العنوان:	نظرية المحاسبة الحكومية
المصدر:	مجلة الاقتصاد والإدارة
الناشر:	جامعة الملك عبدالعزيز - كلية الاقتصاد والإدارة - مركز البحوث والتنمية
المؤلف الرئيسي:	طرابزوني، السيد محي الدين
المجلد/العدد:	ع 10
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	1980
الشهر:	نوفمبر - محرم
الصفحات:	17 - 69
رقم MD:	47745
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	اتخاذ القرارات ، الأنظمة المحاسبية ، القطاع العام ، المرافق العامة ، الموازنة العامة ، القوائم المالية ، الرقابة المالية ، المؤسسات العامة ، المحاسبة المالية ، رأس المال ، المحاسبة القومية ، المحاسبة الحكومية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/47745

© 2022 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

طرابزوني، السيد محي الدين. (1980). نظرية المحاسبة الحكومية.مجلة الاقتصاد والإدارة، ع 10، 17 - 69. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/47745

إسلوب MLA

طرابزوني، السيد محي الدين. "نظرية المحاسبة الحكومية."مجلة الاقتصاد والإدارةع 10 (1980): 17 - 69. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/47745

© 2022 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

نظرية المحاسبة الحكومية

Governmental Accounting Theory

الدكتور السيد محيى الدين طرابزونى(★)

الجهاز الحكومى هو عصب جهاز الدولة السياسى والاقتصادى والاجتماعى . تباشر الدولة نشاطها من خلاله ، فان كان على مستوى رفيع من التنظيم والتقدم قلت المشاكل وحلت كثير من العقد ودفعت حركة التقدم دفعات إلى الامام .

من هذا المنطلق ظهرت الحاجة إلى تحديث الأجهزة الحكومية فى الدولة والنظام المحاسبى فى أى وحدة إدارية حكومية هو محور الارتكاز . وهذا البحث يتعمق فى نظريات وقواعد الأنظمة المحاسبية الحكومية بغية الخروج منها بشبه نظرية للمحاسبة الحكومية يمكن أن تقود وتوجه الناحية العملية وتكون حكما عليه وفى نفس الوقت تقود حركة التجديد المستمر وتطوير المبادىء المحاسبية للوحدات الحكومية .

سيتجزأ هذا البحث إلى ثلاثة فصول :

الفصل الأول : سيشرح بعد التقديم خصائص النظام المحاسبى الحكومى ومعرفة أهدافه وتعريفه وعلاقته بأنظمة الدولة ثم شرح نظرية الأموال المخصصة الحديثة .

الفصل الثانى : سنحاول أن نبرز فيه الفرق بين أنظمة المحاسبة الحكومية والتجارية والقومية تمهيداً لوضع أسس وقواعد تصلح أن تكون نظرية للمحاسبة الحكومية .

الفصل الثالث : سيركز على محاولة الجماعة القومية للمحاسبة الحكومية بأمريكا لوضع هيكل وصورة هذه النظرية .

آملين أن ننتهى من هذه المحاولة بفتح الطريق أمام المجتهدين والباحثين بالنقد والتعليق .

★ رئيس قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والادارة بجامعة الملك عبد العزيز والحائز على درجة الدكتوراه مع مرتبة الشرف من جامعة أركنساس بالولايات المتحدة ١٩٧٤م

الفصـــل الأول

المحاسبة الحكومية نظامها وتقاريرها
Governmental Accounting and Reporting System

مقدمـــــة :

إن هدف أى حكومة هو تحقيق الرخاء والأمن والعدل وتوفير الحياة الكريمة للمواطنين . وطبيعى أن الأهداف والأمانى شىء وتحقيقها شىء آخر يتوقف على الأسلوب والفلسفة التى تتبعها الدولة . فالموازنة العامة للدولة تعتبر الاداة المنظمة للوسائل التى تمكن أجهزة الدولة من تحقيق الايرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة التى تلتزم بالاضطلاع بها خلال فترة زمنية معينة .

فالموازنة العامة للدولة تعتبر من الناحية المحاسبية بمثابة خطة مالية تعد فى ضوء تفصيل اقتصادى يعبر عن الاختيارات الاقتصادية والاجتماعية للسلطة العامة ويضمن تخصيص موارد معينة لاستخدامات محددة على نحو يكفل تحقيق اقصى إشباع ممكن للحاجات العامة خلال فترة زمنية مقبلة . فهى بذلك لاتختلف عن أية خطة اقتصادية تقوم على إعداد تقديرات لكل من الموارد والاستخدامات ، وإن كانت تتناول نطاقا معينا الأمر الذى يضفى عليها خصائص نظامية وإدارية تنعكس بصورة واضحة فيما تتطلبه من اجراءات وماتقوم عليها تقديراتها من أسس . وتتولى أجهزة الدولة مهام اعداد تقديرات موازنة الدولة سواء فيما يتعلق بالنفقات أوبالايرادات العامة بصورة تفصيلية عن سنة مالية مقبلة وهو مايسمى بمشروع الموازنة والذى ترفق معه مذكرة تفصيلية باهداف السياسة المالية وأسس تقدير عناصرها وبعد ربط الموازنة تضطلع السلطة العامة بمهام تنفيذها . فالموازنة هى الخطة التى ترسمها الدولة لنفقاتها وايراداتها لفترة مقبلة من الزمن للوصول الى توازن محاسبى وينشأ عن آثارها وتفاعلها مع تصرفات الأفراد التوازن الاقتصادى بوجه عام .

فظهور وظيفة الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة استلزم الأهتمام بالنظام المحاسبى المتبع والتعليمات المالية للميزانية والحسابات لمراعاة الدقة والأمانة ومنع التلاعب فى الايرادات أوالمصروفات وظهور مايسمى بموازنات البرامج والأداء والتى لاتركز على الموازنة كبنود للمصروفات والايرادات وانما تركز عليها كوسيلة لتحقيق خطط وأهداف . فالمحاسبة هى المركبة التى عن طريقها يتحقق تقدم الدولة ورخاؤها .

خصائص النظام المحاسبى الحكومى

تتم اجراءات المحاسبة سواء فى المنشآت التجارية أو فى الوحدات الحكومية على أساس نظرية القيد المزدوج التى تقوم **بحصر العمليات المالية** وتسجيلها تاريخيا بدفاتر اليوميات **وتبويب العمليات** المتجانسة فى حسابات مختلفة وترحيلها الى حسابات الاستاذ ، **وتلخيص** تلك البيانات فى هيئة تقارير دورية وقوائم مالية تساعد على الرقابة واتخاذ القرارات ، إلا أن تلخيص تلك البيانات فى تقارير وقوائم فى الوحدات الحكومية تختلف عنها فى المنشآت التجارية لأختلاف الأهداف .

ولعل من المفيد عند بحثنا فى النظام المحاسبى الحكومى أن نتعرف على الخصائص التى تميز النشاط العام (فى القطاع الحكومى) عن تلك التى تميز الأنشطة الخاصة (فى القطاع الخاص) . حيث أن هذه الخصائص تؤثر على القواعد والاجراءات المحاسبية المطبقة وتطبعها بطابع مميز مختلف . ومن هذه الخصائص التالى :

١ ـ يتميز النشاط الحكومى بانه نشاط **لايهدف إلى تحقيق الربح** ، بل يهدف إلى تأدية مجموعة من الخدمات العامة فخدمات الأمن والتعليم والصحة وغيرها تقوم الحكومة بتوفيرها دون مقابل أو رسوم لاتوازى الخدمة المؤداة ، ومن ثم لاتوجد علاقة مباشرة بين إيرادات الحكومة ومصروفاتها . ولتغطية نفقات هذه الخدمات ، تلجأ الحكومة بما لها من سلطة سيادية على الأفراد والمؤسسات بالحصول على مايلزمها من موارد نقدية عن طريق جباية الضرائب والرسوم المختلفة وأحيانا إلى الأقتراض من جهات محلية أو أجنبية لتغطية تكاليف هذه الخدمات العامة. وتتحدد أسعار الخدمات فى وحدات القطاع العام بالآتى : ـ

السعر = التكلفة + الفائض أو الدعم

٢ ـ يترتب على ذلك **(مبدأ عمومية إيرادات الحكومة وعمومية مصروفاتها)** فلايوجد ارتباط بين الايرادات العامة التى تحصلها الوحدة الحكومية ، وبين النفقات العامة التى تنفقها نفس الوحدة الادارية الحكومية ويمكن تقسيم الوحدات الادارية الحكومية الى : ـ

(ا) **وحدات إدارية ايرادية :** كمصلحة الزكاة والدخل ومصلحة الجمارك .

(ب) **وحدات ادارية غير ايرادية :** كوزارات الداخلية ، الصحة ، والتربية والتعليم .

معنى ذلك انه ليس هناك توازن دائم بين ايرادات ومصروفات كل وحدة إدارية حكومية بل غالبا ماتكون ايرادات وزارة البترول مثلا ومصلحة الزكاة والدخل اكبر من مصروفاتها . ومصروفات وزارات الصحة والدفاع والتعليم أكبر من إيراداتها . بينما التوازن يكون موجوداً فى الكل أى فى مجموعة الوحدات المنفصلة .

٣ ـ **ينقسم النشاط الحكومى إلى نوعين رئيسين كالآتى :**

أولا : نشاط إقتصادى يتماثل الى حد كبير مع ماتقوم به المشروعات الخاصة .

ثانيا : نشاط إدارى يتركز فى الوظائف التقليدية للدولة مثل الأمن والدفاع والقضاء . ويختلف النشاط الحكومى الاقتصادى عن النشاط الادارى من حيث الأهداف والمسئوليات والدوافع التى تحكم تصرفات الوحدة القائمة بالتنفيذ . كما ان هناك اختلافا من حيث وسائل الاشراف والادارة والرقابة الأمر الذى ينعكس بالضرورة على النظام المحاسبى الواجب إتباعه .

٤ ـ **تقوم الدولة على اساس سنوى** بتحديد ماتحتاج اليه من موارد نقدية للانفاق العام أولا ، وهى فى ذلك لاتفرق بين ماتنفقه على المصروفات الجارية ، او ماتنفقه على الأعمال الجديده والانشاءات التى لها طبيعة المصروف الراسمالى فى المحاسبة الخاصة ، وعلى ضوء ذلك يتم تقدير المصروفات اللازمة لمزاولة النشاط العام للسنة المالية المقبلة ، فتحدد حجم الموارد اللازمة لتغطية هذه المصروفات ، كما تحدد المصادر المختلفة للحصول على هذه الموارد ، وبما ان النشاط العام نشاط مستمر ، فلابد ان تكون موارد الدولة متجددة سنويا حتى يمكن للدولة ان تستمر فى مزاولة نشاطها العام . والتطبيق العلمى **لذلك يتطلب اعداد موازنة تقديرية سنوية تمثل الموارد والاستخدامات النقدية** ، أوبمعنى آخر تمثل تقديرا للتدفقات عن السنة المالية المقبلة من وإلى الوحدات الحكومية فهى

ليست موازنة عامة بالشكل التقليدى تشمل اصول وخصوم ولكنها موازنة تقديرية سنوية تتكون من أبواب للمصروفات العامة سواء كانت جارية أواستثمارية . وأبواب للايرادات العامة سواء أكانت سيادية أو ذاتية .

٥ ـ يترتب على ماسبق **الايصبح للوحدة الادارية الحكومية رأس مال** بالمعنى المحاسبى المعروف لرأس المال (زيادة الأصول عن الخصوم) ولايكون لها حساب ختامى بالمعنى المعروف الذى يظهر نتيجة الأعمال من (ربح أوخسارة) كما لايمكن تصوير ميزانية عمومية فى نهاية السنة المالية (لاظهار المركز المالى) حيث أن طبيعة الخدمات للنشاط الحكومى لاتهدف لتحقيق الربح ولاتشمل الملكية الخاصة لوسائل الانتاج . وفى حالة وجود مؤسسات عامة تابعة للدولة تكون الصفة المميزة لهذه الوحدات الاقتصادية أن يكون جزء (على الأقل) من رأس المال المستثمر لها مملوكا ملكية عامة ، الأمر الذى يتطلب ضرورة الربط بين أهداف الوحدة وبين الأهداف العامة التى تتضمنها الخطة القومية ويتم تحديد سياسات الانتاج والتسعير للسلع والخدمات المنتجة عل ضوء الأهداف والقيم الاجتماعية السائدة فهى لاتعتمد على معرفة تكاليف الانتاج فقط وانما ايضا على معرفة :

(ا) مدى قدرة المستهلك على تحمل السعر .

(ب) مدى أهمية السلعة أوالخدمة .

(ج) مدى وفرة السلعة أوالخدمة لجمهور المواطنين .

٦ ـ **يلاحظ أن النظام المحاسبى الواجب تطبيقه فى الوحدات الاقتصادية الحكومية يجب ان يتضمن معايير واجراءات رقابية** أكثر من تلك المستخدمة فى الوحدات المكونة لقطاع الأعمال الخاصة نظراً للآتى :

(ا) أن رأس المال الحكومى المستثمر مملوك ملكية عامة . **وصور الضياع والاسراف وعدم الكفاية** تكون منتشرة نتيجة عدم وجود الوعى الكافى للملكية العامة .

(ب) **ان الملكية العامة للدولة تكون منفصلة عن الادارة** وصيانة عناصر الايرادات والموجودات امر واجب لبقاء واستمرارية اداء الخدمة العامة .

٧ ـ وأخيرا فان الوحدات الادارية الحكومية (وهى مجال البحث هنا) **تزاول الدولة من خلالها وظائفها السيادية المختلفة لتحقيق هيكل اجتماعى معين والتاثير مباشرة أوغير مباشرة على الرفاهية الاقتصادية للمواطنين .** وتتمكن الدولة من اداء هده الاهداف نظرا للآتى :

(ا) الحكومة لديها القدرة على فرض الضرائب والرسوم لتوفير ايرادات وتحقيق قيمة اجتماعية معينة مثل الضرائب المفروضة على الشركات الاجنبية تختلف فئاتها عن الزكاة المفروضة على المواطنين .

(ب) تقدم الحكومة **الاعانات للمنتجين** والمستهلكين لاعادة توزيع الدخل الاقتصادى وتحقيق العدالة . كالاعانات المدفوعة للمصانع لتشجيع الأنتاج والاعانات المدفوعة على المنتجات الاستهلاكية .

(ج) الحكومة قادرة على **دخول السوق** مشترية للسلع والخدمات لخلق الطلب والتاثير على الظروف الاقتصادية كما انها تستطيع الدخول بائعة للمحافظة على الاسعار .

(د) الحكومة قادرة على **تقديم خدمات عامة** للأفراد والمشروعات لتدعيم الطاقة الانتاجية للدولة .

كل هذه الخصائص المميزة للنشاط الحكومى والمختلفة عن النشاط الخاص له تاثيره بدون شك على الانظمة والتعليمات والقواعد المحاسبية المتبعة فى القطاع العام .

فالمحاسبة الحكومية تعتمد على مجموعة من المبادىء العامة *Principles* كما انها تعتمد جزئيا على التطور التاريخى وماجرى عليه العرف المحاسبى فى المحاسبة عن النشاط العام .

والمحاسبة العامة يقصد بها (محاسبة الأجهزة والمؤسسات والهيئات التى تمتلكها الدولة) وهى تشمل قطاعين **الأول** قطاع الوزارات والمصالح العامة والادارات والمعاهد وهى ماتسمى بقطاع الخدمات التى لاتهدف الى تحقيق ربح وتتبع اللوائح والأنظمة الحكومية . **الثانى** يشمل المؤسسات العامة مثل مؤسسة بترومين وصوامع الغلال والطيران والموانىء والتى تهدف الى تغطية نفقاتها وربما تحقيق فائض وتستخدم الاساليب التجارية فى ادارة نشاطها .

فاهم مايميز الوحدات الادارية الحكومية هو اختفاء الشخصية المعنوية التى تتميز بها الوحدات الاقتصادية . ويمكن **تعريف الوحدة الادارية** بانها (خلية من مجموع الخلايا التى تكونها وزارة المالية بمختلف الوزارات ، بهدف تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتحت إشرافها) فالوحدة الادارية الحكومية لاتمتلك أصولا تستغلها فى تحقيق إيرادات ، ولايترتب على نشاطها التزامات لذلك فان هدف المحاسبة عن هذه الوحدات الحكومية هو الرقابة على تحصيل الايرادات العامة من ناحية ، والرقابة على الصرف من الاعتمادات المالية فى الحدود الواردة بالموازنة العامة من ناحية أخرى .

وهذا التطور فى التكييف المحاسبى للوحدات الحكومية ، نشأ مع التطور فى نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية .

نخرج من ذلك أن طبيعة الوحدات الحكومية وجدت وأنشئت لتقدم خدمات متنوعة للجمهور . وبالرغم من أن هذه الوحدات تكون نسيجا معقد الشكل فى علاقتها بين الأقسام الوظيفية والجغرافية فى الطبقات المتعدده . فقد توجد هذه الوحدات لتؤدى وظيفة بسيطة أومعقدة رسمت بدقة بواسطة النظام المفروض أوقرارات المحاكم والعادات وتبعا لمصادر الايراد والغرض من الصرف وذلك لادارة الأقسام وتقديم البيانات .

Governmental Units are established and exist to provide a wide variety of services to the public. These Units form an intricate, inter—woven pattern of functional and geographical divisions in several tiers. They may exist to perform a single, relatively simple function, such as that of a local special district of mosquito abatment, or to provide a multiplicity of Complex pattern of statutory enactments, correct decision, and customs as to its sources of revenues and the purposes for which such revenues may be expended. Almost universally the available revenues are less than the aggregate cost of services being demanded by some portion of the public it serves.

These complexities and circumscriptions create a two fold need to sub divide the fiscal affairs of the governmental unit and provide separate sets of accounts in which it summarizes the financial operations of each of its several district functions. **First'** such sub — divisions help administrative officers comprehend the financial resources available to carry out each function and make it possible to summarize the financial operation of each function.

Second, they provide the information which enables the administration to demonstrate its compliance with the multiplicity of legal requirements and other parameters of its functional action. Each sub—division costitute what is known as (Fund).

أشارت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية الأمريكية فى كتابها الأزرق فى سنة ١٩٦٨ الى ان المحاسبة الحكومية تهدف الى تقديم بيانات مالية كاملة ودقيقة ، فى صورة صحيحة ومواعيد محددة لمجموعة من المسئولين والمهتمين بالعمليات المحاسبية ، فى الوحدات الحكومية .

"As is true of Accounting in other types of economic entities, governmental accounting exists for the purpose of providing complete and accurate financial information, inproper form and on a timely basis, to the several groups of persons responsible for, and concerned with, the operations of governmental units and agencies"(1)

وبناء عليه يمكن تحديد أهداف النظام المحاسبى الحكومى بالآتى :

١ ـ المحاسبة الحكومية أداة لخدمة الادارة :

Governmental Accounting is a tool of Management:

من أولى أهداف المحاسبة الحكومية أنها تقدم لمستوى الادارة العامة *Public Management* التقارير اللازمة فيجب أن يعتمد الاداريون من المستويات العليا والوسطى فى الهيئات الحكومية على التقارير المالية فى تقييم الأعمال التى صدرت بشانها قرارات عن الفترات السابقة المتعلقة بالروتين اليومى أو تلك المتعلقة بتخطيط العمليات المستقبله حتى تكون القرارات مؤقته وفعاله .

Made in an effective and timely manner.

ومثل هذه المواقف التى تحتاج الى معالجات : أن تكون الايرادات الحكومية محدودة وأقل من المصروفات ، وجود الموازنات التخطيطية والرقابية لتحقيق الاستخدام الأمثل من الموارد المتوافرة لتلبية رغبات قطاع الخدمات العامة . حيث أن الموازنات سواء أكانت فى دور الأعداد أوالترتيب تعتمد على مدى إمكانية الحصول على البيانات المالية من النظام المحاسبى بطريقة سليمة ، مبوبة ومناسبة ، علاوة على أن الهيئات الادارية العامة *Administrative Agencies* والوحدات الحكومية *Governmental Entities* تكون محكومة فى تصرفاتها بالشروط والأوضاع واللوائح والأنظمة والقوانين الخاصة بالدولة ، فالادارة يجب أن تكون قادرة على التحقق من أن العمليات المالية الفعلية تتمشى مع هذه الشروط والأوضاع واللوائح والأنظمة .

---

(1) National Committee on Governmental Accounting in 1968, in its Blue Print, defined the purposes and objectives of Governmental Accounting as.....P. 1

٢ ـ تقدم المحاسبة الحكومية البيانات المالية الضرورية لأجهزة الدولة الحكومية التنفيذية والتشريعية :

Accounting provides essential financial information to legislative and governing bodies.

تقوم المحاسبة الحكومية بتوفير البيانات المالية التى يمكن الاعتمـاد عليهـا *Reliable accounting information* للأجهزة الحكومية والتى بموجبها يمكن تقييم البرامج والأداء وعمل الموازنات التخطيطية *Program evaluation and budgeting planning* كوسيلة للتحقق من تنفيذ الشروط النظامية وتعليمات الموازنة *Budgeting restrictions* التى وضعتها الدولة لتقدم للادارات المختلفة الخدمات العامة ورفع كفاءة العاملين لديها .

Stewardship and efficiency

٣ ـ تقوم المحاسبة الحكومية بتوفير البيانات لأصحاب الاهتمام الأربعة الخارجيين عن النطاق الحكومى وهم كما سياتى :

Outside of the formal governmental organization itself, there are four principle groups of perssons whose interests and decisions are dependent upon the financial information produced by the governmental accounting system.

فالبيانات المالية التى تخرجها أوتنتجها الوحدات الادارية الحكومية توجه إلى العديد من الجهات التى لها اهتمامات بهذه البيانات ويمكن تقسيمها الى اربعة مجموعات متميزة :

(ا) الجمهـــــور : The General Public

فالجمهور (الذى يتكون اعضاؤه من المواطنين ، ودافعى الضرائب أوالزكاة والمجموعات التنظيمية) يهتم اهتماما كبيرا فيما يتعلق بالعمليات المالية الحكومية بتكلفة الخدمات العامة ، ومدى كفاية الايرادات لمقابلة المصروفات وكفاية وكفاءة المختارين أوالمعينين لادارة الوظائف العامة ، فالجمهور له فى الواقع اهتماماته بما يجرى فى الدولة وماتترجمه الموازنة من سياسات .

(ب) المستثمرون وأرباب البنوك وبيوت الاستثمار لتقييم سندات المشروعات :

Investors, investment bankers, and bond rating services.

ويهتم هؤلاء بدراسة الحالة المالية والاقتصادية للدولة من خلال الموازنة وذلك لمعرفة مقدار المبالغ التى اعتمدتها الدولة لمشاريع السنة القادمة ومقدار الاعانات والمساعدات المقدمة *Grants–Aid* وبالتالى نصيب الدولة فى المشاركة فى الايرادات *Shared Revenues* ونتائج الاشراف الادارى *Administrative Supervision*

(ج) السلطة التخطيطية والوحدات الحكومية الاخرى المتداخلة معها :

Other governmental jurisdiction with which these relations exist.

أو بمعنى آخر العلاقة المتداخلة بين السلطة التخطيطية وسلطة الوحدات الحكومية وخصوصا فيما يتعلق بعلاقة الوحدات الحكومية ببعضها البعض مثل منح الدولة اعانات ومساعدات

لوحدات معينة ومشاركة الدولة فى ايرادات تلك الوحدات والاشراف الادارى المشترك بين الدولة وغيرها من الوحدات .

(د) مراكز البحوث والتعليم والهيئات التى تقوم باصدار التقارير الاحصائية وبعض الأفراد المتخصصين مثل المحاسبين ، والمحللين الماليين والاقتصاديين وعلماء السياسة الذين يقومون بعمل الدراسات على تطوير ادارة المالية العامة للدولة .

Educational and research organizations, statistical reporting agencies, and such individuals as accountants, financial analysts, economists, and political scientists whose professional activities embrace the study and improvement of public financial administration.

ويلاحظ أنه بالرغم من أن اهتمام كل فئة من الفئات السابقة بالدقائق والتفاصيل التى قد تختلف من فئة لأخرى ألا أنه من الصعب وضع حد فاصل بينهم فالباحث أوالمستثمر ماهو إلا فرد من الجمهور عندما يبحثون أو يهتمون بموضوع مشترك وهكذا . .

نخلص من هذا بأن النظام المحاسبى الحكومى قد يجتمع مع الأنظمة المحاسبية الأخرى فى تحقيق أهداف رئيسية ثلاث :

أولا : تقييم الاداء بصفة دورية .

ثانيا : ترشيد القرارات التخطيطية وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة .

ثالثا : احكام الرقابة على استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة .

فتقييم الاداء فى الوحدات الادارية الحكومية يتطلب متابعة دقيقة ودورية لنشاط الوحدة الادارية بغرض التأكد من ان الخطط المحددة قد تم تنفيذها وان الانحرافات قد تمت دراستها وتحليلها وان الخطط المحددة لازالت تتفق مع الأوضاع والظروف القائمة .

ولامكانية **ترشيد القرارات التخطيطية** لتنمية كفاية الوحدات وتحقيق الاستخدام الامثل للأموال العامة يتطلب النظام المحاسبى الحكومى الاستعانة بمبادىء علم المحاسبة (المالية ـ التكاليف ـ الادارية) وتصميم دورة مستندية ومجموعة دفترية كافية لاعداد التقارير المحاسبية اللازمة لتحديد الايرادات الفعلية ومقارنتها بالايرادات المقيدة ، والمصروفات الفعلية ومقارنتها بالمصروفات المخصصة وتحديد مواطن الاسراف والضياع وعدم الكفاية ، وتحديد الاتجاهات فى الفترات المالية المختلفة ، وتحديد تكلفة وحدة الخدمة المؤداة خلال الفترات المختلفة .

واخيرا **فان الوسائل والاجراءات الرقابية** اللازمة لتحقيق الخطة تستهدف حماية الأصول من الضياع وعدم ترتيب التزامات مالية غير نظامية عليها ولتحقيق صحة البيانات المحاسبية وتلافى وقوع الأخطاء المقصوده واكتشاف تلك الأخطاء فور وقوعها والعمل على تصحيحها فى الوقت المناسب ويتطلب هذا كله نظاما للمراقبة الداخلية يساعد بجانب قيامه بعملية تقييم الاداء الى :

إعداد موازنة الجهاز الادارى الحكومى بما يحويه من وحدات مختلفة وتعميم نظام مناسب للمراقبة الداخلية فى الوحدات المختلفة .

ويمكن اختصار ودمج تلك الأهداف الثلاث السابقة فى هدفين محددين للمحاسبة الحكومية **أحدهما رقابى والآخر ادارى** كالآتى :

أولا : الأغراض الرقابية :

ويجب ان تظهر نظم المحاسبة الحكومية مدى **التقيد باللوائح والتعليمات السارية** ، والربط بين الحسابات المفتوحة بالدفاتر الحكومية وبين المبالغ المعتمدة فى الموازنة العامة كما أنها تصمم بطريقة تسمح بالتحقق من الأموال والأصول العامة التى تودع عهدة لدى الموظفين والاداريين وتضمن اجراءات فعالة للمراقبة والمراجعة الداخلية وتسهل مهمة المراجعة المستقلة أوالخارجية التى تمتد إلى جميع المستندات والسجلات سواء أكان التطبيق على وحدات خدمات (مصالح ووزارات) أم وحدات انتاج (مؤسسات عامة) .

ثانيا : الأغراض الادارية :

يجب أن تعطى حسابات الوحدات الادارية الحكومية اكبر معلومات ممكنة عن كفاءة التأدية ، وأن المعلومات تكون أداة فعالة لدى المستويات الادارية المختلفة **لأغراض تخطيط السياسات وتنفيذها ، وسرعة ووضوح الحقائق المقدمة عن مالية الدولة .**

ولتحقيق ذلك ومنع التضارب بين الغرضين وجب : ـ

١ ـ وجود حسابات مراقبة تربط المستويات الادارية بالحسابات الواردة بالموازنة .
٢ ـ إتباع اللامركزية لتوفير المرونة الكافية بتواجد المعلومات المناسبة تحت تصرف الاداريين .
٣ ـ احتواء النظام المحاسبى على نظام للمراقبة والمراجعة الداخلية بقياس النتائج لعمليات البرامج .
٤ ـ اظهار حسابات التكاليف الفعلية لوحدة البضاعة اوالخدمة .

ولتحقيق حصر تلك العمليات والمحافظة على حقوق الدولة واعداد البيانات الرقابية وتحقيق التوازن الحسابى ، يلزم توفر الأدوات التالية : ـ

وجود خطة للنشاط المنتظر تنفيذه خلال السنة المالية المقبلة فى شكل موازنة عامة للدولة . وجود مجموعة دفترية ومستندية تمكن من تجميع بيانات النشاط والممتلكات اولا باول خلال فترة التنفيذ . توفر مجموعة من التعليمات التى تحكم أنسياب العمل والرقابة عليه . توفر تقارير دورية وختامية ترفع الى المسئولين فى مواعيد معينة يمكنهم من خلالها متابعة التنفيذ .

ويمكن القول كذلك أنه مهما تعددت الأهداف الخاصة بالوحدة الادارية الحكومية فى ثلاث ومهما اجملت (فى اثنين) ، فان نقطة الارتكاز الاساسية هى تحديد نتائج الاعمال والمركز المالى .

ومعروف أن نتائج الأعمال تتحدد عن طريق :

١ ـ **مقابلة الايرادات بالمصروفات** لفترة معينة وبالتالى تحديد صافى الربح أوالخسارة . وهو أسلوب شائع الاستخدام ويتطلب استخدامه تطبيق مبدأ الاستمرار ومبدأ المحافظة على رأس المال ومبدأ التحقق (أو الاستحقاق) .

(ا) مبدأ الاســـــتمرار :

حيث تستمر المنشاة فى نشاطها فترة أطول من فترة حياة أى أصل انتاجى تملكه أى التمتع بفترة كافية للاستفادة بالكامل من الأصول الثابتة لديها كما يترتب على الاستمرارية التفرقة بين المصروفات

الايرادية التى تستهلكها الحسابات الختامية والمصروفات الرأسمالية التى تمثل استثمارات يتوقع الاستفادة منها مستقبلا .

وبتطبيق مبدأ الاستمرارية هذا على الوحدات الحكومية نجد أن استمرار الوحدات الحكومية فى أداء وظائفها لايعتمد على مدى سلامة مركز الوحدة المالى ومقدار الأرباح المحققة فى نهاية السنة بل الاستمرار هو نتيجة تجديد الاعتمادات المالية سنويا لهذه الوحدات ومادامت هذه الاعتمادات تتجدد سنويا فلاداعى للتفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية . بل تعتبر الوحدة الحكومية النفقات كلها مصروفات عامة تخص السنة المالية وبذلك يصبح مبدأ سنوية المصروفات هو الأساس . كما نجد أن الانفاق الرأسمالى الحكومى تحكمه اعتبارات عامة مثل احتياجات السياسة النقدية أوسياسة التوظيف لتحقيق قيم اجتماعية معينة وليست هناك علاقة بين الانفاق الاستثمارى وتوقعات الربحية المستقبله .

وبناء على ذلك نجد أنه فى ظل نظام المحاسبة الحكومية لاسبيل لتطبيق مبدأ الاستمرار ولاضرورة للتمييز بين المصروفات الايرادية والرأسمالية حيث أن مبدأ سنوية المصروفات سيحل محلها وبناء على ذلك ستحل السجلات الاحصائية المتضمنة بيانات باصول الدولة محل السجلات التى تثبت الانفاق الرأسمالى .

(ب) مبدأ المحافظة على رأس المال :

يستلزم مراعاة هذا المبدأ احتساب اهلاك للأصول الثابتة حيث تقضى المبادىء المحاسبية التقليدية بوجوب اتباعها . فالاهلاك يعتبر نفقة تمثل قيمة الخدمات المستنفذة من الأصل الثابت فى سبيل تحقيق ايرادات للفترة . فهى نفقة واجبة الخصم قبل الوصول الى صافى الربح أو الخسارة .

فهذا المبدأ ومايحتويه من ضرورة لاحتساب اهلاك للأصول الثابتة ليس له مايبرره فى المحاسبة الحكومية نظرا لأن الاصول المستغلة فى النشاط الحكومى لايمكن تحديد قيمة لها (وان كانت دراسات المحاسبة القومية تحاول الوصول الى ذلك) كما ان الأصول الثابتة تستخدم فى عملية خلق ايرادات (حيث أن ايرادات الدولة ليست ناتجة عن مجهود مستقل من جانب الوحدة الحكومية بل نتيجة ماتفرضه الدولة من ضرائب) . كما أن المحاسبة الحكومية لاتهدف الى تحديد نتائج اعمال الوحدة الحكومية من ربح أوخسارة (حيث أن بعض الأصول الحكومية ليست لها قدرة ايرادية مثل المكتبات العامة) ولاتريد احتساب تكلفة الوحدة بين الخدمة الحكومية (حيث أنها لاتحوى أهدافا تجارية بالمعنى المالوف) . وبناء عليه لامحل لتقدير أقساط الاهلاك اللازمة لتحديد تلك الأصول والمحافظة عليها .

كما أن تكوين مخصص اهلاك للأصول الثابتة فى النشاط التجارى هدفه حجز جزء من الأرباح لتمويل عملية احلال الأصول الثابتة . ويمكن استثمار هذا المخصص فى أعمال قابلة للتمويل الى سيولة نقدية فى الوقت المناسب . بينما فى الوحدات الحكومية تكون مخصصات الاهلاك غير موجودة ولو وجدت لحولت كفائض فى نهاية العام للاحتياطى العام للدولة . فالدولة هى التى تقوم بتوفير النفقات الاستثمارية اللازمة لكل فترة محاسبية بما فيها عمليات الاحلال للأصول الثابتة عن طريق الضرائب واذا فرض جدلا ان الدولة تقوم باحتساب مخصص اهلاك فى الوحدات الحكومية معنى ذلك أن الدولة تفرض ضرائب اكثر من اللازم مما يسمى بازدواجية العبء الضريبى على المواطنين .

وأخيرا فان تكوين المخصص فى المحاسبة التجارية هو وسيلة لتقويم الأصول الثابتة لغرض اظهار المركز المالى الحقيقى . اما فى الوحدات الحكومية فان كثيرا من اصولها الثابته يصعب تحديد قيمتها ماليا وحتى لو تم ذلك فليست لها استخدامات تحليلية فالاصول فى الوحدات الحكومية ليست مؤشرا لقدرة الوحدة الايرادية وليست اساسا للائتمان بل كل مايهم الوحدة هو توفر سجلات احصائية تبين الكميات المتواجدة .

أما مبـــــدأ التحقـــق :

فيعتمد على اتباع احد الأسس التالية :

١ ــ أساس الاستحقاق .

٢ ــ الاساس النقدى .

٣ ــ واساس الاستحقاق المعدل .

فاتباع اساس الاستحقاق (تحمل الفترة المحاسبية بقيمة الخدمات المستنفذة فعلا بمجرد استحقاقها) يؤدى الى وجود مصروفات وايرادات مقدمة أومستحقة تظهر فى قائمة المركز المالى نتيجة تطبيق مبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات كما ان اساس الاستحقاق يدعم مبدأ الاستمرارية ووجوب التفرقة بين العمليات الجارية والرأسمالية ويقدم قائمة بالموجودات والالتزامات ويسهل تحديد التكاليف .

بينما اتباع الاساس النقدى (حيث تكون العبرة بالتحصيل اوالانفاق الفعلى بصرف النظر عن الفترة المالية المتعلقة بها) . له عيوبه حيث انه لايمثل اساسا متكاملا لتقييم الأداء للوحدات المحاسبية . كما انه عكس أساس الاستحقاق فلايؤدى الى وجود مقدمات اومستحقات.

بينما الاساس المختلط (النقدى المعدل اوالإستحقاق المعدل) هو تقريبا الأساس المتبع فى الوحدات الحكومية فهو يطبق الأساس النقدى بالنسبة للايردادات واساس الاستحقاق بالنسبة للمصروفات وقد يحدث الخروج عن هذه القواعد فى الوحدات الحكومية فيطبق اساس الاستحقاق على بنود الايرادات الهامة واتباع الاساس النقدى بالنسبة للبنود الأخرى .

كما ان تحديد المركز المالى لأى وحدة محاسبية تسعى لاظهار مركزها المالى بدقة تهدف الى تحديد معدل الربحية (لمقارنته بالمعدل العام أوبالفترات المختلفة) ومقدار الائتمان الممكن الحصول عليه بضمان مركزها المالى (المتين) وهذا يتطلب تطبيق مبدأ المحافظة على رأس المال ، مبدأ الاستحقاق ، مبدأ التفرقة بين العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية ، مبدأ الحيطة والحذر ومايتطلبه من تكوين الاحتياطات اللازمة ، ومبدأ التقويم ومايتطلبه من تكوين المخصصات الكافية .

لذا فان مفهوم المركز المالى السابق شرحه لاينطبق على الوحدات الحكومية فالدولة تتحكم فى مقدار الضرائب والاقتراض وكمية النقد . كما ان الأصول الحكومية قد يصعب تقديرها (مثل الآثار ــ الحدائق العامة) وليس هناك مايدعو الى فتح حسابات لها . واذا قدر وعملت قائمة للمركز المالى طبقا لنظرية الأموال المخصصة فستمثل الاصول الاعتمادات وتمثل الخصوم الارتباطات وعلى ذلك تكون صورة قائمة المركز المالى .

قائمة المركز المالى فى . . .

الأصـــــول		الخصـــــوم	
× ×	إيرادات مقدمه	× ×	الاعتمـــــادات
× ×	– إيرادات تم تحصيلها	× ×	– المصروفات التى تمت
	حتى تاريخـــه		حتى تاريخـــه
× ×	إيرادات ينتظر تحصيليها	× ×	الاعتمادات الباقية الارتباطات
= =		= =	

تعريف النظام المحاسبى الحكومى

يمكن تعريف نظام المحاسبة الحكومية بانه (مجموعة المفاهيم والمبادىء العلمية والأساليب الفنية التى يمكن بها ترشيد النشاط الحكومى والتقرير عن نتائجه بصورة دورية إلى الجهات المسئولة عن إدارة ومراقبة الأموال العامة)وقد عرفتها المجموعة القومية الأمريكية للمحاسبة الحكومية بالآتى :

Accounting may be defined as the composite activity of analyzing, recording, summarizing and interpreting the financial transactions of any economic enterprise. Governmental accounting may be said to comprise these same activities for a governmental entity, that organized legislative, executive, and judicial machinery of the state which by law governs and provides certain public services for citizens in established geographical area.(2)

نخرج من ذلك بأن نظام المحاسبة الحكومية هو منهج محاسبى يهدف الى متابعة الآثار المالية لتصرفات الادارة العامة ومعاونتها فى اداء وظائفها المختلفة من تقييم وتخطيط ورقابة للأداء ، بصورة اخرى هى عبارة عن تطبيق لقواعد المحاسبة المالية بصفة عامة فى مجال الوحدات الادارية الحكومية مع الالتزام الشديد باحكام النظم واللوائح المالية . ويلاحظ أن النظام المحاسبى فى تلك المصالح الحكومية يجب أن يكون نظاما موحدا من حيث تصميم السجلات ودليل الحسابات وقواعد القيد وغيرها من الأمور طبقا لما سبق توضيحه من أن النشاط الحكومى قد ينقسم الى نشاط اقتصادى ونشاط ادارى

(2) Governmental Accounting, Auditing, and financial reporting, National Committee on Governmental Accounting 1968, P. 1

فالأساس العلمى الذى يرتكز عليه نظام المحاسبة الحكومية ليس هو نظرية أصحاب المشروع حيث أن الوحدات الحكومية ملك للدولة والشعب وأيضا ليست نظرية الشخصية المعنوية فمن الصعب فصل شخصية الدولة عن شخصية وحداتها الادارية بل ان نظام المحاسبة الحكومية أصبح لها أساس علمى هو نظرية الأموال المخصصة .

فنجد أن **نظرية أصحاب المشروع** *Proprietory theory* نجحت فى تفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى المنشآت الفردية وشركات الأشخاص فى القرن التاسع عشر حيث كانت شخصية المشروع وصاحبها واحدة (فصاحب المشروع هو المسئول عن ديون وقروض وارباح وخسائر المشروع) وأصبحت الصورة كالآتى : ـ

الميزانيـــة :

أو حق صاحب المشروع ـــ = جملة الأصول (الممتلكات) ـ جملة الخصوم (الالتزامات)

النتيجـــة :

أونتيجة الأعمال عن مدة معينة ـ = حقوق صاحب المشروع فى نهاية المدة - حقوقه فى أول المدة + الربح (- الخسارة)

فالربح = فائدة رأس المال + مكافاة المجهود الشخصى

لصاحب المشروع + مقابل المخاطرة + الارباح العارضة + الأرباح الرأسمالية .

بينما نظرية الشخصية المعنوية : *Entity Theory* نجدها تعطينا تفسيراً منطقيا للأساس العلمى للمحاسبة فى شركات الأموال فى القرن العشرين عندما أنفصلت الادارة عن الملكية نظراً لتضخم الأعمال الادارية وصعوبة الحصول على رؤس الأموال الضخمة ونظراً لأهمية المشروعات الكبيرة للاقتصاد القومى . وبالتالى أخذ المشروع شكل شركات مساهمة أوتوصية بالأسهم له ذمة مالية وشخصية اعتبارية مستقلة *Fictional Being* . وأصبحت الأصول والخصوم ملكا والتزاما على المشروع ويكون الربح أوالخسارة هو الفرق بين المركز المالى فى أول المدة وآخرها أى نتيجة مقابلة الايرادات (مقابل بيع الوحدات الانتاجية) بالمصروفات (مقابل مجهودات المشروع فى انتاج السلع أوالخدمات) وهو مايطلق عليه مبدأ مقابلة المصروفات بالايرادات *Matching Concept* وأصبحت :

الميزانية : جملة أصول المشروع (ممتلكاته) = جملة خصوم المشروع (التزاماته)

النتيجة : الايرادات ـ المصروفات = ربح (أوخسارة) .

فالتكيف القانونى وطبيعة النشاط الذى تقوم به الوحدة المحاسبية هى الأساس فى نجاح كل نظرية من هاتين النظريتين . ألا أنهما لاتقدمان أساسا سليما للمحاسبين فى الوحدات الادارية الحكومية . نظرا لأن الوحدة الادارية الحكومية ليست لها شخصية معنوية مستقلة وينعدم لديها مفهوم صافى الربح والمركز المالى المعروف فى النشاط الخاص كما أنها لاتملك رأس مال بالمفهوم العادى أولديها علاقة مسبقة بين ايرادات الوحدة الادارية ومصروفاتها بل يتوقف نشاط الوحدة الادارية على مايتحدد لها من اعتمادات مخصصة لتحقيق أغراض معينة وصيانة المال العام باتباع النظم واللوائح الحكومية .

وبناء عليه ظهرت النظرية الثالثة التى تتناسب مع خصائص الوحدة الادارية الحكومية وهى **نظرية الأموال المخصصة** التى سيأتى شرحها .

نظرية الأموال أو الاعتمادات المخصصة
Fund Theory

ظهرت هذه النظرية لتعبر عن نشاط الوحدات الادارية الحكومية التى لاتهدف الى تحقيق الربح والتى تستلزم انفاق موارد معينة لتحقيق اغراض محددة . وبذلك يكتفى بتجميع الايرادات والمصروفات فى كشف واحد للتاكد من توازنه . فالأصول هنا هى الموارد والامكانيات التى تخصص لتحقيق اغراض معينة والخصوم هى مجموعة القيود التى تفرض على استخدام هذه الموارد . ويستخدم لفظ استخدامات للتعبير عن الأنشطة التى تنفق فيها هذه الموارد وفقا للقيود التى تفرض على استخدامها . وتكون الايرادات والمصروفات هى التدفقات المالية التى تنساب الى الوحدة الادارية ومنها :(3)

فالميزانية ـــ موارد (الأصول) = القيود المفروضة (الخصوم)
النتيجة ـــ كشف الحســـاب الختامى

ويمكن القول أن الوحدات الادارية الحكومية تقوم بتحصيل مواردها من مصادر محددة وذلك لصرفها واستخدامها فى أغراض محددة . فهى بمثابة صندوق خاص لغرض محدد . **وقد عرفها كوهلر** *Kohler* بانها (مبلغ من النقود أوموارد اخرى تفصل بهدف القيام بنشاطات خاصة أوتحقيق أهداف معينة طبقا لقواعد أوقيود أوحدود خاصة ومكونة وحدة مالية ومحاسبية مستقلة) .(4)

ويعرفها روبرت خان *Robert Kuh* **وستيفن هولستد** *Stephen Holstad* بانها « تقسيم للنشاطات المالية ، الأصول ، الخصوم ، ايرادات ومصروفات الوحدة الحكومية والمتعلقة بسلوك وظيفة أونشاط محدد أوتحقيق أهداف معينة . انها وحدة محاسبية ومالية مستقلة ذات مجموعة حسابات متوازنة ذاتيا » .

A Fund is a sub — division of the fiscal activities, assets, liabilities, revenues, and expenditures of the governmental unit, related to the conducts of a specific objective. It is a separate fiscal and accounting entity with a self — balancing set of accounts.

فمفهوم الأموال المخصصة ينطبق على إعتمادات الوحدة الادارية الحكومية الذى ربط فى الموازنة العامة لغرض معين فالوحدة تعد بمثابة اموال مخصصة للانفاق على هذا الغرض . ولكى تتحقق الرقابة على هذه الأموال وللتأكد من أنها تنفق فى الأوجه التى خصصت من أجلها تقارن عادة البيانات الفعلية للأنفاق والبيانات المتعلقة بالارتباطات التى تكون قد حدثت ولم تسدد قيمتها بعد . نظرا لعدم اتمام العملية المرتبطة بها مع البيانات المعتمدة فى الموازنة العامة ، الى جانب التأكد من تطبيق القواعد والتعليمات المالية الموضوعة .

---

(3) Eric L. Kohler, A Dictionary for Accountants, 3rd Edition, Prentice Hall Inc., 1913, P. 224
(4) Sidney Davidson & Roman Weil "Handbook of Modern Accounting" McGraw-Hill Book Co. ch. P. 2.

وتبوب الأموال المخصصة اما على اساس **قابليتها للانفاق** (عندما تستخدم كل الموارد فى العمليات الخاصة بالوحدة) **أو غير قابليتها للانفاق** (عندما يتحتم المحافظة على أصل الأموال والاكتفاء بانفاق الداخل) او على أساس كون الأموال المخصصة **ايرادية** أى انها تنشأ من مصادر ايرادية تتعلق بالعمليات الجارية سواء أكانت عامة مثل الضرائب أو خاصة كالايرادات التى تحصل بهدف معين . وقد تخصص الأموال للمشروعات **الرأسمالية** . وقد تستثمر الأموال فى شكل صندوق **مستثمر** لمواجهة سداد التزام طويل الأجل وقد يحتفظ بهذه الأموال لدى أمناء أووكلاء .

ويترتب على نظرية الأموال المخصصة فى المحاسبة الحكومية المفاهيم التالية :

١ ـ طبيعة الوحدة المحاسبية :

فالوحدة المحاسبية هى مجموعة من الأموال المعتمدة من الدولة بغرض تحقيق نشاط محدد . فهى ليست لها شخصية معنوية مستقلة وليست مجموعة من الافراد تسعى لتحقيق اهداف معينة بل هى مجموعة من الاموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقا لقيود معينه على مقدار كل مصروف ومجال انفاقه .

فالايرادات العامة ليس مصدرها مجهودات الوحدة الادارية فى الانتاج والبيع ، انما ما تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم واتاوات . والمصروفات لا تمثل مجهود الوحدة فى سبيل الحصول على ايراد ، ولكن مجموعة من الموارد التى تعدها الدولة للانفاق منها على الخدمات العامة وفقا للقوانين واللوائح والمنشورات والتعليمات المالية . ومن ثم فلا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة الادارية من ايرادات ، وبين ما تقوم بصرفه من اعتمادات .

فالوحدة الادارية تودع ما تحصله من ايرادات بالخزانة العامة للدولة ، وتسحب ما يلزمها من اموال للانفاق العام من الاعتمادات التى تودعها وزارة المالية لحسابها بمؤسسة النقد .

وبذلك يمكن ان نضع السمات الرئيسية للوحدة الادارية الحكومية من وجهة نظر المحاسبة الحكومية :

(أ) ليس لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة فنشاطها ليس مستقلا ، ولكنه نشاط مرتبط بالتعليمات المالية لوزارة المالية .

(ب) انها وحدة لا تهدف الى تحقيق الربح .

(جـ) لا يوجد رأسمال مستثمر للوحدة ، ولكن نشاط الوحدة يعتمد على الموارد النقدية المتجددة سنويا والتى تحددها تقديرات موازنة الدولة .

(د) ان ايرادات ومصروفات الوحدة عبارة عن تدفقات مالية من والى الوحدة .

ولذلك نجد ان مهمة المحاسبة عن هذه الوحدات تتمثل فى الاتى : ـ

١ ـ **مهمة رقابية هدفها** المحافظة على المال العام تتمثل فى الترميع التاريخى للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومى باستخدام دفاتر احصائية تعمم بحيث تتلاءم مع طبيعة النشاط الحكومى ، واثبات حقوق الحكومة وموجوداتها فى حسابات ودفاتر خاصة ، واتباع قواعد المراقبة الداخلية ومراجعة التقارير الدورية التى تعدها الوحدات الادارية على فترات منتظمة بهدف التحقيق من قانونية التصرفات المالية للوحدات الحكومية .

٢ ـ **ومهمة ادارية هدفها توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب فى الوقت المناسب ، والمساعدة فى اعداد الموازنات العامة للسنوات المقبلة .**

٢ ـ اسس قياس النتائج :

ان نتائج الاعمال من ربح او خسارة تختلف باختلاف الأسس المستخدمة فى اثبات كلا من الايرادات والمصروفات . فهناك ثلاث اسس للمحاسبة الحكومية يمكن ابتاعها فى اى دولة **اولهما :** الاساس النقدى . **ثانيها :** اساس الاستحقاق ... **ثالثها :** اساس الاستحقاق المعدل .

الاساس الاول : الاساس النقدى او طريقة حساب الخزانة أو قاعدة الربح النقدى

Cash Basis

يعنى أن أساس اثبات قيود المصروفات والايرادات هو تاريخ اتمام الصرف أو التحصيل الفعلى أثناء السنة المالية الجارية بصرف النظر عن تاريخ الاستحقاق سواء أكان يخص السنة القادمة أم السابقة أم الحالية . فالعبرة هنا بالنسة التى دفع فيها المصروف او قبض فيها الايراد بصرف النظر عن السنة الحقيقية المتعلق بها اصلا هذا الايراد او ذاك المصروف . وسواء أكانت تلك القيود تتعلق ببضاعة أو خدمات مستهلكة مبكشرة أو تتعلق بعمليات رأسمالية .

ويترتب على اتباع هذا الاساس ان مبالغ الاعتمادات التى لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغى ويبطل العمل بها لأن الدفع سيتم فى سنة تالية يثبت فيها المصروف عند انفاقه . وكذلك بالنسبة للايرادات تلغى اذا لم يتل الدفع فى خلال السنة حتى لو كانت مستحقه خلال تلك السنة وبالتالى فان الحساب الختكمى للدولة سوف يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزانة العامة خلال السنة المالية .

ويمتاز هذا الاساس بسهولة التطبيق ، حيث لا يحتاج الامر الى عمل أية تسويات جردية فى نهاية السنة المالية لاثبات الايرادات او المصروفات المستحقة او المقدمة كما يمتاز بالواقعية لعدم وجود جرد يعتمد على التقدير الشخصى للافراد ويمتاز ايضا بالوضوح والبساطة خاصة عند فحص الموازنة واعتمادها والرقابة عليها بعد التنفيذ .

أما عيوب هذا الاساس أنه ليس اساسا مكتملا للمحاسبة لأنه لا يعتبر الا جوانب العمليات التى تتمثل فى قبض او دفع نقدية . كما انه يصعب مع اتباع هذا الاساس تتبع اجمالى النفقات الخاصة بالمشروعات التى يتطلب تنفيذها عدة سنوات نظرا لأن حسابات كل سنة مالية اصبحت مستقلة بذاتها . ايضا نجد ان حـ/أ/خ والميزانية فى آخر العام لا توضح الحقيقة لعدم الاخذ فى الحسبان المقدمات والمستحقات . كما ان تداخل ايرادات ومصروفات السنين المختلفة يؤدى الى صعوبة عمل المقارنات السليمة . واخيرا نجد انه باتباع هذا الاساس تفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من اهم وظائفها الرقابية ، فالحساب الختامى باقتصاره على اظهار التدفقات النقدية من والى الخزينة سوف لا يظهر لدى ما اسفر عنه تنفيذ التعليمات المالية خلال السنة . فقد تلجأ احدى المصالح مثلا الى التباطؤ فى دفع التزاماتها فى نهاية السنة المالية وبذلك تقلل من مصروفات السنة المالية ويزيد العبء على تقديرات مصروفات السنة التالية ، وكذلك قد يكون نقص عدد موظفى التحصيل سببا فى عدم ظهور الايرادات بالمبالغ الكاملة التى كان يجب ان تحصل وبذلك تفسد المقارنات بين سنة واخرى تحت الاساس النقدى .

الاساس الثانى : أساس الاستحقاق او طريقة الحقوق او قاعدة الربح المكتسب
ACCRUAL BASTS

يعنى هذا الاساس ان الايرادات والمصروفات تثبت عند استحقاقها سواء تم تحصيلها او دفعها او لم يتم ذلك وفى نهاية السنة المالية يلزم عمل جرد وتسويات جردية وتكون النتيجة بعد الجرد ان تكون الايرادات والمصروفات هو ما استخدم فعلا خلال السنة المالية . فالبضاعة مثلا تقيد عند استلامها بالمخازن ولكنها لا تثبت كتكاليف الا عند صرفها للاستعمال ، فاساس الاستحقاق يقضى بان الايرادات غير المستحقة والمواد والخدمات غير المستعملة تؤجل فى الحسابات لحين استحقاقها او استعمالها .

ويمتاز هذا الأساس بأنه يظهر نتائج صحيحة ومركز مالى سليم بسبب تفرقته بين المصروفات والايرادات الايرادية والرأسمالية وأيضا المستحقات والمقدمات . كما أنه يساعد على ادراج العبء المحاسبى اللازم للاستهلاك واستبدال الاصول الثابتة لأنه يعترف بالجرد والمقدمات والمستحقات والمصروفات الايرادية والرأسمالية . كما يمتاز هذا الاساس بانه يسهل اجراء مقارنات سليمة لان كل سنة يرحل اليها ما يخصها من مصروفات وايرادات كما يمكن عمل ميزانيات تقديرية دقيقة عن السنوات المقبلة لأن الميزانيات التقديرية تبنى على الارقام الفعلية الماضية فباتباع هذا الاساس يسهل اعداد التكاليف الحقيقية للعمليات وتحقيق الوفورات عن طريق الرقابة الفعالة على الانفاق وخاصة على المواد بالمخازن ، حيث ان كل عمليات المخازن سيتم تسجيلها ليس فقط بالكميات بل ايضا بالقيمة .

وقد يؤخذ على اساس الاستحقاق ان نتائج تقويم البضاعة الباقية والديون المستحقة فى نهاية كل سنة تختلف من شخص لاخر بسبب اختلاف وجهة نظر الشخص القائم بعملية التقويم فيدخل فيه عنصر التقدير الشخصى واحتمالات التعرض للتضليل . كما انه باستخدام اساس الاستحقاق يصعب عمل التقويم فى بعض المخازن الحكومية الحربية بسبب ضرورة المحافظة على السرية . هذا اذا اضفنا ان تكاليف تنفيذ اساس الاستحقاق تعتبر كبيره نظرا لحاجته لعدد كبير من الموظفين الامر الذى يؤدى الى تأخير نتيجة اعمال السنة واضعاف الرقابة المالية بسبب بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدى الى وقوع ارتباكات وصعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة فى الوقت المناسب .

وفى مجال شرح اساس الاستحقاق نرى ان موضوع الاهلاك يحتاج الى توضيح . فاذا قامت الوحدة الادارية الحكومية بنشاط تجارى او شبه تجارى فان حساب اهلاك الاصول الثابتة يعتبر ضروريا . اذا كانت الرغبة تتجه نحو تحقيق ربح او تفادى خسارة حينئذ يدرج الاهلاك للمحافظة على راس المال .

وفى حالة تأدية خدمات بالتكلفة لوحدات حكومية اخرى وهنا تشمل التكلفة مبلغ اهلاك الاصول الثابتة .

وبناءا عليه فان الوحدات الادارية الحكومية التى لا تقوم بأى نشاط تجارى لا يجب ان تعمل حساب اهلاك للاصول الثابتة للأسباب التالية : ـ

١ ـ لن تكون هناك حاجة لاظهار القيم الحالية او الاستبدالية للأصول فى الدفاتر او القوائم المالية .

٢ ـ عدم وجود حـ / أ / خ .

٣ ـ عدم وجود بند الاهلاكات فى الموازنة العامة أساسا واثباتها فى الحسابات بعد ذلك لن يؤدى الى تطابق الموازنة .

٤ ـ كما ان مصلحة الزكاة والدخل لا يهمها القيمة الحالية للممتلكات الثابتة بقدر اهتمامها بالتكلفة الاصلية .

٥ ـ واخيرا فان مجمع الاهلاك يكون مفيدا اذا تم تمويله ورحلت النقدية التى تمثله لغرض استبدال الاصل عند فنائه .

فالاهلاك فى الموازنات الحكومية غير ممكن وغير نظامى ايضا . فالدولة لا يمكنها جباية ايرادات اكثر مما يلزم لمقابلة المصروفات الفعلية فى السنة المالية ، وعليها أن تنفق ما خصص للمصروفات فى نفس السنة المالية والا الغيت الاعتمادات وبذلك لا يجب ترحيل الارصدة النقدية الباقية للسنوات التالية .

الاساس الثالث : اساس الاستحقاق المعدل ـ الاساس المشترك أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدى والربح المكتسب

ACCRUAL CASH BASIS

يعتبر هذا الاساس وسط بين الاساس النقدى واساس الاستحقاق . بمعنى انه يمكن اتباع اساس الاستحقاق بالنسبة للايرادات والاساس النقدى بالنسبة لابواب المصروفات الاخرى الغير هامة . كذلك فان بعض الوحدات الحكومية التى تسير على اساس الاستحقاق بالنسبة لمصروفاتها قد يصعب عليها تنفيذ ذلك بالنسبة لبعض مصروفاتها التى لا يوجد لها اعتماد مفتوح فى السنة الحالية والا فانها ترتكب مخالفة نظامية للقاعدة التى تقضى بعدم تحميل مصروفات الا اذا وجد لها اعتماد مفتوح .

كذلك بالنسبة للسجلات الممسوكه على الاساس النقدى قد تمسك الى جانبها سجلات اخرى مساعدة تمكن من عرض النتائج فى شكل يقارب نتائج اساس الاستحقاق اى ان حسابات الاساس النقدى تعدل فى النهاية لادراج مبالغ تخص المدة المالية بالرغم من انها لم تقبض او تدفع خلالها .

ففى الحياة العملية قد لا يتبع اساس الاستحقاق الكامل او النقدى الكامل وباستعراض الاسس المحاسبية الثلاث ، يتضح أن أساس الاستحقاق هو أفضلها لتوفيره امكانيات المقارنات الدقيقة بين المدد المالية المتتالية ولتحقيق رقابة اقوى على الايرادات والمصروفات . ولكن بما ان تكاليفه اكبر ويحتاج الى مهارات محاسبية فانه لا يلزم تطبيقه الا حيث تكون الفوارق كبيره بين الاموال المقبوضة والمدفوعه فعلا من جهة والتكاليف والايرادات الحقيقية من جهة اخرى . لذا فان اساس الاستحقاق ضرورى فى العمليات الحكومية التى تشمل شراء وبيع السلع او انشاء وتشغيل المشاريع . اما بالنسبة للبرامج الحكومية التى تتكون معظم نفقاتها من مهايا واجور ولا توجد فيها بضاعة جرد او مصروفات رأسمالية بمبالغ ملحوظة فان تحويل الحسابات لاساس الاستحقاق لا يبرره ما قد يتحقق من نتائج فى الحسابات الختامة .

ويلاحظ ان الحسابات الحكومية فى المملكة العربية السعودية تسير وحداتها الادارية على الاساس النقدى المعدل حيث ان الايرادات لاتثبتة الا عند تحصيلها فعلا ، اما المصروفات فتسمح التعليمات المالية بتعلية المستحق منها فى اخر العام خصما على بنود موازنة السنة المالية الحالية ، اما فى قطاع المؤسسات فان الحسابات تسير على اساس الاستحقاق لاستخدام نظام الموازنات التجارية .

٣ ـ استعراض بعض المبادىء الهامة :

(أ) مبدأ سنوية المصروفات :

طبقا لهذا المبدأ يعتبر كل ما ينفق خلال الفترة المالية هو من مصروفات تلك الفترة ، بصرف النظر عن الهدف من الانفاق او ما يترتب عليه من نتائج . كما أن الموارد المالية للدولة تتجدد سنويا وتستخدم فى الاغراض المخصصة لها ، وبصرف النظر عن مصدر الايراد . فالايرادات تقابل بالمصروفات على اساس سنوى وبصرف النظر عن مصدر الايراد او الهدف من المصروف ، ولا توجد علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات (طبقا لمبدأ عمومية الايرادات والمصروفات) .

ويترتب على مبدأ السنوية عدم الحاجة الى رأسمال مستثمر لغرض مزاولة النشاط الحكومى حيث ان المحاسبة الحكومية هى اساسا اسلوب رقابى واحصائى وادارى ولا تهدف الى المحافظة على رأس المال او قياس نتائج النشاط .

(ب) مبدأ التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية ومبدأ الاهلاك :

المحاسبة الحكومية لا تفرق بين المصروفات الايرادية والرأسمالية . والدليل على ذلك ان كل المصروفات سواء المتعلق منها بنشاط جارى ادارى او استثمارى تقفل فى نهاية السنة المالية فى الحسابات الختامية . كما ان القيود التى تخص الاصول الثابتة تثبت فى دفاتر احصائية وليس فى الدفاتر المحاسبية النظامية .. وأن طريقة تبويب الموازنة تشير الى ذلك حيث يسمح بخصم المصاريف الجارية من ابواب خاصة بها ، وتخصم المصاريف الاستثمارية من ابواب اخرى .

كما انه لا مجال لاحتساب اهلاك على اصول ثابتة فى المحاسبة الحكومية الثابتة فالاصول الثابتة التى تقتنى خلال الفترة المالية تعتبر من مصروفات تلك الفتره والاصول الثابتة فى النشاط الحكومى لا تستغل لخلق ايرادات كما هو الحال فى النشاط التجارى ، ولا محال لتطبيق الهدف التقليدى من احتساب الاهلاك وهو المحافظة على الطاقة الانتاجية للاصل الثابت أو القيمة الاقتصادية لرأس المال . كما وان الحكومة اذا رغبت فى احلال اصل ثابت جديد محل اخر فما عليها الا ان تخصص الاعتمادات اللازمة فى الفترة المرغوب فيها هذا الاحلال ، وتعتبر تكلفة احلال الاصل الجديد من مصروفات فترة الاحلال .

(جـ) مبدأ المخصصات والاحتياطيات :

فى المحاسبة التجارية المخصصات والاحتياطيات تكون بغرض مقابلة نقص مؤكد او محتمل وقوعه فى قيمة اصل من الاصول ، او زيادة مؤكدة او محتمل وقوعها فى قيمة التزام من الالتزامات وهو منطق يستند على قاعدة الحيطة والحذر اى ان المحاسب يحتاط للخسارة المحتملة ولا ياخذ فى الحسبان الارباح المتوقعة بل المتحقق منها فعلا . بينما فى المحاسبة الحكومية يتحدد حجم النشاط مقدما بما ترتبط به الدولة وبما تعده الدولة من موارد نقدية متجدده .

(د) مبدأ الجرد والتسويات الجردية :

حيث ان المحاسبة الحكومية تعتمد على الاساس النقدى ولا تفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية ، فلا مجال للتسويات الجردية ولاداعى ايضا لاجراء الجرد بالوحدات الحكومية . وان كان من المهم التحقق من موجودات الحكومة وسلامتها . حيث ان الموارد الحكومية

يلزم الحفاظ عليها والتحقق من سلامتها وعدم تبديدها سواء بالاهمال او بأى طرق غير مشروعه . ويتحقق ذلك عن طريق اتباع الاجراءات التنظيمية والادارية مثل استخدام سجلات العهد والتفتيش الدورى عليها وغيرها .

(هـ) مبدأ وحدة القياس :

تتفق المحاسبة المالية مع المحاسبة الحكومية فى انه يتم التعبير عن بنود الايرادات والمصروفات فى كلتاها بوحدات نقدية متجانسة . مفترضين ان القوة الشرائية للنقود لا تتغير . فالارقام التاريخية تبقى بالدفاتر كما هى بصرف النظر عما قد يحدث من تغير فى القوة الشرائية للنقود بالنقص وارتفاع فى مستوى الاسعار . وفى السنين الاخيرة تثار العديد من المناقشات حول مدى صلاحية الارقام المبنية على القيمة التاريخية فى التعبير عن الواقع فى ظروف تتغير الاسعار فيها بالارتفاع يوما بعد يوم . وأصبح الاتجاه هو استخدام القيمة الحالية فى تعديل البيانات المحاسبية لتكون البيانات ذات معنى وفائدة اكبر وأعم والحصول على معلومات تفيد فى المحافظة على قيمة راس المال الاقتصادى .

وفى المحاسبة الحكومية يبدو انه لا أثر للتغيير فى القوة الشرائية للنقود على النشاط الحكومى ونتائجه . فالحسابات الحكومية لا تهدف الى قياس نتائج نشاط ، ولكنها تعد أساسا بغرض فرض الرقابة المالية والنظامية على الايرادات العامة المتجددة سنويا على المصروفات العامة . الا انه مع التطور الذى حدث فى اعداد موازنات الدولة وظهور انواع جديدة من الموازنات مثل موازنة البرامج والاداء – ومع تطور مفهوم المحاسبة الحكومية من مجرد اداة رقابية الى اداة لتقييم الاداء الحكومى . فان التقلبات الملموسة فى القوة الشرائية للنقود لا يمكن تجاهلها . والا حصلنا على نتائج مضللة لعملية التقييم . فاذا كان هناك برنامج لانشاء مطار مثلا وخصص لذلك ٥٠ مليون ريال ثم حدث وارتفع مستوى الاسعار بمعدل ٢٥ ٪ خلال السنة . فان ذلك يستلزم اما زيادة الاعتمادات المخصصة لانجاز هذا المشروع بمعدل ٢٠ ٪ اى ١٠ مليون ريال او اختصار العمليات التى ستنشأ لتكون ٤٠ مليون ريال ..

(و) مبدأ الادلة الموضوعية :

ان التحقق والدليل الموضوعى لاثبات صحة العمليات المقيده بالدفاتر هو امر ضرورى فى المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية . ففى المحاسبة المالية لا يجوز اثبات الايرادات بالدفاتر الا على اساس دليل موضوعى متمثل فى عملية بين حقيقية لاشخاص مستقلين عن المشروع والمصروفات لا يجوز تسجيلها الا بناء على مستند مؤيد للعملية بحيث يكون اساس التحقق من صحة العمليات المسجلة بالدفاتر .

فاذا اخذنا الموضوعية بمفهومها الواسع على انها تعبير عن مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية *Dependability on Acciybtung Data* نجد ان المحاسبة الحكومية اكثر التزاما بمبدأ التحقق والادلة الموضوعية بالاعتماد على مستندات الايرادات والمصروفات مثل استمارة الصرف . اذن التسوية ، دفاتر الشيكات وغيرها كما ان اللوائح والاجراءات المالية تحدد المستندات التى لا يجوز اثبات العمليات المالية بالمجموعة الدفترية الا بمقتضى اعدادها واكتمالها من ناحية الشكل القانونى .

٤ ـ مفهوم بعض المصطلحات الهامة :

(أ) بالنسبة للأصول :

تعرف الاصول طبقا لهذه النظرية بما يتفق مع طبيعة الوحدة الادارية الحكومية بانها **مجموعة الموارد** المعتمده للوحدة لاستخدامها فى تحقيق اهدافها فهى تمثل **مجموع الايرادات** المقرر تحصيلها خلال الفترة وليست موجودات فعلية يمتلكها اصحاب المشروع او المشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية مستقلة.

(ب) بالنسبة للخصوم :

تعرف الخصوم طبقا لهذه النظرية **بالاعتمادات المحددة لمواجهة المصروفات** المختلفة التى يستلزمها نشاط الوحدة فتمثل بذلك قيد على استخدام اصول الوحدة فهى ليست التزامات ترتبت على الذمة المالية للغير انما هى **مصروفات** معتمدة لادارة الوحدة الادارية .

(جـ) بالنسبة لمعادلة الموازنة : تكون المعادلة كالاتى

ـ الايرادات المقرر تحصيلها = الاموال المخصصـه

= الاعتمادات المخصصة لاوجه الانفاق المختلفة

ـ الاموال المخصصة = القيود المحددة لكيفية استخدام الوحدة المحاسبية للاموال والموارد المتاحه .

تعتبر الموازنة مشروع عمل مقسم الى جانبين : ـ

الجانب الاول يمثل الاموال اللازمة لتمويل النشاط .

الجانب الآخر يمثل القيود الواجب مراعاتها عند استخدام هذه الاموال فهى اقرب الى موازنة تخطيطية منها الى مركز مالى وهذا يتمشى مع هدف الوحدة الادارية الحكومية فى تحقيق الرقابة .

(د) بالنسبة للايرادات والمصروفات :

فالايرادات هى ذلك الجزء الذى تم **تحصيله من الايرادات** المقررة فى الميزانية والمصروفات هى ذلك الجزء الذى تم **صرفه فعلا** فالايرادات والمصروفات هى تدفقات نقدية دون ارتباط سببى بينهما فقط لتحقيق التوازن .

(هـ) بالنسبة لنتائج الأعمال :

تقييم أداء الوحدة الادارية يعتمد على مدى الالتزام باتباع القواعد الملزمة فى الصرف ومقارنة المبالغ التقديرية بالمبالغ الفعلية ومدى امكانية تحصيل الموارد المقررة والافادة ببيانات تفصيلية للتدفقات النقدية .

الخلاصـــة :

ان الوحدات الحكومية تتميز بالآتى :

١ ـ هناك نوعين من الادارات الحكومية **أولهما** الادارات التى تقدم خدمات بدون تحقيق أرباح

R ecurring operations oriented to providing services without producing profit.

وثانيهما : وحدات الخدمات التى تغطى تكلفة خدماتها

Self-supporting utilities

٢ ــ تتم الرقابة على العمليات الحكومية خلال استخدام الموازنات المحاسبية والأموال المخصصة *Financial Conrtol is accomplished through the use of fund and budgetary accounting*

٣ ــ فى الوحدات الحكومية المطابقة مع النظام العام للدولة منهم *Legal Compliance*

٤ ــ أحيانا الأساس النقدى هو المناسب فى المحاسبة الحكومية *Cash basis*

٥ ــ طريقة المحاسبة على الأصول الثابته والالتزامات الطويلة الأجل هى طريقة فريدة *Accounting for fixed assets & long term liabilities is unique*

٦ ــ معاملة المصروفات الرأسمالية نفس معاملة المصروفات الحسابية

The Capital Expenditures are treated in the same manner as other current expenditures.

علاقة نظام المحاسبة الحكومية بأنظمة الدولة :

أنظمة الدولة تهدف فى المقام الأول الى تحقيق الرفاهية وحماية مصالح المواطنين فهى توجه وتراقب الادارة المالية وتملى على المحاسبة مايجب أن تؤديه وتضع لها القيود حتى وان تعارضت تلك القيود مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها ومثال ذلك محافظة الدولة على لغتها العربية ومعاقبة المخالفين وعرض تلك المخالفات على هيئة خاصة لحسم المنازعات التجارية وابلاغ وزارة التجارة بذلك .

فقد صدر قرار مجلس الوزراء بالآتى :

١ ــ على الشركات والمؤسسات الأجنبية وفروعها ومكاتبها العاملة على اقليم المملكة العربية السعودية **استعمال اللغة العربية** فى مراسلاتها مع الجهات الحكومية .

٢ ــ **كل من يخالف الحكم** السابق **يعاقب بغرامة** مالية لاتزيد عن عشرة آلاف ريال عن كل مخالفة وتضاعف العقوبة فى حالة العودة . ويجوز فى هذه الحالة بالاضافة الى الحكم بالغرامة الحكم بعدم التعامل مع المخالف لمدة سنة ، ويعتبر عائدا فى حكم هذا النص كل من يعود الى ارتكاب المخالفة خلال ثلاث سنوات من تاريخ اعتبار الحكم السابق نهائيا .

٣ ــ تختص **هيئة حسم المنازعات التجارية** بالفصل فيما يقع من مخالفات لهذه الأحكام .

٤ ــ على كل جهة حكومية ان **تبلغ وزارة التجارة** عن كل مخالفة لهذه الأحكام ، وتتولى الوزارة المذكورة عن طريق ممثلى الادعاء العام لديها اقامة الدعوى أمام هيئة حسم المنازعات التجارية(٥) .

فنظم المحاسبة الحكومية تتأثر بالأنظمة واللوائح والقرارات التى تتخذها الهيئة السياسية العليا وتعمل النظم المحاسبية على ضمان تنفيذها ومراقبتها . كما أن هذه الأنظمة فى كثير من الأحوال تتأثر وتتغير تبعا للنتائج المرفوعه وكذلك بالعرف المحاسبى الجارى .

---

(٥) قرار الوزراء رقم ٢٦٦ وتاريخ ١٣٩٨/٢/٢١ هـ .

الفصل الثانى
الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبتين التجارية والقومية

COMPARISON BETWEEN GOVERNMENTAL ACCOUNTING AND COMMERCIAL AND NATIONAL ACCOUNTING

أولا
الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية

COMPARISON BETWEEN GOVERNMENTAL AND COMMERCIAL ACCOUNTIG

يختلف تصميم النظام المحاسبى طبقا للهدف المرسوم له . فالنظام المحاسبى الحكومى فى المصالح والوزارات يختلف عن النظام المحاسبى التجارى فى المنشآت والمؤسسات العامة ويتميز بالخصائص التالية :

١ ـ الهـــدف :

الادارات الحكومية لاتهدف لتحقيق الربح ويتم اثبات المصروفات والايرادات لديها بهدف الرقابة لتكون اساسا لاثبات التطابق مع الموازنة التقديرية . حتى فى المؤسسات العامة التى تهدف الى رفع الكفاية الانتاجية ودفع خطر عجز رأس المال يطلق على قوائمها « قوائم الايرادات والمصروفات » ولايطلق عليها قوائم « أ/خ » كما هو الحال فى المحاسبة التجارية (التى تهدف الى تحديد الربح) وبذلك تختفى الحاجة الى تحديد الدخل على فترات دورية هذا أساس وجوهر الاختلاف بين الاثنين .

"Commercial enterprises are operated to make a profit and hence put a great emphasis on proper periodic determination of net income ... Governmental Units exist to provide a service or group of services to the citizens they serve." (6)

٢ ـ الموازنات التقديرية :

تهدف الموازنات التقديرية فى النظام المحاسبى الحكومى الى مراقبة عدم تجاوز اعتمادات المصروفات المخصصة لها عن طريق استخدام دفاتر الارتباطات وليس الهدف من الموازنات التقديرية الرقابة الادارية فقط كما هو الحال فى المنشأت التجارية بل هى متطلب اساسى وثبت لها فضل السبق فى استخدامها قبل المنشآت التجارية : ـ

---

(6) Handbook of Modern Accounting P. 45-2

For financial reporting purposes the statement of ervenues and expenditures of the general fund and certain special ervenue funds should include a com-parison with a formal budget in order to be in con-firimity with generally accepted accounting principles.(7)

٣ ـ الاساس النظرى :

يتبع النظام المحاسبى الحكومى **الاساس " النقدى المعدل "** بمعنى ان الايرادات لا تثبت الا عند تحصيلها فعلا كذلك لا تثبت الا المصروفات المصروفة فعلا بالاضافة الى بعض المصروفات المستحقة والمعلاه بحساب التسوية الدائن " مبالغ مخصوم بها على مصروفات الموازنة " وقد يطلق على الاساس السابق **" الاساس المشترك "** او **" اساس الاستحقاق المعدل "** فهو يطبق على المصروفات بصرف النظر فيه عن الايرادات . وهذا الاساس النظرى يختلف عن اساس الاستحقاق الذى يسجل الايرادات والمصروفات المستحقة فقط عن السنة الحالية حيث يعتبر الاساس السائد فى المنشأت التجارية .

Absence of the need for periodec determination of net income also has its effet on the balance sheet account . (8)

٤ ـ المصروفات الايرادية والرأسمالية :

لا يفرق النظام المحاسبى الحكومى بينهما حيث ان جميعها **" تقفل فى الحساب الختامى للدولة "** والاصول لا يعمل لها استهلاكات بعكس المنشآت التجارية التى تفرق بينهما لاثبات حقيقة المركز المالى وعمل حسابات الاستهلاكات والمخصصات .

Assigning the cost of assets with lives extending over several years to accounting periods through depreciation is not followed' balance sheet of governmental funds include only current assets and current liabilities.

٥ ـ استهلاك الاصول الثابتة :

لا تتبع الدولة مبدأ استهلاك الاصول الثابتة لعدم تفريقها اساسا بين المصروفات الايرادية والرأسمالية . وان وظيفة الاصول الثابتة فى المفهوم الحكومى ليس هو خلق الايراد حيث ان الايراد يحصل بطريقة نظامية . كما ان الاستهلاك لديها ليس بندا من بنود الموازنة ولايمكن تدوير مجمعه من موازنة لاخرى بعكس الحال فى المنشآت التجارية التى يستلزم النظام المحاسبى لديها عمل استهلاكات للاصول الثابته .

٦ ـ الجرد والتسويات الجردية :

ليس للجرد او التسويات الجردية معنى لدى المحاسبة الحكومية ويصبح معناها ادارى وتنظيمى للتحقق من سلامة الموجودات بعكس الحال فى المنشأت التجارية التى تركز على الجرد لمعرفة حقيقة المركز المالى فى لحظة معينة .

---

(7) Handbook of Modern Accounting P. 45-3

(8) Ibid P. 45-4

٧ ـ المخصصات والاحتياطيات :

يتوقف نظام الجهاز الحكومى عند حد **تأدية اغراض معينة** نتيجة صرف موارد محدده وبالتالى فهى لاتحتاج الى عمل مخصصات واحتياطيات بعكس الحال فى المنشأت التجارية التى تحتاط للخسائر المتوقعة بعمل مخصصات وتدعيم مركزها المالى بعمل احتياطيات .

٨ ـ القواعد الملزمة :

هناك فى النظام الحكومى أنظمة ولوائح مالية ومنشورات وتعليمات يجب الالتزام بها .

كما ان السجلات يجب ان تساعد على ضمان أن المصروفات تجرى وفقا للغرض الذى من اجله ربطت الموازنة . لذا برزت اهمية وجود سجل الارتباطات الذى يضمن عدم تجاوز الاعتمادات ووجود السجلات الاخرى حتى تعمل على تجميع المعلومات عن الايرادات لاستخدامها فى اعداد الموازنات القادمة ومقارنة الايرادات الفعلية بالمقدرة بينما يختلف الوضع فى المحاسبة التجارية حيث تحكمها القواعد المحاسبية العامة المتعارف عليها والتى تقرها وتصورها جمعيات المحاسبين والمراجعين .

٩ ـ دور الدولة :

بينما تتحكم الدولة فى ماليتها العامة بعد اعتمادها من مجلس الوزراء فتتحكم فى تحديد نسبة الضرائب المفروضة وكمية الاموال المحصلة كرسوم . تحكم ايرادات ومصروفات المشروعات التجارية عوامل خارجة عن ارادتها فى الغالب ولايمكن التنبؤ بها بسهولة.وبذلك فان الاستنتاجات التى يمكن استخلاصها من القوائم المالية لها مغزى يختلف فى الدولة عنها فى المشروعات التجارية .

١٠ ـ التطبيـــق :

لايشترط للقيام بالحسابات الحكومية التأهيل . ويعتمد تعيين موظفى الحسابات الحكومية طبقا لاعتبارات عامة من بينها الكفاءة الادارية . بالاضافة الى ان مرتبات هؤلاء الموظفون تكون عادة منخفضة نسبيا كما ان عدم تمتع الموظف الحكومى بالاستقرار نتيجة لتنقلاته الدورية يخفض من الكفاية الانتاجية.بينما يتولى الحسابات التجارية عادة اشخاص مؤهلون ذو خبرة ورواتب مرتفعة ومغرية .

AICPA audit guide states' However' this requirement for compliance to be expressed in the accounting system does not obviate generally accepted accounting principles for purposesof reporting financial position and results of operations. In financial reporting' in the event of conflict between legal provisions and generally accepted accounting principles' the latter should take precedence.

فكما ان **هناك** نقاط اختلاف بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة التجارية . نجد ان الاثنين يتفقان فى استخدام مبادىء **CONCEPTS** وتقاليـد **CONVENTIONS** وتطبيقـات **PRACTICES** واجراءات محاسبية **ACCOUNTING PROCEDURES** متطابقة وأهم اوجه التشابه هى :

١ ــ من أهم هذه الاسس والتى قبلت بدون اى مناقشة حتى هذه اللحظة هى **نظرية القيد المزدوج THE DOUBLE/ENTRY SYSTEM OF ACCOUNTS (9)**

كما أن معظم المبادىء المحاسبية العامة المتعارف عليها **generally accepted broad accounting concepts.**

مثل الانتظام او الثبات على المبدأ **CONSISTANCY** والمحايدة **OBJECTIVITY** والتكاليف التاريخيه **HISTORICAL COST** والافصاح الكامل فى التقاريـر **FULL DISCLOSURE** والمادية **MATERIALITY**والمحافظة **conservatism** هذه المبادىء تصلح للاستخدام فى كلا النظامين . فمثلا الانتظام فى استخدام المبادىء للوحدات الاقتصادية وخاصة بالنسبة للاهلاكات والاحتياطيات وتقييم الاصول يجب ان يساعد على مقارنة الفترات المالية المتعاقبة . كذلك بالنسبة لاستخدام الحسابات الحكومية للحكم على مقارنة الفترات المالية المتعاقبة . كذلك بالنسبة لاستخدام الحسابات الحكومية للمبدأ النقدى او مبدأ الاستحقاق يجب ان يكون ثابتا على مر السنين حتى لا تكون المقارنة معدومة او تؤدى الى نتائج غير سليمة .

'Thus, for example, the consistancy priniciple holds that the accounting for an economic enterprise must be sufficiently consistent or identical in subsistance as to provide maximum comparability of results for two or to provide maximum comparability of results for two ro more fiscal periods. Unless consistant treatment is given, the financial operations for one period cannot have the same meaning as those for another period, and confidence in resulting financial statements is weekened or destroyed .....

.....The applicability of this principle in a governmental environment can be illustrated ... If, however, the accrual basis is used in the first year and the cash basis in the second year, the revenue reflected in the accounts at the end of the second year would be different from that of the first year when, in fact and truth, the revenues earned and received in both are identical. The inconsistant accouvting treatment of revenue accrual in this instance would have been responsible for the results which are non-comparable and misleading' (10)

٢ ــ كذلك من اوجه التشابهه بين النظامين **التشابه فى استخدام التعاريف Uniformity of terminology** والتى يجب ان تكون موحدة فيجب استخدام تعريف مخصص للديون المشكوك فيها والذى يستخدم فى النشاط التجارى **Allowance for doubtful Accounts** بدلا من استخدام التعريف القديم الذى لم يعد يستخدم الان والسائد استخدامه فى المحاسبة الحكومية وهو احتياطى الديون المعدومة **Reserve for bad debts** ومثال اخر على التشابه فى استعمال المصطلحات ان تعريف الفائض **Surplus** الذى كان يستخدم فى المحاسبة التجارية استبدل بلفظ ايرادات متبقية **Retained Earnings** كما ان لفظ ايرادات متبقية هذا شائع استخدامه فى حسابات الحكومة التى تستخدم

---

(9) An excellent discussion is found in Simplified Municipal Accounts, (Chicago : Municipal Finance Officers Association 1953).

(10) Governmental Accounting, Blue Print P. 2

، طريقة حسابات الحقوق **Appropriate Equity Account** وتسمى هذا الحساب رصيد الاموال المخصصة **Fund Balance.**

٣ ـ أما الوضع الثالث للتشابه هو فى **طبيعة العملية المحاسبية بكاملها .**
The Noture of the entire Accounting process .

فالمحاسبة فى القطاعين يشتركان فى ان الدورة المحاسبية تبدأ بالتحقق من تحليل مستندات العمليات وقيدها فى اليومية وترحيلها للاستاذ العام والمساعد . ثم تلخيص العمليات من الاستاذ وعمل القوائم المالية وبالرغم من التشابه فى الاجراءات الا ان المبادىء المحاسبية المستخدمة فى الحكومة قد تختلف بين القطاعين فبينما القطاع الخاص يهتم بتحقيق الربح كهدف رئيسى Profit oriented تهتم الدولة من واقع المسئولية بتأدية خدمات لمواطنيها لا تقوم اساسا على تحقيق الربح Service-and-responsibility oriented وبالتالى تؤثر على نظرية تحقيق الدخل . Income determination وغالبا مانجد ان تقييم بضاعة اخر المدة Valuation of Inventory وتقييم الاصول Valuation of fixed assets يكون لهما تأثير كبير ومباشر على الدخل فى القطاع التجارى ونجد كل هذا فى النظام الحكومى ليس ذا اهمية فالبضاعة عبارة عن ادوات ومشتريات سوف تستهلك فيما بعد بالاستعمال . والاستهلاك فى الاصل الثابت ليس ذا اهمية كبيرة فى اتخاذ القرارات لادارة العمليات الحكومية .

٤ ـ **خضوع كلا القطاعين للقواعد الحكومية** ولكنها بشكل اكبر فى القطاع الحكومى Governmental accounting operations are subject to rigid and complex legal requirements and restrictions.

لذلك نجد ان تخصيص الاموال الحكومية Fund Accountingليس لها مثيل فى القطاع التجارى وتحكمها قواعد وقوانين ونظم لكيفية التصرف فى هذه الاموال المخصصة ويمكن تعريف Fund بالاتى كما سبق الكلام عنه :

'is an independent fiscal and accounting entity composed of a sum of money or other resources which are segregated for the purpose of carrying on specific activities or ataining certain objectives in accordance of special regulations, restrictions, or limitations.'(11)

(11) Governmental Accounting P. 3

ثانيـــا

الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية

Comparison between Governmental and and National Accounting

يمكن تعريف المحاسبة القومية بأنها مجموعة من المبادىء والاسس التى تهدف الى تجميع البيانات ذات الدلالة الاقتصادية لمجتمع من المجتمعات ، خلال فترة زمنية محددة . ويرجع تاريخها الى القرن السابع عشر عندما قام جريجورى كنج ووليم بيتى بمقارنة الدخل السنوى Annual Income بالمصاريف السنوية Annual Expensلانجلترا بهدف تحديد مدى الامكانيات التى يمكن توفيرها للانتاج الحربى وتطورت لبناء سلاسل زمنية من البيانات الاقتصادية التجميعية التى تبين تطور الدخل القومى لدولة معينة على مدار عدة فترات زمنية محددة . ومنذ عام ١٩٣٠ م ــ وعلماء الاقتصاد يتكبعون الدراسة لاعداد تقديرات الدخل القومى ational Income ظطوتحليل عناصره وبيان كيفية توزيعه وعلى راسهم سيمون كزنتس Simon Kuznets فى الولايات المتحدة وآرثر بولى Arthur Bowly وجوزيا ستامب Josiah Stamp وكولين كلارك Cmlin Clark فى المملكة المتحدة .

وكان لظهور النظرية العامة للتوظف والفائدة والنقود لكينز سنة ١٩٣٦م J. M. Keynes, the General Theory of Employment Interest and Money Micro Economics الاثر الكبير فى فهم اثار التحليل الاقتصادى الجزئى على الدخل وبعد الحرب العالمية الثانية وبحلول عام ١٩٤٧ كانت الولايات المتحدة وكندا واستراليا وايرنلده وانجلترا يملكون نظام متكامل للحسابات القومية واصدرت لجنة خبراء هيئة الامم المتحدة تقريرا يتعلق بقياس الدخل القومى وكيفية بناء نظام للحسابات القومية واحتوى التقرير على ملحق اعده RICHARD Stoneوهو احد المحاسبين الاقتصاديين العالمين الذى قام بتعريف الدخل القومى وكيفية قياسه والبيانات التجميعية المتعلقة به . والتطور جارى فى الوقت الحاضر لاضافة عناصر جديدة للمحاسبة القومية مثل نظام المدخلات والمخرجات والطرق التحليلية التى تتعلق به ونظام تتبع التدفقات النقدية المالية واخيرا اعداد قوائم الثروة القومية (الميزانيات القومية) .

وتهدف المحاسبة القومية الى اظهار العلاقة بين الانشطة الانتاجية المختلفة ومدى اعتمادها على بعضها البعض وعلى الانشطة الانتكجية فى العالم الخارجى. وهذه البيانات هامة لمعرفة التركيب الاقتصادى القومىThe Structure of the Economyواظهار الاختناقات Bottle-necks ولهذا اهمية فى اعداد جداول المدخلات والمخرجات Input-output Tables كما تهدف الى قياس كمية الدخل وتحليل مصادره وكيفية توزيعه على المجتمع . كما تقوم المحاسبة القومية بقياس وتحليل كمية التدفقات المالية فى المجتمع والتعرف على مصدرها ومسيرتها وعلاقتها بالتدفقات الحقيقية واخيرا تهدف الى قياس الطاقة الانتاجية المتوفرة لدى المجتمع والتطورات التى تطرأ عليها .

ويمكننا فى هذا المجال التمييز بين اربعة فروع محددة لنظام المحاسبة القومية : ــ

ــ **نظام الحسابات القومية** System of National Income Accounts

- ونظام تحليل تداخل النشاط الاقتصادى باستخدام جداول المدخلات والمخرجات Input Output Tables and Analysis
- ونظام التدفقات المالية Flow of Fund system
- قوائم الثروة القومية National Balance Sheets

ويوجد العديد من **اوجه الشبه والاختلاف** بين المحاسبة الحكومية والمالية والقومية وتتركز فى الاتى : ـ (١٢)

١ ـ **النظام المحاسبى** : Accounting System

فالنظم المحاسبية الثلاثة (التجارية ـ الحكومية ـ القومية) تقوم على اساس القيد المزدوج ويعملون على التزويد ببيانات متناسقة ومنتظمة ومترابطة الا ان قوائم وحسابات **المحاسبة المالية** تكون اكثر اتصالا من غيرها More Articulate with each other وتقوم على مجموعة حسابات متوازنة ومجموعة دفترية متناسقة ومنتظمة . ويتم تصوير النظام فى مجموعة من الحسابات والقوائم التى ترتبط بعضها البعض فى مجموعة متكاملة والتى تعتمد فى مجموعها على نفس المصدر من البيانات . وكما يقوم النظام على مجموعة من المبادىء التى اكتسبت صفة الالزام العرفى والتى تكتسب صفة الدولية على هذا الاساس ، وقد يقوم النظام على اساس موحد . **اما حسابات وقوائم المحاسبة القومية** فتكون فى الغالب مستقلة ولها تقسيماتها ومصادر بياناتها الخاصة بها . فالنظام هنا يقوم على مجموعة حسابات متكاملة ويتم تحقيق التوازن لكل حساب على حده,ولايعتمد النظام على مجموعة دفترية منظمة بل على العديد من المصادر وغالبا ماتختلف مصادر كل حساب عن الاخر . فالنظام الاقتصادى الملائم للمجتمع هو الاساس الذى يقوم عليه النظام المحاسبى الامر الذى يفرض الاعتماد على الوسائل الرياضية والاحصائية فى تجميع البيانات وعرضها . وغالبا مايقوم النظام على اساس موحد دوليا **اما نظام المحاسبة الحكومية** فيقوم على مجموعة من القواعد والاجراءات القانونية التى قد تختلف من دولة الى اخرى الا انه كثيرا ماتتفق الكثير من النظم على اتباع بعض المبادىء العامة بصورة موحدة حيث يقوم النظام على اساس موحد على مستوى الدولة الواحدة .

٢ ـ **الوحدة المحاسبية** : Accounting Entity

تهتم المحاسبة المالية بالوحدة الاقتصادية حتى لو **جزئت بعد ذلك الى محاسبة** تكاليف ومحاسبة ادارية فهى محاسبة تحليلية على مستوى الوحدة الاقتصادية Micro-Accounting فالوحدة المحاسبية هى احدى الوحدات الاقتصادية العاملة بقصد تحقيق الربح بصفة اساسية او بصفة فرعية كما ان الوحدة المحاسبية هنا ذات شخصية معنوية قد تكون حقيقية او اعتبارية معترف بها قانونا . **بينما تهتم المحاسبة القومية** بمجموعات من الوحدات فهى محاسبة تجميعية تهتم بمجموعات من الوحدات المحاسبية هنا تكون متعددة المستويات والخصائص وقد يكون لبعض هذه الوحدات المحاسبية شخصيتها المعنوية المستقلة . **اما الوحدة المحاسبية الحكومية هى** مجموعة من الموارد المالية يتم تخصيصها لتحقق هدف معين او لمقابلة احد بنود الانفاق الحكومى Fund Accounting ولا يكون للوحدة المحاسبية هنا فى الغالب اى شخصية مستقلة .

(12) Committee of Governmental Accounting P. 3

٣ـ الوحدة الزمنية : Accounting Period

تكون الوحدة الزمنية فى **المحاسبة المالية والقومية والحكومية** غالبا سنة مالية مكونة من اثنى عشر شهرا ميلاديا او هجريا يختلف تاريخ ابتدائها او انتهائها من دولة الى اخرى ، فى كل من النظم الثلاثة وان كانت فى المحاسبة المالية (محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية) اقل من سنة وقد تطول فى المحاسبة القومية عن سنة .

٤ ـ وحدة القياس : Unit of Measure

وحدة القياس فى **الانظمة الثلاثة هى النقود** والفرق هنا ان **المحاسبة القومية** تعتمد فى حساباتها على اساس قيمة ثابته لوحدة النقود اى مراعاة تقلبات الاسعار واثرها على وحدة النقود حتى يمكن توفير خاصيتى القابلية للتجميع الرياضى والقابلية للمقارنة الاحصائية فى البيانات الناتجة بينما فى **المحاسبة المالية والحكومية** مازالت تعتبر التكلفة التاريخيه هى الأنسب .

٥ ـ طرق التقويم : Valuation Basis

ان اساس التقويم فى **المحاسبة المالية والحكومية** هى التكلفة التاريخية بينما فى **المحاسبة القومية** هى التكلفة الجارية او سعر السوق . وهو اساس تقويم المخزون Inventory Evaluation

٦ ـ كيفية تجميع البيانات Accumulation for Information

تعتمد **المحاسبة القومية** على التقدير فى تجميع بياناتها وذلك بهدف توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادى ورسم السياسة وتوجيه النشاط نحو التخصص الامثل للموارد المتاحة لقياس كفاية الاستغلال ودراسة اثار السياسات الاقتصادية والمالية البديلة على الجوانب المختلفة للنشاط الاقتصادى . بعكس الحال فى **المحاسبة على مستوى المشروع** حيث يتم تجميع البيانات الفعلية على اساس تاريخى لقياس الربح لاغراض المحافظة على رأس المال وقياس كفاية الاداء واظهار المركز المالى للوحدة المحاسبية لتحديد قدراتها الانتاجية والمالية . اما فى **المحاسبة الحكومية** فتجميع البيانات يستخدم فى التقدير عند وضع الموازنة وتستخدم البيانات الفعلية عند عمل الحساب الختامى وذلك لغرض الرقابة والتحقق من مشروعية وقانونية التصرفات المالية للوحدات الحكومية .

٧ ـ تحقيق الدخل Recognition of Revenues

يتحقق الدخل فى **المفهوم القومى** عند اتمام انتاج السلع والخدمات اى كل اضافة للناتج القومى خلال فترة معينة مقوما بسعر السوق وبذلك تتساوى الايرادات مع القيمة السوقية للانتاج النهائى والتغير فى المخزون . بينما يتحقق الدخل فى **المحاسبة المالية** عند اتمام بيع السلعة او الخدمة او اتمام العملية الانتاجية او تحصيل القيمة النقدية فى بعض الاحيان . بينما يتحقق الايراد فى **المحاسبة الحكومية** حسب النظام المتبع اما قاعدة الاستحقاق (طبقا للطريقة الفرنسية) او القاعدة النقدية (طبقا للطريقة الانجليزية) او حسب الطريقة المشتركة .

٨ ـ الربح المحاسبى : Profit

الربح فى **المحاسبة القومية** هو الفائدة على رأس المال اى عائد المنظم بينما فى **المحاسبة المالية** يكون الفرق بين الوارد والمنصرف ولا تحتسب فائدة على رأس المال ولا التمييز بين عناصر الدخل طبقا لعوامل الانتاج **وفى المحاسبة الحكومية** الربح غير وارد بالنسبة للخدمات المقدمة من الدولة اما بالنسبة للمؤسسات العامة فهو هامش بسيط لتغطية المصروفات وليس كمصدر للثراء .

٩ ـ التفرقة بين النفقات الايرادية والرأسمالية :
Current Expense & Capital Expenditure

فى المحاسبة القومية تتم التفرقة بين الانفاق الاستهلاكى والانفاق الاستثمارى ولايوجد فى نظام المحاسبة القومية مصروفات بالمفهوم التقليدى لها . وتتم التفرقة بين الانتاج الكلى والانتاج النهائى حيث تستبعد مستلزمات الانتاج الوسيطة من الاول للتوصل الى الثانى . ولا تقوم المحاسبة القومية على اية سجلات منتظمة للقيد . بينما يجب التفرقة بين المصروفات الايرادية والرأسمالية **فى المحاسبة المالية** ويكون اساس تسجيل المصروفات هو الاستحقاق اى تتحمل الفترة المحاسبية بما يخصها اما بالنسبة **للمحاسبة الحكومية** فلا تتم غالبا التفرقة بين النوعين من النفقات بصرف النظر عن واقعة السداد تطبيقا لمبدأ سنوية المصروفات ويكون اساس تسجيل المصروفات هو الاساس المشترك الذى تسرى عليه انظمة الدولة .

١٠ ـ اساس تقسيم الحسابات : Basis of Grouping Accounts.

غالبا مايكون اساس التقسيم فى **المحاسبة القومية** هو الاساس القطاعى . ويتحدد اساس التقسيم القطاعى المناسب طبقا لعوامل كثيرة وطبقا لاحتياجات كل فرع من فروع المحاسبة القومية الثلاث وغالبا ما يتم اتباع اكثر من اساس واحد للتقسيم . فقد يكون الاساس هو طبيعة النشاط الاقتصادى او القطاع القائم بالمعاملة ، او طبيعة المعاملة نفسها ، أو أى خليط من هذه الأسس او غيرها على حسب ما تقتضيه الحاجة والظروف بينما يكون اساس التقسيم **فى المحاسبة المالية** حسب طبيعة العناصر التى تسجل فيها الى حسابات حقيقية وحسابات اسمية وحسابات شخصية . وحسب الغرض منها الى حسابات نتيجة وحسابات موازنة . بينما فى **المحاسبة الحكومية** تقسم الحسابات حسب طبيعة النشاط الى حسابات ايرادات وحسابات مصروفات وحسابات تسوية ، وعلى حسب الغرض منها الى حسابات اساسية وحسابات بيانية وعلى حسب نوعها الى حسابات موازنة وحسابات خارج الموازنة وتتكون حسابات الموازنة من حسابات الايرادات والمصروفات اما حسابات التسوية فتعتبر حسابات خارج الموازنة .

الفصل الثالث

المبادىء المحاسبية التى تحكم العمليات الحكومية

كما رسمتها الجماعة القومية للمحاسبة القومية

الامريكية ١٩٦٨

Basic Governmental Accounting Principles as of The National Committee on Governmental Accounting 1968.

نخرج من الفصلين السابقين بأن هناك مجموعة من المبادىء المحاسبية نشأت واستخدمت بواسطة الوحدات الادارية الحكومية بهدف تطوير وادارة مرافق الدولة العامة . وقد تطورت هذه المبادىء على اسس من العقلانية وتقديم افضل الخدمات بالاضافة الى قبولها عاما من الاداريين والمحاسبين والمتصلين بالعمليات المالية واعتبرت بل واصبحت هذه المبادىء التى اجتهدت فى وضعها جماعة المحاسبين الامريكية رائدة وفريدة وضرورية لتصبح اوضاع التحليل المالى للعمليات واعداد وتقديم القوائم والتقارير المالية المطلوبة عن العمليات الحكومية بصورة سليمة .

وقبل ان نخوض فى غمار ما اوردته الدراسات فى هذا المجال أحب أن أوضح أن جماعة المحاسبين الامريكين *AICPA* قد اصدرت كتابها سنة ١٩٧٤م والخاص بمراجعة الوحدات الحكومية المحلية والاقليمية لتكون مرشدا ومنارا لجميع المحاسبين والمراجعين الامريكين .

Industry Audit . Guide Audits of State and Local Governmental Units (Prepared by the Committee on governmental Accounting and Auditing - including statements of position issued by the Accounting Standard Division) 1974.

واعتمدت *AICPA* فى كتابها السابق على تقرير الجماعة القومية للمحاسبة الحكومية **(المحاسبة الحكومية مراجعتها وكتابة تقاريرها المالية)** The National Committee on Governmental (*NCGA*) Accounting المنشور فى الكتاب الازرق الصادر فى ١٩٦٨ تحت عنوان Governmental Accounting, Auditing and Financial Reporting (*GAAFR*) هذا الكتاب قد رسم الخطوط العريضة والتفاصيل اللازمة للمحاسبة الحكومية الحديثة . ونحب ان نوضح ثانية ان سبب الاهتمام بعلم المحاسبة الحكومية يرجع الى ان الحكومات الحديثة تعتبر هى الموظف الاساسى ومصدر الانفاق الرئيسى Predominant employer and source of expenditures الامر الذى حفز الهيئات العلمية وخصوصا *AICPA* اللجنة الخاصة بالمحاسبة الحكومية منذ اكثر من ٢٦ سنة ان تدرك الاتى :

" تعيش المحاسبة الحكومية فى مجال غير متقدم نوعا ما فى الوقت الذى امكن فيه لمهنة المحاسبة ان تقدم خدمات مهمة ومتزايدة على هذا الاساس يجب ان يحدث تقدم مادى لمركز المهنة بتقديم دراسة ذات قيمة لرفع مستوى الجهاز الحكومى " .

ومنذ ذلك الوقت ونوعية المحاسبة الحكومية ومراجعتها تقدمت بسرعة والفضل فى ذلك يرجع الى المؤسسات التالية :

NCGA: National Committee on Governmental Accounting
USGGAO : United States Government General Accounting office.
FGAA : Federal Government Accountants Association
MFSACT : Municipal Finance Officers Association of the United States And Canada.
NASACT : National Association of State Auditors, Comptorllers and Treasurers.

ومما اضاف ايضا لذلك التقدم زيادة استخدام الحكومة للمراجعين الخارجيين للوحدات الحكومية وخصوصا فى خلال العشرين سنة السابقة فقد صدرت كثير من التعليمات تقضى بأن يقوم المراجعون الخارجيون بمراجعة حسابات الوحدات الحكومية .

لذا سنناقش فى هذا الفصل المبادىء المحاسبية المقبولة قبولا عاما والتى تعتبر قابلة للتطبيق على الوحدات الحكومية وليست على المنشآت التجارية *Commercial Enterprise.(13)* ومما يساعد على فهم وتطبيق تلك المبادىء المحاسبية هو ضرورة التأكد من الغرض الذى من اجله تقدم القوائم المالية للوحدة الحكومية . فتعرف الوحدات الحكومية بأنها تنظيم شعبى يقوم بادارة الشئون العامة وتقديم خدمات اخرى للجمهور العام .

Governmental units are organized by the citizenry to provide for the management of public affairs and to provide other services to the general pulic.(14)

وتقيد العمليات الحكومية بتقديم هذه الخدمات بشروط قانونية فى الدستور *Legal provisions in Constitations* وانظمة *Statutes* وشرائع *Charters* وتصاريح *Appropriations* وقرارات *Acts* ولوائح ادارية لها قوة وتأثير القانون *Administrativ regulations*

فالغرض الرئيسى من تقديم القوائم المالية الحكومية هو عمل تقارير من المسئولين الرسميين عن مدى المحافظة عن الاموال العامة *Stewardship* وكذلك للمهتمين بتكاليف الخدمات العامة عن مدى

14 **AICPA Industry Audit Guide p.5**
Industry Audit Guide Aicpa p.6.

كفاية الايرادات العامة. *Cost of public services and the adequacy of Revenues* وكذلك لتقييم امكانية التسليف للمستقبل. *Determine credit worthiness with respect to future borrowings.*

واهم هذه المبادىء كما وردت بتقرير الجماعة القومية للمحاسبة الحكومية ثلاثة عشر كالاتى :

١ ـ موافقتها للقواعد النظامية والعمليات المالية :

Legal compliance and Financial Operations.

فالنظام المحاسبى الحكومى يجب ان يتوفر فيه :

(ا) : موافقته لكافة الشروط النظامية .

(ب) : ان يقرر بعدالة وبافصاح كامل الموقف المالى ونتائج العمليات للاموال المعتمدة وتحقيق التوازن الذاتى للمجموعات المحاسبية للوحدات الحكومية .

'A Governmental accounting system must make it possible: (a) to show that all applicable legel provisions have been complied with; and (b) to determine fairly and with full disclosure the financial position and results of financial oprations of the constituent funds and self balancing account groups of the governmental unit'.

فاعتماد النظم والقواعد العامة التى تصدرها الدولة لتنظيم العمليات المالية خاصية مميزة للمحاسبة الحكومية فتحدد عادة الشروط النظامية وسائل استخدام ايرادات ضريبة معينة للصرف على برامج معينة وتحدد النسبة المئوية وطريقة تجميع الاموال والخصم المعطى والمدة الممنوحة لتطبيق الضريبة . فالموازنة العامة السنوية للدولة من اهم الوثائق الحكومية القانونية التى تحكم العمليات المالية . وتعتبر الموازنة خطة العمليات المالية للمصروفات المتوقعة لاغراض معينة مع تحديد طريقة تمويلها .

فالنظام المحاسبى يجب ان يتناسب مع الشروط لتنظيم العمليات ويمد المديرين والاجهزة التشريعية والمواطنين بوسائل للتخطيط والرقابة وتقييم النشاط الحكومى .

٢ ـ الاختلاف بين المبادىء المحاسبية والشروط النظامية :

Conflicts between accounting principles and legal proveisions

اذا حدث خلاف بين الشروط النظامية المفروضة والمبادىء المحاسبية العامة المتعارف عليها والقابلة للتطبيق بالوحدات الحكومية ، يجب فى هذه الحالة ان تفضل الشروط النظامية ، والالتزام بها ، ويجب ان يتمكن النظام المحاسبى الحكومى بقدر الامكان من التوضيح الكامل والتقويم العادل للوضع المالى ونتائج الاعمال طبقا للمبادىء المحاسبية العامة فى الوحدات الحكومية .

" If there is a conflict between legal provisions and generally accounting principles applicable to governmental units, legal provisions must take predence. Insofar as possible, however, the governmetal accounting system should make

possible the full disclosure and fair presentation of financial position and operating results in accordance with generally accepted principles of accounting applicable to governmental units."

فعند تنفيذ البرامج المالية الحكومية قد يحدث احيانا ان تكون هناك شروط نظامية معينة تجرى مخالفة للمبادىء النظرية العملية المتفق عليها فى المحاسبة المالية الحكومية . وهذه الاختلافات تحدث غالبا من الحقيقة القائلة ان نظم معينة تحكم تصرفات وحركة العمليات قد اصبحت عتيقة وجامدة اى صعبة التغيير . ومثل هذه المصادمات عديدة وتثير الكثير من المناقشات . فعلى سبيل المثال قد يفرض النظام على الادارة الصرف على عملية حكومية معينة تدفع من وتحسب على تمويل معين منفرد حتى لو كانت مصروفات رأسمالية تمول بقروض طويلة الاجل وهذا الشرط يخالف المبادىء المحاسبية العامة حيث ان الاصول الرأسمالية لايجوز تمويلها بقروض اجبارية بل يجب ان تمول من بند الاستثمارات الرأسمالية والمشاريع فى الباب الرابع . مثال آخر على هذا الخلاف أنه قد تقضى التعليمات النظامية ان تكون القاعدة النقدية للمحاسبة الحكومية هى المستعملة فى المحاسبة على الخدمات الحكومية بينما فى الحقيقة ان قاعدة الاستحقاق او الاستحقاق المعدل هى القاعدة الواجب استخدامها فى استخراج نتائج عمليات تلك الخدمات .

نجد اذا ان وجود شروط نظامية تخالف المبادىء المحاسبية العامة هو من سوء الطالع لان ذلك الخلاف قد يضر بفعالية وسلامة البيانات المحاسبية التى ينتجها النظام المحاسبي وفى حالة حدوث ذلك الاختلاف يجدر تقديم الشروط النظامية على المبادىء المحاسبية حيث ان المحاسبة كأداة لخدمة الادارة مثل ادوات الادارة المختلفة الاخرى التى تعمل فى المجتمع تحت لواء نظام الدولة يجب ان تخضع وتتفق مع هذا النظام والا تأثرت كفاءة وهيبة ومسئولية الادارة الحكومية . وفى حالة عدم الاقتناع التام بالشروط الحكومية فيمكن فى هذه الحالة اظهار المركز المالى ونتائج الاعمال مرتين مرة طبقا للمبادىء المحاسبية العامة ومرة أخرى طبقا للشروط النظامية للدولة .

٣ ـ الموازنة وحسابات الموازنة : The Budget & Budgetary Accounting

يلزم ان تتبنى كل وحدة ادارية حكومية عمل موازنة سنوية مستقلة لها سواء اكان ذلك الالزام الزاما نظاميا اى مفروض بحكم النظام ام بغيره اى مفروض بحكم استخدام وتطبيق المبادىء المحاسبية . كما يلزم ان يوفر النظام المحاسبى الحكومى الرقابة على مصروفات وايرادات الدولة العامة وذلك عن طريق مطابقة الفعلى مع المقدر بالموازنة .

'An annual budget should be adopted by every governmental unit, whether required by law or not, and the accounting system should provide budgetary control over governmental revenues and expenditures'.

ويمكن تعريف الموازنة فى المفهوم العام بأنها عبارة عن خطة للعمليات المالية والتى تحوى تقديرا للمصروفات المقترحة لفترة معينة والوسائل المقترحة لتمويلها . كما ان علماء المالية العامة يقترحون نوعان من الموازنات ، الموازنات الطويلة الاجل وتلك القصيرة الاجل . **وتمثل الاولى** تقديرا لمصروفات الدولة لعدة سنوات تتراوح بين اربع وسبع سنوات كما تتضمن الوسائل المقترحة لتمويل تلك

المصروفات . وغالبا ما تقتصر الموازنة الطويلة الاجل على المشروعات الاساسية انعامة فقط *Major capital outlays only* والتى يطلق عليها احيانا اما برنامج التطوير الرأسمالى *Capital Improvement program* او الموازنة الرأسمالية *Capital budget* **أما النوع الثانى** فيمثل من الموازنات تلك التى يطلق عليها الموازنة السنوية والتى يشار اليها بموازنة العمليات الجارية *Current operating budget* حيث انها تطابق مع وتراقب على العمليات المالية الجارية وهذه الموازنة الاخيرة هى التى يجب ان تتبناها الوحدة الادارية الحكومية سواء اكانت مفروضة نظاما ام لا . والتى يجب ان تكون متداخلة مع النظام المحاسبى لتقديم نظام عملى للمحاسبة والرقابة بالموازنة .

وتشير دراسة اللجنة القومية الامريكية للمحاسبة الحكومية ان هناك ثلاث مراحل تتضمنها الموازنة السنوية

(أ) الاعداد *Preparation*
(ب) الاعتماد *Adoption*
(جـ) التنفيذ *Execution*

فمرحلة اعداد الموازنة تكون عادة من مسئولية المدير التنفيذى *Executive Chief* وتتم هذه المرحلة عن طريق ربط البيانات المالية الناتجة عن النظام المحاسبى مع متطلبات البرنامج المقترح للوظائف والنشاطات المختلفة والتى بموجبها تتحمل الحكومة المسئولية . والتقدم الحاصل فى اعداد وتقديم الموازنة فى السنوات الاخيرة هو عمل موازنات او برامج الاداء *Program or performance budget* حيث يتمشى تقدير المصروفات مع نشاطات الاداء *Activity performance* بدلا من اعتمادها على طبيعة واغراض المصروفات . وبصرف النظر عن انواع الموازنات التى تستخدم ، فالموازنة السنوية تقدم للسلطة التشريعية فى الدولة لدراستها وتعديلها واتخاذ قرارات بشأنها *Consideration, possible modification, final enactment* وتعتبر الايرادات والمصروفات ملزمة نظاما بمجرد اعتمادها ولا يجوز التجاوز عن الاعتمادات المدرجة بها الا بموافقة من الجهاز التشريعى او السلطة التى اصدرتها . فالمخصصات التى لا تصرف *Lapsing or Unspent Appropriations* فى نهاية السنة المالية قد تنتهى او يستمر الصرف عليها *Continuing spending* فى الفترات التالية حتى تستهلك طبقا لما تقضى به انظمة الدولة المطبقة ونظرا لان الطريقة الاخيرة تؤثر على التخطيط والرقابة فانه يقترح عدم صرف المخصصات بمجرد انتهاء السنة المالية ..

"In view of the fact that continuing appropriations complicate financial administration and diminish effective planning and control of expenditures, the lapsing of unspent appropriation at the end of each fiscal year is recommended by the committee as preferred financial procedure".

فالموازنات الحكومية مثل النظم المحاسبية تعد وتنفذ طبقا لاسس مختلفة . منها الاساس النقدى للموازنة *Cash basis budget* حيث تقدر فيها الايرادات على اساس المتحصلات النقدية الفعلية خلال السنة المالية وتقدر فيها المصروفات على اساس التعويضات النقديه . اما اساس الاستحقاق للموازنة فهو النوع الذى تقدر فيها المصروفات *Accrual basis budget* على اساس الالتزامات المستحقة للبضائع والخدمات خلال السنة المالية ، وحيث تقدر الايرادات على اساس المبالغ المقدرة او المستحقة للسنة القادمة . ولذلك تقترح لجنة المحاسبة القومية الامريكية اساس الاستحقاق المعدل

modified accrual basis حيث ان عمل الموازنات بهذه الطريقة يساعد على تحديد مصروفات الوحدة الحكومية طبقا لفترة محدودة يتم الاستفادة فيها من المبالغ المحصلة .

" This method of budgeting allocates the expenditures of a governmental unit to the the time period in which the benefits from such outlays were received and thus provides the most practical and logical method of calculating and analysing the value of resources consumed by a government in providing the services required of it during the fiscal year ".

بعد اعتماد السلطة التشريعية للموازنة تصبح سارية المفعول نظاما وتبدأ مرحلة التنفيذ ببداية السنة المالية الجديدة وتعد حسابات الميزانية لتسجيل الايرادات المقدرة والمخصصات فى حسابات الاموال المخصصة وذلك بجعل الايرادات المقدرة مدينة والمخصصات دائنة .

من حـ / الايرادات المقدرة *Estimated Revenues*
الى حـ / المخصصات *Appropriation*

واذا وجد فرق بين الايرادات المقدرة *Estimated Revenues* والامـوال المخصصـة *Appropriations* فالزيادة او النقص والتى تعتبر دائنة او مدينة على التوالى تكون رصيدا للاموال المخصصة *Balance Account Fund*فبعد الموافقة على اوامر الشراء او الالتزام بمصروفات معينة يتم صرف الاموال الضرورية من المخصصات بالخصم على الحسابات المدينة *Encumbramce Account* وهذا يتم بجعل الحسابات المدينة فى الجانب المدين او الرهونات واحتياطى الحسابات المدينة دائنا للاموال الخاصة او اوامر الشراء والالتزامات الاخرى . وعند استلام البضائع او الخدمات فى وقت لاحق هذه القيود المدينة تعكس بالاموال الاصلية ، اما القيمة الفعلية للمصروفات تسجل فى حسابات الملكية بوصفها مصروفات *Expenditures* مدينة ومستندات قابلة للدفع *Vouchers payable* دائنة (او الصندوق) وفى نهاية السنة المالية الحسابات المدينة الخاصة بالبضائع والخدمات التى لم تستلم تلغى مع المصروفات ورصيد الاموال المخصص *Appropriation to Fund Balance* واذا فرضنا وجود فائض فى المخصصات عن مجموع المصروفات الفعلية والحسابات المدينة يكون القيد كالاتى :

من حـ / المخصصات *Appropriations*
الى حـ / المصروفات *Expenditures*
الى حـ / الحسابات المدينة *Encumbrances*
الى حـ / رصيد الاموال المخصصة *Fund Balance*

فمخصص الحسابات المدينة يظل فى الحسابات ويمثل احتياطى انصبة الاموال المخصصة *Reservation of Fund's Equity* والمتوفرة للسيولة . ولمقابلة الاوامر السابق طلبها عند استلامها فعلا فى السنة المالية القادمة .

وكما ان حسابات الموازنة للحسابات المدينة والمخصصات تقفل فى نهاية السنة المالية كذلك حساب الاحتياطى المقدر *Estimated Reserve Account* ويكون قيد اقفال الايرادات بجعله (حـ /

الايرادات) مدينا وتقدير الايرادات (دائنا) واى فرق بين الحسابين يجعل مدينا او دائنا الى رصيد الاموال المخصصه ويكون القيد :

من حـ / الايرادات *Revenues*

الى مذكورين

حـ / تقدير الايرادات *Estimated Revenues*

حـ / الاموال المخصصة *Appropriations*

(فرق بالزيادة بين الفعلى والمقدر للايرادات وقفله فى الاموال المخصصة ويسمى احتياطى مقدر) ـ ونرى ان كثيرا من الوحدات الحكومية تستخدم نظام الحصص *Allotment system* كعنصر من عناصر تنفيذ ومراقبة الميزانية حيث ان مع هذا النظام نرى ان كل اموال تخصص سنويا *Annual appropriation* تنقسم الى مكونات جزئية من الحصص يعين كل جزء منها لنوع من المصروفات خلال فترة اقل من السنة المالية ربع سنوية مثلا . وتاثير هذا النظام على حسابات الموازنة يكون باستبدال حـ / الحصص *Allotment account* محل استخدام حـ / التخصيص *Appropriation Account* فى الدفاتر خلال هذه الفترة التى تطبق فيها الطريقة وتكون القيود فى هذه الحالة كالاتى :

من حـ / المخصصات *Appropriations*

الى حـ / الحصص *Allotments*

وذلك بقيمة الاموال المسموح بها خلال تلك الفترة كما ان المصروفات التالية والحسابات المدينة تقفل فى نهاية فترة الحصص . واى فرق يحدث بين المصروفات والحسابات المدينة والحصص يعلى مدينا او دائنا لحساب المخصصات *Appropriations* وارصدة الموازنة *Fund balance* كما رسمتها المطلوبات النظامية او السياسة الادارية .

٤ ـ محاسبة الاعتمادات المالية (المخصصة لغرض معين) Fund Accounting

« نظام المحاسبة الحكومية يجب ان ينظم ويدار على اساس الاموال المخصصة *Fund* ، فالاموال وتعرف بانها وحدة مالية ومحاسبة مستقلة ولها مجموعة من الحسابات المتوازنه توازنا ذاتيا لتسجيل النقدية او الموارد الاخرى مع كل الخصوم المتعلقة بها والالتزامات والاحتياطيات والانصبة التى فصلت لغرض تنفيذ نشاطات معينة او الحصول على اغراض محددة طبقا لتعليمات وشروط وقيود خاصة » .

" Governmental Accounting systems should be organized and operated on a fund basis. A fund is defined as an independent fiscal and accounting entity with a self balancing set of accounts recording cash and/or other resources together with all related liabilities, obligations, reserves, and equities which are segregated for the purpose of carrying on specific activities or attaining certain objectives in accordance with special regulations, restrictions, or limitations."

قد يقال ان اختلاف طبيعة العمليات الحكومية وضرورة مطابقتها للقواعد النظامية قد يعوق دون وجود مجموعة واحدة موحدة من الحسابات لتسجيل وتلخيص العمليات المالية للوحدة الحكومية . على النقيض من ذلك نجد ان الحسابات المطلوبة قد تنظم على اساس من الاموال المخصصة والتى تكون كل واحدة منها مستقلة تماما عن غيرها بحيث يظهر كل مال مخصص طبيعة الموارد والالتزامات والايرادات والمصروفات . وهذه الاهداف يمكن تحقيقها بتقديم مجموعة متكاملة من الحسابات

المتوازنة توازنا ذاتيا . *Self-balancing set of Accounts* لكل مال مخصص والتى تظهر اصول وخصوم واحتياطيات وارصدة الاموال او الايرادات المتبقية ، والايرادات والمصروفات وهذه المتطلبات للمجموعة المتكاملة من الحسابات لكل مال مخصص يشار اليه عند تسجيل العمليات بتشخيص الحسابات *Identification of Accounts* وليس من الضرورى ان يمتد الى الفصل الطبيعى بين الاصول والخصوم *Physical segregation of Assets and Liabilities* فمثلا ليس من الضرورى وجود حساب مستقل للبنك او النقدية فلكل اموال مخصصة الا اذا كان ذلك وفق متطلبات النظام او بموجب اتفاق عقدى ويجب التفرقة هنا بين لفظ مال مخصص *Fund* المستخدمة فى المحاسبة الحكومية وبين نفس اللفظ *Fund* المستخدم فى المحاسبة التجارية حيث ان الاخيرة تشير الى مبلغ نقدى او اصول تفرض لغرض محدد *Earmarked Fund* وليس لها مجموعة حسابات ذات توازن ذاتى ، بالاضافة الى ان اى رصيد متبقى من هذه الاموال لا تعرض مستقلة فى الميزانية العمومية كأرباح للمشروع التجارى ولكنها تظهر ضمنا فى الايرادات الكلية المتبقية للمشروع ..

وبالاضافة الى طبيعة عملية الاعتمادات المخصصة الداخلية (مثل سجل الرواتب) والخارجية (مثل شراء البضائع) فكل اعتماد مالى فى اى وحدة حكومية قد يكون له علاقات مالية مع اعتمادات مالية اخرى فى نفس الوحدة الحكومية . وبما ان كل اعتماد عبارة عن وحدة مستقلة تماما . فالاموال والقوائم المدينة والدائنة من والى الاعتمادات الاخرى يجب ان تنعكس على الحسابات والقوائم المالية . فالاعتمادات المتداخلة سواء أكانت مستلمة او مدفوعة قد تكون ناتجة على خدمات قدمت من اعتماد معين او اخر او من اعتمادات قروض . وفى الحالة الاخيرة هذه القروض عبارة يجب ان تكون معتمدة من سلطة معينة الا اذا كانت هذه السلطة واضحة فى العلاقة بين المقرض والمقترض للاعتمادات . وحيثما تكون اعتمادات معينة *Particular fund* مدينة لاخرى بالمقابل تكون هناك اموال عائدة لهذه الاعتمادات فلا يجب مقابلة الاموال المدفوعة بالمستلمة ويجب اظهار كل مبلغ على حدة فى البيانات حتى تسدد بالدفع او تعطى السلطة لتحويل تلك الاعتمادات *Interfund transfer* الى جهة اخرى .

وتوجد عدة اسس نظامية لانشاء الاعتمادات فى المحاسبة الحكومية على مستوى الدولة حيث تحدد الاعتمادات طبقا لشروط نظامية او اوضاع تشريعية فبخصوص الاعتمادات فى الوحدات الحكومية المحلية فانها تنشأ بواسطة شروط نظامية او قواعد معينه او تعليمات او منشورات داخلية او اوامر حكومية. وقد تنشأ الاعتمادات احيانا نتيجة اصدار قرارات ادارية لغرض تحقيق السرعة والدقة فى ادارة الاموال.فمثلا فى وحدات الخدمات المملوكة ملكية عامة *Public owned utility* والتى تعتبر مؤسسة معتمدة على نفسها *Self-supporting* تتم المحاسبة عن معاملاتها المالية فى اعتمادات منفصلة *Separate Fund* حتى ولو لم تكن مطلوبة بالنظام . فالاعتمادات فى هذه الحالة تحدد وتميز طبقا لقرار انشائها سواء اكان اداريا او نظاميا وحتى الاخيرة يمكن تقسيمها طبقا لشروطها التشريعية او القواعد المنظمة او التعليمات الصادرة . ويهم الرئيس التنفيذى *Chief executive* معرفة نوعية الاعتماد طبقا لطبيعته ..

وهناك تقسيم اخر للاعتمادات يأخذ فى الاعتبار مصادر الايرادات او المتحصلات وانواع النشاطات التى تمولها . هذا التقسيم مهم فى ادارة ورقابة العمليات المالية الجارية وتقرير مطابقتها مع الشروط النظامية الواجب تطبيقها . وعلى هذه الاسس اقترح المجلس القومى للمحاسبة الحكوميه فى امريكا عام ١٩٦٨ م **ثمان مجموعات من الاعتمادات :**

١ ــ الاعتمادات العامة *General Fund*
٢ ــ الاعتمادات الخاصة بايرادات معينة *Special Revenue Fund*
٣ ــ الاعتمادات الخاصة بالخدمات المدينة *Debt Service Fund*
٤ ــ الاعتمادات الخاصة بالمشاريع الراسمالية *Capital Project Fund*
٥ ــ الاعتمادات الخاصة بالمؤسسات *Enterprise Fund*
٦ ــ الاعتمادات الخاصة بالخدمات الحكومية المتداخلة مع بعضها
Intragovernmental Service Fund
٧ ــ الاعتمادات الخاصة بالائتمان والوكالات *Trust & Agency Fund*
٨ ــ الاعتمادات الخاصة بتقييم المتلكات *Special assessment fund*

كما اقترحت اللجنة **مجموعتين محاسبتين اضافيتين** ذات توازن ذاتى هما :
١ ــ مجموعة خاصة بالاصول الثابتة *General Fixed Assets*
٢ ــ مجموعة خاصة بالديون العامة الطويلة الاجل . *General Long-term Debt*

٥ ــ انواع الاعتمادات Types of Funds

لقد اعتمدت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية الانواع التالية من الاعتمادات لاستخدامها فى المحاسبة عن العمليات المالية الحكومية كما سياتى :

١ ــ **الاعتمادات العامة** General Fund : تخصص لتحاسب عن جميع العمليات المالية التى لم يتم المحاسبة عليها على نحو ملائم فى اعتماد اخر .

1 — The General Fund to account for all financial transactions not properly accounted for in another fund.

٢ ــ الاعتمادات الخاصة بايرادات معينة *Special Revenue Funds*

تخصص لتحاسب عن مصادر الايرادات الخاصة ومتابعتها وهذه تختلف عن الاعتمادات الخاصة بتقويم المتلكات او تتعلق بتمويل نشاطات معينة كالتى تتطلبها القواعد النظامية او التعليمات الادارية .

2 — Special Revenue Funds to account for the proceeds of specific revenue sources (other than special assessments) or to finance specified activities as required by Law or administrative regulation.

٣ ــ الاعتمادات الخاصة المدينة : *Debt service Funds* تخصص لتحاسب عن دفع الاصل والفوائد المتعلقة بالديون الطويلة الاجل ولا تتعلق بالاعتمادات الخاصة بالتقويم او المستندات ذات الايراد .

3 — Debt service funds to account for the payment of interest and principle on long-term debt other than special assessment and revenue ponds.

٤ ــ الاعتمادات الخاصة بالمشاريع الراسمالية : *Capital project Funds* تخصص لتحاسب عن تحصيل وصرف الاموال المستخدمة فى الحصول على التسهيلات الرأسمالية غير تلك التى مولت بواسطة اعتمادات خاصة بتقويم المتلكات واعتمادات المؤسسات .

4 — Capital Projects Funds to account for the receipt and disbursement of moneys used for the acquisition of capital facilities other than those financed by special assessment and enterprise funds

٥ ـ **الاعتمادات الخاصة بالمؤسسات :** *Enterprise Funds* تحاسب عن تمويل الخدمات الخاصة بعامة الجمهور حيث تدفع كل او معظم التكاليف المتعلقة بها على شكل اتعاب بواسطة مستخدمى مثل هذه الخدمات .

5 — Enterprise Funds to account for the financing of services to the general public where all or most of the costs involved are paid in the form of charges by users of such services.

٦ ـ **الاعتمادات الخاصة بالأئتمان والوكالات** *Trust and Agency Fund* تحاسب عن الاصول المملوكة بواسطة الوحدة الادارية الحكومية كضمان أوكوكيل عن اشخاص اومنشآت خاصة أووحدات حكومية اخرى .

6 — Trust and Agency Funds to account for assets held by a governmental unit as trustee or agent for individuals, private organizations, and other governmental units.

٧ ـ **الاعتمادات الخاصة بالخدمات الحكومية المتبادلة Intragovern- mental Service Funds** تحاسب عن تمويل النشاطات الخاصة والخدمات المؤداة بواسطة وحدة ادارية معينة داخل السلطة الحكومية ولحساب وحدة حكومية أخرى داخل نفس السلطة .

7 — Intragovernmental Service Funds to account for the financing of special activities and services performed by a designated organization unit within a governmental jurisdiction for other organization units within the same governmental jurisdictions.

٨ ـ **الاعتمادات الخاصة بتقويم الممتلكات** *Special Assesment Funds* تحاسب عن التقويمات الخاصة التى تجبى لتمويل التحسينات العامة أوالخدمات التى يعتقد انها تفيد الممتلكات فى مواجهة التقويم الذى من اجله فرضت.

8 — Special Assessment Funds to account for special assessments levied to finance public improvements or services deemed to benefit the properties against which the assessments are levied.

ويراعى أنه بالنسبة لأنواع الاعتمادات الثمانية السابق شرحها اذا أخذنا فى الاعتبار التركيز على المدة الزمنية يمكن أن تقع فى مجموعتين رئيسيتين المجموعة الأولى تتميز بان عملياتها المحاسبية مستمرة ومتكررة فى طبيعتها والاعتمادات المتعلقة بها لديها سلطة الاشراف *Authorised* والمراقبة *Controlled* على تقديراتها السنوية والنصف سنوية *Biennial* لذا ـ فالاعتمادات التى تحوى مثل هذه العمليات تحاسب على أساس السنة المالية لتقرير توافق الموازنة مع نتائج العمليات المالية على أسس عملية وهذه الاعتمادات تشمل معظم الاعتمادات السابق الاشارة اليها .

أما **المجموعة الثانية** من الاعتمادات فتركز على طبيعة برنامج العمليات الرأسمالية الممولة ضمن مشاريع رأسمالية واعتمادات تقويم خاصة . فالبرامج الرأسمالية التى تمول بواسطة هذه الاعتمادات قد تستمر مدة تتراوح بين أقل من سنة أوسنتين أوأكثر ، فبرامج التنمية الرأسمالية مثلا *Capital improvement programs* تخطط وتوضع فى الموازنة أن أسس البرامج والمحاسبة عليها يجب أن تعكس التكاليف الكلية للمشروع *Total project costs* بالاضافة الى الأصل ومقدار الموارد اللازمة لتمويل كل مشروع على حدة. على الرغم من أن هذا معناه أن المدة الزمنية المطلوبة للبناء *Construction* أوالحصول على *Acquisition* الوسائل الرأسمالية تكون أكثر أهمية من تلك المعروضة عن سنة مالية واحدة ، هذا لايعنى أن السنة المالية ليست مهمة أولازمة فى المحاسبة لعمل تقارير العمليات المتعلقة بالائتمان . فالقوائم المالية التى تظهر المركز المالى ونتائج العمليات للمشاريع الرأسمالية والاعتمادات الخاصة بالتقويم فى نهاية كل سنة مالية تكون ضرورية لاعداد تقارير مالية سنوية كاملة وكافية عن الوحدة الحكومية ككل .

٦ ـ **رقم الاعتمادات** *Number of Funds* كل وحدة حكومية يجب أن تنشىء وتصون هذه الاعتمادات التى كونت بحكم النظام أوالادارة الحكيمة للاعتمادات حيث أن الاعتمادات العديدة تنشاء نتيجة عدم المرونة *Inflexibility* والتعقيدات الغير مناسبة *Undue complexity* والمصروفات الغير ضرورية *Unnessary expense* فى النظام المحاسبى والادارة المالية ككل ، بالرغم من أنه يجب انشاء أعداد محدودة من الاعتمادات تكون متناسبة مع النظام ومتطلبات التشغيل .

" Every government unit should establish and maintain those funds required by law and sound financial administration. Since numberous funds make for inflexibility' undue complexity' and unnecessary expense in both the accounting system and the over-all financial administration' however, only the minimum number of funds consistant with legal and operating requirements should be established."

لذا سنجد أنه بتطبيق التنظيم المذكور سابقا والخاص بالاعتمادات والمتطلبات المالية المتعلقة بالوحدات الحكومية فان حق السيادة لن يتطلب استخدام كل هذه الأنواع من الاعتمادات فى أى وقت معين . كما أن معظم الحكومات ستجد أنه من الضرورى استخدام عدد قليل من الأنوع الثمانية المذكورة وفى كثير من الحالات لن تتطلب الوحدات الحكومية الصغيرة اعتمادات خاصة بالخدمات مثل الوحدات الحكومية أوالاعتمادات الخاصة بالائتمان بينما سنجد من الناحية الأخرى الوحدات الحكومية الكبيرة الحجم ستكون لها عدد كبير من الاعتمادات من النوع الواحد . وفى أى حالة فالقاعدة العامة الواجب اتباعها هو انشاء *Legal Specification* اقل عدد ممكن من الاعتمادات المنفصله ويجب أن تكون متوافقة مع المواصفات النظامية وشروط التشغيل *Operating requirements* ومبادىء تقسيم الاعتمادات المذكورة سابقا . كما سنجد أن هناك اعتمادات عديدة وبالأخص الاعتمادات المتعلقة بالايرادات الخاصة التىتنشاءنتيجة عدم المرونة والتعقيدات الغيرضرورية فى عمل الموازنات *Budgeting* والحسابات والمتطلبات الاخرى للادارة المالية . ومن الافضل تجنبها لصالح رفع الكفاءة *Efficient* وتحسين اقتصاديات الادارة *Economical Management*

٧ ـ **حسابات الاعتمادات** *Fund Accounts*

كما سبق أن أشرنا أنه يجب انشاء مجموعة متكاملة من الحسابات المتوازنة ذاتيا لكل اعتماد والمحافظة عليها ويجب أن تشمل كل مجموعة على كافة حسابات الاستاذ العام وكافة التسجيلات الفرعية الضرورية بها لتعكس مطابقتها للشروط النظامية وتظهر المركز المالى ونتيجة الأعمال الخاصة بالاعتماد . ويجدر بنا أن نفرق بوضوح بين الحسابات التى تتعلق بالأصول الجارية وتلك الخاصة بالأصول والخصوم الثابتة ، باستثناء الاعتمادات والخصوم الخاصة بالخدمات المتبادلة بين الوحدات الحكومية والاعتمادات المتعلقة بالمنشآت والاعتمادات الخاصة بالائتمان ، والاصول الثابتة حيث يجب ألاتتم المحاسبة عليها فى نفس الاعتماد مع الاصول المتداولة بل يجب ان تنشأ لها مجموعة حسابات منفصلة متوازنة ذاتيا تدعى مجموعة الحسابات العامة للأصول الثابتة *The General Fixed Asset Group of Accounts* وبالمثل الاستثناء لبعض الاعتمادات الخاصة بالتقويم ، اعتمادات المنشآت واعتمادات الائتمان المعينة ، والخصوم الطويلة الأجل ، يجب ألاتنفذ مع الخصوم الجارية لأى أعتماد ، بل يجب أن توضع فى مجموعة حسابات مستقلة متوازنة ذاتيا وتدعى مجموعة الحسابات العامة المدينة طويلة الأجل .

The General Long-term Group of Accounts.

7- A complete self-balancing group of accounts should be established and maintained for each fund. This group should include all general ledger accounts and subsidiary records necessary to reflect compliance with legal provisions and to set forth the financial position and the results of financial operations of the accounts relating to current assets and liabilities. With the exception of intergovernmental service funds, Enterprise Funds, and certain trust Funds, Fixed assets should not be accounted for in the same fund with the current assets, but should be set up in a separate, self-balancing group of accounts called the General Fixed Asset Group of Accounts. Similarly, except in Special Assessment Enterprise, and certain Trust Funds, long-term liabilities shpuld not be carried with the current liabilities of any fund, but should be set up in a separate, self-balancing group of accounts known as the General Long-term Debt group of Accounts.

وطالما أن كل اعتماد مستخدم فى المحاسبة الحكومية يكون مستقلا وله جهاز حسابى متوازن ذاتيا ، وجب أن يحتوى بالضرورة على تلك الحسابات التى ستسمح بتقرير ما إذا كانت متفقة مع النظام والافصاح الكامل فى التقارير المنشورة وأنها قدمت بعدالة للعمليات المتعلقة بالاعتمادات خلال فترة زمنية معينة وموقفها المالى فى أى وقت . حيث نلاحظ عامة أن بعض الاعتمادات كالايرادات الخاصة ، واعتمادات الخدمات المدنية هذه الحسابات ستشمل حسابات الملكية وحسابات الميزانية . فحسابات الميزانية هى تلك التى تظهر حالات وعمليات الميزانية مثل حسابات الايرادات المقدرة وحسابات التخصيص . ومن ناحية اخرى نجد أن حسابات الملكية تظهر حقيقة العمليات والحالات المالية للاعتمادات وتشمل تلك العمليات الخاصة بالايرادات والمصروفات والأصول والخصوم وتوازن الاعتماد أوالايرادات المحققة . ومن ضمن حسابات الملكية *Proprietary Accounts* الأصول والخصوم

الجارية للوحدة المحاسبية الحكومية التى تجرى المحاسبة عليها فى الاعتمادات المفردة والتى تبرر عملياتها فتحها . وبسبب الطبيعة المميزة للعمليات المالية الحكومية ومتطلبات محاسبة الاعتمادات تكون حسابات الاصول متضمنة فى حسابات بعض الاعتمادات وغير متضمنة فى غيرها لتلافى النتائج الخاطئة الغير هادفة المترتبة عليها .

وفى حالة الاعتمادات الخاصة بالمنشأة فالأصول الثابتة يجب أن يحاسب عليها مع الأصول المتداوله ضمن كل اعتماد من هذا النوع لأن الأصول الثابتة تستخدم بصورة مباشرة ووحيدة لانتاج البضائع أوالخدمات المقدمة والمباعة بواسطة هذه المنشآت . ولاستهلاك تلك الاصول الثابتة يجب أن تسجل وتدخل ضمن التكاليف التى جرت للحصول على تحديد دقيق لتكاليف التشغيل والدخل الصافى وتمنع تداخلها معها *Impairment* الاعتمادات الرأسمالية . علاوة على ذلك نجد أن الأصول الثابتة التى أمكن الحصول عليها باعتمادات المنشاة قد تكون ضمانا لدفع المستندات التى صدرت خصيصا للحصول على أرفع مستوى للخدمات أوالمنشآت العامة الأخرى .

والاعتمادات الأخرى غير اعتمادات المنشآت التى قد تتضمن الأصول الثابتة فى طلبات الحسابات الخاصة بها تكون اعتمادات خاصة بالخدمات الحكومية المتبادلة والاعتمادات الخاصة بالائتمان . فالأولى تنشا نتيجة للمحاسبة عن خدمات ونشاطات تؤدى بواسطة وحدة ادارية لادارات ومصالح أخرى فى نطاق نفس السلطة الحكومية . والمثال على تلك الاعتمادات قد يكون اعتمادا مخصصا لجراج مركزى والذى يؤدى خدمات وتسهيلات للسيارات لكل ادارات الوحدة الحكومية فتدفع مبدئيا كل التكاليف بواسطة الاعتماد المخصص للجراج المركزى وبالتالى تستعاض قيمته عن طريق الايجار والرسوم والخدمات المباشرة لكل وحدات الادارات الحكومية فى حالة مثل تلك يكون واضحا أن الأصول الثابتة تستهلك مباشرة فى اعتمادات العمليات وتوجد اتجاهات مماثلة ــ مع المصروفات الأخرى ــ يتطلب تسجيلها لاستعاضة كل التكاليف ومنع *Impairment* منع الاعتمادات الرأسماليه .

واعتمادات الائتمان ــ مثل الاعتمادات المخصصة للخدمات بين الادارات الحكومية ــ قد تحوى أولا تحوى حسابات للأصول الثابتة . ومعظم الأصول المتعلقة باعتمادات الائتمان المسوكة بواسطة الأجهزة الحكومية تتكون من نقدية واستثمارات مضمونة ، وبذلك لاتكون هناك مشكلة تضمين الأصول الثابتة بالرغم من ذلك فانه فى بعض الأحيان تكون الملكية المتمثلة فى الاراضى والمبانى متداخلة فى مضمون اعتمادات الائتمان . وعندما يحدث ذلك توصى اللجنة القومية الأمريكية للمحاسبة الحكومية بوجوب تسجيل الأصول الثابتة فى كل اعتماد ائتمانى حيثما ينطبق عليه . وتمكن هذه الناحية التطبيقية من ايجاد توافق أفضل مع المسئولية المحاسبية فى كل أدوات الائتمان المتعلقة بها لمنع واعاقة سوء ادارة أصول الائتمان الناتجة من الامتزاج *commingling* مع الأصول الثابتة العامة أوالاعتمادات الخاصة باصول المنشاة وتسهل المحاسبة على الاستهلاكات التى قد تكون عنصرا هاما فى الادارة المالية لاعتمادات ائتمان معينة .

فكل الأصول الطويلة الأجل غير تلك التى تستخدم فى المنشآت التجارية والمنشآت الجارية *Revolving* واعتمادات الائتمان التى سبق شرحها تكون أصولا عامة ثابتة . فاذا وضعناها بصورة أخرى نجد أن الأصول الثابتة العامة للادارة الحكومية هى تلك التى تعيش مدة أطول أوبصفة دائمة وتستخدم فى أداء *remuneration* الخدمات المباشرة المقدمة بعيدا عن تحقيق ايرادات عامة والأمثلة

على ذلك تشمل الطرق ــ الكبارى ــ المكتبات العامة ، المبانى الحكومية ، سيارات الشرطة ــ والشاحنات واطفاء الحريق . حيث تملك الوحدات الحكومية هذه الاصول ملكية منفردة للدولة *Single Instrumentality of the state* وليس لأى اعتماد مخصص بعينه . وقد يتم الحصول عليها باموال من مصادر أواعتمادات مختلفة ولذلك تخصيصها لاعتماد معين على أساس مساهماته فى تكاليف الاصل يكون أمرا صعبا إن لم يكن مستحيل تحقيقه أو اثبات عدالته حتى لو أمكن ارجاع تلك الأصول الى اعتماد معين من أساسه وتضمينه فى حسابات الاعتمادات مثل الاعتماد العام على سبيل المثال سنجد ان حساب رصيد الاعتماد *Fund Balance Account* والذى ليس ذا قيمة بالنسبة لادارة الاعتمادات قد تكون مضللة لمستعملى بيانات ميزان أرصدة الاعتمادات ــ فالغرض الرئيسى من ادارة اعتمادات مثل الاعتماد العام هى المحاسبة عن الايرادات والمصروفات على أساس جارى ويقدم بعدالة الاصول الجارية حتى تكون صافى الاصول الناتجة والقابلة للتخصيص فى المستقبل يمكن تحديدها بدقة . هذه الأغراض يمكن تحقيقها بسهولة عن طريق عزل الاصول الثابتة من حسابات ادارة الاعتمادات ووضعها فى مجموعة حسابات منفردة مستقلة ، ومتوازنة ذاتيا .

وتقترح اللجنة الامريكية للمحاسبة الحكومية أن تسمى المجموعة الأخيرة من الحسابات مجموعة حسابات الاصول الثابتة العامة . وهذه المجموعة يجب أن تحوى أستاذ عام ومساعد حسابات لكل الاصول الثابتة التى أمنت وتملكها الوحدة الحكومية . ويمكن عمل توازن لها مع حسابات استاذ عام يسمى استثمارات فى الأصول الثابته العامة وهى مجموعه حسابات متوازنه ذاتيا وليست اعتمادا لانها (تشمل مصادر مفصلة لأداء نشاطات خاصة) للوحدة الحكومية . فى الواقع أن مجموعة الأصول الثابتة العامة هى مخزن لتلك الأصول الحكومية التى لم تستخدم فى العمليات ذات الطابع التجارى واعتمادات الائتمان . وهذا المخزن يتوازن عن طريق مقابلة الدائنية التى تظهر مصادر الاستثمار فى هذه الأصول .

بالاضافة الى المحاسبة على الاصول العامه الثابتة بهذه الطريقة ، توصى اللجنة الأمريكية للمحاسبة الحكومية أن الدين العام للوحدة الحكومية يجدر أن يحاسب عليها ضمن مجموعة حسابات مستقلة ومتوازنة ذاتيا ، وهذه التوصية مبنية على الحقيقة بان الدين العام للولاية اوالحكومة المحليه هو التزام تؤيده الدائنية العامة أوسلطة انشاء الايراد للوحدة الحكومية المستقلة وليس هذه السلطة مستمدة من استقلالية الوحدة وحريتها فى انشاء الاعتمادات . وعلى النقيض المباشر لسندات الايراد التى ترتبط مباشرة بالمؤسسة وتمول بواسطتها والتى أحيانا تكون ضمانا عقاريا أو رهنا عقاريا على أملاك الاعتمادات الخاصة . وبذلك تكون سندات الالتزام الخاصة والمديونية الاخرى طويلة الأجل مضمونة بواسطة الملكية الطبيعية والتى تؤمن من السندات التابعة . فى بعض الحالات نجد أن نتائج اصدار سندات عامة مفردة قد تنفق أموالها على املاك يستحوز عليها لاستخدامها فى العمليات المخصصة لاعمال متنوعة فهو الذى يجعلها غير واقعية لتخصيص جزء من هذا الدين للاعتمادات الفردية .

فمجموعة الاصول العامة الثابتة تعتبر مخزنا للاصول كذلك مجموعة الحسابات العامة للديون الطويلة الاجل تعتبر مخزنا لتوضح الالتزامات للوحدة الحكومية والمديونية *Indebtedness* العامة الطويلة الأجل . هذه الالتزامات يجب أن تجزأ على فترات وسندات مسلسلة ويجب أن تقابل برصيدى الحسابات المدينة :

١ ــ المبالغ المتوفرة للاعتمادات المدينة للخدمات و٢ ــ المبالغ المقدمة لدفع السندات .

1 — Amount available in Debt Service Fund

2 — Amount to be provided for payment of Bonds

٨ ــ **تقييم الأصول الثابتة :** *Valuation of Fixed Assets* حسابات الأصول الثابتة يجب أن تمسك على أساس التكلفة الاصلية أوالتكلفة التقديرية إذا لم تتوفر التكلفة الأصلية أو كما فى حالة الهدايا ، تمسك الحسابات على أساس القيمة المقدرة فى الوقت الذى استلمت فيه .

8 — The fixed asset accounts should be maintained on the basis of the original cost, or the estimated cost if the original cost is not available, or in the case of gifts, the appraised value at the time received.

والقاعدة العامة لتسجيل الاصول الثابتة فى المحاسبة الحكومية ان يكون تسجيلها بالتكلفة . والقاعدة تنطبق بمقادير متساوية على الاصول العامة الثابتة وتلك الاصول التى تهتم فى المشروعات الخاصة والمخصصات المتعلقة بالخدمات بين الادارات الحكومية . والتكلفة فى حسابات الاصول الثابتة لاتتضمن فقط سعر الشراء أوتكاليف البناء لأصل معين بل أيضا المصروفات *Ancillary Charges* الضرورية لوضع الأصل فى حالته العملية المقصودة . وهذه التكاليف تتضمن غالبا مصروفات النقل والشحن *Freight and Transportation charges* ومصروفات اعداد الموقع *Site preparation Expenses* والمصروفات الفنية *Professional Fees Legal Claims* ومصروفات الدعاوى القانونية والمتعلقة مباشرة بحوزة الأصل .

والتكاليف الاصلية للاصول الثابتة يمكن التحقق منها حاليا من العقد *ascertainable* وذلك بالتحقق من فواتير الشراء وبعض مستندات العمليات المتعلقة بها وقت الشراء أوالبناء . وبالرغم من ذلك الوضوح تواجه الوحدات الحكومية احيانا واجب انشاء سجلات محاسبية ووضع مبادىء محاسبية للاصول الثابتة بعد عدة سنوات من العمل حيث لا يوجد نظام رسمى لمحاسبة الاصول الثابته . وفى مثل هذه الحالات قد لايمكن الحصول على مستندات الشراء الأصليه . او قد تطلب معلومات عن مصروفات جامعة *Inordinate* من المصادر المختلفة لمعرفة مصروفات الاصول الاصلية وتكون هذه المعلومات حينئذ مهمة لتقدير أوابراز التكاليف الاصلية لتلك الاصول على أسس من البراهين المستندية التى يمكن أن تكون متوافرة والمتضمنة مستويات الاسعار وقت الشراء ولتسجيل هذه التكاليف المقدرة فى حسابات الاصول الثابتة المناسبة . وهذا التمرين قد يتضمن هامشا من الخطاءلحسابات الاصول الثابتة اذا قورنت بتلك التى تم التسجيل فيها بصورة سليمة فى وقت الشراء . كذلك مثل هذه الاخطاء ستكون لها أهمية قصيرة الأجل لانه كلما تقادم عمر الاصول واستبدلت بغيرها تمثل القيمة التقديرية فى تسجيلها التكاليف بصورة مناسبة فى السجلات المحاسبية وقد تحصل الحكومات غالبا على ممتلكات كهدايا بدلا من الحصول عليها عن طريق الشراء . ومعظم الاصول الثابتة التى يمكن الحصول عليها كهدايا بهذا الشكل ستكون عادة متصلة (ب) ومحاسب عنها فى الحسابات على أساس انها مخصصات متعلقة بالتامين . وقد يحدث أيضا أن تكون الاراضى الممنوحة ، المبانى المقدمة ، والاصول الثابتة الاخرى التى قدمت للوحدات الحكومية مولت من ايرادات الاموال المخصصة سواء أكانت عامة ام خاصة . لذا فان الاصول التى حصل عليها بهذه الصورة يجب أن تكون مقدرة بالكامل ويجب تسجيل هذه القيمة المقدرة فى الحسابات الخاصة المناسبة أوحسابات مجموعة الاصول الثابتة العامة .

وهذا التسجيل لايمثل أى مشكلة اذا كانت الاصول المتعلقة بها هى اصول ثابتة عامة ، أو إذا كانت أصول قابلة للاستهلاك فى مخصصات متعلقة بالائتمان . ومن جهة أخرى يظهر السؤال عما ذاا وجب التسجيل فى القيمة المقدرة كرقم صافى او أن يكون التسجيل بالتكاليف الاصلية للمعطى وعمل مجمع الاستهلاك . فرقم صافى الاصول الثابتة يمكن أن يتساوى فى كلتا الحالتين وذلك لان حساب مخصص الاستهلاك فى البديل الآخير يمكن تعديله ليظهر قيمة صافى الملكية التى عملت بواسطة التقييم . وحيث أن تسجيل التكاليف الاصلية للمعطى تعطى افصاحا تاريخيا كاملا لقيمة الأصول وتقدم اساسا أفضل للاستهلاكات التالية وبالرغم من ذلك فان الجمعية توصى بهذه الطزيقة لتسجيل الاصول فى الحسابات المتعلقة بحسابات الاموال المخصصة بالائتمان للوحدة الحكومية .

٩ ــ الاستهلاك *Depreciation*

"Depreciation on general fixed assets should not be recorded in the general accounting records. Depreciation charges on such assets may be computed for unit cost purposes, provided such charges are recorded only in memorandum form and do not appear in the fund accounts."

وجب عدم تسجيل الاستهلاك على الاصول الثابته العامة فى سجلات الحسابات العامة . وتكاليف الاستهلاك لمثل هذه الاصول قد تحسب لغرض معرفة تكلفة الوحدة وباستخراج هذه التكاليف تسجل فقط فى مذكرة ولا تظهر فى الحسابات المخصصة .

وتوصى اللجنة بخصوص استهلاك الاصول العامة الثابتة عدم تسجيلها كمصروفات فى المحاسبة الحكومية بسبب عدم تحقيق اى غرض عملى من هذا العمل . فالاستهلاك هو عنصر من عناصر التكاليف تنتج من خدمة الاصول الطويلة الأجل فى منشأة اقتصادية وتمثل الخسارة فى قيمة الاصول بسبب الاستخدام وتناقص المنفعة والترك أو الاهمال وعمل العناصر الطبيعية هذا فى المحاسبة التجارية فتكلفة الاستهلاك يجب ان تسجل كمصروف لانه يجب ربط المصروفات بالايرادات التى تنشأ بواسطة الاصول الثابته حتى يتقرر بدقة صافى الارباح والخسائر لفترة زمنية محددة . والتقرير الصحيح لصافى الارباح أو الخسائر فى المجال التجارى يكون فى غاية الأهمية لاسباب عديدة منها :

١ ــ لتتمكن المنشأة من الوجود بصفة مستمرة لاداء عملياتها التجارية

٢ ــ لتأكيد القيمة والمقدرة على تحقيق الدخل لمساهمى الاسهم بالشركة

٣ ــ لتقدم أساسا واقعيا للاقتراض .

٤ ــ ليحدد الايرادات التى قد تكون جاهزة للتوزيع للملاك فى شكل عوائد

٥ ــ ليحدد الالتزامات الضريبية للشركة والمستحقة نتيجة فرض ضرائب الدخل للدولة .

باستثناء الاموال المخصصة للمنشأة من التمويل الداخلى *Self-supporting enterprise funds* لا تواجه الوحدات الحكومية بنفس المتطلبات الخاصه بتحديد الأرباح والخسائر كما هو الحال فى منشأت القطاع الخاص ، وتنشأ الحكومات لتقدم خدمة عامة وتؤدى نشاطات تنظيمية بصفة مستمرة والمصروفات العامة التى تحدث ليست لها علاقة سببية ولا تؤدى الى انشاء ايرادات عامة . فالحكومات لا تدفع ضرائب دخل ، والاصول العامة الثابتة لا تتعلق مباشرة بحسابات الدائنية والمديونية العامة فالوحدات الحكومية لا تباع ولا تشترى مثل المنشأت فى القطاع الخاص وأى زيادة للايرادات على

المصروفات ـ لسنه واحده أو مجموعة سنوات . لاتكون جاهزة للتوزيع للمواطنين ودافعى الضرائب بالطريقة التى تكون فيها ارباح المنشأة جاهزة للتوزيع للمساهين ومع هذه المميزات العملية التى تخلو من اعتبارات الربحية فان اى تسجيل للاستهلاكات للاصول الثابتة العامة فى سجلات الحسابات الرسمية لن تفشل فقط فى تقديم اى خدمة تتعلق بتقديم المعلومات الاساسية فى القوائم والتقارير المالية وبالتأكيد لن تكون مرشدا لمستخدمى هذه البيانات والتقارير ويحدث ان يتم تحميل العمليات الجارية بالاستهلاكات التى تشير الى توافق التكاليف مع ايرادتها المباشرة بالنسبة لمفهوم الحسابات الجارية المقبولـــة قبـــولا عاما .
The generally accepted commercial accounting sense. بينما ان الحقيقة انه ليست هناك علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات التى توجد لدى معظم العمليات الحكومية .

والتوصية هنا هى ان الاستهلاكات التى لايتم تسجيلها فى الحسابات الحكومية العامة ليس معناه فى الواقع تنكر وجودها كحقيقة اقتصادية فى حياة العمليات الحكومية ولاتحول هذه الحقائق دون حساب وتسجيل الاستهلاك فى حسابات متخصصة معينة او فى العمليات الادارية وكذلك فى النشاطات الحكومية المعنية التى تكون سريعة التأثر بدقة وصراحة التقدير فمثلا قد يكون من المفضل للادارة ان تعرف تكاليف الوحدة لتقديم مثل هذه النشاطات بصفة مستمرة ويتطلب احيانا ان تكون وظائف التكاليف كأساس للتحميل مستخدما الادارات التى تقدم وتحاسب عن البضائع والخدمات بواسطة الاموال المخصصة للخدمات بين الحكومات .

وتقدم اللجنة اعتبارا كاملا لتسجيل وتحميل الاستهلاك فى هذه الحالات مادامت الاموال المتعلقة بها قد ظلت منفصلة وغير متصلة بالحسابات العامة .

١٠ ـ **أسس المحاسبة :** *Basis of Accounting* ان الاساس المقترح للاعتمادات الخاصة بالمنشأة والاعتمادات الخاصة بالائتمان وتلك الخاصة بالمشروعات الرأسمالية وكذلك الاعتمادات المتعلقة بالتقويم ، وتلك المتعلقة بالخدمات بين الوحدات الحكومية هو اساس الاستحقاق . اما بالنسبة للاعتمادات الخاصة بالايرادات العامة والخاصة والاعتمادات الخاصة بالخدمات المدينة فان اساس الاستحقاق المعدل للمحاسبة هو المقترح . ويعرف اساس الاستحقاق المعدل بأنه تلك الطريقة المحاسبية التى تكون فيها المصروفات غير الفوائد المستحقة على الديوان العامة الطويلة الاجل قد سجلت فى الوقت الذى تكون فيه الخصوم قد تحققت . وتشمل الايرادات الحسابات فى الوقت الذى يتم فيه الاستلام نقدا (ما عدا تلك الخاصة بالمواد او الايرادات التى يمكن الحصول عليها والتى وجب ان تكون استحقت لتعكس بالضبط الضرائب المفروضة والايرادات المكتسبة)

'The accrual basis of accounting is recommended for enterprise, Trust, Capital Projects, Special Assessment and Intragovernmental service Funds. For the General, Special Revenue, and Debt Service Funds, the Modified accrual basis of accounting is recommended. The modified accrual basis of accounting is defined as that method of accounting in which expenditures other than accrued interest on general long-term debt are recorded at the time liabilities are incurred and revnues are recorded when received in cash except for material or available revenues which should be accrued to reflect properly the taxes levied and the revenues earned.

وفى ظل النظرية النقدية للمحاسبة لا تسجل الايرادات فى الحسابات حتى تستلم فعلا فى صورة نقدية ولا تتحقق المصروفات حتى تتم كل دفعاتها بينما فى ظل اساس الاستحقاق الكامل تسجل الايرادات فى الحسابات فى الوقت الذى تكتسب فيه وتسجل المصروفات عندما تستحق الخصوم .

فأساس الاستحقاق بالرغم من انه عمليا يقدم طريقة ممتازة لمحاسبة المصادر الاقتصادية الداخلية والخارجية فى اى منشأة نظرا الى انها تربط التكاليف والمصروفات بالمدة الزمنية التى تستفيد منها المصادر ولأنها كذلك تقدم مقابلة أكثر دقه لهذه العوائد مع اى ايرادات متصله بها نجد فى ظل الاساس النقدى ان المقارنة الدقيقة للتكاليف وعلاقتها مع الخدمات المقدمة لاتكون ممكنة لان الخدمات قد تقوم فى فترة مالية معينة وصرف مستحقات هذه الخدمات لايتم حتى الفترة المالية التالية لهذه الاسباب تقترح اللجنة ان يستخدم اساس الاستحقاق بصفة شائعة باستثناء هذه الحالات التى لا تسمح طبيعة العمليات المالية الحكومية باستخدام اساس الاستحقاق الكامل فيها حيث يجب فى هذه الحالات استخدام اساس الاستحقاق المعدل .

فالأساس المحاسبى هو الاداة التى تمكن من مقابلة الايرادات بالمصروفات خلال فترة زمنية محددة ونشير هنا الى الوقت الذى يتم فيه التسجيل للمصروفات والايرادات فى السجلات المحاسبية . ففى المحاسبة التجارية والمحاسبة الحكومية توجد عدة اسس محاسبية تتفاوت من الاساس النقدى البسيط الى اساس الاستحقاق الكامل .

وفى ظل نظام الاموال المخصصة المقترح بواسطة هذه اللجنة نجد ان هناك خمسة انواع من الاموال المخصصة حيث تكون عملياتها مناسبة لاساس الاستحقاق الكامل للمحاسبة وهى الاموال المخصصة للمنشأة ، المشاريع الرأسمالية والتقديرات الخاصة،والخدمات المتبادلة فى الحكومة والائتمان وفى كل هذه الحالات يمكن تسجيل المصروفات بمجرد المطالبة بالمستحقات وحسب طبيعة ايراد كل نوع من الاموال المخصصة حيث يمكن تسجيل الايرادات والمصادر الاخرى عندما تكتسب او تنشأ ففى حالة الاموال المخصصة للعمليات المتعلقة بالمنشأة تنفق وتستهلك المنشأة مصادرها لتقدم خدمة او سلعة حيث يتم البيع . وتقابل تكاليفها مع ايراداتها لتحديد الدخل او الخسارة كذلك تمثل العمليات التجارية فى هذا الشأن الاموال المخصصة للخدمة بين الوحدات الحكومية والتى تقدم فوائدها دوريا مستخدمة فى ذلك اقسام الخدمات التى قدمت بواستطها الاموال المخصصة لها .

وبالنسبة للثلاثة انواع الباقية من الاموال المخصصة مثل الايرادات العامة والخاصة والخدمات المدينة فان استخدام اساس الاستحقاق الكامل *Full Accrual basis* غير ممكن وغير عملى بسبب طبيعة العمليات المالية ومصادر الايرادات المتعلقة بها .

وفى المالية العامة الحديثة نجد ان بعض الايرادات العامة تقدر وتجمع بطريقة معينة كما يسجل استحقاقها بدقة فى حسابات الوحدة الحكومية فى حين ان بعض الايرادات العامة الاخرى لايمكن ذلك مثل ضرائب الدخل الجارية،وضرائب البيع وضرائب اجمالى الدخل المستلم وغير ذلك من المصادر المتنوعة من الايرادات المحصلة من مواقف سيارات الدولة وغيرها فمصادر الايراد تلك يمكن بل ويجب ان تسجل على اساس الاستحقاق حيث تشمل ضرائب الملكية والمنح من الحكومات الاخرى وضرائب الدخل وضرائب على المبيعات حيث تكون خصوم دافعى الضرائب قد تأسست بالتأكيد وملزمة قانونا .

وحيث تتبع هذه الطريقة المحاسبية (**طريقة الاستحقاق**) تتم وتشمل المطلوبات المستحقة فى السجلات وتشطب مقابل مخصص مقدر للمبالغ التى لن تجمع فعلى سبيل المثال يجب ان ينشأ مخصص

للضرائب الغير مجمعة وتظهر كخصم من حسابات المطلوبات *Allowance for Uncollectible Taxes* كما يظهر حساب جارى الضرائب المستحقة فى جانب الاصول فى الميزانية .

١١ ـ **تصنيف الحسابات** *Classification of Accounts* الايرادات الحكومية يجب ان تصنف حسب المصدر ونوع الاعتماد المخصص . اما المصروفات فتصنف حسب الاعتماد المخصص ، الوظيفة ، الوحدة الادارية ، النشاط ، الطباع ، وحسب العناصر الرئيسية للأهداف حسب التقسيمات المعروفة للمعايير .

'Governmental revenues should be classified by Fund and Source. Expenditures should be classified by fund, function, organization unit, activity, character, and principal classes of objects in accordance with standard recognized classification'.

فحسابات الايرادات والمصروفات تعكس التغييرات فى الاحوال المالية للاعتمادات المخصصة التى تحدث خلال فترة زمنية معينة . كما اتضح سابقا تتكون الايرادات من الزيادة فى انصبة الملاك اى تتكون اساسا من الاضافات للاصول التى لاتقلل من الاصول الاخرى او تزيد من الخصوم . وتتكون المصروفات من التكاليف المفروض انها تقيد فى الفترة المالية الجارية فقط . فالتقسيم الرئيسى للايرادات هو التقسيم بالمصدر . فالوحدة الحكومية قد تضع الايرادات فى مجموعات حسب تنظيم الوحدات الادارية *Organization Units* او حسب الادارات *Department* او المكاتب *Bureaus* او الاقسام *Divisions* او حسب الادارات الممثلة ويعتمد ذلك على التركيب الادارى للوحدات الحكومية *Governmental Unit's Organization Structure* وقد يكون هذا التقسيم مطلوبا لاغراض المراجعة او لغرض تقرير الكفاية للمجموعات الحكومية وهذا افضل من التقسيم الوظيفى حيث تتكون كل وظيفة من مجموعة نشاطات او برامج . **والتقسيم حسب النشاط** يكون ذا فائدة لهم حيث انه فى حالات عديدة يمكن من قياس الكفاية للعمليات عن طريق تقديم ارقام تكلفة الوحدة وتقسيم التكاليف حسب النشاطات حيث تمكن من قياس الانجازات وتحديد تكلفة اداء وحدة العمل وارقام التكاليف هذه يمكن استخدامها بدورها فى اعداد الموازنات واقامة معايير تمكن من قياس التكاليف المستقبلة .

. وتقسيم المصروفات حسب **الوحدات الادارية** سوف يختلف حسب النظام الادارى للوحدة الحكومية فاى وحدة ادارية معينة قد يطلب منها انجاز نشاط او عدة نشاطات او برامج وفوق ذلك نفس النشاط قد يؤدى بواسطة عدة وحدات او ادارات مستقلة بسبب الخطأ فى التركيب التنظيمى او سبب الطبيعة المتداخلة للنشاط ومثال ذلك هو الصحة العامة التى تدار بواسطة المدارس والمناطق او البلديات الحكومية والمستشفيات .

وقد تقسم المصروفات ابعد من ذلك حسب طبيعة المصروف او على اساس امكانية الاستفادة منه خلال الفترة المالية . وذلك بأن تقسم المصروفات الى **المصروفات الجارية** التى تفيد الفترة المالية الجارية **والاصول الرأسمالية** التى يفترض فيها انها تفيد الفترات المالية الحالية والمستقبلة . **وسداد الديون** التى تشمل حسابات مصروفات العوائد المستلمة التى يكون جزء منها على الاقل فى الفترات المالية السابقة مثل الفترات الجارية والمستقبلة .

وختاما ــ قد توضع المصروفات فى مجموعات **حسب الغرض** او حسب الادوات المشتراه او الخدمة المقدمة . والامثلة على التقسيم بالغرض لتلك المصروفات هى الخدمات الشخصية والخدمات التعاقدية . وتقترح اللجنة ضد التفاصيل الزائدة فى التقسيم حسب االاغراض لأن الحسابات المجموعة حسب الاغراض تفقد اجراءات المحاسبة عليها وتخلق حسابات مصروفات غير ضرورية وتعطى استخداما محدودا جدا فى الادارة المالية . بمعنى اخر ــ حيث تكون التقسيمات حسب الغرض مهمة فان استخدام اهداف معدودة تكون كافية حيث ان التركيز من وجهة نظر اعداد الميزانية والرقابة عليها يجب ان يكون التقسيم حسب النشاطات بدلا من الاغراض .

١٢ ــ **المصطلحات الشائع استخدامها** *Common Terminology* يجب ان تستخدم المصطلحات وتقسيماتها بصفة مستمرة طول الميزانية والحسابات والتقارير المالية .

A common terminology and classification should be used consistently throughout the budget, the accounts, and the financial reports.

فلادارة اى وحدة حكومية تكون الموازنة ، الحسابات والتقارير المالية عناصر لا غنى عنها فى اجراءات الادارة المالية . فالموازنة تحدد طبيعة ومجال العمليات المالية وذلك بتحديد كميات ومصادر الايراد وكذلك كمية واغراض المصروفات والحسابات التفصيلية والاجمالية تسجل كل من الايرادات المخططة والعمليات الحقيقية مثل الحوادث المالية التى تقع فالتقارير والقوائم المالية تلخص نتائج العمليات المالية كما تنعكس من الحسابات .

فى دورة العمليات هذه تتضح لنا النتائج المهمة والكفاءة العالية اذا كانت هناك لغة موحدة ونظام موحد للتقسيمات فى كل المحتويات الثلاث للادارة المالية . فالمصطلحات الموحدة المستخدمة تقدم لغة موحدة واللجنة تقترح ان الحد الاعلى العملى المسموح به نظاما والمتطلبات العملية تسود فى النطاقات الحكومية المحددة ويجب ان تستخدم باستمرار فى كل مراحل الموازنات والحسابات و التقارير .

١٣ ــ **التقارير المالية** *Financial Reporting* القوائم والتقارير المالية التى تظهر الحالة الجارية للموازنة وحسابات الملكية يجب ان تعد كل فترة زمنية لتحكم العمليات المالية فى نهاية كل سنة مالية . فالتقارير المالية السنوية الشاملة التى تغطى كل الاعتمادات والعمليات المالية للوحدة الحكومية يجب اعدادها ونشرها .

Financial statements and reporting showing the current condition of budgetary and proprietary account should be prepared periodically to control financial operations. At the close of each fiscal year, a comprehensive annual financial report covering all funds and financial operations of the governmental unit should be prepared and published.

والاتجاه الذى تنتهى اليه المحاسبة الحكومية هو تقديم التقارير والقوائم المالية بحيث تكون مناسبة فى الوقت والدقة وان تكون وثيقة الصلة وعادله للاداريين والمسئولين القانونيين والجمهور وغيرهم من الذين يحتاجون للبيانات المالية العامة .

عموما تشمل التقارير المالية للوحدات الحكومية على نوعين من البيانات المقدمة :

١ ـ القوائم المالية والجداول Financial Statements Schedules

٢ ـ **الجداول الاحصائية** Statistical tables

فتؤخذ **الاولى** مباشرة وبالكامل من الحسابات وتغطى فترة اقل من سنة الى سنتين ماليتين . بينما تعد **الثانية** وهى الجداول والبيانات الاحصائية لمدة معينة اطول . فى بعض الحالات لمدة تقرب من عشرة سنوات ـ وقد تشمل كليا أو جزئيا على بيانات لاتوجد فى السجلات المحاسبية ومثال هذه البيانات الغير محاسبية اعادة التقدير ومعدلات الضرائب وبيانات السكان والدراسات الاقتصادية . وعلى عكس القوائم المالية التى تظهر المركز المالى ونتائج العمليات المالية للسنه الواحدة . فالجداول الاحصائية تظهر الاتجاه المالى السابق للجيل القادم .

فالبيانات المالية الرئيسية المطلوبة للتقارير الملائمة للمحاسبة المالية الحكومية تكون :

١ ـ الميزانيات العمومية .

٢ ـ التقارير التى تحلل التكاليف الخاصة بتوازن الاعتمادات المخصصة او الايرادات المحتفظ بها .

٣ ـ وتقارير العمليات .

بالاضافة الى القوائم المالية الرئيسية تكون الجداول الاحصائية جزءا مهم من التقارير المالية الحكومية . وقد تنقسم التقارير المالية من حيث الزمن الى سنوية او جزء من السنة .

قائمة المراجع

■ مرعى ، عبد الحى ، **المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة** ، الاسكندرية مؤسسة شباب الجامعة ١٩٧٤ .

■ الجمل ، متولى محمد والجزار ، محمد السيد **المحاسبة الحكومية** ، القاهرة ، دار المعارف بمصر ١٩٦٦ .

■ كمال ، حسن محمد ، **نظام المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وعملية** ، القاهرة دار الجيل ١٩٧٤ .

■ جامع ، احمد ، **علم المالية العامة ، الجزء الاول ، فن المالية العامة** ، القاهرة ، دار النهضة العربية ١٩٧٥ .

■ مراد ، محمد حلمى ، **مالية الدولة** ، القاهرة ، دائرة المعارف بمصر ١٩٦٥ .

■ شقير ، محمد لبيب ، **علم المالية العامة** ، القاهرة ، مكتبة النهضة المصرية ، ١٩٦٤ .

— National Committee on Governmental Accounting, **Governmental, Accounting, Auditing, and Financial Reporting,** 1968.

— Kohler, Ericl., **A Dictionary for Accountants,** 3rd Edition, Prentice Hall I nc., 1963.

— Davison, Sindy & Roman Weil, **Handbook of Modern Accounting,** Mc Graw-Hill Book co. ch. 45.

— **Simplified Municipal Accounts,** (Chicago: Municipal Finance Officers' Association 1953).

— AICPA, **Industry Audit Guid,** 1974.