

## المحاضرة الثانية

### تصنيف الوحدات الحكومية

تنقسم الوحدات الحكومية إلى نوعين وهما كالآتي :

1. **الوحدات الإدارية الحكومية** : إذ يطلق عليها قطاع الخدمات ويقصد بها تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفاع والأمن والقضاء والخدمات الاجتماعية كالصحة والتعليم وغيرها ، وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الاجتماعي للدولة وإقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور . إذ لا تتمتع الوحدات الإدارية الحكومية سواء كانت وزارات أو هيئات عامة بالشخصيات الاعتبارية المستقلة فكل وحدة إدارية حكومية تمثل خلية في الجهاز الإداري للدولة مرتبطة بالخلايا الأخرى ، وتخصص الدولة لها سنويا الأموال اللازمة للإنفاق على أنشطتها في الأغراض المحددة لها وعليه لا توجد لها ذمة مالية مستقلة فعندما تقبض الوحدات الإدارية الحكومية الإيرادات من المواطنين فإن هذه الإيرادات لا تعود لتلك الوحدات وإنما تعود للدولة .

2. **الوحدات الاقتصادية الحكومية** : إذ تشمل الوحدات الاقتصادية الحكومية المؤسسات والشركات التي تملكها الدولة كلياً أو جزئياً أو تمارس النشاط الاقتصادي المتمثل في إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتمثل هذه الوحدات ما يسمى ( بالقطاع العام ) الذي يعتبر أداة الدولة في التدخل المباشر في مجالات النشاط الاقتصادي بالقدر الذي يتلائم مع النظام الاقتصادي وأهداف الحكومة من إنشاء هذا القطاع . وعليه تكون أنشطتها مماثلة لتلك التي تقوم بها وحدات القطاع التجاري الخاص مثل المؤسسات العامة التي توفر خدمات والكهرباء والماء والنقل ومثل هذه المؤسسات تحقق إيرادات مقابل ما تقدمه من سلع وخدمات هي ثمن السلع والخدمات المقدمة ولكن تحقيق هذه الإيرادات ليس بدافع الربح وإنما لتغطية تكاليف السلع والخدمات المقدمة والتوسع في تقديمها وتتمتع الوحدات الاقتصادية الحكومية سواء كانت مؤسسات أو شركات عامة بالشخصية الاعتبارية المستقلة ولها رأس مال تخصصه لها الدولة للقيام بأنشطتها .

### الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية

نظراً لضرورة توافر البيانات المالية اللازمة لتحليل أثر النشاطات الحكومية على القطاعات المختلفة واتخاذ القرارات المالية والاقتصادية المناسبة والذي يهدف إلى توافر المتطلبات اللازمة للرقابة والتدقيق على الأموال العامة من حيث تحققها وتحصيلها وتوريدها لحساب الخزينة العامة وصرفها وفقاً للمخصصات المرصودة والتشريعات المعمول بها لا بد من اعتماد تصنيف الحسابات الحكومية للدولة بشكل ينسجم مع تصنيف الموازنة العامة للدولة ، وعليه فإن الحسابات الحكومية

تؤثر بشكل مباشر في عناصر النظام المحاسبي الحكومي ، إذ تختلف عملية تصنيف الحسابات من دولة إلى أخرى ، ولكن وعلى الرغم من هذا الاختلاف إلا أنه يمكن دراسة أنواع الحسابات الرئيسية التي تمسكها الوحدات الحكومية المختلفة والتي تقسم إلى مجموعتين هما

أولاً : حسابات الموازنة .

ثانياً : حسابات المركز المالي .

وتصنف كل مجموعة إلى الحسابات الإجمالية التالية :

1. مجموعة حسابات الموازنة وتشمل :

أ. حسابات الموازنة الجارية ( التشغيلية ) .

ب. حسابات الموازنة الاستثمارية ( التنمية ) .

2. مجموعة حسابات المركز المالي وتشمل :

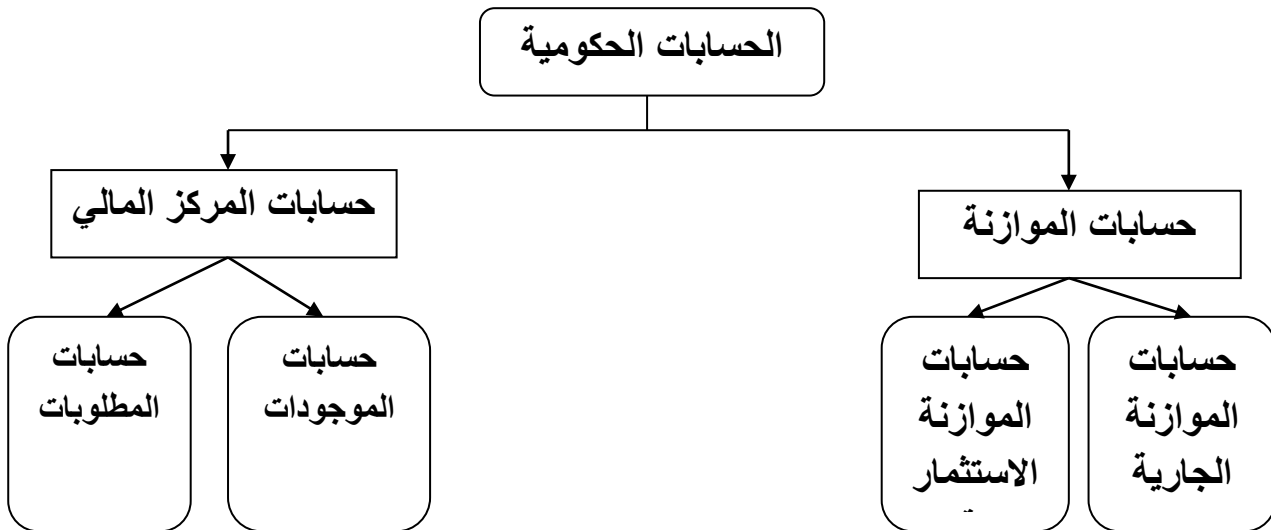
أ. حسابات الموجودات .

ب. حسابات المطلوبات .

يظهر الشكل التالي الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية .

الشكل رقم (1)

الحسابات الحكومية



تصنيف الحسابات الإجمالية

تصنيف حسابات الموازنة الجارية : إذ تقسم حسابات الموازنة الجارية إلى قسمين رئيسيين هما كالآتي :

- أ. حسابات الاستخدامات (النفقات) .  
ب. حسابات الموارد (الإيرادات) .

### الجدول رقم (1)

#### تصنيف الحسابات الإجمالية

حسابات الاستخدامات	حسابات الموارد
1. نفقات صيانة الموجودات مثل "صيانة مباني ، أثاث" .	1. إيجار ممتلكات الدولة مثل "إيجار مباني" .
2. نفقات الموظفين مثل "الرواتب ، علاوات المعيشة" .	2. ضرائب مباشرة مثل "ضريبة الدخل" .
3. نفقات رأسمالية مثل "أراضي ومباني" .	3. إيرادات متنوعة مثل "غرامات ومصادرات" .
4. نفقات الخدمات مثل "مصاريف هاتف ، مصاريف إيجارات" .	4. الموارد الطبيعية مثل "النفط والمعادن" .
5. نفقات سلعية مثل "قرطاسيه ، أثاث" .	5. رسوم أخرى مثل "رسوم طوابع الواردات" .
6. نفقات تحويلية مثل "رديات وتعويضات" .	6. أرباح منشآت مثل ( فائض أرباح المؤسسات (
7. نفقات التزامات خارجية مثل "التزامات عربية ودولية" .	7. موارد تحويلية أخرى مثل "عوائد تقاعدية" .
8. نفقات أخرى مثل "برامج تدريبية" .	8. موارد رأسمالية مثل "بيع أراضي ومباني" .
	9. ضرائب غير مباشرة مثل "رسوم كمركية" .

### الأسس المحاسبية لقياس النتائج

لكي يتم معرفة ما هي الأسس المحاسبية التي تستخدم في المحاسبة الحكومية يتوجب عرض الأسس المحاسبية بصورة عامة ، وهناك ثلاثة أسس محاسبية لقياس النتائج تختلف فيما بينها حول توقيت الاعتراف بالإيرادات و النفقات وهي كالآتي :

**أولاً. الأساس النقدي Cash Basis :** إذ يقوم هذا الأساس على إن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله أو قبضه وإن المصروف يعترف به في تاريخ دفعه سواء كانت تلك الإيرادات أو النفقات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفترة سابقة أو قادمة و سواء كانت تتعلق بنشاط جاري أو نشاط رأسمالي ، وطبقاً لخصائص النشاط الإداري الحكومي ، إذ تعد الإيرادات والنفقات العامة بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دون ما ارتباط بينهما إي بدون علاقة سببية بين الإيرادات المحصلة و النفقات

المنفقة وتبعاً لذلك فان غالبية دول العالم تتبع الأساس النقدي في قياس نتائج النشاط الحكومي ، إذ يكون الهدف من النظام المحاسبي الحكومي هو متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة

### مزايا الأساس النقدي

يتسم الأساس النقدي بعدد من المزايا يمكن إيضاحها على النحو الآتي :

1. لا يتطلب مهارة كبيرة في القائمين على تنفيذه في الوحدات الحكومية .
2. يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيقه في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها .
3. إمكانية إعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضيف أهمية على نشر الحساب الختامي باعتباره إحدى مسائل الرقابة الحكومية .
4. البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق إذ يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد .
5. سرعة استخراج النتائج وعدم تطلبه تسويات محاسبية في آخر المدة .

### عيوب الأساس النقدي

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها الأساس النقدي إلا انه يعاب عليه بعض الأمور و كالاتي :

1. ليس أساساً متكاملًا للمحاسبة : إذ يمكن الاعتماد عليه في توافر البيانات الضرورية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي ، إذ يقتصر على تسجيل واثبات الإحداث المالية النقدية فقط بما يؤدي إلى تداخل نشاط السنوات المالية الناتج عن عدم الفصل بين الإيرادات و النفقات التي تخص كل سنة مالية على حدة ومن ثم لا يفيد في إجراء المقارنة ، كذلك لا يؤدي إلى تصوير المركز المالي السليم للوحدة الحكومية وإظهار النتائج الصحيحة للإعمال لأغراض قياس كفاية الأداء و الرقابة على تكاليف البرامج الحكومية أو تحديد تكاليف نشاط معين .
2. يتيح الفرصة للتلاعب في حجم الإيرادات و النفقات : فقد تلجأ إحدى الوحدات الحكومية في التباطؤ أو الإسراع في التحصيل أو السداد بهدف زيادة أو تقليل حجم الإيرادات و النفقات بما لا يسمح بالمقارنة السليمة بين نتائج السنوات المتتالية .
3. ضعف الوظيفة الرقابية و الإدارية للنظام المحاسبي : والتي تتمثل في صعوبة المحافظة على أموال وموارد الدولة والى الإسراف في الإنفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون حاجة فعلية له .

ثانياً. أساس الاستحقاق **Accrual Basis** : طبقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد في تاريخ أداء الخدمة أو تقديم السلعة للغير سواء قبض الإيراد أم لم يقبض خلال الفترة المحاسبية كما يعترف بالنفقات التي

تتكبدها الوحدة الاقتصادية للحصول على تلك الإيرادات المحققة في تاريخ الحصول على الخدمة أو المنفعة أو السلعة سواء دفعت أم لم تدفع خلال الفترة المحاسبية . وترتيباً على ذلك يجب إجراء التسويات الجردية لتحديد الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المالية والتفرقة بين الإنفاق الجاري والإنفاق الرأسمالي وحساب الاستهلاك للموجودات وغير ذلك . ويغلب استخدام أساس الاستحقاق في مجال المحاسبة المالية وذلك لغرض إظهار النتيجة الحقيقية للأعمال من ربح أو خسارة خلال كل سنة مالية

### مزايا أساس الاستحقاق

يتميز أساس الاستحقاق بعدة أمور منها ما يلي :

1. يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليه وتسهيل إجراء المقارنات بين فترة وأخرى على مستوى الوحدة الإدارية ذاتها أو بين الوحدات الإدارية المختلفة لإغراض قياس الكفاءة وذلك من خلال التطبيق الصحيح لمبدأ مقابلة الإيرادات .
2. يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات التي تحدث في الوحدة الاقتصادية .

### عيوب أساس الاستحقاق

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الاستحقاق إلا انه يعاب عليه بعض الأمور و كالاتي :

1. أقل موضوعية وواقعية من الأساس النقدي ويتيح فرصة أكبر للتلاعب أو التأثير على النتائج وكذلك فإن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات الشخصية والحكمية .
2. يؤخر عادة إعداد القوائم المالية وإعلان نتيجة أعمال السنة المالية الحالية لأنه يحتاج إلى عمل تسويات جردية .
3. صعوبة التطبيق فضلاً عن حاجته إلى مهارات محاسبية خاصة عند الاستخدام في الوحدات الحكومية .
4. ارتفاع كلفة عند تطبيقه في الوحدات الحكومية .

**ثالثاً. الأساس المختلط Mixed Basis :** نتيجة استخدام الحاسوب في مجال المحاسبة الحكومية الذي يقلل من تأثير بعض الصعوبات التي تعترض استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي فقد ظهرت محاولات عديدة تهدف إلى التحول إلى استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي ، فقد شمل هذا التحول في بعض الدول محاولة الخلط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق للجمع بين مزايا النظامين وعليه يسمى الأساس المختلط بالأساس النقدي المعدل modified cash basis إذا كانت درجة استخدام الأساس النقدي اكبر، إذ يقوم النظام المحاسبي الحكومي على

الأساس النقدي في الجزء الأكبر مع بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق على بعض البنود. وبأساس الاستحقاق المعدل Modified Accrual Basis إذا كانت درجة استخدام أساس الاستحقاق أكبر من استخدام الأساس النقدي كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية .

رابعاً. أساس الالتزام **Obligation Basis or Commitment Basis** : وهو الأساس الذي بموجبه الاعتراف بالمصروف بتاريخ التعاقد أو الدخول في الالتزام بالرغم من إن المصروف لم يتحقق بعد وذلك لان العمل المتعاقد عليه لم ينجر بعد أو لم يتم استلامه بعد ، وبالرغم من إن مبلغ المصروف لم يدفع بعد ، ومع ذلك يعتبر المبلغ الذي جرى التعاقد عليه مع جهة داخلية أم خارجية مصروفًا بتاريخ توقيع العقد أو الدخول بالالتزام . وفي الوقت الذي لا يطبق إلا أساس الاستحقاق في المحاسبة في قطاع الأعمال (التجارية) في بعض الاستثناءات في تطبيق الأساس النقدي في حالة البيع بالتقسيط فمعظم الدول تطبق الأساس النقدي ودول أخرى تطبق الأساس المختلط إذ تقوم بتطبيق أكثر من أساس محاسبي وهناك توجه في بعض الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا ونيوزلندا وغيرها لتطبيق أساس الاستحقاق لوحده بصورة كاملة Full Accrual Basis .

### العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة

إن الارتباط بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة مبدأ أساسياً من مبادئ المحاسبة الحكومية ومن أهم مظاهر هذا الارتباط إن يكون تبويب الحسابات مناظراً لتبويب الموازنة إذ يمكن استخراج النتائج اللازمة لإعداد تقارير المتابعة على مدار السنة وإعداد الحساب الختامي بصورة تكتمل بتيسير مقارنة النتائج الفعلية للتقديرات الموضوعة، وعليه يمكن وصف العلاقة بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي بأنها علاقة تكاملية تعتمد التداخل والتزامن فيما بينهما، إذ أن الموازنة العامة للدولة خطة أو برنامج عمل معتمد تتضمن برامج عمل وتقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة وتمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي. إذ يمكن اعتماد المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات الفعلية من تقارير المقارنة بين الفعلي والمخطط وتحديد الانحرافات في مرحلة الإعداد والتحضير ، أما في مرحلة التنفيذ والمتابعة فأن النظام المحاسبي الحكومي يهتم بتسجيل العمليات التي تحدث في الوحدة والتي يجري تنفيذها طبقاً لما هو مخطط بموازنتها ، وفي مرحلة الرقابة وتقويم الأداء فأن النظام المحاسبي

الحكومي يوفر معلومات ضرورية لأعداد الحسابات الختامية للدولة، ومعلومات أخرى عن تقويم وكفاية التنفيذ. ويمكن إيضاح هذه العلاقة