



المحاسبة الحكومية





الجمهورية العربية السورية
منشورات جامعة دمشق
مركز التعليم المفتوح
برنامج المحاسبة

المحاسبة الحكومية

الدكتور
خالد شحادة الخطيب
الأستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
محمد خالد المهديني
الأستاذ في قسم المحاسبة

الدكتور
بطرس ميالة
الأستاذ في قسم المحاسبة

١٤٣٣ - ١٤٣٤ هـ

جامعة دمشق:

٢٠١١ - ٢٠١٢ م



٩.....	■ تمهيد
١٣.....	■ الفصل الأول: مقدمة لدراسة النظام المحاسبي الحكومي
١٥.....	- المبحث الأول: النشاط الحكومي ، طبيعته وخصائصه
١٩.....	- المبحث الثاني: تعريف المحاسبة الحكومية وماهيتها
٢٤.....	- المبحث الثالث: الإدارة المالية العامة ، الواجبات والمسؤوليات
٣٢.....	- المبحث الرابع: وظائف المحاسبة الحكومية وأهدافها
٣٦.....	- المبحث الخامس: الإطار النظري للمحاسبة الحكومية، وآفاق تطوره
	■ الفصل الثاني: العلاقة بين المحاسبة الحكومية، والمحاسبة المالية،
٥١.....	و محاسبة التكاليف
	- المبحث الأول: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية
٥٣.....	و المحاسبة المالية
٦٠.....	- المبحث الثاني: أهمية الربط بين المحاسبة الحكومية ومحاسبة التكاليف
٧٤.....	■ الفصل الثالث: المحاسبة الحكومية بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة
٧٦.....	- المبحث الأول: نظرية المحاسبة في المشروعات الاقتصادية
	- المبحث الثاني: نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الحكومية
٧٩.....	(النظرية التقليدية)
	- المبحث الثالث: محاسبة الاعتمادات المخصصة في المحاسبة الحكومية
٨٤.....	(النظرية الحديثة)
	■ الفصل الرابع: أسس التسجيل والقياس والقيود المحاسبية
١١٦.....	في المحاسبة الحكومية (النظرية الحديثة)
١١٨.....	- المبحث الأول: أسس التسجيل المحاسبي وتطبيقها في المحاسبة الحكومية

- المبحث الثاني: المعالجة والقيود المحاسبية لمحاسبة الاعتمادات المخصصة..... ١٦٢
- الفصل الخامس: نظام المحاسبة في الجمهورية العربية السورية وعناصره..... ٢٣٩
- المبحث الأول: الإطار القانوني للمحاسبة الحكومية..... ٢٤٤
- المبحث الثاني: عناصر النظام المحاسبي الحكومي..... ٢٥٥
- المبحث الثالث: مدخل إلى القانون المالي الأساسي للدولة،
والنظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري..... ٢٥٧
- المبحث الرابع: تبويب الحسابات في الموازنة العامة للدولة..... ٢٦٣
- المبحث الخامس: الحسابات خارج الموازنة ، و الأموال الاحتياطية..... ٢٨٩
- المبحث السادس: أسس مسك حسابات الموازنة العامة للدولة..... ٢٩٣
- المبحث السابع: دور محاسب الإدارة في تنفيذ الموازنة العامة للدولة..... ٢٩٩
- المبحث الثامن: نظام الرقابة في الجمهورية العربية السورية..... ٣٠٢
- الفصل السادس: ملامح رئيسية من معايير المحاسبة الحكومية الدولية..... ٣٢٤
- الفصل السابع : الموازنة العامة للدولة (إعداداً وتنفيذاً ورقابةً)،
ومراحل تطورها..... ٣٧٧
- المبحث الأول: مفهوم الموازنة العامة للدولة وتعريفها..... ٣٨١
- المبحث الثاني: أهداف الموازنة العامة للدولة..... ٣٨٥
- المبحث الثالث: المبادئ العامة في إعداد الموازنة العامة للدولة..... ٣٩٠
- المبحث الرابع: مراحل تطور الموازنة العامة للدولة..... ٣٩٨
- المبحث الخامس: تبويب الموازنة العامة للدولة..... ٤٢٨
- المبحث السادس: الموازنة العامة للدولة والحسابات الأخرى..... ٤٣٣

■ الفصل الثامن : الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية

(إعداداً وتنفيذاً ورقابةً)..... ٤٣٧

- المبحث الأول: إعداد الموازنة العامة للدولة،

وإقرارها في الجمهورية العربية السورية..... ٤٣٩

- المبحث الثاني: إقرار الموازنة في الجمهورية العربية السورية..... ٤٨١

- المبحث الثالث: تنفيذ الموازنة العامة للدولة

في الجمهورية العربية السورية وتتبع تنفيذها..... ٤٨٤

- المبحث الرابع: دور الخزينة المركزية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة

وتتبع تنفيذها..... ٥٠٠

- المبحث الخامس: الإجراءات التنفيذية للموازنة العامة للدولة..... ٥٠٦

■ الفصل التاسع : الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة

في الجمهورية العربية السورية..... ٥١٦

■ مسائل عملية غير محلولة..... ٥٣٨

■ المصادر والمراجع..... ٥٥٦

■ بعض المصطلحات باللغتين العربية والإنكليزية..... ٥٦٨

■ الملاحق..... ٥٧٢



تمهيد:

يشهد عالمنا اليوم تطوراً متسارعاً في مفاهيم الإدارة العامة وفي أنظمتها والوسائل المساعدة لتحقيق إدارة قادرة على تنفيذ خطط الدولة وسياساتها العامة بكفاءة وفعالية. ومن المؤكد أن أنظمة الحسابات الحكومية ووسائل وإجراءات تنفيذها تعتبر اليوم من الوسائل المهمة في ترشيد إدارة المال العام، إذ يقع على عاتق هذه الأنظمة توفير المعلومات والبيانات بالسرعة المطلوبة لمتخذي القرارات المختلفة بشكل يسهل توضيح سير الأعمال وإنجازاتها وتكلفتها في أجهزة الإدارة العامة، كما أن هذه المعلومات والبيانات تسمح بتحقيق رقابة فعالة على إدارة المال العام لتحقيق الأهداف المنشودة. وبذلك يكون للمحاسبة الحكومية أثر مهم في القضايا المالية المتعلقة بالدولة سواء أكان ذلك في المجال النظري أم في المجال التطبيقي.

كما أن عملية النمو في أي مجتمع من المجتمعات لا بد لها من تضافر عوامل عديدة، ويعد من أهم هذه العوامل تنسيق وتضافر الجهود وتوجيهها لهذه الغاية، وهذا ما دفع بعلماء الاقتصاد والمالية للبحث عن أساليب ووسائل جديدة لتطوير الأدوات المستخدمة من قبل الحكومات لتحقيق أهداف التنمية. إذ برزت مبادئ ومفاهيم حديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة، ولا سيما في العقدين الأخيرين من القرن الماضي، ولا زال البحث والدراسة مستمرين في هذا الاتجاه.

ففي حين كانت الموازنة العامة للدولة تمثل جانبين للإنفاق العام والإيرادات العامة يمثل تفاضلهما العجز أو الفائض السنوي، وتمسك حساباتها على الأساس النقدي، فقد تحولت إلى موازنة تضم في جانبها الأصول والخصوم وحسابات للنتيجة، وبذلك اقتربت في تبويبها والرقابة عليها، وتقويم أداء النشاط الحكومي، وتمسك حساباتها، من الأساليب المطبقة في محاسبة موازنات المشاريع الاقتصادية.

كما زاد اهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية، نتيجة صدور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام التي تعنى بالمعايير المحاسبية المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية، بعد أن كانت تلك المنظمات المهنية تركز اهتمامها على المعايير الخاصة بمحاسبة الوحدات الاقتصادية ومشاريعها، وذلك لتزايد الاهتمام بالموازنة العامة للدولة وتوسع وظائفها وأهدافها، ومن ثم ضرورة إيلاء الاهتمام بالمعايير اللازمة لمسك حساباتها والرقابة على أداء النشاط الحكومي بالنظر لانعكساته على المتغيرات الإجمالية للاقتصاد الوطني.

وتوسعت أهداف المحاسبة الحكومية، لتشمل تحليل البرامج والأنشطة الحكومية المختلفة المخطط لها سواء في الخطط قصيرة الأجل (الموازنة العامة) أم الخطط طويلة الأجل، والاهتمام بتحسين الأداء والرقابة على المال العام وإدارته، إضافة إلى معالجة معاملات الحكومة المالية محاسبياً، وما رافق ذلك من ثورة في عالم الاتصالات والمعلومات، وأتمتة العمل الحكومي، ومن ثم ازدياد الحاجة إلى تطوير الخدمات التي تقدمها المحاسبة الحكومية.

ويتناول هذا الكتاب مفهوم المحاسبة الحكومية والمنشآت غير الربحية وأهدافها ووظائفها، والعلاقة وأوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية وبين كل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ودور فروع المحاسبة، ولاسيما محاسبة التكاليف، في تطوير المحاسبة الحكومية والإطار النظري للمحاسبة الحكومية وآفاق تطورها والجهات المستفيدة من بياناتها.

فضلاً عن دراسة نظرية المحاسبة في كل من المشروعات الاقتصادية والوحدات الحكومية ولاسيما بعد التطور الهام والتحول من النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية إلى محاسبة الأموال المخصصة والانتقال في أسس التسجيل والقياس في المحاسبة الحكومية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق أو أساس الاستحقاق المعدل. كما يشمل هذا

الكتاب الأسس المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في المحاسبة الحكومية، وكيفية معالجة عمليات الحكومة، وإعداد التقارير والقوائم المالية وفقاً لكل من تلك الأسس من الناحية العلمية والتطبيقية.

ومع الأخذ بالحسبان أن المحاسبة الحكومية تعنى بمسك حسابات النفقات والإيرادات للموازنة العامة للدولة، فقد تناول هذا الكتاب المبادئ والسياسات العامة للمحاسبة الحكومية وعلاقتها بالموازنة العامة للدولة في ظل مراحل تطور الموازنة العامة وتبويبها وعلاقتها بتطور المحاسبة الحكومية.

كما تضمن هذا الكتاب في قسم الملاحق تصنيف الحسابات الحكومية وفق الأنظمة الدولية، ومنها نظام الإحصاءات المالية الحكومية (GFS) الصادر عن صندوق النقد الدولي، وتصنيف الحسابات والوظائف الحكومية الصادرين عن هيئة الأمم المتحدة. وأخيراً فقد تناولنا في هذا الكتاب إلقاء الضوء على الناحية العملية والتطبيقية، ولاسيما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للنفقات والإيرادات في الموازنة العامة، إضافة إلى دراسة مستفيضة للنظام المحاسبي الحكومي وآلية تطبيقه.

ويأمل المؤلفون أن يقدم هذا الكتاب إضافة علمية حقيقية وفائدة للدارسين في الجامعات والمعاهد، وكذلك للعاملين في وزارة المالية والمسؤولين الماليين ومحاسبي الإدارات في الجهات العامة للدولة.

والله ولي التوفيق.

المؤلفون



الفصل الأول
مقدمة لدراسة النظام المحاسبي الحكومي



المبحث الأول

النشاط الحكومي، طبيعته وخصائصه

من المفروض أن النشاط العام للجهاز الإداري الحكومي لا يهدف إلى تحقيق الربح، وإنما يهدف إلى تأدية الخدمات العامة لمجموع أفراد الشعب، لتحقيق الرفاهية الاقتصادية، والاجتماعية، فالخدمات الأساسية التي تقدمها الدولة لمواطنيها من أمن، ودفاع، وعدل، بوساطة أجهزتها الإدارية، ولو مقابل رسوم معينة لا تعادل بالضرورة قيمة هذه الخدمات المقدمة.

ولا يهدف أصلاً إلى تحقيق أرباح للدولة، أو لأجهزتها الإدارية المتخصصة، وينطبق ذلك أيضاً على الخدمات الأخرى التي تقدمها الدولة للمجتمع، كخدمات التعليم، والصحة، والمواصلات، والخدمات الاجتماعية المختلفة، وغيرها، فهي لا تهدف إلى تحقيق الربح حتى لو كانت مقابل رسوم أو بدلات رمزية لا تغطي في معظم الحالات تكلفة هذه الخدمات.

يتولى مهام النشاط العام الحكومي الوحدة الإدارية الحكومية التي تعرف بأنها " مجموعة من الموجودات والموارد النقدية المخصصة لأداء خدمة عامة " .

ويمكن تعداد خصائص الوحدة الإدارية الحكومية بما يلي:

- لا تهدف إلى تحقيق الربح.
- لا يوجد علاقة سببية بين إيراداتها ونفقاتها.
- تفتقر إلى وجود رأس مال.
- يتم تحديد النفقات المخصصة لها من خلال الفترة المالية مسبقاً في الموازنة العامة.

ومع تطور دور الدولة من الدور التقليدي في تقديم الخدمات العامة الأساسية إلى التدخل في النشاط الاقتصادي، وإقامة المشروعات الإنتاجية والخدمية، إضافة إلى

دورها في تقديم الخدمات العامة للمواطنين، فقد تطور النشاط الحكومي من خلال المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي التي تشرف عليها الدولة، وأصبحت هذه المؤسسات العامة التي تهدف إلى تحقيق الربح إضافة إلى وظيفتها الاجتماعية في إشباع الحاجات العامة وفق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، تخضع إلى بعض القوانين الاقتصادية الخاصة بها، وتنظم أمورها المحاسبية وفق أحكام المحاسبة المالية، وترتبط مع المحاسبة الحكومية، ومع موازنة الدولة فيما يختص بتمويلها وفوائضها وفق قاعدة الصوائف التي سندرسها بصورة مفصلة في الأبحاث القادمة.

وبذلك؛ فإنه أصبح من الضروري التمييز بين النشاط الحكومي الذي يهدف إلى تأدية خدمات عامة سواء بمقابل أم من دون مقابل، والنشاط الحكومي الذي يهدف إلى مزاوله نشاط اقتصادي بأسلوب مباشر أو غير مباشر، وذلك من اختلاف الخصائص المميزة لكل نوع من أنواع هذه الأنشطة، وما قد يترتب على ذلك من اختلاف أسس قواعد وإجراءات المحاسبة الملائمة لكل منهما. فالنشاط الحكومي الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح أصلاً، لا يجوز استخدام مقياس الربح لتقويم أدائه ولا بد من استخدام معايير أخرى ملائمة لقياس كفاية هذا الأداء، في حين أن النشاط الاقتصادي الحكومي الذي يهدف إلى تحقيق الربح لا بد أن يعد مقياس الربحية معياراً مهماً في قياس كفاية الأداء وتحقيق الأهداف.

ولما كان النشاط العام الحكومي يتمثل أصلاً في خدمات من دون مقابل، أو بمقابل رمزي يقل كثيراً عن التكلفة، ترتب على ذلك عدم وجود علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل فرع من فروع ذلك النشاط، ومن ثم عدم إمكان تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على النحو المتبع في حسابات المشروع الاقتصادي، واعتماد مبدأ عمومية المصروفات والإيرادات لفترة زمنية محددة، وهي

سنة مالية في نظام حسابات الحكومة بدلاً عنه. ويتم مقابلة هذه الإيرادات والنفقات عن طريق توازن الموازنة العامة سنوياً.

ولما كانت ممارسة النشاط الحكومي العام تتطلب تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية اعتمادات الإنفاق اقتضت الضرورة إسهام جميع أفراد المجتمع في تغطية أعباء هذه الخدمات، وتوفير الموارد المالية اللازمة عن طريق جباية الضرائب والرسوم، أو حتى بالاقتراض من المؤسسات والمصارف المحلية والدولية لتغطية تكاليف الخدمات العامة ومشاريع التنمية التي يستفيد منها جميع أفراد الشعب، وبالنظر إلى ضرورة استمرار النشاط العام الحكومي، وما يتطلب ذلك من توفير موارد مالية لمتطلبات الإنفاق العام، فإن ذلك لا يمنع تحديد فترات محاسبية لمدة سنة مالية مثلاً كما هو الحال في محاسبة النشاط الاقتصادي، وبذلك تضمنت دساتير الدول عدّ السنة المالية الفترة المحاسبية الملائمة لحسابات الحكومة، وأصبحت الدولة تقوم بتقدير اعتمادات الإنفاق العام لموازنتها عن سنة مالية مقبلة، ثمّ تحدد بعد ذلك حجم الموارد اللازمة لتمويل هذه الاعتمادات على أساس سنوي لتأمين موارد سنوية ومتجددة تكفل استمرار النشاط العام الحكومي، وتقديم الخدمات العامة للمواطنين.

وتجدر الإشارة إلى أن خصائص النشاط العام الحكومي التي تختلف عن خصائص النشاط الاقتصادي للمشروعات، أدت إلى عدم ضرورة تحديد رأس مال لكل فرع من فروع النشاط العام، أو لكل وحدة إدارية حكومية التي تمارسه طبقاً للمفاهيم المحاسبية المعروفة، وإنما يتم تخصيص مبلغ محدد من المال لكل وحدة من الوحدات الحكومية، ولكل فرع من فروع النشاط يوزع على بنود الإنفاق المختلفة سنوياً، كما أن طبيعة خصائص النشاط الحكومي أدت إلى عدم إمكان إعداد ميزانيات وحسابات ختامية للوحدات الحكومية التي تمارس هذا النشاط العام، لانتفاء هدف تحقيق الربح، على عكس قواعد المحاسبة التقليدية، ويستعاض عنه بإعداد

حساب محتامي للدولة يظهر في نهاية السنة المالية الوفرة أو العجز النقدي، كما ظهرت الحاجة إلى مسك حسابات الحكومة وفق قواعد نظرية الأموال المخصصة و مبادئها واللجوء إلى مبدأ الموازنات التقديرية لتحديد اعتمادات الإنفاق العام، وتحديد مصادر الإيرادات اللازمة لتمويلها في بداية كل سنة مالية، وتوفير الحسابات والسجلات وأساليب الرقابة والتقارير الدورية لأعمال الرقابة المالية والقانونية، للتأكد من أن الاعتمادات تم صرفها في الأوجه المخصصة لها تلك الاعتمادات وفي حدودها، ووفقاً للوائح والقوانين والأنظمة النافذة، فضلاً عن ظهور الحاجة إلى تأمين الوسائل والأدوات، واستخدام المعايير النمطية لتقويم أداء النشاط الحكومي، وتحليل آثاره ومنعكساته على الاقتصاد الوطني.

المبحث الثاني

تعريف المحاسبة الحكومية وماهيتها

تعددت تعريفات المحاسبة الحكومية تبعاً للمدارس الفكرية وآراء الباحثين والمؤلفين، فقد عرف "كهولر" المحاسبة الحكومية بأنها "المبادئ، والتقاليد، والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظة، والوحدات الحكومية القومية، وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة، ومراعاة القيود القانونية أو الإدارية المفروضة على الإنفاق، وتسجيل الالتزامات. وينظر إلى كل منها حالياً على أنها مواصفات اختيارية. وفي السنوات الأخيرة فإن طريقة المحاسبة على أساس الاستحقاق أصبحت تحل تدريجياً محل النماذج القديمة".

كما عرفتها هيئة الأمم المتحدة بأنها "تختص بقياس (تبويب وتقويم)، ومعالجة، وتوصيل، ومراقبة، وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي".

ويمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها "مجموعة من الإجراءات المحاسبية تتم وفقاً للتشريعات المالية من حيث إثبات الإيرادات، ونفقات الدولة، وتصنيفها، وتلخيصها، وإعداد التقارير المالية، ورفعها إلى الجهات المختصة".

كما يمكن وصفها بأنها عمليات إثبات الموارد الحكومية، وتحصيلها، وصرفها، ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة.

وفي تعريف آخر فإن المحاسبة الحكومية "هي مجموعة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة لا تخرج من جهة عن كونها اعتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة، كما أنها من جهة أخرى، تمثل إيرادات ينبغي تحصيلها، وتخضع كلاً من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين

وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة من القواعد الصادرة لأجهزة الصرف والتحصيل التي تحدد طريقة القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية“.

وعرفها القانون المصري رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ في المادة الثانية بأنها ”القواعد التي تلتزمها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها ، وتسجيل العمليات المالية التي تجريها وتبويبها، وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي ، وإظهار النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وتحليلها ، حيث تعطي صورة حقيقية لها.

أما التعريف التقليدي للمحاسبة الحكومية فيرى بأن ”المحاسبة الحكومية تتمثل في مجموعة من المبادئ العلمية ، والأسس والقواعد والأساليب الفنية التي تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على موارد الحكومة المالية ونفقاتها، وكذلك على سلطات الصرف المفوضة إلى الموظفين التنفيذيين ، وذلك عن طريق إمداد الجهات المعنية بالبيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي أو النشاط العام“.

إن نظرة معمقة للتعريفات السابقة تقود إلى حقيقة مفادها أن المحاسبة الحكومية هي عبارة عن أداة مهمة للإدارة الحكومية ، تساعد في السيطرة على عمليات الجباية والإنفاق. هذا الأمر يتفق فيه جميع المؤلفين ، وجميع المدارس والمذاهب المحاسبية. من جهة أخرى إن جميع هذه التعريفات تغفل حقيقة أن المحاسبة الحكومية هي إحدى فروع المحاسبة المالية التي تنطبق عليها فروضها ومبادئها ، وذلك بما يتلاءم مع طبيعتها . فعلى التباين بين تنظيمات قطاع الأعمال الهادف إلى تحقيق الربح سواء من ناحية أشكالها القانونية ، أم من ناحية الأنشطة التي تمارسها ، تخضع لنمط محاسبي واحد نتيجة لتجانس أهدافها، متبلورة في مؤشر عام يمكن قياسه محاسبياً، وهو الربح. أما في التنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال ، فتوجد صعوبات تحول دون وجود

مؤشر كمي يمكن أن يكون قاسماً مشتركاً لها، فضلاً عن التباين والتنوع الشديدين بين هذه التنظيمات ، مما انعكس على طبيعة نظامها المحاسبي.

وتقتضي حاجات التخطيط الاقتصادي القومي قياس الدخل القومي ، والناتج القومي ، ودخل الفرد وغيرها من المؤشرات التي تفيد أيضاً في عملية توزيع الدخل القومي وإعادة توزيعه، إذ يمكن استخدام الموازنة العامة وسيلة لتحقيق مثل هذه الأهداف، وتؤدي المحاسبة القومية دوراً مهماً في هذا المجال من أجل قياس المؤشرات السابقة الذكر.

وبصرف النظر عن نوعية التنظيمات ، أو طبيعة النشاط الذي تقوم به ، فهي تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لإنجاز غرض معين. ومن المعروف أن صدور قرار تخصيص الموارد الاقتصادية يُعدُّ نقطة البداية لعمل أي نظام محاسبي، ويترتب على صدور مثل هذا القرار نشأة وحدة محاسبية تكون مواردها موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبي، ويسري هذا المفهوم على موارد اقتصادية يتم تخصيصها سواء أكانت في نطاق تنظيم قائم أم في نطاق عملية تجارية واحدة، وسواء أتم التخصيص بوساطة الأفراد بغرض الاستثمار للحصول على عائد مالي أم بمعرفة الحكومات لإشباع حاجات عامة.

والمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات لها أهدافها العامة، ولا تختلف هذه الأهداف باختلاف أنواع التنظيمات ، أو أشكالها القانونية ، أو طبيعة أنشطتها، فطبقاً للدراسة التي أعدها جمعية المحاسبة الأمريكية "A A A" حددت هذه الأهداف بأنها توفير معلومات لعدة أغراض هي :

(أ) اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الموارد النادرة.

(ب) الإدارة والرقابة الفعالة للموارد المادية والبشرية المخصصة للتنظيم.

(ج) المحافظة على الموارد التي توجد تحت تصرف الإدارة.

(د) الإسهام في فعالية التنظيمات كلّها، سواء أكانت تسعى للربح أم لا.
وبصرف النظر عن شكل التقارير المالية التي ينتجها أي نظام محاسبي ومضمونها،
يجب أن تخضع عند إعدادها للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، فالمعلومات التي تتضمنها
هذه التقارير يجب أن تكون ملائمة، وذات أهمية، وقابلة للمقارنة، وقابلة للفهم،
ويمكن الاعتماد عليها.

وعلى عمومية أهداف التقارير المالية، ونمطية المعايير التي تستخدم في إعدادها،
يختلف شكل التقارير التي تصدر عن قطاع الأعمال ومضمونها، عن تلك التي تصدر
عن القطاعات الأخرى.

استناداً إلى ما تقدم يمكن حصر الوحدات المحاسبية في ثلاثة أنواع، وذلك تماشياً
مع أنواع التنظيمات وهي:

- وحدات محاسبية في تنظيمات تنتمي إلى قطاع الأعمال الهادف إلى تحقيق الربح.
- وحدات محاسبية في تنظيمات لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، وهادف إلى تقديم
خدمات عامة.

- وحدات محاسبية في المستوى القومي الهادف إلى رسم السياسات العامة.
وبذلك فإن النظام المحاسبي في أي بلد من البلدان يتكون من ثلاثة أنظمة فرعية
وهي:

- النظام المحاسبي للتنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال.
- النظام المحاسبي للتنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، أو النظام المحاسبي
الحكومي.
- النظام المحاسبي القومي.

بما أن الأنواع المختلفة للمحاسبة مثل المحاسبة المالية - المحاسبة الإدارية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الضريبية وغيرها تدخل في تكوين النظم المحاسبية، فإنه في كثير من الأحيان يتم التسوية والخلط بين أنواع المحاسبة وفروعها.

وهكذا يمكن القول إن المحاسبة الحكومية هي إحدى فروع المحاسبة، لها نظامها المحاسبي الخاص بها الذي يعد جزءاً من النظام المحاسبي في الدولة من جهة، الذي يستخدم فيه أنواع المحاسبة المختلفة من جهة أخرى.

فأنواع المحاسبة هي عناصر ضرورية لا يمكن الاستغناء عنها في أي فرع من فروع المحاسبة، وهي ركيزة النظام المحاسبي. بينما فروع المحاسبة هي قطاعات، أو مجالات مستقلة بعضها عن بعض، تستخدم فيها كل أنواع المحاسبة أو بعضها.

يمكن ملاحظة ذلك بوضوح مع تطور الموازنة العامة للدولة، من موازنة البنود والرقابة، إلى موازنة البرامج والأداء، الأمر الذي استدعى ضرورة استخدام محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية إلى جانب المحاسبة المالية في الحسابات الحكومية بهدف استخراج تكاليف الوحدات والخدمات المقدمة من قبل الدولة، ومقارنتها، وتحليل البيانات المالية الحكومية بهدف قياس الكفاءة والأداء.

بعد هذا التفريق يمكننا أن نضع التعريف التالي للمحاسبة الحكومية:

”المحاسبة الحكومية هي إحدى فروع المحاسبة، أو جزء من النظام المحاسبي، تستخدم فيها أنواع المحاسبة المختلفة لتسجيل الأحداث الاقتصادية سواء على مستوى الموازنة العامة للدولة، أم على مستوى الدوائر المالية، والهيئات ذات الطابع الإداري، وتحليل البيانات، والرقابة على التغيرات النوعية والكمية لإعداد الموازنة وتنفيذها“.

المبحث الثالث

الإدارة المالية العامة، الواجبات والمسؤوليات

من دراسة تطور الإطار الفكري المحاسبي يتبين أن تنظيم السياسة المحاسبية الحكومية لم يحظ بالتأصيل الفكري المناسب كما هو الحال في المحاسبة المالية إلا في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين، عندما أصدر المجلس القومي للمحاسبة الحكومية الأمريكي (NCGA) في ١٩٧٩م دراسة بعنوان "مبادئ المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي"، التي وضعت اللجنة الأولى لما عرف فيما بعد بنظام محاسبة الأموال في الوحدات الحكومية.

ومن جانب آخر فقد كان الاهتمام منصباً بشكل أكبر على نظام الموازنة العامة إذ ظهرت منذ فترة مبكرة مفاهيم وأساليب جديدة للموازنات مثل موازنة التخطيط والبرمجة، وموازنة البرامج والأداء، والموازنة الصفريّة، التي صممت بهدف تلافي أوجه القصور المختلفة التي تتسم بها الموازنة التقليدية المسماة "موازنة البنود".

وبخصوص الحالة القائمة في كثير من الدول النامية ومنها الدول العربية ، فما زالت أساليب موازنتها العامة ونظمها المحاسبية الحكومية تحمل تلك السمات التقليدية المعروفة عنها و من أبرزها:

- الاستناد إلى المفاهيم التي جاءت بها نظرية الأموال المخصصة.
- إعداد الموازنة العامة وفق الأسلوب التقليدي المسمى موازنة البنود.
- اتباع الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل في الموازنة والمحاسبة والإبلاغ المالي.
- تركيز وظيفة وهدف النظام المحاسبي الحكومي في توفير معلومات مالية تبين مدى الإذعان أو التزام تخصيصات الموازنة.

- الافتقاد لمعايير محاسبية حكومية، والاستعاضة عنها بالتشريعات والقرارات والتعليمات التي تركز بشكل رئيس على المدخلات وتهمل المخرجات. بمعنى أنها تهتم بسلامة تحصيل الإيرادات وإنفاقها في الأوجه المخصصة لها دون الالتفات إلى نتائج ذلك الإنفاق مثل تقويم الأداء والتكاليف وتوفير معلومات ملائمة، وموثوق بها لمستخدمي تلك المعلومات لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.
- أحياناً ما تفرض النصوص القانونية والقرارات المنظمة إجراءات وأسساً تتعارض في كثير منها مع متطلبات الإبلاغ المالي السليم المستند إلى مبادئ وأعراف متفق عليها.

وفقاً لذلك فمن البديهي أن تطوير وتنظيم المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي يتطلب نظاماً محاسبياً حكومياً فعالاً كأحد الركائز الأساسية لإدارة المال العام بكفاءة وفعالية وإنجاز العديد من الأهداف، لعل أهمها في هذا المجال، توفير معلومات تُحقق الشفافية المطلوبة للقيام بالمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات، في حين أن وجود مثل هذا النظام ينبغي أن يستند إلى إطار فكري مناسب يتيح الاتساق والترابط بين النظرية والتطبيق ويسمح بوضع وإنشاء معايير محاسبية كأدوات تطبيق تتحقق بواسطتها أهداف الحكومات والمنظمات والوحدات الحكومية المختلفة، وتشكل مرجعاً في جمع ومعالجة البيانات وإنتاج المعلومات.

لذا فإن ازدياد الاهتمام الدولي في الآونة الأخيرة بوضع معايير محاسبية حكومية قد جاء استشعاراً واستجابة لأهمية هذا الفرع من فروع المحاسبة، ومن ذلك قيام (PSC) وخلفها (IPSASB) التابعين لـ (IFAC) بإصدار معايير محاسبية حكومية دولية أو كما يطلق عليها رسمياً المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs)، وقد بلغت حتى تاريخه (٢٧) معياراً منها (٢٦) معياراً تتوافق مع أساس الاستحقاق المحاسبي، ومعيار آخر مُخصص للتطبيق في حال اتباع الأساس النقدي.

كما تعد الموازنة العامة للدولة إنفاقاً وإيراداً المادة الأولى لنظام المحاسبة الحكومي الذي يهتم بمسك قيود حساباتها ومتابعة نشاطات الوحدات الحكومية لهدف إعمال الرقابة المالية والقانونية من جهة ، وتقويم أداء النشاط الحكومي ومنعكساته على المتغيرات الإجمالية للاقتصاد الوطني من جهة أخرى .

يرى خبراء الأمم المتحدة، أن النظام المحاسبي الحكومي الجيد، (كنظام لقياس كفاءة الأداء ، وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ، ورسم السياسات، ولغايات التحليل والتقويم، وكأداة لخدمة أغراض الإدارة الأخرى)، يجب أن يتميز بالخصائص التالية:

- أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، ومن ثم أن يبين مدى تقيد الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة.
- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما، لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.
- أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها. وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
- أن يسهل الرقابة الإدارية الفاعلة على الأموال والإجراءات والبرامج ، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
- أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد، وتحديد تكلفة البرامج والوحدات التنظيمية.

- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة، وتسهيل المراجعة والمتابعة، وتقويم العمل بشكل مادي ومالي.
- وأخيراً يجب أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.
- وفي رأي هؤلاء الخبراء أن الخصائص الأربع الأولى تخدم أغراض الرقابة التنفيذية، في حين أن الخصائص الأخرى تخدم الأغراض الإدارية. وحتى تتوفر مثل هذه الخصائص فإن بنية النظام المحاسبي الحكومي يجب أن تتضمن العناصر الآتية:
- وجود حسابات مراقبة تربط بين الموازنة، وحسابات الوحدات المحاسبية.
- اتباع درجة من اللامركزية لتوفير المرونة الكافية لتوفير المعلومات المناسبة.
- أن يتضمن النظام المحاسبي نظام مراقبة ومراجعة داخلياً وخارجياً.
- إظهار التكاليف الفعلية للخدمات أو النشاطات التي تؤديها الوحدات المحاسبية.
- ويترتب على هذه الخصائص النتائج التالية:
- تعدد الجهات والأغراض التي يخدمها النظام المحاسبي الحكومي، التي قد تختلف عن تلك التي يخدمها النظام المحاسبي التجاري، ولاسيما فيما يتعلق بقياس النتيجة المترتبة على النشاط.
- اختلاف في بعض القواعد والإجراءات المتبعة في قيد العمليات المتعلقة بهذا النشاط، وتسجيلها، واستخلاص النتائج المتعلقة بها.
- خضوع النظام المحاسبي لمجموعة من القواعد التشريعية- دستورية وقانونية ونظامية وتعليمات- تصدرها الدولة لتنظيم الإجراءات، والقيود، والرقابة، والتقارير المحاسبية. وهذه القواعد لها أولوية التطبيق على أية قاعدة، أو عرف، محاسبي إذا تعارضت مع هذه القواعد التشريعية.

- وعلى أن الإجراءات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي التجاري، تقوم على أساس حصر العمليات المالية، وتوثيقها، وقيدتها، وتبويبها، وإعداد التقارير المتعلقة بها، تختلف بعض الأساليب الفنية، والقواعد، والتبويب المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي عنه في النظام المحاسبي التجاري. وتحتوي الموازنات في الغالب على عناصر لمفاهيم متعددة. فيما يلي وصف موجز لثلاثة مفاهيم للموازنة : هدف الإنفاق، وتخطيط البرامج، وموازنات الأداء .

١- مفهوم هدف الإنفاق:

يشمل مفهوم هدف الإنفاق الأقسام الإدارية التي تحيل طلبات الموازنة على الرئيس التنفيذي الذي يفصل النفقات الخاصة الواجب إجراؤها (عدد الأشخاص الواجب توظيفهم في كل مستوى والبضائع والخدمات المحددة الواجب تأمينها)، خلال فترة الموازنة. يجمع الرئيس التنفيذي، من خلال ممثله الموازنة ويقوم بتعديلها وإحالتها على الهيئة التشريعية.

تدرس الهيئة التشريعية الموازنة، وتجري تغييرات فيما لو بدت ضرورية وتقدر المخصصات حسب بنود مبدأ هدف الإنفاق. يمكن أن يشمل تقرير تقديم الموازنة معلومات إضافية عن المدخلات حتى عن بيانات حول الأداء و/ أو البرامج لكنها تستخدم فقط لدعم طلبات هدف الإنفاق.

٢- مفهوم الأداء:

يجسد هذا المفهوم تحول التركيز من أهداف الإنفاق إلى الأداء القابل للقياس للنشاطات وبرامج العمل. يكون التركيز الرئيسي على تقويم الفعالية التي من خلالها تنفذ النشاطات القائمة. يدعم المفهوم الأنظمة الحكومية لمحاسبة التكاليف وقياس العمل. وجوهر هذا المفهوم هو تبويب حسابات الموازنة حسب الأنشطة والنشاط، وأيضاً حسب وحدة المؤسسة وهدف الإنفاق. كما يتطلب أيضاً تحقيقاً وقياساً

للنشاطات القائمة من أجل الحصول على فعالية أحسن ومن أجل تحديد معايير للتكاليف. أخيراً، فإنه يقدم موازنات لاحقة استناداً إلى ضرب معايير التكاليف هذه بالعدد المتوقع لوحدات النشاط المقدّر في السنة المقبلة. وحسب هذا المفهوم، تعتبر الموازنة، حين سنّها، عقداً غير رسمي بين الفرع التنفيذي والسلطة التشريعية فيما يتعلق بالأداء الواجب تحقيقه.

٣- مفهوم تخطيط البرامج:

تشمل موازنة البرامج تخطيطاً وتطويراً واسعين لتكاليف الوظائف والنشاطات. يتطلب المفهوم الشامل إظهار كامل كلفة الوظائف لكل مجال من مجالات البرامج بغض النظر عن الأقسام الإدارية التي من الممكن أن تشترك في تنفيذ البرامج. بعض المفاهيم أقل شمولية ويتم تنظيمها ضمن وحدات تنظيمية هامة. من أهم مساهمات هذا المفهوم هي المساهمة في عملية التخطيط، أي أن تكون قرارات سياسات البرامج مؤدية إلى موازنة محددة وخطط متعددة السنوات. لا تلغي العملية الحاجة إلى تحليل لضمان أن البرامج تنفذ بشكل فعال وفعلي وبطريقة تراعي فيها الكلفة ولا تستبعد استخدام بنود الموازنة الرئيسية.

٤- الرقابة المالية والإدارية:

يتبين مما تقدم أن موازنة هدف الإنفاق تشدد الرقابة على النفقات من خلال التحديد المفصل للأغراض التي يمكن صرف الاعتمادات لأجلها. وبموجب هذا المفهوم يعني تحويل الرقابة الانتقال من مستوى إداري لآخر، فقط للمسؤولية وهيئة الحسابات الضرورية لضمان أن النفقات لا تتجاوز البنود الرئيسية المخصصة لها. بينما تحيل مفاهيم أخرى في الموازنة، وهي تنص على تحديد مسؤولية الرقابة على الإنفاق، النواحي الأخرى من المحاسبة إلى المستويات الأدنى. ووفق هذا المبدأ، تعرف المحاسبة بأنها مسؤولية المديرين عن نوعية ودقة توقيت أداء البرامج، وعن زيادة

الإنتاجية، ورقابة التكاليف وتبسيط نواح متعددة من عمليات القسم الإداري، وضمان إدارة البرامج بالتكامل والالتزام مع القوانين النافذة. وهكذا فإن المديرين هم المسؤولون عن تطوير البنية التنظيمية والإجراءات والسياسات إلى درجة تضمن:

- تحقيق البرامج للنتائج المتوخاة منها.
- استخدام الموارد بما ينسجم مع وظائف القسم الإداري.
- حماية البرامج والوارد من التلاعب وسوء الإدارة.
- اتباع القوانين والأنظمة.
- الحصول على المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب وحمايتها واستخدامها في صنع القرار.

تقوم المستويات الإدارية الأعلى بوضع إجراءات، مثل إجراءات التدقيق المالي وتدقيق الأداء لمراجعة وتقوم مستويات الرقابة الأدنى من أجل التأكد أنها في موضعها الصحيح والتأكد من شموليتها وعملها بالشكل الصحيح. تستخدم المعايير التالية في تطوير وتنفيذ الرقابة الإدارية:

■ تفويض السلطات والمؤسسات:

ينبغي للمديرين التأكد من ملاءمة تحديد وتفويض الصلاحيات والمسؤوليات والمحاسبية لتحقيق المؤسسة المهمة المناطة بها، وكذلك من تأسيس بنية تنظيمية مناسبة لتأدية مسؤوليات المشروع بفعالية. كما يجب أن تكون الرقابة وصلاحيات اتخاذ القرار المتعلقة بها في أيدي المديرين والموظفين ضمن الحدود الممكنة.

■ الفصل بين الواجبات والإشراف:

يجب أن يتم فصل المهام والواجبات الرئيسية في الصلاحيات ومعالجة وتسجيل ومراجعة العمليات الرسمية للقسم الإداري بين الأفراد. ويجب أن يمارس المديرون الدور الرقابي المناسب لضمان عدم تجاوز أو إساءة الأفراد الصلاحيات الممنوحة لهم.

■ الوصول إلى الموارد والمحاسبة عليها:

يجب أن تكون إمكانية الوصول إلى الموارد والسجلات محصورة بالأفراد المرخص لهم، كما يجب تحديد والمحافظة على محاسبة الوصاية على استخدام الموارد.

■ التسجيل والتوثيق:

يجب تسجيل العمليات دونما إبطاء، وتصنيفها بما يناسب بغية إعداد الحسابات الدورية، وأيضاً التقارير المالية والتقارير الأخرى الموثوقة. ويجب أن يكون توثيق العمليات والرقابة الإدارية والأحداث الهامة الأخرى بشكل واضح والتأكد من جاهزيتها عند فحصها.

■ اتخاذ القرارات المتعلقة بنتائج التدقيق والنواحي الأخرى للقصور:

ينبغي للمديرين تقييم وتحديد الإجراءات المناسبة لمعالجة نواحي القصور المعروفة، وتقارير التدقيق والنتائج الأخرى، والتوصيات المتعلقة بها. وعلى المديرين استكمال كل الإجراءات المتخذة ضمن الإطار الزمني المحدد، التي من شأنها تصحيح أو حل المسائل الأخرى المرفوعة للإدارة.

وبذلك نرى أن الإدارة المالية الحديثة أصبحت تولي الموازنة العامة للدولة أهمية كبيرة في عملية التخطيط المالي وتنفيذ السياسات وتقييم الأداء، وهذا يتطلب من ثم اهتماماً بالغاً بالبيانات المحاسبية للموازنة العامة إنفاقاً وإيراداً وفق للمعايير الدولية للمحاسبة الحكومية، وبنظام متطور وحديث للمحاسبة الحكومية والإبلاغ المالي يساعد في تحقيق الأهداف المرجوة.

المبحث الرابع

وظائف المحاسبة الحكومية وأهدافها

أولاً- وظائف المحاسبة الحكومية، وأهدافها:

تتحدد الأهمية التي تشغلها المحاسبة الحكومية بكونها تُظهر جميع عمليات تشكل الإيرادات العامة وإنفاقها. وللتعرف إلى جوهر المحاسبة الحكومية لا بد من تحديد الوظائف التي تؤديها، إذ إن جوهر المادة يظهر من خلال وظائفها، ويمكن أن نذكر منها الوظائف الرئيسية التالية:

- متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وإظهار النتائج و تعميمها.
- الإدارة والقيادة لعمليات تنفيذ الموازنة العامة، وضمان تخطيطها.
- الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة بشقيها: الإيرادات والنفقات.
- قياس كفاءة أداء تنفيذ الموازنة العامة من خلال تحديد تكاليف الخدمات المقدمة ومقارنتها.
- تقديم معلومات وبيانات لأغراض التحليل.
- وتهدف المحاسبة الحكومية إلى المساعدة على التنفيذ السليم للبرامج والمشاريع الاقتصادية التي تقوم بها الدولة، كما أن خدمات الحكومة أصبحت متعددة في الوقت الحاضر، وعليه فإن المحاسبة الحكومية يجب أن تخدم أغراضاً متعددة منها:
- الحفاظ على الأموال العامة.
- تزويد المستفيدين بالمعلومات اللازمة لأغراض التحليل.
- تحديد المسؤوليات من خلال الدورات المستندية المتبعة، وأنظمة الرقابة الداخلية.

ثانياً- وظائف النظام المحاسبي الحكومي، وأهدافه:

يمثل النظام المحاسبي الحكومي الشكل التطبيقي للمحاسبة الحكومية، ومن ثم فإنه من الضروري أن يخدم أغراضاً متعددة أهمها:

١- أغراض الرقابة المركزية:

- على النظام المحاسبي الحكومي أن يتقيد بالقوانين والتعليمات السارية.
- أن يكون هناك ربط بين اعتمادات الموازنة، وبين الحسابات المفتوحة بالدفاتر.
- أن يتم تصميم الحسابات بطريقة تسمح بالتحقق من كفاية الاحتفاظ بالأموال العامة.
- أن يتضمن النظام المحاسبي الحكومي إجراءات فعالة للرقابة الداخلية.

٢- الأغراض الإدارية:

- يجب أن تخدم المحاسبة الحكومية الأغراض التالية في المجالات الإدارية:
- أن تساعد الحسابات في الوحدات الحكومية على الحكم على ما إذا كانت خدمة معينة تؤدي بأقل تكلفة.
- أن تساعد الحسابات المستويات الإدارية المختلفة على التخطيط السليم للسياسات وتنفيذها.
- أن تساعد الحسابات المنشورة للجمهور على استنتاج الحقائق عن مالية الدولة من دون صعوبة.
- أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات الكاملة الضرورية لأغراض التحليل الاقتصادي.

كما يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يحقق الأهداف التالية:

- أن يتلاءم مع المتطلبات القانونية والاقتصادية للدولة.
- أن يكون مترابطاً مع نظام التبويب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة.
- أن يساعد في إعداد الحسابات بحيث تظهر بوضوح الأغراض والعناصر التي تم تخصيص الموارد للإنفاق عليها، والأفراد المسؤولين عن حماية هذه الموارد، واستخدامها في تنفيذ البرامج والمشاريع المختلفة.
- أن يساعد في إظهار النتائج المالية والاقتصادية لأوجه نشاط كل برنامج من برامج الحكومة، بمعنى قياس الموارد وتحديد التكاليف، وإظهار النتائج.
- أن يكون ملائماً لإمكانيات فرض الرقابة على الاعتمادات ومتابعة تنفيذ العمليات والمشاريع، وإدارة البرامج وفرض رقابة داخلية.
- أن يساعد في إعطاء البيانات المالية اللازمة للتخطيط والمتابعة، وتقييم النتائج، وكذلك التحليل الاقتصادي لأغراض الحسابات الفرعية.
- أن يكون واضحاً، بحيث يمكن العاملين من التقيد بانتظام وسهولة، وبحيث يمكن إجراء مراجعة خارجية سليمة.

ثالثاً- الجهات المستفيدة من بيانات المحاسبة الحكومية:

نظراً إلى طبيعة النشاط الحكومي وخصائصه كما بينا سابقاً، فإن قاعدة المستخدمين للتقارير المالية الحكومية تتسع لتشمل العديد من الفئات ذوات العلاقة بمزاولة النشاط الحكومي.

فالمواطنون، و الإدارة، والسلطة التشريعية، والجهات الرقابية، و المستثمرون،
والدائنون، والباحثون، والدارسون، بحاجة إلى معلومات تمكنهم من معرفة وضع
الحكومة، واتخاذ العديد من القرارات على ضوء هذه المعلومات.



المبحث الخامس

الإطار النظري للمحاسبة الحكومية، وآفاق تطورها

يستعرض هذا البحث مدى انسجام المحاسبة الحكومية مع المفاهيم والفروض، والمبادئ المحاسبية، وآفاق تطورها.

أولاً - المفاهيم المحاسبية:

إن لتحديد المفاهيم والمصطلحات أثراً كبيراً في المحاسبة، ولا سيما عند صياغة الإطار النظري. وتعدُّ مصطلحات المحاسبة الحكومية ومفاهيمها جزءاً من مفاهيم المحاسبة، فمصطلح الإيرادات يعني مجموعة الأموال التي تحصل عليها الوحدة، سواء كانت هذه الوحدة منشأة اقتصادية هادفة للربح أم هيئة عامة ذات طابع إداري تهدف إلى تقديم خدمات عامة، ولتمييز إيرادات الأخيرة تم الاتفاق على تسميتها بالإيرادات العامة. وكذلك الأمر بالنسبة إلى النفقات العامة.

وفي كلتا الحالتين تتم مقابلة الإيرادات بالنفقات للتوصل إلى النتيجة، ففي المنشآت الاقتصادية تمثل النتيجة الربح أو الخسارة، وفي الوحدات الإدارية تمثل النتيجة العجز أو الفائض.

ثانياً - الفروض المحاسبية:

١ - فرض الوحدة المحاسبية:

إن فرض الوحدة المحاسبية ضروري: سواء أكان في المنشآت الهادفة إلى الربح أم في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري. فالوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية أو إدارية، وإن الاختلاف في تحديد طبيعة الوحدة المحاسبية في كل من فروع المحاسبة ينبع أصلاً من الاختلاف في أهداف هذه الوحدات.

فالوحدات التي تهدف إلى الربح تتمتع عادة بالشخصية المعنوية أو الطبيعية، ولها رأس مال محدد، والفرض من المحاسبة الحكومية هنا قياس الربح. أما الوحدة المحاسبية

الحكومية فليس لها شخصية معنوية مستقلة، وليس لها من ثم استقلال مالي، وإنما هي عبارة عن الأموال المخصصة لنشاط معين.

٢- فرض استمرار الوحدة المحاسبية:

إن فرض استمرار الوحدة المحاسبية يعدُّ مهماً سواء في المنشآت الاقتصادية أم في الوحدات الإدارية. فالمحاسبون في المنشآت الاقتصادية يقومون بإعداد الحسابات الختامية في نهاية كل دورة، على الرغم من أن ذلك يؤثر في موضوع الإفصاح لتحديد نتائج الأعمال ولو بشكل قريب من الواقع مع فرض أن الوحدة مستمرة. ولا يعني هذا أن المنشأة ستظل قائمة دائماً، ولكن يعني أنها سوف تظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الموضوعة.

أما في المحاسبة الحكومية، فإن استمرار الوحدة المحاسبية نابع من سببين:

- أ- إن الحكومة وعند إنشاء مثل هذه الوحدات تريد لها الاستمرار في تقديم الخدمات للمجتمع من دون مقابل، أو مقابل رسوم لا تغطي التكلفة.
- ب- إن هذه الوحدات، ومن أجل تحقيق أهدافها، تقوم بتنفيذ الخطط الموضوعة لها بشكل مسبق، والملاحظة في الخطط المتوسطة والطويلة الأمد، وهذا يضمن عليها نوعاً من الاستمرار النسبي.

٣- فرض القياس النقدي:

لكي يتمكن المحاسبون من قياس النتائج والاستمرار في إثبات العمليات، وتصوير الحسابات، واستخراج البيانات، فإنهم يفترضون أن وحدة النقد تُعدُّ وحدة قياس نمطية ملائمة. ولكن هناك بعض المعلومات الضرورية لإعطاء صورة شاملة عن المنشأة أو حول الجهاز التنفيذي الذي يقوم بإنفاق الأموال العامة وتنفيذ الموازنة، يكون من الصعب التعبير عنها في صورة نقد. من أمثلة ذلك المعلومات حول كفاءة الإدارة ومردودية النفقات. وتُعدُّ مثل هذه المعلومات مهمة، لذلك لا بد من إرفاق مثل تلك

المعلومات على شكل ملاحظات تُكمل القوائم المالية أو الحساب العام الإجمالي لتنفيذ الموازنة.

وتستخدم العملات المحلية كوحدة قياس نقدية. وحتى تقوم بدورها كوحدة قياس نمطية مفيدة يجب ألا تتغير قيمتها بمرور الزمن. ويصعب تحقيق هذا الهدف في الوقت الحاضر بسبب الارتفاع المستمر في الأسعار في جميع أنحاء العالم. إن ارتفاع الأسعار والاتجاهات التضخمية السائدة تؤدي إلى انخفاض قيمة العملات، ويؤدي هذا بطبيعة الحال إلى جعل فرض القياس النقدي من أكثر الأمور التي تثير الجدل في الفكر المحاسبي.

وكلما أدى التضخم إلى زيادة أسعار السلع والخدمات زيادة كبيرة انخفضت قيمة العملات وصار فرض القياس النقدي أضعف الفروض المحاسبية، أو أقلها دقة. وقد حاولت بعض الهيئات حل المشكلة عن طريق الإفصاح عن الأرقام الواردة في القوائم المالية، ومدى أثر الأسعار فيها. ولا تقل آثار هذه المشكلة في المحاسبة الحكومية أهمية عن غيرها من فروع المحاسبة، وتظهر واضحة من خلال ملاحظة انخفاض كمية الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية الممولة عن طريق الموازنة العامة للدولة. فمثلاً إن أي ارتفاع في أسعار الأجهزة الطبية، وأسعار الأدوية سوف يؤثر سلباً في كمية الخدمات المقدمة من قبل المشافي الحكومية إذا لم يلحظ ذلك في الاعتمادات المخصصة. ويهدف إيجاد حل لمثل هذه المشكلات، فإن الحكومات التي ترغب في المحافظة على مستوى الخدمات المقدمة تأخذ التطور النسبي للأسعار والتزايد السكاني المتوقع بالحسبان عند إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة.

٤- فرض الفترات المحاسبية:

ينطبق هذا الفرض على المحاسبة عامة، وعلى جميع فروعها. كما أنه لا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة سواء في كل من قطاع الأعمال و القطاع الحكومي،

إلا إذا تحققت الأهداف المتوخاة كاملة. ولا يتم ذلك إلا بعد تنفيذ الخطط، ومن ثم يحتاج إلى وقت طويل، أي عند انتهاء منشآت الأعمال من أعمالها، أو تنفيذ الحكومة لخططها، ولكن أصحاب المنشآت والحكومة لا تستطيع الانتظار حتى تتم أعمال التصفية من أجل الحصول على نتائج دقيقة، ومن ثم فإن فرض الفترات المحاسبية بتقسيم حياة الوحدة إلى فترات محددة -و غالباً ما تكون سنة-، ضرورة في كل فروع المحاسبة. ففي المحاسبة الحكومية تنبع ضرورة هذا التقسيم من ضرورة مقابلة الإيرادات العامة بالنفقات العامة لمعرفة نتائج تنفيذ الموازنة، وقياس أداء الوحدات الحكومية التي تقدم خدمات للمجتمع.

ثالثاً- المبادئ المحاسبية:

١- مبدأ التكلفة التاريخية:

لم تلبث بعض الهيئات المحاسبية التي حاولت التخلي عن هذا المبدأ بالعودة إليه والدفاع عنه، وذلك بسبب كبر حجم المشكلات المتعلقة باستخدام البدائل التي اقترحتها لتحل محله. وتعد التكلفة الأساس السليم للمحاسبة عن الأصول والخدمات المشتراة أو المباعة، إذ تثبت في الدفاتر على هذا الأساس. ولكن يبقى الفرق الوحيد بين منشآت الأعمال والوحدات الحكومية في أن الأخيرة تعد الأموال المنفقة من أجل الحصول على أصول أو خدمات مصروفات نهائية تخصم من الاعتمادات، وذلك لانتفاء الغرض من توزيع هذه التكلفة على السنوات التي ستستفيد منها.

ويسوغ المحاسبون استخدام التكلفة التاريخية أساساً للمحاسبة في جميع عناصر الأصول والخصوم بأن هذه التكلفة تكون عادة محددة أو يمكن تحديدها، وأن استخدام أي أساس آخر غير التكلفة التاريخية سيواجه بمشكلة تحديد قيمة الأصل، أو الالتزام خاصة في حالات عدم البيع أو التنازل. وهناك انتقادات عديدة لهذا المبدأ وخاصة في

حالات ارتفاع الأسعار التي أصبحت ظاهرة العصر الحديث، وعند احتساب الاهتلاكات مما يؤثر في نتائج قياس الدخل.

يُعدُّ هذا المبدأ أكثر ملاءمة في المحاسبة الحكومية حيث ينتفي غرض قياس الدخل، ومن ثمَّ فإنَّ الوحدات الحكومية لا تُقيم وزناً للقيمة الاستبدالية أو البيعية، إذ تُعدُّ عملية انتقاء الأصول عبارة عن إنفاق للأموال العامة، وتُحمَّل قيمة الأصل كاملة على سنة الشراء. وعند البيع تدخل هذه القيمة كإيراد يخص سنة البيع دون إجراء أي مقارنة بين سعر الشراء وسعر البيع.

٢- مبدأ تحقق الإيرادات ومقابلتها مع المصروفات:

من المعروف أن الإيراد يتحقق في منشآت الأعمال عند تحقق عملية البيع، ويتم مقابلته بمصروفات تلك الفترة، أو المصروفات التي تتعلق بتلك الفترة لتحقيق مبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية؛ لكن في المحاسبة الحكومية على الرغم من أهمية فصل الإيرادات والنفقات الخاصة بالدورات المحاسبية بعضها عن بعض، فإنَّ تحقيق هذا المبدأ على غاية من الصعوبة من جهة، وإنَّ تحقيقه يحتاج إلى تكاليف إضافية من جهة أخرى.

ففي منشآت الأعمال تتم مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس استحقاق كل منها، ولكن في الوحدات الحكومية فإنَّ الحكومات المختلفة في البلدان المختلفة تطبق أساساً متعددة من أجل هذه المقابلة، نذكر منها أساس الاستحقاق المعدل، والأساس النقدي. ونرى أن الأساس الأخير هو الأكثر ملاءمة للمحاسبة الحكومية على الرغم من الانتقادات التي وجهت إليه التي من أهمها أن مقابلة الإيرادات التي تم تحصيلها في الدورة المحاسبية مع النفقات الفعلية في هذه الدورة أمر بعيد عن الموضوعية والصحة. ويسوغ مؤيدو الأساس النقدي ذلك بقولهم:

- إن الحكومة تهدف من تحصيل الإيرادات القيام بتغطية النفقات، ومن ثم فإن
مقابلة إيرادات ونفقات تتعلق بدورة واحدة ليس عملية ضرورية.
- التكاليف المرتفعة لمثل هذه المقابلة.

- تعقيد السجلات من وراء تطبيق أساس الاستحقاق.

٣- مبدأ التجانس:

من أجل الحصول على معلومات قابلة للمقارنة، لا بد من أن تكون منتجات
النظم المحاسبية متجانسة. ففي منشآت الأعمال إذا أظهرت القوائم المالية الخاصة بفترة
محددة أرباحاً زائدة على الفترة السابقة يكون من الممكن افتراض أن العمليات في هذه
الفترة كانت أكثر ربحية.

ولكن في الحالات التي يحدث فيها تغيير في المبادئ المحاسبية المتبعة، فإن هذه
الأرباح الزائدة قد تكون نتيجة لهذا التغيير وليس بسبب تحسّن الأداء. ومن هنا فإن
الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية بالنسبة لنفس المنشأة يعدّ أمراً ضرورياً لإجراء
المقارنة بين الفترات المحاسبية، كذلك الأمر بالنسبة إلى المحاسبة الحكومية كي تبقى
المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي قابلة للمقارنة لا بد من أن تكون
متجانسة. ولا يعني ذلك أنه ليس باستطاعة الحكومة العدول عن استخدام بعض
المبادئ، ولكن يجب الإشارة إلى ذلك في التقرير المالي النهائي لقطع حسابات
الحكومة. إذ إن المبادئ المحاسبية عرضة للتغيير نتيجة للتغيرات في البيئة والظروف التي
تعمل فيها المحاسبة؛ ولكن التطبيق السليم لمبدأ التجانس يعني أنه يمكن إجراء تغيير في
الطرق والأسس المحاسبية المتبعة طالما أن لهذا التغيير ما يسوّغه، مع الإفصاح عن هذا
بصورة ملائمة، وتوضيح أثر ذلك في نتائج السنة التي يحدث فيها التغيير.

٤ - مبدأ الإفصاح الكامل:

يتطلب هذا المبدأ أن تكون البيانات أو القوائم المالية كاملة حيث تشمل المعلومات الضرورية كلها للتعبير الصادق، فإذا ترتب على حذف بعض المعلومات أو استبعادها أن تصبح القوائم المالية مضللة، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضرورياً. فبالنسبة إلى منشآت الأعمال؛ تشمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر الملاحظات والمذكرات التوضيحية التي تُعدُّ جزءاً أساسياً من القوائم المالية. وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في تلك المذكرات التوضيحية مكملّة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية، ولا ينبغي أن تستخدم وسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم.

أما بالنسبة إلى المحاسبة الحكومية فإن الحساب العام الإجمالي لتنفيذ الموازنة العامة يجب أن يحتوي على معلومات مفصلة حول النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية. فإذا كانت الإيرادات تحتوي على مساعدات مالية خارجية يجب ذكرها بالتفصيل مع ذكر أوجه الإنفاق لكي يعطي الحساب صورة واضحة عن تنفيذ الموازنة، كما يجب أن يعد الحساب بما يتلاءم مع تبويب الموازنة العامة من أجل خدمة أغراض المقارنة. كما أن تقرير الحساب الختامي للموازنة يجب أن يظهر أسباب الانحراف وتسويغها، والسياسات المالية للدولة، ومدى تحقيقها.

ولا يسري مبدأ الإفصاح الكامل على الأحداث والوقائع التي حدثت خلال السنة المالية فحسب، وإنما يمتد إلى الأحداث التي تقع بين فترتي انتهاء العام المالي، وإعداد الحساب العام الإجمالي ونشره. ومن أمثلة ذلك التغيرات التي تطرأ على القوانين والأنظمة المالية والضريبية، وإيجاد مطارح جديدة للدخل، لما لهذه المعلومات من أثر مهم في السياسات المالية التي تتخذها الحكومة.

٥- مبدأ الموضوعية:

كما في المحاسبة في قطاع الأعمال، كذلك الأمر في المحاسبة الحكومية ينبغي أن تعتمد على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكناً. إن المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل أدلة واضحة وقوية يمكن فحصها عن طريق اختيار الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها.

وقد ذكرنا سابقاً أن التكلفة التاريخية تمثل بياناً موضوعياً يمكن التحقق منه بسهولة ويساعد التمسك به على ضمان المعلومات المحاسبية من أي انحياز من جانب من يقوم بإعدادها.

٦- مبدأ الأهمية النسبية:

يرتبط هذا المبدأ بالإفصاح كثيراً. حيث يُعد الإفصاح أمراً مهماً بالنسبة إلى العناصر الأساسية وذات القيمة الكبيرة، ومن ثم فإن هذه العناصر يجب معالجتها بعناية وحكمة على خلاف الموضوعات ذات القيمة القليلة التي يمكن معالجتها بإحدى الأساليب الملائمة والاقتصادية.

فمثلاً في المحاسبة الحكومية يجب معالجة الإيرادات الناجمة عن الدخل بعناية كبيرة لما لهذا العنصر من أثر كبير في إيرادات الموازنة من جهة، وعلى ردود فعل المكلفين من جهة أخرى.

أما الرسوم التي تفرض على بعض المعاملات، وتحصل بسهولة عن طريق إصدار الطوابع، فهي ذات أهمية أقل نسبياً من الضرائب لسهولة فرضها وتحصيلها.

٧- مبدأ الحيطة والحذر:

ويستخدم هذا المبدأ في المحاسبة الحكومية عند إجراء التقديرات الأولية لإيرادات الموازنة العامة ونفقاتها، إذ يجب عدم إظهار الإيرادات أكبر مما هو متوقع فعلاً من أجل تحقيق التعادل مع النفقات العامة المتوقعة. إن التطبيق السليم لمبدأ الحيطة والحذر يعني

اختيار الطرق المحاسبية التي لا تؤدي إلى تخفيض النفقات والإيرادات أو زيادتها، ومن ثم التأثير في الموازنة العامة. ومن الأمثلة العملية على الخيطة والحذر تقدير الإيرادات للعام المقبل بحدودها الدنيا. إذ يُعَدُّ التحفظ بمزلة المرشد في الحالات التي يكون فيها الشك ناتجاً عن اختيار قيمتين ناتجتين عن بديلين في التقدير.

بسبب التباين في فهم القواعد والإجراءات والمفاهيم والمبادئ المحاسبية، وتفسيرها واتباعها في كل من التنظيمات التي تهدف إلى الربح، وتلك التي لا تهدف إليه، لذلك لا بد من توضيح أسبابه، وبيان سبل تطوير المحاسبة الحكومية :

أ- تتبع التنظيمات التي تهدف إلى الربح في حساباتها أساس الاستحقاق ، بينما في المحاسبة الحكومية غالباً ما يطبق الأساس النقدي، حيث يثبت في حساب السنة المالية جميع ما تحصله الوحدة الحكومية من واردات، وما تصرفه من نفقات خلال هذه السنة، بغض النظر عما إذا كانت هذه الواردات أو النفقات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة، وتطبيقاً لهذا الأساس تلغى في نهاية السنة المالية جميع وفورات الاعتمادات (غير المستعملة) التي لم تصرف لغاية ١٢/٣١، إذ لا داعي للاحتفاظ بها لمقابلة ما قد يكون قد نشأ من التزامات خلال السنة المالية ولم تصرف قيمتها حتى نهاية السنة التي تخصها. وكذلك الحال بالنسبة إلى الواردات، فإن ما يتحصل منها بعد انتهاء السنة المالية التي تخصها واستحققت فيها يضاف إلى حساب واردات السنة التي تم التحصيل الفعلي فيها.

ونتيجة لذلك لا يمكننا عدُّ الواردات المستحقة لسنة مالية معينة ديناً على الأفراد أو الشركات المختلفة، وإضافتها إلى واردات تلك السنة، كما يتبع عادة في أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى بساطة ذلك ووضوحه، فإن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي يعطي صورة حقيقية للوضع النقدي للحكومة، كما يساعد على إقفال الحسابات، وإعداد الحساب الختامي بسرعة، وبوقت أقل من غيره من الأسس

المحاسبية الأخرى، وقد أخذ المشرع السوري بهذا الاتجاه، إذ نصت على ذلك صراحة فقرات المادة الأولى من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

ويتراوح الأسلوب المطبق في الوحدات الحكومية في الدول المختلفة بين الأساس النقدي البسيط، وأساس الاستحقاق المتطور الذي يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لوحدة العمل. وكما ذكر سابقاً ما زال الأساس النقدي يطبق بشكل كبير، وفي معظم الدول، على الرغم من أنه لا يوفر سوى الحد الأدنى من المعلومات المالية التي يمكن الحصول عليها. وهكذا فإن مبدأ الدورية في المحاسبة الحكومية يجب أن يفهم على أساس مقابلة الإيرادات العامة والنفقات العامة دورياً ومهما اختلف الأساس المتبع في القياس.

ب- تفرق التنظيمات التي تهدف إلى الربح بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، وكذلك بين الإيرادات العادية والإيرادات الرأسمالية، فتحمل المصروفات الإيرادية، وترحل الإيرادات إلى قائمة الدخل، إذ تعدّ حسابات وسيطة للتوصل إلى نتيجة الأعمال، بينما تظهر آثار المصروفات الرأسمالية في الميزانية. ويرجع ذلك إلى أن الخلط بين هذين النوعين يؤدي إلى إيجاد أخطاء في قياس نتيجة أعمال السنة المالية، فإذا عدّنا بعض المصروفات الرأسمالية إيرادية، ترتب على ذلك إخفاء بعض الأرباح، وتكوين احتياطي سري، إذ تظهر الأرباح أقل من حقيقتها، كما ينعكس ذلك على المركز المالي، ولا تظهر عناصر الموجودات على حقيقتها. وعلى العكس من ذلك فإن عدّ بعض المصروفات الإيرادية رأسمالية يؤدي إلى ظهور أرباح صورية، وفي هذه الحالة إذا قام المشروع بتوزيع الأرباح فإن جزءاً من رأسماله سيظهر في صورة أرباح، وفي كلتا الحالتين لا تمثل الميزانية المركز المالي الحقيقي للمشروع.

أما المحاسبة الحكومية فلا تفرق بين النفقات الإيرادية والرأسمالية، ولا تفرق بين الإيرادات العادية والإيرادات الرأسمالية، وإن كانت النفقات والإيرادات في الموازنة العامة تظهر موزعة بين جارية ورأسمالية، والسبب في ذلك هو أن الوحدات الحكومية لا تمسك حسابات لأصولها وممتلكاتها بغرض تحديد مصروف الاهتلاك الذي يخص كل فترة مالية على أنه عبء على الإيراد، بالإضافة إلى ذلك فإن الحسابات الختامية في الحكومة تهدف إلى معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة العامة، فيما يتعلق بالواردات المحصلة والنفقات المصروفة، حتى تتمكن السلطة التشريعية من تحقيق الرقابة القانونية والمالية في هذا المجال، ولا سيما فيما يتعلق بالمساءلة الإدارية والمالية. ونحن نعتقد أن تطبيق مثل هذه القواعد (تحديد مصروفات اهتلاك الأصول الثابتة) يساعد على تحقيق رقابة على كفاية الاستخدام لهذه الأصول من خلال تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الإدارية، ومقارنتها مع قيمة الخدمات المقدمة.

وفي حين يعد الاهتلاك أحد عناصر التكلفة في التنظيمات الهادفة للربح، فإن الوحدات الحكومية لا تطبق الاهتلاك على أصولها، وذلك لأن عملية استبدال هذه الأصول يتم بأموال مخصصة في الموازنة العامة، وليس عن طريق تشكيل مخصصات لهذا الغرض، ولذلك لا تمسك لها حسابات، وإنما سجلات بيانية، وهذا ما يضعف الرقابة على هذه الأموال.

ولما كانت موارد معظم الدول في أغلب الأحيان محدودة، وأقل مما تحتاج إليه للإنفاق في المجالات المختلفة، فإن الإدارة الحكومية تحتاج إلى معلومات وحقائق مالية واقتصادية على جميع المستويات حتى تتمكن من اتخاذ القرارات، ورسم السياسات المناسبة على أسس مالية سليمة تكون أساساً للتخطيط، والتنسيق، والرقابة على الموازنة لتحقيق الكفاية في توزيع الموارد بالنسبة إلى البرامج والأنشطة الحكومية، وتعد أنواع المحاسبة المختلفة ضرورية لأي إدارة مسؤولة حتى تكون فعالة ومنتجة، وبمعنى آخر

تعتمد الإدارة عامة على التقارير والبيانات المالية التي تزودها بها المحاسبة لأهداف التخطيط والبرمجة، واختيار البدائل المناسبة من بين الخيارات المتاحة، وإعداد الموازنات، وقياس الكفاية الإنتاجية، والإنجازات، والرقابة، وفعالية الإدارة، في استخدام الموارد المتوفرة لديها. بالإضافة إلى ذلك فإن قياس الفعالية أصبح أمراً مهماً وضرورياً لتقويم الإدارة ومدى نجاحها في استخدام الموارد المتاحة في الوصول إلى الأهداف المطلوبة للوحدة أو البرنامج.

وحتى تحقق الحكومة الرقابة الفعالة على البرامج والأنشطة الحكومية من حيث تحديد التكلفة وقياس النتائج على أسس علمية حديثة فلا بد من استخدام أساليب محاسبة التكاليف و نظمها من أجل قياس الكفاية الإنتاجية والمنفعة، وخاصة بالنسبة إلى المشروعات والبرامج الإنمائية، إذ توزع الموارد على الأنشطة المختلفة على أساس حسابات التكلفة، وذلك بعملية تجميع عناصر التكلفة وتبويبها في سجلات خاصة لكل برنامج لتتبع التكلفة النهائية لها.

وإذا كانت الحكومات تهدف إلى تحقيق المنفعة القصوى باستخدام مواردها المحددة في تنفيذ البرامج المختلفة التي تقوم بها، فلا بد من استخدام مدخل المحاسبة الإدارية وتطويرها بما يتلاءم مع حاجات الإدارة والرقابة، وتحديد المسؤولية، واتخاذ القرارات، ورسم السياسات، والتحليل الاقتصادي، وقياس الكفاية الإدارية والإنتاجية. إن التقويم الشامل والعام للوحدات الإدارية الحكومية هو أنها وجدت لكي تزود أفراد المجتمع ببعض الخدمات العامة لتلبي بعض احتياجات المواطنين. وبغض النظر عن كبر حجم الخدمات المقدمة أو صغرها، فإنه يمكن القول : إن قيمة هذه الخدمات يجب أن تساوي نفقات التشغيل وتكاليفه، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، يجب أن يؤمن النظام المحاسبي رقابة فعالة على استخدام الأموال العامة للعمل على التقليل من الهدر الذي يمكن أن يقع خلال تنفيذ الموازنة.

وهكذا يمكن القول: إن الاتجاهات الحديثة في تطوير المحاسبة الحكومية يجب أن يبدأ باستخدام قواعد الموازنة الصفرية، وتطبيقها في إعداد الموازنة العامة للدولة، مما يؤدي إلى تحسين الإنفاق وترشيده في المجالات الأكثر منفعة وجدوى. وهذا يتطلب جهوداً كبيرة من القائمين على عملية إعداد الموازنة، فلا بد أولاً من إيجاد كادر مدرب يستطيع أن يقوم بإعداد مختلف البدائل في تنفيذ جميع المشروعات، ومن ثم دراسة هذه البدائل وتكلفتها، وتحليل جميع عناصرها، وهذا يتطلب دراية وخبرة في مجال محاسبة التكاليف والتحليل الاقتصادي، وأغلب الظن أن هذه المشكلة هي الأولى التي تقف أمام البدء بتطبيق هذا النوع من الموازنات ليس في بلدنا فحسب، وإنما في أغلب البلدان النامية.

والخطوة اللاحقة لاستخدام نظام الموازنة الصفرية لا بد أن تكون الاستقلال المحاسبي، واعتماد القيد المزدوج، وتكامل الدورة المحاسبية على مستوى نشاط الوحدة المحاسبية الواحدة، وهذا يوفر الظروف العملية الكاملة للتدريب المتكامل على أعمال المحاسبة الحكومية بصيغة مشاهمة للتدريب على أعمال المحاسبة في قطاعات الأعمال، كما أن برامج التدريب يمكن أن تتوسع مع تقدم مستوى المتدربين لتشمل الحالات المعقدة كقيود التسويات، وإعداد الحسابات الختامية والمركز المالي. وبالطبع إن تنفيذ الخطوات المذكورة أعلاه لا بد أن يسبقها وضع دليل حسابات موحد لجميع الوحدات الحكومية الإدارية لكي يتمكن من توحيد هذه البيانات في المستويات العليا من جهة، ولكي يتمكن من استخدام الحسابات الإلكترونية من جهة أخرى على مستوى الوحدة الحكومية المستقلة محاسبياً أولاً، وعلى مستوى الوحدات الحكومية المركزية ثانياً.

والخلاصة أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يعتمد على ما يلي:
- تحديد موقع المحاسبة الحكومية في النظام المحاسبي، ووضع تعريف دقيق لها.

- تطوير نظام الموازنة العامة على أنها المادة الأولية للمحاسبة الحكومية.
- تطبيق مبدأ الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية الإدارية، وإدخال الحاسبات الإلكترونية في الوحدات الكبيرة نسبياً.
- تطوير النظام المحاسبي من خلال استخدام مبادئ محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية في عمليات التقدير والتحليل، وتحديد التكلفة، وإعداد الموازنات.
- إصدار التقارير المالية الحكومية بشيء من الإفصاح حتى يتمكن مستخدموها من بناء القرار السليم والسديد عند تحليلها.



الفصل الثاني
العلاقة بين المحاسبة الحكومية، والمحاسبة المالية ، ومحاسبة التكاليف



المبحث الأول

أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

١- التعريف:

المحاسبة المالية: تهتم بإثبات الأحداث الاقتصادية على مستوى الوحدة المحاسبية، وتحليل البيانات المتعلقة بها، وإعداد القوائم المالية التي تساعد في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار.

المحاسبة الحكومية: فرع من فروع المحاسبة يهتم بإثبات الأحداث الاقتصادية على مستوى الدولة، وعلى مستوى الوحدات المحاسبية الحكومية، وتحليل البيانات المتعلقة بها وتلخيصها، والرقابة على التغيرات النوعية والكمية لإعداد الموازنة العامة للدولة وتنفيذها من خلال القوائم المالية الحكومية.

٢- الهدف:

في المحاسبة المالية: تحديد نتيجة الأعمال، وتصوير مركزها المالي للحكم على مدى القدرة على استغلال الأصول، ومقابلة الالتزامات.

في المحاسبة الحكومية: فرض رقابة قانونية وإدارية على التصرفات المالية، والمساعدة على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة.

٣- الوحدة المحاسبية:

في المحاسبة المالية: هي شخصية معنوية، وقد تكون شخصية طبيعية أو معنوية، وتهدف المحاسبة إلى إبراز التغيرات في القيمة الصافية للمشروع، أو الزيادة في إجمالي الأصول أو الموارد المستثمرة. كما تهدف إلى قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة، وتصوير مركزها المالي في لحظة معينة من الزمن إذ تبين موجوداتها والتزاماتها، وذلك بهدف المحافظة على رأس المال النقدي المستثمر.

أما في المحاسبة الحكومية: فهي تعبر عن مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين حيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق ما خصصت من أجله بحيث يمثل كل اعتماد وحدة محاسبية مستقلة، وتهدف حسابات الحكومة إلى تحصيل الإيرادات، والرقابة عليها، وكذلك الرقابة على صرف بنود الاعتمادات المالية على النواحي المخصصة لها طبقاً لما ورد في الموازنة العامة.

٤- النظام:

في المحاسبة المالية: يقوم على أساس القيد المزدوج، ووجود حسابات، ومجموعة دفترية متوازنة ومتناسقة، ومرتبطة بعضها ببعض، وتتلخص البيانات على أساس إعداد حسابات ختامية، وتصوير المركز المالي، إضافة إلى أنها تستند إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أما في المحاسبة الحكومية: تقوم أيضاً على أساس القيد المزدوج، ووجود حسابات، ومجموعة دفترية متوازنة ومتناسقة، وتتلخص البيانات على أساس إعداد حساب ختامي يوضح مدى موازنة الإيرادات بالمصروفات النقدية التي تمت خلال السنة المالية ثمائياً مع المبادئ العلمية. يقوم نظام المحاسبة الحكومية على مبادئ محاسبية مختلفة.

٥- الوحدة الزمنية:

في المحاسبة المالية: سنة مالية، واستقلال السنة المالية من دون تداخل بين نشاط السنوات السابقة أو اللاحقة عملاً بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الفترة نفسها.

في المحاسبة الحكومية: إن الوحدة الزمنية هي سنة مالية. أما مبدأ الاستقلالية فلا يقصد به عدم تداخل أنشطة السنوات المختلفة، إنما يقصد به سنوية الموازنة العامة والحساب الختامي للدولة.

٦- وحدة القياس:

في المحاسبة المالية: غالباً ما تكون النقود هي وحدة القياس، وفي بعض الأحيان تكون وحدة القياس مقياساً كمياً ولا سيما في محاسبة التكاليف، وتقوم على فرض ثبات قيمة وحدة النقود، مما يؤدي في ظل تقلبات الأسعار إلى عدم قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة الإحصائية.

في المحاسبة الحكومية: النقود هي وحدة القياس الرئيسية، وتقوم أيضاً على فرض ثبات قيمة النقود، لعدم تأثير تقلبات الأسعار في نتائج نظام حسابات الحكومة حيث يهدف -أساساً- إلى توفير إمكانات فرض الرقابة المالية والقانونية بالمفهوم التقليدي، وليس قياس نتائج النشاط الحكومي.

٧- طريقة التقويم:

في المحاسبة المالية: تقوم على أساس التكلفة التاريخية على مستوى المشروع، ويختلف أساس التقويم في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حسب الغرض منه، ويحتسب على الأصول الثابتة أقساط استهلاك، وتحمل على حسابات النتائج. في المحاسبة الحكومية: تقوم على أساس التقويم طبقاً للتكلفة التاريخية، غير أنه لا يتم احتساب أقساط الاستهلاك على الأصول الثابتة، لأن قيمة الأصل عند شرائه تعد مصروفات تخص السنة المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة الحكومية.

٨- التفرقة بين المصاريف الرأسمالية والإيرادية:

في المحاسبة المالية: تفرق بين المصروفات الرأسمالية التي تستفيد منها أكثر من سنة مالية، و تصرف في سبيل الحصول على إيرادات مستقبلية، ومن ثم تعد أصلاً ثابتاً ضمن حسابات الميزانية، وبين المصاريف الإيرادية التي تخص سنة مالية، وتصرف للحصول على إيرادات تخص السنة المالية نفسها، التي تحمل على حسابات النتائج.

في المحاسبة الحكومية: لا تفرق بين المصاريف الرأسمالية والمصاريف الإيرادية، إذ إن جميع المصاريف التي تنفقها الدولة تقفل في نهاية السنة المالية بالحساب الختامي للدولة ولا تتضمن المجموعة الحسابية حسابات خاصة بالأصول الثابتة، وإن كان من الناحية الإحصائية والبيانية تفرق إجراءات المحاسبة الحكومية بين النوعين، إذ تخصص المصاريف الجارية على البابين الأول والثاني، في حين أن المصاريف الاستثمارية تخصص على الباب الثالث، وتعزى أسباب التفرقة إلى ما يلي:

- إن المحاسبة الحكومية تقوم على تخصيص الأموال لإنفاقها سنوياً.
- إن مقابلة الإيراد بالنفقة القصد منه التعرف إلى العجز أو الفائض.
- عدم الحاجة إلى رأس مال معين، إذ لا تهدف إلى المحافظة على رأس المال وكفاية الإيراد، بل تهدف إلى توفير البيانات لفرض الرقابة القانونية والمالية على إيرادات الدولة ومصروفها.

٩- أساس تسجيل الإيرادات والمصروفات:

- في المحاسبة المالية: تعتمد المحاسبة المالية على أساس الاستحقاق في عمليات التسجيل، إذ تحمل السنة المالية بما يخصها من النفقات بغض النظر عن سدادها، وتسجل الإيرادات بمجرد تحققها بصرف النظر عن واقعة تحصيلها. وقد تُستخدم أسس خاصة في حالات معينة.

- في المحاسبة الحكومية: يتراوح أساس التسجيل بين:

أ- أساس الاستحقاق: تأخذ بنظرية الشخصية المعنوية للسنة المالية، مما يسمح بظهور جميع الحقوق والالتزامات في الحساب الختامي، مما يسهل إجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة، بالإضافة إلى أنه يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الإنتاج مما يسهل فرض الرقابة عليها.

ب- الأساس النقدي: يتم التسجيل بعد تمام واقعة التحصيل النقدي للإيرادات، وتمام واقعة السداد للمصروفات من دون أن يوضع في الحسبان أنها تخص هذه السنة، أو تخص فترات زمنية أخرى. إن الحساب الختامي وفق هذه الطريقة يعبر في الواقع عن حركة الخزينة من مقبوضات ومدفوعات نقدية وفي الوحدات الإدارية أيضاً.

ج- الأساس النقدي المعدل: غالباً ما يتم الجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق "وهو ما يسمى الأساس النقدي المعدل".

١٠- الجرد والتسويات الجردية:

- في المحاسبة المالية: مجموعة الإجراءات الإدارية والمحاسبية التي تتخذ في نهاية السنة المالية للتحقق من وجود الأصول المختلفة، والتأكد من ملكية المشروع لها، وسلامة تقويمها وما يترتب على ذلك من تسويات جردية في نهاية العام، بغرض مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة مع نفقاتها، وحصر المقدمات والمستحقات.

- في المحاسبة الحكومية: لا تهتم بإجراء عملية الجرد في الوحدات الإدارية، ولا وجود للأصول الثابتة في المجموعة الدفترية الأساسية. ولا تأخذ بمبدأ التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية، ولا تفرق بين الإيرادات والمصروفات، وتقوم على الأساس النقدي، الأمر الذي لا يستلزم إجراء تسويات جردية لبنود الإيرادات والمصروفات والمقدمات والمستحقات. ولا تأخذ في حسابها استهلاك الأصول الثابتة بالمصروفات التي تتعلق بها على أساس سليم، وهذا يعني حصر المقدمات والمستحقات. وهذا لا يعني إهمال الرقابة والتأكد من سلامة الأصول في المحاسبة الحكومية، وغالباً ما يتبع نظام العهدة في تسجيل الأصول الثابتة.

١١- تحقق الدخل:

- في المحاسبة المالية: يتحقق الدخل غالباً عند واقعة بيع السلع والخدمات التي ينتجها المشروع.

- في المحاسبة الحكومية: يتحقق الدخل وفقاً لواقعة التحصيل، أو واقعة الاستحقاق، أو وفقاً لطريقة الأساس النقدي المعدل.

١٢- المخصصات والاحتياطيات:

- في المحاسبة المالية: يتم حجز المخصصات لمقابلة أي التزامات أو خسائر تنشأ عن نشاط السنة المالية المنتهية، ويعد الاحتياطي احتجازاً من الأرباح ليدعم المركز المالي للوحدة، ويساعد ذلك على خلق أداة قياس موضوعية في مجال قياس قدرة الإدارة في تحقيق الأرباح، والحفاظ على الأصول، وتنمية رأس المال.

- في المحاسبة الحكومية: لا تعطي أهمية إلى دور المخصصات والاحتياطيات لانتفاء هدف المحافظة على رأس المال، لأن حجم النشاط مرتبط بمقدار ما توفره الدولة من موارد نقدية.

١٣- أساس تقسيم الحسابات:

- في المحاسبة المالية:

أ- حسابات النتيجة، وتنقسم إلى:

- حسابات استخدام، وموارد، وتوزيع.
- حسابات المركز المالي: حسابات أصول، وخصوم، وحسابات رأس المال.

ب- حسب طبيعتها:

- حسابات حقيقية: تختص بإظهار حركة الأصول المادية.
- حسابات وهمية: تختص بإظهار حركة الأصول غير المادية ورصيدها.

• الحسابات الشخصية: تختص بإظهار حركة معاملات الوحدة المحاسبية مع الأفراد أو مع الوحدات الأخرى مثل الدائنين والمدينين.

- في المحاسبة الحكومية: تقتصر المجموعة الحسابية على إظهار تدفقات الإيرادات والمصروفات النقدية.

أما الحسابات المتعلقة بالمخزون، فتكون في سجلات إحصائية خارج المجموعة الدفترية، ولا يوجد في المحاسبة الحكومية مجموعة حسابية مستقلة يطلق عليها حسابات النتيجة، أو حسابات المركز المالي.

أما من حيث التقسيم حسب طبيعة العناصر: فلا يوجد في المحاسبة الحكومية الحسابات الحقيقية المتعلقة بإظهار حركة الأصول المادية، ولا وجود للحسابات غير المادية، أما الحسابات الشخصية فهي توجد في نظام حسابات الحكومة ضمن حسابات التسوية، مثل حساب السلف والأمانات .

المبحث الثاني

أهمية الربط بين المحاسبة الحكومية ومحاسبة التكاليف

أدى التقشف المالي في ظل زيادة حجم الإنفاق العام دون زيادة مقابلة للموارد إلى تحمل الحكومة مسؤولية استغلال الموارد بكفاءة، وبطريقة اقتصادية فعالة لتحقيق الأغراض التي من أجلها تم تدبير الموارد ، وأصبحت الحكومة بحاجة إلى معلومات تمكن من تقييم الأداء لكل من البرامج، والخدمات الحكومية ، وتحقيق الرقابة الفعالة على إنجاز الأهداف التي تم تحديدها ، ومحاسبة المسؤولين بما يضمن استغلال الموارد المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة .

ونتيجة لذلك فقد تحول النقاش من تخصيص الموارد إلى قياس التكاليف الحكومية وحصرها من خلال استخدام أساليب محاسبة التكاليف في الحكومة لتوفير العديد من المعلومات التفصيلية والدقيقة عن الأداء وتحقيق الرقابة.

ولقد أصبحت التكاليف هي الموضوع الرئيسي في المحاسبة الحكومية ، فالتقشف المالي الذي تمارسه الحكومات جعلها تدرس أعمالها بدقة أكثر ، لذا فإن البرامج غير القابلة للتطبيق، إما أن تخفض، وإما أن تعاد صياغتها، وإما أن يتم التخلي عنها ، وبالطبع فإن التحقق من التكاليف ضرورة لا بد منها لتمكين صانعي السياسة من الاختيار بين مزايا أحد البرامج ومتطلبات البرامج الأخرى. والمواطنون على إدراكهم للخدمات المقدمة يرغبون في معرفة مدى الضياع، وعدم الكفاءة، وسوء الاستخدام، والغش في استخدام الموارد الحكومية، إذ تُفسر المحاسبة على أنها تقديم الخدمات بتكلفة ونوعية محددة، وفي فترة زمنية محددة .

ولأهمية استخدام محاسبة التكاليف في الأنظمة المحاسبية الحكومية فقد أوضحت العديد من المنظمات المهنية ضرورة استفادة النظم المحاسبية الحكومية من فروع المحاسبة

الأخرى ، كمحاسبة التكاليف ، والمحاسبة الإدارية لتطوير المحاسبة الحكومية بما يضمن تحقيق الأهداف الخاصة بها، وتلافي أوجه القصور التي تعانيها نظم المحاسبة الحكومية فقد أوضح تقرير للأمم المتحدة "أن نظم المحاسبة الحكومية تتصف بعدم فعاليتها، وذلك لعدم اهتمامها بتقارير التكاليف على مستوى الأقسام لمعرفة كفاءتها وفعاليتها في أداء المهام الموكلة إليها " .

كما أوصت إحدى الدراسات التي أجريت من قبل مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO بضرورة استفادة النظام المحاسبي الحكومي بفروع المحاسبة الأخرى وأساليبها ، ولا سيما محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لتلافي أوجه القصور في مجال رقابة الأداء وتحديد المسؤولية ، إذ إن رقابة الأداء لن يكون لها مغزى إلا إذا أسهمت في تحديد المسؤولية عن التكاليف وفعاليتها .

اهتم مجلس معايير محاسبة التكاليف الأمريكي (CASB) منذ نشوئه في عام ١٩٧٠ بإصدار معايير محاسبة التكاليف بهدف تطوير المحاسبة الحكومية ، وقد أوضح المجلس أهمية استخدام محاسبة التكاليف في الأنظمة المحاسبية الحكومية لتطويرها، مع وضع المعايير المختلفة لرسملة الموجودات و المواد والعمالة وحساب استهلاك الموجودات الثابتة.

أولاً- المعلومات المحاسبية في ظل استخدام محاسبة التكاليف:

يهتم نظام محاسبة التكاليف بتشغيل البيانات الداخلية (المدخلات) ومعالجتها من مواد وأجور وعناصر أخرى ، من خلال عمليات التسجيل، والتبويب، والتجميع، والتحليل، والتخصيص ، والتحميل لها على أهداف التكلفة، وإعداد القوائم وتقارير الأداء (المخرجات)، وتقديمها للإدارة لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، وترشيد قراراتها المختلفة . ويعرف نظام التكاليف بأنه "عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب التي يتم بمقتضاها تتبع عناصر الإنفاق بالمشروع ، وفقاً لما هو

متعارف عليه من قواعد ومبادئ التسجيل والتحليل والتبويب، بقصد تفسير معنى الأحداث التكاليفية من خلال القوائم والتقارير المرفوعة للإدارة، تلك القوائم والتقارير التي تهدف في الأساس إلى خدمة الإدارة، وترشيد قراراتها المرتبطة بعملية الإنفاق".

ويمكن حصر الأغراض الرئيسية التي تحققها محاسبة التكاليف باعتبارها جزءاً من نظام المعلومات المحاسبي في الأمور التالية:

- إعداد التقارير الدورية الداخلية لخدمة الإدارة في تخطيط تكاليف التشغيل وراقبتها، وكذلك تقييم أداء العاملين والأنشطة.
- إعداد التقارير الدورية الداخلية للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير.
- إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية، المتعلقة برسم السياسات العامة، والتخطيط طويل الأجل، والاستثمار في المعدات وغيرها.

ولذلك نجد أن المناداة بتطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يكفل تقييم أداء الأعمال التي تقدمها الحكومة تركّز على إدخال النظام التكاليفي باعتباره جزءاً من النظام المحاسبي الحكومي، وتنبع أهميته في كونه المصدر الرئيسي للمعلومات، إذ يتصل مباشرة بالممارسات اليومية، ويتولى تسجيل أحداثها، وتصنيفها، وتحليلها، وإعداد الكثير من التقارير التي تستخدمها المستويات الإدارية في مباشرة مهامها المختلفة سواء في اتخاذ القرارات، أم في الحصول على قاعدة للبيانات التاريخية يستند إليها في إعداد الكثير من الخطط، إضافة إلى تحقيق الرقابة من خلال استخدام التكاليف المعيارية وسيلة للمقارنة من جهة، وإشعار الإدارة في الوقت المناسب عن وجود الانحرافات في الأداء، ومن ثم معرفة القسم والشخص المسؤول عن إحداث مثل تلك الانحرافات من

جهة أخرى. ويمكن حصر جوانب استخدام المعلومات المحاسبية التي توفرها محاسبة التكاليف بما يلي:

١- قياس الأداء:

تتطلب عملية الرقابة وتقويم الأداء معلومات تساعد إدارة الوحدة الحكومية في قياس أداء مختلف أنشطتها و تقويمها، وتحديد مدى اختلاف هذا الأداء عن ما هو مخطط، مع دراسة تحليلية لهذه الانحرافات وأسبابها، والمسؤولين عن حدوثها، ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها، وهذه المعلومات لا يتم توافرها إلا بواسطة نظام محاسبة التكاليف.

فمحاسبة التكاليف تقوم بتوفير المعلومات عن كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة، وتقوم بإعداد القوائم التكاليفية لكل نشاط على حدة إعداداً تحليلياً عن بنود تكلفة هذا النشاط، وكل وحدة من وحداته، وتقوم بإعداد معايير التكلفة، والأداة التي يجب أن يلتزمها العاملون، واستخراج الانحرافات بين تكاليف ونتائج كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط أثناء العملية، وعند انتهائها، ومعرفة أسبابها ومسبباتها، وأماكن وقوعها، للحكم على المسؤولين عنها، واستنباط سبل علاجها، وهو ما يساعد الإدارة في تقويم أدائها لوظائفها سواء ما يتعلق بالتخطيط أو التنفيذ أو الرقابة.

٢- الرقابة على التكاليف:

تمكن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف من الرقابة على أعمال كل قسم في الوحدات الإدارية وأنشطته، فعن طريق حصر مراكز المسؤولية والقائمين عليها بحيث يكون كل مدير مسؤولاً عن أعمال مركز معين، يمكن حصر مسؤولية كل قسم (مركز) من الأقسام من خلال تجميع المعلومات الخاصة بالقسم، وحصرها في مركز التكلفة الخاص بها. وعن طريق تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة، وفقاً لمسؤوليات الأفراد يمكن الوقوف على مدى نجاح

كل قسم وإدارته في استخدام الموارد المتاحة للوصول إلى الأهداف المرجوة للبرامج والأنشطة الحكومية، وبما يمكن الإدارة العليا من الحكم على مدى كفاءة القائمين على إدارة الوحدات الحكومية.

٣- تحليل البيانات واتخاذ القرارات:

إن من مهمات محاسبة التكاليف إعداد قوائم وتقارير متابعة فورية ودورية وفقاً لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن عناصر النفقات مبوبة بحسب مؤشرات مختلفة، بحيث تعطي تفسيرات ودلالات عن كفاءة الاستخدام لقوى عاملة وآلات ومستلزمات سلعية، وبيان عناصر النفقات المستخدمة كمياً ونقدياً، والانحرافات المعيارية الناتجة، مما يتيح للإدارة إمكانية رسم السياسات الصحيحة، واتخاذ القرارات الفنية والإدارية الرشيدة، واختيار البدائل المناسبة من بين البدائل المتاحة.

ثانياً- عناصر التكاليف في الوحدات الحكومية:

لا يحظى عنصر المواد في معظم الوحدات الحكومية بنفس الأهمية التي يحظى بها في المنشآت الصناعية، وذلك لطبيعة النشاط الخدمي الذي تقوم به الوحدات الحكومية، فعملية التعليم تركز على وجود المدرس، والأبنية، والأثاث، وبعض المواد المساعدة لتقديم خدمة التعليم، فالكتب تدخل ضمن المواد المساعدة لتقديم خدمة التعليم، ولا يمكن عدّها المادة الأساسية لتقديم الخدمة، كذلك بالنسبة إلى الخدمات الصحية فإن الطبيب والخدمات الأخرى كالأجهزة والأدوية هي معظم مكونات عناصر الخدمة الصحية، ولا يمكن عدّ الأدوية هي المادة الأساسية لتقديم خدمة الصحة، وإنما هي مواد مساعدة لتقديم الخدمة، وبالنسبة إلى خدمة النظافة التي تقوم بها أجهزة الدولة للمحافظة على نظافة المدن، فإن من أهم عناصرها عمال النظافة، والسيارات، وبعض المعدات، أما إذا تم استخدام بعض المواد كالمبيدات، والمعقمات، وأكياس جمع

النفقات، وكانت هذه المواد ذات قيمة، وتشكل نسبة ملموسة في مجموع التكاليف، فإنه يمكن عدّها عنصراً أساسياً لتقديم الخدمة.

وبالنسبة إلى عنصر الأجور في الوحدات الحكومية فإنه يُعد في التكاليف الرئيسية لتقديم الخدمة، وذلك بسبب اعتماد كثير من الأنشطة الخدمية على العنصر البشري في تأدية الخدمات. وقد بيّنا من قبل أنّ المدرّس هو الأساس في خدمة التعليم، والطبيب في الخدمة الصحية، وعامل النظافة في خدمة النظافة.

ويمثل عنصر النفقات — تكلفة الخدمات، والأجهزة، والمعدات المساعدة على تقديم الخدمة — عنصراً مهماً في الوحدات الحكومية، ف بجانب الأجور تقوم الدولة بإنشاء المباني، وإنفاق المبالغ الكبيرة لاقتناء الأجهزة والمعدات التي تساعد على تقديم الخدمة، وإن ارتفاع تكلفتها، وزيادة الإنفاق عليها، والتوسع في استخدامها لمساعدة الوحدات الحكومية على إنجاز أنشطتها، وتقديم خدماتها أعطى لعنصر النفقات أهمية كبيرة في تطبيق محاسبة التكاليف.

ثالثاً- فوائد التصنيف للتكاليف في الوحدات الحكومية:

تتميز عملية تصنيف التكاليف في الوحدات الحكومية بما يلي :

١- إن معظم الوحدات الحكومية تقسم إلى أقسام إدارية ضمن التنظيم الإداري، وذلك يسهل عملية نسب التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى كل قسم إداري، بحيث يتم تحديد أجور العاملين في كل قسم، وتكلفة المعدات الخاصة به، كما يمكن حصر التكاليف غير المباشرة التي لا تخصص لقسم إداري واحد مثل رواتب الإدارة العامة، والصيانة والخدمات الأخرى.

٢- إن حصر التكاليف المباشرة على الخدمة المقدمة والأقسام التي أسهمت في تقديمها يؤدي إلى سهولة الرقابة على أداء الأقسام، مما يجعلها تعمل على تحسين أعمالها، وزيادة كفاءة أدائها.

٣- إن سهولة الرقابة على التكاليف المباشرة في الأقسام يؤدي إلى موضوعية الرقابة، وقياس كفاءة الأداء لكل الخدمات المقدمة .

٤- إن حصر التكاليف والنفقات المباشرة على كل قسم يسهل عملية إعداد الموازنة العامة للوحدة الحكومية بدقة وقرب من الواقع.

٥- إمكانية التخطيط والرقابة لتطوير وتوسيع نشاط الوحدة الحكومية وأقسامها من خلال التحديد الدقيق لتكاليفها، ومقارنة المخطط مع الفعلي، وإيجاد الانحرافات وتحديد أسبابها لمعالجتها في سبيل تحسين الخدمة، وتحقيق أقصى استفادة من التكاليف المصروفة .

رابعاً- مقومات استخدام محاسبة التكاليف:

١- أساس الاستحقاق:

لتطبيق محاسبة التكاليف لا بد من استخدام أساس الاستحقاق ، باعتباره يوفر جميع البيانات الأساسية واللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف .

٢- محاسبة الموجودات الثابتة:

إن الموجودات الثابتة بمختلف أنواعها تسهم بشكل كبير في تأدية الوحدات الحكومية لأنشطتها وخدماتها، وإن النفقات المستنفدة لهذه الموجودات.

— الاستهلاكات

— تمثل عنصراً مهماً من عناصر التكاليف.

خامساً- خطوات تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

١- دراسة نوع الخدمة المقدمة و فحصها ، ومواصفاتها ، وتسلسل العمليات اللازمة لتنفيذها، والمراكز و الأقسام التي يمر عبرها تنفيذ الخدمة ، والفترة الزمنية لأداء الخدمة .

٢- تحديد العناصر المطلوبة لأداء الخدمة ، ثم القيام بالإجراءات التالية:

أ- الأجهزة والآلات والمعدات : يتم تحديد أنواعها ، ومواصفاتها ، ومجموعاتها ، وترتيبها ، والطاقة المتاحة لها ، وطرق الاستهلاك الخاصة بها ، ومعدلات الاستهلاك ، وعمليات الصيانة ، ومسؤولية كل قسم من الأقسام في حيازتها .

ب- تكاليف العمل: يتم تصميم الإجراءات الرقابية عليها ، ووضع معايير الأداء بشكل يسمح بإعداد تقارير الأداء بشأنها.

ج- المستلزمات السلعية: يتم تصنيفها إلى مجموعات، وتبويبها إلى مستلزمات مباشرة وغير مباشرة، وتحديد طريقة تسعير المواد المستخدمة، وتصميم الإجراءات الرقابية المناسبة، وتحديد المهام والمسؤوليات والصلاحيات بشأنها.

٣- تحديد مراكز التكلفة:

إن نقطة البدء في قياس التكلفة ورقابتها هي تحديد المراكز التي سيتم تجميع التكلفة على أساسها ، إذ إن تحقيق الرقابة على التكاليف وتحديد المسؤولية المحاسبية، تقتضي تصنيف عناصر التكاليف المختلفة بحسب القطاعات، أو الأقسام، أو المراكز المرتبطة بالهيكل التنظيمي للوحدة ، التي تُعدُّ مسؤولة عن تلك التكاليف ، بالإضافة إلى الرقابة عليها ، وتعرف مراكز التكلفة بأنها " عبارة عن دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عما يحدث من تكاليف، بحيث تدخل في نطاق تحكمه ورقابته ومسؤوليته".

إن تقسيم الوحدات الحكومية الخدمية إلى مراكز تكلفة يمكن من مراقبة التكاليف عند المنبع ، أي حيث تنشأ المسؤولية عن هذه التكاليف ، مما يجعل مهمة الرقابة أكثر دقة وفعالية في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، وتحديد مكائنها ، ومن ثمَّ يسهل تحديد المسؤولية عن أسباب ظهورها ، ويصبح من السهل على الإدارة تصحيحها، ويستلزم ذلك إيجاد نوع من الترابط بين التكاليف ووحدات المسؤولية عن هذه التكاليف.

إضافة إلى ذلك فإن تحديد مراكز التكلفة في الوحدات الحكومية المساعدة يساعدها في الأمور التالية:

- المساعدة في حصر عناصر التكاليف، وتجميعها، وتبويبها حسب المراكز المختلفة، وذلك بغرض قياس التكلفة الفعلية لكل نشاط متجانس على حدة.
 - المساعدة على تحديد الاحتياجات المختلفة من عناصر التكاليف لكل مركز على حدة قبل البدء في عملية تقديم الخدمة.
 - تسهيل عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة المستفيدة تمهيداً لتحميلها على الخدمة المقدمة النهائية.
 - تحقيق رقابة فعالة على تكلفة النشاط، وذلك بغرض ترشيدها.
 - تقويم أداء كل مركز على حدة.
- وعند تحديد مراكز التكلفة في الوحدات الحكومية، يجب أن يراعى تحديدها أغراض الرقابة والقياس، وذلك بتقسيمها إلى مراكز رئيسية ومراكز خدمات مساعدة، إذ تختص المراكز الأولى بتأدية العمليات والأنشطة التي تؤدي مباشرة إلى إنتاج الخدمة النهائية، أما مراكز الخدمات المساعدة فتتضمن الأقسام التي تؤدي خدمات ذات طبيعة غير مهنية إلى الأقسام الأخرى.
- على أن هناك مجموعة من الأسس تحكم عملية تحديد مراكز التكلفة في الوحدات الحكومية، وهذه الأسس يمكن بيانها على النحو التالي:
- يجب أن تكون المراكز معزولة وحدات إدارية أو تنظيمية واضحة في الهيكل الإداري للوحدة الحكومية.
 - ينبغي أن يكون مركز التكلفة ذا حجم مناسب بدرجة تجعل في الإمكان تخصيص نسبة كبيرة من بنود التكاليف على أساس مباشر، ذلك أنه كلما زادت عناصر التكاليف المباشرة على الأقسام زاد مستوى الدقة في بيانات التكاليف.

- يجب أن تكون المراكز محددة بطريقة تعكس بسهولة مدى تغير التكلفة من ناحية علاقتها بحجم النشاط في كل منها ، طالما أن الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية تتطلب إعداد تقديرات لتكلفة الأقسام في ظل مستويات مختلفة من الخدمة المقدمة .

- وأخيراً فإن من العوامل المهمة التي تؤثر في تقسيم الوحدة إلى مراكز تكلفة معينة، مدى حاجة الإدارة إلى البيانات والتفاصيل المطلوبة .

٤- تحديد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة:

يجب أن يتم وضع أسس معينة يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة ، وذلك بالنظر إلى وجود العديد من التكاليف المشتركة التي يستفاد منها أكثر من مركز معين، وتتطلب تحميلها على المراكز ثم توزيعها على الأنشطة والخدمات الحكومية.

وقد قسم Coero Sulivan التكاليف غير المباشرة (المشتركة بين المراكز) التي يجب تحميلها على مراكز التكلفة، ومن ثم على الأنشطة والخدمات الحكومية إلى الأنواع التالية:

- تكاليف المواد والمعدات والأجهزة المستخدمة.
- تكاليف الأقسام التي لا يمكن تحميلها مباشرة على الأنشطة والخدمات التي تم أداؤها ، مثال ذلك تكاليف الإشراف ، علاوة الوقت الإضافي ، وتكاليف الانتقال، وتكاليف الأدوات المكتبية المستخدمة ، وتكاليف تشغيل البيانات، وتكاليف الطباعة.
- التكاليف الخدمية العامة التي يستفيد منها الأنشطة المختلفة في الوحدة الحكومية، مثال ذلك تكاليف قسم شؤون العاملين ، وتكاليف قسم المشتريات، وتكاليف قسم المحاسبة ، وتكاليف القسم القانوني، وتكاليف قسم المراجعة .

لذلك فإنه من الأهمية تحديد الأسس التي يتم بموجبها توزيع هذه التكاليف على مراكز التكلفة، وتحملها على الخدمات المقدمة ، وصولاً إلى تحديد التكلفة الحقيقية للخدمة المقدمة ويرى Engstrom & Hay أنه يمكن توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والخدمات المستفيدة منها بإحدى الطرق التالية:

- طبقاً لأسس توزيع محددة مقدماً : إذ يمكن توزيع أغلب عناصر التكاليف غير المباشرة الفعلية طبقاً لأسس توزيع محددة مقدماً .
- معدلات ثابتة مقدماً : ويتم التفاوض على هذه المعدلات سنوياً بين المحاسبين ومديري الوحدات الحكومية .
- مبالغ مطلقة يتم التفاوض بالنسبة إليها بين المحاسبين ومديري الوحدات الحكومية، وهذا يتوقف على طبيعة كل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة . وبالطبع فإن ما يجب تحديده من أسس معينة لتوزيع التكاليف غير المباشرة يجب أن تتناسب مع سلوك التكلفة، ومدى ارتباطها بأهداف التكلفة .

٥- تحديد دليل التكاليف:

لحصر تكاليف كل قسم (مركز) من أقسام الوحدة الحكومية ، لابد من وضع دليل لهذه المراكز بحسب تقسيمها . ويتم ذلك عن طريق إعطاء رمز لكل مجموعة رئيسية من مراكز التكلفة المقسمة وظيفياً، التي يتم تقسيمها إلى مراكز فرعية.

٦- وضع النظام الرقابي على التكاليف:

إن تحقيق الرقابة على الأداء التي هي من أهم أهداف محاسبة التكاليف ، تتطلب توفير بعض الوسائل والأدوات التي تحقق تلك الرقابة، ومنها التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية التي يجب ربطها بمراكز المسؤولية، وإعداد تقارير الأداء بشأنها. وتمثل التكاليف المعيارية حجر الأساس في نظام الرقابة والمتابعة عن طريق الموازنات التخطيطية ، وهي تساعد على :

- بناء الموازنات التخطيطية .

- تقويم الأداء ومتابعته .

- تحديد تكلفة النشاط .

- تنفيذ المهام المختلفة وما ينبغي أن تكون عليه التكلفة.

ومع سير العمل يتم مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة لتحديد الانحرافات، وإشعار الإدارة في الوقت المناسب بتلك الانحرافات، وأسبابها، والمسؤول عنها .

من خلال استعراض الخطوات السابقة لتطبيق محاسبة التكاليف نجد أن محاسبة التكاليف لا تعمل بشكل منفصل ومنعزل عما سبق ذكره من أسس وقواعد محاسبية، كتطبيق أساس الاستحقاق والمحاسبة عن الموجودات الثابتة ، إذ تُعد هذه من متطلبات القيام بتطبيق محاسبة التكاليف ، ويبدو ذلك جلياً من خلال خطوات تطبيقها ، لذا فإنه متى ما تم تطبيق هذه الأسس والقواعد فإنه بالإمكان تطبيق محاسبة التكاليف ، ولا يبقى إلا عملية التحضير للتطبيق ، والجدير بالذكر أن استخدام الحاسوب يوفر الوقت والجهد والدقة في حساب التكلفة عوضاً عن استخراج التقارير والقوائم التكاليفية وفق الشكل المطلوب ، وفي الوقت المطلوب ، مما يسهل من تطبيق محاسبة التكاليف ، لذا نجد أنه متى توافر ما سبق ذكره في الأنظمة المحاسبية الحكومية تصبح هذه الأنظمة مهيئة وقادرة على استيعاب محاسبة التكاليف ضمن نظمها ، وإن خطوات تطبيقها ليست من الصعوبة بمكان حتى تحول دون استخدامها .

سادساً - تحديد معايير الرقابة والمساءلة عن التكاليف:

حددت جمعية المحاسبة الأمريكية معايير الرقابة والمساءلة الموضوعية بما يلي :

١ - معيار سلطة خلق النفقة: يقصد به أن المسؤول عن رقابة التكلفة هو الشخص الذي لديه القدرة على طلب الموارد أو الخدمات ، إذ إنه بطلبه هذا يكون قد

تسبب في حدوث التكلفة من منبعاها، ومن ثم تكون مسؤوليته محددة في تكلفة الحصول عليها .

٢- معيار التأثير في التكلفة : يقصد به أن الشخص إذا كان يستطيع أن يؤثر بشكل فعال في مقدار التكاليف سواء بالزيادة أم التخفيض، فإنه يعد مسؤولاً عما يقع تحت تأثيره ، فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك طاقة غير مستغلة في مراكز صيانة السيارات، و اتضح أن المختص بالسيارات قد أجرى صيانة لبعض السيارات خارج هذا المركز ، فإنه يصبح مسؤولاً عن تكلفة الطاقة غير المستغلة التي نشأت في مركز الصيانة.

٣- معيار الاهتمام بالتكلفة : يقصد به أن الشخص إذا لم يكن مؤثراً في مقدار التكاليف بأفعاله ، ولا تريده الإدارة أن يكون مسؤولاً عن هذه التكاليف ، ولكنها تريده أن يكون مهتماً بها حتى يمكن أن يساعد في التأثير في أولئك المسؤولين عنها ، فإنه يكون مسؤولاً إذا لم يمارس هذا التأثير.

يتبين مما سبق أن المحاسبة الحكومية لم تعد تعمل بمعزل عن بقية فروع المحاسبة، وإنما تتكامل معها من أجل القيام بمهامها على أكمل وجه ، ويبدو ذلك واضحاً من خلال معرفة ما يجب على المحاسبة الحكومية تقديمه في الوقت الراهن الذي يعتمد على الاستعانة بمفهوم المحاسبة عموماً - كأساس الاستحقاق والمحاسبة عن الموجودات الثابتة، ومحاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية - لصياغة نظام يلبي جميع المتطلبات تحت مسمى نظام المحاسبة الحكومية.

الفصل الثالث

المحاسبة الحكومية بين النظرية التقليدية والنظرية الحديثة



المبحث الأول

نظرية المحاسبة في المشروعات الاقتصادية

١- نظرية الملكية الشخصية "نظرية حقوق أصحاب المشروع":

تعالج هذه النظرية العمليات المالية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص (الوحدات الاقتصادية التي تقوم على الاعتبار الشخصي وتدار بواسطة المالك) لأن هذه النظرية تركز على مالكي المشروع أكثر من تركيزها على المشروع نفسه مما يؤدي إلى عد:

- موجودات المشروع ملكاً لصاحب المشروع.
- مطلوبات المشروع تمثل التزامات على صاحب المشروع.

معادلة الميزانية حسب هذه النظرية:

صافي حقوق الملكية = إجمالي الأصول - إجمالي الخصوم

أي إيراد يؤدي إلى زيادة صافي حقوق الملكية.

وأي مصروف يؤدي إلى نقصان صافي حقوق الملكية.

صافي حقوق الملكية آخر المدة - صافي حقوق الملكية أول المدة = صافي ربح (خسارة) الفترة المالية.

يهدف المشروع الاقتصادي إلى تعظيم الربح أي إلى زيادة صافي حقوق الملكية وفقاً لمفهوم هذه النظرية، وبناءً على ذلك يتركز اهتمام المحاسبة حسب هذه النظرية على قياس الموجودات والالتزامات الخاصة بالمشروع من أجل الوصول إلى أثر العمليات المالية خلال مدة (سنة) على صافي حقوق الملكية (ثروة المالكين).
كما أن رأس المال يمثل معظم حقوق الملكية عادة، إذن فإن هذه النظرية توفر المعلومات اللازمة عن رأس المال للحفاظ عليه وتسمى "النمى".

٢- نظرية الشخصية المعنوية:

- ظهرت هذه النظرية نتيجة لاتساع ملكية المشروع وانفصالها عن الإدارة، حيث ركزت على المشروع نفسه إذ يعدّ شخصية مستقلة ذات كيان مادي أو معنوي.

- وفقاً لهذه النظرية فإن هيكل رأس المال يمثل أموال المستثمرين الذين هم: المالكون والدائنون، وبناء عليه فإن:

معادلة الميزانية: الأصول (الموجودات) = المطالب

= حقوق الملكية + الدائنون.

فالموجودات هنا ملك للمشروع وليس لأصحابه.

أما المطالب فتتمثل التزاماً على الموجودات إذ تقسم إلى قسمين تبعاً لذلك هما:

أ- حقوق المساهمين في الموجودات.

ب- حقوق الدائنين في الموجودات (وتُعدّ التزامات محددة على المشروع).

تبعاً لهذه النظرية فإن الهدف الرئيسي للمشروع هو إنتاج الدخل (ومن ثمّ فإن المحاسبة ستركز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (المساهمين والدائنين) باستخدام قائمة الدخل.

وفي ظل هذه النظرية فإنه يمكن التوصل إلى صافي الربح، أو صافي الخسارة عن طريق المقابلة بين الإيرادات والمصروفات ومن ثمّ فإن:

صافي الربح يُعدّ زيادة في قيمة موجودات المشروع، وإن صافي الخسارة يُعدّ نقصاً فيها. كما أن رأس المال يمثل عنصراً أساسياً في مجموعة الالتزامات.

هل تنطبق نظريات المحاسبة المالية على الوحدة الإدارية الحكومية؟

تتمحور نظريات المحاسبة المالية حول نقطتين رئيسيتين هما:

أ- تشغيل البيانات المالية للتوصل إلى صافي الربح أو صافي الخسارة.
ب- رأس المال هو عنصر أساسي لا بد من توافره في أي وحدة اقتصادية.
وبناءً عليه فإن النظام المحاسبي لأية وحدة اقتصادية يجب تصميمه لإنتاج
البيانات المالية، وكيفية تشغيلها، وأسس قياس أنشطتها، وعرض نتائج أعمالها.
ولما كانت الوحدة الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح، ولا تستمد
مواردها من رأس المال، أخفقت هذه النظريات في تشغيل أعمال الوحدة الإدارية
الحكومية وقياسها وإظهارها، لأن هدف الوحدة الحكومية هو تقديم الخدمات
للجمهور. ولذلك لا يوجد تركيز على إيراداتها ومصروفات كل دائرة ومقارنة بينهما
(المهم تحقيق خدمة، أو فلسفة إدارية تتبناها الدولة).

الوحدات الإدارية الحكومية تقسم إلى:

أ- وحدات تحصيلية: وتكون الإيرادات أكبر من النفقات، ومثال ذلك دائرة ضريبة
الدخل.

ب- وحدات غير تحصيلية: وتكون الإيرادات أقل من النفقات، ومنها وزارة
الداخلية، الخارجية..... إلخ.

لو افترضنا إمكانية تطبيق هذه النظريات على الوحدة الحكومية الإدارية فإنه
سيحدث ما يلي:

● المقارنة بين الإيرادات والمصروفات (النفقات) عن كل وحدة إدارية غير منطقية
لكل إدارة (بسبب عدم وجود علاقة بين النفقات باعتبارها تضحية في سبيل
تحقيق الإيرادات).

● رأس المال مورد أساسي في الوحدات الاقتصادية، بينما لا يوجد رأس مال
للوحدات الحكومية. ومن ثم فإن عملية تشغيل البيانات التي تقوم عليها هذه
النظريات غير سليمة النتائج إن طبقت على الوحدة الحكومية.

المبحث الثاني

نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الحكومية (النظرية التقليدية)

تنبت المحاسبة الحكومية التي تستخدم في حسابات الموازنة العامة للدولة نظرية مستقلة بسبب إلى اختلاف أهداف الحكومة التي تقدم خدمات عامة للشعب لا تهدف إلى تحقيق الربح، على عكس المشروعات الاقتصادية التي تهدف بشكل رئيسي إلى تحقيق الربح. ويعتمد تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الإدارية الحكومية على نظرية الأموال المخصصة، فالوحدة الإدارية الحكومية ليست لها شخصية معنوية مستقلة، لأن الشخصية المعنوية هي للدولة بأكملها، وليس لديها مفهوم صافي الربح والمركز المالي المعروف في النشاط الخاص، كما أنها لا تمتلك رأس مال بالمفهوم المتعارف عليه، وبما أن نشاطها يتوقف على ما يخصص لها من اعتمادات في الموازنة العامة للدولة لتحقيق أغراض وأهداف محددة، وصيانة المال العام باتباع الأنظمة والقوانين واللوائح الحكومية فإن نظرية الأموال المخصصة تتلاءم مع خصائص الوحدة الإدارية الحكومية.

وقد ظهرت هذه النظرية عام ١٩٥١ إذ قامت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية - التي عُدَّت فيما بعد نظرية تقليدية للمحاسبة الحكومية - بإصدار نظرية الأموال المخصصة أساساً علمياً للمحاسبة في الوحدات الإدارية. وتتميز الآثار المحاسبية العلمية لهذه النظرية التقليدية بما يلي:

- التقليل من أهمية نظرية الشخصية المعنوية المستقلة.

- التركيز على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية.

- وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً.

وطبقاً لتلك النظرية تعرف الوحدة المحاسبية:

”بأنها تمثل: مجموعة من الأصول والموارد لتأدية نشاط معين حيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً لتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله“.

وترتكز نظرية الأموال المخصصة على المبادئ التالية:

- الأصول: يتم النظر إلى الأصول على أساس أنها مجموعة من الموارد والإمكانات أو الخدمات الاقتصادية المجمعة لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق أهدافها ، وتشتمل الأصول من الوجهة النظرية على مجموع الإيرادات المقدرة.
- الخصوم: وتتمثل قيوداً على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها، وبذلك تشتمل الخصوم على إجمالي الاعتمادات.
- الإيرادات والمصروفات: تعد الإيرادات والمصروفات تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها، حيث تؤدي نتيحتها الصافية إلى التوازن الحسابي، ولا يوجد حساب يمكن أن يرحل إليه الفرق بين الإيرادات والمصروفات، كما أن أصول الوحدة الإدارية تصفى في نهاية السنة، ولا ترحل من سنة إلى أخرى، كذلك ترحل زيادة الإيرادات على المصروفات إلى الخزينة العامة في نهاية كل سنة.
- معادلة الموازنة: وتكون المعادلة كالتالي:
الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام تلك الأصول والموارد.
- الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية:
تتم نظرية الأموال المخصصة بالناحية الإحصائية اهتماماً كبيراً في توفير المعلومات التي تساعد على الحكم على كفاية تلك الوحدات.
- المبادئ والإجراءات: قامت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٥١ بوضع مجموعة من المبادئ والإجراءات كما يلي:

أولاً- المبادئ العلمية:

- أن يبرز نظام حسابات الحكومة مدى التزام الوحدة القانونية واللوائح والإجراءات الإدارية.
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي فيما يختص بالقواعد الملائمة للتطبيق في نظام حسابات الحكومة.
- أن يقوم نظام حسابات الحكومة على مبدأ القيد المزدوج، ويجب أن يشتمل في المجموعة الدفترية على دفتر أستاذ عام يتم فيه تسجيل العمليات كلها على أساس ملخص بجانب مجموعة من السجلات المساعدة.
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع التقسيم المتبع في الموازنة العامة للدولة.
- أن تتوفر لكل اعتماد من الاعتمادات مجموعة متوازنة من الحسابات.
- إعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية والحسابات التي تنص على إعدادها التعليمات الموضوعة لمتابعة تنفيذ الموازنة، و يعد مشروع الموازنة بعد اعتماده جزءاً أساسياً من النظام المحاسبي للوحدة الإدارية.
- لا توجد علاقة سببية بين مصادر المتحصلات أو قيسها التي تمثل إيرادات الوحدة الإدارية، والمصروفات التي تمثل تكلفة الحصول على هذه الإيرادات.
- يجمع الأساس المتبع في إمساك الحسابات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.
- لا تتبع الوحدات الإدارية مبدأ حساب الاهتلاك للأصول الثابتة؛ لأن الأغراض التي يتم من أجلها حساب الاهتلاك في الوحدة الاقتصادية، لا تتوفر في الوحدات الإدارية للأسباب التالية:

● يتم تعريف الأصل في المحاسبة التجارية بأنه "مجموعة من الخدمات المتجمعة التي يقتنيها المشروع بقصد استغلالها في عملياته الإنتاجية"، وعليه يُعدُّ الاهتلاك نفقة من نفقات إنتاج الإيرادات.

أما إيرادات الوحدات الإدارية الحكومية فهي المتحصلات المستحقة قانوناً لتلك الوحدات، وليس هناك ارتباط بين تلك الإيرادات والأصول.

● يعد حساب الاهتلاك، من الناحية التمويلية، وسيلة لتجنيب جزء من الربح لتكوين المال اللازم لتمكين المشروع من استبدال الأصل الثابت، عندما يستهلك أو يتقادم، بأصل آخر له الطاقة الإنتاجية نفسها، أما الوحدات الإدارية فيتم استبدال أصولها الثابتة أو تجديدها، وتمول من الاعتمادات المالية المخصصة لهذه الغاية في موازنتها.

● عند إعداد المركز المالي للمشروع الصناعي أو التجاري يعد استبعاد الاهتلاك المجموع من القيمة الدفترية للأصل بمثابة تقويم دفترى لذلك الأصل.

● أن يلي النظام المحاسبي احتياجات الجهات المختلفة من البيانات المحاسبية.

ثانياً- الإجراءات:

- أن يتم تسجيل الارتباطات (عقد النفقة) خصماً على الاعتمادات المحددة.

- أن يتوافر لكل وحدة إدارية مجموعة مستندية تشمل:

■ مجموعة من المستندات والنماذج.

■ مجموعة دفاتر القيد الأولي.

■ مجموعة دفاتر القيد النهائي.

■ القوائم المالية.

■ التعليمات المحاسبية.

- أن يتم إعداد التقارير المالية عن النشاط المالي للوحدات الحكومية، في تقارير دورية تاريخية أو تخطيطية.

- أن يتوافر نظام للمراقبة الداخلية يهدف إلى تجزئة الواجبات التي يقوم بها الموظفون بشكل دقيق طبقاً لخطة مرسومة، بما يساعد الوحدة المحاسبية على المحافظة على الأصول التي تتكون منها، والتحقق من صحة البيانات المحاسبية المتعلقة بها، وبما يساعد على تلافي وقوع الأخطاء المقصودة، واكتشاف تلك الأخطاء فور وقوعها، والسبل على تصحيحها....

المبحث الثالث

محاسبة الاعتمادات المخصصة في المحاسبة الحكومية (النظرية الحديثة)

أولاً - شمول النظرية ومضمونها:

لأهمية الموازنة العامة للدولة في حياة الدول في تقديم الخدمات العامة للشعب وعملية التنمية، وضرورة ترشيد الإنفاق العام، وتخفيض عجز الموازنة، فقد تركّز اهتمام المنظمات المهنية للمحاسبة في إصدار المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية، بعد أن كان هذا الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المشروعات الاقتصادية. وقد صدرت تلك المعايير بدءاً من عام ١٩٨٧، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المخصصة التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة الحكومية.

تقوم نظرية الأموال المخصصة على أن تخصص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بالغرض الذي تخصص من أجله.

فيستخدم لفظ موارد أو اعتمادات للتعبير عن الأموال التي تخصص لتحقيق غرض معين، ويستخدم لفظ استخدامات للتعبير عن الأنشطة التي تنفق فيها هذه الموارد وفقاً للقيود التي تفرض على استخدامها.

أما الإيرادات والنفقات طبقاً لهذه النظرية فهي تعبر عن التدفقات المالية من الوحدة الإدارية وإليها.

فالإيرادات العامة ليس مصدرها جهود الوحدة الإدارية في الإنتاج والبيع، ولكن مصدرها ما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم، والمصاريف لا تمثل تكلفة جهود الوحدة في سبيل الحصول على إيرادات، ولكنها مجموعة من الموارد التي تعدها الدولة للإنفاق منها على الخدمات العامة وفقاً للقوانين واللوائح المالية والمنشورات والتعليمات الحكومية، ومن ثم فلا يوجد ارتباط بين ما تحصّله الوحدة الإدارية من إيرادات، وبين ما تقوم بصرفه من اعتمادات.

فالوحدة الإدارية تودع ما تحصله من إيرادات في الخزينة العامة للدولة، وتسحب ما يلزمها من أموال للإنفاق العام من الاعتمادات التي تودعها وزارة المالية لحسابها في المصرف. وبذلك يمكن تحديد السمات الرئيسية للوحدة الإدارية الحكومية من وجهة نظر المحاسبة الحكومية.

- ليس لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة، فنشاطها ليس مستقلاً، ولكنه نشاط مرتبط بالتعليمات المالية لوزارة المالية.
 - ألها وحدة لا تهدف إلى تحقيق الربح.
 - لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدة، ولكن نشاط الوحدة يعتمد على الموارد النقدية المتجددة سنوياً التي تحددها تقديرات موازنة الدولة.
 - إن إيرادات الوحدة ومصاريفها عبارة عن تدفقات مالية من الوحدة وإليها.
- ولذلك فإن مهمة المحاسبة عن هذه الوحدة تتمثل في الآتي:

● مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام تتمثل في التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدام دفاتر إحصائية تصمم بحيث تتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، واتباع قواعد المراقبة الداخلية، ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرفات المالية للوحدات الحكومية.

● توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، والمساعدة في إعداد الموازنات العامة للسنوات المقبلة.

ومن المبادئ الأساسية المتعارف عليها في المحاسبة المالية، وفي المحاسبة الحكومية، الموضوعية، والأهمية النسبية، والتحفظ والثبات، والإفصاح وغيرها، ومع ذلك فإن

عددًا من المضامين لها مفاهيم مختلفة عند تعريفها في المحاسبة الحكومية عنها في المحاسبة المالية.

هناك سبعة عناصر أساسية على الأقل يجب فحصها في هذا الصدد وهي:

١- الوحدة المحاسبية:

تم تعريف المال في المحاسبة الحكومية على أنه "وحدة محاسبية ومعنوية لها مجموعة محاسبية متوازنة تسجل الموارد النقدية وغيرها، وكل الالتزامات، والاحتياطيات، والاستحقاقات، والحقوق التي تم تخصيصها لغرض أداء نشاط معين، أو تحقيق أهداف معينة وفقاً للقوانين الخاصة أو اللوائح"، فكل مال يمثل مجموعة متوازنة من الحسابات أي يكون له أستاذ عام يعكس الالتزامات على الأصول ورصيد الاعتماد والإيرادات والنفقات، ومن ثم فإن مصطلح المال كما تم تعريفه يختلف لدرجة كبيرة عن ذلك المصطلح المستخدم في المحاسبة المالية.

ففي المحاسبة المالية يعد المال ببساطة جزءاً من إجمالي أصول المشروع، وليس وحدة محاسبية مستقلة. وعلى تنوع أنشطة الوحدة المحاسبية فإن تقاريرها المنشورة تعد وحدة واحدة، أو وحدة محاسبية، ومن ناحية أخرى نجد الجهة الإدارية تعد عدة تقارير على أساس عدة أموال موجودة بها.

وعلى الجهة الإدارية الحصول على أموال من مصادر معينة، وإنفاقها في أغراض محددة وفقاً للقيود والقواعد المفروضة بالقانون، وتنوع الاعتمادات المخصصة لوحدة محاسبية معينة بأنشطة الوحدة وطرق تمويلها والمواد القانونية الخاصة بها.

٢- الموازنة:

تستخدم الموازنة بوساطة الجهات الإدارية أداة للتخطيط والرقابة وقياس الأداء، وتدخل ضمن الإطار العام للحسابات، وللموازنة في المحاسبة الحكومية الأهداف نفسها كما في المحاسبة المالية مع وضوح التركيز على جانب الرقابة.

ويوجد عاملان آخران يميزان المحاسبة الحكومية هما:

- الجانب الخاص بالنفقات في الموازنة العامة يصبح قانوناً بمجرد صدوره وموافقة الجهات التشريعية عليه.

- جزء كبير من إيرادات الموازنة يبنى على مفردات يمكن تحقيقها بدقة مثل تحديد رخص المباني.

ومن ثم ففي تحديد الإيرادات نجد درجة كبيرة من التأكد التي تزيد من دقة الموازنة، ويرجع الاعتراف بالإيرادات والنفقات في الإطار العام للمحاسبة الحكومية إلى هذه الدقة، ووفقاً لذلك تتم معالجة الإيرادات على أنها محققة، وتعالج المصاريف على أنها مستحقة في وقت إعداد الموازنة ويتم تسجيلها، أيضاً فإن الفرق بين إيرادات الموازنة العامة ونفقاتها يجعل مديناً أو دائناً لحساب رصيد الاعتماد، وعند قيد اليومية يتم افتراض أنه لحساب الموازنة الموازنة إشارة عكس الحسابات الفعلية، على سبيل المثال، الإيرادات المقدرة تكون أرصدها مدينة، والمصاريف تكون أرصدها دائنة.

ويمكن أن يسجل لكل اعتماد إيرادات ونفقات الموازنة لأغراض الرقابة، ولا يتم استخدام هذه الحسابات للقروض طويلة الأجل أو للأصول الثابتة.

وفي نهاية الفترة المالية فإن جميع القيم المقدرة في حسابات الموازنة بدقتر الأستاذ والقيم الفعلية في الحسابات الخاصة بالأستاذ العام يتم إقفالها في حساب موازنة الاعتماد.

من ناحية أخرى، فقد بدأت العديد من الجهات الإدارية بتطبيق ما يوازي المحاسبة الإدارية لديها، فموازنات الحكومة عادة ما تنشأ على أساس الاعتمادات، وهي تستخدم للرقابة على النفقات، ولمنع زيادتها عن الاعتمادات المخصصة، وقد بدا واضحاً في السنوات الأخيرة أن مضامين الرقابة على التكاليف والوصول إلى أدنى

مستوى من التكلفة، وقياس الأداء أصبحت محل اهتمام الجهات الإدارية إذا وجدت رغبة في تقديم خدمة أفضل لدافعي الضرائب بدرجة أكبر من الكفاءة، أو بأقل تكلفة من العناصر المستخدمة، ومن الخطوات المهمة في استخدام هذا المضمون يتمثل في استخدام موازنة البرامج والأداء، وهي ترتبط بتحديد أهداف البرامج وإعداد الاعتمادات على أساس البرامج، الذي يُمكن من القياس فيما بعد مدى تحقيق الأهداف، ويدل استخدام هذا النوع من الموازنات على التعرف إلى أهمية وظيفة إعداد التقارير الداخلية للإدارة بوساطة الجهات الإدارية.

٣- أسس التسجيل المحاسبي:

تتبع معظم الوحدات الهادفة إلى الربح أساس الاستحقاق، في حين تتبع المحاسبة الحكومية عدداً من أسس التسجيل (نقدي، استحقاق، استحقاق معدل)، وتتم التوصية باستخدام أساس الاستحقاق كلما أمكن ذلك؛ وذلك كونه يسمح بمقابلة أكثر دقة بين الإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة المحاسبية إلا أنه لا يستخدم كاملاً في الممارسة العملية.

٤- الاهتلاك:

يعد الاهتلاك في المحاسبة الحكومية إجراء يجب أن لا يسجل في الحسابات ما لم يتم تحييب نقدية لاستبدال الأصول التي يتم اهتلاكها، فإذا ما تم تحييب النقدية للاهتلاك يعد في هذه الحالة نفقة يتم إعداد موازنة لها.

أما في المحاسبة المالية فإن الاهتلاك هو عملية توزيع تكلفة الأصل على الفترات التي استفادت منه، وعلى العكس، فإن الأصول الثابتة في الجهات الإدارية لا تؤدي إلى تحقيق إيراد.

والهدف الأساسي من الاهتلاك في المحاسبة المالية هو تحديد الدخل، ولأن الجهات الإدارية لا تهتم بتحديد الدخل ومقابلة الإيرادات بالمصاريف، فإن عملية الاهتلاك لا تخدم غرضاً معيناً.

وقد يحتسب الاهتلاك للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية مثل تحديد سعر البيع لتغطية النفقات، ومع ذلك فإن حساب الاهتلاك للأغراض الإدارية يجب ألا يدخل في الإطار العام للحسابات المالية في الجهة الإدارية.

٥- العمليات التي يتم تسجيلها:

تعتمد المحاسبة المالية في تسجيل الأحداث على وجود عملية لها مستند، وعلى عكس ذلك، فإن الجهات الإدارية تسجل قيم الموازنة في الحسابات الرسمية قبل حدوث العمليات مع طرف آخر خارج الوحدة الإدارية.

يضاف إلى ذلك، أن الجوانب المختلفة للعملية الواحدة لا يتم تسجيلها بالضرورة في مكان واحد، وإنما توزع على الاعتمادات أو الوحدات المحاسبية المكونة داخل الجهة الإدارية.

٦- الالتزامات الضريبية:

إن الجهات الإدارية معفاة من ضريبة الأرباح وغيرها، ويؤدي ذلك إلى تحررها في تصميم الأنظمة المحاسبية، وتطبيق أسس المحاسبة من دون القيود التي تفرضها قوانين الضرائب، فالجهات الإدارية ليست بحاجة إلى اتخاذ إجراءات حماية رأس مال الوحدة، واتباع المبادئ المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض ضرائب الأرباح التي قد تؤثر في القوائم المالية.

٧- القيم الجارية:

لا تهتم المحاسبة الحكومية باستخدام القيم الجارية أو السوقية أو الاستبدالية لأصولها الثابتة، وإظهارها في حساباتها وقوائمها، وذلك على عكس الجدل الدائر في

المحاسبة المالية، إذ تتم المطالبة بإظهار هذه القيم بهدف تحسين قياس الدخل، ولأنّ الجهات الإدارية لا تهتم بقياس الدخل، فإن الأساس الوحيد للتقويم المتبع في القوائم المالية في الجهات الإدارية الحكومية هو الأساس التاريخي.

ولأجل توضيح أشمل لنظرية الاعتمادات المخصصة سيتم (في المباحث القادمة) افتراض مجموعة من العمليات في مجلس إحدى المدن، لأن تطبيق النظرية في مجالس المدن أو البلديات يكون أكثر شمولاً، وأقل تعقيداً إذ يندر وجود وحدات حكومية تحاسب عن جميع الأموال باستثناء بعض مجالس المدن.

ثانياً - الهيكل التنظيمي للقطاع الحكومي العام وقطاعاته الفرعية:

إن تقسيم الاقتصاد إلى قطاعات يعزز فائدة الحسابات لأغراض التحليل الاقتصادي من خلال تجميع الوحدات المؤسسية المتشابهة في الأهداف، وأنواع السلوك بعضها مع بعض.

وبما أن الأهداف الاقتصادية ووظائف السلوك للوحدات الحكومية تختلف بشكل كبير عن غيرها، إذ إنها تنظم توفير سلع وخدمات غير سوقية وتمويلها، بما في ذلك الخدمات الفردية أو الاجتماعية، للأسر والمجتمع، لذلك تتكبد نفقات على الاستهلاك النهائي، كما أنها تعمل في مجال الإنتاج غير السوقي، وغير معنية بتوزيع وإعادة توزيع الثروة والدخل عن طريق الضرائب وغيرها من التحويلات، إضافة إلى أنها تضم صناديق الضمان أو التأمين الاجتماعي.

ويتألف القطاع الحكومي العام بشكل رئيسي من وحدات الحكومة المركزية، وحكومات الولايات، والحكومات المحلية إضافة إلى صناديق الضمان الاجتماعي التي تقوم الوحدات الحكومية بفرضها والسيطرة عليها.

ويمكن تقسيم القطاع الحكومي إلى قطاعات فرعية، ويتوقف هذا التقسيم على نوع التحليل المرغوب، واحتياجات واضعي السياسات، وتوافر البيانات والظروف

الاقتصادية والترتيبات المؤسسية داخل البلد، ولا يمكن عدّ أية طريقة لتقسيم القطاع الحكومي إلى قطاعات فرعية طريقة مثالية لجميع الأغراض في جميع البلدان، لذلك يوصى بطرق بديلة للتقسيم.

وتخصص جميع الوحدات الحكومية بما فيها صناديق الضمان الاجتماعي للقطاع الحكومي العام.

وفيما يلي عرض للهيكل التنظيمي للقطاع الحكومي العام وقطاعاته الفرعية، كما هو صادر عن هيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال :

١- الحكومات كوحدات مؤسسية:

يمكن أن توصف الوحدات الحكومية، عامة، بأنها أنواع فريدة من الكيانات القانونية تنشأ بقرارات سياسية، ولها سلطات تشريعية وقضائية وتنفيذية على وحدات مؤسسية أخرى في منطقة معينة. وتتجلى الوظائف الرئيسية الحكومية، بوصفها وحدات مؤسسية، بتولي مسؤولية توفير السلع والخدمات للمجتمع أو للأسر، وتمويلها من الضرائب أو الإيرادات الأخرى، وإعادة توزيع الدخل والثروة بوساطة التحويل، والعمل بالإنتاج غير السوقي. وعموماً:

أ- لدى الوحدة الحكومية عادة سلطة تدبير الأموال عن طريق جباية الضرائب، أو التحويلات الإجبارية من الوحدات المؤسسية الأخرى.

ب- تنفق الوحدات الحكومية عادة ثلاثة أنواع من الإنفاق النهائي:

- تقوم الفئة الأولى من النفقات على توفير خدمات جماعية مجانية للمجتمع، مثل الإدارة العامة، والدفاع، والصحة العامة... إلخ، وتغطي تكاليفها من الضرائب العامة، أو الإيرادات الأخرى.

- تقوم الفئة الثانية من النفقات على توفير سلع وخدمات مجانية، أو بأسعار غير ذات دلالة اقتصادية، إلى الأسر، وتحمل الحكومة هذه النفقات بشكل

مدرّوس وتمولها من الضرائب أو الإيرادات الأخرى تحقيقاً لأهدافها الاجتماعية والسياسية، كما يمكن فرض رسوم على الأفراد المستفيدين من تلك السلع والخدمات.

- وتتألف الفئة الثالثة من أموال محولة تدفع إلى وحدات مؤسسية أخرى، معظمها من الأسر، بهدف إعادة توزيع الدخل أو الثروة. ويمكن أن توجد في البلد الواحد عدة وحدات حكومية في حال وجود مستويات مختلفة للحكومة: حكومة مركزية، حكومة ولاية، حكومة محلية، وبالإضافة إلى ذلك تشكل صناديق الضمان الاجتماعي وحدات حكومية.

الوحدات الحكومية بوصفها وحدات منتجة:

يمكن للوحدات الحكومية، شأنها في ذلك شأن الأسر، أن تملك وتدير مشاريع ليس لها شخصية اعتبارية تقوم بإنتاج السلع والخدمات بدلاً من شراء هذه السلع والخدمات من المنتجين في السوق وباستثناء بعض الخدمات الجماعية، كالإدارة العامة والدفاع، يصعب تصنيف بعض أنواع الإنتاج، كإنتاج الخدمات التعليمية والصحية، مثلاً، على أنها من حيث الجوهر خدمات حكومية حصراً، وإن كانت تنتجها في الغالب وحدات حكومية.

وعندما ترغب وحدة حكومية بالتدخل في مجال الإنتاج، فإنه توجد أمامها ثلاثة خيارات:

- أ- يمكنها أن تنشئ شركة عامة تكون قادرة على السيطرة على سياستها العامة، بما في ذلك التسعير والاستثمار.
- ب- يمكنها أن تنشئ مؤسسة غير هادفة للربح تسيطر عليها، وتمولها تمويلًا رئيسيًا أو كاملاً.

ج- يمكنها أن تنتج السلع والخدمات بنفسها في منشأة تملكها، وليست منفصلة قانوناً عن الوحدة الحكومية.

غير أنه إذا كانت هناك منشأة حكومية أو مجموعة منشآت حكومية تعمل في إنتاج نفس النوع تحت إدارة مشتركة، وتقوم بما يلي:

أ- تتقاضى أسعاراً ذات دلالة اقتصادية لمنتجاتها.

ب- تُشغل وتدار بطريقة مشابهة لتشغيل الشركة وإدارتها.

ج- تمسك مجموعة كاملة من الحسابات تمكن من تعيين فوائضها التشغيلية، وادخاراتها، وأصولها، وخصومها، وقياسها.

فيجب معاملتها كأنها شبه شركة تعامل بوصفها وحدات مؤسسية مستقلة عن الوحدات الحكومية التي تملكها، وهي تصنف وتقسم إلى قطاعات، وقطاعات فرعية بالطريقة نفسها التي تعامل بها الشركات العامة.

ولكي يعامل المشروع معاملة شبه شركة، فإنه يجب أن تسمح الحكومة لإدارة المشروع بقدر كبير من السلطة للتصرف ليس فقط فيما يتعلق بإدارة عملية الإنتاج، ولكن أيضاً في استخدام الأموال، ويجب أن تتمكن أشباه الشركات الحكومية من الاحتفاظ بأرصدها العاملة وائتمائها التجاري، وتتمكن من تمويل رأس المال كاملاً أو جزئياً من مدخراتها الخاصة أو احتياطيها للاهلاك، أو عن طريق الاقتراض. ولا يشكل فائض التشغيل الصافي لشبه الشركات الحكومية عنصراً من عناصر إيرادات الحكومة، ولا تقيد حسابات الحكومة سوى تدفقات نقل الدخل ورأس المال الفعلية أو المحتسبة بين شبه الشركة والحكومة.

بالإضافة إلى توريد السلع والخدمات غير السوقية للجمهور، فإنه يمكن أن تشمل هذه الوحدات وحدات حكومية منتجة تورد سلعاً وخدمات بر سوقية إلى وحدات حكومية أخرى لأغراض الاستهلاك الوسيط، أو إجمالاً تكوين رأس المال

الثابت، مثال ذلك مصانع الذخيرة، والمطابع الحكومية، ووكالات النقل، ووكالات الحاسوب والاتصالات، وما يماثلها، وتستطيع الوحدات الحكومية من حيث المبدأ أن تكون منتجة سوقية أيضاً.

٢- صناديق الضمان الاجتماعي:

تشكل صناديق الضمان الاجتماعي أنواعاً خاصة من الوحدات المؤسسية التي يمكن أن توجد على أي مستوى من مستويات الحكومة - حكومة مركزية، أو حكومة ولاية، أو حكومة محلية، ومن الضروري قبل التعريف بصناديق الضمان الاجتماعي تقديم وصف موجز لبرامج التأمين الاجتماعي عامة، ويقصد ببرامج التأمين الاجتماعي أن توفر منافع اجتماعية لأفراد المجتمع، أو لمجموعات الأفراد، كمستخدمي مشروع ما مثلاً، من أموال يأتي معظمها من إسهامات التأمين الاجتماعي. كما أن برامج الضمان الاجتماعي هي برامج تأمين اجتماعي تغطي المجتمع كله، أو قطاعات كبيرة منه، وتفرضها وتسيطر عليها وحدات حكومية، وهي تنطوي عموماً على إسهامات إلزامية يدفعها المستخدمون أو أرباب العمل أو كلاهما معاً. وتغطي برامج الضمان الاجتماعي العديد من الأوجه، فقد تكون على شكل استحقاقات نقدية أو عينية لكبار السن أو لحالات العجز البدني أو الوفاة، أو لورثة المتوفى، وفي حالات المرض والولادة والإصابة في أثناء العمل والبطالة، وعلاوة الأسرة والعناية الصحية، وما شابه ذلك... ولا توجد عادة صلة مباشرة بين مقدار الاشتراك الذي يدفعه الفرد، ومقدار المخاطر التي يتعرض لها، ويجب تمييز برامج الضمان الاجتماعي من برامج التقاعد أو غيرها من برامج الضمان الاجتماعي التي تقرر بالاتفاق المتبادل بين أرباب العمل والعمال، وتكون المنافع فيها مرتبطة بمقدار الإسهام أو الاشتراك.

ويمكن تمييز صناديق الضمان الاجتماعي بأنها تنظم مستقلة عن الأنشطة الأخرى للوحدات الحكومية، وتحتفظ بأصولها وخصومها بصورة مستقلة أيضاً عن

أصول الوحدات الحكومية وخصوصها، وهي وحدات مؤسسية منفصلة لأنها صناديق مستقلة، ولها أصولها وخصوصها الخاصة بها، وتدخل في معاملات مالية لحسابها الخاص، غير أن الترتيبات المؤسسية فيما يتعلق بالضمان الاجتماعي تختلف من بلد إلى آخر، وقد تصبح في بعض البلدان مندمجة اندماجاً وثيقاً بأموال الحكومة الأخرى حيث يصبح موضع تساؤل فيما إذا كان يجب معاملتها بوصفها قطاعاً فرعياً مستقلاً، وقد تتوزع المبالغ التي تجمع وتدفع على سبيل اشتراكات، ومنافع ضمان اجتماعي عن قصد لتحقيق أهداف السياسة الحكومية التي ليست لها صلة مباشرة بمفهوم الضمان الاجتماعي باعتباره مشروعاً لتوفير الحماية الاجتماعية لأفراد المجتمع، وقد ترفع أو تخفض للتأثير في مستوى الطلب الكلي في الاقتصاد. وما دامت الصناديق مشكلة بصورة مستقلة فإنه يجب معاملتها باعتبارها وحدات مؤسسية مستقلة في النظام.

٣- القطاع الحكومي العام:

يتألف القطاع الحكومي من مجموعة الوحدات المؤسسية المقيمة التالية:

- أ- جميع وحدات الحكومة المركزية، أو حكومة الولاية، أو الحكومة المحلية.
- ب- جميع صناديق الضمان الاجتماعي على كل مستوى من مستويات الحكومة.
- ج- جميع المؤسسات غير الهادفة إلى الربح المنتجة غير السوقية التي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسية وحدات حكومية.

ولا يشمل هذا القطاع الشركات العامة حتى وإن كان رأسمال هذه الشركات مملوكاً بكامله لوحدات حكومية، ولا يشمل أيضاً أشباه الشركات التي تملكها وتسيطر عليها وحدات حكومية، غير أن المشروعات التي ليس لها شخصية اعتبارية التي تملكها وحدات حكومية، وليست أشباه شركات تبقى أجزاء أساسية من تلك الوحدات، ولذلك لن تُشمل بالقطاع الحكومي العام.

٤- القطاعات الفرعية للقطاع الحكومي العام:

يُقترح في النظام طريقتان بديلتان لتقسيم القطاع الحكومي العام إلى قطاعات فرعية، وإحدى هاتين الطريقتين هي:

الطريقة الأولى هي:

- أ- الحكومة المركزية.
- ب- حكومة الولاية.
- ج- الحكومة المحلية.
- د- صناديق الضمان الاجتماعي.

والطريقة البديلة هي:

- أ- الحكومة المركزية بالإضافة إلى صناديق الضمان الاجتماعي التي تعمل على مستوى الحكومة المركزية.
- ب- حكومة الولاية بالإضافة إلى صناديق الضمان الاجتماعي التي تعمل على مستوى حكومة الولاية.
- ج- الحكومة المحلية بالإضافة إلى صناديق الضمان الاجتماعي التي تعمل على مستوى الحكومة المحلية.

ويتوقف الخيار بين الطريقتين لتقسيم القطاع إلى قطاعات فرعية، بصورة رئيسية على حجم صناديق الضمان الاجتماعي داخل البلد المعني أو أهميته، وعلى الطريقة التي تدار بها، ففي بعض البلدان قد لا يوجد مستوى حكومة وسيط حقيقي بين الحكومة المركزية والحكومة المحلية، وفي هذه الحالة لا يميز القطاع الفرعي المسمى "حكومة الولاية". يتألف القطاع الفرعي المسمى الحكومة المركزية من الوحدة أو الوحدات المؤسسية التي تتكون منها الحكومة المركزية بالإضافة إلى المؤسسات غير الهادفة إلى الربح التي تسيطر عليها الحكومة المركزية، وتمولها بصورة رئيسية.

تمتد السلطة السياسية للحكومة المركزية على إقليم البلد بكامله، ولذلك تملك الحكومة المركزية سلطة فرض الضرائب على جميع الوحدات المقيمة وغير المقيمة العاملة بالأنشطة الاقتصادية داخل البلد، وتشمل مسؤولياتها السياسية الدفاع الوطني والعلاقات مع الحكومات الأجنبية، وتسعى إلى ضمان عمل النظام الاجتماعي والاقتصادي بكفاءة بوساطة التشريعات واللوائح الملائمة، وكذلك العمل على حفظ الأمن والنظام، وهي مسؤولة عن تقديم الخدمات الجماعية لفائدة المجتمع بكامله، ولهذا الغرض تتحمل نفقات الدفاع والإدارة العامة، ويمكن أن تتكبد أيضاً نفقات توفير خدمات كالتعليم والصحة لفائدة الأسر بالدرجة الأولى، وربما تحول أموالاً إلى وحدات مؤسسية أخرى - الأسر المعيشية، والمؤسسات غير الهادفة إلى الربح، والشركات، ومستويات الحكومة الأخرى.

وتمثل الحكومة المركزية قطاعاً فرعياً كبيراً ومعقداً في معظم البلدان، وهي تتألف عموماً من مجموعة مركزية من الأقسام، أو الوزارات، تشكل وحدة مؤسسية واحدة إلى جانب وحدات مؤسسية أخرى في كثير من البلدان، وقد تكون الوزارات مسؤولة عن إنفاق مبالغ كبيرة في إطار الموازنة الإجمالية للحكومة، ولكنها، مع ذلك ليست وحدات مؤسسية مستقلة، كما أن كل وزارة ليست في حد ذاتها قادرة على امتلاك أصول، أو تحمل الالتزامات "الخصوم" أو الدخول في معاملات الخ، أي ليست مستقلة عن الحكومة المركزية. وليس من الممكن تجميع إيرادات وحسابات تراكمية أو موازنات مجددة أو مفيدة من الناحية التحليلية لكل وزارة على حدة كما لو كانت كياناً قانونياً بمفرده. وبالإضافة إلى ذلك فإنه ربما تكون هناك وكالات تابعة للحكومة المركزية ذات صيغة قانونية مستقلة على قدر كبير من الاستقلال الذاتي، وقد تكون لها سلطة تقديرية على حجم نفقاتها و تكوينها، وربما يكون لها مصدر إيرادات مباشر، كضرائب مخصصة لها، وتنشأ مثل هذه الوكالات غالباً لأداء وظائف محددة

كبناء الطرق، أو توفير الخدمات الصحية، أو التعليمية على أساس غير سوقي، وينبغي معاملة هذه الوكالات على أنها وحدات مؤسسية مستقلة إذا كانت تمسك بمجموعة كاملة من الحسابات، ولكنها تشكل جزءاً من القطاع الفرعي المسمى "الحكومة المركزية" إذا استوفت المعايير المذكورة سابقاً.

وأخيراً تجدر الإشارة إلى أن صناديق الضمان الاجتماعي تعامل في النظام على أنها وحدات مؤسسية مستقلة على كل مستوى من مستويات الحكومة، وإن كانت أموالها في بعض البلدان تدمج جزئياً مع الحكومة، غير أن اعتبار صناديق الضمان الاجتماعي وحدات مؤسسية مستقلة، لا يمنعها من أن تدرج في نفس القطاع الفرعي الذي توجد فيه الوحدات الحكومية المرتبطة بها، وهي مدرجة على هذا النحو في الطريقة البديلة لتقسيم القطاع الحكومي العام إلى قطاعات فرعية.

- حكومة الولاية:

يتألف القطاع الفرعي المسمى حكومة الولاية من حكومات الولايات التي هي وحدات مؤسسية مستقلة، بالإضافة إلى المؤسسات غير الهادفة إلى الربح التي تسيطر عليها حكومات الولايات، وتمولها بصورة رئيسية.

إن حكومات الولايات هي وحدات مؤسسية تمارس بعض وظائف الحكومة على مستوى أدنى من الحكومة المركزية، وأعلى من الوحدات المؤسسية الحكومية التي توجد على المستوى المحلي، وهي وحدات مؤسسية تمتد سلطاتها المالية والتشريعية والتنفيذية على الولايات ذات الاستقلال الإداري (ولايات منفردة)، وقد توصف هذه "الولايات" بأوصاف مختلفة في كل بلد، ففي بعض البلدان، ولاسيما البلدان الصغيرة، لا توجد ولايات منفردة، ولا حكومات ولايات، غير أنه في البلدان الكبيرة، وخاصة منها التي لها دساتير اتحادية، يمكن أن تعطى حكومات الولايات صلاحيات ومسؤوليات كبيرة.

ولحكومة الولاية عادةً سلطة مالية لفرض الضرائب على الوحدات المؤسسية المقيمة أو التي تمارس نشاطاً اقتصادياً أو تجري معاملات في منطقة اختصاصها (وليس في مناطق أخرى)، وينبغي لحكومة الولاية، لكي يعترف بها باعتبارها وحدة مؤسسية مستقلة، أن تكون قادرة على امتلاك الأصول، وتدبير الأموال، وتحمل الالتزامات "الخصوم"، ويجب أيضاً أن تكون مخولة بصلاحيّة إنفاق الضرائب أو تخصيصها كلاً أو بعضاً، أو الإيرادات الأخرى التي تقوم بتحصيلها وفقاً لسياساتها الخاصة، وفي حدود القواعد العامة للقانون النافذ في البلد، وإن كانت بعض التحويلات التي تتلقاها من الحكومة المركزية مقيدة بأغراض معينة، وينبغي أيضاً أن تكون قادرة على تعيين المسؤولين فيها بصورة مستقلة عن أية سيطرة إدارية خارجية، وإذا كانت الوحدة الإقليمية تعتمد اعتماداً كلياً على أموال الحكومة المركزية التي تفرض على الوحدة الإقليمية الأساليب التي يجب أن تنفق بموجبها تلك الأموال على الصعيد الإقليمي، فيجب معاملتها باعتبارها وكالة تابعة للحكومة المركزية، لا وحدة مؤسسية مستقلة.

وتتميز حكومات الولايات - في حال وجودها - بأن سلطتها المالية تمتد على مناطق جغرافية واسعة في البلد، وذلك لأغراض سياسية أو إدارية، وفي بضعة بلدان يوجد أكثر من مستوى حكومي واحد بين الحكومة المركزية وأصغر وحدة مؤسسية حكومية على المستوى المحلي.

ويمكن لحكومة الولاية أن تملك شركات أو تسيطر عليها، تماماً كما تفعل الحكومة المركزية، وكذلك يمكن أن يكون لديها وحدات تعمل بالإنتاج السوقي، وفي هذه الحالة ينبغي أن تعامل الوحدات المنتجة ذات الشأن بوصفها أشباه شركات حيثما سوغت ذلك عملياتها وسجلاتها المحاسبية، ويمكن أيضاً أن توجد نظم ضمان اجتماعي على مستوى الولاية، وهي تعامل بوصفها وحدات مؤسسية مستقلة.

- الحكومة المحلية:

يتألف القطاع الفرعي المسمى الحكومة المحلية من الحكومات المحلية التي هي وحدات مؤسسية مستقلة، بالإضافة إلى المؤسسات غير الهادفة إلى الربح التي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسية الحكومات المحلية، ووحدات الحكومة المحلية، هي وحدات مؤسسية تمتد سلطاتها المالية والتشريعية والتنفيذية على أصغر المناطق الجغرافية المميزة لأغراض إدارية وسياسية، ويكون نطاق سلطتها على أي حال أصغر بكثير من سلطة الحكومة المركزية أو الحكومات الإقليمية، ويمكن أن تخول أو لا تخول بسلطة فرض الضرائب على الوحدات المؤسسية المقيمة في مناطقها، وغالباً ما تعتمد اعتماداً كبيراً على المنح والأموال المحولة من مستويات حكومية أعلى، وربما تعمل أيضاً بمحولة وكيل للحكومة المركزية، أو الحكومات الإقليمية، غير أنها لكي تعامل معاملة الوحدات المؤسسية المستقلة يجب أن تملك أصولاً، وتدبر أموالاً، وتحمل الالتزامات "الخصوم" بالاقتراض على حسابها الخاص، ويجب كذلك أن تكون لديها سلطة تقديرية على الطريقة التي تنفق بها هذه الأموال . كما ينبغي أيضاً أن تكون قادرة على تعيين المسؤولين فيها، ومستقلة عن السيطرة الإدارية الخارجية، وحقيقة أنها يمكن أن تعمل أيضاً بمحولة وكيل للحكومة المركزية، أو حكومة الولاية إلى حد ما لا تمنعها من أن تعامل بوصفها وحدات مؤسسية مستقلة، بشرط أن تكون قادرة أيضاً على تدبير بعض الأموال وإنفاقها بمبادرة منها، وعلى مسؤوليتها الخاصة.

ولأن الحكومة المحلية هي أكثر الوحدات الحكومية اتصالاً بالوحدات المؤسسية المقيمة في ناحيتها، فهي غالباً ما توفر سلسلة عريضة من الخدمات للسكان المحليين، وقد يمول بعضها بأموال محولة من مستويات حكومية أعلى، وينبغي معاملة المسارح والمتاحف وما يماثلها....، التي تقدم سلعاً وخدمات للجمهور على أساس سوقي، بوصفها أشباه شركات عندما يكون ذلك ملائماً، أما الوحدات التي تقدم خدمات

كالتعليم والصحة على أساس غير سوقي فتبقى جزءاً أساسياً من وحدة الحكومة المحلية التي تنتمي إليها.

- صناديق الضمان الاجتماعي:

يتألف القطاع الفرعي المسمى صناديق الضمان الاجتماعي من صناديق الضمان التي تعمل على جميع مستويات الحكومة، وصناديق الضمان الاجتماعي كما بينا سابقاً هي برامج ضمان اجتماعي تغطي المجتمع بكامله أو قطاعات كبيرة منه، وتقرضها وتسيطر عليها وحدات حكومية.

- الطريقة البديلة لتقسيم القطاعات إلى قطاعات فرعية:

إن الطريقة البديلة لتقسيم القطاع الحكومي إلى قطاعات فرعية هي ضم صناديق الضمان الاجتماعي العاملة على كل مستوى من المستويات الحكومية إلى الوحدات الحكومية المناظرة لها، والمؤسسات غير الهادفة إلى الربح التي تمولها وتسيطر عليها الحكومة، والموجودة في ذلك المستوى الحكومي، وكلتا الطريقتين البديلتين المقترحتين هي لتلبية احتياجات تحليلية مختلفة، ولا يمكن الحكم مسبقاً أي الطريقتين أنسب للتطبيق في بلد معين، فالأمر يتوقف على مدى حسن تنظيم صناديق الضمان الاجتماعي، وأهميتها، ومدى استقلال إدارتها عن الوحدات الحكومية المرتبطة بها، فإذا كانت إدارة صناديق الضمان الاجتماعي مندمجة اندماجاً وثيقاً مع المتطلبات قصيرة الأجل أو متوسطة الأجل للسياسة الاقتصادية العامة للحكومة، حيث تعادل الاشتراكات في الصناديق والاستحقاقات التي تدفعها عن قصد لما فيه مصلحة السياسة الاقتصادية العامة، فعندئذ يصبح من الصعوبة، نظرياً على الأقل، التمييز بشكل واضح بين إدارة الضمان الاجتماعي وبين الوظائف الاقتصادية الأخرى للحكومة، وبخلاف ذلك، ربما توجد صناديق الضمان الاجتماعي في بعض البلدان بصورة بدائية جداً. وفي كلتا الحالتين يصعب تسويق معاملة صناديق الضمان الاجتماعي باعتبارها قطاعاً فرعياً

مستقلاً على قدم المساواة مع الحكومة المركزية وحكومة الولاية والحكومة المحلية، ومن الأنسب استخدام الطريقة البديلة للتقسيم التي تضم بموجبها هذه الصناديق إلى الوحدات الحكومية المناظرة في كل مستوى حكومي.

ثالثاً - الأموال والحسابات في الوحدات الحكومية:

١) أنواع الأموال:

تقسم الأموال إلى:

أ- الأموال الحكومية (الأموال الرئيسية البارزة):

Governmental Funds (Emphasizing Major Funds)

- المال العام **The General Funds**
- أموال الإيراد المخصص **Special Revenue Funds**
- أموال المشاريع الرأسمالية **Capital Projects Funds**
- أموال خدمة الدين **Debt Service Funds**
- أموال دائمة **Permanent Funds**

ب- أموال الملكية **Proprietary Funds**

- أموال المرافق العامة (الأموال الرئيسية البارزة).

(Enterprise Funds (Emphasizing Major Funds)

- أموال الخدمة الداخلية **Internal Service Funds**

ج- أموال الأمانة والوحدات المكونة المماثلة

Fiduciary Funds and Similar Component Units

- أموال أمانة الراتب التقاعدي (ومنافع موظف أخرى)

Pension (and other Employee Benefit) Trust Funds

- أموال أمانة الاستثمار **Investment Trust Funds**

- أموال أمانة الغرض الخاص **Private - Purpose Trust Funds**

- أموال الوكالة **Agency Funds**

أ- الأموال الحكومية Governmental Funds:

تصنف الأموال الحكومية إلى:

■ المال العام The General Fund

يعرف بأنه المال الذي يخصص للمحاسبة عن كل العمليات التي لا تتم المحاسبة عنها في مال آخر. ويظهر هذا التعريف أهمية هذا المال باعتباره المسؤول عن تشكيلة واسعة من النشاطات المستمرة، وعن الخدمات الحكومية الأكثر أهمية. في حين تخصص باقي الأموال الحكومية للمحاسبة عن أحداث أو مشاريع معينة.

■ أموال الإيراد المخصص Special Revenue Funds

تخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معينة، تخصص قانوناً للإنفاق منها على أغراض محددة (بخلاف أموال المشروعات الرأسمالية، وأموال أمانة الغرض الخاص). ومن الأمثلة على هذه الأموال تخصيص الرسوم المدرسية لبرامج تعليمية، أو خدمات مكتبية، وتخصيص إيراد مواقف السيارات العامة لتنظيم السير، وتخصيص إيرادات ضرائب المحروقات لسلامة البيئة. وتخصيص الإيرادات الناتجة من بيع حيوانات حديقة الحيوان لشراء حيوانات جديدة.

■ أموال المشاريع الاستثمارية Capital Projects Funds

تخصص للمحاسبة عن المصادر المالية التي تستخدم للحصول على المشاريع الرأسمالية الأساسية (باستثناء ما يتم بواسطة أموال الملكية، أو أموال الأمانة). مثل إقامة المباني وتجهيزها، وبناء الطرق، وغيرها من المشاريع التي تستلزم نفقات كبيرة، ويتطلب إنشاؤها فترة زمنية طويلة نسبياً. أما المشاريع الرأسمالية ذات التكلفة المنخفضة نسبياً، التي يمكن حيازتها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً فتتم المحاسبة عنها باعتبارها نفقات في الأموال الأخرى التي تحتاج إلى مثل هذه التسهيلات، بينما يتم المحاسبة بوصفها أصولاً في أموال الملكية. وقد يتم حيازة الأصول الرأسمالية عن طريق

شرائها جاهزة، أو يتم إنشاؤها بمعرفة الوحدة الحكومية باستخدام المصادر المادية والبشرية المتاحة لديها، أو يعهد بالمشروع إلى شركة مقاولات لتتولى تنفيذه. وأحياناً يتم حيافة هذه الأصول بأكثر من طريقة من هذه الطرق . فقد تتولى الوحدة الحكومية إنشاء جزء من الأعمال، ويعهد بالجزء الآخر إلى إحدى شركات المقاولات.

■ أموال خدمة الدين Debt Service Funds

تخصص للمحاسبة عن المصادر التي يتم تجميعها بغرض تسديد أقساط القروض طويلة الأجل، والفوائد المستحقة لكل سنة مالية. ما عدا القروض التي يتم المحاسبة عنها في الأموال المقترضة. وفي حال عدم إنشاء مال لخدمة الدين يتولى المال العام مهمة خدمة الدين، وعندئذ تندرج في موازنة المال العام الإيرادات المقدرة المتوقع تحصيلها، والاعتمادات اللازمة للوفاء بأقساط الديون وفوائدها.

■ الأموال الدائمة Permanent Funds

تستخدم للإبلاغ عن المصادر المقيمة قانوناً، بحيث يستخدم الدخل المتولد عن المبلغ الأصلي، وليس المبلغ الأصلي، في دعم برامج الحكومة، المفيدة للحكومة والمواطنين (ولا تتضمن الأموال الدائمة أموال أمانة الغرض الخاص، التي تستخدم في الحالات المطلوب فيها من الحكومة إنفاق المبلغ الأصلي والدخل المتولد عنه، لمصلحة أفراد، أو منظمات خاصة، أو حكومات أخرى).

ب- أموال الملكية Proprietary Funds

تصنف أموال الملكية إلى:

■ أموال المرافق العامة Enterprise Funds

تستعمل أموال المرافق العامة للإبلاغ عن أي نشاط يقدم السلع أو الخدمات للمستعملين الخارجيين، بمقابل. ويتم الإبلاغ عن أي نشاط بوصفه أموال مرافق عامة رئيسية إذا توافر فيه أحد المعايير التالية:

- إذا كان تمويل النشاطات يتم عن طريق دين مضمون برهن الإيرادات الصافية من أجور ورسوم النشاطات، أو مضمون بالثقة الكاملة والسمعة الحسنة لعلاقة الحكومة أو الوحدات المكونة (قد تكون بعض الديون مضمونة بجزء من الإيرادات الخاصة، وهنا يجب الانتباه إلى أن يتم دفع هذه الديون من إيرادات النشاطات فقط).

- إذا كانت القوانين والتعليمات تتطلب لتقديم الخدمات استرداد تكلفة النشاطات، بما فيها التكلفة الرأسمالية (مثل الاستهلاك أو خدمات الدين) من الأجور والرسوم بدلاً من الضرائب أو الإيرادات المماثلة.

- إذا كانت أسعار الأجور والرسوم تحدّد بحيث يتم استرداد التكلفة، بما فيها التكاليف الرأسمالية (مثل الاستهلاك أو خدمات الدين).

ومن أمثلة المرافق العامة الرئيسية: مرافق الكهرباء، والغاز، والنقل العام، والمطارات، والمرافق، والمستشفيات، والجسور التي تفرض عليها ضريبة عبور، وغيرها.

■ أموال الخدمة الداخلية Internal Service Funds

تستخدم أموال الخدمة الداخلية للإبلاغ عن أي نشاط يزود سلعاً أو خدمات إلى الأموال الأخرى، أو أقساماً أو وكالات الحكومة الأساسية ووحداتها المكونة، أو إلى الحكومات الأخرى، على قاعدة استرداد الكلفة " - Cost

Reimbursement Basis . ولا تستعمل أموال الخدمة الداخلية إلا إذا كانت الحكومة مشاركة ومسيطرة على النشاط. وفيما عدا ذلك يذكر النشاط بوصفه أموال مرافق عامة. ومن أمثلة أموال الخدمة الداخلية إنشاء وحدة تخصص بشراء المعدات المكتبية مركزياً، وتتولى بيعها إلى الوحدات الحكومية الأخرى. وإنشاء وحدة تخصص بإصلاح سيارات الحكومة وصيانتها، ووحدة أخرى تخصص في طباعة النماذج والاستثمارات والسجلات الحكومية. وقد يقوم مال الخدمة الداخلية بنشاطات صناعية إضافة إلى النشاطات الخدمية، مثل إنتاج الإسفلت، أو المطابع المركزية، أو القيام بنشاطات مالية: كإنشاء وحدة للتأمين، تخصص بتوفير تأمين ذاتي ضد المخاطر، التي قد تتعرض لها أصول الوحدات الحكومية الأخرى.

ج- أموال الأمانة والوحدات المكونة المماثلة

Fiduciary Funds and Similar Component Units

تستعمل أموال الأمانة للمحاسبة عن الأصول التي يعهد بها إلى إحدى الوحدات الحكومية التي تعمل أميناً، أو وكيلاً عن أفراد، أو تنظيمات، أو وحدات حكومية، أو أموال تابعة لنفس الوحدة الحكومية. لذلك لا تستخدم أموال الأمانة في دعم البرامج الخاصة للحكومة.

وتتضمن أصناف أموال الأمانة ما يلي:

■ أموال أمانة الراتب التقاعدي (ومنافع موظف أخرى):

Pension (and other Employee Benefit) Trust Funds

تستعمل للإبلاغ عن المصادر المعهود بها باعتبارها أمانة ومطلوبة للأعضاء والمستفيدين من خطط منافع الراتب التقاعدي المحددة، أو خطط المساهمة المحددة، أو خطط المنافع الأخرى لما بعد التوظيف، أو خطط منافع الموظف الأخرى.

■ أموال أمانة الاستثمار: Investment Trust Funds

تستعمل للإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير بهدف استثمارها، وتحقيق ربح للطرفين.

■ أموال أمانة الغرض الخاص Private – Purpose Trust Funds :

تستعمل للإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير. ويكون المبلغ الأصلي والدخل المتولد عنه قابلاً للإتفاق لمصلحة الأفراد، أو منظمات خاصة، أو حكومات أخرى.

■ أموال الوكالة Agency Funds :

تستعمل للإبلاغ عن المصادر التي تكون فيها الحكومة وكيلة عن الغير. وتكون أصول مال الوكالة تساوي التزاماته.

ويستخدم أحياناً مال الوكالة كحساب تصفية لتوزيع المصادر المالية إلى الأموال الأخرى، أو الحكومات، بالإضافة إلى الوحدات الأخرى، مثال: تجمع ضريبة ملكية المقاطعة، وتبقى المبالغ في مال الوكالة إلى أن يتم توزيعها على أموال المقاطعة، والحكومات الأخرى ضمن المقاطعة.

يلاحظ من خلال عرض ما نص عليه المبدأ الثاني أنه حدد أحد عشر نوعاً من الأموال مصنفة في ثلاث مجموعات هي: الأموال الحكومية، وأموال الملكية، وأموال الأمانة.

وتقسم الأموال الحكومية إلى خمسة أنواع من الأموال هي: المال العام- أموال الإيراد المخصص- أموال المشاريع الرأسمالية- أموال خدمة الدين- الأموال الدائمة. وتمول الأنواع الأربعة الأولى أساساً من الضرائب والرسوم وأية مصادر سيادية أخرى، بالإضافة إلى القروض طويلة الأجل. ومثل هذه المصادر تحصل سنوياً من مصادرها، وتخصص سنوياً عن طريق الموازنة العامة في شكل اعتمادات للإتفاق منها إما على

أغراض عامة كما هو الحال في المال العام، وإما على أغراض محددة كما في الأموال الثلاثة الأخرى. ومن أهم خصائص هذه الأموال أنها قابلة للإنفاق، ولذلك يسري عليها مفهوم المال الوارد بالمبدأ الأول. وتنبأين هذه الأموال فيما بينها من ناحية دورة عملها واستمرارها. فالمال العام وأموال الإيراد المخصص تعمل على أساس سنوي، ولذلك تقفل حساباتها الاسمية في نهاية كل سنة مالية. وتبدأ العمليات من جديد في السنة التالية، أما أموال المشاريع الرأسمالية، وأموال خدمة الدين فيتوقف استمرار المال وبقاؤه حتى ينجز الهدف منه. إلا أن ذلك لا يحول دون إعداد تقارير مالية تفصح عن نتائج العمليات والمركز المالي لكل مال في نهاية السنة المالية.. أما بالنسبة إلى الأموال الدائمة فتختلف عن باقي الأموال الحكومية في أن المبلغ الأصلي المقدم من الغير غير قابل للإنفاق، ولكن الدخل المتولد عنه قابل للإنفاق في دعم برامج الحكومة، ولذلك صنفت هذه الأموال ضمن الأموال الحكومية بعد أن كانت تصنف قبل صدور المعيار رقم (٣٤) كأموال أمانة غير قابلة للإنفاق ضمن أموال الأمانة.

أما أموال الملكية فهي تعتمد على مصادرها الذاتية التي تتولد من رؤوس أموالها غير القابلة للإنفاق، ولذلك لا يسري عليها مفهوم المال الوارد في المبدأ الأول، وإنما يطبق عليها النظام المحاسبي المطبق في قطاع الأعمال. ومن ثم فهي تقوم بالحاسبة عن كل أصولها، وتلتزم كل التزاماتها على عكس الحال في الأموال الحكومية.

وتشتمل أموال الملكية على نوعين من الأموال هما: أموال المرافق العامة، وأموال الخدمة الداخلية. والفرق بينهما في أن الأولى تتبع خدماتها إلى أفراد المجتمع، وأحياناً إلى أموال أخرى تابعة للوحدة الحكومية أو الحكومات الأخرى، وذلك بهدف تحقيق الأرباح. في حين يقتصر نشاط أموال الخدمة الداخلية على بيع السلع، وتقديم الخدمات إلى الوحدات الحكومية الأخرى، أو أموال أخرى وأقسام أو وكالات الحكومة

الأساسية ووحدها المكونة، أو الحكومات الأخرى من دون أفراد المجتمع. وطبقاً لذلك لا يعدّ تحقيق الربح هدفاً أساسياً فيها.

وصنفت أموال الأمانة بشكل واضح مفرقة بين أربعة أنواع من الأموال هي: أموال أمانة الراتب التقاعدي (ومنافع موظف أخرى) - أموال أمانة الاستثمار - أموال أمانة الغرض الخاص - أموال الوكالة.

د- مجموعتنا الحسابات:

إن مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي وضع أربعة مبادئ محاسبية من أجل الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل ، وهذه المبادئ تتعلق بالآتي:

١- أوضح مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) في المبدأ الخامس بعنوان " التقرير عن الأصول الرأسمالية، " والمبدأ الثامن بعنوان " محاسبة الالتزامات العامة طويلة الأجل " على أنه يجب التمييز بين الأصول الرأسمالية والالتزامات العامة طويلة الأجل الخاصة بأموال الملكية وأموال الوكالة والأمانة، - التي تتم المحاسبة عنها في نطاق هذه الأموال - بين الأصول والالتزامات الخاصة بالأموال الحكومية، التي يخصص لها وحدتان محاسبتان تسميان بمجموعة الأصول الثابتة العامة ومجموعة الالتزامات العامة طويلة الأجل ، وهما لا يعدّان أموالاً، وإنما مجرد حسابات نظامية.

٢- أوضح مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) في المبدأ السادس بعنوان "تقويم الأصول الثابتة" بأنه يجب احتساب قيمة الأصول على أساس الكلفة التاريخية، و إذا كان هناك أي صعوبة في تحديدها يجب تقديرها ، كما يجب أن تتضمن كلفة الأصول كل المبالغ الخاصة بالشحن و التركيب وكل ما يتعلق بها بهدف هبتها للاستخدام . أما الأصول التي تحصل عليها الوحدة

الحكومية عن طريق التبرع أو الهبة، فيجب حساب قيمتها على أساس القيمة السوقية وقت الحصول عليها .

٣- أوضح مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) في المبدأ السابع بعنوان " استهلاك الأصول " بأن الأصول يجب أن يتم حساب الاستهلاك الخاص بها على أساس العمر المتوقع لها إلا إذا كانت هذه الأصول لا تنضب أو تنتهي مثل الأراضي، فإنه لا يتم حساب الاستهلاك لمثل هذه الأصول .

هـ- عدد الأموال Number of Funds

يختلف عدد الأموال التي تنشئها الوحدة الحكومية من دولة إلى أخرى باختلاف النظام الاقتصادي والسياسي من ناحية، وباختلاف طبيعة المصادر السيادية من ناحية أخرى. مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة أن يكون عدد الأموال في حده الأدنى، وبما يتسق مع المتطلبات العملية والقانونية، لأن الإسراف في عدد الأموال يؤدي إلى التعقيد وعدم المرونة، بالإضافة إلى عدم كفاءة الإدارة المالية.

يلاحظ من خلال عرض المبدأ الثالث أنه نص على تحديد عدد الأموال في حده الأدنى، وبما يتسق مع المتطلبات العملية والقانونية، وهذا يسري فقط على الأموال الحكومية التي يختلف عددها من دولة إلى أخرى وفقاً للنظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة، ويتفق المبدأ الثالث مع مبدأ العمومية الذي يحكم إعداد الموازنة العامة، وهو يعني عدم تخصيص مصادر معينة لمقابلة نفقات معينة، وإنما توجيه المصادر العامة إلى المجالات المختلفة حسب أهميتها النسبية.

رابعاً- مقومات نظرية الأموال المخصصة:

يمكن من خلال ما سبق استخلاص المقومات التي تقوم عليها نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الحكومية كما يلي:

١- القوانين والتشريعات:

إن القوانين والتشريعات هي التي تحدد الإطار العام لعمل الوحدات الحكومية بحسب السياسة التي تتبناها الدولة، ويظهر ذلك جلياً من خلال تعريف المال الذي ينص على أنه: يخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة، أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات فالوحدة المحاسبية لتحقيق أهدافها تخضع لمجموعة من القيود يكون مصدرها القوانين والتشريعات.

٢- الإدارة:

إن اهتمام هذه النظرية بالأموال والقيود المفروضة على استخدامها جعلها تركز على موضوع الإدارة المناسبة والاستخدام الأمثل لهذه الأموال من قبلها. فالإدارة تعمل بوحى من المصلحة العامة للمجتمع، ويجب عليها إدارة عملياتها بالشكل الذي يعود بالنفع العام للمجتمع كله.

٣- تحقيق الأهداف:

إن الهدف الأساسي للنشاط الحكومي هو تقديم الخدمات العامة للجمهور من دون أن تهدف إلى تحقيق الأرباح، إذ تقوم الإدارة الحكومية بوضع الخطط والبرامج الكفيلة بتقديم الخدمات في مختلف المجالات في ضوء ما يتاح لها من إمكانيات، ومن ثم تقوم برسم السياسة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف .

خامساً- آثار نظرية الأموال المخصصة على المفاهيم المحاسبية:

إن تركيز هذه النظرية على الأموال قد أثر في المفاهيم المحاسبية ، وفيما يلي هذه

الآثار:

١- طبيعة الوحدة المحاسبية:

إن الوحدة المحاسبية وفقاً لهذه النظرية ليست شخصية معنوية مستقلة ، كما أنها ليست مجموعة الأشخاص أصحاب المشروع ، وإنما هي عبارة عن المال الذي يخصص لتأدية نشاط معين طبقاً لقيود محددة .

٢- الأصول:

وهي مجموعه الموارد والإمكانات المعتمدة للوحدة لاستخدامها في نشاط معين ، فهي عبارة عن الإيرادات المقدرة التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال مدة معينة.

٣- الخصوم:

وهي الاعتمادات المحددة لكل مجالات الإنفاق وفقاً للقيود الموضوعية ، فالخصوم قيود على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها في صورة اعتمادات لا يمكن تجاوزها .

٤- الإيرادات والمصروفات:

وهي تدفقات نقدية داخلية وخارجية من وإلى الوحدة المحاسبية من دون وجود أي علاقة تربط بينهما .

٥- نتيجة الأعمال:

وتتمثل في مدى تحقيق الوحدة المحاسبية للأهداف الموضوعية لها في حدود الموارد المخصصة لها طبقاً للاعتمادات المقررة.

سادساً - أهداف التقارير المالية الحكومية:

Objective of Governmental Financial Reporting

يجب أن تسعى التقارير المالية الحكومية إلى تحقيق الأهداف التالية:

١- تزويد مستخدميها بالمعلومات والبيانات الضرورية لتمكينهم من تقوم أداء الحكومة وإنجازاتها لأغراض المساءلة.

٢- تقديم البيانات والمعلومات للتأكد من أن الإيرادات الجارية السنوية تغطي كل النفقات الجارية السنوية لمختلف الخدمات، وفي هذا المجال يجب أن تتضمن التقارير المالية ما يلي:

- بيانات عن الخدمات المقدمة للمواطنين في الفترة المالية الحالية، مقابل مبالغ سيدفعونها في الفترات المالية اللاحقة.
- بيانات عن المصادر المالية المتراكمة من فترات مالية سابقة، والمستخدم في تقديم الخدمات في الفترة المالية الحالية.
- بيانات عن إيرادات الفترة المالية الحالية غير الكافية لتغطية نفقات الخدمات الجارية، إضافة إلى بيان مدى إسهام هذه الإيرادات في زيادة المصادر المالية المتراكمة.

٣- تقديم البيانات والمعلومات عن مدى التزام الحكومة الاعتمادات المخصصة في قانون الموازنة العامة، إضافة إلى بيان مدى التزامها التشريعات المالية الأخرى.

٤- تقديم البيانات والمعلومات عن كلفة النشاطات الحكومية المنجزة ونوعيتها و حجمها.

٥- تقديم البيانات والمعلومات للمساعدة في تقييم نتائج نشاطات الحكومة السنوية من خلال:

- تقديم البيانات المتعلقة بمصادر الأموال واستخداماتها، إذ يجب أن توضح التقارير المالية التدفقات النقدية الخارجة على أساس الربط بين الوظائف وأهدافها، وبيان التدفقات النقدية الداخلة على أساس مصدرها ونوعها،

بالإضافة إلى بيان المدى الذي يمكن للتدفقات النقدية الداخلة من مواجهة التدفقات النقدية الخارجة.

- تقديم البيانات والمعلومات عن طريق تمويل الحكومة لأنشطتها، ومتطلبات السيولة النقدية.

- تقديم البيانات والمعلومات الضرورية التي تمكن من معرفة الوضع المالي للحكومة، وفيما إذا كانت نتائج الفترة المالية المعنية ذات أثر إيجابي أو سلبي في الوضع المالي.

٦- تقديم البيانات والمعلومات لبيان مستوى الخدمات المقدمة من الحكومة وقدرتها على مواجهة مختلف الالتزامات في تاريخ استحقاقها، وذلك عن طريق المعلومات والبيانات التي تعكس الوضع المالي للحكومة، ومصادرها المالية، والتزاماتها الفعلية والمتوقعة.

ولما كانت الضرائب بأنواعها والقروض بأنواعها من المصادر المالية الرئيسية للحكومة، وجب أن تتضمن التقارير والقوائم المالية بيانات ومعلومات كافية وتفصيلية عن هذين المصدرين.

٧- تقديم البيانات والمعلومات عن الأصول المالية وغير المالية في حوزة الحكومة، بمعنى إظهار الأصول المتداولة والأصول طويلة الأجل التي يمكن الاستفادة منها لأكثر من فترة مالية التي ستساهم في تقديم الخدمات لفترات لاحقة للفترة المالية المعنية، وهذه البيانات تساعد مستخدمي التقارير المالية على معرفة حجم التكوين الرأسمالي للحكومة على المدى القصير وال المدى الطويل.

٨- يجب أن تفصح التقارير والقوائم المالية عن الوضع القانوني، والمحددات التعاقدية ذات العلاقة بالمصادر والمخاطر الممكن مواجهتها نتيجة انخفاض أو خسارة بعض هذه المصادر.

وتجدر الإشارة إلى أن الأهداف السابقة يتطلب تحقيقها أن يؤخذ بعين الاعتبار مستخدمو التقارير المالية والقرارات التي سيتخذونها، ومن ثم التعرف إلى البيانات التي يحتاجون إليها تمهيداً لاتخاذ الإجراءات المناسبة حول تحديد إطار التقارير المالية ومحتوياتها.



الفصل الرابع
أسس التسجيل والقياس والقيود المحاسبية في المحاسبة الحكومية
(النظرية الحديثة)



المبحث الأول

أسس التسجيل المحاسبي وتطبيقها في المحاسبة الحكومية

تستخدم الوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح أساس الاستحقاق في عملية التسجيل والقياس المحاسبي، وذلك من أجل قياس الربح دورياً لمساعد في اتخاذ القرار. ولا يزال هذا الاتجاه سائداً، ولكن تقوم هذه الوحدات بإعداد قائمة التدفقات النقدية إلى جانب القوائم التي تعد على أساس الاستحقاق، والغاية من ذلك التعرف إلى مصادر النقدية، وأوجه استخدامها في المنشأة لمعرفة مدى اعتماد المنشأة على عملياتها الجارية في تمويل الأنشطة المختلفة.

أسس التسجيل في المحاسبة الحكومية:

توجد ثلاثة أسس رئيسية لتسجيل عمليات الإنفاق العام الحكومي وتحصيل الإيرادات العامة:

- الأساس النقدي.
- أساس الاستحقاق.
- أساس الاستحقاق المعدل.

يتم اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق عدة معايير، منها أنواع البيانات المالية اللازمة، ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية، وإدارة الأموال العامة، وكذلك مستوى تطور المحاسبة في الدولة، وأسلوب استخدام الحاسبات الإلكترونية في إثبات حركة الأموال العامة.

وسنعرض فيما يلي لمحات عن مضمون كل من الطرق السابقة.

١- الأساس النقدي:

يتم وفق هذا الأسلوب، إثبات العمليات المالية للدولة عند قبض الأموال النقدية أو دفعها، سواء أكانت المقبوضات أم المدفوعات تخص السنة المالية التي أجريت

فيها، أو تتعلق بالسنوات المالية الماضية، وسواء أكان ما يتعلق منها بشراء السلع والخدمات الجارية أم بالحصول على السلع الرأسمالية من قبل الدولة.

ونتيجة تطبيق هذه الطريقة، فإن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية، تلغى ولا يعتد بها، لأن التزامات الدولة التي لم تسدد، سيتم تأديتها في السنة المالية التالية. وكذلك الأمر فإن الإيرادات يتم إثباتها عند قبضها فعلاً خلال السنة أو السنوات المالية التالية لفترة تحقق هذه الإيرادات، حتى وإن كانت مستحقة وغير مقبوضة خلال السنة المالية التي تعود إليها.

وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة أنه قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات الحكومة وفق الأساس النقدي تلبية للمتطلبات المحاسبية، وفضلاً عن ذلك فهو أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية. ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة، ثم رقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة، ومن قبل السلطة التشريعية.

ولكن توجد بعض العيوب لاستخدام الأساس النقدي وهي:

- يقضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الوقائع المالية الضرورية التي تساعد على إعداد المركز المالي السليم، والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي.
- إن تداخل تدفقات إيرادات كل سنة و إنفاقها مع السنوات المالية التالية لا يوضح بصورة دقيقة الإمكانيات المالية للدولة.
- إن الأساس النقدي ليس نظاماً للمحاسبة الحكومية، لأنه يركز اهتمامه فقط على جوانب العمليات التي تتجسد في قبض أموال نقدية ودفعها.
- تثير طريقة الأساس النقدي صعوبات كبيرة في الوصول إلى تتبع إجمالي الإنفاق العام على المشروعات، التي يتطلب تنفيذها رصد اعتمادات مالية لها لعدة سنوات مالية.

٢- أساس الاستحقاق:

تسجل حسب هذه الطريقة الإيرادات العامة، والنفقات العامة للدولة على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة، وتاريخ ثبوت الالتزام المالي عليها، وذلك بصرف النظر عن تاريخ السداد الفعلي لهذه الالتزامات، أو التحصيل الفعلي للإيرادات المحقة.

تعتمد هذه الطريقة على فكرة الشخصية المالية المستقلة لكل سنة مالية على حدة، ويقتضي تطبيق هذه الطريقة بقاء حسابات السنة المالية المنصرمة مفتوحة خلال فترة تسمى "بالفترة أو المدة المتممة" تسجل فيها الإيرادات والنفقات التي ستتم، و تعود إلى السنة المالية ذات العلاقة.

تمتاز طريقة أساس الاستحقاق بالمميزات التالية:

- تعطي صورة حقيقية عن الحقوق والالتزامات الحكومية.
- تتيح هذه الطريقة القيام بمقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها.
- تسهل هذه الطريقة إعداد التقديرات عن الفترة المالية القادمة.
- تساعد طريقة أساس الاستحقاق على فصل العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.

وكذلك فإن لطريقة الاستحقاق بعض الانتقادات التي يمكن توجيهها من دون أي انتقاص من دقة هذه الطريقة:

- تحتاج هذه الطريقة إلى عدد أكثر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتممة، ومن ثم تكوين تكلفتها كبيرة نسبياً.
- تؤخر هذه الطريقة قطع حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة، حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية والالتزامات المالية التي لم تسدد.

٣- أساس الاستحقاق المعدل:

بيّنت وقائع تطبيق الطرق السابقة لإثبات العمليات المالية للدولة عملياً، أنه قد لا يتبع أساس الاستحقاق الكامل، إذ إن بعض الهيئات العامة ذات الطابع الإداري قد تسير على أساس طريقة الاستحقاق بالنسبة إلى بعض الأبواب المهمة لإيرادات الموازنة العامة، ولكنها في الوقت نفسه تطبق طريقة الأساس النقدي بالنسبة إلى الأبواب الأخرى.

فضلاً عن ذلك، فإن بعض الوحدات الإدارية الحكومية التي تسير على طريقة أساس الاستحقاق بالنسبة إلى إنفاقها، قد يصعب عليها تنفيذ ذلك بالنسبة إلى بعض أوجه الإنفاق التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الجارية، وإلا فإنها تتركب مخالفة لقانون الموازنة الذي ينص على أنه لا يجب تحمل الإنفاق إلا إذا رصد له اعتماد في الموازنة العامة للدولة.

وبالمقابل، فإنه قد ينظم إلى جانب السجلات الخاصة بالمحاسبة الحكومية المسبوكة وفق طريقة الأساس النقدي سجلات أخرى مساعدة تمكن من عرض النتائج بشكل يقارب نتائج طريقة أساس الاستحقاق، بمعنى أن حسابات طريقة الأساس النقدي تعدل في النهاية لإدراج مبالغ تخص السنة المالية، على الرغم من أنها لم تقبض أو تدفع خلالها. ويمكن أيضاً تحميل السنة المالية المنصرمة بالإنفاق العائد لها الذي لم يتم صرفه وتسجيله في حسابات خارج الموازنة (حسابات الأمانات).

مقارنة الطرق الثلاث:

يتبين لنا من التحليل السابق أن طريقة أساس الاستحقاق هي أفضل الطرائق، لأنها تتيح إمكان القيام بمقارنات دقيقة لموازنات السنوات المتتالية، وفي الوقت نفسه تحقق هذه الطريقة رقابة أكثر شمولاً على الإيرادات العامة والإنفاق العام. ولكنها في

الوقت نفسه أيضاً تحتاج إلى جهاز إداري ومحاسبي متخصص يتولى مسك حساباتها وسجلاتها.

أما طريقة الأساس النقدي، فهي وإن اتصفت بالمرونة والسرعة في قطع حسابات الموازنة العامة، إلا أنها لا تتيح تطبيق مبدأ فصل الحقوق والالتزامات المالية العائدة إلى السنوات المتتالية، ومن ثم نتيجة تداعل هذه الحقوق والالتزامات، لا يستطيع المحلل المالي للعمليات الحكومية دراسة الوضع المالي الحقيقي للدولة في كل سنة بمفردها .

وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة أن أهمية استخدام طريقة أساس الاستحقاق تختلف حسب طبيعة العمليات الممولة. إذ إنه في حالات عديدة - كما هو الحال بالنسبة إلى الإنشاءات - يكون لحساب تكلفة العمليات أهمية كبيرة حتى يمكن تقويم البرامج ونتائجها تقويمياً سليماً، بينما يمكن في برامج أخرى استخدام طريقة الاستحقاق المعدل بل حتى طريقة الأساس النقدي، من دون الإخلال بمبادئ الرقابة المالية، أو الوضع المالي الحقيقي للدولة.

حالات عملية على أسس التسجيل في المحاسبة الحكومية:

مثال (١):

فيما يلي البيانات المتعلقة بإحدى الموازنات لعام ٢٠١٠ (مقدرة بمليارات

الليرات السورية) :

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
ضرائب	٣٦٠	٣٦٦	٣٥٤
رسوم	٣٨٤	٣٧٨	٣٦٦
المجموع	٧٤٤	٧٤٤	٧٢٠

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
رواتب وأجور	١٢٠	١١٤	١١٤
نفقات جارية	٢٤٠	٢٢٨	٢٢٢
نفقات تحويلية	١٨٠	١٧٤	١٦٨
نفقات رأسمالية	٢٠٤	١٩٨	١٩٢
المجموع	٧٤٤	٧١٤	٦٩٦

وكانت ميزانية الخزينة بتاريخ ٢٠١٠/١/١ (مقدرة بمليارات الليرات السورية) كما يلي:

ميزانية الخزينة ٢٠١٠/١/١

١٢٠	مصرف مركزي	٣٠	قروض خارجية
٣٠	سلف	٦٠	قروض داخلية
		٣٠	أمانات
		٣٠	فائض تراكمي
<u>١٥٠</u>		<u>١٥٠</u>	

المطلوب:

إثبات العمليات والقيود المتعلقة بالنفقات والإيرادات وإعداد الحسابات، وإعداد ميزانية الخزينة في ٢٠١٠/١٢/٣١ وفق الأسس الثلاثة (الأساس النقدي، أساس الاستحقاق المعدل، أساس الاستحقاق).

الحل:

١- وفق الأساس النقدي:

٧٢٠ من ح/ المصرف المركزي

٧٢٠ إلى ح/ الإيرادات العامة

٧٢٠	من ح/ الإيرادات العامة
٧٢٠	إلى الحساب الختامي للدولة
٦٩٦	من ح/ النفقات العامة
٦٩٦	إلى ح/ المصرف المركزي
٦٩٦	من الحساب الختامي للدولة
٦٩٦	إلى ح/ النفقات العامة

الحساب الختامي للدولة

٦٩٦	ح/ النفقات العامة
٢٤	ح/ الفائض التراكمي
<u>٧٢٠</u>	
٧٢٠	ح/ الإيرادات العامة

٢٤ من الحساب الختامي للدولة

٢٤ إلى ح/ الفائض التراكمي

ح/ الفائض التراكمي

٥٤	رصيد ١٢/٣١
٣٠	رصيد ١/١
٢٤	الحساب الختامي للدولة
<u>٥٤</u>	

ح/ المصرف المركزي

١٢٠	رصيد ١/١
٧٢٠	ح/ الإيرادات العامة
<u>٨٤٠</u>	
١٤٤	رصيد ١٢/٣١
<u>٨٤٠</u>	ح/ النفقات العامة

ميزانية الخزينة كما تظهر في ٢٠١٠/١٢/٣١

قروض داخلية	٣٠	المصرف المركزي	١٤٤
قروض خارجية	٦٠	سلف	٣٠
أمانات	٣٠		
فائض تراكمي	٥٤		
	<u>١٧٤</u>		<u>١٧٤</u>

٢- وفق أساس الاستحقاق المعدل:

من ح/ المصرف المركزي	٧٢٠
إلى ح/ الإيرادات العامة	٧٢٠
من ح/ الإيرادات العامة	٧٢٠
إلى الحساب الختامي للدولة	٧٢٠

من المذكورين

١١٤	ح/ الرواتب والأجور
٢٢٨	ح/ النفقات الجارية
١٧٤	النفقات التحويلية
١٩٨	ح/ النفقات الرأسمالية

إلى المذكورين

٦٩٦	ح/ المصرف المركزي
٦	ح/ النفقات الجارية (التزامات)
٦	ح/ النفقات التحويلية (التزامات)
٦	ح/ النفقات الرأسمالية (التزامات)

إلى المذكورين

١١٤ / ح/ الرواتب والأجور

٢٢٨ / ح/ النفقات الجارية

١٧٤ / ح/ النفقات التحويلية

١٩٨ / ح/ النفقات الرأسمالية

من المذكورين

٦ / ح/ النفقات الجارية (التزامات)

٦ / ح/ النفقات التحويلية (التزامات)

٦ / ح/ النفقات الرأسمالية (التزامات)

١٨ إلى ح/ احتياطي الالتزامات

تشكيل احتياطي الالتزامات

١٨ من ح/ المصرف المركزي (التزامات)

١٨ إلى ح/ المصرف المركزي

ح/ المصرف المركزي (عام)

٦٩٦ مذكورين	١٢٠ رصيد ١/١
١٨ ح/ المصرف المركزي (التزامات)	٧٢٠ ح/ الإيرادات العامة
١٢٦ رصيد ١٢/٣١	
٨٤٠	٨٤٠

الحساب الختامي للدولة

٧٢٠	مذكورين	٧١٤
ح/ الإيرادات العامة	ح/ الفائض التراكمي	٦
<u>٧٢٠</u>	<u>٧٢٠</u>	

٦ من الحساب الختامي للدولة

٦ إلى ح/ الفائض التراكمي

ح/ الفائض التراكمي

٣٠	رصيد ١/١	
٦	الحساب الختامي للدولة	٣٦
<u>٣٦</u>		<u>٣٦</u>

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

٣٠	القروض الخارجية	١٢٦	المصرف المركزي
٦٠	القروض الداخلية	٣٠	السلف
٣٠	الأمانات	١٨	المصرف المركزي (التزامات)
٣٦	الفائض التراكمي		
١٨	احتياطي التزامات		
<u>١٧٤</u>		<u>١٧٤</u>	

٣- وفق أساس الاستحقاق:

من المذكورين

٧٢٠	من ح/ المصرف المركزي
١٢	من ح/ الضرائب المستحقة
١٢	من ح/ الرسوم المستحقة
٧٤٤	إلى ح/ الإيرادات العامة
٧٤٤	من ح/ الإيرادات العامة
٧٤٤	إلى الحساب الختامي للدولة
٧١٤	من ح/ النفقات العامة
إلى المذكورين	
٦٩٦	ح/ المصرف المركزي
٦	ح/ النفقات الجارية المستحقة
٦	ح/ النفقات التحويلية المستحقة
٦	ح/ النفقات الرأسمالية المستحقة
٧١٤	من الحساب الختامي للدولة
٧١٤	إلى ح/ النفقات العامة
٣٠	من الحساب الختامي للدولة
٣٠	إلى ح/ الفائض التراكمي

ح/ الفائض التراكمي

رصيد ١/١	٣٠	رصيد ١٢/٣١	٦٠
ح/ الحساب الختامي للدولة	٣٠		
	<u>٦٠</u>		<u>٦٠</u>

ح/ المصرف المركزي

ح/ النفقات العامة	٦٩٦	رصيد ١/١	١٢٠
رصيد ١٢/٣١	١٤٤	ح/ الإيرادات العامة	٧٢٠
	<u>٨٤٠</u>		<u>٨٤٠</u>

ميزانية الخزينة الرئيسة كما تظهر في ١٢/٣١

القروض الخارجية	٣٠	المصرف المركزي	١٤٤
القروض الداخلية	٦٠	السلف	٣٠
الأمانات	٣٠	الإيرادات المستحقة	٢٤
الفائض	٦٠		
النفقات المستحقة	١٨		
	<u>١٩٨</u>		<u>١٩٨</u>

المصروفات المستحقة:

٦	النفقات الجارية المستحقة
٦	النفقات التحويلية المستحقة
٦	النفقات الرأسمالية المستحقة
<u>١٨</u>	

الإيرادات المستحقة:

١٢	الضرائب المستحقة
١٢	الرسوم المستحقة
<u>٢٤</u>	

مثال (٢) :

فيما يلي البيانات المتعلقة بإحدى الموازنات لعام ٢٠١١ (مقدرة بمليارات الليرات السورية) :

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
ضرائب	٥٤٠	٥٨٨	٥٨٢
رسوم	٣٦٠	٣٧٢	٣٦٦
المجموع	<u>٩٠٠</u>	<u>٩٦٠</u>	<u>٩٤٨</u>

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
رواتب وأجور	١٨٠	٢٠٤	٢٠٤
صيانة وإصلاحات	١٥٠	١٢٠	١١٤
مباني وإنشاءات	٤٢٠	٤١٤	٤٠٨
بريد و برق وهاتف	١٢٠	١١٤	١١٤
المجموع	<u>٨٧٠</u>	<u>٨٥٢</u>	<u>٨٤٠</u>

وكانت ميزانية الخزينة المركزية بتاريخ ١/١/٢٠١١ (مقدرة بمليارات الليرات السورية) كما يلي:

ميزانية الخزينة المركزية بتاريخ ١/١/٢٠١١

المصرف المركزي	١٨٠	القروض الخارجية	٦٠
السلف	٢٤	القروض الداخلية	٦٠
		الأمانات	٤٢
		الفائض التراكمي	٤٢
	<u>٢٠٤</u>		<u>٢٠٤</u>

ونمت العمليات التالية خلال العام:

- ١ - استردت سلف بمقدار (١٢) مليون ل.س
- ٢ - سددت أمانات بمقدار (١٨) مليون ل.س
- ٣ - سددت نصف القروض الداخلية ونصف القروض الخارجية .

المطلوب:

إثبات العمليات وفق الأساس النقدي، والاستحقاق المعدل، والاستحقاق.

الحل:

١- وفق الأساس النقدي:

٩٤٨	من ح/ المصرف المركزي
٩٤٨	إلى ح/ الإيرادات العامة
٩٤٨	من ح/ الإيرادات العامة
٩٤٨	إلى الحساب الختامي للدولة
٨٤٠	من ح/ النفقات العامة
٨٤٠	إلى ح/ المصرف المركزي
٨٤٠	من الحساب الختامي للدولة
٨٤٠	إلى ح/ النفقات العامة
١٢	من ح/ المصرف المركزي
١٢	إلى ح/ السلف
١٨	من ح/ الأمانات
١٨	إلى ح/ المصرف المركزي

من المذكورين

من ح/ القروض الداخلية ٣٠

من ح/ القروض الخارجية ٣٠

٦٠ إلى ح/ المصرف المركزي

ح/ المصرف المركزي

١٨٠	رصيد ١/١	٨٤٠	ح/ النفقات العامة
٩٤٨	ح/ الإيرادات العامة	١٨	ح/ الأمانات
١٢	ح/ السلف	٣٠	ح/ القروض الداخلية
		٣٠	ح/ القروض الخارجية
		٢٢٢	رصيد ١٢/٣١
<u>١١٤٠</u>		<u>١١٤٠</u>	

الحساب الختامي للدولة

٨٤٠	ح/ النفقات العامة	٩٤٨	ح/ الإيرادات العامة
١٠٨	ح/ الفائض التراكمي	<u>٩٤٨</u>	
<u>٩٤٨</u>			

١٠٨ من الحساب الختامي للدولة

١٠٨ إلى ح/ الفائض التراكمي

ح/ ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

المصرف المركزي	٢٢٢	القروض الداخلية	٣٠
السلف	١٢	القروض الخارجية	٣٠
		الأمانات	٢٤
		الفائض التراكمي	١٥٠
	<u>٢٣٤</u>		<u>٢٣٤</u>

٢- أساس الاستحقاق المعدل:

٩٤٨ من ح/ المصرف المركزي

٩٤٨ إلى ح/ الإيرادات العامة

٩٤٨ من ح/ الإيرادات العامة

٩٤٨ إلى الحساب الختامي للدولة

من المذكورين

٢٠٤ ح/ الرواتب والأجور

١٢٠ ح/ الصيانة والإصلاحات

٤١٤ ح/ المباني والإنشاءات

١١٤ ح/ البريد والبرق والهاتف

إلى المذكورين

٨٤٠ ح/ المصرف المركزي

٦ ح/ الصيانة والإصلاحات (التزامات)

٦ ح/ المباني والإنشاءات (التزامات)

من المذكورين

٦ /ح/ الصيانة والإصلاحات (التزامات)

٦ /ح/ المباني والإنشاءات (التزامات)

١٢ إلى /ح/ احتياطي الالتزامات

١٢ من /ح/ المصرف المركزي (التزامات)

١٢ إلى /ح/ المصرف المركزي (عام)

١٢ من /ح/ المصرف المركزي

١٢ إلى /ح/ السلف

١٨ من /ح/ الأمانات

١٨ إلى /ح/ المصرف المركزي

من المذكورين

٣٠ من /ح/ القروض الداخلية

٣٠ من /ح/ القروض الخارجية

٦٠ إلى /ح/ المصرف المركزي

٨٥٢ من الحساب الختامي للدولة

إلى المذكورين

٢٠٤ /ح/ الرواتب والأجور

١٢٠ /ح/ الصيانة والإصلاحات

٤١٤ /ح/ المباني والإنشاءات

١١٤ /ح/ البريد والبرق والهاتف

ح/ المصرف المركزي

المذكورين	٨٤٠	رصيد ١/١	١٨٠
ح/ الأمانات	١٨	ح/ الإيرادات العامة	٩٤٨
ح/ القروض الداخلية	٣٠	ح/ السلف	١٢
ح/ القروض الخارجية	٣٠		
ح/ المصرف المركزي (التزامات)	١٢		
رصيد ١٢/٣١	٢١٠		
	<u>١١٤٠</u>		<u>١١٤٠</u>

الحساب الختامي للدولة

ح/ الإيرادات العامة	٩٤٨	المذكورين	٨٥٢
	<u>٩٤٨</u>	ح/ الفائض التراكمي	٩٦
			<u>٩٤٨</u>

٩٦ من الحساب الختامي للدولة

٩٦ إلى ح/ الفائض التراكمي

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

القروض الخارجية	٣٠	المصرف المركزي	٢١٠
القروض الداخلية	٣٠	السلف	١٢
الأمانات	٢٤	المصرف المركزي (التزامات)	١٢
احتياطي (الالتزامات)	١٢		
الفائض التراكمي	١٣٨		
	<u>٢٣٤</u>		<u>٢٣٤</u>

٣- أساس الاستحقاق:

من المذكورين

٩٤٨ ح/ المصرف المركزي

٦ ح/ الضرائب المستحقة وغير المقبوضة

٦ ح/ الرسوم المستحقة وغير المقبوضة

٩٦٠ إلى ح/ الإيرادات العامة

٩٦٠ من ح/ الإيرادات العامة

٩٦٠ إلى الحساب الختامي للدولة

٨٥٢ من ح/ النفقات العامة

إلى المذكورين

٨٤٠ ح/ المصرف المركزي

٦ ح/ الصيانة والإصلاحات المستحقة وغير المدفوعة

٦ ح/ المباني والإنشاءات المستحقة وغير المدفوعة

٨٥٢ من الحساب الختامي للدولة

٨٥٢ إلى ح/ النفقات العامة

١٢ من ح/ المصرف المركزي

١٢ إلى ح/ السلف

١٨ من ح/ الأمانات

١٨ إلى ح/ المصرف المركزي

من المذكورين

٣٠ من ح/ القروض الداخلية

٣٠ من ح/ القروض الخارجية

٦٠ إلى ح/ المصرف المركزي

ح/ المصرف المركزي

١٨٠	رصيد ١/١	٣٠	ح/ القروض الخارجية
١٢	ح/ السلف	٣٠	ح/ القروض الداخلية
٩٤٨	ح/ الإيرادات العامة	٨٤٠	ح/ النفقات العامة
		١٨	ح/ الأمانات
		٢٢٢	رصيد ١٢/٣١
<u>١١٤٠</u>		<u>١١٤٠</u>	

الحساب الختامي للدولة

٨٥٢	ح/ النفقات العامة	٩٦٠	ح/ الإيرادات العامة
١٠٨	ح/ الفائض التراكمي	<u>٩٦٠</u>	
<u>٩٦٠</u>			

١٠٨ الحساب الختامي للدولة

١٠٨ إلى ح/ الفائض التراكمي

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

٢٢٢	المصرف المركزي	٣٠	القروض الخارجية
١٢	السلف	٣٠	القروض الداخلية
١٢	الإيرادات المستحقة	٢٤	الأمانات
	غير المقبوضة	١٥٠	الفائض التراكمي
		١٢	النفقات المستحقة غير المدفوعة
<u>٢٤٦</u>		<u>٢٤٦</u>	

مثال (٣):

فيما يلي تفاصيل الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية ٢٠١٠ (مقدرة بمليارات الليرات السورية):

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
رسوم	٤٨٠	٣٨٤	٣٧٢
ضرائب	٢٦٤	٢٧٠	٢٥٨
المجموع	<u>٧٤٤</u>	<u>٦٥٤</u>	<u>٦٣٠</u>
البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
الرواتب والأجور	١٢٠	١١٤	١١٤
النفقات الجارية	٢٤٠	٢٣٤	٢٢٨
النفقات التحويلية	٩٠	٧٨	٧٢
النفقات الرأسمالية	٢٩٤	٢٧٠	٢٥٢
المجموع	<u>٧٤٤</u>	<u>٦٩٦</u>	<u>٦٦٦</u>

وكانت ميزانية الخزينة في ٢٠١٠/١/١ (مقدرة بمليارات الليرات السورية)

كما يلي:

ميزانية الخزينة كما تظهر في ٢٠١٠/١/١

القروض الخارجية	٣٠	المصرف المركزي	١٢٠
القروض الداخلية	٦٠	السلف الممنوحة	١٨
الأمانات	٣٠		
الفائض التراكمي	١٨		
	<u>١٣٨</u>		<u>١٣٨</u>

المطلوب:

- ١- إثبات البيانات المتعلقة بتنفيذ الموازنة وفقاً للأسس الثلاثة (النقدي، الاستحقاق المعدل، الاستحقاق) علماً بأن المقبوضات والمدفوعات كلها تمت عن طريق المصرف المركزي.
- ٢- تصوير الحسابات اللازمة .
- ٣- تصوير ميزانية الخزينة الرئيسة بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١.

الحل:

١- وفق الأساس النقدي:

٦٣٠ من ح/ المصرف المركزي

٦٣٠ إلى ح/ الإيرادات العامة

إثبات الإيرادات العامة

٦٣٠ من ح/ الإيرادات العامة

٦٣٠ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال ح/ الإيرادات العامة

٦٦٦ من ح/ النفقات العامة

٦٦٦ إلى ح/ المصرف المركزي

إثبات النفقات العامة

٦٦٦ من الحساب الختامي للدولة

٦٦٦ إلى ح/ النفقات العامة

إقفال ح/ النفقات العامة

ح/ المصرف المركزي

١٢٠	رصيد ١/١	٦٦٦	ح/ النفقات العامة
٦٣٠	ح/ الإيرادات العامة	٨٤	رصيد ١٢/٣١
<u>٧٥٠</u>		<u>٧٥٠</u>	

ح/ الإيرادات العامة

٦٣٠	الحساب الختامي للدولة	٦٣٠	ح/ المصرف المركزي
<u>٦٣٠</u>		<u>٦٣٠</u>	

ح/ النفقات العامة

٦٦٦	ح/ المصرف المركزي	٦٦٦	الحساب الختامي للدولة
<u>٦٦٦</u>		<u>٦٦٦</u>	

الحساب الختامي للدولة

٦٦٦	ح/ النفقات العامة	٦٣٠	ح/ الإيرادات العامة
<u>٦٦٦</u>		٣٦	ح/ الفائض أو العجز التراكمي
		<u>٦٦٦</u>	(عجز)

٣٦ من ح/ الفائض أو العجز التراكمي
 ٣٦ إلى الحساب الختامي للدولة
 إقفال الحساب الختامي للدولة

ح/ الفائض أو العجز التراكمي			
٣٦	الحساب الختامي للدولة	١٨	رصيد ١/١
		١٨	رصيد ١٢/٣١
<u>٣٦</u>		<u>٣٦</u>	

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١			
٨٤	المصرف المركزي	٣٠	القروض الخارجية
١٨	السلف الممنوحة	٦٠	القروض الداخلية
١٨	العجز التراكمي	٣٠	الأمانات
<u>١٢٠</u>		<u>١٢٠</u>	

٢- وفق أساس الاستحقاق المعدل:

٦٣٠ من ح/ المصرف المركزي

٦٣٠ إلى ح/ الإيرادات العامة

إثبات الإيرادات حسب الأساس النقدي

من المذكورين

ح/ الرواتب والأجور	١١٤
ح/ النفقات الجارية	٢٣٤
ح/ النفقات التحويلية	٧٨
ح/ النفقات الرأسمالية	٢٧٠

إلى المذكورين

ح/ المصرف المركزي	٦٦٦
ح/ النفقات الجارية (التزامات)	٦
ح/ النفقات التحويلية (التزامات)	٦
ح/ النفقات الرأسمالية (التزامات)	١٨

من المذكورين

ح/ النفقات الجارية (التزامات)	٦
ح/ النفقات التحويلية (التزامات)	٦
ح/ النفقات الرأسمالية (التزامات)	١٨

٣٠ إلى ح/ احتياطي الالتزامات

إقفال حسابات الالتزامات

٣٠ من ح/ المصرف المركزي (التزامات)

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

احتجاز مبلغ لمواجهة الالتزامات

ح/ المصرف المركزي (عام)

١٢٠	رصيد ١/١	٦٦٦	المذكورين
٦٣٠	ح/ الإيرادات العامة	٣٠	ح/ المصرف المركزي (التزامات)
		٥٤	رصيد ١٢/٣١
<u>٧٥٠</u>		<u>٧٥٠</u>	

ح/ المصرف المركزي (التزامات)

٣٠	ح/ المصرف المركزي (عام)	٣٠	رصيد ١٢/٣١
<u>٣٠</u>		<u>٣٠</u>	

٦٣٠ من ح/ الإيرادات العامة

٦٣٠ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال ح/ الإيرادات العامة

٦٩٦ من الحساب الختامي للدولة

إلى المذكورين

١١٤ ح/ الرواتب والأجور

٢٣٤ ح/ النفقات الجارية

٧٨ ح/ النفقات التحويلية

٢٧٠ ح/ النفقات الرأسمالية

٦٦ من ح/ الفائض أو العجز التراكمي

٦٦ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال الحساب الختامي للدولة

ح/ الإيرادات العامة

ح/المصرف المركزي	٦٣٠	الحساب الختامي للدولة	٦٣٠
	<u>٦٣٠</u>		<u>٦٣٠</u>

الحساب الختامي للدولة

٦٣٠ ح/ الإيرادات العامة	٦٩٦ المذكورين
٦٦ ح/الفائض أو العجز التراكمي	
(عجز)	
<u>٦٩٦</u>	<u>٦٩٦</u>

ح/ الفائض أو العجز التراكمي

١٨ رصيد ١/١	٦٦ الحساب الختامي للدولة
٤٨ رصيد ١٢/٣١	
<u>٦٦</u>	<u>٦٦</u>

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

٣٠ القروض الخارجية	٥٤ المصرف المركزي (عام)
٦٠ القروض الداخلية	١٨ السلف الممنوحة
٣٠ الأمانات	٤٨ العجز التراكمي
٣٠ احتياطي الالتزامات	٣٠ المصرف المركزي (الترامات)
<u>١٥٠</u>	<u>١٥٠</u>

٣- وفق أساس الاستحقاق :

من المذكورين

٦٣٠ ح/ المصرف المركزي

١٢ ح/ الرسوم المستحقة وغير المقبوضة

١٢ ح/ الضرائب المستحقة وغير المقبوضة

٦٥٤ إلى ح/ الإيرادات العامة

إثبات الإيرادات العامة

٦٥٤ من ح/ الإيرادات العامة

٦٥٤ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال الإيرادات العامة

٦٩٦ من ح/ النفقات العامة إلى المذكورين

٦٦٦ ح/ المصرف المركزي

٦ ح/ النفقات الجارية المستحقة وغير المدفوعة

٦ ح/ النفقات التحويلية المستحقة وغير المدفوعة

١٨ ح/ النفقات الرأسمالية المستحقة وغير المدفوعة

إثبات النفقات العامة

٦٩٦ من الحساب الختامي للدولة

٦٩٦ إلى ح/ النفقات العامة

إقفال ح/ النفقات العامة

٤٢ من ح/ الفائض أو العجز التراكمي

٤٢ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال الحساب الختامي للدولة

ح/ الإيرادات العامة

المذكورين	٦٥٤	الحساب الختامي للدولة	٦٥٤
	<u>٦٥٤</u>		<u>٦٥٤</u>

ح/ النفقات العامة

الحساب الختامي للدولة	٦٩٦	المذكورين	٦٩٦
	<u>٦٩٦</u>		<u>٦٩٦</u>

ح/ المصرف المركزي

ح/ النفقات العامة	٦٦٦	رصيد ١/١	١٢٠
رصيد ١٢/٣١	٨٤	ح/ الإيرادات العامة	٦٣٠
	<u>٧٥٠</u>		<u>٧٥٠</u>

ح/ الفائض أو العجز التراكمي

رصيد ١/١	١٨	الحساب الختامي للدولة	٤٢
رصيد ١٢/٣١ (العجز التراكمي)	٢٤		
	<u>٤٢</u>		<u>٤٢</u>

الحساب الختامي للدولة

ح/ الإيرادات العامة	٦٥٤	ح/ النفقات العامة	٦٩٦
ح/ الفائض أو العجز التراكمي	٤٢		
(عجز)			
	<u>٦٩٦</u>		<u>٦٩٦</u>

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

٨٤	المصرف المركزي	٣٠	القروض الخارجية
١٨	السلف الممنوحة	٦٠	القروض الداخلية
١٢	الرسوم المستحقة وغير المقبوضة	٣٠	الأمانات
١٢	الضرائب المستحقة وغير المقبوضة	٦	النفقات الجارية المستحقة
٢٤	العجز التراكمي	٦	النفقات التحويلية المستحقة
		١٨	النفقات الرأسمالية المستحقة
<u>١٥٠</u>		<u>١٥٠</u>	

مثال (٤):

إليك البيانات التالية المتعلقة بام ٢٠١١ (مقدرة بمليارات الليرات السورية):

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
رسوم مختلفة	٦٩٠	٦٩٦	٦٨٤
ضرائب مختلفة	٦٠٠	٥٩٤	٦٠٠
المجموع	<u>١٢٩٠</u>	<u>١٢٩٠</u>	<u>١٢٨٤</u>
البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
رواتب وأجور	١٨٠	١٧٤	١٧٤
مبانٍ وإنشاءات	٣٠٠	٢٩٤	٢٨٨
صيانة التجهيزات والسيارات	٢١٦	٢١٠	١٩٨
البريد والبرق والهاتف	٢٤٠	٢٣٤	٢١٠
النفقات التحويلية	٣٥٤	٣٠٠	٢٨٨
المجموع	<u>١٢٩٠</u>	<u>١٢١٢</u>	<u>١١٥٨</u>

وكانت ميزانية الخزينة في ٢٠١١/١/١ (مقدرة بمليارات الليرات السورية) على النحو التالي:

ميزانية الخزينة بتاريخ ٢٠١١/١/١

٢١٠	المصرف المركزي	٦٠	القروض الخارجية
١٢	السلف الممنوحة	٩٠	القروض الداخلية
		٦٠	الأمانات
		١٢	الفائض التراكمي
<u>٢٢٢</u>		<u>٢٢٢</u>	

وقد تم خلال العام ما يلي:

- ١- تسديد نصف القروض الخارجية.
- ٢- تسديد (٣٠) مليون ل.س من القروض الداخلية.
- ٣- ازدادت الأمانات بمقدار (١٢) مليون ل.س.
- ٤- انخفضت السلف بمقدار (٦) مليون ل.س.

المطلوب:

إثبات العمليات المتعلقة بتنفيذ الموازنة، وإعداد الحسابات اللازمة، وميزانية الخزينة بتاريخ ٢٠١١/١٢/٣١ حسب الاحتمالات التالية:

- ١- أن الدولة تستخدم الأساس النقدي.
- ٢- أن الدولة تستخدم أساس الاستحقاق المعدل.
- ٣- أن الدولة تستخدم أساس الاستحقاق.

الحل:

١- وفق الأساس النقدي:

٣٠ من ح/ القروض الخارجية

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

إثبات تسديد نصف القروض الخارجية

ح/ القروض الخارجية

٣٠	ح/ المصرف المركزي	٦٠	رصيد ١/١
٣٠	رصيد ١٢/٣١		
<u>٦٠</u>		<u>٦٠</u>	
٣٠	من ح/ القروض الداخلية		

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

إثبات تسديد ٣٠ مليار ل.س من القروض الداخلية

ح/ القروض الداخلية

٣٠	ح/ المصرف المركزي	٩٠	رصيد ١/١
٦٠	رصيد ١٢/٣١		
<u>٩٠</u>		<u>٩٠</u>	

١٢ من ح/ المصرف المركزي

١٢ إلى ح/ الأمانات

إثبات ازدياد الأمانات

٦٠	رصيد ١/١		
١٢	ح/ المصرف المركزي		
<u>٧٢</u>			
		٧٢	رصيد ١٢/٣١
		<u>٧٢</u>	

إثبات انخفاض السلف الممنوحة

١٢	رصيد ١/١	٦	ح/المصرف
<u>١٢</u>		<u>٦</u>	رصيد ١٢/٣١
		<u><u>١٢</u></u>	

إثبات الإيرادات العامة

إثبات النفقات العامة

ح/ المصرف المركزي

القروض الخارجية	٣٠	رصيد ١/١	٢١٠
القروض الداخلية	٣٠	ح/ الأمانات	١٢
ح/ النفقات العامة	١١٥٨	ح/ السلف الممنوحة	٦
رصيد ١٢/٣١	٢٩٤	ح/ الإيرادات العامة	١٢٨٤
	<u>١٥١٢</u>		<u>١٥١٢</u>

١٢٨٤ من ح/ الإيرادات العامة

١٢٨٤ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال ح/ الإيرادات العامة

ح/ الإيرادات العامة

ح/ المصرف المركزي	١٢٨٤	الحساب الختامي للدولة	١٢٨٤
	<u>١٢٨٤</u>		<u>١٢٨٤</u>

١١٥٨ من الحساب الختامي للدولة

١١٥٨ إلى ح/ النفقات العامة

إقفال ح/ النفقات العامة

ح/ النفقات العامة

الحساب الختامي للدولة	١١٥٨	ح/ المصرف المركزي	١١٥٨
	<u>١١٥٨</u>		<u>١١٥٨</u>

١٢٦ من الحساب الختامي للدولة

١٢٦ إلى ح/ الفائض أو العجز التراكمي (فائض)

إقفال الحساب الختامي للدولة

الحساب الختامي للدولة

١٢٨٤ ح/ الإيرادات العامة	١١٥٨ ح/ النفقات العامة
	١٢٦ ح/ الفائض أو العجز التراكمي
	(فائض)
<u>١٢٨٤</u>	<u>١٢٨٤</u>

ح/ الفائض أو العجز التراكمي

١٢ رصيد ١/١	١٣٨ رصيد ١٢/٣١ (الفائض)
١٢٦ الحساب الختامي للدولة	(التراكمي)
<u>١٣٨</u>	<u>١٣٨</u>

ميزانية الخزينة الرئيسة كما تظهر في ١٢/٣١

٣٠ القروض الخارجية	٢٩٤ المصرف المركزي
٦٠ القروض الداخلية	٦ السلف الممنوحة
٧٢ الأمانات	
١٣٨ الفائض التراكمي	
<u>٣٠٠</u>	<u>٣٠٠</u>

٢- وفق أساس الاستحقاق المعدل:

٣٠ من ح/ القروض الخارجية

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

تسديد نصف القروض الخارجية

ح/ القروض الخارجية

٣٠	ح/ المصرف المركزي	٦٠	رصيد ١/١
٣٠	رصيد ١٢/٣١		
<u>٦٠</u>		<u>٦٠</u>	
٣٠	من ح/ القروض الداخلية		

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

إثبات تسديد (٣٠) مليار ل.س من القروض الداخلية

ح/ القروض الداخلية

٣٠	ح/ المصرف المركزي	٩٠	رصيد ١/١
٦٠	رصيد ١٢/٣١		
<u>٩٠</u>		<u>٩٠</u>	
١٢	من ح/ المصرف المركزي		

١٢ إلى ح/ الأمانات

إثبات ازدياد الأمانات

ح/ الأمانات

٦٠	رصيد ١/١	٧٢	رصيد ١٢/٣١
١٢	ح/ المصرف المركزي		
<u>٧٢</u>		<u>٧٢</u>	
٦	من ح/ المصرف المركزي		

٦ إلى ح/ السلف الممنوحة

إثبات انخفاض السلف الممنوحة

ح/ السلف الممنوحة

ح/ المصرف	٦		
رصيد ١٢/٣١	٦	رصيد ١/١	١٢
	<u>١٢</u>		<u>١٢</u>
١٢٨٤ من ح/ المصرف المركزي			

١٢٨٤ إلى ح/ الإيرادات العامة

إثبات الإيرادات العامة

من المذكورين

١٧٤ ح/ الرواتب والأجور

٢٩٤ ح/ المباني والإنشاءات

٢١٠ ح/ صيانة التجهيزات والسيارات

٢٣٤ ح/ البريد والبرق والهاتف

٣٠٠ ح/ النفقات التحويلية

إلى المذكورين

١١٥٨ ح/ المصرف المركزي

٦ ح/ المباني والإنشاءات (التزامات)

١٢ ح/ صيانة التجهيزات والسيارات (التزامات)

٢٤ ح/ البريد والبرق والهاتف (التزامات)

١٢ ح/ النفقات التحويلية (التزامات)

إثبات النفقات المتحققة

من المذكورين

٦	ح/ المباني والإنشاءات (التزامات)
١٢	ح/ صيانة التجهيزات والسيارات (التزامات)
٢٤	ح/ البريد والبرق والهاتف (التزامات)
١٢	ح/ النفقات التحويلية (التزامات)
٥٤	إلى ح/ احتياطي الالتزامات
٥٤	من ح/ المصرف المركزي (التزامات)
٥٤	إلى ح/ المصرف المركزي (عام)
١٢٨٤	من ح/ الإيرادات العامة
١٢٨٤	إلى الحساب الختامي للدولة
	إقفال حساب الإيرادات العامة
١٢١٢	من الحساب الختامي للدولة
	إلى المذكورين
١٧٤	ح/ الرواتب والأجور
٢٩٤	ح/ المباني والإنشاءات
٢١٠	ح/ صيانة التجهيزات والسيارات
٢٣٤	ح/ البريد والبرق والهاتف
٣٠٠	ح/ النفقات التحويلية
	إقفال حسابات النفقات العامة
٧٢	من الحساب الختامي للدولة
٧٢	إلى ح/ الفائض أو العجز التراكمي
	إقفال الحساب الختامي للدولة

الحساب الختامي للدولة

١٢٨٤ ح/ الإيرادات العامة	١٢١٢ مذكورين
	٧٢ ح/ الفائض التراكمي
<u>١٢٨٤</u>	<u>١٢٨٤</u>

ح/ المصرف المركزي

٣٠ ح/ القروض الخارجية	٢١٠ رصيد ١/١
٣٠ ح/ القروض الداخلية	١٢ ح/ الأمانات
١١٥٨ المذكورين	٦ ح/ السلف الممنوحة
٥٤ ح/ المصرف المركزي (التزامات)	١٢٨٤ ح/ الإيرادات العامة
٢٤٠ رصيد ١٢/٣١	
<u>١٥١٢</u>	<u>١٥١٢</u>

ح/ الفائض أو العجز التراكمي

١٢ رصيد ١/١	
٧٢ الحساب الختامي للدولة	٨٤ رصيد ١٢/٣١
<u>٨٤</u>	<u>٨٤</u>

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

٣٠ القروض الخارجية	٢٤٠ المصرف المركزي (عام)
٦٠ القروض الداخلية	٦ السلف الممنوحة
٧٢ الأمانات	٥٤ المصرف المركزي (التزامات)
٥٤ احتياطي الالتزامات	
٨٤ الفائض التراكمي	
<u>٣٠٠</u>	<u>٣٠٠</u>

٣- وفق أساس الاستحقاق:

٣٠ من ح/ القروض الخارجية

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

تسديد نصف القروض الخارجية

ح/ القروض الخارجية

٣٠ ح/ المصرف المركزي	٦٠ رصيد ١/١
٣٠ رصيد ١٢/٣١	
<u>٦٠</u>	<u>٦٠</u>

٣٠ من ح/ القروض الداخلية

٣٠ إلى ح/ المصرف المركزي

إثبات تسديد ٣٠ مليار ل.س من القروض الداخلية

ح/ القروض الداخلية

٣٠ ح/ المصرف المركزي	٩٠ رصيد ١/١
٦٠ رصيد ١٢/٣١	
<u>٩٠</u>	<u>٩٠</u>

١٢ من ح/ المصرف المركزي

١٢ إلى ح/ الأمانات

إثبات ازدياد الأمانات

ح/ الأمانات

٦٠	رصيد ١/١	٧٢	رصيد ١٢/٣١
١٢	ح/ المصرف المركزي	<u>٧٢</u>	<u>٧٢</u>
<u>٧٢</u>			

٦ من ح/ المصرف المركزي

٦ إلى ح/ السلف الممنوحة

إثبات انخفاض السلف الممنوحة

السلف الممنوحة

٦	ح/ المصرف	١٢	رصيد ١/١
٦	رصيد ١٢/٣١	<u>١٢</u>	<u>١٢</u>
<u>١٢</u>			

من المذكورين

١٢٨٤ ح/ المصرف المركزي

١٢ ح/ الرسوم المختلفة المستحقة وغير المقبوضة

إلى المذكورين

١٢٩٠ ح/ الإيرادات العامة

٦ ح/ الضرائب المختلفة المقبوضة مقدماً

١٢١٢ من ح/ النفقات العامة

إلى المذكورين

١١٥٨ ح/ المصرف المركزي

٦ ح/ المباني والإنشاءات المستحقة وغير المدفوعة

١٢ ح/ صيانة التجهيزات والسيارات المستحقة وغير المدفوعة

٢٤ ح/ البريد والبرق والهاتف المستحقة وغير المدفوعة

١٢ ح/ النفقات التحويلية المستحقة وغير المدفوعة

١٢٩٠ من ح/ الإيرادات العامة

١٢٩٠ إلى الحساب الختامي للدولة

إقفال ح/ الإيرادات العامة

الإيرادات العامة

١٢٩٠	ح/ الختامي للدولة	١٢٩٠
<u>١٢٩٠</u>		<u>١٢٩٠</u>
	من الحساب الختامي للدولة	١٢١٢

١٢١٢ إلى ح/ النفقات العامة

إقفال ح/ النفقات العامة

ح/ النفقات العامة

١٢١٢	مذكورين	١٢١٢
<u>١٢١٢</u>		<u>١٢١٢</u>

الحساب الختامي للدولة

١٢٩٠	ح/ الإيرادات العامة	١٢١٢	ح/ النفقات العامة
		٧٨	ح/ الفائض التراكمي
<u>١٢٩٠</u>		<u>١٢٩٠</u>	

٧٨ من الحساب الختامي للدولة

٧٨ إلى ح/ الفائض أو العجز التراكمي

إقفال الحساب الختامي للدولة

ح/ الفائض أو العجز التراكمي

١٢	رصيد ١/١	٩٠	رصيد ١٢/٣١
٧٨	ح/ الختامي للدولة		(الفائض التراكمي)
<u>٩٠</u>		<u>٩٠</u>	

ح/ المصرف المركزي

٣٠	ح/ القروض الخارجية	٢١٠	رصيد ١/١
٣٠	ح/ القروض الداخلية	١٢٨٤	المذكورين
١١٥٨	ح/ النفقات العامة	١٢	ح/ الأمانات
٢٩٤	رصيد ١٢/٣١	٦	ح/ السلف الممنوحة
<u>١٥١٢</u>		<u>١٥١٢</u>	

ميزانية الخزينة كما تظهر في ١٢/٣١

٢٩٤	المصرف المركزي	٣٠	القروض الخارجية
٦	السلف الممنوحة	٦٠	القروض الداخلية
١٢	الرسوم المستحقة وغير المقبوضة	٧٢	الأمانات
		٦	الضرائب المختلفة المقبوضة مقدماً
		١٢	صيانة التجهيزات والسيارات
			المستحقة وغير المدفوعة
		٦	المباني والإنشاءات المستحقة وغير المدفوعة
		٢٤	البريد والبرق والهاتف المستحقة وغير المدفوعة
		١٢	النفقات التحويلية المستحقة وغير المدفوعة
		٩٠	الفائض التراكمي
<u>٣١٢</u>		<u>٣١٢</u>	

المبحث الثاني

المعالجة والقيود المحاسبية لمحاسبة الاعتمادات المخصصة

أولاً- المحاسبة عن الأموال الحكومية:

أ- المحاسبة عن المال العام:

تتوزع الإيرادات المقدرة في الموازنة عموماً، وفقاً لمصدرها، وتبويب الاعتمادات وفقاً للوظائف والبرامج المتوقعة إنجازها، وتشمل الإيرادات المقدرة مثلاً، رسوم التراخيص والتصاريح، والإيرادات المتبادلة بين الوحدات الحكومية، والإيرادات مقابل خدمات، والغرامات والمصادرات، والإيرادات الأخرى. أما الاعتمادات فتشمل: الإدارة العامة للحكومة، والأمن العام، والأشغال العامة، والرعاية الصحية والرفاهية، والنظافة والرعاية الاجتماعية، والمحافظة على الموارد الطبيعية، والنفقات المتبادلة بين الوحدات الحكومية، والاعتمادات الأخرى.

لتوضيح كيفية تسجيل الموازنة السنوية في السجلات المحاسبية للمال العام، تم افتراض أن مجلس إحدى المدن اعتمد الموازنة السنوية التالية للمال العام عن السنة المالية التي تنتهي في ٢٠١٠/١٢/٣١:

موازنة مجلس المدينة

موازنة المال العام عن السنة المالية التي تنتهي في ٢٠١٠/١٢/٣١

المبلغ (ل.س)	المبلغ (ل.س)	اليــــــــــــــــان
		الإيرادات المقدرة

الضرائب العقارية	٢١٠٠٠٠٠
الضرائب والرسوم الأخرى	٤٢٠٠٠٠
مجموع الإيرادات المقدرة	٢٥٢٠٠٠٠

موارد مالية أخرى مقدرة	٣٠.٠٠٠	
الإجمالي		٢٥٥.٠٠٠
يطرح الاعتمادات		
للإدارة العامة	١٤١.٠٠٠	
للإدارات الأخرى	١٠٢.٠٠٠	
إجمالي الاعتمادات	٢٤٣.٠٠٠	
استخدامات مالية أخرى مقدرة	٣.٠٠٠	
المجموع		٢٤٦.٠٠٠
فائض الموازنة (زيادة الإيرادات عن الاعتمادات)		٩.٠٠٠

وبعد إقرار الموازنة تسجل بياناتها في دفتر اليومية العامة الخاص بالمال العام بتاريخ ٢٠١٠/١/١ وفقاً للقيود التالي:

من المذكورين

ح/ الإيرادات المقدرة ٢٥٢.٠٠٠

ح/ الموارد المالية الأخرى المقدرة ٣.٠٠٠

إلى المذكورين

ح/ الاعتمادات ٢٤٣.٠٠٠

ح/ الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة ٣.٠٠٠

ح/ رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة) ٩.٠٠٠

١- يمكن عدّ حسابي الإيرادات المقدرة والموارد المالية الأخرى المقدرة بميزة أصول وهمية، لأنهما يشتملان على موارد يتوقع تسلمها بواسطة المال العام خلال السنة المالية، ولا يعدّ هذان الحسابان من الأصول الحقيقية؛ لأنهما لا يتلاءمان مع تعريف الأصل، وهو: "منافع اقتصادية محتملة تم الحصول عليها، أو تخضع لسيطرة وحدة معينة نتيجة لعمليات أو أحداث وقعت في الماضي"، ويعني ذلك أن هذين الحسابين في جوهرهما يعدّان من الحسابات التذكيرية (النظامية)، ومثل هذه الحسابات تفيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم المالية للمال العام عن السنة المنتهية بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١.

٢- يشتمل حساب الموارد المالية الأخرى المقدرة على العناصر التي لا تعد من حسابات الإيرادات، مثال ذلك المبالغ المتوقعة تحصيلها من بيع العقارات والمعدات، وكذلك المبالغ المتوقعة تحويلها من أموال أخرى.

٣- يمكن النظر إلى حسابي الاعتمادات والاستخدامات المالية باعتبارها التزامات وهمية؛ لأنهما يعكسان تعهد السلطة التشريعية بإفناء موارد المال العام كما تم التصريح بها في الموازنة السنوية، ولا يعدّ هذان الحسابان من الالتزامات الحقيقية لأنهما لا يتلاءمان مع تعريف الالتزام بأنه "تضحية بمنافع اقتصادية تنشأ من تعهد وحدة معينة بأن تحول أصولاً، أو تقدم خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث تمت في الماضي"، ولذلك يعدّ هذان الحسابان بميزة حسابات تذكيرية (نظامية) تفيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم المالية للمال العام عن السنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١.

٤- يشتمل حساب الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة على التحويلات النقدية إلى الأموال الأخرى، لأنها لا تعد من عناصر النفقات.

٥- يشتمل حساب رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة) على الفرق بين الحسابات المدينة والدائنة التي تضمنها قيد إثبات بيانات الموازنة في اليومية العامة، وعلى أن هذا الرصيد يشبه حسابات حقوق الملكية التي تظهر في ميزانيات تنظيمات قطاع الأعمال، لا يعكس أي حقوق للملكية على أصول المال العام. وفي نهاية السنة المالية يقفل حساب رصيد مال الموازنة عن طريق إجراء قيد عكسي للقيد الخاص بإثبات بيانات الموازنة.

والجدير بالذكر أن قيد اليومية العامة المتعلق بإثبات بيانات الموازنة السنوية الخاصة بالمال العام يدعمه قيود تفصيلية لترحيلها إلى دفتر الأستاذ الفرعية المتعلقة بالإيرادات والاعتمادات.

ويمكن القول: إن الموازنات في أي وحدة حكومية غالباً ما تثبت في السجلات المحاسبية المتعلقة بالأموال الحكومية الخمسة المذكورة آنفاً، وقد يتطلب الأمر أيضاً تسجيل بيانات الموازنة المتعلقة بأموال الأمانة القابلة للإنفاق، ولكن يتوقف ذلك على شروط منح الأمانة.

ويترتب على تسجيل بيانات الموازنة تسهيل عملية إعداد القوائم المالية، ومقارنة حسابات الإيرادات والنفقات الفعلية مع البيانات المقدرة في الموازنة.

الارتباطات ورقابة الموازنة:

تهدف محاسبة الارتباطات إلى التحقق من أن نفقات الوحدة الحكومية تتم وفقاً للاعتمادات المخصصة بمعرفة السلطة التشريعية في الدولة، ويطبق هذا الأسلوب على المال العام، وأموال الإيراد المخصص، وأموال المشاريع الرأسمالية، وأموال رسوم التحسينات، فإذا أصدر أحد هذه الأموال أمر شراء مواد ومهمات إلى أحد الموردين، أو طلب الحصول على خدمات من أحد المتعهدين، فعندئذٍ يسجل قيد في دفتر اليومية العامة على النحو التالي:

من ح/ الارتباطات

إلى ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات
وعندما تتسلم الوحدة الحكومية فاتورة المهمات التي وردت، أو الخدمات التي
قدمت، تسجل عملية الدفع مع إلغاء قيد الارتباطات بقيد معاكس كما يلي:
- استلام المهمات التي صدر عنها أمر شراء:
من ح/ النفقات

إلى ح/ أذون الدفع المستحقة

- إلغاء قيد الارتباط السابق بعد استلام المهمات وسداد قيمتها:
من ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات
إلى ح/ الارتباطات

مثال:

أصدر المال العام أمر شراء مهمات إلى أحد الموردين بقيمة ١٤٣٦٢٢٠ ل.س،
وبعد فترة وردت فاتورة المهمات بقيمة ١٢٢٧٥٤٠ ل.س:
- تسجيل قيد الارتباط:

١٤٣٦٢٢٠ من ح/ الارتباطات

١٤٣٦٢٢٠ إلى ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات

- استلام المهمات التي صدر عنها أمر شراء:

١٢٢٧٥٤٠ من ح/ النفقات

١٢٢٧٥٤٠ إلى ح/ أذون الدفع المستحقة

-- إلغاء قيد الارتباط السابق بعد استلام المهمات وسداد قيمتها:

١٤٣٦٢٢٠ من ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات

١٤٣٦٢٢٠ إلى ح/ الارتباطات

يتضح من القيد السابق أن هناك فرقاً بين قيمة الفاتورة وقيمة أمر الشراء الصادر عن الوحدة الحكومية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها التغيرات في الأسعار، أو تكاليف النقل، والجدير بالذكر أن الارتباط هو وسيلة تذكيرية، أو تنظيمية للتأكد من عدم زيادة النفقات عن الاعتمادات المخصصة للسنة المالية. وليس من الضروري إجراء قيد الارتباطات لعمليات الإنفاق العادية مثل: الرواتب، والأجور، ومصاريف الإيجار، والمنافع العامة.

وبالعودة إلى المثال السابق عن مجلس المدينة وبافتراض أن الميزانية العمومية المتعلقة بالمال العام كانت في ٢٠٠٩/١٢/٣١ على النحو التالي:

المال العام لمجلس المدينة

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

المبلغ (ل.س)	المبلغ (ل.س)	البیان
		الأصول
٤٨٠٠٠٠		النقدية
١٢٠٠٠٠		مخزون المهمات
	٦٠٠٠٠٠	إجمالي الأصول
		الالتزامات ورصيد المال
٢٤٠٠٠٠		أذون الدفع المستحقة

رصيد المال

رصيد مخصص لمخزون المهمات ١٢٠٠٠٠

رصيد غير مخصص ٢٤٠٠٠٠

٣٦٠٠٠٠

إجمالي الالتزامات ورصيد المال

٦٠٠٠٠٠

يلاحظ أن رصيد المال المخصص لمخزون المهمات يشبه الأرباح المحتجزة المخصصة في تنظيمات قطاع الأعمال، ولذلك فإن مبلغه يعد محجوزاً من رصيد المال، ومن ثم فهو غير قابل للإنفاق أو التخصيص عند اعتماد الموازنة الجديدة لسنة ٢٠١٠، وذلك بمعرفة السلطة التشريعية.

وبافتراض أنه بالإضافة إلى بيانات الموازنة المشار إليها آنفاً، حدثت العمليات

التالية في المال العام لمجلس المدينة عن السنة المالية المنتهية بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١:

- ١- تم ربط ضرائب ملكية على المكلفين قدرها ٢١٦٠٠٠٠ ل.س، ويتضمن هذا المبلغ ٤٢٠٠٠ ل.س ديوناً مشكوكاً في تحصيلها.
- ٢- بلغت ضرائب الملكية المحصلة من المكلفين ١٩٥٠٠٠٠ ل.س، وهناك إيرادات أخرى محصلة بمبلغ ٣٠٦٠٠٠ ل.س.
- ٣- تقرر إعدام ضرائب ملكية قدرها ٣٩٠٠٠ ل.س.
- ٤- صدرت أوامر شراء مهمات إلى الموردين بمبلغ ١٠٨٠٠٠٠ ل.س.
- ٥- بلغ إجمالي نفقات العام ٢٢٨٠٠٠٠ ل.س، منها ٢٧٠٠٠٠ ل.س استخدمت في شراء مهمات، و ١٠٥٠٠٠٠ ل.س سبق الارتباط به بمبلغ ١٠٦٥٠٠٠ ل.س ضمن أوامر الشراء التي صدرت خلال العام بمبلغ إجمالي وقدره ١٠٨٠٠٠٠ ل.س.

٦- وردت فاتورتان عن مستلزمات سلعية وخدمية حصل عليها المال العام من مال الخدمة الداخلية بمبلغ ٦٠٠٠٠ ل.س، ومن مال المرافق العامة بمبلغ ٩٠٠٠٠ ل.س.

٧- بلغت أذون الدفع المسددة خلال العام ٢٣١٠٠٠٠ ل.س، وتم سداد مبلغ ٧٥٠٠٠ ل.س إلى مال المرافق العامة، ومبلغ ٤٢٠٠٠ ل.س إلى مال الخدمة الداخلية.

٨- بلغت التحويلات النقدية إلى مال خدمة الدين ٣٣٠٠٠ ل.س، وسيستخدم هذا المبلغ في سداد فوائد السندات العامة، واسترداد السندات المستحقة.

٩- تسلم المال العام مبلغ (١٥٠٠٠٠) ل.س من مال المرافق العامة مساهمةً بدلاً من الضرائب العقارية المستحقة عن هذه المرافق. وقد تضمن هذا المبلغ ٣٠٠٠٠ ل.س دعماً.

١٠- بلغت تكلفة المهمات المستخدمة خلال العام مبلغ (٢٤٠٠٠٠) ل.س.

١١- عدت ضرائب الملكية التي لم تحصل حتى انتهاء السنة المالية ضرائب متأخرة.

١٢- خصص مجلس المدينة مبلغ (٧٥٠٠٠) ل.س من رصيد المال غير المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية.

هذا، وبعد تسجيل بيانات الموازنة في دفتر اليومية العامة كما أوضحنا آنفاً، سوف تثبت العمليات المالية السابقة في السجلات المالية للمال العام في مجلس المدينة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١.

ونقدم فيما يلي عرضاً لبعض الملاحظات التي ترد في معرض تطبيق محاسبة الاعتمادات (الأموال) المخصصة انتقلاً من الميزانية السابقة ٢٠٠٩/١٢/٣١ إلى الميزانية اللاحقة ٢٠١٠/١٢/٣١ من خلال الاستفادة من بيانات الموازنة:

المال العام لمجلس المدينة

اليومية العامة

١- إثبات استحقاق الضرائب العقارية مع تقدير الجزء المشكوك في تحصيله:

٢١٦٠٠٠٠ من ح/مكلفي الضرائب الجارية

إلى المذكورين

٤٢٠٠٠ ح/مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها

٢١١٨٠٠٠ ح/الإيرادات

٢- إثبات ضرائب الملكية، وكذلك الإيرادات الأخرى المحصلة نقداً:

٢٢٥٦٠٠٠ من ح/النقدية

إلى المذكورين

١٩٥٠٠٠٠ ح/مكلفي الضرائب الجارية

٣٠٦٠٠٠ ح/الإيرادات الأخرى

إذا كانت بعض عناصر الإيرادات لا تستجيب لأساس الاستحقاق، فيجب أن تسجل وفقاً للأساس النقدي انسجاماً مع أساس الاستحقاق المعدل، أما الضرائب وأي إيرادات أخرى تحصل مقدماً خلال السنة المالية، فيجب أن تسجل في حساب الالتزامات.

وإذا كان هناك عجز نقدي في المال العام قبل تحصيل الضرائب العقارية، فيمكن الحصول على قرض قصير الأجل مقابل إصدار ورقة دفع استناداً إلى الضرائب المتوقع تحصيلها، ولذلك يستخدم جزء من حصيلة هذه الضرائب في سداد ذلك القرض.

٣- في حال اتخاذ قرار بإعدام بعض الضرائب العقارية يتم إجراء القيد على الشكل التالي:

٣٩٠٠٠ من ح/ مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها

٣٩٠٠٠ إلى ح/ مكلفي الضرائب الجارية

٤- إن إثبات عملية الارتباط المشار إليها، عند إصدار أوامر شراء إلى الموردين، بقيد في دفتر اليومية يحول دون تجاوز الاعتمادات المخصصة في الموازنة، لذلك يرسل حساب الارتباطات تفصيلياً لتخفيض أرصدة الاعتمادات الفرعية، ويعني ذلك أن الرصيد غير المصروف من كل اعتماد يتم تخفيضه بمقدار المبالغ التي تتعهد بها الوحدة الحكومية بصدور أمر الشراء، ويكون القيد كما يلي:

١٠٨٠٠٠٠ من ح/ الارتباطات

١٠٨٠٠٠٠ إلى ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات

٥- يتم تحميل حساب النفقات بكل النفقات بصرف النظر عن الغرض منها، باستثناء المبلغ المدفوع لشراء مخزون المهمات (يسجل في حساب مخزون المهمات) على الشكل التالي:

من المذكورين

٢٠١٠٠٠٠ ح/ النفقات

٢٧٠٠٠٠ ح/ مخزون المهمات

٢٢٨٠٠٠٠ إلى ح/ أذون الدفع المستحقة

كما أن حساب النفقات يتضمن مدفوعات لاسترداد السندات، وسداد الفوائد المستحقة عليها، ويتضمن أيضاً قيمة العقارات والمعدات التي حصلت عليها الوحدة الحكومية، وكذلك المدفوعات مقابل السلع والخدمات التي ستحصل عليها في

المستقبل، ويعني ذلك أن جميع العناصر يتم تحميلها لحساب النفقات سواء أكانت متعلقة بسداد التزامات أم حيازة أصول، ومن الجدير بالذكر أن النفقات المتعلقة باسترداد السندات، وسداد الفوائد المتعلقة بها يجب أن تسجل تذكيراً (بحساب نظامي) في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، وكذلك يجب أن تسجل النفقات المتعلقة بحيازة الأصول الثابتة تذكيراً (بحساب نظامي) في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

و من ثم يتم إلغاء قيد الارتباطات المتعلق بالنفقات التي صدر عنها إذن دفع بمبلغ (١٠٥٠٠٠٠) ل.س.

١٠٦٥٠٠٠ من ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات

١٠٦٥٠٠٠ إلى ح/ الارتباطات

إن أسلوب المحاسبة عن نفقات المال العام يؤكد أهمية الموازنة السنوية، فالنفقات تحمل على الاعتمادات المصرح بها من السلطة التشريعية للوحدة الحكومية، ولذلك يجب ترحيل حساب النفقات السابقة بمجموع قدره (٢٠١٠٠٠٠) ل.س إلى دفتر أستاذ النفقات الفرعي حيث يتضمن أرصدة الاعتمادات تحت الصرف. وبذلك نلاحظ أن النفقات الفعلية المتعلقة بأمر الشراء تبلغ (١٠٥٠٠٠٠) ل.س، ويعد هذا المبلغ جزءاً من النفقات البالغة (٢٠١٠٠٠٠) ل.س من جهة، ومن جهة أخرى تم إلغاء قيد الارتباطات المتعلق بهذه النفقات بمبلغ (١٠٦٥٠٠٠) ل.س بقيد عكسي لانتفاء الغرض من وجوده، ويرحل هذا القيد إلى كل من الأستاذ العام والأستاذ المساعد، وبذلك يصبح رصيد حساب الارتباطات مبلغ (١٥٠٠٠) ل.س.

٦- تسجيل فاتورتي المستلزمات السلعية والخدمية الواردة من الأموال الأخرى:

١٥٠٠٠٠ من ح/ الاستخدامات المالية الأخرى

إلى المذكورين

ح/ المستحق لمال الخدمة الداخلية ٦٠٠٠٠

ح/ المستحق لمال المرافق العامة ٩٠٠٠٠

لا بد من الإشارة إلى أن الفواتير المستحقة للأموال الأخرى لا يصدر عنها أذون دفع، ولكن يقتصر الأمر على تسجيلها في حسابات الالتزامات مستقلة، إذ يتم تحميل هذه المبالغ لحساب الاستخدامات المالية الأخرى بدلاً من حساب النفقات.

٧- ويتم تسجيل التسديدات للأموال الأخرى على الشكل التالي:

من المذكورين

ح/ أذون الدفع المستحقة ٢٣١٠٠٠٠

ح/ المستحق لمال المرافق العامة ٧٥٠٠٠

ح/ المستحق لمال الخدمة الداخلية ٤٢٠٠٠

إلى ح/ النقدية ٢٤٢٧٠٠٠

٨- تسجل تحويلات مال خدمة الدين لسداد فوائد السندات العامة، واسترداد السندات المستحقة وفق القيد التالي:

٣٣٠٠٠ من ح/ الاستخدامات المالية الأخرى

إلى ح/ النقدية ٣٣٠٠٠

٩- تسجل عملية استلام مبلغ (١٢٠٠٠٠٠) ل.س من مال المرافق العامة مساهمة،

بدلاً من الضرائب العقارية بالإضافة إلى (٣٠٠٠٠٠) ل.س دعماً كما يلي:

١٥٠٠٠٠ من ح/ النقدية

إلى المذكورين

١٢٠٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات

٣٠٠٠٠ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى

مع الإشارة إلى أن التحويلات إلى المال العام من الأموال الأخرى لا تعد إيرادات، وإنما تعالج في حساب الموارد المالية الأخرى.

١٠- في حال استهلاك مهمات فإن قيمة الاستهلاك تضاف إلى حساب النفقات، وتقل من حساب مخزون المهمات على الشكل التالي:

٢٤٠٠٠٠ من ح/ النفقات

٢٤٠٠٠٠ إلى ح/ مخزون المهمات

وفي حال وجود زيادة في مخزون المهمات تزيد على ما ورد في الميزانية العمومية، فيجب زيادة حساب رصيد المال المخصص لمخزون المهمات بإنقاصه من حساب رصيد المال غير المخصص حتى لا يتم تخصيصه لتمويل عجز الموازنة في سنة لاحقة على الشكل التالي:

٣٠٠٠٠ من ح/ رصيد المال غير المخصص

٣٠٠٠٠ إلى ح/ رصيد المال المخصص لمخزون المهمات

(١٥٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ ل.س زيادة رصيد المال المخصص للمخزون)

ومن الملاحظ في القيد السابق أنه يمثل حجز جزء من رصيد المال حتى يحول دون تخصيصه لتمويل عجز الموازنة السنوية للمال العام عن السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١، لأن النقدية والأصول النقدية الأخرى المتاحة في المال العام هي التي تخصص لتمويل النفقات التي يصرح بها للسنة المالية التالية.

١١- يقفل كل من حساب مكلفي الضرائب الجارية، ومخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها، إذ تعد الضرائب غير المحصلة حتى نهاية السنة المالية ضرائب متأخرة، ويستبدلان بحسابي مكلفي الضرائب المتأخرة ومخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها على الشكل التالي:

١٧١٠٠٠ من ح/ مكلفي الضرائب المتأخرة

١٧١٠٠٠ إلى ح/ مكلفي الضرائب الجارية

أما ما يتعلق بالمخصصات فتعالج على الشكل التالي:

٣٠٠٠ من ح/ مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها

٣٠٠٠ إلى ح/ مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها

واستناداً إلى هذا القيد يقفل كل من حساب مكلفي الضرائب الجارية، والحساب المقابل المتعلق بالضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها، حتى يكون هذان الحسابان جاهزين لتسجيل استحقاق ضرائب السنة المالية التالية التي تنتهي في ٢٠١١/١٢/٣١.

١٢- يتم إثبات تخصيص جزء من رصيد المال غير المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية:

٧٥٠٠٠ من ح/ رصيد المال غير المخصص

٧٥٠٠٠ إلى ح/ رصيد المال المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات

ميزان مراجعة المال العام في نهاية السنة المالية:

بعد ترحيل قيود اليومية السابقة (بما فيها قيد الموازنة) إلى دفتر الأستاذ العام يظهر ميزان المراجعة في ٢٠١٠/١٢/٣١ على النحو التالي:

ميزان مراجعة المال العام لمجلس المدينة بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١

<u>المدين</u>	<u>الدائن</u>	<u>البين</u>
٤٢٦.٠٠٠	النقدية	
١٧١.٠٠٠	مكلفو الضرائب المتأخرة	
	مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها	٣.٠٠٠
١٥.٠٠٠	مخزون المهمات	
	أذون الدفع المستحقة	٢١.٠٠٠
	المستحق لمال المرافق العامة	١٥.٠٠٠
	المستحق لمال الخدمة الداخلية	١٨.٠٠٠
	رصيد المال المخصص للارتباطات	١٥.٠٠٠
	رصيد المال المخصص لمخزون المهمات	١٥.٠٠٠
	رصيد المال المخصص لاستبدال الأجهزة والمعدات	٧٥.٠٠٠
	رصيد المال غير المخصص	١٣٥.٠٠٠
	رصيد مال الموازنة	٩.٠٠٠
٢٥٢.٠٠٠	الإيرادات المقدرة	
٣.٠٠٠	الموارد المالية الأخرى المقدرة	
	الاعتمادات	٢٤٣.٠٠٠
	الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة	٣.٠٠٠
	الإيرادات	٢٥٤٤.٠٠٠
	الموارد المالية الأخرى	٣.٠٠٠
٢٤٠.٠٠٠	النفقات	
٣٣.٠٠٠	الاستخدامات المالية الأخرى	
١٥.٠٠٠	الارتباطات	
<u>٥٧٤٥.٠٠٠</u>	<u>٥٧٤٥.٠٠٠</u>	

القوائم المالية للمال العام :

- بما أن نتيجة الأعمال (ربح أو خسارة) غير مهمة في المال العام فيتم إعداد قائمتين ماليتين، قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال، والميزانية العمومية، وهذا عرض لكل منهما:

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١

	بيانات الموازنة	البيانات الفعلية	الانحرافات
الإيرادات			
الضرائب	٢١٠.٠٠٠	٢١١٨.٠٠٠	١٨.٠٠٠
أخرى	٤٢.٠٠٠	٤٢٦.٠٠٠	٦.٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٢٥٢.٠٠٠	٢٥٤٤.٠٠٠	٢٤.٠٠٠
النفقات			
الإدارة العامة	١٤١.٠٠٠	١٣٧٧.٠٠٠	٣٣.٠٠٠
الإدارات الأخرى	١٠٢.٠٠٠	١٠٢٣.٠٠٠	٣.٠٠٠ (-)
إجمالي النفقات	٢٤٣.٠٠٠	٢٤٠٠.٠٠٠	٣.٠٠٠
زيادة الإيرادات عن النفقات	٩.٠٠٠	١٤٤.٠٠٠	٥٤.٠٠٠
موارد (واستخدامات) أخرى			
تحويلات عمليات واردة	٣.٠٠٠	٣.٠٠٠	—
تحويلات عمليات بخارجة	٣.٠٠٠ (-)	٣٣.٠٠٠ (-)	٣.٠٠٠ (-)
زيادة الموارد والإيرادات الأخرى عن النفقات والاستخدامات الأخرى	٩.٠٠٠	١٤١.٠٠٠	٥١.٠٠٠
رصيد المال في بداية العام	٣٦.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	—
رصيد المال العام في نهاية العام	٤٥.٠٠٠	٥٠.١٠٠	٥.١٠٠

تجري هذه القائمة مقارنة بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية، الأمر الذي يساعد على تقويم مدى الاستجابة للاعتمادات المصرح بها، وعموماً لا يسمح بتجاوز الاعتمادات إلا إذا صدر اعتماد إضافي بمعرفة السلطة التشريعية.

ويلاحظ أيضاً أن المبالغ المحصلة من، أو المدفوعة إلى، أموال أخرى تتم معالجتها تحت عنوان تحويلات عمليات واردة، وتحويلات عمليات خارجة للتمييز بينها وبين الموارد والاستخدامات المالية الأخرى التي حصل عليها أو دفعها المال العام.

الميزانية العمومية للمال العام في ٢٠١٠/١٢/٣١:

المبلغ (ل.س.)	المبلغ (ل.س.)	البيان
٤٢٦٠٠٠		النقدية
١٧١٠٠٠		مكلفو الضرائب المتأخرة
١٦٨٠٠٠	٣٠٠٠	(-) مخصص ضرائب متأخرة مشكوك في تحصيلها
١٥٠٠٠٠		مخزون المهمات
٧٤٤٠٠٠		إجمالي الأصول
		الالتزامات ورصيد المال
		الالتزامات
٢١٠٠٠٠		أذون الدفع المستحقة
٣٣٠٠٠		المستحق لأموال أخرى
٢٤٣٠٠٠		إجمالي الالتزامات
		رصيد المال
١٥٠٠٠		المخصص للارتباطات
١٥٠٠٠٠		المخصص لمخزون المهمات
٧٥٠٠٠		المخصص لاستبدال الأجهزة والمعدات
٢٦١٠٠٠		غير مخصص
٥٠١٠٠٠		الإجمالي
٧٤٤٠٠٠		إجمالي الالتزامات ورصيد المال

يلاحظ من هذه الميزانية أن أصول المال العام تتضمن الأصول النقدية والمخزون فقط، أما النفقات الأخرى المتعلقة بأي مهمات أو أصول ثابتة فلا تسجل باعتبارها أصولاً في المال العام، ومن الجدير بالذكر أيضاً أن رصيد المال غير المخصص الذي ظهر في الميزانية بمبلغ (٢٦١٠٠٠) ل.س يعد متمماً حسابياً ليحفل إجمالي رصيد المال سواء أكان محجوزاً أم غير محجوز يعادل مبلغ (٥٠١٠٠٠) ل.س، وهو الرقم النهائي الذي أسفرت عنه قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال.

قيود إقفال المال العام:

يتم في نهاية العام إقفال حساب الارتباطات مع حساب رصيد المال غير المخصص على الشكل التالي

١٥٠٠٠ من ح/ رصيد الماء، غير المخصص

١٥٠٠٠ إلى ح/ الارتباطات

كما يتم إقفال حسابات الموازنة بقيد معاكس لقيد الموازنة في بداية العام كما يلي:

من المذكورين

٢٤٣٠٠٠٠ من ح/ الاعتمادات

٣٠٠٠٠ من ح/ الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة

٩٠٠٠٠ من ح/ رصيد مال الموازنة

إلى المذكورين

٢٥٢٠٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات المقدرة

٣٠٠٠٠ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى المقدرة

ويتم إقفال الإيرادات والنفقات والموارد والاستخدامات المالية الأخرى. ويعد

الفرق بينهما زيادة في رصيد المال غير المخصص.

من المذكورين

٢٥٤٤٠٠٠ من ح/ الإيرادات

٣٠٠٠٠ من ح/ الموارد المالية الأخرى

إلى المذكورين

٢٤٠٠٠٠٠ إلى ح/ النفقات

٣٣٠٠٠ إلى ح/ الاستخدامات المالية الأخرى

١٤١٠٠٠ إلى ح/ رصيد المال غير المخصص

ومن الجدير بالذكر أن رصيد المال المخصص لحساب الارتباطات لا يتم إقفاله في نهاية العام فهو يعد احتياطياً، ويمثل قيداً على رصيد المال في ٢٠١٠/١٢/٣١، وإذا أقفل رصيد المال المخصص للارتباطات، سيؤدي إلى زيادة رصيد المال غير المخصص بمبلغ (١٥٠٠٠) ل.س. ومن المعروف أن رصيد المال غير المخصص يجب أن يمثل مقدار أصول المال العام التي تكون متاحة لاستخدامها في سداد عجز الموازنة في السنة المالية التالية ٢٠١١، وإذا وردت في السنة المالية التالية المستندات المتعلقة بالرصيد المتبقي في حساب الارتباطات وقدره (١٥٠٠٠) ل.س، يجعل حساب رصيد المال المخصص للارتباطات مدينياً بمبلغ (١٥٠٠٠) ل.س، ويجعل حساب أذون الدفع المستحقة دائناً بالمبلغ نفسه، وأي رصيد بعد ذلك سواء أكان مدينياً أم دائناً يرحل إلى حساب رصيد المال غير المخصص.

وبالنسبة إلى حسابات الموازنة فيتم إقفالها في نهاية السنة المالية؛ لأنها أصبحت غير مطلوبة للرقابة على الإيرادات، والنفقات، والموارد، والاستخدامات المالية الأخرى، ويستخدم في قيد الإقفال حسابات الموازنة نفسها التي تضمنها القيد الأصلي لإثبات بيانات الموازنة في بداية العام.

وبترحيل قيود الإقفال السابقة سيظهر رصيد المال غير المخصص في دفتر الأستاذ على النحو التالي:

دفتر أستاذ المال العام

حساب رصيد المال غير المخصص

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٢٠٠٩/١٢/٣١	الرصيد			٢٤٠٠٠٠ دائن
٢٠١٠/١٢/٣١	زيادة المبالغ المخصصة لمخزون المهتمات	٣٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠ دائن
	المخصص لاستبدال الأجهزة والمعدات	٧٥٠٠٠		١٣٥٠٠٠ دائن
٢٠١٠/١٢/٣١	إقفال حساب الارتباطات	١٥٠٠٠		١٢٠٠٠٠ دائن
٢٠١٠/١٢/٣١	إقفال زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات والاستخدامات المالية الأخرى			٢٦١٠٠٠ دائن
			١٤١٠٠٠	

ب- المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص:

يتم إنشاء أموال الإيراد المخصص بوساطة الوحدات الحكومية للمحاسبة عن التحصيلات والنفقات المرتبطة بمصدر إيرادي معين، ويكون مخصصاً بنص القانون لتمويل عمليات حكومية معينة، ومن أمثلة الإيرادات التي تخصص لغرض معين رسوم النظافة، والضريبة التي تفرض على وقود السيارات، وغرامات مخالفات المرور.... وتعد هذه الموارد أمثلة للإيرادات الحكومية التي يتم المحاسبة عن كل منها بصفة مستقلة في مال الإيراد المخصص، مع العلم أن أسماء الحسابات وإجراءات الموازنة، والقوائم المالية الخاصة بمال الإيراد المخصص تتشابه مع تلك الخاصة بالمال العام.

ومثال عن المحاسبة عن أموال الإيراد المخصص، يتم افتراض أن مجلس المدينة وافق على إنشاء مال يُخصص لفرض رسوم خاصة على مواطني المنطقة مقابل إنارة شوارع المنطقة وتنظيفها، على أن تُخصص حصيلتها لتمويل عمليات الإنارة والنظافة لتلك المنطقة، واعتمد مجلس المدينة موازنة مال الإيراد المخصص عن السنة المالية التي تنتهي في ٢٠١١/١٢/٣١، وقد قدرت الإيرادات من الرسوم الخاصة بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ ل.س، و الاعتمادات بمبلغ ٢٢٥٠٠٠ ل.س، (تدفع إلى المال العام لتعويضه عن النفقات التي سيتحملها في تقديم الخدمات إلى المنطقة)، وهذا عرض لأهم العمليات المالية المتعلقة بمال الإيراد المخصص كما حدثت في السنة المالية المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١.

١- فرضت رسوم خاصة على سكان المنطقة بمبلغ (٢٤٦٠٠٠) ل.س على أن تُخصص خلال ٦٠/ يوماً من تاريخ ربطها، ولا يتوقع توقف أحد من المواطنين عن السداد.

٢- بلغت المتحصلات من الرسوم الخاصة بمبلغ (٢٤٦٠٠٠) ل.س.

٣- بلغت الاستثمارات في أذون دفع حكومية (١٨٩٠٠٠) ل.س، بينما كانت قيمتها الاسمية (١٩٥٠٠٠) ل.س، وتستحق في ٢٠١١/١٢/٣١، وقد تم استرداد قيمتها بالكامل.

٤- وردت مطالبة من المال العام بمبلغ (٢٢٨٠٠٠) ل.س مقابل ما أنفقه على الخدمات التي قدمت للمنطقة، وقد سدد من هذا المبلغ (١٨٦٠٠٠) ل.س.

٥- خصص مجلس المدينة مبلغ (٢٤٠٠٠) ل.س من رصيد مال الإيراد غير المخصص لمواجهة الالتزامات التي سوف تستحق للمال العام خلال السنة التي تنتهي في ٢٠١٢/١٢/٣١.

وفيما يلي عرض لأهم الملاحظات المتعلقة بحال الإيراد المخصص عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١:

١- يتم إثبات بيانات الموازنة عن السنة المالية التي تنتهي في ٢٠١١/١٢/٣١، بحيث يحمل حساب الإيرادات المقدرة بكامل مبلغ الرسوم الخاصة، ويحمل حسابا الاعتمادات ورصيد مال الموازنة بنفس المبلغ، بحيث يشمل حساب الاعتمادات كامل المبلغ المتوقع تحصيله من حساب الإيرادات على الشكل التالي:

٢٤٠٠٠ من ح/ الإيرادات المقدرة

إلى المذكورين

٢٢٥٠٠٠ ح/ الاعتمادات

١٥٠٠٠ ح/ رصيد مال الموازنة

٢- يكلف المواطنون قيمة الرسوم المستحقة ضمن حساب مكلفي الرسوم الخاصة الجارية، ويترل المبلغ المتوقع تحصيله من حساب الإيرادات على الشكل التالي:

٢٤٦٠٠٠ من ح/ مكلفي الرسوم الخاصة الجارية

٢٤٦٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات

٣- عند تحصيل الرسوم تضاف إلى حساب النقدية، ويقفل حساب مكلفي الرسوم الخاصة الجارية على الشكل التالي:

٢٤٦٠٠٠ من ح/ النقدية

٢٤٦٠٠٠ إلى ح/ مكلفي الرسوم الخاصة الجارية

٤- من الممكن في حال عدم كفاية الإيرادات شراء أذون دفع حكومية قيمتها الاسمية (١٩٥٠٠٠) ل.س. تستحق في ٢٠١١/١٢/٣١ لتأمين بعض الإيرادات.

١٨٩٠٠٠ من ح/ الاستثمارات

١٨٩٠٠٠ إلى ح/ النقدية

٥- يتم تحصيل قيمة أذون الدفع الحكومية في تاريخ استحقاقها:

١٩٥٠٠٠ من ح/ النقدية

إلى المذكورين

١٨٩٠٠٠ ح/ الاستثمارات

٦٠٠٠ ح/ الإيرادات

٦- يتم تحميل حساب النفقات بجميع المبالغ المستحقة لحساب المال العام مقابل ما

أنفقه على إنارة المنطقة ونظافتها على الشكل التالي:

٢٢٨٠٠٠ من ح/ النفقات

٢٢٨٠٠٠ إلى ح/ المستحق للمال العام

٧- يتم تخفيض حساب المستحق للمال العام حسب ما يتم تحويله إليه من حساب

النقدية على الشكل التالي:

١٨٦٠٠٠ من ح/ المستحق للمال العام

١٨٦٠٠٠ إلى ح/ النقدية

٨- يتم إقفال حسابات الموازنة كما يلي:

من المذكورين

٢٢٥٠٠٠ ح/ الاعتمادات

١٥٠٠٠ ح/ رصيد مال الموازنة

٢٤٠٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات المقدرة

٩- ويقفل حسابا الإيرادات والنفقات كما يلي:

٢٥٢٠٠٠ من ح/ الإيرادات إلى المذكورين

٢٢٨٠٠٠ ح/ النفقات

٢٤٠٠٠ ح/ رصيد المال غير المحصص

١٠- يتم تخصيص رصيد المال غير المخصص لمواجهة الالتزامات المحتملة للمال العام عام ٢٠١٢ كما يلي:

٢٤٠٠٠ من ح/ رصيد المال غير المخصص

٢٤٠٠٠ إلى ح/ رصيد المال المخصص للمال العام

بما أن مطالبة المال العام من مال الإيراد المخصص بمبلغ (٢٢٨٠٠٠) ل.س تعد تعويضاً له عما أنفقته على الخدمات التي قدمت للمنطقة، فيجب تسجيل هذا المبلغ عند استحقاقه في دفاتر المال العام في الجانب المدين من حساب المستحق للمال العام، والجانب الدائن من حساب النفقات.

القوائم المالية من مال الإيراد المخصص:

لا تختلف القوائم المالية التي تعد من أجل مال الإيراد المخصص عن القوائم التي تعد من أجل المال العام، و نقدّم فيما يلي عرضاً لكل منها وفقاً للمثال السابق:

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١

البيانات	البيانات	البيانات	البيانات
الانحرافات	الفعلية	الموازنة	البيانات
			الإيرادات
٦٠٠٠	٢٤٦٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	رسوم خاصة
٦٠٠٠	٦٠٠٠		أخرى
١٢٠٠٠	٢٥٢٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	إجمالي الإيرادات
			النفقات
(-) ٣٠٠٠	٢٢٨٠٠٠	٢٢٥٠٠٠	تعويض مقابل نفقات المال العام
٩٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٥٠٠٠	الزيادة في الإيرادات عن النفقات
			(رصيد المال في نهاية العام)

المبلغ (ل.س)	المبلغ (ل.س)	اليان
		الأصول

نقدية

٦٦.٠٠٠

الالتزامات ورصيد المال

المستحق للمال العام

٤٢.٠٠٠

رصيد المال المخصص لالتزامات المال العام

٢٤.٠٠٠

إجمالي الالتزامات ورصيد المال

٦٦.٠٠٠

ج- المحاسبة عن أموال المشروعات الرأسمالية:

يسجل في أموال المشروعات الرأسمالية التحصيلات والمدفوعات النقدية المتعلقة ببناء أصول طويلة الأجل أو شرائها باستثناء تلك التي تمولها أموال رسوم التحسينات، أو أموال الملكية، أو أموال الأمانة، وعادة ما يمول مال المشروعات من إصدار سندات عامة، بالإضافة إلى بعض الموارد الأخرى مثل إيرادات الضرائب الجارية، أو المنح، والهبات، أو الإيرادات المشتركة الموزعة من وحدات حكومية أخرى. وتعد الموازنة الرأسمالية، عكس الموازنة السنوية، أداة رقابة على أموال المشاريع الرأسمالية.

قيود اليومية في مال المشاريع الرأسمالية:

مثال:

أصدر مجلس المدينة سندات قيمتها الاسمية (١٥٠.٠٠٠) ل.س تستحق بعد (٢٠) سنة بفائدة (١٥%) لتمويل عملية توسيع مدرسة ثانوية، وقد تم اعتماد الموازنة الرأسمالية للمشروع، ولكن لم تثبت بياناتها في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشاريع الرأسمالية، وفيما يلي عرض لأهم الملاحظات المالية المرتبطة بإصدار السندات والأنشطة

الأخرى التي تمت في مال المشاريع الرأسمالية خلال السنة المالية المنتهية في
٢٠٠٩/١٢/٣١:

١- تسجيل إصدار وبيع سندات قيمتها الاسمية (١٥٠٠٠٠٠) ل.س، تستحق بعد
عشرين عاماً بفائدة (١٥%) تدفع كل ستة أشهر من كل عام. وهي تحقق
عائد (١٦%) على القيمة الاسمية، وبذلك تبلغ قيمة الموارد المالية الأخرى
(١٤١٠٥٦٤) ل.س:

١٤١٠٥٦٤ من ح/ النقدية

١٤١٠٥٦٤ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى

٢- استثمار جزء من الموارد النقدية عن طريق شراء أذون على الخزينة الحكومية
قيمتها الاسمية (١٠٥٠٠٠٠) ل.س بمبلغ (٩٧٥٠٠٠) ل.س :
٩٧٥٠٠٠ من ح/ الاستثمارات

٩٧٥٠٠٠ إلى ح/ النقدية

٣- تم التعاقد مع أحد المكاتب الهندسية، وإحدى شركات المقاولات، بالإضافة إلى
إصدار أوامر الشراء بقيمة ١٤٤٦٠٠٠ ل.س :

١٤٤٦٠٠٠ من ح/ الارتباطات

١٤٤٦٠٠٠ إلى ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات

٤- تحصيل قيمة أذون الخزينة الحكومية:

١٠٥٠٠٠٠ من ح/ النقدية

إلى المذكورين

٩٧٥٠٠٠ ح/ الاستثمارات

٧٥٠٠٠ ح/ الإيرادات

٥- إثبات نفقات العام البالغة (١١٣٤٠٠٠) ل.س (على اعتبار أنها تعادل ما تم الارتباط به):

١١٣٤٠٠٠ من ح/ النفقات

١١٣٤٠٠٠ إلى ح/ أذون الدفع المستحقة

٦- إلغاء الارتباطات البالغة (١١٠٤٦٠٠) ل.س (التي تم إصدار أذون دفع عنها):

١١٠٤٦٠٠ من ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات

١١٠٤٦٠٠ إلى ح/ الارتباطات

٧- إثبات أذون الدفع التي سددت قيمتها خلال العام البالغة (٩٨٢٥٠٠) ل.س:

٩٨٢٥٠٠ من ح/ أذون الدفع المستحقة

٩٨٢٥٠٠ إلى ح/ النقدية

٨- إقفال حسابات الارتباطات :

(١٤٤٦٠٠٠ - ١١٠٤٦٠٠ = ٣٤١٤٠٠ ل.س)

٣٤١٤٠٠ من ح/ رصيد المال غير المخصص

٣٤١٤٠٠ إلى ح/ الارتباطات

٩- إقفال الإيرادات والنفقات والموارد المالية الأخرى:

من المذكورين

٧٥٠٠٠ ح/ الإيرادات

١٤١٠٥٦٤ ح/ الموارد المالية الأخرى

إلى المذكورين

١١٣٤٠٠٠ ح/ النفقات

٣٥١٥٦٤ ح/ رصيد المال غير المخصص

وبالتدقيق في قيود اليومية السابقة يلاحظ ما يلي:

أ- لم تسجل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشاريع الرأسمالية، وبعد عقد إصدار السندات وسيلة كافية لتحقيق الرقابة على هذا الالتزام.

ب- لم يسجل في مال المشاريع الرأسمالية الالتزام المتعلق بالسندات أو خصم الإصدار. ويسجل هذا الالتزام بقيمته الاسمية في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل.

ج- تتم معالجة المحصل من إصدار السندات العامة باعتبارها موارد مالية أخرى لمال المشروعات الرأسمالية، كما تتم معالجة الفائدة المكتسبة نتيجة الاستثمار قصير الأجل في أذون الخزينة باعتبارها إيرادات على المشروعات الرأسمالية.

د- تتم المعالجة المحاسبية للارتباطات والنفقات وقيود الإقفال بالطريقة نفسها التي استخدمت في المال العام.

هـ- يتم في نهاية السنة المالية إثبات قيد في دفتر اليومية الخاص بمجموعة حسابات الأصول الدائمة العامة لتسجيل النفقات التي تمت بوساطة مال المشروعات الرأسمالية، ويجعل في هذا القيد حساب المشاريع تحت التنفيذ مدينًا، وحساب الاستثمار في أصول ثابتة من مال المشروعات الرأسمالية دائنًا، وسيتم إيضاح ذلك لاحقًا.

تقفل حسابات الإيرادات، والموارد المالية الأخرى، والنفقات، والارتباطات، في حساب رصيد المال غير المخصص، وذلك في نهاية كل سنة مالية-قبل إتمام المشروع الرأسمالي- وعند الانتهاء من المشروع يقفل مال المشاريع الرأسمالية بتحويل أي نقدية فائضة إلى مال خدمة الدين، أو إلى المال العام، على أن تسجل العملية في المال الذي تسلم النقدية باعتبارها موارد مالية أخرى، أما إذا أسفر مال المشروع الرأسمالي عن عجز نقدي، فيمكن تمويله بوساطة المال العام، وعندئذ تسجل العملية في مال

المشروعات الرأسمالية في حساب موارد مالية أخرى، ويسجل في المال العام بوصفها استخدامات مالية أخرى.

القوائم المالية التي تصدر عن مال المشروعات الرأسمالية:

يصدر عن مال المشروعات الرأسمالية قائمتان مائتان (مثل تلك التي تصدر عن المال العام).

القائمة الأولى: هي قائمة الإيرادات، والنفقات، والتغيرات في رصيد المال.

القائمة الثانية: الميزانية العمومية.

وفيما يلي عرض لهاتين القائمتين:

مال المشروعات الرأسمالية

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

المبلغ (ل.س.)	المبلغ (ل.س.)	الباب
		<u>الإيرادات</u>
٧٥٠٠٠		إيرادات متنوعة
		<u>النفقات</u>
	٨٦٢٨٠٠	عقود بناء
	٢٧١٢٠٠	النفقات الهندسية وغيرها
(١١٣٤٠٠٠)		إجمالي النفقات
١٠٥٩٠٠٠		زيادة النفقات عن الإيرادات
		<u>الموارد المالية الأخرى</u>
١٤١٠٥٦٤		المحصل من إصدار سندات
٣٥١٥٦٤		زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات
—		رصيد المال في بداية العام
٣٥١٥٦٤		رصيد المال في نهاية العام

مال المشاريع الرأسمالية

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

المبلغ (ل.س.)	المبلغ (ل.س.)	البیان
		<u>الأصول</u>
	٥٠٣٠٦٤	النقدية
		<u>الالتزامات ورصيد المال</u>
		<u>الالتزامات</u>
	١٥١٥٠٠	أذون الدفع المستحقة
		<u>رصيد المال</u>
	٣٤١٤٠٠	رصيد المال المخصص للارتباطات
٣٥١٥٦٤	١٠١٦٤	رصيد المال غير المخصص
٥٠٣٠٦٤		إجمالي الالتزامات ورصيد المال

خلاصة القول: إن الأصول التي يتم حيازتها عن طريق موارد مال المشاريع الرأسمالية، لا تظهر في الميزانية العمومية لذلك المال، ولكنها تظهر في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة. فضلاً عن ذلك، فإن السندات التي أصدرت لتمويل مال المشاريع الرأسمالية لا تعد التزاماً على ذلك المال، ولكنها قبل تاريخ استحقاقها تظهر في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل. وفي تاريخ استحقاق هذه السندات يتم سدادها بوساطة مال خدمة الدين .

د- المحاسبة عن مال خدمة الدين:

إن أصل الدين طويل الأجل هو التزام عام تم تكبده لتمويل بناء منشآت،

أو للحصول على تجهيزات رأسمالية أو لأغراض أخرى، وعادة ما يتم تسديد أصل هذا الدين مع الفوائد المترتبة عليه عن طريق جباية الضرائب التي يتم تحديدها وفرضها خصيصاً لخدمة الدين، ومن ثم فإن معايير الـ GASB تؤمن مالياً لإدارة الإيرادات والموارد المالية المحصلة بغرض خدمة الدين طويل الأجل من جهة، والنفقات المخصصة لخدمة الدين من جهة أخرى.

ويتم سداد السندات، ودفع الفوائد المستحقة عنها بواسطة مال خدمة الدين أو المال العام، ويستثنى من ذلك السندات المصدرة بضمان رسوم التحسينات، وسندات الإيراد، وسندات الالتزام العام المتعلقة بأموال المرافق العامة، فالسندات المصدرة بضمان رسوم التحسينات يتم سدادها من رسوم التحسينات التي تحصل من ملاك العقارات المستفيدين من التحسينات الخاصة، وبناءً على ذلك تتم المحاسبة عن هذه السندات بواسطة مال رسوم التحسينات، أما سندات الإيراد وسندات الالتزام العام، فهي التي تصدرها المرافق العامة، ويتم سدادها من موارد هذه المرافق، وتظهر باعتبارها التزامات في نطاق ميزانيتها العمومية، وتتميز سندات الالتزام العام من سندات الإيراد بأنها مضمونة من الحكومة.

ومن الجدير بالذكر أن الالتزام المتعلق بالسندات القابلة للدفع من موارد المال العام أو من خدمة الدين لا يسجل في هذين المالين إلا عند استحقاقه، وتظهر هذه الالتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الالتزامات العامة، كما يوجد نوعان من السندات يتم سدادهما ودفع الفوائد المستحقة عنهما من مال خدمة الدين.

- النوع الأول: سندات تسدد على دفعات (Serial bonds) وهي التي تسدد على أقساط سنوية على مدى فترة السندات.
- النوع الثاني: سندات تسدد دفعة واحدة (Term bonds) وهي التي تسدد دفعة واحدة بتاريخ استحقاقها.

قيود اليومية في مال خدمة الدين:

نفترض أنه يوجد لدى مجلس المدينة نوعان فقط من السندات العامة، وكانت هذه السندات متداولة خلال السنة المالية التي تنتهي في ٢٠٠٩/٦/٣٠.

النوع الأول: سندات قيمتها (٣٠٠.٠٠٠) ل.س، تسدد على دفعات بفائدة (١٠%)، تستحق الدفعة الأخيرة منها وقدرها (٣٠٠.٠٠٠) ل.س في ٢٠٠٩/٦/٣٠.

النوع الثاني: سندات قيمتها (١٥٠.٠٠٠) ل.س، تسدد دفعة واحدة بفائدة (١٥%) تستحق في ٢٠٢٥/٧/١، وقد قام مجلس المدينة بإنشاء مال لخدمة دين السندات التي تسدد على دفعات. أما السندات التي تسدد دفعة واحدة فيلزم إنشاء مال لخدمتها في ٢٠١١/٧/١، ولذلك لا توجد ضرورة لإنشاء هذا المال خلال السنة التي تنتهي في ٢٠٠٩/٦/٣٠. وإذا افترضنا بأن الفوائد المستحقة عن كلا النوعين من السندات تستحق الدفع في ١/١ و ٧/١ من كل عام، وأن فوائد السندات التي تسدد دفعة واحدة تم سدادها بمعرفة المال العام خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠، أما فوائد السندات التي تسدد على دفعات، فقد تم سدادها بوساطة مال خدمة الدين عن طريق وكيل مالي. ونوضح فيما يلي الميزانية العمومية لمال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات كما تظهر في ٢٠٠٨/٦/٣٠.

مال خدمة الدين لمجلس المدينة

الميزانية العمومية في ٢٠٠٨/٦/٣٠

المبلغ (ل.س)	الأصول
٢٠٥٢	النقدية
	<u>الالتزامات ورصيد المال</u>
٢٠٥٢	رصيد المال المخصص لخدمة الدين

ونعرض فيما يلي قيود اليومية المتعلقة بالعمليات المالية التي تمت في مال خدمة الدين عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠.

١- تسجل المتحصلات النقدية من المال العام لدفع قيمة السندات التي تسدد على دفعات وقدرها (٣٠٠٠٠) ل.س، والفوائد المستحقة في ٢٠٠٨/٧/١ - ٢٠٠٩/١/١ وقدرها (٣٠٠٠) ل.س.
٣٣٠٠٠ من ح/ النقدية

٣٣٠٠٠ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى
٢- تسجل عملية دفع النقدية إلى المصرف الذي يعمل وكيلاً مالياً لسداد قيمة السندات التي تسدد على دفعات، والفوائد المستحقة عليها:
٣٣٠٠٠ من ح/ النقدية لدى الوكيل المالي
٣٣٠٠٠ إلى ح/ النقدية

٣- تسجل نفقات الفوائد المستحقة في ٢٠٠٨/٧/١، وقيمة السندات والفوائد المستحقة في ٢٠٠٩/١/١.
٣٣٠٠٠ من ح/ النفقات

إلى المذكورين
٣٠٠٠٠ إلى ح/ السندات المستحقة
٣٠٠٠ إلى ح/ الفوائد المستحقة

٤- قيام الوكيل المالي بسداد قيمة السندات والفوائد:
من المذكورين

٣٠٠٠٠ من ح/ السندات المستحقة
٣٠٠٠ من ح/ الفوائد المستحقة

٣٣٠٠٠ إلى ح/ النقدية لدى الوكيل المالي

٥- دفع مقابل خدمات الوكيل المالي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠:
٢٠٥٢ من ح/ النفقات

٢٠٥٢ إلى ح/ النقدية

٦- إقفال مال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات:
من المذكورين

٣٣٠٠٠ من ح/ الموارد المالية الأخرى

٢٠٥٢ من ح/ رصيد المال المخصص لخدمة الدين

٣٥٠٥٢ إلى ح/ النفقات

مراجعة هذه القيود نلاحظ الخصائص المهمة التالية:

أ- لم تسجل الالتزامات المتعلقة بالسندات ضمن بيانات الموازنة و عموماً ، تُعَدُّ صكوك السندات وسيلة كافية لضمان سداد هذا الالتزام، لذلك لا توجد ضرورة لإثبات بيانات الموازنة في مال خدمة الدين، و لا سيما أن رصيد هذا المال مقيد لسداد هذا الالتزام والفوائد المستحقة عليه. وإذا رجعنا إلى ميزان مراجعة المال العام المذكور سابقاً سنجد أنها تتضمن اعتماداً قدره (٣٣٠٠٠) ل.س، أدرجت ضمن الاستخدامات المالية الأخرى لتحويلها إلى مال خدمة الدين.

ب- سجلت نفقات مال خدمة الدين المتعلقة باسترداد السندات، ودفع الفوائد في تاريخ الاستحقاق. وكما أشرنا آنفاً، تظهر هذه الالتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل.... لأن مال خدمة الدين لا يصدر أوامر شراء، فلا يتطلب الأمر المحاسبة عن الارتباطات.

ج- ترتب على قيد الإقفال تصفية كل الأرصدة الموجودة في دفتر أستاذ مال خدمة الدين، لأنه قد تم استرداد آخر دفعة من السندات التي تسدد على دفعات في هذه السنة.

وتجدر الإشارة إلى أن أساس الاستحقاق المعدل يُعدّ ملائماً للمحاسبة في مال خدمة الدين. وطبقاً لذلك، إذا كانت هناك ضرائب عقارية مخصصة لخدمة السندات العامة فيمكن الاعتراف بها كإيراد في مال خدمة الدين بالطريقة نفسها التي عرضناها في المال العام.

أما فيما يتعلق بالسندات التي تسدد دفعة واحدة، و تتطلب جميع موارد لاستردادها، فسوف تتضمن قيود اليومية في مال خدمة الدين استثمار النقدية في أوراق مالية، وتحصيل الفوائد الناتجة عن هذا الاستثمار. ووفقاً لأساس الاستحقاق المعدل يثبت في السجلات المحاسبية لمال خدمة الدين إيراد الفوائد المستحقة في نهاية العام على هذه الاستثمارات.

القوائم المالية الصادرة عن مال خدمة الدين:

لقد عرضنا في الجزء السابق الميزانية العمومية الخاصة بمال خدمة الدين كما ظهرت في ٢٠٠٨/٦/٣٠، ومن المتوقع عدم تصوير ميزانية عمومية لهذا المال في ٢٠٠٩/٦/٣٠، لأن المال أقفل، وانتهى الغرض منه. أما قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠ فتظهر على النحو التالي:

مال خدمة الدين لمجلس المدينة
قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال
عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.) البيان

النفقات

استرداد سندات	٣٠.٠٠٠
فوائد الوكيل المالي و أعباؤه	٥.٥٢
إجمالي النفقات	٣٥.٥٢
زيادة النفقات عن الإيرادات	٣٥.٥٢

الموارد المالية الأخرى

تحويلات عمليات واردة	٣٣.٠٠٠
زيادة النفقات عن الإيرادات والموارد المالية الأخرى (عجز)	(٢٠.٥٢)
رصيد المال في بداية العام	٢٠.٥٢
رصيد المال في نهاية العام	=

ثانياً - المحاسبة عن مجموعتي الحسابات:

تفرض معايير المحاسبة الحكومية على الوحدات الحكومية إمساك مجموعتين من الحسابات لتسجيل العقارات، والمعدات، والالتزامات طويلة الأجل التي لم تسجل في الأموال الحكومية، إذ لا تُعدُّ مجموعتا الحسابات أموالاً، ولكن حسابات تذكيرية، الغرض منها توفير سجلات مستقلة لكل العقارات والمعدات التي تحصل عليها الوحدة الحكومية، والالتزامات العامة طويلة الأجل التي تنشأ في هذه الوحدة كونهما تظهر بوصفها إيرادات و نفقات، وتقفل في نهاية العام، ولا تظهر في الميزانية العمومية للمال.

آ- المحاسبة عن مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

تسجل الأصول الثابتة في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة بتكلفة الحصول عليها، أو بقيمتها العادلة الجارية، إذا تسلمتها الوحدة الحكومية على سبيل الهبة، ويكون الحساب الدائن المقابل هو حساب تذكيري بعنوان: الاستثمار في الأصول الثابتة العامة، وذلك مع بيان مصادر هذه الأموال.

وطبقاً لمعايير المحاسبة الحكومية يمكن تسجيل الاهتلاك في مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة، حيث يجعل حساب الاستثمار في أصول ثابتة مدينياً، بينما يجعل حساب مجمع الاهتلاك دائناً. وإذا تخلصت الوحدة الحكومية من أحد الأصول سواء بالبيع أو الترخيد، فيتم استبعاد القيمة الدفترية لهذا الأصل من الحسابات التذكيرية بمجموعة حساب الأصول الثابتة العامة على أن تسجل حصيلة البيع في المال العام بوصفها موارد مالية أخرى.

وهذا عرض لأهم العمليات المالية التي تتم في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

١- عند الحصول على أصول ثابتة عن طريق المال العام، أو مال المشاريع الرأسمالية، أو المنح، يتم فتح حساب مدين للأصول، يقابله حساب الاستثمار في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام، أو مال المشاريع الرأسمالية، أو المنح، على الشكل التالي:

• تم الحصول على أجهزة بمبلغ (٣٧٩٢٠٠) ل.س عن طريق المال العام:

٣٧٩٢٠٠ من ح/ الأجهزة والمعدات

٣٧٩٢٠٠ إلى ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة عن طريق المال العام

• إثبات ما أنجز من أعمال في أحد المشاريع تحت التنفيذ بمبلغ

(١١٣٤٠٠٠) ل.س

١١٣٤٠٠٠ من ح/ المشاريع تحت التنفيذ

١١٣٤٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة من مال المشاريع الرأسمالية

• إثبات الحصول على عقار بمبلغ (١٥٠٠٠٠٠ ل.س أراضي + ٢٤٠٠٠٠٠ ل.س مباني) منحة من أحد المواطنين بالقيمة العادلة:

من المذكورين

١٥٠٠٠٠ ح/ الأراضي

٢٤٠٠٠٠ ح/ المباني

٣٩٠٠٠٠٠ إلى ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة من المنح

٢- عند التخلص من أصل ثابت قيمته (٢٧٠٠٠٠ ل.س، ومجموع اهتلاكه

(٢١٠٠٠٠ ل.س، يتم جعله دائماً بكامل القيمة، وجعل حسابي الاستثمار في

أصول ثابتة، ومجموع الاهتلاك مدينين على الشكل التالي:

من المذكورين

٦٠٠٠٠ ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام

٢١٠٠٠٠ ح/ مجموع اهتلاك الأجهزة والمعدات

٢٧٠٠٠٠ إلى ح/ الأجهزة والمعدات

٣- إثبات اهتلاك الأصول يتم عند جعل حساب الاستثمار في الأصول الثابتة مدينياً

ليقابل حساب مجموع الاهتلاك الدائن بالمبالغ المبينة في القيد التالي:

من المذكورين

١٢٠٠٠٠	ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام
٨٤٠٠٠٠	ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة من مال المشاريع الرأسمالية
١٨٠٠٠٠	ح/ الاستثمار في أصول ثابتة عامة من المنح

إلى المذكورين

٧٢٠٠٠٠	ح/ مجمع اهتلاك المباني
٤٢٠٠٠٠	ح/ مجمع اهتلاك أجهزة ومعدات

يعد في نهاية كل سنة مالية قائمة للتغيرات في الأصول الثابتة العامة فيما يلي نموذج عنها:

قائمة التغيرات في الأصول الثابتة العامة

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠:

رصيد ^(١)	رصيد ^(١)	إضافات	تخفيضات	رصيد ^(١)	البیان
٢٠٠٩/٦/٣٠	٢٠٠٨/٧/١				الأصول الثابتة العامة
٢٠١٠٠٠٠٠	١٨٦٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	—	٢٠١٠٠٠٠٠	الأراضي
٥٨٥٠٠٠٠٠	٥٦١٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠	—	٥٨٥٠٠٠٠٠	المباني
٢٢٦٩٢٠٠	٢١٦٠٠٠٠	٣٧٩٢٠٠	٢٧٠٠٠٠	٢٢٦٩٢٠٠	أجهزة ومعدات
١١٣٤٠٠٠	—	١١٣٤٠٠٠	—	١١٣٤٠٠٠	مشاريع تحت التنفيذ
٨٢٠٠٣٢٠٠	٧٦٨٦٠٠٠٠	٥٤١٣٢٠٠	٢٧٠٠٠٠	٨٢٠٠٣٢٠٠	إجمالي

(١) استخدمت أرقام القتراضية لأرصدة أول المدة وآخرها.

مجمع الاهتلاك

٥١٠٠٠٠٠	—	٧٢٠٠٠٠	٤٣٨٠٠٠٠	مجمع اهتلاك المباني
٨٥٨٠٠٠	٢١٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٦٤٨٠٠٠	مجمع اهتلاك الأجهزة والمعدات
٥٩٥٨٠٠٠	٢١٠٠٠٠	١١٤٠٠٠٠	٥٠٢٨٠٠٠	الإجمالي

الاستثمار في الأصول

الثابتة العامة

٣١٤٧١٢٠٠	١٨٠٠٠٠	٣٧٩٢٠٠	٣١٢٧٢٠٠٠	من إيرادات المال العام
٢٩١٤٨٠٠٠	٨٤٠٠٠٠	١١٣٤٠٠٠	٢٨٨٥٤٠٠٠	من أموال المشاريع الرأسمالية
١٥٤٢٦٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠٠	١١٧٠٦٠٠٠	من المنح
٧٦٠٤٥٢٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٥٤١٣٢٠٠	٧١٨٣٢٠٠٠	الإجمالي

ب- الخاسبة عن مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

تمثل سندات المال العام التزامات على الوحدة الحكومية، وليس على الأموال الخاصة، ولكي يتم إخضاع هذا الدين لرقابة محاسبية أوجدت مجموعة حسابات الدين العام طويلة الأجل.

تسجل سندات الالتزام العام الخاصة بالوحدة الحكومية، وكل من السندات التي تسدد على أقساط و تسدد دفعة واحدة ، ولا تثبت في مال المرافق العامة باعتبارها حسابات دائنة تذكيرية في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، أما الطرف المدين في القيد التذكيري؛ فيكون بعنوان (المبالغ الواجب توفيرها)، وعندما يتم تجميع مبالغ نقدية وبعض الأصول في مال خدمة الدين بغرض سداد قيمة هذه السندات يجعل المبلغ المتاح في حساب مال خدمة الدين مدينًا، بينما يجعل حساب

المبالغ الواجب توفيرها دائناً، وعندما يقوم مال خدمة الدين بسداد قيمة السندات فعلاً يجري قيد عكسي للحسابات التذكيرية في مجموعة حسابات الالتزام العام طويل الأجل عند إقفال الحسابات في نهاية السنة.

وفيما يلي عرض مجموعة من الملاحظات المالية عن مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل مع العلم أن جميع العمليات المالية تتم بالتوافق مع مال خدمة الدين مال المشاريع الرأسمالية:

مجموعة حساب الالتزام العام في مجلس المدينة - دفتر اليومية:

١- لإثبات المبلغ الذي تسلمه مال خدمة الدين العام البالغ (٣٠.٠٠٠) ل.س لاسترداد سندات الالتزام التي تسدد على أقساط، يتم جعل حساب المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين مدينياً، وحساب المبالغ الواجب توفيرها دائناً على الشكل التالي:

٣٠.٠٠٠ من ح/ المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين

٣٠.٠٠٠ إلى ح/ المبالغ الواجب توفيرها

٢- لإثبات الدفعة المسددة بمعرفة مال خدمة الدين من السندات التي تسدد على دفعات بمعدل (١٠%) البالغة (٣٠.٠٠٠) ل.س، يتم جعل حساب السندات التي تسدد على دفعات مدينياً، وحساب المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين دائناً على الشكل التالي:

٣٠.٠٠٠ من ح/ السندات التي تسدد على دفعات

٣٠.٠٠٠ إلى ح/ المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين

٣- لإثبات إصدار السندات العادية (التي تسدد دفعة واحدة) البالغ قيمتها (١٥٠٠٠٠٠) ل.س، يتم جعل حساب المبالغ الواجب توفيرها مدينياً، وحساب السندات التي تسدد دفعة واحدة دائناً على الشكل التالي:

١٥٠٠٠٠٠ من ح/ المبالغ الواجب توفيرها

١٥٠٠٠٠٠ إلى ح/ السندات التي تسدد دفعة واحدة

يتم في نهاية العام إعداد قائمة عن التغيرات في أرصدة الالتزامات العامة طويلة الأجل .

وفيما يلي نموذج عن هذه القائمة:

قائمة التغيرات في الالتزامات العامة طويلة الأجل

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

رصيد	رصيد	اليومان	سندات الدفعة الواحدة
٢٠٠٩/٦/٣٠	٢٠٠٨/٧/١	إضافات	تخفيضات
١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠		
			سندات الالتزام العام لمدة عشرين عاماً تبدأ في ٢٠٠٨/٧/١ - بفائدة ٧%
			سندات الدفعات السنوية
	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	سندات الالتزام العام لمدة عشر سنوات، تستحق الدفعة الأخيرة في ٢٠٠٩/١/١
١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

حالات أخرى تتعلق بمجموعات حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل :

حالة عقد الإيجار الرأسمالي:

عند نشأة الالتزام العام على الوحدة الحكومية يسجل في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل ب قيد في دفتر اليومية، وأيضاً إذا وقعت الوحدة الحكومية عقد إيجار رأسمالياً ولم يسجل مثل هذا العقد في أحد أموال الملكية، فيجب أن يسجل الأصل الموجه في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة، ويسجل الالتزام المرتبط به في مجموعة الالتزامات العامة طويلة الأجل.

وبفرض أن مجلس المدينة قام بتوقيع عقد إيجار رأسمالي في ٢٠١٠/٧/١ لاستئجار حاسوب لمدة ثلاث سنوات لاستخدامه في مكتبة المدينة، وقد حدد الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار بمبلغ ٣٠٠٠٠ ل.س يدفع في ٧/١ من كل عام من السنوات ٢٠١٠-٢٠١١-٢٠١٢، على أن يؤول حق ملكية الجهاز للمدينة في ٢٠١٣/٧/١. وقد تقرر استهلاك الجهاز بالقسط الثابت، بافتراض أن عمره الإنتاجي عشر سنوات وأن قيمته باعتباره خردة صفر، وكان مجلس المدينة على علم بمعدل الفائدة الضمني للأجر وقدره (٨%)، وهو أقل من معدل الفائدة الذي يمكن للمجلس الاقتراض به من الآخر.

مع العلم بما يلي:

- في السنة الأولى لا تحتسب فائدة.
 - في السنة الثانية (٤٢٨١ ل.س فائدة + ٢٥٧١٩ ل.س من أصل المبلغ).
 - في السنة الثالثة (٢٢٢٠ ل.س فائدة + ٢٧٧٨٠ ل.س من أصل المبلغ).
- بناء على المعلومات السابقة حول عقد الإيجار الرأسمالي الذي مدته ثلاث

سنوات، فإن أهم الملاحظات المالية:

في المال العام:

يتم إثبات سداد الدفعة الأولى والثانية والثالثة من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار الجهاز في ٢٠١٠/٧/١ - ٢٠١١ - ٢٠١٢، إذ يجعل حساب النفقات مدينياً، وحساب النقدية دائناً، و تتضمن قيمة الدفعة أصل المبلغ + الفائدة على الشكل التالي :

- في ٢٠١٠/٧/١ ، إثبات سداد الدفعة الأولى من عقد الإيجار:
٣٠٠٠٠ من ح/ النفقات

٣٠٠٠٠ إلى ح/ النقدية

- في ٢٠١١/٧/١ ، إثبات سداد الدفعة الثانية من عقد الإيجار:
٣٠٠٠٠ / النفقات (٤٢٨١ ل.س فائدة + ٢٥٧١٩ ل.س من أصل المبلغ)
٣٠٠٠٠ إلى ح/ النقدية

- في ٢٠١٢/٧/١ ، إثبات سداد الدفعة الثالثة من عقد الإيجار:
٣٠٠٠٠ من ح/ النفقات (٢٢٢٠ ل.س فائدة + ٢٧٧٨٠ ل.س من أصل المبلغ)
٣٠٠٠٠ إلى ح/ النقدية

في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

١- يتم إثبات الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي مدته ثلاث سنوات نتيجة استئجار حاسوب في ٢٠١٠/٧/١ يجعل حساب المبالغ الواجب توفيرها مدينياً، وحساب الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي دائناً بالقيمة الصافية للحاسوب، (قيمة الجهاز بعد تزيل الفوائد البالغ مجموعها ٦٥٠١ ل.س) على الشكل التالي:

٨٣٤٩٩ من ح/ المبالغ الواجب توفيرها [٣٠٠٠٠ ل.س × ٣ سنة] -

٦٥٠١ ل.س فوائد

٨٣٤٩٩ إلى ح/ الالتزام بعقد إيجار رأسمالي (القيمة الصافية)

٢- لإثبات المسدد بمعرفة المال العام، بقيمة الدفعة الأولى من عقد الإيجار الرأسمالي بتاريخ ٢٠١٠/٧/١، يتم جعل حساب الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي مديناً، وحساب المبالغ الواجب توفيرها دائماً بالقيمة الصافية للقسط، والأمر نفسه يندرج على بقية الأقساط، أي عكس ما جرى في البند ١/ أعلاه على الشكل التالي، (مع العلم بأن الدفعة الأولى لا تتضمن فائدة):

٣٠٠٠٠ من ح/الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي

٣٠٠٠٠ إلى ح/المبالغ الواجب توفيرها

بتاريخ ٢٠١١/٧/١ يتم إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الثانية من عقد الإيجار الرأسمالي

٢٥٧١٩ من ح/الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صاف)

٢٥٧١٩ إلى ح/المبالغ الواجب توفيرها

في ٢٠١٢/٧/١، يتم إثبات المسدد بمعرفة المال العام، قيمة الدفعة الثالثة من عقد الإيجار الرأسمالي:

٢٧٧٨٠ من ح/الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي (صاف)

٢٧٧٨٠ إلى ح/المبالغ الواجب توفيرها

القيود في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة:

١- يتم إثبات المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام في ٢٠١٠/٧/١ بجعل حساب الأجهزة المستأجرة استئجاراً رأسمالياً مديناً، وحساب المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام دائماً، وذلك بالقيمة الصافية للجهاز على الشكل التالي:

٨٣٤٩٩ من ح/الأجهزة المستأجرة/استئجاراً رأسمالياً

٨٣٤٩٩ إلى ح/المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام

٢- في ٢٠١١/٦/٣٠ لإثبات اهتلاك الحاسوب المستأجر بعقد رأسمالي عن السنة المنتهية في ٢٠١١/٦/٣٠، يتم جعل المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام مدينًا، وحساب الأجهزة المستأجرة استئجاراً رأسمالياً دائناً، بالقيمة الصافية للقسط على الشكل التالي:

٨٣٤٩,٩ من ح/ المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام

(٨٣٤٩٩ ل.س ÷ ١٠ سنوات)

٨٣٤٩,٩ إلى ح/ الأجهزة المستأجرة / استئجاراً رأسمالياً

ثالثاً - المحاسبة عن سندات رسوم التحسينات الخاصة:

تسجل عمليات مال رسوم التحسينات في مال الإيراد المخصص، ومال المشروعات الرأسمالية وفقاً لظروف كل مشروع وطبيعته، وإذا تعهدت الحكومة بطريقة أو بأخرى بسداد سندات رسوم التحسينات، أو بضمان سدادها، فيجب أن يسجل ذلك في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل، وإذا لم يقع على الوحدة الحكومية أي عبء يتعلق بالتزامات رسوم التحسينات، فلا يجب أن تظهر في القوائم المالية الخاصة بالوحدة الحكومية.

مثال:

بفرض أنه لتحسين إحدى المناطق تم فرض رسوم تحسينات على ملاك العقارات بالمنطقة، إذ تم تقدير الرسوم الإجمالية بمبلغ (٧٥٠٠٠٠) ل.س، يحصل على خمسة أقساط سنوية ابتداءً من ٢٠٠٩/٧/١ مقابل فوائد سنوية تفرض على الرصيد بمعدل سنوي (١٠%) ابتداءً من ٢٠١٠/٧/١. وتسديد التكاليف وافق مجلس المدينة على إصدار سندات بقيمة اسمية (٦٠٠٠٠٠) ل.س، وبفائدة سنوية (٨%)، على أن تسترد

على مدى أربع سنوات بواقع (١٥٠٠٠٠) ل.س عن كل سنة، بالإضافة إلى الفوائد السنوية ابتداءً من ٢٠١٠/٧/١، وتحقيقاً عادلاً .

وقد تم إنشاء مال إيراد مخصص، ومال المشروعات الرأسمالية لهذه الغاية، كما تعهدت الوحدة الحكومية بسداد قيمة السندات في تواريخ استحقاقها إذا لم تكف حصيلة الرسوم، أو تأخر ملاك العقارات في سداد المستحق عليهم.

ونوضح فيما يلي قيود اليومية المتعلقة بهذه العملية كما تظهر في ٢٠٠٩/٧/١:

أ- القيود في مال الإيراد المخصص:

● فرض رسوم تحسينات على ملاك العقارات الذين يستفيدون من المشروع، إذ يتم تحميل حساب مكلفي رسوم التحسينات الجارية بالمبلغ المتعلق بهذه السنة، وحساب مكلفي رسوم التحسينات المؤجلة ببقية المبلغ، والاعتراف بالجزء من الإيرادات المتعلق بالسنة المالية المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ في حساب الإيرادات، وتحديد الإيرادات المؤجلة للسنوات التالية في حساب الإيرادات المؤجلة على الشكل التالي:

من المذكورين

١٥٠٠٠٠ /ح/ مكلفي رسوم التحسينات الجارية

٦٠٠٠٠٠ /ح/ مكلفي رسوم التحسينات المؤجلة

إلى المذكورين

١٥٠٠٠٠ /ح/ الإيرادات

٦٠٠٠٠٠ /ح/ الإيرادات المؤجلة

● عند تحصيل رسوم التحسينات الجارية من المكلفين وإيداعها في حساب النقدية يتم إقفال حساب مكلفي رسوم التحسينات الجارية على الشكل التالي:

١٥٠٠٠٠ من /ح/ النقدية

١٥٠٠٠٠ إلى /ح/ مكلفي رسوم التحسينات الجارية

• عند تحويل أي مبلغ إلى مال المشاريع الرأسمالية لتمويل رصف الشوارع، وإنشاء الأرصفة، يتم إضافة المبلغ إلى حساب الاستخدامات المالية الأخرى، وإنقاذه من حساب النقدية على الشكل التالي:

١٥٠٠٠٠ من ح/ الاستخدامات المالية الأخرى

١٥٠٠٠٠ إلى ح/ النقدية

ب- القيود في مال المشاريع الرأسمالية:

• عند تسلم المبلغ الخول من مال الإيراد المخصص، وقيمة رسوم التحسينات الجارية المحصلة من المكلفين، يتم إيداع المبلغ في حساب النقدية، وتتم زيادة حساب الموارد المالية الأخرى به على الشكل التالي:

١٥٠٠٠٠ من ح/ النقدية

١٥٠٠٠٠ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى

• إصدار سندات قيمتها الاسمية ٦٠٠٠٠٠ ل.س، تستحق على مدى أربع سنوات، بفائدة سنوية (٨٪)، وتحقق عائداً سنوياً (٩٪)، يتم إيداع القيمة المحصلة (التي تقل عن القيمة الاسمية) في حساب النقدية، ويزاد حساب الموارد المالية الأخرى بها على الشكل التالي:

٥٨٧٣٢٨ من ح/ النقدية

٥٨٧٣٢٨ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى

ج- القيود في مجموعة حسابات الالتزامات العامة:

لإثبات إصدار سندات بمعدل فائدة سنوي (٨٪) لتمويل إنشاء رصف الشوارع وبناء الأرصفة، وقد تعهدت الوحدة الحكومية بسداد قيمة هذه السندات في حال عدم كفاية الرسوم المحصلة من الملاك، يتم الاعتراف بكامل المبلغ في حساب

المبالغ المطلوب توفيرها المدين، وحساب سندات رسوم التحسينات الدائن على الشكل التالي:

٦٠٠٠٠٠ من ح/ المبالغ المطلوب توفيرها

٦٠٠٠٠٠ إلى ح/ سندات رسوم التحسينات

من خلال ما سبق يلاحظ ما يلي:

١- لم يتم تسجيل الموازنة الرأسمالية المتعلقة بالمشروع سواء في دفاتر مال الإيراد المخصص، أم مال المشروعات الرأسمالية، إذ تم عُدُّ موافقة مجلس المدينة على فرض الرسوم وإصدار السندات كافية للرقابة على المشروع.

٢- إن مال الإيراد المخصص سوف يقوم بتحصيل الرسوم من المالكين في مواعيد استحقاقها، فهو يتولى خدمة دين السندات، وذلك باستردادها في مواعيدها، فضلاً عن ذلك، يفرض هذا المال فائدة بمعدل سنوي (١٠%) على رصيد الرسوم المستحقة على المكلفين، ويتحمل فوائد بمعدل (٨%) على رصيد السندات.

٣- يقوم مال الإيراد المخصص بإجراء قيد في ٧/٣٠ من السنوات ٢٠١٠-٢٠١١-٢٠١٢ يوضح فيه تحويل الرسوم المؤجلة إلى رسوم جارية، والاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها على الشكل التالي:

من المذكورين

١٥٠٠٠٠ ح/ مكلفي رسوم التحسينات الجارية

١٥٠٠٠٠ ح/ الإيرادات المؤجلة

إلى المذكورين

١٥٠٠٠٠ ح/ مكلفي رسوم التحسينات المؤجلة

١٥٠٠٠٠ ح/ الإيرادات

٤- يتولى مال الإيراد المخصص سداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها، وعلى دفعات سنوية من حصيلة الرسوم التي يحصلها من ملاك العقارات والفوائد المفروضة عليها، وطبقاً لذلك تحسب القيمة الحالية لسندات معدل فائدتها الاسمية (٨٪)، وتحقق عائداً (٩٪) على النحو المذكور في نص المثال:

أصل المبلغ والفوائد المستحقة في ٢٠١٠/٧/١	$(١٥٠.٠٠٠ + ١٨.٠٠٠) \times ٠,٩١٧٤٣١$	١٨١٦٥٢
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في ٢٠١١/٧/١	$(١٥٠.٠٠٠ + ٣١.٠٠٠) \times ٠,٨٤١٦٨٠$	١٥٦٥٥٢
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في ٢٠١٢/٧/١	$(١٥٠.٠٠٠ + ٢٤.٠٠٠) \times ٠,٧٧٢١٨٣$	١٣٤٣٦٠
أصل المبلغ والفوائد المستحقة في ٢٠١٣/٧/١	$(١٥٠.٠٠٠ + ١٢.٠٠٠) \times ٠,٧٠٨٤٢٥$	١١٤٧٦٤
القيمة الحالية لسندات معدل فائدتها الاسمية ٨٪		<u>٥٨٧٣٢٨</u>

وتحقق عائد ٩٪

رابعاً- المحاسبة عن أموال الملكية:

إن جميع الأموال الموضحة في المباحث السابقة تصنف باعتبارها أموالاً حكومية، ويعزى وجودها إلى الضغوط القانونية الموضوعة لزيادة الإيرادات، وتستخدم الموارد من أجل تقديم الخدمات للشعب، وكذلك من أجل اقتناء المنشآت التي تساعد في تقديم الخدمات، وهذه الأموال قابلة للتوسع، فهم يسجلون فقط الأصول التي سوف تحول إلى نقدية، وكذلك الالتزامات التي دفعت من الأموال النقدية، وتستخدم المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل في حساب إيرادات الحكومة ونفقاتها، ولا تسجل الأصول الثابتة في الحسابات، كما تسجل الديون طويلة الأجل في مجموعة منفصلة من الحسابات.

التصنيف الثاني للأموال هو أموال الملكية، وتستخدم هذه الأموال للمحاسبة عن النشاطات المشابهة للأنشطة المرتبطة بالأعمال الهادفة إلى الربح، ومثل هذه الأنشطة إذا نُفِّذَها الجهازُ الحكوميُّ فإنه لا يسعى من خلالها إلى تحقيق الربح، إلا أنها تصمم بالعادة لتغطي التكلفة، ولهذا يُحمل مستخدمو البضائع، أو الخدمات المنتجة من قبل أموال الملكية بمبالغ مرتبطة مباشرة بتكلفة تزويدهم بالبضائع أو الخدمات، وهكذا ففي الحالة المثالية يكون لأموال الملكية دعم ذاتي، ويتم الاعتراف بالإيرادات والنفقات على أساس الاستحقاق، ولذلك فإن القوائم المالية لأموال الملكية مشابهة في جميع خطواتها لقوائم وحدات الأعمال، وتسجل الأصول الثابتة المستخدمة في عمليات الشركة، وكذلك فوائد الديون طويلة الأجل المأخوذة من إيرادات الشركة في الحسابات الخاصة لكل مال ملكية، ويتم الاعتراف باهلاك الموجودات الثابتة باعتبارها مصروفًا، كما تسجل في أموال الملكية جميع المستحقات والموجلات المعروفة محاسبياً، كما يجب إعداد موازنات الأموال لتسهيل إدارة أنشطة الوحدة، ولكن في معظم الدول لا تلتزم أموال الملكية بتبني موازنات قانونية، إذ إن المعايير الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة الحكومية لا تشترط وجود الموازنة ضمن الأنظمة المحاسبية لأموال الملكية.

إن استخدام أساس الاستحقاق الكامل يجب أن يظهر فيما إذا تم تحقيق هدف المحافظة على رأس المال أم لا، ويتطلب أساس الاستحقاق في المحاسبة الاعتراف بالإيرادات عندما تكتسب، والاعتراف بالنفقات عندما تستحق، ويتم فصل الإيرادات التشغيلية عن الإيرادات غير التشغيلية، كما يتم الاعتراف بالهبات والمستحقات والإيرادات المشتركة المستلمة لأغراض تشغيلية (أو التي يمكن أن تستخدم لعمليات تشغيلية أخرى، أو أهداف استثمارية) باعتبارها إيرادات غير تشغيلية عندما تكتسب، وعلى العكس من ذلك فإن الأموال الحكومية تسجل الهبات المقيدة بإنفاق رأسمالي بوصفه تبرعاً رأسمالياً، وليس كأي نوع من الإيرادات.

تصنف أموال الملكية إلى نوعين من الأموال: أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية ، وفيما يلي عرض لكل منهما:

آ- المحاسبة عن أموال المرافق العامة:

تتم المحاسبة عن أموال المرافق العامة عن العمليات ذات الصلة التجارية التي تقوم بها الوحدات الحكومية للمحاسبة عن الخدمات المقدمة إلى الشعب على أساس تحميل المستفيد، وربما تستخدم أموال المرافق العامة أيضاً للمحاسبة عن أية عمليات تؤدي الوحدة الحكومية من خلالها تحديد صافي الربح لأهداف السياسة العامة، أو السيطرة الإدارية، مثال ذلك مرافق الكهرباء والمياه، ومرافق النقل الجوي والبحري والبحري، وتقدم المرافق العامة هذه الخدمات عادة لأفراد المجتمع (وأحياناً لبعض المنظمات الحكومية الأخرى). بمقابل مادي محققة أرباحاً من عملياتها، ونتيجة لذلك، نجد أن المحاسبة في هذه المرافق العامة تكون أقرب إلى المحاسبة في منظمات الأعمال عنها في الأموال الحكومية الأخرى، كون أي نوع من المرافق العامة المنفذة من قبل الحكومة لها نظيرها في قطاع الأعمال الخاص، فعلى سبيل المثال، يطبق أساس الاستحقاق المحاسبي في أموال المرافق العامة، إذ تتم تسوية المصاريف والإيرادات المقدمة والمستحقة، ويتم المحاسبة عن مصروف الإهلاك، ومصروف الديون المشكوك في تحصيلها، فضلاً عن ذلك تشتمل السجلات المحاسبية لمال المرافق العامة على الأصول الثابتة التي يمتلكها المرفق، بالإضافة إلى سندات الإيراد، وأي سندات ذات التزام عام. ومن الجدير بالذكر أنه لا تتم في مال المرافق العامة المحاسبة عن الارتباطات، وكذلك لا تسجل بيانات الموازنات السنوية في السجلات المحاسبية للمال ، وإذا قام المرفق العام بدفع مساهمات نقدية للمال العام، فتخصص من حساب الأرباح المحتجزة، مثلها في ذلك مثل التوزيعات التي تعلنها، وتدفعها منظمات قطاع الأعمال، ويحاسب عن خدمة الدين والفعاليات الإنشائية لمرفق عام حكومي من خلال مال المرافق العامة بدلاً من خدمة الدين ومال

المشاريع الرأسمالية، وهكذا فإن تقارير أموال المرافق العامة مكتفية ذاتياً، ويمكن للدائنين، أو المشرعين، أو الناس، تقويم أداء المؤسسات الحكومية بالقواعد نفسها التي يستخدمونها لتقويم أداء المستثمرين أصحاب المشروعات للنشاط الاقتصادي نفسه.

ومع ذلك فهناك بعض الاختلافات بين المحاسبة في المرفق العام، والمحاسبة في تنظيم قطاع الأعمال، ومن هذه الاختلافات ما يلي:

١- لا تخضع أموال المرافق العامة لضريبة الدخل، ومع ذلك قد يطالب المرفق العام بدفع إسهام إلى المال العام بدلاً من الضريبة العقارية.

٢- لا يظهر رأس المال في الميزانية العمومية الخاصة بالمرفق العام، وبدلاً من ذلك يظهر حساب الإسهامات في قطاع حقوق المال، وتمول هذه الإسهامات من المال العام، أو من تنظيمات حكومية أخرى، أو من بعض أفراد المجتمع.

٣- يوجد في مال المرافق العامة العديد من الأصول المقيدة التي يتم تمييزها من الأصول الجارية في الميزانية العمومية، ومن أمثلة هذه الأصول المقيدة قيمة التأمينات النقدية التي يدفعها أفراد المجتمع للمرفق العام ضماناً لوفائهم بقيمة ما يحصلون عليه من خدمات، وعادة ما يتم استثمار هذه التأمينات في حساب إيداع في البنك، وهو يعد حساباً مقابلاً للالتزامات التي تنشأ على المرفق العام جراء هذه التأمينات، وكذلك الحال تعد المبالغ المحصلة من إصدار سندات الإيراد من ضمن الأصول المقيدة التي تخصص لتمويل توسعات الأصول الثابتة وتحديداتها، فضلاً عن ذلك يجب تخنيب جزء من النقدية المتولدة من عمليات المرفق العام، واستثمارها لسداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها.

٤- يتم عادة تمييز الالتزامات قصيرة الأجل المتعلقة بالأصول المقيدة من باقي الالتزامات الجارية الأخرى، ويفصح عنها في قطاع مستقل بعد الالتزامات طويلة الأجل.

٥- يظهر في السجلات المحاسبية عدد من الاحتياطيات التي تقتطع من الأرباح المحتجزة، وتساوي هذه الاحتياطيات النقدية والاستثمارات المقيدة لسداد قيمة سندات الإيراد، والفوائد المستحقة عليها.

٦- إذا تمت تحويلات من مال الملكية على شكل إعانة إلى المال العام، يجب أن تظهر في قائمة الإيرادات، والمصاريف، والتغيرات في الأرباح المحتجزة.

وفيما يلي عرض نموذج للقوائم المالية التي تصدر عن مرفق عام للمياه:

قائمة الإيرادات والمصاريف والأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	المبلغ (ل.س.)	البيان
		<u>إيرادات العمليات</u>
١٥٦.٠٠٠		إيرادات المياه
		<u>مصاريف العمليات</u>
٢٤٦.٠٠٠		رواتب وأجور
٢٨٢.٠٠٠		تشغيل وصيانة
٦٣.٠٠٠		مواد ومخروقات
٤٢.٠٠٠		مهمات
٢٢٥.٠٠٠		قوى محركة
١٣٥.٠٠٠		اهتلاكات
١٢٠.٠٠٠		المدفوع للمال العام بدلاً من الضريبة العقارية
(١١١٣.٠٠٠)		
٤٤٧.٠٠٠		الدخل من العمليات
		<u>إيرادات (ومصاريف) مصادر أخرى</u>
١٠٥.٠٠٠		إيرادات الاستثمار
٦.٠٠٠		إيرادات التأجير
(١٨.٠٠٠)		مصاريف الفوائد
(١٥.٠٠٠)		إجمالي إيرادات (ومصاريف) المصادر الأخرى

صافي الدخل قبل التحويلات	٤٣٢٠٠٠
تحويلات إلى المال العام (إعانة)	(٣٠٠٠٠)
صافي الدخل	٤٠٢٠٠٠
الأرباح المحتجزة في بداية العام	٩٦٦٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	<u>١٣٦٨٠٠٠</u>
مرفق مياه المدينة (مال الملكية)	

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س)	المبلغ (ل.س)	البيان
		<u>الأصول</u>
		<u>الأصول المتداولة</u>
١٨٦٠٠٠		النقدية
٣٦٠٠٠٠		الاستثمارات قصيرة الأجل (بالتكلفة)
١٦٨٠٠٠		المدينون (صافي)
١٥٠٠٠		المستحق من المال العام
٢٤٠٠٠		مخزون المهمات (الوارد أولاً صادر أولاً)
<u>٣٦٠٠٠</u>		المدفوعات المقدمة
	٧٨٩٠٠٠	إجمالي الأصول المتداولة
		<u>الأصول المقيدة</u>
٦٦٠٠٠		النقدية
<u>٤٣٥٠٠٠</u>		الاستثمارات قصيرة الأجل (بالتكلفة)
	٥٠١٠٠٠	إجمالي الأصول المقيدة
		<u>العقارات والأجهزة والمعدات</u>
٥٧٦٠٠٠		الأراضي
٣٨٥٥٠٠٠		المباني
٢١٥		

الأجهزة والمعدات	١٠٤١٠٠٠	
إجمالي	٥٤٧٢٠٠٠	
يطرح مجمع الاهتلاك	(٢٢٤٤٠٠٠)	
إجمالي العقارات والأجهزة والمعدات		٣٢٢٨٠٠٠
إجمالي الأصول		<u>٤٥١٨٠٠٠</u>
<u>الالتزامات وحقوق المال</u>		
أذن تحت الدفع	٤٣٢٠٠٠	
التزامات أخرى	<u>٢٤٦٠٠٠</u>	
إجمالي الالتزامات قصيرة الأجل		٦٧٨٠٠٠
<u>الالتزامات المستحقة من الأصول المقيدة</u>		
الفوائد المستحقة	٦٠٠٠٠	
الجزء المستحق من السندات	١٥٠٠٠٠	
تأمينات نقدية من العملاء	<u>١٣٢٠٠٠</u>	
إجمالي الالتزامات المستحقة من الأصول المقيدة		٣٤٢٠٠٠
<u>الالتزامات طويلة الأجل</u>		
السندات مطروحاً منها الجزء الجاري		<u>١٥٠٠٠٠٠</u>
إجمالي الالتزامات		٢٥٢٠٠٠٠
<u>حقوق المال</u>		
إسهام المال العام في رأس المال	٦٣٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة :		
مخصصة لسداد سندات	١٥٩٠٠٠	
غير مخصصة	<u>١٢٠٩٠٠٠</u>	
إجمالي حقوق المال		١٩٩٨٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المال		<u><u>٤٥١٨٠٠٠</u></u>

وفيما يلي أهم الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية الخاصة بالمرافق العامة:

١- لم يتم عرض نموذج لقائمة التدفقات النقدية لأنها تشبه تلك التي تعدّ في تنظيمات قطاع الأعمال.

٢- اشتملت قائمة الإيرادات، والمصروفات، والتغيرات في الأرباح المحتجزة، المبالغ التي دفعها مرفق المياه إلى المال العام وقدرها (١٢٠.٠٠٠) ل.س، مقابل الضريبة العقارية و (٣٠.٠٠٠) ل.س إعانة، وإذا رجعنا إلى دفتر اليومية المال العام الذي عرضناه سابقاً فسنجد أن القيد رقم (٩) تضمن تحصيل هذين المبلغين.

٣- تضمنت الميزانية العمومية مبلغ (١٥٠.٠٠٠) ل.س مستحقاً من المال العام، وقد ظهر هذا المبلغ باعتباره التزاماً في ميزان مراجعة المال العام المذكور سابقاً في المحاسبة عن المال العام.

٤- يمكن التحقق من المبلغ المخصص من الأرباح المحتجزة لسداد السندات على النحو التالي:

المبلغ (ل.س)

٥٠١.٠٠٠

إجمالي الأصول المقيدة

١٣٢.٠٠٠

يطرح المبالغ الخاصة بتأمينات العملاء

٣٦٩.٠٠٠

الفرق

٢١٠.٠٠٠

يطرح المبلغ المخصص للسندات المستحقة الدفع

وفوائدها (١٥٠.٠٠٠ ل.س + ٦٠.٠٠٠ ل.س)

١٥٩.٠٠٠

المبلغ المخصص من الأرباح المحتجزة

ب- المحاسبة عن أموال الخدمة الداخلية:

لما أصبحت الوحدات الحكومية أكثر تعقيداً، أمكن تحسين الكفاءة إذا تم توحيد الخدمات المستخدمة من بعض الوزارات أو الشركات أو حتى بعض الوحدات الحكومية في وحدة إدارية واحدة، ومن ثمّ يتم إنشاء مال الخدمة الداخلية لبيع السلع، وأداء الخدمات لأموال الوحدات الحكومية الأخرى، ويتم إنشاء مثل هذا المال لضمان حصول الوحدة الحكومية بفروعها المختلفة على السلع والخدمات بطريقة مغطّية واقتصادية، مثال ذلك المهمات، والأدوات، والمعدات المكتبية، وصيانة سيارات الحكومة وإصلاحها، وكما ذكر سابقاً تمارس أموال الخدمة الداخلية أنشطة مماثلة لتلك التي تمارسها تنظيمات قطاع الأعمال باستثناء مهم، وهو أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح.

ويجب أن تكون إيرادات أموال الخدمة الداخلية كافية لتغطية كل تكاليف العمليات، والمصاريف الأخرى، وقد ينطوي ذلك على إضافة هامش ضئيل للربح، ويتم إنشاء مال الخدمة الداخلية من الإسهام الذي تخصصه الوحدة الحكومية، وتستخدم موارد هذا الإسهام في بيع السلع وتقديم الخدمات إلى الأموال الأخرى. بمقابل، وينطوي هذا المقابل على استرداد تكلفة البضاعة المباعة، أو الخدمة المؤداة، وعادة ما تشتمل هذه التكلفة على مصروف احتلاك الأصول الثابتة، إذا حققت هذه الأموال أرباحاً، فهي لم تستهدفها أصلاً، ولم تكن دافعاً أو حافزاً لإنشائها، ولكن مثل هذه الأرباح تهيئ الفرصة لبقاء مال الخدمة الداخلية واستمراره، وتحول دون حدوث عجز مستمر في عملياتها، ومثل هذه الأرباح لا توزع على أموال أخرى، ولكنها تستخدم في مواجهة الزيادة في مستوى الأسعار، وفي تجديد الأصول الثابتة، وكذلك توسيع نطاق الخدمة، ورفع كفاءتها.

وعلى أن مال الخدمة الداخلية يجب أن يستخدم موازنة سنوية للتخطيط، والرقابة الإدارية على العمليات، فإن بيانات هذه الموازنة لا تثبت في السجلات المحاسبية. والجدير بالذكر أنه تتم المحاسبة في مال المرافق العامة وفقاً لأساس الاستحقاق، ويتضمن ذلك استخدام نظام الجرد المستمر، والمحاسبة عن اهتلاك الأصول الثابتة، أما نظام المحاسبة عن الارتباطات فهو لا يطبق في أموال الخدمة الداخلية، مع أنه قد يكون مفيداً في الرقابة على أوامر الشراء غير المتكررة.

ولأن أموال الخدمة الداخلية لا تصدر سندات إيراد، ولا تحصل على إسهامات، أو تأمينات من العملاء، فإن القوائم المالية التي تصدرها تتشابه تقريباً مع شكل القوائم المالية التي تصدر عن تنظيمات قطاع الأعمال و مضمونها، وكما هو الحال في أموال المرافق العامة لا تظهر حقوق الملكية في الميزانية العمومية الخاصة بمال الخدمة الداخلية، وبدلاً من ذلك يظهر في قطاع حقوق المال رصيد حساب إسهام الحكومة، ورصيد حساب الأرباح المحتجزة.

وفيما يلي عرض نموذج للقوائم المالية التي تصدر عن مال الخدمة الداخلية لمجلس المدينة:

مال الخدمة الداخلية لمجلس المدينة

إدارة الصيانة المركزية

قائمة الإيرادات والمصاريف والتغيرات في الأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	المبلغ (ل.س.)	البيان
٤٨٧٢٠٠		إيرادات مقابل خدمات الصيانة

مصاريف العمليات

الرواتب والأجور	٦٣٦٠٠	
المهمات	٢٥٢٩٠٠	
ماء وكهرباء	١٨٣٠٠	
الاهتلاكات	١٤٥٢٠٠	
إجمالي مصاريف العمليات		(٤٨٠٠٠٠)
صافي الدخل		٧٢٠٠
الأرباح المحتجزة في بداية العام		٨٠٤٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام		<u>٨٧٦٠٠</u>

مال الخدمة الداخلية لمجلس المدينة

إدارة الصيانة المركزية

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

<u>المبلغ (ل.س.)</u>	<u>المبلغ (ل.س.)</u>	<u>اليان</u>
		<u>الأصول</u>
		<u>الأصول المتداولة</u>

النقدية	٢٥٨٠٠	
المستحق من المال العام	١٨٠٠٠	
مخزون المهمات (الوارد أولاً صادر أولاً)	١٩٢٩٠٠	
إجمالي الأصول المتداولة		٢٣٦٧٠٠

العقارات والأجهزة - المعدات

الأراضي ٤٢٦٣٠٠

المباني	١٨٨٢٥٠٠	
الأجهزة والمعدات	٣٩٨٤٠٠	
الإجمالي	٢٧٠٧٢٠٠	
يطرح مجمع الاهتلاك	(٩٨٣٤٠٠)	
إجمالي العقارات والأجهزة والمعدات		١٧٢٣٨٠٠
إجمالي الأصول		<u>١٩٦٠٥٠٠</u>
<u>الالتزامات وحقوق المال</u>		
<u>الالتزامات قصيرة الأجل</u>		
أذون الدفع المستحقة		٤٢٩٠٠
<u>حقوق المال</u>		
إسهام المال العام في رأس المال	١٨٣٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة غير المخصصة	٨٧٦٠٠	
إجمالي حقوق المال		١٩١٧٦٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المال		<u>١٩٦٠٥٠٠</u>

خامساً- المحاسبة عن أموال الوكالة والأمانة:

تتكون الأموال التي يعهد بها الآخرون إلى الوحدة الحكومية من أموال الأمانة القابلة للإنفاق، وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق، وأموال أمانة المعاشات، وأموال الوكالة، والجدير بالذكر أن علاقة الوحدة الحكومية بهذه الأموال هي في واقع الأمر علاقة القيم، أو الوصي، أو الأمين، وليست علاقة المالك، وقد وصف مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB أموال الأمانة كما يلي:

”يُبوب مال الأمانة لأغراض القياس المحاسبي، إما كمال حكومي وإما كمال ملكية، فأموال الأمانة القابلة للإنفاق تتم المحاسبة عنها بالطريقة نفسها المستخدمة في الأموال الحكومية، وأموال الأمانة غير القابلة للإنفاق، وأموال المعاشات تتم المحاسبة عنها بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية، أما أموال الوكالة فهي لا تنطوي على قياس لنتائج الأعمال، ولذلك نجد أن أصولها تتساوى دائماً مع التزاماتها“.

١ - المحاسبة عن أموال الوكالة:

من أهم خصائص أموال الوكالة قصر فترة دوراتها، ومن الأمثلة الشائعة لأموال الوكالة قيام حكومة الولاية، أو الحكومة المركزية، بتحصيل ضريبة المبيعات نيابة عن الإدارة المحلية، وكذلك قيام إحدى الوزارات الحكومية بمخصم ضريبة كسب عمل الموظفين، ثم توريدها إلى مصلحة المعاشات، ولأن مال الوكالة لا يسفر عن نتائج عمليات عن السنة المالية، فهو يصدر قائمة مالية واحدة هي الميزانية العمومية للمال التي تفصح عن النقدية والمبالغ تحت التحصيل في جانب الأصول، والمبالغ المستحقة الدفع للآخرين، أو لوحدة حكومية أخرى في جانب الالتزامات.

وفيما يلي عرض لقوائم مالية تصدر عن مال الوكالة:

مال الوكالة للمدينة

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.) البيان

الأصول

النقدية

٣٧٨٠٠

الالتزامات

أذن تحت الدفع

٣٧٨٠٠

مال الوكالة للمدينة

قائمة التغيرات في الأصول والالتزامات

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

البـ	رصيد ٧/١	إضافات	تخفيضات	رصيد ٦/٣٠
الأصول				
النقدية	٤٢٦٠٠	١٤٧٠٠٠	١٥١٨٠٠	٣٧٨٠٠
الالتزامات				
أذون تحت الدفع	٤٢٦٠٠٠	١٤٧٠٠٠	١٥١٨٠٠	٣٧٨٠٠

٢- المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة وغير القابلة للإنفاق:

تتميز أموال الأمانة بطول مدة بقائها في الوحدة الحكومية إذا ما قورنت بأموال الوكالة، والفرق بين أموال الأمانة القابلة، وغير القابلة للإنفاق، هو أنه إذا كان مال الأمانة قابلاً للإنفاق فيمكن إنفاق كل من مال الأمانة، والدخل المتولد عنه في تحقيق الهدف من الأمانة، أما إذا كان مال الأمانة غير قابل للإنفاق، فعندئذ ينفق الإيراد المتولد في تحقيق الهدف من الأمانة، أما مال الأمانة فيظل كما هو. والمثال على مال الأمانة غير القابل للإنفاق الوقف الذي يشترط فيه الواقف تخصيص الإيرادات المتولدة عنه لإنفاقها بمعرفة الوحدة الحكومية في منح جوائز للطلاب المتفوقين، أما رأس مال الوقف فيكون غير قابل للإنفاق. ويعني ذلك أن الأمانة غير القابلة للإنفاق تستلزم مالين مستقلين، يمثل كل منهما وحدة محاسبية: تخصص الأولى للمحاسبة عن رأس مال الأمانة، أما الثانية فتخصص للمحاسبة عن الإيرادات المتولدة عن رأس المال. وعند المحاسبة في كلا المالين يجب التمييز بعناية بين العمليات التي تؤثر في رأس المال (مثل التغيرات التي تطرأ على محفظة الأوراق المالية)، والعمليات التي تؤثر في الإيرادات

(مثل التوزيعات النقدية، وإيرادات الفوائد المتولدة من تلك المحفظة)، والجدير بالذكر أن عقد الأمانة، الذي يعد من الوثائق القانونية، يجب أن يحدد الفرق بين رأس مال الأمانة والإيرادات، وإذا لم يتعرض عقد الأمانة لمثل هذه التفرقة، فيمكن الرجوع إلى قانون الدولة الذي يحكم هذا النوع من العقود.

ولما كانت الوحدة الحكومية تعمل وصية على أموال الأمانة، وَجَبَ عند المحاسبة عن هذه الأموال الاستجابة للشروط التي يتضمنها عقد الأمانة الذي تم على ضوئه إنشاء الأمانة. من الشروط التي قد تؤثر في الإجراءات المحاسبية في هذا الصدد النص على ضرورة إثبات بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية، والمحاسبة عن الاهتلاك بالنسبة إلى أموال الأمانة التي تشتمل على أصول ثابتة قابلة للاهلاك.

لتوضيح طريقة المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة، وغير القابلة للإنفاق، نفترض أنه في ٢٠٠٨/٧/١ قدمت إحدى العائلات منحة إلى المدينة في شكل أوراق مالية قابلة للتداول قيمتها السوقية (٣٠٠.٠٠٠) ل.س، وقد اشترطت العائلة على المدينة استثمار هذه المنحة على سبيل الأمانة، على أن يحتفظ برأس مال المنحة وقفاً في مال الأمانة غير القابل للإنفاق، أما الإيرادات المتولدة من الأوراق المالية فيمكن إنفاقها بمعرفة المدينة على طلاب الجامعة الذين يحصلون على تقدير ممتاز، وقد اشترطت العائلة الماشحة المحاسبة عن هذه الإيرادات في مال أمانة قابل للإنفاق، وقد أوكلت المدينة إدارة هذا الاستثمار إلى أحد المصارف في المدينة مقابل (١٥٠٠) ل.س مصاريف سنوية، علماً بأن الفوائد تبلغ (١٥٠٠) ل.س، كما تبلغ التوزيعات (٢٤٠٠) ل.س.

و نوضح فيما يلي قيود العمليات لكلا النوعين من الأموال:

آ- مال الأمانة غير القابل للإنفاق (مال رأسمال الوقف):

• عند استلام الأوراق المالية، تسجل في حساب الاستثمارات المدين، وحساب

الإيرادات الدائن على الشكل التالي:

٣٠٠٠٠٠ من ح/ الاستثمارات

٣٠٠٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات

• عند استحقاق الفوائد والتوزيعات، تفتح لها حسابات مدينة (الفوائد تحت التحصيل، والتوزيعات تحت التحصيل)، يقابلها حساب الإيرادات الدائن، وعند التحصيل يتم إقفال حسابات (الفوائد تحت التحصيل، والتوزيعات تحت التحصيل) بجعلها دائنة مقابل حساب النقدية المدين على الشكل التالي:

من المذكورين

١٥٠٠٠ ح/ الفوائد تحت التحصيل

٢٤٠٠٠ ح/ التوزيعات تحت التحصيل

٣٩٠٠٠ إلى ح/ الإيرادات

وعند التحصيل النقدي:

٣٩٠٠٠ من ح/ النقدية

إلى المذكورين

١٥٠٠٠ ح/ الفوائد تحت التحصيل

٢٤٠٠٠ ح/ التوزيعات تحت التحصيل

• عند استحقاق الالتزام المتعلق بمال الأمانة القابل للإنفاق عن الإيرادات والفوائد، يتم فتح حساب تحويلات عمليات خارجة بالمبلغ، يقابله حساب المستحق لمال إيراد الوقف الدائن، وعند السداد النقدي يتم جعل حساب المستحق لمال إيراد الوقف مديناً على الشكل التالي:

٣٩٠٠٠ من / تحويلات عمليات خارجة
٣٩٠٠٠ إلى ح/ المستحق لمال إيراد الوقف

عند تحويل النقدية من مال رأسمال الأمانة إلى مال إيراد الأمانة:
٣٩٠٠٠ من ح/ المستحق لمال إيراد الوقف
٣٩٠٠٠ إلى ح/ النقدية

● في نهاية العام يتم إقفال حسابات الإيرادات، تحويلات عمليات خارجة، ويعد
الرصيد المتبقي رصيد المال المخصص للوقف على الشكل التالي:
٣٣٩٠٠٠ من ح/ الإيرادات

إلى المذكورين
٣٩٠٠٠ ح/ تحويلات عمليات خارجة
٣٠٠٠٠٠ ح/ رصيد المال المخصص للوقف

بما أن المحاسبة في مال الأمانة غير القابل للإنفاق يتم بالطريقة نفسها التي
تستخدم في أموال الملكية، لذلك يصدر عن هذا المال ثلاثة أنواع من القوائم المالية
هي: قائمة الإيرادات والمصاريف، والتغيرات في رصيد المال، والميزانية العمومية، ثم
قائمة التغيرات في المركز المالي.

فيما يلي عرض لهذه القوائم كما تظهر في ٢٠٠٩/٦/٣٠:

رأس مال الوقف في المدينة

مال الأمانة غير القابل للإنفاق

قائمة الإيرادات والمصاريف والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	البیان
	<u>الإيرادات من العمليات</u>

١٥٠٠٠	فوائد
٢٤٠٠٠	توزيعات
٣٠٠٠٠٠	منح
٣٣٩٠٠٠	إجمالي الإيرادات
(٣٩٠٠٠)	تحويلات عمليات خارجة
٣٠٠٠٠٠	صافي الدخل
—	رصيد المال في بداية العام
٣٠٠٠٠٠	رصيد المال في نهاية العام
	رأس المال الوقف في المدينة
	مال الأمانة غير القابل للإنفاق

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	البیان
	<u>الأصول</u>
٣٠٠٠٠٠	الاستثمارات
	<u>الالتزامات ورصيد المال</u>
٣٠٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للوقف

رأس مال الأوقاف

مال الأمانة غير القابل للإنفاق

قائمة التغير في المركز المالي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

البيان

المبلغ (ل.س)

الموارد المالية

صافي الدخل من العمليات

٣٠.٠٠٠

الاستخدامات المالية

الزيادة في الموارد المالية- رأس المال العامل

٣٠.٠٠٠

الزيادة في رأس المال العامل

الاستثمارات

٣٠.٠٠٠

ب- مال الأمانة القابل للإنفاق (مال إيراد الوقف):

١. يتم الاعتراف باستحقاق الالتزام لمال الأمانة القابل للإنفاق عن إيرادات

الفوائد والتوزيعات بجعل حساب المستحق من رأس مال الوقف مدينياً، وحساب

الموارد المالية الأخرى دائناً، وعند التحصيل النقدي يقلل حساب المستحق من

رأس مال الوقف على الشكل التالي:

٣٩٠٠٠ من ح/ المستحق من رأس مال الوقف

٣٩٠٠٠ إلى ح/ الموارد المالية الأخرى

وعند التحصيل النقدي:

٣٩٠٠٠ من ح/ النقدية

٣٩٠٠٠ إلى ح/ المستحق من رأس مال الوقف

٢. يتم تسجيل جميع المدفوعات النقدية على حساب النفقات (مكافآت الطلاب، ونفقات المصرف) على الشكل التالي: (مكافآت الطلاب البالغة ٣٦٠٠٠ ل.س تعليمية):

٣٦٠٠٠ من ح/ النفقات

٣٦٠٠٠ إلى ح/ النقدية

نفقات المصرف:

١٥٠٠ من ح/ النفقات

١٥٠٠ إلى ح/ النقدية

٣. يتم إقفال حسابات الموارد المالية الأخرى بحساب النفقات، و يوضع الباقي في حساب رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب في نهاية العام على الشكل التالي:

٣٩٠٠٠ من ح/ الموارد المالية الأخرى

إلى المذكورين

٣٧٥٠٠ ح/ النفقات

١٥٠٠ ح/ رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب

بما أن المحاسبة عن أموال الأمانة القابلة للإنفاق تشبه المحاسبة عن الأموال الحكومية، لذلك فإن القوائم المالية التي تصدر عن أموال الأمانة القابلة للإنفاق هي: قائمة الإيرادات والنفقات، والتغيرات في رصيد المال، والميزانية العمومية. وفيما يلي عرض لهاتين القائمتين:

إيرادات أوقاف المدينة

مال الأمانة القابل للإنفاق

قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	البیان
	الإيرادات
	النفقات
٣٦٠٠٠	تعليمية
١٥٠٠	إدارية
٣٧٥٠٠	إجمالي النفقات
(٣٧٥٠٠)	زيادة (أو عجز) الإيرادات عن النفقات
٣٩٠٠٠	تحويلات عمليات واردة
١٥٠٠	زيادة الإيرادات والموارد المالية الأخرى عن النفقات
	رصيد المال في بداية العام
١٥٠٠	رصيد المال في نهاية العام

إيرادات أوقاف المدينة

مال الأمانة القابل للإنفاق

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	البیان
	الأصول
١٥٠٠	النقدية
	الالتزامات ورصيد المال
١٥٠٠	رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب

من الملاحظ أنه لا يوجد رصيد مال غير مخصص في كلا نوعي مال الأوقاف، ويرجع ذلك إلى أن عقد الأمانة ينص على تخصيص رصيد المال في كلا المالين لتحقيق الغرض من الأمانة.

٣- المحاسبة عن أموال المعاشات:

ربما تكون أموال المعاشات من أكثر الأموال تعقيداً بسبب أن كلاً من التزامات المال ورصيده المخصص يتم تحديدهما على أساس الافتراضات، وتشتمل هذه الافتراضات على توقعات عن أعمار موظفي الحكومة الذين يتمتعون ببرنامج المعاش، وتوقعات عن معدلات العائد على أصول مال أمانة المعاش.

وعلى أن أموال المعاشات لا تشتمل على أصول ثابتة، أو مصروف اهتلاك، تتم المحاسبة في هذه الأموال بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية. لذلك تتم المحاسبة في أموال أمانات المعاشات وفقاً لأساس الاستحقاق، وتشتمل السجلات المحاسبية للمال على كل الأصول والالتزامات، وعلى الإيرادات والمصاريف، وقد يتحمل المال العام في بعض الدول تكاليف إدارة مال أمانة المعاشات.

سيقتصر الإيضاح على القوائم المالية التي تصدر عن هذا المال كما تظهر في السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠، وسيتم الاعتماد على هذه القوائم لفهم الأسس المحاسبية، وبعض الخصائص المميزة لهذا النوع من الأموال:

نظام تقاعد موظفي المدينة

مال أمانة المعاشات

قائمة الإيرادات والمصاريف والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

<u>المبلغ (ل.س.)</u>	<u>المبلغ (ل.س.)</u>	<u>البيان</u>
		<u>إيرادات العمليات</u>
٣٩٤٨٠٠		إسهامات الموظفين
٧٤١٩٠٠		إسهامات الحكومة
٤٣٨٦٠٠		إيرادات الاستثمار
١٥٧٥٣٠٠		إجمالي الإيرادات من العمليات
		<u>مصاريف العمليات</u>
٦٦٦٠٠٠		المعاشات المسددة للموظفين
١١٤٩٠٠		إسهامات مستردة نتيجة فصل بعض الموظفين
٥٦١٦٠٠		المصاريف الإدارية
(١٣٤٢٥٠٠)		إجمالي مصاريف العمليات
٢٣٢٨٠٠		صافي دخل العمليات
٢٥٢٦٩٠٠		رصيد المال في بداية العام
٢٧٥٩٧٠٠		رصيد المال في نهاية العام

نظام تقاعد موظفي المدينة
مال أمانة المعاشات

الميزانية العمومية في ٢٠٠٩/٦/٣٠

المبلغ (ل.س.)	المبلغ (ل.س.)	البیان
		<u>الأصول</u>
٦٣٦٠٠		النقدية
١٠٤٤٠٠		إيرادات استثمارات تحت التحصيل
٢٦٥٣٨٠٠		الاستثمارات
٤٣٨٩٠٠		الأثاث والتجهيزات
٢٤٦٣٠٠	(١٩٢٦٠٠)	يطرح مجمع الاهتلاك
٣٠٦٨١٠٠		إجمالي الأصول
		<u>الالتزامات</u>
(٣٠٨٤٠٠)		أذون تحت الدفع ومستحقات أخرى
٢٧٥٩٧٠٠		صافي الأصول المتاح للمعاشات
		<u>رصيد المال</u>
٧٥٠٣٠٠		القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الحاليين على التقاعد
		القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الموجودين في الخدمة
٨٦٧٦٠٠		إسهامات الموظفين
٢٣٧٥٤٠٠	١٥٠٧٨٠٠	إسهامات الحكومة
٣١٢٥٧٠٠		إجمالي القيمة الحالية طبقاً للقيمة التقديرية
(٣٦٦٠٠٠)		العجز في القيمة الحالية
٢٧٥٩٧٠٠		إجمالي رصيد المال

وتتميز القوائم المالية السابقة بالخصائص التالية:

- ١- تشمل الإسهامات على جزء من الموظفين، وجزء آخر من الوحدة الحكومية، وفي بعض النظم قد يقتصر الأمر على إسهام الوحدة الحكومية.
- ٢- تتضمن إيرادات الاستثمار فوائد السندات وتوزيعات الأسهم، بالإضافة إلى المكاسب والخسائر التي تنتج عن بيع الأوراق المالية.
- ٣- تعدّ المعاشات المسددة إلى الموظفين الحاليين على التقاعد بمثابة المنافع السنوية التي يكفلها لهم النظام.
- ٤- تتضمن الأذون تحت الدفع المعاشات التي لم يتقدم أصحابها لصرفها حتى انتهاء السنة المالية.
- ٥- يتم حساب القيمة الحالية لمعاشات الموظفين الموجودين في الخدمة من تاريخ التحاقهم بالعمل حتى تاريخ إعداد الميزانية، وتحدد هذه القيمة إكتواريًا وفقاً لتقديرات تأخذ بالحسبان الأعمار المتوقعة للموظفين، ومعدل دوران الموظفين، ومستوى الرواتب، ومستوى المعاشات المتوقع منحها، ومعدل التضخم، ومعدلات العائد على الاستثمار.
- ٦- ينشأ العجز في القيمة الحالية نتيجة التغيرات التي تطرأ على عناصر الحسابات الإكتوارية المشار إليها.

التقرير المالي السنوي الشامل للوحدة الحكومية:

يشترط مجلس معايير المحاسبة الحكومية، بأن تصدر الوحدات الحكومية تقريراً مالياً سنوياً. نوضح فيما يلي الخطوط العريضة المتعلقة بهذا التقرير، والحد الأدنى من المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها.

١- مقدمة التقرير: وجدول المحتويات، ورسالة الإدارة متضمنة الآراء الحيوية التي تبديها حول أنشطة الوحدة الحكومية.

٢- القطاع المالي:

أ- تقرير مراجع الحسابات.

ب- التقارير المالية ذات الأغراض العامة (قوائم مالية مجمعة).

-الميزانية العمومية المجمعة لكل أنواع الأموال، ومجموعات الحسابات.

-القائمة المجمعة للإيرادات، والنفقات، والتغيرات في أرصدة الأموال لكل الأموال الحكومية.

-القائمة المجمعة للإيرادات، والنفقات، والتغيرات في أرصدة الأموال للمال العام، ومال الإيراد المخصص.

-القائمة المجمعة للإيرادات، والمصروفات، والتغيرات في الأرباح المحتجزة لكل أنواع أموال الملكية.

-القائمة المجمعة للتغيرات في المركز المالي لكل أنواع أموال الملكية.

-ملاحظات على القوائم المالية (عمليات أموال الأمانة يمكن التقرير عنها

في (٢) و (٤) و (٥)، أو يمكن الإفصاح عنها بصفة مستقلة)

ج- القوائم المتعلقة بالأموال ومجموعات الحسابات.

-القوائم المجمعة -طبقاً لنوع المال- عندما يكون في الوحدة الحكومية أكثر من مال واحد ينتمون إلى نوع واحد.

-القوائم المالية المتعلقة بمال معين، ومجموعة حسابات معينة -ويتم ذلك عندما

يوجد في الوحدة الحكومية مال واحد من نوع معين وتبدل به مجموعة

حسابات معينة، ويستلزم الأمر إجراء مقارنة مع بيانات السنة السابقة،

وموازنة السنة الحالية.

—الجداول المساعدة:

- إعداد جداول توضح مدى الاستجابة للقواعد المالية، والشروط التعاقدية.
- جداول مساعدة تفصح عن بعض المعلومات المهمة التي تستلزم مزيداً من التفصيل، مثل: الضرائب المستحقة طرف الممولين، والالتزامات طويلة الأجل، والاستثمارات، والمتحصلات النقدية، والمدفوعات، وأرصدة الأموال.

- جداول مساعدة تفصح عن مزيد من التفصيل حول مصادر الإيرادات، وتبويب النفقات وفقاً لأنواعها، والإدارات المسؤولة عنها.

—الجداول الإحصائية: من الواضح أن قائمة التقارير والجداول المالية السابقة تتصف بالضخامة، فضلاً عن تعدد محتوياتها، وتنوعها، وتداخلها. ومع ذلك قد لا تتوافر المعلومات التفصيلية المطلوبة، فعلى سبيل المثال لا تفصح القوائم المالية المجمعة عن المبالغ المجمعة على مستوى العناصر، فهذه القوائم تشتمل على عدة أعمدة، يخصص عمود لكل مال من أنواع الأموال الثمانية، بالإضافة إلى تخصيص عمودين لمجموعتي الحسابات... ويتم تجميع هذه الأعمدة في عمود تذكيري تتم مقارنته مع السنة السابقة. ويمكننا القول: إن القوائم المالية الأساسية التي يتم تضمينها في التقارير المالية السنوية هي أكثر تعقيداً من القوائم المالية المجمعة التي يتم إعدادها بمعرفة الشركة القابضة.

تقويم المبادئ المحاسبية المتعلقة بالوحدات الحكومية:

Appraisal of accounting principles for Governmental units:

إذا رجعنا إلى المعايير التي أرساها مجلس معايير المحاسبة الحكومية نجد أن هذه المعايير تضمنت اتجاهات ملحوظة نحو تطوير المحاسبة الحكومية. وبالرغم من ذلك فما زال هناك إحساس بعدم الرضا بسبب التركيز على المحاسبة على أساس الأموال، وضخامة القوائم المالية التي يتم تضمينها في التقرير السنوي.



الفصل الخامس

نظام المحاسبة الحكومية في الجمهورية العربية السورية وعناصره



النظام المحاسبي عبارة عن مجموعة الطرق والإجراءات المستخدمة لتوثيق البيانات المالية للوحدة المحاسبية وتجميعها، تصمم لكي تتناسب مع حاجات المشروع. والنظام المحاسبي الحكومي، على كونه من أنظمة المحاسبة الخاصة، لا يخرج عن هذا السياق أيضاً، فهو "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة المقتنة، تستخدم مجموعة من السجلات والمستندات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة (الأموال العامة)، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي".

والنظام المحاسبي يتضمن مجموعة من القواعد العملية والمهنية والفنية. والقواعد العملية والمهنية هي المبادئ العلمية للمحاسبة، والأسس المحاسبية المتعارف عليها، والمستخدم في تتبع العمليات المالية، وتحليلها، ودراستها، وقياس نتائجها. أما القواعد الفنية فيقصد بها مجموعة السجلات والمستندات المحاسبية التي تخدم حاجات النشاط، إضافة إلى مجموعة الأساليب والإجراءات والتعليمات اللازمة لبيان أنواع الحسابات والغرض منها.

وتهدف الأنظمة المحاسبية المختلفة إلى تحقيق أغراض متعددة سواء أكانت مالية أم إدارية أم اقتصادية، مثل: توفير البيانات، وتسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية، وإظهار النتائج الاقتصادية والمالية للنشاط الحكومي، وتقويم أداء الوحدات الحكومية، وتوفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي. وقد أبرز دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة أهداف النظام المحاسبي الحكومي وفق ما يلي:

١. أن تتلاءم نظم المحاسبة الحكومية مع المتطلبات الدستورية والقوانين والأنظمة النافذة.

٢. أن تتطابق نظم المحاسبة الحكومية مع تصنيفات الموازنة العامة، لأن وظائف الحسابات والموازنة تعدّ من العناصر المتكاملة للإدارة المالية.

٣. يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت الأموال العامة وأنفقت، والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق على البرامج.

وأهم عناصر النظام المحاسبي:

- المجموعة المستندية، والدفترية، والسجلات المحاسبية.
- القواعد والإجراءات المحاسبية.
- التقرير والقوائم المالية.

إلا أن إحدى الخصائص التي تميز نشاط الإدارة العامة أنه نشاط يجب أن يدار بصورة قانونية وفق المعايير التي تحددها تشريعات الدولة المختلفة. فالإيرادات العامة تتحدد مصادرها، وتنظم عمليات تحصيلها، واستخداماتها، وفق قواعد قانونية تقرّر عبر عمليات النظام السياسي في الدولة لتعبر عن الخيارات العامة لتمويل نشاطات الدولة وخدماتها.

كما أن استخدامات الأموال العامة (برامج الحكومة ونشاطاتها) تتحدد بالطريقة نفسها عبر موازنة الدولة العامة، وفق قاعدتي التخصص وتقسيم العمل. فوزارة الصحة مثلاً تتولى مسؤولية الخدمات الصحية، ووزارة التربية والتعليم تتولى مسؤولية إشباع العملية التربوية، في حين تتولى دائرة ضريبة الدخل مسؤولية جباية ضريبة الدخل، وضريبة الخدمات الاجتماعية المرتبطة بها. أما وزارة الخارجية فتتولى مسؤولية إدارة برنامج العلاقات السياسية الخارجية للدولة وهكذا... وتحدد اختصاصات الوحدات الإدارية، ومجالات نشاطاتها، بموجب قواعد تشريعية (قوانين وأنظمة) توجه هذه النشاطات، وتحدد تلك الاختصاصات.

فإدارة النظام المحاسبي الحكومي وبنيتها، والعمليات المالية التي يتابعها، والأساليب الفنية التي يستخدمها، والأغراض التي يخدمها، ونوعية المعلومات والتقارير التي تنتجها، إنما تتقرر ضمن الإطار القانوني والإداري للدولة، وتتحدد بالنظام المالي، والتعليمات الصادرة بمقتضى هذا النظام عن وزير المالية وفقاً لنصوص دستورية تسمح بإصدارهما. وضمن هذا الإطار فإن القواعد المحاسبية المتبعة في الأنظمة المحاسبية التجارية يمكن أن يتم تبنيها في القواعد القانونية المالية التي تسنها الدولة. وإذا كان هناك أي تناقض بين قاعدة محاسبية معتمدة قانونياً، وأخرى متعارف عليها في العرف المحاسبي التجاري، فإن القاعدة المحاسبية القانونية هي التي تطبق حتى يتسنى تعديل التشريع ليتماشى مع هذه القاعدة. كذلك فإن إحدى مسؤوليات النظام المحاسبي الحكومي، إظهار مدى التقيد بالقواعد القانونية التي تحدد عمليات الجباية والإنفاق، وتوثيقها بالمستندات، وقيدها في الدفاتر المحاسبية المعتمدة، لتحديد أسس المسؤولية القانونية للأجهزة الإدارية أو الأفراد الذي يتولون مسؤوليات ضمن إطارها.

المبحث الأول

الإطار القانوني للمحاسبة الحكومية

يتولى النظام المحاسبي الحكومي متابعة النشاط الحكومي المتمثل بالعمليات المالية التي تجريها الوحدات الإدارية الحكومية، بصورة أرقام يتم إثباتها، وتبويبها، وتجميعها، وإعداد التقارير المتعلقة بها وفقاً للأسس والمبادئ والقواعد، والأساليب الفنية المحاسبية والقانونية المعتمدة. فالتشريعات السائدة في الدولة هي التي تحدد حجم النشاط الحكومي، وكيفية تمويله، وأساليب توزيع الموارد العامة، وطرق المحافظة على المال العام، والرقابة على عمليات القبض والصرف، وتحديد المساءلة القانونية للموظفين ذوي المسؤولية المالية، والعقوبات المترتبة على سوء التصرف أو الائتمان. كذلك فإن القواعد التشريعية تفرض قيوداً، وتحديدات، وتفرض أساليب يجب اتباعها في قيد العمليات المالية، واتباع الإجراءات المالية.

وسنتناول علاقة التشريعات بالنظام المحاسبي، من خلال تحليل القواعد المالية ذات العلاقة الواردة في التشريعات التي يتكون منها النظام القانوني السوري، وهي: الدستور، والقوانين، والأنظمة، والتعليمات.

١. الإطار الدستوري:

الدستور هو أرفع نظام قانوني في الدولة، ويجب أن تتوافق مع أحكامه التشريعات الأخرى كلها في نظام الدولة القانوني. ويتضمن الدستور قواعد عامة تتناول الأمور الرئيسية مثل: نظام الحكم، وشكل الحكومة، وواجبات المواطنين وحقوقهم، وسلطات الدولة، ومسؤولية كل منها وواجباتها وصلاحياتها، وطرق تشكيلها، ومسؤوليات رئيس الجمهورية، وعلاقات السلطات الثلاث: التشريعية، والتنفيذية، والقضائية، وتعيين أعضائها وانتخابهم، ودرجات المحاكم في الدولة وأنواعها. كما يتضمن الدستور أحكاماً عامة تتعلق بقضايا رئيسة لصيانة الدولة،

ودستورها، ونظام الحكم فيها. وإلى جانب هذه الأمور، فإن الدستور يتضمن أحكاماً عامة تتعلق بمالية الدولة، وبموازنتها العامة، وهي محور اهتمام هذا القسم. وتتضمن الدساتير أحكاماً تشريعية عامة، وتحليل الأمور التفصيلية إلى القوانين أو الأنظمة. وتندرج القواعد الدستورية ذات العلاقة بالإدارة المالية والنظام المحاسبي في الفصل السابع من الدستور تحت عنوان "الشؤون المالية". ويمكن إجمال هذه القواعد في المجموعات الآتية:

المجموعة الأولى:

وهي التي تحدد بعض القواعد الأساسية التي يبنى عليها النظام المالي والمحاسبي في الدولة وتشمل:

— قاعدة عمومية الضرائب: ومفادها أن إيرادات الدولة من الضرائب بغض النظر عن مصدرها، وبغض النظر عن الجهة الحكومية التي تقوم بجبايتها، تعدّ إيراداً لخزينة الدولة. وينبغي على هذا أن لا يخصص أي إيراد ضريبي لنفقة معينة، مما يحقق التوزيع الأمثل لاستخدامات الأموال العامة إذ نصت المادة (٤١) من الدستور السوري على أن (أداء الضرائب، والتكاليف العامة واجب وفقاً للقانون).

— قاعدة عدم جواز إنفاق الأموال العامة أو تخصيصها إلا بقانون، إذ نصت المادة (٧١) من الدستور السوري على أن لمجلس الشعب صلاحية إقرار الموازنة العامة وخطط التنمية، وبناء على هذه القاعدة الدستورية التي تعدّ إحدى القواعد المحاسبية العامة، فإن النفقات العامة، واعتمادات الوزارات والدوائر الحكومية، تتحدد سنوياً بموجب قانون الموازنة العامة الذي يعدّ التشريع الذي تستند إليه الجهات العامة في الدولة في الإنفاق العام، الذي يصدر قبل بداية السنة المالية. وتشكل القاعدتان السابقتان الأساس الذي تتكون بموجبه أنواع الاعتمادات التي تمسك قيودها المحاسبية من قبل الجهات العامة الحكومية.

—عدم جواز فرض الضرائب والرسوم إلا بموجب قوانين، إذ نصت المادة (٨١) من الدستور السوري (لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون)، وتحديد الأسس التي تنبني عليها عملية فرض الضرائب وتحصيلها، والمتمثلة بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وأن لا تتجاوز الضريبة مقدرة المكلفين على الأداء، وحاجة الدولة إلى الأموال، إذ نصت المادة (١٩) من الدستور السوري على أنه (تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية).

المجموعة الثانية:

تحدد القواعد المتعلقة بالموازنة العامة، تعدّ الموازنة العامة للدولة أحد العناصر المهمة في النظام المحاسبي الحكومي؛ لأنها تحتوي على أهم أنواع الحسابات الحكومية، وهي حسابات النفقات العامة، وحسابات الإيرادات العامة. كما أن التصنيف الذي يتبع في وثيقة الموازنة لهذه الحسابات هو التصنيف الذي يتبع عادة في مسك قيود هذه الحسابات. بالإضافة إلى أن نفقات الدوائر والوزارات الحكومية تتحدد بموجب الموازنة، فإن من مسؤولية المحاسبين الحكوميين متابعة صرف المخصصات لعدم تجاوز الاعتمادات المحددة للإتفاق الحكومي.

ويمكن إجمال هذه القواعد التشريعية بالنقاط التالية:

—تحديد موعد إقرار الموازنة العامة: إذ نصت المادة (٧٤) من الدستور على أنه (يجب عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية، ولا تعدّ الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس).

ولما كانت السنة المالية في سورية تبدأ في ١/١ من كل عام، وجب أن يُعرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشعب قبل نهاية شهر تشرين الأول من السنة السابقة للسنة المالية.

—السماح للوزارات والدوائر الحكومية بالإتفاق باعتمادات شهرية بنسبة ١٢/١ من موازنة السنة السابقة، إذا تعذر إقرار قانون الموازنة قبل بداية السنة المالية الجديدة إذ نصت المادة (٧٧) من الدستور على ما يلي: (إذا لم ينته المجلس من إقرار الموازنة حتى بدء السنة المالية الجديدة يعمل بموازنة السنة السابقة حتى اعتماد موازنة السنة الجديدة، وتحصل الواردات وفقاً للقوانين النافذة..

—تحديد إجراءات وقواعد إقرار الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية، يتضمن الدستور القواعد التالية في هذا السياق:

- يتم التصويت على الموازنة باباً باباً، ويحدد القانون طريقة إعدادها.
- لا يجوز إجراء المناقشة بين أبواب الموازنة إلا وفق أحكام القانون.
- ليس للمجلس في أثناء دراسة الموازنة أن يزيد في تقدير مجموع الواردات أو النفقات.

٢. القوانين:

تسن الدولة مجموعة كبيرة من القوانين لتنظيم العلاقات القائمة في المجتمع. أما القوانين ذات العلاقة المباشرة بالشؤون المالية فيمكن تصنيفها ضمن المجموعات التالية:

أ- قوانين الموازنة:

إن طبيعة النشاط الحكومي في قطاع الخدمات تتطلب وجود خطة للنشاط الحكومي المنتظر تنفيذه خلال الفترة القادمة، على نحو يبين اختيارات الحكومة للأهداف والبرامج، والنشاطات المنوي تنفيذها، وتكلفة مثل هذه البرامج والنشاطات وأسلوب تمويلها، لذا تصدر الدولة في بداية السنة المالية قانون الموازنة العامة. وتعدّ الموازنة الخطة أو البرنامج الذي يتضمن تخصيص الموارد المتاحة، لاستخدامات محددة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة لخدمة المجتمع وتحقيق

المصلحة العامة. لذلك فإن الموازنة العامة تعدّ أحد العناصر الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي لجملة أسباب أهمها:

- أنها تحدد حجم النشاط المالي الذي يتولى النظام المحاسبي متابعته خلال السنة المالية.
- أنها تضيف المشروعية على الإنفاق الحكومي، وتوفر خطة مالية يستند إليها النشاط الحكومي، ويتولى النظام المحاسبي متابعة تنفيذه.
- تتضمن الموازنة العامة الأنواع الرئيسة من الحسابات التي يتولى النظام المحاسبي مسك قيودها، وهي حسابات الإيرادات العامة والنفقات العامة. وعادة يتم مسك قيود هذه الحسابات حسب التبويب الوارد في الموازنة.
- ويحتوي قانون الموازنة العامة على قواعد محددة تتعلق بالأمر التالية:
- عدم جواز نقل الاعتمادات من باب إلى آخر إلا ضمن الضوابط التي حددها القانون.
- إجراء المناقلات بين بنود الإنفاق المختلفة، وتحديد البنود التي يجوز أو لا يجوز النقل بينها.
- عدم جواز الالتزام بأي مبلغ يزيد على الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة للغرض ذاته.

ب- مجموعة القوانين التي تحدد مصادر الإيرادات العامة وبخاصة قوانين الضرائب. وأهم هذه القوانين: قانون ضريبة الدخل، وقانون الجمارك، وقانون الضريبة على الإنفاق الاستهلاكي، وغيرها. وتدار هذه الضرائب بوساطة أجهزة متخصصة كمديريات المالية في المحافظات، والمديرية العامة للجمارك ودوائرها وأماناتها المرتبطة بها. وتحدد نصوص هذه القوانين قواعد الضريبة ومعدلاتها، وأساليب تقديرها وتحصيلها والاعتراض على دين الضريبة.

أما القوانين غير الضريبية التي تحدد إيرادات الدولة من الرسوم وغيرها من الإيرادات، فترتبط بمعظم القوانين التي تنظم سائر العلاقات في المجتمع، ولعل أهمها: قانون الأحوال المدنية، وقوانين رسوم المحاكم، وقانون الجنسية والتجنس، وقانون النقل، وقانون الدين العام.

ج- مجموعة القوانين التي تحدد الرقابة على الأموال العامة: وتشمل هذه القوانين: قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، وقانون جباية الأموال العامة، وقانون الدين العام، إضافة إلى قانون الموازنة. وسيشار إلى هذه القوانين وقواعدها في الأماكن ذات العلاقة.

د- مجموعة القوانين التي تنظم إيرادات ونفقات معينة أو محصنة، وأهم هذه القوانين: قانون التقاعد المدني، وقانون التقاعد العسكري، وقانون التأمينات الاجتماعية.

٣. المراسيم :

- تتميز المراسيم من القوانين بما يلي:
- تصدر القوانين عن السيد رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشعب ، في حين تصدر المراسيم عن السيد رئيس الجمهورية بناءً على اقتراح مجلس الوزراء، لذلك هي أكثر مرونة في سننها وتعديلها.
- تحتوي على تفصيلات أدق وأوسع في مجال الأمور التي تنظمها.
- فالمراسيم أكثر مرونة من القوانين، لأن الأخيرة تخضع لمناقشة السلطة التشريعية قبل إقرارها. وتصدر المراسيم في النظام القانوني السوري إما بموجب أحكام الدستور، أو بموجب القوانين ذات العلاقة. وأهم المراسيم ذات الصلة بالنظام المحاسبي:
- النظام المالي: تحدد قواعد النظام المالي وتعليمات تطبيقه، بنية النظام المحاسبي الحكومي السوري ، من حيث : عناصر هذا النظام، والتبويب المحاسبي الفني، وإجراءات ضبط

القيود المحاسبية، وأساليب تبويب الحسابات وأنواعها، إذ تركز قواعده على الجوانب التالية:

- أ. تحديد مسؤوليات إدارة النظام المالي، وواجبات محاسبي الإدارة، ومسؤولياتهم.
- ب. تنظم عمليات الإنفاق الحكومي من حيث:
 - إصدار أوامر الصرف والدفع والقبض، والحوالات المالية.
 - تحديد المفوضين المخولين بالإنفاق من اعتمادات الوزارات والدوائر الحكومية.
 - تحديد المستندات الواجب تنظيمها لتعزيز عمليات الإنفاق الحكومي، وتحديد السجلات والدفاتر المحاسبية التي ستفيد فيها العمليات المالية.
 - تحديد إجراءات الصرف، وكيفية إحجازة عمليات الإنفاق، وقيد المبالغ المصروفة والمصروفات المستردة.
 - تحديد أنواع السلف، وصلاحيات صرفها وإجراءاتها، وتسديدها، والرقابة عليها.
 - تنظيم إجراءات صرف الرواتب، وتحديد مواعيد دفعها.
- ج. تنظيم عمليات قبض الإيرادات من حيث:
 - تحديد إجراءات القبض والقيد والإيداع في حساب الإيرادات، وحساب الخزينة.
 - تحديد إجراءات فتح حسابات الأمانات وقيدها، وردّها، ورقابتها.
- د. تحديد بنية النظام المحاسبي من حيث:
 - تحديد أنواع المستندات والنماذج الواجب إمساكها من قبل الوحدات المحاسبية الحكومية.
 - تحديد التبويب المحاسبي والأساليب الفنية المتبعة للعمليات المالية.

- تحديد موعد إعداد التقارير المحاسبية، والجهات التي تزود بها من قبل الوحدات المحاسبية، وإعداد الحساب الختامي للدولة.

هـ. الرقابة: حيث يحدد النظام المالي:

- مسؤولية عاقدتي النفقة تجاه الجهاز المركزي للرقابة المالية.

- واجبات محاسبي الإدارة والمسؤولين الماليين تجاه الجهاز المركزي للرقابة المالية.

وقد صدر النظام المالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري في سورية بموجب المرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧، الصادر استناداً لأحكام القانون المالي الأساسي للدولة رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٧.

نظام العقود الموحد: وقد صدر هذا النظام بموجب القانون رقم (٥١) لعام ٢٠٠٤، ودفتر الشروط العامة للجهات العامة في الدولة الصادر بالمرسوم رقم (٤٥٠) لعام ٢٠٠٤، ويتناول هذا النظام:

- أساليب تأمين احتياجات الجهات العامة في الدولة من المواد والأشغال والخدمات، سواء من داخل سورية أم من خارجها. ويشمل ذلك تشكيل لجان المناقصات وصلاحياتها، وأساليب ممارسة أعمالها، والقواعد الواجب مراعاتها في عمليات الشراء.

- كيفية استلام اللوازم، وصلاحيات لجان الاستلام ومسؤولياتها، والاعتراض على رفض قبول اللوازم المخالفة للشروط والمواصفات.

- إجراءات توريد المواد إلى المستودعات المختصة، وتنظيم المستندات المعززة لذلك وقيدها في السجلات.

- أساليب صرف المواد وبيعها ونقلها، والإجراءات المتعلقة بها، وتنظيم سجلات عهدها.

- إجراءات الرقابة على المواد والمستودعات، وتدقيق قيودها ومراقبة استخداماتها.

- تحديد الصلاحيات والإجراءات المالية والمحاسبية المتعلقة بتحصيل أثمان المواد الناقصة أو المفقودة، أو الإعفاء منها، والحسابات المتعلقة بها.

قانون الجهاز المركز للرقابة المالية : وهو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء ، وأحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم (٦٤) لعام ٢٠٠٣ المعدل للمرسوم التشريعي رقم (٩٣) لعام ١٩٦٧ وتعديلاته، ويهدف إلى تحقيق ما يلي:

- تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ، ومتابعة أداء الجهات العامة لمسؤولياتها من الناحية المالية.

- تقويم أداء الجهات العامة في الدولة بالاستناد إلى نتائج أعمالها وتنفيذ خططها.

وتحقيقاً لهذه الأهداف يتولى الجهاز المهام والمسؤوليات، والصلاحيات التالية:

- مراقبة حسابات جميع الجهات العامة في الدولة، وسجلاتها وميزانياتها، وتدقيقها ، وإصدار قرارات القبول لحساباتها وميزانياتها.

- مراقبة قطع حسابات الموازنة العامة للدولة و تدقيقها من خلال الرقابة اللاحقة، والرقابة الآنية من قبل مفتشي الجهاز.

- التأشير المسبق على صكوك التعيين والترفع.. الخ لجميع العاملين لدى الجهات العاملين في الدولة.

- التحقيق في المخالفات المالية التي تظهر لمفتشي الجهاز لدى قيامهم بأعمال التدقيق.

- متابعة تنفيذ القوانين، والأنظمة، والقرارات، والبلاغات الصادرة بموجب التشريعات النافذة.

قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش: هي هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء. أحدثت بموجب المرسوم التشريعي رقم (٢٤) لعام ١٩٨١.

تمارس الهيئة المركزية أنواع الرقابة الرئيسية التالية:

- الرقابة الإدارية

— الرقابة المالية والمحاسبية

— الرقابة الاقتصادية

— الرقابة الفنية

الأنظمة الأخرى: هناك مجموعة كبيرة من الأنظمة النافذة التي تنظم النشاط الحكومي . وتختص بعض هذه الأنظمة بإدارة جزء من الفعاليات الإدارية، وجوانب معينة من النظام المالي والمحاسبي الحكومي. وتنظم هذه الأنظمة الرسوم التي تحصلها الدولة في مجال تطبيقها.

٤. التعليمات:

تصدر التعليمات عن رئيس الوزراء، أو وزير المالية، أو مديري الدوائر، كل حسب اختصاصه. وتعدّ جزءاً مكملًا للتشريعات النافذة. وهناك مجموعة كبيرة من التعليمات المالية المتخصصة. ولعل أكثر هذه التشريعات صلة بالنظام المحاسبي هي تعليمات تطبيق النظام المالي، والتعليمات التنظيمية المتعلقة بتطبيق أحكام نظام اللوازم. التعليمات التطبيقية للشؤون المالية: تصدر هذه التعليمات عن وزير المالية وتتضمن:

- تحديد الأسس والقواعد المالية والمحاسبية التي يركز إليها التطبيق المحاسبي الحكومي في سورية.

— تحديد المستندات، والوثائق، والسجلات المحاسبية الحكومية.

— تحديد إجراءات قبض الأموال العامة، والأمانات، والتأمينات.

— تحديد إجراءات الصرف ومراقبة الإنفاق الحكومي من حيث: صدور الأوامر

المالية، والحوالات المالية، وتحديد الأشخاص المخولين بالإنفاق، وتحديد مستندات

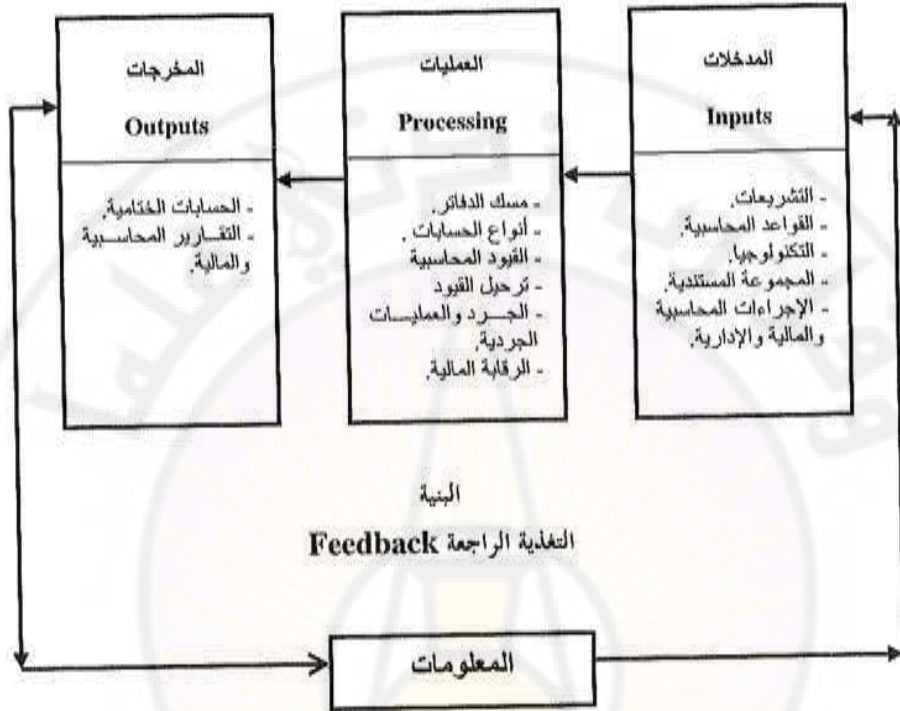
الصرف، وإجراءات الإنفاق.

— تحديد إجراءات تدقيق حسابات البنك والشيكات.

- تحديد إجراءات مسك حسابات خارج الموازنة (السلف والأمانات والنقود المنقولة، والمصروفات المستردة).
- تحديد إجراءات إدارة الدين العام.
- تحديد إطار الرقابة المالية الداخلية وقواعدها، وضبط القيود والسجلات والنماذج، إضافة إلى تعليمات عامة.
- تعليمات تطبيق نظام اللوازم: وتصدر عن وزير المالية بموجب نظام اللوازم رقم ٣٢/ لعام ١٩٩٣. وتشمل مجموعة القواعد التي تتعلق بإدارة اللوازم العامة واستخداماتها والتصرف بها، وتشمل الجوانب التالية:
- تحديد الإجراءات المتعلقة بشراء اللوازم، وتعليمات الدخول في العطاءات العامة، وتحديد أيضاً الشروط العامة للتعاقد، وإجراءات إعداد العروض، وتقديمها، وفتحها، وتقويمها.
- تحديد إجراءات الشراء بالتفاوض، وعن طريق العطاءات العامة.

المبحث الثاني

عناصر النظام المحاسبي الحكومي



نستنتج مما سبق :

- ١- يتولى النظام المحاسبي الحكومي متابعة النشاط الحكومي. ولأن هذا النشاط يجب أن يدار بصورة قانونية، فإن تشريعات الدولة المختلفة هي التي تحدد حجمه ونوعيته، كما تحدد القواعد المالية والمحاسبية المتعلقة ببنية النظام المحاسبي وإدارته. وكذلك تحدد الأجهزة الإدارية التي تتولى الواجبات والأعمال المتعلقة بأعمال القبض والصرف ومسك قيودها.

- ٢- يتكون النظام القانوني السوري هرمياً من أربع مجموعات من التشريعات هي: الدستور، والقوانين، والأنظمة، والتعليمات.
- ٣- بالرغم من تعدد الأنظمة التشريعية، فإن النظام المالي الصادر بالمرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ هو الذي يحدد بصورة أساسية بنية النظام المحاسبي الحكومي المطبق في سورية. كما تحدد أسلوب إدارته، وإجراءات تطبيقه.
- ٤- يتميز النظام المحاسبي السوري بالخصائص الآتية:
- ازدواجية الإشراف على التطبيق.
 - ازدواجية مسؤولية محاسبي الإدارة.
 - تعددية التشريعات المالية.
 - تبعية محاسبي الإدارة في الوزارات والدوائر الحكومية إلى وزير المالية من الناحية الوظيفية، وإلى الوزراء المختصين من حيث الإشراف الإداري.
 - المزج بين المركزية واللامركزية في التطبيق المحاسبي للدورة المستندية.
- ٥- الأجهزة الإدارية التي تتولى إدارة النظام تشمل مجلس الوزراء ، ووزارة المالية وأجهزتها، والبنك المركزي. ويتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية الرقابة الخارجية وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.

المبحث الثالث

مدخل إلى القانون المالي الأساسي للدولة، والنظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري

في إطار عملية الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري في سورية، صدرت مجموعة من القوانين والمراسيم التشريعية والمراسيم التنظيمية، كما صدر القانون المالي الأساسي للدولة بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥٤/ لعام ٢٠٠٦، والأنظمة المالية والمحاسبية المنبثقة عنه في جهات القطاعين العامين الإداري والاقتصادي في الدولة، وذلك بموجب المراسيم التالية:

- المرسوم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧، المتضمن النظام المالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري النافذ اعتباراً من ٢٠٠٨/١/١.
- المرسوم (٤٨٩) تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٧، المتضمن النظام المالي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي الخاضعة لأحكام القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥.
- المرسوم (٤٩٠) لعام ٢٠٠٧، المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي الخاضعة لأحكام القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥، باستثناء المصارف، والمؤسسة العامة السورية للتأمين، والمؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية والنافذ اعتباراً من ٢٠٠٩/١/١.
- يضاف إلى ذلك صدور تشريعات لتعديل قانون تشجيع الاستثمار رقم (١٠) لعام ١٩٩١، وتعديلاته كما يلي:
- المرسوم التشريعي رقم (٨) لعام ٢٠٠٧، المتضمن تعديل القانون الخاص بالاستثمار في سورية.
- المرسوم التشريعي رقم (٩) المتضمن إحداث هيئة الاستثمار السورية.

أولاً- مدخل إلى القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي

رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٧ :

تضمن القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٧ الأحكام الأساسية للمالية العامة للدولة ، وذلك وفق الفصول التالية:

الفصل الأول - تعاريف عامة : وقد تضمنت هذه التعريفات ما يلي:

- الخطة الاقتصادية: يقصد بها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفق القوانين المتضمنة إصدار خطط اقتصادية لفترات معينة، وبما يحقق الأهداف والمؤشرات التنموية.
- الموازنة العامة للدولة: هي الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنائها العام والتفصيلي.
- الجهة العامة ذات الطابع الإداري: هي شخص اعتباري إداري عام يقوم بتأدية الخدمات العامة من أمن، ودفاع، وعدل، وخدمات صحية، وتعليمية، وخدمات اجتماعية، والحفاظ على الممتلكات العامة من خلال أجهزته التنفيذية .
- الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي : هي شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويسهم في تنمية الاقتصاد الوطني، ويمارس نشاطاً صناعياً، أو تجارياً، أو زراعياً، أو سياحياً، أو مالياً. ويقوم بهذا النشاط مباشرة أو بوساطة ما ينشئه، أو يسهم فيه، أو يرتبط به، من شركات، أو منشآت .
- الوحدات الإدارية المحلية : هي الوحدات الإدارية ذات الاستقلال المالي والإداري، والشخصية الاعتبارية التي تمثل اللامركزية المحلية التي تنهض بمسؤولية تنفيذ السياسة العامة للدولة، وخطتها المحلية تحت رقابة الأجهزة المركزية .

- **مديريات الأوقاف :** هي الهيئات ذات الاستقلال الإداري، والمالي، والشخصية الاعتبارية التابعة لوزارة الأوقاف على الوجه الوارد في القانون المنظم لشؤون هذه الوزارة .
- **النفقات العامة :** وتتكون من الإنفاق الجاري على الرواتب والأجور، والنفقات الإدارية، والتحويلات الاقتصادية، والاجتماعية، والإنفاق الاستثماري، لقاء التجهيزات الموردة أو الخدمات المؤداة أو الأشغال المنفذة وتسديدات الدين الداخلي والخارجي وفوائده، ورؤوس الأموال العاملة، والمنح، والهبات، وأية نفقات أخرى.
- **الإيرادات العامة :** وتشمل الإيرادات الجارية من الضرائب، والرسوم، وإيرادات الخدمات العامة المقدمة، واستثمارات الدولة، والمنح والهبات، والإيرادات الاستثمارية الناجمة عن الفوائض الاقتصادية. وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا المرسوم التشريعي، وأية إيرادات أخرى.
- **المنح والهبات :** وتشمل المنح والهبات النقدية أو العينية، سواء أكانت محلية أم خارجية.
- **عقد النفقة :** هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة .
- **تصفية النفقة وصرفها :** هي ثبوت ترتب الدين على الجهة العامة، وتحديد مقداره واستحقاقه، وعدم سقوطه بالتقادم أو بأي سبب آخر، وإصدار الأمر بصرفه .
- **محاسبة الإدارة :** هي إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في الجهة العامة ذات الطابع الإداري لتحقيق تنفيذ الموازنة العامة وفق القوانين الناظمة والاستخدام الأمثل للاعتمادات المخصصة، ويعين محاسب الإدارة من ملاك وزارة المالية، ويسمى بقرار من وزير المالية، ويرتبط بأمر الصرف مباشرة .

- فائض الموازنة : هو جزء من الفائض المتاح للتنمية، ويمثل حصة الدولة من أرباح الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي بعد اقتطاع ضريبة دخل الأرباح، واحتياطي التوسع الصناعي، وحصة رأس المال إن وجدت .
- فائض السيولة : ويشمل احتلاكات الموجودات الثابتة، والموونات غير المخصصة لأكثر من سنة مالية واحدة للجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي .
- الأساس النقدي : هو الأساس المحاسبي في التسجيل للإيرادات المحصلة والنفقات المصروفة فعلاً خلال السنة المالية .
- أساس الاستحقاق : هو الأساس المحاسبي في التسجيل للإيرادات والنفقات المستحقة خلال السنة المالية .
- الحساب الختامي : هو الحساب الذي يتضمن نتيجة تنفيذ الموازنة العامة باعتبارها أرقاماً فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية، ويتم إعداده وفقاً للأنظمة المحاسبية النافذة.

الفصل الثاني: يتضمن المبادئ العامة للموازنة:

- كيفية ارتباط الجهات العامة للدولة بقطاعيها الإداري والاقتصادي، ووحدات الإدارة المحلية، ومديريات الأوقاف بالموازنة العامة للدولة، وفوائض تلك الجهات.
 - تحديد بدء السنة المالية للموازنة العامة للدولة وانتهائها.
 - كيفية إقرار الموازنة العامة للدولة.
 - الموازنة الاثنا عشرية.
 - أسس مسك حسابات الموازنة العامة للدولة.
- #### الفصل الثالث: تبويب النفقات والإيرادات العامة.

- تبويب وظيفي
- تبويب إداري

- تبويب نوعي
- تبويب إقليمي
- التبويب الاقتصادي

الفصل الرابع دورة الموازنة العامة للدولة.

- إعداد الموازنة العامة للدولة
- إقرار الموازنة العامة للدولة
- تنفيذ الموازنة العامة
- الرقابة على التنفيذ

الفصل الخامس - الحسابات العامة.

الفصل السادس - أحكام ختامية.

ثانياً - مدخل إلى النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧.

■ الباب الأول - أحكام عامة:

● الفصل الأول - السنة المالية

- توضع الموازنة العامة للدولة لسنة مالية تبدأ في أول كانون الثاني، وتنتهي في ٣١ كانون الأول منه.

- لا تدخل في حسابات السنة المالية إلا الإيرادات التي تم قبضها، والنفقات التي تم صرفها خلال تلك السنة، مع مراعاة أحكام المادة (٤٦) من هذا النظام.

● الفصل الثاني - تنظيم الموازنة العامة وإقرارها

■ الباب الثاني - تنفيذ الموازنة العامة

● الفصل الأول - النفقات

القسم الأول - أحكام عامة

- الاعتمادات الإضافية

- المناقلات
- التفويض المالية.
- كيفية صرف النفقات المعقودة على وجه قانوني التي تصرف من موازنة السنة المقبلة.
- التفويض والوضع تحت التصرف
- القسم الثاني - عقد النفقة
- القسم الثالث - تصفية النفقة وصرفها
- القسم الرابع - تأدية النفقة
- الفصل الثاني - الإيرادات
 - تحقق الإيرادات.
 - تحصيل الإيرادات.
 - التقادم المالي.
- الفصل الثالث - تصحيح الأخطاء والتنسيب
- الفصل الرابع - الاحتياطي
- الفصل الخامس - حساب السلف
 - القسم الأول - السلف
 - القسم الثاني - الأمانات
 - القسم الثالث - حركة النقود
 - القسم الرابع - الخزينة والحسابات الجارية
- الباب الثالث - قطع الموازنة
- الباب الرابع - الأموال العامة
- الباب الخامس - أحكام ختامية

المبحث الرابع

تبويب الحسابات في الموازنة العامة للدولة

تعدّ عمليات الموازنة ومحاسبتها من أهم الوسائل في إدارة الأعمال الحكومية على مختلف مستوياتها، والأساس الرئيسي لعملية التخطيط، والتنظيم، والإدارة، والتقويم لجميع الأنشطة في كل وزارة وإدارة حكومية تعمل في دورة منتظمة من أربع مراحل تبدأ بالتخطيط ثم الموازنة، فالحسابات، وتنتهي بالمتابعة والتقويم، ومنها تعاود مرة أخرى إلى التخطيط وهكذا.

وبازدياد الدور الذي تقوم به الحكومة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية، ولاسيما بالنسبة إلى تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي، والرفاهية الاجتماعية، ازدادت أهمية تقويم الآثار المترتبة على التصرفات الحكومية لتمكين من اتخاذ القرارات على أسس سليمة، ومن هنا تبرز أهمية الأساليب المستخدمة في تبويب الموازنة، التي يجب أن تتلاءم مع حسابات كل دولة واحتياجاتها وواقعها وطبيعتها. ويجب أن يوفر نظام المحاسبة الحكومية للموازنة البيانات التي تفي بالاحتياجات اللازمة لها، كما أن الجداول، والبيانات، والحسابات التي تتضمنها الموازنة العامة لا بد من تصنيفها وتبويبها بما يتيح للسلطات العامة اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف المتوخاة، وتقويم الأهمية النسبية للأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية، لذلك فإن أسلوب تبويب بيانات الموازنة "أي ترتيب النفقات والإيرادات بصورة إجمالية وتفصيلية" لا بد من أن يهدف إلى تفسير إعداد الموازنة بما يتلاءم وأهداف الخطة القومية، وأن يعكس بوضوح ما تبغيه الحكومة من تخصيص الموارد المتاحة، وأن يتيح متابعة الرقابة وأحكامها على تنفيذ الموازنة، ولتحقيق هذه الأهداف يتعين استخدام أكثر من أسلوب واحد للتبويب في إعداد الموازنة العامة للدولة وعرضها وتنفيذها.

هناك عدة اعتبارات لا بد من مراعاتها لدى اعتماد أساليب تبويب إيرادات الموازنة العامة ونفقاتها، نذكر منها:

- أ- يجب أن يلاحظ أن تصنيفاً واحداً لا يمكن أن يحقق كل الأغراض المطلوبة، ومن ثم فإن الأمر يقتضي وجود تصنيفات مختلفة.
 - ب- ينبغي أن يراعى في التجميعات المختلفة للبيانات أن تتكامل في مجموعة متناسقة من التصنيفات ذات العلاقات المتشابهة.
 - ج- يجب أن يعطي كل تبويب نتائج موحدة عند تطبيقه في الأنواع المختلفة من العمليات.
 - د- يجب أن تكون أهمية البيانات المبوبة لأغراض التشغيل والإدارة واضحة بالنسبة إلى الموظفين المسؤولين في الوحدة الحكومية.
 - هـ- يجب أن يتم وضع كل التصنيفات المستخدمة في الموازنة العامة بما يتفق مع قوانين الدولة ولوائحها، ومستجيباً لمتطلبات الإدارة والنظام المحاسبي.
 - و- يجب أن تساير تفاصيل كل تبويب المواقف والحاجات الخاصة والعاجلة.
- ١- تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية إيراداً وإنفاقاً:

يقوم النظام المالي في الجمهورية العربية السورية على وجود عدد من الموازنات يمكن تبويبها فيما يلي:

- الموازنة العامة الموحدة للدولة، وتتضمن اعتمادات الإنفاق العام، وتقديرات الإيرادات العامة بشقيها الجاري والاستثماري.
- الموازنات التقديرية للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، وهي موازنات لاعتمادات الإنفاق الجاري للمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي تعد استناداً إلى الخطط السنوية لكل منها، وترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق قاعدة الصوافي.

– الموازنات المنفصلة لكل من الوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف، وهي موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، وترتبط بها وفق قاعدة الصوافي. وتُجدر الإشارة إلى أن اعتمادات الإنفاق الجاري للجهات العامة ذات الطابع الإداري (هيئات عامة، وحدات حسابية مستقلة) ترصد في الموازنة العامة للدولة في الأبواب (١ و ٢ و ٤ و ٥).

أ- تبويب النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية :

حددت المادة (٨) من القانون المالي الأساسي للدولة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ الذي سيعدّ نافذاً من ٢٠٠٨/١/١، وتعديلاته تبويب النفقات العامة في سورية بما يلي:

- تبويب وظيفي
- تبويب إداري
- تبويب نوعي
- تبويب إقليمي
- تبويب اقتصادي

وفيما يلي شرح موجز لكل نوع من أنواع التبويب المذكورة ، و الأهداف المرغوبة في استخدامه:

١- التبويب الوظيفي:

يستخدم هذا التبويب في نفقات الموازنة العامة فقط، ويُظهر هذا الأسلوب في تبويب النفقات، مخصصات النفقات العامة، موزعة على أساس وظائف الدولة. إذ يتم تقسيم وظائف الدولة وفقاً لهذا التصنيف، إلى عدد معين من الوظائف الأساسية، تمثل كل وظيفة منها مجموعة متجانسة نسبياً من الخدمات.

ويقصد بهذا التوزيع تقسيم العمليات المالية الحكومية إلى مجموعات تتناسب مع احتياجات السياسات العامة للدولة، مثل: التعليم، والأمن، والصحة، والزراعة..... الخ، أي تقسيم النفقات العامة بحسب الوظائف العامة المنوطة بها. وفيما يلي نموذج عن التوزيع الوظيفي /القطاعي لاعتمادات نفقات الموازنة العامة للدولة في سورية:

التوزيع الوظيفي لنفقات الموازنة العامة للدولة وفقاً لقطاعات الاقتصاد الوطني

رقم الحساب	اسم الحساب
١	الخدمات الجماعية والاجتماعية والاقتصادية
٢	الزراعة والغابات والأسماك
٣	الصناعة الاستخراجية
٤	الصناعة التحويلية
٥	الكهرباء والغاز والمياه
٦	البناء والتشييد
٧	التجارة
٨	النقل والمواصلات والتخزين
٩	المال والتأمين والعقارات
١٠	اعتمادات غير موزعة

واستمراراً لعملية تطوير تبويب الموازنة العامة للدولة وتحديثها ، تم بموجب قرار وزارة المالية رقم ٤٨٨٠/و تاريخ ٢٠/٩/٢٠٠١. تطوير التبويب الوظيفي لنفقات الموازنة العامة للدولة في سورية وفق قطاعات وإدارات الدولة، وجهاتها العامة، ومؤسساتها الاقتصادية، وذلك بهدف تحديد أوجه تخصيص موارد الدولة في الموازنة لكل وظيفة من وظائف الدولة موزعة على القطاعات الوظيفية الأساسية للدولة؛ لإيضاح انعكسات ذلك على الأهمية النسبية في السياسات الاقتصادية، والاجتماعية للدولة، وتم تطبيق هذا التبويب بدءاً من موازنة عام (٢٠٠٢).

واستناداً إلى أحكام القرار المشار إليه، يتم التبويب الوظيفي لنفقات الموازنة العامة للدولة المطبق بدءاً من موازنة عام (٢٠٠٢) وفقاً لوظائف الدولة كما يلي:

القطاع	اسم الحساب
١	السلطات العامة والخدمات العامة
٢	خدمات المجتمع والخدمات الاجتماعية
٣	الخدمات الاقتصادية
٤	اعتمادات غير موزعة

يبين الجدول التالي نموذج التبويب الوظيفي في الموازنة العامة للدولة المطبقة بدءاً

من عام ٢٠٠٢:

٢- التبويب الإداري:

يستخدم هذا التبويب في نفقات الموازنة العامة فقط، ويبين هذا النوع من التبويب مخصصات النفقات العامة لكل وحدة إدارية على حدة ضمن التصنيف الوظيفي، ويتضمن عدة مستويات حسب الهيكل التنظيمي الإداري للدولة. ويجب التأكيد هنا أن هذا النوع من التصنيف ضروري، ولا يمكن الاستغناء عنه على الرغم من تطور الموازنة العامة، لأنه يحقق المسؤولية لكل وحدة حكومية ويحدها، ويساعد في عملية تحضير الموازنة، وإعدادها، وإقرارها من قبل مجلس الشعب، وتنفيذها والرقابة على التنفيذ. وتمثل كل وحدة إدارية حكومية قسماً أو فرعاً مستقلاً (قسماً للوزارة، وفرعاً لكل إدارة أو مؤسسة تتبع الوزارة). يتم التصويت عليها عند إقرار الموازنة من قبل مجلس الشعب.

خصائص التبويب الإداري:

أ- يساعد في التعرف إلى تكلفة الوحدة الحكومية: إذ تظهر المخصصات في الموازنة العامة موزعة على الوحدات الحكومية المختلفة.

ب- تساعد في عملية إقرار الموازنة من قبل مجلس الشعب، إذ تمثل كل وحدة حكومية قسماً أو فرعاً مستقلاً في الموازنة العامة يتم إقراره بشكل منفصل.

يتم تبويب نفقات الموازنة العامة للدولة في سورية، وفق أسلوب التبويب الإداري كما يلي:

تبويب نفقات الموازنة العامة للدولة إدارياً وفق الأقسام والفروع وفق ما يلي:

الرقم الأول : القطاع

الرقم الثاني : الأساس (ويعبر عن توزيع القطاع إلى مكوناته وهي: مثلاً: إدارات الخدمات، المؤسسات والشركات الاقتصادية التابعة لقطاع).

الرقم الثالث : القسم (ويمثل اسم الوزارة)
 الرقم الرابع : الفرع (ويشمل أسماء الإدارات والهيئات العامة التابعة لكل وزارة).
 أما الاعتمادات المرصدة لكل قسم أو فرع فتوزع أيضاً على أبواب الموازنة العامة للدولة الخمسة. وفيما يلي مثال عملي لهذا التبويب.

القطاع	الأساس	القسم	الفرع	الباب
٣				الصناعة الاستخراجية
٣١				إدارات الخدمات
		٣١١		وزارة النفط والثروة المعدنية
			٣١١٠١	وزارة النفط والثروة المعدنية (إدارة مركزية)
			٣١١٠٢	معهد المهن النفطية
	٣٢			المؤسسات والشركات الاقتصادية
			٣٢١٠١	الشركة السورية للنفط

وكما ذكرنا توزع اعتمادات كل من إدارات الخدمات والمؤسسات والشركات الاقتصادية (اعتمادات الأقسام والفروع) على أبواب الموازنة العامة للدولة.
 وتقسم الحسابات الرئيسة في المحاسبة الحكومية إلى زميرتين رئيسيتين من الحسابات وهما:

- حسابات الموازنة.
- حسابات خارج الموازنة.

وتتألف حسابات الموازنة من الحسابات المتعلقة بنفقات الموازنة التي تخصص لها اعتمادات ضمن قانون الموازنة العامة للدولة، وكذلك الحسابات المتعلقة بالإيرادات التي ترد تقديراتها ضمن جدول الإيرادات الملحق بقانون الموازنة العامة للدولة. أما حسابات خارج الموازنة فهي الحسابات المتعلقة بحسابات السلف والأمانات، وحركة النقود، وحسابات الخزينة، والحسابات الجارية.

٣- التبويب النوعي:

يستخدم هذا النوع من التبويب في كل من النفقات والإيرادات العامة. إذ يستخدم هذا التصنيف بالنسبة إلى النفقات ضمن التبويب الإداري . ويمكن تعريفه بأنه "التبويب الذي يبين نفقات الوحدة الإدارية موزعة على أنواع النفقات الأساسية الجارية والرأسمالية، ويساعد تبويب النفقات نوعياً في عملية تحضير الموازنة العامة للدولة، وتنفيذها والرقابة عليها، ولا يجوز للوحدة الحكومية تجاوز اعتمادات النفقات المخصصة في أقسام الموازنة العامة للدولة وفروعها وأبوابها، إذ إنه "لا نفقة بلا اعتماد"، وإن أي تجاوز للاعتمادات المخصصة يتطلب إضافة اعتماد يتبع في تخصيصه نفس الإجراءات المنصوص عليها لإقرار الموازنة العامة للدولة، أو عن طريق إقرار المناقلة أصولاً بوساطة الإضافة والتخفيض من اعتمادات أخرى في الموازنة العامة.

ووفقاً لأحكام التبويب النوعي للموازنة العامة للدولة في سورية، يتم هذا التبويب كما يلي:

- تبويب نفقات الموازنة العامة للدولة وإيراداتها بموجب دليل الحسابات على أساس الترقيم العشري.
- تحدد حسابات نفقات الموازنة العامة للدولة وإيراداتها على النحو المبين فيما يلي:

رقم الباب	اسم الحساب
١	الرواتب والأجور والتعويضات
٢	النفقات الإدارية
٣	المشاريع الاستثمارية
٤	النفقات التحويلية
٥	الديون والالتزامات واجبة الأداء
٦	الضرائب والرسوم
٧	بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة
٨	إيرادات متنوعة
٩	الإيرادات الاستثمارية
٠	الإيرادات الاستثنائية

كما صدر دليل عناوين البنود بموجب تعليمات وزارة المالية رقم ٢٦/ب.ع ١/٢٥ تاريخ ١٠/٦/١٩٨٤، وقد تضمن هذا الدليل تحديداً للنفقات التي تصرف من اعتمادات هذه البنود.

تبويب نفقات الموازنة العامة للدولة وظيفياً وفق قطاعات الاقتصاد الوطني المشار إليها آنفاً.

وفيما يلي نموذج يتضمن تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية وفق التبويب الإداري/الوظيفي حسب قطاعات الاقتصاد الوطني، والوحدات الحكومية المكونة لكل قطاع فيها، وتوزيع اعتمادات كل وحدة حكومية على أبواب الموازنة للنفقات الجارية والاستثمارية "التبويب النوعي":

الموازنة العامة للدولة في سورية وفق أسلوب (البويرب الإداري/الوظيفي - والبويرب التوعوي)

[illegible]

تظهر اعتمادات النفقات العامة في الموازنة لكل وحدة حكومية (وفق أسلوب

تبويب نوعي) موزعة على خمسة أبواب في الموازنة وهي:

الباب الأول الرواتب والأجور والعلاوات.

الباب الثاني النفقات الإدارية.

الباب الثالث المشاريع الاستثمارية.

الباب الرابع النفقات التحويلية.

الباب الخامس ديون والتزامات واجبة الأداء

وتقسم اعتمادات كل باب إلى أنواع فرعية للنفقات ضمن كل باب من أبواب الموازنة، وذلك على اعتمادات بنود وفقرات الموازنة العامة (بحسب قرارات توزيع الاعتمادات التي تصدر بقرارات عن وزير المالية بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة) سنوياً.

٤- التبويب الاقتصادي:

يستخدم هذا التبويب على مستوى الموازنة العامة للدولة استناداً إلى قرار وزير المالية رقم ٤٨٨٠/و تاريخ ٢٠/٩/٢٠٠١ المطبق اعتباراً من موازنة عام ٢٠٠٢ كما يلي:

تبويب نفقات العمليات الجارية للموازنة العامة للدولة اقتصادياً وفق الطبيعة الاقتصادية للنفقة العامة موزعة إلى المجموعات الرئيسية للنفقات كما يلي:

- الباب الأول: الرواتب والأجور والتعويضات.

- الباب الثاني: المواد والخدمات الاستهلاكية (بما فيها لوازم الإدارة الثابتة والنفقات الإدارية الخاصة).

- الباب الرابع: النفقات التحويلية (من إسهامات وإعانات.....).

- الباب الخامس: الديون والتزامات واجبة الأداء.

ويهدف هذا التبويب لنفقات العمليات الجارية للموازنة العامة للدولة إلى تحليل اعتمادات الإنفاق الجاري للموازنة العامة للدولة بحسب الطبيعة الاقتصادية لكل مجموعة من النفقات وفق طبيعتها الاقتصادية مفصلاً إلى أنواع النفقات المختلفة التي تدخل في كل مجموعة من هذه المجموعات، وذلك بهدف مساعدة المحلل المالي والاقتصادي؛ بما يساعد على تركيب الحسابات القومية من جهة أخرى، وذلك وفق المبادئ العلمية.

يبين النموذج التالي تبويب نفقات الموازنة العامة للدولة (جارية واستثمارية) تبويماً وظيفياً موزعاً على أبواب الموازنة وفق أسلوب التبويب الاقتصادي:

جدول التبويب الاقتصادي لنفقات العمليات الجارية للموازنة

وفق الطبيعة: الاقتصادية للنفقة لعام

الرئيسية/ الثانوية	الباب	الاعتماد الجزئي	الاعتماد الكلي
١	الباب الأول: الرواتب والأجور والتعويضات		
١١	الرواتب وأجور العاملين		
١٢	أجور العمال المؤقتين والموسميين والعرضيين		
١٣	أجور المتعاقدين ونفقاتهم (الخبراء، الاختصاصيين، المهنيين)		
١٤	التعويضات الناجمة عن طبيعة العمل والتمتع للرواتب والأجور		
١٥	تعويضات الأعمال الإضافية واللحاح		
١٦	التعويضات الأخرى		
١٧	المكافآت		
١٨	نفقات النقل والانتقال		
١٩	نفقات الموفدين والوفادين		
٢	الباب الثاني: مواد وخدمات استهلاكية:		

٢١	مواد استهلاكية	
٢١١	استهلاك القدرة الكهربائية والمياه والاتصالات	
٢١٢	المحروقات	
٢١٢١	بترين وزيت	
٢١٢٢	مازوت واستعمالات أخرى	
٢١٣	الأدوية، والمستلزمات الطبية، والمخبرية	
٢١٤	الكسوة والألبسة	
٢١٥	القرطاسية، والمطبوعات، والأدوات المكتبية	
٢١٦	نفقات الإعاشة	
٢٢	خدمات استهلاكية	
٢٢١	نفقات الصيانة	
٢٢٢	بدلات الإيجار	
٢٢٣	نفقات الدعاية، والضيافة، والمؤتمرات	
٢٢٤	النفقات السياسية	
٢٢٥	نفقات التداوي خارج القطر	
٢٢٦	نفقات إدارية متنوعة	
٢٣	النفقات الإدارية الخاصة	
٢٣١	لوازم الإدارة الثابتة	
٢٣٢	مستلزمات التدريب، والتعليم، والتشغيل	
٢٣٣	شراء الملكية الأدبية والفنية	
٢٣٤	نفقات الترميم	
٢٣٥	شراء الأجهزة اللاسلكية	
٢٣٦	التجهيزات	
	باقي النفقات الإدارية الخاصة	
٤	الباب الرابع: النفقات التحويلية	

٤١	الإسهامات والإعانات للجهات العامة والمنظمات الشعبية
٤١١	الإسهام في النشاط الاقتصادي
٤١٢	الإسهام في النشاط الثقافي
٤١٣	الإسهامات للوحدات الإدارية المحلية
٤٢	الإسهامات والإعانات للنشاط الاجتماعي وهيئات التي لا تهدف إلى الربح
٤٢١	الإسهامات في النشاط الاجتماعي
٤٢٢	الإسهامات لمديريات الأوقاف
٤٢٣	الالتزامات الناشئة عن القانون ٤٣ لعام ١٩٨٠
٤٣	الاشتراكات والإسهامات والتحويلات
٤٣١	الإسهامات وبدل الاشتراك بالمؤسسات العربية والدولية
٤٣٢	اعتمادات احتياطية للعمليات الجارية
٥	الباب الخامس: الديون والالتزامات الواجبة الأداء
٥١	التزامات الخزينة العامة
٥٢	الرديات
٥٣	أقساط وفوائض القروض والتسهيلات الائتمانية
٥٤	التزامات ناشئة عن ضمان الدولة
٥٥	الديون بموجب الفقرة (ب) من المادة الخامسة من المرسوم ١٨١١ لعام ١٩٦٩
	اعتمادات غير موزعة
	رئاسة الجمهورية
	مجلس الشعب
	وزارة الدفاع
	تثبيت الأسعار
	مجموع اعتمادات الموازنة للإنفاق الجاري

٥- التبويب الإقليمي (الجغرافي):

يُظهر هذا التبويب بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية والإدارات المحلية، وذلك وفق أحكام قرار وزارة المالية رقم ٤٨٨٠/و تاريخ ٢٠/٩/٢٠٠١ المطبق بدءاً من موازنة عام (٢٠٠٢)، والمتضمن تبويب نفقات المجالس المحلية (نفقات العمليات الجارية) إقليمياً على كل من محافظات الجمهورية العربية السورية موزعاً في كل محافظة من المحافظات على الأجهزة المحلية التسع (التربية، الصحة، التموين، الشؤون الاجتماعية والعمل، الخدمات الفنية، الزراعة، النقل، أمانة السر)، وذلك وفقاً لتنظيمات الإدارة المحلية النافذة في سورية.

وفيما يلي نموذج التبويب الإقليمي لاعتمادات المجالس المحلية، ومجالس المحافظات، في الموازنة العامة للدولة موزعاً على كل من الأجهزة المحلية:

نموذج التوزيع الإقليمي لاعتمادات المجالس المحلية ومجالس المحافظات في الموازنة العامة للدولة لعام

(موزعاً على كل من الأجهزة المحلية)

الإجمالي	اعتمادات المشاريع الاستثمارية	المجموع اعتمادات الإعطاء العامي	مديرية الطفل	مديرية الزراعة والإصلاح الريعي	مديرية الخدمات السنية	مديرية المهنيين	مديرية الصحة	مديرية الطرق الاجتماعية والعمل	مديرية الزراعة	أمانة السر	البيان
											محافظة دمشق
											محافظة ريف دمشق
											محافظة حلب
											محافظة اللاذقية
											محافظة حمص
											محافظة حماة
											محافظة دير الزور
											محافظة الحسكة
											محافظة الرقة
											محافظة ادلب
											محافظة طرطوس
											محافظة درعا
											محافظة السويداء
											محافظة القنيطرة
											اعتمادات احتياطية
											المجموع العام

وتستخدم بعض الدول المتقدمة، كالولايات المتحدة الأميركية وفرنسا مثلاً، نوعاً متطوراً من التبويب وهو (التبويب وفقاً للبرامج والأنشطة) ، و نقدم فيما يلي شرحاً موجزاً لهذا التبويب:

يهدف هذا النوع من التبويب إلى الاهتمام بما تقوم به الحكومة، وليس بما تنفقه على شراء السلع والخدمات فحسب.

يعد التبويب وفقاً للبرامج والأنشطة الأسلوب الأمثل لتأمين سلامة تنفيذ برامج الحكومة وسياساتها، وتقويم مستوى الأداء وقياس كفايته، ويعتمد على مبدأ تقسيم النشاط الكلي إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة التي يكون كل منها برنامجاً معيناً خاصاً بتحقيق هدف معين، أو أداء مهمة، أو وظيفة معينة، أو تنفيذ سياسة محددة، ثم يتم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من المشروعات، وكل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة التي تتكامل في مجموعها لتنفيذ برنامج محدد، ويرتبط هذا التقسيم بالتبويب الوظيفي، كما يرتبط أيضاً بالتبويب الاقتصادي، فمثلاً فيما يختص بالتبويب الوظيفي يمكن تقسيم النشاط الحكومي في مجال الخدمات الاقتصادية:

- الزراعة.

- الصناعة والتعدين.

- المواصلات والنقل..... الخ

كما يمكن تقسيم الإنفاق على الخدمات المتعلقة بالصناعة والتعدين وفق التبويب

الاقتصادي إلى:

- الصناعة والتعدين.

- نفقات جارية.

- نفقات رأسمالية.

كما يمكن تقسيم النفقات الرأسمالية على أساس البرامج والمشروعات والأنشطة

إلى:

● برنامج الاستثمارات في الصناعات الثقيلة.

أ- مشروع مجمع الحديد والصلب.

ب-

-نفقات الأبحاث والتجارب.

-

ويوفر هذا النوع من التبيويب البيانات اللازمة للتحليل والتخطيط الاقتصادي، ورسم السياسات، واتخاذ القرارات. كما يساعد على إعداد الموازنة العامة وتنفيذها على شكل وحدات إنجاز، وتحديد المسؤولية، وفرض الرقابة الإدارية والاقتصادية على قدرة التنفيذ، وقياس قدرة استغلال الموارد المتاحة، كما يساعد على الربط بين الموازنة العامة للدولة والخطة الاقتصادية للدولة.

وفيما يلي نموذج للتبيويب وفق البرامج والأنشطة:

التبيويب وفقاً للبرامج والأنشطة لوظيفة خدمة الغابات:

أولاً- الاستخدامات الجارية:

١- إدارة أراضي الغابات

أ- وقاية الغابات وإدارتها.

ب- مكافحة حرائق الغابات.

ج- الوقاية من الأمراض والحشرات ومكافحتها.

٢- أبحاث الغابات:

أ- إدارة الغابات والمقاطعات.

ب- وقاية الغابات.

ج- منتجات الغابة وهندستها.

د- موارد الغابات.

٣- تعاون القطاع العام والخاص في صناعة الغابات:

أ- مكافحة حرائق الغابات.

ب- إدارة إنتاج الغابات.

ج- المساعدات العامة.

٤- برنامج المنح:

أ- المدارس والكليات.

ب- الحكومات المحلية.

ثانياً- الاستخدامات الرأسمالية:

١- إدارة أراضي الغابات:

أ- شراء الأراضي

ب- إنشاء الطرق.

ج- إنشاء المباني.

٢- بحوث وأبحاث الغابات:

أ- إنشاء المعامل.

ب- شراء معدات المعامل.

ويبين المخطط التالي أنواع التبويب وأهدافه، مع الإشارة إلى إمكان دمج أكثر

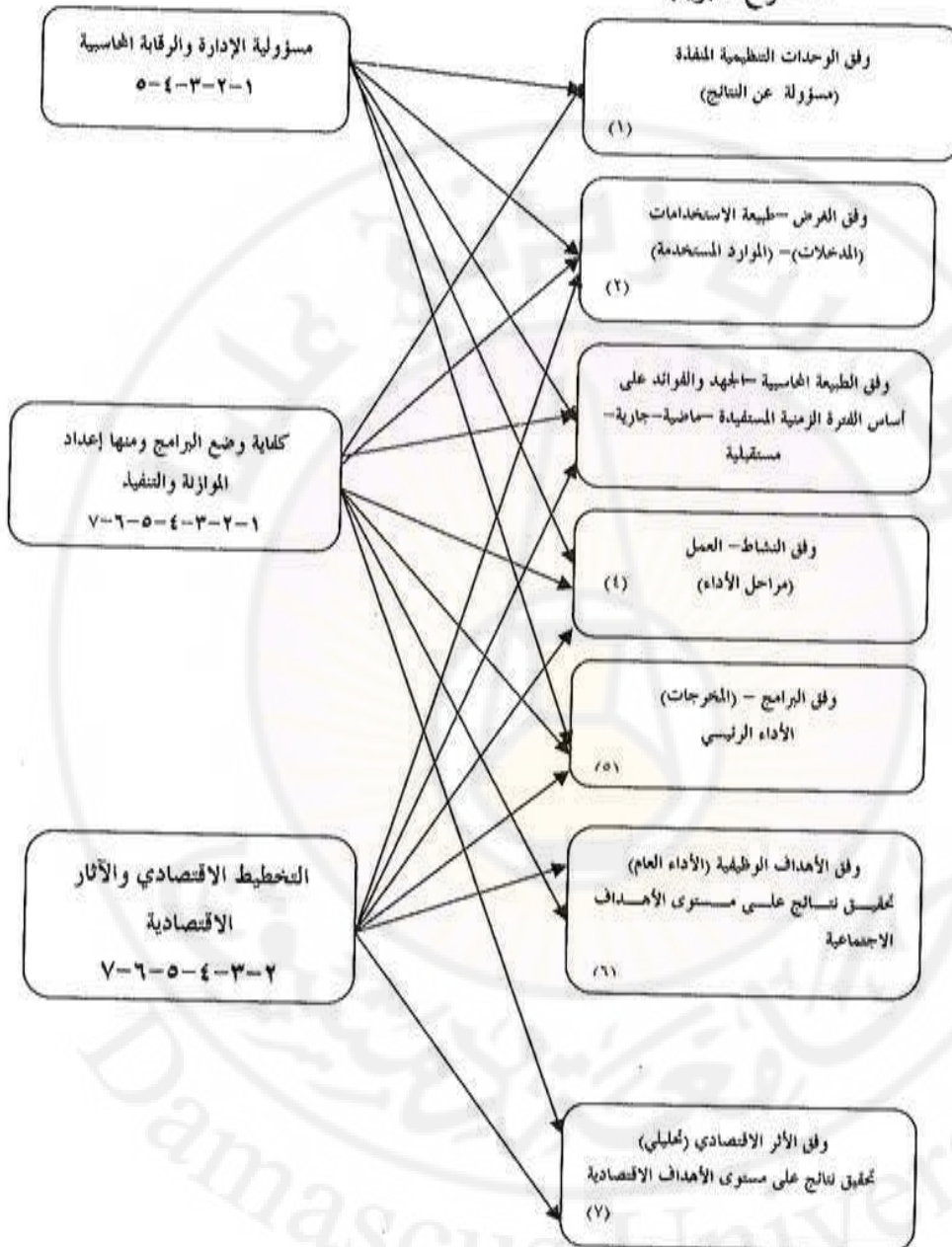
من نوع من أنواع التبويب بنموذج واحد وفقاً للأهداف المتنوعة من تبويب الموازنة

العامة للدولة من تخطيط وإدارة ورقابة.

أنواع التبويب وأهدافه

نوع التبويب

المهدف



وتجدر الإشارة إلى أن هذا التبويب لم يطبق بعد في سورية على أهميته في إعداد موازنات البرامج والأداء.

ب- تبويب الإيرادات العامة في الجمهورية العربية السورية :

نصت المادة التاسعة من القانون المالي الأساسي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٦ على أن يتم تبويب الإيرادات تبويباً نوعياً، ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً، وقد صدر قرار وزير المالية رقم (١٢١٥) لعام ١٩٨٤، ونص في مادته الرابعة على تبويب إيرادات الموازنة العامة للدولة نوعياً وفق الأبواب والبند (الضرائب والرسوم - بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة - إيرادات متنوعة - الفائض المتاح - الإيرادات الاستثنائية).

ويتم تبويب إيرادات الموازنة العامة للدولة بموجب دليل حسابات على أساس الترتيب العشري (باب، بند).

وقد صدر تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية بقرار وزير المالية رقم (١٢١٥) تاريخ ١٤/٥/١٩٨٤، المعدل بالقرارين رقم (١١٧/و) تاريخ ٢١/٧/١٩٨٦، ورقم (٤٨٨٠/و) تاريخ ٢٠/٩/٢٠٠١، وقضت أحكام القرار المشار إليه بأن تبويب إيرادات الموازنة العامة للدولة في سورية بموجب دليل الحسابات المرفق بالقرار المشار إليه على أساس الترتيب العشري. وتضمن النموذج رقم (٥) التبويب النوعي لإيرادات الموازنة العامة للدولة موزعاً على الأبواب التالية:

- الباب السادس: الضرائب والرسوم ويتضمن:

• الضرائب والرسوم المباشرة.

• الضرائب والرسوم غير المباشرة.

- الباب السابع: بدلات الخدمات، وإيرادات أملاك الدولة، واستثماراتها العامة ويتضمن:

• بدلات الخدمات

• إيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة.

• الباب الثامن: إيرادات متنوعة ويتضمن:

• عوائد المرور.

• إيرادات أخرى.

- الباب التاسع: الفائض المتاح: ويشمل إيرادات الدولة من فوائض المؤسسات

والشركات، والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي (الأرباح الصافية،

الاحتياطيات بأنواعها، اهتلاكات الموجودات الثابتة، المؤونات غير المخصصة

لأكثر من سنة مالية واحدة)، وتوزع إيرادات هذا الباب كما يلي:

• فائض الموازنة: ويشمل بالنسبة إلى المؤسسات، والشركات، والمنشآت العامة

ذات الطابع الاقتصادي الأرباح والاحتياطيات، أما بالنسبة إلى المصارف

فيقتصر على الأرباح فقط.

• فائض السيرة: ويشمل بالنسبة إلى المؤسسات والشركات، والمنشآت العامة

ذات الطابع الاقتصادي، اهتلاكات الموجودات الثابتة، والمؤونات غير

المخصصة لأكثر من سنة. أما بالنسبة إلى المصارف فيشمل بالإضافة إلى ما

ذكر الاحتياطيات.

• التمويل الذاتي للبلديات: وتمثل فوائض البلديات أي الفرق بين إيراداتها

الجارية ونفقاتها الجارية نظراً؛ إلى أن الوحدات الإدارية المحلية (المدن والبلدان

والبلديات) ترتبط مع الموازنة العامة للدولة بالاستناد إلى مبدأ الصافي.

• فوائض الدوائر الوقفية: يطبق بشأنها ما يطبق على فوائض الإدارة المحلية وفق

ما ذكر.

• إيرادات العمل الشعبي.

- الباب (صفر): الإيرادات الاستثنائية ويتضمن:

• إيرادات القروض الداخلية ، والتسهيلات الائتمانية.

• إيرادات القروض الداخلية، (التمويل بالعجز من المصرف المركزي).

• إيرادات الفنادق: وهي حصة الدولة من أرباح الفنادق المملوكة من الدولة .

وتقسم إيرادات الموازنة العامة للدولة عند تبويبها في جداول الموازنة إلى ما يلي:

- الإيرادات الجارية: وتشمل الأبواب (٦ و٧ و٨) وتخصص لتمويل النفقات العامة الجارية للموازنة العامة للدولة الأبواب (١ و٢ و٤ و٥).

- الإيرادات الاستثمارية: وتشمل إيرادات البابين (٩ و صفر)، وتخصص لتمويل المشاريع الاستثمارية في الموازنة العامة للدولة (الباب الثالث).

كما تبوب إيرادات الموازنة العامة للدولة من حيث مصدرها إلى ما يلي:

- إيرادات محلية (ذاتية): وتشمل إيرادات الضرائب والرسوم، إيرادات الفائض المتاح، إيرادات فروقات الأسعار، (وهي إيرادات ناجمة عن فروق أسعار بعض السلع كالمشتقات النفطية، ومواد البناء، والتبغ، وترد ضمن الباب الثامن - إيرادات متنوعة).

- إيرادات خارجية: وتشمل إيرادات القروض، والتسهيلات الائتمانية، أموال الدعم والهبات، وتندرج ضمن إيرادات الباب (صفر) - الإيرادات الاستثنائية.

وكما قضت المادة (١٠) من القانون المالي الأساسي للدولة بأن يحدد وزير المالية

بقرار منه :

النماذج اللازمة لوضع أنواع تبويب النفقات والإيرادات العامة الواردة في

المادتين /٨-٩/ السابقتين موضع التطبيق، وبيان تفصيلات كل تبويب .

البنود التي يجب توزيعها إلى فقرات .

و يبين النموذج التالي تبويب الإيرادات نوعياً في الموازنة العامة للدولة في سورية:
نموذج تبويب إيرادات الموازنة العامة للدولة "تبويباً نوعياً"

رقم الباب	نوع الإيرادات	بآلاف الليرات السورية		
		الإيرادات العام الحالي	إيرادات العام السابق	النقص الزيادة
	الإيرادات الجارية			
٦	الضرائب والرسوم			
٧	بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة			
٨	إيرادات متنوعة			
	الإيرادات الاستثمارية			
٩	الفائض المتاح			
	الإيرادات الاستثنائية			
	المجموع			
	استثمارات نفطية "شركات عقود الخدمة"			

المبحث الخامس

الحسابات خارج الموازنة ، و الأموال الاحتياطية

أولاً- حسابات خارج الموازنة:

١- السلف:

الأصل في تأدية النفقات العامة أن تتم بموجب أوامر تصفية وصرف تنظم بعد تنفيذ الأعمال، أو إنجاز الخدمات، أو توريد المواد اللازمة لتأمين احتياجات الإدارة. غير أن النظام المحاسبي للهيئات الإدارية قد أجاز في حالات الضرورة التي تتطلب التعجيل بدفع بعض النفقات إلى أصحابها، منح سلف دائمة أو مؤقتة من أموال الخزينة الجاهزة، وذلك لغاية معينة، ولمدة وشروط محددة تصرف بقرار من وزير المالية، ومن يفوضه بذلك.

وتتم تأدية مبالغ السلف إلى المعتمدين بموجب أوامر دفع سلف يتم توقيعها من مدير الخزينة المركزية، أو من يفوضه بذلك، وتسجل حسب تسلسل تأديتها في سجل خاص بمسك لهذه الغاية لدى الدائرة المختصة في مديرية الخزينة المركزية.

ويجري استرداد السلف المذكورة بعد انقضاء المدة المحددة لتسديدها بموجب أوامر قبض سلف، ويتولى صندوق الخزينة المركزية قبض مبالغ السلف المستردة.

وفي نهاية كل سنة مالية تقوم دائرة السلف في مديرية الخزينة المركزية بتدوير أرصدة السلف التي لم يتم تسديدها في نهاية السنة المالية إلى حسابات السلف للسنة المالية المقبلة، وهكذا يتم تدوير أرصدة السلف غير المسددة في نهاية كل سنة مالية على أن تتولى مديرية الخزينة المركزية، ومحاسب الإدارة المختص متابعة تسديد هذه السلف وتحصيلها وفقاً لقانون جباية الأموال العامة عند الاقتضاء.

٢- الأمانات:

تقبل صناديق الخزينة الأمانات والودائع المختلفة مقابل إيصالات رسمية يبين فيها سبب الإيداع وذلك بناءً على طلب مختلف الجهات العامة، ولا ترد الأمانة إلى صاحبها إلا بعد تحقق الغاية التي أودعت من أجلها وبناءً على موافقة المرجع المختص. وتقوم صناديق الخزينة بقبض الأمانات والودائع بموجب أوامر قبض أمانات تنظمها دائرة الإيرادات، كما يتم تأدية الأمانات إلى أصحابها بعد توافر الشرطين المشار إليهما بموجب أوامر دفع أمانات توقع من قبل مدير الخزينة المركزية أو من يفوضه بذلك، وذلك بالاستناد إلى أوامر قبض الأمانات، وتسجل المدفوعات بالاستناد إلى أوامر دفع الأمانات.

تدور أرصدة الأمانات التي لا يجري ردها في السنة المالية التي دفعت خلالها إلى سجلات السنة المالية المقبلة.

٣- حركة النقود (المأخوذ والمرسل):

يقصد بحركة النقود سائر العمليات المتعلقة بالمبالغ النقدية المرسلة أو المأخوذة من الإدارة المركزية (الخزينة المركزية بدمشق) إلى المحافظات، أو من محافظة إلى أخرى، أو من منطقة إلى مركز المحافظة التابعة له، وكذلك الأمر بالنسبة إلى المبالغ النقدية المرسلة أو المأخوذة من الإدارة المركزية (الخزينة المركزية بدمشق) إلى الوحدات الحسابية المستقلة كالهئية العامة للإذاعة والتلفزيون، والمديرية العامة للجمارك... وبمسك لحركة النقود حسابات مستقلة (مقبوضات ومدفوعات) أي مأخوذ ومرسل، وتغلق حسابات حركة النقود في نهاية السنة المالية، وذلك بعد تدقيق هذه الحسابات ومطابقتها مع قيود مديرية الخزينة المركزية، وقيود ماليات المحافظات والمناطق، وقيود الوحدات الحسابية المستقلة المعنية.

٤- حسابات الصندوق:

تسجل جميع عمليات التأدية والقبض التي تقوم بها مديرية الخزينة المركزية في دفتر يومية الصندوق، ويشمل هذا الدفتر جميع عمليات القبض والتأدية سواء تم ذلك نقداً ضمن السقوف المسموح بها أم بنتيجة عمليات المحسوب، وذلك وفقاً لتسلسل هذه العمليات.

وتغلق حسابات الصندوق في نهاية كل سنة مالية، ويدور رصيد الصندوق لغاية يوم ١٢/٣١ من كل سنة إلى مطلع السنة المالية المقبلة.

بالإضافة إلى ما تقدم، تتولى مديرية الحسابات العامة والخزينة المركزية في وزارة المالية متابعة الجداول المالية والبيانات الدورية وفق النماذج المعدة لهذه الغاية (النماذج ذوات الأرقام ٢٠ و ٢١ و ٢٦) لإيرادات الموازنة العامة للدولة ونفقاتها، وحسابات خارج الموازنة مع كل من ماليات المناطق، ومديريات الماليات في المحافظات، والوحدات الحسابية المستقلة، وتجري المطابقات الدورية بشأنها.

كما تتولى مديرية الحسابات العامة والخزينة المركزية تنظيم الجداول التجميعي (الجدول نموذج رقم ٣١) بعد إنجاز عمليات التدقيق والمطابقة بهدف تحضير الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة (الحساب الختامي) وإعداده.

مع الإشارة إلى أنه بالنظر إلى ضرورات فنية، ويهدف إنجاز خطط التراكم لقطع حسابات الموازنة العامة للدولة، فقد أوكلت هذه المهمة الأخيرة مؤقتاً إلى إدارة توحيد الحسابات، والتسديد النهائي في الجهاز المركزي للرقابة المالية.

ثانياً- الأموال الاحتياطية:

نصت المادة (٢٦) من المرسوم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ على أن يفتح للأموال الاحتياطية التي تمتلكها الدولة وتدعرجها حساب خاص يدعى حساب الاحتياطي

ويغذى هذا الحساب من الموارد التي تحددها وزارة المالية، ويستعمل عند الاقتضاء لسد العجز وفقاً للأحكام المنصوص عليها في هذا النظام.



المبحث السادس

أسس مسك حسابات الموازنة العامة للدولة

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة الحكومية، كما تُعدُّ نتائج المحاسبة الحكومية مادة أساسية وضرورية لإعداد تقديرات النفقات والإيرادات العامة، ولعمليات التخطيط المالي. وبذلك يتبين مدى تأثير المحاسبة الحكومية بالتشريعات المالية من جهة، وقوانين الموازنة السنوية من جهة أخرى. كما تتضح لنا العلاقة الوثيقة بين كلٍّ من المحاسبة الحكومية من جهة، وبين الموازنة العامة للدولة والتشريعات المالية من جهة أخرى.

ولا تقتصر العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة على مرحلة معينة، وإنما تلازمها في جميع مراحلها. فالتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية يعكس جميع التصرفات المالية للدولة في مجالي الإنفاق والجباية، ويساعد في الرقابة على تنفيذها من خلال الدورات المستندية الموضوعة بشكل ملائم ومدرّوس من أجل هذه الغاية. لذلك يمكن القول: إن النظام المحاسبي يجب أن يؤمن سهولة تتبع تحصيل الإيرادات في الوقت الملائم وبشكل كامل من جهة، وسهولة تأمين التمويل الملائم للمشروعات الملحوظة في الموازنة العامة، والاستخدام الفعال للأموال العامة في مجالي الخدمات والاستثمار من جهة أخرى.

وإذا كانت العلاقات المالية والنفقات والإيرادات العامة تشكل الجوهر الأساسي الذي تدور حوله التشريعات المالية، فإن هذه الأخيرة تؤثر تأثيراً مباشراً في النفقات والإيرادات العامة التي تعدُّ المادة الأولية التي تتعامل بها المحاسبة الحكومية.

وقد برز الاهتمام بدراسة أسس مسك حسابات الموازنة العامة للدولة وتحديداتها، وفي سورية نصت الفقرة (ب) من المادة (٥) من القانون المالي الأساسي للدولة على أن يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي، مع إدخال مبادئ القيد

المزدوج، ويستمر العمل باتباع الأساس النقدي لحين توافر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق.

وفيما يلي الأسس العلمية لمسك حسابات الموازنة العامة للدولة، إذ توجد ثلاثة أسس رئيسية لتسجيل عمليات الإنفاق العام الحكومي، وتحصيل الإيرادات العامة:

- الأساس النقدي.
- أساس الاستحقاق.
- أساس الاستحقاق المعدل.

يتم اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق عدة معايير منها أنواع البيانات المالية اللازمة، ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية، وإدارة الأموال العامة، وكذلك مستوى تطور المحاسبة في الدولة، وأسلوب استخدام الحاسبات الإلكترونية في إثبات حركة الأموال العامة.

وسنعرض فيما يلي لمحات عن مضمون كل من الطرق السابقة.

١- الأساس النقدي:

يتم وفق هذا الأسلوب، إثبات العمليات المالية للدولة عند قبض الأموال النقدية أو دفعها، سواء أكانت المقبوضات أم المدفوعات تخص السنة المالية التي أجريت فيها، أو تتعلق بالسنوات المالية الماضية، وسواء أكان ما يتعلق منها بشراء السلع والخدمات الجارية أم بالحصول على السلع الرأسمالية من قبل الدولة.

ونتيجة تطبيق هذه الطريقة، فإن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية، تلغى ولا يعتد بها، لأن التزامات الدولة التي لم تسدد، سيتم تأديتها في السنة المالية التالية. وكذلك الأمر فإن الإيرادات يتم إثباتها عند قبضها فعلاً خلال السنة أو السنوات المالية التالية لفترة تحقق هذه الإيرادات، حتى وإن كانت مستحقة، وغير مقبوضة خلال السنة المالية التي تعود إليها.

وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن منظمة الأمم المتحدة أنه قد جرى بصورة تقليدية مسك حسابات الحكومة وفق الأساس النقدي تلبية للمتطلبات المحاسبية، وفضلاً عن ذلك فهو أبسط أسلوب لمسك الحسابات الحكومية. ويسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة، ثم رقابة تنفيذها من قبل أجهزة الرقابة، ومن قبل السلطة التشريعية.

ولكن توجد بعض العيوب لاستخدام الأساس النقدي وهي:

- يقضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الوقائع المالية الضرورية التي تساعد على إعداد المركز المالي السليم، والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي.
- إن تداخل تدفقات إيرادات كل سنة وإنفاقها مع السنوات المالية التالية لا يوضح بصورة دقيقة الإمكانيات المالية للدولة.
- إن الأساس النقدي ليس نظاماً للمحاسبة الحكومية، لأنه يركز اهتمامه فقط على جوانب العمليات التي تتجسد في قبض أموال نقدية ودفعها.
- تثير طريقة الأساس النقدي صعوبات كبيرة في الوصول إلى تتبع إجمالي الإنفاق العام على المشروعات، التي يتطلب تنفيذها رصد اعتمادات مالية لها لعدة سنوات مالية.

٢- أساس الاستحقاق:

تسجل حسب هذه الطريقة الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة، وتاريخ ثبوت الالتزام المالي عليها، وذلك بصرف النظر عن تاريخ السداد الفعلي لهذه الالتزامات، أو التحصيل الفعلي للإيرادات المحقة. تعتمد هذه الطريقة على فكرة الشخصية المالية المستقلة لكل سنة مالية على حدة، ويقتضي تطبيق هذه الطريقة بقاء حسابات السنة المالية المنصرمة مفتوحة خلال

فترة تسمى "بالفترة أو المدة المتممة" تسجل فيها الإيرادات، والنفقات التي ستتم، التي تعود إلى السنة المالية ذات العلاقة.

تمتاز طريقة أساس الاستحقاق بالميزات التالية:

- تعطي صورة حقيقية عن الحقوق والالتزامات الحكومية.
- تتيح هذه الطريقة القيام بمقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها.
- تسهل هذه الطريقة إعداد التقديرات عن الفترة المالية القادمة.
- تساعد طريقة أساس الاستحقاق على فصل العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.

وكذلك فإن لطريقة الاستحقاق بعض الانتقادات التي يمكن توجيهها دون أي انتقاص من دقة هذه الطريقة:

- تحتاج هذه الطريقة إلى عدد أكبر من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية خلال الفترة المتممة، ومن ثم تكلفتها كبيرة نسبياً.
- تؤخر هذه الطريقة قطع حسابات الموازنة العامة للسنة المنصرمة، حتى تتم عملية تسوية الحقوق المالية والالتزامات المالية التي لما تسدد.

٣- أساس الاستحقاق المعدل:

بيّنت وقائع تطبيق الطرق السابقة لإثبات العمليات المالية للدولة بصورة عملية، أنه قد لا يتبع أساس الاستحقاق الكامل، إذ إن بعض الهيئات العامة ذات الطابع الإداري قد تسير على أساس طريقة الاستحقاق بالنسبة إلى بعض الأبواب المهمة لإيرادات الموازنة العامة، ولكنها في الوقت نفسه تطبق طريقة الأساس النقدي بالنسبة إلى الأبواب الأخرى.

فضلاً عن ذلك، فإن بعض الوحدات الإدارية الحكومية التي تسير على طريقة أساس الاستحقاق بالنسبة لإنفاقها، قد يصعب عليها تنفيذ ذلك بالنسبة إلى بعض

أوجه الإنفاق التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الجارية، و إلا فإنها تتركب مخالفة لقانون الموازنة الذي ينص على أنه لا يجب تحمل الإنفاق إلا إذا رصد له اعتماد في الموازنة العامة للدولة.

وبالمقابل، فإنه قد ينظم إلى جانب السجلات الخاصة بالمحاسبة الحكومية المسوكة وفق طريقة الأساس النقدي سجلات أخرى مساعدة تمكن من عرض النتائج بشكل يقارب نتائج طريقة أساس الاستحقاق، بمعنى أن حسابات طريقة الأساس النقدي تعدل في النهاية لإدراج مبالغ تخص السنة المالية، مع أنها لم تقبض أو تدفع خلالها. ويمكن أيضاً تحميل السنة المالية المنصرمة بالإنفاق العائد لها الذي لم يتم صرفه، وتسجيله في حسابات خارج الموازنة (حسابات الأمانات).

مقارنة الطرق الثلاث:

يتبين لنا من التحليل السابق أن طريقة أساس الاستحقاق هي أفضلها لأنها تتيح إمكان القيام بمقارنات دقيقة لموازنات السنوات المتتالية، وفي الوقت نفسه تحقق هذه الطريقة رقابة أكثر شمولاً على الإيرادات العامة والإنفاق العام. ولكنها في الوقت نفسه أيضاً تحتاج إلى جهاز إداري ومحاسبي متخصص يتولى مسك حساباتها وسجلاتها.

أما طريقة الأساس النقدي، فهي وإن اتصفت بالمرونة والسرعة في قطع حسابات الموازنة العامة، لا تتيح تطبيق مبدأ فصل الحقوق والالتزامات المالية العائدة إلى لسنوات المتتالية، ومن ثم نتيجة تداخل هذه الحقوق والالتزامات، لا يستطيع المحلل المالي للعمليات الحكومية دراسة الوضع المالي الحقيقي للدولة في كل سنة بمفردها .

وقد أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة أن أهمية استخدام طريقة أساس الاستحقاق تختلف حسب طبيعة العمليات الممولة. إذ إنه في حالات عديدة - كما هو الحال بالنسبة إلى الإنشاءات - يكون لحساب تكلفة العمليات أهمية كبيرة حتى يمكن تقويم البرامج ونتائجها تقويمها سليماً، بينما يمكن في برامج أخرى

استخدام طريقة الاستحقاق المعدل، بل حتى طريقة الأساس النقدي، دون الإخلال بمبادئ الرقابة المالية أو الوضع المالي الحقيقي للدولة.



المبحث السابع

دور محاسب الإدارة في تنفيذ الموازنة العامة للدولة

عرف القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ محاسبة الإدارة بأنها "إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في الجهة العامة ذات الطابع الإداري لتحقيق تنفيذ الموازنة العامة وفق القوانين الناطمة، والاستخدام الأمثل للاعتمادات المخصصة، ويُعين محاسب الإدارة من ملاك وزارة المالية، ويسمى بقرار من وزير المالية، ويرتبط بأمر الصرف مباشرة".

وقد نصت المادة /٢٨/ من القانون المالي الأساسي على ما يلي:

أ- تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات الدولة، وإداراتها، ومؤسساتها العامة، وهيئاتها المحلية. ويرتبطون بأمر الصرف مباشرة، ويقومون بالتأشير على التصرفات المتضمنة عقد نفقة قبل إصدارها بما يفيد قانونيتها، وتوافر الاعتماد وملاءمته، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها، كما يقومون بمراقبة استعمال الاعتمادات، وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً للخزينة العامة، وبالتصديق على الحسابات العامة العائدة للوزارات، أو الإدارات، أو المؤسسات العامة التي يعملون فيها قبل إرسالها إلى السلطات المنصوص عليها في المادة /٣١/ من القانون المذكور، وبتزويد وزارة المالية بجميع البيانات والإحصائيات التي تساعد هذه الوزارة على متابعة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة في جميع أجهزة القطاع العام.

ب- تُحدد الاختصاصات التفصيلية لمحاسبي الإدارات في ملاك وزارة المالية".

كما نصت المادة /٣٣/ من ملاك وزارة المالية الصادر بالمرسوم رقم (١٦٨٤)

لعام ١٩٧٧ على ما يلي:

أ- "تتولى الوزارة الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات الذين يمثلون الوزير في جميع وزارات الدولة، وإداراتها، وهيئاتها العامة، والبلديات، ووحدات الإدارة المحلية، وسائر جهات القطاع الإداري. ويرأسون الإدارات المالية فيها، ويقومون بالتأشير على الصكوك المتضمنة عقد النفقات قبل إصدارها، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها، كما يقومون بمراقبة استعمال الاعتمادات، وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً للخرينة العامة، وبالتصديق على الحسابات العامة العائدة للجهات التي يعملون فيها قبل إرسالها إلى السلطات المنصوص عليها في المادة ٣٢/ من القانون المالي الأساسي، وبتزويد الوزارة بجميع البيانات والإحصاءات التي تساعد على متابعة الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة".

ب- يجوز للوزير ومعاونيه أن يعهدوا مؤقتاً بوظائف محاسب الإدارة إلى موظفين من الجهة ذات العلاقة بالاتفاق معها.

ج- يوضع محاسبو الإدارات تحت تصرف الجهات ذات العلاقة سواء في الإدارة المركزية أم في المحافظات، بقرار من الوزير، ويتقاضون رواتبهم من موازنة الوزارة إذا كانوا من ملاكها.

د- يكون المرجع المباشر لجميع محاسبي الإدارات المشار إليهم ومعاونيهم مديرية الموازنة العامة في الإدارة المركزية، ويكون مرجعهم مديرية المالية في المحافظات فيما يتعلق بأعمالهم المالية.

ويخضع من كان منهم من ملاك الوزارة من حيث الحقوق والواجبات والإجراءات المسلكية لسلطة الوزير.

ويتولى محاسبو الإدارات الأعمال التالية:

— مساعدة الإدارة على إعداد مشروع موازنتها.

- التأشير على مشروعات صكوك عقد النفقات قبل توقيعها.
- القيام بمعاملات تصفية النفقات، وإعداد أوامر صرفها، ومسك حسابات اعتمادات الموازنة، والنفقات المعقودة، وأوامر الصرف الصادرة والمصروفة، ودفاتر شطب الرواتب والأجور وجداؤها.
- إدارة السلف الممنوحة إليهم أو للعاملين في الإدارة، وملاحقة تسديدها.
- مراقبة مستودعات اللوازم والمواد مع الاحتفاظ بمسؤولية أمناء المستودعات.
- تحقيق الإيرادات الموكلة للإدارة وتحصيلها، ومسك حساباتها.
- ملاحقة تقديم صكوك كفالات المتعهدين، وفحصها، وتسجيلها، وحفظها، وإبراء ذمة العاملين المسؤولين أمام محاسب الإدارة بعد إجراء معاملة الاستلام والتسليم.
- وعموماً ممارسة جميع الأعمال المالية والمتعلقة بالإدارة، ويجوز أن يكون لكل جهة عامة محاسب إدارة أو أكثر، ويكون محاسب الإدارة مسؤولاً أمام الجهاز المركزي للرقابة المالية عن جميع الأعمال المالية الموكلة إليه، أو التي يقوم بها، كما يكون معاونو محاسب الإدارة ومساعدوه مسؤولين جميعاً أمامه عن جميع الأعمال المالية التي يكلفهم إياها مع الاحتفاظ بمسؤوليتهم الخاصة.....
- والواقع أن النصوص النافذة قد أوجدت توازناً دقيقاً في الاختصاص بين أمر التصفية والصرف، ومحاسب الإدارة، وهذا الموضوع يشكل عقدة شائكة كثيراً ما يثار الجدل حولها لما يتطلبه من فهم سليم للأحكام المالية والمحاسبية بغية تسهيل سير العمل، وتجنب المعوقات، والبعد عن المنازعات والاختلافات.
- فأمر التصفية والصرف هو الذي يملك صلاحية التقرير (اتخاذ القرار)، ومحاسب الإدارة هو المسؤول مادياً ومسلكياً عن التصرفات المالية.

المبحث الثامن

نظام الرقابة في الجمهورية العربية السورية

١- طبيعة عمل الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة وأنواعها:

تتناول عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة:

- مراقبة كيفية إدارة الأموال العامة من قبل كل من العاملين الإداريين والمحاسبين.
- مراقبة مجموع عمليات تنفيذ الموازنة العامة من تحقق، وجباية، وعقد، وتصفية، وصرف، ودفع، والغاية الأساسية من رقابة تنفيذ الموازنة العامة هي مزدوجة (مالية وسياسية بالوقت نفسه).

أ- الرقابة من الوجهة المالية:

تتطلب الرقابة الثبوت من حسن إدارة الأموال العامة، ومدى تطابق تقديرات الواردات والنفقات مع ما تحقق منها فعلاً.

ب- الرقابة من الوجهة السياسية:

تقتضي الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للسلطة التشريعية الاطلاع على كيفية ممارسة السلطة التنفيذية للإذن المعطى لها، بالإنفاق والجباية. بموجب قانون الموازنة العامة الذي تم إصداره وتصديقه من قبل تلك السلطة التشريعية. وتأخذ رقابة تنفيذ الموازنة من الناحية النظرية على الأقل أشكالاً وصيغاً مختلفة، وهي الرقابة المكانية، والرقابة المستندية، فالأولى تعني انتقال العامل الرئيس إلى جانب العامل المرؤوس لتدقيق أعماله. والنوع الثاني من الرقابة تعني إطلاع العامل الرئيس على أعمال المرؤوس من خلال التقارير والوثائق التي يرسلها له هذا الأخير. ومن الممكن القيام بكلا النوعين من الرقابة.

وإذا قارنا المراحل التي تجتازها نفقات الموازنة العامة المشار إليها في الأبحاث السابقة، وهي عقد النفقة وتصفيتهما وصرفها ودفعها، فإننا نرى أنه يسير إلى جانب

تنفيذ هذه النفقات نوع من الرقابة الداخلية المسبقة، إذ إنه في كل مرحلة من مراحلها السابقة تهدف الرقابة المسبقة إلى التأكد سواء أكان من حيث العقد، أم من حيث صحة الممارسة وتقديم الخدمات، أم من حيث صحة تنسيب بنود الإنفاق، أم من حيث صحة دفع الاعتمادات المالية التي صدرت بها أوامر صرف.

وفي الواقع تمارس أحياناً أنواع الرقابة كافة بصورة متوازنة، ومن الناحية التطبيقية فقد تعارف علماء الفقه المالي المعاصر على تقسيم الرقابة إلى ثلاثة أنواع:

● رقابة قضائية:

ويقوم بها ديوان المحاسبات، (في الدول التي يوجد فيها هذا النوع من مؤسسات الرقابة).

● رقابة برلمانية:

وتقوم بها السلطة التشريعية، والغاية من هذه الرقابة التأكد من حسن تنفيذ الإذن المعطى بالحماية والإنفاق عند إقرار قانون الموازنة العامة السنوية. ولا بد من التنويه في هذا الصدد بأن الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، هي في الأصل من اختصاص السلطة التشريعية لكونها صاحبة الاختصاص في رقابة سلوك السلطة التنفيذية بغية التأكد من تقييد هذه السلطة عند تنفيذ الموازنة بصورة صحيحة من حيث الاعتمادات المالية، ومن حيث مستوى الواردات التي تمت جبايتها. وبما أن السلطة التشريعية لا تملك وسائل وإمكانات التدقيق الكافية، ولا سيما الجوانب الإدارية والفنية المالية منها. لذلك تم إحداث الرقابة الإدارية التي تقتضي أن تراقب الإدارة التنفيذية نفسها بنفسها (المراقبة الذاتية)، وتستند هذه الرقابة الإدارية إلى فكرة أن تعهد هذه الوظيفة أو المهمة إلى هيئة مستقلة عن الإدارة التنفيذية، وعن مجلس السلطة التشريعية بصورة مباشرة، وتلك هي حالة ديوان المحاسبات. وفي الواقع يسهل هذا النوع من الرقابة تأمين الوسائل التي تمكن السلطة التشريعية من القيام بمهمتها في رقابة تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

● الرقابة الإدارية:

وتقوم بها السلطة التنفيذية، وهي رقابة السلطة التنفيذية تجاه التصرفات المالية للعاملين في الدولة، ويمكن أن نميز هنا أنواع الرقابة التالية:

- الرقابة المسبقة.
- الرقابة الآنية.
- الرقابة اللاحقة.
- الرقابة الداخلية.
- الرقابة الخارجية.

◆ الرقابة المسبقة:

استمرت الرقابة المسبقة حتى صدور القانون المالي الأساسي للدولة عام ١٩٦٧، ضمن اختصاص المفتشين الماليين ومدقي الخزينة في وزارة المالية، إضافة إلى عمليات التدقيق والتأشير من قبل مفتشي ديوان المحاسبات. وقد كانت تجري عمليات التأشير المسبقة على جميع أوامر الصرف قبل تأديتها من قبل مدقي الخزينة، ومع تعاظم حجم الموازنة العامة للدولة، وتوسع التنظيمات الإدارية فيها ولاسيما في القطاع العام الاقتصادي، وما تتطلبه تلك المعاملات من سرعة في الإنجاز مع ضخامة حجمها، فقد تم إلغاء وظيفة مدقي الخزينة، وتم نقل اختصاصات المفتشين الماليين في وزارة المالية إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية منذ إحداثه، وحلت عملية الرقابة اللاحقة للجهاز المركزي للرقابة المالية محل الرقابة المسبقة.

وبذلك انتهت منذ ذلك التاريخ الرقابة المسبقة على أوامر الصرف، ومراقبة الصكوك الإدارية قبل تنفيذها.

◆ الرقابة الآنية:

بممارس أعمال الرقابة الآنية محاسبو الإدارات في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري الذين يمثلون وزير المالية وفق الأنظمة والقوانين النافذة، والمسؤولون الماليون في جهات القطاع الاقتصادي، وذلك من خلال الرقابة على عقد النفقات وصرفها ضمن اعتمادات الموازنة العامة للدولة، أو اعتمادات الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي أو غيرها من الجهات العامة الأخرى. وكذلك من خلال تأشير مشاريع الصكوك الإدارية والعقود وغيرها من المعاملات التي تترتب عليها آثار مالية.

كما تمارس أعمال الرقابة الآنية من خلال إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ومناقشة إيراداتها ونفقاتها، ومحاولة إيجاد التوازن في الموازنة بين الإيرادات والنفقات، وذلك من خلال تدقيق البيانات، وجمعها، وتلخيصها، وتحليلها، ومقارنتها بنتائج التنفيذ في السنوات السابقة، وخطط السنة المالية التالية وبرامجها. وبالإضافة إلى ذلك فإن أعمال الرقابة الآنية يمكن أن تمارس من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في مهمات محددة لأغراض الرقابة، أو التحقيق، أو تقويم الأداء، وبالاستناد إلى البيانات المستخرجة من السجلات والمجموعة الدفترية والمستندية للوحدة.

◆ الرقابة اللاحقة:

تتم ممارسة الرقابة اللاحقة بشكل رئيسي من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق التدقيق المحاسبي، والمستندي للسجلات، والدفاتر، والقيود، والوثائق، والمعاملات، والبيانات العائدة لكل وحدة إدارية أو اقتصادية، وتدقيق حساباتها وميزانياتها بغرض المصادقة عليها، وتقويم أدائها وفق الأنظمة والقوانين المالية، والمعايير المعتمدة، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما تتم الرقابة اللاحقة من خلال التقارير الدورية والبيانات التي تقدمها جهات القطاع العام الإداري والاقتصادي إلى هيئة تخطيط الدولة، ووزارة المالية، وإلى المكتب المركزي للإحصاء، أو المصارف المتخصصة لمتابعة التنفيذ أو لتلبية أغراض محددة.

◆ الرقابة الداخلية:

وتعري الرقابة الداخلية من قبل محاسب الإدارة، أو المسؤول المالي في الوحدة، أو مديرية الرقابة الداخلية لديها، وذلك بصورة دورية أو مفاجئة، وذلك عن طريق طلب البيانات، وإجراء المطابقات بين الفروع المختلفة للوحدة، أو بين الشعب والأقسام وغيرها وفقاً للأنظمة والمعايير، ونماذج البيانات المستخدمة. كما تتم الرقابة الداخلية على مستوى وزارة المالية من خلال البيانات الدورية التي تطلبها الإدارة المركزية من دوائر المالية والخزينة في المحافظات عن تنفيذ الموازنة إنفاقاً وإيراداً، ومن اللجان المتخصصة لمتابعة خطط الضرائب والرسوم تحقيقاً وتحصيلاً. ومن قبل المديريات المتخصصة عن بيانات تنفيذ الموازنات التقديرية، والأوضاع المالية والنقدية لجهات القطاع العام الاقتصادي، لتتبع تنفيذ الخطط والموازنات التقديرية، وتوريد الفوائض الاقتصادية وفقاً لتقديرات الموازنة العامة للدولة، ونتائج التنفيذ، مع قصور الأجهزة والبيانات عن تحقيق الأهداف المرغوبة في هذا الاتجاه. إضافة إلى البيانات الدورية التي تطلبها كل من مديرية الموازنة، ومديرية الحسابات والخزينة عن تتبع تنفيذ الموازنة العامة للدولة بهدف إعداد التقارير الدورية عن الوضع المالي للموازنة العامة للدولة.

◆ الرقابة الخارجية:

وتتم هذه الرقابة من قبل المراجع الخارجي، ويقوم بهذا الدور في سورية الجهاز المركزي للرقابة المالية، وذلك من خلال الرقابة اللاحقة، أو من خلال الرقابة

الآنية كما سبقت الإشارة إلى ذلك. ومن أهم عمليات الرقابة الخارجية إصدار قرارات القبول، وتقارير تقويم الأداء للميزانيات والحسابات الختامية لجهات القطاع العام الاقتصادي، وكذلك إصدار قرارات القبول لأعمال الحساب الختامي السنوي للموازنة العامة للدولة.

٢- مؤسسات الرقابة المالية والاقتصادية على الأموال العامة:

كان يتولى الرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية قبل مرحلة الإصلاح المالي عام ١٩٦٩ ثلاثة أجهزة هي:

- ديوان المحاسبات: وكان يرتبط بالسلطة التشريعية، ويمارس الرقابة اللاحقة على الإنفاق، وقطع الحسابات، والتدقيق في عمليات الموازنة إيراداً وإنفاقاً، بالإضافة إلى مراقبة صكوك التعيين في دوائر الدولة.

- مكتب تفتيش الدولة: وكان يرتبط برئاسة مجلس الوزراء، ويتولى التحقيق في القضايا التي تعرض عليه من قبل أجهزة الدولة المختلفة، وكان مفتشو المكتب يتبعون منهجاً دورياً رقابياً على قطاعات الدولة المختلفة سواء أكان فيما يتعلق بالأمور الإدارية أم بالأمور المالية.

- مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية: كان يدخل في مهمات هذه المديرية التحقيق في القضايا والأمور المالية التي تستوجب التحقيق في مرافق الدولة ومؤسساتها المختلفة. وكان منهاجها الرقابي يشمل دوائر وزارة المالية، وبقية وزارات الدولة، ومؤسساتها العامة الإدارية المختلفة، إضافة إلى ممارسة الرقابة على الواردات والنفقات العامة.

ولكن بعد اتساع نطاق تدخل الدولة في القضايا الاقتصادية والمالية، ونشوء القطاع العام الاقتصادي في مجالات الفعاليات الصناعية والتجارية والمالية والزراعية كافة، فقد أصبح من الضروري تحديث أجهزة الرقابة لتشمل الأمور المالية،

والاقتصادية، والإدارية، والمحاسبية في أجهزة الدولة ومؤسساتها العامة الإدارية والاقتصادية كلها.

وهكذا أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم (٩٣) لعام ١٩٦٧ ليحل محل مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية، وليكون مؤسسة رقابية على الوزارات والهيئات الإدارية العامة والقطاع العام الاقتصادي، ثم صدر المرسوم التشريعي رقم (٦٤) لعام ٢٠٠٣ المعدل للمرسوم التشريعي رقم (٩٣) لعام ١٩٦٧ المتضمن تعديل قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية باعتبارها هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وفي عام ١٩٦٩ صدر المرسوم التشريعي رقم (١٨٢) القاضي بإحداث الوحدة المركزية للرقابة والتفتيش التي أنيطت بتبعيتها الوصائية برئاسة مجلس الوزراء، ثم صدر القانون (٢٤) لعام ١٩٨١ محافظاً على التبعية الوصائية نفسها. وتم إلغاء ديوان المحاسبات، ومكتب تفتيش الدولة، وتشمل مهمات هذه الهيئة الجهات نفسها التي تدخل في مهمات رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية. وقد أدى هذا الأمر إلى نشوء ازدواجية في العمل الرقابي بين هاتين المؤسستين. مما دفع فيما بعد لقيام نوع من التنسيق بينهما في مجال الرقابة والتفتيش. وفيما يلي شرح موجز عن مهام كل من هذين الجهازين:

أ- الجهاز المركزي للرقابة المالية ودوره في الرقابة المالية:

أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية بموجب المرسوم التشريعي رقم (٩٣) لعام ١٩٦٧ ويرتبط بوزير المالية، وحل محل ديوان المحاسبات الذي كان يمارس نوعية من الرقابة (رقابة مسبقة) و(رقابة لاحقة). كما حل محل مديرية التفتيش المالي التي كانت مرتبطة بوزارة المالية، وكان مجال أعمالها التحقيق في القضايا والأمور المالية المتعلقة بالواردات والنفقات العامة في جميع الجهات العامة في الدولة، ثم صدر المرسوم

التشريعي رقم (٦٤) لعام ٢٠٠٣ بتعديل قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية باعتبارها هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء.

• أهداف واختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

نصت المادة ١/ من قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية، أن الجهاز هو هيئة تتبع رئيس مجلس الوزراء، ويهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها.

• الجهات الداخلة في نطاق رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يمارس الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات التالية:

- الوزارات، والإدارات، والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والوحدات الإدارية المحلية (البلديات).
- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، والشركات والمنشآت التابعة لها.
- أية جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها، أو ضمان حد أدنى للربح لها.

• اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يباشر الجهاز المركزي للرقابة المالية أعماله فيما يخص الرقابة المالية والمحاسبية في

المجالات التالية:

- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات، وذلك بمراقبة مستندات، ودفاتر، وسجلات التحصيلات، والمستحقات العامة، والنفقات العامة، وذلك بهدف التثبت من أن التصرفات المالية، والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف قد تمت بصورة نظامية ووفقاً للقواعد والقوانين والنظم المحاسبية والمالية.

—مراقبة قرارات وحسابات المعاشات، وتعويضات التسريح، ومبالغ التأمين والضمان الاجتماعي والإعانات، والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة.

—مراقبة المراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات المشار إليها في المادة ٢/ من قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة والقوانين والأنظمة النافذة، وذلك خلال شهر من تاريخ صدورهما.

—مراقبة جميع حسابات خارج الموازنة من أمانات، وسلف، وحسابات جارية، والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مسجلة في الحسابات، وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.

—مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدها الدولة، وما يقتضيه ذلك من التأكد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الاقتراض، وكذلك من سداد الدولة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدها خلال الدورات المالية الماضية.

—مراقبة قيود المستودعات، وفحص دفاترها وسجلاتها، ومستندات التوريد والصرف، ودراسة أسباب ما يتلف أو ما يتكدس فيها.

—فحص سجلات، ودفاتر، ومستندات التحصيل والصرف، وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، وبحث أسبابها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها.

—مراجعة الحساب العام بموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف، والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات القطاع العام الاقتصادي وشركاته ومنشآته، للتعرف إلى حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة، وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء

والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة النافذة. أما فيما يتعلق بحسابات المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات العامة التابعة لها، فقد ألزم قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية أن تعرض الملاحظات المتعلقة بها على الهيئات المشرفة على تلك الشركات أو المؤسسات العامة، ويجب على مجلس إدارة المؤسسة والشركة عرض ملاحظات الجهاز على الهيئة المشرفة، كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في الوقت نفسه إلى الوزير المختص في حال قيامه بالإشراف المباشر عليها، أو في حال عدم وجود مؤسسة مشرفة.

• الرقابة المستندية المالية من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يقوم الجهاز في سبيل مباشرة اختصاصاته ومسؤولياته بالتفتيش، وفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها في الجهات التي توجد فيها أو في مقر الجهاز. وله الحق أن يفحص عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة، أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل.

وفي سبيل التثبت من أن النفقات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها، وأن الأعمال قد تم تنفيذها بتلك النفقات، فإنه يكون للجهاز المركزي الحق في الرقابة والتفتيش على تلك الأعمال وتقويم نتائجها، ومدى تحقيقها للأهداف التي تقرر تنفيذها من أجلها.

• التقارير الدورية للجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية إعداد تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسؤولياته ويقدمها إلى رئيس مجلس الوزراء.

كما يعد الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات المشار إليها، والسجلات المقررة، ونتائج الأعمال، وتكلفة الأداء ومعدلاته، ويبلغها إلى الوزراء المختصين، ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه. وقد أوجب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية على الجهات المختصة أن ترد ملاحظات الجهاز خلال شهر من تاريخ إبلاغها لها.

يبلغ الجهاز المركزي للرقابة المالية نتائج تفتيشه وتدقيقه إلى الجهات المختصة بصورة تقارير تصدر وفقاً للترتيب التالي:

— تقارير التفتيش المتعلقة بمعاوني الوزير أو المديرين، أو من يمثلهم، وتصدر عن وزير المالية بناء على اقتراح رئيس الجهاز، وتبلغ إليهم عن طريق الوزراء المختصين، وترسل نسخة من التقرير إلى رئيس مجلس الوزراء.

— تقارير التفتيش والتدقيق المتعلقة بباقي العاملين والمحاسبين، وتصدر عن رئيس الجهاز، وتبلغ إليهم عن طريق المديرين العامين، أو معاوين الوزراء حسب الحال، وتبلغ صور عن التقرير إلى الوزير المختص (مادة ١٧ من المرسوم ٢٥٧١)، ويتوجب على الجهة الإدارية المسؤولة الإجابة عن تقارير الجهاز وملاحظاته وأن تلي طلباته، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لتحصيل المبالغ الضائعة، أو التي صرفت بغير وجه حق، أو التي أهمل في تحصيلها، أو بُذِر في استعمالها وذلك خلال شهر من تاريخ إبلاغها التقرير.

— ويعد الجهاز المركزي للرقابة المالية تقريراً عاماً على الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة، ويرفعه إلى مجلس الوزراء مع مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة.

— أما فيما يتعلق بالتقارير الخاصة بالقطاع العام الاقتصادي، فقد أوضحت اللائحة التنفيذية للجهاز المركزي للرقابة المالية أن الجهاز يعد تقريراً بشأن الحسابات

الختامية، والميزانية الختامية لكل مؤسسة ذات طابع اقتصادي، أو شركة، أو منشأة من شركات، أو منشآت القطاع العام الاقتصادي، أو جمعية تعاونية أو هيئة معانة على حدة، ويبلغه إلى الجهة المختصة بتصديق تلك الحسابات والميزانية، ولا يمكن لهذه الجهة أن تصادق على الحسابات الختامية والميزانية الختامية إلا بعد أن يقدم إليها تقرير الجهاز وتطلع عليه.

وعلى الجهات المذكورة أن تقدم حساباتها الختامية وميزانياتها الختامية إلى الجهاز خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.

وعلى الجهاز المركزي للرقابة المالية أن يقدم التقرير المذكور خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ تقديم الحسابات والميزانية المشار إليها، وذلك تحت طائلة المسؤولية في حال التأخير.

● طبيعة المخالفات المالية حسب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية:

تم تعداد أنواع المخالفات المالية وطبيعتها حسب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية كما يلي:

— عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مراسلاته عموماً، أو التأخر في الرد بغير عذر مقبول، ويعد في حكم عدم الرد أن يجيب العامل إجابة الغرض منها الماطلة والتسويق.

— التأخر من دون مسوّغ في إبلاغ الجهاز المركزي خلال الموعد المحدد بما تتخذه الجهة الإدارية المختصة في شأن المخالفة التي يبلغها الجهاز.

— عدم موافاة الجهاز بغير عذر مقبول بالحساب، ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة، أو بما يطلبه من أوراق أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها، أو مراجعتها، أو الاطلاع عليها طبقاً للقانون.

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية للجهاز المركزي للرقابة المالية، بالتفصيل طبيعة المخالفات المالية، استناداً إلى قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية كما يلي:

— مخالفة القوانين والأنظمة المالية.

- مخالفة الموازنة العامة، والموازنات العائدة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.
- كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، أو إلحاق الضرر بالأموال العامة.
- كل إسراف أو تبذير في إدارة أموال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي.
- سرقة الأموال العامة واختلاسها، وإساءة الائتمان عليها والرشوة.
- التقصير في تحقيق الشروط المناسبة لشراء المواد اللازمة والمنتجات أو بيعها وعقد نفقات ليست ضرورية، ولا تقتضيها المصلحة العامة.

• الهيكل الإداري للجهاز المركزي للرقابة المالية:

إن مقر الجهاز المركزي للرقابة المالية مدينة دمشق، ويجوز بقرار من وزير المالية بناءً على اقتراح رئيس الجهاز إنشاء فروع له في المحافظات، وقد تم ذلك وأحدثت فروع له في جميع المحافظات.

ويتألف الجهاز المركزي للرقابة المالية من:

- المجلس الأعلى للرقابة المالية برئاسة السيد رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- الإدارات الفنية (إدارة الرقابة المالية على الجهاز الإداري للدولة، إدارة الرقابة المالية على مؤسسات القطاع العام الاقتصادي، إدارة الدراسات ومتابعة المخالفات المالية).

— المكتب الإداري.

• طبيعة رقابة الجهاز المركزي على الحسابات والنفقات والإيرادات ومضمونه:

حدد المجلس الأعلى للجهاز المركزي للرقابة المالية أن الرقابة على النفقات، والإيرادات العامة، وحسابات خارج الموازنة (السلف، الأمانات، حركة النقود) تتم بصورة انتقائية بنسبة (٢٥%)، وقد تم تفويض رئيس الجهاز بتخفيض هذه النسبة إلى (١٥%)، أو زيادتها بالنسبة إلى بعض الحسابات بناءً على اقتراح وكيل الجهاز المركزي للرقابة المالية المختص، وبموجب قرار رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم ٤/ تاريخ ١٩٧٠/١/٢٤، المعدل بقراره رقم ٨/ تاريخ ١٩٧٠/١/٢٩، خفضت نسبة الرقابة الانتقائية على إيرادات الدولة، وحسابات خارج الموازنة، وإيرادات الجمارك وإيرادات الهيئات العامة ذات الطابع الإداري كلها عن عام ١٩٦٩ بحيث تصبح (١٥%) بدلاً من (٢٥%).

وتتم الرقابة المستندية على حسابات القطاع الاقتصادي بصورة انتقائية بنسبة (٢٥%)، بموجب قرار المجلس الأعلى للرقابة المالية، وقد فوض إلى رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية تنفيذ هذه النسبة إلى (١٥%)، أو زيادتها بالنسبة إلى بعض الحسابات بناءً على اقتراح الوكيل المختص.

وسنستعرض على التوالي مضمون رقابة الجهاز المركزي على الصكوك والحسابات، ونطاق التفتيش، والتحقيق الذي يمارسه المفتشون العاملون في الجهاز المركزي للرقابة المالية ورقابة الكفاية.

■ مراقبة الصكوك ومراجعتها:

أوجب النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته أن تبلغه الصكوك المنصوص عليها في قانون الجهاز، وإذا ظهر نتيجة التدقيق أنها مطابقة للقانون، وأن أوراقها المثبتة كاملة، فإنه يضع على النسخة الأصلية وعلى صورة طبق الأصل عنها عبارة "نظر فيه وسجل برقم تاريخ"،

ثم يوقع على ذلك المدير المختص، وتسمى تلك العملية تأشيرة الجهاز المركزي للرقابة المالية، أما إذا ظهر في الصكوك مخالفة لأحكام القانون، أو نقص في الوثائق، فإن المدير يعيد الصك إلى الجهة ذات العلاقة مبيناً المخالفة أو النقص لإزالة المخالفة أو استكمال النقص.

■ مراجعة الحسابات:

تشمل مراجعة الحسابات من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية مراجعة النفقات والإيرادات، وحسابات خارج الموازنة، والقيود المحاسبية، والمستودعات، والصناديق، والمرائب، وإصدار قرارات القبول النهائي التي تتم وفقاً للأحكام الواردة في النظام والتعليمات التي يصدرها رئيس الجهاز.

- مراجعة النفقات:

تراجع جميع مستندات النفقات في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري، ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي بعد تأديتها من قبل مفتشي الجهاز بصورة انتقائية وفق نسب تحدد بقرار من المجلس الأعلى للرقابة المالية، وذلك للتأكد من استيفائها الشروط القانونية.

- مراجعة الإيرادات:

تتضمن رقابة الإيرادات التحقق من أن الإيرادات العامة على اختلاف أنواعها، قد تمت وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، وتتم هذه الرقابة انتقائياً وفق النسب التي يحددها المجلس الأعلى للرقابة المالية بناءً على اقتراح رئيس الجهاز.

- مراجعة حسابات خارج الموازنة:

تتضمن حسابات خارج الموازنة حساب السلف والأمانات وحركة النقود، وتتم مراجعة مستندات هذه الحسابات أيضاً انتقائياً وفق النسب التي يحددها المجلس الأعلى للرقابة المالية بناءً على اقتراح رئيس الجهاز.

- مراجعة القيود المحاسبية:

تتضمن رقابة القيود المحاسبية التحقق من صحة ما ورد في السجلات والبيانات الحسابية، ومن مطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة، ولقواعد المحاسبة التجارية عند الاقتضاء، ومن أن الميزانية تمثل المركز المالي الحقيقي للجهة الخاضعة للرقابة.

- تفتيش المستودعات في الجهات الخاضعة لرقابته:

ويتضمن تفتيش المستودعات التحقق من إدارة المستودعات وفق الأنظمة والتعليمات النافذة، وخصوصاً التثبت من:

- صحة الإدخالات والإخراجات.

- مطابقة الموجود الفعلي للمستودعات على الموجود الدفترى المؤيد الوثائق.

- دراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس في المستودعات.

- تفتيش الصناديق ومطابقة كشوف المصارف، وذلك للتأكد من صحة المبالغ المقبوضة والمدفوعة خاصة، ومطابقة الموجود الفعلي للصناديق وكشوف المصارف على الحسابات والحدود المقررة.

- تفتيش المرائب: والإطلاع على محاسبة الآليات، والمحروقات، وحركتها، والسجلات المسوكة لهذه الغاية، وذلك وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بهذا الشأن.

■ رقابة الكفاية الاقتصادية من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية:

تهتم رقابة الكفاية للجهاز المركزي للرقابة المالية بالأمور التالية:

- مراقبة ما إذا كان تنفيذ المشروعات الاستثمارية قد تم بالتكاليف المقدرة لها، والزمن المحدد لها.

—مراقبة الكفاية الإنتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة في هذه الكفاية، ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المقررة، ومراجعة حجوم الطاقة المستغلة مثلاً، أو مقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقيسة على أساس التشغيل الكامل.

—مراقبة تكاليف الإنتاج ومقارنتها بما هو مقدر لها، والتحقق عند الاقتضاء من تخفيضها طبقاً للخطط الموضوعية، ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف إلى إجمالي التكاليف، وقيمة الإنتاج.

—متابعة أوجه الإسراف في تنفيذ المشروعات على اختلاف أنواعها وقطاعاتها ومراقبته.

—متابعة النتائج التي ترتبت على تنفيذ المشروعات، وتقييم النتائج مع مقارنتها بالاستثمارات وتكلفتها، والموارد المستخدمة فيها.

كما صدر دليل مؤشرات تقييم الأداء بقرار وزير المالية رقم (٢٦٣) و تاريخ ١٩٨٨/٢/٧ لجهات القطاع العام الاقتصادي، ويعدّ صدور هذا الدليل خطوة عملية وعلمية مهمة في الانتقال من الرقابة التقليدية الإدارية إلى الرقابة الاقتصادية على نتائج أعمال جهات القطاع العام الاقتصادي، وتقييم الأداء.

ب- الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ودورها في الرقابة الإدارية والمالية:

تمارس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش اختصاصاتها وفق أحكام المادة ٥/ من المرسوم التشريعي رقم (٢٤) لعام ١٩٨١ المتضمن تعديل صك إحداثها، ويشمل نشاط الهيئة الاختصاصات الرئيسة التالية:

—إبداء الرأي في مدى صحة التعليمات، والبلاغات، والقرارات، وكفايتها، وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها لإعادة النظر فيها.

—مراقبة تنفيذ القوانين، والأنظمة، والتعليمات، والبلاغات، والقرارات وما يماثلها، الصادرة عن الجهات الإدارية، وتتبع انعكاساتها، وثغراتها، وأخطائها من خلال التطبيق.

—مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، والتربوية، والتعليمية، والصحية في مواعيدها، ومدى تحقيقها الأهداف المقررة لها، وللهيئة في سبيل ذلك القيام بكل ما يمكنها من تحقيق هذه المهمة. والتأكد من حسن استخدام الموارد الاقتصادية والمادية بالكفاية المطلوبة وفقاً للمعايير الفنية والعلمية.

—العمل على تعزيز دور الرقابة الشعبية وفق أحكام هذا القانون.

—إبداء الرأي في الحسابات الختامية.

—الرقابة الآنية على أداء المهمات من قبل العاملين في الجهات التابعة لرقابة (الهيئة) للوقاية من الخطأ والاستمرار عليه، والطلب إلى الجهات العامة بموافقة (رئيس مجلس الوزراء)، وقف إجراءات العمل أو المهمات في حال احتمال وقوع ضرر على الأموال العامة أو وقوعه فعلاً.

—التحقق من سلامة الإنفاق العام، والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض المتوخاة، وتجنب الأموال العامة وممتلكات الشعب الهدر والضياع.

—بحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون من مخالفة القوانين والأنظمة، ومن الإهمال في أداء واجبات الوظيفة، ومعالجة اقتراحاتهم فيما يبدو لهم بقصد تحسين الخدمات، وانتظام سير العمل وسرعة إنجازها.

—الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية، والجرائم التي تقع من العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة في مناسبة أداء العمل، وتحقيق هذه المخالفات ومتابعتها مسلياً أمام الجهات المختصة، وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة، واقتراح الوسائل

الكفيلة بتلافيها، والحيلولة دون تكرار وقوعها، وفحص الطلبات التي تحال إليها بشأن هذه المخالفات والجرائم من الجهات العامة، أو من المنظمات الشعبية.

— التحقيق في قضايا الكسب غير المشروع المنصوص عليها في القانون رقم (٦٤) تاريخ ١٩٥٨/٦/١٥ وتعديلاته والقرارات المنفذة له، بناءً على تكليف من (رئيس مجلس الوزراء). ويتمتع المحقق في هذه الحال بالصلاحيات والاختصاصات الممنوحة للجان المنصوص عليها في القانون والقرارات المشار إليها.

— مراقبة حسن تنفيذ خطط الحماية الصحية، ومدى تحقيقها أهداف الدولة في حماية الصحة العامة، بما في ذلك حماية العاملين في مختلف النشاطات الإنتاجية.

وتمارس الهيئة المركزية أنواع الرقابة الرئيسية التالية:

— الرقابة الإدارية: وتتناول: تتبع انعكاسات القوانين والأنظمة، وأداء العاملين، ومدى تحقيقهم الكفاية في أعمالهم، والإحاطة بها من دون قصور أو إهمال، والتزامهم الخطط والمناهج المقررة في أدائها.

— الرقابة المالية والمحاسبية: وتتناول تدقيق الأعمال والمعاملات المالية والمحاسبية، والتحقق من صحتها، ومشروعيتها، والتزام العاملين بأحكام القوانين والأنظمة المالية، وصحة القيود المحاسبية ومستنداتها، وسلامة الإنفاق، وصحة الإيرادات، وحسن إدارة الأموال، وتوظيفها في خدمة الأهداف المقررة. والتأكد من وفاء النصوص المالية والمحاسبية بالأهداف المتوخاة.

— الرقابة الاقتصادية: وتتناول مراقبة تنفيذ الخطط المعتمدة، والكشف عن انحرافات التنفيذ، وتقويم النتائج، ومراقبة سير العمليات الإنتاجية والاستثمارية، وتتبع أوجه الإسراف والهدر في تنفيذ مشروعات الخطة، وفي إدارة عمليات الإنتاج والاستثمار، وكل ما يتعلق بأوجه النشاط الاقتصادي والإنتاجي والاستثماري عموماً، بهدف معالجة أسباب انحرافات تنفيذ الخطة، وتحديد المسؤولية فيها إذا

اقتضى الأمر، ورفع مستوى الأداء الاقتصادي، وهيئة أسباب زيادة الإنتاجية، وخفض التكاليف، وتحقيق ريعية مناسبة في النشاط الاقتصادي.

— الرقابة الفنية: وتتناول مراقبة مختلف النواحي المتعلقة بالآلات، والآليات، والمعدات والتجهيزات، وسائر أدوات الإنتاج، وفي مجالات حسن تشغيلها، والإفادة التامة من طاقاتها وصيانتها، وتوفير القطع التبديلية اللازمة لها في الوقت الملائم.

تعد الموازنة العامة للدولة الخطة المالية الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة، وسياساتها، وبرامجها، في طرق الاستغلال الأمثل للموارد، وعملية توزيعها تبعاً للأولويات، وتنهض بدور رئيس في تكوين الناتج المحلي الإجمالي من خلال الإنفاق الحكومي، ومن ثمّ تخلق دخلاً وطاقات إنتاجية جديدة في البلاد.

من المعلوم أنه ليس هناك دولة تمتلك القدرة للحصول على موارد غير محدودة بصرف النظر عن مدى ثرائها، لذلك فإن أسس إعداد الموازنة العامة للدولة تتركز في عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة، وبمعنى آخر الطريقة التي يتم من خلالها تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع باستخدام موارد محدودة، كما تمثل عملية إعداد الموازنة الوسيلة التي تتجسد من خلالها الخطط على الواقع الفعلي، ولهذا فإن هذه العملية تمثل عنصراً مهماً في عملية التخطيط التنموي، واستمراراً للتنمية الاقتصادية نفسها، بالإضافة إلى أنها عنصر أساسي في نظام الإدارة المالية، الذي يتميز بخصائص مهمة في نطاق الأداء المحاسبي والرقابة المالية، كما أن إعداد الموازنة يؤثر في عملية تنفيذ البرامج والمشروعات لأنه يتولى عملية تخطيطها وتوزيعها. لذلك أصبح إعداد الموازنة وإقرارها يحظى بهذا الاهتمام الكبير.

وللموازنة العامة أهمية في حياة الدولة تبدو بصورة خاصة من الناحيتين السياسية والاقتصادية. فأهمية الموازنة من الناحية السياسية أنها انعكاس لبرنامج عمل الحكومة

خلال مدة محدودة من الزمن، وأنها تترجم خطة الدولة السياسية إلى أرقام، وهي إلى جانب ذلك تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بالإنفاق والجباية.

وتبدو أهمية الموازنة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تعديلها لتوزيع الدخل القومي بين الطبقات الاجتماعية المختلفة. فهي تؤثر في مالية الأفراد بما تفرضه من ضرائب أو تصرفه من نفقات، فتقتطع جزءاً من دخل بعض الأفراد لتكون إيراداً عاماً تعيد توزيعه على طبقة اجتماعية أخرى على شكل دخل جديد لأبنائها. ويقع على عاتق الموازنة العامة في العصر الحاضر التأثير في الحياة الاقتصادية وتحقيق العمالة الكاملة، وتعبئة القوى الاقتصادية العاطلة، والعمل على زيادة الدخل القومي، ورفع السوية المعيشية للمواطنين.

وقار رب زدني علما

الفصل السادس

ملاح رئيسية من معايير المحاسبة الحكومية الدولية

جامعة دمشق

Damascus University



مقدمة

تتبع الحكومات ومنشآت القطاع العام الأخرى في الوقت الحاضر ممارسات متنوعة إلى حد كبير لتقديم التقارير المالية، وفي العديد من البلدان لا توجد معايير رسمية للقطاع العام، وأما في بعض البلدان حيث تتوافر المعايير إما أن تكون مجموعة المعايير في مرحلة أولية من التطوير وإما محدودة التطبيق على أنواع محددة من منشآت القطاع العام.

ونتيجة لذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين-لجنة القطاع العام بتطوير مجموعة من معايير المحاسبة لمنشآت القطاع العام والمشار إليها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. تعد لجنة القطاع العام لجنة دائمة خاصة بمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين التي تم تشكيلها لمواجهة احتياجات الأشخاص المشاركين بتقديم التقارير المالية والمحاسبية، والتدقيق للقطاع العام، وعلى أساس علمي متناسق، وقد حل محل هذه اللجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اعتباراً من ٢٠٠٤/١٠/١٠.

يركز مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تطوير معايير محاسبة دولية لاستخدام منشآت القطاع العام، بالإضافة إلى توفير إرشادات حول الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية.

ويشير مصطلح (القطاع العام) إلى الحكومات الوطنية، والحكومات الإقليمية: (على سبيل المثال الولاية أو المقاطعة أو الإقليم)، والحكومات المحلية: (على سبيل المثال المدينة أو البلدة)، والمنشآت الحكومية ذات العلاقة: (على سبيل المثال الوكالات، المجالس، الهيئات، المشاريع)، ويهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى تطوير برامج تهدف إلى تحسين الإدارة المالية، والمسؤولية للقطاع العام، وتوفير معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة، ويشمل القطاع العام في العديد من الدول منشآت الأعمال التي تمتلكها الحكومة أو تسيطر عليها.

وإن تبنّي الحكومات لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تطوير نوعية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية التي تقدمها منشآت القطاع العام في مختلف أرجاء العالم، وتنطبق معايير المحاسبة الدولية على جميع منشآت القطاع العام، ومن ضمنها الحكومات الوطنية، والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية ومنشآتها المكونة لها إلا إذا تم النص على غير ذلك، ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مؤسسات الأعمال الحكومية حيث تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

والبيانات المالية ذات الغرض العام هي البيانات المالية الصادرة للأشخاص غير القادرين على المطالبة بالمعلومات المالية لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. ومن الأمثلة على هؤلاء المستخدمين: المواطنون، والمصوتون، وممثلوهم، والأعضاء الآخرون من الشعب.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لغاية تاريخه ستة وعشرين معياراً محاسبياً دولياً لتنظيم إثبات القيود المحاسبية والرقابة عليها، وإعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق، ومعياراً آخر خصص للتطبيق في حال اتباع الأساس النقدي.

وفيما يلي عرض ملامح رئيسية عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

أولاً- المعيار الدولي رقم (١) للقطاع العام - عرض البيانات المالية:

١- هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة، والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى.

يطبق هذا المعيار على جميع منشآت القطاع العام، سواء على البيانات المالية الخاصة بمنشأة فردية، أم على البيانات المالية الموحدة لمنشأة اقتصادية مثل البيانات المالية

الخاصة بالحكومة بأكملها. وتعرف المنشأة الاقتصادية على أنها مجموعة من المنشآت التي تضم منشأة واحدة مهيمنة، ومنشأة واحدة مهيمنة، وقد تتضمن المنشأة الاقتصادية منشآت ذات سياسة اجتماعية، وأهداف تجارية، فعلى سبيل المثال قد تكون دائرة الإسكان الحكومي منشأة اقتصادية تشمل منشآت توفر الإسكان مقابل رسم اسمي، وكذلك منشآت توفر خدمات السكن على أساس تجاري.

لا يطبق هذا المعيار على منشآت الأعمال الحكومية التي تشمل كلاً من المنشآت التجارية كالمرافق العامة، والمنشآت المالية مثل المؤسسات المالية، ولا تختلف منشآت الأعمال الحكومية في جوهرها عن المنشآت التي تقوم بأنشطة مشابهة للقطاع الخاص تعمل لتحقيق الربح، ويجب عليها أن تعرض بيانات مالية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية من كافة النواحي المادية.

٢- مكونات البيانات المالية:

البيانات المالية هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي للمنشأة معينة والمعاملات التي تقوم بها هذه المنشأة، وتحتوي على مجموعة البيانات المالية الكاملة على الأجزاء التالية:

- بيان المركز المالي.
- بيان الأداء المالي.
- بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية.
- بيان التدفق النقدي.
- مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعالية حيث يتم إضافة عمود للمقارنة في البيانات، أو يتم تقديمه باعتباره بياناً مالياً إضافياً منفصلاً.
- الملاحظات التي تشمل ملخصاً بالسياسات المحاسبية المهمة، والملاحظات التفسيرية الأخرى.

٣- بيان المركز المالي:

يجب على كل منشأة أن تحدد بناء على طبيعة عملياتها، ما إذا كانت ستعرض أو لا تعرض موجودات متداولة وغير متداولة، ومطالب متداولة وغير متداولة باعتبارها فئات منفصلة في بيان المركز المالي، وعندما تختار المنشأة بالآتي تقوم بهذا التصنيف يجب عليها أن تعرض الأصول والالتزامات حسب سيولتها. ويصنف الأصل بأنه أصل متداول عندما تتوافر فيه أحد المعايير التالية: - يتوقع أن يتم تحقيقه، أو يتم الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك في أثناء سير الدورة العادية للمنشأة.

- يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو للأجل القصير.

- يتوقع تحقيقه خلال سنة من تاريخ التقرير.

- يكون أصلاً نقدياً، أو معادلاً للنقد.

ويصنف الالتزام بأنه التزام متداول عندما تتوافر فيه أحد المعايير التالية:

- يتوقع تسويته في الدورة التشغيلية للمنشأة.

- يستحق التسوية خلال سنة بعد تاريخ التقرير.

- معد أساساً لغرض المتاجرة.

- تتمتع المنشأة بحق مشروط في تأجيل تسويته لمدة سنة على الأقل من تاريخ التقرير.

يشتمل بيان المركز المالي على بنود تعرض المبالغ التالية:

- الممتلكات والمصانع والمعدات.

- الاستثمارات العقارية.

- الأصول غير الملموسة.

- الأصول المالية.

- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.

- المخزون.
 - المستردات من المعاملات غير المتعلقة بالصرف، بما في ذلك الضرائب والحوالات.
 - الذمم المدينة من معاملات الصرف.
 - النقد والنقد المعادل.
 - الضرائب والحوالات مستحقة الدفع.
 - الذمم الدائنة بموجب معاملات الصرف.
 - المخصصات.
 - الالتزامات غير المتداولة.
 - حصة الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.
 - صافي الأصول/حقوق الملكية الموزعة على المالكين في المنشأة المسيطرة.
- ويتم عرض البنود الإضافية، والعناوين، والمجاميع الفرعية في البيان عندما يتطلب ذلك معيار محاسبة دولياً للقطاع العام، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً لفهم المركز المالي للمنشأة بشكل مناسب.

٤- بيان الأداء المالي:

- تشمل جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز، ما لم يقتضِ معيار محاسبة دولياً في القطاع العام غير ذلك.
- ويجب أن يشمل بيان الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة :
- الإيراد.
 - تكاليف التمويل.
 - حصة صافي الفائض، أو العجز للشركات الزميلة، والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.

- ربح أو خسارة ما قبل الضريبة المعترف به عند التصرف بالأصول، أو تسوية الالتزامات المنسوبة إلى العمليات المتوقفة.
- الفائض أو العجز.

ويتم عرض البنود الإضافية، والعناوين، والمجاميع الفرعية في بيان الأداء المالي، وذلك عندما يكون العرض ضرورياً لفهم الأداء المالي للمنشأة بعدالة.
وعندما تكون بنود الإيرادات والمصاريف مهمة، فإنه ينبغي الإفصاح عن طبيعتها ومبلغها بشكل منفصل، إما في بيان الأداء المالي، وإما في الإيضاحات.
ويجب أن تعرض المنشأة إما في بيان الأداء المالي، وإما في الإيضاحات، تصنيفاً فرعياً لإجمالي الإيرادات بطريقة تناسب عمليات المنشأة.

٥ - قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية :

يجب أن يشمل بيان قائمة التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية المعلومات التالية:

- الفائض أو العجز للمدة.
- كل بند من الإيراد أو المصروف للمدة، وكذلك إجمالي هذه البنود.
- إجمالي الإيرادات ومصاريف المدة (المحسوبة كمجموع البندين السابقين) مع إظهار إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي المنشأة المسيطرة، وخصص الأقلية بشكل منفصل.
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية، وتصحيحات الأخطاء المعترف بها.
- بالإضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض إما في قائمة التغير في صافي الأصول / حقوق الملكية أو في الإيضاحات:
- مبالغ المعاملات مع المالكين الذين يعملون بصفقتهم مالكين، مع إظهار التوزيعات على المالكين بشكل منفصل.

■ رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة، وفي تاريخ التقرير والحركات خلال الفترة.

■ المدى الذي يتم فيه الإفصاح عن صافي الأصول / حقوق الملكية بشكل منفصل، بالإضافة إلى عرض مطابقة بين المبلغ المسجل لكل عنصر في صافي الأصول/حقوق الملكية في بداية المدّة ونهايتها بحيث تفصح بشكل منفصل عن كل حركة.

٦- بيان التدفق النقدي:

تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساساً لتقوم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل، واحتياجات المنشأة لاستخدام التدفقات النقدية، وينص معيار المحاسبة الدولي الثاني في القطاع العام على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي، والإفصاحات ذات العلاقة.

- الملاحظات:

ينبغي أن تفصح الملاحظات عن المعلومات التي تقضيها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي لا تعرض في بيان المركز المالي، أو بيان الأداء المالي، أو بيان التغيرات في صافي الأصول /حقوق الملكية، أو بيان التدفق النقدي.

وينبغي أن تعرض الملاحظات بطريقة منتظمة بالقدر الممكن، وينبغي للمنشأة الإفصاح عما يلي في ملخص السياسات المحاسبية المهمة :

- أساس القياس المستخدم في إعداد البيانات المالية.

- مدى تطبيق المنشأة لأي أحكام انتقالية في أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

ثانياً- المعيار الدولي رقم (٢) للقطاع العام - بيانات التدفق النقدي:

١- هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى تقديم المعلومات حول المتغيرات التاريخية في النقد والنقد المعادل لمنشأة بواسطة بيان تدفق نقدي يبين التدفقات النقدية خلال المدة الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

ويشمل النقد: النقد في الصندوق، والودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل فيمثل الاستثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة التي تكون قابلة للتحويل بسهولة لمبالغ نقدية معروفة وخاضعة لمخاطرة غير كبيرة للمتغيرات في القيمة، وتعرف التدفقات النقدية بأنها تدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة.

يطبق هذا المعيار على كل منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، ويجب على المنشأة التي تُعدُّ البيانات المالية و تعرضها على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تعد بياناً للتدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تقدمه باعتباره جزءاً لا يتجزأ من بياناتها المالية لكل فترة يتم عرض البيانات المالية لها.

٢- عرض بيان التدفق النقدي :

يجب أن يعرض بيان التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية.

وفيما يلي شرح لكل من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية:

أ. الأنشطة التشغيلية:

هي أنشطة المنشأة التي ليست أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية. ويُعد مبلغ صافي التدفقات النقدية التي تنجم عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً رئيسياً لمدى تمويل عمليات المنشأة :

- عن طريق الضرائب (مباشرة، غير مباشرة).

- من مستلمي البضائع والخدمات التي توفرها المنشأة.
- وفيما يلي أمثلة عن التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية:
- المقبوضات النقدية من الضرائب، والرسوم، والغرامات.
- المقبوضات النقدية من الرسوم التي تفرض على البضائع والخدمات التي تقدمها المنشأة.
- المقبوضات النقدية من المنح أو الحوالات والمخصصات الأخرى، أو موازنة أخرى صرحت بها حكومة مركزية، أو منشآت قطاع عام أخرى.
- المقبوضات النقدية من الأتاوات، والرسوم، والعمولات، والإيرادات الأخرى.
- الدفعات النقدية لمنشآت قطاع عام أخرى لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض).
- الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات.
- الدفعات النقدية للموظفين، و بالنيابة عن الموظفين.
- المقبوضات النقدية والدفعات النقدية عن أقساط التأمين، والمطالبات، والرواتب السنوية.
- الدفعات النقدية للضرائب على ممتلكات محلية، أو ضرائب دخل.
- الدفعات النقدية والمقبوضات من العقود التي تم إجراؤها لغايات التعامل أو لغايات تجارية.
- المقبوضات، أو الدفعات النقدية من العمليات المتوقفة.
- المقبوضات، أو الدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا.
- يتم تصنيف التدفقات النقدية الناجمة من شراء الإيرادات المالية أو بيعها المتعامل، أو المتاجر بها، على أنها أنشطة تشغيلية.

ب. الأنشطة الاستثمارية:

- هي الأنشطة التي تتعلق بامتلاك الأصول والاستثمارات طويلة الأجل و بيعها ومن الأمثلة عن التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية:
- الدفعات النقدية لامتلاك الممتلكات، والمصانع، والمعدات، والموجودات غير الملموسة، والأصول الأخرى طويلة الأجل.
 - المقبوضات النقدية من مبيعات الممتلكات، والمصانع، والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول الأخرى طويلة الأجل.
 - الدفعات النقدية لامتلاك حقوق الملكية، أو أدوات الدين للمنشآت الأخرى والحصص في المشاريع المشتركة (باستثناء تلك المحتفظ بها لغايات التعامل أو المتاجرة).
 - المبالغ النقدية المستلمة من مبيعات حقوق الملكية، وأدوات الدين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشاريع المشتركة. (باستثناء تلك المحتفظ بها لغايات التعامل أو المتاجرة).
 - السلف النقدية والقروض المقدمة لأطراف أخرى (باستثناء السلف والقروض المقدمة من مؤسسات مالية عامة).
 - المبالغ النقدية المستلمة من تسديد السلف، والقروض المقدمة لأطراف أخرى (باستثناء السلف والقروض من مؤسسة مالية عامة).
 - الدفعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيار، وعقود المبادلة، فيما عدا العقود التي تتم لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما يتم تصنيفها على أنها أنشطة تمويلية.
 - المبالغ النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيار، وعقود المبادلة، فيما عدا العقود التي تتم لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما يتم تصنيف الدفعات على أنها أنشطة تمويلية.

ج. الأنشطة التمويلية :

هي الأنشطة التي تؤدي إلى حدوث تغيرات في حجم رأس المال المساهم به و تكوينه والاقتراضات للمنشأة، وفيما يلي أمثلة على التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التمويلية :

- العائدات النقدية من إصدار سندات دين غير مضمونة، وقروض، وكمبيالات، وسندات، ورهونات، واقتراضات أخرى قصيرة أو طويلة الأجل.
- العائدات النقدية من إصدار سندات دين غير مضمونة، وقروض، وكمبيالات، وسندات، ورهونات، واقتراضات أخرى قصيرة أو طويلة الأجل.
- التسديدات النقدية للمبالغ المقرضة.
- الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الالتزام المستحق الدفع المتعلق بإيجار تمويلي..

٣- تقديم التقارير حول التدفقات النقدية :

- أ- تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية :
يجب أن تقدم المنشأة التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية باستخدام أحد الأسلوبين التاليين:
-الأسلوب المباشر: يتم فيه الإفصاح عن الفئات الرئيسية في إجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي الدفعات النقدية.
- الأسلوب غير المباشر: يتم تعديل صافي الفائض أو العجز بمقدار آثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وأية تأجيلات أو استحقاقات لمبالغ مقبوضة، أو مدفوعة تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الإيرادات أو المصاريف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

ب - تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية:

يجب على المنشأة أن تقدم التقارير منفصلة حول الأصناف الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي الدفعات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

يجب استثناء المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقد أو معادلات النقد من بيان التدفق النقدي، ويجب الإفصاح عنها في مكان آخر في القوائم المالية.

ثالثاً - المعيار الدولي رقم (٣) للقطاع العام - السياسات المحاسبية ،

التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:

١ - هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى فرض معايير لعملية اختيار السياسات المحاسبية وتغييرها، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية، والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء، بالإضافة إلى تعزيز ملاءمة البيانات المالية الخاصة بالمنشأة ومصادقيتها، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

والتغيير في التقدير المحاسبي هو عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل الناتج عن تقويم الوضع المالي للأصول والالتزامات والمنافع المستقبلية المتوقعة، والالتزامات المرتبطة بها، وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويبا للأخطاء.

ويجب على المنشأة التي تعد البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي تطبيق هذا المعيار في عرض الفائض أو العجز في الأنشطة العادية، والبنود غير

العادية في بيان الأداء المالي، وفي محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء والتغيرات الأساسية في السياسات المحاسبية، ويطبق هذا المعيار على جميع منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية.

٢- السياسات المحاسبية:

يقصد بالسياسات المحاسبية المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المنشأة في إعداد بياناتها المالية وعرضها وتؤدي إلى بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وملائمة حول المعاملات، والأحداث، والظروف الأخرى، وليس من الضروري تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير مادي.

ويجب أن يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة لتحديد التوجهات في مركزها المالي، وأدائها المالي، وتدققها النقدية، لذلك يجب تطبيق نفس السياسات المحاسبية ضمن كل فترة، ومن فترة إلى الفترة التي تليها. وتقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية فقط في الحالتين التاليتين:

- إذا اقتضى معيار أو تفسير معين من هذا التغيير.
- إذا نتج عن هذا التغيير بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.
- وبعد تغييراً في السياسات المحاسبية:
- التغيير في أساس محاسبي إلى أساس غيره.
- التغيير في المعالجة المحاسبية لمعاملة، أو حدث، أو ظرف ما، أو في قياسه، أو الاعتراف به.
- ولا تعد التغيرات التالية تغيرات في السياسة المحاسبية:
- تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات، أو الأحداث، أو الظروف التي تختلف عن تلك التي حدثت سابقاً.

- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة للمعاملات، أو الأحداث، أو الظروف التي لم تحدث سابقاً، أو كانت غير مادية.

٣- التغيرات في التقديرات المحاسبية:

هي عبارة عن تعديل في المبلغ المسجل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل الناتج عن تقويم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة، والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وعليه فهي ليست تصويماً للأخطاء.

يرتبط التقدير بأحكام تستند إلى المعلومات الموثوقة والمتوافرة حديثاً، إذ لا يمكن قياس العديد من البنود في البيانات المالية بدقة، لكن يمكن تقديرها فقط.

يشم الاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في:

- فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر في تلك الفترة فقط.

- فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر في كليهما.

ويجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة التغير و حجمه في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية، أو في الفترات المستقبلية.

٤- أخطاء الفترات السابقة:

يقصد بها الإغفالات أو البيانات الخاطئة التي تقع في البيانات المالية للمنشأة لو احدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة الإخفاق في استخدام أو إساءة استخدام المعلومات الموثوقة التي :

- كانت متوافرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية عن تلك الفترات.

- يمكن بشكل معقول توقع الحصول عليها وأخذها بالحسبان عند إعداد تلك البيانات المالية و عرضها.

وتتضمن تلك الأخطاء وآثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو، أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والاحتيايل.

ويجب على المنشأة أن تقوم بتصويب أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في البيانات المالية التي يتم إصدارها بعد اكتشاف الأخطاء من خلال:

- إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترات السابقة التي وقع فيها الخطأ.
- إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة إذا وقع الخطأ قبل أول فترة سابقة معروضة.
- ويتم تصويب خطأ الفترة السابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي إلا إذا كان من غير الممكن تحديد الآثار الخاصة بالفترة، أو الأثر التراكمي للخطأ.
- وفي حال وجود أخطاء يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي:
- طبيعة خطأ الفترة السابقة.
- مقدار التصويب لكل بند متأثر في البيانات المالية للفترات السابقة إلى الحد الممكن.
- مقدار التصويب في بداية أول فترة سابقة.
- الظروف التي أدت إلى عدم إمكانية العرض بأثر رجعي للفترات السابقة، ووصف لكيفية تصويب الخطأ، ووقت تصويبه.

رابعاً- المعيار الدولي رقم (٤) للقطاع العام - آثار التغييرات في أسعار

صرف العملات الأجنبية:

يمكن للوحدات الحكومية أن تقوم بنشاطات أجنبية بطريقتين هما: معاملات بعملات أجنبية، أو عمليات أجنبية:

لغايات شمول القوائم المالية الموحدة للمعاملات بالعملة، والعمليات الأجنبية، فإنه يجب التعبير عنها بعملة الوحدة الحكومية المعدة للقوائم المالية.

تطبيق المعيار:

حدد المعيار نطاق تطبيقه في المجالات التالية:

- المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية.
- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في القوائم المالية الموحدة بوساطة التوحيد.

١- المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية:

بموجب هذا المعيار يتوجب معالجة المعاملات بالعملة الأجنبية، وذلك من خلال تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بعملة القوائم المالية بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة القوائم المالية بتاريخ المعاملة.

٢- المعاملات بالعملة الأجنبية:

تشمل المعاملات بالعملة الأجنبية المعاملات التالية:

- شراء سلع أو بيعها، أو خدمات محددة أسعارها بالعملة الأجنبية.
- إقراض أو اقتراض عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية.
- تسديد التزامات محددة بعملة أجنبية.

٣- معالجة فروقات العملة:

بموجب المعيار المحاسبي الدولي الرابع للقطاع العام فإن الفروقات الناتجة عن إعادة تقييم العملة في ظل ظروف معينة يتم معالجتها من خلال الأصل المتعلقة به.

٢- العمليات الأجنبية:

بموجب هذا المعيار فإن القوائم المالية للعمليات الأجنبية يتم ترجمتها وفقاً للبنود الإفرادية للقوائم المالية للعمليات الأجنبية، ويجب أن تتم ترجمتها باستخدام المعايير والإجراءات المحددة في هذا المعيار لكل بند من البنود.

ب- العملة المستخدمة في إعداد القوائم المالية:

لا يحدد هذا المعيار العملة التي يجب على الوحدات أن تعرض قوائمها المالية بها، ولكن تستخدم الوحدات عادة عملة البلد الذي تمثله، أو موجودة فيه، أما إذا استخدمت عملة مختلفة، فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة، كما يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن أي تغير في العملة المستخدمة في القوائم المالية.

ج- سعر الصرف المستخدم:

غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري، ولكن لأسباب عملية يسمح المعيار باستخدام معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية، كمتوسط المعدل للأسبوع، أو الشهر، للمعاملات كلها، ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير كثيراً جداً، فإن استخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به .

خامساً- المعيار الدولي الخامس رقم (٥) للقطاع العام- تكاليف

الاقتراض:

١- هدف المعيار:

يبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب عموماً التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح باعتباره معالجة بديلة مسموح بها رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أصل مؤهل، أو إنشائه، أو إنتاجه.

٢- تكاليف الاقتراض:

تشمل تكاليف الاقتراض ما يلي:

- الفائدة المصرفية على السحب على المكشوف، والقروض قصيرة وطويلة الأجل.
- إطفاء الخصومات أو العلاوات المتعلقة بالقروض.

- إطفاء التكاليف المتكبدة في سبيل الحصول على القروض.
- نفقات التمويل الخاصة بالتأجير التمويلي.
- فروقات الصرف الناجمة عن القروض بالعملة الأجنبية إلى الحد الذي تُعدُّ فيه تعديلاً لتكاليف الفائدة.

موجب المعالجة الأساسية يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض باعتبارها مصروفاً في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ويجب الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الاقتراض.

أما بموجب المعالجة البديلة المسموح بها، تتم رسملة تكاليف الاقتراض باعتبارها جزءاً من تكلفة الأصل، وعندما تبين المنشأة المعالجة البديلة، فإن تلك المعالجة يجب أن تطبق بشكل متسق على تكاليف الاقتراض كافة التي تعزى مباشرة إلى امتلاك جميع الموجودات الخاصة بتلك المنشأة، أو إنشائها، أو إنتاجها.

٣- الإفصاح:

- يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:
 - السياسة المحاسبية المتبعة لتكاليف الاقتراض.
 - مبلغ تكاليف الاقتراض المرسملة خلال الفترة.
 - معدل الرسملة المستخدمة لتحديد مبلغ تكاليف الاقتراض المؤهل للرسملة.
- سادساً- المعيار الدولي رقم (٦) للقطاع العام-البيانات المالية الموحدة

والمنفصلة:

- ١- اهدف من تخصيص معيار للبيانات المالية الموحدة:
- إن معيار البيانات المالية الموحدة ومحاسبة الوحدات المسيطر عليها يهدف إلى
- تقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية، وتنظيم العلاقة بين الوحدات الحكومية المسيطرة

والوحدات التابعة لها، إذ يمكن الإدارة العامة من تحسين الأداء المالي في الوحدات الحكومية، وتوحيد المفاهيم لدى الوحدات الحكومية.

٢- الوحدات الخاضعة لتوحيد البيانات المالية:

حدد المعيار الوحدات الحكومية الخاضعة لتوحيد البيانات المالية للوحدات الحكومية المسيطرة والتابعة بالمتطلبات التالية:

- الاستفادة من نشاطات الوحدة التابعة.
- إدارة سياسات الوحدة التابعة مالياً وعملياتها.
- الممارسة الفعالة في إدارة السياسة المالية للوحدة المسيطرة.

٣- الوحدات المستثناة من توحيد البيانات المالية:

حدد المعيار الوحدات الحكومية التي تستثنى من توحيد البيانات المالية، وذلك في الحالات التالية:

- أن يكون الهدف من السيطرة مؤقتة.
- أن تعمل الوحدة تحت قيود صارمة وطويلة الأجل تضعف من قدرة الوحدة المسيطرة من الاستفادة من الوحدة التابعة.
- وجود تشريع يحد من صلاحيات الوحدة المسيطرة على الوحدة التابعة لها.

٤- إعداد البيانات المالية الموحدة:

- يجب إظهار القوائم المالية للوحدات المسيطرة، والمسيطر عليها.
- يجب على الوحدة المسيطرة إصدار قوائم مالية موحدة تشمل الوحدات التابعة لها كلها.

٥- إجراءات توحيد البيانات المالية:

- يتم تجميع القوائم للوحدة المسيطرة مع الوحدات التابعة لها لجميع بنود الموجودات، والمطلوبات، وحقوق الملكية، والإيرادات، والنفقات.

- حذف الالتزامات المترتبة على الوحدات التي يتم توحيد بياناتها المالية.

يلاحظ أن من متطلبات تطبيق هذا المعيار على الوحدات الحكومية ضرورة إعداد قوائم مالية للوحدات الحكومية التابعة، بالإضافة إلى القوائم المالية للوحدة الحكومية المسيطرة عن نشاطاتها المباشرة، ثم مسؤوليتها في إعداد القوائم المالية الموحدة لجميع نشاطات الوحدات الحكومية.

❖ إن التقارير المالية التي تقدمها الوحدات الحكومية التابعة- وفقاً لمفهوم هذا المعيار- إلى وزارة المالية يمكن تطويرها حيث تصبح هذه الوحدات الحكومية قادرة على إصدار قوائم مالية ختامية خاصة بها للفترة المالية إذ تُمكن وزارة المالية من سرعة إنجاز القوائم المالية الموحدة، ومن ثم تدقيق قيود هذه الوحدات و مطابقتها مع قيود وزارة المالية.

❖ إن تطبيق هذا المعيار لا يتطلب تعديل التشريعات، وإنما تنحصر الإجراءات في تعليمات من الدوائر المالية المختصة خلال عملية التحديث أو الإضافة على التقارير المالية المعتمدة:

- إمكانية تقويم الأداء المالي للوحدات الحكومية التابعة.

- سرعة إنجاز القوائم المالية الموحدة من وزارة المالية.

- توفير بيانات ومعلومات مناسبة لإنجاز موازنة البرامج والأداء للوحدات الحكومية التابعة.

سابعاً- المعيار الدولي رقم (٧) للقطاع العام- المحاسبة عن الاستثمارات

في المنشآت الزميلة:

١- هدف المعيار:

يقدم هذا المعيار الأساس لمحاسبة حصة الملكية في الشركات الزميلة، أي إن الاستثمار في المنشأة يعطي المستثمر المخاطر والمنافع الخاصة بحصة الملكية.

ينطبق المعيار فقط على هيكل حقوق الملكية (أو ما يعادله). ويعني هيكل حقوق الملكية أسهم رأس المال، أو النموذج الذي يعادله من وحدات رأس المال مثل وحدات حقوق الملكية.

٢- إعداد القوائم المالية:

تتم معالجة الاستثمار في المنشآت الزميلة بإحدى الطرق الآتية:

- طريقة التكلفة.
- طريقة الوحدة الاقتصادية.
- طريقة حقوق الملكية.

ثامناً- المعيار الدولي رقم (٨) للقطاع العام - الحصص في المشاريع

المشاركة:

١- نطاق تطبيق المعيار:

يجب على المنشأة التي تعد بياناتها المالية وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة، وفي تقديم التقارير حول موجودات المشروع المشترك ومطالبه، وإيراداته، ومصروفاته. في القوائم المالية للمشاركين في المشروع والمستثمرين، بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي تتم فيها أنشطة المشروع المشترك، ويوفر هذا المعيار الأساس لمحاسبة الحصص في المشاريع المشتركة.

٢- أشكال المشروع المشترك:

تؤسس العديد من منشآت القطاع العام مشروعات مشتركة لتنفيذ مجموعة من الأنشطة التي تتراوح طبيعتها من تعهدات تجارية إلى توفير خدمات للمجتمع من دون مقابل.

وتأخذ المشروعات المشتركة العديد من الأشكال والهياكل المختلفة، ويحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

- العمليات تحت السيطرة المشتركة.
- الموجودات تحت السيطرة المشتركة.
- المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

إن المنشآت تحت السيطرة المشتركة توصف بأنها مشروعات مشتركة كما يلي:

أ- يلتزم مشاركان أو أكثر في المشروع المشترك، بموجب ترتيب معين.

ب- ينشئ الترتيب السيطرة المشتركة.

فيما يتعلق بحصص المشارك في العمليات تحت السيطرة المشتركة يجب على المشارك في المشروع المشترك الاعتراف في قوائمه المالية المنفصلة، وكذلك في قوائمه المالية الموحدة بما يلي:

- الموجودات التي يسيطر عليها، والالتزامات التي يتكدها.

- المصروفات التي يتكدها، وحصته من الإيراد الذي يكسبه من بيع السلع أو الخدمات أو توفيرها من خلال المشروع المشترك.

أما فيما يتعلق بحصص المشارك في المشروع المشترك فيجب على كل مشارك في المشروع المشترك أن يعترف بما يلي في قوائمه المالية المنفصلة، وتبعاً لذلك في قوائمه المالية الموحدة:

- حصته في الموجودات تحت السيطرة المشتركة المصنفة حسب طبيعة الموجودات.

- أية التزامات تكدها.

- حصته في أية التزامات تكدها بالاشتراك مع المشاركين الآخرين في المشروع .

- أي إيراد من بيع حصته واستخدامها في ناتج المشروع المشترك.

- أية مصروفات تكدها فيما يتعلق بحصته في المشروع المشترك.

تاسعاً- المعيار الدولي رقم (٩) للقطاع العام ، الإيراد من المعاملات

التبادلية:

١- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية.

إن الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد، إذ يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية، أو إمكانية خدمة للمنشأة، ويمكن قياسها بشكل موثوق به.

وإن هذا المعيار يحدد الحالات التي يتم من خلالها تحديد معايير احتساب الإيراد، ويزودنا بإرشادات عملية حول تطبيق هذه المعايير.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية التالية:

- تقديم الخدمات.
- بيع البضائع.
- استخدام أطراف أخرى لموجودات المنشأة الذي يؤدي إلى الحصول على فوائد، وأتاوات، وأرباح الأسهم.
- وهذا المعيار لا يتناول الإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية.

لا يتعامل هذا المعيار مع الإيرادات التالية:

- اتفاقيات الإيجار.
- أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي تتم محاسبتها بموجب أسلوب حقوق الملكية.

- الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات، والمصانع، والمعدات.
 - أرباح عقود التأمين.
 - الأرباح الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للموجودات والمطالب المالية أو التصرف فيها.
 - الأرباح الناتجة عن التغيرات في قيمة الموجودات المتداولة.
 - أرباح استخراج المصادر الطبيعية (الغابات) أو التعدينية (المناجم).
- ٣- تقديم الخدمات:

عندما يمكن بشكل موثوق به تقويم نتيجة المعاملة التي تتضمن تقديم الخدمات، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد الخاص بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير، ويمكن تقدير نتيجة المعاملة بشكل موثوق به عند تلبية الشروط التالية:

- إمكان قياس مقدار الإيراد بشكل موثوق به.
 - احتمال تدفق المنافع الاقتصادية، أو إمكان الخدمة المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
 - إمكان قياس مرحلة اكتمال المعاملة في تاريخ تقديم التقرير بشكل موثوق به.
 - إمكان إجراء قياس موثوق به للتكاليف المتكبدة للمعاملة، وتكاليف إكمال المعاملة.
- وعندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة الخاصة بتقديم الخدمات بشكل موثوق به، فإنه يجب الاعتراف بالإيراد فقط إلى مدى النفقات المعترف بها القابلة للاسترداد.

٤- بيع البضائع:

- يجب الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضائع عند استيفاء جميع الشروط التالية:
- قيام المنشأة بتحويل المخاطر والمكاسب المهمة للملكية البضائع إلى المشتري.
 - إمكان قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به.
 - أن يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية الخاصة بالمعاملة إلى المنشأة.

- أن يتم قياس التكاليف التي تم تكبدها، أو سيتم تكبدها فيما يتعلق بالمعاملة بشكل موثوق به.

٥- الفائدة والإتاوات وأرباح الأسهم:

- يجب الاعتراف بالإيراد الناتج من استخدام الآخرين لموجودات المنشأة التي تحقق فائدة، وإتاوات، وأرباحاً، وأسهماً، وذلك عندما:
- يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى المنشأة.
- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق به.

٦- الإفصاح:

يجب أن تفصح المنشأة عما يلي:

- أ- السياسات المحاسبية التي تبنتها للاعتراف بالإيراد.
- ب- قيمة كل فئة كبيرة من الإيراد المعترف بها خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناتج عن:
 - تقديم الخدمات.
 - بيع البضائع.
 - الفائدة.
 - الأتاوات.
 - أرباح الأسهم ومعاملاتها.
- ج- قيمة الإيراد الناتج عن مبادلات البضائع، أو الخدمات الداخلة ضمن كل فئة كبيرة من الإيراد.

عاشراً- المعيار الدولي رقم (١٠) للقطاع العام- التقارير المالية في ظل

اقتصاديات التضخم المرتفع:

١- نطاق المعيار:

يجب على المنشأة التي تعد القوائم المالية وتعرضها بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسية بما في ذلك القوائم المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بعملة الاقتصاد ذي التضخم المرتفع.

ومن غير المجدي في الاقتصاد ذي التضخم المفرط تقديم التقارير حول النتائج التشغيلية، أو المركز المالي بالعملة المحلية من دون إعادة احتسابها.

فكما هو معلوم فإن القوة الشرائية للنقد تفقد قيمتها في ظل حالات التضخم المرتفع، مما يؤدي إلى جعل المقارنة بين الفترات المختلفة أمراً غير ذي أهمية وأمرًا مضللاً.

إن هذا المعيار لا يحدد معدلاً مطلقاً ومحددًا لتعريف التضخم المرتفع، كما أن تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتفعاً فإنه يخضع للحكم الشخصي، إلا أن هنالك دلائل يمكن الاسترشاد بها على أن هنالك معدل تضخم مرتفعاً، وهي تشكل ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

- يفضل عامة الجمهور الاحتفاظ بشروته في موجودات غير نقدية، أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً، ويتم استثمار مبالغ العملة المحلية المحتفظ بها مباشرة للمحافظة على القوة الشرائية.

- لا ينظر عامة الجمهور إلى المبالغ النقدية من ناحية العملة المحلية بل من ناحية عملة أجنبية مستقرة نسبياً.

- تتم المبيعات والمشتريات على أساس الائتمان بأسعار تعوض عن خسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى لو كانت الفترة قصيرة.

- ترتبط أسعار الفائدة، والأجور، والأسعار، بمؤشر للأسعار.
من المفضل أن تطبق المنشآت كلها التي تقدم تقاريرها بعملة الاقتصاد ذي التضخم المرتفع نفسه هذا المعيار ابتداءً من التاريخ نفسه، وإن هذا المعيار ينطبق على البيانات المالية لأية منشأة من بداية فترة تقديم التقارير التي يتم فيها تحديد وجود اقتصاد ذي تضخم مرتفع في البلد الذي تقدم فيه تقاريرها بعملته.

٢- الإفصاح:

يجب إجراء الإفصاحات التالية:

- حقيقة أن البيانات المالية والأرقام المقابلة للفترة السابقة قد تم إعادة تقديمها
- مظهر التغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة التقرير، ونتيجة لذلك يتم بيانها بوحدة القياس الحالية في تاريخ التقرير.
- هوية مؤشر الأسعار ومستواه بتاريخ التقرير والحركات في المؤشر خلال فترات تقديم التقارير الحالية والسابقة.

حادي عشر- المعيار الدولي رقم (١١) للقطاع العام، عقود الإنشاءات:

١- هدف المعيار:

- إن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، كما أن هذا المعيار:
- يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء.
 - يوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام.
 - يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإن كان ذلك مناسباً لإيرادات العقد.

ونظراً إلى طبيعة النشاط الذي يتم القيام به في عقود الإنشاء فإن التاريخ الذي يبدأ فيه نشاط العقد، وتاريخ استكمال النشاط، يقعان عادة في فترات مختلفة لتقديم التقارير .

٢- تعريف عقود الإنشاءات:

يمكن أن يكون عقد الإنشاء لإقامة أصل واحد مثل جسر، بناء، سد، خط، أنابيب، ويمكن أن يتعلق عقد الإنشاء ببناء عدد من الأصول المترابطة، أو المعتمدة بعضها على بعض من حيث التكنولوجيا المستخدمة، أو الوظيفة، أو الغرض، أو التصميم، ومن الأمثلة على ذلك عقود إنشاءات محطات التكرير، أنظمة للتزود بالمياه.

تتضمن عقود الإنشاء ما يلي:

- العقود الخاصة بتقديم خدمات مرتبطة مباشرة بإنشاء أصل.
- عقود هدم الموجودات أو ترميمها، واستعادة البيئة بعد هدم الموجودات.

٣- الإفصاح:

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي:

- مبلغ إيراد العقد المعترف به على أنه إيراد في الفترة.
 - الأساليب المستخدمة لتحديد إيراد العقد المعترف به في الفترة.
 - الأساليب المستخدمة لتحديد مرحلة إنجاز العقود قيد التنفيذ.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن كل بند مما يلي للعقود قيد التنفيذ في تاريخ

التقرير:

- المبلغ الإجمالي للتكاليف المتكبدة، والفائض المعترف به حتى تاريخه.
- مبلغ السلف التي تم استلامها.
- المبالغ المحتفظ بها.

ثاني عشر - المعيار الدولي رقم (١٢) للقطاع العام - المخزون:

١ - هدف المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعاملة المحاسبية للمخزون بموجب نظام التكلفة التاريخية. إن أحد الموضوعات الرئيسية لمحاسبة المخزون هو مبلغ التكلفة التي سيتم الاعتراف بها باعتبارها أصولاً، وتحصيله إلى أن يتم الاعتراف بالإيرادات ذات العلاقة، ويوفر هذا المعيار إرشاداً عملياً بشأن تحديد التكلفة، والاعتراف بها لاحقاً باعتبارها مصروفاً، بما في ذلك أي تخفيض في صافي القيمة القابلة للتحقق، كما أنه يوفر الإرشاد بشأن معادلات التكلفة المستخدمة لتحديد تكاليف المخزون.

٢ - نطاق تطبيق المعيار:

يجب على المنشأة التي تقوم بإعداد البيانات المالية وعرضها تطبيق هذا المعيار في ظل نظام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن المخزون عدا عن:

- العمل قيد الإنجاز الناتج بموجب عقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمة ذات العلاقة المباشرة.
- الأدوات المالية.
- مخزون المنتجين من المواشي، والمنتجات الزراعية والحرثية، وخامات المعادن، إلى الحد الذي يتم فيه قياسها بمقدار صافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الراسخة في صناعات معينة.
- العمل قيد الإنجاز للخدمات التي سيتم تزويدها من دون عوض، أو مقابل عوض اسمي مباشرة من مستلمي هذه الخدمات.

٣ - قياس المخزون:

- يجب أن يقاس المخزون بمقدار التكلفة، أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

- يجب أن يقاس المخزون بمقدار التكلفة أو تكلفة الاستبدال الحالية أيهما أقل إذا تم الاحتفاظ به من أجل:

- التوزيع من دون مقابل، أو مقابل تكلفة اسمية.
- الاستهلاك في عملية إنتاج البضائع التي سيتم توزيعها من دون رسوم، أو مقابل رسوم اسمية.

٤- تكلفة المخزون:

يجب أن تشمل تكلفة المخزون:

- تكاليف الشراء.
- تكاليف التحويل.
- التكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون إلى موقعه ووضع الحاليين.

٥- الإفصاح:

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:

- السياسات المحاسبية التي تم تبنيها عند قياس المخزون.
- إجمالي المبلغ المسجل للمخزون، والمبلغ المسجل في التصنيفات الملائمة للمنشأة.
- المبلغ المسجل للمخزون المخصص كضمان للالتزامات (المطالب).
- تكلفة المخزون المعترف به باعتباره مصروفاً خلال الفترة.
- تكاليف التشغيل المنطبقة على الإيرادات والمعترف بها باعتباره مصروفاً خلال الفترة مصنفة حسب طبيعتها.

ثالث عشر- المعيار الدولي رقم (١٣) للقطاع العام- عقود الإيجار:

١- الهدف من المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم وصف للمؤجر والمستأجر حول السياسات المحاسبية الملائمة، ومتطلبات الإفصاح عن عقود التأجير التشغيلي والتمويلي.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد البيانات المالية، وعرضها في ظل أساس الاستحقاق أن تطبق هذا المعيار في محاسبة عقود الإيجار ما عدا:

- اتفاقيات التأجير المرتبطة باستخدام المصادر الطبيعية مثل: البترول، والغاز، وحقوق التعدين.
- اتفاقيات التأجير المتعلقة مثلاً بعروض الأفلام السينمائية، وتسجيلات الفيديو وحقوق الطبع.

رابع عشر- المعيار الدولي رقم (١٤) للقطاع العام- الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية:

١- الهدف من المعيار:

- إن الهدف من هذا المعيار هو تقديم وصف لما يلي:
- متى يجب على الوحدات الحكومية تعديل القوائم المالية للأحداث التي تلي تاريخ إعداد البيانات المالية.
 - الإفصاحات التي يتوجب على الوحدة الحكومية الإفصاح عنها حول تواريخ إعداد البيانات المالية، والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد هذه البيانات.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

يتوجب على الوحدة الحكومية التي تستخدم أساس الاستحقاق في إعداد القوائم المالية تطبيق هذا المعيار في عمليات المحاسبة، والإفصاح عن الأحداث التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية.

خامس عشر - المعيار الدولي رقم (١٥) للقطاع العام - الأدوات المالية ،

الإفصاح والعرض:

١ - الهدف من المعيار:

أدت طبيعة الأسواق المالية المتغيرة إلى استعمال مجموعة متعددة من الأدوات المالية بشكل واسع تتراوح بين أدوات مالية تقليدية مثل الأسهم والسندات، وأدوات مالية حديثة مثل الخيارات والمشتقات.

يهدف هذا المعيار إلى زيادة فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات ضمن بنود القوائم المالية للوحدة الحكومية، والوضع المالي لهذه الوحدات، وقائمة التدفقات النقدية لهذه الوحدات.

٢ - نطاق تطبيق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار عند عرض المعلومات الخاصة المتعلقة بأنواع الأدوات المالية كلها وبيائها، سواء أكانت هذه الأدوات معترفاً بها، أم غير معترف بها، عدا ما يلي:

- الاستثمارات في المنشآت التابعة، وكما هي معرفة بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام (المعيار رقم ٦).

- الاستثمارات في المنشآت الزميلة، وكما هي معرفة بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام (معيار رقم ٧).
- الاستثمارات في المشاريع المشتركة.
- الالتزامات الناشئة عن عقود التأمين.

سادس عشر - المعيار الدولي رقم (١٦) للقطاع العام - الاستثمارات

العقارية:

١- الهدف من المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار الدولي هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية الإفصاحات المرتبطة بها.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

يتعامل هذا المعيار مع محاسبة الاستثمارات العقارية ما عدا الاستثمارات العقارية في ظل عقود الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي.

كما لا يتعامل هذا المعيار مع الأمور التي تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي الثالث عشر للقطاع العام (الإيجارات)، الذي يشمل تصنيف الإيجار باعتباره إيجاراً تمويلياً أو إيجاراً تشغيلياً، والاعتراف بإيرادات الاستثمارات العقارية.

سابع عشر - المعيار الدولي رقم (١٧) للقطاع العام - الممتلكات، المصانع

والمعدات:

١- الهدف من المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمعدات والمصانع. من الأمور الأساسية في محاسبة الممتلكات، والمصانع، والمعدات توقيت الاعتراف بالأصول، وتحديد قيمتها التي يجب أن تسجل بها، ومصاريف الاهتلاك الواجب الإفصاح عنها.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

إن هذا المعيار يطبق على الممتلكات والمصانع والمعدات بما فيها المعدات العسكرية المتخصصة، وأصول البنية التحتية.

إن هذا المعيار لا يطبق على الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية، وحقوق التعدين، واستكشاف المعادن واستخراجها، البترول، والغاز الطبيعي، والمصادر الطبيعية غير المتجددة.

ثامن عشر- المعيار الدولي رقم (١٨) للقطاع العام- تقديم التقارير حول

القطاعات:

١- الهدف من المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ حول تقاسم التقارير عن المعلومات المالية حسب القطاعات. إن الإفصاح عن هذه المعلومات سوف يساعد مستخدمي البيانات المالية حول فهم أفضل عن الأداء السابق للوحدة الحكومية، وتحديد تخصيص المصادر لتدعيم النشاطات الأساسية للوحدة الحكومية. إن الإفصاح يساعد أيضاً في تعزيز الشفافية في التقارير المالية.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

يجب على الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد بياناتها المالية، وعرضها على أساس الاستحقاق استخدام هذا المعيار في عرض المعلومات حول القطاعات. يجب تطبيق هذا المعيار بالانسجام مع البيانات المالية المنشورة التي تنسجم مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

٣- تعريف القطاع:

يمكن تعريف القطاع بأنه نشاط قابل للتمييز، أو عبارة عن مجموعة من الأنشطة للوحدة الحكومية التي يكون من الملائم إعداد تقارير عنها بشكل منفصل، بهدف تقويم الأداء السابق لهذه الوحدة في أداء أعمالها، وقدرتها على تحقيق أهدافها والمساعدة في اتخاذ القرار حول تخصيص المصادر.

تاسع عشر- المعيار الدولي رقم (١٩) للقطاع العام-المخصصات ،
الالتزامات والأصول المحتملة:

١- الهدف من المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار هو تعريف المخصصات، والالتزامات، والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب الاعتراف بها بشأن هذه المخصصات، وطريقة قياسها والإفصاحات المطلوبة عنها.

كما يتطلب هذا المعيار معلومات محددة يجب الإفصاح عنها حول الالتزامات والأصول المحتملة، لتمكين مستخدمي هذه البيانات من فهم طبيعتها، وتوقيتها ومقدارها.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد بياناتها المالية، وعرضها على أساس استحقاق تطبيق هذا المعيار في محاسبة المخصصات، والأصول، والالتزامات المحتملة ما عدا:

- الالتزامات الناشئة من الأدوات المالية التي يتم إعدادها بالقيمة العادلة.
- الالتزامات الناشئة عن عقود منفذة.

٣- تعريف الأصول المحتملة:

إن الأصل المحتمل هو أصل ممكن أن ينشأ عن أحداث سابقة، وسيتم تأكيد وجوده بوقوع حدث مستقبلي، أو عدم وقوعه.

عشرون- المعيار الدولي رقم (٢٠) للقطاع العام- الإفصاح عن الأطراف

ذات العلاقة:

١- الهدف من المعيار:

إن الهدف من هذا المعيار هو تأمين متطلبات الإفصاح عن السيطرة بين الأطراف ذات العلاقة، والإفصاح عن المعلومات حول عمليات التبادل بين الوحدة والأطراف ذات العلاقة في حالات معينة. إن هذه البيانات مطلوبة لأغراض محاسبية، ولتسهيل فهم أفضل حول الأداء والمركز المالي في تقرير الوحدة الحكومية. كما أن الأشياء المهمة في عملية الإفصاح عن البيانات المالية حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد أي من هذه الأطراف مسيطرة أو لها تأثير جوهري، وتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها حول عمليات التبادل بين هذه الأطراف.

٢- نطاق تطبيق المعيار:

يجب على جميع الوحدات الحكومية التي تقوم بإعداد البيانات المالية، وعرضها على أساس الاستحقاق، تطبيق هذا المعيار في عملية الإفصاح عن البيانات المالية حول الأطراف ذات العلاقة، وعمليات تبادل معينة ضمن هذه الأطراف.

وعند الأخذ بالحسبان كل علاقة محتملة للأطراف ذات العلاقة يعطى الاهتمام إلى جوهر تلك العلاقة، وليس لمجرد شكلها القانوني.

يظهر في القطاع العام موضوع الأطراف ذات العلاقة، إذ إن الوحدات الإدارية تكون خاضعة للإشراف والتوجيه من السلطة التنفيذية، التي تكون خاضعة لسلطة البرلمان، وتعمل جنباً إلى جنب لتحقيق سياسة الحكومة.

واحد وعشرون - المعيار الدولي الواحد والعشرون للقطاع العام - انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد:

١- هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد لماذا انخفضت قيمة أحد الأصول غير المولدة للنقد، ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة. ويحدد المعيار أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة .

تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد البيانات المالية و عرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير المولدة للنقد باستثناء ما يلي:

- المخزون
- الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء.
- الأصول المالية المشمولة في نطاق معيار المحاسبة الدولي الخامس عشر في القطاع العام "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض".
- الاستثمارات العقارية التي تقاس باستخدام نموذج القيمة العادلة.
- الممتلكات، والمصانع، والمعدات غير المولدة للنقد التي تقاس بالمبالغ المعاد تقويمها.
- الأصول الأخرى التي ترد المتطلبات لانخفاض القيمة فيما يتعلق بها في معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام.

يجب على المنشأة أن تقوم في كل تاريخ لإعداد التقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة أصل ما. وفي حال وجد مؤشر كهذا على المنشأة أن تقدر مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد للأصل، ولدى تقويم ما إذا كان

هناك أي مؤشر على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة أصل ما على المنشأة أن تأخذ في اعتبارها المؤشرات التالية حداً أدنى:

مصادر المعلومات الخارجية:

- التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها.
- حدوث تغيرات مهمة طويلة الأمد ذات أثر سلبي في المنشأة خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية، أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل المنشأة فيها.

مصادر المعلومات الداخلية:

- وجود أدلة على تعرض الأصل لأضرار مادية .
- حدوث تغيرات مهمة طويلة الأمد ذات أثر سلبي في المنشأة خلال الفترة، أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى المدى الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها استخدام الأصل، أو يتوقع أن يتم بها استخدامه، وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلاً، أو وجود خطط لوقف أو إعادة هيكلة العملية التي يتبع الأصل لها، أو وجود خطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقاً.
- اتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إنجازه، أو قبل أن يكون في حالة تسمح باستخدامه.
- وجود أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة أصل ما أسوأ بكثير من المتوقع أو ستكون كذلك.

٣- الإفصاح:

تفصح المنشأة عما يلي لكل فئة من الأصول:



- مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال الفترة، وفي بيان الأداء المالي التي تشمل بند خسائر انخفاض القيمة.
- المبالغ المعكوسة لخسائر انخفاض القيمة المعترف بها في الفائض أو العجز خلال الفترة، والبنود في بيان الأداء المالي الذي تعكس فيه خسائر انخفاض القيمة تلك.
- تفصح المنشأة عما يلي لكل خسارة مادية لانخفاض القيمة معترف بها أو معكوسة خلال الفترة:
 - الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة أو عكسها.
 - مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة.
 - طبيعة الأصل.
- القطاع الذي ينتمي إليه الأصل في حال أعدت المنشأة تقريراً حول المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام الثامن عشر.
- ما إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصل هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته المستخدمة.
- الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (ما إذا تم مثلاً تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة)، وذلك إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.
- المنهج المستخدم لتحديد القيمة المستخدمة إذا كان مبلغ الخدمة القابل للاسترداد هو القيمة المستخدمة.

اثنان وعشرون - المعيار رقم (٢٢) للقطاع العام : الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

١- هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بيانها المالية الموحدة. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية، وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية، وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة، وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

يتعين على الحكومة التي تُعدُّ بيانات مالية موحدة وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي التي تختار أن تفصح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام أن تقوم بذلك وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

٢- الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية:

تختلف أهداف البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وتلك التي يتم إعدادها وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية في بعض الجوانب. إذ تهدف البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، وإظهار مسؤولية المنشأة عن الموارد المعهودة لها التي تسيطر عليها. وتهدف البيانات المالية المعدة وفقاً للأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية إلى توفير معلومات ملائمة لتحليل وتقويم السياسة المالية، ولاسيما أداء القطاع الحكومي العام، القطاع العام الأوسع في أي دولة، إضافة إلى ذلك، ومع أنه يمكن وصف الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية بمصطلحات محاسبية، يمكن أن تختلف بصورة مهمة عن نظام المحاسبة المالي الأساسي التي تشتق منه معظم الإحصاءات

المتعلقة بالشؤون المالية الحكومية. إلا أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية تشترك في الكثير من أوجه التشابه في معالجة المعلومات والأحداث، فعلى سبيل المثال يتبع كلاهما أساس الاستحقاق المحاسبي، ويتطرق كلاهما إلى معاملات وأحداث متشابهة، ويقتضي كل منهما في بعض الجوانب نوعاً مشابهاً من هيكل إعداد التقارير.

يشمل القطاع العام بموجب الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية القطاع الحكومي العام، وقطاع الشركات المالية العامة، وقطاع الشركات غير المالية العامة. ويمكن تحديد مجموعات فرعية إضافية ضمن هذه القطاعات لأغراض إحصائية تحليلية. القطاع الحكومي العام: يشمل كل المنشآت التنظيمية للحكومة العامة كما هي محددة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، ولا يشمل القطاع الحكومي العام الشركات المالية العامة، أو الشركات غير المالية.

٣- الإفصاحات:

ينبغي أن تحتوي الإفصاحات فيما يخص القطاع الحكومي العام على الأقل ما يلي:

- الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع إظهار الاستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

- الالتزامات حسب الفئة الرئيسية.

- صافي الأصول/حقوق الملكية.

- إجمالي زيادة إعادة التقويم ونقصانه وبنود أخرى من الإيرادات والمصاريف المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية.

- الإيرادات حسب الفئة الرئيسية.

- المصاريف حسب الفئة الرئيسية.

- الفائض أو العجز.

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حسب الفئة الرئيسية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

ثالث وعشرون - المعيار الدولي رقم (٢٣) للقطاع العام - الإيراد من

المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)

١- هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة. ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لدى الاعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية، وقياسه بما في ذلك تحديد مساهمات المالكين. على المنشأة التي تُعدُّ البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في محاسبة الإيراد من المعاملات غير التبادلية. ولا ينطبق هذا المعيار على عملية اندماج منشأة ليست معاملة غير تبادلية. ويقصد بالمعاملات غير التبادلية في معاملة غير تبادلية، إما أن تستلم المنشأة قيمة من منشأة أخرى من دون أن تدفع مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، وإما أن تدفع المنشأة قيمة إلى منشأة أخرى من دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.

٢- الإفصاحات:

ينبغي أن تفصح المنشأة إما في من البيانات المالية ذات الغرض العام، وإما في ملاحظاتها عما يلي:

- مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المعترف به خلال الفترة حسب فئات رئيسية تبين بشكل منفصل الآتي:

- الضرائب مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل.
- التحويلات مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويل.
- مبلغ الذمم المدينة المعترف بها فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي.
- مبلغ الالتزامات المعترف بها فيما يتعلق بالأصول المنقولة الخاضعة لشروط معينة.
- مبلغ الأصول المعترف بها الخاضعة لقيود، وطبيعة تلك القيود.
- مبلغ المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بمعاملات غير تبادلية.
- مبلغ أي التزامات معفاة.
- ينبغي أن تفصح المنشأة في ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام عما يلي:
- السياسات المحاسبية المتبناة للاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية.
- الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة إلى الداخل فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية.
- معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع المنشأة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.
- طبيعة الفئات الرئيسية للتركتات، والهدايا، والتبرعات ونوعها مبينة بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

رابع وعشرون - المعيار الدولي رقم (٢٤) للقطاع العام - عرض

معلومات الموازنة في البيانات المالية:

١- هدف المعيار ونطاق تطبيقه:

أ- يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة، والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها، أو تختار إتاحة موازنتها (موازنتها) المصادق عليها للجمهور التي تتحمل تبعاً لها المسؤولية عنها علناً.

ويتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات المهمة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية. وسيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها، وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنة (الموازنات) المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علناً، (إذ يتم إعداد الموازنة (الموازنات) والبيانات المالية على نفس الأساس)، إظهار أدائهم المالي في تحقيق النتائج المقدرة.

ب- يتعين على المنشأة التي تُعدّ البيانات المالية وتعرضها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار.

ج- يطبق هذا المعيار على منشآت القطاع العام، باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، التي يطلب منها، أو تختار إتاحة الموازنة المصادق عليها للجمهور.

٢- العرض والإفصاح:

يتعين على المنشأة عرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية باعتبارها أعمدة موازنة إضافية في البيانات الرئيسية فقط عندما يتم إعداد البيانات المالية، والموازنة على أساس قابل للمقارنة.

يتعين على المنشأة أن تقدم توضيحاً حول ما إذا كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية هي نتيجة إعادة التخصيص ضمن الموازنة، أو نتيجة عوامل أخرى:

- من خلال الإفصاح في الملاحظات ضمن البيانات المالية.
- في تقرير يتم إصداره قبل صدور البيانات المالية، أو في نفس وقت صدورها، أو بالتزامن معها، وينبغي أن يشمل إشارة مرجعية للتقرير في ملاحظات البيانات المالية.

ينبغي عرض كل مقارنات المبالغ المقدرة والفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة.

يتعين على المنشأة أن توضح في ملاحظات البيانات المالية أساس الموازنة، وأساس التصنيف المعتمد في الموازنة المصادق عليها.

يتعين على المنشأة الإفصاح في الملاحظات البيانات المالية عن فترة الموازنة المصادق عليها.

وينبغي أن تحدد المنشأة في الملاحظات البيانات المالية المنشآت المشمولة في الموازنة المصادق عليها، وينبغي مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة، مع المبالغ الفعلية التالية المعروضة في البيانات المالية، مع تحديد أي اختلافات في الأساس، والوقت، والمنشأة، بشكل منفصل:

- في حال تم اعتماد أساس الاستحقاق في الموازنة مجموع الإيرادات والمصاريف، وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية.

- في حال تم اعتماد أساس آخر باستثناء أساس الاستحقاق في الموازنة صافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

وينبغي الإفصاح عن المطابقة في متن البيان مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية، أو في ملاحظات البيانات المالية.

المعيار الخامس والعشرون - منافع الموظفين :

يبين هذا المعيار وصفاً للمحاسبة، والإفصاح من قبل وحدات القطاع العام لمنافع الموظفين، ويتطلب من المنشأة أن تعترف بـ :

- التزام، عندما يقدم الموظف خدمة مقابل منافع سوف تدفع له في المستقبل.
- مصروف، عندما تستهلك المنشأة المنافع الاقتصادية، أو إمكانية الخدمة الناشئة من الخدمة المقدمة من الموظف في مقابل منافع موظفين.

يعرف هذا المعيار منافع الموظفين بأنها كل أشكال العوض الذي تعطيه المنشأة مقابل الخدمة المقدمة من الموظفين. منافع الموظفين قصيرة الأجل: هي منافع موظفين

(باستثناء منافع نهاية الخدمة) التي تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهراً بعد نهاية الفترة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة. من الأمثلة عليها: الأجور والرواتب وإسهامات الضمان الاجتماعي، والإجازات السنوية المدفوعة، والإجازات المرضية المدفوعة، والمشاركة في الربح والمكافآت، والمنافع غير النقدية للموظفين الحاليين (مثل العناية الطبية، والإسكان، والسلع، أو الخدمات المعفاة أو المدعومة). تُطبّق هذا المعيار المنشآت الحكومية في محاسبة المنافع المستحقة لموظفيها، باستثناء المعاملات على أساس الحصص، ولا يتناول المعيار المحاسبة والإبلاغ عن خطط منافع التقاعد، وبرامج الضمان الاجتماعي المركبة.

الاعتراف والقياس:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل كلّها.
- حالات الغياب قصيرة الأجل المعوضة.
- دفعات المكافآت، ودفعات المشاركة في الأرباح.

خطط منافع ما بعد انتهاء الخدمة:

هي منافع موظفين (باستثناء منافع إنهاء الخدمة) التي تعدّ مستحقة بعد إكمال فترة الخدمة. ويصنفها المعيار على أنها: إما خطط إسهامات محددة، وإما خطط منافع محددة، كما يوفر إرشادات معينة فيما يتعلق بتصنيف خطط أصحاب العمل المتعددين، وخطط الدولة، وبرامج الضمان الاجتماعي المركبة، والخطط ذات المنافع المؤمن عليها. ويقدم أيضاً إرشاداً للمنشآت المشتركة في خطط منافع محددة حينما تكون المنشأة تحت سيطرة مشتركة.

- خطط الإسهامات المحددة.

- خطط المنافع المحددة.

منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل:

هي منافع موظفين (باستثناء منافع ما بعد انتهاء الخدمة) التي لا تصبح مستحقة بكاملها خلال اثني عشر شهرا بعد نهاية الفترة التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم. ومن الأمثلة عليها: إجازة الخدمة الطويلة، أو إجازة التفرغ للبحث، منافع الاحتفال بالمناسبات، أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى، منافع العجز طويلة الأجل، المشاركة في الأرباح والمكافآت إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر من نهاية الفترة التي يقوم الموظف خلالها بتقديم الخدمة.

منافع إنهاء الخدمة:

هي منافع موظفين مستحقة نتيجة لواحد مما يلي :

- قرار المنشأة بإنهاء خدمة موظف قبل تاريخ التقاعد العادي؛ أو
- قرار الموظف الاختياري بقبول ترك العمل مقابل هذه المنافع.

المعيار السادس والعشرون - انخفاض الموجودات المولدة للنقد:

يهدف المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد مدى انخفاض موجودات المنشأة المولدة للنقد، وللتأكد من الاعتراف بخسائر الانخفاض، كما يحدد المعيار متى يجب عكس خسائر الانخفاض، ويصف إجراءات ذلك.

ملاحح رئيسية عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي

نظراً إلى أن العديد من البلدان لا تزال تعد بياناتها المالية وفق الأساس النقدي تم إعداد معايير محاسبة دولية في القطاع العام لتطبيقها من قبل المنشآت التي لا تزال تطبق الأساس النقدي، إذ تناولت إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي.

يتألف معيار الأساس النقدي من جزأين، الأول: يقدم متطلبات إلزامية لعرض المعلومات في البيانات، والقوائم المالية، والإيضاحات المرافقة، وكذا متطلبات الاعتراف والقياس، والإفصاح، وعدد من قضايا الإبلاغ. أما الجزء الثاني: فيقدم متطلبات غير

الزامية (تشجيعية) يتضمن عدداً من الإفصاحات المحاسبية الإضافية التي تشجع المنشأة على تبنيها لتعزيز المساءلة والشفافية المالية في قوائمها المالية. كما يتضمن شرحاً لطرق بديلة في عرض بعض المعلومات. ولتسليط الضوء حول متطلبات المعيار الإلزامية والتشجيعية، فسوف تعرض الفقرات الآتية وصفاً ملخصاً لأهم ما جاء في جزأيه.

الجزء الأول: المتطلبات الإلزامية

١- البيانات والقوائم المالية:

يجب على المنشأة أن تعد وتعرض البيانات والقوائم المالية ذات الغرض العام التي تتضمن بيانات المقبوضات والمدفوعات النقدية التي يجب أن تعترف بجميع المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية التي تسطير عليها المنشأة، وتحدد بشكل منفصل المدفوعات التي تؤديها أطراف ثالثة نيابة عن المنشأة، السياسات المحاسبية، والملاحظات التفسيرية، مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، إما باعتباره بياناً مالياً إضافياً منفصلاً، وإما بنداً خاصاً بالموازنة في بيان المقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تجعل المنشأة موازنتها المصادق عليها متوافرة للجمهور العام.

٢- اعتبارات عامة:

ينبغي عرض البيانات والقوائم المالية ذات الغرض العام سنوياً على الأقل، وعندما يتغير تاريخ إعداد التقارير لمنشأة ما في ظروف استثنائية، وتعرض البيانات والقوائم المالية لفترة تزيد أو تقل عن السنة، على المنشأة أن تفصح إضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات والقوائم المالية عن أسباب تغطية التقرير لفترة تختلف عن سنة واحدة، حقيقة أن المبالغ المقارنة قد لا تكون قابلة للمقارنة، ينبغي أن تفصح المنشأة عن التاريخ الذي اعتمد فيه إصدار البيانات والقوائم المالية، وعن الجهة التي اعتمدت ذلك. وفي حال كان لهيئة أخرى صلاحية تعديل البيانات والقوائم المالية بعد إصدارها، فإنه يتعين على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة، ويجب أن تفصح المنشأة مع البيانات، والقوائم المالية

عن مقر المنشأة وشكلها القانوني، والاختصاص الذي تعمل فيه، توصيف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية، التشريع الذي يحكم عمليات المنشأة، اسم المنشأة المسيطرة، والمنشأة المسيطرة النهائية على المنشأة الاقتصادية، وينبغي أن تفصح المنشأة في الملاحظات عن طبيعة ومبلغ الأرصدة النقدية المهمة غير المتوافرة لاستخدام المنشأة، والأرصدة النقدية المهمة التي تخضع لقيود خارجية، وتسهيلات الاقتراض غير المحسوبة التي قد تكون متوافرة للأنشطة التشغيلية المستقبلية، ولتسديد الالتزامات الرأسمالية، مع الإشارة إلى أية قيود مفروضة على استخدام هذه التسهيلات.

٣- تصحيح الأخطاء:

عندما يظهر خطأ ما فيما يتعلق برصيد نقدي مفصح عنه في البيانات والقوائم المالية يجب الإبلاغ عن حجم الخطأ المتعلق بالفترات السابقة عن طريق تعديل النقد في بداية الفترة، وينبغي إعادة عرض المعلومات المقارنة إلا إذا كان من غير العملي ذلك.

٤- البيانات والقوائم المالية الموحدة:

ينبغي أن تصدر المنشأة المسيطرة بيانات مالية موحدة توضح جميع المنشآت الأجنبية والمحلية المسيطر عليها، ويجب استثناء المنشأة المسيطر عليها من التوحيد عندما تعمل تحت قيود صارمة خارجية طويلة الأمد تحول دون انتفاع المنشأة المسيطرة من أنشطتها، ولا تحتاج المنشأة المسيطرة التي تكون عبارة عن منشأة مسيطر عليها مملوكة بشكل كامل إلى عرض البيانات والقوائم المالية الموحدة، بشرط ألا يكون من المحتمل وجود مستخدمين لهذه البيانات والقوائم المالية، أو أن تلي البيانات والقوائم المالية الموحدة للمنشأة المسيطرة احتياجاتهم من المعلومات، ولا تحتاج المنشأة المسيطرة المملوكة فعلياً بالكامل إلى عرض بياناتها المالية الموحدة، بشرط أن تحصل المنشأة المسيطرة على موافقة مالكي حصص الأقلية.

٥- العملة الأجنبية:

ينبغي تسجيل المقبوضات والمدفوعات الناشئة عن معاملات بالعملية الأجنبية بعملية التقارير الخاصة بالمنشأة عن طريق تطبيق سعر الصرف على مبلغ العملة الأجنبية بين عملة إعداد التقارير، والعملية الأجنبية في تاريخ المقبوضات والمدفوعات، ويجب إعداد التقارير عن الأرصدة النقدية المحتفظ بها بالعملية الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.

٦- عرض مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية:

يجب على المنشأة أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة التي تتحمل المسؤولية عنها علناً، والمبالغ الفعلية، إما باعتباره بياناً إضافياً منفصلاً، وإما أعمدة موازنة إضافية في البيانات والقوائم المالية.

الجزء الثاني: إفصاحات إضافية غير إلزامية (تشجيعية)

يتضمن هذا الجزء عدداً من الإفصاحات التي ينصح بإجرائها إلى جانب متطلبات الجزء الأول. و عموماً فإن عدداً من هذه الإفصاحات تتفق مع تلك المطلوبة وفق معايير أساس الاستحقاق في حدود ما هو ممكن عملياً، في حين يُعدّ بعضها الآخر مكملًا لمعيار الأساس النقدي.

The background of the page features a large, faint watermark of the Damascus University logo. The logo is circular, with the Arabic text "جامعة دمشق" (Damascus University) at the top and "Damascus University" at the bottom. In the center is a stylized yellow and orange emblem resembling a sun or a flower.

الفصل السابع

الموازنة العامة للدولة (إعداداً وتنفيذاً ورقابةً)، ومراحل تطورها



تعد الموازنة العامة للدولة الخطة المالية الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياساتها وبرامجها في طرق الاستغلال الأمثل للموارد وعملية توزيعها تبعاً للأولويات، وتنهض بدور رئيس في تكوين الناتج المحلي الإجمالي من خلال الإنفاق الحكومي، ومن ثمّ تخلق دخلاً وطاقت إنتاجية جديدة في البلاد.

من المعلوم أنه ليس هناك دولة تمتلك القدرة للحصول على موارد غير محدودة بصرف النظر عن مدى ثرائها، لذلك فإن أسس إعداد الموازنة العامة للدولة تتركز في عملية المفاضلة بين البدائل المتاحة، وبمعنى آخر الطريقة التي يتم من خلالها تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع باستخدام موارد محدودة، كما تمثل عملية إعداد الموازنة الوسيلة التي تتجسد من خلالها الخطط على الواقع الفعلي، ولهذا فإن هذه العملية تمثل عنصراً مهماً في عملية التخطيط التنموي، واستمراراً للتنمية الاقتصادية نفسها، هذا بالإضافة إلى أنها عنصر أساسي في نظام الإدارة المالية، الذي يتميز بخصائص مهمة في نطاق الأداء المحاسبي والرقابة المالية، كما أن إعداد الموازنة يؤثر في عملية تنفيذ البرامج والمشروعات لأنه يتولى عملية تخطيطها وتوزيعها. لذلك أصبح إعداد الموازنة وإقرارها يحظى بهذا الاهتمام الكبير.

وللموازنة العامة أهمية في حياة الدولة تبدو بصورة خاصة من الناحيتين السياسية والاقتصادية. فاهمية الموازنة من الناحية السياسية أنها انعكاس لبرنامج عمل الحكومة خلال مدة محدودة من الزمن، وأنها تترجم خطة الدولة السياسية إلى أرقام، وهي إلى جانب ذلك إذن تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية بالإنفاق والحماية.

وتبدو أهمية الموازنة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تعديلها لتوزيع الدخل القومي بين الطبقات الاجتماعية المختلفة. فهي تؤثر في مالية الأفراد بما تفرضه من ضرائب أو تصرفه من نفقات، فتقتطع جزءاً من دخل بعض الأفراد لتكون إيراداً عاماً تعيد توزيعه إلى طبقة اجتماعية أخرى على شكل دخل جديد لأبنائها. ويقع على

عائق الموازنة العامة في العصر الحاضر التأثير في الحياة الاقتصادية وتحقيق العمالة
الكاملة، وتعبئة القوى الاقتصادية العاطلة، والعمل على زيادة الدخل القومي، ورفع
السوية المعيشية للمواطنين.



المبحث الأول

مفهوم الموازنة العامة للدولة وتعريفها

تطور مفهوم الموازنة العامة مع مفهوم الدولة وتطور دورها في الميادين الاقتصادية والاجتماعية.

وتعد إنكلترة من أوائل الدول التي وضعت الموازنة العامة بمفهومها الحديث. ثم تلتها فرنسا، ورسمت مبادئ الموازنة العامة على أسس علمية واضحة. وانتقلت هذه المبادئ من إنكلترة وفرنسا إلى الدول الأخرى.

ومن ثم فإن توسع وتغير مفهوم ودور الدولة في المجتمع وانتقاله من دور الوسيط إلى دور المحرض لسائر الفعاليات الاقتصادية والاجتماعية، أدى إلى تغير مفهوم الموازنة العامة للدولة، فأصبح يأخذ اتجاهاً وأبعاداً جديدة تعبر بشكل رئيس عن طبيعة الهياكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية القائمة في الدولة من جهة، وعن الخيارات والبدائل التي تقوم عليها السياسة المالية والنقدية للدولة من جهة أخرى، سواء أكان ذلك في اقتصاديات الدولة المخططة مركزياً، أم في الاقتصاديات الرأسمالية والمشاركة.

ومع انتشار التخطيط الاقتصادي وتطور مناهجه وأساليبه اكتسبت الموازنة العامة للدولة أهمية خاصة، فأصبحت تمثل الخطة المالية الرئيسة لتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

وقد عرف قانون المحاسبة الفرنسي لعام ١٩٢٦ الموازنة بأنها:

”وثيقة تنبؤ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى لنفس القواعد والتنظيمات القانونية“.

وعرفها القانون البلجيكي بأنها ”بيان الواردات والنفقات خلال الدورة المالية“.

وعرفها القانون الأمريكي بأنها "صك تقدر فيه نفقات السنة التالية ووارداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقدم واقتراحات الجبائية المعروضة فيها". وعرفها القانون الروسي بأنها "الخطة المالية الرئيسية لتكوين الصندوق المركزي العام للدولة واستخدامه، من الموارد النقدية للدولة الروسية الاتحادية". أما الدكتور شيروود وهو أحد المختصين في كتابات الموازنة ، فيعرف الموازنة بما يلي:

"الموازنة خطة شاملة ممثلة بأرقام تحدد برنامجاً كاملاً لفترة محدودة، وهي تتضمن تقديراً للخدمات والنشاطات والمشاريع ونفقات ومصادر ضرورية للإنفاق". ويرى أرون ولدفسكي في مؤلفة الشهير (البعد السياسي لعملية الموازنة) أنه "يجب أن ينظر للموازنة كوثيقة تحوي كلمات وأرقاماً وتقرح نفقات لأغراض وبنود معينة، أو كسلوك مقصود، أو تنبؤ لتحقيق أهداف وسياسات معينة، أو كسلسلة من الأهداف كل له تكاليف محددة، أو كجهاز وأداة للاختيار من بين بدائل الإنفاق، أو كخطة، أو كعقد بين البرلمان والسلطة التنفيذية، أو كمجموعة التزامات متبادلة ورقابة متبادلة".

أما دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الندوة الإقليمية لهيئة الأمم المتحدة المنعقدة في بيروت عام ١٩٦٩ فقد عرف الموازنة العامة للدولة بما يلي:

"الموازنة هي عملية سنوية تتركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة. فهي أساساً عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة".

وعرفها الباحث بك (Buck) بأنها:

”الموازنة هي خطة تعرض المتطلبات النقدية للحكومة لفترة زمنية محددة في المستقبل - عادة لمدة سنة - وهذا فهي تمثل علاقة متوازنة بين النفقات المقدرة والدخل المتوقع“.

أما الباحث عبد الكريم صادق بركات فقد عرفها بأنها:

”التعبير المالي لبرنامج العمل الذي تعتمزم الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقاً لأهداف المجتمع“.

وعرف طاهر الجنابي الموازنة العامة بأنها:

”خطة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة قادمة غالباً ما تكون سنة واحدة ويتم هذا التقدير في ضوء الأهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية“.

من خلال ما تقدم، يتبين أن التعاريف السابقة عاجلت مفهوم الموازنة معالجة دقيقة وأعطتها معاني واضحة، يمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

١- إن الموازنة العامة ما هي إلا تعبير مالي عن برنامج العمل الحكومي إذ إنها تعكس دور الدولة في النشاط الاقتصادي.

٢- إن الموازنة هي برنامج تحقيق أهداف الدولة، وهي وسيلة الحكومة لتحقيق برنامج العمل الذي تعتمزم الدولة تنفيذه لتحقيق هذه الأهداف.

٣- إن الموازنة هي برنامج العمل الذي تعتمزم الحكومة تنفيذه في السنة المقبلة، فهي تعد بذلك أداة لتقدير ما تعتمزم الحكومة إنفاقه وما تتوقع تحصيله من إيرادات خلال السنة القادمة. وقد تم تحديد هذه الفترة بسنة كاملة إذ إن الموازنة ما هي إلا برنامج يعتمد على التقدير والتنبؤ. ومن ثم لو امتدت هذه الفترة لأكثر من سنة لكان تقدير نفقات الموازنة وإيراداتها غير دقيق خاصة في ظل تقلبات الأسعار. أما لو وضعت الموازنة لفترة أقل من سنة لكانت الإيرادات تختلف في كل موازنة عنها في الموازنة السابقة تبعاً لاختلاف المواسم وتباين المحاصيل

الزراعية، إضافة إلى الجهد الذي يبذل والوقت الذي يستغرق في إجراءات تقدير الموازنة وإعدادها الأمر الذي يجعل من الصعب تكرار هذه العملية على فترات زمنية قصيرة ناهيك عن تكاليف تكرار عملية الإعداد.



المبحث الثاني

أهداف الموازنة العامة للدولة

تتضمن الموازنة العامة السياسات والقوانين اللازمة لتحقيق الأهداف العامة والمحددة للدولة لسنة مالية مقبلة، ضمن مؤشرات خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وأهدافها، وذلك ضمن خطة محكمة ومترابطة. تختلف أهداف الدولة تبعاً لاحتياجات المجتمع المتغيرة عبر الزمن. لا بد من أن نشير هنا إلى أن أي دولة مهما عظمت إمكاناتها وحجم إيراداتها، فهي لا تستطيع تلبية جميع الحاجات العامة لمواطنيها. لذلك لا بد من اختيار أنشطة كل فترة مالية حسب أولوياتها، وضمن الإمكانيات المتوفرة.

وفيما يلي شرح لكل هدف من أهداف الموازنة العامة للدولة:

١ - أهداف اقتصادية:

تتضمن الموازنة العامة للدولة برامج لتحقيق الأهداف الاقتصادية مثل توزيع موارد الدولة، والرقابة على المال العام، وتوجيه الاقتصاد الوطني.

أ- توزيع موارد الدولة:

تُبين الموازنة العامة للدولة طريقة توزيع موارد الدولة وتخصيصها على الأنشطة والخدمات العامة للمواطنين حسب أولوياتها، والمناطق الجغرافية المختلفة لتنميتها، وإمكانيات الدوائر الحكومية المختلفة، والكفاءات المتوفرة في كل دائرة حكومية لتحقيق الأهداف العامة للدولة.

ب- أداة رقابية على المال العام:

تُمكن الموازنة العامة الجهات الرقابية المختلفة، والجهات ذات العلاقة من الرقابة على تحصيل الإيرادات المقدرة، وإنفاق التخصيصات المعتمدة على الأهداف المحددة

لها، ضمن المدة والوصف المحددين، والمساءلة عن أية انحرافات في التنفيذ، حمايةً للمال العام.

ج- توجيه الاقتصاد الوطني:

تُضمن الحكومة الموازنة العامة سياساتها المقترحة اللازمة لتوجيه الاقتصاد الوطني، ومن الأمثلة على هذه السياسات:

- تحقيق نمو اقتصادي وزيادة معدل الناتج المحلي.
 - تحقيق الاستقرار المالي والنقدي.
 - زيادة معدلات الادخار والاستثمار.
 - تخفيض عجز الموازنة العامة.
 - توازن الحساب الجاري لميزان المدفوعات.
 - تخفيض نسبة الدين العام.
 - تخفيض نسبة الاستهلاك الكلي إلى الناتج المحلي لزيادة المدخرات المحلية.
 - استقرار المستوى العام للأسعار.
 - توجيه الاستثمارات نحو قطاعات معينة، بزيادة التخصيصات المعتمدة للإنفاق على تسهيل أعمال تلك القطاعات، وإعفاؤها كلياً أو جزئياً من الضرائب والرسوم وللمدة التي تقتضيها المصلحة العامة.
 - الحد من البطالة وتشجيع الاستثمار في المشاريع التي تحتاج إلى عمالة أكبر.
 - تنشيط الاقتصاد الوطني.
- كما يتطلب استقرار الاقتصاد الوطني ونموه ضخ أموال للسوق في أوقات الكساد، بتخفيض الضرائب وتشجيع الاقتراض بتخفيض معدل الفائدة على القروض، وتشجيع الادخار بزيادة معدل الفائدة على الودائع. أما في أوقات التضخم فيتم امتصاص النقد الزائد في السوق لتخفيض الأسعار، بزيادة الضرائب وتقليل الإنفاق.

٢- تحقيق أهداف اجتماعية:

تشمل الموازنة العامة برامج لتحقيق الأهداف الاجتماعية، مثل معالجة ظاهري الفقر والبطالة، وإعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، ومن ثم الحد من تفاوت الطبقات في المجتمع. وتشجيع العادات الحسنة، والحد من العادات السيئة.

أ- معالجة ظاهري الفقر والبطالة:

تتضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تسعى إلى إقامة مشاريع لتنمية المناطق الفقيرة في الدولة، وتشجيع إقامة المشاريع الصغيرة المستخدمة للعمالة، وتأهيل قوى العمل، ورفع مستوى الخدمات الاجتماعية والصحية والإسكانية، وتخفيض القطاع الخاص على الاستثمار فيها.

ب- إعادة توزيع الدخل:

تتضمن الموازنة العامة سياسات تعمل على زيادة تمويل الطبقة الغنية لخزينة الدولة العامة، وتوجيه الإنفاق لصالح الطبقات الفقيرة، وبالتالي تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع.

ج- الحد من بعض العادات السيئة:

تسعى الدولة، من خلال تضمين الموازنة العامة سياسات معينة، إلى الحد من بعض العادات السيئة، مثل التدخين والمسكرات. ومن هذه السياسات زيادة الضرائب والرسوم على الإنتاج والمتاجرة في مثل هذه السلع، والقيام بحملات إعلانية، تُبين أخطار هذه العادات على المجتمع والمواطن.

د- تشجيع بعض العادات الحسنة:

تتضمن الموازنة العامة سياسات تُشجع بعض العادات الحسنة لتحقيق أهداف التنمية الاجتماعية، وذلك بتنظيم النسل حسب مصلحة المجتمع من خلال سياسات

ضريبية مثلاً أو من خلال الوعي الصحي واعتمادات الإنفاق العام المخصصة لهذه الغاية.

٣- تحقيق أهداف صحية:

تتضمن الموازنة العامة برامج ترفع من مستوى خدمات الرعاية الصحية، وتخفيض معدل وفيات الأطفال، والحد من الآثار الجانبية الضارة للمبيدات والأسمدة الزراعية.

٤- تحقيق أهداف علمية:

تتضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تُشجع البحث العلمي، واستخدام التقنية الحديثة، بهدف النهوض بالمجتمع والحرص على استمرار تقدمه.

٥- تحقيق أهداف بيئية:

تُضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تُحد من تلوث البيئة، وتحافظ على الرقعة الزراعية وتزيدها، وتواجه العجز المائي.

٦- تحسين عملية التخطيط:

يعتمد إعداد الموازنات العامة المقبلة على دراسة نتائج تنفيذ الموازنات العامة السابقة، ضمن عوامل أخرى متعددة. وتُمكن الموازنة العامة من بيان مدى دقة تقدير تحصيل الإيرادات وكفاءتها. كما تُمكن الموازنة العامة من تحليل نفقات الأنشطة والخدمات العامة المنفذة. وخلاصة القول إن بيانات الموازنات العامة السابقة، ودراسة مدى دقة تقدير وكفاءة تحصيل الإيرادات، وفعالية الإنفاق العام تساعد في تحسين عملية التخطيط.

٧- مصدر معلومات:

تُبين موازنة الدولة العامة توجهات سياسات الدولة (التنموية، والاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية...). وتعد الموازنة العامة للدولة مصدراً من مصادر المعلومات

اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة، وتوفر البيانات اللازمة للأبحاث والدراسات.



المبحث الثالث

المبادئ العامة في إعداد الموازنة العامة للدولة

ترمي هذه المبادئ إلى إطلاع السلطة التشريعية دورياً على كل نوع من النفقات والإيرادات لا على النفقات العامة بصورة إجمالية فحسب، وهي بذلك تعطي السلطة التشريعية أولوية تسمح لها بالسيطرة على أعمال الحكومة، كما تعنى بتنظيم الموازنة العامة وفق أسس واضحة وسليمة مما يسهل صرف النفقات وحماية الإيرادات.

إن مبادئ الموازنة العامة هي قواعد نظرية كما وصفها فقهاء المالية العامة وكتّابها. ومنهم من بالغ في قيمتها وزاد عددها، ومنهم من قسمها من حيث الأهمية إلى مبادئ أساسية وأخرى ثانوية، كما أن قيمة المبادئ تختلف في الزمان والمكان وفق التشريع الوصفي لكل دولة.

وقد ارتبطت هذه المبادئ بالمفهوم الكلاسيكي للموازنة العامة الذي كان سائداً في القرن التاسع عشر والقرن العشرين، إلا أنه مع تطور مفهوم المالية العامة، فقد تطورت مبادئ الموازنة العامة وأصبح لها العديد من الاستثناءات. ونبين فيما يلي المبادئ الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة:

أولاً- مبدأ وحدة الموازنة.

ثانياً- مبدأ شمول الموازنة.

ثالثاً- مبدأ سنوية الموازنة.

رابعاً- مبدأ تعادل الموازنة.

خامساً- مبدأ شيوع الموازنة (مبدأ عدم تخصيص الإيرادات).

وقد حققت هذه المفاهيم تغييراً جذرياً لارتباط الموازنة العامة بالاقتصاد بشكل أساسي، ولم يعد تعريف الموازنة التقليدي يفي بالغرض المطلوب، إذ أصبح

تعريف الموازنة العامة في قوانين معظم الدول يركز على الدور الاقتصادي للموازنة وعلى أهدافها الاجتماعية.

أولاً- مبدأ وحدة الموازنة:

أ- تعريفه: "يعني مبدأ وحدة الموازنة أن ترد نفقات الدولة وإيراداتها ضمن صك واحد أو وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها"، فلا تنظم الدولة سوى موازنة واحدة تتضمن مختلف أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها تنظيم الدولة الإداري.

وينتج عن هذا المبدأ أن تعرض الموازنة على السلطة التشريعية بصك واحد ينظم مختلف أوجه أنشطة الدولة المالية وفعاليتها، ولا فرق بين أن يتم عرض هذا الصك دفعة واحدة أو على مراحل متتالية.

فمبدأ وحدة الموازنة بمفهومه الحديث يسمح بتسجيل مختلف أنواع النفقات والإيرادات دون سهو أو غموض.

ب- سمات مبدأ وحدة الموازنة:

- يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة إذ إن للدولة حساباً واحداً.

- يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في صك واحد للموازنة العامة.

- يساعد السلطة التشريعية على أن تفرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة.

- يحول مبدأ وحدة الموازنة دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والاعتماد.

- يكشف عن إساءة استعمال النفقات العامة وعن التبذير في إنفاقها.
- يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإداراتها المختلفة.
- يدعم أسلوب التخطيط لأن الموازنة العامة ما هي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية.

وهناك بعض الاستثناءات من مبدأ وحدة الموازنة وأهمها:

- الموازنة الملحققة.
- الموازونات الاستثنائية.
- حسابات الخزينة خارج الموازنة

١- الموازنة الملحققة:

هي موازنة منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، وتتضمن إيرادات ونفقات بعض الإدارات أو الهيئات العامة التي تتمتع بشخصية معنوية مستقلة، وتتصف هذه الموازنة بأنها موازنة عامة متعلقة بشخصية معنوية مستقلة، كما تسري على هذه الموازنة القواعد العامة التي تحكم الموازنة العامة للدولة.

٢- الموازنة الاستثنائية:

الموازنة الاستثنائية هي موازنة منفصلة عن موازنة الدولة، تعد لأغراض مؤقتة أو غير عادية وبموارد استثنائية، وتنظم هذه الموازنة إلى جانب الموازنة العادية لكونها تتضمن (نفقات استثنائية، ومشاريع كبرى، وسدوداً، وخطوطاً حديدية، ومشاريع عمرانية، وكوارث طبيعية، وإيرادات استثنائية، وغنائم حروب، وقروضاً، وتعويضات)، إذ لو أدرجت هذه النفقات والإيرادات الاستثنائية ضمن الموازنة العامة لأدى الأمر إلى عدم صحة المقارنة التي يمكن أن تجري بين الموازونات للأعوام المختلفة.

٣- حسابات الخزينة خارج الموازنة:

هي حسابات ليس لها علاقة مباشرة بإيرادات الموازنة ونفقاتها وتشرف عليها الخزينة العامة للدولة، فقد تتلقى الحكومة بعض المبالغ لا تلبث أن تعيدها بعد مدة لأصحابها كتأمين المناقصات التي ترد لأصحابها بعد انقضاء سببها، وبذلك لا يمكن عدّها إيرادات للموازنة العامة، فهذه الأموال التي تدخل الخزينة وتخرج منها لا تذكر عادة في موازنة الدولة، بل ترد في حسابات خارج الموازنة، ولذلك عدّت استثناءات من مبدأ وحدة الموازنة .

ثانياً- مبدأ شمول الموازنة:

تعريفه:

”يقصد بمبدأ شمول الموازنة أو الموازنة الإجمالية أن تشمل موازنة الدولة جميع نفقاتها، وجميع إيراداتها دون إخفاء أو سهو، ودون إجراء أي خصم أو تقاص بين أي إيراد من إيرادات الدولة وأية نفقة من نفقاتها“ ومعنى ذلك أنه لا يجوز:

— تخصيص أي نوع من أنواع الإيرادات العامة لتغطية نفقة بنفسها أو بإدارة من الإدارات العامة.

— عدم تزويل نفقات أي إدارة أو مؤسسة من إيراداتها.

يساعد هذا المبدأ السلطة التشريعية على أعمال الرقابة على الإيرادات والنفقات كلها، إذ لا يسمح لأي إدارة باستعمال إيراداتها لتغطية نفقاتها بعيداً عن رقابة السلطة التشريعية، ويقابل هذا المبدأ مبدأ معاكس هو مبدأ الصوافي.

مبدأ الصوافي: يجري بموجبه تقاص بين نفقات كل إدارة وإيراداتها، إذ لا يظهر في الموازنة العامة إلا فائض الإيرادات عن النفقات أو العكس.

لقد كان مبدأ الصوافي مطبقاً في أغلب موازنات القرن التاسع عشر، إلا أنه تم التخلي عنه في الموازنات المعاصرة بسبب المساوئ التي نجمت عنه، وسارت أغلب الدول منذ مطلع القرن العشرين على تطبيق مبدأ الشمول.

ثالثاً - مبدأ سنوية الموازنة :

أ- تعريفه: يقصد بمبدأ سنوية الموازنة "أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة موازنة مستقلة بنفسها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة".

ب- أسباب سنوية الموازنة ومبرراتها:

- إن للدورة الزمنية غير السنوية الكثير من المساوئ، فإذا كانت هذه الدورة أقل من سنة مالية فإن مؤدى ذلك عرض الموازنات العامة على السلطة التشريعية عدة مرات خلال السنة المالية وإطالة فترة المناقشات البرلمانية، وإذا كانت هذه الدورة أكثر من سنة مالية فإن من شأن ذلك إضعاف رقابة السلطة التشريعية بسبب إطالة مدة الدورة وتقلب الظروف الاقتصادية خلالها، فالسنة إذن هي المدة الطبيعية التي نستطيع خلالها تصوير الوضع المالي للدولة.
- السنة هي المدة الضرورية والكافية لإعداد الموازنة العامة والمصادقة عليها؛ لأن الحكومة لا تستطيع أن تعد أكثر من موازنة واحدة خلال العام، وبالمقابل لا تستطيع السلطة التشريعية التخلي عن مهمتها أكثر من سنة.
- إن تنظيم الموازنة العامة، من ناحية التقانة لفترة أقل من سنة، عملية مخوفة بالمخاطر والأخطاء وسوء التقدير والتفاوت بين حجم وأزمة تدفقات الإيرادات والنفقات.

ج- بداية السنة المالية:

إن الأخذ بمبدأ سنوية الموازنة لا يعني أن تتوافق السنة الميلادية مع السنة المالية، وإنما يتضمن أن تكون مدة الموازنة اثني عشر شهراً، لذلك يجب التمييز بين السنة المالية والسنة الميلادية، كما أن التطابق بينهما جائز إذ تبدأ السنة المالية مع السنة الميلادية ويجوز أيضاً الاختلاف بينهما.

د- ختام السنة المالية:

يثير ختام السنة المالية مشكلات دقيقة من الناحية الفنية أكثر تعقيداً من موضوع تحديد بداية السنة المالية، فالموازنة توضع لمدة مستقبلية من الزمن هي السنة، ولا بد في نهاية السنة من إغلاق حساباتها لمعرفة المبالغ التي أنفقت فعلاً والإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً، وهي بالطبع تختلف عن تقديرات الموازنة في بداية السنة المالية.

هـ- استثناءات مبدأ سنوية الموازنة:

إن لمبدأ سنوية الموازنة العديد من الاستثناءات، وتتضمن هذه الاستثناءات الموافقة على نفقات وإيرادات لمدة تقل عن السنة، وبعضها الآخر يتضمن مدة الموازنة كلها أو بعضها لأكثر من سنة ومثال ذلك الموازنات الاستثنائية لأمر طارئ (طوفان- حرب- موازنات إنمائية مثل "موازنة بناء سد الفرات"). ومن أكثر الاستثناءات شيوعاً ما يلي:

١- نظام الموازنة الاثني عشرية:

هي موازنة توضع لشهر أو أكثر إذ تستمر بموجبها الحكومة بالإنفاق في حدود ١٢/١ من الاعتمادات المفتوحة لها خلال السنة السابقة مع الاستمرار بجباية الإيرادات العامة خلال المدة نفسها، ويؤخذ بها عادة عندما يتأخر إقرار الموازنة إلى ما بعد دخول السنة المالية الجديدة.

٢- الاعتمادات المدورة:

لا يتم صرف جميع الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة لنفقة من النفقات إذ يتم تدوير هذه الاعتمادات إلى السنة المالية التالية وإضافتها إلى اعتماداتها الجديدة.

٣- الاعتمادات الإضافية:

يتم اللجوء إليها عندما تكون الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة لنفقة من النفقات غير كافية، ويحتاج إلى اعتمادات جديدة، فتتقدم الحكومة إلى السلطة التشريعية بطلب فتح اعتمادات جديدة إضافية تصرف خلال السنة المالية.

رابعاً- مبدأ التعادل (تعادل الموازنة العامة):

تعريفه: "يقصد بهذا المبدأ تعادل النفقات العامة مع الإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة" أي:

- ألا تزيد النفقات العامة على الإيرادات العامة وأن لا تقل عنها.
- يجب الاعتماد في تمويل النفقات العامة على الإيرادات العادية فقط.

خامساً- مبدأ شيوع الموازنة (مبدأ عدم تخصيص الإيرادات):

أ- تعريفه: "يقصد بهذا المبدأ أن تغطي جميع نفقات الدولة بجميع إيراداتها ودون تخصيص إيراد معين لنفقة معينة".

مثال ذلك: لا يجوز تخصيص رسم السيارات لإنشاء الطرق، ويقابل هذا المبدأ التخصيص.

ب- فائدته:

- يحقق فكرة المساواة بين إدارات الحكومة.
- يسهل عمل السلطة التشريعية.

ج- الاستثناءات:

- مؤسسات ذات موازنات خاصة (مستقلة).

- الهبات والتبرعات.
- تخصيص إيراد معين لسد أقساط القروض وفوائدها.
- إيراد مخصص لصندوق الدين العام لتغطية العجز.
- تخصيص بعض القروض الخارجية لمشاريع معينة.



المبحث الرابع

مراحل تطور الموازنة العامة للدولة

أولاً - تطور طرق إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية:

- تطورت الموازنة في الوحدات الحكومية تطوراً ملحوظاً خلال نصف القرن الماضي، فقد مرت بمراحل عديدة ارتبطت بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية واتساع الدور الذي تؤديه الدولة في هذه المجالات. وقد كان أيضاً للتقدم في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والكمية الأثر الكبير في إحداث هذه التطورات.
- وقد اتخذ التطور في الموازنة العامة للدولة اتجاهات عديدة أهمها:
- ١- التركيز على الجوانب التخطيطية والقرارية التي تسبق إعداد الموازنة أو تتلازم مع مراحلها الأولى وعدّ هذه الجوانب جزءاً أصيلاً في عملية الموازنة.
 - ٢- التركيز على جوانب المسؤولية وتحديدتها والتقارير عنها في المراحل المختلفة للموازنة إذ تتمحور عملية الموازنة حول وحدة قرارية معينة أو برنامج أو نشاط معين.
 - ٣- تطوير النظام المحاسبي الحكومي حيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والمصروفات التي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي يقوم بها.
 - ٤- تطوير أساليب القياس وأسس إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها.
 - ٥- تطوير التقارير من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت لتكون أكثر فعالية في معاونه مستخدمي تلك التقارير ومساعدتهم.
- ونعرض فيما يلي التطورات الأساسية التي مرت بها الموازنة والتي تمثل تغيرات جذرية في فلسفة الموازنة العامة للدولة.

- موازنة البنود (الموازنة التقليدية).
- موازنة البرامج والأداء.
- نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة.
- الموازنة الصفرية.

١- موازنة البنود (الموازنة التقليدية)

تمثل أقدم صور الموازنة، وتمتاز بالسهولة والبساطة في إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها. بالإضافة إلى ذلك يسهل فهمها من جانب غير المتخصصين. تنسب الموازنة التقليدية على التبويب النوعي للمصروفات والإيرادات في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع تخصص الاعتمادات لكل منها حتى يمكن التعرف على العناصر التفصيلية للمصروفات ومصادر الإيرادات. بالإضافة إلى التبويب النوعي تتم الاستعانة بتبويات فرعية أخرى كالتبويب الإداري والتبويب الاقتصادي.

تركز الموازنة التقليدية على تحقيق الرقابة المالية والقانونية على عناصر المصروفات والإيرادات، وقد كان ذلك الهدف يتلاءم مع الظروف السائدة في القرن التاسع عشر كتواضع الهيكل الاقتصادي والاجتماعي لدول العالم، واقتصار دور الحكومة على أداء الوظائف السيادية (الدفاع، الأمن، القضاء) والوظائف الأخرى التي يحجم الأفراد أو المشروعات الخاصة عن القيام بها، مما يتفق مع تعاليم الاقتصاد الحر التي نادى بها آدم سميث والاقتصاديون التقليديون من بعده.

وقد كان الاهتمام الأكبر للحكومات في ذلك الوقت يتركز على إحداث التوازن الحسابي بين الإيرادات والمصروفات لتفادي الآثار الاقتصادية الضارة التي يمكن أن تترتب على العجز في الموازنة.

وكذلك فإن الموازنة التقليدية تركز على تمويل السلع والخدمات التي تحتاج إليها الوحدات الحكومية في أدائها لعملها. وتلتزم هذه الوحدات فقط عدم ناوز حدود

التمويل المعتمد من دون الاهتمام بالعائد الذي حققته الوحدة منه، أي إنها تهتم بجانب المدخلات فقط، وتتجاهل ما تنتجه تلك الوحدات من سلع أو تقدمه من خدمات والطريقة التي يتم بها ذلك.

وقد أدى التقدم الذي حدث في مجال العلوم الإدارية والسلوكية وتطور دور الحكومات وإدراكها لمسؤوليتها الاجتماعية تجاه أفراد ومؤسسات الدولة إلى أن أصبحت الموازنة التقليدية لا تتلاءم وهذه التطورات والأحداث.

وتوجه الانتقادات التالية إلى الموازنة التقليدية:

١- التركيز فقط على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة وخاصة التحقق من نزاهة العاملين وحسن استخدامهم للأموال العامة.

٢- توفير معلومات وبيانات غير كافية لمعاونة الإدارة الحكومية ومساندتها في أداء وظائفها وخاصة وظيفة التخطيط واتخاذ القرارات.

٣- قدرتها المحدودة على تشخيص المشكلات وتقديم الحلول كأساس لرسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية.

٤- عدم قدرتها على التكيف مع الظروف غير المستقرة والمقبلة التي يتميز بها هذا العصر.

٥- التركيز على جانب المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما، وبذلك لا يمكن التعرف على اقتصادية كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية.

٦- عدم الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية وبين الأهداف المحددة لها.

٧- عدم إمكانية متابعة أداء البرامج والأنشطة الحكومية وتقييمها لتوزيع الاستخدامات والموارد على الوحدات والإدارات المتعددة أو على الحسابات المتنوعة وليس على البرامج والأنشطة.

ونتيجة لأوجه قصور الموازنة التقليدية السابق عرضها بدأت المحاولات لتطويع الموازنة العامة للدولة وكانت أول هذه المحاولات موازنة البرامج والأداء.

٢- موازنة البرامج والأداء:

أسهمت عوامل عديدة في تعميق جوانب القصور السابق عرضها للموازنة التقليدية وإبراز ضرورة استحداث نظم متطورة للموازنة العامة للدولة. ومن أهم العوامل التي ساعدت على ذلك ما ترتب على الكساد العالمي الكبير في عام ١٩٢٩ من تغيير في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي وتبني الفلسفة الكيترية التي تقضي بتدخل الدولة في ترشيد الموارد الاقتصادية واستخدامها وتخصيصها على مجالات الإنتاج المختلفة والتأثير في مستويات الادخار والاستثمار والعمالة. وقد تمثل هذا الاتجاه في الولايات المتحدة الأمريكية فيما طبقه الرئيس الأمريكي روزفلت من برامج عرفت باسم New Deal.

بالإضافة إلى ذلك، كان للتقدم في العلوم الإدارية والسلوكية والكمية المتعلقة باتخاذ القرارات وللقدم في الأساليب الرياضية والإحصائية الأثر الكبير في إفساح المجال لتطبيق أساليب ووسائل أكثر تقدماً في مجال الموازنة بصفة خاصة وفي مجال الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء في الوحدات الإدارية بصفة عامة.

وقد ظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء كنتيجة للجهود التي بذلت في الولايات المتحدة الأمريكية في هذا المجال، فقد كانت إحدى اللجان التي شكلت لذلك وعرفت باسم Hovwer Commission أول من نادى بتطبيق موازنة البرامج والأداء.

مفهوم موازنة البرامج والأداء:

تعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء، ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها تركز على الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية وليس على

وسائل تنفيذ الأعمال أو الأنشطة (عناصر الاستخدامات المختلفة من سلع وخدمات) كما هو الحال في الموازنة التقليدية.

وكذلك فإن موازنة البرامج والأداء تركز على الربط أو التنسيق بين البرامج في الوحدات الحكومية وبين الأهداف العامة للدولة، ولاسيما في الدول التي تأخذ بمفهوم الاقتصاد المخطط أو الموجه. ويتم ذلك بتقسيم الموازنة العامة للدولة إلى موازنات فرعية على مستوى الوزارات أو الهيئات ثم إلى برامج رئيسية وفرعية على مستوى الوحدات الإدارية الأصغر حجماً التي قد تكلف تنفيذ برنامج كامل أو جزء من برنامج، وفي النهاية يتم تقسيم البرامج إلى مجموعة من الأنشطة التي تترجم إلى وحدات أداء.

وعلى ذلك فإنه يتم بناء موازنة البرامج والأداء على أساس تبويب الموازنة وفقاً للبرامج ووحدات الأداء أو المسؤولية على اعتبار أنه التبويب الرئيسي على أن تستخدم تبويات فرعية أخرى كالتبويب النوعي.

يمكن تلخيص إجراءات أو خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء فيما يلي:

- ١- تسوية الأموال المطلوبة في الموازنة في شكل أهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل للوحدة الحكومية مع الربط بين تلك الأهداف والأهداف العامة للدولة.
- ٢- تحديد البرامج والأنشطة الرئيسة والفرعية التي تحقق تلك الأهداف.
- ٣- تحديد وحدات الأداء لكل نشاط وتوصيفها.
- ٤- دراسة عناصر تكاليف كل نشاط وبرنامج وتحديدتها.
- ٥- تحديد البيانات الكمية والنوعية عن عناصر الأنشطة والبرامج المدرجة في الموازنة.
- ٦- تحديد الوحدات الإدارية (مراكز المسؤولية) المكلفة بتنفيذ البرامج والأنشطة وتعريفها.
- ٧- تحديد مصادر التمويل.

٨- تحديد أولويات تنفيذ البرامج والأنشطة ووضع برنامج زمني لذلك.

التفرقة بين البرامج والأداء:

قد ينظر للبرامج والأداء على أنهما موازنة واحدة، أو قد ينظر لهما على أنهما موازنتان "موازنة البرامج" و "موازنة الأداء" بوصفهما مرحلتين منفصلتين من مراحل تطور الموازنة.

وتعرف موازنة الأداء بأنها موازنة أصغر وحدة إدارية، بينما تعرف موازنة البرامج بأنها الموازنة التي تتكون من موازنات أداء الوحدات الصغيرة والتي تكون فيما بينها البرنامج.

بالإضافة إلى ذلك يفرق بعضهم بين البرامج والأداء على أساس أن موازنة البرامج تعد أداة تخطيطية، بينما موازنة الأداء تعد أداة رقابية، وترتبط كل منهما بالأخرى على أساس أن التخطيط يعد عنصراً لازماً للرقابة، وأن الرقابة الإيجابية تتطلب بالضرورة تخطيطاً مسبقاً.

يمكن التمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء في الأمور الثلاثة التالية:

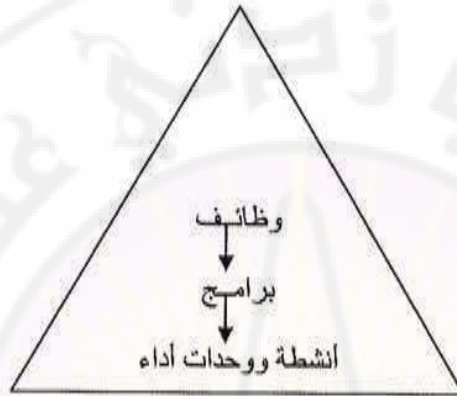
أ- الارتباط بالمستويات الإدارية حيث ترتبط موازنة البرامج عادة بمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي ترتبط به موازنة الأداء التي ترتبط عادة بالمستويات التنفيذية. أي إن البرنامج يحتوي على عدد من وحدات الأداء.

ب- الارتباط بعنصر الزمن إذ ترتبط موازنة البرامج بالتخطيط للمستقبل بينما ترتبط موازنة الأداء بقياس ما يتم من إنجازات وتقييمه.

ج- راجعاً من حيث أولوية الإعداد: إن إعداد موازنة البرامج يسبق إعداد موازنة الأداء لأن موازنة البرامج هي الإطار الذي يتم قياس الأداء وفقاً له.

أسس تبويب موازنة البرامج والأداء:

يرتكز التبويب في موازنة البرامج والأداء على التبويب الهرمي المتدرج من الوظائف إلى البرامج ثم إلى الأنشطة ووحدات الأداء. ويوضح الشكل التالي هذا التسلسل الهرمي:



التسلسل الهرمي في تبويب موازنة البرامج والأداء

ويتعلق المستوى الأول من التبويب بالوظائف الأساسية للحكومة مثل الوظائف العامة -وظيفة الدفاع- وظائف الخدمة الاجتماعية- وظائف خدمات المجتمع- وظائف اقتصادية.

ثم تقسيم الوظائف الرئيسية إلى وظائف فرعية، فعلى سبيل المثال تبويب الوظائف العامة إلى الأمن والعدالة، المالية، الخارجية، والوظائف الإدارية والتنظيمية... إلخ، وتبويب وظائف الخدمات الاجتماعية إلى وظيفة التعليم، الصحة، الشؤون الاجتماعية... إلخ، وتبويب الوظائف الاقتصادية إلى وظيفة النقل والمواصلات، الكهرباء والماء، التعدين والصناعات الاستخراجية، التجارة والصناعة، والزراعة.... إلخ.

يتعلق المستوى الثاني من التبويب بالبرامج أو الأعمال الرئيسية ثم تبويبها إلى برامج فرعية تفصيلية وفقاً للمناطق الجغرافية، طبيعة الأعمال المطلوبة، المستفيدة من الخدمة، وهكذا... ويرتبط هذا المستوى بمستوى المديرية أو المصلحة في الهيكل التنظيمي للدولة فعلى سبيل المثال تبويب وظيفة الزراعة حسب المحافظات أو المديرية والمصالح بكل محافظة، أو حسب طبيعة العمل كبرنامج للأبحاث الزراعية، برنامج للثروة الحيوانية، برنامج للتشجير... إلخ، وعلى أساس المستفيدين كصغار الملاك، كبار الملاك، والتعاونيات.

أما المستوى الثالث فيتعلق بتبويب كل برنامج رئيسي أو فرعي إلى مجموعة من الأنشطة المميزة والمتجانسة التي تسهم في إنجاز البرنامج، ومن ثم الهدف أو الوظيفة الأساسية. ثم يتم تبويب هذه الأنشطة إلى وحدات الأداء التي على أساسها يتم تقويم الوحدات الإدارية والبرامج. ويرتبط هذا المستوى بمستوى الوحدات الإدارية أو الأقسام في الهيكل التنظيمي للدولة.

ويلاحظ على هذا التبويب ما يلي:

١- تضاف تبويبات أخرى فرعية لهذا التبويب الأساسي وخاصة التبويب الفرعي حسب طبيعة النفقة أو الإيراد فيتم تبويب كل نشاط، وبرنامج، ووحدة إدارية، ووزارة وفقاً لعناصر التكاليف الخاصة بها.

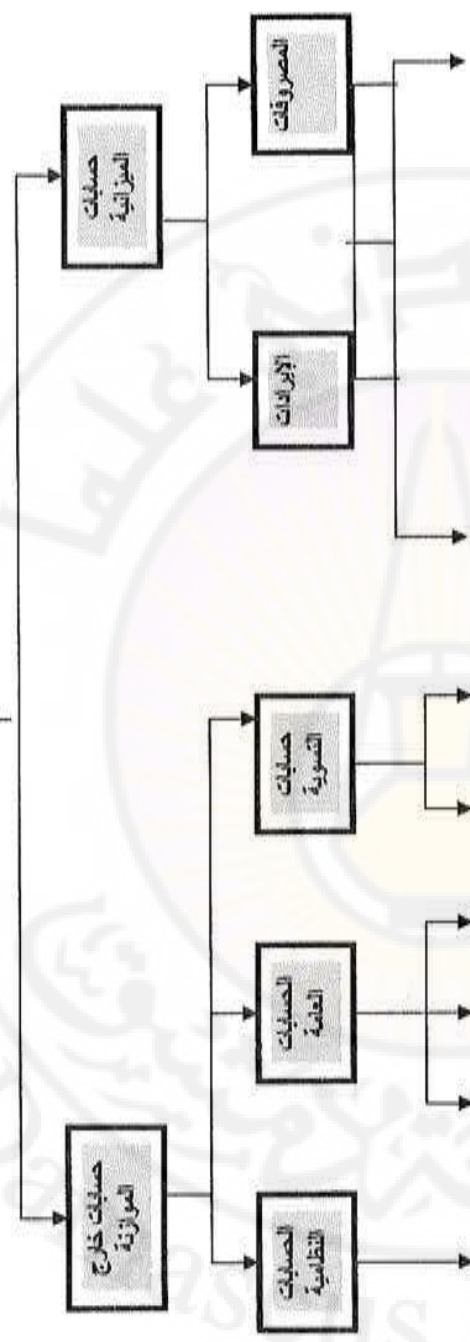
٢- يثار الجدل والنقاش بشأن معالجة استخدامات الإدارة العامة أو الإدارات المعاونة للوحدات التي تقوم بالأنشطة والبرامج. ففي حين يرى بعضهم توزيع استخدامات الإدارة العامة أو الإيرادات المعاونة على البرامج والأنشطة يرى بعضهم الآخر أن الإدارة العامة والإدارات المعاونة برنامج مستقل يعامل معاملة البرامج الأخرى.

ويعتد الرأي الثاني هو الأفضل لصعوبة توزيع أو تحميل استخدامات هذه الإدارات على البرامج والأنشطة ورغبة في قياس كفاءة أداء أنشطة الإدارة العامة والإدارات المعاونة على حدة.

ويوضح الشكلان التاليان مثالين لطرق التوزيع المتبعة في موازنة البرامج والأداء:



هيكل الحسابات



1-1	المصروفات	1-1	الإيرادات	1-1	حسابات التسمية	1-1	حسابات الميزانية	1-1	حسابات الميزانية خارج
1-2	مستلزمات	1-2	الضريبة على القيمة المضافة	1-2	الضريبة على القيمة المضافة	1-2	الضريبة على القيمة المضافة	1-2	الضريبة على القيمة المضافة
1-3	وسائل نقل ومعدات وتجهيزات	1-3	الضريبة على السلع والخدمات	1-3	الضريبة على السلع والخدمات	1-3	الضريبة على السلع والخدمات	1-3	الضريبة على السلع والخدمات
1-4	مشاريع استثمارية واستهلاكات	1-4	الضريبة على التجارة والمعاملات	1-4	الضريبة على التجارة والمعاملات	1-4	الضريبة على التجارة والمعاملات	1-4	الضريبة على التجارة والمعاملات
1-5	مصرفيات تمويلية ومقدمات متنوعة	1-5	الضريبة على الخدمات	1-5	الضريبة على الخدمات	1-5	الضريبة على الخدمات	1-5	الضريبة على الخدمات
		1-6	الضريبة على الخدمات	1-6	الضريبة على الخدمات	1-6	الضريبة على الخدمات	1-6	الضريبة على الخدمات
		1-7	الضريبة على الخدمات	1-7	الضريبة على الخدمات	1-7	الضريبة على الخدمات	1-7	الضريبة على الخدمات
		1-8	الضريبة على الخدمات	1-8	الضريبة على الخدمات	1-8	الضريبة على الخدمات	1-8	الضريبة على الخدمات

- يتضح من ذلك أن للتبويب في ظل موازنة البرامج والأداء أبعاداً عديدة منها:
- التبويب الأساسي وهو التبويب وفقاً للبرامج وإن كان هذا لا يمنع من استخدام أنواع التبويبات الأخرى كلها كتبويبات فرعية.
- يشمل التبويب الأساسي جانبي التكلفة والعائد ممثلاً في التركيز على تحديد وحدات الأداء لكل نشاط أو برنامج والتي تعكس جانب العوائد.
- يركز التبويب أيضاً على وحدات المسؤولية بما يمكن من حصر وتجميع التكاليف والعوائد لكل وحدة مسؤولية معينة كأساس لتقويم الأداء.

تقييم موازنة البرامج والأداء:

لتقويم نظام موازنة البرامج والأداء نتعرض لجوانب القوة التي تتمثل في مزايا تطبيق هذا النظام وفوائده، كما نتعرض لجوانب الضعف التي تتمثل في مشاكل تطبيق واستخدام هذا النظام.

أولاً - مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء وفوائده:

يحقق تطبيق موازنة البرامج والأداء مزايا وفوائد عديدة في مجالات مختلفة نعرضها في الإطار التالي:

١- المجال التخطيطي:

- تزيد من فاعلية التخطيط؛ لأنها تدخل أو تدمج جانب التخطيط في عمليات الموازنة، ومن ثم فهي تتطلب:
- أ. تحديد وصياغة أهداف كل وحدة إدارية في شكل برامج وأنشطة وترجمة ذلك في صورة وحدات أداء وإنجاز معبراً عنها كمياً أو نوعياً.
- ب. تقدير تكاليف البرامج والأنشطة بما يحقق مستوى الإنجاز المخطط.
- ج. تخصيص الاعتمادات والأموال اللازمة على أساس التكاليف المقدرة للأعمال أو الأنشطة.

٢- المجال التنفيذي:

يمكن تطبيق موازنة البرامج والأداء من ترشيد تنفيذ البرامج والأنشطة، إذ تتم بصفة مستمرة متابعة تنفيذ ومقارنة ما تم إنجازه في صورة وحدات أداء بما هو مخطط مسبقاً.

٣- المجال الرقابي:

يضيف تطبيق موازنة الأداء أبعاداً جديدة إلى الرقابة المالية والاقتصادية، إذ تمكن من التقييم الفني الاقتصادي للبرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الإدارية. كما أنها تمكن من تسويق التصرفات والانحرافات. وينعكس ذلك في تحقيق رقابة فعالة وترشيد للإنفاق الحكومي وخفض لتكاليف إنجاز الأنشطة والبرامج الحكومية.

٤- المجال السلوكي:

يتيح تطبيق موازنة البرامج والأداء فرصة أكبر للعاملين في المشاركة في إعداد الموازنة وفي وضع الأهداف والمعايير وصياغتها بطريقة واقعية، كما أنها تربط بين الجهود المبذولة والإنجازات المحققة. وينعكس ذلك في رفع الروح المعنوية للعاملين ورغبتهم في تحقيق إنجاز أفضل نتيجة اقتناعهم ومشاركتهم في إعداد الموازنة.

٥- المجال الاجتماعي أو القومي:

يتيح تطبيق موازنة البرامج والأداء تقويم ما تحققة البرامج والأنشطة من عوائد اجتماعية واقتصادية على المستوى القومي. هذا بالإضافة إلى أن المزايا التي تتحقق من تطبيق موازنة البرامج والأداء في مجال ترشيد الإنفاق الحكومي وتخفيض تكلفة البرامج والأنشطة وتحقيق الاستخدام الأفضل لموارد الدولة وتخفيض الأعباء عن المواطنين من خلال خفض معدلات الضرائب.

ثانياً - مشكلات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

صادف تطبيق موازنة البرامج والأداء مشاكل عديدة ظهرت نتيجة للتطبيق العملي لهذا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية وإنكلترة. وفيما يلي أهم هذه المشكلات:

- صعوبة تحديد وحدات الأداء للنشاط الإداري إذ تفتقد بعض هذه الأنشطة إلى وجود مقاييس مادية ملموسة لقياس الأداء أو مدى الإنجاز. فبعض الخدمات مثل الأمن، والعدالة، والدفاع يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تحديد وحدات الأداء الخاصة بها وقياسها. وترجع هذه الصعوبة إلى طبيعة تلك الخدمات وكونها غير ملموسة وغير متكررة أو نمطية لغياب السوق لمثل هذه السلع والخدمات، إذ يقتصر تقديمها على الأجهزة الحكومية.

- ظهور دوافع عديدة لدى العاملين (تنظيمية، وسلوكية، وفكرية) ضد تطبيق النظام الجديد بل وصل الأمر في بعض الأحيان إلى مقاومة النظام الجديد.

- ضعف خبرة وكفاءة العاملين في الجهاز الإداري للدولة إذ يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء خبرات فنية مدربة ذات كفاءة عالية يندر وجودها في الوحدات الإدارية.

- القصور في مجال التخطيط إذ يتم التركيز على البرامج والأنشطة كغايات في حد ذاتها وليست كوسائل لتحقيق الأهداف القومية لعدم الربط بينهما وبين الخطة على المستوى القومي.

- اختيار البرامج والأنشطة لا يتم طبقاً للأسس العلمية السليمة في مجال اتخاذ القرارات التي تقضي بضرورة تحديد البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل الذي يحقق أكبر إسهام اجتماعي لاستخدام موارد الدولة.

—ارتفاع تكلفة التطبيق لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقويمها البرامج والأنشطة.

—عدم ملائمة الهياكل الإدارية والتنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق مفهوم البرامج والأداء، إذ تتداخل اختصاصات الوحدات الإدارية. فهناك العديد من الوحدات التي تقوم ببرامج متشابهة أو بجزء من برنامج. وقد ترتب على ذلك غياب النظرة الشاملة للبرامج وصعوبة التقويم وتحديد المسؤولية.

—اهتمت موازنة البرامج والأداء بالأجل القصير إذ تعد عن فترة زمنية طولها عام أن التقويم السليم للبرنامج لا يرتبط بفترة زمنية واحدة، وإنما يجب عدّه وحدة قرارية مستقلة يتم تقويمها على هذا الأساس.

—قصور النظم المحاسبية ونظم المعلومات الموجودة في الجهاز الإداري للدولة عن الوفاء بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.

—وقد ترتب على ظهور هذه المشكلات العديدة أن ظهرت الحاجة إلى نظام آخر يحاول التخلص منها، لذلك استحدث نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة كمرحلة متطورة للموازنة العامة للدولة.

٣- نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

ظهر نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة لعلاج قصور موازنة البرامج والأداء في الربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصار موازنات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات التي تقضي بالمفاضلة بين البرامج لاختيار أفضلها.

مفهوم نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

أسهمت عوامل عديدة في بلورة فكرة هذا النظام الجديد، ومن أهم هذه العوامل الاعتراف بجانب التخطيط كأحد الأعمدة الرئيسية في إعداد الموازنة وضرورة اتباع

الأسس العلمية في عملية اتخاذ القرارات كاستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد في القرارات الخاصة بالإنفاق الحكومي. يعتمد هذا النظام على الربط والتكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي:

- أ- الأهداف المطلوب تحقيقها (التخطيط).
 - ب- وسائل تحقيق الأهداف (البرامج والأنشطة).
 - ج- الأموال المتاحة لتمويل البرامج والأنشطة (الموازنة).
- أي إنها تعتمد على التكامل بين هذه العوامل الثلاثة، فتبدأ دورها بالتخطيط وصياغة الأهداف، ثم يلي ذلك تحديد البرامج والأنشطة التي تكفل تحقيق هذه الأهداف وبعد ذلك تبحث في مصادر التمويل بالعرف على الموارد المتاحة لتنفيذ البرامج والأنشطة والبرنامج الزمني لذلك.
- ويمكن أن يعرف هذا النظام بأنه منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة.
- وقد كانت وزارة الدفاع الأمريكية أول من طبق هذا النظام في عام ١٩٦١. وفي عام ١٩٦٥ أوصى الرئيس الأمريكي في ذلك الوقت جونسون بتعميم تطبيقه في القطاعات الحكومية المركزية والمحلية كافة. وقد تمثلت محاولة وزارة الدفاع في تقسيم موازنتها إلى عدد من البرامج التي تندرج تحت تقسيمات رئيسية مثل برنامج قوات الدفاع الاستراتيجية. برنامج البحث والتطوير، وهكذا.
- يتم تحديد نوعية البرامج على أساس من الربط بينها وبين الخطة العامة والاستراتيجية لوزارة الدفاع التي تتسق والاستراتيجية العامة للدولة. ويتم تحديد البرامج البديلة لتحقيق هذه الأهداف وتقويمها والمفاضلة بينها على أساس من التكلفة

والعائد بجانب الاعتبارات الأخرى الاقتصادية والاجتماعية والأمنية. وقد يستغرق تنفيذ البرنامج فترة طويلة الأجل فيتم إعداد جدول زمني للتنفيذ، تتم الترجمة الرقمية لهذا الجدول الزمني في صورة موازنة سنوية.

ويتضح من ذلك أن هذا المنهج ما هو إلا تطبيق للأسس والمبادئ الاقتصادية والتجارية والأسس العلمية لاتخاذ القرارات في مجال النشاط الحكومي، وما يتفق والاتجاه الحديث في تطوير المحاسبة في هذا النشاط.

المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

يعتمد هذا النظام في تحقيق هدف ربط البرامج الحكومية بالأهداف العامة للدولة، وتقييم إسهامها على المستوى القومي الاقتصادي والاجتماعي على عدد من المقومات الأساسية التي تمثل المتطلبات الحدية لنجاح هذا النظام.

وتتلخص المقومات الأساسية لهذا النظام فيما يلي:

أولاً - صياغة الأهداف:

يقتضي ذلك التعرف على الأهداف العامة للدولة - الاقتصادية والاجتماعية - ومحاولة صياغة هذه الأهداف في أهداف فرعية أكثر تحديداً ووضوحاً، ثم إلى برامج رئيسية وفرعية لتحقيق هذه الأهداف ثم تحليل البرامج والأنشطة ويتطلب ذلك:

- ١- تحديد الإطار العام لسياسات الدولة.
- ٢- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية.
- ٣- تحديد نوعية الخدمات والسلع التي تقدمها الأجهزة الإدارية.
- ٤- تحديد كمية الخدمات والسلع التي تقدمها الأجهزة الإدارية، وهذا يقتضي تحديد الحجم الأمثل للوحدات الإدارية وإمكاناتها، ويرتبط ذلك بسياسة التسعير وبنمط التوزيع والاعتبارات الاجتماعية.

٥- توفير التنسيق والتكامل بين القطاعات المختلفة للدولة حتى لا تحدث اختناقات في بعض القطاعات وفائض في قطاعات أخرى.

ويتوقف تحديد الإطار العام لسياسات الدولة على النظام السياسي والاجتماعي المطبق في الدولة الذي يشكل هذا الإطار، وترتيباً على ذلك فإن الأهداف تختلف من مجتمع إلى آخر، وقد تختلف أهداف أيضاً أو على الأقل أولويات القبول أو الإنفاق العام بين أفراد الشعب عن الأهداف وأولوياتها خلال فترة معينة حتى تتوحد الجهود في سبيل تحقيقها، كأن يتفق على التنمية الاقتصادية، والتكافل الاجتماعي، والأمن، والعدالة، والصحة، والتعليم وهي الأهداف الأساسية خلال هذه المرحلة مع إعطاء الأولوية لقضايا التنمية الاقتصادية.

حتى يتم وضع هذه الأهداف موضع التطبيق العملي ينبغي تحليلها إلى أهداف فرعية أكثر تحديداً ووضوحاً كأن يتم تحليل هدف التنمية الاقتصادية إلى أهداف فرعية في كل قطاع من القطاعات الاقتصادية مثل القطاع الزراعي، القطاع الصناعي، قطاع المرافق العامة، قطاع السياحة، وهكذا.....

وتتضمن عملية تحديد وصياغة الأهداف وأولوياتها مشكلات عديدة، من أهم هذه المشكلات الوصول إلى صيغة تحقق التوازن بين الأهداف طويلة الأجل، والأهداف قصيرة الأجل، لما يترتب على ذلك من استفادة الأجيال القادمة على حساب الأجيال الحالية وبالعكس.

يتم بعد ذلك ترجمة ما تم الاتفاق عليه من أهداف إلى مخرجات مطلوب تحقيقها تتمثل في كمية من السلع والخدمات ذات خصائص ومواصفات معينة.

ثانياً - تحديد البرامج وتقييمها:

من أهم المقومات الأساسية لنظام الموازنة والتخطيط والبرمجة، التعرف على الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف التي تتمثل في البرامج التي تخطط الوحدات الإدارية لإنجازها. ويقتضي ذلك:

- ١- التعرف على البرامج البديلة وحصرها.
- ٢- تحليل البرامج لتحديد الأنشطة التي تتفرع من كل برنامج.
- ٣- تقويم البرامج البديلة وهذا يتطلب التعرف على التكلفة والعائد من كل برنامج لتحديد أثر كل برنامج في المستوى القومي. ويجب أن يشمل التقويم الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- ٤- اختبار البديل الأفضل وهو البرنامج الذي يحقق أكبر صافي إسهام اجتماعي من استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.
- ٥- إعداد الجداول الزمنية لتنفيذ البرامج، وذلك بتوزيع الأنشطة التي يتكون منها البرنامج على الفترات الزمنية.

ثالثاً - تحديد المسؤوليات:

يقتضي هذا النظام تقسيم الجهاز الإداري إلى وحدات إدارية مسؤولة أو مراكز مسؤولية وتحديد البرامج أو الأنشطة التي تدل في نطاق رقابة واختصاصات كل مركز مما يبرز مشكلة التعارض بين متطلبات التنظيم من حيث الوحدات المسؤولة عن تنفيذ برنامج معين. فقد يتم تنفيذ برنامج معين في وحدات إدارية متعددة، فعلى سبيل المثال برنامج تدريب العاملين يتم في وحدات إدارة عديدة، وكذلك برنامج البحث العلمي يتم في وحدات إدارية عديدة كالجوامع ومراكز البحوث والجمعيات العلمية.... إلخ.

يمكن التغلب على هذه المشكلة عن طريق الجمع بين تبويات فرعية عديدة،
فيتم التبويب حسب البرامج ثم التبويب بحسب مراكز المسؤولية أو الوحدات الإدارية
المسؤولة.

رابعاً - وضع معدلات ومؤشرات للأداء:

يفتضي تطبيق هذا النظام صياغة ووضع معدلات ومؤشرات تستخدم كأساس
لتقويم أداء الوحدات الإدارية أو مراكز المسؤولية، وكذلك تقويم البرامج والأنشطة
الحكومية. ومع صعوبة وضع مثل تلك المعدلات في كثير من المجالات الإدارية ينبغي
محاولة التغلب على هذه الصعوبات بالتحليل والدراسة لوحدات الأداء التي يتكون منها
كل نشاط أو برنامج ومحاولة تطبيق الأساليب الحديثة في هذا المجال.

خامساً - توفير الكفاءات والخبرات البشرية:

يعتمد تطبيق هذا النظام على توافر الطاقة البشرية ذات الكفاءة والخبرة العالية في
مجال التخطيط واتخاذ القرارات وتقويم الأداء في مجال النشاط الحكومي وهذا يتطلب
تدريب العاملين وتأهيلهم وتنمية قدراتهم بما يتفق ومتطلبات هذا النظام.

سادساً - نظام فعال للمعلومات:

يعتمد تطبيق هذا النظام في مراحله المختلفة على توفير البيانات والمعلومات
الملائمة وبطريقة فورية عن الماضي والحاضر والمستقبل سواء كانت تتعلق بالسياسات
العامة الاقتصادية والاجتماعية أم بالموارد والاستخدامات والإمكانات المتاحة لكل
وحدة إدارية أو لكل برنامج أو نشاط.

سابعاً - تهيئة الظروف والبيئة الملائمة:

يعتمد تطبيق هذا النظام على خلق الظروف والبيئة المناسبة لتوفير عناصر النجاح
من حيث رفع الروح المعنوية لدى العاملين ووعيهم بأهمية الصالح والمال العام. وضع
نظام سليم للحوافز وربط الأجر بالإنتاج ونظم فعالة للثواب والعقاب على أسس

موضوعية لتقويم أداء العاملين، مشاركة العاملين في المراحل المختلفة لهذا النظام، وتوفير الأدوات والمعدات الحديثة كالحاسبات الإلكترونية ونظم حفظ البيانات واسترجاعها بما يحقق السرعة والدقة المطلوبة.

تقييم نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة:

مما لا شك فيه أن هذا النظام بأهدافه وإجراءاته يعدُّ من الأساليب المتقدمة الحديثة التي تعتمد على الأسس العلمية الاقتصادية والتجارية، كما يعدُّ هذا النظام تطوراً لنظام موازنة البرامج والأداء، فبجانب المزايا والفوائد الخاصة بموازنة البرامج والأداء نجد أن نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة يربط بين البرامج والأهداف على المستوى القومي وعلى مستوى الوحدات الإدارية، كما أنه ينظر إلى وظيفة التخطيط كمرحلة أساسية من مراحل الموازنة العامة للدولة، هذا بالإضافة إلى أن هذا النظام يركز على استخدام الأساليب العلمية في مجال اتخاذ القرارات من حيث تحديد البدائل وتقويمها لاختيار البديل الأفضل ومتابعة تنفيذه.

وعلى المزايا العديدة على المستوى الفكري أو النظري، أظهر وضع هذا النظام موضع التطبيق في الدول المتقدمة ولاسيما الولايات المتحدة الأمريكية الكثير من المشكلات التي تعوق عملية التطبيق.

ونتعرض فيما يلي: للمشاكل الأساسية التي صادفت تطبيق نظام الموازنة والتخطيط والبرمجة في الدول المتقدمة:

١. صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها سواء كانت رئيسية أم فرعية وترجمتها في شكل برامج وأنشطة لتدخل عوامل عديدة سبق ذكرها عند مناقشة صياغة الأهداف وتحديد الأولويات.

٢. يعاب على هذا النظام كونه أداة تخطيطية طويلة الأجل تهتم بالدرجة الأولى بالمستوى القومي، وقد ترتب على ذلك:

أ- الاهتمام باتخاذ القرارات المتعلقة باختيار البرامج الحكومية وتحديد حجم المخرجات دون الاهتمام أو الدخول في تفاصيل التخطيط والتنفيذ ومواجهة المشكلات اليومية لعمليات التنفيذ.

ب- اهتمت الإدارة العليا ببحث أساليب التغلب على أو معالجة مشكلات معينة أكثر من البحث في تحقيق أهداف أفضل.

ج- عدم إتاحة الفرصة للمستويات الإدارية الدنيا في التعبير عن آرائهم ورغباتهم ومشاركتهم الفعالة في مراحل الموازنة المختلفة.

د- لا يوفر هذا النظام بديل عمل واضحاً للمستويات الإدارية الدنيا يعتبر كمرشد لديهم في ترجمة الأهداف الرئيسية والفرعية في صورة موازنة عملية واقعية.

٣. اتسم التطبيق العملي بالفصل بين التخطيط والبرمجة والموازنة واعتبار الموازنة المرحلة الأخيرة، وهذا يتناقض مع الوقت العملي الذي يشير إلى أن الكثير من القرارات والسياسات يتم اتخاذها وبلورتها من خلال الموازنة نفسها.

٤. عدم وضوح أساليب التقويم في المستويات الإدارية الدنيا، كما أن عملية التقويم اتسمت بالنظرة الجزئية، إذ إنه في الكثير من الحالات يتم تنفيذ البرنامج في أكثر من وحدة إدارية، لذلك ظهرت المشكلات التي تتعلق بعدم وجود التضافر والتعاون بين الوحدات الإدارية في هذا المجال، يضاف إلى ذلك الشك في قدرة الأجهزة الرقابية المركزية وكفاءتها في القيام بوظيفة التنسيق وتقويم الأداء على أساس شامل.

٥. لم يغن هذا النظام عن ضرورة تبويب المصروفات والإيرادات تبويماً نوعياً كأساس لتحديد الاعتمادات وتخصيصها تمهيداً للاعتماد من السلطة التشريعية وما يترتب على ذلك من زيادة الجهد المبذول والتكلفة.

٦. اقتصر الاهتمام على تقويم البرامج والأنشطة الجديدة أو المقترحات ودراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية دون مراجعة وتقويم البرامج والأنشطة الحكومية الجاري تنفيذها من الأعوام السابقة والتحقق من مدى جديتها ومنفعتيها.
٧. لا يناسب هذا النظام جميع أوجه النشاط الحكومي، فهو يناسب على سبيل المثال برامج وزارة الدفاع، برامج الفضاء إذ تعتمد أساساً على العقود الخارجية مع الشركات الخاصة. كذلك يناسب الأنشطة الاقتصادية الحكومية وأنشطة الخدمات التي يسهل فيها تحديد وقياس وحدات أداؤها.
٨. صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والأنشطة الحكومية التي تمثل عنصراً مهماً من عناصر التقويم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والأنشطة.

الفائدة من استخدامها:

- تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة.
 - اختيار البرامج التي تحقق أفضل استخدام ممكن وتتطلب معرفة الأهداف والبرامج الطويلة الأجل وتقويمها وتوفير نظام معلومات شامل، حتى يمكن تحقيق التناسب بين الموارد المتاحة والأهداف المحددة.
- فموازنة التخطيط والبرامج تعد وسيلة لاتخاذ القرارات المرتبطة بالمفاضلة بين البرامج البديلة للوصول إلى الأهداف المحددة أو تعديل هذه الأهداف.
- فالبرنامج أو النشاط مجرد وسيلة تهدف إلى تحويل عوامل الإنتاج أو الإمكانيات المتاحة إلى منتجات نهائية تمثل الأهداف المطلوب الوصول إليها.

المقارنة بين موازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة:

- الاتفاق على الهدف وهو التركيز على التخطيط والرقابة.
- تستخدم موازنة البرامج والأداء التقسيم الوظيفي، وتحاول تحديد معيار لقياس تكلفة العمل.

أما موازنة التخطيط والبرمجة فتقدم المسوغات للقرار المخطط بتقديم البيانات الخاصة بتكلفة وفائدة الأساليب أو البرامج البديلة. كما تقدم وسيلة لقياس المنتج النهائي.

- موازنة البرامج والأداء تستند إلى محاسبة التكاليف والإدارة العلمية.

أما موازنة التخطيط والبرمجة فتستند إلى الاقتصاد وبحوث العمليات والبرمجة الخطية. ترتبط موازنة البرامج والأداء بالهيكل التنظيمي والإداري وتحديد خطوط السلطة والمسؤولية حتى يمكن قياس كفاءة الأداء. كما تهتم بالوسائل التي يجب استخدامها لتنفيذ العمل.

أما موازنة التخطيط والبرمجة فتختص بأهداف النشاط. وتقدم البيانات الخاصة بالتكلفة والعائد بالنسبة إلى الأساليب أو البرامج البديلة. ووسائل قياس المنتج النهائي. إذ تهدف إلى توزيع الموارد المحددة على الاستخدامات المتعددة. فهي أداة لخدمة التخطيط.

٤ - نظام الموازنة الصفرية:

- أسلوب يتم بمقتضاه إعداد الموازنة التخطيطية، إذ ينظر إلى البرامج والمشروعات كلها الجديد منها والقديم على أنها جديدة، إذ يفترض أنها تبدأ من نقطة الصفر حتى تقاس فاعلية كل ليرة يتم إنفاقها.
- يشمل تحليلاً تفصيلياً للبرامج والأنشطة الحالية والجديدة وتقويماً للبدائل المطروحة، مع الدراسة التفصيلية للتكلفة والعائد بالنسبة إلى بديل.
- أسلوب لتحديد ما إذا كان من الضروري الاستمرار في القيام بنشاط معين، أو يجب إلغاء هذا النشاط أو تخفيضه.
- وقد يبقى على المستوى الحالي للإنتاج والخدمات، وقد يزيد أو ينخفض من الاعتمادات المخصصة للتناسب مع العائد.

- يمثل أسلوباً لإعادة توزيع الموارد المالية على الاستخدامات المختلفة للوصول إلى أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة مع تحديد المسؤوليات وترشيد قرارات التخطيط.

... يمكن استخدامها في المجالات كلها حتى يمكن تطبيقها في:

- الأنشطة الصناعية.
- الأنشطة الخدمية.
- الوحدات الاقتصادية كلها.
- الموازنة العامة للدولة.

حتى يمكن ترشيد الإنفاق وإحكام الرقابة عليه وتوجيه الموارد إلى الاستخدام الأمثل الذي يحقق الأهداف المطلوبة.

مراحل إعداد الموازنة الصفرية:

يعتمد إعداد الموازنة للأساس الصفري على أسلوب المشاركة، إذ يشترك كل قسم في تحديد ما يحتاج إليه من موارد وما يقوم به من برامج في ضوء الأهداف العامة للمشروع، لذلك يقال: إن الموازنة التخطيطية تكون من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى لأن:

أ. الإدارة العليا تقوم بتحديد الأهداف.

ب. إبلاغ المستويات الإدارية كلها بهذه الأهداف، ويطلب منها تحديد الإمكانيات والاحتياجات التي تحقق هذه الأهداف.

لذلك تكون مراحل إعداد الموازنة الصفرية هي:

أ- تقسيم المشروع إلى وحدات تنظيمية صغيرة يطلق عليها مراكز مسؤولية، لذلك كان من الضروري وجود هيكل تنظيمي سليم يوضح فيه خطوط السلطة والمسؤولية ويشتمل على:

- الأنشطة الرئيسية للمشروع (إنتاج-مبيعات) إذ يطلق عليها المستوى الرئيسي للوحدات القرارية:

إذ يقوم كل مسؤول فيها بالدراسة التحليلية لتقويم الأنشطة والبرامج الموجودة والمستهدفة داخل مسؤوليته، والتنسيق بينها وبين الأهداف الأخرى والأهداف العامة للمشروع.

- تحديد المستويات الفرعية التابعة للمستوى الرئيسي، ويطلق عليها المستويات الفرعية للوحدات القرارية، وتمثل فيها وحدة القرار مركز تكلفة أو خدمة أو مجموعة أفراد قائمين بنشاط معين (مهندسين - محاسبين).

ب- تحديد المجموعات القرارية أو الحزم القرارية: وترتبط بتحديد الأنشطة أو الوظائف أو العمليات وتصنيفها وتوزيعها طبقاً للمستويات الإدارية المختلفة. حتى تتمكن المستويات الإدارية من اتخاذ القرارات ووضع نظام للأولويات في ضوء الموارد والأهداف المحددة. ويطلق على الأنشطة أو الوظائف أو العمليات اسم المجموعات أو الحزم القرارية.

لذلك قد تمثل وحدة القرار برنامجاً أو نشاطاً معيناً أو وحدة تنظيمية أو مركز تكلفة، ويجب أن ترتبط وحدة القرار بمسؤول معين.

وعند تحديد وحدة القرار لا بد من:

- دراسة النشاط وأهدافه.
- دراسة الفائدة من استمرار النشاط.
- دراسة تكاليف هذا النشاط والعائد منه.
- دراسة الموارد المحددة لتنفيذ النشاط.
- دراسة عقبات التنفيذ.
- دراسة مقاييس الأداء ووضع معايير أداء معينة للأنشطة.

- توضيح البرنامج الذي يمكن من تحقيق الأهداف.
 - تحديد الوسائل البديلة لتحقيق أهداف وحدة القرار وتقييمها.
 - ج- الترتيب التفاضلي للمجموعات القرارية بعد تحليلها وتقييمها.
- يتم ذلك طبقاً لأهميتها باستخدام تحليلات التكلفة والعائد، أي طبقاً لتناقض منفعتها، حتى تتمكن الإدارة من تحقيق أفضل توزيع ممكن للموارد المتاحة لها.
- وتنقسم المجموعات القرارية (الحزم القرارية) إلى:
- حزم البدائل المتعارضة أو التبادلية المانعة وتمثل تحديد الوسائل البديلة لأداء العمل نفسه، إذ يتم اختيار بديل معين في ضوء دراسة التكلفة والعائد، ويرفض باقي المجموعات. ويطلق على البديل لفظ مجموعة أو حزمة مثل الاختيار بين قرار تدريب داخل الوحدة أو في مركز تدريب معين.
 - حزم قرارات مكملة: إذ تدرس القرارات اللازمة لاستكمال قرارات أخرى.
- وفي النهائية يتم وضع أولويات للمجموعات القرارية ويتم تخصيص الموارد .
- وذلك بأن تجمع المجموعات القرارية من المستويات الفرعية للوحدات القرارية في تسلسل هرمي من أسفل إلى أعلى حتى المستوى الأعلى.
- وفي حالة توافر الإمكانيات تقبل جميع الحزم، أو قد يتم تأجيل بعض الحزم في ضوء دراسة التكلفة والعائد.
- وذلك حتى يمكن تحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة وترشيد القرارات الاستثمارية، والطرق المستخدمة في ترتيب المجموعات القرارية هي:
- طريقة المعيار الوحيد:
- أي تقسيم المجموعات القرارية على أساس معيار واحد ثابت قد يكون:
- العائد على الاستثمار.
 - صافي القيمة الحالية.

- التدفق النقدي.

- فترة الاسترداد.

ويتم ترتيب المجموعات تنازلياً.

• ترتيب المجموعات طبقاً لعدة معايير:

- الاحتياجات القانونية إلى المشروع.

- الإمكانيات الفنية المتاحة.

- صافي العائد على الاستثمار.

- درجة المخاطرة.

د- تخصص الموارد من أجل وضع مشروع الموازنة. لتوضيح ذلك يفترض أن الموارد المقدرة خلال الفترة كانت في حدود ١٠٠٠٠٠ ليرة، وإذا كان ترتيب المجموعات القرارية تبعاً لأهميتها وطبقاً للمبالغ المطلوب تخصيصها على مستوى كل مجموعة كما يلي:

١	٣٠٠٠٠ دولار	المجموعات القرارية
٢	٢٥٥٠٠ دولار	المجموعات القرارية
٣	٢٤٥٠٠ دولار	المجموعات القرارية
٤	٢٠٠٠٠ دولار	المجموعات القرارية
٥	١٦٠٠٠ دولار	المجموعات القرارية
٦	١٠٠٠٠ دولار	المجموعات القرارية

من خلال الترتيب يتضح أن موارد المنشأة خلال الفترة القادمة يمكن تخصيصها حتى المجموعة القرارية الرابعة.

لذلك قد ترفض المجموعة الخامسة والسادسة، وقد تؤجل لحين تدبير موارد أخرى.

هـ- مرحلة التنفيذ وتحديد البيانات الفعلية.

مزايا تطبيق إعداد الموازنة وفقاً للأساس الصفري:

- تمثل تطوراً واستكمالاً لموازنة البرامج، فهي تربط بين التكاليف والبرامج والأنشطة من أجل تخفيض التكاليف دون تأثير في جودة الأداء. إذ تربط التكلفة والعائد في تقويم المشروعات لإمكانية الاختيار مابين البدائل.
- دراسة وتحليل مراكز العمل أو المسؤولية من نقطة الصفر، وبذلك يتقرر ما يجب استمراره وما يتعين استبعاده.
- أكثر فائدة بالنسبة إلى الأقسام الخدمية وبصفة خاصة بالنسبة إلى السياسات الإدارية التي لا يكون فيها علاقة مباشرة بين المدخلات والمخرجات.
- تساوي بين البرامج الجديدة والقديمة من حيث التقويم والتمويل .
- تطبيق أسلوب المشاركة.
- تحقيق التكامل بين الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة وتحقيق الأهداف والرقابة على التنفيذ.
- تحقيق التكامل الأفقي والرأسي بالنسبة إلى المستويات الإدارية كلها مما يزيد من فاعلية الأداء وتحقيق الأهداف المحددة، وتنمية المهارات البشرية، وتبادل الآراء بين الأفراد.

صعوبة تطبيق إعداد الموازنة وفقاً للأساس الصفري:

- صعوبة البدء من نقطة الصفر ولو كان فرضياً وهذا الافتراض قد يتناسب مع المشروعات الجديدة، إلا أنه عملياً يتناسب مع المشروعات المستمرة في العمل في إطار خطة شاملة أو برامج متكاملة.
- عدم جدية أسلوب المشاركة.
- وجود مركزية في التنظيم الإداري وعدم تفويض السلطات والمسؤوليات.

- عدم الرغبة في التعاون والتضارب بين الوحدات القرارية وصعوبة تحديد وحدات القرار المناسبة.
- عدم تحمل المسؤولية.
- كبر حجم العمل الإداري وزيادة عدد الحزم القرارية وطول مدة إعدادها.
- نقص الوعي الإداري.
- عدم توافر الخبرات والإمكانات اللازمة للتطبيق.

المبحث الخامس

تبويب الموازنة العامة للدولة

تقوم عملية إعداد الموازنة العامة على أساس التوفيق بين الموارد المتاحة واستخداماتها المتنوعة، لتسهيل تنفيذ مختلف النشاطات والبرامج التي تديرها الدولة. إلا أن التطورات التي حصلت على وظائف الدولة وتغير العوامل البيئية أدت إلى اختلاف أساليب إعداد الموازنة العامة، وتصنيف عناصرها، لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات في معالجتهم المختلفة لتوزيع الموارد المتاحة بين الطلبات المتزايدة والمتنافسة لتخصيص الموارد المتاحة لتنفيذ الخدمات العامة والبرامج الحكومية.

تتضمن الموازنة العامة تقديرات لإيرادات الدولة واستخداماتها لفترة قادمة من الزمن هي في الغالب سنة. وتصنيف إيرادات الدولة ونفقاتها في وثيقة الموازنة ضمن مجموعات أو أقسام أو فئات أو بنود ليسهل تحليلها والتعامل معها.

فتصنيف عناصر الموازنة العامة يعني أن تبويب الإيرادات أو النفقات بحيث يتم ترتيبها في مجموعات أو فئات وزمر أو بنود أو مواد، ومن ثم ربطها برموز معينة ليسهل الإشارة إليها، ولاسيما عند إجراء القيود المحاسبية في الدفاتر والسجلات المحاسبية في مرحلة التنفيذ. وعملية التصنيف هذه تنطوي على أهمية بالغة لغايات النظام المحاسبي، ولاسيما بعد انتشار استخدام الحاسوب في مسك القيود المحاسبية وإعداد التقارير المحاسبية والمالية. وتستند عملية التصنيف إلى أسس أو معايير متنوعة .

ونخطة تصنيف حسابات الموازنة العامة يجب أن تتميز بالمرونة والتعددية. المرونة لاستيعاب التطورات المستقبلية في الإيرادات أو النفقات عند ظهور الحاجة إلى ذلك نتيجة للتطور الذي يمكن أن يطرأ على مفردات عناصر الموازنة كأن تلجأ الدولة إلى مصادر جديدة لتمويل نفقاتها، أو أن تحدث مخصصات جديدة لتقديم خدمات للمواطنين.

أما التعددية، فهي ضرورة لخدمة الأغراض المختلفة التي تتوخاها الإدارة من خطة التصنيف. ويرى بيركهيد أن البرامج والخدمات المختلفة التي تقدمها الدولة، والتي تديرها وحداتها الإدارية (الوزارات والدوائر) هي محور النشاطات الحكومية ويجب أن تدار بشكل قانوني. وعلى هذا الأساس فإن خطة تصنيف حسابات الموازنة يجب أن تتصف بالمرونة والتعددية لخدمة عمليات الإعداد والتنفيذ والاعتماد والمراجعة.

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن الاقتصار على استخدام نوع واحد من التبويب، إذ إن التبويب العلمي يقتضي استخدام عدة أنواع من التبويب في الموازنة العامة للدولة في آن واحد، إذ يكون لكل نوع من التبويب أهداف مختلفة، ويخدم أغراضاً مختلفة لمستخدمي البيانات.

و في مجال التطبيق توجد أنواع لتبويب نفقات الموازنة العامة للدولة وإيراداتها، من أهمها:

- ١- التبويب وفقاً للاعتمادات (التبويب النوعي - طبعة النفقات).
- ٢- التبويب وفقاً للوحدات التنظيمية (التبويب الإداري).
- ٣- التبويب وفقاً للغرض من الإنفاق (التبويب الوظيفي).
- ٤- التبويب وفقاً للطبيعة الرأسمالية أو الجارية للمعاملات المالية (التبويب الاقتصادي).
- ٥- التبويب الجغرافي (الإقليمي).
- ٦- التبويب وفقاً للبرامج والأنشطة.

١- التبويب الوظيفي:

يستخدم هذا التبويب في نفقات الموازنة العامة فقط، ويظهر هذا الأسلوب في تبويب النفقات، مخصصات النفقات العامة، موزعة على أساس وظائف الدولة. إذ يتم

تقسيم وظائف الدولة وفقاً لهذا التصنيف، إلى عدد معين من الوظائف الأساسية، تمثل كل وظيفة منها مجموعة متجانسة نسبياً من الخدمات.

ويقصد بهذا التوزيع تقسيم العمليات المالية الحكومية إلى مجموعات تتناسب مع احتياجات السياسات العامة للدولة مثل التعليم والأمن والصحة والزراعة..... الخ، أي تقسيم النفقات العامة بحسب الوظائف العامة المنوطة بها.

٢- التوزيع الإداري:

يستخدم هذا التوزيع في نفقات الموازنة العامة فقط، ويبين هذا النوع من التوزيع مخصصات النفقات العامة لكل وحدة إدارية على حدة ضمن التصنيف الوظيفي، ويتضمن عدة مستويات حسب الهيكل التنظيمي الإداري للدولة. ويجب التأكيد هنا أن هذا النوع من التصنيف ضروري، ولا يمكن الاستغناء عنه على تطور الموازنة العامة؛ لأنه يحقق المسؤولية لكل وحدة حكومية ويحددها، ويساعد في عملية تحضير الموازنة وإعدادها وإقرارها من قبل السلطة التشريعية، وتنفيذها والرقابة على التنفيذ.

ومن خصائص التوزيع الإداري:

-يساعد في التعرف على تكلفة الوحدة الحكومية؛ إذ تظهر المخصصات في الموازنة العامة موزعة على الوحدات الحكومية المختلفة.

-تساعد في عملية إقرار الموازنة من قبل السلطة التشريعية.

وتقسم الحسابات الرئيسة في المحاسبة الحكومية إلى زميتين رئيسيتين من الحسابات

وهما:

-حسابات الموازنة.

-حسابات خارج الموازنة.

وتتألف حسابات الموازنة من الحسابات المتعلقة بنفقات الموازنة التي تخصص لها اعتمادات ضمن قانون الموازنة العامة للدولة، وكذلك الحسابات المتعلقة بالإيرادات التي ترد تقديرها ضمن جدول الإيرادات الملحق بقانون الموازنة العامة للدولة. أما حسابات خارج الموازنة فهي الحسابات المتعلقة بحسابات السلف والأمانات وحركة النقود وحسابات الخزينة والحسابات الجارية.

٣- التبويب النوعي:

يستخدم هذا النوع من التبويب في كل من النفقات والإيرادات العامة. إذ يستخدم هذا التصنيف بالنسبة إلى النفقات ضمن التبويب الإداري . ويمكن تعريفه بأنه "التبويب الذي يبين نفقات الوحدة الإدارية موزعة على أنواع النفقات الأساسية الجارية والرأسمالية، ويساعد تبويب النفقات نوعياً في عملية تحضير الموازنة العامة للدولة، وتنفيذها والرقابة عليها، ولا يجوز للوحدة الحكومية تجاوز اعتمادات النفقات المخصصة في أقسام الموازنة العامة للدولة وفروعها وأبوابها، إذ إنه "لا نفقة بلا اعتماد"، وإن أي تجاوز للاعتمادات المخصصة يتطلب إضافة اعتماد يتبع في تخصيصه نفس الإجراءات المنصوص عليها لإقرار الموازنة العامة للدولة أو عن طريق إقرار المناقلة أصولاً بواسطة الإضافة والتخفيض من اعتمادات أخرى في الموازنة العامة.

٤- التبويب الاقتصادي:

يهدف هذا التبويب لنفقات العمليات الجارية للموازنة العامة للدولة إلى تحليل اعتمادات الإنفاق الجاري للموازنة العامة للدولة بحسب الطبيعة الاقتصادية لكل مجموعة من النفقات وفق طبيعتها الاقتصادية مفصلاً إلى أنواع النفقات المختلفة التي تدخل في كل مجموعة من هذه المجموعات، وذلك بهدف مساعدة المحلل المالي والاقتصادي؛ بما يساعد على تركيب الحسابات القومية من جهة أخرى، وذلك وفق المبادئ العلمية.

٥- التبيوب وفقاً للبرامج والأنشطة:

يهدف هذا النوع من التبيوب إلى الاهتمام بما تقوم به الحكومة، وليس فقط بما تنفقه على شراء السلع والخدمات.

يعد التبيوب وفقاً للبرامج والأنشطة الأسلوب الأمثل لتأمين سلامة تنفيذ برامج الحكومة وسياساتها وتقويم مستوى الأداء وقياس كفايته، ويعتمد على مبدأ تقسيم النشاط الكلي إلى مجموعة من الأقسام المتجانسة التي يكون كل منها برنامجاً معيناً خاصاً بتحقيق هدف معين، أو أداء مهمة، أو وظيفة معينة، أو تنفيذ سياسة محددة، ثم يتم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من المشروعات، وكل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة التي تتكامل في مجموعها لتنفيذ برنامج محدد، ويرتبط هذا التقسيم بالتبيوب الوظيفي، كما يرتبط أيضاً بالتبيوب الاقتصادي.

المبحث السادس

الموازنة العامة للدولة والحسابات الأخرى

تتميز الموازنة العامة من غيرها من الموازنات والحسابات المالية الأخرى من ناحية الاسم والمضمون، وإذا ما اتفقت مع غيرها من الموازنات بالاسم، فإنها لا بد أن تختلف عنها بالمضمون والمحتوى، وتختلف الموازنة العامة عن كل من ميزانية المنشأة، والموازنة القومية والحسابات القومية وموازنة النقد الأجنبي، والحساب الختامي، وسوف نفصل أوجه الشبه والاختلاف لكل منهم على حدة فيما يلي:

١ - الموازنة العامة وميزانية المنشأة ذات الطابع الاقتصادي:

يطلق بعض كتاب الاقتصاد والمالية العامة، لفظ الميزانية العامة على الموازنة العامة للدولة، وهو خطأ شائع ولا تشابه على الإطلاق بين الموازنة العامة للدولة، وميزانية المنشأة، فالموازنة العامة تتضمن تقديراً لأرقام الإيرادات العامة والنفقات العامة، لفترة قادمة هي السنة، ولا تأخذ الموازنة العامة الصفة القانونية والإلزامية للتنفيذ، إلا بعد موافقة السلطة التشريعية عليها، وتصدر في أول السنة، أما ميزانية المنشأة ذات الطابع الاقتصادي، فهي تتضمن أرقاماً حقيقية فعلية، عن فترة سابقة هي السنة تبين المركز المالي للمنشأة، وما تملكه من أصول وما لها من ديون، وما عليها من التزامات وخصوم في لحظة معينة، هي آخر السنة، فالأرقام الواردة في ميزانية المنشأة هي أرصدة حسابات في آخر العام، حسابات ختامية التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وحسابات الأصول والخصوم و تم تحويلها إلى الميزانية الختامية التي تبين نتيجة العمليات التجارية التي تمت في السنة السابقة، ولتبين مدى ربح أو خسارة المنشأة، ولا تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها.

٢- الموازنة العامة والموازنة القومية:

تقتصر الموازنة العامة للدولة، على تقدير الإيرادات والنفقات المتوقعة للحكومة، بينما تتضمن الموازنة القومية، تقديراً لجميع وجوه النشاط الاقتصادي دون تمييز بين الحكومة والأفراد والمشروعات، وفي العلاقات الداخلية والخارجية بين النشاطات الاقتصادية العامة والخاصة والعالم الخارجي لدولة من الدول خلال فترة معينة هي السنة، وتبدو الحكمة من تحضير الموازنة القومية، في أهمية التعرف على المعطيات الأساسية للاقتصاد القومي من الإنفاق الكلي، الناتج الكلي مما يساعد الدولة في ضوئها على تحديد السياسة المالية المناسبة، وهنا تبرز أهمية العلاقة بين الموازنة العامة والموازنة القومية، إذ تعمل الحكومات جاهدة، على إعداد الموازنة العامة وتحضيرها: النفقات والإيرادات في ضوء الاتجاهات الاقتصادية العامة التي تستخلصها من واقع بيانات الموازنة القومية، فإذا كانت هذه البيانات تشير إلى انخفاض حجم الإنفاق الكلي لميل الأفراد إلى زيادة الادخار، بصور تعدد ببقاء جزء كبير من الموارد دون استثمار، فإن الحكومة يجب أن تعمل في هذه الحالة على زيادة الإنفاق العام، بما يكفل المحافظة على الإنفاق الكلي، عند مستوى يحمي الاقتصاد القومي من الانكماش.

يتضح من هذا أن هناك اختلافاً في مضمون كل من الموازنة العامة والموازنة القومية، على الرغم من التشابه بالاسم، وإن أرقامهما تقديرية، ووجه الاختلاف في أن الموازنة العامة تقتصر فقط على الإيرادات والنفقات العامة المتوقعة للحكومة بينما تتضمن الموازنة القومية الإيرادات والنفقات المتوقعة للمجتمع كله، حكومةً وأفراداً ومشروعات.

٣- الموازنة العامة والحسابات القومية:

الحسابات القومية هي في جوهرها قياس وعرض نتائج النشاط الاقتصادي لمجتمع معين في مجموعة متجانسة من خلال تسجيل العمليات التي تمت حقاً في فترة ماضية،

تتعلق بحجم الدخل القومي، وتكوينه وتوزيعه وتداوله ومن هنا يظهر وجه الاختلاف بين الموازنة العامة التي تتضمن تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة، ولمدة مقبلة، والحسابات القومية التي تسجل النشاط الاقتصادي للمجتمع بكامله عن مدة سابقة.

٤ - الموازنة العامة وموازنة النقد الأجنبي:

تشمل موازنة النقد الأجنبي، تقديراً للإيرادات المتوقعة تحصيلها من النقد الأجنبي، الناجمة عن تصدير السلع والخدمات، وتدفق رأس المال الأجنبي إلى داخل الدولة، وتقديراً للاستخدامات المتوقعة لحصيلة الإيرادات لتمويل الاستيراد والاستثمارات الوطنية في الخارج على مستوى الاقتصاد القومي، وخلال فترة قادمة عادة ما تكون سنة.

ويظهر هذا التعريف أن هناك وجهين للشبه بين الموازنة العامة للدولة وموازنة النقد الأجنبي الأول هو أن كل موازنة منهما تسعى إلى إشباع العديد من الحاجات العامة، باستخدام أفضل وأمثل لموارد محدودة، والثاني أن كلاهما يتضمن أرقاماً لإيرادات ونفقات تقديرية خاصة بالدولة تتعلق بمدة قادمة هي سنة، وتختلفان من حيث إن الموازنة العامة للدولة تتضمن إيرادات ونفقات القطاع الحكومي فقط، دون غيره من القطاعات الأخرى، بينما تشمل تقديرات موازنة النقد الأجنبي الإيرادات والاستخدامات من النقد الأجنبي من قطاعات الاقتصاد القومي كلها، وكذلك تختلفان من حيث إن تقدير الإيرادات والنفقات في الموازنة العامة للدولة يتم بالعملة الوطنية، أما موازنة النقد الأجنبي فيتم التقدير بالعملة الأجنبية.

وحتى يزداد مفهوم الموازنة العامة للدولة وضوحاً لا بد من دراسة ومعرفة الموازنات والميزانيات والحسابات الأخرى، وإظهار أوجه الشبه والخلاف بينها، وهو موضوع نهتم به كتب المحاسبة المالية.



وقار ربا زمني علما

الفصل الثامن

الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية (إعداداً وتنفيذاً
ورقابةً)

جامعة دمشق

Damascus University



المبحث الأول

إعداد الموازنة العامة للدولة، وإقرارها في الجمهورية العربية السورية

مقدمة

ونشأت فكرة الموازنة العامة للدولة بمفهومها الحديث في بريطانيا خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر بصورة تدريجية وموازية لتطور حق الشعوب في السيادة والحرية، ثم طبقت بدءاً من أوائل القرن التاسع عشر في فرنسا، وامتدت بعد ذلك إلى بقية البلدان الأوروبية ودول العالم المتمدن، كما تطور مفهوم الموازنة مع تطور دور الدولة في المجتمع.

ومع ظهور مفهوم التخطيط بالمعنى العلمي في رسم السياسات الاقتصادية والاجتماعية تطور مفهوم الموازنة، باعتباره أداة رئيسية لخدمة أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبعد أن كانت الموازنة التقليدية في مرحلة البنود والرقابة أداة لفرض الرقابة القانونية والمالية في جانبي الإنفاق والإيرادات العامة، تطورت إلى موازنة البرامج والأداء في نهاية العشرينات، وبداية الثلاثينات من القرن العشرين. إذ ظهر في الولايات المتحدة الأمريكية من يناهز بضرورة إدخال الإدارة العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يعهد إليها من أعمال وبكفاءة، ووفقاً للخطة المعتمدة التي تسير عليها الحكومة ثم تطورت الموازنة إلى مرحلة موازنة التخطيط والبرمجة لخدمة التخطيط القومي، ومما المخطط الاقتصادي بالمعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرار الاقتصادي، مستمدة مبادئها وأفكارها من علوم الاقتصاد، وتحليل الأنظمة وبحوث العمليات والبرمجة، مع الارتقاء بتطور مفهوم إعداد الموازنة وأساليبها وأثرها في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، ظهر مفهوم الموازنة الصفرية بهدف ربط

التخطيط بالموازنة، وتحديد الوسائل البديلة لتنفيذ الأنشطة، وربط التكلفة بالأهداف، وتحديد مسؤولية الإدارات الحكومية في اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية الموازنة.

وهكذا أصبحت الموازنة العامة بهذه التطورات جزءاً من برنامج أوسع، يعكس فيه مجموع النشاط الاقتصادي والمالي للدولة، واستخدمت الموازنة أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي والمالي والاجتماعي لتحقيق التنمية الاقتصادية، والرفاهية، والعدالة الاجتماعية، وأطلق عليها الموازنات التدخلية.

وفي سورية، كانت تقتصر الموازنة خلال السنوات ما قبل الاستقلال على الموازنات العادية لتغطية أعباء المهام التقليدية للدولة آنذاك، وأحدثت الموازنة الاستثنائية للمرة الأولى في تاريخ سورية المالي عام ١٩٤٩، تلاها صدور موازنات استثنائية وإنمائية لحاجات التنمية والدفاع بعد الاستقلال، إضافة إلى الموازنات الملحققة والمستقلة، واستمرت عملية تطوير الموازنة تدريجياً حتى مرحلة الإصلاح المالي بصور القانون المالي الأساسي للدولة بموجب المرسوم التشريعي رقم ٩٢/ لعام ١٩٦٧ وتعديلاته، الذي وضع موضع التنفيذ بدءاً من ١/١/١٩٧٠، إذ أعدت أول موازنة عامة موحدة للدولة للعمليات الجارية والاستثمارية إيراداً وإنفاقاً. وعكست هذه الموازنة ببرامج الحكومة في خدمات الشعب، وأعباء الدفاع الوطني وطموحات التنمية من خلال أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية الخمسية المتتابة ومؤشراتها، التي بوشهر بها بمفهوم التخطيط العلمي بدءاً من الخطة الخمسية الأولى عام ١٩٦١، واستمر تطويرها لخلق قاعدة اقتصادية متينة في سورية من خلال خطط تنمية شاملة متوازنة ومستمرة تستهدف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بالاعتماد على الذات، وبتعددية اقتصادية يكون فيها القطاع العام الاقتصادي هو القطاع الرائد، إلى جانب القطاعات الأخرى الخاص والمشارك والتعاوني.

ومع استمرار عملية التنمية وضرورة زيادة وتأثيرها وصولاً إلى الأهداف المرغوب
بها، وخلق المناخ المناسب في ضوء المستحدثات المحلية والإقليمية والدولية، وضرورة
سلوك منهج التخطيط التأشيري بالاعتماد على الضوابط غير المباشرة كالحوافز
والسياسات المالية والنقدية والسعرية في توجيه الاقتصاد لتمكين الدولة من توجيه
التغيير في محتوى الطلب، والتأثير في قرارات الإنتاج والاستثمار بحيث يستجيب العرض
لمحتوى الطلب المرغوب به، ويجمع نظام التخطيط المستهدف مابين أدوات التخطيط
وآلية السوق، ويؤمن للدولة الأداة القادرة على إدارة الاقتصاد من خلال الخطة
الخمسية المعتمدة على التخطيط التأشيري، والسياسات المالية والنقدية والسعرية.
وإعطاء القطاع العام الاستقلالية والمرونة، وتحمل إدارته المسؤولية في عملية التشغيل
الاقتصادي، وتحقيق ريعية اقتصادية مقبولة لرأس المال المستثمر ترفد خزانة الدولة،
 وإعادة النظر في الأسلوب المالي، لارتباط مالية هذا القطاع بالموازنة العامة للدولة في
جانب الإنفاق الاستثماري، والإيرادات الاستثمارية، وتطوير الموازنة العامة للدولة
 وإعادة هيكلتها، والاستمرار بتطوير تبويبها لخدمة أغراض التحليل، وتقويم الأداء،
 وإحداث مصرف للتنمية يتولى عملية التمويل التنموي، وتوظيف السيولة والودائع
 الفائضة وفق الأعراف المصرفية، وبالاستناد إلى دراسات الجدوى الاقتصادية والفنية
 للمشاريع الممولة في جهات القطاع العام الاقتصادي، وبذلك، وبتطبيق متدرج لتطوير
 الموازنة العامة للدولة من حيث الشكل والمضمون إنفاقاً وإيراداً، فإن آفاق تطويرها في
 سورية ترتبط بتطوير عمليات التخطيط، والسياسات المالية والاقتصادية والنقدية
 المرتبطة بها وتوفير الأدوات والوسائل اللازمة لتحقيق أهداف هذا التطوير.

وبسبب إلى التطورات الاقتصادية والمستحدثات في عملية الإصلاح الاقتصادي
 والمالي في سورية ، فقد صدرت رزمة من التشريعات والقوانين المتعلقة بتطوير التشريع
 الضريبي السوري، وتطوير القانون المالي الأساسي للدولة والأنظمة المنبثقة عنه، وبذلك

صدر المرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ المتضمن القانون المالي الأساسي الجديد للدولة.

مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية:

١ - البيانات المستخدمة في مرحلة إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ومصادرها: يتم إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بالاستناد إلى مجموعة من البيانات المحاسبية، وذلك من المصادر التالية:

- الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي.
- موازنات العمليات الجارية للجهات العامة ذات الطابع الإداري.
- بيانات موازنات العمليات الاستثمارية لجهات القطاعين العامين الإداري والاقتصادي.
- موازنات العمليات الجارية لوحدات الإدارة المحلية (مدن، بلدان، بلديات) والمديريات ووحدات الأوقاف.
- بيانات تقديرات إيرادات الضرائب والرسوم، وجداولها المعدة من قبل مديريات المالية في المحافظات بعد جمعها وتدقيقها وتبويبها من قبل المديريات المختصة في وزارة المالية.
- بيانات وجداول تقديرات الإيرادات الاستثمارية المستخلصة من نتائج الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي.

- بيانات الموازنة التقديرية لصندوق الدين العام.
- بيانات الموازنة التقديرية للصندوق المعدل للأسعار.
- سنوات الموازنة العامة للدولة، وشملها:
- توضع الموازنة العامة للدولة وتعد نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام، وتنتهي في غاية كانون الأول منه .
- يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج ويستمر العمل في اتباع الأساس النقدي حين توافر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق .
- تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها .
- توضع الموازنة العامة للدولة بشكل يراعى فيه توازن النفقات العامة مع الإيرادات العامة .
- يجوز لمجلس الوزراء في الأحوال التي تتطلبها ضرورات المحافظة على توازن الموازنة العامة أن يقرر بناء على اقتراح وزير المالية ، إيقاف عقد بعض النفقات العامة .
- إذا لم يتم إقرار مشروع الموازنة العامة للدولة من قبل السلطة التشريعية قبل بدء السنة المالية التي وضع لها تفتح اعتمادات شهرية مؤقتة بمرسوم على أساس جزء من اثني عشر جزءاً من اعتمادات السنة المالية السابقة، وتحصل الإيرادات وفقاً للقوانين النافذة .
- تتضمن الموازنة العامة للدولة تقديرات :
- نفقات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري وإيراداتها.
- فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، والوحدات الإدارية المحلية، ومديريات الأوقاف، وذلك ضمن الحدود المقررة في القانون المالي الأساسي للدولة.

- القروض .

٢- مراحل إعداد الموازنة العامة في الجهات العامة ذات الطابع الإداري ووحدات الإدارة المحلية:

عرّف القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ الجهة العامة ذات الطابع الإداري بأنها " شخص اعتباري إداري عام يقوم بتأدية الخدمات العامة من أمن، ودفاع، وعدل، وخدمات صحية، وتعليمية، وخدمات اجتماعية، والحفاظ على الممتلكات العامة من خلال أجهزته التنفيذية " .

كما نصت المادة الثالثة من القانون المذكور على أنه " تدخل الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري في الموازنة العامة بجميع نفقاتها وإيراداتها، عدا مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية حيث يكون لها موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، وترتبط هذه الموازنات بالموازنة العامة وفقاً للأسس التالية :

- يظهر في الموازنة العامة فائض موازنة كل من الجهات المشار إليها أعلاه .
- تدرج فوائض كل من مديريات الأوقاف والوحدات الإدارية المحلية بصورة رقم إجمالي واحد في الموازنة العامة ، فإذا كان الفائض سالباً ورد في فرع مستقل ضمن القسم المخصص للوزارة التي تتبعها هذه المديريات والوحدات، أما إذا كان موجباً فيرد ضمن باب مستقل في جانب الإيرادات .

كما عرّف القانون المذكور الوحدات الإدارية المحلية بأنها " الوحدات الإدارية ذات الاستقلال المالي، والإداري، والشخصية الاعتبارية، التي تمثل اللامركزية المحلية التي تنهض بمسؤولية تنفيذ السياسة العامة للدولة وخططها المحلية تحت رقابة الأجهزة المركزية " .

وعرف القانون مديريات الأوقاف بأنها "هي الهيئات ذات الاستقلال الإداري، والمالي، والشخصية الاعتبارية، التابعة لوزارة الأوقاف على الوجه الوارد في القانون المنظم لشؤون هذه الوزارة".

وقضى هذا القانون بأن تحدد فوائض مديريات الأوقاف، والوحدات الإدارية المحلية بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.

إعداد موازنات الجهات العامة ذات الطابع الإداري:

فيما يلي الخطوات العملية لإعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بالنسبة إلى الجهات العامة ذات الطابع الإداري، (العمليات الجارية والعمليات الاستثمارية).

أ- موازنة العمليات الجارية:

يشمل الإنفاق على العمليات الجارية: الإنفاق الإداري لسائر وزارات الدولة، وإدارتها العامة، والإنفاق على اعتمادات وزارة الدفاع، وإسهام الدولة بتثبيت الأسعار، والنفقات الخاصة (النفقات الاستثمارية لجهات القطاع العام الإداري التي لا تدخل في شمول المشاريع الاستثمارية).

وبذلك فإن اعتمادات الإنفاق الجاري في معظمها هي رواتب وأجور، والتزامات واجبة الأداء، ونفقات ضرورية لتسيير المهمات الأساسية للدولة، وأعباء الدفاع.

وتعتمد تقديرات اعتمادات العمليات الجارية على البيانات المحاسبية المستخرجة من دفاتر محاسب الإدارة، التي تظهر الإنفاق الفعلي في السنة الماضية، والتنبؤ بالمبالغ اللازمة للسنة القادمة.

وتتم عملية إعداد مشروع موازنة العمليات الجارية كالتالي:

بعد صدور البلاغ العام السنوي عن رئاسة مجلس الوزراء المتضمن طلب إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة، والتوجهات والأسس والمبادئ العامة لإعدادها، يصدر

عن وزارة المالية بلاغ عام يتضمن تعليمات إعداد مشروع الموازنة العامة للعمليات الجارية للجهات العامة ذات الطابع الإداري مع النماذج والبيانات المطلوبة، وتتضمن هذه التعليمات بالنسبة إلى اعتمادات الإنفاق الجاري ما يلي:

- تعد كل جهة عامة ذات طابع إداري مشروع موازنتها لاعتمادات الإنفاق الجاري وفق الاستثمارات المحددة، ويتضمن مشروع الموازنة الاعتمادات النهائية للسنة المالية الحالية وفق البنود، والإنفاق الفعلي والمتوقع إنفاقه لغاية العام الحالي، والاعتمادات المطلوبة للسنة المالية المقبلة، وعلى ألا يتجاوز معدل النمو الوسطي السنوي، معدلات النمو المستهدفة للإنفاق الجاري في قانون الخطة الخمسية.
- الأسس المسوغة للاعتماد المطلوب لكل بند، والوثائق الداعمة لطلب الاعتماد لكل نفقة على حدة.
- بياناً بالمبالغ التي ستصرف بالعملة المحلية، والمبالغ التي ستصرف بالعملة الأجنبية كلاً على حدة بالنسبة إلى كل بند من بنود اعتمادات الإنفاق الجاري المطلوبة.
- بياناً يتضمن عدد العاملين الذين ستنتهي خدماتهم لغاية السنة المالية الحالية لأي سبب من الأسباب (الإحالة على التقاعد - التسريح - الاستقالة.... الخ) مع بيان رواتبهم وأجورهم وتعويضاتهم، مع خطة القوى العاملة المعتمدة من قبل هيئة تخطيط الدولة.
- بياناً بأسس حساب كل اعتماد وفق الاستثمارات والبيانات التفصيلية المطلوبة.
- بياناً بعدد آليات الإدارة المخصصة منها، وآليات الخدمة، والآليات الحقلية والدراجات النارية، منظم من كل من رئيس المرائب، ومحاسب المحروقات وعلى مسؤوليتها.
- بياناً بعدد المستفيدين من الكسوة والألبسة للعام المقبل ونوعها، والنصوص القانونية النازمة لها.

- المصادقة على جميع الاستثمارات والبيانات التفصيلية مع مشروع الموازنة من قبل أمر التصفية والصرف، ومحاسب الإدارة، وتخضع مشروعات الجهات التابعة لأي وزارة إلى اعتماد الوزير المختص المرتبط به قبل تقديمها إلى وزارة المالية.
- يطلب إلى محاسب الإدارة في كل جهة عامة حضور مناقشة مشروع الاعتمادات الجارية لدى مديرية الموازنة العامة بوزارة المالية، مصحوباً بدفتر نفقات مفردات الموازنة للجهة العامة التي يعمل لديها.
- يحدد البلاغ موعداً نهائياً لموافاة مديرية الموازنة العامة بمشاريع الموازنات المطلوبة، ويصدر عن وزارة المالية برنامج زمني لمناقشة هذه المشاريع لجهات القطاع العام الإداري في الدولة كلها.
- يتم إعداد مشروع الموازنة لاعتمادات الإنفاق الجاري وفق أبواب الموازنة وبنودها كالتالي:

تقسم النفقات الجارية في الموازنة العامة للدولة إلى أربعة أبواب:

الباب الأول: الرواتب والأجور والتعويضات.

الباب الثاني: النفقات الإدارية.

الباب الرابع: النفقات التحويلية.

الباب الخامس: الديون والالتزامات الواجبة الأداء.

وتتم مناقشة موازنات مديريات الأوقاف من قبل وزارة الأوقاف وفقاً للنصوص القانونية النافذة.

وتستخرج البيانات من واقع السجلات المحاسبية التي يمسكها محاسب الإدارة وفقاً لأحكام النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، إضافة إلى التقديرات لاعتمادات السنة المالية المقبلة وفقاً للنماذج والأسس المحددة فيها.

ب- موازنات الوحدات الإدارية المحلية:

أما موازنات الوحدات الإدارية المحلية (المدن والبلدان والبلديات) التي تشمل

ما يلي:

- موازنات الوحدات الإدارية المحلية التي تدخل ضمن الخطة.

- موازنات الوحدات الإدارية المحلية التي لا تدخل ضمن الخطة.

فيتم مناقشتها في وزارة الإدارة المالية المحلية بحضور ممثلين عن وزارة المالية والوحدات الإدارية المعنية، وتخضع للأسس والمبادئ نفسها، واستناداً لأحكام قانون الإدارة المحلية رقم (١٥) لعام ١٩٧١.

وفيما يلي عرض موجز لأسلوب إعداد موازنات الوحدات الإدارية، والبلديات والمصادقة عليها:

بموجب قانون الإدارة المحلية قسمت الجمهورية العربية السورية إلى وحدات إدارية هي: المحافظة، المدينة، البلدة، القرية، والوحدة الريفية، ولكل من هذه الوحدات شخصيتها الاعتبارية، وموازنتها المنفصلة عن الموازنة العامة للدولة.

ونصت المادة /١٠٣/ من قانون الإدارة المحلية على صدور نظام مالي خاص للوحدات الإدارية صدر عن وزير المالية بالقرار ٣٤٧/و تاريخ ١٩٧٢/٣/٦ ينظم الشؤون المالية في هذه الوحدات و لاسيما ما يتعلق بالموازنات من إيرادات ، ونفقات، وفق ما يلي:

- يتولّى المكتب التنفيذي في الوحدات الإدارية تهيئة مشروع الموازنة بالتنسيق مع اللجنة المختصة في المجلس المحلي ويرفعه إلى هذا المجلس.

- يوافق المجلس المحلي على مشروع الموازنة، ويرفعها إلى وزير الإدارة المحلية بالنسبة للمدن، وإلى المكتب التنفيذي لمجلس المحافظة بالنسبة لموازنات المدن والبلديات.

- تشمل موازنات المحافظات موازنات الأجهزة المحلية أي مديريات:

- التربية، الصحة، الزراعة، الخدمات الفنية، التموين، الشؤون الاجتماعية والعمل، النقل، أمانة السر.

بموجب المادة ٩/ من القرار ٣٤٧/و المشار إليه تشمل موازنة المحافظة موازنات المدن، والبلدان، والقرى، والوحدات الريفية التابعة لها (عددا مدن مراكز المحافظات)، وذلك على أساس مبدأ الصوافي، بالإضافة إلى واردات المحافظة نفسها ونفقاتها.

وبموجب المادة ٩٥/ من قانون الإدارة المحلية تتضمن موازنة كل من الوحدات الإدارية نتائج موازنات الشركات والمؤسسات التابعة لها، والمشاريع ذات الحسابات المستقلة على مبدأ الصوافي.

تدرس موازنات المحافظات مع وزارة المالية، وترصد اعتماداتها في الموازنة العامة للدولة في القسم (١٢٢) الفرع (١٢٢٠٢) تحت عنوان (المجالس المحلية)، كما يتم توزيع هذه الاعتمادات على المحافظات بقرار من وزير المالية بناءً على اقتراح وزير الإدارة المحلية، وفيما يلي لمحة موجزة عن هذه الموازنات:

موازنة المحافظات:

تعد مشاريع هذه الموازنات وفق تبويب ينسجم مع أسس التبويب المبينة في القانون المالي الأساسي، والأحكام المنبثقة عنه وفقاً للخطة المالية العامة، وللمبادئ والتعليمات التي تصدرها وزارة المالية بناءً على القانون المذكور.

وبذلك تتكون موازنة كل جهاز محلي من:

الباب الأول: الرواتب والأجور والتعويضات.

الباب الثاني: النفقات الإدارية العامة.

الباب الثالث: العمليات الاستثمارية، وتحدد بعد دراستها مع هيئة تخطيط الدولة.

الباب الخامس: الديون والالتزامات واجبة الأداء.

ولكل باب بنود وفقرات حسب نوع النفقة.

وتغطي هذه الاعتمادات كلها بإعانة من الدولة كما أسلفنا.

موازنات المدن والبلدان والبلديات:

تبوب موازنات الوحدات المذكورة وفق دليل عناوين النفقات والإيرادات الصادر بموجب بلاغ وزارة الإدارة المحلية رقم ٦١/٨/م/٣/٢ تاريخ ١٩٨٧/٢/٢١، الذي تم تطبيقه بدءاً من عام ١٩٨٨، الذي استند في حيثياته إلى بلاغات وزارة المالية وقراراتها بحيث تشمل النفقات خمسة أبواب هي:

الباب الأول: الرواتب والأجور والتعويضات.

الباب الثاني: النفقات الإدارية.

الباب الثالث: النفقات الاستثمارية، وتحدد بالنسبة للمدن التي تدخل مشاريعها في الخطة العامة للدولة.

الباب الرابع: النفقات التحويلية.

الباب الخامس: الديون والالتزامات واجبة الأداء.

ولكل من هذه الأبواب بنود وفقرات.

أما الإيرادات فتتألف من أربعة أبواب وهي:

الباب السادس: الإيرادات الناجمة عن الضرائب والرسوم.

الباب السابع: الإيرادات الناجمة عن ملكية الوحدة الإدارية واستثماراتها.

الباب التاسع: الإيرادات المتخلفة: ويتضمن المبالغ المقدر استعمالها في الأمانات والأموال الاحتياطية.

الباب صفر: الإيرادات الاستثنائية: ويتضمن القروض والإعانات والهبات والتبرعات.

اعتمادات المراكز الثقافية:

قبل عام ١٩٨٦ كانت هذه الاعتمادات ترد في موازنات المحافظات، وعملاً بالمادة ١٠٥/ من قانون الإدارة المحلية رقم (١٥) لعام ١٩٧١، أصدر مجلس الوزراء

قراره رقم ٤/م و تاريخ ١٩٨٦/٩/٢٧ نقل بموجبه اختصاصات المراكز الثقافية إلى مجالس المدن.

إن بعض المراكز الثقافية لا يزال تابعاً للمحافظات، لأنها غير واقعة في النطاق الإداري للمدن. وعدت وزارة المالية ما تقدمه للمراكز الثقافية من اعتمادات إعانة يتم رصدها في موازنة وزارة الإدارة المحلية، تحددتها بإضافة نسبة على اعتمادات العام المنصرم، في حين استمرت وزارة الإدارة المحلية، بدراسة موازنات المراكز الثقافية بشكل منفصل عن موازنات المدن للإطلاع على الحاجة الفعلية لهذه المراكز، وتوزيع الإعانة عليها بقرار من وزير الإدارة المحلية، وتجري دراسة موازنات المراكز الثقافية بأسلوب دراسة الأجهزة المحلية نفسه، وبالتبويب نفسه، وترسل إلى وزارة المالية لرصد الاعتمادات اللازمة.

الموازنة المستقلة:

تمثل هذه الموازنة خطة لتنفيذ مشاريع استثمارية في المحافظات بالتنسيق مع هيئة تخطيط الدولة، وذلك عملاً بقرار القيادة القطرية رقم (٣٢٥) تاريخ ١٩٧٧/١١/١٢ وتكون إيراداتها من:

- حصيلة واردات العمل الشعبي المركزية والمحلية.
 - حصيلة واردات الرسوم المحلية لقاء الخدمات في المحافظات.
 - الإعانات الممنوحة من الدولة للبلديات.
 - الفائض المدور من العام السابق.
- كما تتكون نفقاتها من ستة أبواب هي (مياه الشرب، المدارس، الطرق، الصحة، الصرف الصحي، نفقات مختلفة وطائرة).

وبناءً على ذلك صدرت تعليمات وزارة الإدارة المحلية رقم ٤/١/م/٦٢/١٣ تاريخ ١٩٨٤/٩/٢٢ تضمن أسس إعداد هذه الموازنة وضوابطها، وتبويب نفقاتها وإيراداتها وتنفيذها.

ج- موازنة العمليات الاستثمارية:

تشمل موازنة العمليات الاستثمارية، اعتمادات المشاريع الاستثمارية، ومشاريع الاستبدال والتجديد التي ترصد في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة.

واستناداً إلى أحكام القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦، والنافذ اعتباراً من ٢٠٠٨/١/١، تجري مناقشة مشاريع الموازنات الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الإداري ودراساتها من قبل وزارة المالية، ومن ثم تعرض هذه الدراسة (الباب الثالث-العمليات الاستثمارية من الموازنة العامة للدولة) على المجلس الأعلى للتخطيط لبحثها واتخاذ القرار المناسب بشأن الاعتمادات المخصصة لكل جهة عامة ولكل مشروع على حدة في ضوء أهداف الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية واعتماداتها.

ويخصص لكل من هذه المشاريع الاستثمارية الواردة في الخطة بند مستقل. وتوزع كل من هذه البنود على فقرات حسب متطلبات كل مشروع وفقاً لتبويب الأصول الثابتة في النظام المحاسبي الموحد.

على أن تحمل كل فقرة من هذه الفقرات ما يخصها من الإنفاق الاستثماري، سواء أكان هذا الإنفاق ثمناً للشراء، أم تكاليف للتشييد، أم أجوراً وتعويضات صرفت في التنفيذ.

وفيما يلي شرح موجز لأسلوب إعداد مشروع موازنة اعتمادات المشاريع الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الإداري، والبيانات المستخدمة في إعدادها.

تعدّ الوزارات والجهات التابعة لها والمحافظات مشاريع موازناتها الاستثمارية بجانبها المادي والمالي، وتوافق بها وزارة المالية على خمس نسخ، وذلك خلال مدة محددة، ويراعى في إعداد مشاريع الخطط الأمور التالية:

- التقيد بالبيانات المحددة، وبالمسميات والوحدات المبينة فيها.
- إعداد مشروع الموازنة الاستثمارية وفق البيانات المحددة للجهات كلها.
- يتم إرسال مشاريع الموازنات الاستثمارية للوزارات والجهات التابعة لها والمحافظات إلى وزارة المالية، يرافقها كتاب اعتماد من الوزير المختص أو المحافظ.
- تجري مناقشة مشاريع الموازنات الاستثمارية في وزارة المالية مع الوزارات والجهات التابعة لها، والمحافظات المعنية وفق برنامج زمني محدد.
- تقوم وزارة المالية برفع مشروع الموازنة الاستثمارية للمجلس الأعلى للتخطيط في موعد محدد.

نماذج مشروع الموازنة الاستثمارية:

- تتألف بيانات الموازنة الاستثمارية مما يلي:
- استثمار المشروع للجانبين المادي والمالي، ويتضمن تحديداً للمضمون المادي التفصيلي للأعمال مبوبة بحسب فقرات الإنفاق المالي، وتحديداً للمبالغ المطلوبة لتنفيذ كل عمل من هذه الأعمال في ضوء العقود المبرمة.
- جدولين خاصين بالجوانب المالية للمشاريع ضمن الجهة الواحدة. وتصنف المشاريع ضمن الجهة الواحدة في زميرتين :
- المشاريع المباشر بها فعلاً.
- المشاريع التي أُنجزت دراستها، التي أتيح لها تمويل خارجي، على أن تضم الدراسة التسويقية لهذه المشاريع مع مشروع الخطة الاستثمارية.

- النموذج الخاص بتبيان العقود المبرمة على مستوى كل مشروع من المشاريع ضمن الجهة الواحدة.

- الجدول المتضمن البرنامج الربعي للتنفيذ المادي والمالي، ويتضمن هذا الجدول:
(اسم المشروع- رقم البند- المدة المحددة لتنفيذ المشروع- تاريخ المباشرة بالتنفيذ- الكلفة الإجمالية التقديرية للمشروع- مجموع الإنفاق الفعلي على المشروع لغاية السنة المالية الحالية- اعتماد العام المقبل- البرنامج الربعي للتنفيذ المالي خلال العام المقبل).

٣- في إعداد تقديرات الإيرادات الجارية في الموازنة العامة للدولة (الضرائب والرسوم):

تعد نماذج موحدة لتقديرات الإيرادات الجارية (الضرائب والرسوم) في مشروع الموازنة العامة للدولة، وتتضمن هذه النماذج البيانات اللازمة لإعداد هذه التقديرات لكل ضريبة أو رسم على حدة، ويتم تبويبها وفقاً لتبويب الموازنة العامة للدولة:

- الباب السادس: بدلات الخدمات، وإيرادات أملاك الدولة، واستثماراتها العامة.
- الباب السابع: بدلات الخدمات، وإيرادات أملاك الدولة، واستثماراتها العامة.
- الباب الثامن: إيرادات متنوعة.

وتتألف هذه النماذج على مستوى كل محافظة (من قبل مديرية المالية المختصة)، ويتضمن النموذج المعلومات المتعلقة بصدد المكلفين كافة، وسطي التكاليف، التكاليف المتراكمة، تحقق العام السابق، تحصيلات العام السابق.... ويتخذ مبدأ الأساس النقدي معياراً في تقدير هذه الإيرادات بحيث تجري التقديرات للضرائب والرسوم القابلة للتحصيل، وليس على أساس التحقيقات.

ثم يتم تدقيق البيانات الواردة من مديريات ماليات المحافظات، وجمعها وتوحيدها، وذلك من قبل المديريات المختصة في وزارة المالية، ويعد جدول إجمالي

لتقديرات الإيرادات الجارية (الضرائب والرسوم) موزعاً وفق تبويب الموازنة العامة للدولة على الأبواب (٦، ٧، ٨) وعلى مستوى كل ضريبة، أو رسم على حدة، ومن ثمّ ترصد تقديرات إيرادات الضرائب والرسوم وفقاً لنتائج هذه البيانات في أبواب الموازنة العامة للدولة المشار إليها .

إضافة إلى هذه البيانات، يتم استخلاص بعض البيانات من الموازنة التقديرية للصندوق المعدل للأسعار (الفرق بين إيرادات الصندوق المقدرة، والتزاماته التي تمثل العجز التمويني المقدّر للمواد التموينية الأساسية)، ويمثل هذا الفرق رصيد عجز الموازنة التقديرية للصندوق المعدل للأسعار، الذي يجب أن يرصد ما يقابله في اعتمادات الموازنة العامة للدولة "الإسهام في تثبيت الأسعار".

كما يتم استخلاص بعض البيانات أيضاً من الموازنة التقديرية لصندوق الدين العام (الفرق بين الإيرادات والنفقات المقدرة للصندوق)، ويمثل الفرق رصيد عجز الموازنة التقديرية لصندوق الدين العام، والذي يجب أن يرصد ما يقابله من اعتمادات الموازنة العامة للدولة.

وبذلك فإن الإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري تشمل ما يلي:

■ الإيرادات المحلية (الذاتية):

وتتكون هذه الموارد من الموارد المحلية الجارية، والموارد الاستثمارية المحلية. أما الإيرادات الجارية فتشمل الضرائب والرسوم بأنواعها (الأبواب السادس والسابع والثامن في الموازنة العامة للدولة)، وكذلك الإيرادات المختلفة (فروقات الأسعار)، وهي تمثل في واقعها فوائض اقتصادية وضرائب دخل أرباح للمؤسسات والشركات المعنية، ويتم توريدها دورياً بهذه الصيغة حرصاً على ضمان توريدها إلى الخزينة

العامة للدولة في الموعد المقرر لتغطية أعباء محددة (زيادة الرواتب والأجور للعاملين في الدولة).

أما الإيرادات المحلية الاستثمارية فتشمل الفوائض الاقتصادية لجهات القطاع العام الاقتصادي، وفوائض وحدات الإدارة المحلية (التي تخصص باعتبارها تمويلاً ذاتياً للمشاريع الاستثمارية لهذه الوحدات، المدن والبلدان، والبلديات)، وإيرادات الفنادق الحكومية (حصة الدولة من أرباح الفنادق والشركات السياحية)، وإيرادات صندوق الدين العام الخاصة (الاكتتاب بأسناد الدين العام، حصيلة تعويضات ممثلو الدولة في مجالس إدارة الشركات المشتركة، حصة القطر من أرباح الشركات المشتركة، التركات التي لا ورثة لها، الودائع والتأمينات والأمانات الساقطة بالتقادم، الإيرادات الاستثمارية المخففة للنفقات، المبالغ المحصلة من استحقاق الدين العام الخارجي، استرداد قروض داخلية وفوائدها، سلفة خمس واردات الموازنة، فوائد صندوق الدين العام، إعادة وفر تمويل استثماري...).

وتشكل الفوائض الاقتصادية في جهات القطاع العام الاقتصادي أهم عناصر إيرادات المحلية الاستثمارية.

■ الإيرادات الخارجية (غير الذاتية):

وتتكون هذه الموارد من إسهامات الدول العربية الشقيقة (أموال الدعم)، وتشكل هذه الإسهامات الحصص المقررة لكل من الدول العربية الشقيقة لدعم أعباء الدفاع الوطني، وذلك استناداً إلى مقررات مؤتمرات القمة العربية، وتعد هذه الإيرادات بمثلة إيرادات غير مستقرة تختلف من سنة لأخرى تبعاً لحجم التدفقات الفعلية السنوية، وهي بذلك تنعكس سلباً في تمويل أعباء الموازنة العامة للدولة. فضلاً على أن هذه الإسهامات محددة ببرنامج زمنية ولسنوات محددة تنتهي بنهايتها، وتعد من قبيل الإيرادات الجارية لكونها مخصصة لتغطية أعباء الدفاع الوطني جزئياً.

■ الهبات والإعانات: وتشمل:

- كل الهبات والإعانات العينية المقدمة من الدول الأخرى سواء إلى إدارات أو مؤسسات محددة، أم إلى الدولة مباشرة، إذ تخصص القيمة المقابلة لهذه الهبات والإعانات العينية بكاملها لخزينة الدولة، وتعالج نفقة وإيراداً في الموازنة العامة للدولة في موازنات الهبات المستفيدة، ومن ثم تعدّ الهبات والإعانات من قبيل الإيرادات الجارية في الموازنة العامة للدولة.

- القروض والتسهيلات الائتمانية وتشمل:

● اتفاقيات القروض الخارجية من مختلف المصارف والصناديق، وبيوتات التمويل العربية والدولية، وكذلك اتفاقيات المدفوعات مع حكومات الدول الأجنبية.

● التسهيلات الائتمانية، وتمثل تسهيلات دفع بقرض شارٍ أو بقرض مورد (بائع)، وتمنح عادة بوساطة الموردين والمتعهدين، أو المصارف الأجنبية في عقود توريدات التجهيزات والآليات والمشاريع الاستثمارية، وعقود توريد السلع التجارية من الخارج.

وتجدر الإشارة إلى أهمية الإيرادات المحلية الذاتية في تمويل الموازنة العامة للدولة لأنّ هذه الإيرادات في تمويل أعباء الموازنة العامة للدولة ينعكس سلباً على حجم المديونية الداخلية والخارجية للدولة، وزيادة أعباء خدمة الدين العام والظواهر الاقتصادية السلبية في قصور عملية التنمية، وعلى أسعار صرف العملة الوطنية.

وتخصص الإيرادات الجارية (محلية وخارجية)، لتغطية أعباء الإنفاق العام الجاري وفق الاعتمادات المخصصة لهذه الغاية في الأبواب (١-٢-٣-٤-٥) من الموازنة العامة للدولة.

أما الإيرادات الاستثمارية (محلية وخارجية)، فتخصص لتغطية الإنفاق العام على المشاريع الاستثمارية وفق الاعتمادات المخصصة لهذه الغاية في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة.

كما تشمل الإيرادات الاستثمارية فوائض موازنات المدن والبلديات التي تستخدم لأغراض التمويل الذاتي للمشاريع الاستثمارية لهذه الجهات. وتستخرج الفوائض من موازنات المدن والبلدان والبلديات وفقاً لما يلي:

- تحدد تقديرات اعتمادات الإنفاق الجاري لكل مدينة، أو بلدة، أو بلدية، بعد دراستها ومناقشتها من قبل المختصين في وزارتي الإدارة المحلية والمالية للأبواب (١-٢-٣-٤-٥).

- تحدد تقديرات الإيرادات المحلية لموازنة المدينة والبلدة أو البلدية.

- يمثل تفاضل اعتمادات الإيرادات المحلية واعتمادات الإنفاق الجاري الفائض المتاح للتمويل الذاتي للمشاريع الاستثمارية من موازنة المدينة أو البلدة أو البلدية.

- ويلاحظ أنه مع التوسع في تطبيق مراحل قانون الإدارة المحلية رقم (١٥) لعام ١٩٧١، فإن الفائض المتاح لتمويل المشاريع الاستثمارية ينخفض مع زيادة أعباء الإنفاق الجاري في تلك الجهات نتيجة لما يترتب من تطبيق أحكام قانون الإدارة المحلية، إضافة إلى أن القانون التالي للبلديات رقم (١٥١) لعام ١٩٣٨، لم يعد يتلاءم مع متطلبات التنمية ولا سيما أن الإيرادات المحلية للوحدات الإدارية أصبحت رمزية ولا بد من إعادة النظر فيها بما يتناسب مع الحاجات الفعلية، وواقع متطلبات التنمية والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للوحدات الإدارية المحلية، وقد صدر القانون رقم (١) لعام ١٩٩٤ المتضمن تعديل القانون المالي للوحدات الإدارية المحلية باعتباره خطوة ضرورية للمساعدة في تأمين الموارد المالية للمدن

والبلدان والبلديات لتتمكن مجالسها المنتخبة من تنفيذ الخطط والخدمات ومشاريع التنمية المحلية.

٤- مراحل إعداد الموازنة للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي أولاً- في إعداد الموازنة التقديرية:

١. يعد مشروع الموازنة التقديرية في إطار الحرص التام على استعمال الإمكانيات المالية المتاحة لتحقيق أفضل مردود بأقل ما يمكن من النفقات بما يضمن تحقيق المبادئ التالية:

- الحد من الهدر بكافة أشكاله ولاسيما في مجال استهلاك الكهرباء والوقود ونفقات الصيانة والإصلاح والدعاية والإعلان والمصروفات الخدمية المتنوعة.
- تخصيص الاعتمادات بالاستناد إلى معايير الاستهلاك النموذجية في حال وجودها، أو بالاستناد إلى وحدات قياس محسوبة من واقع العمل في السنوات السابقة، وذلك بالنسبة إلى المؤسسات والشركات والمنشآت التي ليس لديها نظام محاسبة التكاليف.

- تحديد الإيرادات في ضوء إمكانيات التنفيذ الفعلية كلما كان ذلك ممكناً.

٢. في تبويب وتقديم الموازنات التقديرية:

تبويب مشاريع الموازنة التقديرية للمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي وفقاً لدليل الحسابات النوعي لكل منها المعد ضمن الإطار العام لدليل الحسابات في النظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم رقم (٤٩٠) لعام ٢٠٠٧.

٣. في أسس طلب الاعتمادات وتقدير الإيرادات:

يعد مشروع الموازنة التقديرية مع جداولها التفصيلية، ويرفق بمذكرة إيضاحية تتضمن الأسس الحسابية والمالية لجميع الاعتمادات المطلوبة في جداول الاستخدامات،

وكذلك الأسس الحسابية والمالية لتقدير الإيرادات، وتعد الأسس الحسابية والمالية للحسابات التالية وفق النماذج المرفقة كما يلي:

أ- الرواتب والأجور والتعويضات: وفقاً للنموذج رقم ٧/ مع مراعاة ما يلي:

— تتضمن المذكرة الإيضاحية تحليل الحساب ٣١١١/ أجور نقدية عن أيام العمل الفعلي موزعاً إلى مكونات:

• أجور نقدية.

• تعويض عائلي.

• تعويض تدفئة وتعديل أسعار.

— تحدد الاعتمادات للعمال المؤقتين / عرضي - موسمي / على أساس عامل سنة وبلاستناد إلى الإنفاق الفعلي للعام السابق معدلاً بما يتفق مع تعديل الحدود الدنيا لبدء التعيين.

— تعويض الأعمال الإضافية يحدد في ضوء نسب تنفيذ الخطط الإنتاجية، وبما لا يتجاوز الحد الأقصى المنصوص عنه في القوانين والأنظمة النافذة.

— التعويضات الأخرى (التمثيل والمسؤولية - الاختصاص - المكافآت التشجيعية - مكافآت الإنتاج - التعويضات الأخرى). يتم تحديد اعتماداتها تبعاً للأعداد المستفيدة، وبما ينسجم مع القوانين والأنظمة النافذة.

— بالنسبة إلى اعتماد (الغذاء) يحدد في ضوء عدد المستفيدين، ومقدار التعويض لكل مستفيد.

— بالنسبة إلى حساب ٣١٢٤/ (اللباس) يتم لحظ الاعتمادات استناداً إلى أعداد المستفيدين وفقاً لأحكام النظام الداخلي للمؤسسة أو الشركة، واستناداً إلى الأسعار الرسمية الصادر عن إحدى المؤسسات أو الشركات العامة (أو وزارة الاقتصاد والتجارة).

— بالنسبة لخدمات نقل العاملين: يتم تحديد الاعتمادات استناداً إلى العقود المبرمة مع الجهات المعنية وفق أحكام النظام الداخلي النموذجي الصادر بقرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ٩٠٣/ تاريخ ٢٨/٢/٢٠٠٥.

— لا يقبل لحظ أي اعتمادات لحساب (مزايا عينية أخرى) ما لم يستند إلى المؤيد القانوني مع بيان الأسس المعتمدة في حساب الاعتماد المطلوب.

ب- المستلزمات السلعية: وفقاً للنموذج رقم ٨/ مع مراعاة ما يلي:

— الخانات الرئيسية والمساعدة: وفقاً للنموذج ٨/أ.

— الوقود والزيوت والقوى المحركة للتشغيل: تتضمن المذكرة تحديد الاعتماد المطلوب حسب المادة، وحسب طبيعة الاستخدام، واستناداً لمعايير الاستهلاك المعتمدة أصولاً وبالنسبة لاستهلاك الآليات من البترين والمازوت، يتم التقيد بالنموذج ٨/ب. أما فيما يتعلق بالطاقة الكهربائية والفيول المستخدمين في الإنتاج فيتم تحديد الاعتماد اللازم وفق المعايير النظامية لوحدة الإنتاج، وفي ضوء الواقع العملي مع بيان كميات الاستهلاك المقدرة، وسعر الوحدة والقيمة الإجمالية.

ج- المستلزمات الخدمية:

وتفصل مصروفات الصيانة وتوزع إلى مكوناتها (صيانة مباني-صيانة آلات...) وفيما يتعلق بحساب بدل خدمات الجهات العامة فيقتضي أن يتضمن إسهام الجهة بنفقات الجهاز المركزي للرقابة المالية بشكل واضح وفقاً للنموذج رقم ٩/.

د- المشتريات بغرض البيع:

بالنسبة إلى مؤسسات والشركات التجارية يتم إرفاق جدول يتضمن عناصر المشتريات بغرض البيع كمية وقيمة بالمقارنة مع السنة السابقة، أما بالنسبة إلى باقي المؤسسات والشركات والمنشآت فتتضمن المذكرة التبريرية كمية المشتريات وقيمتها بغرض البيع والغرض منها.

هـ- أعباء الاهتلاك:

يقتضي توضيح رسوم الآليات بأنواعها حسب الفئات، وإرفاق جدول اهتلاك الموجودات الثابتة، ونسب الاهتلاك المطبقة عليها مضافاً إليها الإضافات، مستبعداً منها الأصول المنسقة.

و- ضرائب ورسوم، مصاريف إدارية عامة متنوعة، خسائر رأسمالية، ومصاريف متنوعة أخرى.

ز- الموارد: وفقاً للنموذج رقم /١٠/.

ح- معالجة تغير المخزون:

تشمل الموازنة التقديرية في جدول الاستخدامات (حساب المستلزمات السلعية) حساب رقم /٣٢/، في حين يعدّ حساب المخزون (حساب رقم ١٣) من حسابات الموجودات في دليل الحسابات (ويعدّ من حسابات التكوين الرأسمالي في جداول إعداد الخطة)، لذلك وتوضيحاً لأحكام النظام المحاسبي الموحد، فإن قيمة المستلزمات السلعية التي تدرج في جدول الاستخدامات في الموازنة التقديرية تمثل قيمة المواد المصروفة في الإنتاج خلال العام، أما بالنسبة إلى مشتريات المواد خلال العام، وتغير المخزون فستم استناداً إلى جدول تغير المخزون للمستلزمات السلعية /نموذج رقم ١١/ الذي يعدّ جزءاً لا يتجزأ من الموازنة التقديرية، ويراعى أن تفتح بطاقات فرعية في سجل اعتمادات نفقات الموازنة لحساب المخزون رقم /١٣/، والحسابات المتفرعة عنه، وذلك وفقاً للاعتماد المخصص للمشتريات في استمارة تغير المخزون، وبالتالي يكفى بمعالجة الحساب رقم ٣٢ المستلزمات السلعية في سجلات الحسابات المالية ومحاسبة المواد.

٤. يرفق بمشروع الموازنة التقديرية بيانات تتبع تنفيذ الموازنة التقديرية.

٥. تعد قائمة تفصيلية بالنفقات الاستثمارية المطلوبة مع التنويه بأن النفقة الاستثمارية ترد خارج جدولي الاستخدامات والموارد الجارية، أي إنها لا تخفض

من مبلغ الفائض المتاح المقدر، الأمر الذي يستوجب حصرها في أضيق الحدود.
٦. يعد جدول باحتياجات المؤسسة، أو الشركة، أو المنشأة ومواردها من العملات الأجنبية، وبالاتناد إلى الخطة السنوية موزعة كما يلي:

- العملات الأجنبية اللازمة لمستوردات الخطة الإنتاجية.
- العملات الأجنبية اللازمة لمستوردات تنفيذ الخطة الاستثمارية.
- العملات الأجنبية اللازمة لتسديد الفوائد والأقساط المكفولة وغير المكفولة، مع تحديد الجهات التي ستدفع لها والمشاريع التي استفادت منها.
- موارد المؤسسة أو الشركة بالقطع الأجنبي.

٧. فيما يتعلق بجهات القطاع العام التي تظهر مشروع موازنتها التقديرية خسارة مقدرة فإنه يقتضي إرفاق مذكرة تسوية بأسباب الخسارة مصدقة من الوزير المختص الذي تتبع له الجهة العامة.

ثانياً- في النصوص القانونية لإعداد الخطط السنوية والموازنات التقديرية للشركات العامة وإقرارها وإجراء المناقلات:

عرف القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي بأنها "شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويسهم في تنمية الاقتصاد الوطني، ويمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً، أو زراعياً، أو سياحياً، أو مالياً، ويقوم بهذا النشاط مباشرة أو بوساطة ما ينشئه أو يسهم فيه، أو يرتبط به من شركات أو منشآت".

وفيما يلي الخطوات العملية وفق النصوص القانونية النافذة لإعداد الخطط السنوية والموازنات التقديرية لهذه الجهات:

- نصت المادة (١) من النظام المالي الأساسي للمؤسسات العامة والشركات العامة، والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي على ما يلي:

"تضع المؤسسة العامة، أو الشركة العامة، أو المنشأة، تنفيذاً لخطتها السنوية المنصوص عنها في الفقرة (٥) من المادة ١٠ و ٢٥ / من القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥:

- موازنتها التقديرية السنوية.
- موازنة القطع الأجنبي الخاصة بها.
- الموازنات الأخرى التي تقررها الجهات المختصة.

وذلك بشكل تنسجم فيه هذه الموازنات مع أهداف الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة".

- السنة المالية للمؤسسة العامة، والشركة العامة، والمنشأة العامة، هي السنة المالية للدولة، ويجوز بقرار من وزير المالية تحديد موعد آخر لبدء السنة المالية ونهايتها لهذه الجهات العامة التي تستدعي طبيعة فعاليتها ذلك.
- تبني الموازنات الاستثمارية، والموازنات التقديرية (إنتاجية وجارية) للمؤسسات العامة، والشركات العامة، والمنشآت العامة بما يتفق مع أهداف الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- تلتزم كل من المؤسسة العامة والشركة العامة والمنشأة العامة في إعداد موازنتها الاستثمارية والتقديرية الأهداف الواردة في الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، أو المعطاة إليها من قبل الجهات المختصة.
- في جميع الأحوال يقتضي إعداد الموازنة الاستثمارية والتقديرية وفق الإمكانيات الخاصة، والإمكانيات المتاحة للتنفيذ سواء من الجهة المعنية، أو من وزارة المالية، وضمن إطار الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
- يتوجب على المؤسسة العامة، أو الشركة العامة، أو المنشأة العامة إنجاز مشروع موازنتها التقديرية بموافقة مجلس الإدارة أو اللجنة الإدارية - حسب الحال -

- ضمن موعداً يحدد ببلاغ إعداد الموازنة العامة للدولة الذي يصدر سنوياً .
- يتوجب على الشركة العامة، أو المنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة إنجاز مشروع موازنتها التقديرية بموافقة اللجنة الإدارية، ورفعها إلى المؤسسة العامة التي تقوم بدراسة مشاريع الموازنات التقديرية للشركات العامة والمنشآت العامة التابعة، وإجراء التعديلات اللازمة عليها بعد مناقشتها معها، وتنظيم المؤسسة العامة بالاستناد إلى مشروع خططها، ومشروع الخطط للشركات العامة، والمنشآت العامة التابعة، لها مشروع موازنة تقديرية، وترفعها إلى مجلس إدارة المؤسسة العامة قبل فترة كافية من الموعداً المحدد لمناقشتها في وزارة المالية، وذلك لاستكمال إجراءات إقرارها.
 - يعد كل وزير خطة استثمارية مجمعة للمؤسسات العامة، وشركاتها، ومنشآتها العامة التابعة، والشركات العامة، والمنشآت العامة المرتبطة به، ويرسلها إلى وزارة المالية التي تقوم بمناقشتها ضمن برنامج محدد مع تلك الجهات، وفي حال إجراء أي تعديل عليها خلال إعداد الموازنة العامة للدولة وإقرارها تعدّ تلك الخطة ومشتملاتها معدلة حكماً بما يتفق وذلك التعديل.
 - تبلغ المؤسسات العامة، والشركات العامة، والمنشآت العامة بخلاصة موازنتها التقديرية بعد صدور قانون الموازنة العامة للسنة المالية المعنية، وفي ضوء ما يرد فيه من نصوص للعمل بموجبها.
 - إذا بدأت السنة المالية ولم تصدر الموازنة التقديرية يعمل بمضمون الموازنة التقديرية للسنة المالية السابقة (الموازنة الاثني عشرية)، أي بمعدل (١٢/١) من اعتمادات السنة السابقة شهرياً.
 - نصت الفقرة (ج) من المادة (٦) من المرسوم رقم (٤٨٩) لعام ٢٠٠٧، على أنه (مع مراعاة أحكام المادة (٢٧) من هذا النظام يسمح بتجاوز الاعتماد الشهري

لحساب الرواتب والأجور النقدية في الشهر الأول الذي لم تتم فيه الترفيعات الدورية بحدود هذه الترفيعات).

- تعد أرقام الموازنة التقديرية الصادرة في مجال الاستخدامات حداً أقصى لا يجوز تجاوزه إلا وفق الأصول المرعية، وفي مجال الموارد حداً أدنى يجب السعي لتجاوزه.
- تبوب الموازنة التقديرية والخطة الاستثمارية بشكل يتناسب مع دليل الحسابات في النظام المحاسبي الصادر أصولاً، وعلى مستوى الحساب العام، والمساعد والفرعي وفقاً لطبيعة الحساب.
- تضع كل من المؤسسة العامة، والشركة العامة، والمنشأة العامة خطة استثمارية سنوية لتكوين الأصول طويلة الأجل تتضمن:
 - تكلفة الاستثمارات السنوية في الأصول طويلة الأجل لإقامة مشاريع جديدة، أو لتوسيع مشاريع قائمة ومتمماتها وتطويرها بما في ذلك تجديد الأصول طويلة الأجل الموضوعة بالاستثمار واستبدالها.
 - الموارد المقدرة لتمويل قيمة هذه الاستثمارات وتشمل:
 - فائض السيولة.
 - مبيعات الأصول طويلة الأجل بالتنسيق مع وزارة المالية .
 - قروض صندوق الدين العام.
 - قروض المصارف العامة.
 - قروض وتسهيلات طويلة الأجل (المصارف العامة - الموردين)
 - الهبات والتبرعات والمنح وفق الأنظمة والقوانين النافذة.
 - التمويل النهائي من الدولة، وهي المبالغ المخصصة ضمن الموازنة العامة للدولة مقابل زيادة رأسمال الجهة المعنية.
- تقوم المؤسسات العامة، والشركات العامة، والمنشآت العامة بوضع موازنة نقدية

تتضمن تقديراً لمقبوضاتها ومدفوعاتها النقدية على مدار السنة وعلى أساس شهري، ويحدد بقرار من وزير المالية تاريخ تطبيق أحكام هذه المادة.

- تضع كل من المؤسسة العامة، والشركة العامة، والمنشأة موازنة تقديرية للسنة المقبلة تتضمن أوجه الاستخدامات والموارد الناجمة عن ممارسة فعاليتها، وتشتمل هذه الموازنة على جدولين، يبين تفاضلهما فائض هذه العمليات، أو عجزها، وفقاً لدليل الحسابات المنصوص عليه في النظام المحاسبي.

الجدول الأول: يتضمن تقديراً للاستخدامات الجارية، ولا سيما قيم المستلزمات السلعية والخدمية، والأجور، والمشتريات بغرض البيع والاهتلاك وفقاً للحسابات التالية:

٣١- رواتب وأجور.

٣٢- المستلزمات السلعية.

٣٣- المستلزمات الخدمية.

٣٤- مشتريات بغرض البيع.

٣٥- أعباء الاهتلاك.

٣٦- ضرائب ورسوم.

٣٧- مصاريف إدارية متنوعة.

٣٨- خسائر رأسمالية، ومصاريف متنوعة أخرى.

الجدول الثاني: يتضمن تقديراً بالإيرادات الجارية، وتقديراً لقيم المبيعات من السلع والخدمات والإعانات والإيرادات المالية وغيرها خاصة كما يلي:

٤١- إيرادات النشاط التشغيلي الأساسي.

٤٢- إيرادات النشاط التشغيلي غير الأساسي.

٤٣- صافي مبيعات البضائع بغرض البيع.

٤٤ - إيرادات متنوعة.

٤٥ - إعانات.

٤٦ - إيرادات الفائض المتاح.

٤٧ - أرباح رأسمالية وأرباح متنوعة.

ويبين تفاضل هذين الجدولين فائض هذه العمليات أو عجزها ، وبما يطابق نتائج خطة التكاليف والرعاية، ويطلب من الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ضم الجداول التالية إلى موازناها التقديرية:

- جداول تفصيلية، ومذكرة إيضاحية تتضمن الأسس الحسابية والمالية لجميع الاعتمادات المطلوبة في جداول الاستخدامات والموارد، وشرحاً تفصيلياً لأسباب زيادة الاعتمادات المطلوبة أو نقصانها عن اعتمادات السنة السابقة.
- جدول الإنفاق والإيرادات (فعلياً + مقدراً) عن السنة المالية الحالية، مع بيان مسوغات زيادة اعتمادات الاستخدامات في حال وجودها، ونسب التنفيذ الفعلي والمتوقع عن السنة المالية المقبلة.
- جدول تفصيلي (تقديري) بحساب اهتلاكات الموجودات الثابتة، يتضمن أنواع الموجودات الثابتة - معدل الاهتلاك - قسط الاهتلاك.
- جدول تفصيلي بالنفقات الاستثمارية المطلوب رصدها في الموازنة التقديرية ومسوغات كل منها.
- احتياجات كل من المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي من العملات الأجنبية للسنة المالية المقبلة بالاستناد إلى الخطة السنوية موزعة كما يلي:
- العملات الأجنبية اللازمة لمستوردات الخطة لإنتاجية (مستلزمات سلعية، أوجه الاستخدامات الأخرى).

• العملات الأجنبية لمستوردات تنفيذ الخطة الاستثمارية (مشاريع ونفقات).
يتبين مما سبق أن للمؤسسة، والشركة العامة، والمنشأة العامة، موازنة تقديرية مستقلة، تتضمن أوجه استخداماتها وإيراداتها، ويبين تفاضلهما فائض الموازنة أو عجزها.

وتعد الموازنة التقديرية بالاستناد إلى خطة المؤسسة أو الشركة أو المنشأة وفقاً لما يلي:

- الخطة الإنتاجية بالنسبة إلى مؤسسات القطاع الإنتاجي (صناعياً، زراعياً، مرافق، إنشاءات عامة).

- الخطة التسليفية بالنسبة إلى القطاع المالي والمصرفي.

- الخطة التجارية بالنسبة إلى مؤسسات القطاع التجاري.

وتمر مراحل دراسة الخطط السنوية، والموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي و مناقشتها بالمراحل التالية:

- تتم دراسة الخطط السنوية ومناقشتها (الخطة الإنتاجية، والتسويقية، والتسليفية، واليد العاملة، وخطة التكاليف والريعية) خلال مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك من قبل هيئة تخطيط الدولة.

- تتم دراسة مشروع الموازنة التقديرية وفقاً لنتائج الخطة السنوية من قبل مجلس إدارة المؤسسة المنعقد برئاسة الوزير المختص على أساس المعايير، والخطط التي يعدها سنوياً.

- تجري وزارة المالية سنوياً، وخلال مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة، مناقشة الأسس المحاسبية والمالية لمكونات الموازنات التقديرية التي تعد في ضوء أهداف الخطط السنوية ودراساتها، وبما يتفق مع نتائج دراسة تلك الخطط المعتمدة من قبل هيئة تخطيط الدولة، ويتم التوصل بالاتفاق مع كل من المؤسسات والشركات

- المعنية إلى أرقام نهائية لاعتماداتها، وتعتمد أرقام الخطط والموازنات التقديرية بعد مناقشة مشروع الموازنة العامة للدولة من قبل المجلس الأعلى للتخطيط.
- استناداً إلى أحكام قانون الموازنة العامة للدولة، يصدر عن وزير المالية سنوياً قرار يحدد بموجبه فائض الموازنة الواجب توريدها إلى صندوق الدين العام وفقاً لنتائج دراسة الموازنات التقديرية.
- تستكمل إجراءات المصادقة على الموازنات التقديرية المتفق عليها بقرارات من مجلس إدارات المؤسسات المعنية ذات الطابع الاقتصادي المنعقدة برئاسة الوزير المختص تنفيذاً لأحكام القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥ .
- يتم تدقيق قرار مجلس إدارة المؤسسة العامة، ونسخة الموازنة التقديرية على المشروع والاستمارة اللذين تم الاتفاق عليهما من خلال المناقشة الجارية في وزارة المالية خلال مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة، وتبلغ كل جهة الموافقة على موازنتها التقديرية بكتاب خطي من وزارة المالية تنفيذاً للنص الوارد في قانون الموازنة العامة للدولة، ويعد بمثلة تفويض تشريعي بمنح الموافقة على هذه الموازنات من قبل وزارة المالية سنوياً.
- بعد استخراج جدول بفوائض الموازنة لجميع المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي من واقع نتيجة دراسة الموازنات التقديرية للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، تعد مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية جدولاً بهذه الفوائض موزعاً حسب قطاعات الاقتصاد الوطني التالية:
- الخدمات الجماعية والاجتماعية والشخصية.
 - الزراعة والغابات والأسماك.
 - الصناعة الاستخراجية.
 - الصناعة التحويلية.

■ الكهرباء والغاز والماء.

■ البناء والتشييد.

■ التجارة.

■ النقل والمواصلات والتخزين.

■ المال والتأمين والعقارات.

وتظهر فوائض الموازنة في الباب التاسع من الموازنة العامة للدولة (إيرادات الفائض المتاح).

أما بالنسبة إلى الشركات الخاسرة التي يظهر لديها عجز في موازنتها التقديرية، فتعد مديرية شؤون المؤسسات جدولاً بهذه العجوز المقدرة من واقع نتائج دراسة هذه الموازنات، وتعالج في الموازنة العامة للدولة كما يلي:

- ترصد إعانات في الباب الرابع من الموازنة العامة للدولة (نفقات تحويلية) للشركات الخاسرة التي تقبل الدولة بمنحها إعانات من اعتمادات الموازنة العامة للدولة لأسباب اجتماعية، أو أسباب اقتصادية: (دعم القدرة الكهربائية، دعم تعرفه النقل الداخلي، دعم تعرفه المياه، دعم تعرفه السكك الحديدية...).
- ترصد إعانة لإسهام الدولة بتثبيت الأسعار، وذلك للمؤسسات الخاسرة نتيجة دعم السلع الأساسية الحياتية (خبز، سكر، رز، بعض المشتقات النفطية...) وذلك استناداً إلى القرارات الصادرة أصولاً بهذا الخصوص.

أما بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى التي يظهر لديها عجز في موازنتها التقديرية، فيتم تغطيتها من مبالغ الاحتياطيّات المدورة المحتفظ بها لدى تلك الجهات وفقاً للنسب المحددة بقرار وزير المالية.

أما فيما يتعلق باعتمادات الموازنة الاستثمارية فترصد في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة، وتصدر بقانون.

المناقلات للموازنات التقديرية :

- تتم المناقلة بين الحسابات الفرعية من قبل المدير العام المختص.
- تتم المناقلة بين الحسابات المساعدة من قبل المدير العام للمؤسسة العامة، أو الشركة العامة، أو المنشأة العامة غير التابعة بموافقة الوزير المختص، وبالنسبة إلى الشركة العامة والمنشأة العامة التابعة لمؤسسة عامة من قبل المدير العام للمؤسسة العامة.
- تتم المناقلة بين الحسابات العامة - على مستوى رقمين - وفق الأسلوب المتبع في إقرار الخطة الاستثمارية، والموازنة التقديرية.

الإضافات للموازنات التقديرية:

- تتم وفق الأسلوب المتبع في إقرار الخطة الاستثمارية والموازنة التقديرية، ويشترط للإضافات تأمين الموارد المقابلة لها، ويجوز لوزير المالية الاستثناء من هذا الشرط.
- وتقوم المؤسسات العامة، والشركات العامة، والمنشآت العامة، بإعلام وزارة المالية عن جميع المناقلات التي تقوم بها خلال السنة المالية، وغير الخاضعة لموافقتها وفق أحكام هذه المادة.

و يجوز للمدير العام:

- للمؤسسة العامة وفقاً لمقتضيات الإنتاج الموافقة على تجاوز تقديرات الإنفاق للمستلزمات السلعية والخدمية في المؤسسة العامة والشركات العامة والمنشآت العامة التابعة لها.
 - للشركة العامة أو المنشأة العامة غير التابعة وفقاً لمقتضيات الإنتاج الموافقة على تجاوز تقديرات الإنفاق للمستلزمات السلعية والخدمية.
- على أن يتم إقرار ذلك لاحقاً.

ويتم إعداد تقديرات الاستخدامات في الموازنات التقديرية استناداً إلى المعايير الفنية التي يتم إعدادها من قبل لجان فنية متخصصة قبل بداية كل سنة مالية، ويتم إقرارها من قبل اللجنة الإدارية للشركة أو مجلس إدارة المؤسسة بحسب الحال، كما يتوجب إعادة النظر بهذه المعايير الفنية سنوياً، وذلك تبعاً للتطورات الفنية والتقنية والإنتاجية في الشركة العامة أو المنشأة العامة. وتشمل هذه المعايير الفنية لعناصر التكاليف ما يلي: (معدل صرف معيارياً للأجور والتعويضات ومعدل صرف معيارياً للمستلزمات السلعية و معدلات تحميل تقديرية معيارية للمصاريف الأخرى).

المناقلات للموازنات الاستثمارية:

وقد تضمنت المواد (١٧- ١٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ المتضمن القانون المالي الأساسي للدولة أحكام توزيع اعتمادات الموازنة العامة للدولة، والمناقلات المتعلقة بها كالتالي:

- توزع الاعتمادات المخصصة للعمليات الاستثمارية إلى بنود وفقرات بقرار من وزير المالية.
 - تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين البنود والفقرات بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص .
 - تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين الفروع والأقسام بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية .
- يجب ألا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية .

ثالثاً - تنفيذ الموازنات التقديرية في مؤسسات القطاع العام الاقتصادي وشركاته ومتابعة تنفيذها ومعالجة الانحرافات:

١- حسابات وسجلات نفقات وإيرادات الموازنات التقديرية:

تقوم دائرة الموازنة التقديرية ومراقبة الاعتمادات لدى الشركة بجميع المهام المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للشركة ، ومسك حسابات وسجلات نفقات وإيرادات الموازنات التقديرية لمؤسسات القطاع العام الاقتصادي، وذلك من خلال الشعبتين التاليتين:

- شعبة الموازنة التقديرية ومراقبة الاعتمادات .

- شعبة الدراسات المالية.

وفيما يلي شرح لحسابات وسجلات نفقات وإيرادات الموازنة التقديرية:

- بمسك سجل مراقبة اعتمادات النفقات الجارية للموازنة التقديرية السنوية للمؤسسة أو الشركة العامة وفق النماذج المعتمدة، ويجري متابعة تسجيل عقود النفقات، ومبالغ أوامر الصرف لنفقات المؤسسة وفقاً لتبويب هذه الموازنة، وتستخرج الكشوفات الشهرية لتتبع تنفيذ اعتمادات الموازنة التقديرية السنوية للنفقات الجارية للمؤسسة، أو الشركة العامة (المخطط والمنفذ)، وتحديد الانحرافات وأسبابها... إلخ، وترفع إلى الإدارة العامة للمؤسسة أو الشركة العامة عن طريق المدير المالي مع المقترحات اللازمة عند الاقتضاء.
- بمسك سجل مراقبة تقديرات الإيرادات الجارية للمؤسسة أو الشركة العامة، ويتم فتح حسابات تقديرات الإيرادات الجارية للمؤسسة أو الشركة العامة في هذا السجل من واقع الموازنة التقديرية السنوية.

- بمسك سجل مراقبة اعتمادات المشاريع الاستثمارية السنوية للمؤسسة أو الشركة العامة المرصودة في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة، موزعاً

على البنود (المشاريع) والفقرات (أراضٍ، مبانٍ، آلات وتجهيزات، وسائل نقل... إلخ)، ومتابعة تسجيل عقود النفقات المصروفة على كل من البنود والفقرات المشار إليها استناداً إلى قرارات توزيع الاعتمادات، واستخراج الكشوفات الشهرية، وتتبع تنفيذ اعتمادات المشاريع الاستثمارية للمؤسسة أو الشركة العامة (المخطط والمنفذ)، وتحديد الانحرافات وأسبابها.... إلخ.

ولا يجوز صرف أية نفقة ليس لها اعتماد، كما لا يجوز تجاوز الاعتماد المخصص لأية نفقة، أو إجراء أية مناقلة إلا بقرار يصدر عن الجهة صاحبة الاختصاص وفق الأنظمة والقوانين النافذة.

وبالإضافة إلى ما تقدم، تقوم دائرة الموازنات التقديرية ومراقبة الاعتمادات بالمهام التالية:

- التأشير المسبق على جميع النفقات (قبل التزامها) بما يفيد وجود اعتماد يسمح بصرفها (عقد النفقة).
- التأشير اللاحق على كل النفقات (بموجب أوامر الصرف) من قبل دائرة الموازنة التقديرية ومراقبة الاعتمادات للتعرف إلى مدى صرف النفقات التي سبق التأشير عليها من عدمه، ومن حيث كون الصرف الفعلي قد تم في حدود التأشير أو بزيادة أو نقص مما له أثر في رصيد الاعتماد.
- مراقبة حركة الاعتماد المخصص لكل نفقة في ضوء التأشير المسبق واللاحق مما يمكن معه أيضاً مراقبة مدى مسايرة أرصدة الاعتمادات للفترة الزمنية السابقة والمتبقية من السنة المالية.
- إعداد المذكرات المتعلقة بإجراء المناقلات بين بنود الموازنات التقديرية وفقراتها، وكذلك المذكرات المتعلقة بتخصيص اعتماد إضافي استناداً للأسباب والمسوغات التي تدعو إلى ذلك بعد تأمين الإيرادات الإضافية المقابلة وفقاً لأحكام النظام

- المالي المطبق في المؤسسة أو الشركة العامة.
- وكذلك إعداد مشاريع المناقلات اللازمة لاعتمادات المشاريع الاستثمارية، أو مشاريع قرارات وضع الاعتمادات الاستثمارية تحت التصرف عند الاقتضاء، ومتابعة استصدارها، وذلك ضمن القوانين والأنظمة النافذة.
- القيام بإعداد التقارير الشهرية التي تتناول حركة الاعتمادات المخصصة، والإنفاق الجاري عليها، وبيان الرأي والملاحظات في الحالات التي تستوجب ذلك.
 - تحري الدقة التامة في تأشير كل نفقة على الاعتماد المخصص لها بحيث يتم إيقاعها على الجهة المستفيدة منها، أو المتعلقة بها أيضاً.
 - إجراء المقارنة اللازمة بين المبالغ التي تم صرفها فعلاً "أي اقترنت بالتأشير اللاحق" وبين ما أظهرته الحسابات، واستخراج الفروق في حال وجودها، وتحري أسبابها، وتسويتها بما يتفق وواقعها.
 - التقيد بالإجراءات التي تنص عليها الدورات المستندية، والقيام بأدائها على الوجه المطلوب، وكذلك التقيد بالقوانين والأنظمة النافذة المطبقة على المؤسسة أو الشركة العامة، وعدم تجاوزها أو التقصير فيها.
 - هذا ونشير إلى أنه في حال إدخال الاعتمادات المخصصة وإجراء الحركة الجارية عليها ومراقبتها عن طريق الحاسب فعلى محاسب التأشير أن يقوم بالتعاون والتنسيق مع مسؤول الحاسب لتأمين متطلبات ذلك على النحو المشار إليه في هذه المهام.

٢- الدورة المستندية لعمليات صرف نفقات الموازنة التقديرية:

أ- في عمليات الصرف على اعتمادات الموازنة:

تقسم عمليات الصرف على اعتمادات الموازنة إلى:

- نفقات جارية: تصرف على اعتمادات الموازنة التقديرية للمؤسسة أو الشركة

العامّة.

- نفقات المشاريع الاستثمارية: تصرف على اعتمادات الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة، والمخصصة للمشاريع الاستثمارية للمؤسسة أو الشركة العامة. ويتم صرف هذه النفقات من قبل دائرة محاسبة النفقات في مديرية الشؤون المالية كما يلي:
- أمر صرف للعمليات الجارية بالنسبة إلى النفقات المصروفة على اعتمادات الموازنة التقديرية للمؤسسة أو الشركة العامة.
- أمر صرف للعمليات الاستثمارية بالنسبة إلى النفقات المصروفة على الاعتمادات الاستثمارية المخصصة للمؤسسة أو الشركة العامة في الباب الثالث من الموازنة العامة للدولة.
- ويسبق ذلك إعداد عقد نفقة يؤشر من قبل المدير المالي بما يفيد توفر الاعتماد والنص القانوني الذي يسمح بصرف هذه النفقة، وتوقيع المدير العام أو من يفوضه أصولاً بصفته عاقد النفقة في المؤسسة أو الشركة العامة.
- سند استحقاق، ويتم ملؤه من قبل صاحب الاستحقاق، ويتضمن المطالبة بمبلغ النفقة أو المشتريات أو التعويض.... إلخ المستحق له أصولاً، بعد تسليم المواد أو تقديم الخدمة المتعاقد عليها.
- بالنسبة إلى صرف أجور العاملين يتم تنظيم جدول الأجور شهرياً من قبل شعبة محاسبة الأجور والتعويضات التابعة لدائرة محاسبة النفقات في مديرية الشؤون المالية يتضمن استحقاق كل عامل من العاملين في مركز التكلفة الذي يعمل فيه.
- وبعد تدقيق جدول الأجور أصولاً من قبل دائرة التدقيق في مديرية الشؤون المالية ينظم له أمر صرف من قبل دائرة محاسبة النفقات (شعبة محاسبة الأجور والتعويضات) في مديرية الشؤون المالية.

- وينظم شيك بصافي الاستحقاق الإجمالي لأمر معتمد الأجور الذي يتم تسميته بقرار أصولي، ويتولى المعتمد صرف صافي استحقاق كل عامل، ويأخذ توقيعه على جدول الأجور.

- وبالنسبة إلى صرف قيمة شراء مادة على سبيل المثال يتم تنظيم عقد نفقة مسبق من قبل دائرة محاسبة النفقات (شعبة محاسبة النفقات) وفق ما تضمنته الفقرة السابقة بعد لحظ الاعتماد وتسجيله في سجل اعتمادات الموازنة لدى دائرة الموازنة التقديرية، ومراقبة الاعتمادات في مديرية الشؤون المالية.

- وبعد أن يتم تسليم المادة بالكميات والمواصفات المتفق عليها، ينظم مذكرة استلام من قبل أمين المستودع المختص، وذلك بالاستناد إلى الوثائق اللازمة (عقد، أو فاتورة بحسب الحال)، وتتولى دائرة التدقيق في مديرية الشؤون المالية تدقيق جميع الوثائق المذكورة المحالة إليها مستندياً وحسابياً وفق القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة، ثم تنظم دائرة محاسبة النفقات (شعبة محاسبة النفقات) مذكرة تصفية وصرف. كما تنظم أمر الصرف اللازم من الاعتماد المخصص في الموازنة التقديرية، أو من اعتمادات المشاريع الاستثمارية وفق طبيعة النفقة (جارية أو استثمارية) على النموذج المخصص لذلك، ويوقع أمر الصرف من قبل محاسب الإدارة والمدير العام للمؤسسة أو الشركة العامة (أمر الصرف) أصولاً.

ب- تأدية أوامر الصرف:

يتم تأدية أوامر الصرف بأحد الأساليب التالية:

- نقداً: إذا كانت النفقة ضمن السقف المحدد للدفع النقدي من صناديق المؤسسة أو الشركة العامة، ويصدر قرار بتحديد هذا السقف وفق القرارات والتعليمات النافذة أصولاً.

- بشيك لأمر صاحب الاستحقاق: وذلك بالنسبة إلى النفقات التي تتجاوز مبالغها سقف الدفع النقدي من صناديق المؤسسة، أو الشركة العامة.

- بحوالة مصرفية: بالنسبة إلى المبالغ المستحقة للجهات العامة في الدولة، ومؤسسات القطاع العام و شركاته وسائر الجهات العامة، وما يمثلها من جهات القطاع العام.

وفي جميع هذه الحالات ينظم سند القيد اللازم وفق نظام المحاسبة المالية.

ج- في عمليات الدفع على حسابات خارج الموازنة (سلف، إعادة أمانات، حركة نقود من صناديق المؤسسة)، أو سداد مبالغ من حسابات الموردين أو الحسابات الدائنة وما شابه ذلك:

يتم دفع هذه النفقات بموجب أمر دفع تنظمه دائرة محاسبة النفقات (شعبة محاسبة النفقات) لدى مديرية الشؤون المالية، وذلك استناداً إلى الوثائق المثبتة لصرف أي مبلغ يدفع من البنود المشار إليها، والمحددة بموجب التعليمات الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية، ويتم توقيع أمر الدفع المشار إليه بعد تدقيق الوثائق والشبوتيات محاسبياً ومستندياً أصولاً من قبل مدير الشؤون المالية، والمدير العام للمؤسسة، أو الشركة العامة، أو من يفوضه أصولاً بصفته آمراً للدفع في المؤسسة أو الشركة العامة. وتشمل هذه العمليات ما يلي:

- السلف المدفوعة بأنواعها: سواء أكانت سلفاً مؤقتة أم دائمة للمعتمدين، و يجب أن تصفى أصولاً بموجب أمر صرف وتصفية عند انتهاء الغاية التي صرفت من أجلها، أو في ١٢/٣١ حتماً من السنة المالية التي صرفت فيها تلك السلفة الدائمة.

● إعادة أمانات: تدفع مبالغ الأمانات المعادة إلى صاحب الاستحقاق بموجب أمر دفع، وذلك بعد تدقيق مبلغ الأمانات، أو التأمينات أصولاً من واقع

نسخة أمر القبض الذي دفع بموجبها سابقاً مبلغ تلك الأمانة أو التأمينات.

• تسديد مبالغ على شكل دفعات في الحساب الجاري للموردين أو للحسابات الدائنة، ينظم أمر دفع من قبل دائرة محاسبة النفقات (شعبة محاسبة النفقات) لدى مديرية الشؤون المالية، ويوقع أمر الدفع من المدير المالي والمدير العام (أمر الدفع) أصولاً.

٣- في حركة النقود بين صناديق المؤسسة أو الشركة العامة:

في حالة تحويل مبالغ من أحد صناديق المؤسسة أو الشركة العامة (صندوق الإدارة المركزي مثلاً) لدفع أجور عمال في أحد الفروع التابعة للمؤسسة أو الشركة العامة، يجري إعداد أمر دفع استناداً إلى موافقة الإدارة بالمبلغ المطلوب تحويله من قبل صندوق الإدارة المركزي ويوقع أصولاً، ويتم دفع هذا المبلغ إما نقداً إلى معتمد الفرع المعني، وإما بحوالة مصرفية، وإما بشيك وفق الأنظمة المالية النافذة أصولاً، وعند استلام هذا المبلغ من قبل أمين صندوق الفرع المراد تحويل هذا المبلغ لحسابه ينظم أمين صندوق الفرع المعني أمر قبض بالمبلغ المستلم المذكور، وبذلك تدعى هذه العملية حسابات خارج الموازنة.

المبحث الثاني

إقرار الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية

يتم إقرار الموازنة العامة للدولة من قبل السلطة التشريعية "مجلس الشعب" بحسب الأبواب، وتصدر بقانون من السيد رئيس الجمهورية، كما تقرر الاعتمادات الإضافية بنفس الطريقة التي تقرر بها الموازنة العامة للدولة.

وتعتمد في هذه المرحلة الموازنة العامة للدولة الموزعة على أساس الأقسام والفروع من قبل السلطة التشريعية، ويكون دور المحاسب في هذه المرحلة المقارنة بين ما تم تقديره، وما تم اعتماده من قبل السلطة التشريعية، وإثبات الفروق لتكون الأساس في صرفه للنفقات، وفي تقديرات العام المقبل.

كما يتابع المحاسب في الوحدة الإدارية صدور قرار وزير المالية بتوزيع الاعتمادات المخصصة في الأبواب إلى بنود وفقرات ليتمكن من البدء بعقد النفقات وصرفها، وقد تدعو الحاجة أيضاً إلى إجراء مناقلات في الاعتمادات بين الأبواب والبنود، أو بين فروع القسم الواحد، أو بين الأقسام، ويتابع المحاسب إجراء هذه العمليات وفق الأصول القانونية، وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية المسوكة لديه لتكون أساساً لعمليات الصرف، على ألا يؤدي إجراء هذه المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة.

وقد تضمنت المواد (١٧ - ١٨) من المرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ المتضمن القانون المالي الأساسي للدولة أحكام توزيع اعتمادات الموازنة العامة للدولة والمناقلات المتعلقة بها كالتالي:

- توزيع الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية والاستثمارية إلى بنود وفقرات بقرار من وزير المالية.
- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية بين الأبواب والبنود بقرار

من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص .

- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية بين الفروع والأقسام
بمرسوم .

- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين البنود والفقرات
بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص .

- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين الفروع والأقسام
بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية .

- يجب ألا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن
الحدود والأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية .

وفي جميع الأحوال، يتم فتح السجلات المحاسبية من قبل محاسبي الإدارة في كل
من الجهات العامة في الدولة، وتثبت الاعتمادات استناداً إلى قانون الموازنة العامة،
وقرارات التوزيع الصادرة بشأنها، كما يتم متابعة قرارات المناقلات، أو الوضع تحت
التصرف عند الاقتضاء، وتسجيلها في صفحة الاعتماد.

أما في مديرية الخزينة المركزية، ومديرية الحاسب الإلكتروني في الإدارة المركزية
لوزارة المالية، ودوائرها في مديريات ماليات المحافظات التي تملك حسابات الموازنة
على الحاسب الإلكتروني، فيتم تلقين الاعتمادات مباشرة على الحاسب وفق تبويب
الموازنة العامة لمراقبة تنفيذ عمليات الصرف والدفع بحدود الاعتمادات المخصصة، مع
الوضع في الحسبان التعديلات التي تجري عليها بقرارات المناقلة أو الوضع تحت
التصرف خلال السنة المالية.

أما موازنات الوحدات الإدارية المحلية فيصادق عليها من قبل وزير الإدارة المحلية
بعد موافقة وزير المالية.

أما الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي، فيجري إقرارها وفق القواعد التي يضعها النظام المالي لهذه الجهات، وذلك بعد الموافقة عليها من قبل مجلس إدارة المؤسسة المنعقد برئاسة الوزير المختص، أو من قبل اللجنة الإدارية للشركة، ومصادقة الوزير المختص حسب الحال.



المبحث الثالث

تنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية وتتبع تنفيذها

أولاً- مراحل تنفيذ النفقات العامة في الموازنة:

تبدأ هذه المرحلة بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة، أما في حال تأخر صدورها، فيعتمد المحاسب إلى الصرف وفق الموازنة الشهرية (الاثني عشرية) أي بمعدل (١٢/١) من اعتمادات السنة المالية المنقضية.

ويتم تنفيذ الموازنة العامة للدولة بعد مراعاة الأمور التالية:

- أن تنفذ الموازنة كما تم إقرارها من قبل السلطة التشريعية.
- أن تراعى الحدود المالية كما رسمتها الموازنة العامة للدولة، وأن تلتزمها.
- توفير المرونة في تنفيذ الموازنة العامة لمواجهة الظروف المتغيرة باستخدام أسلوب المناقلات في الاعتمادات.

تختلف المجموعة المستندية والدفترية، والتقارير الدورية والختامية المستخدمة في تنفيذ الموازنة عند كل من جهات القطاعين الإداري والاقتصادي في الدولة.

ففي الجهات العامة ذات الطابع الإداري، تبدأ عملية التسجيل في المحاسبة الحكومية بعد الموافقة على الاعتمادات للوحدة الإدارية الحكومية، وصدور قرار توزيع الاعتمادات لكل من العمليات الجارية والاستثمارية، ويتولى المحاسب إثبات العمليات، وتسجيلها في دفتر مفردات نفقات الموازنة وفق أسلوب القيد المفرد.

كما يتم تسديد جميع أوامر الصرف، وأوامر دفع السلف، وعمليات الأمانات عن طريق دوائر الخزينة في مديريات المالية المختصة.

ويتم مسك حسابات تنفيذ الموازنة العامة لدى كل من محاسبي الإدارة، ودوائر الخزينة، وتجري المطابقات الدورية بين سجلات الدوائر الحكومية، وسجلات مديرية الحسابات، والخزينة المركزية في وزارة المالية.

إن تنفيذ النفقة العامة مقيد بقواعد وأصول محددة هدفها مراقبة إنفاق الأموال العامة وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، وفي الغايات التي أجازتها السلطة المالية من دون أي تلاعب أو إساءة استعمال.

يستوجب تنفيذ النفقة عموماً الأمور التالية:

- أن تكون هناك رابطة حقوقية بين الدولة ودائنيها.
 - أن تتأكد الدولة من قيام الدائن صاحب العلاقة بالعمل المطلوب منه، وأن تحدد مقدار الدين المتوجب على هذا العمل.
 - أن تصدر المراجع المختصة في الدولة أمراً إلى مدير الخزينة أو رئيسها بصرف قيمة النفقة المطلوبة.
 - أن يصدر مدير الخزينة أو رئيسها أمراً بدفع قيمة النفقة المطلوبة.
- وبذلك فإنه توجد سلسلة من العمليات لا بد من إتمامها قبل تنفيذ النفقة العامة فعلياً، وقد جرت معظم النظم والتشريعات على تقسيم هذه العمليات إلى أربع مراحل هي: (عقد النفقة - تصفية النفقة - الأمر بصرف النفقة - تأدية النفقة).
- وتدخل المراحل الثلاث الأولى ضمن اختصاص الموظف الإداري في حين تكون المرحلة الرابعة ضمن صلاحية الموظف التنفيذي، ويؤكد القانون المالي الأساسي للدولة في سورية، وكذلك نظام المحاسبة للهيئات العامة ذات الطابع الإداري هذه المراحل.

١ - عقد النفقة:

أ - تعريف عقد النفقة:

عقد النفقة هو الرابطة القانونية التي تنشأ بين الدولة ودائنيها متى توافرت الاعتمادات اللازمة لصرف النفقة في موازنة الدولة العامة. ويعرف القانون المالي الأساسي عقد النفقة بقوله "هو الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة".

إن عقد النفقة عمل قانوني يقوم به الوزير أو من ينيبه. ويجب أن ينشأ هذا العقد طبقاً للقوانين والأنظمة المرعية، ويتمتع عقد النفقة بسلطة تقدير العمل الذي يقوم به وتقويمه ضمن الإطار القانوني والتنظيمي للعقد. فتعيين عامل على سبيل المثال لا يمكن أن يتم إلا ضمن القوانين والأنظمة التي تحدد شروط التعيين، وتبعاً للأجر الذي يحدده المشرع، وطبقاً للاعتمادات المرصودة في موازنة الدولة. كما يتضمن عقد النفقة عناصر محاسبية أي يحدد العقد مبلغ المال الذي سيصرف من الخزينة، وترفق به الأوراق والوثائق الثبوتية العائدة للعقد كلها، ويحال إلى المحاسب الذي يضع تأشيرته على العقد. وتعني التأشير مطابقة العقد للقوانين والأنظمة المرعية من جهة، وتوافر الاعتمادات اللازمة للصرف من جهة أخرى. وبعد ذلك يصبح بإمكان عاقد النفقة أن يوقع بصورة نهائية على العقد. ولا بد من الإشارة إلى أن بعض أنواع النفقات لا تتضمن عقداً بالمعنى القانوني لصرفها، فعندما تستحق سندات الدين العام تصبح الدولة ملتزمة قانوناً دفع قيمتها. وينشأ الالتزام القانوني في هذه الحال من السلطة التشريعية لمستحقي سندات الدين.

ويجري عقد النفقة على اعتماد مرصود في موازنة سنة مالية معينة، فالعقد محدود بفترة الموازنة، ولا يجوز أن تعقد النفقة بعد انتهاء السنة المالية وإقفال حساباتها.

ب- أنواع عقد النفقة:

إذا نظرنا إلى عقد النفقة من حيث مداه ومدة تنفيذه، لاستطعنا أن نميز بين نوعين:

العقود الدائمة والعقود المؤقتة. فالعقود الأولى يتجاوز مفعولها السنة المالية التي أبرم العقد من خلالها، فهي ذات صفة دائمة وثابتة تتحدد سنة مالية بعد أخرى تلقائياً و من دون حاجة إلى إبرام عقد جديد، كإصدار صك بتعيين عامل. أما العقود المؤقتة فهي التي ينتهي مفعولها بتنفيذ الغاية التي أبرمت لأجلها. كعقد نفقة لتنفيذ مشروع معين أو شراء حاجة معينة. كما يمكن أن نميز بين العقود الإرادية والعقود غير الإرادية على أساس حرية إرادة صاحب السلطة المختصة في عقد النفقة، فيقوم عقد النفقة الإرادي على أساس إرادة السلطة المختصة بترتيب التزام عليها نتيجة إحداث مركز قانوني للآخر (كعقد صفقة لوازم أو أشغال، أو إيفاد عامل بمهمة رسمية)، أما العقود غير الإرادية فتنتج عن أعمال مادية يترتب عليها أثر قانوني غير مباشر كصدور حكم قضائي على الدولة لمصلحة أحد الأفراد يلزمها بنفقة، كما في النفقات الناجمة عن حوادث السير التي يرتكبها سائقو سيارات الدولة.

والأصل في عقد النفقة، سواء أكان دائماً أم مؤقتاً، إرادياً أم غير إرادي أن يصدر عن السلطة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة، وصاحبة الصلاحية في عقد النفقة، ولكن هناك بعض الأعمال التي تصدر عن كل من السلطتين التشريعية والقضائية، وتكون بمثالة عقد نفقة. فتقوم السلطة التشريعية بأعمال ذات صبغة إرادية. وتصدر القرارات النازمة لشؤون العاملين التابعين لها. وتقر قوانين خاصة تتضمن زيادة أجور العاملين أو التعويض عن المتضررين بحوادث طبيعية، وهي في كل ذلك ترتب التزاماً على الدولة بمثالة عقد نفقة، ولا حاجة إلى صدور قرار عن السلطة التنفيذية، كما تقوم السلطة القضائية بأعمال تكون بطبيعتها عقد نفقة.

ج- صلاحية عقد النفقة:

تنص المادة /٢٠/ من القانون المالي الأساسي على ما يلي "يتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً". وقد نصت المادة العاشرة من المرسوم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري ما يلي:

يتولى عقد النفقة:

- الوزير بالنسبة إلى نفقات وزارته والإدارات العامة التابعة لها.
- رئيس مجلس الشعب، ورئيس مجلس الوزراء، ووزير شؤون رئاسة الجمهورية، كل بالنسبة إلى نفقات جهته.
- المحافظ بالنسبة إلى نفقات المحافظة بجميع إداراتها.
- رؤساء البعثات الدبلوماسية في الخارج.
- رؤساء البلديات بالنسبة إلى نفقاتها.
- مديرو الهيئات والإدارات العامة ذات الاستقلال المالي.
- كل من منحه القانون سلطة عقد النفقة، وذلك بالنسبة إلى جميع الجهات الأخرى المشمولة بأحكام هذا النظام.
- لعاقد النفقة أن يفوض اختصاصه إلى العاملين الخاضعين لإشرافه على أن يكونوا من العاملين في الفئة الأولى.

د- شروط عقد النفقة:

- أوجبت المادة /٢٠/ من القانون المالي الأساسي أن يتم عقد النفقات العامة في حدود القوانين والأنظمة والاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة. وقد اشترطت المادة التاسعة من المرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ في عقد النفقة ما يلي:
- أن يعقد من قبل السلطة المختصة.

- أن يكون مطابقاً من حيث شكله وموضوعه لحكم القوانين والأنظمة النافذة.
- أن يكون معقوداً على الاعتمادات المخصصة له في الموازنة وفي حدودها.
- أن لا يترتب التزام على السنوات المالية المقبلة باستثناء:

● تعيين العاملين والموظفين.

● عقود العمل، والإيجار، والصيانة، والتوريدات الدورية، ويجوز إبرامها لمدة تتجاوز السنة المالية، ولا تزيد على ثلاث سنوات . فإذا زادت على ثلاث سنوات ولم تتجاوز خمس سنوات، وجب الحصول على موافقة وزارة المالية، وإذا زادت مدة التعاقد على خمس سنوات وجب الحصول على موافقة بمرسوم يصدر عن السيد رئيس الجمهورية، وفي كل الأحوال يجب ألا تزيد نفقة العقد في كل سنة مالية مقبلة على الاعتماد المخصص في الموازنة لتلك السنة.

● أما المشروعات التي لا يمكن تجزئتها ولا بد من أن تمتد تنفيذها إلى ما بعد السنة المالية الجارية، فيجوز أن تبرم عقودها لمدة تتجاوز السنة المالية بشرط التقيد بالاعتمادات السنوية المخصصة في الموازنة لكل مشروع، والحدود المقررة في الخطة الاقتصادية.

- أن يحمل عقد النفقة تأشيرة المحاسب المختص المشعرة بتوافر الشروط المذكورة.
- وبذلك يمكن التمييز بين نوعين من الشروط التي يجب توافرها لعقد النفقة:

● شروط عامة.

● شروط خاصة.

• الشروط العامة:

- توفر الاعتماد:

نصت الفقرة (٣) من المادة ٩/ من المرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧، المتضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري على أنه يشترط في عقد النفقة (أن يكون معقوداً على الاعتمادات المخصصة له في الموازنة وفي حدودها).

بمعنى أنه لا يجوز أن تعقد النفقة، أو تصرف، أو تدفع إلا إذا وجد الاعتماد، فعليه لا يجوز أن تعقد نفقة، أو تصرف، أو تدفع بالاستناد إلى مشروع الموازنة، أو مشروع طلب اعتماد إضافي، أو مشروع مناقلة.

كما أنه يجب التقيد بأوجه الإنفاق، فلا تعقد نفقة على اعتماد مخصص لنفقة أخرى، على أنه إذا وقع خلاف بين المحاسب وعاقده النفقة على التأشير يعرض الخلاف على وزير المالية، وإذا استمر الخلاف يَبْتِئَ الوزير المختص على مسؤوليته بشرط ألا يكون هذا الخلاف ناتجاً عن عدم توافر الاعتماد اللازم لعقد النفقة أو تجاوزه، أو عدم ملاءمة تبويب النفقة (الفقرة أ من المادة ١١ من النظام المحاسبي للهيئات الإدارية).

ويعد رأي وزارة المالية ملزماً لمحاسب الإدارة، ويرفع عنه المسؤولية المادية. غير أن لهذا المبدأ استثناءين:

الأول: المبالغ الواجب ردها وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة من الضرائب، والرسوم، وسائر الإيرادات.

الثاني: النفقات المعقودة بصورة قانونية على اعتمادات السنة المالية السابقة أو السنوات التي سبقتها في حال عدم رصد الاعتمادات، أو عدم كفايتها، وتصرف بتفويض خاص من وزير المالية.

- سنوية الاعتماد:

- نصت المادة ٥/ من القانون المالي الأساسي على ما يلي:
- ♦ توضع الموازنة العامة وتُعد نافذة لمدة سنة واحدة تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام، وتنتهي في ٣١ كانون الأول منه.
 - ♦ يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج، ويستمر العمل في اتباع الأساس النقدي لحين توافر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق .
 - ♦ تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها .
 - وعلية لا يجوز عقد نفقة على اعتمادات مرصودة في موازنة سنة مالية سابقة إلا ضمن الشروط التالية:
 - ♦ إذا رصد اعتماد في موازنة السنة المالية الجارية خصيصاً وصراحة لأداء نفقة ترتبت خلال سنة مالية سابقة، وليس ما يمنع قانوناً من صرفها.
 - ♦ إذا توافرت الشروط المنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة ٥/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري، التي نصت "على أن تصرف النفقات المعقودة بصورة قانونية على اعتمادات السنة المالية السابقة أو السنوات التي سبقتها التي لم تصرف من اعتمادات السنة المالية العائدة لها، من الاعتمادات التي ترصد في موازنة السنة المالية التالية، وفي حال عدم وجود أو كفاية هذه الاعتمادات تصرف بتفويض خاص من وزير المالية على أن تسدد باعتماد إضافي عند إغلاق السنة المالية بطريق المناقلة من وفورات اعتمادات سائر بنود وأبواب الموازنة " .

– عدم تجاوز الاعتمادات:

يحظر عقد نفقة تتجاوز قيمتها مقدار الاعتماد المرصود لها في الموازنة العامة. ولأهمية هذا المبدأ فقد جعل القانون رفض محاسب الإدارة التأشير على أمر الصرف بسبب تجاوز الاعتماد دون سائر أسباب الرفض الأخرى قطعياً.

• الشروط الخاصة:

توجب بعض القوانين بالنسبة إلى النفقات بحسب طبيعتها، توافر شروط خاصة بها يجب مراعاتها. فمثلاً إن صرف الإسهامات، والإعانات، وبدلات الاشتراك في المؤسسات الدولية يقتضي الحصول على موافقة مسبقة من وزير المالية على صرفها.

كما نصت المادة (١٢) من المرسوم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ على ما يلي:

– يتم اختيار المتعاقد، وأصول التعاقد، وقواعد تصديق العقد، وإلغائه وفقاً لأحكام نظام العقود الموحد.

– لوزارة المالية أن تطلب إلى صندوق الدولة تقديم الضمانات اللازمة إلى المتعهدين بتسديد المبالغ المستحقة لهم على جهات القطاع العام، وتحدد شروط هذه الضمانات وعمولتها والفوائد المستحقة على المبالغ المدفوعة تنفيذاً لها في نظام الصندوق.

٢- تصفية النفقة وصرفها:

عرفت المادة ١٣/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري تصفية النفقة بأنها "هي ثبوت ترتب الدين على الجهة العامة ذات الطابع الإداري وتحديد مقداره واستحقاقه، وعدم سقوطه بالتقادم أو أي سبب آخر، وإصدار الأمر بصرفه". يتم إبراء ذمة الدولة من الالتزام المترتب عليها بالوفاء به، وذلك بعد قيام العاملين المختصين في الوزارة أو الإدارة بالتأكد من الشروط الواجب توافرها لتصفية النفقة وهي:

- وجود عقد نفقة مسبق.

- استحقاق الدين على الدولة من الناحية القانونية.

- تحديد مقدار الدين.

أ- وجود عقد نفقة مسبق:

من أولى الأسس التي تعتمد عليها التصفية هي الثبوت من أن الدين المطلوب تصفيته سبق عقد النفقة الخاصة به وفقاً للأحكام القانونية النافذة، فإذا كان الدين يتعلق بأجر عامل، فلا بد من التحقق من صدور قرار بالتعيين.

ب- استحقاق الدين على الدولة من الناحية القانونية:

لا يكفي أن تكون النفقة قد عقدت لكي تصح تأديتها، بل يجب الثبوت من أنها مستحقة الأداء على الدولة من الناحية القانونية، أي إن الدائن قد أدى الخدمة فعلاً، أو سلم المواد واللوازم المطلوبة.

بالإضافة إلى ما تقدم يجب أن يوضع في الحسبان أن يكون الدين المطالب به لا يزال متوجباً، ولم يسقط بالتقادم المنصوص عليه في المادة ٢٤/ من القانون المالي الأساسي التي نصت "على أن تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون... إلخ".

ج- تحديد مقدار الدين:

وهو حصر مقدار الدين وحسابه في ضوء الوحدات المتخذة أساساً للحساب بناءً على نص القانون أو العقد، وما يقابلها من أجر أو قيمة.

وقد نصت المادة ١٤/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري على أن:

- تبني التصفية والصرف على أساس الأوراق الثبوتية العائدة إلى النفقة، وينبغي أن تتم خلال خمسة أيام على الأكثر من تاريخ استلام هذه الأوراق.
- تحدد الوثائق الثبوتية وفقاً للأحكام المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

آمر التصفية:

وقد عهد نظام المحاسبة العامة لأمري عقد النفقة باختصاص إصدار الأمر بتحديد المبالغ المترتبة في ذمة الدولة لدائنيها (أي التصفية)، وعدهم في الوقت نفسه الأمرين بالصرف أيضاً.

طريقة تصفية النفقة:

تجري تصفية النفقة على أوراق رسمية محددة تسمى (مذكرة التصفية)، وهي ذات أرومة، وتبقى الأرومة لدى محاسب الإدارة، وترتبط مذكرة التصفية مع الأوراق الثبوتية، وتتم التصفية وفق ما يلي:

- يجمع محاسب الإدارة الأوراق الثبوتية اللازمة وفق ما هو محدد في تعليمات الأوراق الثبوتية، ويتثبت من أن جميع شروط عقد النفقة وتصفياتها قد روعيت.
- يدرس محاسب الإدارة ويحدد الباب والبند الذي تصرف منه النفقة، ومدى توافر الاعتماد.
- بعد استكمال الدراسة والتثبت من صحة عقد النفقة، وتوافر الشروط اللازمة للتصفية يملأ مذكرة التصفية، وبذلك تصبح جاهزة لتوقيعه وتوقيع أمر الصرف، ويسمى توقيع المحاسب على مذكرة التصفية وخاتمه عليها (تأشير المحاسب)، وتفيد هذه التأشيرة أن الشروط المطلوبة كافة لتصفية النفقة قد تحققت.
- وتجدر الإشارة أخيراً إلى أن التصفية هي عمل مادي لا يملك أمر التصفية أن يصفى نفقة إلا إذا استندت إلى سبب قانوني. كما أنه لا يملك الاعتراض على مقدار

النفقات المصفاة أو يعارض بتصفيتهما ما دام حسابهما قد جاء مطابقاً للقانون، ويترتب على ذلك أن التصفية لا يقبل الطعن بها أمام القضاء الإداري.

وقد قضت المادة (١٥) من هذا النظام على أن تحدد طريقة تنظيم أوامر التصفية والصرف والحجز على المبالغ التي تضمنتها، والإجراءات التي يجب اتخاذها في حال فقدانها أو تلفها بتعليمات من وزير المالية.

٣- تأدية النفقة:

هو أمر خطي يوجهه أمر الصرف إلى أمر الدفع بأن يؤدي من صندوق إلى شخص، أو أشخاص معينين مبلغاً من المال بالعملة السورية، وأمر الصرف هو نفسه عاقد النفقة (المكلف بعقدها) والاختلاف الوحيد يقتصر على نفقات البعثات السياسية الخارجية إذا عَقَدَهَا رؤساء البعثات السياسية في الخارج. بينما صَفَّاهَا وصرفها وزير الخارجية، ويتم تنظيم أوامر الصرف من قبل محاسب الإدارة وتحمل تأشيرته، ولا يجوز أن يكون محاسب الإدارة أمراً للصرف إضافة إلى وظيفته. وفي حال فقدان أمر الصرف يجوز إعطاء صاحبه نسخة عنه بناءً على طلب منه يبين أسباب الفقدان أو التلف مع إقرار بعدم سبق قبضه، وتعهد بإعادته إلى الجهة المختصة في حال العثور عليه، وتحمله كل عطل أو ضرر يمكن أن يلحق بالإدارة من جراء ذلك الفقدان أو التلف حتى غاية السنة الرابعة التي تلي السنة المالية التي تلف أو فقد فيها أمر الصرف، وعلى محاسب الإدارة قبل إصدار النسخة الثانية من أمر الصرف المفقود أو التألف التعميم على الجهات المعنية بعدم دفع قيمته، ومصادرته في حال العثور عليه.

تتم تأدية النفقة بإحدى الوسائل التالية:

- نقداً: من صناديق الخزينة إذا لم تتجاوز قيمة أمر الصرف، أو أمر الدفع (١٠٠٠٠٠) ل.س، ويجوز عند الاقتضاء تجاوز هذا المبلغ بموافقة مدير الخزينة المركزية، أو بموافقة معاون الوزير المشرف على مديرية الخزينة المركزية بحسب

الحال.

- بشيك على مصرف سورية المركزي في حال تجاوز قيمة أمر الصرف أو أمر الدفع المبالغ المشار إليها في الفقرة السابقة.
 - بحوالة مصرفية إذا كانت الجهة صاحبة الاستحقاق جهة عامة.
- كما تضمن النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الأحكام المتعلقة بكيفية إبراء ذمة الإدارة، وتتلخص هذه الأحكام بما يلي:
- يوقع صاحب الاستحقاق على أمر الصرف إشعاراً بالقبض أو استلام الشيك، ويكتفى بالنسبة إلى الجهات الرسمية بتسجيل رقم التحويل المصرفي و تاريخه ، ويجب ألاّ يحتوي الإبراء على أي قيد أو تحفظ، وعلى العامل المختص أن يتحقق على مسؤوليته من هوية صاحب الاستحقاق قبل التأدية، وصحة توقيعه قبل التأدية.
- كما تؤدي المبالغ المستحقة إلى الوارث بالاستناد إلى الوثائق الرسمية المثبتة لحقه، ويكتفى بوثيقة صادرة عن السلطة الإدارية بالنسبة إلى المبالغ التي لا تتجاوز ثلاثة آلاف ليرة سورية.
- وتطبق فيما يتعلق بالتقادم على النفقات الأحكام المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.

ثانياً- تحقق إيرادات الموازنة وتحصيلها:

يشمل تنفيذ واردات الموازنة العامة نوعين من العمليات: عمليات التحقق، وعمليات الجباية.

تهدف عمليات التحقق إلى البحث عن الموارد الخاضعة للضرائب، وإحصائها، وتحديد مطارحها، وفرض المعدل الضريبي عليها، وتنظيم جداول التكليف، أو أوامر قبض بالضرائب المتوجبة، ووضعها موضع التنفيذ. يقوم بهذه العمليات عاملون إداريون.

أما عمليات الجباية، فإن غايتها الأساسية استيفاء الضرائب وقيد قيمتها في سجل الواردات، ويقوم بها الجباة ومعاونوهم.

وفي الواقع، يختلف مدى الفصل بين الوظائف الإدارية التي تعنى بالتحقق والوظائف المحاسبية التي تعنى بالجباية، والقواعد المتبعة في كل منهما، باختلاف نوعي الضرائب مباشرة وغير مباشرة.

١- التحقق والجباية في الضرائب المباشرة:

تتسلم دوائر التحقق في الدوائر المالية تصاريح من المكلفين، تشمل المطارح الخاضعة للضريبة، وتقوم هذه الدوائر بتدقيق مضمونها، وبعد التثبت من صحتها تفرض المعدل الضريبي عليها، وتنظم بالنتيجة جداول تكليف عامة، أو جداول تحقق تتضمن خاصة أسماء المكلفين والمبالغ الخاضعة للضريبة، وقيمة الضريبة المتوجبة على كل منهم. وبعد المصادقة عليها من مراجعها المختصة تصبح قابلة للتنفيذ.

تودع هذه الجداول أو خلاصات عنها لدى دوائر الجباية التي تتولى عمليات التحصيل بواسطة الجباة وأمناء الصناديق. وهكذا نرى أن تحقق الضرائب المباشرة منفصل عن جبايتها انفصلاً تاماً، وبذلك لا بد من عمليات تحقق مسبقة في الضرائب المباشرة تسبق عملية التحصيل.

٢- التحقق والجباية في الضرائب غير المباشرة:

لا ينظم في موضوع الضرائب غير المباشرة، جداول تكليف كما هو الأمر في الضرائب المباشرة، لأن الإدارة المالية في الحالة الأخيرة تعرف أسماء المكلفين ومطارح الضريبة، ويسهل عليها وضع الجداول المذكورة. فضلاً عن ذلك، الضرائب المباشرة تتكرر كل سنة، وتتخذ من السنة السابقة أساساً للتكليف بالضريبة عن السنة الحالية، أما في الضرائب غير المباشرة فلا تعرف الإدارة المالية مسبقاً أسماء المكلفين، والمبالغ التي تطالها الضرائب لكي تنظم جداول تكليف بها. فالضريبة تنشأ بمجرد وقوع حادث

معين أو تصرف معين، كأن تستحق رسوم التسجيل فور تسجيل عقد في الدوائر المختصة، أو كأن تستحق رسوم الجمارك عند إدخال بضاعة ما إلى البلاد. في هذه الضرائب يجري التحقق والتحصيل في وقت واحد، وبذلك لا توجد عملية تحقق مسبقة في الضرائب غير المباشرة، على عكس ما هو عليه في الضرائب المباشرة. ويصعب بالنسبة إلى هذه الضرائب فصل الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية لكونها على جانب كبير من التعدد والتشعب، ولتوجبها في مواعيد غير محددة، وهذا الواقع يؤدي إلى مضاعفة كلفة الإدارات العامة، وإن طبيعة بعض الضرائب غير المباشرة لا تسمح بإجراء الفصل المذكور كضرائب الاستهلاك، وفي مثل هذا النوع من الضرائب، غالباً ما تضاف الضريبة إلى سعر البضاعة، وتندمج من ثمّ عمليتها التحقق والجباية معاً.

وقد تضمن النظام الأحكام المتعلقة بتحقيق وتحصيل الإيرادات (المواد ١٩-٢٤)

كما يلي:

- يتم تحقق الضرائب والرسوم وغيرها و تحصيلها وتوريدها من الإيرادات العامة وفقاً للقوانين والأنظمة المنظمة لشؤونها، ولا يجوز للجهات العامة ذات الطابع الإداري أو الاقتصادي، وغيرها من الدوائر الرسمية استيفاء أية عمولة عن تحصيلها مهما كان نوعها.
- تحصر جباية الأموال العامة بالعاملين المعيّنين لهذا الغرض، ويلاحق وفقاً لأحكام قانون العقوبات كل شخص يقوم، أو يتدخل بدون صفة قانونية، بفرض ضريبة، أو رسم أو تعديل معدلاتها، أو بإعداد جداول بتحقيقها أو تحصيلها.
- لا يجوز للعامل المختص بالجباية أن يقبض أي مبلغ كان إلا مقابل إيصال رسمي، وإلا عدّ العامل المذكور مختلساً، وتجري بحقه التبعات القانونية.
- تعدّ من موارد الدولة جميع الأموال التي يقدمها الأفراد، أو الأشخاص المعنويون

لأجل الإسهام في نفقات ذات نفع عام من دون أن يحددوا لإنفاقها وجهاً خاصاً. أما إذا حدد هؤلاء الأشخاص جهة الإنفاق فتؤخذ المبالغ المدفوعة إيراداً في الموازنة، وتصرف من دون اعتماد خاص وفقاً لإرادة الواهب أو الموصي ما لم تتعارض مع النظام العام.

- تقيد الأمانات في حساب خاص، وترد قيمتها من هذا الحساب.
- يمكن استثناء بعض الأمانات من أحكام الفقرة السابقة بتعليمات من وزير المالية.
- تنظم بقرار من وزير المالية:
- أصول تحقق الضرائب والرسوم والتكاليف ومطالبات الجهات المشمولة بهذا النظام و جبايتها و محاسبتها التي تكلف الدوائر المالية بتحصيلها.
- أصول ترقيين الضرائب والرسوم الهالكة، أو الساقطة بالتقادم.
- أصول بيع الأموال المنقولة وغير الصالحة للاستعمال، والعائدة للجهات المشمولة بهذا النظام على ألا تتعارض هذه الأصول مع الأحكام المنصوص عليها في نظام العقود.
- تطبق فيما يتعلق بالتقادم على الإيرادات الأحكام المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة.
- يعدّ الجباة ورؤساء دوائر الجباية عند الاقتضاء مسؤولين مسلكياً ومالياً عن الأموال الساقطة بالتقادم ما لم يثبتوا أنهم اتخذوا ضمن المدة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلفين بالدفع، ولا يحول ذلك دون الملاحقة الجزائية إذا كانت أفعالهم مما تعاقب عليه القوانين والأنظمة النافذة.
- تمسك للإيرادات حسابات مستقلة.

المبحث الرابع

دور الخزينة المركزية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتتبع تنفيذها

تعد مديرية الخزينة المركزية إحدى المديريات الرئيسية في الإدارة المركزية لوزارة المالية، وتضم هذه المديرية الدوائر التالية:

- دائرة نفقات الموازنة.
 - دائرة إيرادات الموازنة.
 - دائرة الصندوق الرئيسي.
 - دائرة الأمانات.
 - دائرة السلف.
 - دائرة حركة النقود.
 - دائرة توحيد الحسابات.
 - دائرة الطوابع والمطبوعات ذات القيمة، والمحفوفات.
- كما يتبع لها في مديريات ماليات المحافظات دائرة للخزينة تقوم بالمهام والاختصاصات نفسها في كل من تلك المديريات.
- وتتولى مديرية الخزينة المركزية:
- قبض جميع الإيرادات والنفقات وصرفها، وتأديتها للهيئات العامة ذات الطابع الإداري في الدولة.
 - مسك حسابات إيرادات الموازنة العامة للدولة ونفقاتها، ومتابعة البيانات الدورية لتنفيذ الموازنة العامة إيراداً وإنفاقاً مع كل من مديريات ماليات المحافظات، وماليات المناطق والوحدات الحسابية المستقلة، وإعداد البيانات والكشوفات التجميعية.

— إجراء المطابقات الدورية لحركة الأموال بين صناديق الخزينة المركزية، والصناديق الفرعية في كل من مديريات ماليات المحافظات، وماليات المناطق، وكذلك إجراء المطابقات مع كشوف حسابات الخزينة لدى مصرف سورية المركزي، وحسابات المستودعات.

— مسك حسابات خارج الموازنة (الأمانات، والسلف، وحركة النقود، وحسابات الصناديق).

— مسك الحسابات والسجلات المحاسبية، وإعداد البيانات التجميعية الدورية والسنوية، وبصورة عامة جميع الإجراءات اللازمة لتوحيد الحسابات، وإعداد الحساب العام الإجمالي (الحساب الختامي) للدولة سنوياً.

وبذلك يمكن التمييز بين مهمتين أساسيتين لهذه المديرية ودوائرها في ماليات المحافظات:

● المهمة الأولى: إدارة عمليات قبض وصرف وتأدية حسابات داخل الموازنة، وحسابات خارج الموازنة.

● المهمة الثانية: مسك حسابات تنفيذ الموازنة العامة للدولة إيراداً وإنفاقاً، وتحضير الحساب الختامي للدولة.

وفيما يلي موجز لآلية العمل في الخزينة المركزية ودوائرها في المحافظات:

١- بالنسبة إلى المهمة الأولى التي تتعلق بقبض الإيرادات وتأدية النفقات:

فيتم ذلك من خلال صندوق الخزينة الرئيس، أو من خلال الصناديق الفرعية التي تحدثها وزارة المالية حسب الحاجة.

— يتم قبض الإيرادات بناءً على طلب الجهات الرسمية بموجب كتب خطية تبين فيها الجهة الرسمية المعنية اسم المكلف، والمبلغ المطلوب قبضه، وأسباب القبض، إذ ترد تلك الكتب إلى دائرة الواردات في مديرية الخزينة المركزية التي تتولى تنظيم أمر

قبض أصولي يذكر فيه اسم المكلف، والمبلغ المطلوب قبضه، وأسباب القبض، ويقدم أمر القبض هذا إلى أمين الصندوق الذي يتولى قبض المبلغ المطلوب بعد تلقين محتويات أمر القبض على الحاسب الإلكتروني حيث يتم تسجيل أمر القبض في الحسابات العائدة لكل نوع من الإيرادات، كما يقوم الحاسب بتسجيل الرقم المتسلسل، وتاريخ القبض على نسخ أمر القبض، والمبلغ المقبوض، وتعد تأشيرة الحاسب المذكورة بمذلة الإيصال الرسمي الذي يعطى للمكلف إشعاراً بالقبض، وتسديد ذمة المكلف بذلك.

— وبالنسبة إلى تأدية نفقات الموازنة من صندوق الخزينة فيتم ذلك بالاستناد إلى أوامر التصفية والصرف التي ينظمها محاسبو الإدارات (بعد تدقيقها والمصادقة عليها من قبل مدير الخزينة المركزية، أو من يفوضه بذلك إشعاراً بتوافر الاعتماد في البند الملائم)، وذلك كما يلي:

يتقدم صاحب الاستحقاق بأمر الصرف بعد تلقينه في الحاسب الإلكتروني في مديرية الخزينة المركزية إلى أمين الصندوق الذي يتولى التدقيق في هوية صاحب الاستحقاق، ويتأكد من مطابقة الاسم الثلاثي والكنية الواردة في الهوية مع الاسم الثلاثي والكنية الواردة في أمر الصرف، ثم يتأكد من أن أمر الصرف المقدم إليه قد سجل في قيود الحاسب تماماً، كما يتأكد آلياً من عدم تأدية قيمة أمر الصرف سابقاً، وبعد ذلك يتولى أمين الصندوق دفع المبلغ المدون في أمر الصرف إلى صاحب الاستحقاق.

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن عمليات القبض والتأدية النقدية التي تتولاها صناديق الخزينة المركزية، يجب أن تكون ضمن السقوف النقدية التي يحددها وزير المالية بالاستناد إلى الصلاحيات المخولة له بموجب النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

٢- بالنسبة إلى المهمة التالية والمتعلقة بمسك حسابات الموازنة العامة (إيراداً

وانفاقاً) فتسم على النحو التالي:

- النفقات:

بعد صدور الموازنة العامة للدولة بقانون، تقوم وزارة المالية بتوزيع اعتمادات كل من أبواب النفقات الجارية على بنود بقرارات تصدر عن وزير المالية، وذلك وفقاً لأحكام القانون المالي الأساسي، والنظام المحاسبي للهيئات الإدارية، وعندئذٍ تقوم الجهات العامة الإدارية بتوزيع اعتمادات كل من بنود الموازنة العامة المخصصة لها بين الإدارة المركزية ومديرياتها في المحافظات، ويتم تبليغ هذا التوزيع إلى مديرية الخزينة المركزية في دمشق، وأقسام الخزينة التابعة لمديريات المالية في المحافظات.

بعد ورود جداول توزيع الاعتمادات المشار إليها إلى مديرية الخزينة المركزية في دمشق يتم تسجيل هذه الاعتمادات على أساس الأقسام، والفروع، والأبواب والبنود في سجلات مديرية الخزينة المركزية، (ويتولى الحاسب الإلكتروني عملية التسجيل آلياً) وعندما ترد أوامر التصفية والصرف من الجهات العامة المعنية يتم تلقين المعلومات الواردة في أوامر التصفية والصرف (الاسم، المبلغ، القسم والفرع، الباب، البند)، إذ يقوم الحاسب بتسجيل هذه المعلومات آلياً، ويخصمها من أصل الاعتمادات المخصصة لكل من بنود موازنة الجهة المذكورة، إذ تتم مراقبة الاعتمادات للتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة لكل من البنود المذكورة.

- الإيرادات:

بعد قبض الإيرادات من قبل أمناء الصناديق أو المصرف المركزي (حسب السقوف المحددة)، وتنظيم أوامر القبض الأصولية التي تعد بمخرطة إيصالات رسمية (آلياً) تقوم دائرة الإيرادات في مديرية الخزينة المركزية بتسجيل محتويات أوامر القبض المذكورة مبوبة على أساس الأبواب والبنود والفقرات المحددة لكل نوع من الإيرادات

وفقاً لتبويب الإيرادات والمحدد في جدول الإيرادات الملحق بقانون الموازنة، ويتم التسجيل يومياً، وتنظم دائرة الإيرادات جداول شهرية وسنوية تتضمن حسابات الإيرادات المشار إليها.

هذا وقد تضمنت المواد (٣٦-٣٩) من المرسوم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ الأحكام التالية المتعلقة بفتح حسابات الخزينة لدى المصرف المركزي، وإجراء المطابقات والوحدات الحسابية وسقوف الصناديق المساعدة:

مادة (٣٦)

- يفتح لدى المصرف المركزي، أو فروع، أو المصارف المعتمدة حساب جار أو أكثر لوزارة المالية تحول إليه الإيرادات العامة كلياً أو جزئياً.
- يقوم المصرف المركزي أو معتمدوه بعد الاتفاق مع وزارة المالية بدور الصندوق للجهات العامة ذات الطابع الإداري على أن تمد وزارة المالية المصرف المركزي بالأموال اللازمة، وذلك ضمن حدود الاعتمادات المخصصة لكل من هذه الجهات في الموازنة العامة.

مادة (٣٧)

- تفتح دوائر المحاسبة في كل من الجهات المشار إليها في المادة السابقة حساباً جارياً لها أو أكثر لدى المصرف المركزي أو فروع، أو المصرف المعتمد.
- تجري مطابقة الحسابات المفتوحة على قيود الجهات مرة في الشهر على الأقل بالاستناد إلى الكشوف المرسلة من المصرف المعتمد، وخلال المدة المحددة في كشوف المصرف لقبول الاعتراض على صحة الحسابات.

مادة (٣٨)

- يجوز لكل وحدة حسابية أن تفتح لديها بموافقة وزارة المالية صندوقاً مساعداً لقبض الإيرادات والنفقات ودفعها.

- تودع الأموال الجاهزة التي تزيد على الحد الأعلى لموجودات الصناديق المساعدة لدى المصرف المعتمد.
- يحدد أمر الصرف المختص الحد الأعلى لموجودات الصناديق المساعدة، والحد الأعلى للمبالغ التي يجوز قبضها أو دفعها نقداً من هذه الصناديق، وذلك بعد الاتفاق مع وزارة المالية.

مادة (٣٩)

- توضع أحكام هذا القسم كلياً أو جزئياً موضع التنفيذ بقرار من وزير المالية، وإلى أن يتم وضعها موضع تنفيذ تستمر دوائر الخزينة في وزارة المالية على القيام بعمليات القبض والدفع والحسابات.
- فضلاً عن قيام دوائر الخزينة بحسك حسابات خارج الموازنة (أمانات ، سلف ، حركة النقود ، الصناديق) وذلك وفق ما أشرنا إليه في المبحث الخامس من هذا الفصل.

المبحث الخامس

الإجراءات التنفيذية للموازنة العامة للدولة

يتم إقرار الموازنة العامة للدولة من قبل السلطة التشريعية "مجلس الشعب" بحسب الأبواب، وتصدر بقانون من السيد رئيس الجمهورية، كما تقر الاعتمادات الإضافية بنفس الطريقة التي تقر بها الموازنة العامة للدولة.

وتعتمد في هذه المرحلة الموازنة العامة للدولة الموزعة على أساس الأقسام والفروع السلطة التشريعية، ويكون دور المحاسب في هذه المرحلة المقارنة بين ما تم تقديره، وما تم اعتماده من قبل السلطة التشريعية، وإثبات الفروق لتكون الأساس في صرفه للنفقات، وفي تقديرات للعام المقبل.

كما يتابع المحاسب في الوحدة الإدارية صدور قرار وزير المالية بتوزيع الاعتمادات المخصصة في الأبواب إلى بنود وفقرات، ليتمكن من البدء بعقد النفقات وصرفها، وقد تدعو الحاجة أيضاً إلى إجراء مناقلات في الاعتمادات بين الأبواب والبنود، أو بين فروع القسم الواحد أو بين الأقسام، ويتابع المحاسب إجراء هذه العمليات وفق الأصول القانونية وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية المسوكة لديه لتكون أساساً لعمليات الصرف، على ألا يؤدي إجراء هذه المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة.

وفي جميع الأحوال، يتم فتح السجلات المحاسبية من قبل محاسبي الإدارة في كل من الجهات العامة في الدولة، وتثبيت الاعتمادات استناداً إلى قانون الموازنة العامة، وقرارات التوزيع الصادرة بشأنها، كما يتم متابعة قرارات المناقلات أو الوضع تحت التصرف عند الاقتضاء وتسجيلها في صفحة الاعتماد.

أما في مديرية الخزينة المركزية، ومديرية الحاسب الإلكتروني في الإدارة المركزية لوزارة المالية، ودوائرها في مديريات ماليات المحافظات التي تمسك حسابات الموازنة

على الحاسب الإلكتروني، فيتم تلقين الاعتمادات مباشرة على الحاسب وفق تبويب الموازنة العامة لمراقبة تنفيذ عمليات الصرف، والدفع بمحدود الاعتمادات المخصصة، مع الوضع في الحسبان التعديلات التي تجري عليها بقرارات المناقشة أو الوضع تحت التصرف خلال السنة المالية.

أما موازنات الوحدات الإدارية المحلية فيصادق عليها من قبل وزير الإدارة المحلية بعد موافقة وزير المالية.

ويتم تنفيذ الموازنة العامة للدولة بإجراءات تنفيذية من خلال متطلبات تنفيذ اعتمادات الموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري، وقد تضمنت الأنظمة المالية والمحاسبية النافذة في سورية أحكاماً تفصيلية محددة لهذه الإجراءات، ومن أهم الإجراءات التنفيذية:

- توزيع اعتمادات الموازنة العامة للدولة.
- المناقشات.
- الوضع تحت التصرف.
- التفاوض المالية.
- تصحيح أخطاء التنسيب.

وفيما يلي شرح موجز لكل منها:

١- توزيع اعتمادات الموازنة العامة للدولة:

يجري بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة مباشرة، إصدار قرارات توزيع الاعتمادات الجارية والاستثمارية ليتمكن محاسبو الإدارات، ومديرية الخزينة المركزية ودوائرها في ماليات المحافظات من البدء بعمليات التعاقد والتصفية والصرف على تلك الاعتمادات، وبموجب هذه القرارات يتم توزيع الاعتمادات التي خصصت على

مستوى أقسام الموازنة العامة وفروعها و أبوابها عند إقرارها من قبل مجلس الشعب على بنود وفقرات كما يلي:

أ- العمليات الجارية:

يوزع أمر التصفية والصرف للوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري في الإدارة المركزية اعتمادات موازنتهم للعمليات الجارية بين المركز والمحافظات على أساس القسم والفرع والباب والبند، وترسل جداول التوزيع إلى وزارة المالية (مديرية الموازنة العامة) لتعمل على تدقيقها وتبليغها إلى مديرية الخزينة المركزية، ودوائرها في ماليات المحافظات. أما الاعتمادات الإجمالية غير الموزعة واعتمادات الوحدات الحسابية المستقلة، ذات الطابع الإداري فتوزع اعتماداتها وفق الأنظمة النافذة لدى كل من الجهات المذكورة ، وتبلغ وزارة المالية (مديرية الموازنة العامة) التوزيع وما يطرأ عليه من تعديلات، ويجري توزيع اعتمادات كل وزارة أو إدارة بين الإدارة المركزية والمحافظات بصورة تشمل جميع البنود دفعة واحدة. ويكون محاسب الإدارة المركزية مسؤولاً عن كل تجاوز في النفقات المصروفة في الإدارة المركزية والمحافظات إذا نشأ هذا التجاوز عن توزيع الاعتمادات، أو تعديل توزيعها وكان مردّه عدم اتباع الأصول في التعديل.

أما بالنسبة إلى اعتمادات المجالس المحلية، فيوزع كامل اعتماد (المجالس المحلية) على بنود وفقرات من الباب الرابع بقرار من وزير المالية بناءً على اقتراح وزير الإدارة المحلية، على أن تخصص فقرة لكل مجلس محافظة، ورئسما يتمكن مجلس المحافظة من ممارسة مهماته المالية باعتباره وحدة حسابية مستقلة يتبع ما يلي:

- يبلغ الاعتماد المخصص لمجلس المحافظة إلى دوائر الخزينة المختصة من قبل مديرية الموازنة العامة بناءً على اقتراح وزارة الإدارة المحلية.

- توافي مديرية الموازنة العامة بمجداول توزيع الاعتمادات على الأبواب لكل محافظة عن طريق وزارة الإدارة المحلية لإبلاغها إلى مديرية الخزينة المركزية ودوائرها في ماليات المحافظات.

ويتم تعديل توزيع الاعتمادات بين المديريات والأجهزة المحلية لمجلس المحافظة بالشكل الذي تم فيه تبليغ جداول توزيع الاعتمادات، وتحفظ أوامر التصفية والصرف الصادرة وثبوتياتها لدى دوائر الخزينة في الإدارة المركزية والمحافظات، ولكل مديرية أو جهاز محلي على حدة أصولاً.

وتتولى دوائر الخزينة في ماليات المحافظات قبض إيرادات الإدارات المنقولة إلى الوحدات الإدارية المحلية (إن وجدت)، وذلك بالاستناد إلى أوامر قبض بناءً على طلب من الإدارة ذات العلاقة، وتتخذ هذه الإيرادات إيراداً للموازنة العامة.

كما تتولى دوائر الخزينة المذكورة رد جميع المبالغ التي توجب القوانين النافذة ردها، وذلك وفقاً للأحكام القانونية النافذة لدى دوائر الخزينة.

ب- المشاريع الاستثمارية:

- يجري توزيع اعتمادات الأقسام والفروع العائدة للمشاريع الاستثمارية، بما في ذلك اعتمادات مجالس المحافظات والمخصصة في الباب الثالث على بنود بقرارات تصدر عن رئيس مجلس الوزراء - رئيس المجلس الأعلى للتخطيط، بناءً على مطالعة هيئة تخطيط الدولة، واقتراح وزير المالية، ووفقاً للبرامج المادية لتنفيذ المشاريع الاستثمارية.

- مع مراعاة القرارات الصادرة عن رئيس المجلس الأعلى للتخطيط بتوزيع اعتمادات المشاريع الاستثمارية على بنود يجري توزيع بنود المشاريع الاستثمارية على فقرات بقرارات تصدر عن وزير المالية.

— يخصص بند مستقل لكل مشروع من المشاريع الواردة في الخطة الخمسية، الذي رصدت له اعتمادات في بنود موازنة العام الحالي.

وتوزع اعتمادات كل من البنود العائدة للمشاريع الاستثمارية على فقرات حسب متطلبات كل مشروع وفق تبويب دليل الحسابات (حـ/الموجودات الثابتة) في النظام المحاسبي الموحد.

وتبلغ دوائر الخزينة في الإدارة المركزية والمحافظات الاعتمادات المحددة بالقرارات الصادرة عن رئيس المجلس الأعلى للتخطيط المخصصة للمشاريع الاستثمارية لمديريات وأجهزة مجالس المحافظات، ولكل مديرية محلية أو جهاز محلي على حدة من قبل مديرية الموازنة العامة في وزارة المالية، وذلك بناءً على اقتراح الجهة المعنية، وعن طريق وزارة الإدارة المحلية.

ويراعى في ترقيم بنود المشاريع الاستثمارية وفقراتها في موازنات مجالس المحافظات الترقيم والعنوان المخصص لكل منها في قرارات التوزيع الصادرة عن رئيس المجلس الأعلى للتخطيط، ووزير المالية كل فيما يخصه.

ويتم التعاقد على اعتمادات المشاريع الاستثمارية على أساس البند، ويجري الصرف على أساس الفقرة.

ولا يجوز التعاقد على الاعتمادات الواردة في حقل (الموارد المحلية) إلا بعد تتريل النفقات المحلية اللازمة لتنفيذ عقود الموارد الخارجية كتكاليف الإنشاءات، وأجور النقل، والضرائب والرسوم، وما يعادل سلفة عقد التسهيلات الائتمانية، وفتح الاعتمادات المستندية، وجميع النفقات التي يتوجب تأديتها من الاعتمادات المغطاة (بمصادر محلية) عموماً.

وتجدر الإشارة إلى أن الصرف على اعتمادات المشاريع الاستثمارية يتم في جميع الأحوال في حدود التمويل الممنوح من صندوق الدين العام والاعتمادات المخصصة.

ولا بد من الإشارة إلى أنه يتوجب على محاسب الإدارة قبل التأشير على عقد أي نفقة، أو صرفها، أو تصفيتها، إثبات قيد الاعتمادات على مستوى البنود والفقرات في السجلات المحاسبية المسوكة لديه، وذلك بعد صدور قرارات توزيع الاعتمادات وجداول توزيعها سواءً للعمليات الجارية أم للمشاريع الاستثمارية.

٢- المناقلات:

تقتضي متطلبات تنفيذ الموازنة العامة للدولة، في بعض الأحيان، إدخال بعض التعديلات على اعتماداتها، وقد تضمن القانون المالي الأساسي للدولة، والنظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والأحكام التي ترد في متن قوانين الموازنة العامة للدولة النصوص القانونية المتعلقة بأصول إجراء هذه التعديلات عن طريق المناقلات، إذ تختلف صلاحيات إجراء المناقلة بين الاعتمادات حسب نوع المناقلة.

وفيما يلي شرح موجز لهذه الإجراءات:

أ- العمليات الجارية:

- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية بين الأبواب والبنود بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص .
- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للعمليات الجارية بين الفروع والأقسام بمرسوم .
- يجب ألا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية .

ب- المشاريع الاستثمارية:

- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين البنود والفقرات بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح الوزير المختص .

- تجري مناقلات الاعتمادات المخصصة للمشاريع الاستثمارية بين الفروع والأقسام بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية .
- يجب ألا يؤدي إجراء المناقلات بين اعتمادات الموازنة العامة إلى الخروج بها عن الحدود والأهداف الواردة في الخطة الاقتصادية .

٣- الوضع تحت التصرف:

- أجازت المادة ٦/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ لجميع الجهات العامة في الدولة أن تفوض بعضها بعضاً بعقد النفقات وصرفها على بعض الاعتمادات المرصودة في موازنتها.
- والحالات التي يتم فيها الوضع تحت التصرف والإجراءات الواجب اتباعها هي:
- الحالة الأولى: التفويض على اعتمادات الباب الثالث (المشاريع الاستثمارية) الواردة بالموازنة العامة للدولة التي تمول من صندوق الدين العام تمويلاً نهائياً، وهي في هذه الحالة جهتان من جهات الهيئات العامة ذات الطابع الإداري، ويتم التفويض في هذه الحالة بموافقة الجهتين، وبقرار يصدر عن وزير المالية.
 - الحالة الثانية: التفويض على اعتمادات الباب الثالث (المشاريع الاستثمارية) الواردة بالموازنة العامة للدولة التي تمول مشاريعها تمويلاً ذاتياً، أو بقروض من صندوق الدين العام، ويتم التفويض في هذه الحالة بين جهتين إحداهما من الهيئات العامة ذات الطابع الإداري، والثانية من الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، أو تكون الجهتان معاً من الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي، ويتم التفويض عن طريق السلف بعد موافقة وزير المالية.
 - الحالة الثالثة: يجوز للوزارات والإدارات الداخلة بكامل نفقاتها وإيراداتها في الموازنة العامة للدولة أن يفوض بعضها إلى بعض عقد النفقات وصرفها على اعتمادات

العمليات الجارية المرصدة في موازنتها ، ويتم التفويض وفقاً لأحكام الحالة الأولى (أي بقرار يصدر عن وزير المالية).

٤- التفويض المالية:

حددت المادة الخامسة النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ أصول إجراءات التفويض المالية التي تتعلق بالنفقات الإلزامية، وديون السنين السابقة المعقودة على وجه قانوني ولم تصرف في سنة عقدها، ولا تتوافر الاعتمادات اللازمة لسدادها في موازنة السنة الجارية، فإنها تصرف بتفويض مالي يصدر عن وزير المالية، وتسدد باعتماد إضافي عند إقفال حسابات السنة المالية المعنية عن طريق المناقلة من وفورات اعتمادات سائر أقسام، وفروع الموازنة العامة للدولة وأبوابها وبنودها ، والواقع أن هذه الحالة رغم صراحة النص لا تختلف عن المناقلات.

ومن الجدير بالذكر أنه يتوجب على محاسب الإدارة في جميع حالات المناقلات أو الوضع تحت التصرف، أو التفويض المالية إجراء القيود اللازمة في السجلات المحاسبية المسوكة لديه لاعتمادات الموازنة العامة للدولة إضافة أو تقيلاً بالاستناد إلى الصكوك والقرارات الصادرة أصولاً، كما يتوجب على محاسب الإدارة إعداد جداول تعديل توزيع الاعتمادات بالاستناد إلى تلك القرارات وإرسالها إلى وزارة المالية (مديرية الموازنة العامة) ليصار إلى إبلاغها أصولاً إلى مديرية الخزينة المركزية ودوائرها في ماليات المحافظات.

٥- تصحيح أخطاء التنسيب:

نصت المادة ٢٥/ من النظام المحاسبي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧، على أن تحدد بتعليمات تصدر عن وزير المالية أصول تصحيح المبالغ التي دفعت خطأ من غير الاعتمادات المخصصة لها،

وكذلك الأخطاء الواقعة في القيود، على أن تتم عملية التصحيح خلال مدة لا تتجاوز غاية كانون الثاني من السنة التالية.

وقد تضمنت التعليمات الواجب إتباعها بهذا الشأن في حال وقوع خطأ يتعلق بصرف نفقة ما على غير الاعتمادات المخصصة لها.

ترسل الجهة المعنية قائمة تتضمن أرقام أوامر التصفية والصرف التي وقعت فيها الأخطاء وتواريخها وأرقام حساباتها (باب، بند) ، وأرقام الحسابات الصحيحة إلى وزارة المالية بالنسبة إلى الإدارات المركزية، أو إلى مديرية المالية المختصة بالنسبة إلى الدوائر الحكومية في المحافظات، وذلك لإصدار قرار التصحيح اللازم على ألا يتأخر وصول هذه القوائم إلى وزارة المالية أو مديريات المالية المختصة، عن مهلة أقصاها منتصف شهر كانون الثاني من السنة التي تلي السنة المالية التي وقعت فيها الأخطاء. ويجري بعد صدور قرار وزير المالية تصحيح جميع القيود بالمداد الأحمر، ويشار بجانب التصحيح إلى رقم قرار وزارة المالية وتاريخه.

أما إذا ظهرت الأخطاء قبل تأدية قيمة أمر التصفية والصرف فيصار إلى إلغاء أمر التصفية والصرف بعد موافقة أمر التصفية والصرف المختص، وينظم أمر تصفية وصرف جديد بدلاً عنه، على أن تحفظ جميع أوامر التصفية والصرف الملغاة، ويتم إتلافها في نهاية السنة المالية تحت إشراف مفتش من الجهاز المركزي للرقابة المالية.

وقار رب زدني علما

الفصل التاسع

الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

Damascus University



١- الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة، مفهومه، و تعريفه

أ- مفهوم الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة و تعريفه:

تعد الموازنة العامة الخطة المالية الأساسية السنوية للدولة لتنفيذ أحكام خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنائها العام والتفصيلي، وتتضمن الموازنة العامة من خلال اعتماداتها وبرامجها النشاطات الرئيسة لمختلف القطاعات العامة إدارية واقتصادية، مركزية ومحلية، بحيث تعكس أرقام الموازنة العامة التطور الاقتصادي والاجتماعي، فهي تطبيق عملي للمنطلقات الأساسية للخطة في مجال المالية العامة.

أما الحساب العام الإجمالي المتضمن قطع حساب الموازنة العامة للدولة فيعكس نتائج تنفيذ برنامج الحكومة في مجال الموازنة العامة، ويبين فعلياً مدى تحقيق الأهداف والسياسات التي رسمتها الحكومة من خلال الأرقام الفعلية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة إيراداً وإنفاقاً بشقيها الجاري والاستثماري، كما تساعد نتائج التحليل والمقارنة بين التقديرات والنتائج الفعلية المتحققة على الإعداد والتخطيط للموازنات العامة للدولة عن السنوات المقبلة.

ومن ثمَّ يعرف الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة بأنه "بيان بنفقاتها وإيرادات الموازنة العامة للدولة الفعلية خلال فترة زمنية سابقة (سنة مالية)، وما ترتب عليها من فائض أو عجز نقدي خلال تلك السنة، ويعد وفق نفس أسس التصنيف والتبويب للموازنة العامة إيراداً وإنفاقاً بشقيه الجاري والاستثماري".

ويتضمن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة البيانات التالية:

— النفقات الفعلية التي أنفقت خلال السنة المالية وفقاً لما تنص عليه الأنظمة والقوانين والتعليمات المالية النافذة مؤيدة بالجدول التفصيلية لأوجه الإنفاق العام الفعلي بشقيه الجاري والاستثماري، ولكل منهما على حدة، وموزعة على أبواب

الموازنة العامة للدولة وأقسامها وفروعها، وبالمقارنة مع الاعتمادات النهائية لكل منها و موزعة وفق التوزيع الإقليمي (مركزية و محلية)، واستخراج الاعتمادات غير المستعملة تفصيلاً في نهاية السنة المالية والواجب إلغاؤها.

- الإيرادات الفعلية التي تم تحصيلها خلال السنة المالية وفقاً لما تنص عليه الأنظمة والقوانين والتعليمات المالية النافذة، مؤيدة بالجداول التفصيلية لجميع إيرادات الموازنة العامة المحصلة بشقيها الجاري والاستثماري، ولكل منهما على حدة ومتضمنة التحققات المدورة من السنة المالية السابقة وغير المحصلة، والتحققات الصادرة خلال السنة المالية الجارية، ومن ثم استخراج رصيد التحققات في نهاية العام وغير المحصلة التي تدور للسنة المالية التالية، وتوزع هذه البيانات على أبواب الموازنة وبندوها وفقراتها، بالمقارنة مع تقديرات الإيرادات النهائية لكل منها.
- جداول بأرصدة حسابات خارج الموازنة (أمانة و سلف) من واقع نتائج قطع حسابات الموازنة العامة للدولة (أوامر الصرف الصادرة وغير المدفوعة، وأرصدة الأمانات المدورة بأنواعها، وأرصدة السلف المدورة).

- وإلى جانب هذه البيانات يتم إعداد حساب الخزينة العامة السنوي (الوضع النقدي لحساب الخزينة العامة في جانبي الحقوق و الالتزامات)، موقوفاً بتاريخ ١٢/٣١ من كل عام.

ويتضمن حساب الخزينة العامة ما يلي :

- في الجانب المدين (الحقوق) أي الأصول المملوكة للدولة، و حسابات السيولة لدى الخزينة العامة و صناديقها الفرعية، و المصرف المركزي، و الحقوق المالية للخزينة العامة من قروض و سلف لدى الجهات المدينة، و حسابات التسوية والسلف المدينة الأخرى.

— في الجانب الدائن (الالتزامات)، أي الالتزامات تجاه المؤسسات المحلية، و الدولية، والمصرف المركزي، وسندات الدين العام، ويظهر رصيد هذا الحساب تحت بند "حسابات تحت التسوية"، و يمثل عجز تنفيذ الموازنة أو فائضها مع الوضع في الحساب الرصيد المدور من السنة المالية السابقة (فائض الموازنة العامة أو عجزها).

ب- مزايا الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة (الحساب الختامي):

- إظهار المركز المالي وما حققه من فائض أو عجز نقدي بنهاية السنة المالية، و يمثل عجز الموازنة العامة (مقدار الاقتراض الداخلي من مصرف الإصدار). و بكلمة أخرى فهو يعبر عما تم سحبه من مصرف الإصدار، وأضيف إلى الكتلة النقدية المتداولة نتيجة زيادة حجم الإنفاق العام الفعلي خلال السنة المالية في الإيرادات المحصلة فعلاً خلال تلك السنة، أما فائض الموازنة، فإنه يمثل في حال تحققه في نهاية السنة المالية، زيادة الإيرادات الفعلية المحصلة خلال السنة المالية عن الإنفاق العام الفعلي خلال تلك السنة، و يعبر عن مقدار النقد الذي تم سحبه نتيجة تنفيذ الموازنة العامة للدولة خلال تلك السنة من الكتلة النقدية المتداولة.
- إعمال الرقابة المالية والقانونية على نتائج تنفيذ موازنات كل من الوحدات الإدارية الحكومية، من حيث التأكد بأن الصرف قد تم بمحدود الاعتمادات المرصودة، وفي الأغراض المخصصة لها أصلاً ووفق القوانين والأنظمة النافذة، وبيان الانحرافات والتجاوزات، وتحديد المسؤوليات عند الاقتضاء تمهيداً لمحاسبة المسؤولين عن تلك التجاوزات في حال وقوعها، ويحقق هذا النوع من الرقابة، الوظيفة التقليدية للمحاسبة الحكومية.
- توفير البيانات التحليلية اللازمة لتقويم أداء النشاط الحكومي، سواء ما يتعلق منها بتنفيذ المشروعات الاستثمارية، أم الخدمات العامة للمواطنين في قطاعات الدولة

المختلفة، و ذلك من خلال إجراء المقارنة و التحليل بين المخطط في الموازنة (البرامج المادية و المالية)، و بين المنفذ فعلاً من واقع قطع الحساب، و إجراء التحليل اللازم مع بيانات السنوات السابقة، و مع معايير نمطية في بعض أنواع الأنشطة الحكومية، و بالتالي توفير الوسائل والأدوات اللازمة لتقويم أداء النشاط الحكومي في المجالات المختلفة، ومدى تحقيقه للأهداف المخططة، وإعمال محاسبة المسؤولية تبعاً لنتائج هذا التقويم، و يحقق هذا النوع من الرقابة الوظيفية الحديثة للمحاسبة الحكومية في المساعدة على تقويم النشاط أداء الحكومي.

— توفير البيانات اللازمة من خلال نتائج التحليل و المقارنة بين التقديرات والنتائج الفعلية المتحققة من تنفيذ الموازنة العامة للدولة إيراداً وإنفاقاً، للاستفادة منها في إعداد الموازنة العامة للسنة المالية المقبلة. وإسقاط نتائجها في إعداد الموازنة والمخطط السنوية المقبلة.

— توفير الوسائل و الأدوات اللازمة للسلطة التشريعية باعتبارها الجهة المخولة بإقرار الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة برقابة أعمال السلطة التنفيذية، وإجراء المحاسبة عند الاقتضاء في حال وقوع التجاوزات، أو المخالفات القانونية، وذلك من واقع نتائج قطع الحساب السنوي للموازنة العامة للدولة، وإمكانية تقويم أداء السلطة التنفيذية في مختلف مجالات الأنشطة الحكومية، سواء ما يتعلق منها بتنفيذ المشاريع الاستثمارية، أم تقديم الخدمات العامة للمواطنين من صحة أو تعليم.... إلخ، والمساعدة على مناقشة الموازنة العامة للدولة عن السنوات المالية المقبلة في ضوء نتائج التنفيذ الفعلي من جهة، و توقعات المستقبلات المستقبلية من جهة أخرى.

ج- العلاقة بين الموازنة العامة للدولة و الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة:

يتبين مما سبق، أن الموازنة العامة للدولة هي البرنامج أو الخطة السنوية للدولة عن فترة مالية مقبلة تقدر عادة بسنة، و تتضمن الإيرادات المتوقعة تحصيلها و الاعتمادات المخصصة في سبيل تحقيق هذه الخطة.

أما الحساب الختامي فهو يعبر عن الإيرادات و النفقات الفعلية للدولة عن الفترة نفسها، ويشترك كل منها بخصائص مشتركة، و يختلف بعضهما عن بعض في أمور أخرى:

الخصائص المشتركة:

- تقرر كل من الموازنة العامة للدولة و الحساب الختامي من قبل السلطة التشريعية بقانون.
- يتم تبويب النفقات و الإيرادات في الحساب الختامي لكل سنة مالية بالأسلوب نفسه المتبع في تبويب الموازنة العامة للدولة.
- يتم إعداد كل من الموازنة العامة للدولة، و الحساب الختامي وفق مبدأ عمومية مقابلة المصروفات بالإيرادات.

الاختلاف:

- إن أرقام الموازنة العامة للدولة هي أرقام تقديرية، أما أرقام الحساب الختامي فهي أرقام فعلية.
- تتألف جداول الموازنة العامة للدولة من:
 - جدول اعتماد النفقات.
 - جدول تقديرات الإيرادات.
- أما جداول الحساب الختامي فهي:
 - جدول النفقات الفعلية.

- جدول الإيرادات الفعلية.
- حسابات الخزينة العامة.
- حسابات خارج الموازنة العامة للدولة (أمانات و سلف و حساب حركة النقود "المأخوذ و المرسل").

وبذلك يمكن القول: إن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة في نظام المحاسبة الحكومية يقابل الميزانية الختامية، و حسابات النتائج في المشروع الاقتصادي في نظم المحاسبة المالية، و يعد في نهاية السنة المالية، في حين أن الموازنة العامة للدولة، تقابل الموازنة التقديرية للمشروع الاقتصادي الذي يعد في بداية كل سنة مالية عن سنة مالية مقبلة.

٢- مرآة إعداد مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة في

سورية

أ. في النصوص القانونية النازمة لإعداد الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة

للدولة:

تضمن القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ والنظام المحاسبي للهيئات ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ أحكاماً تتعلق بإعداد الحساب العام الإجمالي للدولة (قطع الحساب) إذ نصت المواد (٣١)، (٣٢)، (٣٣) من القانون المالي الأساسي على ما يلي:

المادة ٣١: أ- تعد كل وزارة أو جهة عامة ذات طابع إداري حساباً ختامياً عن السنة المالية المنتهية موزعاً وفق التوزيع الوارد في النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، وترسله إلى مديرية الخزينة المركزية والحسابات في وزارة المالية، وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.

-تعد وزارة المالية الحسابات الختامية للوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري عن السنة المالية المنتهية بعد إقرارها من الجهاز المركزي للرقابة المالية أصولاً خلال ستة أشهر من انتهاء السنة المالية، مشتملة على حسابات التسوية والقوائم المالية المرفقة بها وفق قرارات تصدر عن وزارة المالية .

-تعرض الحسابات الختامية المشار إليها في الفقرة (ب) من هذه المادة قبل انتهاء السنة المالية على مجلس الوزراء لإقرارها أصولاً .

-تعد الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي حساباتها وميزانياتها الختامية، وتبلغها إلى مديرية شؤون المؤسسات في وزارة المالية، وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية، ووفقاً للقواعد المنصوص عليها في النظام المالي لهذه الجهات .

المادة ٣٢ - تقرر السلطة التشريعية الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية بقانون .

المادة ٣٣ - يصدر بمرسوم بناء على اقتراح وزير المالية :

- النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري

- النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي .

ونصت المادة /٤٠/ من النظام المحاسبي للهيئات ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ على ما يلي:

-يتم قطع الموازنة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ .

-إذا أسفر قطع الحساب العام الإجمالي عن زيادة في الإيرادات حولت هذه الزيادة بموجب قانون قطع الحسابات إلى الأموال الاحتياطية، وإذا أسفر عن زيادة في

النفقات غطي العجز من الأموال الاحتياطية، أو من حساب السلف عند الاقتضاء على أن يسدد إجبارياً من وفورات الموازنات التالية.

وبتطبيق النصوص القانونية المشار إليها لا بد من تنظيم جداول وبيانات تتعلق بنفقات جميع الجهات التي يشملها قانون الموازنة العامة للدولة وإيراداتها. وقد نظمت تعليمات وزارة المالية المختلفة بصورة دقيقة ومفصلة الجداول والبيانات التي يستند إليها في قطع الحساب والجهات التي تنظمها، ومواعيد إرسالها إلى وزارة المالية، والجهاز المركزي للرقابة المالية.

ب- في إجراءات تحضير وإعداد الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة:

تم الإجراءات التحضيرية لإعداد الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية تبعاً مع تنفيذ الموازنة العامة، وذلك من خلال مسك السجلات، وإعداد البيانات الدورية اللازمة في مديرية الخزينة المركزية، ودوائر الخزينة في ماليات المحافظات، وفي مديريات الشؤون المالية، ودوائر الخزينة في الوحدات الحسابية المستقلة، ووحدات الإدارة المحلية إضافة إلى البيانات التحليلية والتجميعية التي يتم إنجازها عند إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية.

ويتم بالتوازي أيضاً إنجاز أعمال التدقيق المحاسبية والمستندية لعمليات الصرف والدفع والقبض، وجميع المعاملات المالية الأخرى من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية، كما تتولى إدارة توحيد الحسابات والتسديد النهائي في الجهاز المركزي للرقابة المالية متابعة البيانات والحسابات، ومسك السجلات اللازمة لإعداد مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة في نهاية السنة المالية.

وفيما يلي ملخص للخطوات في تحضير الحساب العام الإجمالي للدولة وإعداده:

■ تحضير سجل اعتمادات الموازنة وإعدادها:

- إعداد سجل الاعتمادات الأساسي للموازنة من واقع جدول بيان النفقات الملحق بقانون الموازنة العامة (الاعتمادات الأصلية) موزعة على أقسام الموازنة العامة وفروعها وأبوابها وبحسب التبويب الإداري / القطاعي.
- متابعة قرارات توزيع الاعتمادات الجارية والاستثمارية، وصكوك الإضافة، وقرارات المناقلة الجارية خلال تنفيذ الموازنة مهما كان مصدرها، وكذلك قرارات الوضع تحت التصرف الصادرة عن وزارة المالية وإثباتها في سجل اعتمادات الموازنة، وبذلك يمكن استخلاص البيانات المتعلقة بالاعتمادات النهائية لكل جهة من الجهات العامة، وعلى مستوى كل من أبواب الموازنة وبندوها كما يلي:
- (الاعتماد الأصلي + الإضافات - التخفيضات = الاعتمادات النهائية).
- متابعة قرارات توزيع الاعتمادات من قبل الوزير المختص وفق التبويب الإقليمي على المحافظات، وكذلك متابعة توزيع الاعتمادات الإجمالية المخصصة للمجالس المحلية (العمليات الجارية)، والتعديلات الطارئة عليها.

■ في إعداد بيانات توحيد الحسابات النهائية:

في جانب النفقات:

- في بيانات النفقات الفعلية الجارية والاستثمارية، لجهات القطاع العام الإداري:
- تعد كل مديرية مالية من ماليات المحافظات الجدول "نموذج رقم ٢٦" المتضمن نفقاتها المحافظة (الجارية والاستثمارية) بكاملها، موزعة وفق الأبواب لكل جهة من جهات القطاع العام الإداري في المحافظة.
- تعد مديرية الخزينة المركزية الجدول "نموذج ٢٦" المتضمن نفقاتها محافظتي دمشق وريف دمشق، ونفقاتها الإدارات المركزية لوزارات الدولة وهيئاتها العامة (الجارية

والاستثمارية) بالإضافة إلى نفقاتها وزارة الدفاع، وإسهام الدولة في تثبيت الأسعار، وتسديدات الدين العام موزعة وفق الأبواب لكل جهة من جهات القطاع العام الإداري في هاتين المحافظتين والإدارة المركزية.

— يقوم فرع الجهاز المركزي في كل محافظة بتدقيق الجدول رقم "٢٦" المشار إليه، ويصدر بعد إنجاز عملية التدقيق قرار القبول اللازم بعد التنسيق مع إدارة توحيد الحسابات.

في بيانات النفقات الفعلية للمشاريع الاستثمارية "الباب الثالث" لجهات القطاع العام الاقتصادي:

تقتصر البيانات المطلوبة في مجال الإنفاق من جهات القطاع العام الاقتصادي عند إعداد الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة على بيانات النفقات الفعلية للمشاريع الاستثمارية "الباب الثالث" فقط، إذ تدرج فوائض الموازنة للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي في الموازنة العامة للدولة فقط عملاً بأحكام القانون المالي الأساسي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٧.

ويجري إعداد بيانات النفقات الفعلية للمشاريع الاستثمارية "الباب الثالث" لجهات القطاع العام الاقتصادي من واقع البيانات والنماذج التفصيلية المقدمة من قبل كل من تلك الجهات إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية بعد تدقيقها واعتمادها من قبله، و تتضمن الإنفاق الفعلي على اعتمادات المشاريع الاستثمارية، ومصادر تمويلها كما يلي:

(الاعتمادات، النفقات الفعلية، مصادر التمويل من صندوق الدين العام، تمويل ذاتي، تمويل بقروض خارجية، أو تسهيلات ائتمانية).

كما تخضع الميزانيات والحسابات الختامية لكل من تلك الجهات إلى تدقيق الجهاز المركزي للرقابة المالية، وإصدار قرارات القبول بشأن كل منها.

في بيانات النفقات الفعلية الجارية والاستثمارية العائدة للوحدات الحسابية المستقلة:

— تعد كل وحدة من الوحدات الحسابية المستقلة من الهيئات العامة ذات الطابع الإداري (الجامعات، المديرية العامة للجمارك، بعض المشافي العامة... إلخ).
الجدول نموذج "٢١" والمتضمن:

- كشفاً تفصيلياً بالنفقات الفعلية للوحدة موزعة على أبواب الموازنة.
- كشفاً تفصيلياً بالإيرادات الفعلية للوحدة موزعاً على أبواب الموازنة وبنودها وفقراتها.

— يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بتدقيق الجدول نموذج "٢١" المشار إليه لكل من الوحدات الحسابية المستقلة، ويصدر بنتيجة التدقيق قرار القبول لبيان الإيرادات، والنفقات، والتمويل، وحسابات خارج الموازنة، والتحويلات، وحركة النقود، وميزان الصندوق.

في بيانات النفقات الفعلية للوحدات الإدارية المحلية (البلديات من الدرجتين الأولى والثانية):

تقتصر البيانات المطلوبة في مجال الإنفاق من الوحدات الإدارية المحلية (بلديات الدرجتين الأولى والثانية) عند إعداد الحساب العام الإجمالي للدولة على بيانات النفقات الفعلية للمشاريع الاستثمارية (الباب الثالث فقط)، وذلك نظراً إلى أن لوحدات الإدارة المحلية موازنات منفصلة لنفقاتها الجارية عن الموازنة العامة للدولة.

ويجري إعداد بيانات النفقات الفعلية للمشاريع الاستثمارية "الباب الثالث" للوحدات الإدارية المحلية من واقع البيانات والنماذج التفصيلية المقدمة من قبل تلك الوحدات إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية بعد تدقيقها واعتمادها من قبله.

وتجدر الإشارة إلى أن النفقات الفعلية الجارية والاستثمارية لبلديات الدرجتين الثالثة والرابعة، وكذلك الدوائر الوقفية لها موازنات منفصلة عن الموازنة العامة وفق أحكام القانون المالي الأساسي، ومن ثم لا تدخل في بيانات قطع حسابات الموازنة العامة للدولة، وإنما تدرج فوائض كل من مديريات الأوقاف، والوحدات الإدارية المحلية، بصورة رقم إجمالي واحد في الموازنة العامة، ويتم تدقيق حساباتها، وإصدار قرارات القبول بشأنها بشكل مستقل عن عملية قطع حساب الموازنة العامة للدولة. أما الإعانات المسددة للوحدات الإدارية المحلية فتعد نفقة استثمارية على اعتمادات وزارة الإدارة المحلية، وتدخل على هذا الأساس في الحساب العام الإجمالي للدولة.

ويتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة تدقيق حسابات كل من هذه الوحدات، وإصدار قرارات القبول بشأن كل منها بشكل مستقل عن قطع حسابات الموازنة العامة للدولة.

في جانب الإيرادات:

● الإيرادات الجارية:

— تعد كل مديرية مالية من مديريات ماليات المحافظات، وضمن الجدول نموذج رقم (٢٦) التجميعي الإيرادات الفعلية للمحافظة تحققاً وتحصيلاً موزعاً على أبواب الإيرادات وبنودها وفقراتها، وذلك بعد تجميع جداول الإيرادات لكل من المناطق التابعة لكل محافظة (نموذج رقم ٢٠) مضافاً إليها الإيرادات لمركز كل محافظة (نموذج رقم ٢١)، أي إن : إيرادات المحافظة (جدول ٢٦) = إيرادات المناطق (جدول ٢٠) + إيرادات مركز المحافظة (جدول ٢١).

كما تتضمن هذه الجداول أيضاً حسابات خارج الموازنة (أمانات، سلف، حركة نقد) إضافة لكشف ميزان الصندوق.

— تعد مديرية الخزينة المركزية ضمن الجدول (نموذج ٢٦) التجميعي بيانات الإيرادات الجارية الفعلية في مديرتي ماليتي دمشق وريف دمشق، والإيرادات الجارية للخزينة المركزية، تحققاً وتحصيلاً، موزعة على أبواب الإيرادات وبندوها وفقراتها، وذلك بعد تجميع جداول الإيرادات من واقع جداول المناطق (نموذج رقم ٢٠)، وجداول مركز المحافظة رقم (٢١).

— تعد المديرية العامة للجمارك باعتبارها وحدة حسابية مستقلة، وضمن الجدول نموذج رقم (٢٦) التجميعي الإيرادات الجارية الفعلية (رسوم جمركية، رسوم إحصاء، رسوم تجارة خارجية)، لمديرياتها وأماناتها في المحافظات، كما تعد الوحدات الحسابية المستقلة الأخرى، وضمن الجدول نموذج رقم (٢٦) الإيرادات الجارية الفعلية لكل منها.

— يقوم فرع الجهاز المركزي في كل محافظة بتدقيق الجداول المشار إليها، ويصدر بعد إنجاز عملية التدقيق قرار القبول اللازم بعد التنسيق مع إدارة توحيد الحسابات.

● الإيرادات الاستثمارية:

— تعد مديرية صندوق الدين العام في وزارة المالية جدولاً يتضمن الفوائض الاقتصادية (فائض موازنة) المحصلة فعلاً خلال السنة المالية وفق مبدأ الأساس النقدي (أي الفوائض المحصلة التي تخص السنة المالية الحالية أو التي تخص السنوات المالية السابقة)، وتوزع هذه الفوائض على القطاعات الاقتصادية والمؤسسات والشركات العامة، وفق تبويب الموازنة العامة للدولة، ويتزل من الفوائض المحولة الاكتتابات بأسناد الدين العام، وحصيلة شهادات الاستثمار التي تعد بمخرطة قروض داخلية.

—أما فائض السيولة الذي تم تعريفه بمقتضى المادة (١) من القانون المالي الأساسي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦. الذي يشمل اهتلاكات الموجودات الثابتة والمؤونات غير المخصصة لأكثر من سنة مالية واحدة للجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي فقد نصت الفقرة رابعاً من المادة (٣) من القانون المذكور بأن تحتفظ الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بفائض السيولة المقدر لاستخدامه في مشاريع الاستبدال والتجديد تراكمياً، وذلك في ضوء الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة للدولة.

—تستخرج إدارة توحيد الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية من واقع جداول الإنفاق الاستثماري المحللة حسب مصادر التمويل، والمعدة من قبل كل من جهات القطاع العام الاقتصادي، ومقدار التمويل الذاتي لكل من مؤسسات القطاع العام الاقتصادي بعد تدقيقها، ويضاف التمويل الذاتي بحقل مستقل إلى الفوائض الاقتصادية المحصلة من قبل صندوق الدين العام.

—يعد جدول تجميعي يتضمن تقديرات الفوائض الاقتصادية، موزعاً بحسب القطاعات الاقتصادية ولكل مؤسسة أو شركة أو منشأة عامة على حدة، وإلى جانبه الفوائض المحصلة زائداً التمويل الذاتي، ومن ثم مجموع الفوائض (المحصلة + المستعملة في التمويل الذاتي للمشاريع الاستثمارية لكل من جهات القطاع العام الاقتصادي).

—يعد جدول بتقديرات فوائض البلديات (من الدرجتين الأولى والثانية)، والمبالغ المستعملة تمويلاً ذاتياً لمشاريعها الاستثمارية من واقع كل من جداول تقديرات إيرادات الموازنة العامة للدولة من جهة، وكذلك استخراج المبالغ المستعملة تمويلاً ذاتياً للمشاريع الاستثمارية للبلديات من واقع جداول الإنفاق الاستثماري المعدة من قبل تلك البلديات، والمحللة حسب مصادر التمويل، وبذلك يحدد مقدار إيرادات فوائض البلديات (التمويل الذاتي).

- يتم تحديد إيرادات استثمار الفنادق من بيان الوضع المالي لصندوق الدين العام في ١٢/٣١ من كل عام.

- تستخرج إدارة توحيد الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية من واقع جداول الإنفاق الاستثماري المحللة حسب مصادر التمويل، والمعدة من قبل كل من جهات القطاع العام الاقتصادي، مقدار المبالغ المستعملة والمسحوبة من القروض الخارجية والتسهيلات الائتمانية "إيرادات خارجية".

- يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بتدقيق جميع البيانات المشار إليها واعتمادها والمتعلقة بالإيرادات الاستثمارية.

وبعد أن يتم توحيد البيانات والحسابات التي أعدها جميع الجهات التي خصصت لها اعتمادات في الموازنة العامة للدولة (الجاري والاستثماري)، وبعد أن يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بتدقيق حسابات تلك الجهات من الناحيتين المحاسبية والوثائقية، ويتأكد من سلامتها ومطابقتها للأحكام القانونية (النفقات والإيرادات) تعد قرارات القبول المتضمنة هذه الحسابات وفقاً لأحكام الجهاز المركزي للرقابة المالية ولائحته التنفيذية.

يتم إعداد مشروع القانون المتضمن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة الذي يشتمل على جميع الجهات التي خصصت لها اعتمادات في الموازنة العامة للدولة، بما فيها الاعتمادات الاستثمارية للمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الإدارية المحلية، ويجب أن ترفق بمشروع القانون القوائم والجداول التالية:

- القائمة رقم (١): الاعتمادات المضافة على الباب الخامس (الديون والالتزامات الواجبة الأداء).
- القائمة رقم (٢): وتتضمن:
- أ- الإضافات على اعتمادات العمليات الجارية.
- ب- الإضافات على اعتمادات العمليات الاستثمارية بموجب القرارات الصادرة عن رئاسة المجلس الأعلى للتخطيط والمسددة من وفور سائر أقسام الموازنة العامة وفروعها.
- القائمة رقم (٣): اعتمادات العمليات الاستثمارية للبلديات الواردة في الموازنة العامة للدولة ونفقاتها.
- القائمة رقم (٤): الإعانات الممنوحة لمجالس المدن والبلدان والبلديات.
- القائمة رقم (٥): القروض الممنوحة من صندوق الدين العام إلى بعض جهات القطاع العام الاقتصادي الواردة في الموازنة العامة.
- الجدول رقم (١): اعتمادات العمليات الجارية ونفقاتها.
- الجدول رقم (٢): اعتمادات العمليات الجارية حسب القطاعات الواردة في الموازنة العامة ونفقاتها.
- الجدول رقم (٣): اعتمادات العمليات الاستثمارية ونفقاتها.
- الجدول رقم (٤): اعتمادات العمليات الاستثمارية حسب القطاعات الواردة في الموازنة العامة ونفقاتها.
- الجدول رقم (٥): إجمال اعتمادات العمليات الجارية والاستثمارية حسب القطاعات ونفقاتها.
- الجدول رقم (٦): اعتمادات الباب الثالث للمحافظات ونفقاتها (الإدارة المحلية) الفروع من (١٢٢٠٣ - ١٢٢١٦).

- الجدول رقم (٧): اعتمادات المجالس المحلية ونفقاتها (الفرع ١٢٢٠٢).
- الجدول رقم (٨): اعتمادات العمليات الجارية والاستثمارية حسب الأبواب الواردة في الموازنة العامة ونفقاتها.
- الجدول رقم (٩): اعتمادات العمليات الجارية والاستثمارية حسب القطاعات الواردة في الموازنة العامة ونفقاتها.
- الجدول رقم (١٠): الإيرادات الجارية المقدرة والمتحققة والمحصلة.
- الجدول رقم (١١): إجمالي الإيرادات الجارية المقدرة والمتحققة والمحصلة حسب الأبواب.
- الجدول رقم (١٢): التحقيقات والإيرادات للوحدات الحسابية المستقلة.
- الجدول رقم (١٣): الإيرادات الاستثمارية المقدرة والمحصلة.
- الجدول رقم (١٤): إجمالي الإيرادات الاستثمارية حسب الأبواب.
- الجدول رقم (١٥): إجمالي الإيرادات الجارية والاستثمارية حسب الأبواب.
- الجدول رقم (١٦): اعتمادات أقسام الموازنة العامة وفروعها حسب الأبواب ونفقاتها.

كما يحدد مشروع القانون نتائج قطع حسابات الموازنة العامة للدولة من حيث الوفر أو العجز، فإن تحقق بنتيجة قطع الحساب وفر (أي زيادة الإيرادات المحصلة فعلاً على النفقات المصروفة فعلاً)، حول هذا الوفر إلى حساب الاحتياطي، ويسجل في حسابات الخزينة المركزية فقط.

وإذا كانت نتيجة قطع الحساب عجزاً (أي زيادة النفقات المصروفة فعلاً على الإيرادات المحصلة فعلاً)، يغطي العجز من الأموال الاحتياطية المسجلة لدى مديرية الخزينة المركزية، وإذا لم تكف الأموال الاحتياطية لتغطية العجز الناتج عن قطع

الحساب، غطي هذا العجز بسلفة تسجل على خزينة الدولة، وتسوى وفقاً لأحكام قانون النقد الأساسي.

٣- مراحل إقرار مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة في سورية:

- نصت المادة (٨٢) من دستور الجمهورية العربية السورية على ما يلي:
- ((تعرض الحسابات النهائية للسنة المالية على مجلس الشعب في مدة لا تتجاوز عامين منذ انتهاء هذه السنة، و يتم قطع الحساب بقانون، و يطبق على قطع الحساب ما يطبق على الموازنة في الإقرار)).
- كما نصت المادة (٣٥) من القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٦٠٠٠ و تعديلاته على ما يلي:
- ((المادة ٣٢- تقر السلطة التشريعية الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية بقانون)).
- واستناداً إلى الأحكام القانونية النافذة، فإن إقرار مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة في سورية يتم بقانون، و يمر بالمراحل التالية:
- إصدار قرار القبول النهائي لمشروع الحساب العام الإجمالي السنوي للموازنة العامة للدولة من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية مشفوعاً بملاحظاته حول نتائج تدقيق نفقات الموازنة العامة للدولة و إيراداتها عن السنة المالية.
 - رفع مشروع الحساب العام الإجمالي السنوي للموازنة العامة، مع مشروع القانون اللازم لهذه الغاية من قبل وزير المالية إلى رئاسة مجلس الوزراء مرفقاً بتقرير مفصل عن الوضع المالي للدولة، و نتائج قطع حسابات الموازنة العامة للدولة.
 - يعرض مشروع الحساب العام الإجمالي مع مشروع القانون بشأنه على اللجنة الاقتصادية في مجلس الوزراء لاتخاذ التوصية اللازمة بإقراره.

— يدرس مجلس الوزراء مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة مع مشروع القانون، و يحيله إلى السلطة التشريعية (مجلس الشعب) عن طريق رئاسة الجمهورية.

— يتم إقرار مشروع الحساب العام الإجمالي السنوي للموازنة العامة للدولة مع مشروع القانون، العائد له من قبل السلطة التشريعية (مجلس الشعب وفق الطريقة التي يتم فيها إقرار الموازنة العامة للدولة).

— يصدر عن السيد رئيس الجمهورية قانون قطع حساب الموازنة العامة للدولة.

— وبذلك يتبين أهمية إنجاز الحساب العام الإجمالي السنوي للموازنة العامة للدولة.

وبعد إقرار مشروع قانون قطع الحساب من قبل السلطة التشريعية (مجلس الشعب)، يصدره السيد رئيس الجمهورية، و يصبح قانوناً واجب التنفيذ تسوى بموجبه جميع حسابات السنة المالية التي يشملها، و تغلق حساباتها بالاستناد إلى النتائج التي تضمنها هذا القانون، و تلغى الاعتمادات غير المستعملة خلال السنة المالية وفق أحكام الفقرة (جـ) من المادة (٥) من القانون الأساسي للدولة. أما حسابات خارج الموازنة (الأمانات، السلف، حسابات حركة النقود). فيتم تدقيقها و تحديد أرصدها و تدويرها إلى حسابات السنة المالية التالية وفقاً للتعليمات النازمة لذلك.

ويمكن تصوير النتائج الإجمالية لقطع حسابات سنة مالية كما يلي:

الإيرادات الفعلية

النفقات الفعلية

—

—

—

—

—

—

رصيد

رصيد

(عجز الموازنة العامة)

(فائض الموازنة العامة)



مسائل عملية غير محلولة

المسألة الأولى:

فيما يلي ميزان المراجعة للمال العام لإحدى الدوائر الحكومية:
المال العام للدائرة الحكومية-مديرية مواصلات حمص

ميزان المراجعة بتاريخ ٢٠١٠/١٢/٣١

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	
١٤١٧٥٠	النقدية	
٣٣٩٠٠	استثمارات قصيرة الأجل	
٩٠٠٠	ممولو ضرائب - متأخرة	
٣٤٣٥٠	مخزون مهمات	
	أذون دفع مستحقة	٦٠٦٠٠
	المستحق لمال الخدمة الداخلية	٢٨٥٠
	رصيد المال المخصص للارتباطات	٨٤٠٠
	رصيد المال المخصص لمخزون المهمات	٣٤٣٥٠
	رصيد المال غير المخصص	١٧٨٢٠٠
	رصيد مال الموازنة	٢١٠٠٠
٣٠٢١٠٠٠	الإيرادات المقدرة	
	الاعتمادات	٢٩٥٥٠٠٠
	الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة	٤٥٠٠٠
	الإيرادات	٣٠٢٤٦٠٠
٢٩٧٠٦٠٠	النفقات	
٣٠٠٠٠	الاستخدامات المالية الأخرى	
٨٤٠٠	الارتباطات	
<u>٦٣٣٠٠٠٠</u>	الإجمالي	<u>٦٣٣٠٠٠٠</u>

وبتاريخ ١٢/٣١ كان حساب رصيد المال المخصص لمخزون المهمات دائراً بمبلغ (٢٨٥٠٠) ل.س.

المطلوب:

١- إعداد القوائم المالية التالية للمال العام لمديرية مواصلات حمص عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠١٠:

- قائمة الإيرادات، و النفقات، والتغيرات في رصيد المال.

- الميزانية العمومية.

٢- إجراء قيود الإقفال الخاصة بالمال العام لمديرية مواصلات حمص بتاريخ ١٢/٣١/٢٠١٠.

المسألة الثانية:

فيما يلي ملخص بعمليات إحدى المناطق التعليمية، والمأخوذة من السجلات المحاسبية للمال العام قبل إقفال الدفاتر عن العام المنتهي في ٣٠/٦/٢٠١٠.

المال العام لمجلس مدينة داريا

ملخص العمليات عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٠/٦/٣٠

بعد إقفال الدفاتر قبل إقفال الدفاتر

٢٠١٠/٦/٣٠

٢٠٠٩/٦/٣٠

البيان

حسابات الأستاذ ذات الأرصدة المدينة:

٢١٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	النقدية
٥١٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠٠	ممولو الضرائب
٩٠٠٠٠٠٠		الإيرادات المقدرة
٨١٠٠٠٠٠		النفقات
٤٢٦٠٠٠		الاستخدامات المالية الأخرى
٢٧٣٠٠		الارتباطات
<u>٢٠١٦٣٣٠٠</u>	<u>١٦٥٠٠٠٠</u>	الإجمالي

حسابات الأستاذ ذات الأرصدة الدائنة:

٢١٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	مخصص الضرائب المشكوك في تحصيلها
١٢٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	أذون الدفع المستحقة
٤٢٦٠٠٠	٦٣٠٠٠٠	مستحقات لأموال أخرى
٢٧٣٠٠٠	١٨٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للارتباطات
٤٨٦٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
٨٤٠٠٠٠٠		الإيرادات من الضرائب
٣٩٠٠٠٠		إيرادات أخرى
٦٠٠٠٠		رصيد مال الموازنة
٨٤٣٠٠٠٠		الاعتمادات
٥١٠٠٠٠		استخدامات مالية أخرى مقدرة
<u>٢٠٤٠٩٠٠٠</u>	<u>١٦٥٠٠٠٠</u>	الإجمالي

معلومات إضافية:

- ١- بلغت الضرائب المقدرة والمربوطة على الممولين عن السنة المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠ (٨٦١٠٠٠٠) ل.س ، وبلغ المحصل منها خلال السنة (٨٤٣٠٠٠٠) ل.س.
- ٢- فيما يلي تحليل للعمليات في حساب أذون الدفع المستحقة عن السنة المنتهية في ٢٠١٠/٦/٣٠.

مدين (دائن)

نفقات العام الجاري (جميعها موضوع للارتباطات)	(٨١٠٠٠٠٠)
النفقات الخاصة بالارتباطات القائمة في ٢٠٠٩/٦/٣٠	(١٧٤٠٠٠)
أذون الدفع المسددة لأموال أخرى	(٦٣٠٠٠٠)
المدفوعات النقدية	٧٩٢٠٠٠٠
صافي التغير	(٩٨٤٠٠٠)

- ٣- بلغت قيمة فواتير الخدمات المقدمة للمال العام بوساطة الأموال الأخرى للمنطقة خلال عام ٢٠١٠ (٤٢٦٠٠٠) ل.س.
- ٤- صدرت في ٢٠١٠/٥/٢ أوامر شراء كتب مدرسية قدرت تكلفتها بمبلغ (٢٧٣٠٠٠) ل.س، وقد تم استلام هذه الكتب في شهر آب عام ٢٠١٠.

المطلوب:

- أ- إعادة إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عمليات المال العام لمجلس المدينة المذكورة عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٠/٦/٣٠ كلها على ضوء البيانات السابقة، على أن تكون مشتملة على تسجيل بيانات الموازنة عن العام، و من دون النظر إلى ممالي الضرائب الجارية والمتأخرة -ملاحظة: جعل حساب رصيد المال غير المخصص دائماً بالفرق (٦٠٠٠) ل.س بين رصيد المال المخصص للارتباطات في

٢٠٠٩/٦/٣٠ وقدره (١٨٠٠٠٠) ل.س. والنفقات المتعلقة بالارتباطات القائمة في

٢٠٠٩/٦/٣٠، والمؤيدة بأذن دفع ومقدارها (١٧٤٠٠٠) ل.س.

ب- إجراء قيود الإقفال في ٢٠١٠/٦/٣٠.

ج- إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال للمال العام للمنطقة التعليمية في

٢٠١٠/٦/٣٠.

المسألة الثالثة:

تخلى محاسب مدينة منبج عن وظيفته، وعليه قام مساعدته بمحاولة تحديد النقدية التي سترد من الضرائب العقارية للمال العام عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١١/٦/٣٠، وقد تم هذا التحديد في ٢٠١٠/١/١ ليعد أساساً لوضع معدل الضرائب العقارية عن العام المالي المنتهي في ٢٠١١/٦/٣٠. وقد طلب منك مراجعة التقديرات التي أعدها معاون المحاسب والحصول على المعلومات الضرورية الأخرى اللازمة لوضع تقرير للمال العام للمدينة بالنقدية المتوقع الحصول عليها من الضرائب العقارية عن العام المالي المنتهي في ٢٠١١/٦/٣٠. وفيما يلي التقديرات المعدة بمعرفة معاون المحاسب.

الموارد الأخرى للمدينة بخلاف الضرائب العقارية المفروضة:

رصيد نقدية المال العام المقدرة في ٢٠١٠/١/١	١٠٥٦٠٠٠
المقبوضات النقدية المقدرة من الضرائب العقارية من ١/١ حتى ٢٠١٠/٦/٣٠	٦٦٦٦٠٠٠
الإيرادات النقدية المقدرة من الاستثمارات من ٢٠١٠/١/١ حتى ٢٠١١/٦/٣٠	١٣٢٦٠٠٠
صافي المحصل المقدر من إصدار التزام عام في شكل سندات في شهر آب عام ٢٠١٠	٩٠٠٠٠٠٠
إجمالي موارد المدينة	<u>١٨٠٤٨٠٠٠</u>

احتياجات المال العام:

النفقات المقدرة من ١/١ حتى ٢٠١٠/٦/٣٠	٥٧٠.٠٠٠
الاعتمادات المقترحة من ٢٠١٠/٧/١ حتى ٢٠١١/٦/٣٠	١٢٩.٠٠٠.٠٠٠
إجمالي احتياجات المال العام	<u>١٨٦.٠٠٠.٠٠٠</u>

معلومات إضافية:

- ١- رصيد نقدية المال العام المطلوب في ٢٠١١/٧/١ (٥٢٥.٠٠٠) ل.س.
- ٢- يستحق تحصيل الضرائب العقارية في شهر آذار وأيلول من كل عام. مع الإشارة إلى أن النفقات المقدرة خلال شهر شباط من عام ٢٠١٠ ستزيد عن النقدية المتاحة بمبلغ (٦٠.٠٠٠) ل.س، وحتى يحين موعد تحصيل الضرائب العقارية في شهر آذار عام ٢٠١٠، فستتم مواجهة هذا العجز بإصدار أوراق دفع لمدة ٣٠/ يوماً بضمن الضرائب المتوقعة قيمتها (٦٠.٠٠٠) ل.س، وبمعدل فائدة سنوي بمقدار قيمته (١٢%).
- ٣- سيتم إصدار الالتزام العام على شكل سندات بوساطة مال المرافق العامة للمدينة لتمويل عملية إنشاء محطة جديدة لضخ المياه الجوفية.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل في ٢٠١٠/١/١ لتحديد الضرائب العقارية المطلوب فرضها على الممولين والخاصة بالمال العام لمدينة منبج عن العام المالي المنتهي في ٢٠١١/٦/٣٠.

المسألة الرابعة:

فيما يلي البيانات المأخوذة من السجلات المحاسبية للمال العام لمدينة الزبداني ، وذلك بعد إقفال السجلات المحاسبية عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٠/٦/٣٠ .

المال العام لمدينة الزبداني

بيانات من السجلات المحاسبية عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٠/٦/٣٠

الأرصدة في	تغيرات العام المالي ٢٠١٠	الأرصدة في	بيانات من السجلات المحاسبية عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٠/٦/٣٠
مدین	دائن	٢٠٠٩/٧/١	الأصول النقدية
٢٨٦٥٠٠٠	٢٦٤٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	الأصول النقدية
٢٤٢٧٠٠٠	٢٣٤٣٠٠٠	٦٠٠٠٠	ممولو الضرائب
١٨٠٠٠	٢٧٠٠٠	(١٢٠٠٠)	مخصص ضرائب مشكوك في تحصيلها
٥٣١٠٠٠٠	٥٠١٠٠٠٠	٥٨٨٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٦٤٠٠٠٠	٢٦٦٧٠٠٠	١٣٢٠٠٠	الالتزامات ورصيد المال
٢١٠٠٠	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠	أذون دفع مستحقة
١٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	المستحق لمال الخدمة الداخلية
١٢٠٠٠٠	١٤١٠٠٠	١٢٠٠٠٠	المستحق لمال خدمة الدين
١٤١٠٠٠	١٤١٠٠٠	١٢٠٠٠٠	رصيد المال المخصص للارتباطات
٤٢٣٠٠٠	٢٦٤٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	رصيد المال غير المخصص
٣١٠٢٠٠٠	٣٤٠٢٠٠٠	٥٨٨٠٠٠	إجمالي الالتزامات ورصيد المال

بيانات إضافية:

- ١ - تشتمل موازنة العامة المالي ٢٠١٠ على إيرادات مقدرة بمبلغ (٣٠٠٠٠٠٠) ل.س، واعتمادات مقدارها (٢٨٩٥٠٠٠) ل.س، ولا توجد أية موارد أو استخدامات مالية أخرى بالموازنة.
- ٢ - بلغت النفقات (٢٦٨٥٠٠٠) ل.س، بالإضافة إلى تلك الحملة على حساب رصيد المال المخصص للارتباطات.
- ٣ - كانت قيمة النفقات الفعلية الحملة على حساب رصيد المال المخصص للارتباطات في ٢٠٠٩/٧/١ (١١١٠٠٠) ل.س.

المطلوب:

إعادة إجراء قيود اليومية، مشتملة على قيود الإقفال للمال العام لمدينة الزبداني، والمشار إليه بالبيانات السابقة عن العام المالي المنتهي في ٢٠١٠/٦/٣٠ .

ملاحظة: غير مطلوب التمييز بين ممولي الضرائب الجارية، و ممولي الضرائب المتأخرة.

المسألة الخامسة:

تم التصديق في اقتراع خاص لممثلي مدينة دوما في شهر أيار عام ٢٠١٠ على إصدار سندات التزام عام قيمتها (٣٠٠٠٠٠٠٠) ل.س بمعدل فائدة (١٦%)، وتستحق سنة ٢٠٣٠، وسيتم استخدام المتحصل من السندات في تمويل عملية إنشاء مركز جديد متعدد الأنشطة لمواطني المدينة. وقد قدرت تكلفة هذا المشروع بمبلغ (٤٥٠٠٠٠٠٠) ل.س، وسيتم تمويل المبلغ المتبقي من منحة المحافظة غير القابلة للإلغاء التي ستحصل عليها خلال فترة الإنشاء. وقد تم إنشاء مال المشروعات الرأسمالية للمحاسبة عن هذا المشروع، وتمييز مال المشروعات الرأسمالية للمركز.

وقد حدثت العمليات التالية خلال العام المالي الذي يبدأ في ٢٠١٠/١/١، وينتهي في ٢٠١١/٦/٣٠:

- ١- أقرض المال العام في ٧/١ مبلغ (١٥٠٠٠٠٠٠) ل.س إلى مال إنشاء المركز لسداد الأتعاب الهندسية والتكاليف الأخرى.
 - ٢- بلغت إجمالي تكاليف الرسومات الهندسية والتخطيط المبدئي للموقع (٩٦٠٠٠٠) ل.س، وقد تم دفعها إلى الشركة الوطنية للتصميمات الهندسية. ولا يوجد ارتباط خاص بهذه التكاليف.
 - ٣- تم إصدار السندات في شهر كانون الأول بسعر (٣٠٠) ل.س للسند.
 - ٤- تم التعاقد مع الشركة السورية للمقاولات في ١٥ آذار لتنفيذ الجزء الرئيسي من المشروع مقابل (٣٦) مليون ل.س.
 - ٥- بلغت التكلفة المقدرة للمستلزمات التي أعد عنها أوامر شراء (١٦٥٠٠٠) ل.س.
 - ٦- تم استلام مبلغ قدره (٧٥٠٠٠٠٠) ل.س من حكومة الولاية في شهر نيسان .
 - ٧- تم استلام المستلزمات التي سبق إعداد أوامر الشراء عنها، وبلغت تكلفتها (١٥٣٠٠٠) ل.س، وتم سدادها.
 - ٨- بلغت قيمة الفواتير المستلمة بتاريخ ١٥/٦ من الشركة السورية للمقاولات (٦٠٠٠٠٠٠) ل.س، وذلك عن العمل الذي تم إنجازه من المشروع. وسيتم وفقاً لشروط العقد، احتجاز مبلغ يعادل (٦%) من قيمة الفواتير حين إنجاز المشروع.
 - ٩- تم سداد قرض المال العام وقدره (١٥٠٠٠٠٠) ل.س.
- المطلوب:
- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في مال المشروعات الرأسمالية للمركز عن الفترة من ٢٠١٠/٧/١ وحتى ٢٠١١/٦/٣٠ ، وإجراء قيود الإقفال بتاريخ ٢٠١١/٦/٣٠ مع إغفال شرح قيود اليومية.

ملاحظة : استخدم أسماء الحسابات التالية في قيود اليومية:

النقدية	المستحق للمال العام
الارتباطات	المستحق من حكومة الولاية
النفقات	الإيرادات
رصيد المال المخصص للارتباطات	رصيد المال غير المخصص
موارد مالية أخرى	أذون الدفع المستحقة
المسألة السادسة:	

عهد إليك بوصفك مراجعاً مستقلاً لمدينة النبك، مراجعة حساباتها عن السنة المنتهية في ٢٠١١/٦/٣٠. وقد وجدت الحسابات التالية، من بين الحسابات الأخرى في السجلات المحاسبية للمال العام عن السنة المنتهية في ٢٠١١/٦/٣٠.

النقدية المخصصة

التاريخ	مدين	دائن	رصيد
عام ٢٠١٠			
١/آب	٩٠٣٠٠٠		مدين ٩٠٣٠٠٠
١/أيلول	٢٤٠٠٠٠		مدين ١١٤٣٠٠٠
١/كانون الأول		٥٥٥٠٠٠	مدين ٥٨٨٠٠٠
عام ٢٠١١			
١/شباط		٧٢٠٠٠	مدين ٥١٦٠٠٠
١/حزيران	١٥٧٩٩٨		مدين ٦٧٣٩٩٨
٣٠/حزيران		٥٠١٠٠٠	مدين ١٧٢٩٩٨

مشروعات تحت التنفيذ - الشارع الرئيسي

التاريخ	مدين	دائن	رصيد
عام ٢٠١٠			
١/ كانون الأول	٥٥٥.٠٠٠	٥٥٥.٠٠٠	مدين ٥٥٥.٠٠٠
٣٠/ حزيران	٥٠١.٠٠٠	١.٠٥٦.٠٠٠	مدين ١.٥٥٧.٠٠٠

السندات

التاريخ	مدين	دائن	رصيد
عام ٢٠١٠			
١/ آب	٩.٠٠٠.٠٠٠	٩.٠٠٠.٠٠٠	دائن ٩.٠٠٠.٠٠٠
عام ٢٠١١			
١/ حزيران	١٥.٠٠٠.٠٠٠	١.٠٥٠.٠٠٠	دائن ١٦.٠٥٠.٠٠٠

علاوة إصدار السندات

التاريخ	مدين	دائن	رصيد
عام ٢٠١٠			
١/ آب	٣.٠٠٠	٣.٠٠٠	دائن ٣.٠٠٠

إيرادات رسوم التحسينات

التاريخ	مدين	دائن	رصيد
عام ٢٠١٠			
١/ أيلول	٢٤.٠٠٠.٠٠٠	٢٤.٠٠٠.٠٠٠	دائن ٢٤.٠٠٠.٠٠٠

مصرفوف الفوائد

التاريخ	مدين	دائن	رصيد
عام ٢٠١١			
١/ شباط	٧٢٠٠٠		٧٢٠٠٠ مدين
١/ حزيران		٧٩٩٨	٦٤٠٠٢ مدين

وقد نتجت حسابات الأستاذ السابقة من المشروع التالي:

صدق مجلس مدينة النبك على مشروع تطوير الشارع الرئيسي وتحسينه، وعلى التصريح بإصدار سندات لمدة خمس سنوات قيمتها الاسمية (١٠٥٠٠٠٠) ل.س، وبمعدل فائدة (١٦%) ومؤرخة في ١/٨/٢٠١١، لتتاح الفرصة أمامه لتحصيل رسوم التحسينات . وطبقاً لشروط التصريح فإن ملاك العقارات سوف يتحملون رسوم تحسينات تكفي لتغطية (٨٠%) من التكاليف المقدرة للمشروع، وسيتم تغطية المتبقي من المال العام للمدينة الذي سيكون متاحاً في ١/١٠/٢٠١٠. وقد تم في ١/٩/٢٠١٠ تحصيل القسط الأول من أقساط رسوم التحسينات الخمسة من ملاك العقارات، وتم توقيع عقد تطوير الشارع وتحسينه، وسيتم تحميل رسوم التحسينات المؤجلة من ١/٩/٢٠١٠ بفائدة مقدارها (١٨%)، ويتوقع أن يكتمل المشروع في ٣١/١٠/٢٠١١.

المطلوب:

- ١- إجراء قيود اليومية الواجب تسجيلها في مال رسوم التحسينات المخصصة لمدينة النبك عن السنة المنتهية في ٣٠/٦/٢٠١١ . يتم استنفاد علاوة إصدار السندات بطريقة القسط الثابت .
- ملاحظة: غير مطلوب إجراء قيود الإقفال.

٢- إجراء قيود اليومية في ٢٠١١/٦/٣٠ اللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بمشروع الشارع الرئيسي في أموال ومجموعتي الحسابات المدينة (بخلاف مال رسوم التحسينات).

المسألة السابعة:

تقوم مدينة صافيتا بإجراء عمليات مرآها (كراج مركبات) من مال الخدمة الداخلية المخصص لتجهيز كل مركباتها التي تمتلكها وتديرها وصيانتها وإصلاحها. وقد تم إنشاء مال الخدمة الداخلية بإسهامات مقدارها (٦٠٠٠٠٠) ل.س من المال العام في ٢٠٠٩/٧/١، وهو التاريخ الذي تم فيه شراء مباني المرآب المركزي للمدينة. وقد ظهر ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٢٠١١/٦/٣٠ على النحو التالي:

مال الخدمة الداخلية لمدينة صافيتا

ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٢٠١١/٦/٣٠

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	البيلان
٤٥٠٠٠		النقدية
٦٠٠٠		المستحق من المال العام
٢٤٠٠٠		مخزون مواد ومهمات
١٨٠٠٠		أراضي
٦٠٠٠٠		مبان
	٣٠٠٠	بجمع استهلاك المباني
١٦٨٠٠		آلات ومعدات
	٣٦٠٠	بجمع استهلاك الآلات والمعدات
	١١٤٠٠	أذون دفع مستحقة
	٦٠٠٠٠	إسهامات من الحكومة
	٩١٨٠٠	الأرباح المحتجزة غير المخصصة
<u>١٦٩٨٠٠٠</u>	<u>١٦٩٨٠٠٠</u>	الإجمالي

وفيما يلي المعلومات التي تخص العام المالي المنتهي في ٢٠١٢/٦/٣٠:

- ١- بلغت تكلفة المواد والمهمات المشتراة على الحساب (٢٢٢٠٠٠) ل.س.
- ٢- كان رصيد سجلات المخزون المستمر للمواد والمهمات في ٢٠١٢/٦/٣٠ (١٧٤٠٠٠) ل.س، وقد كان مطابقاً لنتيجة الجرد الفعلي في ذلك التاريخ.
- ٣- بلغ إجمالي الرواتب والأجور المدفوعة للعمال والموظفين بما في ذلك المزايا الأخرى للعمال والموظفين (٦٩٠٠٠٠) ل.س.
- ٤- بلغت قيمة الفواتير المسلمة من مال المرافق العامة والخاصة بمصروفات المنافع العامة (٩٠٠٠٠) ل.س، وقد تم دفعها.
- ٥- تم تسجيل اهتلاك المباني بمبلغ (١٥٠٠٠) ل.س، واهتلاك الآلات والمعدات بمبلغ (٢٤٠٠٠) ل.س.
- ٦- كانت فواتير الخدمات المقدمة للأموال الأخرى على النحو التالي:
٧٨٦٠٠٠ ل.س المال العام
٢٥٢٠٠٠ ل.س مال المرافق العامة
٩٦٠٠٠ ل.س مال الإيرادات المخصصة
- ٧- كانت الأرصدة المستحقة للأموال الأخرى التي لم تسدد حتى ٢٠١٢/٦/٣٠ على النحو التالي:
١٨٠٠٠ ل.س المال العام
٤٨٠٠٠ ل.س مال الإيرادات المخصصة
- ٨- كانت أذون الدفع المستحقة في ٢٠١٢/٦/٣٠ (٤٢٠٠٠) ل.س.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات السابقة كلها في السجلات المحاسبية لمال الخدمة الداخلية. وذلك عن الفترة من ٢٠١١/٧/١ وحتى ٢٠١٢/٦/٣٠، مع إغفال شرح القيود.

ملاحظة: استخدم أسماء الحسابات التالية، بالإضافة إلى تلك التي وردت في ميزان المراجعة بعد الإقفال في ٢٠١١/٦/٣٠:

مصروفات العمليات

المستحق لمال المرافق العامة

المستحق من مال المرافق العامة

المستحق من مال الإيرادات المخصصة

الإيرادات

المسألة الثامنة:

اتضح من فحصك للقوائم المالية لمدينة إدلب عن السنة المنتهية في ٢٠١١/٦/٣٠ أن خبرة محاسب المدينة في المحاسبة الحكومية غير كافية، وأنه سجل جميع العمليات في المال العام. وفيما يلي ميزان مراجعة المال العام للمدينة الذي أعده المحاسب:

المال العام لمدينة إدلب

ميزان المراجعة في ٢٠١١/٦/٣٠

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	٣٨٧٠٠
حسابات المدينين	٣٦٠٠
ممولو ضرائب جارية	٢٤٠٠٠
أذون الدفع المستحقة	٤٥٠٠٠
الاعتمادات	١٠٥٠٠٠
النفقات	٩٩٦٠٠٠
الإيرادات المقدرة	٨٧٠٠٠٠
الإيرادات	٩٦٠٠٠٠
ممتلكات المدينة	٤٨٣٠٠
السندات	١٤٤٠٠٠
رصيد المال غير المخصص	٦٩٦٠٠
الإجمالي	٢١٢٤٦٠٠
٢١٢٤٦٠٠	٢١٢٤٦٠٠

وقد كانت نتيجة مراجعتك كالتالي:

١- يمثل رصيد حسابات المدينين المستحق من مؤسسة المياه عن بيع معدات قديمة نيابة عن المال العام. وتمسك حسابات مؤسسة المياه التي تدار بمعرفة المدينة في مال المرافق العامة.

٢- بلغ إجمالي الضرائب التي تم ربطها عن العام (٨١٠٠٠٠) ل.س ، وتشير الخبرة السابقة في تحصيل الضرائب إلى أنه يجب عمل مخصص للضرائب المشكوك في تحصيلها بنسبة (٣%) من إجمالي الضريبة.

٣- سددت المدينة في ٢٠١١/٦/٣٠ القسط الأول من سندات الالتزام العام وقدره (٩٠٠٠٠٠) ل.س، و سبق إصدارها في أول تموز ٢٠١٠ بقيمة اسمية مقدارها (٤٥٠٠٠٠) ل.س ومعدل فائدة (١٢%) . وقد تم إثبات الفوائد المدفوعة عن هذه السندات خلال السنة في حساب قرض السندات، ولا يوجد مال خدمة دين خاص بهذه السندات.

٤- صرح مجلس المدينة لمستودع المهمات، بغرض خدمة إدارات المجلس المختلفة بمخزون لا تزيد قيمته على (٣٠٠٠٠٠) ل.س، وذلك في ٢٠١٠/٧/١، وبلغت تكلفة المهمات المشتراة خلال السنة (٣٦٩٠٠) ل.س، وجعلت النفقات مدينة بها. وقد تبين من الجرد الفعلي في ٢٠١١/٦/٣٠ أن إجمالي تكلفة المهمات المستخدمة (٢٥٢٠٠٠) ل.س، ولم يصرح مجلس المدينة بمال خدمة داخلية.

٥- تشتمل نفقات عام ٢٠١١ على مبلغ (٧٨٠٠) ل.س خاص بأوامر شراء أصدرت في العام السابق. وكانت تنتمه أوامر الشراء القائمة في ٢٠١١/٦/٣٠ التي لم تثبت في السجلات المحاسبية (١٢٣٠٠) ل.س.

٦- هناك مبلغ قدره (٢٤٦٠٠) ل.س مستحق من المحافظة خلال السنة المالية المنتهية بتاريخ ٢٠١١/٦/٣٠، يتعلق بنصيب المدينة في ضرائب البترين المحصلة بمعرفة المحافظة. ولم يتم إثباتها في السجلات المحاسبية لتأخر المحافظة في إرسال إشعار السداد.

٧- تم خلال العام استبعاد معدات من الخدمة، كانت مشتراة بمعرفة المال العام بتكلفة مقدارها (٢٢٥٠٠) ل.س، وتم بيعها بمبلغ (٢٧٠٠) ل.س، واشترت معدات جديدة تكلفتها (٥١٠٠٠) ل.س. وقد سجلت هذه العمليات في

حساب ممتلكات المدينة، ولم تُقَمِّ المدينة بتسجيل الاهتلاك في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

المطلوب:

- أ- إجراء قيود التسوية والإقفال للمال العام لمدينة إدلب في ٢٠١١/٦/٣٠.
- ب- إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال للمال العام لمدينة إدلب عن السنة المنتهية في ٢٠١١/٦/٣٠.
- ج- إجراء قيود التسوية لأي أموال أخرى أو لمجموعي الحسابات، (مع العلم أن محاسب المدينة قد سجل العمليات السابقة كلها في المال العام، ولم يعد أية قيود يومية للأموال الأخرى أو لمجموعي الحسابات).

الملاحق

الفصل الأول: تصنيف الحسابات الحكومية وفق النظام المعدل
للإحصاءات المالية الحكومية الصادر عن صندوق النقد
الدولي GFS عام (٢٠٠١).

الفصل الثاني: تصنيف الحسابات الحكومية الصادر عن هيئة الأمم
المتحدة عام ١٩٩٣.

الفصل الثالث: تصنيف الوظائف الحكومية (الصادر عن هيئة الأمم
المتحدة) عام ٢٠٠٠.



الفصل الأول

تصنيف الحسابات الحكومية وفق النظام المعدل للإحصاءات المالية
الحكومية الصادر عن صندوق النقد الدولي GFS عام (٢٠٠١)



نظام الإحصاءات المالية الحكومية المعدل (GFS) الصادر عن صندوق النقد الدولي عام (٢٠٠١)، بشأن
تصنيف الحسابات الحكومية



رمز GFS	الجدول ١ الإيراد
١	الإيراد
١١	الضرائب
١١١	الضرائب على الدخل ، والأرباح والأرباح الرأسمالية
١١١١	واجبة الأداء من قبل الأفراد
١١١٢	واجبة الأداء من قبل الشركات والمؤسسات الأخرى
١١١٣	غير موزع بين ١١١١ و ١١١٢
١١٢	الضرائب على الرواتب والقوى العاملة
١١٣	الضرائب على الأملاك
١١٣١	الضرائب المتكررة على الممتلكات غير المنقولة
١١٣٢	الضرائب المتكررة على صافي الثروة
١١٣٣	الضرائب على المقارنات والتراكات والهبات والهدايا
١١٣٤	الضرائب على العمليات المالية ، وعمليات رأس المال
١١٣٥	ضرائب أخرى غير متكررة على الأملاك
١١٣٦	ضرائب أخرى متكررة على الأملاك
١١٤	الضرائب على البضائع أو الخدمات
١١٤١	الضرائب العامة على البضائع أو الخدمات
١١٤١١	الضرائب على القيمة المضافة
١١٤١٢	الضرائب على المبيعات
١١٤١٣	ضرائب على الإيرادات ، وضرائب أخرى عامة على البضائع والخدمات
١١٤٢	ضرائب الإنتاج الأخرى
١١٤٣	أرباح الاحتكارات المالية
١١٤٤	الضرائب على خدمات محددة
١١٤٥	الضرائب على استخدام البضائع، أو على إجازة استخدام البضائع أو أداء النشاطات
١١٤٥١	الضرائب على الآليات

١١٤٥٢	ضرائب أخرى على استخدام البضائع، أو على إجازة استخدام البضائع، أو أداء النشاطات
١١٤٦	ضرائب أخرى على البضائع والخدمات
١١٥	الضرائب على العمليات والتجارة الدولية
١١٥١	الرسوم الجمركية، ورسوم الاستيراد الأخرى
١١٥٢	الضرائب على الصادرات
١١٥٣	أرباح احتكارات الاستيراد والتصدير
١١٥٤	أرباح فروقات الصرف
١١٥٥	ضرائب عمليات الصرف
١١٥٦	ضرائب أخرى على العمليات والتجارة الدولية
١١٦	ضرائب أخرى
١١٦١	ضرائب أخرى مدفوعة من أصحاب الأعمال التجارية
١١٦٢	ضرائب أخرى مدفوعة من جهات أخرى
١٢	الإسهامات الاجتماعية
١٢١	إسهامات الضمان الاجتماعي
١٢١١	إسهامات الموظفين
١٢١٢	إسهامات رب العمل
١٢١٣	إسهامات أصحاب المهن الحرة أو غير الموظفين
١٢١٤	إسهامات غير موزعة
١٢٢	إسهامات اجتماعية أخرى
١٢٢١	إسهامات الموظفين
١٢٢٢	إسهامات رب العمل
١٢٢٣	إسهامات المنسوبة
١٣	المبات
١٣١	المبات من حكومات أجنبية
١٣١١	الجارية

الرأسمالية	١٣١٢
المساهمات من المنظمات الدولية	١٣٢
الجارية	١٣٢١
الرأسمالية	١٣٢٢
مساهمات من مؤسسات أخرى للحكومة العامة	١٣٣
الجارية	١٣٣١
الرأسمالية	١٣٣٢
إيرادات أخرى	١٤
الدخل من الممتلكات	١٤١
الفائدة	١٤١١
أرباح الأسهم المالية (حصص الأرباح)	١٤١٢
السحب من دخل شبه الشركات	١٤١٣
إيرادات الأملاك المتعلقة بحملة بوالص تأمين	١٤١٤
الإيجار	١٤١٥
مبيع البضائع والخدمات	١٤٢
المبيع عن طريق مؤسسات مسوقة	١٤٢١
أجور إدارية	١٤٢٢
مبيعات طارئة من قبل مؤسسات غير مسوقة	١٤٢٣
المبيع المنسوب للبضائع والخدمات	١٤٢٤
الغرامات، والجزاءات، والاقبساطات	١٤٣
التحويلات الطوعية غير المساهمة	١٤٤
الجارية	١٤٤١
الرأسمالية	١٤٤٢
إيرادات متفرقة، وغير محددة	١٤٥
النفقة	٢

٢١	تعويض الموظفين
٢١١	الأجور والرواتب
٢١١١	الأجور والرواتب النقدية
٢١١٢	الأجور والرواتب العينية
٢١٢	الإسهامات الاجتماعية
٢١٢١	الإسهامات الاجتماعية الفعلية
٢١٢٢	الإسهامات الاجتماعية المنسوبة
٢٢	استخدام البضائع والخدمات
٢٣	استهلاك رأس المال الثابت
٢٤	الفوائد
٢٤١	إلى غير المقيمين
٢٤١٢	إلى مقيمين غير الجهات الحكومية
٢٤١٣	إلى المؤسسات المالية الحكومية
٢٥	الإعانات المالية
٢٥١	إلى مؤسسات حكومية
٢٥١١	إلى مؤسسات حكومية غير مالية
٢٥١٢	إلى مؤسسات حكومية مالية
٢٥٢	إلى مؤسسات القطاع الخاص
٢٥٢١	إلى مؤسسات قطاع خاص غير مالية
٢٥٢٢	إلى مؤسسات قطاع خاص مالية
٢٦	الهبات
٢٦١	إلى الحكومات الأجنبية
٢٦١١	الجارية
٢٦١٢	الرأسمالية
٢٦٢	إلى المنظمات الدولية

جدول ٢ المصاريف حسب التصنيف الاقتصادي	
رمز GFS	
٢٦٢١	الجارية
٢٦٢٢	الرأسمالية
٢٦٣	إلى وحدات أخرى من القطاع الحكومي العام
٢٦٣١	الجارية
٢٦٣٢	الرأسمالية
٢٧	المزايا الاجتماعية
٢٧١	مزايا الضمان الاجتماعي
٢٧١١	نقدا
٢٧١٢	عينا
٢٧٢	مزايا المساعدة الاجتماعية
٢٧٢١	نقدا
٢٧٢٢	عينا
٢٧٣	المزايا الاجتماعية
٢٧٣١	نقدا
٢٧٣٢	عينا
٢٨	نفقات أخرى
٢٨١	مصاريف الممتلكات عدا القوائد
٢٨١١	توزيع الأرباح (المؤسسات الحكومية فقط)
٢٨١٢	سحوبات أرباح شبه المؤسسات (المؤسسات الحكومية فقط)
٢٨١٣	مصاريف الممتلكات المتعلقة بحملة بوالص التأمين
٢٨١٤	الإيجارات
٢٨٢	إيرادات أخرى متنوعة
٢٨٢١	الجارية
٢٨٢٢	الرأسمالية

جدول ٣				
تصنيفات التدفق و حسابات الأصول و المطالب				
تصنيف حسابات الأصول والمطالب	تصنيف التغيرات الأخرى في حجم الأصول والمطالب	تصنيف الأرباح الراسمالية من الحيازة على الأصول والمطالب	تصنيف العمليات على الأصول والمطالب	
٦	٥	٤	٣	صافي الأصول و تغيراتها
٦١	٥١	٤١	٣١	الأصول غير المالية
٦١١	٥١١	٤١١	٣١١	الأصول الثابتة
٦١١١	٥١١١	٤١١١	٣١١١	الأبنية و المنشآت
٦١١١١	٥١١١١	٤١١١١	٣١١١١	المساكن
٦١١١٢	٥١١١٢	٤١١١٢	٣١١١٢	المباني غير السكنية
٦١١١٣	٥١١١٣	٤١١١٣	٣١١١٣	منشآت أخرى
٦١١٢	٥١١٢	٤١١٢	٣١١٢	الأليات و المعدات
٦١١٢١	٥١١٢١	٤١١٢١	٣١١٢١	معدات النقل
٦١١٢٢	٥١١٢٢	٤١١٢٢	٣١١٢٣	آليات و معدات أخرى
٦١١٣	٥١١٣	٤١١٣	٣١١٣	أصول ثابتة أخرى
٦١١٣١	٥١١٣١	٤١١٣١	٣١١٣١	أصول زراعية
٦١١٣٢	٥١١٣٢	٤١١٣٢	٣١١٣٢	أصول ثابتة غير ملموسة
٦١٢	٥١٢	٤١٢	٣١٢	المخزون
٦١٢١	٥١٢١	٤١٢١	٣١٢١	المخزون الاستراتيجي
٦١٢٢	٥١٢٢	٤١٢٢	٣١٢٢	مخزونان أخرى

٦١٢٢١	٥١٢٢١	٤١٢٢١	٣١٢٢١	المواد و اللوازم
٦١٢٢٢	٥١٢٢٢	٤١٢٢٢	٣١٢٢٢	الأعمال قيد الإنجاز
٦١٢٢٣	٥١٢٢٣	٤١٢٢٣	٣١٢٢٣	البضائع الجاهزة
٦١٢٢٤	٥١٢٢٤	٤١٢٢٤	٣١٢٢٤	البضائع المعدة لإعادة بيعها
				[GFS]
٦١٣	٥١٣	٤١٣	٣١٣	الأصول الثمينة
٦١٤	٥١٤	٤١٤	٣١٤	الأصول غير المنتجة
٦١٤١	٥١٤١	٤١٤١	٣٠٤١	الأراضي
٦١٤٢	٥١٤٢	٤١٤٢	٣١٤٢	الأصول الواقعة تحت التربة
٦١٤٣	٥١٤٣	٤١٤٣	٣١٤٣	أصول طبيعية أخرى
٦١٤٤	٥١٤٤	٤١٤٤	٣١٤٤	أصول غير منتجة غير ملموسة
٦٢	٥٢	٤٢	٣٢	الأصول المالية
٦٢١	٥٢١	٤٢١	٣٢١	المحلية
٦٢١٢	٥٢١٢	٤٢١٢	٣٢١٢	العملة و الودائع
٦٢١٣	٥٢١٣	٤٢١٣	٣٢١٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
٦٢١٤	٥٢١٤	٤٢١٤	٣٢١٤	القروض
٦٢١٥	٥٢١٥	٤٢١٥	٣٢١٥	الأسهم و حقوق الملكية الأخرى
٦٢١٦	٥٢١٦	٤٢١٦	٣٢١٦	الاحتياطي الفني للتأمين

٦٢١٧	٥٢١٧	٤٢١٧	٣٢١٧	أدوات الأسواق المالية
٦٢١٨	٥٢١٨	٤٢١٨	٣٢١٨	الحسابات المدينة الأخرى
٦٢٢	٥٢٢	٤٢٢	٣٢٢	الأجنبية
٦٢٢٢	٥٢٢٢	٤٢٢٢	٣٢٢٢	العملة و الودائع
٦٢٢٣	٥٢٢٣	٤٢٢٣	٣٢٢٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
٦٢٢٤	٥٢٢٤	٤٢٢٤	٣٢٢٤	القروض
٦٢٢٥	٥٢٢٥	٤٢٢٥	٣٢٢٥	الأسهم وحقوق الملكية الأخرى
٦٢٢٦	٥٢٢٦	٤٢٢٦	٣٢٢٦	الاحتياطي الفني للتأمين
٦٢٢٧	٥٢٢٧	٤٢٢٧	٣٢٢٧	أدوات الأسواق المالية
٦٢٢٨	٥٢٢٨	٤٢٢٨	٣٢٢٨	الحسابات المدينة الأخرى
٦٢٣	٥٢٣	٤٢٣	٣٢٣	الذهب النقدي واحتياطيات السحب الخاصة
٦٣	٥٣	٤٣	٣٣	المطالب
٦٣١	٥٣١	٤٣١	٣٣١	المحلية
٦٣١٢	٥٣١٢	٤٣١٢	٣٣١٢	العملة والودائع
٦٣١٣	٥٣١٣	٤٣١٣	٣٣١٣	الأوراق المالية عدا الأسهم

٦٣١٤	٥٣١٤	٤٣١٤	٣٣١٤	القروض
٦٣١٥	٥٣١٥	٤٣١٥	٣٣١٥	الأسهم وحقوق الملكية الأخرى (المؤسسات العامة الاقتصادية فقط)
٦٣١٦	٥٣١٦	٤٣١٦	٣٣١٦	الاحتياطي الفني للتأمين [GFS]
٦٣١٧	٥٣١٧	٤٣١٧	٣٣١٧	أدوات الأسواق المالية
٦٣١٨	٥٣١٨	٤٣١٨	٣٣١٨	حسابات دائنة أخرى
٦٣٢	٥٣٢	٤٣٢	٣٣١	الأجنبية
٦٣٢٢	٥٣٢٢	٤٣٢٢	٣٣٢٢	العملة و الودائع
٦٣٢٣	٥٣٢٣	٤٣٢٣	٣٣٢٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
٦٣٢٤	٥٣٢٤	٤٣٢٤	٣٣٢٤	القروض
٦٣٢٥	٥٣٢٥	٤٣٢٥	٣٣٢٥	الأسهم و حقوق الملكية الأخرى (المؤسسات العامة الاقتصادية فقط)
٦٣٢٦	٥٣٢٦	٤٣٢٦	٣٣٢٦	الاحتياطي الفني للتأمين [GFS]
٦٣٢٧	٥٣٢٧	٤٣٢٧	٣٣٢٧	أدوات الأسواق المالية
٦٣٢٨	٥٣٢٨	٤٣٢٨	٣٣٢٨	الحسابات المدينة الأخرى
				معلومات إحصائية إضافية

			٣م١	تشكيل رأس المال الذاتي
			٣م١١	تعويضات الموظفين
			٣م١٢	استخدام البضائع والخدمات
			٣م١٣	استهلاك رأس المال الثابت
			٣م١٤	ضرائب أخرى على الإنتاج ناقص الإعانات الأخرى للإنتاج
٦م١				صافي الأصول
٦م٢				الدين (حسب القيمة السوقية)
٦م٣				الدين (حسب القيم الاسمية)
٦م٤				المتأخرات
٦م٥				التزامات مزايا التأمينات الاجتماعية
٦م٦				التزامات محتمل أن تطرأ
٦م٧				الاحتياطي الدولي و سيولة القطع الأجنبي
٦م٨				الأسلحة العسكرية غير المرسلة، و أجهزة نقل الأسلحة وتسليمها.

جدول ٤	
تصنيف النفقات بحسب وظائف الحكومات	
٧	مجموع النفقات
٧٠١	الخدمات الحكومية العامة
٧٠١١	المؤسسات التنفيذية، والتشريعية، ومؤسسات الشؤون المالية والخارجية
٧٠١١١	المؤسسات التنفيذية والتشريعية
٧٠١١٢	مؤسسات الشؤون المالية
٧٠١١٣	مؤسسات الشؤون الخارجية
٧٠١٢	المساعدات الاقتصادية الخارجية
٧٠١٢١	المساعدات الاقتصادية للدول النامية، والدول السائرة في طريق التحول
٧٠١٢٢	المساعدات الاقتصادية من خلال الهيئات الدولية
٧٠١٣	الخدمات العامة
٧٠١٣١	خدمات الموظفين العامة
٧٠١٣٢	خدمات التخطيط والإحصاء العامة
٧٠١٣٣	الخدمات العامة الأخرى
٧٠١٤	البحاث الأساسية
٧٠١٥	البحث والتطوير في مجال الخدمات العامة
٧٠١٦	خدمات القطاع العام غير المبوبة في مكان آخر
٧٠١٧	عمليات الدين العام
٧٠١٨	تحويلات عامة بين المستويات الحكومية المختلفة
٧٠٢	الدفاع
٧٠٢١	الدفاع العسكري

الدفاع المدني	٧٠٢٢
المساعدات العسكرية الأجنبية	٧٠٢٣
البحث والتطوير في مجال الدفاع	٧٠٢٤
نفقات الدفاع غير المبوبة في مكان آخر	٧٠٢٥
الأمن العام والنظام	٧٠٣
خدمات الشرطة	٧٠٣١
خدمات الإطفاء	٧٠٣٢
المحاكم	٧٠٣٣
السجون	٧٠٣٤
البحث والتطوير في مجال الأمن العام والنظام	٧٠٣٥
نفقات الأمن العام ، والنظام غير المبوبة في مكان آخر	٧٠٣٦
الشؤون الاقتصادية	٧٠٤
شؤون الاقتصاد العام، والشؤون التجارية، وشؤون العاملين	٧٠٤١
شؤون الاقتصاد العام، والشؤون التجارية	٧٠٤١١
شؤون عاملي القطاع العام	٧٠٤١٢
الزراعة والغابات، والثروة البحرية والصيد	٧٠٤٢
الزراعة	٧٠٤٢١
الغابات	٧٠٤٢٢
الثروة البحرية والصيد	٧٠٤٢٠
الوقود و الطاقة	٧٠٤١
الفحم وغيره من الوقود المعدني الصلب	٧٠٤٣
النفط و الغاز الطبيعي	٧٠٤٣١

الطاقة النووية	٧٠٤٣٢
غيره من الوقود	٧٠٤٣٤
الكهرباء	٧٠٤٣٥
الطاقة غير الكهربائية	٧٠٤٣٣
التعدين و الصناعة و الإنشاءات	٧٠٤٤٤
استخراج الثروات المعدنية غير الوقود المعدني	٧٠٤٤١
الصناعة	٧٠٤٤٢
الإنشاءات	٧٠٤٤٣
النقل	٧٠٤٥٥
النقل البري	٧٠٤٥٥
النقل البحري	٧٠٤٥٥
النقل بالسكك الحديدية	٧٠٤٥٣
النقل الجوي	٧٠٤
الأنابيب ووسائل النقل الأخرى	٧٠٤٥٥
الاتصالات	٧٠٤٦٦
الصناعات الأخرى	٧٠٤٧٧
أعمال التوزيع التجارية و التخزين	٧٠٤٧١
الفنادق و المطاعم	٧٠٤٧٢
السياحة	٧٠٤٧١
مشاريع التنمية المتعددة الأهداف	٧٠٤٧٤
البحث و التطوير في الشؤون الاقتصادية	٧٠٤٨٨
البحث و التطوير في شؤون الاقتصاد العام ، و الشؤون التجارية و شؤون العاملين	٧٠٤٨١

٧٠٤٨٢	البحث و التطوير في مجال الزراعة و الغابات، و الثروة البحرية و الصيد
٧٠٤٨٣	البحث و التطوير في مجال الوقود و الطاقة
٧٠٤٨٤	البحث و التطوير في مجال التعدين و الصناعة و الإنشاءات
٧٠٤٨٥	البحث و التطوير في مجال النقل
٧٠٤٨٦	البحث و التطوير في مجال الاتصالات
٧٠٤٨٧	البحث و التطوير في مجال الصناعات الأخرى
٧٠٤٩	نفقات الشؤون الاقتصادية غير المبوبة في مكان آخر
٧٠٥	حماية البيئة
٧٠٥١	إدارة النفايات
٧٠٥٢	إدارة مياه الصرف
٧٠٥٣	مكافحة التلوث
٧٠٥٤	حماية الكائنات و المعالم
٧٠٥٥	البحث و التطوير في مجال حماية البيئة
٧٠٥٦	نفقات حماية البيئة غير المبوبة في مكان آخر
٧٠٦	الإسكان و المرافق العامة
٧٠٦١	تطوير الإسكان
٧٠٦٢	تطوير المجتمع
٧٠٦٣	توريد المياه
٧٠٦٤	إنارة الطرقات
٧٠٦٥	البحث و التطوير في مجال الإسكان، و المرافق العامة
٧٠٦٦	نفقات الإسكان و المرافق العامة غير المبوبة في مكان آخر
٧٠٧	الصحة
٧٠٧١	المنتجات و المعدات و التجهيزات الطبية

المنتجات الدوائية	٧٠٧١١
المنتجات الطبية الأخرى	٧٠٧١٢
معدات المعالجة وتجهيزاتها	٧٠٧١٣
خدمات الإسعاف	٧٠٧٢
الخدمات الطبية العامة	٧٠٧٢١
الخدمات الطبية المتخصصة	٧٠٧٢٢
الخدمات السنية	٧٠٧٢٣
الخدمات شبه الطبية	٧٠٧٢٤
خدمات المستشفيات	٧٠٧٣
خدمات المستشفيات العامة	٧٠٧٣١
خدمات المستشفيات المتخصصة	٧٠٧٣٢
مراكز الخدمات الطبية والتوليد	٧٠٧٣٣
خدمات بيوت التمريض والتقاهة	٧٠٧٣٤
الخدمات الصحية العامة	٧٠٧٤
البحث والتطوير في مجال الصحة	٧٠٧٥
نفقات الصحة غير المبوبة في مكان آخر	٧٠٧٦
الترفيه والثقافة والدين	٧٠٨
الخدمات الترفيهية والرياضية	٧٠٨١
الخدمات الثقافية	٧٠٨٢
خدمات البث والنشر	٧٠٨٣
الخدمات الدينية والخدمات الاجتماعية الأخرى	٧٠٨٤
البحث والتطوير في مجال الترفيه والثقافة والدين	٧٠٨٥
نفقات الترفيه والثقافة والدين غير المبوبة في مكان آخر	٧٠٨٦

٧٠٩	التعليم
٧٠٩١	التعليم الابتدائي وما قبل الابتدائي
٧٠٩١١	التعليم ما قبل الابتدائي
٧٠٩١٢	التعليم الابتدائي
٧٠٩٢	التعليم الثانوي
٧٠٩٢١	التعليم للمستوى الثانوي الأدنى
٧٠٩٢٢	التعليم للمستوى الثانوي الأعلى
٧٠٩٣	التعليم ما بعد المرحلة الثانوية وليس الثالثة
٧٠٩٤	التعليم بالمرحلة الثالثة
٧٠٩٤١	المرحلة الأولى من التعليم بالمرحلة الثالثة
٧٠٩٤٢	المرحلة الثانية من التعليم بالمرحلة الثالثة
٧٠٩٥	التعليم غير المحدد حسب المستوى
٧٠٩٦	الخدمات المرافقة للتعليم
٧٠٩٧	البحث والتطوير في مجال التعليم
٧٠٩٨	نفقات التعليم غير المبرورة في مكان آخر
٧١٠	الحماية الاجتماعية
٧١٠١	المرض والإعاقة
٧١٠١١	المرض
٧١٠١٢	الإعاقة
٧١٠٢	الشيخوخة
٧١٠٣	الناجون
٧١٠٤	العائلات و الأطفال

البطالة	٧١٠٥
الإسكان	٧١٠٦
نفقات الإبعاد الاجتماعي غير المبوبة في مكان آخر	٧١٠٧
البحث و التطوير في مجال الحماية الاجتماعية	٧١٠٨
نفقات الحماية الاجتماعية غير المبوبة في مكان آخر	٧١٠٩



جدول (٥)	
تصنيف العمليات على الأصول والمطالب المالية حسب القطاع	
٨	تغير صافي الأصول نتيجة العمليات (٨٢-٨٣)
٨٢	الأصول المالية (=٣٢)
٨٢١	اخرلية (=٣٢١)
٨٢١١	الحكومة العامة
٨٢١٢	المصرف المركزي
٨٢١٣	مؤسسات الإيداع الأخرى
٨٢١٤	مؤسسات مالية غير مصنفة في مواضع أخرى
٨٢١٥	مؤسسات غير مالية
٨٢١٦	مؤسسات الخدمات المأزلية والمؤسسات غير الربحية للخدمات المأزلية
٨٢٢	الأجنبية (=٣٢٢)
٨٢٢١	الحكومة العامة
٨٢٢٧	المنظمات الدولية
٨٢٢٨	المؤسسات المالية عدا المنظمات الدولية
٨٢٢٩	غيرها من غير المقيمين
٨٢٣	الذهب النقدي واحتياطات السحب الخاصة (=٣٢٣)
٨٣	المطالب (=٣٣)
٨٣١	اخرلية (=٣٣١)
٨٣١١	الحكومة العامة
٨٣١٢	المصرف المركزي
٨٣١٣	مؤسسات الإيداع الأخرى

مؤسسات مالية غير مصنفة في مواضع أخرى	٨٣١٤
مؤسسات غير مالية	٨٣١٥
مؤسسات الخدمات المتولية والمؤسسات غير الربحية للخدمات المتولية	٨٣١٦
الأجنبية (= ٣٣٢)	٨٣٢
الحكومة العامة	٨٣٢١
المنظمات الدولية	٨٣٢٧
المؤسسات المالية عند المنظمات الدولية	٨٣٢٨
غيرها من غير المقيمين	٨٣٢٩

الفصل الثاني

تصنيف الحسابات الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة عام ١٩٩٣



الجدول ألف ٤.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

أولاً - I : حساب الإنتاج

الموارد		الاستخدامات	
٤٤٠	p.١ المعرجات	٢٥٢	p.٢ الاستهلاك الوسيط
٨٠	p.١١ مخرجات سوقية		
٠	p.١٢ مخرجات لاستعمال المنتج		
٣٦٠	p.١٣ مخرجات غير سوقية أخرى		
		١٨٨	B.١g إجمالي القيمة المضافة
		٣٠	k.١ استهلاك رأس المال الثابت
		١٥٨	B.١n صافي القيمة المضافة

ثانياً - II : حساب توزيع واستخدام الدخل

ثانياً - II . ١ : حساب التوزيع الأولي للدخل

ثانياً - II . ١ . ١ : حساب توليد الدخل

الموارد		الاستخدامات	
١٥٨	B.١ القيمة المضافة*	١٤٠	D.١ تعويضات المستخدمين
		٨٧	D.١١ الأجور والرواتب
		٥٣	D.١٢ إسهامات أرباب العمل الاجتماعية
		٤٨	D.١٢١ إسهامات أرباب العمل الاجتماعية الفعلية
		٥	D.١٢٢ إسهامات أرباب العمل الاجتماعية المحتملة
		٢	D.٢٩ ضرائب أخرى على الإنتاج
		٠	D.٣٩ إعانات أخرى على الإنتاج
		١٦	B.٢ فائض التشغيل*

* يمكن إبراز البند الموازن الافتتاحي والختامي لهذا الحساب بالقيمة الإجمالية أو الصافية. وتمثل القيمة المدرجة هنا القيمة الصافية.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثانياً II . ١ . ٢ : حساب تخصيص الدخل الأولي

الموارد			الاستخدامات		
١٦	فائض التشغيل	B.٢	٤٢	D.١	دخل الملكية
			٣٥	D.٤١	الفائدة
٢٣٥	الضرائب على الإنتاج وعلى المستوردات	D.٢	٠	D.٤٢	دخل الشركات الموزع
١٤١	الضرائب على الإنتاج	D.٢١	٠	D.٤٢٢	المسحوبات من دخل أشباه الشركات
١٢١	الضرائب من نوع ضريبة القيمة المضافة	D.٢١١		D.٤٣	عائدات الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها
١٧	الضرائب والرسوم على المستوردات عدا ضريبة القيمة المضافة	D.٢١٢		D.٤٥	الإيجار
١٧	الرسوم على المستوردات	D.٢١٢١	٠		
٠	الضرائب على المستوردات عدا ضريبة القيمة المضافة والرسوم	D.٢١٢٢	٧		
١	الضرائب على الصادرات	D.٢١٣			
٢	الضرائب على المنتجات عدا ضريبة القيمة المضافة والضرائب على المستوردات على الصادرات	D.٢١٤			
٩٤	الضرائب الأخرى على الإنتاج	D.٢٩			
-٤٤	الإعانات	D.٣	٠		
٨-	الإعانات على المنتجات	D.٣١			
٠	الإعانات على المستوردات	D.٣١١			

٠	الإعانات على الصادرات	D.٣١٢			
-٨	الإعانات الأخرى على المنتجات	D.٣١٩			
-٣٦	الإعانات الأخرى على الإنتاج	D.٣٩			
٣٢	دخل الملكية	D.٤			
١٤	الفائدة	D.٤١			
١٨	دخل الشركات الموزع	D.٤٢			
٥	الأرباح الموزعة	D.٤٢١			
١٣	المسحوبات من دخل أشباه الشركات	D.٤٢٢			
٠	عائدات الاستثمار الأجنبي المعاد استثمارها	D.٤٣			
٠	دخل الملكية الذي يعزى إلى حاملتي بوليصات التأمين	D.٤٤			
٠	الإيجار	D.٤٥			
			١٩٧	ميزان الدخل الأولية *	B.٥

* يمكن إبراز البند الموازن الافتتاحي لهذا الحساب بالقيمة الإجمالية أو بالقيمة المسافية. وتمثل القيمة المدرجة هنا القيمة المضافة.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثانياً II . ١ . ٢ : حساب دخل التنظيم

الاستخدامات		الموارد	
D.٤	دخل الملكية ^(١)	B.٢	فائض التشغيل ^(١)
D.٤١	الفائدة		
D.٤٥	الإيجار	D.٤	دخل الملكية ^(٢)
		D.٤١	الفائدة
		D.٤٢	دخل الشركات الموزع
		D.٤٢١	الأرباح الموزعة
		D.٤٢٢	المسحوبات من دخل أشباه الشركات
		D.٤٣	عائدات الاستثمار الأجنبي المعاد استثمارها
		D.٤٤	دخل الملكية الذي يعزى إلى حاملي بوليصات التأمين
		D.٤٥	الإيجار
B.٤	دخل التنظيم ^(١)		

ثانياً II . ١ . ٢ : حساب تخصيص الدخل الأولي الآخر

الاستخدامات		الموارد	
D.٤	دخل الملكية ^(١)	B.٤	دخل التنظيم ^(١)
D.٤١	الفائدة		
		D.٢	الضرائب على الإنتاج وعلى المستوردات
		D.٢١	الضرائب على المنتجات
		D.٢١١	الضرائب من نوع ضريبة القيمة المضافة
		D.٢١٢	ضرائب ورسوم المستوردات عدا ضريبة القيمة المضافة
		D.٢١٢١	رسوم الاستيراد
		D.٢١٢٢	الضرائب على المستوردات عدا ضريبة القيمة المضافة والرسوم

(١) يمكن إيراد البند الموازن الافتتاحي والختامي لهذا الحساب بالقيمة الإجمالية أو بالقيمة الصافية. وتمثل القيمة المدرجة هنا القيمة الصافية.

(٢) لا يشمل سوى دخل الملكية المتصل بالأنشطة السوقية.

١	الضرائب على الصادرات	D.٢١٣			
٢	الضرائب على المنتجات عدا ضريبة القيمة المضافة ، والضرائب على المستوردات وعلى الصادرات	D.٢١٤			
٩٤	الضرائب الأخرى على الإنتاج	D.٢٩			
-٤٤	الإعانات	D.٣			
٨-	الإعانات على المنتجات	D.٣١			
٠	الإعانات على المستوردات	D.٣١١			
٠	الإعانات على الصادرات	D.٣١٢			
-٨	الإعانات الأخرى على المنتجات	D.٣١٩			
-٣٦	الإعانات الأخرى على الإنتاج	D.٣٩			
٢٨	دخل الملكية ^(١)	D.٤			
١٤	الفاائدة	D.٤١			
١٤	دخل الشركات الموزع	D.٤٢			
١	الأرباح الموزعة	D.٤٢١			
١٣	المصحوبات من دخل أشباه الشركات	D.٤٢٢			
			١٩٧	ميزان الدخل الأولية ^(١)	B.٥

٦٩	إسهامات المستخدمين الاجتماعية الإلزامية	D.٦١١٢١	٣١	التعاون الدولي الجاري	D.٧٤
٧	إسهامات المستخدمين الاجتماعية الطوعية	D.٦١١٢٢	٨	تحويلات جارية متنوعة	D.٧٥
٣٢	إسهامات الأشخاص الذين يعملون لحساب أنفسهم، والأشخاص غير المستخدمين الاجتماعية	D.٦١١٣			
٢٢	إسهامات الأشخاص الذين يعملون لحساب أنفسهم، والأشخاص غير المستخدمين الاجتماعية الإلزامية	D.٦١١٣١			
١٠	مساهمات الأشخاص الذين يعملون لحساب أنفسهم، والأشخاص غير المستخدمين الاجتماعية الطوعية	D.٦١١٣٢			
٥	الإسهامات الاجتماعية المحتسبة	D.٦١٢			
١٠٨	تحويلات جارية أخرى	D.٧			
١	المطالبات على التأمين على غير الحياة	D.٧٢			
٩٦	تحويلات جارية ضمن الحكومة العامة	D.٧٣			
١	التعاون الدولي الجاري	D.٧٤			
١٠	تحويلات جارية متنوعة	D.٧٥			
			٣٥٨	الدخل المتاح للتصرف به ^(١)	B.٦

ثانياً - II - ٣ : حساب إعادة توزيع الدخل العيني :

الاســـتخدامات		المــــوارد	
D.٦٣	التحويلات الاجتماعية العينية	٢١٢	B.٦ الدخل المتاح للتصرف به ^(١)
D.٦٣١	المنافع الاجتماعية العينية	١٦٢	
D.٦٣١١	منافع الضمان الاجتماعي، تسديده	٧٨	
D.٦٣١٢	منافع الضمان الاجتماعي العينية الأخرى	٦٥	
D.٦٣١٣	منافع المساعدة الاجتماعية العينية	١٩	
D.٦٣٢	تحويلات السلع والخدمات الفردية غير السوقية	٥٠	
B.٧	الدخل المتاح للتصرف به المعدل ^(١)	١٤٦	

(١) يمكن إبراز البند الموازن الافتتاحي والختامي لهذا الحساب بالقيمة الإجمالية أو بالقيمة الصافية، وتمثل القيمة المدرجة هنا القيمة الصافية.

الجدول ألف ٥.V التسلسل الكامل لحساب الحكومة العامة

ثانياً - II - ٤ : حساب استخدام الدخل

ثانياً - II - ١,٤ : حساب استخدام الدخل المتاح للتصرف به

الاســـتخدامات		المــــوارد	
P.٣	الإنفاق على الاستهلاك النهائي	٣٦٨	B.٦ الدخل المتاح للتصرف به ^(١)
P.٣١	الإنفاق على الاستهلاك الفردي	٢١٢	
P.٣٢	الإنفاق على الاستهلاك الجماعي	١٥٦	
D.٨	تعديل نتيجة التغير في صافي حقوق الأسر المعيشية في صناديق معاشات التقاعد	٠	
B.٨	الإدخار ^(١)	-١٠	

(١) يمكن إبراز البند الموازن الافتتاحي والختامي لهذا الحساب بالقيمة الإجمالية أو بالقيمة الصافية، وتمثل القيمة المدرجة هنا القيمة الصافية.

ثانياً - II - ٤، ٢ : حساب استخدام الدخل المتاح للتصرف به المعدل

المـــــــــــــــــــــــوارد		الاســـــــــــــــــــــماءات تتخذ	
١٤٦	B.٦ الدخـل المتاح للتصرف به المعدل	١٥٦	P.٤ الاستهلاك النهائي الفعلي
		١٥٦	P.٤١ الاستهلاك الفعلي الجماعي
		.	D.٨ تعديل نتيجة التغير في صافي حقوق الأُسَر المعيشية في صناديق معاشات التقاعد
		-١٠	B.٨ الإحتياز ^(١)

(١) يمكن إيراد البند الموارن الافتتاحي والختامي لهذا الحساب بالقيمة الإجمالية أو بالقيمة الصافية، ومثل القيمة المدرجة هنا القيمة الصافية.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثالثاً : حسابات التراكم

ثالثاً III. ١ : حساب رأس المال

التغيرات في الأصول			التغيرات في الخصوم وصافي القيمة		
P.٥١	إجمالي تكوين رأس المال	٣٧	B.٨n	الادعاء، صافي	-١٠
P.٥١١	احتياز الأصول الملموسة الثابتة مخصصاً منه الأصول المتخلص منها	٢٣			
P.٥١١١	احتياز الأصول الملموسة الثابتة الجديدة	٢٤	D.٩	التحويلات الرأسمالية المتلقاة	٦
P.٥١١٢	احتياز الأصول الملموسة الثابتة الموجودة	١	D.٩١	الضرائب على رأس المال	٢
P.٥١١٣	التخلص من الأصول الملموسة الثابتة الموجودة	-٢	D.٩٢	منح الاستثمار	٠
P.٥١٢	احتياز الأصول غير الملموسة الثابتة مخصصاً منه الأصول المتخلص منها	١٢	D.٩٩	التحويلات الرأسمالية الأخرى	٤
P.٥١٢١	احتياز الأصول غير الملموسة الثابتة الجديدة	١٢			

P.0122	احتياز الأصول غير الملموسة الثابتة الموجودة	٢	D.9	التحويلات الرأسمالية المدفوعة	-34
P.0123	التخلص من الأصول غير الملموسة الثابتة الموجودة	-2	D.91	الضرائب على رأس المال	٠
P.013	الإضافات إلى قيمة الأصول غير المالية غير المنتجة	٢	D.92	منح الاستثمار	-27
P.0131	التحسينات الكبيرة على الأصول غير المالية غير المنتجة	٢	D.99	التحويلات الرأسمالية الأخرى	-7
P.0132	تكاليف نقل الملكية في الأصول غير المالية غير المنتجة	٠			
K.1	استهلاك رأس المال الثابت	-30			
P.02	التغيرات في المخزونات	٠			
P.03	احتياز الشفائس محصوماً منه التخلص منها	3			
K.2	احتياز الأصول غير المالية غير المنتجة محصوماً منه الأصول المتخلص منها	٢			
K.21	احتياز الأراضي وغيرها من الأصول غير المنتجة الملموسة محصوماً منه الأراضي والأصول المتخلص منها	٢			
K.22	احتياز الأصول غير المنتجة غير الملموسة محصوماً منه الأصول المتخلص منها	٠			
B.9	صافي الإقراض (+) / صافي الاقتراض (-)	-50	B.10.1	التغيرات في صافي القيمة نتيجة للإدخار والتحويلات الرأسمالية (١)	-38

(١) التغيرات في صافي القيمة نتيجة للإدخار والتحويلات الرأسمالية ليست بنداً موازناً ولكنها تقابل مجموع الجانب الأيسر من حساب رأس المال.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثالثاً III ٢. الحساب المالي

التغيرات في الأصول		التغيرات في الخصوم وصافي القيمة	
F	صافي احتياز الأصول المالية	F	صافي تحمل الخصوم المالية
١٢٠		١٧٠	
F.١	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة		
F.٢	العمل والودائع (١)	F.٢	العملة والودائع (١)
F.٢١	العملة	F.٢١	العملة
F.٢٢	الودائع القابلة للتحويل	F.٢٢	الودائع القابلة للتحويل
F.٢٣	ودائع أخرى	F.٢٣	ودائع أخرى
F.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم	F.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
F.٣١	قصيرة الأجل	F.٣١	قصيرة الأجل
F.٣٢	طويلة الأجل	F.٣٢	طويلة الأجل
F.٤	القروض (٢)	F.٤	القروض (٢)
F.٤١	قصيرة الأجل	F.٤١	قصيرة الأجل
F.٤٢	طويلة الأجل	F.٤٢	طويلة الأجل
F.٥	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى (٢)	F.٥	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى
F.٦	احتياطيات التأمين الفنية	F.٦	احتياطيات التأمين الفنية
F.٦٢	التسديد المسبق لأقساط التأمين واحتياطيات تغطية المطالبات القائمة	F.٦٢	صافي حقوق الأسر المعيشية في احتياطيات التأمين على الحياة، و، ص. أدنى معاشات إل. أ.
F.٧	حسابات أخرى برسم القبض (٢)	F.٦٦٢	صافي حقوق الأسر المعيشية في صناديق معاشات التقاعد

١٠	حسابات أخرى برسم الدفع (٢)	F.٧	١	الائتمانات التجارية والسلف	F.٧١
٦	الائتمانات التجارية والسلف	F.٧١	٥	حسابات أخرى برسم الدفع عدا الائتمانات التجارية والسلف	F.٧٩
٤	حسابات أخرى برسم الدفع عدا الائتمانات التجارية والسلف	F.٧٩			
-٥٠	صافي الإفراض (+) صافي الإفراض (-)	B.٩			

(١) تتعلق البنود الآتية بعناصر الفئة F.٢ العملة والردائع:

m ١١ مسماة بالعملة الوطنية

m ١٢ مسماة بعملة أجنبية

m ٢١ التزامات على مؤسسات مقبلة

m ٢٢ التزامات على بقية العالم

(٢) البند التذكيري: F.m الاستثمار الأجنبي المباشر.

الجدول ألف ٥.V التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثانياً - III. ٣: حساب التغيرات الأخرى في حجم الأصول

ثانياً - III. ١, ٣: حساب التغيرات الأخرى في حجم الأصول

التغيرات في الأصول			التغيرات في الخصوم وصافي القيمة		
AN	الأصول غير المادية	١	AF	الخصوم	-١
AN.١	الأصول المنتجة	-٣	K.٧	الخسائر الناتجة عن كوارث	١
K. ٤	الظهور الاقتصادي للأصول المنتجة	٣	K.٨	المصادرة من دون تعويض	١
K.٧	الخسائر الناتجة عن كوارث	-٤	K. ١٠	التغيرات الأخرى في حجم الأصول المالية وصافي الخصوم غير المصنفة في مكان آخر	١
K.٨	المصادرة من دون تعويض	١	K. ١٢	التغيرات في التصنيفات والهيكل	-٢

	الأصول غير المالية غير المصنفة في مكان آخر		القطاعي والمهيكل	
K.12	التغيرات في التصنيفات والمهيكل	-3	K.12.2	التغيرات في حجم الأصول الخصوم
K.21.1	التغيرات في التصنيف القطاعي والمهيكل	-3	K.12.22	التغيرات في تصنيف الأصول أو الخصوم عدا تحويل الذهب إلى ذهب نقدي/تحويل الذهب النقدي إلى ذهب
K.12.2	التغيرات في حجم الأصول الخصوم	0	منها:	
K.12.21	تحويل الذهب إلى ذهب نقدي/تحويل الذهب النقدي إلى ذهب	0	AF.2	العملات والودائع
K.12.22	التغيرات في تصنيف الأصول، أو الخصوم عدا تحويل الذهب إلى ذهب نقدي/تحويل الذهب النقدي إلى ذهب	0	AF.3	الأوراق المالية عدا الأسهم
منها			AF.4	القروض
AN.11	الأصول الثابتة	-3	AF.5	الأسهم وحصص رأس المال الأخرى
AN.12	المخزونات	0	AF.6	احتياطيات التأمين الفنية
AN.13	النفايات	0	AF.7	مساهبات أخرى برسم الدفع
AN.2	الأصول غير المنتجة	3		
K.3	الظهور الاقتصادي للأصول غير المنتجة	0		
K.5	النمو الطبيعي للموارد البيولوجية غير المفتوحة	4		
K.6	الاختفاء الاقتصادي للأصول غير المنتجة	-2		
K.71	استنزاف الموارد الطبيعية	-2		

		-٢	استراف الموارد الطبيعية	K.٦١
		٠	الاستفاء الاقتصادي للأصول غير المنتجة	K.٦٢
		-٢	الخسائر الناتجة عن كوارث	K.٧
		٤	المصادرة دون تعويض	K.٨
		٠	التغيرات الأخرى في حجم الأصول غير المالية غير المصنفة في مكان آخر	K.٩
		-١	التغيرات في التصنيفات والميكل	K.١٢
		-١	التغيرات في التصنيف القطاعي والميكل	K.١٢,١
		٠	التغيرات في تصنيف الأصول والخصوم	K.١٢,٢
		٠	التغيرات في تصنيف الأصول أو الخصوم عند تحويل الذهب إلى ذهب نقدي/تحويل الذهب النقدي إلى ذهب	K.١٢,٢٢
			منها:	
		٣	الأصول غير المنتجة الملموسة	AN.٢١
		٠	الأصول غير المنتجة غير الملموسة	AN.٢٢
		١	الأصول المالية	AF
		٠	الخسائر الناتجة عن كوارث	K.٧
		٣	المصادرة بدون تعويض	K.٨
		٠	التغيرات الأخرى في حجم الأصول والخصوم المالية غير المصنفة في مكان آخر	K.١٠
		-٢	التغيرات في التصنيفات والميكل	K.١٢
		-٢	التغيرات في التصنيف القطاعي والميكل	K.١٢,١
		٠	التغيرات في تصنيف الأصول والخصوم	K.١٢,٢

			٠	تحويل الذهب إلى ذهب نقدي/تحويل الذهب النقدي إلى ذهب	K.١٢,٢١
			٠	التغيرات في تصنيف الأصول أو الخصوم عدا تحويل الذهب إلى ذهب نقدي/تحويل الذهب النقدي إلى ذهب	K.١٢,٢٢
				منها:	
			٠	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة	AF.١
			٠	العملة والودائع	AF.٢
			٣	الأوراق النقدية عدا الأسهم	AF.٣
			٠	القروض	AF.٤
			-٢	الأسهم وخصص رأس المال الأخرى	AF.٥
			٠	احتياطيات التأمين الفنية	AF.٦
			٠	حسابات أخرى يرسم القبض	AF.٧
٢	التغيرات في صافي القيمة الناتجة عن تغيرات أخرى في حجم الأصول	B.١٠٢			

الجدول ألف ٥.V التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثانياً - III . ٢, ٣: حساب إعادة التقييم

التغيرات في الأصول		التغيرات في الخصوم وصافي القيمة	
K.١١	مكاسب (+)/خسائر (-) الاقتناء الاسمية ^(١)	K.١١	مكاسب (+)/خسائر (-) الاقتناء الاسمية ^(١)
AN	الأصول غير المالية	AF	الخصوم
AN.١	الأصول المنتجة	AF.٢	العملات والودائع
AN.١١	الأصول الثابتة	AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
AN.١٢	المخزونات	AF.٤	القروض

AN.١٣	النفائس	١	AF.٥	الأسهم وحصص رأس المال الأخرى	
AN.٢	الأصول غير المنتجة	٢٤	AF.٦	احتياطيات التأمين الفنية	
AN.٢١	الأصول غير المنتجة الملموسة	٢٤	AF.٧	حسابات أخرى برسم الدفع	
AN.٢٢	الأصول غير المنتجة غير الملموسة	٠			
AF ^٢	الأصول المالية	١			
AF.١	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة	١			
AF.٢	العملة والودائع	٠			
AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم	٠			
AF.٤	القروض	٠			
AF.٥	الأسهم وحصص رأس المال الأخرى	٠			
AF.٦	احتياطيات التأمين الفنية	٠			
AF.٧	حسابات أخرى برسم القبض	٠			
			B.١٠,٣	التغيرات في صافي القيمة الناتجة عن مكاسب/خسائر الاقتناء الاسمية	

(١) الفروقات بين البيانات المتعلقة بالبنود الفرعية لمكاسب/خسائر الاقتناء ومجموعها قد لا تكون متسقة تماماً نتيجة لأخطاء التقريب.

ثانياً - III . ١, ٢, ٣ : حساب مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة

التغيرات في الأصول		التغيرات في الخصوم وصافي القيمة	
K.11.1	مكاسب (+)/خسائر (-) الاقتناء المحايدة (١)	K.11.1	مكاسب (+)/خسائر (-) الاقتناء المحايدة (١)
AN	الأصول غير المالية	AF	الخصوم
AN.1	الأصول المنتجة	AF.٢	العملات والودائع
AN.11	الأصول الثابتة	AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
AN.12	المخزونات	AF.4	القروض
AN.13	الفائس	AF.5	الأسهم وحصص رأس المال الأخرى
AN.2	الأصول غير المنتجة	AF.6	احتياطيات التأمين الفنية
AN.21	الأصول غير المنتجة الملموسة	AF.7	حسابات أخرى برسم الدفع
AN.22	الأصول غير المنتجة غير الملموسة		
AF	الأصول المالية		
AF.1	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة		
AF.2	العملة والودائع		
AF.3	الأوراق المالية عدا الأسهم		
AF.4	القروض		
AF.5	الأسهم وحصص رأس المال الأخرى		
AF.6	احتياطيات التأمين الفنية		
AF.7	حسابات أخرى برسم القبض		
		B.10.3	التغيرات في صافي القيمة الناتجة عن مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة

(١) الفروقات بين البيانات المتعلقة بالبنود الفرعية لمكاسب/خسائر الاقتناء وبمجموعها قد لا تكون متسقة تماماً نتيجة لأخطاء التقريب.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

ثانياً - III. ٢, ٣, ٤: حساب مكاسب/خسائر الاقتناء الحقيقية

التغيرات في الأصول		التغيرات في الخصوم وصافي القيمة	
K.١١.٢	مكاسب (+)/خسائر (-) الاقتناء الحقيقية ^(١)	K.١١.١	مكاسب (-)/خسائر (+) الاقتناء الحقيقية ^(١)
AN	الأصول غير المالية	AF ^٢	الخصوم
AN.١	الأصول المنتجة	AF.٢	العملات والودائع
AN.١١	الأصول الثابتة	AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
AN.١٢	المخزونات	AF.٤	القروض
AN.١٣	النفائس	AF.٥	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى
AN.٢	الأصول غير المنتجة	AF.٦	احتياطيات التأمين الفنية
AN.٢١	الأصول غير المنتجة الملموسة	AF.٧	حسابات أخرى برسم الدفع
AN.٢٢	الأصول غير المنتجة غير الملموسة		
AF	الأصول المالية		
AF.١	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة		
AF.٢	العملة والودائع		
AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم		
AF.٤	القروض		
AF.٥	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى		
AF.٦	احتياطيات التأمين الفنية		
AF.٧	حسابات أخرى برسم القبض		

١٢	التغيرات في صافي القيمة الناتجة عن مكاسب/خسائر الاقتناء الاسمية	B.١٠.٣٢			
----	---	---------	--	--	--

(١) الفروقات بين البيانات المتعلقة بالبنود الفرعية لمكاسب/خسائر الاقتناء وبجميعها قد لا تكون متسقة تماماً نتيجة لأخطاء التقريب.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

رابعاً - IV : الميزانيات العمومية

رابعاً - ١.IV : الميزانية العمومية الافتتاحية

التغيرات في الأصول			التغيرات في الخصوم وصافي القيمة	
AN	الأصول غير المالية	١٥٩١	AF	الخصوم
AN.١	الأصول المنتجة	١٠٠١	AF.٢	العملات والودائع
AN.١١	الأصول الثابتة	٩١٣	AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
AN.١٢	المخزونات	٤٧	AF.٤	القروض
AN.١٣	النفائس	٤١	AF.٥	الأسهم وخصص رأس المال الأخرى
AN.٢	الأصول غير المنتجة	٥٩٠	AF.٦	احتياطيات التأمين الفنية
AN.٢١	الأصول غير المنتجة الملموسة	٥٧٨	AF.٧	حسابات أخرى برسم الدفع
AN.٢٢	الأصول غير المنتجة غير الملموسة	١٢		
AF	الأصول المالية	٣٩٦		
AF.١	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة	٨٠		
AF.٢	العملة والودائع	١٥٠		

			٠	الأوراق المالية عدا الأسهم	AF.٣
			١١٥	القروض	AF.٤
			١٢	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى	AF.٥
			٢٠	احتياطيات التأمين الفنية	AF.٦
			١٩	حسابات أخرى برسم القبض	AF.٧
١٣٠٠	صافي القيمة	B.٩٠			

رابعاً - ٢.IV التغيرات في الميزانية العمومية ^(١)

الأصول			الخصوم وصافي القيمة		
مجموع التغيرات في الأصول			مجموع التغيرات في الخصوم		
AN	الأصول غير المالية	٥٦	AF	الخصوم	١٧٦
AN.١	الأصول المنتجة	٢٥	AF.٢	العملاء والودائع	٢
AN.١١	الأصول الثابتة	٢٠	AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم	٧١
AN.١٢	المخزونات	١	AF.٤	القروض	
AN.١٣	التفاسيس	٤	AF.٥	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى	٠
AN.٢	الأصول غير المنتجة	٣٠	AF.٦	احتياطيات التأمين الفنية	٠
AN.٢١	الأصول غير المنتجة الملموسة	٣٠	AF.٧	حسابات أخرى برسم الدفع	١٠
AN.٢٢	الأصول غير المنتجة غير الملموسة	٠			
AF	الأصول المالية	١٢٣			
AF.١	المذهب النقدي، وحقوق السحب الخاصة	١			
AF.٢	العملة والودائع	٧			
AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم	٢٩			
AF.٤	القروض	٤٥			
AF.٥	الأسهم، وحصة رأس المال	٣٤			

			الأخرى	
			٠	AF.٦ احتياطيّات التأمين الفنية
			٦	AF.٧ حسابات أخرى برسم القبض
	B.١٠ مجموع النفقات في صافي القيمة الناتجة عن:			
	B.١٠.١ الادعاء والتحويلات الرأسمالية			
	B.١٠.٢ النفقات الأخرى في حجم الأصول			
	B.١٠.٣ مكاسب/خسائر الاقتناء الاسمية			
	B.١٠.٣١ مكاسب/خسائر الاقتناء المحايدة			
	B.١٠.٣٢ مكاسب/خسائر الاقتناء الحقيقية			

(١) الفروقات بين البيانات المتعلقة بالبنود الفرعية لمكاسب/خسائر الاقتناء وبمجموعها قد لا تكون متسقة تماماً نتيجة لأخطاء التقريب.

الجدول ألف ٥.٧ التسلسل الكامل لحسابات الحكومة العامة

رابعاً - ٣.IV الميزانية العمومية الختامية^(١)

الأصول			الخصوم وصافي القيمة	
AN	الأصول غير المالية	١٦٤٧	AF	الخصوم
AN.١	الأصول المنتجة	١٠٢٩	AF.٢	العملات والودائع
AN.١١	الأصول الثابتة	٩٣٣	AF.٣	الأوراق المالية عدا الأسهم
AN.١٢	المخزونات	٤٨	AF.٤	القروض
AN.١٣	النفائس	٤٥	AF.٥	الأسهم وحصص رأس المال الأخرى
AN.٢	الأصول غير المنتجة	٦٢٠	AF.٦	احتياطيّات التأمين الفنية
AN.٢١	الأصول غير المنتجة الملموسة	٦٠٨	AF.٧	حسابات أخرى برسم

	الدفع			
		١٢	الأصول غير المنتجة غير المعموسة	AN.٢٢
		٥١٩	الأصول المالية	AF
		٨١	الذهب النقدي وحقوق السحب الخاصة	AF.١
		١٥٧	العملة والودائع	AF.٢
		٢٩	الأوراق المالية عدا الأسهم	AF.٣
		١٦٠	القروض	AF.٤
		٤٦	الأسهم وحصة رأس المال الأخرى	AF.٥
		٢٠	احتياطيات التأمين الفنية	AF.٦
		٢٥	حسابات أخرى برسم القبض	AF.٧
١٣٠٢	صافي القيمة	B.٨٠		

(١) الفروقات بين البيانات المتعلقة بالبنود الفرعية لمكاسب/خسائر الاقتناء وبمجموعها قد لا تكون متسقة
تماماً نتيجة لأخطاء التقريب.

الفصل الثالث
تصنيف الوظائف الحكومية (الصادر عن هيئة الأمم المتحدة)
عام ٢٠٠٠



أوجه استخدام التصنيف:

١٥- يهدف أحد أوجه الاستخدام الرئيسية لتصنيف وظائف الحكومة إلى تحديد النفقات على الاستهلاك التي تعود بالفائدة على أسر معيشة افرادية، و تحول إلى القسم ١٤ من تصنيف الاستهلاك الفردي حسب الغرض لبيان مجموع استهلاك الأسر المعيشية النهائي الفعلي، (أو الاستهلاك الفردي الفعلي) (انظر الفقرتين ٣٥ و ٣٦ أدناه) في نظام الحسابات القومية ١٩٩٣. و يبين التصنيف بوضوح الأقسام و المجموعات و الفئات التي تغطي هذه النفقات .

١٦- كما يسمح تصنيف وظائف الحكومة بدراسة الاتجاهات في النفقات الحكومية على وظائف، أو لأغراض محددة على مر الزمن . و لا تعد الحسابات الحكومية التقليدية عادة ملائمة لأنها تعكس الهيكل التنظيمي للحكومات، و ربما تؤدي التغييرات التنظيمية إلى تشويه التسلسل الزمني ، فإذا قامت حكومة ما ، على سبيل المثال ، بإنشاء إدارة جديدة تجمع بين بعض الوظائف التي كانت تديرها في السابق إدارات عديدة، أو مستويات حكومية عديدة ، فلن يكون استخدام الحسابات الحكومية التقليدية ممكنا عادة لمقارنة الإنفاق على هذه الأغراض مع مرور الزمن .

١٧- و يستخدم تصنيف وظائف الحكومة كذلك لإجراء مقارنات للمدى الذي تشترك فيه البلدان في الوظائف الاقتصادية و الاجتماعية . و مثلما يعمل التصنيف على توحيد أثر التغييرات التنظيمية الحكومية داخل بلد ما ، فإنه حيادي أيضا فيما يتعلق بالفروق التنظيمية بين البلدان . ففي بلد واحد، مثلا، يمكن لوكالة حكومية واحدة أن تضطلع بالوظائف المتعلقة بإمدادات المياه كلها، بينما قد توزع في مكان آخر فيما بين الإدارات التي تعالج شؤون البيئة، و الإسكان، و التنمية الصناعية . و في تصنيف للإنفاق حسب الغرض ، يمكن جمع مختلف هذه الوحدات تحت وظيفة " إمدادات المياه " واحدة .

وحدات التصنيف :

١٨ - تعد وحدات التصنيف ، من حيث المبدأ ، معاملات فردية . و هذا يعني أن يُخصَّص لكل بند من المشتريات، أو سداد الأجور، أو التحويل، أو دفعات لقروض، أو لأي وجه إنفاق آخر رمز من رموز تصنيف وظائف الحكومة بحسب الوظيفة التي تؤديها المعاملة . و يوصى باتباع هذا المبدأ بدقة فيما يتعلق بتحويلات رؤوس الأموال، والتحويلات الجارية، و صافي حيازة الأصول المالية . لكنه فيما يتعلق بمعظم المصروفات الأخرى لا يمكن عموماً استخدام المعاملات بوصفها وحدات للتصنيف . وبدلاً من ذلك ، يتعين تخصيص رموز تصنيف وظائف الحكومة للوكالات، و المكاتب، ووحدات البرامج، و الدوائر الرسمية، و الوحدات المتشابهة الموجودة داخل الإدارات أو الوزارات الحكومية . و ستعطى عندئذ جميع مصروفات وحدة معينة (باستثناء التحويلات، و صافي حيازة الأصول المالية) رمز تصنيف وظائف الحكومة المخصص لتلك الوحدة .

معاملة نفقات الوزارات و النفقات الإدارية :

٢٣ - تعد الوزارات عامة مسؤولة عن وضع السياسات، و الخطط، و البرامج، و الميزانيات عموماً، و إدارتها، و التنسيق فيما بينها، و رصدها ، و عن إعداد القوانين التشريعية و إنفاذها، و عن تقديم المعلومات العامة و الوثائق التقنية، و الإحصاءات وتوزيعها . و لا تعامل في تصنيف وظائف الحكومة معاملة مطردة ، و تخصص للوزارات المعنية بالشؤون المالية و الخارجية فئة محددة ، و يخصص للوزارات التي تعالج شؤون الدفاع و النظام، و السلامة العاميين، و حماية البيئة، و الإسكان، و مرافق المجتمعات المحلية ، و الصحة ، و الترفيه ، و الثقافة ، و الدين ، و التعليم و الضمان الاجتماعي فئة البنود " غير المصنفة في مكان آخر " الواردة في القسم ذي الصلة .

و لا تصنف الوزارات التي تعالج صناعة ما، أو مجموعة من الصناعات في أية فئة . ومن ثم، يتعين تقاسم نفقات هذه الوزارات بين الفئات المسؤولة عنها . و يجب ، على سبيل المثال ، تقسيم نفقات وزارة النقل بين النقل البري، و النقل المائي، و النقل بالسكك الحديدية، و النقل الجوي، و النقل عبر خطوط الأنابيب، ووسائل النقل الأخرى.

٢٤- و ينبغي تصنيف النفقات الإدارية على الخدمات العامة ، مثل خدمات الموظفين، وخدمات التوريد و الشراء ، و خدمات المحاسبة و مراجعة الحسابات ، و خدمات الحاسوب، و تجهيز البيانات التي تضطلع بها الوزارات أو الإدارات ، و الوكالات والمكاتب، و وحدات البرامج، و وحدات المكاتب، و الوحدات المتشابهة الموجودة في الوزارات على مستوى يتسم بأكبر قدر ممكن من التفصيل - أي في فئة الخانات الأربع . و في حال تداخل أوجه الإنفاق الإداري بين فئتين أو أكثر ، ينبغي السعي في جميع الفئات من أجل توزيع النفقات بين الفئات المعنية. و إذا كان هذا النهج غير ملائم ، ينبغي توزيع المجموع على الفئة التي تتحمل الجزء الأكبر من مجموع الإنفاق . و يتعين إدراج النفقات الإدارية التي لا يمكن توزيعها حسب الفئة في فئة البنود " غير المصنفة في مكان آخر " التابعة لذلك القسم .

المصروفات التي يغطيها تصنيف وظائف الحكومة :

٢٥- يرد في الجدول ٢-١ بيان بالمصروفات التي يتعين تصنيفها حسب تصنيف وظائف الحكومة .

و يتسم تصنيف إنفاق الاستهلاك النهائي (p٣) بالأولوية بما أن نفقات الاستهلاك على الخدمات الفردية تنتقل إلى الجزء ١٤ من تصنيف الاستهلاك الفردي حسب الغرض بهدف الحصول على الاستهلاك النهائي الفعلي للأسر المعيشية

(أو الاستهلاك الفردي الفعلي). كما يعد تصنيف إجمالي تكوين رأس المال (po) تصنيفاً مهماً .

٢٦- ويمكن أيضاً استخدام تصنيف وظائف الحكومة لتصنيف الإسهامات الاجتماعية و الضرائب التي تؤدي غرضاً محدداً مثل تلك التي تهدف إلى زيادة إيرادات أنماط معينة من الإنفاق الحكومي، أو إلى التأثير في السلوك بطرق تُعد ذات فائدة للمجتمع المحلي ، على سبيل المثال ، خفض استهلاك التبغ، أو الكحول، أو الحث على أساليب إنتاج غير ملوثة. ويمكن كذلك استخدام أقسام تصنيف وظائف الحكومة من أجل تصنيف العمالة في الحكومة . إلا أن هذه الاستعمالات الإضافية ، في هذه المرحلة ، مقترحة فقط بهدف التحريب على الصعيد الوطني، ولا تعد توصيات للإبلاغ الدولي .

استهلاك رأس المال الثابت :

٢٧- من المحتمل أن تواجه بلدان كثيرة صعوبات معينة في توزيع استهلاك رأس المال الثابت بحسب الوظيفة . و يقدر استهلاك رأس المال الثابت لأغراض الحسابات الوطنية بصورة ثابتة تقريباً عن طريق أسلوب الجرد الدائم . و على أن إجراء تقديرات أسلوب الجرد الدائم يمكن أن يكون ، من حيث المبدأ ، لصالح وحدات وظيفة مفصلة ، فإن أغلبية البلدان تقوم ، في الواقع ، بتجميع الأرقام الكلية لأسهم رأس المال الحكومي، و استهلاك رأس المال . و من الضروري في مثل هذه الظروف استخدام أساليب تقريبية لتوزيع استهلاك رأس المال الثابت بحسب الوظيفة. و قد يتمثل أحد الاحتمالات في توزيع استهلاك رأس المال الثابت بحسب انخفاض " القيمة الدفترية " . في حال توافرها بالنسبة إلى الوحدات التنظيمية المفصلة ، جودة في الحكومة . و يتمثل النهج الآخر في توزيع استهلاك رأس المال الثابت بين الوظائف

بطريقة تتناسب مع إنفاق إجمالي تكوين رأس المال الثابت التي تم تحديدها على مدى عدد من السنوات السابقة .

الحماية الاجتماعية :

٢٨- تمثل الحماية الاجتماعية ميداناً آخر تصعب على نحو لا مثيل له معالجته ضمن التصنيف . و تكمن المشكلة في طريقة انطباق بعض الاستحقاقات الاجتماعية العينية التي ترد تحت بند " الحماية الاجتماعية " في هذا التصنيف على أجزاء أخرى من تصنيف الاستهلاك الفردي حسب الغرض. فمن الواضح ، على سبيل المثال ، أنه يتعين إدراج القسائم التموينية تحت بند " الحماية الاجتماعية " . إلا أنه من المفيد ، بالنسبة إلى بعض التحليلات ، الحصول على بيانات مصنفة بوصفها " أغذية ومشروبات غير كحولية " من أجل تقدير المجموع الفعلي للاستهلاك على الأغذية والمشروبات غير الكحولية . وتتمثل أبسط وسيلة لتوفير البيانات التي يتطلبها هذا النمط من التحليل في إيراد النفقات المهمة تحت بند " الحماية الاجتماعية " بوصفها بنوداً تذكيرية . و يعد التصنيف الذي يستخدم لمثل هذه البنود التذكيرية بمثابة أجزاء تصنيف الاستهلاك الفردي حسب الغرض. و يمكن ، على سبيل المثال ، أن ترد القيمة الإجمالية للقسائم التموينية المتاحة بوصفها " أغذية و مشروبات غير كحولية " ضمن " الحماية الاجتماعية " ، و يتعين التأكيد أن يرد ذلك بوصفه بنوداً تذكيرية ضمن " الحماية الاجتماعية " ، حتى عندما يصنف الاستهلاك الفردي الفعلي تحت بند تصنيف الاستهلاك الفردي بحسب الغرض . و لا يمثل ذلك نقلاً لتصنيف القسائم التموينية من " الحماية الاجتماعية " الواردة في تصنيف وظائف الحكومة إلى الأغذية و المشروبات غير الكحولية الواردة في تصنيف الاستهلاك الفردي بحسب الغرض .



المصادر والمراجع

آ- الكتب العربية:

- ١- إبراهيم، أحمد علي: المحاسبة الإدارية- تخطيط-رقابة- اتخاذ قرارات، مكتبة عين شمس، الطبعة السادسة، القاهرة ١٩٩٢.
- ٢- أبو رمان، محمد عبد العزيز: نظرية المحاسبة الحكومية، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، ١٩٨٢.
- ٣- البطريق، يونس أحمد: المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ١٩٨٤.
- ٤- الجمال، محمد رشيد عبده: المحاسبة الحكومية والقومية، الدار الجامعية، ١٩٩٢.
- ٥- حافظ، عبد اللطيف، آخرون (موريس، إميلي، فؤاد عثمان): النظرية والتطبيق في النظام المحاسبي الموحد ١٩٩٢.
- ٦- حجازي، محمد أحمد: المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثانية- عمان ١٩٩٥.
- ٧- خليل محمد أحمد- مرعي، عبد الحي: المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٢.
- ٨- الدوري، مؤيد عبد الرحمن، الجناني، طاهر موسى: إدارة الموازنات العامة، عمان، دار زهران للنشر، ١٩٩٩.
- ٩- دويدار، محمد: مبادئ المالية العامة الجزء الأول، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية.

- ١٠- شكري، فهمي محمود: الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ١١- عبد المهدي عبد الجليل، توفيق حسن: المحاسبة الحكومية- الجامعة الأردنية، عمان، طبعة أولى، ٢٠٠٣.
- ١٢- عطا الله، محمود شوقي: المحاسبة الحكومية والقومية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤.
- ١٣- عواضة، حسن: المالية العامة دراسة مقارنة، الطبعة السادسة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٣.
- ١٤- كمال، حسن محمد، نظام المحاسبة الحكومية، دراسة نظرية وعملية، مكتبة عين شمس، القاهرة ١٩٩٣.
- ١٥- لارسن، جوف، موسى -ف- المحاسبة المتقدمة (الجزء الثاني) تعريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مراجعة: كمال الدين سعيد: تقديم سلطان الحمد السلطان السعودية، الرياض، دار المريخ، ١٩٩٢.
- ١٦- المرسي، السيد المتولي: المحاسبة الحكومية، الجزء الأول، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة ١٩٨٣.
- ١٧- محمد، فاروق عبد العال، شحاته، أحمد بسيوني: المحاسبة القومية والحكومية، الدار الجامعية ١٩٨٥.
- ١٨- محمد، الفيومي محمد: أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٨.
- ١٩- مرعي، عبد الحفي: المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

- ٢٠- مرعي، عبد الحمي: الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد ووسائل التحليل الكمي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية ١٩٧٢.
- ٢١- المرار، فيصل فخري: العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة، عمان، ١٩٨٧.
- ٢٢- المهاني، محمد خالد: المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق، ١٩٩٥/١٩٩٦.
- ٢٣- المهاني، محمد خالد: المحاسبة الحكومية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٢٠٠٩.
- ٢٤- المهاني، محمد خالد: منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية من منشورات وزارة الثقافة، دمشق ١٩٩٤.
- ٢٥- المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد: اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي، منشورات جامعة دمشق (٢٠٠٥-٢٠٠٦).
- ٢٦- المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، ميالة بطرس: المحاسبة الحكومية منشورات جامعة دمشق (٢٠٠٥ - ٢٠٠٦).
- ٢٧- المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد: المحاسبة الحكومية دار وائل للنشر - عمان الطبعة الأولى ٢٠٠٨.
- ٢٨- المهاني، محمد خالد: المحاسبة الحكومية منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية بحوث ودراسات ٢٠٠٩.
- ٢٩- المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد، ميالة، بطرس، ميالة: المحاسبة الحكومية، منشورات جامعة دمشق ٢٠١٠-٢٠١١.
- ٣٠- المبيضين، عقلة يوسف، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، درا وائل للنشر، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.

٣١- موسى، محمد أحمد: تطبيقات في المحاسبة الحكومية، بيروت دار النهضة العربية، ١٩٧٦.

٣٢- الناعني، محمود السيد: دروس في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، طبعة أولى، القاهرة ١٩٨٧.

٣٣- نور، أحمد- عبد العال، أحمد رجب: المحاسبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٢.

٣٤- نمر، حلمي محمود: نظرية المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة.

٣٥- الهامي، محمد عادل محمد: الموازنات التقديرية في قطاعي الأعمال والخدمات واستخداماتها في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة، مكتبة عين شمس، طبعة ١٩٨٩.

ب- رسائل الدكتوراه:

١- السيدة، ليلي فتح الله إبراهيم: دراسة تحليلية لدور المحاسبة في تحقيق الإصلاح المالي والاقتصادي على المستوى القومي، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة ١٩٧٦.

٢- محجوب، موسى عبد العزيز الشربيني: الموازنة العامة وعلاقتها بالخطوة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة ١٩٧١.

ج- الدراسات والتقارير والدوريات والمنشورات:

١- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠٨ - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العالم (IFAC) - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - عمان ٢٠٠٨.

٢- الشافعي، جلال: الموازنة الصفريّة كأداة للتخطيط والرقابة، مجال المال والتجارة، تشرين الأول، ١٩٨٠.

- ٣- المنظمة العربية للعلوم الإدارية: الموازنات الحكومية في الدول النامية إدارة البحوث والدراسات في المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان.
- ٤- المنظمة العربية للعلوم الإدارية: النظام المحاسبي الموحد للدول العربية كما أقرته الندوة العلمية في تونس ١٩٨٠، عمان، الأردن.
- ٥- موافي، محمد: نظام تبويب الموازنة العامة، برنامج التخطيط المالي، المعهد العربي للتخطيط، الكويت ١٩٨٩.
- ٦- وزارة المالية في القاهرة، قطاع الموازنة العامة، الإدارة المركزية للموازنة، التقسيم النمطي لاستخدامات وإيرادات الموازنة العامة، القاهرة، ١٩٩٠.
- ٧- هيئة تخطيط الدولة - دمشق - الجمهورية العربية السورية، وثائق إعداد الخطتين الخمسين والخامسة والسادسة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية مع النماذج المستخدمة، منشورات هيئة تخطيط الدولة.
- ٨- هيئة تخطيط الدولة - دمشق، الجمهورية العربية السورية: قانون الخطة الخمسية العاشرة.
- ٩- الدراسات والنشرات الصادرة عن صندوق النقد الدولي (٢٠٠١) - النظام المعدل لتصنيف الحسابات الحكومية (GFS).
- ١٠- التقارير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.
- ١١- النشرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB.
- ١٢- منشورات هيئة الأمم المتحدة (تصنيف الحسابات الحكومية والحسابات القومية وتصنيف الوظائف) - الأمم المتحدة - نيويورك عام ٢٠٠٠.
- ١٣- معايير المراجعة الحكومية (GAO) - مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، إصدار عام ٢٠٠٣.

د- القوانين والمراسيم والبلاغات والقرارات والتعليمات والتعاميم:

- ١- القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (٥٤) لعام ٢٠٠٦ .
- ٢- القانون رقم (١٥) لعام ١٩٧١ المتضمن قانون الإدارة المحلية وتعديلاته ولائحته التنفيذية الصادرة بالمرسوم رقم (٢٢٩٧) تاريخ ١٩٧١/٩/٢٨ .
- ٣- القانون رقم (١) لعام ١٩٩٤ المتضمن القانون المالي للوحدات الإدارية المحلية.
- ٤- القانون رقم (٦٤) لعام ٢٠٠٣ المتضمن إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية .
- ٥- القانون رقم (٥٣) لعام ١٩٧٣ وتعديلاته، بشأن الموازنة العامة للدولة ولائحته التنفيذية -القاهرة- الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية، ١٩٨٧ .
- ٦- قوانين الموازنات العامة للدولة المنشورة في الجريدة الرسمية، (١٩٦٠-٢٠٠٥).
- ٧- قوانين قطع حسابات الموازنة العامة للدولة عن أعوام (١٩٨٠-٢٠٠٣).
- ٨- القانون رقم (١) لعام ١٩٧٦ المتضمن إحداث شركات الإنشاءات العامة.
- ٩- مجموعة التشريع الضريبي السوري، وزارة المالية.
- ١٠- القرار بقانون رقم (١٢٣٢) لعام ١٩٦١ المتضمن تنظيم الدين العام الخارجي.
- ١١- القانون رقم (٥١) تاريخ ٢٠٠٤/١٢/٩ المتضمن نظام العقود للدولة.
- ١٢- القانون رقم (٢) لعام ٢٠٠٥ بشأن المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- ١٣- القانون رقم (٢٣) تاريخ ٢٠٠٢/٣/١٧ المتضمن قانون النقد الأساسي.

- ١٤- المرسوم التشريعي رقم (٨٩) تاريخ ١٣/٧/١٩٥٧ وتعديلاته المتضمن إحداه صندوق الدين العام الحالي.
- ١٥- القانون رقم (٨٧) لعام ١٩٦١ المعدل بالمرسوم التشريعي رقم (٥٥) لعام ١٩٦٢ المتضمن تمويل قروض المشاريع الإنمائية.
- ١٦- المرسوم التشريعي رقم (٥٧) تاريخ ٢٧/١/١٩٧٠ بشأن شهادات الاستثمار.
- ١٧- المرسوم التشريعي رقم (٢٢) لعام ١٩٧٧ بشأن تسديد مساهمات سورية في المؤسسات والهيئات العربية والدولية.
- ١٨- المرسوم التشريعي رقم (٢٥) تاريخ ١٤/٢/١٩٦٦ المتضمن برنامج العمل الشعبي.
- ١٩- المرسوم التشريعي رقم (١٨٢) لعام ١٩٦٩ المعدل بالقانون رقم (٢٤) لعام ١٩٨١ المتضمن إحداه الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.
- ٢٠- المرسوم رقم (١٦٨٤) لعام ١٩٧٧ المتضمن ملاك وزارة المالية.
- ٢١- المرسوم رقم (٤٨٨) لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي والمالي للهيئات العامة ذات الطابع الإداري.
- ٢٢- المرسوم رقم (٤٨٩) لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المالي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- ٢٣- المرسوم رقم (٤٩٠) لعام ٢٠٠٧ المتضمن النظام المحاسبي للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
- ٢٤- المرسوم رقم (٤٥٠) لعام ٢٠٠٤ المتضمن دفتر الشروط العامة للجهات العامة في الدولة.

- ٢٥- بلاغ عام وزارة المالية رقم (١٩/ب-٥٣/٨) تاريخ ١٩٧١/٣/١٦٥ المتضمن تعليمات موازنات المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي وتوريد الفوائض وتمويل العمليات الاستثمارية.
- ٢٦- بلاغ رئاسة مجلس الوزراء رقم (٨٩-٢٧٩٣/١٥) تاريخ ١٩٧٧/٧/٢١ بشأن طلب إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة لعام ١٩٧٨ مع النماذج والاستثمارات المطلوبة.
- ٢٧- بلاغ وزارة المالية رقم (٢٩/ب ع-٢/٨) تاريخ ١٩٧٨/٦/٢٤ بشأن النفقات الاستثمارية.
- ٢٨- بلاغ وزارة المالية رقم (١/٢٢١١١/ص) تاريخ ١٩٨٤/٨/٣٠ المتضمن أسس إعداد الموازنات التقديرية لجهات القطاع العام الاقتصادي.
- ٢٩- بلاغ إعداد مشروع موازنة الإنفاق الجاري لعام ١٩٨٩-بلاغ وزارة المالية رقم (٣٠٠٨٠-١/٢٥) تاريخ ١٩٨٨/٩/١٢ والنماذج المرفقة به.
- ٣٠- بلاغ إعداد مشروع موازنة عام ١٩٩٠- بلاغ عام رئاسة مجلس الوزراء رقم (٤٧/ب-١٥/٣٨٣٥) تاريخ ١٩٨٩/٨/٢٧.
- ٣١- بلاغ وزارة الإدارة المحلية رقم ٢/٣/م/٦١/٨ تاريخ ١٩٨٧/٢/٢١ المتضمن تبويب موازنات وحدات الإدارة المحلية.
- ٣٢- قرار القيادة القطرية رقم (٣٢٥) تاريخ ١٩٧٧/١١/١٢ المتضمن إحداث الموازنات المستقلة.
- ٣٣- قرار مجلس الوزراء رقم ٤/م تاريخ ١٩٨١/٩/٢٧ المتضمن نقل اختصاصات المراكز الثقافية إلى مجالس المدينة.
- ٣٤- قرار رئيس المجلس الأعلى للتخطيط رقم (١) لعام ١٩٧٤ المتضمن دليل التقويم المبدئي للمشاريع الاستثمارية.

٣٥- قرار وزير المالية رقم ٥٦٩/و لعام ١٩٧٦ المتضمن نظام وقواعد ونسب الاهتلاك للأصول الثابتة.

٣٦- قرار وزير المالية رقم ١١٨١/و تاريخ ١٠/٤/١٩٦٩ المتضمن نظام المستودعات للهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

٣٧- قرار وزير المالية رقم (١٢١٥) لعام ١٩٨٤ المتضمن دليل عناوين البنود للموازنة العامة للدولة الصادر بموجب بلاغ وزارة المالية رقم (٢٦/ب ع- ١/٢٥) تاريخ ١٠/٦/١٩٨٤ والمعدل بموجب قرار وزير المالية رقم ١١٧٠/و تاريخ ٢١/٧/١٩٨٦.

٣٨- قرار وزير المالية رقم ٤٨٨٠/و تاريخ ٢٠/٩/٢٠٠١ المتضمن تعديل تبويب الموازنة العامة للدولة.

٣٩- قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم (١٦) تاريخ ١٠/٣/١٩٦٦ المتضمن النظام المحاسبي الموحد للمصارف.

٤٠- قرار اللجنة العليا للعمل الشعبي رقم (١٣) لعام ١٩٦٦ المتضمن تحديد مطارح العمل الشعبي.

٤١- قرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم (٢٠) م آ تاريخ ٢٠/١٠/١٩٧٥ المتضمن خطة التنسيق بين الجهاز المركزي للرقابة وبين الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

٤٢- قرار وزارة المالية رقم (٢٣٠٢/و) تاريخ ١١/١٠/١٩٦١ بشأن تنظيم سجل عقود الدين العام الخارجي وكيفية مسكه.

٤٣- قرار وزير المالية رقم (١٠٦١/و) تاريخ ١١/٩/١٩٦٩، المعدل بالقرار رقم (١٠١٧/و) تاريخ ٢٧/٧/١٩٧٠ بشأن تحديد ماهية الفوائض الاقتصادية.

٤٤- قرار وزير المالية رقم ٣٤٧/و تاريخ ١٩٧٢/٣/٦ المتضمن النظام المالي لـوحدات الإدارة المحلية.

٤٥- تعليمات العقود الخارجية وكفالتها الصادرة ببلاغ وزارة المالية رقم (١١/ب-ع-٥٣/٨) تاريخ ١٩٧٥/١/٢٨.

٤٦- تعميم وزارة المالية رقم (٣٤٨٣-١/٢٥) تاريخ ١٩٨٤/٢/٦ (قيود إثبات الفائض المتاح وحسابات التكوين الرأسمالي وتعديل رؤوس الأموال في الحسابات الختامية للمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي).

٤٧- تعليمات هيئة تخطيط الدولة رقم (١٢٦٢/١/ن د) تاريخ ١٩٨٧/٣/١٠.

٤٨- تعليمات وزارة المالية (١٦٥٠١-١/٢٥) تاريخ ١٩٨٨/٥/١١ (بدءاً من حسابات دورة عام ١٩٨٨).

٤٩- تعليمات وزارة المالية رقم (٢١١٠٧-٣/٨) تاريخ ١٩٧٨/٩/٢٢.

٥٠- تعليمات وزارة الإدارة المحلية رقم (٤/١/٢/٦٢/١٣) تاريخ ١٩٨٤/٩/٢٢ المتضمن أسس إعداد الموازنة المستقلة وضوابطها.

٥١- الوثيقتان (٥ و ٦)- نماذج إعداد الخطة السنوية- هيئة تخطيط الدولة.

ه- الكتب باللغة الإنكليزية:

- ١- A.H.MARSHALL, FINANCIAL MANAGEMENT IN LOCAL-GOVERNMENT; GEORGE ALAN AND UNWIN LTD, LONDON, ١٩٧٤.
- ٢- ANTHONY, R.: PLANNING AND CONTROL SYSTEMS, A FRAMEWORK FOR ANALYSIS; HARVARD UNIVERSITY PRESS. ١٩٧٧.
- ٣- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD ISSUED BY THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS.

- ٤- LEONE HAY. ESSENTIAL OF ACCOUNTING FOR GOVERNMENTAL AND NOT FOR PROFIT ORGANIZATION. RICHARD. D. IRWIN. INC. ١٩٨٧
- ٥- ROBERT J. FREEMAN GRAIG D SHOULDERS GOVERNMENTAL AND NONPROFIT ACCOUNTING (THEORY AND PRACTICES) SIXTH EDITION. PRENTICE HALL UPPER SADDLE RIVER, NEW JERSEY.
- ٦- TOURM, RENES: THE BUDGET/ A TRANSLATION; THE BROOKINGS INSTITUTION REPRINT SERIES; PUBLISHED BY APPLETON AND COMPANY; NEW YORK, LONDON.
- ٧- BURKHEAD, JESSE: GOVERNMENT BUDGETING; JOHN WILEY SONS INC.; NEW YORK, LONDON, SYDNEY, ١٩٥٦.
- ٨- PRENCHAND, A.: PUBLIC EXPENDITURE MANAGEMENT. IMF
- ٩- PRENCHAND, A.: GOVERNMENT BUDGETING AND EXPENDITURE CONTROLS-THEORY AND PRACTICE; WASHINGTON DC ١٩٨٣.

و- الدراسات باللغة الإنكليزية:

- ١٠- LACEY, ROBERT M: MANAGING PUBLIC EXPENDITURE IN EVOLVING PERSPECTIVE; WORLD BANK DISCUSSION PAPERS, THE WORLD BANK.
- ١١- SIDHOM, SAMIR: FINANCIAL PLANNING, DEVELOPMENT PROGRAMME, ١٩٧٥, UNITED NATIONS ABOUT FOREIGN REFERENCES.
 - A. A MANUAL FOR ECONOMIC AND FUNCTIONAL CLASSIFICATION OF GOVERNMENT TRANSACTION. ST/ TAA/ M/ ١٢-ST:ECA. ٤٩. NEW YORK. UNITED NATIONS.
 - B. A MANUAL FOR PROGRAMME AND PERFORMANCE BUDGETING ST/ ECA/ ٤٩-ST-TAO/ SER.G/ ٧٥. NEW YORK, UNITED NATIONS.

- C. GOVERNMENT BUDGETING AND ECONOMIC PLANNING IN DEVELOPING COUNTRIES. ST/ TAO SER/ ٩٣. NEW YORK, UNITED ATIONS.
- D. REPORT FOR THE SECOND UNITED NATIONS INTER- REGIONAL WORKSHOP ON PROBLEMS OF BUDGETING POLICY AND MANAGEMENT IN DEVELOPING COUNTRIES. VEDBEAK, DENAMARK ٤-١٥ SEPTEMBER, ST/ TAO/ SER.C/ ١٠١. NEW YORK. UNITED NATIONS, ١٩٦٧.
- ٢- U.N.DEP. OF ECONOMIC AND SOCIAL AFFAIRS A MANUAL FOR GOVERNMENT ACCOUNTING (NEW YORK U.N.١٩٧٠).

ز- كتب ودراسات باللغة الفرنسية:

- ١- LA PRÉSENTATION DE BUDGET FRANÇAIS- FICHE B, NOMENCLATURE ÉCONOMIQUE.
- ٢- PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL-FRANCE, CONSEL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ- PARIS.
- ٣- CODE ÉCONOMIQUE, MINISTÈRE DU BUDGET FRANÇAIS DIRECTION DU BUDGET JUILLET ١٩٨٠.
- ٤- JACQUES MAGNET: COMPTABILITÉ PUBLIQUE P.U.F. PARIS- ١٩٧٨.
- ٥- L.TROTABAS & COTTERET: DROIT BUDGETAIRE ET COMPTABILITÉ PUBLIQUE . DALLOZ-١٩٧٢- PARIS.
- ٦- H.LEVY- LAMBART & H.GUILLAUME.
- ٧- LA RATIONALISATION DES CHOIX BUDGÉTAIRES. P.U.F. PARIS-١٩٧١.
- ٨- LOUIS LERETAILE:LES CHOIS BUDGETAIRES P.U.F.١٩٧٢.PARIS.

بعض المصطلحات باللغتين الإنكليزية والفرنسية

إنكليزي	فرنسي	عربي
	-A-	
Accountancy	Comptabilité	محاسبة
Accountant	Comptable (le)	محاسب
Accrual account Basis	Base d'échéance	أساس الاستحقاق
Advances account	Comptes d'avances	حساب السلف
Annual report	Rapport annuel	تقرير سنوي
Appropriation account	Cloture Budgetaire	حساب ختامي للموازنة
Assets	Actif	موجودات (أصول)
Auditor	Commissaire aux comptes	مدقق (مراجع)
Administrative classification	Nomenclature administrative	تبويب إداري
Accounting Entity	Unité comptable	وحدة محاسبية
Accounting Principles	Principes comptables	مبادئ محاسبية
Accounting System	Système comptable	نظام محاسبي
Administrative Control	Contrôle administratif	رقابة إدارية
Agency	Organisme	هيئة
Application	Application	تطبيق، طالب
Audit quality	Qualité du contrôle (Audit)	نوعية الرقابة المالية
Activities	Activités	الأنشطة
Action	Action	الفعل
Accounting control	Contrôle comptable	الرقابة المحاسبية
Appropriation	Affectation	التخصيص
Appropriation of funds	Affectation Des crédits	تخصيص الاعتمادات
Acquisition of Capital Assets	Depenses d'investissement	إنفاق استثماري
Annual Balance Sheet	Bilan annuel	الميزانية السنوية
Agreement Value	Valeur Conventionnelle	القيمة الاتفاقية
	-B-	
Bill	Projet de loi, Facture, Note	مشروع، قانون قائمة الحساب
Balance Sheet	Bilan	ميزانية ختامية (عمومية)
Budget	Budget	موازنة تقديرية
Budgetary operational control	Budget de Fonctionnement	موازنات التشغيل
Balance of payment	Balance de paiement	ميزان المدفوعات
Budget Finance	Budget Financière	الموازنة المالية
Budget Deficit	Déficit Budgétaire	عجز الموازنة
Budget application	Application du budget	تطبيق الموازنة

Budget Reduction	Réduction du budget	تخفيض الموازنة
Budget Funds	Fonds du budget	أموال الموازنة
-C-		
Capital expenditures	Dépenses en Capital	نفقات رأسمالية
Cash account basis	Système de la gestion	الأساس النقدي
Credit Note	Avis de crédit	إشعار دائن
Causal relation	Relation de Causes	علاقة سببية
Classification by Function	Nomenclature Fonctionnelle	التصنيف الوظيفي
Central Government	Gouvernement Centrale	الحكومة المركزية
Classification by Activity	Nomenclature d'après les Activités	التقسيم بحسب أوجه النشاط
Consolidation Balance sheet	Bilan Consolidé	الميزانية الموحدة
Commercial value	Valeur Commerciale	قيمة تجارية
Cost price	Prix de revient	سعر التكلفة
Capital	Capital	رأس المال
Credit temporary Paralysis	Paralyse temporaire du Crédits	التجميد المؤقت للاعتماد
Department	Administration, Département Ministère	إدارة، دائرة، وزارة
Debit Note	Avis de débit	إشعار مدين
Deficit	Déficit	العجز
Document Control	Contrôle des documents	الرقابة المستندية
Direct Control	Contrôle directe	رقابة مباشرة
Deficit Financing	Déficit Financier	التمويل بالعجز
Day price	Prix du jour	سعر اليوم
Disposable Money	Disponible	الأموال الجاهزة
-E-		
Expenditure Structure	Structure des dépenses	بنية النفقات (تبويبها)
Examination phase	Phase d'examen	مرحلة الفحص
Equipment	Equipement	معدات
Economic Accounting	Comptabilité économique	المحاسبة الاقتصادية
Exploitation balance sheet	Bilan d'exploitation	ميزانية الاستثمار
Exploitation Budget	Budget d'exploitation	موازنة الاستثمار
Extent of Budget reduction	Order de grandeur de la réduction du budget	حجم تخفيض الموازنة
Extra-ordinary budget	Budg�� extraordinaire	موازنة فوق العادة
Employees funds	Fonds de Fonctionnaire	أموال الموظفين

Final reports	Rapports définitifs	تقارير نهائية
Fiscal year	Année financière	سنة مالية
Floating Assets	Actifs circulants	موجودات متداولة
Financial Resources	Ressources Financières	موارد مالية
Functional Classification	Nomenclature fonctionnelle	تصنيف وظيفي
Fixed assets	Immobilisations	موجودات (أصول) ثابتة
Fiscal Administration	Administration fiscale	الإدارة الضريبية
Funds surplus	Surplus de fonds	فائض الأموال
Flow of fund statements	Flux Financier	التدفقات المالية
Fictitious assets	Actif fictif	الموجودات الصورية
Foundation Balance sheet	Bilan de fondation	ميزانية التأسيس
Fixed Capital	Capital Fixe	رأس المال الثابت
Financial investement	Titres de placement	التوظيف المالي
Financial Balance	Equilibre Financière	التوازن المالي
Financial Structure	Structure Financière	التكوين المالي
Government Accounting	-G-	
Goal	Comptabilité publique	محاسبة حكومية
Government Budget	But	هدف
Gross Profit	Budget du gouvernement	موازنة الدولة
	Profit Brute	ربح إجمالي
Internal Audit	-I-	
Internal Check	Audit Interne	رقابة مالية داخلية
Internal Control	Vérification Interne	ضبط داخلي
Investigation	Contrôle Interne	رقابة داخلية
Infrastructure projects	Enquête	تحقيق
Investment & Loans	Projets d'infrastructure	مشاريع البنية الأساسية
	Investissements et	استثمارات وقروض
Interest & Dividends	Emprunts	
Forced Saving	Interêts et Dividendes	فوائد وتوزيعات
Intermediary budget	Epargne forcée	الادخار الإجباري
Intrinsic Value	Budget intermédiaire	الموازنة الفترية
Illusive Benefits	Valeur Intrinsèque	قيمة ذاتية
Immobilizations	Benefice illusoires	أرباح وهمية
Incedent on budget policy	Immobilisations	أموال ثابتة
	L'incidence sur la Politique budgétaire	الأثر على سياسة الموازنة
International Monetary fund	Fonds Monétaire International	صندوق النقد الدولي

Journal	Livre journal	دفتر اليومية
Judiciary	Pouvoir judiciaire	سلطة قضائية
-L-		
Long term planning	Planification à long terme	تخطيط طويل الأجل
Ledger	Grand livre	دفتر الأستاذ
Liabilities	Passif	مطلوبات (خصوم)
Legislative Authority (Legislature)	Pouvoir Legislatif	سلطة تشريعية
Liquidation value	Valeur de Liquidation	قيمة التصفية
Loans	Emprunts	قروض
-M-		
Management accounting	Comptabilité de gestion	محاسبة إدارية
Modified account Basis	Système aménagé (d'exercice ou de gesting)	الأساس المعدل
Ministry	Ministère	وزارة
Material Resources	Ressources matérielles	موارد مادية
Money Economy	Economie Monétaire	اقتصاد نقدي
Microaccounting	Comptabilité privé	المحاسبة الخاصة
Macroaccounting	Comptabilité National	المحاسبة القومية
Market Value	Valeur Marchande	القيمة السوقية
Market Price	Prix du marché	سعر السوق
-N-		
Necessary Depreciation	Amortissement Necessaire	الاهتلاك الضروري
-O-		
Operation	Opération	عملية
Object Classification	Nomenclature par objet	توبيخ نوعي
Organizational structure	Organigramme	الهيكل التنظيمي
Opening balance sheet	Bilan d'ouverture	الميزانية الافتتاحية
Occasional budget	Budget occasionnelle	موازنة طارئة
Obligations	Obligations	سندات
-P-		
Program & Performance	Budget de programme de performance	موازنة البرامج والأداء
Budget	Politique	سياسة
Policy	Repports Préliminaires	تقارير مبدئية
Perlimentary reports	Procédures	إجراءات
Procedures	Finance Publique	المالية العامة
Public Finance	Autorité publique	السلطات العامة
Public Authorities	Travaux publique	المشروعات العامة
Public works	Moyens de production	وسائل الإنتاج
Production means	Fonds publiques	أموال عامة
Public Funds		

Revenue expenditures	Frais de gestion	نفقات إدارية
Regional Classification	Nomenclature régionale	تصنيف إقليمي
Reserve funds	Reserve publique	الاحتياطي العام
Depreciation	Amortissement	الاستهلاك
Revenue Value	Valeur de Rendement	القيمة الإيرادية
Depreciation Reseve	Réserve d'amortissements	احتياطي الاستهلاك
Reduction Means	Modes de reduction	طرق التخفيض
Retirement Funds	Fonds de retraite	أموال التقاعد
-S-		
Sectoral classification	Nomenclature sectorielle	تصنيف قطاعي
Selective Audit	Contrôle Selectif	رقابة انتقائية
Subsidy, Aid	Aide, subvention	إعانة، مساعدة
Social Science	Sience sociale	علم الاجتماع
Surplus Financing	Surplus financière	التمويل بالفائض
Social accounting	Comptabilité sociale	المحاسبة الاجتماعية
-T-		
Trusts account	Comptes de dépôts	حساب الأمانات
Taxable capacity	Capacité d'impôt	الطاقة الضريبية
Transactions with others	Transations avec les tiers	معاملات مع الغير
-V-		
Value added	Valeur ajoutée	القيمة المضافة
Values within enterprise or establishment	Valeurs an sein de L'entreprise ou établissement	القيم داخل المشروع أو المؤسسة
-W-		
Working Capital	Fonds de roulement	رأس المال العامل

اللجنة العلمية:
أ.د. إبراهيم ميدة.
أ.د. عطا الله خليل.
د. إبراهيم العدي.

المدقق اللغوي : د. محمد عبد الله قاسم

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرية الكتب والمطبوعات

