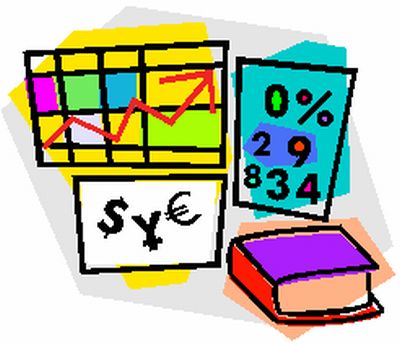
****

**الفصل الثاني**

|  |  |
| --- | --- |
| في الشيحه | 433202003 |
| أسماء العنزي | **434202076** |

**أ. حياة اليافعي**

* **محتوى الفصل :-**

1/ **مفاهيم المحاسبة الحكومي**

**2/ الرقابة على الاعتمادات**

**3/ أسس القياس المحاسبي**

**أولا : مفاهيم المحاسبة الحكومية :**

**تستخدم الوحدات الإدارية الحكومية نوع المحاسبة الذي يستخدم مصطلح " نظرية المحاسبة عن الأموال" حيث يعرف المال بأنه " وحدة مالية ومحاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات تسجل فيها النقدية والموارد المالية الأخرى وما يرتبط بها من التزامات والرصيد المتبقي للمال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص هذا المال لانجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف**

**معينة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات " .**

**ويعتبر تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية هو حجر الزاوية في مجالات التباين بين نظام المحاسبة عن الأموال ونظام المحاسبة المالية حيث ينعكس أثره جوهريا على كثير من المفاهيم والمبادئ الأساسية**

**للمحاسبة الحكومية، من أبرزها مايلي :**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **المحاسبة المالية** | | **المحاسبة الحكومية** | | | |
| **أولا: الوحدة المحاسبية** | | | | | |
| **تعتبر كل منشأة من منشآت قطاع الأعمال وحدة محاسبية لها شخصية معنوية مستقلة تتميز بمزاولة نشاط اقتصادي سعيا إلى تحقيق الربح** . | | **وفقا لنظرية المحاسبة عن الأموال تفسر الوحدة المحاسبية لأغراض المحاسبة الحكومية على أنها مجموعة من الموارد التي يتم تخصيصها لتحقيق هدف معين أو لأداء نشاط محدد وتكون موضوع القياس والاتصال المحاسبي .**  • **الوحدة الإدارية الحكومية لا تعتبر وحدة محاسبية مستقلة وبدلا من ذلك يعتبر المال وحدة مالية ووحدة محاسبية مستقلة ومن ثم فإن مفهوم الوحدات الإدارية الحكومية له معنى مزدوج فهو من ناحية وحدة مالية ومن ناحية أخرى وحدة محاسبية .**  • **الوحدة الإدارية الحكومية لا تتمتع باستقلال إداري بسبب اعتمادها على قواعد قانونية ولائحية موحدة .**  • **الوحدة الإدارية الحكومية لا تتمتع باستقلال مالي بسبب أن تصرفاتها تكون في حدود الميزانية العامة للدولة .**  • **في المملكة العربية السعودية تتم المحاسبة عن الأموال على مستوى الدولة ككل ونادرا ما تتعدد الأموال ومعظم مصادرها تكون من إيرادات الثروة الطبيعية .** | | | |
| **المحاسبة المالية** | | | **المحاسبة الحكومية** | | | | | | |
| **ثانيا: الالتزام بالقواعد القانونية** | | | | | | | | | |
| **يتم قياس نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة وإظهار مركزها المالي في تاريخ معين وفقا لمجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي لا يجوز الخروج عنها** | **تخضع الوحدات الإدارية الحكومية لقيود تنظيمية تفرض بواسطة الدساتير والمراسيم**  **والقوانين وتأخذ هذه القيود شكل قواعد وتعليمات تكون محددة تحديدا دقيقا وتفصيليا**  **وعندئذ تكون ملزمة للمديرين وتكون موضوعا للمراجعة والمسائلة محاسبيا وإداريا بالإضافة لالتزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها** | | | | | | |
| **ثالثا : التبويب المحاسبي** | | | | | | | | |
| **• يتم تطبيق مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترة المحاسبية بغض النظر عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة .**  **• يتم التفرقة بين المصروفات الإرادية والمصروفات الرأسمالية .** | **• لا يوجد علاقة سببية بين إيرادات الوحدة الحكومية ونفقاتها ومن ثم فإن المقارنة تتم**  **بين الإيرادات والمصروفات على مستوى المال أو على مستوى الدولة ، وفي حال وجود مال عام واحد والتي نتيجتها إما عجز يتم تغطيته عن طريق الاقتراض أو من الاحتياطي العام أو فائض يؤول إلى الاحتياطي العام للدولة**  **• لا توجد تفرقة بين المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية مما يستوجب استخدام مصطلح النفقات بدلا من مصطلح المصروفات باعتبار أن موارد الأموال قابلة للإنفاق وتتجدد سنويا من مصادرها الخارجية ، أما مصطلح الإيرادات فهو يتضمن كل الموارد الداخلة إلى المال .**  **• أوضح دليل المحاسبة الحكومية الصادرة من الأمم المتحدة " أهمية التبويب لكل من**  **المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية " على النحو التالي :**  **1/ يجب أن يكون النظام قابلا للتطبيق ويساعد على إتمام عمليات الرقابة**  **بواسطة الأجهزة الخارجية وذلك لتقديم المعلومات الملائمة التي تحتاجها**  **كافة أنواع الأجهزة الرقابية في الوقت المناسب .**  **2/ يجب أن يكون النظام المحاسبي مرنا بحيث يسمح بالتطورات في مجالات**  **الرقابة الإدارية على العمليات الحكومية ومتمشيا مع البرامج الإدارية والرقابة الداخلية وتقييم الأداء.**  **• يتم تبويب الإيرادات العامة حسب نوع المال ومصادر الإيرادات وفقا للوحدة الإدارية**  **المسئولة عن تحصيلها .**  **• ينبغي تبويب النفقات بكل الطرق المحتملة وفقا لنوع المال والوظيفة والبرامج والأنشطة والوحدة الإدارية وطبيعة النفقة ونوعها كما يساعد الوحدات المختصة على الرقابة على العمليات بالإضافة إلى الرقابة المالية .** | | | | | | |
| **رابعا : الأصول والالتزامات** | | | | | | | |
| **تفصح الميزانية العمومية عن كل من الأصول سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل وعن كل الالتزامات سواء كانت قصيرة أم**  **طويلة الأجل وبما يتفق مع أساس الاستحقاق** | •**تفصح الوحدات الإدارية الحكومية عن الأصول السائلة التي تكون متاحة لتحقيق**  **الغرض المستهدف من المال ومايرتبط بتلك الأصول من التزامات .**  • **الأصول السائلة : تتضمن كل من النقدية و أي أصول أخرى يتوقع تحويلها إلى نقدية**  **خلال العمليات العادية للمال ، وترتبط الالتزامات قصيرة الأجل ارتباطا مباشرا بهذه**  **الأصول السائلة .**  **• ووفقا لتعريف المال : المال يشتمل على مجموعة من الحسابات المتوازنة تعكسها معادلة الميزانية التالية :**  **الأصول = الالتزامات + رصيد الأموال**    **موارد متاحة لتسديد الالتزامات قصيرة الأجل**  **عن العمليات التي**  **تحدث في المستقبل**  **القيود المفروضة**  **على استخدام**  **الموارد المتاحة**  **الموارد أو الإمكانات أو**  **الخدمات الاقتصادية**  **المخصصة لأغراض**  **محددة**  **• قد يكون رصيد الأموال مدين في حالة زيادة الالتزامات قصيرة الأجل عن الأصول السائلة .**  **• معادلة الميزانية على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية المنفذة لأهداف المال :**  **الأصول = الالتزامات**    **الموارد المخصصة للوحدة**  **الإدارية الحكومية في شكل**  **اعتمادات تعتمد لها في**  **الميزانية العامة لتأدية**  **الأنشطة المنوطة بها في نطاق**  **فترة زمنية محددة**  **القيود المفروضة على**  **استخدام الوحدة الإدارية**  **الحكومية للموارد**  **المخصصة لها .**  • **بالنسبة للأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل لاتتم المحاسبة عنهما في نطاق المال** **لأنها لا تتحول عادة إلى نقدية وإنما يتم المحاسبة عنهما في مجموعة من الحسابات** **النظامية التي يطلق عليها " مجموعة حسابات الأصول الثبتة العامة طويلة الأجل " و**  **"مجموعة حسابات الالتزامات العامة طويلة الأجل " ومن ثم فإنهما لا يظهران في ميزانية المال وهو الأمر الذي يتطلب انشاء سجلات بيانية واحصائية يمكن عن طريقها**  **الرقابة على الأصول الثابتة العامة طويلة الأجل و متابعة سداد الالتزامات العامة طويلة الأجل .** | | | | | | |
| **خامسا : تقويم الأصول الثابتة والاستهلاك** | | | | | | | | |
| **يتم تقويم الأصول الثابتة طبقا للتكلفة**  **التاريخية ويتم استهلاكها بغرض توزيع**  **تكلفة الأصل على مستوى عمره الإنتاجي** | | | | **• يتم تقويم الأصول الثابتة طبقا للتكلفة التاريخية وإذا كانت هنالك صعوبة في تحديد**  **التكلفة يمكن تقديرها ، اما الأصول الثابتة التي تسلم إلى الوحدة الإدارية الحكومية**  **على سبيل المنحة أو الهبة فيجب تقديرها على أساس القيمة العادلة السائدة وقت**  **الحصول عليها .**  **• ومن ثم يجب أن تعالج في حسابات المال كنفقات إذا تم شراؤها أو إنشائها فقط وتسجل**  **بعد ذلك في مجموعة " حسابات الأصول الثابتة العامة طويلة الأجل " سواء تم الحصول عليها عن طريق الشراء أو الإنشاء أو الهبة .**  **• وهنالك مبررات هامة تستلزم المحاسبة عن الأصول الثابتة العامة واستهلاكها :**  **1. تحديد تكاليف الخدمات العامة لأغراض القياس والتقييم والمراجعة .**  **2. الرقابة على تشغيل وصيانة الأصول الثابتة العامة والمحافظة عليها .**  **3. التخطيط لأغراض عمليات الإحلال والإستبدال .** | | | |

* **أنواع الأموال :-**

**المجموعة الأولى : الأموال الحكومية :**

• **تختص في أنشطة الإنفاق حيث تختص بصفة أساسية للمحاسبة عن تحصيل وإنفاق الموارد العامة .**

• **يتم تمويلها من الضرائب والرسوم وإيرادات الثروة الطبيعية .**

• **تخصص سنويا في شكل اعتمادات في الميزانية العامة للدولة للإنفاق منها على أغراض عامة وخاصة**

• **تقسم الأموال الحكومية إلى أربعة أنواع على مجموعتين :**

**أموال يتوقف بقاؤها على انجاز**

**الأغراض المستهدفة منها ويتم**

**أيضا إعداد التقارير المالية والتي**

**تفصح عن نتائج العمليات والمركز**

**المالي لكل مال في نهاية السنة المالية**

**أموال تعمل على أساس سنوي**

**ولذلك تقفل حساباتها الاسمية في**

**نهاية كل سنة مالية وتبدأ**

**العمليات من جديد في نهاية**

**السنة المالية التالية**

**المال العام**

**يخصص للمحاسبة عن**

**جميع موارد الدولة**

**(الموارد العامة) ماعدا**

**تلك التي يتم المحاسبة**

**عنها في مال آخر**

**أموال المشروعات**

**الرأسمالية**

**يخصص للمحاسبة عن الموارد المالية التي تستخدم للحصول على تسهيلات رأسمالية أساسية**

**أموال الإيراد المخصص**

**يخصص للمحاسبة عن موارد يتم تجميعها لسداد أقساط القروض طويلة الأجل والفوائد المستحقة عليها .**

**أموال الإيراد المخصص**

**يخصص للمحاسبة عن**

**موارد معينة تخصص**

**قانونا للإنفاق منها**

**على أغراض معينة**

**مثل : مال الزكاة**

**يخصص حصيلته**

**للصرف منها على**

**مصارفها الشرعية**

**المجموعة الثانية: أموال الملكية:**

**وهي وحدات قائمة تستمد بقاءها واستمرارها من بيع السلع وأداء الخدمات بمقابل فهي تعتمد على مواردها الذاتية التي تتول**

**المجموعة الثالثة:أموال الوكالة أو الأمانة :**

تخصص للمحاسبة عن الأموال"أو الأصول" التي يودعها الأفراد أو الهيئات الخاصة لدى الحكومة على سبيل الأمانة أو الوكالة.

\*أموال الأمانة القابلة للأنفاق: وهي بذلك تشبه الأموال الحكومية.

\*أموال الأمانة الغير قابلة للأنفاق:مثل أموال الأوقاف التي يجب استغلالها لصرف الدخل المتولد منها على أغراض محددة وهذا النوع يشبه أموال الملكية .

\*أموال المعاشات : وتسخدم لتسجيل العمليات المتعلقة بنظام معاشات التقاعد حيث أنها موارد تحتفظ بها الوحدة الإدارية الحكومية لحساب الغير مؤقتاً.

التقارير المالية :تعتبر التقارير المالية الحلقة الهامة في عملية الأتصال المحاسبي الحكومي ,تتمثل مخرجات النظام المحاسبي الحكومي في :

1)إعداد تقارير مالية مؤقتة على مدار العام وتفيد في المتابعة واتخاذ القرار وهي أداة مفيدة لأغراض الرقابة والتخطيط الناجح في المستقبل .

2)إعداد تقرير مالي في نهاية السنة المالية وذلك بهدف توفير المعلومات التي تحقق الرقابة على العمليات وذلك التي تحقق الرقابة على الأموال.

\*ومن أهم التقارير المالية التي تصدر من النظام المحاسبي الحكومي:

1)تقرير الإيرادات الشهري 2)تقرير النفقات الشهري

\*أما التقارير المالية التي تعد في نهاية السنة المالية فيصدر من نظام المحاسبة الحكومية على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية : تقرير عن الإيرادات وعن النفقات.

\*أما على مستوى الدولة فتصدر ثلاثة أنواع من التقارير:

1)قائمة الإيرادات والنفقات2)الميزانية العامة3)قائمة التغير في رصيد المال.

ثانياً :الرقابة على الإعتمادات:

هناك مستويين من المحاسبة في المحاسبة الحكومية :

المستوى الأول :يرتبط بالأموال ويتحقق التوازن بين موارد المال "الإيرادات "واستخدامتها"الإعتمادات".

المستوى الثاني:يرتبط بالوحدة الإدارية الحكومية التي تنجز أهداف المال ويتحقق التوازن بين الإعتمادات المقدرة والنفقات المحققة .

\*\*لذا نحتاج الرقابة المالية للمستوى الأول والثاني ومن ثم نجد أن أسلوب الرقابة عن طريق الميزانية والأرتباطات المطبق على المستوى المال هو نفسه المطبق على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية باستثناء عدم تأثير الميزانية العمومية لأن الوحدات الإدارية الوحدات الحكومية سواء كانت رئيسية أم فرعية لايوجد لها ميزانية عمومية.

أولاَ:الرقابة عن طريق الميزانية :

\*تتطلب الرقابة عن طريق الميزانية الربط بين الإيرادات المقدرة والأعتمادات من ناحية والإيرادات والنفقات الفعلية من ناحية أخرى .

\* يستلزم ذلك تسجيل بيانات الميزانية في السجلات المحاسبية للمال في بداية الفترة المحاسبية وحت تكون البيانات قابلة للمقارنة يجب الالتزام بالتالي:

1)تبويب السجلات المحاسبية بالطريقة نفسها المتبعة في تبويب الميزانية .

2)بناء تقديرات الموازنة على أساس شهري .

\*وإذا أثبتت بيانات الموازنة في السجلات المحاسبية فسيكون لها تأثير جوهري على كثير من المفاهيم والإجراءات المحاسبية ,فعندما تصدر الموازنة في بداية العام فذالك سيؤثر على معادلة الميزانية لتصبح :

الأصول +الإيرادات المقدرة - الالتزامات +الاعتمادات +رصيد المال

\*\*وقد يترتب على إثبات هذه التقديرات تأثير ايجابي أو سلبي على رصيد المال

الإيرادات المقدرة ˂الاعتمادات ---) فائض

الاعتمادات ˃ الإيرادات المقدرة ---)عجز

ثانياَ:الرقابة عن طريق الارتباطات :

\*الارتباطات :نفقات متوقعة نتيجة توقيع عقد مقاولة مع الغير أو إصدار أمر شراء أو تحديد بواسطة عمل إداري .

\*عندما تشرع الوحدات الإدارية الحكومية في تحصيل الإيرادات وسداد النفقات والارتباطات مع الغير وفقاَ لتقديرات الميزانية فستأخذ معادلة الميزانية على مستوى المال الشكل التالي خلال السنة المالية :

الأصول +الإيرادات المقدرة +الارتباطات +النفقات(الفعلية)-الالتزامات +الاعتمادات +الإيرادات الفعلية +احتياطي الارتباطات +رصيد المال.

\*\*وتعني هذه المعادلة :أن بياناتها تهدف الرقابة على الانفاق وتتمثل في عنصرين هما الارتباطات واحتياطي الارتباطات ويتم إلغاء هذين الحسابين عندما يتحول الالتزام المحتمل إلى التزام فعلي ,لذا نجري تسوية في نهاية السنة يتم بمقتاضاها تبويب حساب احتياطي الارتباطات فيقفل في نفس المالية التي حدث فيها .

ثالثاَ:أسس القياس المحاسبي:

عند تصميم نظام للمحاسبة الحكومية لابد من تحديد أسس القياس المحاسبي ويمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي.وبالنظر إلى اتجاهات الحديثة فإن دليل المحاسبة الحكومية الصادر من الأمم المتحدة أوضح أن الأساس المحاسبي الذي يجب أن يستخدم في أي دولة يعتمد على عدة عوامل منها:

1)نوع البيانات المطلوبة لتحقيق حاجات الأجهزة الرقابية .

2)مستوى تطور المحاسبة في الدولة المعنية .

3)كفاءة المحاسبين .

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | الأساس النقدي | أساس الاستحقاق | الأساس المختلط |
| التعريف: | يعترف بالإيرادات في الفترة المحاسبية التي اكتسبت فيها بغض النظر عن تحصيلها ,وتسجيل المصروفات على ضوء مساهمتها في تحقيق إيرادات الفترة بغض النظر عن سدادها. | تعتبر واقعة تحصيل الإيرادات وواقعة سداد النفقات هي المعيار لتجميع وتسجيل وقياس النتائج بغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات المحصلة أو تلك النفقات المسددة تخص الفترة الزمنية الحالية. | أساس وسط يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق حيث يطبق الأساس النقدي على بعض العناصر وأساس الاستحقاق على بعض العناصر . |
| المزايا: | 1)قابلية المقارنة بين مجهودات الفترة المحاسبية ومنجزتها.  2)تحقيق الاستقلال بين الفترات المحاسبية. | 1)الوضوح والبساطة والموضوعية.  2)السرعة في إعداد التقارير المالية والحسابات الختامية . |  |
| العيوب: | الاعتماد على التقدير والأحكام الشخصية عند تحديد بعض عناصر المصروفات . | لا يمكن الجهود والمنجزات المرتبطة بالفترة المحاسبية المعنية الأمر الذي يجعل المعلومات المحاسبية غير قابلة للمقارنة بين فترة وأخرى . |  |
| تطبيقه في المحاسبة الحكومية: | أخذت الكثير من الدول المتقدمة به لأنه يمكن من:  1)عمل المقارنة على أساس موحد بين النتائج المالية للفترات الدورية .  2)تحليل المصروفات الحكومية على أساس التكلفة الحقيقية للخدمة بغض النظر عن المدفوعات النقدية.  3)توضيح القيمة الحقيقية للمشاريع الحكومية. | يتم الاعتماد على هذا الأساس في الحكومة عند:  1)تقدير إيرادات الميزانية العامة ضماناَ لتوفير الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة.  2)في حالة التحويلات بين الأموال  3)عند صرف بعض الاعتمادات التي لم تصرف حتى نهاية السنة . | يطبق بصفة أساسية في الوحدات الإدارية الحكومية وإن اختلفت درجة ذلك من دولة لأخرى حيث يتم الاعتراف بالإيرادات في الفترة المحاسبية التي تصبح فيها الإيرادات متاحة وقابلة للقياس مثل:الضرائب العقارية .وكذلك الاعتراف بالمصروفات في الفترة المحاسبية التي حدث فيها الالتزام وبشرط أن تكون قابلة للقياس ماعدا الفوائد التي لم تستحق على الالتزامات طويلة الأجل وكذلك بعض عناصر المصروفات التي يترتب عبها التزام فعلي مثل:الرواتب والأجور حيث يطبق عليها أساس الاستحقاق. |

\*\*وفي المملكة العربية السعودية يتم تطبيق أساس الاستحقاق المعدل ( الأساس النقدي المعدل ) حيث يستخدم أساس الاستحقاق في إثبات المصروفات والأساس النقدي في إثبات الإيرادات.