

مادة المحاسبة الحكومية

قسم الإدارة العامة

اعداد

مدرس المادة : م. عمار غازي إبراهيم

الفصل الاول

مدخل تعريفى للمحاسبة الحكومية

المحاسبة الحكومية :

تعتبر المحاسبة الحكومية فرع من الفروع التي يضمها علم المحاسبة و تعد المحاسبة الحكومية الاداة التنفيذية للموازنة العامة والوسيط في تثبيت المعلومات عن التصرفات المالية المخطط ان تقوم بها وحدات الدولة المختلفة في الفترة الزمنية القادمة وتقدم النتائج الفعلية لتلك العمليات المالية واجراء مقارنة لبيانات حقيقية مع البيانات المخططة (التقديرية) . وذلك لتأمين الوسيلة لأجراء الرقابة وضمان سلامة العمليات المالية وتحديد الانحرافات لتصحيح مسار الخطط المستقبلية بضوء ماتوفره من معلومات.

تعريف المحاسبة الحكومية :

تعرف المحاسبة الحكومية على انها ((مجموعة من القواعد والأسس الصادرة عن سلطة مركزية لتنظيم وتسجيل حركة الاموال الداخلة والخارجة للوحدات الخدمية العامة الممولة مركزيا والرقابة على تلك الاموال وتقديم الكشوفات الشهرية والسنوية عنها)) .

وتعرف بأنها ((عمليات اثبات حركة الاموال الداخلة الى الوحدات الحكومية أو صرف الاموال المخصصة من الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح في ضوء التشريعات النافذة واعداد التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها ، وتقديمها الى الجهات المختلفة)) .

او هي ((عمليات تسجيل وتبويب الايرادات والمصروفات الخاصة بالوحدات الحكومية الممولة مركزيا ، في ضوء القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة ، واعداد التقارير الدورية عنها))

ومن مفهوم التعاريف اعلاه يمكن ان نحدد النقاط الآتية :

١- ان المحاسبة الحكومية تتضمن مجموعة من القواعد والاسس المحددة بقانون او نظام معين او تعليمات مالية صادرة عن السلطة المركزية .

٢- تختص القواعد والاسس اعلاه بتنظيم وتسجيل حركة الاموال وما يتعلق بها وحتما يتم ذلك في مجموعة من السجلات وهذه هي المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي الحكومية .

٣- تنحصر عملية التنظيم والتسجيل بوحدات الدولة التي تمول مركزيا والتي تدخل ضمن الموازنة العامة .

٤- ضمن مفهوم التعاريف اعلاه بأن هذا الفرع من المحاسبة يتولى عملية الرقابة على حركة الاموال لهذه الوحدات العاملة بالمحاسبة الحكومية وقد تكون رقابة سابقة او لاحقة خارجية او داخلية .

٥- تنتهي عملية العمل المحاسبي هنا بالكشوفات الشهرية المتمثلة بموازنين المراجعة الشهرية والكشوفات السنوية المتمثلة بالحسابات الختامية / قياس النتيجة وقائمة المركز المالي .

ويتبين ان المحاسبة الحكومية تتشابه مع علم المحاسبة المالية الى حد بعيد ، من حيث انها تختص بالتسجيل والتبويب والتلخيص واعداد التقارير الدورية ، ومع ذلك فان المحاسبة الحكومية تختلف عن المحاسبة المالية من ناحيتين ، الأولى أن المحاسبة الحكومية تطبق في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، والثانية ان المحاسبة الحكومية مقيدة بمجموعة من التشريعات .

أهداف المحاسبة الحكومية :

تسعى المحاسبة الحكومية الى تحقيق عدة أهداف ، أهمها :

- ١- إثبات التصرفات المالية (العمليات المالية) وما يتعلق بها ، الخاصة بالوحدات الحكومية الغير هادفة للربح في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي الى اعطاء نتائج موحدة .
- ٢- الرقابة على الأموال العامة في التحصيل والدفع وفق ما محدد لها قانونا ، وكشف أي تلاعب في تلك الأموال.
- ٣- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على متابعة تنفيذ الموازنة بمقارنة التدفقات والاستخدامات للأموال العامة وتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات بالوقت المناسب .
- ٤- إعطاء صورة واضحة عن المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية ، وبيان مقدار العجز أو الوفر المحقق للدولة في نهاية السنة المالية .

*** ١١٠ مليار ايراد الدولة ككل فعلية

١٠٨,٥ مليار مصروفات الدولة ككل فعلية

١,٥ مليار وفر

- ٥- تقديم المعلومات الضرورية للمخطط المالي ، والتي تمكنه من رسم السياسات المالية المستقبلية من ضمنها اعداد الموازنة العامة للسنة المالية المقبلة .
- ٦- مساعدة الجهات الاقتصادية في تحليل البيانات لاعداد توزيع الدخل القومي بين الفئات المختلفة للمجتمع .

أهمية المحاسبة الحكومية :

تبرز أهمية المحاسبة الحكومية في تقديمها البيانات المالية الى جهات مختلفة تساعد في إدارة أعمالها والتصرف في اتخاذ القرار المناسب في مجال عملها ويمكن ان تلخص ذلك بما يلي :

- ١- توفير البيانات الضرورية للسلطة التشريعية بواسطة تقديمها جداول المصروفات والايادات متمثلة بخلاصة حساب قياس النتيجة اضافة الى قائمة المركز المالي والتي تحتاجها هذه السلطة لغرض مراقبة اعمال السلطة التنفيذية التي تكون ملزمة بالاعتمادات المصدقة ضمن الموازنة العامة وكذلك مسؤولة عن تحصيل الإيرادات وفق القوانين النافذة .
- ٢- توفير البيانات المالية للسلطة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ قانون الموازنة بمراقبة ومتابعة اعمال منتسبيها واتخاذ القرار في تعديل الانحرافات في الوقت المناسب .
- ٣- تعطي ارقام المحاسبة الحكومية الفعلية والتخطيطية صورة للمستثمرين في توجيه استثماراتهم بعد معرفة المركز المالي للدولة والخطط المعتمدة والمقرر تنفيذها في المستقبل .

٤- تقدم البيانات الحكومية معلومات مفيدة للاقتصاديين في تحليل النشاط الحكومي وحجمه مقارنة مع النشاط الخاص اضافة الى امكانية معرفة مساهمة القطاعات المختلفة في تكوين رأس المال على المستوى القومي .

٥- تخدم بيانات الدولة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي فئة الباحثون في تعزيز دراساتهم المالية والمحاسبة والاقتصادية في دعم البحوث في هذا المجال بأرقام حقيقية تمكن من تطور المجتمع .

خصائص المحاسبة الحكومية :

تستمد المحاسبة الحكومية خصائصها من البيئة التي تعمل بها وهي الوحدات غير الهادفة الى الربح ولذا يمكن ان تحدد خصائص هذا الفرع من فروع المحاسبة بما يلي :

١- يستلزم ان تكون نظم المحاسبة الحكومية متوافقة مع المتطلبات الدستورية والقوانين والانظمة في البيئة التي تعمل بها اذ تخضع الوحدات الحكومية العراقية لقيود قانون الادارة المالية والدين العام لسنة ٢٠٠٤ وقانون الموازنة العامة السنوي والتعليمات الخاصة به وتعليمات تنفيذ العقود الحكومية حيث تراقب السلطة التشريعية سلامة تخصيص الموارد وتنظيم الانفاق .

٢- يجب ان ينسجم النظام المحاسبي الحكومي من حيث المجموعة الدفترية وانواع الحسابات المفتوحة بها مع تقسيمات الموازنة العامة . لما لذلك من ترابط وثيق واهمية في تقديم النتائج النهائية .

٣- يجب ان يسمح النظام المحاسبي الحكومي بتسهيل عمليات الرقابة على التصرفات المالية سواء الداخلية او الخارجية .

٤- يجب ان يقدم معلومات واضحة عن التنفيذ مقارنة بالمخطط ويظهر مقدار الوفرة او العجز للسنة المختصة .

٥- يجب ان يخدم النظام المحاسبي الحكومي الحسابات القومية ويقدم البيانات بما تتطلبه عملية تصنيف المحاسبة القومية .

٦- يجب ان تظهر بيانات النظام المحاسبي الحكومي الاثار الاقتصادية والمالية لتنفيذ مشاريع الدولة في القطاعات المختلفة .

٧- لاتهدف الوحدات الحكومية الى تحقيق الارباح ولا تجري مقابلة بين المصروفات والايرادات وذلك لان هدف الوحدات الحكومية هو تقديم خدمة للمجتمع .

٨- غياب حافز المنافسة اذ يندر تنافس الانشطة الحكومية وذلك لانها تقدم مجانا او بمقابل رمزي لا علاقة له بالتكلفة .

٩- لا توجد علاقة مباشرة بين الايرادات والمصروفات اذ تحصل الوحدات الحكومية على التمويل من وزارة المالية لتغطية نفقاتها من ايرادات الدولة العامة .

وظائف المحاسبة الحكومية :

١- وظيفة القياس المحاسبي :

وهي وظيفة رقابية وليست محاسبية والتي تعنى بكيفية انفاق الاموال وتحصيل الايرادات ومدى توافق الانفاق مع ما مخطط له في الموازنة .

٢- وظيفة الاتصال المحاسبي :

تتحدد هذه الوظيفة بمستخدمي المعلومات المحاسبية وتعتبر التقارير المالية اهم وسيلة للاتصال المحاسبي حيث تستخدم هذه المعلومات لغرض :

أ- الشفافية والمساءلة : ويقصد بها الالتزام بتقديم التفسيرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية وذلك لكون الموارد الاقتصادية هي اموال عامة تعود للشعب .

ب- المتابعة : ويقصد بها التأكد من تنفيذ الموازنة العامة ومتابعة المشاريع الحكومية وتحصيل الإيرادات.

ت- الرقابة : وتشمل الرقابة الداخلية والخارجية حيث هناك رقابة سابقة للصرف ورقابة لاحقة للصرف وان الصرف تم بحدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة وسلامة الاجراءات القانونية وتم تطبيق التعليمات بصورة صحيحة .

ث- التخطيط : حيث تساعد هذه المعلومات على اعداد الموازنة للسنوات اللاحقة .

معلومات المحاسبة الحكومية والجهات المستفيدة من المحاسبة الحكومية

يمكن حصر الجهات المستفيدة بالاتي :

١- السلطة التشريعية (البرلمان) : لاغراض رقابة اداء السلطة التنفيذية

٢- الجهات العليا في الدولة : لأغراض الرقابة على الموازنة العامة

٣- اجهزة الرقابة الداخلية : لتدقيق العمليات المالية قبل الصرف

٤- اجهزة الرقابة الخارجية : لتدقيق العمليات المالية بعد الصرف

٥- المخطط المالي : لاغراض إعداد الموازنة العامة للسنة القادمة

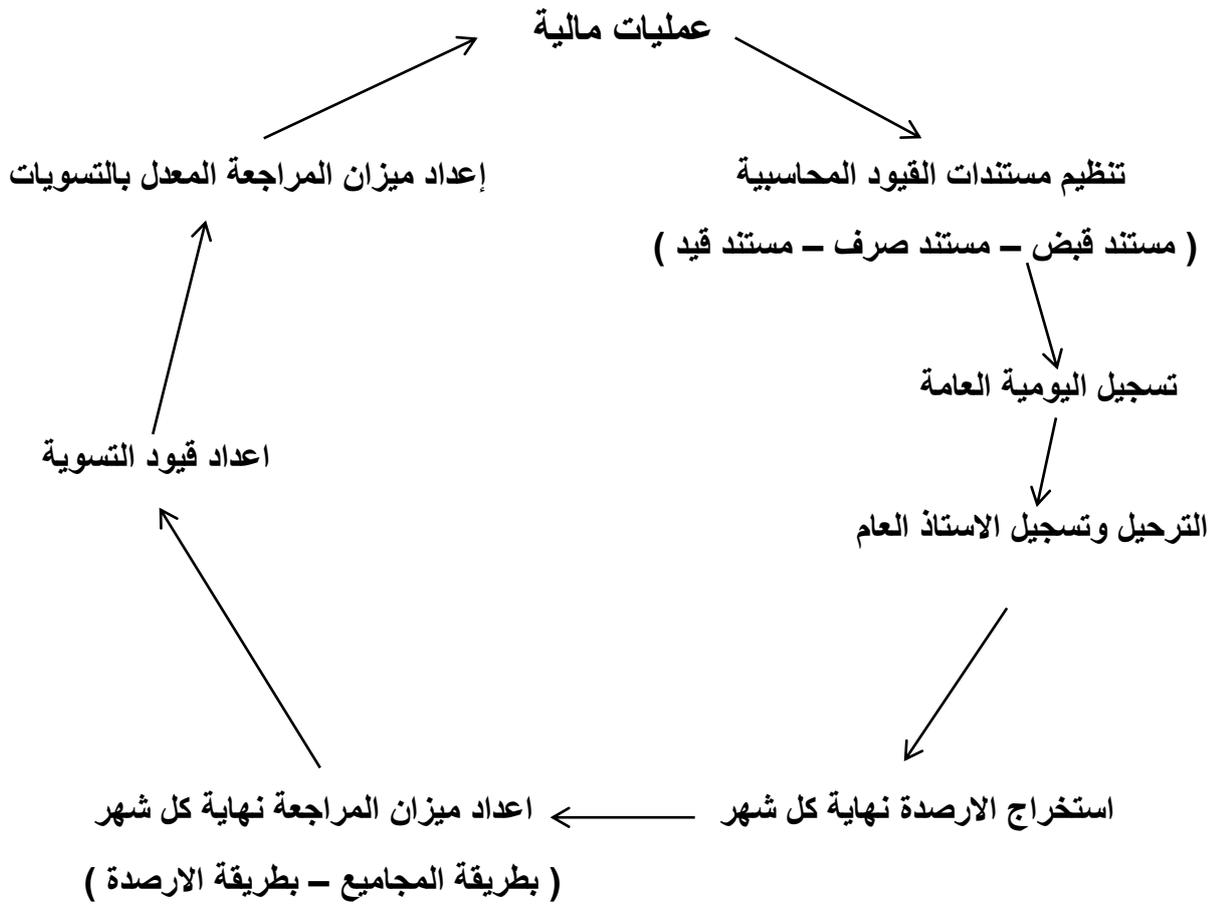
٦- المحلل الاقتصادي : لأغراض تحليل الانفاق العام

٧- المنظمات الدولية كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي .

٨- الباحثين والدارسين لأغراض البحوث والدراسات المطلوبة منهم .

الدورة المحاسبية :

وعلى هذا الأساس فإن الدورة المحاسبية في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية ستكون بالشكل الآتي :



شكل رقم (١) الدورة المحاسبية في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية

المحاسبة المالية ← الوحدات الهادفة للربح

الوحدات الغير هادفة للربح

المحاسبة الحكومية

مقيدة بمجموعة من القوانين والتعليمات

التشريع والمحاسبة الحكومية

- علاقة المحاسبة الحكومية بالتشريعات

هناك علاقة قوية بين المحاسبة الحكومية والتشريعات ، حيث تحدد أحكام التشريعات (القوانين والتعليمات) القيود التي يجب على المحاسب الالتزام بها عند قيامه بعمله سواء عند الصرف أو القبض لأي مبلغ ، ولا يمكن لأي حال من الاحوال تجاوز هذه التشريعات ، ومن أمثلة هذه التشريعات التي ينبغي على المحاسب الذي يعمل في الوحدات الحكومية الالتزام بها :

١- قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته .

٢- قانون الادارة المالية والدين العام لسنة ٢٠٠٤ .

٣- قانون الموازنة العامة السنوية .

٤- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة .

٥- التعليمات المتعلقة بدفع المصروفات العامة أو جباية الايرادات العامة ، الخاصة بالوحدات الحكومية .

لذلك فان للتشريعات أثر مباشر على المحاسبة الحكومية ، يبرز هذا الأثر من خلال الآتي :

١- توحيد المصطلحات :

لغرض ضمان الدقة في العمل المالي والمحاسبي ينبغي ان تكون المصطلحات المالية كافة ذات معنى واحد في جميع الوحدات الحكومية لتسهيل عملية الرقابة وسهولة اعداد الحسابات الختامية .

٢- تجانس الحسابات :

يتقيد المحاسب الحكومي بانواع الحسابات التي تفتح ومفهوم كل حساب لضمان استخراج خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية . وعلى الوحدات الحكومية مهما اختلفت طبيعة اعمالها ان تلتزم بانواع الحسابات المقررة من قبل السلطة المركزية وهذا يخدم السلطة المركزية عند توحيد تلك الحسابات في نهاية الشهر لاعداد ميزان المراجعة الموحد على مستوى الدولة وكذا الحال في السنة المالية عند توحيد الحسابات النهائية واعداد قائمة المركز المالي .

٣- تحديد نماذج السجلات المحاسبية :

تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية عنصر مهم من عناصر نجاح العمل المحاسبي والتي تساعد في تحديد عدد الموظفين وتساعد في تسهيل الحصول على البيانات المالية وتحليل الوضع المالي .

٤- وحدة نماذج المستندات :

ان توحيد نماذج المستندات له أهمية في سلامة العمل المالي والمحاسبي اذ يساعد الى حد كبير في تقليص حالات التزوير وسوء التصرف عن طريق احكام الرقابة على المستندات .

وان نماذج المستندات الصرف والقبض والتي تعتبر الوثيقة التي ينشأ بها القيد المحاسبي والتي تعزز بالمستمسكات الضرورية لعملية الدفع او القبض موحدة في وحدات الدولة ومحددة اشكالها سواء في ظل النظام المحاسبي الحكومي المركزي او في ظل النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وان لهذا التوحيد اسبابه التي اهمها :

- يساعد مرحلة التدقيق السابقة حيث ان الارقام المتسلسلة لتلك المستندات قد تنمى عملية التزوير خاصة وان عملية الطبع تتم في مطبعة حكومية واحدة وتجهز من قبل السلطة المركزية .

- ان عملية التوحيد هذه تقلل من كلف الطبع لهذه النماذج .

- ان البيانات المحاسبية المثبتة في حقول المستند الخاص بالصرف او القبض تساعد عملية التنظيم المحاسبي الموحد في وحدات الدولة المختلفة .

٥- الصلاحيات المالية :

تعد الصلاحيات المالية الركيزة الاساسية فهي من اهم واخطر المواضيع حيث يمكن تجاوز الخطأ المحاسبي ولا يمكن تجاوز الخطأ المالي وتمنح هذه الصلاحيات بموجب تشريعات ، وان المال العام في الوحدات الحكومية لا يحق لأي شخص التصرف به بضمنها مسؤول الوحدة والمال العام يحكمه القانون والوحدات تتصرف بالتحويل المنصوص عليه بموجب قانون اصول المحاسبات العامة او قانون الموازنة العامة او اي قانون نافذ والتصرف يجب ان يتم بحدود الصلاحية الواردة عليه ان أي خطأ يحصل يكون جسيماً لأنه يصيب العامة ومن غير الممكن تعديله بقيود محاسبية ويتحمل صاحب التصرف الخطأ نتيجة خطأه ويضمن بمبالغ الاضرار التي لحقت بالمال العام .

المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

تتميز المحاسبة الحكومية كما لاحظنا سابقاً بخصائص وسمات تجعلها فرعاً مستقلاً من فروع المحاسبة الاخرى وذلك نتيجة مجال تطبيقها في وحدات ذات طبيعة خاصة تملكها الدولة وتمارس نشاط معين ضمن أنشطة الدولة وتتصرف بحدود الاعتمادات المخصصة لها وتكون مسؤولة عن تحصيل الموارد المقررة جبايتها وفق القانون ورغم هذا الاختلاف الواضح .

فان كلا فرعي المحاسبة اعلاه تلتقيان في نقاط اساسية ومهمة وهو العمل التطبيقي والفني والذي يمكن ان نحدده بما يلي :

١- التسجيل الكامل للتصرفات المالية التي تنشأ في الوحدة المحاسبية وفق اسلوب القيد المزدوج .

٢- تشتركان في عملية الرقابة على العمليات المالية قبل وبعد الصرف .

٣- يعتمد كل من فرعي المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية على مجموعة من المبادئ والفروض المحاسبية مثل تكلفة التاريخية ، الموضوعية ، الثبات ، وحدة القياس ... الخ .

ان مبدأ الكلفة التاريخية يطبق في كلا النظامين مفترضين ان القوة الشرائية للنقود لا تتغير فالارقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرت على اساسه بغض النظر عن التغيرات التي قد في مستويات الأسعار .

- ٤- يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة دفترية متكاملة متمثلة باليومية العامة وسجلات الاستاذ اضافة الى المجموعة المستندية .
- ٥- تتفقان في اصدار الكشوفات الدورية المتمثلة باليومية العامة وسجلات الاستاذ اضافة الى المجموعة المستندية .
- ٦- يؤدي العمل المحاسبي في كل منهما الى اصدار القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية حيث تقدم المحاسبة المالية قائمة الدخل والمركز المالي وتقدم المحاسبة الحكومية حساب قياس النتيجة وقائمة المركز وان اختلفت طبيعة تلك القوائم الا ان الهدف هو توصيل نتيجة العمل المحاسبي .
- ومع هذا الاتفاق فهناك العديد من نقاط الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية وهي :
- ١- يتحكم التشريع في النظام المحاسبي الحكومي وتعمل المحاسبة في هذا المجال وفق قواعد واحكام محددة بينما المحاسبة المالية تتأثر فقط بالتشريع ببعض القواعد .
- ٢- تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الاموال المخصصة كما سنرى حيث تستمد الوحدات مقدرتها الاتفاقية من الاعتمادات المخصصة ضمن الموازنة العامة في حين ان المحاسبة المالية تعمل وفق نظرية الشخصية المعنوية او نظرية اصحاب المشروع .
- ٣- الهدف الرئيس للمحاسبة الحكومية احكام السيطرة على التصرف بالمال العام وجبايته في حين ان المحاسبة المالية تهدف بالاساس الى تحديد الربح والخسارة بالمشروع .
- ٤- تعتمد المحاسبة الحكومية على الحسابات والترميز الوارد في تقسيمات الموازنة العامة حيث تعتبر الاداة لتنفيذ الموازنة وتتغير الحسابات والترميز وفق ما يتطلبه المخطط في الموازنة العامة في حين المحاسبة المالية لا تعتمد على ذلك .
- ٥- تطبق المحاسبة الحكومية الاساس النقدي في قياس النتيجة في نهاية الفترة (السنة المالية) او الاساس النقدي المعدل على خلاف ذلك تعتمد المحاسبة المالية على اساس الاستحقاق .
- ٦- انعدام التمييز بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية في حين نجد التمييز في المحاسبة المالية من الأمور الاساسية .
- ٧- بسبب انعدام الربح والخسارة في المحاسبة الحكومية فان مبدأ الحيطة والحذر ينعدم استخدامها في التنظيم المحاسبي الحكومي وعدم فتح حسابات تخصيصات للخسائر المتوقعة في حين ان المحاسبة المالية تعتمد بالاساس على استخدام هذه الحسابات للخسائر المتوقعة عملاً بمبدأ الحيطة والحذر .