



جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد قسم الادارة والاعمال

المحاسبة الحكومية

الفصل الثالث

أسس القياس المحاسبي وملائمتها للتطبيق

مدرس المادة:

م. هوشنگ محسن كريم

hoshang.karim@su.edu.krd

الفصل الثاني

((أسس القياس المحاسبي وملائمتها للتطبيق في ظل التشريع العراقي))

هناك مجموعة من القواعد التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية وإثابها في السجلات المحاسبية لانتاج المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية بغض النظر عن طبيعة العمليات التي يتم قياسها، ويطلق على هذه القواعد ب(أسس القياس المحاسبي) وهي:

اولا: الأساس النقدي.

ثانيا: أساس الاستحقاق.

ثالثا: الأساس المحاسبي المعدل.

رابعا: أساس الالتزام.

أولاً: الأساس النقدي:

بموجب هذا الأساس يتم التركيز على متابعة حركة التدفقات النقدية الداخلة إلى (أو الخارجة من) الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، حيث يتم الاعتراف بالعمليات وتسجيلها في السجلات المحاسبية عندما يتم استلام فعلي للإيرادات أو تسديد فعلي للنفقات وبغض النظر عن وقت تحققها، أي ان محور القياس وفق الأساس النقدي يتمثل في الأرصدة النقدية والتغيرات فيها، وان المعلومات الناتجة عن القياس ستمثل المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية ورصيد النقد آخر المدة، بمعنى ان الإيرادات المقبوضة خلال سنة مالية معينة تسجل بالسجلات المحاسبية وتظهر في نهاية السنة المالية في التقارير المالية على أنها إيرادات تخص تلك السنة حتى ولو كان بعضها يخص سنوات مالية سابقة أو سنوات مالية لاحقة.

فعلى سبيل المثال خلال سنة **2015** استلم أمين الصندوق مبالغ الإيرادات
الموضحة في الجدول الآتي:

المدة التي يخصها الايراد	نوع الايراد المستلم خلال سنة 2015	المبلغ بالدينار
2014	استلام مبلغ الغرامة التي فرضت على المقاول احمد خلال سنة 2014 ولم تستلم في حينها ولكنها استلمت خلال سنة 2015	600,000
2015	استلام قيمة الاستثمار ذات الثمن تتعلق بالمناقصة التي سبق وان أعلنت عنها الوحدة المحاسبية خلال سنة 2015	890,000
2015 – 2016	استلام ايراد ايجار المطعم العائد للوحدة المحاسبية لمدة سنتين اعتبارا من 01/01/2015	12,000,000
	المجموع	13,490,000

بموجب الأساس النقدي فإن الإيرادات التي ستظهر في التقارير المالية لسنة 2015 سيكون مجموعها **13,490,000** دينار.

وكذا الحال بالنسبة للنفقات حيث يتم اعتبار كل النفقات المدفوعة خلال سنة مالية معينة على أنها تخص تلك السنة حتى لو كان بعضها يخص سنة مالية سابقة أو سنوات مالية لاحقة.

ويتربب على تطبيق الأساس النقدي ان التقارير المالية لا توفر معلومات تتعلق بحقوق الوحدة المحاسبية (نتيجة تسديد النفقات مقدما أو الإيرادات المكتسبة غير المستلمة) أو الالتزامات المترتبة على الوحدة (كالنفقات المستحقة غير المدفوعة لنهاية السنة المالية أو الإيرادات المستلمة مقدما)، وإنما ستكون التقارير المالية معبرة عن المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية حصرا.

وفي حدود المحاسبة الحكومية، فإن إتباع الأساس النقدي يساهم في تحقيق المزايا الآتية:

- 1) البساطة والوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين.
- 2) السرعة في إقفال الحسابات وإنجاز الحسابات الختامية لعدم الحاجة إلى إجراء التسويات القيدية بالمقدمات أو المستحقات في نهاية السنة المالية.
- 3) يحقق إتباع الأساس النقدي الموضوعية في المعلومات الناتجة عنه لأن تطبيقه لا يحتاج إلى الاجتهاد الشخصي واستخدام عوامل التقدير الشخصي عند القياس.
- 4) يمكن من إظهار الموقف النقدي للخرينة العامة للدولة بشكل دقيق وواضح، لكون التقارير المالية في ظل تطبيق الأساس النقدي تركز على إظهار نتائج حركة التدفقات النقدية، ومن خلال الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة يتم التوصل إلى الرصيد النقدي للخرينة العامة.
- 5) يعد الأساس النقدي أكثر ملائمة في ظل المحاسبة الحكومية، لأن الهدف الأساسي للمحاسبة الحكومية هو الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة والتحقق من مدى الالتزام بها، لذا فإن إتباع الأساس النقدي سوف يساهم في إجراء مقارنة سليمة بين المبالغ المخططة الواردة في الموازنة العامة وبين المبالغ الفعلية الخاصة بتسديد النفقات وقبض الإيرادات.

وعلى الرغم من المزايا التي يحققها إتباع الأساس النقدي، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي توجه إليه منها:

1) عدم إمكانية إجراء المقارنات بين الوحدات الحكومية ذات النشاط المتشابه أو بين نشاط نفس الوحدة لعدة سنوات، ويعود السبب في ذلك إلى تداخل أنشطة السنوات المالية نتيجة تحميل كل سنة مالية بنفقات تمت في سنوات مالية أخرى أو عدم قيد إيرادات في سنة تحققها وإضافتها إلى إيرادات السنة التي استلمت خلالها الإيرادات.

2) يوفر مجالاً للتلاعب في مقدار الإيرادات التي يتم استلامها ومقدار النفقات التي يتم تسديدها عن طريق سرعة تحصيل الإيرادات خلال السنة المالية أو تأجيل تحصيلها إلى السنة المالية اللاحقة، وكذا الحال مع التباطؤ أو الإسراع في تسديد النفقات بدافع إظهار الأداء المالي للوحدة على أنه أداء جيداً.

3) لا يساهم الأساس النقدي في عرض المركز المالي للخزينة العامة لأن التركيز في ظل إتباع الأساس النقدي يكون على العمليات المالية التي يترتب عليها دفع أو قبض نقدي، أما العمليات الأخرى التي لا يترتب على تنفيذها تدفق نقدي مباشر من وإلى الخزينة العامة فلا تظهرها السجلات المحاسبية، الأمر الذي يترتب عليه عدم إظهار الحقوق أو الالتزامات المترتبة على الخزينة العامة في نهاية السنة المالية.

وعلى الرغم من المزايا التي يحققها إبداع الأساس النقدي، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي بوجه إليه منها:

4) إن إتباع الأساس النقدي في ظل المحاسبة الحكومية لا يمكن من توفير معلومات مفيدة لأغراض قياس تكلفة الخدمة التي تقدمها الوحدات الحكومية، لأن مضمون العمل المحاسبي والتقارير المالية المعدة في ظل هذا الأساس تركز على المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والفرق بينهما المتمثل بالرصيد النقدي.

5) صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية، لأن نفقات هذه المشروعات يتم إقفالها في نهاية كل سنة مالية في الحساب الختامي للدولة، الأمر الذي يؤدي إلى عدم ظهور أرصدة تتعلق بنفقات هذه المشروعات في السنوات اللاحقة لها سواء خلال مرحلة الإنشاء أو الاستعمال لهذه المشروعات.

مثال: تمت عمليات المالية الآتية في كلية الإدارة والاقتصاد خلال عام (2000) وكانت يأتي:-

- 1) الإيرادات مخططة في الموازنة العامة لسنة (2000) مبلغ 750,000 دينار والمصروفات المخططة في الموازنة لسنة (2000) مبلغ 500,000 دينار.
- 2) قبض أمين صندوق مبلغ قدره 50,000 دينار الإيرادات لسنة (2000).
- 3) تم صرف المبلغ 300,000 دينار فعلا عن مصروفات عام (2000).
- 4) قبض أمين صندوق مبلغ 50,000 دينار الإيرادات تخصص سنة (1999).
- 5) تم صرف المبلغ 150,000 دينار مصروفات العامة من ضمن مبلغ 2,500,000 دينار تخص السنة (1999).
- 6) تم الاستلام الإيرادات العامة 150,000 دينار خلال عام (2000) بضمنها مبلغ 50,000 دينار تخص عام (1999).

المطلوب:

- 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة؟
- 2- تصوير حساب الأستاذ والحسابات الختامية عملت ان كلية تستخدم الاساس النقدي في تسجيل العمليات؟

الملاحظات: (الاساس النقدي) و (الاساس الالتزام)

- 1) لايسجل القيد للمبالغ المخططة.
- 2) في حال تسجيل العمليات الايرادات والمصروفات تسجل في حساب (الايادات العامة والمصروفات عامة) عند تسجيل العمليات المالية..
- 3) في حال حساب صندوق (مدين) لازم يودع المبلغ في حساب (بنك).
- 4) فتح حساب (سجل الاستاذ) لكل حساب.
- 5) غلق حساب (الايادات العامة و المصروفات العامة) في حساب (النتيجة).
- 6) مطابقة الميزانية العمومية للمبالغ المتبقية في سجل الاستاذ.
- 7) تستخدم المعادل الآتية عند الاعتماد على اساس الالتزام:
المصروفات المتحقق - المصروفات الفعلي = الالتزام

ويسجل القيد لحساب (الالتزام)
000 من ح/ المصروفات العامة
000 الى ح/ الالتزام

الحل: المطلوب الاول:

1- لايسجل قيد لأنه المخطط

2- **50,000** من ح/ الصندوق
50,000 الى ح/ الايرادات العامة
قيد تثبيت الايرادات العامة

50,000 من ح/ البنك
50,000 الى ح/ الصندوق
قيد ايداع المبلغ الى بنك

3- **300,000** من ح/ المصروفات العامة
300,000 الى ح/ البنك
قيد المصروفات العامة بالصك

الحل: المطلوب الاول:

- 4-** 50,000 من ح/ الصندوق
50,000 الى ح/ الايرادات العامة
قيد تثبيت الايرادات العامة
50,000 من ح/ البنك
50,000 الى ح/ الصندوق
قيد ايداع المبلغ الى بنك
- 5-** 150,000 من ح/ المصروفات العامة
150,000 الى ح/ البنك
قيد المصروفات العامة بالصك
- 6-** 150,000 من ح/ الصندوق
150,000 الى ح/ الايرادات العامة
قيد تثبيت الايرادات العامة
150,000 من ح/ البنك
150,000 الى ح/ الصندوق
قيد ايداع المبلغ الى بنك

الحل: المطلوب الثاني:

ح / الصندوق	
50,000 ح/ البنك	50,000 ح/ ايرادات العامة
50,000 ح/ البنك	50,000 ح/ ايرادات العامة
150,000 ح/ البنك	150,000 ح/ ايرادات العامة
250,000	250,000

ح / الايرادات العامة	
50,000 ح/ الصندوق	250,000 ح/ نتيجة
50,000 ح/ الصندوق	
150,000 ح/ الصندوق	
250,000	
250,000	250,000

الحل: المطلوب الثاني:

ح / البنك	
300,000 ح/ المصروفات العامة	50,000 ح/ الصندوق
150,000 ح/ المصروفات العامة	50,000 ح/ الصندوق
	150,000 ح/ الصندوق
	200,000
200,000	
450,000	450,000

ح / المصروفات العامة	
450,000 ح/ النتيجة	300,000 ح/ البنك
	150,000 ح/ البنك
	450,000
250,000	250,000

الحل: المطلوب الثاني:

قيد الغلق في حساب النتيجة

450,000 من ح/ النتيجة

450,000 الى ح/ المصروفات العامة

قيد الغلق المصروفات العامة

250,000 من ح/ الايرادات العامة

250,000 الى ح/ النتيجة

قيد غلق الايرادات العامة

الحل: المطلوب الثاني:

ح / النتيجة	
ح/ الايرادات العامة 250,000 200,000	ح/ المصروفات العامة 450,000 200,000
450,000	450,000

الميزانية العمومية	
البنك 200,000	النتيجة 200,000
200,000	200,000

مثال:

1) كانت موازنة مخططة لكلية الادارة والاقتصاد بالصورة الاتية لسنة (2000):

400,000 رواتب والاجور ، 950,000 نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)

450,000 نفقات التحويلية ، 700,000 نفقات غير الاعتيادية (اثاث - أجهزة).

2) مولت وزارة المالية مجمل المبلغ الموازنة لحسابات الكلية في البنك الجامعة والبالغ 2,500,000 دينار.

3) نفذت كلية الادارة والاقتصاد موازنتها خلال السنة بالصورة الاتية وصرفت جميعها من حساب البنك الجاري

400,000 رواتب والاجور ، 950,000 نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)

450,000 نفقات التحويلية ، 300,000 نفقات غير الاعتيادية (أثاث - أجهزة)

المطلوب:

1- تسجيل المصروفات في سجل اليومية وفق اساس النقدي؟

2- ترحيل الى سجل الاستاذ العام؟

3- غلق حساب في الايرادات والمصروفات؟

4- اعداد الميزانية العمومية؟

الحل: المطلوب الاول:

1- لايسجل قيد لأنه المخطط

2- **2,500,000** من ح/ البنك

2,500,000 الى ح/ تخصيصات الموازنة عامة

قيد تثبيت تخصيصات الموازنة عامة

3- من مذكورين

400,000 ح/ رواتب والاجور

950,000 ح/ نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)

450,000 ح/ نفقات التحويلية

300,000 ح/ نفقات غير الاعتيادية (اثاث - أجهزة)

2,100,000 الى ح/ البنك

قيد تثبيت المصروفات

الحل: المطلوب الثاني:

ح / البنك	
ح/ مصروفات العامة 2,100,000 400,000	ح/تخصيصات الموازنة عامة 2,500,000
2,500,000	400,000 2,500,000

ح / تخصيصات الموازنة عامة	
ح/ البنك 2,500,000	2,500,000
2,500,000	2,500,000

الحل: المطلوب الثاني:

ح / رواتب واجور	
400,000 ح/ النتيجة	400,000 ح/ البنك
400,000	400,000

ح / النفقات التشغيلية (خدمات متنوعة)	
950,000 ح/ النتيجة	950,000 ح/ بنك
950,000	950,000

الحل: المطلوب الثاني:

ح / نفقات تحويلية	
450,000 ح/ النتيجة	450,000 ح/ البنك
450,000	450,000

ح / النفقات غير اعتيادية (اجهزة - اثاث)	
300,000 ح/ النتيجة	300,000 ح/ بنك
300,000	300,000

الحل: المطلوب الثالث:

قيد الغلق في حساب النتيجة

2,100,000 من ح/ النتيجة

الى مذكورين

400,000 ح/ رواتب والاجور

950,000 ح/ نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)

450,000 ح/ نفقات التحويلية

300,000 ح/ نفقات غير الاعتيادية (اثاث - اجهزة)

قيد الغلق المصروفات العامة

الحل: المطلوب الرابع:

ح / النتيجة	
2,100,000	2,100,000 ح / المصروفات العامة
	2,100,000
2,100,000	2,100,000

الميزانية العمومية	
2,500,000 تخصيصات الموازنة عامة	2,100,000 النتيجة 400,000 البنك
2,500,000	2,500,000

ثانياً: أساس الاستحقاق:

على النقيض من الأساس النقدي، فإن أساس الاستحقاق يقوم على أساس تحميل السنة المالية بالنفقات والإيرادات التي تحققت بغض النظر عما إذا كانت النفقات دفعت أم لم تدفع بعد والإيرادات قبضت أم لم تقبض بعد.

يتمثل محور القياس وفق أساس الاستحقاق بالموارد الاقتصادية والتغيرات التي طرأت عليها خلال السنة المالية، أي أن المعلومات الناتجة عن القياس والتي ستعرض في التقارير المالية سوف تتضمن النفقات (بما في ذلك الاندثارات) والإيرادات والموجودات والمطلوبات وصافي الحقوق، حيث إن الأساس في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية وفق أساس الاستحقاق يتمثل في تحقق النفقات والإيرادات وليس حركة التدفقات النقدية المرتبطة بها، لذلك فإن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء التسويات القيدية اللازمة لتحديد ما يخص السنة المالية من نفقات وإيرادات وحساب مقدار النفقات والإيرادات التي تخص سنوات أخرى واستبعادها من حسابات السنة المالية، وبالتالي تحقيق مقابلة سليمة بين نفقات وإيرادات السنة المالية الواحدة، وإظهار نتيجة النشاط من ربح أو خسارة بالشكل الصحيح.

فعلى سبيل المثال خلال سنة **2015** استلم أمين الصندوق مبالغ الإيرادات
الموضحة في الجدول الآتي:

المدة التي يخصها الايراد	نوع الايراد المستلم خلال سنة 2015	المبلغ بالدينار
2014	استلام مبلغ الغرامة التي فرضت على المقاول احمد خلال سنة 2014 ولم تستلم في حينها ولكنها استلمت خلال سنة 2015	600,000
2015	استلام قيمة الاستثمار ذات الثمن تتعلق بالمناقصة التي سبق وان أعلنت عنها الوحدة المحاسبية خلال سنة 2015	890,000
2015 – 2016	استلام ايراد ايجار المطعم العائد للوحدة المحاسبية لمدة سنتين اعتبارا من 01/01/2015	12,000,000
	المجموع	13,490,000

بالرجوع إلى بيانات المثال السابق المذكور ضمن الأساس النقدي، فإن الإيرادات ستكون بالشكل الآتي:

سنة 2016	سنة 2015	سنة 2014
ايرادات سنة 2016 ايجار المطعم 6000,000	ايرادات سنة 2015 الاستمارة ذات الثمن 890,000 ايجار المطعم 6000,000 المجموع 6,890,000 دينار	ايرادات سنة 2014 الغرامة غير مستلمة 600,000 دينار
	اجراء قيد تسوية ايجار المطعم المستلم مقدما 6,000,000 دينار	اجراء قيد تسوية الغرامة غير مستلمة 600,000 دينار
	ح/ ايراد مستلم مقدما	ح/ ايراد مكتسب غير مستلم

لذلك فإن تطبيق أساس الاستحقاق سيكون له تأثير على التقارير المالية من خلال:

(1) إضافة مبلغ الغرامة غير المستلمة **600,000** دينار إلى إيرادات سنة **2014**، فضلا عن ان التقارير المالية لسنة **2014** ستظهر حقوق الوحدة المتمثلة بالإيرادات المكتسبة غير المستلمة.

(2) ستوضح التقارير المالية لسنة **2015** الإيرادات التي تخص سنة **2015** بالشكل الصحيح بمبلغ **6,890,000** دينار، فضلا عن إظهارها للالتزامات المترتبة على الوحدة نتيجة استلام إيراد إيجار المطعم مقدما بمبلغ **6,000,000** دينار.

ان تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية سيحقق المزايا الآتية:

1 يمكن من إجراء المقارنة بين الوحدات ذات النشاط المتشابه وكذلك إجراء المقارنة بين نتائج أداء نفس الوحدة لعدة سنوات.

2 يعد أساس الاستحقاق أساس ملائم لقياس مقدار النفقات والإيرادات التي تخص السنة المالية، وبالتالي توفر معلومات مفيدة لغرض:

أ) تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من الوحدة الحكومية.

ب) تقدير نفقات الوحدة الحكومية وإعداد موازنتها للسنة القادمة بالشكل الصحيح.

3 إثبات جميع العمليات المالية وليس فقط المتعلقة بالتدفقات النقدية وبالتالي إظهار المركز المالي للخزينة العامة بصورة صادقة وعادلة.

4 يمكن تطبيق أساس الاستحقاق من التمييز بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية، وبالتالي تسجيل وتقييم كافة موجودات الوحدة.

وعلى الرغم من المزايا السابقة التي يحققها إتباع أساس الاستحقاق، إلا أن هناك عدد من العيوب والسلبيات الناتجة عن التطبيق منها:

1) يستوجب تطبيق أساس الاستحقاق بقاء السجلات المحاسبية مفتوحة لمدة بعد انتهاء السنة المالية لإنجاز التسويات القيدية مما يترتب عليه تأخير إعداد الحسابات الختامية.

2) الاعتماد على الاجتهاد والتقدير الشخصي في مجالات عديدة كما هو الحال في حساب الاندثار مما يفقد بعض المعلومات المحاسبية موضوعيتها.

3) إن تطبيق أساس الاستحقاق لا يساهم في حساب الرصيد النقدي للخزينة العامة بسبب تضمين الحسابات لبيانات تتعلق بالمستحقات.

مثال:

بتأريخ 08/09/2000 تعاقدت كلية الادارة والاقتصاد مع مكتبة (نور) لتوريد 100 حاسب ألي بقيمة 400,000 دينار للجهاز. وقد قامت مكتبة بتوريد 80 جهازا بتاريخ 06/12/2000 وتوريد 20 جهازا بتاريخ 04/03/2001 وتم سداد كامل المبلغ (40,000,000) دينار بتاريخ 20/04/2001 (السنة المالية القادمة)

المطلوب:

تسجيل المصروفات في سجل اليومية وفق اساس النقدي واساس الاستحقاق؟

الحل:

باستخدام اساس النقدي:

يتم اثبات العملية عند دفع المبلغ وذلك بتاريخ **20/04/2001** ويتم في سجلات السنة المالية **2001** ويكون القيد بالشكل التالي:

40,000,000 من ح/ المصروفات العامة (حاسب ألي)

40,000,000 الى ح/ البنك

شراء **100** جهاز حاسب ألي وسداد القيمة

الحل:

باستخدام اساس الاستحقاق:

يتم اثبات العملية عند تحققها، وفي هذه الحالة تتحقق العملية عند استلام الاجهزة من المورد، لذا سيتم اثبات العملية على دفعتين نظرا لورود الاجهزة على دفعتين كما يلي:

في تاريخ **06/12/2000** يتم اثبات استلام عدد **80** جهازا بمبلغ **32,000,000** دينار وتثبت العملية في سجلات السنة المالية **2000** ويكون القيد كما يلي:

32,000,000 من ح/ المصروفات العامة (حاسب الي)

32,000,000 الى ح/ دائنون (مكتب نور)

شراء **80** جهاز حاسب الي على الحساب

في تاريخ **04/03/2001** يتم اثبات استلام عدد **20** جهازا بمبلغ **8,000,000** دينار وتثبت العملية في سجلات السنة المالية **2001** ويكون القيد كما يلي:

8,000,000 من ح/ المصروفات العامة (حاسب الي)

8,000,000 الى ح/ دائنون (مكتب نور)

شراء **20** جهاز حاسب الي على الحساب

الحل:

باستخدام اساس الاستحقاق:

في تاريخ 20/04/2001 يتم اثبات دفع المبلغ المستحق للمورد، وتثبت العملية في سجلات السنة المالية 2001 كما يلي:

40,000,000 من ح/ دائنون (مكتب نور)

40,000,000 الى ح/ البنك

سداد المبلغ المستحق لمكتب نور لقاء توريد عدد 100 حاسب ألي

ثالثاً: الأساس المحاسبي المعدل:

يطلق عليه بالأساس المشترك، وهو مءيج من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، حيث يقوم المحاسب بتطبيق أحد الأساسين (النقدي أو الاستحقاق) بشكل عام مع بعض الاستثناءات في التطبيق على بعض أنواع النفقات أو الإيرادات أو الموجودات أو المطلوبات وفقاً لمتطلبات العمل المحاسبي.

ويشير الأساس المحاسبي المعدل إلى (الاساس النقدي المعدل) وذلك عندما تكون الصفة الغالبة في إثبات وتسجيل العمليات المالية في السجلات المحاسبية هي باعتماد الأساس النقدي مع استثناءات محددة يطبق فيها أساس الاستحقاق وذلك من خلال إجراء تسويات قيادية خاصة بها.

ويتمثل محور القياس وفق الأساس النقدي المعدل في الموارد المالية الحالية والتغيرات التي طرأت عليها خلال المدة أي ان المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ستعكس قياس المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية خلال المدة والأرصدة النقدية، فضلاً عن المستحقات المدينة قصيرة الأجل المتعلقة بالإيرادات المتوقعة تحصيلها خلال مدة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية، والمستحقات الدائنة قصيرة الأجل المتعلقة بالنفقات التي يتوقع تسديدها خلال مدة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية.

ثالثاً: الأساس المحاسبي المعدل:

كما يسمى الأساس المحاسبي المعدل ب (أساس الاستحقاق المعدل) عندما يكون التطبيق السائد في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية بإتباع أساس الاستحقاق إلى جانب حالات معينة يطبق فيها الأساس النقدي بشكل يسمح بتأجيل أو استبعاد تسجيل بعض العمليات المالية المتعلقة ببعض عناصر الموجودات أو المطلوبات وبالتالي لا تظهر هذه العناصر في التقارير المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.

ويتركز محور القياس المحاسبي وفق أساس الاستحقاق المعدل في الموارد المالية الكلية والتغيرات التي طرأت عليها خلال السنة، أي ان المعلومات التي تقدمها التقارير المالية تشمل الإيرادات والنفقات والمطلوبات والموجودات المالية المتاحة لسداد المطلوبات.

وهناك نماذج متنوعة تندرج ضمن أساس الاستحقاق المعدل منها:

(1) الاعتراف بالموجودات والمطلوبات باستثناء الموجودات الثابتة التي يجري إثباتها على أنها نفقات وقت الحصول عليها.

(2) الاعتراف بكل الموجودات باستثناء المخزون الذي يجري إثباته في السجلات على انه نفقات وقت الحصول عليه.

(3) الاعتراف بمعظم الموجودات والمطلوبات وفقا لأساس الاستحقاق لكن الإيرادات يعترف بها وفقا للأساس النقدي.

(4) الاعتراف فقط بالموجودات والمطلوبات قصيرة الأجل.

رابعاً: أساس الالتزام:

يقوم أساس الالتزام على تحميل السنة المالية بالنفقات التي يتم الالتزام بها خلال السنة المالية بموجب عقد يبرم بين الوحدة الحكومية وأطراف خارجية مقابل الحصول على سلع أو خدمات، وبغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات الملتزم بها قد تحققت خلال السنة المالية أم لا، أو دفعت أم لم تدفع.

يتميز أساس الالتزام عن باقي الأسس المحاسبية في أن محور القياس وفق أساس الالتزام يتحدد في النفقات الملتزم بها والناشئة بموجب عقد والأرصدة الدائنة المرتبطة بها دون الالتفات إلى الحسابات والأرصدة الدائنة الأخرى (مثل الإيرادات المستلمة مقدماً أو المصروفات المستحقة غير المدفوعة) أو الحسابات والأرصدة المدينة (مثل الإيرادات المكتسبة غير المستلمة والمصروفات المدفوعة مقدماً). لذا فإن المعلومات التي ستتضمنها التقارير المالية ستشمل التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة من الوحدة ورصيد النقدية آخر المدة فضلاً عن الأرصدة الدائنة المتعلقة بالتزامات الوحدة تجاه الغير.

فعلى سبيل المثال خلال شهر تشرين الثاني / 2015 تعاقدت إحدى الوحدات الحكومية مع شركة الأنوار للمقاولات الإنشائية لإجراء صيانة لمباني الوحدة بمبلغ **50,000,000** دينار.

بتاريخ **9 / 12 / 2015** تم صرف مبلغ **12,000,000** دينار بصك لأمر شركة الأنوار للمقاولات عن الدفعة الأولى من مبلغ عقد صيانة مباني الوحدة.

في هذه الحالة، فإن المبلغ المتبقي من مبلغ العقد والبالغ **38,000,000** دينار والذي لم يصرف لغاية **31 / 12 / 2015** بموجب أساس الالتزام يعد التزاما على الوحدة وواجب الدفع من التخصيصات المعتمدة لسنة **2015** بمجرد تنفيذ الشركة لالتزامها من خلال إنجاز أعمال الصيانة، وغالبا ما يكون هذا الإجراء في نهاية السنة المالية من خلال إجراء قيد تسوية لإثبات المبلغ الملتزم به في حساب وسيط وتزيله من التخصيصات المعتمدة لسنة **2015** ، وإظهاره في التقارير المالية لسنة **2015** على انه التزام على الوحدة بمبلغ **38,000,000** دينار، ويتم تسديد المبلغ من هذا الحساب الوسيط خلال سنة **2016** بمجرد تنفيذ الشركة لالتزاماتها، حيث يعد هذا المبلغ الملتزم به نفقات تخص السنة التي تم فيها التعاقد وليس للسنة التي تم فيها الدفع الفعلي للمبلغ، وهذا الإجراء له فائدة من ناحيتين،

الأولى انه يساعد في تجنب الإسراف في الإنفاق بسبب توجه الوحدات نحو استنفاد كامل التخصيصات المعتمدة عند اقتراب نهاية السنة المالية،

ومن ناحية أخرى سيجنب الوحدة إمكانية حدوث التجاوز في الإنفاق عما هو مخصص في الموازنة في السنة المالية اللاحقة.

وعلى الرغم من إن أساس الالتزام شائع الاستخدام في المحاسبة الحكومية
ويطبق في العديد من دول العالم، إلا أن تطبيقه يتربب عليه ظهور مساوئ
عديدة منها:

1) يشجع الوحدات الحكومية على اللجوء إلى التعاقد مع اقتراب نهاية السنة
المالية بقصد استغلال التخصيصات المتبقية، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق
الحكومي بدلا من ترشيده.

2) يؤدي إلى تحميل السنة المالية بمبالغ قد لا تتعلق بها، وإنما يكون ذلك
تقصد تدوير التخصيصات إلى السنة المالية اللاحقة.

مثال:

- 1) كانت موازنة كلية الادارة والاقتصاد بالصورة الاتية لسنة (2000):
400,000 رواتب والاجور ، 950,000 نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)
450,000 نفقات التحويلية ، 700,000 نفقات غير الاعتيادية (اثاث - أجهزة).
- 2) مولت وزارة المالية مجمل المبلغ الموازنة لحسابات الكلية في البنك الجامعة والبالغ 250,000 دينار.
- 3) نفذت كلية الادارة والاقتصاد موازنتها خلال السنة بالصورة الاتية وصرفت جميعها من حساب البنك الجاري
400,000 رواتب والاجور ، 950,000 نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)
450,000 نفقات التحويلية ، 300,000 نفقات غير الاعتيادية (اثاث - أجهزة)

المطلوب:

- 1- تسجيل المصرفيات في سجل اليومية وفق اساس الالتزام؟
- 2- ترحيل الى سجل الاستاذ العام؟
- 3- غلق حساب في الايرادات والمصرفيات؟
- 4- اعداد الميزانية العمومية؟

الحل: المطلوب الاول:

1- لايسجل قيد لأنه المخطط

2- **2,500,000** من ح/ البنك

2,500,000 الى ح/ تخصيصات الموازنة عامة

قيد تثبيت تخصيصات الموازنة عامة

3- من مذكورين

400,000 ح/ رواتب والاجور

950,000 ح/ نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)

450,000 ح/ نفقات التحويلية

300,000 ح/ نفقات غير الاعتيادية (اثاث - أجهزة)

2,100,000 الى ح/ البنك

قيد تثبيت المصروفات

4- **مصروفات المتحقق - مصروفات الفعلي = الالتزام**

$$400,000 = 2,100,000 - 2,500,000$$

400,000 من ح/ نفقات غير الاعتيادية (اثاث - اجهزة)

400,000 الى ح/ الالتزام

قيد تثبيت الالتزامات

الحل: المطلوب الثاني:

ح / البنك	
ح/ مصروفات العامة 2,100,000 400,000	ح/تخصيصات الموازنة عامة 2,500,000
2,500,000	400,000 2,500,000

ح / تخصيصات الموازنة عامة	
ح/ البنك 2,500,000	2,500,000
2,500,000	2,500,000

الحل: المطلوب الثاني:

ح / رواتب واجور	
400,000 ح/ النتيجة	400,000 ح/ البنك
400,000	400,000

ح / النفقات التشغيلية (خدمات متنوعة)	
950,000 ح/ النتيجة	950,000 ح/ بنك
950,000	950,000

الحل: المطلوب الثاني:

ح / نفقات تحويلية	
450,000 ح / البنك	450,000 ح / النتيجة
450,000	450,000

ح / النفقات غير اعتيادية (اجهزة - اثاث)	
700,000 ح / بنك	700,000 ح / النتيجة
700,000	700,000

ح / الالتزام	
400,000	400,000 ح / النتيجة
400,000	400,000

الحل: المطلوب الثالث:

قيد الغلق في حساب النتيجة

2,500,000 من ح/ النتيجة

الى مذكورين

400,000 ح/ رواتب والاجور

950,000 ح/ نفقات التشغيلية (خدمات المتنوعة)

450,000 ح/ نفقات التحويلية

700,000 ح/ نفقات غير الاعتيادية (اثاث - اجهزة)

قيد الغلق المصروفات العامة

الحل: المطلوب الرابع:

ح / النتيجة	
2,500,000	2,500,000 ح / المصروفات العامة
	2,500,000
2,500,000	2,500,000

الميزانية العمومية	
2,500,000 تخصيصات الموازنة عامة	2,500,000 النتيجة
400,000 الالتزام	400,000 البنك
2,900,000	2,900,000

مثال: فيما يلي مبلغ المخططة أو متحققة والمبالغ المقدرة نقدا من الإيرادات والمصروفات لأحد المؤسسات الحكومية لسنة (2007).

التفاصيل	مبالغ المخططة	مبالغ المتحققة	مبالغ المنفذة
الإيرادات عامة	250,000	225,000	200,000
المصروفات عامة	150,000	150,000	130,000

المطلوب:

- 1- تسجيل المصروفات في سجل اليومية وفق اساس الالتزام؟
- 2- ترحيل الى سجل الاستاذ العام؟
- 3- غلق حساب في الإيرادات والمصروفات؟
- 4- اعداد الميزانية العمومية؟

الحل: المطلوب الاول:

- 1- **200,000** من ح/ الصندوق
200,000 الى ح/ الايرادات العامة
قيد تثبيت الايرادات العامة
200,000 من ح/ البنك
200,000 الى ح/ الصندوق
قيد ايداع المبلغ الى حساب البنك
- 2- **130,000** من ح/ المصروفات العامة
130,000 الى ح/ البنك
قيد تثبيت المصروفات العامة
- 3- **مصروفات المتحقق - مصروفات الفعلي = الالتزام**
20,000 = 130,000 - 150,000
20,000 من ح/ المصروفات العامة
20,000 الى ح/ الالتزام
قيد تثبيت الالتزامات

الحل: المطلوب الثاني:

ح / الصندوق	
200,000 ح / البنك	200,000 ح / الايرادات عامة
200,000	200,000

ح / البنك	
130,000 ح / المصروفات عامة 70,000	200,000 ح / الصندوق
200,000	200,000

الحل: المطلوب الثاني:

ح / الإيرادات العامة	
200,000 ح / الصندوق	200,000 ح / النتيجة
200,000	200,000

ح / المصروفات العامة	
150,000 ح / النتيجة	130,000 ح / بنك 20,000 ح / الالتزام
150,000	150,000

ح / الالتزام	
20,000 ح / النتيجة	20,000
20,000	20,000

الحل: المطلوب الثالث:

قيد الغلق في حساب النتيجة

150,000 من ح/ النتيجة

150,000 ح/ المصروفات العامة

قيد الغلق المصروفات العامة

200,000 من ح/ الايرادات العامة

200,000 ح/ النتيجة

قيد الغلق الايرادات العامة

الحل: المطلوب الرابع:

ح / النتيجة	
200,000 ح / الايرادات العامة	150,000 ح / المصروفات العامة
50,000	50,000
200,000	200,000

الميزانية العمومية	
20,000 الالتزام	70,000 البنك
50,000 النتيجة	
70,000	70,000

النهاية المحاضرات الفصل الثالث

تمنياتي لكم بالنجاح