

# مادة المحاسبة الحكومية

## قسم الإدارة العامة

### اعداد

مدرس المادة : م. عمار غازي إبراهيم

## الفصل الثاني

### النظريات المحاسبية

من الضروري ان نتعرف على النظريات المحددة للوحدات المحاسبية والافكار الاساسية لكل نظرية من أجل الوصول الى إيجاد تفسير علمي لدى ملائمتها النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح ، وهذه النظريات هي :

#### ١- نظرية أصحاب المشروع

تعتبر هذه النظرية من أقدم النظريات المحاسبية ويمكن ان يكون ظهورها مع ظهور المشروعات الفردية وشركات الاشخاص ، فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية الملاك ، إذ ان الموجودات ملك لصاحب المشروع والمطلوبات هي التزامات عليه.

وان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع وان ايرادات المشروع ونفقاته تمثل عناصر موجبة أو سالبة لرأس المال .

وان معادلة الميزانية وفق مفهوم هذه النظرية تكون كما يلي :

صافي القيمة ( حقوق الملكية ) = اجمالي الموجودات - اجمالي المطلوبات

وعليه فان أي زيادة في صافي القيمة يتطلب زيادة الايرادات وتقليل المصروفات بغية تحقيق الارباح التي هي الهدف الرئيسي لأصحاب المشروع للمحافظة على رأس المال وتنميته بين أول المدة و آخر المدة وهذا أساس النظرية اعلاه . ان نظرية أصحاب المشروع لا تتلاءم مع النشاط المالي للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح وذلك للأسباب الآتية :

١- إن هذه النظرية تتلاءم مع الوحدات التي يملكها شخص واحد او عدة اشخاص ، في حين ان الوحدات الحكومية مملوكة للدولة وليس لشخص معين .

٢- ان الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح لا تمتلك رأس مال ، وإنما تعتمد على وزارة المالية في حصولها على الأموال اللازمة لنشاطها ،

٣- ان الوحدات الحكومية هي وحدات غير هادفة للربح وهدفها هو تقديم خدمات الى المجتمع وليس هدفها تحقيق الربح .

٤- تكون الوحدات الحكومية مقيدة بمجموعة من القوانين والتعليمات ، في حين ان نظرية اصحاب المشروع تشير ان المصروفات والايادات تحدث نتيجة قرارات يتخذها صاحب المشروع وليس نتيجة تطبيق القوانين والتعليمات .

#### ٢- نظرية الشخصية المعنوية

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر ، ومطلع القرن العشرين مع ظهور المشاريع الكبيرة والشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الادارة ولضخامة تلك المشاريع والشركات من حيث المالكين والممولين تم تأصيل هذه النظرية والتي نظرت الى المشروع او الوحدة المحاسبية كشخصية معنوية منفصلة عن مالكيه وتعتبر هذه النظرية الاكثر قبولا في الفكر والتطبيق المحاسبي .

كما ان الموجودات وفق هذه النظرية تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها ، أما للخصوم فتتمثل الالتزامات على الوحدة ذاتها أي الالتزامات على الموجودات ، وتتكون هذه الالتزامات من حق ملاك المشروع ( حملة الأسهم ) ، ومن الدائنين الخارجيين الذين لهم حق في موجودات المشروع أيضا وتمثل الإيرادات انجازات الوحدة الاقتصادية وهي ثمن السلع والخدمات المباعة التي تمثل زيادة في الموجودات بينما تمثل المصروفات الجهود أو التضحيات اللازمة لتحقيق الانجازات متمثلة بتكاليف السلع والخدمات المباعة التي تمثل أيضا النقص في موجودات الوحدة . ويمثل رأس المال حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاما على المشروع لأصحابه كما هو الحال بالنسبة للدائنين الخارجيين .

ويمثل صافي الربح ( الخسارة ) أو الزيادة ( النقص ) الصافي في موجودات المشروع ، ويتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالمصروفات ، وبما ان هدف المحاسبة تقييم أداء الإدارة في استخدام موجودات المشروع فإن المفهوم المنطقي للربح هو نجاح الإدارة في استخدام موجودات المشروع أو فشلها في الاستخدام في حالة الخسارة . لذلك فإن المعادلة التي يمكن ان تمثل هذه النظرية هي :

الموجودات = المطلوبات ( الالتزامات و رأس المال )

وان نظرية الشخصية المعنوية لم تستطع تقديم تفسير علمي لتحديد القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح للأسباب التالية :

١- تشترط هذه النظرية وجود رأس المال للوحدة ، يمكنها من ممارسة نشاطها في حين ان الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ليس لديها رأس مال .

٢- تعتمد هذه النظرية على مفاهيم الربح أو الخسارة والذي يندم في الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح .

٣- تشترط هذه النظرية أن تتمتع الوحدات بالشخصية المعنوية المستقلة ، ولا تتوفر هذه الخاصية في الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح ، لكنها تعتمد على تخصيص الموازنة العامة في تمويل نشاطها.

### ٣- نظرية موارد الوحدة

ان مفهوم هذه النظرية يعتمد على الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة وتعتبر الأساس لتحديد المقدرة الانفاقية ومنطوق هذه النظرية ( بان الموارد التي تحصل عليها الوحدة من انشطتها الذاتية هي التي تحدد مقدرتها الانفاقية ) .

وبهذا يكون توسع الوحدة يتوقف على حجم تلك الموارد فكلما حققت إيرادات كبيرة زاد نشاطها والعكس صحيح . ويصبح واضحا بان مجال تطبيق هذه النظرية يتعدى تطبيقه على نشاط الوحدات الحكومية لعدم حصول وحدات الدولة على الموارد المطلوبة لتنفيذ التزاماتها حيث يمكن ان تمثل معادلة الميزانية كما يلي :

الموارد المتحققة ذاتيا للوحدة = الالتزامات على الوحدة

فالوحدة التي لا تحقق موارد فانها ستكون غير قادرة على تنفيذ التزاماتها ، ومع ان بعض وحدات الدولة قد تحقق إيرادات مثل وحدات الجباية فان هذه الإيرادات غير متحققة نتيجة نشاطها الذاتي وانما بحكم

تخصصها في الجباية مثل وحدات الضرائب والكمارك وبهذا تكون هذه الإيرادات محصلة بموجب قانون معين وتكون نتيجة ذلك إيرادات سيادية تخص الدولة ككل ولا تخص الوحدة التي قامت بجباية تلك الإيرادات .

وبذلك فإن نظرية موارد الوحدة وما جاءت به من أفكار لا تصح ان تكون الأساس العلمي لتفسير القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح وذلك للأسباب الآتية :

١- لان عملية استلام الإيرادات في الوحدات الحكومية مبني على اساس التخصص ، أي انه هناك وحدة حكومية متخصصة في جباية كل نوع من انواع الإيرادات العامة مثل ( دائرة الكمارك ، الهيئة العامة للضرائب ) ، الأمر الذي يتعذر معه توزيع مصادر إيرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل ينسجم مع حاجات تلك الوحدة .

٢- انعدام الموازنة بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من إيرادات ، وبين المبالغ التي سمح لها بانفاقها طبقا للقوانين والتعليمات ، فمثلا بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الدفاع لا يوجد لديها اي إيرادات بالرغم من ضخامة المصروفات التي تدفعها سنويا، في حين هناك وحدات مثل المستشفيات العامة تحقق إيرادات قليلة لا تغطي مصروفاتها ، كما هناك نوع ثالث من الوحدات الحكومية مثل الهيئة العامة للضرائب ، تحقق إيرادات تفوق مصروفاتها .

### رابعاً : نظرية الاموال المخصصة

ان الوحدة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي لا ينطبق عليها مفهوم النظريات السابقة وعجزت تلك النظريات عن تقديم تفسير علمي وعملي في كيفية تحديد المقدرة الانفاقية لهذه الوحدات لانعدام رأس المال وحتى لو وجد فانه سينفذ بعد مدة معينة وتصبح حينئذ المقدرة مساوية الى الصفر وكذلك لعدم تحقيق هذه الوحدات على إيرادات ذاتية وحتى لو تحقق في بعض الوحدات قد لا يكفي لتغطية النشاط وفي القسم الاخر متحقق بحكم التخصص . والسؤال الذي يثار هنا كيف تستمر هذه الوحدات في النشاط وفق مفهوم الاموال التي تحتاجها الوحدة ، لذا برزت نظرية الاموال المخصصة لتعطي الحل المناسب وفق المنطوق التالي :

( تتحدد المقدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفها ولفترة زمنية معينة ) .

ومن الملاحظ بأن النظرية اعلاه ترتكز على ثلاث عناصر رئيسية هي :

١- الجانب الكمي : اي كمية الاموال المحددة للوحدة من اجل انجاز نشاط معين يؤدي الى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة .

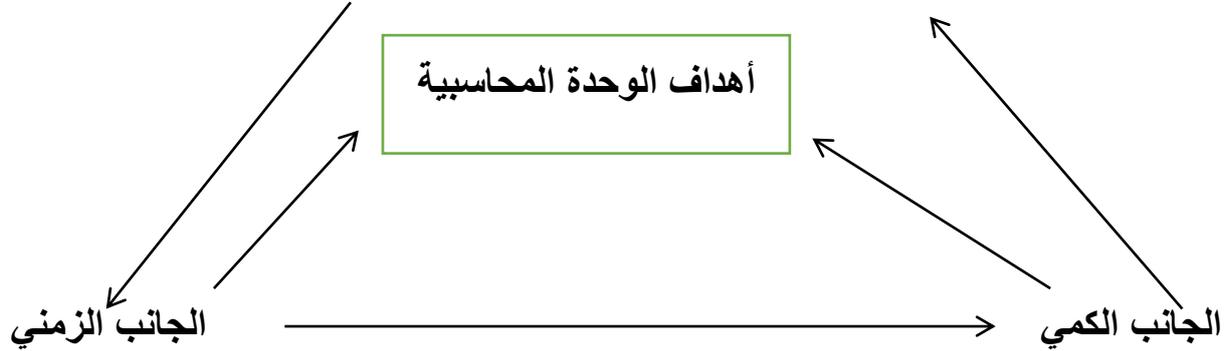
٢- الجانب النوعي : اي تحديد نوع النشاط المطلوب انجازه بالكمية المخصصة من الاموال ، وبما يؤدي الى تحقيق هدف الوحدة .

٣- الجانب الزمني : وهو المدة الزمنية التي تقتضي إنفاق كمية الاموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف .

ويمكن تلخيص الاركان الاساسية لنظرية الاموال المخصصة من خلال الشكل الآتي :

## الجانب النوعي

( هو النشاط المؤدي الى تحقيق الهدف بالكمية المخصصة من الاموال )



الشكل اعلاه يبين الاركان الاساسية لنظرية الاموال المخصصة

أما المفاهيم المحاسبية وفق نظرية الاموال المخصصة فانها تتمثل بالآتي :

- 1- الموجودات : تتمثل بالاموال المخصصة للوحدة المحاسبية
- 2- المطلوبات : القيود أو الشروط المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها .
- 3- معادلة الميزانية : ستكون بالشكل الآتي :

الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها

4- الإيرادات والمصروفات : تمثل الإيرادات التدفقات النقدية الداخلة الى الوحدة المحاسبية ، اما المصروفات فهي تمثل التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية .  
ان نظرية الاموال المخصصة تلائم نشاط الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، وذلك لما تتمتع به هذه النظرية من مزايا أهمها :

- 1- ان نظرية الاموال المخصصة لا تشترط ان يكون للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة ، وهذا ما ينطبق على الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، لكونها تعتمد على الموال التي تحصل عليها من وزارة المالية في تحديد مقدرتها الانفاقية .
- 2- ان هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية ، وهذا ما موجود فعلا في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، حيث انها لا تمتلك رأس مال .
- 3- لا تتطلب هذه النظرية قيام الوحدة المحاسبية بتحقيق ارباح او خسائر في نهاية السنة المالية ، وهذه الخاصية تجعلها أكثر ملائمة مع نشاط الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح .
- 4- الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الاموال المخصصة هو توفير المعلومات للجهات ذات العلاقة عن الأموال المخصصة للوحدة والقيود المفروضة على استخدام هذه الأموال .

٥- أعطت هذه النظرية تعريف واضح ومتكامل للوحدة المحاسبية على انها :

( مجموعة من الاموال المخصصة لانجاز نشاط معين ، ويجب أن يكون استخدام تلك الاموال مقيدا بتحقيق الهدف الذي تأسست من أجله الوحدة )

### العلاقة بين نظرية الاموال المخصصة والمحاسبة الحكومية

- ١- تعتبر الموازنة العامة الاداة الوحيدة لتمثيل نظرية الاموال المخصصة .
- ٢- تستمد الوحدة المحاسبية الغير هادفة للربح قدرتها الانفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا بموجب الموازنة العامة .
- ٣- ليس بإمكان الوحدة الحكومية زيادة تخصيصاتها الواردة في الموازنة العامة بأي نوع من أنواع الايرادات ، او عن طريق الاقتراض .
- ٤- يرتبط استخدام الوحدة الحكومية للتخصصات المعتمدة في الموازنة العامة بالفترة الزمنية المقررة لها ، والتي تكون سنة واحدة .
- ٥- يمكن وضع تحت تصرف الوحدة الحكومية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة الواحدة ، ويطبق ذلك على مشروعات خط التنمية القومية .