

الفصل الخامس

النظريات المحاسبية

وتطبيقها في القطاع

الحكومي

تعريف المحاسبة الحكومية وأهدافها ماهية المحاسبة الحكومية وأهدافها: المحاسبة :

هي مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية، تستخدم كمرشد أو معايير أو مفاهيم للتسجيل والتصنيف والترتيب للبيانات في الدفاتر المحاسبية؛ وذلك لتحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية محددة (عادة سنة) وأيضاً تصوير قائمة المركز المالي في تاريخ معين .

المحاسبة الحكومية :

هي مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية، تستخدم كمرشد أو معايير أو مفاهيم للتسجيل والتصنيف والترتيب للبيانات في الدفاتر المحاسبية؛ وذلك لإنتاج معلومات ذات دلالة موضوعية تحليلية وتجميعية لاتخاذ القرارات وفقاً لمستوياتها الإدارية فيما يتعلق بالآتي :

- التأكد من أن الاعتمادات المالية صرفت في الأوجه المخصصة لها .
- تقييم الأداء الحكومي وفقاً للبرامج الإنمائية .
- متابعة المسار الاقتصادي والقدرة على تصحيحه وفقاً للخطة التي تغطي عدد من السنوات المتتالية والمتصلة .
- توظيف البدائل المتنافسة على الموارد المتاحة .

نظرية المحاسبة الحكومية:

تسمى بنظرية الأموال المخصصة/ نظرية الاعتمادات المخصصة/ نظرية الاعتمادات

.Fund Theory

مفهومها : أن الموارد تصنف في اعتمادات مالية تخصص في أوجه نفقة محددة، على أن تصرف هذه الاعتمادات المالية في أوجه النفقة المخصصة لها وفقاً للقوانين والتعليمات المالية المنظمة لذلك .

معادلة النظرية : الموارد (الاعتمادات المالية) = الاستخدامات (أوجه النفقة المحددة والمقيدة بتعليمات مالية) .

نتيجة النهائية حساب ختامي: صورة فعلية للإيرادات المحصلة والنفقات المنصرفة بموجب التعليمات المالية في نهاية السنة المالية للدولة.

وتهدف المحاسبة الحكومية، بصفة عامة إلى:

1- تقدير ما يتوقع أن تحصل عليه الحكومة، بوحداتها المختلفة، من إيرادات أو ما ينتظر أن تتكبده من نفقات وما تجره من مصروفات، وإثبات ما تحصل عليه الحكومة فعلاً من إيرادات وما يتم إنفاقه فعلاً من مصروفات.

2- إنتاج البيانات اللازمة للتأكد من دقة وسلامة إجراءات تحصيل الإيرادات والتصرف فيها بالطريقة التي تقرر لها، وفي حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية لكيفية التصرف، والحدود التي وضعت له، عن طريق الأشخاص التي منحت لهم سلطة هذا التصرف.

3- دعم نظام رقابة محكم للتأكد من سلامة ممتلكات الدولة وصيانتها.

4- إمداد أفراد المجتمع (سواء كان ذلك بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر لممثلي الأفراد في السلطة التشريعية العليا في الدولة) بما قد يلزم من بيانات لتتبع أنشطة أجهزة الدولة المختلفة، وسواء كان ذلك لأغراض اقتصادية أو اجتماعية أو علمية، أو لمجرد المشاركة في الحقوق العامة لأفراد المجتمع.

5- إمداد الوحدات الحكومية المختلفة بالبيانات التي تساعد في إعداد موازاناتها التقديرية من إيرادات ومصروفات، وبما يمكن من تسهيل عملية إعداد الموازنة العامة للدولة.

هذه هي الأهداف العامة التقليدية للمحاسبة الحكومية، والتي لا تعني في مجموعها من أن تجعل المحاسبة الحكومية قاصرة على كونها إدارة للرقابة المالية والقانونية. وببل وحتى النشاط الحكومي في العصر الحديث، يتميز بالاتساع والشمول ليغطي الكثير من جوانب النشاط الاقتصادي والاجتماعي، ولما كانت حصة الدولة من نواحي النشاط الاقتصادي في تزايد مستمر ، فقد أدى ذلك إلى عدم كفاية وسائل وأساليب المحاسبة الحكومية التقليدية لتوفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء الحكومي وضمان كفاية استغلال الوحدات الحكومية لموارد المجتمع وبذلك وجب تطوير نظم المحاسبة الحكومية والامتداد بأهدافها حتى تصبح قادرة على توفير البيانات اللازمة لتقييم كفاية الأداء الاقتصادي، بالإضافة إلى أهدافها التقليدية الخاصة بتوفير الرقابة المالية والقانونية وتصحيح المسار الاقتصادي وتوظيف البدائل.

الخصائص المميزة للنشاط العام:

المفروض في النشاط العام للجهاز الحكومي أنه لا يهدف إلى الربح، وإنما يهدف إلى تأدية الخدمات العامة لمجموع أفراد المجتمع. يتفق وأهداف تحقيق الرفاهية للجميع. فالخدمات الحكومية الأساسية أمن ودفاع وعدالة، والتي تقوم الحكومة بتوفيرها للجميع، ولو كانت رسوم معينة، لا تهدف أصلاً ولا تنتهي فعلاً بتحقيق أرباح للحكومة.

يترتب على ما تقدم أن الوحدة الحكومية لا يوجد لها رأس مال بالمعنى المحاسبي المعروف لرأس المال (زيادة الأصول عن الخصوم)، ولا يمكن تصوير حساب ختامي للوحدة بالمعنى المحاسبي المعروف لإظهار نتيجة أعمال الوحدة من ربح وخسارة، كما لا يمكن تصوير ميزانية عمومية للوحدة بالمعنى المحاسبي المعروف.

وإذا كنا قد ركزنا على النشاط الحكومي الذي له طبيعة الخدمات والذي لا يهدف لتحقيق الربح، فإن ذلك لا يمنع من أن نشاط الحكومة قد يمتد ليشمل الملكية العامة لبعض وسائل الإنتاج وإدارتها بواسطة أجهزة الدولة. وفي هذه الحالة الأخيرة فإن النشاط الحكومي يعتبر نشاطاً اقتصادياً يطبق عليه (بصورة عامة) المبادئ والإجراءات العامة للمشروعات الاقتصادية التي تهدف لتحقيق الربح

نظرية المحاسبة الحكومية

لكل علم إطار فكري يجمع بين المبادئ والأسس التي يقوم عليها وبين التطبيق العملي لذلك العلم، وهناك علاقة وثيقة بين المبادئ النظرية وبين التطبيق العملي، فكما أن المبادئ أتت أساساً من واقع وطبيعة الأشياء، فإنها تستمد تطورها من هذا الواقع وما يكشف عنه من حاجة إلى مراجعة هذه المبادئ وتطويرها بصورة مستمرة.

ولقد كانت المحاسبة في أول مرحلة تطورها تعتبر فناً تطبيقياً قائماً على مجموعة من القواعد التي ينبغي على المحاسبين اتباعها أثناء تأديتهم لأعمالهم وكانت هذه القواعد أشبه ما تكون بالعرف المحاسبي.

غير أنه أمكن بعد ذلك للمحاسبين تضييق وتحديد هذا العرف وتحديد مجالاته ووضع مبادئ علمية وأصول نظرية وأساليب فنية يمكن من خلالها تأدية الوظائف المتوقعة من هذا العلم بحيث أصبح من الممكن في النهاية القول بوجود نظرية للمحاسبة ترتبط بالنظريات الأخرى لسائل العلوم.

هذا وقد تمخض الفكر المحاسبي عن نظريات يمكن استخدامها في إلقاء الضوء على طبيعة النشاط المالي والاقتصادي من حيث تحليل طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأرباح وكذلك التكييف القانوني للوحدة المحاسبية وهذه

النظريات من بينها:

- أ- نظرية أصحاب المشروع.
- ب- نظرية الشخصية المعنوية Accounting Entity.
- ج- نظرية الأموال المخصصة.

وتعتبر نظرية الأموال المخصصة هي أكثر هذه النظريات ملاءمة لتفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري فإننا سنقوم بسرد الأسس والمقومات التي تستند إليها هذه النظرية فيما يلي:

1- تفترض هذه النظرية أن هناك مجموعة من الموارد والإمكانات الاقتصادية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى وحدة إدارية ما. لاستخدامها في تحقيق أهداف أنشئت من أجلها هذه الوحدة.

2- أن هذه الوحدة الإدارية تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند استخدام هذه الموارد.

3- الإيرادات والمصروفات هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدها الحكومة وخصصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أنشئت الوحدة.

4- الوحدات الإدارية لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة.

3. لا يوجد للوحدة رأس مال قابل للحركة سواء بالزيادة أو النقص وإنما يخصص للوحدة مجموعة اعتمادات مالية باختلاف البرنامج المستهدف ومن ثم فإن الفرق بين الإيرادات والمصروفات سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز يرحل للخزانة العامة في نهاية كل فترة مالية.

1- ينبغي أن يعمم النظام المحاسبي بحيث يراعى ما يلي:

أ- إظهار الميزانية التقديرية للوحدة، وهي التي يمكن من خلالها التعرف على النشاط المرجو تحقيقه والاحتياجات المالية المعتمدة له.

ب- حسابات فعلية توضح ما تم تنفيذه فعلاً من هذا النشاط المستهدف ومن ثم فينبغي معرفة الإيرادات المقدره والإيرادات الفعلية ومعرفة المصروفات المقيدة والمصروفات الفعلية والفرقات الناتجة عن التطبيق الفعلي.

ويمكن تخلص ما س، ص في أن الوحدة الإدارية من وجهة نظر المحاسبين هي مجموعة من الأموال والموارد النقدية التي تخصص لتأدية مهام محددة، ومن ثم فإن الأسلوب المحاسبي المناسب هو ذلك الأسلوب الذي يسعى إلى تحقيق رقابة على تحصيل وإنفاق الأموال العامة بمعنى أن مهمة الإدارة المحاسبية هي مهمة إحصائية رقابية تعتمد على مراجعة التقارير الدورية التي تعده الوحدة الإدارية على فترات منتظمة.

مبادئ نظرية المحاسبة الحكومية

المبادئ العامة لحسابات الحكومة:

تقوم المحاسبة الحكومية على مجموعة من المبادئ والقواعد العامة، ولعل أشمل قائمة بهذه المبادئ تلك التي وضعتها اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1951، وهي تنقسم إلى مجموعتين هما المبادئ والإجراءات.

أ- المبادئ: وضعت اللجنة المذكورة أربعة عشر مبدءاً يقوم عليها النظام المحاسبي للوحدات الحكومية كالآتي:

1- يجب أن يكن النظام قادراً على توضيح ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة.

2- إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات ولكن ينبغي على المحاسبة الحكومي لفت النظر إلى مثل هذه الخلافات واقتراح التعديلات الملائمة.

3- يجب أن يقوم نظم حسابات الحكومة على أساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعالة على المصروفات والإيرادات (يومية عامة - أستاذ عام - أستاذ مساعد).

4- في حدود القانون ومتطلبات الإدارة المالية ينبغي العمل قدر الإمكان على الإقلال من عدد الاعتمادات حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي.

5- يمكن تقسيم الاعتمادات إلى:

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

هذا ويجب تقسيم الاعتمادات طبقاً لاحتياجات الوحدة الإدارية بحيث يتمشى
التقسيم مع التبويب والتصنيف المتبع في الموازنة العامة للدولة.

6- يجب أن يتوفر لكل اعتماد مجموعة متوازنة من الحسابات ويجب أن
يراعى أن تكون تلك الحسابات قادرة على إعطاء صورة واضحة عن
فروع النشاط المتعلقة بنود الاعتماد بالإضافة إلى بيان مدى الالتزام
بالقوانين والتعليمات المالية والإدارية.

7- ينبغي التفرقة بين الحسابات المختصة بالأصول المتداولة وتلك التي تتعلق
بالأصول الثابتة، كما يجب التفرقة بين مجموعة الحسابات التي تخص
بالخصوم المتداولة وتلك التي تخص بالخصوم طويلة الأجل. وباستثناء
الاعتمادات الخاصة برأس المال العامل والوصاية والهيئات والمؤسسات
العامة فإنه لا يجوز كمبدأ عام أن تحتوي نفس مجموعة الحسابات على
كل من الأصول الثابتة والمتداولة معاً. كما يجب إنشاء مجموعة من
الحسابات تخص بإظهار الخصوم طويلة الأجل مثل السندات
والالتزامات المتعلقة بها ويستثنى من ذلك اعتمادات الإيرادات مقابل
منفعة خاصة واعتمادات الهيئات والمؤسسات العامة.

8- يتم تقويم الأصول الثابتة على أساس التكلفة الفعلية وقت الحصول
على الأصل أو على أساس التكاليف التقديرية في حالة عدم توفر
البيانات الخاصة بالتكاليف الفعلية أو على أساس القيمة التقديرية إذا لم
يتم الحصول على الأصل عن طريق الشراء كما لو كان قد تم الحصول
على الأصل عن طريق الهدية.

9- لا يحتسب استهلاك الأصول الثابتة العامة ما لم يكن قانوناً حجز المبالغ النقدية اللازمة لاستبدالها غير أن هذا لا يمنع من احتساب الاستهلاك بياناً دون قيده في الدفاتر المحاسبية وذلك للاستفادة منه في أغراض أخرى مثل احتساب تكلفة الخدمة المؤداة مثلاً.

10- ينبغي أن تكون الحسابات قارة على توفير البيانات اللازمة لأحكام الرقابة المالية والإدارية على عناصر الإيرادات مع ضبط الإنفاق ويتم ذلك عن طريق توفير بيانات تقديرية وفعلية عن المصروفات والإيرادات وإجراء المقارنة بين ما كان مقدراً وما تم فعلاً لمعرفة الانحرافات وحصرها ومعالجتها ويكون ذلك في شكل قوائم وتقارير.

11- أوصت اللجنة بإتباع أساس الاستحقاق في قيد الإيرادات والمصروفات الحكومية كلما كان ذلك ممكناً، وهذا يستدعي بطبيعة الحال تكوين مخصصات كافية لمواجهة الإيرادات المشكوك في تحصيلها.

12- يجب تقسيم الإيرادات طبقاً لمصادرها من ناحية، وطبقاً للاعتمادات المخصصة لها من ناحية أخرى، كما يجري تقسيم المصروفات طبقاً لكل من الاعتمادات الخاصة بها وطبيعتها ووظيفتها والغرض منها والنشاط الذي تخصه، ومن ناحية أخرى يجب أن يكون التقسيم لكلا الإيرادات والمصروفات موحداً وملزماً لجميع الوحدات الحكومية.

13- يجب أن يقوم النظم المحاسبي على أساس موحد من المصطلحات والحسابات والقوائم والتقارير سواء كان ذلك عند إعداد موازنة

الدولة أو عند إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير عن نشاط
الوحدة.

ب - الإجراءات: اقتрحت اللجنة ثمانية إجراءات هي:

- 1) يجب تركيز مسؤولية الإشراف على مجموعة الحسابات وإعداد التقارير تحت سلطة شخص واحد.
- 2) من الأهمية بمكان التزام كل وحدة بإعداد موازنتها طبقاً للتبويب والتصميم الموحد حتى يتسنى استغلال الموارد المالية المتاحة استغلالاً حسناً.
- 3) يجب تسجيل الارتباطات خصماً على حسابات الاعتمادات الخاصة بها في الوقت الذي يتم فيه توقيع العقود أو إصدار أوامر التوريد وذلك دون انتظار إتمام عملية التوريد.
- 4) يجب تسجيل المستودع في مجموعة السجلات الإحصائية البيانية كما يجب إجراء جرد دوري لهذه الموجودات وعلى الأقل مرة كل سنة ومقارنة الجرد الفعلي بالأرصدة الدفترية الظاهرة في الدفاتر الإحصائية وفي حسابات المراقبة الإجمالية التي تنصح اللجنة باستخدامها.
- 5) إذا باشرت الحكومة نشاطاً اقتصادياً فإنه يجب تطبيق مجموعة من الأسس والقواعد والإجراءات المحاسبية التي تناسب هذا النشاط والتي تتلاءم مع تلك المطبقة في المشروعات الخاصة.
- 6) ينبغي إعداد تقارير مالية شهرياً على الأقل بحيث توضح المركز المالي للحسابات المعدة على أساس تقديري بالإضافة إلى بيانات أخرى لازمة لإحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات المالية كما يجب إعداد تقرير سنوي ينشر على الجمهور.
- 7) يجب أن تكون التقارير معدة على أسس موحدة.

هذه	تنفيذ	الحكومية
الموازنة تشمل على	عن الأهداف حسب	المسؤلة
برامج	النظر عن الوحدات التنظيمية	عملية
مشروعات ونشاطات	وساعات العمل ومواد	الإنفاق
جديدة	التي قد تستخدم لتنفيذ البرامج	
أم مشروعات ونشاطات	يهيى اتخاذ القرارات	
قائمة		
فعلا		

هدف الموازنة	تحقيق الرقابة المالية والتشريعية لتأكد من تحصيل الإيرادات وفقا للقوانين ثم إنفاقها المخططة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها	توفير معلومات تساعد الإدارة على استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية والخدمات الإدارية وتحقيق الرقابة	أداة للتخطيط القومي الشامل وتوفير المعلومات اللازمة لتخطيط الخدمات الإدارية وتحقيق الرقابة	توضيح وبيان جميع النشاطات التي تقوم بها ومدى جدواها والمبالغ اللازمة لها والمبررات والأسباب المتعلقة بذلك أي تتطلب الدراسة الانطلاق من البدء (الصفر)
أسس التبويب	الأساس الإداري الأساس النوعي	التبويب الاقتصادي أو الأساسي الإداري أو النوعي	التبويب حسب البرامج والأنشطة والاقتصادي والإداري والنوعي	التبويب الإداري المنظم الاقتصادي والوظيفي
القواعد العامة لإعداد الموازنة	الوضوح والعمومية والشمولية والوحدة والدقة والتوازن	المرونة والعمومية والشمولية والوحدة والتوازن	المشاريع تتطلب عدد متصل ومتتالي من السنوات وهناك خروج عن قاعدة التوازن	قاعدة الوحدة السنوية

مقارنة النظرية بالنظريات الأخرى .

أولاً: نظرية الملكية الشخصية:

وقد يطلق على هذه النظرية نظرية الملكية المشتركة أو الجماعية، وهي تعتبر من أقدم النظريات المحاسبية، إذ تعالج العمليات المالية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص التي تقوم على الاعتبار الشخصي.

ويرى أصحاب هذه النظرية أن المشروع أو الشركة ما هي إلا ملك جماعي للمساهمين فيه، وعليه فإن شخصية المشروع أو الشركة ما هي إلا شخصية ملاك المشروع، فوفاً لهذه النظرية نجد أن المحاسبة تركز على مالك أو ملاك المشروع أكثر من تركيزها على المشروع نفسه الأمر الذي يعني اعتبار موجودات المشروع ملكاً لصاحب أو أصحاب المشروع وإن مطلوبات المشروع التزام على صاحب أو أصحاب المشروع.

إن معادلة الميزانية وفق مفهوم النظرية هي:

صافي حقوق الملكية (القيمة الصافية) =

إجمالي الموجودات - إجمالي المطلوبات

وفي ظل هذه النظرية فإن الإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية بعكس المصاريف تؤدي إلى إنقاص القيمة بمعنى أن الربح سيؤدي إلى زيادة الثروة ورأس المال وأن الخسارة ستؤدي إلى عكس ذلك تماماً، وللتوصل إلى الربح أو الخسارة تستخدم المعادلة التالية:

الربح أو الخسارة =

حقوق أصحاب المشروع في نهاية الفترة المالية - حقوق أصحاب المشروع في بداية الفترة المالية

ولما كان الهدف الأساسي للمشروع هو زيادة ثروة أصحابه فإن اهتمام وتركيز المحاسبة الأساسي في هذا المجال ينصب على قياس الموجودات والمطلوبات باعتبارها وسيلتان

مناسبتان لقياس التغيرات في الثروة الشخصية لأصحاب المشروع، كما أن رأس المال يعتبر العنصر الأساسي في حقوق الملكية وتوفير المعلومات عنه وتنميته هو المحور الأساسي لهذه النظرية.

وتعتبر الإيرادات والمصروفات وفق النظرية في المنشآت بمثابة عناصر موجبة وسالبة. فالإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية للمنشأة، والمصروفات تؤدي إلى نقص القيمة الصافية للمنشأة.

وتعتبر الإيرادات والمصروفات وفق النظرية في المنشآت بمثابة عناصر موجبة وسالبة. فالإيرادات تؤدي إلى زيادة القيمة الصافية للمنشأة، والمصروفات تؤدي إلى نقص القيمة الصافية للمنشأة.

وإن أصول المنشأة تعتبر ملكاً لمجموع الشركاء وليس للشركة نفسه وإن الخصوم ما هي إلا التزامات على المشروع أو الشركة.

ثانياً: نظرية الشخصية المستقلة:

ظهرت هذه النظرية مع بداية القرن العشرين نظراً لظهور الحاجة إلى مشروعات اقتصادية كبيرة، ونظراً للتغير الكبير في مفهوم المشروع وإدارته المستقلة عن ملاكه وبالتالي ركزت هذه النظرية على المشروع ذاته باعتباره شخصية مستقلة ذات كيان مادي ومعنوي بعكس النظرية السابقة التي ركزت على أصحاب المشروع.

وتقوم هذه النظرية على القواعد التالية:

1. إن ملكية الشركات ملك للشركة وليس للشركاء، وعليه فإنه لا فرق بين مالك الشركة وائتي الشركة حيث أنهم جميعاً في حكم المستثمرين، كل يقدم أمواله لاستثمارها في الشركة رغبة في تحققي عائد من هذه الأموال.

2. إن العلاقة التعاقدية بين الشركاء أو المساهمين في الشركة أو المشروع ليست هي الجوهر في ذلك المشرع، بل هي الأصول أو الأموال التي يقدها الشركاء والدائنين معاً.

3. الإيرادات والمصروفات: تتكون الإيرادات في المشروع من مجموع القيم التي تستحق له على الغير، والمصروفات هي تكلفة الحصول على تلك الإيرادات.

4. صافي الربح للمشروع = الإيرادات = المصروفات.

5. الميزانية هي جملة أصول المنشأة = جملة التزاماتها ووفقاً لهذه النظرية فإن رأس مال المشروع يتكون من المساهمين إضافة إلى الدائنين ويعتبر كلا الطرفين مستثمرين في المشروع ويحرصان على نجاحه وبناءً عليه فإن معادلة الميزانية هي: الموجودات المطلوبة بما فيها رأس المال.

فهذه الموجودات تعتبر ملكاً للمشروع وليس لأصحاب المشروع وإن المطلوبات تمثل التزامات على موجودات المشروع وتقسم هذه الالتزامات إلى

مجموعتين رئيسيتين هما:

أ- حقوق المساهمين.

ب- حقوق الدائنين.

وتبعاً لهذه النظرية فإن الهدف الرئيسي للمشروع هو إنتاج الدخل، الأمر الذي أدى بالحاسبة إلى التركيز على تحديد الدخل المتاح للمستثمرين (مساهمين ودائنين) باستخدام قائمة الأرباح والخسائر.

ونظراً لأنه الوحدات الحكومية الإدارية لا تهدف إلى تحقيق الربح وبالتالي عدم وجود رأس مال يسعى إلى استغلاله نلاحظ إن هذه النظرية والتي سبقتها فشلت في تشغيل وقياس وإظهار الوحدة الإدارية الحكومية.

ثالثاً: نظرية الأموال المخصصة:

نظراً لاختلاف طبيعة الأنشطة التي تولها الوحدات الحكومية وأهدافها عن تلك الأنشطة التي تمارس في قطاع الأعمال والمنشآت التجارية الخاصة ونظراً لأن الوحدات الإدارية الحكومية لا تتميز كغيرها من الوحدات الاقتصادية الخاصة بشخصية معنوية مستقلة، فإن نظرية الملكية ونظريات الشخصية المعنوية أو الاجتماعية

ونظريات الوكالة والقائد تعتمد على هذه الخاصية لم تعد تلائم طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية الحكومية وظروف العمل بها وطرق تمويلها، حيث تعتمد الوحدات الحكومية في الحصول على مواردها على المصادر المحددة لها قانون في الموازنة العامة وتخصيص هذه الموارد أو الاعتمادات لاستخدامها في الأغراض المحددة لها، ومن هذا ظهرت نظرية الأموال المخصصة لتلائم الوضع في هذه الوحدات.

مفهوم نظرية الأموال المخصصة:

يعتمد المفهوم العام لنظرية الأموال المخصصة على أساس أنه في كثير من الأحيان يتم جانب من الموارد في شكل اعتماد محدد لغرض تأدية نشاط معين أو وظيفة معينة أو مجموعة من الأنشطة، وفي هذه الحالة يمكن أن يطلق على هذا القدر من الموارد المخصصة لفظ (مال مخصص) أو (اعتماد لغرض معين) وهناك تعريف شامل لهذه النظرية:

أنه يمكن النظر إلى كل مال مخصص على أنه وحدة مالية ومحاسبة مستقلة ذات مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً، والتي تسجل الموارد النقدية وغيرها إلى جانب الالتزامات أو الارتباطات والعقود والاحتياطات والحقوق، أي أنه يمثل في نفس الوقت مجموعة من الموارد والحقوق المرتبة عليها والمخصصة لأداء نشاط معين أو تحقيق هدف محدد في ظل القيود واللوائح والقوانين الخاصة والتي تحكم استخدام هذه الموارد، أي أن مفهوم الأموال المخصصة ينطبق على اعتمادات الوحدة الإدارية الحكومية، فالاعتماد الذي ربط في الموازنة العامة لمقابلة هدف معين أو نشاط محدد إنما بمثابة مال مخصص للأفناق على هذا الهدف أو النشاط في حدود اللوائح والقوانين المعمول لها في بلد معين والسلطة التنفيذية هي المسؤولة عن إنفاق هذا المال.

وهناك تعريف آخر لهذه النظرية يقول: "تعتبر الأموال وحدة محاسبية مستقلة لها مجموعة دفاتر محاسبية متوازنة تسجل الموارد النقدية وغيرها إلى جانب الالتزامات والعقود والاحتياطات والحقوق والتي تخصص لغرض أداء أنشطة معينة أو تحقيق أهداف معينة وفقاً للقوانين والأنشطة.

وتختلف هذه النظرية عن سابقتها من حيث أنه تقلل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة، كما أن تعريفها للوحدة المحاسبية يعتبر أكثر شمولاً من النظريات السابقة.

وتقوم هذه النظرية على المفاهيم الآتية:

1. الأصول: هي مجموعة الموارد التي تخصص لتحقيق أهداف معينة في الوحدة المحاسبية.
2. الخصوم: هي القيود التي تفرض على استخدام الأصول في الوحدة المحاسبية.
3. الإيرادات والمصروفات: هي التدفقات النقدية من وإلى الوحدة الإدارية، وبما أن الوحدات الإدارية الحكومية لا تهدف إلى تحقيق ربح بل إلى تقديم عامة للمواطنين، فإن الإيرادات والمصروفات تجمع في كشف واحد لتحقيق مبدأ التوازن بينهما.
4. معادلة الميزان طبقاً لهذه النظرية تصبح كالتالي:
موارد الوحدة (الأصول) = القيود المفروضة عليها (الخصوم).

الإطار العام للمبادئ التي تحكم المحاسبة الحكومية

وأوجه الشبه والاختلاف مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

تعتمد المحاسبة الحكومية على مجموعة من المبادئ العامة Principles ، ومجموعة من الإجراءات النمطية Standard Procedures، كما أنها تعتمد جزئياً على التطور التاريخي وما جرى عليه العرف المحاسبي في المحاسبة عن النشاط العام. ويهمننا في ذلك المبحث أن نتعرف على أوجه الشبه والاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها في المحاسبة الخاصة وبين المبادئ والإجراءات التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية. ومن دراستنا لخصائص النشاط الحكومي نجد أن التكييف المحاسبي للوحدة الإدارية الحكومية يختلف عن التكييف المحاسبي للوحدة المحاسبية بمعناها المتعارف عليه، ونستطيع أن نتصور وجود اختلافات جوهرية في مبادئ وإجراءات النوعين من المحاسبة، وهو ما نستعرضه فيما يلي:

أولاً: مبدأ الوحدة المحاسبية:

تقوم المحاسبة المالية على أن المشروع له شخصية معنوية- سواء كانت طبيعية أو اعتبارية- مستقلة عن شخصية ملاك المشروع. وهدف المحاسبة المالية التقليدي لهذه الوحدات التي تزاوّل نشاطاً اقتصادياً هو المحافظة على رأس المال المستثمر عن طريق زيادة قيمة أصول المشروع والتي يأتي عن طريق تحقيق الإدارة للأرباح.

أما الوحدات الإدارية الحكومية فأهم ما يميزها هو اختفاء الشخصية المعنوية والتي تتميز بها الوحدات الاقتصادية، ويمكن تعريف الوحدة الإدارية بأنها (خلية من مجموع الخلايا التي تكونها وزارة الخزانة بمختلف الوزارات والمصالح، بهدف تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وتحت إشراف وزارة المالية. فالوحدة الإدارية الحكومية لا تمتلك أصولاً تستغلها في تحقيق إيرادات، ولا يترتب على نشاطها التزامات. ومن ثم فإن هدف المحاسبة عن هذه الوحدات الحكومية هو الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة من ناحية، والرقابة على الصرف من الاعتمادات المالية في الحدود الواردة بالميزانية العامة من ناحية أخرى.

وهذا التطور في التكييف المحاسبي للوحدات الحكومية، نشأ مع التطور في نظريات المحاسبة المتعلقة بمفهوم الوحدة المحاسبية وهذه النظريات نستعرضها بإيجاز كالتالي:

(أ) نظرية الملكية المشتركة Proprietary Theory:

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر. وهو وقت كانت تسود فيه المشروعات الفردية وشركات الأشخاص. فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع، وشخصية ملاك المشروع فكانت الأصول ملكاً لصاحب المشروع والخصوم التزامات عليه، وكان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع، وبالتالي فإن إيرادات المشروع ونفقاته كانت تمثل عناصر موجبة أو سالبة لحساب رأس المال (أو حقوق صاحب المشروع) فإن زادت العناصر الموجبة عن السالبة كانت النتيجة زيادة في رأس المال

(ربح). وبالعكس إذا زادت العناصر السالبة عن الموجبة كانت النتيجة نقص راس المال (خسارة).

وعلى ذلك فإن نتيجة الأعمال عن فترة معينة كانت تقاس بطرح حقوق صاحب المشروع في أول الفترة من حقوق صاحب المشروع في نهاية الفترة.

(ب) نظرية الشخصية المعنوية المستقلة Accounting Entity: أو مبدأ الوحدة المحاسبية:

مدلول هذا المبدأ أن ملكية المشروع الذي تقوم المحاسبة بتسجيل علمياته تتمثل في شخصية وهمية أو معنوية Fictional Being. وقد ظهر هذا المبدأ مع بداية القرن العشرين وضخامة الاستثمارات في المشروعات الصناعية. وهذا المبدأ شبيه بنظرية الشخصية المعنوية التي أضافها القانون على شركات المساهمة، ولكن الفارق أن المبدأ في المحاسبة يمتد ليشمل أي مشروع من المشروعات تقوم المحاسبة بتسجيل نشاطه. ففي حالة المشروع فإن المحاسب يفكر في المشروع أو الوحدة المحاسبية كمالكة للأصول بالرغم من أنه من الناحية القانونية فإن هذه الملكية تكون لصاحب المشروع **(شخص حقيقي أو طبيعي). وطبقاً لهذا المبدأ فإن:**

1- الأصول تعتبر ملكاً للمشروع وليس لصاحب المشروع (صاحب المشروع له حقوق على هذه الأصول)، والخصوم التزامات على المشروع.

2- أرباح وخسائر المشروع ليست أرباح وخسائر الملاك سواء كانوا حملة أسهم، أو شركاء متضامنين، أو مالك فردي. فهؤلاء الملاك لهم حقوق على أصول المشروع تتوقف على نوع ملكيتهم. فالأرباح والخسائر ننظر إليها على أنها أرباح وخسائر للمشروع. وطبقاً لهذا المبدأ فإن أرباح المشروع ينظر إليها على أنها زيادة في صافي أصول المشروع، والخسائر ننظر إليها على أنها نقص في أصول المشروع نتيجة النشاط الاقتصادي الذي يزاوله المشروع وعليه فنحن نفكر في نتائج أعمال المشروع كتغير في صافي أصوله بدلاً من أن نفكر فيها

كتغيير في حقوق أصحاب المشروع. ويرتبط بهذا المبدأ ضرورة تسجيل النفقات التي تصور مجهودات المشروع في إنتاجه للسلع والخدمات، وتسجيل الإيرادات التي تمثل بيع المشروع للوحدات المنتجة مع السلع والخدمات، واستخلاص نتيجة الأعمال عن فترة معينة بمقابلة الإيرادات عن هذه الفترة بالنفقات المتعلقة بها (مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات The Principle of Matching).

نظرية الأموال المخصصة Fund Theory:

كما سبق ذكره فإن نظرية الشخصية المعنوية لا تتلاءم مع طبيعة النشاط للوحدات الحكومية الإدارية. وكان نتيجة ذلك ظهور نظرية ثالثة هي نظرية الأموال المخصصة. ومدلول هذه النظرية هو أن تخصص مجموعة من الموارد لتأدية نشاط معين، ويكون استخدام هذه الموارد مقيداً بالغرض الذي تخصص من أجله.

(1) فيستخدم لفظ موارد أو اعتمادات للتعبير عن الأموال التي تخصص لتحقيق غرض معين.

(2) ويستخدم لفظ استخدامات للتعبير عن الأنشطة التي تنفق فيها هذه الموارد وفقاً للقيود التي تفرض على استخدامها.

(3) أما الإيرادات والمصروفات طبقاً لهذه النظرية فهي تعبر عن التدفقات المالية من وإلى الوحدة الإدارية.

فالإيرادات العامة ليس مصدرها مجهودات الوحدة الإدارية في الإنتاج والبيع، ولكن مصدرها تفرضه الدولة من ضرائب ورسوم وإتاوات. والمصروفات لا تمثل تكلفة مجهود الوحدة في سبيل الحصول على إيراد، ولكنها مجموعة من الموارد التي تعدها الدولة للإنفاق منها على الخدمات العامة وفقاً للقوانين واللوائح المالية

والمنشورات والتعليمات الحكومية. ومن ثم فلا يوجد ارتباط بين ما تحصله الوحدة الإدارية من إيرادات، وبين ما تقوم بصرفه من اعتمادات. فالوحدة الإدارية تودع ما تحصله من إيرادات بالخزانة العامة للدولة وتسحب ما يلزمها من أموال للإنفاق العام من الاعتمادات التي تودعها وزارة المالية لحسابها بالبنك المركزي.

وبذلك يمكن أن نضع السمات الرئيسية للوحدة الإدارية الحكومية **من وجهة نظر المحاسبة الحكومية:**

(1) ليس لهذه الوحدة شخصية معنوية مستقلة فنشاطها ليس مستقلاً ، ولكنه نشاط مرتبط بالعمليات المالية لوزارة المالية.

(2) لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدة، ولكن نشاط الوحدة يعتمد على الموارد النقدية المتجددة سنوياً والتي تحددها تقديرات ميزانية الدولة.

(3) إن إيرادات ومصروفات الوحدة عبارة عن تدفقات مالية من وإلى الوحدة.

ولذلك نجد أن مهمة المحاسبة عن هذه الوحدات تتمثل في الآتي:

1- مهمة رقابية هدفها المحافظة على المال العام تتمثل في التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي باستخدام دفاتر إحصائية تصمم بحيث تلائم طبيعة النشاط الحكومي، وإثبات حقوق الحكومة ومجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، وابتاع قواعد المراقبة الداخلية، ومراجعة التقارير الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية على فترات منتظمة بهدف التحقق من قانونية التصرف للوحدات الحكومية.

2- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب والمساعدة في إعداد الميزانيات العامة للسنوات المقبلة.

ثانياً: أساس الاستحقاق والأساس النقدي:

كما هو معروف فهناك أكثر من طريقة لاحتساب المصروفات والإيرادات التي تخص الفترة المالية. ونستعرض هنا هذه الطرق لتتعرف على أنسبها في المحاسبة عن إيرادات ومصروفات الوحدات الإدارية.

أ. أساس الاستحقاق أو قاعدة الربح المكتسب Acoural Basis:

ومفهوم هذه القاعدة أن المحاسب يأخذ في اعتباره جميع المستويات اللازمة الخاصة بالمصروفات والإيرادات عن المستحقات عن الفترة المالية، وكذلك عن

المقدمات الخاصة بمدد تالية ، وسواء تم التحصيل أو السداد الفعلي خلال هذه الفترة أو فترات أخرى. وإذا أخذنا بهذه القاعدة في المحاسبة عن إيرادات مصروفات الوحدة الإدارية فمعنى ذلك تطبيق لنظرية الشخصية المعنوية عليها ، وهو ما يتناقض مع ما سبق شرحه سابقاً في التكييف المحاسبي للوحدة الإدارية.

ومن أهم العيوب التي يمكن أن توجه إلى هذه الطريقة إذا طبقت على حسابات الحكومة أنها تؤدي إلى بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات ويجعل من الصعب الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب، وللمساعدة في إعداد الميزانية العامة المقيلة.

بـ الأساس النقدي أو قاعدة الربح النقدي Cash Basis:

ومفهوم هذه القاعدة أن التحصيل الفعلي يعتبر الأساس لإثبات الإيراد في الدفاتر ، والإنفاق الفعلي يعتبر الأساس لإثبات المصروفات. فتجعل حسابات النتيجة مدينة بجمع المصروفات التي دفعت نقداً خلال الفترة المالية، ودائنة بجميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال هذه الفترة، فالعبرة في التسجيل هو التحصيل والدفع النقدي الفعلي دون الأخذ في الاعتبار ما قد يكون مستحقاً من المصروفات أو الإيرادات، أو ما قد يكون دفع مقدماً من المصروفات أو قبض مقدماً من الإيرادات.

وبتطبيق هذه القاعدة على حسابات الحكومة فإن حساب الإيرادات للوحدة سوف يمثل الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة، وحساب المصروفات يمثل المصروفات التي دفعت خلالها سواء أكان ما تم تحصيله يخص عمليات هذه السنة بالذات أو يخص السنة القادمة. ومن ثم فإن الحساب الختامي للدولة سوف يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزائن العامة خلال السنة المالية.

ويعاب على هذه الطريقة أنها تفقد المحاسبة الحكومية وظيفة من أهم وظائفها الرقابية. فالحساب الختامي باقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة

سوف لا يظهر مدى ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية خلال السنة. كما أن هذه الطريقة لا تمكن من إجراء المقارنات بين السنوات المتتالية بسبب تداخل أنشطتها مع بعضها البعض نتيجة عدم الفصل بين إيرادات ومصروفات كل سنة على حدة.

إلا أن هذه الطريقة تتميز ببساطتها والحصول على النتائج سريعاً حيث يمكن بواسطتها إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي سريعاً مما يساعد على فعالية الرقابة المالية، ويساهم في إعداد تقديرات الميزانية الجديدة. ويمكن الرد على انتقاد تداخل أنشطة السنوات المتتالية بأن المستحقات من المصروفات أو الإيرادات التي تنتقل إلى كل سنة تعوض إلى حد كبير مع المستحقات التي تنتقل منها إلى السنوات التالية:

ج- الأساس المشترك أو القاعدة المشتركة بين الربح النقدي والربح المكتسب Accrual-Cash Basis:

وطبقاً لهذه الطريقة تظهر في الحسابات الختامية جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال الفترة المالية، ويظهر في الجانب المدين المصروفات التي دفعت نقداً ولكن بعد إجراء جميع التسويات الجردية اللازمة الخاصة بالمصروفات المستحقة عن المدة، والمصروفات المدفوعة مقدماً عن مدد تالية، أي أننا نتبع قاعدة الربح النقدي بالنسبة لعناصر الإيراد، وقاعدة الربح المكتسب بالنسبة لعناصر المصروفات.

هذا وإن كان الأساس في أغلب حسابات الحكومة هو الأساس النقدي، إلا أننا نجد في بعض الحالات تأخذ بالأساس المشترك. فطبقاً للأساس النقدي البحت تعد تقديرات الميزانية على أساس تدفقت نقدية من وإلى الوحدات الإدارية، ويعد الحساب الختامي على نفس الأساس وبحيث يوقف التصرف في الاعتمادات الباقية بالوحدات الإدارية في نهاية السنة المالية ولا ينتقل منها شيء إلى السنة التالية إلا أن وزارة الخزانة تجيز في بعض الحالات ترحيل بعض الاعتمادات الباقية إلى سنة التالية

عن طريق تعليلها بحسابات الأمانات، وفي ذلك إتباع للأساس المشترك، وخروج على الأساس النقدي.

ثالثاً: سنوية المصاريف

وطبقاً لهذا المبدأ يعتبر كل ما ينفق خلال الفترة المالية من مصروفات تلك الفترة، وبصرف النظر عن الهدف من الإنفاق أو ما يترتب عليه من نتائج. أما الموارد المالية للدولة فتجد سنوياً وتستخدم في الأغراض المخصصة لها، بصرف النظر عن الهدف من الإنفاق أو نتائجه. فالإيرادات العامة تقابل بالمصروفات العامة على أساس سنوي وبصرف النظر عن مصدر الإيرادات أو الهدف من المصروفات ولا يوجد علاقة سببية بين مختلف الإيرادات ومختلف المصروفات (عمومية الإيرادات والمصروفات العامة).

ويترتب على سنوية المصروفات العامة، وتجدد الموارد العامة سنوياً عدم وجود أو عدم الحاجة إلى رأس مال مستمر بغرض مزاوله النشاط الحكومي. فالمحاسبة الحكومية- بخلاف المحاسبة التجارية- لا تهدف إلى المحافظة على رأس المال أو قياس نتائج النشاط، ولكنها أساساً أسلوب رقابي وإحصائي لغرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات العامة والمصروفات العامة.

رابعاً: التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية ومبدأ الاستهلاك

لا مجال في المحاسبة الحكومية للتفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية، فكل المصروفات- سواء المتعلقة منها بنشاط جاري إداري أو نشاط استثماري- تقفل في نهاية السنة المالية في الحسابات الختامية. ولا تسجل بحسابات الحكومة الرئيسية بيانات عن أصول ثابتة، بل تثبت هذه الأصول بيانياً في مجموعة من الدفاتر الإحصائية. ومن الناحية الإحصائية أيضاً، قد نجد تبويب الميزانية بحيث يسمح بخصم المصاريف الجارية من أبواب خاصة بها، وتخصم المصاريف الاستثمارية من أبواب أخرى.

النظرية التي تعتمد عليها المحاسبة الحكومية

يعتبر مفهوم المحاسبة الأساس الذي يحكم الإطار العام لنظرية المحاسبة، حيث يختلف تفسير هذا المفهوم باختلاف طبيعة التكييف القانوني للوحدة المحاسبية، لذلك ساد في الفكر المحاسبي ثلاث نظريات أساسية لتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية يمكن عرضها وفقاً للتطور التاريخي لظهورها على النحو التالي:

- 1) نظرية الملكية. The Proprietary Theory
- 2) نظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة. The Entity Theory
- 3) نظرية الأموال المخصصة. The Fund Theory

وقد فسرت كل من النظريات طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والأرباح والخسائر في الوحدات المحاسبية، حيث تأثرت هذه النظريات في تفسيرها وتحليلها بالطبيعة القانونية التي تحكم الوحدة المحاسبية وكذلك طبيعة النشاط الإقتصادي لها.

أولاً: نظرية الملكية:

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر عندما كانت المنشآت السائدة في ذلك الوقت تأخذ شكل المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص بأنواعها، لذلك إتمدت هذه النظرية في تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية ومعاملاتها على أساس الإندماج بين شخصية المنشآت وشخصية أصحابها، وبالتالي أصبحت القوائم المالية تعد من وجهة نظر أصحاب المنشأة، ومن ثم يتم تفسير عناصر هذه النظرية على النحو التالي:

- 1- الأصول: تمثل الممتلكات التي يمتلكها صاحب أو أصحاب المنشأة.
- 2- الخصوم: تمثل الإلتزامات المستحقة على صاحب أو أصحاب المنشأة.
- 3- الإيرادات: تمثل عناصر الزيادة في حقوق صاحب أو أصحاب المنشأة.
- 4- المصروفات: تمثل النقص في حقوق صاحب أو أصحاب المنشأة.

- 5- حقوق صاحب المنشأة والتزامات صاحب أو أصحاب المنشأة.
- 6- نتيجة النشاط: تتمثل في صافي الربح أو صافي الخسارة، والفرق بدوره يؤثر على صافي حقوق صاحب أو أصحاب المنشأة.
- وفي ضوء هذه العناصر، يتم تفسير معادلة المركز المالى وفقاً لنظرية الملكية على النحو التالى:

القيمة الصافية لصاحب أو أصحاب المنشأة (حقوق الملكية)

= مجموع الأصول - مجموع الخصوم.

ثانياً: نظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة:

ظهرت هذه العناصر فى أوائل القرن العشرين، نتيجة العوامل التالية:

1) ظهور شكل قانونى جديد للمنشأة، والمتمثل فى شركات الأموال كالشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة، حيث أصبحت هذه الشركات تقوم بنشاط مالى وإقتصادى واسع معتمدة على رؤوس الأموال كبيرة ممثلة أساساً فى حصص المساهمين مما أدى إلى زيادة عدد ملاك الشركة وبالتالي ظهور مفهوم الشخصية الاعتبارية أو مفهوم الشخصية المستقلة المنشأة، والذى أدى بدوره إلى انفصال شخصية المنشأة عن شخصية أصحابها.

2) عجز نظرية الملكية عن تفسير الطبيعة المحاسبية لشركات الأموال وبالتالي يعتبر تكوين هذا النوع من الشركات أساس ظهور نظرية الشخصية الاعتبارية للمنشأة. ويمكن تفسير عناصر هذه النظرية على نحو التالى:

1. الأصول : تعبر عن الممتلكات المملوكة للمنشأة والمثلة فى مجموعة الموارد والإمكانات المادية والمعنوية التى تمكن الوحدة من تحقيق أهدافها.
2. الخصوم: تعبر عن مجموعة الإلتزامات المستحقة على المنشأة والمثلة فى حقوق الغير مثل الدائنين وأصحاب القروض.

3. حقوق أصحاب المنشأة: تتمثل في الإلتزامات المستحقة على المنشأة قبل أصحابها.
4. الإيرادات: تعبر عن مقابل ما تقدمه المنشأة من سلع أو خدمات للغير.
5. المصروفات: تعبر عن مقابل حصول المنشأة على سلع وخدمات من الغير.
6. صافى الربح والخسارة: يعبر عن نتيجة الزيادة أو النقص فى قيم أصول المنشأة، على اعتبار أن المنشأة شخصية مستقلة عن أصحابها وعن الآخرين. وفى ضوء هذه العناصر يمكن تفسير معادلة المركز المالى وفقاً لنظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة على النحو التالى:
الأصول = حقوق أصحاب المنشأة + الخصوم.

ثالثاً: نظرية الأموال المخصصة:

تعد نظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة أكثر النظريات ملائمة فى تفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى الكثير من المنشآت بإختلاف طبيعة نشاطها، ألا أنها أخفقت فى تفسير الأساس العلمى للمحاسبة فى الوحدات الإدارية الحكومية، لذلك ظهرت نظرية الأموال المخصصة لكى تعد مفاهيم نظرية الشخصية الاعتبارية المستقلة ولتقم أساساً جديداً يلائم التطبيق فى الوحدات الإدارية الحكومية.

ووفقاً لنظرية الأموال المخصصة أصبح ينظر إلى الوحدة المحاسبية فى القطاع الحكومى بأنها مجموعة من الأصول والموارد المخصصة لتنفيذ نشاط معين، بحيث يكون إستخدام تلك الأصول أو الموارد مقيداً بتحقيق الهدف الذى خصصت من أجله.

ويمكن تفسير عناصر هذه النظرية على النحو التالى:

- 1- الأصول: تعبر عن مجموعة من الموارد أو الطاقات أو الخدمات المخصصة للوحدة الإدارية الحكومية لتحقيق أهدافها.

- 2- الخصوم : تعبر عن مجموعة القيود التي تفرضها القوانين واللوائح المنظمة لنشاط الوحدة الإدارية الحكومية على إستخدام الأصول المخصصة لها.
- 3- الإيرادات: تعبر عن التدفقات النقدية الداخلة.
- 4- المصروفات: تعبر عن التدفقات النقدية الخارجة.
- 5- الفائض أو العجز: نظراً لأن الوحدة الإدارية الحكومية لا تهدف أساساً إلى تحقيق ربح، ولذلك لا يتم إعداد حساب للارباح والخسائر، وإنما يكتفى بإعداد حساب ختامى يجمع بين الإيرادات والمصروفات، وبالتالي يمثل الفائض أو العجز نوعاً من التوازن الحسابى مع حسابات الخزانة العامة للدولة.
- 6- معادلة المركز المالى: بإستقراء عناصر نظرية الأموال المخصصة كما تم توضيحها، يتبين عدم وجود قائمة مركز مالى للوحدة الإدارية الحكومية تعد على نمط قائمة المركز المالى فى المنشآت الإقتصادية الأخرى، ومع ذلك يمكن بيان معادلة المركز المالى للوحدة الإدارية الحكومية والتي تفسر طبيعة النشاط الحكومى كما يلى:
- مجموعة الأصول أو المواد المخصصة للوحدة الإدارية الحكومية =
- مجموعة القيود المتمثلة فى القوانين واللوائح المنظمة للنشاط المالى الحكومى والتي تحدد أوجه إستخدام الأصول أو الموارد المخصصة للوحدة الإدارية الحكومية.

النظريات المحاسبية ومدى تطبيقها على القطاع الحكومى

هناك مجموعه من المفاهيم والأسس والمبادئ العامة والإجراءات النمطية تقوم عليها المحاسبة الحكومية، وستتعرف فى هذا الفصل على هذه المفاهيم ونبين أوجه الشبه والاختلاف بين المبادئ المتعارف عليها فى المحاسبة الخاصة وبين المبادئ والإجراءات التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية.

نظرية أصحاب المشروع أو نظرية الملكية المشتركة (1))

The Proprietary Theory

ومفادها أن صافي حقوق الملكية (القيمة الصافية) = إجمالي الموجودات - إجمالي المطلوبات تقوم هذه النظرية على المفاهيم الآتية:

1. الأصول: تعتبر ملكا لصاحب المشروع.
 2. الخصوم: تعتبر التزامات على صاحب المشروع.
 3. المشروع هو تقريبا نفسه هو صاحب المشروع، ومن ثم يؤدي كل إيراد إلى زيادة القيمة الصافية للمشروع، كما ان كل نفقة تؤدي إلى إنقاص تلك القيمة.
 4. الإيرادات والمصروفات: تعتبر نتيجة للقرارات التي يصدرها صاحب المشروع، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هي إلا تنفيذ لقرار إداري يتخذه صاحب المشروع
 5. صافي الربح: ترتبها على ما تقدم ، يعتبر صافي الربح بمثابة زيادة القيمة الصافية Net Worth كما يعتبر صافي الخسارة بمثابة إنقاص لتلك القيمة.
- 12 معادلة الميزانية : إذا ربطنا بين العناصر السابقة في معادلة واحدة ،
- القيمة الصافية = مجموع الأصول - مجموع الخصوم

ويرجع أصل هذه النظرية إلى القرن التاسع عشر عندما كانت المشروعات السائدة على شكل مشروعات فردية أو شركات تضامن تقوم بعمليات تجارية محدودة. ومؤدى هذه

النظرية ان القوائم المالية تعد من وجهة نظر صاحب المشروع (أو أصحابه) وان وظيفة المحاسبة هي تتبع التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية Net Worth للمشروع وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها وقياس مقدارها من مدة مالية إلى أخرى. ويرتب على ذلك من الوجة النظرية البحتة، ان تصبح كافة حسابات الإيرادات والمصروفات بمثابة أقسام موجبة وسالبة لحساب رأس المال، واليه ترحل نتيجتها النهائية.

كما يترتب على ذلك أيضا انه لا مجال للتمييز بين العناصر الي تؤدي إلى زيادة تلك القيمة الصافية، فسواء كانت هذه العناصر فائدة (العائد على الاستثمار النقدي) او ربحا (عائد المخاطرة) أو أجرا (عائد المجهود الشخصي الذي يبذله صاحب المشروع)

نظرية الشخصية المعنوية المستقلة Entity theory

ومؤدى هذه النظرية ان المشروع التجاري يعتبر وحدة مستقلة قائمة بذاتها، ولها ذمة مالية منفصلة عن الذمة المالية للمساهمين. ومن ثم فان القوائم المالية تعد من وجهة نظر المشروع نفسه وتهدف إلى تقديم البيانات اللازمة إلى الدائنين والمستثمرين وإظهار مدى كفاية الإدارة في استغلال الأصول التي يمتلكها المشروع .

وتقوم هذه النظرية على المفاهيم الأساسية الآتية:

1. **الأصول:** تعتبر ملكا للمشروع كشخصية معنوية مستقلة.

2. **الخصوم:** تعتبر التزاما على أصول المشروع.

الموجودات = المطلوبات بما فيها رأس المال المستثمر، ويمثل رأس المال المستثمر

حقوق المساهمين في الموجودات Stockholders Equity

حقوق الدائنين في الموجودات Creditors Equity
صافي الربح او الخسارة = الإيرادات - النفقات

على خلاف المفهوم السابق لنظرية أصحاب المشروع، فإن هذه النظرية تقوم على ان ملكية المشروع الذي تقوم المحاسبة بتسجيل عملياته تتمثل في شخصية وهمية أو معنوية، بعكس مفهوم النظرية السابقة. وترجع أهمية هذه النظرية إلى أوائل القرن العشرين، عندما أصبحت الشركة المساهمة هي الشكل القانوني السائد للمشروع التجاري، وأصبحت هذه الشركات تقوم بنشاط اقتصادي على نطاق واسع، ومن ثم قامت الحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة يحصل المشروع على بعضها من المساهمين وعلى البعض الآخر من الدائنين والمقرضين Lenders and creditors ، وبذلك أصبحت القروض الطويلة الأجل مصدرا هاما من مصادر التمويل ، فترتبت للدائنين حقوق ممتازة على أصول المشروع ، أي صارت لهم الأولوية على توزيع الإرباح. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تميزت هذه المشروعات باتساع نطاق أعمالها واحتياجها إلى كفايات إدارية وفنية، ولذلك أصبحت إدارتها منفصلة عن مساهمتها، بمعنى ان القائمين بإدارة هذه المشروعات أصبحوا من المديرين المتخصصين دون ان يشترط ان يكونوا من المساهمين أو المقرضين، وبذلك تغير الهدف الأساسي للمحاسبة من قياس التغيرات في القيمة الصافية للمشروع، إلى تقويم كفايته الإدارية والى متابعة التغيرات التي تطرأ على قيمة الأصول وما يترتب عليها من التزامات مالية من فترة إلى أخرى. ويرى بعض الكتاب ان المساهمين يشتركون مع الدائنين في اعتبارهم ممن يترتب لهم التزامات في ذمة المشروع، وانه يتعين ان يطلق عليهم جميعا اصطلاح واحد يبرز هذه الخاصية، وهو اصطلاح "أصحاب الحقوق Equities"

3. **الإيرادات والمصروفات:** تتكون إيرادات المشروع من مجموع القيم المالية التي تستحق له نظير تأدية خدماته أو بيع منتجاته للغير، أما المصروفات فهي تكلفة الحصول على تلك الإيرادات. ويعتبر بعض الكتاب ان إيرادات المشروع تمثل "الثمرة" أو "النتائج" الذي يحققه المشروع - Accomplishment بينما ان المصروفات تمثل تكلفة الجهود الذي يبذله المشروع لتحقيق تلك الثمرة، وانه يتعين تحميل كل إيراد بتكلفة الحصول عليه Effort لتحديد صافي الربح

4. **صافي الربح:** يعتبر بمثابة زيادة في قيمة الأصول التي تمتلكها هذه الشخصية المعنوية، كما ان صافي الخسارة تعتبر بمثابة إنقاص لقيمة تلك الأصول.

5. **معادلة الميزانية:** إذا ربطنا بين العناصر السابقة في معادلة واحدة طبقاً لهذه النظرية فإنها تبدو كالتالي: الأصول = الالتزامات وتظهر حقوق اصحاب المشروع وفقاً لهذه النظرية بالميزانية في قسم خاص يسمى حقوق أصحاب المشروع والمتمثلة بما يلي: كما هي في الجدول التالي أرقام مفترضة:

القيمة (10) عدد الاسهم

100000 1000000 رأس المال المصرح به

80000 800000 رأس المال المكتتب به

80000 800000 رأس المال المدفوع (100)%

80000 160000 علاوة اصدار

125000 احتياطي اجباري

81000 احتياطي اختياري

150000 ارباح محتجزة

جدول رقم (1-4) القيم المختلفة لاسهم شركة المساهمة العامة وطريقة حسابها
طريقة حسابها قيم الاسهم الاصول - الخصوم ، مقسومة على عدد الاسهم المكتتبه
والمدفوعة القيمة الدفترية للسهم تحدد من قبل السوق المالية المنتظمة او الموازية ، وقد
تكون اعلى او اقل من القيمة الدفترية . القيمة السوقية للسهم صافي الاصول حسب
قيمتها السوقية على عدد الاسهم المكتتبه والمدفوعة قيمة التصفية القيمة الاسمية زائدا
علاوة الاصدار او القيمة الاسمية ناقص خصم الاصدار او القيمة الاسمية او القيمة
السوقية في حالة شراؤها من مساهم اخر القيمة الفعلية المدفوعة للسهم قيمة السهم
الظاهرة على شهادة الاسهم قيمة الاسهم (القيمة الاسمية).

نظرية الأموال المخصصة (1) The Fund Theory

بينما نجحت نظرية الشخصية المعنوية المستقلة في تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في
كثير من أنواع الوحدات الاقتصادية، لا سيما تلك الوحدات التي اتخذت شكل
شركات المساهمة، إلا أنها لم تنجح في تفسير الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات
الإدارية ولأعداد الحسابات الموحدة Consolidated Accounts لمجموعات
الشركات القابضة والتابعة وإعداد حسابات مستقلة للأقسام والفروع وإعداد
حسابات التصفية وقائمة مصادر الأموال واستخداماتها
Statement of Sources and Applications of Funds
وبصفة خاصة ظهر ان المفاهيم التي وضعتها هذه النظرية للأصول والخصوم
والإيرادات والمصروفات تختلف في طبيعتها اختلافا جوهريا عن مفاهيم الموارد
والاعتمادات بالنسبة للوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري. لذلك ظهرت النظرية
الثالثة وهي نظرية الأموال المخصصة، لكي تتغلب على النقص الذي صادف تطبيق

النظرية السابقة، ويعتبر بعض الكتاب هذه النظرية امتداداً لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة مع عدة فروق أهمها :

1. التقليل من أهمية فكرة الشخصية المعنوية المستقلة.
2. تركيز الاهتمام على الناحية الإحصائية في إظهار نتائج النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية.
3. وضع تعريف للوحدة المحاسبية أكثر شمولاً من التعريف الذي وضعته كل من نظرية أصحاب المشروع ونظرية الشخصية المعنوية المستقلة وطبقاً لنظرية الأموال المخصصة، تعرف الوحدة المحاسبية بأنها مجموعة من الأصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين، بحيث يكون استخدام تلك الأصول والموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله. وتعتبر الوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري أهم مجالات تطبيق هذه النظرية. وإن كانت هناك محاولات لتطبيقها على المشروعات التجارية والصناعية والواقع أن أهم ما إضافته هذه النظرية إلى علم المحاسبة هو إبراز طبيعة الوحدات الحكومية ذات النشاط الإداري من الناحية المحاسبية، ولذلك يجمع الكتاب على أنها تعتبر الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في تلك الوحدات.

ملاحظات على نظرية الأموال المخصصة Fund Theory

- 1) ظهور حساب الإيرادات المقدرة في جانب الأصول بالميزانية العمومية الافتتاحية على الرغم من أنها لا تتفق مع المفهوم المحاسبي للأصول.
- 2) ظهور حساب الاعتمادات (المخصصات المقدرة/أو النفقات المقدرة) في جانب الالتزامات بالميزانية العمومية على الرغم من أنها لا تتفق مع المفهوم المحاسبي للالتزامات.

3) ظهرت الاصول والخصوم وفقا لهذه النظرية بعكس مفومها المحاسبي،

وبالتالي تكون معادلة الميزانية لهذه النظرية كما يلي:

الاصول النقدية وغير النقدية = الانشطة والخدمات والمشاريع الاقتصادية
تظهر الموازنة حسب القيد الافتتاحي بعد التصديق عليه من المجلس التشريعي كما
يلي:

الاصول الخصوم

مدين البيان دائن البيان

من/ مذكورين

2628000 ايرادات المقدرة 2700000 المخصصات المقدرة

72000 عجز المال العام

2700000 المجموع 2700000 المجموع

وبالتالي ، وتوضيحا لما سبق، يمكن تعريف الوحدة المحاسبية وفقا لنظرية الاموال
المخصصة كما يلي:

أنها مجموعة من الاصول والموارد التي تخصص لتأدية أنشطة معينة، بحيث يكون
إستخدام تلك الاصول والموارد مقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت من اجله (وهو
الصرف على اوجه الخدمات والانشطة العامة)

ويعرف المال على مستوى المنطقة المحلية بانه الوحدة المحاسبية التي ترتبط بكل الاموال
والموارد التي تستخدم في تمويل الادارة العامة للمنطقة وتوفير الخدمات السيادية
والخدمات الاجتماعية الى المواطنين(1)

ويعرف المال على مستوى المنطقة المحلية بأنه الوحدة المحاسبية التي ترتبط بكل الاموال والموارد التي تستخدم في تمويل الادارة العامة للمنطقة وتوفير الخدمات السيادية والخدمات الاجتماعية الى المواطنين(1)

اهمية نظرية الاموال المخصصة

المطلب الاول: أهميتها في تفسير الاساس العلمي في القطاعات الحكومي
ترجع أهمية نظرية الأموال المخصصة كأساس لتفسير المبادئ العلمية التي تقوم عليها المحاسبة في الوحدات الإدارية إلى عدة خصائص أهمها ما يأتي:

(1-3) تفسير طبيعة الأصول والخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية: تتكون

الموازنة (التقديرية) من عنصرين أساسيين:

• الأول: الإيرادات المقدرة للمدة المالية المقبلة.

• الثاني: الاعتمادات المخصصة لمواجهة النفقات خلال نفس المدة.

فمن الوجهة النظرية، إذا أريد تصوير المركز المالي لوحدة إدارية في تاريخ اعتماد الموازنة ، فان جانب الأصول لا بد ان يشتمل على مجموع الإيرادات المقدرة بينما يشتمل جانب الخصوم على مجموع الاعتمادات" ، او المخصصات المقدرة، كما هو مبين بالشكل التالي :

- الميزانية العمومية للمال العام

- منطقة طولكرم -2006

- اجمالي جزئي البيان

- اجمالي جزئي البيان 90000 النقدية الالتزامات.

(11500) مخصص ضرائب متاخرة 13623 المستحق(ذمم) مصلحة المعاشات

218500 صافي ضرائب الممولين المتاخرة 173623 مجموع الالتزامات

4469 غرامات وفوائد على الضرائب المتاخرة حقوق المال العام

(1327) مخصص غرامات وفوائد متاخرة 110569 رصيد المال 3142

صافي الغرامات والفوائد المتاخرة 27450 احتياطي إرتباطات سابقة

311642 مجموع الاصول 311642 حقوق المال حساب المال العام
مدین البیان دائن البیان 72000 الى ح/ المخصصات المقدرة 110569 رصيد
38569 /1/1 رصيد دائن 110569 مجموع 110569 المجموع 2006 38569
وحسب هذه النظرية فإن مفهوم الاصول والخصوم في القطاع الحكومي هو :

Defining and understanding the nature of assets and liabilities
in governmental units

(1) **الأصول:** تعتبر الأصول مجموعة من الموارد أو الإمكانيات أو الخدمات الاقتصادية المتجمعة Resources or Service Potentials لدى الوحدة المحاسبية لاستخدامها في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها. وقد عرف مجلس معايير المحاسبة ال FASB الاصول بما يلي " :

"Assets are probable future economic benefits obtained or controlled by a particular entity as a result of past transactions or events .

- أنواع الاصول التي يمكن أن تظهر في القوائم المالية:

1. النقدية Cash
2. الاصول المشابهة للنقدية ، Cash equivalent أو التي يمكن تحويلها إلى نقدية بأسرع وقت ممكن.
3. إستثمارات Investment
4. ذمم الضرائب Taxes Receivable
5. الذمم المدينة Accounts Receivable

6. المنح والذمم الاخرى Grants and other receivables

7. البضاعة Inventories

8. الأصول الرأسمالية Capital Assets

9. المصاريف المدفوعة مقدما.

(2) **الخصوم:** أما الخصوم فهي تمثل قيودا على استخدام أصول الوحدة المحاسبية ومواردها. Limitations or Restrictions. وينطبق هذا التعريف أيضا على راس المال عند تطبيق هذه النظرية على الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادي. وقد عرف مجلس معايير المحاسبة ال FASB الخصوم بما يلي:

“Liabilities are probable future sacrifices of economic benefits arising from present obligations of a particular entity to transfer assets or provide services to other entities in the future as a result of past transactions or events (2).” ويسمى البعض، المبالغ التي على الشركة للغير بتاريخ معين “Money that you owe”.

- أنواع الخصوم هي :

1- الذمم الدائنة والمصاريف المستحقة Accounts payable and accrued

2- الدين العام الناتج عن القروض او إصدار السندات Debt

3- الايرادات المؤجلة Deferred Income

صافي الاصول Net assets صافي الاصول + الاصول = الخصوم أو، صافي

الاصول + الخصوم = مجموع الاصول وتقسم صافي الاصول الى :-

1. الاستثمارات في الاصول الراسمالية Invested in capital assets, net of related debt، وهي:

أعبارة عن الاصول الرأسمالية مخصوما منها المخصصات الخاصة به بالديون العامة المستثمرة او المخصصة للاموال الرأسمالية

2. صافي الاصول المقيدة ، Restricted net assets

3. المال الحر ، Unrestricted net Assets

4- الإيرادات والمصروفات: تعتبر الإيرادات والمصروفات تدفقات نقدية Cash Flows من الوحدة المحاسبية واليها، بحيث تؤدي نتيقتها الصافية إلى التوازن الحسابي ونظرا لان هذه النظرية قد وضعت لكي تشمل كافة الوحدات المحاسبية - بما فيها تلك الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح - فإنها لا تشترط ان يكون هناك حساب أرباح وخسائر، وإنما يكفي ان يعد حساب يجمع بين الإيرادات والمصروفات لإظهار التدفقات النقدية التي يتطلبها تأدية النشاط الاقتصادي للوحدة .

5- معادلة الميزانية: إذا ربطنا بين العناصر السابقة - طبقا لنظرية الأموال المخصصة - فان معادلة الميزانية تبدو بالشكل الآتي:

الأصول والموارد المخصصة = القيود التي تحدد استخدامالوحدة المحاسبية الوحدة المحاسبية لأصولها ومواردها ومن الواضح ان مفهوم الأصول الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى "موارد الوحدة المحاسبية" يمكن ان يتسع لكي يشمل مفهوم الأصول في المركز المالي للوحدة الإدارية والذي ينبىء عن الإيرادات التي يقدر تحصيلها خلال المدة المالية المقبلة. وعلى العكس من ذلك نجد ان مفهوم الأصول الذي أوردته كل من نظريتي أصحاب المشروع

والشخصية المعنوية المستقلة بمعنى "موجودات فعلية يمتلكها أصحاب المشروع أو المشروع نفسه كشخصية مستقلة" تختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم الأصول الذي تقدمت الإشارة إليه بالنسبة للوحدة الإدارية.

كما انه إذا أريد تصوير المركز المالي للوحدة الإدارية خلال المدة المالية - أي بعد انقضاء جزء من السنة المالية تكون الوحدة الإدارية قد قامت خلاله بتحصيل جزء من الإيرادات المقدرة - فانه يتعين إظهار هذه الحقيقة في جانب الأصول بقائمة المركز المالي على النحو التالي:

xx Xxxx

xxx إيرادات مقدرة

(ناقصا الإيرادات التي تم تحصيلها حتى تاريخ المركز المالي)

= باقي الإيرادات التي ينتظر تحصيلها خلال الجزء الباقي من السنة ومن الواضح في هذه الحالة أيضا ان مثل هذا الأصل لا وجود له في قائمة المركز المالي التي تعد للمشروعات التجارية أو الصناعية على أساس نظريتي أصحاب المشروع أو الشخصية المعنوية المستقلة، ومن ثم يتعين ان تكون للمحاسبة في الوحدات الإدارية نظرية أخرى تفسر طبيعة هذا الأصل وتبرر إظهاره في جانب الأصول بقائمة المركز المالي، وقد رأينا ان نظرية الأموال المخصصة تعتبر أكثر النظريات ملائمة لتفسير هذه الظاهرة.

3-2 تفسير الخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية:

إذا اتبعنا في تحليلنا لطبيعة الخصوم نفس الخطوط التي اتبعناها في مناقشة الأصول، نجد ان الخصوم في قائمة المركز المالي التي يمكن تصويرها لوحدة محاسبية إدارية في تاريخ اعتماد الميزانية تشتمل الاعتمادات المخصصة لمواجهة المصروفات التي يستلزمها قيام

الوحدة بإعمالها كالمرتبات والمشتريات وغيرها من المصروفات العامة التي يتعين إنفاقها لتأدية أعمالها.

وطبقا لقواعد الموازنة فان الاعتمادات تكون بحكم طبيعتها محددة القيمة ومخصصة لأنواع معينة من النفقات، كما انه لا يجوز تجاوز هذه القيم إلا في الحدود التي رسمها القانون، فمن الوجهة النظرية تمثل الاعتمادات حدودا Restrictions تضعها الجهة الإدارية المختصة بإعداد الميزانية على ما يمكن إنفاقه في كل وجه من أوجه المصروفات. ومن الواضح ان مفهوم الخصوم الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة بمعنى "قيود على استخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية"، يمكن ان يتسع لكي يشمل مفهوم الخصوم في المركز المالي للوحدة الإدارية، والذي ينبىء عن المصروفات المحددة لإدارة أعمال تلك لغرض منه. وعلى العكس من ذلك نجد ان مفهوم الخصوم الذي أوردته كل من نظريتي أصحاب المشروع والشخصية المعنوية المستقلة، بمعنى "التزامات ترتبت على الذمة المالية لأصحاب المشروع أو استحققت على أصول المشروع للغير"، يختلف اختلافا جوهريا عن مفهوم الخصوم في المركز المالي للوحدة المحاسبية الإدارية.

على انه إذا أريد تصوير المركز المالي للوحدة الإدارية خلال المدة المالية، أي بعد انقضاء جزء من السنة المالية تكون قد قامت خلالها بالارتباط مع بعض الدائنين على توريد مشتريات بحيث يتم توريدها في تاريخ لاحق، فان المشكلة تثار بشأن كيفية الإفصاح عن قيمة هذا التعاقد كالتزام يتعين على الوحدة الإدارية سداذه عند إتمام التوريد.

وبتطبيق نظرية الأموال المخصصة يمكن التغلب على هذه الصعوبة، وذلك بفتح حسابين متقابلين: أحدهما "حساب الارتباطات" او الالتزامات المقيدة

encumbrances والأخر "حساب مخصص الارتباطات"، أو الالتزامات المقيدة ،
كالآتي:

من ح / الارتباطات أو التخصيصات
الى ح / مخصص الارتباطات أو الالتزامات المقيدة

وعندما تتعاقد الوحدة الإدارية مع احد الموردين على مشتريات قيمتها "س" مثلا بشرط ان تدفع قيمة هذه المشتريات عند إتمام التوريد في تاريخ لاحق، فان الحساب الأول يجعل مدينا والحساب الثاني دائنا بهذه القيمة، فإذا وقع تاريخ إعداد المركز المالي قبل إتمام التوريد فان حساب احتياطي الارتباطات يكون دائنا ويظهر في جانب الخصوم لكي ينبئ عن وجود قيمة مالية يتعين سدادها للغير (معلقة على شرط التوريد) ، وبالتالي يمثل رصيد هذا الحساب قيده Restriction or Limitation على إنفاق الاعتمادات المحددة في ميزانية الوحدة الإدارية .
ومن الواضح في هذه الحالة أيضا ان مثل هذا الخصم يختلف في طبيعته اختلافا جوهريا عن الخصوم التي تظهر في قوائم المركز المالي التي تعد للمشروعات التجارية أو الوحدات ذات النشاط الاقتصادي على أساس إحدى نظريتي أصحاب المشروع أو الشخصية المعنوية المستقلة، فمن المعروف ان رصيد الدائنين "الذي يظهر في هذه القوائم يعبر عن التزامات تكونت فعلا في ذمة المشروع، إذ ان مجرد الارتباط في المحاسبة التجارية لا تترتب عليه من الناحية المحاسبية دائنيه الغير للمشروع، ومن ثم لا يؤدي إلى إنشاء رصيد دائن يظهر ضمن الخصوم كما هو الحال بالنسبة للوحدات الإدارية.

ومن ثم تظهر خاصية أخرى من خواص نظرية الأموال المخصصة في تفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية.

3-3: تفسير طبيعة الإيرادات والمصروفات في الوحدة

الإدارية:

سبقت الإشارة إلى انه - طبقاً لنظرية أصحاب المشروع - يعتبر الفرق بين الإيرادات والتنفقات ربحاً (أو خسارة) يرحل إلى حساب رأس المال، وانه - طبقاً لنظرية الشخصية المعنوية المستقلة - يعتبر هذا الفرق زيادة في قيمة أصول المشروع.

ولكن هذين التفسيرين لا ينطبقان على طبيعة الإيرادات والمصروفات في الوحدة الإدارية الحكومية - فهذه الوحدات بطبيعتها عملها لا تهدف إلى الربح وإنما تقوم بتأدية خدمات عامة، كما انه لا تخصص لها رأس مال، ومن ثم لا يوجد حساب يمكن ان يرحل إليه الفرق بين الإيرادات والمصروفات، وفضلاً عن ذلك فان الاعتمادات المخصصة للوحدة الإدارية يتم تصفيتها في نهاية السنة المالية ولا ترحل من سنة لأخرى كما هو الحال بالنسبة للمشروعات التجارية والوحدات ذات النشاط الاقتصادي - ومن ثم فانه لا يمكن اعتبار زيادة الإيرادات عن المصروفات بمثابة زيادة في قيمة الأصول، ولكن هذه الزيادة تعتبر فائضاً Surplus، وترحل الى رصيد المال الحر في الوحدة الادارية.

ومن الواضح انه يمكن تفسير هذه الظاهرة بتطبيق نظرية الأموال المخصصة، إذ ان مفهوم الوحدة المحاسبية طبقاً لهذه النظرية - ومؤداها ان الوحدة المحاسبية هي مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين - لا يقتصر على المشروعات التجارية أو الوحدات المحاسبية ذات النشاط الاقتصادي، وإنما يتسع لكي يشمل غيرها من الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، ومن ثم لا تشترط هذه النظرية وجود حساب للإرباح والخسائر يفتح لمقارنة مصروفات الوحدة المحاسبية بإيراداتها

واستخلاص صافي الربح، وإنما تعتبر هذه الإيرادات والمصروفات مجرد تدفقات نقدية Inflows and Out flows لازمة لتأدية العمليات التي يتكون منها نشاط تلك الوحدة على ان يوجه الاهتمام إلى إعداد تقارير احصائية دون تعرض بيانا تفصيليا لهذه التدفقات.

ومن الناحية المحاسبية يقتضي تطبيق نظرية الأموال المخصصة في الوحدات الإدارية فتح حسابين - لا يوجد لهما مقابل في المحاسبة التجارية- احدهما للإيرادات المقدرة والثاني للاعتمادات المخصصة، يجعل احدهما مدينا والآخر دائنا بقيمة إيراد ومصروفات الميزانية في تاريخ اعتمادها، وبالإضافة إلى هذين الحسابين تثبت عمليات التحصيل والإنفاق في حسابي الإيرادات والمصروفات الفعلية وبإقفال هذه الحسابات الأربعة يظهر الفرق بين الإيرادات المقدرة والاعتمادات من جهة والإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية من جهة أخرى. وتشترط قواعد ال GASB أن تتم المقارنة في نهاية السنة المالية لاغراض الرقابة.

3-4 الاهتمام بالناحية الإحصائية في التقارير المحاسبية:

توجه نظرية الأموال المخصصة اهتماما كبيرا إلى الناحية الإحصائية، فتعتبر التقارير والقوائم الدورية التي تعدها الوحدات الإدارية أساسا لتقدير مدى كفاية هذه الوحدات في استخدام الموارد المخصصة لها لتحقيق النتائج المطلوبة. ومن الواضح ان تركيز الاهتمام على هذه التقارير يساير ما تحتاجه إدارة هذه الوحدات من ملخصات احصائية دورية تمكنها من مراقبة الإنفاق والتحصيل، كما تساعد الجهات الإدارية المختصة بإعداد الميزانية على التعرف على التزام كل من الوحدات الإدارية للحدود المقررة للإنفاق ومدى مطابقة الإيرادات الفعلية للإيرادات المقدرة.

: 3-5 سنوية المصاريف والايادات:

الاصل في المحاسبة الحكومية ينطلق من الموازنة العامة للدولة ،فهى الأساس الذي ينطلق منه النظام المحاسبي سواء بالنسبة للايرادات او المصروفات .ومفهوم هذا المبدأ ان كل ما ينفق خلال الفترة المالية يعتبر من مصروفات تلك الفترة بصرف النظر عن الهدف من الإنفاق او ما يترتب عليه من نتائج ، أما الموارد المالية للدولة فتجدد سنويا وتستخدم في الاغراض المخصصة لها ، فالايادات العامة تقابل بالمصروفات العامة على اساس سنوي وبصرف النظر عن مصدر الايرادات او الهدف من المصروفات ، ولا توجد علاقة سببية بين مختلف الايرادات ومختلف المصروفات وهو ما يطلق عليه (عمومية الايرادات والمصروفات العامة)ويترب على سنوية المصروفات العامة، وتجدد الموارد العامة سنويا عدم الحاجة إلى راسمال مستثمر بغرض مزاوله النشاط الحكومي .فالمحاسبة الحكومية - بخلاف المحاسبة التجارية - لا تهدف إلى المحافظة على راس المال او قياس نتائج النشاط ، ولكنها اساسا اسلوب رقابي واحصائي بغرض الرقابة المالية والقانونية على الايرادات العامة والمصروفات العامة .وأساليب الرقابة هي

1. الرقابة على مستوى الاموال.

2. الرقابة عن طريق الموازنة

3. الرقابة على مستوى التنظيمات.

3-6 التفرقة بين المصروفات الايرادية والمصروفات الراسمالية ومبدأ الاستهلاك:

لا تفرق المحاسبة الحكومية بين المصروفات الراسمالية والمصروفات الايرادية . فكل المصروفات - سواء المتعلقة منها بنشاط جاري اداري او نشاط استثماري - تقفل في نهاية السنة المالية في الحسابات الختامية ، ولا تسجل بحسابات الحكومة الرئيسية بيانات عن اصول ثابتة، بل تثبت هذه الاصول بيانيا في مجموعة من الدفاتر الاحصائية

ومن الناحية الاحصائية ايضا، قد نجد تبويب الميزانية بحيث يسمح بخصم النفقات الجارية من ابواب خاصة، وخصم النفقات الاستثمارية من ابواب اخرى . ولعل المنطق الذي يستند اليه عدم التفرقة بين المصروفات الايرادية والراسمالية يكمن في النقاط التالية:

1. ان مبدأ سنوية المصاريف يعتبر ان كل ما ينفق خلال الفترة المالية يعتبر من مصروفات تلك الفترة، وبصرف النظر عن الهدف من الإنفاق أو النتائج المترتبة عليه أي ان العبرة في الزمن وليس في النوع.
2. ان الموارد متجددة سنويا، والنشاط الحكومي لا يتطلب تجميع رأسمال يستثمر في نشاط الوحدة الإدارية ويحاول المحافظة على كفايته الإنتاجية.
3. يقوم مبدا عمومية الايرادات وعمومية المصروفات على عدم وجود علاقة سببية بين الايرادات والمصروفات ، فتم مقابلة الايرادات العامة بالمصروفات العامة بصرف النظر عن مصدر الايراد او الهدف من المصروف.
4. تسجل الايرادات والمصروفات العامة تقديريا بالميزانية وفعليا بالحساب الختامي ، بجميع انواعها وبصرف النظر عن الغرض منها ، وفي ذلك تحقيق لمبدأ موازنة(توازن) جانبي الميزانية.

كما تقدم يتضح ايضا انه لا مجال لاحتساب استهلاك على اصول ثابتة في المحاسبة الحكومية. فالاصول الثابتة التي تشتري خلال الفترة المالية تعتبر من مصروفات تلك الفترة، والاصول الثابتة في النشاط الحكومي البحت لا تستغل لخلق الايرادات كما هو الحال في النشاط التجاري ، ولا مجال لتطبيق الهدف التقليدي من احتساب الاستهلاك وهو المحافظة على الطاقة الانتاجية للاصل الثابت او للقيمة الاقتصادية لرأس المال كما وان الحكومة اذا رغبت في احلال اصل ثابت جديد محل اخر فما عليها الا ان تخصص الاعتمادات اللازمة في الفترة المرغوب فيها هذا الاحلال ، وان توفر- بما لها من سلطات سيادية الموارد اللازمة لهذا الاحلال ، وتعتبر تكلفة اقتناء الاصل الجديد من مصروفات فترة الاحلال . هذا بالنسبة

للمال العام الذي يطلق عليه Governmental fund، أما الأنواع الأخرى من المال العام مثل الأموال المخصصة لغرض معين أو أموال الوكالة فإنها تخضع لمعالجة محاسبية حسب طبيعة المال، وبالتالي فإن مبدأ القياس يختلف من مال إلى آخر باستثناء نوع المال

3- 7- المخصصات والاحتياطات:

من الشرح السابق يتضح انه لا مجال في المحاسبه الحكوميه لتكوين مخصصات واحتياطات . فالمخصصات والاحتياطات في المحاسبه التجاريه تكون بغرض مقابله نقص مؤكد او محتمل وقوعه في قيمة الاصل ، او زيادة مؤكدة او محتمل وقوعها في قيمة التزام من الالتزامات ، وهو منطق يستند على ان المحاسب ياخذ في حسابه ويحتاط لاي خسارة محتمل وقوعها ولا ياخذ من الارباح الا ما تحقق فعلا (الحيطه والحذر) ، الا ان هذه الاخطار ليس مجالها النشاط الحكومي . فحجم النشاط يتحدد مقدما بما يرتبط به مقدما وبما تعده الدولة من موارد نقديه متجدده .

3-8- الجرد والتسويات الجرديه:

ان اعتماد المحاسبه الماليه على مبدأ الاستحقاق يترتب عليه ضرورة القيام بالتسويات الجرديه في نهاية السنه الماليه عن طريق تسوية المصروفات والايرادات بما يخصها من مقدمات ومستحقات حتى يمكن مقابله ايرادات الفترة بالمصروفات المتعلقة بها . ولاغراض التحقق من سلامة اصول الوحدات التجاريه ، تجري في نهاية السنه الماليه - او خلال السنه في نظام الجرد المستمر- عمليات جرد فعلي لمختلف بنود الاصول ، وتطابق نتائج الجرد الفعلي مع الجرد الدفترى .

ولما كانت بعض أنواع المال في المحاسبه الحكوميه تعتمد على الاساس النقدي ، ولا تفرق بين المصروفات الراسماليه والمصروفات الايراديه ، فلا مجال للتسويات الجرديه ، وقد يبدو انه لا داعي ايضا لاجراء الجرد بالوحدات الحكوميه ، ولكن رغما عن ذلك يبقى التحقق من موجودات الحكومه وسلامتها من الاهميه بمكان . فهذه الموجودات تبقى لها صفة الراسماليه المتاحه للاستغلال ويلزم الحفاظ عليها والتحقق من سلامتها وعدم تبديدها سواء بالاهمال او بطرق غير مشروعه . ولتحقيق هذا الغرض تتبع مجموعه من الاجراءات الاداريه والتنظيميه مثل استخدام سجلات العهده الدائم

بالوحدات الحكومية ، وعمليات الجرد المختلفه على هذه العهده بمعرفة جهات الاختصاص مثل مفتشي وزارة المالىه ومندوبي ديوان المحاسبه وسناتي لكل هذا بالتفصيل عند دراسة نظام الرقابة المالىة في الوحدات الادارية .

9-3 وحدة القياس :

تتفق المحاسبه المالىة مع المحاسبه الحكوميه في انه يتم التعبير عن بنود الايرادات والمصروفات في كليهما بوحدات نقديه متجانسه ، مفترضين ان القوة الشرائيه للنقود لا تتغير . فالارقام التاريخيه تبقى بالدفاتر بسعر المبادله التي تمت على اساسه، بصرف النظر عما قد يحدث من تغير في مستويات الاسعار (او بشكل اخر تغير في القوة الشرائيه للنقود) ، الا ان هناك الاقتراحات الاخرى التي تنادي منذ الاربعينات والخمسينات على ان البيانات والنتائج في المحاسبه المالىة سوف تكون اقرب إلى الواقع اذا اخذت في اعتبارها الاتجاه الصعودي الملحوظ في مستويات الاسعار . فبتعديل هذه البيانات المحاسبية فانها يمكن ان تكون ذات معنى وذات فائده اكبر واعم للتعبير عن النشاط الاقتصادي وساعد على هذا الاتجاه ان الوسائل الاحصائية لاجراء هذا التعديل في البيانات المحاسبية اصبحت متوافره واصبحت اكثر انتشارا .

وفي مجال المحاسبه الحكوميه، قد يبدو انه لا اثر للتغير في القوة الشرائيه للنقود على النشاط الحكومي ونتائجه . فحسابات الحكومه لا تهدف إلى قياس نتائج نشاط، ولكنها اساسا تعد بغرض فرض الرقابه المالىة والقانونيه على الايرادات العامه المتجدده سنويا على المصروفات العامه . الا انه مع التطور الذي حدث في اعداد ميزانيات الدوله وظهور انواع جديده من الميزانيات - مثل ميزانية البرامج والاداء - ومع تطوير مفهوم المحاسبه الحكوميه من مجرد اداة لتقييم الاداء الحكومي ، إلى أنها أداة تساعد في رسم الخطة الاقتصادية للدوله، فان التقلبات الملموسه في القوة الشرائيه للنقود لا يمكن تجاهلها ، والا حصلنا على نتائج مضلله لعملية التقييم فمثلا اذا كان هناك برنامج لانشاء خمسون مدرسة بالميزانيه الجديده وخصص لذلك

150,000 دينار بالميزانية ثم حدث وارتفع المستوى العام - بما في ذلك اسعار مواد البناء - بمعدل 10%

فان ذلك يؤدي إلى زيادة الاعتمادات المخصصة لانجاز هذا البرنامج بمعدل 10%؛ او تخفيض عدد المدارس التي يتم انشاءها إلى هذه النسبة :

$$\text{عدد المدارس} = 100 \times 110$$

$$\text{أو } 165000 = 150000 + 10\% \times 150000$$

: 3-10 الادله الموضوعيه:

تتفق المحاسبه الماليه مع المحاسبه الحكوميه على تأكيد مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لاثبات صحة العمليات المقيدة بالدفاتر، ففي المحاسبه الماليه لا يجوز اثبات الايرادات بالدفاتر الا على اساس موضوع متمثل في عملية بيع حقيقه لاشخاص مستقلين عن المشروع ، والمصروفات لا يجوز تسجيلها الا بناء على مستند مؤيد للعمليه . وهذا الدليل يمثل الاساس الذي يمكن عن طريقه التحقق من صحة العمليات المسجله بالدفاتر.

وفي مجال المحاسبه الحكوميه نجد انها اكثر التزاما بمبدأ التحقق والادله الموضوعيه ، خاصة اذا اخذنا الموضوعيه بمفهومها الواسع على انها تعبر عن مدى الاعتماد على البيانات المحاسبية متضمنا مستندات الايرادات والمصروفات وقائم على اساس سليم للرقابه الداخليه . فنجد اللوائح والاجراءات الماليه تحدد المستندات التي لا يجوز اثبات العمليات الماليه بالمجموعه الدفترية الا بمقتضى اعدادها واكتمالها من ناحية الشكل القانوني . ومن امثلة هذه المستندات استمارات الصرف ، اذون التسويه ، دفاتر الشيكات ، دفاتر اذون الصرف ، مستندات القبض ، ايصال القبض الخ

11-3:: مقارنة بين المفاهيم المحاسبية في نظرية الاموال المخصصة والنظريات المحاسبية الاخرى

نظرية أصحاب المشروع + نظرية الشخصية المعنوية نظرية الاموال المخصصة

- 1) تفسر الاصول على أنها عبارة عن موارد أو ممتلكات لها قيمة في المنشأة الموارد هي الاصول وهي المخصصة للانفاق على المخصصات المقدرة
- 2) و تفسر الخصوم:-

أ- بأنها إلتزامات ترتبت على الذمة المالية لأصحاب المشروع، أو إستحقت على أصول المشروع للغير
ب- مجرد الارتباط، لا يظهر في الدفاتر المحاسبية، إلا إذا توافرت شروط تحقيق الصفقة أ- الخصوم هي قيود على إستخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية

ج- يظهر رصيد دائن في جانب الخصوم من ميزانية الوحدات الادارية، لانه مجرد إرسال طلب الشراء ، يثبت القيد التالي

من ح / الارتباطات

الى ح / مخصص الارتباطات

- 3) يرحل الربح إلى حساب راس المال أو حقوق أصحاب المشروع لا يوجد ربح، وزيادة الايرادات عن المصروفات تعتبر فائضا يرحل الى رصيد المال الحر

- 4) الاصول تبقى مستمرة طيلة حياة المشروع الموارد المخصصة، عبارة عن تدفقات نقدية ، ويجب أن تصرف على الابواب المخصصة لها قبل إنتهاء السنة المالية
- 5) لا تركز على التقارير الاحصائية، لان الرقابة لها جهاز خاص بها تركز على التقارير الاحصائية لانها تعتبر من أدوات الرقابة الادارية
- 6) يوجد إستهلاك للموجودات الثابتة لا يوجد استهلاك للموجودات الثابتة لانتهاء دافع الربح والمحافظة على رأس المال