

# محاسبة مؤسسات حكومية غير ربحية

أستاذ المقرر:  
د. أحلام الشيخ

## مفهوم المحاسبة الحكومية والمنشآت غير الربحية

### أولاً: نشأة المحاسبة الحكومية وتطورها:

تمثل الموازنة العامة للدولة بإيراداتها ونفقاتها المادة الأولية للمحاسبة الحكومية، وتعد نتائج المحاسبة الحكومية المادة الأساسية لإعادة تقدير النفقات والإيرادات العامة والعمليات والتخطيط المالي.

يعني ذلك أن هناك علاقة وثيقة بين كل من المحاسبة الحكومية من جهة وبين الموازنة العامة والتشريعات المالية من جهة أخرى، ولا تقتصر هذه العلاقة على مرحلة معينة من مراحل الموازنة إنما تلازمها في جميع المراحل، حيث يعكس التطبيق العملي للمحاسبة الحكومية جميع التصرفات المالية للدولة ويساعد في الرقابة على تنفيذ الموازنة، وتشكل النفقات والإيرادات العامة الجوهر الأساسي الذي تدور حوله التشريعات المالية وبالتالي تؤثر هذه التشريعات بشكل مباشر على المادة الأولية للمحاسبة الحكومية المتمثلة بالنفقات والإيرادات.

ارتبطت نشأة المحاسبة الحكومية بعاملين أساسيين هما:

- العامل الأول: يرتبط بتطور المحاسبة بأسلوبها الحديث وخصوصاً عند ظهور القيد المزدوج في القرن الخامس عشر في إيطاليا، ونتيجة للنهوض التجاري في مختلف بلدان أوروبا، حيث تأثرت المعاملات المحاسبية بهذا الانتعاش الاقتصادي، لاسيما وأن القيد المزدوج يلعب دوراً مهماً في تحقيق التوازن الدائم في المحاسبة ويسهل عمليات الرقابة الداخلية.
- العامل الثاني: يرتبط بظهور الدولة بمفهومها الحديث وانفصال السلطة التشريعية عن السلطة التنفيذية نتيجة ظهور الديمقراطيات وظهور الموازنة العامة للدولة بشكلها العلمي، والحاجة إلى فرض الرقابة على جباية وإنفاق الأموال العامة.

وكانت انكساراً السبابة لوضع موازنتها العامة بالمفهوم الحديث ومن ثم تلتها فرنسا وبنيتها على أسس علمية واضحة ومن ثم انتقلت الفكرة إلى أوروبا بالكامل، أما بالنسبة للعرب فلم يكن لديهم أي نظام مالي قبل الإسلام ومع الفتوحات الإسلامية أصبح لديهم بعض القواعد والأصول المالية المقتبسة من الدول التي افتتحوها وأصبح لديهم بيت المال الخاص بالدولة ونظمت أمور الجباية دون الإنفاق ( كان للخلفاء مطلق الحرية والتصرف بالأموال).

وبعد نشأة المحاسبة الحكومية وثبوت قواعدها وأسسها العلمية كان لابد أن تتطور مثل جميع فروع المحاسبة وذلك تبعاً لتغير وظائف الدولة وتدخلها في الحياة الاجتماعية والاقتصادية، وكانت المحاسبة الحكومية آنذاك تهدف إلى الرقابة الفعالة من الناحية القانونية على موارد الدولة ونفقاتها فعرفت بأنها: "مجموعة المبادئ

والأسس والقواعد التي تهدف إلى المساعدة في فرض الرقابة على موارد الدولة ونفقاتها"، واقتصرت موضوعاتها على إيجاد القواعد المحاسبية التي تنظم عمليات الجباية والصرف ومدى تحقق التوازن بينهما

ولكن تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة بعد الحرب العالمية الأولى ولاسيما بعد الأزمة الاقتصادية العالمية الأولى أدى ذلك إلى زيادة حجم النفقات والإيرادات بسبب تدخل الدولة في بعض الشؤون الاقتصادية وهيمنتها على بعض القطاعات والشؤون الداخلية.

هذا أدى بدوره إلى تطور أسس المحاسبة الحكومية وقواعدها مرافقة بذلك تطور مفهوم الدولة بشكل عام وعلم المالية والموازنة العامة للدولة بشكل خاص، وأصبحت المحاسبة الحكومية الأداة الأكثر أهمية في تأمين المعلومات من أجل إعداد الخطط المالية للدولة وتقديم البيانات اللازمة لأغراض التحليل المالي على مستوى الدولة لاتخاذ قرارات ترشيد الإنفاق العام وخلق نوع من التوازن بين الإنفاق الاستهلاكي والإنفاق الاستثماري.

### ثانياً: تعريف المحاسبة الحكومية وماهيتها:

تعددت تعريفات المحاسبة الحكومية تبعاً للمدارس الفكرية وآراء الباحثين والمؤلفين، فقد عرفها **كوهلر** بأنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات 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" أما التعريف التقليدي للمحاسبة الحكومية هو " أنها 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".

مما سبق يمكن القول أن المحاسبة الحكومية هي عبارة عن أداة مهمة للإدارة الحكومية تساعدها في السيطرة على عمليات الجباية والإنفاق وهي أحد فروع المحاسبة التي تنطبق عليها فروضها ومبادئها والتي لها نظامها المحاسبي الخاص بها الذي يعد جزءاً من النظام المحاسبي في الدولة من جهة والذي يستخدم فيه أنواع المحاسبات المختلفة من جهة أخرى، ويتألف النظام المحاسبي من ثلاث أنظمة فرعية في أي دولة هي:

1. النظام المحاسبي للتنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال
2. النظام المحاسبي للتنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال (النظام المحاسبي الحكومي أو الإداري)
3. النظام المحاسبي القومي.

ومع تطور الموازنة العامة للدولة من موازنة البنود والرقابة إلى موازنة البرامج والأداء تطلب ذلك ضرورة استخدام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى جانب المحاسبة المالية في الحسابات الحكومية بهدف استخراج تكلفة الوحدات والخدمات المقدمة من قبل الدولة ومقارنتها وتحليل البيانات المالية بهدف قياس كفاءة الأداء.

وانطلاقاً من التوضيحات السابقة ونتيجة لتطور مفهوم المحاسبة الحكومية يمكن تعريفها بأنها " إحدى فروع المحاسبة أو جزء من النظام المحاسبي تستخدم فيها أنواع المحاسبة المختلفة لتسجيل الأحداث الاقتصادية سواء على مستوى الموازنة العامة للدولة أو على مستوى الدوائر المالية والهيئات ذات الطابع الإداري, وتحليل البيانات والرقابة على التغيرات النوعية والكمية لإعداد الموازنة وتنفيذها".

### ثالثاً: طبيعة النشاط الحكومي وخصائصه:

إن الخدمات الأساسية التي تقدمها الدولة إلى مواطنيها من أمن وعدالة ودفاع وتعليم... بوساطة أجهزتها الإدارية ولو مقابل رسوم معينة لا تعادل بالضرورة قيمة هذه الخدمات المقدمة, ولا تهدف أصلاً إلى تحقيق أرباح للدولة أو لأجهزتها الإدارية المتخصصة, وتتألف الدولة من ثلاثة قطاعات هي:

1. قطاع حكومي: لا يسعى إلى تحقيق الربح وإنما تحقيق مصلحة عامة ويتكون من الوزارات ومؤسسات الدولة.
  2. القطاع العام: دوره كدور قطاع الأعمال الخاص ويسعى إلى تحقيق الربح
  3. قطاع قومي: يهتم بقياس نتائج أعمال الوحدة المحاسبية (الاقتصاد القومي ككل).
- يتولى مهام النشاط الحكومي الوحدة الإدارية الحكومية ( وزارات, إدارات... ) التي ليس لها شخصية مالية مستقلة, وتعرف بأنها: " مجموعة من الموجودات والموارد النقدية المخصصة لأداء خدمة عامة"
- خصائص الوحدة الإدارية الحكومية:

1. لا تهدف إلى تحقيق الربح
2. لا يوجد علاقة سببية بين إيراداتها ونفقاتها
3. يتم تحديد النفقات المخصصة لها خلال الفترة المالية مسبقاً في الموازنة العامة
4. تفتقر إلى وجود رأس المال

### تطور النشاط الحكومي وصفاته:

■ ومع تطور دور الدولة من الدور التقليدي في تقديم الخدمات العامة الأساسية للمواطنين فقد تطور النشاط الحكومي من خلال المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي التي تهدف إلى الربح وأصبحت هذه المؤسسات بالإضافة لوظيفتها الاجتماعية في إشباع الحاجات وتحقيق الخطط التنموية, تخضع إلى بعض القوانين الاقتصادية والأنظمة المحاسبية الخاصة بها, وترتبط مع المحاسبة الحكومية من خلال علاقتها

بالموازنة العامة فيما يختص بتمويلها وفوائدها وفق علاقة الصوافي, ويعد مقياس الربحية معياراً مهماً في قياس كفاءة الأداء وتحقيق الأهداف.

■ أما النشاط الحكومي الذي يهدف إلى تأدية الخدمات العامة سواء بمقابل أم بدون مقابل والذي لا يهدف إلى تحقيق الربح لا يجوز استخدام مقاييس الربح لتقويم أدائه ولا بد من استخدام معايير أخرى لقياس كفاءة الأداء.

ونظراً لأن النشاط الحكومي يتمثل أصلاً في خدمات دون مقابل أو بمقابل رمزي فيترتب على ذلك انعدام العلاقة المباشرة بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل فرع من فروع ذلك النشاط، وبالتالي عدم إمكانية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات على النحو المتبع في حسابات المشروع الاقتصادي، ويتم مقابلة هذه الإيرادات مع النفقات عن طريق توازن الموازنة العامة سنوياً.

- بالنظر إلى ضرورة استمرار النشاط الحكومي وما يتطلب ذلك من توفير موارد مالية لمتطلبات الإنفاق فكان لابد من تحديد فترات محاسبية لمدة سنة مالية، وأصبحت الدولة تقوم بتقدير اعتمادات الإنفاق العام لموازنتها عن سنة مالية مقبلة ثم تحدد بعد ذلك حجم الموارد اللازمة لتمويل هذه الاعتمادات على أساس سنوي لتأمين موارد سنوية ومتجددة تكفل استمرار النشاط العام الحكومي وتقديم الخدمات العامة.
- أدت خصائص النشاط العام الحكومي إلى عدم ضرورة تحديد رأس المال للوحدة الإدارية الحكومية، إنما يتم تخصيص مبلغ محدد من المال لكل وحدة أو لكل فرع من فروعها يوزع على بنود الإنفاق المختلفة سنوياً، كما أدت طبيعة النشاط الحكومي إلى عدم إمكانية إعداد ميزانيات وحسابات ختامية للوحدات الحكومية لانتهاء هدف الربح، ويستعاض عنها بإعداد حساب ختامي للدولة يظهر في نهاية السنة المالية الوفرة أو العجز النقدي كما ظهرت الحاجة إلى مسك حسابات الحكومة وفق قواعد ومبادئ نظرية الأموال المخصصة واللجوء إلى مبدأ الموازنات التقديرية لتحديد اعتمادات الإنفاق العام وتحديد مصادر الإيرادات اللازمة لتمويلها في بداية كل سنة مالية، وتوفير السجلات 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.

**رابعاً: وظائف المحاسبة الحكومية وأهدافها:**

#### **وظائف المحاسبة الحكومية:**

تحدد الأهمية التي تشغلها المحاسبة الحكومية بكونها تظهر جميع عمليات تشكل الإيرادات العامة وإنفاقها، وللتعرف على جوهر المحاسبة الحكومية لابد من تحديد الوظائف التي تؤديها، ونذكر منها التالي:

1. تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الإدارات الحكومية
2. الرقابة على الأموال العامة وكشف أي تلاعب أو تزوير أو خطأ فيها
3. حصر ما يستحق للدولة على الأفراد من ضرائب ورسوم أو إيرادات أخرى
4. توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة بمقارنة الواردات المحصلة فعلاً والاستخدامات المصروفة مع تقديرات الموازنة العامة ودراسة الانحرافات (الفروقات) واتخاذ ما يلزم لمعالجة ذلك.
5. دراسة اقتصادية نشاطات الدوائر الحكومية ومحاولة ترشيد النفقات ومعرفة المركز المالي للدولة (عجز أو وفر)
6. تقديم البيانات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة في الدوائر الحكومية في المواعيد المحددة.

## أهداف المحاسبة الحكومية:

1. توفير وتقديم البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي إلى الجهات المهتمة ببيانات هذا النشاط, وهي:
  - الموظفون الإداريون في الوحدات الإدارية الحكومية: حيث أن لتهيئة البيانات لهذه الفئة أهمية في تنسيق معاملاتهم اليومية والقيام بواجباتهم بصورة صحيحة وقانونية.
  - السلطة التشريعية: كي تحقق الرقابة على مدى التزام السلطة التنفيذية بتنفيذ الموازنة
  - المستثمرون ورجال الأعمال: دراسة أسس الاستثمار وتنسيقها
  - فئات أخرى (الباحثين, ....)
2. تقدير ما ينتظر أن تحصل عليه الوحدات الحكومية من إيرادات ونفقات خلال الفترة المالية المقبلة.
3. التسجيل الكامل لجميع معاملات النشاط الحكومي
4. تثبيت البيانات اللازمة لتوضيح طبيعة الالتزامات والمعاملات المالية
5. التثبت من صحة القيود المحاسبية في السجلات بإتباع أسلوب القيد المزدوج في التسجيل
6. إثبات ما تحصل عليه الحكومة فعلاً من إيرادات وما تنفقه من مصروفات خلال الفترة نفسها.
7. سهولة تحضير الحساب الختامي للدولة وإعداده
8. أن يكون تبويب المصروفات والإيرادات في الموازنة العامة الأساس الذي يجب إتباعه في تنظيم السجلات الحسابية في الدولة, ذلك أن دقة الأرقام المقدرة في الموازنة العامة تستند إلى حد كبير على دقة البيانات التي يعرضها النظام المحاسبي
9. توفير نظام رقابة داخلية محكم يمكن الجهات المسؤولة من مراقبة الإنفاق في الوحدات الإدارية ومدى التقيد بحدود الاعتمادات المخصصة وكشف الأخطاء والتجاوزات.
10. تتبع تنفيذ الموازنة العامة للدولة عن طريق الواردات المحصلة والاعتمادات المصروفة مع تقديرات الموازنة العامة ودراسة الفروق والانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات اللازمة بشأنها في الوقت المناسب.

## **الإطار النظري للمحاسبة الحكومية وآفاق تطورها**

سيتم دراسة مدى انسجام المحاسبة الحكومية مع المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية وآفاق تطورها

## أولاً: المفاهيم المحاسبية:

تعد 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 للنفقات 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:

1. **فرض الوحدة المحاسبية:** إن فرض الوحدة المحاسبية ضروري سواء كان في المنشآت الهادفة للربح أم في

الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري, فالوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية أو إدارية, وإن الاختلاف في تحديد طبيعة الوحدة المحاسبية في كل فرع من فروع المحاسبة ينبع أصلاً من الاختلاف في أهداف هذه الوحدات, فالوحدات التي تهدف إلى الربح تتمتع عادة بالشخصية المعنوية أو الطبيعية ولها رأسمال محدد, والغرض من المحاسبة المالية هنا قياس الربح, أما الوحدة المحاسبية الحكومية فليس لها شخصية معنوية مستقلة وليس لها استقلال مالي وإنما هي عبارة عن أموال مخصصة لنشاط معين لا يترتب على نشاطها نشوء حقوق والتزامات عليها بصفة مستقلة.

2. **فرض استمرار الوحدة المحاسبية:** يطبق هذا الفرض في الوحدات الحكومية مثله في المنشآت الاقتصادية,

فالمحاسبون في الوحدات الاقتصادية يقومون بإعداد الحسابات الختامية في نهاية كل دورة على الرغم من أن ذلك يؤثر على موضوع الإفصاح لتحديد نتائج الأعمال ولو بشكل قريب من الواقع مع فرض أن الوحدة مستمرة, ولا يعني هذا أن المنشآت ستظل قائمة بصفة دائمة ولكن يعني أنها ستظل قائمة لمدة كافية لتنفيذ الخطط الموضوعة المختلفة, خمس سنوات, عشر سنوات,....

أما في المحاسبة الحكومية فإن استمرار الوحدة نابع من سببين:

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

3. **فرض القياس النقدي:** لكي يتمكن المحاسبون من قياس النتائج والاستمرار في إثبات العمليات وتصوير

الحسابات واستخراج البيانات, فإنهم يفترضون أن وحدة النقد تعد وحدة قياس نمطية ملائمة, 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 نظراً لارتفاع المستمر في الأسعار في جميع أنحاء العالم، وإن 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، و كلما أدى التضخم إلى زيادة أسعار السلع والخدمات وزيادة كبيرة فإن قيمة العملات تنخفض ويصبح فرض القياس النقدي أضعف الفروض المحاسبية وأقلها دقة.

وقد حاولت بعض الهيئات حل المشكلة عن طريق الإفصاح عن الأرقام الواردة في القوائم المالية ومدى أثر الأسعار عليها، 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 طرق الموازنة العامة للدولة.

4. **فرض الفترات المحاسبية:** ينطبق هذا الفرض على المحاسبة العامة وعلى جميع فروعها كما أنه لا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة سواء في كل من قطاع الأعمال والقطاع الحكومي إلا إذا تحققت الأهداف المطلوبة بشكل كامل. ولا يتم ذلك إلا بعد تنفيذ الخطط وبالتالي يحتاج إلى وقت طويل أي عند انتهاء منشآت الأعمال من أعمالها أو تنفيذ الحكومة لخطتها ولكن أصحاب المنشآت والحكومة لا تستطيع الانتظار حتى تتم أعمال التصفية من أجل الحصول على نتائج دقيقة، وبالتالي فإن فرض الفترات المحاسبية بتقسيم حياة الوحدة إلى فترات محددة (غالباً سنة) ضرورية في كل فروع المحاسبة ففي المحاسبة الحكومية تتبع 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:

1. **مبدأ التكلفة التاريخية:** تعد التكلفة الأساس السليم للمحاسبة عن الأصول والخدمات المشتراة أو المبيعة حيث يتم إثباتها في الدفاتر على هذا الأساس ولكن يبقى الفرق الوحيد بين منشآت الأعمال والوحدات الحكومية في أن الأخيرة تعدّ الأموال المنفقة من أجل الحصول على أصول أو خدمات هي مصروفات نهائية تخصم من الاعتمادات وذلك لانتفاء الغرض من توزيع هذه التكلفة على السنوات التي ستستفيد منها. ويبرر المحاسبون استخدام التكلفة التاريخية كأساس 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 على نتائج قياس الدخل.



يعد هذا المبدأ أكثر ملائمة في المحاسبة الحكومية حيث ينتفي غرض قياس الدخل وبالتالي فإن الوحدات الحكومية لا تقيم وزناً للقيمة الاستبدالية أو البيعية، إذ تعد عملية اقتناء الأصول عبارة عن إنفاق للأموال العامة وتحمل قيمة الأصل كاملة على سنة الشراء، وعند البيع تدخل هذه القيمة كإيراد يخص سنة البيع دون إجراء أي مقارنة بين سعر الشراء وسعر البيع.

2. **مبدأ تحقق الإيراد ومقابلتها مع المصروفات:** من المعروف أن الإيرادات تتحقق 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 تمثل الإيرادات والنفقات العامة تدفقات نقدية مستقلة من وإلى الوحدة الإدارية دون وجود ارتباط فيما بينها، لذلك فإن تحقيق هذا المبدأ أمر غاية في الصعوبة من جهة وإن تحقيقه يحتاج إلى تكاليف إضافية من جهة أخرى، ففي منشآت الأعمال تتم مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس استحقاق كل منها ولكن في الوحدات الحكومية فإن الحكومات المختلفة في البلدان المختلفة تطبق أسساً متعددة من أجل هذه المقابلة نذكر منها أساس الاستحقاق المعدل والأساس النقدي، هناك من يرى أن الأساس الأخير هو الأكثر ملاءمة للمحاسبة الحكومية على الرغم من الانتقادات التي وجهت إليه والتي من أهمها مقابلة الإيرادات التي تم تحصيلها مع النفقات الفعلية في نفس الدورة المحاسبية أمر بعيد عن الموضوعية والصحة، ويبرر مؤيدو الأساس النقدي ذلك من حيث أن :

- الحكومة تهدف من تحصيل الإيرادات القيام بتغطية النفقات وبالتالي فإن مقابلة إيرادات ونفقات تتعلق بدورة واحدة ليس عملية ضرورية.
- التكاليف المرتفعة لمثل هذه المقابلة
- تعقيد السجلات من وراء تطبيق أساس الاستحقاق

3. **مبدأ التجانس (الثبات):** من أجل الحصول على معلومات قابلة للمقارنة لابد أن تكون منتجات النظم

المحاسبية متجانسة، ففي منشآت الأعمال إذا أظهرت القوائم المالية الخاصة بفترة محاسبية أرباحاً زائدة عن الفترة السابقة يكون من الممكن افتراض أن العمليات في هذه الفترة كانت أكثر ربحية، لكن ليس بالضرورة أن تكون هذه الأرباح نتيجة تحسن الأداء فقد تكون نتيجة تغير في المبادئ المحاسبية المتبعة ولهذا يعد الاستخدام المتجانس للمبادئ المحاسبية في نفس المنشأة أمراً ضرورياً لإجراء المقارنات بين الفترات المحاسبية، وكذلك لكي تبقى المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي قابلة للمقارنة لابد

أن تكون متجانسة، ولا يعنى ذلك أنه لا يمكن للحكومة أن تعدل عن استخدام بعض المبادئ إنما في حال ذلك يجب الإشارة له في التقرير المالي النهائي لقطع حسابات الحكومة.

4. **مبدأ الإفصاح الكامل:** يتطلب هذا المبدأ أن تكون البيانات أو القوائم المالية كاملة حيث تشمل المعلومات الضرورية كافة للتعبير الصادق، فإذا ترتب على حذف أو استبدال بعض المعلومات من القوائم المالية أن تصبح مضللة، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضرورياً، والآن في منشآت الأعمال أصبح ينشر ملاحظات ومذكرات توضيحية مع القوائم المالية تستخدم كمكمل لمعلومات القوائم المالية، أما بالنسبة للمحاسبة الحكومية فإن الحساب العام الإجمالي لتنفيذ الموازنة العامة يجب أن يحتوي على معلومات مفصلة حول النفقات والإيرادات الفعلية، كما يجب أن يعد الحساب بما يتلاءم مع تبويب الموازنة من أجل خدمة أغراض المقارنة ويجب أن تظهر أسباب الانحرافات مبررة ومدى تحقق السياسة المالية للدولة في تقرير الحساب الختامي.

1. **مبدأ الموضوعية (عدم التحيز):** ينبغي أن تعتمد المحاسبة الحكومية على أدلة موضوعية كلما كان ذلك ممكناً، أي التعبير عن الأحداث الاقتصادية بمستندات تفصيلية للعمليات تمثل أدلة يسهل فحصها عن طريق اختبار الأدلة والحقائق التي تثبت وجودها.

6. **مبدأ الأهمية النسبية:** يرتبط هذا المبدأ بالإفصاح بشكل كبير لما من أهمية للإفصاح عن العناصر الأساسية ذات القيمة الكبيرة، حيث أنه في المحاسبة الحكومية يجب مثلاً التركيز على الضرائب بشكل كبير لما لها من أثر على إيرادات الموازنة.

7. **مبدأ الحيطة والحذر:** يستخدم في المحاسبة الحكومية عند تحديد التقديرات الأولية لإيرادات ونفقات الموازنة العامة، حيث يجب عدم المبالغة في تقديرها، وإن التطبيق السليم لهذا المبدأ يعني اختيار الطرق المحاسبية التي لا تؤدي إلى تخفيض أو زيادة النفقات والإيرادات وبالتالي التأثير على الموازنة العامة.

**رابعاً: أسباب وسبل تطوير المحاسبة الحكومية:**

أ. إن قطاع الأعمال يستخدم أساس الاستحقاق لقياس الربح بينما قطاع الحكومة فيستخدم الأساس النقدي حيث يثبت في السنة المالية جميع ما تحصل عليه الحكومة وجميع ما تنفقه ولا يتم مقابلتها لعدم وجود قياس للربح، ويتم إلغاء جميع وفورات الاعتمادات (غير المستعملة) التي لم تصرف لغاية 12/31، ومن ثم إن إتباع الأساس النقدي للحكومة يعطي صورة حقيقية للوضع النقدي للحكومة ويتم إعداد الحساب الختامي بوقت أسرع.

ب. إن المنظمات التي تسعى للربح تفرق بين النفقات الأيرادية والنفقات الرأسمالية، ولكن الوحدات الحكومية لا تميز بين هذين النوعين للنفقات، ولا تفرق بين الإيرادات العادية والإيرادات الرأسمالية، وإن كانت النفقات والإيرادات تظهر في الميزانية موزعة إلى جارية ورأسمالية والسبب في ذلك أن الوحدات

الحكومية لا تمسك حسابات لأصولها وممتلكاتها بهدف احتساب اهتلاك لها، ولأن الحسابات الختامية الحكومية تهدف إلى معرفة نتيجة تنفيذ الموازنة فيما يتعلق بالإيرادات المحصلة والنفقات المصروفة.

ويعود سبب عدم تشكيل اهتلاكات للأصول الثابتة واعتبارها عبء على الدخل كما في المنظمات التي تهدف للربح هو أن الأصول الثابتة يتم استبدالها بأموال مخصصة في الموازنة العامة لذا لا تمسك لها حسابات وإنما سجلات بيانية وهذا ما يضعف الرقابة على هذه الأموال.

**وبالتالي فإن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يعتمد على ما يلي:**

1. تحديد موقع المحاسبة الحكومية في النظام المحاسبي ووضع تعريف دقيق لها
2. تطوير نظام الموازنة العامة على أنها المادة الأولية للمحاسبة الحكومية
3. تطبيق مبدأ الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية الإدارية وإدخال الحاسبات الالكترونية في الوحدات الكبيرة نسبياً
4. تطوير النظام المحاسبي من خلال استخدام مبادئ محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في عمليات التقدير والتحليل وتحديد التكلفة وإعداد الموازنات
5. إصدار التقارير المالية الحكومية بشيء من الإفصاح حتى يتمكن مستخدموها من بناء القرار السليم والسديد عند تحليلها.

**خامساً: الجهات المستفيدة من بيانات المحاسبة الحكومية**

إن الجهات المستفيدة بشكل رئيسي من بيانات المحاسبة الحكومية هي:

1. **السلطة التشريعية (مجلس الشعب):** تقدم البيانات المحاسبية إلى السلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية أو بالاعتماد على القوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة المالية، إضافة إلى التقارير التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية (الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا)، وتمكن هذه المعلومات السلطة التشريعية من:

- الرقابة على السلطة التنفيذية ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة
- تقييم أداء السلطة التنفيذية
- المساءلة عن أي انحرافات بين المنفذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة
- التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة.

2. **السلطة التنفيذية:** تعتمد السلطة التنفيذية على التقارير والقوائم المالية التي تعد في نهاية كل فترة مالية بالإضافة للتقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها وبالطريقة والوقت الذي تريد، وتمكن هذه المعلومات السلطة التنفيذية من:

- تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية
- رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقييمه
- تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها

### ■ إعداد خطة الموازنة العامة

3. **الجهات الرقابية:** تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها وتقسم هذه الجهات إلى رقابة داخلية، رقابة خارجية، رقابة شعبية، رقابة ذاتية.

❖ **رقابة داخلية:** تقدم البيانات للجهات الرقابية الداخلية دورياً وعند الطلب وبنهاية الفترة المالية ضمن القوائم الختامية للتأكد من صحة إثبات العمليات المالية الحكومية والمستندات المؤيدة لكل عملية ومدى انسجام المعلومات المحاسبية مع القوانين والأنظمة والتعليمات والمبادئ المحاسبية، وتتبع هذه الجهات للسلطة التنفيذية.

❖ **رقابة خارجية:** يمثل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا الجهات الرقابية الخارجية، ويتبع إلى رئاسة مجلس الوزراء، يتأكد الجهاز من قانونية العمليات المالية الحكومية وصحة تسجيلها ويكشف عن أي مخالفات في تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ويقدم تقريراً سنوياً إلى السلطة التشريعية عن نتائج العمليات الرقابية والتدقيقية ورأيه فيها.

❖ **رقابة شعبية:** يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها وانسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة المقر من قبل ممثليهم في مجلس الشعب وتعتمد هذه الرقابة على البيانات المحاسبية المنشورة.

❖ **رقابة ذاتية:** تعد من أهم أنواع الرقابة وأكثرها فاعلية ويسعى فيها كل موظف إلى أداء عمله بدوافع وقيم ذاتية.

4. **المستثمرون:** يعتمد المستثمر على نوعين من البيانات الحكومية لاتخاذ قراره الاستثماري، البيانات والمعلومات المحاسبية وهي ( قوة مركز الحكومة المالي، نسبة النمو الاقتصادي، حجم المديونية، قدرة الدولة على السداد....) إلى جانب معلومات وبيانات أخرى مثل ( قوانين تشجيع الاستثمار، الاستقرار السياسي للبلد، توفر المواد الخام، الكفاءات،....)

5. **الجمهور (المواطنين):** يراقب الجمهور السلطة التنفيذية من خلال البيانات المحاسبية الحكومية المنشورة، إذ تطمئن البيانات المحاسبية مثلاً دافعي الضرائب على إنفاق أموالهم كما هو مقرر من قبل مجلس الشعب باعتباره ممثلاً لهم، وهذا يساعد على زيادة الوعي الضريبي.

6. **الباحثون والدارسون:** تساعد تحليلات الباحثين والدارسين للبيانات المحاسبية الحكومية ذوي العلاقة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية الحكومية إلى تطوير القوانين الحكومية وتقييم الأداء وتحسين التخطيط.

سادساً: مجال تطبيق المحاسبة الحكومية في سوريا:

يتم تطبيق المحاسبة الحكومية في سوريا في الوحدات الحكومية التي لا تهدف إلى الربح وتقدم السلع والخدمات دون مقابل أو لقاء رسوم رمزية لا تغطي بالضرورة تكلفة تقديم هذه السلع والخدمات كافة ويمكن تعريف الجهة العامة ذات الطابع الإداري بأنها: " 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, وتتضمن:

1. الوزارات والإدارات العامة: هي الوزارات والإدارات العامة التابعة لها, وتتبع هذه المديرية للوزير المختص.
2. الهيئات العامة ذات الطابع الإداري: تعرف الهيئة العامة ذات الطابع الإداري بأنها: "شخص إداري عام أو جهاز من أجهزة القطاع العام يدير مرفقاً يقوم على خدمة عامة, ويتمتع بالشخصية الاعتبارية مثل الجامعات....
3. الوحدات الإدارية المحلية: هي " 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" وتخضع هذه الوحدات لقانون الإدارة المحلية وتعديلاته.

**سابعاً: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية والمحاسبة القومية:**  
يمكن بيان ذلك من خلال الجدول التالي:

وجه المقارنة	المحاسبة الحكومية	المحاسبة المالية	المحاسبة القومية
<b>الهدف</b>	فرض رقابة مالية وقانونية على تحصيل إيرادات الدولة ومصروفاتها وذلك في حدود الاعتمادات المخصصة	قياس نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية عن طريق قائمة المركز المالي, قائمة الدخل	توفير البيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتوزيع الأمثل للموارد ومتابعة آثار السياسات الاقتصادية
<b>مبدأ الوحدة المحاسبية</b>	تتكون الوحدة المحاسبية من مجموعة من الموارد المالية التي يتم تخصيصها لتحقيق هدف معين ليس للوحدة شخصية معنوية مستقلة معترف فيها قانونياً لا تملك رأسمال والموارد المخصصة للإنفاق تسمى اعتمادات لا يترتب عليها أي التزامات فهي تلتزم بتنفيذ تعليمات وزارة المالية فيما يتعلق بتنفيذ الإيرادات والنفقات العامة.	لها شخصية قانونية ومعنوية مستقلة عن المالكين تملك رأسمال (حقوق المالكين) يترتب عليها التزامات تجاه الآخرين	هي متعددة المستويات والخصائص ويمكن أن تكون على مستوى قطاع معين أو على مستوى الاقتصاد ككل
<b>النظام</b>	يقوم على نظرية القيد المزدوج كما يشتمل على مجموعة من الدفاتر والمستندات	يقوم على نظرية القيد المزدوج ومجموعة دفترية متوازنة ومتناسقة	يقوم على أساس القيد المزدوج ومجموعة حسابية متكاملة يتحقق فيها التوازن لكل حساب على حدا.
<b>الوحدة الزمنية</b>	سنة مالية ويقصد بها سنوية الموازنة والحساب الختامي للدولة واستقلال السنوات المالية	سنة مالية واستقلال السنوات المالية	الوحدة الزمنية هي سنة مالية
<b>وحدة القياس</b>	النقود وتقوم على فرض ثبات وحدة النقد	النقود وتقوم على فرض ثبات وحدة النقد	النقود وتقوم على فرض ثبات وحدة النقد
<b>طريقة التقويم</b>	مبدأ التكلفة التاريخية, إلا أنه لا يتم احتساب أقساط اهتلاك الأصول الثابتة	مبدأ التكلفة التاريخية	أساس التقويم بالأسعار الجارية في السوق , وعلى الأسعار الثابتة

[Type text]

[Type text]

[Type text]

تتم التفرقة بين العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية (على وجه التقريب)	تفرق بينها المصاريف الرأسمالية التي تستفيد منها أكثر من سنة مالية وبين المصاريف الإيرادية يظهر في الميزانية أصول ثابتة مما يتطلب معه احتساب الاهتلاكات	لا تفرق فيما بينها وتقبل جميع المصاريف في الحساب الختامي في نهاية السنة المالية لا تظهر حسابات خاصة للأصول الثابتة الحكومية في الدفاتر وبالتالي لا يتطلب احتساب اهتلاكات	<b>التفرقة بين المصاريف الرأسمالية و الإيرادية</b>
يتم التمييز بين الإنتاج الكلي والنتائج النهائي	تعتمد على أساس الاستحقاق لأنها تهدف لقياس الربح المتحقق	يعتمد على الأساس النقدي لأنها لا تهدف لتحقيق الربح يمكن تطبيق أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي المعدل	<b>تسجيل الإيرادات والمصروفات</b>
يتم تقويم المخزون على أساس الأسعار السائدة في السوق	تهتم ببضاعة آخر المدة فهي تدخل ضمن حساب المتاجرة والميزانية	لا تهتم ببضاعة آخر المدة كعنصر من عناصر قياس النتائج يتم الجرد للتأكد من سلامة ما تملكه الحكومة من أصول	<b>الجرد والتسويات الجردية</b>
يعد دخلاً كل ما تم إضافته لثروة المجتمع خلال فترة زمنية معينة مقوماً بأسعار السوق	يتحقق الدخل عند واقعة بيع السلع والخدمات	يتحقق الدخل وفقاً لواقع التحصيل أو واقعة الاستحقاق أو وفقاً لطريقة الأساس النقدي المعدل	<b>تحقق الدخل</b>
لا يوجد دور للمخصصات والاحتياطات	يتم عمل مخصصات لمواجهة الخسائر المحتملة ودعم المركز المالي	لا يهتم بالمخصصات والاحتياطات لانتهاء هدف المحافظة على رأس المال, وإن هدف النشاط هو تقديم خدمة للجمهور فيتم من أجل ذلك تخصيص مبالغ (موارد) مقبولة للإنفاق سنوياً	<b>المخصصات والاحتياطات</b>
التقسيم على أساس قطاعي أو على أساس طبيعة النشاط.	حسابات النتيجة, حسابات المركز المالي, حسابات حقيقية (الأصول المادية وغير المادية), حسابات شخصية (حسابات التسوية: مدينين ودائنين.....	إظهار تدفقات الإيرادات والمصروفات النقدية, حساب المخزون في حسابات إحصائية, الحسابات الشخصية (حسابات التسوية كحساب السلف والأمانات)	<b>أساس تقسيم الحسابات</b>

[Type text]

[Type text]

[Type text]

## العلاقة بين المحاسبة الحكومية ومحاسبة التكاليف

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

بذلك تحول الاهتمام 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، فأصبحت التكاليف هي الموضوع الرئيسي في المحاسبة الحكومية. ولقد أوضحت العديد من المنظمات المهنية ضرورة استفادة النظم المحاسبية الحكومية من فروع المحاسبة الأخرى.

✘ 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 من فروع المحاسبة الأخرى وأساليبها ولاسيما محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لتتلافى أوجه القصور في مجال رقابة الأداء وتحديد المسؤولية إذ أن رقابة الأداء لن يكون لها مغزى إلا إذا أسهمت في تحديد المسؤولية عن التكاليف وفعاليتها.

✘ واهتم مجلس معايير محاسبة التكاليف الأمريكي (CASB) بإصدار معايير محاسبة التكاليف بهدف تطوير المحاسبة الحكومية كرسمة الموجودات والمواد والعمالة وحساب استهلاك الموجودات الثابتة. 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 ورقابتها وكذلك تقييم أداء العاملين والأنشطة
- إعداد التقارير الدورية الداخلية للإدارة لمساعدتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد وقرارات التسعير
- إعداد التقارير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتكتيكية المتعلقة برسم السياسات العامة والتخطيط طويل الأجل والاستثمار في المعدات وغيرها.



ومن هذه الأغراض تتبع أهمية نظام التكاليف في المحاسبة الحكومية كونه المصدر الرئيسي للمعلومات، ويمكن حصر الجوانب التي تستخدم فيها معلومات محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي بما يلي:

1. **قياس الأداء:** تتطلب عملية الرقابة وتقييم الأداء معلومات تساعد إدارة الوحدة الحكومية في قياس أداء مختلف أنشطتها وتقويمها وتحديد مدى اختلاف هذا الأداء عن المخطط، مع دراسة تحليلية لهذه الانحرافات وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها، وهذه المعلومات لا يمكن توفرها إلا من خلال نظام محاسبة التكاليف.
2. **الرقابة على التكاليف:** تمكن المعلومات التي توفرها محاسبة التكاليف من الرقابة على أعمال كل قسم في الوحدات الإدارية وأنشطته، عن طريق حصر مراكز المسؤولية والقائمين عليها بحيث يكون كل مدير مسؤولاً عن أعمال مركز معين، وبالتالي يمكن حصر مسؤولية كل قسم من خلال تجميع المعلومات الخاصة بالقسم وحصرها في مركز التكلفة الخاص بها.
3. **تحليل البيانات واتخاذ القرارات:** من مهام محاسبة التكاليف إعداد قوائم متابعة فورية ودورية وفقاً لنماذج تحليلية مختلفة تتضمن عناصر النفقات مبوبة بحسب مؤشرات مختلفة بحيث يعطي تفسيرات ودلالات عن كفاءة الاستخدام للقوى العاملة والمستلزمات وبيان عناصر النفقات المستخدمة كمياً ونقدياً والانحرافات المعيارية، والتي تساعد في رسم السياسات الصحيحة واتخاذ القرارات الفنية والإدارية الرشيدة واختيار البدائل المناسبة.

#### أولاً: عناصر التكاليف في الوحدات الإدارية الحكومية:

1. **المواد:** لا يحظى عنصر المواد في المحاسبة الحكومية بنفس الأهمية التي يحظى بها في المنشآت الاقتصادية وذلك لطبيعة النشاط الخدمي الذي تقوم به الوحدات الحكومية، مثلاً عملية التعليم ترتكز على وجود المدرس والأبنية والأثاث، وبعض المواد المساعدة لتقديم خدمة التعليم، فالكتب تدخل ضمن المواد المساعدة لتقديم هذه الخدمة، وكذلك بالخدمات الصحية فالطبيب والأجهزة والخدمات الأخرى هي العناصر الأساسية أما الأدوية فهي مواد مساعدة لتقديم الخدمات، ولكن عندما تكون المواد المساعدة ذات قيمة وتشكل نسبة ملموسة في مجموع التكاليف فإنه يمكن عدّها عنصراً أساسياً لتقديم الخدمة.
  2. **الأجور:** يعد عنصر الأجور في الوحدات الحكومية من التكاليف الرئيسية لتقديم الخدمة وذلك بسبب اعتماد كثير من الأنشطة الخدمية على العنصر البشري في تأدية الخدمات (المدرس أساس خدمة التعليم، الطبيب أساس خدمة الصحة،.....)
- وتمثل عناصر التكاليف في الوحدات الإدارية الحكومية من الأهمية في انجاز الأنشطة الحكومية وتقديم الخدمات مما أعطى لهذه العناصر أهمية كبيرة في تطبيق محاسبة التكاليف.

## ثانياً: فوائد تصنيف التكاليف في الوحدات الحكومية:

تتميز عملية تصنيف التكاليف في الوحدات الحكومية بمايلي:

1. تقسيم الوحدات الإدارية الحكومية إلى أقسام إدارية ضمن التنظيم الإداري سهل 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 تخص قسم إداري واحد مثل رواتب الإدارة العامة، والصيانة والخدمات الأخرى.
2. إن حصر التكاليف المباشرة على الخدمة المقدمة والأقسام التي أسهمت في تقديمها يؤدي إلى سهولة وموضوعية الرقابة على أداء الأقسام مما يجعلها تعمل على تحسين أعمالها وزيادة كفاءة أداء الخدمات المقدمة.
3. إن حصر التكاليف المباشرة على كل قسم يسهل عملية إعداد الموازنة العامة للوحدة الحكومية بدقة.
4. إمكانية التخطيط والرقابة لتطوير وتوسيع نشاط الوحدة الحكومية من خلال التحديد الدقيق لتكاليفها ومقارنة المخطط مع الفعلي، وإيجاد الانحرافات وتحديد أسبابها لمعالجتها في سبيل تحسين الخدمة وتحقيق أقصى استفادة من التكاليف المصروفة.

## ثالثاً: مقومات استخدام محاسبة التكاليف:

- **أساس الاستحقاق:** لتطبيق محاسبة التكاليف لا بد من استخدام أساس الاستحقاق باعتباره يوفر جميع البيانات الأساسية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف
- **محاسبة الموجودات الثابتة:** إن الموجودات الثابتة بمختلف أنواعها تسهم بشكل كبير في تأدية الوحدات الحكومية لأنشطتها وخدماتها، وتشكل النفقات المستفدة لهذه الموجودات عنصراً مهماً من عناصر التكاليف.

## رابعاً: خطوات تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:

1. دراسة نوع الخدمة المقدمة وفحصها، ومواصفاتها، وتسلسل العمليات اللازمة لتنفيذها والمراكز والأقسام التي يمر عبرها تنفيذ الخدمة، والفترة الزمنية لأداء الخدمة
2. تحديد العناصر المطلوبة لتأدية الخدمة، ثم القيام بالإجراءات التالية:
  - 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.
  - تكاليف العمل: يتم تصميم الإجراءات الرقابية عليها ووضع معايير الأداء بشكل يسمح بإعداد تقارير الأداء بشأنها.

▪ 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.

3. تحديد مراكز التكلفة: إن نقطة البدء في قياس التكلفة ورقابتها هي تحديد المراكز التي سيتم تجميع التكلفة على أساسها, وإن 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 مكانها وبالتالي يسهل تحديد المسؤولية عن أسباب ظهورها ويصبح من السهل تصحيحها, ويستلزم ذلك إيجاد نوع من الترابط بين التكاليف ووحدات المسؤولية عن هذه التكاليف, ويساعد تحديد مراكز التكلفة للوحدات الحكومية بما يلي:

▪ حصر عناصر التكاليف وتجميعها وتبويبها حسب المراكز المختلفة, وذلك بغرض قياس التكلفة الفعلية لكل نشاط متجانس على حدة

▪ 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

▪ تقييم أداء كل مركز على حدة

وعند تحديد مراكز التكلفة في الوحدات الحكومية يجب أن يراعي تحديدها أغراض الرقابة والقياس وذلك بتقسيمها إلى مراكز رئيسية (تختص بتأدية العمليات والأنشطة التي تؤدي مباشرة إلى إنتاج الخدمة النهائية), ومراكز خدمات مساعدة (تتضمن الأقسام التي تؤدي خدمات ذات طبيعة غير مهنية إلى الأقسام الأخرى).

ويوجد مجموعة من الأسس التي تحكم عملية تحديد مراكز التكلفة في الوحدات الإدارية الحكومية هي:

▪ يجب أن تكون المراكز بمثابة وحدات إدارية أو تنظيمية واضحة في الهيكل الإداري للوحدة الإدارية

▪ يجب أن يكون مركز التكلفة ذا حجم مناسب بدرجة تجعل بالإمكان تخصيص نسبة كبيرة من بنود التكاليف على أساس مباشر.

▪ أن تكون المراكز محددة بطريقة تعكس بسهولة مدى تغير التكلفة من ناحية علاقتها بحجم النشاط في كل منها.

▪ يشكل مدى حاجة الإدارة إلى البيانات والتفاصيل المطلوبة من العوامل المهمة التي تؤثر في تقسيم الوحدة إلى مراكز تكلفة.

4. تحديد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة:

تعتبر من التكاليف غير المباشرة التي يجب تحميلها على مراكز التكلفة ومن ثم على الأنشطة والخدمات الحكومية التكاليف التالية:

- تكاليف المواد والمعدات والأجهزة المختلفة
- تكاليف الأقسام التي لا يمكن تحميلها مباشرة على الأنشطة والخدمات الحكومية التي تم أداؤها مثل (تكاليف الإشراف, علاوة الوقت الإضافي, تكاليف الانتقال, تكاليف الأدوات المكتبية المستخدمة, تكاليف تشغيل البيانات وتكاليف الطباعة,..)
- التكاليف الخدمية العامة التي يستفيد منها الأنشطة المختلفة في الوحدة الحكومية مثل ( تكاليف قسم شؤون العاملين, تكاليف قسم المشتريات, تكاليف قسم المحاسبة,...), لذلك لا بد من تحديد الأسس التي يتم بموجبها توزيع هذه التكاليف على مراكز التكلفة وتحميلها على الخدمات المقدمة, ويمكن توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والخدمات المستفيدة بإحدى الطرق التالية:
- طبقاً لأسس توزيع محددة مقدماً
- معدلات ثابتة مقدماً يتم التفاوض عليها سنوياً بين المحاسبين ومديري الوحدات الحكومية
- مبالغ مطلقة يتم التفاوض بالنسبة إليها بين المحاسبين ومديري الوحدات الحكومية ويتوقف على طبيعة كل عنصر من عناصر التكلفة غير المباشرة.

5. تحديد دليل التكاليف: لا بد من وضع دليل لهذه المراكز بحسب تقسيمها وذلك عن طريق إعطاء رمز لكل مجموعة رئيسية من مراكز التكلفة المقسمة وظيفياً التي يتم تقسيمها إلى مراكز فرعية وذلك من أجل حصر تكاليف كل قسم من أقسام الوحدة الحكومية.

6. وضع النظام الرقابي على التكاليف: تمثل التكاليف المعيارية حجر الأساس في نظام الرقابة والمتابعة عن طريق الموازنات التخطيطية.

## نظرية المحاسبة في كل من المشروعات الاقتصادية والوحدات الإدارية الحكومية

### أولاً : نظرية المحاسبة في المشروعات الاقتصادية:

1. **نظرية الملكية (حقوق أصحاب المشروع):** سادت هذه النظرية في القرن التاسع عشر حينما كانت معظم المشروعات منشآت فردية وشركات شخصية فكانت نتيجة الأعمال (صفي الربح أو الخسارة) تساوي حقوق أصحاب المشروع في نهاية الدورة ناقصاً حقوق أصحاب المشروع في بداية الدورة.  
(الربح = فائدة رأس المال + مكافأة المجهود الشخصي لصاحب المشروع + مقابل المخاطرة + الأرباح العارضة + الأرباح الرأسمالية).

2. **نظرية الشخصية المعنوية:** تعطي هذه النظرية تفسيراً منطقياً للأساس العلمي للمحاسبة في شركات الأموال في القرن العشرين عندما انفصلت الإدارة عن الملكية وظهرت نظرية الوكالة بعد الثورة الصناعية التي انعكست على تطور المشروعات, حيث أصبحت مشروعات كبيرة وتحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة مما دعت الحاجة إلى ظهور طبقة المديرين وهكذا أخذت المشاريع صيغة مساهمة أو توصية في الأسهم... وأصبح لها ذمة مالية وشخصية اعتبارية مستقلة وتتمحور هذه النظرية حول نقطتين رئيسيتين هما:

• تشغيل البيانات المالية للتوصل إلى صافي الربح أو الخسارة

• رأس المال هو عنصر أساسي لا بد من توافره في أي وحدة اقتصادية.

ولما كانت الوحدات الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح, ولا تستمد مواردها من رأس المال فقد فشلت هذه النظريات في تشغيل أعمال هذه الوحدات وقياسها وإظهارها, لأن هدف الوحدة الحكومية هو تقديم الخدمات للجمهور لذلك لا يوجد تركيز على المقارنة بين إيرادات ومصروفات كل وحدة إدارية, وبالتالي عملية تشغيل البيانات التي تقوم عليها هذه النظريات غير سليمة النتائج إن طبقت على الوحدة الحكومية.

### ثانياً : نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الحكومية (النظرية التقليدية):

بما أن نشاط الوحدات الإدارية الحكومية يتوقف على ما يخصص لها من اعتمادات في الموازنة العامة للدولة لتحقيق أغراض وأهداف معينة وحماية المال العام بإتباع الأنظمة والقوانين والتشريعات فإن نظرية الأموال المخصصة تتلاءم مع خصائص الوحدة الإدارية الحكومية, وتتميز الآثار المحاسبية العلمية لهذه النظرية بما يلي:

أ. التقليل من أهمية النظرية الشخصية المعنوية المستقلة

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

ت. وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً.

**وتعرف الوحدة المحاسبية** وفقاً لهذه النظرية بأنها: " تمثل مجموعة من الأصول والموارد لتأدية نشاط معين حيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله".  
وترتكز نظرية الأموال المخصصة على المبادئ التالية:

1. **الأصول:** ينظر إلى الأصول على أساس أنها مجموعة من الموارد والإمكانات أو الخدمات الاقتصادية المجمعة لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق أهدافها، وتشتمل من الوجهة النظرية على مجموع الإيرادات المقرة.
2. **الخصوم:** تمثل قيوداً على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها، فتشتمل على إجمالي الاعتمادات.
3. **الإيرادات والمصروفات:** تعد الإيرادات والنفقات تدفقات نقدية من الوحدة المحاسبية وإليها، حيث تؤدي نتيجتها 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.
4. **معادلة الموازنة:** تكون المعادلة كالتالي:

**الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام تلك الأصول والموارد**

5. **الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية:** تهتم نظرية الأموال المخصصة بالناحية الإحصائية اهتماماً كبيراً في توفير المعلومات التي تساعد على الحكم على كفاية تلك الوحدات.
6. **المبادئ والإجراءات:** قامت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة في عام 1951 بوضع مجموعة من المبادئ والإجراءات كما يلي:

#### **A. المبادئ العلمية:**

- أن يبرر نظام حسابات الحكومة مدى التزام الوحدة بالقوانين واللوائح والإجراءات الإدارية
- السند القانوني أقوى من السند المحاسبي فيما يختص بالقواعد الملائمة للتطبيق في حسابات الحكومة
- أن يقوم نظام حسابات الحكومة على مبدأ القيد المزدوج ويجب أن يشتمل على دفتر أستاذ عام ضمن المجموعة الدفترية يتم فيه تسجيل العمليات كافة على أساس ملخص بجانب مجموعة من السجلات المساعدة.
- أن يتم تقسيم الاعتمادات بما يتطابق مع التقسيم المتبع في الموازنة العامة للدولة
- أن يتوافر لكل اعتماد من الاعتمادات مجموعة متوازنة من الحسابات
- إعداد سجل تاريخي لتفاصيل المعاملات المالية والحسابات التي تنص على إعدادها التعليمات الموضوعية لمتابعة تنفيذ الموازنة، حيث يعد مشروع الموازنة بعد اعتماده جزءاً لا يتجزأ من النظام المحاسبي للوحدة الإدارية
- لا توجد علاقة سببية بين مصادر المتحصلات أو قيمها 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 الوحدة الإدارية مبدأ حساب الاهتلاك للأصول الثابتة نظراً لأن الأغراض التي يتم من أجلها حساب الاهتلاك في الوحدة الاقتصادية غير موجودة في الوحدة الحكومية للأسباب التالية:
- أ. يعد الإهلاك نفقة من نفقات إنتاج الإيرادات، وإيرادات الوحدة الحكومية هي من المتحصلات المستحقة قانوناً لتلك الوحدات وليس هناك ارتباط بين تلك الإيرادات والأصول.
- ب. يعد الإهلاك من الناحية التمويلية وسيلة لتجنب جزء من الربح لتكوين المال اللازم لاستبدال الأصل، أما الوحدات الحكومية فتستبدل أصولها أو تجدها بتمويلها من الاعتمادات المالية المخصصة لهذه الغاية في الموازنة.

## **.B. الإجراءات:**

- أن يتم تسجيل الارتباطات (عقد النفقة) خصماً على الاعتمادات المحددة
- أن يتوافر لكل وحدة إدارية مجموعة مستنديه تشمل ما يلي:
  - ❖ 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 في تقارير دورية تاريخية أو تخطيطية.
- أن يتوافر نظام للرقابة 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 والعمل على تصحيحها....

### ثالثاً: محاسبة الاعتمادات المخصصة في المحاسبة الحكومية (النظرية الحديثة):

ظهرت هذه النظرية انطلاقاً من مهام وأهداف المحاسبة الحكومية ومن مفهوم وخصائص الوحدات الإدارية الحكومية ومن طبيعة الإيرادات والنفقات العامة، وكنتيجة لزيادة حجم الموازنات وارتفاع عجزها لاسيما بعد زيادة الاهتمام بالمحاسبة الحكومية وإصدار معايير دولية خاصة بها في عام 1987. وعلى الرغم من أن بعض مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها معتمد في المحاسبة الحكومية إلا أن عدداً من المضامين لها مفاهيم مختلفة عند تعريفها في المحاسبة الحكومية عنها في المحاسبة المالية، فهناك سبعة عناصر على الأقل يجب فحصها بهذا الصدد وهي:

1. **الوحدة المحاسبية:** يعرف المال في المحاسبة الحكومية بأنه: " وحدة محاسبية ومعنوية لها مجموعة محاسبية متوازنة تسجل الموارد النقدية وغيرها، وكل الالتزامات، والاحتياطات، والاستحقاقات، والحقوق، التي تم تخصيصها لغرض أداء نشاط معين، أو تحقيق أهداف معينة وفقاً للقوانين الخاصة أو اللوائح". وبالتالي يكون لكل مال دفتر أستاذ عام يعكس الالتزامات على الأصول ورصيد الاعتماد والإيرادات والمصاريف، أي يختلف مفهوم المال عنه في المحاسبة المالية الذي يعد جزءاً من إجمالي أصول المشروع.

2. **الموازنة:** للموازنة في المحاسبة الحكومية نفس المهام في المحاسبة المالية حيث أنها أداة للتخطيط

والرقابة وقياس الأداء وتدخل ضمن الإطار العام للحسابات، لكنها تتميز في المحاسبة الحكومية بما يلي:

- الجانب الخاص بالمصاريف في الموازنة العامة للدولة يصبح قانوناً بمجرد صدوره وموافقة الجهات التشريعية عليه
- جزء كبير من إيرادات الموازنة يبني على مفردات يمكن تحقيقها بدقة مثل تجديد رخص المباني. ووفقاً لذلك تتم معالجة الإيرادات على أنها محققة وتعالج المصاريف على أنها مستحقة في وقت إعداد الموازنة ويتم تسجيلها، أيضاً الفرق بين إيرادات الموازنة العامة ونفقاتها يجعل مديناً أو دائناً لحساب رصيد الاعتماد، كما يتم افتراض أنه لحساب الموازنة إشارة عكس الحسابات الفعلية فعلى سبيل المثال تكون أرصدة الإيرادات المقدرة مدينة والمصاريف ذات رصيد دائن، ذلك أن الموازنات الحكومية تنشأ على أساس الاعتمادات.

3. **أسس التسجيل المحاسبي:** تتبع معظم الوحدات الهادفة للربح أساس الاستحقاق في حين تستخدم المحاسبة الحكومية عدة أسس (النقدي، الاستحقاق، الاستحقاق المعدل) وتتم التوصية باستخدام أساس الاستحقاق كونه يسمح بمقابلة أكثر دقة بين الإيرادات والنفقات الخاصة بالفترة المحاسبية.

4. **الاهتلاك:** لا يجري احتساب اهتلاك للأصول في المحاسبة الحكومية لكن يتم استبدالها عندما يتم استهلاكها من خلال رصد مبالغ نقدية (اعتمادات) في الموازنة، بالإضافة إلى أن الأصول الثابتة لا تؤدي إلى تحقيق إيراد وبالتالي عملية الاهتلاك لا تخدم الغرض من احتسابها وهو تحديد الدخل.



5. 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.
6. الالتزامات الضريبية: إن الجهات الإدارية معفاة من ضريبة الأرباح وغيرها ويؤدي ذلك إلى تحررها في تصميم الأنظمة المحاسبية وتطبيق أسس المحاسبة دون قيود تفرضها قوانين الضرائب.
7. القيم الجارية: لا تهتم المحاسبة الحكومية باستخدام القيم الجارية أو السوقية أو الاستبدالية لأصولها الثابتة كونها لا تهتم بقياس الدخل، فالأساس الوحيد المتبع للتقويم هو على أساس القيمة التاريخية

## الأموال والحسابات في الوحدات الحكومية وفق النظرية الحديثة:

### 1. الأموال الحكومية:

- **المال العام:** المال الذي يخصص للمحاسبة عن كل العمليات التي لا تتم المحاسبة عنها في مال آخر، وتتبع أهميته باعتباره المسؤول عن تشكيلة واسعة من النشاطات المستمرة، وعن الخدمات الحكومية الأكثر أهمية.
  - **أموال الإيراد المخصص:** تخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معينة (للإنفاق منها على أغراض محددة)
  - **أموال المشاريع الرأسمالية (الاستثمارية):** تخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على إنشاءات رأسمالية أساسية.
  - **أموال خدمة الدين العام:** تخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي يتم تجميعها بغرض سداد القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة.
  - **أموال دائمة:** تستخدم للإبلاغ عن المصادر المقيدة قانوناً بحيث يستخدم الدخل المتولد عن المبلغ الأصلي وليس المبلغ الأصلي في دعم برامج الحكومة.
- وتمول الأنواع الأربع الأولى بشكل أساسي من الضرائب والرسوم وأية مصادر سيادية أخرى بالإضافة للقروض طويلة الأجل، وتحصل هذه المصادر سنوياً لتخصص عن طريق الموازنة العامة للدولة في شكل اعتمادات، ومن أهم خصائص هذه الأموال أنها قابلة للإنفاق، أما بالنسبة للأموال الدائمة فتختلف في أن المبلغ الأصلي المقدم من الغير غير قابل للإنفاق ولكن الدخل المتولد عنه قابل لدعم برامج الحكومة تستمر دورة المال العام وأموال الإيراد المخصص على أساس سنوي فتقفل حساباتها الاسمية في نهاية كل سنة مالية، أما أموال المشاريع الاستثمارية وأموال خدمة الدين فيتوقف استمرارها على انجاز الهدف من هذا المال إلا أن ذلك لا يحول دون إعداد تقارير سنوية تفصح عن نتائج العمليات في نهاية السنة المالية.

### 2. أموال الملكية:

■ **أموال المرافق العامة:** تخصص للمحاسبة عن العمليات التي يكون هدف الوحدة الحكومية توفير السلع والخدمات للمواطنين بمقابل لتغطية التكاليف (تبيع خدماتها إلى أفراد المجتمع بهدف الربح)، ويعتبر أي نشاط بوصفه أموال مرافق عامة رئيسية إذا توافر فيه أحد المعايير التالية:

1. إذا كان تمويل النشاط يتم عن طريق دين مضمون برهن الإيرادات الصافية من أجور ورسوم النشاطات ( يتم دفع هذه الديون من إيرادات النشاطات فقط).

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

3. إذا كانت أسعار الأجور والرسوم تحدد بحيث يتم استرداد التكلفة بما فيها التكاليف الرأسمالية

■ **أموال الخدمة الداخلية:** تخصص للمحاسبة عن تمويل السلع والخدمات التي يقدمها قسم أو إدارة معينة إلى إدارات أخرى بالتنظيم الحكومي أو تنظيمات أخرى مقابل استرداد التكلفة (بيع خدماتها إلى الوحدات الحكومية والأقسام أو وكالات الحكومة.... وبالتالي لا يعد تحقيق الربح هدفاً لها)، ولا تستعمل أموال الخدمة الداخلية إلا إذا كانت الحكومة مشاركة ومسيطرة على النشاط.

تعتمد أموال الملكية على مصادرها الذاتية التي تتولد من رؤوس أموالها غير القابلة للإنفاق لذلك لا يسري عليها مفهوم المال المخصص إنما يطبق عليها النظام المحاسبي المطبق في قطاع الأعمال

### 3. أموال الأمانة:

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، أي لا تستخدم في دعم البرامج الخاصة بالحكومة. وتتضمن أصناف أموال الأمانة ما يلي:

■ **أموال أمانة الراتب التقاعد:** تستعمل للإبلاغ عن المصادر المعهود بها باعتبارها أمانة قابلة للرد للمستفيدين منها وتتم المحاسبة عن أموال التقاعد وفقاً لأساس الاستحقاق.

■ **أموال أمانة الاستثمار:** تستعمل للإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير بهدف استثمارها وتحقيق ربح للطرفين.

■ **أموال أمانة الغرض الخاص:** تستعمل للإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير ويكون المبلغ الأصلي والدخل المتولد عنه قابلاً للإنفاق لمصلحة الأفراد أو منظمات خاصة أو حكومات أخرى.

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

### 4. مجموعتا الحسابات:

وضع مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي (GASB) أربعة مبادئ محاسبية من أجل الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل, وتتعلق هذه المبادئ بالآتي:

- أ. أوضح (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) تتم المحاسبة عنها في طاق هذه الأموال), وبين الأصول والالتزامات الخاصة بالأموال الحكومية التي يخصص لها وحدتان محاسبيتان تسميان مجموعة الأصول الثابتة العامة ومجموعة الالتزامات العامة طويلة الأجل) وهما لا يعدان أموال إنما مجرد حسابات نظامية)
- ب. أوضح (GASB) في المبدأ السادس بعنوان "تقويم الأصول الثابتة" بأنه يجب احتساب قيمة الأصول على أساس التكلفة التاريخية) أو تقديرها في حال وجود صعوبة في تحديدها), اما الأصول التي تحصل عليها الوحدة عن طريق التبرع أو الهبة فيجب حساب قيمتها على أساس القيمة السوقية وقت الحصول عليها.
- ت. أوضح (GASB) في المبدأ السابع بعنوان " استهلاك الأصول" بأنه يجب أن يتم احتساب الاستهلاك الخاص بها على أساس العمر المتوقع لها, إلا إذا كانت هذه الأصول لا تنتهي فلا يحسب اهتلاك لها.

### مقومات نظرية الأموال المخصصة: تقوم هذه النظرية على المقومات التالية:

1. القوانين والتشريعات: إن القوانين والتشريعات هي التي تحدد الإطار العام لعمل الوحدات الحكومية بحسب السياسة التي تتبناها الدولة, ويبدو ذلك واضحاً من خلال تعريف المال الذي ينص على أنه يخصص لانجاز أهداف أو أنشطة محددة, إذاً تخضع الوحدة المحاسبية لمجموعة من القيود يكون مصدرها القوانين والتشريعات لتحقيق أهدافها.
2. الإدارة: إن اهتمام هذه النظرية بالأموال والقيود المفروضة على استخدامها جعلها تركز على موضوع الإدارة المناسبة والاستخدام الأمثل لهذه الأموال من قبلها, فالإدارة تعمل بوجي من المصلحة العامة للمجتمع ويجب عليها إدارة عملياتها بشكل يعود بالنفع العام للمجتمع كله.
3. تحقيق الأهداف: تقوم الإدارة الحكومية بوضع الخطط والبرامج الكفيلة بتقديم الخدمات العامة في ضوء ما يتاح لها من إمكانيات ثم تقوم برسم السياسة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

آثار نظرية الأموال المخصصة على المفاهيم المحاسبية: ان تركيز هذه النظرية على الأموال قد أثر في

المفاهيم المحاسبية وفق ما يلي:

1. طبيعة الوحدة المحاسبية: إن الوحدة المحاسبية وفقاً لهذه النظرية ليست شخصية معنوية مستقلة, إنما هي عبارة عن المال الذي يخصص لتأدية نشاط معين وفقاً لقيود محددة.
2. الأصول: هي مجموعة الموارد والإمكانات المعتمدة للوحدة لاستخدامها في نشاط معين, فهي عبارة عن الإيرادات المقدرّة التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال مدة معينة.
3. الخصوم: هي الاعتمادات المحددة لكافة مجالات الإنفاق وفقاً للقيود الموضوعة, فالخصوم قيود على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها في صورة اعتمادات لا يمكن تجاوزها.
4. الإيرادات والمصروفات: هي تدفقات نقدية داخلية وخارجية من وإلى الوحدة المحاسبية من دون وجود أي علاقة تربط بينهما.
5. نتيجة الأعمال: تتمثل في مدى تحقيق الوحدة المحاسبية للأهداف الموضوعة لها في حدود الموارد المخصصة لها طبقاً للاعتمادات المقررة.

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

تستخدم الوحدات الهادفة إلى تحقيق الربح أساس الاستحقاق في عملية التسجيل والقياس المحاسبي وذلك من أجل قياس الربح بشكل دوري ليساعد ذلك في اتخاذ القرار, ولإزالة هذا الاتجاه سائداً لكن تقوم هذه الوحدات بإعداد قائمة التدفقات النقدية إلى جانب القوائم التي تعد على أساس الاستحقاق والغاية من ذلك التعرف على 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 وهي (الأساس النقدي - أساس الاستحقاق - أساس الاستحقاق المعدل) حيث يتم اختيار الأساس المحاسبي الذي يستخدم في كل دولة وفق معايير منها أنواع البيانات المالية اللازمة ومدى فائدتها لتلبية حاجات الرقابة المحاسبية, وإدارة المال العام وكذلك مستوى تطور المحاسبة في الدولة, وأسلوب استخدام الحاسبات الالكترونية في إثبات حركة الأموال العامة.

**1. الأساس النقدي:** يتم وفق هذا الأسلوب, إثبات العمليات المالية للدولة عند قبض الأموال النقدية أو دفعها, سواء أكانت مقبوضات أم مدفوعات 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 المالية أو السنوات المالية التالية لفترة تحقق الإيرادات, حتى وإن كانت مستحقة وغير مقبوضة خلال السنة المالية التي تعود لها.

### مزايا الأساس النقدي:

- تلبية للمتطلبات المحاسبية
  - يسهل تطبيق هذه الطريقة موضوع سرعة قطع حسابات الموازنة العامة
  - رقابة تنفيذية من قبل أجهزة الرقابة ومن قبل السلطة التشريعية.
- ولكن توجد بعض العيوب لاستخدام الأساس النقدي وهي:
- يقتضي تطبيق هذه الطريقة وجود كثير من الوقائع المالية الضرورية التي تساعد على إعداد المركز المالي السليم والنتائج الصحيحة للنشاط الحكومي.
  - إن تداخل تدفقات إيرادات ونفقات مع السنوات 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.

2. **أساس الاستحقاق:** تسجل 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 المحققة، وتعتمد 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 " الفترة أو المدة المتممة" تسجل فيها الإيرادات والنفقات التي ستتم والتي تعود إلى السنة المالية ذات العلاقة.

#### مميزات طريقة أساس الاستحقاق:

- 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 الاستحقاق على فصل العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.

#### انتقادات طريقة الاستحقاق:

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

3. **أساس الاستحقاق المعدل:** قد تطبق بعض الجهات ذات الطابع الإداري أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض الاستحقاق لبعض أوجه إنفاقها إلا أنه قد يصعب تنفيذ ذلك بالنسبة إلى بعض أوجه الإنفاق التي لا يوجد لها اعتماد مفتوح في السنة الجارية.

أي أن هذا الأساس هو مزيج من الأساسين السابقين حيث تسجل النفقات على أساس الاستحقاق وتسجل الإيرادات وفق الأساس النقدي

فضلاً عن ذلك فإن بعض الوحدات الحكومية قد تنظم إلى جانب السجلات الخاصة بالمحاسبة الحكومية (المسوكة وفق الأساس النقدي) سجلات أخرى مساعدة تمكن من عرض النتائج بشكل يقارب نتائج طريقة أساس الاستحقاق

#### حالات عملية على أسس التسجيل في المحاسبة الحكومية:

##### مثال (1):

فيما يلي البيانات المتعلقة بإحدى الموازنات لعام 2008 (مقدرة بملايين الليرات السورية):

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
--------	-----------------	---------	--------------

الإيرادات			
177	183	180	ضرائب
183	189	192	رسوم
<b>360</b>	<b>372</b>	<b>372</b>	<b>مجموع الإيرادات</b>
النفقات			
57	57	60	رواتب وأجور
111	114	120	نفقات جارية
84	87	90	نفقات تحويلية
96	99	102	نفقات رأسمالية
<b>348</b>	<b>357</b>	<b>372</b>	<b>مجموع النفقات</b>

وكانت ميزانية الخزينة بتاريخ 2008/1/1 (مقدرة بملايين الليرات السورية) كما يلي:  
ميزانية الخزينة في 2008/1/1

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	60
قروض داخلية	30	سلف	15
أمانات	15		
فائض تراكمي	15		
	<b>75</b>		<b>75</b>

**المطلوب:** إثبات العمليات والقيود المتعلقة بالنفقات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية وإعداد ميزانية الخزينة في 2008/12/31 وفق الأسس الثلاثة (الاستحقاق, النقدي, المعدل)

**الحل:**

**1. وفق الأساس النقدي:**

من د/ المصرف المركزي	360	360
إلى د/ الإيرادات العامة		
إثبات الإيرادات العامة		

من د/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	360	360
من د/ النفقات العامة إلى د/ المصرف المركزي إثبات النفقات العامة	348	348
من الحساب الختامي للدولة إلى د/ النفقات العامة إقفال النفقات العامة	348	348
من الحساب الختامي للدولة إلى د/ الفائض التراكمي	12	12

#### الحساب الختامي للدولة

360 من د/ الإيرادات العامة	348 إلى د/ النفقات العامة
	12 إلى د/ الفائض التراكمي
<b>360</b>	<b>360</b>

#### حساب الفائض التراكمي

15 رصيد 1/1	27 رصيد 12/31
12 من الحساب الختامي	
<b>27</b>	<b>27</b>



د/ المصرف المركزي

د/ النفقات العامة	348	رصيد 1/1	60
رصيد 12/31	72	د/ الإيرادات العامة	360
	<b>420</b>		<b>420</b>

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	72
قروض داخلية	30	سلف	15
أمانات	15		
فائض تراكمي	27		
	<b>87</b>		<b>87</b>

2. وفق أساس الاستحقاق:

من المذكورين		
د/ المصرف المركزي		360
د/ الضرائب المستحقة		6
د/ الرسوم المستحقة		6
إلى د/ الإيرادات العامة	372	
إثبات الإيرادات العامة وفق أساس الاستحقاق		
من د/ الإيرادات العامة		372
إلى الحساب الختامي للدولة	372	
إقفال الإيرادات العامة		
من د/ النفقات العامة		357
إلى المذكورين		
د/ المصرف المركزي	348	
	3	

د/ النفقات الجارية المستحقة	3	
د/ النفقات التحويلية المستحقة	3	
د/ النفقات الرأسمالية المستحقة		
إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق		
من الحساب الختامي للدولة	357	357
إلى د النفقات العامة	357	
من الحساب الختامي للدولة		15
إلى د/ الفائض التراكمي	15	

### حساب الفائض التراكمي

رصيد 1/1	15	رصيد 12/31	30
من الحساب الختامي	15		
	<b>30</b>		<b>30</b>

### د/ المصرف المركزي

د/ النفقات العامة	348	رصيد 1/1	60
		د/ الإيرادات العامة	360
رصيد 12/31	72		
	<b>420</b>		<b>420</b>

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	72
قروض داخلية	30	سلف	15
أمانات	15	إيرادات مستحقة	12
فائض تراكمي	30		
نفقات مستحقة	9		
	<b>99</b>		<b>99</b>

3. وفق أساس الاستحقاق المعدل:

من د/ المصرف المركزي	360	360
إلى د/ الإيرادات العامة	360	
إثبات الإيرادات العامة وفق الأساس النقدي		
من د/ الإيرادات العامة	360	360
إلى الحساب الختامي للدولة	360	
إقفال الإيرادات العامة		
<b>من المذكورين</b>		
د/ الرواتب والأجور		57
د/ النفقات الجارية		114
د/ النفقات التحويلية		87
د/ النفقات الرأسمالية		99
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ المصرف المركزي	348	
د/ النفقات الجارية (التزامات)	3	
د/ النفقات التحويلية (التزامات)	3	
د/ النفقات الرأسمالية (التزامات)	3	
إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق		
من الحساب الختامي للدولة		357
<b>إلى المذكورين</b>		

د/ الرواتب والأجور	57	
د/ النفقات الجارية	114	
د/ النفقات التحويلية	87	
د/ النفقات الرأسمالية	99	
إقفال النفقات العامة		
<b>من المذكورين</b>		
د/ النفقات الجارية (التزامات)		3
د/ النفقات التحويلية (التزامات)		3
د/ النفقات الرأسمالية (التزامات)		3
إلى د/ احتياطي الالتزامات تشكيل احتياطي الالتزامات	9	
من د/ المصرف المركزي (التزامات)		9
إلى د/ المصرف المركزي (عام) تخصيص جزء من رصيد المصرف المركزي لمواجهة الالتزامات	9	
من الحساب الختامي للدولة		3
إلى الفائض التراكمي	3	

د/ المصرف المركزي (عام)

من المذكورين	348	رصيد 1/1	60
د/ المصرف المركزي (التزامات)	9	د/ الإيرادات العامة	360
رصيد 12/31	63		
	<b>420</b>		<b>420</b>

الحساب الختامي للدولة

360 من د/ الإيرادات العامة		إلى المذكورين	357
		إلى د/ الفائض التراكمي	3
	<b>360</b>		<b>360</b>

د/ الفائض التراكمي

رصيد 1/1	15	رصيد 12/31	18
من الحساب الختامي	3		
	<b>18</b>		<b>18</b>

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	63
قروض داخلية	30	سلف	15
أمانات	15	مصرف مركزي (التزامات)	9
فائض تراكمي	18		
احتياطي التزامات	9		
	<b>87</b>		<b>87</b>

**مثال (2):**

فيما يلي البيانات المتعلقة بإحدى الموازنات لعام 2008 (مقدرة بملايين الليرات السورية):

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
<b>الإيرادات</b>			
ضرائب	270	294	291
رسوم	180	186	183
<b>مجموع الإيرادات</b>	<b>450</b>	<b>480</b>	<b>474</b>
<b>النفقات</b>			
رواتب وأجور	90	102	102
صيانة وإصلاحات	75	60	57
مبان وإنشاءات	210	207	204
بريد وبرق وهاتف	60	57	57
<b>مجموع النفقات</b>	<b>435</b>	<b>426</b>	<b>420</b>

وكانت ميزانية الخزينة بتاريخ 2008/1/1 (مقدرة بملايين الليرات السورية) كما يلي:

**ميزانية الخزينة في 2008/1/1**

قروض خارجية	30	مصرف مركزي	90
قروض داخلية	30	سلف	12
أمانات	21		
فائض تراكمي	21		
	<b>102</b>		<b>102</b>

**وتمت العمليات التالية خلال العام:**

1. استردت سلف بمقدار (6) مليون ل.س
  2. سددت أمانات بمقدار (9) مليون ل.س
  3. سددت نصف القروض الداخلية ونصف القروض الخارجية
- المطلوب:** إثبات العمليات وفق الأسس الثلاثة (النقدي، الاستحقاق، المعدل)

الحل:

1. وفق الأساس النقدي:

من د/ المصرف المركزي إلى د/ الإيرادات العامة إثبات الإيرادات العامة	474	474
من د/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	474	474
من د/ النفقات العامة إلى د/ المصرف المركزي إثبات النفقات العامة	420	420
من الحساب الختامي للدولة إلى د/ النفقات العامة إقفال النفقات العامة	420	420
من د/ المصرف المركزي إلى د/ السلف	6	6
من د/ الأمانات إلى د/ المصرف المركزي	9	9
<b>من المذكورين</b> د/ القروض الداخلية د/ القروض الخارجية إلى د/ المصرف المركزي	30	15 15
من الحساب الختامي للدولة إلى د/ الفائض التراكمي	54	54

### الحساب الختامي للدولة

474 من د / الإيرادات العامة	420 إلى د / النفقات العامة
	54 إلى د / الفائض التراكمي
<b>474</b>	<b>474</b>

### حساب الفائض التراكمي

21 رصيد 1/1	75 رصيد 12/31
54 من الحساب الختامي	
<b>75</b>	<b>75</b>

### د/ المصرف المركزي

420 د / النفقات العامة	90 رصيد 1/1
9 د / الأمانات	474 د / الإيرادات العامة
15 د / القروض الداخلية	6 السلف
15 د / القروض الخارجية	
<b>111</b> رصيد 12/31	
<b>570</b>	<b>570</b>

### ميزانية الخزينة في 2008/12/31

15 قروض خارجية	111 مصرف مركزي
15 قروض داخلية	6 سلف
12 أمانات	
75 فائض تراكمي	
<b>117</b>	<b>117</b>



2. وفق أساس الاستحقاق:

من المذكورين		
د/ المصرف المركزي	474	
د/ الضرائب المستحقة	3	
د/ الرسوم المستحقة	3	
إلى د/ الإيرادات العامة	480	
إثبات الإيرادات العامة وفق أساس الاستحقاق		
من د/ الإيرادات العامة	480	480
إلى الحساب الختامي للدولة	480	
إقفال الإيرادات العامة		
من د/ النفقات العامة		426
إلى المذكورين		
د/ المصرف المركزي	420	
د/ الصيانة والإصلاح المستحقة	3	
د/ المباني والإنشاءات المستحقة	3	
إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق		
من الحساب الختامي للدولة		426
إلى د النفقات العامة	426	
من د/ المصرف المركزي		6
إلى د/ السلف	6	
من د/ الأمانات		9
إلى د/ المصرف المركزي	9	
من المذكورين		
د/ القروض الداخلية		15
د/ القروض الخارجية		15
إلى د/ المصرف المركزي	30	
من الحساب الختامي للدولة		54
إلى د/ الفائض التراكمي	54	

### الحساب الختامي للدولة

480 من د / الإيرادات العامة	426 د / النفقات العامة
	54 إلى د / الفائض التراكمي
<b>480</b>	<b>480</b>

### حساب الفائض التراكمي

21 رصيد 1/1	75 رصيد 12/31
54 من الحساب الختامي	
<b>75</b>	<b>75</b>

### د/ المصرف المركزي

420 د / النفقات العامة	90 رصيد 1/1
9 د / الأمانات	474 د / الإيرادات العامة
15 د / القروض الداخلية	6 السلف
15 د / القروض الخارجية	
<b>111 رصيد 12/31</b>	
<b>570</b>	<b>570</b>

### ميزانية الخزينة في 2008/12/31

15 قروض خارجية	111 مصرف مركزي
15 قروض داخلية	6 السلف
12 أمانات	6 إيرادات مستحقة
75 فائض تراكمي	
6 نفقات مستحقة	
<b>123</b>	<b>123</b>

3. وفق أساس الاستحقاق المعدل:

من د/ المصرف المركزي إلى د/ الإيرادات العامة إثبات الإيرادات العامة وفق الأساس النقدي	474	474
من د/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	474	474
<b>من المذكورين</b> د/ الرواتب والأجور د/ الصيانة والإصلاح د/ المباني والإنشاءات د/ البريد والبرق والهاتف  <b>إلى المذكورين</b> د/ المصرف المركزي د/ الصيانة والإصلاح (التزامات) د/ المباني والإنشاءات (التزامات) إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق	420 3 3	102 60 207 57
<b>من المذكورين</b> د/ الصيانة والإصلاح (التزامات) د/ المباني والإنشاءات (التزامات) إلى د/ احتياطي الالتزامات تشكيل احتياطي الالتزامات	6	3 3
من د/ المصرف المركزي (التزامات) إلى د/ المصرف المركزي (عام) تخصيص جزء من رصيد المصرف المركزي لمواجهة الالتزامات	6	6
من د/ المصرف المركزي إلى د/ السلف	6	6

من د/ الأمانات	9	9
إلى د/ المصرف المركزي	9	
<b>من المذكورين</b>		
د/ القروض الداخلية		15
د/ القروض الخارجية		15
إلى د/ المصرف المركزي	30	
من الحساب الختامي للدولة		426
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ الرواتب والأجور	102	
د/ الصيانة والإصلاح	60	
د/ المباني والإنشاءات	207	
د/ البريد والبرق والهاتف	57	
إقفال النفقات العامة		
من الحساب الختامي للدولة		48
إلى د/ الفائض التراكمي	48	

#### الحساب الختامي للدولة

474 د/ الإيرادات العامة	427 إلى المذكورين
	48 إلى د/ الفائض التراكمي
<u>474</u>	<u>474</u>

#### حساب الفائض التراكمي

21 رصيد 1/1	69 رصيد 12/31
48 من الحساب الختامي	
<u>69</u>	<u>69</u>

### ح/ المصرف المركزي

ح/ النفقات العامة	420	رصيد 1/1	90
ح/ الأمانات	9	ح/ الإيرادات العامة	474
ح/ القروض الداخلية	15	السلف	6
ح/ القروض الخارجية	15		
المصرف المركزي (التزامات)	6		
رصيد 12/31	105		
	<b>570</b>		<b>570</b>

### ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	105
قروض داخلية	15	سلف	6
أمانات	12	المصرف المركزي (التزامات)	6
فائض تراكمي	69		
احتياطي التزامات	6		
	<b>117</b>		<b>117</b>

**مثال (3):**

فيما يلي البيانات المتعلقة بإحدى الموازنات لعام 2008 (مقدرة بملايين الليرات السورية):

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
<b>الإيرادات</b>			
ضرائب	240	192	186
رسوم	132	135	129
<b>مجموع الإيرادات</b>	<b>372</b>	<b>327</b>	<b>315</b>
<b>النفقات</b>			
رواتب وأجور	60	57	57
نفقات جارية	120	117	114
نفقات تحويلية	45	39	36
نفقات رأسمالية	147	135	126
<b>مجموع النفقات</b>	<b>372</b>	<b>348</b>	<b>333</b>

وكانت ميزانية الخزينة بتاريخ 2008/1/1 (مقدرة بملايين الليرات السورية) كما يلي:  
ميزانية الخزينة في 2008/1/1

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	60
قروض داخلية	30	سلف	9
أمانات	15		
فائض تراكمي	9		
	<hr/>		<hr/>
	<b>69</b>		<b>69</b>

**المطلوب:** إثبات العمليات والقيود المتعلقة بالنفقات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية وإعداد ميزانية الخزينة في 2008/12/31 وفق الأسس الثلاثة (الاستحقاق، النقدي، المعدل)

حل المثال (3):

1. وفق الأساس النقدي:

من ح/ المصرف المركزي إلى ح/ الإيرادات العامة إثبات الإيرادات العامة	315	315
من ح/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	315	315
من ح/ النفقات العامة إلى ح/ المصرف المركزي إثبات النفقات العامة	333	333
من الحساب الختامي للدولة إلى ح/ النفقات العامة إقفال النفقات العامة	333	333
من ح/ الفائض أو العجز التراكمي إلى / الحساب الختامي للدولة	18	18

**الحساب الختامي للدولة**

315 من ح/ الإيرادات العامة 18 من ح/ الفائض أو العجز التراكمي	333 إلى ح/ النفقات العامة
<b>333</b>	<b>333</b>

**حساب الفائض أو العجز التراكمي**

9 رصيد 1/1 9 رصيد 12/31	18 إلى الحساب الختامي للدولة
<b>18</b>	<b>18</b>

د/ المصرف المركزي

333	د / النفقات العامة	60	رصيد 1/1
42	رصيد 12/31	315	إلى د/ الإيرادات العامة
<b>375</b>		<b>375</b>	

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

15	قروض خارجية	42	مصرف مركزي
30	قروض داخلية	9	السلف الممنوحة
15	أمانات	9	العجز التراكمي
<b>60</b>		<b>60</b>	

2. وفق أساس الاستحقاق:

من المذكورين		
د/ المصرف المركزي	315	
د/ الضرائب المستحقة	6	
د/ الرسوم المستحقة	6	
إلى د/ الإيرادات العامة	327	
إثبات الإيرادات العامة وفق أساس الاستحقاق		327
من د/ الإيرادات العامة		327
إلى الحساب الختامي للدولة	327	
من د/ النفقات العامة		348
إلى المذكورين		
د/ المصرف المركزي	333	
د/ النفقات الجارية المستحقة	3	
د/ النفقات التحويلية المستحقة	3	
د/ النفقات الرأسمالية المستحقة	9	
إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق		348
من الحساب الختامي للدولة		348
إلى د النفقات العامة	348	
من د/ الفائض أو العجز التراكمي		21
إلى الحساب الختامي للدولة	21	



### الحساب الختامي للدولة

327	من ح / الإيرادات العامة	348	إلى ح / النفقات العامة
21	من ح / الفائض أو العجز التراكمي		
<b>348</b>		<b>348</b>	

### حساب الفائض أو العجز التراكمي

9	رصيد 1/1	21	إلى / الحساب الختامي للدولة
12	رصيد 12/31 (العجز التراكمي)		
<b>21</b>		<b>21</b>	

### ح / المصرف المركزي

333	ح / النفقات العامة	60	رصيد 1/1
42	رصيد 12/31	315	ح / الإيرادات العامة
<b>375</b>		<b>375</b>	

### ميزانية الخزينة في 2008/12/31

15	القروض خارجية	42	مصرف مركزي
30	قروض داخلية	9	السلف الممنوحة
15	أمانات	6	الرسوم المستحقة
3	النفقات الجارية المستحقة	6	الضرائب المستحقة
3	النفقات التحويلية المستحقة	12	العجز التراكمي
9	النفقات الرأسمالية المستحقة		
<b>75</b>		<b>75</b>	

3. وفق أساس الاستحقاق المعدل:

من د/ المصرف المركزي إلى د/ الإيرادات العامة إثبات الإيرادات العامة وفق الأساس النقدي	315	315
من د/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	315	315
<b>من المذكورين</b> د/ الرواتب والأجور د/ النفقات الجارية د/ النفقات التحويلية د/ النفقات الرأسمالية  <b>إلى المذكورين</b> د/ المصرف المركزي د/ النفقات الجارية (التزامات) د/ النفقات التحويلية (التزامات) د/ النفقات الرأسمالية (التزامات) إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق	57 117 39 135  333 3 3 9	
من الحساب الختامي للدولة <b>إلى المذكورين</b> د/ الرواتب والأجور د/ النفقات الجارية د/ النفقات التحويلية د/ النفقات الرأسمالية إقفال النفقات العامة	57 117 39 135	348
<b>من المذكورين</b> د/ النفقات الجارية (التزامات) د/ النفقات التحويلية (التزامات) د/ النفقات الرأسمالية (التزامات) إلى د/ احتياطي الالتزامات تشكيل احتياطي الالتزامات	3 3 9 15	
من د/ المصرف المركزي (التزامات) إلى د/ المصرف المركزي (عام) تخصيص جزء من رصيد المصرف المركزي لمواجهة الالتزامات	15	15
من د/ الفائض أو العجز التراكمي إلى الحساب الختامي للدولة	33	33

حساب الفائض التراكمي

رصيد 1/1	9	الحساب الختامي للدولة	33
رصيد 12/31	24		
	<b>33</b>		<b>33</b>

د/ المصرف المركزي

د/ النفقات العامة	333	رصيد 1/1	60
المصرف المركزي (التزامات)	15	د/ الإيرادات العامة	315
رصيد 12/31	27		
	<b>375</b>		<b>375</b>

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	المصرف مركزي (عام)	27
قروض داخلية	30	السلف الممنوحة	9
أمانات	15	العجز التراكمي	24
احتياطي التزامات	15	المصرف المركزي (التزامات)	15
	<b>75</b>		<b>75</b>

#### مثال (4):

فيما يلي البيانات المتعلقة بإحدى الموازنات لعام 2008 (مقدرة بملايين الليرات السورية):

البيان	مخصصات الموازنة	المتحقق	المنفذ فعلاً
<b>الإيرادات</b>			
ضرائب	345	348	342
رسوم	300	297	300
<b>مجموع الإيرادات</b>	<b>645</b>	<b>645</b>	<b>642</b>
<b>النفقات</b>			
رواتب وأجور	90	87	87
مبان وإنشاءات	150	147	144
صيانة التجهيزات والسيارات	108	105	99
البريد والبرق والهاتف	120	117	105
نفقات تحويلية	177	150	144
<b>مجموع النفقات</b>	<b>645</b>	<b>606</b>	<b>579</b>

وكانت ميزانية الخزينة بتاريخ 2008/1/1 (مقدرة بملايين الليرات السورية) كما يلي:

#### ميزانية الخزينة في 2008/1/1

قروض خارجية	30	مصرف مركزي	105
قروض داخلية	45	السلف ممنوحة	6
أمانات	30		
الفائض التراكمي	6		
	<b>111</b>		<b>111</b>

وقد تم خلال العام ما يلي:

1. تسديد نصف القروض الخارجية
2. تسديد (15) مليون ل.س من القروض الداخلية
3. ازدادت الأمانات بمقدار (6) مليون ل.س
4. انخفضت السلف بمقدار (3) مليون ل.س

**المطلوب:** إثبات العمليات والقيود المتعلقة بالنفقات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية وإعداد ميزانية الخزينة في 2008/12/31 وفق الأسس الثلاثة (الاستحقاق، النقدي، المعدل)

## حل المثال (4):

1. وفق الأساس النقدي:

من ح/ المصرف المركزي إلى ح/ الإيرادات العامة إثبات الإيرادات العامة	642	642
من ح/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	642	642
من ح/ النفقات العامة إلى ح/ المصرف المركزي إثبات النفقات العامة	579	579
من الحساب الختامي للدولة إلى ح/ النفقات العامة إقفال النفقات العامة	579	579
من الحساب الختامي للدولة إلى ح/ الفائض التراكمي	63	63
من ح/ القروض الخارجية إلى ح/ المصرف المركزي إثبات تسديد نصف القروض الخارجية	15	15
من ح/ القروض الداخلية إلى ح/ المصرف المركزي إثبات تسديد تسديد (15) مليون من الروض الداخلية	15	15
من ح/ المصرف المركزي إلى ح/ الأمانات إثبات زيادة الأمانات	6	6
من ح/ المصرف المركزي إلى ح/ السلف الممنوحة إثبات زيادة السلف الممنوحة	3	3

### الحساب الختامي للدولة

642 ح/ الإيرادات العامة	إلى ح/ النفقات العامة 579
	إلى ح/ الفائض التراكمي 63
<hr/>	<hr/>
642	642

حساب الفائض التراكمي

رصيد 1/1	6	رصيد 12/31	69
من الحساب الختامي	63		
	<b>69</b>		<b>69</b>

د/ المصرف المركزي

د/ النفقات العامة	579	رصيد 1/1	105
د/ القروض الداخلية	15	د/ الإيرادات العامة	642
د/ القروض الخارجية	15	السلف الممنوحة	3
		الأمانات	6
رصيد 12/31	147		
	<b>756</b>		<b>756</b>

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	مصرف مركزي	147
قروض داخلية	30	سلف	3
أمانات	36		
فائض تراكمي	69		
	<b>150</b>		<b>150</b>

2. وفق أساس الاستحقاق:

من المذكورين د/ المصرف المركزي د/ الرسوم المستحقة	642 6	
إلى المذكورين د/ الإيرادات العامة د/ الضرائب المدفوعة مقدماً إثبات الإيرادات العامة وفق أساس الاستحقاق	645 3	
من د/ الإيرادات العامة إلى الحساب الختامي للدولة إقفال الإيرادات العامة	645	645
من د/ النفقات العامة إلى المذكورين د/ المصرف المركزي د/ المباني والإنشاءات المستحقة د/ الصيانة والإصلاح المستحقة د/ البريد والبرق والهاتف المستحقة د/ النفقات التحويلية المستحقة إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق	579 3 6 12 6	606
من الحساب الختامي للدولة إلى د النفقات العامة	606	606
من د/ القروض الخارجية إلى د/ المصرف المركزي إثبات تسديد نصف القروض الخارجية	15	15
من د/ القروض الداخلية إلى د/ المصرف المركزي إثبات تسديد تسديد (15) مليون من الروض الداخلية	15	15
من د/ المصرف المركزي إلى د/ الأمانات إثبات زيادة الأمانات	6	6
من د/ المصرف المركزي إلى د/ السلف الممنوحة إثبات انخفاض السلف الممنوحة	3	3
من الحساب الختامي للدولة إلى د/ الفائض أو العجز التراكمي إقفال الحساب الختامي	39	39

الحساب الختامي للدولة

645	من ح / الإيرادات العامة	606	إلى ح / النفقات العامة
		39	إلى ح / الفائض التراكمي
<b>645</b>		<b>645</b>	

حساب الفائض التراكمي

6	رصيد 1/1	45	رصيد 12/31
39	من الحساب الختامي		
<b>45</b>		<b>45</b>	

ح/ المصرف المركزي

579	ح / النفقات العامة	105	رصيد 1/1
15	ح/ القروض الداخلية	642	ح/ الإيرادات العامة
15	ح/ القروض الخارجية	3	السلف
147	رصيد 12/31	6	الأمانات
<b>756</b>		<b>756</b>	



ميزانية الخزينة في 2008/12/31

قروض خارجية	15	المصرف المركزي	147
قروض داخلية	30	السلف الممنوحة	3
أمانات	36	الرسوم المستحقة	6
فائض تراكمي	45		
الضرائب المدفوعة مقدماً	3		
صيانة التجهيزات والسيارات المستحقة	6		
المباني والإنشاءات المستحقة	3		
البريد والبرق والهاتف المستحقة	12		
النفقات التحويلية المستحقة	6		
	<b>156</b>		<b>156</b>

3. وفق أساس الاستحقاق المعدل:

من د/ المصرف المركزي	642	642
إلى د/ الإيرادات العامة	642	
إثبات الإيرادات العامة وفق الأساس النقدي		
من د/ الإيرادات العامة	642	642
إلى الحساب الختامي للدولة	642	
إقفال الإيرادات العامة		
<b>من المذكورين</b>		
د/ الرواتب والأجور		87
د/ المباني والإنشاءات		147
د/ الصيانة والإصلاح		105
د/ البريد والبرق والهاتف		117
د/ النفقات التحويلية		150
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ المصرف المركزي	579	
د/ المباني والإنشاءات (التزامات)	3	
د/ الصيانة والإصلاح (التزامات)	6	
د/ البريد والبرق والهاتف (التزامات)	12	
د/ النفقات التحويلية (التزامات)	6	

إثبات النفقات العامة وفق أساس الاستحقاق		
من الحساب الختامي للدولة		606
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ الرواتب والأجور	87	
د/ المباني والإنشاءات	147	
د/ الصيانة والإصلاح	105	
د/ البريد والبرق والهاتف	117	
د/ النفقات التحويلية	150	
إقفال النفقات العامة		
<b>من المذكورين</b>		
د/ المباني والإنشاءات (التزامات)		3
د/ الصيانة والإصلاح (التزامات)		6
د/ البريد والبرق والهاتف (التزامات)		12
د/ النفقات التحويلية (التزامات)		6
إلى د/ احتياطي الالتزامات	27	
تشكيل احتياطي الالتزامات		
من د/ المصرف المركزي (التزامات)		27
إلى د/ المصرف المركزي (عام)	27	
تخصيص جزء من رصيد المصرف المركزي لمواجهة الالتزامات		
من د/ القروض الخارجية		15
إلى د/ المصرف المركزي	15	
إثبات تسديد نصف القروض الخارجية		
من د/ القروض الداخلية		15
إلى د/ المصرف المركزي	15	
إثبات تسديد تسديد (15) مليون من الروض الداخلية		
من د/ المصرف المركزي		6
إلى د/ الأمانات	6	
إثبات زيادة الأمانات		
من د/ المصرف المركزي		3
إلى د/ السلف الممنوحة	3	
إثبات انخفاض السلف الممنوحة		
من الحساب الختامي للدولة		36
إلى د/ الفائض أو العجز التراكمي	36	
إقفال الحساب الختامي		

الحساب الختامي للدولة

642 إلى حـ / الإيرادات العامة	606 إلى المذكورين
	36 إلى حـ / الفائض التراكمي
<b>642</b>	<b>642</b>

حساب الفائض التراكمي

6 رصيد 1/1	42 رصيد 12/31
36 من الحساب الختامي	
<b>42</b>	<b>42</b>

حـ / المصرف المركزي

579 من المذكورين	105 رصيد 1/1
15 حـ / القروض الداخلية	642 حـ / الإيرادات العامة
15 حـ / القروض الخارجية	3 حـ / السلف
27 المصرف المركزي (التزامات)	6 حـ / الأمانات
120 رصيد 12/31	
<b>756</b>	<b>756</b>

ميزانية الخزينة في 2008/12/31

15 قروض خارجية	120 المصرف المركزي (عام)
30 قروض داخلية	3 السلف الممنوحة
36 الأمانات	27 المصرف المركزي (التزامات)
42 فائض تراكمي	
27 احتياطي التزامات	
<b>150</b>	<b>150</b>

## المعالجة والقيود المحاسبية لمحاسبة الاعتمادات المخصصة

أولاً: المحاسبة عن الأموال الحكومية

1. المحاسبة عن المال العام: يعرف بأنه المال الذي يخصص للمحاسبة عن كل العمليات التي لاتتم المحاسبة عنها في مال آخر، ويظهر هذا التعريف أهمية هذا المال باعتباره المسؤول عن تشكيلة واسعة من النشاطات المستمرة وعن الخدمات الحكومية الأكثر أهمية.

تتوب الإيرادات المقدره في الموازنة العامة وفقاً لمصدرها بينما تتوب الاعتمادات وفقاً للوظائف والبرامج المتوقع انجازها وتشمل الإيرادات المقدره مثلاً: رسوم التراخيص والتصاريح والإيرادات المتبادلة بين الوحدات الحكومية، والإيرادات مقابل خدمات، الغرامات والمصادرات، والإيرادات الأخرى.

أما الاعتمادات فتشمل على نفقات الإدارة العامة للحكومة، الأمن العام، الأشغال العامة، الرعاية الصحية والرفاهية، النظافة والرعاية الاجتماعية، المحافظة على الموارد الطبيعية، النفقات المتبادلة بين الوحدات الحكومية، اعتمادات الأخرى.

مثال (1): يتم افتراض أن مجلس إحدى المدن اعتمد الموازنة السنوية التالية للمال العام التي تنتهي في

2007/12/31:

موازنة مجلس المدينة موازنة المال العام عن السنة التي تنتهي في 2007/12/31

البيان	المبلغ (ل.س)	الإجمالي (ل.س)
<b>الإيرادات المقدره</b>		
الضرائب العقارية	1050000	
الضرائب والرسوم الأخرى	210000	
<b>مجموع الإيرادات المقدره</b>	<b>1260000</b>	
موارد مالية أخرى	15000	
<b>الإجمالي</b>		<b>1275000</b>
<b>يطرح الاعتمادات</b>		
للإدارة العامة	705000	
للإدارات الأخرى	510000	
<b>إجمالي الاعتمادات</b>	<b>1215000</b>	
استخدامات مالية أخرى مقدره	15000	
<b>المجموع</b>		<b>1230000</b>
فائض الموازنة (زيادة الإيرادات عن الاعتمادات)		<b>45000</b>

وبعد إقرار الموازنة تسجل بياناتها في دفتر اليومية العامة الخاص بالمال العام بتاريخ 2007/1/1 وفقاً للقيود التالي:

من المذكورين		
د/ الإيرادات المقدرة	1260000	
د/ الموارد المالية الأخرى المقدرة	15000	
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ الاعتمادات	1215000	
د/ الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة	15000	
د/ رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة)	45000	

### شرح بعض المفاهيم:

1. يمكن اعتبار حسابي الإيرادات المقدرة والموارد المالية الأخرى المقدرة بمثابة أصول وهمية، لأنهما يشتملان على موارد يتوقع تسلمها بوساطة المال العام خلال السنة المالية، ولا يعد هذان الحسابان من الأصول الحقيقية لأنهما لا يتلاءمان مع تعريف الأصل بأنه " 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 يعتبران 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 2007/12/31.
2. يشتمل حساب الموارد المالية الأخرى المقدرة على العناصر التي لا تعد من حسابات الإيرادات مثال ذلك المبالغ المتوقع تحصيلها من بيع العقارات والمعدات وكذلك المبالغ المتوقع تحويلها من أموال أخرى.
3. يمكن اعتبار حسابي الاعتمادات والاستخدامات المالية كالتزامات وهمية لأنهما يعكسان تعهد السلطة التشريعية بإنفاق موارد المال العام كما تم التصريح عنها في الموازنة السنوية ولا يعتبران هذان الحسابان من الالتزامات الحقيقية لأنهما لا يتلاءمان مع تعريف الالتزام بأنه: "تضحية بمنافع اقتصادية تنشأ من تعهد وحدة معينة بأن تحول أصول، أو تقدم خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث تمت في الماضي"، ولذلك يعدان بمثابة حسابات تذكيرية (نظامية) تفيد في أغراض الرقابة فقط، ولذلك فهي تقفل بعد إصدار القوائم المالية للمال العام عن السنة المنتهية بتاريخ 2007/12/31.
4. يشتمل حساب الاستخدامات المالية الأخرى المقدرة على التحويلات النقدية إلى الأموال الأخرى لأنها لا تعد من عناصر النفقات.
5. يشتمل حساب رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة) على الفرق بين الحسابات المدينة والدائنة التي تضمنها قيد إثبات بيانات الموازنة في اليومية العامة، وبالرغم من أن هذا الرصيد يشبه حسابات حقوق الملكية التي تظهر في ميزانيات تنظيمات قطاع الأعمال، إلا أنه لا يعكس أي حقوق للملكية على أصول المال العام.

وفي نهاية السنة المالية يقل 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.

### 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، يكون القيد المتعلق بإثبات الارتباطات هو إثبات لعقد النفقة وفق ما يلي:

من د/ الارتباطات		Xxx
إلى د/ رصيد المال المخصص للارتباطات	xxx	
إثبات عقد النفقة لشراء مواد أو..... أو إثبات عقد نفقة للحصول على خدمات.....		

وعندما تستلم الوحدة الحكومية فاتورة المهمات التي وردت أو الخدمات التي قدمت تسجل عملية الدفع مع إلغاء قيد الارتباطات بقيد معاكس.

من د/ النفقات		Xxx
إلى د/ أذون الدفع المستحقة	xxx	
إثبات النفقة الفعلية وإصدار أمر بالصرف		
من د/ رصيد المال المخصص للارتباطات		Xxx
إلى د/ الارتباطات	xxx	
إلغاء القيد النظامي لعقد النفقة		

**مثال(2):** أصدر المال العام أمر شراء مهمات إلى أحد الموردين بقيمة 718110 ل.س وبعد فترة وردت فاتورة المهمات بقيمة 613770 ل.س

### الحل:

### قيد الارتباط:

من د/ الارتباطات		718110
إلى د/ رصيد المال المخصص للارتباطات	718110	
إثبات عقد النفقة لشراء مهمات		

ورود فاتورة المهمات والأمر بالصرف:

613770	من ح/ النفقات	
	إلى ح/ أذون الدفع المستحقة	613770
	إثبات النفقة الفعلية وإصدار أمر بالصرف	

#### إلغاء قيد الارتباط:

718110	من ح/ رصيد المال المخصص للارتباطات	
	إلى ح/ الارتباطات	718110
	إلغاء القيد النظامي لعقد النفقة	

- يتضح من القيود السابقة أن هناك فرقاً بين قيمة الفاتورة وقيمة أمر الشراء الصادر عن الوحدة الحكومية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها التغيرات بالأسعار أو تكاليف النقل، والجدير بالذكر أن الارتباط هو وسيلة تذكيرية أو تنظيمية للتأكد من عدم زيادة النفقات عن الاعتمادات المخصصة للسنة المالية.
- ليس من الضروري إجراء قيد الارتباطات لعمليات الإنفاق العادية مثل الرواتب والأجور، مصاريف الاجار، المنافع العامة.

#### مثال(3):

بالعودة لمعطيات المثال (1) وبافتراض أن الميزانية العمومية المتعلقة بالمال العام لمجلس المدينة كانت في 2007/1/1 على النحو التالي:

#### المال العام لمجلس المدينة

#### الميزانية العمومية في 2006/12/31

البيان	المبلغ (ل.س.)	الإجمالي (ل.س.)
<b>الأصول</b>		
النقدية	240000	
مخزون المهمات	60000	
<b>إجمالي الأصول</b>		<b>300000</b>
<b>الالتزامات ورصيد المال</b>		
أذون الدفع المستحقة		120000
<b>رصيد المال</b>		
رصيد مخصص لمخزون المهمات	60000	
رصيد غير مخصص	120000	
		180000
<b>إجمالي الالتزامات ورصيد المال</b>		<b>300000</b>

وبافتراض أنه بالإضافة لبيانات الموازنة المشار إليها سابقاً حدثت العمليات التالية في المال العام لمجلس المدينة عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 2007/12/31

1. تم ربط ضرائب ملكية على المكلفين مقدارها (1080000) ل.س ويتضمن هذا المبلغ (21000) ل.س ديوناً مشكوك في تحصيلها.
2. بلغت ضرائب الملكية المحصلة من المكلفين (975000) ل.س وهناك إيرادات أخرى محصلة بمبلغ (153000) ل.س.
3. تقرر إعدام ضرائب ملكية قدرها (19500) ل.س
4. صدرت أوامر شراء مهمات إلى الموردين بمبلغ (540000) ل.س
5. بلغ إجمالي نفقات العام (1140000) ل.س منها (135000) ل.س استخدمت في شراء مهمات, ومبلغ (525000) ل.س سبق الارتباط به بمبلغ (532500) ل.س ضمن أوامر الشراء التي صدرت خلال العام بمبلغ إجمالي (540000)
6. بلغت أذون الدفع المسددة خلال العام (1155000) ل.س
7. بلغت التحويلات النقدية إلى مال خدمة الدين (16500) ل.س وسيستخدم هذا المبلغ في سداد فوائد السندات العامة واسترداد السندات المستحقة.
8. تسلم المال العام مبلغ (75000) ل.س من مال المرافق العامة مساهمة بدلاً من الضرائب العقارية المستحقة عن هذه المرافق. وقد تضمن هذا المبلغ (15000) ل.س دعماً.
9. وردت فاتورتان عن مستلزمات سلعية وخدمية حصل عليها المال العام من مال الخدمة الداخلية بمبلغ (30000) ل.س, ومن مال المرافق العامة بمبلغ (45000) ل.س.
10. تم سداد مبلغ (37500) ل.س إلى مال المرافق العامة, ومبلغ (21000) ل.س إلى مال الخدمة الداخلية.
11. بلغت تكلفة المهمات المستخدمة خلال العام مبلغ (120000) ل.س.
12. عدت ضرائب الملكية التي لم تحصل حتى انتهاء السنة المالية ضرائب متأخرة
13. خصص مجلس المدينة مبلغ (37500) ل.س من رصيد المال غير المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية.

**المطلوب:** إثبات القيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة.

**ملاحظة:** إن رصيد المال المخصص لمخزون المهمات يشبه الأرباح المحتجزة المخصصة في تنظيمات قطاع الأعمال, لذلك فإن مبلغه يعد محجوزاً من رصيد المال ومن ثم فهو غير قابل للإنفاق أو التخصيص عند اعتماد الموازنة الجديدة لسنة 2007 وذلك بمعرفة السلطة التشريعية.

**الحل:**



القيد الافتتاحي يسجل في دفتر اليومية العام الخاص بالمال العام :

من المذكورين		
د/ الإيرادات المقدره		1260000
د/ الموارد المالية الأخرى المقدره		15000
إلى المذكورين		
د/ الاعتمادات	1215000	
د/ الاستخدامات المالية الأخرى المقدره	15000	
د/ رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة)	45000	
إثبات القيد الافتتاحي للموازنة العامة للدولة		

1. إثبات استحقاق الضرائب العقارية مع تقدير الجزء المشكوك فيه:

من د/ مكلفي الضرائب الجارية		1080000
إلى المذكورين		
د/ مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها	21000	
د/ الإيرادات الأخرى	1059000	
إثبات تحقق ضرائب العقارية من أصلها ضرائب مشكوك فيها		

2. إثبات ضرائب الملكية وكذلك الإيرادات الأخرى المحصلة نقداً:

من د/ النقدية		1128000
إلى المذكورين		
د/ مكلفي الضرائب الجارية	975000	
د/ الإيرادات الأخرى	153000	
إثبات تحصيل ضرائب العقارية وإيرادات أخرى نقداً		

- إذا كانت بعض عناصر الإيرادات لا تستجيب لأساس الاستحقاق فيجب أن تسجل وفقاً للأساس النقدي انسجاماً مع أساس الاستحقاق المعدل
- الضرائب وأي إيرادات أخرى التي تحصل مقدماً خلال السنة المالية يجب أن تسجل في حساب الالتزامات.
- إذا 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, لذلك يستخدم جزء من حصيلة هذه الضرائب في سداد ذلك القرض.

3. إعدام ضرائب ملكية:

من د/ مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها		19500
---	--	-------

إلى د/ مكلفي الضرائب الجارية	19500	
إثبات الضرائب المدومة وإقالها في حساب المخصص		

4. صدور أوامر شراء مهمات إلى الموردين:

إن إثبات عملية الارتباط عن إصدار أوامر الشراء إلى الموردين بقيد يحول دون تجاوز الاعتمادات المخصصة في الموازنة، لذلك يرحد حساب الارتباطات تفصيلاً 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:

من د/ الارتباطات	540000	
إلى د/ رصيد المال المخصص للارتباطات		540000
إثبات عقد النفقة لشراء مهمات		

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

من المذكورين		
د/ النفقات		1005000
د/ مخزون المهمات		135000
إلى د/ أدون الدفع المستحقة	1140000	
إثبات النفقات المصروفة بما فيها المخزون		

كما أن حساب النفقات يتضمن مدفوعات لاسترداد السندات و سداد 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 التي تم تحميلها لحساب النفقات سواء أكانت متعلقة بسداد التزامات أم حيازة أصول، ومن الجدير بالذكر أن النفقات المتعلقة باسترداد السندات و سداد الفوائد المتعلقة بها يجب أن تسجل تذكيراً (بحساب نظامي) في مجموعة حسابات الالتزامات العامة وطويلة الأجل، وكذلك يجب تسجيل النفقات المتعلقة بحيازة الأصول الثابتة تذكيراً (بحساب نظامي) في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة.

ويجب إلغاء قيد الارتباط المتعلق بالنفقات التي صدر عنها إذن دفع بمبلغ (525000) ل.س:

من د/ رصيد المال المخصص للارتباطات	532500	
إلى د/ الارتباطات		532500
إلغاء قيد عقد النفقة النظامي		

إن أسلوب المحاسبة عن نفقات المال العام يؤكد أهمية الموازنة السنوية، فالنفقات تحمّل على الاعتمادات المصرح بها من السلطة التشريعية للوحدة الحكومية، ولذلك يجب ترحيل حساب النفقات بمجموع (1005000) إلى دفتر أستاذ النفقات الفرعي حيث يتضمن أرصدة الاعتمادات تحت الصرف.

بذلك نلاحظ أن النفقات الفعلية المتعلقة بأمر الشراء تبلغ (525000) ل.س ويعد هذا جزءاً من النفقات البالغة (1005000) من جهة ومن جهة أخرى تم إلغاء قيد الارتباط المتعلق بهذه النفقات (532500) بقيد عكسي لانتهاء الغرض من وجوده ويرحل هذا القيد إلى كل من الأستاذ العام والأستاذ المساعد وبذلك يصبح رصيد حساب الارتباطات (540000-532500=7500)

6. يتم تسجيل تسديدات أذون الدفع :

1155000	من ح/ أذون الدفع المستحقة	
	إلى ح/ النقدية	1155000
	إثبات أذون الدفع المسددة	

7. تسجل تحويلات مال خدمة الدين لسداد فوائد السندات العامة واسترداد السندات المستحقة كاستخدامات مالية أخرى وفق مايلي:

16500	من ح/ الاستخدامات المالية الأخرى	
	إلى ح/ النقدية	16500
	إثبات المبلغ المحول إلى مال خدمة الدين	

8. يعتبر مال المساهمة بدلاً من الضرائب إيراد أما مال الدعم فيعتبر موارد مالية أخرى وتسجل العملية كما يلي:

75000	من ح/ النقدية	
	إلى المذكورين	
	ح/ الإيرادات	60000
	ح/ الموارد المالية الأخرى	15000
	إثبات المبلغ الذي استلمه المال العام من مال المرافق العامة (ضريبة + دعم)	

9. تسجيل فاتورتي المستلزمات السلعية والخدمية الموردة من الأموال الأخرى:

75000	من ح/ الاستخدامات المالية الأخرى	
	إلى المذكورين	
	ح/ المستحق لمال الخدمة الداخلية	30000
	ح/ المستحق لمال المرافق العامة	45000
	اثبات الفواتير المستحقة	

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

10. تسجيل التسديدات للأموال الأخرى:

	من المذكورين	
--	--------------	--

د/ المستحق لمال المرافق العامة		37500
د/ المستحق لمال الخدمة الداخلية		21000
إلى د/ النقدية	58500	

11. في حال استهلاك مهمات فإن قيمة الاستهلاك تضاف إلى حساب النفقات وتنزل من حساب مخزون المهمات كما يلي:

من د/ النفقات		120000
إلى د/ مخزون المهمات	120000	
استهلاك مهمات		

في حال وجود زيادة في مخزون المهمات تزيد عن ما ورد في الميزانية العمومية، يجب 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:

من د/ رصيد المال غير المخصص		15000
إلى د/ رصيد المال المخصص لمخزون المهمات	15000	
إثبات الزيادة في رصيد المال المخصص (15000 = 60000 - 75000)		

12. يقلل حساب كل من مكلفي الضرائب الجارية، ومخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها حيث تعد الضرائب غير المحصلة حتى نهاية السنة المالية ضرائب متأخرة، ويستبدلان بحسابي مكلفي الضرائب المتأخرة ومخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها وفق ما يلي:

إقفال حساب مكلفي الضرائب الجارية:

من د/ مكلفي الضرائب المتأخرة		85500
إلى د/ مكلفي الضرائب الجارية	85500	
تحويل ضرائب الملكية غير المحصلة إلى ضرائب متأخرة		

إقفال حساب مخصص الضرائب الجارية:

من د/ مخصص الضرائب الجارية المشكوك في تحصيلها		1500
إلى د/ مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها	1500	
إقفال مخصص ضرائب جارية مشكوك في تحصيلها		

13. إثبات تخصيص جزء من رصيد المال غير المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات في السنة المالية التالية:

من د/ رصيد المال غير المخصص		37500
إلى د/ رصيد المال المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات	37500	
إثبات تخصيص جزء من رصيد المال غير المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات		

### ميزان المراجعة في نهاية السنة المالية:

بعد ترحيل قيود اليومية السابقة (بما فيها قيد الموازنة) إلى دفتر الأستاذ العام يظهر ميزان المراجعة في 2007/12/31 على النحو التالي:

#### **ميزان المراجعة للمال العام لمجلس المدينة بتاريخ 2007/12/31**

البيان	الدائن	المدين
النقدية		213000
مكلفو الضرائب المتأخرة		85500
مخصص الضرائب المتأخرة المشكوك في تحصيلها	1500	
مخزون المهمات		75000
أذون الدفع المستحقة	105000	
المستحق لمال المرافق العامة	7500	
المستحق لمال خدمة الدين	9000	
رصيد المال المخصص للارتباطات	7500	
رصيد المال المخصص لمخزون المهمات	75000	
رصيد المال المخصص لاستبدال أجهزة ومعدات	37500	
رصيد المال غير المخصص	67500	
الإيرادات	1272000	
الموارد المالية الأخرى	15000	
النفقات		1125000
الاستخدامات المالية الأخرى		91500
الارتباطات		7500
الإيرادات المقدر		1260000
الموارد المالية الأخرى المقدر		15000
الاعتمادات	1215000	
الاستخدامات المالية الأخرى المقدر	15000	
رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة) المقدر	45000	
<b>المجموع</b>	<b>2872500</b>	<b>2872500</b>

### قيود إقفال المال العام:

- يتم في نهاية العام إقفال حساب الارتباطات مع حساب رصيد المال غير المخصص وفق ما يلي:

من د/ رصيد المال غير المخصص		7500
إلى د/ الارتباطات	7500	

إقفال الارتباطات		
------------------	--	--

- يتم إقفال الإيرادات والنفقات والموارد والاستخدامات المالية الأخرى وبعد الفرق بينهما زيادة في رصيد المال غير المخصص

من المذكورين		
د/ الإيرادات		1272000
د/ الموارد المالية الأخرى		15000
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ النفقات	1200000	
د/ الاستخدامات المالية الأخرى	16500	
د/ رصيد المال غير المخصص	70500	
إقفال الإيرادات والنفقات الفعلية وتدوير الرصيد إلى حساب رصيد المال غير المخصص		

- يتم إقفال الموازنة بقيد عكسي للقيد الافتتاحي في بداية العام وبنفس أرقام الموازنة الأصلية:

من المذكورين		
د/ الاعتمادات		1215000
د/ الاستخدامات المالية الأخرى المقدره		15000
د/ رصيد مال الموازنة (فائض الموازنة)		45000
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ الإيرادات المقدره	1260000	
د/ الموارد المالية الأخرى المقدره	15000	
إثبات قيد إقفال للموازنة العامة للدولة		

### الميزانية العمومية للمال العام:

وبترحيل قيود الاقفال السابقة إلى دفتر الأستاذ يمكن إعداد الميزانية العمومية للمال العام كما يلي:

### الميزانية العمومية للمال العام في 2007/12/31

المبلغ (ل.س)	المبلغ (ل.س)	البيان
		<b>الأصول:</b>
213000		النقدية
	85500	مكلفو الضرائب المتأخرة
84000	(1500)	(_)مخصص ضرائب متأخرة مشكوك في تحصيلها
75000		مخزون المهمات
<b>372000</b>		<b>إجمالي الأصول</b>
		<b>الالتزامات ورصيد المال:</b>
		<b>الالتزامات:</b>
	105000	أذن الدفع المستحقة
	16500	المستحق للأموال الأخرى
121500		إجمالي الالتزامات
		<b>رصيد المال:</b>
	7500	المخصص للارتباطات
	75000	المخصص لمخزون المهمات
	37500	المخصص لاستبدال الأجهزة والمعدات
250500	130500	رصيد المال غير المخصص
<b>372000</b>		<b>إجمالي الالتزامات ورصيد المال</b>

2. 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.

### مثال:

بافتراض أن مجلس المدينة وافق على إنشاء مال يخصص لفرض رسوم خاصة على مواطني المنطقة مقابل إنارة شوارع المنطقة وتنظيفها، على أن تخصص حصيلتها لتمويل عمليات الإنارة والنظافة لتلك المنطقة، واعتمد مجلس المدينة موازنة مال الإيراد المخصص عن السنة المالية التي تنتهي في 2007/12/31، وقد قدرت الإيرادات من الرسوم الخاصة بمبلغ (120000) ل.س، والاعتمادات بمبلغ (112500) ل.س، (تدفع إلى المال العام لتعويضه عن النفقات التي سيتحملها في تقديم الخدمات إلى المنطقة)، ويمكن عرض أهم العمليات المالية المتعلقة بمال الإيراد المخصص كما حدثت في السنة المالية المنتهية في 2007/12/31.

1. فرضت رسوم خاصة على سكان المنطقة بمبلغ (123000) ل.س على أن تحصل خلال /60 يوماً من تاريخ ربطها، ولا يتوقع توقف أحد من المواطنين عن السداد.
  2. بلغت المتحصلات من الرسوم الخاصة مبلغ (123000) ل.س
  3. بلغت الاستثمارات في أذون دفع حكومية (94500) ل.س، بينما كانت قيمتها الاسمية (97500) ل.س، وتستحق في 2007/12/31 وقد تم استرداد قيمتها بالكامل.
  4. وردت مطالبة من المال العام بمبلغ (114000) ل.س مقابل ما أنفقه على الخدمات التي قدمت للمنطقة، وقد سدد من هذا المبلغ (93000) ل.س
  5. خصص مجلس المدينة مبلغ (12000) ل.س من رصيد مال الإيراد غير المخصص لمواجهة الالتزامات التي سوف تستحق للمال العام خلال السنة التي تنتهي في 2008/12/31
- المطلوب: تسجيل القيود اللازمة للعمليات السابقة.

### الحل:

1. يتم إثبات بيانات الموازنة لعام 2007 (القيود الافتتاحي للموازنة) بحيث يحمل حساب الإيرادات المقدره بكامل مبلغ الرسوم الخاصة ويحمل حسابي الاعتمادات ورصيد مال الموازنة بنفس المبلغ، بحيث يشمل حساب الاعتمادات كامل المبلغ المتوقع تحصيله من حساب الإيرادات على الشكل التالي:

من ح/الإيرادات المقدره	120000
إلى المذكورين	



د/ الاعتمادات	112500	
د/ رصيد مال الموازنة	7500	
إثبات الموازنة التقديرية		

2. يكلف المواطنون بقيمة الرسوم المستحقة ضمن حساب مكلفي الرسوم الخاصة الجارية وينزل المبلغ المتوقع تحصيله في حساب الإيرادات على الشكل التالي:

من د/ مكلفي الرسوم الخاصة الجارية		123000
إلى د/ الإيرادات	123000	
إثبات تحقق الرسوم الخاصة الجارية		

3. عند تحصيل الرسوم تضاف إلى حساب النقدية ويقفل حساب مكلفي الرسوم الخاصة الجارية كما يلي:

من د/ النقدية		123000
إلى د/ مكلفي الرسوم الخاصة الجارية	123000	
إثبات تحصيل الرسوم الخاصة الجارية		

4. من الممكن في حال عدم كفاية الإيرادات شراء أذون دفع حكومية قيمتها الاسمية (97500) ل.س. تستحق في 2007/12/31 لتأمين بعض الإيرادات.

من د/ الاستثمارات		94500
إلى د/ النقدية	94500	
إثبات شراء سندات الخزينة		

5. يتم تحصيل قيمة أذون الدفع الحكومية في تاريخ استحقاقها:

من د/ النقدية		97500
إلى المذكورين		
د/ الاستثمارات	94500	
د/ الإيرادات	3000	
إثبات تحصيل أذون الدفع الحكومية		

6. يتم تحميل حساب النفقات بجميع المبالغ المستحقة لحساب المال العام مقابل ما أنفقه على إنارة المنطقة ونظافتها على الشكل التالي:

من د/ النفقات		114000
إلى د/ المستحق للمال العام	114000	
إثبات تحميل حساب النفقات بالمبالغ المستحقة للمال العام		

7. يتم تخفيض حساب المستحق للمال العام حسب ما يتم تحويله إليه من حساب النقدية وفق ما يلي:

من د/ المستحق للمال العام		93000
إلى د/ النقدية	93000	

إثبات تسديد دفعة للمال العام على حساب النفقات		
---	--	--

8. إقفال حساب الموازنة:

من المذكورين		
د/ الاعتمادات		112500
د/ رصيد مال الموازنة		7500
إلى د/ الإيرادات المقدرة	120000	
إقفال القيد النظامي للموازنة التقديرية		

9. إقفال حساب الإيرادات والنفقات:

من د/ الإيرادات		126000
إلى المذكورين		
د/ النفقات	114000	
د/ رصيد المال غير المخصص	12000	
إثبات إقفال الإيرادات والنفقات		

10. يتم تخصيص رصيد المال غير المخصص لمواجهة الالتزامات المحتملة للمال العام عن عام 2008 وفق مايلي:

من د/ رصيد المال غير المخصص		12000
إلى د/ رصيد المال المخصص للمال العام	12000	
تخصيص رصيد المال غير المخصص لمواجهة الالتزامات المحتملة		

بما أن مطالبة المال العام من الإيراد المخصص بمبلغ 114000 تعد تعويضاً له عما أنفقه 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 لمال الإيراد المخصص:

لا تختلف القوائم المالية التي تعد لمال الإيراد المخصص عن القوائم التي تعد من أجل المال العام ويمكن عرض قائمة الإيرادات والنفقات , والميزانية:

#### قائمة الإيرادات والنفقات والتغيرات في رصيد المال

عن السنة المنتهية في 2007/12/31

البيان	بيانات الموازنة	البيانات الفعلية	الانحرافات
<b>الإيرادات:</b>			
رسوم خاصة	120000	123000	3000
إيرادات أخرى	-	3000	3000
<b>إجمالي</b>	<b>120000</b>	<b>126000</b>	<b>6000</b>
<b>النفقات:</b>			
تعويض مقابل نفقات المال العام	112500	114000	(1500)
الزيادة في الإيرادات عن النفقات (رصيد المال في نهاية العام)	7500	12000	4500

الميزانية العمومية في 2007/12/31

البيان	المبلغ (ل.س)	المبلغ (ل.س)
<b>الأصول:</b>		
النقدية		<b>33000</b>
<b>الالتزامات ورصيد المال:</b>		
المستحق للمال العام	21000	
رصيد المال المخصص للالتزامات المال العام	<u>12000</u>	
<b>إجمالي الالتزامات ورصيد المال</b>		<b>33000</b>

**3. 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.

**مثال:** أصدر مجلس المدينة سندات قيمتها الاسمية (750000) ل.س تستحق الدفع بعد /20/ سنة بفائدة 15% 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 2007/12/31:

1. تحقق السندات المصدرة عائد على القيمة الاسمية قدره /16% / وبذلك كان سعر الإصدار لهذه السندات (705282) ل.س.
2. تم استثمار جزء من الموارد النقدية عن طريق شراء أذون على الخزينة الحكومية قيمتها الاسمية (525000) ل.س، بمبلغ (487500) ل.س وقد تم استرداد قيمتها بالكامل في موعد استحقاقها.
3. تم إصدار أوامر شراء بقيمة (723000) ل.س للتعاقد مع أحد المكاتب الهندسية و شركة مقاولات.
4. بلغت نفقات العام (567000) ل.س التي تعادل ما تم الارتباط عليه.
5. يوجد ارتباطات تبلغ (552300) ل.س كان قد تم إصدار أذون دفع عنها سابقاً.
6. بلغت أذون الدفع المسددة خلال العام (491250) ل.س.

**المطلوب:** تسجيل القيود اللازمة للعمليات السابقة.

**الحل:**

1. تسجيل إصدار وبيع سندات قيمتها (750000) :

705282	من ح/ النقدية	
	إلى ح/ الموارد المالية الأخرى	705282
	إصدار سندات بأقل من القيمة الاسمية	

2. استثمار جزء من الموارد النقدية:

487500	من ح/ الاستثمارات	
	إلى ح/ النقدية	487500
	إثبات شراء سندات الخزينة	

3. تحصيل قيمة أذون الدفع:

525000	من ح/ النقدية	
	إلى المذكورين	
	ح/ الاستثمارات	487500
	ح/ الإيرادات	37500
	إثبات تحصيل أذون الدفع الحكومية وتحقيق ربح	

4. إصدار أوامر شراء:

من د/الارتباطات	723000	
إلى د/ رصيد المال المخصص للارتباطات	723000	
إثبات عقد النفقة المتعلقة بالدراسات الهندسية وخدمات المقاولات		

5. إثبات نفقات العام:

من د/ النفقات	567000	
إلى د/ أذون الدفع المستحقة	567000	
إثبات النفقات وإصدار أوامر الدفع		

6. إلغاء الارتباطات:

من د/ رصيد المال المخصص للارتباطات	552300	
إلى د/ الارتباطات	552300	
إثبات إلغاء عقد النفقة المتعلقة التي تم اصدار أذون دفع عنها		

7. تسديد أذون دفع:

من د/ أذون الدفع المستحقة	491250	
إلى د/ النقدية	491250	
إثبات أذون الدفع المسددة		

8. إقفال رصيد حساب الارتباطات: (170700=552300-723000)

من د/ رصيد المال غير المخصص	170700	
إلى د/ الارتباطات	170700	
إقفال رصيد للارتباطات من الرصيد العام		

9. إقفال الإيرادات والنفقات والموارد المالية:

من المذكورين		
د/ الإيرادات	37500	
د/ الموارد المالية الأخرى	705282	
إلى المذكورين		
د/ النفقات	567000	
د/ رصيد المال غير المخصص	175782	

بعد التدقيق في العمليات السابقة نلاحظ:

- أ. لم تسجل بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية الخاصة بمال المشاريع الرأسمالية ويعد 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 كمورد مالية أخرى لمال المشروعات الرأسمالية، كما تتم معالجة الفائدة المكتسبة نتيجة الاستثمار قصير الأجل في أذون الخزينة كإيرادات على المشروعات الرأسمالية، ويتم سداد السندات بتاريخ استحقاقها بواسطة مال خدمة الدين.
- د. تتم المعالجة المحاسبية للارتباطات والنفقات وقبوض الإقفال بالطريقة نفسها التي استخدمت في المال العام.
- هـ. يتم في نهاية السنة المالية إثبات قيد في دفتر اليومية الخاص بمجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة لتسجيل النفقات التي تمت بواسطة مال المشروعات الرأسمالية ويجعل في هذا القيد حساب المشاريع تحت التنفيذ مديناً وحساب الاستثمار في أصول ثابتة من مال المشروعات الرأسمالية دائناً.
- و. 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.
- ز. 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 المشروعات الرأسمالية عن عجز نقدي فيمكن تمويله بواسطة المال العام وعندئذ تسجل العملية في مال المشروعات الرأسمالية في حساب موارد مالية أخرى، ويسجل في المال العام بوصفها استخدامات مالية أخرى.

#### 4. 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، وتخصص أموال خدمة الدين التي يتم جمعها بغرض تسديد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة عليها، وعادة ما يتم ذلك عن طريق جباية الضرائب التي يتم تحديدها وفرضها خصيصاً لخدمة الدين.

ويتم سداد السندات ودفع الفوائد المستحقة عنها بواسطة مال خدمة الدين أو المال العام، ومن الجدير بالذكر أن الالتزام المتعلق بالسندات القابلة للدفع من موارد المال العام أو مال خدمة الدين لا يسجل في هذين المالين إلا

عند استحقاقه, وتظهر هذه الالتزامات قبل تاريخ الاستحقاق في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل, كما يوجد نوعان من السندات يتم سدادهما ودفع الفوائد المستحقة عنهما من مال خدمة الدين هما:

- سندات تسدد على دفعات وهي التي تسدد على أقساط سنوية على مدى فترة السندات.
- سندات تسدد دفعة واحدة وهي التي تسدد دفعة واحدة في تاريخ استحقاقها.

وعادة ما يتم إنشاء مال خدمة الدين بناء على شروط قانونية وإذا لم تكن هناك شروط قانونية, أو لم توجد خطة رسمية لتجميع الموارد اللازمة لسداد السندات التي تسدد دفعة واحدة فلا توجد حاجة لإنشاء هذا المال.

**مثال:** نفترض أنه يوجد لدى مجلس المدينة نوع من السندات العامة وكانت هذه السندات متداولة خلال السنة المالية التي تنتهي في 2006/6/30, وكانت الميزانية العمومية لمال خدمة الدين المخصص لهذه السندات والتي تسدد على دفعات كما تظهر في 2005/6/30 على النحو التالي:

#### مال خدمة الدين لمجلس المدينة الميزانية العمومية في 2005/6/30

المبلغ (ل.س.)	البيان
	<u>الأصول</u>
1026	النقدية
	<u>الالتزامات ورصيد المال</u>
1026	رصيد المال المخصص لخدمة الدين

وقد تمت العمليات التالية في مال خدمة الدين خلال السنة المالية المنتهية في 2006/6/30:

1. كانت المتحصلات النقدية من المال العام لدفع قيمة السندات التي تسدد على دفعات وقدرها (15000) ل.س., والفوائد المستحقة في 2005/7/1 لغاية 2006/1/1 وقدرها (15000) ل.س.
  2. تم دفع النقدية إلى المصرف (الوكيل المالي) لسداد قيمة هذه السندات التي تسدد على دفعات والفوائد المستحقة عليها.
  3. قام الوكيل المالي بسداد قيمة السندات والفوائد.
  4. تم دفع مبلغ (1026) ل.س مقابل خدمات الوكيل عن السنة المالي المنتهية في 2006/6/30
- المطلوب:** تسجيل قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة في دفتر مال خدمة الدين

#### الحل:

1. تسجيل المتحصلات النقدية من المال العام:

16500	من ح/ النقدية	
	إلى ح/ الموارد المالية الأخرى	16500
	إثبات المبلغ الذي تلقاه مال خدمة الدين من المال العام لتسديد السند	

2. تسجيل عملية دفع النقدية إلى المصرف الوكيل:

16500	من ح/ النقدية لدى الوكيل المالي	
-------	---------------------------------	--

إلى ح/ النقدية	16500	
تحويل المبلغ إلى المصرف الوكيل		

3. تسجيل نفقات الفوائد المستحقة في 2005/7/1 وقيمة السندات والفوائد المستحقة في 2006/1/1

من ح/ النفقات		16500
إلى المذكورين		
ح/ السندات المستحقة	15000	
ح/ الفوائد المستحقة	1500	
إثبات السندات والفوائد المستحقة		

4. قيام الوكيل بسداد قيمة السندات والفوائد:

من المذكورين		
ح/ السندات المستحقة		15000
ح/ الفوائد المستحقة		1500
إلى ح/ النقدية لدى الوكيل المالي	16500	
إثبات تسديد السند الأخير وفوائده عن طريق المصرف		

5. دفع مقابل خدمات الوكيل المالي:

من ح/ النفقات		1026
إلى ح/ النقدية	1026	
سداد عمولة المصرف الوكيل		

6. إقفال مال خدمة الدين المخصص للسندات التي تسدد على دفعات:

من المذكورين		
ح/ الموارد المالية الأخرى		16500
ح/ رصيد المال المخصص لخدمة الدين		1026
إلى ح/ النفقات	17526	
إقفال النفقات والموارد		

بعد التدقيق في العمليات السابقة نلاحظ:

- أ. لم تسجل الالتزامات المتعلقة بالسندات ضمن بيانات الموازنة وبصورة عامة تعد صكوك السندات وسيلة كافية لضمان سداد هذا الالتزام لذلك لا توجد ضرورة لإثبات بيانات الموازنة في مال خدمة الدين، خاصة وإن رصيد هذا المال مقيد لسداد هذا الالتزام والفوائد المستحقة عليه.
- ب. سجلت نفقات مال خدمة الدين المتعلقة باسترداد السندات ودفع الفوائد في تاريخ الاستحقاق، ونظراً لأن مال خدمة الدين لا يصدر أوامر شراء فلا يتطلب الأمر المحاسبة عن الارتباطات.



ج. ترتب على قيد الإفقال 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.

### 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، حيث لا تعد مجموعتا الحسابات أموالاً إنما هي حسابات تذكيرية، الغرض منها توفير سجلات مستقلة لكل العقارات والمعدات التي تحصل عليها الوحدة الحكومية والالتزامات العامة طويلة الأجل التي تنشأ في هذه الوحدة كونها تظهر كإيرادات ونفقات وتقل في نهاية العام ولا تظهر في الميزانية العمومية للمال.

#### أ. 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 مصدر هذه الأموال.

وطبقاً لمعايير المحاسبة الحكومية يمكن تسجيل الاهتلاك في مجموعة حساب الأصول الثابتة العامة حيث يجعل حساب الاستثمار في الأصول الثابتة مديناً بينما يجعل حساب مجمع الاهتلاك دائناً. وإذا تخلصت الوحدة الحكومية من أحد الأصول سواء بالبيع أو التخريد 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.

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

أ. 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 (189600) ل.س عن طريق المال العام:

189600	من د/ الأجهزة والمعدات	
	إلى د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام	189600
	إثبات الحصول على أجهزة من المال العام	

- إثبات ما أنجز من أعمال في أحد المشاريع تحت التنفيذ بمبلغ (567000) ل.س

567000	من د/ المشاريع تحت التنفيذ	
	إلى د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من مال المشاريع الرأسمالية	567000

إثبات المنجز من أحد المشاريع		
------------------------------	--	--

- إثبات الحصول على عقار بمبلغ (750000 ل.س أراضي, 1200000 مباني) منحة من أحد المواطنين بالقيمة العادلة:

من المذكورين		
د/ الاراضي	750000	
د/ المباني	1200000	
إلى د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من المنح	1950000	
اثبات المنح		

- إثبات اهتلاك الأصول الثابتة (بفرض أن اهتلاك الاستثمارات: من المال العام 60000, من مال المشاريع 420000, من مال المنح 90000) وهو عبارة عن اهتلاك مباني قدره 360000, واهتلاك أجهزة ومعدات 210000:

من المذكورين		
د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من إيراد المال العام	60000	
د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من مال المشاريع الرأسمالية	420000	
د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من المنح	90000	
<b>إلى المذكورين</b>		
د/ مجمع اهتلاك المباني	360000	
د/ مجمع اهتلاك الأجهزة والمعدات	210000	
إثبات اهتلاك الأصول الثابتة		

- عند التخلص من أصل ثابت قيمته (135000) ل.س ومجمع اهتلاكه (105000) ل.س :

من المذكورين		
د/ الاستثمارات في أصول ثابتة عامة من إيراد المال العام	30000	
د/ مجمع اهتلاك الأجهزة والمعدات	105000	
إلى د/ الأجهزة والمعدات	135000	
إثبات التخلص من أصل ثابت		

#### ب. المحاسبة عن مجموعة الالتزامات العامة طويلة الأجل:

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

تسجل سندات الالتزام العام الخاصة بالوحدة الحكومية وكل من السندات التي تسدد على أقساط أو 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 مديناً، 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 ومال المشاريع الرأسمالية:  
مجموعة حساب الالتزام العام في مجلس المدينة - دفتر اليومية:

1. إثبات إصدار السندات العادية (التي تسدد دفعة واحدة) البالغ قيمتها (750000) ل.س

750000	من ح/ المبالغ الواجب توفرها
750000	إلى ح/ السندات التي تسدد دفعة واحدة

2. إثبات المبلغ الذي تسلمه مال خدمة الدين العام البالغ (15000) ل.س لاسترداد سندات الالتزام التي تسدد على أقساط:

15000	من ح/ المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين
15000	إلى ح/ المبالغ الواجب توفرها

3. إثبات الدفعة المسددة بمعرفة مال خدمة الدين من السندات التي تسدد على دفعات بمعدل (10%) البالغة (15000) ل.س:

15000	من ح/ السندات التي تسدد على دفعات
15000	إلى ح/ المبالغ المتاحة لمال خدمة الدين

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

### حالات أخرى تتعلق بمجموعات حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

#### أولاً: حالة عقد الإيجار الرأسمالي:

عند نشأة الالتزام العام على الوحدة الحكومية يسجل في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل بقيد في دفتر اليومية وأيضاً إذا وقعت الوحدة الحكومية عقد إيجار رأسمالياً ولم يسجل مثل هذا العقد في أحد أموال

الملكية، فيجب أن يسجل الأصل المؤجر في مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة ويسجل الالتزام المرتبط به في مجموعة الالتزامات العامة طويلة الأجل.

مثال :

بفرض أن مجلس المدينة قام بتوقيع عقد إيجار رأسمالي في 2006/7/1 لاستئجار حاسوب لمدة ثلاث سنوات لاستخدامه في مكتبة المدينة، وقد حدد الحد الأدنى لمدفوعات الإيجار بمبلغ 15000 ل.س يدفع في 7/1 من كل عام من السنوات 2006، 2007، 2008 على أن يؤول حق ملكية الجهاز لمجلس المدينة في 2009/7/1 وقد تقرر استهلاك الجهاز بالقسط الثابت، بافتراض أن عمره الإنتاجي عشر سنوات وأن قيمته كخردة تساوي صفر، وكان مجلس المدينة على علم بمعدل الفائدة الضمني للمؤجر وقدره (8%) وهو أقل من معدل الفائدة الذي يمكن للمجلس الاقتراض به من الغير.

مع العلم بما يلي:

- في السنة الأولى لا تحتسب فائدة
  - في السنة الثانية (2140.5 ل.س فائدة + 12859.5 من أصل المبلغ).
  - في السنة الثالثة (1110 ل.س فائدة + 13890 من أصل المبلغ)
- بناء على المعلومات حول عقد الإيجار الرأسمالي الذي مدته ثلاث سنوات فتسجل قيود اليومية التالية:

**الحل:**

**1. قيود اليومية في المال العام:**

يتم إثبات سداد الدفعة الأولى والثانية والثالثة من عقد الإيجار الرأسمالي المتعلق باستئجار الجهاز في 2006/7/1، 2007/7/1، 2008/7/1، إذ يجعل حساب النفقات مدينياً وحساب النقدية دائناً، وتتضمن قيمة الدفعة أصل المبلغ + الفائدة، وفق التالي:

- في 2006/7/1 إثبات الدفعة الأولى من عقد الإيجار:

15000	من ح/ النفقات	
	إلى ح/ النقدية	15000

- في 2007/7/1 إثبات الدفعة الثانية من عقد الإيجار:

15000	من ح/ النفقات	
	إلى ح/ النقدية	15000

- في 2008/7/1 إثبات الدفعة الثالثة من عقد الإيجار:

15000	من ح/ النفقات
15000	إلى ح/ النقدية

## 2. قيود اليومية في مجموعة الالتزامات طويلة الأجل:

- يتم إثبات الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي مدته (3) سنوات نتيجة استئجار حاسوب في 2006/7/1 يجعل حساب المبالغ الواجب توفيرها مديناً وحساب الالتزام المتعلق بعقد الإيجار الرأسمالي دائناً بالقيمة الصافية للحاسوب (قيمة الجهاز بعد تنزيل الفوائد البالغ مجموعها 3250.5 ل.س) على الشكل التالي:

41749.5	من ح/ المبالغ الواجب توفرها
41749.5	إلى ح/ الالتزام بعقد إيجار رأسمالي (القيمة الصافية)

- لإثبات المسدد بمعرفة المال العام بقيمة الدفعة الأولى من عقد الإيجار الرأسمالي بتاريخ 2006/7/1، يتم جعل حساب الالتزام المتعلق بعقد إيجار رأسمالي مديناً، وحساب المبالغ الواجب توفيرها دائناً بالقيمة الصافية للقسط، والأمر يندرج على بقية الأقساط أي عكس ما جرى في البند /1/ أعلاه على الشكل التالي (مع العلم أن الدفعة الأولى لا تتضمن فائدة):

15000	من ح/ الالتزام بعقد إيجار رأسمالي (القيمة الصافية)
15000	إلى ح/ المبالغ الواجب توفرها

بتاريخ 2007/7/1 يتم إثبات المسدد بمعرفة المال العام قيمة الدفعة الثانية من عقد الإيجار الرأسمالي:

12859.5	من ح/ الالتزام بعقد إيجار رأسمالي (القيمة الصافية)
12859.5	إلى ح/ المبالغ الواجب توفرها

بتاريخ 2008/7/1 يتم إثبات المسدد بمعرفة المال العام قيمة الدفعة الثالثة من عقد الإيجار الرأسمالي

13890	من ح/ الالتزام بعقد إيجار رأسمالي (القيمة الصافية)
13890	إلى ح/ المبالغ الواجب توفرها

## 3. قيود اليومية في مجموعة الأصول الثابتة العامة:

- يتم إثبات المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام في 2006/7/1 بجعل حساب الأجهزة المستأجرة استئجاراً رأسمالياً مديناً وحساب المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام دائناً، وذلك بالقيمة الصافية للجهاز على الشكل التالي:

41749.5	من ح/ الأجهزة المستأجرة استئجاراً رأسمالياً
41749.5	إلى ح/ المستثمر في أصول ثابتة عامة من إيرادات المال العام

- في 2007/6/30 لإثبات اهتلاك الحاسوب المستأجر بعقد رأسمالي عن السنة المنتهية في 2007/6/30 , يتم جعل حساب المستثمر في الأصول الثابتة العامة من إيرادات المال العام مديناً، وحساب الأجهزة المستأجرة استئجاراً رأسمالياً دائماً بالقيمة الصافية للقسط على الشكل التالي:

من ح/ المستثمر في أصول ثابتة عامة من إيراد المال العام	4174.95	
إلى ح/ الأجهزة المستأجرة استئجاراً رأسمالياً	4174.95	

### ثانياً: المحاسبة عن سندات رسوم التحسينات الخاصة:

تسجل عمليات مال رسوم التحسينات في مال الإيراد المخصص ومال المشروعات الرأسمالية وفقاً لظروف كل مشروع وطبيعته.

أحياناً تصدر الوحدات الحكومية سندات لتمويل تنفيذ مشروعات التحسينات على أن يتم سداد قيمتها وفوائدها من الرسوم الخاصة التي تحصل من المواطنين على أقساط، 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 عاتق الوحدة الحكومية أي عبئ يتعلق بالالتزامات 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 حيث تم تقدير الرسوم الإجمالية بمبلغ (375000) ل.س يحصل على خمسة أقساط سنوية ابتداءً من 2006/7/1 مقابل فوائد سنوية تفرض على الرصيد بمعدل سنوي قدره (10%) ابتداءً من 2007/7/1. ولتسديد التكاليف وافق مجلس المدينة على إصدار سندات بقيمة اسمية (300000) ل.س وبفائدة سنوية (8%) على أن تسترد على مدى أربع سنوات بواقع (75000) ل.س عن كل سنة بالإضافة إلى الفوائد السنوية ابتداءً من 2007/7/1 وتحقق عائداً (9%).

وقد تم إنشاء مال الإيراد المخصص 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.

**الحل: تسجل قيود اليومية المتعلقة بهذه العملية في كما يلي:**

#### **1. القيود في مال الإيراد المخصص:**

- فرض رسوم تحسينات على ملاك العقارات الذين يستفيدون من المشروع حيث يتم تحميل حساب مكلفي رسوم التحسينات الجارية بالمبلغ المتعلق بهذه السنة وحساب مكلفي رسوم التحسينات المؤجلة ببقية المبلغ والاعتراف بالجزء من الإيرادات المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في 2007/6/30 في حساب الإيرادات وتحديد الإيرادات المؤجلة للسنوات التالية في حساب الإيرادات المؤجلة على الشكل التالي:

من المذكورين		
--------------	--	--

75000	د/ مكلفي رسوم التحسينات الجارية	
300000	د/ مكلفي رسوم التحسينات المؤجلة	
	إلى المذكورين	
75000	د/ الإيرادات	
300000	د/ الإيرادات المؤجلة	

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

75000	من د/ النقدية	
75000	إلى د/ مكلفي رسوم التحسينات الجارية	

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

75000	من د/ الاستخدامات المالية الأخرى	
75000	إلى د/ النقدية	

## 2. القيود في مال المشاريع الرأسمالية:

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

75000	من د/ النقدية	
75000	إلى د/ الموارد المالية الأخرى	

- إصدار سندات قيمتها الاسمية (300000) ل.س تستحق على مدى أربع سنوات بفائدة سنوية (8%) وتحقق عائداً (9%) (فتكون القيمة الحالية للسندات 293664 ل.س) ويتم إيداع القيمة المحصلة (التي تقل عن القيمة الاسمية) في حساب النقدية ويزاد حساب الموارد المالية الأخرى بها على الشكل التالي:

293664	من د/ النقدية	
293664	إلى د/ الموارد المالية الأخرى	

## 3. القيود اليومية في مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل:

- لإثبات إصدار سندات بمعدل فائدة سنوي (8%) 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:

300000	من د/ المبالغ المطلوب توفيرها	
300000	إلى د/ سندات رسوم التحسينات	

من خلال ما سبق نلاحظ ما يلي:

1. لم يتم تسجيل الموازنة الرأسمالية المتعلقة بالمشروع سواء في دفاتر مال الإيراد المخصص أو مال المشروعات الرأسمالية حيث تم عدّ موافقة مجلس المدينة على فرض الرسوم وإصدار السندات كافية للرقابة على المشروع.
2. 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 (10%) على رصيد الرسوم المستحقة على المكلفين، ويتحمل فوائد بمعدل (8%) على رصيد السندات.
3. يقوم مال الإيراد المخصص بإجراء قيد في 6/30 من السنوات 2007-2008-2009-2010، ويوضح فيه تحويل الرسوم المؤجلة إلى رسوم جارية والاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها على الشكل التالي:

من المذكورين		
د/ مكلفي رسوم التحسينات الجارية	75000	
د/ الإيرادات المؤجلة	75000	
إلى المذكورين		
د/ مكلفي رسوم التحسينات المؤجلة	75000	
د/ الإيرادات	75000	

4. يتولى مال الإيراد المخصص سداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها وعلى دفعات سنوية من حصيلة الرسوم التي يحصلها من ملاك العقارات والفوائد المفروضة عليها.

#### ثالثاً: المحاسبة عن أموال الملكية:

تتكون أموال الملكية من نوعين من الأموال هما: أموال المرافق العامة، وأموال الخدمة الداخلية، وتستخدم هذه الأموال للمحاسبة عن النشاطات المشابهة للأنشطة المرتبطة بالأعمال الهادفة إلى الربح في قطاع الأعمال فالمرافق العامة تبيع خدماتها إلى أفراد المجتمع وأحياناً إلى أموال أخرى تابعة للوحدة الحكومية بمقابل يحقق صافي دخل المرافق. أما أموال الخدمة الداخلية فيقتصر نشاطها على بيع السلع والخدمات إلى الأموال الأخرى التابعة للوحدة الحكومية دون أفراد المجتمع وطبقاً لذلك لا يعتبر تحقيق صافي دخل هدفاً أساسياً في مال الخدمة الداخلية.

والجدير بالذكر أن كل من أموال المرافق العامة وأموال الخدمة الداخلية يستخدمان أساس الاستحقاق المحاسبي ويصدران قوائم مالية مماثلة لتلك التي تصدرها تنظيمات قطاع الأعمال، وهذه القوائم هي:

1. قائمة الإيرادات والمصروفات والتغير في الأرباح المحتجزة ( وهي تتضمن مبلغ بعنوان صافي الدخل)
2. الميزانية العمومية
3. قائمة التغيرات في المركز المالي.



وعادة ما تبوب الميزانية العمومية في كلا النوعين من المال إلى فئتين (العناصر الجارية, والعناصر غير الجارية), وتتم المحاسبة في نطاق هذين المالين عن الأصول الثابتة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة, وكذلك تتم المحاسبة عن اهتلاك الأصول الثابتة باعتبارها مصروفات, كما تسجل في أموال الملكية جميع المستحقات والمؤجلات وفوائد الديون طويلة الأجل.

#### أ. 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 (أو إلى بعض التنظيمات الحكومية الأخرى) على أساس تحميل المستفيد بمقابل, مثال ذلك مرافق الكهرباء والمياه ومرافق النقل الجوي والبحري والبري, أي أن المرافق العامة تحقق أرباحاً عن عملياتها ونتيجة لذلك تكون المحاسبة في هذه المرافق العامة أقرب للمحاسبة في تنظيمات الأعمال عنها في الأموال الحكومية الأخرى. ويطبق أساس الاستحقاق المحاسبي في أموال المرافق العامة حيث تتم تسوية المصاريف والإيرادات المقدمة والمستحقة, ويتم المحاسبة عن مصروف الاستهلاك, ومصروف الديون المشكوك في تحصيلها, بالإضافة لذلك تشتمل السجلات المحاسبية لمال المرافق العامة على الأصول الثابتة التي يمتلكها المرفق.

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 مال المرافق بدفع مساهمات نقدية للمال العام فتخصم من حساب الأرباح المحتجزة مثلها في ذلك مثل التوزيعات التي تعلن عنها وتدفعها تنظيمات الأعمال, ويحاسب عن خدمة الدين والفعاليات الإنشائية لمرفق عام حكومي من مال المرافق العامة بدلاً من مال خدمة الدين ومال المشاريع الرأسمالية.

مع ذلك هنالك بعض الاختلافات بين المحاسبة في المرفق العام والمحاسبة في تنظيم قطاع الأعمال, ومن هذه الاختلافات ما يلي:

1. لا تخضع أموال المرافق العامة لضريبة الدخل, ومع ذلك قد يطالب المرفق العام بدفع إسهام إلى المال العام بدلاً من الضريبة العقارية.
2. لا يظهر رأس المال في الميزانية العمومية الخاصة بالمرفق العام, وبدلاً من ذلك يظهر حساب الإسهامات في قطاع حقوق المال وتمول الإسهامات من المال العام أو من تنظيمات حكومية أخرى, أو من بعض أفراد المجتمع.
3. يوجد في مال المرافق العامة العديد من الأصول المقيدة التي يتم تمييزها عن 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 بسبب هذه التأمينات, وكذلك الحال تعد المبالغ المحصلة من إصدار سندات الإيراد من ضمن الأصول المقيدة التي تخصص لتمويل توسعات

الأصول الثابتة وتجديدها، فضلاً عن ذلك يجب تجنب جزء من النقدية المتولدة من عمليات المرفق العام، واستثمارها لسداد قيمة السندات والفوائد المستحقة عليها.

4. يظهر في السجلات المحاسبية عدد من الاحتياطات التي تقطع من الأرباح المحتجزة وتساوي هذه الاحتياطات النقدية والاستثمارات المقيمة لسداد قيمة سندات الإيراد والفوائد المستحقة عليها.

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

#### ب. المحاسبة عن أموال الخدمة الداخلية:

يتم إنشاء مال الخدمة الداخلية لبيع السلع وأداء الخدمات لأموال الوحدات الحكومية الأخرى، ويتم إنشاء مثل هذا المال لضمان حصول الوحدة الحكومية بفروعه المختلفة على السلع والخدمات بطريقة نمطية واقتصادية، مثال ذلك المهمات والأدوات والمعدات المكتبية وصيانة السيارات الحكومية وإصلاحها، وتتمارس هذه الأموال أنشطة مماثلة لتلك التي تمارسها قطاعات الأعمال باستثناء هام هو 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 هذا 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 تشمل هذه التكلفة على مصروف اهتلاك الأصول الثابتة، وعندما تحقق أرباحاً (غير مستهدفة) فهذه الأرباح تهيئ الفرصة لبقاء مال الخدمة الداخلية واستمراره وتحول دون حدوث عجز مستمر في عملياتها، ولا توزع مثل هذه الأرباح على أموال أخرى ولكنها تستخدم في مواجهة الزيادة في مستوى الأسعار وفي تجديد الأصول الثابتة وكذلك توسيع نطاق الخدمة ورفع كفاءتها.

وعلى الرغم من أن مال الخدمة الداخلية يجب أن يستخدم موازنة سنوية للتخطيط والرقابة الإدارية على العمليات، فإن بيانات هذه الموازنة لا تثبت في السجلات المحاسبية. وتتم المحاسبة في هذا المال وفق أساس الاستحقاق، أما نظام المحاسبة عن الارتباطات فهو غير مطبق في أموال الخدمة الداخلية.

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 الأعمال، وكما هو الحال في مال 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 الأرباح المحتجزة.

#### رابعاً: المحاسبة عن أموال الوكالة والأمانة:

تتكون الأموال التي يعهد بها الغير 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.

## 1. المحاسبة عن أموال الوكالة:

من أهم خصائص أموال الوكالة قصر فترة دورانها ومن الأمثلة الشائعة لهذه الأموال هو قيام حكومة الولاية أو الحكومة المركزية بتحصيل ضريبة المبيعات نيابة عن الإدارة المحلية، وكذلك قيام إحدى الوزارات الحكومية بخصم 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 لوحدات حكومية أخرى في جانب الالتزامات.

## 2. 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 للإنفاق 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 عن كلا المالين يجب التمييز بين العمليات التي تؤثر في رأس المال (مثل التغييرات التي تطرأ على محفظة الأوراق المالية)، والعمليات التي تؤثر على 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.

ونظراً لأن الحكومة تعمل وصية على أموال الأمانة فيجب عند المحاسبة عن هذه الأموال الاستجابة للشروط التي يتضمنها عقد الأمانة الذي تم على ضوئه إنشاء الأمانة. من الشروط التي تؤثر في الإجراءات المحاسبية والمحاسبة عن الاهتلاك بالنسبة لأموال الأمانة التي تشتمل على أصول ثابتة قابلة للاهلاك.

### مثال:

بفرض أنه في 2005/7/1 قدمت إحدى العائلات منحة إلى المدينة في شكل أوراق مالية قابلة للتداول قيمتها السوقية (150000) ل.س، وقد اشترطت العائلة على المدينة استثمار هذه المنحة على سبيل الأمانة على أن يحتفظ برأس مال المنحة وفقاً 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 المانحة المحاسبة عن الإيرادات في مال الأمانة القابل للإنفاق، وقد أوكلت المدينة إدارة هذا الاستثمار إلى أحد المصارف

في المدينة مقابل (750) ل.س مصاريف سنوية, علماً أن الفوائد تبلغ (7500) ل.س, كما تبلغ التوزيعات (12000) ل.س.

ويمكن توضيح قيود العمليات لكلا النوعين من الأموال القابلة وغير القابلة للإنفاق:

1. القيود في مال الأمانة غير القابل للإنفاق (مال رأسمال الوقف):

• استلام أوراق مالية:

150000	من د/ الاستثمارات
150000	إلى د/ الإيرادات

• استحقاق الفوائد والتوزيعات:

	من المذكورين
7500	د/الفوائد تحت التحصيل
12000	د/التوزيعات تحت التحصيل
19500	إلى د/ الإيرادات

وعند التحصيل النقدي:

19500	من د/ النقدية
	إلى المذكورين
7500	د/الفوائد تحت التحصيل
12000	د/التوزيعات تحت التحصيل

• عند استحقاق الالتزام المتعلق بمال الأمانة القابل للإنفاق عن الإيرادات والفوائد:

19500	من د/ تحويلات عمليات خارجية
19500	إلى د/ المستحق لمال إيراد الوقف

• عند تحويل النقدية من مال رأسمال الأمانة إلى مال إيراد الأمانة:

19500	من د/ المستحق لمال إيراد الوقف
19500	إلى د/ النقدية

• في نهاية العام يتم إقفال الإيرادات:

169500	من ح/ الإيرادات	
	إلى المذكورين	
19500	ح/تحويلات عمليات خارجية	
150000	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.

## 2. القيود في مال الأمانة القابل للإنفاق (مال إيراد الوقف):

- يتم الاعتراف باستحقاق الالتزام لمال الأمانة القابل للإنفاق عن إيرادات الفوائد والتوزيعات بجعل حساب المستحق من رأسمال الوقف مديناً, وحساب الموارد المالية الأخرى دائناً, وعند التحصيل النقدي يقلل حساب المستحق من رأسمال الوقف على الشكل التالي:

19500	من ح/ المستحق من رأس مال الوقف	
19500	إلى ح/ الموارد النقدية الأخرى	

- عند التحصيل النقدي:

19500	من ح/ النقدية	
19500	إلى ح/ المستحق من رأس مال الوقف	

- بفرض أنه تم تسديد مكافآت الطلاب البالغة 18000 ل.س ونفقات المصرف يسجل القيد:

18750	من ح/ النفقات	
18750	إلى ح/ النقدية	

- يتم إقفال الموارد المالية الأخرى بحساب النفقات والباقي يوضع في حساب رصيد المال المخصص لمكافآت الطلاب في نهاية العام على الشكل التالي:

19500	من ح/ الموارد المالية الأخرى	
	إلى المذكورين	
18750	ح/النفقات	
750	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
- الميزانية العمومية.

### 3. المحاسبة عن أموال المعاشات:

قد 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 يستفيدون من برنامج المعاش، وتوقعات عن معدلات العائد على أصول أموال أمانة المعاش. وبالرغم من أن أموال المعاشات لا تشتمل على أصول ثابتة أو مصروف اهتلاك إلا أنه تتم المحاسبة في هذه الأموال بالطريقة نفسها المستخدمة في أموال الملكية، لذلك تتم المحاسبة في أموال المعاشات وفقاً للأساس الاستحقاق، وتشتمل السجلات المحاسبية للمال على كل الأصول والالتزامات وعلى الإيرادات والمصاريف. وقد يتحمل المال العام في بعض الدول تكاليف إدارة مال أمانة المعاشات.

## نظام المحاسبة الحكومية في الجمهورية العربية السورية

النظام المحاسبي عبارة عن مجموعة من الطرق والإجراءات المستخدمة لتوثيق البيانات المالية للوحدة المحاسبية وتجميعها، تصمم لكي تتناسب مع حاجات المشروع. والنظام المحاسبي الحكومي على الرغم من أنه من أنظمة المحاسبة الخاصة فهو لا يخرج عن هذا السياق فهو " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة (الأموال العامة)، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي".

### أولاً: الإطار القانوني للمحاسبة الحكومية في سوريا:

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، وسيتم تحليل القواعد المالية ذات العلاقة الواردة في التشريعات التي يتكون منها النظام القانوني السوري، وهي: الدستور، القوانين، الأنظمة، التعليمات.

**1. الإطار الدستوري:** الدستور هو أرفع نظام قانوني في الدولة، ويجب أن تتوافق مع أحكامه التشريعات الأخرى كافة في نظام الدولة القانوني. ويتضمن الدستور قواعد عامة تتناول الأمور الرئيسية في الدولة كما يتضمن أحكاماً عامة تتعلق بقضايا رئيسية لصيانة الدولة ودستورها ونظام الحكم فيها. وإلى جانب هذه الأمور فإن الدستور يتضمن أحكاماً عامة تتعلق بمالية الدولة وبموازنتها العامة وتدرج في الفصل السابع منه تحت عنوان "الشؤون المالية" ويمكن إجمال هذه القواعد في مجموعتين:

### المجموعة الأولى:

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 أو الجهة التي تقوم بتحصيلها، تعد إيراداً لخزينة الدولة ويعني ذلك عدم تخصيص أي إيراد ضريبي لنفقة معينة مما يحقق التوزيع الأمثل لاستخدامات الأموال العامة.
- قاعدة عدم جواز إنفاق الأموال العامة أو تخصيصها إلا بقانون، نص الدستور السوري على أن لمجلس الشعب صلاحية إقرار الموازنة العامة وخطط التنمية، وبناء على هذه القاعدة التي تعد إحدى القواعد المحاسبية العامة فإن النفقات العامة واعتمادات الوزارات والإدارات الحكومية تتحدد سنوياً بموجب قانون الموازنة العامة الذي يعد التشريع الذي تستند إليه الجهات العامة في الإنفاق العام بداية السنة المالية.

تشكل هاتان القاعدتان السابقتان الأساس الذي تتكون بموجبه أنواع الاعتمادات التي تمسك قيودها المحاسبية من قبل الجهات العامة الحكومية.

- قاعدة عدم جواز فرض الضرائب والرسوم إلا بموجب قوانين حيث نص الدستور: "لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون"، وتحديد الأسس التي تبنى عليها عملية فرض الضرائب وتحصيلها "تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعدية تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية".

### المجموعة الثانية:

تحدد القواعد المتعلقة بالموازنة العامة للدولة , ويمكن إجمال هذه القواعد بالنقاط التالية:

- تحديد موعد إقرار الموازنة العامة: حسب نص الدستور: "يجب عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعد الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس", أي قبل نهاية شهر تشرين الأول من السنة السابقة
- السماح للوزارات والدوائر الحكومية بالإنفاق باعتمادات شهرية بنسبة 12/1 من موازنة السنة السابقة إذا تعذر إقرار قانون الموازنة قبل بداية السنة المالية الجديدة, نص الدستور: "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, حيث يتضمن الدستور القواعد التالية في هذا السياق:

- يتم التصويت على الموازنة كل باب لوحده, ويحدد القانون طريقة إعدادها
- لا يجوز إجراء المناقلة بين أبواب الموازنة إلا وفق أحكام القانون
- ليس للمجلس في أثناء دراسة الموازنة أن يزيد في تقدير مجموع الإيرادات أو النفقات.

2. **القوانين:** تصنف القوانين ذات العلاقة بالشؤون المالية ضمن مجموعات وفق التالي:

- **قوانين الموازنة:** تعد الموازنة الخطة أو البرنامج الذي يتضمن تخصيص الموارد المتاحة لاستخدامات محددة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها الدولة لخدمة المجتمع وتحقيق المصلحة العامة لذلك تعد الموازنة أحد العناصر الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي, ويحتوي قانون الموازنة العامة على قواعد محددة تتعلق بالأمور 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.
- **مجموعة القوانين التي تحدد مصادر الإيرادات العامة وبخاصة قوانين الضرائب:** وأهم هذه القوانين: قانون ضريبة الدخل, قانون الجمارك, قانون ضريبة الإنفاق الاستهلاكي, ...وتحدد نصوص هذه القوانين قواعد



الضريبة ومعدلاتها وأساليب تقديرها وتحصيلها والاعتراض عليها، وتدار هذه الضرائب من قبل أجهزة متخصصة كمديريات المالية، والمديرية العامة للجمارك ودوائرها، أما القوانين غير الضريبية التي تحدد إيرادات الدولة من الرسوم وغيرها من الإيرادات فترتبط بمعظم القوانين التي تنظم سائر العلاقات في المجتمع (قانون الأحوال المدنية، قوانين رسوم المحاكم، قانون الجنسية، قانون النقل، .....

- **مجموعة القوانين التي تحدد الرقابة على الأموال العامة:** وتشمل هذه القوانين : قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، قانون جباية الأموال العامة، قانون الدين العام، قانون الموازنة
- **مجموعة القوانين التي تنظم إيرادات ونفقات معينة أو مخصصة وأهم هذه القوانين:** قانون التقاعد المدني، قانون التقاعد العسكري، قانون التأمينات الاجتماعية.

### 3. المراسيم:

تتميز المراسيم عن 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 تفاصيل أدق وأوسع في مجال الأمور التي تنظمها فهي 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:** صدر النظام المالي للجهات ذات الطابع الإداري في سورية بموجب المرسوم رقم (488) لعام 2007 الصادر استناداً لأحكام القانون المالي الأساسي للدولة رقم (54) لعام 2006، 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 حيث تركز قواعده على الجوانب التالية:

أ. تحديد مسؤوليات إدارة النظام المالي وواجبات محاسبي الإدارة، ومسؤولياتهم

ب. تنظيم 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 ستسجل فيها العمليات المالية
- تحديد إجراءات الصرف وكيفية إجازة عمليات الإنفاق وقيد المبالغ المصروفة والمصرفات 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 والقيود والإيداع في حساب الإيرادات وحساب الخزينة

- تحديد إجراءات فتح حسابات الأمانات وقيدها وردها ورقابتها

د. تحديد بنية النظام المحاسبي من حيث:

- تحديد أنواع المستندات والنماذج الواجب مسكها من قبل الوحدات المحاسبية الحكومية
- تحديد التبويب المحاسبي و الأساليب 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 عاقد النفقة تجاه الجهاز المركزي للرقابة المالية
- واجبات محاسبي الإدارة والمسؤولين الماليين تجاه الجهاز المركزي للرقابة المالية

#### نظام العقود الموحد:

صدر هذا النظام بموجب القانون (51) لعام 2004، ودفتر الشروط للجهات العامة في الدولة الصادر بالمرسوم رقم (450) لعام 2004، ويتناول هذا النظام:

- أساليب تأمين احتياجات الجهات العامة في الدولة من المواد والأشغال والخدمات سواء من داخل سورية أو 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 المركزي للرقابة المالية:

هو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وأحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2003 المعدل للمرسوم التشريعي رقم (93) لعام 1967 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 خطته.

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 وتدقيقها من خلال الرقابة اللاحقة والرقابة الآنية من قبل مفتشي الجهاز.
- التأشير المسبق على صكوك التعيين والترفع لجميع 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 (24) لعام 1981، وتمارس 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 والحكومي وتنظم هذه الأنظمة الرسوم التي تحصلها الدولة في مجال تطبيقها.

#### 4. التعليمات:

تصدر التعليمات عن رئيس الوزراء أو وزير المالية أو مديري الدوائر، كل حسب اختصاصه. وتعد جزءاً مكملاً 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 الصرف ومراقبة الإنفاق الحكومي من حيث : صدور الأوامر المالية، والحوالات المالية، وتحديد الأشخاص المخولين بالإنفاق، وتحديد مستندات الصرف، وإجراءات الإنفاق.
- تحديد إجراءات تدقق حسابات البنك والشيكات
- تحديد إجراءات مسك حسابات خارج الموازنة ( السلف والأمانات والنقود المنقولة والمصرفيات 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 (32) لعام 1993 وتشمل مجموعة القواعد التي تتعلق بإدارة اللوازم العامة واستخداماتها والتصرف بها وتشمل الجوانب التالية:

- تحديد الإجراءات المتعلقة بشراء اللوازم وتحدد الشروط العامة للتعاقد وإجراءات إعداد العروض وتقديمها وفتحها وتقويمها.

- تحديد إجراءات الشراء بالتفاوض

### الأجهزة الإدارية التي تتولى إدارة النظام المحاسبي في سورية:

مجلس الوزراء، وزارة المالية وأجهزتها، المصرف المركزي، ويتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية الرقابة الخارجية وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.

### ثانياً: مدخل إلى القانون المالي الأساسي للدولة:

صدر القانون المالي الأساسي للدولة بالمرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006 ويتضمن 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 وخططها 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 واهبات:** وتشمل المنح والهبات النقدية والعينية سواء كانت محلية أو 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.
- **فائض السيولة:** ويشمل اهتلاكات الموجودات الثابتة والمؤونات 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.
- **الأساس 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 بقطاعها 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**

## الموازنة العامة للدولة في سورية

### 1. تعريف الموازنة العامة للدولة وخصائصها:

- **تعريف الموازنة العامة للدولة:** تعددت تعريفات الموازنة العامة للدولة تبعاً للمدارس الفكرية وآراء الباحثين وما تضمنته التشريعات الدولية. فقد عرفها القانون الفرنسي بأنها " القانون المالي السنوي الذي يقدر ويحيز لكل سنة ميلادية مجموع إيرادات الدولة وأعبائها". وعرفها القانون الأمريكي بأنها " صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق". وقد عرفت الموازنة العامة للدولة في القانون المالي الأساسي للدولة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) تاريخ 2006/10/1 بأنها: " الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطط الاقتصادية وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي". و تتضمن هذه الموازنة بحسب المادة 2 من المرسوم السابق الذكر، تقديرات :
  - نفقات وإيرادات الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري.
  - فوائض الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف، وذلك ضمن الحدود المقررة في هذا القانون .
  - القروضنلاحظ أن هذه التعريفات متقاربة وتتضمن مبادئ الموازنة التالية: السنوية، الشمول، التوازن
- **خصائص الموازنة العامة للدولة:** للموازنة مجموعة من الخصائص من أهمها:
  - أ. الموازنة العامة تقدير لإيرادات الدولة ونفقاتها عن فترة قادمة:
    - تتضمن الموازنة العامة للدولة توقعاً لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالباً ما تكون سنة، يتطلب هذا الطابع التقديري للموازنة العامة أقصى درجات الدقة والموضوعية إذ تتوقف أهمية الموازنة العامة على دقة معايير التوقيع والتقدير ونجاحها في تقليل هامش الخطأ وتقليص الفجوة بين التقدير والواقع ولا يمكن لمثل هذا التقدير للموازنة العامة أن يتم بمنأى عن تغيرات النشاط الاقتصادي الكلي.
    - فتقوم أجهزة الدولة المختلفة (السلطة التنفيذية) بتقدير حجم النفقات والإيرادات اللازمة من أجل تنفيذ السياسة المالية بحيث تأتي هذه التوقعات بصورة مفصلة وموزعة بين الإدارات العامة المختلفة ومقسمة حسب أنواعها المتعددة وبما يتفق مع أبعاد السياسة المالية للدولة.

ب. **الموازنة العامة تقدير معتمد من السلطة التشريعية:** لا بد أن يقترن تقدير الإيرادات والنفقات بموافقة من السلطة التشريعية على هذا التقدير، أي أن موافقة السلطة التشريعية واعتماد الموازنة العامة شرط أساسي لتنفيذ الموازنة العامة ودون هذه الموافقة تبقى الموازنة مشروعاً مقترحاً غير قابل للتنفيذ.

ويلاحظ أن موافقة السلطة التشريعية تنصرف أساساً إلى النفقات العامة ذلك أن موافقة ممثلي الشعب على النفقات العامة تعطي الحق للسلطة التنفيذية (الحكومة) بالقيام بعملية الإنفاق حسبما هو محدد في الموازنة العامة للدولة، أما اعتماد السلطة التشريعية للإيرادات العامة فلا يعطي الحكومة حق الاختيار بتحصيل أو عدم تحصيل الإيرادات العامة حيث إن الإيرادات العامة واجبة التحصيل استناداً إلى القوانين التي تفرضها والوقائع التي توجبها الضرائب ومباشرة الدولة نشاطها الصناعي والتجاري، حيث تختص السلطة التشريعية بالموافقة والرقابة، في حين أنه من مهمة السلطة التنفيذية الإعداد والتنفيذ.

ت. **الموازنة العامة خطة مالية لسنة قادمة:** الموازنة خطة مالية تضمن تخصيص موارد معينة في استخدامات محددة على النحو الذي يكفل تحقيق أقصى إشباع ممكن للحاجات العامة خلال فترة زمنية قادمة هي السنة فهي لا تختلف عن أي خطة اقتصادية تقوم على تقديرات محددة، وبالتالي هي تعبير عن برنامج عمل للمستقبل يتضمن تقديراً لما تنوي الحكومة إنفاقه وما تتوقع تحصيله من إيرادات خلال السنة القادمة وهذه هي الفترة التي اتخذتها جميع المشروعات العامة والخاصة وتحديد أرباحها أو مقدار الفائض أو العجز، وهذا لا يعني أن تبدأ السنة المالية للدولة في تاريخ محدد بذاته فلكل دولة أن تحدد بداية ونهاية عامها المالي بما يتناسب مع ظروفها السياسية والاقتصادية وإمكاناتها الإدارية والعملية.

ث. **الموازنة خطة سنوية لتحقيق أهداف المجتمع:** تحدد الموازنة المسار الصحيح الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف الخطة الشاملة التي يجب أن تلتزم بها الحكومة لتحقيق الأهداف السنوية المرحلية أملاً في الوصول إلى الأهداف النهائية المحددة للمجتمع. فالموازنة العامة هي الإطار الذي يعكس فيه اختيار الحكومة لأهدافها البعيدة وأداة الحكومة إلى تحقيق تلك الأهداف.

ولكي تؤدي الموازنة العامة للدولة دورها بكفاءة وفاعلية لا بد أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط القومي.

ج. **الموازنة العامة عمل إداري ومالي:** تتطلب الموازنة مجموعة من الإجراءات الإدارية والمالية تتخذها السلطة التنفيذية حتى تتمكن من خلالها من تنفيذ السياسة المالية للدولة فالسلطة التنفيذية هي التي تتولى عملية إعداد الموازنة العامة وتتولى فيما بعد اعتمادها من السلطة التشريعية، فالموازنة من الناحية الإدارية والتنظيمية هي خطة عمل يتم بمقتضاها توزيع المسؤوليات المتعلقة باتخاذ القرارات التي تتطلبها عملية التنفيذ على مختلف الأجهزة الإدارية والتنفيذية بما يضمن سلامة التنفيذ وتحت إشراف السلطة التشريعية الممثلة للشعب.



2. **أهداف الموازنة العامة للدولة:** تعد الموازنة العامة للدولة أداة لفرض رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية وتهدف بشكل أساسي إلى تحقيق مايلي:

- الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة من خلال مقارنة الإيرادات الفعلية مع الإيرادات المقدرة
- التحقق من أن الإنفاق الفعلي كان في حدود الإنفاق المقرر أي الاعتمادات المالية المحددة في الموازنة العامة للدولة.

### 3. البنود الواردة في الموازنة العامة للدولة في سوريا:

- وفق القانون المالي الأساسي لعام 2006 يتم في إعداد الموازنة العامة للدولة أخذ النقاط التالية بالحسبان:
- ترد في الموازنة العامة النفقات والإيرادات العامة للعائدة للوزارات والمديريات العامة (عدا مديرية الأوقاف) والهيئات العامة ذات الطابع الإداري.
  - للوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف موازنات منفصلة تظهر النفقات والإيرادات المتعلقة بها، وترتبط هذه الموازنات بالموازنة العامة للدولة كما يلي:
  - ❖ يظهر الفائض النقدي (الفرق الموجب بين الإيرادات والنفقات) في جانب الإيرادات في الموازنة العامة للدولة
  - ❖ يظهر العجز النقدي (الفرق السالب بين الإيرادات والنفقات) في جانب النفقات في الموازنة العامة للدولة
  - للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي موازنات منفصلة تظهر النفقات والإيرادات المقدرة للشركات والمنشآت التابعة لها
  - يظهر في الموازنة العامة للدولة فائض الموازنة للجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي.
  - تحدد حصة الدولة من فائض الموازنة المقدر لدى الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي والتعليمات الناظمة لأحكام وشروط ونسب اقتطاع الفائض بقرار من وزير المالية في ضوء نتائج الموازنات التقديرية وذلك انطلاقاً من طبيعة النشاط الذي تمارسه الجهة العامة وحاجاتها الفعلية ووضعها المالي.
  - تخصص في الموازنة العامة للدولة اعتمادات للمشاريع الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي وذلك ضمن الحدود الواردة في الخطة الاقتصادية
  - تغطي خسائر الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي من مبالغ الاحتياطيّات المدورة المحتفظ بها لدى تلك الجهات وفقاً للنسب المحددة بقرار وزير المالية.
  - ترد فوائض كل من الوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف في الموازنة العامة للدولة بصورة رقم إجمالي واحد ضمن باب مستقل في جانب الإيرادات ويظهر العجز النقدي في فرع مستقل ضمن القسم المخصص للوزارة التي تتبع لها هذه الوحدات والمديريات.

#### 4. مراحل تطور الموازنة العامة للدولة وأنواعها:

ارتبط مفهوم الموازنة العامة للدولة بتطور الحكومات الدستورية العصرية، وقد تطورت الموازنة العامة للدولة عبر أربع مراحل ارتبط بها أربعة أنواع للموازنة العامة للدولة وهي:

- موازنة البنود والرقابة (التقليدية)
- موازنة البرامج والأداء
- موازنة التخطيط والبرمجة
- الموازنة الصفرية

تمثل المراحل الثلاثة الأخيرة الاتجاهات الحديثة في الموازنة العامة للدولة

##### 1. موازنة البنود والرقابة (التقليدية Traditional Budget)

يمكن تعريف هذه الموازنة بأنها: "تقدير مفصل لإيرادات الدولة ونفقاتها للسنة المقبلة، مبني على أرقام إيرادات السنين السابقة ومصروفاتها، ومعدل بالتغيرات المتوقعة التي لها تأثير في أرقام الموازنة في العام القادم ومجاز من السلطة التشريعية".

ظهرت موازنة البنود والرقابة في بداية القرن الثامن عشر وهي تعدّ من أكثر الموازنات انتشاراً في الدول النامية، ويتم إعدادها على أساس الهدف من الإنفاق حيث يتم التركيز على الاعتمادات المالية لضمان أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة، وفي حدود الاعتمادات المرصودة لهذا الغرض وفي ذلك رقابة للسلطة التشريعية على الإنفاق العام للتأكد من أنه يتم في الأغراض المحددة له مسبقاً من دون إسراف ومراقبة تحصيل الإيرادات المقدره بذلك تعد هذه الموازنة أداة في يد السلطة التشريعية لتحقيق الرقابة على الإنفاق العام .

والجدير بالذكر أن هذه الموازنة قد سميت بموازنة البنود نتيجة لعرضها على شكل بنود حسب الغرض الذي تؤديه النفقات مع تفصيل رقمي للبنود المعتمدة اللازمة لتشغيل وحدة إدارية معينة، ولكي تحقق هذه الموازنة أهدافها ظهرت عدة أساليب لتبويبها:

أ. التبويب الإداري النوعي: يتم تبويب الموازنة العامة تبعاً لهذا النوع على أساس الوحدات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها مع تصنيف المصروفات والإيرادات في تبويب آخر بحسب نوع النفقة، حيث تجمع المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعة واحدة تقسم بدورها إلى مجموعات فرعية (تقسم المصروفات إلى أجور ومستلزمات وتقسم الأجور إلى نقدية وعينية).

ب. التبويب الاقتصادي الوظيفي: يركز هذا التبويب على أوجه استخدام النفقات بما يساعد في إجراء التحليلات الاقتصادية لبيان مدى كفاية أوجه الإنفاق على الوظائف المختلفة التي تشكل النشاط العام للدولة، حيث يهدف التبويب الاقتصادي إلى إبراز المضمون الاقتصادي للنفقات والإيرادات (التمييز بين الإنفاق الجاري والإنفاق الاستثماري، والتمييز بين النفقات والتحويلات)، لكنه لا يركز على تحليل الوظائف إلى برامج وأنشطة فرعية، وكان هذا التبويب تمهيد لظهور موازنة البرامج والأداء.

## مزايا موازنة البنود والرقابة:

1. توفير المعلومات المالية اللازمة لإعداد الموازنة وتنفيذها بما يحقق الرقابة ويساعد في معرفة مدى إنجاز الوحدات الحكومية لموازنتها وهذا ما يدعم تطبيق قاعدة الاقتصاد في الإنفاق العام.
2. تسهل اكتشاف الأخطاء والانحرافات من خلال تطبيق النظام الهرمي في تنفيذ النفقات.
3. الشمولية والمرونة والبساطة والوضوح وذلك لأن بنودها منظمة بشكل يسهل مقارنتها بالسنوات السابقة.
4. تزيد من درجة التوافق بين المشتركين بإعدادها ومناقشتها وإقرارها
5. سهولة إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها
6. سهولة فهمها من قبل كافة الأطراف المستخدمة لها

## عيوب موازنة البنود والرقابة:

1. انفصال عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالسياسة العامة للحكومة عن عملية إعداد الموازنة
2. لا يتم الاهتمام بتحديد الأهداف على مستوى الوحدة الحكومية أو مستوى الدولة ككل.
3. لا يتم الاهتمام بتحديد مقاييس كفاءة الأداء وإنما تهتم بالرقابة على حساب التخطيط والكفاءة
4. لا يتم الربط بين الإنفاق والخدمات المقدمة
5. قلة المرونة بالتنفيذ بسبب تحديد النفقات على بنود
6. لا تزود الحكومة بالمعلومات اللازمة لتحديد أولويات الإنفاق ولا تساعد على ترشيد توزيع الأموال العامة.
7. يتم الالتزام بمبدأ سنوية الموازنة، ولا يتم بيان تكلفة البرامج الحكومية طويلة الأجل.

## 2. موازنة البرامج والأداء:

استخدمت هذه الموازنة أول مرة في المنظمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال ثم تم تطبيقها في مجال إعداد الموازنة العامة للدولة وذلك بسبب ازدياد حجم النفقات العامة والرغبة في معرفة مدى فاعلية تلك النفقات وترشيد توزيع الأموال العامة.. وتعرف موازنة البرامج والأداء بأنها:

- "مجموعة من الأهداف المقرر على أجهزة الحكومة ووحداتها تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة، بعد تفصيلها تبعاً للبرامج والأنشطة والجهود اللازمة لتحقيق هذه الأهداف مع تحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج أو نشاط، وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة"
- يتم تحديد الأهداف لكل وحدة حكومية على حدة ويتم تحديد البرامج والأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، مثلاً يتم تحديد هدف الرعاية الصحية في وزارة الصحة ومن ثم تحديد برامج الوقاية، برامج العلاج....

## تتسم موازنة البرامج والأداء بما يلي:

- يتم الربط بين الإنفاق والخدمات المقدمة ويتم تحديد تكلفة إنجاز كل برنامج وكل نشاط
- يتم المفاضلة بين البرامج والأنشطة البديلة لتحقيق الأهداف الموضوعية.
- يمكن معرفة عائد وتكلفة كل برنامج أو نشاط ولو اشتركت به أكثر من وحدة حكومية

- يتم الاهتمام بتحديد مقاييس كفاءة أداء البرامج والأنشطة المختلفة على صورة مالية أو كمية
- توفر البيانات اللازمة لمساعدة الحكومة على تقييم الأداء والرقابة الإدارية وتحسين عملية اتخاذ القرار وتحديد أولويات الإنفاق وترشيد توزيع الأموال العامة.

### عيوب موازنة البرامج والأداء:

- لا تركز موازنة البرامج والأداء على عملية التخطيط، وعلى قضايا البرامج الرئيسية
- يتم تحديد الأهداف على مستوى كل وحدة حكومية على حدة وليس على مستوى الدولة ككل مما قد يؤدي إلى وجود تعارض بين البرامج والأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية المختلفة.
- صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج بشكل مادي وملحوس
- صعوبة تحديد مقاييس كفاءة أداء بعض البرامج والأنشطة الحكومية
- ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي من أجل تحديد تكلفة البرامج والأنشطة بطريقة أفضل
- عدم توفر الكفاءات المهنية في الجهاز الحكومي، والتكلفة العالية لتطبيقها.

### 3. موازنة التخطيط والبرمجة:

- تعرف هذه الموازنة بأنها: "أداة للتخطيط ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق هدف معين، أي أنها خطة حكومية تتضمن برامج ومشاريع مقترح تنفيذها في المستقبل على مستوى الدولة ككل"، حيث يتم تحديد الأهداف على مستوى الدولة ككل، ويتم تحديد البرامج والأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ويتم المفاضلة بين البرامج البديلة.
- ويتطلب تطبيق هذا النوع من الموازنات ثلاث خطوات أساسية هي:
- أ. **التخطيط:** حيث يتم التنبؤ بالأهداف طويلة الأجل للوحدة الإدارية وتحديد شكل واضح ووضع برامج محددة لكل نشاط حكومي للوصول لتلك الأهداف.
- ب. **البرمجة:** يتم تحديد الأساليب المختلفة اللازمة لتحقيق تلك الأهداف مع حساب التكاليف المالية وتقديرها
- ت. **الموازنة:** وهي عملية ترجمة الخطة وبرامجها على شكل أرقام مالية أو كميات محددة

### تتسم موازنة التخطيط والبرمجة:

- تعزز عملية الرقابة الحكومية وتعزز عملية المساءلة
- تعتمد هذه الموازنة على التخطيط طويل الأجل، فتجنب بذلك البدء في برامج ثم التوقف عنها لعدم كفاية الاعتمادات المالية
- يتم استخدام أساليب التحليل الحديثة في المفاضلة بين البرامج وتخصيص الاعتمادات المالية (مثل: البرمجة الخطية، تحليل النظم، تحليل الاحتمالات، تحليل التكلفة والعائد، تحليل الحساسية).
- تساعد على ترشيد توزيع الأموال العامة وتحسين أداء الوحدات الحكومية
- عدم التزامها بمبدأ سنوية الموازنة، يساعد على بيان تكلفة كل برنامج ونشاط عن فترة عدة سنوات تالية.

## عيوب موازنة التخطيط والبرمجة:

- تركيزها على الأهداف العامة للدولة يركز القياس المالي نحو تكلفة تحقيق الهدف وليس نحو تحديد تكلفة كل برنامج أو نشاط
- تتطلب وضع برامج تزيد مدتها عن السنة
- نقص الكفاءات اللازمة لإجراء الدراسات التحليلية اللازمة
- عدم توفر قاعدة بيانات سليمة تقدم البيانات اللازمة للتحليل
- ارتفاع تكاليف تطبيقها.

## 4. الموازنة الصفرية:

تعرف الموازنة الصفرية بأنها: " الموازنة التي يطلب وفقها من كل وحدة إدارية حكومية تبرير السبب الذي يدفعها إلى طلب الاعتمادات, دون النظر إلى الاعتمادات المخصصة في السنوات السابقة".

### تتسم الموازنة الصفرية بالخصائص التالية:

- يتم إعداد الموازنة العامة للدولة على أساس تقييم البرامج والأنشطة كافة(البرامج الجديدة, والقائمة) ولا يفترض هذا الأسلوب وجوب الاستمرار بأداء البرامج والأنشطة القائمة
- يتم المفاضلة بين بدائل أداء كل برنامج أو نشاط وتحديد الحد الأدنى لتكلفة كل بديل.
- يتم تقييم مدخلات ومخرجات كل نشاط للتأكد من مدى ضرورة الاستمرار بأداء نشاط معين في السنة المالية القادمة أو ضرورة إلغاء الأنشطة المتكررة أو غير الضرورية,
- يتم الربط بين الإنفاق والخدمات المقدمة.
- يتم الاهتمام بتحديد مقاييس أداء البرامج والأنشطة وبيبين تكلفة كل برنامج وكل نشاط
- يتم تحديد أولويات الإنفاق وتحديد الأنشطة المتعارضة
- تعتمد مبدأ سنوية الموازنة
- تعزز عملية الرقابة والمساءلة
- وبشكل مشابه لموازنة التخطيط والبرمجة تعتمد الموازنة الصفرية على البرامج والأنشطة في التحليل ويتم استخدام أساليب التحليل الحديثة.
- تسمح بمشاركة أكبر عدد ممكن من المسؤولين في اتخاذ القرارات

### عيوب الموازنة الصفرية:

- تحتاج إلى وقت أطول وأعباء وجهود إضافية عند إعداد الموازنة العامة
- تحتاج إلى تدريب العاملين ليتكيفوا مع الأسلوب الجديد
- ظهور مشكلة تحديد بدائل تنفيذ كل نشاط وتحديد الحد الأدنى لتكلفة كل بديل

## 5. أساليب تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية:

### أولاً: تبويب النفقات العامة:

النفقة العامة هي مبلغ نقدي يخرج من خزانة الدولة بغرض إشباع حاجات عامة، ويعتبر الإنفاق العام أداة هامة من الأدوات المالية الرئيسية للدولة، فهو يعكس فعالية الحكومة بدرجة كبيرة، ومدى تأثيرها في النشاط الاقتصادي.

بيّنت المدة الأولى الواردة في الفصل الأول من المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006، بأن النفقات العامة في سورية تتكون 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.

يختلف تبويب النفقات من دولة لأخرى وقضى القانون المالي الأساسي للدولة لعام 2006 بتبويب النفقات العامة في الموازنة العامة للدولة في سورية وفق أنواع التبويب التالية:

تبويب وظيفي، تبويب إداري، تبويب نوعي، تبويب إقليمي، تبويب اقتصادي

أ. **التبويب الوظيفي:** يستخدم في تبويب نفقات الموازنة فقط ويقصد به التبويب الذي يظهر مخصصات النفقات العامة موزعة على أساس وظائف الدولة، حيث يتم تقسيم وظائف الدولة إلى عدد معين من الوظائف الأساسية تمثل كل وظيفة منها مجموعة متجانسة نسبياً من الخدمات، وحسب قرار وزير المالية رقم (4880/و) لعام 2001 يتم تبويب النفقات العامة في الموازنة العامة للدولة في سوريا تبويباً وظيفياً على الشكل التالي:

رقم القطاع	اسم الحساب
1	السلطات العامة والخدمات العامة
2	خدمات المجتمع والخدمات الاجتماعية
3	الخدمات الاقتصادية
4	اعتمادات غير موزعة

حيث اقتضى القرار المذكور ما يلي:

- يتضمن القطاع رقم 1/ النفقات المتعلقة بما يلي: الخدمات العامة، والأمن القومي، والإدارة والقضاء
- يتضمن القطاع رقم 2/ النفقات المتعلقة بما يلي: التربية، التعليم والصحة، الرعاية الاجتماعية، الإسكان وخدمة المجتمع، البيئة، الثقافة، الإعلام، الري والزراعة
- يتضمن القطاع رقم 3/ النفقات المتعلقة بما يلي: الصناعة والتعدين والطاقة، والنقل والمواصلات والتخزين والبناء والتشييد والاقتصاد والمال والتجارة.
- يتضمن القطاع رقم 4/ ما يلي: الاعتمادات الاحتياطية، مساهمة الدولة في تثبيت الأسعار، رؤوس الأموال العاملة لجهات القطاع العام الاقتصادي.

وتوزع هذه الوظائف على وظائف تفصيلية، فمثلاً توزع اعتمادات المرتبطة بالقطاع الاقتصادي كما يلي:

القطاع	الأساس	القسم	الفرع	العنوان
3				الخدمات الاقتصادية:
	31			الري والزراعة
	32			الصناعة والتعدين والطاقة
	33			النقل والمواصلات والتخزين
	34			البناء والتشييد
	35			الاقتصاد والمال
	36			التجارة

ب. **التبويب الإداري:** يستخدم في تبويب نفقات الموازنة فقط ويقصد به التبويب الذي يظهر المخصصات من

النفقات العامة لكل وحدة إدارية على حدة ضمن التصنيف الوظيفي، ويتم تبويب النفقات العامة في سورية

وفق التبويب الإداري حيث:

▪ يتم تصنيف النفقات العامة حسب:

1. القطاع /وفقاً للتبويب الوظيفي/

2. الأساس (توزيع القطاع إلى مكوناته)، والقسم، والفرع /وفقاً للتبويب الإداري/

▪ يخصص لكل وزارة قسم مستقل، ويخصص لكل إدارة أو مؤسسة عامة تابعة لها فرع مستقل

▪ يتم الترقيم على أساس الترقيم العشري مثلاً :

القطاع	الأساس	القسم	الفرع	العنوان
3				الخدمات الاقتصادية:
	31			الري والزراعة
		311		وزارة الري
		312		وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي
			31202	مديريات الزراعة بالمحافظات
		313		.....
	32			الصناعة والتعدين والطاقة
		321		وزارة الصناعة
		322		المؤسسات والشركات الاقتصادية
		323		وزارة النفط والثروة المعدنية
			32301	وزارة النفط والثروة المعدنية الإدارية المركزية
		324		.....

ت. **التبويب النوعي:** يستخدم في تبويب كل من النفقات والإيرادات العامة بموجب دليل الحسابات على أساس الترقيم العشري ويقصد به التبويب الذي يظهر نفقات كل وحدة إدارية على أساس طبيعة النفقة أو الإيراد، ويستخدم التبويب النوعي للنفقات العامة مع التبويبات الأخرى (ضمن التبويب الإداري) بهدف توحيد البيانات بين الوحدات الحكومية من أجل تسهيل تجميع البيانات والرقابة على الإنفاق العام، وتقسم النفقات إلى خمسة أبواب، والإيرادات لخمس أبواب:

الباب	العنوان
1	الرواتب والأجور والتعويضات
2	النفقات الإدارية
3	المشاريع الرأسمالية
4	النفقات التحويلية
5	الديون والالتزامات الواجبة الأداء
6	الضرائب والرسوم
7	بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها
8	إيرادات متنوعة
9	الفائض المتاح
0	الإيرادات الاستثنائية

ويتم توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى أنواع فرعية للنفقات ضمن كل باب من أبواب الموازنة وذلك على اعتمادات بنود وقررات الموازنة العامة (بموجب قرارات توزيع الاعتمادات التي تصدر بقرارات عن وزير المالية بعد صدور قانون الموازنة العامة للدولة) سنوياً

### ث. **التبويب الاقتصادي:**

اقتضى القرار رقم (4880/و) لعام 2001 والقانون المالي الأساسي لعام 2006 إضافة التبويب الاقتصادي لنفقات الموازنة العامة للدولة وذلك من أجل أغراض التحليل الاقتصادي، وتبويب 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 والالتزامات واجبة الأداء
- ويبين النموذج التالي مثال على تبويب نفقات الباب الثاني في الموازنة العامة وفق أسلوب التبويب الاقتصادي:



الاعتماد	البيان	الفقرة	البند	الباب
	المواد والخدمات الاستهلاكية:			2
	مواد استهلاكية		21	
	استهلاك القدرة الكهربائية والمياه والاتصالات	211		
	المحروقات	212		
	.....			

ج. **التبويب الإقليمي:** هو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية العربية السورية (نفقات الإدارة المحلية)، ويظهر تبويب نفقات المجالس المحلية (نفقات العمليات الجارية) إقليمياً موزعة على الأجهزة المحلية التابعة للمحافظات (التربية، الصحة، التموين، الشؤون الاجتماعية والعمل، الخدمات الفنية، الزراعة، النقل، أمانة السر) وذلك وفقاً لتنظيمات الإدارة المحلية النافذة في سورية.

#### **ثانياً : تبويب الإيرادات:**

نص القانون المالي الأساسي لعام 2006 أن يتم تبويب الإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة في سورية وفق التبويب النوعي، ويقصد به تصنيف الإيرادات العامة حسب نوعها، وأجاز القانون أن يتم تبويب الإيرادات العامة عند الضرورة وظيفياً وإدارياً وإقليمياً واقتصادياً على أن يصدر بذلك قرار وزير المالية. ويتم تبويب الإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة في سوريا بموجب دليل الحسابات على أساس الترقيم العشري، وفق الأبواب والبنود وذلك على النحو التالي:

#### **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، الاحتياطيّات بأنواعها، اهتلاكات الموجودات الثابتة، المؤنات غير المخصصة لأكثر من سنة مالية واحدة)، وتوزع إيرادات هذا الباب كما يلي:

- فائض الموازنة: يشتمل بالنسبة للمؤسسات والشركات والمنشآت ذات الطابع الاقتصادي على الأرباح الصافية والاحتياطيات, ويقتصر على الأرباح الصافية بالنسبة للمصارف.
  - فائض السيولة: يشتمل على اهتلاكات الموجودات الثابتة, والمؤنات غير المخصصة لأكثر من سنة مالية واحدة بالنسبة للمؤسسات والشركات والمنشآت ذات الطابع الاقتصادي, أما بالنسبة للمصارف فيشمل بالإضافة إلى ما ذكر الاحتياطيات.
  - التمويل الذاتي للبلديات: فوائض البلديات
  - فوائض الدوائر الوقفية:
  - إيرادات العمل الشعبي
- الباب (صفر): الإيرادات الاستثنائية ويتضمن:**
- إيرادات القروض الداخلية, والتسهيلات الائتمانية
  - إيرادات القروض الداخلية, (التمويل بالعجز من المصرف المركزي)
  - إيرادات الفنادق
- وتقسم الموازنة العامة للدولة عند تبويبها في جداول الموازنة إلى مايلي:
- ❖ الإيرادات الجارية: وتشمل الأبواب (6, 7, 8) وتخصص لتمويل النفقات العامة الجارية للموازنة العامة للأبواب (1, 2, 4, 5)
  - ❖ الإيرادات الاستثمارية: وتشمل إيرادات البابين (9, صفر) وتخصص لتمويل المشاريع الإستثمارية في الموازنة العامة للدولة (الباب الثالث)
- تبويب الإيرادات العامة من حيث مصدرها إلى ما يلي:**
- إيرادات محلية (ذاتية): وتشمل إيرادات الضرائب والرسوم, إيرادات الفائض المتاح, إيرادات فروقات الأسعار (فروق أسعار بعض السلع وتندرج ضمن الباب الثامن).
  - **إيرادات خارجية:** تشمل إيرادات القروض, التسهيلات الائتمانية, أموال الدعم والهبات (تندرج ضمن الباب صفر).

## 6. الحسابات خارج الموازنة والأموال الاحتياطية:

### أولاً: الحسابات خارج الموازنة:

#### ▪ السلف:

الأصل في تأدية النفقات العامة أن تتم بموجب أوامر تصفية وصرف تنظم بعد تنفيذ الأعمال, لكن أجاز النظام المحاسبي للهيئات الإدارية في حالات الضرورة التي تتطلب التعجيل بدفع بعض النفقات إلى أصحابها منح سلف دائمة أو مؤقتة من أموال الخزينة الجاهزة وذلك لغاية معينة ولمدة محددة تصرف بقرار من وزير المالية ومن يفوضه, ويجري استرداد السلف بعد انقضاء المدة المحددة لتسديدها بموجب أوامر قبض سلف, ويتم في مديرية الخزينة المركزية في نهاية السنة تدوير السلف التي لم يتم تسديدها للسنة المالية المقبلة, على أنتتابع تسديدها أو تحصل في السنة اللاحقة وفقاً لقانون جباية الأموال العامة.

#### ▪ 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 وبناء على موافقة المرجع المختص, وتدور أرصدة الأمانات التي لا يجري ردها في السنة المالية التي دفعت خلالها إلى سجلات السنة المالية المقبلة.

#### ▪ 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,....

ويمسك لحركة النقود حسابات مستقلة (مقبوضات ومدفوعات), وتغلق حسابات حركة النقود في نهاية السنة المالية, وذلك بعد تدقيق هذه الحسابات ومطابقتها مع قيود مديرية الخزينة المركزية وقيود ماليات المحافظات والمناطق.

#### ▪ حسابات الصندوق:

تسجل جميع عمليات التأدية والقبض التي تقوم بها مديرية الخزينة المركزية في دفتر يومية الصندوق, وتغلق حسابات الصندوق في نهاية كل سنة مالية ويدور رصيد الصندوق لغاية يوم 12/31 من كل سنة إلى مطلع السنة المالية التالية.

### ثانياً: الأموال الاحتياطية:

نصت المادة 26 من المرسوم (488) لعام 2007 على أن يفتح للأموال الاحتياطية التي تمتلكها الدولة وتدخرها 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.

## 7. نظام الرقابة على الموازنة العامة للدولة في سورية:

الرقابة هي مجموعة الإجراءات المتخذة للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي لما هو مخطط وبيان الانحرافات وتحليل أسبابها وتحديد المسؤولين عن حدوثها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بمعالجة نقاط الضعف في الأداء ومنع ظهور الانحرافات في المستقبل.

تتناول عملية الرقابة على الموازنة العامة للدولة:

- مراقبة كيفية إدارة الأموال العامة من قبل كل العاملين الإداريين والمحاسبين
- مراقبة مجموع عمليات تنفيذ الموازنة العامة من تحقق وجباية وعقد نفقة وتصفية وصرف ودفع.

وتتحقق الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة عن طريق:

▪ الرقابة الداخلية: هي رقابة سابقة (قبل الصرف) وتتمثل برقابة محاسبي الإدارات ومديريات الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية.

▪ الرقابة الخارجية: هي رقابة لاحقة (بعد الصرف) ويقوم بها الجهاز المركزي للرقابة المالية بشكل عام ومباشر، كما تساهم الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في الرقابة على الموازنة بشكل غير مباشر.

أ. **رقابة محاسبي الإدارات:** عرف القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 محاسبة الإدارة بأنها: " 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"، ونصت المادة /28/ من القانون المالي الأساسي على ما يلي:

• 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 النفقة قبل إصدارها بما يفيد قانونيتها وتوافر الاعتماد وملائمته، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها، كما يقومون بمراقبة استعمال الاعتمادات وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً للخزينة العامة.....

• تحدد الاختصاصات التفصيلية لمحاسبي الإدارات في ملاك وزارة المالية.

كما نصت المادة /33/ من ملاك وزارة المالية الصادر بالمرسوم رقم (1684) لعام 1977 على مايلي:

- " 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 للخزينة العامة....."

- يجوز للوزير ومعاونيه أن يعهدوا مؤقتاً بوظائف محاسب الإدارة إلى موظفين من الجهة ذات العلاقة بالاتفاق معها.
  - يوضع محاسبو الإدارات تحت تصرف الجهات ذات العلاقة بقرار من وزير المالية ويتقاضون رواتبهم من موازنة وزارة المالية إذا كانوا من ملاكها.
  - يكون المرجع المباشر لجميع محاسبي الإدارات ومعاونيهم مديرية الموازنة العامة في الإدارة المركزية أو مديرية المالية في المحافظات....".
- يتولى 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 والمصرفية ودفاتر شطب الرواتب والأجور وجدولها.
  - 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 صكوك كفالات المتعهدين وفحصها وتسجيلها وحفظها وإبراء ذمة العاملين المسؤولين أمام محاسب الإدارة.
  - يكون محاسب الإدارة مسؤولاً أمام الجهاز المركزي للرقابة المالية عن الأعمال المالية الموكلة إليه.
- مما سبق نجد أن رقابة محاسب الإدارة هي رقابة داخلية مسبقة وآنية على الموازنة العامة للدولة ويكون محاسب الإدارة مسؤولاً مادياً ومسلكياً عن التصرفات المالية.
- ب. الجهاز المركزي للرقابة المالية ودوره في الرقابة المالية:**

نصت المادة 1/ من قانون 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 والإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتفتيش حساباتها.

يقوم بمراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراقبة مستندات ودفاتر وسجلات التحصيلات والمستحقات العامة والنفقات العامة ومراقبة الحسابات خارج الموازنة وذلك بهدف التثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف قد تمت بصورة نظامية ووفقاً للقواعد والقوانين والنظم المحاسبية والمالية.

الجهات الداخلة في نطاق رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية:

- 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 للريح لها.
- طبيعة رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية على الحسابات والنفقات والإيرادات:
- تتم الرقابة على النفقات بصورة انتقائية بنسبة (25%) ويمكن تخفيض هذه النسبة من قبل رئيس الجهاز إلى (15%) أو زيادتها بالنسبة لبعض الحسابات بناءً على اقتراح وكيل الجهاز المركزي للرقابة المالية المختص.
- تتم الرقابة على الإيرادات العامة والحسابات خارج الموازنة وإيرادات الجمارك وإيرادات الهيئات العامة ذات الطابع الإداري بصورة انتقائية بنسبة (15%)
- تتم الرقابة المستندية على حسابات القطاع الاقتصادي بصورة انتقائية بنسبة (25%) ويمكن تخفيض هذه النسبة من قبل رئيس الجهاز إلى (15%) أو زيادتها بالنسبة لبعض الحسابات بناءً على اقتراح الوكيل المختص.

#### ت. الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ودورها في الرقابة الإدارية والمالية:

- تتمثل مهام الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في (الإدارية، المحاسبية والمالية، الاقتصادية، الفنية) ويشمل نشاط الهيئة فيما يتعلق بالموازنة العامة للدولة الاختصاصات الرئيسية 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
- مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتربوية والتعليمية والصحية، ومدى تحقيقها الأهداف المقررة لها
- إبداء الرأي في الحسابات الختامية
- التحقق من سلامة الإنفاق العام والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض المتوخاة وتجنب الأضرار العامة وممتلكات الشعب من الهدر
- بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون حول مخالفة القوانين والأنظمة
- الكشف والتحقيق في المخالفات الإدارية والمالية والجرائم التي تقع من العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة
- التحقيق في قضايا الكسب غير المشروع.

## 8. إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية:

يقصد بإعداد الموازنة العامة للدولة: "تقدير النفقات والإيرادات العامة عن سنة مالية مقبلة" يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبدأ القيد المزدوج ويستمر العمل في اتباع الأساس النقدي لحين توفر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق. ويتم إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بالاستناد إلى مجموعة من البيانات المحاسبية وذلك من المصادر التالية:

- الموازنات التقديرية لجهات العام الاقتصادي
- موازنات العمليات الجارية للجهات العامة ذات الطابع الإداري
- بيانات موازنات الاستثمارية لجهات القطاعين الإداري والاقتصادي
- موازنات العمليات الجارية لوحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف
- بيانات تقديرات الضرائب والرسوم
- بيانات وجدول تقديرات الإيرادات الاستثمارية
- بيانات الموازنة التقديرية لصندوق الدين العام
- بيانات الموازنة التقديرية للصندوق المعدل للأسعار

### ويمر إعداد الموازنة العامة للدولة بالمراحل التالية:

تتم عملية إعداد مشروع الموازنة العامة بعد صدور البلاغ العام السنوي عن رئاسة مجلس الوزراء المتضمن إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة والتوجهات والأسس والمبادئ العامة لإعدادها، يصدر عن وزارة المالية بلاغ عام يتضمن تعليمات إعداد مشروع الموازنة العامة في الجهات ذات الطابع الإداري مع النماذج والبيانات المطلوبة:

- يتم إعداد التقديرات الأولية للنفقات الجارية والاستثمارية العامة من قبل الجهات المشمولة بالموازنة العامة للدولة وترسل إلى الوزارة التي تتبع لها وتبين الأسس والوثائق المبررة للاعتمادات
- تعيد الوزارة المختصة النظر في هذه التقديرات وتوافق عليها ثم ترسلها إلى وزارة المالية مشفوعة بجميع المستندات والإحصاءات والإيضاحات لتبرير كل اعتماد مطلوب.
- تقوم وزارة المالية بمناقشة التقديرات الأولية للنفقات الجارية ولها أن تعدلها بما ينسجم مع واقع تلك الجهات وحاجاتها والإمكانات المالية على أن يتم ذلك في إطار الخطة الاقتصادية (يجب ألا يتجاوز معدل النمو الوسطي السنوي للنفقات للسنة القادمة عن السنة الحالية ، معدلات النمو المستهدفة للإنفاق الجاري في قانون الخطة الخمسية)، وبعد التشاور مع الوزارة المختصة وفق الأولويات.
- تجري مناقشة ودراسة مشاريع الموازنات الاستثمارية للجهات العامة ذات الطابع الإداري في وزارة المالية ثم تعرض هذه الدراسة (الباب الثالث - العمليات الاستثمارية) على المجلس الأعلى للتخطيط لبتها واتخاذ

القرار المناسب بشأن الاعتمادات المخصصة لكل جهة عامة ولكل مشروع على حدة في ضوء أهداف الخطة الخمسية واعتماداتها.

▪ تعد نماذج موحدة لتقديرات الإيرادات الجارية (الأبواب 6, 7, 8) على مستوى كل محافظة (من قبل مديرية المالية المختصة) ثم ترفع إلى وزارة المالية لتدقق وتجمع وتوحد في جداول إجمالية وفق تبويب الإيرادات العامة

▪ الإيرادات الاستثمارية تشمل على الفوائض والإيرادات الاستثنائية

▪ تعمل وزارة المالية على تنسيق التقديرات (للنفقات والإيرادات) في شكل مشروع موحد

▪ يرفع وزير المالية مشروع الموازنة العامة للدولة إلى مجلس الوزراء مرفقاً بتقرير منه يتضمن هذا التقرير عرضاً واضحاً للحالة الاقتصادية والمالية ومدى علاقتها بمشروع الموازنة العامة للدولة، كما يتضمن دراسة تحليلية لأرقام النفقات والإيرادات ومقارنتها بأرقام السنة المالية السابقة

▪ يدرس مجلس الوزراء المشروع وبعد أن يوافق عليه بشكل نهائي يرفعه إلى السلطة التشريعية مصحوباً بتقرير وزير المالية وذلك قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية التي تعود لها تلك الموازنة.

وتراعي وزارة المالية مبدأ توازن الموازنة وذلك من خلال زيادة الإيرادات العامة أو تخفيض النفقات العامة أو السماح بوجود عجز أو فائض موازنة، ونجد أن القانون المالي الأساسي لعام 2006 وحد إدارة الإنفاق العام من خلال مناقشة تقديرات الموازنة الجارية والاستثمارية في وزارة المالية

ويتم إعداد موازنات الجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي وفق القواعد التي يضعها النظام المالي لهذه الجهات.

## 9. إقرار الموازنة العامة للدولة:

يقصد بإقرار الموازنة العامة للدولة تصديق السلطة التشريعية على الموازنة العامة للدولة وصدورها بقانون من السيد رئيس الجمهورية.

حيث تتولى السلطة التشريعية أمر إقرار الموازنة العامة للدولة والتصديق عليها بحسب الأبواب وتمثل السلطة التشريعية في سوريا في مجلس الشعب الذي تعود إليه صلاحية إقرار الموازنة العامة للدولة، حيث يضيف هذا الاعتماد الصفة القانونية على الموازنة العامة للدولة.

### ويمر إقرار الموازنة العامة للدولة بالخطوات التالية:

- يقدم مشروع الموازنة العامة للدولة إلى السلطة التشريعية على أساس الأقسام والفروع لدراسته ومناقشته والتصديق عليه

- تبدأ مناقشة الموازنة العامة للدولة بتقرير الحكومة المالي، الذي يوضح الحالة الاقتصادية والمالية ومدى علاقتها بمشروع الموازنة.

- يحيل مجلس الشعب مشروع الموازنة العامة للدولة إلى لجنة الموازنة التابعة له وهي لجنة فنية متخصصة تتألف من عدد من الأعضاء المتخصصين، وتتولى هذه اللجنة دراسة المشروع وتعطي حق



طلب كل البيانات والمعلومات والوثائق من الجهات, وبعد انتهاء الدراسة تقوم بوضع تقرير تبين فيه الملاحظات والتعديلات التي تراها ضرورية وترفع هذا التقرير إلى مجلس الشعب.

- يناقش مجلس الشعب مشروع الموازنة العامة للدولة في ضوء تقرير لجنة الموازنة ويتم مناقشة وإقرار النفقات العامة أولاً, ثم يتم مناقشة وإقرار الإيرادات العامة ثانياً, ثم يقوم مجلس الشعب بإقرار متن قانون الموازنة العامة ويتم اعتماد مشروع الموازنة العامة للدولة حسب الأبواب.
- تصدر الموازنة العامة للدولة بقانون عن السيد رئيس الجمهورية ويحدد قانون الموازنة الرقم الإجمالي لكل من النفقات والإيرادات العامة ويرفق به جدول يتضمن تفصيل النفقات العامة وجدول يتضمن تفصيل الإيرادات العامة.
- يتم إقرار الموازنات العامة للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي وفقاً للقواعد التي يضعها النظام المالي لهذه الجهات

إن تصديق السلطة التشريعية على الموازنة العامة للدولة يعني:

- الإذن بتحصيل الإيرادات العامة: إن عملية تحصيل الإيرادات ذات صفة إلزامية, وقد يتم تحصيل إيرادات أعلى أو أقل من التقديرات في الموازنة العامة للدولة
- السماح بالبدء بعقد النفقة وصرفها: إن موافقة السلطة التشريعية على الموازنة تعطي الصلاحية للسلطة التنفيذية للبدء بعقد نفقاتها بحدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة.

## **10. تنفيذ الموازنة العامة للدولة:**

يقصد بتنفيذ الموازنة العامة للدولة: "العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل الإيرادات العامة وإنفاق النفقات العامة الواردة في الموازنة العامة للدولة".

- يتم البدء بتنفيذ الموازنة العامة بعد إقرارها وصدورها بقانون
- نص القانون المالي الأساسي لعام 2006 على أنه يتم توزيع الاعتمادات الجارية والاستثمارية إلى بنود وفقرات بقرار من وزير المالية

**أولاً: تنفيذ النفقات العامة:** إن تنفيذ النفقة العامة مقيد بقواعد وأصول محددة هدفها مراقبة إنفاق المال العام وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة وفي الغايات التي أجازتها السلطة المالية, وتتم عملية تنفيذ النفقات العامة بالمراحل التالية:

أ. **عقد النفقة:** يقصد بعقد النفقة: "الواقعة التي تنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة".

ويتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً وفي حدود القوانين والأنظمة والاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة.

ويتم اختيار المتعاقد مع الدولة وأصول الاتفاق معه وقواعد تصديق العقد وتنفيذه وإنهائه وفقاً للأحكام المنصوص عليها في نظام العقود للجهات العامة الصادر بالقانون رقم (51) لعام 2004 الذي حدد طرق تأمين احتياجات الجهات العامة, ويوجد نوعين لعقد النفقة:

- العقود الدائمة: تتجاوز مدتها السنة المالية
  - العقود المؤقتة: ينتهي مفعولها بتنفيذ الغاية التي أبرمت لأجلها
- الشروط الواجب توفرها في عقد النفقة: وفق النظام المالي الأساسي لعام 2006 يشترط أن يتوفر في عقد النفقة الشروط التالية:

1. أن يتم عقد النفقة من قبل السلطة المختصة قانوناً
2. أن يكون مطابقاً من حيث شكله وموضوعه لحكم القوانين والأنظمة السائدة
3. أن تتوفر الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة وفي حدود هذه الاعتمادات
4. ألا يترتب على عقد النفقة التزاماً على السنوات المالية المقبلة باستثناء:

- تعيين العاملين والموظفين
- عقود العمل والإيجار والصيانة والتوريدات الدورية: يجوز إبرام هذه العقود لمدة تتجاوز السنة المالية ولا تزيد عن ثلاث سنوات, في حال تجاوزت مدة العقد الثلاث سنوات وأقل من خمس سنوات وجب الحصول على موافقة وزارة المالية, والمدة التي تزيد عن ذلك توجب الموافقة عليها بمرسوم جمهوري.

- المشروعات التي لا يمكن تجزئتها والتي يمتد تنفيذها إلى ما بعد السنة المالية الجارية
  - 5. أن يحمل تأشيرة محاسب الإدارة والتي تعني توفر الشروط السابقة الذكر
- ب. تصفية النفقة وصرفها:**

يقصد بتصفية النفقة: " ثبوت ترتب الدين على الجهة العامة وتحديد مقداره واستحقاقه وعدم سقوطه بالتقادم أو بأي سبب آخر", ويقصد بصرف النفقة: "إصدار أمر بصرف الدين".

- ويتم تصفية النفقة وصرفها من قبل السلطة المختصة قانوناً وفي حدود الاعتمادات المتوفرة في الموازنة العامة بشرط أن تكون النفقة مستحقة الأداء وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة النافذة بالاستناد إلى عقد نفقة مسبق.

#### ت. تأدية النفقة:

هيو أمر خطي يوجهه أمر الصرف إلى أمر الدفع بأن يؤدي من صندوق إلى شخص أو أشخاص مبلغاً من المال بالعملة السورية, وعند تأدية النفقة يجب مراعاة ما يلي:

- تؤدي أوامر الصرف بالعملة السورية إلى أصحاب الاستحقاق: إما نقداً (100000 ل.س من صندوق الخزينة, ويمكن تجاوز هذا المبلغ بموافقة مدير الخزينة المركزية أو موافقة معاون الوزير المختص), أو بموجب شيكات أو تحويلات مصرفية (في حال تجاوز قيمة أمر الصرف السقف المذكور أعلاه)
- لا بد أن يوقع كل من أمر التصفية والصرف (أو من يفوضه) ومحاسب الإدارة على الشيك أو التحويل المصرفي.

▪ لا يجوز تسديد أي التزام بين الجهات الإدارية الحكومية وجهات القطاع العام إلا عن طريق التحويلات المصرفية.

لا يجوز في عقد النفقة أو تصفيتها وصرفها وتأديتها تجاوز الاعتماد المخصص لها في الموازنة العامة للدولة. ولكن هناك بعض المبالغ التي يسمح بصرفها دون اعتماد مقابل لها مثل:

- الإيرادات الواجب ردها وفقاً للقوانين والأنظمة السائدة  
- النفقات الإلزامية وذلك بتفويض خاص من وزير المالية، ويقصد بالنفقات الإلزامية:

- المعاشات التقاعدية وتعويضات التسريح
- بدل الإجازات الإدارية المتراكمة المستحقة للموظفين والمستخدمين
- العوائد الوقفية
- حصة المصرف الزراعي من ضريبة الإنتاج
- نفقات إيرادات الموازنة المصدقة من قبل وزارة المالية باستثناء التعيينات
- نفقات الإعاشة في السجون والمدارس والمستشفيات
- بدل الاشتراك في المؤسسات والمنظمات والهيئات الدولية والعربية
- النفقات الناجمة عن تنفيذ الأحكام القضائية المكتسبة الدرجة القطعية
- نفقات البريد والبرق والهاتف ونفقات استهلاك القدرة الكهربائية والمياه

ث. رصد اعتمادات إضافية أو استثنائية: يتم إصدار اعتمادات إضافية أو اعتمادات استثنائية بقانون يصدر عن السلطة التشريعية، حيث تقرر هذه الاعتمادات بنفس الطريقة التي تقرر بها الموازنة العامة، فعند عدم كفاية الاعتمادات المخصصة لنفقة معينة يتم تصحيح الموازنة العامة للدولة وذلك عن طريق اللجوء إلى ما يلي:

- تتقدم الوزارة المعنية بطلب فتح اعتمادات إضافية (للنفقات التي لم تكف اعتماداتها) تعرض على السلطة التشريعية للتصديق عليها
- عند الحاجة إلى عقد نفقة لم يرصد لها اعتمادات في الموازنة العامة للدولة يتم طلب فتح اعتمادات مستندية
- أو يمكن إجراء مناقلة الاعتمادات
- يجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية فتح الاعتمادات اللازمة في الموازنة لمواجهة الكوارث أو النفقات العاجلة أو في حالات الضرورة القصوى المتعلقة بأمن الدولة ومصحتها العليا وتدخل هذه النفقات في الحساب الإجمالي للموازنة.

ث. إجراء مناقلة الاعتمادات: عند إجراء مناقلة لا بد من مراعاة نص القانون المالي الأساسي بحيث:

ج.

- 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 وال فقرات 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.

**ثانياً: تنفيذ الإيرادات العامة:** يشمل تنفيذ واردات الموازنة العامة للدولة نوعين من العمليات: عملية التحقق، وعمليات الجباية وتتولى وزارة المالية مراقبة التحصيل بوساطة محاسبي الإدارات في الوحدات الإدارية الحكومية، ولا تنحصر الجباية بوزارة المالية حيث:

- تتولى وزارة المالية جباية الضرائب المباشرة وغير المباشرة
- تتولى وزارة الصحة جباية الرسوم الصحية ورسم الحجر الصحي
- تتولى وزارة العدل جباية الرسوم القضائية
- تتولى مديريات الجمارك بجباية الرسوم الجمركية

#### **التقادم بالنسبة للنفقات والإيرادات العامة:**

- a. 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
- b. لا يجوز بعد انقضاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه لموضوع السقوط وأعلن عن عدم توفره.
- c. لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف إشعار الدفع
- d. يعدّ الجباة ورؤساء دوائر الجباية مسؤولين إدارياً ومادياً عن الأموال الساقطة بالتقادم ما لم يثبتوا أنهم اتخذوا ضمن المهلة القانونية جميع الإجراءات اللازمة بحق المكلفين بالدفع.

#### **11. طرق تأمين احتياجات الجهات العامة:**

أقر نظام العقود للجهات العامة الصادر بالقانون رقم (51) لعام 2004 طرق تأمين احتياجات الجهات العامة ونص القانون على تطبيق نظام العقود على جميع الجهات العامة في الدولة سواء أكانت من القطاع الإداري

أو الاقتصادي أو الإنشائي (باستثناء وزارة الدفاع) والمؤسسات والشركات غير الإنشائية التابعة لها، فافتضى نظام العقود أن يتم تأمين احتياجات الجهات العامة بإحدى الطرق التالية:

- الشراء المباشر
- المناقصة
- طلب العروض
- المسابقة
- العقد بالتراضي
- تنفيذ الأشغال بالأمانة

ويعود لأمر الصرف تحديد طريقة تأمين الاحتياجات المطلوبة، مع مراعاة الأحكام الواردة في نظام العقود.

أ. الشراء المباشر: يتم تأمين احتياجات الجهة العامة بالشراء المباشر في إحدى الحالات التالية:

- إذا كانت الاحتياجات المطلوبة تستند إلى تعرفه رسمية
- إذا كان تأمين الاحتياجات المطلوبة سيتم من إحدى الجهات العامة المنتجة لها أو المحصور بها بيعها أو توزيعها أو تقديم خدماتها

▪ إذا كانت قيمة النفقة الواحدة لا تتجاوز مئة ألف ليرة سورية ولكل حالة على حدة

تشكل لجان شراء مباشر بقرار من أمر الصرف ويقع على عاتقها تحري مصلحة الجهة العامة عند الشراء من خلال الحصول على أكثر من عرض خطي من الجهات التي تقدم الاحتياجات واختيار أفضل العروض من حيث الجودة والصلاحية واعتدال الأسعار.

ويجوز لأمر الصرف الموافقة على تأمين بعض الاحتياجات التي لا تتجاوز كل منها خمسون ألف ليرة سورية عن غير طريق لجان الشراء المباشر، وذلك في الحالات التي يعود إليه تقديرها.

ب. المناقصة: يلجأ إلى المناقصة إذا توفر الشرطين التاليين معاً:

- عندما تكون الاحتياجات المطلوب تأمينها قد حدد مواصفاتها وشروطها بشكل دقيق
- تتجاوز قيمة الاحتياجات التقديرية الحدود المقررة للشراء المباشر

وتستند المناقصة إلى:

1. دفتر الشروط العامة: يصدر بمرسوم بناءً على اقتراح وزير المالية
2. دفتر الشروط الخاصة: يتضمن المصورات والمواصفات الكاملة للاحتياجات المطلوبة وموعد إجراء المناقصة والتأمينات النهائية وغرامة التأخير ومدة إنجاز الأعمال وغير ذلك ويصدق على هذا الدفتر من قبل أمر الصرف
3. لائحة ببنود التوريدات أو الأشغال المطلوب تنفيذها مع كمياتها المقدره وعندما لا تتمكن الجهة العامة من تحديد هذه الكميات يترك أمر تحديدها للمتعهده.
4. الأسعار التي تقدرها الجهة العامة لكل بند على حدة وجدول الأسعار وذلك في عقود الأشغال.

**الإعلان عن المناقصة:** يتم الإعلان عن المناقصة في نشرة الإعلانات الرسمية وفي صحيفة يومية ويمكن الإعلان عنها في وسائل الإعلام الأخرى

**المهل المحددة للمناقصة:** يعلن عن المناقصة قبل موعد فض العروض:

- بخمسة عشر يوماً على الأقل بالنسبة إلى المناقصات الداخلية
- بخمسين يوماً على الأقل بالنسبة للمناقصات الخارجية
- وفي الحالات التي تستوجب السرعة يمكن إنقاص المهل إلى:
- خمسة أيام في المناقصات الداخلية
- خمسة وعشرين يوماً في المناقصات الخارجية

ولا يدخل يوم الإعلان عن المناقصة أو يوم إجرائها ضمن المهل المذكورة

ويعاد الإعلان عن المناقصة مجدداً إذا لم يتقدم إلى المناقصة سوى عارض واحد أو لم يتم قبول سوى عرض واحد، ويجوز للجنة المناقصة قبول العرض الوحيد عند الإعلان عن المناقصة للمرة الثانية، إن وجدت لها مصلحة في ذلك.

**ج. طلب العروض:** يتم اللجوء إلى طلب العروض عندما يتعذر على الجهة العامة تحديد مواصفات وشروط

موحدة للاحتياجات، وتعتمد طريقة طلب العروض على دراسة المواصفات الفنية والأسعار معاً مما يتيح التمييز بين العروض واختيار أفضلها من حيث الجودة والأسعار وباقي الشروط الأخرى. وتطبق على هذه الطريقة أحكام مشابهة للأحكام المطبقة على المناقصة

**د. المسابقة:** يجوز للجهة العامة اللجوء إلى طريقة المسابقة من أجل وضع دراسات أو مخططات لمشروع

معين، أو تنفيذ مشروع أعدت له مخططات أو دراسات سابقة، أو للأمرين معاً.

**هـ. العقد بالتراضي:** يجوز للجهة العامة التعاقد بالتراضي مع من تختاره نتيجة الاتصالات المباشرة التي تجربها

وذلك في الحالات التالية التي يقدرها أمر الصرف:

1. عندما تكون احتياجات الجهة المطلوبة محصور صنعها أو اقتنائها أو الاتجار بها بشخص معين أو شركة معينة

2. عندما تكون هناك أسباب فنية أو مالية أو عسكرية هامة تستوجب قيام جهات معينة بتأمين الاحتياجات

3. عندما تكون الاحتياجات المطلوب تأمينها تستهدف القيام بأبحاث أو تجارب مما يستدعي إتباع أسلوب معين في التنفيذ

4. في شراء العقارات بعد الاستناد إلى تقديرات تضعها لجنة مختصة في مجال شراء العقارات يشكلها أمر الصرف

5. في استئجار العقارات

6. في حال فشل المناقصة أو طلب العروض لمرتين متتاليتين، على أن يتم التعاقد بالتراضي ضمن نفس الشروط والمواصفات المحددة

7. في عقود الشحن وفي عقود التأمين على البضائع المشحونة

8. عندما يتم التعاقد مع الشركات والمؤسسات العامة

9. في الحالات الطارئة التي تستوجب سرعة مبررة عندما لا يمكن تنفيذ المطلوب بالطرق الأخرى بالسرعة المطلوبة

10. عقود توريد المواد الخاضعة لبورصة عالمية

11. عندما يكون تنفيذ الاحتياجات اللازمة استكمالاً لمشروع معين قيد التنفيذ بتعهد سابق إذا كانت هناك ضرورات فنية وواقعية تستدعي استمرار المتعهد في القيام بالأشغال الجديدة، وهنا يكون التعاقد بشكل ملحق للعقد السابق.

د. **تنفيذ الأشغال بالأمانة:** يقصد بتنفيذ الأشغال بالأمانة: "أن تقوم الإدارة بتنفيذ الأشغال بنفسها"، حيث يجوز للجهة العامة تنفيذ الأشغال بالأمانة عندما تقتضي مصلحة الجهة العامة ذلك، وعند وجود سرعة مبررة، أو عند استحالة تنفيذ الأشغال بوساطة متعهدين، ويتم ذلك على مسؤولية الجهة العامة التي تتولى التنفيذ.

هـ. **التأمينات والسلف:** تحدد التأمينات المؤقتة والتأمينات النهائية لكل مناقصة أو طلب عروض أو عقد بالتراضي في دفتر الشروط الخاصة والإعلان وذلك كما يلي:

**التأمينات المؤقتة (الأولية):** تحدد التأمينات المؤقتة بإحدى الأسلوبين التاليين: بنسبة (5%) من القيمة الدفترية للعقد، التي تحدد حسب الكشف التقديري المعد من قبل الجهة العامة، أو بمبلغ مقطوع في حال عدم وجود كشف تقديري

▪ تعاد التأمينات المؤقتة إلى الذين لم تقبل عروضهم من قبل لجنة المناقصة فوراً

▪ تعاد التأمينات المؤقتة للذين لم ترس عليهم المناقصة أو طلب العروض أو الذين لم يتم التعاقد معهم بعد مصادقة أمر الصرف على محضر لجنة المناقصة

**تحديد التأمينات النهائية بنسبة (10%) من قيمة العقد،** وتحفظ الجهة العامة بالتأمينات النهائية ضماناً لحسن تنفيذ التعهد وذلك من أجل اقتطاع غرامات التأخير التي قد تستحق على المتعهد، وجميع التعويضات التي قد تنشأ عن العطل والضرر الذي قد يصيبها بسبب إخلال المتعهد بالتزامه.

▪ تعاد التأمينات النهائية في عقود التوريدات والخدمات بعد الاستلام النهائي

▪ تعاد التأمينات النهائية في الأشغال بعد الاستلام المؤقت إذا لم تكن قد تحققت على المتعهد التزامات تستوجب حجز هذه التأمينات (غرامة تأخير مستحقة)

**منح السلف:** يجوز منح المتعهد سلفه وفقاً للشروط التالية:

1. ألا يتجاوز مقدار السلفه (15%) من قيمة العقد

2. تقديم كفالة مصرفية لا تقل عن قيمة السلفة

3. ألا يتم دفع السلفة إلا بعد إعطاء أمر المباشرة

4. سقوط حق المتعهد بالادعاء بارتفاع الأسعار الحاصل بعد قبض السلفة

5. أن يذكر ذلك في دفتر الشروط الخاصة وفي الإعلان

**غرامات التأخير:** تفرض على المتعهد الذي يتأخر عن المدة المحددة غرامات التأخير المنصوص عليها في العقد وفي دفتر الشروط (بغض النظر عما إذا لحق بالجهة العامة أي ضرر، أم لا) يجب أن لا تقل غرامة التأخير اليومية عن واحد بالألف (0.001) من قيمة العقد، ولا تتجاوز (20%) من قيمة العقد كحد أقصى للغرامة.

ويعفى المتعهد من هذه الغرامات في الحالات التالية:

- إذا كان ضحية قوة قاهرة لا يد له فيها
  - عند وجود استحالة مطلقة تحول دون قيامه بتنفيذ أحكام التعهد، وكان ذلك غير ناجم عن تقصيره إنما لظروف خارجة عن إرادته.
- لا يعد المتعهد مسؤولاً عن التأخير الحاصل بسبب من الجهة العامة أو الجهات العامة الأخرى. ويجب على الإدارة صرف قيمة الكشف التي يقدمها المتعهد خلال مدة خمس عشر يوماً من تاريخ تقديمه الكشف لمحاسبات الإدارة مستوفياً الشروط القانونية، ويراعى في ذلك:
- لا يعد المتعهد مسؤولاً عن تأخير الإدارة بصرف قيمة الكشف أكثر من خمسة عشر يوماً
  - كل تأخير يضاف حكماً إلى مدة العقد

**تعويض ارتفاع الأسعار:** إذا طرأ بعد تقديم العرض وطيلة مدة تنفيذ العقد في حالة عقود الأشغال ارتفاع في الأسعار أدى إلى زيادة تكلفة الأجزاء التي لم تنفذ بنسبة تزيد عن (15%) من قيمتها بموجب التعهد يتحمل المتعهد نسبة (15%) من هذه الزيادة وتحمل الجهة العامة الزيادة التي تتجاوز نسبة (15%). وتستحق الجهة العامة تعويض انخفاض الأسعار إذا تجاوز هذا الهبوط نسبة (15%) من تكلفة مجموع الأجزاء التي لم تنفذ.

**مثال:**

رست مناقصة تقديم مواد على متعهد بزيادة نسبة (5%) على القيمة التقديرية للعقد البالغة (5000000) ل.س، وقضى العقد تطبيق أحكام دفتر الشروط العامة فيما يتعلق بالتأمينات وغرامات التأخير. فإذا تأخر تسليم المواد مدة 250 يوماً

**المطلوب:**

1. تحديد مقدار التأمينات المؤقتة والنهائية

2. تحديد مقدار غرامة التأخير.

**الحل:**

(ط1): التأمينات الأولية =  $5000000 \times 5\% = 250000$  ل.س

▪ قيمة العقد =  $5000000 \times 105\% = 5250000$  ل.س



▪ التأمينات النهائية =  $5250000 \times 10\% = 525000$  ل.س.

(ط2): غرامة التأخير =  $5250000 \times 0.001 \times 250 = 1312500$  ل.س.

الحد الأقصى لغرامة التأخير =  $5250000 \times 20\% = 1050000$  ل.س.

إن غرامة التأخير المحسوبة تتجاوز الحد الأقصى للغرامة إذاً غرامة التأخير المتوجبة تساوي (1050000) **مثال:**

رست مناقصة أشغال على متعهد بالقيمة التقديرية للعقد البالغة (1000000) ل.س, فإذا علمت أن:

1. حدد دفتر الشروط مدة تنفيذ العقد ب (300) يوماً
2. انتهى تنفيذ المشروع بعد (420) يوماً
3. تأخرت الإدارة بصرف الكشف الأول (30) يوماً, كما تأخرت (40) يوماً عن صرف قيمة الكشف الثالث وذلك بدءاً من تاريخ وصول كل كشف إلى محاسب الإدارة مستوفياً للشروط القانونية.
4. طراً ارتفاع على الأسعار خلال مدة نفاذ العقد بلغت نسبته (20%) من قيمة العقد

**المطلوب:**

- تحديد مقدار غرامة التأخير المستحقة على المتعهد
- هل يستحق المتعهد فروق ارتفاع الأسعار؟ ما هي نسبته؟

**الحل:**

(ط1):

مدة تأخر الإدارة في صرف قيمة الكشف الأول  $30 - 15 = 15$  يوم  
مدة تأخر الإدارة في صرف قيمة الكشف الثالث  $40 - 15 = 25$  يوم  
إذاً مدة التأخير بسبب الإدارة =  $15 + 25 = 40$  يوم  
حيث تأخر التنفيذ مدة  $420 - 300 = 120$  يوم منها 40 يوم بسبب الإدارة وبالتالي:  
مدة التأخير بسبب المتعهد =  $120 - 40 = 80$  يوم  
 $\Leftarrow$  غرامة التأخير =  $80 \times 0.001 \times 1000000 = 80000$   
حيث الحد الأقصى للغرامة  $1000000 \times 20\% = 200000$   
وبالتالي إن الغرامة المتوجبة على المتعهد تساوي (80000) ل.س  
(ط2):

يستحق المتعهد تعويض فروق أسعار يعادل نسبة 5% من قيمة العقد, ويتحمل 15% من هذه الزيادة

## 12. الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة (الحساب الختامي):

الحساب العام الإجمالي للموازنة هو حساب يبين نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة, حيث يبين النفقات الفعلية والإيرادات المحصلة فعلاً عن سنة مالية سابقة, ويعرف وفق القانون المالي الأساسي بأنه: " الحساب الذي يتضمن نتيجة تنفيذ الموازنة العامة كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية, ويتم إعداده وفقاً للأنظمة المحاسبية النافذة", ويبين الحساب الختامي:

- النفقات الفعلية المتعلقة بالعمليات الجارية والاستثمارية موزعة على أبواب وأقسام وفروع الموازنة العامة للدولة مع مقارنتها بالاعتمادات النهائية لكل منها
- الاعتمادات المالية غير المستعملة في نهاية السنة المالية والواجب إلغاؤها.
- الإيرادات الفعلية موزعة على أبواب وبنود وقرارات الموازنة العامة للدولة مع مقارنتها بالإيرادات المقدر.
- الاعتمادات الإضافية والاستثنائية والتخفيضات الطارئة على الاعتمادات
- الفائض أو العجز النقدي

ويعتمد إعداد الحساب الختامي على أسلوبين:

1. أسلوب حساب القطع: وفق هذا الأسلوب يتم تسجيل النفقات العامة المدفوعة فعلاً والإيرادات العامة المقبوضة فعلاً دون الأخذ بالحسبان السنة المالية التي تعود لها هذه النفقة أو هذا الإيراد
2. أسلوب حساب الإتمام: وفق هذا الأسلوب يتم إثبات النفقات والإيرادات العامة حسب سنة الاستحقاق بغض النظر عن سنة السداد أو التحصيل الفعلي.

**إعداد الحساب الختامي في سورية:** تعد وزارة المالية الحسابات الختامية للوحدات الحكومية وتقوم السلطة

التشريعية بإقرار الحساب الختامي بقانون, حيث اقتضى القانون المالي الأساسي لعام 2006 مايلي:

- في نهاية السنة المالية وخلال السنة المالية التالية تعد كل وزارة أو إدارة أو جهة عامة ذات طابع إداري حساباً ختامياً يبين النفقات والإيرادات العامة المتعلقة بها وترسلها إلى مديرية الخزينة المركزية والحسابات في وزارة المالية وإلى الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية التي يعود لها هذا الحساب
- تعد وزارة المالية الحسابات بعد إقرارها من الجهاز المركزي للرقابة المالية خلال ستة أشهر من انتهاء السنة المالية التي تعود لها تلك الحسابات وترسلها إلى مجلس الوزراء لإقرارها خلال سنة من تاريخ انتهاء السنة المالية التي يعود لها الحساب وإرسالها إلى مجلس الشعب.
- تقر السلطة التشريعية الحسابات الختامية بقانون.
- يتم الاعتماد على أسلوب القطع في إعداد الحساب الختامي
- يتم إقرار الحسابات والميزانيات الختامية للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي من قبل السلطة التشريعية بقانون
- يقتضي قانون قطع الحسابات:

1. إذا أسفر قطع الحسابات عن زيادة الإيرادات العامة على النفقات العامة, تم تحويل الزيادة إلى الأموال الاحتياطية.

2. أما إذا أسفر قطع الحسابات عن زيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة غطي العجز من الأموال الاحتياطية, أو من حساب السلف عند الاقتضاء على أن يسدد إجبارياً من وفورات الموازنات العامة للدولة العائدة للسنوات التالية.

■ نلاحظ أن الحساب الختامي والموازنة العامة للدولة لهما بعض الخصائص المشتركة على الرغم من اختلافهما من حيث أن الموازنة هي خطة لفترة مالية مقبلة (أرقام تقديرية), أما الحساب الختامي فهو بيان بنفقات وإيرادات فعلية (أرقام فعلية).  
أما الخصائص المشتركة لهما فهي:

- تقر كل من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي من قبل السلطة التشريعية

- يتم تبويب النفقات والإيرادات في الحساب الختامي وفق الأسلوب نفسه المتبع في الموازنة العامة

- يتم إعداد كل من الموازنة والحساب الختامي وفق مبدأ عمومية مقابلة المصروفات بالإيرادات

وبعد إقرار مشروع قانون قطع الحساب من قبل السلطة التشريعية, يصدر عن السيد رئيس الجمهورية ويصبح قانوناً واجب التنفيذ, حيث تسوى بموجبه حسابات السنة المالية التي يشملها وتغلق حساباتها بالاستناد إلى النتائج التي تضمنها القانون وتلغى الاعتمادات غير المستعملة خلال السنة المالية, أما الحسابات خارج الموازنة فيتم تدقيقها وتحديد أرصدها وتدويرها إلى حسابات السنة التالية وفقاً للتعليمات الناظمة لذلك.