جامعة المستقبل

قسم المحاسبة :DEPARTMENT OF ACCOUNTING

المرحلة الثانية المادة حكومية:GOVERNMENT ACCOUNTING

عنوان المحاضرة

مفهوم الخزينة العامة وتشكيلاتها في النظام المحاسبي الحكومي

مدرس المادة :م.م سهام عبود حسين

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

الفصل الثالث

الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي والرقابة الداخلية

The organizational structure of Governmental Accounting system and internal control

النظام المحاسبي الحكومي في العراق أما أن يكون نظاماً مركزياً أو نظاماً لا مركزياً أو تمويل ذاتي والمقصود بالنظام المركزي هو ارتباط الوحدات الحكومية بالخزائن العامة في مراكز المحافظات، إذ لا توجد في هذه الوحدات بوحدة حسابية مستقلة كما سيتم توضيحه فيما بعد، أما النظام اللامركزي فان الوحدات لا ترتبط بالخزينة العامة وإنما لكل وحدة حكومية وحدة حسابية مستقلة مرتبطة بالمستوى الإداري الأعلى وصولاً إلى مركز الوزارة اذا كانت في المحافظات.

أولاً: مفهوم الخزينة العامة وتشكيلاتها *The concept of the General Treasury*

تعد الخزينة العامة بمثابة الصندوق الذي تودع فيه جميع الإيرادات العامة وتنفق منه النفقات العامة ففي ظل النظام المركزي تعتبر الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام أقساماً لوحدة واحدة من الناحية المحاسبية ذات مالية (صندوق) واحد حيث تودع فيه جميع الإيرادات التي تجبى وتسحب ما تحتاجه من نقد لتسديد نفقاتها الإدارية والخدمات الأخرى والمشاريع المكلفة بتنفيذها . ويعد هذا الصندوق بالنسبة للوحدة الحكومية بمثابة الخزينة العامة.وعلى ها الأساس فان من المهام الأولى للخزينة العامة الأولى جباية الإيرادات مما يفرض عليها مسك السجلات الخاصة بها لمتابعة المكلفين بدفع الضرائب والرسوم وغيرها، وقد تواجه هذه الحالة عقبات عملية إذ ليس من المنطق إن يتم تحقق الإيراد في وحدة حكومية معينة مثل الهيئة العامة للضرائب ويطلب من المكلف بتسديد ما عليه في وحدة حكومية أخرى (الخزينة)، مما يؤدي إلى الخروج عن أول مهمة من مهام الخزينة العامة وذلك لإناطة هذه المهمة إلى وحدة حكومية أخرى(الخزينة) على إن تقوم الأخيرة في نفس اليوم أو اليوم التالي أو أي فترة تحددها وزارة المالية بتعليمات لإيداع إيراداتها في الخزينة العامة أما بالنسبة للنفقات العامة فان التخصيصات التي وضعت تحت تصرف الوحدة الحكومية ضمن الموازنة العامة للدولة تؤدي إلى إن الوحدات الحكومية هي التي تقوم بالتعاقد مع الغير وتلتزم بتنفيذ الخدمات والأعمال أو

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

شراء المواد على وفق أغراض الصرف المعتمدة لها ضمن موازنتها الجارية أو الاستثمارية، لذا قد تضطر الوحدات الحكومية على الاستعانة بحسابات وسيطة لتوفير مقومات تنفيذ الصرف بصورة صحيحة ومسك السجلات اللازمة للتحقق من أللالتزامات التي عليها وحقوق الغير التي بذمتها ومتابعة تسويتها. هذه الحقيقة تنشئ حالة جديدة في النظام المركزي وهي ما يمكن إن يسمى (بالازدواج العمل المحاسبي إدارياً) أي إن مستند الصرف الواحد يسجل في مجموعتين من السجلات هي: سجلات الوحدة الحكومية المختصة وسجلات الخزينة العامة(الصائغ، 1976: 83) وفي السنوات الأخيرة بدأت الكثير من الوحدات الحكومية تتجه نحو التحول من النظام المركزي الى النظام اللامركزي وفقاً لتوجه وزارة المالية نحو هذا التحول.

إن الأعمال التي تقوم بها الخزينة العامة كما ذكر آنفاً لا يمكن ان تتولاه إدارة واحدة بسبب ضخامة العمل وتنوعه في الدولة فانه يصطدم عملياً بعقبات جغرافية بسبب انتشار إدارات الدولة في كافة إنحاء القطر وخارجه مثل السفارات والممثليات العراقية خارج العراق. وعلى هذا الأساس فقد قسمت الخزينة العامة في العراق إلى فروع متعددة ضمن مجموعتين وعلى النحو ألآتي:

1- **الخزائن** *main treasuries*

أ. وزارة المالية – دائرة المحاسبة – قسم الأمور النقدية .

ب. مديرية الخزينة المركزية في بغداد.

ج. مديريات خزائن المحافظات.

د. الوحدات التي تطبق النظام المحاسبي اللامركزي.

2- **الخزائن الفرعية** *Sub- treasury*

أ. مديريات المال في الاقضية.

ب. صندوق النواحي.

وسيجري تناول كل من الخزائن السابقة بنوعيها بشيء من التفصيل وكالآتي:

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

1- الخزائن الـ *main treasuries*

ان هذه المجموعة من الخزائن تقوم بمهمة إدارة الموجود النقدي من حيث إيداع الإيرادات النقدية وصرف النفقات للوحدات المرتبطة بها وكذلك تدقيق عمليات الصرف او القبض الفعلي والتأكد من صحتها ومدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات وهي بذلك تقوم بمهمة التدقيق السابق للصرف ، ان احتفاظ الخزينة العامة بكافة مستندات الصرف والقبض جعل منها الدائرة الوحيدة في الدولة التي بإمكانها تصنيف مصروفات ومقبوضات الدولة كافة حسب أنواعها المحددة في الموازنة العامة وتقديم خلاصة بها إلى الجهات المختصة، والخزينة على هذا الأساس تقوم بإرسال خلاصة شهرية بحساباتها إلى مديرية المحاسبات العامة في وزارة المالية لتتولى تجميعها وتوحيدها على مستوى الدولة إذ تعد هذه البيانات ضرورية جداً لتحديد السياسة المالية للدولة عند تنظيم تخمينات الموازنة للسنة المالية أللاحقة .أما المهمة الأخيرة لهذه المجموعة من الخزائن فهي الإشراف على حسابات الإدارات الحكومية للتأكد عن مدى التزامها بمسك السجلات وعدم وجود أخطاء وعمليات تحريف بالبيانات من خلال مطابقة الخلاصة المقدمة من قبل الوحدة مع سجلات الخزينة وتصحيح الأخطاء في حالة وجود اختلاف بين سجلات الوحدة الحكومية وسجلات الخزينة.

2- الخزائن الفرعية *Sub- treasury*:

ان الخزائن الفرعية تتولى جزءاً من الأعباء الملقاة على عاتق الخزينة العامة كل حسب طبيعة المعاملات التي تنشأ فيها وهي كما يلي:

أ. مديرية مال القضاء:

تتولى هذه المديرية مهمة قبض إيرادات الدولة من المصادر المختلفة في القضاء كما تتولى مهمة تسديد نفقات الوحدات الحكومية الواقعة فيه إما استناداً إلى أوامر دائمية بالنسبة

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

للمصروفات الدورية المتكررة مثل رواتب الموظفين وأجور العمال المؤقتين ومخصصاتهم أو بموجب صكوك صادرة عن خزينة المحافظة المرتبطة بها إدارياً .

ان مهمة مديرية المال في القضاء فهي تتولى عملية تنظيم الحسابات من حيث تسجيل مستندات القبض والصرف في سجل يومية الصندوق ومن ثم إرسال تلك المستندات مع صورة قيود اليومية للمعاملات التي نشأت خلال الشهر إلى خزينة المحافظة لتتولى الأخيرة تسجيل هذه المستندات في سجلاتها المختصة وحسب التبويب الوارد فيها بعد مطابقته مع صورة سجل اليومية ومن ثم تقوم الخزينة بتنظيم خلاصة شهرية موحدة بحسابات المحافظة بكاملها.

ب. **صناديق النواحي**

تقوم صناديق النواحي بقبض الإيرادات المختلفة في الناحية وتسجيلها في يومية الصندوق ثم تسليمها إلى مالية القضاء المرتبطة به . إما النفقات فتتم من خلال مالية القضاء مثل رواتب الموظفين للجهاز المالي والإداري في الناحية وفي هذه الحالة تدفع محتويات مستندات الصرف من الموجود النقدي لصندوق الناحية وتسجل في يومية الصندوق أو بموجب شيكات صادرة من خزينة المحافظة وتعتبر الصكوك المدفوعة مبالغها بمثابة النقد في الصندوق ويجري تسليمها الى صندوق القضاء ضمن الإيرادات النقدية للناحية وفي نهاية كل شهر تقوم الناحية بإرسال مستندات القبض والصرف مع صورة قيود سجل يومية الصندوق الى خزينة المحافظة لتولى الأخيرة تسجيلها مجدداً في سجلاتها .

ثانياً:المركزية في النظام المحاسبي الحكومي وأسس الارتباط بين الخزائن الرئيسية والفرعية.

ان النظام المحاسبي الحكومي المركزي *General Governmental accounting system* يتجسد بإناطة مسؤولية إدارة النظام المحاسبي الحكومي بالخزينة العامة على وفق الصيغة التي اشرنا إليها آنفاً. باعتبارها الصندوق الذي تودع فيه موارد الدولة وتسحب منه نفقاتها ، وقيامها بتدقيق التصرفات المالية للوحدة الحكومية وتنظيم حساباتها، ان إعمال الخزينة العامة بالنسبة لطبيعة الأعمال والخدمات التي تقوم بها دوائر الدولة واتساعها وتنوعها لا يمكن أن تتولاه خزينة واحدة بأي حال من الأحوال لأنه يصطدم عمليا بعقبات جغرافية كما أسلفنا سابقا.لذلك فقد وزعت مسؤوليات

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

الخزينة العامة في العراق على فروعها المختلفة في المحافظات وخارج العراق وعلى أسس جغرافية بحيث ترتبط كل مجموعة من الوحدات الحكومية بفرع من فروع الخزينة على النحو الآتي:

1- ترتبط حسابات الوحدات المركزية في بغداد المتمثلة بالوزارات والمديريات العامة بمديرية الخزينة المركزية في بغداد .

2- ترتبط حسابات الدوائر الفرعية للوزارات والمديريات في كل محافظة بخزينة تلك المحافظة .

3- ترتبط حسابات الدوائر الفرعية للوزارات والمديريات الموجودة في الاقضية بصندوق مال القضاء.

4- ترتبط حسابات الدوائر الفرعية الموجودة في النواحي بصندوق الناحية.

5- ترتبط حسابات الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بوزارة المالية – دائرة المحاسبة .

ثالثاً: مزايا النظام المحاسبي الحكومي المركزي

1- إن أهم مزايا النظام المحاسبي المركزي هي:

أ. قوة الرقابة على الحساب الجاري بسبب عدم وجود حسابات متعددة مع المصرف ضمن رصيد الخزينة العامة.

ب. تمتع المدققين الداخليين بقدر عالي من الاستقلالية كونهم متواجدون في دوائر الخزائن المختلفة ولا توجد تأثيرات مباشرة من قبل الإدارات الحكومية التي يقومون بتدقيق حساباتها.

2- أبرز عيوب النظام المركزي هي:

أ. تأخير إجراءات الصرف بسبب ارتباط الوحدة الحكومية بالخزينة كوسيط وبسبب قلة المدققين الداخلين في الخزائن مقارنة بعدد الإدارات الحكومية المرتبطة بها.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

ب. تتطلب إجراءات الصرف من الإدارات الحكومية توفير المستندات المعززة للصرف (قوائم التجهيز ، سندات الإدخال ألمخزني ....الخ) وبسبب عدم انتظار المجهزين لمستحقاتهم لمدة قد تطول غالبا، فتقوم لجان المشتريات بتقديم قوائم تجهيز صورية وإدخالها مخزنيا وبعد ذلك يتم صرفها مما يشير إلى ضعف الرقابة على هذه النفقات وضعف الموثوقية في معاملات الصرف.

ج. إلقاء ألعبء بشكل كامل على الخزينة مما يؤدي إلى تأخير البيانات الشهرية والسنوية وإعداد الحسابات الختامية.

رابعاً: النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي *Decentralized Governmental Accounting System*

ان الوحدات الحكومية التي تعتمد على النظام اللامركزي ليس لها ارتباط بالخزينة، فهي لها الحق في فتح الحسابات الجارية في المصارف الحكومية بموافقة وزارة المالية. ففي هذا النظام تقع على عاتقه مسؤولية التدقيق السابق للصرف وتتحمل كذلك مسؤولية تنظيم الحسابات تنظيما كاملاً ضمن إطار دورة محاسبية متكاملة وتنظيم موازين المراجعة الشهرية لترسلها إلى دائرة المحاسبة في وزارة المالية، وإصدار الحسابات الختامية الخاصة بها وتمول هذه الوحدات تخصيصاتها عن طريق دائرة المحاسبة على أساس 12/1 شهرياً ويمكن ان يكون هذا التمويل تلقائياً عن طريق أوامر دائمية تبلغ إلى البنك المركزي ، ولا تموّل الوحدة الحكومية بالتمويل اللازم إلا إذا أرسلت موازين المراجعة الشهرية إلى وزارة المالية وفق المدة المحددة في قانون الإدارة المالية والدين العام خلال عشرة أيام من الشهر اللاحق.

1-مزايا النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

يمكن تحديد أهم مزايا النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي بالآتي:

أ. سرعة انجاز معاملات الصرف نتيجة قدرتها على الدفع مباشرة دون توسيط الخزينة بسبب وجود وحدة محاسبية متكاملة.

ب. سرعة إجراء التدقيق السابق للصرف بسبب وجود جهاز تدقيق داخلي متخصص ومتفرغ لأعمال الوحدة.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner

ج. السرعة في انجاز موازين المراجعة الشهرية لوجود عدد كافي من موظفي الحسابات.

د. تقليص استخدام السلف نتيجة قدرة الوحدة على تنفيذ التزاماتها بصورة مباشرة.

هـ. يوفر النظام قدراً عالياً من الرقابة على الديون إذ ستكون الوحدة مسؤولة عن تسوية السلف المدفوعة من قبلها.

و. ان استخدام حساب جاري خاص بالأمانات يوفر درجة عالية من الرقابة عليها كون الوحدة الحسابية قادرة على إعداد الكشوفات التحليلية للأمانات بأسرع وقت وتقديمها إلى الجهات المختصة.

2- عيوب النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي

أ. بسبب زيادة عدد الحسابات الجارية للوحدات التي تعتمد على هذا النظام (حساب جاري للنفقات ، حساب جاري للإيرادات ، حساب جاري للأمانات ، حساب جاري للخطة) مما يتطلب رقابة قوية للسيطرة على سلامة استخدام هذه الحسابات.

ب. ارتباط الرقابة والتدقيق الداخلي برئيس الوحدة الحكومية قد يؤدي إلى ضعف الرقابة على الأموال العامة.

ج. صعوبة توفير موظفي الحسابات والمدققين الداخليين ممن يتميزون بالكفاءة والمهنية العالية.

خامساً: نظام الرقابة الداخلية *Internal Control system*

يقصد بنظام الرقابة الداخلية في النظام المحاسبي الحكومي مجموعة الإجراءات التي تضعها السلطات المختصة لإدارات الدولة المختلفة لغرض المحافظة على مواردها وحسن التصرف بالنفقات العامة والاطمئنان إلى دقة السجلات المحاسبية والإحصائية بما يساعدها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات السليمة لتحقيق إدارة مالية فاعلة. وتبرز أهمية الرقابة الداخلية باعتبارها جزءًا لا يتجزأ من النظام المحاسبي الحكومي.

الممسوحة ضوئيا بـ CamScanner