

المحاسبة الحكومية والموازنات

دكتور

محمد على لطفى

استاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة عين شمس

دكتور

ابراهيم حماد حماد محمد

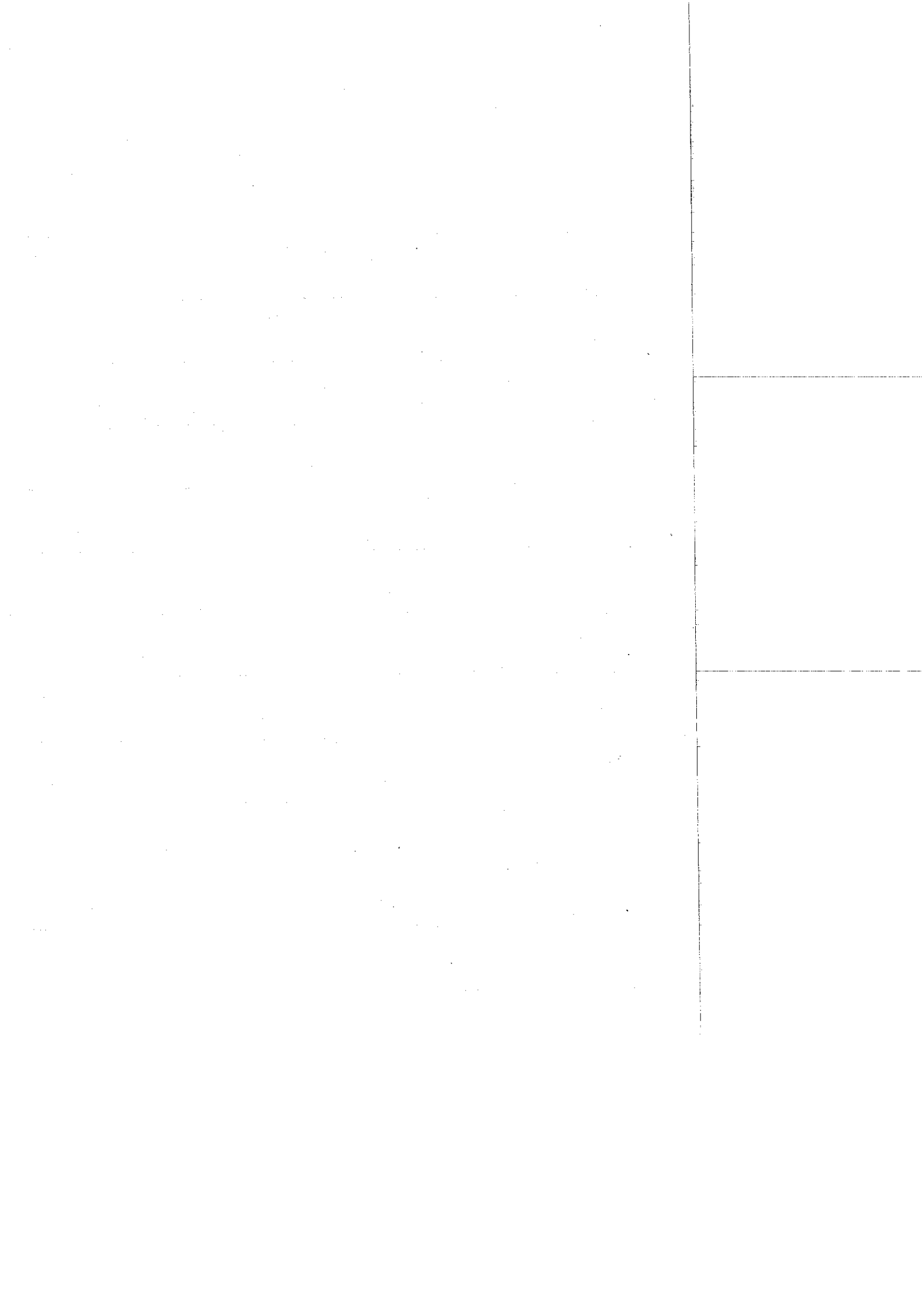
استاذ المحاسبة المتفرغ

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مراجعة

دكتور

ابراهيم حماد حماد محمد



بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

ينقسم هذا المؤلف الى قسمين رئيسيين :
القسم الاول : المحاسبة الحكومية

تمثل الموازنة العامة للدولة الاساس العلمى للتخطيط والرقابة على النشاط الحكومى ، فلا تتضمن الموازنة مجرد تقديرات لبنود الانفاق او الاستخدمات وبنود الموارد خلال السنة المالية للدولة ، ولكنها ينبغى ان تعتبر خطة عمل ومستوى اداء يجب العمل على تحقيقه والوصول اليه .

ومن ثم فان بذل العناية فى وضع تقديرات الموازنة له اثره الواضح على تحقيق اهداف النشاط الحكومى ، ويعتبر اساسا لترشيد الانفاق والحد من الاسراف فى استخدام الموارد المحدودة بطبيعتها، كما ان قياس الاداء بعد الانتهاء من التنفيذ يمهّد بالتالى لتقييمه للتعرف على مستوى الكفاية والفاعلية فى تحقيق الاهداف الموضوعة ..

ويتلخص هدف القسم الاول فى تخطيط ورقابة الاداء الحكومى ، ولتحقيقه تتناول فصوله:

١- دراسة ومناقشة الموازنة العامة للدولة لتشمل مفهومها ومبادئها والمناهج المختلفة لاعدادها وطرق تقدير الاستخدمات والموارد، مع امثلة عملية لطرق التقدير باتباع هذه المناهج.

٢- مقومات الرقابة على النشاط الحكومى والاجهزة الرقابية المتعددة وطبيعة نشاطها ومجالات رقابتها ، كما يعرض الاسس العلمية لنظام المراقبة الداخلية لعمليات الوحدات الحكومية بصفة عامة .

٣- التقارير الدورية والختامية التى تعدها الوحدات الحكومية وتعرض نتائج التنفيذ الفعلى للموازنة ، مع الامثلة لكيفية اعدادها وعرض نماذجها.

٤- المراقبة الداخلية واجراءات الضبط الداخلى لنماذج من عمليات المتحصلات والمدفوعات الحكومية والتى تتم طبقا للائحة المالية للموازنة والحسابات ومنشورات وزارة المالية لتعريف الدارس على اسلوب وخطوات الضبط الداخلى لها .

٥ - التوجيه المحاسبي لعمليات الوحدات الادارية بانواعها باستخدام الاساس النقدي للتسجيل الذى اصبحت مطبقا عند تسجيل الموارد والاستخدامات .

القسم الثانى: الموازنة التقديرية :

اذا كانت الموازنة العامة هى اداة التخطيط الرئيسية فى القطاع الحكومى فان الوحدات الاقتصادية تعتمد بصفة اساسية على الموازنة التقديرية لاداء نفس وظائف الموازنة العامة للدولة ، وان كان هناك فروقا اساسية حيث تهدف تلك الوحدات الى تحقيق الربح مما يغير بناء وانواع الموازنات عن القطاع الحكومى . ولتحقيق هدف القسم الثانى فان فصوله تتناول :

١-دراسة مفهوم الموازنة التقديرية وانواعها ومستوياتها وضرورة تحقيق مبادىء المرونة وتوفير مبادىء المشاركة فى اعدادها .

٢- عرض وتوضيح الموازنات الفرعية مثل موازنة المبيعات وموازنات مستلزمات الانتاج والطاقة وموازنات المصروفات المختلفة ثم تناول الموازنة الرئيسية ودورها فى التحليل المالى كاساس لتقييم الاداء .

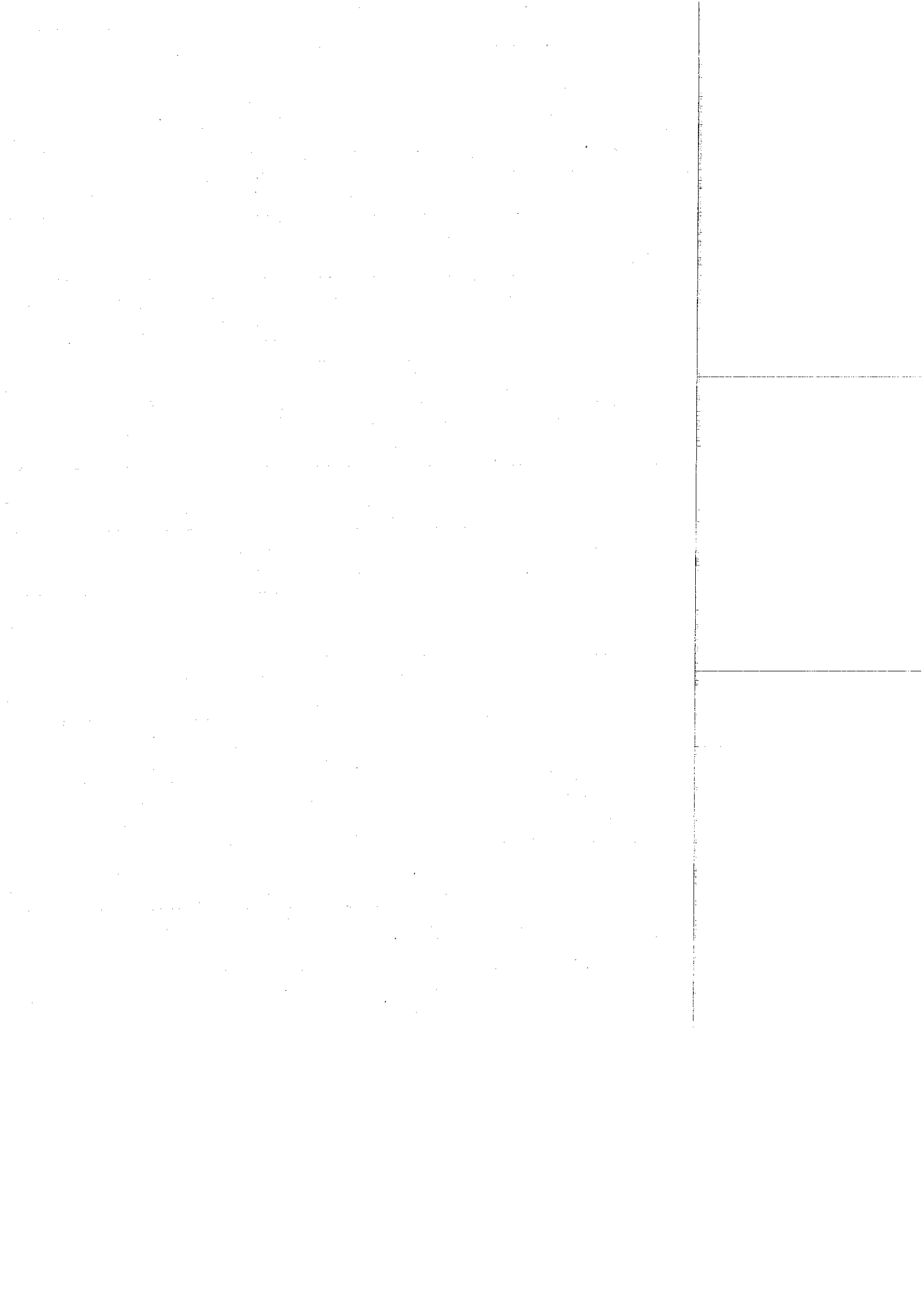
٣- اذا كان تحقيق الربح يعتبر هدفا رئيسيا لنشاط الوحدات الاقتصادية فان المحافظة على السيولة لانتقل عنه اهمية ولذلك شملت الدراسة قائمة النفقات النقدية التقديرية والتى تمكن من تقدير التدفقات المتوقعة وتخطيط سداد الالتزامات الواجب سدادها نقدا .

٣- وكما فى القطاع الحكومى فان الموازنة الراسمالية تعتبر الوعاء الذى يوضح نتائج القرارات الاستثمارية ومصادر تمويلها موزعة على السنوات المالية .

وقد تم تزويد الكتاب بمجموعات من الاسئلة والتمارين والتطبيقات عقب كل فصل لتدريب الدارس ولترسيخ المعلومات .

ونرجو الله ان نقدم كتابا مفيدا لدراسة المحاسبة والرقابة على الوحدات الادارية الحكومية والموازنات التقديرية سواء للطلبة او المهتمين بصفة عامة . والله من وراء القصد ، واليه النية ، وهو المستعان ،،،،،،،،

القسم الاول
المحاسبة الحكومية



الفصل الاول الموازنة العامة للدولة

الاهداف التعليمية للفصل الاول :

تهدف دراسة الفصل الاول الى مناقشة التقسيم الاقتصادى للموازنة العامة للدولة ، والصورة العامة كما اوضحها القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ، ومشكلات اعدادها ، وكذلك المناهج الحديثة للموازنة مثل موازنة البرامج والاداء والموازنة الصفرية ونماذج لطرق تقدير الاستخدامات والايرادات .

المحتويات :

- ١-تبويب الموازنة العامة للدولة والتقسيم الاقتصادى.
- ٢-الصورة العامة للموازنة.
- ٣- قياس الفائض او العجز النقدى والكلى.
- ٤- مؤشرات الموازنة العامة للدولة .
- ٥- تقدير استخدامات الموازنة العامة للدولة.
- ٦- موازنة البرامج والاداء والموازنة الصفرية .
- ٧- تقدير ايرادات الموازنة .

مراجع الفصل الاول:

- ١- القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ واللائحة التنفيذية .
- ٢- التاشيرات العامة للموازنة - وزارة المالية .
- ٣- المحاسبة الحكومية - دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية
- ٤- دكتور حسن محمد كمال - نظام المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وعملية - مكتبة عين شمس - ١٩٨١

يخضع إعداد الموازنة العامة للدولة للمحاسبة الحكومية فى مصر لأحكام القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة والقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية و الخاص بقواعد تسجيل عمليات الوحدات الإدارية الحكومية وإعداد الحسابات والقوائم الختامية لتلك الوحدات. وخلال السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ تم تقديم مشروع قانون بتعديل بعض احكام قانون الموازنة العامة للدولة المشار اليه الى كل من مجلسى الشعب والشورى.

أهداف التعديل

من واقع تقرير مجلسى الشعب والشورى (١). وكذلك تقرير وزارة المالية :
١- تحقيق شفافية البيانات والاحصاءات.

(١) ان تقرير مجلس الشورى صفحات ٢ ، ٣ وتقرير مجلس الشعب صفحات حتى ٦٥.

٢- التبويب الجديد الذى يعتمد على التصنيف الاقتصادى سوف يمكن من معرفة الاوضاع الحقيقية للمصروفات والإيرادات.

٣- التفرقة بين الاستخدامات والموارد من جهة والاعباء الاخرى من مثل القروض او الاقراض وكذا ما ينتج من شراء وبيع الاصول المالية (مثل الأوراق المالية) ونتاج الخصخصة من جهة أخرى.

٤- الغاء التبويب السابق الذى اعتمد على تقسيم كل من الاستخدامات والموارد إلى جارية / رأسمالية.

٥- مسايرة التسقييمات الدولية بحيث يسهل اجراء المقارنة بين البيانات والمعلومات محليا ودوليا.

٦- يؤدى التعديل المقترح الى تحقيق المرونة عن طريق ادراج ما يعرف بالاعتمادات الاجمالية على مستوى الابواب بدلا من إدراجها على المستوى الكلى وذلك لتحقيق نوع من الرقابة على تلك الاعتمادات الاجمالية بالاضافة الى اعتماد اجمالي للجهات التى يعرض اتفاقها الجارى فى صورة غير موزعة على الأبواب المختلفة.

٧- تحقيق دقة تخطيط الإيرادات العامة حيث تهدف تلك التعديلات الى الالتزام بالأرقام المخططة وتساعد على تحقيق فاعلية الانفاق ومحاولة جعل النتائج الفعلية موافقه للمخطط والمدرج بالموازنة والاعتمادا كما شمل التعديل ضرورة الاعتماد فى اجراء التقديرات السنوية على اساس النتائج الفعلية للتنفيذ خلال السنوات الثلاث السابقة مع مراعاة معدلات النمو والتضخم وكذلك الإيرادات الاستثنائية.

وتعتبر الموازنة العامة للدولة حجر الأساس فى مكونات النظام الحكومى، واصبح من غير المفترض حاليا وجود نظام محاسبى حكومى لا يتضمن الموازنة العامة ضمن اركانه ، حيث يتم اعدادها اجباريا بنص القانون.

وعندما زاد تدخل الدولة اصبحت الموازنة العامة تمثل جزءا من الخطة القومية التى يتم تنفيذها سواء بواسطة الدولة او القطاعات الاقتصادية الأخرى ، واصبح ينظر الى الموازنة العامة على انها وسيلة تمويل وتنفيذ اهداف الخطة القومية. وظهر فى هذه المرحلة ما يعرف بموازنة البرامج والاداء .

تبويب الموازنة العامة للدولة :

اصدر قطاع الموازنة بوزارة المالية تبويبا نمطيا للموازنة العامة للدولة يتضمن الموارد والاستخدامات مراعىا فى ذلك ما ورد بنص القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ، وفيما يلى عرض لذلك التبويب مختصرا بما يحقق الهدف منه.

التبويب النمطي للموازنة العامة للدولة
أولاً - الموارد

نوع	١٠	مجموعة	١١	الموارد	١٢	تقديرات وزارة المالية	تقديرات الوحدة
				الموارد	١		
				الإيرادات	١		
				الضرائب	١		
				الضرائب على الدخول	١		
				الضرائب على الرواتب	١		
				الضرائب على الممتلكات	١		
				الضرائب على السلع والخدمات ويدخل فيها ضرائب الدمغة	١		
٠٢	٠٤			ضرائب التجارة الدولية	١		
				ضرائب أخرى	١		
				مثل ضريبة ق. م			
				المنح	١		
				منح من حكومات اجنبية	١		
				منح من منظمات دولية	١		
				منح من جهات حكومية جارية ورأسمالية	١		
				الإيرادات الأخرى	١		
				عوائد الملكية	١		
				وتشمل الفوائد الدائنة وأرباح الاسهم والأوراق المالية وعائد الإيجارات			
	٠١/٢/٣			حصيلة بيع السلع والخدمات	١		
	٠/٤/٥			وتشمل إيرادات الخدمات ومبيعات البضائع ومقابل الإشراف والإدارة	١		
				وغرامات العقوبات والمصادرات	١		

نوع	رقم	مجموعة	باب	الوارد	تقديرات وزارة المالية	تقديرات المرحلة
		٤	٣	١	التحويلات الاختيارية	
	٠١				جارية	
	٠٢				رأسمالية	
		٥	٣	١	إيرادات متنوعة	
	٠١				جارية	
	٠٢				رأسمالية	
				٢	المتحصلات من الحيازة	
			٤	٢	متحصلات اقتراض ومبيعات اصول مالية	
		١	٤	٢	متحصلات اقتراض ومبيعات اصول محلية	
	٠١/٢				سندات - أذون خزانه	
	٠٢				اقساط محصلة من الاقراض	
	٠٣	٣	٤	٢	متحصلات من بيع اصول وحقوق ملكية	
	٠٤	١	٤	٢	حصيلة الخصخصة	
		٢	٤	٢	متحصلات من اقراض ومبيعات اصول اجنبية	
				٣	مصادر التمويل	
			٥	٣	الاقتراض وادار ا.م بخلاف الاسهم	
		١	٥	٣	محلية	
					(من البنوك - بنك الاستثمار - غير البنوك .. قروض خارجية معا واقراضها - اخرى)	
		٢	٥	٣	الاقتراض وادار ا.م اجنبية	
	٠٢	٢	٥	٣	الاقتراض من الخارج	
	٠٣	٢	٥	٣	تمويل الاستثمارات	

- ١١ -
ثانيا - الاستخدامات (المصروفات - الحيازة - سداد القروض)

نوع	رقم	مجموعة	باب	الاستخدامات	تقديرات وزارة المالية	تقديرات الوحدة
				٢	الاستخدامات	
				٢	المصروفات	
			١	٢	الأجور وتعويضات العاملين	
		٠.١	١	٢	الأجور والبدلات النقدية	
٠.١		٠.١	١	٢	وظائف دائمة	
٠.٢		٠.١	١	٢	وظائف مؤقتة	
٠.٥		٠.١	١	٢	مكافآت	
٠.٦		٠.١	١	٢	بدلات	
٠.٧		٠.١	١	٢	مزايا نقدية	
		٠.٢	٢		مزايا عينية	
			٢	٢	مزايا تأمينية	
٠.١		٠.١	٢	٢	حصة الحكومة في التأمينات	
		٠.٢	٢	٢	مساهمات اجتماعية أخرى	
			٣	٢	أجور اجمالية	
			٤	٢	احتياطات عامة	
			٥	٢	مستبعد بالتحويل من شراء الأصول غير المالية	
				٢	شراء السلع والخدمات	
			١	٢	شراء سلع	
		٠.١/٢	١	٢	خامات ، وقود ، قطع غيار	
		٠.٣/٠.٤			تعبئة وتغليف - ادوات كتابية	
		٠.٥/٠.٦			مياه وانارة - متنوعة	
		٠.٧/٠.٨			مشتريات بغرض البيع	
		٠.٩				
		١.٠			مستبعد بالتحويل من شراء الأصول غير المالية	
				٢١	الخدمات	
		٠.١/٢	٢	٢١	نفقات صيانته - تشغيل لدى الغير	
		٣/٤	٢	٢١	خدمات ابحاث - نشر وإعلان	
		٥/٦	٢	٢١	طبع وتأليف - نقل وانتقالات	

		بريد واتصالات - ابحاث	٢١	١	٢	٢	٧/٨	
		اشتراكات - علاقات ثقافية	٢١	١	٢	٢	٩/١٠	
		نفقات سرية - متنوعة	٢١	١	٢	٢	١١/١٢	
		المستبعد بالتحصيل من						
		شراء الأصول غير المالية	٢١	١	٢	١	٤	
		اعتمادات اجمالية	٢١	٢	٣			
		احتياطات عامة	٢١	٢	٤			
		الفوائد	٢١	٣				
		فوائد خارجية	٢١	٣	١			
		فوائد محلية	٢١	٣	٢			
		فوائد محلية لوحدات الحكومة العامة	٢١	٣	٣			
		اعتمادات اجمالية	٢١	٣	٤			
		احتياطات عامة	٢١	٣	٥			
		المستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية	٢١	٣	٦			
		الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	٢١	٤				
		الدعم لمؤسسات عامة - مالية وغير	٢١	٤	١			
		مالية ودعم السلع التموينية ولمؤسسات خاصة						
		المنح	٢١	٤	٢			
		منح للحكومات الاجنبية				٠١		
		منح للمنظمات الدولية	٢١	٤	٢	٠٢		
		منح لجهات الحكومة العامة				٠٣		
		مزايا اجتماعية وتشمل:	٢١	٤	٣			
		مزايا للامان الاجتماعى						
		مزايا اجتماعية للعاملين						
		اعتمادات اجمالية	٢١	٤	٤			
		احتياطات عامة	٢١	٤	٥			
		مستبعد بالتحصيل من شراء						
		الأصول غير المالية	٢١	٤	٦			
		المصروفات الأخرى	٢١	٥				
		نفقات أخرى على الملكية بخلاف الفوائد						

	(استنجار)	٢١	٥	١			
	نفقات جارية متنوعة	٢١	٥	٢			
	ضرائب - تعويضات	٢١	٥	٢	٠.١		
	مستبعد من موازنة الدعم	٢١	٥	٢	٠.٢		
	تحويلات جارية وتخصيصية أخرى	٢١	٥	٢	٠.٣		
	فائض مرحل	٢١	٥	٣			
	نفقات رأسمالية متنوعة	٢١	٥	٤			
	اعتمادات اجمالية	٢١	٥	٥			
	احتياطات عامة	٢١	٥	٦			
	مستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية	٢١	٥	٧			
	<u>شراء الأصول غير المالية</u>	٢١	٦				
	(الاستثمارات)						
	<u>الأصول الثابتة</u>	٢١	٦	١			
	* مباني وانشاءات	٢١	٦	١	٠.١		
	استثمار مباشر	٢١	٦	١			٠.١
	نفقات إيرادية مؤجلة (للتسجيل)	٢١	٦	١			٠.٢
	* الآت ومعدات ووسائل نقل	٢١	٦	١	٠.٢		
	استثمار مباشر	٢١	٦	١	٠.٢		٠.١
	نفقات إيرادية مؤجلة للتشغيل	٢١	٦	١	٠.٢		
	وتشمل وسائل نقل / الات / عدد / تجهيزات						٠.٢
	اصول ثابتة أخرى	٢١	٦	١	٠.٣		
	ثروة حيوانية - اصول زراعية	٢١	٦	١	٠.٣	٠.١	
	استثمار مباشر	٢١	٦	١	٠.٣	٠.١	٠.١
	نفقات إيرادية مؤجلة للتشغيل	٢١	٦	١	٠.٣	٠.١	٠.٢
	<u>الأصول الطبيعية</u>	٢١	٦	٢	٠		
	شراء الأراضي	٢١	٦	٢	٠.١		
	استصلاح اراضي	٢١	٦	٢	٠.٢		
	أصول طبيعية أخرى	٢١	٦	٢	٠.٣		
	قوائد سابقة على بدء التشغيل	٢١	٦	٣			

		إلبيات	٢١	٦	٤			
		إبيات ودراسات للمشروعات الاستثمارية	٢١	٦	٥			
		دفعات مقدمة	٢١	٦	٦			
		احتياطات عامة	٢١	٦	٧			
		الحيارة من الأصول المالية	٢٢					
		حيارة الأصول المالية المحلية والأجنبية	٢٢	٧				
		حيارة الأصول المالية المحلية	٢٢	٧	١			
		الاستثمار في أ. م خلال الاسهم	٢٢	٧	١	٠.١		
		الأقراض لبنك الاستثمار - للهيئات -	٢٢	٧	١	٠.٢		
		للشركات - للحكومة - لجهات أخرى	٢٢	٧	١			
		مساهمات وحقوق الملكية	٢٢	٧	١	٠.٣		
		حيارة الأصول المالية الأجنبية	٢٢	٧	٢			
		أ. م خلاف الاسهم						
		الأقراض للخارج	٢٢	٧	٢	٠.١		
		مساهمات متنوعة	٢٢	٧	٢	٠.٢		
		مساهمة الخزانة في صندوق تمويل الهيئة	٢٢	٧	٣			
		احتياطات عامة	٢٢	٧	٤			
		سداد القروض	٢٣					
		سداد القروض المحلية والأجنبية	٢٣	٨				
		سداد القروض المحلية	٢٣	٨	١			
		استهلاك أ. م بخلاف اسهم				٠.١		
		سداد القروض				٠.٢		
		سداد القروض الأجنبية	٢٣	٨	٢			
		اعتمادات إجمالية	٢٣	٨	٣			
		احتياطات عامة	٢٣	٨	٤			

وتحقيقاً للأهداف والخصائص التي يفترض الوصول إليها من هذا
التبويب تم إعداد صورة مختصرة له تشمل تقسيماً إلى ثلاثة أقسام لكل من
الموارد والاستخدامات نعرضه كما يلي :

الصورة العامة للموازنة

يوضح النموذج المعد لهذا الغرض :

- ١ - تبويب اجمالي لكل من الإيرادات والمصروفات لاجهزة الدولة المختلفة.
- ٢ - يتم تبويب الموارد الى الاقسام التالية :
(أ) الإيرادات الدورية وتشمل الضرائب والمنح والإيرادات الأخرى.
(ب) باقى الموارد وتشمل متحصلات الاقراض والمبيعات و القروض المحلية والاجنبية.
- ٣ - تم تبويب الاستخدامات الى الاقسام التالية :
(أ) المصروفات وتضم الأبواب الستة الاولى من الموازنة (اجور - شراء سلع وخدمات - فوائد - دعم ومنح ومساعدات اجتماعية - مصروفات أخرى - شراء - الأصول غير المالية).
ويلاحظ ان تبويب المصروفات تم تبعاً لنوع المصروف وبالتالي الغرض من انفاقه دون النظر إلى طبيعة الخدمة التي يؤديها سداد المصروف كما كان يحدث فى التبويبات السابقة إلى استخدامات جارية (لازمة للعمل اليومى للوحدة الإدارية). واستخدامات رأسمالية (طويلة الاجل سواء كانت استثمارية او تحويلات رأسمالية).
وذلك بهدف توحيد المعالجة المحاسبية لكل انواع الاستخدامات.
(ب) تكاليف حيازة الأصول المالية (أ . م - ودائع).
(ج) ما يدفع سداداً للقروض المحلية والاجنبية.
- ٤ - تم فصل إيرادات الخصخصة على حدة باعتبارها تمثل وسيلة مؤقتة لتمويل العجز الكلى تنتهى بانتهاء تحويل قطاع الاعمال العام إلى قطاع خاص.
وقد اعد النموذج ليوضح نتائج الموازنة العامة على النحو التالى:
١ - قياس الفائض او العجز النقدي :
ويمثله القسم الأول من النموذج ويقاس الفائض او العجز بالفرق بين :
(الإيرادات - المصروفات)
(ابواب ٣/٢/١ - ابواب ٦/٥/٤/٣/٢/١)
وقد سمي هذا الفائض والعجز نقدياً لانه نتيجة الفرق بين المتحصلات (أو المقبوضات) النقدية من الإيرادات والمدفوعات (التسديدات) النقدية لسداد المصروفات. ومن المعروف أن الاساس المحاسبى المطبق فى اعداد الموازنة العامة تم تعديله طبقاً للقانون ليصبح الاساس النقدي بدلاً من الاساس المشترك السابق الذى كان مطبقاً قبل تعديل القانون . كما ان هذا الفائض يعبر من ناحية أخرى عن مدى مساهمة الإيرادات الحقيقية فى سداد المصروفات اللازمة لاداء الخدمات الحكومية او ما يلزم من استثمارات للتوسع فى ادائها مستقبلاً فى صورة مشروعات استثمارية.

٢ - قياس الفائض أو العجز الكلى :
يوضح القسم الثانى من النموذج صافى حيازة الأصول المالية وهو ناتج حركة الأصول المالية (أوراق مالية وغيرها) خلال الفترة حيث يتم المقارنة بين :

+	متحصلات من أصول مالية.
-	مدفوعات لحيازة أصول مالية
±	صافى الحيازة
==	

ويضاف هذا الصافى أو يطرح من الفائض أو العجز النقدى الناتج فى القسم الأول تبعاً لطبيعة هذا الصافى.

مثال : بفرض أن العجز النقدى ١٣ ملياراً وأن المدفوعات لحيازة الأصول المالية ٢٨ ملياراً والمتحصلات من الاقتراض ومبيعات الأصول المالية ٣٥ ملياراً. احسب الفائض أو العجز الكلى.

الحل	
العجز النقدى	- ١٣
صافى حيازة الأصول المالية =	
متحصلات الاقتراض والمبيعات	٣٥
مدفوعات لحيازة الأصول المالية	- ٢٨
	٧ -

العجز الكلى	- ٢٠
	=====

٥ - وبالطبع فإن واجب الحكومة هو البحث عن مصادر لتمويل العجز الكلى أو تغطيته ، ولذلك تم تخصيص القسم الثالث من النموذج لتوضيح صافى الاقتراض وهو يساوى :

قيمة الاقتراض وإصدار الأوراق المالية بخلاف الاسهم (سندات - اذون خزانة) مطروحاً منه ما تم سداه من قروض أو اقساط محلية أو اجنبية خلال السنة المالية.

مثال : بلغ العجز الكلى ٤٠ ملياراً وبلغت القروض التى عقدتها الدولة محلياً ٨ مليارات واجنبياً ١٢ ملياراً وتم إصدار سندات تنمية بمبلغ ١٥ ملياراً وإصدار اذون خزانة بما يكفى لتغطية العجز الكلى . المطلوب تصوير القسم الثالث من الصورة العامة للموازنة علماً بأن ما تم سداه من قروض خلال السنة ٦ مليار وانتهت آجال اذون خزانة بمبلغ ٣ مليار.

الحل :

العجز الكلى	٤٠ - ملياراً
صافى الاقتراض	٤٠ مستنتج
(١) الاقتراض و إصدار اوراق مالية بخلاف الاسهم = ٤٩	
أ - القروض	٢٠
محلية	٨
اجنبية	١٢
ب - سندات تنمية	١٥
ج - اذون خزانه	١٤
	٢٩

(٢) سداد القروض :

محلية وأجنبية	٦
اذون خزانه	٣

(٩-)

- ٦ - يضاف فى نهاية النموذج حصيلة الخصخصة خلال السنة المالية.
- ٧ - ولزيادة المعلومات التى يمكن الحصول عليها من نموذج الصورة العامة فقد تم اضافة بيانات عن الناتج المحلى الاجمالى للدولة لاعداد مجموعة من المؤشرات على النحو التالى :

١ - نسبة الإيرادات الى الناتج المحلى :

إيرادات الموازنة (ابواب ٣/٢/١)

$$\% = \frac{\text{الناتج المحلى الاجمالى}}{\text{مصرقات الموازنة (ابواب ١ - ٦)}}$$

الناتج المحلى الاجمالى

٢ - نسبة المصروفات الى الناتج المحلى :

مصرقات الموازنة (ابواب ١ - ٦)

$$\% = \frac{\text{الناتج المحلى الاجمالى}}{\text{نسبة الفائض / العجز النقدى الى الناتج المحلى :}}$$

الناتج المحلى الاجمالى

٣ - نسبة الفائض / العجز النقدى الى الناتج المحلى :

الفائض (العجز) النقدى

$$\% = \frac{\text{الناتج المحلى الاجمالى}}{\text{نسبة العجز الكلى الى الناتج المحلى :}}$$

الناتج المحلى الاجمالى

٤ - نسبة العجز الكلى الى الناتج المحلى :

العجز الكلى

$$\% = \frac{\text{الناتج المحلى الاجمالى}}{\text{٢ م الموازنات والمحاسبة الحكومية}}$$

الناتج المحلى الاجمالى

وتساعد هذه المؤشرات على :

- ١ - بيان تطور هذه المؤشرات من سنة إلى أخرى.
- ٢ - مقارنة هذه المؤشرات مع النسب المعروفة دولياً.
- ٣ - رفع راية الخطر عند زيادة هذه المؤشرات عن المعمول به عالمياً.
- ٤ - بيان التحسن الذى طرأ على الموازنة العامة من جهة واسباب الخلل فيها من جهة أخرى.

وفيما يلى النموذج :

الصورة العامة للموازنة

كلى	جزلى	جزلى	البيان	٤٠	المجموعة	٤١
	xx +		الإيرادات			١١
	x		الضرائب			١١ ١
	x		المنح			١١ ٢
	x		الإيرادات			١١ ٣
	xx -		المصروفات			٢١
	x		الاجور وتعويضات العاملين			٢١ ١
	x		شراء السلع والخدمات			٢١ ٢
	x		الفوائد			٢١ ٣
	x		الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية			٢١ ٤
	x		المصروفات الأخرى			٢١ ٥
	x		شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)			٢١ ٦
	xx ±		العجز (الفائض) النقدى			
	xx ±		صافى حيازة الأصول المالية			
	x +		متحصلات الأقرض ومبيعات الأصول المالية بدون حصيلة الخصصه			١٢ ٤
	x -		تكاليف حيازة الأصول المحلية والاجنبية			٢٢ ٧
	xx -		العجز الكلى			
	xx +		صافى الاقتراض			
	x +		الاقتراض واصدار ا . م بخلاف الاسهم			١٣ ٥
	x -		سداد القروض المحلية والاجنبية			٢٣ ٨

	x		حصيلة الخصصه			
xx						

المؤشرات

					" الناتج المحلي				
					نسبة الإيرادات الى الناتج الاجمالي				
					نسبة المصروفات الى الناتج الاجمالي				
					نسبة العجز النقدي (الفائض) الاجمالي				
					نسبة العجز الكلي (الفائض) الاجمالي				

ملاحظات على تبويب الموازنة العامة للدولة :

باستعراض التبويب السابق يجب ان نشير إلى بعض النقاط الواردة بها والتي تحتاج الى توضيح او تعليق ومنها:

أولاً - الاعتمادات الاجمالية :

قرر القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ مجموعة من القواعد لهذه الاعتمادات :

- ١ - ان يتم ادراج مبلغ اجمالي في ابواب الاستخدامات بالموازنة العامة للدولة لمواجهة الالتزامات الحتمية القومية او الطارئة او المصروفات او الالتزامات التي لم يتسنى مراعاتها لدى مشروع اعداد الموازنة.
- ٢ - يجب الا تزيد نسبة الاعتماد الاجمالي عن ٢٠% من اجمالي الاعتمادات للجهة الحكومية ، ويمكن ان تكون بنسب اقل من نسبة ٢٠%.

- ٣ - ان نسبة ٢٠% يعتبر حدا اقصى خاصاً بموازنة السنة الاولى من تطبيق القانوني (٢٠٠٦/٢٠٠٥) ثم يتم تحقيقها كل سنة من السنوات التالية بمقدار الربع اى ينبغي ان يخفى هذا البند من موازنة السنة الخامسة من سنوات تطبيق القانون.
- (٢٠٠٦/٢٠٠٥ نسبة ٢٠% ، ٢٠٠٧/٢٠٠٦ نسبة ١٥% ، ٢٠٠٨/٢٠٠٧ نسبة ١٠% ، ٢٠٠٩/٢٠٠٨ نسبة ٥% ، ٢٠١٠/٢٠٠٩ بنسبة صفر).

- ٤ - استثناء بعض الجهات من شرط التخفيض السنوى مثل القوات المسلحة ومجلس الشعب.....

- ٥ - باستعراض التبويب الذى اعدته وزارة المالية يلاحظ ما يلى :
(١) ظهور بند الاعتمادات الاجمالية فى الأبواب الخمسة : الاولى من المصروفات (اجور - شراء السلع والخدمات - الدعم - مصروفات أخرى) ولكن لم يظهر فى الباب السادس - شراء الأصول غير المالية (الرقابة). وذلك بسبب ان تمويلها يتم بمعرفة بنك الاستثمار القومى فى حدود المبالغ المخصصة لمشروعات الخطة العامة للدولة.

(ب) لم تظهر كذلك فى الباب الخاص بحيازة الأصول المالية والتي تمثل نوعاً من استثمار الاموال فى اسهم او مستندات او اقراض لوحدات القطاع العام وغير ذلك من انواع الاوراق المالية والحصص والمساهمات.

(ج) وعلى عكس ذلك فقد ادرجت اعتمادات اجمالية فى الباب الثامن (سداد القروض) والذي يمكن القول انه مخصص لسداد اعباء محددة تمثل القروض التي يستحق سدادها خلال السنة المالية وكذلك السندات التي تنتهى مدتها. ومن ثم فإننا نرى انه لا حاجة لهذا الاعتماد فى الباب الثامن.

٦ - اذا اخذ فى الاعتبار ما ورد بنص القانون من ان النسبة لا تتجاوز ٢٠% من اجمالى الاعتمادات المدرجة لانفاق الجهة بالموازنة العامة للدولة بأنه يمكن تفسيره كالاتى :

(أ) التفسير الاول ان الاعتماد اجمالى يحسب بنسبة ٢٠% من اجمالى الموازنة ثم يوزع على الأبواب.

(ب) والثانى ان يتم تحديد اعتماد اجمالى لكل باب يمكن ان يكون فى حدود ٢٠% او اكثر ولكن اجمالى الاعتمادات يجب الا تزيد عن هذه النسبة من مجموع الاعتمادات المدرجة لانفاق الجهة. وبالطبع فإن القانون لم يحدد اذا كان مجموع الابواب الثمانية او الستة فقط باستبعاد كل من البابين السادس والسابع.

ولكننا نعتقد ان الافضل هو حساب نسبة الاعتمادات اجمالية لكل باب على حدة فهذا يحقق :

- سهولة الحساب.
- استبعاد الأبواب التي لا يخصص لها اعتماد.
- عدم تجاوز نسبة ٢٠% لكل باب من ابواب الاستخدامات.

مثال : بفرض ان تقديرات الاستخدامات لاحدى الوحدات الحكومية كما

يلى :

اجور ١٥ - شراء السلع والخدمات ٢٠ - الدعم ١٠ - المصروفات
الآخري ٥ - شراء الأصول المالية ٨ - سداد القروض ٥ .
المطلوب : حساب مبلغ الاعتمادات اجمالية .

الحل :

١ - قيمة الاعتمادات اجمالية تبعا للتفسير الاول (مجموع الاستخدامات) :

$$\text{اجمالى الاعتمادات} = (٥ + ٨ + ١٠ + ٢٠ + ١٥) = ٥٨$$
$$\text{قيمة الاعتمادات} = ٥٨ \times ٢٠\% = ١١,٦$$

٢ - قيمة الاعتمادات الاجمالية تبعا للتفسير الثانى كل باب على

حده:

٣	=	$15 \times 20\%$	الاجور
٤	=	$20 \times 20\%$	السلع والخدمات
٢	=	$10 \times 20\%$	الدعم
١	=	$5 \times 20\%$	المصروفات الاخرى

١٠

لاحظ انه لم يدخل فى الحساب كل من الابواب التالية :

- ٢١٣ الفوائد لعدم وجود تقديرات لها.
٢١٦ شراء الأصول غير المالية حيث لا يخصص لها اعتماد اجمالى
كما ذكرنا.

ثانياً - الاحتياطات العامة :

طبقاً لنص القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ تكون هذه الاحتياطات لمواجهة

الحالات الطارئة وغير المتوقعة وفقاً للقواعد التالية :

- ١ - لا تتجاوز نسبته ٥% من اجمالى استخدامات الموازنة دون الفوائد (أى يستبعد الفوائد عند حساب النسبة).
- ٢ - ان يتم التوزيع على ابواب الاستخدامات بما فى ذلك الفوائد.
- ٣ - يحدد وزير المالية المعايير التى يتم بها التوزيع وتعرض على مجلس الوزراء.
- ٤ - يجب ان يوضح الحساب الختامى للسنة المالية، ماتم استخدامه من هذه الاحتياطات العامة.

مثال : بلغت تقديرات الموازنة العامة للدولة :

- ٤٥ اجور وتعويضات العاملين - ٤٠ شراء السلع والخدمات -
- ١٥ الفوائد - ٢٥ الدعم والمنح - ١٠ المصروفات الاخرى -
- ٣٠ شراء الأصول غير المالية - ٢٠ الاقراض وحيازة الأصول المالية - ٣٠

اقساط القروض.

والمطلوب :

- ١ - حساب مبلغ الاحتياطات العامة.
- ٢ - توزيع الاحتياطات العامة بالنسبة والتناسب.

الحل :

- ١ - تحديد المبلغ الذى تحدد الاحتياطات العامة على اساسه :

٤٥	اجور وتعويضات العاملين	٢١١
٤٠	شراء السلع والخدمات	٢١٢

٢٥	الدعم والمنح	٢١٤
١٠	المصروفات الأخرى	٢١٥
٣٠	شراء الأصول غير المالية	٢١٦
٢٠	الاقراض وحياسة الأصول المالية	٢٢٧
٣٠	اقساط الفحص	٢٣٨

٢٠٠

لاحظ ان الباب الثالث (٢١٣ الفوائد) لم يدخل ضمن الاستخدامات اللازمة لحساب الاحتياطيات العامة .

$$٢ - \text{قيمة الاحتياطيات العامة} = \frac{٥ \times ٢٠٠}{١٠٠} = ١٠$$

$$٣ - \text{توزيع الاحتياطيات العامة على الابواب :} = \frac{٤٥ \times ١٠}{٢١٥}$$

$$٢١١ \text{ الاجور} = \frac{٢,٠٩٥}{٢١٥}$$

$$٢١٢ \text{ شراء السلع والخدمات} = \frac{٤٠ \times ١٠}{٢١٥} = ١,٨٦٠$$

$$٢١٣ \text{ الفوائد} = \frac{١٥ \times ١٠}{٢١٥} = ٠,٦٩٧$$

$$٢١٤ \text{ الدعم} = \frac{٢٥ \times ١٠}{٢١٥} = ١,١٦٣$$

$$٢١٥ \text{ المصروفات الأخرى} = \frac{١٠ \times ١٠}{٢١٥} = ٠,٤٦٥$$

$$٢١٦ \text{ شراء الأصول غير المالية} = \frac{٣٠ \times ٣٠}{٢١٥} = ١,٣٩٥$$

$$٢١٧ \text{ حيازة الأصول المالية} = \frac{٢٠ \times ١٠}{٢١٥} = ٠,٩٣٠$$

$$٢١٨ \text{ سداد القروض} = \frac{٣٠ \times ١٠}{٢١٥} = ١,٣٩٥$$

ثالثاً - المستبعد بالتحويل من شراء الأصول غير المالية

لتوضيح تأثير المستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية.
مثال:: فيما يلي بعض تقديرات الموازنة لاحدى الوحدات الحكومية.

٦٠	أجور وتعويضات العاملين	٢١١
٤٠	شراء السلع والخدمات	٢١٢
٢٠	مصروفات أخرى	٢١٥
٣٠	شراء الأصول غير المالية	٢١٦

١٥٠

فاذا علمت ان الوحدة قامت بتصنيع بعض الادوات والمعدات واستلزمت عملية التصنيع عناصر المصروفات التالية : ٤ أجور - ٣ خامات - ٢ مصروفات أخرى .
والمطلوب : اعداد موازنة الوحدة بعد حساب المستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية.
الحل :

١ - اضافة يتم تكلفة العناصر الداخلة فى التصنيع الى ابواب المصروفات الخاصة بها.

٦٠	أجور	٢١١
٤	+ المستبعد بالتحصيل من	
٦٤	شراء الأصول غير المالية	
٤٠	شراء السلع والخدمات	٢١٢
٣	+ المستبعد.....	
٤٣		
٢٠	مصروفات أخرى	٢١٥
٢	+ المستبعد.....	
٣٢		
٣٠	شراء الأصول غير المالية	٢١٦
٩ -	- المستبعد (٢ + ٣ + ٤) =	
٢١		

١٥٠

ملاحظة : افترضنا عدم وجود تقديرات لكل من الأبواب التالية :
٢١٣ الفوائد.
٢١٤ الدعم والمنح والاعانات الاجتماعية .

مثال عام : فيما يلي تقديرات الاستخدامات والموارد لسنة ٢٠٠٥/٢٠٠٤

والمطلوب : اعداد نموذج الصورة العامة للموازنة (الارقام بالمليار).

أولاً - الموارد :

الضرائب على دخول الافراد ٣٥ - الضرائب على ارباح المبيعات ٢
الضرائب على المخالفات ١٠ - الضرائب على السلع والخدمات ٢٠ - الضرائب
على الخدمات العامة ٥ - ضرائب على استخدام السلع ٣ - ضرائب التجارة
الدولية ٢٢ - ضرائب أخرى ٥ - منح من حكومات اجنبية ١٥ - منح من
منظمات دولية ٣ - من جهات حكومية ٢ - إيرادات الفوائد ١ - ارباح اسهم
٢ - ارباح اوراق مالية ٢ - عوائد ايجارات ٣ - إيرادات الخدمات ٧ -
مبيعات بضائع ٢ - مقابل اشراف وإدارة ١ - غرامات ومصادرات ٢ -
تحويلات اختيارية ١ - إيرادات متنوعة ٤ - متحصلات اقراض ومبيعات
اصول ثابتة محلية ٥ - متحصلات من اوراق مالية خلاف الاسهم ٢ - اقساط
محصلة من الاقراض ٦ - متحصلات اقراض ومبيعات اصول مالية اجنبية ٣.
٣٠ اقراض واصدار اوراق مالية محلية.
٢٥ اقراض واصدار اوراق مالية اجنبية.

ثانياً - الاستخدامات :

اجور وبدلات نقدية (وظائف دائمة ١٢ - وظائف مؤقتة ٦ - مكافآت
شاملة ٣ - مكافآت ٤ - مزايا نقدية ٥ - مزايا عينية ٢ - مزايا تأمينية ٣ -
مساهمات اجتماعية ١ - اجور اجمالية بالموازنة ٣ - احتياطات عامة ١ -
مستبعد بالتحصيل من شراء الأصول المالية ٢ - مواد خام ٨ - وقود ٢ - قطع
غيار ٣ - مواد تعبئة ١ - أدوات كتابية ومكتبية ٤ - مياه وانارة ٢ - مستلزمات
متنوعة ١ - مستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية ١ - نفقات
صيانة ٢ - نفقات تشغيل لدى الغير ٢ - ابحاث وتجارب ٤ - نشر واعلان ٢
- طبع وتاليف ١ - نقل وانتقالات عامة ٦ - بريد واتصالات ٤ - ايجار ٥ -
اشترابات ورسوم ٤ - المستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية ٥ -
اعتمادات اجمالية ٢ - الفوائد الخارجية ٦ - الفوائد المحلية ١٠ - الفوائد المحلية
للحكومة ٤ - اعتمادات اجمالية ٣ - مستبعد بالتحصيل من شراء الأصول
المالية ٣ - الدعم ١٦ - المنح ١٧ - اعتمادات اجمالية ٣ - مصروفات اخرى
١٠ - شراء اصول ثابتة (مباني ٦ - الات ١٥ - اصول ثابتة أخرى ٤) -
اصول طبيعية ٧ - دفعات مقدمة ٤ - حيازة اصول مالية محلية (استثمار في
أ. م ٢ - مساهمات وحقوق ملكية ٥) - حيازة اصول مالية اجنبية ٣

احتياطات عامة ٢ - سداد القروض المحلية ٢٠ سداد القروض الاجنبية ٢٥
اعتمادات اجمالية؟ احتياطات عامة؟ الناتج المحلى الاجمالى ٦٠٠ .

تمهيد الحل :

١ - ينبغي تجميع تفاصيل الموارد والاستخدامات لكل باب على حدة حتى
يمكن اعداد الصورة العامة ولذلك فإن الحل سيتم على النحو التالى :
(الحل على الصفحات التالية)

موازنة البرامج والاداء:

تعتمد فكرة هذه الموازنة على تبويب الاستخدامات العامة استنادا الى
البرامج التى يتضمنها نشاط الدولة خلال السنة التى تمثلها الموازنة العامة.

البرنامج :

جزء رئيسى من الوظيفة التى تقوم بها الدولة ، ويرتبط بمنتج نهائى أو
خدمات نهائية . ويعتبر تقسيم الوظيفة (كالتعليم مثلا) الى برامج أحد أسس
التخطيط او اعداد الموازنة.

فالبرامج تمثل الأهداف التى تعمل الحكومة على تحقيقها مثل برنامج
استصلاح الأراضى وبرنامج مكافحة أمراض الطفولة وبرنامج مكافحة الأمية
وبرنامج تاهيل المعوقين. فالبرنامج يعبر عن نشاط مستهدف فى مجال
اجتماعى معين . ويقسم البرنامج الرئيسى الى عدة برامج فرعية .

أما الأداء Performance فهو الشكل الذى يتم به التعبير عن انجاز
البرامج فى شكل وحدات أداء (خدمات - انتاج) او مخرجات تم تحقيقها.
تقييم نتائج البرامج :

خطوات التقييم :

١- قياس الاداء الفعلى او ما تحقق تنفيذه من البرنامج ، وعادة يتم
القياس كميا وماليا .

٢- مقارنة الاداء الفعلى بالمخطط وقياس الفروق .

٣- الدراسة الفنية للتعرف على اسباب فروق الاداء الفعلى عن البرنامج
المخطط ، وعادة فان اسباب الفروق لا تخرج عن احد سببين رئيسيين:
(أ) اخطاء فى وضع تقديرات البرنامج فلا يتم اخذ كل الاحتمالات
المتوقعة فى الاعتبار (مثل تغيرات اسعار المدخلات ، تغير القوانين .. الخ)

(ب) ضعف كفاءة الاداء الفعلى عن المخطط بالبرنامج .
وعلى محلل الاداء الفعلى ان يحدد السبب الحقيقى ويقترح الاساليب
المناسبة لمنع تكراره مستقبلا .

أولاً - تجميع الموارد :

المنح	١١٢	الضرائب	١١١
١٥ من حكومات اجنبية	١١٢١	٣٥ الضرائب على دخول الافراد	١١١١.١
٣ من منظمات دولية	١١٢٢	٢ الضرائب على الارباح	١١١١.٢
٢ من جهات حكومية	١١٢٣	١٠ الضرائب على المبيعات	١١١٣
٢٠		٢٥ الضرائب على السلع والخدمات	١١١٤.١
إيرادات اخرى	١١٣	الضرائب على الخدمات الخاصة	١١١٤.٤
١ فوائد محصلة	١١٣١	٣ ضرائب على استخدام السلع	١١١٠.٤٠
٢ ارباح الاسهم	١١٣١.٢	٢٢ ضرائب التجارة الدولية	١١١٥
٢ ارباح اوراق مالية	١١٣١.٤	٥ ضرائب أخرى	١١١٦
٣ عوائد اجارات	١١٣١.٥	١٠.٧	
٧ إيرادات الخدمات	١١٣٢.١		
٢ مبيعات بضائع	١١٣٢.٢	٥ متحصلات من اقراض ومبيعات اصول ثابتة محلية	١٢٠.٤١
١ مقابل اشراف وادارة	١١٣٢.٣	٢ متحصلات من ا. م. خلاف الاسهم	١٢٤١.٠١
٢ غرامات ومصاريف	١١٣٣	٦ اقساط محصلة من الاقراض	١٢٤١.٠٢
١ تحويلات اختيارية	١١٣٤	٣ متحصلات مبيعات اصول ثابت اجنبية	١٢٤٢
٤ إيرادات متنوعة	١١٣٥	٦٦	
٢٥			
٣٠ اقتراض واصدار اوراق مالية محلية واجنبية	١٣٥١		
٢٥			
٥٥			
إيرادات اخرى	١١٣		
١ فوائد محصلة	١١٣١		

ثانياً - تجميع الاستخدامات :

٢١١	الاجور وتعويضات العاملين	٢١٢	شراء السلع والخدمات
٢١١.١	اجور وبدلات نقدية	٢١٢.١	شراء السلع
	وظائف دائمة		مواد خام
	وظائف مؤقتة		وقود
	مكافآت شاملة		قطع غيار
	مكافآت		معدات
	مزايا نقدية		ادوات كتابية ومكتبية
	مزايا عينية		مياه وانارة
٢١١٢.١	مزايا تأمينية		م. سلعية متنوعة
٢١١٢	مساهمات اجتماعية		مستبعد بالتحصيل وشراء
٢١١٣	اجور اجمالية		اصول غير مالية
٢١١٥	مستبعد بالتحصيل من شراء		خدمات
	اصول غير مالية		نفقات صيانة
			تشغيل لدى الغير
			ابحاث وتجارب
٢١٣	الفوائد		نشر واعلان
٢١٣.١	فوائد خارجة		طبع وتآليف
٢١٣.٢	فوائد محلية		نقل وانتقالات عامة
٢١٣.٣	فوائد للحكومة		بريد واتصالات
٢١٣.٤	اعتمادات اجمالية		ايجار
٢١٣.٦	مستبعد بالتحصيل.....		اشترابات ورسوم
			المستبعد بالتحصيل من
٢١٤	المنح		شراء اصول غير مالية
٢١٤.١	الدعم		اعتمادات اجمالية
٢١٤.٢	المنح لجهات مختلفة		
٢١٤	اعتمادات اجمالية		
			حيازة اصول مالية
٢١٥	مصرفات اخرى		اصول مالية محلية
٢١٦	شراء الاصول غير المالية		استثمار في م. م
٢١٦.١	اصول ثابتة		ومساهمات
			مشاركات وحقوق ملكية
	مبانى		حيازة اصول مالية اجنبية
	الات		احتياطات عامة
	اصول ثابتة اخرى		
٢١٦.٢	اصول طبيعية		
٢١٦.٦	دفعات مقدمة		
			سداد القروض
			سداد قروض محلية
			سداد قروض اجنبية

٤	اعتمادات اجمالية	٢٣٨٣			
١	احتياطات عامة	٢٣٨٤			
٥٠					

الصورة العامة للموازنة

كلية	جزئي	جزئي	البيان	التقسيم
	١٥٢		الإيرادات	١١
		١٠٧	الضرائب	١١١
		٢٠	المنح	١١٢
		٢٥	الإيرادات الأخرى	١١٣
	٢١٧			
			المصروفات	٢١
		٥٢	الاجور وتعويضات العاملين	٢١١
		٥٩	شراء السلع والخدمات	٢١٢
		٢٦	القوائد	٢١٣
		٣٤	المنح	٢١٤
		١٠	مصروفات أخرى	٢١٥
		٣٦	شراء الأصول غير المالية	٢١٦
	٦٥		العجز النقدي	
			صافي حيازة الأصول المالية	١٢٤
		٦٦	متحصلات من اقراض ومبيعات	١٢٤١
		٧ -	اصول مالية محلية	٤٠
	٥٩			
	٦ -		العجز الكلي	
			مصادر التمويل	
		٥٦	الاقراض	١٣٥
		٥٠	سداد القروض المحلية والاجنبية	
	٦			

تابع الصورة العامة للموازنة - المؤشرات

			xx
		الناتج المحلي الاجمالي	٦٠٠
٢٥,٣%		نسبة الإيرادات الى الناتج الاجمالي	
٣٠,٢%		نسبة المصروفات الى الناتج الاجمالي	
١٠,٨%		نسبة العجز النقدي الى الناتج الاجمالي	
١%		نسبة العجز الكلي الى الناتج الاجمالي	

- مثال : فيما يلي البيانات الخاصة بنشاط الاسكان ضمن برنامج الايواء العاجل : ١- البيانات المخططة : عدد وحدات الاسكان ٢٠٠٠٠ وحدة - التكاليف التقديرية ١٠٠ مليون جنيه .
- ٢- الاداء الفعلى : عدد وحدات الاسكان المنفذة ١٨٠٠٠ وحدة - التكاليف الفعلية ١١٠ مليون جنيه .
- والمطلوب : اعداد تقرير تقييم البرنامج .

الحل :

١- قياس الفروق :

عناصر التقييم	المخطط بالبرنامج	الاداء الفعلى	الفروق
وحدات الاداء	٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠	٢٠٠٠ نقص
تكاليف التنفيذ	١٠٠ مليون	١١٠ مليون	١٠ مليون زيادة

٢- استخلاص النتائج :

بتحليل الفروق الظاهرة فى الجدول السابق يمكن معرفة الاسباب التى ادت الى حدوثها وعلاجها مستقبلا . فمن الواضح ان القائم بالتخطيط لم ياخذ فى الاعتبار ارتفاع اسعار خامات الاسكان فى الفترة ، وتأثير ارتفاع اسعار صرف العملات الاجنبية على المستورد منها ، مما ادى الى تنفيذ وحدات اداء اقل بتكاليف اعلى .

الأساس الصفرى فى اعداد الموازنة :

يستخدم هذا الاسلوب فى نطاق يطلق عليه الموازنة الصفرية Zero Base Budget وهو يستهدف الاجابة عن سؤالين أساسيين

١- هل البرامج والانشطة الجارى تنفيذها حالياً بمعرفة التنظيمات الحكومية تتميز بالكفاءة والفعالية ؟

٢- او هل يجب الغاء بعض البرامج والانشطة الحالية او تخفيضها ثم استخدام الموارد المتوفرة منها فى تمويل برامج جديدة اكثر اهمية ، او استخدامها فى تخفيض حجم الموازنة ؟

ويمكن القول ان الاجابة عن هذين السؤالين تهيئ الفرصة لإعادة تقويم البرامج والانشطة الموجودة ، وينطوى ذلك ايضا على تبرير وجود كل نشاط لسنة تالية ، وتبرير حجم الموارد المطلوب تخصيصها له ، ويعنى ذلك ان الموازنة الصفرية هى اداة تخطيط ورقابة، حيث يتطلب الامر من كل مدير اعادة النظر فى أنشطة ادارته ابتداء من نقطة الصفر- اى كما لو كانت هذه الأنشطة تنفذ لأول مرة. وتحديد مدى جدوى النشاط وملاءمة تكلفته ، ودراسة الطرق البديلة لإنجازه ومثل هذا الاسلوب يسمح بأن تقف البرامج القديمة على قدم المساواة مع البرامج الجديدة.

مثال توضيحي للاساس الصفري: ونعرض فيما يلي مثالا لتطبيق الاساس الصفري حيث يطبق في توزيع التقديرات على المشروعات المختلفة عامل:

- ١- الاولويات كما تحددها السياسة العامة للدولة والاحتياجات الجماهير ،
- ٢- الكفاية او قرب انتهاء تنفيذ تلك المشروعات .

مثال : تقوم احدى المحافظات بتنفيذ المشروعات التالية :

اسم المشروع	التكلفة الاجمالية	مدة التنفيذ	الانفاق الفعلى	نسبة التنفيذ حتى ٦/ ٣٠ ٢٠٠٥
استكمال رصف طرق داخلية	١٢	سنتان	٤	%١٥
انشاء محطة تنقية مياه الشرب	١٠	٣ سنوات	٦	%٧٠
بناء مدارس التعليم الاساسى	٣٠	سنتان	١٨	%٦٠
بناء مساكن محدودى الدخل	٥٠	٤ سنوات	٢٥	%٥٠

وتقدر الموارد المتوقع تخصيصها في موازنة السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٥ للمحافظة لتنفيذ المشروعات ٣٠ مليون جنيه فقط .

المطلوب : باستخدام الاساس الصفري ، واستنادا للاولويات التالية -حدد كيفية توزيع الموارد المتوقع تخصيصها في الموازنة :
الاولويات :

١- البدء في تنفيذ فصول محو الامية بتكلفة ٣ مليون جنيه .

٢- مشروعات التعليم الاساسى .

٣- استكمال المشروعات التى قاربت على الانتهاء .

الحل :

من الجدول السابق يمكن قياس تكلفة استكمال المشروعات :

١- استكمال رصف طرق داخلية ٨ مليون جنيه وغير منفذ %٨٥ .

٢- استكمال محطة مياه الشرب ٤ مليون جنيه وغير منفذ %٣٠ .

٣- استكمال بناء مدارس التعليم الاساسى ١٢ مليون جنيه وغير منفذ %٤٠ .

٤- استكمال اسكان محدودى الدخل ٢٥ مليون جنيه وغير منفذ %٥٠ .

وطبقا للاولويات المحددة ، وبيانات التكاليف ونسب الاستكمال يتم توزيع الموارد المتوقع تخصيصها في الموازنة (٣٠ مليون) باستخدام الاساس الصفري على النحو التالى :

٣ مليون جنيه

١- انشاء فصول محو الامية

١٢ مليون جنيه

٢- استكمال بناء مدارس التعليم الاساسى

٤ مليون جنيه

٣- استكمال محطة مياه الشرب

٤- استكمال اسكان محدودى الدخل ١١ مليون جنيهه
ويلاحظ من التوزيع السابق انه عند الاعتماد على الاساس الصفرى فى تخصيص الموارد ، فان المشروع الذى له الاولوية يحصل على المبلغ اللازم لاستكماله بالكامل ثم الذى يليه فى الاولوية ، والتي تتحدد عادة طبقا للسياسة العامة للدولة واحتياجات الجمهور ثم تبعا للمشروعات التى قاربت على الانتهاء حتى تتم الاستفادة من خدماتها .

اساليب تقدير استخدامات الموازنة العامة للدولة

امثلة على طرق تقدير الاستخدامات
نعرض امثلة عملية لتقدير الانواع الرئيسية من استخدامات الموازنة الجارية، وكذلك احد اوجه الصرف الرئيسية فى الوحدات الحكومية :

مثال على اعداد مقاييسات المخازن :
تحضر مقاييسات المستلزمات السلعية اللازمة للوحدة لفترة الموازنة كالتالى:

مقاييس السنة المالية = (متوسط استهلاك ٣ سنوات $\times$ ٢ -) (رصيد أول السنة الحالية + مقاييس السنة الحالية) $\div$ ٢٥ % .
المطلوب: اعداد مقاييسات الصنف ص باحدى الوحدات الحكومية باستخدام المعلومات التالية وذلك عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧ .

الكميات المستهلكة فعلياً	السنة المالية
٣٢٠٠ وحدة	٠٢/٠١
٤٠٠٠ وحدة	٠٣/٠٢
٦٠٠٠ وحدة	٠٤/٠٣

- ٢ - رصيد الصف س فى ٠٥/٧/١ بلغ ٨٠٠ وحدة .
٣ - مقاييس السنة المالية ٠٦/٠٥ ٤٨٠٠ وحدة .
٤ - سعر الوحدة التقديرى ٢٠٠ جنيهه .

الحل

$$١ - \text{متوسط استهلاك ٣ سنوات ماضية} \\ ٤٤٠٠ = ٣ \div (٦٠٠٠ + ٤٠٠٠ + ٣٢٠٠) \\ ٢ - \text{المقاييس} = ٤٤٠٠ \times ٢ - (٤٨٠٠ + ٨٠٠) \\ = ٨٨٠٠ - ٥٦٠٠ = ٣٢٠٠ \text{ وحدة}$$

$$٢٥ \% \text{ احتياطي} = ٨٠٠$$

$$\therefore \text{كمية المقاييس} = ٣٢٠٠ + ٨٠٠ = ٤٠٠٠$$

$$\text{قيمة المقاييس} = ٤٠٠٠ \times ٢٠٠ = ٨٠٠,٠٠٠ \text{ ج}$$

مثال على تقدير مبلغ السلفة المستديمة:

بلغ المنصرف الفعلى خلال ٦ شهور الاوالى من السنة المالية ٠٦ / ٠٥ كما يلى :

يوليو	٤٠٠	سبتمبر	٩٥٠	نوفمبر	٦١٠
اغسطس	٨٠٠	اكتوبر	٧٨٠	ديسمبر	٦٦٠

احسب قيمة السلفة المستدومة المسموح بها شهريا خلال ٦ شهور التالية .

الحل:

مجموع المنصرف خلال ٦ شهور = ٤٢٠٠

متوسط المنصرف الشهرى = $٤٢٠٠ \div ٦ = ٧٠٠$

قيمة السلفة خلال ٦ شهور التالية = $٧٠٠ \times ١٥٠ \% = ١٠٥٠$ شهريا

لاحظ ان التقدير تم على اساس متوسط المنصرف الفعلى لستة شهور + ٥٠ % منه كاحتياطي لمقابلة الخطا فى التقدير .

مثال على تقدير الاستخدامات :

تقدمت احدى الوحدات الادارية الحكومية بالبيانات التالية تمهيدا لاعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية التالية الخاصة بالبواب الاول - الاجور وتعويضات العاملين ٢١١ (المبالغ بالمليون):

١ - اعتمادات السنة الحالية :

(أ) ١ . اجور وبدلات نقدية :

٠١٠١ وظائف دائمة ١٦ - ٠١٠٢ وظائف مؤقتة ٩ - ٠١٠٥

مكافآت ٦ - ٠١٠٧ مزايا نقدية ٣ .

(ب) ٠٢ مزايا عينية ٢

(ج) ٠٣ مزايا تأمينية ٤

٢ - التعديلات الحتمية:

(أ) الاجور النقدية:

وظائف دائمة ٤ - وظائف مؤقتة ١ - مكافآت ٢ - مزايا نقدية ١

(ب) مزايا عينية ٣

(ج) مزايا تأمينية ٢

٣ - التعديلات الجديدة:

(أ) الاجور النقدية:

وظائف دائمة ٢ - وظائف مؤقتة ١ - مكافآت ١ - مزايا نقدية ١

(ب) مزايا عينية ١ (ج) مزايا تأمينية ٢

فاذا علمت :

(١) وافقت وزارة المالية على التعديلات الحتمية.

(٢) وافقت على ٥٠% من التعديلات الجديدة للموظائف الدائمة، ٢٥% للموظائف المؤقتة، ٢٠% للمكافآت، ٥٠% للمزايا التأمينية.

(٣) لم توافق على التعديلات الجديدة للمزايا النقدية والمزايا العينية. والمطلوب : اعداد جدول تعديلات الاجور وتعويضات العاملين للسنة المالية التالية.

الحل :

تَحسَبُ التَّعْدِيلَاتُ طَبَقًا لِرَأْيِ الْجِهَةِ مِنْ وَاقِعِ التَّقْدِيرَاتِ كَمَا جَاءَتْ

بالمثال كالآتي:

الاجور والبدلات النقدية :

الوظائف الدائمة = ١٦ + ٤ + ١ = ٢١

الوظائف المؤقتة = 1 + 1 + 9 = 11

المكافآت = ٦ + ٢ + ١ = ٩

المزايا النقدية = ١ + ١ + ٣ = ٥

المزايا العينية = ٢ + ٣ + ١ = ٦

المزايا التامينية = $2 + 2 + 4 = 8$

تقدير ايرادات الموازنة:

يتم تقدير إيرادات الموازنة بمعرفة وزارة المالية بصفة رئيسية مع الاستعانة بالوحدات الادارية التي تقوم بتحصيل الإيرادات كمصلحة الضرائب والجمارك ووزارة العدل ... الخ .

الطريقة الفعلية :

يتم التقدير استنادا إلى بيانات الحساب الختامي للدولة وما ظهر به من إيرادات فعلية عن العام السابق ، وتعتبر مماثلة لما يتوقع تحقيقه من إيرادات في السنة المالية التالية .

طريقة المتوسطات :

تقدر الإيرادات تبعاً لمتوسط ما تحقق منها خلال عدد من السنوات السابقة (ثلاث سنوات مثلاً) . وذلك لكل مصدر من مصادر إيرادات الدولة . ونرى أنه يفضل استخدام الأساليب الإحصائية كالسلاسل الزمنية وقياس الاتجاه العام للحصول على أفضل متوسط متوقع للإيرادات في السنة المالية محل التقدير .

مثال على تقدير الإيرادات :

فيما يلي تقديرات الباب الاول للسنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٦ وكذلك البيانات الفعلية للسنوات الثلاث السابقة عليها. (الارقام بالمليار):

التقسيم الاقتصادي	البيان	ربط السنة ٠٥/٠٤ تقديري	فعليات		
			٠٢/٠١	٠٣/٠٢	٠٤/٠٣
١١١	الضرائب				
١١١١	مجموعة الضرائب على الدخل والأرباح	٤٠	٣٠	٣٠	٣٥
١١١٢	مجموعة الضرائب على دخل الرواتب	٥	٣	٤	٥
١١١٣	مجموعة الضرائب على الممتلكات	١٠	٦	٧	٨
١١١٤	مجموعة على السلع والخدمات	٤٠	٣٣	٣٦	٤٠
١١١٥	مجموعة الضرائب على التجارة الدولية	٨	٤	٥	٧
١١١٦	مجموعة على الضرائب الأخرى	١٤	٩	١٠	١٢

والمطلوب :

- ١- تقدير إيرادات الضرائب للسنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٥ باستخدام معدل النمو.
- ٢- اعداد كشف التقديرات موضحاً به رأى وزارة المالية حيث كانت تقديراتها كالتالى : ١١١١ - ٤٧ ، ١١١٢ - ٦٠ ، ١١١٣ - ٨ ، ١١١٤ - ٤٧ ، ١١١٥ - ١٢ ، ١١١٦ - ١٤ .

الحل :

تمهيد : حدد القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ قواعد تقدير ابواب الموازنة العامة التى يجب مراعاتها عند اعداد موازنة الوحدات الادارية الحكومية وذلك كالتالى:

- ١ - الاعتماد فى التقدير على البيانات الفعلية للسنوات الثلاث السابقة.
- ٢ - الاخذ فى الاعتبار معدل النمو السنوى.
- ٣ - ادخال التضخم كاحد العوامل المؤثرة على التقدير.
- ٤ - الاستعانة بكل من :
- المقاييس والانماط الكمية والمالية.
- الدراسات والابحاث العلمية والاقتصادية.
- ٥ - استبعاد اى إيرادات استثنائية تحققت خلال سنة معينة.

الحل :

أولاً - تحديد نسب النمو لكل مجموعة :

١١١ مجموعة الضرائب على الدخل :

النمو بين ٢/٠١ ، ٣/٠٢ = ٣٠ - ٣٠ = صفر

نسبة النمو = صفر %

النمو بين ٣/٠٢ ، ٤/٠٣ = ٣٥ - ٣٠ = ٥

٥

نسبة النمو = $\frac{5}{30} = ١٦,٧\%$

٣٠

١١١٢ الضرائب على دخول الرواتب :
النمو بين ٢/٠١ ، ٣/٠٢ = ٣ - ٤ = ١

$$\text{نسبة النمو} = \frac{١}{٣} = ٣٣,٣\%$$

النمو بين ٣/٠٣ ، ٤/٠٤ = ٤ - ٥ = ١

$$\text{نسبة النمو} = \frac{١}{٤} = ٢٥\%$$

١١١٣ الضرائب على الممتلكات :
النمو بين ٢/٠١ ، ٣/٠٢ = ٦ - ٧ = ١

$$\text{نسبة النمو} = \frac{١}{٦} = ١٦,٧\%$$

النمو بين ٣/٠٣ ، ٤/٠٤ = ٧ - ٨ = ١

$$\text{نسبة النمو} = \frac{١}{٧} = ١٤,٣\%$$

١١١٤ الضرائب على السلع والخدمات :
النمو بين ٢/٠١ ، ٣/٠٢ = ٣٣ - ٣٦ = ٣

$$\text{نسبة النمو} = \frac{٣}{٣٣} = ٩,١\%$$

النمو بين ٣/٠٣ ، ٤/٠٤ = ٣٦ - ٤٠ = ٤

$$\text{نسبة النمو} = \frac{٤}{٣٦} = ١١,١\%$$

١١١٥ الضرائب على التجارة الدولية :
النمو بين ٢/٠١ ، ٣/٠٢ = ٥ - ٤ = ١

$$\text{نسبة النمو} = \frac{١}{٤} = ٢٥\%$$

النمو بين ٢/٠٢ ، ٣/٠٣ = ٧ - ٥ = ٢

$$\text{نسبة النمو} = \frac{2}{5} = 40\%$$

الضرائب الاخرى: ١١١٦

$$\text{النمو بين } 1/0.2, 2/0.1 = 3/0.2 = 1.5 = 1.5 - 1.0 = 0.5$$

$$\text{نسبة النمو} = \frac{1}{9} = 11.1\%$$

$$\text{النمو بين } 0.3/0.3, 0.3/0.2 = 0.4/0.3 = 1.33 = 1.33 - 1.0 = 0.33 = 20\%$$

استنتاج نسبة النمو اللازمة لاعداد تقديرات الموازنة لسنة ٠٦/٠٥:

١١١١	مجموعة الضرائب على الدخل نسبة النمو بين السنتين الاولى والثانية صفر نسبة النمو بين السنتين الثانية والثالثة ١٦,٧% اذا التغير في النمو = ١٦,٧ - صفر = ١٦,٧% وبذلك تكون نسبة النمو في اللازمة لاعداد التقديرات = ١٦,٧ ١٦,٧ = ٣٣,٤ من فعليات السنة الثالثة ويتم تقدير الضرائب على الدخل على اسس ذلك = ٣٣,٤ × ٣٥ = ١١,٧ أي أن إيرادات الضرائب على الدخل تصبح = ٤٦,٧ = ١١,٧ + ٣٥ وهكذا
١١١٢	مجموعة الضرائب على دخول الرواتب نسبة النمو من السنتين الاولى والثانية ٣٣,٣% نسبة النمو من السنتين الثانية والثالثة ٢٥,٠% اذا التغير = ٣٣,٣ - ٢٥ = ٨,٣٠% بالنقص وتكون نسبة النمو اللازمة لاعداد التقديرات = ٨,٣ - ٢٥ = ١٦,٧% وتكون النمو = ١٦,٧ × ٥ = ٠,٨٣٥ أي أن الضرائب على دخول الرواتب تصبح ٠,٨٣٥ + ٥ = ٥,٨٣٥
١١١٣	مجموعة الضرائب على الممتلكات نسبة النمو لسنة الموازنة = ١٤,٣ - ٢,٤ = ١١,٩ قيمة النمو = ١١,٩ × ٨ = ٠,٩٦٢ تقدير الضرائب على الممتلكات = ٠,٩٦٢ + ٨ = ٨,٩٦٢

١١١٤	الضرائب على السلع والخدمات = $11,1 - 9,1 = 2$
	نسبة النمو نسبة الموازنة = $11,1 + 2 = 13,1$ قيمة النمو = $13,1 \times 40 = 5,24$ تقدير الضرائب على السلع = $5,24 + 40 = 45,24$
١١١٥	الضرائب على التجارة الدولية = $20 - 40 = -20$ %١٥
	نسبة النمو لسنة الموازنة = $10 + 40 = 50$ % قيمة النمو = $50 \times 7 = 3,50$ تقدير الضرائب على التجارة الدولية = $3,50 + 7 = 10,50$
١١١٦	الضرائب الأخرى = $11,1 - 20 = -8,9$
	نسبة النمو لسنة الموازنة = $8,9 + 20 = 28,9$ قيمة النمو = $28,9 \times 12,0 = 3,468$ تقدير الضرائب الأخرى = $3,468 + 12 = 15,468$

ثالثا - اعداد نموذج التقديرات :
(على الصفحة التالية)

اسئلة نظرية.

- ١- لماذا تعتبر الموازنة العامة للدولة حجر الاساس فى النظام المحاسبى الحكومى .
- ٢- اذكر اهداف الموازنة العامة للدولة .
- ٣- ناقش اهمية موازنة البرامج والاداء ، مع توضيح مفهوم كل من البرنامج - النشاط - الاداء .
- ٤- ما هى الفروق بين موازنة البرامج وموازنة الاداء .
- ٥- اشرح الاسباب التى تشجع على توزيع الاعتمادات على المشروعات طبقا للاساس الصفرى .
- ٦- ما هى الاعتبارات اللازمة لاجراء تقديرات الموازنة ، وما هى اهم طرق تقديرها .
- ٧- كيف يتم تقدير استخدامات الموازنة الراسمالية ، وما هى اوجه الاختلاف عن تقدير استخدامات الموازنة .
- ٨- اشرح مراحل اعداد الموازنة العامة للدولة .
- ٩- وضح التقسيم النمطى الاساسى للموازنة العامة للدولة.
- ١٠- ناقش تبويب الموازنة العامة للدولة فى مصر ، موضحا تقسيم الاستخدامات والموارد الى اقسامها الرئيسية .
- ١١- اكمل العبارات التالية :
 - (أ) يتم تكوين الاعتمادات الاجمالية لمواجهة وتكون عادة بنسبة من عدا و..... سنويا بقدر الربع .
 - (ب) يتم تكوين الاحتياطات لمواجهة وتكون عادة بنسبة ولا تدخل فى تكوينه وتوزع عادة على الابواب
 - (ج) يستخدم الاساس لتوزيع الموارد على المشروعات عندما لا لتغطية تكاليف تلك المشروعات .
- ١٢- اختر العبارة الصحيحة من بين العبارات التالية :
 - (أ) يتبع فى تقسيم الموارد والاستخدامات فى الموازنة العامة للدولة :
 - ١- التبويب الاقتصادى .
 - ٢- التبويب الوظيفى .
 - ٣- التبويب الادارى .
 - ٤- يستخدم اكثر من تبويب فيتبع عند اعداد الموازنة العامة للدولة

(ب) اذا كان العجز الكلى يعادل ٤٥ مليارا والاقتراض ٧ مليارات والمدفوع لشراء الاصول المالية ١٢ مليارا، المحصل من الاقتراض ٤ مليارات ومن مبيعات الاصول المالية ٨ مليارات فان العجز النقدي يساوي :

١- ٦٠ مليارا .

٢- ٥٠ مليارا .

٣- اخرى ويساوي مليارا .

٤- ٥٥ مليارا .

تمارين عملية:

تمرين ١: بفرض أن العجز النقدي ٢١ مليارا وأن المدفوعات لحيازة الأصول المالية ٣٥ مليارا والمتحصلات من الاقتراض ومبيعات الأصول المالية ٤٥ مليارا. احسب الفائض أو العجز الكلى.

الحل

العجز النقدي

صافي حيازة الأصول المالية =

متحصلات الاقتراض والمبيعات

مدفوعات لحيازة الأصول المالية

العجز الكلى

تمرين ٢ :

احسب العجز الكلى للموازنة باستخدام المعلومات التالية :

١- بلغت القروض التي عقدها الدولة محليا ٢٣ مليارات واجنبيا ١٩ مليارا

٢- تم اصدار سندات تنمية بمبلغ ٩ مليارات و اصدار اذون خزانة ٢٢ مليار .

٣- ما تم سداده من قروض خلال السنة ٦ مليار وانتهت آجال اذون خزانة بمبلغ ١٨ مليار.

الحل :

العجز الكلى

- ملياراً

مستنتج

صافي الاقتراض

(١) الاقتراض و اصدار اوراق مالية بخلاف الاسهم =

أ - القروض

محلية

اجنبية

ب - سندات تنمية

ج - اذون خزانة

(٢) سداد القروض:
محلية وأجنبية
اذون خزانه

يعتمد حل هذا التمرين على القاعدة التى توضح ان العجز الكلى = صافى الاقتراض .

تمرين ٣ :

مثال : بفرض ان تقديرات الاستخدامات لاحدى الوحدات الحكومية كما
يلى : اجور ٣٤ - شراء السلع والخدمات ٤٥ - الفوائد ١٦ - الدعم ٢٥ -
المصروفات الاخرى ١٢ - شراء الأصول المالية ٤٨ - سداد القروض ٣٠ .
المطلوب : حساب مبلغ الاعتمادات الاجمالية . والاحتياطيات العامة

الحل :

اولا : قيمة الاعتمادات الاجمالية لكل باب على حدة:

الاجور

السلع والخدمات

الفوائد

الدعم

المصروفات الاخرى

قيمة الاعتمادات الاجمالية

ثانيا : الاحتياطيات العامة

تمرين ٤ :

فيما يلى تقديرات الاستخدامات والموارد لاحدى السنوات
والمطلوب : اعداد نموذج الصورة العامة للموازنة (الارقام بالمليار).
اولا - الموارد :

الضرائب ٦٥ - منح من حكومات اجنبية ١٥ - منح من منظمات دولية
٧ - إيرادات الفوائد ٨ - عوائد ايجارات ٦ - إيرادات الخدمات ٧ - مقابل
اشراف وإدارة ٣ - غرامات ومصادرات ٤ - إيرادات متنوعة ٤ - مبيعات
اصول ثابتة محلية ٥ - اقساط محصلة من الاقتراض ٦ - ٥٠ اقتراض
واصدار اوراق مالية محلية. ٣٥ اقتراض واصدار اوراق مالية اجنبية.

ثانياً - الاستخدامات :

اجور نقدية ٣٢ - مزايا نقدية ٥ - مزايا عينية ٢ - مزايا تأمينية ٣ -
اجور اجمالية بالموازنة ٣ - احتياطيات عامة ١ - مستبعد بالتحصيل من شراء
الأصول المالية ٢ - شراء السلع ١٤ مستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير

المالية ٢ - الخدمات ٣٨ - المستبعد بالتحصيل من شراء الأصول غير المالية
٥ - اعتمادات اجمالية ٢ - الفوائد الخارجية ٦ - الفوائد المحلية ١٠ -
اعتمادات اجمالية ٣ - مستبعد بالتحصيل من شراء الأصول المالية ٣ -
الدعم ١٠ - اعتمادات اجمالية ٣ - مصروفات اخرى ١٠ - شراء اصول ثابتة
٣٦ - حيازة اصول مالية محلية ٩ - حيازة اصول مالية اجنبية ٣ - احتياطات
عامة ٢ - سداد القروض المحلية ٤ - سداد القروض الاجنبية ٥ - الناتج المحلي
الاجمالي ٥٠٠ .

تمرين ٥ :

تنفذ احدى المحافظات ثلاثة برامج خلال السنة المالية ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥ ،
وفيما يلي البيانات التي قام المحاسب بتجميعها تمهيدا لتقييم تلك المشروعات :

(أ) موازنات البرامج :

رقم البرنامج	الانفاق المخطط بالمليون	وحدات الاداء المخططة
٣٠١	٦	٢٠٠٠
٣٠٢	١٨	٢ مليون
٣٠٣	١٠	٥٠٠٠

(ب) بيانات الاداء الفعلي :

رقم البرنامج	الانفاق الفعلي بالمليون	وحدات الاداء الفعلية
٣٠١	٨	١٩٠٠
٣٠٢	١٦	٢ مليون
٣٠٣	١٢	٥٥٠٠

والمطلوب اعداد تقرير الاداء الاجمالي لكل برنامج ، موضحا الاسباب
المحتملة لفروق الاداء

تمرين ٦ :

تقوم احدى المحافظات بتنفيذ المشروعات التالية :

اسم المشروع	التكلفة الاجمالية	مدة التنفيذ المخططة	الانفاق الفعلي	نسبة التنفيذ حتى نهاية السنة
استكمال محطة صرف صحي	٦	سنتان	٤	٢٠%
انشاء محطة توليد كهرباء	٤	٣ سنوات	٢	٧٥%

بناء مستشفى الامراض المتوطنة	١٠	سنتان	٧	%٥٥
انشاء مدينة جامعية	٨	٤ سنوات	٣	%٣٠

تمرين ٧ : بالاستعانة بالمعلومات التالية - المطلوب اعداد كشف تقديرات الباب الاول (الضرائب ١١١) :

المعلومات الاضافية الخاصة بمجموعات الضرائب :

- (ا) ضرائب الدخل والارباح يتوقع مضاعفة التغير في نسبة النمو للسنتين الاخيرتين بسبب تخفيض سعر الضريبة.
- (ب) ضرائب دخول الرواتب تستمر نسبة معدل النمو كما هي.
- (ج) ضرائب الممتلكات يتوقف ان تتحقق نصف نسبة التغير في النمو فقط.
- (د) ضرائب السلع والخدمات يتوقع تطبيق ضريبة القيمة المضافة ويكون التغير في نسبة النمو مرة ونصف.
- (هـ) ضرائب التجارة الدولية يتوقع زيادة نسبة النمو ٦٠% فقط من الزيادة السنوية الاخيرة.
- (و) الضرائب الاخرى لا يتوقع مع زيادتها عن السنة المالية.

تمهيد الحل :

يتناول هذا التمرين الاحتمال الطبيعي وهو ان التقديرات ينبغي ان تأخذ في الاعتبار الظروف المحيطة بكل مجموعة من الايرادات والموضحة في النقاط من (ا) الى (و) ويتم الحل بتعديل نسبة النمو طبقا للمعلومات فعلى سبيل المثال فان نسبة نمو مجموعة الضريبة على السلع والخدمات تحسب كالاتى :

$$\text{نسبة النمو طبقا للاساس الرياضى} = ١٣,١\%$$

$$\text{تعديل نسبة النمو طبقا للمعلومات الاضافية} = ١٣,١ \times ١,٥ = ١٩,٦٥\%$$

قيمة النمو في ايرادات الضريبة على السلع والخدمات

$$٧,٦٨ = ١٩,٦٥\% \times ٤٠ =$$

$$\text{تقدير ايرادات الضرائب على السلع والخدمات} = ٧,٦٨ + ٤٠ = ٤٧,٦٨$$

وهكذا يتم العمل لبقية المجموعات .

الفصل الثانى اطار المحاسبة الحكومية

الاهداف التعليمية للفصل الثانى :

يركز الفصل الثانى على نظام المحاسبة المطبق فى المحاسبة الحكومية باعتباره نظاما موحدا يتميز بمجموعة من الخصائص تميزه عن الانظمة المطبقة فى الشركات والمنشآت الفردية التى تهدف الى تحقيق الربح او المنشآت التى لا تهدف الى تحقيق الربح ، ولذلك فان الدراسة فى الفصل الثانى تتناول نكونات النظام من المستندات ودفاتر اليومية والاستاذ المستخدمة وشرح لاغراضها واستخداماتها .

المحتويات :

- ١- خصائص المحاسبة الحكومية.
- ٢- نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية
- ٣- أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة فى الوحدات الاقتصادية .
- ٤- الوحدة الادارية والوحدة الحسابية و اركانها
- عناصر النظام المحاسبى الحكومى
- المجموعة المستندية
- المجموعة الدفترية - دفتر اليومية ودفاتر الاستاذ

مراجع مقترحة :

- ١ - اللائحة المالية للموازنة والحسابات - وزارة المالية - ١٩٩٥
- ٢ - دكتور ابراهيم حماد - المحاسبة الحكومية - مكتبة قصر الزعفران - ١٩٩٢
- ٣ - دكتور حسن محمد كمال - نظام المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وعملية - مكتبة عين شمس - ١٩٨١

نتيجة لنمو دور الدولة وتعمقها فى حياة الأفراد وتعاظم حجم الخدمات والاعباء المتقاة على عاتقها سعيا وراء رفع مستوى معيشة الأفراد ورفاهيتهم، زيادة حجم الانفاق الحكومى اللازم لتأدية هذه الخدمات ، والتوسع فى وحدات الاداء الحكومى لتقديم الخدمات ، كان من الضرورى ان يعتمد الجهاز التنفيذى والجهاز التشريعى والرقابى على نظام فعال للمحاسبة الحكومية يحقق أهدافا معينة يتطلبها كل من هذين الجهازين ، وللتعرف على اطار المحاسبة الحكومية المطبق فى جمهورية مصر العربية فانه من الضرورى مناقشة العناصر التالية :

أولا خصائص المحاسبة الحكومية

تعرف المحاسبة الحكومية بأنها نوع من المحاسبة المالية تطبقه الوحدات الادارية الحكومية جميعها بهدف تحقيق الرقابة على نشاط هذه الوحدات والتقرير عن الاستخدامات والموارد ، مع خدمة أغراض التخطيط ووضع الموازنة العامة للدولة .

ومن هذا التعريف يمكن أن نحدد خصائص المحاسبة الحكومية في أنها :

١ - محاسبة مالية : حتى الآن يمكن القول أن نظام المحاسبة الحكومية المطبق في أغلبه مصر يعتمد على قواعد واجراءات المحاسبة المالية من عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات المحاسبية الفعلية في شكل تقارير محاسبية تعد دوريا ، ولا يمنع الأمر تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف في بعض الوحدات خاصة الوحدات الانتاجية التابعة للدولة . أما بقية الوحدات الادارية يقتصر العمل فيها على استخدام قواعد واجراءات المحاسبة المالية . ورغم ذلك فقد اختلفت الأداء في اعتبار المحاسبة حكومية نوعا مستقلا من المحاسبة المالية ام انه مجرد تطبيق لقواعدها واجراءاتها كما يحدث في محاسبة المنشآت الفردية او شركات الأشخاص أو المساهمة وكما يحدث في منشآت الفروع والاقسام وبضاعة الامانة وغيرها.

ولكننا نرى ان المحاسبة الحكومية تتميز بخصائص في تطبيقها تجعل من الممكن ان تكون فرعا مستقلا من المحاسبة المالية ، وذلك مثل الاختلافات الواضحة في طريقة القيد وانشاء مستندات خاصه للتوجيه المحاسبى وطريقة تقسيم اليوميات العامة وغير ذلك مما يضاف عليها طابعاً خاصاً بها . كما أنه رغم زيادة أهمية الموازنة العامة للدولة في الوحدات الادارية الحكومية الا أنها تعتمد في اعدادها (كما سنرى بعد) على بيانات المحاسبة المالية، ولكن ذلك لا يمنع من اللجوء الى الاساليب الحديثة في اعدادها استنادا الى المعايير والاساليب الرياضية .

٢ - نظام محاسبى موحد : تلتزم الوحدات الادارية الحكومية بتطبيق نفس المبادئ والقواعد والاجراءات ، ويأتى الالتزام بتطبيقها قانونا ، وتتوفر للنظام المحاسبى الحكومى خصائص النظام المحاسبى الموحد حيث أنه يتضمن : (١) - دليلا موحدا للحسابات شاملا حسابات الاستخدامات والموارد (حسابات الموازنة) والحسابات خارج الموازنة والحسابات الجارية النظامية وقد صاحب اصدار القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ انشاء ما يسمى بالتقسيم الاقتصادى للموارد والاستخدامات ويعتبر نوعا من الكود الرقمى خاصه وان القانون اشار الى استخدام الحاسب الآلى في تطبيق النظام المحاسبى الحكومى وتضمن الدليل ترقيماً يصل الى عشرة مستويات ليشمل كل تفاصيل الحسابات من استخدامات او موارد والابواب والمجموعات والبنود والفروع بحيث أصبح الترقيم على النحو التالى على سبيل المثال :

الباب الاول (ضرائب)	١١١
المجموعة الاولى من الباب	١١١١
البند الاول من المجموعة	١١١٠١
النوع الاول من البند	١١١٠١٠١
الفرع الأول من النوع الأول	١١١٠١٠١٠١

(ب) - أسلوبا موحدا للتوجيه المحاسبي لاثبات وتسجيل العمليات المالية للوحدات الادارية الحكومية .

(ج) - مجموعة دفترية موحدة تضم أنواعا من الدفاتر الاجمالية ودفاتر المفردات . ويمتد التوحيد الى شكل الدفاتر وبياناتها .

(د) - مجموعة مستندية موحدة تمثل مستندات التوجيه المحاسبي ، وهي المستندات التي تصاحب العمل المحاسبي في الوحدة الادارية الحكومية بدءا من مرحلة التصريح بالصرف والدفع في حالة المدفوعات أو الترخيص بالاستلام والتحصيل في حالة المتحصلات ، كما تحدد الحسابات المدينة والدائنة ، وتسلسل خطوات العمل المحاسبي انتهاء بالترحيل في الحسابات المختصة ، وقد حددتها اللائحة التنفيذية للموازنة والحسابات .

(هـ) - مجموعة التقارير الدورية والختامية تلتزم الوحدات الادارية باعدادها ، ويحدد النظام المحاسبي الحكومي مواعيد اعدادها وبياناتها والجهات التي تقدم اليها ومرفقاتها . وكنتيجة للتعديلات الواردة بالقانون ٨٧ فقد تغيرت اشكال التقارير الدورية والختامية التي يعدها الوحدات الادارية الحكومية .

٣ - نظام للمراقبة الداخلية : يشمل مجموعة من الاجراءات التي تضمن حسن سير العمل في الوحدات الادارية الحكومية ، والتأكد من صحة وجدية العمليات التي تقوم بها الوحدة واثباتها في الدفاتر والسجلات بالاضافة الى حماية أصول الوحدة وممتلكاتها ، كما يتضمن خطوات الدورة المستندية المصاحبة للعمليات حيث يوضح أنواع المستندات ومسئولية اصدارها واعتمادها وتسلسل حركتها حتى اتمام العمليات واثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية .

٤ - زيادة أهمية الموازنة كأداة للرقابة : حيث لاتمثل الموازنة مجرد تقديرات او توقعات للاستخدامات والموارد في السنة المالية ، وانما تمثل التزاما على الوحدة الادارية ومن ثم ينبغي توضيح أسباب انخفاض الإيرادات أو الوفرة في الاستخدامات. ويحتاج التجاوز عن تقديرات الموازنة لترخيص سلطات من داخل أواخرج الوحدة الادارية قد تصل الى ضرورة الحصول على موافقة مجلس الشعب .

ثانيا : نطاق تطبيق المحاسبة الحكومية

تعتبر الوحدات الادارية الحكومية هي الوحدات الخاضعة التي تلتزم بتطبيق نظام المحاسبة الحكومية . وتتميز الوحدة الادارية الحكومية بأنها :

- جزء من البناء الحكومى للجهاز الادارى للدولة .
- انتهاء مملوكة ملكية عامة .
- تقوم الوحدة أساسا بتقديم الخدمات للمواطنين ، سواء بدون مقابل أو بمقابل قد لا يتناسب مع تكاليف أداء الخدمة .
- لا تهدف الوحدات الادارية الى تحقيق ربح من اداء الخدمات .
- تتمتع الوحدات الادارية بالشخصية الاعتبارية المستقلة بما يمكنها من التعامل مع الغير وتملك الاصول وتحمل الالتزامات .
- ليس للوحدة موارد خاصة بها حيث أن ما يتم تحصيله من إيرادات لاستخدامها للوحدة لسداد الاستخدامات وانما تعتبر من إيرادات الدولة ككل ، وتستخدم الوحدة ما خصص لها من اعتمادات لسداد قيمة الاستخدامات .
- وتشمل الوحدات الادارية الحكومية الأنواع التالية :
- ١ - وحدات الجهاز الادارى للدولة وتشمل الوزارات ، والمصالح

- الحكومية وفروعها .
- ٢ - وحدات الحكم المحلى وتشمل المحافظات والمجالس المحلية فى المدن والقرى والأحياء ، وتشمل كل منها موازنات الخدمات التى تؤدي جغرافيا فى كل منها .
- ٣ - الهيئات العامة التى تقوم بأداء خدمات وكذلك الأجهزة المستقلة ، ويقصد بالاستقلال هنا انه يخصص لكل منها موازنة مستقلة حتى يمكنها رسم سياساتها بما يتفق مع احتياجات أداء خدماتها بشكل سليم ومع متطلبات الخطة العامة للدولة .

- ٤ - الصناديق المستقلة : وتعد لها موازنات مستقلة يتم تمويلها بما تحصل عليه الدولة من منح أو معونات لأغراض خاصة ، وكذلك أموال التبرعات التى تشترط توجيهها لأغراض محددة ، ويطبق عليها النظام المحاسبى الحكومى بهدف أحكام الرقابة عليها . أما شركات قطاع الاعمال العام والهيئات العامة الاقتصادية فتقوم بتطبيق النظام المحاسبى الموحد ولا تطبق النظام المحاسبى الحكومى ولا ترتبط بالموازنة العامة للدولة الا فى حالتين :

- ١ - تمويل العجز فى الإيرادات عن طريق الموازنة العامة للدولة.
- ٢ - وجود فائض يرحل إلى الموازنة العامة للدولة.

ثالثا : نظرية الأموال المخصصة :

- يحكم الفكر المحاسبى مجموعة من النظريات التى تحدد اطار الوحدة المحاسبية على اختلاف أنواعها ومن أهمها .
- ١ - نظرية الملكية : تعتمد على أن الوحدة المحاسبية مملوكة لأصحابها ويعبر عن الوحدة محاسبيا بمعادلة حقوق الملكية على النحو التالى :

الأصول - الخصوم = حقوق الملكية

فالاصول مملوكة لأصحاب الوحدة ، والخصوم التزامات على أصحاب الوحدة وصافي الملكية بهذا الشكل يمثل الفرق بين الأصول والخصوم .

٢ - نظرية الشخصية الاعتبارية : تضيف هذه النظرية شخصية اعتبارية مستقلة على الوحدة المحاسبية (لأغراض المحاسبة) حتى ولو لم يكن لها هذه الشخصية المستقلة قانونا ، حيث ينبغي الفصل بين شخصية الوحدة المحاسبية وشخصية ملاكها . وتمثل الأصول ممتلكات الوحدة أما الخصوم فهي التزامات على الوحدة ذاتها سواء كانت مستحقة لأصحابها في شكل حقوق ملكية أو مستحقة للغير في شكل دائنين (بأنواعهم المختلفة) وتصبح المعادلة التي تمثل الوحدة المحاسبية كالتالى :

الأصول = الخصوم

وكننتيجة طبيعية للشخصية الاعتبارية فإن ما تحققه الوحدة من إيرادات تعتبر إيرادات تم تحقيقها من مزاولة نشاطها ، والاستخدامات هي ما يلزم انفاقه أو تحمله من أعباء لممارسة هذا النشاط وتتم مقابلة الإيرادات بالاستخدامات لقياس نتيجة النشاط .

يمكن القول بأن نظرية الأموال المخصصة للوحدة الادارية الحكومية هي النظرية المحاسبية الملائمة لتحديد الوحدة المحاسبية الحكومية .

رابعاً : أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة في الوحدات الاقتصادية :

رغم نواحي الاتفاق في كل منهما الا انه تبرز نواحي اختلاف متعددة أهمها :

١ - اختلاف أولويات المحاسبة :

تختلف أولوياتها حيث يتم ترتيبها كالاتى :

- الرقابة : فالوحدة الادارية مملوكة ملكية عامة وتمثل جزءا من المال العام ، ولاشك أن الرقابة على المال العام تعتبر هدفا أساسيا لغياب الملكية الخاصة والدافع الشخصى .

- التخطيط : تمثل الموازنة العامة أساسا واجبا الالتزام به ، ومن ثم ينبغي الدقة في اعداد تقديراتها استنادا الى البيانات المحاسبية التي تتوفر لدى المحاسب ، وتحقيق الواقعية في التقديرات اعتمادا على ما تحقق في السنة المالية.

- القياس : لا يتم اعداد قوائم الدخل والمركز المالى بشكلها التقليدى الا أن القياس لازال هدفا للمحاسبة الحكومية لتحديد مقدار بنود الموارد والاستخدامات ، وكذلك ما لدى الوحدة من ممتلكات وما عليها من التزامات .

٢ - اختلاف هدف الوحدة الادارية :

لاتقوم المحاسبة الحكومية بالمقارنة بين الإيرادات والمصروفات أو قياس نتيجة نشاط الوحدات الإدارية، ولكنها تهتم بالرقابة على تحصيل الإيرادات ودفع مقابل الاستخدامات، كما تعمل على التأكد من الالتزام بما جاء بالموازنة من اعتمادات، وفي نهاية السنة تتم المقارنة بين تقديرات الموازنة وما تم إثباته في السجلات والدفاتر، وبيان أسباب التجاوز أو الوفرة الذي نتج .

٣ - اختلاف أساس القياس المحاسبي :

ويقصد بها بأساس القياس الأساسي المستخدم لقياس تحقق الاستخدامات والإيرادات، وبصفة عامة فإن هناك ثلاثة أسس للقياس :

أ - الأساس النقدي : ويعتبر أن ما تحقق من استخدامات وينبغي تسجيله في الدفاتر هو ما دفع فعلا، أي أن حركة خروج النقدية من المنشأة سواء من الخزينة أو بشيكات أو حركة دخول نقدية إلى المنشأة سواء من الخزينة أو بشيكات، وهذا الأساس لا يستخدم في الوحدات الاقتصادية .

ب - أساس الاستحقاق : يعتبر أداء الخدمة أو بيع السلعة هو الحدث الذي يترتب عليه تسجيل الاستخدامات أو الموارد، بغض النظر عن واقعة الدفع النقدي للاستخدامات أو التحصيل النقدي للإيرادات .

ج - الأساس المشترك : ويجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق حيث يتم قياس بعض الاستخدامات طبقا للأساس النقدي والآخر طبقا لأساس الاستحقاق، وذلك تخفيفا للعيوب الواردة في الأساس النقدي ولعدم الحاجة لأجراء بعض التسويات في نهاية الفترة .

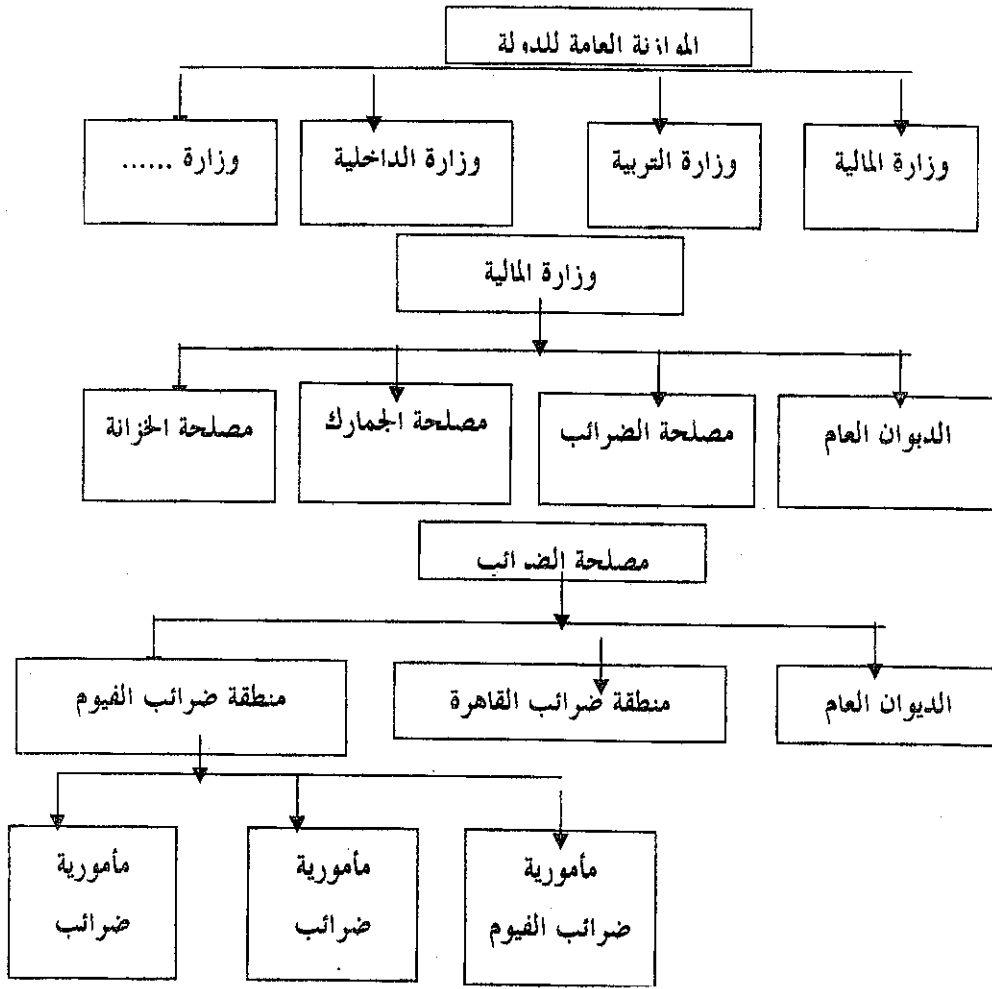
وعند تعديل قانون الموازنة العامة للدولة تم النص على أن تعد الموازنة وبالتالي تتم القيود المحاسبية على الأساس النقدي لكل من الموارد والاستخدامات جميعها بما في ذلك شراء الأصول غير المالية (الثابتة والتي كان تسجيلها يتم طبقا لأساس الاستحقاق كاستخدامات استثمارية) .

٤ - زيادة أهمية الحسابات النظامية :

تعتمد المحاسبة الحكومية على تسجيل العديد من العمليات بقيود نظامية تعتبر من مكونات نظام القيد المزدوج، ويعتبر القيد نظاميا إذا :

- لم يؤثر على ممتلكات أو التزامات الوحدة .
- لاثبات وجود مستندات ذات قيمة كخطابات الضمان المؤقتة والنهائية .
- قيد تذكيري للدلالة على أن هناك عملية معينة لم تتم كالصرف بواسطة سلف مؤقتة أو حقا للحكومة (مثل حساب الديون المستحقة للحكومة)

الا ان ما تم من تعديل لقانون الموازنة العامة للدولة يؤكد من سبق ذكره من تأثير النظام المحاسبي الحكومي بالظروف المحيطة، فزيادة عجز الموازنة وزيادة حجم مبالغ الاقتراض المحلي والاجنبي اوجب ضرورة تخصيص أبواب مستقلة في الاستخدامات والموارد لهما وادراجها بصورة أكثر تفصيلا في تبويب الموازنة العامة للدولة



وهكذا فان كل منها تعتبر وحدة حكومية.

- فالوزارة وحدة ادارية. والمصالح ، والمديريات .
- الفروع داخل المديريات وهكذا .

الوحدة الادارية:

يطلق اصطلاح الوحدة الادارية على كل وحدة حكومية تتميز

بالخصائص التالية :

- يخصص لها اعتمادات مستقلة لسداد بنود استخداماتها.
- او تكون مسئولة عن تحصيل انواع معينة من الايرادات.
- ينبغي ان يتضمن التنظيم الادارى لها ما يعرف بالوحدة الحسابية.

اركان الوحدة الحسابية :

- ١-وجود ادارة او قسم للتوجيه والتسجيل المحاسبى فى الدفاتر والسجلات.

٢- حسابات مستقلة باسم الوحدة سواء في البنك المركزي او في مكاتب البريد وما يتبع ذلك من وجود دفاتر شيكات تحمل اسم الوحدة الادارية الحكومية واذون صرف من الخزائن العامة او مكاتب البريد باسم الوحدة.

٣- رقم كودى للوحدة وتعطى كل وحدة رقم مستقلا يميزها عن الوحدات الأخرى.

٤- مجموعة مستندية متكاملة ، تتم دورةها المستندية داخل الوحدة بدأ من التنفيذ الفعلى للعمليات الفنية وانتهاء بالتسجيل فى الدفاتر المحاسبية المختلفة.

٥- اعداد مجموعة من التقارير يوميا وشهريا تبعا لمتطلبات النظام المحاسبى الحكومى.

ولا يشترط ان تنشأ وحدة حسابية بكل الوحدات الحكومية ، فانشاء هذه الوحدات يتطلب :

- ١- موافقة وزارة المالية لما يستلزمه ذلك من عاملين تابعين لها وفتح حسابات بالبنك المركزى ، وتخصيص مجموعة دفترية ... الخ.
- ٢- حجم العمل بالوحدة الحكومية يستلزم وجود الوحدة الحسابية .
مثلا قد تقوم الوحدة المحاسبية باحدى الادارات التعليمية بالعمل المحاسبى اللازم لعدد ٢٠ مدرسة داخل القسم او المركز الادارى.
فتكون المدرسة فى هذه الحالة وحدة حكومية ولا تعتبر وحدة محاسبية.
ولاغراض الدراسة فى هذا الكتاب تتم مناقشة عمليات الوحدات الحكومية بافتراض وجود وحدة حسابية داخل كل وحدة ادارية ، وذلك تفاديا للمشكلات التنظيمية التى قد تحدث اذا لم يتم هذا الافتراض.

النظام المحاسبى الحكومى

نناقش فى هذا الجزء بعض عناصر النظام المحاسبى الحكومى وهى:

المجموعة المستندية

DOCUMENTATION

- تمثل المجموعة المستندية عنصرا اساسيا من عناصر النظام المحاسبى الحكومى وذلك لما تمثله هذه المستندات من دور كبير:
- ١ - فالمستندات تعد دليلا لاثبات اتمام عملية معينة بمبلغ معين وكيفية معينة ، فهذا الدليل الموضوعى للاثبات لابد منه فى عناصر النظم المحاسبى حتى تكتسب المحاسبة صفة الموضوعية OBJECTIVITY .
 - ٢ - تعتبر المستندات اساسا للتوجيه المحاسبى RECORDING للعملية وذلك بما تتضمنه من بيانات خاصة بالمبلغ والتاريخ واطراف المستند والكميات وغيرها من البيانات التى تمكن من القيد فى الدفاتر والسجلات المحاسبية .
- واذا اردنا النظر الى مصدر المستندات فانه يمكن تقسيمها الى:

مستندات داخلية INTERNAL تقوم الوحدة الادارية الحكومية باستخراجها وتحريرها و

مستندات خارجية EXTERNAL يقوم الغير باستخراج هذه المستندات .
اما من حيث ارتباط المستندات بالعمل المحاسبى فى الوحدات الادارية الحكومية فانه يمكن تقسيم المستندات الى :

- **مستندات اداء او تنفيذ PERFORMANCE** : وتشمل المستندات المصاحبة للعملية داخل اطار نظام المراقبة الداخلية والتي توضح خطوات التنفيذ كما تحدد المبالغ التى يتم مطالبة الوحدة بها او مطالبة الغير بها . مثل فواتير الشراء ومحاضر الاستلام والفحص ومستندات الاضافة للمخازن وغيرها فى حالة شراء مستلزمات سلعية مثلا ، وقرارات التعيين والعلاوات والترقيات والحوافز وغيرها فى حالة الاجور .

ولا تستخدم هذه المستندات فى القيد او الترحيل وانما تمكن من اجراء التوجيه المحاسبى اللازم واعداد القيود نفسها .

- **مستندات توجيهية RECORDING** : وتشمل المستندات التى تصاحب العمل المالى والمحاسبى فى الوحدة ابتداء من مرحلة التصريح بالصرف او الدفع فى حالة المدفوعات وكذلك تحديد الحسابات المدينة والدائنة وتسلسل خطوات العمل المحاسبى انتهاء بالترحيل فى الحسابات المختصة فى دفاتر المفردات .
وهذه المستندات حددتها اللائحة التنفيذية للموازنة والحسابات وتلتزم الوحدات الادارية الحكومية باستخدام هذه المستندات كأداة للقيد والترحيل فى الدفاتر .

وتشمل مستندات التوجيه بصفة اساسية :

(١) استثمارة الصرف (نموذج ٥٠ ع ح)

تستعمل استثمارة الصرف فى الحالات التى تقوم الحكومة بالصرف فيها بموجب شيكات او اذن صرف على الخزائن العامة وخزائن هيئة البريد وتستخدم الوحدات الادارية مستندات اخرى تقوم بوظيفة استثمارة الصرف ولايلزم عند استخدام هذه المستندات اعداد استثمارة اعتماد الصرف ومنها :

- نموذج (١٣٢ ع ح) لصرف الماهيات.

- نموذج (٦٢ ع ح) لاستعاضة السلفة المستديمة.

(٢) اذن التسوية (نموذج ٦١ ع ح)

يستخدم اذن التسوية كمستند للتوجيه المحاسبى فى باقى العمليات التى تتم فى الوحدات الادارية الحكومية فعلى سبيل المثال تستخدم فى :

- التوجيه المحاسبى لمتحصلات الوحدات .

- التوجيه المحاسبى للعمليات المتبادلة مع البنك المركزى باستثناء اصدار الشيكات .

- التوجيه المحاسبى لعمليات صرف اذون الصرف وتعليقها للايسرادات وارتدادها ٠٠٠ الخ .

- وقد تتحول استثمارة الصرف الى اذن تسوية فى الحالات التى لا يتم فيها صرف المستحقات لاصحابها كحالات الحجوزات وغيرها .
وتسجل الاستثمارة فى هذه الحالة كأذن التسوية فى يومية التسويات وليس فى يومية استثمارات الصرف وتأخذ نفس حكمه وطبيعته .

المجموعة الدفترية

تعتبر المجموعة الدفترية العنصر التالى بعد المجموعة المستندية. ويتم تسجيل بيانات المستندات فى المجموعة الدفترية وذلك على مرحلتين:

١ - تسجيل تاريخى لبيانات العمليات والمستندات المؤيدة لها ويتم هذا التسجيل التاريخى فى دفاتر اليومية .

٢- تبويب نوعى وهو تقسيم العمليات نوعيا على الحسابات التى ترتبط بها، وبذلك يمكن التبويب النوعى من تتبع مراكز الحسابات وبالتالي عمل التقارير التى تعكس نشاط الوحدة الادارية ويتم التبويب النوعى فى دفاتر الاستاذ .
وبالاضافة الى هذه الدفاتر المحاسبية فان هناك مجموعة اخرى من الدفاتر تعرف بالدفاتر الرقابية والاحصائية وذلك لما تهدف اليه هذه الدفاتر وهو متابعة احكام الرقابة على عمليات التحصيل والصرف .

(١) دفاتر اليومية JOURNAL

تعد دفاتر اليومية هى دفاتر التسجيل التاريخى لعمليات الوحدة الادارية الحكومية من واقع التوجيه المحاسبى ، ولما كانت مستندات التوجيه المحاسبى فى الوحدة الادارية الحكومية تنحصر فى كل من استثمارة اعتماد الصرف واذ التسوية . لذلك فقد اقتضت اليوميات على دفترين يتناسبان مع نوعى مستندات التوجيه المحاسبى هما :
- دفتر يومية استثمارات الصرف .
- دفتر يومية التسويات .

(ا) دفتر يومية استثمارات الصرف نموذج (٢٢٤ ع ٥٠ ح) :

يعد دفتر يومية استثمارات الصرف تسجيلا تاريخيا مسلسلا للصرفيات التى يستخرج بشأنها شيكات أو اذون صرف ، والتى تعتبر استثمارة اعتماد الصرف (٥٠ ع ٥٠ ح) مستند التوجيه المحاسبى لها .
ويلاحظ أن اثبات بيانات استثمارات الصرف يتم بصورة سلسلة على مدار السنة وهذا يعنى تسلسل ارقام القيد مع مسلسل ارقام الاستثمارة .

ويقسم الدفتر الى قسمين :

- القسم الايمن : ويتناول حساب الاستخدامات وتحليل للحسابات الرئيسية بدفتر الاستاذ ثم جملة الجانب المدين .

- **القسم الايسر :** ويتناول حساب الايرادات ونفس التحليل للحسابات الرئيسية بدفتر الأستاذ ثم جملة الجانب الدائن .

ومن هذا يظهر ان مجموع الجانب المدين لابد من ان يساوى مجموع الخانات التحليلية للحسابات فى دفتر الأستاذ فى الجانب المدين بالاضافة الى مجموع الاستخدامات . وكذلك مجموع الجانب الدائن يتساوى مع مجموع الخانات التحليلية لحسابات دفتر الأستاذ بالاضافة الى مجموع الموارد . وللتعرف على الحسابات الرئيسية فى دفتر الأستاذ والتي تمثل خانات تحليلية فى كل من الجانب المدين والجانب الدائن فانها تشمل بالاضافة الى رقم القيد - التاريخ - البيانات - خانات لكل من :

- ٢١ الاستخدامات - ٣١ الحسابات المدينة - ٤١ الحسابات الدائنة - ٣٢ الحسابات الوسيطة المدينة (النقدية ، شيكات تحت التحصيل المبالغ المستخدمة من حدود السحب البنك المركزى وبنك الاستثمار القومى) - ٤٢ الحسابات الوسيطة الدائنة (الشيكات ، الحوالات) ، - ٥ الحسابات النظامية المدينة ٦ والحسابات النظامية الدائنة ٠٠٠٠ ثم خانة الجملة ، اما الجانب الدائن فيضم خانات للموارد ١١ وباقى نفس الخانات الموجوده فى الجانب المدين .

(ب) دفتر يومية التسويات :

يعد هذا الدفتر سجلا تاريخيا للعمليات التى يعتبر اداه التوجيه المحاسبى بالنسبة لها اذن التسوية (استمارة ٦١ ع ٠ ح) ، وهى التى تم توضيحها سابقا . ومن حيث التصميم فان تصميم دفتر يومية التسويات يتطابق مع تصميم دفتر يومية استثمارات الصرف .

يتم فى نهاية اليوم تجميع الخانات التحليلية للجانب المدين والخانات التحليلية فى الجانب الدائن ، ثم يتم المقارنة بين مجموع الخانات التحليلية فى الجانب المدين مع اجمالى الجانب المدين واجمالى الخانات التحليلية فى الجانب الدائن ، ثم مقارنة اجمالى الجانب المدين واجمالى الجانب الدائن لقيام التسجيل على اساس القيد المزدوج على النحو السابق بيانه .

يتم تسجيل اجمالى الخانات التحليلية للجانب المدين واجمالى الجانب المدين لدفتر يومية استثمارات الصرف واجمالى الخانات التحليلية للجانب الدائن واجمالى الجانب الدائن لنفس اليومية فى يومية التسويات .

وهذا يعنى ان يومية التسويات فى نهاية اليوم تبين اجمالى ما تم قيده من عمليات الوحدة الادارية الحكومية خلال اليوم . ولهذا الهدف كان لابد كما اشرنا من تطابق تصميم كلا من يومية استثمارات الصرف ويومية التسويات .

(٢) دفاتر الأستاذ LEDGER

تتضمن دفاتر الأستاذ كلا من :

١ - دفتر استاذ مفردات الايرادات:

تخصص صفحة او اكثر من هذا الدفتر لكل باب من ابواب الايرادات او لكل بند من البنود حسب حجم التعامل في هذه البنود والابواب ، ذلك بالاضافة الى تحليل كل صفحة الى اعمدتين تحليلات البنود او الابواب او كل نوع من انواع الايرادات في الوحدة الادارية الحكومية .

- يتم تسجيل من واقع من المستندات مع بيان تاريخ المستند ورقم القيد .
- وفي نهاية اليوم يتم اقفال حساب اليوم ، وذلك من خلال تجميع عامود الاجمالى رأسيا ونقل الاجمالى فى خانة اجمالى اليوم .

الاستبعاد من الايرادات : REVENUE CANCELLATION

يقصد بالاستبعاد من الايرادات الغاء بعض المبالغ السابق تحصيلها وقيدتها بدون وجه حق . ويتم استبعاد الايرادات المحصلة بدون وجه حق من بنود الايرادات سواء كانت هذه الايرادات قد تمت تحصيلها فى السنة المالية الحالية او فى سنة مالية سابقة ويتم استبعاد هذه الايرادات فى الدفاتر بالمداد الاحمر

٢ - دفتر استاذ مفردات المصروفات :

منذ البداية نلاحظ انه دفتر للتبويب النوعى لبنود المصروفات فى الوحدة الادارية الحكومية فيخصص صفحة او اكثر لكل باب من ابواب المصروفات او بند من البنود ، حسب حجم التعامل فى هذا البند او الباب .
اما بالنسبة للاستبعاد من المصروفات فان المعاملة **تختلف** تبعا لما اذا كان المستبعد سبق صرفه فى نفس العام او ان المستبعد من المنصرف كان قد سبق صرفه فى عام سابق . فاذا كان المبلغ المحصل كان قد سبق صرفه بدون وجه حق فى نفس العام فيتم استبعاده من نفس البند باللون الأحمر .
أما اذا كان اصل المصروف قد سبق صرفه فى سنة سابقة فان هذا الجزء المحصل والسابق صرفه بدون وجه حق يجب ان يضاف الى الايرادات المتنوعة فى السنة التى يتم فيها التحصيل .

٣ - دفتر استاذ الحسابات المدينة:

يمثل حساب اجمالى الحسابات المدينة حسابا اجماليا للمبالغ التى تكون الوحدة الادارية الحكومية دائنة بها للغير ، وتأخذ هذه المبالغ صورا فرعية يقابلها حسابات فرعية يبين كل منها حالة من الحالات التى تكون فيها الوحدة الادارية الحكومية دائنة بصورة مؤقتة وينقسم الحساب الاجمالى الى خانات فرعية لمراقبة الحسابات الفرعية التى يخصص لكل منها دفتر مفردات الحسابات الجارية المدينة . وينقسم الى مجموعتين :

المجموعة الأولى : ٣١ حسابات التسوية المدينة ويشمل :

٣١١	دفتر حـ / جارى نقدية بالبريد امانة
٣١٢	دفتر حـ / جارى الاعتمادات والتحويلات بالخارج.

٣١٣	دفتر حـ / جارى السلف المستدime
٣١٤	دفتر حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

ويقسم الدفتر تبعا للمبالغ المودعة فى حسابات لدى مكاتب البريد لصرف اذون الصرف الصادرة من الاصول الإدارية. وينقسم :

٣١١١	جارى نقدية بمكتب بريد (١) امانة
٣١١٢	جارى نقدية بمكتب بريد (٢) امانة

أما حـ / جارى الاعتمادات والتحويلات فيتم تخصيص صفحة مستقلة لكل اعتماد مستندى على حدة.

٣١٢١	حـ / جارى اعتماد شراء أدوية
٣١٢٢	حـ / جارى اعتماد شراء مستلزمات طبية
٣١٢٣	حـ / جارى اعتماد شراء اجهزة

وبالنسبة لدفتر حـ / جارى السلف المستدime يخصص صفحة باسم كل امين سلفة مستدime فى الوحدة الإدارية.

٣١٣١	حـ / جارى سلفة مستدime باسم السيد احمد
٣١٣٢	حـ / جارى سلفة مستدime باسم السيد محمود
٣١٣٣	حـ / سلفة مستدime باسم السيد " مصطفى

أما حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية يضم انواعا مختلفة من الحسابات ومن أمثلتها.

٣١٤١	حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية (مشتريات العاملين بالأجل من الوحدة نفسها).
	وتخصص صفحة لكل عامل أو موظف
٣١٤١١	مشتريات السيد / حسين
٣١٤١٢	مشتريات السيد / عمر
٣١٤٢	حـ / الموردين (تعويضات وغرامات تأخير)
٣١٤٢١	تعويضات على المورد جرجس
٣١٤٢٢	غرامات على المورد أيمن

ونعرض فيما يلى ملخصا للغرض من استعمال كل من الدفاتر الاربعة والتي تعتبر دفاتر استاذ مساعدة .

٣١١ - حساب جارى نقدية بالبريد امانة :

ويمثل هذا الحساب ما تدفعه الحكومة الى الهيئة القومية للبريد بصورة امانة وذلك لمقابلة السحب منه من خلال اذون الصرف المسحوبة على مكاتب

الهيئة ، وذلك لما تحتله هيئة البريد من مركز مالى ناتج على اعتبارها وسيطا ماليا يقوم بمهمة الصرف نيابة عن الوحدات الادارية الحكومية بموجب اذن الصرف المسحوبة على مكاتب الهيئة .

٣١٢ - حساب جارى الاعتمادات والتحويلات النقدية المفتوحة بالخارج :

ففى حالة زيادة الاعتماد المطلوب فتحه بالخارج لتمويل مشتريات حكومية عن الاعتماد النقدى المدرج فى الموازنة فهذه الزيادة يتم تسجيلها فى هذا الحساب . حتى يتم تخصيص اعتماد لاستكمالها فى موازنة تالية على ان يخصص فى دفتر مفردات الحسابات الجارية المدينة صفحة او اكثر من صفحة لكل اعتماد على ان يمول من الموازنات التالية فى السنة المالية التالية .

٣١٣ - حساب جارى السلفة المستديمة :

ويمثل قيمة السلفة المستديمة ، ويفتح بها حسابا جاريا بأسماء من تكون السلفة فى عهدتهم ، ليتولوا الصرف بها على بنود الصرف الخاصة بالسلفة المستديمة ، وفى حالة الصرف يتم الخصم على بنود الصرف المحددة . وفى نهاية السنة المالية تورد المبالغ المتبقية من السلفة المستديمة لا الحساب الشخصى فى نهاية السنة والمفتوح باسم من تكون السلفة فى عهده .

٣١٤ - حساب جارى المبلغ المدينة تحت التسوية :

ويمثل هذا الحساب ما يحصل عليه الصيارفة بهدف ارساله الى الخزانة العامة سواء كان ذلك للتمويل او للاستبدال او فى حالة توريد زيادة الرصيد لدى الصيارفة، من واقع اذن الصرف التى تسحب باسماء هؤلاء الصيارفة . كما يشمل سلف ومشتريات العاملين من منتجات الوحدة الادارية وحصيلة صنوق الجزاءات بخصم مبالغ من العاملين بسبب مخالفات ارتكبوها وكذلك الموردين (بقية غرامات التأخير والتعويضات) .

المجموعة الثانية : الحسابات الجارية المؤقتة المدينة (الوسيطه):

تستخدم هذه المجموعة من الحسابات لتغطية الفجوة الزمنية بين استلام الوحدة النقدية او الشيكات الواردة كمتحصلات لموارد الوحدة الادارية الحكومية، وبين استلام اخطارات توريد النقدية او تحصيل الشيكات . وتشمل هذه المجموعة خمسة دفاتر هى :

٣٢١ - / النقدية:

ويضم :			
٣٢١١ - / نقدية تحت التسوية			
٣٢١٢ - / الخزينة			
٣٢١٣ - / نقدية بالبريد ايداعات			
٣٢١٤ - / نقدية بالبريد ايداعات اخرى			

٣٢٢ دفتر حـ / الشيكات تحت التحصيل

ويمكن تقسيمه تبعا لمرسلى الشيكات الى الوحدة او تبعا للبنوك المسحوب عليها الشيكات.

شيكات مسحوبة على البنك المركزى	٣٢٢١		
شيكات مسحوبة على بنوك القطاع العام	٣٢٢٢		
شيكات مسحوبة على بنوك القطاع الخاص	٣٢٢٣		
شيكات مسحوبة على البنوك الاجنبية	٣٢٢٤		

٣٢٣ حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب :

وتخصص صفحة لكل مشروع من المشروعات الاستثمارية فيجعل مدينا بالمبالغ التى وافق بنك الاستثمار القومى على تخصيصها للمشروع ودائنا بقيمة ما اصدرته الوحدة من شيكات.

المبالغ المستخدمة من حدود سحب مشروع انشاء مدرج	٣٢٣١		
المبالغ المستخدمة من حدود سحب مشروع بلاط رخام	٣٢٣٢		
المبالغ المستخدمة من حدود سحب مشروع الرصف	٣٢٣٢		

٣٢٤ دفتر حـ / جارى البنك المركزى :

ويضم هذا الدفتر انواع الحسابات التى يتم فتحها لكل وحدة إدارية حكومية يضم حسابات تخصص كالاتى:

حـ / جارى البنك المركزى مصروفات	٣٢٤١		
وبه انواع مختلفة تبعا لايابوب الاستخدامات او المصروفات التى تدفع لشيكات.			
حـ / جارى البنك المركزى إيرادات	٣٢٤٢		
ويتم تحصيل شيكات الواردة للوحدة من المتعاملين معها كإيرادات.			
حـ / جارى البنك المركزى مدينين	٣٢٤٣		
وتقيد اليه المبالغ المحصلة من متعاملين مع الوحدة كانت مستحقة عليهم مثل مشتريات العاملين من الوحدة او متحصلات غرامات التأخير كما ينقل اليه أى مبالغ تم تحصيلها بشيكات مع الإيرادات وقيدت فى حـ / البنك المركزى إيرادات.			
حـ / جارى البنك المركزى دائنين	٣٢٤٤		

وينقل اليه مبالغ الاستقطاعات لحساب جهات حكومية أو غيرها من مستحقات العاملين والمتعاملين مع الوحدة كالضرائب والدمغات واقساط التأمين الاجتماعى ومشتريات العاملين من شركات ... إلخ.			
حـ / جارى البنك المركزى مصروفات مستحقة.	٣٢٤٥		
وينقل اليه مبالغ الشيكات التى اصدرتها الوحدة حتى ٦/٣٠ (انتهاء السنة المالية) ولم يتقدم اصحابها لصرفها بعد حتى ذلك التاريخ لكى يحتفظ البنك المركزى بمبالغها وبصرفها لهم بعد ٧/١ عند تقدمهم لصرفها بعد بداية السنة المالية التالية.			
حـ / جارى البنك المركزى إيرادات مستحقة	٣٢٤٦		
وينقل اليه مبالغ الشيكات تحت التحصيل التى لم يتم تحصيلها بمعرفة البنك المركزى حتى ٦/٣٠ ثم تضاف عند تحصيلها بدءاً من ٧/١ من السنة المالية التالية .			

٣٢٥- دفتر حـ / بنك الاستثمار القومى:

ويبدأ هذا الحساب مدينا بقيمة الشيكات التى اصدرتها الوحدة ووافق البنك على صرفها خصماً من حدود السحب لكل مشروع على حدة حيث يعتبر هذا القيد اضافة لمبالغ تلك الشيكات لحساب الوحدة المفتوح لهذا الغرض. وبالتالي تخصص صفحة لكل مشروع لتسجيل الشيكات التى وافق البنك على اضافة قيمتها. كما يجعل الحساب دائماً عند صرف تلك الشيكات ويقسم الحساب كالتالى :

حـ / بنك الاستثمار القومى مشروع (١)	٣٢٥١	
حـ / جارى بنك الاستثمار القومى مشروع (٢)	٣٢٥٢	

الربط بين دفتر الاستاذ العام والدفاتر المساعدة :

يتم يوميا تجميع خانات اجمالى الحسابات الجارية المدينة من جانب وتجميع مفردات الحسابات الجارية المدينة على النحو السابق . ويتم المقارنة بين مجموع كل خانة من الحسابات الاجمالى ومجموع المفردات الممثلة له . ومن جانب آخر يتم المقارنة بين المجموع اليومى لاجمالى الحسابات الجارية المدينة واجمالى مفردات الحسابات الجارية المدينة من جانب والمجموع الوارد بكشف الحسبة اليومى .

٤- دفتر استاذ الحسابات الدائنة :

ويمثل اجمالي الالتزامات على الوحدة الادارية الحكومية للغير، ويراقب هذا الحساب الاجمالي حسابات مساعدة تبين انواع او بنود التزامات الوحدة الحكومية، ويخصص لكل منها خانة من خانات الحساب الاجمالي وتشمل :

٤١ - اجمالي حسابات التسوية الدائنة:

وهي حسابات حقيقية يخصص لها دفتر اجمالي الحسابات الدائنة وتمثل التزامات على الوحدة ، او مبالغ مستحقة الدفع بواسطة ادوات الدفع المختلفة والتي تعتبر حسابات وسيطة وتنقسم إلى :

٤١١ - / جارى التأمينات المؤقتة :

ويسدده الموردين أو المقاولين الذى تقدموا بطلباتهم (عروضهم) فى المناقصات او المزايدات الحكومية ، وتخصص صفحة لكل مناقصة على حدة.

تأمينات مؤقتة لمناقصة شراء	٤١١١			
تأمينات مؤقتة لمناقصة شراء	٤١١٢			

٤١٢ - / جارى التأمينات النهائية :

ويخصص صفحة لتأمينات كل مناقصة على حدة.

تأمينات نهائية مناقصة شراء احبار طباعة.	٤١٢١			
تأمينات نهائية مناقصة شراء	٤١٢٢			

٤١٣ - / جارى تأمينات متنوعة ::

ويخصص صفحة أو أكثر لكل نوع من أنواع التأمين.

تأمينات ايجارات عقارات حكومية	٤١٣١			
تأمينات ضمان تشطيبات	٤١٣٢			
تأمينات استلام نهائى	٤١٣٣			

٤١٤ - / جارى الحجوزات:

ويخصص صفحة لكل عملية حجز مستحقات من احد المتعاملين مع الوحدة حيث يبين به المبلغ المحجوز والجهة التى تم الحجز لصالحها والنظورات كالالغاء او التخفيض او سداد المبلغ للجهة المحجوز لصالحها.

حجز مبلغ باسم ... لصالح مصلحة الضرائب .	٤١٤١			
حجز مبلغ باسم ... لصالح وحدة ادارية أخرى.	٤١٤٢			

٤١٥ - / جارى المستحقات الاستثمارية :

وبعد أن صدر القانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ وتعديل تويب الاستخدامات الاستثمارية وعدم التفرقة بينها وبين باقى انواع المصروفات ويخصص لها

الباب السادس واصبحت تسجل طبقاً للأساس النقدي ، فلم يعد هناك حاجة لهذا الحساب. ومع ذلك فإنه سيظل مفتوحاً حتى يتم سداد المستحقات الاستثمارية لصالح مقاولين عن أعمال تمت خلال سنوات سابقة حتى يتم سدادها اليهم ثم يتم الاستغناء عنه.

٤١٦ - حـ / جارى المستحقات عن السنة المالية:

٤١٧ - حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية:

وفيما يلى عرض ملخص لهذه الحسابات :

٥ - إجمالى الحسابات النظامية المدينة .

٦ - إجمالى الحسابات النظامية الدائنة .

ونظراً لارتباط الدفترين سيتم دراستهما معا .

الحسابات النظامية هى حسابات متقابلة تنشئها الوحدة الادارية الحكومية يفرض تحقيق الرقابة ومتابعة بعض عمليات الوحدة ، وفى حالة انتهاء الغرض منها يتم اقفالها بعكس القيد الذى انشأها .

وهى حسابات متقابلة بمعنى ان العملية تؤثر على جانبيها المدين والدائن

فى نفس الوقت وب نفس القيمة . ويتم عرض الحسابات النظامية فى مجموعتين

للتبويب النوعى :

ينقسم دفتر إجمالى الحسابات النظامية المدينة إلى دفاتر المفردات التالية :

٥١	دفتر حساب الديون المستحقة للحكومة
	ويخصص صفحة لكل من هذه الديون لبيان المبلغ الاجمالى والمتحصلات التى تمت منه خاصة ان معظم تلك المبالغ يتم تحصيلها على أقساط مثل غرامات مستحقة على العاملين، وضرائب متأخرة على الممولين.
٥١١	الديون المستحقة على السيد / شريف قيمة ضرائب متأخرة
٥١٢	الديون المستحقة على السيد / خالد قيمة غرامات
٥١٣	الديون المستحقة على السيد / خضر قيمة جزاءات
	ويقابلة فى الجانب الدائن
٦١	دفتر تسوية مطلوبات الحكومة
	ويمثل الجانب الآخر من المبالغ المقيدة فى دفتر الديون المستحقة للحكومة. ويتم اجراء قيد عكسى عندما يتم تحصيل أى مبلغ منها.

٥٢	دفتر المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة	
	ويخصص صفحة لكل نوع من السلف ويقيد به قيمة السلفة عند اصدارها ثم الغاؤها عند انتهاء الغرض منها ويقابله.	
٦٢	دفتر الاستخدامات المنصرفة عنها سلفة مؤقتة	
	ويمثل الجانب الآخر من المبالغ المقيدة في دفتر المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة.	
٥٣	دفتر حساب المبالغ المتفوح عنها اعتمادات وتحويلات بالخارج	
٦٣	دفتر حساب المشتريات والاعمال عنها اعتمادات وتحويلات بالخارج.	
	ويخصص بالدفترين صفحة لكل اعتماد مستندى :	
٥٣١	حـ / اعتماد مستندى لشراء ادوية	
٥٣٢	حـ / اعتماد مستندى لشراء مستلزمات طبية	
٥٣٣	حـ / اعتماد مستندى لشراء اجهزة طبية	
	ويضم مشتريات الاعمال بنفس الاسلوب	
٦٣١	حـ / المشتريات من الادوية	
٦٣٢	حـ / المشتريات من المستلزمات الطبية	
٦٣٣	حـ / المشتريات من الاجهزة	
٥٤	المبالغ المدفوعة مقدماً عن مشتريات وأعمال	
٦٤	حـ / المشتريات والاعمال المدفوع عنها مبالغ مقدماً	
	ويخصص صفحة لكل دفعه مقدمة عن عقود التوريد او المقاولات. :	
٥٤١	حـ / دفعات مقدمة لمناقصة توريد سيارة	
٥٤٢	حـ / دفعات مقدمة لمناقصة توريد خامات	
٥٤٣	حـ / دفعات مقدمة لعقد انشاء مدرسة تمرىض	
	ويقابله للحسابات الدائنة :	
٦٤٢	حـ / مشتريات سيارات ركوب	
٦٤٣	حـ / مشتريات ادوات كتابية	
٦٤٤	حـ / اعمال انشاء مدرسة تمرىض	
٥٥	دفتر حـ / حدود السحب المخصصة من بنك الاستثمار	
٦٥	دفتر حساب بنك الاستثمار (حدود سحب)	
	ويخصص الدفتر الاول لبيان المبالغ التى وافق عليها بنك الاستثمار	

كحدود سحب لكل وحدة حكومية ويمثل الحد الأقصى لما ينبغي لها ان تقوم بسحبه بواسطة شيكات على بنك الاستثمار لتنفيذ المشروعات الاستثمارية في حدود الاعتمادات الواردة بالخطه الاستثمارية ، وهى لا تمثل تمويلاً متاحاً للوحدة الادارية ولكنها تعتبر موافقة مبدئية على السير فى اجراءات التنفيذ . ويكون لكل مشروع صفحة يوضح منها حدود السحب وارقامها المسلسلة المتتابعة، ومبالغ حدود السحب ويخفض بقيمة الشيكات التى تصدرها الوحدة الادارية على بنك الاستثمار بحيث يظهر الرصيد قيمة المبالغ المتبقية من حدود السحب المعتمدة من جانب البنك. وذلك بدلا من استخدام دفتر احصائى خارج القيد المزدوج كما نصت تعليمات وزارة المالية

حدود سحب لعملية انشاء وحدة صحية بقرية..	٥٥١		
حدود سحب لعملية انشاء وحدة اشعة مقطعية	٥٥٢		
حدود سحب لعملية انشاء مستشفى مركزى ..	٥٥٣		
ويقابل الحساب النظامى الدائن رقم ٦٥ ويمثل حسب بنك الاستثمار (حدود سحب) ويقسم بنفس طريقة تقسيم دفتر حساب حدود السحب :			
بنك الاستثمار حدود سحب مشروع وحدة صحية	٦٥١		
بنك الاستثمار حدود سحب مشروع وحدة اشعة مقطعية	٦٥٢		
بنك الاستثمار حدود سحب مشروع مستشفى	٦٥٣		

اسئلة نظرية :

- ١- اذكر اركان النظام المحاسبى الحكومى .
- ٢- اشرح اهمية المستندات الحكومية ، واذكر انواعها .
- ٣- ناقش بالتفصيل المناسب يومية استثمارات الصرف موضحا اهم خاناتها ، وطريقة القيد بها .
- ٤- ناقش بالتفصيل المناسب يومية التسويات موضحا اهم خاناتها ، وطريقة القيد بها ووضح اختافها عن يومية استثمارات الصرف .
- ٥- اشرح مفهوم الاستبعاد فى المحاسبة الحكومية ، ثم اشرح كيف يتم الاستبعاد من الايرادات والاستخدامات .
- ٦- اذكر مجموعات دفاتر الأستاذ المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى ، موضحا ترقيمها .
- ٧- لماذا برايك ادمجت كل من حسابات التسوية المدينة والوسيلة المدينة فى مجموعة واحدة ، وكذلك الدائنة ، وهل هذا هو الافضل والانسب علميا ام استقلال كل منهما فى مجموعة منفصلة .
- ٨- اشرح الاسباب التى دعت الى استخدام الحسابات النظامية ، مع ذكر نماذج لها مرتبطة بالترقيم الكودى لها .
- ٩- لماذا تم انشاء كل من حسابى حدود السحب المخصصة من بنك الاستثمار ، حساب بنك الاستثمار (حدود سحب) ، وهل من الافضل استخدامهما او الاكتفاء بوجود دفتر احصائى خارج القيد المزدوج كما نصت تعليمات وزارة المالية .
- ١٠- اشرح وظيفة كل من حسابى الاصول وحساب المال العام الممثل فى الاصول ، موضحا تقسيمه وكيفية استخدامه فى المراحل التى يمر بها الاصل الثابت .
- ١١- اكمل العبارات التالية :
 - (أ) تنقسم المستندات المستخدمة فى النظام المحاسبى الحكومى من حيث مصدرها الى و..... ومن حيث غرض استخدامها الى و..... و.....
 - (ب) يستخدم النظام المحاسبى الحكومى عدد يومية واولها يومية وثانيها يومية وتعتبر بمثابة يومية

(ج) تنقسم حسابات المدينين فى النظام المحاسبى الحكومى الى
:..... و..... كما تنقسم حسابات الدائنين الى
:..... و.....

(د) تعتبر الحسابات النظامية بمثابة حسابات كما تعرف
بانها حسابات او حسابات وتأخذ الارقام
و..... فهى حسابات

١٢- اختر العبارة الصحيحة من بين العبارات التالية :
(أ) عند مناقشة اهمية المستندات كاداة اثبات فى الوحدات الحكومية :

- ١- تتفق اهمية المستندات الداخلية والخارجية .
- ٢- تزيد اهمية المستندات الداخلية عن المستندات الخارجية .
- ٣- تزيد اهمية المستندات الخارجية عن المستندات الداخلية .
- ٤- لا تستخدم المستندات الداخلية كأساس للقيد .

(ب) تنقسم حسابات التسوية الدائنة الى :

- ١- ثلاثة انواع .
- ٢- اربعة انواع .
- ٣- خمسة انواع .
- ٤- سبعة انواع .

(ج) يضم النظام المحاسبى الحكومى المجموعات التالية :

- ١- المصروفات والمدينين والدائنين .
- ٢- الايرادات والدائنين والمدينين والحسابات النظامية ،
- ٣- المصروفات والايرادات والمدينين والدائنين والحسابات
النظامية .
- ٤- حسابات المراقبة والحسابات الاجمالية وحسابات المفردات .

(د) حسابات المدينين هى الحسابات التى :

- ١- تبدأ مدينة فى القيود المحاسبية .
- ٢- قد تبدأ مدينة فى القيود المحاسبية او قد تبدأ دائنة .
- ٣- تبدأ دائنة فى القيود المحاسبية .
- ٤- تكون ارصدها دائما مدينة .

الفصل الثالث المراقبة الداخلية فى الوحدات الحكومية

اولا :تعريف الرقابة

الاهداف التعليمية للفصل الثالث:

تتعاظم اهمية الرقابة فى الوحدات الحكومية لغياب الحافز الشخصى والملكية الفردية ، ولهذا تتناول الدراسة فى الفصل الثالث تعريف الرقابة ومجالاتها المحاسبية والادارية واجهزة الرقابة على تلك الوحدات ولكى يتعرف الطالب على المراقبة الداخلية فى الوحدات الحكومية فقد تمت مناقشة اهداف ووسائل المراقبة الداخلية ، وكذلك عرضا لنموذج عملى لاجراءات الرقابة على حركة الاصناف فى المخازن ،شراء وبيع الاصناف الحكومية

المحتويات :

- ١- تعريف الرقابة .
- ٢-مجالات الرقابة الحكومية .
- ٣-المراقبة الداخلية فى الوحدات الحكومية .
- ٤-اهداف ووسائل المراقبة الداخلية .
- ٥-أجهزة الرقابة على الوحدات الحكومية .
- ٦-نموذج لنظام المراقبة الداخلية .
- ٧-الرقابة على حركة الاصناف الحكومية.
- أ-المخازن الحكومية .
- ب-المشتريات ومقاولات الاعمال.
- ج- مبيعات الاصناف الحكومية .

مراجع الفصل الثالث ك

- ١- دكتور محمد نصر الهوارى - دراسات فى المراجعة - مكتبة غريب - القاهرة ١٩٧٩ .
- ٢-اللائحة المالية للموازنة والحسابات - وزارة المالية - ١٩٩٥ .
- ٣- دكتور ابراهيم حماد - المحاسبة الحكومية - مكتبة قصر الزعفران - ١٩٩٢ .
- ٤-قانون المناقصات والمزايدات الحكومية ..

تعنى الرقابة على شىء " السيطرة عليه واخضاعه لسلوك مرغوب " ،
وهذا التعريف يوضح التعريف يوضح مقومات الرقابة الأساسية وتشمل :

تعنى الرقابة على شيء " السيطرة عليه واخضاعه لسلوك مرغوب " ،
وهذا التعريف يوضح التعريف يوضح مقومات الرقابة الأساسية وتشمل :

- ضرورة تحديد السلوك الذى يمثل مستوى معقولا لما يرتضيه القائم بالرقابة ، ويتحدد هذا أثناء التخطيط .
 - وضع الضمانات التى تحكم السلوك ليسير طبقا للخطط الموضوعة .
 - التأكد من سرىان تلك الضمانات أثناء التنفيذ .
 - متابعة التنفيذ الفعلى أولا بأول تمهيدا لاستقراء النتائج واتخاذ ما يلزم من اجراءات للعودة بالسلوك الى ما هو مرغوب مرة أخرى .
- وتعتبر الرقابة بهذا الشكل عملية مستمرة حيث تستخدم بيانات المتابعة فى تقويم التنفيذ أو تعديل الخطط حسبما تكشف عنه نتائج المتابعة والتقييم .
- ويتطابق تلك المقومات على الرقابة الحكومية يمكن تقسيمها الى مراحل:
- رقابة مسبقة:

وتتم اثناء وضع تقديرات الموازنة كمرحلة جزئية أولى ، كما تتضمن كمرحلة جزئية ثانية الرقابة قبل الصرف أو التحصيل للتأكد من أن ما يتم صرفه يكون طبقا لاعتمادات الموازنة . وأن ما يتم تحصيله يتفق والايرادات المتوقعة من الموازنة وخاصة عندما تنصف تلك الايرادات بالثبات النسبى .

- رقابة الأداء والتنفيذ ولها جانبان :

رقابة على أداء العمليات الفنية للوحدات الادارية الحكومية والتى تتمثل فى أداء الخدمات الحكومية أو شراء الأصناف او مقاولات الأعمال وكذلك حصول الوحدات الادارية على ما يلزمها من خدمات من الغير .

كما تتضمن أيضا رقابة المدفوعات والمتحصلات عند اتمامها مثل اجراءات استخراج الشيكات الحكومية أو أذون الصرف (الحوالات) ، أو اجراءات استلام وتحصيل أنواع المتحصلات .

- رقابة بعد الأداء :

وتتم بعد اتمام تنفيذ الخدمات الحكومية وكذلك اتمام عمليات الدفع والتحصيل للتأكد من أن ما يتم تنفيذه من خدمات هو ما يفترض قيام الوحدات الادارية به وكذلك عدم تجاوز المدفوعات لاعتمادات الموازنة ، وتحقيق المتحصلات لايرادات الموازنة المقدرة .

ثانيا :مجالات الرقابة الحكومية

يطلق تعبير مجال الرقابة على المدى الذى تتناوله من عمليات الوحدات الادارية الحكومية وتخضع لها الأقسام المالية والمحاسبية فى الوحدات، وتشمل الخرائط التنظيمية وكل طرق واجراءات مراقبة العمليات والأصول وحمايتها ، ودقة وسلامة السجلات المحاسبية ، وتسعى بصفة خاصة للتأكد من تنفيذ العمليات تبعا لتفويض السلطات المرخصة لها وتسجيلها .

كما تتضمن أيضا الاجراءات التنظيمية والمحاسبية التي يتم بمقتضاها تنفيذ العمليات من يوم لآخر وبصفة تلقائية مستمرة بهدف محاولة منع الأخطاء والانحرافات واكتشافها المبكر وتستعين في تحقيقها بما يعرف بمكونات المحاسبة الحكومية ومنها :

- دليل حسابات الحكومة :

- وتشكل حسابات الموازنة العامة من استخدامات وموارد ، وحسابات للأصول والخصوم ، والحسابات الوسيطة والنظامية ، بما يسمح بتصنيف تلك الحسابات تبعا لمتطلبات الموازنة والحسابات القومية، واطهار نتائج التنفيذ والمركز المالي بوضوح ، والتحديد الدقيق للبنود الداخلة في الدليل.

- قواعد وأسس المحاسبة الحكومية :

- وتستند على قواعد تنفيذ الموازنة العامة وتأثيراتها ، كما تعتمد على ما يتضمنه قانون الموازنة العامة من أحكام.
- مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية :
- تحدد لها اللائحة التنفيذية مجموعة السجلات والنماذج المحاسبية
- الواجب استخدامها ولايجوز تعديلها أو استخدام غيرها الا بترخيص من وزارة المالية .

- قواعد الرقابة المالية :

- تحدد الأنظمة التي تقررها وزارة المالية هذه القواعد لمنع أو تجنب وقوع المخالفات المالية وترشيد الانفاق وزيادة الموارد، كما تحدد اختصاصات العاملين التابعين لوزارة المالية القائمة بالرقابة بدءا من المدير المالي والمراقب المالي وانتهاء بوكلاء الحسابات .

- قواعد الضبط الداخلي :

- تمثل النظام الذي يكفل المحافظة على أموال وأصول وحقوق الوحدات الادارية الحكومية مثل تخصيص ادارات مستقلة لأنواع الأنشطة المالية ، وفصل أعمال الوحدات الحسابية عن وحدات المخازن ، وتنفيذ الجرد المستمر للمخازن ، وكذلك الجرد المفاجيء للخزائن والمخازن ، وتحديد الاختصاصات بالنسبة لكل عامل وتوزيع العمل بين العاملين بالادارة المالية ، اجراءات تعديلات في اختصاصاتهم ونقلهم . كما تحدد نظام الحفظ للمستندات والمراسلات الواردة والصادرة .

ثالثا - المراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية الادارية

مفهوم المراقبة الداخلية :

يجب ان نأخذ في الاعتبار ان هناك فرقا بين مفهوم الرقابة العام كما تم تعريفه ، ومفهوم المراقبة الداخلية الخاص ، ويعنى نظاما تضعه ادارة

المشروعات للسيطرة على مجريات الأمور فيها ولضمان جودة اداء عملياتها وانشطتها وفعاليتها ، ولضمان صحة ودقة العمل المحاسبى بكل خطواته . وتتضمن المراقبة الداخلية اجراءات معينة ينص عليها عادة فى اللائحة المالية للميزانية والحسابات وتؤكد بها المنشورات الدورية لوزارة المالية والقرارات الادارية على مستوى الأجهزة التنفيذية .

و يشير القانون نفسه^(١) الى ان المحاسبة الحكومية تهدف بصفة أساسية الى تحقيق الأغراض التالية :

- الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى بالنسبة لأموال الجهات الادارية أو الأموال التى تديرها سواء كانت إيرادا أو أصولا أو خصوما .

- ترشيد المصروفات .
- الرقابة على التزامات الجهات الادارية ومتابعة الوفاء بها .
- اظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسة واتخاذ القرارات .

ويمكن القول أن المراقبة الداخلية يقصد بها:

"الخطة التنظيمية التى يتم بمقتضاها ترتيب واجبات العاملين وتصمم طبقا لها التقارير والاجراءات التى تجعل من الممكن اختبار فعالية الرقابة المحاسبية على الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات " .

وتحت هذا النظام يتم تقسيم عمل الموظفين بالشكل الذى يضمن عدم قيام موظف منفردا بمجموعة من الأعمال متصلة ، ويتم أيضا تحت هذا النظام تحديد كافة التصرفات الواجب اتباعها عند حدوث الاحتمالات المختلفة.

رابعاً : أهداف ووسائل المراقبة الداخلية:

تتلخص أهم الأهداف التى تحققها المراقبة الداخلية فيما يلى :

- ١ - حماية الموارد والممتلكات والتأكد من الاستغلال الأمثل لها ، ولهذا الهدف أهمية بصفة عامة ، وفى المحاسبة الحكومية بصفة خاصة لأن نطاقها هو الوحدات الادارية . وهى تتعامل فى الأموال العامة .
- ٢ - تتميط العمل الادارى بالشكل الذى يمكن من تيسير أدائه وضمان استمراريته على الرغم من اختلاف الأشخاص القائمين عليه .
- ٣ - تبسيط العمل ، وذلك من خلال التعرف المسبق على خطوات تنفيذه بحيث يسهل الموظف انجاز الأعمال الموكلة اليه .
- ٤ - وضع الاجراءات التفصيلية المتعلقة بالمعاملات المالية المختلفة، بما يمكن من تحديد المسئوليات مسبقا وتلافى وقوع الغش والأخطاء .

(١) انظر المادة ٣ من القانون المذكور .

وهناك العديد من الوسائل الممكن اتباعها لانجاز المراقبة الداخلية، وتختلف هذه الوسائل تبعا لاختلاف المجال الذى تطبق فيه قواعد المراقبة الداخلية، كما سيتضح من الدراسة التفصيلية لكل نوع من أنواع المعاملات المالية الحكومية فى حينه. الا أن أهم الوسائل التى تتبع فى تحقيق المراقبة الداخلية يمكن تلخيصها فيما يلى :

(أ) تقسيم العمل بين الموظفين وتحديد مسؤولياتهم وواجباتهم بشكل يمكن من الحد من الغش والأخطاء .

(ب) عدم انفراد موظف واحد باتمام مجموعة متكاملة من الأعمال وعدم قيام الموظف بمراجعة ما أنجزه من أعمال . بل يجب اسناد عمل واحد لكل موظف وفصل أعمال المراجعة والمسئولية عنها عن أعمال التنفيذ والقائمين به.

(ج) نقل الموظف داخليا أو نقل الموظفين بين المصالح المختلفة ، أو تغيير واجباتهم من وقت لآخر بما لا يتعارض مع صالح العمل وذلك للمساعدة على اكتشاف التواطؤ ومنعاه له .

(د) ضرورة قيام الموظف بأجازاته الدورية دفعة واحدة ، وذلك لاتاحة الفرصة أمام من يحل محله لاكتشاف الأخطاء أو التلاعب المتعمد .

(هـ) اتباع ما يعرف بوسيلة المراقبة المزدوجة أى اشتراك أكثر من موظف فى عمل واحد ، فمثلا فى حالة الخزائن التى تفتح بمفتاحين مختلفين يسلمان الى موظفين مختلفين ، وهكذا لاتفتح الخزانة الا بحضورهما معا . مما يتيح فرصة مراقبة كل منهما للآخر .

(و) القيام بالجرد المفاجئ والتفتيش المفاجئ للخزائن والمخازن.

(ز) اتباع وسائل المراقبة الحدية ، مثل ربط مستويات السلطة بحدود معينة فى اعتماد صرف النفقات .

(ح) استخدام نظام محاسبى يتضمن الأساليب الكافية لاجراء المطابقات الدورية وتقديم التقارير المالية بشكل منتظم .

خامسا : أجهزة الرقابة على الوحدات الحكومية

تباشر مجموعة من الأجهزة المختلفة نشاطا رقابيا على الوحدات الادارية الحكومية بسبب زيادة دورها فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدول، ورغم اختلاف الفلسفة الاقتصادية لهذه الدول فان نشاط هذه الوحدات لايمكن انكار اهميته بسبب ما يعكسه بصورة مباشرة او غير مباشرة على المجتمع .

واذا كانت الوحدات الاقتصادية التى تسعى لتحقيق الربح وتكون ادارتها مسئولة أساسا أمام أصحابها تحتاج الى رقابة على عملياتها ، فان الحاجة تشتد فى الوحدات الادارية الحكومية . ولذلك تتعدد أجهزة عليها وتمتد لتشمل كلا من السلطتين التنفيذية والتشريعية . فتشمل رقابة وزارة المالية وقطاعاتها ومديرياتها المالية ، والجهاز المركزى للتنظيم والادارة والجهاز المركزى للمحاسبات . وجهاز الرقابة الادارية ومجلس الشعب .

ومن ناحية أخرى فإن رقابة الوحدة ذاتيا على نفسها عن طريق مجموعة من الاجراءات والترتيبات التي توضع لضمان سير العمل فيها وحماية أصولها بالاضافة الى رفع كفاية الأداء تعرف بالمراقبة الداخلية . . وتشمل مجموعة من التعليمات المطبقة بصفة متماثلة تماما في كل الوحدات الادارية .

(١) رقابة وزارة المالية

تقوم وزارة المالية بدور رقابي أساسى على نشاط الوحدات الادارية الحكومية . ويمكن النظر الى رقابة وزارة المالية من زاويتين :

الأولى - أنها رقابة داخلية : INTERNAL

إذا نظرنا الى وزارة المالية باعتبارها انها إحدى الأجهزة التنفيذية الحكومية فإن دورها الرقابى يعتبر رقابة لجهاز حكومى على جهاز حكومى آخر فالنظرة الشاملة للجهاز الحكومى توضح أن رقابة وزارة المالية نوعا من الرقابة الداخلية

الثانية - أنها رقابة خارجية : EXTERNAL

إذا أخذنا فى الاعتبار أن بعض العاملين المكلفين بالرقابة على أعمال الوحدات الادارية الحكومية تابعين لوزارة المالية اداريا وماليا فان ذلك يمنهم نوعا من الاستقلال وعدم التبعية أو الخضوع لسيطرة رؤساء هذه الوحدات . ومن ناحية أخرى فان الادارة العامة للتفتيش المالى والادارى تعتبر كذلك رقابة خارجية على مستوى الوحدات الادارية .

وتقوم وزارة المالية باختصاصات رقابية متعددة يمكن توضيحها كما يلى ا:

اختصاصات قطاع الموازنة :

تشمل اختصاصات قطاع الموازنة العامة للدولة بوزارة المالية القيام بالواجبات التالية :

- ١ - اعداد التأشيرات العامة للدولة ، وتتضمن قواعد لاعداد تقديرات الموازنة وأبوابها فى كل من جانبى الاستخدامات والموارد .
- ٢ - مناقشة التقديرات التى أعدتها الوحدات الادارية وتعديلها فى حدود الاتجاهات العامة السنوية للموازنة .

- ٣ - تجميع تقديرات الوحدات الادارية على مستوى الموازنة العامة .

- ٤ - مناقشة التقديرات فى الوزارات ومجلس الوزراء .

- ٥ - مناقشة التقديرات مع مجلس الشعب تمهيدا لاعتماد الموازنة .

اختصاصات قطاع الحسابات الختامية :

ويختص بوضع التعليمات الخاصة باعداد حساب ختامى الموازنة العامة للدولة ، وتحدد هذه التعليمات :

- ١ - المواعيد التى تلتزم بها الوحدات الادارية لتقديم حساباتها الختامية الى الجهات التى تتبعها والى وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات .
- ٢ - البيانات المطلوب توافرها فى الحسابات الختامية .

٣ - الجداول والكشوف الختامية المرفقة بالحسابات الختامية لكل من الاستخدامات والموارد وحسابات التسوية والحسابات النظامية للموازنة الجارية.

٤ - وضع التعليمات الخاصة باعداد ختامي الموازنة الاستثمارية. اختصاصات قطاع الحسابات المركزية :

١ - اصدار الكتب والمنشورات الدورية التي تتناول تعديل أو تفسير قواعد المراقبة الداخلية والتوجيه المحاسبي واجراءات الضبط الداخلي .

٢ - الرد على استفسارات الوحدات الادارية بشأنها . اختصاصات اجهزة وزارة المالية بالوحدات الادارية :

يمثل وزارة المالية في الوزارات المختلفة مراقبين ماليين ، وعلى مستوى المحافظات يتبع وزارة المالية مديريات مالية يرأسها مدير مالي ، وتتولى المديريات المالية الاشراف على تنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات في جميع وحدات المحافظة سواء كانت هذه الوحدات مركزية (أى تابعة للوزارات) أو محلية (تابعة للحكم المحلي) ، وتعد هذه المديريات بيانات عن نشاطها كل ثلاثة اشهر تعد في نماذج خاصة .

وفيما يلي عرض لاختصاصات ممثلي وزارة المالية في الوحدات الادارية: - اختصاصات المراقبين الماليين بالوزارات والمديرين الماليين بالمحافظات: تتشابه اختصاصات المراقبين الماليين مع اختصاصات المديرين الماليين . ورغم ان مسئوليتهم الأساسية هي الاشراف على تنفيذ قانون المحاسبة الحكومية وغيره من القوانين واللوائح .

(٢) رقابة الجهاز المركزى للتنظيم والادارة

يختص الجهاز المركزى للتنظيم والادارة بالرقابة على ما يتعلق بشئون العاملين في الوحدات الادارية الحكومية ، ومن هذه الناحية فان رقابته تعتبر نوعا من الرقابة الجزئية على أعمال الوحدات . ومن اختصاصاته ابداء الراى فيما يلى^(٥) :

١ - توزيع الاعتمادات الاجمالية المخصصة للأجور بمختلف الموازنات .

٢ - اجراء تعديلات في درجات الوظائف الخالية أو المشغولة في الوحدات الادارية التي يتم ترتيب وظائفها واقرارها وتحديد مسميات الوظائف من واقع جداول الترتيب المعتمدة .

٣ - اعتماد تقييم بعض الوظائف مثل العاملين بالادارات القانونية .

٤ - مراجعة لوائح الكادرات الخاصة وجداول العاملين بها وترتيب وظائفها .

(٥) التأشير العامه للسنة المالية ٨٤/٨٥ - وزارة المالية - قطاع الموازنة العامة للدولة ص ١ - ٤ .

٥ - نقل العاملين الزائدين عن حاجة العمل بدرجاتهم من مختلف الوحدات التي تضمها الموازنة العامة للدولة الى الجهات الاخرى التي تحتاجها .
٦ - الغاء او نقل الدرجات الخالية التي تكشف الدراسة زيادتها عن حاجة بعض الوحدات الى أخرى تعاني نقصا في الوظائف او الى وحدات الحكم المحلي

كما ان له حق دراسة احتياجات الوحدات الادارية من العاملين بالاشتراك معها ورسم سياسة وخطط تدريبهم ورفع كفاءتهم ، واقتراح أساليب تبسيط الاجراءات وزيادة الانتاجية ، ووضع نظم التفتيش والمتابعة للتأكد من سلامة وكفاءة أداء العاملين^(١) .

(٣) رقابة جهاز الرقابة الادارية

الرقابة الادارية جهاز رقابي مستقل ضمان لحمايته ولعدم خضوعه لسيطرة الوحدات التنفيذية . وهي تقوم بوظيفتين اساسيتين :
وظيفة مانعة :

يضم جهاز الرقابة الادارية اجهزة تابعة للتحريات للتعرف على نوعية سير العمل داخل الوحدات الادارية بهدف منع المخالفات ان أمكن واكتشافها قبل اتمام حدوثها وتهدف في ذلك الى التعرف على نواحي الضعف واكتشاف المعوقات الادارية .
وظيفة مصححة :

عن طريق بحث شكاوى الأفراد وما يتم الابلاغ عنه في حدوث مخالفات او اهمال من العاملين . وتقوم الرقابة الادارية بتحويل ما يتم اكتشافه من مخالفات الى النيابة الادارية التي تتولى التحقيق فيها . بالاضافة الى ما تحيله اليها اجهزة الوحدات الادارية من مخالفات تم اكتشافها بواسطة اجهزتها أو اجهزة الرقابة الماليو لاتخاذ ما يلزم من اجراءات قانونية أو قضائية .

(٤) رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات

لا تملك السلطة التشريعية (مجلس الشعب) الوقت الكافى لاجراء الرقابة الدقيقة والتفصيلية ، لذلك فقد أسندت تبعية الجهاز المركزى للمحاسبات لمجلس الشعب بهدف :
- توفير الامكانيات الفنية التي قد لا تتوفر للسلطة التشريعية أو الوقت اللازم لمراقبة أعمال الوحدات الادارية الحكومية ووحدات القطاع العام الاقتصادية .

(١) دكتور حسن محمد كمال - نظام المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وعملية - مكتبة عين شمس - ١٩٨١

- توفير الاستقلال المطلوب لتمكنه من اجراء مراجعة دقيقة دون الخضوع لتأثير ادارات الوحدات الادارية الحكومية .

وتتميز مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات بانها :

١ - مراجعة خارجية لقيامها بواسطة جهاز مستقل عن الوحدات الادارية .

٢ - مراجعة بعد الصرف أو التحصيل حيث لا يتدخل الجهاز عادة فى الاجراءات التنفيذية لعمليات الوحدات الادارية الا عند طلب الرأى منه فى حالات خاصة .

٣ - مراجعة مستمرة حيث يتواجد ممثلوه فى الوحدات الادارية على مدار العام لتنفيذ المراجعة .

٤ - مراجعة مالية شاملة لتغطيتها كافة العمليات المالية للوحدات الادارية .

٥ - مراجعة لائحية ^(١) COMPLIANCE

(٥) رقابة مجلس الشعب

Peoples consul legislation control

تتحقق رقابة مجلس الشعب على الوحدات الادارية الحكومية من خلال :

١ - مناقشة تقديرات الموازنة العامة للدولة واعتماد التقديرات كما هى أو تعديلها .

٢ - مناقشة الحساب الختامى للسنة المالية واعتماده .

٣ - الاطلاع على تقارير الجهاز المركزى للمحاسبات ومناقشة الحكومة فيما جاء بالتقارير .

٤ - توجيه طلبات الاحاطة فيما يختص بالتنفيذ ونتائجه .

٥ - تكليف الجهاز المركزى للمحاسبات اجراء فحص لأغراض خاصة فى حالات معينة بأسلوب يختلف عن أساليب المراجعة العادية .

سادسا : نموذج لنظام المراقبة الداخلية

الرقابة على حركة الاصناف الحكومية

١-مخازن الوحدات الادارية الحكومية

تمثل الاصناف التى تشتريها الوحدات الادارية الحكومية نسبة كبيرة من اعتمادات الموازنه ، ويتم تخزينها فى مخازن تابعة لتلك الوحدات للصرف منها تبعاً للاحتياجات الفعلية أو المقررات الموضوعه . وتأتى أهمية المراقبة

(١) دكتور محمد نصر الهوارى - دراسات فى المراجعة - مكتبة غريب - القاهرة ١٩٧٩ .

الداخلية لمخازن الوحدات من اسباب متعددة منها ضرورة منع تراكم المخزون والشرء دون حاجة فعلية ، وعدم تعرض الكميات المخزونة للتلف أو الضياع بالاضافة الى منع الاختلاسات والاسراف فى الاستخدام .

تنظيم المخازن الحكومية :

يشمل تنظيم المخازن الحكومية كلا من ادارات المخازن والمخازن نفسها.

ادارة المخازن :

وهى المسئولة عن تنفيذ لائحة المخازن وتحضير المقاييسات السنوية وامساك حسابات المخازن التابعة لها ودفاتر العهد الشخصية والفرعية ، كما تقوم بالشرء فى حالة عدم وجود ادارة مستقلة للمشتريات او التوريدات .
اما الوحدات التى لا يوجد بها ادارة للمخازن فيقوم قسم الحسابات بجميع واجباتها، ويقوم المشرف على قسم الحسابات مسئولاً بواجبات ادارة المخازن.

أنواع المخازن :

تنقسم المخازن الى ثلاثة انواع :

- (أ) مخزن رئيسى لإستلام وصرف جميع الاصناف التى تم شراؤها ويقوم بتموين المخازن الإقليمية أو الفرعية باحتياجاتها . وله أمين مخازن يمسك دفتر عهدة المخزن (نموذج ١١٨ ع . ح) .
- (ب) مخزن اقليمى وترد اليه الأصناف من المخزن الرئيسى أو أصناف مشتراة مباشرة ، ويقوم بتموين المخازن الفرعية التابعة للاقليم أو المنطقة ، وله أمين مخزن يمسك دفتر عهدة المخزن (نموذج ١١٨ ع.ح) لما بقية الدفاتر فيمسكها قسم مختص يمثل جزءا من ادارة المخازن.
- (ج) مخزن فرعى ويتسلم الاصناف من المخزن الرئيسى أو الاقليمى ، وكذلك التى تشتري مباشرة ، ويكون مسئولاً عن العهد الفرعية والشخصية التابعة له ويمسك كشوف العهد الشخصية (١٩٣ ع . ح) بالاضافة الى دفتر عهدة المخزن (نموذج ١١٨ ع . ح مكرر).

انواع الأصناف التى يتم تخزينها :

تضم المخازن الحكومية أنواعا متعددة من الأصناف ولكنها تنقسم بصفة

عامة الى ثلاثة أنواع :

- (أ) أصناف مستديمة ولا تبنى بالاستعمال ، وتقيد عهدة على مستلمها ثم تعاد الى المخازن بعد نهاية صلاحية استعمالها او الاستغناء عنها أو يتخلف عنها بقايا مثل الملابس والأثاث والأجهزة والخزائن وقطع غيار الآلات والخامات التى تحول عند تشغيلها الى اصناف مستديمة.
- (ب) أصناف معدة للاستهلاك وهى التى تبنى بالاستعمال ولا يتخلف عنها بقايا من نوعها مثل الخامات المستهلكة والأدوية والأمصال والوقود والأغذية والادوات الكتابية المستهلكة... الخ .

(جـ) أصناف غير صالحة للاستعمال (الكهنة) وتقرر لجان مختصة بعد فحص الأصناف المرتجعة للمخازن أنها تالفة وغير صالحة للاستعمال مثل الحديد الخردة والنحاس والملابس المستعملة والأخشاب الكسر... الخ. وينبغي تخزين الأصناف تبعا لأنواعها مع فصل الأصناف الجديدة عن المستعملة، واستخدام بطاقات الصنف لتحديد الكميات الموجودة، مع العناية بحفظها من التلف والحريق. ولا يجوز حفظ أصناف غير حكومية بالمخازن، وإذا وجدت وقت الجرد يتم اضافتها لحساب الحكومة.

واجبات موظفى المخازن :

يتولى الإشراف على المخازن مدير المخازن ويتبعه أمناء المخازن ، فيكون هناك أمين مخزن أو أكثر حسب حاجة العمل ، أو توكل أعمال المخزن إلى أحد العاملين ، أو إذا لم يكن هناك مخزن يتولى المشرف على الوحدة أعمال المخازن عمليا وحسابيا ، ويتم التأمين على أمين المخزن مثل أمناء الخزائن. وتشمل واجبات المخازن :

١- اعداد المقاييسات :

ويطلق لفظ المقاييسة على التقديرات الخاصة باحتياجات الوحدات الادارية من الاصناف المخزنة اللازمة للسنة المالية التالية ، وتعد تلك المقاييسات بمعرفة أمناء المخازن .

وتحضر المقاييسات قبل بدء السنة المالية بتسعة أشهر ويتم اخطار وزارة المالية بها فور اعدادها لمراجعتها ومناقشتها مع الوحدة ثم ترسل بعد المراجعة لوزارة المالية فى الموعد الذى تحدده لإعتمادها ، وتخطر المصلحة مرة اخرى بقيمة الاعتماد لإدراجه ضمن مشروع ميزانياتها ، وإذا تأخرت الوحدة عن المواعيد المقررة فان وزارة المالية تحدد الاعتماد الذى تراه ، ويكون على الوحدة وضع مقاييسات جديدة فى حدود الاعتماد .

٢- - تموين المخازن :

يجب على مدير المخازن العمل على تموينها فى الوقت المناسب فى حدود المقاييسات والاعتمادات ،

و يمكن ايضا الشراء من الوفورات الناتجة عن فروق الاسعار لشراء كميات اضافية أو زيادة عن المقاييسات فيما لا يتجاوز ١٠% من اعتماد الموازنة . وفى غير هاتين الحالتين ينبغي طلب اعتمادات اضافية من وزارة المالية مع بيان الأسباب التى تدعو إلى ذلك .

٣- - صرف الأصناف من المخازن :

تمر عملية صرف الاصناف من المخازن الحكومية بالمراحل التالية :

١- طلب صرف الاصناف من المخازن : تملأ الجهة التى تطلب الأصناف

مبيناً به اسماء الأصناف المطلوبة وأسباب الطلب وتعطى ارقاماً سنوية وترسل للمخازن . وتحدد الكميات حسب الاحتياجات أو المقررات المحددة . وينبغي تحرير طلب صرف مستقل لكل نوع من انواع الاصناف مستديمة أو مستهلكة أو كهنة . ويمكن طلب الاصناف تليفونيا أو بخطاب عادى فى الحالات العاجلة على ان يرسل النموذج فيما بعد ، كما يرفق بالطلب النموذج اخر خاص فى حالة مقايسات الورش .

ويحدد مدير المخازن الكميات المرخص بصرفها سواء كانت الكمية المطلوبة أو اقل منها حسبما يراه كافياً أو تبعا للموجود بالمخازن مع اعتماد الطلب من رئيس الوحدة ، ويوقع امين المخازن على الطلب بعد اثبات ما تم صرفه فعلاً وبيان أسباب عدم صرف الأصناف التى لم تصرف .

٢ - تنفيذ طلبات الصرف : يتم الصرف فور استلام أمين المخازن له بعد استيفاء توقيعات مدير المخازن ورئيس الوحدة الادارية ، على انه تحدد مواعيد محددة لصرف الأصناف من المخازن حسب حاجة العمل ، ولا يمكن الصرف فى غير تلك المواعيد الا اذا كان مؤشراً عليها من مدير المخازن بالصرف بصفة استثنائية . وبمجرد صرف الاصناف يتم تسجيلها فى الدفتر المختص لخصمها من الكمية الموجودة .

٤ - إرجاع الأصناف إلى المخازن :

يتم ارجاع أصناف للمخازن فى حالات مختلفة منها : عدم صلاحيتها للاستعمال أو بسبب زيادتها عن الحاجة ، كما يتم ايضا ارجاع مخلفات الخامات المنصرفة للاصلاحات أو بقايا قطع الغيار وما يماثلها . ويحرر عند ارجاعها اذن تسلم مرفقا به كشف ارجاع مبيناً به سبب اعادتها . ويتم خصم الاصناف المرتجعة من دفتر اجمالى العهد واستمارة العهد الشخصية.

٥ - جرد المخازن :

تخضع المخازن الحكومية لعمليات الجرد الشامل مرة كل سنة دفعة واحدة أو على دفعات بما يتفق وحالة المخازن بالوحدة . ويراعى عند الجرد ضرورة اخطار وزارة المالية عن موعد الجرد ، ولا يجوز تغيير هذا الموعد بعد ذلك الا بموافقة وزارة المالية . ولا يجرأ جرد صنف من الاصناف مهما بلغت كمياته ، ويجب أن يتم جرد جميع الاصناف قبل نهاية السنة . ويتبع فى الجرد ما يلى :

- ١- **تشكيل لجان الجرد** : يشكل رئيس الوحدة الادارية لجنة أو لجاناً للجرد لكل الاصناف من غير امناء المخازن ويتم الجرد تحت اشراف مدير المخازن .
- ٢- **التحضير للجرد** : يتم حصر الارصدة الموجودة بالدفاتر المخزنية فى اليوم السابق للجرد وتسجل فى محضر الجرد ويعد من صورتين ، ويوقع الموظف

المسئول بإدارة المخازن بصحتها.

٣- **تنفيذ الجرد** : يتم الجرد الفعلى ، وتثبت لجنة الجرد الكمية الفعلية بمحضر الجرد وتبين الفرق بين الموضح بالعهددة والموجود من واقع الجرد من زيادة أو عجز ، ويوقع رئيس لجنة الجرد أمام كل صنف تم جرده.

4 - **العناية بالجرد** : ينبغى ان يتم جرد الأصناف من واقع الأرصددة الموجودة بالدفاتر واثبات نتيجة الجرد كما اظهرته عملية الجرد ، والا تعرضت اللجنة للمساءلة التأديبية .

٥- **اقرار لجنة الجرد** : بعد انتهاء عملية الجرد تعطى لجنة الجرد اقرارا على المضمر بأنها جردت الأصناف جردا فعليا . كما يقر مدير المخازن بأن الجرد قد تم تحت اشرافه .

٦- **تحرير كشف الزيادة والعجز** : وتحرره لجنة الجرد وتبين به قيمة الزيادة او العجز و ايضا حات أمين المخزن لأسبابها ، ويرسل النموذج السى وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات ويتخذ بشأنها قرارات حسب أسبابها وطبيعة المواد المخزنة .

٧- **اعتماد نتيجة الجرد** : يكون اعتماد نتيجة الجرد كما يلى :
(أ) من مدير المخازن فى حالة عدم وجود زيادة أو عجز ، وترسل صورة من محاضر الجرد لوزارة المالية .

(ب) من رئيس الوحدة فى حالات الزيادة أو العجز اذا تقرر تحصيل قيمة العجز بالكامل من المسئول أو كان العجز طبيعيا فى حدود النسب المقررة ، أو مقابل زيادة من نفس الصنف مع وجود خطأ فى القيد الدفترى ، وترسل المستندات ومحاضر الجرد للاعتماد من وزارة المالية .

٨- **تسوية العجز والزيادة** :

(أ) يتم اعداد اذن صرف وتخصم الكمية من الارصددة الدفترية وترسل صورة منه للحسابات لقيد المبلغ على المسئول مع اجراء القيد النظامى اللازم كديون مستحقة للحكومة .

(ب) تضاف الزيادة فى الكمية الموجودة بالمخزن بموجب اذن اضافة وترفق صورة منه بمحاضر الجرد عند ارسالها لوزارة المالية.

ويمكن اجراء جرد جزئى عن بعض موجودات المخازن مرة كل شهر فى مواعيد غير محددة مسبقا . ويقوم مدير المخازن أو من ينوب عنه باجراء الجرد ويوقع بدفتر العهددة أمام الأصناف التى تم جردها وبيان بتاريخ الجرد . واتباع الإجراءات المعتادة بالنسبة للعجز والزيادة .

٦ - **التفتيش على المخازن** :

يتم التفتيش على مخازن الوحدات الادارية من كل من :

- (أ) مفتشى وزارة المالية ويقومون بالتفتيش فى مواعيد غير معينة دون إخطار سابق وذلك على المخازن وحساباتها .
- (ب) مفتشون محليون من الإدارات المالية وبنفس الطريقة السابقة .
- (ج) مفتشون من الجهاز المركزى للمحاسبات .
- وتتلخص واجبات التفتيش فيما يلى :
- ١- التأكد من تطبيق احكام القوانين واللوائح المنظمة .
 - ٢- التأكد من انتظام القيد بالدفاتر المخزنية أولا بأول ومن اكتمال قيد العمليات بها حتى تاريخ التفتيش .
 - ٣- اختيار بعض الأصناف والقيام بجردا فعليا واعداد محاضر الجرد بنفس الطريقة المعتادة .
 - ٤- اجراء مراجعة مستندية على المستندات والدفاتر للتحقق من صحة عمليات الاضافة والصرف .
 - ٥- التأكد من اجراء التسويات اللازمة للعجز والزيادة التى ظهرت أثناء الجرد فورا وتتبع ما تم بشأن تحصيل مبالغ العجز أو تسويتها تبعا للاتحة المخازن .
 - ٦- تتبع ما تم تنفيذه من الملاحظات التى وردت فى تقارير سابقة وما لم يتم العمل بها أو لم تنفذ مع بيان اسباب ذلك وتحديد مسؤوليته .
- وعلى الوحدات الادارية الحكومية ان تقوم بالرد على ما يبلغ لها من ملاحظات التفتيش فى مدى اسبوعين من تاريخ ابلاغها بها بالنسبة للمخازن الصغيرة وفى مدى شهرين بالنسبة للمخازن الكبيرة .

٢- المشتريات ومقاولات الاعمال

فى الوحدات الحكومية

- تخضع المشتريات ومقاولات الأعمال فى الوحدات الادارية الحكومية لقانون تنظيم المناقصات والمزايدات رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ ولائحته التنفيذية، المعدل بالقانون رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٨ .
- تحدد القواعد والاجراءات الواجب اتباعها كما تحدد السلطات المرخصة للشراء واتخاذ اجراءاته وتشمل القواعد العامة النقاط التالية :
- ١- ضرورة الشراء فى حدود الاحتياجات الفعلية بعد دراسة موضوعية تراعى فيها مستويات التخزين ومعدلات الاستهلاك ومقررات الصنف .
 - ٢- لا يجوز التعاقد على اصناف موجودة أو اصناف بديلة .
 - ٣- يعتمد رئيس الوحدة الادارية قرار بدء اتخاذ إجراءات الشراء أو من يفوضه .
 - ٤- ينبغى التعاقد على أساس مواصفات دقيقة مفصلة توضع بمعرفة لجنة فنية، مراعية فى ذلك المواصفات القياسية أو المواصفات التى تصدرها وتعتمدها اللجنة الفنية ، مع ملاحظة ملاءمتها ما امكن لطبيعة الانتاج المحلى .

٥- بيان كيفية التوريد من حيث التعبئة ، او اجراء المقاولات طبقا للرسوم الفنية ، او ضرورة تقديم عينات والالتزام بها .

٦- يمنع التعاقد بقصد استنفاد الاعتمادات المالية ، فى الاشهر الأخيرة من السنة الا فى الحالات الاستثنائية تبعا لظروف العمل و توضيح مبررات الاستثناء .

٧- امساك سجلات ونماذج احصائية بمعرفة ادارة المشتريات ومنها : امساك سجل عام لقبد الموردين داخل وخارج الجمهورية .

٨- يمنع العاملون بالوحدات الادارية والهيئات العامة ووحدات القطاع العام من التقدم بعطاءات او عروض ، ولا يجوز شراء اصناف منهم الا فى حالات التأليف والأعمال الفنية ذات الصلة بالعمل الفنى للوحدة وبترخيص من السلطات المختصة .

٩- يتم الشراء تبعا للشروط العامة والخاصة التى يتعين اقرارها من مجلس الدولة ولا يتم تعديلها الا بموافقة .

١٠- يعين كل وزير الإدارات المركزية التى يكون لرؤسائها حق مباشرة السلطات المخولة للشراء ، ولا يجوز الجمع بين سلطة اعتماد الشراء والاشتراك فى لجان الدراسة والبت فى العطاءات .

طرق شراء الاصناف والتعاقد على تنفيذ مقاولات الاعمال

يتم شراء الاصناف والتعاقد على مقاولات الاعمال بطرق متعددة منها :

١- المناقصة العامة :

الأصل فى الشراء ان يتم الشراء بواسطة مناقصة عامة ، حيث يتوفر فيها مبادئ العلانية والمساواة وحرية المنافسة . والمناقصة العامة قد تكون مناقصة عامة داخلية يتم الاعلان عنها داخل مصر فقط ، او خارجية ويعلن عنها فى مصر والخارج .

وليس هناك حد أقصى لمبلغ المناقصة العامة ، ويتم اعتمادها تبعا لقيمتها . فتعتمد من رئيس الوحدة او من رئيس الادارة المركزية او من الوزير او من يمارس سلطاته تبعا لقيمتها .

٢- المناقصة المحدودة :

تتم فى الحالات التى تتطلب طبيعتها ان يقتصر الاشتراك فيها على مقاولين أو موردين معينين داخل او خارج مصر بشرط ثبوت كفاءتهم فى النواحي الفنية والمالية . ويراعى ان يتم اجراؤها بين اكبر عدد من المشتغلين

بنوع النشاط الخاص بالمناقصة والمقيد بسجل المقاولين والموردين . ويسرى على اعتمادها نفس حدود السلطات المخولة فى المناقصة العامة .

٣ - المناقصة المحلية :

يتم الشراء بواسطة المناقصة المحلية بقرار مسبب من السلطة المختصة ، وذلك فيما لا يزيد عن ٢٠٠٠٠٠ جنية مصرى . وتوجه الدعوة للاشتراك فيها لأكبر عدد من الموردين المشتغلين بنوع النشاط موضوع المناقصة ممن يقع نشاطهم فى دائرة المحافظة والمقيد بسجل الموردين أو المقاولين لدى الوحدة ، كما توجه الدعوة إلى غيرهم بقرار من السلطة المختصة . ويتم توجيه الدعوة عن طريق الاعلان ، وفى حالات خاصة بواسطة البريد المسجل قبل الموعد المحدد للمناقصة بوقت كاف . وتكون سلطات الاعتماد فيها لرئيس الوحدة المختص حتى ٢٠٠٠٠ جنية ولرئيس الادارة المركزية حتى ٤٠٠٠٠ جنية .

٤ - الممارسة العامة :

يتم اجرائها فى حالات معينة منها الأشياء المحتكر صنعها أو استيرادها ، أو التى لا توجد الا لدى شخص معين بذاته ، والتى لا يمكن تحديد مواصفاتها بدقة ، وكذلك الاعمال الاستشارية والفنية التى ينبغى اجرائها بواسطة فنيين أو اخصائيين ، وتشمل كذلك التوريدات ومقاولات الاعمال والنقل التى تتصف بالاستعجال أو السرية أو التى لم تقدم عنها عطاءات فى المناقصات أو قدمت

عطاءات تزيد عن اسعار السوق فى الحالة العاجلة ولا يمكن اعادة المناقصة . ويتم التعاقد عادة عن طريق لجنة للممارسة تشكل من عناصر فنية ومالية وقانونية حسب اهمية وطبيعة التعاقد . وينبغى ان تضم اعضاء من وزارة المالية اذا زادت قيمتها عن ٢٥٠٠٠٠ جنية ، ومن مجلس الدولة اذا زادت قيمتها ٥٠٠٠٠٠٠ جنية وذلك بالنسبة للممارسات المحلية . اما الممارسات الخارجية فيشترط لاشتراك مندوب وزارة المالية وعضوية مندوب مجلس الدولة زيادة القيمة عن مليون جنية .

٥ - الأمر المباشر :

يتم الشراء بالأمر المباشر أو الاتفاق المباشر فى الحالات العاجلة التى لا تتحمل اجراء المناقصة بعد التصريح من رئيس المصلحة بشرط ألا يزيد قيمة ما تم شراؤه عن ٥٠٠٠٠ جنية بالنسبة للمشتريات والخدمات العادية وخدمات النقل ، وبالنسبة لمقاولات الأعمال ١٠٠٠٠٠ جنية . كما يتم

الاتفاق المباشر في حالات شراء مواد التموين او نقلها وذلك لوزير التموين بعد موافقة رئيس الوزراء في كل حالة .

وينص قانون تنفيذ المناقصات العامة على سريان احكام المناقصة العامة على كل طرق الشراء والتعاقد الأخرى فيما لم يرد بشأنه نص خاص . ولذلك فاننا سنعرض فيما يلي خطوات المناقصة العامة والتي تتمثل في :

الاعلان عن المناقصة العامة وشروطه :

١- يتم الاعلان في الوقت المناسب في الوقائع المصرية ، وفي جريدة أو اثنتين مصريتين يوميتين واسعتي الانتشار

٢- يبين في الاعلان البيانات التالية عن : الاصناف أو الأعمال المطلوبة . قيمة التأمين الابتدائي والنهائي . ثمن النسخة من كراسة ومواصفات العطاءات .

• الفترة المسموح خلالها بتقديم العطاءات ولا تقل عادة عن ٣٠ يوما من تاريخ أول اعلان في الوقائع المصرية ، ويمكن تقصيرها الي خمسة عشر يوما في حالات الضرورة .

• المدة المحددة لصلاحيه العطاءات (سريانها) ولا تزيد عن شهر من تاريخ فتح العطاءات الا في الحالات التي تدعو الي ذلك .

٣- يتم قبل الاعلان اعداد كراسة الشروط وبيين فيها قوائم الاصناف او الاعمال المطلوبة ، ثم طبعها وتوزيعها بعد اعتمادها من ادارة المشتريات . تحديد ثمنها على اساس التكلفة الفعلية لها والمستندات المرفقة بها مضافا اليها نسبة لا تزيد عن ٢٠% كمصروفات ادارية . ويتم ترجمتها في حالة المناقصة الخارجية يتبع في صرفها الاجراءات المخزنية المعمول بها من حيث الاضافة والصرف والالغاء . وعند بيع كراسة الشروط يتم تسجيل المحصل من ثمن البيع كإيرادات .

كيفية تقديم العطاءات :

يجب ان يتضمن الاعلان الخاص بشروط المناقصة ان تقدم العطاءات في مظروفين مغلقين:

- احدهما ويسمى المظروف الفني ويوضع بداخله المستندات التي توضح المواصفات الفنية للاصناف المطلوبة بالاضافة الى البيانات الى ترى الوحدة الادارية ضرورة توافرها للتحقق من مطابقة العرض الفني للشروط والمواصفات المطروحة ، كما يرفق به التأمين المؤقت المحدد تبعا للقيمة التقديرية للعملية .

- والآخر ويسمى المظروف المالى وتوضح به الاسعار وشروط التوريد ومواعيده واسعار قطع الغيار ومدة الضمان واسعار خدمات الصيانة بعد انتهاء مدة الضمان ، وغير ذلك من البيانات التي توضح الكفاءة الفنية والمالية لدى مقدم العطاء بما يتناسب مع طبيعة المناقصة .

استلام العطاءات وفتحها :

١- يخصص مندوب من ادارة المشتريات لاستلام العطاءات الواردة بالبريد من قسم الوارد او مباشرة آلى الادارة ووضعها داخل صندوق العطاءات.

٢- يعد صندوق العطاءات بحيث لا يسمح باخراج عطاءات منه بعد ادخالها فيه.

٣- يجب على قسم الوارد تسليم العطاءات الواردة يوم فتح المظاريف فوراً آلى مندوب ادارة المشتريات بالنسبة للعطاءات التى ترد قبل الموعد المحدد لفتح المظاريف .

٤- فتح مظاريف العطاءات :

تشكل لجنة لفتح مظاريف العطاءات من رئيس فنى تتناسب وظيفته وأهمية المناقصة ، وعضوية كل من مدير القسم المختص وموظف فنى فى حالات مقاولات الاعمال ومدير المشتريات او نائبه فى حالة توريد اصناف ، ومندوب من ادارة الحسابات لاستلام التأمينات ، ويمكن ضم عضوية آخرين اليها . ويتم فتح صندوق العطاءات فى الوقت المحدد اثبات حالة العطاءات وعددها وترقيمها بارقام متسلسلة وترقيم اوراقها واثبات عددها .

• فتح المظروف الفنى فقط وقراءة البيانات الرئيسية به .

• اثبات قيمة التأمين المؤقت وتسليمه لمندوب الحسابات بعد توقيعه على محضر فتح المظاريف .

• التوقيع من اعضاء اللجنة على اوراق العطاءات ومظاريفها ، والتأشير على كل كشط او تصحيح فى ارقامها ، وتسليمها لمدير المشتريات او مندربها لحفظها فى خزانة خاصة .

• اعداد محضر فتح المظاريف وتوقيعه من اللجنة .

• اعداد كشف بالبيانات الواردة مع العطاءات والتوقيع عليه من رئيس اللجنة واعضاءها وتسليمها لمندوب المشتريات .

ولا تهتم اللجنة بالعطاءات او التعديلات التى ترد بعد موعد فتح المظاريف، ويتم اعداد كشف بها . وعادة لا يتم دراستها الا فى الاحوال التى يكون من المناسب فيها التجاوز عن التأخير لأسباب خارجة عن ارادة مقدم العطاء وأن يكون فى صالح الخزانة . اما تخفيضات الأسعار التى ترد آلى اللجنة قبل فتح المظاريف فيؤخذ بها دائما .

فحص العينات ومراجعة العطاءات :

١- فحص العينات المرفقة بالعطاءات :

• تتولى ادارة المشتريات فرز عينات كل صنف وقيدتها بسجل العينات .

- يتم ارسالها فوراً او فى خلال ثلاثة ايام على الأكثر الى المعمل الفنى الحكومى او الجهة الفنية المختصة لتحليلها ودراستها اذا تطلب الامر .
- تراعى ادارة المشتريات السرية عند ارسال العينات للفحص فيتم ترقيم العينات بأرقام خاصة .
- على الجهة القائمة بالفحص تقديم تقرير عن نتيجة الفحص فى وقت مناسب وبيان مدى مطابقتها للمواصفات المطلوبة فى دفتر كراسة الشروط.
- تقوم ادارة المشتريات بكتابة نتائج التحليل بسجل العينات امام كل عينة تمهيدا لعرضها على لجنة البت .

٢- مراجعة العطاءات قبل البت فيها وتفرغها :

- يكلف موظف مسئول أو اكثر بمراجعة العطاءات حسابيا .
 - فى حالة اختلاف سعر الوحدة عن الاجمالى يؤخذ سعر الوحدة .
 - تكون نتيجة المراجعة هى الاساس فى تحديد قيمة العطاء وترتيبه بين العطاءات الاخرى .
 - فى حالة وجود خطأ مادى يكون اتخاذ قرار بشأنه من اختصاص لجنة البت مع استطلاع رأى مجلس الدولة .
 - يتم تفرغ العطاءات على النموذج المعد لذلك من ثلاثة صور . ويتم اثبات ملاحظات وشروط مقدمى العطاءات والتي تخالف شروط الوحدة.
 - ينبغى اتمام عملية التفرغ فى اقل وقت ممكن خلال مدة سريان العطاءات.
 - يوضح على نموذج التفرغ رقم وقيمة اعتماد البند المخصص بالموازنة.
 - يتم اجراء مطابقة بين نموذج التفرغ والعطاءات بمعرفة اثنين من المراجعين والتوقيع بما يفيد المطابقة .
- #### البت فى العطاءات :

تشكل لجنة للبت فى العطاءات المقدمة للوحدة بقرار من سلطة الاعتماد المختصة ، برئاسة رئيس الوحدة او من ينوب عنه وعضوية مدير ادارة المشتريات ومندوب فنى او اكثر من داخل الوحدة او خارجها من ذوى الخبرة فى الاصناف او الاعمال المطلوبة وممثل للادارة المالية والادارة القانونية . ويجب ان تمثل وزارة المالية فى لجنة البت وعضو من ادارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة متى زادت زادت القيمة التقديرية للمناقصة عن حدود معينة

واجبات لجنة البت:

- ١- تقوم لجنة البت بالتأكد من مطابقة كشوف التفرغ للعطاءات ، وفحص العينات ومقارنتها ببعضها ، وتوضيح اوجه نقص العطاءات او مخالفتها للشروط والمواصفات على كشوف التفرغ ، وتعد محاضر لإثبات مناقشتها

ويرفق صورة منه بأوراق المناقصة .

٢- توصيات لجنة البت : تسترشد لجنة البت عند اصدار توصياتها بالأثمان الأخيرة السابق التعامل بها محليا او خارجيا وبيانها بكشف التفريغ ، كذلك تسترشد بأسعار السوق .

وتحصل ادارة المشتريات على تلك الاسعار وتوافق اللجنة بها . وعند الانتهاء من عملها تقوم لجنة البت برفع توصياتها الي السلطة المختصة وتتضمن أحد الحالات التالية :

- اختيار أقل العطاءات المطابقة للشروط والمواصفات سعرا . ويعتبر العطاء المحلى أقل سعرا اذا لم يزد عن ١٥% من قيمة أقل عطاء اجنبى .
- الغاء المناقصة واعادتها لأسباب منها ارتفاع الاسعار ، او وجود عطاء وحيد أو اذا تبقى فقط عطاء وحيد أو اذا اقترنت العطاءات لها أو اكثرها بتحفظات أو اذا كانت قيمة العطاء الأقل تزيد عن القيمة السوقية .
- ومع ذلك يمكن للسلطات المختصة قبول العطاء الوحيد اذا كانت حاجة العمل لا تسمح باعادة طرح المناقصة او لا توجد فائدة ترجى من اعادتها ، او ان يكون العطاء الوحيد مطابقا للشروط وسعره مناسب .
- وبالنسبة للمناقصات التى نقل قيمتها عن ٥٠٠٠ جنيه تشكل لجنة بقرار من رئيس المصلحة لفتح العطاءات وتفريغها والبت فيها وتدوين رأيها فى نموذج التفريغ .

الاحطار بقبول العطاءات والتعاقد :

١- يقوم مدير المشتريات باخطار اصحاب العطاءات المقبولة بنتيجة المناقصة خلال اسبوع من اعتماد نتيجتها ، وتطلب ادارة المشتريات منهم ابداع التأمين النهائى خلال المدة المحددة ، والحضور لتوقيع العقود ، ويخطر ا مقدمو العطاءات غير المقبولة باسباب الاستبعاد او عدم القبول .

٢- يجب تحرير عقود عن الاصناف او الاعمال التى تزيد قيمتها عن ٢٠٠٠ جنيه للمتعاقد الواحد ، اما ما يقل عن ذلك فيتم اخذ قرار مكتوب من المتعاقد شاملا كل ضمانات التنفيذ .

٣- يحرر العقد من ثلاثة نسخ موضحا بها الاصناف المتعاقد عليها وشروط التسليم والدفع وكذلك توريد التأمين النهائى وقيمته . وتسلم احدى النسخ للحسابات ومعها العطاءات ونموذج التفريغ للمراجعة ، وتسلم النسخة الثانية للادارة المختصة بالتنفيذ والثالثة للمتعاقد .

٤- ينبغى ان يتم ابلاغ مصلحة الضرائب عن الاعمال التى يتم التعاقد عليها وتعديلاتها ومدة تنفيذها . ويحرر العقد بعد توريد التأمين النهائى يبدأ المتعاقد فى تنفيذ العقود .

شروط تنفيذ عقود التوريد :

- ١- يلتزم المتعاقد بالتوريد فى المواعيد المحددة والشروط المطابقة لأمر التوريد والمواصفات والعينات .
- ٢- يقدم المتعاقد فاتورة الأصناف الموردة من أصل وصورتين .
- ٣- يتم استلام الأصناف استلاماً مؤقتاً بمخزن الاستقبال بالوحدة الادارية لحين اتمام فحصها ، وذلك مع اخطاقد بالموعد المحدد للفحص
- ٤ - فى حالة رفض لجنة الفحص لبعض الاصناف أو وجود نقص فيها أو مخالفة للمواصفات يتم اخطار المتعاقد ، وعليه سحب الاصناف المرفوضة خلال سبعة ايام والا تحمل بمصروفات تخزين بنسبة ٢% عن كل اسبوع بحد اقصى اربعة اسابيع . يكون قرار لجنة الفحص بقبول او رفض الاصناف نهائياً بعد اعتماده من السلطة المختصة .
- ٥ - يصرف ثمن الاصناف الموردة خلال ١٥ يوما من تاريخ الفحص .
- ٦ - اذا تأخر المتعاقد عن توريد كل او بعض الاصناف عن الموعد المحدد ولم يتم اعطائه مهلة اخرى للتوريد توقع عليه غرامة ١% عن كل اسبوع أو جزء منه بحد اقصى ١٠% .
- ٧ - اذا لم يتم التوريد مع ذلك يمكن اتخاذ احد الاجرائين التاليين :
(ا) شراء الاصناف على حسابه بأى طريقة من طرق الشراء ، مع خصم اى زيادة قد تحدث وغرامة التأخير من مستحقاته ومن التأمين .
(ب) انتهاء التعاقد ومصادرة التأمين والحصول على كل ما تستحقه الوحدة من غرامات او تعويضات . ولا يجوز للوحدة شراء الاصناف التى ينتهى التعاقد بشأنها فى نفس السنة المالية .

٣- مبيعات الأصناف الحكومية

- يتم البيع عادة للأصناف المستعملة او التى لم تعد صالحة للاستعمال . ومع ذلك يمكن بيع الاصناف الجديدة للوزارات والمصالح ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة ، كما يجوز بيع الأصناف الجديدة لغير تلك الجهات
- يتم بيع الاصناف الحكومية اما بمزايدة علنية عامة او محلية او بمظاريف مغلقة او بممارسة او بالاتفاق المباشر . وفيما عدا الحالات الاستثنائية تطبق قواعد البيع التالية :
- ١- اضافة ١٠% من السعر المقيدة به بعض الأصناف فى الدفاتر فى حالة البيع للجهة المرخص بالبيع لها ، ٢٠% عند البيع لغيرها .
 - ٢- يتم تشكيل لجان لتثمين بعض الاصناف فى الوحدة الادارية لتحديد سعر البيع ، ويجب ان توضح اللجان الأسس التى استندت اليها فى تحديده مع صدور قرار بالسعر المحدد من الوزير المختص .

٣- يتم البيع بالاتفاق المباشر للجهات التي تخضع لقانون تنظيم المناقصات والمزايدات بشرط ألا يقل ثمن البيع عن السعر الأساسي الذي قدرته لجنة التثمين مضافا إليه ١٠% مصاريف ادارية .

٤- يتم البيع لغير تلك الجهات اذا لم تزد قيمة الصفقة الواحدة عن ١٠٠٠ جنية للأصناف التي تخشى عليها من التلف بالتخزين او فى حالات الاستعجال .

قواعد البيع بالمزايدة العلنية :

١- يصدر من السلطة المختصة قرار الترخيص بالبيع فيما لا يزيد عن ٢٠٠٠٠٠ جنية واسبابه ، كما يتم تشكيل لجنة من العاملين المختصين لتصنيف المهمات والأصناف المعروضة للبيع فى مجموعات متجانسة .

٢- يصدر رئيس الادارة المركزية قرارا بتشكيل لجنة التثمين .

٣- تقدر اللجنة ثمن البيع الأساسي الذي لا يجوز النزول عنه بالاسترشاد بأثمان البيع السابقة وأوضاع السوق بمراعاة حالة الأصناف وعمرها الانتاجي ، ويعتبر الثمن الأساسي سريا ، وعلن يفتح المظروف اثناء جلسة البيع .

٤- يتم الاعلان عن المزايدة العلنية بنفس طريقة اعلان المناقصة العامة.

٥- يدفع المتزايدون قبل المزااد مبلغا يحدد مقدما حسب اهمية الصفقة كتأمين مؤقت وتكمل آلي ٣٠% من ثمن الصفقة على من يرسو عليه المزااد فورا.

٦- يجب اداء باقى الثمن خلال ١٥ يوما من اليوم التالى لرسو المزااد ، ويجوز اعطائه مهلة اضافية قدرها عشرة ايام اخرى واذا تأخر عن تلك المدة يصادر الضمان المدفوع منه ويفسخ العقد وتطرح الصفقة للبيع مرة ثانية .

٧- عند التأخر فى استلام الأصناف خلال عشرة ايام من تاريخ أداء الثمن تحصل مصروفات تخزين بواقع ١% عن كل اسبوع تأخير أو جزء منه ، وفى نهاية الاسبوع الثالث يمكن للوحدة الادارية بيع الأصناف لحساب المتزايد فى اقرب فرصة مع محاسبته على نقص الثمن ومصروفات التخزين ومصروفات ادارية بنسبة ١٠% من ثمن البيع الجديد ، ولايرد له زيادة ثمن البيع .

٨- تعتمد قرارات وتوصيات لجنة البيع فى المزايدة العلنية بنفس سلطات الاعتماد من المناقصة العامة .

اسئلة نظرية

١- اذكر التعريف العام للرقابة ، وبين مراحلها .

٢- ناقش اهم العناصر التي تدخل ضمن مجالات الرقابة المحاسبية فى الوحدات الادارية الحكومية .

٣- ناقش اهم صور رقابة المجالات المحاسبية ، ووضح كيف تؤدي الى رفع كفاءة العمل وزيادة فاعلية الاداء فى الوحدات الادارية الحكومية.

٤- لماذا تعتبر رقابة الجهاز المركزى للتنظيم والادارة نوعا من الرقابة الجزئية ، وما هو مجال هذه الرقابة .

٥- ما هي اختصاصات جهاز الرقابة الادارية ، وما دورها في الوحدات الادارية الحكومية .

٦- لماذا توصف رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات بانها -نوع من الرقابة اللاتحجية و بانها- رقابة شاملة في كل المجالات المحاسبية .

٨- هل يمارس مجلس الشعب نوعا من الرقابة المباشرة على الوحدات الادارية الحكومية ، وما هي ادواته الرقابية الاخرى .

٩- اشرح مفهوم المراقبة الداخلية في الوحدات الادارية الحكومية وما هو تعريفها .

١٠- ما هي اهداف المراقبة الداخلية ، وما هي اهم وسائلها .

١١- اذكر اهم طرق شراء الاصناف الحكومية .

١٢- ما هي انواع المخازن الحكومية .

١٣- اشرح باختصار اجراءات بيع الاصناف الحكومية .

١٤- اكمل العبارات التالية :

(أ) رقابة وزارة المالية تعتبر نوعا من الرقابة في حين ان رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات تعتبر رقابة

(ب) تعتبر رقابة الجهاز المركزي للتنظيم والادارة رقابة في حين تعتبر رقابة مجلس الشعب نوعا من الرقابة

(ج) تمر عملية الرقابة بمراحل رقابة ورقابة ولها هما و

(د) يمكن شراء الاصناف الحكومية بطرق الشراء الآتية :

..... - -

١٥- اختر الاجابة الصحيحة من الاجابات التالية :

(أ) اذا تأخر المتعاقد عن توريد كل او بعض الاصناف عن الموعد المحدد يتخذ الاجراء التالي :

- شراء الاصناف على حسابه .

- شراء الاصناف على حسابه وفرض غرامة وتعويضات .

- شراء الاصناف على حسابه وفرض غرامة وتعويضات ومصادرة

التأمين النهائي .

- انتهاء التعاقد ومصادرة التأمين والحصول على كل ما تستحقه الوحدة

من غرامات او تعويضات ولا يجوز للوحدة شراء الاصناف المتأخرة التوريد .

(ب) تلغى المناقصة ويتم اعادتها بسبب:

- ارتفاع الاسعار . - او وجود عطاء وحيد .

- او اذا تبقى فقط عطاء وحيد مطابق للمواصفات .

- او اذا اقترنت العطاءات لها او اكثرها بتحفظات .

- كل ما سبق .

الفصل الرابع الدفاتر والتقارير الرقابية

الاهداف التعليمية للفصل الرابع :

- ١- توضيح مجموعات الدفاتر الاحصائية فى الوحدات الحكومية والغرض منها
- ٢- توضيح الدفاتر الرقابية فى الوحدات الحكومية والغرض منها .
- ٣- عرض نماذج تطبيقية للدفاتر الاحصائية مثل سجل الارتباطات
- ٤- عرض نماذج تطبيقية للدفاتر الرقابية مثل كشف الحسبة اليومية وكشف الحساب الشهرى .

المحتويات :

يتضمن الفصل الرابع شرحا توضيحيا لمجموعة الدفاتر الاحصائية التى تعدها الوحدات الحكومية لتحقيق هدفى الرقابة وتوفير معلومات لازمة لحسن سير العمل فيها ، ولذلك فهو يتناول شرحا مختصرا لها ونموذجا لأحدها وكيفية العمل فيه .
كما يتضمن ايضا شرحا للتقارير الدورية والختامية التى تعدها تلك الوحدات مع عرض اشكالها والغرض منها ومواعيد اعدادها والجهات التى تقدم اليها ونماذج لها وتطبيقات عملية على بعضها

مراجع الفصل الرابع :

- ١- اللائحة المالية للموازنة والحسابات - وزارة المالية - ١٩٩٥
- ٢- دكتور ضياء الدين عبد الحكيم عمران ، مذكرات فى المحاسبة الحكومية لدولة الامارات العربية المتحدة ، من منشورات جامعة الامارات العربية المتحدة، العين ١٩٩٤/١٩٩٥ .
- ٣- دكتور محمود شوقى عطا الله ، المحاسبة الحكومية والقومية، مكتبة الشباب ، القاهرة.

أولا : الدفاتر الاحصائية

تمسك الوحدة الادارية الحكومية مجموعة دفترية الى جانب دفاتر التسجيل التاريخى والتسجيل النوعى السابق بيانها ، وهى لا تعتبر دفاتر محاسبية ، ولا يتم اجراء قيود او ترحيل ، ولكنها تهدف الى مساعدتها فى تحقيق الرقابة ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وسنحاول مناقشتها حسب ترتيبها .

١ - دفتر قيد طلبات الصرف الواردة (استمارة ٥٥ ع.ح) :

يتم في هذا الدفتر حصر مطالبات الصرف الوارد للوحدة الادارية الحكومية، ولاشك في ان هذا الحصر يسهل مهمة المتابعة لما تم في شأن هذه المطالبات ، و يتم التسجيل امام الطلبات بما يفيد توجيهها الى المراجعة، واعادتها ثم ارسالها لقسم الشطب وهذا يبين المسئول عن تعطيل طلب الصرف الوارد للوحدة ، مما يتطلب استمرار المتابعة والتفتيش على هذا الدفتر . وينبغي التأكيد على ضرورة تسجيل جميع بيانات الدفتر حتى يسهل تحقيق غرضه، بتلخيص بيانات أوامر الصرف لتحديد الطلبات المنفذة وغير المنفذة واسباب التأخير وكيفية تلافي هذه الاسباب.

٢ - دفتر قيد الحجوزات والتنازلات والتوكيلات (٦٠ع.ح):

يستخدم لتسجيل القيود على صرف المبالغ المستحقة للغير سواء كان هذا القيد حجزا على الصرف او تنازلا من صاحب الحق في الصرف الى آخر او توكيلا عنه وتظهر اهميته عند تقديم طلب الصرف ، و يجب ان يؤشرفيه بعدم وجود هذه القيود او تحديد نوع هذه القيود قبل الصرف، والتوضيح في استمارة الصرف في جزئها الثاني.

وتحفظ هذه القيود على الصرف بانواعها مرتبة ترتيبا ابجديا حتى يسهل التوصل في البحث اليها في دقة وسرعة .

واذا تمت تعديلات على هذه القيود يجب ان ترد في هذا السجل اولا بأول حتى لا تتسبب الوحدة الادارية في ضياع حقوق على اصحابها .

٣ - الاضابير :

تعد الاضابير حفظا نوعيا لمستندات القيد ، فتشمل حفظا لمستندات القيد في نهاية مرحلة التسجيل التاريخي والتسجيل النوعي . خلال شهر، وتبويب هذه الاضابير نوعيا بتخصيص الاضبارة لبند او اكثر من بنود الموازنة.

ويقيد في كل اضبارة بيانات مستندات القيد من حيث ارقام المستندات، عدد المرفقات ، اجمالى المبلغ ، مبلغ البنود، ويعد تجميع اجمالى الشهر فى هذه الاضابير وسيلة جيدة للرقابة من خلال المطابقة بينها وبين اجمالى الشهر بالدفاتر من جانب و اجمالى كشف الحساب الشهرى من جانب اخر .

٤ - سجل الماهيات :

يعد هذا السجل انعكاسا مبويا لعدد العاملين بالوحدة الادارية الحكومية والبيانات التفصيلية عن مرتب كل منهم والتعديلات التى تطرأ على المرتب ، ويتم التأشير فيه بما يفيد الصرف شهريا .

وبذلك يمكن من خلال الرقابة على الصرف سواء بمتابعة عدم الصرف او منع تكرار الصرف .

٥ - دفتر قيد العقود التى تبرمها المصلحة مع المقاولين (١٧٨ع.ح) :

يعد هذا الدفتر سجلا لبيانات عقود المقاولات التي تبرمها الوحدة الادارية الحكومية، مبنية لكل عقد من العقود ، شاملا لبيانات هذه العقود ، موضعا لتطور سداد قيمة العقود ، وذلك من خلال متابعة ما يصرف لكل عقد منها.

٦ - دفتر قيد عقود الايجارات (١٧٩ ع.ج) :

في حالة استئجار الوحدة الادارية الحكومية لبعض الاماكن يتم حفظ بيانات عقود الايجار وتسجيلها في هذا السجل ، ويتم فيه التأشير بالصرف شهريا ، ويعمل ذلك على عدم تكرار الصرف ومتابعته .

٧ - دفتر حوادث الاختلاس والسرقات والاهمال (٢٩ ع.ج) :

اذا تعرضت الوحدات الادارية الحكومية لضياع بعض اموالها او اصولها سواء كان ذلك بالاختلاس او السرقات او كان من خلال الاهمال في اداء واجبات العاملين بالوحدة .

ففي هذه الحالة يكون الواجب متابعة تحصيل هذه الاموال من المتسببين ولا يتأتى ذلك الا بالتسجيل لبيانات هذه الاموال الضائعة تسجيلا يمكن من حفظها ومتابعة وما تم بشأنها حفاظا على اموال الوحدة الادارية.

٨ - سجل الارتباطات (٢٩١ ع.ج ، ٢٩٢ ع.ج) :

لما كانت المحاسبة الحكومية تعد وسيلة الحكومة للرقابة على اداء وحداتها الادارية سواء من حيث مبالغ بنود الصرف او نوع بنود الصرف، لذا تعمل المحاسبة الحكومية على الرقابة بعدم السماح بتجاوز قيمة البند او اعتمادات البنود من جانب وعدم الصرف في غير الغرض المخصص من اجله البند . وتكون الرقابة كذلك بمنع الصرف الا بعد التأكد والتأشير بما يفيد ان البند يسمح بالصرف . كما تشمل استمارة اعتماد الصرف في جزئها الثاني هذه التأشير ضمانا لتحقيق الهدف الرقابي.

ويبين الدفتر ارتباطات الوحدة الادارية الحكومية سواء كانت هذه الارتباطات ناتجة عن :

- الاعتمادات المفتوحة لتمويل العمليات .
 - الاعتمادات الممنوحة للجان الممارسة الخاصة بالمشتريات .
 - قيمة السلف المؤقتة المخصصة للإنفاق على بنود معينة .
 - الالتزامات المترتبة عن عقود التوريد المبرمة .
 - قيمة مستخلصات العمليات المعتمدة .
- وبمعنى شامل جميع الاموال المخصصة والموضوعة تحت تصرف البند . ويلاحظ وجود سجلين ، السجل الاول لدى التسجيل في الوحدة الحسابية، وآخر تحت اشراف ورقابة المراقب المالي أو المدير المالي . ويتم القيد في هذا الدفتر طبقا للقواعد الآتية:

- من حيث المبدأ عند الحصول على الترخيص باعتمادات اضافية او تعديل الاعتماد الاصلى يكتب على الصفحة المخصصة فى هذا الدفتر بعد الحصول على الموافقات الرسمية للتعديل .
- يخصص صفحة او عدد من الصفحات لكل بند من بنود الموازنة يسجل فيها اسم البند ورقم البند وقيمة الاعتماد المخصص للبند والتعديلات التى تطرأ عليه سواء بالزيادة او النقص .
- يتم فى هذه الصفحة تسجيل مسلسل لبيان كل ارتباط من الارتباطات المحددة اعلاه وكذلك تسجيل للمبالغ المنصرفة من كل بند من البنود اولا باول .
- ولضمان متابعة تسجيل جميع المبالغ المنصرفة من البند ، فان استمارة اعتماد الصرف تشمل اقرار من الموظف المختص بالدفتر ، ورئيس الحسابات او وكيله يقيد هذا الارتباط بالصرف فى الدفتر وان البند يسمح به .
- يتم فى كل حالة ارتباط تحديد الموقف سواء كان هذا التحديد من جانب اظهار اجمالى المبالغ المرتبط بها او المبلغ الباقي من الاعتماد المخصص .
- ويعد هذا الدفتر على النحو السابق بيانه من الدفاتر الرقابية الهامة لدوره فى تحقيق النظام المحاسبى الحكومى لهدف من اهم اهدافه من حيث ضمان عدم تجاوز الصرف على البنود قيمة او نوعا .
- مثال على التسجيل فى سجل الارتباطات:**
- ١- يبلغ الاعتماد المخصص بموازنة السنة المالية ٢٠٠٤ / ٢٠٠٥ لبند قطع غيار السيارات ٩٠٠٠٠ ج .
- ٢- وفى ١٥ / ٨ / ٢٠٠٤ طلب قسم الصيانة الارتباط بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج قيمة مناقصة قطع غيار سيارات الركوب ، وتم الارتباط بالقيمة التقديرية بتاريخ ١٧ / ٨ / ٢٠٠٤ . وقد تم تنفيذ المناقصة بكامل القيمة المرتبط بها .
- ٣- وفى ١ / ١ / ٢٠٠٥ طلب قسم الصيانة الارتباط بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج لشراء قطع غيار سيارات الاوتوبيس ، وتم تدعيم البند بالنقل من بند الادوات الكتابية بالمبلغ اللازم فى تاريخه ، وتم تنفيذ المناقصة بمبلغ ٤٧٠٠٠ ج فقط فى ٢٠ / ٣ / ٢٠٠٥ .
- ٤- وفى ١٥ / ٦ / ٢٠٠٥ تم شراء قطع غيار بالمبلغ المتبقى بالامر المباشر .

والمطلوب : تصوير صفحة بند قطع الغيار فى سجل الارتباطات

٩٠٠٠٠ ١٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠ الاعتماد الاصلى للتعزيز الاعتماد بعد التعزيز			سجل الارتباطات - صفحة بند قطع غيار سيارات السنة المالية ٢٠٠٠/٩٩		مصلحة
المبقي بعد الارتباط	التدعيم	المبلغ المرتبط به	المسحوبة	التاريخ	
٩٠٠٠٠٠			الاعتماد المخصص بالموازنة	٢٠٠١/٩/١	
٤٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	مناقصة قطع غيار سيارات ركوب	٢٠٠١/٨/١٧	
٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠		تدعيم نقلا من بند الحوات كتابية	٢٠٠٢/١/١	
صفر		٥٠٠٠٠٠	مناقصة قطع غيار لوتوبيسات	٢٠٠٢/١/١	
٢٠٠٠٠			رد المبقي من المناقصة	٢٠٠٢/٢/٢٠	
صفر		٢٠٠٠٠	الارتباط للشراء بالأمر المباشر	٢٠٠٢/١/١٥	

٩ - دفتر حصر المبالغ المتأخر تحصيلها من ديون ورسوم ومستحقات :

يستحق للحكومة ووحداتها الادارية رسوم وعوائد واموال لدى الغير ، سواء كانت رسوم على السيارات او عوائد املاك او ايجارات او اقساط مبيعات، وأية اموال لصالح الدولة مستحقة على الغير، فاذا لم يتم تحصيل هذه الرسوم والديون والمستحقات كان لابد للوحدات الادارية متابعة تحصيل هذه الاموال حفظا لاموال الحكومة لذلك كان لابد للنظام المحاسبى ان ينشئ سجلا لمتابعة هذه المبالغ المتأخرة .

ويعتبر تسجيلا لكل نوع من انواع الاموال المتأخرة ، وتسجيلا لما يتم تحصيله منها او ما يصدر بخصوصه من امر بالتجاوز عنها . وتلتزم الوحدات الادارية الحكومية بعمل حصر بالمبالغ التى لم يتم تحصيلها من المبالغ المتأخرة فى موعد لايتجاوز ١٥ يوليو من كل سنة . ويشتمل الحصر على :

- اصل المبالغ المتأخر تحصيلها مبوبة تبويبا نوعيا حتى نهاية السنة.
- المبالغ المقرر تحصيلها فى تلك السنة .
- مقدار ما حصل من هذه المبالغ خلال السنة .
- مقدار ما تم التنازل عنه خلال السنة ..

١٠ - دفتر مناقضات الجهاز المركزى للمحاسبات :

ان الجهاز المركزى للمحاسبات فى قيامه بوظيفة الرقابة يقوم بعمل تقارير عن نواحي الملاحظات على الاطار المحاسبى وعمليات الوحدة الادارية الحكومية فى صورة مناقضات .

ثانيا التقارير الرقابية :

وتتضمن مجموعة من الكشوف الرقمية او التقارير التى تعد على اساس زمنى فمنها ما يتم اعداده يوميا ومنها ما يتم اعداده فى نهاية فترات اطو وسوف نعرضها كما يلى :

(ملاحظة هامة : يتم عرض هذه التقارير تبعا للاسلوب الذى كان مطبقا حيث لم تصدر بعد التعليمات من وزارة المالية بكيفية اعداده نتيجة لتطبيق تعديلات قانون الموازنة رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ، مع اجراء التعديلات اللازمة كما يراها المؤلف) .

دفتر الحسبة اليومية (٦٩ ع ح) :

يطلق عليه كشف الحسبة اليومية ، ويطلق عليه دفتر موازين المراجعة ويطلق عليه أيضا ميزان المراجعة اليومى 0 وتتم مطابقة المجاميع الواردة بدفاتر الاستاذ مع المجاميع التى تقابلها فى دفتر اليومية العامة ويتم ذلك بواسطة ميزان المراجعة (دفتر الحسبة اليومية).

نموذج ملخص لكشف الحسبة اليومية

مبلغ	البيان	مبلغ	البيان	مبلغ
١	الموارد	١	الاستخدامات	×
١١	الإيرادات	٢١	المصروفات	×
١١١	الضرائب	٢١١	الاجور وتعويضات	×
١١٢	الدعم والمنح		العاملين	×
١١٣	الإيرادات الأخرى	٢١٢	شراء السلع والخدمات	×
١	تحصيل اقراض وبيع اصول	٢١٣	الفوائد	×
٢٤	مالية	٢١٤	الدعم والمنح	×
١٣٥	الاقراض		والمساعدات	×
		٢١٥	المصروفات الأخرى	×
		٢١٦	شراء اصول غير مالية	×
		٢٢٧	الاقراض وشراء اصول	×
			مالية	×
		٢٣٨	سداد القروض	×
٣	الحسابات المدينة	٣	الحسابات المدينة	×
٣١	حسابات التسوية المدينة	٣١	حسابات التسوية المدينة	×
٣٢	الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	الحسابات الوسيطة المدينة	×
٤	الحسابات الدائنة	٤	الحسابات الدائنة	×
٤١	حسابات التسوية الدائنة	٤١	حسابات التسوية الدائنة	×
٤٢	الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢	الحسابات الوسيطة الدائنة	×
٥	الحسابات النظامية المدينة	٥	الحسابات النظامية المدينة	×
٦	الحسابات النظامية الدائنة	٦	الحسابات النظامية الدائنة	×
	رصيد الخزينة		رصيد الخزينة	×
	مجاميع دائنة	×	مجاميع مدينة	×

مثال: فيما يلي عمليات الوحدة الحكومية بتاريخ ١٤/١٠/٢٠٠٥ (المبالغ بالولف الجنيهات):

- ١- شراء خامات بمبلغ ٣٠ بشيك .
- ٢- سلفة مؤقتة ٣ لشراء مهمات باذن صرف على مكتب بريد تم صرفه.
- ٣- بلغت متحصلات الخزينة الفرعية ١٥ منها ٩ رسوم خدمات ، ٤ تأمينات مؤقتة ، ٢ غرامات تاخير سدها الموردون .
- ٤- استلمت الوحدة شيكات من المواطنين بمبلغ ٤٤ ارسلت للتحصيل.
- ٥ - سددت الوحدة عن طريق البنك قسط قرض محلى بمبلغ ١٠٠ و فوائده بمبلغ ٥ .

- ٦ - تم صرف شيك سبق ان اصدرته الوحدة للصرف من حدود سحب المخصصة من بنك الاستثمار لتنفيذ احد المشروعات بمبلغ ٩٠ .
- ٧ - تم صرف شيك شراء الخامات من البنك المركزى .
- ٨ - تم فتح اعتماد مستندى بمبلغ ٢٠٠ لاستيراد اجهزة عرض من الخارج .
- ٩ - تمت استعاضة السلفة المستديمة بشيك بمبلغ ٤ ، وكل المنصرف من السلفة يمثل خدمات حصلت عليها الوحدة .
- ١٠ - تم سداد من البنك المركزى .
- المطلوب :** تصوير كشف الحسبة اليومية واستنتاج رصيد النقدية اخر اليوم علما بان رصيد يوم ١٠/١٣ بلغ ١٢ .

ملاحظات على الحل :

- (١) تم كتابة رقم العملية حتى يتم الرط بين الجانب المدين والدائن .
- (٢) تم حذف الحسابات التى ليس لها عمليات فى المثال .
- (٣) التأكد من صحة رصيد الخزينة الفرعية :

رصيد يوم ١٠/١٣ ١٢

المتحصلات نفدا خلال اليوم ١٥

وهو يساوى رصيد اليوم ٢٧

كما ظهر بكشف الحسبة .

(الحل فى الصفحة التالية)

ثانيا : حساب المتابعة المالية الشهرية التقريبى (استمارة ٧٥ ع ج) .
حددت المادة ٥٣ من اللائحة موعد تقديمه فى اليوم الرابع من الشهر التالى شاملا :

- قيمة المصروفات المقيدة بالدفاتر الحسابية .

- قيمة الايرادات المقيدة بالدفاتر الحسابية .

وذلك من بداية الشهر حتى اليوم الأخير من الشهر .

ويسمح بتقديمه فى اليوم الخامس من شهر يوليو عن شهر يونيو السابق عليه حيث انه يمثل نهاية السنة المالية . وتبعاً لذلك فانه يجب ان يتضمن عن هذا الشهر كافة المبالغ المقيدة بالدفاتر عن جميع الحسابات بالاضافة الى المصروفات والايرادات المنتظر تسويتها حتى نهاية يونيو ولم تكون قد سويت . ويطلق لفظ تقريبي نظرا لأنه يعد على وجه السرعة ويشتمل على بعض الايرادات والمصروفات التى لم تتم عملية قيدها لكن من المنتظر ان تتم التسوية خلال الشهر التالى :

م.ب.	البيان	م.ب.	البيان	م.ب.
١	الموارد	١	الاستخدامات	
١١	الإيرادات	٢١	المصروفات	
١١٣	الإيرادات الأخرى	٢١٢	شراء السلع والخدمات	٣٣
١١٣٢	٩ رسوم خدمات (٣)	٢١٢١	شراء السلع	
١١٣٣	٢ غرامات وتعويضات (٣)		٣٠ خامات (١)	
١١٣٢	٤٤ رسوم خدمات (٤)		٣ قطع غيار (٢)	
٣	الحسابات المدينة	٢١٣	الفوائد	
٣١	حسابات التسوية المدينة	٢١٣٢	٥ فوائد محلية (٥)	٥
٣٢	الحسابات الوسيطة المدينة	٢١٦	شراء أصول غير مالية	
٣٢٤	١٠٥ البنك المركزي (٥)	٢١٦١	٢٠٠ أدوات ومعدات (١)	٢٠٠
٣٢٥	٩٠ بنك الاستثمار (٦)	٢٣٨	سداد القروض	
٣٢٤	٣٠ البنك المركزي (٧)	٢٣٨١	١٠٠ قروض محلية	١٠٠
٣٢٥	٢٠٠ بنك الاستثمار (٨)	٣	الحسابات المدينة	
٣٢٤	٤ البنك المركزي (٩)	٣١	حسابات التسوية المدينة	٤
٤	الحسابات الدائنة	٣١٣	٤ السلفة المستديمة (٩)	
٤١	حسابات التسوية الدائنة	٣٢	الحسابات الوسيطة	٤٤
٤١١	٤ تامينات مؤقتة (٣)		المدينة	
٤٢	الحسابات الوسيطة	٣٢٢	٤٤ شيكات تحت	
٤٢٢	الدائنة	٤	التحصيل (٤)	
٤٢١	٣٠ الشيكات (١)	٤١	الحسابات الدائنة	
٥	٣ أذون صرف (٢)	٤٢	حسابات التسوية الدائنة	
٦	الحسابات النظامية		الحسابات الوسيطة	١٢٠
	المدينة		الدائنة	
	الحسابات النظامية	٤٢٢	٩٠ الشيكات (٦)	
	الدائنة	٤٢٢	٣٠ الشيكات (٧)	
٦٢	٣ الاستخدامات المنصرف		الحسابات النظامية	٢٠٣
	عنها سلفة مؤقتة (٢)		المدينة	
٦٣	٢٠٠ الاستخدامات	٥	٣ المبالغ المنصرف	
	المفتوح عنها اعتمادات (٨)	٥٢	كسلفة مؤقتة	
	رصيد الخزينة امس	٥٣	٢٠٠ المبالغ المفتوح	
			عنها اعتمادات	
			رصيد الخزينة اليوم	٢٧
	مجاميع دائنة	٧٣٦	مجاميع مدينة	٧٣٦

ويرسل هذا الحساب لوزارة المالية كما ترسل صورة منه للجهاز المركزي
للمحاسبات في ذات المواعيد . م الموازنات والمحاسبة الحكومية

التقـــسيم الاقتصادي	البيان	ربط الموازنة	الشهر الحالي	يوليو ٢٠٠٥	اغسطس ٢٠٠٥
١	الموارد				
١١	الايرادات				
١١١	الضرائب	٨٠٠٠	١٠٠٠	٧٠٠	٨٠٠
١١٢	المنح	٥٠٠٠	١٥٠٠	---	١٢٠٠
١١٣	ايرادات اخرى	١٠٠٠	٣٠٠	١٠٠	٢٠٠
١٢٤	متحصلات القروض ومبيعات اصول مالية	٢٠٠٠	٩٠٠	---	٦٠٠
١٣٥	القروض	---	---	---	---
	المجموع	١٦٠٠٠	٣٧٠٠	٨٠٠	٢٨٠٠

٢	الاستخدامات				
٢١	المصروفات				
٢١١	الاجور وتعويضات العاملين	١٥٠٠٠	١١٠٠	١٣٠٠	١٢٠٠
٢١٢	شراء السلع والخدمات	٧٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠
٢١٣	الفوائد	٣٠٠٠	---	١٥٠٠	---
٢١٤	الدعم والمنح والاعانات	٤٥٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
٢١٥	المصروفات الاخرى	٣٠٠٠	١٠٠	٢٠٠	٦٠٠
٢١٦	شراء اصول غير مالية	٢٧٠٠٠	٤٠٠٠	١٠٠٠٠	٨٠٠٠
٢٢٧	حيازة اصول غير مالية	---	---	---	---
٢٣٨	سداد القروض	٣٠٠٠٠	---	١٥٠٠٠	---
	المجموع	٩٨٥٠٠	٩٢٠٠	٣٠٠٠٠	١٢٣٠٠

والمطلوب : اعداد كشف الحساب الشهري .

الحل :

(١) كشف الحساب الشهري - الموارد :

التقسيم الاقتصادي	البيان	ربط الموازنة	الشهر الحالي	الشهور السابقة	المجموع
١	الموارد				
١١	الايادات	٨٠٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠
١١١	الضرائب	٥٠٠٠	١٥٠٠	١٢٠٠	٢٧٠٠
١١٢	المنح	١٠٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٦٠٠
١١٣	ايرادات اخرى	٢٠٠٠	٩٠٠	٦٠٠	١٥٠٠
١٢٤	متحصلات القروض ومبيعات اصول مالية	---	---	---	---
١٣٥	القروض	---	---	---	---
	المجموع	١٦٠٠٠	٣٧٠٠	٣٦٠٠	٧٣٠٠

(ب) كشف الحساب الشهري - الاستخدامات :

التقسيم الاقتصادي	البيان	ربط الموازنة	الشهر الحالي	الشهور السابقة	المجموع
٢	الاستخدامات				
٢١	المصروفات				
٢١١	الاجور وتعويضات العاملين	١٥٠٠٠	١١٠٠	٢٥٠٠	٣٦٠٠
٢١٢	شراء السلع والخدمات	٧٠٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	٥٥٠٠
٢١٣	الفوائد				
٢١٤	الدعم والممنح	٣٠٠٠	---	١٥٠٠	١٥٠٠
	والاعانات	٤٥٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠
٢١٥	المصروفات الاخرى	٣٠٠٠	١٠٠	٨٠٠	٩٠٠
٢١٦	شراء اصول غير مالية	٢٧٠٠٠	٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٢٢٠٠٠
	حيازة اصول غير مالية	---	---	---	---
٢٢٧					
٢٣٨	سداد القروض	٣٠٠٠٠	---	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
	المجموع	٩٨٥٠٠	٩٢٠٠	٤٣٣٠٠	٥٢٥٠٠

رابعاً : الحساب المالي الربع سنوى :

هو كشف تجميعى يقدم فى نهاية كل ٣ شهور (فترة ربع سنوية) فهو يقدم فى ميعاد أقصاه اليوم العاشر من شهر اكتوبر ويناير وابريل ويوليو وذلك عن الشهور الثلاثة السابقة لكل منها .

وهذا الحساب يعتبر شكل اجمالى او تجميعى لكشف الحساب المالى الشهري فهو يعد عن ٣ شهور مجتمعه . أى أنه يعد بنفس الشكل السابق . يرسل هذا الحساب لوزارة المالية وصورة منه ترسل للجهاز المركزى للمحاسبات فى ذات المواعيد .

خامساً : الحساب الختامى السنوى :

- يقدم الحساب الختامى عن السنة المنتهية إلى وزارة المالية (الادارة المركزية المختصة بقطاع الحساب الختامى) فى الميعاد الذى تحدده هذه الوزارة سنوياً بالمنشور العام الذى يصدر منها متضمناً التعليمات التى يعد الحساب المذكور بمقتضاها ويرفق به السنوى تقرير انجاز سنوى .

مكونات الحساب الختامى :

يتكون الحساب الختامى الذى يرسل لوزارة المالية من عدد من الكشوف والجدول والمرفقات نوضحها فيما يلى :

(١) جدول ختامى الايرادات :

يتضمن هذا الجدول بياناً مفصلاً للإيرادات حسب التوزيع النمطي للإيرادات مع الفصل بين أنواعها مبيناً به :

البيان	الموازنه	التقديرات	التقديرات المعدلة		الحصيلة	الفروق		ملاحظات
			بالنفس	بالزيادة		عجز	فائض	

(٢) جدول ختامي الاستخدامات :

ويمكن اعداد هذا الجدول بالشكل التالي :

البيان	الموازنه	التقديرات	التقديرات المعدلة		الحصيلة	الفروق		ملاحظات
			بالنفس	بالزيادة		تجاوز	وفر	

ويرفق بكشف الحساب الختامي كل من الكشوف التالية

- (١) كشوف حسابات التسوية :
- (٢) كشف بيان السلف المؤقتة :
- (٣) كشف بيان السلف المستديمة :
- (٤) كشف حساب النقدية تحت التسوية (الخزائن الفرعية) :
- (٥) كشف حساب الديون والمستحقات :
- (٦) كشوف الحسابات النظامية :

اسئلة وتمارين

اسئلة نظرية :

- ١- اذكر اهم الدفتر الرقابية والاحصائية .
- ٢- ناقش وظائف كلا من :
 - دفتر الارتباطات .
 - دفتر مناقضات الجهاز المركزى للمحاسبات .
 - دفتر قي العقود والمناقضات .
- ٣- اذكر تعريف دفتر الحسبة اليومية وشرح طريقة اعداده .
- ٤- اذكر اهم التقارير الدورية الحكومية .
- ٥- ما هي اهم مرفقات الحساب الختامى .
- ٦- ما الفرق بين كشف الحساب التقريبي وكشف الحساب الشهرى .
- ٧- اكمل العبارات التالية :
 - (أ) يستخدم سجل الارتباطات لمنع دون وجود.....
 - ويتم الارتباط الصرف ، ويمكن الصرف بمبالغ اكبر اذا تم اجراء من احد..... الاخرى .
 - (ب) تشمل خانات كشف الحساب الشهرى :
 --
 --
 --

٨- اختر الاجابة الصحيحة لكل من العبارات التالية :

- (ا) يتم اعداد كشف الحسبة اليومية من واقع :
 - ١- مجاميع دفاتر الاستاذ .
 - ٢- مجاميع دفاتر اليومية ودفاتر الاستاذ .
 - ٣- مجاميع دفاتر اليومية .
 - ٤- من واقع مستندات التسجيل اليومى .
- (ب) يتم اعداد كشف الحساب الشهرى :
 - ١- فى اليوم الرابع من كل شهر عن الشهر السابق .
 - ٢- فى اليوم الخامس من كل شهر عن الشهر السابق .
 - ٣- فى نهاية كل شهر .
 - ٤- فى اليوم العاشر من كل شهر .
 - ٥- جميع الاجابات خاطئة .
- (ج) يستخدم حساب حدود السحب لقيد :
 - ١- قيمة المبالغ المخصصة لشراء الاصول غير المالية .
 - ٢- قيمة المبالغ المعتمدة لشراء السلع .

- ٣- قيمة المبالغ المعتمدة بالموازنة لشراء الاصول غير المالية .
- ٤- قيمة المبالغ المخصصة لشراء السلع والخدمات .
- (د) يتم استبعاد المصروفات فى الوحدات الحكومية :
 - ١- من الاستخدامات .
 - ٢- من الاستخدامات او من الايرادات المتنوعة .
 - ٣- من الاستخدامات ومن الايرادات المتنوعة ومن حسابات الدائنين .
 - ٤- من الايرادات المتنوعة فقط .

تمارين

التمرين الاول :

فيما يلى عمليات الوحدة الحكومية بتاريخ ٢٩/٩/٢٠٠٥ :

- ١ - قامت احدى الوحدات الادارية بصرف مبلغ ١٥٠٠٠٠ ج بشيك مسحوب على البنك المركزى المصرى لسداد اعلانات عن مناقصات عامة ٥
 - ٢ - تم استخراج شيك بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج لمندوب صرف الاجور وكان اجمالى المنصرف على بند الاجور ٩٠٠٠٠ ج والباقى استقطاعات: ١٢٠٠٠ ج لصالح هيئة المعاشات ٨٠٠٠٠ ج لصالح مصلحة الضرائب ، ٤٠٠٠ ج لصالح بنك مصر عن أقساط العاملين ٦٠٠٠٠ ج لصالح شركة بيع المصنوعات ٥
 - ٣ - ورد للوحدة الادارية الحكومية شيك بمبلغ ٦٥٠٠٠ ج يمثل ايرادات تخص الوحدة الحكومية ٥
 - ٤ - استخراج اذن صرف بمبلغ ٣٥٠٠ ج سلفة مؤقتة لشراء قطع غيار ٥
 - ٥ - ورد للوحدة الحكومية شيك بمبلغ ٣٨٠٠٠ ج تأمين نهائى ٥
 - ٦ - ورد اشعار خصم من البنك المركزى المصرى يقيد صرف شيك سداد الاعلانات ومبلغه ١٥٠٠٠ ج ٥
 - ٧ - ورد اشعار اضافة من البنك المركزى المصرى يفيد تحصيل الشيك الخاص بالايرادات بمبلغ ٦٥٠٠٠ ج ٥
- المطلوب :** اعداد كشف الحسبة اليومية ٥

التمرين الثانى :

مثال : فيما يلى بيانات الموارد والاستخدامات المستخرجة من دفاتر الوحدة الادارية فى نهاية شهر اكتوبر ٢٠٠٥ (الارقام بالالف جنيه) :

الموارد :

- الضرائب : -الربط ١٢٤٠- الشهر الحالى ٨٠- الشهور السابقة ١٣٠ .
- المنح : الربط ٧٠٠- الشهر الحالى ١٢٠- الشهور السابقة ٢٨٠ .
- الايرادات الاخرى : الربط ٩٠٠- الشهر الحالى ١٠٠- الشهور السابقة ٢٠٠ .
- القروض الربط ٨٠٠٠٠- الشهر الحالى ١٤٠٠٠- الشهور السابقة ٢٧٠٠٠ .

الاستخدامات :

- الاجور وتعويضات العاملين : الربط ٢٥٠٠٠- الشهر الحالى ٢٣٠٠-
الشهور السابقة ٦١٠٠ .
- شراء السلع والخدمات : الربط ٨٠٠٠٠- الشهر الحالى ١٤٠٠٠- الشهور
السابقة ٢٧٠٠٠ .
- الدعم : الربط ٦٠٠٠٠- الشهر الحالى ٧٠٠٠- الشهور السابقة ٢١٠٠٠ .
- المصروفات الاخرى الربط ٥٠٠٠- الشهر الحالى ١٠٠٠- الشهور السابقة
٣٠٠٠ .
- شراء الاصول غير المالية : الربط ١٢٠٠٠٠- الشهر الحالى ٤٥٠٠٠-
الشهور السابقة ٢٢٠٠٠
- سداد القروض : الربط ٢٠٠٠٠٠- الشهر الحالى ١٠٠٠٠٠ .
- والمطلوب : اعداد الحساب المالى الشهرى .

الفصل الخامس

التوجيه المحاسبى للمتحصلات والمدفوعات الحكومية

اولا المتحصلات الحكومية

الاهداف التعليمية للفصل الخامس :

اجراء التوجيه المحاسبى لعمليات الوحدات الحكومية من متحصلات ومدفوعات للاغراض المختلفة ،مع عرض مبسط لاجراءات المراقبة الداخلية لاهم انواعها حيث تمثل تلك الاجراءات كيفية تنفيذ عمليات التحصيل والدفع وذلك طبقا لتعليمات وزارة المالية واللائحة التنفيذية لقانون الموازنة وقانون المحاسبة الحكومية

محتويات الفصل الخامس :

اولا المتحصلات الحكومية

- ١- المتحصلات النقدية فى الخزينة الفرعية .
- ٢- متحصلات الخزينة العامة .
- ٣- المتحصلات بشيكات .
- ٤- المتحصلات بحوالات بريدية واردة .

ثانيا: المدفوعات الحكومية

- ١- المدفوعات باذون صرف صادرة .
- ٢- المدفوعات بشيكات على البنك المركزى .
- ٣- المدفوعات عن طريق السلفة المستديمة .
- ٤- الدفع عن طريق السلفة المؤقتة .
- ٥- الدفع المقدم للحصول على خدمات واعمال .
- ٦- الاعتمادات المستديمة .

ثالثا المراقبة الداخلية والتوجيه المحاسبى لعمليات متنوعة

- ١- التامينات المؤقتة والنهائية والمتنوعة .
- ٢- المراقبة الداخلية والتوجيه المحاسبى لمشتريات الأصول غير المالية (الثابتة).

مراجع الفصل الخامس :

- ١- اللائحة المالية للموازنة والحسابات - وزارة المالية - ١٩٩٥ .
- ٢- اللائحة التنفيذية لقانون الموازنة العامة للدولة رقم ٧٨ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٣- الكتاب الدورى لقطاع الحسابات بوزارة المالية رقم ٥٣ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٤- دكتور محمد رشيد عبده الجمال، المحاسبة الحكومية ، القاهرة ١٩٩١ .

مثال (٢): بلغت متحصلات الخزينة الفرعية لإحدى الوحدات ٣٤.٠٠٠ جنيه تمثل عوائد ملكية منها ٦٥٠ جنيه دمغات محصلة لحساب مصلحة الضرائب.

المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازم .

مثال (٥) : بلغ مجموع متحصلات الخزينة الفرعية التي تم توريدها الي الخزينة العامة لنفس الوحدة ٢٥٠٠٠ جنيه . المطلوب : اجراء قيد اليومية .

الحل

مثال (٦) : بفرض أن النقدية في المثال السابق تم توريدها للبنك المركزي .
المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازم .

الحل

مدین	دائن	مساع	بی	ان	دلیل محاسبی
٢٥٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٤
	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	حـ / جاري البنك المركزي	٣٢	
			الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢١	٣٢١١
		٢٥٠٠٠	حـ / النقدية		
			نقدية تحت التسوية		
			إيداع مبلغ نقدي من الخزينة الفرعية		
			بالبنك المركزي		

مثال (٧) : تم توريد النقدية المتحصلة بالخزينة الفرعية للوحدة (أ) وتبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بالخزينة العامة للوحدة (ب) التي أصدرت لها شيك بالمبلغ أرسلته للبنك المركزي .
المطلوب اجراء : ١- قيود اليومية بدفاتر الوحدة (أ) ٢- قيود اليومية بدفاتر الوحدة (ب)

الحل

أولاً : قيود اليومية بدفاتر الوحدة (أ) الموردة

مدین	دائن	مساع	بی	ان	دلیل محاسبی
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	من حـ / حسابات التسوية المدينة	٣١	٣١٤
			جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
			باسم الوحدة (ب)		
	١٥٠٠٠		الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	
		١٥٠٠٠	حـ / النقدية	٣٢١	٣٢١١
			نقدية تحت التسوية		
			توريد النقدية لخزينة العامة الوحدة (ب)		
١٥٠٠٠		١٥٠٠٠	من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٢
			حـ / شيكات تحت التحصيل		
	١٥٠٠٠		الي حـ / حسابات التسوية المدينة	٣١	٣١٤
		١٥٠٠٠	جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
			باسم الوحدة (ب)		
			استلام شيك من الوحدة (ب)		

٣٢٤	٣٢	من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
	٣٢	حـ / جاري البنك المركزي الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	١٥٠٠٠		
٣٢٢		حـ / شيكات تحت التحصيل إرسال الشيك للبنك المركزي	١٥٠٠٠		

ثانياً : قيود اليومية بدفاتر الوحدة (ب) المستلمة

مدین	دائن	مساعد	بيانات	دليل محاسبي
١٥٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣١
		١٥٠٠٠	حـ / النقدية	٣٢
		١٥٠٠٠	الخزينة	٣٢١٢
	١٥٠٠٠		الي حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١
		١٥٠٠٠	جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم الوحدة (أ)	٤١٧
			استلام نقدية من الوحدة (أ)	
١٥٠٠٠			من حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١
		١٥٠٠٠	جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم الوحدة (أ)	٤١٧
	١٥٠٠٠		الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢
		١٥٠٠٠	حـ / الشيكات	٤٢٢
			إرسال شيك للوحدة (أ)	
١٥٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢
		١٥٠٠٠	حـ / الشيكات	٤٢٢
	١٥٠٠٠		الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		١٥٠٠٠	حـ / جاري البنك المركزي	٣٢٤
			صرف الشيك	

ملحوظة ١ : راجع مثال (٨) ثانياً .
ملحوظة ٢ : في هذه الحالة يلزم إصدار شيك للوحدة الأخرى بالمبلغ يصرف لها من البنك المركزي .

مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــــان	دلیل محاسبي
٦٤٥.			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٦٤٥.	حـ / النقدية	٣٢١
			الخزينة	٣٢١٢
	٦٤٥.		الي حـ / الإيرادات الأخرى	١١٣
		٦٤٥.	غرامات العقوبات والمصادرات	١١٣٣
			متحصلات الخزينة العامة	

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــــــــــان	دلیل محاسبي
٦٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٦٠٠٠	حـ / النقدية	٣٢١
		٦٠٠٠	الخزينة	٣٢١٢
٦٠٠٠			الي حـ / حسابات التسوية	٤١
		٦٠٠٠	الدائنة	٤١٢
			جاري تأمينات نهائية	
			تحصيل تأمين نهائي نقداً بالخزينة العامة	

المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازم بدفاتر الودعتين .

(١) بدفاتر الوحدة المحصلة

مدین	دائن	مساعد	بیــان	دلیل محاسبی
٦٠٠٠			من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٦٠٠٠	حـ/ النقدية	٣٢١
		٦٠٠٠	الخزينة	٣٢١٢
	٦٠٠٠		الي حـ/ حسابات التسوية الدائنة	٤١
	٦٠٠٠		جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٤١٧
		٦٠٠٠	باسم الوحدة (١٠٠٠)	
			متحصلات نقدية لصالح وحدة أخرى	

(٢) بدفاتر الوحدة التي تم التحصيل لحسابها

مدین	دائن	مساعد	بی	ان	دلیل محاسبي
٦٠٠٠		٦٠٠٠	من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢١	٣٢١٢
			جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
		٦٠٠٠	باسم الوحدة (٠٠٠٠)		
٦٠٠٠		٦٠٠٠	الي حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١	٤١٢
			جاري تأمينات نهائية		
			تحصيل تأمين نهائي		

مثال (١٣): أصدرت الوحدة اذن صرف على الخزينة العامة بمبلغ ٨٠٠٠ ج للموظف عبدالله لتوريدها للبنك المركزي ، وقد تم التوريد فعلا .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .
الحل

مدین	دائن	مساعد	بی	ان	دلیل محاسبي
٨٠٠٠		٨٠٠٠	من حـ / حسابات التسوية المدينة	٣١	٣١٤
			جـ / جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
		٨٠٠٠	باسم الموظف عبدالله	٤١	
٨٠٠٠		٨٠٠٠	الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة		٤١١
		٨٠٠٠	اذون الصرف الصادرة		
			اصدار اذن صرف للموظف عبدالله على		
			الخزينة العامة		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٣٢	٤١١
			اذون الصرف الصادرة		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٢
		٨٠٠٠	النقدية		
		٨٠٠٠	الخزينة		
			صرف الاذن من الخزينة العامة للبنك		
			المركزي		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٤
			جـ / جاري البنك المركزي		
٨٠٠٠		٨٠٠٠	الي حـ / حسابات التسوية المدينة	٣١	٣١٤
			جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
		٨٠٠٠	باسم الموظف عبدالله		
			توريد المبلغ للبنك المركزي		

٣- المتحصلات بشيكات

يمكن للوحدات الادارية استلام شيكات من الأفراد أو الشركات أو الوزارات والوحدات الادارية الأخرى سداداً لمستحققاتهم طرفهم ،، وتستلم الوحدة الحكومية الشيكات الواردة وتقوم باعداد حافظة (كشف) بالشيكات لارسالها للبنك المركزي الذي يتولى تحصيلها وازافة مبالغها لحساب الوحدة الحكومية

مثال (١٤) استلمت مأمورية ضرائب شيكاً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه قيمة الضريبة المستحقة علي أحد التجار ارسل للبنك المركزي مباشرة .
المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازم .

الحل:

مدین	دائن	مساعد	بيـ	دليل محاسبي
٨٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٨٠٠٠	حـ / شيكات تحت التحصيل	٣٢٢
	٨٠٠٠		الي حـ / الضرائب	١١١
		٨٠٠٠	الضرائب علي الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية	١١١١
			استلام شيك بالضريبة المستحقة	
٨٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٨٠٠٠	حـ / جاري البنك المركزي	٣٢٤
	٨٠٠٠		الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٨٠٠٠	حـ / شيكات تحت التحصيل	٣٢٢
			ارسال الشيك للبنك المركزي	

ملحوظة : طبقاً لللائحه المالية فإن الشيكات المستلمة يتم تجميعها وترسل للبنك المركزي أولاً بأول لتحصيلها وذلك بدون تأخير .

مثال (١٥) : تسلمت الوحدة (أ) شيكاً بمبلغ ٧٦٥ جنيهاً يخص الوحدة (ب) يمثل لها ضرائب علي السلع والخدمات أرسلته للبنك المركزي وفي تاريخ لاحق أرسلت الوحدة (أ) شيكاً بالمبلغ للوحدة (ب) التي أرسلته للبنك المركزي.
المطلوب اجراء: ١- قيود اليومية لدى الوحدة (أ) ٢- قيود اليومية لدى الوحدة (ب). ٣- قيود اليومية لدى الوحدتين متقابلتين .

الحل: (١) قيود اليومية لدى الوحدة (أ) المستلمة

مدین	دائن	مساعد	بيـ	دليل محاسبي
٧٦٥			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
		٧٦٥	حـ / شيكات تحت التحصيل	٣١٤
	٧٦٥		الي حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١
		٧٦٥	جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٤١٧
			٧٦٥ باسم الوحدة (ب)	
			استلام شيك يخص الوحدة (ب)	

مدين	دافن	مساعد	بي	ان	دليل محاسبي
٧٦٥		٧٦٥	من حـ/ حسابات التسوية المدينة	٣١	٣١٤
			جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
			باسم الوحدة (أ)		
	٧٦٥	٧٦٥	الي حـ/ الضرائب	١١١	١١١٤
			ضرائب علي السلع		
			والخدمات		
			استلام الوحدة (أ) شيك يخص الوحدة		
٧٦٥		٧٦٥	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٢
	٧٦٥	٧٦٥	حـ/ شيكات تحت التحصيل		
			الي حـ/ حسابات التسوية	٣١	٣١٤
			المدينة		
			جاري مبالغ مدينة تحت التسوية		
		٧٦٥	باسم الوحدة (أ)		
			استلام شيك بالمبلغ من الوحدة (أ)		
٧٦٥		٧٦٥	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٤
	٧٦٥		حـ/ جاري البنك المركزي		
			الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٢
			حـ/ شيكات تحت التحصيل		
			تحصيل الشيك		

٤ - المتحصلات بحوالات بريدية واردة

تعتبر خزائن هيئة البريد بمثابة خزائن عامة يمكن للأفراد سداد مستحقاتهم للوحدات الادارية عن طريقها ، ويتم سحب حوالات بريدية حكومية بقيمة تلك المستحقات ، وتتميز هذه الحوالات بكونها :

- مخصصة لسداد المستحقات الحكومية فقط .
- يخصص لها لون مختلف عن الحوالات البريدية العادية .
- تحاسب هيئة البريد الوحدات الادارية المختصة عن قيمة هذه الحوالات دوريا كل فترة يتفق عليها مع الوحدة الادارية ، وترسل هيئة البريد شيكا بقيمة هذه الحوالات الى الوحدة الادارية .

كما تعد الوحدات الادارية كل فترة كشفا يتضمن الحوالات البريدية الواردة من /صل وثلاث صور ترفق بهم الحوالات وترسل لهيئة البريد . وصورة رابعة تبقى لدى الوحدة الادارية وتعتبر بمثابة مطالبة لهيئة البريد بقيمة الحوالات .

وعند استلام شيك هيئة البريد تتم مراجعة الكشف الوارد معه من هيئة البريد مع الكشف المرسل من الوحدة .

- وقد تحدث بعض المشكلات تتعلق بالمتحصلات بحوالات بريدية:
- أ- وصول شيك من هيئة البريد بقيمة حوالات لم ترد الى الوحدة الادارية بعد لأسباب منها تأخر صاحب الحوالة في ارسالها أو لأى سبب آخر .
 - ب- وصول الحوالات لوحدات ادارية لا تخصها هذه الحوالات .
 - ج- وصول شيكات من هيئة البريد عن حوالات لم تصل بعد ولا تخص الوحدة الادارية فى نفس الوقت .

مثال (١٦) : ورد لإحدى المصالح الحكومية الحوالات البريدية الآتية :

- حوالة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه مقابل إيرادات سنوات سابقة .
 - حوالة بمبلغ ٩٠٠ جنيه سداد للمستحق علي أحد الأشخاص .
 - حوالة بمبلغ ١٦٠٠ جنيه قيمة تأمين مؤقت .
- المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیان	دلیل محاسبی
٥٥٠٠		٥٥٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة حـ/ النقدية ٥٥٠٠ جاري نقدية بالبريد - إيداعات الي مذكورين	٣٢ ٣٢١
	٣٠٠٠	٣٠٠٠	حـ/ الإيرادات الأخرى إيرادات متنوعة	١١٣
	٩٠٠		حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري مبالغ مدينة تحت التسوية	٣١
		٩٠٠	باسم الشخص ٠٠٠٠	٣١٤
	١٦٠٠	١٦٠٠	حـ/ حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات مؤقتة استلام حوالات بريدية	٤١ ٤١١

مثال (١٧) ورد للوحدة شيك من هيئة البريد بقيمة الحوالات البريدية التي أصدرتها وتبلغ ١٢٥٠٠ جنيه . أرسل للبنك المركزي للحصول .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیان	دلیل محاسبی
١٢٥٠٠		١٢٥٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة حـ/ شيكات تحت التحصيل	٣٢ ٣٢٢
	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة حـ/ النقدية ١٢٥٠٠ جاري نقدية بالبريد - إيداعات استلام شيك من البريد	٣٢١ ٣٢١٣
١٢٥٠٠		١٢٥٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة حـ/ جاري البنك المركزي	٣٢ ٣٢٤
	١٢٥٠٠	١٢٥٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة حـ/ شيكات تحت التحصيل إرسال الشيك للبنك المركزي	٣٢ ٣٢٢

ثانياً: المدفوعات الحكومية

تخضع صرفيات الحكومة لاجراءات ورقابية معينة تكون في مجموعها نظاماً محبوبك الاطراف يهدف الى التحقق من صحة وقانونية الصرفيات ويضمن عدم تكرارها وأنها قد سددت إلى مستحقيها.

- وتتمثل أهم قواعد تنفيذ الموازنة العامة للدولة وأحكامها التي تحقق المراقبة على المدفوعات الجارية في :
- ١ - يعتبر صدور قانون اعتماد الموازنة العامة للدولة ترخيصاً لكل جهة في حدود اختصاصها باستخدام الاعتمادات المقررة لها في الأغراض المخصصة من أجلها اعتباراً من أول السنة المالية
 - ٢ - إذا لم يتم اعتماد موازنة السنة المالية الجديدة قبل بدء السنة يتم الصرف في حدود اعتمادات موازنة السنة المالية السابقة إلى حين اعتمادها.
 - ٣ - يتم الصرف في حدود الاعتمادات كل باب من ابواب موازنة كل جهة في حدود الاغراض المخصصة لكل بند أو نوع .
 - ٤ - لا يجوز الصرف أو الارتباط بمصروف ما في حالة عدم وجود اعتماد مخصص له بجداول الاستخدامات ..
 - ٥ - يجب التقيد باجراءات الصرف بموجب استمارة اعتماد الصرف .

أنواع المدفوعات :

- ١ - سداد مصروفات ٢- رد تأمينات مؤقتة ٣- رد تأمينات نهائية .
- ٤- سداد المستحق لمصلحة الضرائب ٥- سداد المستحق لوحدة أخرى .
- ٦- إنشاء أمانة لدى هيئة البريد ٧- إنشاء سلفة مستديمة ٨- إنشاء سلفة مؤقتة ٩- سداد دفعه مقدمة ١٠- فتح اعتماد مستندي .

طرق سداد المدفوعات :

- ١- باذن صرف نقداً على الخزينة العامة .
- ٢- باذن صرف نقداً من الهيئة القومية للبريد .
- ٣- بشيكات .
- ٤- من السلفة المستديمة .
- ٥- بموجب سلفة مؤقتة .
- ٦- مقدماً عن مشتريات وأعمال .
- ٧- بموجب اعتمادات مستندية .

إذن صرف	على الخزينة العامة
شيك	علي احد مكاتب الهيئة القومية للبريد للمصرف من الأمانة المودعة لديه
	علي البنك المركزي

١ - المدفوعات باذنون صرف صادرة

المستند الذي يتم بموجبه صرف مبالغ من الخزينة العامة او من خزينة مكتب البريد لمبالغ مستحقة على الوحدة الحكومية يعرف باذن الصرف ، ويعتبر بمثابة امر او ترخيص لتلك الخزائن بتسليم قيمة الاذن للمستفيد .

الاجراءات الخاصة باذنون الصرف

تحرير الاذن :

يحرر اذن الصرف بعد اتمام مراجعة استمارة الصرف الخاصة به ويراعى عند تحريره أن يوضح اسم المصلحة في المكان المخصص له ويوضح صافي المبلغ المطلوب صرفه كتابة وبالأرقام ، و أى شرط يعلق عليه صرف الاذن ويؤرخ الاذن بتاريخ صدوره .

وتعطى اذن الصرف المحررة أرقاما سنوية مسلسلة تبدأ من بداية السنة المالية ويذكر هذا الرقم بجانب الرقم المطبوع على اذن الصرف في القسم (د) من استمارة اعتماد الصرف (نموذج ٥ . ع.ج)، كما يثبت الرقمان - المطبوع والمسلسل السنوى - في دفتر الحوالات عند قيد الاذن به .

توقيع اذن الصرف :

يوقع اذن الصرف توقيعاً أولاً من رئيس المصلحة أو من ينوب عنه من غير العاملين بالحسابات ، ويوقع توقيعاً ثانياً من رئيس الحسابات أو وكيله أو من ينوب عنهما في حالة غيابهما . ويتم التوقيع على كعوب اذن الصرف بتوقيعات مختصرة ممن وقع على الاذن .

ويصدر إذن الصرف بصافي المبلغ بعد خصم الاستقطاعات ، في حين
تحمل استخدامات الموازنة الجارية باجمالي المبلغ .
مثال (١٨) تم إصدار إذن صرف لسداد قيمة فاتورة شراء قطع غيار
ومهمات مبلغها ٢٨٠٠ جنيه خصم منها ١٢٠ جنيه دمه وضرائب . وقد
صرف من الخزينة العامة.
المطلوب : قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بيــــــــــــــــان	دليل محاسبي
٢٨٠٠			من حـ/ شراء السلع والخدمات	٢١٢
		٢٨٠٠	السلع	٢١٢
			٢٨٠٠ قطع غيار ومهمات	١
			الي / مذكورين	
	١٢٠		حـ/ حسابات التسوية الدائنة	٤١
		١٢٠	جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	
			٢٦٨٠ باسم مصلحة الضرائب	٤١٧
	٢٦٨٠		حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة	٤١٧
			اذون الصرف بالصادرة	٤٢
		٢٦٨٠	إصدار إذن صرف بالصافي	٤٢١

ثم يجري القيد التالي :

٢٦٨٠			من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢
		٢٦٨٠	اذون الصرف بالصادرة	٤٢١
	٢٦٨٠		الي حـ/ الحسابات الوسيطة	
			المدينة	
		٢٦٨٠	النقدية	٣٢
			الخزينة	٣٢١
		٢٦٨٠	صرف الإذن نقداً من الخزينة العامة	٣٢١٢

مثال (١٩) : في المثال السابق بافتراض صرف الإذن من الخزينة العامة
لوحة أخرى. المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر
الوحدتين .

الحل

١٩١- الوحدة الثالثة (التي صرفت الأذن)

تليل محاسبي	بيانات	له	مئة
٣١	من ح/ حسابات التسوية المدينة		٢٦٨٠
٣١٤	جاري مبالغ مدينة تحت التسوية الى ح/ الحسابات الوسيطة المدينة التقيدية	٢٦٨٠	٢٦٨٠
٢١٢	الفرقية		
٣٢	صرف الأذن		
٣٢٢	من ح/ حسابات التسوية المدينة شيكات تحت التحصيل	٢٦٨٠	٢٦٨٠
٣١٤	الى ح/ حسابات التسوية المدينة جاري مبالغ مدينة تحت التسوية	٢٦٨٠	
٣٢	استلام الشيك		
٣٢٤	من ح/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي	٢٦٨٠	٢٦٨٠
٣٢	الى ح/ الحسابات الوسيطة المدينة شيكات تحت التحصيل	٢٦٨٠	
٣٢٢			

الوحدة الأولى (التي أصدرت الأذن)

تليل محاسبي	بيانات	له	مئة
٤٢	من ح/ الحسابات الوسيطة المدينة		٢٦٨٠
٤٢١	أذن الصرف الصادرة	٢٦٨٠	
٤١٧	الى ح/ حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٢٦٨٠	
٤١	صرف الأذن من خزينة الوحدة الأخرى		
٤١٧	من ح/ حسابات التسوية الدائنة		
٤١٧	جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٢٦٨٠	٢٦٨٠
٤٢	الى ح/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٢٦٨٠	
٤٢	إصدار شيك للوحدة الأخرى		
٤٢	من ح/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٢٦٨٠	٢٦٨٠
٣٢	الى ح/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي	٢٦٨٠	
٣٢٤	صرف الشيك		

مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــان	دلیل محاسبي
۵۰۰۰۰			من حـ / حسابات التسوية المدينة جاري نقدية بالبريد - أمانة	۳۱
	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	۴۲
		۵۰۰۰۰	إصدار شيك لإنشاء أمانة	۴۲۲
۵۰۰۰۰			من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	۴۲
	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشيك	۳۲
		۵۰۰۰۰	من حـ / شراء السلع والخدمات الخدمات	۲۱۲
۹۰۰		۹۰۰	٩٠ نقل وانتقالات عامة ومواصلات الي حـ / مذكورين	۲۱۲۲
	۳۰	۳۰	حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	۴۱
	۸۷۰	۸۷۰	باسم مصلحة الضرائب حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة اذون المصرف الصادرة إصدار إذن صرف علي هيئة البريد	۴۲
			لا يتم اجراء قيد صرف الإذن منفرداً وإنما يجرى قيد صرف جماعي في نهاية الشهر بناء علي بيان الإذون المنصرفة الوارد من هيئة البريد	۴۲۱
۴۳۵۰۰			من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة اذون الصرف الصادرة	۴۲
	۴۳۵۰۰	۴۳۵۰۰	الي حـ / حسابات التسوية المدينة	۳۱
		۴۳۵۰۰	جاري نقدية بالبريد - أمانة إجمالي الاذون المنصرفة من البريد	۳۱۱

٣١١	٣١	من حـ / حسابات التسوية المدينة	٤٣٥٠٠	٤٣٥٠٠	٤٣٥٠٠
	٤٢	جاري نقدية بالبريد - أمانة			
٤٢٢		الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٣٥٠٠		
		الشيكات			
٤٢٢	٤٢	إصدار شيك لتجديد الأمانة	٤٣٥٠٠		
٤٢٢		من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٣٥٠٠		٤٣٥٠٠
		الشيكات الي حـ /			
٣٢٤	٣٢	الحسابات الوسيطة المدينة	٤٣٥٠٠	٤٣٥٠٠	
		جاري البنك المركزي			
		صرف الشيك			

مثال (٢١) ارتد إذن صرف سبق إصداره لأحد المواطنين بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه . وذلك لوفاته قبل ان يصرفه . وفي تاريخ لاحق تقدم الورثة بطلب لصرف المبلغ فأصدرت الوحدة لهم إذن جديد علي الخزينة العامة بالمبلغ بعد خصم ١ جنيه دمه . المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بيان	دليل محاسبي
٤٠٠٠			من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢
			إذن الصرف الصادرة	٤٢١
	٤٠٠٠	٤٠٠٠	الي حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١
			جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٤١٧
			باسم الورثة	
			ارتداد إذن الصرف وإلغائه	
٤٠٠٠		٤٠٠٠	من حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١
			جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٤١٧
			باسم الورثة	
			الي مذكورين	
	١	١	حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١
			جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٤١٧
			باسم مصلحة الضرائب	
	٣٩٩٩	٣٩٩٩	حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢
			إذن الصرف الصادرة	٤٢١
			إصدار إذن صرف جديد	

٣٩٩٩		٣٩٩٩	من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢
			إذن الصرف الصادرة	٤٢١
	٣٩٩٩	٣٩٩٩	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢
			النقدية	٣٢١
			الخزينة	
			صرف الإذن من الخزينة العامة	٣٢١٢

٢- المدفوعات بشيكات على البنك المركزى

تتبع نفس خطوات المراقبة الداخلية فى اجراءات الصرفيات بصفة عامة، وفى اجراءات الصرفيات بواسطة اذون الصرف الصادرة .

تحرير الشيك :

يراعى وضع اسم الوحدة الادارية فى المكان المعد له ، كما يكتب اسم صاحب الحق ويوضح بالأرقام والكتابة صافى المبلغ الواجب صرفه ، ويؤرخ الشيك فى نفس اليوم الذى صدر فيه .

ولاتحرر مطلقا شيكات بعد آخر يوم من السنة المالية بالخصم على موازنة هذه السنة الا بتصريح من وزير المالية ، ولايجوز أيضا تقديم تواريخ الشيكات بأن يعطى لها تاريخ سابق لتاريخ يوم اصدارها بقصد الخصم على موازنة سنة ماضية الا بمبالغ تم التصريح بصرفها بعد انتهاء السنة المالية .

ويتم تحرير الشيكات بعناية وعدم ترك فراغات يمكن اضافة حروف أو أرقام فيها، وعند كتابة الأرقام والتفقيط فى المكانين لذلك يجب الغاء ما تبقى منهما من مسافة . ويجب تجنب التصليلات فى الشيك بقدر الامكان ، أما الكشط فهو ممنوع قطعيا ، ويفضل اذا وقع خطأ فى الشيك أن يلغى ويحرر بدلا منه ويوشر الموظف المسئول بما يفيد الالغاء ويطوى ويحفظ فى دفتر الشيكات.

وتاخذ الشيكات رقما سنويا/ مسلسلا ابتداء من أول السنة المالية، ويذكر هذا الرقم وكذلك الرقم المطبوع فى القسم (د) من أستمارة اعتماد الصرف (نموذج ٥ ع.ح) .

توقيع الشيك:

يعتمد وكيل الوزارة المختص الوظائف التى يجوز لشاغليها التوقيع على الشيكات ، وتوقع الشيكات توقيعاً /ولاً من رئيس المصلحة وثانياً يكون من مدير الحسابات أو من ينوب عنه .

ويخطر البنك المركزى بكل تغيير نهائى أو مؤقت يحدث بين شاغلي الوظائف المرخص لأصحابها بتوقيع الشيكات المسحوبة عليه . وكذلك يعتمد وكيل الوزارة المختص الوظائف التى يجوز لشاغليها طلب دفاتر الشيكات.

ولا بد من أن يتأكد الموظفان المختصان بالتوقيع من صدور استمارة الصرف الخاصة بالشيك ويتحققا من استيفائها ومراجعتها .

ويتم التوقيع على كعوب الشيكات توقيعات مختصرة من الموظفين الذين يوقعان على الشيك ، ويقوم رؤساء الحسابات بمراجعة ما يحرر من شيكات في اليوم التالي .

مثال (٢٢) : اشترت الوحدة أدوات كتابية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه وقد تأخر المورد في مواعيد التسليم ففرضت عليه غرامة بنسبة ٥% وتم خصم ٢% ضرائب ، ٥٠ جنيه دمه وأصدرت له الوحدة شيكا بالمستحق له . وقد صرفه من البنك المركزي . المطلوب : قيود اليومية اللازمة لدى الوحدة .

الحل :

مدین	دائن	مساعد	بيان	دليل محاسبي
٨٠٠٠		٨٠٠٠	من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع أدوات كتابية وكتب ٨٠٠٠	٢١٢ ٢١٢ ١
٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	الي حـ/ مذكورين حـ/ الإيرادات الأخرى غرامات العقوبات والمصادرات	١١٣ ١١٣ ٣ ٤١٧
٢١٠	٢١٠	٢١٠	حـ/ حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية ٢١٠ باسم مصلحة الضرائب (٥٠ + ١٦٠)	٤١ ٤٢٢ ٤٢٢ ٣٢٤
٧٣٩٠	٧٣٩٠	٧٣٩٠	حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات إصدار شيك	٤٢
٧٣٩٠	٧٣٩٠	٧٣٩٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشيك	٤٢ ٣٢
٧٣٩٠	٧٣٩٠	٧٣٩٠		

مثال (٢٣) : أرتد للوحدة شيك قيمته ٣٠٠٠ جنيه لوفاء المستفيد وفي تاريخ لاحق طلب الورثة صرف المستحق فأصدرت لهم الوحدة شيكا بالمبلغ بعد خصم ١ جنيه دمه . وقد تم صرفه . المطلوب : اجراء قيود اليومية .

مثال (۲۴)

وقد تأكدت الوحدة من المستفيد الأصلي وأصدرت له شيكا بالمبلغ وصرفه من البنك المركزي .

المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة.

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیان	دلیل محاسبي
١٩٠٠	-	١٩٠٠	من مذكورين حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٤٢ ٤٢٢
١٠٠		١٠٠	حـ/ حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية	٤١ ٤١٧
٢٠٠٠		٢٠٠٠	الي حـ/ شراء السلع والخدمات (بالاستبعاد) السلع ٢٠٠٠ قطع غيار مهمات ارتداد الشيك وإلغاء القيد	٢١٢ ٢١٢١
٢٠٠٠		٢٠٠٠	من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع ٢٠٠٠ قطع غيار مهمات الي مذكورين	٢١٢ ١
١٠٠		١٠٠	حـ/ حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب	٤١ ٤١٧
١٩٠٠		١٩٠٠	حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات إصدار شيك جديد للمستفيد الأصلي	٤٢ ٤٢٢
١٩٠٠		١٩٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٤٢ ٤٢٢
١٩٠٠		١٩٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشيك	٣٢ ٣٢٤

(٢٥): أصدرت الوحدة شيكاً بدلاً من شيك مفقود قيمته ١٠٠٠ جنيه
بعد خصم ١ جنيه دمه . وقد صرف الشيك الجديد .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة لدى الوحدة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــان	دلیل محاسبی
۱۰۰۰			من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات (القديم) الي مذكورين	٤٢ ٤٢٢
	١	١٠٠٠	حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب	٤١ ٤١٧
٩٩٩		١	حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشــــــــيكا ت (الجديد) إصدار شيك بدل فاقد	٤٢ ٤٢٢
٩٩٩			من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشــــــــيكا ت (الجديد) الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشــــــــي ك الجديد	٤٢ ٤٢٢ ٣٢ ٣٢٤
	٩٩٩	٩٩٩		
		٩٩٩		

مثال (٢٦) نفرض في المثال السابق ارتداد الشيك في السنة المالية التالية .
المطلوب : اجراء قيد إلغاء الشيك في السنة التالية .

الحل

منه	له	بيــــــــــــان	دليل محاسبي
١٩٠٠		من مذكورين	
	١٩٠٠	حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشريكيات	٤٢ ٤٢٢
١٠٠	١٠٠	حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية باسم مصلحة الضرائب	٤١ ٤١٧
	٢٠٠٠	الي حـ / الإيرادات الأخرى إيرادات متنوعة	١١٣ ١١٣٥
	٢٠٠٠	ارتداد شيك صادر في السنة السابقة والغاؤه	

٣- المدفوعات عن طريق السلفة المستديمة

من المعمول به فى الوحدات الادارية الحكومية ان المدفوعات الرئيسية بمبالغ كبيرة ، والتي تمثل جزءا هاما من مدفوعات الدولة تتم بواسطة شيكات او اذون صرف ، ولكن هناك بعض انواع المدفوعات تتميز بالاتي

- ضالة قيمتها نسبيا مما لا يتناسب معه اصدار شيك بقيمتها .
- الاجراءات التى يخضع لها الشيك او اذن الصرف عند اصداره قد تكون حائلا دون تنفيذ العمل المطلوب بالسرعة المناسبة .
- بعض الاستخدامات يتطلب الامر سداد قيمتها نقدا كالبرقيات ورسوم الطرود ،
- ولذلك تقضى التعليمات بتخصيص خزينة خاة لسداد مثل تلك المدفوعات

وتخضع السلفة المستديمة لنظام محكم للمراقبة الداخلية بدءا من تحديد مبلغها وسلطة الترخيص بأنشائها وأحكام الصرف منها واستعادتها وتعديلها والغاؤها وجردها .

ودراسة أسلوب الصرف باذن صرف من السلفة المستديمة تشمل :

المقصود بالسلفة المستديمة :

يقصد بها تحديد عهدة للمصروفات اليومية الصغيرة ذات الصفة العاجلة ، وتجديد تلك العهدة بمقدار المنصرف منها عندما يقرب رصيدها من النفاذ أو فى نهاية كل شهر . وتكون عهدة السلفة فى يد أحد الموظفين المسؤولين من غير موظفى الحسابات ، وعليه أن يقدم المستندات اللازمة المؤيدة للصرف عند استعاضة السلفة .

وبهذه الطريقة يكون القيد فى الدفاتر الخاصة بالسلفة أولا بأول علاوة على سهولة الرقابة على المصروفات وعلى العهدة نفسها . ويجب جرد عهدة السلفة فى أوقات مفاجئة للرقابة على الأموال المودعة لدى أمين العهدة .

ونبين فيما يلى /هم ملامح المراقبة الداخلية لخزائن السلفة المستديمة والتي نصت عليها بالتفصيل اللائحة المالية للمزانية والحسابات .

تحديد مبلغ السلفة المستديمة :

يتطلب تحديد مبلغ السلفة المستديمة معرفة متوسط المنصرف الشهرى للوحدة الادارية وهذا لايتأتى إلا بعد انشائها بمدة لا تقل عن ٦ شهور ، ويحدد مبلغ السلفة المستديمه طبقا لللائحة المالية بما يساوى ١٥٠% من متوسط المنصرف الشهرى وذلك كحد امان لمواجهة تقلبات الصريفات ، وتتبع نفس الطريقة فى حالتين :

- انشاء السلفة المستديمة لأول مرة .

- ١٣٠ -

- تعديل حجم السلفة المستديمة ومراجعتها كل ٦ شهور .
مثال (٢٧) تبين أن المنصرف من السلفة المستديمة خلال آخر ٨ شهور كما يلي: ٧٧٠ ، ٧٨٠ ، ٨٠٠ ، ٨١٠ ، ٨٢٠ ، ٧٩٠ ، ٨٣٠ ، ٨١٠ .

المطلوب : تحديد مبلغ السلفة المستديمة .

الحل : مبلغ السلفة المستديمة = متوسط آخر ٦ شهور $\times 100\%$

$$810 + 830 + 790 + 820 + 810 + 800$$

$$100\% \times \frac{\quad}{6} =$$

٤٨٦٠

$$= 100\% \times \frac{1215}{6} \text{ جنيه .}$$

٦

ويلزم صدور ترخيص من وكيل الوزارة المختص بمبلغ السلفة المستديمة عند انشائها أو تعديلها ويكون ذلك بناء على طلب رئيس الجهة الادارية .

ضوابط الصرف من السلفة المستديمة :

لايصرف من السلفة إلا لأغراض محددة هي :

١ - دفع المصروفات صغيرة القيمة لتى لا تزيد كل منها على حدة عن خمسين جنيها ولا يجوز صرف اجور العاملين بالوحدة الادارية الذين تزيد مدة استخدامهم عن ١٥ يوما حيث تنص اللائحة المالية على عدم جواز صرف المرتبات والاجور من السلفة المستديمة .

٢ - دفع المصروفات الأتية مهما بلغت قيمتها :

أ - ثمن المشتريات الغذائية التى تشتري بالامر المباشر بسبب تأخير المتعهدين فى التوريد أو لنقص الكميات الموردة أو لرفض ما تم توريده منها لمخالفته لشروط التوريد .

ب - قيمة البرقيات التى ترسلها الوحدة الادارية داخل مصر أو خارجها .

ج - الرسوم الجمركية المقدرة على الطرود البريدية الواردة من

الخارج .

انشاء السلفة المستديمة :

يفتح حساب خاص بقيمة السلفة المستديمة طرف أمين العهدة يجعل مدينا بقيمتها ويستخرج شيك باسمه أو إذن صرف على البريد أو على الخزينة .
مثال (٢٨) :

أصدرت الوحدة شيكاً بمبلغ ١٢١٥ جنيه لإنشاء السلفة المستديمة .

وفي نهاية الشهر تبين أن قيمة مستندات الصرف من السلفة المستديمة ١١٠٠ جنيه (٧٠٠ مشتريات سلع ، ٤٠٠ مشتريات خدمات) والدمغة والضرائب

الحل

دليل محاسبي		ان	بي	مساعد	دائن	مدين
٣١٣	٣١	من حـ / حسابات التسوية المدينة				١٢١٥
	٤٢	جاري السلفة المستديمة		١٢١٥		
٤٢٢		الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة			١٢١٥	
		الشيكات		١٢١٥		
	٤٢	إصدار شيك لإشطاء السلفة المستديمة				
٤٢٢		من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة				١٢١٥
		الشيكات		١٢١٥		
٣٢٤	٣٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة			١٢١٥	
		جاري البنك المركزي		١٢١٥		
		صرف الشيك				
٢١٢١	٢١٣	من حـ / شراء السلع والخدمات				١١٠٠
٢١٢٢		السلع		٧٠٠		
		الخدمات		٤٠٠		
		الي مذكورين				
٤١٧	٤١	حـ / حسابات التسوية الدائنة			٤٠	
		جاري مبالغ دائنة تحت التسوية		٤٠		
	٤٢	باسم مصلحة الضرائب	٤٠			
٤٢١		حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة			١٠٦٠	
		اذون الصرف الصادرة		١٠٦٠		
		إصدار إذن صرف لاستعاضة المنصرف من				
		السلفة المستديمة				
٤٢١	٤٢	من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة				١٠٦٠
		إذن الصرف الصادرة		١٠٦٠		
	٣٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة			١٠٦٠	
٣٢١		المدينة				
٣٢١٢		النقدية		١٠٦٠		
		الخزينة				
		صرف الإنذ				

٤ - الدفع عن طريق السلفة المؤقتة

تعتبر المبالغ المنصرفة من الوحدات الادارية لبعض العاملين كسلف مؤقتة أو طارئة نوعا من الصرفيات الحكومية . ويتم صرفها بأذن صرف أو شيكات، ومن هذه الناحية فاجراءات استخراج اذن الصرف أو الشيك تماثل حالات الصرفيات الأخرى .

ويتبع هذا الاسلوب فى تنفيذ بعض الاعمال المصلحية العاجلة أو الفورية التى يصعب تنفيذها بالطرق العادية باجرائاتها المطولة ، وهى تصرف بمبلغ معين لأحد الموظفين بالوحدة الادارية للاتفاق على نوع محدد من الاستخدامات خلال مدة محددة فى الترخيص بانشاء السلفة المؤقتة .

وفى العرض التالى نوضح :

- ١ - الحالات التى تستخدم فيها السلف المؤقتة وسلطة التصريح بها ومدتها.
- ٢ - قواعد المراقبة الداخلية للسلف المؤقتة .

حالات صرف السلف المؤقتة :

- يمكن صرف سلفه مؤقتة لأحد العاملين فى الحالات التالية :
- (أ) اجراء ممارسات شراء /أصناف أو أداء خدمات بمبالغ محدودة دون الخضوع لاجراءات الصرف العادية للمستحقين .
 - (ب) حالات الشراء بالأمر المباشر لأصناف محتكرة .
 - (ج) الحالات العاجلة لتوفير خدمات فورية أو أصناف لازمة غير متوفرة بالمخازن ومطلوبة بصفة طارئة .
- ولايجوز استخدام سلف مؤقتة فى الحالات التالية :
- (أ) صرف سلفة مؤقتة للحصول على أصناف كان يمكن شراؤها من السلفة المستديمة .
 - (ب) صرف سلفة مؤقتة لأحد العاملين سبق حصوله على سلفة مؤقتة أخرى قبل تسوية حساب السلفة الأخرى .
 - (ج) صرف سلفة مؤقتة فى الشهر الأخير من السنة الا بعد التأكد من إمكان أداء الخدمات والأعمال أو الحصول على الأصناف قبل انتهاء السنة .
- سلطة التصريح بصرف سلفة مؤقتة :

تختلف سلطة الموافقة على التصريح بالسلف المؤقتة تبعاً لمبالغها على النحو التالى :

- حتى ١٠٠ (مائة جنيه) من سلطة رئيس المصلحة .
- حتى ٥٠٠ (خمسمائة جنيه) ن سلطة المراقب المالى التابع لوزارة المالية .

مدة السلفة المؤقتة :

ينبغى تحديد المدة التى ينبغى فيها أداء الخدمات أو الأعمال لتوريد الأصناف خلالها عند الحصول على سلفة مؤقتة لتنفيذها . وبصفة عامة لايجوز أن تزيد المدة عن شهرين وينبغى قبل انتهائها :

- تقديم المستندات الدالة على تنفيذ غرض السلفة .
- سداد المبالغ المستحقة من السلف ان وجدت .
- الحصول على اقرار من الوحدة الحسابية بما يفيد اتمام ذلك .

وعند تجاوز المدة المحددة للسلفة دون تقديم المستندات أو توريد بواقى السلفة المؤقتة يتم توقيع غرامة تأخير توازى سعر الفائدة السارى كما يحدده البنك المركزى المصرى . مع ذلك فإنه يجوز لوزير المالية أو من ينيبه (المراقب المالى) النظر فى الاعفاء من هذه الغرامة اذا ثبت أن التأخير كان لعذر قهرى أدى الى تجاوز المدة المقررة^(١) .

قواعد المراقبة الداخلية للسلف المؤقتة :

- ١ - اجراء دراسة دقيقة بمعرفة المسؤولين قبل الموافقة على السلفة لتحديد مبلغها بصورة مناسبة غير مبالغ فيها ، ويقع عليهم مسؤولية الأخطاء الكبيرة فى التقدير .
- ٢ - تحديد الفترة المناسبة لأداء الخدمات والاعمال أو توريد الأصناف خلالها .
- ٣ - الحصول على تصريح اللازم لصرف السلفة تبعاً للسلطات السابق ذكرها .
- ٤ - تحديد كيفية الصرف حيث قد تصرف السلفة دفعة واحدة أو على دفعات تبعاً لمراحل التنفيذ .
- ٥ - تحديد المسئول عن السلفة وهو الذى يقوم باستلامها والصرف منها ويتحمل مسؤولية المبالغ المنصرفة له كسلفة .

(١) مادة ٣٤ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ .

٥٦	٥	من حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المنصرفة كسلفة مؤقتة	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٦٦	٦	الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة	٤٠٠٠		
		الاستخدامات المنصرفة عنها سلفة مؤقتة			
		القيد النظامي لإنشاء السلفة المؤقتة			
٣٢١١	٣٢	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٢٥٠		٢٥٠
	٣٢١	النقدية			
٤١٧	٤١	نقدية تحت التسوية			
		الي مذكورين			
		حـ/ حسابات التسوية الدائنة	١٥٠	١٥٠	
		جاري مبالغ دائنة تحت التسوية			
		باسم مصلحة الضرائب	١٥٠		
٢١٢١	٢١٢	حـ/ شراء السلع والخدمات (بالاستبعاد)		١٠٠	
		السلع	١٠٠		
		أدوات كتابية وكتب	١٠٠		
		توريد النقدية المتبقية بالخزينة			
		الفرعية			
		$١٥٠ + (٣٩٠٠ - ٤٠٠٠) =$			
		$٢٥٠ = ١٥٠ + ١٠٠ =$ جنيه			
٦٦	٦	من حـ/ الحسابات النظامية المدينة	٤٠٠٠		٤٠٠٠
٥٦	٥	الاستخدامات المنصرفة عنها سلفة مؤقتة	٤٠٠٠	٤٠٠٠	
		الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة			
		المبالغ المنصرفة كسلفة	٤٠٠٠		
		مؤقتة			
		إلغاء القيد النظامي			

٥- الدفع المقدم للحصول على خدمات واعمال

تجرى بعض المعاملات المتبادلة بين الوحدات الادارية الحكومية وبعضها البعض ، وتنص اللائحة المالية على ضرورة الدفع المقدم بحيث أن الوحدة الادارية التى تطلب سلعة أو خدمة من وحدة أخرى تدفع مبلغا مقدما على دفعة واحدة أو على دفعات حسب طبيعة ونوع العملية ، ثم يتم اجراء تسوية فى نهاية مدة التوريد أو تقديم الخدمة.

ويستخدم حساب المبالغ المدفوعة مقدما عن استخدامات (كحساب نظامى مدين) يقابله حساب الاستخدامات المدفوع عنها مبالغ مقدما (كحساب نظامى دائن) لمراقبة المبالغ التى تدفعها الوحدات الادارية لبعض الوحدات الادارية الأخرى التى تقوم بأداء الخدمات مثل تكاليف التركيبات والمكالمات التليفونية ومصلحة الجمارك ومرافق المياه والمحاكم وغيرها
قواعد المراقبة الداخلية :

١ - تقضى تعليمات وزارة المالية بسداد مقابل الخدمات للجهات القائمة بأداء الخدمة أو البيع مقدما ، مثلا سداد ما يعادل ١٢/١ من قيمة الاعتمادات المدرجة بالموازنة شهريا طوال السنة المالية .

٢ - يتم تحميل بنود الاستخدامات المختصة بالقيمة مباشرة مقابل ما يتم دفعه من مبالغ (١) .

٣ - لما كان دفع المبالغ يتم دون مستندات يتم فتح الحسابين النظاميين المشار اليهما عاليه لمراقبة وصول المستندات المؤيدة لأداء الخدمة ويجرى قيد عكسى للقيد النظامى السابق اجراؤه عند دفع المبالغ .

٤ - فى حالة عدم امكان تحديد بنود الاستخدامات المختصة بدقة يجرى قيد دفع المبالغ مقدما على بند الاستخدامات الأكثر احتمالا ، وعند تحديد البند المختص تجرى التسوية اللازمة بالاستبعاد من البند السابق اجراء القيد عليه الى البند الجديد .

٥ - فى نهاية السنة المالية ينبغى اجراء التسوية اللازمة لاثبات حقيقة الاستخدامات التى تخص السنة .

٦ - تطبق نفس القواعد السابقة على الحالات التى يتم فيها سداد مبالغ مقدمة للموفدين فى مهام تدريبية بالداخل ويصرف لهم النسبة المقررة على ذمة بدل السفر .

وهناك تشابه كبير بين المعالجة المحاسبية للدفعات المقدمة وبين السلفة المؤقتة :

ففى كل منهما يتم الدفع قبل الشراء او الحصول على الخدمة او تنفيذ الاعمال المطلوبة .

(١) تقرر الغاء حساب المبالغ المدفوعة مقدما كإماتة لجهات . . . بالمشور العام رقم ٤ لسنة ١٩٨٣ .

مثال (٣٠) اتفقت إحدى الجهات الإدارية مع ورش تابعة لجهة إدارية أخرى إلى إجراء الصيانة الدورية لمصاعدها نظير مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه تسدد في بداية السنة المالية على أن يتم إجراء تسوية في نهاية كل سنة ٠ وفي ٠٤/٧/٧ تم استخراج شيك بالمبلغ.

وفي ٠٥/٦/٢٥ تم التحاسب بين الودعتين وتبين أنه جزءا من الاتفاق قيمته ١٢٠٠٠ جنيه لم ينفذ فتم استرداده بشيك يوم ٠٥/٦/٢٧ وارسل إلى البنك المركزي في تاريخه اشعار اضافة لحساب الوحدة.

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة.

الحل

(١) بدفاتر الوحدة الدافعة

مدین	دائن	مساعد	بيـ	ان	دليل محاسبي
٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠	من حـ/ شراء السلع والخدمات	٢١	٢١٢١
		٩٠٠٠٠	الخدمات	٢	
	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠ نفقات الصيانة	٤٢	٤٢٢
		٩٠٠٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة	٤٢	
		٩٠٠٠٠	الشيكات	٤٢	
		٩٠٠٠٠	إصدار شيك بالدفعة المقدمة	٣٢	٣٢٤
٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة	٥	٥٦
		٩٠٠٠٠	الشيكات	٦	
	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٦	٦٦
		٩٠٠٠٠	جاري البنك المركزي	٦	
		٩٠٠٠٠	صرف الشيك	٥	٥٦
٧٨٠٠٠		٧٨٠٠٠	من حـ/ الحسابات النظامية المدينة	٥	
		٧٨٠٠٠	المبالغ المدفوعة مقدماً عن	٥	
		٧٨٠٠٠	مشتريات واعمال	٥	
	٧٨٠٠٠	٧٨٠٠٠	الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة	٥	
		٧٨٠٠٠	الإعمال المدفوع عنها مبالغ مقدماً	٥	
		٧٨٠٠٠	قيد نظامي بالدفعة المقدمة	٥	
		٧٨٠٠٠	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة	٥	
		٧٨٠٠٠	الإعمال المدفوع عنها مبالغ مقدماً	٥	
		٧٨٠٠٠	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة	٥	
		٧٨٠٠٠	المبالغ المدفوعة مقدماً عن	٥	
		٧٨٠٠٠	مشتريات واعمال	٥	
		٧٨٠٠٠	تخفيض القيد النظامي بالجزء المنفذ	٥	

٣٢٢	٣٢	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	١٢٠٠٠		١٢٠٠٠
		شيكات تحت التحصيل	١٢٠٠٠		
	٢١	الي حـ/ شراء السلع والخدمات		١٢٠٠٠	
	٢	(بالاستيعاد)			
٢١٢٢		الخدمات	١٢٠٠٠		
		نفقات الصيانة	١٢٠٠٠		
		استلام شيك بالباقي			

ثم يلغى القيد النظامي :

١٢٠٠٠		من حـ / الحسابات النظامية الدائنة	٦	
	١٢٠٠٠	الاعمال المدفوع عنها مبالغ مقدماً	٦٦	
	١٢٠٠٠	الى حـ / الحسابات النظامية المدينة	٥	
	١٢٠٠٠	<u>المبالغ المدفوعة مقدماً عن</u>	٥٦	
		مشتريات واعمال		
		إلغاء القيد النظامي بالباقي المرتد		

(٢) بدفاتر الوحدة المنفذة

مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــــــان	دلیل محاسبی
۹۰۰۰۰			من حـ/ حسابات التسوية المدينة	۳۲
		۹۰۰۰۰	شيكات تحت التحصيل	۳۲۲
	۹۰۰۰۰		الي حـ/ الإيرادات الأخرى	۱۱۳
		۹۰۰۰۰	حصول بيع السلع والخدمات	۱۱۳۲
			استلام شيك بالدفعه المقدمة	
۹۰۰۰۰			من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	۳۲
		۹۰۰۰۰	جاري البنك المركزي	۳۲۴
	۹۰۰۰۰		الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	۳۲
		۹۰۰۰۰	شيكات تحت التحصيل	۳۲۲
			تحصيل الشــــــــــــــــيك	
۱۲۰۰۰			من حـ/ الإيرادات الأخرى (بالاستبعاد)	۱۱۳
		۱۲۰۰۰	حصول بيع السلع والخدمات	۱۱۳۲
	۱۲۰۰۰		الي حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة	۴۲
		۱۲۰۰۰	الشــــــــــــــــيكات	۴۲۲
			إصدار شيك بالجزء غير المنفذ	
۱۲۰۰۰			من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة	۴۲
		۱۲۰۰۰	الشــــــــــــــــيكات	۴۲۱
	۱۲۰۰۰		الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	۳۲
		۱۲۰۰۰	جاري البنك المركزي	۳۲۴
			صرف الشيك	

٦- الاعتمادات المستندية

وتتضمن الأنواع التالية والتي يتم فتحها تبعاً للاحتياج الفعلي :

١- الاعتمادات النقدية التي توضع تحت تصرف مكاتب التمثيل الدبلوماسي والبعثات بالخارج .

٢- الاعتمادات النقدية التي تفتح في الخارج لحساب موردين اجانب مقابل توريدات او مشتريات .

٣ - يتم طلب فتح الاعتماد المستندي عن طريق البنك المركزي (أو اجراء التحويل) مع تحديد غرض الاعتماد وقيمه ، ويفتح الاعتماد عادة في حدود المبلغ المخصص بالموازنة الجارية للسنة المالية .

٤ - يخطر البنك المركزي الوحدة الادارية بفتح الاعتماد عن طريق اشعار خصم القيمة من حساب الوحدة لدى البنك المركزي ، فيتم قيد القيمة على استخدامات الموازنة مع اجراء القيد النظامي المطلوب لمراقبة حركة الاعتماد

٥ - عند تنفيذ الاعتماد على دفعات خلال السنة يتم الغاء القيد النظامي بمقدار ما تم تنفيذه منه ، حتى يتم تنفيذه بالكامل ليصبح رصيد الحساب النظامي يساوي صفراً .

٦ - في الحالات التي يشترط فيها فتح اعتماد مستندي لتنفيذ عملية معينة بقيمة تزيد عن المبلغ المدرج بموازنة السنة الحالية ويستغرق أكثر من سنة يتم الآتي :

(أ) تحميل استخدامات الموازنة الجارية بقيمة المبلغ المدرج بموازنة السنة الحالية .

(ب) يفتح حساب جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج الباقي .

٧ - اذا لم يستخدم الاعتماد بالكامل يتم استبعاد المبلغ المتبقى من الاستخدامات وتحميل حساب جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج بالجزء المتبقى

٨ - في بداية السنة المالية يتم اقفال حساب جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية سواء بالجزء غير المستخدم من الاعتماد المستندي للسنة السابقة أو بالمبلغ الزائد عن المدرج بموازنة السنة السابقة وتحميل القيمة للاستخدامات الجارية ، واجراء قيد نظامي كالمعتاد ، ثم يتم الغاؤه عند تنفيذ الاعتماد المستندي .

مثال (٣١) : قام البنك المركزي بفتح اعتماد مستندي بمبلغ ٨٠٠٠ دولار (سعر الدولار ٦ جنية) لاستيراد قطع غيار لحساب الوحدة الإدارية .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیان	دلیل محاسبی
۴۸۰۰۰			من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع	۲۱۲
		۴۸۰۰۰	۴۸۰۰۰ قطع غيار ومهمات	۳۲
	۴۸۰۰۰		الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	
		۴۸۰۰۰	جاري البنك المركزي - عمله أجنبية فتح اعتماد مستندي	۳۲۴
۴۸۰۰۰			من حـ/ الحسابات النظامية المدينة <u>المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات</u> مستندية	۵
		۴۸۰۰۰		۵۶
	۴۸۰۰۰		الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة	۶
		۴۸۰۰۰	<u>الاستخدامات المفتوح</u> عنها اعتمادات مستندية	۶۶
			قيد نظامي لمراقبة الاعتماد المستندي	

مثال (٣٢) تم استلام قطع الغيار المستوردة في المثال السابق بالكامل خلال السنة المالية .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــــــان	دلیل محاسباتی
٤٨٠٠٠			من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة	٦
	٤٨٠٠٠	٤٨٠٠٠	الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٦٦
	٤٨٠٠٠		الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة	٥
		٤٨٠٠٠	المبالغ المدفوعة مقدما عن اعتمادات مستندية	٥٦
			إلغاء القيد النظامي عند استلام قطع الغيار المستوردة	

مثال (٣٣) نفرض في المثال السابق أنه تم تنفيذ الاعتماد علي دفعتين متساويتين خلال السنة المالية . المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

يتم عمل تخفيض للقيد النظامي مرتين كل منهما بنصف القيمة بمبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه تبعاً لقيمة الكمية المستلمة مثل القيد الوارد في المثال السابق .

مثال (٣٤) فتحت الوحدة اعتماد مستندي لشراء خامات قيمته ٦٠٠٠ دولار (سعر الدولار ٦ جنيه) وفي نهاية مدته تبين تنفيذ ما قيمته ٣٥٠٠٠ جنيه وتم رد الباقي للبنك المركزي . المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بيـ	دليل محاسبي
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع خامات ٣٦٠٠٠	٢١٢ ٢١٢١
	٣٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي - عمله اجنبية فتح اعتماد مستندي	٣٢٤ ٣٢٤
٣٦٠٠٠		٣٦٠٠٠	من حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية	٥٦ ٥٦
	٣٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية القيد النظامي لمراقبة الاعتماد المستندي	٦٦ ٦٦
٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٦٦ ٥٦
	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية تخفيض القيد النظامي بالجزء المنفذ	٥٦ ٥٦
١٠٠٠		١٠٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي - عمله اجنبية	٣٢٤ ٢١٢
	١٠٠٠	١٠٠٠	الي حـ/ شراء السلع والخدمات (بالاستبعاد) السلع خامات ١٠٠٠ رد الباقي غير المنفذ للبنك المركزي	٢١٢١ ٢١٢١

الحل

مدین	دائن	مساعدا	بیــــــــــــــــــــــــــــــــان	دلیل محاسبی
٤٤٠٠٠			من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع خامات ٤٤٠٠٠	٢١٢ ٢١٢١
٣٣٠٠٠		٤٤٠٠٠	من حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج ٣٣٠٠٠	٣١ ٣١٢
٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي - عمله أجنبية فتح اعتماد مستندي ٧٧٠٠٠	٣٢ ٣٢٤
٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠	من حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية ٧٧٠٠٠	٥ ٥٦
٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠	الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية ٧٧٠٠٠	٦ ٦٦
			فيد نظامي بقيمة الاعتماد بالكامل	

٦٦	٦	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٤٤٠٠٠		٤٤٠٠٠
٥٦	٥	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية	٤٤٠٠٠	٤٤٠٠٠	
٢١٢١	٢١٢	من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع	٣٣٠٠٠		٣٣٠٠٠
٣١٢	٣١	خامات ٣٣٠٠٠ الي حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج تحميل استخدامات السنة الثانية بما يخصها من الاعتماد	٣٣٠٠٠	٣٣٠٠٠	
٦٦	٦	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٣٣٠٠٠		٣٣٠٠٠
٥٦	٥	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية	٣٣٠٠٠	٣٣٠٠٠	
		تخفيض القيد النظامي بالجزء المنفذ خلال السنة الأولى			

مثال (٣٦) نفرض في المثال السابق أنه نفذ خلال السنة الأولى ما قيمته
٣٩٠٠٠ جنيه فقط وفي السنة الثانية تم تنفيذ الباقي . تكون القيود :

الحل

دليل محاسبي	ان	بي	مساعد	دائن	مدين
٢١٢١	٢١٢	من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع			٤٤٠٠٠
٣١٢	٣١	خامات ٤٤٠٠٠	٤٤٠٠٠		
٣٢٤	٣٢	من حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي - عمله أجنبية فتح اعتماد مستندي	٣٣٠٠٠ ٧٧٠٠٠	٧٧٠٠٠	٣٣٠٠٠
٥٦	٥	من حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية	٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠
٦٦	٦	الي حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٧٧٠٠٠	٧٧٠٠٠	
		قيد نظامي بقيمة الاعتماد بالكامل			

٦٦	٦	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٣٩٠٠٠		٣٩٠٠٠
٥٦	٥	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية تخفيض القيد النظامي بالجزء المنفذ خلال السنة الأولى	٣٩٠٠٠	٣٩٠٠٠	
٣١٢	٣١	من حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج	٥٠٠٠		٥٠٠٠
٢١٢١	٢١٢	الي حـ/ شراء السلع والخدمات (بالاستبعاد) السلع	٥٠٠٠	٥٠٠٠	
		خامات ٥٠٠٠ تحويل الجزء غير المنفذ في نهاية السنة الأولى للسنة الثانية			
٦٦	٦	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٣٣٠٠٠		٣٣٠٠٠
٥٦	٥	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية تخفيض القيد النظامي بالجزء المنفذ خلال السنة الأولى	٣٣٠٠٠	٣٣٠٠٠	
٢١٢١	٢١٢	من حـ/ شراء السلع والخدمات السلع	٣٨٠٠٠		٣٨٠٠٠
		خامات ٣٨٠٠٠			
٣١٢	٣١	الي حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري الاعتمادات والتحويلات النقدية بالخارج تحميل السنة الثانية بقيمة الجزء المقرر تنفيذه فيها $٣٨٠٠٠ = ٣٣٠٠٠ + ٥٠٠٠ =$	٣٨٠٠٠	٣٨٠٠٠	
٦٦	٦	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة الاستخدامات المفتوح عنها اعتمادات مستندية	٣٨٠٠٠		٣٨٠٠٠
٥٦	٥	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة المبالغ المدفوعة مقدماً عن اعتمادات مستندية إلغاء باقى الشيد النظامي	٣٨٠٠٠	٣٨٠٠٠	

المراقبة الداخلية والتوجيه المحاسبي لعمليات متنوعة

١- التأمينات المؤقتة والنهائية والمتنوعة

تضم التأمينات الحكومية الأنواع الثلاثة التالية :

- (أ) تأمينات مؤقتة وتقدم مع العطاءات المقدمة في المناقصات بواقع ١% في حالة مقاولات الأعمال ، ٢% للتوريدات والخدمات من القيمة التقديرية المحددة للعملية ، وليس من قيمة العروض المقدمة ، مبلغ معين يحدده رئيس الوحدة الإدارية في حالة المزادات لبيع أصناف حكومية .
- (ب) تأمينات نهائية ويقدمها من رسا عليه عطاء تنفيذ المقاولات أو توريد الأعمال أو أداء الخدمات فقط دون غيره . ويحدد بنسبة ٥% من قيمة العطاء في حالة مقاولات الأعمال ، ١٠% في حالة التوريدات والخدمات .
- (ج) تأمينات متنوعة ويشمل :

المبالغ المحجوزة من المقاولين من قيم العقود المبرمة معهم لاجراء اعمال او انتهاء تشطيبات .

والتأمينات التي يدفعها الافراد لاداء اعمال لحسابه مو تأمينات ايجارات مباني حكومية مؤجرة للغير

مثال (٣٧) سدد أحد الموردين تأمين مؤقت وقدره ٥٠٠٠ جنيه نقداً في الخزانة الفرعية . المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازم .

الحل :

مدین	دائن	مساعد	بي	ان	دليل محاسبي
٥٠٠٠		٥٠٠٠	من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢١
			حـ / النقدية		
	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠ نقدية تحت التسوية	٤١	
			الي حـ / حسابات التسوية الدائنة		
			جاري تأمينات مؤقتة		
			باسم شركة ٠٠٠٠		
			تحصيل تأمين مؤقت نقداً بالخزانة الفرعية		

مثال (٣٨) سدد التأمين المؤقت في المثال السابق بشيك أرسل للبنك المركزي للتحصيل . المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

منه	له	بي	ان	دليل محاسبي
٥٠٠٠		من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٤
		شيكات تحت التحصيل		
	٥٠٠٠	الي حـ / حسابات التسوية الدائنة	٤١	
		جاري تأمينات مؤقتة		
		تحصيل تأمين مؤقت بشيك		

٣٢٤	٣٢	من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي	٥٠٠٠	٥٠٠٠
	٣٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٥٠٠٠	٥٠٠٠
٣٢٢		شيكات تحت التحصيل إشعار اضافة		

مثال (٣٩) تم اختيار أحد الموردين للتعاقد معه علي توريد أصناف مبلغ التأمين النهائي ١٦٠٠٠ جنيه فطلب تحويل التأمين المؤقت وقدره ٥٠٠٠ جنيه وسدد الباقي بشيك . المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مفده	له	بيـ	ان	دليل محاسبي
٥٠٠٠		من مذكورين		
	٥٠٠٠	حـ/ حسابات التسوية الدائنة	٤١	
		جاري تأمينات مؤقتة		٤١١
١١٠٠٠		حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	
	١١٠٠٠	شيكات تحت التحصيل		٣٢٢
	١٦٠٠٠	الي حـ/ حسابات التسوية الدائنة	٤١	
	١٦٠٠٠	جاري تأمينات نهائية		٤١٢
		تحويل التأمين المؤقت لنهائي وتحصيل		
		الباقى بشيك		
١١٠٠٠		من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	
	١١٠٠٠	جاري البنك المركزي		٣٢٤
	١١٠٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة	٣٢	
	١١٠٠٠	المدينة		
		شيكات تحت التحصيل		٣٢٢
		إشعار اضافة رقم		

مثال (٤٠) قامت الوحدة الإدارية برد التأمينات المؤقته للموردين محمد وأحمد ومحمود وقيمتها ١٩٥٠٠ جنيه بشيكات وقد صرفت من البنك المركزي .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

دليل محاسبي		بـ	له	منه
	٤١	من حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات مؤقتة	١٩٥٠٠	١٩٥٠٠
٤١١	٤٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشركات	١٩٥٠٠	
٤٢٢		إصدار شيكات لرد تأمينات مؤقتة		

٤٢٢	٤٢	من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	١٩٥٠٠	١٩٥٠٠	١٩٥٠٠
٣٢٤	٣٢	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشيكات	١٩٥٠٠	١٩٥٠٠	

مثال (٤١) نفرض في المثال السابق أن التأمين المرتد تأمين نهائي .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بيـ	ان	دليل محاسبي
١٩٥٠٠			من حـ/ حسابات التسوية الدائنة	٤١	٤١٢
		١٩٥٠٠	جاري تأمينات نهائية		
	١٩٥٠٠	١٩٥٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٤٢	٤٢٢
			إصدار شيكات لرد تأمينات مؤقتة		
١٩٥٠٠		١٩٥٠٠	من حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٤٢	٤٢٢
	١٩٥٠٠	١٩٥٠٠	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٣٢	٣٢٤
			جاري البنك المركزي صرف الشيكات		

مثال (٤٢) تم مصادرة التأمين المؤقت المقدم من المورد عادل لعدم قيامه باستكمالها الي تأمين نهائي بعد اختياره لتوريد الأصناف ويبلغ ٨٠٠٠ جنيه . المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازم .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بيـ	ان	دليل محاسبي
٨٠٠٠			من حـ/ حسابات التسوية الدائنة	٤١	٤١١
		٨٠٠٠	جاري تأمينات مؤقتة		
	٨٠٠٠	٨٠٠٠	الي حـ/ الإيرادات الأخرى	١١٣	١١٣٥
			إيرادات متنوعة		
			مصادرة التأمين المؤقت		

مثال (٤٣) أعلن عن مناقصة لتوريد أصناف وفيما يلي ما تم بشأنها :

- تقدم المتعهدون بعهاءاتهم مرفقا بها تأمينات مؤقتة ١٥٠٠٠ ج بشيكات ، ٧٠٠٠٠ ج نقدا بالخزينة العامة ، ٢٠٠٠٠ ج بخطابات ضمان .
- تم اختيار أحد المتعهدين لتوريد الاصناف بمبلغ مليون جنيه و كان قد قدم تأميناً مؤقتاً بشيك (بنسبة ٢٠ %) وطلب منه تسديد التأمين النهائي فاستكمل التأمين المؤقت الى ما يساوي التأمين النهائي بنسبة ١٠٠ % بخطاب ضمان .
- تم رد التأمينات المؤقتة لباقي المتقدمين .

(د) تم تنفيذ العملية وفقا للشروط والمواصفات وتم استخراج شريك بالقيمة للمتعهد

بعد خصم ٢% ضرائب تحت الحساب ، ٢٥٠٠٠ ج دمغة .

(هـ) تم رد التأمين النهائي للمتعدد .

المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیان	دلیل محاسبی
۲۲۰۰۰۰			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	۳۲
		۱۵۰۰۰۰	شيكات تحت التحصيل	۳۲۲
		۷۰۰۰۰	النقدية	۳۲۱
	۲۲۰۰۰۰		الخزينة ۷۰۰۰۰۰	۴۱
		۲۲۰۰۰۰	الي حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات مؤقتة استلام تأمينات مؤقتة بشيكات ونقداً بالخزينة العامة	۴۱۱
۱۵۰۰۰۰			من حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	۳۲
		۱۵۰۰۰۰	جاري البنك المركزي	۳۲۴
	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	۳۲
			شيكات تحت التحصيل	۳۲۲
			إشعار إضافة رقم	
۲۰۰۰۰			من حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات مؤقتة	۴۱
	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	الي حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات نهائية	۴۱
			تحويل تأمين مؤقت لنهائي	۴۱۲
۸۰۰۰۰			من حـ / الحسابات النظامية المدينة	۵
		۸۰۰۰۰	الكفالات عن تأمينات الغير (مؤقتة)	۵۷
	۸۰۰۰۰		الي حـ / الحسابات النظامية الدائنة	۶
		۸۰۰۰۰	تأمينات الغير (مؤقتة) مقابل خطاب ضمان قيد نظامي لمراقبة التأمين النهائي	۶۷

٤١١	٤١	من حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات مؤقتة الي مذكورين	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٤٢٢	٤٢	حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات (٧٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠) رد التأمينات المؤقتة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	
٦٧	٦	من حـ / الحسابات النظامية الدائنة تأمينات الغير (مؤقتة) مقابل خطاب ضمان	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
٥٧	٥	الي حـ / الحسابات النظامية المدينة الكفالات عن تأمينات الغير (مؤقتة) رد خطاب الضمان عن تأمين مؤقت والغاء القيد النظامي	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	

وعند شراء الاصناف :

٢١٢١	٢١٢	من حـ / شراء السلع والخدمات السلع الي مذكورين	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
٤١٧	٤١	حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية (باسم مصلحة الضرائب) (٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠)	٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	
٤٢٢	٤٢	حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات تسوية حساب المورد ، إصدار شيك بالمستحق له	٩٥٥٠٠٠	٩٥٥٠٠٠	

وعند صرف الشيك :

٤٢٢	٤٢	من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة الشيكات	٩٥٥٠٠٠		٩٥٥٠٠٠
٣٢٤	٣٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشيك	٩٥٥٠٠٠	٩٥٥٠٠٠	

وعند اصدار شيك رد التأمين النهائي :

٤١٢	٤١	من حـ / حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات نهائية	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
	٤٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة		٢٠٠٠٠	
٤٢٢		الشيكات إصدار شيك بقيمة التأمين النهائي النقدي السابق دفعه	٢٠٠٠٠		

ويجرى قيد صرف الشيك كالمعتاد ويرد خطاب الضمان :

٤٢٢	٤٢	من حـ / الحسابات الوسيطة الدائنة	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠
		الشيكات			
٣٢٤	٣٢	الي حـ / الحسابات الوسيطة المدينة	٢٠٠٠٠		
		جاري البنك المركزي صرف الشيك			
٦٨	٦	من حـ / الحسابات النظامية الدائنة	٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠
		تأمينات الغير (نهائية) مقابل خطاب ضمان		٨٠٠٠	
٥٨	٥	الي حـ / الحسابات النظامية المدينة	٨٠٠٠٠		
		الكفالات عن تأمينات الغير (نهائية) إلغاء القيد النظامي للتأمين النهائي بموجب خطاب ضمان			

مثال (٤٤) بالتطبيق علي المثال السابق نفرض أن المتعهد أخل بالشروط
فتم إسناد العملية لمتعهد آخر بمبلغ ١,٠٤٥,٠٠٠ جنيه وتم تحميل المتعهد الأول
بغرامة ١٥٠٠٠ جنيه .
المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

الحل

مدین	دائن	مساعد	بیان	دلیل محاسبي
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	من مذكورين ح/ شراء السلع والخدمات السلع	٢١٢ ٢١٢١
٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	ح/ حسابات التسوية المدينة جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعهد الأول) فرق السعر = ١,٠٤٥,٠٠٠ - = ١,٠٠٠,٠٠٠ ٤٥٠٠٠ المحمل على المتعهد الأول = ٤٥٠٠٠ فرق سعر + ١٥٠٠٠ غرامة ٦٠٠٠٠ =	٣١ ٣١٤
٤٥٩٠٠	٤٥٩٠٠	٤٥٩٠٠	الى مذكورين ح/ حسابات التسوية الدائنة جاري مبالغ دائنة تحت التسوية (باسم مصلحة الضرائب) = ٢٥٠٠٠ + (٢% × ١,٠٤٥,٠٠٠) = ٤٥٩٠٠ = ٢٥٠٠٠ + ٢٠٩٠٠	٤١ ٤١٧
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	ح/ الإيرادات الأخرى غرامات العقوبات والمصادرات	١١٣ ١١٣٣
٩٩٩١٠٠	٩٩٩١٠٠	٩٩٩١٠٠	ح/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشركات ٩٩٩١٠٠ = ٤٥٩٠٠ - ١,٠٤٥,٠٠٠	٤٢ ٤٢٢
٩٩٩١٠٠	٩٩٩١٠٠	٩٩٩١٠٠	من ح/ الحسابات الوسيطة الدائنة الشركات الي	٤٢ ٤٢٢
٩٩٩١٠٠	٩٩٩١٠٠	٩٩٩١٠٠	ح/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي صرف الشيك	٣٢ ٣٢٤

		من مذكورين			٢٠٠٠٠
٤١٢	٤١	حـ/ حسابات التسوية الدائنة جاري تأمينات نهاية	٢٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
	٣٢	حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة			
٣٢٢		شيكات تحت التحصيل (٦٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠		
	٣١	الي حـ/ حسابات التسوية المدينة جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعهد الأول) تسوية حساب المتعهد الأول واستلام شيك بالمستحق عليه	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	
	٣٢	من حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة جاري البنك المركزي	٤٠٠٠٠		٤٠٠٠٠
٣٢٤	٣٢	الي حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة		٤٠٠٠٠	
٣٢٢		شيكات تحت التحصيل تحصيل الشيك	٤٠٠٠٠		
	٦	من حـ/ الحسابات النظامية الدائنة تأمينات الغير نهائية مقابل خطاب ضمان	٨٠٠٠٠		٨٠٠٠٠
٦٨	٥	الي حـ/ الحسابات النظامية المدينة		٨٠٠٠٠	
٥٨		الكفالات عن تأمينات الغير (نهائية) رد خطاب الضمان وإلغاء القيد النظامي	٨٠٠٠٠		

مثال (٤٥) بفرض أن قيمة التوريد في المثال السابق من المتعهد الجديد بلغت
١,٠٩٥,٠٠٠ جنيه .

المطلوب : قيد اليومية اللازم لتسوية مركز المتعهد الأول .

الحل

الحل		مدین	دائن	مساعد	بیــــــــــــان	دلیل محاسبي
	من مذكورين					
٢١٢	حـ/ شراء السلع والخدمات					٢١٢١
٣١	السلع حـ/ حسابات التسوية المدينة	١,٠٠٠,٠٠٠				٣١٤
	جاري مبالغ مدينة تحت التسوية (باسم المتعهد الأول) (٩٥,٠٠٠ فرق سعر + ١٥,٠٠٠) غرامة)	١١,٠٠٠				
٤١	الي مذكورين حـ/ حسابات التسوية الدائنة		٤٦٩٠٠			٤١٧
	جاري مبالغ دائنة تحت التسوية (باسم مصلحة الضرائب) (٢٥,٠٠٠ + %٢ × ١,٠٩٥,٠٠٠) $٤٦٩٠٠ = ٢٥,٠٠٠ + ٢,٩٠٠ =$	٤٦٩٠٠				
١١٣	حـ/ الإيرادات الأخرى		١٥,٠٠٠			١١٣٣
٤٢	والمصادرات حـ/ الحسابات الوسيطة	١٥,٠٠٠				٤٢٢
	الدائنة الشــــــــــــــــيكات (١,٠٩٥,٠٠٠ - ٤٦٩٠٠) (١,٠٤٨,١٠٠ =) تسوية مركز المتعهد الأول وإصدار شيك للمتعهد الجديد	١٠,٤٨١,٠٠	١٠,٤٨١,٠٠			

من مذكورين				
٤١	حـ/ حسابات التسوية الدائنة			٢٠٠٠٠
٤١٢	جاري تأميمات نهائية	٢٠٠٠٠		٩٠٠٠٠
٤٢	حـ/ الحسابات الوسيطة الدائنة			
٤٢٢	الشيكات	٩٠٠٠٠		
	(٢٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠)			
٣١	الي حـ/ حسابات التسوية		١١٠٠٠٠	
٣١٤	المدينة			
	جاري مبالغ مدينة تحت	١١٠٠٠٠		
	التسوية			
	(باسم المتعهد الأول)			
	استلام شيك من المتعهد الأول			
	بالمستحق عليه			

ملحوظة : يتم عمل قيد لصرف شيك المتعهد الجديد وتحصيل شيك المتعهد الأول، وقيد لرد خطاب الضمان للمتعهد بإلغاء القيد النظامي .
مثال (٤٦) نفرض في المثال السابق أن الوحدة قامت بمصادرة خطاب الضمان وحصلت علي شيك من البنك بقيمته ولم يمكن تحصيل الباقي منه .
المطلوب : اجراء قيد اليومية اللازمة لتسوية التأمين .

الحل:

من مذكورين				
٤١	حـ/ حسابات التسوية الدائنة			٢٠٠٠٠
٤١٢	جاري تأميمات نهائية			
٣٢	حـ/ الحسابات الوسيطة المدينة	٢٠٠٠٠		٨٠٠٠٠
٣٢٢	شيكات تحت التحصيل	٨٠٠٠٠		١٠٠٠٠
٢١٥	حـ/ المصروفات الأخرى			
٢١٥٢	نفقات جارية متنوعه	١٠٠٠٠		
٣١	الي حـ/ حسابات التسوية المدينة		١١٠٠٠٠	
٣١٤	المدينة			
	جاري مبالغ مدينة تحت التسوية	١١٠٠٠		
	(باسم المتعهد الأول)			
	تسوية مصادرة التأمين وخطاب الضمان			
	وتحمل الوحدة للباقي			

٢- المراقبة الداخلية والتوجيه المحاسبي لمشتريات الأصول غير المالية (الثابتة)

يتضمن الباب السادس من مصروفات الوحدات الادارية الحكومية ما تدفعه الوحدة من مبالغ لشراء الأصول غير المالية او الأصول الثابتة والتي تشمل ما يلي :

٢١٦	الباب السادس شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات).
٢١٦١	الأصول الثابتة
٢١٦١.١	مبانى وانشاءات
٢١٦١.٢	الات ومعدات ووسائل نقل وتجهيزات
٢١٦١.٣	اصول ثابتة أخرى (زراعية - حيوانية)
٢١٦٢	الأصول الطبيعية (كالأراضي)
٢١٦٣	فوائد سابقة على بدء التشغيل
٢١٦٤	البعثات
٢١٦٥	ابحاث ودراسات
٢١٦٦	دفعات مقدمة
٢١٦٧	احتياطات عامة

وبدراسة التبويب السابق يتبين لنا ما يلي :

- ١ - اطلاق اصطلاح الاصول غير المالية على الأصول الثابتة بالمفهوم المحاسبي وذلك للفرقة بينها وبين الاساليب الاخرى لاستثمار الاموال كالأسهم والسندات والودائع وغيرها.
- ٢ - استخدام اصطلاح الاستثمارات للدلالة على انها مبالغ تستثمر في أصول وليس اتفاقاً دورياً لازماً لمباشرة النشاط اليومي. رغم أن اصطلاح استثمارات يقصد به في الفكر المحاسبي عادة انه الحصول على أوراق مالية أو ودائع وما شابهها من أصول مالية كما وردت في التبويب.

٣ - التفرقة بين الأصول من هبة الطبيعة وليس من صنع الإنسان كالأراضي وبين الأصول الثابتة الأخرى كالمباني والآلات ووسائل النقل والآثاث (التجهيزات).

٤ - تتم التفرقة في كل حالة بين شراء الأصل (الاستثمار المباشر) وبين ما تتحمله الوحدة من تكاليف سابقة على التشغيل والتي اعتبرت نوعاً من النفقات الإيرادية المؤجلة.

٥ - تم تخصيص مجموعات مستقلة لكل من المصروفات الأخرى المصاحبة لعمليات شراء أو اقتناء الأصول الثابتة مثل الفوائد / بعثات التدريب / والأبحاث السابقة على إنشاء المشروعات كالتصميم الهندسي.... وكذلك ما يدفع كدفعات مقدمة في سبيل الحصول على الأصول ويتم معالجتها محاسبياً بشكل مستقل.

٦ - تمثل الاحتياطات العامة أي مبالغ تدرج بشكل إجمالي في الباب السادس لشراء أصول غير محددة في الموازنة العامة وهذا يتم تطبيقاً كما سمح به قانون الموازنة العامة وهذا يتم تطبيقاً لما سمح به قانون الموازنة العامة للدولة من تخفيض اعتماد إجمالي في حدود ٥% من قيمة كل باب أو ١% إجمالي الانفاق كحد أقصى.

٧ - تضمن تبويب الموازنة العامة للدولة في بعض أبواب المصروفات مثل الأجور والرواتب وتقويض العاملين، شراء السلع والخدمات. البند الخاص بالمستبعد من المصروفات مقابل ما أدرج ضمن تكاليف الأصول غير المالية من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية. وذلك بغرض قياس الأعباء الحقيقية لهذه الأنواع من المصروفات أو الاستخدامات ومن هذه الحسابات.

المضاف إلى باب الأجور والرواتب مقابل المستبعد بقيمة لشراء الأصول غير المالية	٢١١٥	
المضاف إلى المشتريات من السلع لنفس السبب	٢١٢١١	
المضاف إلى مشتريات الخدمات لنفس السبب	٢١٢٢١	
المضاف إلى الفوائد	٢١٢٦	
المضاف إلى الاعتمادات الإجمالية لنفس السبب	٢١٤٦	

وينبغي أن نوضح في هذا الصدد :

- ١ - أن المبالغ التي تم اضافتها ليست محصلة كما جاء بالتبويب، (المستبعد بالتحصيل من شراء للأصول غير المالية) ولكنها تعتبر جزءاً من تكلفة الأصول على الأصول غير المالية.
- ٢ - أن اضافتها يرجع إلى الرغبة في معرفة العبء الحقيقي لنوع المصروف طبقاً للتبويب الاقتصادي الذي يعتمد على تقسيم المدفوعات تبعاً للغرض من الدفع. فلا فرق في الطبيعة بين أجور العاملين بالوحدة التي يحصلون عليها مقابل أداء الخدمات الحكومية، وبين أجور العاملين في إنشاء مدرسة أو مستشفى أو رصف طريق (أصول غير مالية ثابتة).

وباستعراض خطوات المراقبة الداخلية والتوجيه المحاسبي لمشتريات الأصول غير المالية (الاستثمارات) لدى بنك الاستثمار القومي يتبين لنا أن بنك الاستثمار القومي قد قام بتعديل نظام التمويل المالي القائم على توفير المبالغ اللازمة لتنفيذ شراء الأصول غير المالية على دفعات ربع سنوية توضع تحت تصرف الوحدة الإدارية وتقوم الوحدة بإصدار شيكات على الحساب المفتوح لدى البنك المركزي باسمها بعد قيام بنك الاستثمار بوضع التمويل اللازم في حساب مخصص لهذا الغرض والذي عرف بالاسم التالي :

(جـ / بنك الاستثمار القومي المفتوح باسم الوحدة لدى البنك المركزي)

النظام الجديد : (١).

- ١ - الحصول على موافقة البنك على تمويل شراء الأصول غير المالية.
 - ٢ - وضع سقف للتمويل في شكل اعتماد (حق سحب / حد سحب) لكل وحدة إدارية بقيمة ما يلزم لشراء الأصول غير المالية كل عملية على حدة وإخطار الوحدة به وتسليمها دفتر شيكات خاص لسداد المبالغ اللازمة للشراء تبعاً لظروف كل حالة.
 - ٣ - لا يمثل حدود السحب تمويلاً فعلياً لشراء الأصول غير المالية حيث لا يقابله أي مبالغ موضوعة تحت تصرف الوحدة وبالتالي فإنه طبقاً للتعليمات لا يتم إجراء قيود نتيجة لهذا الإجراء.
- الإجراء المقابل لدى الوحدة الإدارية الحكومية :

(١) راجع الكتاب الدوري لقطاع الحسابات والمديريات المالية - وزارة المالية رقم ٥٣ لسنة ٢٠٠٥.

يقتصر الأمر على امساك دفتر احصائي مستقل تخصص به صفحة لكل حالة من حالات شراء الأصول غير المالية :

- في الجانب المدين يتم تسجيل حد السحب المخصص من بنك الاستثمار القومي.

- في الجانب الدائن يتم تسجيل مبالغ وارقام الشيكات التي اصدرتها الوحدة سحباً على بنك الاستثمار القومي.

وبذلك فإن رصيد هذا الحساب الاحصائي يمثل ما تبقى حد السحب دون استخدام (سحب شيكات على بنك الاستثمار) حتى تاريخ الترسيد.

نموذج خطاب الموافقة وتحديد حدود السحب

بنك الاستثمار القومي

السيد / رئيس الوحدة الادارية

تحية طيبة وبعد ،

اتشرف بالاحاطة بأنه في ضوء موافقة وزير المالية رئيس مجلس ادارة البنك على العمل بنظام الاعتمادات (حدود السحب) للاستثمارات التي يتم اتاحتها من البنك اعتباراً من خطة ٢٠٠٥/٢٠٠٦ لاجهزة موازنة الخزانة العامة.

فقد تقرر اعتماد حد سحب (رقم) بمبلغ جنيهه (فقط وقدره لاغير) موزعاً كما يلي :

جنيه مصرى

.....

النقد المحلى

المقابل المحلى للنقد الاجنبى

.....

والمبلغ عبارة عن (..... تكاليف استيراد)

يتم السحب منه عن طريق الحساب الجديد المفتوح بهذا الشأن رقم

و بنفس التوقيعات السابق تبليغها للبنك. / / / /

لذا التفضل بالتنبيه نحو سرعة ارسال مندوب مفوض منكم لاستلام دفاتر الشيكات على هذا الحساب حتى ويمكن للوحدة الحسابية السحب من خلاله.

وتفضلوا بقبول

بنك الاستثمار القومي

تحريراً فى

ويعاب على هذا الاجراء ما يلى :

١ - تصوير حسابات مباشرة فى دفتر الاستاذ حتى لو كانت لاغراض احصائية او رقابية بالاسلوب المحاسبى (مدين / دائن) واستخراج الأرصدة دون اجراء قيود يومية ، كما أوضحت التعليمات بأنه لا يترتب على اخطار بنك الاستثمار للوحدة الادارية بحد السحب اصدار اى قيود محاسبية بالدفاتر. بدعوى أنه لا يؤثر على اى حسابات الوحدة لدى بنك الاستثمار او حسابات البنك بدفاتر الوحدة. مما يؤدى الى عدم اكمال الدورة المحاسبية المعروفة (قيد - ترحيل - ترصيد).

٢ - فقدان صفة الاحكام او الموضوعية والتي تميز العمل المحاسبى حيث يتم التحقق من صحة العمليات التى تجرى عن طريق خاصية القيد المزدوج والتوازن المحاسبى وتطابق ما جاء باليومية مع الاستاذ.

٣ - وللتخلص من هذا العيب نقترح الا يقتصر العمل على امساك الدفتر الاحصائى بالاسلوب السابق ولنا ينبغى ان يتم اجراء قيد نظامى بدفتر اليومية على النحو التالى :

xxx من حـ / اجمالى الحسابات النظامية المدينة. ٥
xxx حـ / المبالغ المخصصة كحدود سحب لشراء ٥٥٠٠٠
xxx إلى حـ / اجمالى الحسابات النظامية الدائنة

xxx حـ / بنك الاستثمار حدود السحب ٦٥
وعند اصدار الشيكات للصرف على عمليات شراء الأصول غير المالية يتم اجراء قيد عكس ما تم اصداره من شيكات والاستقطاعات الخاصة بها.

xxx من حـ / اجمالى الحسابات النظامية الدائنة ٦

xxx حـ / بنك الاستثمار حدود سحب ٦٥
xxx إلى حـ / اجمالى الحسابات النظامية المدينة ٥
xxx حـ / المبالغ المخصصة كحدود سحب لشراء ٥٥٠٠٠ ٥٥

استخدام حدود السحب لتنفيذ شراء الأصول غير المالية الحالة الأولى :

١- التوريد والالتزام خلال نفس السنة:

عند دفع قيمة الأصول أو الاعمال خلال السنة المالية و سداد مستحقات الموردين أو المقاولين بالكامل خلالها ، تكون خطوات العمل :

١- عند الصرف يتم تحميل الباب السادس (شراء الأصول غير المالية) بالقيمة الاجمالية للمبلغ المطلوب صرفه كما يحدث فى باقى انواع المصروفات (أجور - شراء السلع) وتعتبر القيمة مصروفاً يتم اقفاله فى نهاية السنة.

٢- يستخرج شيك من الشيكات التى استلمتها الوحدة من بنك الاستثمار القومى للصرف من حساب حد السحب المخصص للعملية بصافى قيمة المنصرف فقط بعض خصم الاستقطاعات المختلفة .

٣- يتم قيد هذه الاستقطاعات فى حساباتها المختصة .

٤- تستخرج شيكات اخرى بقيمة الاستقطاعات لنقلها لحسابات البنك المركزى المختصة.

٥- عند ورود حدود السحب من بنك الاستثمار القومى يتم اجراء القيد النظامى السابق ذكره فى الصفحة السابقة :

٦ - عند شراء التوريدات او انجاز الاعمال (مقاولات) خلال السنة واصدار الشيكات اللازمة بعد خصم الاستقطاعات.

مثال ٤٧: شراء سيارة ركوب بمبلغ ٦٠,٠٠٠ جنيه خصم عند السداد غرامة تأخير ١,٠٠٠ جنيه وضرائب ٤,٠٠٠ جنيه.

٢١٦١١٠٢	٢١٦	من حـ / شراء اصول غير مالية	٦٠٠٠	٦٠٠٠
	٢٩٦٠١	أصول ثابتة	٦٠٠٠	
		وسائل نقل وانتقال	٦٠٠٠	
		إلى مذكورين		
	٤١٧١	حـ / جارى المبالغ الدائنة	٤٠٠٠	
		تحت التسوية (مصلحة الضرائب)		
	١١٣	حـ / إيرادات أخرى	٢٠٠٠	
١١٣٣		حـ / غرامات العقوبات والتعويضات	٢٠٠٠	
	٤٢٢	حـ / الشيكات	٥٤٠٠٠	
		اصدار الشيكات		

٧- اجراء القيد النظامي للمراقبة حد السحب الخاص بعملية شراء السيارة:

٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / حدود السحب المخصصة لتمويل شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات) إلى حـ / بنك الاستثمار القومي - حدود سحب لتمويل شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات) استلام خطاب بنك الاستثمار القومي محددًا به حد السحب الخاصة بمشروع	٥٥ ٦٥
-------	-------	---	----------

٨ - يتم في نهاية كل شهر حصر المبالغ التي تم استقطاعها بمعرفة الوحدة الادارية لكل نوع على حدة . وعند ورود حوافظ الاضافة والخصم من بنكي الاستثمار والبنك المركزي ويجري القيد التالي:

٦٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ / جاري البنك المركزي إيرادات - غرامات دائنين	٣٢٤٤ ٣٢٤٤
٦٠٠٠	٤٠٠٠	إلى حـ / بنك الاستثمار القومي نفل الاستقطاعات	٣٢٥

١٠ - عند قيام المورد بصرف الشيك:

٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠	من حـ / الشيكات إلى حـ / جاري بنك الاستثمار القومي صرف الشيك	٤٢٢ ٣٢٥
-------	-------	--	------------

٦ - يتم اجراء القيود التالية وتهدف الى :

- (أ) تحديد مصدر التمويل ويعتبر نوعا من الإيرادات للوحدة حيث تصبح الأصول المشتراه ملكا لها وتمويلها من وزارة المالية.
- (ب) يفتح حساب حقيقي باسم حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب بينك الاستثمار القومي.
- (ج) تقيد الشيكات التي اصدرتها الوحدة لتخصم من حـ / السحب حيث تمثل ما تم استخدامه منه لقيد صرف الشيكات :

٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب بينك الاستثمار القومي إلى حـ / الاقراض واصدار أ . م حـ / الاقتراض من بنك الاستثمار القومي إثبات التمويل المستخدم من حدود السحب	٣٢٣ ١٣٥
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / بنك الاستثمار القومي إلى حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب بينك الاستثمار القومي إثبات توفير المبلغ بالبنك	٣٢٥ ٣٢٣

٦١٨١	٦٥	من حـ / بنك الاستثمار القومي - حدود سحب لتمويل شراء الأصول غير المالية مشروع.....			٦٠٠٠٠
	٥٥	الى حـ / حدود السحب المخصصة لتمويل شراء الأصول غير المالية - مشروع.....		٦٠٠٠٠	
	٥٨	الغاء القيد النظامي الخاص بحدود السحب من حـ / الأصول	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
	٦٨	الات ومعدات ووسائل نقل الى حـ / المال العام المستثمر فى الأصول الات ومعدات ووسائل نقل وصرف القيد النظامي الخاص بالاصول	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	

٧ - وعند اصدار وصرف شيكات الاستقطاعات الخاصة بمصلحة الضرائب يجرى القيد التالى :

	٤١٧١	من حـ / جارى المبالغ الدائنه تحت التسوية مصلحة الضرائب			٤٠٠٠
	٤٢٢	الى حـ / الشيكات دائنين اصدار شيك الاستقطاعات لمصلحة الضرائب	٤٠٠٠		
	٤٢٢	من حـ / الشيكات			٤٠٠٠
	٣٢٤	الى حـ / جارى البنك المركزى (دائنين)	٢٠٠٠		

ملاحظة : لا تجرى قيود لمبلغ الغرامة حيث انه اعتبر إيرادات للوحدة ولم يتم دفعها لاية جهة.

٢ - سداد دفعة مقدمة

اولا- صرف دفعة مقدمة من قيمة العقد ولم يتم استلام اعمال مقابلها او توريدات حتى ٦/٣٠ وتجرى الخطوات التالية :

١ - عند صرف الدفعة المقدمة (بافتراض نفس بيانات المثال السابق وصرف الثمن مقدماً بالكامل)

السنة الاولى

٢١٦٦	٢١٦	من حـ / شراء اصول غير مالية (استثمارات)			٦٠٠٠٠
		حـ / دفعات مقدمة الى مذكورين	٦٠٠٠٠		
	٤١٧	حـ / جارى المبالغ الدائنة تحت التسوية		٤٠٠٠	
	٤١٧١	مصلحة الضرائب	٤٠٠٠		
	٤٢٢	حـ / الشيكات اصدار الشيكات بعد خصم الضرائب مقدماً.		٥٦٠٠٠	

- ١٦٣ -

لاحظ انه لم تخصص غرامة التأخير فالدفع كان مقدماً ولم يتم الاستلام بعد
٢ - يجرى القيد الخاص بالتمويل وااثبات المبالغ المستخدمة من حدود السحب.

٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب بنك الاستثمار القومي	٣٢٣	١٣٥	١٣٥١٠١
			حـ / الاقتراض بنك الاستثمار القومي			
			اثبات التمويل من بنك الاستثمار			

٣ - يجرى القيد النظامي لمراقبة الدفعة المقدمة.

٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / المبالغ المدفوعة مقدماً عن استخدامات استثمارية			
			إلى حـ / الاستخدامات الاستثمارية المدفوع عنها مبالغ مقدما			

ويعاب على هذا القيد انه ظل يستخدم اسماء الحسابات قبل التعديل
وينبغي ان يكون على النحو التالي :

٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / المبالغ المدفوعة مقدماً لشراء الأصول غير المالية	٥٤		
			إلى حـ / مشتريات الأصول غير المالية (الاستثمارات) المدفوع عنها مبالغ مقدما	٦٤		
			القيد النظامي لمراقبة الدفعة المقدمة			

٤ يجرى القيد الخاص بالتمويل بالمبلغ كقرض من بنك الاستثمار القومي:

٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب بنك الاستثمار القومي	٣٢٣	١٣٥	١٣٥١٠١
			إلى حـ / الاقتراض واصدار الاوراق المالية			
			حـ / الاقتراض واصدار ا. م. محلية	١٣٥١		
			٦٠٠٠ من بنك الاستثمار القومي			

٥ - كذلك يجرى القيد النظامي الخاص بتخفيض حد السحب:

٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / بنك الاستثمار القومي - حدود سحب لتمويل شراء الأصول غير المالية	٦٥		
			إلى حـ / حدود السحب المخصصة لتمويل شراء الأصول غير المالية	٥٥		
			الغاء القيد النظام الخاص بحدود السحب			

٦ - عند ورود كشف حساب بنك الاستثمار القومي مقيداً به الشيكات
واضافة المبلغ في حـ / الوحدة في البنك.

٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	من حـ / جاري بنك الاستثمار القومي	٣٢٥	٣٢٣	
			إلى حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب ببنك الاستثمار القومي			
			اثبات مديونية البنك بالتمويل			

٧ - عند صرف الشيكات الخاصة بالدفعة المقدمة.

٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠	من حـ / الشيكات	٤٢١
		إلى حـ / جارى بنك الاستثمار	٣٢٥
		القومى	
		صرف الشيك	

السنة الثانية

٨ - عندما يتم تنفيذ الاعمال (المقاولات) او استلام الاصناف (التوريدات) التي دفعت عنها الدفعة المقدمة.

٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / شراء اصول غير مالية	٢١٦
		أصول ثابتة (وسائل نقل وانتقال)	
		إلى حـ / الإيرادات الأخرى	١١٣
		إيرادات / متنوعة	
		(إيرادات رأسمالية)	
		نقص الرصيد المدين للدفعة المقدمة	
			٢١٦١
			١١٣٥٠٢

٩ - الغاء القيود النظامية

٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / المبالغ المدفوعة مقدماً لشراء	٦٤
		الأصول غير المالية (استثمارات - مشروع)	
		إلى حـ / مشتريات الأصول الثابتة	٥٤
		(استثمارات - مشروع) المدفوع	
		بالدفعة المقدمة	
		الغاء القيد النظامى الخاص بالدفعة المقدمة	
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من حـ / بنك الاستثمار القومى - حدود	٦٥
		سحب لتمويل شراء الأصول غير المالية -	
		إلى حـ / حدود السحب لتمويل شراء	٥٥
		الأصول غير المالية استثمار -	
		الغاء القيد الخاص بحدود السحب	

الاحتمال الثاني :

صرف الدفعة المقدمة والتوريد او الانجاز خلال السنة المالية :
١ - يتم الصرف على اعتمادات المشروع استثماراً مباشراً .

٢١٦١.١	٢١٦	من حـ / شراء أصول غير مالية أصول ثابتة (وسائل نقل وانتقال) ٦٠٠٠٠ استثمار مباشر إلى مذكورين	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
٤١٧١	٤١٧	حـ / جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية مصلحة الضرائب	٤٠٠٠	٤٠٠٠	
١١٣٣	١١٣	حـ / الإيرادات الأخرى حـ / غرامات وتعويضات حـ / الشيكات	٤٠٠٠	٢٠٠٠	
	٤٢١	إصدار شيك الدفعة المقدمة		٥٤٠٠٠	

٢ - القيد الخاص بتوفير حد السحب واعتباره قرضاً على الوحدة:

١٣٥١.٢	٣٢٣	من حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب ببنك الاستثمار القومي إلى حـ / الاقتراض وإصدار أ. م. حـ / اقتراض من بنك الاستثمار القومي إثبات توفير حدود السحب	٦٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
--------	-----	--	------	-------	-------

٣ - إثبات القيد النظامي للدفعة المقدمة :

	٥٤	من حـ / المبالغ المدفوعة مقدماً لشراء أصول غير مالية - مشروع إلى حـ / مشتريات الأصول غير المالية المدفوعة عنها مبالغ مقدماً - مشروع القيد النظامي الخاص بالدفعة المقدمة		٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
--	----	--	--	-------	-------

٤ - عند ورود كشف حساب بنك الاستثمار وإضافة التمويل للوحدة :

	٣٢٥ ٣٢٣	من حـ / جاري بنك الاستثمار القومي إلى حـ / المبالغ المستخدمة من حدود السحب ببنك الاستثمار القومي الإضافة والخصم		٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
--	------------	--	--	-------	-------

٥ - عند صرف الشيكات :

		من حـ / الشيكات إلى حـ / جاري بنك الاستثمار القومي صرف الشيكات		٥٤٠٠	٥٤٠٠
--	--	---	--	------	------

- ٦ - تجرى قيود الاستقطاعات كالمعتاد لنقل قيمة الضرائب الى ح -
جاري بنك مركزى دائنين ، بنك مركزى ايرادات.
- ٧ - عند استلام الاعمال او الاصناف الموردة خلال نفس السنة يتم الغاء القيد النظامى الخاص بالدفعه المقدمة وحدود السحب:

٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من ح - / مشتريات الاصول غير المالية المدفوع عنها مبالغ مقدما - مشروع	٦٤
		الى ح - / المبالغ المدفوعة مقدما لشراء اصول غير مالية (مشروع)	٥٤
		الغاء القيد النظامى الخاص بحدود السحب	

- ٨ - اجراء القيد النظامى لاثبات الاصول غير المالية المشتراه :

٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	من ح - / الاصول الثابتة	٥٨
		الات ومعدات ووسائل نقل	٥٨١
		الى ح - / المال العام المستثمر فى الاصول	٦٨
		الات ومعدات ووسائل نقل	٦٨١
		القيد النظامى الخاص باثبات الاصول	

فتح اعتماد مستندى لاستيراد اصول غير مالية (ثابتة)

تتم الاجراءات التالية ، لدى الوحدة الادارية:

- ١ - عند فتح الاعتماد المستندى بمعرفة بنك الاستثمار يتم اجراء قيد نظامى لمراقبة الاعتماد ولا تتحمل الوحدة اية اعباء فى ذلك التاريخ ويكون القيد النظامى على النحو التالى :

مثال ٤٨ : تم فتح اعتماد مستندى لشراء اجهزة بمبلغ ٦ مليون جنيه.

٦	٦	من ح - / المبالغ المفتوح عنها اعتمادات مستندية لشراء اصول غير مالية من الخارج	٥٣
		الى ح - / مشتريات الاصول غير المالية المفتوح عنها اعتمادات مستندية من الخارج	٦٣
		القيد النظامى لمراقبة الاعتماد السنوى	

- ٢ - يجرى القيد النظامى الخاص بحدود السحب :

٦	٦	من ح - / حدود السحب المخصصة لتمويل شراء الاصول غير المالية (الاستثمارات)	٥٥
		الى ح - / بنك الاستثمار القومى - حدود سحب بشراء الاصول غير المالية (الاستثمارات)	٦٥
		القيد النظامى الخاص بموافقة بنك الاستثمار القومى على حدود السحب	

- ٣ - عند تنفيذ الاعتماد المستندى واستلام الاصناف كليا أو جزئيا يقوم البنك بخصم القيمة على حساب الوحدة الادارية:

مثال ٤٩ : يفرض انه تم توريد كل الاجهزة المطلوبة :

١٣٥١.٢	٣٢٥ ١٣٥	من - / جارى بنك الاستثمار القومى إلى - / الاقتراض وإصدار أ. م. - / الاقتراض وإصدار أوراق مالية محلية ٦ بنك الاستثمار القومى اثبات قيمة التمويل المستخدم	٦	٦	٦
--------	------------	--	---	---	---

٤ - ثم يتم اثبات ما تم تنفيذه من الاعتماد المستندى كمشتريات سدد قيمتها
بنك الاستثمار القومى - ويلاحظ ان هذا القيد فى حالات الشراء المحلى
كان يتم قبل قيد اثبات التحويل السابق (رقم ٣) :

٢١٦٢ ٢١٦١.١	٢١٦ ٣٢٥	من - / شراء الأصول غير المالية الأصول الثابتة (معدات ووسائل نقل) ٦ استثمار مباشر إلى - / جارى بنك الاستثمار القومى اثبات شراء أصول غير مالية	٦	٦	٦
----------------	------------	--	---	---	---

٥ - الغاء القيود النظامية:

أ - القيد النظامى لمراقبة الاعتماد المستندى :

٦٣١ ٥٣١	٦٣ ٥٣	من - / مشتريات الأصول غير المالية المفتوح عنها اعتماد مستندى بالخارج (الآت ومعدات ووسائل نقل) إلى - / المبالغ المفتوح عنها اعتمادات مستندية لشراء أصول غير مالية من الخارج (الآت ومعدات ووسائل نقل) الغاء القيد النظامى الخاص بمراقبة الاعتماد المستندى	٦	٦	٦
------------	----------	--	---	---	---

ب - القيد النظامى الخاص بحدود السحب :

	٦٥ ٥٥	من - / بنك الاستثمار القومى - حدود سحب لشراء أصول غير مالية - استثمارات) إلى - / حدود السحب المخصصة لشراء أصول غير مالية - استثمارات الغاء القيد النظامى لمراقبة حدود السحب	٦	٦	٦
--	----------	---	---	---	---

٦ - اجراء القيد النظامى لاثبات الأجهزة المستوردة :

٥٨١ ٦٨١	٥٨ ٦٨	من - / الأصول غير المالية - الاستثمارات الآت ومعدات ووسائل نقل إلى - / المال العام المستثمر فى أصول غير مالية (الاستثمارات) الآت ومعدات ووسائل نقل القيد النظامى لاثبات الأجهزة	٦	٦	٦
------------	----------	--	---	---	---

اسئلة نظرية وتطبيقات عملية

- ١- اشرح المراقبة الداخلية للمدفوعات بشيكات على البنك المركزى .
- ٢- اشرح الغرض من انشاء السلفة المستديمة ، وكيفية تحديد مبالغها .
- ٣- اشرح كيفية المعالجة المحاسبية للسلف المؤقتة ، ولماذا يستخدم الحساب النظامى ؟
- ٤- قارن فى شكل جدول بين السلف المستديمة والمؤقتة .
- ٥- اذكر انواع التامينات وماهى طرق تحصيلها ؟
- ٦- اشرح اهم القواعد الخاصة بسداد المدفوعات الحكومية ،
- ٧- اذكر اهم قواعد الرقابة على حالة الدفع المقدم لسداد الخدمات الحكومية .
- ٨- اكتب تمودجا لخطاب الموافقة على حدود السحب .
- ٩- اشرح الغرض من استخدام حدود السحب ، ووضح رأيك فى المعالجة المحاسبية التى قررتها وزارة المالية وما هى مقترحاتك بهذا الصدد ؟
- ١٠- ما هى الخطوات الخاصة بتنفيذ شراء الاصول غير المالية

التمرين الاول :

اولا: فيما يلى متحصلات الخزينة الفرعية باحدى الوحدات الادارية خلال الاسبوع الاول من اكتوبر ٢٠٠٥ :

- (١) متحصلات ١٠/١ : - ٥٠٠ جنيه ايرادات . - ٢٠ دمغات .
- (٢) متحصلات ١٠/٢ - ٧٠٠ جنيه ايرادات . - ٤٠٠ تأمين مؤقت . ٤٠ جنيه دمغات .
- (٣) تم توريد متحصلات ١٠/١ و ١٠/٢ الى الخزينة العامة يوم ١٠/٤ .
- (٤) متحصلات ١٠/٤ : - ٣٠٠ جنيه ايرادات . - ٥٠٠ جنيه لاستكمال التامين المؤقت المورد يوم ٩/٢٠ وقدره ٢٠٠ جنيه الى تامين نهائى من المورد سلامة . - ١٠٠٠ جنيه من احد العملاء لتنفيذ طباعة خرائط مساحية لحسابه ، على ان يتم التحاسب الفعلى بعد اتمام الطباعة . - ٦٠ جنيه دمغات .

(٥) متحصلات ١٠/٥ : ٧٢٠ مرتب اثنين من موظفي الوحدة الادارية لم يقوما باستلامه .

(٦) تم وريد متحصلات يومى ١٠/٤ و ١٠/٥ الى البنك المركزى .
ثانيا : بلغ الرصيد النقدى للخرينة العامة التابعة للوحدة الحكومية (ا) ١٣٦٠٠٠ جنيه علما بان الحد الاقصى للنقدية كما حددته وزارة المالية لها ٦٠٠٠٠ جنيه ، فقامت بالتصرف فى الزيادة على النحو التالى : ٣٠٠٠٠ جنيه ارسلت الى الخرينة العامة التابعة للوحدة (ب) بناء على طلبها - الباقى تم ايداعه فى البنك المركزى ، وقد اتخذت الاجراءات اللازمة للتنفيذ .
ثالثا بلغت الحوالات البريدية الواردة ٨٠٠٠ تبين أن منها ما قيمته ٤٨٠٠ حوالات بريدية تخص الوحدة عن ايرادات - ٣٢٠٠ حوالات بريدية تخص وحدات ادارية أخرى - وقد ورد من هيئة البريد شيكا بمبلغ ٧٠٠٠ فقط ارسل للبنك للحصول .

رابعا - شيكات واردة اخرى من جهات مختلفة بمبلغ ١٢٥٠٠ ارسلت للبنك للحصول ، وقد ارسل البنك المركزى اشعارات الاضافة عن ما قيمته ١١٦٠٠ ورفض شيك بمبلغ ٣٠٠ وقد تم استبداله بغيره .
والمطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة . فى دفاتر الوحدات الادارية .

التمرين الثانى :

تبلغ التكاليف الاستثمارية لاحد مشروعات وزارة الزراعة ١,٥ مليون جنيه ، وخطط لتنفيذه السنتين المالىتين ٠٦/٠٥ ، ٠٧/٠٦ ، وتخصص الاعتمادات الاستثمارية على أساس مليون جنيه فى السنة الأولى والباقى فى السنة الثانية . فاذا علمت أن :

- قيمة الانشاءات ٨٠٠,٠٠٠ تم التعاقد على تنفيذها بواسطة إحدى شركات المقاولات فى ٠٥/٨/١ وينص العقد على سداد دفعة مقدمة ٢٠% سددت فى ٠٥/٨/١٥

- تم الاتفاق مع احدى شركات قطاع الاعمال العام لتوريد بعض احتياجات المشروع من السوق المحلى بتكلفة اجمالية ٢٢٠,٠٠٠ وتم التعاقد فى ٠٥/٩/١ .

- فى ٠٥/١٢/١ قامت الشركة بالتوريد وتم سداد القيمة لها بشيك بمبلغ ٢١٦,٥٠٠ ويمثل الباقي ضرائب مختلفة .

- فى ٠٥/١٢/١٠ ورد اخطار البنك المركزى بفتح اعتماد مستندى لاستيراد معدات المشروع من الخارج بمبلغ ٤٨٠,٠٠٠ .

- فى ٠٥/١٢/٢٠ تم سداد مستخلص لشركة المقاولات بمبلغ ٣٠٠,٠٠٠ بعد خصم قيمة الدفعة المقدمة منه وقد خصم من قيمة الشيك ٤٥٠٠ إستقطاعات تمثل ضرائب مختلفة .

- فى ٠٥/١٢/٢٢ وردت معدات من الخارج تم استلامها بقيمة ٢٨٠,٠٠٠ .

- فى ٠٥/١٢/٢٥ بلغت قيمة المستخلص الثانى لشركة المقاولات ٤١٠,٠٠٠ صرف لها فى ٠٥/١٢/٢٥ بعد خصم ٥٠٠٠ غرامة ، ٦٠٠٠ ضرائب مختلفة .

والمطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة .

القسم الثانى
الموازنات التقديرية

الفصل الاول الموازنة الجارية تعريفها وخصائصها

الاهداف التعليمية للفصل الأول :
يهدف الفصل الاول لتوضيح مفهوم الموازنة الجارية باعتبارها تقديرات مستقبلية للايرادات والمصروفات لفترة مالية مستقبلية وتمثل خطة عمل ينبغي العمل بتنفيذها .
كما ان اعداد الموازنة المرنة يزيد من فاعليتها في تحقيق وظيفتي التخطيط والرقابة ، ويزيد من فاعليتها كذلك تطبيق مبدأ المشاركة في اعدادها .

محتويات الفصل الأول:

- ١- تعريف الموازنة الجارية .
- ٢- الفروق بين الموازنة الجارية والميزانية .
- ٣- اعتماد الموازنة الجارية على الفصل بين النشاط الجارى ، والنشاط الأستثمارى .
- ٤- الانواع المختلفة من التقديرات بالموازنة .
- ٥- اختيار مستويات الاداء .
- ٦- دورة اعداد الموازنة .

مراجع الفصل الاول:

- 1-Horngren ,Charles T : Cost Accounting : Managerial Emphasis - Mcgraw-Hill Book co. N,Y 1995
- 2-Horngren,Charles,T & Suandem ,Gary, I.: Introduction to Management Accounting , Printice-Hall,inc. 1990.
- 3-Morse , Davis, Hargraves : Management Accounting , Adison Welsey of publishing co. inc. 1984.
- ٤-د. ابراهيم حماد حماد -الموازنة الجارية مكتبة عين شمس ١٩٩٢ .

تعريف الموازنة الجارية :

يمكن تعريف الموازنة الجارية على انها :
"تقديرات النشاط الجارى لمنشأة معينة عن فترة مستقبلية ، تمثل خطة العمل خلالها ، ومستوى اداء يجب العمل على تنفيذه ، والرقابة على هذا الاداء "

ومن التعريف السابق يمكن استنتاج خصائص الموازنة الجارية :
أولا - تقديرات النشاط الجارى :

١- تشمل الموازنة الجارية تقديرات للنشاط الجارى فهي :

- لا تتضمن بيانات فعلية لأنها تعد عن فترة تالية .

- تعد مقدما قبل بداية الفترة ، أى قبل البدء فى التنفيذ .

٢- يعتمد اعداد التقديرات على :

- بيانات الأداء فى الفترات الماضية .

- بيانات اخرى من خارج المنشأة عن الظروف الاقتصادية السائدة فى

الصناعة وفى النشاط الاقتصادى ككل ، والعوامل المؤثرة عليه داخليا
وخارجيا .

- استخدام اساليب علمية للتقدير ، بدءا من المتوسطات الى تطبيق
النماذج الرياضية المتقدمة .

- لا يخلو الأمر من الاعتماد على الحكم ورأى الادارة ، خاصة عند
اختلاف النتائج التى يؤدى اليها استخدام اساليب التقدير المختلفة وفى
مجال الاختيار والمفاضلة بين البدائل المتاحة .

٣- اعداد قوائم الموازنة الجارية :

لكى تأخذ الموازنة الصورة المتعارف عليها وباعتبارها اسلوبا محاسبيا
فانه ينبغى اعداد قوائم معينة للتقديرات فى شكل موازنات فرعية أو موازنة
اجمالية .

٤- التركيز على الايرادات والمصروفات :

نتيجة لتركيز الموازنة الجارية على النشاط الجارى صناعيا او تجاريا
أو نشاط خدمات فان بيانات الموازنة الجارية تتكون من :

- تقديرات الايرادات الجارية وأهمها حصيلة المبيعات من السلع
والخدمات .

- تقديرات المصروفات الجارية اللازمة كالأجور والمستلزمات السلعية
والخدمية .

ومن ثم نلاحظ الارتباط بين مصروفات الموازنة وايراداتها من حيث
الفترة التى تشملها التقديرات .

تختلف الموازنة الجارية عن الميزانية فى :

- تعد الميزانية فى نهاية الفترة ، بينما تعد الموازنة عن فترة تالية ، قبل بداية هذه الفترة .
- تمثل الميزانية قائمة بالممتلكات والالتزامات ، بينما تشمل الموازنة على تقديرات الإيرادات والمصروفات المتوقعة خلال الفترة القادمة .
- يتم إعداد قائمة مركز مالى تقديرية (ميزانية) بما يتوقع ان تكون عليه الميزانية فى نهاية الفترة التالية .

ثانيا - إعداد الموازنة الجارية عن فترة معينة :

الأصل فى إعداد الموازنة الجارية أنها عن دورة نشاط واحدة ، فالمنشأة الصناعية يمكنها إعداد موازنة لدورة الانتاج بدءا من استخدام الخامات (المواد الأولية) حتى الانتهاء من انتاج المنتج التام ثم بيعه وتسويقه . والمنشأة التجارية تشمل دورة نشاطها شراء البضاعة حتى اتمام بيعها وتسويقها ، ومنشأة الخدمات بدءا من الاستعداد لأداء الخدمة حتى اتمام ادائها للعملاء .

ولاختلاف الفترات اللازمة لاتمام دورة النشاط والتي تطول أو تقصر تبعا لطبيعة النشاط والفترة التي يستغرقها إتمام دورة كاملة منه ، فان الأساس الزمنى المحدد بمدد معينة يفضل اتباعه لتحديد فترة الموازنة . وقد جرى العمل على اعتبار السنة المالية فترة كافية لإعتبارات متعددة

منها :

- اتفاقها مع الفترة التي يتم فى نهايتها اعداد قوائم النتيجة والمركز المالى .
- يمكن ان تمثل فترة نشاط جارى معقولة تشمل دورة نشاط أو اكثر فى العادة .
- اتفاقها مع طول الفترة المالية للموازنة العامة للدولة ، وهى تعد عادة عن سنة .
- تعتبر فترة مناسبة لقياس نتائج الأداء الفعلى ومقارنته مع الأداء المخطط مقدما .

ورغم ان معظم المنشآت تعد الموازنة الجارية عن فترة مالية (سنة) إلا انه لا يمنع من اعدادها عن فترات اقصر (٦ شهور ، ٣ شهور ، شهر) وتعرف بأنها موازنات نصف سنوية ، ربع سنوية ، شهرية ، حيث يحقق ذلك المزايا التالية :

- قصر الفترة يسهل اعداد التقديرات ، نظرا لقربها من فترات التنفيذ وبالتالي امكانية تجميع البيانات . فقصر فترة الموازنة يمكن من اخذ الظروف التي استجدت أثناء التنفيذ الفعلى في الإعتبار عند اجراء التقديرات للفترة التالية، بدلا من الانتظار سنة كاملة حتى انتهاء الموازنة السنوية .

- شمول الموازنة لعدد اقل من دورات النشاط الانتاجى مما يسهل استخدامها فى الرقابة على الأداء .

- تصبح الفروق الناتجة بين الاداء المخطط الموضح فى الموازنة والاداء الفعلى أكثر موضوعية حيث تعوض فروق الاداء المخطط الموجبة بعض الفروق السالبة عند طول فترة الموازنة والمثال التالى يوضح ذلك :

مثال (١)

قدرت المبيعات المخططة للسنة المالية ١٩٩٥ / ١٩٩٦ لإحدى المنشآت ٤٦,٠٠٠ جنيه وفى نهاية السنة بلغت المبيعات الفعلية ٤٨,٠٠٠ جنيه . احسب فروق المبيعات ووضح دلالتها .
الحل :

$$\begin{aligned} \text{فروق المبيعات} &= \text{المبيعات المخططة} - \text{المبيعات الفعلية} \\ &= ٤٦,٠٠٠ - ٤٨,٠٠٠ \\ &= - ٢,٠٠٠ \end{aligned}$$

دلالة الفروق : رغم ان اشارة الفروق سالبة إلا ان دلالتها موجبة فهي تعبر عن زيادة الفعلى عن المخطط فى الموازنة لأن المنشأة حققت مبيعات أكبر مما كان مقدرا ، وهذه دلالة على كفاية الاداء الفعلى عن المخطط .
مثال (٢)

بفرض أنه توفرت البيانات التالية للمنشأة عن تقديرات المبيعات نتيجة اعداد موازنة ربع سنوية :

- الربع الأول ١٠,٠٠٠ ، الربع الثانى ١٢,٠٠٠ ، الربع الثالث

١٣,٠٠٠ ، الربع الرابع ١١,٠٠٠ .

كما بلغت المبيعات الفعلية خلال نفس الفترة :

- الربع الأول ١٠,٥٠٠ ، الربع الثاني ١١,٥٠٠ ، الربع الثالث ١٥,٥٠٠ ، الربع الرابع ١٠,٥٠٠ .

المطلوب : قياس الفروق بين المبيعات كل ربع سنة ووضح دلالتها .

الحل :

فروق المبيعات :

الفترة	المبيعات المخططة	المبيعات الفعلية	الفروق
الربع الأول	١٠٠٠٠	١٠ ٥٠٠	- (٥٠٠)
الربع الثاني	١٢٠٠٠	١١ ٥٠٠	٥٠٠ +
الربع الثالث	١٣٠٠٠	١٥ ٥٠٠	- (٢ ٥٠٠)
الربع الرابع	١١٠٠٠	١٠ ٥٠٠	٥٠٠ +

يلاحظ من الجدول :

- انخفاض المبيعات الفعلية عن المبيعات المخططة في كل من الربعين

الثاني والرابع بمقدار (٥٠٠) في كل منها .

- زيادة المبيعات الفعلية عن المبيعات المخططة في الربع الأول بمقدار

٥٠٠ ، والربع الثالث بمقدار ٢٥٠٠ .

- المحصلة النهائية للفروق :

$$(- ٥٠٠ - ٢ ٥٠٠) + (٥٠٠ + ٥٠٠) = - (٢ ٥٠٠)$$

ولاشك أن الصورة عن نتائج الأداء خلال نفس الفترة تكون أكثر

وضوحاً بما يمكن من معرفة فترات ضعف الأداء الفعلي عن المخطط وفترات

قوته وجودته ، وما يتبع ذلك من دراسة للتعرف على أسباب ضعف الأداء .

ثالثاً - تعتمد الموازنة الجارية على الفصل بين النشاط الجارى ، والنشاط

الاستثمارى :

تمارس المنشأة ثلاثة أنواع من النشاط :

- نشاط جارى : وهو النشاط الدورى المتكرر الذى تقوم به المنشأة بغرض

تحقيق (انتاج وبيع) - (شراء وبيع) او (خدمات) . م ١٢ الموازنات والمحاسبة الحكومية

- نشاط استثماري : شراء أصول ثابتة جديدة لأغراض (الإنشاء أو التوسع أو الإحلال) وبيع الأصول القديمة ، سواء كانت متمثلة في (أراضي ، مباني ، آلات ، سيارات ، الخ) وشراء الأوراق المالية بهدف الاستثمار طويل الأجل .

- نشاط تمويلي : يختص بتدبير الأموال اللازمة لكل من النشاط الجاري والنشاط الاستثماري ، واستغلال الأموال المحققة منهما .
وتعكس التفرقة بين أنواع النشاط الثلاثة على الموازنة فتعد كل من الموازنات التالية :

١- موازنة جارية : وتعبّر عن إيرادات ومصروفات النشاط الجاري والفائض أو العجز المتوقع نتيجة مزاولة النشاط الجاري .

٢- موازنة استثمارية : وهي عبارة عن قائمة بالإيرادات والمصروفات الاستثمارية .

٣- قائمة التدفقات النقدية : وهي قائمة توضح تقديرات المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة قادمة ، وتفسر الأسباب التي تؤدي إلى تغيرات النقدية عن طريق توفير معلومات عن نشاط التشغيل والاستثمار والتمويل. وتختلف عن الموازنة النقدية في أنها تربط بين كل من النشاط الجاري وأساليب تمويله والنشاط الاستثماري وأساليب تمويله وكذلك النشاط التمويلي، والتغيرات في التدفقات النقدية وأسبابها . وقد تم استخدامها كبديل للموازنة النقدية.
رابعاً - تتضمن الموازنة أنواعاً مختلفة من التقديرات :

يمكن تقسيم الموازنات تبعاً لنوع البيانات التي تشملها إلى :

١- موازنة عينية : تشمل تقديرات كمية لعناصر الإيرادات والمصروفات فهي تشمل :

- كميات المبيعات الطن / الوحدة / المتر .

- كميات الخامات والمستلزمات السلعية اللازمة للإنتاج ، والاحتياجات والمشتريات منها :

- الاحتياجات من القوى العاملة .

- الطاقة الانتاجية في شكل وحدات أو ساعات .

٢- موازنة مالية : تعد في صورة وحدات نقدية تعبر عن قيم الكميات الواردة في الموازنة العينية أى ترجمة الكميات الى قيم .
وتعتبر اساسا لاكتمال فائدة الموازنة حتى يمكن تجميع عناصرها لإعطاء الصورة الشاملة عن النشاط وقياس اثار التنفيذ ، وكذلك امكانية اعداد الموازنة النقدية وقائمة التدفقات النقدية والقوائم الختامية التقديرية .

٣- موازنة نقدية : تتضمن قائمة بالمقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة ، ونتيجة ذلك من فائض أو عجز في الأرصدة النقدية بسبب النشاط .

خامسا - الموازنة خطة عمل لفترة مستقبلية :
إذا نظرنا الى الموازنة على انها خطة تفصيلية للنشاط لفترة مقبلة فإنها تتفق مع اجراءات التخطيط المعروفة والتي تشمل :

١- تحديد الأهداف :

ينبغي ان تضع الادارة قائمة للأهداف الى تسعى الى تحقيقها و يمكن تقسيمها قطاعيا الى اهداف منها الربحية ، التشغيل ، التمويل ، السيولة ، استخدام الأصول .

- أهداف الربحية : ويتم قياسها كالاتى :

$$\frac{\text{الربح}}{\text{رأس المال المستثمر}} = \frac{\text{الربح}}{\text{قيمة السهم}} \times \frac{\text{الكوبون}}{\text{قيمة السهم}}$$

كما تضم كذلك

- أهداف التشغيل : وتشمل النسب التالية :

$$\frac{\text{صافى الربح}}{\text{المبيعات}} = \frac{\text{اجمالى الربح}}{\text{المبيعات}}$$

- أهداف التمويل : وتعكس عامل المخاطرة .

$$\frac{\text{العائد المحقق} - \text{سعر الفائدة}}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

أهداف السيولة : ومنها

نسبة السيولة
الأصول المتداولة فيما عدا المخزون والمدينين
الخصوم المتداولة

نسبة السداد السريع = $\frac{\text{الأرصدة النقدية وما شابهها}}{\text{الخصوم المتداولة}}$

أهداف إدارة الأصول :

مثل معدل دوران المدينين ، معدل دوران المخزون .

٢- إختيار الأساليب اللازمة لتحقيق الأهداف :

عندما يكون هناك اسلوب واحد أو طريق واحد يمكن استخدامه فقط لتحقيق الاهداف الموضوعية فلا يكون هناك مجال للمفاضلة أو الاختيار . وتتشأ الحاجة الى الاختيار بوجود أكثر من بديل يتعين اتخاذ قرار بشأنه بناء على :

-الناتج المتوقع من كل منهما .

- امكانية تنفيذه بالامكانيات المتاحة أو الحاجة الى استثمارات اضافية مثلا.

- المعلومات المتوفرة ، ومدى ملاءمتها ودرجة التاكيد المصاحبة لها.

- الدوافع السلوكية تجاهه ومدى معارضة أو قبول القائمين على التنفيذ.

مثال : ترغب ادارة إحدى المنشآت فى زيادة الأرباح الصافية بنسبة ٢٠% عن المحقق فى الفترة المالية السابقة ، تم اقتراح البدائل التالية على اساس ان كل منها يحقق زيادة الربح بالنسبة المطلوبة :

أ- زيادة تكاليف الاعلان بنسبة ٥٠ % .

ب- توزيع هدايا وعينات مجانية مع المنتج لتنشيط المبيعات بنسبة ١٠ % من سعر بيع الوحدة بما يؤدي الى زيادة المبيعات بنسبة ٢٠% .

ج - تخفيض التكاليف المتغيرة للمنتج بنسبة ٢٥ % .

والمطلوب : تحديد العناصر التى يبنى عليها اتخاذ قرار باختيار البديل المناسب .

الحل

أ- زيادة الحملات الاعلانية بنسبة ٥٠ % .

اوضح محاسب التكاليف ان تكاليف التسويق الحالية تمثل نسبة مرتفعة من

اجمالى التكاليف وبالتالي من سعر البيع ، وزيادتها عن هذا سوف تؤدي الى زيادة تكليف المبيعات بدرجة كبيرة ويحتاج الأمر لتحقيق الربح المطلوب الى زيادة حجم المبيعات زيادة لاتتناسب مع حصة السوق للمنشأة.

ب- توزيع هدايا وعينات :

رغم ملائمة هذا الأسلوب إلا أن درجة التأكد لدى رجال التسويق ليست عالية ، كما انه يحتاج الى تعيين عدد من العاملين المؤقتين لتوزيع الهدايا مع المنتج لضمان وصولها للمستهلك مما يزيد تكاليف التسويق، وذلك يجعل نسبة الزيادة المحققة لاتصل الى نسبة ٢٠% بدرجة تأكد معقولة .

ج- تخفيض التكاليف بنسبة ٢٥% :

اجتمع كل من مدراء التكاليف والانتاج والمشتريات وتبين الآتى :

- يمكن تخفيض الفاقد من الخامات المستخدمة بنسبة معقولة .
- اعطاء حوافز للعاملين تتناسب مع زيادة الانتاج ، وتخفيض الفاقد.
- زيادة كميات المشتريات من الخامات بما يضمن الحصول على اسعار تنافسية ، مع انخفاض تكلفة النقل التى تبين انها تمثل نسبة كبيرة من تكلفة الخامات .

القرار :

اختيار البديل الثالث فى فترة الموازنة ، والبحث فى تغير اسلوب الحملات الاعلانية والهدايا لإمكان تنفيذه بشكل اقتصادى فى فترات قادمة خاصة وأن تخفيض التكاليف يخضع لرقابة ادارة المنشأة بدرجة اكبر عن البديلين الآخرين.

٣- اقرار الإجراءات المناسبة لتطبيق الأساليب :

بعد اختيار وتحديد الأساليب يتم اقرار الإجراءات المناسبة فى اتجاهين:

الأول : تحديد الإجراءات التفصيلية من سياسات البيع ، الانتاج ، مستلزمات الانتاج ، الخ وتتمثل فى اعداد الموازنات الفرعية تمهيدا لإعداد موازنة النشاط الجارى الشاملة .

الثانى : توزيع المسئوليات على ادارات واقسام المنشأة لتحديد مسئوليات التنفيذ وواجبات كل ادارة أو قسم .

اجراءات اعداد الموازنة الجارية :

تحديد الإجراءات التفصيلية يقتضيه وضع نظام لإعداد وقرار ومتابعة

تنفيذ الموازنة وتتلخص الإجراءات فيما يلي :

- ١- يحدد مستوى الإدارة العليا فى المنشأة خطة العمل فى الفترة المالية المقبلة فى ضوء الأهداف المطلوب تحقيقها ، وتكون أساسا لإعداد الموازنة .
 - ٢- تعد كل إدارة من إدارات المنشأة تقديرات الموازنات المختلفة التى تخصها مع بيان توزيعها على شهور الفترة المالية ، وتضع خطة العمل (إنتاج - مبيعات محلية - تصدير - عمالة- مستلزمات سلعية - مستلزمات خدمية - تمويل الخ) ويوضح أساس التقدير فى كل حالة .
 - ٣- يتم تشكيل لجنة تختص بإعداد الموازنة برئاسة المدير المالى وعضوية مديري الإدارات المسئولين عن اعداد تقديرات الموازنة.
 - ٤- يتم اقرار مشروع الموازنة من الإدارة العليا ، ويقدم المشروع للجمعية العامة للشركة لإقراره واعتماده .
 - ٥- تعتبر الموازنة بعد اعتمادها أداة للرقابة ينبغى العمل فى إطارها.
 - ٦- تقدم الإدارة المختصة بمتابعة تنفيذ الموازنة تقريرا شهريا مقارنا الى الإدارة العليا عن مدى التنفيذ بالنسبة للنشاط الجارى ، مع بيان العوامل التى أدت الى حدوث الفروق (التغيرات) فى حالة وجودها .
- التنسيق عند اعداد الموازنة :
- يرتبط نجاح اعداد الموازنة الجارية بضرورة تحقيق التنسيق الذى يتطلب تكامل الخطط الفرعية وتوازنها بما يمكن من :
- استخدام إيرادات المنشأة بأقصى كفاية ، للوصول الى تحقيق الأهداف العامة .
 - تحقيق التوافق (التطابق) بين الأهداف الفرعية للإدارات كالمبيعات، الانتاج ، الشراء الخ والأهداف العامة .
 - الأخذ فى الاعتبار عند تحديد الأهداف الفرعية لكل إدارة أو قسم أهداف الإدارات الأخرى والأهداف العامة بحيث لا يحدث تعارض أو تحميل إحدى الإدارات عبئا يفوق ما تستطيع عمله أو إنجازه .
 - ضمان انسياب العمل فى المنشأة بعد إقرار الموازنة وإعتمادها .
- كما يحقق استخدام الموازنات التنسيق بين الإدارات التنفيذية بأساليب متعددة منها :

- زيادة الاحساس بأهمية العلاقة بين الادارات المختلفة والمنشأة ككل لأهميتها عند اعداد التقديرات المتكاملة .

- تخفيف النزعة الفردية لدى مديري الادارات والاهتمام بأسلوب العمل

كفريق متجانس .

- اكتشاف نقاط الضعف فى الهيكل التنظيمى للمنشأة ، وزيادة القدرة على

الاتصال وتوصيل المعلومات ، وتحديد المسئوليات وتنمية العلاقات .

سادسا - تمثل الموازنة مستوى اداء ينبغى العمل على تنفيذه :

يعرف الأداء بأنه الانجاز المحقق نتيجة جهد مبذول ، حيث ينبغى ان

يؤدى الجهد الى تحقيق انجاز معين وإلا اعتبر خسارة أو ضياعا .

إن اعداد الموازنة فى صورها (عينية / مالية / نقدية) يمكن من

وضع اهداف للأداء يمكن قياسها ، وتحديد الاهداف بالشكل السابق الاشارة اليه

يساعد فى النظر الى الموازنة ليس باعتبارها تقديرات للايرادات والمصروفات

فقط ولكن باعتبارها ايضا مستوى للأداء يطلب تنفيذ .

ولكى تحقق الموازنة فاعليتها فان هذا المستوى من الأداء ينبغى قبوله

من المستويات الإدارية المختلفة بدءا من أصغر مستوى إدارى الى أعلى

مستوى ، حيث يحقق القبول الاقتناع بالموازنة ، والإلتزام بها والسير فى

إطارها ، ويحقق قبول مستوى الأداء الذى تمثله الموازنة باتباع مبدأ المشاركة

فى اعدادها .

وتحقق المشاركة مزايا أهمها :

١- إقتناع القائمين على تنفيذ الموازنة بإمكانية تحقيق الاهداف

المخططة والقدرة على تفسير الأسباب التى أدت الى عدم تحققها ، واقتناع

الإدارة العليا بسلامة التفسير .

٢- المشاركة فى المعلومات المتخصصة الى تتوفر لدى بعض مديري

الادارات مع غيرهم من المديرين بما يمكن من وضع تقديرات اكثر دقة .

٣- خلق المنافسة بين القائمين على التنفيذ سواء عند تحديد الأهداف أو

عند التنفيذ .

٤- تقليل الفروق بين مستوى الأداء بالموازنة ومستويات الاداء الفردية ، بينما تصبح الفروق بين المخطط والفعلى تمثل فروقا لها اسبابها التى لاترجع لفروق الأداء الفردية للقائمين على التنفيذ .

واذا كانت المشاركة فى اعداد الموازنة تساعد على المنافسة والاقتناع والمفاضلة بين مستويات مختلفة للأداء فإنه من الضرورى التعرف على المفاهيم الخاصة بمستويات الأداء .
أنواع مستويات الأداء :

بصفة عامة فإن مستوى الأداء المخطط والذى تمثله الموازنة يبنى على العلاقة بين ما يعتقد تحقيقه وما يمكن تحقيقه فعلا ، وللتعرف على مستوى الأداء الواجب اختياره فإن هناك مستويات ثلاثة للأداء :

١- الأداء الواقعى : Expected Actual

وهو أكثر مستويات الأداء شيوعا ، ويمثل مستويات الايرادات والتكاليف والربح الذى يعتقده ممكن التحقق ، ويتم تحديده بناء على دراسات مختلفة وتطبيقات متعددة لهذه الدراسات ، وهذا اقرب مايمكن الى المعيار .

٢- الأداء المتشدد : Tight

ويمثل مستوى صعب التحقق ، ولكنه ليس مستحيلا فى نفس الوقت ، ويعكس الاعتقاد بأن القائمين على التنفيذ يحققون مستوى اداء افضل اذا تم اختياره اساسا للموازنة رغم انه قد لا يتم تحقيقه فعلا ، إلا ان الجهد يبذل لتحقيق أعلى مستوى اداء ممكن وأهم عيوب المستوى المتشدد وهو الإعتقاد بإمكانية تجاهله اثناء التنفيذ .

٣- الأداء المتمدنى : Lose

مستوى سهل التحقق دون بذل جهد كبير ، واستخدامه يظهر بعض القائمين على التنفيذ فى صورة افضل اعتقادا بأن ذلك سوف يحفزهم على تحقيق مستويات أعلى رغم أن هذا الاعتقاد غير مؤكد الحدوث دائما .
ولكن اختيار مستوى اداء خلاف المستوى الواقعى يخلق مشكلات متعددة للإدارة مثل :

أ- ظهور المشكلات اثناء التنفيذ . فالتهاون فى الشراء قد يؤدى الى عجز فى النقدية وشراء اصناف غير لازمة وتخزينها لفترات طويلة ، وعلى العكس

فالتضييق على ادارة المشتريات يفقد المنشأة مميزات السعر وسرعة التوريد بما يرفع التكلفة أو يعطل الإنتاج .

ب - صعوبة استخدامه كأساس لتقييم اداء العاملين بعد التنفيذ ، وبالتالي صعوبة تفسير الفروق بين المخطط والفعلى .

ج - عدم واقعية نظام الحوافز والجزاءات عند ربطه بالموازنة .

د - يؤدي عدم اقناع القائمين بالتنفيذ بمستوى الأداء الى ان يحدد كل منهم مستوى مناسب لنفسه قد يكون اكثر تشددا . عند الرغبة فى اظهار التمييز الفردي ، وقل تشددا عند الشعور بتشدد مستوى الأداء .

سابعا - الموازنة اداة للرقابة على الأداء :

تتمثل دورة الرقابة باستخدام الموازنة فى :

• وضع الخطط وترجمتها فى صورة موازنة تعبر عن مستوى الأداء

المخطط .

• قياس نتائج التنفيذ الفعلى ، وتوضح مستوى الاداء الفعلى .

• استخراج الفروق بالمقارنة بين الاداء المخطط والاداء الفعلى .

• استخدام المعلومات المتوفرة فى اعداد موازنة جديدة أو تعديل

الموازنة، وهو ما يعرف بالتغذية الرجعية (المرتدة - العكسية) .

تتزايد أهمية الموازنة كأداة للرقابة بتوفير المرونة ، فهناك نوعان من

الموازنات :

١ - الموازنة الثابتة :

تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من النشاط (حجم انتاج) حجم المبيعات،

فتحدد الادارة هدفا منفردا يتعين تحقيقه (مثل بيع ٠,٠٠٠,٠٠٠ اوحدة مثلا) وتتم

مقارنة النتائج الفعلية بالخطة الأصلية بغض النظر عن اختلاف حجم المبيعات

أو تغير الظروف التى صاحبت التنفيذ الفعلى .

مثال ١ : فيما يلى البيانات المخططة والفعلية لإحدى المنشآت (بفرض عدم

وجود مخزون أول الفترة) :

والمطلوب : اعداد تقرير الأداء .

بيان	مخطط	فعلي
كمية المبيعات	٩٠٠٠	٧٠٠٠ وحدة
سعر الوحدة	٣٠	٣٠ جنيه
تكاليف متغيرة للوحدة	٢٠	جنيه
تكاليف متغيرة فعلية		١٣٥٠٠٠
تكاليف ثابتة اجمالية	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

الحل

$$\begin{aligned}
 \text{ايرادات المبيعات المخططة} &= ٩٠٠٠ \times ٣٠ = ٢٧٠٠٠٠ \\
 \text{ايراد المبيعات الفعلية} &= ٧٠٠٠ \times ٣٠ = ٢١٠٠٠٠ \\
 \text{التكاليف المتغيرة المخططة} &= ٩٠٠٠ \times ٢٠ = ١٨٠٠٠٠
 \end{aligned}$$

بيان	مخطط ٩٠٠٠ وحدة	فعلي ٧٠٠٠ وحدة	فروق ٢٠٠٠ وحدة	نوع الفروق
ايراد المبيعات	٢٧٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠ +	غير مرغوبة
تكاليف متغيرة	١٨٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠	٤٥٠٠ +	مرغوبة
هامش المساهمة (الربح الحدي)	٩٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٥٠٠٠ +	غير مرغوبة
تكاليف ثابتة	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	—	
صافي الربح	٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	١٥٠٠٠	غير مرغوبة

ملاحظة:

موجبة = غير مرغوبة لزيادة المخطط عن الفعلي
 لانها فروق انخفاض مستوى الاداء .
 سالبة = مرغوبة لنقص المخطط عن الفعلي
 لانها فروق ارتفاع مستوى الاداء .
 موجبة = مرغوبة لزيادة المخطط عن الفعلي
 = فرق توفير
 سالبة = غير مرغوبة لنقص المخطط عن الفعلي
 = فروق اسراف

فروق الايرادات
 فروق المصروفات (التكاليف)

ويعتبر تقييم الاداء باستخدام الموازنة الثابتة تقريراً عاماً غير مفصل فهو لا يوضح اسباب تغير الاداء الفعلى عن المخطط ولا يفسرها ، ولا يساعد كثيراً فى تطبيق مبدأ الادارة بالإستثناء .

٢- الموازنة المرنة :

موازنة يمكن اعدادها لتمثل مستويات مختلفة للاداء تبعا لتغيرات حجم النشاط ، ويعتمد اعدادها على التعرف على سلوك عناصر التكاليف واتجاهاتها وتستند على الحقائق التالية :

- إيرادات المبيعات تزيد بزيادة حجم المبيعات وتنقص بنقصها .
- التكاليف اما متغيرة تتغير بتغيرات حجم المبيعات (مستوى النشاط) . او
- ثابتة وتظل كذلك رغم تغيرات حجم النشاط .

وتتميز الموازنة المرنة بالخصائص التالية :

- تعد لمستويات متعددة من النشاط فى حين تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد .

- تمكن الادارة من وضع الخطط للمستوى المطلوب والذي تم اختياره .
- تمكن الادارة من اجراء مقارنة ديناميكية لفروق الإيرادات والتكاليف فهى تستجيب آليا لتغيرات حجم النشاط الفعلى عن المخطط ، وبالتالي يتم تحليل النتائج الفعلية .

مثال ٢ :

باستخدام البيانات فى مثال ١ :

المطلوب :

اعداد الموازنة المرنة لمستويات النشاط ٧٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ، ٩٠٠٠ وحدة .

الحل :

- تقديرات إيرادات المبيعات للمستويات الثلاثة :

$$٧٠٠٠ \text{ وحدة} = ٣٠ \times ٧٠٠٠ = ٢١٠.٠٠٠ =$$

$$٨٠٠٠ \text{ وحدة} = ٣٠ \times ٨٠٠٠ = ٢٤٠.٠٠٠ =$$

$$٩٠٠٠ \text{ وحدة} = ٣٠ \times ٩٠٠٠ = ٢٧٠.٠٠٠ =$$

- تقديرات التكاليف المتغيرة للمستويات الثلاثة :

$$٧٠٠٠ \text{ وحدة} = ٢٠ \times ٧٠٠٠ = ١٤٠.٠٠٠ =$$

$$١٦٠.٠٠٠ = ٢٠ \times ٨٠٠٠ = \text{وحدة } ٨٠٠٠$$

$$١٨٠.٠٠٠ = ٢٠ \times ٩٠٠٠ = \text{وحدة } ٩٠٠٠$$

• تقديرات التكاليف الثابتة للمستويات الثلاثة :
(لاحظ : التكاليف ثابتة دائما في كل المستويات الثلاثة)
وهي = ٤٠.٠٠٠

وتكون الموازنة المرنة كالتالى :

المستوى الثالث وحدة ٩٠٠٠	المستوى الثانى وحدة ٨٠٠٠	المستوى الأول وحدة ٧٠٠٠	بيــــــــــــــــان
٢٧٠.٠٠٠	٢٤٠.٠٠٠	٢١٠.٠٠٠	ايراد المبيعات
١٨٠.٠٠٠	١٦٠.٠٠٠	١٤٠.٠٠٠	-تكاليف متغيرة
٩٠.٠٠٠	٨٠.٠٠٠	٧٠.٠٠٠	=هامش المساهمة
٤٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	الربح الحدى -تكاليف ثابتة
٥٠.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	=صافى الربح

مثال (٣) :

إستخدم المثال ١ ، المثال ٢ فى قياس الفروق .
الحل

نلاحظ ان مستوى الاداء الفعلى ٧٠٠٠ وحدة .

- المقارنة باستخدام الموازنة المرنة مع المستوى المخطط ٧٠٠٠ وحدة
- تتم المقارنة باستخدام الموازنة الثابتة مع المستوى المخطط ٩٠٠٠ وحدة حيث تعد الموازنة لمستوى واحد .
- تحلل الفروق الى :

- ١- فروق الموازنة المرنة = تقديرات الموازنة للمستوى المخطط ٧٠٠٠ وحدة مطروحا منها النتائج الفعلية .
- ٢- فروق حجم النشاط = تقديرات الموازنة الثابتة للمستوى المخطط ٩٠٠٠ - تقديرات الموازنة للمستوى المخطط ٧٠٠٠ .

تقرير الاداء :

بيان	(١) الموازنة الثابتة ٩٠٠٠ وحدة	(٢) الموازنة المرنة ٧٠٠٠ وحدة	(٣) النتائج الفعلية ٧٠٠٠ وحدة	فروق الموازنة المرنة (٣-٢)	فروق حجم النشاط (٣-١)
ايراد المبيعات	٢٧٠٠	٢١٠٠	٢١٠٠	٥٠٠٠ +	٦٠٠٠٠٠
تكاليف متغيرة	١٨٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠	٥٠٠٠٠ +	٤٥٠٠٠٠
هامش المساهمة	٩٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ -	١٥٠٠٠٠
تكاليف ثابتة	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ +	١٥٠٠٠٠
صافي الربح	٥٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠ +	١٥٠٠٠٠

فروق صافي الربح من الموازنة الثابتة = ٣٥٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠ =
وهي تساوي = فروق الموازنة = (٥٠٠٠٠٠ +) - (٢٠٠٠٠٠) =
مخطط - فعلى = ١٥٠٠٠٠ غير مرغوبة
+ فروق حجم النشاط = ١٥٠٠٠٠ غير مرغوبة

وتنشأ فروق الموازنة من تغيرات الاسعار ، تغيرات كفاية الاداء ، وهو ما
لم يكن ممكنا بدون اعداد الموازنة المرننة ، بحيث تم فصل فروق الحجم عن
فروق تغيرات الاسعار ، وتغيرات مستوى الكفاية .
دورة الموازنة

تقسم الموازنة الرئيسية (الشاملة) الى موزونات فرعية يختلف عددها من
منشأة لأخرى ، ولكنها تشمل بصفة عامة موازنة النشاط الجارى وموازنة
النشاط الاستثمارى بالاضافة الى القوائم الختامية التقديرية .
وتبدأ الموازنة الجارية باعداد موازنة المبيعات وتشمل تقديرات المبيعات
من المنتجات كميا وقيما ، ويلى ذلك اعداد موازنة الانتاج المخطط ، وتشمل
كميات الانتاج اللازمة لتحقيق حجم المبيعات ، والاحتفاظ بالمستوى المطلوب
من المخزون ، ويمكن تقدير حجم الانتاج المخطط من التعرف على
مستلزمات الانتاج اللازم استخدامها لتنفيذه .

وتشمل كل من المستلزمات السلعية، الاجور، المصروفات الاخرى، وهذه العناصر تشمل كل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة الصناعية والتكاليف التسويقية .

وتعد الموازنة الرأسمالية لتشمل كلا من النشاط الاستثمارى ومصادر التمويل اللازمة ، وسداد الالتزامات الناشئة عنه .

ويراعى عند اعداد قائمة التدفقات النقدية التى توضح مصادر المقبوضات والمدفوعات النقدية وكيفية تحقق الرصيد النقدى ، ضرورة فصل التدفقات النقدية للفترة للداخل والخارج لكل نشاط على حدة، ومدفوعات نشاط استثمارى. وتمثل هذه القائمة التى يتركز عليها الاهتمام حاليا كبديل للموازنة النقدية تحليلا لتغيرات المقبوضات والمدفوعات النقدية وتفسير اسبابها وعلاقتها بنتيجة النشاط وقائمة المركز المالى التقديرية .

ولكى يتكامل نظام الموازنات بالمنشأة ينبغى :

- ١- التمييز بين الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية .
- ٢- ربط الموازنة بالتكاليف حيث يتعين تبويب المصروفات تبعا لمراكز التكلفة (انتاجية / تسويقية / ادارية / رأسمالية) .
- ٣- التوزيع الزمنى للموازنة على المستوى الشهرى أو الربع سنوى ، وتقسيم الموازنات تبعا للأنشطة الاقتصادية الرئيسية لها.
- ٤- توزيع الموازنات جغرافيا على الفروع التى تزاوُل جزءا من النشاط الاقتصادى للمنشأة .

ويوضح الشكل التالى دورة الموازنات وعلاقة الموازنة الجارية بمكونات الموازنة الرئيسية :

اسئلة وتمارين

اسئلة نظرية :

- ١- اذكر تعريف الموازنة الجارية ، مع ربط التعريف بمستويات الاداء.
- ٢- من خصائص الموازنة الجارية : أنها تمثل تقديرات النشاط الجارى . ناقش العبارة .
- ٣- وضح انواع البيانات التى يعتمد عليها اعداد تقديرات الموازنة الجارية .
- ٤- اذكر باختصار الفروق بين مفهوم الموازنة و الميزانية .
- ٥- ينبغى اعداد الموازنة الجارية عن فترة معينة . ناقش العبارة مع ذكر امثلة لفترات الموازنة .
- ٦- تعتبر السنة المالية فترة كافية لاعتبارات متعددة ، ومع ذلك يمكن اعداد الموازنة لفترات اقصر نسبيا ، ناقش العبارة مع التعليل بمثال رقمى .
- ٧- يتم اعداد موازنات ترتبط بالنشاط (جارى / استثمارى / تمويلى) وضح هذه الموازنات وهدف كل منها .
- ٨- لماذا تشمل تقديرات الموازنة تقديرات كمية ، مالية ، نقدية .
- ٩- اذكر مع عرض امثلة أهداف الموازنة الجارية .
- ١٠- يعتمد اختيار البديل المناسب على اعتبارات معينة ، وضح مع عرض مثال من عندك .
- ١١- كيف يحقق التنسيق نجاح الموازنة ، وصالح العاملين فى نفس الوقت .
- ١٢- اشرح مفهوم كل من :
 - موازنة البرامج والاداء
 - موازنة التخطيط والبرمجة
 - الموازنة الصفرية
- ١٣- وضح صعوبات اعداد كل من هذه الموازنات .
- ١٤- اشرح مزايا المشاركة ، وبين مزايا الأداء ، والمشكلات التى تصاحب اختيار المستوى المناسب .
- ١٥- وضح باختصار دورة الرقابة باستخدام الموازنة الجارية ، ثم بين لماذا تفضل الموازنة المرنة عن الموازنة الثابتة فى الرقابة .
- ١٦- وضح بالرسم دورة الموازنات وعلاقة الموازنة الجارية بمكونات الموازنة الرئيسية .

١٧- اكمل العبارات التالية :

(أ) يعتمد اعداد الموازنة على بيانات من :

.....
.....

(ب) تعتبر السنة فترة كافية لاعداد الموازنة لانها:

.....
.....

(ج) تعتمد الموازنة على الفصل بين النشاط الجارى والاستثمارى والتمويلي :

فالنشاط الجارى
والنشاط الاستثمارى
والنشاط التمويلي

١٨- اختر الاجابة الصحيحة من بين العبارات التالية :

(أ) يمكن تبويب مستويات الاداء الى :

- اربعة مستويات (متشدد - متدن - واقعي - متوسط) .
- مستويان فقط (مخطط - فعلى) .
- ثلاثة مستويات (متشدد - متدن - متوسط) .
- جميع العبارات صحيحة .

(ب) تتميز الموازنة المرنة عن الموازنة الثابتة بانها :

- اسهل فى اعدادها وتحليل فروقها .
- تعد لمستويات متعددة من النشاط فى حين تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد .
- تمكن الادارة من وضع الخطط للمستوى المطلوب والذي تم اختياره .

- الاجابة الصحيحة تضم الاختيارين الثانى والثالث .

تمارين:

١- فيما يلى البيانات المخططة والفعلية للمنتج س الذى تنتجه شركة الفيوم الصناعية :

• بيانات مخططة :

٨٠٠٠ وحدة	حجم المبيعات المخططة
١٧ جنيه للوحدة	تكاليف متغيرة
٨٥٠٠٠ جنيه	تكاليف ثابتة
٣٠ جنيه للوحدة	سعر البيع المخطط

• بيانات فعلية :

٩٠٠٠٠ وحدة	حجم البيانات الفعلي
١٤٤٠٠٠ جنيه	تكاليف متغيرة فعلية

والمطلوب : - اعداد تقرير الأداء .

٢- استخدم البيانات الموضحة بالجدول التالي لإعداد الموازنة المرنة .

البيانات	مستويات المبيعات		
	الأول	الثاني	الثالث
كمية المبيعات المخططة (وحدة)	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠
إيراد المبيعات	٦٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
- التكاليف المتغيرة	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
= هامش المساهمة	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
- التكاليف الثابتة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
= صافي الربح	٣٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٤٠٠٠٠

٣- ترغب إحدى الشركات في زيادة الأرباح المخططة للفترة المالية القادمة بنسبة ١٥% عن المحقق في الفترة المماثلة ، وقد تم اقتراح البدائل التالية عند مناقشة الموازنة الجارية :

- تخفيض التكاليف الثابتة بالتخلص من بيع بعض الأصول الزائدة عن الحاجة .
- تخفيض التكاليف المتغيرة بالاستغناء عن العمالة الزائدة ورفع كفاءة العاملين .
- زيادة الحملات الإعلانية بنسبة ٢٥% .

ناقش البدائل السابقة مع افتراض أى بيانات أو معلومات لازمة .

م ١٢ الموازنات والمحاسبة الحكومية

٤- أكمل الجدول التالي :

الفصل الثانى الموازنات الفرعية

الاهداف التعليمية للفصل الثانى:

دراسة ومناقشة انواع الموازنات الفرعية التى يتم اعدادها بصدد اعداد الموازنة الرئيسية او المجمععة وتوضيح خطوات الاعداد وعرض نماذجها وبيانها

محتويات الفصل الثانى : دراسة تفصيلية لكل من :

- ١- موازنة المبيعات .
- ٢- موازنات مستلزمات الانتاج : - الاجور . - المواد .
- المصروفات . - الطاقة الانتاجية .

مراجع الفصل الثانى:

- ١- د. على محروس - الموازنة التخطيطية مكتبة عين شمس ١٩٨٠ .
- ٢- د. ليلى فتح الله - الموازنة التخطيطية - مكتبة قصر الزعفران ١٩٨٣ .
- ٣- د. ابراهيم حماد حماد محمد - الموازنة الجارية بدون ناشر ١٩٩٦ .
- 2-Lee, john, C. Managerial Accounting: A Planning and Control Framework. John Wiley & Son
- 3_ Van Horne, James .C. : Financial Management & Policy , Printice- Hall, inc, london. 1971.

اولا- موازنة المبيعات:

ان اعداد موازنة المبيعات يعتبر نقطة الانطلاق لإعداد باقى الموازنات الفرعية المكونة للموازنة الجارية . ويعتمد اعدادها على تقدير حجم المبيعات، وتحديد اسعار البيع المستقبلية وتشكيله مبيعات المنتجات فى حالة تعددها . ويعتبر مدير التسويق (المبيعات) مسئولا بشكل مباشر عن تقدير المبيعات، فى حين ان اسعار البيع يتم تحديدها بإتخاذ قرار من مستوى اعلى بناء على رأى ودراسة اخرى خاصة .

تقدير حجم المبيعات :

ياخذ مدير المبيعات فى اعتباره عند تقدير حجم المبيعات العوامل التالية :

- ١- تطورات المبيعات فى السنوات السابقة .
 - ٢- الظروف الاقتصادية السائدة فى الصناعة وفى النشاط الاقتصادى ككل .
 - ٣- استنباط العلاقة بين المؤشرات الاقتصادية مثل الدخل القومى ، الانتاج القومى ، مستويات الاسعار .
 - ٤- حصة المنشأة من سوق المنتج أو المنتجات ، ومدى المنافسة بين المنشآت المماثلة .
 - ٥- أثر تقديرات حجم المبيعات على الربحية .
 - ٦- دراسات وبحوث السوق ، للتعرف على سياسات التسعير السليمة ، وسياسات الإعلان ، طرق البيع ، اتجاهات المنافسين ، تغيرات الطلب الموسمية .
 - ٧- العلاقة بين حجم المبيعات وامكانيات المنشأة مثل الطاقة الانتاجية ، توفير المستلزمات السلعية ، أو العمالة الماهرة .
- وان كان تقدير المبيعات يعتبر بمثابة اشارة البدء للسير فى اعداد الموازنة الجارية فان لكل قاعدة استثناءات ، تبدأ فيها الاجراءات بتقدير الانتاج قبل ان يتم تقدير المبيعات ، بسبب استيعاب السوق لكل ما تستطيع المنشأة انتاجه من سلع ، ومنها الرغبة فى فتح اسواق جديدة بغض النظر عن تحقيق اهداف الربحية .

اجراءات التنبؤ بالمبيعات :

بغرض التوصل الى تقديرات دقيقة للمبيعات ، فانه من الضرورى الاستعانة بطرق مختلفة للتنبؤ ، حيث تعتبر كل طريقة اساسا للتحقق من صحة نتائج الطرق الأخرى وعندما يؤدى استخدامها الى التنبؤ باحجام مختلفة للمبيعات فإن الربط بين هذه الطرق يعتبر امرا ضروريا ، وفى النهاية فان حكم الادارة وخبرتها هى الأساس فى اتخاذ القرار بشأن حجم المبيعات بالموازنة الجارية .

١- الاعتماد على رجال البيع فى التنبؤ بالمبيعات :

استنادا الى مسئولية رجال البيع فى تحقيق حجم المبيعات المخطط بالموازنة ، فان تقديرات المبيعات تبدأ من رجال البيع كل على حدة ثم تجميعها لتمثل تقديرات لمناطق البيع ، وتجميعها تبعا للمنتجات ، ومن ثم تقدير حجم

المبيعات الاجمالي . وتتميز هذه الطريقة بتخفيض حجم الجدل بين ادارة المبيعات والادارات الأخرى بسبب اختلاف تقديراتها عن المبيعات المقدره باستخدام الطرق الأخرى، كما تولد اقتناعا لدى رجال البيع بضرورة تحقيق حجم المبيعات المخطط .

وتعتبر ارقام المبيعات فى السنوات السابقة مؤشرا مبدئيا للتنبؤ بالمبيعات، وترتكز هذه الطريقة على ان المنشآت يتم فحصها للتعرف على اتجاهات المبيعات ، وارتباطها بالعوامل الأخرى فى الماضى كظروف السوق ، الإعلان، سياسات التسعير ، اتجاهات المنافسين مع الأخذ فى الاعتبار عوامل الطاقة وغيرها بما يؤدى الى تقدير حجم المبيعات . ومن الضرورى عند التنبؤ بالمبيعات البعد عن الحدس والتخمين والاعتماد على المعلومات وتحديثها بشكل مستمر .

٢- استخدام الاساليب الرياضية :

هذه الطريقة تتناول تحليل اتجاهات الدورة الاقتصادية ، وتحليل الارتباط لتكون تنبؤات المبيعات اكثر واقعية ودقة ، خاصة اذا كانت تقلبات الظروف الاقتصادية تؤدى الى تقلبات مماثلة فى المبيعات ، ومع ذلك لاينبغى الاعتماد على هذه الطريقة وحدها ، فقد تؤدى الى تعديل جوهري فى حجم المبيعات . فدائما تستخدم التحليلات الاقتصادية كأداة مساعدة ، وليست كأداة وحيدة .

٣- تقدير حصة المنشأة من السوق :

ترتكز هذه الطريقة على أن المنشأة تختص بحصة معينة من حجم الطلب الكلى على انتاج الصناعة التى تمارس فيها نشاطها الاقتصادى ، ويتعين تقدير حجم الطلب الكلى على منتجات الصناعة . مما يتطلب دراسة وتحليل الاحصاءات المنشورة للتوصل الى المؤشرات والاتجاهات لحجم الطلب ومن ثم تنسب مبيعات المنشأة الى الطلب الكلى لتحديد حصتها من السوق ، وفى ضوء تغيرات الطلب الكلى المتوقعة لفترة الموازنة يتم تقدير حجم المبيعات وادراجه بالموازنة . ويوضح المثال التالى مفهوم هذه الطريقة وتطبيقها :

المنتج	فترة الموازنة	فعلى الفترة السابقة	التغير	نسبة التغير
	الكمية بالوحدة	الكمية بالوحدة	-/+	%
س	×	×	×	% ×
ص	×	×	×	% ×
...	...	...	...	...
اجمالى	×	×	×	% ×

٢- الخطة التسويقية :

وتمثل ترجمة للموازنة العينية للمبيعات حيث توضح:

• كميات وقيم المبيعات لكل منتج مقارنة بفعلى الفترة السابقة ، والتغير ونسبته المئوية .

• أساس التقدير لكميات وأسعار كل منتج .

• نسبة مساهمة المنتجات فى تحقيق اجمالى المبيعات بالخطة التسويقية .

٣- توزيع المبيعات الربع سنوى :

يجرى بيان توزيع المبيعات السنوية على فترات ربع سنوية والمقارنة بفعليات الفترة المماثلة ويحقق :

• توفير بيانات اكثر تفصيلا عن حركة البيع خلال فترة الموازنة .

• التعرف على فترات زيادة وإنخفاض الطلب ، وخاصة فى المنتجات

ذات الطلب الموسمى .

• التعبير عن الفترة المماثلة تبعا لآخر بيانات تم الحصول عليها .

المنتج	الربع الاول			الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	الاجمالى		
	فترة الموازنة	فعلى الفترة السابقة	التغير				فترة الموازنة	فعلى	التغير
س			%			%			%
ص									
اجمالى			%			%			%

٤- توزيع المبيعات تبعا لمناطق التوزيع :

يتم توزيع المبيعات على مدار شهور السنة ، وتبعا لمناطق التوزيع المختلفة لإجراء المتابعة وتقييم الأداء بشكل تفصيلي ، مع تحديد مساهمة كل منطقة في اجمالي المبيعات .

٥- الخطة الاجمالية للمبيعات :

يتم تجميع المبيعات ، ومقارنتها مع فعلى الفترة السابقة ، ومعرفة التغير ونسبته .

بيان	فترة الموازنة	الفترة المماثلة	التغير	نسبة %
مبيعات السوق المحلى				
مبيعات العطاءات				
مبيعات التصدير				
اجمالى				

ويرتبط إعداد موازنة المبيعات بدراسة بعض العوامل ، وعلاقتها بتقدير المبيعات والذي يفرض هذه الدراسة :

- ١- الموازنة المرنة ، وما تحققه من امكانيات اكبر فى التخطيط والرقابة.
- ٢- معرفة أثر تغيرات حجم المبيعات على ربحية المنشأة .
- ٣- أهمية موازنة المبيعات لإعداد موازنة الانتاج ، بما يتعين معه دراسة آثار كل من الطاقة الانتاجية ، وسياسة المخزون على حجم الانتاج المخطط .
- ٤- توضيح آثار تغيرات الأسعار ، وتشكيلة المبيعات على اتخاذ قرار تحديد حجم المبيعات المناسب .

ثانيا موازنات مستلزمات الانتاج:

يتطلب تنفيذ الانتاج المخطط توفير مجموعة من المستلزمات تمثل عناصر التكاليف المباشرة ، وغير المباشرة ، ويعد لكل منها موازنة فرعية ثم يتم تجميعها فى الموازنة الرئيسية . وتشمل الموازنات الفرعية:

موازنة الاجور ، موازنة المواد ، موازنات المصروفات كما تشمل موازنة الطاقة اللازمة لتحقيق الانتاج المطلوب .

وفيما يلى دراسة كيفية اعداد هذه الموازنات :

١ - موازنة الأجور

تشمل الأجور ما تتحمله المنشأة من اعباء مالية لتشغيل قوة العمل بها ، سواء دفعت نقدا في صورة مرتبات ومكافآت والرواتب والبدلات النقدية الأخرى كإعانة غلاء المعيشة والعلاوات الاجتماعية الاضافية . ولا يدخل فيها البدلات المرتبطة بالنشاط الانتاجي ، فبدل الانتقال يدخل في موازنة المصروفات .

كما تشمل المزايا التأمينية ، وتعادل التأمينات الاجتماعية حصة المنشأة المقررة طبقا للقوانين السارية . أما المزايا العينية فتتمثل ما تقدمه المنشأة من سلع وخدمات للعاملين بواسطة اجهزتها (مطعم - نادى - مساكن) أو من الغير مثل تكاليف العلاج بالمستشفيات ، والوجبات الجاهزة المشتراة . ويتم تقديرها مع خصم ما يساهم به العاملون مقابل الاستفادة منها .
اعداد تقديرات الأجور :

موازنة الاجور تتضمن تقديرات احتياجات الانتاج المخطط من العمالة ، وتقديرات الاجور للوحدة.

(أ) الأجور المباشرة :

وهى الأجور التى ترتبط بالانتاج بشكل مباشر ، ويلزم لتقديرها :

- التعرف على الانتاج المخطط وتوزيعه على أنواع المنتجات .
- تقدير زمن انتاج الوحدة من انواع العمل ، طبقا لمعايير الاداء المحددة لكل مرحلة انتاجية.
- تقدير زمن تنفيذ الانتاج المخطط بالساعات = حجم الانتاج المخطط × زمن انتاج الوحدة.
- تحديد عدد ساعات العمل السنوية للعامل = ايام العمل السنوية × متوسط ساعات العمل اليومية .
- تحديد الاحتياجات من العمل المباشر فى شكل اعداد العاملين :

الزمن اللازم للانتاج المخطط

=

ساعات العمل السنوية

- تحديد الفائض أو العجز فى قوة العمل :

الفائض (العجز) = قوة العمل المتواجدة - الاحتياجات المقدرة .

مثال : تنتج احدى الوحدات الاقتصادية نوعا واحدا من الأثاث يمر بمراحل ثلاث (التقطيع - التجميع - التشطيب) كانت البيانات كما يلي :

المراحل	التقطيع	التجميع	التشطيب
كمية الانتاج المخططة	٢٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠ وحدة	٢٠٠٠ وحدة
زمن انتاج الوحدة :	-----	٦٠ ساعة	٣٠ ساعة
- عمالة ماهرة	٤٠ ساعة	-----	١٥ ساعة
- عمالة متوسطة	١٠ ساعة	٢٠ ساعة	١٠ ساعة
- عمالة عادية	-----	-----	-----
قوة العمل المتواجدة :	-----	٦٣	٢٧
- عمالة ماهرة	٣٥	-----	٨
- عمالة متوسطة	٩	٢٠	١٢
- عمالة عادية	-----	-----	-----

ساعات العمل اليومية ٨ ساعات . ايام العمل السنوية ٢٥٠ يوم . والمطلوب :

١- تقدير احتياجات برنامج الانتاج من قوة العمل .

٢- تقدير الفائض أو العجز في كل مرحلة . (الحل على الصفحة التالية)

(ب) الأجور غير المباشرة :

تستحق الاجور غير المباشرة عن ساعات العمل غير المباشرة في مراكز التكاليف ، وعلى الأخص مراكز الخدمات الانتاجية والتسويقية والادارية ، ومن الطرق المقترحة :

- اختيار وحدة خدمة تمثل طبيعة الاداء في مراكز الخدمات وتحديد التكلفة المعيارية لها .

- تحديد معايير الاداء للعمل الادارى .

وعندما يمكن قياس نشاط مراكز الخدمات فان اختيار وحدة الخدمة الممثلة يعتبر انسب هذه الطرق ، كما في مركز الصيانة حيث تجرى عمليات الصيانة الدورية للألات ، فان وحدة الخدمة هي دورة الصيانة ، وبتحديد ما تستلزمه من عمال وزمن القيام بدورة الصيانة ، وعدد مرات الصيانة كل فترة، تحديد احتياجات العمل غير المباشر لمركز الصيانة .

الحل :

التشطيب		التجميع			التقطيع			المرحلة	
عادية	متوسطة	ماهرة	عادية	متوسطة	ماهرة	عادية	متوسطة	ماهرة	نوع العمالة
٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	—	١٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	—	الزمن اللازم للإنتاج
٢٥٠٠٠	٣٧٥٠٠	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	—	١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	—	أيام العمل السنوية اللازمة للإنتاج
١٠	١٥	٣٠	٢٠	—	٦٠	١٠	٤٠	—	الاحتياجات من قوة العمل (عامل)
١٢	١٨	٢٧	٢٠	—	٦٣	٩	٣٥	—	قوة العمل المتواجدة
٢	٣	—	—	—	٣	—	—	—	الفائض
—	—	(٣)	—	—	—	(١)	(٥)	—	أو (العجز)

الزمن اللازم للإنتاج

ملاحظات : أيام العمل اللازمة للإنتاج =

ساعات العمل اليومية (٨ ساعات)

الاحتياجات من قوة العمل = أيام العمل السنوية للإنتاج
أيام العمل في السنة (٢٥٠)

مثال : فيما يلي بيانات قسم الصيانة بإحدى الوحدات الانتاجية :

مرحلة م	مرحلة ن	بيان
٧٠	٥٠	عدد الآلات
كل ٥ ايام عمل	كل ١٠ ايام عمل	دورية (تكرار) الصيانة
١٠ ساعة	١٠ ساعة	ساعات العمل اليومية
٢٥٠ يوم	٢٥٠ يوم	ايام العمل السنوية
٤ ساعة	٥ ساعة	زمن دورة الصيانة: عملية (١)
٦ ساعة	٥ ساعة	عملية (٢)
١٠٠٠٠ وحدة	١٠٠٠٠ وحدة	برنامج الانتاج
١٤ ساعة	٨ ساعة	تحتاج الوحدة الى زمن تشغيل للآلة
٦٢ عامل	٨٠ عامل	قوة العمل المتواجدة

والمطلوب : تقدير احتياجات قوة العمل ، والفائض والعجز .

الحل :

مرحلة م	مرحلة ن	بيان
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	الانتاج المخطط بالوحدات
١٤	٨	زمن انتاج الوحدة (ساعة)
١٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	زمن الانتاج المخطط
٧٠	٥٠	عدد الآلات
٢٠٠٠	١٦٠٠	متوسط ساعات عمل الآلة سنويا
٥٠ (١٠×٥)	١٠٠ (١٠×١٠)	فترة تكرار الصيانة (ساعة)
٤٠ (٥٠/٢٠٠٠)	١٦ (١٠٠/١٦٠٠)	عدد دورات الصيانة خلال الفترة للآلة
٢٨٠٠ (٧٠×٤٠)	٨٠٠ (١٦×٥٠)	عدد دورات الصيانة خلال الفترة للآلات
١١٢٠٠ (٤×٢٨٠٠)	٤٠٠٠ (٨٠٠×٥)	الزمن اللازم لتنفيذ دورات الصيانة
١٦٨٠٠ (٦×٢٨٠٠)	٤٠٠٠ (٨٠٠×٥)	من العملية (١)
		من العملية (٢)

• اجمالي الزمن اللازم للعملية ١ = ٤٠٠٠ + ١١٢٠٠ = ١٥٢٠٠ ساعة .

• اجمالي الزمن اللازم للعملية ٢ = ٤٠٠٠ + ١٦٨٠٠ = ٢٠٨٠٠ ساعة .

- ٢٠٦ -

• ساعات العمل السنوية لعامل الصيانة = $250 \times 10 = 2500$ ساعة .

• احتياجات عملية ١ من قوة العمل = $\frac{15200}{250} = 60,8 = 61$ عامل

• احتياجات عملية ٢ من قوة العمل = $\frac{20800}{250} = 83,2 = 84$ عامل

الفائض من قوة العمل المتواجدة للعملية ١ = $61 - 62 = 1$ عامل .

العجز في قوة العمل المتواجدة للعملية ٢ = $83 - 80 = 3$ عامل .

٢ - المواد

(أ) المواد المباشرة :

تهدف موازنة المواد لتحديد احتياجات الانتاج المخطط من انواع المواد الاولى الى :

١- تقدير احتياجات وحدة المنتج من انواع المواد الاولى .

٢- تقدير احتياجات الانتاج المخطط من انواع المواد الاولى .

وينبغي ان توضح الموازنة الكميات الشهرية والربع سنوية والسنوية مع توزيعها طبقاً للأنواع ، والمنتجات . وينبغي توضيح تفصيلات المواد الأولية المباشرة اللازمة لتحقيق الانتاج المخطط ، ونصيب وحدة المنتج من المواد .
مثال : تنتج احدى المنشآت المنتج (س) ، ويتم تعبئته في عبوة بلاستيك وفيما يلي البيانات المخططة للفترة من ٧/١ إلى ١٢/٣١/٥٤ :

بيان	الربع الأول (٧/١ : ٩/٣٠)	الربع الثاني (١٠/١ : ١٢/٣١)
حجم المبيعات المخططة	٢٣٠٠٠	٨٠٠٠٠ وحدة
مخزون الانتاج التام في ٧/١	٨٠٠٠	 وحدة
مخزون الانتاج التام آخر الفترة	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠

• يتطلب انتاج الوحدة من المنتج (س) (بخلاف العبوة) ٢ ك من المادة (أ) ،
٥ ك من المادة (ب) .

-٢٠٧-

- سعر الوحدة من العبوة البلاستيك ٣ جنيه ، سعر الكيلو من المادة (أ) ٤ جنيه ، ٣ جنيه من المادة (ب) .
- والمطلوب : اعداد تقديرات المواد الباشرة .
- الحل :

الانتاج المخطط = حجم المبيعات المخططة + التغير في المخزون
الربع الأول : $23000 = (8000 - 25000) + 40000$ وحدة
حجم الانتاج المخطط : $60000 = (25000 - 5000) + 80000$ وحدة
الربع الثانى : $21000 = (25000 - 5000) + 80000$ وحدة
حجم الانتاج المخطط : $21000 = (25000 - 5000) + 80000$ وحدة

السلعة	C المادة	تكاليف الوحدة	مستلزمات			
			مستلزمات		مستلزمات الانتاج المخطط	
			وحدة المنتج		الربع الأول ٤٠٠٠ وحدة	
			قيمة	كمية	قيمة	كمية
العبوة	وحدة	٣	١	٣	١٢٠٠٠	٦٠٠٠
مادة ١	الكيلو	٤	٢	٨	٣٢٠٠٠	١٢٠٠٠
مادة ٢	الكيلو	٢	٥	١٠	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
				٢١	٨٤٠٠٠٠	
						١٢٦٠٠٠٠

تخطيط مشتريات المواد :

- يعتبر تخطيط المواد الخطوة التالية لتحديد احتياجات الانتاج المخطط من انواع المواد اللازمة . وتتخذ الخطوات التالية :
- ١- تقدير مخزون نهاية الفترة الحالية ويمثل مخزون بداية فترة الموازنة
- ٢- تقدير المخزون المتوقع فى نهاية فترة الموازنة من انواع المستلزمات . ويعتمد تقدير المخزون على طبيعة المستلزمات وسياسة التخزين وحجم طلبيات الشراء .
- ٣- اعداد خطة المشتريات :

خطة المشتريات = احتياجات الانتاج المخطط من المستلزمات + مخزون آخر الفترة - مخزون اول الفترة .

٤- بيان حركة المستلزمات السلعية : ويوضح بالكمية والقيمة حركة المواد خلال فترة الموازنة لكل نوع منها ولاجمالى المواد .
مثال : تنتج الشركة الأهلية المنتج (١) . وفيما يلى بيانات الانتاج المواد المقدرة لفترة الموازنة ٩٧/٩٦ :

الربع الأول	الربع الثانى	الربع الثالث	الربع الرابع	حجم المبيعات المخططة
٣٦٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٨٠٠٠	مخزون الانتاج التام اول الفترة
١٠٠٠٠			وحدة	مخزون الانتاج التام آخر الفترة
١١٠٠٠	١٢٠٠٠	٩٠٠٠	١٣٠٠٠	- مخزون المواد اول الفترة
٥٠٠٠			وحدة	مادة (١)
٢٠٠٠٠			كيلو ...	مادة (٢)
٤٠٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠	٦٠٠٠ كيلو	- مخزون المواد آخر الفترة
١٨٠٠٠	١٦٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٠٠٠٠ كيلو	مادة (١)
				مادة (٢)

فاذا علمت انه:

- يتطلب انتاج الوحدة من المنتج (١) ٥ كيلو من المادة (١) ، ٢ كيلو من المادة (٢) .

- تكلفة الوحدة من المادة (١) ٤ جنيه ، من المادة (٢) ٥ ، ١ جنيه .
والمطلوب :

- ١- تحديد حجم الانتاج المخطط.
- ٢- تحديد احتياجات الانتاج المخطط من المواد .
- ٣- اعداد خطة المشتريات من المواد .
- ٤- بيان حركة المواد .

الحل :

١- حجم الانتاج المخطط :

بيان	الربع (١) وحدة	الربع (٢) وحدة	الربع (٣) وحدة	الربع (٤) وحدة	فترة الموازنة
حجم المبيعات المخططة + مخزون انتاج تام اخر المدة	٣٦.٠٠٠	٤٠.٠٠٠	٣٥.٠٠٠	٣٨.٠٠٠	١٤٩.٠٠٠ ٤٥.٠٠٠
- مخزون انتاج تام اول الفترة	٤٧.٠٠٠	٥٢.٠٠٠	٤٤.٠٠٠	٥١.٠٠٠	١٩٤.٠٠٠ ٤٢.٠٠٠
حجم الانتاج المخطط	٣٧.٠٠٠	٤١.٠٠٠	٣٢.٠٠٠	٤٢.٠٠٠	١٥٢.٠٠٠

٢- احتياجات الانتاج المخطط من المواد:

بيان	الربع (١) وحدة	الربع (٢) وحدة	الربع (٣) وحدة	الربع (٤) وحدة	فترة الموازنة
مادة (١) ٥ ، ك للوحدة	١٨٥.٠٠	٢٠.٥٠٠	١٦.٠٠٠	٢١.٠٠٠	٧٦.٠٠٠ ٣٠.٤٠٠٠
مادة (٢) ٢ ك للوحدة	٧٤.٠٠٠	٨٢.٠٠٠	٦٤.٠٠٠	٨٤.٠٠٠	

- ٢١٠ -

٣- كميات المشتريات من الواد :

بيان	الربع الاول		الربع الثاني		الربع الثالث		الربع الرابع		فترة الموزنة	
	مادة ١	مادة ٢	مادة ١	مادة ٢	مادة ١	مادة ٢	مادة ١	مادة ٢	مادة ١	مادة ٢
احتياجات برنامج الانتاج + مخزون اخر الفترة	١٨٥٠٠	٧٤٠٠٠	٢٠٥٠٠	٨٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٦٤٠٠٠	٢١٠٠٠	٨٤٠٠٠	٧١٠٠٠	٧١٠٠٠
	٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٥٠٠٠	١٦٠٠٠	٧٠٠٠	٢٢٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	٧٦٠٠٠
مخزون اول الفترة - برنامج الانتاج	٢٢٥٠٠	٩٢٠٠٠	٢٥٥٠٠	٩٨٠٠٠	٢٣٠٠٠	٨٦٠٠٠	٢٧٠٠٠	١٠٤٠٠٠	٩٨٠٠٠	٣٨٠٠٠٠
	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٥٠٠٠	١٦٠٠٠	٧٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢١٠٠٠	٧٦٠٠٠
برنامج الانتاج	١٧٥٠٠٠	٧٢٠٠٠	٢١٥٠٠	٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠	٧٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٨٢٠٠٠	٧٧٠٠٠	٣٠٤٠٠٠

٤- خطة المشتريات :

خطة المشتريات												مستلزمات		تكلفة الوحدة	القياس	السلعة
فترة الموزانة		الربع الرابع		الربع الثالث		الربع الثاني		الربع الاول		المنتج						
قيمة	وحدة	قيمة	وحدة	قيمة	وحدة	قيمة	وحدة	قيمة	وحدة	قيمة	وحدة	الوحدة				
٣٠٨٠٠٠	٧٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٧٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٨٦٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٢	٥	٤	وحدة	١	مادة	
٤٥٦٠٠٠	٣٠٤٠٠٠	١٢٣٠٠٠	٨٢٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠	٧٢٠٠٠	٣	٢	١٠٥	وحدة	٢	مادة	
٧٦٤٠٠٠٠		٢٠٣٠٠٠٠		١٧٧٠٠٠٠		٢٠٦٠٠٠٠				٥						

٥- بيان حركة المواد :

السلعة	مخزون أول الفترة	خطة المشتريات		مخزون آخر الفترة	مستلزمات برنامج الإنتاج	مخزون آخر الفترة	
	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية
مادة (١)	٤	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٧٥٠٠	١٨٥٠٠	٧٤٠٠٠	٤٠٠٠
الربيع الأول	٤	٤٠٠٠	٢١٥٠٠	٨٦٠٠٠	٢٠٥٠٠	٨٢٠٠٠	٥٠٠٠
الربيع الثاني	٤	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٨٠٠٠	١٦٠٠٠	٧٢٠٠٠	٧٠٠٠
الربيع الثالث	٤	٧٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٨٤٠٠٠	٦٠٠٠
الربيع الرابع	٤	٧٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٨٤٠٠٠	٦٠٠٠
اجملى				٧٧٠٠٠	٣٠٨٠٠٠	٣٠٤٠٠٠	٢٢٠٠٠

[illegible]

(ب) تقدير المستلزمات السلعية غير المباشرة :
يتم تبويب المستلزمات السلعية (كغيرها من عناصر الاستخدامات) تبعا للتبويب الطبيعي الى مباشرة وغير مباشرة . وتشمل الخامات المساعدة وقطع الغيار ومواد الصيانة والوقود .
وتحلل تبعا لمراكز التكاليف الرئيسية (انتاجية - خدمات انتاجية - تسويقية - ادارية وتمويلية) ، كما تحلل تبعا لسلوكها تجاه تغيرات حجم النشاط الى متغيرة وثابتة .

ولا يكفي التبويب الطبيعي وحده لإعداد تقديرات المستلزمات السلعية غير المباشرة ، لاستخدامها في أكثر من مركز تكاليف . ومن الأفضل تقديرها تبعا لمسئولية استخداماتها ورقابتها ، فيقوم مشرف المركز بتقدير المستلزمات السلعية الخاصة بالمركز . وبالنسبة للمستلزمات السلعية المشتركة وتخضع لرقابة أكثر من مركز تقدير بشكل مستقل .
وتعتبر بيانات الفترة السابقة أساسا مبدئيا للتقدير ، مع تعديلها في ضوء تقديرات الموازنات الفرعية لتحقيق التنسيق والتكامل .
ورغم ان نماذج الموازنة العينية تشمل كميات المستلزمات السلعية غير المباشرة ، الا انه يفضل ادراجها مباشرة في الموازنة المالية لأنه من الصعب اجراء التقدير الكمي لعدد كبير من بنودها ، ومن الانسب تقديرها بوضع معدلات طبقا لنشاط مراكز التكاليف ، وتبويبها الى تكاليف متغيرة وثابتة .

مثال :
استخدم البيانات التالية في تقدير الزيوت اللازمة لمركز القوى المحركة:
• زيوت لازمة للصيانة الدورية (ثابتة) ٢٤٠٠٠ .
• زيوت لازمة للتشغيل ٣٠٠ .
• (يتم تغيير الزيوت كل ١٠٠٠ ساعة تشغيل) .
• حجم الانتاج المخطط ٥٠٠٠ وحدة سنويا .
• الزمن التقديرى لانتاج الوحدة ٢٠ ساعة .

الحل :

$$\begin{aligned} \text{الساعات اللازمة للإنتاج المخطط} &= 20 \times 5000 \\ \text{التكاليف المتغيرة} &= 300 \times 100000 \\ \text{(تكلفة الزيوت اللازمة للتشغيل)} &= \\ \text{+ التكاليف الثابتة} &= \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{اجمالي التكاليف المخططة} &= \\ \text{+ ٢٤٠٠٠٠ جنيه} &= \\ \text{٥٤٠٠٠} &= \end{aligned}$$

وتعد خطة المشتريات من المواد غير المباشرة ، بنفس الأسلوب المتبع في اعداد خطة المواد المباشرة .
وبعد الانتهاء من وضع تقديرات الموازنة ، يتم اعداد بيان حركة المواد بالاجمالي كالآتي :

٣- تقدير المشتريات

تعد تقديرات المشتريات لأنواع البضاعة المشتراة للاتجار فيها واعادة بيعها كما هي ، ويعتمد تقديرها على حجم المبيعات والتغير في المخزون .
المشتريات = حجم المبيعات + التغير في المخزون .
وتدرج بالموازنة الجارية طبقا لأسعار التكلفة ، وتعادل سعر الشراء تسليم مخازن الشركة ، وتمثل خطة المشتريات بغرض البيع خطة المشتريات للمستلزمات السلعية .

٤- المصروفات الأخرى

١- الخدمات :

تشمل مجموعة الخدمات المؤداة بواسطة الغير وتدرج موزعة على مراكز التكاليف .

٢- المصروفات الأخرى :

تشمل كل من الضرائب والرسوم والاهلاكات والإيجارات والفوائد . وتتميز بكونها مجموعة من العناصر المرتبطة بالنشاط الجاري .
١- الضرائب والرسوم على السلع والخدمات :

تعد تقديراتها بناء على احتياجات الفترة من المواد كما تضمنتها خطة المشتريات ، ويتضمن نموذج قوائم الاسعار العناصر الداخلة ضمن سعر

الشراء تسليم مخازن الشركة كالرسوم الجمركية وغيرها ، وتشمل أيضا الضرائب الأخرى كرسوم ترخيص السيارات .

ب- الاهلاكات :

تطبق طريقة الاهلاك و معدلاته المعتمدة مع الأخذ فى الاعتبار الاضافات والمستبعد من الاصول الثابتة الخاضعة للاهلاك خلال فترة الموازنة ، وتكون تقديرات الاهلاكات = اهلاكات الفترة السابقة + اهلاكات الاضافات - اهلاك الاصول المستبعدة .

ج- الايجارات :

تقدر الايجارات بناء على عقود الايجار القائمة والمتوقعة للايجارات الجديدة مع الأخذ فى الاعتبار أى تغيير فى قيم الايجارات .

د- الفوائد :

يتم تقدير الفوائد المستحقة عن فترة الموازنة على اساس عجز فى التمويل (محلى أو اجنبى) مضافا اليها فوائد القروض قصيرة الأجل عن فترة الموازنة وفوائد ارصدة السحب على المكشوف اول الفترة ، وفوائد الشراء الأجل إن وجدت .

اما تقديرا لنفقات الترتيب بالنشاط الجارى كالتبرعات والاعانات والتعويضات والغرامات والخسائر الرأسمالية و الديون المعدومة والضرائب العقارية ، ويتم تقديرها بناء على بيانات الفترات السابقة وما يتوقع صرفه أو تحمله خلال فترة الموازنة .

هـ - موازنة الطاقة

يقصد بالطاقة توافر الامكانيات أو القدرات لانتاج منتج او اداء خدمة . فطاقة مراكز الانتاج تعكس القدرات الانتاجية لآلات والمعدات المرتبطة بتشكيل الانتاج المستهدف ، وطاقة مراكز الخدمات الانتاجية مثل ورشة الصيانة أو محطة القوى المحركة أو اسطول النقل .. وتوفر طاقة الخدمات الانتاجية ، وطاقة مستشفى العاملين أو المطعم وتمثل طاقة الخدمات الاجتماعية . كما تعكس قدرات مراكز البيع بما تشمل من تجهيزات ورجال البيع الطاقة التسويقية .

وتختلف وحدات قياس الطاقة تبعا لنشاط المراكز فتقاس طاقة مراكز الانتاج بعدد الوحدات المنتجة او كمياتها ، بينما تقاس طاقة ورشة الصيانة بعدد وحدات الخدمة ، كما يمكن قياس الطاقة طبقا لساعات تشغيل الآلات .
ويحقق قياس الطاقة : اعداد موازنة الانتاج المخطط ، وجدولة او تخطيط المنتجات زمنيا ، تقدير التكاليف غير المباشرة (متغيرة وثابتة) ، ويزيد فاعلية رقابة التكاليف وامكانية تخفيضها .
مستويات الطاقة :

تتوفر الطاقة نتيجة قرارات الموازنة الرأسمالية ، ولكن استخدامها وتشغيلها يعتبر من قرارات الموازنة الجارية ، ومن الضروري التعرف على مستويات الطاقة عند اعدادها .

١- الطاقة النظرية :

تمثل الحد الأعلى للطاقة او للطاقة الهندسية ، وتفترض التشغيل الكامل للآلات والمعدات دون توقف أو انقطاع لأى سبب بمستوى كفاءة مثالى طوال ايام السنة . ومن ثم فهي طاقة نظرية لأنه يمكن تخفيضها ، ويستهدف تحديدها قياس المستويات الأخرى للطاقة . فالطاقة النظرية لآلة تعمل وريدية واحدة = عدد ايام السنة × عدد ساعات العمل فى الوردية (٨ ساعات مثلا)
$$= 360 \times 8 = 2920 \text{ ساعة سنويا .}$$

٢- الطاقة القصوى :

اقصى طاقة لإنتاج المرحلة باستبعاد الجزء الذى لا يمكن تحقيقه من الطاقة النظرية والمشروع ككل بسبب اعداد الآلات للانتاج وفترات الصيانة وايام الاجازات والعطلات الاسبوعية والسنوية ، الانتقال من عملية لأخرى فى حدود المعدلات الفنية ، توافر مستلزمات الانتاج بالمواصفات المحددة ويستبعد من مستوى الطاقة القصوى فترات توقف الآلات بسبب عدم انتظام الصيانة أو عدم توفر مستلزمات الانتاج أو تغيير المنتجات فهي تمثل أوقات اعطال غير عادية .

مثال :

- عدد الآلات ١٠ آلة .
- ايام العطلات والاجازات ٦٥ يوما .

- عدد دورات الصيانة ١٢ دورة تتطلب ٥ ساعات لكل دورة .
- إعداد الآلات والانتقال من عملية لأخرى ١ ساعة يوميا .
- ساعات العمل اليومية ١٠ ساعات .

$$\text{الطاقة النظرية} = ٣٦٥ \text{ يوما} \times ١٠ \times ١٠ = ٣٦٥٠٠ \text{ ساعة .}$$

اوقات الاعطال :

الاجازات	$١٠ \times ١٠ \times ٦٥ = ٦٥٠٠$	ساعة
الصيانة	$١٠ \times ٥ \times ١٢ = ٦٠٠$	ساعة
اعداد الآلات	$١٠ \times ١ \times ٣٠٠ = ٣٠٠٠$	

مجموع اوقات الاعطال

$$\frac{١٠١٠٠}{٢٦٤٠٠} = \text{ساعة}$$

الطاقة القصوى

وتقاس الطاقة القصوى للمرحلة على أساس ساعات التشغيل أو وحدات المنتج. وبفرض ان وحدة المنتج (أ) تستلزم ٤ ساعات من وقت الآلات تكون

$$\text{الطاقة القصوى للمرحلة} = ٢٦٤٠٠ \div ٤ = ٤٤٠٠ \text{ وحدة .}$$

وتحدد الوحدة الاقتصادية السلع أو المنتجات الرئيسية التي تمثل مركز النقل لأغراض قياس الطاقة القصوى . ويراعى عند اختيار المراحل تسلسل العملية الانتاجية وتماثل الآلات بكل مرحلة .

قياس الطاقة الانتاجية حسب المراحل :

اعتبارات عند قياس الطاقة القصوى حسب المراحل :

١- التعبير عن الطاقة القصوى لكل مرحلة أو عملية أو مركز تكلفة فى شكل ساعات تشغيل .

٢- ينبغي توضيح تغيرات الطاقة القصوى خلال فترة الموازنة لكل مرحلة نظرا لتغيرات مستوى الطاقة يؤخذ فى الاعتبار الطاقة المضافة المتوقع تشغيلها وما يستبعد منها نتيجة لبيع آلات أو تخريدها

٣- يتم قياس صافى الطاقة القصوى خلال فترة الموازنة لكل مرحلة

كالآتى:

$$\text{صافى الطاقة القصوى} =$$

الطاقة القصوى اول الفترة + الطاقة القصوى المضافة - الطاقة القصوى

المستبعدة .

وعلى ذلك فتحديد صافى الطاقة القصوى يتطلب قياس :

١- الطاقة القصوى اول الفترة :

تقاس الطاقة القصوى عن الفترة باكملها اى بافتراض تشغيل الآلات للفترة باكملها حتى لو تم استبعاد بعضها خلال الفترة .

الطاقة القصوى اول الفترة = عدد الآلات اول الفترة × ايام العمل للفترة
× ساعات العمل اليومية .

٢- الطاقة القصوى المضافة :

يتم التفرقة بين الطاقة القصوى المضافة عن الفترة باكملها ، الطاقة القصوى المضافة عن فترة الاستغلال .

أ- الطاقة المضافة عن الفترة باكملها :

يتم قياس ما يتوفر من طاقة قصوى مضافة بافتراض استعمال الآلات من بداية فترة الموازنة دون النظر الى تاريخ الاضافة وبالتالى فترة استعمال الآلات المضافة ، للتعرف على ما ستكون عليه الطاقة القصوى المضافة لو تمت الاضافة من اول الفترة ، وما ينتظر ان تكون عليه الطاقة القصوى للموازنة فى الفترات التالية لفترة الموازنة .

الطاقة القصوى المضافة عن الفترة باكملها = عدد الآلات المضافة × عدد ايام العمل فى الفترة باكملها × عدد ساعات العمل اليومية .

ب- الطاقة المضافة عن فترة الاستغلال :

تمثل ما يتوقع اضافته من طاقة طبقا لأوقات الاستعمال المخططة خلال فترة الموازنة ، وتحسب من تاريخ الاضافة حتى نهاية الفترة .

الطاقة المضافة عن فترة الاستغلال = عدد الآلات المضافة × عدد ايام العمل من تاريخ الاضافة × ساعات العمل اليومية .

٣- الطاقة القصوى المستبعدة :

تحسب الطاقة المستبعدة ، كما فى الاضافة عن الفترة باكملها وعن فترة الاستبعاد :

أ- الطاقة المستبعدة عن الفترة باكملها :

عدد الآلات المستبعدة × ايام العمل فى الفترة باكملها × ساعات العمل اليومية .

ب- الطاقة المستبعدة عن فترة الاستبعاد :
تحتسب فترة الاستبعاد من تاريخ توقف استعمال الآلة الى نهاية فترة الموازنة .

الطاقة المستبعدة عن فترة الاستبعاد = عدد الآلات التي تم استبعادها ×
ايام العمل من تاريخ الاستبعاد × ساعات العمل اليومية .
مثال :

تقوم شركة الصناعات الدوائية بانتاج المضاد الحيوى (ن) ، ويمر بمراحل التحضير ، الكبسول ، التعبئة ، التغليف ، وفيما يلى بيانات الطاقة القصوى للمراحل فى فترة الموازنة :

مرحلة التغليف	مرحلة التعبئة	مرحلة الكبسول	مرحلة التحضير	ايام
١٥	٨	١٠	٢٠	عدد الآلات اول الفترة
—	٥	٦	٣	المخطط اضافتها
١		—	٨	المخطط استبعادها

- ايام العمل السنوية ٣٠٠ يوم ، ساعات العمل اليومية ٨ ساعة.
- تتم الاضافة لمرحلة التحضير بعد ١٠٠ يوم ، ١٥٠ يوم لباقي المراحل.
- يتم الاستبعاد بعد ٢٠٠ يوم عمل .
- والمطلوب : حساب الطاقة الانتاجية حسب المراحل .

الحل :

١- الطاقة القصوى اول الفترة :
وتقاس عن الفترة باكملها .

مرحلة التحضير	$8 \times 300 \times 20 =$	48000 ساعة
مرحلة الكبسول	$8 \times 300 \times 10 =$	24000 ساعة
مرحلة التعبئة	$8 \times 300 \times 8 =$	19200 ساعة
مرحلة التغليف	$8 \times 300 \times 15 =$	36000 ساعة

٢- الطاقة المضافة :

عن الفترة بأكملها عن فترة الاضافة (الاستغلال)

$$\begin{aligned} \text{مرحلة التحضير} &= 8 \times 300 \times 3 = 7200 \\ \text{مرحلة الكبسول} &= 8 \times 300 \times 6 = 14400 \\ \text{مرحلة التعبئة} &= 8 \times 300 \times 4 = 9600 \end{aligned}$$

٣- الطاقة المستبعدة :

عن الفترة بأكملها عن فترة الاستبعاد (الاستغلال)

$$\begin{aligned} \text{مرحلة التحضير} &= 8 \times 300 \times 8 = 19200 \\ \text{مرحلة التعبئة} &= 8 \times 300 \times 1 = 2400 \end{aligned}$$

٤- صافي الطاقة:

$$\begin{aligned} \text{مرحلة التحضير} &= 48000 + 4800 - 6400 = 46400 \text{ ساعة} \\ \text{مرحلة الكبسول} &= 24000 + 7200 - 000 = 31200 \text{ ساعة} \\ \text{مرحلة التعبئة} &= 19200 + 6000 - 0000 = 25200 \text{ ساعة} \end{aligned}$$

طاقة الانتاج المخطط :

وتعادل الطاقة التي يستلزمها الانتاج المخطط في كل مرحلة ولمجموع المراحل :

طاقة الانتاج المخطط = وحدات الانتاج المخطط $\times$ عدد الساعات اللازمة لانتاج الوحدة في كل مرحلة ومجموع المراحل .
مستوى التشغيل :

يمثل مستوى التشغيل نسبة استغلال الطاقة القصوى لكل مرحلة ولمجموع المراحل .

$$\text{مستوى التشغيل} = \frac{\text{طاقة الانتاج المخطط}}{\text{صافي الطاقة القصوى}} = \dots\%$$

مثال :

بفرض ان الوحدة في المثال السابق (١٠٠٠ علبة) يستلزم انتاجها ٣ ساعات في مرحلة التحضير ، ٢ ساعة في مرحلة الكبسول ، ١,٥ ساعة في

مرحلة التعبئة ، ٢ ساعة في مرحلة التغليف ، برنامج الانتاج ١٥٠٠٠ وحدة سنويا .

المطلوب : حساب مستوى التشغيل .

الحل : الزمن التقديرى للانتاج المخطط :

مرحلة التحضير	$3 \times 15000 =$	$45000 =$ ساعة
مرحلة الكبسول	$2 \times 15000 =$	$30000 =$ ساعة
مرحلة التعبئة	$1,5 \times 15000 =$	$22500 =$ ساعة
مرحلة التحضير	$2 \times 15000 =$	$30000 =$ ساعة
المجموع	$8,5 \times 15000 =$	$127500 =$ ساعة

مستوى التشغيل :

مرحلة التحضير	$\frac{45000}{46400} =$	$97\% =$
مرحلة الكبسول	$\frac{30000}{31200} =$	$96\% =$
مرحلة التعبئة	$\frac{22500}{25200} =$	$89\% =$
مرحلة التغليف	$\frac{30000}{35200} =$	$85\% =$
مجموع المراحل	$\frac{127500}{138000} =$	$92\% =$

٣- الطاقة المتاحة :

تعرف الطاقة المتاحة بأنها طاقة اضعف المراحل (أقل المراحل قدرة انتاجية) . وتعادل الطاقة القصوى مستبعدا منها الاختناقات داخل مراكز الانتاج وبسببها لا يتم تخطيط برنامج الانتاج تبعا لمستوى الطاقة القصوى . ويحقق قياس مستوى الطاقة المتاحة امكانية التنسيق بين المراحل تجنباً لتكدس الانتاج فى احدى المراحل أو نقصه فى مرحلة اخرى . ويمكن تجنب الاختناقات فى المراحل الأضعف ، بتشغيل العمال أوقاتاً أو وريديات زائدة لفترات محدودة وقد يتطلب الأمر شراء آلات جديدة .

ويؤدى تغير مستوى الطاقة القصوى خلال فترة الموازنة نتيجة لأضافة آلات جديدة أو استبعاد آلات من خطوط الانتاج الى تغير مستوى الطاقة المتاحة فيكون هناك :

- طاقة متاحة اول الفترة = طاقة اضعف المراحل اول الفترة
 - طاقة متاحة بعد الاضافة = طاقة اضعف المراحل بعد الاضافة
 - طاقة متاحة بعد الاستبعاد = طاقة اضعف المراحل بعد الاستبعاد
- وذلك تبعا لتأثير الاضافة والاستبعاد على طاقة المراحل الانتاجية .
وينبغى التفريق فى هذا الصدد بين كل من الطاقة الفائضة والطاقة العاطلة .
• فالطاقة العاطلة يمكن قياسها لكل مرحلة على حدة ولاجمالى المراحل .
الطاقة العاطلة للمرحلة = الطاقة القصوى للمرحلة - الطاقة القصوى لأضعف المراحل .

= الطاقة القصوى للمرحلة - الطاقة المتاحة .
وتمثل قدرا من الطاقة لا يمكن استغلالها رغم توفر الطاقة التسويقية وامكانية زيادة الانتاج المخطط ، بسبب ضعف احدى المراحل اوضعف بعضها عن المراحل الاخرى .

- وتنشأ الطاقة الفائضة عند عدم استغلال الطاقة المتاحة حيث يقل برنامج الانتاج عنها لضعف الطاقة التسويقية ، وتعالج عادة بتنشيط المبيعات وزيادة الانتاج المخطط لاستيعاب الطاقة الفائضة .
- الطاقة الفائضة = الطاقة المتاحة - طاقة برنامج الانتاج .

مثال :

احسب الطاقة الفائضة والطاقة العاطلة باستخدام نفس بيانات المثال السابق، مع التعبير عن الطاقة القصوى فى صورة وحدات .

الحل :

صافى الطاقة القصوى لمرحلة التحضير	=	٤٦٤٠٠ ÷ ٣	=	١٥٤٦٧ وحدة
صافى الطاقة القصوى لمرحلة الكبسول	=	٣١٢٠٠ ÷ ٢	=	١٥٦٠٠ وحدة
صافى الطاقة القصوى لمرحلة التعبئة	=	٢٥٢٠٠ ÷ ١٠٠	=	١٦٨٠٠ وحدة
صافى الطاقة القصوى لمرحلة التغليف	=	٣٥٢٠٠ ÷ ٢	=	١٧٦٠٠ وحدة

وتكون مرحلة التحضير اضعف المراحل بطاقة قدرها ١٥٤٦٧ وحدة وتمثل الطاقة المتاحة للمصنع .

الطاقة الفائضة = الطاقة المتاحة - طاقة الانتاج المخطط .

$$= ١٥٤٦٧ - ١٥٠٠٠ = ٤٦٧ \text{ وحدة}$$

الطاقة العاطلة لكل مرحلة

= الطاقة القصوى للمرحلة - طاقة اضعف المراحل

$$\text{صافي الطاقة القصوى لمرحلة الكبسول} = ١٥٦٠٠ - ١٥٤٦٧ = ١٣٣ \text{ وحدة}$$

$$\text{صافي الطاقة القصوى لمرحلة التعبئة} = ١٦٨٠٠ - ١٥٤٦٧ = ١٣٣٣ \text{ وحدة}$$

$$\text{صافي الطاقة القصوى لمرحلة التغليف} = ١٧٦٠٠ - ١٥٤٦٧ = ٢١٣٣ \text{ وحدة}$$

٤- الطاقة الفعلية :

تمثل الطاقة المستغلة لتشغيل الانتاج الفعلى ويتم حسابها بعد انتهاء فترة الموازنة بقياس كميات الانتاج والساعات الستفذة لتشغيله ، ويمكن ان يطلق عليها طاقة الانتاج الفعلى .

وتجرى المقارنة بين طاقة الانتاج الفعلى وطاقة الانتاج المخطط ، الطاقة اللازمة للانتاج الفعلى على اساس الزمن التقديرى . وتؤدى المقارنة الى قياس نوعين من الفروق :

أ- فروق الطاقة الناشئة بسبب اختلاف حجم الانتاج الفعلى عن الانتاج المخطط

ب- فروق الطاقة الناشئة عن اختلاف الزمن الفعلى مع الزمن التقديرى للانتاج الفعلى طبقا لاحتياجات وحدة المنتج .

وينبغى ادراج بيانات زمن التشغيل لكل مرحلة على حدة ، واجمالى ساعات التشغيل فى الوحدة ككل تقديريا وفعليا ، وقياس مستوى التشغيل :

-الزمن التقديرى للانتاج الفعلى

$$= \text{حجم الانتاج الفعلى} \times \text{الزمن التقديرى للوحدة}$$

- الزمن الفعلى = الساعات الفعلية .

الزمن الفعلى

$$= \frac{\text{حجم الانتاج الفعلى}}{\text{متوسط الزمن الفعلى للوحدة}}$$

حجم الانتاج الفعلى

- مقارنة الزمن التقديرى للانتاج الفعلى والزمن الفعلى مع اجماله .

ساعات عمل الآلات في الفترة لقياس مستوى التشغيل .
أ- مستوى التشغيل على أساس الزمن التقديرى
الزمن التقديرى للانتاج الفعلى

ساعات تشغيل الآلات المخططة للفترة

ب- مستوى التشغيل على أساس الزمن الفعلى:
الزمن الفعلى

ساعات تشغيل الآلات المخططة للفترة

- قياس مستوى التشغيل للمرحلة ولإجمالى ساعات التشغيل :

مثال :

فيما يلى بيانات التشغيل لأحدى الشركات الصناعية :

- الانتاج المخطط ٤٥٠٠ وحدة من المنتج (س) .
 - الزمن التقديرى لانتاج الوحدة : ٥ ساعات فى المرحلة الاولى ، ٦ ساعات فى المرحلة الثانية ، ٤ ساعات فى المرحلة الثالثة .
 - ساعات تشغيل الآلات لكل مرحلة: المرحلة الاولى ٢٥٠٠٠ ساعة - المرحلة الثانية ٢٨٠٠٠ ساعة - المرحلة الثالثة ١٩٠٠٠ ساعة .
 - الانتاج الفعلى : ٤٠٠٠ وحدة .
 - الزمن الفعلى : المرحلة الاولى ٢٢٠٠٠ ساعة - المرحلة الثانية ٢٣٢٠٠ ساعة - المرحلة الثالثة ١٧٠٠٠ ساعة .
- والمطلوب: قياس مستوى التشغيل

الحل :

- الزمن التقديرى للانتاج الفعلى

= كمية الانتاج الفعلى × الزمن التقديرى لانتاج الوحدة

المرحلة الاولى = ٤٠٠٠ وحدة × ٥ ساعات = ٢٠٠٠٠ ساعة .

المرحلة الثانية = ٤٠٠٠ وحدة × ٦ ساعات = ٢٤٠٠٠ ساعة

المرحلة الثالثة = ٤٠٠٠ وحدة × ٤ ساعات = ١٦٠٠٠ ساعة .

الزمن الفعلى

- متوسط الزمن الفعلى لوحدة المنتج =
حجم الانتاج الفعلى

- ٢٢٥ -

$$\text{المرحلة الاولى} = \frac{22000}{4000} = 5,5 \text{ ساعة}$$

$$\text{المرحلة الثانية} = \frac{23200}{4000} = 5,8 \text{ ساعة}$$

$$\text{المرحلة الثالثة} = \frac{17000}{4000} = 4,25 \text{ ساعة}$$

- مستوى التشغيل :

أ- على اساس الزمن التقديرى

$$\text{المرحلة الاولى} = \frac{\text{ساعات تشغيل الآلات المخططة للفترة}}{\text{الزمن التقديرى للإنتاج الفعلى}} = \frac{20000}{25000} = 80\%$$

$$\text{المرحلة الثانية} = \frac{24000}{28000} = 86\%$$

$$\text{المرحلة الثالثة} = \frac{16000}{19000} = 84\%$$

$$\text{مستوى التشغيل الاجمالى} = \frac{62000}{72000} = 83\%$$

ب- على اساس الزمن الفعلى

$$\text{المرحلة الاولى} = \frac{\text{ساعات تشغيل الآلات المخططة للفترة}}{\text{الزمن الفعلى}} = \frac{22000}{25000} = 88\%$$

$$\text{المرحلة الثانية} = \frac{23200}{28000} = 83\%$$

$$\text{المرحلة الثالثة} = \frac{17000}{19000} = 89\%$$

$$\text{مستوى التشغيل الاجمالى} = \frac{62200}{72000} = 86\%$$

م ١٥ الموازنات والمحاسبة الحكومية

اسئلة وتمارين

اسئلة نظرية :

- (١) وضح اهمية عاد موازنة المبيعات ولماذا يعتبر اعدادها نقطة البداية في نظام الموازنة التقديرية في معظم الحالات ؟
- (٢) اذكر اهم الطرق التي يمكن اتباعها لتقدير ايرادات المبيعات .
- (٣) وضح مفهوم وحدة الخدمة ، والطرق التي تقترحها لتقدير الاجور غير المباشرة مع ذكر امثلة لوحداث الخدمة الممكنة في :
- مركز الصيانة - القوى المحركة - النقل
- (٤) وضح خطوات اعداد خطة مشتريات المواد .
- (٥) ما هو المقصود بالطاقة . وما الفرق بين الطاقة الانتاجية والطاقة التسويقية .
- (٦) متى تؤثر الطاقة الانتاجية على تحديد الانتاج المخطط .
- (٧) ماهي الاعطال الواجب خصمها من الطاقة النظرية لتحديد الطاقة القصوى .
- (٨) وضح اسس تحديد المرحلة الرئيسية .
- (٩) ما الفرق بين طاقة المرحلة الرئيسية وطاقة اضعف المراحل .
- (١٠) وضح مستويات الطاقة اللازم تحديدها عند اعداد موازنة الطاقة .
- (١١) اكمل :
أ- صافي الطاقة القصوى عن الفترة باكملها = + -
ب- صافي الطاقة القصوى عن فترة الاستغلال = + -
ج- طاقة الانتاج المخطط = ×
د- الطاقة الفائضة = -
هـ- الطاقة العاطلة = -
(١٠) تحلل الطاقة غير المستغلة الى اسبابها . ناقش الاسباب واهمية التحليل .
- (١١) اكمل : تؤدي المقارنة بين طاقة الانتاج الفعلى وطاقة الانتاج المخطط ، والطاقة القصوى للمراحل الى قياس الفروق وتشمل :
أ-

ب-

تمارين :

- (١) فيما يلي بعض بيانات إحدى الشركات المساهمة :
- الإنتاج السنوي المخطط ٦٠.٠٠٠ وحدة .
 - تستخدم الشركة نوعين من الآلات يمر المنتج خلالها على التوالي .
 - الزمن التقديرى لإنتاج الوحدة ٥ ساعات للآلات من النوع الأول ، ٨ ساعات للنوع الثانى .
 - يقوم بتشغيل الآلة الأولى ٣ عمال ، فى حين يقوم عامل واحد بتشغيل الآتين من النوع الثانى فى نفس الوقت .
 - متوسط عدد ساعات العمل اليومية ٨ ساعات ، عدد أيام العمل السنوية ٢٥٠ يوما .
 - قوة العمل المتواجدة ٤٨٠ عاملا لتشغيل آلات النوع الأول ، ١١٠ عاملا لتشغيل آلات النوع الثانى .

والمطلوب :

- ١- تحديد احتياجات الإنتاج المخطط من قوة العمل المباشرة .
- ٢- تحديد الفائض أو العجز من قوة العمل .

(٢) يقوم قسم النقل بإحدى الشركات المساهمة الكبرى بنقل وحدات المنتج

- من المصنع الى ميناء التصدير ، وفيما يلي البيانات المقدرة :
- الإنتاج المخطط ٢ مليون وحدة ، وزن الوحدة ٥ كيلو جرام .
 - يتم تعبئة المنتج فى (حاويات) تسع ١ طن .
 - زمن التعبئة ٦ ساعات لكل منها .
 - حمولة سيارة النقل ٥ طن .
 - زمن تحميل السيارة ٢ ساعة ويقوم عاملين بالتحميل معا .
 - ساعات العمل اليومية ٨ ساعات .
 - أيام العمل السنوية ٢٥٠ يوم .
 - قوة العمل المتواجدة : ٢٩ عامل تعبئة ، ٦ عمال تحميل .

(٣) تنتج وحدة اقتصادية المنتج (س) على ثلاثة مراحل (ا)، (ب)، (ج) وكانت البيانات كما يلي :

- الطاقة القصوى اول الفترة ٤٠٠٠ وحدة فى المرحلة (أ) ، ٣٠٠٠ وحدة فى المرحلة (ب) ، ٢٠٠٠ وحد فى المرحلة (ج) .
- الطاقة القصوى المستبعدة عن الفترة بأكملها ٤٠٠ وحدة وتم الاستبعاد فى المرحلة (ج) بعد ٣ شهور من بداية فترة الموازنة .
- الطاقة المضافة من بداية فترة الموازنة ١٠٠٠ وحدة وتمت الاضافة فى المرحلة (ج) كذلك ، وتتم الاضافة بعد ٦ شهور من بداية فترة الموازنة .
- الانتاج المخطط عن الفترة ١٨٠٠ وحدة .
- المرحلة الرئيسية هى المرحلة (أ) .
- والمطلوب : حساب مستوى التشغيل لكل من الطاقة القصوى والمتاحة .

(٣) تنتج احدى الشركات الصناعية منتج (س) على مرحلتين أ ، ب فاذا كانت البيانات المتعلقة بالطاقة هي :

		بيــــــــــــــان
مرحلة (ب)	مرحلة (أ)	
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	الطاقة اول الفترة (ساعة)
٥٠٠٠		الطاقة المضافة عن فترة الاستغلال (ساعة)
	٢٠٠٠	الطاقة المستبعدة عن فترة الاستغلال (ساعة)
٥	٤	الزمن التقديرى لانتاج الوحدة
٣٠٠	٣٠٠	عدد ايام العمل فى الفترة
		فاذا علمت ان :

- ١- الطاقة المضافة بعد ١٠٠ يوم عمل .
- ٢- الطاقة المستبعدة بعد ٢٠٠ يوم .

المطلوب :

حساب الطاقة القصوى والطاقة المتاحة بالوحدات عن الفترة بأكملها .

(أ) أول الفترة . (ب) آخر الفترة . (ج) بعد الاستبعاد .

الفصل الثالث الموازنة الرئيسية والتحليل المالى

الاهداف التعليمية للفصل الثالث : التعريف لاموازنة الرئيسية والغرض من اعدادها وعرض نماذجها والقوائم المصاحبة لها مثل قائمة الدخل وقائمة التغيرات فى المركز المالى ، وقائمة مصادر الاوال واستخداماتها ، والتحليل المالى بقياس بعض المؤشرات المالية .

محتويات الفصل الثالث :

- ١- تعريف الموازنة الرئيسية .
- ٢- الغرض من اعدادها .
- ٣- نموذج الموازنة الرئيسية .
- ٤- قائمة التغيرات فى المركز المالى .
- ٥- قائمة الدخل .
- ٦- حالة توضيحية

مراجع الفصل الثالث :

- دكتور منير محمود سالم - المحاسبة الادارية - دار النهضة العربية - القاهرة .
2- Lee, John, C. Managerial Accounting: A Planning and Control Framework. John Wiley & Son
3_ Van Horne, James .C. : Financial Management & Policy , Printice-Hall, inc, london. 1971.

تعتبر القوائم المالية نقطة البداية اللازمة الاجراء التحليل المالى ، فالبيانات الواردة بها تمثل المدخلات التى يستخدمها المحلل المالى للدراسة واستخلاص المعلومات التى تعتمد عليها الاطراف المختلفة فى اتخاذ القرارات .
اولا - الموازنة الرئيسية أو الشاملة :
تعطى صورة شاملة ومختصرة عن كافة الانشطة التى تشملها الموازنات الفرعية . أى انها ملخص لجميع الموازنات الفرعية ، وبالتالي فان طول فترة الموازنة الرئيسية يتوقف على طول فترات الموازنات الفرعية .

وقد تتخذ الموازنة الرئيسية :

- ١- تجميعا لكل من قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالى التقديرية .
- ٢- تلخيصا شاملا لجميع الموازنات الفرعية فى المشروع بالاضافة الى شمولها على المعدلات المحاسبية والنسب المالية الاساسية .

والغرض من اعداد هذه القائمة :

- ١- التأكد من سلامة العمليات الحسابية للموازنات الاخرى .
- ٢- تساعد الادارة فى حساب معدلات متنوعة للاداء .

نموذج الموازنة الرئيسية

للسنة المنتهية

الطاقة العادية

الطاقة المقدرة

الساعات المعيارية (١٠٠%)

الساعات المعيارية (١٠٠%)

م	البيان	منتج (أ)	منتج (ب)	منتج (ج)
١	المبيعات تكاليف صناعية : عمالة مباشرة مواد مباشرة تكاليف اضافية يضاف مخزون اول الفترة يخصم مخزون اخر الفترة			
٢	تكلفة البضاعة المباعة			
٣	اجمالى الربح (١ - ٢)			
٤	تكاليف البيع والتوزيع			
٥	تكاليف ادارية			
٦	صافى الربح (٣ - ٤ - ٥)			
٧	اصول ثابتة			
٨	اصول متداولة			
٩	رأس مال المستخدم			
١٠	معدل الربح لرأس المال المستخدم			
١١	معدل المبيعات لرأس المال المستخدم			
١٢	معدل السيولة			
١٣	معدل السداد السريع			
١٤	الربح الحدى (حد المساهمة)			
١٥	صافى الربح (٦)			
	يخصم التوزيعات			
	يحول الى احتياطي عام			
	يحول الى مخصصات استبدال اصول			
	ضرائب			
١٦	اجمالى			
١٧	موازنة الارباح والخسائر (١٥-١٦)			

ثانيا :قائمة التغيرات فى المركز المالى

توضح قائمة المركز المالى أو الميزانية العمومية ملخص للأصول والالتزامات وحقوق الملكية فى لحظة معينة .

أما نتائج التشغيل فتوضح فى قائمة الدخل .
ونظراً لحاجة مستخدمى القوائم المالية الى التعرف على مصادر التمويل واستخدامات الاموال وكيفية تدفق الاموال . فقائمة التغيرات فى المركز المالى توضح هذه البيانات وتوضح للإدارة رأس المال العامل الممثل للأصول المتداولة (نقدية ، اوراق مالية ، اوراق قبض ، مدينون) مخصوماً منها الالتزامات الجارية .

فقائمة التغيرات فى المركز المالى تقدم بيانات عن كيفية استخدام رأس المال العامل خلال الفترة .

كذلك فان تحليل القائمة مهم للتعرف على الاداء الماضى والاتجاه المتوقع مستقبلاً بالنسبة لرأس المال العامل ، وكذلك تقييم قدرة المنشأة فى الوفاء بالديون المستحقة .

وتهدف قائمة التغيرات فى المركز المالى الى تفسير سبب زيادة أو نقص رأس المال العامل من خلال مقارنة مصادر واستخدامات رأس المال العامل خلال الفترة . فاعداد القائمة يتم من خلال تحليل التغيرات التى تحدث خلال السنة فى الحسابات غير الجارية .

مصادر الاموال :

زيادة رأس المال العامل مصدر تمويل .

ويمكن توضيح مصادر التمويل المختلفة فى :

١ - اموال مستمدة من التشغيل وتشمل :

صافى الدخل :

الاموال المكتسبة من المبيعات سواء اكانت زيادة فى النقدية او اوراق القبض . وتستخدم الاموال فى الانفاق وشراء السلع ، لذلك فان زيادة المبيعات عن التكاليف والنفقات يوضح زيادة فى رأس المال العامل .

ويجب تعديل صافي الدخل باعادة اضافة نفقات رأس المال غير العامل السابق خصمها عند تحديد الربح والتي لا ينتج عنها تخفيض رأس المال العامل.

مثال : نفقات الاهلاك تخفض الارباح ، ولكن لا تخفض رأس المال العامل ، وكذلك خسائر بيع الاصول الثابتة .

يجب ان يخصم من صافي الدخل ايرادات رأس المال غير العامل والتي تضاف لتحديد الربح ، ولكن لا ينتج عنها زيادة في رأس المال العامل . والمثال الشائع لذلك هو ارباح بيع الاصول الثابتة . ويمثل رأس المال العامل أول مصدر تمويل في قائمة التغيرات في المركز المالي .

إن نقص الاصول غير المتداولة (اصول ثابتة ، استثمارات طويلة الأجل، "مباعة") يزيد رأس المال العامل .

- الزيادة في الالتزامات غير الجارية يزيد من رأس المال العامل . الزيادة في حقوق الملكية تزيد رأس المال العامل .

- لا يتأثر رأس المال العامل بالعمليات التي تؤثر فقط على الاصول الجارية او دخل الالتزامات الجارية .

لذلك لا يسجل هذا النوع من التحويلات في قائمة التغيرات في المركز المالي ، مثل تحصيل اوراق قبض أو سداد اوراق دفع .

استخدامات الاموال :

نقص رأس المال العامل يمثل استخدام اموال . نوضح الاستخدامات المختلفة للأموال في :

زيادة في الاصول غير المتداولة :

(حيازة ملكية ، معدات واستثمارات طويلة الأجل) وبالتالي تؤدي الى خفض رأس المال العامل .

النقص في الالتزامات غير الجارية :

سداد ديون طويلة الأجل (سندات مستحقة ، قروض طويلة الأجل مستحقة) تمثل استخدام لرأس المال العامل .

نقص في حقوق الملكية تمثل استخدام اموال . (سداد توزيعات نقدية) .

حالة توضيحية للخطوات التي يجب اتباعها في تحديد قائمة التغيرات في

المركز المالي :

أهم خطوات اعداد قائمة التغيرات في المركز المالي هو تحديد الزيادة أو النقص في رأس المال العامل خلال الفترة .

- ٢٣٣ -

ويمكن اعداد جدول للتغيرات في رأس المال العامل حيث ان زيادة
الاصول المتداولة أو نقص الالتزامات الجارية يؤدي الى زيادة رأس المال
العامل . اما نقص الاصول المتداولة أو زيادة الالتزامات الجارية فيؤدي الى
نقص رأس المال العامل .

مثال : من خلال قائمة المركز المالي التالية :

قائمة مركز مالي مقارنة في ٣٠ يونيو سنة ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥
(الارقام بالآلاف الجنيهات)

التزامات وحقوق ملكية	سنة ٢٠٠٥	سنة ٢٠٠٤	اصول	سنة ٢٠٠٥	سنة ٢٠٠٤
التزامات جارية:			اصول متداولة:		
اوراق دفع	١٦	١٥	نقدية	٥٠	٤٥
حسابات دائنة	٥٠	٤٧	اوراق مالية	١٧	٢٠
الحصة الجارية	١٠	٨	اوراق قبض	٢٠	١٨
من الديون			مخزون	٨٠	٨٥
طويلة الاجل			نفقات مقدمة	٩	٦
اجمالي التزامات	٧٦	٧٠	اجمالي اصول	١٧	١٧
جارية			جارية	٦	٤
التزامات غير			اصول ثابتة		
جارية			اراضي	٧٥	١٠
ديون	١٠	٨٢	معدات وآلات	١٤	١٣
الاجل	.		مخصصاتها	٨	٠
اجمالي	١٧	١٥٢	الاملاك		
الالتزامات	٦		اجمالي الاصول	٢٢	٢٣
حقوق ملكية :			غير المتداولة	٣	٠
اسهم عادية	١٨٢	٢٠	(غير جارية)		
مكاسب محتجزة	٤١	٥٢			
اجمالي حقوق	٢٢	٢٥٢			
ملكية	٣				
اجمالي	٣٩	٤٠٤	اجمالي الاصول	٣٩	٤٠
الالتزامات	٩			٩	٤
وحقوق الملكية					

المطلوب : اعداد جدول يوضح التغيرات في حسابات رأس المال العامل خلال الفترة.

الحل : جدول التغيرات في رأس المال العامل

الزيادة أو النقص في رأس المال العامل	٢٠٠٥	٢٠٠٤	بيان
			اصول متداولة :
(٥)	٥٠	٤٥	نقدية
٣	١٧	٢٠	اوراق مالية
(٢)	٢٠	١٨	اوراق قبض
٥	٨٠	٨٥	مخزون
(٣)	٩	٦	نفقات مقدمة
	١٧٦	١٧٤	اجمالى الاصول المتداولة
			الالتزامات جارية :
١	١٦	١٥	اوراق دفع
٣	٥٠	٤٧	حسابات دائنة
٢	١٠	٨	الحصة الجارية من الديون طويلة الاجل
	٧٦	٧٠	اجمالى الالتزامات الجارية
	١٠٠	١٠٤	رأس المال العامل
٤			الزيادة في رأس المال العامل

يتضح ان زيادة رأس المال العامل خلال الفترة ٤٠٠٠ جنيه ، كما توضح قائمة التغيرات فى المركز المالى زيادة فى رأس المال العامل ٤٠٠٠ جنيه .

قائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيو ٢٠٠٥

بيـــــــــــــــان	جزئي	كلي
المبيعات	٢.٠٠٠	
- تكلفة المبيعات	١٥٧	
اجمالي الربح		٤٣
. نفقات :		
بيعية وادارية	١٠	
اهلاك	٢	
فوائد	٩	
اجمالي النفقات		٢١
الدخل من التشغيل		٢٢
مكسب بيع المعدات		٣
اجمالي الدخل قبل الضريبة		٢٥
- ضريبة الدخل		١٠

١٥

صافي الدخل

بيان اضافي :

باعت الشركة معدات قيمتها الدفترية ٢٢٠٠٠ جنيه بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه
تحول ٨٠٠٠ جنيه من ديون طويلة الاجل الى اسهم عادية ، وتم سداد
توزيعات للاسهم قيمتها ٤٠٠٠ جنيه .

وفيما يلي قائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة الدخل :

قائمة التغيرات في المركز المالي

عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيه ٢٠٠٥

(الارقام بالآلاف الجنيهات)

بي	ان	جزئي	كلي
مصادر الاموال:		١٥	
اموال ناتجة عن التشغيل		٢	
يضاف : نفقات لاتخص رأس المال العامل		(٣)	
اهلاك			١٤
مكسب بيع المعدات			٢٥
اموال مستمدة من التشغيل			١٠
بيع معدات			٨
اصدار اسهم عادية			٥٧
تحويل ديون طويلة الاجل الى اسهم عادية			
اجمالي مصادر التمويل			
استخدامات الاموال :		٦	
شراء وحدات ومعدات		٢٥	
شراء اراضى		٤	
توزيعات		١٠	
اعادة تبويب ديون طويلة الاجل الى ديون			
جارية		٨	
تحويل ديون طويلة الاجل الى اسهم			
اجمالي الاستخدامات			٥٣
زيادة رأس المال العامل			٤

من القائمة السابقة يتضح ان اول مصدر للتمويل هو صافي الدخل
١٥٠٠٠ جنيه الموضح في قائمة الدخل .

يجب اعادة اضافة ٢٠٠٠ جنيه نفقات اهلاك لصافى الدخل ، حيث لا تمثل نفقات مطلوبة لاستخدام رأس المال العامل . وينحصر تأثير الاهلاك فى حسابات الوحدات والمعدات حيث يظهر فى شكل مجمع اهلاك .

• يجب طرح ٣٠٠٠ جنيه مكسب من بيع المعدات من صافى الدخل ، حيث لا يتضمن هذا المكسب زيادة فى رأس المال العامل . يتم تسجيل عملية بيع المعدات كمصدر منفصل فى الآخر .

• رأس المال العامل الناتج عن التشغيل ١٤٠٠٠ جنيه (١٥٠٠٠ + ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠) .

• يتم اثبات عملية بيع المعدات بـ ٢٥٠٠٠ جنيه بعد ذلك ، وهى تشمل على ٣٠٠٠ جنيه مكسب يجب استيعاده من صافى الدخل .

• توضح الميزانية العمومية ، زيادة فى الاسهم العادية بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه تتضمن ٨٠٠٠ جنيه نيحة تحويل ديون طويلة الاجل الى اسهم عادية .

بالاضافة الى ان الشركة باعت اسهم اضافية قيمتها ١٠٠٠٠ جنيه يتم اثباتها بعد ذلك .

وبالرغم من ان تحويل ديون طويلة الاجل الى حقوق ملكية ٨٠٠٠ جنيه لا تؤثر فى رأس المال العامل ، حيث تمثل عمليات غير جارية ، الا انه يجب ان تخضع للتحليل فى قائمة التغيرات فى المركز المالى .

لذلك يتم تسجيل ٨٠٠٠ جنيه قيمة التحويل فى مصادر التمويل وسوف يتم اثبات ٨٠٠٠ جنيه مرة ثانية كاستخدام لرأس المال العامل ، من اجل الوصول الى تأثيرها الصافى على رأس المال العامل .

وبذلك يصبح اجمالى مصادر رأس المال العامل ٥٧٠٠٠ جنيه .

استخدامات الاموال :

تبدأ بشراء معدات بـ ٦٠٠٠ جنيه ، كما هو موضح فى الميزانية العمومية ويلاحظ نقص فى صافى حساب الوحدات والمعدات بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠ جنيه نقص نتيجة متجمع الاهلاك .

بيع معدات قيمتها الدفترية ٢٢٠٠٠ جنيه تخفض من هذا الحساب ، ويتضح ان اجمالى النقص هو ٢٤٠٠٠ جنيه ، بينما يوضح الحساب نقص فقط

قدره ١٨٠٠٠ جنيه ، وذلك يعنى انه تم شراء وحدات ومعدات اضافية قيمتها ٦٠٠٠ جنيه .

ويمكن توضيح التغيرات فى صافى الوحدات والمعدات كالاتى :

صافى الوحدات والمعدات ١٨٠٠٠ جنيه

٢٠٠٠ متجمع اهلاك	٦٠٠٠ شراء معدات
٢٢٠٠٠ بيع معدات	

دفع توزيعات ٤٠٠٠ جنيه ويعتبر استخداما للاموال ، وتوضح الميزانية العمومية نقص فى الديون طويلة الاجل بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ، بينما المحول فقط الى حقوق الملكية هو ٨٠٠٠ جنيه .
المتبقى ١٠٠٠٠ جنيه من الديون طويلة الاجل اعيد تبويبها الى التزامات

جارية .

وتحويل الديون طويلة الاجل الى ديون قصيرة الاجل يمثل نقص فى رأس المال العامل نتيجة زيادة الالتزامات الجارية .
وتمثل الديون طويلة الاجل ٨٠٠٠ جنيه المحولة الى حقوق ملكية استخداما ، لتحقيق التوازن حيث سبق حسابها كمصدر .

يتضح ان اجمالى استخدامات رأس المال العامل ٥٣٠٠٠ جنيه .
الزيادة فى رأس المال العامل ٤٠٠٠ (٥٧٠٠٠ - ٥٣٠٠٠) .

اسئلة نظرية وعملية

- ١- اذكر ما تعرفه عن الموازنة الرئيسية او الشاملة .
- ٢ - "يجب خصم التقديرات بالزيادة فى الاصول ، وكذلك التغيرات بالنقص فى الخصوم" وضح الاسباب .
- ٣- اذكر ما تعرفه عن قائمة التغيرات فى المركز المالى موضحاً اهميتها .
- ٤- اكمل العبارات التالية :
 - (ا) تعتبر: نقطة البداية اللازمة لاجراء ، فالبيانات الواردة بها تمثل التى يستخدمها المحلل المالى للدراسة واستخلاص التى تعتمد عليها الاطراف المختلفة فى اتخاذ القرارات.
 - (ب) تعطى صورة شاملة ومختصرة عن كافة الانشطة التى تشملها أى انها ملخص لجميع الموازنات الفرعية ، وبالتالي فان فترة الموازنة الرئيسية يتوقف على طول فترات
 - (ج) نفقات الاهلاك ، ولكن لا تخفض ، وكذلك الاصول الثابتة .
- ٥- اختر الاجابة الصحيحة من بين الاجابات التالية :
 - (ا) الزيادة فى راس المال العامل تنتج عن:
 - زيادة كل من الاصول والخصوم بنفس القيمة .
 - زيادة الاصول وبقاء الخصوم كما هى .
 - زيادة الاصول المتداولة ونقص الصوم المتداولة .
 - زيادة راس المال باصدار اسهم عينية مقابل شراء خط انتاج .
 - (ب) تشمل القوائم الرئيسية :
 - قائمة الدخل وقائمة المركز المالى .
 - قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات فى المركز المالى
 - قائمة مصادر الاموال واستخداماتها .
 - جميع الاجابات صحيحة .

٦ - فيما يلي قائمة المركز المالي المقارنة ، وقائمة الدخل للشركة الوطنية ،
قائمة مركز مالي مقارنة بالآلاف الجنيهات .
في ٣٠ يونيه ٢٠٠٤، ٢٠٠٥

التزامات وحقوق ملكية

أصول									
بيان	سنة ١٩٩٤		سنة ١٩٩٥		بيان	سنة ١٩٩٤		سنة ١٩٩٥	
	جزلى	كلى	جزلى	كلى		جزلى	كلى	جزلى	كلى
التزامات جارية:					أصول جارية:				
اوراق دفع	٣٥		١٤		نقدية	٣٠		٤٨	
نفقات مستحقة الدفع	٢		٣٠٥		صافى أ. ق	٦٩		٥٩	
ضرائب دخل مستحقة	٢		٢٠٥		مخزون	٧٦		٨٤	
					نفقات مقدمة	٣		٤	
إجمالي الالتزامات الجارية		٣٩		٢٠	إجمالي أصول جارية		١٧٨		٩٥
التزامات ثابتة					أصول ثابتة				
سندات مستحقة		٣٥		٣٥	أراضى	٢٦		٢٨	
إجمالي الالتزامات		٧٤		٥٥	صافى المباني	٦٣		٧١	
حقوق ملكية					صافى الآلات	١٠		١١	
أسهم عادية	٢٠٠		٢٢٤						
مكاسب محتجزة	٣		٢٦						
إجمالي حقوق الملكية		٢٠		٢٥٠	إجمالي الأصول غير الجارية		٩٩		١١٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		٢٧		٣٠٥	إجمالي الأصول		٢٧		٣٠٥
		٧							

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ يونيه ٢٠٠٥

٧٨	١٠٠	مبيعات
	٢٢	- تكلفة سلع مباعه
		اجمالى الربح
		• نفقات :
	٢٠	بيعية وادارية
	٦	اهلاك مباني
٣٨	٨	اهلاك معدات
	٤	فائدة
		اجمالى النفقات
		الدخل قبل الضريبة
٤٠		- ضريبة الدخل
١٥		= صافى الدخل
٢٥		

فاذ علمت ان التوزيعات النقدية ٢٠٠٠ جنيه .

المطلوب اعداد : ١- جدول التغيرات فى حسابات رأس المال العامل .

٢- قائمة التغيرات فى المركز المالى .

٧- فيا يلى الميزانية العمومية لشركة (س) فى ٣٠ يونيه سنة ٢٠٠٥ وقائمة الدخل عن السنة المنتهية فى ٣٠ يونيه سنة ٢٠٠٥ ، والمطلوب اعداد :

١- جدول التغيرات فى حسابات رأس المال العامل .

٢- قائمة التغيرات فى المركز المالى .

الميزانية العمومية في ٣٠ يونيه سنة ٢٠٠٥
التزامات وحقوق ملكية

أصول		التزامات وحقوق ملكية	
أصول جارية :		الالتزامات :	
نقدية	١٠٠٠٠٠	التزامات جارية	٣٠٠٠٠٠
اوراق مالية	٢٠٠٠٠٠	التزامات طويلة الأجل	٢٠٠٠٠٠
مخزون	٢٠٠٠٠٠		
أصول		أجمالي الالتزامات	
أجمالي	٥٠٠٠٠٠		
المتداولة		حقوق الملكية :	
أصول		اسهم عادية (القيمة	١٠٠٠٠٠
غير		الاسمية للسهم ١	
متداولة		جنه)	
		عدد الاسهم	٣٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠	
		علاوة على الاسهم	١٠٠٠٠٠
		العادية	
		ارباح محتجزة	
		أجمالي حقوق الملكية	١٠٠٠٠٠٠

قائمة الدخل عن السنة المنتهية

في ٣٠ يونيه ١٩٩٥

١٠٠٠٠٠٠	صافي المبيعات
٦٥٠٠٠٠	تكلفة السلع المباعة
٣٥٠٠٠٠	أجمالي الربح
١٠٠٠٠٠	نفقات التشغيل
٢٥٠٠٠٠	صافي الدخل قبل الضريبة
١٠٠٠٠٠	ضريبة الدخل بمعدل (٤٠%)
١٥٠٠٠٠	صافي الدخل بعد الضريبة

١- جدول التغيرات في حسابات رأس المال العامل .

٢- قائمة التغيرات في المركز المالي .

الفصل الرابع

قائمة التدفقات النقدية التقديرية

الاهداف التعليمية للفصل الرابع :دراسة وعرض لمفهوم قائمة التدفقات النقدية التقديرية كاحد القوائم الهامة والتي لها دورها فى مرحلة التخطيط وتعتبر مكملة للنقص فى الموازنات المعدة طبقا لاساس الاستحقاق ، وتوضيح اقسامها وطريقتى اعدادها ومايلزم لذلك من تسويات كما يتم عرض بعض المؤشرات المستنتجة منها واهميتها والاعتبارات الواجبة لزيادة فائدتها او منفعتها .

محتويات الفصل الرابع :

- ١- تعريف قائمة التدفقات النقدية .
- ٢- اهداف اعدادها .
- ٣- تبويب القائمة واقسامها ومحتويات كل منها .
- ٤- اجراءات اعدادها .
- ٥- اهمية صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى .
- ٦- مذكرة التسوية صافى الربح وصافى التدفقات النقدية.
- ٧- استخدام قائمة التدفقات النقدية فى تقييم الأداء .
- ٨- اعتبارات لزيادة فائدة القائمة .

مراجع الفصل الرابع :

- ١- دكتور على محروس شادى - الموازنة التخطيطية - مكتبة عين شمس .
- ٢- دكتورة نادية راضى عبد الحليم - دور قائمة التدفقات النقدية فى الافصاح المحاسبى فى سوق الاوراق المالية - المؤتمر العلمى للمحاسبين والمراجعين - القاهرة - ابريل ١٩٩٣ .
- ٣- قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٣٦ لسنة ١٩٩٣ - مكتب رئيس الجهاز .
- ٤- دكتور يحيى ابو طالب - المحاسبة الالارية - نظام للمعلومات فى مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات - القاهرة - مكتبة عين شمس .

5-Horngren, Charles, T & Suandem , Gary, 1.: Introduction to Management Accounting , Printice-Hall, inc. 1990.

تعريف القائمة :

توضح قائمة التدفقات النقدية التقديرية تقديرات المقبوضات والمدفوعات النقدية لفترة مالية قادمة ، واسباب تغيرات النقدية ، فهي توفر معلومات عن التدفقات بشكل مباشر لا تستطيع قوائم المركز المالي ونتائج الاعمال تقديمه الا باجراء تحليل مالي لتلك القوائم .

اهداف اعدادها:

١- توضيح العلاقة بين صافى الربح وتغيرات القيم النقدية ، فقد تتحقق ارباح صافية مع وجود عجز فى النقدية .

٢- تستخدم فى المساعدة على :

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا .

- قياس قدرة الادارة على توفير النقدية واستعمالها .

- توضيح قدرة المنشأة على تمويل احتياجاتها من التدفقات النقدية للنشاط الجارى (تمويل داخلى) والى أى حد تتطلب تمويلا خارجيا لسداد الاعباء النقدية ، وتخطيط التمويل الخارجى وتوقيته وملفاته صعوبات التمويل .

- ايضاح اسباب الاختلاف بين نتيجة النشاط وبين صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى .

- التعرف على الآثار المحتملة للتدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية خلال فترة الموازنة ، وتمنع بالتالى اتخاذ قرارات تؤدي لتورط المنشأة فى امتلاك اصول أو تحمل التزامات تؤثر على قدرتها المستقبلية .

وقد تزايد الاهتمام بقائمة التدفقات النقدية لما واجهته بعض الشركات من صعوبات وصلت الى حد الاعسار المالى أو الافلاس لعجزها عن توفير السيولة المناسبة لسداد الالتزامات قصيرة الأجل فرغم تحقيقها ارباحا صافية وتوفر رأس المال العامل الا انها عجزت عن تحقيق تدفقات نقدية موجبة من نشاطها الجارى .

وقد أصبحت قائمة التدفقات النقدية من القوائم الأساسية التي ينبغي إعدادها ضمن التقارير المالية السنوية للشركات في الخارج ، وتم الأخذ بهذا الاتجاه في مصر، فبدأ العمل بإعدادها اعتباراً من السنة المالية ٩٥/٩٤ .

ويعتمد اعداد قائمة التدفقات النقدية على :

١- تحديد مصادر التدفقات للداخل والخارج .

وينبغي ملاحظة ان هناك مفهوما مختلفا للنقدية عند اعداد القائمة فلا يدخل فى حسابها المبالغ النقدية وحسابات البنوك المختلفة والاستثمارات قصيرة الاجل التى يمكن تحويلها بسرعة الى نقدية .

٢- تقسيم التدفقات النقدية للداخل أو للخارج تبعاً لأنواع النشاط (جارى / استثمارى / تمويلي) فهناك تدفقات :

• النشاط الجارى : (النشاط التشغيلي)

وتمثل تدفقاته العمليات المحددة لصافي الربح (مع استبعاد الارباح والخسائر الرأسمالية) . مثل عمليات

• المبيعات والمشتريات والاجور .

• النشاط الاستثماري:

ويتضمن عمليات :

* اقتناء وشراء وبيع الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل .

* الاقراض طويل الأجل مثل منح القروض للغير وتحصيلها .

• النشاط التمويلي:

ويختص بتوفير الموارد النقدية من الملاك (المساهمين) وصدار الأسهم النقدية أو من الغير فى شكل قروض طويلة الأجل أو القروض باصدار السندات و القروض قصيرة الاجل . كما تشمل الاستخدامات النقدية ، استهلاك وسداد السندات ، وسداد القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل متضمنة فوائدها وتوزيعات الارباح . وتتمثل مصادر التدفقات النقدية واستخداماتها تفصيلا :

(١) التدفقات النقدية من النشاط الجارى

تدفقات للداخل	تدفقات للخارج
× مبيعات نقدية × متحصلات نقدية من العملاء × إيرادات أوراق مالية محصلة × فوائد دائنة محصلة × متحصلات أخرى	× مشتريات نقدية × مدفوعات نقدية للموردين × اجور مدفوعة × فوائد محلية وخارجية مدفوعة × مدفوعات أخرى

(٢) التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى

تدفقات للداخل	تدفقات للخارج
× متحصلات من مبيعات اصول ثابتة × متحصلات من بيع استثمارات طويلة الأجل × تحصيل الاقراض طويل الأجل	× مدفوعات لشراء أو اقتناء اصول ثابتة × مدفوعات لشراء استثمارات طويلة الأجل × الاقراض للغير طويل الأجل

(٣) التدفقات النقدية من النشاط التمويلي

تدفقات للداخل	تدفقات للخارج
× متحصلات من اصدار سندات × متحصلات من قروض طويلة الأجل × متحصلات قروض قصيرة الأجل × متحصلات من اصدار اسهم نقدية	× سداد واستهلاك سندات × سداد قروض طويلة الأجل × سداد قروض قصيرة الأجل × توزيع ارباح مدفوعة خلال العام

ثم يتم اعداد قائمة اجمالية لبيان مقدار التغير فى حركة النقدية خلال العام تشمل صافى كل من :

×	(١) التدفقات النقدية من النشاط الجارى
×	(٢) التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى
×	(٣) التدفقات النقدية من النشاط التمويلي
xx	التغير فى حركة النقدية
×	يضاف رصيد النقدية فى بداية فترة الموازنة
xx	= رصيد النقدية فى نهاية فترة الموازنة

وبلاحظ ان ايراد الاوراق المالية المحصلة والفوائد الدائنة المحصلة والفوائد المحلية والخارجية المدفوعة على القروض واصدار السندات وغيرها، يتم ادراجها ضمن تدفقات النشاط الجارى مع انها تخص النشاط الاستثمارى والنشاط التمويلي . و يثور التساؤل حول هدف هذا الاجراء.

وللاجابة على هذا التساؤل فان العناصر التى تمثلها تلك التدفقات تدخل ضمن مكونات حساب الارباح والخسائر ومن ثم ارباح وخسائر النشاط الجارى. على عكس توزيعات الارباح فهى تتم بعد التوصل الى نتيجة العام ومن ثم تعتبر من عناصر النشاط التمويلي ولا تؤثر على صافى الربح .

٣- عرض التدفقات للداخل لأنواع النشاط على حدة وكذلك التدفقات للخارج لأغراض التوضيح

اجراءات اعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية

اولا : النشاط الجارى

تتمثل هذه الاجراءات فى :

- ١- اعداد الحسابات الختامية التقديرية عن فترة الموازنة (تشغيل / متاجرة / ارباح وخسائر) طبقا لأساس الاستحقاق .
- ٢- تصوير قائمة المركز المالى التقديرية .
- ٣- تقدر قيم التدفقات النقدية للداخل والتدفقات النقدية للخارج بالربط بين

عناصر الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي على النحو التالي :

أ- المتحصلات من المبيعات النقدية ومن العملاء (المدينين) عن مبيعات آجلة
= اجمالي المبيعات + رصيد العملاء (المدينين) المتوقع اول الفترة - رصيد
العملاء (المدينين) المتوقع آخر الفترة .

ب- التسديدات للمشتريات النقدية وللموردين (الدائنين) عن مشتريات آجلة:
= اجمالي المشتريات + رصيد الموردين (الدائنين) المتوقع اول افتره - رصيد
الموردين (الدائنين) المتوقع آخر الفترة .

ج- المصروفات والايادات:

ينبغي التفريق بين حالتين :

١- وجود ارصدة مستحقة للمصروفات والايادات :

متحصلات الايرادات = نصيب الفترة من الايرادات + ايرادات مستحقة اول
الفترة - ايرادات مستحقة آخر الفترة .

مدفوعات المصروفات = نصيب الفترة من المصروفات + مصروفات
مستحقة اول الفترة - مصروفات مستحقة آخر
الفترة .

٢- وجود ارصدة مقدمة للمصروفات والايادات:

متحصلات الايرادات = نصيب الفترة من الايرادات + ايرادات مقدمة آخر
الفترة - ايرادات مقدمة اول الفترة .

مدفوعات المصروفات = نصيب الفترة من المصروفات + مصروفات مقدمة
آخر الفترة - مصروفات مقدمة اول الفترة .

ويوضح الجدول التالي كيفية استنتاج التدفقات النقدية من النشاط الجارى :

بيان	بيانات حسب / أ.خ	ارصد اول الفترة	ارصد آخر الفترة	صافي التدفق	نوعه	ملاحظات
المبيعات النقدية والمبيعات من العملاء	+	+	(-)	x	موجب	
المشتريات النقدية والمدفوعات للموردين	+	+	(-)	x	سالب	
المتحصلات من الائتمادات	+	+	(-)	x	موجب	عند وجود مستحقات
او	+	(-)	+	x	موجب	عند وجود مقدمات
المدفوعات من المصروفات	+	+	(-)	x	سالب	عند وجود مستحقات
او		(-)	+	x	سالب	عند وجود مقدمات
صافي التدفقات النقدية من النشاط الجارى				xx		

اهمية صافي التدفقات النقدية من النشاط الجارى

ينبغي ان تحقق المنشأة صافي تدفقات نقدية موجبة من النشاط الجارى لأن ذلك أساس لاستمرارها في مزاولة النشاط ، فوجود صافي تدفقات نقدية سالبة من النشاط الجارى يجعلها غير قادرة على زيادة مصادر التدفقات النقدية الأخرى . حيث ان حصولها على مصادر تمويل كالقروض يرتبط بقدرتها على خلق تدفقات نقدية موجبة من نشاطها الجارى . فالدائنون لا يقبلون التعامل معها ، ومؤسسات الاقراض لاتوافق على منح القروض كما ان المساهمين لا يرغبوا في سداد زيادة رأس المال .

اسباب الاختلاف بين صافي الربح و صافي التدفقات النقدية من النشاط الجارى :

١- انواع المصروفات غير النقدية بطبيعتها مثل الاهلاكات ، المخصصات التى ترد لحساب أ . خ لانتهاء الغرض منها أو تخفيضها .

٢- وجود المستحقات والمقدمات من الإيرادات والمصروفات .
فالمصروفات المستحقة اول الفترة مرحلة من السنة السابقة يتم سدادها فى فترة
الموازنة وتمثل تدفقا نقديا للخارج أما المصروفات المستحقة فى آخر السنة فلم
تدفع بعد ولا تمثل تدفقا نقديا .

وكذلك الإيرادات المستحقة اول الفترة مرحلة من السنة السابقة ويتوقع
تحصيلها فى الفترة الحالية وتمثل تدفقا نقديا للداخل . اما الإيرادات المستحقة
فى نهاية السنة فلم يتم تحصيلها بعد ولا تمثل تدفقا نقديا .

٣- ينبغى عدم اخذ التدفقات للخارج نتيجة توزيع الارباح عند قياس صافى
التدفقات النقدية من النشاط الجارى حيث انها تمثل تدفقات نقدية للخارج من
النشاط التمويلي ، كذلك الارباح والخسائر الرأسمالية تعتبر تدفقا نقديا من
النشاط الاستثمارى .

مثال :

فيما يلى تقديرات الموازنة الجارية لاحدى الشركات والتى تتضمن
المصروفات والإيرادات التقديرية طبقا لاساس الاستحقاق المحاسبى (المبالغ
بالجنيهات) :

• تقديرات الإيرادات :

المبيعات ٢٢٥٠٠٠ - إيرادات خدمات ٥٠٠٠ - إيرادات الاوراق المالية
٦٠٠٠ - ارباح بيع اصول ثابتة ٤٠٠٠ - فوائد ودائع بالبنوك ٣٥٠٠ -
إيرادات اخرى ٤٥٠٠ - مخصصات تم ردها لحساب أ. خ ٢٠٠٠ .

• تقديرات المصروفات :

صافى المشتريات ١٥١٠٠٠ - الاهلاكات ١٠٠٠٠ - مخصصات مختلفة
٢٠٠٠ - اجور ومرتبات ٧٥٠٠ - فوائد مدينة ٤٥٠٠ - مصروفات اخرى
٣٠٠٠ - ضرائب على ارباح شركات الاعمال ١٥٠٠٠ .

بعض ارسدة قائمة المركز المالى التقديرية :

بيان	١٩٩٦/٧/١	١٩٩٧/٦/٣٠
مخزون البضاعة	٥٧٠٠٠	٥٣٠٠٠
عملاء (مدينون)	٤٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
ايرادات أ . مالية مستحقة	٢٠٠	٨٠٠
موردون (دائنون)	٣٤٠٠٠	٤٥٠٠٠
اجور مستحقة	١٠٠٠	١٥٠٠
ضرائب مستحقة	٢٠٠٠	٥٠٠٠
ايرادات اخرى مقدمة	١٥٠٠	٢٥٠٠
فوائد مدينة مستحقة	-----	٥٠٠
فوائد دائنة مستحقة	٣٠٠	٧٠٠

المطلوب : اعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية من النشاط الجارى .

الحل

١- حساب المتاجرة والارباح والخسائر :

مبيعات	٢٢٥٠٠٠	مخزون اول الفترة	٥٧٠٠٠
مخزون اخر الفترة	٥٣٠٠٠	مشتريات بغرض البيع	١٥١٠٠٠
ايرادات خدمات	٥٠٠٠	اهلاكات	١٠٠٠٠
مخصصات تم ردها للوحـ / أ . خ	٢٠٠٠	مخصصات اخرى	٥٠٠٠
ايرادات اوراق مالية	٦٠٠٠	اجور	٧٥٠٠
فوائد دائنة	٣٥٠٠	فوائد مدينة	٤٥٠٠
ايرادات اخرى	٤٥٠٠	مصروفات اخرى	٣٠٠
ارباح رأسمالية	٤٠٠٠	ضرائب	١٥٠٠٠
		صافى الارباح	٥٠٠٠٠
	٢٥٣٠٠٠		٢٥٣٠٠٠

٢- قياس التدفقات النقدية من النشاط الجارى :

بيان	بيانات ح/ المتاجرة أو أ. خ	رصيد اول الفترة	رصيد اخر الفترة	المتحصلات أو المدفوعات
	١	٢	٣	٤
متحصلات المبيعات النقدية	٢٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٩٠٠٠٠
والمدينين				
المشتريات النقدية والتسديدات	١٥١٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٤٠٠٠٠
للمدينين				
ايرادات خدمات محصلة	٥٠٠٠			٥٠٠٠
اجور مدفوعة	٧٥٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠	٧٠٠٠
ايرادات اوراق مالية محصلة	٦٠٠٠	٢٠٠	٨٠٠	٥٤٠٠
ايرادات اخرى محصلة	٤٥٠٠	٢٥٠٠	١٥٠٠	٣٥٠٠
ضرائب مدفوعة	١٥٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠	١٢٠٠٠
فوائد مدينة مسددة	٤٥٠٠		٥٠٠	٤٠٠٠
فوائد دائنة محصلة	٣٥٠٠	٣٠٠	٧٠٠	٣١٠٠
مصرفات اخرى مدفوعة	٣٠٠٠			٣٠٠٠

$٣ - ٢ + ١ = ٤$
 $٢ - ٣ + ١ = ٤$

قائمة التدفقات النقدية من النشاط الجارى

بيان	جزئى	كلى	ارقام المقارنة
١- تدفقات للداخل :			
مبيعات نقدية و متحصلات من العملاء	١٩٠٠٠٠		
ايرادات خدمات	٥٠٠٠		
فوائد دائنة محصلة	٥٤٠٠		
ايرادات اخرى محصلة	٣١٠٠		
ايرادات اوراق مالية محصلة	٣٥٠٠		

٢- تدفقات للخارج :			
		(١٤٠٠٠٠)	مشتريات نقدية ومدفوعات للموردين
		(٤٠٠٠)	فوائد مدينة مدفوعة
		(١٢٠٠٠)	ضرائب ورسوم مدفوعة
		(٣٠٠٠)	مصروفات اخرى مدفوعة
	٤١٠٠٠		صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى

اعداد مذكرة التسوية :

تعتبر مذكرة التسوية بين صافى الربح وصافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى اداة للربط بين الحسابات الختامية وقائمة المركز المالى من جهة وقائمة التدفقات النقدية واساسا للطريقة غير المباشرة لاستنتاج التدفقات النقدية .

ولاعداد مذكرة التسوية يتعين :

- ١- ادراج صافى الربح طبقا لأساس الاستحقاق .
- ٢- ادراج الاضافات والاستقطاعات (الخصم) التى تؤثر على صافى الربح بهدف التوصل الى التدفقات النقدية .
- ٣- ادراج الاضافات والاستقطاعات بسبب الارباح والخسائر الرأسمالية .

وتعتبر مذكرة التسوية اداة للتأكد من صحة البيانات الواردة بقائمة التدفقات النقدية من النشاط الجارى . كما تبين الاختلاف فى صافى الربح المستخرج طبقا لأساس الاستحقاق المحاسبى .

تحديد الاضافات والاستقطاعات :

تنقسم الى :

- ١- تسوية الاعباء غير النقدية وتشمل :

(أ) الاهلاكات : يضاف الى صافى الربح قيمة الاهلاكات السنوية فهى تمثل اعباء غير نقدية تتضمنها تكلفة المبيعات ، ويتم استردادها من ايراداتها، وينتج عنها تدفق للداخل ضمن ثمن بيع المنتج .
وعدم دفعها نقدا ادى الى توفير نقدية بقيمتها يمكن استخدامها لسداد التدفقات النقدية للخارج أو زيادة الرصيد النقدى للشركة .
(ب) المخصصات الأخرى :

تضاف الى صافى الربح المخصصات الأخرى ، فبعضها لا يؤدي الى تدفق نقدى كمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها . والبعض الاخر يمثل تدفقا نقديا للخارج قد يحدث مستقبلا فى فترات اخرى عندما تستحق الالتزامات مقابل المخصصات ، كما انها تتضمن نفس خاصية الاهلاكات بتوفير تدفق نقدى للداخل يستخدم لأغراض سداد التدفقات النقدية للخارج أو زيادة الرصيد النقدى للشركة .

(ج) مخصصات تم ردها الى حساب أ . خ :
تخصم من صافى الربح فقد ادت الى زيادته عند ردها الى حساب أ.خ دون وجود تدفق نقدى مقابل لها فى نفس فترة الموازنة ، وتمثل استبعادا أو تخفيضا من المخصصات المكونة فى الفترات السابقة .
٢- تسويات الأصول والخصوم المتداولة المؤثرة على التدفقات النقدية :
(بخلاف النقدية)

أ- خصم تغيرات الأصول المتداولة الناتج عنها زيادة قيم هذه الأصول فالمصدر الأول لزيادة الأصول هو نقص النقدية ، أو زيادة أصول أخرى فنقص المخزون بسبب بيع البضاعة بالأجل فى نهاية الفترة يزيد رصيد المدينين (العملاء) فقد اثر بيع البضاعة على صافى الربح بالزيادة فى حين لم يقابله تدفق نقدى من المدينين ، ونلاحظ ان التغير هنا موجب .
ب- اضافة تغيرات الأصول المتداولة الناتج عنها نقص قيم هذه الأصول بسبب انخفاض ارصدة اخر الفترة عن اولها اى ان التغير سالب .
فالتغير فى الأصول المتداولة = ارصدة اخر الفترة - ارصدة اول الفترة = $\pm$
تسويات الخصوم المتداولة :
لاجراء التسويات الخاصة بالخصوم المتداولة ينبغى :

أ- اضافة التغير بالزيادة فى الخصوم المتداولة الناتج عن زيادة ارصدة اخر الفترة عن اولها . بفرض ان اجور شهر ديسمبر وتبلغ ١٨٠٠٠ جنيه تدفع فى يناير التالى اى فى بداية الفترة التالية ، من الطبيعى ان اجور شهر ديسمبر تؤثر على ربح الفترة بالنقص فى حين لم ينتج عنها تدفق نقدى للخارج خلال الفترة بما يؤثر على الرصيد النقدى فى نهاية الفترة بالزيادة .

ب- خصم التغير بالنقص فى الخصوم المتداولة ، فنقص رصيد اخر الفترة للمصروفات المستحقة عن اولها معناه حدوث تدفق نقدى للخارج بقيمة اكبر من نصيب الفترة من المصروفات المحملة لحساب الارباح والخسائر .

ويمكن تلخيص الاضافات والاستقطاعات بسبب تغيرات الاصول والخصوم المتداولة فى :

بيان	التغير الموجب (زيادة رصيد آخر الفترة عن اولها)	التغير السالب (نقص رصيد آخر الفترة عن اولها)
الاصول المتداولة	تخصم	تضاف
الخصوم المتداولة	تضاف	تخصم

الارباح والخسائر الرأسمالية :

يوضح بمذكرة التسوية الارباح والخسائر الرأسمالية فهى تخص النشاط الاستثمارى وادراجها فى حساب الارباح والخسائر يؤدى الى زيادته فى حالة الارباح ونقصه بقيمة الخسائر . ولذلك يتعين خصم الارباح الرأسمالية واطافة الخسائر الرأسمالية . وتضاف محصلة التعديلات سواء بالاضافة او الخصم الى صافى الربح عن التدفقات النقدية من النشاط الجارى .

مثال : باستخدام المعلومات الواردة فى المثال السابق ، المطلوب : اعداد مذكرة التسوية بين صافى الربح وصافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى .

الحل

مذكرة تسوية بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من النشاط الجارى

ارقام المقارنة	كلى	جزئى	بيان
		٥٠٠٠ ١٠٠٠ ٥٠٠ (٢٠٠٠)	صافى الربح الاهلاكات مخصصات اخرى مخصصات تم ردها او تخفيضها
	٦٣٠٠٠	٤٠٠٠ (٣٥٠٠٠)	تغير مخزون مشتريات بغرض البيع (٥٣٠٠٠ - ٥٧٠٠٠) = (٤٠٠٠) تغير حساب العملاء (المدينين) (٧٥٠٠٠ - ٤٠٠٠٠) = ٣٥٠٠٠ تغير حسابات مدينة :
		(٦٠٠)	أ- ايرادات اوراق مالية مستحقة : (٨٠٠ - ٢٠٠) = ٦٠٠
		(٤٠٠)	ب- فوائد ودائع مستحقة (٣٠٠ - ٧٠٠) = ٤٠٠
		١١٠٠٠	تغير حسابات الموردين (الدائنين) (٤٥٠٠٠ - ٣٤٠٠٠) = ١١٠٠٠ تغير الحسابات الدائنة :
		٥٠٠	أ- الاجور المستحقة (١٥٠٠ - ١٠٠٠) = ٥٠٠
		٥٠٠	ب- الفوائد المدينة المستحقة (٥٠٠ - صفر) = ٥٠٠
		٣٠٠٠	ج- الضرائب المستحقة (٥٠٠٠ - ٢٠٠٠) = ٣٠٠٠
		(١٠٠٠)	د- مصاريف اخرى هـ- ايرادات اخرى مقدمة (١٥٠٠ - ٢٥٠٠) = (١٠٠٠)
	(٢٢٠٠٠)	(٤٠٠٠)	الارباح الراسمالية اجمالى التسويات
	٤١٠٠٠		صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى

استخدام قائمة التدفقات النقدية فى تقييم الأداء

يمكن استنتاج مجموعة من المؤشرات من اعداد القائمة أهمها :

- ١- ضرورة تحقق تدفقات نقدية موجبة من النشاط الجارى، فالمعروف أن النشاط الجارى ينبغى أن يمول ذاتياً فى الأحوال العادية، وأن اللجوء إلى

مصادر تمويل خارجية تعتبر أمراً استثنائياً مثل شراء كمية كبيرة من المستلزمات السلعية (الخامات) عندما يتميز إنتاجها بالموسمية (شراء أقطان لشركات الغزل)، ومن ثم فإن تحقيق تدفقات نقدية سالبة من النشاط الجارى يعتبر مؤشراً على ضعف الاداء.

٢- تعتبر صافى التدفقات النقدية الموجبة من النشاط الجارى المصدر الرئيسى لسداد التدفقات النقدية للخارج، وللحكم على كفايتها فإنه يتوقع أن تكفى:

أ- لسداد توزيعات الأرباح.

ب- تغطية التدفقات النقدية للخارج من النشاط الجارى لحين تحقق تدفقات نقدية جديدة.

ج- تغطية التدفقات النقدية للخارج من النشاط الاستثمارى كلياً بصفة أساسية وجزئياً فى حالات خاصة، فالتوسعات ينبغي أن تعتمد أولاً على مصادر تمويل داخلية، ثم مصادر التمويل الخارجية..

ولكن مقدار تغطية الاستخدامات السابقة يختلف من شركة لأخرى ولكنها تكفى للحكم على كفاية صافى التدفقات النقدية من النشاط الجارى بصورة أولية.

٣- توضح تسويات الأصول والخصوم المتداولة، الظاهرة عند اعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة مؤشرات عامة عن كفاءة ادارة الأصول والخصوم المتداولة فنقص المخزون يعتبر بصفة عامة مؤشراً جيداً، ونقص أرصدة العملاء مع زيادة المبيعات يعتبر مؤشراً على ارتفاع كفاية أقسام الائتمان والتحويل.

٤- يمكن استنتاج تأثير بعض الاجراءات المتخذة خلال الفترة المالية على التدفقات النقدية مستقبلاً.

- وجود تغير موجب فى الدائنين يؤدى إلى زيادة صافى التدفقات النقدية، ورغم أن ذلك يعتبر مؤشراً جيداً فى الفترة المعد عنها القائمة إلا أنه

يشير إلى زيادة التدفقات للخارج في الفترة التالية لها واحتمال لتعرض الشركة إلى مشكلات في السيولة.

-زيادة الرصيد النقدي في نهاية الفترة لتحقيق تدفقات موجبة من الأنشطة الثلاثة قد يعكس رغبة الشركة في اظهار التحسن خلال الفترة المالية المعد عنها القائمة مما حملها على تأخير سداد بعض الدائنين أو أقساط القروض.

٥- يوضح صافي التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري موقع الشركة من دورة حياتها على النحو التالي :

- ظهور صافي تدفقات نقدية سالبة بقيمة كبيرة يوضح أن الشركة في مرحلة توسع أو على الأقل إحلال وتجديد.

- في حين أن ظهور صافي تدفقات نقدية موجبة كبيرة يوضح أن الشركة في مرحلة انكماش حيث قامت ببيع جزء كبير من الأصول أو الاستثمارات لتغطية عجز السيولة أو لسداد التزامات.

- ظهور صافي تدفقات نقدية موجبة أو سالبة بمبالغ ضئيلة يوضح أن الشركة في مرحلة استقرار بعد اجراء توسعات أو قبلها.

وتؤكد طبيعة التدفقات النقدية السالبة من النشاط التمويلي النتائج السابقة فزيادة التدفقات النقدية للداخل من القروض الطويلة الأجل توضح وجود نشاط استثماري يتمثل في شراء أصول ثابتة (مشروعات تحت التنفيذ).

ورغم ذلك فإننا ينبغي توضيح أن وظيفة القائمة بصفة أساسية هي وظيفة تشخيصية فقط، ولكنها لا تقترح أساليب العلاج.

اعتبارات لزيادة فائدة القائمة :

أ- أن تتضمن القائمة معلومات تبين صافي التدفقات النقدية للسهم الواحد، حيث يعتبر ذلك أحد عوامل اتخاذ قرارات الاستثمار وشراء أسهم الشركة.

ب- ينبغي أن يرفق بالقائمة بيانات عن :

- العمليات غير النقدية (خاصة في نشاطى الاستثمار والتمويل) فى شكل
إيضاحات متممة للقائمة ومثال ذلك :

(١) قامت الشركة بشراء أسهم فى شركة أخرى وقد كانت

قيمة أصول الشركة المشتراة ١٨٠٠

المدفوع نقداً لشراء الشركة ١٢٠٠

التزامات الشركة المشتراة والتي ٦٠٠

انتقلت الى الشركة المشترية

(٢) تم إصدار أسهم عادية بمبلغ ٥٠٠ لزيادة رأس المال عن طريق
تحويل قروض طويلة الأجل إلى مشاركة.

(٣) الإفصاح عن السياسات المستخدمة مثال :

لغرض أعداد قائمة التدفقات النقدية فإن الشركة قد اعتبرت أن ما تم
شراؤه من شهادات إيداع وأذون خزانة لمدة ٣ شهور من الأرصدة التي تعادل
النقدية.

مثال :

توفرت المعلومات التالية عند أعداد قائمة التدفقات النقدية التقديرية لاحدى
الشركات :

١- تعتزم الشركة شراء آلات بمبلغ ٤٠٠٠ (نقداً)، وبيع آلات مستهلكة تكلفتها
الدفترية ٩٠٠ بمبلغ ٢٥٠٠ بشيكات.

٢- تعاقدت الشركة على استئجار بعض المعدات مقابل مبلغ ٧٥٠ فى السنة.

٣- يتم شراء كل أسهم الشركة (س) بمبلغ ٩٠٠ نقداً وسوف تستلم كل مكونات
رأس المال العامل (خلاف النقدية)، مع وجود دائنين ١٠٠، ومعدات وآلات
٣٠٠، ويفترض أن تتحمل الشركة التزامات طويلة الأجل على الشركة
(س) بمبلغ ٢٣٠٠.

- ٤- تقدر القروض قصيرة الأجل بمبلغ ٧٥٠ وطويلة الأجل بمبلغ ٧٥٠ وطويلة الأجل ١٢٥٠.
- ٥- يتم إصدار أسهم عادية بمبلغ ٧٥٠ تستخدم في تمويل دين طويل الأجل قدرة ٢٥٠ والباقي نقداً.
- ٦- تقدر قيمة الكوبونات المدفوعة خلال السنة ٤٥٠.
- ٧- يتضمن نشاط الشركة شراء استثمارات بمبلغ ٤٧٠٠ وبيع استثمارات بمبلغ ٥٠٠٠ (تكلفتها ٥١٠٠).

والمطلوب :

- ١- توضيح أثر المعلومات السابقة على قائمة التدفقات النقدية التقديرية.
- ٢- توضيح الايضاحات المتممة للقائمة في كل حالة إن وجدت.

الحل :

- ١- أثر المعلومات على قائمة التدفقات النقدية التقديرية.
- أولاً : قائمة التدفقات النقدية التقديرية من النشاط الجارى.
- (١) يخصم من التدفقات النقدية ٤٠٠ (٢٩٠٠-٢٥٠٠) أرباح بيع الآلات فهي تخص النشاط الاستثمارى.
- (٢) لا تدخل قيمة الاستئجار ضمن التسويات فهي تدفقات نقدية للنشاط الجارى.
- (٣) يضاف إلى التدفقات النقدية ١٠٠ خسارة بيع استثمارات (٥١٠٠-٥٠٠٠) تخص النشاط الاستثمارى كذلك.

ثانياً قائمة التدفقات النقدية من النشاط الاستثمارى :

العملية	تدفقات للداخل	تدفقات للخارج
(١) شراء آلات	٢٩٠٠	
(٢) بيع آلات		٩٠٠
(٣) شراء أسهم الشركة (س)		

(٧) شراء استثمارات ٤٧٠٠

بيع استثمارات ٥١٠٠

ثالثاً : قائمة التدفقات النقدية من النشاط التمويلي :

العملية	تدفقات للداخل	تدفقات للخارج
(٤) قروض قصيرة الأجل	٧٥	
قروض قصيرة الأجل	١٢٥٠	
(٥) إصدار أسهم عادية	٥٠٠	
(٦) توزيع كوبونات	٤٥٠	

٢- الأيضاحات المتممة للقائمة :

العملية (٣) أصول الشركة المشتراة:

٩٣٠	رأس المال العامل
١٠٠	- الدائنين
٨٣٠	صافي رأس المال العامل
٣٠٠	+ الآلات
١١٣٠٠	مجموع
٢٣٠	- التزامات طويلة الأجل
٩٠٠	المدفوع لشراء الشركة (س)

الايضاح :

تم شراء الشركة س بأصول قدرها ١٢٣٠ وتتحمل الشركة المشتريه
دائنون ١٠٠، قروض طويلة الأجل ٢٣٠.
العملية (٥) تم إصدار أسهم عادية لتمويل قروض طويلة الأجل قدرها
٥٠٠ إلى مشاركة في رأس المال (٧٥٠ - ٢٥٠).

اسئلة نظرية وتمارين

- ١- وضح الأسباب التي دعت إلى اعداد قائمة التدفقات النقدية .
 - ٢- "تعتبر قائمة التدفقات النقدية تطويراً واستكمالاً لأساس الاستحقاق المحاسبى"
ناقش العبارة .
 - ٣- ما هي أهمية قائمة التدفقات النقدية .
 - ٤- وضح مفهوم كل من النشاط الجارى، الاستثمارى، التمويلى لأغراض اعداد قائمة التدفقات النقدية .
 - ٥- وضح لماذا تخصم التغيرات بالزيادة فى الأصول والنقص فى الخصوم عند اعداد مذكرة التسوية، ولماذا تضاف كل من الأرباح الرأسمالية، والاهلاك والمخصصات الاخرى والمخصصات التي تم ردها .
 - ٦- ما هو دور قائمة التدفقات النقدية فى تقييم الأداء .
 - ٧- ما هي الصعوبات التي تظهر عند اعداد قائمة التدفقات النقدية .
 - ٨- حدد الاعتبارات الواجب مراعاتها لزيادة فاعلية قائمة التدفقات النقدية .
 - ٩- لخير الاجابة الصحيحة مما يأتى :
(أ) يتم اعداد قائمة التدفقات النقدية :
 - مباشرة من المستندات .
 - مباشرة من دفاتر اليومية .
 - من دفاتر الاستاذ كما هي .
 - يلزم اجراء تسويات لان الدفاتر كلها تعد بتطبيق اساس الاستحقاق .
 - (ب) تقسم التدفقات النقدية الى :
 - مباشرة وغير مباشرة .
 - متغيرة وثابتة .
 - للداخل وللخارج .
 - ايرادية ورأسمالية .
- ١٠- اكمل العبارات التالية :

- (أ) عادة تبويب كل من التدفقات النقدية للداخل وللخارج الى
تدفقات من وتدفقات من
وتدفقات من
(ب) المتحصلات من العملاء = رصيد المدينين +
..... - رصيد المدينين
(ج) التسديدات للموردين = = رصيد الدائنين +
..... - رصيد الدائنين

١١- تمرين غير محلول :

تبلغ الأرباح المخططة للعام المالى ٢٠٠٤/٢٠٠٥ لحدى شركات قطاع
الأعمال العام ٤٥٠,٠٠٠ وفيما يلي البيانات اللازمة لتصوير مذكرة التسوية:
اهلاكات ٢٢٥٠٠ - مخصصات اخرى ٤٧٠٠٠ - أرباح رأسمالية
٢٣٠٠٠ - مخصصات تم ردها ١٢٠٠٠
- تغيرات الأصول والخصوم المتداولة :
نقص مخزون آخر الفترة ٦٨٠٠٠ - زيادة حسابات الدائنين ٧٣٠٠٠ - نقص
مصروفات مقدمة ٢٨٠٠٠ ، نقص مصروفات مستحقة ١٤٠٠٠ - نقص
حسابات دائنة أخرى ١٩٠٠٠ .
والمطلوب : تصوير مذكرة التسوية واستنتاج التدفقات النقدية من النشاط
الجارى.

١٢- تمرين غير محلول :

فيما يلي تقديرات المصروفات والايرادات للسنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥
لأحدى الشركات المساهمة :
- مصروفات : ١٨٨٠٠٠ أجور - ٣٤١٠٠٠ م.سلعية - ٦٦٢٠٠٠
مستلزمات خدمية - ٤٨٠٠٠٠ مشتريات بضائع - ٢١٠٠٠ ضرائب ورسوم
سلعية - ٢١٨٠٠٠ أهلاكات - ٦٠٠٠ تبرعات - ٢٢٠٠٠ تعويضات وغرامات -
٥٢٠٠٠ مصروفات سنوات سابقة ٢١٥٠٠٠ مخصصات اخرى -
١٦٠٠٠ ضرائب على الارباح.

- إيرادات : ٢٥٨.٠٠٠ مبيعات إنتاج - ٦٠٣.٠٠٠ مبيعات بضائع - ٢.٠٠٠
إيرادات أوراق مالية - ٩٩.٠٠٠ فوائد دائنة - ٤.٠٠٠ أرباح رأسمالية ١٥٩.٠٠٠
إيرادات سنوات سابقة - ٦٥.٠٠٠ إيرادات متنوعة.
كما تضمنت تقديرات قائمة المركز المالي التقديرية البيانات التالية :
- المخزون

٢٠٠٥/٦/٣٠ -	٢٠٠٤/٧/١	
٤٠.٠٠٠	٤٨.٠٠٠	أ- إنتاج تام
١٢.٠٠٠	١٥.٠٠٠	ب- بضائع بغرض البيع
٩٥.٠٠٠	١٠٦.٠٠٠	- العملاء وأوراق القبض
٨٦.٠٠٠	٩٤.٠٠٠	- الموردون وأوراق الدفع
		- مصروفات مستحقة :
١٦.٠٠٠	١٤.٠٠٠	أجور
...	٥.٠٠٠	تعويضات
٤٩.٠٠٠	٥٣.٠٠٠	مصروفات سنوات سابقة
٨٤.٠٠٠	٧١.٠٠٠	ضرائب على الأرباح
		- مصروفات مقدمة :
٢٨.٠٠٠	٢١.٠٠٠	مصروفات سنوات سابقة
٩.٠٠٠	١٦.٠٠٠	ضرائب مختلفة
		- إيرادات مستحقة :
٣٤.٠٠٠	١٩.٠٠٠	إيرادات أوراق مالية
٥١.٠٠٠	٢٧.٠٠٠	إيرادات سنوات سابقة
		- إيرادات مقدمة :
...	٧.٠٠٠	فوائد دائنة
١٨.٠٠٠	٢٥.٠٠٠	إيرادات سنوات سابقة
		والمطلوب : تصوير قائمة التدفقات النقدية من النشاط الجارى.

١٣- تمرين محلول :

يبلغ صافي الخسارة بالموازنة الجارية ٦١٩٠٠٠ والإهلاكات ٣٩٠٠٠٠، المخصصات الأخرى ٤٩٠٠٠٠، المدينين في ٢٠٠٤/٧/١ ٣٣٩٠٠٠ وفي ٢٠٠٥/٦/٣٠ ٢١٩٠٠٠ - تغير مخزون الإنتاج التام بالزيادة ٩٩٠٠٠ - وتغير المصروفات المستحقة بالنقص ١٩٠٠٠ والخسائر الرأسمالية ٢٩٠٠٠. والمطلوب: اعداد مذكرة التسوية.

الحل :

مذكرة التسوية

أرقام مقارنة	كلي	جزئي	
	(٦١٩٠٠٠)		١- صافي الخسارة
		٣٩٠٠٠٠	٢- اضافات
		٤٩٠٠٠٠	اهلاكات
	٨٨٠٠٠٠		مخصصات أخرى
			مجموع
			٣- تسويات الأصول والخصوم
			المتداولة
		(٩٩٠٠٠)	تغير المخزون بالزيادة
		١١٠٠٠٠	تغير المدينين بالنقص
			(٣٢٩٠٠٠ - ٢١٩٠٠٠)
		(٣٠٠٠٠)	تغير الدائنين بالنقص
			(٨٩٠٠٠ - ٥٩٠٠٠)
		(١٩٠٠٠)	تغير المصروفات المستحقة بالنقص
	(٣٨٠٠٠)		اجمالي التسويات
	٢٩٠٠٠		٤- الخسائر الرأسمالية
	٢٥٢٠٠٠		صافي التدفقات النقدية من
			النشاط الجاري

الفصل الخامس الموازنات الرأسمالية

الاهداف التعليمية للفصل الخامس : يهدف الفصل الخامس الى التعريف بالموازنة الرأسمالية كاداة للتخطيط الطويل الاجل ويعرض الاساليب المختلفة لاتخاذ القرارات الاستثمارية مع عرض لبعض مشكلاتها مع توضيح كيفية اتخاذ القرارات المناسبة لحالها .

محتويات الفصل الخامس :

- ١- التعريف بالموازنة الرأسمالية .
- ٢- خصائص الموازنات الرأسمالية .
- ٣- تحليل ربحية المشروع الاستثمارى .
- ٤- أساليب اتخاذ القرارات الاستثمارية .
- ٥- قياس المخاطرة والتحليل فى حالة عدم التأكد
- ٦- تحليلات التكلفة والحجم والربح
- ٧- استخدام تحليلات التعادل فى المفاضلة بين الخطوط الإنتاجية
- ٨- تقييم كفاءة الموازنة الرأسمالية

مراجع الفصل الخامس :

- 1-Berman , Harold Jr. .Shmidt,Seymour : The Capital Budgeting Decision , collier Macmillan International, London, 1975.
- 2-Morse , Davis, Hargraves : Management Accounting , Adison Welsey of publishing co. inc. 1984.
- 3- Clark ,John , and Others ,Capital Budgeting for Planning & Control , Printice-Hall, inc. N,J.1979
- 4- دكتور عبد المنعم عوض الله " حالات عملية فى دراسة الجدوى للمشروعات الاستثمارية - دار الثقافة العربية - القاهرة - ١٩٨٩

١- التعريف بالموازنة الرأسمالية

تهدف المشروعات إلى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة . لذلك لابد من تحديد الأهداف وترتيب أولوياتها خلال فترة زمنية محددة.ويلى ذلك دراسة مدى إمكانية مساهمة المشروعات القائمة فى تحقيق هذه الأهداف بوضعها الحالى أو بإدخال تعديلات عليها حتى تحقق الهدف المطلوب .

والإفانه يتم دراسة مدى مساهمة المشروعات الاستثمارية المقترحة في تحقيق هذه الأهداف .

ويمر المشروع الاستثماري بالمراحل التالية :

- ١- الفكرة .
 - ٢- الدراسة للتحقق من إمكانية تنفيذ هذه الفكرة (دراسة مبدئية للجدوى) في ضوء ما هو متاح من بيانات .
 - ٣- التقييم بالأسلوب التالي :
 - أ- التحديد الزمني والنوعي والكمي للمدخلات والمخرجات المادية .
 - ب- تحديد القيم المالية للمدخلات والمخرجات لإمكان حساب التكلفة والمنفعة.
 - ج- المقارنة مع المشروعات البديلة .
- وتستخدم الساليب الاستثمارية المختلفة في تحديد مدى صلاحية المشروع (دراسة الجدوى الكاملة) .
- وفي ضوء هذه الدراسة يتخذ القرار بتنفيذ المشروع أو رفضه ، ولا يتوقف الأمر عند اتخاذ القرار بل يتعين متابعة التنفيذ وقياس نتائجه التي تساعد في اتخاذ القرار بالاستمرار في استغلال المشروع حتى نهاية مدة حياته ، أو الاستغناء عنه أن أمكن ، وتحديد التوقيت المناسب للاستغناء عنه بحيث يصبح العائد من الاستغناء عن المشروع في هذا التوقيت المناسب أفضل من الاستمرار فيه وتحمل مخاطره . وتواجه الإدارة مشكلات اتخاذ القرارات في جميع المشروعات الاستثمارية .

تعريف الموازنة الاستثمارية :

موازنة تعد لتحديد الاحتياجات المتوقعة للمشروعات الاستثمارية بعد اقرارها ، وكيفية تمويلها ، و تمثل الوعاء الذي يتم فيه افراغ التقديرات . وترتبط الموازنة الرأسمالية بالمشروعات الاستثمارية طويلة الأجل .

تعريف المشروع الاستثماري :

"اقتراح بإنشاء أو تطوير أو التوسع أو الإحلال والتجديد بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة جديدة أو زيادة فيما هو متاح من هذه السلع والخدمات ، لتحقيق أهداف الوحدة المطلوبة سواء كانت في شكل ربحية أو أهداف أخرى محددة .

٢- خصائص الموازنات الرأسمالية

- ١- تتميز الموازنة الرأسمالية بعدة خصائص أهمها :
 - ١- التركيز على البرامج أو المشروعات :

تعد الموازنة لتشمل التكاليف الاستثمارية للبرامج والمشروعات المكونة لها. ويتم تحديد التوقيت المناسب للتنفيذ، وفترة التنفيذ وتوزيع التكاليف (الاستخدامات) المخصصة على السنوات المختلفة .

٢- طول فترة الموازنة : يستغرق تنفيذ البرامج أو المشروعات الاستثمارية فترات طويلة تمتد لعدة سنوات، وعادة ما توضع التقديرات الإجمالية للمشروع أو البرنامج ويتم تقسيمها إلى أجزاء تمثل كل منها سنة لتحديد مدى تقدم البرنامج سنوياً ، وما يلزم لتنفيذه من استخدامات استثمارية .

٣- زيادة أهمية عامل المخاطرة : تتعرض القرارات الاستثمارية لعامل المخاطرة ، حيث يتم اتخاذ القرار في زمن معين ، على حين تتحقق نتائجه في المستقبل. ويحيط بالتوقعات قدر كبير من المخاطرة وعدم التأكد . وتحاول الإدارة تجميع ودراسة العوامل المؤثرة في تحقيق عائد الاستثمار مستقبلاً في صورة كمية ، واستخدام الأساليب التي تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة .

٤- استخدام أساليب اتخاذ القرارات : يعتمد اتخاذ القرارات الاستثمارية على استخدام مجموعة من النماذج. ويشمل النموذج تلخيصاً للحقائق والتنبؤات عن الاستثمارات بطريقة توفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار .

٥- التفرقة بين قرار الاستثمار والتمويل : يتعين على الإدارة عند اتخاذ قرار الاستثمار المفاضلة بين بدائل الاستثمارات بالمقارنة بين التكلفة (التدفق النقدي للخارج) والتدفقات النقدية للداخل دون النظر إلى طريقة التمويل (ذاتياً أو من خارج المنشأة)، حيث يمثل قرار التمويل قراراً مستقلاً لا يتأثر ببدائل المشروعات طالما أن تكاليفها متماثلة، وتلخص هدفه في اختيار أسلوب التمويل المناسب لظروف المنشأة .

٦- كبر حجم الاستثمارات : يتطلب تنفيذ المشروعات الاستثمارية استخدام مبالغ كبيرة لارتفاع تكلفة الأصول الثابتة، مما يتطلب مزيداً من العناية عند إعداد وإقرار الموازنة الرأسمالية .

٣- تحليل ربحية المشروع الاستثماري

تحديد ربحية الاستثمار :

تتعدد طرق تقدير الربحية من الطرق البسيطة إلى الطرق الأكثر تعقيداً. واختيار طريقة (أسلوب) معين يتوقف على طبيعة المشروع والإمكانيات المتاحة والظروف المحيطة وتشمل هذه الطرق :

١- صافي القيمة الحالية .

- ٢- فترة الاسترداد .
- ٣- معدل العائد الداخلى .
- ٤- الاسترداد العكسى .
- ٥- معدل العائد المحاسبى .
- ٦- التكلفة السنوية المعادلة .
- ٧- الرقم القياسى للربحية .
- ٨- التحليل الإضافى .
- ٩- التحليل الشامل .

١- التحليل المالى : ويشتمل على تحليل سنوى لكل من :
أ- السيولة ; لضمان توافر الأموال طوال فترة الإنشاء والتشغيل وإمكانية سداد أصل الدين والفوائد .

ب- تحليل هيكل رأس المال لتحديد مصادر التمويل المناسبة . ومن الأفضل غالباً توفير الائتمان طويل الأجل ، أو زيادة رأس المال، نظراً لأن استخدام القروض قصيرة الأجل فى تمويل المشروعات الاستثمارية أو شراء الأصول الثابتة، يتطلب السداد العاجل لأصل القرض، رغم عدم تحقق تدفقات نقدية فى الأجل القصير غالباً .

ويلزم مراعاة التوازن بين المصادر الداخلية والمصادر الخارجية للتمويل فى ضوء ظروف كل مشروع .

ومزايا الاعتماد على المصادر الخارجية :

- ١- انخفاض معدل الفائدة عن العائد المنتظر من المشروع مع الأخذ فى الحسبان عنصر المخاطرة .
 - ٢- استبعاد الفوائد من الأرباح الخاضعة للضرائب .
- أما عيوب الاعتماد على المصادر الخارجية :
- ١- دفع الفائدة بصفة دورية بصرف النظر عن تحقيق المشروع لأرباح أو خسائر .

٢- سداد القسط السنوى قد يربك الإدارة المالية للمشروع .

وتناقش هذه الموضوعات تفصيلاً فى دراسات التمويل والإدارة المالية .

٤- أساليب اتخاذ القرارات الاستثمارية

يؤدى اختيار أحد المشروعات الاستثمارية إلى حصول المنشأة على مجموعة من الأصول الثابتة، والالتزام لفترة طويلة بنوع من النشاط والمنتجات وطريقة التشغيل .

ومن ثم تختلف بالتالى اساليب المفاضلة وتقييم البدائل عند إعداد الموازنة الرأسمالية عنها فى حالة الموازنة الجارية ، والتي تشمل تقديرات التشغيل أو النشاط الجارى ، حركة الأصول المتداولة التى تتحول إلى نقدية عادة فى الأجل القصير .

وعلى حين يعتمد تقييم البدائل فى الموازنة الجارية على الربحية فى الأجل القصير ، فإن المشروعات الاستثمارية لا تحقق ربحاً سريعاً خلال نفس الفترة ، وتختلف تبعاً لذلك أساليب تقييمها ، بناء على التدفقات النقدية للداخل وللخارج ، صافى التدفقات النقدية .

صافى التدفقات النقدية = التدفقات النقدية للداخل طول فترة المشروع - التدفقات النقدية للخارج عند الإنشاء .

ونناقش فيما يلى اساليب المفاضلة بين بدائل المشروعات الاستثمارية :
أولاً : أسلوب صافى القيمة الحالية

تتناقص قيمة النقود كلما بعدت فترة الحصول عليها ، فالمعروف أن الحصول على ١٠٠,٠٠٠ جنيه الآن أفضل من الحصول عليها بعد سنة . حيث يمكن استثمار المبلغ بمعدل الفائدة السائد ، وبفرض أن معدل الفائدة ١٢% لمدة سنة فإنه يمكن الحصول على عائد ١٢,٠٠٠ جنيه ليصبح المبلغ بعد سنة ١١٢,٠٠٠ جنيه ، ولذلك فإن مبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه بعد سنة ينبغي أن يخضع لسعر خصم (فائدة ١٢%) ، وتكون قيمته الحالية =

$100,000 \times 0.893 = 89,300$ جنيه ، وهو المبلغ الذى لو تم استثماره لمدة سنة بنفس المعدل يصبح ١٠٠,٠٠٠ جنيه بعد سنة .

ويطبق هذا الأسلوب عند احتساب صافى التدفقات النقدية للداخل من المشروعات الاستثمارية لتحقيقها فى تواريخ تالية لإنشاء المشروع ، وتقل قيمتها الحالية عن القيم النقدية لها فى تواريخ التحقق ، وتتوقف القيمة الحالية على عاملين :

- معدل الفائدة السائد المستخدم .
- الفترة الزمنية بين تاريخ الإنشاء وتاريخ تحقق صافى التدفقات النقدية للداخل .

مثال ١ :

احسب القيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية للداخل لأحد المشروعات المتوقع أن يحقق ١٠٠,٠٠٠ جنيه سنوياً لمدة ٣ سنوات بمعدل فائدة (خصم) ١٢% ، وبفرض أن الاستثمار المبدئى (تكلفة الإنشاء) ٢٠٠,٠٠٠ جنيه حدد الفائض المتوقع من تنفيذ المشروع .

$$٨٩٣٠٠ = \frac{١٠٠,٠٠٠}{١,٠٢} = \text{القيمة الحالية لصافي تدفقات السنة الأولى}$$

$$٧٩٧٠٠ = \frac{١٠٠,٠٠٠}{٢(٠,١٢)} = \text{، ، ، ، ، الثانية}$$

$$٧١٢٠٠ = \frac{١٠٠,٠٠٠}{٣(١,١٢)} = \text{، ، ، ، ، الثانية}$$

$$٢٤٠,٢٠٠$$

صافي القيمة الحالية للتدفقات

$$٢٠٠,٠٠٠$$

- التكلفة (الاستثمار المبدئي)

$$٤٠,٢٠٠$$

فائض التدفقات

ملحوظة : يمكن الحصول على القيمة مباشرة من جداول القيمة الحالية.

مثال ٢ :

ترغب إحدى الشركات في استثمار مبلغ ٣٥٠,٠٠٠ جنيه لإنشاء أحد المشروعات وتوفر لديها البدائل التاليان :

صافي التدفقات النقدية للداخل

السنة	المشروع الأول	المشروع الثاني
١	١٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
٢	١٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠
٣	١٠٠,٠٠٠	١٢٠,٠٠٠
٤	١٠٠,٠٠٠	١٤٠,٠٠٠
٥	١٠٠,٠٠٠	١١٠,٠٠٠
	٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠

فإذا علمت أن سعر الخصم ١٢% سنوياً .
المطلوب : المقارنة بين البديلين باستخدام أسلوب صافي القيمة الحالية .

الحل :

١- صافي القيمة الحالية :				
السنة	المشروع الأول		المشروع الثاني	
	التدفقات	ق. ح. للجنيه	التدفقات	ق. ح.
١	١٠٠,٠٠٠	٠,٨٩٣	٥٠,٠٠٠	٤٤٦٥٠
٢	١٠٠,٠٠٠	٠,٧٩٧	٨٠,٠٠٠	٦٣٧٦٠
٣	١٠٠,٠٠٠	٠,٧١٢	١٢٠,٠٠٠	٨٥٤٤٠
٤	١٠٠,٠٠٠	٠,٦٣٦	١٤٠,٠٠٠	٨٩٠٤٠
٥	١٠٠,٠٠٠	٠,٥٩٧	١١٠,٠٠٠	٦٥٦٧٠
	٥٠٠,٠٠٠		٥٠٠,٠٠٠	٣٤٨٥٦٠
			٣٦٣٥٠٠	٣٥٠٠٠٠
			١٣٥٠٠	(١٤٤٠)

٢- المقارنة بين المشروعين :

يتضح من الجدول السابق :

١- القيمة النقدية للتدفقات متساوية .

٢- يحقق المشروع الأول فائضا قدره ١٣٥٠٠ في حين يحقق الثاني عجزاً قدره (١٤٤٠ جنييه) .

٣- صافي القيمة الحالية لتدفقات المشروع الأول تزيد عن المشروع الثاني (١٣٥٠٠) - (١٤٤٠) = ١٤٩٤٠

وعلى ذلك يكون القرار الموافقة على المشروع الأول .

مزايا أسلوب صافي القيمة الحالية :

١- تأخذ في حساباتها القيمة الزمنية للنقود .

٢- كذلك تأخذ في الاعتبار صافي التدفقات النقدية للداخل على مدى حياة المشروع .

عيوب القيمة الحالية :

١- يرى البعض صعوبة تطبيق الأسلوب بسبب حاجته لعمليات وحسابات رياضية .

٢- ينبغي أن تحدد الإدارة معدل الخصم المستخدم، وما قد يستج من المبالغة في تحديد سعر الخصم أحياناً أو تخفضه أحياناً أخرى ، ويؤثر ذلك بشكل رئيسي على النتائج .

٣- قد تكون مضللة عند استخدامها في المقارنة بين بدائل المشروعات الاستثمارية غير المتماثلة في مدة حياتها الإنتاجية ، فيتم اختيار البديل الأعلى في صافي القيمة الحالية دون النظر إلى طول الفترة، فقد يكون من الأفضل للإدارة اختيار بديل حياته الإنتاجية أقل .

مثال ٣ : يحقق المشروع "س" صافي قيمة حالية ٩,٠٠٠ ومدة حياته الإنتاجية ٦ سنوات في حين يحقق المشروع "ص" ٨,٠٠٠ ومدة حياته ٥ سنوات فقط .

قد يعتبر المشروع "س" أفضل لتحقيقه صافي تدفقات حالية أعلى ، في حين أن مقارنة متوسط صافي القيمة الحالية السنوية يجعل المشروع "ص" أفضل:

متوسط صافي القيمة الحالية للمشروع س = $\frac{9000}{6} = 1500$ جنيه

۸۰۰۰
ص = $\frac{۸۰۰۰}{۵}$ = ۱۶۰۰ جنيہ “ “ “ “ “

٤- عند اختلاف مبالغ الاستثمار المبدئي (التكلفة) لبدائل المشروعات ، فقد تكون الاستثمارات التي تحقق صافي قيمة حالية أعلى تحتاج إلى استثمارات أكبر كما يتضح من المثال التالي :

مثال ٤ : يحقق المشروع "أ" صافي قيمة حالية ١٠,٠٠٠ باستثمار مبدئي قدره ١٠٠,٠٠٠ في حين يحقق المشروع "ب" ٩٠٠٠ جنيه فقط باستثمارات قدرها ٥٠,٠٠٠ جنيه .

ففى حين يحقق الأول صافى قيمة حالية أعلى إلا أنه غير اقتصادى حيث يحقق نسبة ١٠% بينما يحقق "ب" ١٨% .
لذلك فإن استخدام هذا الأسلوب منفرداً دون احتساب نسبة صافى القيمة الحالية لفائض التدفقات قد لا يكون له معنى .

ثانياً : أسلوب فترة الاسترداد

يستخدم لتحديد الفترة اللازمة (في شكل عدد من السنوات) التي يتم خلالها تحقيق صافي تدفقات داخلية (من تشغيل المشروع) تكفي لاسترداد التدفقات النقدية الخارجة المطلوبة للشراء أو الإنشاء .

ويعتمد هذا الأسلوب على مفهوم السيولة واسترداد رأس المال أكثر من اعتماده على مفهوم الربحية . حيث يتم قبول المشروع أو رفضه استنادا إلى طول الفترة التي يتم فيها استرداد ما استخد من استثمارات .

كما يستخدم لترتيب المشروعات تصاعديا تبعا لفترة الاسترداد . ثم المقارنة مع الفترة التي تحددها الإدارة وتراها مناسبة لاسترداد الاستثمارات ، فإذا كانت معادلة لها أو أقل يتخذ القرار بقبول المشروع . وتختلف طريقة حساب مدة الاسترداد تبعا للحالتين التاليتين :

١- تحقق تدفقات نقدية متماثلة طول مدة حياة المشروع الإنتاجية :

وتحسب فترة الاسترداد كالتالي :

التدفقات النقدية للخارج (الاستثمار المبدئي)

= فترة الاسترداد

صافي التدفقات النقدية للداخل (من تشغيل المشروع)

مثال :

يتكاف إنشاء أحد المشروعات ١٠٠,٠٠٠ جنيه ، يحقق تدفقا نقديا صافيا للداخل ٤٠,٠٠٠ جنيه سنويا لمدة ٤ سنوات ، احسب فترة الاسترداد .

الحل :

السنة	التدفقات للخارج	التدفقات للداخل	المتبقى دون استرداد
عند الإنشاء	(١٠٠,٠٠٠)	-	(١٠٠,٠٠٠)
١		٤٠,٠٠٠	(٦٠,٠٠٠)
٢		٤٠,٠٠٠	(٢٠,٠٠٠)
٣		٤٠,٠٠٠	٣٠,٠٠٠ فائض
٤		٤٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠ فائض

وبفرض : قيام الإدارة بتحديد الفترة اللازمة للاسترداد ٣ سنوات : يمكن اتخاذ القرار بإنشاء المشروع .

٢- تحقق تدفقات نقدية غير متماثلة على مدار حياة المشروع الإنتاجية : يتطلب الأمر تجميع التدفقات النقدية للداخل سنة بعد أخرى لتحديد فترة الاسترداد كما اتبع ذلك في الجدول السابق .

مثال ٥ :

يتكلف أحد المشروعات ١٠٠,٠٠٠ جنيه، ويحقق تدفقات نقدية صافية للداخل طوال مدة حياته كالتالي : السنة الأولى ٢٥,٠٠٠، الثانية ٣٠,٠٠٠، الثالثة ٤٠,٠٠٠، الرابعة ٧٥,٠٠٠ .

أحسب فترة الاسترداد . وبفرض أن الإدارة قدرت فترة الاسترداد المناسبة ٣ سنوات - حدد القرار المتخذ .

الحل :

السنة	التدفقات النقدية للداخل	صافي التدفقات للداخل	المتبقى دون استرداد
عند الإنشاء	(١٠٠,٠٠٠)	-	(١٠٠,٠٠٠)
١		٢٥,٠٠٠	(٨٠,٠٠٠)
٢		٣٠,٠٠٠	(٥٠,٠٠٠)
٣		٤٠,٠٠٠	(١٠,٠٠٠)
٤		٧٥,٠٠٠	٦٥,٠٠٠ فائض

فترة الاسترداد = ٣ سنوات = $\frac{١٠٠,٠٠٠ \text{ شهر سنة}}{٦٥,٠٠٠} = ٢,٣$ تقريباً

وذلك بافتراض تحقق التدفقات النقدية خلال السنة الرابعة بشكل منتظم . على ذلك يتخذ القرار بقبول المشروع .

عيوب أسلوب فترة الاسترداد :

رغم بساطة الأسلوب وانتشار تطبيقه كأساس للمفاضلة بين بدائل المشروعات الاستثمارية إلا أنه يعاب عليه :

١- يعتمد القرار المتخذ على الفترة اللازمة لاسترداد التدفقات النقدية للداخل . (الاسترداد المبدئي) حتى يتم استرداده دون الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية للداخل بعد فترة الاسترداد .

ففي المثال الأول تم قبول الاستثمار رغم أن فائض التدفقات النقدية في المثال الثاني أكبر وهو الذي تم رفضه .

فائض التدفقات النقدية للمشروع الأول ٦٠,٠٠٠

فائض التدفقات النقدية للمشروع الثاني ٦٥,٠٠٠

فهو يحقق فائضاً يزيد ٥,٠٠٠ جنيه ومع ذلك تم رفضه بسبب طول فترة الاسترداد عما تقدره الإدارة .

٢- لا يأخذ في الاعتبار اختلاف التدفقات النقدية في السنوات المتتالية .
ولنوضح ذلك :

مثال ٦ :
يحقق كلا من البديلين أ ، ب صافي التدفقات النقدية للداخل خلال
السنوات الثلاثة الأولى من مدة حياته الإنتاجية :

ب	أ	
٢٠٠٠	٤٠٠٠	السنة الأولى
٣٠٠٠	٣٥٠٠	السنة الثانية
٤٠٠٠	١٥٠٠	السنة الثالثة
٩٠٠٠	٩٠٠٠	

وتبلغ التكلفة الاستثمارية للمشروعين (الاستثمار المبدئي) ٩٠٠٠ .
نلاحظ أن المشروع أ يحقق صافي تدفقات نقدية داخلية في السنوات
الأولى أعلى من المشروع الثاني مما قد يشجع الإدارة على قبوله .
٣- عدم توضيح القيمة الزمنية للنقود ، وتغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد
بسبب التضخم أو الانكماش .

٤- يعتمد على التدفقات النقدية للخارج، وصافي التدفقات النقدية للداخل
فقط دون الأخذ في الاعتبار معدل العائد على الأموال المستثمرة .
ولذلك ينظر البعض إلى أسلوب فترة الاسترداد على أنه أسلوب مكمل أو
مساعدة وليس أسلوباً للمفاضلة ، حيث يستخدم لتأكيد أو نفي النتائج التي يتم
التوصل إليها من استخدام أو تطبيق الساليب الأخرى .
وللتخلص من بعض عيوب فترة الاسترداد السابق الإشارة إليها :

يستخدم:
أسلوب فترة الاسترداد المعدل :
ويتطلب تطبيقه استخراج صافي القيم الحالية للنقدية للداخل ، وقياس
فترة الاسترداد تبعاً لما يتم التوصل إليه .
ويتضح ذلك من المثال :

مثال ٧ :
يحقق أحد المشروعات صافي تدفقات نقدية للداخل ١٠٠,٠٠٠
جنيه سنوياً لمدة ٥ سنوات فإذا علمت أن الاستثمار المبدئي ٢٥٠,٠٠٠
فالمطلوب : ١- تحديد فترة الاسترداد .
٢- تحديد فترة الاسترداد المعدلة علماً بأن سعر الخصم ١٢% سنوياً .

٣- إذا علمت أن فترة الاسترداد المحددة ٣ سنوات . حدد القرار المتخذ
في كل من (١ ، ٢)
الحل :

٢٥٠٠٠
١- فترة الاسترداد = $\frac{25000}{10000} = 2,5$ سنة

٢- فترة الاسترداد المعدلة :

السنة	صافي التدفقات النقدية للداخل	القيمة الحالية الجنية	صافي القيمة الحالية
١	١٠,٠٠٠	٠,٨٩٣	٨٩٣٠
٢	١٠,٠٠٠	٠,٧٩٧	٧٩٧٠
٣	١٠,٠٠٠	٠,٧١٢	٧١٢٠
٤	١٠,٠٠٠	٠,٦٣٦	٦٣٦٠
٥	١٠,٠٠٠	٠,٥٩٧	٥٩٧٠
			٣٦٣٥٠
			٢٥٠٠٠
			١١٣٥٠

وتكون فترة الاسترداد المعدلة :

٢٥٠٠٠
٨٩٣٠

١٦٠٧٠
٧٩٧٠

٨١٠٠
٧١٢٠

٩٨٠

الاستثمار المبدئي
صافي القيمة الحالية لتدفقات السنة الأولى
المتبقى دون استرداد
صافي القيمة الحالية لتدفقات السنة الثانية
المتبقى دون استرداد
صافي القيمة الحالية لتدفقات السنة الثالثة
المتبقى دون استرداد
٩٨٠

ثم $\frac{25000}{6360} = 0,154 = 2$ شهر تقريبا .
٦٣٦٠

أى أن فترة فترة الاسترداد المعدلة ٢ ٣

٣- القرار المتخذ :

- قبول المشروع عند تطبيق أسلوب فترة الاسترداد .

- رفض المشروع عن تطبيق أسلوب فترة الاسترداد المعدل .

ويجب أن نلاحظ :

- ١- لا يمكن تطبيق أسلوب فترة الاسترداد المعدل إذا كان صافي القيمة الحالية سالباً . فلا يتم استرداد قيمة التدفقات النقدية للخارج طوال مدة حياته ، مما يؤدي إلى رفض المشروع .
- ٢- تزيد فترة الاسترداد المعدلة عن فترة الاسترداد .
- ٣- يعتمد طوال الفترة على معدل الخصم المستخدم في فرض ارتفاع معدل

الخصم عند التنفيذ إلى ١٤% فإن فترة الاسترداد المعدلة تزيد إلى ٤ ٣ شهر سنة .

ثالثاً : أسلوب معدل العائد الداخلي :

أسلوب لحساب معدل العائد الذي ينبغي أن يتم به خصم صافي التدفقات النقدية للداخل لكي تكون القيمة بعد الخصم مساوية للتدفقات النقدية للخارج ، وتطبيقه يعتمد على :

- ١- حساب المعدل الذي يتم به خصم التدفقات خلال مدة حياة المشروع الإنتاجية لكي تكون مساوية للتدفقات النقدية للخارج .
- ٢- مقارنة معدل العائد الداخلي الناتج في الخطوة السابقة بمعدل الخصم السائد .

٣- يتم قبول المشروع عند زيادة معدل العائد الداخلي عن معدل الخصم السائد والعكس عند انخفاضه .

مثال ٨ : يحقق أحد المشروعات تدفقات نقدية داخلية ٢٠٠٠٠ جنيه سنوياً ، فإذا كان الاستثمار المبدئي ٦٠٧٥٠ جنيه ، ومدة حياة المشروع ٤ سنوات :

- ١- حساب معدل العائد الداخلي .
- ٢- بفرض أن معدل الخصم السائد ١١% حدد القرار المتخذ .

الحل :

١- الاستثمار المبدئي (التدفقات النقدية للخارج) = صافي التدفقات النقدية للداخل سنوياً × معدل العائد الداخلي

$$٦٠٧٥٠ = ٢٠٠٠٠ \times م \quad (\text{حيث } م = \text{معدل العائد الداخلي})$$

$$٣٠,٠٣٧٥ = \frac{٦٠٧٥٠}{٢٠٠٠٠} = م$$

ومن جداول القيمة الحالية للدفعات المركبة أمام المدة ٤ سنوات :

السنة	معدل ١٠%	معدل ١٢%	١٤%
٤	٣,١٦٩٩	٣,٠٣٧٣	٢,٩١٣٧

معدل العائد الداخلي ١٢ % سنوياً .

٢- حيث أن معدل الخصم ١١% يتخذ القرار بقبول المشروع .

مثال ٩ : بفرض أن الاستثمار المبدئي في المثال السابق ٦٢٠٠٠ حدد معدل العائد الداخلي .

الحل

$$م = \frac{٦٢٠٠٠}{٣,١} = ٢٠٠٠$$

من جداول القيمة الحالية للدفعات المركبة نجد أن م تقع بين معدلي ١٠% ، ١٢% ويمكن استخدام المعدل التالي :

$$م = \frac{٣,١}{٣,١٦٩٩} \text{ على أساس معدل } ١٠\%$$

الفرق ٠,٠٦٩٩

في حين أن الفرق بين معدل ١٠% ، ١٢%

$$٠,١٣٢٦ = ٣,٠٣٧٣ - ٣,٢٦٩٩$$

ونسبة الفرق في المعدل عن معدل (١٠% ، ١٢%)

$$٠,٠٦٩٩$$

$$٠,٥٠ = \frac{٠,٠٦٩٩}{٠,١٣٢٦} =$$

وحيث أن الفرق بين ١٢% ، ١٠% = ٢

$$١ = ٢ \times ٠,٥٠ = \text{التغير}$$

ويكون معدل العائد الداخلي ١٠% = ١% = ١١% .

معدل العائد الداخلي في حالة عدم تساوى التدفقات النقدية السنوية :

يتضح من المثالين السابقين افتراض تحقق صافي تدفقات نقدية للداخل

متماثلة سنوياً ، ولكن في حالة عدم تماثل التدفقات النقدية السنوية يستخرج

المعدل باتباع الخطوات التالية :

- استخدام أسلوب المحاولة والخطأ في تحديد معدل العائد الداخلي .

- تكون الخطوة الأولى هي اختيار معدل عائد تقديري يتناسب مع المعدل الفعلى للعائد على الاستثمار .
- إذا أسفرت النتيجة عن تساوى صافى القيمة الحالية مع قيمة الاستثمار المبدئى فإن المعدل المختار يمثل العائد الداخلى الفعلى .
- ولكن ليس من الضروري أن يكون أول معدل مختار هو المعدل المطلوب ، فقد تسفر النتيجة على أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية للداخل أكبر من قيمة الاستثمار ، ويرجع ذلك إلى أن معدل العائد الداخلى أكبر من المعدل المختار مبدئياً .
- لذلك تكون الخطوة الثانية هة اختيار معدل عائد أعلى ومحاولة تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للداخل .
- فإذا أصبحت القيمة الحالية للتدفقات النقدية للداخل أقل من قيمة الاستثمار فإن ذلك يوضح أن معدل العائد الداخلى أقل من المعدل الثانى المختار .
- وبالتالي يقع معدل العائد الداخلى الحقيقى بين المعدل الأول والمعدل الثانى .
- فإذا كانت القيمة الحالية للتدفقات النقدية هذه المرة أيضاً أكبر من قيمة الاستثمار .
- فإنه يجب اختيار معدل آخر لتحديد المدى الذى يقع فيه معدل العائد الداخلى الفعلى . أى الاستمرار فى أسلوب والخطأ حتى يتم تحديد المعدل الفعلى .
- مثال ١٠ : لتوضيح أسلوب معدل العائد الداخلى للاستثمار فى حالة عدم تساوى التدفقات النقدية :
- قررت شركة معينة التوسع فى أعمالها ، بإضافة آلة جديدة حياتها الإنتاجية ٣ سنوات ، ويمكن شرائها بمبلغ ٧٣٠٠٠ ج .
- فإذا علمت ان صافى التدفقات النقدية للداخل من العملية الجديدة :
- ٢٠٠٠ ج ، ٣٠٠٠ ج ، ٤٠٠٠ ج ، فى السنوات ١ ، ٢ ، ٣ على التوالى .
- وتساوى القيمة التخريدية للآلة فى نهاية السنوات صفراً .
- المطلوب : حساب معدل العائد الداخلى .

الحصل :

يفرض أن المعدل المختار ١٢ % :

البيان	التدفقات النقدية السنوية	معاملة القيمة الحالية	القيمة الحالية للتدفقات النقدية
السنة الأولى	٢٠٠٠٠	٠,٨٩٣	١٧٨٦٠ جنية
السنة الثانية	٣٠٠٠٠	٠,٧٩٧	٢٣٩١٠ جنية
السنة الثالثة	٤٠٠٠٠	٠,٧١٢	٢٨٤٨٠ جنية
إجمالي القيمة الحالية للتدفقات النقدية			٧٠٢٥٠ جنية
- قيمة الاستثمار الأصلي			٧٣٠٠٠ جنية
صافي القيمة الحالية			(٢٧٥٠)

إذا كان المعدل المختار ٨ % :

البيان	التدفقات النقدية السنوية	معاملة القيمة الحالية	القيمة الحالية للتدفقات النقدية
السنة الأولى	٢٠٠٠٠	٠,٩٢٦	١٨٥٢٠ جنية
السنة الثانية	٣٠٠٠٠	٠,٨٥٧	٢٥٧١٠ جنية
السنة الثالثة	٤٠٠٠٠	٠,٧٩٤	٣١٧٦٠ جنية
إجمالي القيمة الحالية للتدفقات النقدية			٧٥٩٩٠ جنية
- قيمة الاستثمار الأصلي			٧٣٠٠٠ جنية
صافي القيمة الحالية			٢٩٩٠ جنية

إذا كان المعدل المختار ١٠ % :

البيان	التدفقات النقدية السنوية	معاملة القيمة الحالية	القيمة الحالية للتدفقات النقدية
السنة الأولى	٢٠٠٠٠	٠,٩٠٩	١٨١٨٠ جنية
السنة الثانية	٣٠٠٠٠	٠,٨٢٦	٢٤٧٨٠ جنية
السنة الثالثة	٤٠٠٠٠	٠,٧٥١	٣٠٠٤٠ جنية
إجمالي القيمة الحالية للتدفقات النقدية			٧٣٠٠٠ جنية
- قيمة الاستثمار الأصلي			٧٣٠٠٠ جنية
صافي القيمة الحالية			صفر

- يلاحظ أن صافي القيمة الحالية في المعدل الأول المختار للاستثمار تكون أقل من مقدار الاستثمار الأصلي .
- المعدل الثاني المختار يكون أقل ولذلك تزيد القيمة الحالية للتدفقات النقدية .
- ونظراً لأن المعدل الثاني يعطى قيمة حالية أكبر من مقدار الاستثمار الأصلي .
- إذن المعدل الحقيقي يقع بين ١٢% ، ٨% . لذلك نختار المعدل ١٠% والذي فيه تتساوى القيمة الحالية للتدفقات النقدية مع القيمة الحالية للاستثمار الأصلي .
- يقارن هذا المعدل مع معدل تكلفة رأس المال فإذا زاد عنه يكون المشروع ناجحاً والعكس صحيح .

مزايا معدل العائد الداخلي :

- يأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للنقود .
- يقدم معدل دقيق للعائد بالنسبة لكل استثمار بديل .
- يساعد على تقديم بيان مقارن مع تكلفة رأس المال .
- يمثل أسلوباً ممتازاً في ترتيب المشروعات .
- يمكن حسابه دون التعرف على هيكل تكلفة رأس المال ، في حين أنه يجب التعرف على تكلفة رأس المال قبل حساب صافي القيمة الحالية للمشروع .
- في حالة اتفاق الإدارة على صلاحية جميع المشروعات وحصر مصادر التمويل ، فإن أسلوب معدل العائد الداخلي يسمح بوضع أولويات للمشروعات المتفق عليها ، حتى يمكن تحقيق أفضل استغلال ممكن للأموال المتاحة رغم عدم تحديد تكلفة رأس المال ، ولهذا السبب ينتشر استخدام أسلوب معدل العائد الداخلي عن أسلوب صافي القيمة الحالية .

ولكن يؤخذ عليه :

- صعوبة الحساب اليدوي ولكنه سهل باستخدام الكمبيوتر حيث يوضع فيه برنامج لحساب المعدل .
- في حالة اشتغال التدفق النقدي السنوي على مزيج من التدفقات الداخلية خلال عدة سنوات وتدفقات نقدية خارجة في سنوات أخرى ، ففي هذه الحالة يمكن أن يعطى أسلوب معدل العائد الداخلي أكثر من معدل .
- ويفترض هذا السلوب أن التدفقات النقدية للداخل يعاد استثمارها والذي قد يكون في الحقيقة أكثر أو أقل من متوسط معدل تكلفة رأس المال .

بينما تفترض طريقة صافي القيمة الحالية ضمناً أن هذا السربح يعساـد استثماره على أساس تكلفة رأس المال وهذا اقرب إلى الواقع .

رابعاً : أسلوب الاسترداد العكسي

واضح من الاسم أنها تمثل عكس لطريقة الاسترداد التقليدية . حيث تمثل التدفق النقدي السنوي إلى قيمة الاستثمار الأصلي . ومعادلة الاسترداد العكسي كالآتي :

$$\frac{\text{التدفقات النقدية السنوية}}{\text{الاستثمار الأصلي}} = \text{الاسترداد العكسي}$$

$$\text{أو} = \frac{1}{\text{فترة الاسترداد}}$$

ويستخدم أسلوب الاسترداد العكس غالباً في حساب معدل العائد الداخلي، حيث يمثل معدل الخصم الذي يعادل بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية وبين قيمة الاستثمار الأصلي .

ويحسب الاسترداد العكسي في شركة (س) كالآتي :

$$\text{الاسترداد العكسي} = \frac{5000}{20000} = 25\%$$

والفائدة الأساسية لهذا الأسلوب أنه يمثل خطوة مبدئية في حساب العائد الداخلي للمشروعات طويلة الأجل فمن الأنسب استخدامها معاً في المشروعات غير محددة المدة .

خامساً : أسلوب متوسط العائد على الاستثمار

(معدل العائد المحاسبي)

يقيس الربحية لكل استثمار وبالطبع فإنه لهذا الأسلوب يتم اختيار المشروع الذي يحقق أعلى معدل للعائد .

مثال ١١ :

بفرض أن القيمة الأصلية للاستثمار ٢٠٠٠٠ جنيه .

العمر الانتاجي المقدر : ١٠ سنوات

التدفق النقدي الداخلي السنوي ٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب : حساب معدل العائد المحاسبي .

يحسب الإهلاك طبقاً لطريقة القسط الثابت :

$$\text{التكلفة} \div \text{العمر الانتاجي} = 20000 \div 10 = 2000$$

$$\frac{\text{الحل} \\ \text{التدفق} - \text{الاملاك}}{\text{القيمة الأصلية للاستثمار}} = \frac{1000 - 50000}{20000} = \text{معدل العائد المحاسبي}$$

$$= 20\%$$

وقد يستخدم متوسط الاستثمار بدلا من القيمة الأصلية للاستثمار .

$$\frac{\text{متوسط الاستثمار} = \text{قيمة الاستثمار في بداية المدة} + \text{قيمة الاستثمار في نهاية المدة}}{2}$$

وفي حالة وجود قيمة تخريدية لابد من أخذها في الحسبان .

مثال ١٢ :

قيمة الاستثمار فد بداية المدة ٢٠٠٠٠ ج
متوسط الدخل السنوي ٥٠٠٠ ج
القيمة التقديرية للاستثمار في نهاية المدة = ٥٠٠٠ ج .
المطلوب : حساب متوسط معدل الاستثمار .
الحل

$$\text{متوسط الاستثمار} = \frac{\text{قيمة الاستثمار في بداية المدة} + \text{قيمة الاستثمار في نهاية المدة}}{2}$$

$$20000 = 5000$$

$$2$$

$$\text{متوسط معدل العائد على الاستثمار} = 100 \times \frac{20000}{12500} = 160\%$$

ويقارن هذا المعدل بمعدل تكلفة رأس المال ففي حالة كونه أكبر من معدل تكلفة رأس المال يقبل المشروع والعكس صحيح .
مزايا طريقة معدل العائد المحاسبي :
- سهولة الفهم وبساطة الحساب .

تمكن من التعرف على الربحية .

عيوبه :

- ١- تجاهل تغيرات القوة الشرائية للنقود .
- ٢- تجاهل اختلاف التدفقات للداخل من سنة لأخرى وكذلك توقيت التدفقات حيث يعتمد على المتوسط .
- ٣- اعتماده على بيانات محاسبية بدلا من بيانات التدفقات النقدية .
- ٤- لا يأخذ في الاعتبار اختلاف الأعمال الإنتاجية للمشروعات البديلة ، مع العلم بأنه في حالة تساوى متوسط العائد فإن المشروعات ذات الأعمار الإنتاجية القصرة تكون أفضل .

سادساً : أسلوب الرقم القياسي للربحية

وقد يطلق عليه البعض أسلوب التكلفة والعائد حيث يوضح القيمة الحالية التى تكتسب من إنفاق كل جنيه من قيمة الاستثمار الأسمى . فهو يعتمد على نسبة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية على القيمة الأصلية للاستثمار . أو بمعنى آخر نسبة القيمة الحالية للتدفقات للداخل إلى القيمة الحالية للتدفقات للخارج . ويكون المشروع مقبولا فى حالة كون العائد/ التكلفة أكبر من واحد صحيح والعكس صحيح (أى المشروع مربح أو لا) .

وقد يطلق عليه البعض دليل القيمة الحالية لأنه =

القيمة الحالية للتدفقات النقدية للداخل

القيمة الحالية للتدفقات النقدية للخارج للاستثمار الأسمى

مثال ١٣ : بافتراض أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية تساوى ٥٧٧٨١ ج والتكلفة الأصلية للاستثمار تساوى ٥٠٠٠٠ ج .

المطلوب : حساب الرقم القياسي للربحية ؟

الحل

الرقم القياسي للربحية = $57781 \div 50000 = 1,16$ أو ١١٦ % .

أى يمكن قبول المشروع لأنه مربح حيث يزيد عن واحد صحيح أما فى حالة كونه يساوى واحد صحيح أى أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية للداخل

تساوى للخارج فذلك يعنى أن المشروع لا يحقق سوى معدل الخصم المفترض حيث تساوى صافى القيمة الحالية صفراً وذلك يعنى إمكانية قبول أو رفض المشروع ، أما لو كان الرقم القياسى للربحية أقل من واحد صحيح فإن ذلك يعنى أن معدل العائد سوف يقل عن معدل الخصم المحدد مسبقاً وذلك يعنى عدم ربحية المشروع لأنه يفترض أن معدل الخصم مساوى لمعدل التغير فى القوة الشرائية للنقود ، وبالتالي يمكن رفض المشروع .

ويستخدم هذا الأسلوب فى تحديد أولويات المشاريع ، حيث يتم ترتيب الأولويات تنازلياً طبقاً لربحيته ، حتى يمكن اختيار البديل الذى يحقق أقصى ربحية فى المدى الطويل حيث يقدم الرقم القياسى للربحية قياساً معيارى للعلاقة بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمشروع ومقدار الاستثمار الأسمى .

وغالباً ما ينظر للرقم القياسى للربحية باعتباره مقياساً أفضل من صافى القيمة الحالية فى تقييم المشروعات البديلة والتى تختلف قيمتها الاستثمارية إلا أنه نادراً ما يستخدم بمفرده فى اتخاذ القرارات الاستثمارية الرأسمالية ولكن يمثل جزءاً من عملية التقييم الكامل .

من الدراسة السابقة يتضح أن :
* هناك العديد من النواحي التى يجب أن تؤخذ فى الاعتبار ، عند إعداد الموازنة الرأسمالية وذلك من خلال تحليل النماذج المختلفة المتاحة بالنسبة للقرارات الرأسمالية طويلة الأجل .

وطبقاً لمفهوم الاستثمار تتضمن الموازنة الرأسمالية نوعين من القرارات الإدارية :

الأول : تقرير الإدارة للبداية الاستثمارية المختارة .

الثانى : تمويل الاستثمار .
وتتمتد قرارات الموازنة الرأسمالية لتشمل القرارات التقليدية التى تتخذها الإدارة فى معظم المشروعات ، وإحلال الآلات والمعدات .

وتهتم المشروعات التى تهدف إلى الربح بهذه القرارات ، وتحاول زيادة أرباحها ، سواء كان ذلك بزيادة الإيرادات أو بخفض التكاليف ، أو الاثنين معاً . أما المشروعات التى لا تهدف إلى الربح فتهتم بخفض تكاليف الخدمات التى تؤديها إلى حد ما الأدنى . وفى جميع المشروعات فإن قرار الاستثمار يجب أن يأخذ فى الاعتبار تحديد أحسن بديل ممكن لاستخدام المسواد

النادرة . وقد تتضمن البدائل استثمارات جديدة فى مواجهة الاستثمارات الحالية، أو استثمار واحد جديد فى مواجهة استثمار آخر بديل .
٥- قياس المخاطرة والتحليل فى حالة عدم التأكد

أولاً : قياس درجة المخاطرة:

تتميز جميع الاستثمارات طويلة الأجل بوجود عنصر عدم التأكد فيما يتعلق بالمخرجات أو الأنشطة الاستثمارية (أو نجاح المنتجات) ، وكذلك بالنسبة لمقدار التدفقات النقدية التى تتحقق من الاستثمار .
ويجب أن يؤخذ فى الحسبان عنصر عدم التأكد عند حساب معدل العائد المطلوب للاستثمار ، والأسلوب الشائع هو زيادة معدل العائد المطلوب للاستثمار البديل .

فمثلاً إذا كانت تكلفة رأس المال فى الشركة ١٥% ، وكان الحد الأدنى لمعدل العائد المطلوب هو ١٨% فإن الزيادة فى المعدل تمثل مقابل المخاطرة .
وقياس درجة المخاطرة تعتمد على قياس الربح المتوقع لكل مشروع وكذلك قياس معامل الاختلاف والانحراف المعياري .
وبالتالى يتم اختيار المشروع الأكثر ربحية والأقل انحراف معيارى .
مثال ١٤ :

إذا توافرت لديك البيانات الآتية عن مشروعين س ، ص :

الاحتمال	صافى الربح بالآلاف	
٠,٥	١٠٠	مشروع (س)
٠,٤	٢٠٠	
٠,١	٧٠٠	
		مشروع (ص)
٠,١	٥٢٠	
٠,٤	١٢٠	
٠,٥	٢٠٠	

المطلوب : اختيار البديل الأفضل فى ضوء الربح المتوقع ومعامل الاختلاف والانحراف المعياري .
الحل :

$$\text{الربح المتوقع للمشروع (س)} = ٠,٥ \times ١٠٠ + ٠,٤ \times ٢٠٠ + ٠,١ \times ٧٠٠$$

$$\begin{aligned} \text{ج } 200 &= 70 + 80 + 50 \\ \text{الربح المتوقع للمشروع (ص)} &= 0,5 \times 200 = 0,4 \times 120 + 0,1 \times 520 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{ج } 200 &= 100 + 48 + 52 \\ \text{معامل الاختلاف للمشروع س} &= 0,4 \times (200 - 200)^2 + 0,5 \times (200 - 100)^2 \\ &+ 0,1 \times (200 - 70)^2 + 0,1 \times (50)^2 + 0,4 \times \text{صفر} + 0,5 \times (100 - 100)^2 \\ &= 25000 + 5000 = 30000 \end{aligned}$$

$$\sqrt{\frac{30000}{173}} = \text{الانحراف المعياري}$$

$$\begin{aligned} \text{معامل الاختلاف للمشروع ص} &= 1,4 \times (200 - 120)^2 + 0,1 \times (200 - 520)^2 \\ &+ 0,5 \times (200 - 200)^2 + 0,5 \times (80 - 200)^2 + 0,1 \times (320 - 200)^2 \\ &= 12800 = 2560 + 10240 = 12800 \\ \sqrt{12800} &= \text{الانحراف المعياري} \\ 113,14 &= \end{aligned}$$

من مقارنة المشروعين س ، ص نجد أن الربح المتوقع متساوي في المشروعين ولكن نجد أن درجة المخاطرة من خلال معامل الاختلاف والانحراف المعياري أقل من المشروع ص وبالتالي فهو أفضل من س .

في المثال السابق افترضنا تساوي الربح المتوقع ولكن قد يختلف الربح في المشروعين ومن ثم نجد نتائج متعارضة فقد يزيد الربح المتوقع لأحد المشروعين ولكن تزيد أيضا درجة المخاطرة المقاسة من خلال معامل الاختلاف والانحراف المعياري . وبالتالي يكون هناك صعوبة في تفضيل أحد المشروعات لذلك يستخدم ارتباط معامل الاختلاف حيث ينسب الانحراف المعياري لحجم الربح المتوقع .

الانحراف المعياري

أى أن ارتباط معامل الاختلاف = $\frac{\text{الانحراف المعياري}}{\text{الربح المتوقع}}$

مثال ١٥ : إذا توافر لدينا البيانات التالية عن المشروع (س) والمشروع (ص) :

الاحتمال	صافي الربح بالآلاف	مشروع (س)
٠,٥	٧٥	
٠,٣	١٥٠	
٠,٢	٢٠٠	
٠,٤	١٠٠	مشروع (ص)
٠,٥	١٢٠	
٠,١	١٨٠	

المطلوب : الاختيار بين البديلين اعتمادا على الربحية ومعامل الاختلاف والانحراف المعياري ؟

الحل : الربح المتوقعة في المشروع (س) = $٠,٣ \times ١٥٠ + ٠,٥ \times ٧٥ = ١٢٢,٥$
 $١٢٢,٥ = ٤٠ + ٤٥ + ٣٧,٥ = ٠,٢ \times ٢٠٠ +$

الربح المتوقعة للمشروع (ص) = $٠,١ \times ١٨٠ + ٠,٥ \times ١٢٠ + ٠,٤ \times ١٠٠ = ١١٨$
 $١١٨ = ١٨ + ٦٠ + ٤٠ =$

$$\begin{aligned} \text{معامل الاختلاف في المشروع س} &= ٠,٥ \times (١٢٢,٥ - ٧٥)^2 + ٠,٣ \times (١٢٢,٥ - ١٥٠)^2 + ٠,٢ \times (١٢٢,٥ - ٢٠٠)^2 \\ &= ٠,٢ \times (٧٧,٥)^2 + ٠,٥ \times (٤٧,٥)^2 + ٠,٣ \times (٢٧,٥)^2 \\ &= ٢٥٥٦,٢٥ = ١٢٠١,٢٥ + ٢٢٦,٨٧٥ + ١١٢٨,١٢٥ \\ \text{الانحراف المعياري في المشروع (س)} &= \sqrt{٢٥٥٦,٢٥} = ٥٠,٥٥٩ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{معامل الاختلاف في المشروع (ص)} &= ٠,٤ \times (١١٨ - ١٠٠)^2 + ٠,٥ \times (١١٨ - ١٢٠)^2 + ٠,١ \times (١١٨ - ١٨٠)^2 \\ &= ٠,٤ \times (١٨)^2 + ٠,٥ \times (٢)^2 + ٠,١ \times (٦٢)^2 \\ &= ١٢٩,٦ + ٢ + ٣٨٤,٤ = ٥١٦ \end{aligned}$$

$$\text{الانحراف المعياري في المشروع (ص)} = \sqrt{٥١٦} = ٢٢,٧$$

بمقارنة المشروع (س) والمشروع (ص) نجد المشروع (س) أفضل لأنه أكثر ربحية ، ومن ناحية معامل الاختلاف والانحراف المعياري نجد أن المشروع (ص) أفضل لأن درجة مخاطرته أقل . وبالتالي يكون اتخاذ القرار صعبا ومن ثم نستخدم ارتباط معامل الاختلاف.

$$\text{أى أن ارتباط معامل الاختلاف} = \frac{\text{الانحراف المعياري}}{\text{الربح المتوقع}}$$

$$٥٠,٥٥٩$$

$$\text{بالنسبة للمشروع (س)} = \frac{١٢٢,٥}{٠,٤١٣} =$$

$$\text{بالنسبة للمشروع (ص)} = \frac{٢٢,٧}{١١٨} = ٠,١٩٢$$

∴ المشروع (ص) أفضل رغم أن ربحيته أقل ولكنه يتعرض لدرجة مخاطرة أقل حتى لو نسبت إلى الربح المتوقع .

٦- تحليلات التكلفة والحجم والربح أولاً : استخدام تحليلات التكلفة والحجم والربح في اتخاذ قرارات التوسع

تستخدم تلك التحليلات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الآلات الحديثة أو التوسع في الطاقة الحالية :
تحتاج الإدارة إلى اتخاذ قرار فيما يتعلق باستخدام الآلات الحديثة والتوسع في الطاقة الحالية لمواجهة الزيادة المطلوبة في حجم المبيعات فزيادة التكاليف الثابتة تخفض الأرباح بعد نقطة التعادل بنفس القدر أو تزايد الخسائر قبل نقطة التعادل بمقدار الزيادة .
أما انخفاض التكاليف فيخفض من نقطة التعادل وتزيد الأرباح بعد نقطة التعادل بقيمة النقص ، وتقل الخسائر قبل الوصول إلى نقطة التعادل بمقدار مساو لنقص التكاليف الثابتة .
فنقطة التعادل توضح أثر الزيادة أو خفض التكاليف على الربحية ، ومن ثم يمكن للمنشأة أن تختار بين البدائل المختلفة .
مثال ١٦ : فإذا فرضنا أن الحد الأقصى لطاقة المبيعات في الشركة الصناعية الفرضية يقدر بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه ، ويؤكد مدير المبيعات إمكانية تحقيق زيادة في المبيعات بحيث تصل إلى ١٢٥,٠٠٠ جنيه .
وبحساب الطاقة الإضافية المطلوبة لمقابلة الزيادة في الطلب، وجد أنه من الضروري إضافة ٦٥٠٠ جنيه إلى التكاليف الثابتة ، ووجد أن زيادة الإنتاج والمبيعات سوف يكون لها انعكاسها في تحقيق وفورات في التكاليف المتغيرة .

الحل :

يتم تصوير القوائم المقارنة بين مبيعات ١٠٠,٠٠٠ جنيه ، ١٢٥,٠٠٠ جنيه
م ١٩ الموازنات والمحاسبة الحكومية

الطاقة المقترحة		الطاقة الحالية		بيان
				إيراد المبيعات
				تكاليف متغيرة
(%١٠٠)	١٢٥٠٠٠	%١٠٠	١٠٠٠٠٠	الربح الحدى (حد)
%٥٥	٦٨٧٥٠	%٦٠	٦٠٠٠٠	المساهمة
				التكلفة الثابتة
%٤٥	٥٦٢٥٠	%٤٠	٤٠٠٠٠	صافى الربح
				الزيادة فى صافى الربح
				٣٥٠٠٠
				١٥٠٠٠
				٢٤٧٥٠

وتؤكد الزيادة المتوقعة فى صافى الربح الرغبة فى التوسع .
كما أنه يمكن استخدام المعادلات التالية عند اتخاذ قرار بشأن التوسع
فى الطاقة الحالية .

نقطة التعادل الحالية = $\frac{\text{التكاليف الثابتة الحالية}}{\text{نسبة الربح الحدى}}$

- مبيعات التعادل نتيجة للتوسع = $\frac{\text{التكاليف الثابتة الحالية} + \text{التكاليف الثابتة الإضافية}}{\text{نسبة الربح الحدى}}$

- قيمة المبيعات المطلوبة لتحقيق الربح الحالى = $\frac{\text{التكاليف الثابتة الحالية} + \text{التكاليف الثابتة الإضافية} + \text{الربح الحالى}}{\text{نسبة الربح الحدى}}$

- قيمة المبيعات المطلوبة لتحقيق العائد الحالى على الاستثمار = $\frac{\text{التكاليف الثابتة الحالية} + \text{التكاليف الثابتة الإضافية} + \text{العائد الحالى على الاستثمار} + \text{العائد على الاستثمار الجديد}}{\text{نسبة العائد الحدى}}$
ففى المثال السابق يمكن تحديد نقطة التعادل كالتالى :

نقطة التعادل الحالية = $\frac{\text{التكاليف الثابتة الحالية}}{\text{نسبة العائد الحدى}}$

نسبة العائد الحدى

٢٥٠٠٠

٦٢٥٠٠ = $\frac{25000}{\%٤٠}$

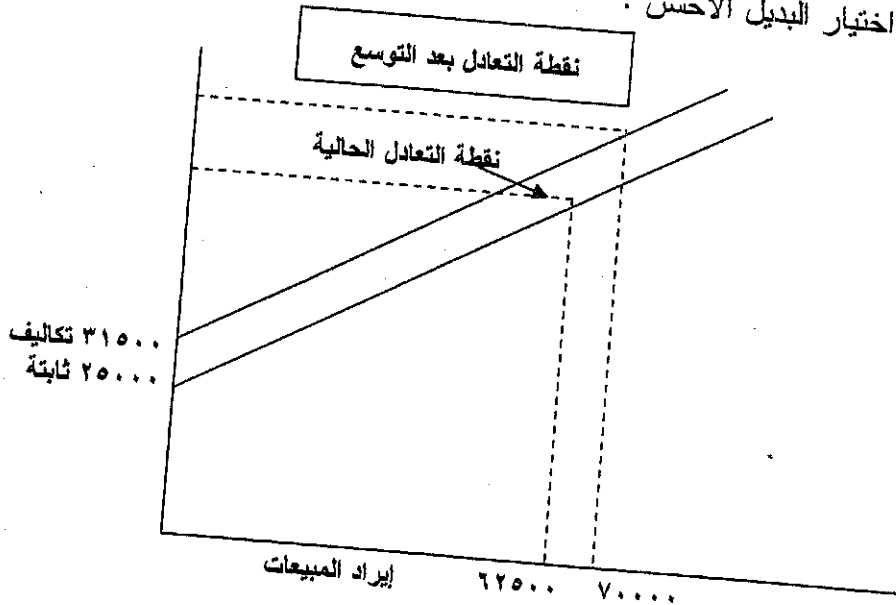
نقطة التعادل نتيجة للتوسع المقترح =
التكاليف الثابتة الحالية + التكاليف الثابتة الإضافية

$$\begin{aligned} \text{نسبة العائد الحدى} \\ 70000 = \frac{31000}{\%40} = \frac{60000 + 20000}{\%40} \end{aligned}$$

∴ الزيادة فى نقطة التعادل = $70000 - 62000 = 8000$
وبعد التوسع سوف تقل الأرباح عندما تكون أحجام المبيعات ثابتة وكذلك سوف تزيد الخسائر .
ويمكن إثبات ذلك عن طريق استخدام حجم مبيعات ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مثلاً .

بيان	طاقة حالية	طاقة مقترحة
إيرادات المبيعات	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
نقطة التعادل	٦٢٥٠٠	٧٠٠٠٠
المبيعات بعد نقطة التعادل	٣٧٥٠٠	٣٠٠٠٠
النسبة المئوية للربح الحدى	%٤٠	%٤٥
صافى الربح	١٥٠٠٠	١٣٥٠٠

كما يمكن توضيح ذلك بيانياً عن طريق رسم خريطة تعادل تحت كل بديل ومعرفة اثر تغير التكاليف الثابتة على نقطة التعادل والربحية ، ومن ثم يمكن اختيار البديل الأحسن .



ثانياً : مقارنة التغير فى التكاليف المتغيرة أو التكاليف الثابتة

يختلف أثر التغير فى التكاليف الثابتة والمتغيرة على نموذج الربح .
مثال ١٧ قدر إيرادات المبيعات ١٠٠٠٠ وقد بلغت التكاليف المتغيرة الحالية ٥٠٠٠ ج والتكلفة الثابتة الحالية ٤٠٠٠ ج

فالمطلوب :

- (أ) توضيح تأثير النقص فى التكاليف الثابتة ب ١٠٠٠ ج .
(ب) توضيح تأثير النقص فى التكاليف المتغيرة ب ٢٠ % .

الحل :

بيان	الوضع الحالى	النقص فى التكاليف الثابتة ب ١٠٠٠ ج	النقص فى التكاليف المتغيرة ب ٢٠ %
إيرادات المبيعات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
التكاليف المتغيرة	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠
النسبة	%٥٠	%٥٠	%٦٠
الربح الحدى	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠
التكاليف الثابتة	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠
صافى الربح	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠

ويلاحظ أنه عند حجم مبيعات ١٠,٠٠٠ جنيه يزيد الربح الحالى ١٠٠٠ جنيه وهو القدر الذى تتخفف به التكاليف . وتختلف الأرباح والخسائر عند زيادة أو نقص المبيعات عن ١٠,٠٠٠ .

ونقارن فيما يلى الربح من إيرادات مبيعات ١٥,٠٠٠ جنيه .

بيان	الوضع الحالى	خفض التكاليف الثابتة ١٠٠٠ ج	خفض التكاليف المتغيرة ٢٠ %
إيرادات المبيعات	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
نسبة الربح/الحجم	%٥٠	%٥٠	%٦٠
الربح الحدى	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٩٠٠٠
التكاليف الثابتة	٤٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠
صافى الربح	٣٥٠٠	٤٥٠٠	٥٠٠٠

ثالثاً : كيفية إعداد الموازنة الرأسمالية

مثال ١٨ :

قدر الإنفاق الاستثمارى خلال سنة ٢٠٠٥ كالاتى :

المشروع	الربح الأول	الربح الثانى	الربح الثالث	الربح الرابع
مبانى جديدة	١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
آلات جديدة	١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
إجمالى	٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن تكلفة إقامة المبانى ٦٠٠٠٠ ج وأن المبنى يبدأ إعدادة
 فى سنة ٢٠٠٥ وينتهى منه فى سنة ٢٠٠٧ .
 المطلوب : إعداد الموازنة الرأسمالية لسنة ٢٠٠٥ .
 الحل :

الموازنة الرأسمالية لسنة ٢٠٠٥ .

بيان	تاريخ بداية المشروع	تاريخ نهاية المشروع	التكاليف المقدرة للمشروع	موازنة التكاليف				إجمالى
				الربح الأول	الربح الثانى	الربح الثالث	الربح الرابع	
مبانى جديدة	٢٠٠٥	٢٠٠٧	٦٠٠٠٠	١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
آلات جديدة	٢٠٠٥	٢٠٠٧	٥٢٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠
إجمالى				٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٧٧٠٠٠٠

- دور الموازنة الاستثمارية كأداة للرقابة فى مراحل النشاط الاستثمارى المختلفة :

مراحل النشاط الاستثمارى :

(أ) التخطيط .

(ب) التنفيذ .

(ج) إتمام التنفيذ وتشغيل المشروع .
ونتناول فيما يلى دور الموازنة كأداة للرقابة بالنسبة لكل مرحلة من

المراحل السابقة :

(أ) مرحلة التخطيط :

وتعتبر الرقابة فى مرحلة التخطيط رقابة سابقة أو مانعة ، والهدف منها
هو ترشيد القرارات التى تتخذها الإدارة ، حتى يمكن الاستخدام الأمثل للموارد
المتاحة .

