**الفصل الأول**

**الإطار الفكري للمحاسبة الحكومية**

**مقدمة**

وأصبحت المحاسبة الحكومية مطلوباً منها تقديم المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات وترشيد الإنفاق ووضع الإجراءات الرقابية المالية التي تقلل المخاطر المالية وتكافح الفساد داخل النظام المحاسبي ، وذلك تطبيقاً للإستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد.

**وظائف الحكومة:**

تختلف الوظائف التي تقدمها الحكومة عن الخدمات التي يقدمها القطاع الخاص وتتطلب أحياناً خصوصية في معالجة البيانات المالية.فالحكومة تقوم بالوظائف التالية:

1-الأمن

2- الدفاع

3- التعليم

4- الصحة

5- القضاء

6- البلدية

7- الخدمات الإجتماعية

8- الخدمات الإقتصادية

9- الخدمات السياسية

**وللتنظيم المحاسبي على النفقات والإيرادات والأصول المتعلقة بهذه الجهات التي تنفذ وظائف الدولة ،نحن بحاجة للمحاسبة الحكومية التي تضبط العمل المالي في هذه الجهات**.

.

**تصنيف الأجهزة الحكومية: الوحدات الحكوميه :**

1**)الأجهزة الإدارية** :

- وهي الجهات التي تقوم بالوظائف السيادية والخدمات الإجتماعية والبنية التنموية الأساسية .

- ولها شخصية اعتبارية لكنها غير مستقلة استقلالاً كاملاً ( بل هي جزء من الحكومة)

- ليس لها رأس مال أي (تأخذ ميزانيتها من الحكومة وتودع إيراداتها في الحسابات الحكومية العامة)

- تخضع للنظام المالي للدولة وتطبق النظام المحاسبي الحكومي.

2**) الأجهزة الإقتصادية:**

- هي المؤسسات والشركات التي تملكها الحكومة كلياً أو جزئياً

- تمارس أنشطة اقتصادية بحيث تنتج السلع وتقدم الخدمات مثل: الكهرياء والماء والنقل

- مستقلة استقلالاً كاملاً وتتمتع بالشخصية الإعتبارية المستقلة.

- يخصص لها رأس مال بحيث يمكن أن تطبق النظام المحاسبي التجاري.

**الخصائص المميزة للنشاط المحاسبي العام:**

الوحدات الحكومية ليس لها رأس مال كما في الشركات ومؤسسات القطاع الخاص ( هي تعتمد على مايخصص لها بشكل سنوي في الموازنة العامة للدولة والتي تعتمد من مجلس الوزراء)

1. يقوم القطاع العام بإنتاج السلع والخدمات كما في القطاع الخاص (مع التركيز على مالايستطيع القطاع الخاص تقديمه بأسعار مناسبة)
2. لايوجد منظمات مهنية تصدر معايير ومبادئ لتنظيم المحاسبة في القطاع العام ( يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على الأنظمة الصادرة من السلطة التشريعية واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطة التنفيذية مثل : وزراة المالية، ،مجالس الإدارات)
3. يتصف النشاط العام بأنه لا يسعى إلى تحقيق الربح.
4. ليس من الضروري أن يكون للجهة الحكومية إيرادات للصرف على أنشطتها ( لايوجد ربط بين المصروفات والإيرادات) فالإيرادات تودع في حسابات الدولة (جاري وزارة المالية) والنفقات تدفع من نفس الحساب أي هناك عمومية في المصروفات وكذلك الإيرادات.
5. قياس كفاءة وفاعلية أداء الجهة الحكومية في تحقيق أهدافها مرتبط بما تقدمه من خدمات .
6. الذمة المالية للجهات الحكومية ليست مستقلة بالكامل وإنما مرتبطة بالذمة المالية للدولة.

**تعريف المحاسبة الحكومية:**

فرع من فروع المحاسبه تقوم على مجموعه المبادئ والاسس العلميه الخاصه بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات الماليه المتعلقه بنشاط الحكومه بهدف فرض الرقابه الماليه والقانونيه على إيرادات الدوله ومصروفاتها والمساعده في اتخاذ القرار.

**أهداف المحاسبة الحكومية:**

1. التحديد الدقيق للأسس والوسائل الفنية المناسبة لتطبيق النظام المحاسبي الحكومي.
2. إثبات وتسجيل وتبويب العمليات المالية للجهة الحكومية.
3. إصدار التقارير المالية الدورية والختامية عن الحالة المالية للجهة الحكومية.
4. الهدف الأهم للمحاسبة الحكومية هو تزويد كافة المستويات الإدارية في الجهة الحكومية بالمعلومات المالية للمساعدة في متابعة سير الأعمال والتخطيط واتخاذ القرارات.
5. تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسبة الحكومية في تقييم اأداء الجهة الحكومية.
6. إمداد المحللين والإعلاميين وأفراد المجتمع باليانات اللازمة لتتبع أنشطة الدولة وتقييمها.
7. إحكام الرقابة المالية في الجهة الحكومية وييشمل الآتي:

* تقديم المعلومات اللازمة للرقابة المالية على المصروفات والنفقات والتاكد من صرفها في الأوجه المخصصة لها.
* تقديم المعلومات اللازمة للرقابة المالية على الإيرادات والمتحصلات والتأكد من تحصيلها في وقتها والحفاظ عليها .
* الرقابة على الأصول والممتلكات والتأكد من سلامتها والمحافظة عليها.

**خصائص المحاسبة الحكومية:**

**تتميز الأنظمة المحاسبية الحكومية بالخصائص الآتية:**

1. أنظمة موحدة تطبق على جميع الجهات الحكومية.
2. لاتهدف إلى قياس الربح.
3. يطبق غالباً الأساس النقدي ، **إلا أن التطورات الأخيرة تبين أن الحكومات بدأت الإتجاه لتطبيق أساس الإستحقاق أو الأساس المعدل.**
4. الأصول التي تملكها الدولة لا تظهر في السجلات المحاسبية كأصول باستخدام الأساس النقدي (لأنها تعتبر في حكم المصروفات)، لكنها ستظهر إذا تحولت الحكومات لأساس الإستحقاق.
5. النظام المحاسبي مرتبط ببناء الموازنة العامة للدولة من حيث البنود والتعليمات.

**من قواعد الأنظمة المحاسبية الحكومية:**

1**-الفصل بين السلطات المتعارضة والتي إذا تمكن منها موظف واحد استطاع أن بخالف الأنظمة ويتجاوز الإجراءات الرقابية الكاشفة لها.**

**2- وضوح الإجراءات والنماذج والمستندات وسهوله استخدتمها**

**مقومات النظام المحاسبي الحكومي:**

1. **المبادئ والمعايير والأسس المحاسبية:** أي نظام محاسبي يجب أن يعتمد على مجموعة من المبادئ والمعايير والأسس المحاسبية التي تقدم الإطار الفني لعمل النظام (وحدة القياس، سنوية الموزانة ، القيد المزدوج ... الخ)
2. **النظم واللوائح والقواعد والتعليمات المالية:** تخضع المحاسبة الحكومية للنظم التي تصدرها السلطة التشريعية واللوائح والتعليمات والقواعد التي تصدرها السلطة التنفيذية وهي توضح الإجراءات والأدوات الرقابية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية الحكومية .(أنظمة ولوائح وقواعد المشتريات ، الإيرادات ، الإيجار، التعليمات المالية للميزانية والحسابات ونظام إحصاءات مالية حكومية...الخ)
3. **مجموعة مستندية:** من مقومات النظام المحاسبي الحكومي وجود مجموعة مستندية متكاملة تثبت المصروفات والمدفوعات (أمر الصرف،أمر الدفع، والشيكات...) وأخرى لإثبات الإيرادات والمتحصلات (إيصالات الإستلام والتحصيل...) وثالثة لإثبات القيود المحاسبية الحكومية(أمر الصرف ، إذن التسوية)
4. **دليل الحسابات:** باستخدام الأنظمة المحاسبية الآلية في معالجة البيانات أصبح من المهم وجود دليل بأرقام ومسميات الأصول والخصوم وأبواب وبنود المصروفات والإيرادات والحسابات الأخرى في الجهة الحكومية.
5. **مجموعة سجلات محاسبية وإحصائية:** من المقومات المهمة لأي نظام محاسبي تصميم مجموعة من السجلات المحاسبية والإحصائية التي تمكن من تسجيل العمليات المالية فيها بشكل آلي. (سجل اليومية العامة،الأستاذ العام، الأستاذ المساعد،المصروفات ، الإيرادات...الخ)
6. **مجموعة التقارير المالية:** للحصول على النتائج من النظام المحاسبي لابد من وجود مجموعة من التقارير المالية التي تساعد في معرفة النتائج لاتخاذ القرارات الرقابية والتخطيطية اللازمة (التقارير الدورية ،الجدول الشهري،الحساب الختامي،القوائم المالية..الخ) .
7. **نظام للضبط الداخلي:** يحدد مسؤوليات واختصاصات وواجبات كل موظف والمتعلقة بعمليات الصرف والتحصيل والتسجيل وإعداد التقارير المالية بحيث يضمن الفصل المناسب بين السلطات والمسؤوليات.
8. **نظام رقابة داخلية فعال:** يضمن عدم تجاوز الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية ويمنع وقوع مخالفات أو أخطاء في العمل المالي أو المحاسبي.
9. **كوادر بشرية مؤهلة لتنفيذ النظام المحاسبي:** من أهم المقومات ويعتبر الأهم من بين المقومات السابقة وذلك لأن تطبيق النظام المحاسبي بشكل فعال يتطلب توفير الموارد البشرية المؤهلة علمياً وعملياً حتى تتمكن من الإلمام بمقومات النظام المحاسبي السابقة وتطبيقه بشكل صحيح.

**منهجية المحاسبة في الأجهزة الحكومية:**

1. ينبغي العمل قدر الإمكان على تقليل عدد الإعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي (وذلك حتى تقوم الجهة الحكومية من تجميع عدد من النفقات في بند واحد)
2. يمكن تقسيم الإعتمادات إلى:

* اعتماد عام
* اعتماد إيرادات مخصصة.
* اعتماد رأس مال عامل.
* اعتماد إيرادات سندات.
* اعتماد استهلاك سندات.
* اعتماد وصاية أو وكالة.
* اعتماد هيئات أو مؤسسات عامة.

1. يجب تقسيم الإعتمادات طبقاً لإحتياجات الوحدة الإدارية بحيث يتماشى مع التبويب والتصنيف في الموازنة العامة للدولة.
2. يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات ويجب أن يراعى أن تكون تلك الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن فروع النشاط المتعلقة ببنود الاعتماد ومدى الإلتزام بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية.
3. ينبغي التفرقة بين الحسابات المختصة بالأصول المتداولة وبين المتعلقة بالأصول الثابتة وكذلك الحسابات المتعلقة بالخصوم المتداولة عن التي تخص الخصوم الطويلة الأجل.
4. يتم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية وقت الحصول على الأصل أو على أساس التكاليف التقديرية في حالة عدم توفر البيانات الخاصة بالتكاليف الفعلية أو على أساس القيمة التقديرية إذا لم يتم الحصول على الأصل عن طريق الشراء كما لو تم الحصول عليه عن طريق الهبة او المنحة.
5. لا يحتسب استهلاك الأصول الثابتة العامة مالم يمكن حجز المبالغ النقدية اللازمة لاستبدالها.
6. ينبغي أن تكون الحسابات قادرة على توفير البيانات اللازمة لإحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات مع ضبط الإنفاق.(ويتم ذلك عن طريق توفير بيانات فعلية وتقديرية عن المصروفات والإيرادات وإجراء المقارنة بين المقدر والفعلي لمعرفة الإنحرافات ومعالجتها في شكل قوائم وتقارير)
7. أوصت اللجنة باتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات الحكومية كلما كان ذلك ممكناً.( وذلك يستدعي تكوين مخصصات كافية لمواجهة الإيرادات المشكوك في تحصيلها)
8. يجب أن يكون التقسيم لكل من الإيرادات والمصروفات موحداً وملزماً لجميع الوحدات الحكومية.(بحيث تقسم الإيرادات طبقاً لمصادرها من ناحية وطبقاً للإعتمادات من ناحية أخرى كما تقسم المصروفات طبقاً لكل من الإعتمادات الخاصة بها وبطبيعتها والغرض منها والنشاط الذي تخصه)
9. يجب أن يقوم النظام المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواءً كان ذلك عند إعداد موازنة الدولة أو عند إعاداد الحسابات الختامة .
10. يجب تركيز الإشراف على مجموعة الحسابات وإعداد التقارير تحت سلطة شخص واحد.
11. ينبغي إعداد تقارير مالية شهرية على الأقل لتوضح المركز المالي للحسابات المعدة على أساس تقديري.
12. يجب تسجيل الإرتباطات خصماً على حسابات الإعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم فيه توقيع العقود أو إصدارأوامرالتوريد.
13. يجب أن تكون التقارير معدة على أسس موحدة.
14. التزام كل وحدة بإعداد موازنتها طبقاً للتبويب والتصميم الموحد.
15. ينبغي أن تراجع حسابات الوحدة الحكومية من قبل أجهزة مراجعة خارجية مثل الديوان العام للمحاسبة. وهو جهاز رقابي مهني متطور يتمتع بالاستقلاليه والمصداقيه يسهم في تحقيق الانضباط ورفع كفاءه أداء الاجهزه يقوم بمهام المراجعه الماليه اللاحقه وتعتبر جزء من العمليه التنفيذيه .التعريف

**مبادئ المحاسبة الحكومية:**

هناك مبادئ للمحاسبة بشكل عام وهي تنطبق على المحاسبة المالية بالقطاع التجاري وكثير منها ينطبق على المحاسبة الحكومية (ليس كلها) فالمحاسبة الحكومية تعتمد بشكل كبير على الأنظمة واللوائح والقواعد والتعليمات المالية التي تصدرها الحكومة . وفيما يلي أهم المبادئ المحاسبية التي تنطبق على المحاسبة الحكومية:

* **مبدأ الفترة المحاسبية:**

يفترض المبدأ أن عمر المنشأة أو المنظمة عبارة عن فترات مالية مقسمة بشكل سنوي متساوي ، وكل سنة مستقلة عن الأخرى ، وبناءً على ذلك يتم إعداد التقارير المالية عن كل فترة مالية لتوفير بيانات دورية عن الوضع المالي بها.

* **مبدأ سنوية الموازنة :**

من الأدوات الرقابية التي تستخدمها الحكومة في الرقابة على الأجهزة الحكومية الموازنة وهذه تعد بشكل سنوي. وانطلاقاً من ذلك يتكون لدينا قاعدة ثابتة في الجهات الحكومية وهي أن الموازنة تعد بشكل سنوي. وقد تعد لفترات أقل من السنة حسب الظروف الإقتصادية . في القطاع الخاص قد تعد الموازنات بشكل شهري أو ربعي وأيضاً سنوي وأكثر .

* **مبدأ سنوية المصروفات:**

وهو أن المصروفات مرتبطة بهذه الموازنة وتأتي بشكل سنوي وتسمى بالسنة المالية وتحمل بشكل سنوي كافة النفقات المدفوعة كمصروفات دون التفريق بين المصروف الإستهلاكي والرأسمالي ودون النظر لتاريخ الحصول على الخدمة

(ويظهر ذلك باستخدام الأساس النفدي المحاسبي)

* **مبدأ وحدة القياس:**

لا نستطيع أن نفهم التقارير المالية التي تصدرها الأنظمة المحاسبية مالم تقس بوحدة قياس مالية ثابتة بحيث يتم عرض الحسابات والتقارير المالية بوحدة نقدية واحدة (الريال أو الدولار مثلاً)

**سؤال:**

**هل يمكن أن تستخدم أكثر من وحدة قياس في نفس القوائم والحسابات المالية؟**

**لا لأن ذلك سيشكل عدم تجانس بين الأرقام وهذا لا يعني أننا نستطيع استخراج التقارير بأكثر من عملة بل ذلك وارد ولكن بتقارير مستقلة.**

* **مبدأ تصنيف الحسابات:**

ليعمل النظام المحاسبي بشكل صحيح لا بد من تصنيف جميع الحسابات وفق فئات نوعية ويكون لكل حساب رقم ضمن ما يعرض بدليل التصنيف فالأصول تصنف حسب أنواعها متداولة وثابتة وغير ملموسة والمصروفات تصنف وفق الغرض من النفقة ، وكذلك الإيرادات تصنف حسب أنواعها وفق ماجاء بالدليل وتصنف الحسابات الجارية والتسوية ووسائل الدفع وفق التعليمات الصادرة من وزارة المالية.

**أسس القياس المحاسبي الحكومي:**

1. **الأساس النقدي:**

هذا الأساس يعتمد على النقد ،أي عندما تحضر النقدية تكون هناك قيود محاسبية ،فعند تحصيل الإيرادات تسجل ،وعندما تدفع المصروفات تسجل،بغض النظر عن استحقاقا من عدمه ولا يؤخذ في الإعتبار أي إيرادات أو مصروفات مستحقة.

**يتميز هذا الأساس** بسهولته وسرعة إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي والتقارير المالية الدورية ، وهذا يتوافق مع متطلبات الجهات الرقابية التي تهتم بالرقابة على الإيرادات والمصروفات النقدية .

**يعاب على هذا الأساس** :

1. عدم تقديم المعلومات التي تعكس الوضع المالي العادل لكل سنة من السنوات المالية لتداخل السنوات في الإيرادات والمصروفات ، ومن ثم لا نستطيع الحكم على كفاءة عمل الإدارة الحكومية.
2. لايمكن من إجراء المقارنات بين السنوات بسبب تداخل أنشطتها مع بعضها البعض نتيجة عدم الفصل بين إيرادات ومصروفات كل سنة على حدة.
3. غير مناسب لتوجهات الحكومات واهتمامها بكفاءة الإنفاق فهو لا يقدم المعلومات والتقارير التي تساعد على مراقبة ذلك
4. **أساس الاستحقاق:**

هذا الأساس يفرق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية ويتم حساب استهلاك النفقات الرأسمالية (الأصول) بحيث تقسم النفقة على سنوات الاستفادة من هذا الأصل. ويطبق هذا الأساس في الشركات التجارية واتجهت كثير من الحكومات لتطبيقه **وخلال الفترة الحالية السعودية تطبيق أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي،ولكن الأمر يحتاج إلى وقت وجهد.**

**يتميز هذا الأساس :**

بتوفير المعلومات وإمكانية المقارنات بين السنوات المالية فهو يظهر بعدل النتائج المالية

**من صعوبات هذا الأساس**

1. بقاء الحسابات مفتوحة لمدة طويلة نظراً لضخامة العمليات المالية التي تقوم بها بعض الجهات الحكومية مما يؤدي إلى تأخير إصدار التقارير المالية.
2. يحتاج إلى مهارات متخصصة في المحاسبة
3. **الأساس النقدي المعدل:**

عند التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق تلجأ بعض الدول إلى مرحلة متوسطة بين النقدي والإستحقاق بحيث يطبق النقدي على الإيرادات والإستحقاق على المصروفات.

**الجهات ذات العلاقة بالمحاسبة الحكومية:**

**أولاً: المستفيدون الداخليون:**

يقصد بهم من هم داخل الجهة الحكومية مثل : المحاسب/ المدقق/ المراجع/ المراقب المالي/مدير الإدارة المالية / المراجعة الداخلية / إدارة الميزانية / الإدارة العليا/ إدارة التخطيط.

**ثانياً: المستفيدون الخارجيون:**

هم الجهات الرقابية وجهات المراجعة التي تحتاج إلى نتائج المحاسبة الحكومية للتأكد من تطبيق الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية وعدم وجود مخالفات وتجاوزات، وهذه الجهات هي:

وزارة المالية/ الديوان العام للمحاسبة / مجلس الوزراء / مجلس الشورى/ هيئة الرقابة العامة / الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد.

**أوجه الشبه والإختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| وجه المقارنة | المحاسبة الحكومية الوحدات الادارية الحكومية | المحاسبة المالية الوحدات الاقتصادية |
| الهدف | في الغالب لا تهدف إلى ربح | تهدف إلى الربح |
| الشخصية الاعتبارية | غير كامله الاستقلال | مستقله |
| الملكية | للدولة بالكامل | الجميع يمكن أن يملكها |
| وحدة القياس | النقود | النقود |
| النظام المحاسبي | تطبق نظاماً محاسبياً خاصاً | نظام محاسبي تجاري |
| الفترة المحاسبية | سنة | سنة |
|  |  |  |
|  |  |  |