

المحاضرة الثانية

تصنيف الوحدات الحكومية

تنقسم الوحدات الحكومية إلى نوعين وهما كالآتي :

١. **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 .

٢. **الوحدات الاقتصادية الحكومية** : إذ تشمل الوحدات الاقتصادية الحكومية المؤسسات والشركات التي تملكها الدولة كليا أو جزئيا 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 . مثل الشركة العامة للخطوط الجوية والشركة العامة للصناعات المطاطية، الشركة العامة للنسيج وشركة الفاو للمقاولات والشركة العامة للسيارات وغيرها.

التمويل كنظام

يقسم التمويل كنظام محاسبي الى نظامين:

الاول: التمويل الذاتي(يطبق النظام المحاسبي الموحد ويصدر حسابات ختامية) في الدوائر الحكومية القائمة على مبدأ الربح والخسارة وتستخدم مفاهيم المحاسبة المالية.

الثاني: تمويل مركزي(الدولة)ويقسم هذا النوع من التمويل الى نظامين:

١. نظام محاسبي مركزي: هو ارتباط الوحدات الحكومية بالخزينة العامة في مركز المحافظات

ويتم التمويل عن طريق الخزينة ،والوحدات الحكومية لا يوجد لديها حساب جاري مفتوح لدى البنك)

٢. نظام محاسبي لا مركزي: لا ترتبط الدوائر الحكومية بالخزينة العامة ، ولكل دائرة حكومية وحدة

محاسبية مستقلة ويتم التمويل من وزارة المالية دائرة المحاسبة ولديها حساب جاري مفتوح لدى البنك)

وظائف المحاسبة الحكومية

للمحاسبة الحكومية وظيفتان اساسيتان هما:

اولاً: وظيفة القياس المحاسبي : ان القياس المحاسبي الحكومي يقتصر على المحاسبة على الاموال وليس المحاسبة على العمليات وهي وظيفة رقابية، فالمحاسبة الحكومية تعنى بكيفية انفاق الاموال وتحصيل الايرادات ومدى توافق هذا الانفاق مع ما مخطط له في الموازنة العامة للدولة وانها انفقت على ما تنص عليه القوانين والتعليمات .

ثانياً: وظيفة الاتصال المحاسبي: تتحدد هذه الوظيفة في المحاسبة الحكومية بمستخدمي المعلومات المحاسبية وطبيعة المعلومات التي يحتاجونها ،وتعد التقارير المالية اهم وسيلة للاتصال المحاسبي لذلك يختلف شكل ومضمون التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية ،فالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تستخدم للأغراض الاتية :

١. الشفافية والمسائلة : ويقصد بها الالتزام بتقديم التفسيرات عن اعمال الوحدة الحكومية الى السلطة التشريعية وذلك لكون الموارد الاقتصادية هي اموال عامة تعود للشعب .

٢. المتابعة : ويقصد بها التأكد من تنفيذ الموازنة العامة للدولة ومتابعة المشاريع الحكومية وتحصيل الإيرادات.

٣. الرقابة : وتشمل الرقابة الداخلية والخارجية حيث هناك رقابة سابقة للصرف ورقابة لاحقة للصرف وان الصرف تم بحدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة وسلامة الاجراءات القانونية وتم تطبيق التعليمات بصورة صحيحة .

٤. التخطيط : تساعد هذه المعلومات التي يقدمها المحاسب الحكومي على اعداد الموازنة العامة للدولة والخطط والبرامج للسنوات اللاحقة.

الأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي

تستمد المحاسبة الحكومية شأنها في ذلك شأن باقي فروع علم المحاسبة أهميتها من المعلومات التي تقدمها لمصلحة أطراف عدة، أهمها:

اولاً: السلطة التشريعية ممثله في البرلمان: التي تحتاج إلى معلومات مالية يجري توفيرها من خلال تطبيق المحاسبة الحكومية للإفادة منها في جانبيين، الجانب الأول هو لإقرار الموازنة العامة للسنة المالية القادمة، والجانب الثاني هو للرقابة على أداء السلطة التنفيذية (أي الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة) ومدى التزامها بتنفيذ قانون الموازنة العامة بالشكل الصحيح ، وكذلك المساءلة عما تم تقديمه من خدمات للمجتمع في ضوء المبالغ المحددة في الموازنة العامة.

ثانياً: الجهات الرقابية: والتي تنقسم إلى جهتين الأولى داخلية ممثلة في التدقيق الداخلي الموجود داخل كل وحدة حكومية، والجهة الثانية خارجية مثل ديوان الرقابة المالية ، حيث تمكن معلومات المحاسبة الحكومية الجهات الرقابية من أداء مهامها المتمثلة في تدقيق العمل المحاسبي بدءاً من تدقيق المستندات المؤيدة لكل عملية مالية، وتحديد مدى انسجامها مع التشريعات النافذة من ثم الكشف عن أية مخالفات قد تحدث في هذا الخصوص.

ثالثاً: السلطة التنفيذية: متمثلة في الوزارات والوحدات الحكومية غير المرتبطة بوزارة والتي تعتمد على معلومات المحاسبة الحكومية لغرض إعداد الموازنة العامة للسنة المالية القادمة، وكذلك لغرض رقابة أداء الوحدات الحكومية التابعة لها، ومتابعة أداؤها واتخاذ القرارات المناسبة في هذا الخصوص.

رابعاً: المدراء الحكوميون: على اختلاف مستوياتهم الإدارية الذين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية لتشخيص الخلل ومواطن الضعف والقصور في أداء الوحدات الحكومية المسؤولين عن إدارتها، واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة ذلك.

خامساً: المحلل الاقتصادي: المستفيد من معلومات المحاسبة الحكومية ولاسيما المتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة والدين العام لمدد زمنية مختلفة لدراسة التغيرات الحاصلة فيها بما يمكنه من تحليل وتفسير التطورات في الاقتصاد على مستوى الدولة ككل.

سادساً: أفراد المجتمع: مثل دافعي الضرائب، والناخبين، والمستفيدين من الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، حيث يحتاج هؤلاء إلى معلومات المحاسبة الحكومية للتعرف على مدى كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة الأموال العامة التي تم تجميعها من أموال دافعي الضرائب أو الثروات الطبيعية أو عن طريق الاقتراض وتحديد مجالات الهدر والضياع الحاصلة في الأموال العامة.

سابعاً: الباحثون والدارسون: تعد معلومات المحاسبة الحكومية الخاصة بالوحدات الحكومية أو على مستوى الدولة ككل مصدراً أساسياً لإنجاز بحوثهم ودراساتهم المتخصصة في مجال المحاسبة الحكومية.

ثامناً: الدائنون: وهم المقرضون في سندات الخزينة العامة، والذين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية على مستوى الدولة ككل لتقدير الموارد المالية المتوقعة للدولة في الأمد القصير ودرجة السيولة المتوقعة لإيفاء الدولة بالتزاماتها المالية والمدة الزمنية المتوقعة لاسترداد مبلغ الدين.

تاسعاً: المنظمات الدولية: مثل صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، ومنظمة التجارة العالمية وغيرها حيث تعتمد هذه الأطراف على ما يتاح لها من معلومات مالية توفر في ظل تطبيق المحاسبة الحكومية لدراسة حقيقة الأوضاع الاقتصادية والمالية للدولة ومدى حاجة الدولة إلى الدعم أو المساعدة.

عاشراً: المانحون: فقد يشترط مانح المال أو المتبرع بالمال لصالح الدولة ضرورة إنفاق المال على غرض معين مثل إنشاء محطات لتوليد الطاقة الكهربائية. لذا فإن المانحين يكونون بحاجة إلى معلومات المحاسبة الحكومية .

أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

ان طبيعة الوحدات الحكومية لا تهدف الى الربح فيما تهدف الوحدات التي تطبق نظام المحاسبة المالية لتحقيق الربح ويترتب على ذلك الاختلاف طرق تمويل تلك الانشطة فضلاً عن اختلاف الاجراءات المتبعة لتحقيق اهداف كل منها، فعلى الرغم من أن كلاً من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية يعدان احد فروع علم المحاسبة، إلا أنهما يتفان في أمور ويختلفان في أمور أخرى ويمكن تلخيص ذلك من خلال الآتي:

أولاً. أوجه التشابه بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

هناك مجموعة من النقاط تتشابه بها المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية وهي كالاتي :

١. تعد كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية فرع من فروع علم المحاسبة.

٢. يعتمد كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي على نظرية القيد المزدوج عند إثبات (تسجيل) العمليات المالية في السجلات المحاسبية ولكافة العمليات من صرف وقبض والعمليات المالية الأخرى.

٣. تتفق المحاسبة المالية والحكومية في استخدام النقود كوحدة للقياس المحاسبي وذلك عند التعبير عن الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات .

٤. تعتمد المحاسبة المالية على دليل الحسابات لغرض التبويب السليم لحساباتها يطلق عليه (الدليل المحاسبي الموحد) وكذلك تعتمد هيكل حسابات الوحدات الحكومية على الدليل المالي المحاسبي.

٥. تستخدم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الحكومية نفس المصطلحات والمسميات المحاسبية ، مثلا يوجد مصطلح النفقات ومصطلح الإيرادات في كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية .

٦. تعتمد كل من المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية على الدورة المحاسبية عند تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات مباشرة في سجل اليومية العامة والتبويب والترحيل وإعداد الحسابات الختامية في نهاية السنة .

٧. تشترك المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في عملية الرقابة على التصرفات المالية.

ثانياً. أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

هنالك مجموعة من النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية وهي كالآتي :

١. تهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة على التصرف بالأموال العامة سواء كانت مستلمة (الإيرادات) أو مدفوعة (النفقات)، في حين تهدف المحاسبة المالية إلى قياس نتيجة نشاط الوحدة سواء كانت ربح أو خسارة وتقديم المعلومات المحاسبية إلى أصحاب المصلحة بشأن نتيجة نشاط الوحدة ومركزها المالي عن مدة زمنية محددة.

٢. تكون المحاسبة الحكومية مقيدة بمجموعة من التشريعات الصادرة من الدولة، بينما يتدخل التشريع في مجالات محددة لتنظيم العمل المحاسبي في ظل المحاسبة المالية.

٣. تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، على عكس المحاسبة المالية التي تطبق في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح سواء كانت المملوكة للدولة (أي الشركات العامة) أو التابعة للقطاع الخاص.

٤. عند تطبيق المحاسبة الحكومية لا يظهر حساب رأس المال في السجلات المحاسبية للوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح لأن هذه الوحدات تعتمد على الأموال التي تحصل عليها من وزارة المالية في تحديد مقدرتها الانفاقية، وهذا عكس ما تهتم به المحاسبة المالية حيث يستلزم البدء بالنشاط وجود رأس المال لذلك يظهر حساب رأس المال في السجلات المحاسبية للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح.

٥. في ظل المحاسبة الحكومية لا يتم قياس الربح أو الخسارة لأن الوحدات الحكومية المطبقة للمحاسبة الحكومية يكون هدفها تقديم خدمات لإفراد المجتمع وليس تحقيق الربح، بينما ينصب تركيز المحاسبة المالية على قياس الربح أو الخسارة في نهاية السنة المالية من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

٦. تستخدم المحاسبة الحكومية الأساس النقدي (أي بحميل السنة المالية بالإيرادات التي قبضت والنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة وبغض النظر عما إذا كانت تعود إلى نفس السنة المالية أو إلى سنوات مالية سابقة أو لاحقة)، أو بتطبيق الأسس النقدي المعدل (أي اعتماد الأساس النقدي مع بعض الاستثناءات التي قبل فيها المشرع تطبيق أساس الاستحقاق سواء بالنسبة لبعض النفقات أو الإيرادات). على العكس من ذلك تطبق المحاسبة المالية أساس الاستحقاق (أي تأخذ بنظر الاعتبار جميع الإيرادات والمصروفات الخاصة بالسنة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل بالنسبة للإيرادات أو واقعة التسديد بالنسبة للمصروفات).

٧. لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية حيث يتم اعتبار كلفة الموجودات الثابتة (المصروفات الرأسمالية) كمصروفات إيرادية منذ تاريخ الشراء وتنتهي بانتهاء السنة المالية، بينما تفرق المحاسبة المالية بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية حيث تختلف معالجة كل منها، وفي نهاية السنة المالية تظهر المصروفات الإيرادية في قائمة الدخل، وتظهر المصروفات الرأسمالية في جانب الموجودات في قائمة المركز المالي.

٨. في ظل المحاسبة الحكومية لا يتم حساب الاندثار على الموجودات الثابتة وذلك لانعدام التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، بينما يترتب على التمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية في ظل المحاسبة المالية حساب الاندثار على المصروفات الرأسمالية (الموجودات) في نهاية السنة المالية

٩. المحاسبة المالية تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظة معينة في الشركات . إما بالنسبة للمحاسبة الحكومية فليس للجرد والتسويات الجردية إي معنى فيها وذلك لانعدام تحقيق الربح وبصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الموجودات الثابتة.