استاذة الماده: د. دنيا الموسوي **محاسبة حكومية**

الفصل الاول

مدخل تعريفي للمحاسبة الحكومية

اتسع مفهوم المحاسبة الحكومية ليتلائم مع تطور دورالدولة وما ترتب عليها من زيادة كبيرة في حجم النفقات ، حيث أصبحت تهتم بتقديم التقارير المالية المختلفة في أوقات محدده إلى الجهات ذات العلاقة حيث أن المحاسبة الحكومية أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات والتخطيط والمتابعة .

- تعد المحاسبة الحكومية فرعا مستقلاً من فروع المحاسبة، و أهم التعاريف المحاسبية لها

١- تعرف المحاسبة الحكومية بأنها: *نظام يختص بقياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية لإدارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف إلى تحقيق ربح وفق لتبويبات الموازنة العامة للدولة خلال مدة محددة وهي سنة ماليه.

***ويعد النظام المالي في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح (نظاما) خاصا للمعلومات المحاسبية ينظم عمل النشاطات المحاسبية والمالية للدولة ،وهو الاداة التنفيذية للموازنة العامة**

٢- كما تعرف بأنها فرع من فروع المحاسبة تطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

وتقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرارات من قبل الجهات التخطيطية والتشريعية العليا في الدولة.

٣- وتعرف بانها 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

وعليه فان اهم مايميز المحاسبة الحكومية عن باقي فروع المحاسبة هي:

أ- ان النظام المحاسبي الحكومي يجب ان يتفق مع الهيكل الاداري والمتطلبات القانونية للدولة
ب- عدم وجود مفهوم للربح في النظام المحاسبي الحكومي
ت- وحدة المصطلحات الفنية المستخدمة في تسجيل العمليات
ث- تقييد الحرية بفتح حسابات معينة دون اخرى
ج- استخدام نماذج موحدة من السجلات والمستندات للوحدات الحكومية جميعها
ح- ضرورة وجود الصلاحيات المالية لعمل النظام المحاسبي الحكومي

س /- إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية تستخدم للعديد من الأغراض منها ما يأتي: - ج/ أ- لوظيفة الاتصال المحاسبي ب- المساءلة المحاسبية على العمليات ج- التخطيط.

أهم خصائص (الوحدات الحكومية الخدمية) المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي:-

١- لا تهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق أرباح بل إلى تقديم خدمات عامة مجانية أو بمقابل نقدي رمزي، لذا فليس هناك حساب لرأس المال أو اندثار سنوي للموجودات الثابتة أو احتياطيات في حساباتها السنوية.

٢- غياب حافز المنافسة عموما بين الوحدات الحكومية في مجال النشاط الخدمي لكونها وحدات غير هادفة للربح وتقدم خدمات عامة للمجتمع وتمول نفقاتها من الخزينة العامة للدولة.

٣- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية (خلافاً لعمل المحاسبة المالية).

٤- تخضع الوحدات المحاسبية الحكومية لقيود قانونية منها قانون الموازنة السنوي وتعليمات تنفيذ الموازنة ولمراقبة السلطة التشريعية(البرلمان) والأجهزة الرقابية لتنظم إنفاق تخصيصاتها المالية السنوية.

س /عدم وجود علاقة مباشرة بين (الإيرادات والمصروفات) بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح و يعود ذلك إلى عدد من الأسباب منها:-ج/

أ- عدم وجود مفهوم لحساب الأرباح والخسائر* ب- إن تمويل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح من الموازنة العامة للدولة* ج- تودع جميع الإيرادات المحصلة بحساب جاري مغلق لوزارة المالية.

س / يختلف النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطا اقتصادي عن النظام المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية التي تؤدي خدمات عامة ج/ نظراً لاختلاف خصائص ومسميات كل منهما.

أهداف المحاسبة الحكومية :

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل :

١- تثبيت التصرفات المالية وما يتعلق بها والخاصة بالوحدات الحكومية غيرالهادفة للربح في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي إلى تقديم نتائج موحدة.
٢- فرض الرقابة على الإيرادات العامة وذلك من خلال متابعة تحصيل الايرادات وإيداعها في حساباتها المختصة وفق التشريعات
٣- فرض الرقابة على النفقات العامة من خلال متابعة مصروفات الدولة لضمان أن النفقات ، في حدود اعتمادات الموازنة وفقاً للتعليمات واللوائح المالية المنظمة للصرف
٤- تقديم صورة واضحة عن المركزالمالي للدولة في نهاية السنة المالية،بعد استكمال إجراءات إعداد الحسابات الختامية وبيان مقدار العجز أو الفائض
٥- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على متابعة تنفيذ الموازنة بمقارنة التدفقات والاستخدامات للأموال العامة وتحديد الانحرافات واتخاذ القرارات بالوقت المناسب .

أهمية المحاسبة الحكومية :

تبرز أهمية المحاسبة الحكومية في تقديمها البيانات المالية الى جهات مختلفة تساعدها 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 والايرادات 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

وظائف المحاسبة الحكومية :

اولا: وظيفة القياس المحاسبي : -

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

ثانياً: وظيفة الاتصال المحاسبي : -

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

١- الشفافية والمسائلة : ويقصد بها الالتزام بتقديم التفسيرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية وذلك لكون الموارد الاقتصادية هي اموال عامة تعود للشعب .
٢- المتابعة : ويقصد بها التأكد من تنفيذ الموازنة العامة ومتابعة المشاريع الحكومية وتحصيل الإيرادات.
٣- 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 .
٤- التخطيط : حيث تساعد هذه المعلومات على اعداد الموازنة للسنوات اللاحقة .

وأهم الجهات التي تستفيد من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي لاتخاذ القرارات بناءً على المعلومات التي يوفرها هذا النظام هي:-

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 .

أنواع الوحدات الحكومية

١- الوحدات الاقتصادية الحكومية، ويقصد بها كافة المؤسسات العامة ذات النشاط الاقتصادي التي تمتلكها الدولة كليًا أو جزئيًا.

٢- الوحدات الإدارية الحكومية، ويقصد بها الوحدات الحكومية ذات النشاط العام والتي تملكها الدولة كليًا، وتتكون من الوزارات، والمصالح الحكومية، والمدارس، والمستشفيات، والجامعات العامة ، وتنقسم الى نوعين :

أ- الوحدات الإدارية الحكومية الإيرادية، وسميت هذه الوحدات بالإدارية الإيرادية لأنها تحقق إيرادات تفوق نفقاتها بكثير لدرجة أنها تمثل مصدرًا من مصادر تمويل الخزينة العامة للدولة (مثل الضرائب والرسوم ، والكمارك ،وزارة النفط وغيرها).

ب- الوحدات الإدارية الحكومية غير الإيرادية، وسميت هذه الوحدات بالإدارية غير الإيرادية لأنها لا تحقق إيرادات (مثل وزاة الصحة ، ووزارة التعليم ، الدفاع ، والامن).

علاقة المحاسبة الحكومية بالتشريعات

عادة ما تحكم التشريعات كافة التصرفات المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التي تأخذ شكل قوانين أو تعليمات الصادرة عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ، وهذه التصرفات يتم توثيقها في مجموعة دفترية من أجل توصيل المعلومات للأطراف ذات الصلة بنشاط الوحدة الحكومية.

ومن هنا يمكن القول بأن 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 .

ففي العراق هناك بعض التشريعات (القوانين والتعليمات) التي ينبغي على المحاسب الالتزام بها:

١- قانون الادارة المالية والدين العام الاتحادي رقم (6) لسنة 2019 الذي ينظم العمل المحاسبي الحكومي في العراق حالياً

٢- قانون الموازنة الاتحادية السنوي

٣- تعليمات تنفيذ الموازنة التشغيلية السنوية الصادرة من وزارة المالية

٤- تعليمات تنفيذ الخطة الاستثمارية السنوية الصادرة من وزارة التخطيط
٥- تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم(2) لسنة 2014
٦- التعليمات المالية الصادرة من مجلس الوزراء وقوانين الرواتب والضرائب والكمارك
٧- قانون السفر والايفاد رقم (38) لسنة 1980

لذلك فان للتشريعات أثر مباشر على النظام المحاسبي الحكومي ، 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 :** - يحدد النظام المحاسبي الحكومي أنواع الحسابات المالية والسجلات المحاسبية الموحدة الواجب استخدامها في جميع الوحدات الحكومية الخدمية وبذلك يلتزم جميع المحاسبين الحكوميين بهذه التعليمات لضمان استخراج خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية السنوية للدولة.حيث اذا تباينت الحسابات ومفاهيمها فأن عملية التوحيد ستكون صعبة ان لم تكن مستحيلة مما يؤثر على سلامة النتائج وتقديمها في مواعيدها المقرر.
٣- **تحديد نماذج السجلات المحاسبية :** - تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية عنصر مهم من عناصر نجاح العمل المحاسبي الحكومي في إدارات الدولة، إذ يساعد من الناحية الإدارية في تحديد عدد الموظفين الحسابيين ويساعد من الناحية التدقيقية في الرقابة الداخلية والخارجية ومن الناحية التنظيمية تساعد نماذج السجلات الموحدة السلطات المالية في عرض البيانات المالية وتحليلها
٤- **وحدة نماذج المستندات :** - إن توحيد نماذج المستندات المالية مثل مستندات القبض والصرف والكشوفات في الوحدات الحكومية له أهمية في سلامة العمل المالي والمحاسبي في الدولة ويساعد في منع التزوير في هذه المستندات ونجاح عمليات التدقيق السابق واللاحق للصرف في الوحدات الحكومية.
٥- **الصلاحيات المالية:** يعتبر موضوع الصلاحيات المالية من المواضيع المهمة في النظام المحاسبي الحكومي ويجب أن يهتم جميع الموظفين الماليين والإداريين بذلك ، إذ أن الخطأ المحاسبي يمكن تعديله بقيود تسوية، أماالتجاوز على الصلاحيات المالية والإدارية فينشأ عنها الكثير من المخاطر التي قد تصل إلى تجريم الموظف وإحالته إلى المحاكم ، وتستمد الصلاحيات المالية والإدارية من التشريعات القانونية التي تنظم العمل المحاسبي مثل قانون الإدارة المالية و الموازنة السنوية وتعليمات تنفيذ الموازنات الجارية والاستثمارية وغيرها.

الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:-

إن طبيعة الأنشطة في الوحدات الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الأرباح بل إلى تقديم الخدمات العامة المجانية أو بأجور رمزية للمواطنين، بينما تهدف المحاسبة المالية المعتمدة في الشركات الاقتصادية لتحقيق الأرباح، ويترتب على ذلك وجود اختلاف في طرق تمويل تلك الأنشطة وكذلك الاختلاف في المبادئ والأسس التي تقوم عليها الحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية ويمكن بيان أهم نقاط الاتفاق والاختلاف بينها بالأتي: -

أولا : - النقاط التي تتفق فيها المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

١- ان كلا النظامين يطبق نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية في السجلات المحاسبية
٢- ان كلا النظامين يستخدم وحدة النقد كوحدة قياس محاسبي.
٣- يتم تطبيق مبدأ الكلفة التاريخية في أثبات قيمة المشتريات في كلا النظامين.
٤- يتفق النظامين في اعتماد مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لإثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر المحاسبية.

ثانياً - النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية:

العدد	أوجه الاختلاف	المحاسبة الحكومية	المحاسبة المالية
١	الهدف	لا تهدف الى تحقيق ربح أو خسارة وانما تهدف الى تحقيق المنافع العامة	تهدف الى تحقيق ربح أو خسارة
٢	نظرية الوحدة المحاسبية	نظرية الاموال المخصصة	نظرية الشخصية المعنوية المستقلة
٣	الالتزام بالمبادئ والأسس والطرق	السمة الاساسية للمحاسبة الحكومية الالتزام بالمبادئ والأسس والطرق وليس هناك مرونة للخروج على ذلك	توجد مرونة بالاختيار بين عدة طرق وأسس مقبولة في التطبيق
٤	الأسس المحاسبية	الأساس النقدي، والأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق
٥	مفهوم المقابلة	تتم المقابلة بين التدفقات الداخلة والخارجة لغرض قياس الفائض أو العجز	تتم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لقياس الربح والخسارة
٦	المصروفات والايرادات	لا تفرق بين المصروفات الايرادية والرأسمالية عند قياس النتائج	تفرق بين المصروفات الايرادية والرأسمالية عند قياس النتائج
٧	الإهتلاك	لا تحسب الإهتلاك على الأصول الثابتة	تحسب الاهتلاك على الأصول الثابتة
٨	مبدأ عمومية الإيرادات	يطبق لعدم استقلال الوحدات	لا يطبق لاستقلال كل وحدة بذمتها المالية
٩	الاحتياطيات والتخصيصات	لاتكون احتياطات وتخصيصات وذلك لعدم وجود مفهوم رأس المال وان حجم النشاط محدد مقدما بما تعده الدولة من موارد نقدية متجددة	تكون الاحتياطيات لدعم المركز المالي ، وايضا تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة وفقا لمبدأ الحيطة والحذر
١٠	إعداد الموازنات	يتم بتقديرالاستخدامات المطلوبة لوحدات الانفاق ومن ثم تقدير الموارد الازمة لمقابلتها	يتم بتقديرالموارد المتوقعة ثم القيام بتوزيعها على الاستخدامات المختلفة
١١	مبدأ الاستمرارية	تأخذ بسنوية المصاريف(سنة الموازنة)	تأخذ استمرارية المشروع إلى اجل غير محدد

س/ هل النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يطبق في جميع وحدات الجهاز الحكومي غير الهادفة للربح ؟

ج/ نعم ويتضمن هذا التوحيد تصميم السجلات والدفاتر، الدليل المحاسبي، الأساليب الفنية المستخدمة في التبويب والتسجيل والتحليل والقوانين والتعليمات.

س/ - لا توجد علاقة بين التحصيل والسداد فيما يتعلق (بالقروض طويلة الأجل):

ج/ نظراً لاستقلال الفترات المالية وارتباط كل حدث (التحصيل والسداد) بموازنة سنوية مستقلة، إذ يتم إدراج (القرض) في فترة الحصول النقدي علية (كإيرادات) ويتم إدراج التسديدات النقدية للقرض وفوائده في الفترات التي يتم الدفع فيها (كمصروفات) بسنة الدفع الفعلية

س/ لا تظهر قيم الموجودات الرأسمالية في الدفاتر المحاسبية بسبب:

ج/ عدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية في النظام المحاسبي الحكومي لاعتماده الأساس النقدي في أثبات العمليات المالية(ويقتضي لغرض السيطرة والرقابة على الموجودات المستخدمة في الوحدات الإدارية الحكومية أن يتم اعتماد نظام (الذمة المالية للموظف المخول باستخدام الموجودات بأنواعها) لحين تلف الموجود أو ترك الوظيفة العامة.

س/ تعالج القروض النقدية المستلمة من الغير وفوائدها محاسبياً في سجلات الوحدة الحكومية على حساب: -

أ- حساب الإيرادات في سنة القبض* ب- حساب النفقات في سنة التسديد*.

س/ تخضع الوحدات المحاسبية الحكومية لقيود قانونية منها قانون الموازنة السنوي وتعليمات تنفيذ الموازنة ولمراقبة السلطة التشريعية(البرلمان) والأجهزة الرقابية لتنظم إنفاق تخصيصاتها المالية السنوية.

ج/ حيث أن سبب خضوع كافة التصرفات المالية بالوحدات الخدمية الحكومية للقيود القانونية يعود الى أن أنشطة هذه الوحدات تمول عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها اللازمة لأداء واجباتها المكلفة بها ويتم التصرف بهذه التخصيصات المالية بإشراف ورقابة أجهزة الإدارة المالية للجهاز الحكومي من خلال مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم إنفاق الوحدة الحكومية لتخصيصاتها المالية المقررة لها بالموازنة العامة للدولة ، كما تنظم هذه القوانين الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات الحكومية هذه التخصيصات والإجراءات الخاصة بمعالجة هذه التجاوزات المالية، ومن أهم القيود القانونية التي تحكم عمل الوحدات الحكومية هي: [قانون الإدارة المالية والدين العام الاتحادي رقم/ ٦ لسنة/ ٢٠١٩ وقانون الموازنة السنوي والتعليمات الصادرة من وزارتي المالية والتخطيط الملحقة به وتعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم/ ٢ لسنة/ ٢٠١٤ وتعليمات تنفيذ المقاولات].