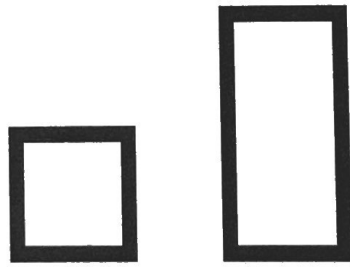


# الوحدة السادسة

مقدمة في محاسبة الأموال المخصصة



## 2. أساس الاستحقاق المعدّل Modified Accrual Basis

يتناسب أساس الاستحقاق المعدّل مع طبيعة عمل الحكومة. ويعني أساس الاستحقاق المعدّل تحقق الإيراد الذي يخص فترة مالية معينة ويغطي نفقاتها، عند ثبوته وإمكانية قياسه، وموافقة طرفي العلاقة عليه، أو صدور قرار به غير قابل للاستئناف، ويُعترف بالنفقات عند إمكانية قياسها (ثبوتها)، واعتمادها من الجهة الحكومية ذات العلاقة، ونشوء الدين على الحكومة وتوفّر تخصيصات لها.

وتعني الإيرادات الزيادة في موارد الحكومة المالية غير الناتجة عن التحويلات بين التخصيصات أو الاقتراض. كما تعني النفقات المبالغ المصروفة على حساب تخصيصات فترة مالية معينة.

ويمكن تلخيص شروط تحقق الإيرادات الحكومية، حسب أساس الاستحقاق المعدّل، عزيزي الدارس، كما يلي:

1. أن يكون الإيراد قابلاً للقياس.
2. ثبات الإيراد، وتحديد قيمته.
3. موافقة الأطراف ذات العلاقة عليه (الحكومة والمكّلف)، أو صدور قرار استئناف نهائي لتحديد ضريبة المكلف.
4. أن يخص الإيراد الفترة المالية، ويغطي نفقاتها.

كما يمكن تلخيص شروط الاعتراف بالنفقات الحكومية، حسب أساس الاستحقاق المعدّل، كما يلي:

1. أن تكون النفقة قابلة للقياس.
2. ثبات النفقة وتحديد قيمتها.
3. استلام الحكومة المواد والخدمات المتعاقد عليها.
4. نشوء الدين على الحكومة.
5. توفّر التخصيصات اللازمة لتغطية النفقة.
6. اعتماد النفقة من الجهات الحكومية صاحبة العلاقة.

تُسجّل عمليات الأموال المخصصة العامة والخاصة حسب أساس الاستحقاق المعدّل. إذ تُسجّل الإيرادات التي تخص الفترة المالية عند ثبوتها وإمكانية قياسها (تحققها). وقد تثبت بعض الإيرادات ويمكن قياسها (تتحقق) قبل تحصيلها مثل ضريبة الممتلكات (تثبت وتكون محددة القيمة في بداية الفترة المالية). وقد يتزامن تحصيل بعض الإيرادات مع ثبوتها وإمكانية قياسها مثل إيرادات الرسوم والرخص.

وتُسجّل الإيرادات المقدّرة الثابتة والممكن قياسها (المتحققة) قبل تحصيلها التي تخص الفترة المالية الحالية لحساب مراقبة الإيرادات مع بيان نوع الإيراد بتاريخ تحققه. أما الإيرادات المقدّرة التي يتزامن تحصيلها مع ثبوت قيمتها وإمكانية قياسها، فيتزامن تحقق الإيراد فيها حسب الأساس النقدي مع أساس الاستحقاق المعدّل. وتُسجّل بتاريخ قبضها (تحققها) لحساب مراقبة الإيرادات. وقد تُسجّل الإيرادات المقدّرة التي يتزامن تحصيلها مع ثبوت قيمتها وإمكانية قياسها قبل تحققها لمتابعتها والرقابة عليها. وتُسجّل النفقات محددة القيمة عند نشوء الدين وثباته للغير على الحكومة، وتوفّر التخصيصات اللازمة لتغطيتها، واعتماد الجهة الحكومية صاحبة العلاقة لقيمة النفقة.

### 3. توقيت تحقق إيرادات الأموال المخصصة

عُد مجلس المحاسبة الحكومية الوطني National Council of Governmental Accounting (NCGA) حسب مصدرها، وحسب توقيت تحققها. وسيتم فيما يلي عزيدي الدارس، وصف كل نوع من أنواع هذه الإيرادات حسب مصدرها وتوقيت تحققها.

#### أولاً: حسب مصدرها: تُصنّف إيرادات الخزينة العامة إلى:

1. الإيرادات الضريبية (مباشرة وغير مباشرة)

تكوّن الإيرادات الضريبية (ضريبة الممتلكات، ضريبة المبيعات، ضريبة الدخل ...) نسبة كبيرة من الإيرادات الحكومية. ويتصف تحصيل الإيرادات الضريبية بأنه إلزامي. وتُحصّل الضرائب عادةً خلال سنة الموازنة العامة، وقد يتأخر تحصيل جزء منها للفترة أو الفترات المالية المقبلة، ويُقدّر عدم قابلية جزء منها للتحصيل. تتحقق بعض الضرائب مثل ضريبة الممتلكات قبل تحصيلها، في حين يتزامن تحصيل بعض الضرائب مثل الرسوم والرخص مع تحققها.

2. الرسوم والرخص Licenses and Permits

يتزامن تحصيل هذه الرسوم والرخص عادةً مع تحققها. وتُتبع عدة أساليب للرقابة على الرسوم والرخص منها:

أ. مقارنتها بمثيلاتها في السنوات السابقة.

ب. مراقبتها ميدانياً والتفتيش عليها.

ج. ترقيمها بأرقام متسلسلة مقدماً.

3. الإيرادات من الأموال المخصصة الأخرى والمشاركة معها

Intergovernmental Revenues

تشارك عدة أموال مخصصة في إيراد معين. ويُحصّل أحد هذه الأموال المخصصة هذا الإيراد. ويُسجّل كل مال مخصص نصيبه من هذا الإيراد المشترك لحساب مراقبة الإيرادات. وتشمل الإيرادات من الأموال المخصصة الأخرى والمشاركة معها أيضاً، عزيدي الدارس، التالي:

### 3. توقيت تحقق إيرادات الأموال المخصصة

عُدَّ مجلس المحاسبة الحكومية الوطني National Council of Governmental Accounting (NCGA) الأمريكي مصادر الإيرادات الحكومية. وتُصنَّف هذه الإيرادات حسب مصدرها، وحسب توقيت تحققها. وسيتم فيما يلي، عزيزي الدارس، وصف كل نوع من أنواع هذه الإيرادات حسب مصدرها وتوقيت تحققها.

#### أولاً: حسب مصدرها: تُصنَّف إيرادات الخزينة العامة إلى:

##### 1. الإيرادات الضريبية (مباشرة وغير مباشرة)

تُكوِّن الإيرادات الضريبية (ضريبة الممتلكات، ضريبة المبيعات، ضريبة الدخل ...) نسبة كبيرة من الإيرادات الحكومية. ويتصف تحصيل الإيرادات الضريبية بأنه إلزامي. وتُحصَّل الضرائب عادةً خلال سنة الموازنة العامة، وقد يتأخر تحصيل جزء منها للفترة أو الفترات المالية المقبلة، ويُقدَّر عدم قابلية جزء منها للتحصيل. تتحقق بعض الضرائب مثل ضريبة الممتلكات قبل تحصيلها، في حين يتزامن تحصيل بعض الضرائب مثل الرسوم والرخص مع تحققها.

##### 2. الرسوم والرخص Licenses and Permits

يتزامن تحصيل هذه الرسوم والرخص عادةً مع تحققها. وتُتَّبَع عدة أساليب للرقابة على الرسوم والرخص منها:

أ. مقارنتها بمثيلاتها في السنوات السابقة.

ب. مراقبتها ميدانياً والتفتيش عليها.

ج. ترقيمها بأرقام متسلسلة مقدماً.

##### 3. الإيرادات من الأموال المخصصة الأخرى والمشاركة معها

##### Intergovernmental Revenues

تتشارك عدة أموال مخصصة في إيراد معيّن. ويُحصَّل أحد هذه الأموال المخصصة هذا الإيراد. ويُسجَّل كل مال مخصص نصيبه من هذا الإيراد المشترك لحساب مراقبة الإيرادات. وتشمل الإيرادات من الأموال المخصصة الأخرى والمشاركة معها أيضاً، عزيزي الدارس، التالي:

أ. المنح والمساعدات والتبرعات والهبات يعلن عنها عادةً مقدماً وتُسجّل نتيجةً لذلك، حسب أساس الاستحقاق المعدّل، بتاريخ تحققها الذي قد يسبق تاريخ تحصيلها. وتتحقّق المنح والمساعدات والتبرعات والهبات عندما تتقرّر، وحسب شروط المنحة، وفي الفترة المالية التي تخصها وتُغطي نفقاتها. وتُقسم المنح والمساعدات والتبرعات والهبات إلى:

- مقيدة لهدف معين Restricted تتحقّق عند إنفاقها على النشاط المعين المقيدة للقيام به.
- غير مقيدة لهدف معيّن Unrestricted تتحقّق عند إقرارها إذا سبق تحصيلها، وعند قبضها إذا تزامن تحققها مع تحصيلها.
- عينية Non-Cash Assets تشمل المنح والمساعدات والتبرعات والهبات غير النقدية. وتُسجّل باعتبارها أصولاً في مجموعة الأصول الثابتة.

ب. تحويل جزء من إيرادات أموال مخصصة لأموال مخصصة أخرى تشمل المبالغ التي يقتطعها القانون لحساب مال معيّن من إيرادات مال آخر. وتُسجّل باعتبارها تحويلات داخلية في دفاتر المال المخصص المحوّل له، وتحويلات خارجة في دفاتر المال المخصص المحوّل، الذي سبق تسجيله لها باعتبارها إيرادات.

ج. الإيرادات المشتركة بين الأموال المخصصة يُحدد مسبقاً نصيب كل مال من الإيرادات المشتركة بين الأموال المخصصة المختلفة. ولا تُسجّل الأصول والموارد المحوّلة لتمويل أموال مخصصة جديدة، من أموال مخصصة أخرى، في دفاتر الوحدة المحاسبية المحوّل لها، لحساب مراقبة الإيرادات، بل تُسجّل لحساب رصيد الأموال.

#### 4. إيرادات الخدمات العامة

تشمل إيرادات الخدمات الإيرادات المتحققة من الخدمات التي تقدمها الدوائر الحكومية، عدا إيرادات الشركات العامة، التي تُعالج أنشطتها وتظهر نتيجة أعمالها مستقلة عن الحكومة. وتُسجّل هذه الإيرادات بتاريخ ثبوتها وإمكانية قياسها الذي قد يسبق تاريخ تحصيلها أو يتزامن معه.

5. إيرادات المصادرات والغرامات  
يتزامن تحصيل المصادرات مع تحققها عند قبضها. أما الغرامات فقد يسبق تحققها  
تحصيلها أو يتزامن معه.

6. فوائد الاستثمارات المالية وأرباح بيعها  
تُسجّل أرباح الاستثمارات المالية وفوائدها بتاريخ تحققها حسب أساس الاستحقاق.  
وتُسجّل أرباح بيع الاستثمارات المالية عند تحققها حسب أساس الاستحقاق. وتتحقق  
أرباح بيع الاستثمارات المالية عند التخلص منها، أو تغيّر قيمتها بشكل دائم، حسب مبدأ  
التكلفة أو السوق أيهما أقل. وتُقيّم الاستثمارات في الأسهم، محددة القيمة، والاستثمارات  
في سندات الدين بالقيمة السوقية العادلة، ويؤثر تقييمها على قائمة الإيرادات والنفقات  
والتغيّر في رصيد الأموال 1.

7. المتحصلات من بيع أصول ثابتة  
يتحقق الإيراد عند بيع الأصل الثابت. ويُعدّ ثمن البيع كاملاً إيراداً، لأن الأصول الثابتة  
تُسجّل باعتبارها نفقات عند شرائها أو اقتنائها في المنشآت غير الربحية.

8. الإيرادات المتنوعة Miscellaneous Revenues  
تتصف الإيرادات المتنوعة بأنها قليلة الحدوث، ومكوناتها مختلفة في طبيعتها،  
وغير متكررة. وقد يتزامن تحصيل الإيرادات المتنوعة مع تحققها، وقد تتحقق قبل تاريخ  
تحصيلها.



## أسئلة التقويم الذاتي (1)

ناقش ثلاثة شروط تحقق الإيراد وتسجيل النفقة للتطبيق العملي.



ثانياً: حسب توقيت تحققها

تقسم الإيرادات الحكومية حسب توقيت تحققها إلى قسمين:

1. تتحقق قبل تحصيلها
2. يتزامن تحصيلها مع تحققها

ويشمل كل من النوعين السابقين:

- أ. إيرادات تخص الفترة المالية الحالية: تُوزع باعتبارها تخصيصات للفترة المالية الحالية وتغطي نفقات أنشطتها المقررة في الموازنة العامة.
- ب. إيرادات تخص الفترة أو الفترات المالية المقبلة: تُوزع تخصيصات للفترة أو الفترات المالية المقبلة وتغطي نفقات أنشطتها المقررة.
- ج. إيرادات غير قابلة للتحويل: تشمل الإيرادات المقدّر عدم قابليتها لتحويل نسبة من الإيرادات المتحققة قبل تحصيلها، وأيضاً من الإيرادات التي يتزامن تحصيلها مع تحققها. وتُحسب الإيرادات غير القابلة للتحويل عادةً على أساس نسبة مئوية من الإيرادات المستحقة أو الإيرادات القابلة للتحويل، أو الإيرادات التي تخص الفترة المالية الحالية، ونتيجة للخبرات السابقة.

وتكوّن الإيرادات المتحققة قبل تحصيلها مراقبة الإيرادات المستحقة. وتشمل:

1. إيرادات مستحقة قابلة للتحويل تخص الفترة المالية الحالية
2. إيرادات مستحقة قابلة للتحويل تخص الفترة المالية المقبلة
3. إيرادات مستحقة غير قابلة للتحويل

كما تُكوّن الإيرادات التي يتزامن تحققها مع تحصيلها مراقبة إيرادات غير ثابتة وتشمل:

1. إيرادات غير ثابتة قابلة للتحويل تخص الفترة المالية الحالية
2. إيرادات غير ثابتة قابلة للتحويل تخص الفترة المالية المقبلة
3. إيرادات غير ثابتة وغير قابلة للتحويل.

ويبيّن الشكل (1) قيود إثبات الإيرادات الضريبية.

يتوقع تحصيلها خلال السنة	الحالية	المقبلة	غير قابلة للتحويل
أ. ثبتت وأمكن قياسها (تحققت) قبل تحصيلها	من -/ مراقبة الإيرادات المستحقة		
	إلى -/ مراقبة الإيرادات	مراقبة إيرادات مؤجلة	إيرادات مستحقة غير قابلة للتحويل
ب. يتزامن تحصيلها مع ثبوتها وإمكانية قياسها	من -/ مراقبة إيرادات غير ثابتة		
	إلى -/ احتياطي إيرادات غير ثابتة	احتياطي إيرادات مؤجلة	احتياطي إيرادات غير قابلة للتحويل

الشكل رقم (1) قيود إثبات الإيرادات الضريبية