الإهداء

الى من استوطن اعماق فؤادي

ربي ارحمه واجعله يستوطن جنتك

والدي

الى من غمرتني بحبها الخالص وحنانها الهادئ

فكانت لي الصدر الحنون الذي يغمرني بالحب والعطاء والدعاء

والدتي

الى إخوتي وأخواتي

محبة واعتزاز

أهديكم ثمرة جهدي المتواضع

هناء

التصريح

أنموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح

(دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية)

أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية .

التاريخ 24 / 8 / 2015

هناء علي حسين القريشي

بسم الله الرحمن الرحيم

وما أُوتيتم من العلم الا قليلاً

صدق الله العظيم

الاية 85 من سورة الاسراء

شكر وتقدير

يطيب لي وأنا أتم اطروحتي أن أتقدم بوافر الشكر والامتنان ، بعد الله ، إلى كل من المشرف الأستاذ الدكتور بطرس ميالة / جامعة دمشق ، والمشرف المشارك الأستاذ الدكتور عامر محمد الجنابي/ جامعة بغداد لتفضلهما بالإشراف على هذه الاطروحة ولمتابعتهما العلمية الدقيقة طول فترة إعدادها وإبدائهما الملاحظات القيمة بشأن جميع مفرداتها ولما أبدياه من روح علمية مخلصة أفادت الأطروحة وأغنتها ، فلهما مني كل الشكر والاحترام والتقدير.

وببالغ الاعتزاز أسجل شكري وتقديري لأساتذتي الأفاضل رئيس لجنة المناقشة وأعضائها المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة ، كما أعبر عن اعتزازي بآرائهم وملاحظاتهم القيمة التي ستتوج هذا الجهد وتفتح له الباب إلى النور، فلهم جزيل الشكر والامتنان .

ويقتضي واجب العرفان تقديم الشكر والتقدير إلى جامعة دمشق ، وكلية الاقتصاد فيها ، السيد العميد والسيدين نائبي العميد والسيد رئيس قسم المحاسبة وأساتذتي في قسم المحاسبة والسادة رؤساء الأقسام والموظفين ، والشكر والتقدير موصول إلى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد أ.د عبد الجبار العبيدي ، والسيد مدير القسم المالي في جامعة بغداد الاستاذ محمد سلمان العزاوي ، والسيد مدير حسابات كلية الإدارة والاقتصاد د. عبد خلف الجنابي، وموظفي قسم الحسابات في جامعة بغداد، وموظفي شعبة الحسابات في كلية الادارة والاقتصاد ، وزملائي ، د. عبيد الخفاجي ، د. أشواق الشيخلي ، د. حيدر الدليمي ، د. أسلام الجابي ، د. زهرة العبيدي ، د. عباس العكيلي ، د. فراس الطباطبائي ، لما قدموه من مساعدة وتعاون ، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وختاماً شكري وتقديري وامتناني إلى كل من أسهم في تقديم المساعدة وفاتني ذكره .

أسأل الله العلي العظيم أن يوفق الجميع لما يحبه ويرضاه، وأن يجعل جهدنا هذا من العلم الذي ينتفع به .

الباحثة

هناء علي القريشي

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
موافقة لجنة الحكم والمناقشة	
تصريح	
آية قرانية	
الشكر والإهداء	أ - ب
فهرس المحتويات	ج - د
قائمة الجداول	د
قائمة الأشكال	هـ
قائمة النماذج	و
قائمة النماذج المقترحة	ز
قائمة الملاحق	ز
قائمة المصطلحات	ح
ملخص الدراسة باللغة العربية	م- ن
الباب الاول : القسم النظري	1-72
الفصل التمهيدي : الإطار العام للدراسة	1-16
الفصل الأول : الأسس النظرية للوحدات غير الهادفة إلى الربح	17-56
المبحث الاول : الملامح العامة للوحدات غير الهادفة إلى الربح وأنواعها	18-25
المبحث الثاني : النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة إلى الربح (المفهوم ، الأهداف ، الأغراض ، المقومات ، السمات المالية والمحاسبية)	26-39
المبحث الثالث : النظريات المحاسبية للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح	40-56
الفصل الثاني : معايير المحاسبة الحكومية الدولية : المفهوم والأهمية مع عرض أهم التشريعات العراقية الناظمة للعمل المحاسبي	57-73
المبحث الأول : معايير المحاسبة الحكومية الدولية : المفهوم والأهمية	58-62

المبحث الثاني : التشريعات الناظمة للعمل المحاسبي ومداخل صياغة المعايير المحاسبية في العراق	63-70
المبحث الثالث : الإطار العام للأنموذج المقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي العراقي	71-73
الباب الثاني : القسم العملي التطبيقي	74-174
الفصل الأول : الملامح المميزة للأنظمة المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح	74-110
المبحث الأول : متطلبات العرض والإفصاح للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح وأهم التشريعات التي تنظمه	75-93
المبحث الثاني : التطبيقات المحاسبية في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح في العراق	94-110
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية	111-174
المبحث الأول : تعريف الجامعة ومصادر تمويل أنشطتها	112-120
المبحث الثاني : وصف النظام المالي والمحاسبي لعينة البحث وتقويمه	121-142
المبحث الثالث : إمكانية تكييف النموذج المقترح للنظام المحاسبي الحكومي العراقي وفقا للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية للقطاع العام	143-174
النتائج والتوصيات	175-178
قائمة المراجع	179-186
الملحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	الفروق الأساسية بين الوحدات الهادفة إلى الربح والوحدات غير الهادفة إلى الربح	21
2	تفاصيل إيراد الدراسات المسائية لسنة 2009	161
3	تفاصيل إيراد الدراسات المسائية لسنة 2010	161

قائمة الأشكال والرسوم التوضيحية

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	تصنيف الوحدات غير الهادفة إلى الربح	25
2	مكونات نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح	28
3	وظائف نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح	32
4	هيكل عام لمستخدمي المعلومات المحاسبية	33
5	أنواع المال وتصنيفاته	51
6	القيود المفروضة على الأموال وتعدد الوحدات المحاسبية	53
7	الإطار العام للأنموذج المقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي العراقي	73
8	العلاقة بين المال العام والتنظيمات الحكومية	97
9	الموارد المتحققة للكلية عينة البحث في ظل التمويل الذاتي وآلية التصرف بها	120
10	أنواع الوحدات التنظيمية ومحتوى التقارير المحاسبية لكل منها	122
11	مقارنة متطلبات الإبلاغ بين المعيار 116 ، 117 والنظام المحاسبي الموحد العراقي	130
12	آليات تطوير النظام المحاسبي الحكومي	146
13	تدفق الاموال خلال وحدات الأموال المخصصة	149
14	تصنيف الإيرادات في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد	152
15	تصنيف النفقات في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد	153

قائمة النماذج

رقم النموذج	عنوان النموذج	الصفحة
1	قائمة الأداء المالي للمنظمات غير الهادفة إلى الربح	80
2	قائمة المركز المالي للمنظمات غير الهادفة إلى الربح	82
3	قائمة التدفقات النقدية للمنظمات غير الهادفة إلى الربح	84
4	قائمة النفقات الوظيفية للمنظمات غير الهادفة إلى الربح	85
5	الميزانية العمومية / صندوق التعليم العالي كما في 12/31 لسنة 2009 ،2010	131
6	الميزانية العمومية / الدراسات المسائية كما في 12/31 لسنة 2009 ،2010	132
7	الميزانية العمومية / المكتب الاستشاري كما في 12/31 لسنة 2009 ،2010	133
8	بيان العلميات الجارية /صندوق التعليم العالي في 12/31 لسنة 2009 ،2010	136
9	بيان العلميات الجارية / الدراسات المسائية في 12/31 لسنة 2009 ،2010	137
10	بيان العلميات الجارية / المكتب الاستشاري في 12/31 لسنة 2009 ،2010	138
11	كشف التدفق النقدي / المكتب الاستشاري كما في 12/31 لسنة 2009 ،2010	140
12	كشف التدفق النقدي / صندوق التعليم العالي ، الدراسات المسائية لسنة 2010	140
13	كشف التدفق النقدي / صندوق التعليم العالي ، الدراسات المسائية لسنة 2009	141

قائمة النماذج المقترحة

رقم النموذج	عنوان النموذج	الصفحة
1	قائمة الأداء المالي للأموال الجارية ، الأموال الرأسمالية ، أموال الامانة ، أموال الإقراض عن السنة المنتهية في 31-12-2009	154
2	ملخص العمليات حسب الاموال عن السنة المنتهية في 31-12-2009	157
3	قائمة الأداء المالي للأموال الجارية ، الأموال الرأسمالية ، أموال الأمانة ، أموال الإقراض عن السنة المنتهية في 31-12-2010	158
4	ملخص العمليات حسب الأموال عن السنة المنتهية في 31-12-2010	162
5	قائمة التغيرات في أرصدة الأموال عن السنة المنتهية في 31-12-2009	164
6	قائمة التغيرات في أرصدة الأموال عن السنة المنتهية في 31-12-2010	165
7	قائمة النفقات الوظيفية (ألاموال الجارية ، الأموال الرأسمالية ، أموال الأمانة ، أموال الإقراض) عن السنة المنتهية في 31-12-2009	167
8	قائمة النفقات الوظيفية (الأموال الجارية ، الأموال الرأسمالية ، أاموال الأمانة ، أموال الإقراض) عن السنة المنتهية في 31-12-2010	168
9	الميزانية العامة للأموال الجارية عن السنة المنتهية في 2010/12/31	170
10	الميزانية العامة للأموال الأصول الرأسمالية عن السنة المنتهية في 2010/12/31	171
11	الميزانية العامة للأموال الأمانة عن السنة المنتهية في 2010/12/31	172
12	الميزانية العامة للأموال الإقراض عن السنة المنتهية في 2010/12/31	173

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	كتاب وزارة التعليم العالي / دائرة البعثات / تسهيل مهمة البحث	1
2	القواعد المحاسبية العراقية المتعلقة بخطة البحث	1-9
3	جدول المصروفات الختامي 2009 كلية الإدارة والاقتصاد	1-11
4	جدول إيرادات ختامي 2009 كلية الإدارة والاقتصاد	1
5	ميزان مراجعة ختامي 2009 كلية الإدارة والاقتصاد	1-3
6	جدول المصروفات الختامي 2010 كلية الإدارة والاقتصاد	1-11
7	جدول إيرادات ختامي 2010 كلية الإدارة والاقتصاد	1
8	ميزان مراجعة ختامي 2010 كلية الإدارة والاقتصاد	1-3
9	تحليل إيرادات صندوق التعليم العالي	1-2

قائمة المصطلحات والاختصارات

الاختصار	المصطلح بالإنكليزي	المصطلح بالعربي
G&NP	Governmental and Non Profit Entities	وحدات حكومية غير الهادفة للربح
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
GAO	general Accounting Office	مكتب المحاسبة العام الامريكي
APB	Accounting principles Board	مجلس المبادئ المحاسبية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AIS	Accounting Information System	نظم المعلومات المحاسبية
PSC	Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
NCGA	National Council on Governmental Accounting	المجلس القومي للمحاسبة الحكومية

A proposal model for restructuring the governmental accounting systems in non-profit units

(An applied study at the University of Baghdad under the international governmental accounting standards)

Abstract

The research aimed to evaluate the current accounting system in governmental non-profit units that deal with more than one type of funds and use different accounting systems, leading to the use of a variety of measurement, presentation and disclosure practices, which promoted the researcher to dolt with a problem by answering the following questions :-

- Does the accounting measurement for the accounting system, applied in the governmental units that practice the same activities as business sector, coincide to international governmental accounting standards for the public sector units, and works in with non-profit organizations goals?
- Dose the accounting systems in the governmental units that practice the same activities as business sector, produce financial statement with high quality information's that satisfy's the users need and reflects the activities reality?
- Does the accounting system in the governmental units that practice the same activities as business sector activities, disclose the funds resources restrictions in the financial statements?

To achieve the study goals, the researcher relied on the descriptive analytical approach in dealing with the research paragraphs, and for purpose of covering both the theoretical and practical aspects to get the required data and information, it has been relied on the rules, systems documents, official government reports financial instruction and also books, websites, visits, that involve, financial data analyzing and processing for 2009 _ 2010 were done, comparing the international governmental accounting standards for the public sector that control the measurement, presentation and disclosure with the accounting system

used in the research sample (Baghdad university – college of management and economics)
by proposing and applying a model of restructuring the accounting system in the non-profit governmental units according to the international governmental accounting standards of the public sectors facility, finally the most important results reached have been presented as follow:-

1- The accounting measurement for the governmental accounting system applied in the governmental units that practices the same activities as the international governmental business sector, doesn't coincides to accounting standards for the public sector facility, and doesn't work in with non-profit organizations goals.

2- The accounting system in the governmental units which practice the same activities as the business sector doesn't produce financial statements of high quality information that satisfies the users need and reflects the real activities.

3- The accounting system in the governmental units which practice the same activities as business sector activities, doesn't disclose the funds resources restrictions in the financial statement.

أنموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي

الحكومي في الوحدات غير الهـادفة إلى الربح

(دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية)

اعداد : هناء علي حسين القريشي

المشرف : أ.د بطرس مياله المشرف المشارك: أ.د عامر محمد الجنابي

الملخص

هدفت الدراسة إلى تقويم النظام المحاسبي الحالي في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح التي تتعامل مع أكثر من نوع من الأموال ، وتستخدم أنظمة محاسبية مختلفة ، ما يؤدي إلى استخدام مجموعة متنوعة من ممارسات القياس والعرض والإفصاح ، الأمر الذي دفع الباحثة إلى معالجة المشكلة من خلال الإجابة عن الأسئلة الآتية :

- هل يتوافق القياس المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشأت القطاع العام ، ويكون متسقاً مع أهداف المنظمة غير الربحية ؟
- هل ينتج النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال معلومات تحتويها القوائم المالية ذات خصائص نوعية تلبي حاجات مستخدميها وتعكس حقيقة الأانشطة ؟
- هل يفصح النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً أنشطة قطاع الأعمال في القوائم المالية عن القيود المفروضة على مصادر الأموال التي يحصل عليها ؟

ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في تناول فقرات البحث ، ولغرض تغطية الجانبين النظري والعملي للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة أعتمدت على القوانين والأنظمة والوثائق والنشرات الرسمية الحكومية والتعليمات المالية ، والأطلاع على الأدبيات الورقية والإلكترونية ذات الصلة بموضوع الدراسة وإجراء الزيارات الميدانية ، وتحليل البيانات المالية للسنوات 2009– 2010 ومعالجتها ، ومقارنة معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام التي تحكم عمليات القياس والعرض والإفصاح مع النظام

المحاسبي المستخدم عينة للبحث ، وتم اقتراح أنموذج وتطبيقه على (جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد) لهيكلة النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية غير الهادفة وفقا لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام ، وأخيرا عرضنا أهم النتائج التي توصلنا إليها:

1. لا يتوافق القياس المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشأت القطاع العام ، ويكون متسقاً مع أهداف المنظمة غير الربحية.
2. لا ينتج النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً أنشطة قطاع الأعمال معلومات تحتوي عليها القوائم المالية ذات خصائص نوعية تلبي حاجات مستخدميها ، وتعكس حقيقة الأنشطة .
3. لا يفصح النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً أنشطة قطاع الأعمال في القوائم المالية عن القيود المفروضة على مصادر الأموال التي يحصل عليها .

Damascus of University

Faculty of Economic

Department of Accounting

A proposal model for restructuring the governmental accounting system in the non-profit units (An applied Study at the University of Baghdad under International governmental accounting standards)

Adissertation Submitted In Partial Fulfillment of the Requirements

for the Ph.D. Degree in Accounting

By

Hana Ali Hussain Alquraishi

Supervisor

Prof .Dr.Butrus Maiala

Professor of Accounting

Faculty of Economic/ University of Damascus

Co-Supervisor

Prof .Dr. Amer Mohammed Al- Janabi

Professor of Accounting

Faculty of Administration and Economic/ University of Baghdad

2015/1436

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أنموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهـــادفة للربح

(دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية)

أطروحة أعدت لنيل درجة دكتوراه في المحاسبة من جامعة دمشق

إعداد الطالبة

هناء علي حسين القريشي

المشرف

أ.د بطرس ميالة

قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد / جامعة دمشق

المشرف المشارك

أ.د عامر محمد الجنابي

قسم المحاسبة

كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد

1436هـ / 2015 م

الفصل الأول

الأسس النظرية للوحدات غير الهادفة إلى الربح

مقدمة:

جرت العادة على وصف المحاسبة بأنها لغة الأعمال The Business Language لأنها إحدى وسائل الاتصال في التنظيمات التي تستهدف تحقيق الأرباح مثل المنشآت والشركات الصناعية والتجارية. ولكن هذا الوصف لا يقتصر على قطاع الأعمال، ولكنه يسري أيضا وبالدرجة نفسها على التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال Nonbusiness Sector وهي تلك التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح مثل الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي تقدم خدمات لأفراد المجتمع.

وبصرف النظر عن نوعية التنظيمات أو طبيعة أنشطتها، أو تبعيتها أو عدم تبعيتها لقطاع الأعمال فهي كلها تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لإنجاز غرض معين . ومن المعروف أن صدور قرار تخصيص الموارد الاقتصادية يعد نقطة البداية لعمل أي نظام محاسبي، ويترتب على صدور مثل هذا القرار نشأة وحدة محاسبية تكون مواردها موضوعا قابلاً للقياس والاتصال المحاسبي، ويسري هذا المفهوم على أي موارد اقتصادية يتم تخصيصها سواء أكانت في نطاق تنظيم قائم أم في نطاق عملية تجارية، وسواء تم التخصيص بواسطة الأفراد بغرض الاستثمار للحصول على عائد مالي أم بمعرفة الحكومات لإشباع حاجات عامة [1].

لذلك فإن هذا الفصل يهدف إلى بيان الإطار النظري للوحدات غير الهادفة إلى الربح من خلال :

المبحث الأول : الملامح العامة للوحدات غير الهادفة إلى الربح وأنواعها .

المبحث الثاني : النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة إلى الربح (المفهوم، الأهداف، الأغراض، المقومات، السمات المالية والمحاسبية) .

المبحث الثالث: النظريات المحاسبية للوحدات غير الهادفة إلى الربح .

---

[1] المهايني ، محمد خالد ; ميالة ، بطرس ; الخطيب ، خالد ،" **المحاسبة الحكومية** " ، مطبعة جامعة دمشق ، 2011، ص 20 .

المبحث الأول

الملامح العامة للوحدات غير الهادفة إلى الربح وأنواعها

1.1.1 مفهوم الوحدات غير الهادفة إلى الربح

يقصد بالوحدات غير الهادفة إلى الربح كما عرفها شحاته بأنها : **كيانات قانونية تقوم بمجموعة من الأنشطة المختلفة ذات الطابع الخيري والاجتماعي والثقافي وما في حكم ذلك بقصد تقديم مجموعة من السلع والخدمات والمنافع للناس وللمجتمع من دون أن تكون الغاية الأساسية هي تحقيق الربح ، وإن تحقق عائد" في بعض أنشطتها فإنه يوجه لتنمية أنشطتها الخيرية والاجتماعية وتطويرها** [1].

عرفها بدوي ونصر : ***الوحدة التنظيمية التي تقوم بتوفير الخدمات العامة الأساسية أو الإضافية المرغوب فيها اجتماعيا من دون ان يبتغى من وراء ذلك تحقيق الربح، ويتم تمويلها عن طريق موارد من مصادر غير قابلة للتداول أو التعامل فيها من الأشخاص، وقد تقوم الوحدة بالتخطيط لتحقيق زيادة في إيراداتها عن مصروفاتها على ان تستخدم هذه الزيادة فيما تقدمه من خدمات*** [2].

أما (FASB) فقد عرفها في المعيار(116)" المحاسبة عن التبرعات والمساهمات التي قدمت "ملحق (D): *عبارة عن كيانات تتسلم موارد التبرعات ذات المبالغ المالية الكبيرة من مقدمي هذه الموارد والذين لا يتوقعون عائدات مالية متناسبة ومتكافئة مع تبرعاتهم، وهي تعمل على تقديم سلع وخدمات لأغراض تتعدى تحقيق الربح، وهي لا تمتلك فوائد ومصالح ملكية كتلك الموجودة في مشاريع الأعمال* [3].

ومن التعريفات أعلاه نلاحظ أن تعريف (شحاتة ، بدوي ونصر) اقتصر على نوع النشاط الذي تمارسه والغرض من النشاط ، أما تعريف (FASB) فكان أشمل من بقية التعريفات وتضمن عائدية حقوق الملكية ولكنه لم يذكر المعايير المحاسبية المعتمدة فيها ومقياس تقييم الأداء .

ومن المفاهيم السابقة ترى الباحثة يمكن التوصل إلى مفهوم الوحدات غير الهادفة إلى الربح بأنها : وحدات قانونية تقدم مجموعة من الأنشطة المختلفة ذات طابع اجتماعي وثقافي وخيري من خلال تقديم سلع وخدمات للناس من دون ابتغاء تحقيق الربح ، وإذا كانت بعض هذه التنظيمات تقدم خدماتها بمقابل فإن أي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها ، وتعود ملكيتها للدولة أو

---

(1) شحاته ، حسين ، " **محاسبة الوحدات غير الهادفة للربح** " ، جامعة الازهر ، 2001 ، مصر، ص6.

(2) بدوي ، محمد عباس ; نصر ، عبد الوهاب ، " **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق** " ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2008 ، مصر ، ص 11.

(3)Copley , Paul A. , **" Essentials Accounting For Governmental and Not –For– Profit Organizations "**, 9th ed , Mc Graw– Hill Companies inc, 2008 , p :298 .

المجتمع ، ويقيم أداؤها حسب كمية الأموال التي حصلت عليها وأنفقتها في الغرض المعلن ، ورضا متلقي الخدمة عنها .

2.1.1 خصائص الوحدات غير الهادفة إلى الربح

تتسم الوحدات غير الهادفة إلى الربح بمجموعة من الخصائص العامة التي تميزها من الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح وهي(1) :

1. تهدف إلى تحقيق المنفعة ولعدد كبير من المواطنين ، وتقدم خدماتها إلى المجتمع كله من دون استثناء أو تمييز ، وقد يتراوح أعضاء المجتمع الذين تطالهم الخدمة المقدمة من هذه الوحدات بعدد محدود بمنطقة معينة ، أو بمعظم سكان المدينة أو المحافظة أو الدولة .
2. عدم توقع مقدمي الموارد النقدية استردادها أو حصولهم على منافع اقتصادية تتناسب في القيمة مع الموارد المقدمة .
3. يدور جوهر الأهداف التشغيلية حول تقديم السلع أو الخدمات من دون التركيز على هدف تحقيق الربح.
4. حقوق ملكيتها لكيان اجتماعي أو حكومي ، ولاتنتقل هذه الملكية بالتداول بين الأفراد كما هو في الوحدات الهادفة إلى الربح ، ويكون لها شكل رسمي له صفة الدوام يمثل شخصيتها الاعتبارية .
5. تتمثل أهم مصادر التمويل من التبرعات والرسوم والإعانات والهبات من الحكومة ومن الأفراد والهيئات .
6. تحاول إدارتها تحقيق التوازن بين الإيرادات ونفقات أداء الأنشطة ، ويغطى العجز عن طريق الإعانات والهبات ، كما يوجه الفائض لتنمية الأنشطة وتطويرها مرة أخرى (2).
7. معفاة من الضرائب على راس المال أو الدخل لأنها تسهم في التنمية الاجتماعية والأعمال الخيرية التي تعد من أهم مسؤوليات الدولة .
8. تتلقى اسهامات وهبات من المانحين في عمليات غير تبادلية (3).

ونود الإشارة أن تقويم الأداء ونتائج التشغيل لمعظم الوحدات (G&NP)يكون صعبا وذلك للأسباب الآتية[4]:-

---

(1) شحاته ، حسين ، **محاسبة الوحدات غير الهادفة للربح ، 2001 ، مرجع سابق** ،ص 7.

(2) بدوي و نصر ، **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق ، 2008 ،مرجع سابق** ، ص 11.

(3) Wilson, Earl R.& Kattelus, Susan, **" Accounting For Governmental and Not –For-Profit Entities"**, 13th ed, Mc Graw- Hill Companies inc, 2004 ,P2;3 .

(4) Freeman & Shoulders , **"Governmental and non profit Accounting– Theory and practice"** ,7th ed , Pearson Education prentice Hall– Inc , 2003, p:5 .

1.لاتوجد سوق مفتوحة لاختبار العرض والطلب لقيمة الخدمات والسلع التي توفرها هذه الوحدات .
2.العلاقة في حالة وجودها بين المسهمين في التمويل ومتسلمي السلع والخدمات تكون غير مباشرة .
3.أن مثل هذه الوحدات غير الهادفة إلى الربح والتي لا تتوقع أن تحقق ربحاً في المستقبل لايمكن الاعتماد على الربح لتقويم الأداء أو كونه أداة للتقويم .
4.الحكومات تستطيع الإسهام في التمويل من خلال الضرائب ، وذلك يعني أن زيادة حجم الموارد لا يعكس كفاءة الأداء .

ووفقاً لذلك هناك مقاييس أخرى وأساليب رقابية على نتائج التشغيل ينبغي أن تستخدم لضمان أن موارد الوحدات(G&NP) تكون قد استخدمت بشكل اقتصادي بكفاءة وفاعلية ، وإنها سوف تستمر باستخدامها بذات الأسلوب ، وهذه الوحدات غالبا ماتكون ذات تنظيم يخضع للرقابة أكثر من وحدات الأعمال . ومن الملاحظ هنا أن كل عمليات الوحدات (G&NP) تتأثر بالمتطلبات القانونية أو شبه القانونية التي تتضمن كل من :

- الإلزام الخارجيImposed externally أي إلزام من مشرعي حكومات الولايات أو الحكومة المركزية.
- والإلزام الداخلي Imposed internally أي إلزام من المسؤولين في تلك الوحدات الحكومية أو مفروضة بموجب العقود مثل عقد التأسيس الداخلي لذلك فإن الحاجة لضمان الإذعان للقانون ومتطلبات التعاقد غالبا ما تستوجب رقابة إدارية فعالة وعملية أكثر من الوحدات في قطاع الأعمال.

3.1.1 الفروق الأساسية بين الوحدات الهادفة إلى الربح والوحدات غير الهادفة إلى الربح

تؤثر مقاصد وأنشطة وطبيعة الملكية والربحية والمسؤولية الاجتماعية والبيئية من الوحدات الهادفة وغير الهادفة **إلى الربح** ، ومن ثم تظهر العديد من الفروق بينهما والجدول رقم (1) يبين ذلك [1] :

(1) WWW. Accounting .ucdavis.edu, **" Introduction to university Accounting"**, 2009

جدول رقم (1)

الفروق الأساسية بين الوحدات الهادفة إلى الربح والوحدات غير الهادفة إلى الربح

السمة	وحدات هادفة **إلى الربح**	وحدات غير هادفة **إلى الربح**
الغرض	تعظيم الربحية وتعظيم الثروة لحقوق الملكية	تقديم منافع وخدمات ذات طابع اجتماعي وخيري وثقافي بدون مقابل أو بمقابل قليل
الملكية	يتمثل راس المال في صورة حصص أو أسهم مقدمة من الشركاء – المسهمين	للدولة أو المجتمع الذي يقدم أفراده المنافع والخدمات مثل الجمعيات والمنتديات الاجتماعية
العمليات	إنتاج وبيع المنتجات و / أو الخدمات بسعر يتجاوز تكلفة التصنيع	تقديم الخدمات و جمع التبرعات
مقاييس النجاح	مقدار الربح ، والعائد على الاستثمار، والوضع المالي	كمية الأموال والإيرادات التي تم الحصول عليها التي أنفقت حسب الغرض المعلن ورضا العملاء ومتلقي الخدمة
الفائدة والعلاقات	رضا العملاء هو أمر أساسي تخضع للسيطرة على إدارة المستثمر	المسهمون ، دافعو الضرائب تخضع للسيطرة على الإدارة السياسية
المعايير المحاسبية	مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)	مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)
مصدر التمويل	المالكون – الممولون	الدولة – المتبرعون

الجدول : إعداد الباحثة

4.1.1 أوجه الشبه بين الوحدات الهادفة إلى الربح والوحدات غير الهادفة إلى الربح

تتشابه الوحدات الحكومية وغير الهادفة إلى الربح مع الوحدات الهادفة إلى الربح وكالاتي [1]:

1. كلاهما أجزاء من النظام الاقتصادي نفسه وهما يستخدمان الموارد المالية والبشرية لإنجاز أغراضهما .
2. كلاهما يحصل على الموارد النادرة ويحولها إلى سلع وخدمات .
3. عمليات الإدارة المالية تتشابه فيهما من حيث الجوهر ، وكلاهما ينبغي أن يملك نظام معلومات (متمثل بنظام محاسبي متكامل العناصر) للمديرين والأجهزة الحكومية والآخرين لتسلم البيانات التي تتصف بالملاءمة والوقتية لأغراض التخطيط والرقابة ، وتقويم استخدام الموارد النادرة .
4. بسبب كون الموارد نادرة فإن تحليل الكلف والرقابة ، وتقويم التقنيات يعد أساساً لضمان ان الموارد استغلت بشكل اقتصادي وفعال وكفء .
5. في بعض الحالات كلاهما قد ينتج منتجات متشابهة مثل الحكومة والقطاع الخاص قد تشغل أنظمة النقل أو الخدمات الصحية أو الكهرباء .

إلا أنه في واقع الأمر هناك اختلاف بين الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح من جهة، وبين منظمات الأعمال أو الوحدات الهادفة إلى الربح من جهة أخرى ومن خلال هذه الاختلافات يمكن تعرّف على خصائص هذه الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح وأنواعها ، و تتمثل نقاط الاختلافات كآلاتي :

1. الأهداف التنظيمية organizational objectives .
2. مصادر التمويل Sources of Financial Resources .
3. التنظيم و الرقابة Regulation & Control .

5.1.1 تصنيف الوحدات غير الهادفة للربح

استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مصطلح التنظيمات التي لاتنتمي إلى قطاع الأعمال Nonbusiness Organizations ليعني به الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لاتسعى لتحقيق الأرباح Nonprofit Organizations [*].

ونظرا إلى التباين والتداخل الشديدين بين التنظيمات التي لاتنتمي إلى قطاع الأعمال فقد يكون من الصعوبة تصنيفها في أنواع محددة ، إلا أنه يمكن تصنيفها بعدة طرائق وفقا لطبيعتها ، وأنواع الخدمات

---

[1] Freeman & Shoulders , **Governmental and non profit Accounting– Theory and practice" Op.Cit,2003 ,** p:3 .

[*] هذا النوع من المستشفيات والجامعات يقدم الخدمات بمقابل وتعتمد على تمويل عملياتها ذاتيا وأي زيادة في إيراداتها عن مصروفاتها تستخدم في تحسين أداء الخدمة وتوسيع نطاقها ، وسوف تكون عينة البحث ضمن هذا التصنيف .

التي تؤديها وأساليب تمويلها ، وذلك على النحو الآتي [1] :

(1) التصنيف بحسب طبيعة الوحدات .

قد تصنف التنظيمات وفقا لطبيعتها إلى مجموعتين :

المجموعة الأولى : تنظيمات عامة (حكومية) وتتكون من الوزارات والمصالح الحكومية سواء أكانت مركزية أم لامركزية بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس العامة . ويتم إنشاء هذه التنظيمات بموجب القانون وفقا لإرادة السلطة التشريعية .

المجموعة الثانية : تنظيمات خاصة (اجتماعية) وتتكون من الجمعيات الخيرية والمهنية والنوادي، بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس الخاصة وأي تنظيمات اجتماعية أخرى لاتستهدف الربح، ويتم إنشاء هذه التنظيمات وفقا لرغبة مجموعة من الأفراد تدفعهم مشاعرهم الوطنية إلى تقديم المنح والهبات للأغراض الاجتماعية .

(2) التصنيف بحسب نوع الخدمة .

تصنف التنظيمات وفقا لأنواع الخدمات التي تؤديها إلى أربعة أنواع :

(أ) الخدمات السيادية : مثل الدفاع والأمن والعدالة والشؤون البلدية ، ويقتصر أداء هذه الخدمات على التنظيمات الحكومية في معظم دول العالم .

(ب) الخدمات الاجتماعية : مثل الرعاية الصحية والتعليمية ، ويتم تأدية هذه الخدمات بدون مقابل بواسطة تنظيمات حكومية ، أو بمقابل بواسطة تنظيمات لاتستهدف الربح .

(ج) خدمات البنية الأساسية : مثل بناء الطرق والجسور والسدود واستصلاح الأراضي ، وتقوم بها التنظيمات الحكومية .

(د) الخدمات الاقتصادية : مثل الكهرباء والمياه والنقل والمواصلات وهي تؤدى بمقابل في معظم دول العالم، ولكن قد يتم توفيرها بواسطة تنظيمات حكومية من دون السعي إلى تحقيق أرباح .

(3) التصنيف بحسب طبيعة الأموال

يركز هذا الأساس على طبيعة الأموال بصرف النظر عن طبيعة الوحدة أو نوع الخدمة التي تقدمها، وهنا يتم تبويب الأموال إلى أموال قابلة للإنفاق وأموال غير قابلة للإنفاق وتؤثر كل منها في تحديد طبيعة النظام المحاسبي الملائم ارتباطا بالوحدة المحاسبية في الأموال القابلة للإنفاق والأموال غير قابلة للإنفاق .

وهذا التصنيف يعد التصنيف الملائم لتحديد طبيعة النظام المحاسبي حيث تصنف التنظيمات وفقا لطبيعة الأموال إلى مجموعتين :

---

[1] الهامي ،محمد عادل والسقا ، السيد أحمد ، **"المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر"** ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، 2006 ،مصر ، ص 34 .

المجموعة الأولى : أموال قابلة للإنفاق Expendable funds فالتنظيمات التي تمول من هذه المجموعة تقدم خدماتها بدون مقابل ، ولذلك يخصص لها موارد تتجدد سنويا أو كل فترة وهذه الموارد تحصل إجباريا من الضرائب ، أو قد تتولد من إيرادات الثروات الطبيعية طريق لتنفقها على أغراض معينة وفق خطة محددة، وهذه الأموال يطلق عليها " الأموال ذات الموارد المتجددة من مصدر خارجي (Source and Disposition funds) ، وهذا يعني أن هذه التنظيمات لاتسهم في خلق مواردها ، ومن ثم فهي ليست مقابل مجهودات قامت بأدائها ، وإنما هي اعتمادات تتاح لها من مصدر خارجي . وهنا يعد المال (Fund)هو الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية ويكون موضوع القياس والاتصال المحاسبي ، ويطبق في هذا النوع من الأموال نظام محاسبة الأموال فهو نظام محاسبي يختلف عن النظام المحاسبي المستخدم في قطاع الأعمال ، ويعد هذا النظام المحاسبي الأكثر ملاءمة للاستخدام في الوحدات الحكومية والوحدات غير الهادفة إلى الربح التي تمول من الأموال القابلة للإنفاق، ومن التنظيمات العامة التي تنتمي إلى هذه المجموعة الوزارات والمصالح الحكومية والمستشفيات والجامعات والمدارس العامة ، ويتم تخصيص الاعتمادات لها عن طريق الموازنة العامة للدولة [1].

المجموعة الثانية : أموال غير قابلة للإنفاق Non expendable Fund فالتنظيمات التي تمول من هذه المجموعة تقدم خدماتها بمقابل ، لذلك فهي تعتمد على إيراداتها الذاتية التي تتولد من استغلال راس مالها الدائم الذي سبق وأن أسهمت به الدولة من أموالها القابلة للإنفاق ، أو التي أسهم بها الأفراد لإنشاء مثل هذه التنظيمات، وهذه الأموال يطلق عليها "الأموال ذات الموارد المتجددة ذاتيا" Self– Sustaining Funds وهذا النوع من الأموال ينبغي إن يطبق عليها النظام المحاسبي المستعمل في وحدات الأعمال الهادفة للربح إذ يعد في هذا النوع من الأموال (التنظيم) مرادفاً (للمال) ، ومن ثم يعد التنظيم هو الوحدة المحاسبية ، ويكون هو موضوعا للقياس والاتصال المحاسبي إذ إن هذه التنظيمات تمارس أنشطة مماثلة لتلك التي يمارسها قطاع الأعمال ، إن إيرادات هذا النوع قد لاتكفي لتمويل عملياتها وعندئذ يتم تمويلها من مصادر خارجية ، فإذا كان التنظيم عاماً يتم تمويل العجز من الأموال الحكومية القابلة للإنفاق ، وإذا كان التنظيم خاصاً يتم تمويل العجز من التبرعات والهبات والاسهامات من الأموال الحكومية القابلة للإنفاق، ومن التنظيمات العامة التي تنتمي إلى هذه المجموعة المؤسسات الاقتصادية العامة التي تقدم خدمات الكهرباء والمياه والنقل والمواصلات ومن التنظيمات الاجتماعية الخاصة المستشفيات والجامعات [2].

الشكل رقم (1) يوضح تصنيف الوحدات غير الهادفة إلى الربح

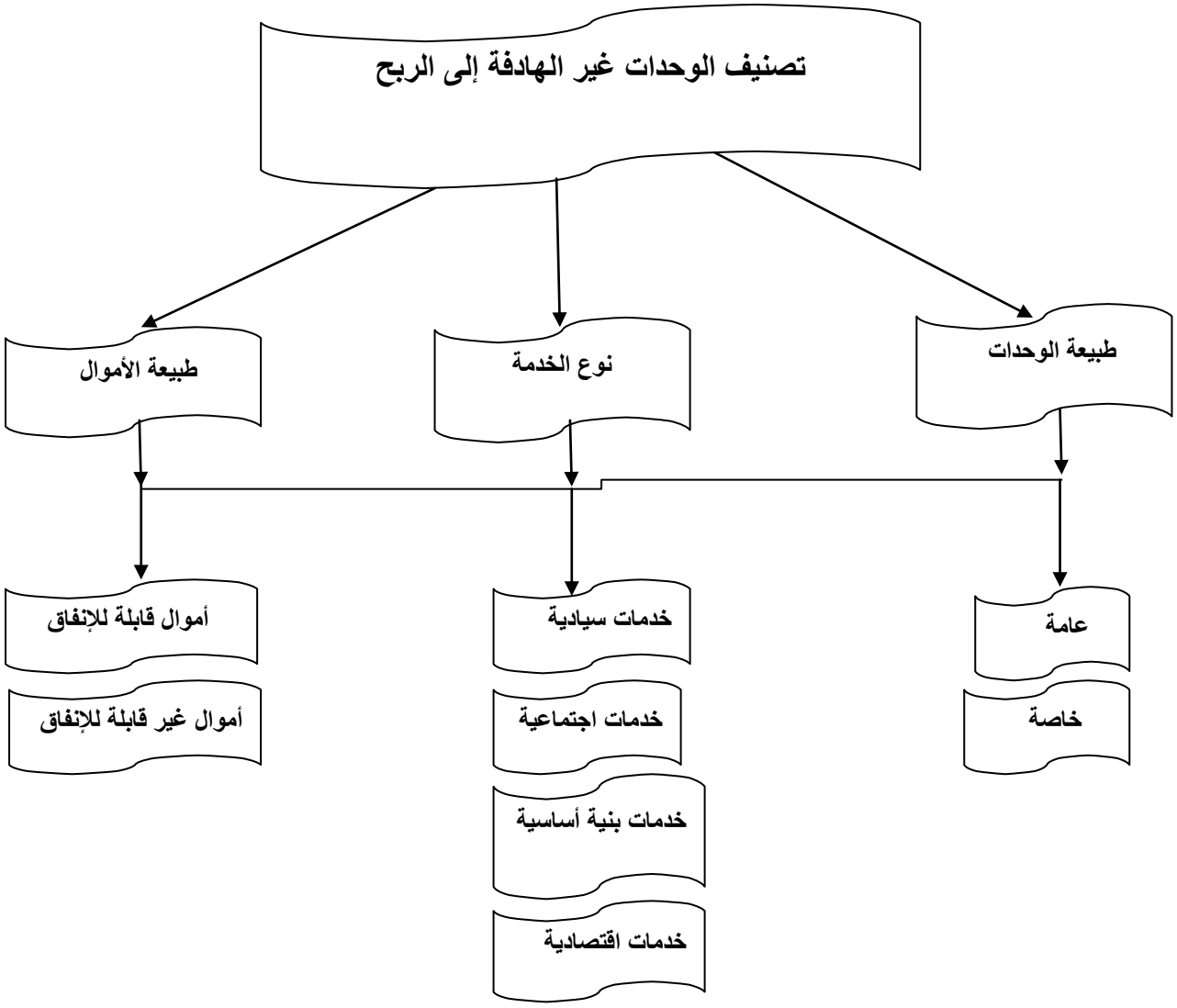
---

[1] السلطان ، سلطان محمد ، وأبو المكارم ، وصفي عبد الفتاح ، **"المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى "**، دار المريخ للنشر ، 1990 ، ص 42 .

(2) Larson, E. Jhon , **"Modern Advanced Accounting",** 10th ed ,Irwin– Mc Graw Hill 2006,p :717

شكل رقم (1)

تصنيف الوحدات غير الهادفة إلى الربح



المصدر: سلطان وابو المكارم ،**"المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى "**مرجع سابق ، 1990 ، ص 42 .

الشكل : إعداد الباحثة

المبحث الثالث

النظريات المحاسبية للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح

إن ماتتميز به الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح من خصائص قد استلزمت تكييفا خاصا لمفهوم الوحدة المحاسبية أثر بشكل جوهري في الإطار الفكري للمحاسبة في هذه الوحدات ، وأصبح أساسا للمبادئ والقواعد العلمية للمحاسبة ، إذ تعد الوحدة المحاسبية دائرة نشاط معين يلزم إخضاعها للمنهج المحاسبي وحسب طبيعة ذلك النشاط ، إذ من المعروف أن الوحدة المحاسبية تختلف طبيعتها ، فقد تختلف من حيث الشكل التنظيمي أو القانوني ، وقد تختلف من حيث النطاق، أو من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه ، وبما أن أنشطة الوحدات غير الهادفة إلى تحقيق الربح ذات طبيعة خاصة تتسم بمجموعة من الخصائص ميزتها من التنظيمات الهادفة إلى تحقيق الربح لذلك من الضروري أن نتعرّف النظريات المحددة للوحدات المحاسبية ومقدرتها الإنفاقية .

1.3.1 أهم النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية

ظهرت نظريات عدة تفسر مفهوم الوحدة المحاسبية في تنظيمات قطاع الأعمال الهادف إلى الربح وغير الهادف إلى الربح وأهمها [1] :

1- نظرية الملكية المشتركة The Proprietary Theory

2- نظرية الشخصية المعنوية The Entity Theory

3- نظرية موارد الوحدة (التمويل الذاتي) The Revenue Theory

4 - نظرية الأموال المخصصة The Fund Theory

1. نظرية الملكية المشتركة : تعد الملكية الأساس في قيام هذه النظرية ، لذلك فإن المالك والمنشأة متشابهان والمصالح بينهما متطابقة ، وتفسير نظام القيد المزدوج يقوم على أن الجانب المدين يمثل حق المالك في المنشأة ، أما الجانب الدائن فيمثل التزامات المنشأة التي هي بالنتيجة تعد التزاما على المالك [2]، ويتم الاهتمام بقياس الموجودات والمطلوبات لمعرفة التغير في الثروة الشخصية لهم ، ويجب المحافظة على راس المال وتنميته وإظهار أثر العمليات المالية في حقوق الملكية ، وتعد الإيرادات زيادة في حقوقهم والمصروفات

---

(1) المهايني ، محمد خالد واخرون ، **المحاسبة الحكومية** ، ص 73.

(2) مطر ، محمد عطية ، " **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس ، العرض ، الإفصاح** "، ط 1 ، دار وائل للنشر ، عمان ،2004 ، ص84

نقصا من هذه الحقوق ، وتكون نتيجة الأعمال عن فترة زمنية معينة متمثلة في الفرق بين حقوق أصحاب المشروع في نهايتها وحقوقهم في بدايتها، وبالمعادلة تكون النتيجة عن فترة زمنية معينة بالمعادلة الآتية [1] .

الربح أو الخسارة = حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة – حقوق أصحاب المشروع في بدايتها

ويعبر عن الميزانية بالمعادلة الآتية [2]:

الأصول – الالتزامات = حقوق الملاك

Assets – Liabilities = Owner's (Proprietor's) Equities

$$\sum L - \sum A = P$$

2. نظرية الشخصية المعنوية : *ترى أن الشركة كيان منفصل ومستقل عن أولئك الذين يجهزون رأس مال الشركة، وهي ببساطة وحدة أعمال وليس وحدة ملكية، والمنظمة هذه تتمثل بمجموعة من الموارد لهذا الكيان وعليها التزامات تجاه حملة الأسهم والدائنين، ولأن وحدة الأعمال عليها مسؤوليات لمقابلة تلك الالتزامات، فإن مفهوم الكيان المستقل يركز على الدخل* [3] .

وفي هذه النظرية يتم التركيز على متابعة الدخل للمستثمرين ، أو التغيرات التي تطرأ على استثماراتهم بغرض تقييم كفاءة الأداء ، وللتوصل إلى صافي الربح أو الخسارة يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات خلال فترة زمنية معينة (سنة عادة) بالمعادلة الآتية [4]:

صافي الربح أو الخسارة = الإيرادات – النفقات

وتصاغ معادلة الميزانية كآلاتي [5]:

الأصول = الحقوق (الالتزامات + حقوق المسهمين)

Assets = Equities

---

[1] الرماحي، نواف محمد عباس ،" **المحاسبة الحكومية** "، ط1، دار صفاء للنشر، عمان، 2009 ، ص19

[2] Zanoni,Andrea,**"Genesi of Entity Theory"** ,www.muprivate,edu.an/fil eadmin , 2004, p:2

[3] Belkaoui, Ahmed,**"Accounting Theory"**, Thomson Learning, U.S.A., 4th Ed., 2000,p:168.

[4] الرماحي ، نواف محمد عباس ،" **المحاسبة الحكومية** "، مرجع سابق ، ص 19

[5] لطفي، أمين السيد احمد ، " **نظرية المحاسبة**" **(منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005،ص245

وتتمحور النظريتان السابقتان حول نقطتين أساسيتين هما [1] :

أ. تشغيل البيانات المالية للتوصل إلى صافي الربح أو الخسارة.

ب. رأس المال عنصر أساسي لابد من توفره في أي وحدة تجارية.

وعلى الرغم من نجاح النظريات السابقة في تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية وأسس المحاسبة فيها ، إلا أنها عجزت عن تشغيل الوحدة المحاسبية في الوحدات غير الهادفة إلى الربح وقياسها وإظهار طبيعتها ، ما دعت الحاجة إلى ظهور نظرية الأموال المخصصة لتقدم تفسيرا أكثر شمولية وملاءمة لطبيعة الأنشطة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة إلى تحقيق الربح [2] .

3. **نظرية موارد الوحدة (التمويل الذاتي) : تنص هذه النظرية على أن الموارد التي تحصل عليها الوحدة من أنشطتها الذاتية هي التي تحدد مقدرتها الإنفاقية ، وهذا يعني أن توسع الوحدة يتوقف على حجم تلك الموارد، فكلما حققت إيرادات كبيرة زاد نشاطها والعكس صحيح أي أن الوحدة التي لاتحقق موارد ستكون غير قادرة على تنفيذ التزاماتها** ، وتتمثل معادلة الميزانية بما يأتي[3]:

الموارد المتحققة ذاتيا = الالتزامات

ومن أعلاه يتضح أنه يتعذر تطبيق هذه النظرية على نشاط الوحدات الإدارية الحكومية لعدم حصول وحدات الدولة على الموارد المطلوبة لتنفيذ التزاماتها لأن الإيرادات المحصلة من قبلها ليست نتيجة نشاطها الذاتي وإنما تكون بموجب القانون ، وهي إيرادات سيادية تخص الدولة كلها ولاتخص الوحدة التي قامت بجباية تلك الإيرادات، لذلك فإن مجال تطبيق هذه النظرية يكون في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال (موضوع البحث)

4. نظرية الأموال المخصصة : جاء بها (William Vatter) عام 1947 لبيان المفاهيم المحددة والمناسبة للنظام المحاسبي الحكومي ، وكيفية تشغيله وفق محددات وضوابط معينة تحاول تفسير مفهوم الوحدة المحاسبية في الوحدات الحكومية التي لا تستهدف الربح بالنظر إلى طبيعة النشاط محل المحاسبة ، وما يحيط به من متغيرات وظروف بيئية، وترى لجنة مفاهيم المحاسبة في قطاع الخدمات العامة والتابعة لجمعية المحاسبة الأميركية أن مفهوم الوحدة المحاسبية يعد احد المفاهيم الأساسية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المحاسبة، فإذا

---

[1] المهايني ، محمد خالد وآخرون ،" **المحاسبة الحكومية "** ، مرجع سابق ، ص 75 .

[2] كآم، فيرنون، **"نظرية المحاسبة "** ، ترجمة رياض العبد الله ، دار الكتب للطباعة والنشر ، الموصل ، 2000 ، ص423.

[3] سلوم ، حسن عبد الكريم ، " **الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات العملية لجمهورية العراق "** ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، 2001 ، ص29-30.

كانت المحاسبة نظاماً للمعلومات فإن مفهوم الوحدة هو الذي يحدد هذا النظام ، كما أن تحديد المحاسبة لمفهوم الوحدة المحاسبية يعيّن المجالات التي تجمع عنها المعلومات ويبينها وتعد التقارير المالية بشأنها .[1]

وتقوم هذه النظرية على أساس أن القدرة الإنفاقية لأية وحدة محاسبية تتحدد في نطاق الاعتمادات أو الأموال التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً ولفترة زمنية محددة ، بغض النظر عن الموارد الناشئة عن الأعمال أو الخدمات التي تقدمها الوحدة وعلى هذا الأساس تعرف الوحدة المحاسبية وفقاً لهذه النظرية بأنها "**مجموع الأصول والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد محدداً ومقيداً بتحقيق الهدف أو الغرض الذي خصصت من أجله** [2]**.**

وذكر مطر تصورا آخر للوحدة المحاسبية في ظل نظرية الأموال المخصصة *وكأنها صندوق للأموال ذو أغراض محدودة ، ويستلزم لتحقيق هذه الأغراض أن يتوافر مصدر لتمويل أصول الصندوق، وبالتالي تحقيق عائد مناسب للأموال المستثمرة فيه* [3] .

وتأسيسا على ماسبق تمثل معادلة الميزانية وفقا لهذه النظرية على النحو الآتي :

الإيرادات المقرر تحصيلها = الاعتمادات المخصصة لأوجه الإنفاق

وتستند نظرية الأموال المخصصة على المفاهيم الآتية [4]:

1- أصول الوحدة الإدارية هي مجموع ما يمكن للوحدة الحصول عليه من موارد نقدية وغير نقدية سمح لها بتحصيلها خلال فترة زمنية معينة لغرض استخدامها في مجال محدد .

2- خصوم الوحدة الإدارية هي مجموعة الالتزامات والقيود على استخدامها لأصولها المتمثلة على شكل اعتمادات محدودة لا ينبغي تحت أي ظرفٍ تخطيها، كما لا يحق للوحدة أن تنفق من اعتمادٍ معين على مجالات هي خارج نطاق الاعتماد في أنشطتها وخدماتها لتحقيق الأهداف .

3- الإيرادات هي إجمالي التدفقات النقدية الداخلة إلى الوحدة والنفقات هي التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة لا يمكن أن ترتبط فيما بينها بعلاقةٍ سببية ويتم بيانها في حساب متوازن [5].

---

[1] الجمال ، محمد رشيد و الدميري ، علاء الدين محمد ، "**المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق** " ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2004 ، ص 46 .

[2] المهايني ، محمد خالد وآخرون ،" **المحاسبة الحكومية**" ، مرجع سابق، 2011 ، ص 77 .

[3] مطر ، محمد عطية ، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس ، العرض ، الإفصاح** "مرجع سابق ،2004 ، ص 90.

[4] حنان ، رضوان حلوة ، " **تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة** " ، ط 1 ، الدار العلمية للنشر ، عمان ، 2001 ، ص 419- 420.

[5] لطفي، امين السيد احمد ، **نظرية المحاسبة**" **(منظور التوافق الدولي)** ، مرجع سابق ، 2005 ، ص 254- 257 .

4- معادلة الميزانية : الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام الأصول والموارد [1].

5- القدرة الإنفاقية للوحدة الإدارية تتمثل في المبالغ المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة من أجل تأدية الأنشطة المنوطة بها في فترة زمنية محددة (عادة سنة مالية) [2].

6- لايفرق بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية وجميعها تقفل في نهاية السنة في الحساب الختامي لأنها من تكلفة النفقات العامة التي صرفت خلال السنة المالية ، ويرجع سبب ذلك إلى أن الموارد الحكومية تجدد سنويا وأن النفقات الجارية في مجال الخدمات العامة لاتعدّ نفقات إيرادية لعدم إسهامها في تحقيق الإيرادات.

7- الأخذ بمبدأ عمومية الإيرادات والنفقات الذي يتطلب عدم الربط أو وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات فلا يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات بصرف النظر عن مصدر الإيرادات أو الهدف من الإنفاق لان الموارد الحكومية متجددة سنويا [3].

8- تعالج الموجودات الثابتة على أنها نفقات عند شرائها وإيرادات عند بيع نفاياتها في هذه الوحدات ، ولاتظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة في سجلاتها المحاسبية وتوصف على أنها مصروفات تخص السنة المالية التي تم شراء الموجود الثابت فيها ، ويتم تغطية هذه المصروفات الرأسمالية من الإيرادات السنوية التي تحصل عليها الوحدة ممثلة في التخصيصات الواردة في الموازنة العامة لذلك لايحتسب اندثار عليها .

9- لاتحتاج إلى تكوين مخصصات واحتياطيات لمواجهة خسائر محتملة لاختفاء هدف المحافظة على راس المال بسبب أنها لاتهدف إلى الربح لأنها تحصل على كل احتياجاتها من الإيرادات التي تفرضها الدولة وتموّل هذه الوحدات سنويا عن طريق الموازنة العامة للدولة .

10- لاتحتاج الوحدات الإدارية الحكومية إجراء تسويات جرديه في نهاية السنة المالية لانها تعتمد على الأساس النقدي في تسجيل معاملاتها المالية [4].

11- تثبت كافة العمليات المالية المتعلقة بتحصيل الإيرادات وأوجه إنفاقها على أنشطة الوحدة الحكومية ، ثم التقرير عن هذه الأنشطة في شكل تقارير وقوائم مالية ، وتقديمها إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة فيها[5].

---

[1] المهايني ، محمد خالد وآخرون ، **المحاسبة الحكومية** ، مرجع سابق ، 2011 ، ص 77 .

[2] الرماحي ،،" **المحاسبة الحكومية** ، مرجع سابق ، 2009 ، ص 21 .

[3] هلالي ، محمد جمال علي ،" **المحاسبة الحكومية** " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،2002،ص31-37 .

[4] الرماحي ، ،" **المحاسبة الحكومية** ، مرجع سابق ، 2009 ، ص 22.

[5] كآم ، فيرنون، **"نظرية المحاسبة "** ، مرجع سابق ،2000 ، ص 424

مما سبق يتضح بأن نظرية الأموال المخصصة تستبعد العلاقة الشخصية بين ملاك المشروع والموجودات بوصفها حقوقاً للملكية التي تبنى عليها نظرية الملكية الشخصية، كذلك تستبعد مفهوم تشخيص الوحدة بوصفها شخصية اعتبارية مستقلة من حيث كونها وحدة اقتصادية وقانونية بنظر القانون حسب مفهوم نظرية الشخصية المعنوية، وبدلاً من ذلك تقوم نظرية الأموال المخصصة على أساس اعتبار الوحدة الإدارية مركز نشاط بصفتها أساساً للمحاسبة وإعداد التقارير، وتركز على الأموال بدلاً من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه، وكان القصد من ظهورها صياغة مفاهيم أكثر شمولية تركز على أنشطة المنشأة بغية تقديم بيانات إحصائية تظهر نتائج الأنشطة الاقتصادية فيها، لذا تدعو هذه النظرية للتركيز على الأموال(fund) في المنشأة ، وجعلها موضع الاهتمام بديلاً عن التركيز على الوحدة المحاسبية أو الملاك لأنها تمثل الأصول (في شكل مجموعة من الخدمات المتاحة) يجري تحصيلها وتجميعها معا لتحقيق أهداف محددة سواء أكانت مشاريع أعمال أم مشاريع تجارية [1] ، وتجدر الإشارة إلى ضرورة التمييز بين مصطلح (Funds) الذي يستخدم بشكل واسع في المحاسبة التجارية ويراد به التدفقات النقدية أو الأصول المتداولة (كلها أو جزء منها) ويمثل معناه في هذه الحالة التعبير عن الموقف النقدي أو السيولة النقدية للمنشأة، ومصطلح (Funds) طبقاً لنظرية الأموال المخصصة الذي يراد له هنا أن يعبر عن الوحدة المحاسبية التي تمثل محور ارتكاز العمليات المحاسبية من التسجيل والتبويب وتلخيص وعرض النتائج الخاصة بنشاط أو مال معين في مجموعة من الحسابات التي تتمتع بالتوازن الذاتي Self Balancing Set Of Account

وقد عرّف مصطلح (Funds) من قبل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB بأنه (*وحدة مالية ومحاسبية مستقلة، تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأية موارد أخرى وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقي للمال، وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة*) [2].

إذن المال هو الوحدة المالية والمحاسبية المستقلة في الوحدات الإدارية الحكومية الذي يكون موضوعاً للقياس والإفصاح المحاسبي، بدلاً من كون التنظيمات التي تنجز الأهداف المخططة للمال في الوحدات الإدارية الحكومية هي الوحدة المحاسبية ، وعليه فعندما تتعدد مصادر الأموال في التنظيم الواحد، وتتباين أهداف الأموال

---

[1] بدوي و عثمان ، **النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح**" ، مرجع سابق ، 2007 ، ص 354 .

[2] Pahler, Arnold J. & Mori, Joseph E., "**Advanced Accounting** ", 7th Ed. Harcourt, Inc., 2000, p : 976 .

يصبح كل مال وحدة محاسبية مستقلة تكون موضوعاً للقياس والإفصاح المحاسبي، وفي مثل هذه الحالة قد يشتمل التنظيم الواحد على عدد من الوحدات المحاسبية [1] .

2.3.1 تبويب الأموال وفق نظرية الأموال المخصصة

وضح مجلس (GASB) في تقريره ذي الرقم 34 أحد عشر نوعاً للمال مصنفة بثلاث مجاميع في ما يأتي[2]:

أولاً: الأموال الحكومية Governmental Funds :

وتشمل الأموال الحكومية خمسة أنواع من الأموال التي يمكن ان تستخدمها الحكومة في تقديم الخدمات الأساسية إلى الشعب، ويمكن التمييز بين هذه الأنواع المختلفة من الأموال وذلك استناداً إلى طبيعة مصادر مواردها المالية أو أنواع الأنشطة الممولة من تلك الموارد [3].

وهذه الأموال هي [4]:

1- المال العام The General Fund:ويخصص للمحاسبة عن جميع الموارد العامة ما عدا تلك التي يتم المحاسبة عنها في مال آخر، ويوصف المال العام عادة بأنه مال العمليات أو المال الجاري.

2- أموال الإيراد المخصصSpecial Revenue Funds : وتخصص للمحاسبة عن مصادر إيراد معين تخصص قانوناً للإنفاق على أغراض محددة.

3- أموال المشروعات الرأسمالية Capital Projects Funds : تخصص للمحاسبة عن تحصيل الأموال المستخدمة في الحصول على التسهيلات الرأسمالية وإنفاقها.

4- أموال خدمة الدين Debt Service Funds : تخصص لتحاسب عن تسديد الأصل والفوائد المتعلقة بالديون طويلة الأجل.

5- الأموال الدائمة أو المستمرة Permanent Funds : وتخصص للمحاسبة عن الموارد التي حددت قانونياً لإجراء تحسينات عامة أو خدمات تستفيد منها عقارات معينة مقابل فرض رسوم خاصة.

---

[1] السلطان وأبو المكارم، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** "مرجع سابق،1990 ، ص48.

[2] Larsen , **Modern Advanced Accounting**، Op.Cit 2006 ,p: 718.

[3] Jeter & Chaney , **"Advanced Accounting**, Op.Cit , 2001, p: 815.

[4] Fischer, et al., Fischer, Paul Marcus and Others, "**Advanced Accounting** ", 8th Ed, by: South-Western, a division of Thomson Learning, 2002, p: 8-15

ولابد من الإشارة إلى أن هذه الأموال تحصل سنوياً من مصادرها وتخصص سنوياً عن طريق الموازنة العامة للدولة في شكل اعتمادات لإنفاقها لأغراض عامة كما هو الحال في المال العام ، لذلك تقفل حساباتها في نهاية كل سنة ، أو على أغراض محددة كما في الأموال الأربعة الأخرى التي يتوقف استمرارها وبقاؤها على اكتمال المشروعات التي أنشئت من أجلها [1]، وأهم خصائص هذه الأموال أنها **أموال قابلة للإنفاق** : وهي موارد مالية تخصص لإنجاز هدف معين ، وتتجدد مواردها سنويا في أغلب الأحوال لإنجاز أهداف الأموال التي أنشئت من أجلها ، ولذلك يسرى عليها مفهوم المال بأعتبارها وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ، ويكون المال هو موضوع القياس والاتصال المحاسبي وتطبق الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق المعدل [2].

وتتمثل معادلة الميزانية في الأموال الحكومية بالاتي :

رصيد المال = أصول قصيرة الأجل – التزامات قصيرة الأجل

Current Assets – Current Liabilities = Fund balance

CA – CL = FB

ويمثل رصيد المال في هذا النوع من الأموال موارد متاحة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل عن العمليات التي تحدث في المستقبل إذ يعد رصيد المال هنا بمنزلة رأس المال العامل (كما في الوحدات الهادفة إلى الربح) ولايمثل حقوق ملكية ، وذلك لعدم وجود حقوق ملكية لأي جهة على رصيد المال .

أما الأصول طويلة الأجل (كالعقارات والآلات وغيرها) التي تستخدم في أغراض تحقيق المال فلا تعد موارد مالية متاحة للإنفاق لأنها تتحول عادة إلى نقدية يتم إثباتها باعتبارها نفقات في المال العام أو مال الإيراد المخصص ، وكذلك الالتزامات طويلة الأجل تثبت في السجلات المحاسبية موارد للمال وتقفل في نهاية العام، وتوجد سجلات إحصائية يتم الاحتفاظ بها لإثبات مجموعة حسابات الأصول الثابتة العامة والرقابة عليها ، ومتابعة سداد حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل على التنظيم الحكومي والتغيرات التي تطرأ عليها[3].

وهذا ماأوضحه (GASB) في المبدأ الخامس بعنوان (التقرير عن الأصول الرأسمالية) ، والمبدأ الثامن بعنوان (محاسبة الالتزامات العامة طويلة الأجل) إنهما لايعدان أموالاً وإنما مجرد حسابات نظامية [4].

وتعتمد محاسبة الأموال الحكومية على مبدأ التخصيصات المعتمدة الذي يستند الى الآتي [5]:

---

[1] Freeman & Shoulders, **Governmental and non profit Accounting– Theory and practice",** Op.Cit , 2003,p: 35.

[2] Jeter & Chancy , **"Advanced Accounting,** Op.Cit , 2001,p:771.

[3] السلطان وأبو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** مرجع سابق، 1990، ص49–84.

[4] المهايني محمد خالد واخرون ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ،2011 ، ص 106.

[5] المنظمة العربية للعلوم الإدارية ،" **النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية** "، كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16–21 حزيران ،عمان ،1980 ، ص 15 .

1- إن الوحدة المحاسبية تستمد قدرتها في التصرف المالي من التخصيصات المعتمدة التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً لفترة زمنية معينة لأداء خدمة عامة.

2- تعد الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ مبدأ التخصيصات المعتمدة.

3- ترتبط حقوق الوحدة المحاسبية باستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالمدة الزمنية المقررة لها، التي غالباً ما تكون سنة مالية واحدة.

4- يمكن أن توضع تحت تصرف الوحدة المحاسبية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة لتنفيذ مشروع معين، وفي هذه الحالة يسمح لها بتدوير الأرصدة غير المستخدمة من التخصيصات السنوية في الموازنة إلى موازنة السنة اللاحقة ضمن كلفة المشروع الذي خصص لأجله المبلغ.

5- ليس للوحدة المحاسبية الحق في زيادة تخصيصاتها لأي نوع من أنواع الإنفاق ، أو بأي من مصادر التمويل الخاصة.

وعليه ووفقاً لهذا المبدأ فان الإيرادات والمصروفات العامة تعبر عن التدفقات المالية من الوحدات الإدارية وإليها دون ما ارتباط بينهما، فالإيرادات العامة ليس مصدرها مجهودات الوحدات الإدارية الحكومية، ولكنها عبارة عن متحصلات تستحق قانوناً، وإن المصروفات العامة تمثل مجموعة الموارد النقدية التي تعدها الدولة للإنفاق على الخدمات العامة وفقاً للتعليمات واللوائح المالية والقوانين الحكومية، وعليه فلا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة من إيرادات و ما تقوم بإنفاقه من اعتمادات.

أما بالنسبة إلى الأنشطة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح ، فإنها ذات طبيعة خاصة اتسمت بمجموعة من الخصائص ميزتها من التنظيمات الهادفة لتحقيق الربح من أهمها [1]:

1- يتم مزاولة النشاط العام من خلال الوحدات الإدارية التي تسعى إلى تقديم الخدمات العامة ، ولايهدف نشاطها إلى تحقيق الربح .

2- اختفاء الشخصية المعنوية المستقلة للوحدة الإدارية لعدم استقلال نشاطها الذي يتم في حدود التعليمات واللوائح المالية .

3- غياب مفهوم صافي الربح ، وعدم وجود علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الإدارية ومصروفاتها.

4- لايخصص للوحدة الإدارية راس مال محدد تقوم باستغلاله ، لأن مزاولة نشاطها يعتمد على موارد نقدية متجددة سنويا .

---

[1] بدوي وعثمان ، **النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح**" ، مرجع سابق ، 2007 ، ص 364 .

ثانياً: أموال الملكية Proprietary Funds :

إن أموال الملكية بالمفهوم المتقدم لا يسري عليها مفهوم المال باعتباره وحدة مالية ومحاسبية ، ولكنها في واقع الأمر تنظيمات قائمة تعتمد على مواردها الذاتية من بيع السلع أو أداء الخدمات بمقابل التي تتولد من رؤوس أموالها الدائمة لإبقائها واستمرارها، لذلك تنطوي ميزانياتها العمومية على أصول سائلة وأخرى طويلة الأجل ،وكذلك التزامات قصيرة وأخرى طويلة الأجل [1] ، وتمثل المعادلة المحاسبية لأموال الملكية بالاتي :

صافي الأصول = (الأصول قصيرة الأجل + الأصول طويلة الأجل) – (التزامات قصيرة الأجل + التزامات طويلة الأجل)

(Current Assets+ Long Term Assets) – (Current Liabilities+ Long Term Liabilities) = Net Assets

A - L = Net Assets

وتعد **أموال الملكية أموالاً غير قابلة للإنفاق** : وهي موارد مالية أسهمت بها الدولة من أموالها القابلة للإنفاق لإنشاء تنظيمات حكومية عامة بهدف توفير خدمات بمقابل ، وفي هذا النوع تعبر الأموال بوصفها رأس مال دائماً، ويعد "التنظيم مرادفاً للمال" ومن ثم يعد التنظيم هو الوحدة المحاسبية ويكون موضوعا للقياس والإفصاح المحاسبي ، وتطبق أساس الاستحقاق ، ويتم التحاسب عنها كما في قطاع الأعمال، لتشابهها معه بالنشاط أي إنها لاتخضع لنظام المحاسبة عن الأموال وتشتمل هذه الأموال على نوعين هما[2] :

1- أموال المرافق العامة Enterprise Funds: تخصص للمحاسبة عن العمليات التي يكون هدفها توفير السلع والخدمات للمواطنين بمقابل [3] ، ووضع (GASB) بيان رقم (34) وفيه ثلاثة معايير يتطلب توافر أحدها على الأقل للاعتراف بالنشاط كونه مالاً لمرافق عامة [4] :

- عندما يكون النشاط ممولا بدين وتكون ضمانة الدين مجرد صافي الإيرادات المحققة من الأعباء المحملة على المستفيدين .
- عندما تتطلب القوانين أو النظم أن يتم تغطية تكاليف النشاط أو استرداده (بما في ذلك الإهلاك وخدمة الدين) من خلال الأعباء المحملة .
- عند وضع تسعيرة للأعباء تستهدف تغطية التكاليف بما في ذلك الإهلاك وخدمة الدين.

---

[1] السلطان وأبو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** مرجع سابق ، 1990 ، ص 82 .

[2] السلطان وأبو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** مرجع سابق ، 1990 ، ص 42 .

[3] Baker, Richard E. & Lembke, Valdean C. & King, Thomas E. & Jeffrey , Cynthia G. , "**Advanced Financial Accounting**",8th ed, Mc Graw- Hill Companies inc,2009,p:935.

[4] GASB, **Statement of Government Accounting Standards No.34 " Basic Financial Statement and Management's Discussion & Analysis – For state& Local Governments ,** Journal of Accountancy" ,Oct , Vol.188 Issue 4 ,1999, P.122.

وترى الباحثة أن مما سبق ذكره من الأموال ينطبق على الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح (موضوع البحث) حيث إنها تمول من أموال غير قابلة للإنفاق ، وتخصص للإبلاغ عن الأنشطة التي توفر سلعا وخدمات مقابل أعباء تحمل على المستفيدين ، ولذلك توجد علاقة مباشرة بين إيرادات ومصروفات هذه الوحدات فهي تسهم بشكل مباشر في خلق جزء من مواردها ونظرا إلى طبيعة هذه الوحدات يمكن استخدام ممارسات المحاسبة التجارية في المحاسبة عن عملياتها .

2- أموال الخدمة الداخلية Internal Service Funds: تخصص للمحاسبة على تمويل السلع والخدمات المجهزة من قسم أو وكالة إلى أقسام أو وكالات أخرى في الوحدة الحكومية أو الوحدات على أساس استرداد الكلفة Cost – Reimbursement basis [1] .

ثالثاً: أموال الوكالة أو الأمانة Agency Funds :وهي أموال يعهد بها مؤقتا إلى التنظيم الحكومي على سبيل الأمانة أو الوكالة عن أفراد أو تنظيمات خاصة أو وحدات حكومية أخرى ، وتختلف عملية التحاسب عليه حسب طبيعة المال وغرضه، فإذا كان مال الأمانة أو الوكالة غير قابل للإنفاق يتم المحاسبة عليه بأسلوب مشابه للتحاسب في أموال الملكية(مثل أموال الأوقاف التي يجب استغلالها لصرف الدخل المتولد منها على أغراض محددة) ، أما إذا كان مال الأمانة أو الوكالة قابلاً للإنفاق فيحاسب عنه بأسلوب مشابه للأموال الحكومية، ومثل هذا النوع من الأموال لايكون له رصيد ، وتتساوى فيه الأصول مع الالتزامات [2].

1- أموال معاشات التقاعد Pension (and other Employee)Trust Funds

يستعمل للتحاسب للموارد المطلوبة لمسك الودائع للأعضاء والمستفيدين من تحديد خطط الانتفاع بمعاشات التقاعد، وتحديد خطط الإسهام وخطط اندفاع المستخدمين للآخرين .

2 - أموال مودعة للاستثمار Investment Trust Funds

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

3 - أموال أمانة الغرض الخاص Private –Purpose Trust Funds

تستعمل للتحاسب والإبلاغ عن الأموال التي تحصل عليها الحكومة من الغير، ويكون المبلغ الأصلي والدخل المتولد منه قابلا للإنفاق لمصلحة الأفراد أو المنظمات الخاصة أو حكومات أخرى .

---

[1] المهايني محمد خالد وآخرون ، **المحاسبة الحكومية** ، مرجع سابق ، 2011 ، ص 103- 104 .

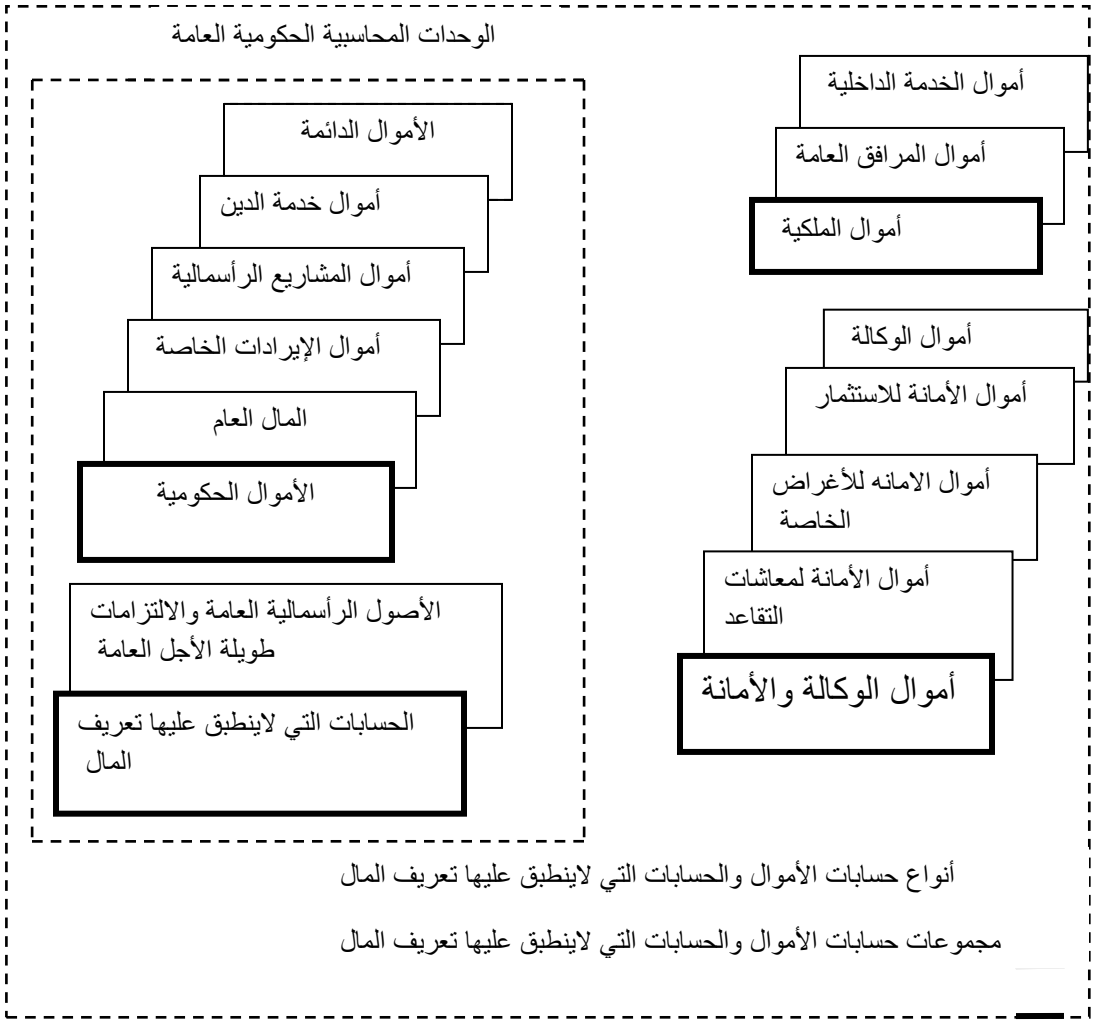
[2] GASB, **Statement No.34** ,Op, Cit, 1999 ,P122.

4 - أموال الوكالة Agency Funds

تستعمل للتحاسب والإبلاغ عن الموارد الممسوكة من الوحدات الحكومية، وتكون فيها الموجودات تساوي المطلوبات مثل تحويلات الموارد المؤتمنة إلى الأفراد والمنظمات الخاصة ، أو الوحدات الحكومية الأخرى التي تعود إليها هذه الأموال.

والشكل رقم (5) يوضح أنواع المال وتصنيفاته فضلاً عن الحسابات التي لا ينطبق عليها تعريف المال

شكل رقم (5)
أنواع المال وتصنيفاته



Source: (Freeman&Shoulders, **Governmental and non profit Accounting– Theory and practice"** Op.Cit,2003,p:35).

3.3.1 الأبعاد المختلفة لمفهوم المال باعتباره وحدة مالية ووحدة محاسبية

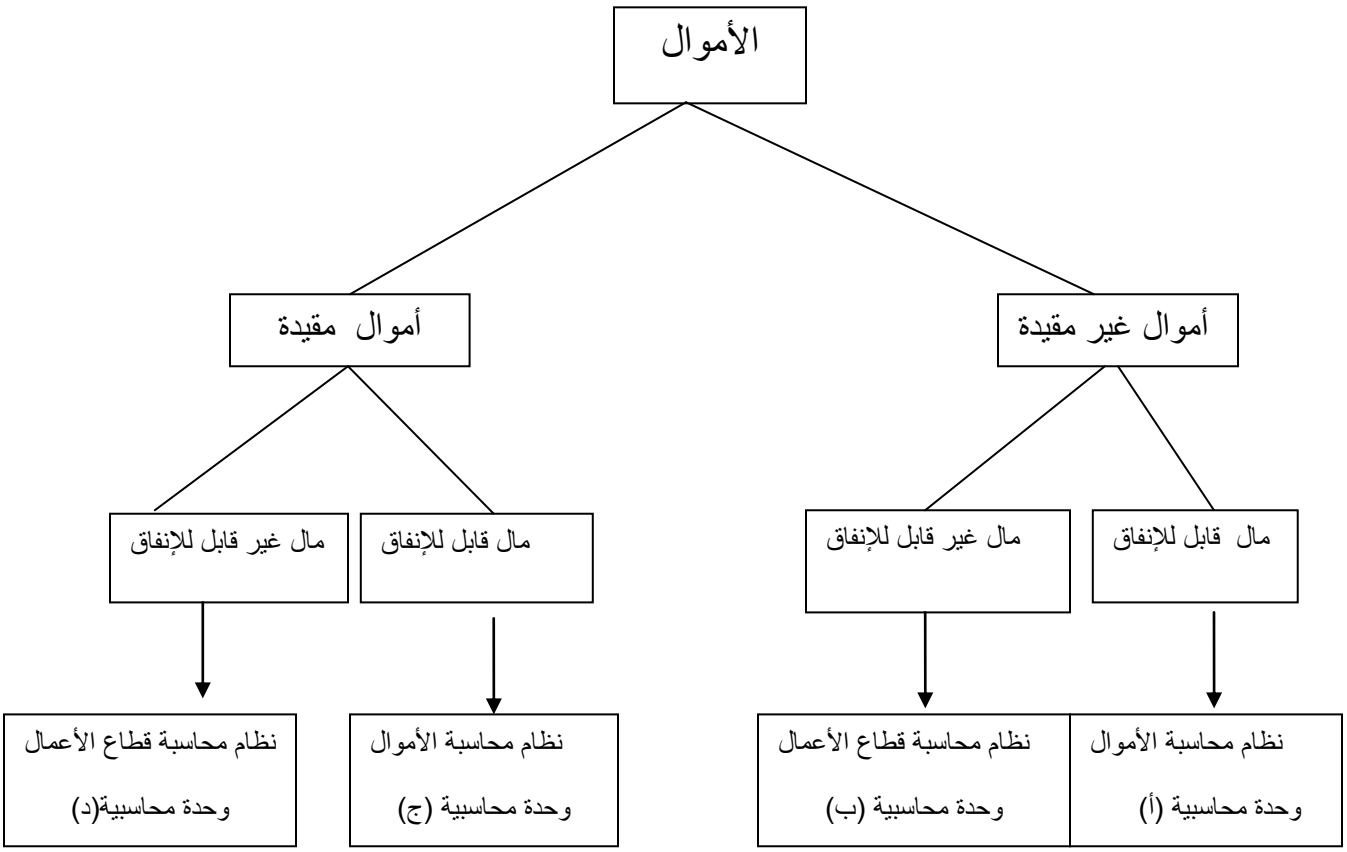
– البعد الأول القيود المفروضة على تصميم نظام المحاسبة عن الأموال:

يخضع استعمال المال لإنجاز أهداف طبقا لمجموعة من القيود التي مصدرها التشريعات أو التعليمات أو القيود الخاصة بواسطة القانون أو بواسطة مقدمي الأموال أو الإدارة ، وهذه القيود ترتبط بنشأة المال وكيفية التصرف في موارده وهذا يستلزم وجود وحدات محاسبية مستقلة ،وينبغي تصميم النظام المحاسبي ليفصح عن مدى الالتزام بالقيود المفروضة من حيث مصدر الموارد المالية والاستعمال في الأغراض المحددة لها ،على سبيل المثال أن الموارد المحصلة من بيع سندات مصدرة لتمويل إنشاء مبنى للبلدية أنها قد استعملت فعلا لهذا الغرض ، ولذلك فأن مثل هذه القيود تتطلب تقسيم السجلات المحاسبية في التنظيمات التي لاتسعى للربح إلى وحدات متوازنة ذاتيا ، ويترتب على ذلك أن تتعدد الوحدات المحاسبية بحيث تتولى كل وحدة مسك السجلات المحاسبية عن احد الاموال وفق القيود المفروضة عليه ، و الشكل رقم (6) يوضح القيود المفروضة على الأموال وتعددها وتعدد الوحدات المحاسبية [1]

[1] السلطان وأبو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** مرجع سابق ، 1990 ، ص 45 .

شكل رقم (6)

القيود المفروضة على الأموال وتعدد الوحدات المحاسبية



المصدر:(**المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** ، مرجع سابق ، 1990، ص 45)

ومن معطيات شكل رقم (6) يوضح أن الأموال قد تكون مقيدة أو غير مقيدة وكلا النوعين قد يكون قابلاً للإنفاق أو غير قابل للإنفاق ، ولهذا يكون لدينا أربع وحدات محاسبية [1]:

الوحدة المحاسبية (أ) تتعلق بمال قابل للإنفاق وغير مقيد ، فهو متاحً لتمويل العمليات مثل : المال العام في الوحدات الحكومية و في التنظيمات الاجتماعية يطلق عليه مال العمليات ويحاسب عن المال غير المقيد القابل للإنفاق باستعمال نظام المحاسبة عن الأموال إذ إنه قابل للإنفاق .

[1] السلطان و ابو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى**، مرجع سابق ، 1990، ص 46- 47

الوحدة المحاسبية (ب) تتعلق بمال غير قابل للإنفاق وغير مقيد مثل العقارات والأجهزة المتاحة للاستعمال في العمليات العامة للمنظمة ، ويحاسب عنه وفقاً للنظام المحاسبي في قطاع الأعمال إذ إنه مال غير قابل للإنفاق .

الوحدة المحاسبية (ج) مال مقيد وقابل للإنفاق، بمعنى أن تكون الموارد مخصصة لإنجاز غرض معين ،مثل فرض ضريبة لصيانة الطريق ، ويحاسب وفقا لأسلوب المحاسبة عن الأموال (لأنه قابل للإنفاق)، أو ربط إسهامات المانحين وإنفاقها في الغرض المحدد لها كأن يكون إجراء بحوث طبية في أحد المستشفيات وهذا يحصل في التنظيمات الاجتماعية الخاصة .

الوحدة المحاسبية (د) تتعلق بمال مقيد غير قابل للإنفاق، ويتضمن هذا المال الموارد المخصصة لإنجاز هدف معين كإنجاز مشروع تحسين خدمة الكهرباء ويحاسب عنه وفقا لأسلوب المحاسبة في تنظيمات قطاع الأعمال (لأنه غير قابل للإنفاق) ومن الأمثلة الأخرى لهذا النوع من المال هي الأموال الموقوفة التي يعهد بها لتنظيمات عامة أو خاصة لتقوم باستغلال رأس المال الوقف لتوليد إيراد معين على أن ينفق لإنجاز غرض محدد.

– البعد الثاني : مفهوم الوحدة المحاسبية والتنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الأعمال .

يعد (المال) الذي يعني وحدة مالية ووحدة محاسبية ، ويطبق مفهوم محاسبة الأموال في التنظيمات التي لاتهدف للربح التي تمول من أموال قابلة للإنفاق وعلى ضوء هذا فإن طبيعة العلاقة المحاسبية بين المال والتنظيمات تتضمن اعتبارها مجرد أجهزة إدارية تنفذ أهداف المال ، وإن الاعتمادات المخصصة لها تمثل مجموع المال وإن السجلات المحاسبية للتنظيمات بمنزلة سجلات فرعية للمال ، أما في تنظيمات قطاع الأعمال تتعدد وتتباين مصادر الأموال متضمنة الأسهم العادية والممتازة والسندات والقروض والديون التجارية ، وإن جميع هذه الأموال توجه لتحقيق هدف واحد هو تحقيق الربح ، وإن الوحدة المحاسبية في قطاع الأعمال هي التنظيم ، ويكون موضوعاً للقياس والإبلاغ المحاسبي [1].

– البعد الثالث: طبيعة موارد المال والتزاماته والتوازن المالي .

عرف السلطان وأبو المكارم المال بأنه **(مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية والموارد الأخرى ومايرتبط بها من التزامات فضلاً عن الرصيد المتبقي) والمحاسبة عن الأموال القابلة للإنفاق يعتمد على فكرة السيولة يعني المحاسبة فقط عن الأموال السائلة ، وما يرتبط بها من التزامات ، وهي تتضمن الأموال السائلة النقدية أو أي أصول أخرى يتوقع تحويلها إلى نقدية خلال العمليات العادية للمال** [2].

---

[1] السلطان وأبو المكارم ،**المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** ، مرجع سابق ، 1990، ص 47– 48.

[2] السلطان وأبو المكارم ،**المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** ، مرجع سابق ، 1990، ص 49.

أما العقارات والآلات التي تستعمل في تحقيق أغراض المال فتخرج من نطاق المحاسبة عن المال إذ إنها أصول غير سائلة وعادة لاتتحول إلى نقدية لتشكل موارد قابلة للإنفاق لمواجهة التزامات قصيرة الأجل ، و يحاسب عنها بواسطة مجموعة من الحسابات النظامية أي حسابات الموجودات الثابتة العامة ، أما رصيد المال فيمثل الفرق بين إجمالي الموجودات و إجمالي المطلوبات قصيرة الأجل ، وهذا الرصيد لايعكس حقوقا على المال لأي فرد كان، ومن ثم فهو لايتشابه مع حساب رأس المال الذي يعكس حقوق الملاك في تنظيمات قطاع الأعمال ، إنما يمثل موارد متاحة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل عن العمليات التي تحدث في المستقبل .

ويشار بمصطلحات مجلس GASB إلى الوحدة المحاسبية للمال تشابه الوحدة المحاسبية للأعمال فكلاهما لديه مجموعة متوازنة من الحسابات لتثبيت كافة العمليات التي تقوم بها الوحدة ، ولكن نقطة الاختلاف تكمن في أن الوحدة المحاسبية للأعمال تشمل كافة العمليات والأحداث التي تقوم بها وحدة الأعمال بينما الوحدة المحاسبية للمال تستعمل فقط مجموعة فرعية للأنشطة والموارد الحكومية ، وإن كليهما لديه قيود يومية وسجلات وميزان مراجعة [1] .

أما مفهوم المال في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح (موضوع البحث) ترى الباحثة أنه يأخذ الأبعاد الآتية :

البعد الأول : تصميم النظام المحاسبي .

إذا كانت هناك وحدة حكومية أو مجموعة وحدات حكومية تعمل في إنتاج النوع نفسه من الخدمات تحت إدارة مشتركة وليست منفصلة قانونا عن الوحدة الحكومية وتقوم بما يأتي [2]:

1-تتقاضى أسعارا ذات دلالة اقتصادية لمنتجاتها.

2-تشغل وتدار بطريقة مشابهة لتشغيل الشركة وإدارتها .

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

ولكي تعامل الوحدة الحكومية غير الهادفة إلى الربح معاملة شبه شركة فتعد وحدات مستقلة عن الوحدات الحكومية التي تملكها ويجب أن تسمح الحكومة لإدارة الوحدة بقدر كبير من السلطة للتصرف ليس فقط فيما يتعلق بإدارة عمليات الإنتاج ولكن أيضا في استخدام الأموال التي تقع تحت سيطرتها .فقد تكون هذه الأموال

---

[1] Freeman&Shoulders, **Governmental and non profit Accounting- Theory and practice"** Op.Cit , 2003, p:34.

[2] احمرو ، اسماعيل حسين ، **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة،** مرجع سابق ، 2003 ، ص 21-22.

الاستخدام أو الاستغلال بدون قيود ، في هذه الحالة تعرف بالموارد غير Unrestricted Resourcesمتاحة المقيدة

أو يقيد استخدامها واستغلالها لأغراض محددة فيطلق عليها الموارد المقيدة Restricted Resources لذلك يصمم نظامها المحاسبي مشابهاً لقطاع الأعمال كما هو الحال في العراق الذي يطبق فيها النظام المحاسبي الموحد.

البعد الثاني : الوحدة المحاسبية والتمويل .

لكي تتمكن الوحدات المحاسبية الحكومية غير الهادفة إلى الربح من ممارسة أنشطتها يجب أن تتمكن من الاحتفاظ بأرصدتها العامة وائتمانها التجاري ، وتتمكن من تمويل رأس مالها كاملا أو جزئيا من مدخراتها الخاصة أو احتياطيات الاهتلاك أو عن طريق الاقتراض [1]، ولاتعتمد وحدات قطاع خارج الموازنة* على الأموال العامة في استمرارية أنشطتها ، وغالبا مايتم تمويل الوحدات في هذا القطاع من إيراداتها الذاتية ، بالإضافة إلى أن الحكومات في أوقات معينة قد تقدم دعماً تمويلياًا لها إذا احتاجت لأموال إضافية للتوسع أو الاستثمار.

البعد الثالث : طبيعة موارد المال والتزاماته .

توفر الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح خدمات على أساس غير سوقي ، وتعد وحدات مؤسسية مستقلة تمسك مجموعة كاملة من الحسابات ، ولايشكل صافي فائض التشغيل للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح عنصرا من عناصر إيرادات الحكومة، ولاتقيد حسابات الحكومة سوى تدفقات نقل الدخل ورأس المال الفعلية أو المحتسبة بين هذه الوحدات والحكومة [2].

---

[1] المهايني محمد خالد وآخرون ، **المحاسبة الحكومية** ، مرجع سابق ، 2011، ص 90.

[2] السلطان و ابو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** مرجع سابق ،1990، ص49

* قطاع خارج الموازنة : يمثل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التي تمارس أنشطة تجارية بطبيعتها .

**قطاع الموازنة : : يمثل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التي تمارس أنشطة غير تجارية بطبيعتها.

المبحث الثاني

النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة إلى الربح

(المفهوم ،الأهداف، الأغراض ، المقومات، السمات المالية والمحاسبية)

يعد النظام المحاسبي في أيه منظمة العمود الفقري في عملها حيث إن وجود نظام محاسبي جيد يمكن المنظمة من توفير معظم العناصر الضرورية للتقيد بمبادئ الشفافية بما في ذلك إعداد التقارير المالية وتقديمها وتوفير العناصر الأساسية المطلوبة لنظام الرقابة الداخلية يمكن المنظمة من كشف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب ، ويمنع حدوث خروقات لحساباتها وسجلاتها المالية ، ويمكن القول بأن تبني الوحدة لسياسات محاسبية واضحة ومتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية لمنشآت القطاع العام أو مع معايير التقارير المالية الدولية(الإبلاغ المالي الدولي) ، بالإضافة إلى معايير المحاسبة المتعارف عليها للمؤسسات غير الهادفة إلى الربح هو الخطوة الأولى في الاتجاه الصحيح .

وقد خصص هذا المبحث لغرض إلقاء الضوء على النقاط الآتية:

1.2.1 مفهوم النظام المحاسبي :

تهدف الأنظمة المحاسبية إلى تحقيق أغراض متعددة، وتختلف هذه الأغراض في نوعيتها باختلاف طبيعة أنشطة الوحدة الإدارية التي توضع لها هذه الأنظمة فالغرض الرئيسي لأي نظام هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالزبائن [1].

وقد وردت تعريفات عدة للنظام المحاسبي نذكر منها :

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بيان مفاهيم المحاسبة رقم (2) لعام 1980 ، وعرف النظام المحاسبي بأنه نظام معلومات هدفه الرئيسي تقديم المعلومات المفيدة لمستخدمي القرارات [2].

ونظرا إلى التداخل وتزايد وتشابك عمليات الوحدة الاقتصادية وزيادة الكميات الكبيرة في البيانات والمشاكل المصاحبة لمثل هذه الزيادة أصبح من الضروري وجود نظام معلومات متطور يستطيع أن يجمع المعلومات ويجهزها ويخزنها ويبثها إلى كل من يريدها في الوقت الذي يناسبه ، لذلك لابد من التطرق إلى مفهوم نظم المعلومات المحاسبية (AIS) [*].

وقد **عرف (سيكمن) نظام المعلومات المحاسبية بأنه أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع وتبويب**

---

[1] الجزراوي ، ابراهيم ، والجنابي ، عامر ،" **نظم المعلومات المحاسبية** " ، ط1 ، شركة النجوم للطباعة، بغداد، 2007 ، العراق ، ص23 .

[2] FASB, "statements of Financial Accounting concepts No.2", **Qualitative Characteristics of Accounting Information**, (Stamford Conn., 1980.

[*] AIS: Accounting Information System .

ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية ، الدائنين، المستثمرين ، وإدارة المؤسسة) [1] .

وترى الباحثة أن مفهوم نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح (موضوع البحث) لايختلف عما ورد ذكره في أعلاه ، إذ تلتزم به الوحدات الحكومية كافة، و يتم تجميع البيانات الخاصة بهذه الوحدات ووضعها في خلاصة موحدة تبين نتائج الأنشطة المالية الحكومية ، وتحدد وضعها المالي بوصفها مؤسسة واحدة، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية التي تعد من واقع البيانات اليومية الفعلية، كما أنه نظام مفتوح يأخذ من البيئة مدخلاته ويفرز لها مخرجاته كما أنه يتأثر بكل ما يحدث فيها من تغيرات اقتصادية سياسية وغيرها، وهو يتأثر ويؤثر في الأنظمة الأخرى في الوحدة الحكومية كالنظام التشغيلي والنظام الإداري، وهو ذو إطار مرن يمتد لتغطية النشاط المالي والاقتصادي للوحدة.

وبصفة عامة تؤدي المحاسبة دورها بوصفها نظاماً للمعلومات من خلال عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديدها في ثلاثة عناصر يرتكز عليها النظام المحاسبي الحكومي للوحدات غير الهادفة إلى الربح هي[2]:

1- المستندات المالية ويعبر عنها(المدخلات) وهي حصر العمليات المالية المتعلقة بأنشطة الوحدة وتمثيلها بصورة بيانات أساسية تسجل في الدفاتر المحاسبية ومن أهمها إيصالات القبض والصرف والتسوية، مستندات المصروفات والإيرادات، إشعارات البنك مدينة ودائنة ، مذكرات تسوية مصرفية.

2- السجلات المالية ويعبر عنها(المعالجة المحاسبية) ، وهي تشغيل البيانات الأساسية ومعالجتها بموجب مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتحويل هذه البيانات إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات ، ومن أهمها دفاتر اليومية ، والأستاذ ، والسجلات المحاسبية الرئيسية والمساعدة والسجلات الإحصائية أو الرقابية .

3-التقارير والقوائم المالية ويعبر عنها(المخرجات) وهي إيصال المعلومات التي يتم معالجتها إلى الجهات ذات العلاقة ، وذلك من خلال مجموعة من التقارير ، ومن أهمها قائمة الموقف المالي ، قائمة النشاط ، قائمة الحركة النقدية .

ومن أجل زيادة فعالية النظام ومنفعته يتم إضافة مكونين آخرين هما : الرقابة والتغذية العكسية ويمكن فهم التغذية العكسية على أنها بيانات عن أداء النظام ، أما الرقابة فهي تتضمن متابعة التغذية العكسية وتقييمها من أجل تحديد مدى اتجاه النظام نحو إنجاز أهدافه وتقييمها ، وإجراء التعديلات الضرورية [3].

والشكل رقم (2) يوضح مكونات نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح بمراحله المختلفة وجميع العمليات التي يختص بها

---

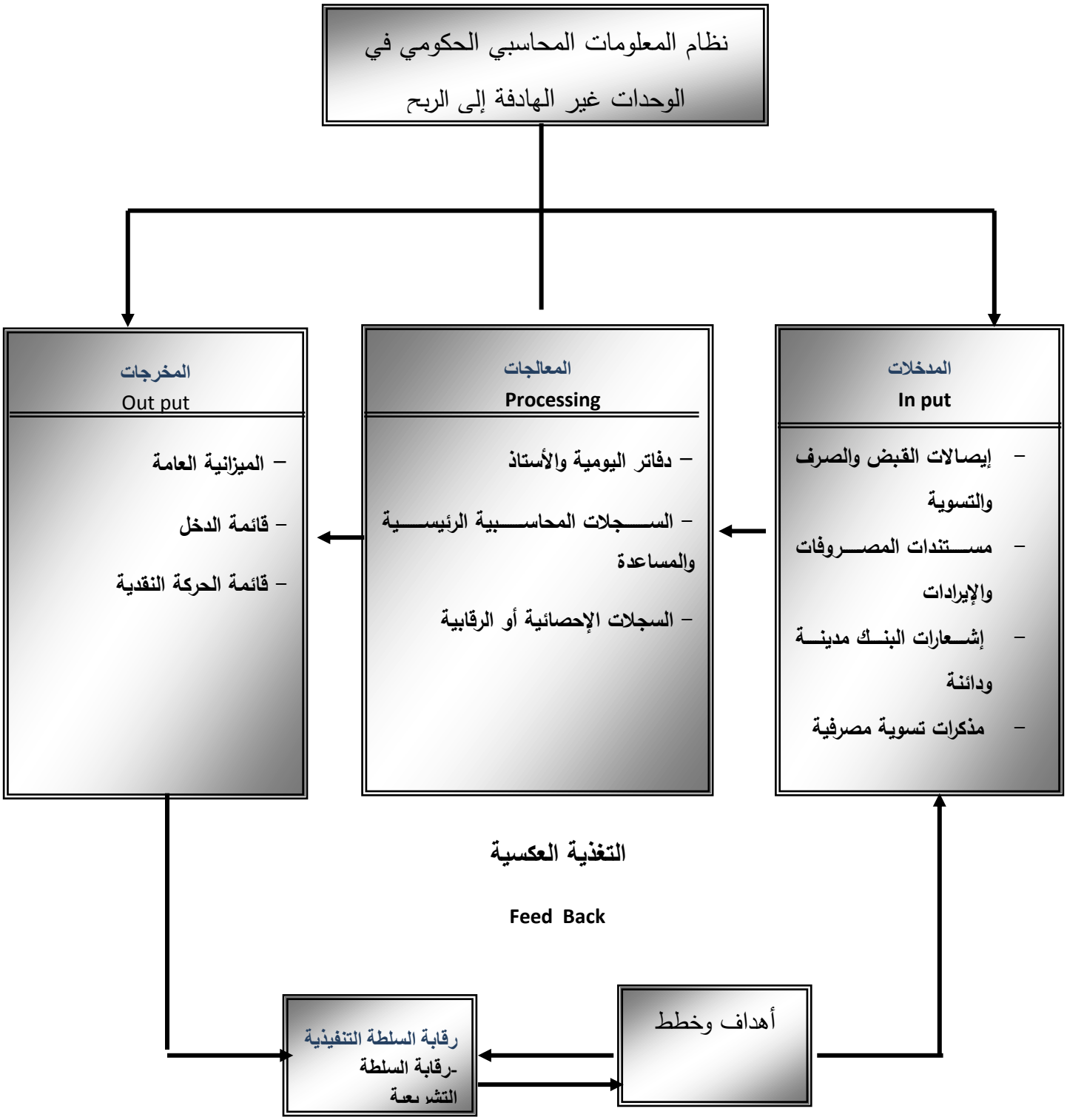
[1] سيكمن ، مارك.ج وموسكوف، ستيفن.أ.، ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات)، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005 ، ص 25 .

[2] الرفاعي، وآخرون، "**أصول المحاسبة بين النظرية والتطبيق**"، ط1 ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2000، الأردن، ص30

[3] القاضي ، حسين وآخرون ، "**نظرية المحاسبة** " ، مطبعة جامعة دمشق ، 2009 ، ص 234.

شكل رقم (2)

مكونات نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح



المصدر : عطية ، هاشم احمد، " مدخل الى نظم المعلومات المحاسبية ، دار النشر الجامعية ، الاسكندرية ،2000، مصر ، ص 32 .

***بتصرف من الباحثة**

فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم في الوحدات غير الهادفة إلى الربح :

جرت العادة في تنظيمات قطاع الأعمال على تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية حيث يرى (Kieso) أن الاحتياجات من المعلومات المحاسبية تعتمد على نوع القرارات التي يتخذها المستخدمون ، والاختلاف بين المستخدمين أنفسهم إذ يمكن تقسيمهم إلى مجموعتين هما [1]:

- ❖ المستخدمون الداخليون Internal Users ممثلون في رجال إدارة التنظيم بمستوياتهم المختلفة .
- ❖ المستخدمون الخارجيون External Users ممثلون في الملاك والمقرضين والدائنين التجاريين وغيرهم من أصحاب المصالح .

وعند استقصاء مثل هذا التقسيم في الوحدات غير الهادفة إلى الربح سنجد انه يأخذ شكلاً أكثر اتساعاً ، فهنالك فئات عديدة من المستخدمين الذين يهتمون بمخرجات النظام المحاسبي لهذه الوحدات ، ويسعون للاستفادة منها في ترشيد أدائهم أعمالهم سواء في مجال التخطيط أو التنفيذ أو الرقابة ، وتقويم كفاية الأداء فقد بين(Jeter &Chaney) بأن المستخدمين المحتملين للتقارير المالية في الوحدات غير الهادفة إلى الربح ، ومنها الوحدات الحكومية، يتضمن دافعي الضرائب، المستثمرين، المانحين ، الدائنون ، الموظفون ، المديرين ، المستفيدين من الخدمات ، المحللين الماليين، السماسرة ، الاقتصاديين، السلطات الضريبية ، السلطات القانونية، المشرعين ، الصحافة المالية ووسائل الإعلام ، نقابات العمال، الاتحادات أو الجمعيات التجارية ، الباحثين، المدرسين، الطلاب [2]. بينما حددت دراسة أجريت لصالح FASB خمس مجاميع من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية الخارجية للحكومة وهم المواطنون ، السلطة التشريعية والهيئات الرقابية، والمستثمرون والدائنون ، موفرو الموارد، والمديرون الحكوميون (إذا لم يستطيعوا الوصول إلى المعلومات الداخلية للحكومة)[3].

نظرا إلى اختلاف طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة أو مجموعة من المستخدمين إلا أنه بالإمكان تحديد الاحتياجات الأساسية التي تتوقع هذه الفئات من النظام المحاسبي الحكومي توفيرها بصورة مناسبة من حيث الشكل والمحتوى والتوقيت، ويمكن أن نوضح في ما يأتي أهم فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية الحكومية في الوحدات غير الهادفة إلى الربح واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات مقسمين إلى مجموعتين هما:

---

[1] Kieso, Donald & Wegandt, Jerry & Kimmel, Paul D., "**Financial accounting**", 3th. Ed, U.S.A., 2000, p:3 .

(2) Jeter, Debra C. & Chaney, paul K., **"Advanced Accounting"** . N. Y.: JONGN Wiley & Sons. Inc,2001,p: 770.

(3) Jones, Rowan &Maurice, Pendlebury ,"**Public Sector Accounting**",5th ed.,prentice Hall,London, 2000,p132 .

أولا: الأطراف الداخلية:

وتمثل هذه المجموعة من المستخدمين الطرف الداخلي بالنسبة إلى التنظيمات الحكومية الذي يعهد إليه بالموارد الاقتصادية العامة لاستخدامها في إنجاز الأهداف المخططة ، ويمكن تقسيم هذه المجموعة من المستخدمين قسمين كما يأتي:

1- الجهات المركزية :

وتشمل الجهات المركزية وزارتي المالية والتخطيط ، وفي بعض الحالات البنك المركزي ، وتحتاج هذه الجهات إلى تقارير مالية دورية تساعدها في متابعة التطورات في الاقتصاد وبصورة أكبر متابعة التغيرات في الإيرادات والمصروفات والدين من أجل تقويم كفاية أداء الوحدات الإدارية الحكومية والتخطيط طويل وقصير الأجل وتحقيق الرقابة الذاتية على أنشطتها وتقويم الانحرافات [1] .

2- المديرون الحكوميون :

وتشمل هذه الفئة المسؤولين في الأجهزة الحكومية على اختلاف مستوياتهم كما وضحها مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) ، الذين يجب أن يحصلوا على المعلومات الكافية عبر التقارير الداخلية التي يصدرها النظام المحاسبي التي تمكنهم من النهوض بمسؤولياتهم ، كما أكد مكتب المحاسبة العام الأمريكي (GAO) أن الحكومة بحاجة إلى معلومات مفيدة ومناسبة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات، والإشراف، والمتابعة ، وقياس الأداء ، وفرض السيطرة على الأصول والمحافظة عليها [2].

ثانيا : الأطراف الخارجية:

وتشمل هذه المجموعة عدداً كبيراً من مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية من خارج الجهاز التنفيذي والإداري للدول ، ويمكن بيان أهم هؤلاء المستخدمين على شكل مجاميع متجانسة كما حددها مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB وكما يأتي :

1- السلطة التشريعية والهيئات الرقابية :

تعد السلطة التشريعية الممثل المباشر للمواطنين ، وهي صاحبة الولاية على المال العام التي تسن القواعد التي تمنح السلطة التنفيذية صلاحيات قبض الأموال العامة أو إنفاقها ، أو التصرف بها في حدود المبالغ والأغراض التي ترد في الموازنة العامة للدولة والحدود الأخرى التي تنص عليها التشريعات المالية المختلفة ،وعن طريق القوائم المالية المنشورة والتقارير المالية التي تطلبها خلال الفترة ، إضافة إلى التقارير الرقابية الخارجية تمارس السلطة التشريعية مهامها ، وتتمكن من رقابة أداء السلطة التنفيذية وتقويمها ، ومدى التزامها بقانون الموازنة

---

[1] w w w .university of pretoria.etd," **Accounting and accounting Information",** 2006 , p : 43-48

[2] المهايني ، محمد خالد ; ميالة ، بطرس ; الخطيب ، خالد ،" **المحاسبة الحكومية** " ، مرجع سابق ، ص 34 .

العامة ، ومساءلتها عن أي انحرافات كما تساعد المعلومات السلطة التشريعية في وضع الخطط المستقبلية ، وإقرار الموازنات العامة المقبلة[1].

2- المواطنون :

أكد مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB بأن المواطنين مثل (دافعي الضرائب، الناخبين، ومتلقي الخدمات) هم أصحاب المصلحة الأولى ولهم الحق بكل صراحة ووضوح في معرفة كل الحقائق المتعلقة بأداء الحكومة لاختيار ممثليهم في الدولة عندما تتم الانتخابات ، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في تعرّف مدى كفاية الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد التي جمعت من أفراد الشعب وثرواته، وأيضا في تعرّف مدى العدالة في توزيع السلع والخدمات الحكومية على أفراد الشعب. وسبب تقديم المعلومات المالية إلى المواطنين هو أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي أما مملوكة للشعب أو جمعت منه مباشرة، ومن حقه أن يعرف مقدار هذه الموارد [2] .

3- المانحون الحاليون والمحتملون :

يتضمن المانحون مقدمي الموارد والإعانات أو التبرعات الحاليين والمحتملين الذين يعتزمون تقديمها سواء أكانوا داخليين أي من داخل البلد أم خارجيين مثل حكومات الدول المانحة للمساعدات والمنظمات الإنسانية، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات عن سعة الخدمات المدنية العامة للمستلمين للإعانات، وكذلك مستندات تفصيلية للمشاريع والبرامج المقدمة لتمويلها. فضلاً عن الحاجة لمعلومات عن عمليات الموازنة ، بشأن الاستمرار في إمداد المنظمة بالموارد اللازمة لإنتاج الخدمات [3] .

4 – المقرضون :

وتشمل هذه الفئة الخبراء المحللين في شؤون الحكومة العاملين لدى المصارف التجارية ، وأخصائي الأوراق المالية ، وشركات التأمين وشركات الائتمان ، وكلها معنية بإقراض الأموال للحكومة. ويحتاج المقرضون إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقويم وضع السيولة والحالة المالية ومجموع المبالغ المستحقة الدفع ومجموع الخصوم والمداخيل ومصادرها للاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها [4].

وقدمت منظمة الانتوساي INTOSAI في دراستها المعنونة (إطار المعايير المحاسبية) الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية عام 1995 دراسة تضمنت مستعملي التقارير المالية وحاجتهم التي حددتها بالاتي[5]:

---

[1] المهايني ، محمد خالد وآخرون ،،**" المحاسبة الحكومية "** ، مرجع سابق ، 2011 ، ص 31 .

[2] Granof , Michael H., **" Government and Not-For-Profit Accounting**", 2nd Ed, John Wiley & Sons, Inc.,2001, p :17 .

[3] شرويدر ، ريتشارد وكلارك ، مارتل وكاثي جاك، ترجمة كاجيجي ، خالد علي احمد وفال ، ابراهيم ولد محمد ، " **نظرية المحاسبة** " ، دار المريخ للنشر ،الرياض ، 2006 ، السعودية ، ص82.

[4] الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات معايير المحاسبة الدولية"في القطاع العام** ، عمان،الأردن ، 2011، ص 54-55 .

[5] INTOSAI , **"Accounting Standards Framework** ", CAS , GAO, U.S.A,1999,p:14-16.

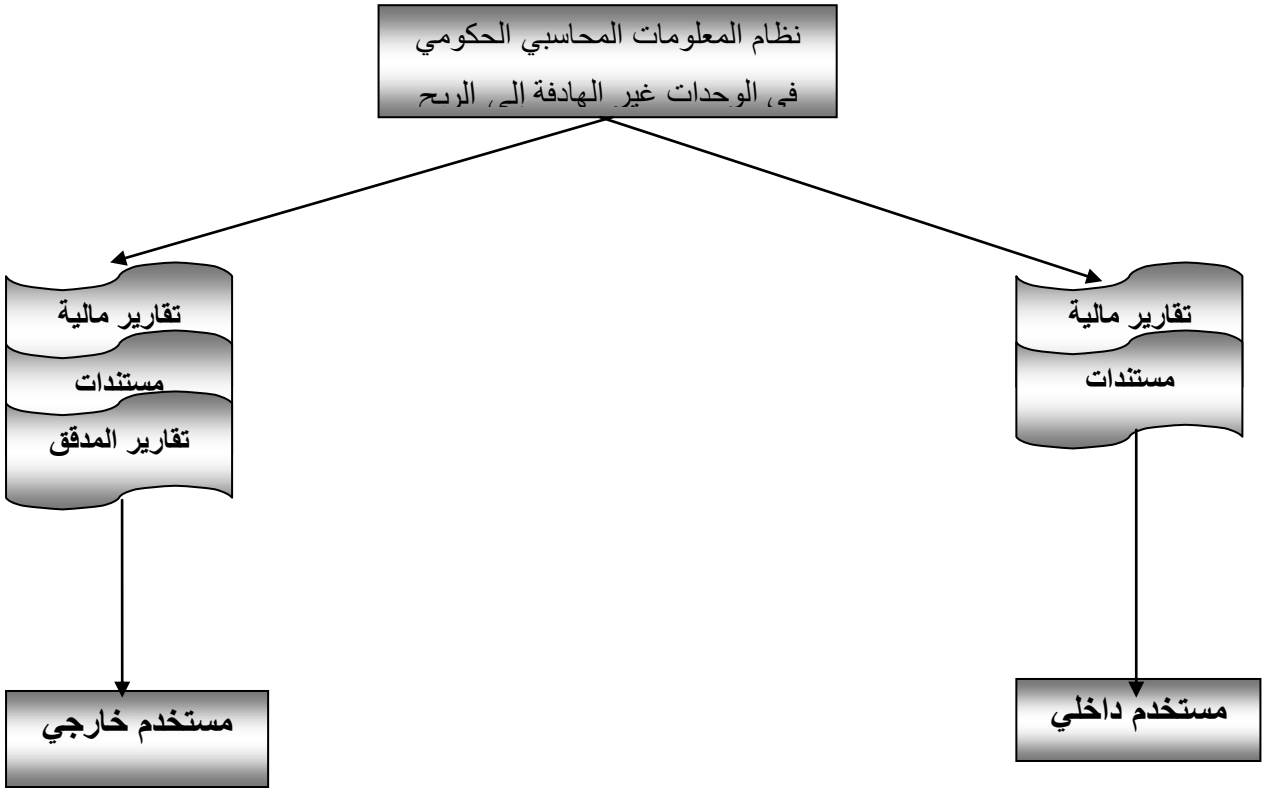
- فهم الحجم العام للحكومة وطبيعة أنشطتها ومجالها ووضعها المالي .
- فهم طريقة الحكومة في تمويل أنشطتها والتنبؤ بها .
- فهم آثار أنشطة الحكومة والتنبؤ بها .
- تحديد ما إذا كانت الحكومة أنجزت ماوعدت به ، وتكاليف أنشطتها .

ومن خلال ماسبق ذكره نستنتج تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية ، كذلك فإن نوعية المعلومات المطلوبة تختلف من فئة إلى أخرى تبعا لاختلاف حاجاتهم لهذه المعلومات التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم المختلفة ، فضلا عن ذلك فإن قدرة المستخدمين في استيعاب المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها وتفسيرها قد تختلف من مستخدم إلى آخر . ولذلك يمكن إعداد التقارير والقوائم المالية ذات الغرض العام التي تفي باحتياجات الفئات المختلفة من المستخدمين باستثناء بعض التقارير الخاصة التي تحتاجها الجهات ذات العلاقة التي تتطلبها التشريعات والقوانين الصادرة وبما يخدم في التحقق من كفاية استخدام الموارد الاقتصادية وفاعليتها .

والشكل رقم (3) يوضح وظائف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح *

الشكل رقم (3)

وظائف نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح



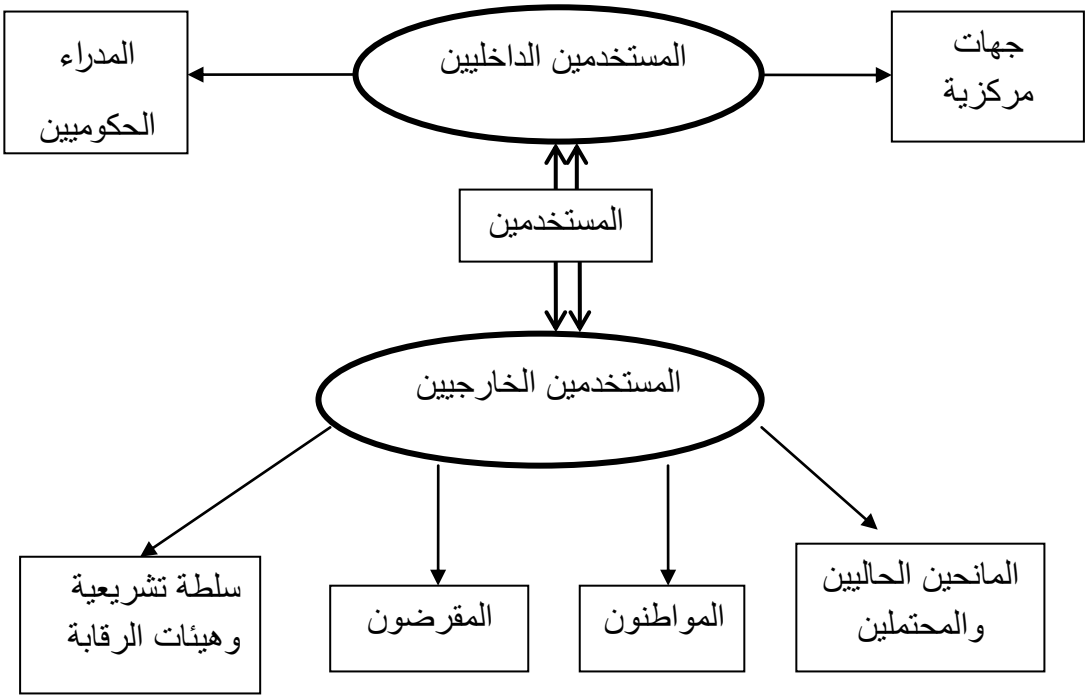
المصدر: ديبان، السيد عبد المقصود وآخرون ، " **نظم المعلومات المحاسبية**" ، جامعة الإسكندرية ، 2005 ، مصر، ص 77

*بتصرف من الباحثة

وقد حدد كل من (Stolowy)& (lebas) هيكلاً عاماً لمستخدمي المعلومات المحاسبية الحاليين المرتقبين وكما موضح في الشكل رقم (4) :

شكل رقم (4)

هيكل عام لمستخدمي المعلومات المحاسبية



Source : stolowy & lebas " **Corporate financial Reporting – A Global perspective** "(2002), Washington , USA :page 17 .

*بتصرف من الباحثة

2.2.1 أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح :

يسعى كل نظام لتحقيق هدف معين، وتتضح أسباب إنشائه من خلال الأهداف التي ينشد تحقيقها، ويلتقي النظام المحاسبي الحكومي مع الأنظمة المحاسبية الأخرى في كونه يهدف إلى تحقيق الأهداف التي تتمثل في النقاط الاتية [1] :

[1] احمرو ، اسماعيل حسين ، " **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة** " دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003، الأردن، ص 37-38.

1. ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة ، وتوفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة للتأكد من تحقيقها النتائج المرجوة منها .

2. توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية من خلال توطيد العلاقة بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية .

3. توفير المعلومات اللازمة عن أداء الوحدات الحكومية لمساعدة الإدارة في تخطيط السياسات المالية للدولة وتنفيذها [1].

4. تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على ايرادات الدولة ونفقاتها والإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج الحكومية ، وتحديد تكاليفها بما يتفق مع القوانين واللوائح .

5. يعد أداة السلطة التنفيذية لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها ، ومحاسبة المسؤولين عنها ، وتجنب وقوعها في المستقبل .

أما دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة عام 1970 فقد أبرز أهداف النظام المحاسبي الحكومي وفق مايلي [2] :

1.أن تتلاءم نظم المحاسبة الحكومية مع المتطلبات الدستورية والقوانين والأنظمة النافذة .

2. أن تتطابق نظم المحاسبة الحكومية مع تصنيفات الموازنة العامة ، لأن وظائف الحسابات والموازنة تعد من العناصر المتكاملة للإدارة المالية .

3. الاحتفاظ بالحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأهداف والأغراض التي من أجلها حصلت الأموال العامة وأنفقت ، والمستويات الإدارية المسؤولة عن الجباية والإنفاق على تنفيذ البرامج .

4.أن تكون النظم المحاسبية الحكومية قادرة على تلبية الحاجة إلى المعلومات الأساسية اللازمة لتطوير التخطيط وإعداد البرامج وتقييم الأداء .

5. الاحتفاظ بالحسابات الحكومية بطريقة تمكن من تقديم البيانات المالية اللازمة للتحليل الاقتصادي ، وإعادة تبويب المعاملات الحكومية ، والمساعدة في تطوير الحسابات القومية .

وترى الباحثة : أن من أهم أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة القطاع العام (موضوع البحث) هو إعطاء المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة في إدارة مواردها المالية والبشرية بكفاءة وفعالية ، ما يعني أن هناك تركيزا على المساءلة لذلك تركز المساءلة،

---

[1] العواد ، أسعد محمد علي والججاوي، طلال محمد علي ، " اساسيات المحاسبة الحكومية " ، ط1 ، دار الكتب ، كربلاء ، 2012 ، العراق ، ص 16-17 .

[2] المهايني ، محمد خالد وآخرون ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ،2011، ص 295- 296 .

على عدة جوانب من أهمها المساءلة عن الموارد وكيفية استخدامها، وبشكل خاص إذا ما أدركنا أن اغلب موارد تلك الوحدات هي موارد ذاتية ، وهي تمويل ذاتي، وكذلك المساءلة عن الالتزام العام بالمتطلبات القانونية والتعاقدية والسياسات الإدارية الموضوعة ، وأيضا المساءلة عن نتائج البرامج والأنشطة من واقع الانجازات المتحققة ، من أعلاه نستنتج أن النظام المحاسبي في هذا النوع من التنظيمات يركز على إنتاج معلومات تحقق رقابة على التدفقات المالية ، وذلك بسبب خضوع هذه التنظيمات لقيود قانونية ،وعلى هذا الأساس لا يركز النظام المحاسبي في هذه التنظيمات على المساءلة عن العمليات بدلاً من التركيز على المساءلة عن الأموال ، وان النظام المحاسبي في التنظيمات الحكومية يوفر نوعاً واحداً من التقارير أو المعلومات تستعمل لأغراض التخطيط والمتابعة والرقابة سواء بمعرفة المستخدمين الداخليين أم الخارجيين .

أما دور النظام المحاسبي في هذه التنظيمات فيتمثل في توفير المعلومات اللازمة ويعتمد على اتجاهات الإدارة ورغبتها في ترشيد قراراتها فضلاً عن دور المبادئ المحاسبية التي تستهدف توفير معلومات تفصح عن نتائج عمليات هذه التنظيمات ومركزها المالي ، الأمر الذي يساعد على تقويم كفاءة وفاعلية استغلال الموارد المتاحة لأن من أهدافها هو تعظيم مواردها بمقابل نفقاتها لأن مواردها تشكل ركناً أساسياً لديمومتها ، ولتقديم نظرة حسنة من السلطة التنفيذية لأن الأخيرة هي التي أنشأتها وكذلك هي الداعم الأساسي لها في حالة خفض مواردها .

3.2.1 أغراض النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح :

تتمثل أغراض النظام المحاسبي الحكومي من خلال مايقدمه من الوظائف والمهام التي تساعد الإدارة على القيام بواجباتها على أكمل وجه وتتمثل بالاتي [1]:

- حماية أموال الوحدة عن طريق الإثبات المالي للمعاملات أولاً بأول في الدفاتر والسجلات ، وإخراج معلومات توضح حركة الايرادات والنفقات والنقد في المصارف .
- يتضمن الإجراءات التي تكفل المحافظة على أصول المشروع وحقوقه وبيان التغيرات التي حدثت عليهما نتيجة المعاملات التي تمت خلال الفترة المالية ، وذلك لأن للوحدة شخصية اعتبارية مستقلة عن إدارتها.
- تحليل ايرادات ونفقات الوحدة حسب مصادرها وطبيعتها ومجالاتها ، وذلك لتساعد في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ولاسيما في توجيه الموارد وفي ترشيد النفقات[2] .
- إظهار أعمال الوحدة من خلال تقديم معلومات في صورة تقارير مالية دورية تقدم للإدارة لتساعد في

---

[1] شحاته ، حسين ، " **محاسبة الوحدات غير الهادفة للربح** " ، مرجع سابق ، 2001 ، ص :32.

[2] الوردات ، خلف عبد الله و الدباس ، سهيل بسيم ، " **المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء**" ، ط1 ، الوراق للنشر والتوزيع ، 2009 ، عمان ، ص : 59.

معرفة حركة التدفقات النقدية من موارد ومصارف وأثر ذلك في المركز النقدي والمالي للوحدة في نهاية الفترة المالية ، كما تساعد على الإفصاح عن المشكلات والمعوقات وسبل تذليلها .

- تقديم معلومات تساعد في وضع الموازنات التقديرية للوحدة خلال الفترة المقبلة وهذا يعد من أساسيات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء للوحدة .

4.2.1 مقومات النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح :

يطلق مصطلح مقومات النظام المحاسبي على مجموعة من العناصر المادية كالسجلات والمستندات والآلات المساعدة والعناصر المعنوية المتمثلة بالأشخاص المنفذين لعمليات النظام وإجراءاته مثل المحاسبين والمراجعين الداخليين وغيرهم. وتختلف هذه المقومات باختلاف الأهداف المطلوبة من النظام واختلاف البيئة التي يعمل فيها وعليه لابد من توفير هذه المقومات من أجل تقديم المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب بشكل يمكن الاستفادة منها، ولابد من أن تكون ملائمة للغرض الذي من أجله تم إعدادها، ولايختلف النظام المحاسبي الحكومي عن أي نظام محاسبي آخر من حيث المقومات والعناصر الأساسية التي تشكل الإطار العام للنظام ، ويمكن تلخيص تلك المقومات بما يأتي [1]:

1- القواعد والمعايير : تشكل هذه المجموعة الإطار الفلسفي العام للنظام المحاسبي، ومصدر الأحكام فيه، وهي التي تحدد مساراته، وتوجه أعماله وتحكم إجراءاته. أما مصدر هذه القواعد والمعايير فتتكون من(القوانين والتشريعات الحكومية، القرارات الإدارية، الصرف، الاجتهادات الشخصية).

وترى الباحثة أن من المصادر المهمة الأخرى هي الهيئات المحاسبية الدولية والعالمية التي يشتق عملها من المتغيرات البيئية التي ينبغي مواكبتها على وفق الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية.

2-هيكل النظام : ويقصد به البناء التنظيمي العام، وأسلوب تقسيمه ومستويات تقسيمه راسياً والعلاقات التي تربط بين مكونات النظام راسياً وأفقياً، ويتأثر هيكل النظام المحاسبي بعدد من العوامل منها حجم المنظمة، طبيعة نشاطها، أهدافها، شكل الملكية، ونوعية المعلومات المطلوبة.

3-الوسائل : إن نظام المعلومات المحاسبي يتطلب وسائل لإيصال البيانات، وتشمل الوسائل مجموعة الأوراق الثبوتية ، المجموعة المستندية ، المجموعة الدفترية.

4- دليل الحسابات:

يعد الدليل المحاسبي الإطار العام الذي يجري على أساسه تحليل المعاملات الاقتصادية وتصنيفها ، ويحقق استخدام الدليل المحاسبي فوائد متنوعة منها اختصار الوقت والجهد في كتابة أسماء الحسابات ، ويساعد على تبويب العمليات المحاسبية وتركيزها ما يسمح بتجميع الحسابات وترحيلها، كذلك يسهم في الضبط الداخلي ،

---

[1] العيسى ، ياسين احمد ،"**اصول المحاسبة الحديثة** " ، ج1، ط1، دار الشرق ،عمان ،2003،ص 210 .

ويسهل إجراء المقارنات بين الشركات ذات النشاط المتشابه، كذلك يسهل عمل الإحصائيات عن أوجه النشاط المختلف لوحدات الشركة [1].

5- **التقارير:** هي مخرجات النظم المحاسبية، وهي تمثل أداة لحمل المعلومات المالية إلى مستخدميها، ويمكن تصنيف التقارير والقوائم المالية إلى مجموعتين أساسيتين:-

أ- تقارير مالية متضمنة بيانات محاسبية مخصصة للجهات الخارجية.

ب- تقارير مالية متضمنة بيانات محاسبية مخصصة للجهات داخلية.

6- **نظم الرقابة الداخلية:** هي مجموعة من الإجراءات والقواعد تهدف إلى التحقق من أن تشغيل النظام يتم وفق ماهو مخطط عند تصميمه ، وان النظام يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية التي تضمن صحة المدخلات وعمليات المراجعة والمخرجات .

7- **المنفذون للنظام المحاسبي :** هم مجموعة من الأفراد **(المحاسبين)** تعمل على تشغيل عمليات النظام بالشكل المطلوب ويتولون تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي في المنشأة ومتابعة إجراءاته الخاصة بالمحافظة على موجودات المنشأة والرقابة عليها وتقويم أداء العاملين فيها وكذلك يشمل الموظفين العاملين على الآلات والأجهزة الخاصة بتنفيذ خطوات النظام.

8- **الآلات والأجهزة المساعدة:** وهي المقومات المادية في تنفيذ خطوات وإجراءات النظام المحاسبي إذ تستخدم الآلات لمعالجة البيانات المحاسبية من حيث التسجيل والتبويب والتلخيص وإعداد التقارير المالية الختامية والتقارير الاقتصادية الأخرى، وقد مرت هذه المعالجة بخطوات فنية تكنولوجية متعددة انتهت باستخدام الحاسب الالكتروني في تحليل ومعالجة الكم الهائل من البيانات المحاسبية للحصول على معلومات بالسرعة والدقة الملائمتين لمستخدميها من متخذي القرارات.

5.2.1 السمات المالية والمحاسبية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح .

توجد بعض السمات المالية والمحاسبية التي تميز بين الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح حسب طبيعة أنشطتها (اقتصادية أو إدارية) ، وتؤثر في الأهداف الوظيفية للنظام المحاسبي الذي يطبق في هذه المنظمات، وهذا ما ينعكس على تحديد القواعد والإجراءات المحاسبية، ويتم ذلك من خلال ثلاثة معايير هي[2]:

المعيار الأول : الهدف من النشاط

تقوم الوحدات الحكومية غير الهادفة **إلى الربح** بتوفير السلع أو الخدمات بلا مقابل من دون النظر إلى الربح إذ يتركز الاهتمام في تعظيم كمية السلع ونوعيتها أو الخدمات في حدود الموارد المخصصة لإنتاجها وتعد المسألة النقدية[*] (Dollar Accountability) المحور الذي ترتكز عليه وظيفة القياس المحاسبي [3].

---

[1] قاسم ،عبد الزراق محمد ،" **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية** "، ط1، دار الثقافة ،عمان، 2006 ، ص 16.

(2) بدوي، محمد عباس، عثمان، الأميرة إبراهيم، "**النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح**" ، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، مصر ، ص 15-17 .

(3)Ruppel, Warren C.P.A., **Not-For-Profit Accounting Made Easy**, John Wiley & Sons, 2002,p:3

أما الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال فتقوم بتوفير السلع أو الخدمات بأسعار تساوي التكلفة أو تقل عنها أو تزيد عنها ، ويستخدم الفائض في تدعيم بعض أنشطتها و تركز هدفها في قياس الربح بوصفه ركيزة قرارات التخصيص والمسوغ لبقاء تلك الوحدات لذلك فأن المساءلة التشغيلية[*] (Operational Accountability) أصبحت هي المحور الذي تدور حوله هذه الوظيفة .

المعيار الثاني : مصادر التمويل

تتنوع الموارد المالية فالوحدات الحكومية غير الهادفة **إلى الربح** منها يعتمد على الاسهامات الإجبارية Involuntary Contributions بسبب ما لديه من سلطة فرض الضرائب أو الرسوم ، والوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال يعتمد على الاسهامات لاختيارية Voluntary Contributions **التي تقدم إليها في صورة تبرعات أو إعانات أو منح أو هبات أو وصايا** [1].

وعادة مايتم تصنيف مصادر تمويل موارد الوحدات الحكومية غير الهادفة **إلى الربح** استنادا إلى حق الإدارة في استخدام أو استغلال الموارد التي تقع تحت سيطرتها، فقد تكون هذه الموارد متاحة للاستخدام أو الاستغلال بدون قيود، أو يقيد استخدامها واستغلالها لأغراض محددة ، وتعرف الأولى بالموارد غير المقيدة Unrestricted Resources ، والثانية تعرف بالموارد المقيدة Restricted Resources حيث يتم التمييز بين الموارد المقيدة خارجيا [*] External Restrictions وبين الموارد المقيدة داخليا [*] Internal Restrictions ، ويؤثر معيار مصادر التمويل في وظيفة الاتصال المحاسبي فإن الرسالة المحاسبية ينبغي ان تتضمن معلومات حول كيفية استخدام الإدارة واستغلالها لهذه الأموال [2] .

المعيار الثالث : دوافع مقدمي الموارد

ان تباين دوافع مقدمي الموارد للوحدة سيؤدي منطقيا إلى اختلاف مفهوم الوحدة التي سيتبناها النظام المحاسبي، وفي الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال تشكل الرسوم والمساهمات

---

(1) بدوي، محمد عباس و نصر ، عبد الوهاب ، **" المحاسبة المالية / مدخل نظم المعلومات "**، ج1، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ،2008 ، ص 18.

(2) بدوي و نصر ، **" المحاسبة المالية / مدخل نظم المعلومات "**، ج1، مرجع سابق ، 2008 ، ص17-20.

[*] المساءلة التشغيلية : يقصد بها أن القوائم التشغيلية ينبغي أن توضح مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي أدت إلى تحقيق هذه الإيرادات للتوصل إلى صافي الربح ، أما الوحدات الإدارية فالهدف التشغيلي لها هو تقديم الخدمات المرغوبة اجتماعيا لذلك فان قوائمها التشغيلية ينبغي أن تعرض إلى أي مدى تم تحقيق هدف تقديم الخدمات .

[*]المسألة النقدية :يقصد بها أن يوفر النظام معلومات عن المصادر التي تم الحصول منها على الموارد القابلة للإنفاق والطرق التي استخدمت بها هذه الموارد لذلك فهي لا تعد قائمة للدخل وإنما قائمة بالإيرادات والنفقات.

(*)الموارد المقيدة : هي الموارد التي تتضمن قيودا على الموارد وكذلك قيودا على استخدامها

(*)الموارد المقيدة خارجيا : هي الموارد التي يمنحها مقدموها لكي تستخدم في أغراض أو أنشطة محددة كالهبة التي تقدم لغرض معين .

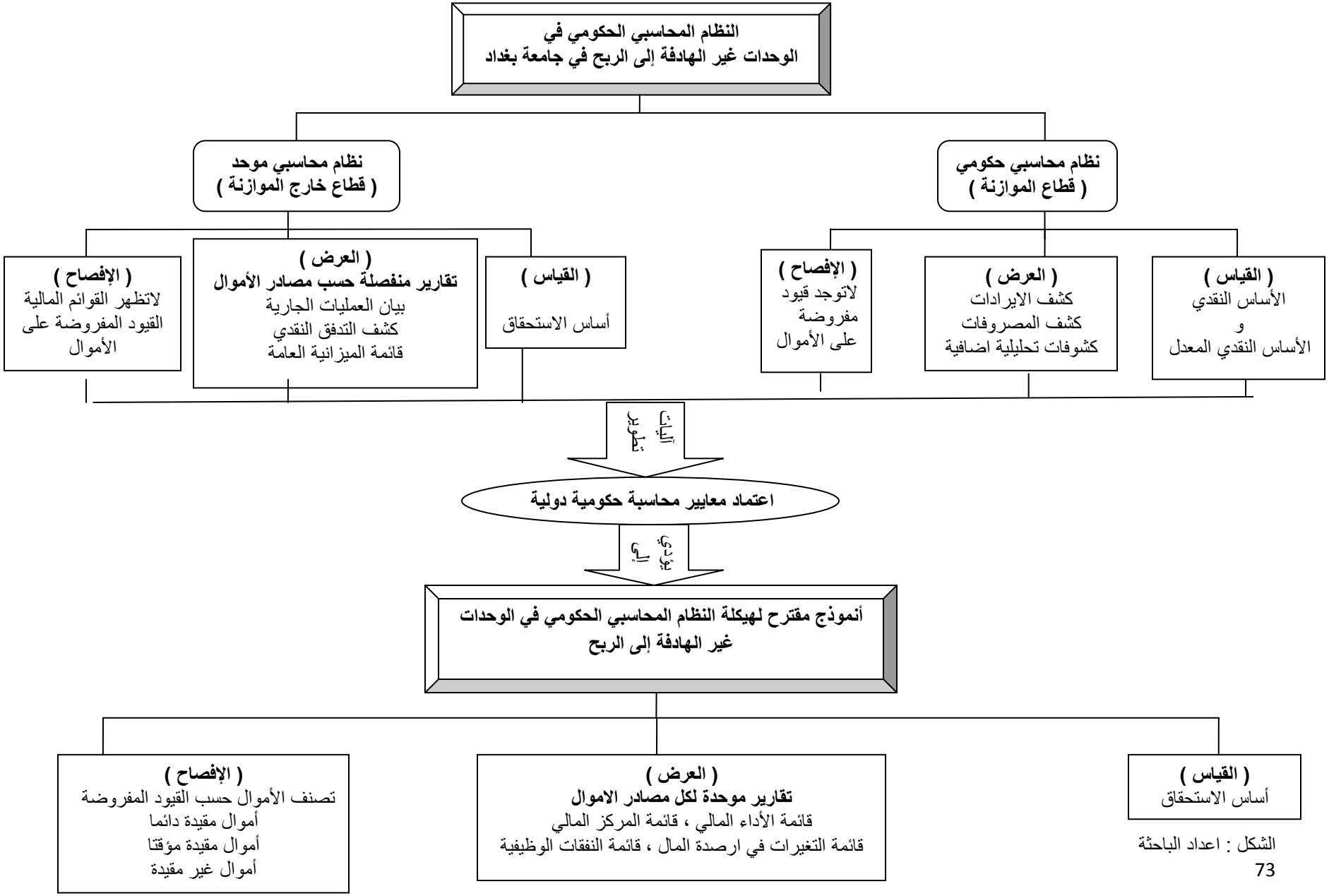
(*)الموارد المقيدة داخليا : هي الموارد التي تخصصها الوحدة للاستخدام أو الاستغلال في تحقيق أهداف محددة .

المتسلمة من مقدمي الموارد مصدر التمويل بوجه عام، وهؤلاء المانحون والمتبرعون لا ينتظرون عائداً أو مردوداً على اسهاماتهم هذه، كما أن بعض هذه الاسهامات تعد من المعاملات غير المتبادلة لعدم وجود علاقة سببية مباشرة بين المانح والمتسلم. أيضاً فإن بعض المنظمات قد تحقق ربحاً سواء من خلال مزاولتها لنشاطها أو عن طريق امتلاكها استثمارات معينة توفر لها عائداً لذلك يرتكز النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه الوظيفية على مفهوم الوحدة المستقلة، أما الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح فتحصل على مواردها المالية بشكل أساسي من الدولة التي تسعى إلى تحقيق مصلحة عامة بتخصيص مايقدمونه من أموال يتم استخدامها في المجالات التي يحددونها، وعلى هذا الأساس يرتكز النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه الوظيفية على وحدة تشغيلية Operational Unit تمثل منطقة المصالح التي يدور حولها جوهر هذا النظام حيث تنطوي على مجموعة من الأصول يرتبط بها مجموعة من الأنشطة أو الوظائف التي من أجلها يتم استخدام هذه الأصول واستغلالها ، ويطلق على مجموعة الأصول هذه الأموال المخصصة[1].

[1] (1) بدوي وعثمان ، "**النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح**" ، مرجع سابق ،2007 ، ص 20-23.

شكل رقم (7)

الإطار العام للأنموذج المقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي العراقي



الشكل : اعداد الباحثة

الفصل الثاني

معايير المحاسبة الحكومية الدولية : المفهوم والأهمية

مع عرض أهم التشريعات العراقية الناظمة للعمل المحاسبي

مقدمة :

تعد المعايير المحاسبية الوسيلة التي تجعل المحاسبة لغة موثوقاً بها ، وتمثل القطاعات والنشاطات الاقتصادية والخدمية خير تمثيل وبدونها لن يكون بمقدور مستخدمي التقارير المالية أن يضمنوا سلامة تلك التقارير والاطمئنان إليها،والحكم على صحة ما تقدمه من معلومات بشأن الوضع المالي وعدالته ، ونتائج أعمال مختلف الوحدات الاقتصادية والخدمية، بمعنى أخر فإن الممارسة العملية بحاجة إلى إطار من المعايير المحاسبية تكون مسؤولة عن توفير أسس إرشادية للتعامل العادل وسط القواعد والأساليب المحاسبية المرنة ، وبما يضمن توفير معلومات محاسبية تمتاز بخصائص عدة من بينها إمكانية الاعتماد عليها وإمكانية فهمها ومقارنتها.

وعلى ضوء ماسبق يتناول الفصل الثاني ثلاث مباحث :

المبحث الأول : معايير المحاسبة الحكومية الدولية ، المفهوم والأهمية .

المبحث الثاني: عرض أهم التشريعات العراقية الناظمة للعمل المحاسبي .

المبحث الثالث : الإطار العام للأنموذج المقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي العراقي .

المبحث الأول

معايير المحاسبة الحكومية الدولية : المفهوم والأهمية

تؤدي المحاسبة دوراً هاماً في المجتمع من خلال ما تقدمه من معلومات محاسبية ضرورية في العديد من المجالات ومنها الخدمية ، فقد سعت الكثير من دول العالم إلى تنظيم السياسة المحاسبية الخاصة بها عن طريق إصدار المعايير المحاسبية لكي تحكم العمل المحاسبي وتكون بمنزلة إرشادات مفيدة في التطبيق العملي وتعدّ بموجبها التقارير المالية التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية .

1.1.2 مفهوم المعايير المحاسبية :

يقصد بالمعيار الأنموذج الذي يوضع القياس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ، ومحاسبيا يعرف المعيار المحاسبي : بأنه المرشد الأساسي لقياس أثر الأحداث والعمليات والظروف التي تؤثرفي المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات الى المستفيدين منها [1] .

وعرفها(القاضي وحمدان) بمثابة " نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق"، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام والتوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصفة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة [2].

عرفها (الجرف) **هي مقاييس أو أنماط أو مستويات أداء كوّنت وأصدرت بواسطة جهات مسؤولة أصبحت تلقي قبولا عاما ، وتعدّ هذه الأنماط أو المعايير مرشدا للتطبيق العملي عند إعداد القوائم المالية وعرضها [3] .**

2.1.2 أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية :

1- يسعى *IPSASB* لتطوير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتشجيعها ، وذلك لرفع نوعية المعلومات المالية الحكومية ، تحسين عملية اتخاذ القرارات ، تجنب الأزمات المالية والاقتصادية ، وزيادة الشفافية المالية . إن هذه الأهداف توفر مسوغاً للدعم المالي من قبل صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي ومنظمات الأمم المتحدة .

---

[1] لطفي، أمين السيد احمد ، " **نظرية المحاسبة" (منظور التوافق الدولي)** ، مرجع سابق ، 2005 ، ص: 371 .

[2] القاضي ، حسين ، و حمدان ، مأمون ، " **المحاسبة الدولية** " ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ،2005 ،ص:33 .

[3] الجرف ، ياسر احمد السيد محمد ، " **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية- إطار مقترح** " ، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، الرياض 18-19 مايو 2010 ، ص 5.

2- توفر مجموعة للقياس وسياسات الإفصاح للإبلاغ المالي وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، فضلا عن الأساس النقدي [1].[(1)]

3- تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة إلى المستخدمين الخارجين والمديرين ، ومن ثم يزداد الضبط المالي ما يؤدي إلى تجنب الفساد وسوء الإدارة .

4- تدعم الحكم الجيد في القطاع العام ، إذ يتطلب الحكم الجيد المساءلة والشفافية المالية للحكومة ووكالاتها وإن للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما دوراً أساسيا فيها .

5- تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها لمستخدمي الكشوف المالية الحكومية ، لكونهم مهتمين بشكل خاص بالشفافية المالية.

6- تقود إلى تأسيس ممارسات ملائمة للإبلاغ المالي ، ثبات تطبيقاتها (بين البلدان ، وفي نفس البلد من فترة إلى أخرى) ، وإمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية والاقتصادية .

7- توفر الكفاءة والفاعلية في تدقيق التقارير المالية الحكومية وتحليلها ، باعتبارها قواعد عامة معتمدة في أنحاء العالم للإبلاغ المالي عن الأحداث والمعاملات المتشابهة[(2)] .

ويتضح مما سبق أن غياب المعايير المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى [(3)]:

1.تعقيد عملية اتخاذ القرار من المستفيدين بسبب إعداد القوائم المالية بطريقة معقدة إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوافراً في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة .

2. اتخاذ قرارات خاطئة من المستفيدين بسبب استخدام طرائق أو قواعد محاسبية غير سليمة أو متباينة في المعالجات المحاسبية التي تؤدي بدورها إلى إنتاج قوائم مالية لاتعبر بصدق عما قصدت إلى تحقيقه ما يصعب فهمها والاستفادة منها .

3. صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين بسبب الاختلاف في الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنظمات المختلفة ، ويؤدي ذلك إلى صعوبة مقارنة المراكز المالية ونتائج أعمالها ، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة .

---

(1)Chan , James. L , **"IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries**, Op.Cit,2006:4.

(2)Adhemar, P.; «**The Standards Project**»; **International Federation of Accountants–** The Public Sector Committee; VIII CIGAR Conference; Valencia; June, 2001:5.

(3) www.arabsgate.com .

3.1.2 أهم مصادر المعرفة في الوحدات غير الهادفة للربح :

تعود منهجية إعداد التقارير المالية الحكومية في الولايات المتحدة إلى العقد الأخير من القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين ، وكان للزيادة في عدد المدن وحجمها فضلا عن الفساد في البلديات الدور في زيادة الطلب على المساءلة المالية [1]، تخضع المحاسبة الحكومية لقواعد قانونية إلا أن ذلك لايتم بمعزل عن المفاهيم والمبادئ والإرشادات العلمية التي تصدرها الهيئات والجمعيات والمبادئ المحاسبية ، والإرشادات العلمية التي تصدرها الهيئات والجمعيات العلمية والمهنية والمتخصصة في مجال المحاسبة ، ومن أهم اختصاصاتها وضع المفاهيم والمبادئ والإرشادات السليمة لإعداد الموازنة والمحاسبة وإعداد التقارير المالية في المجال الحكومي لتكون مرشداً للمعالجات المحاسبية ، ومعيارا للتطبيق العملي ، ومن جهود تلك المجاميع والمنظمات والهيئات مايلي [2] :

1. **جمعية المديرين الماليين بالإدارة المحلية MFOA** .
2. **اللجنة القومية للمحاسبة في الإدارة المحلية NCMA** ، أصدرت سنة 1951 كتيباً بعنوان " المحاسبة الحكومية والمراجعة وإعداد التقارير المالية " .
3. **المجمع الأميركي للمحاسبين القانونيين AICPA** ، أصدر سنة 1974 دراسة بعنوان " إرشادات للمراجعة في الوحدات الحكومية على مستوى الولايات والإدارة المحلية" ويرمز له عادة GAAFR
4. **المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA** الذي قام بالنشاطات الآتية :

- تطوير وإعادة صياغة تقرير GAAFR سنة 1974.
- دراسة رقم (1) "مبادئ المحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية" ، سنة 1979.
- دراسة رقم (2) "معالجة المنح المخصصة والإيرادات المشتركة" ، سنة 1979 .
- دراسة رقم (3) "التقارير المالية المجمعة" ، سنة 1981 .
- دراسة رقم (4) " معالجة الالتزامات " ، سنة 1982 .
- دراسة رقم (5) " المحاسبة عن عقود الإيجار "، سنة 1982.
- دراسة رقم (6) " الإفصاح المحاسبي عن أموال المعاشات " ، سنة 1983 .

5. **مجلس معايير المحاسبة الحكومية**GASB

تركز مهمته على إنشاء معايير المحاسبة الحكومية وتحسينها وإعداد التقارير المالية التي من شأنها [3]:

---

[1] السلطان وأبو المكارم ، **المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** ،مصدر سابق ، 1990، ص : 72-74.

[2] www.gasb.org.,**"Brief History of Governmental Accounting Standards Setting".**

[3] Freeman &Shoulders, **"Governmental and non profit Accounting- Theory and practice"**, Op.Cit, 2003:13

*إنتاج معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية .

*توجيه وتثقيف الجمهور بما في ذلك الشركات المصدرة للتقارير المالية ، ومراجعي الحسابات ، ومستخدمي تلك التقارير المالية .

6.**مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB .**

7.**معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق والنقدي IFAC .**

4.1.2هيكل معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام IPSASB :

وضع مجلس معايير المحاسبة الحكومية وسلفه لجنة القطاع العام عدداً من المعايير إذ وضعت معايير على أساس الاستحقاق باستثناء معيار واحد على الأساس النقدي يمكن اتباعه من قبل بعض الدول النامية التي لاتكون مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي .

إن هيكل مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية يتمثل بالمعايير الاتية [1] (1):-

أ – المعايير العامة للاعتراف والقياس المحاسبي تتضمن هذه المجموعة أربعة معايير هي :

المعيار رقم (4) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، المعيار رقم(9)الإيراد من المعاملات التبادلية، المعيار رقم(23) الإيراد من المعاملات غير التبادلية(الضرائب والتحويلات)، المعيار رقم(29) الأدوات المالية ، الاعتراف والقياس.

ب – المعايير العامة لإعداد التقارير تتضمن هذه المجموعة ثلاثة عشر معياراً هي :

المعيار رقم (1) عرض البيانات المالية ، المعيار رقم (2) بيانات التدفق النقدي ، المعيار رقم (3) السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ، المعيار رقم(6) البيانات المالية الموحدة ، المعيار رقم (8) الحصص في المشاريع المشاركة ، المعيار رقم(10) التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع ، المعيار رقم(14) الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير، المعيار رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات ، المعيار رقم (20) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة ، المعيار رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي ،المعيار رقم (24) عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية ، المعيار رقم (28) الأدوات المالية ، العرض ، المعيار رقم 30 :– الأدوات المالية ، الإفصاح .

ج – معايير لعناصر محددة من الكشوف المالية تتضمن هذه المجموعة أربعة عشر معياراً هي :

المعيار رقم(5) تكاليف الاقتراض ،المعيار رقم(7) المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة ،المعيار رقم (11) عقود الإنشاء ،المعيار رقم (12) المخزون ،المعيار رقم (13) عقود الإيجار ،المعيار رقم(15) الأدوات المالية الإفصاح

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، ج 2، 2011، ص 628-750 .

والعرض ،المعيار رقم (16) العقارات الاستثمارية ،المعيار رقم (17) الممتلكات والمصانع والمعدات ،المعيار رقم (19) المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة ،المعيار رقم(21) انخفاض الأصول غير المولدة للنقد ،المعيار رقم(25) منافع الموظفين ،المعيار رقم(26) انخفاض الأصول المولدة للنقد ،المعيار رقم(27) الزراعة ، المعيار رقم (31)الموجودات غير الملموسة .

5.1.2 طبيعة معايير المحاسبة الحكومية الدولية *(IPSASs)*

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي . وتوضح المعايير الدولية للمحاسبة الحكومية متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام ، فهي تحدد شكل الكشوف المالية ذات الغرض العام ومضمونها ، والإفصاحات المالية ذات الصلة في التقرير السنوي للحكومة . وتتكون هذه الكشوف المالية من [1]:

- كشف المركز المالي .
- كشف الأداء المالي ويعدّ على أساس الاستحقاق المحاسبي .
- كشف التدفقات النقدية ويعدّ وفقا للأساس النقدي .

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين ، **اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، ج 1، 2011 ، ص 17

المبحث الثالث

الإطار العام للأنموذج المقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي العراقي

تطبق الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح في العراق نظامين محاسبين مختلفين كما في عينة البحث كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد هما :

1- النظام المحاسبي الحكومي ويستخدم لتسجيل العمليات وعرض التقارير المالية للعمليات الممولة من قبل الموازنة العامة للدولة (قطاع الموازنة) .

2- النظام المحاسبي الموحد ويستخدم لتسجيل العمليات وعرض التقارير المالية للعمليات الممولة من قبل التمويل الذاتي (قطاع خارج الموازنة) .

ونظراً إلى الصعوبات والسلبيات الناجمة عن تطبيق نظامين محاسبين مختلفين في البيانات المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح التي تمارس نشاطاً مشابهاً لقطاع الأعمال ، وبالإفادة من معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام (IPSAS) لتطوير النظام المحاسبي المطبق في العراق لاسيما من ناحية القياس والعرض والإفصاح لمعالجة مشكلة هذه الدراسة من خلال التساؤلات التي تضمنتها ، فقد اقترحت الباحثة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح في العراق بالأعتماد على معايير المحاسبة الحكومية الدولية وعرض أنموذج موحد للتقارير المالية يتضمن متغيرات الدراسة الآتية :

1. القياس المحاسبي :

يعتبر القياس المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية ، وعرّف بأنه : عملية تحديد الآثار النقدية للأحداث الداخلية والخارجية القابلة للإثبات المحاسبي وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة التي تقوم بها الوحدة ، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها إتخاذ القرارات [1] ، كما يحدد هذا المفهوم أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الأحداث ، و في النظام المحاسبي الحكومي تعتمد عدة أسس لتحديد القيمة هي : الأساس النقدي ، أساس النقدي المعدل ، أساس الأستحقاق ، أساس الأستحقاق المعدل ، أساس الالتزام

(1) مسعود ، صديقي ، **" التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود"** ، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-1/18/ 2010 ، الجزائر ، ص 3 .

تعرّف اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية الامريكية (NCGA) الأسس المحاسبية [1] :

طرائق القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات ، والموجودات والمطلوبات المتعلقة بها وقت تسجيلها ، إظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية .

2. العرض :

تمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية وتشكل في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين : الأول قوائم مالية أساسية ، والثاني قوائم مالية مكملة .

ألزم (FASB) في المعيار رقم 117 (التقارير المالية للمؤسسات غير الهادفة إلى الربح) الوحدات غير الهادفة إلى الربح بأن تقدم مجموعة من القوائم المالية الأساسية تتضمن قائمة الأداء المالي ، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في أرصدة المال ، قائمة النفقات الوظيفية [2] .

3. الإفصاح :

يعرّف بأنه: عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب ، ما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من الطراف الداخلية والخارجية [3] .

وقد قامت الباحثة بتطبيق هذا الأنموذج بحالة عملية في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد وفق ماهو مبين مفصلاً في الفصل الثاني من الباب الثاني من هذه الدراسة .

والشكل رقم (7) يوضح ذلك

---

[1] الخزعلي ، آلاء شمس الله ، " **أنموذج حديث مقترح لهيكلة المعلومات المحاسبية / دراسة تطبيقية للمعلومات المنتجة في دائرة المحاسبة في وزارة المالية** " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، 2007 ، ص : 116

(2) Ruppel, .," **Not-For-Profit Accounting Made Easy**, Ibid,p49

(3) زغدار ، أحمد سفير، " **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)**" ، بحث منشور في مجلة الباحث، العدد السابع ، 2010 ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010 ، الجزائر ، ص 84 .

المبحث الثاني

التشريعات الناظمة للعمل المحاسبي ومداخل صياغة المعايير المحاسبية في العراق

يحتاج المحاسب إلى إطار فكري نظري يحتوي على المفاهيم والمبادئ والمعايير المحاسبية التي تمكنه من اختيار الإجراءات والقواعد والأحكام المحاسبية التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث الاقتصادية المتعددة ذات الأثر المالي، وكذلك الوصول إلى حلول عملية للمشاكل التطبيقية التي قد تواجهه مستقبلا عند إعداد البيانات المالية الخاصة بالمحاسبة ، لذلك يوجد اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية فالمعايير المحاسبية الدولية تشمل قواعد وأسس عامة ، وبذلك هي تتيح المجال للبلدان المختلفة بإضافة ما تراه مناسبا من تفصيلات إضافية تلبي احتياجات تلك البلدان، إذ تقوم الدول المختلفة بدراسة الأسس والطرائق المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية الدولية في سبيل اختيار الأساس المناسب للتطبيق في ظل الظروف البيئية المتاحة.

وبسبب اختلاف الأنظمة السياسية والاقتصادية والاجتماعية بين الدول لا يمكن وجود بيئة محاسبية واحدة، إذ إن كل دولة لها بيئتها المحاسبية الخاصة بها التي تعتمد على التشريعات السائدة في تلك الدولة ، وعلى الرغم من ذلك فإن مجلس المعايير المحاسبية الدولية يحاول جاهدا التوفيق بين مختلف البيئات من خلال إصداره معايير محاسبية دولية يمكن تطبيقها في الدول المختلفة بالرغم من وجود الاختلاف في البيئات المحاسبية، ولكن هذا لا يمنع الدول المختلفة من حقها في وجود معايير محاسبية محلية خاصة بها، والعراق إحدى تلك الدول التي تحاول التوفيق بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية، وفي هذا المبحث تم تعرّف :

- القوانين العراقية الناظمة للعمل المحاسبي .
- مداخل صياغة المعايير المحاسبية في العراق .
- عرض أهم القواعد المحاسبية العراقية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية .

1.2.2 القوانين العراقية الناظمة للعمل المحاسبي

يخضع النظام المالي والمحاسبي في القطاع العام والحكومي في العراق إلى عدد من القوانين والنظم والتعليمات ، وفيما يأتي ملخص لأهم هذه القوانين التي لايزال البعض منها ساري العمل به لحد الآن ، وحسب سنوات إصدارها [1] :

1. قانون أصول المحاسبات العامة رقم 28 الصادر في عام 1940 الذي يعد من أهم التشريعات التي تنظم العمل المحاسبي لوحدات الدول الخدمية الممولة ضمن الموازنة العامة للدولة ، ولايزال العمل به جارياً حتى الآن.
2. قانون الشركات التجارية رقم 31 لعام 1957 وبموجبه ألغي قانون الشركات الهندي الذي كان معمولاً به سابقا.
3. نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم 18 لعام 1958 الذي بموجبه عدّل نظام مزاولة مهنة مراقبة حسابات الشركات والإجازات المعمول به سابقا رقم 52 لعام 1957 ، وخلال هذه المدة كان هناك تأثير للقواعد والمعايير المحاسبية البريطانية على المهنة المحلية.
4. قانون نقابة المحاسبين والمدققين رقم 77 لعام 1973 والذي بموجبه عدّل قانون رقم 185 لعام 1969، وبموجبه نظم العمل المحاسبي والتدقيقي وحددت مؤهلات القائمين به إذ أصبح هناك دور للنقابة في وضع القواعد والمعايير التنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق ، هذا فضلا عن وضع قواعد السلوك المهني ومعاييره بموجب الصلاحيات المخولة لمجلس النقابة بموجب قانون تأسيسها رقم 185 لعام 1969.
5. قانون الشركات رقم 36 لعام 1983.
6. النظام المحاسبي الموحد وتعليماته لعام 1983.
7. قانون الموازنة العامة للدولة رقم 107 لعام 1985.
8. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لعام 1982 والتعديلات التي تمت عليه بموجب القرار رقم 142 لعام 1999.
9. قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم 32 لسنة 1985 المعدل .
10. قانون ديوان الرقابة المالية رقم 6 لعام 1990 الذي بموجبه تم إلغاء قانون ديوان الرقابة المالية رقم 194 لعام 1980.

[1] جمهورية العراق ، وزارة العدل ، مجموعة القوانين والأنظمة والتعليمات ، جريدة الوقائع العراقية .

11. قانون الشركات العامة رقم 22 لعام 1997.
12. قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 هو القانون الذي جاء بعد أحداث 2003 وهذا القانون قد جمد العمل بالقوانين السابقة في حال تعارضها معه .
13. قانون التقاعد الموحد رقم 27 لسنة 2006 المعدل .
14. قانون موظفي الدولة رقم 22 لسنة 2008 .
15. قوانين الموازنة العامة السنوية إذ في كل سنة من السنوات يصدر قانون بأسم قانون الموازنة العامة الاتحادية للدولة بشقيها (الجاري ، الاستثماري ، تنمية الأقاليم) التي تضع أحكاما للتصرفات المالية والمحاسبية لكافة الوحدات الحكومية ولكافة أوجه الصرف ، كما أنها تحتوي على مواد قانونية تتطرق إلى الصلاحيات والأسس المحاسبية والمعالجات لعدد من الحالات سواء في مجال المصروفات أو الإيرادات
16. تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية تصدر عن وزارة المالية والتخطيط بعد صدور الموازنة حيث توضع تعليمات سنوية تضع أحكاما وقواعد للتصرفات المالية والمحاسبية ولكافة الوحدات .
17. تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم 1/ لسنة 2008 ، وهي التعليمات الصادرة عن وزارة التخطيط التي تتضمن أحكاما لعمليات التعاقدات الحكومية وبكافة أنواعها .
18. تعليمات تنظيم الأمور الهندسية والمقاولات وتنفيذ المشاريع .
19. تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي .
20. النظام المحاسبي الموحد لوحدات القطاع العام الممول ذاتيا .
21. النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين .

2.2.2 مداخل صياغة المعايير المحاسبية في العراق .

يتم صياغة المعايير المحاسبية من خلال الاعتماد على عدد من المداخل، وفي العراق يتم صياغة المعايير المحاسبية من خلال مدخلين :

ا- المدخل القانوني : الذي يتم في ضوئه صياغة المعايير ضمن الإطار القانوني للدولة ، إذ تؤدي الحكومة دورا حيويا في الرقابة على النشاطات الاقتصادية في ظل نظام اقتصادي مركزي وسوق رأس مالية غير نشطة ، وسلطة يقع على عاتقها مسؤولية الرقابة على السياسات المحاسبية من خلال هيكل قانوني يكون شاملا ويغطي كل العمليات ذات الصلة وبما ينسجم مع تحقيق الأهداف القومية ، ويعد النظام المحاسبي الموحد أنموذجا لمدخل التنظيم القانوني يتم استخدامه أداةً للرقابة الإدارية من خلال التوحيد في القياس والإفصاح ، وكذلك العرض من قبل الحكومة المركزية التي تتضمن التخطيط الاقتصادي ، و تستخدم فيها

المحاسبة لقياس الأداء ، تخصيص الموارد وتحصيل الضرائب والسيطرة أو الرقابة على الأسعار ما يجعل من السهولة استخدام المعلومات المحاسبية للرقابة على جميع قطاعات الأعمال من قبل المخطط الحكومي والسلطات الضريبية وكذلك لأي إدارة . [1]

2- المدخل الذاتي: الذي يتم من خلاله صياغة المعايير من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة وبشكل يكاد يكون مستقلاً عن توجهات القوانين والحكومة ، ويتميز هذا المدخل بدرجة عالية من المرونة والقابلية للتغيير لمواكبة الاحتياجات المتغيرة، وقد بدأت العديد من الهيئات والمجالس المهنية تعمل بشكل مستقل ، وتهتم بتنظيم شؤون المهنة المحاسبية بعقد الندوات والمؤتمرات وإصدار المجلات المتخصصة بمهنة المحاسبة وإصدار المعايير التي هي بمنزلة إرشادات لتنظيم العمل المحاسبي وصياغة المعايير المحاسبية وتطويرها بما ينسجم وهدف تضييق هوة الاختلافات ووضع إطار عام للمحاسبة ، وتقوم الدول المختلفة بدراسة الأسس والطرائق المحاسبية المتاحة في المعايير المحاسبية الدولية في سبيل اختيار الأساس المناسب للتطبيق في ظل الظروف البيئية المتاحة ، والعراق إحدى تلك الدول التي تحاول التوفيق بين المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحاسبية العراقية ، ويعد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق الجهة التي تتولى إقرار المعايير المحاسبية وتقديم المشورة على مستوى المؤسسات الاقتصادية والخدمية في الدولة ، وتعد المعايير (القواعد) التي يصدرها بمنزلة تشريعات ملزمة ينبغي تطبيقها من قبل الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام والمختلط والخاص . [2]

لقد شكل المجلس أعلاه بناء على مقترح ديوان الرقابة المالية في العراق في نهاية سنة 1987 الذي أكد على أهمية تشكيل هيئة محاسبية عليا ودائمة كما هو قائم في معظم دول العالم تكون مسؤولة عن إصدار قواعد وإرشادات محاسبية ، وتقدم المشورة إلى الوحدات الاقتصادية المختلفة في الدولة والقطاعين المختلط والخاص، أنيطت هذه المهمة ابتداء بمجلس الرقابة المالية بالديوان عام 1988، فضلاً عن ممثلين عن وزارة المالية والتخطيط واثنين من الأكاديميين المختصين، وممثل عن نقابة المحاسبين [*] استمر العمل بهذه

---

[1] Choi ,Frederick D.S., Frost ,Carol Ann & Meek , Gary K. ," **International accounting "** , 4th ed , Prentice – Hall , U.S.A., 2002 , P:47-49.

[2] عبد الله ، بشرى نجم و نجم ، اسماء سهيل ، " **المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق واهمية تفعيلها / دراسة ميدانية** " ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلة فصلية تصدر عن المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، العدد 8 ، المجلد 2 ، 2009 ، ص :113 .

[*] كتاب ديوان الرئاسة المنحل ذي العدد (10542) في 1988/3/22 .

التشكيلة حتى عام 1995 عندما أعيد تشكيل المجلس تحت اسم (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق[**]) بهدف إشراك جهات أخرى لها علاقة بالتنظيم المحاسبي،ويرأس المجلس الجديد رئيس ديوان الرقابة المالية وعضوية كل من : [1]

1. أعضاء مجلس الرقابة المالية (يعد هذا المجلس بمنزلة الهيئة العليا في ديوان الرقابة المالية ، ويتألف من رئيس الديوان ونائبيه ورؤساء القطاعات فيه).
2. مدير عام دائرة المحاسبة في وزارة المالية.
3. مدير عام الهيئة العامة للضرائب.
4. مدير عام سوق بغداد للأوراق المالية.
5. مدير عام دائرة التخطيط الاقتصادي في هيئة التخطيط.
6. مدير عام دائرة تسجيل الشركات في وزارة التجارة .
7. مدير عام الدائرة الاقتصادية في وزارة الصناعة والمعادن.
8. ممثلين عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي يختارون من قبل الوزير من المختصين من أساتذة الجامعات.
9. مدير عام دائرة الإحصاء والأبحاث في البنك المركزي العراقي.
10. ممثل عن نقابة المحاسبين والمدققين.

وحددت مهام المجلس بموجب البند الثاني من التعليمات رقم (1) المشار إليها سابقا بالاتي:

1. دراسة ووضع المعايير المحاسبية والرقابية وتطويرها وإقرارها.
2. إبداء الرأي في مشروعات القوانين والأنظمة المحاسبية والرقابية الواردة في مشروعات القوانين الأخرى.
3. اقتراح تعديلات على التشريعات المحاسبية والرقابية.
4. إبداء المشورة الفنية في الأمور المحاسبية والرقابية إلى الجهات ذات العلاقة بما لا يتعارض مع اختصاصات الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والدوائر الأخرى في الدولة.
5. التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمنظمات العلمية والمهنية داخل العراق وخارجه.

[**] تم اعادة تشكيل المجلس استنادا الى التعليمات عدد (1) لسنة 1995 الصادرة عن ديوان الرقابة المالية ، وكتاب ديوان الرئاسة المنحل ذي العدد (3460) في 1995/2/16 .

[1] جمهورية العراق / ديوان الرقابة المالية تعليمات عدد(1)، بند اولا لسنة 1995 www.d-raqaba-m.iq

وقد أشار البند الثالث من التعليمات المذكورة إلى أنه:

أ- تكون القواعد والمعايير التي يقرها المجلس ملزمة للجهات ذات العلاقة ما لم تتعارض مع القوانين والأنظمة.

ب- في حالة تعارض قرارات المجلس مع أي من التشريعات النافذة يتولى ديوان الرقابة المالية رفع توصية إلى مجلس الوزراء والجهات المختصة لاتخاذ ما يلزم لتعديل تلك التشريعات.

أما آلية عمل المجلس كما حددتها المادة (5) من النظام الداخلي لمجلس معايير المحاسبة العراقية فهي : [1]

1. تعرض الجهات ذات العلاقة المشاكل أو المواضيع المراد دراستها من قبل المجلس على أن يتضمن العرض ما يلي:
   - **أ.** ماهية المشكلة.
   - **ب.** موقف التشريعات والقواعد المحاسبية منها.
   - **ج.** الاقتراحات الخاصة بشأنها.
2. يقر المجلس خطته السنوية للسنة القادمة في الاجتماع الأخير من كل سنة.
3. لرئيس المجلس تشكيل لجان فنية مكونة من عدد من المختصين في الشؤون المالية والمحاسبية والإدارية والقانونية يستعان بهم لإعداد الدراسات والأوراق البحثية التي تتطلبها عملية تنفيذ خطة المجلس معززة بالمقترحات والحلول بصيغة مشروع قاعدة أو صيغ إجرائية لمعالجة المشاكل.
4. تعرض المواضيع والدراسات المشار إليها في الفقرة أعلاه على المجلس للمناقشة واتخاذ قرار بشان الصيغ الإجرائية المتعلقة بمعالجة المشاكل ، وإعطاء رأي مبدئي بمشاريع القواعد المحاسبية والرقابية.
5. يشكل رئيس المجلس بناء على اقتراح من أعضاء المجلس لجنة من الخبراء والمختصين في الوزارات والشركات وأعضاء من مزاولي مهنة مراقبة الحسابات لدراسة مشاريع القواعد المشار إليها سابقا.
6. يقر المجلس الرأي أو المقترح أو مشروع القاعدة المحاسبية أو الرقابية بعد دراسة ومناقشة الملاحظات الواردة بشأنها.

---

[1] جمهورية العراق / ديوان الرقابة المالية www.d-raqaba-m.iq

7. تعمم القواعد والآراء النهائية للمجلس على وزارات الدولة والمنظمات العلمية والمهنية للعمل بها ابتداء من التاريخ الذي يحدده المجلس لكل حالة على حدة.

وتؤدي نقابة المحاسبين والمدققين دورا مهما في مراقبة القواعد والمعايير المحاسبية والرقابية وتطبيقها عن طريق مجموعة من اللجان ، وهي لجنة مكاتب تنظيم الحسابات ولجنة الضبط ولجنة مراقبي الحسابات وللنقابة دور مهم إذ إنها تعد أحد الأعضاء الدائمين في العديد من اللجان التي تشكل لدراسة المشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات كافة .

3.2.2 عرض أهم القواعد المحاسبية العراقية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية .

لقد أنجز المجلس منذ تأسيسه حتى الآن العديد من الدراسات حول القوانين والأنظمة والتعليمات المالية والمحاسبية النافذة وحدد مشاكل تطبيقها ، وتوصل إلى وضع الحلول المناسبة لتجاوزها، إذ تم إصدار (14) قاعدة محاسبية و(6) أدلة رقابية وأشرف على متابعة تطبيقها في الجهات المعنية كما أسهم في تهيئة مستلزمات التطبيق في تلك الجهات، وعناوين القواعد المحاسبية المحلية الصادرة هي: [1] [*]

1. معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الإنشاء.
2. معيار محاسبة تكاليف البحث والتطوير.
3. معيار رسملة نفقات الاقتراض.
4. معيار محاسبة آثار التغير بأسعار العملات الأجنبية.
5. معيار المحاسبة عن المخزون وتقويمه وعرضه في البيانات المالية.
6. معيار الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.
7. معيار كشف التدفق النقدي.
8. معيار المعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار.
9. معيار الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة.
10. معيار الإفصاح عن البيانات المالية للمصارف والمنشات المالية المماثلة.
11. معيار المحاسبة في النشاط الزراعي.
12. معيار الأرباح والخسائر الرأسمالية.

---

[1] ديوان الرقابة المالية، **"القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية 1-14"**، بغداد، العراق، 2005، ص :3.

[*] انظر الملحق رقم (2) لمزيد من المعلومات .

13. معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل.
14. معيار محاسبة الاستثمارات.

وترى الباحثة عند الإطلاع على قائمة المعايير الصادرة لمجلس المعايير المحاسبية العراقية الآتي:

1. اتسم عمل المجلس بالبطء النسبي إذ إن عدد القواعد والأدلة التي أصدرها المجلس لا تتناسب مع المتغيرات التي حصلت من جهة ، وعمر المجلس من جهة أخرى ، ولاسيما أن كثيرا من القواعد والأدلة اعتمدت بشكل مباشر أو غير مباشر على المعايير الدولية ، وعلى الرغم من حدوث تغيرات واسعة وسريعة ومتلاحقة في مهنة المحاسبة في معظم دول العالم، إلا أننا نجد عدم مواكبة مهنة المحاسبة في العراق مهنة المحاسبة في دول العالم، إذ إن الظروف التي مر بها العراق لسنوات عدة من حروب وحصار واحتلال مفروض عليه قد أدى إلى عدم تطور هذه المهنة قياسا إلى ما وصلت إليه في الدول المتقدمة .

2. تنظيم العمل المحاسبي في العراق يعتمد بشكل رئيسي على الدولة التي تتحمل مسؤولية التنظيم المحاسبي وصياغة المعايير المحاسبية ، وآلية الالتزام بتطبيقها ، وبما ينسجم مع تحقيق ماتعده الدولة أهدافاً وطنية ، ويكون التركيز على نظام محاسبة المسؤولية وأنظمة محاسبية تعتمد على الرقابة وتكون أكثر معيارية، ويعد النظام المحاسبي الموحد من الأنظمة المتبعة في التطبيق العملي ، حيث يطبق النظام على وحدات القطاع العام الهادفة إلى الربح كافة وشركات القطاع المختلط والشركات المساهمة باستثناء الدوائر الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي والمصارف وشركات التأمين التي تطبق نظاماً محاسبياً موحداً خاصاً بها.

3. اهتم مجلس معايير المحاسبة العراقية بإصدار الأدلة والمعايير المحاسبية والقوانين إذ يؤكد دور القوانين والأنظمة والتعليمات المصممة لحماية الجمهور من التلاعب الناتج عن الإهمال والإخلال بالأداء المهني للمحاسبين التي تقوم في ظلها الدولة ومن خلال هيئاتها الحكومية بإصدار المعايير وتنظيم السياسات المحاسبية وفق نظم وتعليمات معينة تقوم بإصدارها وإلزام الشركات بإتباعها ، و في المجال الحكومي يلاحظ أن مرونة القوانين لها تأثير في تطوير المحاسبة الحكومية إذ تتيح هذه المرونة إجراءات التغيرات الضرورية في نظم المحاسبة الحكومية وذلك لمواكبة التطورات التي تحصل في البيئة الاقتصادية والاجتماعية المحيطة لذلك لم يصدر المجلس معايير تتعلق بتنظيم العمل في الوحدات غير الهادفة إلى الربح التي بدأ دورها يتزايد وبشكل خاص في الفترة الأخيرة بسبب زيادة الطلب على خدماتها .

الباب الثاني
القسم العملي التطبيقي

النتائج والتوصيات

أولا : النتائج

خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1- لاتوجد قوانين وتعليمات مالية تحدد أشكال التقارير المالية في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة القطاع العام لذلك تستخدم الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في العراق مجموعة متنوعة من ممارسات القياس والعرض والإفصاح ما أدى الى اصدار نوعين من التقارير الوحدة الحكومية (عينة البحث) نفسها الأول تقارير تخص النظام المحاسبي الحكومي والثاني تقارير تخص النظام المحاسبي الموحد .

2- عجز النظام المحاسبي الحكومي العراقي عن تلبية حاجات القياس المحاسبي والإفصاح السليم عن البيانات في القوائم المالية لاعتماد الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية ما أدى إلى إنتاج معلومات تفتقد لخصائص الجودة المطلوبة ، ولاتلبي كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية الأمر الذي أفقد النظام دوره المفترض في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في مساءلة الوحدة عن الموارد المؤتمنة عليها ، وفي اتخاذ القرارات المناسبة ، وعدم القدرة على تقييم الأداء الحكومي بشكل موضوعي يحدد مكامن الخلل وعلاجها .

3- يعاني النظام المحاسبي الحكومي العراقي المطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح من أوجه قصور عديدة في طبيعة المعلومات ونوعها وتوقيتها التي يتم الإفصاح عنها على شكل تقارير وقوائم مالية أو في مستوى إظهار تلك المعلومات وإشهارها ، وبالشكل الذي أصبح عاجزاً عن تلبية معظم حاجات المستخدمين المختلفين من المعلومات الضرورية والمفيدة لهم واقتصارها لخدمة حاجات مستخدمين محدودين ، وقد توضح ذلك من حجم ومحتوى وتوقيت التقارير المالية التي تصدرها.

4- وجود قصور في أهداف الإفصاح لأن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها في النظام المحاسبي الحكومي العراقي لاتحتوي على المعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة المحاسبية والإحصائية على الموجودات الثابتة ، وعدم احتساب الاهتلاك السنوي الخاص بها والذي يعد عنصراً مهماً من عناصر الكلفة، ولاسيما أن قيمة هذه الموجودات تصل إلى مبالغ كبيرة جداً .

5- نموذج الميزانية العامة في النظام المحاسبي الموحد الذي المعد من قبل الكلية (عينة البحث) لا يظهر الأموال المقيدة لنشاط معين، أو الأموال المقيدة المحولة بموجب الأنظمة والقوانين والتعليمات ، وكذلك عدم ملاءمة بيان العمليات الجارية لمتطلبات الإفصاح لأنه:

أ_لا يظهر الحركة التي تجرِي بين أنواع الأموال نتيجة تنفيذ الشروط والقيود المفروضة، وتعرض الإيرادات المتحققة على مستوى الأنشطة التي ولدتها بشكل منفصل .

ب–لا يظهر مقدار التغيير في صافي الأموال خلال الفترة، مع رصيد المال في أول الفترة وصولاً إلى صافي رصيد المال في نهاية الفترة، الذي يجب أن يتطابق مع رصيد المال الظاهر في قائمة الميزانية العامة.

6- تقترب الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح في عملها للقطاع خارج الموازنة من الوحدات التي تمارس نشاطاً تجارياً وهي بذلك تطبق الاحكام الواردة في النظام المحاسبي الموحد الذي لايتلاءم أحيانا وطبيعة عمل ونشاط تلك الوحدات، ولايوجد نظام محاسبي خاص بها ، لذلك نلاحظ الاختلاف في إعداد التقارير المالية والكشوفات الملحقة لكل مال في عينة البحث .

7- لاتستخدم عينة البحث نماذج موحدة لعرض تقاريرها المالية والكشوفات الملحقة لأنواع الأموال التي تتعامل بها لعدم وجود معايير خاصة للوحدات الحكومية الاقتصادية غير الهادفة إلى الربح.

8- لا تعد عينة البحث قوائمها المالية وفقاً لما حدده مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية للقطاع العام باعتبارها متطلبات الحد الأدنى من الكشوفات وأدى ذلك إلى ان الحسابات الختامية لاتعطي الصورة الحقيقة إلى مستخدميها عن اموال الوحدة وأنشطتها .

ثانيا : التوصيات

استناداً إلى النتائج المستخلصة من الدراسة تقترح الباحثة جملة من التوصيات التي تأمل الأخذ بها مستقبلا، وعلى النحو الآتي :

1. اعتماد الإطار الذي اقترحته الباحثة لتحديث النظام المحاسبي الحكومي ، والاستفادة من الإجراءات والتطبيقات الحديثة المعتمدة في مجال المحاسبة الحكومية الدولية وتوليفها بما يتلاءم مع البيئة العراقية والإمكانات الموجودة فيها، لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين المختلفين في مجال بيان حقيقة الوضع والأداء المالي الحكومي والعمليات التي تم تنفيذها وتحقيق الرقابة والمساءلة على الأموال والعمليات .
2. تحديث النظام المحاسبي الحكومي من خلال آلية تحديث القواعد المحاسبية المحلية انسجاما مع التشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات المالية النافذة بما يتلاءم مع طبيعة التحسينات المقترحة في الدراسة لتحديث القياس والعرض والإفصاح وتحسينها.

3. اعتماد نظام الاستقلال المحاسبي لغرض تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدات الحكومية وتوفير المعلومات المفيدة ، بالشكل الذي يمكن من خلاله إجراء المساءلة العامة لأي مستوى مطلوب ، وتحقيق مرونة عالية في التطبيق .
4. التحول من الأساس المحاسبي النقدي إلى أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي المعدل ، ويؤدي هذا الانتقال إلى تحسين نوع الإفصاح ومحتواه ودرجتة عن المعلومات المالية المعروضة في التقارير والقوائم المالية الحكومية بعرض أفضل لحقوقها ومطلوباتها بعد أن تكون إيراداتها ومصروفاتها قد سجلت وفقاً لما تحقق فعلاً ، وبالشكل الذي يمكن من خلاله قياس كفاية وفاعلية أداء الجهاز الحكومي ، وإمكانية إجراء المقارنات الصحيحة مع نتائج الأداء والوضع المالي للوحدة في السنوات السابقة .
5. اعتماد قائمة الأداء المالي الموحد لكافة الأموال الذي تتعامل معه الوحدة مصنفة حسب درجة تقييد المال ليعكس مدى تحقيق أهداف الوحدة وتقييم الوضع المالي، ونتائج التشغيل للوحدة الإدارية ككل ، وكذلك تقويم مقدار الإيرادات الجارية السنوية ومدى كفايتها لتغطية نفقات الخدمات المقدمة.
6. إعداد قائمة الميزانية العامة وعرض المعلومات التي تفيد في مجال المساءلة النقدية، من خلال تقسيم عناصر الأصول والالتزامات حسب القيود إلى ثلاثة مجاميع رئيسة (مقيدة دائماً، مقيدة وقتياً، غير مقيدة) لكل مال على وفق أنواع القيود المفروضة، حيث يعد ذلك دليلاً على مدى التزام إدارة الوحدة وامتثالها للقيود المفروضة عليها .
7. تشكيل مجلس للمحاسبة الحكومية في العراق يعتمد عليه في إعداد المعايير والتعليمات الخاصة بتطبيقات المحاسبة الحكومية في الدوائر الحكومية في العراق، وبما يتفق مع التطورات المعاصرة للإجراءات والتطبيقات المعتمدة في مجال المحاسبة الحكومية بالاستفادة من خبرات الاساتذة والكفاءات العلمية للنهوض بواقع النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

ثالثا : الدراسات المقترحة :

لتواصل البحث العلمي في معالجة المشاكل المحاسبية تقترح الباحثة بعض الدراسات المستقبلية ذات العلاقة بموضوع البحث هي :

1.دراسة الأسس المحاسبية وبيان دورها في تحديث النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح .

2.دراسة نظام التقارير المالية والإدارية في القطاع الحكومي المعمول به حاليا ، والبحث في إمكانية تطويره وتفعيله ليتواءم مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام .

3.تحديث نظام الموازنات وأثره في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح .

في الختام تأمل الباحثة أن تكون هذه الدراسة قد حققت الأهداف المرجوة منها وان يستفيد منها الباحثون والدارسون ، وأن تقوم الاجهزة الحكومية بالإطلاع على محتوياتها والنتائج التي توصلت إليها،والأخذ بالتوصيات المقترحة حتى تتمكن من تحسين أدائها بتطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام.

ملحق رقم (1)

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
دائرة البعثات والعلاقات الثقافية
قسم شؤون الدارسين في الخارج/الوطن العربي وآسيا

العـــدد :ص ب/

التـــاريخ : /١/٢٠١٣

الدائرة الثقافية العراقية /سوريا/دمشق

م/ تسهيل مهمة بحث

تحية طيبة ...

بناءا على الطلب المقدم ألينا من قبل طالبة الإجازة الدراسية السيدة **هناء علي حسين** الدارسة للحصول على شهادة الدكتورة في اختصاص المحاسبة المالية من جامعة دمشق ولمدة ثلاث سنوات اعتبارا من العام الدراسي ٢٠١٠/٢٠١١ ،

حصلت الموافقة على تسهيل مهمة بحثها بشرط موافقة الجامعة التي تدرس فيها وموافقة المشرف .

للتفضل بالاطلاع وتبليغ الموما أليها بذالك مع التقدير

د . امجد عبد النبي السواد
معاون المدير العام لدائرة البعثات والعلاقات الثقافية
٣/ ١ / ٢٠١٣

نسخة منه إلى/

- وزارة التعليم العالي والبحث العلمي/الدائرة القانونية والإدارية/القسم المالي/لتسهيل مهمة بحثها للعلم مع التقدير
- جامعة بغداد/القسم المالي للدراسة الصباحية والمسائية/لتسهيل مهمة بحثها للعلم مع التقدير
- كلية الإدارة والاقتصاد/شعبة الحسابات للدراسة الصباحية والمسائية/لتسهيل مهمة بحثها للعلم مع التقدير
- قسم شؤون الدارسين في الخارج/شعبة آسيا والوطن العربي/أجازة دراسية/سوريا/

فصـــــي ١/٢٣

موقع دائرة البعثات والعلاقات الثقافية: Website: www.Scrdiraq.com
ايميل الدائرة: E-mail: generaldirector@mohesr.gov.iq

جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بغداد
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

Republic of Iraq
Ministry of Higher Education & Scientific Research
Baghdad University
College of Administration & Economics
Department of Accounting

العـدد : ق ا م / ٦٤٤

التاريخ : ٢٠١٥/ ٧/ ٢٢

الى / من يهمه الأمر
م/ تأييد

تحية طيبة ..

نؤيد لكم مباشرة طالبة الدكتوراه محاسبة في جامعة دمشق ((هناء علي حسين القريشي)) بالجانب العملي لأطروحتها الموسومة " انموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الغير هادفة للربح / دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية " اعتباراً من ٢٠١٤/٢/١ ولغاية ٢٠١٤/١٠/٣٠ وبناءاً على طلبها زودت بهذا التأييد .

مع التقدير

ا.م.د. عبد الجبار محمود فتاح
العميد

جامعة بغداد
كلية الادارة والاقتصاد
الصـــادرة
العدد
التاريخ / / ٢٠٠

http://www.coadec.uobaghdad.edu.iq

العراق - بغداد، الوزيرية ص.ب ٤٠٩٧
Iraq, Baghdad – AL-wazirya post Box 4097

بدالة ثلاث خطوط : ٤٢٢٠٠٧١-٤٢٢٠٠٧٢-٤٢٢٠٠٧٣ الخط الساخن : ٠٧٨١٥٩١٦٥٦٥

Email: info@eacbu.com admin@coadec.uobaghdad.edu.iq dean@eacbu.com

ملحق رقم (2)

القاعدة المحاسبية السادسة:

بشان الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية

اقر مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 1995/11/9 القاعدة المحاسبية الآتية بشان الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها.

الأهداف والنطاق

1. تهدف هذه القاعدة إلى الوصول إلى فهم أفضل للبيانات المالية، وتوفير معلومات ومؤشرات عن اداء المنشآت والشركات والوحدات الاقتصادية الأخرى، والتي سيشار إليها فيما بعد بـ(المنشأة)، وإعطاء صورة حقيقية وواضحة ومتوازنة عن نتائج نشاطها وأوضاعها المالية.
2. تتضمن هذه القاعدة الإطار العام لما ينبغي الإفصاح عنه من معلومات في البيانات المالية التي تعدها:
   أ- منشآت القطاع الاشتراكي.
   ب- شركات القطاع المختلط.
   ج- الشركات المساهمة العامة والخاصة.
   د- فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية العاملة في العراق.
3. إن الأحكام الواردة في هذه القاعدة تعتبر مكملة لمتطلبات الإفصاح الأخرى الواردة في القواعد المحاسبية التي أصدرها أو سيصدرها مجلس المعايير والقواعد المحاسبية.
4. لا تتطرق هذه القاعدة إلى:
   أ- متطلبات الإفصاح عن آثار التغير بالمستوى العام للأسعار على البيانات المالية.
   ب- متطلبات الإفصاح لأغراض الحسابات القومية.
   ج- متطلبات الإفصاح الإضافية الخاصة في المصارف والمؤسسات المالية المشابهة.

المبادئ والأحكام الأساسية

5. ينبغي مراعاة العوامل والمعايير التالية لأغراض متطلبات الإفصاح الواردة في هذه القاعدة:
   أ- ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعمليها، وان تكون الإيضاحات والمعلومات المعززة كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة والأمانة.
   ب- إن تكشف البيانات والمعلومات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة التي تؤثر في قناعات وتقييمات وقرارات مستعمليها.
   ج- مراعاة المتطلبات القانونية أولا بشان الإفصاح عن المعلومات، دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وان كان الشكل القانوني مختلفا عن ذلك المضمون.
6. يجري إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على فرض إن المنشاة مستمرة في نشاطاتها في المستقبل المنظور، وعندما تتوفر النية أو الضرورة لتصفيتها، أو يتخذ قرار التصفية، أو يباشر بعملية التصفية فعلا، يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة.
7. يفترض الالتزام بتطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى، فان جرى تغيير في سياسة محاسبية أو طريقة إستخدامها فيجب أن يوصف هذا التغيير وان يحدد أثره قيميا وكميا، هذا، وإذا لم يكن للتغيير اثر مهم على البيانات المالية للسنة الحالية، يجب الإفصاح عنه إذا كان يؤثر بصورة مهمة على نتائج الفترة اللاحقة.
8. ينبغي مراعاة جانب الحيطة والحذر في إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على أن لا يبرر ذلك تكوين احتياطيات سرية أو غير معلنة.
9. يجب أن تعرض مع البيانات المالية للسنة الحالية البيانات المقارنة للفترة السابقة، فان أجري تغيير في طريقة تبويب وعرض المعلومات للسنة الحالية وجب إعادة عرض وتبويب معلومات الفترة السابقة

بالطريقة نفسها، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عندئذ يجب الإفصاح في الحواشي مع إعطاء تقديرات لتفاصيل الأرقام إذا كان ضروريا.

10. لا يعد تبريرا للأخطاء أو المعالجات المحاسبية غير السليمة مجرد الإفصاح عنها.

الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية

11. يجب أن تفصح المنشاة عن السياسات والطرق المحاسبية التي أستخدمت في إعداد بياناتها المالية، والمتغيرات الجارية عليها، وإن هذا الإفصاح يمكن أن يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الأقواس، أو في الهوامش، أو بكشف ملحق بالبيانات.

12. يشمل تعبير البيانات المالية الوارد في هذه القاعدة:

أ- الميزانية العامة أو كشف المركز المالي.

ب- حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر، وكشف العمليات الجارية.

ج- كشف توزيع صافي الدخل.

د- كشف التدفق النقدي، أو كشف مصادر واستخدامات الأموال.

13. ينبغي أن تعزز البيانات المالية الرئيسة المشار إليها في الفقرة (12) أعلاه بكشوفات تحليلية مرفقة، لتفصيل القيم والأرقام الظاهرة فيها، والربط فيما بينها.

14. إن ملحق هذه القاعدة رقم (1) يتضمن إطارا عاما يسترشد به لما ينبغي الإفصاح عنه على وفق الفقرتين (12 و 14) من هذه القاعدة.

15. يجب الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العامة، وتاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية، التي تتطلب تعديلا في هذه البيانات أو لا تتطلب، بصورة مفصلة، مع بيان أثرها القيمي على نتائج السنة الحالية والفترة (أو الفترات) اللاحقة.

16. يجب الإفصاح عن كافة البنود غير العادية، وبنود الفترات السابقة، التي تؤثر على دخل الفترة الحالية بفقرات مستقلة في البيانات المالية، مع إعطاء الإيضاحات الكافية والملائمة عنها في كشف الإيضاحات أو في الهوامش.

17. ينبغي الإفصاح عن أية دعاوى قضائية مقامة ضد المنشاة أو لصالحها، أو أية نزاعات أو خلافات مع أطراف قانونية من شانها أن تؤثر بدرجة مهمة على نتائج أعمال المنشاة ووضعها المالي وكذلك عن حالات تجاوز أو إساءة استعمال أموال المنشاة التي حدثت خلال السنة والإجراءات المتخذة بشأنها.

18. يجب الكشف عن كافة المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات المقربة،ومنها:

أ- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة المباشرة أو غير المباشرة للمنشاة.

ب- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة غير الكاملة.

ج- الأفراد أو المؤسسات الذين لهم حصة في رأسمال المنشاة بالشكل الذي يمكنهم من التأثير بشكل ملموس على قراراتها.

د- الإداريون الرئيسيون في المنشاة، وأفراد عائلاتهم وأقاربهم لحد الدرجة الثانية.

المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة

19. ينبغي الإفصاح في تقرير الإدارة السنوي عن كافة المعلومات المتعلقة بالمنشاة وواقع أدائه، ومواردها خلال الفترة المعنية، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء، والتوقعات المستقبلية لنشاطها، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية، وذلك على وفق الإطار العام التالي:

أ- المعلومات الأساسية عن المنشاة ومنها تاريخ تأسيسها، وفروعها، ومناطق عملها وإدارتها، وتخصصها، وأنواع منتجاتها، وهيكلها التنظيمي، وأسماء رئيس وأعضاء مجلس إدارتها أو هيئتها الاستثمارية، الخ.

ب- المؤشرات العامة عن أداء المنشاة.

ج- المؤشرات القطاعية لتقويم اداء الأنشطة آو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو خطوط الإنتاج أو معامل المنشاة، وكذلك المعلومات المتعلقة بأدائها حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياتها الخارجية بشكل واضح ومستقل.

د- المؤشرات الإقتصادية والاجتماعية العامة.

20. يتضمن الملحق رقم (2) إطاراً للحد الأدنى لما يجب الإفصاح عنه في تقرير الإدارة في المنشآت، كما يتضمن الملحق رقم (3) إطارا للحد الأدنى لما يجب الإفصاح عنه في تقرير الإدارة لفروع الشركات الأجنبية العاملة في العراق.
21. ينبغي مراعاة ضرورة الفصل بين نتائج الأداء المتحققة بالجهود الذاتية للمنشاة، وبين النتائج الأخرى المتأتية بغير تلك الجهود.
22. إن تعزيز تقرير الإدارة بكشوفات وجداول ونماذج عن تقويم أداء المنشاة يعد أمراً مرغوبا فيه، وينبغي السعي لتكريس العمل به.

الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات الخارجي

23. على مراقب الحسابات الخارجي تسليط الضوء، في تقريره عن البيانات المالية للمنشاة، على أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات وردت في البيانات المالية أو الكشوفات الملحقة بها أو تقرير الإدارة، يرى من الضروري أو من الفائدة جلب إنتباه القارئ إليها.
24. في حالة عدم وجود أو عدم كفاية المعلومات التي تفصح عنها الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية أو احد بنودها، أو السياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها، فان على مراقب الحسابات الخارجي أن يفصح في تقريره الذي يعده عن البيانات المالية للمنشاة عما يراه ضروريا من معلومات وفقا لهذه القاعدة أو وفقا لقناعة الشخص وحكمه المهني وأن يقيّد رأيه إذا تطلب الأمر ذلك.

أحكام أخرى

25. ينبغي إعداد كشف مقارن لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لفترة خمس سنوات في الأقل، من بين محتوياته:
    أ- صافي المبيعات.
    ب- مجموع كلف النشاط.
    ج- رأس المال المدفوع.
    د- حقوق الملكية.
    ه- صافي الدخل أو الخسارة السنوية.
    و- رأسمال التشغيل.
    ز- مجموع الموجودات الثابتة.
    ح- عائد الاستثمار.
    ط- المخزون.
    ي- السيولة النقدية.
26. لأغراض توفير عرض أفضل للمعلومات، فان من المرغوب فيه تحسين طرق ووسائل عرض البيانات والتقارير المالية، ومن ذلك إستخدام النماذج والرسوم البيانية، وعرض الصور الفوتوغرافية، وإعداد التقارير الوصفية.
27. ينبغي عرض سعر الإقفال السائد للسهم بتاريخ الميزانية العامة والسنة السابقة في سوق بغداد للأوراق المالية بالنسبة للشركات التي يجري التعامل بأسهمها في السوق.

التطبيق

تطبق هذه القاعدة على البيانات المالية للسنة المنتهية في 1996/12/31 وما بعدها

القاعدة المحاسبية السابعة:

كشف التدفق النقدي

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 1996/7/30 القاعدة المحاسبية الآتية بشان إعداد كشف التدفق النقدي كجزء من البيانات المالية السنوية.

الأهداف والنطاق

1. تهدف هذه القاعدة إلى:

أ- توفير معلومات حول التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية بقصد إيجاد أسس تساعد في تحديد وتقويم قدرة المنشاة على توليد النقد ومكافئاته ومجالات استخدامه وتوقيتاته ودرجة التأكد من تحققه في المستقبل.
ب- إلزام المنشآت بتوفير المعلومات حول التغييرات في النقد ومكافئاته وذلك من خلال إعداد كشف التدفق النقدي مبوبا حسب نشاطات المنشاة.
ج- توحيد الأسس المتبعة في إعداد كشف التدفق النقدي من قبل مختلف النشاطات الاقتصادية يعد الكشف وفقا لمفهوم النقد ومكافئاته.

2. تلتزم المنشات التالية بإعداد كشف التدفق النقدي وفقا لمتطلبات هذه القاعدة كجزء مكمل للبيانات المالية السنوية:
أ- منشآت القطاع الاشتراكي.
ب- شركات القطاع المختلط.
ج- الشركات المساهمة العامة والخاصة.
د- فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية العاملة في العراق.
ه- المصارف والمؤسسات المالية.

3. يقصد بالمصطلحات أدناه المعاني المبينة ازائها:

- **النقد Cash**

ويشمل النقد في الصندوق والمصارف.

- **مكافئات النقد Cash Equivalent**

ويقصد بها، الاستثمارات القصيرة الأجل ذات السيولة العالية القابلة للتحويل فورا إلى مبالغ نقدية معروفة والتي تخضع إلى مخاطر غير مهمة في تغير قيمتها.

- **التدفقات النقدية Cash flows**

وتشمل التدفقات الداخلة والخارجة من النقد ومكافآته.

- **النشاطات التشغيلية Operating activities**

وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيرادات للمنشاة والنشاطات الأخرى من غير النشاطات الإستثمارية أو التمويلية.

- **النشاطات الاستثمارية Investing activities**

وتتمثل في عمليات إقتناء واستبعاد الموجودات الثابتة والإستثمارات الأخرى التي لا تدخل ضمن مكافئات النقد.

- **النشاطات التمويلية Financing activities**

وهي النشاطات الناتجة عن التغيرات في حجم وتركيبة حقوق الملكية والأموال المقترضة للمنشاة.

النقد ومكافئاته Cash and cash equivalent

4. تمتلك المنشاة النقد ومكافآته النقدية لغرض مقابلة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لغرض الاستثمار أو أية أغراض أخرى، وان أي استثمار لكي يكون مقبولا كمكافئ نقدي يجب أن يكون قابلا للتحويل فورا إلى نقد بمبلغ معروف قد يخضع لمخاطر غير مهمة في تغير قيمته، ولا يشمل ذلك للاستثمارات في الأسهم والسندات.
5. يعد السحب على المكشوف واحدا من مفردات النقد ومكافآته دون غيره من القروض المصرفية.
6. لا تعد الحركة بين المفردات التي يتكون منها النقد ومكافئاته تدفقات نقدية.

عرض كشف التدفق النقدي Presentation of cash flow statement

7. تعرض التدفقات النقدية خلال الفترة المالية مبوبة حسب النشاطات إلى تشغيلية واستثمارية وتمويلية، بشكل يسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقويم اثر هذه النشاطات على المركز المالي للمنشاة ومقدار المبالغ النقدية ومكافئاتها لديها، وتقويم العلاقة بين تلك النشاطات.
8. قد تحتوي معاملة واحدة على تدفقات نقدية تبوب بصورة مختلفة، فعلى سبيل المثال النقد المدفوع لتسديد القرض وفوائده، فعنصر الفائدة قد يبوب كنشاط تشغيلي في حين مبلغ القرض، يبوب كنشاط تمويلي.

النشاطات التشغيلية Operating activities

9. إن التدفقات النقدية الناشئة من النشاطات التشغيلية هي المؤشر الرئيسي على قدرة المنشاة في توليد التدفقات النقدية الكافية لتسديد التزاماتها ولاستمرار وإدامة طاقتها التشغيلية ودفع مقسوم الأرباح، وتوفير فرص لاستثمارات جديدة دون الحاجة إلى مصادر تمويلية من الخارج.
10. تتكون التدفقات النقدية للنشاطات التشغيلية أساسا من النشاطات الرئيسية لتوليد الإيرادات في المنشاة لذلك فهي على العموم تنتج من المعاملات والأحداث الأخرى، التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة.

ومن الأمثلة على التدفقات للنشاطات التشغيلية:

أ- المقبوضات النقدية من بيع البضائع وتقديم الخدمات.
ب- المقبوضات النقدية من حقوق الامتياز والعلامات التجارية، والأتعاب والعمولات، والإيرادات الأخرى.
ج- المدفوعات النقدية إلى مجهزي البضائع والخدمات.
د- المدفوعات النقدية إلى الموظفين، أو بالنيابة عنهم.
ه- المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركات التامين عن الأقساط والتعويضات والمنافع السنوية، ومنافع بوالص التامين الأخرى.
و- المدفوعات النقدية والمبالغ المعادة لضرائب الدخل، ما لم تكن ناشئة عن النشاطات التمويلية والاستثمارية.
ز- المقبوضات والمدفوعات النقدية الناشئة عن أتفاقات معقودة لغرض التعامل وللأغراض التجارية.

11. قد تقتني المنشاة بعض السندات والقروض للتعامل بها أو لأغراض المتاجرة، فتعامل أسوة بالبضاعة المقتناة، أي إن التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع السندات التجارية تبوب كنشاطات تشغيلية، وكذلك السلف والقروض النقدية التي تقدمها المؤسسات المالية، تصنف كنشاطات تشغيلية طالما إنها ترتبط بالنشاط الرئيسي لتوليد الإيرادات للمنشاة.

النشاطات الاستثمارية Investing activities

12. إن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الاستثمارية تعد مهمة لأنها تمثل المدى الذي يعكس مبلغ النفقات بقصد الحصول على الموارد الموجهة لتوليد الدخل والتدفقات النقدية المستقبلية. ومن الأمثلة على هذه التدفقات:

أ- المدفوعات النقدية لاقتناء الموجودات الثابتة، والموجودات غير الملموسة وأية موجودات أخرى طويلة الأمد، وتتضمن هذه المدفوعات تلك المتعلقة بكلف التطوير المرسملة، والمشغولات الداخلية للموجودات الثابتة.
ب- المقبوضات النقدية من بيع الموجودات الثابتة، والموجودات غير الملموسة والموجودات الأخرى طويلة الأمد.
ج- المدفوعات النقدية عن اقتناء الأسهم، أو السندات أو الديون وغير ذلك من وسائل التعامل الأخرى ذات العلاقة بمصالح ومشاركات المنشاة (من غير المدفوعات لهذه الديون التي تعد مكافئات نقدية أو تلك المملوكة لأغراض التعامل التجاري).
د- المقبوضات النقدية من بيع حقوق الملكية أو أدوات الدين للمنشآت الأخرى والمصالح في المشاركات (من غير المقبوضات لهذه الأدوات التي تعد مكافئات نقدية أو تلك المملوكة لأغراض التعامل التجاري).
ه- السلف النقدية والقروض المقدمة إلى أطراف أخرى (من غير السلف والقروض التي تقدمها المؤسسات إذ تعد من النشاطات التشغيلية).
و- المقبوضات النقدية من استرداد القروض والسلف المقدمة إلى أطراف أخرى (من غير السلف والقروض للمؤسسات المالية إذ تعد من النشاطات التشغيلية).
ز- المقبوضات والمدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، عقود الدفع الأجل، عربونات العقود، عقود المضاربة، ما عدا تلك العقود المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو المقبوضات والمدفوعات التي تصنف كنشاطات تمويلية.

النشاطات التمويلية Financing activities

13. إن الإفصاح المستقل عن التدفقات التمويلية يعد مهما، لأنه ذو فائدة في التنبؤ بطلبات التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مجهزي راس المال للمنشاة. ومن الأمثلة على التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية:

أ- المقبوضات النقدية من إصدار الأسهم أو وسائل حق الملكية الأخرى.

ب- المدفوعات النقدية للمالكين لاقتناء أو إطفاء أسهم الشركة.

ج- المقبوضات النقدية من إصدار سندات القرض، القروض، الكمبيالات، السندات، الرهونات، وأية وسائل اقتراض أخرى قصيرة أو طويلة الأمد.

د- التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة.

ه- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتقليل المطلوبات القائمة المرتبطة بعقد إيجار تمويلي طويل الأمد.

عرض التدفقات النقدية

14. تعد المنشاة كشفا مستقلا بالتصنيفات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ما عدا التدفقات النقدية الموصوفة في الفقرتين (15) و (16) فهي تظهر بالصافي.

15. يجوز إظهار التدفقات النقدية التالية، الناشئة من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على أساس الصافي:

أ- المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنيابة عن العملاء حينما تعكس التدفقات النقدية نشاطات العميل بدلا من نشاطات المنشاة ومن الأمثلة على ذلك:

1. قبول وتسديد الودائع حين الطلب إلى المصرف.
2. الأموال المحفوظة للعملاء من قبل منشاة استثمار.
3. الإيجارات المحصلة بالنيابة عن المالكين أو المدفوعة عنهم.

ب- المقبوضات والمدفوعات النقدية من المفردات ذات معدل الدوران السريع، ومبالغها كبيرة، وميعاد استحقاقها قصير، ومن الأمثلة على ذلك:

1. المبالغ الرئيسية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.
2. شراء وبيع الاستثمارات.
3. أي إقتراضات أخرى قصيرة الأجل، كالقروض التي لا تتجاوز ميعاد إستحقاقها لثلاثة اشهر.

16. يمكن إظهار التدفقات النقدية لنشاطات المؤسسات المالية التالية على أساس الصافي:

أ- المقبوضات والمدفوعات النقدية عن قبول وتسديد الودائع ذات الأجل الثابت.

ب- وضع الودائع لدى المؤسسات المالية الأخرى، وسحب الودائع من تلك المؤسسات.

ج- دفع السلف والقروض النقدية للعملاء وتسديد تلك السلف والقروض.

عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

17. تعرض المنشاة التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستعمال أي من الطريقتين الآتيتين:

أ- **الطريقة المباشرة:** وبموجبها يفصح عن التبويبات الرئيسية من إجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية ويجري الحصول على المعلومات لهذه التبويبات أما:

أولا: من السجلات المحاسبية للمنشأة أو.....

ثانيا: تعديل المبيعات وكلفة المبيعات (إيرادات الفوائد وما شابهها ومصاريف الفوائد وما شابهها في المؤسسات المالية)، وأية مفردات في قائمة الدخل بآثار:

1. التغيرات الحاصلة خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين عن النشاطات التشغيلية.
2. المفردات غير النقدية الأخرى.
3. المفردات الأخرى التي تكون آثارها النقدية تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

ب- **الطريقة غير المباشرة:** وبموجبها يعدل صافي الربح أو الخسارة بآثار المعاملات الآتية:

1. التغيرات خلال الفترة على الخزين والمدينين والدائنين عن العمليات التشغيلية.
2. المفردات غير النقدية مثل الاندثارات، المخصصات، الضرائب المؤجلة، أرباح وخسائر العملة الأجنبية غير المتحققة.
3. جميع المفردات الأخرى التي تكون آثارها النقدية تدفقات نقدية إستثمارية أو تمويلية.

ويمكن عرض هذه الطريقة ببيان الإيرادات والمصاريف الظاهرة في كشف الدخل والتغيرات الحاصلة خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين عن العمليات التشغيلية.

18. يفضل استخدام الطريقة المباشرة في عرض التدفقات النقدية للنشاطات التشغيلية لأنها تقدم معلومات اشمل في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من تلك التي تقدمها الطريقة غير المباشرة.

عرض التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية والتمويلية

19. تعد المنشاة عرضا مستقلا بالتدفقات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن النشاطات الاستثمارية والتمويلية، ما عدا التدفقات النقدية في الفقرتين (15) و (16) فهي تظهر بالصافي.

عرض التدفقات النقدية للعملات الأجنبية

20. تسجل التدفقات النقدية الناشئة عن المعاملات بالعملة الأجنبية بالدينار العراقي وذلك باستعمال سعر التحويل بالعملة الأجنبية بين الدينار العراقي والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.
21. تترجم التدفقات النقدية للشركات التابعة بسعر التحويل بين الدينار العراقي والعملة الأجنبية بتاريخ التدفق النقدي.
22. تظهر التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بطريقة تنسجم من القاعدة المحاسبية رقم (4) (المحاسبة لآثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية). وهذا يتيح إستخدام أي سعر تحويل مقارب لسعر الفعلي. وعلي سبيل المثال يمكن استخدام معدل أسعار التحويل الآني للفترة في ترجمة التدفقات النقدية للشركات الأجنبية التابعة.
23. لا تعد الأرباح والخسائر غير المتحققة الناشئة عن التغيرات في أسعار التحويل للعملات الأجنبية بمثابة تدفقات نقدية، إلا إن اثر تلك التغيرات على النقد ومكافئاته المملوكة أو المستحقة تظهر في كشف التدفق النقدي وذلك لغرض مطابقة النقد ومكافئاته في بداية ونهاية الفترة، وتعرض هذه التغيرات بشكل منفصل من التدفقات النقدية للأنشطة المختلفة.

البنود غير العادية

24. يفصح بصورة مستقلة في كشف التدفق النقدي عن التدفقات النقدية المتعلقة بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من حوادث وعمليات مميزة عن النشاطات العادية للمنشاة والتي لا يتوقع لها أن تتكرر بانتظام (ويطلق عليها البنود غير العادية)، حسب نشوئها من النشاطات التشغيلية، الاستثمارية أو التمويلية، وذلك لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وأثرها على حاضر ومستقبل التدفقات النقدية للمنشاة.

المعاملات غير النقدية Non cash transactions

25. تستبعد من كشف التدفقات النقدية المعاملات الاستثمارية أو التمويلية التي لا تتطلب استخدام النقد أو مكافئاته. ويجب الإفصاح عن مثل هذه المعاملات في البيانات المالية بطريقة توفر كافة المعلومات الملائمة عن هذه النشاطات الاستثمارية أو التمويلية. ومن الأمثلة على المعاملات غير النقدية:
   أ- اقتناء الموجودات مقابل تحمل التزام الغير أو بوسائل التمويل بالاقتراض.
   ب- اقتناء منشاة بوسائل إصدار الأسهم.
   ج- تحويل الديون إلى أسهم.

الإفصاح

26. على المنشاة الإفصاح عن مكونات النقد ومكافئاته، وان تعرض المطابقة بين المبالغ في كشف التدفق النقدي وبين المفردات المكافئة الظاهرة في الميزانية العامة.
27. على المنشاة أن تفصح عن السياسة التي تتبعها في تحديد تركيبة النقد والمكافئات النقدية وذلك لغرض الالتزام بالقاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية.
28. على المنشاة أن تفصح في تقرير الإدارة عن مبلغ الأرصدة المهمة للنقد ومكافئاته التي تمتلكها من غير المتيسرة للاستخدام من قبل المجموعة (الشركة الأم والشركات التابعة لها) مثال ذلك أرصدة النقد ومكافئاته المملوكة من قبل شركة تابعة تعمل في بلد يفرض إجراءات للرقابة على التحويل الخارجي أو يضع قيودا قانونية أخرى عندها تكون الأرصدة غير متيسرة للاستخدام العام من قبل الشركة الأم والشركات التابعة لها.
29. الإفصاح في تقرير الإدارة عن أية معلومات إضافية تكون ملائمة لمستخدمي البيانات المالية وتساعد في فهم المركز وسيولة المنشاة ومن الأمثلة على ذلك:

أ- مبالغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متيسرة للنشاطات التشغيلية المستقبلية وتسديد الالتزامات الرأسمالية مع تاشير أية قيود على استعمال تلك التسهيلات.

ب- المبالغ المتجمعة للتدفقات النقدية من كل النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المتعلقة بالمصالح من المخاطر التي تعد بياناتها باستخدام طريقة حق الملكية النسبية.

ج- المبالغ المتجمعة للتدفقات النقدية والمتمثلة بالزيادة في الطاقة التشغيلية بصورة منفصلة عن تلك التدفقات للمحافظة على الطاقة التشغيلية، لان ذلك يساعد في معرفة قدرة المنشاة في استثمار أموالها مع المحافظة على طاقتها التشغيلية.

د- مبالغ التدفقات النقدية الناشئة من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تعد عنها تقارير جزئية حسب الصناعة والمنطقة الجغرافية، لان ذلك يساعد في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمنشاة ككل والتدفقات النقدية للأجزاء الرئيسة لها.

تاريخ النفاذ

30. تطبق هذه القاعدة على حسابات السنة المالية المنتهية في 1997/12/31.
31. حينما تظهر هناك حالة لا يتوافر الحكم المناسب عنها في هذه القاعدة، يجوز الاجتهاد في التصرف بشأنها على ضوء أحكام القواعد الدولية أو التطبيقات المعتمدة والمقبولة قبولا عاما، بشرط الإفصاح عن هذه الحالة بشكل كامل في البيانات المالية.

الأرباح والخسائر الرأسمالية Capital Profit and Loss

اقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ 2000/7/15 القاعدة المحاسبية الآتية بشان الأرباح والخسائر الرأسمالية.

الأهداف والنطاق

1. تهدف هذه القاعدة إلى التعريف بالأرباح والخسائر الرأسمالية ومصادرها والمعالجات المحاسبية الخاصة بها.
2. تطبق هذه القاعدة على جميع الأرباح والخسائر المتعلقة بيع أو استبدال الموجودات الثابتة والاستثمارات بالأوراق المالية طويلة الأمد.
3. لا يدخل ضمن مفهوم هذه القاعدة الموجودات والاستثمارات المالية المقتناة لأغراض المتاجرة.
4. تطبق هذه القاعدة من قبل شركات القطاع الاشتراكي والقطاع المختلط والشركات المساهمة الخاصة والجمعيات التعاونية.
5. يقصد بالمصطلحات الآتية المعاني المبينة ازاءها:

الأرباح الرأسمالية: الأرباح (المكاسب) الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة والاستثمارات بالأوراق المالية طويلة الأمد التي تمتلكها المنشاة بأكثر من قيمتها الدفترية وأية أرباح ناشئة عن عمليات غير اعتيادية أو غير تشغيلية تخص تلك الموجودات كالاستبدال أو التعويض.

الخسائر الرأسمالية: الخسائر الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة والاستثمارات المالية طويلة الأمد التي تمتلكها بأقل من قيمتها الدفترية، أو الخسائر الناتجة عن تعرض ممتلكات المنشاة للحوادث غير المغطاة بغطاء تأميني كالحرق والفيضان والسرقات أو إن مبلغ التامين غير كاف أو أضرار الحروب (وأية خسائر ناشئة عن عمليات غير اعتيادية أو غير تشغيلية تخص تلك الموجودات).

الموجودات الثابتة: ما تمتلكه المنشاة من موجودات منقولة وغير منقولة ملموسة وغير ملموسة، مقتناة أو منتجة من قبلها سواء أكانت داخل القطر أو خارجة وان الغرض من اقتنائها هو استخدامها من قبل المنشاة لأغراضها الخاصة بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة وليس لغرض البيع أو المتاجرة.

الاستثمارات المالية: ويقصد بها الاستثمارات طويلة الأمد في الأوراق المالية مثل الأسهم والسندات.

القيمة السوقية العادلة: هي المبلغ الذي يستبدل به موجود بين مشتر وبائع مطلعين وراغبين في التعامل وبنفس سياسة التعامل مع الغير.

6. قد تتحقق أرباح أو خسائر رأسمالية نتيجة لقيام المنشاة باستبدال بعض موجوداتها الثابتة بالقيمة السوقية العادلة بموجودات ثابتة ليست من نفس صنف ونوع الموجود بالإضافة إلى دفع نقدي وذلك نتيجة للفرق الحاصل بين القيمة الدفترية لتلك الموجودات والقيمة السوقية العادلة التي تقبلها البائع.
7. عند قيام المنشاة باستبدال بعض الموجودات الثابتة القديمة بأخرى من نفس صنف ونوع الموجود فان الخسائر الناشئة عن فروقات القيمة والقيمة السوقية العادلة تعد خسائر رأسمالية، ولا يتم الأخذ بالأرباح المتحققة عن هذه العملية.
8. تعالج الأرباح الرأسمالية وفقا لمتطلبات هذه القاعدة ضمن حساب الاحتياطيات الرأسمالية التي يمكن استخدامها في تعلية راس المال ولا يجوز اعتبار هذه المكاسب ربحا قابلا للتوزيع.
9. عند تحقق الخسائر الرأسمالية تطفأ في حساب الاحتياطيات الرأسمالية، وفي حالة عدم وجود احتياطي رأسمالي ناشئ عن الأرباح الرأسمالية أو عدم كفايته بتحمل حساب الأرباح والخسائر بتلك الخسائر.
10. يجب على المنشات الإفصاح عن الأرباح والخسائر الرأسمالية في البيانات المالية وتقرير الإدارة.

التطبيق

11. يجري تطبيق هذه القاعدة على البيانات والحسابات الختامية للمنشات اعتبارا من السنة المنتهية في 2000/12/31.

ملحق رقم (٣)

كلية الإدارة والاقتصاد ٢٠٠٩
جدول المصروفات الختامي

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الأول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد					٩٨٦٦٧٠١١٨				
المجموع الكلي للكلية/المعهد									8,034,997,718	10,141,276,978	135,696,750	10,276,973,728	128%
نفقات									7,962,723,024	10,118,004,978	90,296,750	10,208,301,728	128%
تعويضات الموظفين				01					7,615,175,524	9,807,544,492	-	9,807,544,492	129%
رواتب وأجور				01	01				7,243,176,004	9,416,576,603	-	9,416,576,603	130%
رواتب وأجور نقدية				01	01	01			7,243,176,004	9,416,576,603	-	9,416,576,603	130%
الرواتب والأجور الأساسية				01	01	01	01		3,737,776,000	3,516,505,768	-	3,516,505,768	94%
رواتب ٢٥٢٠٠٠٠٠	01	01	001	01	01	01	01	01	3,099,996,000	3,326,898,896	0	3,326,898,896	107%
المكافات للمنتسبين	01	03	001	01	01	01	01	02	2,000,000 + ٤٠٠٠٠٠	3,960,000	0	3,960,000	198%
اجور المتعاقدين	01	04	001	01	01	01	01	03	20,100,000	18,165,006		18,165,006	90%
اجور المحاضرات	01	05	001	01	01	01	01	04	544,000,000 - (٢٥٠٠٠٠)	142,036,866		142,036,866	26%
اجور الامتحانات	01	06	001	01	01	01	01	05	7,680,000	2,770,000		2,770,000	36%
اجور اللجان	01	07	001	01	01	01	01	06	64,000,000 - (٣٨٠٠٠٠)	22,675,000		22,675,000	35%
المجازين دراسيا	02	25	001	01	01	01	01	07	0	0		0	#DIV/0!
المخصصات ٢٧٠١٥٠٠٠٠				01	01	01	02		3,027,600,000	5,900,070,835	-	5,900,070,835	195%
مخصصات الخطورة	01	02	001	01	02	01	02	01	15,600,000 + ٤٠٠٠٠٠	16,906,392		16,906,392	108%
الاعمال الاضافية	01	02	002	01	02	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات استثنائية	01	02	005	01	02	01	02	05	12,000,000	12,000,000		12,000,000	100%
مخصصات الخدمة الجامعية ٢٦٥٠٠٠٠٠	01	02	008	01	02	01	02	08	3,000,000,000	3,077,107,668		3,077,107,668	103%
نفقات بدل خطورة امنية	01	09	001	01	02	01	02	09	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات المنصب	01	01	01	01	02	01	02	07	٧٠٨٠٠٠٠٠	44,847,430		44,847,430	#DIV/0!
مخصصات الموقع الجغرافي	01	01	01	01	02	01	02	13	١٠٧٠٠٠٠٤	106,077,661		106,077,661	#DIV/0!
مخصصات الشهادة ١٧٤٧٠٠٠٠٠	01	01	01	01	02	01	02	15	٧٥٠٠٠٠٠٠	2,428,780,698		2,428,780,698	#DIV/0!
مخصصات الزوجية	01	01	01	01	02	01	02	17	١٦٤٠٠٤٠٠٠	155,798,657		155,798,657	#DIV/0!
مخصصات الاولاد	01	01	01	01	02	01	02	18	٦٠٩٩٦٠٠٠	58,552,329		58,552,329	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
المساهمات الإجتماعية (الرواتب والمكافات التقاعدية)				01	02				371,999,520	390,967,889	-	390,967,889	105%
مساهمات اجتماعية فعلية				01	02	01			371,999,520	390,967,889	-	390,967,889	105%
مساهمات التقاعد الحكومية				01	02	01	01		371,999,520	390,967,889	-	390,967,889	105%
مساهمات التقاعد الحكومية ١ ضانه			001	01	02	01	01	01	371,999,520	390,967,889		390,967,889	105%
السلع والخدمات				02					-	243,301,853	90,296,750	333,598,603	#DIV/0!
المستلزمات السلعية				02	01				١٤٢٩٠٧٤٠٠	111,017,003	28,622,000	139,639,003	#DIV/0!
المستلزمات السلعية				02	01	01			-	111,017,003	28,622,000	139,639,003	#DIV/0!
قرطاسية ومطبوعات				02	01	01	01		25,600,000	22,105,300	2,608,000	24,713,300	97%
القرطاسية	03	01	001	02	01	01	01	01	19,200,000	18,601,550		18,601,550	97%
المطبوعات	03	01	002	02	01	01	01	02	6,400,000	3,503,750	2,608,000	6,111,750	95%
كتب ومجلات				02	01	01	02		13,500,000	2,250,000	10,950,000	13,200,000	98%
الكتب	05	07	001	02	01	01	02	01	13,500,000	2,250,000	10,950,000	13,200,000	98%
المجلات	05	07	002	02	01	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
الوثائق	05	07	003	02	01	01	02	03	-	0		0	#DIV/0!
المخطوطات	05	07	004	02	01	01	02	04	-	0		0	#DIV/0!
افلام الميكروفيلم	05	08	003	02	01	01	02	05	-	0		0	#DIV/0!
الماء والمجاري				02	01	01	03		- ٤٧١١٠٠٠	4,710,525	-	4,710,525	#DIV/0!
اجور الماء	03	02	001	02	01	01	03	01	- ٤٧١١٠٠٠	4,710,525		4,710,525	#DIV/0!
اجور المجاري	03	02	002	02	01	01	03	02	-	0		0	#DIV/0!
الكهرباء				02	01	01	04		-	22,693,178	-	22,693,178	#DIV/0!
اجور الكهرباء ١ ضانه	03	03	001	02	01	01	04	01	٢٢٧٦١٤٠٠	22,693,178		22,693,178	#DIV/0!

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
الوقود				02	01	01	05		21,600,000	28,350,100	3,224,000	31,574,100	146%
الوقود	03	04	001	02	01	01	05	01	21,600,000	28,350,100	3,224,000	31,574,100	146%
الملابس				02	01	01	06		-	-	-	-	#DIV/0!
ملابس الموظفين	03	05	001	02	01	01	06	01	-	0		0	#DIV/0!
مواد المكافحة والوقاية				02	01	01	08		-	-	-	-	#DIV/0!
مواد مكافحة الحشرات والآفات	03	08	001	02	01	01	08	01	-	0		0	#DIV/0!
مواد الوقاية	03	08	002	02	01	01	08	02	-	0		0	#DIV/0!
المواد واللوازم				02	01	01	09		21,285,000	23,654,900	2,590,000	26,244,900	123%
اللوازم المختبرية	03	09	001	02	01	01	09	01	3,375,000	3,161,500		3,161,500	94%
اللوازم الطبية	03	09	002	02	01	01	09	02	-	0		0	#DIV/0!
اللوازم المدرسية	03	09	003	02	01	01	09	03	2,700,000	2,171,000	2,000,000	4,171,000	154%
اللوازم الصناعية	03	09	004	02	01	01	09	04	4,950,000	6,934,250		6,934,250	140%
اللوازم الزراعية	03	09	005	02	01	01	09	05	2,160,000	1,695,500	300,000	1,995,500	92%
اللوازم الاخرى	03	09	006	02	01	01	09	06	8,100,000	9,692,650	290,000	9,982,650	123%
سلعية متنوعة				02	01	01	11		16,000,000	7,253,000	9,250,000	16,503,000	103%
الكتب المدرسية	03	10	001	02	01	01	11	01	16,000,000	5,800,000	9,250,000	15,050,000	94%
التجهيزات و اللوازم الرياضية	03	12	001	02	01	01	11	03	1,500,000	1,453,000		1,453,000	#DIV/0!
علف الحيوانات	03	13	001	02	01	01	11	04	-	0		0	#DIV/0!
افلام روائية (سينمائية)	05	08	001	02	01	01	11	09	-	0		0	#DIV/0!
افلام تسجيلية (وثائقية)	05	08	002	02	01	01	11	10	-	0		0	#DIV/0!
الآلات الحاسبة	05	04	003	02	01	01	11	11	-	0		0	#DIV/0!
الآلات الطابعة	05	04	004	02	01	01	11	12	-	0		0	#DIV/0!
اجهزة التصوير و الميكروفيلم	05	04	006	02	01	01	11	13	-	0		0	#DIV/0!
أجهزة مكتبية صغيرة أخرى	05	04	009	02	01	01	11	14	-	0		0	#DIV/0!
المستلزمات الخدمية				02	02				-	28,104,500	12,000	28,116,500	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد						المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس						
المستلزمات الخدمية				02	02	01				٢٨٩٧٥٠٠	28,104,500	12,000	28,116,500	#DIV/0!
مخصصات ونفقات السفر				02	02	01	01			-	-	-	-	#DIV/0!
المخصصات الليلية	02	01	001	02	02	01	01	01		-	0		0	#DIV/0!
وسائط النقل	02	01	002	02	02	01	01	02		-	0		0	#DIV/0!
نفقات السفر	02	01	003	02	02	01	01	03		-	0		0	#DIV/0!
النفقات الاخرى	02	01	004	02	02	01	01	04		-	0		0	#DIV/0!
مخصصات ونفقات الايفاد				02	02	01	02			-	-	-	-	#DIV/0!
المخصصات الليلية	02	02	001	02	02	01	02	01		-	0		0	#DIV/0!
وسائط النقل	02	02	002	02	02	01	02	02		-	0		0	#DIV/0!
نفقات السكن	02	02	003	02	02	01	02	03		-	0		0	#DIV/0!
النفقات الاخرى	02	02	004	02	02	01	02	04		-	0		0	#DIV/0!
نفقات الانتقال				02	02	01	03			-	-	-	-	#DIV/0!
المخصصات الليلية	02	03	001	02	02	01	03	01		-	0		0	#DIV/0!
اجوروسائط النقل	02	03	002	02	02	01	03	02		-	0		0	#DIV/0!
النفقات الاخرى	02	03	003	02	02	01	03	03		-	0		0	#DIV/0!
النشر والاعلام				02	02	01	04			180,000	-	-	-	0%
نفقات النشر	02	04	001	02	02	01	04	01		-	0		0	#DIV/0!
نفقات الاعلام	02	04	002	02	02	01	04	02		-	0		0	#DIV/0!
الاشتراك في الصحف	02	04	003	02	02	01	04	03		180,000	0		0	0%
أيجار المباني				02	02	01	05			-	-	-	-	#DIV/0!
ايجار المباني	02	05	002	02	02	01	05	01		-	0		0	#DIV/0!
ايجار المخازن	02	05	003	02	02	01	05	02		-	0		0	#DIV/0!
ايجارات اخرى	02	05	004	02	02	01	05	03		-	0		0	#DIV/0!
أيجار مكائن ومعدات				02	02	01	06			900,000	779,000	12,000	791,000	88%
ايجار المكائن و المعدات	02	06	001	02	02	01	06	01		-	0		0	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
ايجار الحاسبات الالكترونية	02	06	002	02	02	01	06	02	-	0		0	#DIV/0!
ايجار اثاث و لوازم	02	06	003	02	02	01	06	03	-	0		0	#DIV/0!
ايجارات اخرى	02	06	004	02	02	01	06	04	-	0		0	#DIV/0!
ايجار وسائط النقل	02	15	001	02	02	01	06	01	900,000	779,000	12,000	791,000	88%
الترفيه الرسمي				*02*	*02*	*01*	*07*		**885,000**	**784,500**	-	**784,500**	89%
الضيافة و الوفود و العلاقات العامة	02	09	001	02	02	01	07	01	360,000	350,000		350,000	97%
الاحتفالات	02	18	001	02	02	01	07	02	525,000	434,500		434,500	83%
البريد				*02*	*02*	*01*	*08*		**202,500**	**172,000**	-	**172,000**	85%
طوابع بريدية	02	12	001	02	02	01	08	01	202,500	172,000		172,000	85%
الاتصالات والبرق				*02*	*02*	*01*	*09*		**2,800,000**	**2,168,000**	-	**2,168,000**	77%
اجور المكالمات الهاتفية	02	13	001	02	02	01	09	01	2,800,000	2,168,000		2,168,000	77%
نصب و نقل اجهزة الاتصالات	02	13	002	02	02	01	09	02	-	0		0	#DIV/0!
ايجار اجهزة الاتصالات	02	13	003	02	02	01	09	03	-	0		0	#DIV/0!
النقل المباشر عبر الاقمار الصناعية	02	13	004	02	02	01	09	04	-	0		0	#DIV/0!
خدمات شبكة المعلومات	02	13	005	02	02	01	09	05	-	0		0	#DIV/0!
شبكة الميكرويف	02	13	006	02	02	01	09	06	-	0		0	#DIV/0!
أجور الخبراء والاستشاريين				*02*	*02*	*01*	*10*		**-**	**-**	-	**-**	#DIV/0!
استشارات خصخصة	02	30	001	02	02	01	10	01	-	0		0	#DIV/0!
استشارات اقتصادية ومالية	02	30	002	02	02	01	10	02	-	0		0	#DIV/0!
الاستشارات العلمية	02	30	003	02	02	01	10	03	-	0		0	#DIV/0!
أستشارات قانونية (اجور المحامين توكيل)	02	17	001	02	02	01	10	04	-	0		0	#DIV/0!
الاستشارات الاخرى	02	30	004	02	02	01	10	05	-	0		0	#DIV/0!
خدمية متنوعة				*02*	*02*	*01*	*13*		**17,825,000**	**24,201,000**	-	**24,201,000**	136%
ايجار الصناديق لدى المصارف	02	06	005	02	02	01	13	01	-	0		0	#DIV/0!
المؤتمرات و الندوات	02	08	001	02	02	01	13	02	-	0		0	#DIV/0!

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
الطبع	02	14	001	02	02	01	13	03	480,000	400,000		400,000	83%
الاشتراك في الدورات التدريبية	02	16	001	02	02	01	13	04	875,000	2,810,000		2,810,000	321%
مسح و تحديد الاراضي	02	21	001	02	02	01	13	05	-	0		0	#DIV/0!
نقل الشهود	02	23	001	02	02	01	13	06	-	0		0	#DIV/0!
تنظيف الدائرة	02	26	001	02	02	01	13	07	15,120,000	16,765,000		16,765,000	111%
التعضيد و الترجمة و التاليف	02	29	001	02	02	01	13	08	-	2,905,000		2,905,000	#DIV/0!
اجور الخدمات المصرفية	02	27	001	02	02	01	13	09	-	0		0	#DIV/0!
اجور الانتساب الى المؤسسات العلمية	02	28	001	02	02	01	13	10	-	0		0	#DIV/0!
طبع الطوابع المالية	02	31	001	02	02	01	13	11	-	0		0	#DIV/0!
الدعاية	02	32	001	02	02	01	13	12	-	0		0	#DIV/0!
وسم المصوغات	02	34	001	02	02	01	13	13	-	0		0	#DIV/0!
اجور حراس حماية المنشأت	01	10	001	02	02	01	13	14	-	0		0	#DIV/0!
خدمات اخرى (المتنوعة)	02	35	001	02	02	01	13	90	1,350,000	1,321,000		1,321,000	98%
الصيانة				02	03				189,657,500	104,180,350	61,662,750	165,843,100	87%
الصيانة				02	03	01			189,657,500	104,180,350	61,662,750	165,843,100	87%
صيانة الطرق والجسور				02	03	01	01		2,700,000	900,000	-	900,000	33%
صيانة الطرق	04	03	001	02	03	01	01	01	2,700,000	900,000		900,000	33%
صيانة الجسور	04	03	002	02	03	01	01	02	-	0		0	#DIV/0!
صيانة طريق المرور السريع	04	03	003	02	03	01	01	03	-	0		0	#DIV/0!
صيانة التاسيسات المائية والكهربائية				02	03	01	02		54,495,000	10,618,250	34,605,750	45,224,000	83%
صيانة التاسيسات المائية	04	04	001	02	03	01	02	01	16,800,000	3,817,750	10,465,000	14,282,750	85%
صيانة التاسيسات الكهربائية	04	04	002	02	03	01	02	02	37,695,000	6,800,500	24,140,750	30,941,250	82%
صيانة وسائط النقل				02	03	01	03		29,800,000	3,936,500	13,120,000	17,056,500	57%
صيانة سيارات الصالون	04	06	001	02	03	01	03	01	6,000,000	1,408,000	3,120,000	4,528,000	75%
صيانة سيارات الحمل	04	06	002	02	03	01	03	02	5,600,000	803,500	2,000,000	2,803,500	50%

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
صيانة سيارات العمل	04	06	003	02	03	01	03	03	13,200,000	0	8,000,000	8,000,000	61%
صيانة الطائرات	04	06	004	02	03	01	03	04	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الزوارق	04	06	005	02	03	01	03	05	-	0		0	#DIV/0!
صيانة وسائط النقل الاخرى	04	06	006	02	03	01	03	06	5,000,000	1,725,000		1,725,000	35%
صيانة المنازل ومشاريع الري				*02*	*03*	*01*	*04*		-	-	-	-	#DIV/0!
صيانة مشاريع التحلية (المنازل)	04	08	001	02	03	01	04	01	-	0		0	#DIV/0!
صيانة مشاريع الري الصغرى	04	08	002	02	03	01	04	02	-	0		0	#DIV/0!
صيانة مشاريع ابار النفع العام	04	08	003	02	03	01	04	03	-	0		0	#DIV/0!
صيانة منشات السدود	04	09	001	02	03	01	04	04	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الواحات	04	14	001	02	03	01	04	05	-	0		0	#DIV/0!
مصاريف صيانة متنوعة				*02*	*03*	*01*	*05*		102,662,500	88,725,600	13,937,000	102,662,600	100%
صيانة الاثاث اضافات	04	01	001	02	03	01	05	01	1,800,000	3,937,000	7,500,000	11,437,000	635%
صيانة المباني اضافات	04	02	001	02	03	01	05	02	37,500,000	60,741,000	5,775,000	66,516,000	177%
صيانة المكائن و الاجهزة و الالات	04	05	001	02	03	01	05	03	47,250,000	10,659,600	662,000	11,321,600	24%
صيانة أسلحة الشرطة	04	10	001	02	03	01	05	04	200,000	0		0	0%
صيانة الحدائق و المتنزهات و البساتين	04	11	001	02	03	01	05	05	14,900,000	13,313,000		13,313,000	89%
صيانة المعامل	04	12	001	02	03	01	05	06	-	0		0	#DIV/0!
صيانة المحطات الاذاعية و التلفزيونية	04	13	001	02	03	01	05	07	-	0		0	#DIV/0!
صيانة المواقع واللقى الأثرية	04	15	001	02	03	01	05	08	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الأسلحة العسكرية				02	03	01	05	09	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الكتب	04	07	001	02	03	01	05	10	675,000	75,000		75,000	11%
صيانة السجلات	04	07	002	02	03	01	05	11	225,000	0		0	0%
صيانة الوثائق	04	07	003	02	03	01	05	12	112,500	0		0	0%
صيانة وثائق التسجيل الاخرى	04	07	004	02	03	01	05	13	-	0		0	#DIV/0!
المصروفات الأخرى				*08*					-	67,158,633	-	67,158,633	#DIV/0!

البيان	القديم الفصل	القديم المادة	القديم النوع	الجديد المستوى الاول	الجديد المستوى الثاني	الجديد المستوى الثالث	الجديد المستوى الرابع	الجديد المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
مصاريف ملكية غير الفوائد				08	01				-	-	-	-	#DIV/0!
استئجار الأصول غير المُنتجة				08	01	04			-	-	-	-	#DIV/0!
استئجار الأصول غير المُنتجة				08	01	04	01		-	-	-	-	#DIV/0!
ايجار الاراضي	02	05	001	08	01	04	01	01	-	0		0	#DIV/0!
نفقات أخرى متنوعة				08	02				-	67,158,633	-	67,158,633	#DIV/0!
جارية				08	02	01			-	67,158,633	-	67,158,633	#DIV/0!
مكافآت لغير المنتسبين				08	02	01	01		200,000	475,000	-	475,000	238%
مكافات	02	20	001	08	02	01	01	01	200,000	475,000		475,000	238%
مكافات المخبرين و المتعاونين	02	20	002	08	02	01	01	02		0		0	#DIV/0!
الاوسمة	02	20	003	08	02	01	01	03	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات وبعثات الطلاب				08	02	01	02		36,787,500	66,683,633	-	66,683,633	181%
مخصصات التلاميذ	02	10	001	08	02	01	02	01	36,787,500	66,683,633		66,683,633	181%
بعثات الطلاب	02	38	001	08	02	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
أقساط التأمين على غير الحياة				08	03	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
تامين المسؤولية الشخصية	02	07	001	08	03	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
تامين الاموال و الموجودات الثابتة	02	07	002	08	03	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
تعويضات وغرامات				08	04	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
تعويضات حرب الكويت	07	07	001	08	04	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
تعويضات الضحايا	06	28	001	08	04	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
تعويضات مختلفة	06	28	002	08	04	01	02	03	-	0		0	#DIV/0!
الرسوم والضرائب				08	05	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
الرسوم القضائية	06	30	001	08	05	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
الضرائب	06	30	002	08	05	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
مصاريف أخرى				08	06	01	02		125,000	-	-	-	0%
الأسترجاع والأسترداد	06	26	001	08	06	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
ردیات مختلفة	06	26	002	08	06	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
منح الجمعيات الخيرية والدينية	06	09	002	08	02	01	06	03	-	0		0	#DIV/0!
منح وتحويلات أخرى	06	09	004	08	02	01	06	04	-	0		0	#DIV/0!
النشاط الكشفي	02	36	001	08	02	01	06	05	-	0		0	#DIV/0!
أحتياطي الطوارئ	06	06	001	08	02	01	06	06	-	0		0	#DIV/0!
ضرر مبادلة العملة	06	29	001	08	02	01	06	07	-	0		0	#DIV/0!
عمولة بيع الطوابع المالية	02	24	001	08	02	01	06	08	-	0		0	#DIV/0!
اطفاء الديون	06	27	001	08	02	01	06	09	-	0		0	#DIV/0!
النشاطات الرياضية	02	11	001	08	02	01	06	10	-	0		0	#DIV/0!
النشاطات المدرسية	02	11	002	08	02	01	06	11	125,000	0		0	0%
التسوية النقدية للديون الصغيرة للقطاع الخاص في الخارج	06	38	001	08	02	01	06	12	-	0		0	#DIV/0!
									0	0			#DIV/0!
									0	0			#DIV/0!
الموجودات غير المالية									72,274,694	23,272,000	45,400,000	68,672,000	95%
شراء الموجودات غير المالية				01					-	23,272,000	45,400,000	68,672,000	#DIV/0!
الموجودات الثابتة				01	01				-	23,272,000	45,400,000	68,672,000	#DIV/0!
مباني وإنشاءات				01	01	01			-	-	-	-	#DIV/0!
المساكن				01	01	01	01		-	-	-	-	#DIV/0!
المباني السكنية	05	06	001	01	01	01	01	01	-	0		0	#DIV/0!
المباني غير السكنية				01	01	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
المباني غير السكنية	05	06	002	01	01	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
أنشاءات أخرى				01	01	01	03		-	-	-	-	#DIV/0!
الحواجز الأمنية	05	15	001	01	01	01	03	01	-	0		0	#DIV/0!
ابار و مناجم	05	14	001	01	01	01	03	02	-	0		0	#DIV/0!
الآت ومعدات				01	01	02			-	23,272,000	45,400,000	68,672,000	#DIV/0!
وسائط نقل				01	01	02	01		125,000	-	-	-	0%

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
سيارات الصالون	05	001	01	01	01	02	01	01	-	0		0	#DIV/0!
سيارات الحمل / اللوريات	05	002	02	01	01	02	01	02	-	0		0	#DIV/0!
سيارات العمل	05	003	03	01	01	02	01	03	-	0		0	#DIV/0!
الحافلات	05	004	04	01	01	02	01	04	-	0		0	#DIV/0!
سيارات ذات مواصفات خاصة	05	005	05	01	01	02	01	05	-	0		0	#DIV/0!
السفن	05	001	06	01	01	02	01	06	-	0		0	#DIV/0!
الزوارق	05	002	07	01	01	02	01	07	-	0		0	#DIV/0!
القاطرات	05	003	08	01	01	02	01	08	-	0		0	#DIV/0!
العجلات	05	004	09	01	01	02	01	09	-	0		0	#DIV/0!
الطائرات	05	005	10	01	01	02	01	10	-	0		0	#DIV/0!
الدراجات الهوائية و البخارية	05	006	11	01	01	02	01	11	125,000	0		0	0%
الآت ومعدات أخرى				*01*	*01*	*02*	*02*		**72,149,694**	**23,272,000**	**45,400,000**	**68,672,000**	95%
الاثاث الخشبي	05	001	01	01	01	02	02	01	1,620,000	1,535,000		1,535,000	95%
الاثاث المعدني	05	002	02	01	01	02	02	02	2,430,000	2,335,000		2,335,000	96%
الاثاث الاخرى	05	003	03	01	01	02	02	03	2,430,000	2,430,000		2,430,000	100%
المكائن	05	001	04	01	01	02	02	04	-	0		0	#DIV/0!
الاجهزة	05	002	05	01	01	02	02	05	20,969,694	16,972,000	3,800,000	20,772,000	99%
اجهزة الاستنساخ	05	005	06	01	01	02	02	06	22,800,000	0	20,000,000	20,000,000	88%
الات الاتصال	05	007	07	01	01	02	02	07	300,000	0		0	0%
الحاسبات الالكترونية	05	008	08	01	01	02	02	08	21,600,000	0	21,600,000	21,600,000	100%
آلات كبيرة أخرى	05	009	09	01	01	02	02	09	-	0		0	#DIV/0!
الاسلحة و الاعتدة (الشرطة)	05	001	10	01	01	02	02	10	-	0		0	#DIV/0!
المسارح و لوازمها	05	001	11	01	01	02	02	11	-	0		0	#DIV/0!
الاجهزة الموسيقية	05	002	12	01	01	02	02	12	-	0		0	#DIV/0!
معدات أمنية أخرى	05	001	13	01	01	02	02	13	-	0		0	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
موجودات ثابتة أخرى				01	01	03			-	-	-	-	#DIV/0!
ثروة حيوانية ومائية (أصول زراعية)				01	01	03	01		-	-	-	-	#DIV/0!
الحيوانات	05	11	001	01	01	03	01	01	-	0		0	#DIV/0!
الأصول طبيعية (غير المنتجة)				01	02				-	-	-	-	#DIV/0!
الأصول طبيعية (غير المنتجة)				01	02	01			-	-	-	-	#DIV/0!
الأصول طبيعية (غير المنتجة)				01	02	01	01		-	-	-	-	#DIV/0!
الاراضي	05	05	001	01	02	01	01	01	-	0		0	#DIV/0!

ملحق رقم (٤) جدول إيرادات الختامي عام ٢٠٠٩ كلية الادارة والاقتصاد

العدد	المادة	النوع	اسم الحساب	الايرادات لغاية الشهر السابق	الايرادات لغاية الشهر الحالي	المجموع
				دينار		
٣	١	١	رسم الطوابع المالية	٥٧٠٠	-	٥٧٠٠
			مجموع العدد ١	٥٧٠٠		٥٧٠٠
			ايرادات حسوبة/جامعة الكوفة	١٦٧٦٩٥٨		١٦٧٦٩٥٨
			مجموع العدد ٣			
٦	١	١	ايجار دور سكنية	٥٢١٩٩٠		٥٢١٩٩٠
			مجموع المادة والعدد ٦	٥٢١٩٩٠		٥٢١٩٩٠
٧	٢	١	توقيفات تقاعدية			
			مجموع المادة ٢			
			مجموع العدد ٧			
٩	١	٦	الفروقات الادارية عن المخلين بالالتزام			
		٧	الفروقات والتعويضات والاضرار			
			مجموع المادة ١			
٩	٦	١	ايرادات متنوعة/ضريبة الدخل	٧٤٩٦١١١٩		٧٤٩٦١١١٩
			مجموع المادة ٦	٧٤٩٦١١١٩		٧٤٩٦١١١٩
٩	٩٩٩	٩٩٩	مجموع العدد ٩	٧٤٩٦١١١٩		٧٤٩٦١١١٩
			المجموع العام للايرادات	٨١٩٦٢٦٩٧		٨١٩٦٢٦٩٧

ملحق رقم (٥) ميزان مراجعة ختامي ٢٠٠٩ كلية الادارة والاقتصاد

رقم الدليل المحاسبي						اسم الحساب	معاملات الشهر التالي		معاملات الشهر السابق		المجموع	
							مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
32	1	2				النقدية	0.000	0.000	12,274,124,104.891	11,647,193,608.071	12,274,124,104.891	11,647,193,608.071
32	1	2	1	1		نقدية لدى الصندوق			132,996,982.739	132,996,982.739	132,996,982.739	132,996,982.739
32	1	2	1	2		نقدية لدى البنك	0.000	0.000	397,206.382	397,206.382	397,206.382	397,206.382
32	1	2	2	1		بنك النفقات الاعتيادية			12,140,729,915.770	11,513,799,418.950	12,140,729,915.770	11,513,799,418.950
32	1	2	2	2		بنك العملات الاجنبية			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	8	1		السلف	135,899,250.000	10,000.000	1,499,442,122.000	1,363,804,872.000	1,499,452,122.000	1,499,704,122.000
32	1	1	8	1	1	السلف المؤقتة	135,899,250.000	10,000.000	1,462,347,071.000	1,326,457,821.000	1,462,357,071.000	1,462,357,071.000
32	1	1	8	1	1	سلف تنفيذ اعمال وخدمات			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	1	8	1	2	سلف لجان	121,705,250.000	10,000.000	270,985,000.000	149,289,750.000	270,995,000.000	270,995,000.000
32	1	1	8	1	4	سلف مؤقتة اخرى	14,194,000.000		1,191,362,071.000	1,177,168,071.000	1,191,362,071.000	1,191,362,071.000
32	1	2	8	1		سلف الافراد العاملين	0.000	0.000	37,095,051.000	37,347,051.000	37,095,051.000	37,347,051.000
32	1	2	8	1	2	سلف الايفاد			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	2	8	1	4	سلف الرواتب			37,095,051.000	37,347,051.000	37,095,051.000	37,347,051.000
32	1	3	8	1		السلف المستديمة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	3	8	1	1	سلف مستديمة للصرف النقدي			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	3	8	1	3	سلف مستديمة للوقود			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	3	8	1	4	سلف مستديمة للصيانة			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	3	8	1	5	سلف مستديمة اخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
98	1	7	13	1		المدينون	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
98	1	3	13	1		مدينو الاخطاء المحاسبية			0.000	0.000	0.000	0.000
98	1	3	13	1		الصرف بصورة زائدة	0.000		1,842,763,324.000	659,941,584.000	1,842,965,824.000	659,941,584.000
33	1	1	8	1		الامانات	202,500.000	0.000	1,144,308,781.000	0.000	1,144,308,781.000	0.000
33	1	1	8	1	1	امانات تحصيل الايرادات	0.000	0.000	1,144,276,221.000	0.000	1,144,276,221.000	0.000
33	1	1	8	1	9	امانات اخرى			32,560.000	0.000	32,560.000	0.000
33	1	1	8	1	1	امانات ضرائب			2,151,500.000	2,350,000.000	2,354,000.000	2,350,000.000
		223				امانات توزيع	202,500.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
			2231			امانات منتسبين			0.000	0.000	0.000	0.000
			2232			امانات تطوير الدائرة			0.000	0.000	0.000	0.000
			2233			امانات اجور لجان			0.000	0.000	0.000	0.000

رقم الدليل المحاسبي						اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي		معاملات الشهر السابق		المجموع	
القسم	الدليل	الحساب	الفرعي	ن			مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
			2239			امانات اخرى	202,500.000		2,151,500.000	2,350,000.000	2,354,000.000	2,350,000.000
			2235			امانات دعم الموظفين			0.000	0.000	0.000	0.000
33	1	8	2	9	2	امانات صندوق تقاعد موظفي الدولة			696,303,043.000	657,591,584.000	696,303,043.000	657,591,584.000
					2	المصروفات	135,696,750.000		10,141,276,978.261	0.000	10,276,973,728.261	0.000
					4	الايرادات			0.000	81,963,697.000	0.000	81,963,697.000
33	1	2	2			الحسابات النقدية الدائنة			0.000	569,159,383.031	0.000	569,159,383.031
33	1	2	2	1		الرصيد النقدي المدور	0.000	0.000	0.000	569,159,383.031	0.000	569,159,383.031
33	1	2	2	1	1	الرصيد النقدي المدور للبنك			0.000	0.000	0.000	0.000
33						الرصيد النقدي المدور لبنك العملات			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23				الدائنون	0.000	10,000.000	120,638,921.950	138,737,757.000	120,638,921.950	138,747,757.000
99	1	23	4			استقطاعات لحساب الغير	0.000	0.000	93,623,624.000	93,784,919.000	93,623,624.000	93,784,919.000
99	1	23	4	1		المصارف	0.000	0.000	86,630,537.000	86,791,832.000	86,630,537.000	86,791,832.000
99	1	23	4	1	3	مصرف الرافدين			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	1	1	مصرف الرشيد			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	1	2	المصرف العقاري			86,630,537.000	86,791,832.000	86,630,537.000	86,791,832.000
99	1	23	4	1	4	المصرف الزراعي			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	2	1	دائنو التنفيذ			1,236,000.000	1,236,000.000	1,236,000.000	1,236,000.000
99	1	23	4	5		دائنو قطاع حكومي مركزي			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	9	1	دائنو دوائر جهات اخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	6	1	نوادي وجمعيات ومنظمات			6,323,829.000	6,323,829.000	6,323,829.000	6,323,829.000
99	1	23	1	1	1	دائنو رواتب واجور معادة			17,460,061.950	34,512,102.000	17,460,061.950	34,512,102.000
99	1	23	6			حسابات دائنة متنوعة	0.000	10,000.000	8,988,494.000	9,873,994.000	8,988,494.000	9,883,994.000
99	1	23	6	2	1	تأمينات مستلمة من الغير		10,000.000	8,988,494.000	9,873,994.000	8,988,494.000	9,883,994.000
99	1	23	6	1	1	صكوك موقوفة			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	5	1	1	حسابات دائنة للمقاولين والمتعهدين	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	5	1	1	تأمينات أولية			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	5	2	1	تأمينات نظامية			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	5	5	1	غرامات تأخيرية			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4			استقطاعات من المقاولين لحساب الغير			0.000	0.000	0.000	0.000

رقم الدليل المحاسبي						اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي		معاملات الشهر السابق		المجموع	
الرقم	١٠٠٠	١٠٠	١٠	١	٠		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
99	1	23	2	1		دائنو النفقات الدراسية			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	9	1	دائنو الدوائر الأخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	27	3			حسابات جارية دائنة للتمويل	0.000	0.000	11.417.444.550.000	0.000	11.417.444.550.000	0.000
99	1	27	2	3	1	حسابات جارية بين وحدات النظام اللامركزي ودائرة المحاسبة			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	27	2	2	1	حسابات الفروع والمركز حسابات جارية بين وحدات النظام اللامركزي			0.000	11.417.444.550.000	0.000	11.417.444.550.000
						الموجودات الثابتة	76.815.000.000				76.815.000.000	0.000
						مقابل الموجودات الثابتة		76.815.000.000			0.000	76.815.000.000
						المجموع	212.724.250.000	212.724.250.000	25.878.245.451.102	25.878.245.451.102	26.090.969.701.102	26.090.969.701.102

السيد العميد
أ.م.د.محمد علي موسى المعموري

مدير الحسابات
منى كامل حمد

المحاسب
غصون فاضل جواد

ملحق رقم (٦) جدول مصروفات ختامي ٢٠١٠ كلية الادارة والاقتصاد

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
المجموع الكلي للكلية/المعهد									10,461,672,500	11,224,544,640	725,699,000	11,950,243,640	114%
نفقات									10,461,672,500	10,795,000,640	493,118,000	11,288,118,640	108%
تعويضات الموظفين				01					10,461,672,500	10,331,180,069	-	10,331,180,069	99%
رواتب واجور				01	01				10,042,932,500	9,912,871,886	-	9,912,871,886	99%
رواتب واجور نقدية				01	01	01			10,042,932,500	9,912,871,886	-	9,912,871,886	99%
الرواتب والاجور الأساسية				01	01	01	01		3,696,730,000	3,575,492,009	-	3,575,492,009	97%
رواتب	01	01	001	01	01	01	01	01	3,408,750,000	3,392,510,592	0	3,392,510,592	100%
المكافات للمنتسبين	01	03	001	01	01	01	01	02	10,300,000	10,300,000	0	10,300,000	100%
أجور المتعاقدين	01	04	001	01	01	01	01	03	12,240,000	11,966,667		11,966,667	98%
اجور المحاضرات	01	05	001	01	01	01	01	04	208,000,000	116,509,750		116,509,750	56%
اجور الامتحانات	01	06	001	01	01	01	01	05	6,140,000	4,330,000		4,330,000	71%
اجور اللجان	01	07	001	01	01	01	01	06	51,300,000	39,875,000		39,875,000	78%
المجازين دراسيا	02	25	001	01	01	01	01	07	0	0		0	#DIV/0!
المخصصات				01	01	01	02		6,346,202,500	6,337,379,877	-	6,337,379,877	100%
مخصصات الخطورة	01	02	001	01	01	01	02	01	19,500,000	19,583,600		19,583,600	100%
الاعمال الاضافية	01	02	002	01	01	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات استثنائية	01	02	005	01	01	01	02	05	12,000,000	12,000,000		12,000,000	100%
مخصصات الخدمة الجامعية	01	02	008	01	01	01	02	08	3,285,750,000	3,284,326,634		3,284,326,634	100%
نفقات بدل خطورة امنية	01	09	001	01	01	01	02	09	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات المنصب	01	01	01	01	01	01	02	07	52,000,000	51,937,522		51,937,522	100%
مخصصات الموقع الجغرافي	01	01	01	01	01	01	02	13	111,700,000	111,370,948		111,370,948	100%
مخصصات الشهادة	01	01	01	01	01	01	02	15	2,640,252,500	2,633,621,161		2,633,621,161	100%
مخصصات الزوجية	01	01	01	01	01	01	02	17	164,000,000	163,750,013		163,750,013	100%
مخصصات الاولاد	01	01	01	01	01	01	02	18	61,000,000	60,789,999		60,789,999	100%
										0		0	#DIV/0!

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
										0		0	#DIV/0!
المساهمات الإجتماعية (الرواتب والمكافات التقاعدية)				01	02				418,740,000	418,308,183	-	418,308,183	100%
مساهمات اجتماعية فعلية				01	02	01			418,740,000	418,308,183	-	418,308,183	100%
مساهمات التقاعد الحكومية				01	02	01	01		418,740,000	418,308,183	-	418,308,183	100%
مساهمات التقاعد الحكومية				01	02	01	01	01	418,740,000	418,308,183		418,308,183	100%
السلع والخدمات				02					-	382,528,848	493,118,000	875,646,848	#DIV/0!
المستلزمات السلعية				02	01				-٢٨٦٧٩٦٠٩٥	164,523,548	76,373,000	240,896,548	#DIV/0!
المستلزمات السلعية				02	01	01			-	164,523,548	76,373,000	240,896,548	#DIV/0!
قرطاسية ومطبوعات				02	01	01	01		49,520,000	36,110,750	9,000,000	45,110,750	91%
القرطاسية	03	01	001	02	01	01	01	01	39,640,000	29,598,250	7,900,000	37,498,250	95%
المطبوعات	03	01	002	02	01	01	01	02	9,880,000	6,512,500	1,100,000	7,612,500	77%
كتب ومجلات				02	01	01	02		23,400,000	17,337,750	5,652,500	22,990,250	98%
الكتب	05	07	001	02	01	01	02	01	19,500,000	17,265,750	2,120,000	19,385,750	99%
المجلات	05	07	002	02	01	01	02	02	3,900,000	72,000	3,532,500	3,604,500	92%
الوثائق	05	07	003	02	01	01	02	03	-	0		0	#DIV/0!
المخطوطات	05	07	004	02	01	01	02	04	-	0		0	#DIV/0!
افلام الميكروفيلم	05	08	003	02	01	01	02	05	-	0		0	#DIV/0!
الماء والمجاري				03	01	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
اجور الماء	03	02	001	03	01	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
اجور المجاري	03	02	002	03	01	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
الكهرباء				04	01	01	02		11,518,775	11,518,198	-	11,518,198	100%
اجور الكهرباء	03	03	001	04	01	01	02	01	11,518,775	11,518,198		11,518,198	100%

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
الوقود				02	01	01	05		94,285,000	57,193,500	-	57,193,500	61%
الوقود	03	04	001	02	01	01	05	01	94,285,000	57,193,500		57,193,500	61%
الملابس				02	01	01	06		-	-	-	-	#DIV/0!
ملابس الموظفين	03	05	001	02	01	01	06	01	-	0		0	#DIV/0!
مواد المكافحة والوقاية				02	01	01	08		-	-	-	-	#DIV/0!
مواد مكافحة الحشرات والآفات	03	08	001	02	01	01	08	01	-	0		0	#DIV/0!
مواد الوقاية	03	08	002	02	01	01	08	02	-	0		0	#DIV/0!
المواد واللوازم				02	01	01	09		73,752,320	41,188,350	28,983,000	70,171,350	95%
اللوازم المختبرية	03	09	001	02	01	01	09	01	16,025,000	10,302,500	5,350,000	15,652,500	98%
اللوازم الطبية	03	09	002	02	01	01	09	02	-	0		0	#DIV/0!
اللوازم المدرسية	03	09	003	02	01	01	09	03	9,822,000	4,498,000	4,000,000	8,498,000	87%
اللوازم الصناعية	03	09	004	02	01	01	09	04	12,007,000	5,816,500	6,127,000	11,943,500	99%
اللوازم الزراعية	03	09	005	02	01	01	09	05	12,432,320	3,701,750	7,400,000	11,101,750	89%
اللوازم الاخرى	03	09	006	02	01	01	09	06	23,466,000	16,869,600	6,106,000	22,975,600	98%
سلعية متنوعة				02	01	01	11		34,320,000	1,175,000	32,737,500	33,912,500	99%
الكتب المدرسية	03	10	001	02	01	01	11	01	33,280,000	900,000	31,972,500	32,872,500	99%
التجهيزات و اللوازم الرياضية	03	12	001	02	01	01	11	03	650,000	275,000	375,000	650,000	100%
علف الحيوانات	03	13	001	02	01	01	11	04	-	0		0	#DIV/0!
افلام روائية (سينمائية)	05	08	001	02	01	01	11	09	-	0		0	#DIV/0!
افلام تسجيلية (وثائقية)	05	08	002	02	01	01	11	10	-	0		0	#DIV/0!
الآلات الحاسبة	05	04	003	02	01	01	11	11	195,000	0	195,000	195,000	100%
الآلات الطابعة	05	04	004	02	01	01	11	12	195,000	0	195,000	195,000	100%
اجهزة التصوير و الميكروفيلم	05	04	006	02	01	01	11	13	-	0		0	#DIV/0!
أجهزة مكتبية صغيرة أخرى	05	04	009	02	01	01	11	14	-	0		0	#DIV/0!
المستلزمات الخدمية				02					-	86,522,800	22,047,000	108,569,800	#DIV/0!

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
المستلزمات الخدمية				02	02	01			١٢٧١٦٧٤٤٠	86,522,800	22,047,000	108,569,800	#DIV/0!
مخصصات ونفقات السفر				02	02	01	01		-	-	-	-	#DIV/0!
المخصصات الليلية	02	01	001	02	02	01	01	01	-	0		0	#DIV/0!
وسائط النقل	02	01	002	02	02	01	01	02	-	0		0	#DIV/0!
نفقات السفر	02	01	003	02	02	01	01	03	-	0		0	#DIV/0!
النفقات الاخرى	02	01	004	02	02	01	01	04	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات ونفقات الايفاد				02	02	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
المخصصات الليلية	02	02	001	02	02	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
وسائط النقل	02	02	002	02	02	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
نفقات السكن	02	02	003	02	02	01	02	03	-	0		0	#DIV/0!
النفقات الاخرى	02	02	004	02	02	01	02	04	-	0		0	#DIV/0!
نفقات الانتقال				02	02	01	03		-	-	-	-	#DIV/0!
المخصصات الليلية	02	03	001	02	02	01	03	01	-	0		0	#DIV/0!
اجوروسائط النقل	02	03	002	02	02	01	03	02	-	0		0	#DIV/0!
النفقات الاخرى	02	03	003	02	02	01	03	03	-	0		0	#DIV/0!
النشر والاعلام				02	02	01	04		302,800	-	-	-	0%
نفقات النشر	02	04	001	02	02	01	04	01	-	0		0	#DIV/0!
نفقات الاعلام	02	04	002	02	02	01	04	02	-	0		0	#DIV/0!
الاشتراك في الصحف	02	04	003	02	02	01	04	03	302,800	0		0	0%
أيجار المباني				02	02	01	05		-	-	-	-	#DIV/0!
ايجار المباني	02	05	002	02	02	01	05	01	-	0		0	#DIV/0!
ايجار المخازن	02	05	003	02	02	01	05	02	-	0		0	#DIV/0!
ايجارات اخرى	02	05	004	02	02	01	05	03	-	0		0	#DIV/0!
أيجار مكائن ومعدات				02	02	01	06		1,831,940	1,673,000	-	1,673,000	91%
ايجار المكائن و المعدات	02	06	001	02	02	01	06	01	-	0		0	#DIV/0!

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
ايجار الحاسبات الالكترونية	02	06	002	02	02	01	06	02	-	0		0	#DIV/0!
ايجار اثاث و لوازم	02	06	003	02	02	01	06	03	227,100	105,000		105,000	46%
ايجارات اخرى	02	06	004	02	02	01	06	04	90,840	65,000		65,000	72%
ايجار وسائط النقل	02	15	001	02	02	01	06	01	1,514,000	1,503,000		1,503,000	99%
الترفيه الرسمي				*02*	*02*	*01*	*07*		**1,816,800**	**1,635,250**	**135,500**	**1,770,750**	97%
الضيافة و الوفود و العلاقات العامة	02	09	001	02	02	01	07	01	681,300	532,250	135,500	667,750	98%
الاحتفالات	02	18	001	02	02	01	07	02	1,135,500	1,103,000		1,103,000	97%
البريد				*02*	*02*	*01*	*08*		**1,590,000**	**1,571,500**	-	**1,571,500**	99%
طوابع بريدية	02	12	001	02	02	01	08	01	1,590,000	1,571,500		1,571,500	99%
الاتصالات والبرق				*02*	*02*	*01*	*09*		**33,299,000**	**15,313,300**	**17,947,500**	**33,260,800**	100%
اجور المكالمات الهاتفية	02	13	001	02	02	01	09	01	13,299,000	13,294,800		13,294,800	100%
نصب و نقل اجهزة الاتصالات	02	13	002	02	02	01	09	02	-	0		0	#DIV/0!
ايجار اجهزة الاتصالات	02	13	003	02	02	01	09	03	-	0		0	#DIV/0!
النقل المباشر عبر الاقمار الصناعية	02	13	004	02	02	01	09	04	-	0		0	#DIV/0!
خدمات شبكة المعلومات	02	13	005	02	02	01	09	05	20,000,000	2,018,500	17,947,500	19,966,000	100%
شبكة الميكرويف	02	13	006	02	02	01	09	06	-	0		0	#DIV/0!
أجور الخبراء والاستشاريين				*02*	*02*	*01*	*10*		-	-	-	-	#DIV/0!
استشارات خصخصة	02	30	001	02	02	01	10	01	-	0		0	#DIV/0!
استشارات اقتصادية ومالية	02	30	002	02	02	01	10	02	-	0		0	#DIV/0!
الاستشارات العلمية	02	30	003	02	02	01	10	03	-	0		0	#DIV/0!
أستشارات قانونية (اجور المحامين توكيل)	02	17	001	02	02	01	10	04	-	0		0	#DIV/0!
الاستشارات الاخرى	02	30	004	02	02	01	10	05	-	0		0	#DIV/0!
خدمية متنوعة				*02*	*02*	*01*	*13*		**83,321,900**	**66,329,750**	**3,964,000**	**70,293,750**	84%
ايجار الصناديق لدى المصارف	02	06	005	02	02	01	13	01	-	0		0	#DIV/0!
المؤتمرات و الندوات	02	08	001	02	02	01	13	02	250,000	249,750		249,750	100%

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
الطبع	02	14	001	02	02	01	13	03	908,400	760,000	140,000	900,000	99%
الاشتراك في الدورات التدريبية	02	16	001	02	02	01	13	04	1,892,500	1,825,000		1,825,000	96%
مسح و تحديد الاراضي	02	21	001	02	02	01	13	05	-	0		0	#DIV/0!
نقل الشهود	02	23	001	02	02	01	13	06	-	0		0	#DIV/0!
تنظيف الدائرة	02	26	001	02	02	01	13	07	45,000,000	31,758,000	3,824,000	35,582,000	79%
التعضيد و الترجمة و التاليف	02	29	001	02	02	01	13	08	33,000,000	29,496,000		29,496,000	89%
اجور الخدمات المصرفية	02	27	001	02	02	01	13	09	-	0		0	#DIV/0!
اجور الانتساب الى المؤسسات العلمية	02	28	001	02	02	01	13	10	-	0		0	#DIV/0!
طبع الطوابع المالية	02	31	001	02	02	01	13	11	-	0		0	#DIV/0!
الدعاية	02	32	001	02	02	01	13	12	-	0		0	#DIV/0!
وسم المصوغات	02	34	001	02	02	01	13	13	-	0		0	#DIV/0!
اجور حراس حماية المنشآت	01	10	001	02	02	01	13	14	-	0		0	#DIV/0!
خدمات اخرى (المتنوعة)	02	35	001	02	02	01	13	90	2,271,000	2,241,000		2,241,000	99%
الصيانة				*02*	*03*				**552,809,625**	**131,482,500**	**394,698,000**	**526,180,500**	95%
الصيانة				*02*	*03*	*01*			**552,809,625**	**131,482,500**	**394,698,000**	**526,180,500**	95%
صيانة الطرق والجسور				*02*	*03*	*01*	*01*		**4,311,000**	**-**	**2,320,000**	**2,320,000**	54%
صيانة الطرق	04	03	001	02	03	01	01	01	4,311,000	0	2,320,000	2,320,000	54%
صيانة الجسور	04	03	002	02	03	01	01	02	-	0		0	#DIV/0!
صيانة طريق المرور السريع	04	03	003	02	03	01	01	03	-	0		0	#DIV/0!
صيانة التاسيسات المائية والكهربائية				*02*	*03*	*01*	*02*		**121,500,000**	**23,677,750**	**92,348,500**	**116,026,250**	95%
صيانة التاسيسات المائية	04	04	001	02	03	01	02	01	40,500,000	1,022,000	39,362,500	40,384,500	100%
صيانة التاسيسات الكهربائية	04	04	002	02	03	01	02	02	81,000,000	22,655,750	52,986,000	75,641,750	93%
صيانة وسائط النقل				*02*	*03*	*01*	*03*		**28,528,250**	**2,947,250**	**12,696,500**	**15,643,750**	55%
صيانة سيارات الصالون	04	06	001	02	03	01	03	01	10,777,500	1,140,000	7,117,000	8,257,000	77%
صيانة سيارات الحمل	04	06	002	02	03	01	03	02	10,059,000	417,250	3,325,000	3,742,250	37%

البيان	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس	المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	القديم			الجديد									
صيانة سيارات العمل	04	06	003	02	03	01	03	03	3,710,500	90,000	2,254,500	2,344,500	63%
صيانة الطائرات	04	06	004	02	03	01	03	04	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الزوارق	04	06	005	02	03	01	03	05	-	0		0	#DIV/0!
صيانة وسائط النقل الاخرى	04	06	006	02	03	01	03	06	3,981,250	1,300,000		1,300,000	33%
صيانة المبازل ومشاريع الري				*02*	*03*	*01*	*04*		-	-	-	-	#DIV/0!
صيانة مشاريع التحلية (المبازل)	04	08	001	02	03	01	04	01	-	0		0	#DIV/0!
صيانة مشاريع الري الصغرى	04	08	002	02	03	01	04	02	-	0		0	#DIV/0!
صيانة مشاريع ابار النفع العام	04	08	003	02	03	01	04	03	-	0		0	#DIV/0!
صيانة منشات السدود	04	09	001	02	03	01	04	04	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الواحات	04	14	001	02	03	01	04	05	-	0		0	#DIV/0!
مصاريف صيانة متنوعة				*02*	*03*	*01*	*05*		**398,470,375**	**104,857,500**	**287,333,000**	**392,190,500**	**98%**
صيانة الاثاث	04	01	001	02	03	01	05	01	38,888,750	17,200,750	21,155,000	38,355,750	99%
صيانة المباني	04	02	001	02	03	01	05	02	236,050,000	52,060,750	183,737,000	235,797,750	100%
صيانة المكائن و الاجهزة و الالات	04	05	001	02	03	01	05	03	75,442,500	21,847,500	49,341,000	71,188,500	94%
صيانة أسلحة الشرطة	04	10	001	02	03	01	05	04	200,000	0		0	0%
صيانة الحدائق و المتنزهات و البساتين	04	11	001	02	03	01	05	05	46,764,125	13,748,500	32,100,000	45,848,500	98%
صيانة المعامل	04	12	001	02	03	01	05	06	-	0		0	#DIV/0!
صيانة المحطات الاذاعية و التلفزيونية	04	13	001	02	03	01	05	07	-	0		0	#DIV/0!
صيانة المواقع واللقى الأثرية	04	15	001	02	03	01	05	08	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الأسلحة العسكرية				02	03	01	05	09	-	0		0	#DIV/0!
صيانة الكتب	04	07	001	02	03	01	05	10	750,000	0	750,000	750,000	100%
صيانة السجلات	04	07	002	02	03	01	05	11	250,000	0	250,000	250,000	100%
صيانة الوثائق	04	07	003	02	03	01	05	12	125,000	0		0	0%
صيانة وثائق التسجيل الاخرى	04	07	004	02	03	01	05	13	-	0		0	#DIV/0!
المصروفات الأخرى				*08*					**٨٥٥٨٧١٥٠٢-**	**81,291,723**	-	**81,291,723**	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
مصاريف ملكية غير الفوائد				08	01				-	-	-	-	#DIV/0!
استئجار الأصول غير المُنتجة				08	01	04			-	-	-	-	#DIV/0!
استئجار الأصول غير المُنتجة				08	01	04	01		-	-	-	-	#DIV/0!
ايجار الاراضي	02	05	001	08	01	04	01	01	-	0		0	#DIV/0!
نفقات أخرى متنوعة				08	02				-	81,291,723	-	81,291,723	#DIV/0!
جارية				08	02	01			-	81,291,723	-	81,291,723	#DIV/0!
مكافئات لغير المنتسبين				08	02	01	01		-	200,000	-	200,000	#DIV/0!
مكافات	02	20	001	08	02	01	01	01	200,000	200,000		200,000	100%
مكافات المخبرين و المتعاونين	02	20	002	08	02	01	01	02	-	0		0	#DIV/0!
الاوسمة	02	20	003	08	02	01	01	03	-	0		0	#DIV/0!
مخصصات وبعثات الطلاب				08	02	01			85,262,150	81,091,723	-	81,091,723	95%
مخصصات التلاميذ	02	10	001	08	02	01	02	01	85,262,150	81,091,723		81,091,723	95%
بعثات الطلاب	02	38	001	08	02	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
أقساط التأمين على غير الحياة				08	03	01			-	-	-	-	#DIV/0!
تامين المسؤولية الشخصية	02	07	001	08	03	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
تامين الاموال و الموجودات الثابتة	02	07	002	08	03	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
تعويضات وغرامات				08	04	01			-	-	-	-	#DIV/0!
تعويضات حرب الكويت	07	07	001	08	04	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
تعويضات الضحايا	06	28	001	08	04	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
تعويضات مختلفة	06	28	002	08	04	01	02	03	-	0		0	#DIV/0!
الرسوم والضرائب				08	05	01			-	-	-	-	#DIV/0!
الرسوم القضائية	06	30	001	08	05	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
الضرائب	06	30	002	08	05	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!
مصاريف أخرى				08	06	01			125,000	-	-	-	0%
الأسترجاع والأسترداد	06	26	001	08	06	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
رديات مختلفة	06	26	002	08	06	01	02	02	-	0		0	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
منح الجمعيات الخيرية والدينية	06	09	002	08	02	01	06	03	-	0		0	#DIV/0!
منح وتحويلات أخرى	06	09	004	08	02	01	06	04	-	0		0	#DIV/0!
النشاط الكشفي	02	36	001	08	02	01	06	05	-	0		0	#DIV/0!
أحتياطي الطوارئ	06	06	001	08	02	01	06	06	-	0		0	#DIV/0!
ضرر مبادلة العملة	06	29	001	08	02	01	06	07	-	0		0	#DIV/0!
عمولة بيع الطوابع المالية	02	24	001	08	02	01	06	08	-	0		0	#DIV/0!
اطفاء الديون	06	27	001	08	02	01	06	09	-	0		0	#DIV/0!
النشاطات الرياضية	02	11	001	08	02	01	06	10	-	0		0	#DIV/0!
النشاطات المدرسية	02	11	002	08	02	01	06	11	125,000	0		0	0%
التسوية النقدية للديون الصغيرة للقطاع الخاص في الخارج	06	38	001	08	02	01	06	12	-	0		0	#DIV/0!
									0	0			#DIV/0!
									0	0			#DIV/0!
الموجودات غير المالية									-	429,544,000	232,581,000	662,125,000	#DIV/0!
شراء الموجودات غير المالية				01					-	429,544,000	232,581,000	662,125,000	#DIV/0!
الموجودات الثابتة				01	01				-	429,544,000	232,581,000	662,125,000	#DIV/0!
مباني وإنشاءات				01	01	01			-	-	-	-	#DIV/0!
المساكن				01	01	01	01		-	-	-	-	#DIV/0!
المباني السكنية	05	06	001	01	01	01	01	01	-	0		0	#DIV/0!
المباني غير السكنية				01	01	01	02		-	-	-	-	#DIV/0!
المباني غير السكنية	05	06	002	01	01	01	02	01	-	0		0	#DIV/0!
أنشاءات أخرى				01	01	01	03		-	-	-	-	#DIV/0!
الحواجز الأمنية	05	15	001	01	01	01	03	01	-	0		0	#DIV/0!
ابار و مناجم	05	14	001	01	01	01	03	02	-	0		0	#DIV/0!
الآت ومعدات				01	01	02			-	429,544,000	232,581,000	662,125,000	#DIV/0!
وسائط نقل				01	01	02	01		-	-	-	-	#DIV/0!

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
سيارات الصالون	05	02	001	01	01	02	01	01	-	0		0	#DIV/0!
سيارات الحمل / اللوريات	05	02	002	01	01	02	01	02	-	0		0	#DIV/0!
سيارات العمل	05	02	003	01	01	02	01	03	-	0		0	#DIV/0!
الحافلات	05	02	004	01	01	02	01	04	-	0		0	#DIV/0!
سيارات ذات مواصفات خاصة	05	02	005	01	01	02	01	05	-	0		0	#DIV/0!
السفن	05	03	001	01	01	02	01	06	-	0		0	#DIV/0!
الزوارق	05	03	002	01	01	02	01	07	-	0		0	#DIV/0!
القاطرات	05	03	003	01	01	02	01	08	-	0		0	#DIV/0!
العجلات	05	03	004	01	01	02	01	09	-	0		0	#DIV/0!
الطائرات	05	03	005	01	01	02	01	10	-	0		0	#DIV/0!
الدراجات الهوائية و البخارية	05	03	006	01	01	02	01	11	-	0		0	#DIV/0!
الآت ومعدات أخرى				*01*	*01*	*02*	*02*		**690,136,560**	**429,544,000**	**232,581,000**	**662,125,000**	**96%**
الاثاث الخشبي	05	01	001	01	01	02	02	01	134,017,250	62,891,600	70,000,000	132,891,600	99%
الاثاث المعدني	05	01	002	01	01	02	02	02	72,036,000	67,720,400	3,250,000	70,970,400	99%
الاثاث الاخرى	05	01	003	01	01	02	02	03	95,416,209	78,843,500	16,500,000	95,343,500	100%
المكائن	05	04	001	01	01	02	02	04	3,600,000	0	1,750,000	1,750,000	49%
الاجهزة	05	04	002	01	01	02	02	05	266,000,000	216,138,500	39,253,000	255,391,500	96%
اجهزة الاستنساخ	05	04	005	01	01	02	02	06	38,000,000	0	36,470,000	36,470,000	96%
الات الاتصال	05	04	007	01	01	02	02	07	3,951,810	3,950,000		3,950,000	100%
الحاسبات الالكترونية	05	04	008	01	01	02	02	08	50,135,291	0	49,500,000	49,500,000	99%
آلات كبيرة أخرى	05	04	009	01	01	02	02	09	26,980,000	0	15,858,000	15,858,000	59%
الاسلحة و الاعتدة (الشرطة)	05	09	001	01	01	02	02	10	-	0		0	#DIV/0!
المسارح و لوازمها	05	10	001	01	01	02	02	11	-	0		0	#DIV/0!
الاجهزة الموسيقية	05	10	002	01	01	02	02	12	-	0		0	#DIV/0!
معدات أمنية أخرى	05	12	001	01	01	02	02	13	-	0		0	#DIV/0!

06/03/2011

كلية الادارة والاقتصاد ٢٠١٠

ختامي

البيان	القديم			الجديد					المصدق	الشهر السابق	الشهر الحالي	الرصيد	نسبة التنفيذ
	الفصل	المادة	النوع	المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث	المستوى الرابع	المستوى الخامس					
موجودات ثابتة أخرى				01	01	03			-	-	-	-	#DIV/0!
ثروة حيوانية ومائية (أصول زراعية)				01	01	03	01		-	-	-	-	#DIV/0!
الحيوانات	05	11	001	01	01	03	01	01	-	0		0	#DIV/0!
الأصول طبيعية (غير المُنتجة)				01	01	02			-	-	-	-	#DIV/0!
الأصول طبيعية (غير المُنتجة)				01	01	02	01		-	-	-	-	#DIV/0!
الأصول طبيعية (غير المُنتجة)				01	01	02	01		-	-	-	-	#DIV/0!
الاراضي	05	05	001	01	02	01	01	01	-	0		0	#DIV/0!

ملحق رقم (٧) جدول ايرادات ختامي ٢٠١٠ كلية الادارة والاقتصاد

العدد	المادة	النوع	اسم الحساب	الايرادات الى نهاية الشهر السابق	الايرادات لغاية الشهر الحالي	المجموع
				دينار		
٣	١	١	رسم الطوابع المالية	١١٠٠٠		١١٠٠٠
			مجموع العدد ١	١١٠٠٠		١١٠٠٠
			مجموع العدد ٣			
٦	١	١	ايجار دور سكنية	٦٠١٥٥٢١		٦٠١٥٥٢١
			مجموع المادة والعدد ٦	٦٠١٥٥٢١		٦٠١٥٥٢١
٧	٢	١	توقيفات تقاعدية			
			مجموع المادة ٢			
			مجموع العدد ٧			
٩	١	٦	الفروقات الادارية عن المخلين بالالتزام			
		٧	الفروقات والتعويضات والاضرار			
			مجموع المادة ١			
٩	٦	١	ايرادات متنوعة/ضريبة الدخل	١٠٨٢١١٥١٤		١٠٨٢١١٥١٤
			مجموع المادة ٦	١٠٨٢١١٥١٤		١٠٨٢١١٥١٤
٩	٩٩٩	٩٩٩	مجموع العدد ٩	١٠٨٢١١٥١٤		١٠٨٢١١٥١٤
			المجموع العام للايرادات	١١٤٢٢٨٠٤٥		١١٤٢٢٨٠٤٥

ملحق رقم (9) تحليل إيرادات صندوق التعليم العالي

جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد

تحليل ايرادات صندوق التعليم العالي لعام 2009

المبالغ مليون دينار عراقي

نوع الايراد	مدين	دائن	الرصيد
ايراد بيع استمارات مسائي		131027640	131027640
ايراد نفقة الدراسات العليا	---	31061140	31061140
ايراد مواقع الانشطة الطلابية	45826569	79698380	33871811
ايراد دورات تقوية	80150	458000	377850
ايراد اعتراضات الطلبة	---	3255500	3255500
ايرادات متنوعة	24092030	99410100	75318070
ايراد دورة الحاسوب	3517125	19410000	15892875
ايراد بيع كتب	---	30435750	30435750
ايراد وثائق	22817910	29869500	7051590
المجموع	**96333784**	**424626010**	**328292226**

جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد

تحليل ايرادات صندوق التعليم العالي لعام 2010

المبالغ مليون دينار عراقي

نوع الايراد	مدين	دائن	الرصيد
ايراد بيع استمارات مسائي	---	427900000	42790000
ايراد نفقة الدراسات العليا	20351250	135675000	115323750
ايراد مواقع الانشطة الطلابية	2550000	17000000	14450000
ايراد دورات تقوية	450000	450000	---
ايراد اعتراضات الطلبة	---	2537000	2537000
ايرادات متنوعة	---	1168400	1168400
ايراد دورة الحاسوب	482000	2880000	2398000
ايراد بيع كتب	---	9180800	9180800
ايراد وثائق	11029825	20056000	9026175
ايراد مباشرة الطلاب	1246800	4156000	2909200
ايراد هوية	---	33760000	33760000
ايراد دورة ترقية	49500	330000	280500
ايراد اعتراضات	---	2537000	2537000
ايراد تأييد	---	4472000	4472000
ايراد استمارة نقل	522000	522000	---
ايراد دورات تقوية	450000	450000	---
ايراد جدارية	---	880000	880000
ايراد اجور مكملين	10127000	10127000	---
المجموع	**47258375**	**674081200**	**626822825**

ملحق رقم (٨) ميزان مراجعة ختامي ٢٠١٠ كلية الادارة والاقتصاد

رقم الدليل المحاسبي						اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي		معاملات الشهر السابق		المجموع	
الفصل	ف/ر	ع/ر	ر/ر	ع/ر	ف/ر		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
32	1	2				النقدية	0.000	0.000	12,958,582,366.858	12,158,701,369.038	12,958,582,366.858	12,158,701,369.038
32	1	2	1	1	1	نقدية لدى الصندوق			144,102,659.019	144,102,659.019	144,102,659.019	144,102,659.019
32	1	2	1	2	1	نقدية لدى البنك	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	2	2	2	1	بنك النفقات الاعتيادية			12,814,479,707.839	12,014,598,710.019	12,814,479,707.839	12,014,598,710.019
32	1	2	2	2	2	بنك العملات الاجنبية			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	1	1		السلف	1,250.000	725,599,000.000	1,488,002,818.000	761,311,658.000	1,488,004,068.000	1,487,010,658.000
32	1	8	1	1	1	السلف المؤقتة	1,250.000	725,599,000.000	1,386,234,000.000	585,907,750.000	1,386,235,250.000	1,311,606,750.000
32	1	8	1	1	1	سلف تنفيذ اعمال وخدمات			0.000	280,150.000	0.000	280,150.000
32	1	8	1	1	2	سلف نجان	1,250.000	717,984,000.000	1,224,074,200.000	506,091,450.000	1,224,075,450.000	1,224,075,450.000
32	1	8	1	1	4	سلف مؤقتة اخرى		7,715,000.000	206,819,800.000	198,154,800.000	206,819,800.000	205,869,800.000
32	1	8	1	2		سلف الافراد العاملين	0.000	0.000	57,108,818.000	56,785,258.000	57,108,818.000	56,785,258.000
32	1	8	1	2	1	سلف الايفاد			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	1	2	4	سلف الرواتب			57,108,818.000	56,785,258.000	57,108,818.000	56,785,258.000
32	1	8	1	3		السلف المستديمة	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	1	3	1	سلف مستديمة للصرف النقدي			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	1	3	3	سلف مستديمة للوقود			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	1	3	4	سلف مستديمة للصيانة			0.000	0.000	0.000	0.000
32	1	8	1	3	5	سلف مستديمة اخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
98	1	13	1	7		المدينون	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
98	1	13		8		مدينو الاخطاء المحاسبية			0.000	0.000	0.000	0.000
98	1	13	1	8		الصرف بصيرة زائدة	0.000	0.000	663,302,146.000	663,302,146.000	663,302,146.000	663,302,146.000
33	1	8	1	1		الامانات	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
33	1	8	1	1	1	امانات تحصيل الايرادات			0.000	0.000	0.000	0.000
33	1	8	1	9	1	امانات اخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
33	1	8	1	1	1	امانات ضرائب			0.000	0.000	0.000	0.000
				223		امانات توزيع	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
					2231	امانات منتسبين			0.000	0.000	0.000	0.000
					2232	امانات تطوير الدائرة			0.000	0.000	0.000	0.000
					2233	امانات اجور لجان			0.000	0.000	0.000	0.000

الحساب						اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي		معاملات الشهر السابق		المجموع	
٥	٤	٣	٢	١	فقرة		مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
		2239				امانات اخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
		2235				امانات دعم الموظفين			0.000	0.000	0.000	0.000
2	9	2	8	1	33	امانات صندوق تقاعد موظفي الدولة			663,302,146.000	663,302,146.000	663,302,146.000	663,302,146.000
2						المصروفات	725,699,000.000		11,224,544,640.000	0.000	11,950,243,640.000	0.000
4						الايرادات			0.000	114,338,045.000	114,338,045.000	0.000
			2	1	33	الحسابات النقدية الدائنة			0.000	626,930,496.820	626,930,496.820	0.000
	1	2	2	1	33	الرصيد النقدي المدور	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
1	1	2	2	1	33	الرصيد النقدي المدور للبنك			0.000	0.000	0.000	0.000
					33	الرصيد النقدي المدور لبنك العملات			0.000	0.000	0.000	0.000
			23	1	99	الدائنون	0.000	1,250.000	242,257,815.019	228,239,001.019	242,257,815.019	228,240,251.019
		4	23	1	99	استقطاعات لحساب الغير	0.000	0.000	173,538,468.019	173,538,468.019	173,538,468.019	173,538,468.019
	1	4	23	1	99	المصارف	0.000	0.000	164,877,732.019	164,877,732.019	164,877,732.019	164,877,732.019
3	1	4	23	1	99	مصرف الرافدين			0.000	0.000	0.000	0.000
1	1	4	23	1	99	مصرف الرشيد			0.000	0.000	0.000	0.000
2	1	4	23	1	99	المصرف العقاري			164,877,732.019	164,877,732.019	164,877,732.019	164,877,732.019
4	1	4	23	1	99	المصرف الزراعي			0.000	0.000	0.000	0.000
1	2	4	23	1	99	دائنو التنفيذ			412,000.000	412,000.000	412,000.000	412,000.000
	5	4	23	1	99	دائنو قطاع حكومي مركزي			0.000	0.000	0.000	0.000
1	9	4	23	1	99	دائنو دوائر جهات اخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
1	6	4	23	1	99	نوادي وجمعيات ومنظمات			8,248,736.000	8,248,736.000	8,248,736.000	8,248,736.000
1	1	1	23	1	99	دائنو رواتب واجور معادة			56,286,630.000	42,548,816.000	56,286,630.000	42,548,816.000
		6	23	1	99	حسابات دائنة متنوعة	0.000	1,250.000	11,716,000.000	11,435,000.000	11,716,000.000	11,436,250.000
1	2	6	23	1	99	تأمينات مستلمة من الغير		1,250.000	11,716,000.000	11,435,000.000	11,716,000.000	11,436,250.000
1	1	6	23	1	99	صكوك موقوفة			0.000	0.000	0.000	0.000
1	1	5	23	1	99	حسابات دائنة للمقاولين والمتعهدين	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
1	1	5	23	1	99	تأمينات أولية			0.000	0.000	0.000	0.000
1	2	5	23	1	99	تأمينات نظامية			0.000	0.000	0.000	0.000
1	5	5	23	1	99	غرامات تأخيرية			0.000	0.000	0.000	0.000
		4	23	1	99	استقطاعات من المقاولين لحساب الغير			0.000	0.000	0.000	0.000

الدليل المحاسبي						اسم الحساب	معاملات الشهر الحالي		معاملات الشهر السابق		المجموع	
القسم	ف١/ف٢	ف٢/ف٣	ع	ن			مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
99	1	23	2	1		دائنو النفقات الدراسية			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	23	4	9	1	دائنو الدوائر الاخرى			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	27	3			حسابات جارية دائنة للتمويل	0.000	0.000	0.000	12,023,867,070.000	0.000	12,023,867,070.000
99	1	27	2	3	1	حسابات جارية بين وحدات النظام اللامركزي ودائرة المحاسبة			0.000	0.000	0.000	0.000
99	1	27	2	2	1	حسابات الفروع والمركز حسابات جارية بين وحدات النظام اللامركزي			0.000	12,023,867,070.000	0.000	12,023,867,070.000
						الموجودات الثابتة	663,125,000.000					
						مقابل الموجودات الثابتة		663,125,000.000				
المجموع							1,388,825,250.000	1,388,825,250.000	26,575,973,068.877	26,575,973,068.877	27,964,798,318.877	27,964,798,318.877

المحاسب
غصون فاضل جواد

مدير الحسابات
منى كامل حمد

معاون العميد للشؤون الادارية والمالية
أ.م.د.جليلة عيدان حليحل

3-3

الختامي

المراجع

أولا : المراجع العربية

أ- الوثائق والتقارير الرسمية

1- جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ،**المعايير المحاسبية وأدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق**

2- جمهورية العراق / ديوان الرقابة المالية ، **تعليمات عدد(1)**، لسنة 1995 .

3- جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، **النظام المحاسبي الموحد** ، الطبعة الأولى، بغداد ، 1985، العراق.

4- جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، **النظام المحاسبي الموحد** ، الطبعة الثانية، بغداد ، 2011، العراق.

5- جمهورية العراق ، **قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940وتعديلاته.**

6- جمهورية العراق ، " **قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95**" ، 2004 ، العراق.

7- جمهورية العراق ، "**قانون وزارة التعليم العالي والبحث العلمي رقم 40 لسنة 1988** "جريدة الوقائع العراقية ، العدد3196 ، بتاريخ 1988/4/4.

8- جمهورية العراق ، "**قانون وزارة التعليم العالي والبحث العلمي رقم 26 لسنة 1996**"،المعدل لقانون الوزارة رقم(40)لسنة 1988.

9- جمهورية العراق ، "**تعليمات صندوق التعليم العالي رقم 122 لسنة 1999**"، جريدة الوقائع العراقية ، العدد3786 ، بتاريخ 1999/8/9.

10- جمهورية العراق ، وزارة الإعلام ، مديرية الإعلام العامة ، ، " **الدستور المؤقت وتعديلاته** " السلسلة الوثائقية رقم (29) ، ط2، بغداد ، دار الحرية للطباعة ، 1976، العراق .

11- جمهورية العراق ، وزارة العدل ، **مجموعة القوانين والأنظمة والتعليمات** ، جريدة الوقائع العراقية .

12- ديوان الرقابة المالية،"**القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية 1-14**"، بغداد، 2005 ، العراق.

ب- الكتب

1- احمرو ، إسماعيل حسين ، " **المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة** " دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003، الأردن.

2- الجزراوي ، إبراهيم ، و الجنابي ، عامر ،" **نظم المعلومات المحاسبية** " ، ط1 ، شركة النجوم للطباعة، بغداد، 2007 ، العراق.

3- الجزراوي، إبراهيم ؛ وآخرون ، " **المحاسبة الحكومية** "، ط 1 ، الدار الشامية ، عمان ،1998 ، الاردن .

4- الجمال ، محمد رشيد ، و الدميري ، علاء الدين محمد ، "**المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق** " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ، مصر .

5- الخشاب ، عبد الإله و العناد ، مجذاب ، " **التمويل الذاتي للتعليم العالي** " ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، القاهرة ، 2001، مصر .
6- الرفاعي، وآخرون، "**أصول المحاسبة بين النظرية والتطبيق**" ، ط 1 ، دار المستقبل للنشر ، 2000، الأردن .
7- الرماحي، نواف محمد عباس ، " **المحاسبة الحكومية** " ، ط1 ، دار صفاء للنشر، عمان، 2009 ،الأردن .
8- السلطان ، سلطان محمد ، و أبو المكارم ، وصفي عبد الفتاح ، "**المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى** "، دار المريخ للنشر ، 1990 ، السعودية .
9- الصائغ ، حنا رزوقي ،" **المحاسبة الحكومية و الإدارة المالية العامة** "، الجزء الأول ، الطبعة الخامسة المنقحة ،مطبعة الزمان،بغداد 1989، العراق .
10- القاضي ، حسين، و حمدان ، مأمون ، والريشاني ،سمير ، "**نظرية المحاسبة** " ، مطبعة جامعة دمشق ، 2009 ، سوريا.
11- القاضي ، حسين وحمدان ، مأمون ، " **المحاسبة الدولية** " ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان ،2005، الأردن .
12- العواد، اسعد محمد علي ، و الججاوي ، طلال محمد علي ،"**اساسيات المحاسبة الحكومية**"، ط1، دار الكتب ، كربلاء، 2012، العراق .
13- العيسى ، ياسين احمد ،"**اصول المحاسبة الحديثة** " ، ج1، ط1، دار الشرق ،عمان ،2003،الاردن.
14- المهايني ، محمد خالد ; ميالة ، بطرس ; الخطيب ، خالد ،" **المحاسبة الحكومية** " ، مطبعة جامعة دمشق ، 2011، سوريا
15- الهامي ، محمد عادل ، والسقا ، السيد أحمد ، "**المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية مدخل معاصر**" ، كلية التجارة – جامعة طنطا ، 2006 ،مصر .
16- الوردات ، خلف عبد الله و الدباس ، سهيل بسيم ، " **المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء** ، ط1 ، الوراق للنشر والتوزيع ، 2009 ، عمان .
17- بدوي، محمد عباس، و عثمان، الأميرة إبراهيم، "**النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح**"، ط1، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، مصر .
18- بدوي ، محمد عباس، و نصر ، عبد الوهاب ، " **المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق** " ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2008 ، مصر.
19- بدوي ، محمد عباس ، و نصر ، عبد الوهاب ، " **المحاسبة المالية / مدخل نظم المعلومات**"، ج 1 ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2008 ، مصر .
20- حنان ، رضوان حلوة ، " **تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة** " ، ط 1 ، الدار العلمية للنشر ، عمان ، 2001 ، الأردن .
21- ديبان، السيد عبد المقصود ، و الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، وعبد اللطيف ، ناصر نور الدين ، " **نظم المعلومات المحاسبية**" ، جامعة الإسكندرية ، 2005 ، مصر.
22- سلوم ، حسن عبد الكريم ، " **الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات العملية لجمهورية العراق** " ، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر ، بغداد ، 2002، العراق .
23- سيكمن، مارك.ج وموسكوف، ستيفن.أ.،، ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون ، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات)**، دار المريخ للنشر، الرياض، ، 2005 ، السعودية.

24- شحاته ، حسين ، " **محاسبة الوحدات غير الهادفة للربح** " ، جامعة الأزهر ، 2001 ، مصر.
25- شرويدر ، ريتشارد وكلارك ، مارتل وكاثي جاك، ترجمة كاجيجي ، خالد علي احمد وفال ، ابراهيم ولد محمد ، " **نظرية المحاسبة** " ، دار المريخ للنشر ،الرياض ، 2006 ، السعودية .
26- عطية ، هاشم احمد ، " **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية** " ، دار النشر الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، مصر .
27- قاسم ، عبد الزراق محمد ، " **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية** " ، ط1 ، دار الثقافة للنشر ، عمان ، 2006، الأردن .
28- كآم، فيرنون،ترجمة العبد الله ، رياض ، "**النظرية المحاسبية**"، دار الكتب للطباعة ، الموصل، 2000،العراق.
29- لطفي، أمين السيد احمد ، " **نظرية المحاسبة**" **(منظور التوافق الدولي)** ، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2005 ، مصر.
30- مطر ، محمد عطية ، " **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس، العرض، الإفصاح** "، ط 1 ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2004، الأردن .

ج – الرسائل العلمية

1- البحيري ، السيد محمود ،" **تمويل التعليم الجامعي في ضوء المتغيرات والاتجاهات العالمية المعاصرة**"، أطروحة دكتوراه تربية غير منشورة ، كلية التربية ، جامعة الأزهر ، 2004، مصر .
2- البغدادي ، أحمد محمد علي ، " **النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الادراة المالية والدين العام ذي العدد95 لسنة 2004**" ، بحث تطبيقي لنيل شهادة محاسبة قانونية غير منشورة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،جامعة بغداد، 2008،العراق .
3- الخزرجي ، كمال عبد الجبار عباس ،" **نظام التمويل الذاتي في المستشفيات العراقية وانعكاساته على جودة الأداء والحوافز للتخصيصات الطبية** " ، بحث دبلوم عالي إدارة المستشفيات غير منشور ، جامعة بغداد ، 2001 ، العراق .
4- الخزعلي ، آلاء شمس الله ، " **أنموذج حديث مقترح لهيكلة المعلومات المحاسبية / دراسة تطبيقية للمعلومات المنتجة في دائرة المحاسبة في وزارة المالية** " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، 2007 ، العراق .
5- الشيخلي ، أشواق عبد الرحمن ، "**مدى فاعلية نظام التخطيط . البرمجة . الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي**" ، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد، 2007، العراق.
6- المفضل ، أحمد إراهيم عبد القدوس ، "**المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية** "أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، 2008، سوريا.
7- شكارة، موفق عباس،" **ستراتيجية إعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية**" ، أطروحة دكتوراه محاسبة غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد، 2010، العراق .

د – الإصدارات :

1- الجرف ، ياسر أحمد السيد محمد ، " **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية– إطار مقترح** " ، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون ، الرياض 18–19 مايو 2010.
2- السامرائي ، رفاه فايق ،" **دليل التمويل الذاتي** " ، بغداد ، وزارة الصحة ، 2002، العراق.

3- الراوي ، حكمت أحمد ، و شبير، راوية شكري،"**مدى اتساق الإفصاح في البيانات المالية المنشورة للبنوك في الأردن مع متطلبات المعيار الدولي رقم30**"، بحث منشور في مجلة الإداري، السنة19 ، العدد68، مارس،1997.

4- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC،" **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** " ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، ج1 ، 2011.

5- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC،" **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام** " ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ، ج2 ، 2011.

6- الدليمي ، نصيف ، " **تجربة العراق في التعليم العالي والبحث العلمي : التمويل الذاتي** " ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المصاحب للدورة 33 لمجلس اتحاد الجامعات العربية ، 17-19 نيسان ، 2000 ، بيروت .

7- السعبري ، إبراهيم عبد موسى ، " **أثر(الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة** " ، بحث منشور في مجلة التقني ، المجلد العشرون ، العدد 2 ، هيئة التعليم التقني ، 2007 ، العراق .

8- السعبري ، إبراهيم عبد موسى ، السعدي ، حوراء إحسان خليل ، " **تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق / إطار مقترح** " ، بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة التاسعة ، العدد 27 ، جامعة الكوفة ، 2013 ، العراق .

9- السقا، زياد هاشم ، السندي، علي مال الله ، "**فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية**"، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 6 ، العدد 17 ، جامعة تكريت ، 2010 ، العراق.

10- المنظمة العربية للعلوم الإدارية ،" **النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية** "، كما أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس خلال الفترة 16-21 حزيران ،عمان ،1980 ، الأردن .

11- المشاط ، عادل عبد الحميد ، ابو زيد ، سناء ضو ، "**مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في البيئة الليبية**" ، بحث منشور في المجلة الجامعة ، المجلد الرابع ، العدد 16، جامعة الزاوية ، 2014 ، ليبيا .

12-المهايني ، محمد خالد و سلوم ، حسن عبد الكريم ، "**تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي** " بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد 65 ، 2007، العراق.

13-باشي ، انصاف محمود دلال ، المعاضيدي منى سالم ،" **تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية العراقية / دراسة تطبيقية في جامعة الموصل**" ، بحث منشور في مجلة تنمية الرافدين ، العدد 28، جامعة الموصل ، 2006 ، العراق .

14-بوراوي ، سعد ، "**الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري** " ، بحث مقدم الى الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب : تطبيقات وآفاق ، (17 -18) كانون الأول 2010 ،الجزائر.

15- جريو ، داخل ، " **التعليم العالي بين ازدياد الطلب ومشكلات التمويل** " ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المصاحب للدورة 33 لمجلس اتحاد الجامعات العربية ، 17-19 نيسان ، 2000 ، بيروت .

16- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،" **معايير المحاسبة الدولية**" ، عمان، 2011 ، الأردن.

17- زغدار ، أحمد سفير، " **خيار الجزائر بالتكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS)**

، بحث منشور في مجلة الباحث، العدد السابع ، 2010 ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2010 ، الجزائر.

18-سلوم ، حسن عبد الكريم ، " **تحليل وتقييم النظام المحاسبي الحكومي في العراق** " ، بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، العدد 53 ، 2004، العراق .

19- سلوم ، حسن عبد الكريم ، و نوري ، بتول محمد ،" **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**" ، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السابع كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزرقاء ، 2009 ،الأردن

20- عبد الله ، بشرى نجم و نجم ، أسماء سهيل ، " **المداخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق واهمية تفعيلها / دراسة ميدانية** " ، بحث مقدم الى مجلة دراسات محاسبية ومالية ، مجلة فصلية تصدر عن المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة بغداد ، العدد 8 ، المجلد 2 ، 2009 ، العراق .

21- مسعود ، صديقي ، **" التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود"** ، بحث مقدم الى الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد ، المركز الجامعي بالوادي ، 17-1/18/ 2010 ، الجزائر .

ثانيا : المراجع الأجنبية

A- Book:

1- Beams, Floyd A., & Anthony, Joseph H., & Clement, Robin P., & Lowensohn, Suzanne H., **Advanced Accounting**, Ninth Edition, Pearson Prentice Hill, 2006.

2- Belkaoui, Ahmed Riahi , " **Accounting theory** " 4th edition , Thomson Learning , USA , 2000 .

3- Belkaoui , Ahmed Riahi , " **Accounting Theory** " 5th ed Thomson Learning ,USA, 2005

4- Baker, Richard E. & Lembke, Valdean C. & King, Thomas E. & Jeffrey , Cynthia G. , "**Advanced Financial Accounting**" , 8th ed , Mc Graw- Hill Companies inc, 2009 .

5- Choi ,Frederick D.S., Frost ,Carol Ann & Meek , Gary K. ," **International accounting "** , 4th ed , Prentice – Hall , U.S.A., 2002.

6- Copley , Paul A. , **" Essentials Accounting For Governmental and Not –For- Profit Organizations "**, 9th ed , Mc Graw- Hill Companies inc, 2008.

7- Dollar, Malvean I. & McCarthy, John H. & Shilmoon, Nancy, **Financial and Accounting Guide For Not-For-Profit Organization**, Sixth Edition, Mc Graw-Hill Companies inc, 2005.

8- Engstrom, John H., & Copley, Paul A., "**Essentials Of Accounting For Governmental and Not-For-ProfitOrganization"**,6thEd,McGraw-HillCompaniesinc, 2001.

9- Fischer, et al., Fischer, Paul Marcus and Others, "**Advanced Accounting** ", 8th Ed, by: South-Western, a division of Thomson Learning, 2002.

10-Freeman & Shoulders , **"Governmental and non profit Accounting- Theory and practice"** ,7th ed , Pearson Education prentice Hall- Inc , 2003.

11-Granof , Michael H., **" Government and Not-For-Profit Accounting"**, 2nd Ed, John Wiley & Sons, Inc.,2001.

12-Hoyle, Joe B.,& Schaefer, Thomas F., & Doupnik, Timothy**, "Advanced Accounting"**, 8th Ed, Mc Graw-Hill Companies inc, 2007.

13-Ives, Martin & Razek, Joseph R. & Hosch, Gordon A., Fifth Edition, **Introduction to Governmental and Not-For-Profit Accounting** (International Edition), Pearson Prentice Hill, 2004.

14-Jeter, Debra C. & Chaney, paul K., **"Advanced Accounting"** . N. Y.: JONGN Wiley & Sons. Inc,2001.

15-Jones, Rowan &Maurice, Pendlebury ,"**Public Sector Accounting**",5th ed.,prentice Hall,London, 2000.

16-Kieso, Donald & Wegandt, Jerry & Kimmel, Paul D., "**Financial accounting**", 3th. Ed, U.S.A., 2000.

17-Larkin, Richard F., & Ditommaso, Marie, "**Not-For-Profit Accounting Field Guide**", John Wiley & Sons, 2001.

18-Larson, E. Jhon , **"Modern Advanced Accounting",** 10th ed ,Irwin- Mc Graw Hill 2006.

19-Nobes &Parker , "**Comparative International Accounting** " , 6th ed ,Prentice Hall ,2000.

20-Pahler, Arnold J. & Mori, Joseph E., "**Advanced Accounting** ", 7th Ed. Harcourt, Inc.,2000.

21- Ruppel, Warren C.P.A.," **Not-For-Profit Accounting Made Easy"**, John Wiley & Sons, 2002.

22- Sumariwalla, Russy D., & Levis, Wilson C., **Unified Financial Reporting system For Not-For-Profit Organization**, Jossey-Bass Inc., 2000

23-Wilson, Earl R.& Kattelus, Susan, **" Accounting For Governmental and Not –For-Profit Entities"**, 13th ed, Mc Graw- Hill Companies inc, 2004 .

B- : Periodicals:

1- Adam , Mussari & Jones**, " The Diversity Of Accrual Policies In Local Government Financial Reporting: An Examination Of Infrastructure, Art And Heritage Assets In**

Germany, Italy & The UK ",*Financial Accountability & Management*, 27(2), May 2011, 0267-4424.

2- Adhemar, P.; «**The Standards Project**»; **International Federation of Accountants–** The Public Sector Committee; VIII CIGAR Conference; Valencia; June, 2001.

3- Al najar , Fouad , " **New Iraq Free Market Economy & Accounting** " Paper Presented at the American Accounting Association South East Meeting Washing ton DC , USA , April , 2004

4- Barton , Allan , **Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System" ,** *Abacus, Vol. 47, Issue 4, 2011.*

5- Chan , James. L , **"IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries",** France : Expert Computable Media , 2006.

6- FASB, "statements of Financial Accounting concepts No.2", **Qualitative Characteristics of Accounting Information**, (Stamford Conn., 1980.

7- FASAB,'' **Statement of Federal Financial Accounting Concepts & Standards- Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.2 Entity & Display ",** Washington DC: FASABJune2004, p77.

8- GASB ,Statement of Governmental Accounting Standards No.14,"**The Financial Reporting Entity journal of Accountancy**" , , Vol.172, Issue 5 Nov 1991, P 168-169

9- GASB ,Statement of Governmental Accounting Standards No.34," **journal of Accountancy**" , , Vol.188, Issue 4 Oct 1999 .

10- IFAC ,"**Elements of the Financial Statements of National Governments**", Study No.2 , New York , july , 1993.

11- IFAC, " **The Government Financial Reporting Entity**" , Study No.8,New York, 1996.

12- IFAC$_{PSC}$, Study : 11,: "**Government Financial Reporting**", New Yorks , 2000 www.fin. gc. cal.

13- IFAC, "**Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective** ", Study no.13 ,New York, August 2001.

14- IFAC, " **Presentation of Financial Statements** " , Study No.1,New York ,2006.

15- Ijeoma,N.B., **The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria,** INTERNATIONAL JOURNAL OF TECHNOLOGY ENHANCEMENTS AND EMERGING ENGINEERING RESEARCH, VOL 2, ISSUE 3 1,2014

16- INTOSAI , **"Accounting Standards Framework** ", CAS , GAO, U.S.A,1999.

16-Khan, Abdul & Mayes, Stephen , **Technical Notes and Manuals , Transition to Accrual Accounting** , International Monetary Fund , 2009.

17-Lapsley& Caperchione, **" Making Comparisons In Government Accounting"** , *Financial Accountability & Management*, 27(2), May 2011,.

17- Neeley, (**Review and evaluation of Accounting systems and financial management in independent school Districts and Charter schools**) , The Accounting Review, Volume82, Issue 1, January ,2007

18- Pina, Vicente & Torres, Lourdes , **"" Reshaping Public Sector Accounting" , An International Comparative View, Canadian , Journal of Administrative Sciences , Vol.20, Dce 2003**

C: Net:

1- www. Accounting .ucdavis.edu, **" Introduction to university Accounting"**,

2-www.university of pretoria.etd," **Accounting and accounting Information**", 2006.

3-www.muprivate,edu.an,Zanoni,Andrea, **"Genesis of Entity Theory"**,2004.

4-www.fin. gc. cal., IFAC$_{PSC}$, Study : 11,: "**Government Financial Reporting**", New Yorks 2000.

6-www.arabsgate.com.

7- WWW. GASB.org

8- www.ipasa.org

9 - الموقع الالكتروني ديوان الرقابة المالية www.d-raqaba-m.iq

10- أحمد ، عبد الله عبد السلام ،" **رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية** "، www.unpanl.un.org/*intradoc/groups/public/documents*

11-الموقع الالكتروني جامعة بغداد www.uobaghdad.edu.iq

12- البدري ، مسعود ، "**فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا**" ، بحث منشور في المؤتمر الوطني للسياسات العامة في ليبيا ، 18حزيران ، 2007 ، www.Libyaforum.org

13 -بدور، جمال ،" **تأثير إعادة هيكلة النظام المحاسبي على كفاءة أداء وإنتاجية القطاع الصحي في ، الاردن،2008** www.Jps-dir.com

14- حماد ، أكرم إبراهيم ، " **تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين** " ، بحث مقدم إلى مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، 13 - 15 فبراير ، 2006 ، www.oppc.pna.net