

الاسبوع الثاني

خصائص الوحدات الحكومية، وإثر التشريع على النظام المحاسبي الحكومي، والفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية، والاسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة الحكومية.

في هذه المحاضرة سيتم بيان الجوانب الآتية:

أولاً: خصائص الوحدات الحكومية.

ثانياً: خصائص المحاسبة الحكومية.

ثالثاً: التشريع والمحاسبة الحكومية.

رابعاً: الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

خامساً: - الاسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة الحكومية.

وسيتم عرض الجوانب الآتية بالتفصيل.

أولاً: خصائص الوحدات الحكومية:

١. لا تهدف الوحدات الحكومية الى تحقيق الأرباح.

اذ تخصص الموارد عادة لمشروعات والخدمات العامة من أجل تقديم سلعة أو خدمة ضرورية للمجتمع ويلزم حصول الأفراد عليها دون النظر الى المقدرة على الدفع وبناء على ذلك يتحقق مشروعات والخدمات العامة إيرادات ومن ثم لا تجري مقابلة بين المصروفات والإيرادات بغرض معرفة نتيجة النشاط ولا يقتصر النشاط الحكومي على تأدية الخدمات العامة فقط بل قد يمتد ليشمل جزءاً من النشاط الاقتصادي وذلك عن طريق القطاع العام الذي تتماكبه وتشرف عليه أو تديره الإدارات الحكومية غير أن الأنشطة الاقتصادية ينبغي أن تهدف الى الربح ومن ثم يجب التمييز بين النشاط الحكومي الذي يهدف الى تأييده خدمة عامة والنشاط الحكومي الذي يهدف الى الربح اذ ان هذه التفرقة ضرورية لما يترتب عليها من وجوب اختلاف أسس وقواعد واجراءات المحاسبة في كليهما .

٢. غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الخدمي الحكومي.

في المجال الحكومي لا تتوفر المزايا التي تحققها المنافسة في الأنشطة الحكومية اذ ينذر تنافس هذه الأنشطة مع بعضها البعض بل قد يصعب خلق هذه المنافسة اذ تقدم الوحدات الحكومية خدمة ضرورية لأفراد المجتمع فهي ليست محل تبادل في الأسواق نظراً لأنها تقدم مجاناً او بمقابل رمزي لا علاقة له بالكلفة كما قد تحظر الحكومة على أفراد أو القطاع الخاص القيام

بتقديم بعض الخدمات الحكومية لذلك لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم الخدمات العامة انما هو سوق الاحتكار.

٣. لا يوجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية.

تقدم الوحدات الحكومية خدماتها للجمهور مجاناً او بمقابل رمزي ليس له علاقة بالكلفة ومن جهة أخرى لا توجد إيرادات مقابل تقديم الخدمات في هذه الوحدات اذ تحصل الوحدات الحكومية على التمويل اللازم لتغطية نفقاتها من الإيرادات العامة للدولة والتي تحصل عليها لما لها من سيادة على الأفراد والمنشآت والممتلكات ولعل مساهمة الأفراد في تمويل الخدمات المقدمة لهم من الوحدات الحكومية. وان خاصية عدم وجود علاقة مباشرة بين مصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية ينشأ عنها عدم الحاجة للمقابلة في حساب الأرباح والخسائر.

٤. تخضع الوحدات الحكومية لقيود قانونية.

تمول أنشطة الوحدات الحكومية عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها وبإشراف الإدارة المالية للجهاز الحكومي وتراقب السلطة التشريعية سلامة تخصيص الموارد والأنشطة الجهاز الحكومي ومن ثم يخضع استخدام الوحدات الحكومية لهذه الموارد الى مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم انفاق الوحدات الحكومية لتخصيصاتها (الاعتمادات المقررة في الموازنة) كما تنظم الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات هذه التخصيصات والاجراءات المتبعة لتحقيق ذلك ومن أهم القيود القانونية التي تحكم الوحدات الحكومية هي (قانون الادارة المالية والدين العام لسنة ٢٠٠٤) وقانون الموازنة السنوي و التعليمات الملحقة به والتعليمات الحسابية الصادرة من وزارة المالية وتعليمات وزارة التخطيط كتعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم ١ لسنة ٢٠٠٨ .

٥. لا يوجد مفهوم لرأس المال في المعنى المحاسبي المعروف (زيادة الموجودات على المطلوبات) ولا يوجد مفهوم للميزانية العمومية للوحدات الحكومية كما هو معروف في المحاسبة المالية.

ثانياً خصائص المحاسبة الحكومية:

١. يجب أن يسمح النظام المحاسبي الحكومي بتسهيل عملية الرقابة على التصرفات المالية سواء الداخلية أو الخارجية.

٢. يجب أن يقدم معلومات واضحة عن التنفيذ مقارنة بالمخطط ويظهر مقدار الوفرة أو العجز للسنة المختصة.

٣. يجب أن يخدم النظام المحاسبي الحكومي الحسابات القومية ويقدم البيانات بما تطلبه عملية تصنيف المحاسبة القومية.

٤ . يجب أن تظهر بيانات النظام المحاسبي الحكومي الاثار الاقتصادية والمالية التنفيذ مشاريع الدولة في القطاعات المختلفة.

٥ . يجب أن ينسجم النظام المحاسبي الحكومي من حيث المجموعة الدفترية وأنواع الحسابات المفتوحة بها مع تقسيمات الموازنة العامة لما لذلك من ترابط وثيق وأهمية في تقديم النتائج النهائية.

٦ . يستلزم أن تكون نظم المحاسبة الحكومية متوافقة مع المتطلبات الدستورية والقوانين والأنظمة البيئية التي تعمل بها.

ثالثاً: التشريع والمحاسبة الحكومية :

بحكم النظام المحاسبي الحكومي في العراق القوانين والتعليمات الآتية:

- ١ . قانون الإدارة المالية والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ .
- ٢ . قانون الموازنة الاتحادية السنوية
- ٣ . التعليمات الحسابية والمنشورات الصادرة من وزارة المالية.
- ٤ . جميع التعليمات المالية الصادرة من مجلس الوزراء ووزارة التخطيط.
- ٥ . تعليمات تنفيذ الموازنة الملحق بقانون الموازنة السنوي والصادر من وزارة المالية.
- ٦ . تعليمات رقم ٢ لسنة ٢٠٠٤ الخاص بتنفيذ العقود الحكومية تعليمات الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية الصادرة من وزارة التخطيط
- ٧ . قانون السفر والإيفاد رقم ٣٨ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته.
- ٨ . قانون رواتب موظفي الدولة رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٨ وقوانين الخدمة الخاص.
- ٩ . اية تعليمات اخرى تصدرها السلطة التنفيذية للرقابة على التصرفات المالية (انفاق و ايراداً) .

• ويمكن تحديد اثار التشريع في النظام المحاسبي الحكومي بالاتي :

- ١ . توحيد المصطلحات.
- ٢ . تجانس الحسابات.
- ٣ . تحديد نماذج السجلات المالية.
- ٤ . توحيد نماذج المستندات.
- ٥ . الصلاحيات المالية.

رابعا : الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

اولا: التشابه بينهم:

- ١ . كلاهما يطبق نظرية القيد المزدوج في اثبات العمليات.
- ٢ . كلاهما يستخدم وحدة النقد وحدة قياس محاسبية.
- ٣ . كلاهما يطبق مبدأ الكلفة التاريخية في تسجيل العمليات.
- ٤ . كلاهما يتفق في مبدأ التحقق والدليل والموضوعي لأثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر.
- ٥ . كلاهما يعتمد على دليل محاسبي موحد يطلق عليه هيكل حسابات الدولة المتوافق مع دليل الحسابات الدولي GFC الذي بدأ العمل به فعليا في الوحدات الحكومية العراقية في الربع الأخير من عام ٢٠١٠.

ثانيا : نقاط الاختلاف بينهم:

- ١ . تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي استنادا الى نظرية الأموال المخصصة باستثناء بعض الحالات تستدعي الرجوع الى اساس الاستحقاق مثل معاملات الرواتب المعادة، معاملات الأمانات، ارباح الشركات العامة والجزء الخاص بالخزينة العامة) بينما المحاسبة المالية تعتمد على اساس الاستحقاق.
- ٢ . تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة بينما المحاسبة المالية تعتمد على نظرية الشخصية المعنوية او نظرية اصحاب المشروع.
- ٣ . تعتمد المحاسبة الحكومية على الحسابات والترميز الوارد في تقسيمات الموازنة العامة حيث تعتبر الأداة لتنفيذ الموازنة وتغيير الحسابات والترميز وفق ما يتطلب المخطط بالموازنة العامة في حين المحاسبة المالية لا تعتمد ذلك.
- ٤ . يتحكم التشريع في النظام المحاسبي الحكومية وتعمل المحاسبة في هذه المجال وفق قواعد واحكام محددة بينما المحاسبة المالية تتأثر فقط بالتشريع ببعض القواعد.
- ٥ . الهدف الرئيسي للمحاسبة الحكومية احكام السيطرة والجباية على المال العام وجبايته، بينما المحاسبة المالية تهدف بالجانب الأساسي الى تحديد الربح والخسارة للمشروع.
- ٦ . عدم احتساب الاندثارات على الموجودات الثابتة في المحاسبة الحكومية في حين يتم ذلك في المحاسبة المالية، لأن الهدف قياس الربح.
- ٧ . لأنعدام الربح والخسارة في المحاسبة الحكومية فأن قاعدة الحيطة والحذر ينعدم استخدامها في التنظيم المحاسبي الحكومي وعدم فتح حسابات تخصيصات للخسائر المتوقعة في حين أن المحاسبة المالية تعتمد بالأساس على استخدام هذه الحسابات للخسائر المتوقعة عملا بقاعدة الحيطة والحذر.

خامسا: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة الحكومية:

١- اساس الاستحقاق : وفق هذا الأساس فان المحاسب يسجل جميع النفقات والاييرادات التي تمت فعلا وان لم يتم استلامها خلال هذه الفترة ، وفي العراق توجد تطبيقات محددة في هذا مجال الايرادات التي تتحقق ولم تستلم خلا السنة المالية لذلك تقييد كأيراد مستحق لهذه السنة لغرض اظهار الوضع المالي بالشكل الصحيح وكذلك توجد نفقات تطبق عليها اساس الاستحقاق مثل الرواتب السعادة والاسْتيرادات والعقود والمقاولات التي استحققت ولم تكتمل مستنداتها بعد أن يتم تسجيلها كنفقات مستحقة وقد تم الإشارة إليها في تعليمات الخطة الاستثمارية وقوانين الموازنة السنوية.

وهذا الأساس لم يلقى قبول في الممارسة العملية قبولا حتى الان للأسباب الآتية:

- صعوبة تطبيقه وحاجته الى محاسبين اكفاء.
- ارتفاع كلفة التطبيق.
- يعتبر النظام الحكومي في هذا المجال نظام معقد مما لا يبرر استمراره بمفهوم التكلفة والعائد.
- اقل موضوعية وواقعية من الأساس النقدي ويتيح لعمليات التلاعب والتأثير على النتائج.
- أن إبقاء الحسابات مفتوحة لأكثر من سنة يؤدي الى ارباك العمل المحاسبي الحكومي ومن الصعوبة الحصول على معلومات دقيقة تساعد على اعداد الموازنات العامة للسنوات اللاحقة.

رغم تلك العيوب فإن الإيجابية موجودة في هذه النظام

- يساعد في تطبيق أنظمة متقدمة لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وتحديد تكلفة وحدة النشاط.
- الاستفادة منه في اعداد موازنة البرامج والأداء والرقابة على الأنشطة الحكومية وتقديمها

٢- اساس النقدي : هو الأساس الذي يطبق بشكل رسمي في الوحدات الحكومية في العراق للنفقات والاييرادات والتي اشار اليها قانون الادارة المالية والدين العام رقم ٢٥ لسنة ٢٠٠٤ أن تحمل السنة المالية بالإيرادات والمصروفات التي قبضت فعلا بغض النظر عن تاريخ الاستحقاق .

ومن مزايا استخدام الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية ما يلي: -

- ١ . خلو موازين المراجعة من التقديرات مما يجعلها أداة مناسبة للرقابة.
- ٢ . البساطة في التطبيق.

٣ . السرعة في اعداد موازين المراجعة والقوائم المالية وفقا لمتطلبات ديوان الرقابة المالية.

٤. أن الحسابات المعدة وفق هذا الأساس يجعل منها أساسا عملية في مرحلة اعتماد الموازنة وكذلك في مسألة السلطة التنفيذية.

ويعاب عليه ما يلي:

- ١- اتباع هذا الأساس لا يسمح بحساب تكلفة السلع والخدمات.
- ٢- يفقد خاصية الرقابة ، فالحسابات الختامية للدولة باقتصارها على التدفقات النقدية القوانين من وإلى الخزينة العامة سوف يظهر مدى ما اسفرت عنه تنفيذ التعليمات المالية خلال السنة.
- ٣- الأساس النقدي المعدل: معظم التطبيقات في النظام المحاسبي الحكومي في العراق على الأساس النقدي مع بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق اساس الاستحقاق على بعض البنود ويسمى بالأساس النقدي المعدل ويعتمد على فلسفة مقارنة النفقات بالمنافع المتحققة بمعزل تام عن زمان تدفقاتها النقدية.
- ٤- اساس الالتزام: في هذا الأساس يتم تحميل الفترة المحاسبية بمبلغ العقود التي تم التعاقد بموجبها بالرغم من عدم تحقق المصروف والاعتراف به من تاريخ توقيع العقد أو الدخول بالالتزام وذلك لا يلغي التخصيص في الموازنة بسبب انتهاء السنة ويتعذر صرف المبلغ في السنة اللاحقة مع وجود الحاجة والالتزام.

