

مدخل في شفافية إجراءات السيطرة المحاسبية في ظل إستخدام

الحسابات النظامية المدينة والدائنة 19 و 29 د

دراسة تطبيقية في الجامعة المستنصرية / مجلة العلوم

م. م. قاسم جاهل عبيد*

المستخلص:

من خلال التطبيق العملي في الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي الجديد ومن خلال دراسة وتحليل الإجراءات المعتمدة في كلية العلوم الجامعة المستنصرية كعينة لموضوع البحث لوحظ وجود صعوبة وإرباك في إجراء المطابقة بين السجلات المالية والسجلات المخزنية أثناء تطبيق القيود النظامية المدينة والدائنة كإجراء إضافي للسيطرة المخزنية وما يسمى بـ (السيطرة المحاسبية) إضافةً إلى طريقة (السيطرة الإدارية) المتبعة سابقاً في عملية السيطرة على الموجودات باختلاف أنواعها وإستمرار هذه المشكلة من سنة إلى أخرى .

وفي نهاية البحث تم التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات المؤدية إلى ظهور هذه المشكلة وتكرارها من سنة إلى أخرى التي يمكن أن نوجزها بسوء التطبيق وإرباك في الإجراءات وضعف جدية المتابعة من قبل المراجع المالية والرقابية . بالنتيجة تمكنا من توصية جملة من المقترحات الكفيلة بزيادة الكفاءة والفاعلية بالتطبيق وتلافي الإرباك في الإجراءات والتوصية بجدية المتابعة ، بهدف الوصول إلى أو تحقيق الغاية من تطبيق الحسابات النظامية المدينة والدائنة عند إجراء السيطرة المخزنية على الموجودات المختلفة التي تتمثل في الحفاظ على المال العام .

Abstract

The new governmental Accounting System in which applied in governmental foundations, we found there were difficulties and confuse in matching process between financial records and inventory records when we applied debit and credit memorandum accounts as additional action for inventory control (accounting control) complementary action to administrative control that used usually in control process and variant assists.

We have selected the scientist collage/Almustansyria University as sample to study, analysis the system that fellow up in collage in order to diagnosed the reasons that cause to reveal repeated problems and to assign the advices or

* مدير حسابات كلية العلوم / الجامعة المستنصرية .
مقبول للنشر بتاريخ 2012/4/15

suggestion to increase activities and remarks to established the aim of our needs to methods at time of inventory control accounting application .

Finally we found the continues mismatching between the financial and store accounts remain when ever the asset prices were being approximate.

المقدمة :

قبل الخوض في محتويات البحث الموسوم [مدى كفاءة إجراءات السيطرة المحاسبية في ظل استخدام الحسابات النظامية المدينة والدائنة 19 و 29] ، لا بد لنا من الإفصاح ابتداءً ومنذ الشروع في استخدام الحسابات النظامية الدائنة والمدينة (19 و 29) من ضمن المعالجات القيدية في الدليل المحاسبي الحكومي المطبق عام / 2002 ومن خلال التطبيق العملي لهذه المعالجات القيدية ظهرت جملة من الملاحظات الجوهرية التي إن أغفلناها سوف تكون فكرة اعتماد تلك المعالجات القيدية غير ذات أهمية تذكر تستدعي عندها إما إلغاؤها أو تفعيلها بالشكل الذي يتجاوز كل الملاحظات التي تحول دون ذلك.

عليه ، وبعد أخذ كلية العلوم / الجامعة المستنصرية كعينة للبحث تبين لنا تكرار تلك الملاحظة في تقارير ديوان الرقابة المالية السنوية للكلية ورئاسة الجامعة وأغلب الكليات والجامعات على حد سواء ، ومن خلال الرؤية النظرية والعملية ودون إحياء إلى مشروع البحث ، نرى وجوب تفعيل الخطوات والإجراءات الواجب اعتمادها لجعل السيطرة المحاسبية (في ظل استخدام الحسابات النظامية المدينة والدائنة) فعالة وتحقق الأهداف والغايات المرسومة لها والمتمثلة في زيادة دور الرقابة على الموجودات الثابتة والمخزنية كمياً وقيماً ، من خلال المقارنة بين السجلات المالية والمخزنية وإستخراج الفروقات المخزنية ومطابقتها معاً . عليه تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول تبدأ بالفصل الأول الذي يتناول مفهوم النظام المحاسبي الحكومي وإستعراض ما تضمنه الدليل المحاسبي المطبق في الدوائر الحكومية منذ التغير الذي حصل عليه عام / 2002 بشكل فعلي صعوداً لغاية تأريخ إعداد البحث والتركيز على موضوع القيود النظامية موضوعة البحث ، أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه لمعرفة الإجراءات المحاسبية والمخزنية المتبعة في ظل تطبيق القيود النظامية المدينة والدائنة ، وبعد ذلك استطلعنا وضع اليد على نقاط الضعف والخلل في الإجراءات الواجب إتباعها من جهة والإجراءات المتبعة من جهة أخرى ومدى ملائمتها للتغيرات الحاصلة في الدليل المحاسبي الحكومي الجديد . وفي النهاية تجلت للباحث الإستنتاجات والتوصيات بشكل واضح التي خصص الفصل الثالث لها .

منهجية البحث

1 . مشكلة البحث :

ضعف إجراءات السيطرة المحاسبية على الموجودات الثابتة والمخزنية في ظل استخدام الحسابات النظامية المدينة والدائنة (19 و 29) ، كأحد المعالجات المحاسبية المضافة على الدليل المحاسبي الجديد الذي يعد أحد مكونات النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الدوائر الحكومية .

2 . أهداف البحث :

تفعيل الإجراءات والخطوات الكفيلة بزيادة كفاءة السيطرة المحاسبية عند استخدام القيود المحاسبية النظامية إضافة إلى السيطرة المخزنية على الموجودات المخزنية والثابتة .

أولاً : تأتي أهمية البحث من أهمية الحفاظ على المال العام ، إذ إن التحول من الإعتماد على طريقة (العهدة) أو السيطرة على الموجودات أو الإصول كمياً إلى طريقة السيطرة الكمية ورافقها السيطرة الكفوية . هذا من جانب .

ثانياً : من جانب آخر ، لم يجد الباحث خلال خدمته الوظيفية كمديراً للحسابات ، من بحث هذه التحولات وأثارها على الواقع المحاسبي في الدوائر الحكومية كدراسة عملية تطبيقية .

ثالثاً : للتعرف على مدى المنفعة المتحققة من إتباع هذا الأسلوب وجدية تطبيقه في الدوائر الحكومية والتعرف على وسائل الرقابة والمتابعة المعتمدة لضمان تطبيقه الصادرة من قبل السلطات المالية المتمثلة في وزارة المالية .

3. أسلوب البحث :

تحليل الإجراءات والخطوات المعتمدة قبل وبعد استخراج البيانات المالية الخاصة بالقيود النظامية نظرياً وعملياً بعد أن يتم عرض الآلية السابقة المعتمدة .

4. فرضية البحث :

ضرورة تطبيق القيود النظامية المدينة والدائنة لزيادة كفاءة السيطرة المحاسبية على الموجودات الثابتة إضافةً إلى السيطرة الإدارية (الكمية) المتبعة سابقاً . ويمكن إستنباط الفرضيات الفرعية التالية :-

أولاً : عدم وضوح تعليمات تنفيذ اعتماد القيود النظامية بالشكل الذي يحول دون حصول إرباك خلال التطبيق العملي في الوحدات الحكومية .

ثانياً : عدم وجود تقويم من قبل السلطات المالية ما بعد تطبيق النظام الجديد في السيطرة الكفوية على الموجودات الحكومية في الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي

ثالثاً : إن كفاءة استخدام القيود النظامية المتقابلة المدينة والدائنة يساعد على زيادة الضبط والرقابة والحفاظ على المال العام .

5. الحدود الزمانية والمكانية للبحث :

• الحدود الزمانية / السنة المالية 2002 لغاية 2011 .

• الحدود المكانية / الجامعة المستنصرية – كلية العلوم .

الفصل الأول

المالية المحاسبية الحكومي

المبحث الأول : النظام المحاسبي الحكومي .

عرّف النظام المحرسي بأنه (مجموعة من الأوراق الثبوتية والمستندات والدفاتر المحاسبية والسجلات والإجراءات والوسائل المستخدمة في تسجيل وتلخيص العمليات المالية وتقدير البيانات المالية وعرضها في شكل تقارير معبرة عن البيانات المطلوبة من قبل الإدارة لتحقيق الرقابة على أنشطة الوحدة وتقديمها إلى الجهات الخارجية المهتمة بأعمال الوحدة الإقتصادية) [الرزاق ، موجودات المحاسبة ، 1990 ص 19] .

(و) تعد المحاسبة الحكومية أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية ، ولأغراض الإحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة . وتصنيف البيانات لإستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة . لذلك يجب أن تتطور المحاسبة الحكومية ليست فقط للوفاء بالإحتياجات الحسابية . ولكن لتوفير البيانات المالية المختلفة التي تعتبر ضرورية لأغراض التخطيط وتحليل البرامج وإعداد الموازنات ([د . رأفت سلامة محمود 2011 ص : 14] .

كما (تعد المحاسبة الحكومية أداة من أهم أدوات الإدارة العامة ، وكفاءة نظام المعلومات الملائمة هي العامل الحاسم والمحدد لقدرة الجهاز الحكومي على إدارة الموارد الإقتصادية للدولة وإنجاز المهام والبرامج الموكلة له بكفاءة وفاعلية ، كما إنه الإطار الذي يتم من خلاله حماية المال العام ورقابته والمساءلة عنه . وتزداد أهمية المحاسبة الحكومية كلما زاد الإنفاق الحكومي وزادت الخدمات والبرامج التي تديرها الدولة) . [د.حماد والبحر 1990: ص 1] .

وعرّف الدليل المحاسبي رقم (4) الذي أقره مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة في 15 / 7 / 2000 النظام المحاسبي على إنه (مجموعة من العمليات والإجراءات

التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة لتحقيق أهداف الإدارة ويتضمن ذلك مسك السجلات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات وإحتسابها وتصنيفها وترحيلها وتلخيصها وإعداد التقارير عنها) .

عليه فإن النظام المحاسبي الحكومي هو نظام فرعي من الأنظمة المحاسبية يختص بمتابعة الأنشطة الحكومية الخدمية الغير هادفة للربح من خلال تسجيل التصرفات والآثار المالية للأجهزة الإدارية في الدولة وتوفير البيانات والمعلومات المالية التي تساعد المسؤولين الإداريين ومتخذي القرارات في عمليات التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء ورسم السياسات المتعلقة بنشاطات الدولة وإداراتها .

أما النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي فقد نصت التعليمات المالية على (الإنتقال بالنظام المحاسبي الحكومي من النظام المركزي إلى النظام اللامركزي في علاقات الصرف والتنظيم المحاسبي في الوحدات المحاسبية) [سلوم 2001 : ص 134] . وإن النظام المحاسبي اللامركزي محصلة متطورة من النظام المركزي وتم العمل به في العراق اعتباراً من 1975 / 2 / 2 . ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي على مجموعة من المقومات والعناصر التي تتصف بكونها موحدة نظراً لإستخدامها في جميع الوحدات المحاسبية الحكومية وتشمل المقومات الآتية :

- 1 . المجموعة المستندية . التي تتمثل بأدلة الإثبات على صحة المعاملة أو التصرف المالي .
- 2 . المجموعة الدفترية . سواءاً الرئيسية مثل (سجل اليومية العامة / محاسبة 86 وسجل المصروفات النهائية / محاسبة 2 وسجل الإيرادات / محاسبة 6 وسجل السلف والأمانات / محاسبة 4 وسجل التوحيد / محاسبة 9) أو السجلات (يومية الصندوق وسجل المصروفات النثرية والطوابع البريدية) أو السجلات الفرعية (سجل الرواتب / محاسبة 8 وسجل الآثا / محاسبة 13 وسجل مراقبة المستندات والوثائق المهمة / محاسبة 16 وسجل مراقبة العقود ومراقبة الحساب الجاري وسلف الزواج .
- 3 . الدليل المحاسبي الحكومي . سيتم التطرق له بالتفصيل بالمبحث الثاني من هذا الفصل .
- 4 . التقارير المالية . مثل (ميزان المراجعة الشهري / محاسبة 89 وجدول المصروفات النهائية محاسبة 42 وجدول الإيرادات النهائية / محاسبة 43 وجدول الحسابات الشخصية المدينة والدائنة / محاسبة 24 وشهادة الموجود النقدي / محاسبة 44) .
- 5 . مجموعة التعليمات المحاسبية . من جملة القوانين والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي :

أ . قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 .

ج . تعليمات مجلس الوزراء .

د . تعليمات تنفيذ الموازنة الاتحادية التي تصدر سنوياً .

6 . تعليمات تصدرها وزارة المالية .

(إن العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية يتأثر إلى حد كبير بالقوانين والتعليمات الصادرة من الجهات المركزية في الدولة التي تحدد أساليب العمل وتتضمن قواعد ومعايير ملزمة تهدف إلى تحقيق التماثل والإسجام في طرق القياس والعرض وضمان جانب العدالة والموضوعية في تقديم المعلومات ، كما إنها تمثل الإطار الفلسفي العام ومصدر الأحكام فيه ، وهي التي تحدد مساراته وتوجيه أعماله وتحكمها وتهدف إلى ضمان النوعية في أداء العمل ، والتي تأتي من مصادرها المختلفة وهي القوانين والتشريعات الحكومية والقرارات الإدارية والعرف) . [الحسون والقيسي 1991 : ص 47] .

المبحث الثاني : الدليل المحاسبي الحكومي الجديد

في المبحث الأول من هذا الفصل بينا إن الدليل المحاسبي هو أحد مقومات النظام المحاسبي الحكومي . (ويهدف التبويب المحاسبي لموازنة الدولة إلى تحقيق أهداف منها تسهيل إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها وإعداد وتصميم المجموعة المستندية والدفترية للنظام المحاسبي الحكومي وإعداد الحساب الختامي للدولة والتقارير الدورية المقدمة للأجهزة الإدارية والرقابية والتشريعية بقصد تحليل الآثار المالية والإقتصادية لسياسات الدولة) . [د . حماد ود . البحر 1990 - ص 87] .

في نيسان / 2002 ، قامت وزارة المالية بإصدار الدليل المحاسبي الحكومي الواجب تطبيقه على الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي اللامركزي وأحتوى هذا الدليل في طياته جملةً من المتغيرات عما كان معمول به سابقاً نوجز أهمها بالآتي .:

1. بشكل عام ، حاول هذا الدليل إيجاد حسابات يمكن أن تلبي متطلبات العمل المحاسبي إذا ماتقرر اعتماد أساس الإستحقاق في العمل المحاسبي (الدليل المحاسبي الصادر من قبل وزارة المالية عام / 2002) .

2. تضمن الدليل المحاسبي كشوفات البيانات المالية الخاصة بإستخراج نتيجة النشاط وإستخراج العجز أو الوفّر السنوي ، ومن ثم إستخراج قائمة المركز المالي السنوية على مستوى الوحدة المحاسبية من خلال تكامل الدورة المحاسبية التي كانت غير موجودة أصلاً حيث إن الحسابات لا يتم تدويرها من سنة إلى أخرى وكان في السابق يعوض عنها بسجل التوحيد الذي يأخذ هذا الدور ، علماً إن سجل التوحيد حالياً مستمر العمل فيه على إعتبار إن مسؤولية إعداد قائمة المركز المالي والميزانية العمومية على عاتق القسم المالي في رئاسة الجامعة .

3. إستخدام القيود المحاسبية النظامية التي خصص لها حساب رقم (19) ذات الطبيعة المدينة وحساب رقم (29) ذات الطبيعة الدائنة . وذلك بهدف زيادة السيطرة المحاسبية على الموجودات المخزنية والثابتة حيث كانت السيطرة إدارية أكثر منها محاسبية ، دون الإعتماد على العنصر الكلفوي في مطابقة الموجودات الثابتة والمواد المخزنية ، إسوةً بالطريقة المعتمدة في النظام المحاسبي الموحد المطبق في الوحدات ذات التمويل الذاتي أو (الربحية) . وهذا التغيير هو صلب موضوع البحث وسيتم التعرض له بالتفصيل والتحليل خلال صفحاته . علماً إن ضمن مزايا النظام المحاسبي اللامركزي بصيغته المتقدمة هو السيطرة محاسبياً على الموجودات الثابتة التي بحيازة الوحدة المحاسبية من خلال عرضها بحسابات نظامية في كشف المركز المالي للوحدة موثقة بمفرداتها - كما ونوعاً - مما يساعد أيضاً في تسهيل مهمة المخطط المالي عند إعداد الموازنة العامة في إطار مناقشته للنفقات الرأسمالية في الموازنة (الصانع .حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية طبعة 1989 صفحة 132) .

4. تم اعتماد الرموز لكل حساب وصولاً إلى الرمز السادس بهدف سهولة مكننة العملية المحاسبية ، حيث كانت تعتمد الرموز الرئيسية في التبويب المحاسبي الآتية :

- رقم / 1 للسلف .
- رقم / 2 للأمانات .
- رقم / 3 للمصروفات .
- رقم / 4 للإيرادات .

أما النظام المحاسبي الحكومي الجديد بتعديله الأخير الصادر عام / 2007 فقد صنف الدليل المحاسبي إلى اقسام ومستويات خمسة هي :

- الموجودات المالية (Financial Assest) وتحمل الرمز (32) .
- المطلوبات المالية (Liabilities Assest) وتحمل الرمز (33) .
- الحسابات النظامية (Memorandum Account) التي تتكون من حسابات الموجودات النظامية وتحمل الرمز (99) .
- حسابات المطلوبات النظامية وتحمل الرمز (98)
- النفقات (Expenditure) وتحمل الرمز (2) .
- الموجودات الغير مالية (N-on - Financial) التي تحمل الرمز (31) .
- الإيرادات وتحمل الرمز (1) .

5 . تعديل بعض التسميات في الحسابات وتحويلها من حساب إلى آخر . مثلاً إستخدام حساب داننو رواتب وإجور معادة بدلاً من حساب أمانات رواتب وإجور معادة . وهذا يمكن أن يبعد الرواتب المعادة عن المدة القانونية التي بموجبها تتحول الرواتب إلى وزارة المالية قبل أن يسقط الحق في المطالبة بها حيث تتحول إلى حساب الإيرادات النهائية بعد مرور مدة خمسة سنوات ، وغيرها كثير لا علاقة له بموضوع بحثنا هذا .

مما ذكر في اعلاه يتضح إن الحسابات النظامية في المحاسبة الحكومية لم تكن موجودة لغاية / 1999 وبعدها تم إستحداثها تحت إسم الحسابات النظامية المدينة والدائنة التي إستمرت إلى عام / 2007 عند صدور الدليل المحاسبي الجديد حيث دخلت تحت حساب الموجودات النظامية بدلاً من الحسابات النظامية المدينة ، وتحث حساب المطلوبات النظامية بدلاً من الحسابات النظامية الدائنة .

أما تحليل تلك الحسابات فقد بقي على حاله بين النظامين (2000 و 2007) وكما هو واضح من خلال جدول المقارنة المبين بملحق البحث . ومن خلال هذا الجدول الذي يبين المقارنة بين ترميز الحسابات النظامية لسنة / 2007 المستخدم لحد الآن ، مع ترميز الحسابات النظامية المعمول به لسنة 2006 ومقابلها (مأخوذ من القرص المعمم على كل الوزارات من قبل وزارة المالية عام 2007) ، نلاحظ بشكل واضح

التشابه والتطابق بين أرقام الرموز التي تمثل أربعة مستويات (الخامس والرابع والثالث والثاني) من مجموع خمسة مستويات الظاهرة بترميز دليل عام 2007 . أما ترميزات دليل عام / 2006 فهي أصلاً مكونة من أربع مستويات وإن الحقل الأول يمثل القسم الذي يختلف بين الترميزين (هذا من جانب) .

من جانب آخر ومن خلال دراسة حقل (هيكل الحسابات) الموجود في وسط الجدول ومقارنته مع الموازنة الإعتيادية (المصروفات أو الإستخدامات) ، يلاحظ وجود حسابات ليس لها مقابل في الموازنة الإعتيادية ، مما يخلق نوع من الإرباك في تثبيت قيم المواد المشتراة وتبويبها بشكل يسهل عملية المطابقة بين السجلات المالية والسجلات المخزنية . مثال ذلك (العدد والقوالب) و (الآثاث والأجهزة المكتبية) . وبالعكس هنالك تسميات موجودة في الموازنة الإعتيادية غير موجودة في الترميز الجديد للحسابات النظامية ، مثل (الحاسبات الإلكترونية) و (القرطاسية) . وغيرها كثير ، حيث إن الترميز أعلاه لم يفرق بين أنواع الأجهزة المكانن وأجهزة الإستنساخ والآلات الكبيرة ، وإنما اكتفى بعنوان الآلات والمعدات دونما تطابق وتجانس مع الموازنة الإعتيادية التي هي الأساس في تصنيف السجلات المخزنية عند تسجيل المشتريات وإدخالها المخازن وترحيلها إلى البطاقات المخزنية والسجلات الفرعية . سيأتي ذكره في الفصل الثاني .

فضلاً عن ذلك ، فإن وزارة المالية ضمن توجيهاتها المرفقة مع الدليل المحاسبي المطبق لغاية 2006 ، لم تضع سقفاً زمنياً للقيود النظامية الواجب تنظيمها خلال السنة المالية وإنما تركت الموضوع لتقديرات الوحدات الحكومية . كذلك الحال عند تعديل النظام المحاسبي المطبق حالياً ، وهذا ما أعطى حجة أمام تلك الوحدات الحكومية في التأخير عند تنظيم القيود المحاسبية النظامية وما سبّب ذلك من إرباك في العمل سنتطرق له لاحقاً .

6 . كما لا يجب أن ننسى إن النظام المحاسبي الحكومي الجديد 2002 وتعديلاته اللاحقة ، حاول التخلص من موضوع الأرصدة الشاذة التي تخص سلف سنوات سابقة سددت في السنة اللاحقة وأمانات في سنوات سابقة صرفت في السنوات اللاحقة .

الفصل الثاني

الإجراءات المحاسبية والمخزنية المتبعة

بعد إن تم إستعراض ما تضمنه النظام المحاسبي الحكومي الجديد فيما يخص القيود النظامية المدينة والدائنة ، سنتطرق في هذا الفصل إلى الإجراءات المحاسبية والمخزنية المتبعة ومدى ملامتها للتعليمات الخاصة بالقيود النظامية ووضع اليد على مواطن الخلل فيها بهدف تصحيحها وتفعيلها بالشكل الذي يحقق الهدف المرسوم لها . لذلك تم تقسيم الفصل إلى الإجراءات المحاسبية والإجراءات المخزنية كل على حده .

المبحث الأول : الإجراءات المحاسبية .

تطلق الإجراءات المحاسبية بعد إستكمال مستند الصرف سواءاً للموجودات الثابتة أو المواد المخزنية الأخرى ، بعدها يتم ترحيلها للسجلات المحاسبية المختصة (سجل اليومية العامة وسجل التخصيصات وسجل الإيرادات وسجل السلف والأمانات والدائنون والمدينون والسجلات المساعدة الأخرى) . بعد ذلك تستخرج موازين المراجعة الشهرية التي لا تحتوي بالطبع على القيود النظامية لحد هذه الخطوة .

بعد أنتهاء السنة المالية يتم في فترة الحسابات الختامية ، وخاصة بعد غلق كل السلف الموقوفة التي تعبر عن مصاريف موزلة لحين تقديم مستندات الصرف الإصولية ، توحيد كل المشتريات للموجودات الثابتة حصراً دون المواد المخزنية التي يتم صرفها أولاً بأول للأقسام التي قامت بطلبها ، وذلك من واقع موازين المراجعة الشهرية وإجراء قيد محاسبي موحد بها صيغته كالاتي .:

*** من حـ / الموجودات الثابتة (حسب نوعها)

*** إلى حـ / مقابل الموجودات الثابتة (حسب نفس النوع اعلاه)

وهذا الإجراء هو المتبع في عينة البحث وفي حسابات ديوان وزارة التعليم العالي والبحث العلمي . فضلاً عن ذلك تجرى قيود نظامية عند حصول عملية تلف أو إحتراق أو سرقة بعض الموجودات الثابتة بعد تشكيل لجنة تقدير تلك الموجودات التالفة أو المسروقة وفق أسعار السوق الحالية أو أسعار شرائها في حالة توفر تلك البيانات . وينظم بها القيد الاتي .:

*** من حـ / مقابل الموجودات الثابتة (حسب نوعها)

*** إلى حـ / الموجودات الثابتة (حسب نوعها)

أما في حالة أستلام الهدايا والهبة فيتم تقدير تلك الموجودات الثابتة وفق أسعار السوق الحالية ثم يتم تنظيم قيد محاسبي مشابه لقيد شراء الموجودات الثابتة ، ثم يتم بعدها إعلام وزارة المالية بتلك الهبات

والهدايا . علماً إن المخازن لا تحصل على تلك الأسعار المقدرة ، على اعتبارها قد قامت بتنظيم سندات الإدخال المخزني عند وصول وإستلام تلك الهدايا والهبات كمياً فقط وعلى ضوء ما ذكر في أعلاه تظهر لنا جليا الملاحظات التالية :-

- تم تنظيم القيود النظامية وفق ما مدون في السجلات المالية وليس وفق ما مثبت في السجلات المخزنية . وهذا يعني حصول عملية المطابقة بين السجلات المحاسبية نفسها ، لذلك لا تظهر أية فروقات مخزنية حتى لو كان هنالك فروقات حقيقية في المخازن أو الموجودات المستخدمة في أقسام وشعب الكلية . وبهذا سوف لا تتحقق السيطرة المخزنية (الكفوية) المرجوة من استخدام القيود النظامية إضافة للسيطرة المخزنية (الكمية) المتبعة سابقاً .
- عند تطبيق النظام المحاسبي الجديد المعدل (عام / 2007 صعوداً) وحتى السابق الذي صدر عام / 2000 ، لم تتطرق وزارة المالية إلى موضوع الموجودات الثابتة والمخزنية القديمة وكيفية إظهارها في القيود النظامية وبالأخص (أثناء ظروف الحرب) في ظل فقدان السجلات المحاسبية التي تبين كلف شرائها بالتفصيل . وهذه المشكلة ما تزال موجودة ليومنا هذا وتترك عملية المطابقة بين السجلات المحاسبية والمخزنية حتى لو اعتمدنا على السجلات المخزنية في تنظيم القيود النظامية للموجودات الثابتة والمخزنية الأخرى . علماً إن الموجودات الثابتة والمخزنية قبل إصدار النظام المحاسبي الجديد والمعدل عام 2007 كانت تعد مصرفاً نهائياً ولا يظهر بأية صورة في البيانات المالية غير هذه الصورة . وهذا ما عالجه النظام المحاسبي الجديد عندما أظهرها بالقيود النظامية .
- عند إعداد الميزانية العمومية فإنها سوف تظهر لنا بشكل واضح عدم المطابقة بين المبالغ المتراكمة المحسوبة على الموجودات الثابتة الظاهرة في حساب القيود النظامية وبين المبالغ الظاهرة في حساب المصروفات ضمن الموجودات الغير مالية (الموجودات الثابتة) أو النفقات الرأسمالية كما كانت تسمى سابقاً المثبتة في كشوفات المصروفات النهائية المرفقة مع ميزان المراجعة الختامي التي كانت تظهر بسجل التوحيد قبل اعتماد البيانات المالية الجديدة الشبيهة بتلك المستخدمة بالنظام المحاسبي الموحد المطبق في المؤسسات الربحية . وذلك بسبب عدم معالجة الموجودات الثابتة والمخزنية القديمة الموجودة قبل تطبيق القيود النظامية في النظام المحاسبي الحكومي الجديد .
- لوحظ عدم وجود تطابق تام بين تسميات الحسابات النظامية للموجودات الثابتة التي تعد أساسية في الموضوع ، مع التسميات الظاهرة في دليل الموازنة الإعتيادية مما دفع الوحدات الحسابية إلى اللجوء إلى حساب (الموجودات الأخرى) كتسمية للموجودات التي لا يقابلها اسم مطابق في دليل الموازنة الإعتيادية بالرغم من إن أصل الطريقة في تنظيم القيد المحاسبي النظامي غير صحيحة المعتمدة على السجلات المحاسبية من خلال اعتمادها على النسخة الثانية من سندات الإدخال المخزني للموجودات المشتريات أو على موازين المراجعة في تحديد مبالغ الموجودات الثابتة والمخزنية المشتراة خلال المدة .

المبحث الثاني : الإجراءات المخزنية .

تقتصر الإجراءات المخزنية على عنصرين أساسيين : هما تنظيم سندات الإدخال المخزني وتنظيم سندات الإخراج المخزني ومن ثم ترحيلها إلى بطاقات السيطرة على الخزين والسجلات الفرعية والمساعدة كما مبين في أدناه :-

أولاً : تنظيم سندات الإدخال المخزني :

تقوم لجان المشتريات بتقديم وصولات أو قوائم الشراء الخاصة بالمشتريات التي قامت بشرائها بعد حصولها على موافقة الأمر بالصرف على الشراء ، تقدم للمخازن أو (التجهيزات) لغرض إستلام المشتريات المختلفة وإدخالها مخزنياً بموجب سندات الإدخال المخزني (محاسبية / 70) الذي يتضمن البيانات الموجودة في قوائم الشراء (مواصفات وعدد وسعر الشراء) . علماً إن سندات الإدخال المخزني تعد أحد أهم شروط صحة صرف شراء المواد المختلفة ، سواءاً عن طريق الصرف المباشر أو بالآجل .

ثانياً : تنظيم سندات الإخراج المخزني :

هذه الخطوة هي الثانية من حيث التسلسل الزمني حيث يتم تنظيم سندات الإخراج المخزني (محاسبية / 71) للمشتريات المختلفة وتوزيعها على الأقسام التي قامت بطلب تلك المواد وحصلت على موافقة شرائها . (ويتضمن المستند مواصفات المواد وعددها واسم المستلم ولكن بدون ذكر سعر شراء تلك المواد) . علماً إن سندات الإخراج المخزني تعد شي ثانوي عند تعزيز مستندات الصرف بالآجل أو تعزيز مستندات تسوية السلف المصروفة مقدماً ، حيث يتم في كثير من الأحيان الاحتفاظ بجزء من المشتريات كخزين لدى المخازن لذلك لا ينظم فيه سند إخراج مخزني . وهذا السبب الذي دعى المخازن إن لا تذكر سعر شراء المواد في سندات الإخراج المخزني بالرغم من وجود حقل خاص بالثمن والسعر الكلي (المطبق حالياً) .

ثالثاً : الترحيل إلى بطاقات السيطرة على الخزين .

من تسمية البطاقات يظهر لنا اعتماد الطريقة الإدارية (الكمية) في السيطرة على المشتريات التي تقتنيها الوحدات الحكومية . وتتكون من البيانات الآتية : (المادة ومواصفاتها والوحدة القياسية والرقم المصطلح والوزارة والمنشأة والحد الأعلى ومستوى إعادة الطلب والحد الأدنى وإسم المخزن) . أما الحقول فهي كالآتي : (التاريخ ورقم مستند الوارد ورقم مستند الصادر ورقم مستند التجهيز والمجهز إليه أو منه وسعر الوحدة والوارد كمية ومبلغ والصادر كمية ومبلغ والرصيد كمية ومبلغ والملاحظات) . واقع الحال يبين للباحث من خلال عينة البحث وغالبية الوحدات الحكومية ، إن الكمية والسعر يذكران فقط في مستند الإدخال المخزني وحقل الوارد في بطاقة السيطرة على الخزين لذات السبب آف الذكر في (ثانياً) أعلاه . علماً إنه لا توجد طريقة تسعير للمخزون الصادر كما هو الحال في النظام المحاسبي الموحد ، إنما يتم الإكتفاء بذكر الكمية فقط .

رابعاً : الترحيل للسجلات المختلفة .

بشكل عام ، فإن كل السجلات الممسوكة من قبل المخازن هي سجلات مراقبة مساعدة تصنف على مستوى أهمية المواد المشتراة مثل السيارات أو على مستوى الشعب والوحدات لمعرفة محتويات كل غرفة من الغرف المكونة لكل شعبة أو قسم وهكذا .

عليه وبعد تحليل الإجراءات المتبعة من قبل المخازن في كيفية السيطرة على الموجودات الثابتة والمواد المخزنية ، يظهر لنا بشكل واضح نفس النتيجة السابقة ، التي تقول إن السيطرة ما تزال كمية فقط ولا توجد مطابقات مع السجلات المالية لغرض زيادة أحكام السيطرة على الخزين من الموجودات الثابتة والمواد المخزنية . سواءاً الموجودة في المخازن أو مفصلات الوحدات الحكومية كما هو مخطط له أن يكون عند تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الجديد بتعديلاته منذ عام / 2002 ولغاية تأريخ إعداد البحث .

رابعاً : سجل الموجودات (سجل محاسبة 13) .

لا بد لنا من القول إن سجل (محاسبة / 13) الخاص بالموجودات الثابتة من السجلات الواجبة المسك من قبل المخازن حيث يتكون من البيانات التالية : (جهة الوارد التي تتكون من إسم الدائرة ونوع الموجود ومواصفاته والرقم الرمزي للموجود والتسلسل والرقم الرمزي الفرعي والتفاصيل والقيمة والعدد الكلي ورقم وتأريخ مستند الإدخال المخزني ورقم الغرفة أو الفرع أو رقم بطاقة الحركة والمتابعة للموجود والعدد المسحوب والتحويل من إلى ، أما جهة الصادر فتتكون من رقم الصفحة وختم الدائرة والتسلسل والرقم الرمزي الفرعي والتفاصيل والعدد الكلي ورقم مستند الإخراج المخزني ورقم الغرفة أو رقم بطاقة الحركة والمتابعة للموجود والعدد الموزع والملاحظات) .

من خلال المقارنة بين محتويات سجل الموجودات (محاسبة / 13) مع محتويات بطاقات السيطرة على الخزين يتضح لنا التشابه الكبير بينهما إلا إن سجل الموجودات يتصف بالعمومية لكل البيانات ويأتي بالمرحلة الأولى بعد تنظيم مستندي الإدخال والإخراج المخزني ومن ثم الترحيل إلى بطاقات السيطرة على الخزين ، وواقع الحال يبين في السنوات الأخيرة ضعف الاعتماد على مسك سجل (محاسبة / 13) للأسباب آنفة الذكر ، ويتم الإكتفاء ببطاقات السيطرة على الخزين .

الفصل الثالث

الإستنتاجات والتوصيات

من خلال ما تم عرضه في الفصلين السابقين يمكن لنا أن نبين في هذا الفصل أهم الإستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها .

المبحث الأول : الإستنتاجات .

في أدناه أهم الإستنتاجات ذات الصلة بموضوع البحث :

1. في عام / 2002 تم تعديل النظام المحاسبي الحكومي بشكل كامل إبتداءً من الدليل المحاسبي ولغاية إستخراج قائمة المركز المالي والكشوفات التحليلية الأخرى ، مما شكل ضغطاً على الوحدات الحسابية ، الأمر الذي أدى إلى قبول وزارة المالية بإجراء التعديل على الدليل المحاسبي فقط وتأجيل بقية التعديلات لاسيما وظروف الحرب في 9 / 4 / 2003 لحين السيطرة على العمل بموجب التعديلات الجديدة ، وتدرجياً بدأت المطالبة بتنظيم الكشوفات المالية وفق النظام المحاسبي الجديد وأهمها قائمة المركز المالي .

2. في التعديل الأول للنظام المحاسبي / 2002 والثاني / 2007 ولحد الآن لم تتطرق وزارة المالية إلى كيفية معالجة الموجودات الثابتة القديمة التي تمتلكها الوحدات الحكومية عند إستخدام القيود النظامية المدينة والدائنة والتي لا يمكن الوصول إلى كلفة شرائها أو إقتنائها . حيث تم الإكتفاء بعرض القيود

- النظامية عند إفتناء الموجودات أو الإستغناء عنها ، مما أدى إلى كثرة الإجهادات والإرباك في هذا الجانب .
3. ولتلافي عدم الوضوح في الإجراءات الإدارية آنفة الذكر ، تم تنظيم القيود النظامية وفق ما مدون في السجلات المالية من خلال الإستعانة بموازن المراجعة وليس وفق ما مثبت في السجلات المخزنية . وهذا يعني حصول عملية المطابقة بين السجلات المحاسبية نفسها ، لذلك لا تظهر أية فروقات مخزنية حتى لو كان هنالك فروقات حقيقية في المخازن أو الموجودات المستخدمة في أقسام وشعب الكلية . وبهذا سوف لا تتحقق السيطرة المخزنية (الكفوية) المرجوة من استخدام القيود النظامية إضافة للسيطرة المخزنية (الكمية) المتبعة سابقاً .
4. على ضوء ذلك تكررت ملاحظات ديوان الرقابة المالية على موضوع تنظيم القيود النظامية من واقع السجلات المالية وليس السجلات المخزنية .
5. عدم وجود تطابق بين أسماء الحسابات الخاصة بالموجودات المشتراة (كنفقات) التي تمثلها الموازنة الإعتيادية ، مع ما مثبت في الدليل المحاسبي الحكومي ضمن الحسابات النظامية . مما يزيد من الإرباك لدى شعب المخازن في تبويب وتصنيف بطاقات السيطرة على الخزين وسجل الموجودات في حالة مسكها .
6. ماتزال شعب المخازن أو التجهيزات تعتقد إنها غير مسؤولة عن إعداد البيانات الكفوية للموجودات المكتناة ، حيث يتم درج كلف الشراء في سندات الإدخال المخزني فقط والجانب الوارد من بطاقات السيطرة المخزنية .
7. عدم اعتماد أسلوب ترقيم أو ترميز الموجودات عند إدخالها وإخراجها مخزنياً ، بل يتم الاعتماد على أرقام الغرف أو الأقسام المجهزة لها تلك الموجودات . مما يؤدي إلى فقدان عملية الترابط بين تكاليف الموجودات المشتراة والمثبتة في بطاقات السيطرة على الخزين وبين تلك المجهزة عند إعداد القيود النظامية المتقابلة ، مقارنة مع سندات الإدخال المخزني . والسبب في ذلك هو عدم توجيه شعب المخازن بذلك من قبل المراجع المالية في الوزارة والجامعة أيضاً .
8. ضعف دور المراجع المالية بصدد توجيه الوحدات الحكومية لتشكيل لجنة في كل كلية تقوم بتقدير الموجودات القديمة أو التي يتم الإستغناء عنها ، ولا يمكن الوصول إلى تكاليف شرائها ، بهدف إعداد البيانات الخاصة بالقيود النظامية . حيث يتم إرسال الموجودات المستهلكة إلى قسم التجهيزات في رئاسة الجامعة بدون ذكر كلف شرائها . علماً أنه خلال إعداد البحث قامت رئاسة الجامعة بإعادة الموجودات المستهلكة لحين تقدير تكاليفها من قبل لجنة تتمين داخل كل كلية .
9. المفروض على الجهات الرقابية المطالبة بالمطابقة بين السجلات المالية والمخزنية للموجودات على اختلاف أنواعها ليس فقط في نفس السنة المالية ولكن الرصيد المتراكم للسنوات السابقة الظاهر ضمن سجل التوحيد الذي يعوض عن عدم تدوير الأرصدة من سنة إلى أخرى ، لاسيما وإن الجردود المخزنية في نهاية كل سنة مالية تخلط بين الموجودات القديمة والجديدة فلا يمكن أن تحقق الغاية المرجوة من المطابقة وفق ما مطلوب بالنظام المحاسبي الجديد . علماً أن عمل الكليات يتوقف لغاية إعداد ميزان المراجعة الختامي .
10. عدم الاعتماد على مسك سجل محاسبة / 13 (سجل الموجودات) اعتقاداً بأن بطاقات السيطرة على الخزين تعوض عن سجل الموجودات الثابتة والمخزنية لإحتوائها على نفس البيانات .

المبحث الثاني : التوصيات .

- توصيات البحث بشكل عام تعني خلاصة ما يمكن التوصية فيه من قبل الباحث بحيث يحقق الأهداف المرجوة من البحث ويحل المشكلة الرئيسية له ، ويمكن أن نوجزها بالآتي .:
1. نقترح تعديل التبويب المحاسبي من قبل وزارة المالية بالنسبة للحسابات النظامية المدنية والدائنة بحيث يتطابق حرفياً مع التبويب المحاسبي للموجودات الغير مالية (الموجودات الثابتة) والنفقات بالنسبة للمشتريات المخزنية الأخرى للتخلص من الإرباك الواضح عند تصنيف الموجودات ضمن السجلات المخزنية .
2. نوصي بأهمية تصنيف بطاقات السيطرة على الخزين من قبل شعب التجهيزات بما يوافق التسميات المشار إليها بالفقرة (1) أعلاه .
3. نقترح مسك سجل الموجودات (محاسبة / 13) من قبل المخازن وتصنيفها هي الأخرى بما يلائم التبويب المحاسبي لدليل الموازنة الإعتيادية .

4. ضرورة تفعيل دور الرقابة المالية في التأكيد على تثبيت كلف الشراء في سندات الإخراج والإدخال المخزني وجهة الوارد والصادر في بطاقات السيطرة وسجل الموجودات ومحاضر جرد الموجودات أيضاً.
5. تهيئة كادر متخصص للعمل في شعب المخازن لإعداد محاضر الجرد السنوية والكشوفات اللازمة التي تعبر عن موجودات الكلية كلفوياً إضافة إلى الكشوفات الكمية المعمول بها سابقاً .
6. نقترح إلغاء القيود النظامية السابقة المبنية على أساس خاطيء ويحل محلها قيد نظامي موحد بكل الموجودات التي تمتلكها الوحدة .
7. عند الإستغناء عن الموجودات بأي طريقة كانت لا بد من معرفة تكاليف شرائها أو الكلفة التقديرية لها المثبتة في بطاقة التعريف أو الترميز للموجودات المفروض تسجيلها في بطاقات السيطرة وسجل الموجودات رقم (13) .
8. نوصي بأهمية ترميز الموجودات الثابتة وترقيمها ونقترح أن يتبنى الموضوع القسم المالي في رئاسة الجامعة وديوان الوزارة والجهات الرقابية . لغرض خلق الترابط بين السجلات المالية والمخزنية من خلال معرفة كلف الموجودات عند الإستغناء عنها أو إقتنائها ، وذلك من خلال وضع لبيلات (لاصق ترميزي) لكل موجود . وفي رأي الباحث إن هذا الإجراء من أهم الإجراءات الكفيلة بنجاح إستخدام القيود النظامية في السيطرة على الخزين محاسبياً وإدارياً .
9. تعديل القيد الإفتتاحي المعتمد في ظل النظام المحاسبي الحكومي بحيث يتضمن ، إضافةً إلى الرصيد النقدي المدور ورصيد بنك النفقات الإعتيادية ، أرصدة القيود النظامية المتراكمة مبوبة حسب الدليل المحاسبي الحكومي الجديد المعتمد حالياً .
10. تشكيل لجنة مركزية في رئاسة الجامعة المستنصرية من ذوي الاختصاص تتبنى وضع آلية عمل بالإجراءات الواجب إتباعها عند تطبيق الحسابات النظامية المدينة والدائنة وتعمم تلك الآلية على كليات الجامعة ولا بأس من التشاور مع ديوان الوزارة لتطبيقها في بقية الجامعات .
11. مفاتحة وزارة المالية بمقترحات الباحث الرامية إلى زيادة كفاءة الإجراءات التي تضمن نجاح المطابقة بين السجلات المالية والمخزنية عند السيطرة على الموجودات الثابتة والمخزنية .

(ملحق البحث)						ترميز هيكل حسابات					
الترميز الجديد لهيكل						هيكل الحسابات للحسابات النظامية المتوافق مع أحصائيات مالية الحكومة GFS					
حسابات سنة 2007						سنة 2006					
المستوى الخامس	رابع	النوع (المستوى الثالث)	المادة (المستوى الثاني)	الفصل (المستوى الأول)	القسم	المستوى الخامس	رابع	النوع (المستوى الثالث)	المادة (المستوى الثاني)	الفصل (المستوى الأول)	القسم
			19	01	98						
			01	19	01						
	01	01	19	01	98						
01	01	01	19	01	98	01	001	01	19	3	
		02	19	01	98						
	01	02	19	01	98						
01	01	02	19	01	98	01	001	02	19	3	
		03	19	01	98						
	01	03	19	01	98						
01	01	03	19	01	98	01	001	03	11	3	
		04	19	01	98						
	01	04	19	01	98						
01	01	04	19	01	98	01	001	04	19	3	
	02	04	19	01	98						
01	02	04	19	01	98	01	002	04	19	3	
	03	04	19	01	98						
01	03	04	19	01	98	01	003	04	19	3	
	04	04	19	01	98						

01	04	04	19	01	98	وسائط النقل	01	004	04	19	3
	05	04	19	01	98	عدد وقوالب					
01	05	04	19	01	98	عدد وقوالب	01	005	04	19	3
	06	04	19	01	98	اثاث واجهزة مكاتب					
01	06	04	19	01	98	اثاث واجهزة مكاتب	01	006	04	19	3
	07	04	19	01	98	نباتات وحيوانات					
01	07	04	19	01	98	نباتات وحيوانات	01	007	04	19	3
	08	04	19	01	98	موجودات اخرى					
01	08	04	19	01	98	موجودات اخرى	01	008	04	19	3
		05	19	01	98	المخزن					
	01	05	19	01	98	مخزن مواد اولية					
01	01	05	19	01	98	مخزن مواد اولية	01	001	05	19	3
	02	05	19	01	98	مخزن مواد احتياطية					
01	02	05	19	01	98	مخزن مواد احتياطية	01	002	05	19	3
	03	05	19	01	98	مخزن وقود					
01	03	05	19	01	98	مخزن وقود	01	003	05	19	3
	04	05	19	01	98	مخزن متنوعات					
01	04	05	19	01	98	مخزن متنوعات	01	004	05	19	3
	05	05	19	01	98	مخزن انتاج					
01	05	05	19	01	98	مخزن انتاج	01	005	05	19	3
	06	05	19	01	98	مخزن بضائع بغرض البيع					
01	06	05	19	01	98	مخزن بضائع بغرض البيع	01	006	05	19	3
	07	05	19	01	98	مخزن اخرى					
01	07	05	19	01	98	مخزن اخرى	01	007	05	19	3

			29	01	99	الحسابات النظامية الدائنة					
		01	29	01	99	خطابات ضمان من الدائرة للغير					
	01	01	29	01	99	خطابات ضمان من الدائرة للغير					
01	01	01	29	01	99	خطابات ضمان من الدائرة للغير	01	001	01	29	4
		02	29	01	99	مقابل خطابات ضمان من الغير					
	01	02	29	01	99	مقابل خطابات ضمان من الغير					
01	01	02	29	01	99	مقابل خطابات ضمان من الغير	01	001	02	29	4
		03	29	01	99	مقابل موجود نقدي لوحدة مستقلة ماليا					
	01	03	29	01	99	مقابل موجود نقدي لوحدة مستقلة ماليا					
01	01	03	29	01	99	مقابل موجود نقدي لوحدة مستقلة ماليا	01	001	06	29	4
		04	29	01	99	مقابل الموجودات الثابتة					
	01	04	29	01	99	مقابل الأراضي					
01	01	04	29	01	99	مقابل الأراضي	01	001	04	29	4
	02	04	29	01	99	مقابل المباني والمنشآت					

01	02	04	29	01	99	مقابل المباني والمنشآت	01	002	04	29	4
	03	04	29	01	99	مقابل الآلات والمعدات					
01	03	04	29	01	99	مقابل الآلات والمعدات	01	003	04	29	4
	04	04	29	01	99	مقابل وسائل النقل					
01	04	04	29	01	99	مقابل وسائل النقل	01	004	04	29	4
	05	04	29	01	99	مقابل العدد والقوالب					
01	05	04	29	01	99	مقابل العدد والقوالب	01	005	04	29	4
	06	04	29	01	99	مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب					
01	06	04	29	01	99	مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب	01	006	04	29	4
	07	04	29	01	99	مقابل موجودات أخرى					
01	07	04	29	01	99	مقابل موجودات أخرى	01	008	04	29	4
		05	29	01	99	مقابل المخزن					
	01	05	29	01	99	مقابل مخزن المواد الأولية					
01	01	05	29	01	99	مقابل مخزن المواد الأولية	01	001	05	29	4
	02	05	29	01	99	مقابل مخزن الأدوات الاحتياطية					
01	02	05	29	01	99	مقابل مخزن الأدوات الاحتياطية	01	002	05	29	4
	03	05	29	01	99	مقابل مخزن الوقود					
01	03	05	29	01	99	مقابل مخزن الوقود	01	003	05	29	4
	04	05	29	01	99	مقابل مخزن المتنوعات					
01	04	05	29	01	99	مقابل مخزن المتنوعات	01	004	05	29	4
	05	05	29	01	99	مقابل مخزن الإنتاج					
01	05	05	29	01	99	مقابل مخزن الإنتاج	01	005	05	29	4
	06	05	29	01	99	مقابل مخزن بضائع بفرض البيع					
01	06	05	29	01	99	مقابل مخزن بضائع بفرض البيع	01	006	05	29	4
	07	05	29	01	99	مقابل مخزن أخرى					
01	07	05	29	01	99	مقابل مخزن أخرى	01	007	05	29	4

المصادر

1. القوانين والتعليمات المالية :

- قانون الإدارة المالية رقم (95) لسنة 2004 .
- تعليمات النظام المحاسبي المركزي / 1989 الصادر من وزارة المالية / دائرة المحاسبة .
- الموازنة الاتحادية السنوية لجمهورية العراق .
- الدليل المحاسبي الحكومي الإلكتروني الجديد الصادر من وزارة المالية عام / 2007 .
- المعيار المحاسبي رقم (4) الصادر من ديوان الرقابة المالية العراقي في 2000/7/15 .

2. الكتب المحلية والأجنبية :

- سلوم ، حسن عبد الكريم ، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية ، دار الكتب والطباعة والنشر ، بغداد ، العراق 2001م .
- الحسن ، عادل محمود والقيسي ، خالد ياسين ، النظم المحاسبية . الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، دار الثقافة العامة ، بغداد ، العراق ، 1991م .
- د . رأفت سلامة محمود ، المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى 2011م - 1432هـ دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة .
- الرزاق ، صالح ، موجودات المحاسبة ، دار الفكر للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1990م .
- الصائغ ، حنا رزوقي ، " المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة " ، الجزء الأول ، الطبعة الخامسة المنقحة ، مطبعة الزمان ، بغداد ، 1989م .

- د . حماد ، أحمد هاني بحيري ود . البحر ، حصة محمد أحمد " إصول المحاسبة الحكومية " الناشر ذات السلاسل الطبعة الأولى 1990 م .

.....
.....
.....