المحاسبة الحكومية والقومية

الفرقة الرابعة

الفصل الدراسي الأول

إعداد

د/ علي عمر أحمد جاد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كليـــة التجـــارة

جامعة جنوب الوادي

العام الجامعي ٢٠٢٢-٢٠٢٣م

بيانات الكتاب

الكلية: كلية التجارة – جامعة جنوب الوادي.

الفرقة: الرابعة.

التخصص: محاسبة.

المقرر: المحاسبة الحكومية والقومية

تاريخ النشر: ١٤٤٣هـ – ٢٠٢٢/٢٠٢٣م.

عدد الصفحات: ٣١٤

إعداد: د. علي عمر أحمد جاد

الرموز المستخدمة

نص للقراءة والدراسة

أنشطة ومهام

أسئلة للتفكير والتقييم الذاتي

فيديو للمشاهدة

رابط خارجي

تواصل عبر مؤتمر الفيديو

فهرست الكتاب

أولًا: فهرست موضوعات:

الموضـــوع	رقم الصفحة
القسم الاول: المحاسبة الحكومية	٥
الفصل الاول: طبيعة المحاسبة الحكومية	٧-٣٦
الفصل الثاني: الموازنة العامة للدولة	٣٧-٧٢
الفصل الثالث: النظام المحاسبي الحكومي في مصر	٧٣-١٠٤
الفصل الرابع: التوجيه المحاسبي للعمليات الحكومية الخاضعة والمستثناه من تعديلات قانون المحاسبة الحكومية	١٠٥-١٧٦
القسم الثاني: المحاسبة القومية	١٧٧
الفصل الخامس: المفاهيم الأساسية لنظم الحسابات القومية	١٨١-٢٣٠
الفصل السادس: الدخل القومي والحسابات القومية على مستوى القطاعات	٢٣١-٢٨٤
الفصل السابع: الحسابات التحليلية والميزانية القومية	٢٨٥-٣١٠
المراجع	٣١١-٣١٣

"تقديم"

يرى المتتبع لتاريخ نشأة المحاسبة أنها تعود إلى عام ٢٣٠٠ قبل الميلاد، حيث تم استُخدام وسائل متنوّعة في التعامل مع الدفاتر المُحاسبيّة؛ فقد استخدم السامرائيون ألواحًا طينيّةً لكتابة البيانات عليها، أمّا الرومان فاستخدموا الخشب الذي يُغطيه الشمع، وانتشر في الحضارة المصريّة القديمة استخدام ورق البردي، وفي الحضارة الإسلاميّة استخدم القماش، أمّا الأُسس الأولى لعلم المُحاسبة فتعود لعالم الرياضيّات الإيطالي لوقا باتشيلو الذي ساهم في صياغة نظريّة القيد المزدوج في عام ١٤٩٤ م، ولم تُستخدم هذه النظرية بشكلٍ ملحوظ إلّا في سنة ١٨٦٩ م، واهتمّ باتشيلو باقتراح وإعداد نوعين من الدفاتر المحاسبيّة وهي اليومية، والأستاذ التي ظلّت تُستخدم في إعداد القوائم المحاسبيّة حتى وقتنا الحالي.

وقد تأثّرت المُحاسبة مع مرور الزمن بتطوراتٍ فكريّة وعلميّة أدّت إلى تخصصها في عدّة مجالاتٍ ماليّة وإداريّة، ونتج عن ذلك ظهور مجموعةٍ من القطاعات أو الأنواع الخاصة بها، ويختص هذا الكتاب بالتركيز على نوعي المحاسبة الحكومية والقومية، راجيًا الله تعالى أن يوفق طلاب العلم والمعرفة ممن قرروا الإستفادة من محتوياته.

المؤلف

د. على عمر العركي

قنا في ٢٠٢٢

القسم الأول
المحاسبة الحكومية

مقدمة:

تُعد الحكومة هي المسئولة عن ادراة امة باكملها، وتتمثل في مجموعة المؤسسات العامة التي تم إنشاؤها ومنحها السلطة لإدارة شئون البلد واستخدام موارد الأمة من أجل رفع مستوى مواطنيها ورفاهيتهم، ومع بدء إزالة الحدود الاقتصادية بين الدول من خلال العولمة، ظهر مفهوم المنافسة الدولية بينهما، وهذا المفهوم أجبر البلدان على تجربة إعادة البناء الاقتصادي، كما جاء بضرورة مراجعة دور الحكومة ونصيبها في الحياة الاقتصادية وكذلك إعادة بناء إدارة المالية الحكومية بما يتناسب مع الظروف الجديدة في إطار هذه التطورات.

ومن أجل التطوير الإداري لدولة ما، هناك حاجة إلى إنشاء أنظمة مالية ومحاسبية في المنظمات القائمة والمسئولة عن الشئون المالية والموارد البشرية، ويجب أن تعزز الأنظمة المقدمة الشفافية وتخزين البيانات واسترجاعها والمساءلة، إن إعادة بناء أنظمة المحاسبة ذات أهمية كبيرة بين حركات الإصلاح في أنظمة إدارة المالية الحكومية.

ونظراً لأهمية المحاسبة الحكومية فقد أصدرت الدولة قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١م ولائحته التنفيذية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢م موضحًا أسس وقواعد المحاسبة الحكومية في إدارة نشاط الوحدات الإدارية الحكومية التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، وقد تم تعديل بعض أحكام هذا القانون بالقانون رقم ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦م، ثم اخير جاء القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢م تحت اسم" قانون المالية العامة الموحد" لينظم اعداد الموازنة العامة للدولة على اساس البرامج والاداء.

وسوف يتناول هذا القسم الأصول العلمية والعملية للمحاسبة الحكومية موضحاً طبيعتها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وأسس قياس النتائج فيها، كما تناول الموازنة العامة للدولة موضحاً مفهومها وأهدافها والقواعد الأساسية لإعدادها والأسس العامة لتبويبها ودورة إعدادها وهيكل الموازنة العامة، بالإضافة إلى تناول المقومات المستندية والدفترية لنظام المحاسبة الحكومية والتوجيه المحاسبي للعمليات المالية المختلفة.

الفصل الأول

طبيعة المحاسبة الحكومية

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- نشأة وتطور المحاسبة الحكومية.
- مفهوم المحاسبة الحكومية.
- أهداف المحاسبة الحكومية.
- نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية.
- السمات الأساسية للوحدات الإدارية الحكومية.
- أسس قياس النتائج في المحاسبة الحكومية.
- السمات العامة للمحاسبة الحكومية.
- مفهوم الأموال المخصصة كأساس لتفسير شخصية الوحدة المحاسبية الحكومية.
- العلاقة بين المحاسبة الحكومية وفروع المحاسبة الأخرى.

١/١ نشأة وتطور المحاسبة الحكومية:

Historical Development of Government Accounting

تعتبر المحاسبة الحكومية أولى فروع المحاسبة التي مورست منذ فترة مبكرة في التاريخ الإنساني، كونها جاءت كضرورة ملازمة لنشوء الدول وحتمية لمنظومة الحكم التي تتطلب تنظيم ورقابة جباية الموارد اللازمة لمواجهة الاحتياجات المختلفة للدولة؛ حيث أظهرت المدونات والآثار القديمة ممارسات مالية بدائية في حضارات مختلفة مثل بابل والآشوريين والفراعنة واليونان والرومان والصين وغيرها من الحضارات القديمة.

وقد شهد القرن التاسع عشر مزيد من الاهتمام بمهام المحاسبة الحكومية وذلك عقب سيطرة الشعوب على مقاليد الحكم والانتقال من الملكية إلى حكم الشعب وممارست السيطرة على موارد الدولة من خلال البرلمان.

فيما جاءت الفترة التي تلت الحرب العالمية الاولى بتاثيرات عكست التغيرات في طبيعة النظام الاقتصادي، وتوسع وتنوع نطاق مهام الحكومات، ومن ابرز تلك التغيرات دخول التخطيط المركزي في الاتحاد السوفيتي سابقًا والذي ادى الى تغيير المهام الحكومية، ونتج عنه تغيير في انظمتها المحاسبية.

بينما شهدت بدايات القرن العشرين تطور التقارير الخاصة بالاموال والتي نتج عنها ظهور نظرية الاموال المخصصة، وهي النظرية التي توفر اساسًا مناسبًا لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح، ولسنوات طويلة، تم تسجيل أنظمة المحاسبة الحكومية على أساس نقدي والتي تشمل المخصصات المقدمة من الموازنات، والنفقات من هذه المخصصات، وإجمالي الإيرادات لتمويل النفقات، وبعض المعلومات الأخرى التي قد تكون مطلوبة والتي تمثل بشكل أساسي للسجل. تحصيل الإيرادات ودفع النفقات. ومع ذلك، أصبح نظام التسجيل الموجه نحو الميزانية هذا غير كافٍ لتلبية احتياجات الإدارة الحكومية بمرور الوقت، وبالتالي، بدأ البحث عن بعض الخبرات الجديدة في مجال المحاسبة الحكومية. وبالتالي، كانت هناك بعض الدراسات مؤخرًا لتطوير نظام التسجيل على أساس الاستحقاق المعترف به من قبل جميع

المعاملات المالية التي ظهرت بالفعل أو ستظهر في المستقبل بما في ذلك الأصول الملموسة للحكومة. في اختيار أنظمة المحاسبة التي سيتم نشرها في المنطقة الحكومية.

٢/١ مفهوم المحاسبة الحكومية: Definition of government accounting

بالنظر إلى أن المحاسبة هي تسجيل المعاملات المالية وتصنيفها والافصاح عنها من الناحية النقدية، يصبح هذا التعريف صالحًا للقطاع الخاص، اما إذا كان الأمر يتعلق بالمحاسبة الحكومية، فهناك تعريف مختلف لأن الهدف من المحاسبة الحكومية يتراوح من كونها أداة للإدارة المالية والرقابة إلى تخطيط الاقتصاد الوطني، حيث تقوم المنظمات الحكومية في نطاق المحاسبة الحكومية بتسجيل معاملاتها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة وتسهيل المساءلة.

ومن ثم تُعد المحاسبة الحكومية فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية، وذلك بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار.

ولقد تم تعريف المحاسبة الحكومية في الدليل الصادر عن الأمم المتحدة كالتالي:

[تعتبر المحاسبة الحكومية أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية والموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة.....]

كما عرفها القانون المصري رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ م في مادته الثانية المحاسبة الحكومية بأنها:

"تلك القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة

المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطى صورة حقيقية لها".

فيما عرفت الائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ في مادتها الثالثة المحاسبة الحكومية بأنها ما يلي:

- قواعد الرقابة المالية قبل الصرف عند تنفيذ الموازنة وتأشيراتها شاملة الاستخدامات والموارد الجارية والراسمالية.
- نظم الضبط الداخلي التي تضعها الجهات الادارية.
- تبويب وتسجيل العمليات المالية.
- اعداد الحسابات والقوائم الختامية والبيانات المؤيدة لها وتحليل النتائج التي تعبر عنها تلك الحسابات والقوائم الختامية.

وتشمل المحاسبة الحكومية عملية تسجيل وتحليل وتصنيف وتلخيص وإيصال وتفسير المعلومات المالية الخاصة بالحكومة في مجملها وتفصيلها، وتسجيل جميع المعاملات التي تنطوي على استلام الأموال العامة والممتلكات وتحويلها والتصرف فيها. وتتم مناقشة وظائف المحاسبة الحكومية على النحو التالي:

(أ) التسجيل: يتضمن التسجيل عملية توثيق المعاملات والأنشطة المالية في دفاتر الحسابات الضرورية.

(ب) التحليل: يتضمن التحليل عملية فصل المعاملات وفقًا لطبيعتها المميزة وعرضها على المستويات الادارية المناسبة.

(جـ) التصنيف: تصنيف المعاملات الخاصة بالإيرادات والمصروفات تحت فئات رئيسة، مع وضع أرقام الكود ذات الصلة للحسابات.

(د) التلخيص: يتم الجمع بين جميع فئات الحسابات وإعدادها في تقارير دورية كما هو مطلوب قانونيا أو تنظيميا.

(هـ) التوصيل: يتعلق بإتاحة التقارير المالية عن جميع الأنشطة المالية الحكومية من الملخصات المحاسبية اللازمة إلى مختلف الأطراف المعنية. يجب أن يكون أسلوب الاتصال المعتمد غير غامض وواضح وخالي من المصطلحات قدر الإمكان.

(و) التفسير: يُنهي تفسير العملية بإعطاء تفسيرات لما تم الافصاح عنه في مختلف التقارير المالية، فيما يتعلق بالعمليات والأداء العام للمؤسسة الحكومية ذات الصلة. وذلك لتمكين الأطراف والمستخدمين الضروريين من اتخاذ القرارات ذات الصلة بناءً على تقييماتهم للتقارير.

٢/١- أهداف المحاسبة الحكومية: aim of government accounting

تهدف المحاسبة الحكومية بشكل أساس إلى إجراء تدقيق لنتائج أنشطة المؤسسات الحكومية والمؤسسات الأخرى التابعة للحكومة خلال سنة مالية لتحديد مدى توافقها مع الإيرادات والنفقات المدرجة في الموازنة العامة للدولة. في هذا الصدد، تحدد المحاسبة الحكومية بدقة الإيرادات والمصروفات خلال السنة المالية وتقدم تقارير عن نتائج النشاط.

كما أن أي نظام محاسبي يسعى الى تحقيق اهداف تتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة سواء كانت وحدة اقتصادية او وحدة ادارية، وقد حددت المادة الثالثة من قانون المحاسبة الحكومية رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١م بأن المحاسبة الحكومية تهدف بصفة أساسية إلى تحقيق الاغراض الاتية:

- الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى بالنسبة لاموال الجهات الادارية أو الأموال التى تديرها سواء كانت إيرادًا أو أصولًا أو حقوقًا.
- ترشيد المصروفات.
- الرقابة على إلتزامات الجهات الادارية ومتابعة الوفاء بها.
- إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسة واتخاذ القرارات.

ومن ثم يمكن القول بأن أهداف المحاسبة الحكومية تشتمل على ما يلي:

(أ) الوفاء بالمتطلبات القانونية: يشترط القانون أن يتم إعداد الحسابات الحكومية ومراجعتها سنويًا.

(ب) أداء وظيفة الوكالة: الحكومة الحاكمة هي القيّمة على موارد وتمويل الأمة. يجب على الحكومة تقديم حساب لكيفية استخدام هذه الأموال.

(ج) تمكين الحكومة من التخطيط الجيد للأنشطة والبرامج المستقبلية للأمة.

(د) توفير عملية مراقبة استخدام الموارد المالية وغيرها.

(هـ) توفير الوسائل التي يمكن من خلالها مقارنة الأداء الفعلي بالمجموعة المستهدفة.

(و) تقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي يتم بها تنفيذ الحوكمة.

بالاضافة إلى ما سبق تهدف المحاسبة الحكومية بصفةٍ عامة إلى إمداد أفراد المجتمع (سواء كان ذلك بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر لممثلي الأفراد في السلطة التشريعية العليا في الدولة) بما قد يلزم من بيانات لتتبع أنشطة أجهزة الدولة المختلفة، وسواء كان ذلك لأغراض اقتصادية أو اجتماعية أو علمية، أو لمجرد المشاركة في الحقوق العامة لأفراد المجتمع.

كما أن الحكومة تحتاج إلى المحاسبة أكثر مما تحتاجه المؤسسات الخاصة لأن هدف الحكومة ليس تحقيق الربح كما هو الحال في المؤسسات الخاصة، ولكن لتلبية احتياجات المجتمع وتوفير الثروة لهم. لذلك تحتاج الحكومة إلى إنفاق الإيرادات التي يتم اكتسابها من مصادر مختلفة بأكثر الطرق فعالية وتقديم بعض المعلومات المحددة عنها.

فضلًا عن ذلك يعد تسجيل ومراقبة دراسات وأنشطة الحكومات فيما يتعلق بالسياسات المالية والاقتصادية، والمحاسبة الحكومية هي أهم عنصر في مبدأ الشفافية المالية والمساءلة المالية في هذا الصدد. يتحقق مما إذا كانت المصادر الحكومية تدار بكفاءة واقتصادية أم لا، ويوفر أهم البيانات في عمليات التدقيق الداخلية

والخارجية. وجود المحاسبة الحكومية له أهمية كبيرة لتقديم الخدمات الحكومية بكفاءة في الحكومات. يساهم نظام المحاسبة الحكومية في إنتاج المعلومات وإتاحتها للاستخدام وتحديد السياسات الاقتصادية وحل تطبيقات الميزانية

٣/١ نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية: Scope of government accounting

في إطار أهداف المحاسبة الحكومية ووظائفها يتمثل نطاق تطبيقها في القطاع الحكومي التي عن طريقها تمارس الحكومة سلطاتها في مجال التخطيط والرقابة، والحكومة كشخصية جماعية تقوم بشراء السلع والخدمات من قطاعي الأعمال والعائلي لتأدية خدمات ترى الحكومة أنها أقدر على أدائها بطريقة أفضل من الهيئات الخاصة.

ويتكون القطاع الحكومي من الهيئات العامة ومختلف المصالح الحكومية التي تقوم بتأدية خدمات جماعية لأفراد المجتمع والتي تقترن بالسلطة السيادية في الدولة مثل الأمن والعدالة والدفاع، كما قد يشمل القطاع الحكومي أحياناً على الخدمات التي تأخذ الحكومة على عاتقها القيام بها لصالح أفراد المجتمع دون أن تستهدف من وراء ذلك تحقيق ربح.

وقد حددت المادة رقم (١) من القانون رقم (١٢٧) الصادر في عام ١٩٨١م، والمادة رقم (١) من الائحة التنفيذية لذات القانون والصادرة في عام ١٩٨٢م، مجالات تطبيق قواعد المحاسبة الحكومية في الوحدات الإدارية التالية:

- وحدات الجهاز الإداري للدولة: وتشمل الوزارات والمصالح الحكومية التابعة لها.
- وحدات الحكم المحلى: وتشمل المحافظات والمراكز والمدن والأحياء والقرى ومديريات الخدمات التي تشملها موازنتها.
- الهيئات العامة ذات الطابع الخدمي: وكافة الأجهزة التي تشملها الموازنة العامة للدولة.
- الصناديق والحسابات الخاصة: التي يتم إنشاؤها بمقتضى قوانين أو قرارات جمهورية.

٤/١ مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية

هناك مجموعتان من مستخدمي معلومات المحاسبة الحكومية. يمكن تصنيفهم على النحو التالي:

أ- المستخدمون الداخليون ومجالات الاهتمام: وهذه المجموعة من المستخدمين تشمل:

- نقابات العاملين في الحكومة والتي ستضغط من أجل تحسين ظروف العمل لأعضائها.
- السلطة العليا للدولة، مثل رئيس الجمهورية والوزراء والمحافظين. مجالات اهتماماتهم هي ضمان النزاهة والمساءلة من خلال حفظ النتائج ومراقبة الأداء التي يتم تحقيقها من خلال المعلومات المحاسبية.
- أعضاء الإدارة العليا لمختلف الوزارات والمديرين العامين للمؤسسات شبه الحكومية. هم قناة توليد المعلومات المحاسبية ونقلها ويعملون كمسؤولين اتصال بين الحكومة والموظفين والجمهور.

ب- المستخدمون الخارجيون ومجالات الاهتمام: وتشمل هذه المجموعة المستخدمون الخارجيون على النحو التالي:

- أعضاء الهيئة التشريعية: فالمعلومات الواردة في حسابات الحكومات تمثل وسائل الإعلام الرئيسة التي يقوم السياسيون من خلالها بالإشراف على جماهيرهم وإطلاعهم على مساعي الحوكمة.
- أفراد المجتمع: لإظهار المساءلة ومساعدة الناس على تقدير أو غير ذلك من جهود الحكومات.
- الباحثون والصحفيون الماليون: يتوقع من الباحثين تطوير أفكار جديدة وأفضل للحكم. يعتز الصحفيون الماليون بالمعلومات المحاسبية لتقديم المشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين.

- المؤسسات المالية: مثل البنوك التجارية، والبنك الدولي World Band وصندوق النقد الدولي International Monetary Fund(IMF). تساعدهم المعلومات المحاسبية على تقييم التصنيف الائتماني للدولة المقترضة.
- الحكومات: بصرف النظر عن تلك التقارير. تتعاون الحكومات في أفكار الاستثمار والبحث. أنها تتطلب معلومات محاسبية عن رفاهية أو غير ذلك من بعضها البعض.
- الموردين والمقاولين: يحرص الموردون والمقاولون على التأكد من قدرة الحكومة على الدفع مقابل السلع والخدمات المقدمة. فقط المعلومات المحاسبية يمكن أن تكون كاشفة.

٥/١ السمات الأساسية للوحدات الإدارية الحكومية:

يقصد بالوحدات الإدارية مجموعة الوحدات التي تشكل فيما بينها وحدات الحكومة المركزية كالوزارات (وزارة الصحة – وزارة الداخلية – وزارة العدل – ... الخ)، والمصالح التابعة لها (مستشفي ، قسم بوليس ، محكمة ... الخ)، والأقسام العامة (رئاسة الجمهورية ، المجالس القومية المتخصصة ..... الخ)، ووحدات الحكم المحلي علي مستوي مجالس المحافظات ومجالس المدن ومجالس القرى، والهيئات العامة كالجامعات وسلطات الموانى وغيرها من الهيئات العامة، وعلي الرغم من تعدد هذه الوحدات وتنوعها من حيث الحجم والاختصاص إلا انه يجمع بينها جميعا مجموعة من الخصائص المشتركة التي تكون فيما بينها أهم السمات الأساسية للوحدات الإدارية إلا وهي :

(١)عدم استهداف الربح :

الأصل هو قيام الوحدات الحكومية بأداء خدماتها للجمهور دون أن تهدف إلي تحقيق ربح من جراء ذلك ، فهي وحدات تقوم بتأدية خدمات عامة للمجتمع دون هدف تحقيق زيادة الإيرادات (إن وجدت) علي المصروفات، وقد تهدف بعض الوحدات إلي تحقيق فائض في الإيرادات علي المصروفات في فترة ما ، إلا أن ذلك لا يكون بقصد

تحقيق أرباح للتوزيع ، إنما يكون بهدف استخدام هذا الفائض في تحقيق خدمة أفضل في المستقبل ، أو بقصد تحويل الفائض لاستخدامه في أداء خدمات عامة في مجالات أخري .

أما بالنسبة للوحدات التي تمارس نشاطها في قطاع الأعمال فإنها تتميز أساسا بأنها أنظمة نفعية (أنانية) تستهدف المصلحة الخاصة لملاكها والذين يكون من حقهم الحصول علي معظم الأرباح التي تحققها هذه الوحدات.

(٢)الضرائب هي المصدر الأساسي للإيراد :

حتي تستطيع أية وحدة تعمل في أي قطاع أن تمارس نشاطها في تأدية الخدمات المنوطة بها فانه لابد لها من مصدر للإيراد. وبالنسبة للوحدات الحكومية فان المصدر الرئيسي لتغذيتها بالموارد هي الضرائب بأشكالها المختلفة (ضرائب مباشرة وغير مباشرة) والتي تفرضها الدولة علي رعاياها. أي أن إيراد الوحدة الحكومية لا يتأتي نتيجة جهود ذاتية تبذلها هذه الوحدة وانما يكون مصدره القوانين. وهنا يجدر بنا أن نذكر أنه لا يوجد هناك ارتباط من أي نوع بين ما قد تحصله الوحدة الحكومية من إيرادات وما قد تقوم بصرفه، حيث أنها تودع ما يتسني لها تحصيله من إيرادات لحساب الخزانة العامة للدولة بالبنك المركزي، وتسحب ما يلزمها من أموال للإنفاق من الاعتمادات التي تودعها وزارة المالية لحسابها بالبنك المركزي. وهكذا فان من أهم ما يميز نشاط الوحدات الإدارية هو تخصيص موارد محددة لها وتحديد الوجوه التي تنفق فيها هذه الموارد.

أما الوحدات التي تعمل في قطاع آخر غير القطاع الحكومي فلا يوجد لها مصدر للإيراد شبيه بهذا المصدر، وانما مصدر إيراداتها الوحيد هو ناتج ما تبذله من جهود في هذا الصدد، كما أنها تعتمد علي استثمار رأس مال محدد، بعكس الوحدات الحكومية التي تعتمد علي موارد نقدية متجددة سنويا تحددها تقديرات الأموال المخصصة لها بالموازنة العامة للدولة.

(٣) الأثر المباشر للسلطة التشريعية علي أعمال الوحدات الإدارية الحكومية:

ينشأ العمل في الوحدات الإدارية في الغالب الأعم بموجب قوانين تسنها السلطة التشريعية، وذلك مثل سن قانون الموازنة والتصريح بالاقتراض وفرض الضرائب ..... الخ.

ولا يخفي علينا أن الوحدات في قطاعات أخري إنما تتأثر أيضا بما تسنه السلطة التشريعية من قوانين، إنما يكون ذلك بصورة غير مباشرة علي العكس من الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي والتي يكون الأثر عليها مباشرا أو حاسما.

وقد أسهمت هذه الخصائص التي تميزت بها الوحدات الإدارية الحكومية دون غيرها من الوحدات التابعة لقطاع الأعمال في مولد مفهوم خاص بتفسير الوحدة المحاسبية في هذه الوحدات الإدارية الحكومية وغيرها من الوحدات التي لا تستهدف تحقيق الربح، ألا وهو مفهوم الأموال المخصصة.

٦/١ المبادئ العامة للمحاسبة الحكومية:

تقوم المحاسبة الحكومة على مجموعة من المبادئ والقواعد العامة، ولعل أشمل قائمة بهذه المبادئ تلك التي وضعتها اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٥١، وهي تنقسم إلى مجموعتين هما المبادئ والإجراءات:

أ- المبادئ:

وضعت اللجنة المذكورة أربعة عشر مبدءاً يقوم عليها النظام المحاسبي للوحدات الحكومية كالآتي:

١- يجب أن يكن النظام قادراً على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة.

٢- إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات ولكن ينبغي على المحاسبة الحكومي لفت النظر إلى مثل هذه الخلافات واقتراح التعديلات الملائمة.

٣- يجب أن يقوم نظم حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعّالة على المصروفات والإيرادات (يومية عامة – أستاذ عام – أستاذ مساعد).

٤- في حدود القانون ومتطلبات الإدارة المالية ينبغي العمل قدر الإمكان على الإقلال من عدد الاعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.

٥- يمكن تقسيم الاعتمادات إلى:

اعتماد عام- اعتماد إيرادات مخصصة- اعتماد رأس مال عامل- اعتماد إيرادات سندات- اعتماد استهلاك سندات- اعتماد وصاية أو وكالة- اعتماد هيئات أو مؤسسات عامة.

هذا ويجب تقسيم الاعتمادات طبقاً لاحتياجات الوحدة الإدارية بحيث يتمشى التقسيم مع التبويب والتصنيف المتبع في الموازنة العامة للدولة.

٦- يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات ويجب أن يراعى أن تكون تلك الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة ببنود الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية.

٧- ينبغي التفرقة بين الحسابات المختصة بالأصول المتداولة وتلك التي تتعلق بالأصول الثابتة، كما يجب التفرقة بين مجموعة الحسابات التي تخص بالخصوم المتداولة وتلك التي تختص بالخصوم طويلة الأجل. وباستثناء الاعتمادات الخاصة براس المال العامل والوصاية والهيئات والمؤسسات العامة فإنه لا يجوز كمبدأ عام أن تحتوي نفس مجموعة الحسابات على كل من الأصول الثابتة والمتداولة معاً. كما يجب إنشاء مجموعة من الحسابات تختص بإظهار الخصوم طويلة الأجل مثل السندات والالتزامات المتعلقة بها ويستثنى من ذلك اعتمادات الإيرادات مقابل منفعة خاصة واعتمادات الهيئات والمؤسسات العامة.

٨- يتم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية وقت الحصول على الأصل أو على أساس التكاليف التقديرية في حالة عدم توفر البيانات الخاصة بالتكاليف

الفعلية أو على أساس القيمة التقديرية إذا لم يتم الحصول على الأصل عن طريق الشراء كما لو كان قد تم الحصول على الأصول عن طريق الهدية.

٩- لا يحتسب استهلاك الأصول الثابتة العامة ما لم يكن قانوناً حجز المبالغ النقدية اللازمة لاستبدالها غير أن هذا لا يمنع من احتساب الاستهلاك بياناً دون قيده في الدفاتر المحاسبية وذلك للاستفادة منه في أغراض أخرى مثل احتساب تكلفة الخدمة المؤداة مثلاً.

١٠- ينبغي أن تكون الحسابات قارة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات مع ضبط الإنفاق ويتم ذلك عن طريق توفير بيانات تقديرية وفعلية عن المصروفات والإيرادات وإجراء المقارنة بين ما كان مقدراً وما تم فعلاً لمعرفة الانحرافات وحصرها ومعالجتها ويكون ذلك في شكل قوائم وتقارير.

١١- أوصت اللجنة بإتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات الحكومية كلما كان ذلك ممكناً، وهذا يستدعي بطبيعة الحال تكوين مخصصات كافية لمواجهة الإيرادات المشكوك في تحصيلها.

١٢- يجب تقسيم الإيرادات طبقاً لمصادرها من ناحية، وطبقاً للاعتمادات المخصصة لها من ناحية أخرى، كما يجري تقسيم المصروفات طبقاً لكل من الاعتمادات الخاصة بها وطبيعتها ووظيفتها والغرض منها والنشاط الذي تخصه، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون التقسيم لكلا الإيرادات والمصروفات موحداً وملزماً لجميع الوحدات الحكومية.

١٣- يجب أن يقوم النظم المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير عن نشاط الوحدة.

ب – الإجراءات:

اقترحت اللجنة ثمانية إجراءات هي:

١- يجب تركيز مسئولية الإشراف على مجموعة الحسابات وإعداد التقارير تحت سلطة شخص واحد.

٢- من الأهمية بمكان التزام كل وحدة بإعداد موازنتها طبقاً للتبويب والتصميم الموحد حتى يتسنى استغلال الموارد المالية المتاحة استغلالاً حسناً.

٣- يجب تسجيل الارتباطات خصماً على حسابات الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم فيه توقيع العقود أو إصدار أوامر التوريد وذلك دون انتظار إتمام عملية التوريد.

٤- يجب تسجيل المستودع في مجموعة السجلات الإحصائية البيانية كما يجب إجراء جرد دوري لهذه الموجودات وعلى الأقل مرة كل سنة ومقارنة الجرد الفعلي بالأرصدة الدفترية الظاهرة في الدفاتر الإحصائية وفي حسابات المراقبة الإجمالية التي تنصح اللجنة باستخدامها.

٥- إذا باشرت الحكومة نشاطاً اقتصادياً فإنه يجب تطبيق مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تناسب هذا النشاط والتي تتلاءم مع تلك المطبقة في المشروعات الخاصة.

٦- ينبغي إعداد تقارير مالية شهرياً على الأقل بحيث توضح المركز المالي للحسابات المعدة على أساس تقديري بالإضافة إلى بيانات أخرى لازمة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات المالية كما يجب إعداد تقرير سنوي ينشر على الجمهور.

٧- يجب أن تكون التقارير معدة على أسس موحدة.

٨- ينبغي أن تراجع حسابات الوحدة الحكومية من قبل أجهزة ومراقبة خارجية مثل ديوان المراقبة أو المحاسبة.

٦/١ أسس قياس النتائج في المحاسبة الحكومية:

يعد قياس النتائج من أهم الأهداف التي تسعى المحاسبة بصفة عامة إلى تحقيقها، ففي المحاسبة المالية يتم قياس النتائج عن طريق تصوير كل من حساب التشغيل خلال الفترة (في المنشآت الصناعية) ويوضح تكلفة الإنتاج التام الجاهز للبيع وتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر الفترة، وحساب المتاجرة الذي يوضح نتيجة

النشاط خلال الفترة من مجمل ربح أو مجمل خسارة، وحساب الأرباح والخسائر الذي يوضح صافي نتيجة النشاط من صافي ربح أو خسارة.

أما في المحاسبة الحكومية فإنه لا يمكن قياس النتائج عن طريق تلك الحسابات، وإنما يتم ذلك عن طريق المقارنة بين الإيرادات (الموارد) والمصروفات (الاستخدامات) الفعلية مع الإيرادات والمصروفات التي تم تقديرها من قبل وفقاً للخطة الموضوعة سلفاً، كما تتم المقارنة بين عناصر أبواب الإيرادات والمصروفات الفعلية مع العناصر المماثلة الواردة بالخطة الموضوعة سلفاً، ويتم إجراء نفس المقارنات بين سنة وأخرى سابقة لها أو مجموعة من السنوات الأخرى السابقة لها بهدف قياس النتائج والحكم على كفاءة تلك الوحدات الإدارية.

ونظراً لطبيعة أصول وإيرادات ومصروفات الوحدات الإدارية الحكومية فإن قياس النتائج فيها يتم بغرض متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على استخدامها في الأوجه المخصصة لها، وبيان الفائض أو العجز في ميزانية الدولة وحسابها الختامي.

وكما هو معروف محاسبيًا فإنه يتم إمساك الحسابات وقياس النتائج بإتباع أحد الأسس التالية:

- أساس الاستحقاق.
- الأساس النقدي.
- الأساس النقدي المشترك.

أولاً: أساس الاستحقاق:

طبقاً لهذا الأساس فإنه يتم تحميل الفترة المالية بكافة الإيرادات التي تم تحقيقها خلال تلك الفترة بصرف النظر عن التحصيل الفعلي لها، وكذلك تحميل الفترة المالية بكافة المصروفات الخاصة بها بصرف النظر عن دفعها من عدمه خلال نفس الفترة.

ويترتب على إتباع أساس الاستحقاق عند إعداد الحسابات الختامية وقياس نتائج الجهة الإدارية إجراء بعض التسويات الجردية اللازمة لتحديد ما يخص الفترة المالية من مصروفات وإيرادات، وكما هو معروف فإن كافة الوحدات الاقتصادية تتبع هذا الأساس في إمساك حساباتها وقياس نتائج أعمالها.

ويتميز هذا الأساس عند استخدامه بما يلي:

١- توفير كافة المعلومات المالية عن كافة العمليات التي حدثت خلال فترة مالية معينة.

٢- تحقيق العدالة في قياس نتائج الفترات المالية، وذلك بتحديد المصروفات والإيرادات المستحقة والمقدمة، وهو ما يتمشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

٣- توفير أساس سليم لإعداد تقديرات الموازنات.

٤- تحقيق الرقابة المثلي على تقديرات بنود الموازنة العامة للدولة.

٥- تخفيض فرص الإسراف واستنفاذ الاعتمادات المقررة دون مبرر.

وعلى الرغم من ذلك فإنه يوجه إلى ذلك الأساس مجموعة من العيوب التي تحد من استخدامه، وهي:

١- صعوبة تطبيقه والبطء في إعداد الحسابات والقوائم المالية نتيجة لارتباط إعداد تلك الحسابات بانتهاء عملية الجرد.

٢- ارتفاع تكلفة تطبيقه حيث يتطلب ضرورة توفير عدد كبير من العاملين ذوي الكفاءات المحاسبية المتخصصة.

٣- إتاحة فرصة أكبر للتلاعب والتأثير في النتائج.

٤- توزيع المصروفات على الفترات المالية يخضع للتقدير الشخصي بدرجة كبيرة.

لكل تلك الأسباب فإن أساس الاستحقاق لا يتم تطبيقه في الجهات الإدارية لأن تلك الجهات لن تتمكن من الصرف على بنود لم يتم اعتمادها أو الحصول على إيرادات من مصادر لم تعتمد من السلطة التشريعية.

ثانياً: الأساس النقدي:

طبقاً لهذا الأساس فإن التحصيل الفعلي للإيرادات والسداد الفعلي للمصروفات هو المعيار الذي يتم تطبيقه، حيث يتم تحميل الفترة المالية بالإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً بصرف النظر عما إذا كانت تخص الفترة المالية من عدمه، ومن ثم فإنه طبقاً لتلك الطريقة لا يتم إجراء أي تسويات جردية في الدفاتر عند إعداد الحسابات الختامية في نهاية الفترة المالية.

ويعتبر الأساس النقدي هو الأساس اللازم تطبيقه بواسطة كافة الوحدات الإدارية طبقاً للمادة الخامسة من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١.

ويتميز هذا الأساس عند استخدامه بما يلي:

١- السهولة والبساطة في تطبيقه وعدم البطء في إعداد الحسابات والقوائم المالية.

٢- دعم الرقابة المالية على القوائم المالية لعدم وجود التقدير الشخصي.

٣- الموضوعية والواقعية.

٤- يساير النظرية الاقتصادية ونظرية اتخاذ القرارات والنظم الضريبية في معظم بلدان العالم.

وعلى الرغم من ذلك فإنه يوجه إلى ذلك الأساس مجموعة من العيوب التي تحد من استخدامه وهي:

١- لا يمكن هذا الأساس من حساب تكلفة السلعة أو الخدمة التي قدمتها الوحدة الإدارية، مما يؤدى إلى صعوبة الرقابة على أداء الوحدة.

٢- أن الحساب الختامي للجهة الإدارية لا يصور حقيقة المركز المالي بصورة دقيقة لعدم استقلال الفترات المالية، وعدم تحديد الحقوق والالتزامات التي استحقت فعلاً خلال الفترة المالية ولم يتم سدادها.

٣- عدم واقعية المقارنات التي تتم بين الفترات المالية لتقييم أداء الفترات المالية المختلفة لعدم ارتباط الإيرادات والمصروفات التي تم إنجازها خلال تلك الفترة.

ثالثاً: الأساس النقدي المشترك (المعدل أو المختلط):

يجمع هذا الأساس بين مزايا كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، ولهذا يطلق عليه أحياناً "الأساس النقدي المعدل" أو "أساس الاستحقاق المعدل"، ويوحي مضمون هذا الأساس بتطبيق أساس الاستحقاق لبعض العناصر وتطبيق الأساس النقدي على البعض الآخر.

وطبقًا لهذا الأساس فإنه يتم تطبيق الأساس النقدي (قاعدة الخزانة) على كافة عناصر الإيرادات فقط، أي الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً بصرف النظر عن ارتباطها بالفترة المالية من عدمه. بينما يتم تطبيق أساس الاستحقاق على بعض المصروفات بصرف النظر عن سدادها من عدمه وتطبيق الأساس النقدي على البعض الآخر من المصروفات.

٧/١ الأساس المحاسبي المستخدم لتسجيل المعاملات المالية في مصر:

- نص القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ على إتباع أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة العامة للدولة، على النحو الذي يعبر بصورة واقعية عن حقيقة الحسابات المالية للدولة وكافة الحقوق والالتزامات التي لم يتم تحصيلها أو دفعها.
- ثم صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ المُعّدل للقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة والذي نص على التحول في إعداد الموازنة من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي.
- ومحاولة للتوفيق بين المبدأ النقدي الذي تقرر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ المعدل للقانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣، وبين مقتضيات المتابعة العينية للمشروعات الاستثمارية وفقاً لقانون الخطة وقانون إنشاء بنك الاستثمار القومي، نص القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية على إتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات الاستثمارية (الموازنة الاستثمارية). أي أن الموازنة أصبحت تجمع بين الأساسين النقدي والاستحقاق.

- ومؤخرًا، جاء التعديل الذي أدخله القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ والذي قام بتوحيد الأساس المحاسبي في تسجيل المعاملات من خلال النص على التحول الكامل إلى الأساس النقدي في إعداد الموازنة العامة بما في ذلك الاستثمارات.

٨/١ السمات العامة للمحاسبة الحكومية:

تتميز المحاسبة الحكومية بمجموعة من السمات التي تميزها عن غيرها من الأنواع الأخرى للمحاسبة وهي:

١- **إتباع الأساس النقدي:** حيث ألزمت المادة الخامسة من القانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ كافة الوحدات الإدارية الحكومية بتطبيق الأساس النقدي.

٢- **عدم حساب إهلاك للأصول الثابتة:** نظراً لانتفاء الأغراض التي من أجلها يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة، فإنه لا يتم حساب إهلاك الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية الحكومية وإنما يتم استبدال الأصول الثابتة أو تجديدها بتخصيص الاعتمادات اللازمة لذلك في الموازنة العامة للدولة.

٣- **عدم تكوين الاحتياطيات والمخصصات:** نظراً لإتباع الوحدات الإدارية الحكومية الأساس النقدي في إعداد حساباتها فإنها لا تعترف بمبدأ احتمال وقوع خسائر وإنما تعترف بالخسائر عند حدوثها فعلاً، مما يؤدي إلى عدم تكوين أي مخصصات أو احتياطيات لمواجهة أي خسائر محتملة الحدوث.

٤- **عدم إعداد حسابات النتيجة:** نظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح كما هو الحال في المنشآت التجارية والصناعية، فإنها لا تقوم بإعداد حسابات النتيجة وإنما تقوم بإعداد حساب آخر يتضمن الإيرادات والمصروفات الفعلية والاعتمادات المقدمة والفرق بينهما بالزيادة أو النقص وهو الحساب الختامي.

٥- **عدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية:** حيث تقوم الحكومة على أساس سنوي بتحديد ما تحتاج إليه من موارد نقدية للإنفاق العام،

وهي بذلك لا تفرق بين ما تنفقه على المصروفات الجارية أو الرأسمالية. وبما أن النشاط العام مستمر فلا بد أن تكون موارد الدولة متجددة سنويًا.

٦- **الإعفاء من الضرائب:** نظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية لا تهدف أساساً إلى تحقيق الربح، وإنما تهدف إلى تقديم خدمة بمقابل رمزي أو بلا مقابل نهائياً فإنها تعفى من أي ضرائب.

٧- **الالتزام بالقواعد القانونية واللوائح والتشريعات:** حيث يتم الالتزام بالقواعد القانونية واللوائح من قبل الدولة والتشريعات عند تبويب الموازنة وتحديد موارد الدولة وأوجه الإنفاق الخاصة بها، ومن ثم فإنه عند تقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية للحكم على مدى كفاءة الأداء داخلها فإنه لا ينظر إلى مدى تحقيقها ربحاً من عدمه، وإنما يتم التعرف على مدى التزام الوحدة بالقواعد القانونية والتشريعات واللوائح والتعليمات.

٩/١ نظرية الأموال المخصصة كأساس لتفسير شخصية الوحدة المحاسبية الحكومية:

نظراً لاختلاف طبيعة الأنشطة التي تولاها الوحدات الحكومية وأهدافها عن تلك الأنشطة التي تمارس في قطاع الأعمال والمنشآت التجارية الخاصة ونظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية لا تتميز كغيرها من الوحدات الاقتصادية الخاصة بشخصية معنوية مستقلة، فإن نظرية الملكية ونظريات الشخصية المعنوية أو الاجتماعية ونظريات الوكالة والقائد تعتمد على هذه الخاصية لم تعد تلائم طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية الحكومية وظروف العمل بها وطرق تمويلها، حيث تعتمد الوحدات الحكومية في الحصول على مواردها على المصادر المحددة لها قانون في الموازنة العامة وتخصيص هذه الموارد أو الاعتمادات لاستخدامها في الأغراض المحددة لها، ومن هذا ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتلائم الوضع في هذه الوحدات.

(١) المفهوم العام للأموال المخصصة :

يعتبر مفهوم الأموال المخصصة التفسير المناسب لطبيعة الوحدة المحاسبية في الجهاز الإداري الحكومي للدولة، أو في المجالات التي يصعب فيها تشخيص الوحدة

المحاسبية (سواء شخصية ملاك المشروع أو شخصية المشروع المعنوية)، فمن المعروف أن الوحدة الإدارية الحكومية ليس لها شخصية معنوية مستقلة بدليل أن أي فائض أو عجز في أموال الوحدة لا يرحل إلى الفترات المقبلة وانما يتم تسويته عن طريق الخزانة العامة للدولة، كذلك ليس للوحدة الإدارية الحكومية رأس مال بالمفهوم التجاري المألوف، وليس هناك علاقة سببية بين إيراداتها ومصروفاتها . ومن ناحية أخري لا تخضع الوحدات الإدارية في مزاولة نشاطها للاعتبارات الاقتصادية، وانما نجد أن هذا النشاط مقيد بالقوانين واللوائح التي تحكمه وتضمن صيانة المال العام .

ونتيجة لكل ذلك ظهر مفهوم الأموال المخصصة كأساس لتفسير شخصية الوحدة المحاسبية الحكومية، وانطلاقا من أنه في أحيان كثيرة يتم تخصيص جانب من الموارد أو الاعتمادات لغرض تأدية نشاط معين أو مجموعة أنشطة معينة، وفي هذه الحالة فانه يمكن أن يطلق علي هذا القدرمن الموارد أو الاعتمادات المخصصة لغرض معين لفظ (مال مخصص).

وتقوم هذه النظرية على فكرة أن الموارد تصنف في اعتمادات مالية تخصص في أوجه نفقة محددة، على أن تصرف هذه الاعتمادات المالية في أوجه النفقة المخصصة لها وفقاً للقوانين والتعليمات المالية المنظمة لذلك .

ويمكن النظر إلى كل (مال مخصص) علي أنه وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ذات مجموعة من الحسابات ذاتية التوازن، أي أنه – في آن واحد – مجموعة من الموارد المقررة (الأصول) أو الإيرادات المقدر تحصيلها (الإيرادات المستحقة) – والالتزامات والقيود المفروضة على استخدام هذه الموارد (الخصوم) والمترجمة في شكل اعتمادات تفصيلية مقدر صرفها (المصروفات المستحقة).

كأن تقوم الحكومة علي سبيل المثال :

بفرض ضريبة إضافية (ايرادات مقررة / أصول) علي السيارات أو إطارات أو وقود السيارات أو كلها مجتمعة تخصص حصيلتها لإنشاء مال للصرف علي إنشاء

وتعبيد وصيانة الطرق (استخدامات معتمدة / خصوم) وفضلا عن ذلك فقد يري في بعض الأحوال إنشاء مال للطوارئ (موارد مقررة / أصول) للصرف منه في الأغراض العاجلة غير المتوقعة بتفصيلاتها المختلفة (استخدامات معتمدة/ خصوم). وهكذا يقوم هناك عدد من (الأموال المخصصة) يستخدم كل منها في الغرض المحدد له دون غيره من الأغراض.

وينبني علي ذلك أن مهمة الإدارة المالية في الحكومة هي أن تقوم بعرض له دلالة معينة لهيكل الأموال المخصصة بالموازنة العامة والحسابات المؤيدة لها، وهذا يقتضي تصميم الموازنة والأنظمة المحاسبية والإجراءات المتبعة بطريقة تمكن من حصر تقديرات الموازنة من ناحية، والمعاملات الفعلية من ناحية أخري علي مستوي الوحدات المالية والمحاسبية المستقلة (أي لكل من الأموال المخصصة علي حدة) ثم في مجاميع موحدة للحكومة كلها، فاستخدام أنواع مختلفة من (الأموال المخصصة) إنما يعني اكثر من مجرد وضع عناوين مختلفة لأقسام من الموارد، فاستخدام أنواع مختلفة من (الأموال المخصصة) إنما يعني – حرفيا – تفنيت النظام المحاسبي إلى أنظمة فرعية متميزة مستقل كل منها عن الآخر من حيث أن لكل منها حساباته وسجلاته وإجراءاته ونظم القياس والتقويم والتبويب الخاصة به دون غيره.

(٢) بعض التعاريف المحاسبية الأساسية وتفسيرها في ظل مفهوم الأموال المخصصة :

(أ) الوحدة المحاسبية :

طبقًا للمفهوم العام للأموال المخصصة تعرف الوحدة المحاسبية علي أنها مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقا لقيود محددة علي قيمة كل مورد ومجال إنفاقه ، فالوحدة المحاسبية طبقا لهذا المفهوم ليست وحدة تنظيمية أو شخصية معنوية مستقلة ، كما أنها ليست مجموعة من الأشخاص تسعي لتحقيق أهداف ذاتية إنما هي مجرد مورد أو اعتماد مالي لغرض أو أغراض محددة.

(ب) الأصول :

في ظل المفهوم العام للأموال المخصصة والذي يقوم علي أساس الفصل بين أقسام من الموارد يوجه كل منها لتحقيق أغراض معينة فإنه ينظر إلى الأصول علي أنها مجموعة من الموارد المقررة للوحدة لاستخدامها في تحقيق غرض محدد، فهي تمثل مجموعة من الإيرادات التي تم التصريح للوحدة بتحصيلها خلال فترة معينة ، فأصول الوحدة الإدارية عبارة عن الإيرادات المستحقة لها ، وهي بهذا ليست موجودات فعلية يمتلكها أصحاب المشروع أو المشروع باعتباره شخصية معنوية مستقلة.

(ج) الخصوم :

إذا كانت فكرة (المال المخصص) أنه جانب من الموارد يتم تخصيصه لتحقيق غرض محدد أو إنجاز نشاط معين فانه من الواضح ان هناك التزام علي الوحدة بإنفاق هذه الموارد فيما خصصت من أجله، ومن ثم فان الخصوم هي عبارة عن الالتزامات والقيود التي تفرض علي استخدام الوحدة للموارد المخصصة لها. وتترجم هذه القيود في شكل استخدامات معتمدة أو اعتمادات تفصيلية تحدد الوجوه التي يجري فيها استخدام هذه الموارد وبحيث تمثل قيمة الاعتماد حدا لما يمكن إنفاقه في هذا الخصوص ولا يمكن تجاوزه إلا باتباع إجراءات حددها القانون. فهي مصروفات مستحقة خلال الفترة المحاسبية وفقا للقيود الموضوعة علي قيمة كل مصروف ومجال إنفاقه. وترتيبا علي ذلك تمثل الخصوم التزامات أو قيودا علي استخدام أصول الوحدة الإدارية وذلك في صورة استخدامات معتمدة أو اعتمادات تفصيلية محددة لا يجوز بأي حال تجاوزها، كما لا يجوز الإنفاق من اعتماد معين علي مجالات تقع خارج نطاق الاعتماد، إلا باتباع إجراءات حددها القانون، فالخصوم هنا ليست مجرد التزامات مالية علي أصحاب المشروع أو علي أصوله تجاه الغير.

(د) معادلة الميزانية :

من التعريف السابق لكل من الأصول والخصوم تكون معادلة الميزانية علي النحو التالي :

الموارد المقررة		الالتزامات والقيود المفروضة علي استخدام الموارد
(الأصول)	=	(الخصوم)
أو		أو
الإيرادات المقررة تحصيلها (الإيرادات المستحقة)		الاعتمادات التفصيلية المقدر صرفها (المصروفات المستحقة)
وهى بهذا ليست موجودات فعلية		وهى بهذا ليست التزامات مالية تجاه الغير

وهكذا نجد أنه ليس لدينا قائمة مركز مالي بالمعني المحاسبي المألوف، وانما تعتبر الميزانية مشروع أو برنامج عمل تم التعبير عنه في صورة مالية، ولذلك هي اقرب ما تكون إلى موازنة تخطيطية (الموازنة العامة للدولة) منها إلى كونها ميزانية عمومية.

(هـ)<u>الإيرادات والمصروفات :</u>

تمثل إيرادات الوحدة ذلك الجزء الذي تم تحصيله فعلا من الإيرادات المقرر تحصيلها في الميزانية، أما المصروفات فتمثل ذلك الجزء الذي تم إنفاقه فعلا من الاستخدامات المعتمدة أو الاعتمادات التفصيلية المخصصة. فهي تدفقات نقدية إلى (إيرادات) الوحدة المحاسبية ومنها (مصروفات) دون أي ارتباط سببي فيما بينها.

(و) <u>نتيجة الأعمال :</u>

يركز مفهوم الأموال المخصصة اهتماماته في مجال تحديد نتائج الأعمال علي مدي التزام الوحدة المحاسبية وتقيدها بالحدود المفروضة علي استخدام الايرادات المقدرة طبقا للاستخدامات المعتمدة (الحدود المقررة للتحصيل والإنفاق) فكما ذكرنا من قبل فان الوحدات الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق أرباح، ومن ثم فلا مجال للحديث عن صافي الربح علي نحو ما يحدث في منشآت قطاع الأعمال، أي أن المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لا تكون بهدف قياس الربح، وانما تكون بهدف التحقق من

التوازن بينهما، وإذا زادت الإيرادات علي المصروفات ترحل الزيادة إلى الخزانة العامة في نهاية الفترة المالية حيث تتم تصفية الاعتمادات كل سنة في اغلب الأحوال.

١٠/١ العلاقة بين المحاسبة الحكومية وفروع المحاسبة الأخرى:

ترتبط المحاسبة الحكومية بفروع المحاسبة الأخرى وتتأثر بها، كما أن المحاسبة الحكومية تتميز عن فروع المحاسبة الأخرى من عدة زوايا، وفيما يلي توضيح لهذه النقاط.

أولاً: أوجه الاتفاق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية في إتباع الآتي:

- **نظرية القيد المزدوج:** حيث يتم إثبات العمليات المالية في كل منهما طبقاً لنظام القيد المزدوج مما يؤدي إلى التوازن الحسابي.
- **الأسلوب المحاسبي:** يتم تسجيل العمليات المالية في كل منهما طبقًا لأسلوب محاسبي واحد، حيث القيد في دفتر اليومية ثم تبويب العمليات وترحيلها إلى دفتر الأستاذ ثم استخراج النتائج عن طريق تصوير القوائم المالية.
- **الوحدة الزمنية:** حيث اختيرت السنة المالية ١٢ شهر ميلادي كفترة تحاسب مناسبة في كل منهما.
- **وحدة القياس:** تعتبر النقود هي وحدة القياس في كل منهما.
- **المصطلحات المحاسبية:** جرى العرف في كل منهما إلى توحيد المصطلحات المحاسبية المستخدمة.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية (في القطاع الخاص):

رغم أن كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية من فروع المحاسبة إلا أن هناك نقاط اختلاف أهمها:

- في المحاسبة الحكومية، لا تظهر الأصول الثابتة مثل المباني والسيارات في قائمة الأصول والخصوم، حيث يتم شطبها على الفور في سنة الشراء. على العكس من محاسبة المالية (في القطاع الخاص) فالأصول الثابتة تظهر في قائمة المركز المالي، حيث توضح القائمة التكلفة التاريخية والاهلاك المتراكم والقيمة الدفترية لكل أصل من الاصول الثابتة.
- لا تسجل المحاسبة الحكومية المخزون والمدينين في الميزانية العمومية (قائمة الأصول والخصوم)، على عكس محاسبة القطاع الخاص التي تعرض تلك البنود، وغيرها مثل "المبيعات" و "تكلفة البضائع المباعة" و "مصاريف النقل إلى الخارج" (في حسابات المتاجرة وحسابات الربح والخسارة).
- تعتبر المحاسبة المالية خاصة بالمؤسسات التجارية التي يكون هدفها الرئيس هو تعظيم الربح، بينما تركز المحاسبة الحكومية على توفير الرفاهية الكافية للأشخاص مع مراعاة النزاهة والمساءلة والإنفاق القانوني.
- تعمل المحاسبة الحكومية في الغالب على طريقة "محاسبة الأموال" في تجميع بياناتها ومعلوماتها، تستخدم محاسبة القطاع الخاص أسلوب الملكية (أو الملكية) الذي يكشف عن طبيعة ومصادر تمويل المؤسسة أو هيكل رأس المال، مثل "رأس المال العادي" أو هيكل رأس المال.
- الأساس القانوني للمحاسبة الحكومية هو دستور الدولة وقانون البرلمان، على عكس محاسبة القطاع الخاص التي تستمد وجودها وقوتها من قوانين الشركات.
- تهدف المحاسبة المالية بالدرجة الأولى إلى قياس نتائج الأعمال من ربح أو خسارة، بينما تهدف المحاسبة الحكومية إلى قياس الأداء الحكومي.
- تعتمد المحاسبة الحكومية "الأساس النقدي" للمحاسبة ، مقابل "أساس الاستحقاق" لمحاسبة القطاع الخاص.
- تتبع كافة الوحدات الحكومية إجراءات محاسبية موحدة تحكمها نظم ولوائح وتعليمات، بينما المحاسبة المالية في المنشآت التجارية قد تختلف من منشأة لأخرى.

- تأخذ المحاسبة المالية بمبدأ احتساب إهلاك الأصول الثابتة، بينما لا تأخذ المحاسبة الحكومية بهذا المبدأ.
- طبقاً لسياسة الحيطة والحذر تأخذ المحاسبة المالية باحتساب مخصصات واحتياطيات للخسائر المحتملة، بينما في المحاسبية الحكومية لاتحتسب مخصصات أو احتياطيات.
- تفرق المحاسبة المالية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، بينما لا تفرق المحاسبة الحكومية بينهما.
- عند إعداد الموازنة العامة للدولة يتم تقدير الاستخدامات أولاً ثم يتم تقدير الموارد اللازمة، بينما في المنشآت الاقتصادية يبدأ إعداد الموازنات بتقدير إيراد المبيعات ثم تقدير المصروفات المقابلة لهذا الإيراد.

ثالثاً: العلاقة بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية:

إذا كان الغرض الرئيسي للمحاسبة القومية هو قياس الدخل والإنتاج القومي وبيان مدى مساهمة كل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومي في الدخل القومي الذي تم تحقيقه وبيان نصيب كل قطاع من الدخل القومي.

وإذا كانت الحكومة تمثل قطاعًا مهمًا من قطاعات الاقتصاد القومي خاصة أن النشاط الحكومي أصبح لا يقتصر على الخدمات التقليدية للدولة مثل الدفاع والأمن والصحة والتعليم وغيرها بل امتد إلى كثير من الأنشطة الاقتصادية، لذلك نجد أن:

- ميزانية الدولة تمثل ترجمة نقدية للخطة.
- تقوم حسابات الحكومة بعملية التسجيل الفعلي لما تنفيذه من الخطة.
- الربط بين الحسابات الحكومية وحسابات الدخل القومي في منتهي الأهمية للتعرف على مدى مساهمة الخطة في زيادة الدخل القومي.
- روعي عند وضع النظام المحاسبي الموحد لشركات قطاع الأعمال أنه يمكن الحصول من حسابات هذه الشركات وقوائمها المالية على البيانات اللازمة للمحاسبة القومية بسهولة وسرعة.

أسئلة وحالات تطبيقية

أولًا: أختر (T) اذا كانت الاجابة صحيحة و (F) إذا كانت الاجابة خاطئة:

١. تأخذ المحاسبة المالية بمبدأ احتساب إهلاك الأصول الثابتة، بينما لا تأخذ المحاسبة الحكومية بهذا المبدأ.
٢. من أهداف المحاسبة الحكومية الرقابة على تنفيذ التزامات الجهات الإدارية.
٣. إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات.
٤. ينبغي أن تراجع حسابات الوحدة الحكومية من قبل أجهزة ومراقبة خارجية مثل ديوان المراقبة أو المحاسبة.
٥. نظراً لإتباع الوحدات الإدارية الحكومية لأساس الاستحقاق في إعداد حساباتها فإنها تعترف بمبدأ احتمال وقوع خسائر.
٦. تفرق المحاسبة الحكومية بين ما ينفق على المصروفات الجارية أو الرأسمالية.
٧. نظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية تهدف إلى تقديم خدمة بمقابل رمزي أو بلا مقابل نهائياً فإنها تعفى من أي ضرائب.
٨. يعتبر مفهوم الأموال المخصصة التفسير المناسب لطبيعة الوحدة المحاسبية في الجهاز الإداري الحكومي للدولة.
٩. وفقًا لنظرية حقوق الملكية فإنه يمكن النظر إلى كل مال مخصص علي أنه وحدة مالية ومحاسبية مستقلة ذات مجموعة من الحسابات ذاتية التوازن.
١٠. وفقًا للمبادئ التي وضعتها اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة ١٩٥١فإنه يجوز احتساب إهلاك للأصول الثابتة.
١١. نظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية لا تعترف بمبدأ احتمال وقوع خسائر مما يؤدي إلى عدم تكوين أي مخصصات أو احتياطيات لمواجهة أي خسائر محتملة الحدوث.
١٢. أصول الوحدة الإدارية عبارة عن الإيرادات المستحقة لها.

ثانيًا: الاختيار من متعدد:

١- اختيرت السنة المالية ١٢ شهر ميلادي كفترة تحاسب مناسبة في:

A	المحاسبة المالية فقط.	C	المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية.
B	المحاسبة الحكومية فقط.	D	لا شئ مما سبق.

٢- تستخدم المحاسبة الحكومية في إثبات عملياتها:

A	الأساس النقدي.	C	الأساس المشترك.
B	أساس الاستحقاق.	D	لا شئ مما سبق.

٣- من أهداف المحاسبة الحكومية:

A	الرقابة المالية قبل الصرف.	C	الرقابة على التزامات الجهات الإدارية.
B	الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة.	D	كل ما سبق.

٤- من سمات المحاسبة الحكومية:

A	إتباع الأساس النقدي.	C	عدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
B	الإعفاء من الضرائب.	D	كل ما سبق.

٥- من أوجه الاتفاق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

A	نظرية القيد المزدوج.	C	أسس القياس.
B	إهلاك الأصول الثابتة.	D	كل ما سبق.

٦- الهدف الرئيسي للمؤسسة الخاصة هو تعظيم الربح بينما يكون هدف الحكومة هو:

A	خفض النفقات.	C	زيادة الإيرادات.
B	رعاية الشعب بأقل تكلفة.	D	لا شئ مما سبق.

٧- أي مما يلي ليس الغرض من المحاسبة الحكومية؟

A	التأكد من صحة المعاملات.	C	تعقب العمال الوهميين.
B	تخطيط العمليات المستقبلية.	D	تسهيل إجراء عملية المراجعة.

المراجع:

- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ١٩٨١م.
- القانون رقم ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٦م.
- القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بشأن المالية العامة الموحد، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢٢م.
- د. أسامه أحمد جمال هلالي، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، بدون ناشر، ٢٠١٧.
- د. عثمان محمد ياسين فراج، المحاسبة الحكومية والقومية، بدون ناشر، بدون تاريخ نشر.

- Arslan, M. C. (2017). Historical Development of Government Accounting. Accounting and Corporate Reporting-Today and Tomorrow.

الفصل الثاني

الموازنة العامة للدولة

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- مفهوم الموازنة العامة.
- أهداف الموازنة العامة للدولة.
- قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة.
- مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة.
- هيكل الموازنة العامة للدولة.
- الاتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة.

١/٢ تعريف الموازنة العامة للدولة:

يتوقف نجاح الدولة في تنمية الموارد الاقتصادية على مدى قدرتها على التنبؤ بالمستقبل ووضع الضوابط التي تكفل مواجهة متغيراته، وهذا يعني تحديد الأهداف القومية ووضع الخطط الاقتصادية التي تعمل على تحقيقها.

وتؤدي الموازنة العامة للدولة دوراً أساسياً في هذا الشأن إذ ترتبط الموازنة دائماً بخطة التنمية ارتباطاً وثيقاً، كما ينظر إليها على أنها الترجمة الرقمية لخطة الحكومة وبرامجها فيما يتعلق بالإنفاق العام ومصادر تمويله، وعلى قدر الاتساق بين الخطة القومية والموازنة العامة يتحقق النجاح.

وقد عرف القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ " قانون المالية العامة الموحد" الموازنة العامة للدولة على أنها:

"البرنامج المالي عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة للحكومة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والاهداف الاستراتيجية للدولة".

والموازنة صورة عامة تعرف أيضا بأنها تقدير للإيرادات والنفقات المستقبلية خلال فترة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة، كما يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها "بيان تقديري مفصل بمصروفات وإيرادات الدولة لسنة مالية مقبلة ويعتمد هذا البيان من السلطة التشريعية (مجلس النواب)".

وتبدأ السنة المالية من أول يوليو وتنتهي في آخر يونيه من كل عام، وإذا لم يصدر قانون الموازنة العامة قبل بدء السنة المالية يتم الصرف في حدود اعتمادات موازنة السنة المالية السابقة إلى حين اعتمادها.

٢/٢ أهداف الموازنة العامة للدولة:

من تعريف الموازنة العامة للدولة يتضح أنها تسهم في الإصلاح الاقتصادي من خلال:

١- المساهمة في حل المشكلات التي تواجه المجتمع مثل (الغذاء، الإسكان، التعليم، الصحة ... الخ).

٢- العمل على خفض تكاليف المعيشة عن طريق زيادة الدعم.

٣- المساهمة في تمويل الخزانة العامة للدولة.

٤- ترشيد الإنفاق الحكومي.

٥- العمل على إنجاح بنك الاستثمار في أداء المهام الموكلة إليه.

وقد حدد منشور اعداد الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣ تحقيق خمسة اهداف استراتيجية تتبناها الحكومة المصرية خلال الفترة (٢٠١٩/٢٠٢٠- ٢٠٢٢/٢٠٢٣)، وهي اهداف متداخلة ومتكاملة تسعى في مجموعها لضمان الاستمرار في توفير الحياة الكريمة لكافة المواطنين وخاصة الاستمرا في تمويل المشروع الاضخم في تاريخ الدولة المصرية مشروع حياة كريمة والحفاظ على استقرار الاقتصاد الكلي وتتمثل هذه الاهداف فيما يلي:

الهدف الاول: حماية الامن القومي وسياسة مصر الخارجية.

الهدف الثاني: بناء الانسان المصري.

الهدف الثالث:التنمية الاقتصادية ورفع كفاءة الاداء الحكومي.

الهدف الرابع:النهوض بمستويا التشغيل وخلق فرص العمل.

الهدف الخامس: الاستمرار في تحسيت مستوى معيشة الشعب المصري.

٣/٢ أهمية الموازنة العامة للدولة:

تحظى الموازنة في الوقت الحالي بأهمية كبرى فهي تعطي أبعادا سياسية واقتصادية واجتماعية في الدول المختلفة، ولقد صاحب هذا التزايد في الأهمية تغيير وتطور كبيرين في نطاق الدور الذي أصبحت تقوم به الموازنة في المالية الحديثة عن الأفكار التي كانت سائدة عن هذا الدور لدى مفكري المالية العامة التقليديين، ويمكن تناول أهمية الموازنة العامة من النواحي التالية:

أ- أهمية الموازنة من الناحية السياسية:

للموازنة من هذه الناحية أهمية كبرى في الدول ذات الأنظمة النيابية والديمقراطية لأن إلزام السلطة التنفيذية بالتقدم كل عام إلى المجالس النيابية، لكي يجيز لها نواب الشعب صرف النفقات وتحصيل الإيرادات، يعني إخضاعها للرقابة الدائمة لهذه المجالس، حيث تظهر رقابتها للحكومة عن طريق تعديل الاعتمادات التي تطلبها أو رفضها مشروع الميزانية الذي يقدم إليها.

ب- أهمية الموازنة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية:

أصبحت الموازنة في عصرنا الحاضر أكثر اتساعًا مما كانت عليه فيما مضى فلم تعد تمثل العمل الذي تقدر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب، وإنما أصبحت تهدف أيضًا إلى تعبئة القوى الاقتصادية والمساهمة في زيادة الدخل القومي ورفع مستوى المعيشة، وفي الدول ذات الاقتصاد المخطط، يعظم دور الموازنة كثيرا لعلاقاتها الوثيقة بعملية التخطيط، إذ تصبح جزءا من الخطة المالية العامة للدولة وأداة من أهم أدوات تنفيذها.

٤/٢ القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة:

١- قاعدة سنوية الموازنة:

جرى العرف على أن يتم إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية مقبلة بصرف النظر عن تاريخ بدايتها أو نهايتها، وتقوم كل دولة بتحديد السنة التي تناسب ظروفها (سنة ميلادية أو سنة هجرية .... الخ).

٢– قاعدة وحدة الموازنة:

يجب أن يتم إدراج كافة النفقات العامة للدولة "الاستخدامات" والإيرادات العامة للدولة "الموارد" كوحدة واحدة في الموازنة العامة. وتعتبر وحدة الموازنة نتيجة طبيعية لوحدة الجهاز الإداري الحكومي.

٣– قاعدة عمومية "شمول" الموازنة:

يجب أن تكون الموازنة شاملة لكافة أنشطة وبرامج الوحدات الإدارية الحكومية عن فترة الموازنة والتي عادة ما تكون سنة مقبلة، ويتم إعدادها بشكل يساعد على التخطيط السليم والتنسيق والرقابة، ويتم إدراج كافة النفقات العامة "الاستخدامات" والإيرادات العامة "الموارد" في الموازنة دون إجراء أي مقاصة بينهما.

٤– قاعدة عدم التخصيص " شيوع الموازنة":

حيث لا يجوز تخصيص موارد "إيرادات" معينة في الموازنة العامة لأوجه استخدامات معينة في الجانب المقابل خلال نفس السنة المالية، باعتبار أن الموازنة بوتقة تصب فيها كل الموارد العامة لمواجهة عمليات الإنفاق العام المختلفة. على سبيل المثال لا يمكن وفقاً لهذه القاعدة أن تخصص إيرادات قناة السويس لتمويل إنفاق قطاع التعليم.

٥– قاعدة توازن الموازنة:

حيث يجب أن تكون النفقات العامة "الاستخدامات" مساوية للإيرادات العامة "الموارد"، وقد يحدث عدم توازن في بعض الحالات الأمر الذي يؤدى إلى اللجوء إلى التمويل بالعجز وتغطية هذا العجز عن طريق الاقتراض أو إصدار أوراق البنكنوت، إلا أن الاقتراض يجب أن يكون في حدود قدرة الدولة على السداد، أي أن الاقتراض هو وسيلة مؤقتة لتمويل الاختلال الذي يفترض أن يكون مؤقتاً. ولهذا تنص بعض قوانين الموازنة على أن يكون الاقتراض لتمويل الإنفاق الرأسمالي وليس الجاري فيما يعرف بالقاعدة الذهبية للموازنة.

٥/٢ دورة إعداد الموازنة العامة للدولة (مراحل إعداد الموازنة):

يمر إعداد الموازنة العامة للدولة بمراحل مختلفة تبدأ في تاريخ بدء إعدادها وتنتهي في تاريخ اعتماد الحساب الختامي والذي يعبر عن نتائج تنفيذ الموازنة، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:

- مرحلة إعداد وتحضير مشروع الموازنة.
- مرحلة اعتماد مشروع الموازنة.
- مرحلة تنفيذ الموازنة.
- مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة.

والشكل التالي يوضح عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة على مدار السنة المالية:

شكل رقم (١/٢)

عملية إعداد وتنفيذ الموازنة العامة

المصدر: (دليل اعداد الموازنة العامة للدولة رقم ١)

وفيما يلي نتناول بشيء من الإيجاز كل مرحلة من تلك المراحل:

أولاً: مرحلة إعداد وتحضير مشروع الموازنة:

يسند أمر إعداد وعرض مشروع الموازنة العامة إلى السلطة التنفيذية لما لها من دراية وخبرة بمختلف الأعمال في الوزارات والمصالح الحكومية، ويسند ذلك عادة إلى وزارة المالية، ويقوم وزير المالية سنوياً وقبل بدء السنة المالية بحوالي ثمانية أشهر بإصدار منشور يتضمن القواعد المختلفة التي يتم إتباعها في كل وحدة إدارية حكومية عند إعداد مشروع موازنتها بما يتفق مع الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة.

وبناءً على ذلك يتم تشكيل لجنة في كل وزارة أو مصلحة أو وحدة إدارية لإعداد مشروع موازنتها الجارية والرأسمالية، وتقوم اللجنة بدراسة النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنات السابقة مع الاستعانة بالمقاييس الكمية والمالية والدراسات والبحوث الفنية والاقتصادية التي تحقق أهداف الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويتم إرسال مشروع الموازنة إلى كل من وزارة المالية ووزارة التخطيط في موعد لا يتجاوز أول يناير من كل عام، على أن تقوم اللجنة بإرسال صورة من مشروع تقديرات الباب الثالث (الاستخدامات الاستثمارية) إلى بنك الاستثمار القومي، وصورة أخرى من مشروع تقديرات الباب الأول وتفاصيل كل اعتماد وارد في الباب الثالث إلى الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة.

وتقوم وزارة المالية بفحص ودراسة مشروعات الموازنات الخاصة بالوحدات الإدارية الحكومية المختلفة ومناقشتها، والتنسيق بينها وتعديلها بما يتفق مع السياسة العامة للدولة (تعديلات السياسة الضريبية، تشغيل القوى العاملة، التنمية الاقتصادية ... الخ). وتنظيمها وإعدادها في مشروع واحد للموازنة العامة للدولة بعد مناقشة وزير المالية لهذه المشروعات مع الوزراء المختصين، ويتم عرض مشروع الموازنة على مجلس الوزراء لدراسته وإجراء أي تعديلات يراها عليه، ثم يقوم رئيس مجلس الوزراء بعرض المشروع على رئيس الجمهورية لإصدار قرار عرض المشروع على السلطة التشريعية.

ثانياً: مرحلة الاعتماد (التصديق):

ويتم في تلك المرحلة عرض مشروع القانون على السلطة التشريعية وهي مجلس الشعب الذي يقوم رئيسه بعرضه على أعضاء المجلس، ويقدم وزير المالية بياناً عن مشروع الموازنة، ويتم تحويل المشروع إلى لجنة الخطة والموازنة التابعة لمجلس الشعب لدراسته وإعداد تقرير تفصيلي عنه يتضمن أي تعديلات تراها اللجنة ضرورية، ويتم مناقشة مشروع الموازنة وتقرير لجنة الخطة والموازنة بحضور أعضاء مجلس الشعب والوزراء، ويتم مناقشة كل باب على حده تنفيذاً للدستور والاقتراع على مشروع الموازنة كله كوحدة واحدة متكاملة، ويتم اعتماد كل باب من أبواب المصروفات على حده حتى تلتزم السلطات التنفيذية بالاعتمادات المقررة لكل باب من تلك الأبواب ولا تتجاوزها على حساب اعتمادات باب آخر إلا بالرجوع إلى السلطة التشريعية.

وبمجرد اعتماد الموازنة من مجلس الشعب يصدر قانون بربطها ويسمى ذلك بربط الموازنة. وقد أجاز المشرع في ظل ضوابط معينة وبما لا يخل بدقة التخطيط المالي إمكانية زيادة ربط بعض بنود الموازنة إذا ما اقتضت الظروف ذلك من خلال ما يسمى بالتأشيرات العامة والخاصة. وفي حالة زيادة بعض البنود يظهر ما يسمى بالربط المعدل للموازنة. أما الفعلي أو ما يسمى بالحساب الختامي فهو يبين ما أسفرت عنه نتائج التنفيذ الفعلي للموازنة.

أنواع الربط في الموازنة العامة

الربط الأصلي	هو التقديرات الأولية لكل بنود وأنواع النفقات والإيرادات العامة.
الربط المُعدّل	يمثل قيمة التقديرات الأولية مضافاً إليها التعديلات التي تطرأ عليها بالزيادة أو بالنقص خلال السنة نتيجة استخدام التأشيرات الملحقة بالموازنة.
الفعلي (الختامي)	هي قيمة التنفيذ الفعلي لبنود الإنفاق والإيرادات العامة في نهاية السنة المالية، والتي قد تختلف عن قيمة الربط الأصلي والمعدل.

ثالثاً: مرحلة التنفيذ:

وهي مرحلة قيام الوزارات والوحدات الإدارية الحكومية المختلفة بتحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات المعتمدة لها في الموازنة، إلا أنه قد نواجه ببعض الحالات وهي:

١- قد تنخفض النفقات الفعلية عن النفقات المقدرة، ومن ثم فإن الاعتمادات تكون زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى إلغاء المتبقي من الاعتمادات حتى نهاية الفترة.

٢- لا يجب أن تتجاوز المصروفات الفعلية اعتمادات الموازنة إلا بموافقة السلطة التشريعية على فتح اعتمادات إضافية بالفروق، كما لا يجوز النقل من باب إلى آخر إلا بموافقة السلطة التشريعية، وفي سبيل ذلك يتم توزيع اعتمادات الموازنة على فترات زمنية (شهرية – ربع سنوية)، وتتم الرقابة المحاسبية على الارتباطات مع المصروفات الفعلية تجنباً للمساءلة القانونية.

٣- إذا انخفضت الإيرادات المحصلة فعلاً عن الإيرادات المقررة بالموازنة فإنه يتعين على الحكومة تدبير الفرق عن طريق فرض ضرائب جديدة أو الاقتراض أو المال الاحتياطي دون أن يتأثر بذلك أي وجه من أوجه الإنفاق.

رابعاً: مرحلة الرقابة:

المرحلة الأخيرة من دورة الموازنة أو ما يطلق عليه مراحل إعداد الموازنة هي مرحلة المراجعة وإعداد الحساب الختامي. وهنا تجب التفرقة بين الموازنة والحساب الختامي، فالموازنة هي بيان تقديري، وبمجرد اعتماد الموازنة من البرلمان يصدر قانون بربطها ويسمى ذلك بقانون ربط الموازنة. إلا أن هناك إمكانية بزيادة ربط بعض بنود الموازنة إذا ما اقتضت الظروف ذلك، وفي حالة زيادة بعض البنود يظهر ما يسمى بالربط المعدل للموازنة، أما الحساب الختامي فهو يبين ما أسفرت عنه نتائج التنفيذ الفعلي للموازنة.

ويتم في تلك المرحلة الرقابة على مدى الالتزام بتنفيذ بنود الموازنة وفقاً للاعتمادات المقررة بحيث يتضمن ذلك نتائج متابعة تنفيذ بنود الموازنة على مستوى كل من:

- ♦ الوزارات والوحدات الإدارية الحكومية (رقابة داخلية).
- ♦ وزارة المالية (رقابة مالية).
- ♦ الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة (رقابة إدارية).
- ♦ مجلس الشعب (رقابة برلمانية).
- ♦ الجهاز المركزي للمحاسبات (رقابة أجهزة أخرى).

٦/٢ هيكل (تبويب) الموازنة العامة للدولة:

حتى يستطيع المتخصص والتشريعي والسياسي وحتى المواطن العادي قراءة وثيقة الموازنة العامة وحتى يمكن التعرف على هيكل الإيرادات والنفقات العامة فإنها لا بد وأن تعرض في صورة مجموعة من التقسيمات التي تشمل برامج وأنشطة الجهات المختلفة ونوعية الإنفاق والإيراد والوظيفة التي يؤديها كل إنفاق ومصادر تمويله. ويقصد بتقسيمات الموازنة الطرق المختلفة التي يتم بها عرض النفقات والإيرادات على البرلمان من أجل التعرف على هيكلها ومعرفة مدى توظيفها ومساهمتها في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية. وتعرض الموازنة العامة في ثلاث أنواع من التقسيمات تختلف باختلاف الغرض من طريقة العرض، هي كالتالي:

١. التقسيم الوظيفي:

الأساس الذي يقوم عليه التقسيم الوظيفي هي تقسيم عمليات الإنفاق وفقاً للغرض منها. إذ يتم تقسيم الإنفاق العام وفقاً للوظائف التي تقوم بها الحكومة مثل توفير الرعاية الصحية والتعليمية أو الدفاع والأمن والعدالة. ويساعد هذا التقسيم في قياس كيفية تخصيص الحكومة للموارد المتاحة لديها للقيام بأنشطة محددة

وتحقيق أهداف متنوعة. أي يمكن من خلاله معرفة الأهمية النسبية للوظائف الحكومية والتي تختلف من فترة لأخرى.

٢. **التقسيم الإداري:**

الأساس الذي يقوم عليه هذا التصنيف هو تحديد الجهة التي تقوم بالإنفاق أو تحصل الإيراد، ولهذا يتم توزيع الإنفاق العام على الجهات الإدارية للدولة (الحكومة المركزية والهيئات التابعة لها والحكومات المحلية ووحدات القطاع العام وغيرها من الجهات التابعة للدولة)، والأمر ذاته في عمليات تحصيل الإيرادات، ويختلف هذا التقسيم من دولة إلى أخرى وفقاً للنظام والهيكل الإداري لكل دولة، وإن جرت العادة على أن تتضمن الموازنة الوحدات التابعة للحكومة العامة والتي حددها نظام الحسابات القومية الدولي.

٣. **التقسيم الاقتصادي:**

تقسم المعاملات المالية العامة وفقاً للتقسيم الاقتصادي على أساس الطبيعة الاقتصادية للمعاملة أي هل تتم بمقابل أم بدون مقابل، تتم لأغراض جارية أم رأسمالية. وعادة ما يستخدم هذا التقسيم للتعرف على طبيعة العمليات الحكومية وآثارها الاقتصادية، فأثر الإنفاق الجاري الاقتصادي يختلف عن أثر الإنفاق على المعاملات الرأسمالية.

وقد أدخل القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ عدة تعديلات سواء على شكل تبويب الموازنة المصرية أو على أسس تسجيل المعاملات المالية بالإضافة إلى عناصر الموازنة. فقد أدخل القانون كثير من التعديلات على هيكل الموازنة العامة وبصفة رئيسية تطوير التقسيم الاقتصادي والوظيفي في الصورة التالية:

أولاً: التقسيم الوظيفي:

تم تطوير التقسيم الوظيفي وفقاً لتقسيم وظائف الحكومة الذي أقرته الأمم المتحدة ومنظمة دول التعاون الاقتصادي والتنمية بحيث اشتمل التقسيم الوظيفي

الجديد على تقسيم وظائف الحكومة إلى ١٠ قطاعات بدلاً من ١٦ قطاع كما في التقسيم الوظيفي السابق، وتشتمل هذه القطاعات ما يلي:

١- قطاع الخدمات العامة:

ويتضمن الأجهزة التنفيذية؛ والتشريعية؛ والشئون القانونية؛ والخدمات الشاملة، ومن أهم الجهات الرئيسية: مجلس الشعب، رئاسة الجمهورية، رئاسة مجلس الوزراء، المجالس القومية المتخصصة، دواوين عموم المحافظات، الجهاز المركزي للمحاسبات، وزارة المالية ومصالحها، وزارة الخارجية.

٢- قطاع الدفاع والأمن القومي:

ويتضمن خدمات الأمن والدفاع؛ الدفاع المدني وخطط الطوارئ؛ البحوث والتطور في مجال الدفاع. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة الدفاع، وزارة الإنتاج الحربي، صندوق تمويل المتاحف العسكرية.

٣- قطاع النظام العام وشئون السلامة العامة:

ويتضمن خدمات الشرطة والسجون؛ الحماية ضد الحريق؛ المحاكم؛ البحوث والتطوير في مجال الدفاع النظام العام وشئون السلامة العامة. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة الداخلية، وزارة العدل، المحكمة الدستورية، هيئة قضايا الدولة، دار الإفتاء المصرية، صندوق تطوير نظام الأحوال المدنية، صندوق أبنية دور المحاكم، صندوق السجل العيني.

٤- قطاع الشئون الاقتصادية:

ويتضمن إدارة الشئون الاقتصادية والتجارية؛ شئون العمالة الشاملة؛ الزراعة والري؛ الإنتاج الحيواني والصيد؛ الوقود والطاقة؛ التعدين والصناعة؛ النقل؛ الاتصالات والسياحة؛ البحوث والتطوير في مجال الاقتصادية. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة التجارة والصناعة، ديوان عام وزارة الاستثمار، مصلحة الدمغة والموازين، مديريات التموين بالمحافظات، الهيئة العامة للرقابة على

الصادرات والواردات، الهيئة العامة لسوق المال، وزارة القوى العاملة ومديريات القوى العاملة بالمحافظات، وزارة الزراعة ومديريات الزراعة بالمحافظات، وزارة الموارد المائية والري، هيئة الخدمات البيطرية.

٥- قطاع حماية البيئة:

ويتضمن إدارة النفايات وتصريفها ومعالجتها؛ تصريف الصرف الصحي؛ معالجة التلوث؛ البحوث والتطوير في مجال حماية البيئة. ومن أهم الجهات الرئيسية: هيئتي النظافة بالقاهرة والجيزة، وزارة شئون البيئة، الجهاز التنظيمي لمياه الشرب والصرف الصحي.

٦- قطاع الإسكان والمرافق المجتمعية:

ويتضمن تنمية الإسكان؛ إدارة شئون الإسكان؛ التنمية المجتمعية؛ إمدادات المياه؛ إنارة الشوارع؛ البحوث والتطوير في مجال الإسكان والمرافق. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة الإسكان والمرافق ومديريات الإسكان بالمحافظات، الجهاز المركزي للتعمير، الهيئة العامة للتخطيط العمراني، صندوق تطوير المناطق العشوائية، الهيئة القومية لمياه الشرب والصرف الصحي.

٧- قطاع الصحة:

ويتضمن خدمات المستشفيات والعيادات الخارجية؛ خدمات المستشفيات المتخصصة؛ خدمات المراكز الطبية ومراكز الأمومة؛ خدمات الصحة العامة. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة الصحة ومديريات الشئون الصحية بالمحافظات، المستشفيات العامة، المستشفيات الجامعية، المراكز الطبية المتخصصة، هيئة الرقابة والبحوث الدوائية.

٨- قطاع الشباب والثقافة الدينية:

ويتضمن الخدمات الشبابية والترفيهية والرياضية؛ الخدمات الثقافية؛ الخدمات الإذاعية والنشر؛ الخدمات الدينية. ومن أهم الجهات الرئيسية: المجلس القومي

للشباب، المجلس القومي للرياضة، مديريات الشباب والرياضة بالمحافظات، وزارة الثقافة، المجلس الأعلى للآثار، دار الكتب والوثائق.

٩- قطاع التعليم:

ويتضمن التعليم قبل الجامعي بكافة مراحله؛ التعليم العالي؛ التعليم غير المحدد بمستوي؛ خدمات مساعدة التعليم. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة التربية والتعليم ومديريات التربية والتعليم بالمحافظات، وزارة التعليم العالي، الجامعات، مدينة البعوث الإسلامية، المركز القومي للبحوث التربوية، الهيئة العامة لمحو الأمية وتعليم الكبار، الهيئة العامة للأبنية التعليمية.

١٠- قطاع الحماية الاجتماعية:

ويتضمن المساندة الاجتماعية في حالات العجز والشيخوخة؛ الضمان الاجتماعي؛ معاش الطفل؛ معالجة البطالة. ومن أهم الجهات الرئيسية: وزارة التضامن الاجتماعي، ومديريات التضامن الاجتماعي بالمحافظات، المجلس القومي للطفولة والأمومة، المركز القومي للبحوث الاجتماعية والجنائية.

وفيما يلي التصنيف الوظيفي لمصروفات الموازنة وفقاً لأنشطة الدولة عن عام ٢٠٢٢/٢٠٢٣ م:

جدول رقم (٩)
التصنيف الوظيفى لمصروفات الموازنة وفقاً لأنشطة الدولة

(بالمليون جنيه إلا إذا ذكر خلاف ذلك)

الأنشطة الوظيفية	٢٠٢٣/٢٠٢٢ مشروع موازنة (١)	٢٠٢٢/٢٠٢١ موازنة (٢)	التغير (٢-١)	٢٠٢١/٢٠٢٠	٢٠٢٠/٢٠١٩	٢٠١٩/٢٠١٨
				فعلى		
* الخدمات العامة	١،٠٢١،٦٠٧	٨٥٧،٢٦٨	١٦٤،٣٣٩	٦٧٠،٨٤١	٦٦٥،٠١٩	٦١٥،٤٧٧
* النظام العام وشئون السلامة العامة	٩٥،٥٠٢	٨٨،١١٨	٧،٣٨٥	٨٤،٨٧٧	٧٤،٤٨٦	٦٩،٩١١
* الشئون الاقتصادية	١١٤،٦١٨	١١٠،٤٧٦	٤،١٤٢	١٢٧،٦٣٣	٨٧،٣٦٢	٧٠،٤٣٢
* حماية البيئة	٣،٥٨١	٢،٨٠٤	٧٧٧	٤،٢٨٢	٣،٩٨٨	٣،١٨٩
* الإسكان والمرافق المجتمعية	٧٤،٧٩١	٧٨،٩٢٥	٤،١٣٤-	٦٥،٠٤١	٥٩،٥٦٨	٤٨،٢٣٢
* الصحة	١٢٨،١١٤	١٠٨،٧٦١	١٩،٣٥٣	١٠٧،٣٧٧	٨٧،٠٦٣	٧٣،٠٦٤
* الشباب والثقافة والشئون الدينية	٥٤،٢٧١	٤٩،٣٤٦	٤،٩٢٥	٤٧،٣٠٨	٤٤،٧٩١	٤٠،١٨٣
* التعليم	١٩٢،٦٧٧	١٧٢،٦٤٦	٢٠،٠٣١	١٥٨،٢٩٨	١٤٥،١٨٥	١٢٢،٩٤٥
* الحماية الإجتماعية	٢٩٣،٣٥٢	٢٨٣،٣٧٩	٩،٩٧٣	٢٣٢،٩٣١	١٩٩،٩٦٤	٢٦٤،٣٧٥
*أنشطة وظيفية متنوعة	٩٢،٣٥٩	٨٦،٠٠٠	٦،٣٥٩	٨٠،١٨٧	٦٧،٢٩٨	٦٢،٠٦٢
الإجمالى	٢،٠٧٠،٨٧٢	١،٨٣٧،٧٢٣	٢٣٣،١٤٩	١،٥٧٨،٧٧٤	١،٤٣٤،٧٢٣	١،٣٦٩،٨٧٠
نسبة إلى الناتج المحلى الإجمالى	٢٢.٨٪	٢٣.٢٪		٢٢.٨٪	٢٢.٨٪	٢٣.٩٪

ثانياً: التقسيم الاقتصادي:

تم تطوير التقسيم الاقتصادي للموازنة والتحول من التقسيم القائم على التمييز بين الموازنة الجارية والرأسمالية إلى تقسيم جديد يتفق مع المعايير الدولية التي أقرها دليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي.

(أ) التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة:

في ضوء التبويب الاقتصادي يتم تجميع المصروفات المتشابهة في حدود الأغراض المخصصة لها في إطار أبواب محددة بالموازنة، الأمر الذي يساعد في إعداد الموازنة وتسهيل عملية تنفيذها والرقابة على بنود الإنفاق، وتبعاً لهذا التقسيم يتم تبويب النفقات إلى مصروفات عامة وحيازة الأصول المالية وسداد أقساط القروض وفقاً للأبواب التالية:

الباب الأول: الأجور وتعويضات العاملين: ويشمل أجور الوظائف الدائمة وأجور الوظائف المؤقتة والمكافآت والبدلات النوعية والمزايا النقدية والمزايا العينية والمزايا التأمينية.

الباب الثاني: شراء السلع والخدمات: ويشمل مشتريات الخامات والوقود والزيوت والقوى المحركة للتشغيل وقطع الغيار والمهمات، وخدمات الإنارة والمياه والصيانة ونفقات الطبع والنقل والانتقالات والبريد والاتصالات ونفقات تنفيذ الأحكام القضائية.

الباب الثالث: الفوائد: سواء أكانت فوائد خارجية ناتجة عن الدين العام الخارجي أم فوائد داخلية متمثلة في: فوائد سندات البنك المركزي، وفوائد أذون الخزانة العامة، وفوائد سندات الخزانة المصرية، وفوائد صكوك صناديق المعاشات، وفوائد التغطية المؤقتة للرصيد المدين.

الباب الرابع: الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية: ويشمل الدعم السلعي (مثل دعم السلع التموينية والمواد البترولية)، والدعم والمنح للخدمات

الاجتماعية (مثل دعم نقل الركاب ودعم التأمين الصحي)، والدعم والمنح لمجالات التنمية (مثل دعم برنامج الإسكان الاجتماعي ودعم تنمية الصعيد)، والدعم والمنح للأنشطة الاقتصادية (مثل دعم المناطق الصناعية ودعم تنشيط الصادرات).

الباب الخامس: المصروفات الأخرى: من أهم مصروفات هذا الباب الاعتمادات المخصصة للدفاع والأمن القومي واعتمادات الجهات ذات السطر الواحد مثل القضاء والمحكمة الدستورية بالإضافة إلى مصروفات الضرائب والرسوم والتعويضات وكذا الاشتراكات الدولية.

الباب السادس: شراء الأصول غير المالية "الاستثمارات": من أهم مصروفات هذا الباب الاستثمار في الأصول الثابتة من مباني وإنشاءات وآلات ومعدات ووسائل نقل، والاستثمار في الأصول الطبيعية بشراء الأراضي وتمهيدها واستصلاحها.

الباب السابع: حيازة الأصول المالية: تمثل حيازة الأصول المالية مساهمات الخزانة العامة في بعض الهيئات الاقتصادية التي تعاني خللاً في هياكلها التمويلية مثل هيئة سكك حديد مصر، والمساهمة في رؤوس أموال بنوك قطاع الأعمال العام (البنك الأهلي – بنك مصر)، والمساهمة في شركات قابضة (الشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي)، وحصة مصر في رؤوس أموال مؤسسات وهيئات دولية.

الباب الثامن: سداد أقساط القروض: وتتمثل في سداد أقساط القروض المحلية (سندات الخزانة العامة) وأقساط الدين العام الخارجي.

(ب) التقسيم الاقتصادي للإيرادات العامة:

تبعاً لهذا التقسيم يتم تبويب الموارد العامة إلى إيرادات عامة ومتحصلات من حيازة الأصول المالية والاقتراض وإصدار الأوراق المالية وفقاً للأبواب التالية:

الباب الأول: الإيرادات الضريبية: تعد الموارد الضريبية أهم مصادر تمويل الموازنة العامة وتشمل: الضرائب العامة، وضرائب المبيعات، والضرائب والرسوم الجمركية، بالإضافة إلى الإيرادات الضريبية الأخرى مثل رسوم تنمية الموارد وإتاوة قناة السويس ورسوم الإجراءات القنصلية ورسوم تصاريح العمل.

الباب الثاني: المنح: وتتمثل في المنح الجارية والمنح الاستثمارية والرأسمالية.

الباب الثالث: الإيرادات الأخرى: وتتمثل في الفائض من أرباح الهيئة المصرية العامة للبترول، والفائض من هيئة قناة السويس، وأرباح البنك المركزي، والفوائض من الهيئات الاقتصادية الأخرى مثل هيئة المجتمعات العمرانية والهيئة العامة لموانئ الإسكندرية وبورسعيد والبحر الأحمر، بالإضافة إلى الأرباح من شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص.

الباب الرابع: المتحصلات من حيازة الأصول المالية: وهي عبارة عن أقساط محصلة من إقراض شركات قطاع الأعمال العام (مثل شركات الكهرباء)، والمحصل من أقساط القروض الخارجية المعاد إقراضها، والأقساط المحصلة من جهات أجنبية.

الباب الخامس: الاقتراض ولإصدار أوراق مالية: يمثل الاقتراض وإصدار أوراق مالية محلية وأجنبية المصدر الرئيس لتمويل عجز الموازنة وكذلك تمويل أقساط القروض المستحقة وذلك عن طريق إصدار أذون وسندات الخزانة العامة.

ويوضح الجدول التالي مصروفات وإيرادات الموازنة عن عام ٢٠٢٢/٢٠٢٣م وفقًا للتقسيم الاقتصادي.

جدول رقم (١)
المصروفات والإيرادات

(بالمليون جنيه الا اذا ذكر خلاف ذلك)

البيان	٢٠٢٢/٢٠٢٣	٢٠٢١/٢٠٢٢		التغير		الوزن النسبي	فعلى		
	مشروع موازنة (١)	موازنة (٢)	متوقع (٣)	(٢-١)	(٣-١)	%	٢٠٢١/٢٠٢٠	٢٠٢٠/٢٠١٩	٢٠١٩/٢٠١٨
المصروفات	٢٠٠٧٠٨٧٢	١٨٣٧٧٢٣	١٧٩٤٨٧٧	٢٣٣١٤٩	٢٧٥٩٩٥		١٥٧٨٧٧٤	١٤٣٤٧٢٣	١٣٦٩٨٧٠
١- الأجور وتعويضات العاملين	٤٠٠٠٠٠	٣٦١٠٥٠	٣٥٧٠٥٠	٣٨٩٥٠	٤٢٩٥٠	١٩,٣	٣١٨٨٠٦	٢٨٨٧٧٣	٢٦٦٠٩١
٢- شراء السلع والخدمات	١٢٥٦٠٠	١٠٣٨٨٩	٩٤٩٥٣	٢١٧١١	٣٠٦٤٧	٩,١	٨١٤٦٢	٦٩٨٧١	٦٢٣٦٥
٣- الفوائد	٦٩٠١٥٠	٥٧٩٥٨٢	٥٧٩٥٨٢	١١٠٥٦٧	١١٠٥٦٧	٣٣,٣	٥٦٥٤٩٧	٥٦٨٤٢١	٥٣٣٠٤٥
٤- الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	٣٥٥٩٩٣	٣٢١٣٠١	٣١١٤٦٥	٣٤٦٩٢	٤٤٥٢٩	١٧,٢	٢٦٣٨٨٦	٢٢٩٢١٤	٢٨٧٤٦١
٥- المصروفات الأخرى	١٢٢٧٠٠	١١٣٧٨٧	١٠٨٤٧٥	٨٩١٣	١٤٢٢٥	٥,٩	٩٩٧٥١	٨٩٨٠٢	٧٧٥٦٥
٦- شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)	٣٧٦٤٢٩	٣٥٨١١٣	٣٤٣٣٥٢	١٨٣١٥	٣٣٠٧٦	١٨,٢	٢٤٩٣٧٢	١٩١٦٤٢	١٤٣٣٤٢
الإيرادات	١٠٥١٧٨٥٤	١٠٣٦٥١٥٩	١٠٣٠٤١٨٦	١٥٢٩٩٥	٢١٣٦٦٨		١٠١٠٨٦٢٥	٩٧٥٤٢٩	٩٤١٩١٠
١- الضرائب	١٠١٦٨٧٩٥	٩٨٣٠١٠	٩٤٦٣٧٥	١٨٥٧٨٥	٢٢٢٤٢١	٧٧,٠	٨٣٣٩٩٣	٧٣٩٦٣٣	٧٣٦١٢١
٢- المنـــح	٩١٢	١٠٥٤١	٣٧٩٩	٦٢٩٠	٢٨٨٧٠	٠,١	٢٩٥٥	٥٢٦٣	٢٦٠٩
٣- الإيرادات الأخرى	٣٤٨١٤٧	٣٨٠٦٠٨	٣٥٤٠١٣	٣٢٤٦١٠	٥٨٦٦٠	٢٢,٩	٢٧١٦٧٨	٢٣٠٥٣٤	٢٠٣٠١٨١
العجز (الفائض) النقدي	٥٥٣٠١٨	٤٧٢٠٥٦٤	٤٩٠٦٩١	٨٠٤٥٤	٦٢٣٢٧		٤٧٠١٤٩	٤٥٩٢٩٤	٤٢٧٩٦٠
صافي حيازة الأصول المالية	٥١٣٣	٢٩٤٥	٢٩٤٥٠	٢١٨٨	٨١٠٧٨		٢١٩٦	٣٤٨١	١٩٩١
العجز (الفائض) الكلي	٥٥٨١٥٠	٤٧٥٥٠٨	٤٨٧٧٤٦	٨٢٦٤٢	٧٠٤٠٤		٤٧٢٣٤٥	٤٦٢٧٧٥	٤٢٩٩٥١
العجز (الفائض) الأولي /١	١٣١٩٩٩٠	١٠٤٠٧٤٠	٩١٨٣٦٠	٢٧٩٢٥٠	٤٠١٦٣٠		٩٣٠١٥٢٠	١٠٥٠٦٤٦٠	١٠٣٠٩٤٠
الناتج المحلي الإجمالي /٢	٩٠٠٩٢٠٨٠	٧٠٩٢٥٠٠٠	٧٠٩٢٥٠٠٠				٦٠٩٢٣٠٠٠	٦٠٢٩٥٠٠٠	٥٠٧٢٤٠٠٠
نسبة الإيرادات إلى الناتج المحلي	٪١٦,٧	٪١٧,٢	٪١٦,٥				٪١٦,٠	٪١٥,٥	٪١٦,٥
نسبة المصروفات إلى الناتج المحلي	٪٢٢,٨	٪٢٣,٢	٪٢٢,٦				٪٢٢,٨	٪٢٢,٨	٪٢٣,٩
نسبة العجز(الفائض) النقدي إلى الناتج المحلي	٪٦,١	٪٦,٠	٪٦,٢				٪٦,٨	٪٧,٣	٪٧,٥
نسبة العجز (الفائض)الكلي إلى الناتج المحلي	٪٦,١	٪٦,٠	٪٦,٢				٪٦,٨	٪٧,٤	٪٧,٥
نسبة العجز (الفائض) الأولي إلى الناتج المحلي	٪١,٥-	٪١,٣-	٪١,٢-				٪١,٣-	٪١,٧-	٪١,٨-
نسبة إجمالي الدين للناتج المحلي	٪٨٤,٠	٪٨٥,٠	٪٨٥,٠				٪٨٤,٦	٪٨٠,٩	٪٨٣,٩

/١ يمثل العجز الكلي مطروحاً منه الفوائد
/٢ المصدر وزارة التخطيط

وبالتالي فإن الصورة العامة للموازنة وفقاً للتقسيم السابق تكون كما يلي:

بيـــــــــــــــــــــــــان	موازنة الجهاز الإداري	موازنة الإدارة المحلية	موازنة الهيئات الخدمية	الجملة
الاستخدامات				
١-المصروفات:				
باب (١) الأجور وتعويضات العاملين	××	××	××	××
باب (٢) شراء السلع والخدمات	××	××	××	××
باب (٣) الفوائد	××	××	××	××
باب (٤) الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	××	××	××	××
باب (٥) المصروفات الأخرى	××	××	××	××
باب (٦) شراء أصول غير مالية	××	××	××	××
٢-تكاليف حيازة الأصول المالية				
باب (٧) شراء أصول مالية أجنبية ومحلية	××	××	××	××
٣-سداد أعباء التمويل				
باب (٨) سداد القروض المحلية والأجنبية	××	××	××	××
إجمالي الاستخدامات (١)	×××	×××	×××	×××
المـــــــوارد				
١-الإيرادات:				
باب (١) الضرائب	××	××	××	××
باب (٢) المنح	××	××	××	××
باب (٣) إيرادات أخرى	××	××	××	××
جملة الإيرادات	×××	×××	×××	×××
٢-حيازة الأصول المالية	(+)	(+)	(+)	(+)
باب (٤) متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية	××	××	××	××
إجمالي الإيرادات والمتحصل من حيازة الأصول (٢)	×××	×××	×××	×××
عجز الموازنة (الفرق بين ١ -٢)	××	××	××	××
٢-مصادر التمويل				
باب (٥) الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم	××	××	××	××
جملة مصادر التمويل	××	××	××	××

وفيما يلي الصورة الإجمالية للموازنة العامة عن عام ٢٠٢٢/٢٠٢٣ م.

موازنة الخزانة العامة

الصورة الإجمالية للموازنة العامة للدولة

جدول رقم (٢٣)
موازنة الخزانة العامة
الصورة الإجمالية للموازنة العامة

(بالمليون جنيه إلا إذا ذكر خلاف ذلك)

البيان	مشروع موازنة السنة المالية ٢٠٢٣/٢٠٢٢			٢٠٢٢/٢٠٢١
	الجهاز الإدارى	الإدارة المحلية	الهيئات الخدمية	إجمالى	موازنة
# الإيرادات					
- الضرائب	١،١٦٥،٢٨٥	١،٢٠٥	٢،٣٠٥	١،١٦٨،٧٩٥	٩٨٣،٠١٠
- المنح	٣٥٩	٠	٥٥٣	٩١٢	١،٥٤١
- الإيرادات الأخرى	٢٣٥،٠٢٨	٢٠،٩٠٨	٩٢،٢١٠	٣٤٨،١٤٧	٣٨٠،٦٠٨
جملة الإيرادات	١،٤٠٠،٦٧٢	٢٢،١١٣	٩٥،٠٦٨	١،٥١٧،٨٥٤	١،٣٦٥،١٥٩
# المصروفات					
- الأجور وتعويضات العاملين	١٩٠،٤٠٧	١٥٤،٩٤٤	٥٤،٦٤٩	٤٠٠،٠٠٠	٣٦١،٠٥٠
- شراء السلع والخدمات	٨١،٤٠٥	٢٠،٣٦٨	٢٣،٨٢٧	١٢٥،٦٠٠	١٠٣،٨٨٩
- الفوائد	٦٨٧،٢٢٠	٢١٦	٢،٧١٣	٦٩٠،١٥٠	٥٧٩،٥٨٢
- الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	٣٤١،٧٩٥	٦٧١	١٣،٥٢٧	٣٥٥،٩٩٣	٣٢١،٣٠١
- المصروفات الأخرى	١١٥،٨٧٢	٢،٢١٧	٤،٦١١	١٢٢،٧٠٠	١١٣،٧٨٧
- شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)	٢٣١،٤٨٤	٢٢،٩٧٤	١٢١،٩٧١	٣٧٦،٤٢٩	٣٥٨،١١٣
جملة المصروفات	١،٦٤٨،١٨٢	٢٠١،٣٩١	٢٢١،٢٩٩	٢،٠٧٠،٨٧٢	١،٨٣٧،٧٢٣
العجز (الفائض) النقدى	٢٤٧،٥١٠	١٧٩،٢٧٧	١٢٦،٢٣١	٥٥٣،٠١٨	٤٧٢،٥٦٤
# صافى حيازة الأصول المالية					
- المتحصلات من الإقراض وميعات الأصول (بدون الخصخصة)	٢٤،٠٨١	٠	٧٤١	٢٤،٨٢١	٢٧،٣٤٧
- حيازة الأصول المالية المحلية والخارجية (بدون سداسة المترتبة فى مديون تمويل الهيئة)	٢٨،٤٣٥	٠	١،٥١٩	٢٩،٩٥٤	٣٠،٢٩٢
صافى حيازة الاصول المالية	٤،٣٥٤	٠	٧٧٨	٥،١٣٣	٢،٩٤٥
العجز (الفائض) الكلى	٢٥١،٨٦٤	١٧٩،٢٧٧	١٢٧،٠٠٩	٥٥٨،١٥٠	٤٧٥،٥٠٨
العجز (الفائض) الأولى	٤٣٥،٣٥٦-	١٧٩،٠٦١	١٢٤،٢٩٦	١٣١،٩٩٩-	١٠٤،٠٧٤-
# مصادر التمويل للعجز الكلى					
= الاقتراض وإصدار الأوراق المالية المحلية					
* إصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم لتمويل عجز الموازنات	١،٢٠٣،٤٨٨	١٧٧،٨٦٧	١٢٩،٥٩٦	١،٥١٠،٩٥١	١،٠٦٠،٥٤٤
. إقتراض من مصادر أخرى	٠	٠	٠	٠	٠
جملة الاقتراض وإصدار الأوراق المالية المحلية	١،٢٠٣،٤٨٨	١٧٧،٨٦٧	١٢٩،٥٩٦	١،٥١٠،٩٥١	١،٠٦٠،٥٤٤
= الاقتراض وإصدار الأوراق المالية الاجنبية					
. لتمويل الاستثمارات	٦،١٣٧	١،٧٦٢	١،٦٧٨	٩،٥٧٧	٧،٩٦٤
. لتمويل الالتزامات الجارية	٢٩٦	٦٥	٢،٧٥٠	٣،١١١	٠
جملة الاقتراض وإصدار الأوراق المالية الاجنبية	٦،٤٣٣	١،٨٢٧	٤،٤٢٨	١٢،٦٨٨	٧،٩٦٤
اجمالى الاقتراض واصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم	١،٢٠٩،٩٢١	١٧٩،٦٩٤	١٣٤،٠٢٤	١،٥٢٣،٦٣٩	١،٠٦٨،٥٠٨
- يستبعد سداد القروض المحلية والأجنبية	٩٥٨،٠٥٧	٤١٦	٧،٠١٥	٩٦٥،٤٨٨	٥٩٣،٠٠٠
صافى الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم	٢٥١،٨٦٤	١٧٩،٢٧٧	١٢٧،٠٠٩	٥٥٨،١٥٠	٤٧٥،٥٠٨
صافى مصادر تمويل العجز الكلى	٢٥١،٨٦٤	١٧٩،٢٧٧	١٢٧،٠٠٩	٥٥٨،١٥٠	٤٧٥،٥٠٨

- مفاهيم العجز الجديدة:

أدخل القانون الجديد المفاهيم الجديدة لعجز للموازنة وهي:

- العجز أو الفائض النقدي: وهو الفرق بين المصروفات والإيرادات.
- العجز أو الفائض الكلى: ويمثل العجز أو الفائض النقدي مضافًا إليه أو مطروحًا منه صافي الحيازة من الأصول المالية (صافي الحيازة من الأصول المالية هي الفرق بين حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية والمتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية). ويمول العجز الكلى من خلال صافي الاقتراض (الفرق بين الاقتراض وسداد القروض)، مضافًا إليه حصيلة بيع الأصول غير المالية (حصيلة الخصخصة).

ويوضح الجدول التالي مفاهيم العجز في ضوء التقسيم الجديد للموازنة العامة للدولة على النحو التالي:

مفاهيم العجز في ضوء التقسيم الجديد للموازنة العامة للدولة

عجز الموازنة العامة للدولة			
×××	الإيرادات:		
	××	الباب الأول:	الضرائب
	××	الباب الثاني:	المنح
	××	الباب الثالث:	الإيرادات الأخرى
×××	المصروفات:		
	××	الباب الأول:	الأجور وتعويضات العاملين
	××	الباب الثاني:	شراء السلع والخدمات
	××	الباب الثالث:	الفوائد
	××	الباب الرابع:	الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية
	××	الباب الخامس:	المصروفات الأخرى
	××	الباب السادس:	شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)
العجز أو الفائض النقدي (ويمثل الفرق بين المصروفات والإيرادات)			
	حيازة الأصول المالية:		
	××	الباب السابع:	حيازة الأصول المالية المحلية والأجنبية
	المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية:		
	××	الباب الرابع:	المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول المالية
×(×)	صافي حيازة الأصول المالية		
العجز أو الفائض الكلى (ويمثل العجز أو الفائض النقدي مضافاً إليه أو مطروحاً منه صافي حيازة الأصول المالية)			
	مصادر التمويل		
	××	الباب الخامس:	الاقتراض
	سداد القروض		
	××	الباب الثامن:	سداد القروض المحلية والأجنبية
××	صافي الاقتراض		
××	حصيلة بيع الأصول غير المالية (صافي حصيلة الخصخصة)		
تمويل العجز الكلى (صافي الاقتراض +صافي حصيلة الخصخصة)			

مثال رقم (١):

فيما يلي بيان باستخدامات وموارد موازنة الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية (المبالغ بمليارات الجنيهات):

٤١٦ الأجور وتعويضات العاملين، ٤٧٢ شراء السلع والخدمات، ٢٠٨ الفوائد، ٢٨٨ الدعم والمنح والمزايا العينية، ٨٠ المصروفات الأخرى، ٢٨٨ شراء أصول غير مالية، ٨٨٠ الضرائب، ١٦٠ المنح، ٨٠ إيرادات أخرى.

المطلوب:

١– تبويب الاستخدامات والموارد.

٢– استنتاج العجز النقدي.

الحـــــــــل

أولاً: تبويب الاستخدامات والموارد:

تبويب الموارد	تبويب الاستخدامات
باب (١) الضرائب	باب (١) الأجور وتعويضات العاملين
باب (٢) المنح	باب (٢) شراء السلع والخدمات
باب (٣) إيرادات أخرى	باب (٣) الفوائد
	باب (٤) الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية
	باب (٥) المصروفات الأخرى
	باب (٦) شراء أصول غير مالية

ثانياً: استنتاج العجز النقدي:

إجمالي الإيرادات = الضرائب+المنح+إيرادات أخرى (الثلاثة أبواب الأولي)

إجمالي الإيرادات = ٨٨٠ + ١٦٠ + ٨٠ = ١١٢٠

إجمالي المصروفات=الستة أبواب الأولي في الاستخدامات

إجمالي المصروفات=٤١٦ +٤٧٢ +٢٠٨ +٢٨٨ +٨٠ +٢٨٨ =١٧٥٢

العجز النقدي= إجمالي المصروفات–إجمالي الإيرادات= ١٧٥٢–١١٢٠=(٦٣٢)

مثال رقم (٢):

فيما يلي بيان باستخدامات وموارد موازنة الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية (المبالغ بمليارات الجنيهات):

أولاً:الاستخدامات:

١٠٤ الأجور وتعويضات العاملين، ١١٨ شراء السلع والخدمات، ٥٢ الفوائد، ٧٢ الدعم والمنح والمزايا العينية، ٢٠ المصروفات الأخرى، ٧٢ شراء أصول غير مالية، ١٥ حيازة أصول مالية أجنبية ومحلية منها (٢ مساهمة الخزانة في صندوق تمويل الهيكلة)، ٦٥ سداد قروض.

ثانياً: الإيرادات:

٢٢٠ الضرائب، ٤٠ المنح، ٢٠ إيرادات أخرى، ١٢٠ متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية منها (٤٠ حصيلة الخصخصة)، ١١٨ الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم.

المطلوب:

١-استنتاج العجز النقدي والعجز الكلي.

٢-إظهار النتائج العامة للموازنة في شكل جدول.

الحـــــــــل

إجمالي الإيرادات= الضرائب+المنح+إيرادات أخرى (الثلاثة أبواب الأولي)

إجمالي الإيرادات = ٢٢٠ + ٤٠ + ٢٠ = ٢٨٠

إجمالي المصروفات = الستة أبواب الأولي في الاستخدامات

إجمالي المصروفات = ١٠٤ + ١١٨ + ٥٢ + ٧٢ + ٢٠ + ٧٢ =٤٣٨

العجز النقدي = إجمالي المصروفات – إجمالي الإيرادات = (١٥٨)

صافي حيازة الأصول المالية=المحصل من الإقراض ومتحصلات مبيعات الأصول المالية (بدون الخصخصة) – الإقراض وشراء الأصول المالية (بدون مساهمة الخزانة)

صافي حيازة الأصول المالية = (١٢٠–٤٠) – (١٥–٢) = ٨٠ – ١٣= ٦٧

العجز الكلي= العجز النقدي – صافي حيازة الأصول المالية = (٩١)

صافي الإقراض = الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم – سداد القروض

صافي الإقراض= ١١٨ – ٦٥ = ٥٣

صافي الخصخصة= حصيلة الخصخصة – مساهمة الخزانة في صندوق الهيكلة

صافي الخصخصة= ٤٠ – ٢ = ٣٨

الاستخدامات		الموارد		النتائج	
إجمالي المصروفات	٤٣٨	إجمالي الإيرادات	٢٨٠	العجز النقدي	(١٥٨)
حيازة أصول مالية (بدون مساهمة الخزانة)	١٣	متحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول(بدون الخصخصة)	٨٠	صافي الحيازة	٦٧
إجمالي المصروفات وحيازة أصول مالية	٤٥١	إجمالي الإيرادات ومتحصلات من الإقراض	٣٦٠	العجز الكلي	(٩١)
سداد القروض	٦٥	الاقتراض وإصدار أوراق مالية	١١٨	صافي الاقتراض	٥٣
مساهمة الخزانة في تمويل الهيكلة	٢	حصيلة الخصخصة	٤٠	صافي الخصخصة	٣٨
الإجمالي	٥١٨	الإجمالي	٥١٨		صفر

٧/٢ الاتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة:

تطورت أساليب إعداد موازنة الدولة بتطور الفكر الإداري والمالي والاقتصادي ومرت موازنة الدولة بعدد من المراحل من الناحية الشكلية والموضوعية، وكان الهدف الذي يحققه أسلوب إعداد الموازنة هو العامل المحدد لشكل وتبويب الموازنة.

ولا تعطي أساليب إعداد الموازنة المعروفة حالياً لعمليات التخطيط والإدارة والرقابة والتقييم أهمية متوازنة، وغالباً ما يميل كل أسلوب نحو أحد هذه العمليات وكأن هذه العمليات تتنافس في التأثير على أسلوب إعداد الموازنة الذي تطبقه الدولة.

ويمكن تحديد الاتجاهات الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة في:

- موازنة البرامج والأداء.
- موازنة الأساس الصفري.
- الموازنة بالمشاركة.
- موازنة البنود.
- موازنة التخطيط والبرمجة.

وسوف نتناول الثلاث موازنات الأولى بشيء من التفصيل على النحو التالي.

أولاً: موازنة البرامج والأداء:

هي موازنة برامج حيث أن تبويب اعتماداتها يتم وفقاً لوظائف الجهاز الإداري الحكومي والتي يندرج تحتها البرامج الخاصة بكل وظيفة، ثم تنقسم البرامج إلى أنشطة ومشروعات تقدم من خلالها السلع والخدمات المختلفة اللازمة للمجتمع.

وهي موازنة أداء حيث يتم تحديد وحدات لقياس العمل والنشاط الحكومي بالأجهزة الإدارية.

أ– مفهوم موازنة البرامج والأداء:

"الموازنة التي تعرض الأهداف والأغراض التي من أجلها تخصص الاعتمادات وكذا تكاليف البرامج الموضوعة لتحقيق تلك الأهداف، والبيانات الكمية التي تقاس بها الإنجازات والأعمال المؤداة في كل برنامج".

ب– العوامل التي ساعدت على انتشار موازنة البرامج والأداء:

١– إهمال موازنة الأداء لعنصر التخطيط في حين ظهرت الحاجة إلى خطط بعيدة المدى.

٢– ازدياد أهمية التحليل الاقتصادي وظهور الرغبة في إدخال أساليب علمية حديثة في اتخاذ القرارات.

٣– كبر حجم النفقات العامة في الموازنة وزيادة آثارها على الاقتصاد الوطني مما أدى بالمفكرين إلى المناداة بضرورة الربط بين الخطط الحكومية والموازنات العامة.

جـ– مزايا موازنة البرامج والأداء:

١– ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الجهة الحكومية.

٢– المساعدة على توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع (الآثار) التي تسعى إليها الحكومة وبالتالي تكون قرارات توزيع الموارد مدعّمة بالبيانات اللازمة.

٣– المساعدة على تقوية وتعزيز مبادئ الإدارة المالية في القطاع الحكومي وبالتالي تطوير كيفية توزيع الموارد المالية المتاحة وإدارتها وتحسين أداء الخدمات الحكومية المقدمة.

٤– توضيح ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية السابقة وتكلفة كل برنامج أو مشروع.

٥– إقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية حيث تحدد المسئول عن أداء الأعمال.

٦- التركيز على المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز على المدخلات (الموارد المالية والبشرية.

٧- رفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء المتاحة للحكومة والمسئولين في المؤسسات بما يساعد ذلك في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات.

د- عيوب موازنة البرامج والأداء:

١- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً.

٢- صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج والمشاريع بشكل مادي وملموس.

٣- إرسال كميات كبيرة من المعلومات إلى مكتب الموازنة عن البرامج الرئيسية والفرعية والدراسات التحليلية التي أعدت لها بواسطة الأجهزة الحكومية.

٤- المبالغة في بيان فوائدها ومزاياها وفي الدعاية لها وفي بيع فكرتها.

٥- تتطلب كميات كبيرة من المعلومات التي قد تعطل عملية تحليل السياسة العامة.

ثانياً: موازنة الأساس الصفري:

تعتبر الموازنة الصفرية الموجة الأخيرة من موجات إصلاح وتطوير الموازنة العامة للدولة، وبصفة عامة جاءت الموازنة الصفرية لتخدم أهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفعالية أكبر في أداء الأنشطة الحكومية وذلك بتحديد الأولويات بين البرامج الحكومية، وإلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل.

وقد برزت الموازنة الصفرية في السنوات العشر الأخيرة كمحاولة للتغلب على المشكلات والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة.

أ– مفهوم موازنة الأساس الصفري:

يمكن تعريف موازنة الأساس الصفري بأنها أسلوب عمل إداري منظم يضمن الأخذ في الاعتبار جميع الأنشطة والبرامج المتوقعة ويسعى إلى تحقيق الأهداف المرسومة لكل مستوى إداري مع إيجاد الخطط البديلة لتنفيذ تلك الأهداف وتقديم المقترحات المختلفة بهدف ترشيد توزيع الموارد وترشيد الإنفاق العام بما يحقق أفضل النتائج.

ب– مزايا موازنة الأساس الصفري:

١– تقوم بحصر النفقات المختلفة وتبوبها بصورة بحيث يمكن التحكم فيها وربطها مع الإدارة العليا حيث القرارات المستمرة وبالتالي هناك قدرة أكبر على إنجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر.

٢– تحقق توفير تخصيصات مالية كافية لتسيير النشاط الذي تهدف الوحدة إلى تحقيقه.

٣– تحقق مسحاً شاملاً لجميع احتياجات الوحدة.

٤– تحقيق انتقال الوحدة وأنشطتها إلى واقع أفضل.

٥– يحقق العمل بموجبها سنوياً نمواً وتقدماً مستمراً للوحدة وأنشطتها التي تهدف تحقيقها.

جـ– سلبيات موازنة الأساس الصفري:

١– قد لا تتوفر الأموال اللازمة لتمويل الأنشطة المخططة بموجبها.

٢– قد تؤدي عموماً إلى نوع من التبذير في الأموال بسبب طلب تخصيصات أكثر مما يتطلب فعلاً.

٣– لا تهتم بما إذا كان المشروع سينتهي أم لا في نهاية المطاف، فهي تقوم بفتح اعتماد له ولكن تترك أمر المتابعة للجهات الإدارية المختلفة، وبالتالي فهي لم تقم بوضع الضوابط التي تتابع مسألة الإنهاء لكثير من المشروعات.

ثالثاً: الموازنة بالمشاركة:

الموازنة بالمشاركة هي أسلوب يسمح بتطبيق التخطيط الاستراتيجي من ممارسة العملية الديمقراطية بصورة مباشرة واختيارية تمكن الأفراد من مناقشة وتحديد والسيطرة على مخصصات الموازنة في منطقتهم، لتنفيذ المشروعات المختلفة التي تم اعتمادها بما يتوافق مع أهداف السياسات العامة.

وتهدف صياغة الموازنة بالمشاركة إلى تحقيق ما يلي:

١- زيادة درجة الديمقراطية والمساءلة المجتمعية في عملية الإدارة العامة من أجل تنفيذ السياسات العامة للدولة.

٢- تقليل الفوارق الاجتماعية، حيث توزع الموارد العامة وفقاً للأولويات بما يسمح باستهداف الفئات المهمشة.

٣- زيادة درجة الوعي لدى الأفراد بأهمية المشاركة وحقوق الإنسان: فالمشاركة تشجع الأفراد والمنظمات وكافة المؤسسات على المشاركة وتحمل المسئولية والانتماء واحترام الآخرين.

٤- تحسين كفاءة وفعالية الخدمات على مستوى المناطق المختلفة، فالموازنة المصاغة من خلال المشاركة تسمح بتنفيذ المشروعات على نحو يتلاءم مع اختيارات الأفراد والمجتمع بصورة أكثر كفاءة.

٥- المساعدة في الحد من الفقر في بعض المناطق من خلال تعديل توجيه بنود الإنفاق العام بما يخدم التنمية المصحوبة بالعدالة التوزيعية.

ويتمثل الأطراف المعنيين بالمشاركة في صياغة الموازنة في ثلاث فئات رئيسة:

- الجهات العامة (الموظفون، المجالس الشعبية، المسئولين المحليين).
- مؤسسات المجتمع المدني والمنظمات الأهلية.
- القطاع الخاص.

كما أنه لابد من توافر مجموعة من المتطلبات اللازمة لتطبيق صياغة الموازنات المختلفة من خلال نظام المشاركة، وأهمها:

١- الإرادة السياسية وخاصة مسئولي الحكم المحلي وخاصة المحافظ.

٢- المسئولية والشفافية في نظام الإدارة المحلية.

٣- توافر قدرات معينة لدى وحدات الحكم المحلي.

٤- وجود صندوق (تمويل) لتمويل عمليات المشاركة.

٥- مجتمع مدني منظم.

٦- خطة تنموية قائمة على المشاركة (التخطيط بالمشاركة).

وبوجهٍ عام لإنجاح الموازنة بالمشاركة متطلبات تحدد (مسئوليات الجهات المختلفة) على النحو التالي:

١- تعبئة المواطنين وأصحاب الرأي والخبرة للمشاركة.

٢- تنمية قدرات المشاركين (مسئولية الجمعيات الأهلية والجهات القائمة على تنمية الموازنة بالمشاركة).

٣- المساعدات الفنية للمشاركين (مسئولية الحكومة).

٤- أماكن للقاءات والاجتماعات (مسئولية الحكومة).

٥- توفير معلومات وبيانات عن الموارد المتاحة (مسئولية الحكومة).

٦- مناقشة أولويات القرى والمدن والمراكز والمحافظة (كيف يتم تحديد هذه الأولويات).

٧- عمل تحليلات مالية للموارد المانحة.

٨- تحديد واختيار المشروعات محل الاهتمام.

٩- التصويت والموافقة على مقترح الموازنة.

أسئلـة وحالات تطبيقية

السؤال الأول:

أولا: أختر (T) اذا كانت الاجابة صحيحة و (F) إذا كانت الاجابة خاطئة:

١- من مزايا موازنة البرامج والأداء ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الجهة الحكومية.

٢- من مزايا موازنة الأساس الصفري المسح الشامل لاحتياجات الوحدة.

٣- من سلبيات موازنة الأساس الصفري أنها قد لا تتوفر الأموال اللازمة لتمويل أنشطتها.

٤- من عيوب موازنة البرامج والأداء صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقًا.

ثانيًا: الاختيار من متعدد:

١- كل مما يلي يعد من قواعد إعداد الموازنة العامة للدولة عدا:

أ – تخصيص إيراد معين لمقابلة مصروف معين.

ب- إعداد التقديرات عن سنة مالية مقبلة.

جـ – عدم إجراء مقاصة بين الاستخدامات والإيرادات العامة.

د – تساوي النفقات العامة مع الإيرادات العامة.

٢- بالنظر إلى كل من الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي نجد أن:

أ – أرقام الموازنة تقديرية وأرقام الحساب الختامي فعلية.

ب- أرقام الموازنة فعلية وأرقام الحساب الختامي تقديرية.

جـ – كلاهما يحتوي على أرقام تقديرية.

د – كلاهما يحتوي على أرقام فعلية.

السؤال الثاني:

فيما يلي بيان باستخدامات وموارد موازنة الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية (المبالغ بمليارات الجنيهات):

٢٠٨ الأجور وتعويضات العاملين، ٢٣٦ شراء السلع والخدمات، ١٠٤ الفوائد، ١٤٤ الدعم والمنح والمزايا العينية، ٤٠ المصروفات الأخرى، ١٤٤ شراء أصول غير مالية، ٤٤٠ الضرائب، ٨٠ المنح، ٤٠ إيرادات أخرى.

المطلوب:

١- تبويب الاستخدامات والموارد.

٢- استنتاج العجز النقدي.

السؤال الثالث:

فيما يلي بيان باستخدامات وموارد موازنة الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية (المبالغ بمليارات الجنيهات):

أولاً: الاستخدامات:

١٥٦ الأجور وتعويضات العاملين، ١٧٧ شراء السلع والخدمات، ٧٨ الفوائد، ١٠٨ الدعم والمنح والمزايا العينية، ٣٠ المصروفات الأخرى، ١٠٨ شراء أصول غير مالية، ٢٣ حيازة أصول مالية أجنبية ومحلية منها (٤ مساهمة الخزانة في صندوق تمويل الهيكلة)، ٩٧ سداد قروض.

ثانياً: الإيرادات:

٣٣٠ الضرائب، ٦٠ المنح، ٣٠ إيرادات أخرى، ١٨٠ متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية منها (٦٠ حصيلة الخصخصة)، ١٧٧ الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم.

المطلوب: ١- استنتاج العجز النقدي والعجز الكلي.

٢- إظهار نتائج الموازنة العامة في شكل جدول.

السؤال الرابع:

فيما يلي بيان باستخدامات وموارد موازنة الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية (المبالغ بمليارات الجنيهات).

البيـــــــــــــــــان	موازنة الجهاز الإداري	موازنة الإدارة المحلية	موازنة الهيئات الخدمية
الاستخدامات			
باب (١) الأجور وتعويضات العاملين	١٨٠	٩٠	٤٢
باب (٢) شراء السلع والخدمات	٢١٠	٩٠	٥٤
باب (٣) الفوائد	٩٠	٤٥	٢١
باب (٤) الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	١٥٠	٣٠	٣٦
باب (٥) المصروفات الأخرى	٢٧	١٨	١٥
باب (٦) شراء أصول غير مالية	١٨٠	٣٠	٦
باب (٧) شراء أصول مالية أجنبية ومحلية	٣٠	٩	٦
باب (٨) سداد القروض المحلية والأجنبية	١٥٠	٢١	٢٤
المـــــوارد			
باب (١) الضرائب	٤٥٠	١٥٠	٦٠
باب (٢) المنح	١٠٥	٣٠	١٥
باب (٣) إيرادات أخرى	٦	١٨	٦
باب (٤) متحصلات الإقراض ومبيعات الأصول المالية	٢٤٠	٩٠	٣٠
باب (٥) الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الأسهم	٣٠٠	٤٥	٩

فإذا علمت أن:

١- بلغت الأوراق المالية المصدرة لتمويل عجز الموازنة ٢٠٤ مليار موزعة كالتالي:

١٢٠ جهاز الإداري ٣٠ إدارة محلية ٥٤ هيئات خدمية

٢- بلغت جملة الاقتراض والأوراق المالية المصدرة لتمويل الاستثمار من مصادر أخرى ٨٧ مليار موزعة كما يلي:

٥٤ جهاز الإداري ٩ إدارة محلية ٢٤ هيئات خدمية

٣- بلغت جملة الاقتراض والأوراق المالية المصدرة لتمويل الاستثمار من أسهم أجنبية ٦٣ مليار موزعة كما يلي:

٤٢ جهاز الإداري ٦ إدارة محلية ١٥ هيئات خدمية

المطلوب: إعداد جدول يبين الصورة العامة للموازنة العامة للدولة

المراجع:

- القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بشأن المالية العامة الموحد، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢٢م.
- البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣، وزارة المالية المصرية.
- د. أسامه أحمد جمال هلالي(٢٠١٧)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عاطف حسن عبدربه(٢٠١١)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عثمان محمد ياسين فراج(٢٠١٨)، المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- منشور اعداد الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣، الصادر في نوفمبر ٢٠٢١، وزارة المالية المصرية.

الفصل الثالث

النظام المحاسبي الحكومي في مصر

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- **طبيعة النظام الحكومي في مصر.**
- **المكونات اليدوية للنظام المحاسبي الحكومي:**
  - ✓ المجموعة المستندية.
  - ✓ المجموعة الدفترية والسجلات.
  - ✓ الدفاتر والسجلات والمستندات الأخرى.
- **نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS.**

١/٣ طبيعة النظام المحاسبي الحكومي في مصر:

يقصد بالنظام المحاسبي الحكومي مجموعة العناصر والأساليب الفنية المستخدمة في تجميع وتبويب وتلخيص البيانات المالية المتعلقة بأنشطة الوحدات الإدارية الحكومية، وعرض وتحليل البيانات لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

١/١/٣ تعريف النظام المحاسبي الحكومي:

إن النظام المحاسبي يعرف على أنه (مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية، بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي).

وتبعا لذلك فإن النظام المحاسبي الحكومي يستند على نوعين من القواعد :

١- **قواعد علمية ومهنية:** هي مجموعة المبادئ العلمية للمحاسبة وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها.

٢- **قواعد فنية:** هي مجموعة المستندات والسجلات المحاسبية، إضافة إلى مجموعة التعليمات والطرق والإجراءات اللازمة لبيان الحسابات وأنواعها.

ويعرف النظام المحاسبي الحكومي بانه "نظام متكامل للرقابة والمعلومات يأخذ مدخلاته من البيئة بعناصرها الإدارية والتشريعية، والسياسية، والاقتصادية ويتولى العمليات المالية التي تعكس تنفيذ الموازنة والسياسات المختلفة التي تجسدها، أي العمليات المتعلقة بنشاط الإدارة العامة، والنظام يتكون من وحدات أو أجزاء مختلفة، ولكنها مترابطة وتتدفق المعلومات في ما بينها، يتولى النظام المحاسبي الحكومي استخلاص النتائج المتعلقة بذلك النشاط، وتقديمها لذوي العلاقة من المهتمين".

وبناءً عليه فإن النظام المحاسبي الحكومي يتابع النشاط الحكومي في قطاع الخدمات وهو نشاط محكوم بتحقيق المصلحة العامة، ويخضع للمساءلة القانونية، كما يخضع لاعتبارات سياسية، إدارية واقتصادية واجتماعية وفلسفية، ومالية مما ينعكس بالضرورة على بنية هذا النظام والوظائف التي يخدمها.

٢/١/٣ أهداف النظام المحاسبي الحكومي:

يسعى النظام المحاسبي الحكومي إلى تحقيقها عدة أغراض منها ما يلي:

١- تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية التي تترتب على أنشطة الحكومة المختلفة.

٢- تسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية مع تمكين أجهزة الرقابة من القيام بالرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة، بهدف الحفاظ على موجودات الحكومة.

٣- تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة بما في ذلك قياس الإيرادات وكلفة برامج الحكومة وأنشطتها، بهدف تقييم أداء الحكومة.

٤- توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي بهدف خدمة خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعداد الحسابات القومية.

٣/١/٣ الشروط والمتطلبات الواجب توافرها في النظام المحاسبي الحكومي:

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي الوسيلة التي يمكن أن تستعين بها الإدارة لتنفيذ برامجها بصورة فعالة باستخدام الأموال العامة استخداما أمثلا، وحتى يؤدي هذا الأخير دوره يجب أن يحتوي على جملة من الشروط والمتطلبات نلخصها في ما يلي:

١- أن يكون النظام المحاسبي متطابقا مع النصوص الدستورية والقوانين والتشريعات الأخرى.

٢- أن ترتبط تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة ارتباطا وثيقا على اعتبار أن وظائف الحسابات والموازنة من العناصر المتكاملة للإدارة المالية العامة.

٣- يجب أن تنظم الحسابات بطريقة تفصح بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة في المستويات الإدارية المسئولة عن الجباية والإنفاق على البرامج.

٤- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحدتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

٥- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.

٦- يتعين تنفيذ النظم المحاسبية بطريقة تيسر إنجاز المراجعة الداخلية والخارجية بالسرعة المناسبة وإجراء رقابة إدارية فعالة على الأموال وتشغيل البرامج الحكومية وإدارتها وتقييم أدائها.

٧- يجب إعداد الحسابات بطريقة تمكن من توفير البيانات المالية اللازمة للتحليل الاقتصادي ولإمكانية تسوية التعاملات الحكومية، وأن تكون النظم المحاسبية قادرة على خدمة ما تتطلبه خطط التنمية وبرامجها من بيانات مالية، وأن تساعد في تطوير وتيسير إعداد الحسابات الوطنية.

٢/٣ المكونات اليدوية للنظام الحكومي:

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي المصري في تنفيذ القواعد والأسس التي يقوم عليها على توفير مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات والحسابات والقوائم التي تلائم طبيعة العمل داخل الوحدات الإدارية من الحكومية، كما في أي نظام محاسبي آخر، وتعتبر المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية هي المقومات الأساسية للنظام المحاسبي.

وبصفة عامة فإن النظام المحاسبي الحكومي يعتمد إلى جانب ذلك على مجموعة من اللوائح المتخصصة في مختلف المجالات، وكذلك مجموعة من القوانين والتعليمات والتأشيرات العامة ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

- اللائحة المالية للميزانية والحسابات.
- لائحة المشتريات والمخازن.
- لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال.
- قواعد تنفيذ الموازنة والتأشيرات المرتبطة بها.
- تعليمات ومنشورات وزارة المالية.
- مناقضات الجهاز المركزي للمحاسبات.
- قانون المناقصات والمزايدات واللائحة التنفيذية له (القانون رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ والقرار رقم ٦٥ لسنة ١٩٨٤ الخاص بتعديل اللائحة التنفيذية لهذا القانون).

وعلى ذلك يعتمد النظام المحاسبي الحكومي في عملياته اليدوية على الأتي:

أ- <u>المجموعة المستندية:</u>

يعتمد نظام المحاسبة الحكومية على مجموعة كبيرة من المستندات، ويتم استخدام مجموعة موحدة منها في كافة الجهات الإدارية الحكومية. ويطلق على كل منها كلمة "استمارة" ويعطى لها رقم معين للتمييز بينها وبين بعضها البعض، ويظهر بجانب الرقم المعطى لها الرمز "ع. ح" وهما اختصار لكلمتي عموم حسابات أو حسابات عامة أو اعتمادات حكومية، ويتم تقسيم مجموعة المستندات إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

- مستندات الصرف.
- مستندات التحصيل.
- مستندات الشراء والتخزين.

✍ أولاً: مستندات الصرف:

وهي مجموعة المستندات التي تؤيد أي عملية صرف والتي بناءً عليها يتم استخراج امر الدفع، وتعد هذه المستندات من مستندات القيد الأصلي نظراً لاكتمالها من ناحية الاعتماد الإداري والحسابي وتأشيرات المراجعة وسماح البند، ويختلف شكل تلك المستندات حيث لكل منها شكل معين وتصمم بطريقة معينة تخدم الغرض من الاستمارة، وتحقق الرقابة المستندية على العمليات المالية الحكومية، ومن أهم تلك المستندات ما يلي:

١- استمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع.ح).
٢- استمارة طلب صرف مصاريف الانتقالات وبدل السفر (٥١ ع.ح).
٣- استمارة طلب استعاضة المنصرف من السلفة المستديمة (٦٢ ع.ح).
٤- استمارة طلب صرف من السلفة المستديمة (٦٢ مكرر ع.ح).
٥- استمارة صرف أجور عمال (٦٤ ع.ح).
٦- استمارة صرف مرتبات وماهيات العاملين (١٣٢ ع.ح).
٧- استمارة صرف مرتبات لموظف واحد (١٣٢ مكرر ع.ح).

ونظراً لأهمية الاستمارة (٥٠ ع.ح) ولأن ما ينطبق عليها ينطبق على غيرها من الاستمارات الأخرى من حيث المراجعة والاعتماد والسماح للبند، فإننا سوف نقوم بشرحها بشيء من التفصيل فيما يلي:

✍ استمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع .ح):

وتخصص تلك الاستمارة للصرف على الباب الثاني والثالث والرابع، وتنقسم إلى أربعة أقسام رئيسية كما يتضح من الشكل في الصفحة التالية وهي:

القسم الأول: يخصص لبيان أحقية الصرف وأسبابه، والمستفيد منه وعنوانه، والجهة التي تتحمل الصرف، وأسلوب الصرف (شيك / إذن صرف)، وتوقيع رئيس القسم.

القسم الثاني: يخصص لبيان ما إذا كان البند يسمح بالصرف من عدمه، والحساب الخاص بالصرف، والاستقطاعات التي تخصم من المبلغ المستحق كالضرائب والدمغة مثلاً، وصافي القيمة المطلوب صرفها، واعتماد رئيس الجهة الإدارية.

القسم الثالث: يخصص لإظهار بيانات قيد الاستمارة في دفتر حصر لطلبات الصرف الواردة والتسويات (٥٥ ع.ح) وإظهار الاعتمادات اللازمة لإجراء الصرف الفعلي وتحديد وسيلة الصرف (شيك / إذن صرف) إلى جانب تأشيرات المراجعة الحسابية والمستندية وتوقيع مدير الحسابات ووكيله.

القسم الرابع: يخصص للتأشير فيه بقيد الاستمارة في دفتر يومية تفريغ استمارة الصرف (٢٢٤ع.ح)، ورقم القيد في الدفتر، وقيد الاستمارة في دفاتر الحسابات الخاصة، وتوقيع المسئول، وتحديد وسيلة الصرف، والقيد في سجل الشيكات أو الحوالات ...الخ.

وفيما يلي نموذج لاستمارة اعتماد الصرف ٥٠ ع.ح:

إستمارة رقم ٥٠ ع ح ٥

جمهورية مصر العربية

إستمارة لاعتماد الصرف

(أ)

مصلحة : _____

قسم : _____

المبلغ المستحق الى : _____

بموجب { الطالبات طيه أو : _____

صار مراجعتة ووجد على صحة ومقدم لاعتماده إداريا وصرف القيمه بواسطه :

{ إذن صرف على : _____
{ شيك على البنك المركزى فى : _____
{ شيك على الخارج : _____

يسحب بإسم { صاحب الحق أو : _____

ويرسل إليه بالعنوان الآتى : _____

بيانات الفواتير			
رقم	التاريخ	جنيه	مليم
	الجملة		

رقم : _____

الختم ذو التاريخ

كتب المراجعة : _____

رئيس القسم : _____

(ب) الكاتب المنوط _____ قيد فى السجل برقم _____

عدد المرفقات	الاعتماد الإدارى ونوع الخصم						
	بيانات	نوع الخصم					
		بند	فصل	فرع	قسم	جنيه	مليم
					إجمالى الأصل		
	بيانات الاستقطاعات					جنيه	مليم
	رسم الدمغة: عادى مليم ر جنيه ـــــ ؛ إضافى مليم ر جنيه ـــــ ؛ دمغة توقيع مليم ر جنيه ـــــ				صافى القيمه المطلوب صرفها		

الختم ذو التاريخ

روجع : _____

رئيس المصلحة : _____

علامة

فى _____ سنه

(١) إقرار كاتب سجل الحجوزات والتنازلات _____ الامضاء : _____

(٢) إقرار بأن القيمة مرتبط بها على الاعتماد المخصص وأن البند المختص يسمح ولم يسبق الصرف _____ الامضاء : _____

(أو) بأن المبلغ مضاف بحساب _____ جارى / الإيرادات _____ بتاريخ _____ الامضاء : _____

الختم ذو التاريخ

(ج) قيد فى سجل رقم ٥ ع - ح ٥ برقم : _____ توقيع الكاتب المنوط بالسجل : _____

(علامات المراجع ورئيس المصلحة)

روجع .. فى _____ سنه

يعتمد سحب شيك / إذن صرف

فى _____ سنه بمبلغ _____

وكيل الحسابات _____ مدير أو رئيس الحسابات _____

(د) الختم ذو التاريخ

(١) رقم المستند (وهو رقم القيد فى الدفتر رقم ٢٢٤ ع - ح ٥ _____ إمضاء الكاتب المنوط _____

(٢) قيد فى دفاتر الحسابات المختصه _____

إمضاءات مراقبى الشطب

(٣) سحب شيك / إذن صرف رقم _____ إمضاء الكاتب المنوط _____

(٤) قيد فى سجل الشيكات / الحوالات تحت رقم _____ إمضاء الكاتب المنوط _____

(٥) أدرج فى كشف الشيكات / الحوالات رقم _____ إمضاء الكاتب المنوط _____

(٦) إسعلم شيك / إذن صرف _____

ثانياً: مستندات التحصيل:

وهي تمثل المستندات التي تؤكد كافة عمليات تحصيل الإيرادات التي تقوم بها الوحدة الإدارية الحكومية، ومن أهم تلك المستندات ما يلي:

١- قسيمة التحصيل النقدي (٣٣ ع.ح).
٢- حافظة توريد النقود (٣٧ ع.ح).
٣- إيصال توريد نقدية نهائي (٣٧ مكرر ع.ح).
٤- قسائم تحصيل عوائد الأملاك (٤٠ أموال مكررة).
٥- قسائم تحصيل أموال الأطيان (٢٨ أموال مكررة).
٦- إيصال توريد نقدية مؤقت (٧١ سايرة).
٧- إذن التسوية (٦١ ع.ح).

✍ **إذن "كشف" التسوية (٦١ ع .ح):**

يستخدم إذن التسوية (٦١ع.ح) كمستند للتوجيه المحاسبي في باقي العمليات التي تتم في الوحدات الإدارية الحكومية، حيث يستخدم في الاتي:

- بإثبات جميع العمليات التي لا يستخرج بموجبها امر دفع أو إذن صرف مثل عمليات تحصيل الإيرادات والتأمينات المؤقتة والنهائية.
- في العمليات التي لا يترتب عليها صرف مبالغ نقدية، ولذلك فهو يستخدم في إجراء أية تسويات بين الحسابات بالإضافة إلى استخدامها في تسوية المتحصلات النقدية.
- في العمليات المتبادلة مع البنك المركزي.

ويتكون من جانبين أحدهما مدين ويسمي "أصول" والآخر دائن ويسمي "الالتزامات" وبينهما خانة تسمي "نوع التسوية"، بالإضافة إلى أنه يوجد به خانة لرقم الصفحة في دفتر الشطب (دفتر الأستاذ) وتوقيع موظفي الحسابات، وبأعلاه

مكان لاسم المصلحة ورقم وتاريخ القيد، وفيما يلي نموذج لاذن التسوية(٦١ ع. ح):

كشف تسوية (استمارة رقم ٦١ ع.ح)

مصلحة.....

قيد تحت رقم .....في..... سنة بحساب شهر.....سنة

رقم الصفحة في دفتر الشطب وعلامة كتاب الحساب	أصول				نوع التسوية	خصوم			
	قرش	جنيه	قرش	جنيه		قرش	جنيه	قرش	جنيه

علي قلم الحسابات أن يورد التسويات الموضحة في الدفاتر رئيس المصلحة

تحريراً في سنة

ثالثاً: مستندات الشراء والتخزين:

وهي المستندات الخاصة بشراء الأصناف وتسجيلها في الدفاتر الخاصة بالمخازن وصرفها للاستخدام وارتجاعها، ومن أهم تلك المستندات ما يلي:

١- استمارة صرف أصناف مستديمة أو مستهلكة من المخازن (١١١ ع.ح).

٢- استمارة أو إذن إضافة أصناف إلى المخازن (١١٢ ع.ح).

٣- محضر جرد أصناف (١٢١ ع.ح).

٤- كشف العجز أو الزيادة (١٢٢ ع.ح).
٥- استمارة مقايسة شراء أصناف (١٨٤ ع.ح).
٦- استمارة عطاء محلى (١٨٥ ع.ح).
٧- استمارة إرجاع أصناف (١٨٧ ع.ح).
٨- استمارة خصم أصناف مفقودة (١٨٨ ع.ح).
٩- استمارة بيع أصناف قديمة (١٨٩ ع.ح).
١٠- محضر لجنة الفحص (١٩٤ ع.ح).

ب- المجموعة الدفترية والسجلات:

حددت الائحة المالية للموازنات والحسابات المجموعة الدفترية للمحاسبة الحكومية على سبيل الحصر، ويمكن تقسيم المجموعة الدفترية كما وردت في اللائحة المالية إلى قسمين رئيسين:

المجموعة الأولى : الدفاتر والسجلات المحاسبية.

المجموعة الثانية : الدفاتر والسجلات الرقابية.

ويمكن عرض الهيكل العام لهذه الدفاتر والسجلات من خلال الشكل التالي:

الدفاتر المحاسبية
دفتر الأستاذ (الملخص)
دفاتر اليومية
يومية التسويات
يومية استمارات الصرف
أستاذ حسابات الموازنة
أستاذ الحسابات الجارية العامة
أستاذ الحسابات الجارية تحت التسوية
أستاذ الحسابات النظامية
الدفاتر والسجلات الرقمية والإحصائية
• دفتر موازين المراجعة (الحسبة اليومية).
• دفتر الإيداعات.
• دفتر قيد طلبات الصرف الواردة.
• دفتر قيد الحجوزات والمناولات والتوكيلات.
• دفتر حصر المبالغ المتأخر تحصيلها.
• دفتر قيد حوالة الاختلاس والسرقات والإهمال.
• دفتر قيد عقود المقاولات.
• دفتر قيد إيجارات الأماكن والأراضي المستأجرة.
• سجل مناقصات المجلد المركزي للمحاسبات.
• الأضابير.
• سجل قيد المبالغ المخصومة بحساب الإيرادات تحت التسوية.
• سجل العاملين.
دفتر حساب الإيرادات
دفتر حساب المصروفات
• دفتر حسابات أذون الصرف.
• دفتر حساب الشيكات.
• دفتر حساب الشيكات تحت التحصيل.
• دفتر حساب النقدية تحت التسوية.
• دفتر حساب جاري البنك المركزي.
• دفتر حساب المقاولات.
دفتر إجمالي الحسابات الجارية المدينة
دفتر الحسابات الجارية الدائنة
دفتر مغردات الحسابات الجارية المدينة
دفتر مغردات الحسابات الجارية الدائنة
دفتر إجمالي الحسابات النظامية المدينة
دفتر إجمالي الحسابات النظامية الدائنة
دفتر الحسابات النظامية المدينة
دفتر الحسابات النظامية الدائنة
دفتر مغردات الحسابات النظامية المدينة
دفتر مغردات الحسابات النظامية الدائنة

وفيما يلي شرح هذه الدفاتر والسجلات المحاسبية :

المجموعة الأولى : الدفاتر والسجلات المحاسبية.

تُخصص هذه المجموعة من الدفاتر والسجلات لتسجيل المعاملات المالية التي تجرى في الوحدات الحكومية، ويتم التسجيل فيها من واقع المستندات المؤيدة لكل نوع من أنواع هذه المعاملات وطبقًا لطريقة القيد المزدوج، وتشتمل هذه المجموعة من الدفاتر على نوعين هما:

النوع الأول: دفاتر اليومية:

وهي مجموعة من الدفاتر التي تعمل على إثبات وتسجيل العمليات المالية اليومية التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية طبقاً للقيد المزدوج وتتمثل في الدفاتر التالية:

١-دفتر يومية استمارات الصرف (٢٢٤ ع.ح):

يخصص هذا الدفتر لقيد استمارات الصرف السابق شرحها على اختلاف أنواعها، ويتم إعطاء تلك الاستمارات أرقاماً مسلسلة سنوية بدءاً من أول السنة المالية من واقع القيد بهذا الدفتر. ويتم تسجيل القيم الواردة بتلك الاستمارات في هذا الدفتر، وبالتالي يظهر كافة المبالغ التي تم صرفها بشيكات أو أذون صرف. وينقسم هذا الدفتر إلى جانبين أحدهما مدين والآخر دائن.

ويتم تقسيم الجانب المدين إلى مجموعة من الخانات مثل:

مسلسل – تاريخ – البيان – مصروفات –شيكات – حوالات – شيكات تحت التحصيل – نقدية – كفالات – بنك مركزي – حسابات تسوية (مدينة ودائنة)– حسابات نظامية (مدينة ودائنة) ..... الجملة.

كما يتم تقسيم الجانب الدائن إلى مجموعة من الخانات مثل:

مسلسل – تاريخ – البيان – إيرادات – شيكات – حوالات – شيكات تحت التحصيل – نقدية – كفالات – بنك مركزي – حسابات تسوية (مدينة ودائنة) – حسابات نظامية (مدينة ودائنة) ..... الجملة.

هذا وتجدر الإشارة إلى ضرورة تساوي مجموع المبالغ التي تسجل في الخانات التحليلية بالجانب المدين مع نظيرتها بالجانب الدائن طالما أن العمليات المالية تم تسجيلها وفقاً لنظام القيد المزدوج.

٢-دفتر يومية التسويات (٢٢٤ ع.ح):

يتكون هذا الدفتر من مجموعة من الخانات كما في الدفتر السابق، ويخصص هذا الدفتر للتسويات وتفريغ أذون التسوية، ويتم إعطاء أذون التسوية أرقاماً مسلسلة من واقع القيد في هذا الدفتر، ويتم قيد الأذون بموجب الرقم المعطى له في باقي الدفاتر الحسابية في نفس يوم اعتماده، ويتم في نهاية اليوم تجميع خانات هذا الدفتر وترحيل المجاميع إلى دفتر تفريغ استمارات الصرف (السابق شرحه) بصورة إجمالية حتى ينتج عن ذلك مجموع عمليات اليوم، والذي يقارن بميزان المراجعة اليومي (الحسبة اليومي) والذي يتم استخراجه من دفاتر الأستاذ الإجمالية.وفيما يلي نموذج لدفتري يومية استمارات الصرف والتسويات ٢٢٤ ع.

٣-دفتر يومية الخزينة (٤١ ع.ح):

ويخصص هذا الدفتر لبيان حركة النقدية في الخزينة من متحصلات أو مدفوعات نقدية، ومن ثم تحديد رصيد أول اليوم وكذلك رصيد آخر اليوم الذي يظهر في دفتر الحسبة اليومي لغرض إعداد ميزان المراجعة اليومي.

النوع الثانى: دفاتر الأستاذ (الشطب):

وهي مجموعة الدفاتر التي تستخدم لتبويب كافة العمليات التي تم تسجيلها في دفاتر اليومية، وتقسم إلى:

أ–دفاتر حسابات الموازنة (المصروفات والإيرادات): وهي تتكون من مجموعة من الدفاتر أهمها ما يلي:

١–دفتر أستاذ مفردات المصروفات (٨١ ع. ح):

يتكون هذا الدفتر من جانب واحد فقط هو الجانب المدين، حيث يخصص لتسجيل حسابات المصروفات المختلفة والتي تكون بطبيعتها مدينة.

ويتم تخصيص صفحة أو أكثر لكل فصل أو باب أو لكل بند أو مجموعة بنود من المصروفات، ويتم تقسيم الصفحة إلى خانات تحليلية، كما يتم إدراج اعتمادات المصروفات الواردة في الموازنة في أعلى كل صفحة تحت عنوان البنود وفروع البنود.

٢–دفتر أستاذ مفردات الإيرادات (٨١ ع.ح):

ويأخذ هذا الدفتر نفس الشكل السابق، إلا أنه يخصص لإثبات تحصيل الإيرادات، وبالتالي فإنه يتكون من جانب دائن فقط لأن الإيرادات بطبيعتها دائنة، وتسري عليه نفس قواعد الدفتر السابق.

ب– دفاتر الحسابات الجارية العامة: وهي تتكون من مجموعة من الدفاتر أهمها ما يلي:

١–دفتر حـ/ الحوالات (٥٤ ع.ح):

يخصص لإثبات أذون الصرف وقت إصدارها من الوحدة، ومن ثم فإن رصيد هذا الدفتر يمثل أذون الصرف التي سحبت ولم تصرف بعد.

٢–دفتر حـ/ الشيكات تحت التحصيل (٧٨ ع.ح):

يخصص لإثبات الشيكات الواردة من الوزارات والمصالح والهيئات العامة وغيرهم في نفس يوم استلامها.

٣–دفتر حـ/ الكفالات (٧٨ ع.ح):

يخصص لإثبات الكفالات (ضمان) كتأمين ابتدائي أو نهائي، حيث يخصص صفحات للتأمين الابتدائي وأخرى للتأمين النهائي.

٤-دفتر حـ/ النقدية (٧٨ ع.ح):

يخصص لإثبات المبالغ المحصلة نقداً، ويتم الاثبات في هذا الدفتر من واقع قسائم التحصيل وأذون التسوية.

٥-دفتر حـ/جاري البنك المركزي (٧٨ ع.ح):

ويثبت في الجانب المدين منه المبالغ التي ترسلها الوحدة الإدارية بهدف إيداعها لدى البنك المركزي وكذلك قيمة الشيكات التي يقوم البنك بتحصيلها لصالح الوحدة، ويقيد في الجانب الدائن جميع المبالغ التي يصرفها البنك لصالح المستفيدين بموجب الشيكات التي تسحب على حساب الوحدة.

جـ- دفاتر أستاذ حسابات التسوية: وهي تتكون من مجموعة من الدفاتر يمكن تقسيمها إلى نوعين من الدفاتر هما:

١-دفتر جاري المبالغ المدينة (٣٩ع. ح):

وهو يختص بإثبات حقوق الوحدة الحكومية طرف الغير.

٢-دفتر جاري المبالغ الدائنة (٣٩ع. ح):

ويختص بإثبات الالتزامات المستحقة على الوحدة الحكومية تجاه الغير.

جـ - دفاتر أستاذ الحسابات النظامية: وهي مجموعة من الدفاتر تقوم الوحدة باستخدامها لأغراض المتابعة والرقابة على التصرفات المالية غير المنجزة، مع مراعاة أنه يجب تصفية حسابات هذا الدفتر فور انتهاء الغرض منها

المجموعة الثانية: مجموعة الدفاتر والسجلات البيانية والإحصائية:

وهي دفاتر رقابية على العمليات المالية الحكومية تهدف إلى المساعدة في متابعة تنفيذ الموازنة وتحقيق الرقابة الفعالة على استخدامات وموارد الوحدة.

وفيما يلي أهم الدفاتر البيانية والإحصائية:

١-سجل حوادث السرقة والاختلاس والإهمال (٢٩٠ ع.ح):

تقضي اللائحة المالية للموازنة والحسابات بإبلاغ وزارة المالية عن كل حادثة سرقة أو اختلاس أو إهمال، كما توضح طريقة التصرف في مثل هذه الحالات، وتثبت البيانات الكافية عن تلك الحوادث في السجل المذكور، كما يرسل إلى وزارة المالية كشف سنوي مفصل عن هذه الحوادث وما اتخذ فيها من إجراءات.

٢-سجل الارتباطات (٢٩١ع.ح، ٢٩٢ ع.ح):

يخصص للارتباطات الخاصة بالوحدة الإدارية سجلاً يحمل رقم ٢٩١ ع.ح بغرض أحكام الرقابة على الاعتمادات المقررة بالموازنة وعدم تجاوزها، ويتم تخصيص صفحة أو أكثر لكل بند من أنواع البنود، ويخصص للوزارة أو المحافظة سجلاً للارتباطات يحمل رقم ٢٩٢ ع.ح يوكل مسئوليته إلى المراقب المالي.

٢-دفتر الحسبة اليومية (٦٩ ع.ح):

الهدف من إمساك هذا الدفتر هو التحقق من التوازن بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة، ويعد هذا الدفتر بمثابة ميزان مراجعة يومي للعمليات المالية في الوحدة الإدارية، وينقسم إلى جانبين مدين ودائن، ويجب مطابقة الجانب المدين مع الجانب الدائن يومياً.

٣-سجل حصر طلبات الصرف الواردة (٥٥ ع.ح):

يخصص لحصر جميع طلبات الصرف الواردة للوحدة الإدارية الحكومية من مطالبات وفواتير، ولقيد استمارات اعتماد الصرف ومرفقاتها.

ويتكون هذا السجل من مجموعة من الأعمدة يختص كل منها ببيان يخص مرحلة من مراحل الصرف كتاريخ ورود استمارات الصرف وتاريخ استلامها بواسطة قسم المراجعة ... الخ.

٤-الأضابير (١٠١ سايرة):

هي ملفات لحفظ المستندات ومرفقاتها الأصلية.

رابعاً: دفاتر وسجلات ومستندات أخرى:

حيث يتم إمساك سجلات أخرى لأغراض مختلفة مثل سجل حصر المبالغ المتأخر تحصيلها، وسجل عقود المقاولين، وسجل الحجوزات والتنازلات والتوكيلات، وسجل الأضابير، ودفتر الديون المستحقة للحكومة ... ومن أهمها الدفاتر والسجلات المخزنية ومنها:

١-دفتر يومية المخزن (١١٤ ع. ح):

يوجد في كل مخزن حكومي، ويمسك بمعرفة أمين المخزن،ويقيد به حركة المخزن من وارد ومنصرف.

٢-دفتر يومية الشطب (١١٥ ع.ح):

يقيد به الأصناف الواردة والمنصرفة ويستخدم هذا الدفتر في المخازن الرئيسية فقط.

٣-دفتر يومية العهدة (١١٨ ع.ح):

يمسك بمعرفة أمناء المخازن الرئيسية والفرعية والإقليمية، ويظهر به حسابات العهدة وتوزيع الأصناف على المخازن الفرعية.

٤-دفتر فهرس الأصناف:

هو دفتر مخصص لترتيب الأصناف المستديمة والمستهلكة ترتيباً هجائياً.

٣/٣ نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS :

Government Financial Management Information System

يعد نظام معلومات الإدارة المالية الحكومية GFMIS حلاً متكاملاً يعمل على حوسبة دورة الحياة الكاملة لإعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وإعداد التقارير المالية، حيث يعمل النظام عبر جميع الجهات المدرجة في الموازنة لضمان الشفافية والمساءلة في جميع معاملات الموارد العامة، بما في ذلك التخصيص والاستخدام والمراقبة.

تتعدد تعريفات نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية، فمنها ما هو أكاديمى، ومنها ما هو تطبيقى، ومن واقع الممارسة العملية بالنظام فى مصر خلص فريق العمل للتعريف التالي:

"هو نظام إليكترونى يربط بين جميع أجهزة الحكومة العامة ويحتوى على كافة وظائف ادارة المالية العامة من العمليات المالية والمحاسبية التى تتم فى كافة مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة بداية من مرحلة التخطيط الاستراتيجى انتهاءاً بمرحلة المحاسبة والافصاح".

كما يعرف على أنه عبارة عن "**منظومة تكنولوجية تستخدم برامج وتطبيقات الاوراكل يتم تشغيلها على خوادم وحواسيب مقرها وزارة المالية يتم تجميع وإدارة المعلومات المالية المرسلة لها من الحواسيب الموجودة فى الوحدات الإدارية الحكومية والوحدات الحسابية المختلفة عبر شبكة اتصال خاص**".

وتعد **GFMIS** منظومة متكاملة مؤمنه بالتعاون مع البنك المركزي المصري من خلال إنشاء وتشغيل وإدارة مركز الدفع والتحصيل الإلكتروني الحكومي ووفقًا للمعايير العالمية للربط مع البنوك بالقطاع المصرفي المصري وكافة الهيئات والمؤسسات الحكومية، وبناء البنية التحتية والشبكة المشفرة والمؤمنة تقنيًا طبقًا

لمعايير الأمن القومي اللازمة لإتاحة الدفع والتحصيل الإلكتروني للخدمات الحكومية عن طريق القنوات الإلكترونية المختلفة.

✍ **– الحاجة الى نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS :**

ويعمل النظام بشكل أساسي على ربط كافة مؤسسات الموازنة بهدف دعم عملية اتخاذ القرار بطريقة مستنيرة، تنشأ الحاجة إلى وجود نظام معلومات متكامل للإدارة المالية الحكومية مما يلي:

١. تواجه البلدان ضغوطا متزايدة لتحسين الإدارة المالية وإعداد التقارير.

٢. تتجه الحكومات بشكل متزايد إلى أنظمة الإدارة المالية الالكترونية لمساعدتها على الاستجابة للطلب على معلومات أفضل.

✍ **الفوائد المترتبة على تطبيق GFMIS:**

يحتوي النظام على تطبيق GFMIS العديد من الفوائد والتي من اهمها ما يلي:

- ✓ نظام واحد متكامل تستخدمه جميع الجهات الادارية التابعة للموازنة.
- ✓ يتضمن النظام القدرة على تنفيذ الموزانات والمعالجة المحاسبية المتعلقة بها وتوفير المعلومات للحكومة كلها.
- ✓ تتم معالجة البيانات في مؤسسات الموازنة من خلال الشبكة الحكومية الآمنة.
- ✓ نظام واحد متكامل يستخدمه جميع المديرين الماليين لكافة عمليات الشئون المالية والمحاسبية.
- ✓ التكامل مع الأنظمة المتوفرة لدى البنك المركزي.

✍ الأهداف الرئيسية لتطبيق نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية:

درست مصر جدوى نظام GFMIS، لأغراض دعم إصلاح النظام الحكومي، وتحقيق المزيد من الشفافية في المالية العامة والمحاسبة، وبالتالي تحسين فعالية وكفاءة واقتصاد تقديم الخدمات العامة للمؤسسات العامة المختلفة، وفيما يلي القدرات التي قدمها نظام معلومات الإدارة المالية الجديد للحكومة المصرية:

١. الرقابة المركزية على النفقات والإيرادات في الوزارات والإدارات المختلفة.
٢. القدرة على الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالأداء المالي والتشغيلي.
٣. مزيد من التحكم في الإجراءات الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال المحتمل والفعلي.
٤. دعم إجراءات التخطيط المالي.
٥. تعزيز المساءلة أمام أصحاب المصلحة، مثل المانحين والمواطنين،... إلخ

✍ متطلبات تطبيق نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية

اوضح البنك الدولي (٢٠١١) ان هناك مجموعة من الإصلاحات الأساسية المطلوبة قبل التحول الى تطبيق أتمتة نظام ادارة المعلومات المالية الحكومية الحالي، منها ما يلي:

- ✓ أتمتة مخطط الحسابات الحالي، باستخدام الجداول الوسيطة الآلية للربط بها.
- ✓ تصنيف الموازنة العامة للدولة، وتوثيق المعايير والإجراءات المحاسبية.
- ✓ توثيق إجراءات الخزانة العامة، وإعداد الموازنة العامة للدولة.
- ✓ تطوير الوعي بعمليات وإجراءات الإدارة المالية العامة الأساسية المستخدمة من قبل الموظفين الماليين والمتخصصين في تكنولوجيا المعلومات الذين سيشاركون في تطوير نظم معلومات الإدارة المالية Financial (FMIS) Management Information Systems .

- ✓ محو الأمية في مجال تكنولوجيا المعلومات– تدريب المستخدمين المحتملين لنظام إدارة المعلومات المالية على استخدام الأنظمة الآلية لإدخال البيانات وإنشاء التقارير وتحليل البيانات.
- ✓ محو الأمية "الإدارية"– تدريب المديرين في وزارة المالية والوزارات التنفيذية، والوكالات الأخرى التي تستخدم FMIS في فوائد واستخدامات نظام الإدارة المالية الآلي، وكيفية طلب المعلومات وكيفية استخدام التقارير والبيانات التي تم إنشاؤها كمدخلات في صنع القرار وتحسين المساءلة.

✍ **الانظمة والتطبيقات الخاصة بمنظومة ميكنة ادارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS**

- **تطبيقات اعداد الموازنة العامة للدولة**

وهى التطبيقات المعنية باعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بداء من مرحلة ادخال مقترح رأى الجهة وانتهاءاً بمرحلة صدور قانون ربط الموازنة ونقل الاعتمادات الى تطبيقات الاستاذ العام للتنفيذ.

- **تطبيقات الاستاذ العام**

وهى التطبيقات المعنية بدفتر الاستاذ العام وادخال ما يلزم من تعديلات موازنية تحكمها التأشيرات العامة للموازنة (مناقلات – تعزيزات) وكذا ادخال قيود الفعليات والتسوية بالوحدات الحسابية على مستوى انواع وبنود شجرة الحسابات.

- **مسئولية ادخال قيود الالتزام:**

وهى خاصة بادخال قيود الالتزام الخاصة بارتباطات مستقبلية غير محددة القيمة ووفقا لمتطلبات الجهة الادارية التابع لها الوحدة الحسابية ويتم تنفيذ تلك المسئولية داخل تطبيقات الاستاذ العام واستناداً على الارصدة الموازنية للحسابات.

- **نظام التدفقات النقدية:**

وهى النظام الخاص بالتدفقات النقدية المتوقعة بالوحدة الحسابية ايراداً واستخداماً لوضع تصور نقدى سليم يسهم فى ادارة سليمة للنقد.

- **نظم حساب الخزانة الموحد والدفع والتحصيل الالكترونى**

وهو النظام الخاص بادارة حساب الخزانة الموحد الذى تتم عليه جميع المدفوعات والمقبوضات الحكومية من خلال عملية الدفع والتحصيل الالكترونى بالوحدات الحسابية.

- **تطبيقات حسابات المقبوضات**

وهى التطبيقات الخاصة بادخال وادارة حسابات المقبوضات والمتحصلات بالجهات والتعامل مع العملاء

- **تطبيقات حسابات المدفوعات**

هى التطبيقات الخاصة بادارة وادخال عمليات المدفوعات والتعامل مع الموردين.

- **تطبيقات ادارة النقدية**

وهى التطبيقات الخاصة بالتعامل مع التسويات البنكية ومتابعة حركات الدفع والتحصيل المنفذة.

- **نظام رواتب العاملين**

وهى التطبيقات الخاصة بحساب ودفع رواتب العاملين وحساب الاستحقاقات والاستقطاعات المستحقة انتهاءاً بصدور صرفيات العاملين.

- **نظام إدارة المخزون**

وهى التطبيقات الخاصة بادارة المخزون الموجود بالجهات وصولاً لمعدلات مخزنية سليمة.

- **نظم ادارة المشتريات**

وهى التطبيقات الخاصة بادارة عملية الشراء بداءً من طلب الشراء وانتهاءاً باصدار امر التوريد.

- **نظام ادارة الدين**

وهى النظم الخاصة بادارة القروض والدين الحكومى الخارجى وخدمة الدين (فوائد واقساط).

- **نظم ادارة المنح**

وهى النظم الخاصة بادارة المنح وتصنيفها وأوجه استخدامها واشتراطاتها.

- **نظم ادارة الايرادات (النظم الضريبية)**

وهى تلك النظم الخاصة بادارة ايرادات النظم الضريبية بانواعها.

- **نظم الرقابة والمراجعة**

وهى النظم الخاصة بعمليات الرقابة والمراجعة الالكترونية.

٤/٣ منظومة حساب الخزانة الموحد:

مع تطور وسائل التقنية الحديثة (ووفقآ لما هو متبع لبعض الدول) أن تقوم كافة الوحدات الحسابية الموازنية بالتعامل على حساب واحد لكن من خلال(جهة/ هيئة مستحدثة) تكون هذه الجهة بمثابة بنك الوحدات الحسابية الموازنية.

وقد تبلورت فكرة انشاء حساب وحيد لتصرف من خلاله كافة مدفوعات الحكومة وتضاف اليه كافة حصائل إيراداتها لتتعامل عليها وحدة مستقله (بقطاع التمويل) وقد قامت وزارة المالية باستصدار تشريع لمعالجة السلبيات التي أوصت بها بعثة صندوق النقد الدولي والمتمثل في القانون رقم ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض احكام القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وكان ذو محورين رئيسين :

المحور الأول: انشاء حساب خزانة موحد يشمل الحسابات المفتوحة بالبنك المركزي المصري والحسابات التي تنقل اليه من البنوك التجارية.

المحور الثاني:عدم فتح حسابات لجهات إدارية خارج البنك المركزي الا اذا كانت حسابات صفرية.

ولتفعيل حساب الخزانة الموحد تم الاتي:

- صدر قرار وزير المالية رقم ٣٦ لسنة ٢٠٠٩ بإنشاء الوحدة الحسابية المركزية الخزانة الموحد وتتلقى أوامر الدفع من الوحدات الحسابية وتمدها بالمستندات وكشوف الحساب والتقارير .والتي ستكون بمثابة بنك الوحدات الحسابية الموازنية (الجهات داخل الموازنة).
- قامت وزارة المالية بالتنسيق مع المختصين بالبنك المركزي المصري لإنشاء حساب الخزانة الموحد وعقدت عدة اجتماعات لوضع آلية للتنفيذ وقد تم عرض متكامل لدورة العمل وتم الاستجابة لمطلب وزارة المالية بفتح حساب الخزانة الموحد (الوحدة الحسابية المركزية) لتتعامل علية الوحدة الحسابية المركزية بكافة مدفوعات جهات الموازنة ومتحصلاتها وبدأت دورة المدفوعات في يناير ٢٠١٠ وتبعها دورة متحصلات المصالح الإدارية في يوليو من ذات العام.
- وتخلص دورة العمل فيما بين البنك المركزي المصري والوحدة الحسابية المركزية بان تقوم الوحدة الحسابية المركزية باستصدار امر تحويل للبنك المركزي بالخصم على حساب الخزانة الموحد مقابل الأضافة لحساب المستفيد طرف البنك التجاري او حساب الفرع الرئيسي بتفاصيل المبلغ المضاف اليه من حيث اسم المستفيد ورقم حسابة واسم الفرع المفتوح طرفه ولا يزال هذا الأجراء مستمرآ.

٥/٣ منظومة الدفع والتحصيل الإليكتروني:

وهي منظومة متكاملة مؤمنه بالتعاون مع البنك المركزي المصري من خلال إنشاء وتشغيل وإدارة مركز الدفع والتحصيل الإلكتروني الحكومي ووفقاً للمعايير العالمية للربط مع البنوك بالقطاع المصرفي المصري وكافة الهيئات

والمؤسسات الحكومية ، وبناء البنية التحتية والشبكة المشفرة والمؤمنة تقنياً طبقاً لمعايير الأمن القومي اللازمة لإتاحة التحصيل والدفع الإلكتروني للخدمات الحكومية عن طريق القنوات الإلكترونية المختلفة.

ومن منظور عام فإن منظومة الدفع والتحصيل الإليكتروني تعمل على الاتي:

- إنشاء وتشغيل وإدارة المركز الرئيسي للدفع والتحصيل الإلكتروني الحكومي.
- الربط الشبكي وتبادل البيانات الإلكترونية بالمصالح والهيئات الإيرادية.
- الربط الشبكي وتبادل البيانات الإلكترونية بالبنك المركزي المصري وبنك الاستثمار.
- الربط الشبكي وتبادل البيانات الإلكترونية بالقطاع المصرفي والبريد المصري.
- الربط الشبكي وتبادل البيانات مع كافة الوحدات الحسابية للدولة.
- الربط الشبكي وتبادل البيانات مع قطاعات إعداد وتنفيذ وتمويل الموازنة العامة للدولة.
- تأمين وسرية البيانات الحكومية.
- التكامل مع بوابة الحكومة الإلكترونية في تحصيل الرسوم المختلفة من المواطنين.
- تركيب وتشغيل وإدارة آلات الصارفات الآلية الحكومية.
- تركيب وتشغيل وإدارة نقاط تقديم الخدمات الحكومية الإلكترونية.

الأهداف الاستراتيجية لمنظومة الدفع والتحصيل الإليكتروني:

هناك مجموعة من الاهداف الاستراتيجية التي تسعى منظومة الدفع والتحصيل الاليكتروني إلى تحقيقها، ولعل من أهمها ما يلي:

- تقليل وتنميط الإجراءات في الوحدات الحسابية.

- توفير آليات تعمل على وصول الدعم لمستحقيه.
- زيادة قدرة الحصول على المعلومات التي تتعلق بكل من.
- تحقيق التكامل بين أنشطة ومشروعات تكنولوجيا المعلومات.
- تقليل الفترة الزمنية التي تكون فيها النقود خارج معاملات السوق.
- تحقيق نظام الرصيد الصفري لحسابات الحكومة.
- تحقيق نظام حساب الخزانة الموحد للحكومة وإلغاء كافة الحسابات للوحدات الحسابية الفرعية بالبنك المركزي.
- المساهمة في رسم السياسات الخاصة بالأجور ومراقبة الحد الأدنى والحد الأقصى للأجور.
- تفعيل أدوات الحكومة الإلكترونية.
- توافر قاعدة بيانات وظيفية ومالية للعاملين بالدولة.
- تقليل استخدام العملات الورقية والتحول إلى مجتمع لا نقدي.
- تفعيل أدوات التحليل والتخطيط الاستراتيجي كدعامة لدعم واتخاذ القرارات.

أطراف منظومة الدفع والتحصيل الإليكتروني:

هناك مجموعة من الأطراف المتعاملة داخل منظومة الدفع والتحصيل الاليكتروني، هي:

- كافة الجهات والأجهزة الحكومية.
- الوحدات الحسابية التابعة لقطاع الحسابات والمديريات المالية بوزارة المالية.
- الوحدة الحسابية المركزية لقطاع التمويل بوزارة المالية.
- وحدة سلطة التصديق الإلكتروني الحكومي بوزارة المالية.
- وحدة تكنولوجيا المعلومات بوزارة المالية.
- وحدة الدفع والتحصيل الإلكتروني الحكومي بوزارة المالية.

- شركة تكنولوجيا تشغيل المنشآت المالية.
- البنك المركزي المصري.
- بنوك القطاع المصرفي المصري.
- شركة بنوك مصر.
- هيئة البريد المصري.

– مزايا استخدام منظومة الدفع والتحصيل الالكتروني E-Payment:

- الحد من تداول النقود، وعدم تعرضها للتلف بسرعة مما يؤدي إلى توفير تكاليف إصدار عملات جديدة.
- الحد من عمليات السرقة الناتجة عن حمل كميات كبيرة من النقود.
- عدم التأخير فى تسوية المدفوعة حيث يتم الخصم الفورى على حساب الوحدة الحسابية المركزية (خزانة موحد).
- سرعة التحصيل حيث الإضافة الفورية لحساب الوحدة الحسابية المركزية (خزانة موحد).
- الحد من عمليات اختلاس المال العام لإحكام الرقابة وفقًا للمنظومة.
- عدم ظهور البواقى كما كان فى النظام اليدوى للسرعة فى عمليات الخصم والإضافة.
- سهولة مطابقة الأرصدة الدفترية على الأرصدة الفعلية المنصرفة والمحصلة من خلال حساب الخزانة الموحد.
- سهولة عملية الصرف حيث يتم عمل أمر دفع لمرتبات الجهة وآخر للمحولين على البنوك.
- توفير تكاليف دفاتر الشيكات التى يتم طلبها من البنك لاستخدامها فى سداد المستحقات.
- توفير التكاليف نتيجة ورود التقارير لكشوف الحسابات إلكترونيًا على اللاب توب.

- السرعة فى الإقفال نهاية العام المالى للسرعة فى الحصول على التقارير إلكترونيًا.
- السهولة فى الحصول على المعلومات مما يساعد متخذى القرار في معرفة العجز الحقيقى للموازنة.

أرقام حسابات الوحدة الحسابية المركزية بمنظومة الدفع الإلكتروني بوزارة المالية

اسم الحساب	رقم الحساب
الباب الأول: الأجور وتعويضات العاملين	٩٠١٠٤٤٧٧٧٧
الباب الثاني: شراء السلع والخدمات	٩٠٢٠٤٤٧٧٧٠
الباب الثالث: الفوائد	٩٠٣٠٤٤٧٧٧٣
الباب الرابع: الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	٩٠٤٠٤٤٧٧٧٦
الباب الخامس: المصروفات الأخرى	٩٠٥٠٤٤٧٧٧٩
الباب السادس: شراء الأصول غير المالية (الإستثمارات)	٩٠٦٠٤٤٧٧٧٢
الباب السابع: حيازة الأصول المحلية والأجنبية	٩٠٧٠٤٤٧٧٧٥
الباب الثامن: سداد القروض المحلية والأجنبية	٩٠٨٠٤٤٧٧٧٨
الباب الأول: الضرائب	٩٠٢٥٤٤٧٧٧٥
الباب الثاني: المنح	٩٠٣٥٤٤٧٧٧٨
الباب الثالث: الإيرادات المتنوعة	٩٠٥٥٤٤٧٧٧٤
الباب الرابع: المتحصلات من الإقراض ومبيعات الأصول	٩٠٦٥٤٤٧٧٧٧
الباب الخامس: المتحصلات الأخرى	٩٠٧٥٤٤٧٧٧٠
الدائنون	٩١٩٠٤٤٧٧٧٨
المدينون	٩٢٠٠٤٤٧٧٧٨

أسئلـة وحالات تطبيقية

أولا: أختر (T) اذا كانت الاجابة صحيحة و (F) إذا كانت الاجابة خاطئة::

١. يعد دفتر الحسبة اليومية "٦٩ ع.ح" بمثابة ميزان مراجعة يومي لعمليات الوحدة الحكومية.

٢. تستخدم الحسابات النظامية لأغراض الرقابة ومتابعة التصرفات المالية التي تم إنجازها بالفعل للوحدة الحكومية.

٣. الحسابات الجارية تحت التسوية هي حسابات وسيطة يثبت بها المبالغ التي تخص وحدات أخرى.

٤. يخصص دفتر يومية استمارات الصرف ٢٢٤ ع.ح لقيد استمارات الصرف التي يستخرج بموجبها كمبيالات.

٥. يكون للسلطة المختصة أو من تفوضه بالجهات الحكومية المختلفة حق التوقيع الالكتروني الثاني على أوامر الدفع الالكترونية.

٦. يكون لمديري الحسابات أو وكلائهم بالجهات الحكومية المختلفة حق التوقيع الالكتروني الأول على أوامر الدفع الالكترونية.

٧. يجوز في حالات الضرورة أن يتم الصرف والتعامل على الحسابات المنصوص عليها من خلال أوامر دفع ورقية تحمل التوقيعات ذاتها بحسب الأحوال.

٨. تتميز منظومة إدارة المعلومات المالية الحكومية بتحويل البيانات والمعلومات المالية من النظام المالى الورقى الى نظام الكترونى متخصص.

ثانيًا: الاختيار من متعدد:

١- يتم إثبات الشيكات الواردة للوحدة في دفتر:

A	ح/شيكات تحت التحصيل.	C	ح/الشيكات.
B	ح/الحوالات.	D	لا شيء مما سبق.

٢- يتم إثبات الشيكات الصادرة من الوحدة في دفتر:

A	ح/شيكات تحت التحصيل.	C	ح/الشيكات.
B	ح/الحوالات.	D	لا شيء مما سبق.

٣- دفتر ح/الحوالات ٥٤ ع.ح يخصص لإثبات:

A	أذون الصرف.	C	أذون الشطب.
B	أذون التسوية.	D	كل ما سبق.

٤- دفتر يومية المخزن ١١٤ ع.ح يخصص لإثبات حركة:

A	الوارد من الأصناف.	C	كل من أ، ب معاً.
B	الصادر من الأصناف.	D	لا شيء مما سبق.

٥- ميزان المراجعة الذي يعد في نهاية كل يوم من واقع دفاتر الأستاذ يسمى:

A	دفتر الحسبة اليومي.	C	دفتر الشطب.
B	دفتر العهدة.	D	دفتر فهرس الأصناف.

٦- تستخدم لصرف بدل السفر ومصاريف الانتقال:

A	استمارة ٥٠ ع.ح.	C	استمارة ٦٢ ع.ح.
B	استمارة ٥١ ع.ح.	D	استمارة ١٣٢ ع.ح.

٧- تستخدم لصرف المبالغ المستحقة على الجهات الحكومية وتعد من مستندات القيد الأصلية:

A	استمارة ٥٠ ع.ح.	C	استمارة ٦٢ ع.ح.
B	استمارة ٥١ ع.ح.	D	استمارة ١٣٢ ع.ح.

المراجع:

- د. أسامه أحمد جمال هلالي(٢٠١٧)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عاطف حسن عبدربه(٢٠١١)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عثمان محمد ياسين فراج(٢٠١٨)، المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- مركز الدفع والتحصيل الالكترونى لوزارة المالية(٢٠١٥)، تقرير الموقف المالى لحساب الخزانة الموحد فى.
- وزارة المالية المصرية،(يوليو ٢٠١٠)، نظام ميكنة إدارة المحاسبة الحكومية، دليل المحاسبة حتى التقارير على تطبيقات أوراكل المالية.

المواقع على شبكة الانترنت:

- نظام معلومات الادارة المالية الحكومية
https://gfmis.mof.gov.eg/GFMIS
- منظومة حساب الخزانة الموحد
https://gfmis.mof.gov.eg/TSA
- مركز الدفع و التحصيل الالكتروني
https://gfmis.mof.gov.eg/Epayment

الفصل الرابع

التوجيه المحاسبي للعمليات الحكومية الخاضعة والمستثناه من تعديلات قانون المحاسبة الحكومية

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- التوجيه المحاسبي للإيرادات.
- التوجيه المحاسبي للاستخدامات.
- التوجيه المحاسبي للأجور.
- التوجيه المحاسبي للسلف الحكومية.
- التوجيه المحاسبي للاعتمادات والتحويلات الخارجية.

١/٤ التوجيه المحاسبي للإيرادات:

تضمنت تعديلات القانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ م بشأن المحاسبة الحكومية تطبيق منظومة الدفع والتحصيل الإلكترونى على كافة وحدات الجهاز الإدارى للدولة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات الخدمية والاقتصادية، وطبقا لأحكام القانون المعدل تم الغاء تعامل الجهات الادارية بالشيكات الورقية على أن يكون التعامل باوامر الدفع الاكترونى.

ولا تسرى احكام المادة (٣٠) من تعديلات القانون على كل من وزارة الدفاع وهيئة الأمن القومى وجميع أجهزتهما والهيئة العامة للتامين الصحى وصناديق المعاشات والتامينات التابعة للهيئة القومية للتامين الاجتماعى وكذلك صناديق الرعاية الاجتماعية والصحية وصناديق التامين الخاصة بالعاملين.

وقد عرض الفصل السابق طريقة التعامل مع أوامر الدفع والتحصيل الإلكتروني للعمليات المالية الخاضعة، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل للتوجيه المحاسبي لكل طريقة متاحة من طرق تحصيل الإيرادات.

١/١/٤ التحصيل النقدي الإلكتروني:

يقصد بالتحصيل النقدي أن تقوم الخزينة بالوحدة الإدارية الحكومية بتحصيل الموارد المالية سواء كانت إيرادات أو تأمينات أو مستحقات أخرى، ويتم في المحاسبة الحكومية التفرقة بين تحصيل تلك الموارد بواسطة الخزائن العامة أو بواسطة الخزائن الفرعية.

ويقصد بالخزائن العامة تلك المرخص لها بتسلم كافة المتحصلات الحكومية سواءً متعلقة بنفس الوحدة الإدارية التي تتبعها أو غيرها، كما يرخص لها بصرف كافة المبالغ المستحقة على نفس الوحدة الإدارية أو وحدات أخرى بموجب إذن صرف (٩ ع.ح)، ومن أمثلتها خزائن وزارة المالية.

أما الخزائن الفرعية فيقصد بها تلك الخزائن المرخص لها بتسلم كافة المتحصلات الخاصة بنفس الوحدة الإدارية التي تتبعها فقط، ولا يتم صرف أي مبالغ منها، وتقوم بتوريد متحصلاتها إلى إحدى الخزائن العامة أو إلى البنك المركزي. ومن ثم فإن التوجيه المحاسبي لتلك العمليات سوف يختلف في حالة ما التحصيل عن طريق الخزينة العامة الفرعية، وذلك على النحو التالي:

نظراً لقيام الخزينة الفرعية بتلقي المتحصلات الخاصة بالوحدة الإدارية التي تتبعها فقط سواء كانت إيرادات أو تأمينات أو مستحقات أخرى، ثم تقوم بإرسالها إلى الخزينة العامة أو إلى البنك المركزي، فإنه لن يتم استخدام حـ/النقدية الذي يعبر عنه في المحاسبة المالية بأي متحصلات نقدية عند إثبات تلك المتحصلات، بل سوف يتم استخدام حـ/النقدية تحت التسوية الذي يجعل مديناً بالمتحصلات كما يجعل دائناً بالمبالغ التي تم توريدها للخزينة العامة أو البنك المركزي، وتكون قيود اليومية كما يلي:

١-عند التحصيل:

➢**تحصيل الإيرادات:** يتم إثبات تحصيل الإيرادات الخاصة بالوحدة سواء تم معرفة نوع الإيراد (باب – مجموعة – بند) أو لم يتم معرفة نوع الإيراد، بموجب القيد التالي:

من حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل إلكتروني)		××
إلى حـ/ الإيرادات (عند معرفة نوع الإيراد)	××	
أو إلى حـ/ الإيرادات تحت التسوية (عند عدم معرفة نوع الإيراد)	××	

➢**تحصيل التأمينات:** يتم إثبات تحصيل التأمينات سواء كانت تأمينات ابتدائية (مؤقتة) أو نهائية:

من حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل إلكتروني)		××
إلى حـ/ جارى التأمينات (المؤقتة / النهائية)	××	

➢**في حالة استرداد مصروفات صرفت بالزيادة:** يتم إثبات تحصيل أي مصروفات كان قد سبق صرفها بالزيادة بالاستبعاد من المصروفات إذا تم الاسترداد خلال نفس السنة المالية التي تم الصرف فيها أو بإضافتها إلى الإيرادات المتنوعة إذا تم الاسترداد في سنة مالية تالية لسنة الصرف:

- عند اكتشاف الخطأ (قيد نظامي للمتابعة):

من حـ/ الديون المستحقة للحكومة		××
إلى حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة	××	

- عند التحصيل:

من حـ/ النقدية تحت التسوية **(تحصيل إلكتروني)**		××
إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد (نفس السنة المالية)	××	
أو إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة (سنة مالية تالية)	××	

- إلغاء القيد النظامي:

من حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة		××
إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة	××	

وقد يتم الإثبات في الدفاتر بقيد واحد مركب إذا كانت المتحصلات النقدية متعددة أي تجمع بين أكثر من نوع مما سبق.

٢-عند الإضافة وطباعة كشف حساب الوحدة الحسابية المركزية من خلال المنظومة : (اسبوعيًا)

من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – (باب موازني....)		××
إلى حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)	××	
اقفال النقدية المفتوحة بحسابات الوحدة الحسابية		

مثال رقم (١):

حصلت إحدى المصالح الحكومية عن طريق خزينتها الفرعية مبلغ وقدره ٣٠٠٠٠ جنيه، وقد كانت تفاصيلها كما يلي:

- ١٠٠٠٠ جنيه إيرادات (الباب...– بند ...) تخص الوحدة.
- ٦٠٠٠ جنيه إيرادات لم يتم تحديد نوعها.
- ٥٠٠٠ جنيه محصل كتأمينات ابتدائية.
- ٤٠٠٠ جنيه محصل كتأمينات نهائية.
- ٥٠٠٠ جنيه مبالغ محصلة صرفت بالخطأ سابقاً.

والمطلوب: اثبات قيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر الوحدة الإدارية الحكومية.

الحـــــــل

يتم إثبات تحصيل الإيرادات الخاصة بالوحدة، بموجب القيود التالية:

المبلغ		بيـــــــــــــــــــــــان
منه	له	
١٦٠٠٠		من حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني) إلى مذكورين
	١٠٠٠٠	حـ/ الإيرادات (باب.... - بند ...)
	٦٠٠٠	حـ/ الإيرادات تحت التسوية (لعدم معرفة نوع الإيراد) تحصيل إيرادات خاصة بالوحدة
٩٠٠٠		من حـ/ النقدية تحت التسوية(تحصيل الكتروني) إلى مذكورين
	٥٠٠٠	حـ/ جارى التأمينات المؤقتة
	٤٠٠٠	حـ/ جارى التأمينات النهائية تحصيل تأمينات مؤقتة ونهائية
٥٠٠٠		من حـ/النقدية تحت التسوية(تحصيل الكتروني)
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد تحصيل المصروفات التي سبق صرفها خطأ
٥٠٠٠		من حـ/تسوية مطلوبات الحكومة
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة إلغاء القيد النظامي

٢/١/٤ التحصيل بشيكات (بشكل الكتروني):

قد يتم تحصيل إيرادات الوحدة الإدارية في صورة شيكات، وتقضي اللائحة المالية للموازنة والحسابات بأن تكون الشيكات مصرفية أو شيكات مقبولة الدفع، كما تقضي بأن كافة الشيكات التي تتلقاها الوحدات الإدارية يجب أن تُظهر وترسل مباشرة إلى البنك المركزي لكي يقوم بتحصيلها وإيداع قيمتها بحساب الوحدة طرفه دون احتساب أية عمولة تحصيل.

ويتم استخدام حـ/ الشيكات تحت التحصيل لمراقبة عملية تحصيل الشيكات، بحيث يجعل مديناً عند استلام الشيكات ودائناً عند ورود إشعار البنك المركزي الذي يفيد إتمام التحصيل أو رفضه لأي سبب من الأسباب، وبالتالي فإن رصيد هذا الحساب يمثل الشيكات التي استلمتها الوحدة الإدارية ولم يتم تحصيلها بعد.

١-عند التحصيل بشيكات:

- **تحصيل إيرادات تخص الوحدة:**

عند إستلام الشيكات وإرسالها للتحصيل الالكتروني(الشكات التجارية المعتمدة أو الشيكات المصرفية)،يتم إثبات تحصيل الإيرادات التي تخص الوحدة سواء تم معرفة نوع الإيراد (باب – مجموعة – بند) أو لم يتم معرفة نوع الإيراد، بموجب القيد التالي:

××		من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
	××	إلى حـ/ الإيرادات (عند معرفة نوع الإيراد)
	××	أو إلى حـ/ الإيرادات تحت التسوية (عند عدم معرفة نوع الإيراد)

وعند معرفة نوع الإيراد يجري القيد التالي:

××		من حـ/ الإيرادات تحت التسوية
	××	إلى حـ/ الإيرادات (باب – مجموعة – بند)

➢ **تحصيل التأمينات:**

يتم إثبات تحصيل التأمينات سواء كانت تأمينات ابتدائية (مؤقتة) أو نهائية، بموجب القيد التالي:

من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)		××
إلى حـ/ جارى التأمينات (المؤقتة / النهائية)	××	

➢ **في حالة استرداد مصروفات صرفت بالزيادة:**

يتم إثبات تحصيل أي مصروفات قد سبق صرفها بالزيادة تخص نفس الوحدة، بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)		××
إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد (نفس السنة المالية)	××	
أو إلى حـ/ الإيرادات المتنوعة (سنة مالية تالية)	××	

ثم يلغى القيد النظامي:

من حـ/ تسوية مطلوبات الحكومة		××
إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة	××	

٢-عند طباعة كشف حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد:

من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد		××
إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)	××	

<u>مثال رقم (٢):</u>

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية بمحافظة قنا

➢ ٢٠٠٠٠ جنيه متحصلات بشيكات كإيرادات (باب ... – بند ...) تخص الوحدة الإدارية.

➢ ٧٠٠٠ جنيه متحصلات بشيكات كإيرادات غير محددة النوع.

- ٨٠٠٠ جنيه متحصلات بشيكات عبارة عن تأمينات مؤقتة تخص الوحدة الإدارية.
- ٧٠٠٠ جنيه متحصلات بشيكات عبارة عن تأمينات نهائية تخص الوحدة الإدارية.
- ٥٠٠٠ جنيه متحصلات بشيكات عبارة عن مبالغ سبق صرفها بطريق الخطأ لأحد الموردين.

والمطلوب: إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة في دفاتر الوحدة الإدارية الحكومية.

الحـــــل

المبلغ		بيـــــــــــــــــــان
منه	له	
٢٧٠٠٠		من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
		إلى مذكورين
	٢٠٠٠٠	حـ/ الإيرادات (باب أول - بند ٤)
	٧٠٠٠	حـ/ الإيرادات تحت التسوية
		تحصيل إيرادات خاصة بالوحدة بموجب شيكات
١٥٠٠٠		من حـ / شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
		إلى مذكورين
	٨٠٠٠	حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
	٧٠٠٠	حـ/ جاري التأمينات النهائية
		تحصيل تأمينات مؤقتة ونهائية
٥٠٠٠		من حـ / شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد
		تحصيل مبالغ صرفت خطأ سابقًا
٥٠٠٠		من حـ / تسوية مطلوبات الحكومة
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الديون المستحقة للحكومة
		إلغاء القيد النظامي

٣/١/٤ التحصيل بحوالات بريدية:

قد تقوم الوحدة الإدارية بتحصيل إيراداتها عن طريق الحوالات البريدية، حيث يقوم الموظف أو الجهة الإدارية بدفع المبالغ المستحقة عليها إلى هيئة البريد لحساب الوحدة الإدارية المستفيدة، ثم تقوم هيئة البريد بتحرير حوالة بريدية بالمبالغ المحصلة تسلم إلى المدين الذي يقوم بدوره بإرسالها إلى الوحدة المستفيدة يفيدها بأنه قد تم سداد المبالغ المستحقة، ثم تقوم هيئة البريد بسحب شيك لحساب الجهة المستفيدة بالقيمة التي حصلتها لحسابها، وتكون قيود اليومية في دفاتر الوحدة الإدارية الحكومية كما يلي:

١-عند استلام الحوالة البريدية:

يتم اثبات استلام الوحدة الإدارية للحوالات البريدية بموجب قيد اليومية التالي:

××		من حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد)
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الإيرادات (باب .... بند ....)
	××	حـ/ الإيرادات تحت التسوية
	××	حـ/ جارى التأمينات (المؤقتة / النهائية)
	××	حـ/جارى مبالغ دائنة تحت التسوية (باسم الجهة التي تخصها المتحصلات)

٢-عند استلام شيك بقيمة الحوالة البريدية:

يتم اثبات استلام الشيكات الواردة من هيئة البريد بقيمة الحوالات البريدية بموجب قيد اليومية التالي:

××		من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
	××	إلى حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد)

٣-عند طباعة كشف حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد:

من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد		
إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)	××	××

مثال رقم (٣):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية (لديها وحدة حسابية موازنية):

- حصلت الوحدة نقدية عن طريق pos بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه قيمة إيرادات (باب ... – بند..).
- حصلت الوحدة إيرادات (باب .. – بند..) بمبلغ ٦٢٠٠ جنيه بحوالة بريدية.
- أرسلت الحوالات البريدية إلى هيئة البريد وتم استلام شيكات بقيمتها.
- أرسلت الشيكات إلى البنك المركزي للتحصيل وورد إشعار التحصيل.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة.

الحـــــل

المبلغ		بيـــــــــــــــــــــان
منه	له	
٤٥٠٠	٤٥٠٠	من حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل إلكتروني) إلى حـ/ الإيرادات (باب .. – بند ..) تحصيل إيرادات نقداً
٤٥٠٠	٤٥٠٠	من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – (باب موازني.....) إلى حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني) طباعة كشف حساب الوحدة الحسابية المركزية من خلال المنظومة
٦٢٠٠	٦٢٠٠	من حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد) إلى حـ/ الإيرادات (باب .. – بند ..) تحصيل إيرادات بحوالات بريدية

٦٢٠٠	٦٢٠٠	من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني) إلى حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد) استلام شيك بقيمة الحوالات
٦٢٠٠	٦٢٠٠	من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني) طباعة كشف حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد

٤/١/٤ التحصيل عن طريق الخصم من المستحقات:

قد يكون لإحدى الوحدات الإدارية الحكومية أو إحدى الجهات أو الأفراد مستحقات لدى الوحدة الإدارية (العاملين، المقاولين، .... الخ)، كما قد يوجد عليهم مستحقات للوحدة الإدارية (ضرائب، تأمينات، جزاءات، غرامات تأخير، ... الخ)، مما يؤدي إلى قيام الجهة الإدارية بإجراء مقاصة بين مستحقات الغير ومستحقاتها، مثل خصم ضريبة المرتبات والأجور من مرتبات العاملين قبل صرفها (الحجز من المنبع)، ويتم ذلك كما يلي:

١-عند الصرف:

يتم إثبات صرف شيكات بصافي القيمة بعد خصم المستحقات بموجب قيد اليومية التالي:

××		من حـ/ الاستخدامات إلى مذكورين
	××	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	××	حـ/ الإيرادات المتنوعة (غرامات تأخير - جزاءات)
	××	حـ/ أوامر دفع - جاري (بالصافي)

٢-عند إصدار أمر دفع بالمستحق لمصلحة الضرائب:

يتم اثبات إصدار أمر دفع بقيمة المبالغ المخصومة لصالح مصلحة الضرائب بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)		××
إلى حـ/ أوامر دفع - جاري	××	

مثال رقم (٤):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية (لديها وحدة حسابية موازنية):

- حصلت الوحدة تأمينات مؤقتة نقداً بمبلغ ٥٦٠٠ جنيه.
- حصلت الوحدة إيرادات (باب ... – بند...) قيمتها ٣٥٠٠ جنيه بشيك وقد ورد إشعار تحصيل الشيك.
- سددت الوحدة مبلغ ٦٠٠٠ جنيه قيمة مستحقات أحد الموردين وقد تم خصم مبلغ ٢٠٠ جنيه غرامات تأخير، ٣٠٠ جنيه لمصلحة الضرائب.
- حصلت الوحدة إيرادات قدرها ٤٠٠٠٠ جنية منها ٥٠٠٠ نقداً ١٠٠٠٠ بشيكات ١٥٠٠٠ بحوالات بريدية والباقي خصماً من مستحقات سابقة.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة.

الحـــــل

البيـــــــــــــــــــــان	المبلغ	
	له	منه
من حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)		٥٦٠٠
إلى حـ/ جاري التأمينات المؤقتة	٥٦٠٠	
تحصيل تأمينات مؤقتة نقداً		
من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص		٥٦٠٠
إلى حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)	٥٦٠٠	
طباعة كشف حساب الوحدة الحسابية المركزية من خلال المنظومة		
من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)		٣٥٠٠
إلى حـ/ الإيرادات (باب أول – بند ٣)	٣٥٠٠	
تحصيل إيرادات بشيكات		

٣٥٠٠		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد
	٣٥٠٠	إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
		طباعة كشف حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد
٦٠٠٠		من حـ/ الاستخدامات
		إلى مذكورين
	٢٠٠	حـ/ إيرادات متنوعة (غرامات تأخير)
	٣٠٠	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	٥٥٠٠	حـ/ أوامر دفع - جاري
		إصدار أمر دفع بصافي المستحق للمورد
		من مذكورين
٥٠٠٠		حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)
١٠٠٠٠		حـ/ شيكات تحت التحصيل(تحصيل الكتروني)
١٥٠٠٠		حـ/ جاري المبالغ المدينة تحت التسوية (طرف هيئة البريد)
١٠٠٠٠		حـ/ الاستخدامات
	٤٠٠٠٠	إلى حـ/ الإيرادات
		تحصيل إيرادات
٥٠٠٠		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص
	٥٠٠٠	إلى حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)
		طباعة كشف حساب الوحدة الحسابية المركزية من خلال المنظومة
١٠٠٠٠		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)
		طباعة كشف حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد

٥/١/٤ تحصيل التأمينات في المناقصات العامة:

تناولنا في الجزء السابق طرق التحصيل المختلفة (نقداً – بشيكات –خصماً من المستحقات)، وبالإضافة إلى تلك الطرق توجد خطابات الضمان التي تستخدم في المناقصات العامة كطريقة لتوريد التأمينات سواء المؤقتة أو النهائية. وبالتالي سوف نتناول في هذا الجزء بالتفصيل المناسب المناقصات العامة وتحصيل التأمينات.

أولاً: أنواع التأمينات:

يوجد نوعان من التأمينات هما:

١- **تأمينات مؤقتة:** الزمت المادة ١٦من القانون١٨٢ لسنة ٢٠١٨م والمادة ٣٠ من اللائحة التنفيذية لذات القانون والصادرة بالقرار رقم ٦٩٢ لسنة ٢٠١٩م، حيث جاء نص المادة(١٦) ما يلي:

تحدد السلطة المختصة مبلغ التأمين المؤقت ضمن شروط الطرح ، ويجب تقديره دون مبالغة وبما لا يجاوز النسبة المنصوص عليها قرين العمليات الآتية :

١ - فى عمليات شراء أو استئجار المنقولات والتعاقد على مقاولات الأعمال وتلقى الخدمات والأعمال الفنية والدراسات الاستشارية : نسبة (١,٥٪) من القيمة التقديرية وبما يتماشى مع طبيعة العملية وحجمها ، وفى حالة الطرح فى مجموعات متجانسة يحسب التأمين المؤقت لكل مجموعة بذات النسبة .

٢ - فى عمليات شراء أو استئجار العقارات : نسبة (٠,٥٪) من القيمة التقديرية للعملية المطروحة .

٣ - فى عمليات بيع وتأجير المنقولات والعقارات والمشروعات والترخيص بالانتفاع أو باستغلال العقارات والمشروعات : يتم تحديد مبلغ التأمين المؤقت حسب طبيعة وأهمية المزايدة .

وفى جميع الأحوال ، يجب أن يكون التأمين المؤقت ساريًا لمدة ثلاثين يومًا بعد تاريخ انتهاء مدة صلاحية سريان العطاء أو تاريخ انتهاء مدة مد صلاحيته .

٢- **التامين النهائي:** الزمت المادة ٤٠ من القانون١٨٢ لسنة ٢٠١٨م والمادة ٨١ من اللائحة التنفيذية لذات القانون والصادرة بالقرار رقم ٦٩٢ لسنة ٢٠١٩م، حيث جاء نص المادة(٤٠) ما يلي:

على صاحب العطاء الفائز أن يؤدى التأمين النهائى بالنسب وخلال المدد بالأحكام المبينة قرين الحالات الآتية :

١ - عمليات شراء أو استئجار المنقولات والتعاقد على مقاولات الأعمال وتلقى الخدمات والأعمال الفنية والدراسات الاستشارية ، خلال عشرة أيام عمل بنسبة (٥٪) من قيمة العقد تبدأ من اليوم التالى لإخطاره بقبول عطائه ، وبالنسبة للعقود التى تبرم مع متعاقد فى الخارج يكون الأداء خلال عشرين يوم عمل ، ويتم الإخطار بكتاب يرسل بخدمة البريد السريع عن طريق الهيئة القومية للبريد ، معه تعزيزه فى ذات الوقت بالبريد الإلكترونى أو الفاكس بحسب الأحوال ، ويجوز بموافقة السلطة المختصة منح مهلة إضافية للأداء بما لا يجاوز عشرة أيام عمل .

وفى حالات التعاقد بالاتفاق المباشر والتى تتطلب بحسب طبيعتها ضمان المتعاقد لسلامة محل التعاقد ، فيحجز ما يعادل نسبة (٥٪) من مستحقاته .

ولا يحصل من صاحب العطاء الفائز التأمين النهائى إذا وردَّ جميع الأصناف التى رسا عليه توريدها وقبلتها الجهة الإدارية بصفة نهائية خلال المهلة المحددة لأداء التأمين النهائى وذلك إذا لم يكن لهذه الأصناف مدة ضمان ، أما فى الحالات التى تتطلب طبيعتها ضمان المتعاقد لسلامة محل العقد فيتم خصم نسبة (٥٪) من مستحقاته .

٢ - عمليات شراء العقارات : تحجز نسبة (٣٪) من الثمن ، وترد إلى البائع فور التسجيل أو مضى عام من تاريخ تسليم العقار للجهة الإدارية أيهما أبعد لمواجهة إصلاح أى عيوب قد تظهر خلال هذه المدة .

٣ - حال بيع المنقولات ، يجب على من يرسو عليه المزايدة أن يسدد نسبة (٣٠٪) من قيمة ما تم ترسيته عليه فور الرسو .

٤ - عمليات بيع العقارات والمشروعات : يجب على من ترسو عليه المزايدة أن يسدد نسبة (١٠٪) من قيمة ما تم ترسيته عليه فور الرسو .

ثانياً: تحصيل التأمينات:

يتم تحصيل التأمينات بإحدى الصور التالية:

١- الدفع الالكتروني.

٢- شيكات مسحوبة على البنوك المحلية على أن يكون مؤشراً عليها بالقبول.

٣- حوالات بريدية حكومية.

٤- خطابات ضمان (حـ/ كفالات) صادرة من أحد البنوك المعتمدة.

٥- خصماً من مستحقات مقدم العطاء (بناء على طلبه) عن عمليات أتمها للجهة أو تأمين قديم له لديها لم يسترده بعد.

ثالثاً: إجراءات الشراء عن طريق المناقصات العامة:

تهدف إجراءات الشراء عن طريق المناقصات العامة إلى تمكين الوحدات الحكومية من الحصول على أفضل الشروط حال تدبيرها للمستلزمات السلعية أو الخدمية، ولا شك أن هذا يساعد على توسيع دائرة المنافسة بين الموردين وإعطائهم فرصاً متكافئة في التعامل مع الوحدة الحكومية. وتتمثل تلك الإجراءات فيما يلي:

١- الإعلان عن المناقصة:

يتم الإعلان عن المناقصة في التوقيت المناسب وذلك بالنشر في جريدتين حكوميتين واسعتي الانتشار في يومين متتاليين فيما لو لم تتجاوز قيمة المناقصة ٥٠٠٠٠ جنيه، أما إذا زادت قيمة المناقصة عن هذا المبلغ لزم النشر على مدار ثلاثة أيام متتالية. وفور دفع قيمة الإعلان يجرى القيد التالي:

من حـ/ الاستخدامات (بند نشر وإعلان)		××
إلى حـ/ أوامر دفع - جاري	××	

٢- بيع كراسة الشروط:

تعد كراسة الشروط أحد إيرادات الوحدة الحكومية، وعند تحصيل قيمتها يجرى القيد التالي:

من حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)		××
أو من حـ / شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)		××
إلى حـ/ الإيرادات – مبيعات مخازن الحكومة	××	

٣- توريد التأمين الابتدائي:

يتم توريد التأمين الابتدائي وذلك كنسبة مئوية من قيمة العطاء، وعند التحصيل يجرى القيد التالي:

من حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)		××
من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)		××
من حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية طرف هيئة البريد (حوالة بريدية)		××
من حـ/ الكفالات (خطاب ضمان)		××
من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة (تحويل تأمين سابق)		××
إلى حـ/ جاري التأمينات المؤقتة	××	

وقد يتم التوريد خصماً من مستحقات سابقة للمورد لدى الوحدة الحكومية.

من حـ/ الاستخدامات (بند .... نوع ....)		××
إلى مذكورين		
حـ/ جاري التأمينات المؤقتة	××	
حـ/ أوامر دفع - جاري	××	

٤- توريد التأمين النهائي لمن رست عليه المناقصة:

بعد انتهاء فترة تقديم العطاءات يتم فتح المظاريف وفرزها لاختيار المورد الذي سوف يقوم بتنفيذ الأعمال، ثم يتقدم صاحب العطاء المقبول بتوريد قيمة التأمين النهائي.

من حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل الكتروني)		××
إلى حـ/ جاري التأمينات النهائية	××	

وقد يتقدم صاحب العطاء المقبول بطلب تحويل التأمين الابتدائي إلى تأمين نهائي مع توريد الفرق للوحدة الحكومية.

		من مذكورين
××		حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
××		حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)
	××	إلى حـ/ جاري التأمينات النهائية

وفي حالة امتناع صاحب العطاء المقبول عن سداد التأمين النهائي تقوم الوحدة الحكومية بإتباع الآتي:

- إلغاء العقد ومصادرة التأمين المؤقت:

يعد التأمين الابتدائي في هذه الحالة إيراداً بالنسبة للوحدة الحكومية، ويجرى القيد التالي:

××		من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
	××	إلى حـ/ الإيرادات – مصادرة تأمينات

- تحميل صاحب العطاء بغرامات ومصاريف إدارية وفروق السعر:

تقوم الوحدة بتنفيذ العقد على حساب صاحب العطاء المقبول أو تنفيذه بواسطة مقاول أو مورد آخر، على أن يتحمل صاحب العطاء المقبول بالإضافة إلى التأمينات التي تم مصادرتها كل من: غرامات التأخير؛ والمصاريف الإدارية؛ وأية زيادة في تكلفة العقد. على أن تخصم من أية مستحقات له طرف الوحدة أو أي جهة إدارية أخرى، وإذا تعذر ذلك يمكن الحصول على مستحقات الوحدة بالطرق الإدارية. وسوف نقوم بتوضيح المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العمليات عند تناول تأخر المتعاقد الأصلي في التنفيذ نظراً لتطابق المعالجة المحاسبية لكل منهما.

٥- رد التأمينات المؤقتة لمن لم ترسي عليهم المناقصة:

بالنسبة لباقي العطاءات المرفوضة يتم رد التأمينات المؤقتة عن طريق اصدار امر دفع الكتروني أياً كانت طريقة تحصيلها فيما عدا خطابات الضمان حيث يتم إعادة خطاب الضمان للبنك. ويجري القيد التالي:

××		من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
××		إلى حـ/ أوامر دفع - جاري (أياً كانت طريقة التحصيل)
	××	أو إلى حـ/ الكفالات (خطاب الضمان)

٦- تنفيذ الأعمال أو الخدمات:

في حالة قيام المتعاقد بتنفيذ الأعمال أو الخدمات المكلف بها طبقاً لشروط التعاقد تسوى مستحقاته طرف الوحدة الحكومية ويرد التأمين النهائي له، وتتم عملية التسوية من خلال القيدين التاليين:

××		من حـ/ الاستخدامات (بند .... نوع ....)
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	××	حـ/ أوامر دفع- جاري (صافي المستحق)

ويجرى القيد التالي عند رد التأمين النهائي:

××		من حـ/ جاري التأمينات النهائية
××		إلى حـ/ امر دفع - جاري (أياً كانت طريقة التحصيل)
	××	أو إلى حـ/ الكفالات (خطاب الضمان)

٧- حالة تأخر المتعاقد في تنفيذ الأعمال أو الخدمات:

في حالة تأخر المتعاقد في تنفيذ الأعمال فإنه يجوز للوحدة الحكومية تنفيذ العقد على حساب المتعاقد أو يعهد به لمقاول أو مورد آخر، على أن يتحمل المتعاقد الأصلي بغرامات التأخير والمصاريف الإدارية وأية زيادة في تكلفة العقد. وهنا يجب أن نفرق بين حالتين هما:

الحالة الأولى: تنفيذ المتعاقد الأصلي للأعمال:

في هذه الحالة يتم خصم غرامات التأخير والمصاريف الإدارية من المستحق للمتعاقد الأصلي وتتم المعالجة المحاسبية بالقيد التالي:

××		من حـ/ الاستخدامات (بالقيمة الأصلية للعقد)
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	××	حـ/ الإيرادات [غرامات التأخير + المصاريف الإدارية]
	××	حـ/ أوامر دفع- جاري - المتعاقد الأصلي [صافي المنصرف]

الحالة الثانية: تحويل العقد إلى متعاقد آخر:

غالباً ما يتم تحويل العقد إلى مورد آخر يلي المتعاقد الأصلي في قيمة العطاء، وبالتالي يوجد فرق بالزيادة بين العقدين يتم تحميله للمتعاقد الأصلي بجانب كل من غرامات التأخير والمصاريف الإدارية، ويجرى القيد التالي:

		من مذكورين
××		حـ/ الاستخدامات (بالقيمة الأصلية للعقد)
××		حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعاقد الأصلي) [بالفرق + غرامات التأخير + المصاريف الإدارية]
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	××	حـ/ الإيرادات [غرامات التأخير + المصاريف الإدارية]
	××	حـ/ أوامر دفع- جاري - المتعاقد الجديد [صافي المنصرف]

ثم يلي ذلك تسوية حساب المورد المقصر (المتعاقد الأصلي) عن طريق التأمين النهائي المستحق له. وقد نواجه بثلاثة احتمالات:

الاحتمال الأول: قيمة التأمين النهائي أكبر من المستحق عليه:

في ظل هذا الاحتمال يرد الفرق للمتعاقد الأصلي وذلك بالقيد التالي:

××		من حـ/ جاري التأمينات النهائية
		إلى مذكورين
	××	حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعاقد الأصلي)
	××	حـ/ أوامر دفع- جاري - (بالمتبقي للمتعاقد)

الاحتمال الثاني: قيمة التأمين النهائي أقل من المستحق عليه:

في ظل هذا الاحتمال يسدد المتعاقد الأصلي الفرق وذلك بالقيد التالي:

		من مذكورين
××		حـ/ جاري التأمينات النهائية
××		حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)
	××	إلى حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعاقد الأصلي)

الاحتمال الثالث: قيمة التأمين النهائي أقل من المستحق عليه مع إفلاس المتعاقد:

في ظل هذا الاحتمال يتم احتجاز التأمين النهائي على أن يعتبر المتبقي عليه ديوناً معدومة، وذلك بالقيد التالي:

		من مذكورين
××		حـ/ جاري التأمينات النهائية
××		حـ/ الاستخدامات
	××	إلى حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعاقد الأصلي)

مثال رقم (٥):

فيما يلي بعض البيانات عن إحدى المناقصات العامة التي أجرتها مستشفى قنا الجامعي (الوحدة الحكومية) لشراء مستلزمات طبية:

١- تم سداد مبلغ ١٥٠٠ جنيه بأمر دفع لزوم طباعة كراسة الشروط بعد خصم ٢% لصالح مصلحة الضرائب.

٢- حصلت المستشفى مبلغ ٤٢٠٠ جنيه من بيع الكراسات الخاصة بشروط المناقصة منها ١٦٠٠ جنيه نقداً و ١٢٠٠ جنيه بشيكات، والباقي خصماً من مستحقات الغير لدى المستشفى والتي تبلغ ١٧٠٠ جنيه وقد صرف لهم الباقي بامر دفع.

٣- تلقت المستشفى مبالغ التأمين المؤقتة من المتعاقدين وبيانها على النحو التالي:

اسم المورد	قيمة العطاء	طريقة سداد التأمين المؤقت (١%)
حسن	٨٠٠٠٠	نقداً
حسين	٩٠٠٠٠	بشيك مقبول الدفع
حسنين	١٠٠٠٠٠	بحوالة بريدية
حسونة	٧٠٠٠٠	بتحويل تأمين نهائي قديم مستحق للصرف وقدره ٢٠٠٠ جنيه وقد صرف له الباقى بامر دفع
حسنى	٨٤٠٠٠	بخطاب ضمان من بنك مصر
حسان	٦٠٠٠٠	خصماً من مستحقاته طرف المستشفى والبالغ قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه نتيجة توريد مستلزمات سلعية للمستشفى، وقد صرف له الباقى بامر دفع بعد خصم ٤٠٠٠ جنيه ضرائب

٤- قامت إدارة المستشفى باختيار المورد صاحب أقل عطاء وأخطرته بزيادة التأمين المؤقت إلى تأمين نهائي بنسبة ٥% من العطاء، وقد تم السداد بشيك، كما قامت إدارة المستشفى برد التأمينات المؤقتة لمن لم ترسي عليهم المناقصة.

٥- قام المورد الذي رست عليه المناقصة بتوريد نسبة ٨٠% من قيمة المستلزمات الطبية اللازمة خلال الفترة المتفق عليها وقد صرف المستحق له بامر دفع بعد خصم ١٠٠٠ جنيه لصالح مصلحة الضرائب.

٦- تأخر المورد عن توريد المستلزمات الطبية الباقية الأمر الذي تطلب شراؤها على حسابه وعهد إلى المورد التالي له في العطاءات بتنفيذ الباقي بسعر يزيد ١٠% عن السعر المتفق عليه، وسددت له مستحقاته بعد خصم ٥% ضرائب وبلغت الغرامات التي فرضت على المورد الأصلي ٦٠٠٠ جنيه و٥% مصاريف إدارية، كما أنه تم تسوية التامين النهائي للمورد المقصر الذي قام بسداد الباقي عليه بشيك مقبول الدفع.

٧- تم الموافقة على رد غرامة التأخير التي سبق أن حصلتها من المورد المقصر بعد أن ثبت للمستشفى وبالمستندات أن سبب التأخير يرجع إلى ظروف خارجة عن إرادة المورد.

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.

الحـــــل

البيـــــــــــــــــــــان	المبلغ	
	له	منه
من حـ/ الاستخدامات (بند نشر وإعلان)		١٥٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ الدائنين(باسم مصلحة الضرائب)	٣٠	
حـ/ أوامر دفع - جاري	١٤٧٠	
سداد مصاريف طباعة كراسة الشروط		
من مذكورين		
حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل إلكتروني)		١٦٠٠
حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل إلكتروني)		١٢٠٠
إلى حـ/ الإيرادات - مبيعات مخازن الحكومة	٢٨٠٠	
بيع كراسات الشروط نقداً وبشيكات		
من حـ/ الاستخدامات		١٧٠٠
إلى مذكورين		
حـ/ الإيرادات - مبيعات مخازن الحكومة	١٤٠٠	
حـ/ أوامر دفع - جاري	٣٠٠	
خصم باقي ثمن بيع كراسات الشروط من مستحقات الغير		
من مذكورين		
حـ/ نقدية تحت التسوية (تحصيل إلكتروني- المورد حسن)		٨٠٠
حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل إلكتروني -المورد حسين)		٩٠٠
حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية طرف هيئة البريد (المورد حسنين)		١٠٠٠
حـ/ جاري التأمينات النهائية (المورد حسونة)		٢٠٠٠
حـ/ الكفالات (المورد حسني)		٨٤٠
إلى مذكورين		
حـ/ جاري التأمينات المؤقتة	٤٥٤٠	
حـ/ أوامر دفع - جاري (باقي المستحق للمورد حسونة)	١٣٠٠	
تحصيل التأمين المؤقت		

٥٠٠٠٠		من حـ/ الاستخدامات
		إلى مذكورين
	٦٠٠	حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
	٤٠٠٠	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	٤٥٤٠٠	حـ/ أوامر دفع - جاري (باقي المستحق للمورد حسان)
		تحصيل التأمين المؤقت من المورد حسان
		من مذكورين
٦٠٠		حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
٢٤٠٠		حـ/ شيكات تحت التحصيل (تحصيل إلكتروني)
	٣٠٠٠	إلى حـ/ جاري التأمينات النهائية
		استكمال التأمين المؤقت للمورد حسان إلى تأمين نهائي
٤٥٤٠		من حـ/ جاري التأمينات المؤقتة
		إلى مذكورين
	٨٤٠	حـ/ الكفالات (المورد حسني)
	٣٧٠٠	حـ/ أوامر دفع - جاري (باقي الموردين)
		رد التأمينات المؤقتة لمن لم ترسي عليهم المناقصة
٤٨٠٠٠		من حـ/ الاستخدامات
		إلى مذكورين
	١٠٠٠	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	٤٧٠٠٠	حـ/ أوامر دفع - جاري (باقي المستحق)
		توريد ٨٠% من قيمة المستلزمات الطبية
		من مذكورين
١٢٠٠٠		حـ/ الاستخدامات
٧٨٠٠		حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم المورد حسان
		إلى مذكورين
	٦٠٠	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	٦٦٠٠	حـ/ الإيرادات (غرامات تأخير + م. إدارية)
	١٢٦٠٠	حـ/ أوامر دفع - جاري - المورد حسونة (صافي المستحق)
		توريد باقي المستلزمات عن طريق مورد آخر

		من مذكورين
٣٠٠٠		حـ/ جاري التأمينات النهائية
٤٨٠٠		حـ/ شيكات تحت التحصيل
	٧٨٠٠	إلى حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية باسم المورد حسان
		تسوية حساب المورد المقصر حسان
٦٠٠٠		من حـ/ الإيرادات - بالاستبعاد
	٦٠٠٠	إلى حـ/ أوامر دفع - جاري - باسم المورد حسان
		رد غرامة التأخير للمورد المقصر

- الزيادة في قيمة العقد = ١٢٠٠٠ × ١٠% = ١٢٠٠ جنيه
- المصاريف الإدارية = ١٢٠٠٠ × ٥% = ٦٠٠ جنيه
- غرامة التأخير = ٦٠٠٠ جنيه
- المستحق على المورد حسان ٧٨٠٠ جنيه

٢/٤ التوجيه المحاسبي للمصروفات:

يرتبط التوجيه المحاسبي للمصروفات في الوحدات الإدارية الحكومية بالطرق المختلفة التي يتم بها سداد تلك المصروفات من ناحية، وبالتبويب النوعي للمصروفات (جارية – استثمارية) من ناحية أخرى.وتتضمن عمليات التوجيه أو التسجيل المحاسبي للمصروفات كل مما يلي:

- الصرف بأوامر دفع الكترونية.
- التوجيه المحاسبي للأجور.
- التوجيه المحاسبي للمناقصات.
- التوجيه المحاسبي للسلف الحكومية.
- التوجيه المحاسبي للاعتمادات والتحويلات الخارجية.
- التوجيه المحاسبي للاستخدامات الاستثمارية.

وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل للتوجيه المحاسبي لكل بند من البنود السابقة.

١/٢/٤ الصرف بأوامر دفع الكترونية:

في ضوء بروتكول وزارة المالية مع البنك المركزي المصري لإغلاق الحسابات المصرفية الفرعية لدى البنك المركزي والتفعيل الكامل لمنظومة الدفع والتحصيل الالكتروني، فقد أصدرت وزارة المالية الكتارب الدوري رقم ٥١ لسنة ٢٠١٧م وذلك بشأن المعالجات المحاسبية، حيث يتم صرف المبالغ المستحقة على الجهة الحكومية بموجب استمارة اعتماد الصرف ٥٠ ع.ح وبأوامر دفع الكترونية.

أولاً: الصرف داخل وحدة حسابية لها إعتمادات موازنية:

١-عند الصرف للمصروفات الجارية:

×××		من حـ/ الاستخدامات (البنود المتخصصة)
		إلى مذكورين
	××	حـ/ الدائنين (الاستقطاعات المتنوعة)
	×	حـ/ أمر الدفع - جاري

-عند سداد الاستقطاعات والصرف على نفس الباب الموازني:

××		من حـ/ الدائنين – نوع الاستقطاعات(ضرائب- معاشات.....)
	××	إلى حـ/ أمر الدفع - جاري

ملحوظة:

يتم تنفيذ المدفوعات ما بين الجهات الحكومية من خلال (إذن تسوية) على المنظومة.

- بعد تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب من خلال المنظومة:

××		من حـ/ أمر الدفع - جاري
	××	إلى حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص

٢-أوامر الدفع المرفوضة:

يتم معرفة أوامر الدفع المرفوضة من خلال " **تقرير أمر دفع مرفوض**" من خلال المنظومة. **ويعني ذلك عدم خصم أمر الدفع على حساب الوحدة الحسابية المركزية.** مع مراعاة أن يتم استخراج أمر دفع جديد بدلاً من أمر الدفع المرفوض.

×		من حـ/ أوامر الدفع – جاري أمر الدفع رقم.....(المرفوض)
	×	إلى حـ/ أوامر الدفع – جاري أمر الدفع رقم.....(البديل)

-عند تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب:

××		من حـ/ أوامر الدفع – جاري أمر الدفع رقم.....(البديل)
	××	إلى حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص

٣- في حالة أوامر الدفع المرتدة:

يتم إجراء القيد التالي في حالة الارتداد سواء كان الارتداد كلى أو جزئي وذلك طبقًا لكشف الحساب المستخرج من المنظومة.

من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص		××
إلى حـ/ دائنة تحت التسوية (لحين استيفاء بيانات المستفيد)	××	

– عند صرف المبلغ المستحق وسحبه من حساب الدائنين بموجب استمارة ٥٠ ع.ح وإصدار أمر دفع بديل، عقب تصويب أسباب الارتداد.

من حـ/ دائنة تحت التسوية		××
إلى حـ/ أمر الدفع - جاري	××	

– عند تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب:

من حـ/ أمر الدفع - جاري		××
إلى حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص	××	

مثال رقم (٦):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية **(لها اعتمادات موازنية):**

- حصلت الوحدة إيرادات (باب أول – بند ٢) بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه.
- أصدرت الوحدة أمر دفع للمورد أحمد عبد الغفار بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه بعد خصم ١٥٠ جنيه ضرائب.
- أرتد للوحدة أمر دفع بمبلغ ١٨٠٠ جنيه لعدم الاهتداء لعنوان المستفيد.
- رفض أمر دفع بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وتم إصدار أمر دفع بديل وتسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب.

المطلـوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر يومية الوحدة الحكومية.

الحـــــل

المبلغ		بيـــــــــــــــــــــــان
منه	له	
٢٥٠٠		من حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)
	٢٥٠٠	إلى حـ/ الإيرادات (باب أول – بند ٢)
		تحصيل إيرادات
٦٦٥٠		من حـ/ الاستخدامات
		إلى مذكورين
	١٥٠	حـ/ الدائنين (باسم مصلحة الضرائب)
	٦٥٠٠	حـ/ أمر الدفع - جاري (رقم بتاريخ / /)
١٨٠٠		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص
	١٨٠٠	إلى حـ/ دائنة تحت التسوية (لحين استيفاء بيانات المستفيد)
		ارتداد أمر دفع لعدم الاهتداء لعنوان المستفيد
١٦٠٠		من حـ/ أوامر الدفع – جاري أمر الدفع رقم.....(المرفوض)
	١٦٠٠	إلى حـ/ أوامر الدفع – جاري أمر الدفع رقم.....(البديل)
١٦٠٠		من حـ/ أوامر الدفع – جاري أمر الدفع رقم.....(البديل)
	١٦٠٠	إلى حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – الحساب المختص

ثانيًا: الصرف داخل وحدة حسابية تابعة (ليس لها إعتمادات موازنية):

١- عند ورود صورة أمر الدفع الوارد بالمستحقات للجهة من الوحدة الحسابية الرئيسة أو من وحدة حسابية أخرى ومرفق به بيان تفصيلي بطبيعة المبلغ:

××		من حـ/ أوامر الدفع الواردة
	××	إلى حـ/ جاري دائنة تحت التسوية " باسم الجهة"

- عند طباعة كشف الحساب من خلال المنظومة:

××		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية- الحساب المختص
	××	إلى حـ/ أوامر الدفع الواردة

ملحوظة:

"تجب مراعاة عمل المناقلات اللازمة في حالة الإضافة لحساب أخر غير الدائنين".

٢- عند الصرف خصمًا على حساب جاري دائنة تحت التسوية:

××		من حـ/ جاري دائنة تحت التسوية
		إلى مذكورين
	×	حـ/ جارية دائنة تحت التسوية – استقطاعات
	×	حـ / أمر الدفع - جاري

– عند تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب:

××		من حـ/ أمر الدفع - جاري
	××	إلى حـ / الوحدة الحسابية المركزية - دائنين

- سداد الاستقطاعات:

××		من حـ/ دائنة تحت التسوية - استقطاعات
	××	إلى حـ / أمر الدفع - جاري

- عند تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب:

××		من حـ/ أمر الدفع - جاري
	××	إلى حـ / الوحدة الحسابية المركزية - دائنين

ثالثًا: المعاملات بين الوحدات الحسابية (سواء الوحدات الرئيسة والتابعة لها أو الوحدات الأخرى):

١- المعالجة المحاسبية لأوامر الدفع الواردة في إحدى حالتين:

الحالة الأولى: ورود صورة أمر الدفع الوارد بالمستحقات للجهة من الوحدة الحسابية الرئيسة أو من وحدة حسابية أخرى بأي مستحقات أخرى ومرفق به بيان تفصيلي بطبيعة المبلغ، يكون القيد كالتالي:

××		من حـ/ أمر الدفع - جاري
	××	إلى حـ/ جاري دائنة تحت التسوية(سجل خاص بافرادي الدائنين بأوامر الدفع الواردة)

-بعد طباعة كشف الحساب من خلال المنظومة وإضافة المبلغ لحساب الوحدة الحسابية المركزية:

××		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – النوع المختص
	××	إلى حـ / أمر الدفع - جاري

الحالة الثانية: أن تتم الإضافة مباشرة لحساب الوحدة الحسابية المركزية قبل ورود صورة أمر الدفع للجهة، وذلك عند طباعة كشف الحساب من خلال المنظومة وظهور الإضافة بالمبلغ لحساب الوحدة الحسابية المركزية ، يكون القيد كالتالي:

××		من حـ/ الوحدة الحسابية المركزية – النوع المختص
	××	إلى حـ/ جاري دائنة تحت التسوية(سجل خاص بافرادي الدائنين بأوامر الدفع الواردة)

٢- عند صرف المستحقات في الحالتين السابقتين:

××		من حـ/ جاري دائنة تحت التسوية
		إلى مذكورين
	×	حـ / دائنة تحت التسوية – استقطاعات
	×	حـ / أمر الدفع - جاري

- عند تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب من خلال المنظومة:

××		من حـ/ أمر الدفع - جاري
	××	إلى حـ / الوحدة الحسابية المركزية - دائنين

-عند سداد الاستقطاعات:

××		من حـ/ دائنة تحت التسوية - استقطاعات
	××	إلى حـ / أمر الدفع - جاري

- عند تسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب من خلال المنظومة:

××		من حـ/ أمر الدفع - جاري
	××	إلى حـ / الوحدة الحسابية المركزية - دائنين

تدريب: فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى الوحدات الحكومية **(ليس لها اعتمادات موازنية):**

- ورود صورة أمر الدفع الوارد بالمستحقات للجهة من الوحدة الحسابية الرئيسة الوحدة بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه بعد خصم ١٥٠ جنيه ضرائب.
- الصرف خصمًا على حساب جاري دائنة تحت التسوية للوحدة بمبلغ ١٨٠٠ جنيه.
- رفض أمر دفع بمبلغ ١٦٠٠ جنيه وتم إصدار أمر دفع بديل وتسوية أمر الدفع وطباعة كشف الحساب.

المطلـوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر يومية الوحدة الحكومية.

٢/٢/٤ العمليات المتعلقة بصرف الأجور:

تمثل الأجور أحد أبواب استخدامات الموازنة العامة للدولة (الباب الأول)، وتمثل كل ما يتم دفعه نقداً أو عيناً للعاملين الدائمين أو المؤقتين وطنيين أو أجانب، وكذلك كل ما يتم دفعه من مكافآت بشكل أساسي أو في صورة بدلات أو تحت أي مسمي آخر.

كما يتم صرف الماهيات والأجور في الوحدات الحكومية بموجب الاستمارة(١٣٢ ع. ح.) وهذه الاستمارة تقوم مقام استمارة اعتماد الصرف(٥٠ ع. ح.) لأنها تحتوي على كل البيانات التي تحتويها الاستمارة الأخيرة وتعتبر مثلها مستنداً أصليًا للقيد في دفتر يومية استمارة الصرف(٢٢٤ ع. ح.) الذي تقيد فيه المصروفات في الجانب المدين وتقيد الاستقطاعات والصافي في الجانب الدائن.

هذا ويتم تحرير الاستمارة(١٣٢ ع. ح.) بإجمالي المهايا والأجور مضافاً إليها حصة الحكومة في التامين والمعاشات، ويتم سحب امر دفع بصافي قيمة

المهايا والأجور بعد الأخذ في الاعتبار جميع أنواع الاستقطاعات والتي تتمثل فيما يلي:

أ- استقطاعات لحساب الهيئة القومية للتامين الاجتماعي:

اوضحت المادة رقم(١) القانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن التأمينات الاجتماعية والمعاشات، قيمة أجر الاشتراك للعاملين لدى الغير بأنه المقابل النقدي الذي يحصل عليه المؤمن عليه من جهة عمله الأصلية لقاء عمله الأصلي، وتحدد عناصر أجر الاشتراك على النحو الآتي:

١- الأجر الوظيفي،

٢- الأجر الاساسي،

٣- الأجر المكمل،

٤- الحوافز،

٥- العمولات،

٦- الوهبة، متى توافرت في شأنها الشروط الآتية:

- أن يكون قد جرى العرف على أن يدفعها عملاء المنشأة على اساس نسبة مئوية محددة مقدمًا من المبالغ المستحقة على العملاء.
- أن يكون لها صندوق مشترك في المنشأة توضع فيه حصيلتها لتوزيعها بين العمال.
- أن تكون هناك قواعد متفق عليها بين رب العمل والعمال تحدد بموجبها كيفية توزيعها عليهم.

٧- البدلات، فيما عدا البدلات التالية فلا تعتبر جزءًا من أجر الاشتراك:

- بدل الانتقال وبدل السفر وبدل حضور الجلسات وغيرها من البدلات التي تصرف للمؤمن عليه مقابل ما يتكلفه من اعباء تقتضيها اعمال وظيفته ويستثنى من ذلك بدل التمثيل.

– بدل السكن وبدل الملبس وبدل السيارة وغيرها من البدلات التي تصرف مقابل مزايا عينية.

– البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه بعض الوقت داخل جهة عمله الاصلية أو خارجها.

– البدلات التي تستحق للمؤمن عليه لمواجهة اعباء المعيشة خارج البلاد.

٨– الاجور الاضافية،

٩– التعويض عن الجهود غير العادية،

١٠– إعانة غلاء المعيشة،

١١– العلاوات الاجتماعية،

١٢– العلاوات الاجتماعية الاضافية،

١٣– المنح الجماعية،

١٤– المكافآت الجماعية.

١٥– ما زاد عن الحد الاقصى للأجر الاساسي.

١٦– العلاوات الخاصة التي لم يتم ضمها للاجر الأساسي.

كما حددت المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٤٨) والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٢٤٣٧ لسنة٢٠٢١م، الحد الأدنى لأجر الاشتراك بالنسبة للمؤمن عليهم اعتبار من ٢٠٢٠/١/١م بواقع ١٠٠٠جنيه شهريًا ويتحدد حده الاقصى بواقع ٧٠٠٠ جنيه شهريًا.

ويتم زيادة الحدين الادنى والاقصى بواقع (١٥%) في أول يناير من كل عام منسوبة إليه في شهر ديسمبر السابق لمدة سبع سنوات ثم يتم زيادة هذين الحدين بنسبة التضخم، ويراعى جبر الحدين الادنى والاقصى الشهري إلى أقرب مائة جنيه، وفي جميع الاحوال يجب ألا يجاوز مجموع البدلات المستبعدة من اجر الاشتراك (٣٠%) من أجر اشتراك المومن عليه.

وفيما يتعلق بالاشتراكات الواجب استقطاعها لصالح الهيئة القومية للتامين الاجتماعي فجاءت وفقًا لما حددته اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٤٨) والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم **٢٤٣٧ لسنة ٢٠٢١م**، على النحو التالي:

اولًا: حددت المادة (٥٧) من اللائحة التفيذية اشتراكات تامين الشيخوخة والعجز والوفاة للعاملين لدى الغير على النحو التالي:

– حصة يلتزم بها صاحب العمل بواقع (١٢%) من أجور المؤمن عليهم العاملين لديه شهريًا.

– حصة يلتزم بها المؤمن عليه بوقع (٩%) من اجر اشتراكه شهريًا.

ثانيًا: حددت المادة (٥٨) من اللائحة التفيذية الاشتراكات في نظام المكافأة للعاملين لدى الغير على النحو التالي:

– حصة يلتزم بها صاحب العمل بواقع (١%) من أجور المؤمن عليهم العاملين لديه شهريًا.

– حصة يلتزم بها المؤمن عليه بوقع (١%) من اجر اشتراكه شهريًا.

ثالثًا: اوضحت المادة (٦٠) من اللائحة التفيذية انه ومع عدم الاخلال باحكام قانون نظام التامين الصحي الصادر بالقانون رقم ٢ لسنة٢٠١٨م يتحمل صاحب العمل (الحكومة) الاشتراكات المستحقة في تامين اصابات العمل عن العاملين (العاملين المدنيين بالجهاز الاداري للدولة) لديه بنسة(١.٢٥%) من اجر الاشتراك الشهري.

رابعًا: كما اوضحت المادة (٦١) من اللائحة التفيذية انه ومع عدم الاخلال باحكام قانون نظام التامين الصحي الصادر بالقانون رقم ٢ لسنة٢٠١٨م تتحدد نسبة الاشتراكات المستحقة وفقًا لتامين المرض على النحو التالي:

– حصة يلتزم بها صاحب العمل بواقع (٣%) من أجور المؤمن عليهم العاملين لديه شهريًا.

– حصة يلتزم بها المؤمن عليه بوقع (١%) من اجر اشتراكه شهريًا.

خامسًا: اوضحت المادة(٦٣) من اللائحة التنفيذية أنه يراعى فى تحديد الاشتراكات التى يؤديها صاحب العمل عن المؤمن عليهم من العاملين بالجهاز الإدارى للدولة والهيئات العامة والقطاع العام وقطاع الأعمال العام ما يأتى:

- الا تعتبر الاستقطاعات من الأجور بسبب الجزاء الإدارى أو الغرامات أو خصم ساعات التأخير تخفيضًا للأجر ويتعين تحصيل الاشتراكات على أساس الأجر الإجمالي دون تخفيض.
- تستحق الاشتراكات عن مدد الوقف عن العمل احتياطيًا أو بقوة القانون على أساس الأجر المستحق للمؤمن عليه خلال هذه المدد دون الإخلال بسداد الاشتراكات المستحقة عن الجزء الموقوف صرفه من الأجر إذا تقرر صرفه إليه أو رد الاشتراكات السابق سدادها عن مدة الإيقاف إذا ما تقرر فصل المؤمن عليه بأثر رجعي من تاريخ الإيقاف.
- حالات الترخيص بالعمل جزء من الوقت مقابل نسبة من الأجر تؤدى الاشتراكات على أساس كامل هذا الأجر بافتراض مباشرة المؤمن عليه لعمله كامل الوقت.
- تعتبر المدد التي لا يستحق عنها المؤمن عليه أجرًا أو تعويضًا عن الأجر في حكم الإجازة الخاصة بدون أجر طالما كانت علاقة العمل قائمة.

ب- استقطاعات لحساب مصلحة الضرائب مثل الضريبة على المرتبات ورسوم الدمغة وتعلى إلى حـ / الدائنين- باسم مصلحة الضرائب.

د- أية استقطاعات لحساب أى جهة حكومية أخرى تعلى لحساب جارى مبالغ دائنة تحت التسوية لاسم هذه الجهة.

هـ- الجزاءات والغرامات التي توقع على الموظف ويتم تعليتها على حـ/ الإيرادات التي تخص الوحدة التابع لها الموظف.

و –استقطاعات تمثل مبالغ مستحقة على الموظف بصفة أقساط ديون أو اشتراكات مثل:

- أقساط التأمين على الحياة أو أقساط السلف من البنوك.
- اشتراكات النوادى والجمعيات والنقابات.
- أقساط عن مشتريات من محلات تجارية.

ز – استقطاعات تمثل نفقات شرعية لأحكام قضائية.

وفي حال تطبيق نظام ATM كمدفوعات للعاملين يتم إصدار أمر دفع الكتروني موقعًا أول وثان بإستخدام التوقيع الالكتروني بصافي مرتبات العاملين وشرحا مستفيضًا لتسهيل الرجوع إليها عند طباعة كشف الحساب وتسوية أمر الدفع وكذا قيد المبلغ المستقطع وتعليته لـ حـ/ الدائنون.

وجميع الاستقطاعات السابقة (ماعدا البند ز) تعلى على حـ / جارى مبالغ دائنة تحت التسوية بأسماء الجهات الموضحة لحين سدادها بصفة دورية شهرياً في أوائل الشهر التالي، أما النفقات الشرعية المستقطعة من المهايا والأجور فإنه يستخرج بها شيكات فوراً وترسل لأصحابها في نفس الوقت الذي تصرف فيه المهايا، والمبلغ الصافى المتبقى بعد خصم جميع الاستقطاعات يسحب به امر دفع باسم صراف الوحدة لتوزيعه على الموظفين في التاريخ المحدد لصرف المرتبات.

مثال: فيما يلي استمارة (١٣٢ ع. ح. مكرر) الخاصة بمرتب احد العاملين بالجهاز الاداري للدولة عن مرتب شهر اكتوبر ٢٠٢٢م:

استمارة (١٣٢ ع. ح. مكرر)

كشف ماهية موظف واحد

وزارة ..... مصلحة ..... قسم .....

اسم الموظف ..... الوظيفة ..... الدرجة .....

الاستحقاقات:	جنيه	جنيه
الاجر الوظيفي	٢٧٥٤.١٩	
العلاوة الدورية	٢٢٠.٣٤	
إجمالي الاجر الوظيفي	**٢٩٧٤.٥٣**	
الاجر المكمل	٦٥٤.٨٩	
حوافز وفقًا لقوانين متعددة	١٢٢٨.٧	
بدل اقامة - غير خاضع للضريبة.	٢٨.٥	
بدل نقدي- غير خاضع للمعاش- غير خاضع للضريبة	٣٤٠.٢٠	
حافز تعويضي	٢٤٥.١٠	
اجمالي الاجر المكمل	**٢٤٩٧.٣٩**	
اجمالي اجر الاشتراك		**٥١٣١,٧٢**

١٢% حصة الحكومة في تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة	٦١٥.٨١
١.٢٥% حصة الحكومة في تأمين إصابات العمل	٦٤.١٥
٣% حصة الحكوم في التأمين الصحي	١٥٣.٩٥
١% حصة الحكومة في المكافاة	٥١.٣٢
	٨٨٢.٢٣
جملة الاستحقاقات	**٦٣٥٧.١٥**

الاستقطاعات:

جزاءات	٢٠
نقابة التجاريين	٦٧.٦٠
الدمغة العادية	٣٣.٤٠

الضريبة الموحدة	١٠٢.٧٨
قسط سلفة للموظف	١٠٠
١٢% حصة الحكومة في تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة	٦١٥.٨١
١.٢٥% حصة الحكومة في تأمين إصابات العمل	٦٤.١٥
٣% حصة الحكومة في التأمين الصحي	١٥٣.٩٥
١% حصة الحكومة في المكافاة	٥١.٣٢
٩% حصة الموظف في تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة	٤٦١.٨٥
١% حصة الموظف في التأمين الصحي	٥١.٣٢
١% حصة الحكومة في المكافاة	٥١.٣٢
جملة الاستقطاعات	**١٧٧٣.٥٠**
صافي المستحق صرفه للمذكور بامر دفع	**٤٥٨٣.٦٥**

ويتم قيد اليومية كالتالى:

٦٣٧٥.١٥		من حـ/ الاستخدامات- باب أول – فصل١
		إلى مذكورين
	١٤٤٩.٧٢	حـ / الدائنون (الهيئة القومية للتامين الاجتماعي)
	١٣٦.١٨	حـ/ الدائنون (مصلحة الضرائب)
	١٠٠,٠	حـ/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية (سلف)
	٢٠,٠	حـ/ الإيرادات (جزاءات)
	٦٧.٦٠	حـ/ الدائنون (نقابة التجاريين)
	٤٥٨٣.٦٥	حـ/ أوامر الدفع المرسلة (باسم المذكور أو مندوب الصرف)

ملحوظة:

أ- في القيد السابق جعلنا حـ/ جاري مبالغ مدينة تحت التسوية دائناً بقيمة الأقساط التى استقطعت من الموظف وهذا يعتبر سداد لجانب مما يستحق عليه، حيث جعل هذا الحساب مديناً في تاريخ صرف السلفة له.

وعند الصرف يثبت القيد التالى:

xx		حـــ/ جارى مبالغ مدينة تحت التسوية (موظف)	
	xx	إلى حـــ/ أوامر الدفع المرسلة (باسم المذكور أو مندوب الصرف)	

وتوجد بعض الاعتبارات المرتبطة بالأجور يجب مراعاتها عند إجراء قيود اليومية الخاصة بها وهي:

١- تكون استخدامات الموازنة مدينة بكافة عناصر الأجور مهما كانت بنودها أو أنواعها.

٢- عند إيقاف مرتب أو أجر أحد العاملين فإنه يتم تعليته لحساب جاري مبالغ دائنة تحت التسوية (باسم صاحبه)، وعند إلغاء الإيقاف واستحقاق الصرف يلغي قيد الإيقاف.

٣- يتمثل صافي قيمة المرتبات والأجور في إجمالي القيمة مخصوماً منها الاستقطاعات، ويتم تسجيل الاستقطاعات تحت اسم حساب واحد أو أكثر من الحسابات التالية:

- حـ/ صندوق الجزاءات: ويتضمن الجزاءات التي تم توقيعها على بعض العاملين.
- حـ/ أوامر الدفع المرسلة: ويتمثل في قيمة النفقة الشرعية المخصومة تنفيذاً لحكم قضائي، والباقي بصافي الأجور والمرتبات.

المعالجة المحاسبية للأجور والمرتبات تكون على الوجه التالي:

- **عد صرف المرتبات لوحدة حسابية لها إعتمادات موازنية مثل المديريات المالية ومديريات الضرائب العقارية:**

○ عند استحقاق الأجور وصرفها: يتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي:

		من حـ/ الاستخدامات - الأجور
××		إلى مذكورين
	××	حـ/ الدائنون
		× مصلحة الضرائب
		× الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي
		× بنك ..... (أقساط سلف العاملين من البنك)
		× شركة ..... (أقساط مشتريات العاملين من الشركة)
		حـ/ صندوق الجزاءات (جزاءات وغرامات على العاملين)
	××	حـ/ أومر الدفع المرسلة
	××	× باسم ..... (المستحق له النفقة)
		×× باسم الصراف (صافي المرتبات)
		استحقاق الأجور

- **عند سداد الاستقطاعات لمستحقيها: يتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:**

××		من حـ/ الدائنون (باسم .....)
		× مصلحة الضرائب
		× الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي
		× بنك ..... (أقساط سلف العاملين من البنك)
		× شركة ..... (أقساط مشتريات العاملين من الشركة)
		إلى مذكورين
	××	حـ/ إيرادات متنوعة (عمولة التحصيل من الشركات والبنوك)
	××	حـ/ أومر الدفع المرسلة (بصافي الاستقطاعات)

– عند طباعة كشف الحساب:

××		من حـ/ أومر الدفع المرسلة
		× (أمر دفع رقم بتاريخ / / ٢٠)
		× (أمر دفع رقم بتاريخ / / ٢٠)
		× (أمر دفع رقم بتاريخ / / ٢٠)
		× (أمر دفع رقم بتاريخ / / ٢٠)
	××	إلى حـ/ الوحدة الحسابية المركزية لنظام الخزانة الموحد

- **عند صرف المرتبات لوحدة حسابية ليس لها إعتمادات موازنية وإعتمادتها طرف الوحدة الحسابية الأم مثل المديريات المالية ومديريات الضرائب العقارية:**

وفيها يتم إستخدام حـ/ الدائنون بإضافة المبلغ (أمر الدفع الوارد) كالشيكات تحت التحصيل في النظام اليدوي

- **عند وردود أمر الدفع أو بالاستعلام عنه من الوحدة الأم أو تحويل من وحدة حسابية أخرى:**

××		من حـ/ أوامر دفع واردة (أمر دفع رقم بتاريخ / / ٢٠)
	××	إلى حـ/ الدائنون (أمر دفع وارد بقيمة.....)

- **عند الصرف:** يتم إصدار أوامر دفع مرسلة بالقيد التالي:

××		من حـ/ الدائنون
	××	إلى حـ/ أوامر دفع مرسلة (أمر دفع رقم بتاريخ / / ٢٠)

مثال رقم (٧):

تمت العمليات الآتية لدى إحدى المصالح الحكومية (لها إعتمادات موازنية):

بلغ إجمالي مرتبات العاملين عن شهر مارس ٣٠٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠ درجات دائمة، ٥٠٠٠٠ مكافآت، ٢٠٠٠٠ بدلات، ٣٠٠٠٠ حصة الحكومة في التأمينات والمعاشات).

وقد بلغت الاستقطاعات ما يلي:

٢٥٠٠٠ ضريبة كسب عمل ودمغة، ٢٠٠٠٠ حصة العاملين في التأمينات والمعاشات، ٣٠٠٠٠ حصة الحكومة في التأمينات والمعاشات، ١٠٠٠ اشتراك العاملين في النقابات، ٤٥٠٠ مشتريات العاملين من عمر أفندي، ٥٥٠٠ سلف

العاملين من بنك مصر، ١٥٠٠ جزاءات موقعة على العاملين، ٢٥٠٠ نفقة شرعية.

فإذا علمت أن:

١-تحصل الوحدة على عمولة ١% من المبالغ المحصلة لصالح الشركات والبنوك.

المطلوب: قيود اليومية اللازمة.

البيـــــــــــــــــــــان	المبلغ	
	له	منه
من حـ/ الاستخدامات - الأجور ٢٠٠٠٠٠ درجات دائمة ٥٠٠٠٠ مكافآت ٢٠٠٠٠ بدلات ٣٠٠٠٠ حصة الحكومة في التأمينات إلى مذكورين		٣٠٠٠٠٠
حـ/ الدائنون (باسم ٢٥٠٠٠ مصلحة الضرائب ٥٠٠٠٠الهيئة القومية للتامين الاجتماعي (٣٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) ١٠٠٠ نقابات ٤٥٠٠ عمر أفندي ٥٥٠٠ بنك مصر	٨٦٠٠٠	
حـ/ صندوق الجزاءات	١٥٠٠	
حـ/ أوامر دفع مرسلة ٢٥٠٠(أمر دفع رقم بتاريخ قيمة نفقة شرعية) ٢١٠٠٠٠ (أمر دفع رقم٠٠ بتاريخ٠٠ قيمة صافي المرتبات) إثبات استحقاق الأجور	٢١٢٥٠٠	
من حـ/ الدائنون (باسم ٢٥٠٠٠ مصلحة الضرائب ٥٠٠٠٠الهيئة القومية للتامين الاجتماعي ١٠٠٠ نقابات ٤٥٠٠ عمر أفندي ٥٥٠٠ بنك مصر إلى مذكورين		٨٦٠٠٠
حـ/ إيرادات متنوعة (عمولة تحصيل)	١٠٠	
حـ/ أوامر دفع مرسلة إصدار أمر دفع الكتروني بمستحقات الغير	٨٥٩٠٠	

٣/٢/٤ التوجيه المحاسبي للسلف الحكومية:

تنقسم السلف الحكومية إلى نوعين رئيسيين هما:

- سلف مستديمة.
- سلف مؤقتة.

وفيما يلي نتناول بالشرح والتحليل والتوجيه المحاسبي كل منها بالتفصيل:

أولاً: السلف المستديمة:

هي عبارة عن مبلغ نقدي ما يعهد به إلى أحد أمناء الخزائن (الصراف أو أحد العاملين)، بحيث يتم الصرف منه على بعض بنود المصروفات التي حددتها اللائحة المالية للميزانية والحسابات، والغرض الرئيسي من إنشاء السلف المستديمة هو مواجهة سداد بعض المصروفات ضئيلة القيمة والمتكررة الحدوث التي يجب حصرها بصورة مستقلة حتى يمكن مراقبتها مراقبة دقيقة، حيث أن تلك المبالغ تكون عرضة للتلاعب في قيمتها وأنواعها في حالة عدم وجود نظام سليم للرقابة عليها.

أ-تقدير وإنشاء السلفة المستديمة:

تنص اللائحة المالية للميزانية والحسابات على أن قيمة السلف المستديمة يصدر بها ترخيص من وكيل الوزارة المختص بناءً على طلب رئيس المصلحة، ويتم خصم قيمتها على حسابات جارية شخصية يتم فتحها في الدفاتر باسم العامل الذي تكون السلفة في عهدته، ويتم خصم قيمة الجزء المنصرف من السلف على بنود الميزانية المختصة وذلك عند قرب نفاذ قيمتها وذلك في الأسبوع الأخير من كل شهر.

ويتم تحديد قيمة كل سلفة مستديمة في أي مصلحة بعد مضي ٦ أشهر من تاريخ افتتاحها، ويجب ألا تزيد قيمتها عن متوسط المنصرف منها شهرياً في هذه

المدة مضافاً إليها ٥٠% على أن يتم توريد الزيادة في قيمة السلف بعد صرف المبالغ المختلفة منها للخزانة وإخطار الوزارة بذلك.

وفي حالة زيادة المنصرف شهرياً مع إضافة ٥٠% من قيمة السلف المرخص بها وكانت هناك حاجة ماسة إلى زيادة قيمتها، فإنه من الضروري الحصول على ترخيص بالزيادة الجديدة من وكيل الوزارة المختص.

وتكون السلف المستديمة تحت مسئولية وتصرف رئيس المصلحة شخصياً، ويقوم بتسليمها إلى أحد العاملين معه يختاره على ألا يكون الشخص المسئول من العاملين بالحسابات، ويجب أن تنطبق عليه أحكام لائحة صندوق التأمين الحكومي لأرباب العهد.

وإذا ما تم تغيير العامل المختص بالعهدة أو نقل من وظيفته أو تم إنهاء خدمته فإن الأمر يتطلب اتخاذ الإجراءات اللازمة في ذلك وهي:

- ♦ إخلاء طرفه من كافة الالتزامات الخاصة بالسلف المستديمة وتسويتها.
- ♦ إخطار الوحدة الحسابية المختصة حتى يتسنى لها متابعة تسوية حساب العامل والسلف.
- ♦ يتم تحويل السلف باسم عامل آخر بموجب إذن تسوية يتم إثباته في الدفاتر.
- ♦ اتخاذ الإجراءات اللازمة لصرف سلف جديدة باسم العامل الجديد.

ب-الشروط الواجب توافرها في أمين العهدة:

يفضل أن يكون العامل الذي يعهد إليه بالسلف المستديمة من غير العاملين بالحسابات، ويتم تطبيق لائحة الضمان الحكومي عليه ويتم إخلاء طرفه عند تغييره أو نقله أو انتهاء مدة خدمته، ويقوم بسداد المستحق عليه وتصرف سلف جديدة لمن يحل محله.

ويلتزم العامل الذي بعهدته السلف المستديمة بتقديم كشف يتضمن كافة المنصرف منها (استمارة ٦٢ ع.ح) على أن يكون موقعاً منه وإرفاق كافة أذون الصرف إلى إدارة الحسابات، مع ضرورة مراجعة المنصرف منها كل ٦ أشهر بحيث ينقص إلى الحد المناسب في ضوء ما يسفر عنه متوسط المنصرف في الستة شهور الماضية.

ويقوم العامل الذي بعهدته السلف المستديمة بإثبات المبالغ التي استلمها منها في دفتر رقم (٦٣ ع.ح)، وكذلك المبالغ التي تم صرفها منها، ويراعي إثبات كافة تفاصيل المصروفات الخاصة بالسلف في ذلك الدفتر من واقع كشف المنصرف من السلف أولاً بأول. ويتم إعطاء أرقاماً مسلسلة بدءاً من أول كل سنة مالية لمستندات تلك المصروفات دون تفرقة بين أنواعها، وتوزيع المبالغ المنصرفة على البنود وأنواع الحسابات الخاصة بها تحت الخانات التحليلية المخصصة لذلك بالدفتر.

جـ - حدود الصرف من السلف المستديمة:

يتم الصرف من السلف المستديمة طبقاً للوجه التالي:

١- كافة مبالغ المصروفات النثرية صغيرة القيمة نسبياً (التي تبلغ ١٠ جنيهات فأقل) إلا بترخيص من وكيل الوزارة المختص وبشرط أن يكون الصرف منها في الأغراض المخصصة من أجل السلف المستديمة أصلاً. وفي جميع الحالات لا يجوز أن يتم صرف المرتبات والأجور أو بدلات السفر منها.

٢- يصرف منها في حالات الضرورة وبترخيص من رئيس المصلحة المصروفات التالية مهما كانت قيمتها:

- قيمة الأصناف الغذائية اليومية التي يتم شرائها بسبب تأخر المتعهدين في توريد اللازم منها في المواعيد المحددة، أو رفض بعضها نظراً لعدم مطابقتها المواصفات المتفق عليها.

- أجور التلغرافات التي ترسلها المصالح داخلياً أو خارجياً.
- الرسوم الجمركية المستحقة على الطرود البريدية الواردة للمصالح من الخارج.

ويجب أن يتم صرف تلك البنود بموجب إيصالات مؤقتة من العامل الذي بعهدته السلف المستديمة على أن تعتمد تلك الإيصالات من رئيس المصلحة وبشرط تقديم الفواتير والمستندات المعتمدة للصرف في نفس اليوم أو اليوم التالي على أكثر تقدير.

ويتم الصرف من السلف المستديمة بموجب الاستمارات ٦٢ مكرر ع.ح، ٥٠ ع.ح مع ضرورة مراعاة مراجعة واعتماد إدارة الحسابات للاستمارة ٥٠ ع.ح قبل الصرف من قيمة السلف. ويتم استعاضة السلف المستديمة كلما قاربت على النفاذ وفقاً لظروف كل وزارة أو وحدة إدارية على أن يتم إدخال المنصرف منها في حساب السنة المالية المختصة.

د ـ دورة الصرف من السلف المستديمة:

١- يتم تسليم استمارات الصرف من السلف المستديمة للعامل الذي بعهدته السلف (بعد أن تعتمد إدارياً من الشخص المسئول) مرفقاً بها المستندات اللازمة المؤيدة، ويتم التحقق من صحة المستندات ومطابقتها للمواصفات وصحة التوقيعات اللازمة للصرف.

٢- يتم الصرف لصاحب الحق بعد التحقق مما يثبت شخصيته، وإثبات ذلك على مستندات الصرف.

٣- يتم ختم كافة مستندات الصرف بخاتم "صرف" حتى لا يتم استخدامها مرة ثانية في الصرف.

هـ ـ جرد السلف المستديمة:

يتم إجراء جرد للسلف المستديمة مرتين كل عام، إحداهما خلال السنة المالية والثانية في نهاية السنة المالية.

هـ/١ الجرد خلال السنة المالية:

يتم إجراء الجرد للسلف المستديمة التي في عهدة أحد العاملين مرة على الأقل كل شهر في أوقات مفاجئة غير محددة، وينتدب رئيس المصلحة أحد العاملين بالمصلحة لإجراء الجرد وذلك مع رئيس الحسابات أو من يفوضه، ويتم إجراء المطابقة بين حساب السلف المستديمة بما هو مقيد بدفتر مصروفات السلف ويتم التأشير عليه بما يفيد المراجعة ونتيجة المراجعة سواء كانت متطابقة أو يوجد عجز أو فائض.

وإذا أسفرت نتيجة الجرد عن عجز بالسلف المستديمة فإن العامل الذي بعهدته السلف يكون ملزماً بسداد العجز في الحال، ويتم إخطار وزارة المالية بذلك وتوقيع العقوبات التأديبية اللازمة، وإذا عجز عن السداد خلال ٢٤ ساعة يتم إيقافه عن العمل واتخاذ الإجراءات القانونية ضده، أما إذا أسفرت نتيجة الجرد عن زيادة في قيمة السلف فإنه يتم توريد تلك الزيادة للوحدة وإضافة المبلغ لحساب إيرادات متنوعة.

هـ/٢ الجرد في نهاية السنة المالية:

في نهاية كل سنة مالية (أي في ٦/٣٠ من كل عام) يتم جرد كافة المبالغ المتبقية من السلف المستديمة وترد تلك المبالغ إلى الخزينة حتى يمكن إقفال الحسابات الشخصية للعامل الذي بعهدته السلف، مما يؤدي إلى أن الحساب الختامي للوحدة لا يظهر تلك الحسابات نظراً لإقفالها، على أن يتم تجديد السلف (أي يتم فتح حـ/السلف المستديمة) في بداية العام التالي.

* المعالجة المحاسبية للسلف المستديمة:

فيما يلي نوضح المعالجة المحاسبية لكافة الإجراءات الخاصة بالسلف المستديمة:

أولًا: المعالجة اليدوية للسلف المستديمة:

١- عند إنشاء السلف المستديمة:

عند إنشاء السلف المستديمة وتحديد اسم العامل الذي سوف تكون بعهدته السلف، يتم استخراج امر دفع أو إذن صرف باسم هذا العامل، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل .....)		
إلى حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب إذن صرف)	××	
	××	

ويتم تسجيل تلك العملية في دفتر يومية حصر استمارات اعتماد الصرف (٢٢٤ ع.ح).

٢- عند صرف (إذن الصرف) بقيمة السلف:

أما عند قيام العامل المختص بصرف إذن الصرف من خزينة عامة أو من مكتب البريد، يتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب أذون صرف)		××
إلى حـ/ الخزينة (الصرف من خزينة عامة)	××	
أو إلى حـ/ جاري نقدية بالبريد - أمانات	××	

٣- استعاضة السلف المستديمة:

يقوم العامل الذي بعهدته السلف في نهاية كل شهر بتقديم المستندات الدالة على المصروفات التي تم سدادها من السلف والمطلوب استعاضتها بموجب طلب استعاضة (٦٢ ع.ح)، وبالتالي يصدر امر دفع أو إذن صرف بقيمة المبالغ المطلوب استعاضتها من السلف، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ الاستخدامات (باب ..... مجموعة ..... بند....)		××
إلى مذكورين		
حـ/ جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية (الاستقطاعات)	××	
حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب إذن صرف)	××	

٤-زيادة قيمة السلف المستديمة:

١/٤ زيادة السلفة المستديمة نقداً:

عند الرغبة في زيادة السلف المستديمة، فانه يتم استخراج إذن صرف باسم العامل الذي بعهدته السلف، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل .....)		××
أو إلى حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب إذن صرف)	××	

٢/٤ زيادة السلفة المستديمة عند الاستعاضة:

يتم زيادة السلفة عند استعاضتها بموجب قيد اليومية التالي:

من مذكورين		
حـ/ الاستخدامات (باب ..... مجموعة ..... بند....)		××
حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل .....)		××
إلى حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب إذن صرف)	××	

٥- تخفيض قيمة السلف المستديمة:

قد تكون قيمة السلف كبيرة بدرجة تؤدى إلى عدم الحاجة اليها بالكامل مما يؤدى إلى ضرورة تخفيض قيمتها وذلك برد جزء منها إلى الخزينة الفرعية أو العامة أو تخفيض قيمتها عند الاستعاضة ويتم ذلك كما يلي:

١/٥ عند تخفيض السلف المستديمة برد الزيادة نقدا:

يتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ النقدية تحت التسوية (إذا تم الرد في خزينة فرعية تابعة للوحدة)		××
		××
من حـ/ الخزينة (إذا تم الرد في الخزينة العامة)	××	
إلى حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل .....)		

٢/٥ عند تخفيض السلف المستديمة مع الاستعاضة:

يتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

××		من الاستخدامات (باب ..... مجموعة ..... بند....)
		إلى مذكورين
	××	حـ/ جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية (الاستقطاعات)
	××	حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل .....)
	××	حـ/ الحوالات

٦- إلغاء قيمة السلف المستديمة:

قد لا توجد حاجة إلى السلف سواء أثناء السنة المالية أو في نهايتها مما يؤدى إلى إلغائها، الأمر الذي يستدعى تسوية أي مصروفات من السلف لم يسبق تسويتها، مع قيام العامل الذي بعهدته السلف برد باقي ما لديه من السلف، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

		من مذكورين
××		حـ/ الاستخدامات (باب ..... مجموعة ..... بند....)
××		حـ/ النقدية تحت التسوية (توريد الباقي في الخزينة الفرعية)
××		حـ/ الخزينة (توريد الباقي في الخزينة العامة)
	××	إلى حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل .....)

٧- نقل عهدة السلفة إلى موظف آخر:

قد يتم نقل السلف المستديمة من شخص لآخر خلال السنة أو بعد نهاية السنة المالية، وفى جميع الحالات يلغى الحساب الخاص بالعامل القديم الذي بعهدته السلف، ويتم فتح حساب جديد باسم العامل الجديد الذي بعهدته السلف، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

××		من حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل الجديد .....)
	××	إلى حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم العامل القديم.....)

مثال رقم (٨):

تمت العمليات الآتية لدى إحدى الوحدات الإدارية الحكومية (لديها خزينة عامة):

- في ٢٠٢٢/٤/١ أصدرت الوحدة إذن صرف للسيد/ عدل محمد بمبلغ ١٥٠٠ جنيه لإنشاء سلف مستديمة.
- في ٢٠٢٢/٤/١٥ طلب السيد/ عادل محمد استعاضة المنصرف من السلفة وقيمته ٥٠٠ جنيه فتم إصدار إذن صرف بمبلغ ٤٠٠ جنيه وذلك لتخفيض قيمة السلفة.
- في ٢٠٢٢/٥/٢٥ ونظراً لسفر السيد/ عادل محمد المفاجئ في مأمورية قامت الوحدة بنقل عهدة السلفة إلى السيد/ ايمن محمود.
- في ٢٠٢٢/٥/٣٠ تم زيادة قيمة السلفة وذلك بإصدار إذن صرف للسيد/ ايمن محمود بمبلغ ٢٠٠ جنيه.
- في ٢٠٢٢/٦/٣٠ قدم السيد/ ايمن محمود مستندات ما صرف من السلفة وقدرة ١٣٠٠ جنيه كما تم سداد باقي السلفة وذلك لإقفالها.

والمطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة.

الحـــــــــــل

التاريخ	البيـــــــــــــــــان	المبلغ	
		له	منه
٤/١	من حـ / جاري السلف المستديمة (طرف عادل محمد)		١٥٠٠
	إلى حـ/ الحوالات	١٥٠٠	
	إنشاء السلفة المستديمة بامر دفع		
٤/١٥	من حـ/ الاستخدامات		٥٠٠
	إلى مذكورين		
	حـ/ جاري السلف المستديمة (طرف عادل محمد)	١٠٠	
	حـ/ الحوالات	٤٠٠	
	استعاضة السلفة مع تخفيضها		

التاريخ	بيـــــــــــــــــــان	المبلغ	
		له	منه
٥/٢٥	من حـ/ جاري السلف المستديمة (طرف ايمن محمد) إلى حـ/ جاري السلف المستديمة (طرف عادل محمد) نقل عهدة السلفة	١٤٠٠	١٤٠٠
٥/٣٠	من حـ/ جاري السلف المستديمة (طرف ايمن محمد) إلى حـ/ الحوالات زيادة قيمة السلفة	٢٠٠	٢٠٠
٦/٣٠	من مذكورين حـ/ الاستخدامات حـ/ الخزينة إلى حـ/ جاري السلف المستديمة (طرف ايمن محمد)	١٦٠٠	١٣٠٠ ٣٠٠

ثانياً: السلف المؤقتة:

يتم تحديد نوع المصروفات التي يتم الصرف عليها من السلف المؤقتة بخلاف الإجراءات التي تتم في السلف المستديمة، ومن ثم فان السلف المؤقتة تصرف لهدف معين ولمواجهة متطلبات ذات ضرورة عاجلة وفى تلك الأحوال التي يتعذر فيها الصرف بموجب شيكات، وبالتالي يتم الخصم مباشرة على استخدامات الموازنة مع تحديد البند أو النوع المختص كما ينشأ حساب نظامي لمراقبة ومتابعة عملية الصرف، ويلغى هذا الحساب عند استلام المستندات الدالة على الصرف وتنتهي السلف المؤقتة بانتهاء الغرض منها.

وفيما يلي أهم الأحكام المنظمة لإنشاء السلف المؤقتة طبقاً لما تقضي به أحكام المادة رقم (٣٤) من اللائحة التنفيذية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ لقانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١:

- يتم تحديد قيمة السلف المؤقتة وفقاً لدراسة دقيقة تتم بمعرفة المختصين في الأعمال المطلوب من أجلها السلف، كما يتم تحديد فترات استخدامها على ألا

تتجاوز شهرين من تاريخ صرفها، وعدم استمرار صرف السلف المؤقتة بعد انتهاء السنة المالية، وإذا كانت هناك ضرورة لذلك فإنه يجب أن تتم تسوية السلف ورد المبالغ المتبقية على أن تصرف سلف جديدة مع بداية السنة المالية.

- لا يجوز صرف أي مبالغ من السلف المؤقتة لشراء نثريات كان يمكن شراؤها بواسطة السلف المستديمة.
- لا يجوز الترخيص بأكثر من سلفة مؤقتة لموظف واحد في السنة المالية الواحدة، وإذا اقتضى الأمر الترخيص بذلك فعليه تسوية حسابات كل سلفة على حده وتقديم مستنداتها فور انتهاء الغرض منها.
- يتم الترخيص بالسلف المؤقتة إذا كان متوفراً اعتمادات لهذه الأعمال فضلاً عن ترخيص رئيس المصلحة بالصرف إذا كانت السلف في حدود مائة جنيه وما زاد على ذلك وحتى خمسمائة جنيه من رئيس الإدارة المركزية وما زاد عن ذلك فيرخص به للمراقب المالي.
- يمسك سجلاً لمتابعة ما يصرف من السلف المؤقتة وتقوم الوحدة الحسابية بمراجعة المستندات حسابياً قبل تسوية قيمتها مع رد باقي السلف المؤقتة للخزينة، ويرفق إيصال التوريد مع مستندات السلف.
- لا يجوز إطلاقاً الترخيص بصرف سلف مؤقتة للمديرين الماليين أو وكلائهم وكذلك لمراقبي ومديري ورؤساء الحسابات أو وكلائهم أو العاملين بإدارات الحسابات بصفة عامة.
- لا يجوز الترخيص بصرف سلف مؤقتة في الشهر الأخير من السنة المالية إلا في الأحوال التي يكون من المؤكد والمحتم إنجاز العمل الصادر من أجله السلف قبل نهاية العام.
- تخصم السلف المؤقتة التي يرخص بصرفها على البند المختص مباشرة على أن تقيد في نفس الوقت في الحسابين النظاميين المستخدمين لمراقبة سدادها ورد ما تبقى منها.

* المعالجة المحاسبية للسلف المؤقتة:

فيما يلي نوضح المعالجة المحاسبية لكافة الإجراءات الخاصة بالسلف المؤقتة:

١- عند إنشاء السلف المؤقتة:

عند إنشاء السلف المؤقتة وتحديد اسم العامل الذي سوف تكون بعهدته السلف، يتم استخراج امر دفع أو إذن صرف باسم هذا العامل، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ الاستخدامات (باب.... بند ....)		××
إلى حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب أذون صرف)	××	

ويتم خصم مبلغ السلف المؤقتة على حساب استخدامات الموازنة، وذلك عن طريق عمل قيد نظامي لمراقبة تسوية السلف المؤقتة، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ المبالغ المنصرفة كسلف مؤقتة (باسم العامل .....)		××
إلى حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة	××	

٢- عند صرف إذن الصرف بقيمة السلف:

عند قيام العامل المختص بصرف إذن الصرف من خزينة عامة أو من مكتب البريد، يتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

من حـ/ الحوالات (إذا تم بموجب أذون صرف)		××
إلى حـ/ الخزينة (الصرف من خزينة عامة)	××	
أو إلى حـ/ جاري نقدية بالبريد - أمانات (الصرف من هيئة البريد)	××	

٣- إثبات المنصرف من السلف المؤقتة:

يقوم العامل الذي بعهدته السلف بمجرد قيامه بالشراء والصرف بتقديم المستندات الدالة على المصروفات التي تم سدادها من السلف، وتواجهنا أربعة حالات لتسجيل المنصرف من قيمة السلف المؤقتة وهي:

١-في حالة صرف قيمة السلف المؤقتة بالكامل: فإنه يجب إلغاء القيد النظامي السابق بمجرد ورود المستندات الدالة على الصرف، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

××		من حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة
	××	إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلف مؤقتة (باسم العامل .....)

٢-في حالة صرف مبلغ أقل من قيمة السلف المؤقتة: فإنه يتم إثبات ذلك بموجب قيود اليومية التالية:

أ-توريد المبالغ المتبقية في الخزينة العامة أو الفرعية:

××		من حـ/ النقدية تحت التسوية (إذا تم التوريد في خزينة فرعية)
××		من حـ/ الخزينة (إذا تم التوريد في الخزينة العامة)
	××	إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد

ب-إلغاء القيد النظامي بالكامل بمجرد ورود المستندات الدالة على الصرف:

××		من حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة
	××	إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلف مؤقتة (باسم العامل .....)

٣-في حالة صرف مبلغ أكبر من قيمة السلف المؤقتة: فإنه يتم إثبات ذلك بموجب قيود اليومية التالية:

أ-استخراج امر دفع بقيمة الزيادة عن السلف:

××		من حـ/ الاستخدامات (باب.... بند ....)
	××	إلى حـ/ الحوالات

ب-إلغاء القيد النظامي بالكامل بمجرد ورود المستندات الدالة على الصرف:

××		من حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة
	××	إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلف مؤقتة (باسم العامل .....)

٤-في حالة صرف مبلغ أقل من قيمة السلف المؤقتة: وتم تسوية السلف في السنة التالية، فإنه يتم إثبات ذلك بموجب قيود اليومية التالية:

أ-توريد المبالغ المتبقية في الخزينة العامة أو الفرعية:

××		من حـ/ النقدية تحت التسوية (إذا تم التوريد في خزينة فرعية)
××		من حـ/ الخزينة (إذا تم التوريد في الخزينة العامة)
	××	إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد

ب-إلغاء القيد النظامي بالكامل بمجرد ورود المستندات الدالة على الصرف:

××		من حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلف مؤقتة
	××	إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلف مؤقتة (باسم العامل .....)

مثال رقم (٩):

تمت العمليات الآتية لدى إحدى الوحدات الحكومية :

- في ٢٠٢٢/٣/١ أصدرت الوحدة أذن دفع بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه قيمة سلفة مؤقتة للسيدة/ ولاء محمد لشراء أدوات ومهمات للوحدة وورد إشعار يفيد صرف الامر دفع.
- في ٢٠٢٢/٣/١٥ قامت السيدة/ ولاء محمد بتقديم مستندات ما صرف من السلفة وقدره ٥٠٠٠ جنيه وأعادت باقي المبلغ للخزينة وذلك لإقفال السلفة.

والمطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة.

الحـــــــــــل

التاريخ	البيـــــــــــــــــــان	المبلغ	
		له	منه
٣/١	من حـ/ الاستخدامات		٦٠٠٠
	إلى حـ/ الحوالات	٦٠٠٠	
	إنشاء السلفة المؤقتة		
	من حـ/ المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة للسيدة/ ولاء محمد		٦٠٠٠
٣/١	إلى حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة	٦٠٠٠	
	قيد نظامي للمتابعة والرقابة		

١٠٠٠		من حـ/ نقدية تحت التسوية	
	١٠٠٠	إلى حـ/ الاستخدامات - بالاستبعاد	٣/١٥
		رد باقي السلفة	
٦٠٠٠		من حـ/ الاستخدامات المنصرف عنها سلفة مؤقتة	
	٦٠٠٠	إلى حـ/ المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة للسيدة/ ولاء محمد	٣/١٥
		إلغاء القيد نظامي	

ثانيًا: المعالجة المحاسبية الالكترونية للسلف:

١- المعالجة المحاسبية للسلف المستديمة:

فيما يلي نوضح المعالجة المحاسبية لكافة الإجراءات الخاصة بالسلف المستديمة:

- عند إنشاء السلف المستديمة:

عند إنشاء السلف المستديمة وتحديد اسم العامل الذي سوف تكون بعهدته السلف، – يتم صرف قيمة الكارت مسبق الدفع لمرة واحدة (١٠جنيه) على مصروفات الباب الثانى وهذا الأمر خاص بالعاملين بالجهة (الصراف) أما غير العاملين فيتم الشراء بمعرفة المستفيد عن طريق الرقم القومى الخاص به، ويتم خصم مقابل تأدية الخدمة بمعرفة البريد (٥ جنيه) عن كل صرفية، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

		من مذكورين
××		حـ/ جارى السلف المستديمة (باسم.....)
١٥		حـ/ الاستخدامات - باب ثان
		١٠ بند/ نفقات خدمية متنوعة – نوع /أخرى
		٥ بند/ نفقات خدمية متنوعة – نوع/ نفقات تأمين وعمولة
	××	إلى حـ/ أوامر الدفع - جاري

– استعاضة السلف المستديمة:

يقوم العامل الذي بعهدته السلف في نهاية كل شهر بتقديم المستندات الدالة على المصروفات التي تم سدادها من السلف والمطلوب استعاضتها بموجب طلب استعاضة (٦٢ ع.ح)، وبالتالي يصدر امر دفع أو إذن صرف بقيمة المبالغ المطلوب استعاضتها من السلف، ويتم إثبات ذلك بموجب قيد اليومية التالي:

××		من حـ/ الاستخدامات (باب ..... مجموعة ..... بند....) ٥ بند/ نفقات خدمية متنوعة – نوع/ نفقات تأمين وعمولة إلى مذكورين
	××	حـ/ أوامر الدفع - جاري
	××	حـ/ الدائنين (ضرائب)

٢– المعالجة المحاسبية للسلف المؤقتة:

عند صرف السلف المؤقتة يتم اجراء نفس المعالجة ويتم تحميل الباب الثانى البند المختص كما سبق بيانه بقيمة الكارت مسبق الدفع لأول مرة فقط (١٠ جنيه) وبقيمة مقابل تأدية الخدمة (٥ جنيه) عن كل صرفية.

٤/٢/٤ التوجيه المحاسبي للاعتمادات والتحويلات الخارجية:

قد تحتاج الوحدة إلى شراء أجهزة أو معدات من الخارج وبالتالي تقوم بفتح اعتماد مستندي لدى البنك المركزي بقيمة الأجهزة أو المعدات التي يراد استيرادها، وتتم المعالجة المحاسبية كالتالي:

١– عند فتح الاعتماد المستندي:

أ– في حالة أن يكون مبلغ الاعتماد أقل من أو مساوي للمبلغ المعتمد بالموازنة لهذا الغرض يكون القيد:

××		من حـ/ الاستخدامات
	××	إلى حـ/ جاري البنك المركزي

ب–في حالة أن يكون مبلغ الاعتماد أكبر من المبلغ المعتمد بالموازنة لهذا الغرض يكون القيد:

		من مذكورين
××		حـ/ الاستخدامات (بالمبلغ المعتمد)
××		حـ/ جاري الاعتمادات والتحويلات (بباقي المبلغ)
	××	إلى حـ/ جاري البنك المركزي (بمبلغ الاعتماد)

٢– عمل قيد نظامي لمراقبة الاعتماد ويكون القيد كما يلي:

××		من حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج (بمبلغ الاعتماد كاملاً)
	××	إلى حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج

٣– عند استلام الأجهزة أو المعدات يلغى القيد النظامي ويكون القيد:

××		من حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج (بما تم استلامه)
	××	إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج

<u>مثال رقم (١٠):</u>

فيما يلي العمليات التي تمت بإحدى الوحدات الحكومية والتي لديها خزينة عامة:

- في ٧/١ فتحت الوحدة اعتماداً مستندياً لدى البنك المركزي بمبلغ ٣ مليون جنيه لاستيراد آلات من الخارج.
- في ٩/١٥ من نفس السنة المالية تم استلام معدات قيمتها ٢.٥ مليون جنيه.

المطلوب: قيود اليومية لإثبات ما تقدم.

الحـــــــــــــــــــل

التاريخ	البيـــــــــــــــــــان	المبلغ	
		له	منه
٧/١	من حـ/ الاستخدامات		٣٠٠٠٠٠٠
	إلى حـ/ جاري البنك المركزي	٣٠٠٠٠٠٠	
	فتح الاعتماد		
	من حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج		٣٠٠٠٠٠٠
٧/١	إلى حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج	٣٠٠٠٠٠٠	
	قيد نظامي		

٢٥٠٠٠٠٠		من حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج إلغاء القيد نظامي بما تم استلامه	٩/١٥
	٢٥٠٠٠٠٠		

مثال رقم (١١):

فيما يلي العمليات التي تمت بإحدى الوحدات الحكومية والتي لديها خزينة عامة:

- في ٢٠٢١/٧/١٥ فتحت الوحدة اعتماداً مستندياً لدى البنك المركزي بمبلغ ٣ مليون جنيه لاستيراد آلات من الخارج علماً بأن المبلغ المعتمد بالموازنة لهذا الغرض ٢ مليون جنيه فقط.
- في ٢٠٢٢/٦/١٥ تم استلام معدات قيمتها ٢.٥ مليون جنيه.
- وفي ٢٠٢٢/٧/١ تم اعتماد باقي المبلغ وتم استلام باقي الأجهزة.

المطلوب: قيود اليومية لإثبات ما تقدم.

الحـــــــــــــــــــل

التاريخ	بيـــــــــــــــــــان	المبلغ	
		له	منه
	من مذكورين		
	حـ/ الاستخدامات		٢٠٠٠٠٠٠
/٧/١٥	حـ/ جاري الاعتمادات والتحويلات		١٠٠٠٠٠٠
٢٠٢١	إلى حـ/ جاري البنك المركزي	٣٠٠٠٠٠٠	
	فتح الاعتماد		
	من حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج		٣٠٠٠٠٠٠
/٧/١٥	إلى حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج	٣٠٠٠٠٠٠	
٢٠٢١	قيد نظامي		
	من حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج		٢٥٠٠٠٠٠
/٦/١٥	إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج	٢٥٠٠٠٠٠	
٢٠٢٢	إلغاء القيد النظامي بما تم استلامه		

التاريخ	بيـــــــــــــــــــــــان	المبلغ	
		له	منه
/٧/١ ٢٠٢٢	من حـ/ الاستخدامات إلى حـ/ جاري الاعتمادات والتحويلات اعتماد باقي مبلغ الاعتماد	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
/٧/١ ٢٠٢٢	من حـ/ الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات بالخارج إلى حـ/ المبالغ المفتوح عنها اعتمادات بالخارج إلغاء القيد النظامي لاستلام باقي الأجهزة	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

٥/٢/٤ التوجيه المحاسبي للصناديق والحسابات الخاصة:

الصناديق والحسابات الخاصة هى حسابات أنشئت بغرض تأدية عدة خدمات تنموية أو اقتصادية أو غيرها من الخدمات والمشروعات بمرونة وسرعة فى اتخاذ القرار ويمكن الاستدلال على أهدافها من خلال مسمياتها أو قرارات نشأتها أو اللوائح المنظمة لها، والأصل فى تلك الصناديق والحسابات أنها تمول نفسها ذاتيا من الرسوم التي تفرض لها ومقابل أداء خدمات وغيرها من الموارد دون تحميل الخزانة العامة أية أعباء نظير القيام بانشطتها وغالبا ما ترحل فوائض أرصدتها "متى وجدت" من سنة مالية لأخرى.

أنواع الصناديق

أ- **صناديق وحسابات خاصة لها كيانات مستقلة،** ومن أمثلتها: صندوق تمويل المتاحف العسكرية/ صندوق تمويل التنمية الثقافية/ صندوق السجل العينى/ صندوق دعم وتمويل المشروعات التعليمية/صندوق أبنية دور المحاكم/ الأحوال المدنية/ وغيرها من الصناديق

ب- **صناديق وحسابات خاصة مستقلة داخل الجهات الإدارية،** ومن أمثلتها: صناديق الخدمات والتنمية المحلية واستصالح الأراضي والإسكان الإقتصادي

المنشأة بالمحافظات المختلفة/ الحسابات الخاصة الممولة من حصيلة الرسوم والأنشطة الطالبية التى تمارس بالمدارس /حسابات تحسين الخدمة الصحية والعالج باجر/ وغيرها.

الاسانيد القانونية لإنشاء بعض الصناديق والحسابات الخاصة:

- **الصناديق والحسابات الخاصة الصادرة بموجب قوانين**، مثل: حساب النظافة الذى أُنشئ بموجب القانون رقم (٣٨) لسنة ١٩٦٧،حساب صندوق عمارة المساجد الأضرحة الذى أُنشئ بموجب القانون رقم (١٢٥) لسنة ١٩٦٧.
- **الصناديق والحسابات الخاصة الصادرة بموجب قرارات جمهورية**، مثل: حساب صندوق تحسين الخدمة بالمستشفيات والإدارات الصحية التابع لوزارة الصحة والذى أُنشئ بموجب القرار الجمهورى رقم (٢٤٤٤)لسنة ١٩٦٥،وحساب حصيلة الزيادة فى أسعار البنزين التابع للأمانة العامة للتنمية المحلية بوزارة التنمية المحلية والذى أُنشئ بموجب القرار الجمهورى رقم (١٥٨)لسنة ١٩٨٠ والمعدل بموجب القرار الجمهورى رقم (٤٩٠)لسنة ١٩٨٨.
- **الصناديق والحسابات الخاصة الصادرة بموجب قرارات لرئيس مجلس الوزراء**، مثل: حساب ورش الصيانة الإصلاح بالمدن والقرى، حسابات المشاركات الأهلية والشعبية فى برنامج التنمية الريفية (شروق).
- **الصناديق والحسابات الخاصة الصادرة بموجب قرارات وزارية**، مثل قرارات وزير التربية والتعليم سواء بإنشاءها أو بإصدار اللوائح المالية والتنظيمية لها سنويا والتى منها على سبيل المثال: (حساب حصيلة المكتبات، حساب حصيلة الأنشطة التربوية الفنية، حساب التأمين على الطلبة ضد الحوادث، حساب حصيلة الاتحادات الطالبية، حساب حصيلة مجلسالأباء).

❖ **الصناديق والحسابات الخاصة الصادرة بموجب قرارات المحافظين،** قد تفرع عن حساب الخدمات والتنمية المحلية حسابات خاصة أخرى أُنشئت بدعم من هذا الحساب بموجب قرارات محافظين والتى منها على سبيل المثال:(حساب تعبئة الغاز السائل، حساب أنابيب البوتجاز، حساب مواقف السيارات، حساب رسوم تراخيص البناء على الأراضى الزراعية، حساب شوادر اللحوم).

❖ **الصناديق والحسابات الخاصة الصادرة بموجب إتفاقيات دولية،** مثل : حساب المقابل المحلى للمجموعة الأوربية، حساب الاستيراد السلعى الأمريكي، الصندوق المصري للتعاون الفني مع دول الكومنولث والدول الأسلامية والأوروبية والدول المستقلة حديثا، حساب المقابل النقدى للمنحة الإيطالية ٦٠ مليار ليرة.

آلية الصرف من الصناديق الخاصة:

أ: بالحساب أو الصندوق الخاص:-

❖ يتم تحرير واعتماد استمارة الصرف (٥٠ ع.ح أو الاستمارة ١٣٢ ع.ح أو ....) حسب الأحوال عن المبالغ الواجبة الصرف من الحسابات والصناديق الخاصة بمعرفة الإدارة المختصة بالحساب أو الصندوق الخاصة مشفوعة بما يؤيدها من مستندات ومعتمدة من رئيس الجهة أو من يفوضه للوحدة الحسابية الخاصة بها لإتمام المراجعة والتأكد من صحة الصرف وطبقًا للائحة الحساب أو الصندوق الخاص والقوانين والقرارات المنظمة لكل منها.

❖ ويتم استيفاء النموذج المرفق بصافي المبالغ المراد صرفها(بيان الصرف– أسم المستفيد– وفرع البنك– رقم الحساب/ الرقم القومي) وإعتماده من أصحاب التوقيعات (الأول والثاني) وختمه بخاتم شعار الجمهورية / أو ختمه بخاتم الحساب والصندوق الخاص حسب الأحوال، وتحرير إستمارة ٥٠ ع.ح وإعتمادها في الجزء (أ) منها وإرفاق كشف معتمد بأسماء المستحقين للصرف.

ب- بالوحد الحسابية الرئيسة:

- عند ورود استمارة (٥٠ ع.ح) ومرفق بها نموذج طلب الصرف يتم استيفاء الجزئين (ب، جـ) واتمام عملية المراجعة الحسابية واعتماد ممثل وزارة المالية بالوحدة الحسابية الرئيسة لها وتسجيلها بالدفاتر المحاسبية وإصدار أمر أو أوامر الدفع اللازمة طبقًا للنموذج الوارد من الحساب أو الصندوق الخاص.
- ويتم إرسال صورة النموذج وأوامر الدفع الصادرة معتمدة بتوقيعين (أول وثان) بالوحدة الحسابية الرئيسة ومختومة بخاتم شعار الجمهورية الخاص بها إلى الحساب أو الصندوق الخاص لإرفاقه باستمارة الصرف الأصلية.
- وعلى المسئولين بالحساب الخاص أو الصندوق الخاص إجراء المتابعة المستمرة والدقيقة مع الوحدة الحسابية الرئيسة حتى يتم إصدار أوامر الدفع الخاصة بها في مواعيدها القانونية ودون أية تأخيرات.

المعالجات المحاسبية:

أولًا: تحصيل الإيرادات الخاصة بالصناديق والحسابات الخاصة:

- إثبات تحصيل الإيرادات:

يجب مراعاة أن يتم التوريد على رقم الحساب الخاص في **البنك المركزي فقط**، ويتم معالجة إثبات تحصيل الايرادات وفقًا للقيد التالي:

		من مذكورين
×		حـ/ أوامر دفع واردة
×		حـ/ شيكات تحت التحصيل
×		حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)
	×××	إلى حـ/ موارد جارية صناديق وحسابات خاصة (كود ....)

- **عند ورود حافظة إضافة من البنك المركزي:** يتم إجراء القيد التالي:

×××		من حـ/ البنك المركزي- حساب خاص
		إلى مذكورين
	×	حـ/ أوامر دفع واردة
	×	حـ/ شيكات تحت التحصيل
	×	حـ/ النقدية تحت التسوية (تحصيل الكتروني)

ثانيًا: عند الصرف من الصناديق والحسابات الخاصة:

- **عند ورود إستمارات الصرف الخاصة بالصندوق إلى الوحدة الحسابية ،**

يجرى القيد التالي على منظومة الدفع والتحصيل الالكتروني:

××		من حـ/ المصروفات – حسب الباب المختص
		إلى مذكورين
	×	حـ/ أوامر دفع مرسلة
	×	حـ/ الاستقطاعات

- **عند طباعة كشف حساب الوحدة الحسابية المركزية – حسابات خاصة:**

يجرى القيد التالي على منظومة الدفع والتحصيل الالكتروني:

××		من حـ/ أوامر دفع مرسلة (باب....)
	××	إلى حـ/ الوحدة الحسابية المركزية - دائنون

- **عند سداد الاستقطاعات :**

××		من حـ/ الاستقطاعات
	××	إلى حـ/ أوامر دفع مرسلة (باب....)

ثالثًا: إثبات فائض الصندوق في نهاية العام ٦/٣٠:

		من مذكورين
×		حـ/ موارد جارية صناديق وحسابات خاصة
×		حـ/ إيرادات سنوات سابقة
	××	إلى حـ / فائض مرحل (بالفرق بين الايراد والمصروف)

أسئلة وحالات تطبيقية

السؤال الأول: الاختيار من متعدد:

١- عند التحصيل الالكتروني يكون الطرف المدين:

A	حـ/ النقدية تحت التسوية.	C	حـ/ شيكات تحت التحصيل.
B	حـ/ الخزينة.	D	لا شيء مما سبق

٢- عند التحصيل بشيكات يكون الطرف المدين:

A	حـ/ النقدية تحت التسوية.	C	حـ/ شيكات تحت التحصيل.
B	حـ/ الخزينة.	D	لا شيء مما سبق

٣- عند تحصيل إيرادات تخص الوحدة ومحددة النوع يكون الطرف الدائن:

A	حـ/ الإيرادات المتنوعة.	C	حـ/ الإيرادات تحت التسوية.
B	حـ/ الإيرادات.	D	لا شيء مما سبق

٤- عند تحصيل تأمينات يكون الطرف الدائن:

A	حـ/ الإيرادات.	C	حـ/ جاري التأمينات المؤقتة.
B	حـ/ جاري التأمينات النهائية.	D	كل من ب، جـ.

٦- عند التحصيل النقدي بأمر دفع يكون الطرف المدين:

A	حـ/ أوامر الدفع – واردة.	C	حـ/ شيكات تحت التحصيل.
B	حـ/ الخزينة.	D	كل من ب، جـ.

تدريبات متنوعة

تدريب رقم (١):

بفرض أن العمليات التالية تمت في إحدى الإدارات الحكومية خلال فترة ما (لها إعتمادات موازنية).

١- تم تحصيل مبالغ تخص الوحدة قيمتها ٣٠٠٠ جنيه.

٢- تم رفض أمر دفع بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وتم إصدار أمر دفع بديل.

٣- تم توريد مبلغ ٦٠٠٠ جنيه من إحدى الوحدات التابعة لها.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر يومية الوحدة الحكومية.

تدريب رقم (٢):

بفرض أن العمليات التالية تمت في إحدى الإدارات الحكومية خلال فترة ما (ليس لها إعتمادات موازنية).

١- تم تحصيل مبالغ تخص الوحدة قيمتها ٣٠٠٠ جنيه بشيكات.

٢- تم تحصيل مبلغ ٦٠٠٠ جنيه قيمة إيرادات تخص وحدة عن طريق أوامر دفع.

٣- حصلت غرامة تأخير من أحد المقاولين بمبلغ ٥٠٠ جنيه نقداً.

٤- ورد إليها إيرادات قدرها ٩٥٠٠ جنيه تشمل ٥٠٠ لحساب مصلحة الضرائب.

٥- قامت الخزينة بتوريد مبلغ ١٨٠٠٠ جنيه للوحدة الحسابية المركزية.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر يومية الوحدة الحكومية.

تدريب رقم (٣):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بإحدى الوحدات الحكومية خلال شهر يناير ٢٠١٥ (لديها خزينة فرعية):

١- حصلت الوحدة ٥٠٠ جنيه نقداً غرامة تأخير من أحد المقاولين.

٢- استلمت الوحدة تأمينات مؤقتة قيمتها ١٢٠٠٠ جنيه نقداً.

٣- استلمت الوحدة تأمينات نهائية قيمتها ٣٥٠٠٠ جنيه منها ٢٠٠٠ جنيه بخطاب ضمان والباقي بشيكات مقبولة الدفع.

٤- ردت الوحدة التأمين النهائي المحصل بخطاب ضمان.

٥- استلمت الوحدة التأمينات المؤقتة التالية: ٩٠٠٠ جنيه نقداً، ٨٠٠٠ جنيه مقبولة الدفع، ٣٠٠٠ جنيه حوالات بريدية، ١٠٠٠٠ جنيه خطابات ضمان.

٦- ردت الوحدة تأمينات نهائية قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه بشكل الكتروني.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر يومية الوحدة الحكومية.

تدريب رقم (٤):

بلغ الاجر الوظيفي لاحد الموظفين في أحدى الوحدات الحكومية مبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، والاجر المكمل ٢٠٠٠ جنيه والبدل النقدي ٣٤٠جنيه، وبدل التمثيل ٣٠٠جنيه، فإذا علمن ان :

- الضريبة الموحدة على المرتبات ١٠٢ جنيه، وضريبة الدمغة ٣٣ جنيه.
- استقطاعات لنقابة التجاريين ٤٠ جنيه.
- جزاءات على الموظف الموظفين ٥٠ جنيه.
- نفقة شرعية على الموظف قدرها ٣٠٠ جنيه.

وقد حررت الوحدة أمر دفع بصافى القيمة.

المطلوب:

أ- تصوير استمارة الصرف (١٣٢ ع. ح.).

ب – قيود اليومية المركزية

تدريب رقم (٥):

بلغ إجمالي مرتبات العاملين عن شهر يناير ٢٠٢٢ مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠٠ مرتبات أصلية، ٢٠٠٠٠ جنيه بدلات، ٣٠٠٠٠ جنيه حصة الحكومة في التأمينات والمعاشات):

وكانت الاستقطاعات كالآتي:

٣٠٠٠٠ حصة الحكومة في التامين والمعاشات.

٢٠٠٠٠ حصة العاملين في التأمين والمعاشات.

٢٠٠٠٠ ضريبة كسب عمل ودمغة.

١٠٠٠٠ أقساط سلف العاملين من بنك مصر.

٢٠٠٠ اشتراك العاملين بالنقابة والنوادي.

١٠٠٠ جزاءات موقعة على بعض العاملين.

٢٥٠٠ نفقة شرعية.

فإذا علمت أن:

- تحصل الوحدة على عمولة تحصيل ١% من الشركات والبنوك.
- تم صرف أمر دفع بالمرتبات.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة.

تدريب رقم (٦):

وافقت كلية التجارة بقنا على تخصيص سلف مستديمة قيمتها ١٠٠٠ جنيه عهد بها إلى العامل/ احمد عبدالعاطي وذلك اعتباراً من أول يناير ٢٠٢٢.

وبتاريخ ٢٠ يناير قررت إدارة الكلية تحويل السلف للعامل/ حمادة نظراً لإحالة العامل السابق/ احمد عبدالعاطي إلى المعاش، وقد كانت المبالغ المنصرفة من السلف والاستقطاعات حتى هذا التاريخ كما يلي:

جنيه	بيان
٤٤٠	أدوات كتابية
٢٦٠	أغذية ومشروبات
١٢٠	مصاريف انتقال
٣٠	أجور تلغراف
٨٥٠	إجمالى
٢٠	ضرائب مخصومة
٨٣٠	صافى المبالغ المنصرفة

وقد تم تصفية عهدة السلف المستديمة طرف العامل/ احمد عبدالعاطي الذي قام بتوريد المتبقي لديه من السلف للبنك، كما تم سحب امر دفع بالسلف عهدة العامل/ حماده.

المطلوب: تسجيل العمليات السابقة بدفتر يومية الوحدة الحكومية.

تدريب رقم (٧):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بإحدى الوحدات الحكومية:

١- في ٧/١ فتحت الوحدة اعتماداً مستندياً لدى البنك المركزي بمبلغ ٤ مليون جنيه لاستيراد آلات من الخارج.

٢- في ٩/١٥ من نفس السنة المالية تم استلام معدات قيمتها ٣.٥ مليون جنيه.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

تدريب رقم (٨):

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بإحدى الوحدات الحكومية (لديها خزينة عامة):

١- في ٢٠٢١/٧/١٥ فتحت الوحدة اعتماداً مستندياً لدى البنك المركزي بمبلغ ٥ مليون جنيه لاستيراد أجهزة من الخارج علماً بأن المبلغ المعتمد بالموازنة لهذا الغرض ٣ مليون جنيه فقط.

٢- في ٢٠٢٢/٦/١٥ تم استلام أجهزة قيمتها ٣.٥ مليون جنيه.

٣- في ٢٠٢٢/٧/١ تم اعتماد باقي المبلغ وتم استلام باقي الأجهزة.

المطلوب: تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

المراجع:

- القانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن التامينأت الاجتماعية والمعاشات، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠١٩م.
- القانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ بشأن تنظيم التعاقدات التي تبرمها الجهات الحكومية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢٢م.
- اللائحة التنفيذية للقانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن بشأن التامينأت الاجتماعية والمعاشات – والصادرة بالقرار ٢٤٣٧ لسنة ٢٠٢١، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢١م.
- اللائحة التنفيذية للقانون ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ بشأن تنظيم التعاقدات التي تبرمها الجهات الحكومية– والصادرة بالقرار ٦٩٢ لسنة ٢٠١٩، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢٢م.
- د. أسامه أحمد جمال هلالي(٢٠١٧)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عاطف حسن عبدربه(٢٠١١)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عثمان محمد ياسين فراج(٢٠١٨)، المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب الجامعي، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.

القسم الثاني
المحاسبة القومية

مقدمة:

اهتمت المحاسبة لفترات طويلة بإنتاج المعلومات التي تحقق مصالح الفئات ذات المصلحة في الوحدة الاقتصادية، ومن ثم فإن الاستفادة من هذه المعلومات اقتصرت على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء على مستوى الوحدة الاقتصادية.

ونظراً للتقدم التكنولوجي والتطور في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ظهرت الحاجة إلى التخطيط والرقابة على مستوى الاقتصاد القومي، وكان من الطبيعي أن تطور المحاسبة نفسها لتواكب هذه التغيرات، ومن ثم ظهرت المحاسبة القومية كأحد فروع علم المحاسبة من أجل خدمة المجتمع ككل ومن أجل توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء على مستوى الاقتصاد القومي.

ولقد تناول هذا القسم من الكتاب دراسة المحاسبة القومية من حيث المفاهيم الأساسية والحسابات القومية على المستوى القطاعي والقومي، كما تناول أيضاً الصور المختلفة التي تتكون منها المحاسبة القومية، لذا تم تقسيم هذا الجزء من الكتاب ليشمل الفصول التالية:

الفصل الخامس: المفاهيم الأساسية لنظم الحسابات القومية.

الفصل السادس: الحسابات القومية على مستوى القطاعات.

الفصل السابع: الميزانية القومية والحسابات التحليلية.

الفصل الخامس

المفاهيم الأساسية لنظم الحسابات القومية

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- مفهوم المحاسبة القومية وأهدافها.
- العلاقة بين المحاسبة القومية ومجالات المعرفة الأخرى.
- مفهوم الناتج القومي والمفاهيم المرتبطة به.
- مفهوم الدخل القومي والمفاهيم المرتبطة به.
- مفهوم الإنفاق القومي والمفاهيم المرتبطة به.
- مفهومي الادخار والاستثمار القومي.
- العلاقة بين المتغيرات القومية

١/٥ مفهوم المحاسبة القومية:

نظراً لتعدد المهتمين بدراسة المحاسبة القومية واختلاف وجهات نظرهم فقد تعددت بالتالي المسميات والتعريفات لهذا النوع من المحاسبة، ومن وجهة النظر الاقتصادية تسمى "المحاسبة الاقتصادية" نظراً لأنها تفيد تحليل ودراسة الاقتصاد القومي، ومن وجهة النظر الإحصائية يقصد بها "حسابات الدخل القومي" نظراً لأنها وسيلة لتجميع ونشر الاحصاءات المختلفة عن أوجه النشاط الاقتصادي للدولة خلال فترة معينة، ومن وجهة النظر السياسية والاجتماعية تعرف باسم "المحاسبة الاجتماعية" نظراً لأنها تهتم بتنمية ثروات المجتمع وكيفية توزيعها، أما خبراء الأمم المتحدة فقد أطلقوا عليها اسم "المحاسبة القومية" وهو الاسم الأكثر استخداما في الواقع العملى.

فالمحاسبة القومية تعني تبويب أو تصنيف المعلومات الكمية التي يمكن جمعها من الأوجه المختلفة لنشاط المجتمع الاقتصادي وقطاعاته تبويباً يمكن معه للاقتصادي أن يكتشف ويحلل العلاقة الناتجة بين هذه الأوجه وبين القطاعات الاقتصادية.

وتعرف المحاسبة القومية بأنها "نظام محاسبي يهدف إلى قياس قيمة عناصر النشاط الاقتصادي على المستوى القومي وعرض نتائج القياس بشكل يمكن من استخدام البيانات في رسم السياسات المالية والاقتصادية".

أيضاً يمكن تعريف المحاسبة القومية بأنها "إطار فكري يستهدف قياس وتصوير النشاط الاقتصادي التجميعي (الناتج القومي، الدخل القومي، الإنفاق القومي) خلال فترة زمنية محددة باستخدام مفاهيم ومبادئ وإجراءات وأدوات اقتصادية ومحاسبية ورياضية وإحصائية، لتوفير البيانات ذات الدلالة الاقتصادية لاستخدامها في توجيه الاقتصاد القومي ورسم السياسات المالية والاقتصادية".

كما يمكن تعريف المحاسبة القومية بأنها "فرع من فروع المحاسبة يهتم بقياس وتحليل وتبويب وتلخيص نتائج العمليات الاقتصادية التى تتم داخل الاقتصاد القومي للدولة خلال فترة زمينة معينة وباستخدام أساليب متعددة ثم القيام بعرض وتفسير هذه النتائج بهدف توفير معلومات ملائمة تساعد على ترشيد السياسة الاقتصادية والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على المستوى القومي بما يكفل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة".

٢/٥ أهداف المحاسبة القومية:

إن ما يطرأ من تطور في علم الاقتصاد ينعكس مباشرة على المحاسبة القومية، ولكنها لا تستطيع أن تحقق حاجات الاقتصاد ما لم تكن كمية ومحددة خلال فترة زمنية معينة وبالأحرى تتلاءم جملة وتفصيلاً مع مجموعة المفاهيم التي هي ركيزة أهداف المحاسبة القومية، و هي:

- قياس نتائج النشاط الاقتصادي للمجتمع خلال مدة زمنية محددة.
- تحديد تشكيل المبادلات السلعية والخدمية والمالية وأثرها في على التوقعات المالية للمجتمع.
- توفير البيانات التي تساعد في رسم السياسة الاقتصادية والمالية للدولة، وذلك عن طريق إجراء المقارنات بين فترة وأخرى، فضلاً عن مقارنتها بين دول العالم المختلفة.
- إمكانية استخدام المعلومات التي تنتجا أدوات المحاسبة القومية في دراسة الخطط الاقتصادية والمالية للمجتمع والتعرف على الإمكانيات الإنتاجية المتاحة وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية المتاحة.
- قدرة المحاسبة القومية على توفير البيانات لإعداد ميزانية الاقتصاد القومي التي تتضمن الأرقام الفعلية للدخل القومي للسنة الحالية مع مقارنتا ببيانات تقديرية توضح الدخل القومي للسنة التالية.

٣/٥ العلاقة بين المحاسبة القومية وعلم المحاسبة:

إن الدارس لكل من المحاسبة والمحاسبة القومية يلاحظ أن لكل منها نشأة مستقلة: فالأولى نشأت في كنف الرياضيات (نسبة إلى عالم الرياضيات الإيطالى لوقا باتشيليو الذي يعد أول من كتب عن القيد المزدوج في المحاسبة عام ١٤٩٤)، والثانية نشأت في كنف الاقتصاد، وبالرغم من هذه النشأة المستقلة إلا أن المحاسبة القومية تعتمد على بعض المفاهيم والأسس والمبادئ والفروض التى تستخدمها المحاسبة المالية على مستوى الوحدة الاقتصادية وإن كانت تختلف عنها في كيفية تطبيقها من حيث: وجهة النظر الواجب اتباعها عند دراسة الاقتصاد القومي ونطاق هذه الدراسة، وإجراءات تطبيق المنهج المحاسبى، وأسلوب القياس والتحليل والتبويب، وطريقة عرض النتائج النهائية. وبالرغم من هذا الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية إلا أن العلاقة بينهما وثيقة ويمكن توضيح هذه العلاقة من خلال عرض أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما في المجالات التالية:

أولاً: أسلوب القيد المزدوج:

إن المحاسبة القومية تشبه المحاسبة المالية في اعتمادها على أسلوب القيد المزدوج، فكل حساب من الحسابات القومية يعد قائمة متوازنة، له جانب مدين (الإنفاق أو الاستخدامات) يتساوى مجموعه مع الجانب الدائن (الإيرادات أو الموارد)، ومع هذا التشابه إلا أن المحاسبة القومية تعتمد على مفاهيم مركبة نظراً لأن القيود مستنبطة من البيانات الإحصائية المعدة طبقاً للمفاهيم الاقتصادية التى لا يشترط أن تكون مماثلة للمفاهيم المستخدمة في المحاسبة المالية.

ثانياً: نطاق الوحدة المحاسبية:

يختلف نطاق الوحدة المحاسبية في المحاسبة المالية عنه في المحاسبة القومية، ففى ظل المحاسبة المالية قد تكون الوحدة المحاسبية مبلغاً معيناً من المال مخصصاً لغرض معين أو فرعاً أو قسماً من وحدة إنتاجية، أو شركة أو مجموعة

من الشركات التابعة لشركة قابضة. أما الوحدة المحاسبية في ظل المحاسبة القومية فإنها أكثر شمولاً حيث تتسع لتشمل الاقتصاد القومي في مجموعه بما يحويه من أفراد وشركات ومؤسسات وقطاعات وأجهزة حكومية مختلفة، فهى تشمل نشاط جميع الأشخاص في الدولة سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين.

ثالثاً: تطبيق مراحل المنهج المحاسبى:

إن تطبيق المنهج المحاسبى في المحاسبة المالية يشمل مراحل التسجيل والتبويب والتلخيص وعرض النتائج وتفسيرها. أما المحاسبة القومية فإنها تتضمن جميع هذه المراحل ماعدا مرحلة التسجيل نظراً لأن المحاسبة القومية لا تعد مصدراً أولياً للبيانات.

رابعاً: القياس النقدى:

تستخدم وحدة النقد كأساس لقياس العمليات الاقتصادية في كل من المحاسبة المالية والمحاسبة القومية، إلا أنه يوجد اختلاف جوهرى بين الأثنين وهو أن المحاسبة المالية تفترض ثبات وحدة النقد وبالتالي فإنها لا تأخذ في الاعتبار التغير في القوة الشرائية للنقود، أما المحاسبة القومية فإنها تعترف بالتغير في القوة الشرائية للنقود ولذلك فإنها تقوم بتعديل البيانات الجارية لاستبعاد أثر هذا التغير حتى تصبح تلك البيانات ذات دلالة اقتصادية.

خامساً: القياس وفقاً لأسعار السوق:

تعتمد المحاسبة المالية في القياس على أساس التكلفة التاريخية أما المحاسبة القومية فإنها تعتمد في القياس على أساس سعر السوق، حيث تعد القيمة السوقية هى المقياس الأساسى للنشاط الاقتصادي. ولا شك أن اتخاذ سعر السوق كأساس للقياس وللتقييم في المحاسبة القومية يعد أمراً ضرورياً من أجل القياس السليم للقيمة المضافة، حيث أنه إذا ما اتخذت التكلفة كأساس للتقييم فإن ذلك يعني إهمال عنصر الربح وبالتالي إهمال لجزء من القيمة المضافة والناتج القومي عند القياس.

سادساً: تحقيق الربح بالإنتاج:

فى المحاسبة المالية يتحقق الربح وفقاً لأساس البيع أي عندما يتم بيع السلع والخدمات التى تنتجها أو تتعامل معها الوحدة الاقتصادية، أما في المحاسبة القومية يتحقق الربح وفقاً لأساس الإنتاج، أي بمجرد إنتاج السلع والخدمات وبغض النظر عما إذا تم بيع هذه السلع والخدمات أم ما زالت متبقية كمخزون (بالنسبة للمنتجات السلعية فقط)، ويرجع السبب في اعتناق المحاسبة القومية لمفهوم تحقيق الربح بالإنتاج إلى أن عملية الإنتاج تشمل إضافة حقيقية للاقتصاد القومي على عكس عملية البيع التى تشمل مجرد انتقال سلع موجودة أصلاً بين أفراد المجتمع.

سابعاً: التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية:

تميز المحاسبة المالية بين النفقات الجارية التى تخص الفترة المالية وبين النفقات الرأسمالية التى تخص أكثر من فترة مالية، وتتبع المحاسبة القومية نفس معايير هذا التمييز بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية.

ثامناً: التمييز بين المنتجات الوسيطة والمنتجات النهائية عند القياس:

على عكس المحاسبة المالية فإن قياس الناتج القومي في المحاسبة القومية يقتضى التمييز بين المنتجات الوسيطة والمنتجات النهائية حتى يمكن تجنب الازدواج في القياس. ويقصد بالمنتجات الوسيطة تلك المنتجات التى تشترى بقصد إعادة بيعها بعد إجراء عمليات صناعية عليها أما المنتجات النهائية فهى تلك التى تباع للمستهلكين في شكل سلع نهائية.

تاسعاً: بديهية الاستمرار:

يقصد ببديهية الاستمرار في المحاسبة المالية أن المنشأة ولدت لتستمر، الأمر الذي ترتب عليه ضرورة تقسيم حياة المنشأة إلى فترات مالية – عادة ما تكون سنة مالية – بقصد تحديد نتيجة أعمالها والتعرف على مركزها المالي في نهاية هذه الفترة. وبالمثل أيضاً فلكى تتمكن الدولة من متابعة النشاط الاقتصادي ومن التعرف

على موقف الاقتصاد القومي ومدى ما حققه من نتائج خلال فترة زمنية معينة، فإن الأمر استلزم أيضاً ضرورة تقسيم حياة الوحدة المحاسبية إلى فترات زمنية صغيرة يكون نطاق كل منها سنة مالية.

٤/٥ فروع المحاسبة القومية:

قد يعتقد البعض أن نطاق المحاسبة القومية يقتصر فقط على حسابات الدخل القومي والمجاميع القومية المتصلة به، أي قياس الدخل القومي والناتج القومي والاستهلاك القومي والاستثمار القومي، ولكن في الواقع نجد أن نطاق المحاسبة القومية أشمل وأوسع من ذلك.

فمجال المحاسبة القومية هو دراسة الاقتصاد القومي إجمالاً وتفصيلاً خلال فترة زمينة معينة، وتتضمن هذه الدراسة قياس وتحليل مختلف أوجه نشاط الاقتصاد القومي وعلى مستوى القطاعات التى يتكون منها، كما تتضمن هذه الدراسة تتبع العلاقات التى تنشأ بين هذه القطاعات وبين العالم الخارجي، هذا إلى جانب تحديد المركز المالي للاقتصاد القومي في تاريخ معين، وبالإضافة لما سبق فإنها تتضمن التقرير المسبق للإجماليات القومية خلال فترة زمنية مقبلة.

ولا شك أن تطور واتساع نطاق عمل المحاسبة القومية على النحو المتقدم، ترتب عليها ظهور عدة صور أو فروع للمحاسبة القومية حتى يمكنها مواجهة الوظائف المتطورة التي تقوم بها، وتتمثل هذه الفروع فيما يلي:

- حسابات الدخل القومي (الناتج/الدخل/الإنفاق).
- الميزانية القومية.
- جداول المدخلات والمخرجات.
- حسابات ميزان المدفوعات.
- حسابات التدفقات المالية.
- الموازنة القومية التخطيطية.

وأخيراً فإنه ينبغى التنويه بأنه يمكن تقسيم فروع المحاسبة القومية من حيث التفصيل والتحليل إلى محاسبة إجمالية ومحاسبة تحليلية، فالمحاسبة القومية الإجمالية تشمل حسابات الدخل القومي والميزانية القومية، والمحاسبة القومية التحليلية تشمل جداول المدخلات والمخرجات، حسابات ميزان المدفوعات، حسابات التدفقات المالية، الموازنة القومية التخطيطية.

٥/٥ مفاهيم المحاسبة القومية - الناتج القومي:

يعد الناتج القومي من أهم المتغيرات الاقتصادية في المحاسبة القومية لأنه يمثل المصدر الرئيسى لتوليد الدخل القومي كما أنه يمثل الهدف النهائي لأى نشاط اقتصادى، هذا ويمكن تعريف الناتج القومي بأنه "قيمة السلع والخدمات التى ينتجها الاقتصاد القومي خلال فترة زمنية معينة، سواء كانت متعلقة بإنتاج مادي أو غير مادي، سواء تم تداولها في الأسواق أو لم يتم تداولها".

١/٥/٥ المفاهيم المرتبطة بالناتج القومي:

من التعريف السابق يمكن استنتاج ما يلى:

- أن الناتج القومي يتمثل في كل ما يسفر عنه النشاط الإنتاجي للاقتصاد القومي من سلع وخدمات، وهذا يتطلب التمييز بين الأنشطة الإنتاجية والأنشطة غير الإنتاجية.
- أن الناتج القومي أخذ بمفهوم الإنتاج الشامل بغض النظر عن كونه مادياً أو غير مادياً، وهذا يتطلب التمييز بين مناهج الفكر الاقتصادي لتحديد إطار الإنتاج.
- أن السلع والخدمات التى تم إنتاجها قد تستخدم في إنتاج سلع وخدمات أخرى، أو قد تستخدم في إشباع رغبات المستهلكين وهذا يتطلب التمييز بين الناتج الوسيط والناتج النهائي.

- أن السلع والخدمات التى تم إنتاجها قد تكون محلاً للتداول السوقى أي قابلة للتقييم النقدي، أو أنها تخرج عن نطاق هذا التداول، وهذا يتطلب التمييز بين الناتج السوقي والناتج المحتسب.

وفيما يلى نتناول هذه المفاهيم بشئ من التفصيل.

أولاً: الأنشطة الإنتاجية وغير الإنتاجية:

يقصد بالأنشطة الإنتاجية تلك الأنشطة التى تزاول أعمالاً إنتاجية يترتب عليها خلق وتدفق السلع والخدمات مثل الأنشطة الزراعية والصناعية والخدمية.

أما الأنشطة غير الإنتاجية فهى تعمل على إعادة توزيع السلع والخدمات التى تم إنتاجها على أفراد المجتمع، وبمعنى آخر فإنها تعمل على تحويل القوة الشرائية للنقود بين أفراد المجتمع وفى نفس الوقت فإنها لا تتضمن أية إضافات إلى الناتج القومي، وهذه العمليات يطلق عليها "المدفوعات التحويلية" ومن أمثلتها تعويضات ومعاشات العجز والشيخوخة.

ثانياً: مناهج الفكر الاقتصادي لتحديد إطار الإنتاج:

تضمن الفكر الاقتصادي ثلاث مناهج لتحديد إطار الإنتاج وهى:

١- **منهج الإنتاج المادى:** ووفقاً لهذا المنهج فإن الإنتاج يشمل فقط السلع المادية والخدمات الإنتاجية المرتبطة بإنتاج هذه السلع، أما الخدمات غير الإنتاجية فإنه يتم استبعادها عند تحديد الناتج القومي ومن أمثلتها: خدمات الإدارة الحكومية، وخدمات الدفاع والأمن الداخلي، وخدمات المواصلات السلكية واللاسلكية، وخدمات نقل الركاب، والصحة ... الخ.

٢- **منهج الإنتاج السوقي:** ووفقاً لهذا المنهج فإن الإنتاج يشمل فقط السلع والخدمات القابلة للتداول السوقي وبمعنى آخر يمكن التعامل فيها بالبيع والشراء في الأسواق. أما الخدمات غير القابلة للتداول السوقي فإنه يتم استبعادها عند تحديد الناتج القومي ومن أمثلتها: خدمات الإدارة الحكومية

وخدمات الدفاع والأمن القومي، وخدمات الجمعيات الخيرية والنوادى، والاستهلاك الذاتى لجزء من الإنتاج، وخدمات ربات المنازل في محيط الأسرة.

٣- **منهج الإنتاج الشامل:** ووفقاً لهذا المنتج فإن الإنتاج يشمل كافة السلع والخدمات التى ينتجها الاقتصاد القومي سواء أكانت مادية أم غير مادية وسواء أكانت قابلة للتداول في الأسواق أم غير قابلة للتداول.

ولا شك أن الناتج القومي قد أخذ بمفهوم الإنتاج الشامل لأنه يوسع دائرة الإنتاج ويضفي على الناتج القومي صفة الشمول، كما أن الأخذ بهذا المفهوم يتلافى الثغرة الموجودة في كل من المفهوم المادي والمفهوم السوقي للإنتاج والمتمثلة في إسقاط واستبعاد كل من العناصر غير المادية والعناصر غير القابلة للتبادل السوقي عند تقدير الناتج القومي.

ثالثاً: الناتج الوسيط والناتج النهائي:

يقصد بالناتج الوسيط تلك السلع والخدمات التى تستخدم في إنتاج سلع وخدمات أخرى، فالناتج الوسيط عبارة عن مستلزمات الإنتاج المشتراه من الغير والمستخدمة في العملية الإنتاجية، وتنقسم مستلزمات الإنتاج إلى نوعين هما:

١- مستلزمات إنتاج سلعية مثل الخامات والقوى المحركة ومواد التعبئة والتغليف.

٢- مستلزمات إنتاج خدمية مثل خدمات الصيانة، الدعاية والإعلان، النقل والانتقالات.

أما الناتج النهائي فيقصد به ذلك الجزء من السلع والخدمات التى تستخدم لإشباع رغبات الاستهلاك النهائي لأفراد المجتمع أو تضاف إلى الثروة القومية.

ومعيار التفرقة بين الناتج الوسيط والناتج النهائي يتمثل في هدف المشتري من شراء السلعة، فإذا قام أحد المصانع ببيع جزء من إنتاجه للمواطنين وجزء آخر لأحد المصانع من أجل استخدامه في الإنتاج، فإن المبيعات للمواطنين تعد ناتجاً نهائياً، بينما تعد المبيعات للمصنع الآخر ناتجاً وسيطاً.

هذا وترجع أهمية التمييز بين الناتج الوسيط والناتج النهائي إلى تجنب الازدواج في حساب الناتج القومي، فالموارد عادة تمر بعدد من المراحل الإنتاجية المتتالية قبل أن تصبح قابلة للاستخدام النهائي، كما أن الناتج النهائي لوحدة إنتاجية معينة قد يستخدم كمستلزمات إنتاج وسيطة في وحدة إنتاجية أخرى، وعلى ذلك تكتسب هذه الموارد في كل مرحلة إنتاجية أو في كل وحدة إنتاجية إضافة جديدة إلى قيمتها نتيجة النشاط الذي أجرى عليها في كل مرحلة.

وعلى ذلك فإنه إذا احتسب ناتج أي نشاط على أنه القيمة الإجمالية للإنتاج فإن ذلك ينطوى على ازدواج تقدير الناتج النهائي لأنه تم حسابه مرة في النشاط الذي يخرجه ومرة أخرى في النشاط الذي يستخدمه كمستلزمات إنتاج.

رابعاً: الناتج السوقى والناتج المحتسب:

يتطلب قياس وتحليل الناتج القومي ضرورة التمييز بين نوعين من العمليات المتعلقة بإنتاج السلع والخدمات وهما:

١- الناتج السوقى: وهو يمثل قيمة السلع والخدمات التى يتم تبادلها في الأسواق، ومفهوم هذا الناتج مستمد من منهج الإنتاج السوقى السابق الإشارة إليه.

٢- الناتج المحتسب: وهو يتعلق بالسلع والخدمات التى تخرج عن نطاق التبادل السوقى ويتطلب الأمر ضرورة احتساب قيمة نقدية لها توصلاً إلى الرقم السليم للناتج القومي، ومن أمثلة هذه السلع والخدمات: الاستهلاك الذاتى للإنتاج مثل استهلاك المزارع وأسرته لجزء من إنتاج الأراضي الزراعية المملوكه له، وخدمات ربات المنازل في محيط الأسرة، وخدمات المبانى التى يستغلها ويسكنها أصحابها.

٢/٢/٥ طرق قياس الناتج القومي:

يمكن قياس الناتج القومي لدولة ما أو اقتصاد ما خلال فترة زمنية معينة باستخدام طريقتان هما: طريقة الناتج النهائي، طريقة القيمة المضافة.

الطريقة الاولى: طريقة الناتج النهائي:

يقصد بالناتج النهائي قيم السلع والخدمات المنتجة خلال الفترة الحالية والتى يتم بيعها خلال نفس الفترة إلى أفراد يهدفون إلى استهلاكها (أو ادخارها) وليس إلى إجراء عمليات تشغيل عليها، ويضاف إلى ذلك قيمة الزيادة في المخزون السلعي في نهاية الفترة عنه في بداية الفترة.

وطبقاً لهذه الطريقة فإن الناتج القومي يتمثل في قيمة المنتجات النهائية لكل وحدة إنتاجية أو لكل قطاع في الاقتصاد القومي مستبعداً منها – تلافياً للازدواج – قيمة السلع والخدمات الوسيطة التى تم استخدامها في الإنتاج، وبناءً عليه:

الناتج القومي = قيمة السلع المنتجة والتى تم بيعها خلال نفس الفترة إلى الأفراد بصفتهم مستهلكين + قيمة الزيادة في المخزون في نهاية الفترة عن بدايتها سواء كان مخزون مواد خام أو سلع تحت التصنيع أو سلع تامة الصنع أو من الأصول الرأسمالية (الثابتة)

وفى ضوء هذه المعادلة يمكن القول أن الناتج القومى طبقاً لطريقة الناتج النهائي يتكون من العناصر التالية:

- ✓ المبيعات للطلب النهائي سواء للاستخدام كسلع استهلاكية أو رأسمالية.
- ✓ الصادرات.
- ✓ الاستهلاك الذاتى من المنتجات.
- ✓ التغير في المخزون من الإنتاج التام وغير التام والمشتريات بغرض البيع.
- ✓ التكوين الذاتى للأصول الرأسمالية (الثابتة).

مثال رقم (١):

فيما يلي البيانات الخاصة بإحدى قطاعات الاقتصاد القومي الذي يتكون من ثلاث وحدات اقتصادية هي: س، ص، ع. حيث تبيع (س) إنتاجها إلى (ص)، وتبيع (ص) إنتاجها إلى (ع)، وتبيع (ع) إنتاجها للمستهلك النهائي.

(القيمة بالمليون جنيه)

بيان	(س)	(ص)	(ع)
مبيعات	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
مستلزمات سلعية وخدمية وسيطة	–	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
تغير في المخزون	–	١٦٠٠	٢٤٠٠

المطلوب: حساب الناتج القومي لهذا القطاع باستخدام طريقة الناتج النهائي.

الحـــل

مساهمة القطاع في الناتج القومي = مبيعات المنتج النهائي ± التغير في المخزون السلعي

= ٨٠٠٠٠ + (١٦٠٠ + ٢٤٠٠) = ٨٤٠٠٠ مليون جنيه.

الطريقة الثانية: طريقة القيمة المضافة:

يقصد بالقيمة المضافة تلك القيمة التى إضافتها الوحدات الاقتصادية إلى قيمة المستلزمات الوسيطة التى اشترتها من وحدات أخرى، وبعبارة أخرى فإنها تمثل الفرق بين قيمة الإنتاج بسعر السوق وبين قيمة المستلزمات الوسيطة، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

القيمة المضافة الإجمالية بسعر السوق = قيمة الإنتاج بسعر السوق – مشتريات المستلزمات الوسيطة

ويلاحظ هنا أن ما يتم قياسه هو القيمة المضافة الإجمالية لأنها تتضمن في طياتها عنصر إهلاك الأصول الثابتة (الذي يخص الفترة المالية) باعتباره أحد عناصر مستلزمات الإنتاج، وعلى ذلك إذا استبعد إهلاك الأصول الثابتة نحصل على القيمة المضافة الصافية بسعر السوق ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

القيمة المضافة الصافية بسعر السوق = القيمة المضافة الإجمالية – إهلاك الأصول الثابتة

إلا أن تقديرات إهلاك الأصول الثابتة تتم على أسس تقديرية لذلك نجد أن صافي القيمة المضافة يعد من التقديرات التى لا يمكن الاعتماد عليها كثيراً في الدراسات الاقتصادية على المستوى القومي، ولذلك جرى العرف على قياس الناتج القومي على أساس إجمالي وليس على أساس صافي.

مثال رقم (٢): بنفس البيانات المعطاه في المثال رقم (١).

المطلوب: حساب مساهمة الوحدات الاقتصادية الثلاث في الناتج القومي باستخدام طريقة القيمة المضافة.

الحـــل

بيان	(س)	(ص)	(ع)
المبيعات	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
يضاف: التغير في المخزون	–	١٦٠٠	٢٤٠٠
قيمة الإنتاج بسعر السوق	٢٠٠٠٠	٤١٦٠٠	٨٢٤٠٠
يطرح: المستلزمات الوسيطة	–	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
القيمة المضافة الإجمالية بسعر السوق	٢٠٠٠٠	٢١٦٠٠	٤٢٤٠٠

∴ القيمة المضافة = ٢٠٠٠٠ + ٢١٦٠٠ + ٤٢٤٠٠ = ٨٤٠٠٠ مليون جنيه

وبفرض أن إهلاك رأس المال الثابت خلال الفترة بلغ ١٦٠٠٠ مليون جنيه، فإنه يمكن الوصول إلى القيمة المضافة الصافية بسعر السوق كالتالي:

القيمة المضافة الصافية بسعر السوق = القيمة المضافة الإجمالية – إهلاك رأس المال الثابت

∴ القيمة المضافة الصافية = ٨٤٠٠٠ – ١٦٠٠٠ = ٦٨٠٠٠ مليون جنيه

ويلاحظ أن اتباع أي من الطريقتين السابقتين – الناتج النهائي والقيمة المضافة – في حساب الناتج القومي يعطي نفس النتائج إلا أن الاختيار بينهما

يعتمد على السهولة النسبية للتطبيق، فمثلاً استخدام طريقة القيمة المضافة يتطلب ما يلى:

١- ضرورة توافر حسابات منتظمة للوحدات الاقتصادية يمكن عن طريقها معرفة مستلزمات الإنتاج وقيمة الناتج خلال الفترات المالية المختلفة.

٢- الاحتياط ضد تداخل المراحل الإنتاجة المختلفة أو أوجه النشاط المختلفة لمنع حدوث أي إزدواج.

٣- التأكد من عدم إسقاط بعض أوجه النشاط عند الحساب.

أما طريقة الناتج النهائي فإنها تتطلب تبويب السلع والخدمات إلى سلع وخدمات إنتاجية وأخرى استهلاكية وذلك بالبحث وراء طبيعة وأهداف الشخص (أو الوحدة) الذي قام بالشراء: هل هو مستهلك أم منتج؟ وعلى ذلك فإن هذه الدراسة تعد في حقيقة الأمر دراسة للإنفاق القومي وليست دراسة تتعلق بالناتج القومي ولذلك فإن معظم الدول تستخدم طريقة القيمة المضافة في قياس الناتج القومي.

٣/٥/٥ الناتج القومي بسعر السوق والناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج:

يقصد بسعر السوق الثمن الذي يدفعه المستهلك النهائي في السوق نظير السلعة أو الخدمة التى يحصل عليها، أما تكلفة عوامل الإنتاج فهى تتمثل في الثمن الذي تحمله المنتج نظير مساهمة عوامل الإنتاج في العملية الإنتاجية، والفرق بين القيمتين يكمن في السياسة المالية التى تتبعها الدولة فيما يختص بعنصرى الضرائب غير المباشرة والإعانات.

إذ قد تفرض الدولة ضرائب غير مباشرة (مثل الرسوم الجمركية) على بعض السلع وهذه الضرائب غير المباشرة يدفعها المنتج للدولة ثم يقوم بتحصيلها من المستهلك النهائي عن طريق رفع أسعار المنتجات بمقدار هذه الضرائب، وهذا

يعنى أن المبيعات – المستخدمة في حساب الناتج القومي – تكون متضخمة بمقدار الضرائب غير المباشرة.

ومن ناحية أخرى قد ترى الدولة ضرورة تخفيض أسعار بعض السلع الضرورية حتى تكون في متناول المواطنين بأسعار تقل عن التكلفة، ويكون من نتيجة ذلك انخفاض قيمة المبيعات التى تظهر في الجانب الدائن من حساب الوحدة الاقتصادية، وفى مقابل ذلك تقوم الدولة بدفع إعانات لهذه الوحدات الاقتصادية لتعويضها عن التخفيض في أسعار البيع.

ونتيجة لهذين العنصرين – الضرائب غير المباشرة والإعانات – تكون تكلفة عوامل الإنتاج أقل من سعر السوق نظراً لأن أصحاب عوامل الإنتاج لا يحصلون على القيمة السوقية للناتج القومي بأكملها وإنما تعدل هذه القيمة بأن يضاف إليها الإعانات التى تمنحها الدولة للوحدات الاقتصادية ويخصم من المجموع الضرائب غير المباشرة التى تقوم هذه الوحدات بدفعها للدولة.

وترتيباً على ما سبق فإن الناتج القومي بسعر السوق يزيد عن الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج بمقدار الضرائب غير المباشرة مطروحاً منها الإعانات، أو بمقدار صافي الضرائب غير المباشرة ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = الناتج القومي بسعر السوق – الضرائب غير المباشرة + الإعانات

= الناتج القومي بسعر السوق – (الضرائب غير المباشرة – الإعانات)

الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = الناتج القومي بسعر السوق – صافي الضرائب غير المباشرة

٤/٢/٥ الناتج القومي والناتج المحلى:

يمكن النظر إلى السلع والخدمات التى أنتجت خلال فترة زمنية معينة من خلال النطاق القومي للنشاط الاقتصادي وهذا ما يدعو إلى التمييز بين الناتج المحلي والناتج القومي.

ويقصد **بالناتج المحلى:** قيمة السلع والخدمات التى تم إنتاجها محلياً سواء كان هذا الإنتاج نتيجة لمساهمة عوامل الإنتاج الوطنية أو عوامل الإنتاج الأجنبية وذلك داخل الحدود السياسية للدولة، ويلاحظ أن مفهوم الناتج المحلي يعد مفهوماً جغرافياً نظراً لأنه يتعلق بناتج عوامل الإنتاج المستخدمة داخل الحدود الجغرافية للدولة.

ويشير مفهوم **الناتج القومي** إلى قيمة ناتج كافة السلع والخدمات التى يقوم بإنتاجها منتجون وطنيون أو عوامل إنتاج وطنية سواء تم هذا الإنتاج داخل الحدود السياسية للدولة أم خارجها، وبعبارة أخرى فإن مفهوم الناتج القومي يعد مفهوماً وطنياً نظراً لأنه يأخذ في الاعتبار ناتج عوامل الإنتاج الوطنية سواء كانت هذه العوامل قد زاولت نشاطها داخل الدولة أو خارجها أي بغض النظر عن الحدود الجغرافية لاستخدام عوامل الإنتاج الوطنية.

ويتضح من التعريف السابق للناتج القومي بأنه يأخذ في الاعتبار العوائد المدفوعة لعوامل الإنتاج الوطنية نظير مساهمتهم في العملية الإنتاجية بالخارج، بينما يستبعد العوائد المدفوعة لعوامل الإنتاج الأجنبية نظير مساهمتهم في العملية الإنتاجية بالداخل.

ومما سبق يتضح أن الفرق بين مفهومى الناتج المحلي والناتج القومي يتمثل في الدخول العواملية المكتسبة من العالم الخارجي والدخول العواملية المدفوعة للعالم الخارجي، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الناتج القومي = الناتج المحلي + الدخول العواملية المكتسبة من العالم الخارجي – الدخول العواملية المدفوعة للعالم الخارجي

الناتج القومي = الناتج المحلي ± صافي الدخول العواملية من (أو إلى) العالم الخارجي

ويجدر الإشارة إلى أن معظم نظم المحاسبة القومية تأخذ بمفهوم الناتج المحلي بدلاً من الناتج القومي وذلك للمبررات التالية:

١- من غير المفيد أن تأخذ الدولة بقيمة الناتج الذي يقوم به منتجون وطنيون مقيمون في الخارج حيث لا يجد هذا الإنتاج سبيله إلى الأسواق المحلية ومن ثم فإنه لا يسهم في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع.

٢- أنه لا داعى لدراسة النشاط الإنتاجي على المستوى القومي، لأن النشاط الاجتماعى لابد وأن يرتبط بمكان معين ولذلك فهو أقليمي (محلي) بطبيعته، أما أثر العلاقات الدولية على الاقتصاد القومي فيمكن بيان أثرها عن طريق التفرقة بين الدخل القومي والدخل المحلي.

٣- أن مفهوم الناتج القومي يعد من المفاهيم التى يصعب استيعابها لأنه يستلزم استخدام افتراضات ليس من السهل قبولها عملياً مثل:

- افتراض أن المواطن الذي يمتلك عوامل إنتاج مستخدمة في الخارج وكأنه باع لنفسه خدمات عوامل الإنتاج التى يمتلكها ثم قام بتصديرها إلى اقتصاديات الدول الأجنبية.
- افتراض أن الأجانب الذين يملكون عوامل إنتاج مستخدمة في الاقتصاد القومي وكأنهم وحدات إنتاج أجنبية تقوم بتوريد خدمات عوامل الإنتاج إلى الداخل.

وفى ختام دراستنا لمفهوم الناتج القومي، نقدم نموذجاً لقائمة الناتج القومي تعكس العناصر التى سبق توضيحها (وذلك وفقاً لطريقة القيمة المضافة):

قائمة الناتج القومي
عن السنة المنتهية في --/--/----

قيمة الإنتاج بسعر السوق للقطاعات الإنتاجية المختلفة		×××
يطرح: مستلزمات سلعية وخدمية وسيطة		(××)
إجمالي الناتج المحلي بسعر السوق		×××
يطرح: إهلاك رأس المال الثابت		(××)
صافي الناتج المحلي بسعر السوق		×××
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		(××)
صافي الناتج المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج		×××
± صافي الدخول العواملية من (أو إلى) العالم الخارجي		××
صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج		×××

مثال رقم (٣):

فيما يلي البيانات الخاصة بقطاعات الاقتصاد القومي للدولة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

٣٠٠٠٠ مبيعات سلع وخدمات ١١٢٥٠ مستلزمات سلعية وخدمية وسيطة

٧٥٠٠ تغير في المخزون بسعر السوق ٧٥٠ أقساط إهلاك أصول ثابتة

٦٠٠٠ استهلاك ذاتي للإنتاج ٩٠٠ ضرائب غير مباشرة ٦٠٠ إعانات

٣٠٠٠ دخول عوامل الإنتاج الوطنية التي ساهمت في الخارج

١٢٠٠ دخول عوامل الإنتاج الأجنبية التي ساهمت في الداخل

المطلوب: تحديد صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.

(الحـــــــل)

تمهيد حسابي:

١- قيمة الإنتاج بسعر السوق = المبيعات + التغير في المخزون + الاستهلاك الذاتي من الإنتاج

= ٣٠٠٠٠ + ٧٥٠٠ + ٦٠٠٠ = ٤٣٥٠٠ مليون جنيه

٢- صافي الضرائب غير المباشرة = الضرائب غير المباشرة – الإعانات

= ٩٠٠ – ٦٠٠ = ٣٠٠ مليون جنيه

٣- صافي الدخول العواملية = الدخول العواملية المكتسبة من الخارج – الدخول العواملية المدفوعة للخارج

= ٣٠٠٠ – ١٢٠٠ = ١٨٠٠ مليون جنيه

قائمة الناتج القومي

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

قيمة الإنتاج بسعر السوق		٤٣٥٠٠
يطرح: مستلزمات سلعية وخدمية وسيطة		١١٢٥٠
إجمالي الناتج المحلي بسعر السوق		٣٢٢٥٠
يطرح: إهلاك رأس المال الثابت		٧٥٠
صافي الناتج المحلي بسعر السوق		٣١٥٠٠
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		٣٠٠
صافي الناتج المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج		٣١٢٠٠
يضاف: صافي الدخول العواملية المكتسبة من الخارج		١٨٠٠
صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج		٣٣٠٠٠

٦/٥ مفاهيم المحاسبة القومية - الدخل القومي:

يمكن النظر إلى أي نشاط إنتاجي من منظورين: المنظور الأول يتمثل في استخدام النشاط الإنتاجي لعوامل الإنتاج المختلفة، والمنظور الثانى يتمثل في قيام هذا النشاط بإنتاج سلع وخدمات مختلفة.

وعلى ذلك فإن جملة المنتجات النهائية للنشاط الإنتاجي في المجتمع خلال فترة زمنية معينة تتمثل في قيمة الناتج القومي عن الفترة، في حين أن ما يحصل عليه أصحاب عوامل الإنتاج من دخول نظير مساهمتهم في النشاط الإنتاجي يمثل قيمة الدخل القومي الإجمالي عن الفترة.

١/٦/٥ تعريف الدخل القومي وعناصره:

يمكن تعريف الدخل القومي بأنه "مجموع الدخول التى يحصل عليها أو تستحق لأصحاب عوامل الإنتاج خلال فترة زمنية معينة نظير مساهمتها في العملية الإنتاجية (أو بمعنى آخر نظير مساهمتها في تحقيق الناتج القومي) وتتمثل تلك الدخول في الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح".

وفيما يلى نبذة عن العناصر التى يتكون منها الدخل القومي.

أولاً: الأجور:

تمثل الأجور عائد العمل وهى تشمل البنود التالية:

١- إجمالي الأجور النقدية وما في حكمها (المكافآت، العلاوات، البدلات، الرواتب).

٢- إجمالي تكلفة المزايا العينية التى يحصل عليها العاملون.

٣- حصة صاحب العمل (أو الدولة) في التأمينات الاجتماعية عن العاملين.

٤- حصة العاملين في أرباح الوحدات الاقتصادية التى يعملون بها.

ويراعى عند حساب الأجور ما يلى:

- أن تحسب الأجور على أساس إجمالي أي قبل خصم أية استقطاعات (مثل ضريبة الدخل وحصة العاملين في التأمين والمعاشات).
- أن تدخل ضمن الأجور جملة الأجور المحتسبة على الخدمات التى تؤدى مجاناً مثل خدمات أصحاب المنشآت الفردية وأصحاب المزارع وأسرهم، والخدمات التى تؤدى في محيط الأسرة، والمتطوعين ... الخ، إلا أنه يوجد صعوبة عملية في قياس مثل هذه الأجور.

ثانياً: الإيجارات:

تمثل الإيجارات العائد الذي يستحق أو يحصل عليه أصحاب رأس المال العينى نظير استخدامه لفترة زمنية معينة مثل العقارات والأراضي، أو نظير استئجار مزرعة أو مصنع أو سيارة ... الخ، وفى حالة وجود إيجارات مدفوعة

(مدينة) وإيجارات محصلة (دائنة) فإنه يجب احتساب صافي الإيجارات المدينة (الإيجارات المدينة – الإيجارات الدائنة) وذلك منعاً للازدواج، حيث أن الإيجارات الدائنة تعد إيجارات مدينة من وجهة نظر الطرف الذي قام بدفعها.

ذلك أن العبرة في قياس الدخل القومي تكون بمرحلة تولد الدخل وليس بمرحلة تحصيل الدخل، كما يجب أن يراعى عند حساب الإيجارات أن يدخل في الحسبان قيمة الإيجارات المحتسبة والتي تتمثل في القيمة الإيجارية للمباني المملوكة للوحدات مطروحاً منها قيمة الإهلاك.

ثالثاً: الفوائد:

تمثل الفوائد العائد على الأموال التى يتم استخدامها على مدى فترة زمنية معينة مثل القروض والودائع والسندات. وفى حالة وجود فوائد مدينة وفوائد دائنة فإنه يجب احتساب صافي الفوائد المدينة (الفوائد المدينة – الفوائد الدائنة) وذلك منعاً للازدواج في حساب الدخل القومي حيث أن العبرة بمرحلة تولد الدخل وليس بمرحلة تحصيله.

هذا وينبغى التنويه على نقطتين هامتين هما:

١- أنه يدخل ضمن عنصر الفوائد إجمالي الفوائد المحتسبة على رأس المال المستثمر المملوك للوحدات الاقتصادية بعد استبعاد قيمة المباني المحسوب عنها إيجارات محتسبة وذلك منعاً للازدواج.

٢- أنه يستبعد من الفوائد ذلك الجزء من الفوائد على السندات والقروض الحكومية إذا كان إصدار هذه السندات وعقد هذه القروض قد تم في الماضى بغرض تمويل أنشطة غير إنتاجية (مثل المجهود الحربي)، فهذه الفوائد المدفوعة لا تمثل أي شئ تم إنتاجه في الوقت الحاضر فهى من قبيل المدفوعات الانتقالية (التحويلية) التى يتحملها الجيل الحالي وفاءً لأغراض الدفاع التى قام بها الجيل الماضي.

أيضاً تستبعد الفوائد على القروض التى يحصل عليها الأفراد لتمويل إنفاقهم الاستهلاكي حيث لم يترتب على هذه القروض أي إضافة للناتج القومي، وبالتالي فإن الفوائد المدفوعة تعد مدفوعات انتقالية (تحويلية) حيث يتم التضحية ببعض الإنفاق الاستهلاكي في المستقبل مقابل زيادة الإنفاق الاستهلاكي في الوقت الحاضر.

رابعاً: الأرباح:

تمثل الأرباح عائد التنظيم، وهو العائد الذي يستحق لأصحاب الوحدات الاقتصادية مقابل قيامهم بتنظيم النشاط الإنتاجي وتحملهم مسئولية نتائجه.

ويراعى لأغراض قياس الدخل القومي أن يؤخذ رقم الأرباح قبل إجراء أية توزيعات من هذا الربح وأيضاً قبل خصم ضريبة الدخل المستحقة على الوحدات الاقتصادية، وعلى ذلك فإن رقم الربح كأحد المدفوعات العواملية يتكون من:

١- الأرباح الموزعة على المساهمين وأصحاب الحصص.
٢- الأرباح التى يتم تعليتها للاحتياطيات (قيمة الزيادة في الاحياطيات).
٣- الأرباح المحتجزة.
٤- الضرائب المباشرة المفروضة على أرباح الوحدات الاقتصادية.

وأخيراً فإنه ينبغى التنويه بأن قياس العناصر السابقة لأغراض قياس الدخل القومي يتم طبقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة، أي أن أساس الاستحقاق يطبق في المحاسبة القومية مثلما يطبق في المحاسبة المالية، وعلى ذلك فإنه عند قياس الدخل القومي يؤخذ في الاعتبار الإيراد الذي يستحق لأى عنصر من عناصر الإنتاج المستخدمة في النشاط الإنتاجي الجاري خلال الفترة المحاسبية بغض النظر عن واقعة الدفع من عدمه.

٢/٣/٥ التحويلات الداخلية:

يقصد بالتحويلات الداخلية ذلك الجزء من الدخل الذي يتم تحويله أو انتقاله من جانب واحد دون أن يكون لهذه القيمة المحولة مقابل مباشر وفى الاتجاه المضاد، فانتقال أو تحويل جزء من الدخل من جهة إلى جهة أخرى دون مقابل يعد عمليات تحويلية لا ينتج عنها أي إضافة للناتج القومي وبالتالي لا يتولد عنها أي مساهمة في الدخل القومي. وعلى ذلك فإنه عند قياس الدخل القومي يجب استبعاد أثر هذه التحويلات لأن عدم استبعادها سيترتب عليه ازدواج في الحساب، إذ أن القيمة المحولة سوف تحتسب مرتين: مرة عند تولدها ومرة أخرى عند انتقالها بين الأطراف المختلفة. ومن أمثلة التحويلات الداخلية ما يلى:

١- المعاشات ومكافآت ترك الخدمة والتعويضات وإعانات البطالة: يجب أن تستبعد عند تقدير عائد العمل (الأجور)، لأن عوائد العمل – بصفتها أحد عناصر الدخل القومي – يجب أن تكون متعلقة بنشاط إنتاجي خاص بالفترة المحاسبية الحالية وليس مجرد أي إيراد يحصل عليه الأفراد في الدولة.

٢- الأرباح الناتجة من إعادة تقييم المخزون السلعي: لأن هذه الأرباح لا تتعلق بالنشاط الإنتاجي الجاري وإنما هى وليدة الظروف الاقتصادية القائمة، فهى ناتجة من ارتفاع الأسعار دون أن يقابل ذلك أية إضافات حقيقية للناتج القومي.

٣- الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية: لأن هذه الأرباح ناتجة عن نشاط غير إنتاجي ويقتصر أثرها على انتقال الثروة من الشخص البائع إلى الشخص المشترى دون أن ينتج عن ذلك إضافة حقيقية للناتج القومي.

٤- الأرباح الناشئة عن تملك الأوراق المالية: فعلى سبيل المثال أرباح الأسهم وهى متمثلة في التوزيعات على المساهمين قد سبق احتسابها كجزء من الدخل القومي عند تولدها في الوحدة الإنتاجية التى تستخدم هذه الأوراق المالية

ولذلك يعد ازدواجاً إذ تم احتسابها مرة أخرى عند دفعها فعلاً إلى حملة الأسهم.

وأيضاً تتبع نفس المعالجة السابقة في حالة وجود فوائد السندات، إلا أنه يضاف إلى ذلك أن الفوائد التى تعد جزءاً من الدخل القومي هى فقط صافي الفوائد المدينة بعد استبعاد الفوائد الدائنة وهو ما سبق توضيحه عند دراسة الفوائد كأحد عناصر الداخل القومي.

٥- الديون المعدومة: وهى تعد خسارة بالنسبة للدائن وربحاً بالنسبة للمدين ومن ثم فهى لا تمثل جزءاً من الدخل القومي وإنما تعد حالة من حالات التحويلات الداخلية، ولذلك عند قياس الدخل القومي يجب ألا تخصم هذه الديون من إيرادات (أو أجر) الدائن، كما يجب ألا تضاف إلى إيرادات (أو أجر) المدين، فالعبرة ليست بشخصية المستفيد من القيم المتولدة وإنما العبرة بقياس الدخل القومي في مجموعه. وأيضاً تتبع المعالجة السابقة نفسها في حالة وجود خسائر رأسمالية أو الأصول المفقودة بسبب الاختلاس أو السرقة أو السطو.

٦- التبرعات والتعويضات والمنح: فهى تمثل انتقال أو تحويل لجزء من دخل أصحاب هذه الدخول إلى أطراف أخرى ومن ثم فإن أثرها يقتصر فقط على إعادة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع. ولذلك فإنه عند قياس الدخل القومي يجب ألا تخصم هذه التبرعات أو التعويضات أو المنح من دخول الأطراف المتنازلة عنها (لأنها لا تمثل تكاليف حقيقية من وجهة نظر المجتمع في مجموعه) كما أنه يجب ألا تضاف إلى دخول الأطراف المتنازل لها.

٧- شهرة المحل: تعد الزيادة في شهرة المحل إحدى العمليات التحويلية، لأن الزيادة في شهرة محل إحدى الوحدات يكون على حساب وحدة أخرى دون أن ينتج عن ذلك أي زيادة في الدخل القومي من وجهة نظر الدولة في مجموعها.

٣/٣/٥ إجمالي الدخل القومي وصافي الدخل القومي:

فى حالة قياس الدخل القومي باستخدام طريقة المدفوعات العواملية (أى الأجور + الإيجارات + الفوائد + الأرباح) فإننا نحصل مباشرة على صافي الدخل القومي، وذلك نظراً لأن هذه الطريقة تتطلب التعامل مع عنصر إهلاك الأصول الثابتة.

أما في حالة قياس الدخل القومي باتباع طرق أخرى (مثل طريقة الناتج القومي "القيمة المضافة" أو طريقة الإنفاق القومي) فإنه يمكن الحصول على صافي الدخل القومي كالتالي:

صافي الدخل القومي = إجمالي الدخل القومي – إهلاك الأصول الثابتة

٤/٣/٥ الدخل القومي والدخل المحلى:

يتمثل الدخل المحلي في إجمالي الدخول التى تستحق لأصحاب عوامل الإنتاج المستخدمة محلياً خلال فترة زمنية معينة سواء كان أصحاب هذه العوامل مقيمين (وطنيين) أو أجانب، أي أن هذا المفهوم يعد مفهوماً جغرافياً لأنه يتعلق بالدخل المتولد داخل الحدود الجغرافية للدولة.

أما الدخل القومي فيشير إلى إجمالي الدخول التى تستحق لأصحاب عوامل الإنتاج المقيمة (الوطنية) مقابل مساهمتها في النشاط الإنتاجي خلال الفترة سواء تم هذا النشاط داخل حدود الدولة أو خارجها، أي بغض النظر عن الحدود الجغرافية للدولة.

ويتضح من التعريف السابق للدخل القومي أنه يأخذ في الاعتبار الدخول المستحقة لأصحاب عوامل الإنتاج الوطنية فيظهر مساهمتها في العملية الإنتاجية بالخارج، بينما يستبعد الدخول المستحقة لأصحاب عوامل الإنتاج الأجنبية نظير مساهمتهم في العملية الإنتاجية بالداخل.

ومما سبق يتضح أن الفرق بين مفهومى الدخل المحلي والدخل القومي يتمثل في الدخول العواملية المكتسبة من العالم الخارجي والدخول العواملية المدفوعة إلى العالم الخارجي، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

∵ الدخل المحلي = عوائد عوامل الإنتاج المستخدمة محلياً.

∴ الدخل القومي = الدخل المحلي + الدخول العواملية المكتسبة من العالم الخارجي – الدخول العواملية المدفوعة للعالم الخارجي.

الدخل القومي = الدخل المحلي ± صافي الدخول العواملية من (أو إلى) العالم الخارجي

قائمة الدخل القومي
عن السنة المنتهية في --/--/----

الأجور :		
أجور ومرتبات نقدية	××	
مزايا عينية	××	
حصة العاملين فى التأمين والمعاشات	××	
حصة صاحب العمل (أو الدولة) فى التأمين والمعاشات	××	×××
الإيجارات:		
صافى الإيجارات المدينة	××	
الإيجارات المحتسبة	××	×××
الفوائد:		
صافى الفوائد المدينة	××	
الفوائد المحتسبة	××	×××
الأرباح (قبل خصم الضرائب والتوزيعات):		
أرباح المهن الحرة	××	
أرباح المزارع	××	
أرباح المنشآت الفردية وشركات الأشخاص	××	
أرباح المشروعات الحكومية	××	
أرباح شركات الأموال	××	×××
صافى الدخل المحلى		×××
± صافى الدخول العواملية من (أو إلى) الخارج		××
صافى الدخل القومى		×××

مثال رقم (٤):

فيما يلي البيانات المتعلقة بالدخول والعوائد التي حصل عليها أصحاب عوامل الإنتاج في الاقتصاد القومي خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

٨٤٠ أجور عاملين مدفوعة من قطاعي الأعمال والإدارة الحكومية، ٢٢٥ معاشات وتعويضات وإعانات بطالة، ٢١٠ فوائد مدينة، ١٨٠ فوائد دائنة، ١٤٥ فوائد محتسبة، ١٥٠ إيجارات عقارات مستأجرة من الغير، ٦٠ إيجارات عقارات مؤجرة للغير، ٣٣٥ دخول عواملية مكتسبة من العالم الخارجي، ١٥٥ دخول عواملية مدفوعة للعالم الخارجي، ١٠٥ أرباح إعادة تقييم المخزون السلعي، ٢٩٥ توزيعات أرباح.

فإذا علمت أن:

١- من واقع القوائم والحسابات الختامية لوحدات قطاع الأعمال أتضح ما يلي:

- تبلغ قيمة اشتراكات التأمين والمعاشات عن إجمالي الأجور المستحقة مبلغ ٩٥ مليون جنيه منها حصة العاملين ٢٥ مليون جنيه والباقي حصة أصحاب العمل والدولة.
- أن هناك أجوراً مستحقة على بعض وحدات القطاع قدرها ٦٠ مليون جنيه وأجور مدفوعة مقدماً من وحدات أخرى قدرها ١١٥ مليون جنيه.
- الاحتياطيات التي تمت تعليتها من الأرباح قدرها ٧٥ مليون جنيه.
- الأرباح المحتجزة في قطاع الأعمال قدرها ٢٢٥ مليون جنيه.
- الضرائب المباشرة (ضريبة الدخل) على أرباح القطاع قدرها ١٢٥ مليون جنيه.
- أن القيمة الإيجارية للعقارات التي يشغلها أصحابها في سكنهم الخاص قدرها ٧٥ مليون جنيه.

المطلوب: تحديد صافي الدخل القومي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

الحـــل

* تمهيد حسابي:

- إجمالي الأجور = أجور مدفوعة + أجور مستحقة – أجور مدفوعة مقدماً

= ٨٤٠ + ٦٠ – ١١٥ = ٧٨٥

- صافي الإيجارات المدينة = الإيجارات المدينة – الإيجارات الدائنة

= ١٥٠ – ٦٠ = ٩٠

- صافي الفوائد المدينة = الفوائد المدينة – الفوائد الدائنة

= ٢١٠ – ١٨٠ = ٣٠

- إجمالي الأرباح = توزيعات الأرباح + أرباح محتجزة + الزيادة في الاحتياطيات + ضريبة الدخل

= ٢٩٥ + ٢٢٥ + ٧٥ + ١٢٥ = ٧٢٠

- صافي الدخول العواملية = الدخول العواملية المكتسبة من الخارج – الدخول العواملية المدفوعة للخارج

= ٣٣٥ – ١٥٥ = ١٨٠

قائمة الدخل القومي

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

- إجمالى الأجور		٧٨٥
- الإيجارات :		
صافى الإيجارات المدينة	٩٠	
الإيجارات المحتسبة	٧٥	
		١٦٥
- الفوائد:		
صافى الفوائد المدينة	٣٠	
الفوائد المحتسبة	١٤٥	
		١٧٥
- الأرباح (قبل خصم الضرائب والتوزيعات):		٧٢٠
صافى الدخل المحلى		١٨٤٥
+ صافى الدخول العواملية المكتسبة من الخارج		١٨٠
صافى الدخل القومى		٢٠٢٥

ويلاحظ أنه فيما يتعلق ببند المعاشات والتعويضات وإعانات البطالة وبند أرباح إعادة تقييم المخزون السلعي فإنه تم استبعادها عند حساب الدخل القومي باعتبار أنهما تحويلات داخلية لم يسهما في إضافة شيء للناتج القومي خلال السنة موضع القياس.

٥/٣/٥ الدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه:

إن الدخل القومي المتاح للأفراد خلال فترة زمنية معينة لا يمثل دخلاً شخصياً لهم، إذ أن هناك استقطاعات تتم من الدخل القومي قبل توزيعه على أصحاب عوامل الإنتاج الذين يستحقونه، كما أن هناك بعض الدخول أو الإيرادات التي تستحق لأصحاب عوامل الإنتاج أو أفراد المجتمع ولم يسبق إدراجها ضمن الدخل القومي.

وعلى ذلك فإن الدخل الشخصي يشير إلى صافي الدخل بعد استبعاد الدخول غير الموزعة (مثل ضرائب الدخل والأرباح المحتجزة والاحتياطيات المعاد استثمارها والاشتراكات في التأمين والمعاشات) مع إضافة المدفوعات التحويلية للأفراد (مثل المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة وإعانات البطالة والأرباح الرأسمالية وأرباح إعادة تقييم المخزون السلعي والتحويلات من الخارج)، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الدخل الشخصي = صافي الدخل القومي – الدخول غير الموزعة + المدفوعات التحويلية

أما الدخل الممكن التصرف فيه فيشير إلى الدخل الشخصي مستبعداً منه الضرائب المباشرة المفروضة على صاحب هذا الدخل، وعلى ذلك فإن الدخل الممكن التصرف فيه يشمل الدخل الذي يمكن للأفراد إنفاقه على السلع والخدمات الاستهلاكية وكذلك على الادخار، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الدخل الممكن التصرف فيه = الدخل الشخصي – الضرائب المباشرة على دخول الأفراد

وفيما يلي قائمة توضح كيفية تحديد الدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه.

قائمة الدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه
عن السنة المنتهية في --/--/----

صافي الدخل القومي		×××
يطرح: الاستقطاعات (الدخول غير الموزعة)		
الأرباح المحتجزة	××	
الزيادة في الاحتياطيات	××	
ضرائب الدخل (المباشرة)	××	
الاشتراكات في التأمين والمعاشات	××	
جملة الاستقطاعات		(××)
صافي الدخل القومي بعد الاستقطاعات		×××
يضاف المدفوعات التحويلية (الدخول التى سبق استبعادها من الدخل القومي نظراً لعدم ارتباطها بالنشاط الإنتاجي)		
المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة وإعانات البطالة	××	
الأرباح الرأسمالية	××	
إيرادات الأوراق المالية	××	
أرباح إعادة تقييم المخزون السلعي	××	
جملة الإضافات		××
الدخل الشخصي		×××
يطرح الضرائب المفروضة على الدخل الشخصي		××
الدخل الممكن التصرف فيه		×××

<u>مثال رقم (٥):</u>

باستخدام نفس البيانات الواردة بالمثال رقم (٤)

المطلوب: تحديد الدخل الشخصي، وتحديد الدخل الممكن التصرف فيه بافتراض أن الضرائب المفروضة على الدخل الشخصي تبلغ ٣٥ مليون جنيه.

الحـــــل

قائمة الدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه
عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

صافي الدخل القومي		٢٠٢٥
يطرح: الاستقطاعات (الدخول غير الموزعة)		
الأرباح المحتجزة	٢٢٥	
الزيادة في الاحتياطيات	٧٥	
ضرائب الدخل (المباشرة)	١٢٥	
الاشتراكات في التأمين والمعاشات	٩٥	
جملة الاستقطاعات		٥٢٠
صافي الدخل القومي بعد الاستقطاعات		١٥٠٥
يضاف المدفوعات التحويلية:		
المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة وإعانات البطالة	٢٢٥	
أرباح إعادة تقييم المخزون السلعي	١٠٥	
جملة الإضافات		٣٣٠
الدخل الشخصي		١٨٣٥
يطرح الضرائب المفروضة على الدخل الشخصي		٣٥
الدخل الممكن التصرف فيه		١٨٠٠

٧/٥ مفاهيم المحاسبة القومية - الإنفاق القومي:

إن ما ينتجة الاقتصاد القومي من سلع وخدمات خلال فترة زمنية معينة، إما قد يتم استخدامه في إنتاج سلع وخدمات أخرى وهذا الجزء يعرف باسم "الإنتاج الوسيط" وإما لا يستخدم كذلك وهذا الجزء يعرف باسم "الناتج النهائي"، والناتج النهائي من السلع والخدمات إما يستخدم في إشباع حاجات أفراد المجتمع وهو ما يعرف باسم "الإنفاق الاستهلاكي" وإما يجنب من أجل زيادة ثروة المجتمع وهو ما يعرف باسم "الإنفاق الاستثماري".

١/٧/٥ تعريف الإنفاق وعناصره:

يمكن تعريف الإنفاق القومي بأنه "أوجه تصرف أفراد المجتمع في الناتج القومي باستخدام الدخول التى حصلوا عليها بصفتهم أصحاب عوامل الإنتاج، وهذا التصرف إما أن يكون عن طريق الاستهلاك وإما أن يكون عن طريق الاستثمار (سواء الاستثمار في داخل أو خارج الدولة) وذلك خلال فترة زمنية معينة.

وفى ضوء ما سبق يمكن تحديد عناصر الإنفاق القومي في عنصرين رئيسيين هما:

- الإنفاق على الاستهلاك.
- الإنفاق على الاستثمار.

وفيما يلى تناول هذين العنصرين بشئ من التفضيل:

أولاً: الإنفاق على الاستهلاك:

يقصد بالإنفاق على الاستهلاك ذلك الجزء من الدخل الذي ينفقه أفراد المجتمع على استهلاكهم من السلع والخدمات اللازمة لإشباع حاجاتهم خلال الفترة مثل الطعام والملابس والمياه والإنارة ... الخ، وهو ما يعرف باسم "الاستهلاك الخاص" أو "استهلاك الأفراد" أو "الاستهلاك الفردى"، وأيضاً فإن الإنفاق على الاستهلاك يتضمن ما تنفقه الحكومة خلال الفترة على أداء الخدمات للأفراد مثل الصحة

والتعليم والدفاع وتشييد الطرق ورصفها ... الخ، وهو ما يعرف باسم "الاستهلاك العام" أو "الاستهلاك الحكومي".

وفى هذا المجال ينبغى التنويه إلى أن الإنفاق على الاستهلاك الخاص يتضمن النفقات الجارية للمنظمات غير الهادفة للربح كالجمعيات والنوادي، كما أنه يتضمن ما ينفقه الأفراد على السلع الاستهلاكية المعمرة (مثل السيارات والغسالات والثلاجات)، فهذه السلع لا يمكن اعتبارها إنفاقاً استثمارياً بل تعد إنفاقاً استهلاكياً وذلك للمبررات التالية:

١- أن الاستثمار يعنى أنها تمثل إضافة للطاقة الإنتاجية وبالتالي يجب أن تؤدى إلى إحداث تيار مستقبلي من الناتج خلال استخدامها في النشاط الإنتاجي، والسلع الاستهلاكية المعمرة لا تعد كذلك وبالتالي تعد إنفاقاً استهلاكياً.

٢- أن خدماتها تقتصر فقط على المستهلكين الذين اقتنوها.

٣- أن معظم المحاسبين القوميين يعدون السلع الاستهلاكية المعمرة ضمن الإنفاق الاستهلاكي استناداً إلى أن معيار التفرقة بين ما يعد من قبيل الاستهلاك أو الاستثمار هو الهدف من الإنفاق، بمعنى أن الاستهلاك والاستثمار يرتبط بطبيعة مستخدم السلعة وليس بطبيعة السلعة نفسها، إلا أنه يشذ عن ذلك المعيار عملية شراء وتشييد المبانى (وكافة التجهيزات الأخرى الجديدة) حيث يتم اعتبارها إنفاقاً استثمارياً وليس استهلاكياً.

ثانياً: الإنفاق على الاستثمار:

يقصد بالإنفاق على الاستثمار ذلك الجزء من الدخل الذي يتم إنفاقه (سواء من قبل الأفراد أو الحكومة) بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للمجتمع أو من أجل زيادة الثروة القومية في المجتمع وينقسم الإنفاق الاستثماري إلى ثلاثة عناصر فرعية هى:

(أ) تكوين رأس المال الثابت:

يقصد بتكوين رأس المال الثابت ذلك الجزء من الدخل الذي يتم إنفاقه على الحصول على سلع رأسمالية بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للمجتمع ومن أمثلة هذه السلع: الآلات والمعدات والأثاث، العدد والأدوات والمباني والإنشاءات والمرافق والطرق، وسائل النقل والانتقالات، الأصول الحيوانية والمائية، ويشترط في ذلك الإنفاق ما يلى:

١- أن تكون الأصول الثابتة جديدة ومشتراه من السوق المحلي.

٢- يدخل ضمن تكوين رأس المال الثابت قيمة الإضافات على الأصول الثابتة (المحلية) المستعملة أو القائمة والتى من شأنها زيادة منفعة الأصل أو زيادة طاقته الإنتاجية مثل قيمة مصاريف تمهيد الأراضي وتسويتها من أجل إقامة مباني عليها. وعلى ذلك يستبعد من تكوين رأس المال الثابت قيمة شراء أراضي قائمة بالفعل أو آلات مستعملة (أو أي أصل ثابت آخر) من قبل النشاط الإنتاجي، فهذه العمليات لا تخرج عن كونها تحويلات داخلية بين أفراد المجتمع.

(ب) التغير في المخزون السلعي:

قد يتبقى جزء من الدخول المتاحه للأفراد دون إنفاق مما يترتب عليه بقاء جزء من الناتج القومي دون تصريف حتى نهاية فترة القياس وهو ما يعرف باسم المخزون السلعي آخر الفترة، وإذا ما وجد مخزوناً سلعياً في بداية الفترة منقولاً من فترة سابقة فإنه يمكن تحديد التغير في المخزون السلعي بالمعادلة التالية:

التغير في المخزون السلعي = مخزون آخر الفترة – مخزون أول الفترة

هذا ويعد التغير في المخزون بالزيادة إنفاقاً استثمارياً موجباً، أما التغير في المخزون بالنقص فيعد إنفاقاً استثمارياً سالباً.

(ج) صافي الاستثمار في الخارج:

قد تقوم الوحدات الاقتصادية بتصدير جزء من الناتج القومي إلى الخارج كما قد تقوم باستيراد بعض المستلزمات من الخارج، وعلى ذلك فإن محصلة التعامل مع العالم الخارجي هى صافي الصادرات. حيث أن:

صافي الصادرات = الصادرات – الواردات

وعلى ذلك يكون صافي الاستثمار في الخارج موجباً إذا زادت الصادرات عن الواردات، وقد يكون سالباً إذا زادت الواردات عن الصادرات.

٢/٧/٥ إجمالي الإنفاق القومي:

يتمثل الفرق بين إجمالي الإنفاق القومي وصافي الإنفاق القومي في عنصر إهلاك رأس المال الثابت ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

صافي الإنفاق القومي = إجمالي الإنفاق القومي – إهلاك رأس المال الثابت

٣/٧/٥ الإنفاق القومي بسعر السوق والإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج:

يتمثل الفرق بين الإنفاق القومي بسعر السوق والإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج في صافي الضرائب غير المباشرة (الضرائب غير المباشرة – الإعانات) ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = الإنفاق القومي بسعر السوق – صافي الضرائب غير المباشرة

٤/٧/٥ الإنفاق القومي والإنفاق المحلي:

يتمثل الإنفاق المحلي في ذلك الجزء من الدخل الذي ينفقه الأفراد المقيمون (وطنيون أو أجانب) على شراء السلع والخدمات داخل الحدود السياسية للدولة خلال فترة زمنية معينة وهو يتكون من عناصر: الإنفاق الاستهلاكي (أفراد وحكومة)، وتكوين رأس المال الثابت والتغير في المخزون.

أما الإنفاق القومي فيتمثل في ذلك الجزء من الدخل الذي ينفقه الأفراد الوطنيون على شراء السلع والخدمات سواء داخل أو خارج الحدود السياسية للدولة خلال فترة زمنية معينة، وعلى ذلك فإن الفرق بين الإنفاق القومي والإنفاق المحلي يتمثل في عنصرين هامين هما:

- صافي الاستثمار في الخارج.
- الدخول العواملية من (أو إلى) العالم الخارجي.

ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الإنفاق القومي = الإنفاق المحلي ± صافي الاستثمار في الخارج ± الدخول العواملية من (أو إلى) الخارج

وفى ختام دراستنا لمفهوم الإنفاق القومي، نقدم نموذجاً لقائمة الإنفاق القومي:

قائمة الإنفاق القومي
عن السنة المنتهية في --/--/----

الإنفاق الاستهلاكي:		
الاستهلاك الخاص (أفراد)	××	
الاستهلاك العام (حكومة)	××	××
الإنفاق الاستثماري:		
تكوين رأس المال الثابت	××	
التغير في المخزون السلعي	××	××
إجمالي الإنفاق المحلي بسعر السوق		×××
يطرح: إهلاك رأس المال الثابت		××
صافي الإنفاق المحلي بسعر السوق		×××
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		××
صافي الإنفاق المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج		×××
الاستثمار في الخارج:		
± صافي الاستثمار في الخارج (الصادرات – الواردات)		××
± صافي الدخول العواملية من (أو إلى) الخارج		××
صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج		×××

مثال رقم (٦):

يتكون النشاط الإنتاجي في إحدى الدول من ثلاث قطاعات هي الصناعة والزراعة والتجارة، وفيما يلي البيانات الإجمالية الخاصة بهذه القطاعات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

بيان	الصناعة	الزراعة	التجارة
المبيعات للناتج النهائي:			
سلع استهلاكية	٣٠٠	٢٢٥	٤٥٠
سلع رأسمالية	١٢٠	١١٣	١٠٥
صادرات	٢٠٢	١١٣	١٢٨
المخزون السلعي بسعر السوق:			
في ٢٠١٤/٧/١	٢٨	٢٦	١٥
في ٢٠٢٢/٦/٣٠	٩	٢٥	٢٧
بيانات أخرى:			
إهلاك أصول ثابتة	٢٦	١٩	٤٢
ضرائب غير مباشرة	٥٣	١٢	٥
إعانات	١٨	٥	٤٢
واردات	١٥٠	٩٠	٦٨
دخول عواملية مكتسبة من الخارج	٦٠	٢٠	٤٠
دخول عواملية مدفوعة للخارج	٤٨	١٢	٣٠

والمطلوب: تحديد صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.

الحـــــل

* تمهيد حسابي:

١- التغير في المخزون السلعي = مخزون آخر الفترة – مخزون أول الفترة

قطاع الصناعة = ٩ – ٢٥ = (١٩)

قطاع الزراعـــة = ٢٥ – ٢٦ = (١)

قطاع التجـــارة = ٢٧ – ١٥ = ١٢

(٨) مليون جنيه

٢- صافي الضرائب غير المباشرة = الضرائب غير المباشرة – الإعانات

قطاع الصناعة = ٥٣ – ١٨ = ٣٥

قطاع الزراعـــة = ١٢ – ٥ = ٧

قطاع التجـــارة = ٥ – ٤٢ = (٣٧)

٥ مليون جنيه

٣- صافي الاستثمار في الخارج = الصادرات – الواردات

قطاع الصناعة = ٢٠٢ – ١٥٠ = ٥٢

قطاع الزراعـــة = ١١٣ – ٩٠ = ٢٣

قطاع التجـــارة = ١٢٨ – ٦٨ = ٦٠

١٣٥ مليون جنيه

٤- صافي الدخول العواملية = دخول مكتسبة – دخول مدفوعة للخارج

قطاع الصناعة = ٦٠ – ٤٨ = ١٢

قطاع الزراعـــة = ٢٠ – ١٢ = ٨

قطاع التجـــارة = ٤٠ – ٣٠ = ١٠

٣٠ مليون جنيه

قائمة الإنفاق القومي
عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

الإنفاق الاستهلاكي:		٩٧٥
الإنفاق الاستثماري:		
تكوين رأس المال الثابت	٣٣٨	
التغير في المخزون السلعي	(٨)	٣٣٠
إجمالي الإنفاق المحلي بسعر السوق		١٣٠٥
يطرح: إهلاك رأس المال الثابت		(٨٧)
صافي الإنفاق المحلي بسعر السوق		١٢١٨
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		(٥)
صافي الإنفاق المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج		١٢١٣
الاستثمار في الخارج:		
± صافي الاستثمار في الخارج (الصادرات – الواردات)		١٣٥
± صافي الدخول العواملية من (أو إلى) الخارج		٣٠
صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج		١٣٧٨

٨/٥ العلاقة بين المتغيرات القومية (الناتج والدخل والإنفاق):

تعد المفاهيم الثلاثة – الناتج القومي والدخل القومي والإنفاق القومي– تعبيراً عن نفس الشيء ألا وهو النشاط الاقتصادي ولكن من وجهات نظر مختلفة، وتعبر هذه المفاهيم الثلاثة في مجموعها عن فكرة التدفق الدائرى للنشاط الاقتصادي وهذا يتضح مما يلى:

١- يقوم الأفراد بتوريد عوامل الإنتاج إلى الجهاز الإنتاجي في الدولة الذي يقوم بخلق أو إنتاج السلع والخدمات التى تمثل "الناتج القومي".

٢- يقابل تدفق خدمات عوامل الإنتاج تدفق آخر مساوي في القيمة ومضاد له في الاتجاه متمثلاً في عوائد الإنتاج التى تمثل "الدخل القومي".

٣- يقوم الأفراد بإنفاق هذا الدخل على احتياجاتهم من السلع والخدمات، وبمعنى آخر فإن تدفق المنتجات إلى الأفراد يقابل تدفق عكسي إلى الجهاز الإنتاجي متمثلاً في الإنفاق على المنتجات وهذا يمثل "الإنفاق القومي".

وعلى ذلك فإنه طالما أن المتغيرات القومية الثلاث تمثل زوايا مختلفة لموضوع واحد وهو النشاط الاقتصادي القومي، فإنه يمكن أن يتحقق التعادل بين قيمة كل منها، أو بعبارة أخرى فإن:

صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = صافي الدخل القومي = صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج

وهذا يؤدى بدوره إلى نتيجة أخرى وهى:

∵ صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = سلع الاستهلاك + الاستثمار

∵ صافي الدخل القومي = الإنفاق على الاستهلاك + الادخار

∵ صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = صافي الدخل القومي

∵ الإنفاق على الاستهلاك = سلع الاستهلاك

∴ الادخار = الاستثمار

هذا ويمكن التأكد من صحة النتيجتين السابقتين من خلال المثال التالي:

مثال رقم (٧):

فيما يلي العمليات التي تمت في (أو بين) قطاعات الاقتصاد القومي لدولة ما خلال السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

١٦٢٥ مبيعات سلع استهلاكية	٥٦٢ مبيعات سلع رأسمالية
٨٧٥ مبيعات سلع وسيطة	٢٢٥ الصادرات
١١٤ مخزون أول الفترة بسعر السوق	١٠٢ مخزون آخر الفترة بسعر السوق
٨٧٥ مشتريات سلع وسيطة محلية	١٠٧ ضرائب غير مباشرة
١٠٠ إعانات	٢٠٠ دخول عواملية مكتسبة من الخارج
١٥٠ دخول عواملية مدفوعة للخارج	٦٨٨ أجور (منها ٥٣ تأمينات اجتماعية)
٣٠٥ فوائد	٤١٨ إيجارات
٥٩٢ أرباح موزعة	١٤٢ ضريبة دخل
١٠٣ أرباح محتجزة	١٤٥ إهلاك أصول ثابتة
٥٠ معاشات وتعويضات ومكافآت ترك الخدمة	٣ أرباح رأسمالية

المطلوب:

أولاً: إعداد القوائم التي تحدد كل من:

- صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج (باستخدام طريقة القيمة المضافة).
- صافي الدخل القومي.
- صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.

ثانياً: إعداد قائمة الادخار والاستثمار.

الحـــــــل

أولاً: قائمة الناتج القومي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

مبيعات سلع استهلاكية	١٦٢٥	
مبيعات سلع رأسمالية	٥٦٢	
مبيعات سلع وسيطة	٨٧٥	
الصادرات	٢٢٥	
التغير في المخزون بسعر السوق	(١٢)	
قيمة الإنتاج بسعر السوق للقطاعات الإنتاجية المختلفة		٣٢٧٥
يطرح: مستلزمات سلعية وخدمية وسيطة		(٨٧٥)
إجمالي الناتج المحلي بسعر السوق		٢٤٠٠
يطرح: إهلاك رأس المال الثابت		(١٤٥)
صافي الناتج المحلي بسعر السوق		٢٢٥٥
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		(٧)
صافي الناتج المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج		٢٢٤٨
يضاف: صافي الدخول العواملية المكتسبة من الخارج		٥٠
صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج		٢٢٩٨

قائمة الدخل القومي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

أجور	٦٨٨	
إيجارات	٤١٨	
فوائد	٣٠٥	
أرباح (موزعة + ضريبة دخل + محتجزة)	٨٣٧	
صافي الدخل المحلي		٢٢٤٨
+ صافي الدخول العواملية المكتسبة من الخارج		٥٠
صافي الدخل القومي		٢٢٩٨

قائمة الإنفاق القومي

عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

الإنفاق الاستهلاكي:		١٦٢٥
الإنفاق الاستثماري:		
تكوين رأس المال الثابت	٥٦٢	
التغير في المخزون السلعي	(١٢)	
		٥٥٠
إجمالي الإنفاق المحلي بسعر السوق		٢١٧٥
يطرح: إهلاك رأس المال الثابت		(١٤٥)
صافي الإنفاق المحلي بسعر السوق		٢٠٣٠
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		(٧)
صافي الإنفاق المحلي بتكلفة عوامل الإنتاج		٢٠٢٣
الاستثمار في الخارج:		
+ صافي الصادرات		٢٢٥
+ صافي الدخول العواملية المكتسبة من الخارج		٥٠
صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج		٢٢٩٨

ومن القوائم الثلاث السابقة يتضح أن:

صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج = صافي الدخل القومي = صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج

ثانياً: قائمة الإدخار والاستثمار عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

أولاً: الإدخـــــــــــــــار:		
(أ) إدخار الأفراد:		
صافي الدخل القومي		٢٢٩٨
يطرح: الدخول غير الموزعة:		
الأرباح المحتجزة	١٠٣	
ضريبة الدخل	١٤٢	
تأمينات اجتماعية	٥٣	
جملة الاستقطاعات		(٢٩٨)
صافي الدخل القومي بعد الاستقطاعات		٢٠٠٠
يضاف: المدفوعات التحويلية:		
المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة	٥٠	
أرباح رأسمالية	٣	
جملة الإضافات		٥٣
الدخل الشخصي والممكن التصرف فيه		٢٠٥٣
يطرح: الإنفاق على الاستهلاك		(١٦٢٥)
إدخار الأفراد		٤٢٨
(ب) إدخار الوحدات الاقتصادية:		
مخصص الإهلاك	١٤٥	
أرباح محتجزة	١٠٣	
		٢٤٨
(جـ) إدخار الحكومة:		
ضريبة الدخل (حيث لم يتم إنفاقها بعد)		١٤٢
الإدخار القومي		٨١٨
ثانيا: الاستثمـــــــــــــار:		
(أ) الاستثمار في الداخل:		
تكوين رأس المال الثابت	٥٦٢	
التغير في المخزون السلعي	(١٢)	
		٥٥٠
يطرح: صافي الضرائب غير المباشرة		(٧)
إجمالي الاستثمار المحلي		٥٤٣
(ب) الاستثمار في الخارج:		
صافي الصادرات	٢٢٥	
صافي الدخول العواملية المكتسبة من الخارج	٥٠	
		٢٧٥
الاستثمار القومي		٨١٨

ومن القائمة السابقة يتضح أن: الادخار القومي = الاستثمار القومي.

أسئلة وحالات تطبيقية

أولا: أختر (T) اذا كانت الاجابة صحيحة و (F) إذا كانت الاجابة خاطئة:

١-معظم نظم المحاسبة القومية تأخذ بمفهوم الناتج المحلي بدلاً من الناتج القومي.

٢-معظم نظم المحاسبة القومية تأخذ بمفهوم الدخل المحلي بدلاً من الدخل القومي.

٣-يتساوي الدخل المحلي مع الدخل القومي فقط في حالة الاقتصاد المغلق.

٤-يتمثل الفرق بين سعر السوق وبين تكلفة عوامل الإنتاج في صافي الضرائب غير المباشرة.

٥-يتمثل الفرق بين الناتج الصافي والناتج الإجمالي في صافي الدخول العواملية المكتسبة من الخارج.

٦-العبرة في قياس الدخل القومي تكون بمرحلة تولد الدخل وليس بمرحلة تحصيل الدخل.

السؤال الثاني: اختر الإجابة الصحيحة في كل مما يلي:

١- تعتمد المحاسبة القومية في القياس على أساس:

A	التكلفة التاريخية.	C	التكلفة التاريخية المعدلة.
B	أسعار السوق.	D	لا شيء مما سبق.

٢-قياس نتيجة النشاط الاقتصادي للدولة يتم وفقاً لـ:

A	الأساس النقدي.	C	الأساس المشترك.
B	أساس الاستحقاق.	D	لا شيء مما سبق.

٣- تحقق الربح في المحاسبة القومية يتم وفقاً لواقعة:

A	البيع	C	الإنتاج.
B	التحصيل.	D	كل ما سبق

٤-تتضمن التحويلات الداخلية (المدفوعات التحويلية):

A	المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة	C	الأرباح الرأسمالية وإيرادات الأوراق المالية
B	أرباح إعادة تقويم المخزون السلعي	D	كل ما سبق

٥-صافي الدخل القومي يعادل:

A	صافي الناتج القومي بسعر السوق.	C	صافي الإنفاق القومي بسعر السوق.
B	صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.	D	إجمالي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.

الحالة الأولى:

فيما يلي البيانات الخاصة بإحدى قطاعات الاقتصاد القومي الذي يتكون من ثلاث وحدات اقتصادية هي: أ، ب، ج. حيث تبيع (أ) إنتاجها إلى (ب)، وتبيع (ب) إنتاجها إلى (ج)، وتبيع (ج) إنتاجها للمستهلك النهائي.

(القيمة بالمليون جنيه)

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
مبيعات	٧٥٠٠	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠
مستلزمات سلعية وخدمية وسيطة	–	٧٥٠٠	١٢٠٠٠
مخزون أول الفترة	–	٣٠٠	١٥٠٠
مخزون أول الفترة	–	١٥٠٠	٧٥٠

المطلوب: قياس مساهمة هذه الوحدات في الناتج القومي باستخدام كل من:

- طريقة الناتج النهائي.
- طريقة القيمة المضافة.

الحالة الثانية:

يتكون النشاط الإنتاجي في إحدى الدول من ثلاث قطاعات هي الصناعة والزراعة والتجارة، وفيما يلي البيانات الإجمالية الخاصة بهذه القطاعات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ :

(القيمة بالمليون جنيه):

بيان	الصناعة	الزراعة	التجارة
قيمة الإنتاج بسعر السوق	٧٥٠	١٠٠٠	١٢٥٠
مشتريات سلع وخدمات وسيطة	١٥٠	٥٠٠	٣٧٥
إهلاك أصول ثابتة	١٥٠	١٥٠	١٢٥
ضرائب غير مباشرة	٥٠	١٠٠	٢٥٠
إعانات	٧٥	٥٠	١٠٠
أجور ومرتبات	٣٠٠	١٥٠	٢٥٠
إيجارات	٦٠	٢٥	١٣٧
فوائد	٩٠	٣٨	١١٢
أرباح موزعة	٤٠	٢٠	٥٥
ضريبة دخل	٢٠	٨	٢٥
أرباح محتجزة	١٥	١٠	٢٠

فإذا علمت أن:

١- المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة التي دفعتها الإدارة الحكومية تبلغ ٤٠ مليون جنيه.

٢- إجمالي الأجور والمرتبات المستحقة تتضمن ٢٠٠ مليون جنيه تأمينات اجتماعية على العاملين.

٣- الإنفاق على استهلاك الأفراد بلغ ٨٤٠ مليون جنيه والإنفاق على استهلاك الحكومة بلغ ١٦٠ مليون جنيه.

٤- الإضافات للأصول الثابتة المحلية بلغت ٦٢٥ مليون جنيه.

٥- مجموع الدخول العواملية المكتسبة من الخارج بلغت ١٠٠ مليون جنيه، ومجموع الدخول العواملية المدفوعة للخارج بلغت ٤٠ مليون جنيه.

٦- بلغت الصادرات ٤٧٥ مليون جنيه والواردات ١٢٥ مليون جنيه.

والمطلوب: إعداد القوائم التي تحدد كل من:

- صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج (باستخدام طريقة القيمة المضافة).

- صافي الدخل القومي.
- صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.
- الادخار القومي والاستثمار القومي.

الحالة الثالثة:

يتكون النشاط الإنتاجي في إحدى الدول من ثلاث قطاعات هي أ، ب، ج، وفيما يلي البيانات الإجمالية الخاصة بهذه القطاعات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠: (القيمة بالمليون جنيه)

بيان	(أ)	(ب)	(ج)
قيمة الإنتاج بسعر السوق	٧٥	١٢٥	٣٧٥
مشتريات سلع وخدمات وسيطة	٢٥	٣٨	١٢٥
إعانات إنتاج	٨	١٢	–
ضرائب غير مباشرة	١٣	–	٢٥
إهلاك رأس المال الثابت	٢٠	٢٥	٥٠
إجمالي الأجور المستحقة	١١	٣٠	٧٥
إيجارات	٣	٧	٨
إيجارات دائنة محصلة	–	٣	–
فوائد	٥	١٥	١٠
فوائد دائنة محصلة	–	٨	–
إجمالي الأرباح	١٠	٢٥	٦٣
أرباح رأسمالية	–	١	–

فإذا علمت أن:

١- تتضمن الأجور قيمة التأمينات الاجتماعية على العاملين بمبلغ ٤، ١٠، ٣٠ مليون جنيه في القطاعات أ، ب، ج على التوالي.

٢- بلغ إجمالي الإيجارات المحتسبة ٥ مليون جنيه وإجمالي الفوائد المحتسبة ١٨ مليون جنيه.

٣- الأرباح الموزعة بلغت ٥، ١٠، ١٥ مليون جنيه في القطاعات أ، ب، ج على التوالي.

٤- بلغت ضريبة الدخل المستحقة على أرباح القطاعات مبلغ ٤، ١١، ٢٠ مليون جنيه للقطاعات أ، ب، ج على التوالي.

٥- مجموع الدخول العواملية المكتسبة من الخارج بلغت ٢٥ مليون جنيه، ومجموع الدخول العواملية المدفوعة للخارج بلغت ١٧ مليون جنيه.

٦- بلغت المعاشات والتعويضات ومكافآت ترك الخدمة ٨ مليون جنيه.

والمطلوب:

أولاً: قياس صافي الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.

ثانياً: قياس صافي الدخل القومي.

ثالثاً: قياس كل من الدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه (بافتراض أن الضريبة المفروضة على دخول الأشخاص هي ٢٠%).

رابعاً: بافتراض أن عناصر الإنفاق كانت كالتالي:

- إنفاق الأفراد على الاستهلاك ١٦٥ مليون جنيه.
- إنفاق الحكومة على الاستهلاك ٣٥ مليون جنيه.
- الإضافات للأصول الثابتة ١٠٠ مليون جنيه.
- التغير في المخزون السلعي بسعر السوق (بالزيادة) ٥٠ مليون جنيه.
- الصادرات ٦٢ مليون جنيه.
- الواردات ٢٥ مليون جنيه.

المطلوب: قياس صافي الإنفاق القومي بتكلفة عوامل الإنتاج.

الحالة الرابعة:

فيما يلي البيانات الخاصة بالاقتصاد القومي لإحدى الدول خلال السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

٣٥٠٠ أجور نقدية للعاملين، ١٠٥٠ مزايا عينية للعاملين، ٤٥٠ تأمينات اجتماعية على العاملين (منها ٢٠٠ حصة العاملين في التأمينات الاجتماعية والباقي حصة الدولة)، ٥٠٠ إيجارات مدينة، ١٢٥ إيجارات دائنة، ١٠٠ إيجارات محتسبة، ٦٢٥ فوائد مدينة، ٢٢٥ فوائد دائنة، ١٢٥ فوائد محتسبة، ٣٠٠ ضريبة دخل على أرباح الوحدات الاقتصادية، ٢٠٠ أرباح محتجزة، ٥٠٠ أرباح موزعة، ٧٥ دخول عواملية مكتسبة من الخارج، ٢٥ دخول عواملية مدفوعة للخارج، ١٦٠ معاشات وتعويضات ومكافآت ترك الخدمة، ٢٨ أرباح رأسمالية، ١٠ أرباح إعادة تقييم المخزون السلعي، ٢ ديون معدومة، ٥٠ إهلاك أصول ثابتة، ٩١٨ الإضافات للأصول الثابتة، ١٥ التغير في المخزون السلعي بسعر السوق (بالزيادة)، ١٣ ضرائب غير مباشرة، ٥ إعانات ، ٥٥٠٠ الإنفاق على الاستهلاك، ٦٠٠ الصادرات، ٢٢٥ الواردات.

المطلوب:

- قياس صافي الدخل القومي.
- بافتراض أن الضريبة المفروضة على دخول الأشخاص هي ٢٠٠ مليون جنيه، فالمطلوب قياس الدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه.

المراجع:

- د. أسامه أحمد جمال هلالي(٢٠١٧)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، ٢٠١٧.
- د. أياد بشير الجلبي. (٢٠٠٥). تطوير الحسابات القومية في ظل التغيرات الاقتصادية والبيئية. تنمية الرافدين، العراق.
- د. حامد طلبة محمد ابوهيبة(٢٠١١)، اصول المحاسبة القومية، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الاولى، الاردن.
- د. فؤاد السيد المليجي(٢٠٠٢)، المحاسبة القومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر.
- د.عاطف حسن عبدربه(٢٠١١)، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د.عثمان يسين فراج(٢٠١٦)، المحاسبة الحكومية والقومية ، مركز توزيع الكتاب، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.

الفصل السادس

الدخل القومي والحسابات القومية على مستوى القطاعات

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- توضيح كيفية تقسيم النشاط الاقتصادي إلى قطاعات.
- توضيح كيفية توزيع الوظائف داخل كل قطاع.
- تحديد الحسابات الوظيفية المخصصة لقطاع الأعمال.
- تحديد الحسابات الوظيفية المخصصة للقطاع العائلي.
- تحديد الحسابات الوظيفية المخصصة للقطاع الحكومي.
- تحديد الحسابات الوظيفية المخصصة لقطاع العالم الخارجي.

١/٦ مقدمة:

الحسابات القومية هي تصوير الاقتصاد الكلي لدورة الدخل القومي باستخدام مبدأ مسك الدفاتر المزدوجة لمحاسبة الأعمال وتسلسل الحسابات لإظهار العلاقة بين المتغيرات الاقتصادية المختلفة. يقدم هذا الفصل مفاهيم الاقتصاد الكلي وهويات المحاسبة الاقتصادية التي تقوم عليها الحسابات القومية.

٢/٦ ماهية حسابات الدخل القومي:

أولاً: تعريف حسابات الدخل القومي:

تُعد حسابات الدخل القومي فرع من فروع المحاسبة القومية يعمل على قياس وتصوير الدخل القومي للمجتمع من جوانبة المختلفة، مصدره متمثلا في النشاط الإنتاجي (القيمة المضافة)، ثم كيفية توزيعه متمثلا في دخول عوامل الإنتاج، وأخيرا كيفية التصرف فيه متمثلا في أوجه الإنفاق المختلفة. فهى تعمل على قياس وتصوير كافة العمليات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي في المجتمع وذلك بكيفية تسمح باستخدام النتائج التي نحصل عليها من هذا التصوير أساسا لتقييم هذا النشاط في فترة سابقة وتخطيط ذلك النشاط في فترة مقبلة".

ثانياً: مجال حسابات الدخل القومي:

من التعريف السابق لحسابات الدخل القومي نستطيع تحديد مجال هذه الحسابات على النحو التالي:-

(١) ضرورة وجود **وحدة محاسبية** يرتبط بها نظام حسابات الدخل القومي، فالوحدة المحاسبية في حسابات الدخل القومي هي **الأقتصاد القومي بمختلف وحداته**، وحيث يتكون الاقتصاد القومي من عدد كبير من الوحدات الاقتصادية المختلفة والتي تقوم بعدد لا نهائي من العمليات الاقتصادية لذا يجب أن نبحث عن وسيلة الاختيار بينها وتجميعها في مجاميع أو قطاعات يسهل حصرها وعرضها في إطار محاسبي.

ويعتمد تصميم نظام حسابات الدخل القومي في ج. م. ع. على تقسيم الاقتصاد القومي إلى عدة قطاعات يشمل كل منها مجموعة من الوحدات الاقتصادية المتجانسة على أساس طبيعة ما تقوم به من عمليات اقتصادية.

وتلك القطاعات تتمثل فيما يلي:-

- قطاع الأعمال (عام وخاص)
- قطاع الحكومة العامة.
- قطاع العائلات.
- قطاع العالم الخارجي.

ووفقا لنظام الأمم المتحدة للحسابات القومية الذي يطبقه الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء يستخدم اصطلاح المتعاملين للتعبير عن قطاعات الاقتصاد القومي والتي تتمثل في نوعين من القطاعات هما:

- **القطاعات الإنتاجية:**

ويقصد بها القائمون بإجراء الصفقات او التصرفات المتعلقة بحسابات الإنتاج والإنفاق الاستهلاكي والتكوين الرأسمالي التي تتخذ فيها القرارات الإنتاجية.

- **القطاعات التنظيمية:**

ويقصد بها القائمون بإجراء المعاملات المتعلقة بحسابات الدخل والإنفاق والتمويل الرأسمالي التي تتم داخل الوحدات الاقتصادية التنظيمية التي تتخذ فيها القرارات المالية والتمويلية.

(٢) ضرورة وجود مجموعة من العمليات الاقتصادية ، حيث أن وجود نظام العمليات هو الذي انشاء الحاجة إلى تحديد وقياس وتوصيل بيانات هذه المعاملات، ونظرا للتعدد والتنوع البالغين لهذه العمليات فقد لجأ خبراء المحاسبة القومية إلى تصنيف هذا العدد الضخم من المعاملات إلى مجموعات متجانسة من حيث طبيعتها أو الوظيفة التي تؤديها أو إمكانية القياس.

ثالثاً: أغراض حسابات الدخل القومي:

لتقديرات الدخل القومي دور هام في إعداد وتنفيذ وتقييم خطط التطور الاقتصادي، وكذلك تمثل أداه متابعة لتنفيذ تلك الخطط وتقييم الأداء الاقتصادي، وإعداد حسابات الدخل القومي يساعد في تحقيق العديد من الأغراض أهمها:-

١- **قياس النمو الاقتصادي والرفاعية الاقتصادية للمجتمع:**

يمثل قياس النمو وقياس الرفاعية الاقتصادية أهم صور تحليل النتائج في حسابات الدخل القومي، وعلى هدي المعلومات التي توفرها هذه الحسابات فإنه يمكن تقدير معدل نمو الدخل القومي، ومعدل نمو قطاعات الاقتصاد القومي ومعرفة ما بها من مواطن ضعيف وتخلف، وكذلك تقدير الطاقات العاطلة ، والموارد المالية المتاحة، بما يساعد على التنبؤ بما يمكن أن يسير عليه معدل النمو الاقتصادي في المستقبل، وكذلك معدل النمو الاقتصادي الممكن تحقيقه والذي يمكن استخدامه كهدف للخطة الاقتصادية.

٢- **التخطيط ورسم السياسات الاقتصادية والمالية ومتابعة تنفيذها:**

تعد حسابات الدخل القومي مصدراً رئيسياً للمعلومات التي تساعد في رسم السياسات الاقتصادية، حيث تمد بإطار من المعلومات عن الناتج والإنفاق والدخل، والتي تبني عليها التنبؤات وقياس الدخل القومي من زواياه المختلفة ووسيلة فعالة تساعد في رسم السياسات الاقتصادية، حيث إن ذلك يمد القائمين بعمليات التخطيط بالعديد من التفاصيل التي تشكل اهمية في عملية التخطيط، وفي الدول النامية – على وجه الخصوص – اتضح بما لا يدع مجالا للشك أنه لاغنى عن حسابات الدخل القومي في عملية التخطيط وذلك تجنبا لعشوائية القرارات وتخبط الأداء، ومن خلال تلك الحسابات يمكن وضع الأهداف الاقتصادية في صورة كمية، وكذلك تساعد في فهم أوضح لعلاقات التشابك بين القرارات الاقتصادية .

رابعاً: طرق تجميع بيانات الدخل القومي:

لتحديد قيمة الدخل القومي لدولة ما يلجأ المحاسبون إلى استخدام إحدى طرق ثلاث تؤدي بالضرورة إلى نفس النتيجة، فيمكن تحديد الدخل القومي عن طريق تجميع بيانات الناتج أو القيمة المضافة، أو عن طريق مجموع عوائد عوامل الإنتاج التي تعتبر بمثابة دخول للأفراد ناتجة عن إسهامهم في العملية الإنتاجية، أو عن طريق مجموعة الإنفاق الإستهلاكي والإنفاق الاستثماري، وأي من الطرق يجب أن تؤدي إلى نفس النتيجة، فالناتج القومي هو نفسه الذي يوزع في شكل عوائد لعوامل الإنتاج ، كما أن تلك العوائد ينفقها أصحابها في سبيل إشباع حاجاتهم الاستهلاكية أو يدخروا جزءاً منها بقصد الاستثمار.

ويوضح الجدول التالي طرق تجميع بيانات الدخل القومي الاختلافات الأساسية بين تلك الطرق:-

جدول
بثلاث طرق لتجميع بيانات الدخل القومي
دون ازدواج في القياس وتؤدي إلى نفس النتيجة:

الطريقة الأولى:	الطريقة الثانية:	الطريقة الثالثة:
الدخل عن طريق المصدر الإنتاجي	الدخل عن طريق مجموع عوائد عوامل الإنتاج	الدخل عن طريق مجموعة الإنفاق على السلع النهائية
المعيار: قيمة الناتج (القيمة المضافة)	المعيار: الدخل المستحق في سبيل الناتج	المعيار: مشتريات المستهلك أو المستثمر النهائي
طريقة التبويب: على أساس فروع الإنتاج والخدمات المختلفة	طريقة التبويب: على أساس عوامل الانتاج	طريقة التبويب: على أساس مجموعات المشترين
القيمة المضافة في: – الزراعة – الصناعة – التعدين –التجارة –النقل والمواصلات – وخلافه	الدخل المستحق في شكل: –مرتبات وأجور – إيجارات – فوائد – أرباح	الإنفاق النهائي في شكل: الإنفاق الاستهلاكي الاستهلاك العائلي الإنفاق الحكومي على السلع والخدمات الانفاق الاستثماري محلي: أصول ثابتة التغير في المخزون السلعي صافي الاستثمار في الخارج: (صادرات – واردات)

٣/٦ قطاع الأعمال:

يتكون قطاع الأعمال من جميع الوحدات الاقتصادية التى تقوم بإنتاج السلع والخدمات بغرض بيعها مع تحقيق ربح، ومنها على سبيل المثال:

- المنشآت الفردية بمختلف أنواعها من متاجر ومزارع وأرباب مهن وأصحاب حرف ... الخ.
- شركات الأشخاص بمختلف أنواعها من تضامن ومحاصة وتوصية بسيطة.
- شركات الأموال بمختلف أنواعها سواء كانت قطاع خاص أو قطاع عام.
- الهيئات العامة مثل هيئة البريد والسكك الحديدية والتليفون .. الخ.
- مراكز البحوث التى تخدم الوحدات الإنتاجية وتعمل على زيادة كفاءتها الإنتاجية وزيادة الأرباح.
- الملكيات الخاصة للمبانى السكنية سواء بالتأجير للغير أو شغلها بأصحابها وعائلاتهم.
- الجمعيات التعاونية الاستهلاكية.

ويتضح مما سبق أن قطاع الأعمال يتضمن مجموعة كبيرة من الوحدات الاقتصادية المختلفة في ظروفها وأوضاعها ونظم المحاسبة بها، كما أن كل وحدة من هذه الوحدات تقوم بإعداد حساباتها الختامية وقوائمها المالية طبقاً للمبادئ والفروض والمفاهيم المتبعة في المحاسبة المالية.

ولذلك فإنه من أجل إعداد الحسابات الوظيفية لقطاع الأعمال فإن الأمر يتطلب أولاً تجميع البيانات على مستوى الوحدات الاقتصادية المكونة له وتعديل هذه البيانات بحيث تصبح بعد تعديلها متفقة مع أهداف واستخدامات المحاسبة القومية. ولما كانت طبيعة المشكلات التى تقابلنا في تعديل القوائم المالية تختلف من حيث كون الوحدة الاقتصادية مشروعاً خاصاً أو مشروعاً عاماً فإن الأمر سوف يقتصر على تعديل القوائم المالية في وحدات القطاع الخاص.

وعلى ذلك فإنه في هذا الجزء سيتم تناول العناصر التالية:

- أسس تعديل القوائم المالية لوحدات القطاع الخاص لأغراض المحاسبة القومية.
- أسس إعداد الحسابات الوظيفية الإجمالية لقطاع الأعمال.

١/٣/٦ أسس تعديل القوائم المالية لوحدات القطاع الخاص لأغراض المحاسبة القومية:

تتمثل القوائم المالية لوحدات القطاع الخاص بقطاع الأعمال فى:

- قائمة الدخل أو قائمة نتيجة الأعمال.
- قائمة المركز المالي.

ويلاحظ أنه بعد تعديل هذه القوائم على مستوى الوحدة الاقتصادية بما يتلاءم مع استخدامات المحاسبة القومية، فإنه يتم إعداد حسابى الإنتاج والتخصيص من واقع قائمة الدخل المعدلة أما حساب رأس المال فيتم إعداده من واقع قائمة المركز المالي المعدلة.

وفيما يلى الأسس التى يجب مراعاتها عند تعديل هذه القوائم:

أولاً: أسس تعديل قائمة الدخل لأغراض المحاسبة القومية:

أ- يتم تبويب العناصر التى تظهر في الجانب الدائن من قائمة الدخل إلى عدة مجموعات هى:

(١) المبيعات:

يمكن تقسيم المبيعات طبقاً للقطاعات التى يتم البيع إليها وذلك حتى تساعد في قياس مساهمة الوحدة في الإنفاق القومي، وهى تشمل المبيعات إلى قطاع الأعمال (الإنتاج) والقطاع العائلي والقطاع الحكومي وقطاع العالم الخارجي.

(٢) التغير في المخزون السلعي:

بدلاً من ظهور بندين للمخزون وهما مخرون أول المدة (بالجانب المدين) ومخرون آخر المدة (بالجانب الدائن) فإنه يظهر الفرق بينهما متمثلاً في قيمة التغير في مخزون المواد الخام ومخرون المنتجات تحت التشغيل بسعر التكلفة، أما

التغير في مخزون الإنتاج التام ومخزون بضائع بغرض البيع فإنه يحسب بسعر السوق، وهنا نفرق بين حالتين هما:

- حالة انخفاض سعر السوق للمخزون السلعي عن تكلفته، وفى هذه الحالة يجب عدم تخفيض التغير في المخرون بقيمة هذا الانخفاض، لأنه على المستوى القومي يعد خسارة للمنشأة ومكسباً للمشترى في نفس الوقت، ومن ثم فإنه يجب إضافة قيمة مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي إلى قيمة التغير في المخزون وأيضاً إلى رصيد الأرباح المحتجزة.
- فى حالة ارتفاع سعر السوق للمخرون السلعي عن تكلفته، وفى هذه الحالة يجب حساب قيمة التغير في المخزون على أساس سعر السوق.

(٣) الاستهلاك الذاتى من الإنتاج:

وهو يشمل استهلاك جزء من ناتج الوحدة بواسطة أصحابها مثل استهلاك الفلاح وأسرته لجزء من إنتاج الأراضي الزراعية المملوكة له، أو استخدام جزء من إنتاج الوحدة من السلع الرأسمالية لأغراضها الخاصة.

(٤) الترقية في الثروة الطبيعية:

وتشمل ما يطرأ على الثروة النباتية والحيوانية من زيادة في قيمتها بسبب التكاثر والنمو الطبيعى مثلما يحدث في المنشآت الزراعية والإنتاج الحيوانى.

(٥) الزيادة في المشغولات الداخلية:

وتشمل قيمة ما يتم تصنيعه أو تحويره داخل الوحدة الاقتصادية.

(٦) التحويلات الدائنة:

وهى تشمل تحويلات الدخول المستلمة من الغير مثل الأرباح الرأسمالية وأرباح بيع الأوراق المالية والتعويضات والغرامات والجزاءات المحصلة من الغير والديون المعدومة المحصلة وإيرادات الأوراق المالية، حيث أن هذه الأرباح (أو الإيرادات) لا تعد ربحاً (أو إيراداً) حقيقياً لأنها لا تضيف جديداً للمجتمع ولا تمثل دخلاً لأى عامل من عوامل الإنتاج، فهى ليست سوى تحويلات من الوحدات (أو

الأفراد) المشترية للبائعة وبالتالي فإنه سبق احتسابها ضمن الوحدات (أو الأفراد) التى قامت بدفعها.

ملحوظة: إن عناصر الإيرادات الأخرى توضع تحت اسم التحويلات الدائنة لأنها تخرج في طبيعتها عن التحويلات.

ب- يتم تبويب العناصر التى تظهر في الجانب المدين من قائمة الدخل إلى عدة مجموعات هى:

(١) **المدفوعات العاملية:** وهى تشمل المستحق لأصحاب عوامل الإنتاج من:

- إجمالي الأجور المستحقة وتشمل الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية.
- إجمالي الإيجارات التى تخص السنة وتشمل صافي الإيجارات المدينة والإيجارات المحتسبة.
- إجمالي الفوائد التى تخص السنة وتشمل صافي الفوائد المدينة والفوائد المحتسبة، هذا ويخضع الخصم النقدى بنوعية (المكتسب والمسموح به) لنفس المعالجة المحاسبية لأنهما مرتبطان بعملية التمويل.
- إجمالي الأرباح وتشمل الأرباح الموزعة وضريبة الدخل والزيادة في الاحتياطيات وما تم ترحيله إلى الأرباح المحتجزة.

(٢) **التحويلات المدينة:** وتشمل المدفوعات التى قامت بها الوحدة من جانب واحد بدون مقابل وهذه المدفوعات تعد تحويلات حيث أنها لا تمثل تخفيضاً للدخل القومي، بل مجرد انتقال (أو تحويل) الدخول بين أطراف المجتمع ومن هذه التحويلات ما يلى:

- الديون المعدومة.
- الغرامات والتعويضات المدفوعه للغير.
- الخسائر الرأسمالية.

- الخسائر غير العادية: مع ضرورة التفرقة بين حالتين: الأولى إذا كانت ناتجة من تلف مادى لأحد الأصول فإنها تعد إهلاكاً لرأس المال القومي وتضاف إلى الإهلاك، والثانية إذا كانت نتيجة سرقة أو اختلاس فإنها تعد تحويلات لأنها لا تؤدى إلى نقص الدخل القومي من وجهة نظر المجتمع ككل.

(٣) **المدفوعات غير العواملية:** وتشمل صافي الضرائب غير المباشرة والإهلاك.

(٤) **المدخلات الوسيطة:** وتشمل السلع والخدمات الوسيطة التى تم شرائها من الغير من أجل استخدامها في العملية الإنتاجية. وينبغى التنويه أن عناصر المصروفات الأخرى (بخلاف عوائد عوامل الإنتاج) مثل مصروفات الدعاية والإعلان والصيانة والتأمينات المدفوعة تعد عناصر خدمية مشتراه من الغير ولذا فإنها تدخل ضمن المستلزمات الخدمية الوسيطة.

مثال رقم (١):

فيما يلي قائمة الدخل وقائمة توزيع الأرباح لأحد الشركات التابعة للقطاع الخاص وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

قائمة الدخل للشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

المبيعات		٢٤٠٠
يطرح: تكلفة المبيعات:		
مخزون أول المدة (بالتكلفة)	٣٦٠	
مشتريات	٩٣٠	
	١٢٩٠	
مخزون آخر المدة (بالتكلفة)	٣٩٠	
		(٩٠٠)
مجمل الربح		١٥٠٠
يطرح: تكاليف التشغيل:		
أجور ومرتبات	٢٤٠	
إهلاك	٦٠	
ضرائب غير مباشرة	١٨	
مصروفات صيانة	١٢	

إعلان ودعاية	١٨	
مصروفات نور ومياه	١٥	
إيجارات فعلية	٢٠	
مصروفات أخرى	٧	
مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي	١٢	
		(٤٠٢)
		١٠٩٨
يضاف: إيرادات أخرى:		
فوائد دائنة	٦	
إعانات إنتاج	٦	
تعويضات من الغير	٤	
أرباح رأسمالية	٥	
إيرادات أوراق مالية	٦	
أرباح بيع أوراق مالية	٣	
		٣٠
		١١٢٨
يطرح: مصروفات أخرى:		
فوائد مدينة	٩	
خسائر غير عادية	٩	
ديون معدومة	٩	
غرامات مدفوعة للغير	٦	
		(٣٣)
صافي الربح قبل الضرائب		١٠٩٥
يطرح: مخصص ضرائب مباشرة على الدخل		(٤٣٥)
صافي الربح بعد الضرائب		٦٦٠

قائمة توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

صافي الربح بعد الضرائب		٦٦٠
يوزع كالتالي:		
احتياطي عام	٩٩	
احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة	٧٥	
توزيعات على المساهمين	٤٢٦	
		(٦٠٠)
أرباح محتجزة ومرحلة للعام القادم		٦٠

فإذا علمت أن:

- يمكن تقسيم المبيعات طبقاً للقطاعات المشترية كالتالي: ٢١٠ مبيعات إلى قطاع الأعمال، ١٧٤٠ مبيعات إلى القطاع العائلي، ١٥٠ مبيعات إلى القطاع الحكومي، ٣٠٠ مبيعات إلى قطاع العالم الخارجي.
- أن الخسائر غير العادية كانت نتيجة سرقة بعض أصول المنشأة.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل المعدلة للشركة وذلك لأغراض المحاسبة القومية.

الحـــل

* تمهيد حسابي:

١- التغير في المخزون السلعي بسعر السوق:

= (مخزون آخر الفترة – مخزون أول الفترة) – مخصص هـ.أ. المخزون

= (٣٩٠ – ٣٦٠) – ١٢ = ١٨ مليون جنيه

وطبقاً لقواعد المحاسبة القومية يتم تعديل قيمة التغير في المخزون السلعي بقيمة مخصص هـ.أ. المخزون السلعي وذلك كالتالي:

التغير في المخزون السلعي بسعر السوق = ١٨ + ١٢ = ٣٠ مليون جنيه

٢- تعديل رصيد الأرباح المحتجزة:

رصيد الأرباح المحتجزة من قائمة الدخل الأصلية	٦٠
يضاف: مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي	١٢
	٧٢ مليون جنيه

٣- صافي الضرائب غير المباشرة = ١٨ – ٦ = ١٢ مليون جنيه

٤- صافي الفوائد المدينة = ٩ – ٦ = ٣ مليون جنيه

قائمة الدخل المعدلة للشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

(قائمة الدخل والناتج) القيمة بالمليون جنيه

			مدفوعات عواملية:		المبيعات:
	٢٤٠		أجور ومرتبات	٢١٠	لقطاع الأعمال
	٢٠		إيجارات	١٧٤٠	للقطاع العائلي
	٣		فوائد	١٥٠	للقطاع الحكومي
	١١٠٧		أرباح:	٣٠٠	لقطاع العالم الخارجي
			٤٣٥مخصص ضرائب		
			١٧٤ احتياطيات	٣٠	تغير المخزون بسعر السوق
			٤٢٦ توزيعات		
			٧٢ أرباح محتجزة		
١٣٧٠			عوائد عوامل الإنتاج		
			التحويلات المدينة:		التحويلات الدائنة:
	٩		خسائر غير عادية	٤	تعويضات من الغير
	٩		ديون معدومة	٥	أرباح رأسمالية
	٦		غرامات مدفوعة للغير	٦	إيرادات أوراق مالية
٢٤				٣	أرباح بيع أوراق مالية
			صافي القيمة المضافة	١٨	
١٣٩٤			(صافي الناتج القومي بالتكلفة)		
			المدفوعات غير العواملية:		
	١٢		صافي الضرائب غير المباشرة		
	٦٠		إهلاك		
٧٢					
١٤٦٦			إجمالى الناتج القومي بسعر السوق		
			المدخلات الوسيطة:		
	٩٣٠		سلع		
			خدمات:		
			١٢صيانة		
			١٨إعلان		
			١٥نور ومياه		
	٥٢		٧مصروفات أخرى		
٩٨٢					
٢٤٤٨			الناتج الكلي بسعر السوق	٢٤٤٨	إجمالي الإنفاق القومي

ومن خلال قائمة الدخل المعدلة يتضح ما يلى:

- أن الجانب المدين من القائمة يبين مساهمة الوحدة في الناتج القومي حيث يوضح لنا صافي القيمة المضافة وإجمالي القيمة المضافة، وكذلك قيمة الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج ثم بسعر السوق، وكذلك يوضح لنا قيمة الاستخدام الوسيط في نهاية القائمة والذي يتلاشى عند توحيد الدخل والناتج على المستوى القومي.
- أن الجانب الدائن من القائمة يبين مساهمة الوحدة في الإنفاق القومي سواء كان إنفاقاً استهلاكياً أو إنفاقاً استثمارياً.

وبعد تعديل قائمة الدخل للمنشأة بما يتلائم مع استخدامات المحاسبة القومية، فإنه يمكن إعداد حسابي الإنتاج والتخصيص لهذه المنشأة وذلك كالتالي:

* حساب الإنتاج:

يهدف حساب الإنتاج إلى إظهار نتائج الأعمال المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للوحدة الاقتصادية، ولذلك يجعل دائناً بموارد النشاط الإنتاجي من مبيعات وتغير في المخزون ومشغولات داخلية وإعانات إنتاج، ويجعل مديناً باستخدامات النشاط الإنتاجي من سلع وخدمات وسيطة، ومدفوعات غير عواملية وعواملية.

وقبل إعداد حساب الإنتاج يجب تعديل رقم الأرباح المحتجزة بإضافة التحويلات المدينة باعتبارها جزءاً من الدخل تم تحويله إلى أفراد آخرين داخل المجتمع، وبطرح التحويلات الدائنة باعتبارها جزءاً من دخل الوحدات الاقتصادية الأخرى تم تحويله إلى الوحدة الاقتصادية موضع القياس بحيث لا يجوز احتسابه مرتين: مرة عند الدفع ومرة عند التحصيل حتى لا يحدث ازدواج في حساب الدخل القومي ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

الأرباح المحتجزة = رصيد الأرباح المحتجزة من واقع قائمة الدخل المعدلة + التحويلات المدينة – التحويلات الدائنة

وعلى ذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة بحساب الإنتاج يظهر كالتالي:

الأرباح المحتجزة = ٧٢ + ٢٤ – ١٨ = ٧٨ مليون جنيه

حـ/ الإنتاج للشركة القيمة بالمليون جنيه

			المدخلات الوسيطة:		المبيعات:
	٩٣٠		سلع	٢١٠	لقطاع الأعمال
			خدمات:	١٧٤٠	للقطاع العائلي
			١٢ صيانة	١٥٠	للقطاع الحكومي
			١٨ إعلان	٣٠٠	لقطاع العالم الخارجي
		٢٤٠٠	١٥ نور ومياه		
	٥٢	٣٠	٧ مصـــروفات		التغير في المخزون
			أخرى		بسعر السوق
٩٨٢					
			المـــدفوعات غيـــر العوامل:		
	١٨	٦	الضرائب غير المباشرة		إعانات إنتاج
	٦٠		إهلاك		
٧٨					
			المدفوعات العواملية:		
	٢٤٠		أجور ومرتبات		
	٢٠		إيجارات		
	٣		فوائد		
			أرباح:		
			٤٣٥ مخصـــص ضرائب		
			١٧٤ احتياطيات		
			٤٢٦ توزيعات		
			٧٨ أرباح محتجزة		
	١١١٣		رصـــيد مرحـــل لـــ حـ/التخصيص		
١٣٧٦					
٢٤٣٦		٢٤٣٦			

ومن حـ/ الإنتاج يتضح ما يلى:

- أن المدفوعات العواملية أي الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح التى تستحق لأصحاب عوامل الإنتاج نظير خدماتهم للنشاط الإنتاجي تمثل القيمة المضافة

الصافية للوحدة الاقتصادية، وهذه قيمة صافية لأنها لا تتضمن قيمة أقساط إهلاك الأصول الثابتة.

- عدم ظهور التحويلات المدينة والدائنة حيث يتم استبعاد أثرها من خلال رصيد الأرباح المحتجزة.
- أن رصيد حـ/ الإنتاج يمثل إجمالي أرباح الإنتاج قبل خصم الضرائب وقبل إجراء أية توزيعات ويرحل هذا الرصيد إلى جانب الموارد من حـ/ التخصيص.

* حساب التخصيص:

يهدف حساب التخصيص إلى توضيح الكيفية التى تتصرف بها الوحدة الاقتصادية فى الدخول والتحويلات التى تحصل عليها، ولذا فإن هذا الحساب يجعل دائناً بإجمالي أرباح الإنتاج (رصيد حـ/ الإنتاج) والتحويلات الدائنة، ويجعل مديناً بالتحويلات المدينة وأوجه الاستخدام المختلفة للدخل، ويمثل الفرق بين جانبي الحساب قيمة مدخرات الوحدة الاقتصادية والذي يرحل بدوره إلى الجانب الدائن من حساب رأس المال بالشركة.

حـ/التخصيص للشركة **القيمة بالألف جنيه**

				١١١٣	الأرباح (رصيد منقول من حـ/الإنتاج)
			التحويلات المدينة:		التحويلات الدائنة:
	٩		خسائر غير عادية		٤ تعويضات من الغير
	٩		ديون معدومة		٥ أرباح رأسمالية
	٦		غرامات مدفوعة للغير		٦ إيرادات أوراق مالية
٢٤					٣ أرباح بيع أوراق مالية
٤٣٥			مخصص ضرائب	١٨	
١٧٤			احتياطيات		
٦٢٤			توزيعات		
٧٢			أرباح محتجزة		
			(رصيد مرحل لـ حـ/رأس المال)		
١١٣١				١١٣١	

ومن حـ/التخصيص يتضح أن رقم الأرباح المحتجزة الظاهر في حـ/التخصيص هو نفس الرقم الظاهر في قائمة الدخل المعدلة والسبب في ذلك هو ظهور التحويلات المدينة والتحويلات الدائنة مرة أخرى.

ثانياً: أسس تعديل قائمة المركز المالى لأغراض المحاسبة القومية:

لغرض خدمة أهداف المحاسبة القومية ولغرض إعداد حساب رأس المال للوحدة الاقتصادية، فإنه يتم تحويل قائمة المركز المالي للوحدة إلى قائمة للادخار والاستثمار وذلك وفقاً للأسس والخطوات التالية:

١- يتم قياس التغير في عناصر كل من الأصول والالتزامات ورأس المال بين قائمتين متتاليتين للمركز المالي لأن المحاسبة القومية تركز أساساً على التغيرات التى تحدث في العناصر.

٢- يتم استبدال المصطلحات المستخدمة في قائمة المركز المالي التقليدية إلى مصطلحات أكثر إتفاقاً وتناسقاً مع التحليل الاقتصادي، فعلى سبيل المثال يمكن وضع قائمة المركز المالي التقليدى في صورة المعادلة التالية:

الأصول = الالتزامات + رأس المال

ولكن هذه المعادلة لا تناسب أغراض التحليل الاقتصادي ومن ثم تعدل إلى:

أوجه استخدام الأموال = مصادر الحصول على الأموال

ولما كانت مصادر الأموال تتمثل إما في مدخرات الغير (رأس المال والالتزامات) أو مدخرات الوحدة الاقتصادية (الاحتياطات والأرباح المحتجزة) فإنه يمكن تعديل المعادلة إلى:

استثمارات الوحدة الاقتصادية = مدخرات الوحدة + مدخرات الغير لدى الوحدة

وتعد المعادلة الأخيرة أكثر اتفاقاً مع التحليل الاقتصادي، إلا أن المحاسب القومي لا يهتم باستثمارات ومدخرات الوحدة الاقتصادية في لحظة معينة، وإنما يهتم بمقدار التغير في تلك الاستثمارات والمدخرات في تواريخ متتالية، ولذلك

فإنه يلجأ إلى قياس هذا التغير عن طريق مقارنة هذه الاستثمارات (أو المدخرات) في نهاية السنة المالية بما كانت عليه في بداية السنة المالية.

٣- يتم معالجة التغير في المخزون السلعي بنفس طريقة المعالجة التى سبق ذكرها عند تناول أسس تعديل قائمة الدخل.

٤- استبعاد التغيرات في الأصول المعنوية (مثل شهرة المحل والعلامات التجارية) مع استبعاد ما يقابلها من أرباح أو احتياطيات رأسمالية حيث أنها لا تعد استثماراً حقيقياً من وجهة نظر الاقتصاد القومي.

٥- استبعاد التغيرات في قيم الأصول الثابتة الناتجة عن إعادة تقدير الأصول لأنها تعد مجرد تغيرات دفترية لا قيمة لها بالنسبة للمجتمع.

٦- يتم تبويب التغيرات في استثمارات الوحدة الاقتصادية إلى "استثمار حقيقى" يتمثل في عناصر الأصول التى تحقق إشباعاً في ذاتها مثل المبانى والأثاث والآلات والمخزون السلعي، و"حقوق مالية للوحدة الاقتصادية" مثل النقدية وأوراق القبض والأوراق المالية والمدينون.

٧- يتم تبويب التغيرات في المدخرات إلى "تمويل ذاتى" يتمثل في المخصصات والاحتياطيات والأرباح المحتجزة و"حقوق مالية للغير" متمثلة في رأس المال وباقى عناصر الالتزامات.

مثال رقم (٢):

فيما يلي قائمتي المركز المالي لإحدى الشركات في ٢٠٢١/٦/٣٠، ٢٠٢٢/٦/٣٠. والمطلوب إعداد حساب رأس المال (أو حـ/ الادخار والاستثمار) عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

قائمة المركز المالي في ٦/٣٠/ **(القيمة بالمليون جنيه)**

٢٠٢٢	٢٠٢١	بيان	٢٠٢٢	٢٠٢١	بيان
		أصول ثابتة:			
١٢٠	٩٠	شهرة محل	٦٠٠	٥٤٠	رأس المال
٢٤٠	٢٤٠	أراضي	٢٩٤	١٢٠	احتياطيات
٣٤٠	١٦٠	مباني	٩٠	٣٠	أرباح محتجزة
٥	--	زيادة القيمة السوقية للمباني			
٣٨٠	١٨٠	آلات			
١٢٠	١٢٠	أثاث			
		أصول متداولة:			التزامات متداولة:
١٩٠	١٦٠	مخزون سلعي	٢٠٠	٣٨٠	دائنون و أ.د
٢٨٠	١٤٠	مدينون و أ.ق	٢٦٠	٢٠٠	مخصصات إهلاك
٦٠	٩٠	أوراق مالية	٤٢	٣٠	مخصص هـ.أ. مخزون سلعي
١٨٦	١٢٠	نقدية	٤٣٥	---	مخصص ضرائب
١٩٢١	١٣٠٠		١٩٢١	١٣٠٠	

الحـــــــل

أولاً: تحديد مقدار التغير في عناصر المركز المالي:

التغير في عناصر المركز المالي عن عامي ٢٠٢١،٢٠٢٢ (القيمة بالمليون جنيه)

٢٠٢٢	٢٠٢١	تغير	بيان	٢٠٢٢	٢٠٢١	تغير	بيان
			أصـــول ثابتة:				
١٢٠	٩٠	٣٠	شهرة محل	٦٠٠	٥٤٠	٦٠	رأس المال
٢٤٠	٢٤٠	--	أراضي	٢٩٤	١٢٠	١٧٤	احتياطيات
٣٤٠	١٦٠	١٨٠	مباني	٩٠	٣٠	٦٠	أربـــاح محتجزة
٥	--	٥	زيـادة ق.س. للمباني				
٣٨٠	١٨٠	٢٠٠	آلات				
١٢٠	١٢٠	--	أثاث				
			أصـــول متداولة				التزامـات متداولة:
١٩٠	١٦٠	٣٠	مخـــزون سلعي	٢٠٠	٣٨٠	(١٨٠)	دائنون و أ.د
٢٨٠	١٤٠	١٤٠	مدينون و أ.ق	٢٦٠	٢٠٠	٦٠	مخصصـات إهلاك
٦٠	٩٠	(٣٠)	أوراق مالية	٤٢	٣٠	١٢	مخصـص هـ.أ.م. سلعي
١٨٦	١٢٠	٦٦	نقدية	٤٣٥	---	٤٣٥	مخصـص ضرائب
١٩٢١	١٣٠٠	٦٢١		١٩٢١	١٣٠٠	٦٢١	

ثانياً: تصوير قائمة الادخار والاستثمار المبدئية:

بعد قياس التغير في عناصر المركز المالي فإنه تجرى التعديلات التالية:

- استبعاد الزيادة في شهرة المحل واستبعاد ما يقابلها من احتياطى رأسمالى.
- استبعاد الزيادة في القيمة السوقية للمبانى حيث أنها ناتجة من إعادة تقدير المباني، واستبعاد ما يقابلها من أرباح رأسمالية وذلك بتخفيض قيمتها من الاحتياطى الرأسمالى.

- بالنسبة لمخصص هبوط أسعار المخزون السلعي الذي تم تكوينه لانخفاض سعر السوق عن تكلفة المخرون السلعي، فإنه يجب مراعاة أن انخفاض سعر السوق للمخزون السلعي لا يمثل انخفاضاً حقيقياً في رأس المال القومي لذا فإنه يجب إضافة قيمة الزيادة في هذا المخصص إلى الأرباح المحتجزة.

قائمة الادخار والاستثمار

قائمة المركز المالي المعدلة

(القيمة بالمليون جنيه)

			استثمار حقيقي:		
	٣٠		مخزون سلعي	٦٠	تمويل ذاتي:
	١٨٠		مباني	١٣٩	مخصصات إهلاك
	٢٠٠		آلات	٧٢	احتياطيات
٤١٠					أرباح محتجزة
			حقوق مالية للشركة:	٢٧١	
	١٤٠		مدينون و أ.ق		حقوق مالية للغير:
	٦٦		نقدية	٦٠	رأس المال
	(٣٠)		أوراق مالية	(١٨٠)	دائنون و أ.د
١٧٦				٤٣٥	مخصص ضرائب
				٣١٥	
٥٨٦				٥٨٦	

* حساب رأس المال:

يوضح حساب رأس المال الموارد الرأسمالية للوحدة الاقتصادية من مختلف مصادرها وكيفية التصرف فيها على مختلف الاستخدامات الرأسمالية، ولذلك يجعل الحساب دائناً: بقيمة مدخرات المشروع (رصيد حـ/ التخصيص) وبأقساط إهلاك الأصول الثابتة وبقيمة التحويلات الرأسمالية والقروض التى يحصل عليها المشروع من الغير، كما يجعل الحساب مديناً: بقيمة الإضافات إلى كل من المخزون السلعي ورأس المال الثابت وبقيمة التحويلات الرأسمالية والإقراض للغير.

وعلى ذلك فإن حساب رأس المال يجعل مديناً بقيمة الاستثمارات ودائناً بمصادر الادخار ولذلك يطلق عليه أيضاً حساب الادخار والاستثمار، أما رصيد الحساب فيعبر عن الإقراض للغير إذا كان دائناً أما إذا كان مديناً فيعبر عن

الاقتراض من الغير وهو ما يعبر عنه بصافي التغير في الحقوق المالية، ويمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

صافي التغير في الحقوق المالية = التغير في الحقوق المالية للغير – التغير في الحقوق المالية للمشروع

وتطبيقاً لما سبق فإنه يمكن تصوير حـ/ رأس المال للشركة كالتالي:

صافي التغير في الحقوق المالية = ٣١٥ – ١٧٦ = ١٣٩ مليون جنيه

حـ/ رأس المال

(أو حـ/ الادخار والاستثمار) **(القيمة بالمليون جنيه)**

٣٠	الاستثمار في المخزون السلعي			أرباح محتجزة	٧٢
٣٨٠	الاستثمار في الأصول الثابتة (مباني + آلات)			(رصيد حـ/التخصيص)	
				احتياطيات	١٣٩
				مخصصات إهلاك	٦٠
			٢٧١	إجمالي مدخرات الشركة	
			١٣٩	صافي التغير في الحقوق المالية (الاقتراض من الغير)	
٤١٠			٤١٠		

ومن حـ/ رأس المال يتضح ما يلى:

- أن الاستثمار في الأصول الثابتة ومدخرات المشروع يتمثلان في شكل إجمالي نظراً لعدم استبعاد مقابل إهلاك الأصول الثابتة عن الفترة وبالتالي فإنه يمكن الحصول عليها بشكل صافي عن طريق إعادة تصوير حـ/ رأس المال مرة أخرى مع استبعاد عنصر الإهلاك من الجانب الدائن واستبعاد ما يقابله من الاستثمار في الأصول الثابتة من الجانب المدين.
- أن بعض البيانات الظاهرة بحساب رأس المال مصدرها قائمة الدخل المعدلة للشركة مثل الإهلاك والتغير في المخزون السلعي والاحتياطيات (بعد تعديلها)،

كما أن هناك بنوداً لا توجد في قائمة الدخل المعدلة وتلزم في نفس الوقت لقياس الادخار والاستثمار مثل التغير في الحقوق المالية حيث يتركز تأثيرها على ميزانية الوحدة الاقتصادية.

٢/٣/٦ أسس إعداد الحسابات الوظيفية الإجمالية لقطاع الأعمال:

بعد إعداد حسابات الإنتاج والتخصيص ورأس المال على مستوى الوحدات الاقتصادية التى تشكل في مجموعها قطاع الأعمال، فإنه يتم إدماج وتجميع عناصر هذه الحسابات لتكون في مجموعها الحسابات الوظيفية على مستوى قطاع الأعمال كله.

ولكى يتم الإدماج بالنسبة للدخل والناتج القومي تعد قائمة تسوية لتجميع البيانات الخاصة بالوحدات الاقتصادية واستبعاد البيانات التى تحدث فيما بينها مقاصة مثل التحويلات والمشتريات والمبيعات الوسيطة التى تتم داخل القطاع. ومن واقع هذه القائمة يمكن إعداد حساب الإنتاج الموحد على مستوى قطاع الأعمال (الذين يظهر الدخل والناتج على مستوى القطاع). وتشمل هذه القائمة في الجانب الدائن منها قيمة المبيعات للقطاعات الأخرى خارج قطاع الأعمال وقيمة المبيعات الرأسمالية والتغير في المخزون، ويظهر في الجانب المدين من القائمة عوائد عوامل الإنتاج ممثلة في الأجور وصافي الإيجارات المدينة وصافي الفوائد المدينة والأرباح (قبل خصم الضرائب والتوزيعات)، وأيضاً المدفوعات غير العواملية وقيمة المشتريات الوسيطة من خارج القطاع.

وبالمثل يتم الإدماج بالنسبة للمدخرات والاستثمارات على مستوى قطاع الأعمال، فتعد قائمة تشمل التغير الذي حدث على الأصول وعلى مصادر الأموال للوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع ومن إجماليات قائمة التسوية يعد حساب رأس المال (الادخار والاستثمار) لقطاع الأعمال كله.

وبعد إعداد فائض التسوية السابقين يمكن تصوير الحسابات الوظيفية لقطاع الأعمال وهى حساب الإنتاج، وحساب التخصيص، وحساب رأس المال. وفيما يلى نماذج لهذه الحسابات.

استخدامات	حـ/ الإنتاج	موارد
	الاستخدام الوسيط:	× مبيعات خارج القطاع
×	مستلزمات سلعية (من خارج	(موزعة على القطاعات المختلفة)
×	القطاع)	× مبيعات رأسمالية
×	مستلزمات خدمية (من خارج	
×	القطاع)	
	مدفوعات غير عواملية:	× التغير في المخزون السلعي بسعر السوق
×	إهلاك	
×	ضرائب غير مباشرة	× مشغولات داخلية (أصول ثابتة)
×	مدفوعات عواملية:	× الترقية في الثروة الطبيعية
×	أجور	× الاستهلاك الذاتى
	صافي الإيجارات	× إعانات الإنتاج
×	صافي الفوائد	
×	صافي الأرباح (رصيد مرحل)	
×		×

وينبغى التنويه أن المستلزمات السلعية والخدمية المحلية والمشتراه من وحدات داخل القطاع تظهر فقط عند تصوير حـ/ الإنتاج على مستوى الوحدة الاقتصادية، أما عند تصوير حـ/الإنتاج على مستوى قطاع الأعمال فإنه تظهر فقط المستلزمات المستوردة من الخارج وأيضاً المستلزمات المحلية المشتراه من وحدات خارج القطاع، أما المستلزمات المحلية المشتراه من وحدات داخل القطاع فإنه يحدث بينها مقاصة لأنها تمثل مبيعات للوحدة المحلية الأخرى التابعة لقطاع الأعمال وتحدث هذه المقاصة في قائمة التسوية المعدة لتجميع البيانات على مستوى القطاع.

حـ/ التخصيص

استخدامات		موارد	
××	التحويلات المدينة	××	الأرباح (رصيد منقول من حـ/ الإنتاج)
××	الضرائب المباشرة على الأرباح		
××	توزيعات الأرباح	××	التحويلات الدائنة
××	احتياطيات وأرباح محتجزة (مدخرات قطاع الأعمال)		
××		××	

حـ/ رأس المال

استثمار		ادخار	
××	**تكوين رأسمالى ثابت**	××	**أرباح محتجزة (من حـ/ التخصيص)**
××	**الاستثمار في المخزون السلعي**	××	**احتياطيات (من حـ/ التخصيص)**
		××	**إهلاك**
			إجمالي مدخرات القطاع
××	**أو صافي التغير في الحقوق المالية (إقراض للغير)**	××	**صافي التغير في الحقوق المالية (اقتراض من الغير)**
××		××	

مثال رقم (٣):

فيما يلي البيانات الخاصة بمجموعة من الوحدات التابعة لقطاع الأعمال عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

بيان	أ	ب	ج
أجور	١٢٠	١٥٠	٢٢٠
إيجارات	١٥	٢٠	٣٠
فوائد	٥	١٠	٢٠
أرباح	٣٦	٧٠	٨٠
مشتريات محلية	--	١٨٠	٤٠٠
مشتريات من الخارج	--	--	٢٠٠
تغير في المخزون السلعي بسعر السوق	--	٥٠	١٨
ضرائب غير مباشرة	--	١٢	٢٠
إعانات إنتاج	١٢	٤	--

فإذا علمت أن:

- تقوم الوحدة (أ) باستخراج مواد خام من باطن الأرض وتبيع إنتاجها للوحدة (ب)، وتقوم الوحدة (ب) بتصنيع المواد الخام وتبيع إنتاجها إلى الوحدة (ج)، وتقوم الوحدة (ج) بتسويق وتوزيع المنتجات التامة إلى المستهلك النهائي.
- إهلاك الأصول الثابتة عن الفترة بلغ: ١٦، ١٢، ٨ مليون جنيه في الوحدات (أ)، (ب)، (ج) على التوالي.
- مبيعات الوحدة (ج) كان ٩٠% منها مبيعات استهلاكية لوحدات خارج القطاع، ١٠% مبيعات رأسمالية للوحدة (أ).

المطلوب:

١- إعداد حسابات الإنتاج للوحدات الثلاث.

٢- إعداد قائمة التسوية وحساب الإنتاج الموحد.

الحـــــــل

أولاً: إعداد حسابات الإنتاج للوحدات:

حـ/ الإنتاج للوحدة (أ) القيمة بالمليون جنيه

		المدفوعات غير العوامل:	١٨٠	مبيعات
	١٦	إهلاك		
	--	ضرائب غير مباشرة		
١٦				
		المدفوعات العوامل:		
	١٢٠	أجور	١٢	إعانات إنتاج
	١٥	إيجارات		
	٥	فوائد		
	٣٦	أرباح		
١٧٦				
١٩٢			١٩٢	

حـ/ الإنتاج للوحدة (ب) القيمة بالمليون جنيه

١٨٠		مشتريات وسيطة	٤٠٠	مبيعات
		المدفوعات غير العوامل:		
	١٢	إهلاك	٥٠	تغير في المخزون بسعر السوق
	١٢	ضرائب غير مباشرة		
٢٤				
		المدفوعات العوامل:		
	١٥٠	أجور	٤	إعانات إنتاج
	٢٠	إيجارات		
	١٠	فوائد		
	٧٠	أرباح		
٢٥٠				
٤٥٤			٤٥٤	

حـ/ الإنتاج للوحدة (ج) القيمة بالمليون جنيه

		مشتريات وسيطة:		٩٦٠	مبيعات
	٤٠٠	من داخل القطاع			(متمم حسابي)
	٢٠٠	من خارج القطاع			
٦٠٠					
		المدفوعات غير العواملية:			
	٨	إهلاك		١٨	تغير في المخزون بسعر السوق
	٢٠	ضرائب غير مباشرة			
٢٨					
		المدفوعات العواملية:			
	٢٢٠	أجور		--	إعانات إنتاج
	٣٠	إيجارات			
	٢٠	فوائد			
	٨٠	أرباح			
٣٥٠					
٩٧٨				٩٧٨	

أولاً: إعداد قائمة التسوية وحساب الإنتاج الموحد:

بيان	الوحدة (أ)		الوحدة (ب)		الوحدة (ج)		حـــــــ/الإنتاج الموحد	
	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له
المدفوعات العوامل:								
أجور	١٢٠		١٥٠		٢٢٠		٤٩٠	
إيجارات	١٥		٢٠		٣٠		٦٥	
فوائد	٥		١٠		٢٠		٣٥	
أرباح	٣٦		٧٠		٨٠		١٨٦	
مـــدفوعات غيـــر عوامل:								
إهلاك	١٦		١٢		٨		٣٦	
الضـــرائب غيـــر المباشرة	--		١٢		٢٠		٣٢	
مشتريات وسيطة من خارج القطاع	--		--		٢٠٠		٢٠٠	
مشـــتريات ومبيعـــات داخل القطاع:								
مشتريات ب من أ		١٨٠	١٨٠				--	
مشتريات ج من ب				٤٠٠	٤٠٠		--	
مشـــتريات ومبيعـــات رأسمالية:								
مبيعات ج إلى أ						٩٦		٩٦
مبيعـــات إلـــى خـــارج القطاع						٨٦٤		٨٦٤
تغيـر مخـزون سـلعي بسعر السوق		--		٥٠		١٨		٦٨
إعانات إنتاج		١٢		٤		--		١٦
الإجمالي	١٩٢	١٩٢	٤٥٤	٤٥٤	٩٧٨	٩٧٨	١٠٤٤	١٠٤٤

حـ/ الإنتاج لقطاع الأعمال القيمة بالمليون جنيه

٢٠٠		مشتريات وسيطة من خارج	٨٦٤ مبيعات خارج القطاع
		المدفوعات غير العواملية:	٩٦ مبيعات رأسمالية
	٣٦	إهلاك	
	٣٢	ضرائب غير مباشرة	٦٨ تغير في المخزون بسعر السوق
٦٨			
		المدفوعات العواملية:	
	٤٩٠	أجور	١٦ إعانات إنتاج
	٦٥	إيجارات	
	٣٥	فوائد	
	١٨٦	أرباح	
٧٧٦			
١٠٤٤			١٠٤٤

٤/٦ القطاع العائلي:

يتضمن القطاع العائلي (قطاع الأفراد) نشاط الأفراد بصفتهم مستهلكين بالإضافة إلى نشاط الجمعيات والهيئات التى لا تهدف إلى الربح مثل الجمعيات الخيرية والنوادى واتحادات العمال والاتحادات الرياضية، ويلاحظ أن هذه الجمعيات والهيئات تقوم أصلاً على خدمة الأفراد – وليس خدمة الوحدات الإنتاجية – ويتم تمويلها عن طريق الرسوم والاشتراكات من الأعضاء وعن طريق المنح التى تحصل عليها من الشركات والحكومة وما قد تحصل عليه من بيع خدماتها.

ويقوم الأفراد في المجتمع بدورين: دور إنتاجي ودور استهلاكى، ويدخل الدور الأول ضمن نشاط قطاع الأعمال، أما دورهم الاستهلاكي فيتحدد بناءً عليه حجم الادخار وبالتالي الاستثمار القومي وهذا ما سيتم دراسته في هذا الجزء من خلال تناول العناصر التالية:

١/٤/٦ تحديد دخل الأفراد:

يتحدد دخل الأفراد خلال فترة معينة بالمبلغ الذي يمكنه إنفاقه على حاجاته الاستهلاكية والادخارية بحيث يبقى لديه من الثروة في نهاية الفترة ما يساوى ثروته في بدايتها، ولا شك أن تحديد دخل الفرد بهذه الطريقة يعد أمراً صعباً وغير موضوعي لأنه يتطلب تحديد ثروات في بداية ونهاية كل فترة، لذا فإنه يتم تحديد دخل الفرد عادة على أنه الزيادة في الإيرادات المستحقة للفرد عن تكلفة الحصول على هذه الإيرادات، وبمعنى آخر فإن:

الدخل = الإيرادات المستحقة خلال فترة معينة – تكاليف إيرادات الفترة

ومن مجموع دخول الأفراد المواطنين يتم الحصول على الدخل القومي. والسؤال الآن:

هل مجموع الدخول العواملية المستحقة (التى تمثل الدخل القومي) تتساوى مع الدخل الشخصي الذي يمثل الدخول المستحقة الدفع فعلاً للأفراد؟ الإجابة طبعاً بالنفى. ويرجع ذلك إلى أن الدخل القومي لا يوزع كله على الأفراد نتيجة للعوامل التالية:

١- الأرباح غير الموزعة في وحدات قطاع الأعمال وتتمثل في الاحتياطيات والأرباح المحتجزة.
٢- ضرائب الدخل على الأرباح.
٣- حصة العاملين في الأرباح التى يتم استثمارها في البنك المركزى.
٤- مساهمة أصحاب الدخول (العاملين) وأرباب العمل (الوحدات أو الدولة) في أقساط التأمين والمعاشات.

ولا شك أن هذه المبالغ غير الموزعة تعد تخفيضاً للدخل المتاح لدى الأفراد ومن ثم فإنها تقلل من قدرتهم على إشباع حاجاتهم الاستهلاكية.ومن ناحية أخرى يحصل الأفراد على دخول دون أن يقدموا مقابلها يشار إليها بالتحويلات الداخلية مثل المعاشات والإعانات وفوائد السندات الحكومية والتحويلات من الخارج، وهذه

التحويلات الداخلية تشكل إضافة للدخل المتاح لدى الأفراد ومن ثم فإنها تزيد من قدرتهم على إشباع حاجاتهم الاستهلاكية. وعلى ذلك فإن الدخل الشخصي للأفراد يتمثل فيما يلى:

الدخل الشخصي = المدفوعات العواملية المستحقة – الدخول غير الموزعة + التحويلات الداخلية

كذلك يقوم الأفراد بسداد الضرائب المباشرة على دخولهم وبالتالي ينخفض دخل الأفراد الممكن التصرف فيه بمقدار هذه الضرائب ويمكن التعبير عن ذلك كالتالي:

الدخل الممكن التصرف فيه = الدخل الشخصي – الضرائب المباشرة على دخول الأفراد

٢/٤/٦ الدخل الضمنى للأفراد:

يحصل الأفراد على دخول غير نقدية أو غير مباشرة نتيجة لقيامهم بإنتاج سلع وتقديم خدمات تخرج عن نطاق السوق، ومن ثم فإنه يجب الأخذ في الاعتبار هذا الدخل والناتج الضمنى للأفراد ضمن الدخل والناتج القومي، ومن الأمثلة على الدخل والناتج الضمنى ما يلى:

١- ما يحصل عليه الأفراد من سلع وخدمات بأجر رمزى أو مجاناً دون مقابل، مثل تقديم المساكن والخدمات الصحية والثقافية والرياضية وأيضاً تقديم الغذاء والكساء للعاملين.

٢- ما يحصل عليه خدم المنازل من غذاء ومأوى وكساء مقابل الخدمات التى يقدمونها بهذه المنازل.

٣- الخدمات التى يقوم بها أفراد العائلة لأنفسهم من طهى ونظافة وحياكة وزراعة حدائق وإصلاح الأدوات المنزلية والكهربائية... الخ، وهو ما يعرف بالاكتفاء الذاتى.

٤- الاستهلاك الذاتى من المنتجات الزراعية، حيث يقوم المزارعون باستهلاك جزء من ناتج مزارعهم.

ولا شك أن هذه التيارات الدخلية والإنتاجية الضمنية يجب أخذها في الاعتبار عند قياس الدخل والناتج القومي، ولكن الصعوبة أن هذه التيارات ليس لها قيمة نقدية نظراً لعدم تبادلها في السوق، والحل هو تقييمها على أساس القيمة النقدية للسلع والخدمات الشبيهة الموجودة في الأسواق، ومن المشكلات التى تعترض المحاسب القومي في هذا المجال هو معالجة الخدمات التى يقوم بها أفراد العائلة لأنفسهم (الاكتفاء الذاتى) حيث يرى البعض ضرورة الاعتراف بهذه الأعمال المنزلية في الحسابات القومية وخصوصاً أنها تعترف – أي الحسابات القومية – بالأعمال المنزلية التى يقوم بها أفراد مأجورين (الخدم)، ولكن البعض الآخر يرى إغفال هذا النوع من أنشطة الاكتفاء الذاتى من تقديرات الحسابات القومية وذلك للمبررات التالية:

- عدم دقة تقديرات هذه الخدمات.
- أن هذه الخدمات لها طبيعة خاصة منشأها أن ربات البيوت سوف يقابلن أي محاولة لقياس إنتاجيتهن بمعارضة وعدم ارتياح.
- صعوبة التفرقة بين النشاط الإنتاجي وبين النشاط الاستهلاكي لأفراد العائلة، فمثلاً زراعة الخضروات في حديقة المنزل يعد متعة وترفيه لأعضاء العائلة رغم أنه قد يكلف – نظراً لعدم خبرتهم – أكثر من قيمتها السوقية، هذا النشاط الاستهلاكي يعد نشاطاً إنتاجياً في الوقت نفسه.

٣/٤/٦ مصادر دخل الأفراد وأوجه إنفاقه:

يتكون دخل الأفراد في القطاع العائلي من العناصر التالية:

١- الأجور والمرتبات:

وهى تمثل ما يحصل عليه الأفراد من قطاع الأعمال والقطاع الحكومي ويتضمن هذا البند كل من الأجور النقدية والمزايا العينية التى يحصل عليها الأفراد، وأيضاً مساهمة أصحاب العمل (الوحدات أو الدولة) في التأمينات الاجتماعية. ويلاحظ أن هناك أجور ومرتبات تمثل تحويلات وهي الأجور التى يدفعها الذين ينتمون للقطاع العائلي إلى أفراد ينتمون إلى القطاع نفسه مثل خدم المنازل.

٢- أرباح من المشروعات وشركات الأشخاص:

وهى تمثل دخل الأفراد بصفتهم منظمين للوحدات الإنتاجية وبمعنى آخر فهى دخل الأفراد من الملكية والتنظيم.

٣- أرباح من شركات الأموال:

وهى تمثل دخل الأفراد بصفتهم مستثمرين في الوحدات الإنتاجية بمعنى آخر فهى دخل الأفراد من توزيعات الأرباح.

٤- الفوائد:

وهى فوائد السندات والقروض والودائع التى يحصل عليها الأفراد من قطاع الأعمال أو من القطاع الحكومى مقابل إقراضهم مدخراتهم.

٥- الإيجارات:

وهى الإيجارات التى تستحق للأفراد عن الأصول المملوكة لهم ومؤجرة للغير.

٦- التبرعات والتعويضات والإعانات والمعاشات:

وهى تشمل التحويلات الدخلية التى يحصل عليها الأفراد بدون مقابل أو نظير سدادهم مقابل لها في فترات سابقة مثل المعاشات.

٧- إيرادات من العالم الخارجي:

وهى تشمل الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح التى يحصل عليها الأفراد المقيمون من قطاع العالم الخارجي. ويدخل فيها أيضاً إيرادات السياحة ومرتبات العاملين في السلك السياسى الأجنبى.

أما عن أوجه الإنفاق (الاستخدامات) لدخول الأفراد فإنها تتمثل في العناصر التالية:

١- الإنفاق الاستهلاكي على مشتريات السلع (المعمرة وغير المعمرة) والخدمات.

٢- الإنفاق الاستثماري على تكاليف إقامة المباني السكنية وتكاليف تمهيد واستصلاح الأراضي.

٣- الاستثمارات المالية في الأسهم والسندات وما شابه ذلك.

٤- مدفوعات متنوعة أخرى مثل المساهمة في التأمينات الاجتماعية والإيجارات والفوائد والأجور والمرتبات والضرائب المباشرة على دخول الأفراد.

٥- مدفوعات تحويلية مثل التبرعات والغرامات والتحويلات للعالم الخارجي.

أما ما يتبقى من دخول الأفراد بعد هذا الإنفاق فإنه يعد إدخاراً ومن ثم فإنه يمكن التعبير عن ذلك بالمعادلة التالية:

دخول الأفراد = الاستهلاك + الادخار

أما إذا كان استهلاك الأفراد أكثر من دخولهم فإنه يتم تعويض الزيادة في الاستهلاك عن طريق الاقتراض وهو ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

دخول الأفراد + الاقتراض = الاستهلاك

٤/٤/٦ الحسابات الوظيفية للقطاع العائلي:

يتم إعداد حسابين للقطاع العائلي هما حساب التخصيص الذي يبين ما حصل عليه الأفراد من دخول من مصادر مختلفة وأوجه التصرف في مجموع هذه الدخول، وحساب رأس المال الذي يبين مدخرات القطاع العائلي (المنقول من حـ/التخصيص) وكيفية التصرف في هذه المدخرات ما بين إنفاق استثمارى وتحويلات رأسمالية ويظهر هذان الحسابان على النحو التالي:

حـ/ التخصيص

××	مشتريات سلع وخدمات من قطاع الأعمال	××	أجور ومرتبات من قطاعي الأعمال والحكومي
××	استثمارات مالية	××	أرباح من المشروعات الفردية وشركات الأشخاص
××	تأمينات اجتماعية	××	أرباح من شركات الأموال
××	أجور ومرتبات	××	الفوائد
××	إيجارات	××	الإيجارات
××	فوائد	××	تبرعات وتعويضات وإعانات ومعاشات وأية تحويلات أخرى من قطاعي الأعمال والحكومي
××	أقساط التأمين على الحياة		
××	ضرائب		
××	تبرعات وغرامات		
××	مصروفات في العالم الخارجي	××	إيرادات من العالم الخارجي
	إدخار القطاع العائلي (رصيد مرحل إلى حـ/ رأس المال)		
××		××	

ملاحظات على حـ/ التخصيص:

- أن الجانب الدائن من حـ/ التخصيص يمثل مصادر دخل الأفراد، أما الجانب المدين فيمثل جوانب الاستهلاك والمدخرات أي إجمالي الإنفاق سواء كان استهلاكياً أو استثمارياً لأن المدخرات سوف تتجه إلى الاستثمار.
- أن رصيد حـ/ التخصيص يمثل إجمالي ادخار القطاع العائلي الذي يرحل إلى حـ/ رأس المال.

حـ/ رأس المال

	إنفاق استثماري:	××	مدخرات القطاع العائلي
××	إنشاء مباني سكنية		(رصيد منقول من حـ/ الإنتاج)
××	استصلاح أراضي		
××	—		
××	تحويلات رأسمالية مثل أقساط سداد القروض		
××	الاقراض للغير (رصيد)		
××		××	

مثال رقم (٤):

فيما يلي البيانات الخاصة بالقطاع العائلي في إحدى الدول وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

أجور ومرتبات من قطاع الأعمال	٧٥٠
أجور ومرتبات من القطاع الحكومي	٣٧٥
أرباح من المشروعات الفردية وشركات الأشخاص	١٥٠
أرباح من شركات الأموال	١٢٠
إيجارات محصلة	٢٥٥
فوائد محصلة	٢٧٠
تعويضات اجتماعية	٦٠
معاشات ومكافآت	٨٨
إعانات للأفراد والهيئات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح	٣٠
إيرادات القطاع العائلي من العالم الخارجي	٢
إنفاق القطاع العائلي على السلع والخدمات	٩٢٠
ضرائب	٨١
مصروفات القطاع العائلي في العالم الخارجي	١٥
تأمينات اجتماعية	٦٠
أجور ومرتبات من القطاع العائلي	٢١
أقساط التأمين على الحياة	٣٠
إيجارات مدفوعة	١٢٨
فوائد مدفوعة	٩٧
تكاليف إقامة مباني سكنية	٣٩٠
تكاليف شراء أوراق مالية	٢٢
تكاليف شراء أراضي	٩٨
تكاليف استصلاح أراضي	٣٠
أقساط سداد قروض	٤٥

المطلوب: تصوير الحسابات الوظيفية للقطاع العائلي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

الحـــــــل

حـ/ التخصيص

استخدامات			موارد	
٩٢٠	إنفاق استهلاكي على السلع والخدمات	٧٥٠	أجور ومرتبات من قطاع الأعمال	
٨١	ضرائب	٣٧٥	أجور ومرتبات من القطاع الحكومي	
١٥	مصروفات في العالم الخارجي	١٥٠	أرباح من المشروعات وشركات الأشخاص	
٦٠	تأمينات اجتماعية	١٢٠	أرباح من شركات الأموال	
٢١	أجور ومرتبات	٢٥٥	إيجارات محصلة	
٣٠	أقساط التأمين على الحياة	٢٧٠	فوائد محصلة	
١٢٨	إيجارات مدفوعة	٦٠	تعويضات اجتماعية	
٩٧	فوائد مدفوعة	٨٨	معاشات ومكافآت	
٢٢	شراء أوراق مالية	٣٠	إعانات	
٩٨	شراء أراضي	٢	إيرادات من العالم الخارجي	
٦٢٨	إدخار القطاع العائلي (رصيد مرحل إلى حـ/ رأس المال)			
٢١٠٠		٢١٠٠		

حـ/ رأس المال

استثمار			ادخار	
	إنفاق استثماري:			
٣٩٠	إقامة مباني سكنية			
٣٠	استصلاح أراضي			
٤٢٠				
	تحويلات رأسمالية:			
٤٥	أقساط سداد قروض			
١٦٣	إقراض للغير (متمم حسابي)			
٦٢٨		٦٢٨	إدخار القطاع العائلي (رصيد منقول من حـ/التخصيص)	٦٢٨

٥/٦ القطاع الحكومي:

يمكن تقسيم النشاط الحكومي إلى نوعين من النشاط هما:

- نشاط اقتصادى يتماثل مع النشاط الذي تقوم به الوحدات الإنتاجية وهذا النوع من النشاط الحكومي يدخل ضمن قطاع الأعمال الذي سبق تناوله بالدراسة.

- نشاط إدارى وهو يتمثل في الوظائف التقليدية للحكومة مثل خدمات الأمن، وهذا النوع من النشاط الحكومي يعرف باسم القطاع الحكومي أو قطاع الإدارة الحكومية وهو مجال دراستنا الآن.

١/٥/٦ نشاط الادارة الحكومية:

يتمثل نشاط الوحدات الإدارية الحكومية في القيام بوظائف الخدمات العامة في المجتمع التي لا يمكن الحصول عليها بصورة فردية مثل الدفاع والأمن والعدالة السياسية والخارجية والتعليم والصحة والرعاية الاجتماعية، سواء تم تقديم هذه الخدمات مجاناً دون مقابل أو بأجر رمزي، وسواء تم تقديم هذه الخدمات بواسطة أجهزة الحكومة المركزية أو وحدات الحكم المحلى.

هذا ويمكن تقسيم النشاط الإدرى الحكومي على النحو التالي:

١- نشاط يهدف إلى ممارسة السلطة السيادسة والحكومية مثل فرض الضرائب والإتاوات من أجل الحصول على الإيرادات اللازمة لتحقيق أهدافها.

٢- نشاط يهدف إلى القيام بدور المستهلك الجماعى وذلك بشراء السلع والخدمات المختلفة كما لو أن أفراد المجتمع قد فوضوا لها هذا الشراء نيابة عنهم.

٣- نشاط يهدف إلى تحقيق أهداف اجتماعية حيث تقوم الحكومة بتقديم الإعانات إلى الأفراد بصفتهم منتجين أو مستهلكين وهى بهذا تعمل على إعادة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع.

٤- نشاط يهدف إلى القيام بدور المستثمر وذلك بإنشاء الطرق والكباري والسدود والموانى والمطارات وإلى غير ذلك من عناصر البنية الأساسية للاقتصاد القومي، وبمعنى آخر فإن هذا النشاط يهدف إلى تكوين أصول رأسمالية.

٥- نشاط يهدف إلى تقديم خدمات للأفراد بصفتهم مستهلكين مثل خدمات الصحة والتعليم.

٦- نشاط يهدف إلى القيام بدور المنتج وذلك عن طريق تقديم الخدمات لقطاع الأعمال، سواء كانت هذه الخدمات المنتجة تمثل ناتجاً نهائياً أو ناتجاً وسيطاً.

وليس هناك شك أن جميع الخدمات الحكومية – السابقة – لأفراد المجتمع تعد ناتجاً نهائياً يجب إضافته للناتج القومي، إلا أنه يثار الجدل بين المحاسبين القوميين فيما يختص بالخدمات المباشرة التى تقدمها الحكومة لكل من قطاع الأعمال وقطاع الأفراد ويمكن حصر وجهات النظر المختلفة في هذا الشأن تحت مجموعتين هما:

أ- رأى يرى إهمال الخدمات التى تقدمها الحكومة للمواطنين وذلك على أساس أن القطاع الحكومي البحت ليس "مستهلكاً جماعياً" لجزء من الناتج القومي، وبناءً عليه يكفى عند احتساب الناتج القومي أن تضاف قيمة مشتريات الحكومة من السلع والخدمات كما هو الحال بالنسبة للمستهلكين الآخرين.

ب- رأى يرى عدم إهمال النشاط الحكومي لهذه الخدمات وإنما يجب التمييز بين الخدمات النهائية والخدمات الوسيطة بحيث تؤخذ في الاعتبار الخدمات النهائية وتهمل الخدمات الوسيطة، وهذا الرأى بدوره ينقسم إلى ثلاثة آراء فرعية هى:

- رأى يرى أن الخدمات الحكومية ناتجاً وسيطاً.
- رأى يرى أن الخدمات الحكومية ناتجاً نهائياً.
- رأى يرى أن الخدمات الحكومية خليط من المنتجات النهائية والوسيطة.

وسوف نقتصر على عرض الحسابات الوظيفية للقطاع الحكومي على أساس الرأى الأول (أ) لما يتميز به من سهولة في التطبيق بالإضافة إلى تجنب مشكلات تقييم الخدمات الحكومية، كما أن هذا الرأى يتفق إلى حد كبير مع طبيعة تصرفات الحكومة، حيث تقدم الحكومة خدماتها إلى المستهلكين بغض النظر عن مدى مساهمتهم في إيرادات الدولة.

٢/٥/٦ الحسابات الوظيفية للادارة الحكومية:

إذا أخذنا بوجهة النظر التى ترى أن النشاط الحكومي هو استهلاكى فإن الحسابات الوظيفية للقطاع الحكومي تتمثل في حسابين هما: حساب التخصيص وحساب رأس المال، ويظهر هذان الحسابان على النحو التالي:

حـ/ التخصيص للقطاع الحكومي

استخدامات			موارد		
××	مشتريات سلع وخدمات		××		ضرائب مباشرة
××	اجور ومرتبات		××		ضرائب غير مباشرة
××	تأمينات اجتماعية		××		رسوم جمركية
××	معاشات ومكافآت		××		رسم خدمات
××	فوائد				إيرادات المجالس المحلية:
××	إيجارات			××	ضريبة ملاهى
××	إعانات للأفراد والهيئات التى لا تهدف إلى الربح (للقطاع العائلي)			××	رسوم سيارات
				××	إيرادات مرافق محلية
××	إعانات إنتاج (لقطاع الأعمال)			××	رسوم محلية أخرى
××	تعويضات		××	—	
××	مصروفات في العالم الخارجي		××		إيرادات متنوعة أخرى
××	إدخار القطاع الحكومي		××		فائض قطاع الأعمال
	(رصيد مرحل إلى حـ/ رأس المال)		××		الحكومي
					إيرادات من العالم الخارجي
××			××		

حـ/ رأس المال للقطاع الحكومي

استثمار			ادخار		
××		تكوين رأس المال الثابت	××		مدخرات القطاع الحكومي
		تحويلات رأسمالية:			(رصيد منقول من حـ/ التخصيص)
	××	إعانات رأسمالية لقطاع الأعمال			
	××			××	إيرادات رأسمالية:
××	—	أقساط سداد القروض	××	××	أموال مصادرة
××			××	—	مبيعات أصول
		إقراض للغير			إقتراض من الغير
××			××		

مثال رقم (٥):

فيما يلي البيانات الخاصة بقطاع الإدارة الحكومية لإحدى الدول وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

ضرائب مباشرة	٣٣٩
رسوم جمركية	٧٤
ضرائب غير مباشرة متنوعة	١٩٣
رسوم خدمات	٥٧
إيرادات المجالس المحلية (ضريبة ملاهي ورسوم سيارات ...الخ)	٧٢
فائض قطاع الأعمال الحكومي	٣١
مشتريات سلع وخدمات	١١١
أجور ومرتبات	١٥٠
مساهمة الدولة في التأمينات الاجتماعية	٣٦
إيجارات مدفوعة	١٥
إعانات لقطاعي الأعمال والعائلي	١٠٠
فوائد الدين العام	٢٣
مصروفات القطاع الحكومي في العالم الخارجي	١٢
تعويضات	٣
قروض من الغير	٤٧
أقساط قروض محصلة	٦٠
مبيعات أصول ثابتة	٣٦
أموال مصادرة	٢٤
شراء أصول ثابتة جديدة	١١٢
تكاليف إنشاء طرق وكباري واستصلاح أراضي	١٨٨
إعانات رأسمالية لقطاع الأعمال	٦٠
أقساط سداد قروض محلية وخارجية	١٥٧
إيرادات من العالم الخارجي	٣٤

المطلوب: تصوير الحسابات الوظيفية للقطاع الحكومي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

الحـــــل

حـ/ التخصيص

استخدامات		موارد	
١١١	مشتريات سلع وخدمات	٣٣٩	ضرائب مباشرة
١٥٠	أجور ومرتبات	٧٤	رسوم جمركية
٣٦	المساهمة في التأمينات الاجتماعية	١٩٣	ضرائب غير مباشرة متنوعة
١٥	إيجارات مدفوعة	٥٧	رسوم خدمات
١٠٠	إعانات لقطاعي الأعمال والعائلي	٧٢	إيرادات المجالس المحلية
٢٣	فوائد الدين العام	٣١	فائض قطاع الأعمال الحكومي
١٢	مصروفات القطاع في العالم الخارجي	٣٤	إيرادات من العالم الخارجي
٣	تعويضات		
٣٥٠	إدخار القطاع الحكومي (رصيد مرحل إلى حـ/ رأس المال)		
٨٠٠		٨٠٠	

حـ/ رأس المال

استثمار		ادخار	
	تكوين رأس المال الثابت:	٣٥٠	إدخار القطاع الحكومي (رصيد منقول من حـ/التخصيص)
١١٢	شراء أصول ثابتة		
١٨٨	تكاليف إنشاءات استصلاح أراضي		موارد رأسمالية:
٣٠٠		٣٦	مبيعات أصول ثابتة
	تحويلات رأسمالية:	٢٤	أموال مصادرة
٦٠	إعانات رأسمالية لقطاع الأعمال		تحويلات رأسمالية:
١٥٧	أقساط سداد قروض	٦٠	أقساط قروض محصلة
٢١٧		٤٧	اقتراض من الغير (رصيد)
٥١٧		٥١٧	

٦/٦ قطاع العالم الخارجي:

يشمل قطاع العالم الخارجي جميع الأفراد والهيئات والوحدات التي تقع خارج الحدود السياسية للدولة والتى تتعامل مع القطاعات الوطنية بطرق مختلفة تتلخص فيما يلى:

١- التجارة المنظورة وغير المنظورة وهى تتمثل في الصادرات والواردات من السلع والخدمات.

٢- المدفوعات العواملية المكتسبة من العالم الخارجي والمدفوعات العواملية المدفوعة إلى العالم الخارجي.

٣- الإقراض للعالم الخارجي والاقتراض من العالم الخارجي.

٤- التحويلات من وإلى العالم الخارجي ومن أمثلتها الإعانات والتعويضات والمنح التى لا ترد والتحويلات الدخلية من المهاجرين وحكوماتهم.

ويتم تسجيل العمليات السابقة مع العالم الخارجي في حساب باسم حـ/قطاع العالم الخارجي، حيث يتم القيد من وجهة نظر العالم الخارجي الذي يجعل مديناً بقيمة الصادرات وقيمة الدخول العواملية المكتسبة من العالم الخارجي وبقيمة التحويلات المستلمة من الخارج، ويجعل دائناً بقيمة التحويلات المدفوعة للعالم الخارجي، أما رصيد الحساب إذا كان مديناً فإنه يعبر عن صافي استثمار الدولة في الخارج. وإذا كان دائناً فإنه يعبر عن صافي استثمار العالم الخارجي في الدولة، ولذلك يعد حساب قطاع العالم الخارجي حلقة الوصل بين الناتج والدخل القومي وحسابات ميزان المدفوعات.

وفيما يلى نموذج لحساب قطاع العالم الخارجي:

حـ/ قطاع العالم الخارجي

استخدامات			موارد		
		الصادرات:			الواردات:
	××	صادرات سلع منظورة		××	واردات سلع منظورة
	××	صادرات خدمات		××	واردات خدمات
××	–		××	–	
		دخول عواملية مكتسبة من			دخول عواملية مدفوعة
	××	الخارج:		××	للخارج:
	××	أجور		××	أجور
	××	إيجارات		××	إيجارات
	××	فوائد		××	فوائد
××	–	أرباح	××	–	أرباح
××			××		
		نفقات الحكومات الأجنبية في الوطن			نفقات الحكومات الوطنية في الخارج
××			××		
××		تحويلات من الخارج	××		تحويلات إلى الخارج
		صافي استثمار العالم الخارجي في الدولة (رصيد)			صافي استثمار الدولة في العالم الخارجي (رصيد)
××			××		

ملحوظة: أن الارقام الواردة في حساب العالم الخارجي يتم تسجيلها على أساس صافي الأجور، صافي الفوائد، صافي الأرباح، وصافي المشتريات من القطاعات القومية.

مثال رقم (٦):

فيما يلي البيانات الخاصة بتعامل إحدى الدول مع العالم الخارجي وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

صادرات سلعية	٩٠٠
خدمات شحن ونقل وتأمين للأجانب	٩٠
خدمات سياحية للأجانب	٢٢
إيرادات أوراق مالية من الخارج	٧٥
منح واعانات من دول أجنبية	١٣٥
تحويلات من الخارج للطلبة الأجانب	٤٥

تحويلات من الخارج إلى الأفراد	٦٠
إنفاق السلك الدبلوماسي الأجنبي في الوطن	١٥٠
واردات سلعية	٦٧٥
خدمات مصرفية من الخارج (من بنوك أجنبية)	٢٧
خدمات سياحية للأفراد في الخارج	١٨
أجور وفوائد وأرباح مدفوعة للأجانب	٣٨
قروض من الحكومة لدول أجنبية	٥٣
تحويلات للطلاب الدارسين في الخارج	٤٨
إنفاق السلك الدبلوماسي الوطني في الخارج	١٢٠

المطلوب: تصوير حـ/ قطاع العالم الخارجي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

الحـــــــل

حـ/ قطاع العالم الخارجي

استخدامات			موارد		
			الصادرات:		
	٩٠٠		صادرات سلع منظورة	٦٧٥	واردات سلعية
	١١٢		صادرات خدمات	٤٥	واردات خدمات
١٠١٢	-----	٧٢٠		-----	
			دخول عوامل مكتسبة من الخارج:		دخول عوامل مدفوعة للخارج:
٧٥		٣٨	إيرادات أوراق مالية		أجور وفوائد وأرباح
			تحويلات من الخارج:		
	١٣٥		منح وإعانات من دول	٥٣	تحويلات إلى الخارج:
	٤٥		أجنبية	٤٨	قروض من الحكومة لدول
		١٠١	تحويلات من الخارج	-----	أجنبية
	٦٠	١٢٠	للطلبة الأجانب		تحويلات للطلبة الدارسين في الخارج
٢٤٠	-----	٤٩٨	تحويلات من الخارج		إنفاق السلك الدبلوماسي الوطني في الخارج
١٥٠			للأفراد		
			إنفاق السلك الدبلوماسي الأجنبي في الوطن		صافي استثمار الدولة في العالم الخارجي (رصيد)
		١٤٧٧			
١٤٧٧					

أسئلة وحالات تطبيقية

السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

١- يحسب التغير في مخزون المواد الخام والمنتجات نصف المصنعة على أساس سعر السوق.

٢- الخسائر غير العادية الناتجة عن تلف مادي لأحد الأصول تعد من قبيل التحويلات المدينة.

٣- يمثل الجانب الدائن من حساب التخصيص موارد القطاع في حين يمثل الجانب المدين من هذا الحساب استخدامات القطاع.

٤- تظهر الصادرات بحساب قطاع العالم الخارجي بجانب الاستخدامات في حين تظهر الواردات بجانب الموارد في ذات الحساب.

السؤال الثاني: اختر الإجابة الصحيحة في كل مما يلي:

١- كل مما يلي يعد من التحويلات المدينة عدا:

أ –الخسائر غير العادية.

ب–الديون المعدومة.

جـ –تعويضات وغرامات مدفوعة للغير.

د – تعويضات وغرامات محصلة من الغير.

٢- تتمثل الحسابات الوظيفية في القطاع العائلي في:

أ –حسابات الإنتاج والتخصيص ورأس المال.

ب– حسابي الإنتاج والتخصيص.

جـ – حسابي التخصيص ورأس المال.

د – حسابي الإنتاج ورأس المال.

٣- تتضمن الأرباح جميع العناصر التالية عدا:

أ –أرباح محتجزة احتياطيات.

ب–توزيعات أرباح.

ج –ضرائب مباشرة على الأرباح.

د–إيرادات الأوراق المالية.

الحالة الأولى:

بافتراض أن قطاع الأعمال في إحدى الدول يتكون من ثلاث وحدات إنتاجية وهي: أ، ب، ج. وقد تمت العمليات التالية في هذه الوحدات خلال عام ٢٠٢٢ (القيمة بالمليون جنيه):

بيان	أ	ب	ج
أجور	٥٠٠	٦٢٥	٢٥٠
إيجارات مدينة	٢٠	٣٥	٥
فوائد مدينة	٢٠٠	٣٠٠	١٧٥
مبيعات للوحدة ب	٨٠٠	--	--
مبيعات للوحدة ج	--	١٨٧٥	--
مبيعات للمستهلك النهائي	--	--	٢٣٠٠
تغير في المخزون السلعي بسعر السوق	--	--	٧٥
إهلاك أصول ثابتة	٣٠	٤٠	٢٠
ضرائب غير مباشرة	--	٢٠	٣٠
إعانات إنتاج	١٠	٥	١٥

المطلوب:

١– إعداد حسابات الإنتاج للوحدات الثلاث.

٢– إعداد قائمة التسوية وحساب الإنتاج الموحد.

الحالة الثانية:

بافتراض أن قطاع الأعمال في إحدى الدول يتكون من ثلاث وحدات إنتاجية وهي: أ، ب، ج. وقد تمت العمليات التالية في هذه الوحدات خلال عام ٢٠٢٢ (القيمة بالمليون جنيه):

الوحدة (أ):

٧٥٠ أجور ومرتبات، ٢٠٠ فوائد مدينة (فعلية)، ١٠٠ فوائد محتسبة، ٢٥٠ إيجارات مدينة (فعلية)، ٣٠٠ إيجارات محتسبة، ١٥٠ إيجارات دائنة (فعلية)، ٢٠٠ أرباح موزعة، ١٠٠ ضرائب مباشرة على الأرباح، ٣٠٠ ضرائب غير مباشرة، ٣٠٠ تحويلات جارية (مدينة)، ١٥٠ إهلاك أصول ثابتة، ٦٥٠ مستلزمات سلعية مستوردة، ٣٥٠ مستلزمات خدمية من خارج القطاع، ٣٠٠٠ مبيعات إلى الوحدة ب، ١٥٠ مشتريات سلع رأسمالية من الوحدة ج، ٣٠٠ تغير في المخزون السلعي بسعر السوق (بالزيادة).

الوحدة (ب):

٧٥٠ أجور ومرتبات، ١٥٠ إيجارات مدينة (فعلية)، ٣٠٠ أرباح موزعة، ٧٥ ضرائب مباشرة على الأرباح، ١٥٠ رسوم إنتاج، ٧٥ إهلاك أصول ثابتة، ٣٩٠٠ مبيعات إلى الوحدة ج، ٤٥٠ مشتريات سلع رأسمالية من الوحدة ج، ٦٠٠ إعانات إنتاج.

الوحدة (ج):

١٣٥٠ أجور ومرتبات، ١٥٠ فوائد مدينة (فعلية)، ٢٥٠ إيجارات مدينة (فعلية)، ٥٠ إيجارات محتسبة، ٢٢٥ أرباح موزعة، ١٥٠ ضرائب مباشرة على الأرباح، ٧٥ رسوم جمركية، ١٥٠ تحويلات جارية (دائنة)، ٢٢٥ إهلاك أصول ثابتة، ٣٠٠ واردات، ٧٥٠ صادرات، ٤٦٥٠ مبيعات استهلاكية، ٧٥٠ تغير في المخزون السلعي بسعر السوق (بالزيادة).

المطلوب:

١-تصوير حـ/ الإنتاج لكل وحدة من هذه الوحدات عن عام ٢٠٢٢.

٢-إعداد قائمة التسوية وحساب الإنتاج الموحد للوحدات المختلفة لعام ٢٠٢٢.

٣-تصوير الحسابات الوظيفية لقطاع الأعمال عن عام ٢٠٢٢.

٤-إعداد قائمة الدخل والناتج القومي لهذا القطاع عن عام ٢٠٢٢

الحالة الثالثة:

فيما يلي البيانات المتعلقة بنشاط قطاع الأعمال في إحدى الدول وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

مبيعات إلى القطاع العائلي	٥٢٥	مبيعات إلى القطاع الحكومي	٢٤٠
صادرات إلى العالم الخارجي	١٥٠	ت.خدمات من العالم الخارجي	١٥
التغير في المخزون السلعي بسعر السوق (بالزيادة)			٩٠
مشتريات سلع من العالم الخارجي			١٣٥
أجور ومرتبات	٤٨٠	تأمينات اجتماعية	٦٠
إيجارات فعلية	٦٠	إعانات إنتاج	١٠٥
فرق إيجار محسوب	١٨	فوائد مدينة	١٧
ضرائب مباشرة على الأرباح	٢٠	فوائد دائنة	١٥
توزيعات أرباح	٢٧٠	فرق فوائد محسوبة	١٠
ضرائب غير مباشرة	٣٨	تعويضات وغرامات مدفوعة	١٨
إيرادات أوراق مالية	٢٠	أرباح بيع أوراق مالية	١٦
إهلاك أصول ثابتة	٦٠	تكوين رأسمالي ثابت	٩٠

المطلوب:

تصوير الحسابات الوظيفية لقطاع الأعمال عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

الحالة الرابعة:

فيما يلي البيانات المتعلقة بنشاط القطاع العائلي في إحدى الدول وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ (القيمة بالمليون جنيه):

أولاً: الموارد:			
أجور ومرتبات من قطاع الأعمال			٨٠٠
أجور ومرتبات من القطاع الحكومي			٥٧٥
فوائد على الودائع وحسابات التوفير			٣٥٠
إيرادات أوراق مالية محصلة			٧٥٠
معاشات من القطاع الحكومي			٥٠٠
تعويضات من شركات التأمين			٢٨٠
أرباح من المشروعات الفردية وشركات الشخاص			٤٥٠
أرباح من شركات الأموال			٤٠٠
إيرادات من قطاع العالم الخارجي			٢٠٠
إيجارات			١٠٠
تحويلات من الخارج			٣٧٥
إعانات			٣٢٥
ثانياً: الاستخدامات:			
مشتريات سلع استهلاكية			٩٥٠
مشتريات سلع معمرة			٥٥٠
مشتريات أراضي غير مستصلحة			٥٠٠
تكاليف تمهيد واستصلاح الأراضي المشتراه			١٢٥
ضرائب مباشرة			٣٢٥
ضرائب غير مباشرة			٢٧٥
تكاليف إقامة مباني سكنية			٦٠٠
أقساط التأمين على الحياة			٧٥
تبرعات وغرامات			٥٠
مصروفات في العالم الخارجي			٣٠٠
تحويلات نقدية للأفراد في الخارج			٢٠٠
إيجارات	١٧٥	شراء أوراق مالية	٢٢٥
فوائد	٢٠٠	أقساط سداد قروض	٥٠

المطلوب: تصوير الحسابات الوظيفية للقطاع العائلي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

الحالة الخامسة:

فيما يلي البيانات المتعلقة بتعامل إحدى الدول مع العالم الخارجي وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠

(القيمة بالمليون جنيه)

صادرات سلعية	٢٧٠٠
خدمات سياحية للأجانب	٧٥٠
خدمات مصرفية للأجانب	١٢٧
إيرادات أوراق مالية مستثمرة في الخارج	٦٠٠
إنفاق السلك الدبلوماسي الأجنبي في الوطن	٤٥٠
عائد استثمارات أجنبية في الوطن	٣٠٠
واردات سلعية	١٥٠
خدمات مصرفية من بنوك أجنبية	٩٨
خدمات نقل وتأمين بحري وجوي من دول أجنبية	٦٠
تحويلات للطلاب الدارسين في الخارج	٣٨
مصاريف علاج أفراد وطنيين في الخارج	٢٢
نفقات الوفود السياحية في الخارج	٦٨
واردات سلع رأسمالية (أصول ثابتة)	٢٢٥
أجور ومرتبات الأجانب العاملين في الوطن	٥٢
أجور ومرتبات الوطنيين العاملين في الخارج	٣٢٢
إعانات من دول أجنبية	٢٥٥
إعانات طبية لدول أجنبية	١٤٢
تحويلات من العاملين بالخارج	٩٠
منح دراسية مجانية لطلاب أجانب	١٨٥
إنفاق السلك الدبلوماسي الوطني في الخارج	١٠٠
قروض من دول أجنبية	٣٠٠

المطلوب:

تصوير حسابات العالم الخارجي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠.

المراجع:

- د. أسامه أحمد جمال هلالي، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، مركز توزيع الكتاب، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، ٢٠١٧.
- د.عاطف حسن عبدربه، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، بدون ناشر، ١٩٩٨.
- د.عثمان يسين فراج، المحاسبة الحكومية والقومية ، بدون ناشر ، بدون تاريخ نشر .

الفصل السادس

الحسابات التحليلية والميزانية القومية

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادرًا على استيعاب:

- إعداد جدول المدخلات والمخرجات كأحد الحسابات التحليلية.
- إعداد حسابات التدفقات المالية كأحد الحسابات التحليلية.
- إعداد الميزانية القومية.

١/٦ حسابات المستخدم / المنتج القومية:

(جدول المدخلات والمخرجات):

تأثرت جمهورية مصر العربية بالدراسات المتعلقة بتحليل العلاقات المتداخلة بين أوجه النشاط الاقتصادي والتي تزعمها واسيلى ليونتيف W. Leontief في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد كان للنجاح السريع الذي أحرزه استخدام حسابات المستخدم/ المنتج القومية في تقدير الاحتياجات المستقبلية في الآجل المتوسط وفي دراسة حالات التوازن الاقتصادي اثره في اختيار التصميم المحاسبي الذي من إعداد هذه الحسابات في ج.م.ع.

وقد جرت محاولات رسمية وشبه رسمية لبناء وتركيب حسابات المستخدم / المنتج القومية بهدف تصوير الهيكل الاقتصادي المصري في فترات متعددة وذلك بهدف الاستفادة منها في العمليات التخطيطية من قبل جهات مختلفة كالجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء، ومعهد التخطيط ، ووزارة التخطيط، واخيرا في إطار التعاون بين وزارة التخطيط ومركز بحوث التنمية والتخطيط التكنولوجي لجامعة القاهرة وهيئة المعونة الامريكية والبنك الدولي.

وقد أعدت اجهزة التخطيط القومي للاقتصاد المصري حسابات المستخدم/ المنتج القومية وفقا لطريقة ليونتيف على أساس تقسيم الاقتصاد القومي إلى نوعين رئيسيين من القطاعات هما قطاع الطلب الوسيط (القطاع الإنتاجي/ قطاع الأعمال)، وقطاعات الطلب النهائي وهي نفسها المعروفة في نظام حسابات الدخل القومي – القطاع العائلي، قطاع الإدارة الحكومية، وقطاع العالم الخارجي – بالإضافة إلى قطاع الاستثمار (قطاع تكوين رأس المال وقطاع التغير في المخزون السلعي)الذي يوضح إجمالي التكوين الرأسمالي في الاقتصاد القومي.

هذا، وتهتم حسابات المستخدم/ المنتج القومية بدراسة ظاهرة التشابك (التداخل) الإنتاجي بين الأنشطة الإنتاجية المختلفة وأثر هذا التشابك على توازن

الاقتصاد القومي في مجموعه ، ففي هذه الحسابات يعتبر كل فرع إنتاجي وحدة محاسبية مستقلة وذلك لتحديد مدى اعتماده على فروع الإنتاج الأخرى ومدى اعتماد هذه الأخيرة علي منتجاته، ومن الواضح أن مستخدمات أي فرع إنتاجي هي في نفس الوقت منتجات فروع إنتاجية أخرى، ولذلك إذا قمنا بإثبات مختلف المستخدمات والمنتجات لمختلف الفروع الإنتاجية فإننا نصل إلى بيان شامل عن هيكل العلاقات الإنتاجية في الاقتصاد القومي، ومن الطبيعي أن مثل هذه المعلومات عن طبيعة العلاقات الانتاجية بين فروع الإنتاج المختلفة تعتبر معلومات على درجة عالية من الأهمية، وخاصة في ترشيد أي محاولة لتخطيط الاقتصاد القومي والعمل على تنمية قدرته الإنتاجية ، فعلاقات التداخل الإنتاجي تساعدنا في اختيار أقل المشروعات ضغطاً على الموارد الاقتصادية المتاحة، كما أنها ضرورية عند تقييم أي خطة إنتاجية، وتحديد مدى توافق هذه الخطة مع الإمكانيات الإنتاجية المتوافرة في المكان والزمان.

وتستخدم حسابات المستخدم/ المنتج القومية في أغراض تقدير إجماليات الخطة، وخاصة تقدير حجم الناتج الإجمالي الذي يشبع طلبا نهائياً معيناً، وكذلك تقدير ما يحتاجه ذلك الحجم من الناتج من مستلزمات أولية مما يسهم في تقييم البرامج المختلفة من حيث توافقها مع الامكانيات المتاحة في الاقتصاد القومي، فبمجرد تحديد حجم الاستهلاك العائلي و الاستهلاك الحكومي من واقع ما يقرر من مستوى رفاهية مستهدف، كذلك بتحديد حجم المخزون السلعي الواجب الاحتفاظ به وحجم الصادرات وحجم الاستثمارات المقرر فانه يتم تحديد ما يعرف بالطلب النهائي الواجب على جهاز الانتاج توفيره، هنا يبدأ دور حسابات المستخدم/ المنتج القومية لتوضيح العلاقات الفنية بين مدخلات فروع الإنتاج المختلفة اللازمة لتحقيق الإنتاج السلعي والخدمي اللازم لمقابلة الطلب النهائي المتوقع أو المقرر السالف الإشارة إليه.

٦/١/١- تصميم حسابات المستخدم/ المنتج القومية:

إذا ما أردنا أن نقف على ماهية حسابات المستخدم/ المنتج القومية نقول باختصار أنها لا تعدو أن تكون "نظام مستخدمات وسيطة ونهائية وذلك كما سيتضح في أعمدة وصفوف الحسابات على التوالي، كما يمكن تعريف الغرض منها في عرض البيانات اللازمة لاستخلاص علاقات التشابك الإنتاجي، ففي أعمدة الحسابات تعرض الإحصاءات المتعلقة بالنفقات (توزيع النفقات بين مختلف المستخدمات الوسيطة والنهائية)،وفي صفوف الحسابات تظهر الإحصاءات المتعلقة بالطلب الوسيط والطلب النهائي.

ولتصميم حسابات المستخدم/ المنتج القومية تتبع الخطوات التالية:

أ- تجميع الوحدات الإنتاجية:

يقصد بذلك أن ترتب الوحدات الإنتاجية ذات الطبيعة المتجانسة في شكل مجموعات، يطلق على كل مجموعة منها اسم صناعة أو قطاع أو نشاط.

ب- تحديد التدفقات أو المعاملات:

لكي يقوم أي قطاع بالإنتاج، يحتاج إلى مستلزمات لتحقيق هذا الإنتاج، وتتمثل هذه المستلزمات عادة في شكل : مواد أولية أو خدمات، وسلع وسيطة، وبعض خدمات عوامل الإنتاج الأولية. أما إنتاج هذا القطاع فيتم التصرف فيه او يقوم الطلب عليه لأغراض الاستخدام الوسيط والاستخدام النهائي.

وعلى ذلك يمكن التعبير عن عمليات كل قطاع إنتاجي في صورة تدفقات (أو معاملات) تتم خلال ممارسة نشاطة، وتبوب هذه التدفقات إلى نوعين:-

المدخلات: وتتمثل في مستلزمات الإنتاج التي أسهمت في العملية الإنتاجية،هذه المستلزمات تتخذ صورتين:-

أ) : مستلزمات إنتاج وسيطة او مدخلات وسيطة:وهي المواد الأولية أو الخدمات والمنتجات الوسيطة المستخدمة في العملية الإنتاجية بالقطاع، التي يتم إنتاجها في قطاعات أخرى وقد يكون من بينها منتج نفس القطاع.

ب) : مستلزمات إنتاج اولية او مدخلات اولية:وهي ما يستخدمه القطاع من خدمات عوامل الإنتاج في العملية الإنتاجية، التي تتمثل في إسهامات عناصر الإنتاج، وتعكسها الدخول المتولدة في نفس القطاع ، وتتكون من عوائد عوامل الإنتاج وهي : الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح.

المخرجات:

وتتمثل في الأوجه التي ينساب إليها أو يستخدم فيها إنتاج القطاع، وهذه الأوجه تمثل الطلب على إنتاج القطاع الذي يتخذ صورتين.

الطلب على إنتاج القطاع لأغراض الاستخدام الوسيط (الطلب الوسيط):

وهو يمثل ذلك الجزء من الإنتاج الكلي للقطاع الذي يستخدم في العملية الإنتاجية بالقطاع نفسه أو بقطاعات إنتاجية أخرى.

الطلب على إنتاج القطاع لأغراض الاستخدام النهائي (الطلب النهائي):

وهو يمثل الجزء من إنتاج القطاع الذي يستخدم في : إشباع رغبات الاستهلاك النهائي (أفراد ، حكومة)، وتكوين رأس المال بما في ذلك الإضافة إلى المخزون السلعي (استثمار)، والتصدير إلى الخارج (باعتبار أن الصادرات تمثل أحد أوجه التصرف في الانتاج).

(ج) إعداد الحسابات:

بفرض أنه تم تقسيم الاقتصاد القومي إلى أربعة قطاعات إنتاجية هي: الزراعة – التشييد والبناء– الصناعة – والخدمات . فإنه يتم النظر إلى أي قطاع منها من زاويتين:– زاوية مدخلات العملية الإنتاجية للقطاع أي مستلزمات الإنتاج

التي أسهمت في إنتاج القطاع، – وزاوية مخرجات العملية الإنتاجية للقطاع أي إنتاج القطاع وأوجه الطلب عليه لمختلف الأغراض. ويتم تعقب وتجميع مدخلات ومخرجات القطاعات المختلفة(الزراعة، والتشييد والبناء، والصناعة ، والخدمات)، والتي تعكس صفقات أو معاملات بيع وشراء تتم في أو بين هذه القطاعات.وبذلك يكون لدينا بيان شامل يقيم العمليات التي تمت في أو بين القطاعات المختلفة خلال فترة معينة.

مثال رقم(١)

فيما يلي البيانات المتعلقة بإنتاج ومستلزماته في قطاعات الزراعة والتشيد والبناء ، والصناعة، والخدمات للاقتصاد القومي عن سنة ٢٠٢٢م:– (الأرقام بملايين الجنيهات)

القطاع	الإنتاج	مستلزمات الإنتاج
الزراعة	٣٢٥	٥٠ من الزراعة ، ١٥٠ من الصناعة
		٥٠ من الخدمات
التشييد والبناء	١٧٥	٢٥ من الزراعة، ٧٥ من الصناعة
		٢٥ من الخدمات
الصناعة	١٢٧٥	١٥٠ من الزراعة، ٢٥ من التشييد والبناء
الخدمات	٥٢٥	١٠٠ من الصناعة، ٥٠ من الخدمات

والمطلوب

- حسابات المستخدم/ المنتج للاقتصاد القومي عن سنة ٢٠٢٢؟

(الحل) حسابات المستخدم / المنتج للاقتصاد القومي عن السنة المالية ٢٠٢٢

المخرجات (المبيعات إلى) = دائنة ----

المدخلات (المشتريات من) = مدينة

القطاعات المستخدمة / القطاعات المنتجة	الطلب/ الناتج الوسيط				مجموع الطلب/ الناتج النهائي	مجموع المخرجات (الإنتاج)
	(١) الزراعة	(٢) التشييد والبناء	(٣) الصناعة	(٤) الخدمات	المجموع	
(١) الزراعة	٥٠	٢٥	١٥٠	–	٢٢٥	١٠٠	٣٢٥
(٢) التشييد والبناء	–	–	٢٥	–	٢٥	١٥٠	١٧٥
(٣) الصناعة	١٥٠	٧٥	٢٥٠	١٠٠	٥٧٥	٧٠٠	١٢٧٥
(٤) الخدمات	٥٠	٢٥	١٠٠	٥٠	٢٢٥	٣٠٠	٥٢٥
مجموع المدخلات الوسيطة (الاستخدام الوسيط)	٢٥٠	١٢٥	٥٢٥	١٥٠	١٠٥٠		
المدخلات الأولية (عوائد عوامل الإنتاج / الاستخدام النهائي)	٧٥	٥٠	٧٥٠	٣٧٥		١٢٥٠	
مجموع المدخلات	٣٢٥	١٧٥	١٢٧٥	٥٢٥			٢٣٠٠

٢/٦حسابات التدفقات المالية والقومية

تهتم هذه الحسابات بإلقاء الضوء على محددات التصرفات المالية في الاقتصاد القومي، فهي تقوم بتتبع مصادر التدفقات المالية (نقدية وائتمانية)، والأوجه التي تستخدم فيها هذه التدفقات بمختلف قطاعات الاقتصاد القومي وذلك في ضوء ما تسفر عنه نتائج العلاقات والمعاملات التي تتم بين هذه القطاعات، ويتم هذا التتبع من خلال التسجيل المنظم لجميع العمليات المالية النقدية والائتمانية التي تتدفق بين قطاعات الاقتصاد القومي خلال فترة معينة. وعلى ذلك فهذه الحسابات لا تخرج عن كونها سجلا شاملا يتضمن كافة العمليات المتعلقة بالتدفقات النقدية المقابلة لعمليات تدفق المنتجات السلعية والخدمية خلال دورة إنتاج والتوزيع، وكذلك العمليات المتعلقة بالتحويلات والحقوق والالتزامات المالية.

وترجع أهمية حسابات التدفقات المالية القومية وضرورة وجودها إلى أن حسابات الدخل القومي تمكن من تحديد موارد واستخدامات كل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومي (أعمال ، عائلي، حكومي، العالم الخارجي)، ومن تحديد القطاعات التي تقوم بالادخار وتلك التي تقوم بالاستثمار، وتنتهي باحداث التعادل بين الادخارر والاستثمار والذي يصور حساب رأس المال(أو حساب الادخار والاستثمار) وهي– أي حسابات الدخل القومي– بهذا التحديد أو التصوير لا تبرز الارتباط بين هذين المتغيرين: الادخار والاستثمار وكيفية تحقيقه بين القطاعات التي تدخر أي يكون لديها فوائض مالية، والقطاعات التي تستثمر أي التي تحتاج إلى هذه الفوائض لأغراض الاستثمار أو التكوين الرأسمالي، فحساب رأس المال أو الادخار والاستثمار يوضح قط صافي إقراض أو اقتراض كل قطاع إلى أو من القطاعات الاخرى وذلك دون إبراز وتفصيل للتغيرات التي تطرأ على الأصول المالية الناشئة عن عمليات الإقراض والاقتراض بين قطاات الاقتصاد القومي، والأداة التي تمكن من تغطية هذا النقص في حسابات الدخل القومي، هي حسابات

التدفقات المالية إذا أنها تقيس التغيرات في ارصدة الإقراض والإقتراض، كما أنها تلقي الضوء علي التصرفات المالية للقطاعات وذلك في صورة واضحة ومفصلة.

وعلى ذلك يمكن تعريف حسابات التدفقات المالية بأنها عبارة عن الإطار المحاسبي الذي يتضمن تسجيلا منظما بالتغير في الارصدة المدينة والأرصدة الدائنة للقطاعات المختلفة في نهاية فترة معينة وذلك بالشكل الذي يمكن معه التعرف بسهولة على التصرفات المالية لهذه القطاعات.

٦/٢/١استخدامات حسابات التدفقات المالية القومية:

اتضح مما سبق أن أهمية حسابات التدفقات المالية تتمثل في كونها أداة تصور التصرفات المالية التي تتم في الاقتصاد القومي بشكل منظم ومتكامل، وذلك من خلال تتبع الموارد المالية المتاحة لدى كل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومي والأوجه التي تستخدم فيها هذه الموارد بمختلف هذه القطاعات.

وتستخدم هذه الحسابات في مجالات عديدة أهمها :-

١- التعرف على طبيعة الدورة النقدية والائتمانية للاقتصاد القومي ومدى استجابتها لدورة الإنتاج والتوزيع ، أو بعبارة أخرى تحديد مدى التناسق والتناسب بين التدفقات العينية للسلع والخدمات وبين التدفقات النقدية والإئتمانية المقابلة لها، الأمر الذي يساعد على الكشف عن مدى تحقيق التوازن المالي المستهدف أو مدى اختلاف هذه التوازن.

٢- التعرف على القدرة أو الطاقة التمويلية للاقتصاد القومي، فالحسابات تكشف عن الكيفية التي يتم بها تمويل العمليات الإنتاجية والاستهلاكية والاستثمارية للنشاط الاقتصادي على المستوى القومي، وكذلك على مستوى القطاعات الاقتصادية، وبذلك يمكن تحديد مدى اعتماد كل قطاع على التمويل الذاتي من صافي المدخرات أو على الاقتراض لمقابلة احتياجاته التمويلية.

٣- تحليل الظواهر الاقتصادية والمالية. فالحسابات تساعد على تحديد علاقة العمليات المالية بالظواهر الاقتصادية الأخرى، مثل علاقات الدخل والادخار والاستثمار والاموال المتاحة بعضها ببعض، مما يفيد في تخطيط السياسات الاقتصادية والمالية، وفي تتبع أثار هذه السياسات على مستوى الاقتصادي القومي.

٤- تتبع العمليات المالية وقنوات تدفقها ودور الهيات المالية في انسياب أو تدفق الموارد المالية، فالحسابات تهتم بإبراز التغيرات في الأصول والالتزامات المالية المتعلقة بقطاع الوساطة المالية (البنوك وشركات التأمين وغيرها من المنشات المالية).

٥- إمكانية التنبؤ بنمط وخطة التمويل في المستقبل ، فمن خلال الأرقام التي تتضمنها الحسابات يمكن حساب معاملات مالية تعكس مدى الارتباط بين العمليات المالية وبينها وبين العمليات الاقتصادية الأخرى ، ويمكن الاستعانة بهذه المعاملات في ممارسة التخطيط المالي.

٣/٢/٦ إعداد حسابات التدفقات المالية القومية:

ترتكز فكرة إعداد حسابات التدفقات المالية القومية على تسجيل التغير في الحقوق والالتزامات المالية التي تنشأ نتيجة لحدوث تصرفات مالية أو نشاط اقتصادي قامت به قطاعات الاقتصاد القومي خلال الفترة التي تغطيها الحسابات، وعلى ذلك يتطلب إعداد هذه الحسابات إتباع ما يلي:-

١- تبويب القطاعات والعمليات المالية.

أ- تبويب القطاعات. ب- تبويب العمليات المالية

٢- إعداد حسابات التدفقات المالية.

- تبويب القطاعات والعمليات المالية:

تستند حسابات التدفقات المالية القومية إلى أن الموارد المالية لكل قطاع لابد وأن تتساوى مع استخداماته، وان لكل عملية طرفين أي أن موارد قطاع معين هي نفسها استخدامات قطاع آخر. فالحسابات تعكس التصرفات الاقتصادية المتمثلة في عمليات مالية تمت بين القطاعات المكونة للاقتصاد القومي. ولذلك فإن حصر الموارد المالية وقنوات تدفقها ونمط استخدامها يتطلب أن تتضمن هذه الحسابات قطاعات الاقتصاد القومي والعمليات المالية التي تمت بينها بالشكل الذي يسمح بدراستها وإخضاعها للمنهج المحاسبي، ومن أجل ذلك يتم تبويب القطاعات الاقتصادية والعمليات المالية على النحو التالي:-

أ- تبويب القطاعات:

لاغراض اعداد حسابات التدفقات المالية يتم تبويب هذه الوحدات في قطاعات متجانسة هي كما يلي:-

- قطاع الوسطاء الماليين:

ويشمل كافة الوحدات التي يتمثل نشاطها الرئيسي في توليد الائتمان وفي تسهيل نقل الفوائض المالية للقطاعات إلى غيرها من القطاعات التي في حاجة إليها مثل البنوك وشركات التأمين وغيرها من المنشآت المالية.

- قطاع العمال غير المالي:

ويتكون من كافة الوحدات الاقتصادية التي تقوم بعمليات الانتاج السلعي أو الأداء الخدمي.

- القطاع الحكومي:

ويتكون من كافة الأجهزة الحكومية التي تقوم بتقديم خدمات عامة .

- القطاع العائلي:

ويشمل الأفراد والهيئات التي لا تستهدف تحقيق أرباح.

- قطاع العالم الخارجي:

ويضم كافة الافراد والهيئات والمؤسسات التي تقع خارج الحدود وتتعامل مع القطاعات المحلية.

ب- تبويب العمليات المالية:

لكي تعطي حسابات التدفقات المالية صورة متكاملة عن العلاقات المالية ، فمن الواجب حصر وتبويب العمليات أو المعاملات المالية التي تتم بين قطاعات الاقتصاد القومي، ويمكن تبويب هذه العمليات وفقاً: لطبيعتها الوظيفية أو درجة سيولتها أي قابليتها للتحويل إلى نقود أو شخصية القطاع المدينة بها، ويتضح ذلك كما يلي:-

✹ النقود:

- عملات مساعدة (الخزينة)
- بنكنوت (البنك المركزي).
- ذهب.

✹ حسابات جارية وودائع:

- بصندوق توفير البريد
- بالجهاز المصرفي.

✹ أوراق مالية

- الخزينة العامة.
- قطاع الأعمال غير المالي (عام / خاص).
- قطاع العالم الخارجي.
- قطاع الوسطاء الماليين (الجهاز المصرفي/ شركات التأمين)

✹ أوراق تجارية:

– لقطاع الأعمال غير المالي (عام / خاص).

– للقطاع العائلي (أفراد).

✹ قروض قصيرة وطويلة الآجل:

– لقطاع الأعمال (عام / خاص).

– للقطاع الحكومي.

– للقطاع العائلي (أفراد).

– لقطاع العالم الخارجي.

– لقطاع الوسطاء الماليين (جهاز مصرفي، شركات التأمين)

✹ حسابات مدينة:

– قطاع الأعمال غير المالي.

– القطاع الحكومي

– القطاع العائلي.

– قطاع العالم الخارجي.

– قطاع الوسطاء الماليين.

٤/٢/٦ إعداد حسابات التدفقات المالية:

اتضح من العرض السابق أن الاقتصاد القومي يتكون من خمسة قطاعات هي: قطاع الوسطاء الماليين، وقطاع الأعمال غير المالي، والقطاع الحكومي، والقطاع العائلي، وقطاع العالم الخارجي، و أن العمليات أو المعاملات المالية التي تتم بين هذه القطاعات يتم تبويبها تبعاً لمعايير معينة أهمها: طبيعتها الوظيفية ، درجة سيولتها، وشخصية القطاع المدين بها.

ويتطلب إعداد حسابات التدفقات المالية القومية ربط العمليات المالية التي تتم في الاقتصاد القومي خلال فترة معينة بالقطاعات التى تقوم بهذه العمليات.

مثال: بفرض أن العمليات التالية تمت بين الجهاز المصرفي والقطاعات الآخرى وأن هذه العمليات قد استخرجت من الميزانية المجمعة لوحدات الجهاز المصرفي في ٢٠٢١/١٢/٣١ و ٢٠٢٢/١٢/٣١.

القطاعات المتعاملة	العمليات المالية							
	ودائع تحت الطلب		قروض وسلفيات		أوراق مالية		أوراق تجارية مخصومة	
	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٣
قطاع الأعمال	٦٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٥٠٠	١٠٠٠	٦٠٠	١٦٠	١٤٠
القطاع الحكومي	٢٠٠	١٠٠	١٠٠	١٨٠	–	–	–	–
القطاع العائلي	٤٠٠	٣٠٠	٥٠٠	٣٠٠	١٦٠	٢٠٠	٤٠٠	٢٠٠
قطاع العالم الخارجي	١٠٠	٢٠٠	١٢٠	١٤٠	٤٠٠	٣٠٠	٥٠٠	٤٠٠

المطلوب: تصوير حسابات التدفقات المالية لمختلف القطاعات الاقتصادية المتعاملة مع الجهاز المصرفي عن عام ٢٠٢٢؟

(الحل) حسابات التدفقات المالية

القطاعات / العمليات	قطاع الأعمال		القطاع الحكومي		القطاع العائلي		قطاع العالم الخارجي		الوسطاء الماليين (الجهز المصرفي)	
	استخدامات	موارد	استخدامات	موارد	استخدامات	موارد	استخدامات	موارد	استخدامات	موارد
ودائع تحت الطلب	٢٠٠	–	١٠	–	١٠٠	–	–	١٠٠	–	٣٠٠
قروض وسلفيات	١٠٠	–	٨٠	–	–	٢٠٠	٢٠	–	–	–
أوراق مالية	٤٠٠	–	–	–	–	٤٠	١٠٠	–	–	٤٦٠
أوراق تجارية مخصومة	–	–	–	–	–	٢٠٠	–	١٠٠	٣٢٠	–
المجموع	٧٠٠	٢٠	١٨٠	–	١٠٠	٤٤٠	١٢٠	٢٠٠	٣٢٠	٧٦٠

ملاحظات:

مجموع الموارد = مجموع الاستخدامات

١٤٢٠ = ١٤٢٠

وذلك على مستوى جميع القطاعات

♦ ويتضح من أرقام حسابات التدفقات المالية السابقة مايلي:

- أن المقصود بالموارد والاستخدامات في هذه الحسابات هو من وجهة نظر القطاعات المتعاملة مع الجهاز المصرفي، بمعنى أن:-

– التغير بالزيادة في رصيد الودائع تحت الطلب بميزانية الجهاز المصرفي يمثل استخداما للموارد المالية للقطاعات ، في حين أن التغير بالنقص في هذا الرصيد (أي بالسحب على الودائع) يمثل مورداً مالياً لهذه القطاعات. ونفس الأمر بالنسبة للتغير في الأوراق المالية (شراء وبيع أوراق مالية).

– التغير بالزيادة في رصيد القروض والسلفيات بميزانية الجهاز المصرفي يمثل موردا مالية للقطاعات ، في حين أن التغير بالنقص في هذا الرصيد (أي بسداد القروض والسلفيات) يمثل استخداما للموارد المالية للقطاعات. ونفس الأمر بالنسبة للتغير في الأوراق االتجارية المخصومة .

٣/٦ الميزانية القومية

الميزانية القومية هي أداه تعبر عن المركز المالي للاقتصاد القومي في تاريخ معين، ولذلك فهي تهتم بقياس وتحديد قيمة رأس المال القومي في فترة زمنية معينة، فتتضمن من ناحية قيمة الأصول القومية التي في حوزة الدولة كعناصر مدينة، كما تتضمن من ناحية أخرى قيمة الالتزامات القومية التى تمثل التزامات خارجية تقع على عاتق الدولة كعناصر دائنة. وتمثل الفرق بين مجموعة قيم العناصر المدينة ومجموع قيم العناصر الدائنة " رأس المال القومي" أو صافي قيمة الأصول القومية".وتتخذ الميزانية القومية من معادلة المركز المالي المعروفة في المحاسبة المالية أساسا لتصويرها. وهذا المعادلة هي

إجمالي قيم الأصول = إجمالي قيم الالتزامات + حقوق الملاك

حقوق الملاك = إجمالي قيم الأصول – إجمالي قيم الالتزامات

أما معادلة الميزانية القومية فتتخذ نفس الصورة وذلك على النحو التالي:

إجمالي الأصول القومي = إجمالي الالتزامات القومية + رأس المال القومي

رأس المال القومي = إجمالي الأصول القومي – إجمالي الالتزامات القومية

وتتكون الأصول القومية من العناصر التالية:-

أ- قيم الأصول المملوكة للقطاعات التنظيمية المحلية للاقتصاد القومي (وهي قطاع الأعمال ، القطاع العائلي، القطاع الحكومي) سواء كانت هذه الأصول مادية (ملموسة) أو معنوية (غير ملموسة).

ب- قيم حقوق القطاعات المحلية طرف قطاع العالم الخارجي وتعني التزامات قطاع العالم الخارجي تجاه القطاعات المحلية .

أما الالتزامات القومية فتتمثل في كافة التزامات القطاعات المحلية تجاه قطاع العالم

الخارجي أي حقوق قطاع العلم الخارجي طرف القطاعات المحلية.

وعلى ذلك يمثل الفرق بين إجمالي قيم الأصول القومية وإجمالي قيم الالتزامات الخارجية، قيمة رأس المال القومي أو صافي قيم الأصول القومية .

١/٣/٦ مجالات استخدام الميزانية القومية:

توفر الميزانية القومية بيانات عن عناصر الأصول المملوكة للقطاعات المحلية وصافي المعاملات التي تتم بين هذه القطاعات وبين قطاع العالم الخارجي، وتستخدم هذه البيانات في مجالات عديدة يمكن حصر أهمها :

١- التعرف على قيمة رأس المال القومي للدولة في مجموعها ونصيب كل قطاع منه أو مدى مساهمة كل قطاع فيه، ويساعد هذا التعريف في تحديد الطاقة الإنتاجية المتاحة للاقتصاد القومي وتوزيعاتها بين القطاعات التي يتكون منها.

٢- التعرف على قيمة الثروة القومية وعناصرها ومكونات كل عنصر من هذه العناصر وتوزيعات هذه الثروة بين أفراد المجتمع، الأمر الذي يساعد على استنتاج العلاقة بين الثروة القومية والدخل القومي ، أي بين توزيع الدخل وتكوين الثروات.

٣- إظهار العلاقة بين قيمة رأس المال القومي وقيمة الأصول المادية وتتبع التطورات التي لحقت هذه العلاقة خلال الفترة الزمنية المتتالية ، ولهذه العلاقة أهمية واضحة، إذ أن الأصول المادية هي المصدر الأساسي لتوليد الطاقة الإنتاجية في المجتمع.

٤- إجراء المقارنات الزمنية بين

- التغير في قيمة الأصول المادية والتغير في صافي قيمة الأصول القومية.
- الادخار والاستثمار فيما بين ميزانيتين متتاليتين.

٢/٣/٦ اعداد الميزانية القومية:

الميزانية القومية ، كما سبق أن ذكرنا، عبارة عن قائمة تتضمن أصول والتزامات الدولة بمختلف قطاعاتها التنظيمية، وأنها تتخذ من معادلة المركز المالي المعروفة في المحاسبة المالية أساساً لإعدادها .

ويقوم أسلوب إعداد الميزانية القومية على اساس تجميع عناصر قوائم المركز المالي أو الميزانيات للوحدة التنظيمية العاملة في الاقتصاد القومي، وعلى ذلك فإن استخدام هذه الطريقة في إعداد الميزانية القومية يقوم على أساس حذف أو استبعاد جميع الصفقات بين الوحدات الاقتصادية التابعة لمجموعة واحدة ، فتحدث مقاصة بين دائنية ومديونية هذه الوحدات مع بعضها البعض.

ويترتب على ذلك أنه إذا ما تم تجميع ميزانيات كافة الوحدات العاملة في الاقتصاد القومي في ميزانية قومية مجمعة، فسوف نجد أن الدائنية (الالتزامات) والمديونية (الحقوق) التي تنشأ بين هذه الوحدات تلغي بعضها البعض، كما سبق أن ذكرنا ، لأنها ستدرج في جانب الأصول من ميزانية معينة وفي نفس الوقت في جانب الالتزامات من ميزانية أخرى، وتطبيقا لذلك تصبح الميزانية القومية المجمعة شاملة للبنود التالية.

١- في جانب الأصول:

صافي الاصول المملوكة للاقتصاد القومي + الحقوق طرف العالم الخارجي

٢- في جانب الالتزامات

الالتزامات تجاه العالم الخارجي + رأس المال القومي.

مثال:

فيما يلي بيان بأرصدة أصول والتزامات القطاعات التنظيمية المحلية للاقتصاد القومي بتاريخ ٢٠٢٢/١٢/٣١:

(المبالغ بملايين الجنيهات)

أرصدة الأصول	ق. الأعمال	ق. الحكومي	ق. العائلي
أصول ثابتة	١٠٠	٣٠	٢٠
مخزون سلعي	٥٠	--	--
مسندات حكومية	٣٠	--	٢٠
مدينون	٣٠	--	--
حقوق طرف العالم الخارجي	٢٠	٦٠	١٠
أرصدة الألتزامات	ق. الأعمال	ق. الحكومي	ق. العائلي
قرض سندات محلي	--	٥٠	--
دائنون(قطاع الأعمال)	--	١٠	٢٠
إلتزامات تجاه العالم الخارجي	٣٠	١٠	٢٠

والمطلوب:

تصوير الميزانيات لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي وكذلك تصوير الميزانية القومية في ٢٠٢٢/١٢/٣١؟

الحل

(المبالغ بملايين الجنيهات)

ميزانية قطاع الأعمال

أصول		التزامات	
١٠٠	أصول ثابتة	٣٠	إلتزامات تجاه العالم الخارجي
٥٠	مخزون سلعي	٢٠٠	رأس مال القطاع (رصيد)
٣٠	سندات حكومية		
	مدينون		
	١٠ القطاع الحكومي		
٣٠	٢٠ القطاع العائلي		
٢٠	حقوق طرف العالم الخارجي		
٢٣٠		٢٣٠	

ميزانية القطاع االحكومي

أصول		التزامات	
٣٠	أصول ثابتة	٥٠	فرض سندات محلي
٦٠	حقوق طرف العالم الخارجي	١٠	دائنون (قطاع الأعمال)
		١٠	إلتزامات تجاه العالم الخارجي
		٢٠	رأس مال القطاع (رصيد)
٩٠		٩٠	

ميزانية القطاع العائلي

أصول		التزامات	
٢٠	أصول ثابتة	٢٠	دائنون (قطاع الأعمال)
٢٠	سندات حكومية	٢٠	إلتزامات تجاه العالم الخارجي
١٠	حقوق طرف العالم الخارجي	١٠	رأس مال القطاع (رصيد)
٥٠		٥٠	

الميزانية القومية

أصول			التزامات	
		أصول ثابتة		إلتزامات تجاه العالم الخارجي
	١٠٠	لدى قطاع الأعمال	٣٠	التزامات قطاع الأعمال
	٣٠	لدى القطاع الحكومي	١٠	التزامات القطاع الحكومي
١٥٠	٢٠	لدى القطاع العائلي	٦٠	٢٠ التزامات القطاع العائلي
		مخزون سلعي		
٥٠	٥٠	لدى قطاع الأعمال		
		حقوق طرف العالم الخارجي	٢٣٠	رأس المال القومي
	٢٠	حقوق قطاع الأعمال		صافي قيمة الأصول القومية)
	٦٠	حقوق القطاع الحكومي		
٩٠	١٠	حقوق القطاع العائلي		
٢٩٠			٢٩٠	

أسئلة وحالات تطبيقية

السؤال الأول: حدد مدى صحة العبارات التالية:

١- رأس المال القومي = الأصول القومية – الالتزامات القومية.

٢- تُعد الأصول المعنوية أحد عناصر الأصول القومية.

٣- يعتمد أسلوب الميزانية الموحدة على تلخيص حسابات ميزانيات جميع الوحدات الاقتصادية دون استبعاد علاقة الدائنية والمديونية بين تلك الوحدات.

٤- يعتمد أسلوب الميزانية المجمعة على تلخيص حسابات ميزانيات جميع الوحدات الاقتصادية دون استبعاد علاقة الدائنية والمديونية بين تلك الوحدات.

٥- في جداول المدخلات والمخرجات تتساوي جملة المدخلات الأولية مع جملة الاستخدام النهائي.

السؤال الثاني: الاختيار من متعدد:

١- جميع ما يلي يعد من طرق إعداد الميزانية القومية عدا:

A	طريقة رسملة الدخل القومي.	C	طريقة التقدير المباشر.
B	طريقة تقدير التركات.	D	طريقة الانحرافات.

٢-التغير بالزيادة في رصيد الودائع بميزانية الجهاز المصرفي يمثل:

A	استخداماً للموارد المالية للقطاعات.	C	مورداً مالياً للقطاعات.
B	استخداماً للموارد المالية بالجهاز المصرفي	D	مورداً مالياً للجهاز المصرفي.

٣- التغير بالزيادة في رصيد القروض والسلفيات بميزانية الجهاز المصرفي يمثل:

A	استخداماً للموارد المالية للقطاعات.	C	مورداً مالياً للقطاعات.
B	استخداماً للموارد المالية بالجهاز المصرفي	D	مورداً مالياً للجهاز المصرفي.

تمارين متنوعة

تمرين رقم ١

بفرض أن قطاع الأعمال في احدى الدول يتكون من ثلاث وحدات هي س، ص، ع وقد تمت لديها العمليات التالية في عام ٢٠٢٢م.

عناصر العمليات	س	ص	ع
مخزون أول المدة	٥٠٠٠	٧٥٠٠	١٠٠٠٠
مشتريات منتجات وسيطة	–	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
أجور	٧٥٠٠	١٠٠٠٠	١٢٥٠٠
إيجارات	٣٥٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠
فوائد	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠
صافي الضرائب غير المباشرة	١٠٠	١٥٠	٢٠٠
مبيعات منتجات وسيطة ونهائية	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٥٠٠٠
إهلاك	١٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠
مخزون أخر المدة	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٧٥٠٠

والمطلوب:

أولا : تصوير حـ/ الإنتاج لكل وحدة على حدة وللقطاع ككل؟

ثانياً : قياس الدخل القومي على أساس :

١– طريقة الناتج (القيمة المضافة)

٢– طريقة الدخل

٣– طريقة الإنفاق؟

تمرين رقم ٢

فيما يلي بيان بعمليات إحدى الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الخاص خلال إحدى السنوات:-

المبيعات	١٠٠,٠٠٠	جنيه
مخزون سلعي بالتكلفة		
أول السنة	٥٠,٠٠٠	جنيه
أخر السنة	٦٥,٠٠٠	جنيه
عناصر الاستخدامات		
مستلزمات سلعية	٢٠,٠٠٠	جنيه
مستلزمات خدمية	٥,٠٠٠	جنيه
أجور	٤٥,٠٠٠	جنيه
ايجارات	٤,٥٠٠	جنيه
فوائد	٢,٥٠٠	جنيه
اهلاك	١٠,٠٠٠	جنيه
بيانات أخرى		
رسوم جمركية	١٤,٠٠٠	جنيه
إعانات أنتاج	١٥,٠٠٠	جنيه

فإذا علمت سسعر السوق للمخزون يزيد عن التكلفة بمعدل ٢٥%

والمطلوب:

١- تصوير حـ/ الإنتاج بما يتفق مع وجهة النظر الخاصة بالوحدة؟

٢- تصوير حـ/ الإنتاج بما يتفق مع وجهة النظر القومية؟

٣- إستخراج القيمةالمضافة من زوايتي الدخل والإنتاج، وذلك على أساس تكلفة عوامل الإنتاج مرة؟ وعلى أساس سعر السوق مرة اخرى؟

تمرين رقم (٣)

استخراجت البيانات التالية من سجلات قطاع الأعمال عن العمليات التي قام بها خلال سنة ٢٠٢٢م (الارقام بملايين الجنيهات)

عمليات النشاط الانتاجي:

٢٠٠	أجور	٥٠	إيجارات
٣٠	فوائد	٥٠	أرباح موزعة
٢٠٠	مستلزمات سلعية مستوردة	٥٠	مستلزمات خدمية
٥٠	أقساط أهلاك أصول ثابتة	١٠٠	رسوم جمركية ورسوم إنتاج
٥٠٠	مبيعات سلع استهلاكية	١٢٠	مبيعات سلع استثمارية لقطاعات أخرى
٥٠	إضافات للاصول الثابتة	١٠٠	تغير في المخزون السلعي بالزيادة
١٢	إعانات انتاج		

عمليات النشاط غير الانتاجي

٢٠	ضرائب مباشرة	١٠	ارباح بيع اوراق مالية
٢٥	تحويلات جارية من القطاع	٥٠	تحويلات جارية للقطاع
٥٠	تحويلات رأسمالية من القطاع	٤٠	تحويلات راسمالية للقطاع

المطلوب: تصوير الحساباتت القومية الوظيفية لقطاع الأعمال عن عام ٢٠٢٢؟

المراجع

- البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣، وزارة المالية المصرية.
- القانون ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ١٩٨١.
- القانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن التامينأت الاجتماعية والمعاشات، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠١٩م.
- القانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بشأن المالية العامة الموحد، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢٢م.
- القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية بشأن تعديلات قانون الموازنة العامة للدولة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- القانون رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ بشأن قانون تنظيم المناقصات والمزايدات ولائحته التنفيذية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٥.
- الكتاب الدوري رقم (١٣٧) لسنة ٢٠١٧، بشأن الصناديق والحسابات الخاصة، وزارة المالية، ٢٠١٧.
- الكتاب الدوري رقم (٣٨) لسنة ٢٠١٢، بشأن منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني، وزارة المالية، ٢٠١٢.
- الكتاب الدوري رقم (٥١) لسنة ٢٠١٧، بشأن حساب الخزانة الموحد، وزارة المالية، ٢٠١٧.

– اللائحة التنفيذية للقانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن بشأن التامينأت الاجتماعية والمعاشات – والصادرة بالقرار ٢٤٣٧ لسنة ٢٠٢١، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٢١م.
– د. إبراهيم السيد المليحي، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الإشعاع، مصر، سنة ٢٠٠٢
– د. أسامه أحمد جمال هلالي، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، بدون ناشر، ٢٠١٧.
– د. أياد بشير الجلبي. (٢٠٠٥). تطوير الحسابات القومية في ظل التغيرات الاقتصادية والبيئية. تنمية الرافدين، العراق.
– د. حامد طلبة محمد ابوهيبة(٢٠١١)، اصول المحاسبة القومية، زمزم ناشرون وموزعون، الطبعة الاولى، الاردن.
– د. سيد أحمد عبدالعاطي، وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية،كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٧.
– د. صلاح مبارك، المحاسبة الحكومية: مدخل معاصر، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ١٩٩٣.
– د. عاطف حسن عبدربه، د.محمد أحمد يوسف، دراسات في المحاسبة الحكومية والقومية، بدون ناشر، ١٩٩٨.
– د. عباس مهدي الشيرازي، أصول المحاسبة القومية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٢.
– د. عبد الحي مرعي، مذكرات في المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٦.
– د. عثمان محمد ياسين فراج، المحاسبة الحكومية والقومية، بدون ناشر، بدون تاريخ نشر.

- د. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، عمان الأردن، سنة ١٩٩٨.
- د. محمد السيد سرايا، د.فؤاد السيد المليجي، في المحاسبة الحكومية والقومية: دراسات نظرية وتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٢.
- د. محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٨٨.
- د. محمد عادل إلهامي، د.السيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية، المكتبة العصرية، ٢٠٠٩.
- د. محمود شوقي عطا الله، المحاسبة الحكومية والقومية، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٨٢.
- د. محي محمد أبو طالب، النظام المحاسبي الحكومي المصري، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٨٦.
- عبد الرءوف نصار، الدورة المستندية والقيود المحاسبية للدفع الالكتروني، مركز الدراسات والبحوث المالية الحكومية، ٢٠١٦.
- مركز الدفع والتحصيل الالكترونى لوزارة المالية(٢٠١٥)، تقرير الموقف المالى لحساب الخزانة الموحد فى.
- منشور اعداد الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣، الصادر في نوفمبر ٢٠٢١، وزارة المالية المصرية.
- وزارة المالية المصرية،(يوليو ٢٠١٠)، نظام ميكنة إدارة المحاسبة الحكومية، دليل المحاسبة حتى التقارير على تطبيقات أوراكل المالية.

- Arslan, M. C. (2017). Historical Development of Government Accounting. Accounting and Corporate Reporting-Today and Tomorrow.

المواقع على شبكة الانترنت:

– نظام معلومات الادارة المالية الحكومية
https://gfmis.mof.gov.eg/GFMIS

– منظومة حساب الخزانة الموحد
https://gfmis.mof.gov.eg/TSA

– مركز الدفع و التحصيل الالكتروني
https://gfmis.mof.gov.eg/Epayment