

## المحاسبة الحكومية

### التشريع والمحاسبة الحكومية

يخضع النظام المحاسبي الحكومي للتشريعات الصادرة عن السلطة التشريعية و التعليمات الصادرة من السلطة التنفيذية , ويحكم النظام المحاسبي الحكومي في العراق القوانين والتعليمات الآتية :

- 1- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 .
- 2- قانون الموازنة الاتحائية السنوي .
- 3- التعليمات الحسابية والمنشورات الصادرة من وزارة المالية .
- 4- جميع التعليمات المالية الصادرة من مجلس الوزراء ووزارة التخطيط .
- 5- تعليمات تنفيذ الموازنة الملحقة بقانون الموازنة السنوي والصادرة من وزارة المالية .
- 6- تعليمات رقم (1) لسنة 2008 الخاصة بتنفيذ العقود الحكومية وتعليمات الشروط العامة لمقاولات اعمال الهندسة المدنية الصادرة من وزارة التخطيط .
- 7- قانون السفر والايافاد رقم 38 لسنة 1980 وتعديلاته .
- 8- قانون رواتب موظفي الدولة رقم 22 لسنة 2008 وقوانين الخدمة الخاصة .
- 9- اية تعليمات أخرى تصدرها السلطة التنفيذية للرقابة على التصرفات المالية (انفاقا او ايرادا) .

ويمكن تحديد اثار التشريع في النظام المحاسبي الحكومي بالآتي :

1- **توحيد المصطلحات :** من المعروف ان الدولة مؤسسة واحدة حيث اقتضت ظروف التخصص الفني والإداري توزيع اعمالها على الإدارات الحكومية المختلفة التي يختص كل منها بعمل معين . وان ضمان الدقة في العمل المالي والمحاسبي يقتضي ان تكون المصطلحات المالية والمحاسبية كافة ذات معنى واحد وتستخدم بشكل موحد من جميع الوحدات لتسهيل عملية الرقابة من جهة ومن جهة أخرى سهولة اعداد الحساب الختامي للدولة .

2- **تجانس الحسابات :** ليس للمحاسب الحكومي حرية في استخدام حساب دون حساب اخر كالحرية التي يتمتع بها المحاسب في الشركات الخاصة اذ يتقيد المحاسب الحكومي بانواع الحسابات التي تفتح وان يتبع القواعد والإجراءات المركزية في فتح الحسابات وانواعها ومفهوم كل حساب لضمان استخراج خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية للدولة ككل .

3- **تحديد نماذج السجلات المالية :** تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية وطرق العمل في تنظيمها عنصرا مهما من عناصر نجاح العمل المحاسبي في إدارات الدولة :  
(اذ يساعد من الناحية الإدارية في تحديد عدد موظفي الحسابات المطلوب لإدارات الدولة , ويساعد من الناحية التدقيقية في الرقابة الداخلية والخارجية ووضع البرامج التدقيقية الملائمة والإفادة من وقوع بعض الإدارات في أخطاء ومنع وقوعها في إدارات أخرى , ومن الناحية التنظيمية تساعد هذه السجلات السلطات المالية في تحديد موقفها من طلب البيانات التي تحتاجها لدراسة وتحليل الوضع المالي للدولة والطرق الواجب اتباعها للحصول على هذه البيانات).

4- **توحيد نماذج المستندات :** ان توحيد نماذج المستندات في الوحدات الحكومية سواء أكانت مستندات قبض ام صرف ام كشوفات له أهمية كبيرة في سلامة العمل المالي والمحاسبي في الدولة , اذ يساعد الى حد كبير في تقليص حالات التزوير وسوء التصرف كما يساعد في إنجاح عملية التدقيق السابق واللاحق للصرف عن طريق احكام الرقابة على هذه المستندات من حيث الأرقام المتسلسلة والمخولين بالتوقيع عليها والبيانات التي تتضمنها .

5- **الصلاحيات المالية :** تعد الصلاحيات المالية الركيزة الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي فهي من أهم وأخطر المواضيع التي ينبغي ان يولي الموظف المالي والإداري اهتماما بالغا , اذ ان الخطأ المحاسبي يمكن تعديله بقبود تسوية , اما تجاوز الصلاحيات ينشأ عنها الكثير من المخاطر وربما تنتهي الى تجريم الموظف واحالته الى المحاكم المختصة اذا ثبت ان سوء نيته أدت الى الاضرار بالمال العام . وتستمد الصلاحيات المالية عادة من التشريعات التي تنظم العمل المحاسبي والتي تمنح في البدء للإدارات العليا في الدولة والتي بدورها يتم تخويل بعض هذه الصلاحيات التي أجاز القانون منحها الى المستويات الإدارية الأدنى .

### الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

أولا : النقاط التي تتفق فيها المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

- 1- ان كل من النظامين يطبقان نظام القيد المزدوج في اثبات العمليات .
- 2- كلا النظامين يستخدم وحدة النقد كوحدة قياس محاسبي .
- 3- كلا النظامين يطبقان مبدأ الكلفة التاريخية مفترضين ان القوة الشرائية للنقود لا تتغير فالارقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرى على أساسه بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث في مستويات الأسعار .
- 4- تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية في مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لاثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر .

المحاسبة الحكومية ..... مدرسي المادة : أ.م كفاح الشكر & م.م محمد فرج & م.م مروه نبيل

5- تعتمد المحاسبة المالية على دليل الحسابات لغرض التبويب السليم لحساباتها وكذلك تعتمد على دليل محاسبي موحد يطلق عليه ( هيكل حسابات الدولة المتوافق مع دليل الحسابات الدولي (GFS) الذي بدأ العمل به فعليا في الوحدات الحكومية العراقية في الربع الأخير من عام 2010 .

ثانيا : النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية :

1- **الأسس المحاسبية :** تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي استنادا الى نظرية الأموال المخصصة , الا ان هناك حالات تستدعي الخروج عن هذا الأساس هي : ( معاملات الرواتب المعادة , معاملات الامانات , إيرادات النفط , أرباح الشركات العامة والجزء الخاص بالخرزينة العامة ) اما المحاسبة المالية فتطبق أساس الاستحقاق .

2- **اعداد الموازنات :** ان اعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت التي تهدف الى الربح تكون بتقدير الموارد المتوقعة ثم القيام بتوزيع هذه الموارد على الاستخدامات المختلفة اما عند اعداد الموازنة العامة فان الوضع مختلف , اذ يبدأ بتقدير الاستخدامات المطلوبة لوحدات الانفاق العام ومن ثم تقدير وتدبير الموارد اللازمة لمقابلتها .

3- **مبدأ الاستمرارية مقابل سنوية المصاريف :** اذ ان الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح تعتمد على فرض الاستمرارية أي استمرار عمليات المشروع الى اجل غير محدد اما الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تأخذ بسنوية المصاريف أي ان التخصيص للوحدة المحاسبية ينتهي بنهاية السنة المالية ( مدة الموازنة ) .

4- تقوم الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح بتكوين الاحتياطات والتخصيصات لمواجهة الحالات الطارئة تطبيقا لقيد الحيطة والحذر , اما في الوحدات الحكومية فلا مجال لتطبيق هذه السياسة لسببين :

أ- عدم وجود مفهوم رأس المال لدى الوحدات الحكومية .

ب- ان حجم النشاط محدد مقدما بما تعده الدولة من موارد نقدية متجددة .

5- تقوم الوحدات الهادفة للربح بالتسويات الجردية لانها تطبق أساس الاستحقاق في اثبات عملياتها المالية ولمقابلة المصروفات بالايرادات خلال السنة المالية , فضلا عن جرد موجوداتها غير المتداولة لمطابقة نتائج الجرد مع السجلات , اما الوحدات الحكومية فهي تطبق الأساس النقدي في اثبات معاملاتهما المالية , ولذلك لا توجد تسويات بهذا الصدد لعم تميزها بين المصروفات الايرادية والرأسمالية . اما الجرد الفعلي للموجودات غير المتداولة و المخزنية فهي لا تختلف عن الوحدات الهادفة للربح بل تذهب بالتعليمات والرقابة الداخلية عليها ابعد مما تذهب اليه من تلك الوحدات . فمسك سجلات السيطرة على الموجودات واستخدام أسلوب الذمة لتحديد مسؤولية الموظف عن هذه الموجودات التي عهد بها اليه كجزء من وظيفته وذلك لتعيين مسؤوليته عن اية اضرار قد تصيب هذه الموجودات سواء عن طريق الإهمال او التعمد .

## النظريات التي تحدد القدرة الانفاقية للوحدة الحكومية

### 1- نظرية رأس المال (نظرية أصحاب المشروع) :

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر في الوقت الذي ظهرت فيه المشروعات الفردية وشركات الأشخاص فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية الملاك اذ ان الموجودات ملك لصاحبها والالتزامات يتحملها بذاته وان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع . وان هذه النظرية لا تصلح للتطبيق على الوحدات الحكومية غير الهادفة الى الربح وذلك لعدم وجود مفهوم رأس المال لديها . وحيث ان المعادلة المحاسبية هي :

**صافي القيمة (رأس المال) = الموجودات - المطلوبات**

**اما صافي الربح والخسارة = حقوق اصحاب المشروع اخر المدة - حقوق اصحاب المشروع اول المدة**

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الاتية :

- ان المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء (ملاك المشروع) .
- ان الهدف من أي مشروع هو تحقيق اكبر أرباح ممكنة لاصحاب المشروع ولذلك على إدارة المشروع ان ترسم السياسات اللازمة لتحقيق ذلك .
- ان إدارة المشروع يتولاها أصحاب المشروع بينما تكون الإدارة منفصلة عن الملكية في شركات الأموال .
- ان موجودات المشروع مملوكة ملكية جماعية لاصحابه وليست مملوكة للمشروع .
- ان مطلوبات المشروع تعد التزاما جماعيا على أصحابه وليس على المشروع .

### 2- نظرية الإيرادات ( الشخصية المعنوية ) :

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر واول القرن العشرين نتيجة لانتشار شركات الأموال التي اعترفت قوانين العالم لها بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين وتعد الوحدة المحاسبية وفق هذه النظرية شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها .

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الاتية :

- ان المحور الرئيسي لأي مشروع هو الموجودات والأموال التي يقدمها المساهمون لاستخدامها في اعمال المشروع .
- ان الهدف من المشروع لا يقتصر على تحقيق أرباح معقولة لاصحاب المشروع بل يشمل تحقيق أغراض اجتماعية .
- ان إدارة المشروع منفصلة عن المالكين .

- ث- ان موجودات المشروع مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصا معنويا .  
 ج- ان المطلوبات على المشروع تعد التزاما على المشروع نفسه وليس التزاما على المساهمين .  
 وان المعادلة التي يمكن ان تمثل هذه النظرة هي :

### الموجودات = المطلوبات ( الالتزامات ورأس المال)

وان صافي الربح او الخسارة يمثل الزيادة او النقص في موجودات المشروع ويتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالمصروفات .

واستنادا الى ذلك فان الإيرادات التي تجبها الوحدة الحكومية من مصادر الإيراد التي تكون مسؤولة عن جبايتها تعد أساسا لقدرة هذه الوحدة على دفع نفقاتها ويجب ان تكون تلك النفقات في حدود الإيرادات التي قامت بجبايتها فعلا . وتعد هذه الفكرة صعبة التطبيق في الحياة العملية ضمن نطاق أي دولة من الدول للأسباب التالية :

- أ- تعذر توزيع مصادر إيرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل يتماشى مع حاجات تلك الوحدات لان عملية جباية الإيراد مبنية على أساس مبدأ التخصص .  
 ب- انعدام مبدأ التوازن بين مقدار ماتجيبه الوحدة الحكومية من إيرادات خلال السنة وبين المبالغ التي يسمح لها بانفاقها .

### 3- نظرية الأموال المخصصة :

بعد ان عجزت النظريتين السابقتين عن تفسير الوحدة المحاسبية الغير هادفة للربح ظهرت نظرية الأموال المخصصة ويعود الفضل في تأصيل هذه النظرية الى ويليام فاتر عام 1947 الذي رفض الفروض الضمنية للنظريات السابقة ونقد مبادئها ومفاهيمها .

وطبقا لنظرية الأموال المخصصة فالوحدة المحاسبية تفسر على انها المال وليس التنظيم فمركز الاهتمام في هذه الحالة هو المال ذاته اذ يعد هو المحور لوظيفتي القياس والتوصيل المحاسبي .

وعرف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الامريكية المال بأنه " وحدة مالية و محاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تشمل النقدية واية موارد أخرى ومايطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة او لتحقيق اهداف معينة طبقا لتشريعات او تعليمات او قيود خاصة " .

ووفقا لهذه النظرية فان المعادلة المحاسبية هي :

### الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الموارد

وتعتمد هذه النظرية على الفروض الآتية :

- أ- اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة .  
 ب- التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع او المشروع نفسه .

ت- يشمل مفهوم الأموال مجموعة من الموجودات والموارد النقدية التي تخصص لاداء غرض معين على شكل أنشطة او برامج والتزامات في القيود على استخدام هذه الموجودات والموارد .

### أهم مميزات نظرية الأموال المخصصة :

- 1- لايشترط ان تكون للوحدة الحكومية شخصية مستقلة .
- 2- ان تحضير الحسابات الختامية هدفه الحصول على بيانات إحصائية للجهات المستفيدة .
- 3- أعطت هذه النظرية تعريفا واضحا للوحدة الحكومية بانها مجموعة من الموجودات والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين وينبغي ان يكون استخدام تلك الموجودات مقيدا بتحقيق الهدف التي أسست من اجله تلك الوحدة .

وأخيرا تعد الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة اذ يعتمد المحاسب في أي دائرة حكومية عند ممارسة عمله المحاسبي في تسجيل نفقات وايرادات الدائرة الحكومية على التبويب الذي ورد في قانون الموازنة وهيكل حسابات الدولة GFS.