

## استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي

### دراسة تطبيقية في كلية العلوم/جامعة المستنصرية

أ.م.د. زهرة حسن عليوي العامري      الباحث محمد عادل محمد الخزرجي

#### المستخلص:

هدف البحث إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي ، وذلك من خلال استخدام نظام محاسبة التكاليف وبما يتلائم وطبيعة عمل الوحدات الحكومية غير الهدافة إلى تحقيق الربح ، والذي يتطلب تحديث كل مجال من مجالات تطوير النظام المتمثلة بالهيكل التنظيمي ، والأسس المستخدم في تسجيل العمليات المالية ، ودليل الحسابات ، والمجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ، والقوانين التي تحكمه ؛ حيث افترض البحث أن الإستخدام المناسب لنظام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة ، مما يمكن من الحصول على معلومات أفضل تساعد في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

حيث توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات إهمها :

- 1- إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الآن لا تفي بمتطلبات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصرفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة ، إذ يوفر رقابة قانونية ومالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة ، أي لايوفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، التي من شأنها توفير مستوى عالٍ من التخطيط والرقابة الفعالة .
- 2- إن الشعبة المالية التي تكون مسؤولة عن تشغيل النظام المحاسبي الحكومي لاتحتوي على تخصصات في محاسبة التكاليف ، فضلاً عن ذلك عدم وجود أفراد متخصصين في مجال التخطيط المالي يقومون بتخطيط الموازنة العامة وإعدادها.

ومن خلال هذه الاستنتاجات تم تحديد بعض التوصيات ونذكر منها:

- 1- تحديث النظام المحاسبي الحكومي باستخدام محاسبة التكاليف في تحديد كلف البرامج والأنشطة ومن ثم تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، فمن خلال تحديد كلف هذه الخدمات يمكن توفير مستوى عالٍ من التخطيط ، والرقابة الفعالة على هذه الوحدات الحكومية ، وقياس مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها.
- 2- القيام بإستخدام وحدتين داخل الشعبة المالية الأولى خاصة بانظمة محاسبة التكاليف تضم أفراداً متخصصين في محاسبة التكاليف ، والأخرى وحدة خاصة بالموازنة تضم أشخاصاً ذوي كفاءة وخبرة في تخطيط الموازنة وإعدادها.

**Abstract:**

The research aims to improve the quality of accounting information in the government's accounting system, through the use of cost accounting system to suit the nature of the work of government units which are Not-profit, and that requires updating every area of the development of the system of the organizational structure, and the basis used in the recording of financial operations the evidence accounts, group documentary and book, financial reporting, and the laws that govern it; so I suppose Find the appropriate use of cost accounting system in government accounting system leads to the analysis of the cost elements of services and business that handled the administrative apparatus of the state, making it possible to get the best information to assist in operations planning, control and decision making.

A number of conclusion has been reached such as:

1. The data provided by the accounting system of government decentralized applied now that do not meet the requirements of the planning and control of the performance and decision-making It provides data on the amounts disbursed by the government unit within the allocations in the state budget, as it provides the only legal and financial traditional oversight on the implementation of the budget , any oeuvre data on the cost of services provided by government units, which would provide a high level of planning and effective control.
2. The Financial Sector "unit", which is responsible for running the government accounting system does not contain disciplines in cost accounting, in addition to by the absence of specialized personnel in the field of financial planning who plan and prepar the general budget.

Through these conclusions some recommendations have been identified, including:

1. Reloading government accounting system using cost accounting in identifying programs and activities assigned and then determine the cost of services provided by government units, it is by identifying cost of these services can provide a high level of planning, effective on these units of government oversight, and measure the achievement of the goals that I found For her.
2. Creating two units whichin the financial one . The first one is devoted to the cost Accounting Systems which includes specialized individuals in cost Accounting . The second one is related to the Budget and it includes competent and professional individuals in Budget planning and preparation.

#### مقدمة:

يعد النظام المحاسبي الحكومي أحد روافد الأجهزة المهمة في قطاعات الدولة والمسؤول عن قياس النفقات والإيرادات العامة للدولة واثباتها ووضعها في قالب مالي ووقيتي يوضح حقيقة سير الإنفاق في الدولة ، ويوفر قاعدة بيانات مهمة عن أحد أهم أجهزتها وهو الجهاز المالي ، إلا أن هذا النظام واجه العديد من الانتقادات ؛ ولاسيما فيما يتعلق بـأحكام عمليات الرقابة على موارد الدولة والمحافظة عليها من الضياع والهدر، فضلاً عن الإشكالية القائمة على قدرة النظام في توفير المعلومات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات ، ولاسيما في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي نشهدها اليوم ، ولتطوير النظام المحاسبي الحكومي لابد من استخدام نظام محاسبة التكاليف وبما يتواافق مع طبيعة الوحدات الحكومية الخدمية غير الهدافة إلى تحقيق الربح بهدف إحتساب كلفة الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات وبالتالي استخدام هذه البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، ومن هذا المنطلق جاء هذا البحث سعياً لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في الجامعة المستنصرية / كلية العلوم بوصفها حالة دراسية لتحديد مدى امكانية استخدام نظام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لتحسين جودة المعلومات التي يقدمها هذا النظام .

المحور الأول

## منهجية البحث

**1-1: مشكلة البحث:**

تتجسد مشكلة البحث في قصور النظام المحاسبي الحكومي في توفير بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصاروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة ، إذ يوفر رقابة مالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة ، حيث من خلال تحديد كلف هذه الخدمات يمكن توفير مستوى عالٍ من التخطيط ، والرقابة الفعالة على الوحدات الحكومية ، وقياس مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها.

**1-2: هدف البحث:**

لتحسين جودة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي سيتم استخدام نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ، وذلك من خلال صياغة أنموذج مقترن يوضح كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي.

**1-3: فرضية البحث:**

إن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي يؤدي إلى تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة ، مما يمكن من الحصول على أفضل النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة ، من خلال تحديد تكاليف الأنشطة والبرامج التي تؤديها الوحدات الحكومية ، والإفادة منها في تقويم النتائج الفعلية.

**1-4: أهمية البحث:**

يستمد البحث أهميته من أهمية النظام المحاسبي الحكومي الذي يعد مصدر المعلومات الرئيس بالنسبة إلى لادارة المالية بنحو عام . فإنه من المهم أن يتم تطوير هذا النظام المحاسبي وبما يمكنه من توفير معلومات تفي بمتطلبات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في ظل التطورات الحالية ، وذلك من خلال استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لاحتساب كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.

**1-5: مصادر جمع المعلومات والبيانات:**

1- لتغطية الجانب النظري \_ تم الإعتماد على الكتب والدوريات والرسائل والأطاريح ذات العلاقة بموضوع البحث.

2- أما الجانب العملي \_ فقد تم جمع المعلومات والبيانات بالإعتماد على الآتي:  
 أ- الوثائق والمستندات والسجلات والكشفوفات المالية الخاصة لعينة الدراسة لعام 2014.  
 ب- القوانين والتعليمات ذات العلاقة مثل (قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 ، وقانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 ودليل النظام المحاسبي الموحد 2011، والدليل المحاسبي الصادر في نيسان 2000 .

**1-6: الحدود المكانية والزمانية للدراسة:**

1- الحدود المكانية \_ تمثلت الحدود المكانية في تطبيق محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي في كلية العلوم /جامعة المستنصرية.

2- الحدود الزمانية \_ شملت المجموعة المستنديّة والدفترية والكشفات المالية لعام 2014، وقد تم اختيار السنة المالية 2014.

**المحور الثاني****دراسات سابقة**

2-1: دراسة (عبدالله وآخرون ، علي مال الله، إسراء يوسف، خالد غازي، 2012) الموسومة بـ "أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية دورها في رقابة أدائها"

تلخصت هذه الدراسة في أن محاسبة التكاليف بوصفها أداة تحليلية تلقي تطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهدافلة للربح ، إلا أن تطبيقها في الوحدات الحكومية يحاط بكثير من القيود ؛ وذلك لطبيعة نشاط هذه الوحدات والخصائص المميزة لها مما أدى إلى الاعتقاد بعدم أهمية استخدام محاسبة التكاليف ؛ فيها إلا أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية أدى إلى ضعف كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير معلومات تساعد على رقابة أدائها وهذا ما تمثله مشكلة البحث الذي يهدف إلى تحديد طبيعة استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وأسسها وبيان دورها في رقابة أدائها . ويبني البحث على فرضيتين الأولى: اختلاف طبيعة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وأهدافها عنها في الوحدات الهدافلة للربح . والأخرى: إن محاسبة التكاليف تعد أحد المستلزمات الضرورية للحكم على كفاءة الوحدات الحكومية وفاعليتها في استغلال الموارد المخصصة لها . وخلص البحث إلى عدة استنتاجات أهمها:

1- إن استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلباً أساسياً فرضته الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

2- من خلال الحالة العملية تبين أن لمحاسبة التكاليف دوراً أساسياً في رقابة اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد المخصصة للوحدة الحكومية وتساهم بدرجة أقل من ذلك في رقابة فاعلية أداء الوحدة الحكومية.

وبناءً على هذه الاستنتاجات أوصت الدراسة بـ:

1- استخدام محاسبة التكاليف لقياس تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية لما لها من دور فاعل في الرقابة على أداء هذه الوحدات ، كما أنها تساهم في زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وفاعليته فضلاً عن ذلك فإنها تعد أحد مستلزمات إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الاتجاهات الحديثة.

2- محاولة تطبيق نظام محاسبة المسئولية بالوحدات الحكومية بما يضمن رقابة مباشرة ، وفعالة وتقديم كفؤة للأداء ويكتفى بإيجاد نظام الإنذار المبكر واكتشاف الانحرافات فور حدوثها ومنعها بالفترات التالية من خلال تقارير دورية فعالة مع تناسب مدى الدورية وطبيعة البند بهذه الوحدات فضلاً عن تحفيز العاملين.

## 2-2: دراسة (الياسري , كفاح سامي حسين, 2014

الموسومة بـ " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتعزيز كفاءة أداء الوحدات الخدمية )

سعت هذه الدراسة إلى إمكانية إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق الذي يعاني من إخفاق معالم الوحدة المحاسبية فيه مما أثر بشكل أو بآخر على القدرة الإبلاغية له ؛ لذا ركزت الدراسة ومن خلال تبني أسس معينة لتحديد الوحدات المحاسبية ضمن إطار الوحدة التنظيمية الحكومية لتسهم في مراقبة أدائها من خلال تقسيم هرمي للوحدات المحاسبية (الأموال) بموجبه يتم تكوين سجلات أساتذة فرعية للمصروفات والإيرادات ومحاولة ربطها بسجل الأستاذ العام ، وكل وحدة محاسبية عن طريق اتباع منحى المراقبة من الأعلى إلى الأسفل (Down stream) . كذلك أهتمت هذه الدراسة بإمكانية الانتقال التدريجي للنظام المحاسبي الحكومي من الأساس النقدي إلى الأساس النقدي المعدل عن طريق مايعرف بالارتباطات ( Encumbrance ) أو الالتزامات ( Obligation ) الذي له من الإيجابية بمكان بحيث يمنع إهدار الوحدات الحكومية لأموالها ولاسيما في نهاية السنة بدلاً من إرجاعها إلى الخزينة طالما أنها سوف تحتجز بموجب هذه الالتزامات للغرض الذي أنشئت من أجله ، وتناولت الدراسة أساليب متعددة لتطوير النظام من خلال تصميم سجلات وكشوفات تعزز الجانب الإجرائي له .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

1- على الرغم من تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي في العراق إلا أنه ظل دون مستوى الطموح وذلك لافتقاره لمبدأ التكامل في العمل المحاسبي على مستوى الوحدة الحكومية وعدم تطبيق النظام اللامركزي بنحو كامل في النظام المحاسبي الحكومي في العراق الذي يشكل عائقاً أمام إمكانية تطوير الأساس النقدي المعدل أو الاستحقاق المعدل وتحقيقه المميزات في إظهار الوضع المالي ونتائج العمليات على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة.

2- إن الموازنة العامة للدولة هي المجال الرئيسي لتطبيق النظام المحاسبي الحكومي وعلى وفق واقع الموازنة الحالية من الصعوبة بمكان استيعاب قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 .

3- إن التقارير والقوائم المالية الحكومية المعدة في العراق لا تسهم سوى في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية ولا يمكن في وضعها الحالي أن تحقق الأهداف الحقيقة والجوهرية في التأكيد من إنفاق الموارد العامة للدولة ، وتقدير مدى كفاية العمليات التي تقوم بها الحكومة وفاعليتها والتأكيد من إنجاز الأهداف والأعمال المنوطة بها.

وفي ضوء هذه الاستنتاجات توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تطوير كفاءة أداء النظام وتعزيز قدرته الإبلاغية ، نذكر أهمها:

- 1- للتغلب على مشكلة ضعف دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي بوصفه نظاماً فعالاً للمعلومات المحاسبية ، من الضروري صياغة قوانين تتضمن قواعد بتطبيق الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية لدورها الفاعل في تطوير نظام المعلومات المحاسبي .
- 2- بما أن النظام المحاسبي الحكومي في العراق يطبق الأساس النقيدي ، يوصى بالتحول من الأساس النقيدي إلى الأساس النقيدي المعدل بصورة تدريجية للوصول إلى أساس الاستحقاق الكامل في تسجيل العمليات المالية والاعتراف بها لوحدات القطاع الحكومي المملوكة مركزياً في العراق لتأمين تقديم أدق المعلومات عن حقيقة الوضع المالي للدولة لضمان فاعلية أكبر للنظام المحاسبي الحكومي.
- 3- تصميم السجلات المحاسبية بما يتلائم مع الوحدة المحاسبية وليس مع الوحدة الإدارية.

جاء هذا البحث مكملاً للدراسات السابقة ، وذلك كون الدراسات السابقة حددت مدى ضعف دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي بوصفه نظاماً فعالاً للمعلومات المحاسبية ، إذ أن ما يوفره من بيانات لا يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة في ظل التطورات الحاصلة ، والذي يساعد في تلبية أساليب التخطيط الحديثة مثل استخدام موازنة الأداء ؛ وكذلك حددت الدراسات السابقة مزايا استخدام محاسبة التكاليف ، وما يوفره من بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية والتي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والرقابة ، إذ ان البحث الحالي حدد مدى إمكانية استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي من خلال أنموذج مقترح يوضح آلية تطبيقه في النظام المحاسبي الحكومي.

### المحور الثالث

#### مفهوم النظام المحاسبي الحكومي

##### 1-3 : تعريف النظام المحاسبي الحكومي:

إن المحاسبة بصورة عامة هي وليدة الحاجة ؛ حيث وجدت لحصر المعاملات وتنشيتها وتطورت على وفق الحاجات والمتطلبات البيئية والسياسية والاقتصادية وغيرها.....، بدءاً من إطارها التقليدي المتمثل بمسك الدفاتر (Book Keeping) وصولاً إلى الإطار الحديث باعتبارها نظاماً للمعلومات (Information System) الذي يخدم عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

حيث يعرف النظام بصورة عامة بأنه مجموعة اثنين أو أكثر من العناصر المترابطة التي تتفاعل مع بعضها لتحقيق هدف معين ؛ وإن أغلب النظم تتتألف من أنظمة فرعية أصغر تدعم النظام الرئيسي الذي تشكل جزء منه (Romany&Steinbart,2012: 24).

وإن هذا التعريف شامل بحيث يمكن أن يطبق على أي نظام، وبتعبير آخر : إن أي شيء ينطبق عليه هذا التعريف يعد نظاماً، وما يخص بحثنا هو النظام المحاسبي (Accounting System).

حيث عرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق النظام المحاسبي (Accounting System) في الدليل رقم (4) بأنه ( مجموعة العمليات والإجراءات التي يتم بموجبها معالجة المعلومات والبيانات المطلوبة ، لتحقيق أهداف الإدارية ، ويتضمن ذلك مسک السجلات ، وإجراءات العمليات المحاسبية المتّبعة في إعداد المعلومات وتحليلها ، واحتسابها ، وتصنيفها ، وتراخيصها ، وإعداد التقارير عنها ) (دليل التدقيق رقم (4), 2000: أ).

وقد وردت عدة تعاريف لنظام المعلومات المحاسبية ، فقد عرفه (Summers) بأنه مجموعة من العناصر ، والأهداف ، والسياسات والمبادئ ، ووسائل التشغيل ، والأفراد ، والمدخلات ، والمخرجات ، والرقابة المترابطة بتناسق لإنجاز الوظائف المحاسبية (Sammers,1989: 69). فيما عرفه (Horngren) بأنه شبكة الاتصالات الرسمية التي توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها من خلال عمليات تنظيمية (Horngren, 1997: 46).

أما (Vaassen) فيرى أن نظام المعلومات المحاسبية يعد تخصصاً أو فرعاً من فروع المحاسبة ، فضلاً عن اعتباره مجموعة من الأنظمة ، كما يرى أنه نتيجة للتغيرات الكبيرة في القرن الماضي لم يحدد أو يعرف مفهوم واضح لنظام المعلومات المحاسبية في الأدبيات المحاسبية ، وهذا الإرباك متّأٍ من المفاهيم الكثيرة المنسوبة إلى نظم المعلومات المحاسبية (vaassen,2002: 3) .

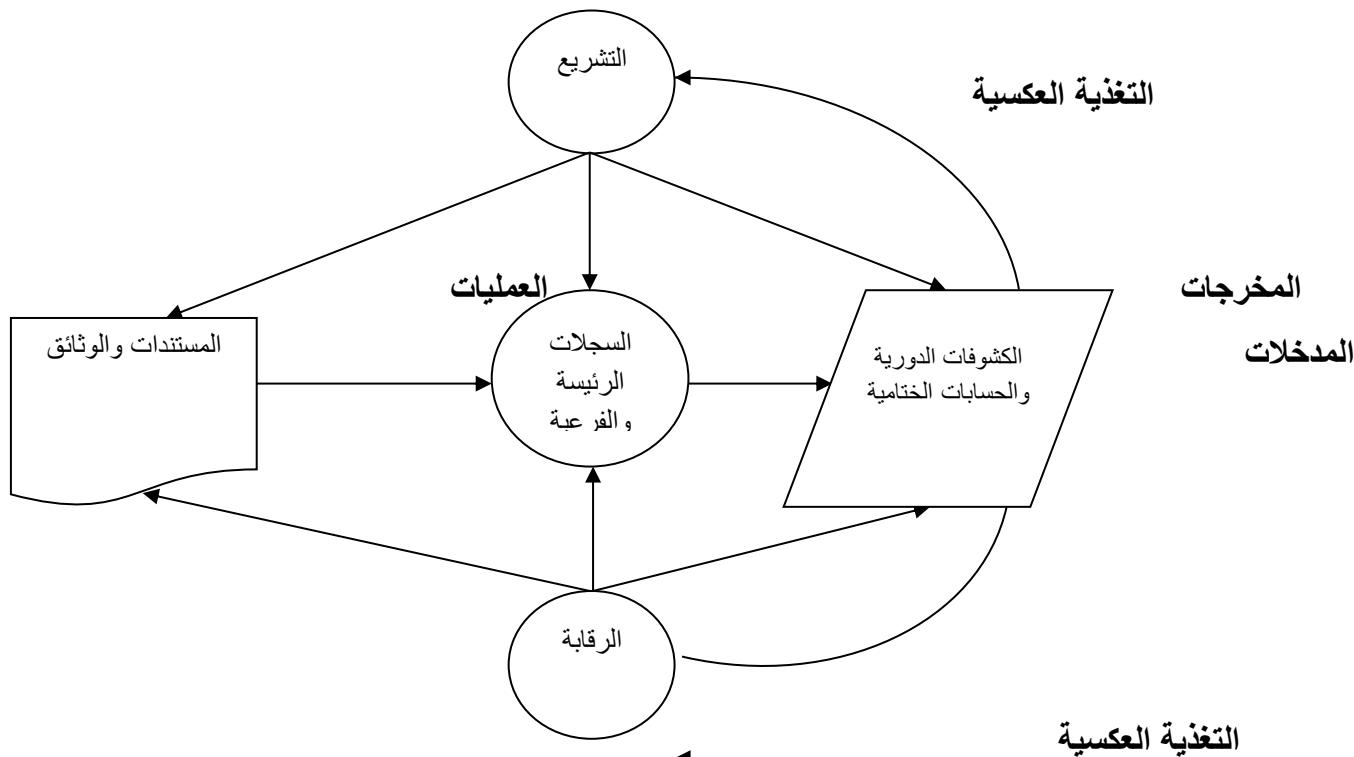
وأن أحد أهم النظم المحاسبية هو النظام المحاسبي الحكومي (Government accounting system) ، على الرغم من أنه كان الأبطأ في تطوره، حيث عانى الإهمال إلى حد ما من قبل المحاسبين والحكومات على حد سواء ، وإن كانت الدول المتقدمة قد تنبهت إلى أهمية نظم المعلومات المحاسبية لمعالجة مشكلة جمود النظام المحاسبي الحكومي ، وعززت هذه النظم بأنواع متطرفة من التقنيات الحديثة والأساليب المتطرفة ؛ كي تستطيع من خلالها أن تقابل المشكلة وتزييلها من جذورها ، واتجهت معظم الدول النامية إلى تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة دون الأخذ بمقومات ومتطلبات تأمين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية ؛ ولذلك جاءت هذه التشريعات ضعيفة ولم تطبق الكثير من أحكامها عملياً أو طبقت بنحو مشوه.

إن النظام المحاسبي الحكومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والمصروفات السنوية الحكومية ، وكذلك يعد جزءاً من النظام المالي للدولة ، إذ يُعرف على أنه (مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تحكم التصرفات المالية للوحدات الحكومية غير الهدافه إلى تحقيق الربح ، والداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة ، والتي تخضع لأحكام الدستور والقواعد والتعليمات المالية المركزية) (بابا، 2005: 15).

ويعرف أيضاً (( بأنه مجموعة من الطائق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة المقتنة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية ؛ بهدف حماية موجودات الحكومة (الأموال العامة) وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي)) (مسعد وآخرون، 2009: 154).

الشكل (1)

### أهم عناصر النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: إعداد الباحث

### 3-2: أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية شأنها شأن أي فرع من فروع المحاسبة إلى توفير البيانات والمعلومات الملائمة الموثوق فيها ، عن النشاط في الوحدات الحكومية ، وتقديمها إلى الجهات التي لها اهتمامات بأداء تلك الوحدات ونشاطها (مسعد واخرون,2011: 14) ويمكن من منطق وظيفي في تحديد الأهداف أن تنسب أهداف هؤلاء المستخدمين واستخداماتهم لتلك المعلومات إلى المحاسبة الحكومية ؛ وبمعنى آخر أن نعتبر أهداف المستخدمين هي أهداف المحاسبة الحكومية (حمد والبحر,1990: 16) ؛ وعليه يمكن بلورة أهداف المحاسبة الحكومية وظيفياً في المجموعات الآتية :

- 1- ثبيت التصرفات المالية: حيث تهدف المحاسبة الحكومية إلى ثبيت التصرفات المالية وما يتعلق بها للوحدات الحكومية في مجموعة دفترية متاجنة تؤدي إلى إعطاء نتائج موحدة (سلوم, 2001, 10).
- 2- توفير المعلومات الازمة للمساءلة (حمد والبحر,1990: 16): ويقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات ومبررات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك ؛ وعلة المساءلة هو أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي إما مملوكة للشعب أو جمعت منه مباشرة ، ومن حقه أن يعرف مقدار هذه الموارد وكيف يتم إنفاقها ، وكذلك فإن قوانين خاصة تصدر في مختلف الدول لتنظيم الأمور المالية العامة للدولة ؛ كقوانين الضرائب ، والموازنة العامة ، وبعض التشريعات المالية الأخرى ، وهي تمثل إطاراً للمساءلة عن أعمال الجهاز الإداري للدولة .
- 3- توفير المعلومات الازمة للرقابة: تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة على إيرادات الدولة ونفقاتها (محمود,2013: 16) ، ويقصد بالرقابة الفعالة التأكيد من الالتزام بالموازنة ، وبالبرامج والخطط والسياسات الموضوعة بما يحقق أهداف الموازنة بكفاءة وفاعلية .
- 4- توفير المعلومات الازمة لاتخاذ القرارات: حيث توفر المحاسبة الحكومية البيانات والمعلومات الازمة لرسم السياسات ، والتخطيط ، واتخاذ القرارات ، والرقابة ، والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقدير أدائها (الرمادي, 2009: 13).
- 5- توفير المعلومات الازمة لإعداد الحسابات القومية: يجب أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات المعدة تبعاً للمفاهيم والتعريفات والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية ، وتزداد أهمية هذا الهدف بازدياد التوجه نحو توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية (العواد,2012 ,16).
- 6- توفير المعلومات الازمة للإفصاح: حيث تهدف المحاسبة الحكومية إلى الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقاتها وإظهار حجم ماحققتها من أنشطة وعمليات .

7- توفير البيانات والمعلومات إلى جهات أخرى: حيث تمد المحاسبة الحكومية المستثمرين وجهات الإقراض الدولية ببيانات والمعلومات اللازمة كالتى يحتاج إليها صندوق النقد الدولى (الرماحي, 2009: 14).

### 3- خصائص النشاط الحكومي:

يستمد النشاط الحكومي خصائصه من البيئة التي يعمل بها؛ وهي الوحدات الحكومية غير الهدافة إلى تحقيق الربح (سلوم, 2001: 12)، وتأسيساً لذلك فإن الوحدات الإدارية الحكومية تتميز بخصائص معينة تؤثر في النظام المحاسبي في هذه الوحدات، ويمكن إيجاز هذه الخصائص على النحو الآتى:

1- لاتهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق الأرباح: إذ تخصص الموارد عادة لمشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلعة أو خدمة ضرورية للمجتمع؛ ويلزم حصول الأفراد عليها دون النظر إلى المقدرة على الدفع، وبناءً على ذلك لاتتحقق مشروعات الخدمات العامة إيرادات؛ ومن ثم لا تجري مقابلة بين المصروفات والإيرادات بغرض معرفة نتيجة النشاط (العواد, 2012: 19).

2- تختلف وتتعدد مصادر تمويل الإيرادات وال النفقات العامة: إن الحكومة هي صاحبة القرار في تحصيل الإيرادات وطرائق إنفاقها باعتبارها سلطة سيادية؛ حيث تحصل على الإيرادات العامة على شكل ضرائب، ورسوم، وعوائد على اختلاف أنواعها، وتقوم بتوزيعها على الأنشطة والخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية المختلفة بموجب اعتمادات ترصد سنويا في الموازنة العامة للدولة لتأدية هذه الأنشطة والخدمات؛ وذلك لتحقيق أهداف عامة ومرسومة من قبل الحكومة، وفي ضوء هذا يتبين لنا عنصران أساسيان هما (هلاي, 2002: 23):

أ- لا يوجد للوحدة الحكومية الإدارية رأس مال كما هو في المنشآت التجارية، وإنما يتم تمويلها عن طريق الاعتمادات التي ترصد لها في الموازنة العامة للدولة.

ب- إيرادات الوحدة الحكومية لا ترتبط بمصاريفها، وليس بالضرورة أن تتناسب تكاليف الخدمات المعينة مع الإيرادات التي تولدها؛ وذلك لعدم إمكانية تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات (Granof, 2004: 6).

3- غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الخدمي الحكومي: يندر تنافس الأنشطة الحكومية مع بعضها بعضاً؛ بل قد يصعب خلق هذه المنافسة، إذ تقدم الوحدات الحكومية خدمة ضرورية لأفراد المجتمع فهي ليست محل تبادل في الأسواق؛ نظراً لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لاعلاقة له بالكلفة كما لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم الخدمات العامة بل سوق احتكار (العواد, 2012: 20).

4- تخضع الوحدات الإدارية الحكومية لقيود قانونية: يتم تمويل الأنشطة والخدمات التي تقدمها الوحدات الإدارية الحكومية عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها؛ وبإشراف الجهاز الإداري والمالي للدولة، والمتمثل في وزارة المالية وأجهزتها المختلفة (هلاي, 2002: 24).

## المحور الرابع

### **محاسبة التكاليف ومجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي:**

إن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق قد وجد في زمن وبيئة كان يفي بمتطلباتها من حيث الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات ، إذ كان الهيكل التنظيمي للدولة محدوداً وأوجه الصرف محددة ، حيث يمكن تحقيق الرقابة والسيطرة عليها من خلال المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي الذي كان مطبقاً في ذلك الوقت ، أما مع التطورات الحالية واتساع الهيكل التنظيمي للدولة وكذلك أوجه الصرف أصبح هذا النظام قاصراً عن تلبية متطلبات الرقابة والتخطيط لتحقيق الإدارة المالية أهدافها في استغلال الموارد ، وتحقيق الرفاهية الاجتماعية ، فكان نتيجة ذلك هو التوجه نحو تطوير نظم الإدارة المالية في العراق وبصورة خاصة النظام المحاسبي الحكومي ، وان استخدام نظام محاسبة التكاليف هي أحد مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي والذي يعتمد على تطوير مجالات أخرى كالقوانين التي تحكمه ، والهيكل التنظيمي والمجموعة المستندية والدفترية والدليل المحاسبي ؛ حيث سوف يتم التعرف بالتفصيل على محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والمجالات الأخرى التي يعتمد عليها استخدام نظام محاسبة التكاليف بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق لغرض توفير نظام محاسبي حكومي يقدم بيانات ذو جودة عالية.

#### **4-1: محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية:**

يعد نظام التكاليف من أهم الوسائل التي تساعده على تحقيق أغراض الوحدة من خلال ما يوفره هذا النظام من البيانات التي تساعده في اتخاذ القرارات الإدارية ، حيث إن توافر البيانات عن الاتجاهات المختلفة للإنفاق العام وأثره في الاقتصاد القومي ما هي إلا خدمات أساسية تقدمها المحاسبة الحكومية في إطار التقييم الاقتصادي والمالي للخدمات والمشروعات العامة ؛ كما إن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة والتوسع في تحليل عناصر التكلفة للخدمات العامة المتماثلة ، يعد من أهم الوسائل الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد الموازنة العامة للدولة على وفق الاتجاهات الحديثة ، وعنصراً أساسياً بيد الرقيب المالي لتقييم أداء الوحدات الحكومية والرقابة عليها ؛ إذ إن رقابة الأداء تمثل فحصاً موضوعياً تشخص به السياسات و النظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة ، وتقارن من خلاله الإنجازات بالخطط والناتج ، وبالقواعد والممارسات ، وبالسياسات بهدف الكشف عن الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من كفاءة إدارة الموارد الاقتصادية وفعاليتها (التميي وآخرون, 2012: 27).

ويمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية بما يأتي (كامل, 2008: 2):

- تحديد تكلفة القيام بالنشاط مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة ، والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج ، والإفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاية .

2- إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات التنظيمية المتماثلة وللوحدة الواحدة في مدد زمنية مختلفة ، وهذا كله يؤدي إلى مساعدة الإدارة والدولة على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج الذي يهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وتقديم الخدمات الحكومية بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة.

3- توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها . ولاسيما أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية وفي المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة ، وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية (باعتبار أن تكاليف اندثار الموجودات الثابتة السنوية تعد جزء من تكاليف إنتاج الخدمات وتنفيذ البرامج من قبل الوحدات الحكومية) وبما يسهم في التقويم الدقيق للأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للبرامج الحكومية مما يساعد الإدارة في تأمين الرقابة على الأموال العامة .

4- زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع وتبويب التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة .

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن استخدام نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية يوفر مزايا عديدة في تحسين جودة المعلومات التي يمكن أن يوفرها النظام المحاسبي الحكومي المطبق في تلك الوحدات ، مما يساعد على استخدام نظم حديثة في إعداد الموازنة (موازنة البرامج والأداء) ، إلا أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية أدى إلى ضعف كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي وفاعليته في توفير المعلومات التي تساعده في عمليات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات .

#### **4-2: القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي:**

إن العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية يتأثر إلى حد كبير بالقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة من الجهات المركزية في الدولة التي تحدد أساليب العمل ، وتتضمن قواعد ومعايير ملزمة تهدف إلى تحقيق التمايز والانسجام في طائق القياس والعرض ، وضمان جانب العدالة والموضوعية في تقديم المعلومات ، كما إنها تمثل الإطار الفلسفى العام ومصدر الأحكام فيه ، وهي التي تحدد مساراته وتوجهه أعماله وتحكمها وتهدف إلى ضمان النوعية في أداء العمل والتي تأتي من مصادرها المختلفة ، وهي القوانين والتشريعات الحكومية والقرارات الإدارية (زنكناة، 2003: 78) ؛ ولتطبيق نظام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية التي تعمل بموجب قوانين تحكم عملها لابد من استحداث نصوص قانونية توجب احتساب تكاليف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات .

#### 4-3: الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية:

يمثل الهيكل التنظيمي صورة لهيكل المؤسسة أو شكل يوضح بالرسم كافة الوظائف الرئيسية والوحدات الإدارية والعلاقات التي تربط بين تلك الوحدات وبعضها البعض وخطوط السلطة والمسؤولية التي تربط بين أجزاء المؤسسة والأبعاد الأفقية لنطاق الإشراف .

ويعرف الهيكل التنظيمي على أنه عبارة عن إطار يحدد الإدارات والأقسام الداخلية المختلفة للمؤسسة ، فمن خلال الهيكل التنظيمي تتحدد خطوط السلطة وانسيابها بين الوظائف وكذلك يبين الوحدات الإدارية المختلفة التي تعمل معاً على تحقيق أهداف المؤسسة .

<https://faculty.psau.edu.sa/.../doc-5-doc-27ec7e21a73071c6aa10d3aac5cfb96e-origin>

وإحتساب تكاليف الأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية لابد من إعتماد التقسيم حسب البرامج والأنشطة ، إذ يعتمد هذا التقسيم على تحديد العلاقة بين أعمال ومشاريع الدولة التي تهدف إلى القيام بها خلال الفترة القادمة وكلف هذه المشاريع وليس بما تنفقه الدولة على شراء السلع والخدمات فقط ، إذ بموجبه توزع أهداف الدولة إلى عدد من البرامج والأنشطة وتحديد كلف كل برنامج أو نشاط في ضوء معايير القياس المناسبة (جيلايو، 2009: 33)، و يعد هذا التبويب من أفضل أسس التبويب لأغراض سلامة تنفيذ البرامج الحكومية وسياساتها وتقويم مستوى الأداء وقياس كفاءته ، ويقوم هذا التبويب على مبدأ تقسيم النشاط الكلي إلى مجموعات متجانسة بحيث تقسم كل مجموعة (برنامج) إلى مجموعة من المشروعات ، وكل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة التي تتكامل فيما بينها لتنفيذ البرنامج المستهدف ، ويرتبط هذا التبويب بالتبسيط الوظيفي وبالتبسيط الاقتصادي ، ويؤدي هذا النوع من التبويب إلى خدمة العديد من الأغراض، ومن ثم يمكن من توفير البيانات اللازمة للتحليل والتخطيط الاقتصادي ورسم السياسات واتخاذ القرارات وفرض الرقابة الإدارية والاقتصادية على كفاية وحسن استغلال الموارد المتاحة وتحديد المسئولية عن أية انحرافات قد تحدث ؛ وعلى الرغم من اعتبار هذا التبويب من التبويبات الحديثة فإنه يؤخذ عليه إنه يحتاج إلى مزيد من الوقت والدراسة و التكاليف و المهارات الإدارية ذات الكفاءة العالية داخل الوحدات الحكومية (مطروود، 2009: 22).

#### 4-4: المجموعة المستندية والدفترية والكشفوفات المالية:

إن المستندات تعتبر الوثيقة التي تثبت العمليات المالية التي تتم ، أما السجلات فهي مستودع البيانات بالنسبة للنظام المحاسبي ، وأما الكشفوفات المالية فهي وسيلة توصيل المعلومات والبيانات إلى الجهات المستفيدة.

من خلال مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي وكما جاء بمنشور وزارة المالية ذي العدد (13) في 31/5/2000 ، قام بتحديث بسيط في شكل المستندات الرئيسية المستخدمة في الوحدات الحكومية التي تمثل في مستندات الصرف ومستندات القيد ، إذ تمت إضافة حقل على المستوى الرابع للدليل وللجانبين المدين والدائن ، ولم يكن هناك تغيير جوهري على شكلها القديم ، أما بالنسبة للسجلات فكان التغيير طفيفاً وللهذا

سوف لن ندخل في تفاصيلها ، إلا إن النظام احتاج إلى سجل لتسجيل الحسابات المستحدثة والخاصة بالموجودات والمطلوبات ، وهذا السجل مشابه لسجل الأستاذ الفرعي الذي يستخدم في النظام المحاسبي الموحد ؛ وأخيراً فإن تطوير الكشوفات المحاسبية لم يؤثر في إعداد الكشوفات الشهرية ؛ إذ أبقاها نفسها مع تغيير بسيط على شكل ميزان المراجعة ، أما التطوير المهم فقد كان استحداث الكشوفات السنوية ، إذ تم إعداد كشف حساب قياس النتيجة وكذلك كشف المركز المالي (بashi والمعاضيدي, 2006: 175) .

#### 4-5: دليل الحسابات:

يعتبر الدليل المحاسبي من أهم العناصر الواجب توافرها في كل نظام محاسبي بغض النظر عن القطاع المستخدم فيه ، ويعرف الدليل المحاسبي بأنه ( طريقة للتبويب تتضمن عملية اختيار أسماء الحسابات وتجميعها في مجموعات رئيسية وفرعية متاجسة ومتشبهة ثم وضعها في قالب دليل حسابات بإعطائها رموزاً وأرقاماً ويراعى في ذلك توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والمتابعة والتنفيذ والرقابة مع مختلف المستويات ) (البغدادي, 2008: 48) .

والدليل المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي لحسابات الموازنة والمقصود به ( الإطار الذي يحوي في داخله على أنواع المصروفات والإيرادات التي تعتمدها الوحدات الحكومية ) ، يعتمد في وضع المصروفات والإيرادات على الترميز العددي ؛ حيث يوجد لكل حساب رقم يسمى الدليل المحاسبي ، ومن هذا الرقم تتفرع الحسابات الفرعية ، ومن ذلك يتضح أن الدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي في العراق يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتصنيفات أو تبويبات الموازنة (البغدادي, 2008: 49) ؛ وقد تضمن تبويب الموازنة العامة تكامل التصنيف المحاسبي لنشاط الوحدة المحاسبية من حيث النفقات والإيرادات وتجانسها واتباع أسلوب التحليل الهرمي لنشاط الوحدات الرئيسية وقد تضمنت التبويبات الآتية:

- 1- التقسيم الإداري.
- 2- التقسيم الاقتصادي.
- 3- التقسيم النوعي.
- 4- التقسيم الوظيفي.

لقد استخدم المخطط المالي أسلوب الترميز العشري بالنسبة لكل نوع من أنواع التبويبات المذكورة أعلاه ، بما يضمن توفير البيانات المالية المطلوبة لأغراض التنظيم المحاسبي من جهة ، وتخطيط الإدارة المالية من جهة أخرى ويلحظ أن الدليل المحاسبي للموازنة يعكس ملامح النظام المحاسبي الحكومي ويشتمل على نوعين من الحسابات (سلوم, 2001: 56):

- الأول- حساب مصروفات الموازنة.
- الآخر- حساب إيرادات الموازنة.

إن تقسيم المصاروفات شمل كل أنواع التقسيم الأربع، أما تقسيم الإيرادات فإن التقسيم الإداري مفقود في تقسيمات الموازنة؛ يعد (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) الصادر من دائرة المحاسبة في وزارة المالية لسنة 2000، خطوة متقدمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق (السعبي, 2007, 1:).

ثم بعد عام 2007 تم تحديث الدليل المحاسبي الحكومي وتبعاً لما جاء في تبويبات الموازنة الفدرالية في العراق لسنة 2007 والمتوافق مع دليل (GFS)، إذ إن المشرع قد دمج وداخل بين بعض الفصول في هيكل التبويب الحالي لأغراض رقابية وتحليلية، فضلاً عن أنه حل تبويب الإيرادات والمصاروفات إلى خمسة مستويات إذ إن المستوى الأول يقابل الفصل في التبويب السابق، والمستوى الثاني يقابل المادة في التبويب السابق، والمستوى الثالث يقابل النوع في التبويب السابق، والمستوى الرابع والخامس يمثل تحليل النوع لأغراض رقابية وإحصائية. وكذلك قد ظهر تصنيف جديد (311) بيع الموجودات غير المالية التي لم يكن ضمن تصنيف الإيرادات الاقتصادية سابقاً، ومن الجدير بالذكر أن التبويب الاقتصادي للإيرادات للموازنة الفيدرالية لسنة 2007 والاتحادية لسنة 2008 أيضاً أُعطي لها الترميز العشري المستوى الأول يقابل الأعداد في الترميز السابق (جيعلو, 2009: 35)؛ واستمر العمل بهذا الدليل لحين صدور الدليل المالي والمحاسبي في العراق في 26/2/2013 من قبل وزارة المالية، حيث تم الرجوع إلى التبويب الذي صدر في عام 2000 (فصول ومواد وأنواع بالنسبة للنفقات وأعداد ومواد وأنواع بالنسبة للإيرادات) مع بعض التعديلات حيث جاء هذا الدليل أيضاً متوافقاً مع دليل إحصاءات المالية الحكومية (GFS).

### المحور الخامس

#### صياغة وتطبيق الأنماذج المقترن

#### لاستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي

1-5: نبذة تاريخية عن عينة البحث:

1-1-1: النشأة :

الجامعة المستنصرية: (جيعلو, 2009: 86) (الصفحة-الرسمية

(<http://uommagazine.uomustansiriyah.edu.iq/>)

بدأت الجامعة المستنصرية مسيرتها الأولى جامعة أهلية عام 1964 أطلق عليها اسم الكلية الجامعية وألحقت بجامعة بغداد بقصد منحها الهوية العلمية المعتمدة في الجامعات الرسمية وفي عام 1965 انفصلت عن جامعة بغداد والتزمت مناهج الدراسة الخاصة بها وتضم الجامعة المستنصرية عدداً من الوحدات الإدارية التابعة لرئاسة الجامعة تتولى إنجاز المهام الخاصة بالجامعة ومن تلك الوحدات ( مديرية المالية ، و مديرية الرقابة والتدقيق الداخلي ، و وحدة البحث والتطوير ، والدائرة الهندسية ، و وحدة الخدمات ، و شعبة العلاقات الثقافية ، و مديرية التسجيل ، و شعبة الإعلام الجامعي ) .

وتتبع الجامعة مجموعة من الكليات والمراكز وما يهم بحثنا هي كلية العلوم.

## كلية العلوم: (جعيلو, 2009: 86) (الموقع الرسمي لكلية العلوم /جامعة المستنصرية, 2016)

تعد كلية العلوم صرحا علميا وتربويا تجاوز عمره السادسة والاربعون عاماً أي منذ تأسيس الجامعة المستنصرية سنة 1963م. وكان قسمي الرياضيات والفيزياء هما اللبنة الاولى لمسيرة الكلية العلمية، حيث تم بعد ذلك افتتاح قسم الكيمياء سنة 1980م وقسم علوم الحياة سنة 1983م. ثم استمرت الكلية بالعطاء العلمي ومواكبة التطورات العلمية وتحظى هذا عن إفتتاح قسم علوم الجو سنة 1992م وقسم علوم الحاسوب في مطلع العام الدراسي 1996/1997م.

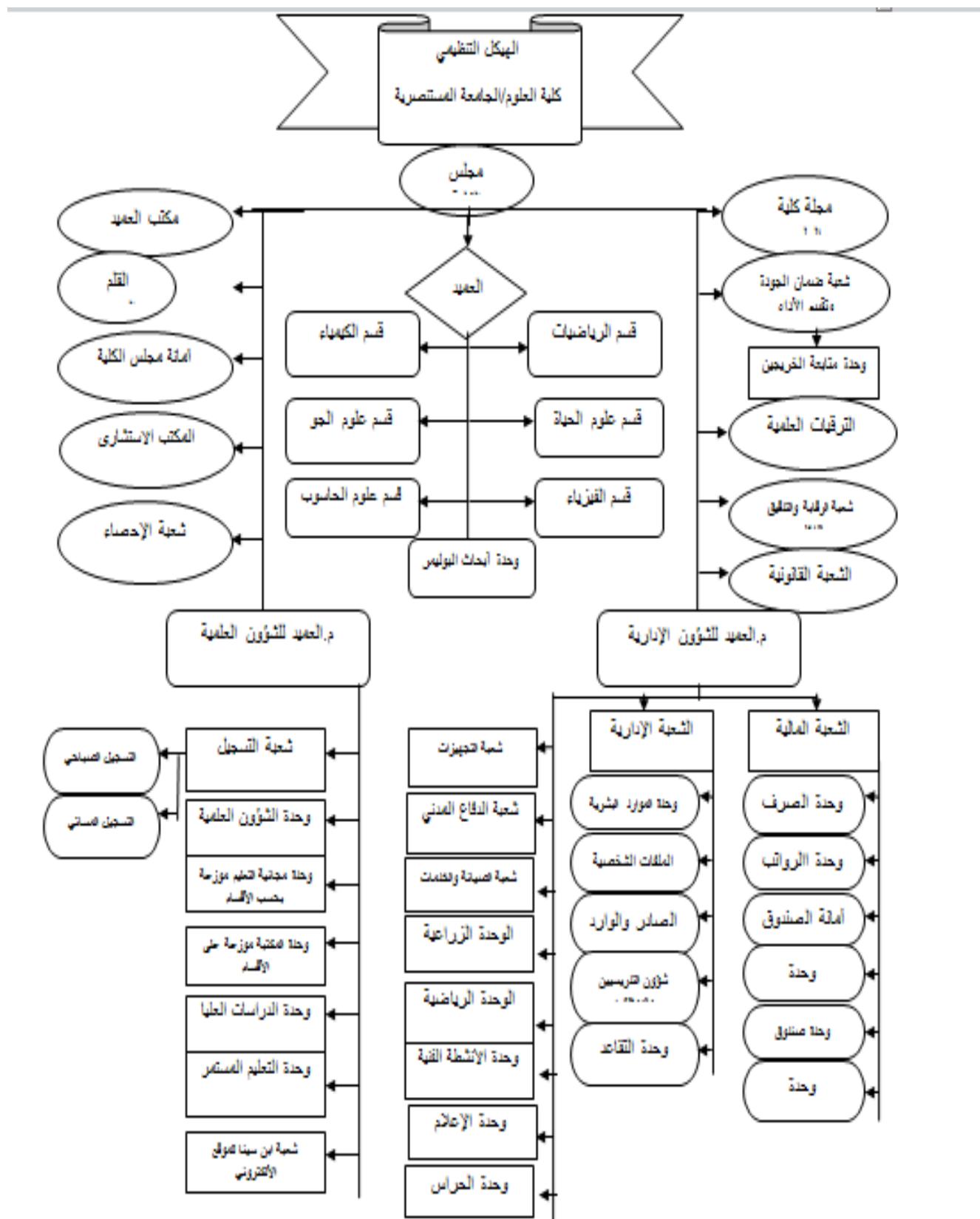
ومن الخطوات المهمة التي تم إنجازها في كلية العلوم هو إستحداث الدراسات العليا سنة 1984م في قسم الفيزياء لمنح درجة الماجستير وأعقب ذلك إستحداث دراسة الماجستير في قسم الرياضيات سنة 1986م ، وقسم الكيمياء سنة 1989م ، وفي قسم علوم الحياة سنة 1990م ، وقسم علوم الجو 1992م وقسم علوم الحاسوب سنة 2001م.

وتم الشروع في دراسة الدكتوراه سنة 1992م في قسمي الفيزياء وعلوم الحياة ثم في قسمي الكيمياء والرياضيات سنة 1993م وفي سنة 2003م في قسم علوم الجو. أسست الكلية مكتباً استشارياً سنة 1993م يهدف إلى تنظيم العلاقة بين الكلية ومؤسسات الدولة الأخرى لتقديم الخدمات الإستشارية العلمية والفنية لدعم الخطط التنموية وتوثيق روابط الجامعة بالمجتمع.

### **5-1-2: الهيكل التنظيمي لكلية العلوم /جامعة المستنصرية:**

يعد مجلس الكلية رأس الهرم بالنسبة للهيكل التنظيمي في الكلية ؛ حيث يمثل أعلى سلطة للتخطيط ، والإشراف ، ومتابعة التنفيذ لفعاليات الكلية العلمية والإدارية ، والفنية ، وله الصلاحيات الكافية بتحقيق غاياتها في ذلك، ويكون مجلس الكلية من أحد عشر فرداً من أصحاب المناصب الإدارية في الكلية ، حيث يخول المجلس ، عميد الكلية بعض تلك الصلاحيات لتمشية أعمال الكلية وأقسامها العلمية والإدارية (دليل كلية العلوم/جامعة المستنصرية, 2016).

والشكل الآتي يوضح الهيكل التنظيمي لكلية العلوم /جامعة المستنصرية:

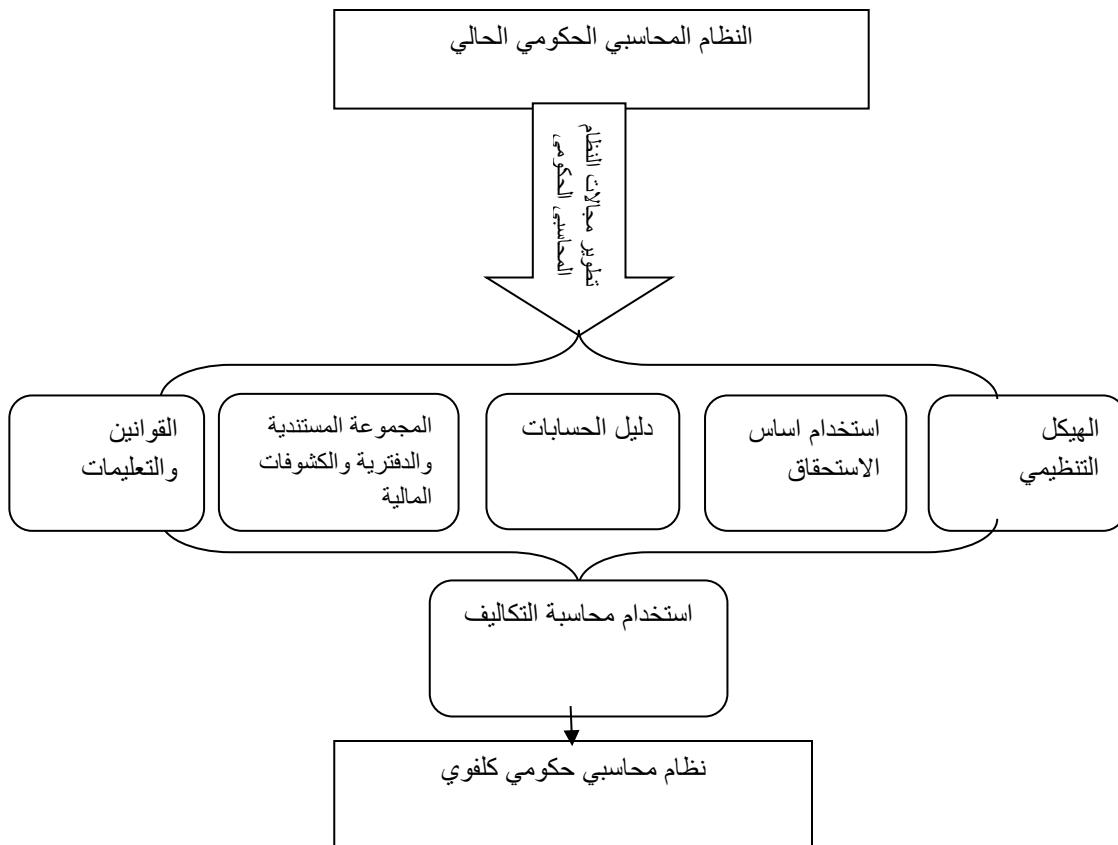
**الشكل (2)****الهيكل التنظيمي لكلية العلوم/جامعة المستنصرية**

وحالياً فإن الكلية تمنح الشهادات التالية ( بكالوريوس ، ماجستير ، دكتوراه ) و الاقسام التي تضمه هي ( الفيزياء ، والرياضيات ، والكيمياء ، وعلوم الحياة ، والأنواع الجوية ، والحسابات الكترونية ). وتحتوي على وحدة حسابية وشعبة للتدقيق الداخلي مستقلة حسابياً عن مديرية المالية .

**5-2: صياغة الأنماذج المقترن لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:**  
**الآتي الأنماذج المقترن لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:**

### (3) الشكل (3)

#### إنماذج مقترن لإستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: إعداد الباحثان

والآتي شرح تفصيلي للأنموذج المقترن:

### 5-2-1: الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية:

إن الخطوة الأولى في عملية التنظيم هي معرفة الأهداف الرئيسية والفرعية الخاصة بالوحدة الحكومية ، حيث إن عملية تحديد الأهداف تساعد في تحديد الاحتياجات التنظيمية وفي إعداد الهيكل التنظيمي المناسب ، وبعد ذلك القيام بتحديد كيفية تقسيم الأعمال الواجب القيام بها لتحقيق الأهداف وتجميع الأنشطة في وحدات تنظيمية مناسبة .

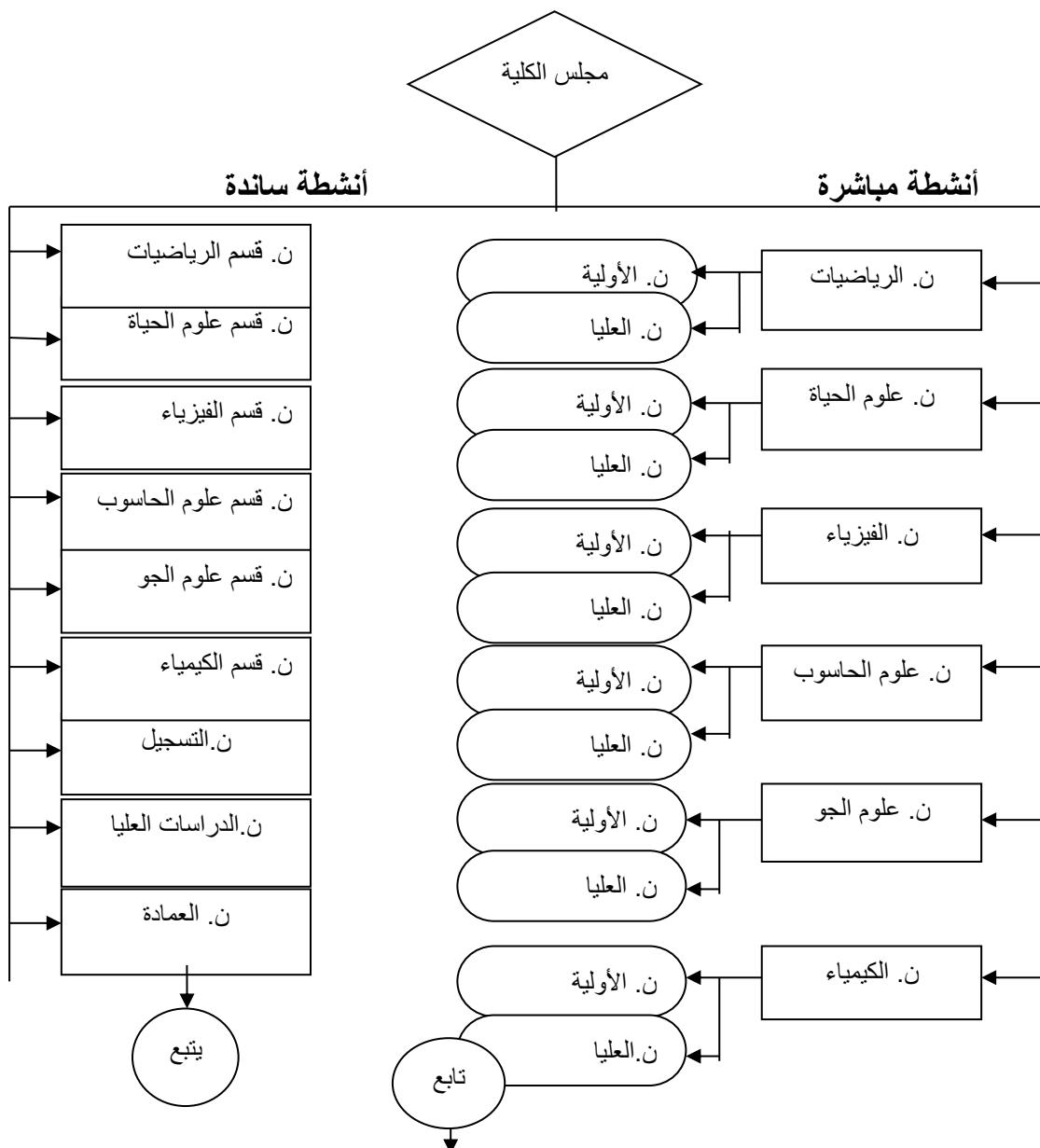
إن استخدام محاسبة التكاليف يتطلب أن يتم تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وظائف لها أهداف محددة ، ومن ثم تقسيم هذه الوظائف إلى برامج يتم من خلالها تأدية الوظيفة وهذه البرامج يتم تقسيمها إلى عدد من الأنشطة التي تنفذ البرنامج وهذه الأنشطة يمكن أن تقسم إلى أنشطة فرعية والتي تمثل مراكيز الكلف .

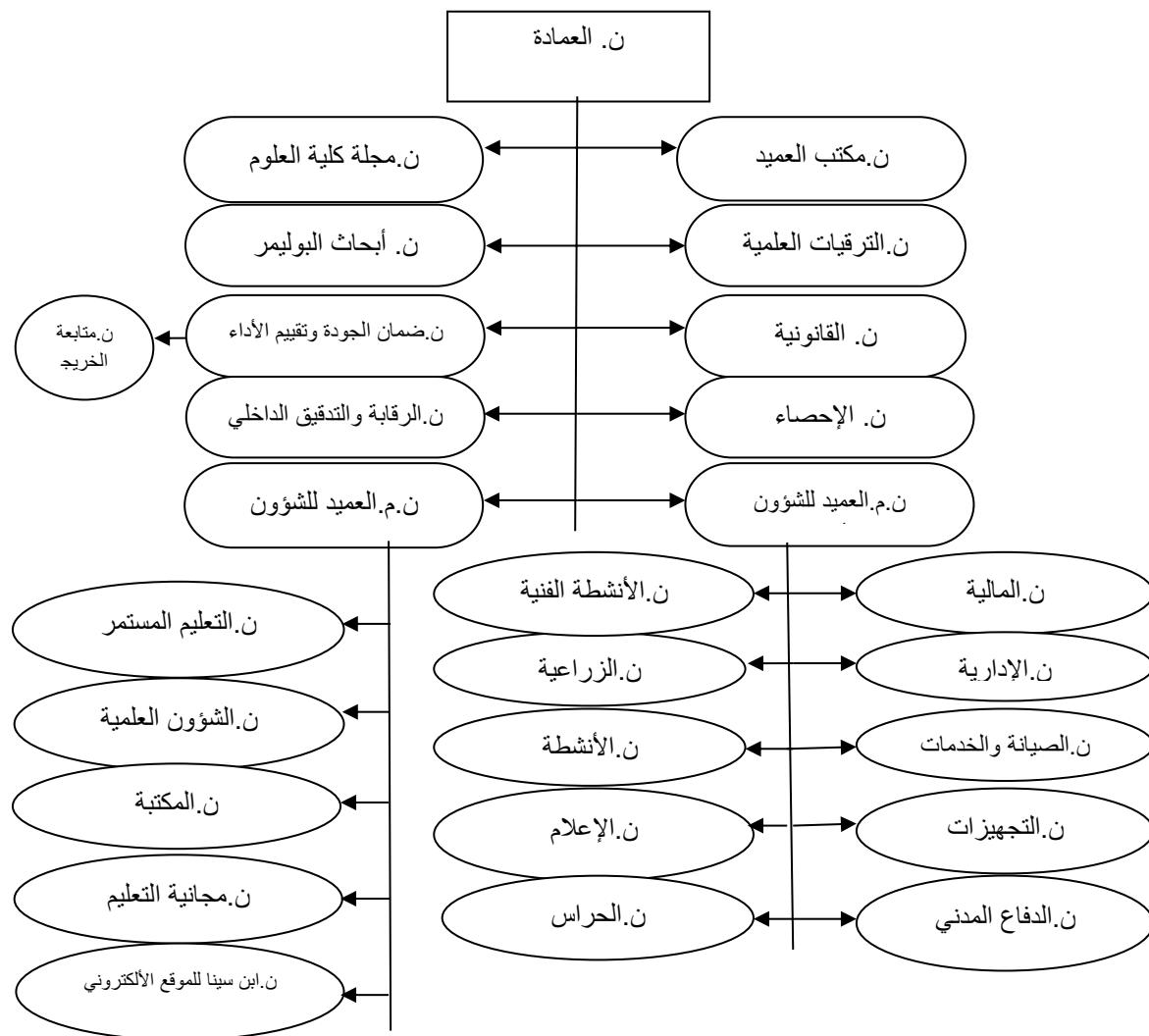
وبعد التعرف على الهيكل التنظيمي لكلية العلوم/جامعة المستنصرية الذي تم عرضه فيما سبق من ، وتحديد هدفها الذي يتمثل في تخرج كوادر مؤهلة ، سيتم تقسيم هيكلها التنظيمي إلى عدد من الأنشطة الرئيسية والفرعية باعتبار أن الكلية برنامج بحد ذاتها هدفه تخرج كوادر مؤهلة ، لكي نتمكن من تحديد كلف هذه الأنشطة وبالنتيجة احتساب كلفة البرنامج .

ويوضح الشكل الآتي الهيكل التنظيمي المقترن لكلية العلوم/جامعة المستنصرية وتبعاً للبرامج والأنشطة

**الشكل (4)**

**الهيكل التنظيمي المقترن لكلية العلوم/جامعة المستنصرية  
على وفق البرامج والأنشطة**





توضيح:

(ن) تعني نشاط

يمثل الأنشطة الرئيسية

يمثل الأنشطة الفرعية

يمثل الأنشطة الجزئية

المصدر: إعداد الباحث

من الشكل السابق يمكن أن نحدد بأنه قد تم اعتبار الكلية برنامجاً هدفه تخرج كوادر مؤهلة ، حيث تم تقسيم البرنامج (كلية العلوم) إلى عدد من الأنشطة الرئيسية وبنوعين هما:

1- الأنشطة المباشرة: وتمثل أنشطة رئيسية ذات كلف مباشرة بالهدف المحدد (تخرج كوادر مؤهلة) ،

وتم تقسيمها إلى ستة أنشطة وتبعاً لعدد الأقسام العلمية التي تحويها الكلية.

2- الأنشطة الساندة: وتمثل أنشطة رئيسية ذات كلف غير مباشرة بالهدف المحدد والتي تساند الأنشطة المباشرة بتحقيق الهدف ، إذ أنه بعد احتساب كلف هذه الأنشطة (الساندة) سيتم توزيعها على الأنشطة المباشرة بحسب معدل تحميل مناسب وسيتم توضيح ذلك بالتفصيل لاحقاً.

وذلك تم تقسيم الأنشطة الرئيسية إلى أنشطة فرعية حيث يحتوي كل نشاط رئيسي من الأنشطة المباشرة الستة على نشطتين فرعتين (الأولية , العليا) ، وكذلك تم تقسيم نشاط العمادة إلى (10) أنشطة فرعية.

ومن ثم تم تقسيم الأنشطة الفرعية إلى أنشطة جزئية ؛ إذ إن نشاط ضمان الجودة وتقدير الأداء يحتوي على نشاط جزئي واحد ، وإن نشاط م.العميد للشؤون الإدارية يحتوي على (10) أنشطة جزئية ، ونشاط م.العميد للشؤون العلمية يحتوي على (5) أنشطة جزئية.

بعد أن تم استعراض الهيكل التنظيمي على وفق البرامج والأنشطة يمكن تبوييب هذا التقسيم وكما يبين الجدول الآتي:

### جدول (1) تبوييب البرامج والأنشطة

التصنيف	البرنامج	النشاط الرئيسي	النشاط الفرعى	النشاط الجزئي
1	مجلس الكلية			
1-1		ن.الرياضيات		
1-1-1		ن.الأولية		
2-1-1		ن.العليا		
2-1		ن.علوم الحياة		
1-2-1		ن.الأولية		
2-2-1		ن.العليا		
3-1		ن.الفيزياء		
1-3-1		ن.الأولية		
2-3-1		ن.العليا		
4-1		ن.علوم الحاسوب		
1-4-1		ن.الأولية		
2-4-1		ن.العليا		
5-1		ن.علوم الجو		
1-5-1		ن.الأولية		
2-5-1		ن.العليا		
6-1		ن.الكيمياء		
1-6-1		ن.الأولية		
2-6-1		ن.العليا		
7-1		ن.قسم الرياضيات		
8-1		ن.قسم علوم الحياة		
9-1		ن.قسم الفيزياء		
10-1		ن.قسم علوم الحاسوب		

		ن.قسم علوم الجو		11-1
		ن.قسم الكيمياء		12-1
		ن.التسجيل		13-1
		ن.الدراسات العليا		14-1
		ن. العمادة		15-1
		ن.مكتب العميد		1-15-1
		ن.مجلة كلية العلوم		2-15-1
		ن.الترقيات العلمية		3-15-1
		ن.القانونية		4-15-1
		ن.الإحصاء		5-15-1
		ن.الرقابة والتدقيق		6-15-1
		الداخلي		
		ن.أبحاث البوليمير		7-15-1
		ن.ضمان الجودة وتقدير		8-15-1
		الأداء		
		ن.متابعة الخريجين		1-8-15-1
		ن.م.العميد للشؤون		9-15-1
		العلمية		
		ن.التعليم المستمر		1-9-15-1
		ن.الشؤون العلمية		2-9-15-1
		ن.مجانية التعليم		3-9-15-1
		ن.المكتبة		4-9-15-1
		ن.ابن سينا للموقع الإلكتروني		5-9-15-1
		ن.م.العميد للشؤون		10-15-1
		الإدارية		
		ن.المالية		1-10-15-1
		ن.الإدارية		2-10-15-1
		ن.الصيانة والخدمات		3-10-15-1
		ن.التجهيزات		4-10-15-1
		ن.الدفاع المدني		5-10-15-1
		ن. الزراعية		6-10-15-1
		ن.الأنشطة الرياضية		7-10-15-1
		ن.الأنشطة الفنية		8-10-15-1
		ن.الإعلام		9-10-15-1
		ن.الحراس		10-10-15-1

المصدر: إعداد الباحثان

5-2-2: الأساس المحاسبي المعتمد في النظام المحاسبي الحكومي واستخدام أساس الاستحقاق:

إن الأساس المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق في كلية العلوم/ الجامعة المستنصرية هو الأساس النقدي المعدل الذي أوجبه قانون أصول المحاسبات العامة الملغي رقم (28) لسنة 1940 المعدل في المادة (11) و(12) منه .

إن هذا الأساس في تسجيل العمليات المالية يحمل كثيراً من القصور ؛ حيث إنه لا يفرق بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ، وكذلك لا يعطي صورة حقيقة عن المركز المالي وحساب قياس النتيجة ، لأن تكون هناك عمليات صرف تخص السنة الحالية ولكن لم يتم الدفع حتى نهاية السنة فيتهم دفعها في السنة الآتية على أساس أنها مصروفات تخص السنة التي تم الدفع فيها ، وكذلك لا يوفر إمكانية المقارنة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل عمليات الصرف والقبض ولا يصلح في توفير المعلومات الإدارية المفيدة وغيرها من أوجه القصور.

ولاستخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لابد من تطبيق أساس الاستحقاق أساساً وحيداً في تسجيل العمليات المالية.

### 3-2-5: الدليل المحاسبي:

بعد أن قمنا بتقسيم الهيكل التنظيمي للكلية إلى برامج وأنشطة ، واستخدام أساس الاستحقاق الذي يتطلبه نظام محاسبة التكاليف ، لابد من إعداد دليل حسابات يتلاءم مع متطلبات تطبيق محاسبة التكاليف ، حيث إن الدليل المعتمد حالياً في الوحدات الحكومية على العموم وكلية العلوم/جامعة المستنصرية على الخصوص هو دليل الحسابات الصادر من وزارة المالية في 26/2/2013 والذي يتوافق مع دليل إحصاءات مالية الحكومة (GFS) .

سوف يتم الاعتماد على هذا الدليل في النظام المحاسبي الحكومي المقترن لكلية العلوم مع إجراء بعض التحديثات تبعاً لما يتطلبه تشغيل هذا النظام (المقترح) ، وأن هذه التحديثات تمثل في الفقرات الآتية مع الأخذ بنظر الاعتبار توافقها مع التبويبات الظاهرة في الموازنة العامة:

- 1- **الموجودات الثابتة:** تطبيقاً لأساس الاستحقاق فإن الموجودات الثابتة ستعامل كمصرفات رأسمالية تظهر في قائمة المركز المالي ، فإنه يتم تثبيت الموجودات الثابتة ضمن حقل الموجودات (3) ، حيث يتم استحداث تبويب ضمن الموجودات (3) ليحمل التبويب (3-7) ويقسم هذا الحساب بحسب التقسيم الوارد في النفقات الرأسمالية (05-01-2) الذي سيتم إلغاؤه لأن الموجودات تعتبر من حسابات المركز المالي وليس حسابات قياس النتيجة تطبيقاً لأساس الاستحقاق ، لكن الموجودات الثابتة عند شرائها يتم إدخالها مخزنياً ومن ثم تجهيزها للأقسام لغرض الاستخدام ؛ أي إن عملية الشراء (الصرف) لاتثبت عملية الاستخدام لاحتساب التكاليف ، فلا غرائب السيطرة على متابعة تنفيذ الموازنة (عملية الصرف) من جهة واستخدام الموجود الثابت (لاحتساب التكاليف) من جهة أخرى يتم استحداث حساب مراقبة الموجودات الثابتة ضمن حساب الحسابات النظامية المدينة (3-9) ليحمل تبويب (3-6) ويقسم بحسب تقسيم الموجودات الثابتة الوارد ضمن حساب النفقات الرأسمالية (05-01-2)

الذي سيتم إلاؤه ؛ فعند الشراء يتم استخدام حساب مراقبة الموجودات الثابتة لإثبات عملية الشراء (الصرف من تخصيصات الموارنة) وعند التجهيز للاستخدام يتم استخدام حساب الموجودات الثابتة (7-3) الذي تم استخدامه لإثبات عملية استخدام الموجود لأغراض احتساب التكاليف ، دون استخدام الحسابات المقابلة (4-9-4) لإثبات الموجودات ، حيث إن التبوييب الظاهر في الموارنة تحت عنوان النفقات الرأسمالية تقابل حساب مراقبة الموجودات الثابتة في الدليل المستحدث لأغراض متابعة تنفيذ الموارنة ، ويتم احتساب الاندثار عليها ، ويستحدث حساب الاندثار ضمن بند النفقات غير المالية (2-3) الذي سيتم استخدامه مقسم بحسب أنواع الموجودات ، وتتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا التبوييب من المصاروفات لا يظهر ضمن تخصيصات الموارنة كونه مصروفات غير مالية.

**2- المستلزمات السلعية:** يتم شراء المستلزمات السلعية وتسجيلها محاسبياً على حساب الفصل والمادة ، ولا يوجد ما يثبت محاسبياً دخولها إلى المخازن والسيطرة عليها ، ولمعالجة ذلك يتم استخدام حساب مراقبة المستلزمات السلعية ضمن حساب الموجودات (3) في الحسابات النظمية المدينة (9-3) لتأخذ التبوييب (3-9-3) مقسم بحسب التقسيم الوارد ضمن حساب المستلزمات السلعية (2-03-01-2) ، ولا يتم إلغاء تبوييب المستلزمات السلعية (2-03-01-2) ، فعند الشراء يستخدم حساب مراقبة المستلزمات السلعية لإثبات عملية الشراء (لأغراض متابعة تنفيذ الموارنة) ، وعند التجهيز إلى الأقسام يتم استخدام حساب نفقات المستلزمات السلعية لإثبات عملية التجهيز واحتساب التكاليف على الأنشطة.

إن أجور الوقود الخاصة بسيارات النقل المبوبة تحت حساب المستلزمات السلعية (2-1-3-5) لا يتم إدخاله إلى الوحدة الحكومية ؛ حيث يتم تعبئة السيارات خارج الوحدة الحكومية ومن ثم لا يمكن إدخالها مخزنياً بموجب سند إدخال مخزني والسيطرة عليها ، لذا سيتم تبوييب أجور الوقود الخاصة بسيارات النقل ضمن بند الصيانة (صيانة وسائط نقل) ، باستحداث تبوييب يحمل الترميز (2-3-4-1-2-7) باسم وقود وسائط النقل.

**3- الإيرادات المستحقة والمستلمة مقدماً والمصاروفات المستحقة والمدفوعة مقدماً:** إن دليل الحسابات لسنة 2013 والمتواافق مع دليل (GFS) استحدث تبوييبات لهذه الحسابات، بالنسبة للمصاريف المدفوعة مقدماً والإيرادات المستحقة موجودة ضمن حسابات التسوية المدينة (6-3)، أما بالنسبة للمصاريف المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً فتوجد ضمن حساب حسابات التسوية الدائنة (6-4).

**4- المكاسب والخسائر المتحققة من بيع الموجودات الثابتة:** على أثر استخدام أساس الاستحقاق واحتساب الاندثار على الموجودات الثابتة ، ومع الأخذ بنظر الاعتبار هدف النشاط الخدمي غير الهدف إلى تحقيق الربح ، فسيتم معالجة المكاسب مع الإيرادات وبديلاً من حساب الإيرادات الرأسمالية (1-06) كون القيمة الدفترية للموجود تعكس لحساب الموجود نفسه ، أما الخسائر فيتم تبوييبها ضمن المصاروفات غير المالية (2-3) التي تم الإشارة إليها في تبوييب الاندثار.

5- الموجودات الثابتة الموجودة حالياً: يتم تقدير كلف هذه الموجودات وعمرها المتبقى وإثباتها على حساب الموجودات الثابتة الذي تم استحداثه (3-3) أما الطرف الدائن فسيمثل حساب إيرادات سنوات سابقة الذي سيتم استحداثه ضمن حساب الإيرادات (1) ليأخذ التبوب (09-1) حساب إيرادات سنوات سابقة لأن هذه الموجودات عند شرائها في السنوات السابقة بوبت كمصاريف وبالنتيجة زادت من قيمة العجز المترافق ، فيتم معالجتها بصفة إيرادات لتلك السنوات السابقة لتخفيض العجز بالقيمة المتبقية من كلفة هذه الموجودات ، ويتم ذلك بعد تقدير القيمة الدفترية المتبقية لحساب الموجودات الثابتة من قبل لجنة مختصة ، وبالاعتماد على نسب الاندثار التي تم تحديدها سابقاً ، والفرق بين القيمة الدفترية المقدرة والكلفة التاريخية تمثل الاندثار والذي سيوب على حساب مصروفات سنوات سابقة الذي سيحدث ضمن بند النفقات غير المالية (2-3) .

6- النفقات غير المالية: يستحدث هذا الحساب ضمن بند النفقات (2) ليأخذ التبوب (3-2) نفقات غير مالية ليضم جميع النفقات غير المالية والتي لاتمثل تدفق نقدi مثل الاندثار ويأخذ التبوب (1-3-2) ، وكذلك خسائر بيع الموجود ليأخذ التبوب (2-3-2) ، وحساب مصروفات سنوات سابقة ليأخذ التبوب (2-3-3) ، وإن هذا البند من النفقات (النفقات غير المالية لتدخل ضمن تخصيصات الموازنة . )

وتجر الإشارة هنا إلى أنه لمتابعة تنفيذ الموازنة على وفق هذا الدليل المستحدث يتم مطابقة التخصيصات الواردة في الموازنة (النفقات الجارية) مع التنفيذ الفعلى للنفقات الجارية عدا المستلزمات السلعية والنفقات الرأسمالية ؛ حيث يتم مطابقة مدى تنفيذ المستلزمات السلعية مع حساب مراقبة المستلزمات السلعية والنفقات الرأسمالية مع حساب مراقبة الموجودات الثابتة ؛ لأن عملية الشراء (تنفيذ الموازنة) لا تثبت عملية الاستخدام (التجهيز إلى الأقسام) واحتساب الكلف عليها ، فعند الشراء (تنفيذ الموازنة) يتم استخدام حسابات المراقبة وعند الاستخدام (التجهيز إلى الأقسام) يتم استخدام حساب المستلزمات السلعية بالنسبة للمستلزمات وحساب الموجودات الثابتة بالنسبة للموجودات لأغراض احتساب التكاليف ، ويتم إعداد كشف خاص لمتابعة مدى تنفيذ الموازنة وعدم التجاوز على التخصيص يسمى (كشف مطابقة التخصيص) .

#### 4-5: المجموعة المستندية والدفترية والكشفوفات المالية:

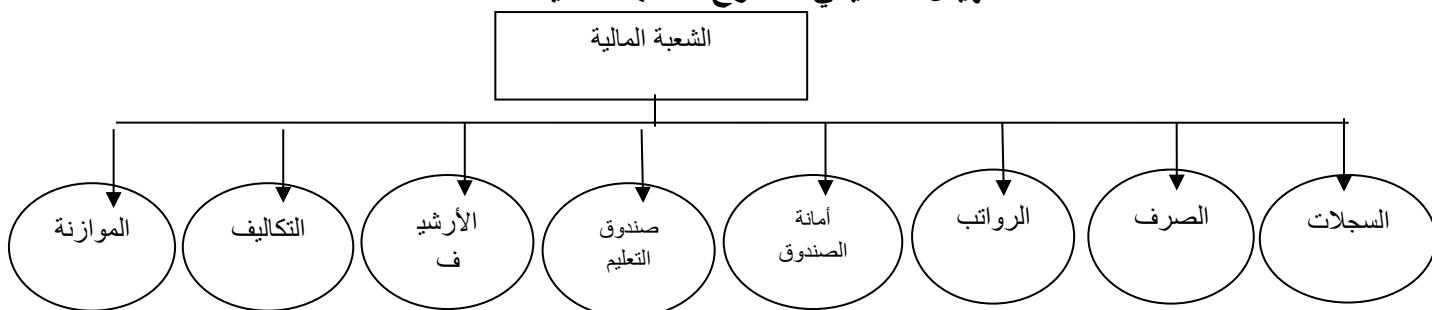
قبل البدء بتوضيح المجموعة المستندية والدفترية والكشفوفات المالية التي تمثل عناصر النظام المحاسبي الحكومي ، لابد من التعرف على الشعبة التي تشغّل هذا النظام وتحديداً في كلية العلوم/الجامعة المستنصرية وهي الشعبة المالية ، إذ إن هذه الشعبة تمثل نشاطاً جزئياً ضمن الهيكل التنظيمي المقترن وكما مبين في الشكل (5) ، وت تكون هذه الشعبة من ست وحدات هي (السجلات، الصرف، الرواتب، أمانة الصندوق، صندوق التعليم، والأرشيف) .

وبعد الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشعبة المالية تبين لنا أنه لتطبيق الأنماذج المقترن للنظام المحاسبي الحكومي (استخدام محاسبة التكاليف) لابد من استحداث وحدتين داخل الشعبة المالية تضم أفراداً من ذوي

الاختصاص ، الأولى (وحدة التكاليف) والأخرى (وحدة الموازنة) تمسك الأولى سجلات خاصة بتسجيل وتبويب الكلف ، وإصدار الكشوفات التي تبين كلفة كل نشاط من الأنشطة التي يتكون منها البرنامج ومن ثم احتساب كلفة البرنامج وتحديد كلفة الطالب/سنة ، أما الأخرى فتمسك سجلاً خاصاً بمتابعة تنفيذ الموازنة (سجل متابعة التخصيصات) وتصدر شهرياً كشفاً بنسب تنفيذ الموازنة ، وكذلك تقوم بالخطيط لإعداد الموازنة للسنة القادمة، حيث سيكون الهيكل التنظيمي المقترح لشعبة المالية كما مبين في الشكل الآتي:

**(5) الشكل (5)**

### الهيكل التنظيمي المقترن لشعبة المالية



المصدر: إعداد الباحث.

بعد تحديد الهيكل التنظيمي لشعبة المالية التي تكون مسؤولة عن تشغيل النظام المحاسبي الحكومي المقترن سيتم تحديد أنواع المستندات والسجلات والتقارير المالية التي سيتم استخدامها في هذا النظام ، وتجدر الإشارة هنا إلا أنه سيتم اعتماد المجموعة المستندية الدفترية والتقارير المالية المستخدمة حالياً مع بعض التحديثات عليها واستحداث بعض السجلات والاستغناء عن بعضها الآخر وكما يأتي:

#### 1- المجموعة المستندية:

يتم استخدام نفس المجموعة المستندية المعتمدة في النظام الحالي مع إضافة حقول خاصة بمرافق الكلف ، ويتم استحداث مستند الصرف المخزن وأيضاً يحتوي على حقول خاصة بمرافق الكلف يرفق به سند الإخراج المخزن ، وكذلك يستحدث مستند الإرجاع المخزن لإثبات عمليات الإرجاع إلى المخازن حيث يستحدث على إثره سند إرجاع مخزن يرفق به .

ويوضح الملحق (1) - المجموعة المستندية الدفترية والكشفات المالية لنظام المحاسبي الحكومي المقترن - نماذج هذه المستندات.

#### 2- المجموعة الدفترية:

سيتم استخدام نفس المجموعة الدفترية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي الحالي باستثناء سجل التوحيد الذي يتم الاستغناء عنه ؛ وذلك لأن حسابات المركز المالي سيتم تدويرها سنوياً بقيد إفتتاحي تطبيقاً لأساس الاستحقاق ، مع استحداث بعض السجلات مثل سجل مراكز الكلف/النفقات مقسم بحسب عدد الأنشطة الرئيسية وكذلك سجل مراكز الكلف/الموجودات وأيضاً مقسم بحسب عدد الأنشطة الرئيسية ؛ ولكل سجل من

هذين السجلين يمسك سجلًا عامًّا خاص به ، وتمسك هذه السجلات من قبل وحدة التكاليف ، أما باقي السجلات المالية فتبقى نفسها باستثناء استحداث سجلين الأول خاص بالموجودات الثابتة مقسم بحسب مراكز الكلف والأخر خاص بالمستلزمات السلعية وأيضاً مقسم بحسب مراكز الكلف ، ويمسك هذين السجلين من قبل محاسب المخازن ، وسجل خاص بمتابعة تنفيذ الموازنة للمتابعة الشهرية عن مدى تنفيذ الموازنة ويمسك هذا السجل من قبل وحدة الموازنة.

ويوضح الملحق (1) - المجموعة المستندية والدفترية والكشفوفات المالية للنظام المحاسبي الحكومي المقترن - نماذج هذه السجلات.

### 3- الكشفوفات المالية :

سيتم إصدار نفس الكشفوفات المالية التي يصدرها النظام المحاسبي الحكومي الحالي (كشف المصاري夫 ، وكشف الإيرادات ، وميزان المراجعة ، وكشف مطابقة البنك) ، وفضلاً عن ذلك سيتم إصدار كشف بكلفة البرنامج والأنشطة التي يتكون منها من قبل وحدة الكلف ، وكذلك إصدار كشف متابعة التخصيصات لمتابعة مدى تنفيذ الموازنة من قبل وحدة الموازنة.

ويوضح الملحق (1) - المجموعة المستندية والدفترية والكشفوفات المالية للنظام المحاسبي الحكومي المقترن - نماذج هذه الكشفوفات.

### 4-5: القوانين والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي:

بعد أن تم إعداد الهيكل التنظيمي تبعاً للبرامج والأنشطة ، واستخدام أساس الاستحقاق ، واقتراح الدليل المحاسبي الذي يتواافق مع تلك التحديات ، وكذلك تحديث المجموعة المستندية والدفترية والكشفوفات المالية التي تستخدم في تشغيل النظام المحاسبي الحكومي ، فلتطبق محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي لابد من وجود تشريع يجيز العمل بموجب تلك التحديات ؛ لأن الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي تعمل بموجب التشريع ؛ لأنها أصلاً مستحدثة بموجب قانون ؛ لذا لابد من أن يكون عملها بموجب ذلك القانون ، وإن مصدر التشريع الأساسي للنظام المحاسبي الحكومي هو قانون أصول المحاسبات العامة الملغى رقم (28) لسنة 1940 المعدل والتعليمات الملحقة به ، فضلاً عن ذلك ماجاء بقانون الإدراة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 والنافذ حالياً والذي ألغى القانون السابق ولكن قد أشار في الفقرة ثانية من القسم (15) الترتيبات الانتقادية إلى إن مواد القوانين السابقة تكون سارية مادامت تستقيم مع مواد هذا القانون .

بالنسبة للهيكل التنظيمي لابد من وجود قانون يوجب تقسيم الهيكل التنظيمي للدولة إلى مجموعة من الوظائف ، ومن ثم تقسيم الوظائف إلى برامج تؤدي هذه الوظائف ، والبرامج بدورها تقسم إلى مجموعة من الأنشطة التي تنفذ هذه البرامج ، وكذلك استخدام أساس الاستحقاق من خلال تعديل المادة الحادية عشر الفقرة (3,1) التي توجب اتباع الأساس النقدي في تحصيل الإيرادات والمادة الثانية عشر فيما يخص المصاروفات. وكذلك إصدار دليل حسابات يتواافق مع هذه التحديات والذي يكون من قبل وزارة المالية ؛ حيث إن القانون خول وزارة المالية بمتابعة الدليل المحاسبي وتحديثه وكذلك متابعة تنفيذ الموازنة حيث نصت المادة (1) (ح)

من القسم (12) من قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004 على أن من مهام وزارة المالية تطوير وإدارة المحاسبة المتعلقة بالحكومة الفدرالية ونظام المعلومات المالية ؛ فضلاً عن إصدار تعليمات من قبل وزارة المالية بشأن استخدام المجموعة المستندية والدفترية التي تفي بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي الحكومي المقترن لأن المادة الخمسون (50) من قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 حددت صلاحية وزير المالية بتحديد أشكال ونماذج المستندات وكذلك المجموعة الدفترية التي يجب أن تمسك من قبل جميع دوائر الدولة ، أما بالنسبة لاستخدام محاسبة التكاليف في القطاع الحكومي فذلك يجب أن تكون بموجب مادة قانونية تشير إلى احتساب تكاليف الخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية الخدمية.

#### 5-2-6: تطبيق محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي:

واجه استخدام أنظمة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية قيوداً كثيرة وعلى رأسها طبيعة هذه الوحدات ، كونها وحدات خدمية غير هادفة إلى تحقيق الربح ولا توجد علاقة بين مصاريفها وإيراداتها ؛ حيث إن مصدر المصاريف واحد هي التخصيصات الواردة في الموازنة ؛ أما إيراداتها فتحصل عليها استناداً إلى تشريع بموجبه تقوم الوحدات الحكومية بجباية تلك الإيرادات وليس مقابل الخدمات التي تقدمها ، وإن وجدت في بعض الوحدات إيرادات فلا تكفي لتغطية نفقاتها ، لكن عدم تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية وتقدير الموازنة على أساس السنوات السابقة وبنحو غير مخطط أدى ذلك إلى هدر في المال العام وعدم استغلاله بكفاءة .

بما أن أنظمة التكاليف لاقت تطبيقاً واسعاً في الوحدات الاقتصادية الهدافة إلى الربح وبما يتماشى وطبيعة أعمالها ، يمكن استخدام أنظمة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية وأيضاً بما يتلاءم وطبيعة عملها ، في تحديد تكاليف الأنشطة ومن ثم الاعتماد على البيانات التي توفرها أنظمة محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة.

بعد دراسة النظام المحاسبي الحكومي الامركي المطبق في كلية العلوم/جامعة المستنصرية وتقسيم هيكلها التنظيمي باعتبارها برنامجاً بذاتها إلى مجموعة من الأنشطة ، سيتم تطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة الطالب للسنة وكما يأتي:.

خطوات تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة في كلية العلوم/جامعة المستنصرية.

- 1- تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية للبرنامج : حيث تم تقسيم الكلية إلى عدد من الأنشطة الرئيسية وبنوعين المباشرة والساندة ، ثم تقسيم الأنشطة الرئيسية إلى عدد من الأنشطة الفرعية والأنشطة الفرعية إلى عدد من الأنشطة الجزئية .

- 2- تحديد موجه التكلفة : تم اختيار عدد الطلبة كغرض كلفة ؛ كون أن هدف الكلية هو إعداد الطلبة لتخريجهم ككواذر مؤهلة ، ويمتاز هذا الموجه بأنه غير قابل للتقدير والاجتهاد الشخصي.

- 3- تحديد عناصر التكلفة : سيتم تحديد عناصر التكلفة اعتماداً على التمويلات الواردة في الموازنة العامة وهي ((تعويضات الموظفين ،المستلزمات السلعية ،المستلزمات الخدمية ، الصيانة ، والنفقات الأخرى

وتجرد الإشارة هنا إلى أنه سيتم استحداث تبويب تحت عنوان المصروفات غير المالية لمصرف الاندثار وبحسب أنواع الموجودات وحساب خسائر بيع الموجود (ولا تظهر هذه الحسابات ضمن تخصيصات الموازنة)، تطبيقاً لأساس الاستحقاق الذي يتطلب نظام التكاليف وسيتم توضيح ذلك توضيحاً موسعاً في الفقرة الآتية (ثالثاً) من هذا البحث )) .

**4- احتساب تكاليف كل نشاط رئيسي (مباشر وساند) من عناصر التكلفة وبحسب المستندات التي تؤيد ذلك**

**5- توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة باعتماد طريقة التوزيع الإجمالي وبحسب معدل التحميل الذي تم تحديده (نسبة أعداد الطلبة) ، مع الأخذ بنظر الاعتبار أن الأنشطة الستة الأولى من الأنشطة الساندة تقدم خدمات إلى الأنشطة المباشرة المختصة بها (أولية وعليها) ، أما نشاط التسجيل فيقدم خدمات لطلبة الدراسات الأولية ، أما نشاط الدراسات العليا يقدم خدمات إلى طلبة الدراسات العليا (ماجستير ودكتوراه) ، أما نشاط العمادة فيقدم خدمات إلى جميع الطلبة (أولية وعليها).**

**6- احتساب كلفة الطالب للسنة الدراسية وذلك بتتبع التكاليف المباشرة للنشاط المختص وتخصيص التكاليف غير المباشرة (الأنشطة الساندة) بحسب معدل التحميل الذي تم تحديده سابقاً.**

**7- تحديد مدة احتساب التكاليف :** حيث يتم احتساب كلفة الطالب لمدة سنة دراسية بغض النظر عن الفترة المالية ؛ أي تبدأ من 9/1 من السنة الحالية وتنتهي في 8/31 من السنة المقبلة ، حيث في نهاية السنة المالية (12/31) يتم إعداد الكشوفات الكلفوية والتي تبين كلفة الطالب لمدة (4) أشهر أي ثلث فترة الدراسة والتي تمثل ثلث كلفة الطالب للسنة الدراسية ، ولكن لغرض احتساب تكاليف الأنشطة ومن ثم كلفة الطالب لسنة يتم إعداد الكشوفات الخاصة بذلك في نهاية شهر آب من كل عام ، لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .

### **5-3: تطبيق الأنماذج المقترن في عينة الدراسة:**

للغرض استكمال الأنماذج المقترن استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي جاءت هذه الفقرة لتبيان تطبيق الأنماذج المقترن في عينة البحث (كلية العلوم/جامعة المستنصرية) .

حيث تم اختيار عينة من المستندات (عينة مختاراة) لسنة 2014 وتمثل هذه العينة أغلب بنود الصرف ، وذلك لصعوبة استخدام جميع المستندات التي نظمت خلال السنة لضخامة أعداد هذه المستندات ، وكذلك فإن اختيار أحد أشهر السنة لاستخدام بياناته في تطبيق الأنماذج المقترن لايوفر تشغيلاً كاملاً للنظام المحاسبي الحكومي المقترن ؛ وذلك لأن الشهر الأول لايشتمل على جميع بنود الصرف ، وإذا تم اختيار أحد الأشهر التي تليه فإنه لن يوفر إمكانية إدخال القيد الافتتاحي ، لذلك تم اختيار عينة من المستندات تشتمل على أغلب بنود الصرف ، وتم افتراض أن هذه المستندات نظمت في الشهر الأول من السنة ، إن ذلك يوفر إمكانية تشغيل النظام المحاسبي الحكومي المقترن بمجالاته كافة والتي تم إيضاحها فيما سبق.

حيث تم اختيار (8) مستندات من حسابات عام 2014 وكما يبين الجدول الآتي:

**جدول (2)****عينة المستندات المختارة**

مبلغ المعاملة (دينار)	المستند			تفاصيل	ت
	رقمه	نوعه	تاريخه		
100000	109	صرف	2014/2/2	آثاث خشبي	1
1750000	500	صرف	2014/4/8	أجهزة	2
19500	45	صرف	2014/1/20	مستلزمات سلعية	3
300000	312	صرف	2014/2/26	مستلزمات سلعية	4
100000	126	صرف	2014/2/3	إيجار وسانط نقل	5
400000	20	صرف	2014/1/16	صيانة أجهزة	6
250000	220	صرف	2014/2/20	أجور طبع	7
46500	113	صرف	2014/2/2	صيانة سيارات	8

**المصدر: إعداد الباحث من واقع عينة المستندات المختارة**

حيث سيتم استخدام هذه العينة من المستندات في تشغيل النظام المحاسبي المقترن من خلال تسجيل هذه المستندات في المجموعة الدفترية (إضافة إلى المستندات التي سيتم إعدادها من قبل الباحث) في النظام المقترن ؛ ومن ثم إعداد الكشوفات المالية وتحديد كلفة كل نشاط خلال الشهر (الشهر الذي تم افتراضه) وبالتالي احتساب كلفة البرنامج وتحديد كلفة الطالب ، وكما يلي:

### 1-3-5: تثبيت مستندات العينة المختارة:

سيتم في هذه الفقرة تسجيل جميع المستندات التي تم اختيارها في المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومي المقترن .

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه فيما يخص المستلزمات السلعية والموجودات الثابتة فإنه عند الشراء والإدخال إلى المخازن يتم استخدام مستندات الصرف مؤيداً بسند الإدخال المخزني ، وأن مقابل كل مستند صرف يتم تنظيم مستند صرف مخزني (الذي تم استدائه) مؤيداً بسند الإخراج المخزني لتجهيز هذه المستلزمات السلعية أو الموجودات الثابتة إلى الأنشطة لغرض الاستخدام.

قبل البدأ بتسجيل المستندات في المجموعة الدفترية لابد من تنظيم القيد الافتتاحي لعام 2014 تبعاً لأساس الاستحقاق ، حيث إن القيد الافتتاحي تبعاً لأساس النقد لا يدور جميع أرصدة المركز المالي (حسابات الميزانية) عدا حساب النقد ، فيكون الجانب المدين منه حساب البنك و الصندوق إن وجد (ويبيوب ضمن حساب النقد 3-1) والجانب الدائن هو حساب الرصيد النقدي المدور ( ويبيوب ضمن الحسابات النقدية الدائنة النقد 4-2) لإثبات رصيد النقد في بداية السنة المالية وكما يأتي:

1-1-2-1-3 352296212 من ح/ بنك النفقات الاعتبادية

2-1-4 352296212 إلى ح/ الرصيد النقدي المدور

عن إثبات القيد الافتتاحي لعام 2014

أما القيد الافتتاحي تبعاً لأساس الاستحقاق فيتم بموجبه تدوير جميع أرصدة المركز المالي إلى السنة المقبلة ، حيث سيتم تنظيم القيد الافتتاحي لعام 2014 تبعاً لأساس الاستحقاق وترحيله إلى السجلات وعدم اعتماد القيد الافتتاحي المعد على الأساس النقدي أعلاه . وأن أرصدة القيد الافتتاحي تمثل الأرصدة الموجودة في سجل التوحيد في حقل الرصيد النهائي المدور للسنة التالية لعام 2013, كون هذا السجل يقوم بتدوير جميع الأرصدة من واقع ميزان المراجعة ، حيث كانت أرصدة الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013 كما مبينة في الجدول الآتي:

**جدول (3)****أرصدة الحسابات المتراكمة لغاية عام 2013****المبالغ بالدينار**

данн		мдин		
تفاصيل	المبلغ	تفاصيل	المبلغ	
	فرعي		اجمالي	فرعي
حسابات جارية بين دوائر النظام اللامركزي وفروعها	138540586693	بنك النفقات الاعتبادية		2606438696
الآمانات	6067803	نفقات		138569021901
آمانات توزيع	955000	حسابات مدينة أخرى		372093746
دوائر وجهات أخرى	456649	الصرف بصورة زائدة	372093746	
آمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة	4656154	الموجودات الثابتة		5316619625
الدانون	48283768	المباني والمنشآت	13507500	
داننو رواتب وأجور معادة	43806889	الآلات والمعدات	875437750	
مصرف الرشيد	192082	أثاث وأجهزة مكاتب	4408472275	
صكوك غير مسحوبة	4284797	موجودات أخرى	19202100	
الرصيد النقدي المدور	2254142484			
الإيرادات	698473595			
مقابل الموجودات الثابتة	5316619625			
مقابل المباني والمنشآت	13507500			
مقابل الآلات والمعدات	875437750			
مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب	440847227 5			
مقابل موجودات أخرى	19202100			
المجموع	146864173968	المجموع		146864173968

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات الواردة في سجل التوحيد لعام 2013

حيث يمكن تدوير الأرصدة بتنظيم القيد الافتتاحي لعام 2014 تبعاً لأساس الاستحقاق من واقع أرصدة سجل التوحيد لعام 2013 بموجب مستند قيد والذي يحمل الرقم (1) وكما يأتي:

من مذكورين

1-1-2-1-3 ح/ بنك النفقات الجارية 2606438696

2 ح/ النفقات 138569021901

3-3-3-3 ح/ الصرف بصورة زائدة 372093746

2-4-9-3 ح/ المباني والمنشآت 13507500

3-4-9-3 ح/ الآلات والمعدات 875437750

6 -4-9-3 ح/ أثاث وأجهزة مكاتب 4408472275

8-4-9-3 ح/ الموجودات الأخرى 19202100

إلى مذكورين

2-3-7-4 ح/ حسابات جارية بين دوائر النظام الالامركزي وفروعها 138540586693

3-2-4 ح/ أمانات التوزيع 955000

9-4-3-4 ح/ دوائر وجهات أخرى 456649

2-9-2-2-4 ح/ أمانات صندوق تقاعد موظفي الدولة 4656154

1-3-4 ح/ دائنون رواتب وأجور معادة 43806889

2-1-4-3-4 ح/ مصرف الرشيد 192082

1-6-3-4 ح/ صكوك غير مسحوبة 4284797

2-1-4 ح/ الرصيد النقدي المدور 2254142484

1 ح/ الإيرادات 698473595

2-4-9-4 ح/ مقابل المباني والمنشآت 13507500

3-4-9-4 ح/ مقابل الآلات والمعدات 875437750

6 -4-9-4 ح/ مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب 4408472275

8-4-9-4 ح/ مقابل الموجودات الأخرى 19202100

عن إثبات أرصدة الحسابات المدورة من عام 2013

بعد أن قمنا بتدوير الأرصدة المتراكمة لغاية عام 2013 بموجب القيد رقم (1) ، فإنه لتنظيم القيد الافتتاحي  
تبعداً لأساس الاستحقاق لابد من القيام بثلاث معالجات هي (إلغاء القيود المتناسبة وإثبات الموجودات الثابتة ،  
إغلاق حسابات قياس النتيجة (النفقات والإيرادات) ، وإلغاء حساب الرصيد النقدي المدور) وكما يأتي:

1- الموجودات الثابتة:

حيث يجب إثبات الموجودات الثابتة في السجلات وإلغاء الحسابات المتناسبة ، وذلك تبعاً لما يتطلبه أساس الاستحقاق ، وسيتم ذلك بموجب قيدين الأول إلغاء قيد الحسابات المتناسبة ، والآخر إثبات الموجودات الثابتة حيث سيتم إثبات الموجودات الثابتة على حساب إيرادات سنوات سابقة كون هذه الموجودات عند افتتاحها اعتبرت مصروفاً نهائياً تم إغلاقه في حسابات قياس النتيجة وساهم في زيادة قيمة العجز ؛ ولإثبات الموجودات الثابتة يتم تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص تعمل بالتنسيق مع لجنة الجرد السنوية لتقدير العمر المتبقى للموجودات التي بحوزة الوحدة الحكومية وتقدير قيمتها الدفترية بالاعتماد على نسب الاندثار التي تم توضيحها في البحث الثاني من هذا الفصل، والفرق بين القيمة الدفترية الجديدة والكلفة التاريخية للموجود يمثل قيمة الاندثار للسنوات السابقة يتم تنظيم قيد به لإلغائه من قيمة الموجودات وعلى حساب مصاريف سنوات سابقة الذي تم استحداثه ضمن بند النفقات غير المالية ، وكما يأتي :

**أ- إلغاء القيود المتناسبة:** ينظم مستند قيد لإلغاء القيود المتناسبة ليأخذ الرقم (2):

**من مذكورين**

2-4-9-4	13507500 ح/ مقابل المباني والمنشآت
3-4-9-4	875437750 ح/ مقابل الآلات والمعدات
6 -4-9-4	4408472275 ح/ مقابل الأثاث وأجهزة المكاتب
8-4-9-4	19202100 ح/ مقابل الموجودات الأخرى

**إلى مذكورين**

2-4-9-3	13507500 ح/ المباني والمنشآtas
3-4-9-3	875437750 ح/ الآلات والمعدات
6 -4-9-3	4408472275 ح/ أثاث وأجهزة مكاتب
8-4-9-3	19202100 ح/ الموجودات الأخرى

**عن إلغاء رصيد الحسابات المتناسبة لغاية عام 2013**

**ب- إثبات الموجودات الثابتة:** يتم تنظيم القيد رقم (3) لإثبات قيمة الموجودات وعلى حساب إيرادات السنوات السابقة وكما يأتي:

**من مذكورين**

2-4-9-3	13507500 ح/ المباني والمنشآت
3-4-9-3	875437750 ح/ الآلات والمعدات
6 -4-9-3	4408472275 ح/ أثاث وأجهزة مكاتب
8-4-9-3	19202100 ح/ الموجودات الأخرى

**9-1 إلى ح/ إيرادات سنوات سابقة 5316619625**

عن إثبات الموجودات الثابتة بالكلفة التاريخية

ت- إثبات قيمة الاندثار للسنوات السابقة : يتم تشكيل لجنة من ذوي الاختصاص تعمل بالتنسيق مع لجنة الجرد السنوية لتقدير العمر المتبقى للموجود والقيمة الدفترية وقيمة الاندثار للسنوات السابقة ، وعلى افتراض أنه قد تم تقدير قيمة الاندثار من قبل اللجنة كما مبين في الجدول الآتي:

(4) جدول

جدول تقدير القيمة الدفترية للموجودات الثابتة

تفاصيل	الكلفة التاريخية للموجودات	نسبة الاندثار	قيمة الاندثار المقدر	القيمة الدفترية المقدرة	المبالغ بالدينار
المباني والمنشآت	13507500	%3	405225	13102275	
الآلات والمعدات	875437750	%10	87543775	787893975	
أثاث وأجهزة مكاتب	4408472275	%10	440847227	3967625048	
الموجودات الأخرى	19202100	%10	1920210	17281890	
المجموع	5316619625		530716437	4785903188	

المصدر : إعداد الباحث

حيث يتم تنظيم القيد رقم (4) لإثبات قيمة الاندثار للسنوات السابقة وكما يأتي:

3-3-2 530716437 من ح/ مصروفات سنوات سابقة

إلى مذكورين

- 2-4-9-3 405225 ح/ المباني والمنشآت
- 3-4-9-3 87543775 ح/ الآلات والمعدات
- 6 -4-9-3 440847227 ح/ أثاث وأجهزة مكاتب
- 8-4-9-3 1920210 ح/ الموجودات الأخرى

عن إثبات قيمة الاندثار للسنوات السابقة

## 2- حسابات قياس النتيجة (النفقات والإيرادات):

حيث تغلق النفقات والإيرادات في حسابات النتيجة تبعاً لما جاء في الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر في نيسان عام 2000، الذي أوجد حسابات قياس النتيجة والذي يتم فيه فصل النفقات والإيرادات وصولاً إلى نتيجة النشاط سواء كان فائضاً أم عجزاً وهذا يكون على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة ، ويغلق رصيد الإيرادات بمبلغ (6015093220) دينار ويمثل مجموع رصيد الإيرادات المدور في الفيد الافتتاحي رقم (1) بمبلغ (698473595) دينار ورصيد إيرادات السنوات السابقة المثبت في القيد رقم (3) بمبلغ (5316619625) دينار ، أما النفقات فتغلق بمبلغ (139099738338) دينار ويمثل مجموع

رصيد النفقات المدور في القيد الافتتاحي بمبلغ (138569021901) دينار ورصيد مصروفات السنوات السابقة المثبت في القيد رقم (4) (530716437 ) دينار، ويتم غلق النفقات والإيرادات كما يأتي :

أ- غلق حساب الإيرادات: يتم غلق الإيرادات في حسابات النتيجة بتنظيم مستند قيد رقم (5) وكما يأتي:

1 6015093220 من ح/ الإيرادات

8-4 6015093220 إلى ح/ حسابات النتيجة

عن غلق حساب الإيرادات المتراكم لغاية عام 2013

ب- غلق النفقات: يتم إغلاق النفقات في حسابات قياس النتيجة بتنظيم مستند قيد رقم (6) وكما يأتي:

8-4 139099738338 ح/ حسابات النتيجة

139099738338 ح/ نفقات 2

عن غلق حساب النفقات المتراكم لغاية عام 2013

من القيدين أعلاه نستطيع استخراج رصيد حساب قياس النتيجة (والذي يمثل الفرق بين الرصيد المدين والرصيد الدائن لحساب قياس النتيجة) والذي يمثل عجزاً متراكم بمقادير (133084645118) دينار .

3- إلغاء حساب الرصيد النقدي المدور : حيث إن القيد الافتتاحي تبعاً للأساس النقدي يتطلب تدوير حساب النقد فقط ؛ لذا يتم استخدام حساب الرصيد النقدي المدور لإثبات رصيد النقد في بداية السنة، ولإلغاء هذا الحساب نقوم بغلق الرصيد المتراكم لحساب الرصيد النقدي المدور لغاية عام 2013 مع رصيد حساب النقد المتراكم لغاية عام 2013 والفرق بينهما يمثل الرصيد النقدي الذي سيدور لعام 2014 ، ويتم ذلك بتنظيم مستند قيد رقم (7) وكما يأتي:

2-1-4 2254142484 من ح/ الرصيد النقدي المدور

1-1-2-1-3 2254142484 إلى ح/ بنك النفقات الجارية

عن غلق حساب الرصيد النقدي المدور لغاية عام 2013

من القيد أعلاه نستطيع أن نستنتج أن رصيد حساب النقد في بداية عام 2014 هو (352296212) دينار حيث يمثل الفرق بين رصيد النقد في القيد رقم (1) ورصيد النقد في القيد رقم (7).

بعد أن قمنا بإثبات القيد الافتتاحي ومعالجة الحسابات تبعاً لما يتطلبه تطبيق أساس الاستحقاق نقوم الآن بتسجيل جميع مستندات العينة المختارة ، وكذلك مستندات الصرف المخزني التي سوف يتم تنظيمها (مقابل كل مستند خاص بشراء الموجودات الثابتة والمستلزمات السلعية) لإثبات عملية التجهيز من المخازن مؤيدة بسند الإخراج المخزني بالنسبة للموجودات الثابتة والمستلزمات السلعية ، وكما يأتي:

1- شراء آثاث خشبي:

1-1-3-6-9-3 100000 من ح/ مراقبة آثاث خشبي

1-1-2-1-3 100000 إلى ح/ بنك النفقات الجارية

عن شراء آثاث وادخله إلى المخازن

**100000 من ح/ أثاث خشبي 1-1-3-7-3**

**نشاط العمادة 15-1**

**100000 إلى ح/ مراقبة أثاث خشبي 1-1-3-6-9-3**

عن تجهيز مكتب معاون العميد الادارى بكمودى

**- شراء أجهزة : 2**

**1750000 من ح/ مراقبة أجهزة 2-2-3-6-9-3**

**1750000 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3**

عن شراء أجهزة وادخالها الى المخازن

**1750000 من ح/ أجهزة 2-2-3-7-3**

**نشاط قسم الفيزياء 9-1**

**1750000 إلى ح/ مراقبة أجهزة 2-2-3-6-9-3**

عن تجهيز أجهزة الى قسم الفيزياء

**- شراء مستلزمات سلعية / اللوازم أخرى : 3**

**19500 من ح/ مراقبة اللوازم الأخرى 6-9-7-9-3**

**19500 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3**

عن شراء أقفال وادخالها الى المخازن

**19500 من ح/ اللوازم الأخرى 6-9-3-1-2**

**نشاط العمادة 15-1**

**19500 إلى ح/ مراقبة اللوازم الأخرى 6-9-7-9-3**

عن تجهيز أقفال الى نهاية العمادة

**- شراء مستلزمات سلعية / لوازم مختبرية : 4**

**300000 من ح/ مراقبة لوازم مختبرية 1-9-7-9-3**

**300000 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 1-1-2-1-3**

عن شراء لوازم مختبرية وادخالها الى المخازن

**300000 من ح/ لوازم مختبرية 1-9-3-1-2**

**نشاط قسم علوم الحياة 8-1**

**300000 إلى ح/ مراقبة اللوازم المختبرية 1-9-7-9-3**

عن تجهيز لوازم مختبرية الى قسم علوم الحياة

**5- مستلزمات خدمية /إيجار وسائط نقل:**

**5-6-2-1-2 من ح/ إيجار وسائط نقل 100000**

**نشاط قسم الفيزياء 9-1**

**1-1-2-1-3 إلى ح/ بنك النفقات الإعتيادية 100000**

**عن صرف أجور وسائط نقل لصالح قسم الفيزياء**

**6- صيانة الموجودات الثابتة / صيانة أجهزة:**

**7-4-1-2 من ح/ صيانة أجهزة 400000**

**نشاط قسم علوم الجو 11-1**

**1-1-2-1-3 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 400000**

**عن صرف أجور صيانة أجهزة لصالح قسم علوم الجو**

**7- مستلزمات خدمية / أجور طبع:**

**15-2-1-2 من ح/ أجور طبع 250000**

**نشاط العمادة 15-1**

**1-1-2-1-3 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 250000**

**عن صرف أجور طبع لصالح بناء العمادة**

**8- صيانة الموجودات الثابتة / صيانة سيارات العمل:**

**3-3-4-1-2 من ح/ صيانة سيارات العمل 46500**

**نشاط العمادة 15-1**

**1-1-2-1-3 إلى ح/ بنك النفقات الجارية 46500**

**عن صرف أجور صيانة سيارات العمل لصالح بناء العمادة**

**3-5-2: إحتساب تكاليف الأنشطة وتحديد كلفة الطالب:**

بعد أن قمنا بتسجيل جميع المستندات ، سنقوم بإعداد الكشوفات المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ، والتي يتم الاعتماد عليها في التخطيط واتخاذ القرارات ، لذلك لابد أن تكون هذه البيانات تفصيلية وتلائم عمليات التخطيط واتخاذ القرارات ، حيث إن النظام المقترن يوفر بيانات عن كلفة البرنامج من خلال تحديد تكاليف الأنشطة التي يتكون منها البرنامج ، وبالتالي يخدم ذلك في تتبع هذه التكاليف وترشيد غير الضروري منها وتوجيه التكاليف الضرورية بحسب الأولوية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

## كشف (1)

كشف تكاليف الأنشطة الساندة

جامعة المستنصرية

لشهر كانون الثاني 2014

كلية العلوم

المجموع				الدلا يل	النشاط
	صيانة موجودات	مستلزمات سلعية	مستلزمات خدمية		
300000		300000		-1 8	ن. قسم علوم الحياة
100000			100000	-1 9	ن. قسم الفيزياء
400000	400000			-1 11	ن. قسم علوم الجو
316000	46500	19500	250000	-1 15	ن. العمادة
1116000	446500	319500	350000		المجموع

المصدر: إعداد الباحث

بعد أن قمنا بإعداد كشف تكاليف الأنشطة وتحديد كلفة كل نشاط من كل بند من بنود النفقات نقوم بتوزيع تكاليف هذه الأنشطة (الساندة) على الأنشطة المباشرة لتحديد كلفة البرنامج واستخراج كلفة الطالب ، ويتم ذلك من خلال إعداد كشف توزيع التكاليف.

حيث بموجب هذا الكشف يتم توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة لتحديد كلفة البرنامج ، إذ يتم توزيع تكاليف الأنشطة الستة الأولى بحسب نسبة عدد الطلبة الخاصة بكل قسم (أولية وعليا) ، أما نشاط العمادة فتتوزع تكاليفه بنسبة عدد طلبة الكلية الإجمالي (أولية وعليا) ، أما بالنسبة لنشاط التسجيل فيتم توزيع تكاليفه بحسب نسبة عدد طلبة الكلية للدراسات الأولية فقط ، وإن نشاط الدراسات العليا يتم توزيع تكاليفه بحسب نسبة عدد طلبة الكلية للدراسات العليا فقط. وقبل البدء بأعداد كشف توزيع التكاليف لابد من تحديد عدد الطلبة ، وكما مبين في الجدول الآتي:

**الجدول (5)****أعداد الطلبة في كلية العلوم / للسنة الدراسية 2014-2013**

عدد الطلبة			القسم العلمي
المجموع	العليا	الأولية	
473	102	371	قسم الرياضيات
734	154	580	قسم علوم الحياة
449	123	326	قسم الفيزياء
385	48	337	قسم علوم الحاسوب
281	62	219	قسم علوم الجو
644	89	555	قسم الكيمياء
2966	578	2388	المجموع

المصدر: إعداد الباحث (بالاعتماد على بيانات قسم الإحصاء والمعلوماتية)

بعد أن قمنا بتحديد أعداد الطلبة ، سنوضح الآن كيفية توزيع تكاليف الأنشطة المساندة على الأنشطة المباشرة من خلال تحديد نسب التوزيع بحسب أعداد الطلبة ، بقسمة عدد الطلبة الخاصة بالنشاط المباشر المراد توزيع التكاليف له على العدد الكلي للطلبة التي على أساسها توزع تكاليف النشاط المساند وكما يأتي:

**الجدول (6)****توزيع تكاليف أنشطة الأقسام العلمية (الساندة)**

نسبة التوزيع التكاليف	نحو النشاط المباشر	كلفة النشاط الساند	النشاط المساند	نسبة التوزيع التكاليف	نحو النشاط المساند	نسبة التوزيع التكاليف	نحو النشاط المساند
				أولية	عليا	أولية	عليا
%21	%79	(300000)	ن.علوم الحياة	63000	237000	%21	أولية
%28	%72	(100000)	ن.الفيزياء	28000	72000	%28	أولية
%23	%77	(400000)	ن.علوم الجو	92000	308000	%23	أولية
		0	المجموع	183000	617000		عليا

**الجدول (7)**

### توزيع تكاليف نشاط العمادة

		حصة الأنشطة المباشرة الفرعية (دينار)		نسبة التوزيع حصة ن.المباشر	حصة النشاط المباشر (أولية+عليا)	نسب توزيع تكاليف ن.العمادة	النشاط المباشر	كلفة نشاط العمادة
عليا	أولية	عليا	أولية					
11123	39437	%22	%78	50560	%16	ن.الرياضيات	(316000)	
16590	62410	%21	%79	79000	%25	ن.علوم الحياة	(316000)	
13272	34128	%28	%72	47400	%15	ن.الفيزياء	(316000)	
4930	32990	%13	%87	37920	%12	ن.علوم الحاسوب	(316000)	
6541	21899	%23	%77	28440	%9	ن.علوم الجو	(316000)	
10175	62505	%14	%86	72680	%23	ن.الكيمياء	(316000)	
62631	253369			316000		المجموع		0

بعد تحديد نسب التوزيع وإعداد كشوفات توزيع التكاليف على الأنشطة المباشرة والتي ستحق بكشف توزيع التكاليف ، نقوم بإعداد كشف توزيع التكاليف لشهر كانون الثاني/2014 لكلية العلوم وكما مبين في الكشف (2) ، والذي يبين توزيع تكاليف الأنشطة الساندة على الأنشطة المباشرة وتحديد تكاليف الأنشطة المباشرة خلال الشهر الافتراضي، وبالنتيجة تحديد كلفة البرنامج .

كتاب (2)

كتاب توثيق الكتب

جامعة المستنصرية  
كلية المعرف

لشهر كافون الثاني 2014

المجموع	النحوين المبادر					
المجموع	الدليل	تصنيف	النحوين	البردي	البردي	البردي
1116000	316000	ن.ضم عطية ن.الطب	ن.ضم عطية ن.الطب	400000	100000	300000
50560	50560					
39437	39437					
11123	11123					
379000	79000					
299410	62410					
79590	16590					
147400	47400					
106128	34128					
41272	13272					
37920	37920					
32990	32990					
4930	4930					
428440	28440					
329899	21899					
98541	6541					
72680	72680					
62505	62305					
10175	10175					
1116000	316000					

المصدر: إعداد الباحث

من خلال احتساب كلف الأنشطة المباشرة ومن ثم تحديد كلفة البرنامج نستطيع احتساب كلفة الطالب خلال هذا الشهر الافتراضي من خلال قسمة كلفة كل نشاط فرعى مباشر على عدد الطلبة الخاص بذلك النشاط ، وكما يأتي:

### الكشف (3)

#### كشف احتساب كلفة الطالب

كلفة الطالب (دينار)	عدد الطلبة	كلفة النشاط	النشاط	
			فرعي	رئيسي
			ن.الرياضيات	ن.الرياضيات
106	371	39437	ن.الأولية	
109	102	11123	ن.العليا	
			ن.علوم الحياة	
516	580	299410	ن.الأولية	
517	154	79590	ن.العليا	
			ن.الفيزياء	
326	326	106128	ن.الأولية	
336	123	41272	ن.العليا	
			ن.علوم الحاسوب	
98	337	32990	ن.الأولية	
103	48	4930	ن.العليا	
			ن.علوم الجو	
1506	219	329899	ن.الأولية	
1589	62	98541	ن.العليا	
			ن.الكيمياء	
113	555	62505	ن.الأولية	
114	89	10175	ن.العليا	

المصدر: إعداد الباحث

من خلال ما سبق والمتمثل في تسجيل المستندات في المجموعة الدفترية وإعداد الكشوفات المالية على وفق النظام المحاسبي الحكومي المقترن ، نستخلص أن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي سوف يؤدي إلى احتساب كلف الأنشطة والبرامج ، وتحديد كلفة الخدمة التي يهدف البرنامج إلى تحقيقها ، حيث يتم الاعتماد على هذه البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. حيث إن النظام المحاسبي الحكومي المقترن وفر إمكانية احتساب كلفة البرنامج وكلف الأنشطة التي يتكون منها البرنامج وبالتالي احتساب كلفة الهدف الذي يرمي البرنامج إلى تحقيقه والمتمثل في تخرج الكوادر المؤهلة (احتساب كلفة الطالب) ، حيث يوفر ذلك إمكانية تقويم الأداء ؛ وكما تم توضيحه سابقاً في فرضة البحث.

المحور السادس

## الاستنتاجات والتوصيات

## 6- الاستنتاجات:

من خلال ما تم عرضه في هذا البحث من الجانب النظري والجانب التطبيقي تم التوصل إلى بعض الاستنتاجات وكما يلي:

3- إن الهيكل التنظيمي لعينة الدراسة غير مقسم على وفق البرامج والأنشطة كما يتطلبه نظام محاسبة التكاليف ، الذي يعتمد على تقسيم الهيكل التنظيمي إلى وظائف لها أهداف محددة ومن ثم تقسيم هذه الوظائف إلى برامج يتم من خلالها تأدية الوظيفة وهذه البرامج يتم تقسيمها إلى عدد من الأنشطة التي تنفذ البرنامج وهذه الأنشطة يمكن أن تقسم إلى أنشطة فرعية والتي تمثل مراكز الكلف .

4- إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الآن لا تفي بمتطلبات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة ، إذ يوفر رقابة قانونية ومالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة ، أي لايوفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، التي من شأنها توفير مستوى عالٍ من التخطيط والرقابة الفعالة.

5- إن الأساس المستخدم في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الآن هو الأساس النقدي المعدل الذي أوجبه قانون أصول المحاسبات العامة ، وإن هذا الأساس في تسجيل العمليات المالية يحمل كثيراً من القصور وأهمها أنه لايعطي صورة حقيقة عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة ، حيث إنه لايفي بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء.

6- يعد الدليل المحاسبي من أهم العناصر في النظام المحاسبي الحكومي ، أي إنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يمكن من تطبيق نظام محاسبة التكاليف لابد من تحديث هذا الدليل.

7- إن المجموعة المستنديّة والدفترية والكشفات المالية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي الحالي لاتفي بمتطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف بهدف استخراج تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، لذا لابد من تحديث السجلات الحالية واستحداث سجلات أخرى.

8- إن الوحدات الحكومية الخدمية تعمل بموجب تشريع يحكم عملها لأنها أصلاً مستحدثة بموجب قانون ، لذا لتطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في تلك الوحدات يجب أن يكون هناك قانون يجيز العمل بموجب تلك التحديات التي يتطلبها تطبيق نظام محاسبة التكاليف. كتعديل الفقرة (1) و(3) من المادة الحادية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة.

9- إن الشعبة المالية التي تكون مسؤولة عن تشغيل النظام المحاسبي الحكومي لاتحتوي على تخصصات في محاسبة التكاليف ، فضلاً عن ذلك عدم وجود أفراد متخصصين في مجال التخطيط المالي يقومون بتخطيط الموازنة العامة وإعدادها.

**6-2: التوصيات:**

من خلال إستعراض الإستنتاجات التي تم التوصل إليها تم تحديد بعض التوصيات التي تقود إلى توفير نظام محاسبي حكومي يوفر بيانات عن كلف الأنشطة التي تؤديها الوحدات الحكومية ، وهي:

1- يتم تقسيم الهيكل التنظيمي لكلية العلوم/جامعة المستنصرية على وفق البرامج والأنشطة ، باعتبار أن الكلية برنامج بحد ذاتها هدفه تخريج الكوادر المؤهلة ، ومن ثم تقسيم هذا البرنامج إلى أنشطة رئيسية وبنوعين المباشرة والساندة ، وأن هذه الأنشطة يتم تقسيمها إلى أنشطة فرعية والأنشطة الفرعية إلى أنشطة جزئية والتي تمثل مركز الكلفة.

2- تحديث النظام المحاسبي الحكومي باستخدام محاسبة التكاليف في تحديد كلف البرامج والأنشطة ومن ثم تحديد كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية ، فمن خلال تحديد كلف هذه الخدمات يمكن توفير مستوى عالٍ من التخطيط ، والرقابة الفعالة على هذه الوحدات الحكومية ، وقياس مدى تحقيقها للأهداف التي وجدت من أجلها.

3- اتباع أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية لما يوفره هذا الأساس من ميزات في إعطاء صورة حقيقة عن المركز المالي وحسابات قياس النتيجة ، والذي يتطلبه نظام محاسبة التكاليف ، ويتم ذلك من خلال إثبات الموجودات الثابتة واحتساب الاندثار عليها والتفرقة بين المصارييف الإيرادية و الرأسمالية وتسجيل عمليات الصرف والقبض فور استحقاقها بغض النظر عن تاريخ التسديد أو القبض.

4- تحديث دليل النظام المحاسبي الحكومي من خلال استحداث دليل للنظام المحاسبي الحكومي مقسم على وفق البرامج والأنشطة ومن ثم استخدام بعض أنواع التقسيم الأخرى كتقسيمات فرعية ، بصورة تؤدي إلى توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

5- القيام بتحديث المجموعة المستندية بإضافة حقل خاص للتبوبب وعلى وفق البرامج والأنشطة ، واستحداث مستندات مالية خاصة بمخازن المستلزمات السلعية والموجودات الثابتة لغرض السيطرة عليها ، واستحداث مجموعة دفترية خاصة بنظام محاسبة التكاليف ، وكذلك استحداث كشوفات مالية توفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية من واقع تلك السجلات المستحدثة.

6- تحديث بعض نصوص القوانين التي تحكم النظام المحاسبي الحكومي بما يلبي متطلبات تحديث النظام المحاسبي الحكومي ، مثل التعديل على الفقرة (1) و (3) من المادة الحادية عشر من قانون أصول المحاسبات العامة والخاصة بقبض الإيرادات وقيدها في السنة التي تم القبض فيها بغض النظر عن تاريخ استحقاقها وكذلك بالنسبة للمصروفات التي نصت عليها الفقرة (1) و (3) من القانون المذكور. وإيجاد نصوص قانونية توجب تدوير الأرصدة في قيد افتتاحي واحتساب الاندثار على الموجودات ، وكذلك احتساب تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية من خلال استخدام نظام محاسبة التكاليف .

7- القيام بـاستحداث وحدتين داخل الشعبة المالية الأولى خاصة بنظام محاسبة التكاليف تضم أفراداً متخصصين في محاسبة التكاليف ، والأخرى وحدة خاصة بالموازنة تضم أشخاصاً ذوي كفاءة وخبرة في تخطيط الموازنة وإعدادها.

المصادرأولاً: المصادر العربية:

- 1- باشي والمعاضيدي, إنصاف محمود دلال, منى سالم, تقييم كفاءة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة تطبيقية على جامعة الموصل , تنمية الرافدين , كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل, 2006.
- 2- البغدادي ,أحمد محمد علي أحمد ,النظام المحاسبي الحكومي في ظل التطورات الحاصلة في العراق وتطبيق قانون الإدارة المالية والدين العام ذي العدد 95 لسنة 2004, المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية,جامعة بغداد, 2008.
- 3- التمي وأخرون, خالد غازي التمي , وإسراء يوسف ذنون , وعلى مال الله عبدالله , أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها, مجلة الإدارة والاقتصاد , عدد 92, الموصى, 2012.
- 4- جعيلو, كريمة عباس, فاعلية الموازنة العامة في ظل الحكومة الإلكترونية/ دراسة تطبيقية في رئاسة الجامعة المستنصرية, ماجستير في علوم المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية, 2009.
- 5- حماد والبحر ,أحمد هاني بحيري وحصة محمد أحمد,أصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت, ذات السلسل للطباعة والنشر ,الكويت, 1990.
- 6- دليل التدقيق رقم (4) ,دراسة وتقويم الرقابة الداخلية , مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق, 2000/7/15.
- 7- دليل كلية العلوم الجامعة المستنصرية, 2016.
- 8- الرماحي , نواف محمد عباس, المحاسبة الحكومية, دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان, 2009.
- 9- زنكتة, رشيد سلمان, واقع النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره, رسالة ماجستير , كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة صلاح الدين اربيل, 2003.
- 10- السعيري, إبراهيم عبد موسى, أثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة, مجلة التقني ,المجلد العشرون/ العدد 2, المعهد التقني ,النجرف, 2007.
- 11- سلوم, حسن عبدالكريم,الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق دار الكتب , بغداد 2001.
- 12- عبدالله وآخرون , علي مال الله,إسراء يوسف,خالد غازي , أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها , بحث منشور في مجلة الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل - العدد 92 , الموصى , 2012.
- 13- العواد, أسعد محمد علي وهاب,أساسيات المحاسبة الحكومية,دار الكتب ,بيروت- لبنان, 2012.

- 14- كامل, صلاح محمد محمود, موازنة البرامج والأداء كأداة لتقدير الأداء الحكومي , المنظمة العربية للتنمية الإدارية, مصر, 2008.
- 15- محمود, رافت سلامة, المحاسبة الحكومية, دار المسيرة, 2013.
- 16- مسعد وآخرون, المحاسبة الحكومية, عمان-الأردن , مكتبة المجتمع العربي, 2009.
- 17- مسعد وآخرون, محمد فضل , وخالد راغب الخطيب , وإيهاب نظمي إبراهيم, المحاسبة الحكومية, مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع, عمان-الأردن , الطبعة الأولى, 2011.
- 18- مطروح, أياد شيحان, موازنة البرامج والأداء وامكانية تطبيقها في دوائر الدولة/دراسة تطبيقية في وزارة العلوم والتكنولوجيا/دائرة بحوث الكيمياء, محاسبة قانونية, المعهد العربي للمحاسبين القانونيين, 2009.
- 19- هالي, محمد جمال علي, المحاسبة الحكومية, دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان, 2002.
- 20- يابه, جمال انور, تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في اقليم كردستان-العراق, دراسة تطبيقية في مديرية المالية العامة /وزارة المالية والاقتصاد, رسالة ماجستير, اربيل, 2005.
- 21- الياسري , كفاح سامي حسين , تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتعزيز كفاءة أداء الوحدات الخدمية , رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد كجزء من متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم المحاسبة , بغداد , 2014.

### Foreign References:

- 1- Granof, Michael H., **Government and Not -for-profit Accounting-concepts and practices**, John Wiley&sons,Inc, Third Edition, 2004.
- 2- Horngren , Charles , T. , Foster , Georgr & Srikant M. Datar, **Cost Accountiong: A managerial Emphsis** , 9<sup>th</sup> , ed. , Prentice Hall Inc. , 1997.
- 3- Romany&Steinbart, Marshall B. and Paul J. , **Accounting Information Systems** , published by pearson Education ,2012.
- 4- Sammers, Edward Lee, "Accounting Information Systems ",Houghton Muffin Co, 1989.
- 5- Vaassen E. H. J. ,"**Accounting Information Systems Managerial Approach**" , John Wiley & Sons,Inc., U.S.A. 2002.

الموقع الألكترونية:

- 1- <https://faculty.psau.edu.sa/.../doc-5-doc-27ec7e21a73071c6aa10d3aac5cfb96e-origin>
- 2- <http://uommagazine.uomustansiriyah.edu.iq/> الصفحة الرسمية
- 3- الموقع الرسمي لكلية العلوم /جامعة المستنصرية، 2016
- 4- [http://www.uomustansiriyah.edu.iq/index.php?id\\_dept=6](http://www.uomustansiriyah.edu.iq/index.php?id_dept=6)

## **أولاً: المجموعة المستنديّة:**

١- مستند الصرف: وينظم من قبل وحدة الصرف لإثبات صرف المبالغ بموجب صك .

مستند الصرف

إسم الدائرة: \_\_\_\_\_ رقم الصك: \_\_\_\_\_

**رقم المستند:** \_\_\_\_\_ **مبلغ الصك:** \_\_\_\_\_

التاريخ: ٢٠ / ٢٠ التarih: ٢٠ / ٢٠

2- مستند القيد: وينظم من قبل وحدة الصرف تثبت فيه عمليات التسوية القيدية والقبض والإيداع في البنك.

مستند القيد

إسم الدائرة:

رقم المستند:

التاريخ: / / 20

### **نصادق على قيد المبلغ المبين تفاصيله أدناه**

3- مستند الصرف المخزني: وينظم من قبل محاسب الصرف ويثبت في كافة عمليات التجهيز من المخازن.

### مستند الصرف المخزني

إسم الدائرة:

رقم المستند:

التاريخ: 20 / /

مراكز الكلفة	الدليل المحاسبي							التفاصيل	الدان		المدين	
	5	4	3	2	1	ف	استهلاك		فلس	دينار	فلس	دينار
المجموع												

4- مستند الإرجاع المخزني: وينظم من قبل محاسب الصرف لإثبات عمليات إرجاع المواد إلى المخازن.

### مستند الإرجاع المخزني

إسم الدائرة:

رقم المستند:

التاريخ: 20 / /

مراكز الكلفة	الدليل المحاسبي							التفاصيل	الдан		المدين	
	5	4	3	2	1	ف	استهلاك		فلس	دينار	فلس	دينار
المجموع												

5- سند الإدخال المخزني : ينظم من قبل محاسب المخازن لإثبات عملية دخول المواد إلى المخازن ويرفق مع سند الصرف في لإثبات عملية .

سند الإدخال المخزني

التاريخ / / 20

محاسبة 70

إسم الدائرة المستلمة: ..... رقم و تاريخ كتاب الطلب: .....

إسم و توقيع الجهة المجهزة: ..... رقم و تاريخ التجهيز: .....

الملاحظات	سجل المخازن		الثمن		السعر		الكمية		نوع المادة المستلمة	التأشير
	رقم الصحيفة	رقم تسلسل القيد	دينار	فلس	دينار	فلس	وحدة القياس	العدد رقما		

تسلمت ماتضمنه هذا السند من مواد و سجلت في سجلات المخزن/

إسم و توقيع المستلم: ..... أصادق على ذلك

عنوانه الوظيفي: ..... توقيع رئيس الدائرة

## 6- سند الإخراج المخزني: وينظم من قبل محاسب المخازن لإثبات عمليات الإخراج من المخزن لتجهيز

الاقسام.

سند الإخراج المخزني

التاريخ / / 20

محاسبة 71

إسم الدائرة المصدرة: ..... رقم و تاريخ الموافقة على التجهيز:

إسم القسم المجهز له: ..... رقم و تاريخ كتاب الطلب:

الملاحظات	مركز الكلفة	سجل المخازن		الثمن		السعر		الكمية		نوع المادة المجهزة	التأشير
		رقم الصحيفة	رقم تسلسل القيد	دينار	فلس	دينار	فلس	وحدة القياس	العدد رقما		

إسم و توقيع المجهز: ..... عنوانه الوظيفي: ..... أصادق على ذلك

إسم و توقيع المجهز له: ..... عنوانه الوظيفي: .....

توقيع رئيس الدائرة

7- سند الإرجاع المخزني: وينظم من قبل محاسب المخازن لإثبات عمليات إرجاع المواد إلى المخازن.

### سند الإرجاع المخزني

التاريخ / 20

محاسبة 70

رقم وتاريخ كتاب الطلب:

إسم القسم الذي قام بالإرجاع: .....  
.....

ملاحظات	مركز الكلفة	سجل المخازن		الثمن		السعر		الكمية		نوع المادة المستلمة	القيمة
		رقم الصحيفة	رقم تسلسل القيد	فلس	دينار	فلس	دينار	وحدة القياس	العدد		

تسلمت ماتضمنه هذا السند من مواد وسجلت في سجلات المخزن /

أصادق على ذلك

.....  
.....

توقيع رئيس الدائرة

.....  
.....

### ثانياً: المجموعة الدفترية:

1- سجل اليومية العامة: يستخدم لتسجيل كافة المعاملات المحاسبية التي تتم في الدائرة وبصورة إجمالية ويمسك من قبل وحدة السجلات.

#### سجل اليومية العامة

الصندوق		البنك		مبلغ المعاشرة	رقم مستند الإرجاع المخزني	رقم مستند الصرف المخزني	رقم مستند الصرف	رقم مستند الشيك	البيان	إلى	من	التاريخ
دائن	مدین	دائن	مدین	دينار								

2- سجل المصاريفات : وهو السجل الذي ترحل إليه المبالغ المصاروفة على حساب الفصل والمادة والنوع ، ويمسك من قبل وحدة السجلات.

الفصل: .....  
.....

#### سجل المصاريفات النهائية

**3- سجل الإيرادات النهائية:** تسجل فيه كافة المعاملات المحاسبية الخاصة بالإيرادات وتحصيلها ويمسك من قبل وحدة السجلات.

سجل الإيرادات النهائية

العدد:

**4- سجل الأستاذ العام (البايندر):** يستخدم لتسجيل كافة الحسابات الوسيطة (السلف والأمانات والمدينون والدائنون) ويمسك من قبل وحدة السجلات.

..... رقم الصحفة ..... رقم الدليل ..... رقم الحساب: .....

**5- سجل يومية الصندوق: ويستخدم هذا السجل لتسجيل كافة المبالغ المستلمة من قبل أمين الصندوق نقلًا من وصولات القبض، ويمسك من قبل أمين الصندوق.**

66 سجل يومية الصندوق محاسبة

إسم الدائرة ..... شهر ..... سنة ..... رقم الصفحة ( )

**6- سجل مخزن المستلزمات السلعية:** وهو سجل مقسم إلى ثلاثة أقسام الوارد والصادر والرصيد حيث عند شراء المواد وإدخالها المخازن تثبت في حقل الوارد وعند التجهيز إلى الأقسام يثبت في حقل الصادر والفرق بينهما يمثل الرصيد، حيث يفتح صفحة لكل مادة ويمسك من قبل محاسب المخازن.

#### **سجل مخزن المستلزمات السمعية**

## المادة ومواصفاتها:

**7- سجل مخزن الموجودات الثابتة:** وهو سجل بصفحتين الجهة الوادعة والجهة الصادرة تسجل في الجهة الواردة كافة الموجودات التي يتم شرائها وإدخالها إلى المخزن أما الجهة الصادرة تسجل فيه كافة الموجودات التي يتم تجهيزها إلى الأقسام وهناك حقل للرصيد ويمسك من قبل محاسب المخازن.

سجل مخزن الموجودات الثابتة

## **نوع المادة ومواصفاتها: جهة الوارد**

ملاحظات	الثمن	سعر الوحدة	الكمية		المجهز منه	رقم سند الإدخال	الرقم النقطي
			كتابه	رقمها			
	دينار	دينار					

جنة الصادر

8- سجل مراكز الكلف/النفقات العام: وهو سجل تسجل فيه جميع المصارييف وبالمبالغ الإجمالية على مستوى الأنشطة الرئيسية ويقسم على شكل أعمدة بعده الأنشطة الرئيسية (15) ، وكما يلي:

## سجل مراكز الكلف/النفقات العام

٩- سجل مراكز الائف / الموجودات العام: وهو سجل تسجل فيه جميع المبالغ المصروفه على شراء الموجودات الثابتة ومقسم على شكل أعمدة بعد الأنشطة الرئيسية (15) ، وكما يلى:

سجل مراكز الكلف / الموجودات العام

**10-سجل مراكز الكلف/النفقات:** وهو سجل مقسم على عدد الأنشطة الرئيسية (15) وكل قسم عدد صفحات بعده تصنيف النفقات، يسجل فيه النفقات وحسب نوعها لكل قسم على حدة، ويمسك من قبل وحدة الكلفة.

سجل مراكم الكلف / النفقات

## **الفصل:**

اسم النشاط: .....  
.....

10 of 10

تبويه: .....

المستند		نوع		نوع		نوع		نوع		المجموع	
نوعه	رقمه	نوعه	رقمه	نوعه	رقمه	نوعه	رقمه	نوعه	رقمه	نوعه	

11- سجل مراكز الكلف/الموجودات: وهو سجل مقسم على عدد الأنشطة الرئيسية وكل قسم عدد صفحات بعد أنواع الموجودات ، يسجل فيه الموجودات التي يتم تجهيزها الى الأنشطة ، ويمسك من قبل وحدة التكاليف.

#### سجل مراكز الكلف/الموجودات

نوع الموجود: ..... إسم النشاط: .....

تبويه: .....

القيمة الدفترية	الإنتشار		الكلفة	رمز المادة	المستند		التاريخ
	المبلغ	نسبة			نوعه	رقمه	
دينار	دينار	%	دينار				

12- سجل الرواتب: نفس السجل الذي يستخدم في النظام الحالي لكن يقسم على عدد الأنشطة الرئيسية (9) بحيث يسجل رواتب كل نشاط رئيسي على حدة وحسب الفئات (تدرسيين ، فنيين ، إداريين ، عمال) ويمسك من قبل وحدة الرواتب.

13- سجل متابعة تنفيذ الموازنة : وهو السجل الذي ترحل إليه المبالغ المصاروفة على بنود الموازنة ، ومقسم الى قسمين القسم الأعلى وتسجل فيه المبالغ المخصصة للصرف ضمن الموازنة أما القسم الأسفل فتسجل فيه المبالغ المصاروفة فعلاً على بنود الموازنة في أعلى الصفحة .

## سجل متابعة تنفيذ الموازنة

## التخصيصات

إسم الحساب: .....

الملاحظات	الأمر بوضع التخصيصات	نوع		المجموع								
		فلس	دينار									

## المدفوعات

التاريخ	رقم مستند القيد	رقم مستند الصرف	نوع		نوع		نوع		نوع		المجموع	
			فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار	فلس	دينار

14- سجل مراقبة التخصيصات : وهو سجل مساعد لمتابعة المصاروفات التي تصرف على تبويبات الموازنة سواء أكانت مصروف مباشر أو تحت حساب السلف ولم يتم تسويتها بعد ، ويكون مقسم حسب تقسيمات الموازنة حيث يفتح صفحة لكل بند من بنود الموازنة ويبت في أعلى الصفحة مقدار التخصيص من واقع الموازنة وفي الأسفل يحتوي على ستة حقول حيث بمجرد النظر الى حقل المجموع ومقارنته مع مقدار التخصيصات في أعلى الصفحة يتم التعرف على مقدار التخصيص المتبقى وكما يلي:

## سجل مراقبة التخصيصات

مقدار التخصيص السنوي:

إسم الحساب:

نوعه:

البيان	المستند		التاريخ	مصاريف السلف	المصاريف المباشرة	المجموع
	رقمه	نوعه				

## ثالثاً: التقارير المالية:

1- ميزان المراجعة: وتسجل فيه المجاميع الشهرية للحسابات ويتضمن جانبين المدين والدائن وحقولاً لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الأشهر السابقة والمجموع لغاية الشهر الحالي والرصيد وترحل إليه البيانات من سجل اليومية العام والأستاذ العام وكما يلي:

الرصيد لغاية الشهر الحالي		المجموع لغاية الشهر الحالي		المدور من الأشهر السابقة		معاملات الشهر الحالي		رقم الدليل المحاسبي						
دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	5	4	3	2	1	رقم الاستماره	

2- كشف المصروفات: وتسجل فيه المصروفات منقولة من سجل المصروفات النهائية ويحتوي على حقول لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الشهر السابق والمجموع لغاية الشهر الحالي وكما يلي:

المجموع	مصرف الشهر الحالي	المصرف إلى نهاية الشهر السابق	البيان	رقم الدليل المحاسبي					
				نفاذ ميل التقويم	نفاذ	نفاذ	نفاذ	نفاذ	نفاذ

3- كشف الإيرادات: وهو كشف يسجل فيه جميع الإيرادات من واقع سجل الإيرادات النهائية ويحتوي كذلك على حقول لمعاملات الشهر الحالي والمدور من الشهر السابق والمجموع لغاية الشهر الحالي وكما يلي:

المجموع	إيرادات الشهر الحالي	الإيرادات إلى نهاية الشهر السابق	البيان	رقم الدليل المحاسبي				
				تفاصيل الدورة	تفاصيل الدورة	تفاصيل الدورة	تفاصيل الدورة	تفاصيل الدورة

4- كشف المطابقة : يستخدم لمطابقة الحساب الجاري مع البنك والتأكد من مطابقة الرصيد الدفتري للبنك مع الرصيد في الكشف ويقسم كما يلى:

الملحوظات	الرصيد الدفتري لحساب المصرف			المقبوضات (مدین)	
	المدفوعات		الملاحظات		
	دينار	فلس			
مجموع مدفوعات الشهر الحالي			مجموع مقبوضات الشهر الحالي		
الرصيد الدفتري المدور للشهر القادم			الرصيد الدفتري المدور من الشهر السابق		
المجموع			المجموع		
الرصيد بموجب كشف المصرف					
الرصيد بموجب كشف المصرف أو شهادة تأييد المصرف بتاريخ ٢٠ / / ٢٠					
تنزل الشيكات الغير مسحوبة لغاية تاريخه المبين في الجدول (أ) المرفق					
تنزل الإيداعات الظاهرة في كشف المصرف ولم تقد في السجل المبينة تفاصيله في الجدول (ب) المرفق					
تضاف المقبوضات المقيدة في السجل ولم تظهر في كشف المصرف المبينة تفاصيله في الجدول (ج) المرفق					
تضاف المدفوعات الظاهرة في الكشف ولم تقد في السجل المبينة تفاصيلها في الجدول (د) المرفق					
الرصيد الذي يطابق الرصيد الدفتري المدور إلى الشهر القائم المبين أعلاه					