

جامعة المستقبل

قسم المحاسبة: DEPARTMENT OF ACCOUNTING:

المرحلة الثانية المادة حكومية: GOVERNMENT ACCOUNTING:

عنوان المحاضرة

المفاهيم الاساسية في المحاسبة الحكومية متطلبات تصميم النظام المحاسبي  
الحكومي

اعداد سهام عبود حسين



## الفصل الأول

### **The basic concepts in Government Accounting** **المفاهيم الأساسية في المحاسبة الحكومية**

يعد النظام المالي في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح نظاماً خاصاً للمعلومات المحاسبية ينظم عمل النشاطات المحاسبية والمالية للدولة، إذ تعتمد المحاسبة الحكومية على القواعد القانونية والتعليمات التي تقررها السلطتين التشريعية والتنفيذية في كل دولة. و جدير بالذكر إن المحاسبة الحكومية في العراق كانت تعتمد على قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) الصادر عام 1940 والمعدل بالقانون رقم 13 لسنة 1942 الذي جاء بأربع وخمسين مادة قانونية تضمنتها فصول ستة هي: (الموازنة، الدورة الحسابية الواردات، المصروفات، المراقبة والتدقيق، أحكام عامة وألغى هذا القانون بعد نيسان 2003 فحل محله قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 والذي أدى إلى إرباك كبير في الوحدات الحكومية للدولة العراقية، إذ جاء بترجمة حرفية على ما يبدو من تشريع أمريكي، ما نتج عنه صعوبة تطبيقه في الوحدات الحكومية كونه لا ينظم العمل المحاسبي الحكومي كما نظمه قانون رقم (28) هذا من جهة، ومن جهة أخرى كثرة التناقضات في المصطلحات التي جاءت نتيجة الترجمة الخاطئة ولكن الجديد الذي جاء به هذا القانون هو النصوص الخاصة بالدين العام والصلاحيات المالية بين الحكومة الاتحادية والأقاليم والمحافظات غير المرتبطة بإقليم. وسنتناول في هذا الفصل المفاهيم الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي وكما يلي:

#### **أولاً: مفهوم النشاط الحكومي The concept of government activity**

لا تتبنى الحكومة في العصر الحديث أداء خدمات معينة دون أخرى بطريقة عشوائية، وإنما يحدث اختيار للخدمات التي تؤديها الدولة من مفهوم لهذه الخدمات يرشد دور الدولة في خدمة الجمهور، ويقضي هذا المفهوم بأن الخدمات التي تؤديها الدولة هي الخدمات الضرورية التي يلزم حصول الجمهور عليها دون النظر إلى المقدرة على دفع ثمنها، نظراً لآثارها الاجتماعية فضلاً عن فائدتها للجمهور مثل التعليم والصحة والدفاع والأمن والعدل.. الخ، وكذلك الخدمات الجماعية التي لا يمكن إن يستهلكها الفرد لوحده وإنما تقدم للمجتمع ككل مثل الطرق والجسور والخدمات البلدية الأخرى والأمن والدفاع.... الخ.

ثانياً: تعريف المحاسبة الحكومية وأهميتها: The definition of government accounting and its importance

تعد المحاسبة الحكومية فرعاً من فروع المحاسبة تطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، إذ تطبق فيها بعض مبادئ المحاسبة المالية مثل (الكلفة التاريخية والإفصاح). وتعرف المحاسبة الحكومية بأنها نظام يختص بقياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية لإدارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف إلى تحقيق ربح وفقاً لتبويبات الموازنة العامة للدولة، خلال مدة محددة وهي سنة مالية.

أو هي مجموعة من القواعد الموحدة التي تضعها سلطة مخولة قانوناً لتسجيل التصرفات المالية التي تقوم بها إدارات الدولة المختلفة لتنفيذ الخدمات العامة أو المشاريع والأعمال الحكومية الأخرى وتحليل هذه التصرفات بشكل يوضح نتائجها فضلاً عن المركز المالي للدولة في نهاية مدة محددة.

وقد عرفت بأنها تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة بالقطاع العام".

وعليه فإن أهم ما يميز المحاسبة الحكومية عن باقي فروع المحاسبة الآتي:

1. إن النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يتفق مع الهيكل الإداري والمتطلبات القانونية للدولة.

2. عدم وجود مفهوم للربح في النظام المحاسبي الحكومي.

3 وحدة المصطلحات الفنية المستخدمة في تسجيل العمليات.

4. تقييد الحرية بفتح حسابات معينة دون أخرى.

5. استخدام نماذج موحدة من السجلات والمستندات للوحدات الحكومية جميعها.

6. ضرورة وجود الصلاحيات المالية لعمل النظام المحاسبي الحكومي.

ثالثاً: وظائف المحاسبة الحكومية: The functions of government accounting

للمحاسبة الحكوميةوظيفتين أساسيتين هما:

1. وظيفة القياس المحاسبي: تركز نظم المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية (المشروعات التجارية على قياس نتيجة النشاط ومدى قوة أو ضعف المركز المالي فيها، أما القياس المحاسبي الحكومي فإنه يقتصر في الوقت الحاضر وفي معظم الدول على المحاسبة على الأموال وليس المحاسبة على العمليات، وهناك فرق كبير بينهما لأن المسألة المحاسبية عن الأموال هي

وظيفة رقابية وليست محاسبية كما هو الحال في وظيفة المحاسبة الحكومية التي تعنى بكيفية إنفاق الأموال العامة وتحصيل الإيرادات، ومدى توافق هذا الإنفاق مع ما مخطط له في الموازنة العامة للدولة، وإنها قد أنفقت على وفق ما تنص عليه التشريعات القوانين والأنظمة والتعليمات المالية الأخرى ذات العلاقة. بينما تتطلب المحاسبة على العمليات قياس العمليات بهدف المقابلة بين المجهودات أو التضحيات التي تكبدتها الوحدة الاقتصادية متمثلة بالمصروفات أو التكاليف وبين الانجازات أو المنافع التي تحصل عليها الوحدة ( الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح يتمثل ذلك بالإيرادات). أما في الوحدات الحكومية فتتمثل المحاسبة عن الأموال في زيادة الكفاءة أو زيادة الفاعلية.

## 2 وظيفة الاتصال المحاسبي: تتحدد وظيفة الاتصال المحاسبي في المحاسبة الحكومية بصورة

عامة بمستخدمي المعلومات المحاسبية وطبيعة المعلومات التي يحتاجونها. وتعد التقارير المالية وسيلة الاتصال المحاسبي المهمة، فمن البديهي إن يختلف شكل ومضمون التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية غير الحكومية عن تلك التي تصدرها الوحدات الحكومية هذا الاختلاف بصفة رئيسة إلى اختلاف طبيعة كل قطاع وطرق تمويله من ناحية واختلاف أهداف ودوافع مستخدمي المعلومات من ناحية أخرى إن معرفة طبيعة المعلومات التي يجب إن تتضمنها التقارير المالية تتطلب معرفة مستخدم هذه التقارير وطبيعة احتياجاتهم لتلك المعلومات اذ ان المعلومات محاسبية تستخدم لأغراض :

### أ- الشفافية والمساءلة **Transparency and accountability**: ويقصد بها الالتزام بتقديم

تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية وأية جهة أخرى كالأجهزة الرقابية أو التنفيذية أو القضائية التي لها الحق أو المبرر في طلب ذلك، وسند المسائلة هو إن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة أموال عامة تعود للشعب ولذلك فمن حقه إن يعرف مقدار تلك الموارد وكيفية إنفاقها، والمساءلة في ظل الأنظمة المحاسبية الحكومية التقليدية تقتصر على المسائلة المالية عن مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية المختلفة ومدى انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية، أما في الوقت الحاضر فإن المسائلة الإدارية أخذت تبرز بصورة أكثر ، إذ يقوم الجمهور والأجهزة الرقابية والإعلام بمساءلة الوحدات الحكومية عن الخدمات المقدمة وهل الأموال المخصصة استخدمت بكفاءة ودون إسراف؟ ومدى كفاءة الإدارات الحكومية في تحقيق الأهداف المعلن عنها. وقد ورد في اتفاقية المكسيك عام 2007 مجموعة من المبادئ التي يجب إن تلتزم بها الحكومات لتحقيق الشفافية والمساءلة وهي

(1) إعلان توزيع المسؤوليات بين وزارة المالية والبنك المركزي أو أي هيئة

مستقلة لإدارة الدين العام.

(2) إعلان أهداف الدين العام التكاليف والمخاطر وتحديد بها بوضوح.

(3) ترتيبات المقاصة والتسوية المتعلقة بتداول الأوراق المالية الحكومية.

(4) توفير المعلومات للجمهور عن سياسات إدارة الدين ونشاطات الموازنة

السابقة والحالية والمتوقعة بما في ذلك أسباب تمويلها والمركز المالي للحكومة.

(5) يجب إن تنشر الحكومة بانتظام معلومات عن رصيد وتكوين ديونها

وموجوداتها المالية بما في ذلك العملة المستخدمة فيها وأجال استحقاقها وهيكّل أسعار الفائدة المرتبطة بها.

(6) تولي جهة محايدة تدقيق حسابات أنشطة إدارة الدين العام.

**ب. المتابعة Continuation:** ويقصد بها التأكد من تنفيذ أنشطة وبرامج الموازنة العامة

للدولة مثل متابعة تحصيل إيرادات الدولة أو متابعة تنفيذ المشاريع الحكومية.

**ج. الرقابة Control** وتشمل الرقابة الداخلية والخارجية وتقتصر على الرقابة المالية

التقليدية للتأكد من سلامة التصرفات المالية للإدارات الحكومية والتزامها بالتشريعات

المالية ونزاهة موظفي الدولة في تحصيل الموارد المقدرة بالموازنة ومتابعة تحصيلها

فعلاً، والتأكد من إن الصرف قد جرى ضمن حدود الإعتمادات المخصصة في الموازنة ولم يتم التجاوز عليها، والتأكد من سلامة الإجراءات القانونية والتعليمات قد تم تطبيقها بشكل صحيح.

**د. التخطيط Planning:** تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية على إعداد

الموازنة العامة للدولة و الخطط والبرامج للسنوات اللاحقة.

وبصفة عامة هنالك أطراف عدة تستفيد من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي لاتخاذ

مختلف القرارات بناءً على المعلومات التي يوفرها هذا النظام وهي:

1. الجهات المسؤولة عن حسابات الدخل القومي: تعد الحسابات الحكومية الخطوة الأولى

في عملية جمع وتصنيف حسابات الدخل القومي للجهات المركزية الحكومية.

2. أجهزة الرقابة الداخلية: التي تستعملها لأغراض الرقابة.

3. وسائل الإعلام: لأعلام المواطنين عن الأنشطة الحكومية وإنجازات الحكومة.
4. المقرضون والمستثمرون في سندات الخزينة العامة.
5. المتبرعون لغرض متابعة تنفيذ المشاريع الممولة من أموالهم المتبرع بها للحكومة والتأكد من إنفاقها للأغراض المتبرع من أجلها.
6. أجهزة الرقابة الخارجية والمتمثلة بالجهات المختصة في وزارة المالية، وديوان الرقابة المالية، وهيئة النزاهة ومجالس المحافظات.
7. المنظمات الدولية: لأغراض المتابعة والدراسات والمقارنات حول الوضع المالي والمركز المالي للدولة، كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

#### رابعاً : أهداف المحاسبة الحكومية The objectives of government accounting

1. تطوير وظيفة القياس المحاسبي بما يتيح الرقابة على الأموال و العمليات معاً.
2. إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية يجب تطويرها لتشمل تقييم الأداء مالياً وعينياً فضلاً عن الرقابة التقليدية.
2. إن المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية يجب تطويرها لتشمل المسائلة عن الأداء، والتأكد من إن الموارد المخصصة استخدمت بكفاءة ودون إسراف، فضلاً عن المسألة التقليدية (المساءلة الإدارية).
3. إن تكون النظم المحاسبة قادرة على تلبية الحاجة إلى المعلومات المالية الأساسية اللازمة لتطوير التخطيط وإعداد البرامج والأنشطة الحكومية.
4. تطوير المحاسبة الحكومية لتتمكن من تقديم المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات ورسم السياسة المالية للدولة.
5. يجب إن يوفر نظام المحاسبة الحكومية المعلومات المعدة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية، وتزداد أهمية هذا الهدف بازدياد التوجه نحو توطيد العلاقة إلى درجة الدمج بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية.
6. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي، إذ تؤثر السياسات المالية الحكومية على النشاط الاقتصادي بصفة عامة سواء على الأفراد أم الشركات أم المؤسسات المختلفة، لذلك فهناك حاجة من الحكومة للإفصاح عن عملياتها وأنشطتها المالية للجمهور من

أفراد ومؤسسات) تستفيد من هذه المعلومات لتساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بشؤونهم المالية الخاصة وبما يخدم اقتصاد الدولة.

اما دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن هيئة الأمم المتحدة عام 1970 لخص الأغراض التي يمكن إن يحققها نظام متكامل للحسابات الحكومية بالآتي: (علي الدين، 1976:

1. وضع النظم المحاسبية بما يتفق مع الاحتياجات القانونية والتعليمات في الدولة.
2. يجب أن تكون هناك صلة كبيرة بين الأنظمة المحاسبية وتقسيمات موازنة الدولة.
3. الاحتفاظ بالحسابات الحكومية بطريقة تفصح بوضوح عن الأهداف والأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال، والسلطات التنفيذية المسؤولة عن استلام الأموال وإنفاقها في تنفيذ البرنامج.

4. إن تصمم النظم المحاسبية الحكومية بحيث تسهل عملية تدقيقها من قبل سلطات الرقابة الخارجية، فضلاً عن تيسير تقديم البيانات لأداء الرقابة الفعالة.

5. تطوير النظم المحاسبية الحكومية بطريقة تسمح بالرقابة الإدارية الفعالة للأموال والعمليات، وإدارة الإنتاج، والتدقيق الداخلي.

6. تطوير الحسابات الحكومية لتكون أكثر إفصاحاً عن النتائج الاقتصادية والمالية للبرامج من ضمنها قياس الإيرادات وتحديد التكاليف وتقرير نتائج التشغيل (موقف الفائض أو العجز) في الحكومة وبرامجها.

7. إن تكون النظم المحاسبية الحكومية قادرة على تلبية الحاجة إلى المعلومات الأساسية اللازمة لتطوير التخطيط وإعداد البرامج وتقييم الأداء.

8. الاحتفاظ بالحسابات الحكومية بطريقة تمكن من تقديم البيانات المالية اللازمة للتحليل الاقتصادي وإعادة تبويب المعاملات الحكومية والمساعدة في تطوير الحسابات القومية.

#### **خامساً: متطلبات تصميم النظام المحاسبي الحكوم The Governmental Accounting system design**

يقتضي عند تصميم النظام المحاسبي الحكومي مراعاة الاعتبارات الآتية:-

1. إن يكون النظام المحاسبي الحكومي منسجماً مع التوزيع المستخدم في الموازنة العامة للدولة، بسبب العلاقة الوثيقة بين عناصر الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي، إذ يعد تبويب الموازنة معياراً تقاس بموجبه نتائج التنفيذ الفعلي.

2. إن يكون النظام المحاسبي أداة مساعدة في التنفيذ السليم للبرامج والمشروعات الحكومية، وقادر على توفير النتائج المالية والاقتصادية التي تسمح بالقياس والتحليل المستمر للبرامج والحكم على مدى كفاءتها والتحقق من كفاية الاحتفاظ بالموجودات العامة التي تودع في ذمة

المسؤولين التنفيذيين في المستويات الإدارية المختلفة.

3. مراعاة أحكام نظام الرقابة الداخلية في تصميم النظام، وإن تكون إجراءات التدقيق الداخلي فعالة بحيث تتناسب وطبيعة وظروف العمل في الوزارات والإدارات الحكومية، بحيث تحدد وسائل مراقبة مسؤوليات الموظفين الإداريين، وتوضح مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات في جميع مراحل تنفيذ الموازنة.

4. أن يكون النظام قادراً على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التحليل الاقتصادي وتخطيط السياسات المالية وتنفيذها على المستوى القومي وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية.

5. أن يستخدم النظام المحاسبي مجموعة من المستندات والسجلات المالية والإحصائية موحدة في جميع الوحدات الحكومية بما يسهم بإنتاج معلومات متناسقة ومنظمة تسهل مهام الرقابة الخارجية.

6. أن يكون النظام قادراً على توفير نظام فرعي خاص بحسابات التكاليف التي توضح كلفة الوحدة الواحدة من الخدمة التي تقدمها الوحدة الاقتصادية لمساعدة الإدارات على الحكم فيما إذا كانت هذه الخدمة تنفذ بأقل كلفة ممكنة، وما هي درجة الكفاءة التي تنفذ بها.