارسة الوحدات لنشاطها يستوجب الالتزام في سنة معينة والصرف الفعلي لهذا الالتزام يتم السنة والسنوات التالي

السنة المالية<sup>1\1</sup> x .....<sup>12\31</sup> السنة اللاحقة

↑  
الالتزام (عدم توفر الاعتماد)  
الصرف الفعلي للالتزام

ان ظروف تنفيذ الموازنة وممارسة الوحدات لنشاطها المكلفة به يستوجب في كثير من الاحيان الدخول في التزامي سنة معينة لا يتوفر فيها التخصيص على ان يتم الدفع الفعلي عن هذا الالتزام في وقت لاحق من السنة المالية التالية او بعدها .

ان الدخول بمثل هذه الالتزامات يعد مخالفة صريحة بحكم المادة (5) من ق . أ . م في شطرها الاخير .

( ليس لها الوحدات ان تدخل في تعهدات من شأنها تجاوز الاعتمادات )

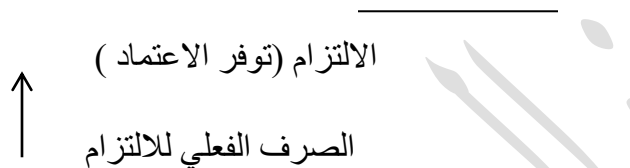
لان الالتزام هنا ينشأ صرف الصرف يعتبر مستحق وعلى الوحدة ان تدفع المستحقات بغض النظر عن كمية الاعتمادات المخصصة كما لاحظنا في حكم المادة (30) م ق . أ م.

وقد عالج المشروع في قانون الموازنة حيث يرد نص قانوني سنويا يخول بموجبه وزير لمالية بالموافقة على دخول الوحدات بالتزامات خلال السنة المالية دون توفر التخصيص اللازم وعلى ان يكون الصرف الفعلي في السنة القادمة .

ان حصر التحويل بوزير المالية باعتباره لشخص الاقرب للسلطة المركزية من حيث المعرفة بالوضع المالي للدولة . علما ان هذا الالتزام يلزم المشروع بتوفير التخصيص لمواجهة دفع الالتزام عند اعداد الموازنة الامة للفترة المقبلة .

4- عند التزام الوحدات في سنة معينة يتم فيها التخصيص لنوع الالتزام الا ان ظروف تنفيذ الالتزام لا يتم بانتهاج السنة المالية

12\31 ..... السنة اللاحقة x السنة المالية x 1\1



لظروف استثنائية

وبهذا تصبح الوحدة في موقف حرج عند انتهاء السنة المالية وعدم استحقاق صرف المبلغ للجهة الملتزم معها بسبب ان الاعتماد المخصص يبطل بانتهاج السنة المالية تنفيذا لحكم مادة (8) من ق.ا.م المختصة بالجانب الزمني . عليه خول وزير المالية بموجب قانون الموازنة بمعالجة مثل هذه الحالات للمبالغ الكبيرة والتي لا تتكرر بالموافقة على تدويرها وفق مبدأ الالتزام لتجنب تحميل المبلغ على حسابات السنة القادمة وبهذا تتحمل سنة مالية معينة بأعباء سنة مالية سابقة

(المبلغ الملتزم به ) من ح\ المصروفات العامة : النوع ، المادة ، الفصل .

(المبلغ الملتزم به ) الى ح\ امانات المصروفات الملتزم بها

و عند استحقاق صرف المبلغ في السنة التالية او أي وقت لاحق يصرف لصاحب الاستحقاق (الجهة الملتمزم معها) وكما يلي :

المبلغ الملتمزم به من ح \ امانات المصرفوات الملتمزم بها

المبلغ الملتمزم به ال ح \ الخزينة العامة

### 5-معالجة المقدرة الانفاقية للوحدات الفرعية للقسم

ان مرحلة التشريع في العراق تصادق على الموازنة العامة بتقسيماتها الاربعة ( الاداري ، الاقتصادي ، النوعي ، الوظيفي ) وتتوقف بالتقسيم الاداري الى مستوى القسم الذي هو وحد فرعية رئيسية ضمن الوزارة ( الباب ) . في حين ان معظم الاقسام لها فروع تمارس نشاطها ضمن نشاط القسم الذي ترتبط به مما يلزم ان تخصص لها الاموال اللازمة ( أي تحديد المقدرة الانفاقية لها ) ولمعالجة ذلك يتبع ما يلي :-

#### اولا- مركزية الصرف :

وبموجب هذه الطريقة يتولى القسم ( الوحدة الرئيسية ) القيام بالتصرفات المالية نيابة عن الوحدات الفرعية وذلك بتسديد المصرفوات المستحقة على الفرع وهنا يحتفظ القسم بالاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة وتبقى الوحدات الفرعية بدو مقدرة انفاقية محددة . كما ليس لها تشكيلات محاسبية او مجموعة دفترية لعدم الحاجة لها .

#### ثانيا- توزيع الاعتمادات المخصصة :

في هذه الحالة يتم توزيع الاعتمادات المصادق عليها في الموازنة للقسم بموجب جدول ( توزيع الاعتمادات ) حيث يقوم القسم تخصيص جزء لكل فرع من فروع بضوء المؤشرات الاحصائية والبيانات المتوفرة عن حاجة ونشاط كل فرع من الفروع لتوفير المقدرة الانفاقية للقيام بممارسة العمل والاستمرار به وعلى الفروع الالتزام بالكمية المخصصة بموجب جدول توزيع الاعتمادات وللأنواع المحددة وان ينفذ خلال فترة الموازنة المخصصة .

والمثال التالي يوضح شكل جدول توزيع الاعتمادات حيث يلاحظ تخصيص حقل خاص بكل فروع وحقل لمركز القسم وحقل للاحتياط .



مثال : فيما يلي الاعتمادات المخصصة لاحد الاقسام ضمن الموازنة العامة 1992 .

النوع	المادة	الفصل	اسم الحساب	الاعتمادات المخصصة
		31	نفقات الافراد العاملين	
	1		رواتب الموظفين	1500000
	4		مخصصات الزوجة والاولاد	800000
	9		مخصصات اخرى	380000
	13		مكافآت تشجيعية	500000
	14		اجور الامتحانات	40000
		32	المستلزمات الخدمية	
	1		نفقات السفر	10000
	2		نفقات الايفاد	38000
	4		نفقات النشر والاعلام	120000
1	4		نفقات النشر	80000
2			نفقات الاعلام	10000
3			الاشتراك في الصحف	30000
	5		نفقات الطبع	325000
		34	صيانة الموجودات	

88000	صيانة الاثاث		1	
390000	صيانة المباني		2	
600000	صيانة الطرق		3	
40000	صيانة وسائل النقل		6	

**المطلوب:** توزيع الاعتمادات المخصصة للقسم اعلاه للسنة المالية 1992 على الوحدات الفرعية الاربعة التابعة للقسم بما فيها مركز القسم وفقا لما يلي:-

اولا: حصر التخصيصات المعتمدة للحسابات 3113، 3202، 3403 بمركز القسم

ثانيا: الاحتفاظ بالاعتمادات المخصصة للحسابات 320401، 3402 في الاحتياطي للمبالغ الغير موزعة

ثالثا: توزيع الاعتمادات المخصصة لبقية الحسابات كما يلي: 10% الاحتياطي ، 20% مركز القسم 15% الفرع الاول 25% الفرع الثاني، 30% الفرع الثالث

### الحل:

1. يتم تنظيم جدول توزيع الاعتمادات من قبل القسم وتدرج التخصيصات المعتمدة في الموازنة بالحقل المخصص لذلك .

2. يتم نقل المبالغ المخصصة للحسابات 3113 ، 3202 ، 3403 مباشرة للحقل المخصص لمركز القسم أي ستعتمد المركزية بالصرف بالنسبة لهذه الانواع من المصروفات وتصبح المقدرة الانفاقية للفروع مساوية الى الصفر .

3. تنتقل المبالغ المخصصة للحسابات 32041، 3402 الى الاحتياطي بالكامل وتكون المقدرة الانفاقية للفروع ومركز القسم مساوية الى الصفر

4. يتم توزيع بقية الاعتمادات كما مقرر لها وفق النسب التالية 10% من كل تخصيص الى حق الاحتياطي 20% من كل تخصيص الى حقل مركز القسم 15% من كل تخصيص الى حقل الفرع الاول 25% من كل تخصيص الى حقل الفرع الثاني 30% من كل تخصيص الى حقل الفرع الثالث فمثلا يتم توزيع رواتب الموظفين كما يلي :

المبلغ المخصص = 1500000 دينار

1500000 \* 10% = 150000 دينار الى حقل الاحتياطي

1500000 \* 20% = 300000 دينار الى حقل مركز القسم

1500000 \* 15% = 225000 دينار الى حقل الفرع الاول

1500000 \* 25% = 3750000 دينار الى حقل الفرع الثاني

1500000 \* 30% = 450000 دينار الى حقل الفرع الثالث

1500000 دينار مجموع المبلغ المخصص

وهكذا يتم التوزيع لبقية الاعتمادات المخصصة للقسم في الموازنة وكما مبين في الجدول التالي :-

ثانيا: الاحتفاظ بالاعتمادات المخصصة للحسابات 32041، 3402 في الاحتياطي للمبالغ الغير موزعة

النوع	المادة	الفصل	التخصصات المعتمدة	مركز القسم 20%	الفرع (1) 15%	الفرع (2) 25%	الفرع (3) 30%	الاحتياط 10%
		31						
	1		1500000	300000	325000	375000	450000	150000

80000	240000	200000	12000	160000	800000		4	
38000	114000	95000	57000	76000	380000		9	
—	—	—	—	500000	500000		13	
4000	12000	10000	6000	8000	40000		14	
						32		
1000	3000	2500	1500	2000	10000		01	
—	—	—	—	38000	38000		02	
12000	36000	30000	150000	24000	120000		04	
80000	—	—	—	—	80000			<b>1</b>
1000	3000	2500	1500	2000	10000			<b>2</b>
3000	9000	7500	4500	6000	30000			<b>3</b>
32500	97500	81250	48750	65000	325000		5	
						34		
8800	26400	2200	13200	17600	88000			<b>1</b>
390000	—	—	—	—	390000			<b>2</b>
—	—	—	—	600000	600000			<b>3</b>
4000	12000	10000	6000	8000	40000			<b>6</b>