

الفصل الاول

مدخل إلى المحاسبة الحكومية

الأهداف التعليمية للفصل الأول

يهدف الفصل إلى تنمية مقدرة الطالب في الإجابة عن المواضيع الآتية :-

- التعرف بالنظام المالي والمحاسبي في العراق
- التعرف بالمحاسبة الحكومية وأهميتها
- أغراض المحاسبة الحكومية
- تتصف المحاسبة الحكومية بعدة سمات؟
- أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية
- الوحدات الخاضعة للمحاسبة الحكومية
- مصدر القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية
- مفهوم نظرية الأموال المخصصة

تمهيد

على الرغم من قدم تطبيق المحاسبة الحكومية عبر التاريخ ، حيث ارتبط وجودها بوجود نظام الدولة ونشوء الحكومات وممارستها للنشاطات العامة إلا أنها لم تحض بما حظيت به فروع المحاسبة الأخرى في مجال الدراسة والبحث والتخصص ولعل ذلك يعود إلى تشعب هذه المادة وسعتها حيث أنها تجمع بين الموازنة والمحاسبة والمالية العامة ، بالإضافة إلى ارتباطها بالتشريع والتعليمات المالية المركزية فضلا عن انحسار ممارستها بصورتها الكاملة في عدد محدود من الوحدات الحسابية نتيجة لاعتماد النظام المركزي في العمل المحاسبي الحكومي، لذلك كان الاهتمام بفروع المحاسبة الأخرى يحتل المرتبة الأولى نتيجة لارتباطها بالنشاط الاقتصادي الهادف إلى تحقيق الربح وبالتالي أدت إلى تعدد مواقع هذا لنشاط وقربه من النشاط الخاص بالأفراد على العكس مما هو عليه في المحاسبة الحكومية التي تخص نشاط الدولة والذي قلما يجذب اهتمام الأفراد سوى العاملين في النشاط المالي والمحاسبي المتعلق بحسابات الدولة ، إلا إن المتتبع لموضوع المحاسبة الحكومية وموقعها بين فروع المحاسبة الأخرى يجد أنها أصبحت تحتل موقعا مهما بين باقي فروع المحاسبة لاسيما في الآونة الأخيرة بعد تطوير دور الدولة وتوسع نشاطاتها بين مختلف مجالات الحياة ، إذ نجد الاهتمام بين الأوساط العلمية المتخصصة ينصب على البحث في فروع المحاسبة الرئيسية :

- المحاسبة المالية
- المحاسبة القومية
- المحاسبة الحكومية

لذلك ارتأينا قبل الخوض في تعريف المحاسبة الحكومية لابد من التعرف على نبذة تاريخية عن النظام المالي والمحاسبي في العراق فضلا عن أهم القوانين والنظم والتعليمات المالية والمحاسبية التي رافقت هذا النظام.

نبذة تاريخية عن النظام المالي والمحاسبي في العراق:

يعد النظام المالي والمحاسبي في العراق من الأنظمة القديمة التي خضعت إلى جملة من القوانين منذ بدايات القرن العشرين حينما طبقت أحكام قانون أصول المحاسبات العثماني الصادر سنة (١٩١١) فضلا عن التعليمات المالية الصادرة عن السلطة في حينها بموجب التعليمات ذي العد (٧١٥) لسنة (١٩٢٤) وقد استمر العمل بهذا القانون لحين صدور قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة (١٩٤٠) المعدل والتعليمات الملحقة به لحين صدور قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة رقم (١٠٧) لسنة (١٩٨٥) الذي تضمن مراحل الموازنة ابتداء من مرحلة الإعداد والمناقشة ومرحلة التشريع والتنفيذ حتى مرحلة المتابعة ، وقد حدد بموجبه وحدات الإنفاق الممولة مركزيا والتي تخضع للقانون رقم (٢٨) لسنة (١٩٤٠) المعدل واستمر العمل بهذين القانونين حتى نهاية سنة (٢٠٠٤) عندما صدر قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة (٢٠٠٤) الذي جمد العمل بالقانونين السابقين في حال تعارضهما معه واعتبار من ١/١/٢٠٠٥ .

كما صدرت عن وزارة المالية العديد من التعليمات المالية طيلة تلك السنين فضلا عن صدور كراس ضمنته شرح دليل الحسابات الموازنة الجارية لسنة (١٩٨١) وكذلك كراس تعليمات النظام المحاسبي اللامركزي لسنة (١٩٨٩) الذي تضمن قواعد محاسبية تنفيذية شاملة لوحدة الإنفاق المطبقة له فضلا عن المجموعة المستندية والدفترية المعتمدة من قبل وحدات الإنفاق.

لمحة عن القوانين والنظم والتعليمات التي تحكم النظام المالي والمحاسبي في العراق :

يخضع النظام المالي والمحاسبي الحكومي في العراق إلى عدد من القوانين والنظم والتعليمات على وفق الآتي :

أ- قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة (١٩٤٠) المعدل والذي جُمد العمل به بموجب قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة (٢٠٠٤) من الناحية النظرية إلا إن بعض أحكامه لازالت سارية لعدم وجود بديل عنها في قانون الإدارة المالية والدين العام ولحين تعديل القانون المشار إليه في أعلاه ، وعلى الرغم من قدم هذا القانون والذي أجريت عليه بعض التعديلات إلا انه كان قانونا شاملا لكافة مجالات العمل المحاسبي الحكومي سواء من حيث الأسس المحاسبية والصلاحيات والجوانب التنظيمية فضلا عن المستندات والسجلات والدورة المحاسبية إلا انه كان بحاجة إلى تطوير أساليب العمل والأسس المحاسبية بما يتماشى وقواعد المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ب- قانون الموازنة العامة الموحدة رقم (١٠٧) لسنة (١٩٨٥) والذي استطاع لأول مرة إن يتوصل إلى قانون موازنة عامة موحدة لكافة النشاطات الحكومية بما في ذلك الوحدات الممولة ذاتيا والتي كانت موازنتها تظهر ضمن الموازنة الموحدة كمجموعة خاصة إلا إن الفرق بين موازنة الوحدات الحكومية الممولة مركزيا والوحدات الممولة ذاتيا هو إن الموازنة الأولى كانت تعتبر (تخطيطية وتخصيصية) إما الثانية فكانت موازنتها (تخطيطية) فقط لان المبالغ كانت من موارد تلك الوحدات وليس من موارد الموازنة العامة للدولة باعتبار إن نشاطها اقتصادي ولها موارد مقابل ما تقدمه من سلع وخدمات على عكس الوحدات الأولى التي تقدم خدماتها بشكل مجاني وهذا القانون هو الآخر تم إيقاف العمل به بعد تشريع قانون الإدارة المالية العامة رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ .

تعريف المحاسبة الحكومية :

قد لا يكون من السهولة إعطاء تعريف للمحاسبة الحكومية بما يغطي كل جوانبها بعد ان تطور مفهومها تزامنا مع التطور الذي شهده النشاط الحكومي وزيادة حجمه ومدى تدخله في النشاط الاقتصادي، ففي السابق كان دور الدولة مقتصرًا على تقديم الخدمات المتعلقة بالأمن والدفاع والقضاء ، وكانت وظيفة المحاسبة الحكومية مقتصرة على تحصيل الأموال وإنفاقها وتسجيل عمليات الإنفاق ، وبعد إن اخذ النشاط الحكومي بالتوسع في مجالات التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل وما رافق ذلك من زيادة كبيرة في حجم النفقات وتنوعها وبالتالي ازدادت الحاجة إلى زيادة الإيرادات لغرض تغطية تلك النفقات ، فبالإضافة إلى كون المحاسبة الحكومية تعد أداة من أدوات الإدارة المالية إلا أنها في ظل تلك التطورات أصبحت كونها أداة من أدوات تقييم الأداء الحكومي أيضا ومصدر من مصادر توفير البيانات لغرض التخطيط الاقتصادي .

لذلك وردت عدة تعريفات للمحاسبة الحكومية فقد أشار دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة إلى المحاسبة الحكومية " بوصفها أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية ولأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض التخطيط والرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة " ، كما عرفت المحاسبة الحكومية " بأنها مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تهدف إلى فرض الرقابة المالية والقوانين على موارد الحكومة ونفقاتها " .

كما عرفت المحاسبة الحكومية أيضا " بأنها مجموعة من الأسس والقواعد التي تعتمد في تنظيم التصرفات المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة ، والرقابة على تلك التصرفات وإعداد البيانات الدورية و كشوفات الحسابات التي تتطلبها أعمال التخطيط والرقابة ، وإعداد الحسابات الختامية حساب النتيجة وحساب المركز المالي وفقا للقوانين والقواعد والتعليمات المركزية

في ضوء ما تقدم من تعريفات للمحاسبة الحكومية نجدها تؤكد بأن النظام المحاسبي الحكومي يشمل جميع عمليات إثبات تحصيل الإيرادات العامة وطرق إنفاقها على مختلف الأنشطة الحكومية وإظهار البيانات المالية عن تلك الأنشطة بشكل تقارير دورية تقدم للجهات ذات العلاقة لغرض التعرف على تلك الأنشطة وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة بصددها ، لذلك يمكن تلخيص النقاط المهمة التي يتطلب توفيرها في ضوء التعريفات أعلاه على وفق الآتي :-

- ١- التسجيل المنتظم لجميع المتحصلات المالية والنفقات الخاصة بالأجهزة الحكومية.
- ٢- الاحتفاظ بسجلات توضح سلامة العمليات وكذلك توضح المسؤولية عن الأصول والموارد المتاحة للاستعمال.
- ٣- تبويب البيانات بطريقة تسمح بتوفير المعلومات التي تفيد لأغراض الرقابة وكذلك في إدارة البرامج الحكومية وتشغيلها بكفاءة.

أهمية المحاسبة الحكومية:

المحاسبة كما هو معروف تعد أداة لتحقيق الأهداف وليست هدفا بحد ذاتها والمحاسبة الحكومية هي أداة الوحدات الحكومية الخدمية في تنظيم وتنفيذ رقابة الموازنة العامة للدولة لذلك فأهميتها مستمدة من أهمية أهدافها ومن أهمية النشاط الذي تحكمه ، كما هو معلوم إن القطاع الحكومي الخدمي والموازنة العامة للدولة قد توسعت وتطورت كما ونوعا مع تطور فلسفة الدولة ونظمها السياسية والاقتصادية ، فقد أدى هذا التطور إلى زيادة الإنفاق الحكومي وبالمقابل زادت الحاجة إلى تخطيط كلف الخدمات والبرامج ومصادر التمويل اللازمة لتغطية تلك البرامج لذلك ازدادت أهمية الموازنة باعتبارها خطة الدولة لسنة مالية قادمة وقد رافق ذلك تزايد أهمية الأداة إلا وهي (المحاسبة الحكومية) التي تضمن وضع القواعد والأسس اللازمة لسلامة التصرف بأموال الدولة المخصصة لتنفيذ تلك الخدمات وكيفية تنظيم حساباتها وتبويبها بالشكل الذي يضمن عرض نتائجها على وفق أسس علمية تستفيد منها الجهات ذات العلاقة ، فضلا عن بيان أسباب العجز في الموازنة ان وجد وكذلك الفائض لغرض الاستفادة من تلك الأسباب عند إعداد الموازنات في السنوات القادمة باعتبار ان البيانات المحاسبية هي أداة من أدوات الرقابة .

أغراض المحاسبة الحكومية:

أصبحت للمحاسبة الحكومية أغراضها الخاصة التي تميزها عن المحاسبة المطبقة في الوحدات الاقتصادية وهذه الأغراض تتحدد على وفق الآتي :-

- ١- تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.
- ٢- فرض رقابة على الأموال لكي لا تتعرض للعبث أو الخطأ وكشف ما قد يقع من ذلك في الوقت نفسه.

- ٣- حصر ما يستحق للدولة من الضرائب والرسوم أو أية إيرادات أو ديون أخرى والعمل على تحصيلها.
- ٤- توفير البيانات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة وذلك بمقارنة الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة مع تقديرات الموازنة ودراسة ما قد يكون بينهما من تفاوت وبيان أسبابه واتخاذ القرارات اللازمة بشأنه.
- ٥- معرفة المركز المالي الحقيقي للدولة في نهاية السنة المالية بعد إعداد الحسابات الختامية .
- ٦- تمكين المختصين بأجراء الدراسات الاقتصادية والمالية على ما تؤديه الوحدات الحكومية من خدمات من حيث كلفتها وعوائدها بالنسبة للمجتمع وذلك عن طريق البيانات التي توفرها الحسابات بعد تبويبها وتحليلها مما يساعد في تحقيق هذا الهدف .
- ٧- توفير الأرقام التي تمكن من وضع معدلات نمطية لكل نوع من أنواع المصروفات مما يمكن الإدارات الحكومية من وضع تقديرات للسنوات السابقة .
- ٨- تقديم البيانات التي تحتاج إليها المستويات الإدارية المختلفة في الوزارة كوزارة المالية والتخطيط وأجهزة الرقابة الخارجية والإحصاء في المواعيد المحددة لكي تتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب .

أثر التشريعات في المحاسبة الحكومية:

تحكم التشريع في المحاسبة الحكومية من ناحية قيام الحكومة بممارسة وظائفها المتعددة بهدف تقديم السلع والخدمات للمواطنين، كما أن حرية التصرف المالي للحكومة بمختلف وحداتها للقيام بهذه الوظائف هي حرية مقيدة ومحكومة بنصوص الدستور و / أو القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات الصادرة بهذا الشأن، حيث يتأثر النظام المحاسبي الحكومي بهذه التشريعات والتي لا يجوز مخالفتها حتى إذا تعارضت مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ولذلك فإن الموازنة العامة، هي التي تحدد القدرة الانفاقية للحكومة بكافة وحداتها الإدارية المختلفة، وبنفس الوقت تحدد حجم الإيرادات وأنواعها ومصادرها ، وتصدر بقانون تقره السلطة التشريعية وتلتزم بتنفيذ بنوده السلطة التنفيذية ، وبالتالي يمكن تحديد أثر التشريعات المختلفة في النظام المحاسبي الحكومي والتي تضي على المحاسبة الحكومية جملة من السمات على وفق الآتي :-

- ١- توحيد المصطلحات: لابد من قيام الحكومة بتوزيع أعمالها على وزارات ودوائر مختلفة تختص كل وزارة أو دائرة بمهمة معينة، وإذا كان هذا التوزيع لا يفقد الوزارات والدوائر الحكومية صفتها الرئيسية باعتبارها جزء من كيان حكومة موحدة واحدة، فإن ضمان الدقة في العمل المحاسبي والمالي في هذه الوزارات يقتضي أن تكون جميع المصطلحات المالية والمحاسبية المستخدمة في هذه الوزارات واحدة. عليه فإن تحقيق هذا الهدف لا يتم إلا عن طريق تشريع موحد يلزم هذه الوحدات بتحديد المصطلحات الفنية ومفاهيمها والتأكيد على استخدامها.

٢- تجانس أنواع الحسابات: يجب على جميع موظفي المحاسبة في الوزارات والدوائر الحكومية الالتزام بالتعليمات الصادرة والمحددة لأنواع الحسابات المسؤولين عن فتحها في السجلات العائدة للوزارة أو الوحدة، ضمانا لإمكانية توحيد الحسابات الواردة من جميع الوحدات الإدارية الحكومية في خلاصة موحدة تعرض نتائج العمليات المالية للحكومة (قياس النتيجة أو الحساب الختامي للدولة).

٣- تحديد النماذج والسجلات والمستندات المحاسبية: ان تحديد النماذج والسجلات المحاسبية للوحدات الحكومية الإدارية يخدم النظام المالي من عدة نواحي هي:

- الناحية الإدارية: حيث تساعد الإدارة في توفير العدد اللازم من الموظفين في الحسابات في مختلف الإدارات الحكومية.

- الناحية الرقابية: والتي تساعد بشأن وضع قواعد الرقابة الداخلية والخارجية السابقة لتسيير العمليات المالية السابقة واللاحقة.

- الناحية التنظيمية: وتساعد الإدارة في تحديد انواع البيانات المحاسبية وتوفيرها بالسرعة والدقة اللازمين.

٤- الصلاحيات المالية: التفويض المالي هو التحويل في التصرف بالأموال التي تكون بحيازة الجهة مالكة المال سواء كانت شخص طبيعي أو معنوي. إلا أن مال الوحدات الإدارية الحكومية هو مال عام لا يمكن التصرف فيه بحرية حتى إذا كان مسؤول الوحدة، وقد حدد قانون الموازنة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ حدد في المادة (٢) الفقرة ثانيا الصلاحيات التي يتم التصرف بموجبها والتي تنص على (تتضمن موازنة القطاع الحكومي الممول مركزيا جميع الموارد المتوقع تحصيلها من مصادر التمويل التي تقع مسؤولية جبايتها على الوزارات والتقسيمات المرتبطة بها والدوائر غير المرتبطة بوزارة، المبينة في الجدول رقم (١) الملحق بهذا القانون، كما تتضمن التخصيصات المعتمدة لاستخداماتها خلال السنة المالية). عليه فان إي خطأ يقع يمثل خطأ للأموال العامة ومثل هذا الخطأ لا يتم تصحيحه بقيود محاسبية بل لابد من تحميل المتسبب بالضرر بإعادة المبالغ التي لحقت بالمال العام.

المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية :

يكاد يتفق كلا النوعين من المحاسبة في جملة من الأمور التي تشكل الإطار العام لأغراض المحاسبة وبنفس الوقت قد تختلف كلا المحاسبين في أمور أخرى ، فيما يأتي أوجه الاتفاق بينهما على وفق الآتي :-

١- التسجيل الكامل لكافة العمليات المالية التي تتم في الوحدات المحاسبية المختصة.

٢- تقديم البيانات الرقمية الواقعية عن نشاط الوحدة الاقتصادية .

٣- تحقيق رقابة فعالة على الأعمال الحسابية .

٤- إعداد الحسابات الختامية .

إما أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية يمكن توضيحها من عدة نواحي إذ إن الاختلاف بين النوعين يركز على أسلوب العمل والنتائج النهائية التي تركز عليها كلا منهما وهي كما موضحة في الجدول (١) أدناه :-

جدول (١) يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

ت	فقرات الاختلاف	المحاسبة الحكومية	المحاسبة المالية
١	الهدف	تهدف إلى فرض رقابة مالية وقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها	تهتم ببيان النتيجة من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة الزمنية .
٢	من حيث مجال التطبيق	تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح من نشاطها	مجال تطبيقها في الوحدات ذات النشاط الاقتصادي الهادف إلى تحقيق الربح
٣	من حيث الأسس المحاسبية	تتبع الأساس النقدي بصورة عامة مع تطبيق جزئي لأساس الاستحقاق وأساس الالتزام	تطبق أساس الاستحقاق حصرا بسبب كونها تخدم الوحدات الهادفة للربح
٤	من حيث معالجة المصروفات	لا تفرق بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية وإنما يتم إقفالها في حساب النتيجة للسنة التي يتم فيها الصرف .	تفرق بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية حيث يتم إقفال الأولى في حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر ، أما الثانية فتظهر في الميزانية العمومية ضمن فقرة الموجودات الثابتة والسبب هو وجود الربح كهدف للوحدات الاقتصادية.
٥	من حيث إعداد الحسابات الختامية	المطلوب عرض حساب قياس نتيجة نشاط الوحدة الحكومية ومدى تطابق المصروفات والإيرادات الفعلية مع ما مخطط لها في الموازنة وكذلك عرض المركز المالي للدولة والذي يتضمن بيان حقوق الدولة والتزاماتها.	القيام بأعداد حساب المتاجرة و الأرباح والخسائر ومن ثم عرض الميزانية العمومية التي تتضمن الموجودات والمطلوبات للوحدة الاقتصادية وعليه فإن الاختلاف في المحتوى وليس في التسمية.
٦	مجال الخضوع للتشريع	تخضع للتشريع والتعليمات المركزية التي لم تكفي في الأساس العامة والقواعد ، إنما ذهبت إلى أكثر من ذلك إلى تحديد السجلات والمستندات والمعالجات القيدية وكشوف الحسابات ومواعيد وأسلوب إعدادها	أقل خضوعا للقوانين والتعليمات وخاصة في بعض المعالجات وأسس الصرف والعمل المحاسبي رغم وجود النظام المحاسبي الموحد الذي حدد قواعد العمل وإجراءاته والمعالجات القيدية وكشوف الحسابات
٨	مصدر المبادئ والأسس	النظم والتعليمات ، والقوانين الحكومية ، والمعايير المحاسبية	المعايير المحاسبية ، توصيات الجمعيات العلمية والمهنية
٩	المرونة	التنميط هو الصفة الأساسية ولا توجد مرونة	هناك مرونة في الاختيار من بين عدة طرق أو أسس مقبولة
١٠	مبدأ المقابلة	لا توجد علاقة بين الإيرادات و المصروفات لان المصروفات أموال مخصصة والإيرادات سيادية	تطبق مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات لغرض معرفة نتيجة الأعمال (ربح أو خسارة)
١١	في معالجة حساب الاندثار	لا يوجد حساب اندثار لان المصروفات الرأسمالية تحسب بأكملها على سنة الشراء ، فالاندثار يتم مرة واحدة وفي نفس السنة.	تأخذ بمبدأ الاندثار ويمثل الاندثار الإهلاك السنوي للموجود الثابت من خلال تحميل كل سنة من السنوات بما يصيبها من قيمة الشراء ، فضلا عن تكوين احتياطي محتجز من الأرباح لغرض المحافظة على رأس المال.
١٢	المخصصات	لا تكون هنالك مخصصات لمقابلة الخسائر المؤكدة والمتوقع حدوثها	تكون هنالك مخصصات لمقابلة الخسائر المؤكدة والمتوقع حدوثها
١٣	مبدأ الحيطة والحذر	لا وجود لمبدأ الحيطة والحذر لعدم وجود رأس مال في الوحدات الحكومية	تأخذ بمبدأ الحيطة والحذر لمقابلة الخسائر المتوقعة كهدف للمحافظة على رأس المال
١٤	إعداد الموازنات	الدولة تقوم بتقدير مصروفاتها ومن ثم تقوم بتقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك المصروفات ، أي إن الدولة تحدد نفقاتها ثم تحدد الموارد اللازمة لتغطية تلك النفقات لكونها أكثر قدرة على التحكم في مواردها على عكس الوحدات الاقتصادية.	تقوم بتحديد الموارد اللازمة لتمويل نشاطها الاقتصادي (مصادر الأموال) أولا ثم بعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به.

من خلال الجدول (١) أعلاه يتضح الفرق بين النوعين من المحاسبة إذ إن الاختلاف بينهما يركز على أسلوب العمل والنتائج النهائية التي تركز عليها هذه المحاسبة أو تلك فبينما نجد إن الوحدات الاقتصادية تركز على الربح وإن دور المحاسبة فيها هو قياس هذا الربح وعرضه وتحديد أنواع الحسابات التي تؤثر فيه ، في حين نجد إن المحاسبة الحكومية التي تستخدم في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تختلف عنها في هذا الجانب ففقدان عنصر الربح كهدف انعكس على طبيعة المحاسبة الحكومية سواء في مجال الأسس المحاسبية أو في مجال معالجة المصروفات الأيرادية أو المصروفات الرأسمالية ، وكذلك في مجال عرض الحسابات الختامية ومحتواها.

نطاق شمول المحاسبة الحكومية ومصدر القدرة الانفاقية :

يراد بنطاق شمول المحاسبة الحكومية إي بيان الوحدات التي تطبق فيها وذلك لغرض تمييزها عن النشاطات الأخرى ولمعالجة حالات اللبس وعدم التمييز بين النشاط الحكومي الخدمي والنشاط الاقتصادي فضلا عن بيان مصدر القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى الربح.

أولاً: الوحدات الخاضعة للمحاسبة الحكومية:

لغرض تحديد مجال تطبيق المحاسبة الحكومية ولغرض إنهاء التصور الخاطئ بأن دوائر الدولة كافة تطبق نظاما محاسبيا واحدا لأنها جميعها دوائر الدولة دونما تمييز في النشاط والهدف ولذلك سوف نوضح دوائر الدولة بصورة عامة وطبيعة نشاطها وهدفها ومن ثم النظام المحاسبي المطبق في كل مجموعة منها على وفق الآتي :-

١- وحدات القطاع العام (التي تسمى سابقا بوحدات القطاع الاشتراكي):

هي وحدات حكومية لكنها تعمل بنشاط اقتصادي تجاري تهدف إلى تحقيق الربح وتراعي حساب الكلفة وتمول ذاتيا من خلال رأسمالها ومواردها وقد تحقق ربح أو خسارة إلا أنها تهدف إلى الربح وتعمل على وفق هذا الأساس ، وتشمل الشركات والمؤسسات العامة في وزارة الصناعة والتجارة والنقل والزراعة والإسكان وغيرها ، وهي خارج الموازنة العامة للدولة بحكم استقلالها المالي ، والنظام المحاسبي الذي يطبق في هذه المجموعة هو (النظام المحاسبي الموحد) وهو نظام يأخذ بالمبادئ المحاسبية التجارية ويعتمد أساس الاستحقاق كاملا ويضمن لها معالجة محاسبية لتصرفاتها بما يظهر لها نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ويراعي معايير المحاسبة الدولية وقد تم إعداد هذا النظام خلال فترة الثمانينيات من القرن الماضي ومن قبل لجنة متخصصة من الخبراء والمحاسبين القانونيين .

٢- المصارف وشركات التأمين:

هذه المجموعة من الوحدات الحكومية لها طبيعتها الخاصة التي تقترب من المجموعة الأولى إذ أنها تمارس نشاطا خدميا وهي تهدف إلى الربح أيضا وتكون مستقلة ماليا ومتشابهة من حيث طبيعة نشاطها وهو النشاط المالي الذي يختلف بطبيعة الحال عن الأنشطة الصناعية والتجارية وغيرها من الأنشطة ، لذلك فقد تم تصميم نظام محاسبي خاص بها يسمى بـ (النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين) كما ينسجم هذا النظام مع طبيعة النشاط وهدف الربح من حيث الأسس المحاسبية وهيكل الحسابات وتقسيمه وفق ما تقدمه من خدمات وقد تكون خدمات نقدية تتقاضى عن لقائها مقابل نقدي وبناء على ذلك فإنها تحتاج إلى نظام محاسبي خاص بها .

٣- وحدات القطاع الحكومي المركزي :

تشمل هذه المجموعة الوحدات ذات النشاط الخدمي المجاني من دوائر الدولة التقليدية ذات النشاط المركزي الخدمي الذي لا يهدف من ورائه تحقيق ربح مادي ولا حتى مقابل نقدي وهذه المجموعة من الوحدات تشكل بمجموعها الموازنة العامة للدولة والدوائر الخدمية الأخرى التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي ومثال ذلك دوائر (الصحة ، والتربية ، والإعلام ، والشرطة ، والقضاء ، والأمن والدفاع . الخ) إن هذه الوحدات كما أسلفنا ليس لها رأسمال واغلبها لا تحقق إيرادات وتقدم خدماتها مجانا أو بمقابل رمزي ولا تهدف إلى تحقيق الربح إنما تقدم مقابل ما خصص لها في الموازنة من مبالغ فهي تحتاج إلى نظام محاسبي لا يعتبر احتساب الربح هدفا من أهدافه وإنما يتعامل مع مفردات العمل المحاسبي باعتبار النشاط الذي يسجله ويتعامل معه هو نشاط خدمي ويطبق في هذا النوع من الدوائر (المحاسبة الحكومية) إذ أنها صممت في أسلوبها وطبيعتها وأهدافها ومفرداتها ونتائجها مع طبيعة وهدف النشاط الذي تخدمه وهو النشاط الحكومي الخدمي .

ثانيا : مصدر القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية :

يراد بالقدرة الإنفاقية هي معرفة مصادر الأموال التي تعتمد عليها الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى الربح في مواجهة تسديد المصاريف التي تحتاجها في تلبية الخدمات ، لذلك سوف نوضح النظريات التي قيلت في تحديد القدرة الإنفاقية بصورة عامة ومن ثم نحدد على وجه الخصوص النظرية التي تخص الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح وهذه النظريات هي كالآتي:-

١- نظرية رأس المال :

مفادها هو إن يحدد رأس مال للوحدة تستمد منه قدرتها على الصرف وتقاس كفاءتها بمدى إمكانيتها في المحافظة على رأس المال وتدويره وتنميته من خلال ما تحققه من إرباح وهي تأخذ شكل الملكية الفردية أو

شركات الأشخاص ، وتصلح هذه النظرية للتطبيق في (الوحدات ذات النشاط الاقتصادي الهادفة إلى الربح) والتي تقوم بعملية مقابلة الإيرادات والنفقات لغرض التوصل إلى صافي الربح أو الخسارة لكون النفقات تمثل تكلفة الحصول على الإيرادات وهذا ما لا يحصل في الوحدات الحكومية الخدمية إذ إن الإنفاق الذي تقدمه لا يمثل بأي شكل من الأشكال تكلفة الحصول على الإيرادات وبالتالي لا تصلح هذه النظرية في الوحدات الحكومية الخدمية التي لا تهدف إلى الربح من نشاطها لأنها ليس لها رأس مال ولا يمكنها المحافظة عليه لطالما نشاطها خدمي غير هادف إلى الربح .

٢- نظرية موارد الوحدة :

تقضي هذه النظرية بأن الموارد التي تحققها الوحدة من نشاطها هي مصدر تمويلها وهي مصدر قدرتها الانفاقية وتستطيع التوسع في نشاطها تبعا لتلك الموارد وبالتالي هي أيضا تهدف إلى مقابلة الإيرادات والنفقات لغرض التوصل إلى صافي الربح أو الخسارة ولا تختلف عن مثلتها النظرية السابقة ، كما تصلح هذه النظرية في (الوحدات ذات النشاط الاقتصادي التي لها موارد ناتجة عن نشاطها) على العكس تماما من الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى الربح التي ليس لها موارد ذاتية ناتجة عن نشاطها وان البعض من هذه الوحدات أصلا لا يحقق موارد بالمرّة لذلك لا يمكن اعتماد هذه النظرية في تحديد قدرتها الانفاقية .

٣- نظرية الأموال المخصصة :

تقضي هذه النظرية بأن القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى الربح تتحدد كما ونوعا بالمبالغ التي توضع تحت تصرفها خلال فترة زمنية محددة ولو أمعنا النظر نجد إن هذه النظرية هي التي تتناسب (والوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة إلى الربح) فهي ليس لها رأس مال ولا تحقق أرباحا وليست لها موارد كما إن ممارستها لنشاطها لم يكن بناء على رغبتها وإنما هو تنفيذ لخطة مالية موضوعة ومحددة لها بالمبالغ اللازمة لتنفيذها وان الوحدات الخدمية ملزمة بالتقيد بالمبالغ المخصصة لها من حيث حجم تلك المبالغ ومن حيث نوع النشاط الذي تصرف عليه وكذلك الفترة الزمنية المحددة لها تلك المبالغ ، ويقوم مفهوم هذه النظرية على أساس اعتماد أو تخصيص جانب من الموارد لغرض تقديم نشاط معين لذلك يمكن تسمية هذا الاعتماد من الموارد بالمال المخصص وبالتالي فإن هذه الأموال المخصصة للوحدات الحكومية الخدمية هي أصلا مخصصة في الموازنة العامة للدولة لذلك تعد الموازنة أداة تنفيذ نظرية الأموال المخصصة .

أسئلة الفصل الأول

- ١- حدد المكونات الأساسية للنظام المالي والمحاسبي الحكومي في العراق ؟
- ٢- أوجز أهم القوانين والنظم التي تحكم النظام المالي والمحاسبي في العراق؟
- ٣- عرف المحاسبة الحكومية ، ثم حدد الجهات ذات الاهتمام المباشر بالبيانات والمعلومات المالية؟
- ٤- وضح ما هي اهم سمات المحاسبة الحكومية ؟
- ٥- تتشابه المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في بعض الأوجه وضح أوجه ابينهما ؟
- ٦- تختلف المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في بعض الأوجه ، وضح أوجه الاختلاف في كل منهما ؟
- ٧- وضح أهمية المحاسبة الحكومية بما لا يقل عن خمسة سطور ؟
- ٨- عدد أغراض المحاسبة الحكومية ؟
- ٩- ماذا يقصد بمجال تطبيق المحاسبة الحكومية ، عدد تلك المجالات ثم بين المجال الذي تطبق فيه ؟
- ١٠- عدد أهم النظريات التي تحدد القدرة الانفاقية للوحدات المالية ؟
- ١١- وضح ماذا يقصد بالقدرة الانفاقية ، مبينا النظرية التي تطبق في المجال الحكومي الخدمي ؟
- ١٢- اجب بكلمة (صح أو خطأ) وضح الخطأ إن وجد في العبارات الآتية :-
 - أ- تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية ؟
 - ب - تخضع المحاسبة الحكومية للتشريع على العكس من المحاسبة المالية فأنها اقل خضوعا؟
 - ج - تطبق المحاسبة الحكومية في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح من نشاطها ؟
 - د- تستمد الوحدات الحكومية قدرتها الانفاقية وفق نظرية الأموال المخصصة ؟
 - هـ - تطبق أساس الاستحقاق حصرا بسبب كونها تخدم الوحدات الهادفة للربح.
- ١٣- بين ما هي أوجه الاختلاف بين النظريات المطبقة في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح والنظرية المطبقة في الوحدات الحكومية الخدمية ؟