

الفصل الأول

المفاهيم الأساسية في المحاسبة الحكومية

مفهوم النشاط الحكومي

لا تتبنى الحكومات في العصر الحديث أداء خدمات بطريقه عشوائية إنما تختار الدولة الخدمات التي تقدمها انطلاقا من مفهوم لهذه الخدمات برشد دورها في خدمه الجمهور ويقتضي هذا المفهوم بان الخدمات التي تؤديها الدولة هي الخدمات الضرورية التي يلتزم حصول الجمهور عليها دون النظر إلى المقدرة على الدفع نظرا لأثارها الاجتماعية أضافه إلى فائدتها للجمهور كالتعليم والصحة والدفاع والأمن والعدل إلى غير ذلك وكذلك الخدمات الجماعية التي لا يمكن أن يستهلكها الفرد لوحده وانما تقدم للمجتمع ككل مثل الطرق والجسور والخدمات البلدية الأخرى .

المحاسبة الحكومية

تعرف المحاسبة الحكومية على أنها نظام يختص لقياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية لإدارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف إلى تحقيق الربح وفقا لتصويبات الموازنة أعلامه للدولة خلال فتره محدده هي سنه ماليه.

وتعرف أيضا :-

مجموعه من القواعد الموحدة تضعها سلطة مخوله قانونا لتسجيل النظريات المالية التي يقوم بها إدارات الدولة المختلفة لتنفيذ الخدمات او المشاريع والإعمال الحكومية الأخرى وتحليل هذه التصرفات يوضح نتائجها فضلا عن المركز المالي في نهاية مده المحددة .

وبناء على ما سبق فان ما يميز المحاسبة الحكومية عن غيرها من الفروع المحاسبة الاتي :-

- ١- إن النظام المحاسبي الحكومية يجب أن يتفق مع الهيكل الاداري والمتطلبات القانونية للدولة.
- ٢- عدم وجود مفهوم للربح في النظام المحاسبي الحكومي .

- ٣- وحده المصطلحات الفنية المستخدمة في تسجيل العمليات .
- ٤- تقييد الحرية بفتح حسابات معينه دون أخرى.
- ٥- استخدام نماذج موحدة من السجلات والمستندات للوحدات الحكومية جميعها.
- ٦- ضرورة وجود الصلاحيات المالية لعمل النظام المحاسبي الحكومي .

وظائف المحاسبة الحكومية

للمحاسبة الحكومية وظيفتين أساسيتين هما:-

اولا: وظيفة القياس المحاسبي : تركز نظم المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية على قياس نتيجة النشاط ومدى مقدره أو ضعف المركز المالي ، أما القياس المحاسبي الحكومي فانه يقصر في الوقت الحاضر وفي معظم دول العالم على المحاسبة على الأموال وليس المحاسبة على العمليات والمسألة المحاسبية عن الأموال هي وظيفة رقابية فالمحاسبة الحكومية تعنى بكيفية إنفاق الأموال العامة و تحصيل الإيرادات ومدى توافق هذا الإنفاق مع ما مخطط له في الموازنة أعلامه للدولة وإنها ما أنفقت على ما تنص عليه القوانين والأنظمة والتعليمات فهي تمثل في زيادة الكفاءة او زيادة الفعالية.

ثانيا: وظيفة الاتصال المحاسبي : تتحدد وظيفة الاتصال المحاسبي في المحاسبة الحكومة الحكومية بصوره عامه لمستخدمي المعلومات المحاسبية وطبيعة المعلومات التي يحتاجونها وتعد التقارير المالية وسيله الاتصال المحاسبي المهمة لذلك يختلف شكل ومضمون التقارير التي تصدرها الوحدات الاقتصادية غير الحكومية عن تلك التي تصدرها الوحدات الحكومية بسبب اختلاف طبيعة كل قطاع وطرق تمويله من ناحية واختلاف أهداف و دوافع مستخدمي المعلومات من ناحية أخرى، فالمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تستخدم للأغراض التالية :-

- ١- الشفافية والمسائلة أي الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدات الحكومية إلى السلطة التشريعية وأية جهة أخرى كالأجهزة الرقابية أو التنفيذية أو القضائية التي لها الحق في طلب ذلك، وسند المسائلة هو أن الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة أموال كافة تعود للشعب ذلك من حقه الشعب معرفة مقدار تلك الموارد وكيفية إنفاقها والمسائلة في ظل الأنظمة المحاسبية الحكومية التقليدية تقتصر على المسائلة المالية ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية المختلفة

و مدى انتظام السجلات المالية وسلامة التقارير المالية إما في الوقت الحاضر فقد برزت المسائلة الإدارية أكثر إذ يقوم الجمهور والأجهزة الرقابية والإعلام بمسائلة الوحدات الحكومية عن الخدمات المقدمة وهل الأموال المخصصة استخدام بكفاءة وبدون إسراف ومدى كفاءة الإدارات الحكومية في تحقيق الأهداف المعلن عنها.

٢- المتابعة ويقصد بها التأكد من تنفيذ أنشطه وبرامج الموازنة أعلامه للدولة مثل متابعه تحصيل إيرادات الدولة ومتابعه تنفيذ المشاريع الحكومية.

٣- الرقابة وتشمل الرقابة الداخلية والخارجية وتقتصر على الرقابة المالية التقليدية للتأكد من سلامة التصرفات المالية للإدارات الحكومية والتزامها للتشريعات المالية ونزاهة موظف موظفي أدوه في تحصيل الموارد المقدره بالموازنة والتأكد من ان الصرف قد جرى في حدود الاعتمادات المختصة في الموازنة دون تجاوز والتأكد من سلامة الإجراءات القانونية و تطبيق التعليمات بشكل صحيح.

٤- التخطيط: تساعد المعلومات التي تقدمها المحاسب الحكومي على إعداد الموازنة أعلامه للدولة والخطط والبرامج للسنوات اللاحقة.

الأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي الحكومي

١- الجهات المسؤولة عن الحسابات الداخل القومي حيث تعد الحسابات الحكومية الخطوة الأولى في عمليه جمع وتصنيف الحسابات الدخل القومي للجهات الحكومية المركزية.

٢- أجهزه ألقابه الداخلية التي تستعملها الأغراض رقابية.

٣- وسائل الإعلام لإعلام المواطنين عن الأنشطة الحكومية والانجازات الحكومية .

٤- المقرضون المستثمرون في سندات الخزينة العامة.

٥- المتبرعون لغرض متابعه تنفيذ المشاريع الممولة من أموالهم المتبرع بها للحكومة وتؤكد من إنفاقها للأغراض المتبرع من اجلها .

٦- أجهزه ألقابه الخارجية المتمثلة بالجهات المختصة في وزاره المالية و ديوان ألقابه المالية وهيئه النزاهة ومجالس المحافظات.

٧- المنظمات الدولية للأغراض المتابعة والدراسات والمقارنات حول الوضع المالي والمركز المالي للدولة مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي.

متطلبات تصميم النظام المحاسبي الحكومي

- ١- إن يكون النظام المحاسبي الحكومي منسجماً مع التبويب المستخدم في الموازنة العامة للدولة بسبب العلاقة الوثيقة بين عناصر الموازنة والنظام إذا التبويب الموازنة معياراً لقياس بموجبه نتائج التنفيذ الفعلي.
- ٢- من يكون النظام المحاسبي أداة مساعده في التنفيذ السليم للبرامج والمشروعات الحكومية وقادر على توفير النتائج المالية والاقتصادية التي تسمح بالقياس والتحليل للبرامج والحكم على مدى كفاءتها.
- ٣- مراعاة إحكام نظام الرقابة الداخلية في تعميم النظام وإن تكون إجراءات التدقيق الداخلي فعالة تتناسب مع طبيعة العمل في الإدارات الحكومية بحيث تحدد وسائل مراقبة مسؤوليات الموظفين الإداريين ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات في جميع مراحل تنفيذ الموازنة.
- ٤- يجب أن يكون النظام قادراً على توفير البيانات والمعلومات اللازمة للأغراض التحليل الاقتصادي وتخطيط و تخطيط السياسات المالية و تنفيذها على مستوى القومي و تسهيل إعداد تبريرات الدخل اليومي والحسابات القومية.
- ٥- إن يستخدم النظام المحاسبي مجموعه من المستندات والسجلات المالية والإحصائية موحد في جميع الوحدات الحكومية بما يسهم بإنتاج معلومات متناسقة ومنظمة تسهل مهام الرقابة الخارجية.
- ٦- إن يكون النظام قادراً على توفير نظام فرعي خاص لحسابات التكاليف التي توضح كلفه الوحدة الواحدة من الخدمة التي قدرها الوحدة الاقتصادية لمعرفة فيما إذا كانت هذه الخدمة تلف بأقل تكلفه ممكنه و ما هي درجة الكفاءة التي تنفذ بها .

خصائص الوحدات الحكومية

تتميز الوحدات الحكومية بالخصائص التالية:-

- ١- لا تهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق إرباح إذ تخصص الموارد عادة لمشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلعه او خدمه ضرورية للمجتمع ويلزم حصول الأفراد عليها دون النظر إلى المقدرة على دفع.
- ٢- غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الحكومي حيث تقدم الحكومة الخدمات ضرورية لإفراد المجتمع فهي ليست محل تبادل في الأسواق لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا علاقة له بالكلفة، كما قد تحظر الحكومة على الأفراد أو القطاع الخاص القيام بتقديم بعض الخدمات الحكومية لذلك لا توجد سوق للمنافسة في تقديم الخدمات العامة بل سوق احتكار.
- ٣- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية إذ تحصل الحكومة على الأموال اللازمة لتغطيه نفقاتها من الإيرادات العامة والتي تحصل عليها لما فيها من سيادة على الأفراد والمنشآت والممتلكات .
- ٤- تخضع الوحدات الحكومية لقيود قانونيه لتحقيق رقباه السلطة التشريعية على سلامه تخصيص الموارد لأنشطة الجهاز الحكومي وتنظيم الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات لتخصيصاتها والإجراءات المتبعة لتحقيق ذلك بموجب مجموعه من القوانين والتعليمات سيتم ذكرها لاحقاً .

خصائص المحاسبة الحكومية

- ١- النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يطبق في جميع الوحدات الجهاز الحكومي من حيث تصميم السجلات، الدليل المحاسبي والأساليب الفنية المستخدمة في التبيويب والتصنيف والتسجيل والتحليل والعرض والقوانين والتعليمات النافذة .
- ٢- لا يهدف إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من موجودات ومطلوبات لذلك لا توجد حسابات لرأس المال أو الاندثار أو الاحتياطي والمخصص ولا يعتمد مفهوم مقابله الإيرادات بالمصروفات .

- ٣- لا توجد علاقة بين التحصيل والسداد فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل لاستقلال الفترات المالية و ارتباط كل وحدة بموازنة مستقلة إذ يتم إدراج القرض في فترة الحصول عليه كإيرادات وإدراج التسديدات في الفترات التي تدفع فيها كمصروفات.
- ٤- تطبيق الأساسي النقدي في معالجه المصروفات والإيرادات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات.
- ٥- نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ولمعالجه جوانب القصور الناتجة عن ذلك تستخدم دفاتر و سجلات إحصائية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات النظامية.
- ٦- عدم التفريق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأس ماليه لذلك لا تظهر قيم الموجودات الثابتة في الدفاتر فيتم الاعتماد على نظام العهدة (الذمة) باعتباره نظاما للرقابة الإدارية.
- ٧- يرتبط النظام المحاسبي الحكومي ارتباطا وثيقا بالموازنة العامة للدولة من حيث الاعتمادات والمسميات والنماذج التبويب الوارد في الموازنة.
- ٨- يختلف النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية الاقتصادية عن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الخدمية لتباين خصائص ومسميات كل منها لكن النظام المحاسبي الحكومي ككل يخضع لاعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة.
- ٩- تتعدد أوجه الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي الحكومي من حيث المطابقات الدورية والختامية التي تجري بين السجلات المالية والسجلات الإجمالية والسجلات التفصيلية ومطابقة الموازين والكشوفات الدورية من مع الحسابات في السجلات المختلفة.

التشريع والمحاسبة الحكومية

يحكم النظام المحاسبي الحكومي في العراق القوانين والتعليمات الآتية :-

- ١- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠
- ٢- قانون الموازنة الاتحادية السنوي .
- ٣- التعليمات الحسابية والمنشورات الصادرة من وزارة المالية.
- ٤- جميع التعليمات المالية الصادرة من مجلس الوزراء ووزارة التخطيط.
- ٥- تعليمات تنفيذ الموازنة الملحقة بقانون الموازنة السنوي والصادرة من وزارة المالية .
- ٦- التعليمات رقم (١) لسنة ٢٠٠٨ الخاصة بتنفيذ العقود الحكومية والتعليمات الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية الصادرة من وزارة التخطيط .

- ٧- قانون السفر والإيفاد رقم (٣٨) لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته .
 ٨- قانون رواتب موظفي الدولة رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ وقوانين الخدمة الخاصة .
 ٩- أي تعليمات أخرى تقرها السلطة التنفيذية للرقابة على التصرفات المالية (اتفاقنا وأرادا).

أثار التشريع في النظام المحاسبي الحكومي

١- توحيد المصطلحات:

تعد الدولة مؤسسها واحدة اقتضت ظروف التخصيص التي التخصيص الفني والإداري توزيع أعمالها على الإدارات الحكومية المختلفة التي يختص كل منها بعمل معين ولضمان الدقة في العمل المالي والمحاسبي يجب ان تكون المصطلحات المالية والمحاسبية كاه ذات معنى واحد وتستخدم بشكل موحد في جميع الوحدات لتشمل عمليات الرقابة من جهة وسهولة أعداد الحساب الختامي الموحد للدولة من جهة أخرى.

٢- تجانس الحسابات:

ليس للمحاسب الحكومي حرية استخدام حساب دون آخر كالحرية التي يتمتع بها المحاسب في الشركات الخاصة اذ يتقيد المحاسب الحكومي بأنواع الحسابات التي تفتح والقواعد والإجراءات المركزية في فتح الحسابات وأنواعها ومفهوم كل حساب لضمان استخراج خلاصه موحده تعرض نتائج المعاملات المالية للدولة ككل.

٣- توحيد نماذج السجلات المالية:

تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية وطرق العمل في تنظيمها عنصر مهما من عناصر نجاح العمل المحاسبي في إدارات الدولة لأنها:-

- أ- تساعد من الناحية الإدارية في تحديد عدد موظفي الحسابات المطلوب لإدارات الدولة.
 ب- تساعد من الناحية التدقيقية في الرقابة الداخلية والخارجية ووضع البرامج التدقيقية الملائمة للإفادة من وقوع بعض الإدارات في أخطاء ومنع وقوعها في إدارات أخرى.
 ت- تساعد عملية توحيد السجلات أيضا من الناحية التنظيمية حيث تؤدي إلى استخراج معلومات موحدة من إدارات الدولة المختلفة.

٤- توحيد نماذج المستندات :

انه توحيد نماذج مستندات الصرف والقبض له اهمية كبيره في سلامه العمل المالي والمحاسبي اذ يساعد إلى حد كبير في تقليص حالات التزوير وسوء التصرف كما يساعد في إنجاز عملية التدقيق السابق واللاحق عن طريق أحكام الرقابة على هذه المستندات من حيث الأرقام المتسلسلة والمخولين بالتوقيع عليها و البيانات التي تتضمنها.

٥- الصلاحيات المالية:

تعد الصلاحيات المالية الركيزة الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي رقمي من اهم واخطر المواضيع التي ينبغي ان يولي الموظف المالي والإداري اهتماما بالغاً لها اذ ان الخطأ المحاسبي يمكن تعديله بقيود تسويه اما تجاوز الصلاحيات ينشأ عنها الكثير الكثير من المخاطر وربما تنتهي إلى تجريم الموظف وحالته إلى المحاكم المختصة اذا ثبت ان سوء نيته أدت إلى الاضرار بالمال العام ويستمد الصلاحيات المالية عادة من التشريعات التي تنظم العمل المحاسبي والتي تمنح في البدء للإدارات العليا في الدولة والتي بدورها تخول بعض هذه الصلاحيات ولا التي أجاز القانون منحها إلى المستويات الإدارية الأدنى.

الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

أولاً: النقاط التي تتفق فيها المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:-

- ١- كلا النظامين يطبق نظريه القيد المزدوج في إثبات العمليات المالية.
- ٢- كلا النظامين يستخدم النقد كوحدة قياس محاسبي.
- ٣- أن مبدأ الكلفة التاريخية يطبق في كلا النظامين مقترحين ان القوه الشرائية للنقود لا تتغير فالأرقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرى على أساس بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث في مستويات الأسعار.
- ٤- تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية في مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لإثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر.
- ٥- تعتمد المحاسبة المالية على دليل الحسابات لقرض التويب السليم لحساباتها وكذلك تعتمد الدليل المحاسبي الموحد يطلق عليه (هيكل الحسابات الدولة متوافقة مع دليل الحسابات الدولي (GFS) الذي بدء العمل به فعليا في الوحدات الحكومية العراقية في الربع الأخير من عام ٢٠١٠

ثانياً:-النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية:

١- الأسس المحاسبية

تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي استناداً إلى نظريه الأموال المخصصة مع وجود بعض الحالات التي تستدعي الخروج عن هذا الأساس هي معاملات الرواتب المعادة ومعاملات الأمانات و إيرادات النفط وإرباح الشركات العامة والجزء الخاص بالخزينة ، إما المحاسبة المالية فهي تطبق أساس الاستحقاق حصراً.

٢- اعداد الموازنات

إعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت التي تهدف إلى الربح يتم بتقدير الموارد المتوقعة ثم القيام بتوزيع هذه الموارد على الاستخدامات المختلفة اما عند اعداد الموازنات العامة للدولة يتم البدء بتقدير النفقات المطلوبة لوحدات الانفاق في العام ومن ثم تقدير وتدبير الموارد اللازمة لمقابلتها .

٣- مبدأ الاستمرارية مقابل سنوية المصاريف

اذ ان الوحدات الأقتصادية تعتمد على فرض الاستمرارية اي استمرار عمليات المشروع إلى اجل غير محدد اما الوحدات الحكومية التي لا تستهدف الربح تأخذ سنوية المصاريف في ان التخصيص للوحدة ينتهي بنهاية السنة المالية (سنه الموازنة).

٤- تقوم الوحدات الأقتصادية الهادفة إلى الربح بتكوين الاحتياطيات والمخصصات لمواجهة الحالات الطارئة تطبيقاً لقاعدة الحيطة والحذر اما في الوحدات الحكومية فلا مجال لتطبيق هذه السياسة لسببين:-

أ- عدم وجود مفهوم رأس المال لدى الوحدات الحكومية.

ب-ان حجم النشاط محدد مقدماً بما تعده الدولة من موارد و نقديه متجددة .

٥- تقوم الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح والتسويات الجردية لأنها تطبق أساس الاستحقاق في اثبات عملياتها المالية والمقابلة المصروفات بالإيرادات خلال السنة المالية فضلاً عن جرد موجوداتها غير المتداولة لمطابقة نتائج الجرد مع السجلات اما في الوحدات الحكومية لا توجد تسويات لعدم تمييزها بين المصروفات الايراديه والرأس مالية وتطبيقها للأساس النقدي، اما الجرد الفعلي للموجودات غير المتداولة والمخزنية منها لا يختلفان بل المحاسبة الحكومية تذهب إلى ابعده من ذلك

حيث مسك السجلات السيطرة على الموجودات واستخدام اسلوب الذمة لتحديد مسؤولية الموظف عن هذه الموجودات التي بعدتها اليه كجزء من وظيفته وذلك لتعيين مسؤولية عن اية إضرار قد تصيب هذا الموجودات م سواء عن طريق الإهمال أو التعمد.

النظريات التي تحدد القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية

اولا: نظريه رأس المال (نظريه أصحاب المشروع)

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر في بظهور المشروعات الفرد وشركات الأشخاص فلم يكن هناك فصل بين شخصيه المشروع وشخصيه الملاك في الموجودات ملك لصاحب المشروع والالتزامات يتحملها وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية

- أ- المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء
- ب- ان هدف المشروع هو تحقيق اكبر ارباح ممكنه لأصحاب المشروع
- ت-اداره المشروع يتولاها أصحاب المشروع انفسهم
- ث-ان موجودات المشروع مملوكة ملكيه جماعية لأصحابه و ليست مملوكة للمشروع
- ج- ان مطلوبات المشروع تعد التزاما جماعيا على أصحابه و ليس على المشروع والمعادلة المحاسبية وفق هذه النظرية

صافي القيمة (رأس المال) = الموجودات - المطلوبات

و صافي الربح او الخسارة يمثل الفرق بين صافي القيمة بين فترتين من الزمن الذي يهتم أصحاب المشروع معرفه مقدار الزيادة او النقص في رأس المال دون الاهتمام بمصدر او طبيعة او نوع الإيرادات التي يحصل عليها المشروع.

وهذه النظرية لا تصلح للتطبيق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك لعدم وجود مفهوم لرأس المال لديها الذي حتى لو وجده فانه سينصب بعد مده معينه لعدم وجود الربح الذي ينميه ويحافظ عليه

ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية:-

ظهرت هذه النظرية في أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين بظهور وانتشار شركات الأموال ، اذ تعد الوحدة المحاسبية وفق هذه النظرية شخصيه معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية

أ- ان المحور الرئيسي للمشروعات هو الموجودات والأموال التي يقدمها المساهمون استخدامها في إعمال المشروع.

ب- إن الهدف من المشروع لا يقتصر على تحقيق إرباح معقولة لأصحاب المشروع بل يشمل تحقيق أغراض اجتماعيه.

ت- إن أداره المشروع منفصلة عن مالكيه.

ث- موجودات المشروع مملوكه للمشروع نفسه باعتبارها شخصاً معنوياً.

ج- المطلوبات على المشروع اعد التزاما على المشروع نفسه وليس على المساهمين وتختصر مسؤولية المساهمين بقدر مساهماتهم.

و تكون المعادلة المحاسبية وفق هذه النظرية

الموجودات = المطلوبات (رأس المال والالتزامات)

لذلك ركزت المحاسبة وفقاً لهذه النظرية على تحديد الدخل للمستثمرين (المساهمين والدائنين) باستخدام قائمه الدخل ويعد مبدا مقابله النفقات بالإيرادات مبداً أساسياً للتوصل إلى صافي الربح او الخسارة لذلك لا يمكن تطبيق هذه النظرية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لعدم أهميه الربح ونتائج الدخل وإنما الهدف الأساسي لها تقديم الخدمات.

ثالثا: نظريه الإيرادات

تقوم هذه النظرية على فرضيه اساسية مفادها (الموارد التي تحصل على الوحدة من انشطتها الذاتية هي التي تحدد مقدرتها الانفاقية) فالإيرادات التي تجنيها الوحدة الحكومية من مصادر الإيراد التي تكون مسؤولة عن جبايتها تعد اساسا لقدره هذه الوحدة على دفع نفقاتها ويجب ان تكون تلك النفقات من في حدود الإيرادات التي قامت بجنيها فعلا و تكون المعادلة المحاسبية على وفق هذه النظرية كالآتي:

الموارد المتحققة ذاتيا = الالتزامات

وتعد هذه الفكرة صعبه التطبيق في الحياه العملية ضمن نطاق اي دولة من الدول للأسباب الآتية

أ- تعذر توزيع مصادر إيرادات الدولة عن الوحدات الحكومية بشكل يتماشى مع حاجات تلك الوحدات لان عمليه جبايه الإيرادات مبنيه على اساس مبدأ التخصص.

ب- انعدام مبدأ التوازن بين مقدار ما تجنيه الوحدة الحكومية من إيرادات خلال السنه وبين المبالغ التي ستجمع لها بنفقاتها.

ت- ان ربط نفقات اي وحده حكومية بالموارد التي تجنيها له لا امكانيات سلبية من النواحي الاجتماعية والإدارية حيث يؤدي إلى التعسف باستخدام السلطة لان معظم الموارد الوحدات تأتي من مصادر سيادية.

رابعا: نظريه الاموال المخصصة

بعد عجز النظريات السابقة عن تفسير نشاط الوحدات الحكومية ظهر نظريه الاموال المخصصة عام ١٩٤٧ على يد فايز الذي فند فرضيات النظريات السابقة كأساس لتقديم نظريه الاموال المخصصة، فالوحدة المحاسبية على انها المال وليس التنظيم في مركز الاهتمام في هذه الحالة هو المال ذاته اذ يعد هو المحور الوظيفي السياسي والترحيل المحاسبي واعرف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية المال بانه وحده مالىه ومحاسبية مستقلة تتضمن مجموعه متوازية من الحسابات التي يشتمل التقت قيد وايت موارد اخرى وما يطلع على كل ذلك من مبررات يتخصص وتختص هذه المال لإنجاز انشطه محدهه او لتحقيق اهداف معين طبقا للتشريعات او تعليمات او قيود خاصه و تكون المعادلة بالميزانية على وفق هذه النظرية:

الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الموارد

وتعتمد هذه النظرية على الفروض الآتية

- أ- اعتبار الوحدة الإدارية في أساس للمحاسبة
- ب- التركيز على الاموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع نفسه
- ت- يشمل مفهوم الاموال مجموعه من الموجودات والموارد لتقديم التي تختص لإداء عرض معين على شكل انشطه او برامج او التزامات في القيود على استخدام هذه الموجودات والموارد.

اهم مميزات نظريه الاموال المخصصة

- ١- لا يشترط ان تكون للوحدة الحكومية شخصيه مستقلة
- ٢- ان تحضير الحسابات الختامية هدفه الحصول على بيانات احصائية للجهات المستفيدة
- ٣- اعطت هذه النظرية تعريفا واضحا للوحدة الحكومية بانها مجموعه من الموجودات والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين ولا ينبغي ان تكون استخدام تلك الموجودات مقيدة للهدف الذي أسست من اجله تلك لوحدة.

عناصر نظريه الأموال المخصصة

- ١- الجانب الكمي اي تحديد كميه الأموال للوحدة لأنجاز نشاط معين
 - ٢- الجانب النوعي اي تحديد نوع النشاط المطلوب انجازه بالكمية المخصصة
 - ٣- الجانب الزمني و هي الفترة الزمنية المحددة للإنفاق والمحاسبة للنشاط المحدد
- واخيرا تعد الموازنة الاداة الوحيدة لتنفيذ نظريه الاموال المخصصة يعتمد المحاسب في اي دائرة حكومية عند ممارسه عمله المحاسبي في تسجيل النفقات والإرادات الدائرة الحكومية على التقويم الواردة في قانون الموازنة وهيكل حسابات الدولة GFS.