



جامعة المثنى
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة
المرحلة الثانية

المحاسبة الحكومية/١

الكورس الاول

م. بشرى حسن محمد التوي

٢٠٢٤

الإطار النظري للمحاسبة الحكومية

تمهيد

تتكون الدولة من مجموعة كبيرة من الوحدات الحكومية يتمتع بعضها بالاستقلال المالي والإداري عن خزينة الدولة وهذه الوحدات الحكومية تمثل مؤسسات اقتصادية قائمة على مبدأ الربح والخسارة وتستخدم مفاهيم المحاسبة التجارية " المالية " ويطلق عليها الوحدات الحكومية ذات " التمويل الذاتي " والقسم الآخر يرتبط بشكل مباشر من الناحية المالية بخزينة الدولة هذه الوحدات يطلق عليها الوحدات " الممولة مركزياً " . وعليه فإن هذه الوحدات تقوم بنشاطات مالية مختلفة تتراوح بين قبض الإيرادات من مصادر الإيراد المختلفة كالضرائب والرسوم ودفع النفقات التي تحتاجها لتسيير أعمالها اليومية وذلك لغرض فرض الرقابة على هذه الإيرادات والنفقات ، وبالتالي فإن الحاجة تتوجب تسجيلها في سجلات محاسبية أصولية ومن ثم وتبويبها كلاً حسب نوعها واستخراج موازين المراجعة الدورية لتلك النشاطات تمهيداً لتحضير الحساب الختامي الموحد وقائمة المركز المالي للدولة .

تعريف المحاسبة الحكومية

التعريف الاول: تعرف المحاسبة الحكومية بأنها مجموعة من القواعد والاسس الصادرة عن الحكومة لتنظيم وتسجيل حركة الاموال الداخلة والخارجة للمنظمات الحكومية ذات التمويل المركزي والرقابة على تلك الاموال واعداد التقارير المالية.

التعريف الثاني: تعرف المحاسبة الحكومية بأنها عملية تسجيل وتبويب الايرادات والنفقات الخاصة بالوحدات الحكومية الممولة مركزياً في ضوء القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات العليا في الدولة واعداد التقارير الدورية عنها.

التعريف الثالث: تعرف المحاسبة الحكومية بأنها مجموعة من الاسس والقواعد التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية على ايرادات الحكومة ونفقاتها.

أهداف المحاسبة الحكومية

تسعى المحاسبة الحكومية الى تحقيق العديد من الاهداف أهمها:

1. تسجيل العمليات المالية الخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في مجموعة دفترية متجانسة تؤدي الى اصدار نتائج موحدة.
2. فرض الرقابة على الاموال الحكومية(الايرادات، النفقات) في التحصيل والدفع وفقاً للقوانين.
3. توفير البيانات والمعلومات التي تساعد على متابعة تنفيذ الموازنة واتخاذ القرارات بالوقت المناسب.
4. تقديم صورة واضحة عن المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية بعد استكمال اعداد الحسابات الختامية.
5. توفير معلومات مالية دورية على مستوى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو على مستوى الدولة ككل لمساعدة اطراف عديدة في اتخاذ القرارات.

خصائص المحاسبة الحكومية

هنالك مجموعة من الخصائص تتسم بها المحاسبة الحكومية يمكن إيضاحها على النحو الآتي :

١. تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
٢. لا يوجد نظام اندثار في المحاسبة الحكومية لتسجيل مصاريف شراء الموجودات الثابتة كمصاريف إيراديه.
٣. الوحدات المحاسبية الحكومية لا تمتلك رأس المال لتستخدمه في ممارسة نشاطها.
٤. الاساس المحاسبي المستخدم في تسجيل العمليات المالية الحكومية هو الأساس النقدي (أو المختلط) في تسجيل عملياتها المالية وهو تأريخ حصول عملية الصرف والقبض تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المالية .
٥. ترتبط المحاسبة الحكومية بالوحدات الحكومية دون غيرها، وعليه فان هذه الخاصية تأخذ المحاسبة الحكومية أساس تسميتها.
٦. التخصيصات التي هي عبارة عن مبالغ محتجزة من قبل الشركة وتقطع من صافي الربح لغرض مواجهة خسائر محتملة قد تقع في السنة القادمة وقد لا تقع ، وبما أن الوحدات الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح فلا يوجد سبب يدعوها إلى تكوين التخصيصات مثل مخصص الديون المشكوك فيها .
٧. أنها تؤدي الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً : وهي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات ، هو المفهوم الحديث الواسع للمحاسبة الحكومية والذي لا يجعلها قاصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات والنفقات .
٨. يكون للتقارير المالية المعدة في ظل المحاسبة الحكومية القدرة على توفير معلومات لمصلحة اطراف عديدة مثل المخطط المالي والسلطة التشريعية، والمحلل الاقتصادي وغيرهم.

القوانين والنظم والتعليمات التي تحكم النظام المالي والمحاسبي الحكومي

- يخضع النظام المالي والمحاسبي الحكومي في العراق الى عدد من القوانين والنظم والتعليمات وكالاتي:
- قانون الإدارة المالية العامة والدين العام رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ وهو القانون الذي جاء بعد أحداث ٢٠٠٣ وهذا القانون قد جمد العمل بالقوانين السابقة في حال تعارضها معه.
 - قانون الموازنة العامة الاتحادية للدولة بشقيها (الجارية، والإستثمارية)
 - تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية: دأبت وزارتي المالية والتخطيط على وضع تعليمات سنوية تصدر بعد صدور قانون الموازنة السنوي تضع أحكاماً وقواعد للتصرفات المالية والمحاسبية ولكافة الوحدات ابتداءً من عمليات التمويل والصرف والقبض وإعداد البيانات وغلق الحسابات وتقديم الكشوفات المالية الشهرية والسنوية.
 - تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم ٢ لسنة ٢٠١٤ وهي التعليمات الصادرة عن وزارة التخطيط التي تتضمن أحكاماً لعمليات التعاقدات الحكومية وبكافة أنواعها.
 - تعليمات تنظيم الأمور الهندسية والمقاولات وتنفيذ المشاريع كانت صادرة بالفترات السابقة ولا زال العديد منها نافذ المفعول لحد الآن كتعليمات تنفيذ مقاولات الهندسة المدنية والكهربائية.

- قانون رواتب موظفي الدولة رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٨ وقوانين الخدمة الخاصة.
 - قانون التقاعد الموحد رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٦ المعدل.
 - قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٦ المعدل.
 - تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي كتاب صادر عن وزارة المالية.
 - النظام المحاسبي الموحد لوحدات القطاع العام الممول ذاتياً.
 - النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين.
- ملاحظة: إضافة إلى ما تقدم هناك عدد من التشريعات المالية والتعليمات التي لها مساس مباشر بالنظام المالي والمحاسبي منها قانون رسم الطابع وقانون الإيفاد والسفر وقانون التنفيذ.

اثر التشريع على النظام المحاسبي الحكومي

إن العمل المحاسبي في الوحدات غير الحكومية يتأثر ببعض القوانين أو الأنظمة أو التعليمات التي تصدرها الدولة كقانون الشركات وغيرها ، إلا إن المصدر الرئيسي للمبادئ والمعايير المطبقة فيها هي المعايير العلمية و المهنية ، غير إن الوضع بالنسبة إلى النظام المحاسبي الحكومي يختلف عن ذلك لان كافة التصرفات المالية والمحاسبية في الدوائر الحكومية تحكمها قواعد مسطرة قد تأخذ شكل قانون أو نظام أو تعليمات صادرة عن جهة مخولة بموجب نص ،ويمكن تحديد اثار التشريع في النظام المحاسبي الحكومي في النقاط الآتية :

١. **الصلاحيات المالية :** اي التحويل للتصرف بالأموال أو التفويض الممنوح للمدراء المسؤولين عن ادارة الوحدة الحكومية بالتصرف بالمال العام ، ويُعد موضوع الصلاحيات المالية من أهم الموضوعات التي يجب إن ينتبه إليها الموظف المالي و الإداري في إدارات الدولة المختلفة و الصلاحيات المالية إما إن ترد في النظام المالي للدولة كقواعد ثابتة حتى إجراء تعديل في إحكامه في نفس القانون أو إن ترد في قوانين تصديق الموازنة العامة السنوية للدولة فان الالتزام بها ينحصر بموازنة تلك السنة فقط .
٢. **تجانس أنواع الحسابات :** أي أن تكون أنواع الحسابات الواجب استخدامها في العمل المحاسبي محددة بموجب التشريعات ومقسمة إلى مجموعات ذام طبيعة متجانسة من ناحية طبيعتها الاقتصادية، فعلى سبيل المثال كل ما يدفع للأفراد العاملين من رواتب وأجور ومخصصات ومكافآت يتم توحيدها بمجموعة واحدة تسمى (تعويضات الموظفين) ففي الوحدات الحكومية هناك دليل محاسبي وهو عبارة عن قواعد مسطرة توضع من قبل الإدارة المركزية المسؤولة عن تنظيم حسابات الدولة وتحدد فيه أنواع الحسابات المطلوب فتحها في سجلات الوحدة الحكومية و مفهوم كل حساب من هذه الحسابات وهذه الطريقة تعد السبيل الوحيد لضمان إمكانية توحيد الحسابات التي ترد من كافة فروع الإدارات الحكومية في خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية في الدولة " الحساب الختامي و الميزانية " كمؤسسة واحدة من الناحية المالية .
٣. **توحيد نماذج السجلات المحاسبية :** في الوحدات الحكومية السجلات المحاسبية المستعملة فيها موحدة بموجب القانون فتنشابه السجلات في الوحدات الحكومية المطبقة النظام المحاسبي الحكومي المركزي وكذلك الوحدات الحكومية في النظام المحاسبي اللامركزي إذ تطبق نفس السجلات ،مثل سجل اليومية

سجل المصروفات سجل الإيرادات وكذلك تكون ذات نماذج محددة مسبقاً وفقاً للتشريعات ويتم طبعتها في مطبعة حكومية.

٤. **توحيد نماذج المستندات المحاسبية** : سواء كانت مستند صرف أو قيد أو مستند قبض، فلا يكون للمحاسب أي دور في تصميم هذه المستندات أو تحديد ما يجب أن يتضمنه كل مستند وإنما يتم تحديد تلك المستندات بموجب التشريعات ذات الصلة ويجري طبعتها في مطبعة حكومية.

٥. **توحيد المصطلحات المحاسبية** : أي ان تكون المصطلحات المحاسبية المستعملة في العمل المحاسبي محددة بموجب التشريعات مع تحديد مفاهيم هذه المصطلحات وذلك لضمان الدقة في العمل المحاسبي من خلال جعل هذه المصطلحات ذات معاني محددة، فضلاً عن إيجاد لغة مشتركة بين المحاسبين العاملين في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح مهما اختلفت طبيعة نشاط هذا النوع من الوحدات. وكمثال على ذلك مصطلح السنة المالية إذ إن النظام الحكومي في العراق نص على إن السنة المالية للدولة هي السنة التي تبدأ من ١/١ من كل سنة وتنتهي في ٣١/١٢ منها وعلى ذلك فإن على جميع الإدارات الحكومية الالتزام بذلك ، في الوقت الذي قد يكون موعد بدء السنة المالية في دولة أخرى هو ٤/١ أو ٦/١ من كل سنة .