

النظريات التي تحدد القدرة الاتفاقية للمحاسبة الحكومية

Theories that determine the capacity of the Convention for Government Accounting

تمهيد

نلاحظ بان لكل علم إطار فكري يجمع بين المبادئ والأسس التي يقوم عليها وبين التطبيق العملي لذلك العلم ، إذ إن هنالك 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 ، فقد كانت المحاسبة في أول مرحلة تطورها تعتبر فناً تطبيقياً قائماً على مجموعة من القواعد التي ينبغي على المحاسبين إتباعها أثناء تأديتهم لأعمالهم وكانت هذه القواعد أشبه ما تكون بالعرف المحاسبي. غير أنه أمكن بعد ذلك للمحاسبين تضيق وتحديد هذا العرف وتحديد مجالاته ووضع مبادئ علمية وأصول نظرية وأساليب فنية يمكن من خلالها تأدية الوظائف المتوقعة من هذا العلم إذ 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 الموجودات والمطلوبات والإيرادات والنفقات والأرباح وكذلك التكيف القانوني للوحدة المحاسبية وهذه النظريات من بينها هي كالاتي :

أولاً. نظرية أصحاب المشروع (الملكية الشخصية) The Proprietary Theory :
فقد ظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ، إذ لم يكن هناك فاصل بين شخصية المشروع وشخصية ملاك المشروع فصاحب المشروع هو المسؤول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع ، وعليه تقاس نتيجة الأعمال عبر إيجاد الفرق بين موجودات المشروع ومطلوباته أول الفترة وآخرها . وتبنى هذه النظرية على أساس إن المشروع عبارة عن مجموعة من الشركاء " أصحاب المشروع

" الذين يتفقون على القيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين لذلك يرى أصحاب هذه النظرية إن شخصية المشروع هي في الحقيقة شخصية الأفراد مالكي المشروع وينظر إلى الموجودات في ظل هذه النظرية على أنها مملوكة لأصحاب الوحدة المحاسبية وليس للوحدة المحاسبية ذاتها ، كما تعد المطلوبات "أو حقوق الغير" بمثابة التزامات على الملاك أنفسهم وليس على الوحدة نفسها ، وبالتالي فإن المعادلة المحاسبية الأساسية التي تعتبر أساسا للجانب الإجرائي في المحاسبة تبدو كالتالي :

$$\text{الموجودات} - \text{المطلوبات (حقوق الغير)} = \text{حقوق المالكين}$$

ثانيا. **نظرية الشخصية المعنوية The Entity Theory** : فقد ظهرت هذه النظرية عندما انفصلت الإدارة عن الملكية نظرا لتضخم الأعمال الإدارية وصعوبة الحصول على رؤوس الأموال الضخمة ، وبالتالي أخذت المشروعات شكل شركات مساهمة أو توصية بالأسهم لها ذمة مالية وشخصية اعتبارية مستقلة ، وتتحدد نتيجة المشروع من ربح أو خسارة بالفرق بين إيرادات المشروع أو مصروفاته . إذ تبنى هذه النظرية على أساس إن للمشروع شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكي المشروع لذلك فأنهم لا يعطون الأهمية القصوى لمالك المشروع كما هو الحال في نظرية الملكية الشخصية إلا أنهم يعطون الأهمية القصوى للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية ، وفي ظل هذه النظرية ينظر إلى الموجودات على أنها تخص الوحدة ولا تخص الملاك أو أي من فئات المستثمرين الآخرين وبالنسبة للوحدة فإن هذه الموجودات تمثل حقها في الحصول على الخدمات ومنافع مستقبلية إما المطلوبات أو حقوق الغير فإنها تعتبر بمثابة التزام على الوحدة نفسها . وتقوم نظرية الشخصية المعنوية على أساس المعادلة المحاسبية الأساسية الآتية :

$$\text{الموجودات} = \text{المطلوبات (حقوق الغير + حقوق المالكين)}$$

ويمثل صافي الربح (الخسارة) : الزيادة الصافية في موجودات المشروع ويتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالنفقات ، إذ إن هدف المحاسبة هو تقييم أداء الإدارة في استخدام موجودات المشروع ، وعليه فإن ظهور نظرية الشخصية المعنوية كان له تأثير على موضوع القياس المحاسبي ، حيث تحول الاهتمام من قياس التغير في

حقوق ملكية أصحاب المشروع إلى قياس مجهودات وانجازات الوحدة المحاسبية ذاتها ، كما إن للنظرية تأثيرا على أسلوب القياس ، إذ تحول من أسلوب المقارنة بين رصيد حقوق الملكية في أول وآخر المدة إلى أسلوب المقابلة بين المجهودات والمنجزات وعلى الرغم من ذلك ظل الهدف من القياس واحدا في كلا النظريتين ، وهو قياس الدخل توافقا مع بيئة النظام الاقتصادي .

ثالثا. نظرية موارد الوحدة "التمويل الذاتي" : تقوم هذه النظرية على أساس إن الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة من أنشطتها الذاتية تعد الأساس لتحديد مقدرتها الأنفاقية وبهذا تكون توسع الوحدة يعتمد على حجم تلك الموارد فكلما حققت إيرادات كبيرة زاد نشاطها والعكس صحيح إن عجز نظرية رأس المال عن إعطاء سند علمي لمصدر القدرة الأنفاقية لوحدات المحاسبة الحكومية ومن ثم تفسير الإطار العام للنظام المحاسبي الحكومي دفع البعض إلى التفكير باعتماد موارد الوحدة المحاسبية كأساس لتحديد قدرتها الأنفاقية بمعنى آخر أن إيرادات الوحدة المحاسبية الحكومية وفق هذه النظرية تمثل المبالغ التي تجبها الوحدة من مصادر الإيراد ، أي أسند إليها مسؤولية الجباية ، أما بالنسبة إلى مصروفات الوحدة فهي المبالغ التي تنفقها الوحدة لتحقيق الأهداف . وعليه فإن عجز هذه النظرية جاء نتيجة استحالة إمكانية توزيع مسؤولية جباية الإيرادات المختلفة على الوحدات المحاسبية بمعيار ما تحتاجه الوحدة من مبالغ لمواجهة الخدمات والأعمال المكلفة بها ، وتمثل معادلة الميزانية طبقا لهذه النظرية كالآتي :

الموارد المتحققة ذاتيا = الالتزامات

رابعا. نظرية الأموال المخصصة **The theory of allocated funds**: يمكن القول بان الوحدة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي لا ينطبق عليها مفهوم النظريتين السابقتين فقد عجزت تلك النظريات عن تقديم تفسير علمي وعملي في كيفية تحديد المقدرة الأنفاقية لهذه الوحدات وذلك لانعدام رأس المال حتى لو وجد فانه لا يكفي لقيام الوحدة بأنشطتها . وعليه فقد ظهرت نظرية الأموال المخصصة كمحاولة لإبعاد فكرة الشخصية عن الوحدة المحاسبية ويعود الفضل في تأصيل هذه

النظرية إلى William Vatter في عام 1947 والذي رفض الفروض الضمنية للنظريات المحاسبية السابقة وقام بنقد مبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة وطبقا لنظرية الأموال المخصصة فالوحدة المحاسبية تفسر على أنها المال وليس التنظيم كما هو الحال في النظريتين السابقتين إذ يعد هو المحور لوظيفتي القياس والتوصيل المحاسبي.

خصائص نظرية الأموال المخصصة

بما إن نظرية الأموال الخاصة ذات طبيعة خاصة فقد اتسمت بمجموعة من الخصائص ميزتها عن التنظيمات الهادفة لتحقيق الربح من أهمها هي كالاتي :

1. تكون مملوكة للدولة بالكامل حيث لا يسمح للأشخاص بتملكها .
2. لا تهدف إلى تحقيق الربح وإنما تسعى إلى تقديم أفضل الخدمات إلى أفراد المجتمع .
3. لا تتمتع هذه الوحدات بالشخصية المعنوية المستقلة .
4. تقدم خدماتها بدون مقابل وإذا كانت بعض هذه التنظيمات تقدم خدماتها بمقابل فإن إي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها .
5. لا تعمل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في ظل وجود سوق تنافسية ، حيث لا يتوفر للمستفيدين من الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات في معظم الأحوال مصادر بديلة .
6. ليس لديها رأس مال مستقل إي ليس لهذا النوع من الوحدات حقوق ملكية يمكن بيعها أو المتاجرة فيها .
7. يتميز نشاطها بالاستمرارية نظرا لطبيعة الوظيفة الأساسية للدولة .

أسباب ملائمة نظرية الأموال المخصصة للتطبيق على الوحدات الحكومية

وهناك عدة أسباب تبين ملائمة نظرية الأموال المخصصة للتطبيق على الوحدات الحكومية وهي كالاتي

1. فصل الموارد عن الالتزامات المرتبطة بها مما يؤدي إلى تحديد مصادر الحصول على الموارد وطرق إنفاقها .

2. ارتباط الأموال المخصصة بأنشطة وأهداف محددة مما يعكس المفهوم التشغيلي لهذه الأموال والقيود المرتبطة بها .
 3. طبيعة فصل وتمييز الأموال المخصصة وبالتالي يؤدي إلى عدم تأثر النظام المحاسبي بالاتجاهات الشخصية .
 4. استقلال الوحدة المالية والمحاسبية وهو أمر له أهميته من الناحية الرقابية .
 5. مجموعة من الحسابات المتوازنة مما يوضح التدفقات النقدية من الوحدة واليها بحيث تؤدي نتيجتها الصافية إلى التوازن الحسابي .
- وعليه فقد برزت نظرية الأموال المخصصة لتعطي الحل المناسب وذلك وفق المنطوق الآتي : (تتحدد المقدرة الأنفاقية للوحدة المحاسبية كما ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها ولفترة زمنية معينة) ، إذ تعد نظرية الأموال المخصصة هي أكثر هذه النظريات ملائمة لتفسير الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري.

مقومات وأسس نظرية الأموال المخصصة

بالنسبة للمقومات والأسس التي تستند إليها هذه النظرية يمكن إيضاحها على النحو الآتي :

1. الوحدات الاقتصادية لا تهدف إلى تحقيق ربح وإنما تسعى إلى أداء خدمات عامة .
2. أن هذه الوحدة الاقتصادية تخضع لمجموعة من القيود القانونية يجب مراعاتها عند استخدام هذه الموارد .
3. الإيرادات والنفقات هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدها الحكومة وخصصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أنشئت الوحدة الاقتصادية .
4. تفترض هذه النظرية بأن هناك مجموعة من الموارد والإمكانات الاقتصادية المتاحة التي تتجدد سنوياً لدى وحدة اقتصادية ما . وذلك لاستخدامها في تحقيق أهداف أنشئت من أجلها هذه الوحدة الاقتصادية .

5. 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 والنفقات سواء كان بالزيادة أو بالنقص يعتبر بمثابة فائض أو عجز يرحل للخزانة العامة في نهاية كل فترة مالية .

6. 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 ينبغي معرفة الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية ومعرفة النفقات المقيدة والنفقات الفعلية والفروقات الناتجة عن التطبيق الفعلي .

عناصر نظرية الأموال المخصصة

ومن الملاحظ بان النظرية أعلاه تركز على ثلاث عناصر رئيسة هي كالاتي :

1. الجانب الكمي : إذ يقصد بها كمية الأموال التي تحدد للوحدة الاقتصادية لغرض انجاز نشاط معين. وبموجب المادة الخامسة من قانون أصول المحاسبات تم إلزام الوحدات المحاسبة الحكومية على التقيد بالجانب الكمي لنظرية الأموال المخصصة حيث أوضح النص انه ليس للوحدات إن تتجاوز الاعتمادات المخصصة لها في الموازنة العامة ولا إن تزيد اعتماداتها بأي نوع من الواردات الخصوصية أو التبرعات كما ليس لها إن تدخل في تعهدات من شأنها تجاوز الاعتمادات، ويمكن بيان ذلك من خلال ما يلي :

أ. على الوحدات الحكومية إن تلتزم بالكمية المخصصة لها في قانون الموازنة العامة وتعتبر هذه الكمية الحدود العليا لمقدرتها الانفاقية لتأدية الأنشطة المكلفة بها الوحدة.

ب. إن لا تزيد الوحدة حدود مقدرتها الانفاقية بأي نوع من أنواع الإيرادات حيث لا يجوز استلام إيرادات وقيدها بالشكل الآتي :

XXX من ح/ الخزينة العامة

XXX إلى ح/ المصروفات - المادة - النوع - الفصل

إذ يؤدي القيد أعلاه إلى زيادة المقدرة الانفاقية بتخصيص الواردات المستلمة مما يؤدي إلى تجاوز الكمية المحددة بقانون الموازنة.

ت. كما هو الحال بالنسبة للواردات يكون هناك إجراء غير مقبول بزيادة المقدرة الانفاقية بواسطة استلام التبرعات، إذ إن المادة الخامسة في قانون أصول المحاسبات منعت الوحدات من استلام التبرعات لغرض زيادة الاعتمادات المخصصة وقبدها بالشكل الآتي:

XXX من ح/ الخزينة العامة

XXX إلى ح/ المصروفات العامة - النوع - المادة

ث. لقد احكم المشرع النص بالفقرة الأخيرة من المادة الخامسة بمنع الوحدات من الدخول في التزامات بأكثر من الاعتمادات المخصصة لكون ذلك سوف يؤدي إلى إلزام المصرف بمقدار الكمية الذي حصل التجاوز فيها حيث لا يسمح بتأخير دفع المستحقات على الدولة وفق أحكام المادة 30 من قانون أصول المحاسبات والذي ينص على ما يلي : "لا يجوز تأخير المصروفات المستحقة الدفع في سنة مالية إلى سنة أخرى بسبب قلة الاعتماد".

2. الجانب النوعي : إذ يقصد به تحديد نوع النشاط المطلوب انجازه بالكمية المخصصة، فقد نصت الفقرة الثانية من المادة (31) من قانون أصول المحاسبات العامة على ما يلي " إن المبالغ التي تصرف فعلا في سنة مالية يتحتم قبدها على المادة والفصل الصحيحة في حسابات تلك السنة" وهنا يتضح التأكيد على استخدام الحساب الصحيح لنوع المصروفات بتحديد المادة والفصل وفق ما ورد في الدليل المحاسبي وعدم جواز اللجوء إلى أي حساب مغاير أو مقارب لنوع المصروفات ضمانا للالتزام بالجانب النوعي من نظرية الأموال المخصصة إضافة إلى الحفاظ على أهمية الموازنة العامة كأداة تخطيطية ورقابية ولكي يعطي كل حساب (المادة - الفصل) المفهوم الصحيح في الوحدات المختلفة وعليه لم يعطي المشرع أي مرونة بحيث لا يوجد أي استثناء في قانون أصول المحاسبات أو في قانون الموازنة لأي نوع من أنواع المصروفات وبأي مقدار للخروج عن ذلك.

3. **الجانب الزمني :** وهي الفترة الزمنية المحددة لإنفاق الكمية للنشاط المحدد لها. لم يغفل المشرع العنصر الثالث من النظرية حيث جاء في المادة (8) من قانون أصول المحاسبات : " لا يجوز صرف الاعتمادات المخصصة في الموازنة في غير السنة المالية التي خصصت لها والاعتمادات المرصدة في الموازنة التي لا تصرف كلها أو قسم منها خلال السنة المالية المختصة بها تبطل بانتهاء السنة". وتعد الاعتمادات المخصصة صلاحية للوحدات بالسحب من صندوق الخزينة العامة وبحدود المبالغ المعتمدة لكل نشاط والوحدة ملزمة بصرف الاعتماد للغرض المخصص وفق الصلاحيات الواردة في القوانين المالية والتعليمات الملحقة وعلى إن يتم ذلك خلال فترة الموازنة المخصص لها الاعتماد، ومن مفهوم النص القانون للمادة (8) نلاحظ بان الوحدات قد منعت من التصرف بالاعتماد المخصص في غير السنة المالية المختصة، إما بالنسبة إلى الاعتمادات المتبقية سواء كانت كامل الاعتماد أو جزء منه يبطل استخدامها اي عدم إمكانية سحبها من صندوق الخزينة العامة بانتهاء السنة المالية وذلك لكون في بدء العام الجديد ستصدر موازنة جديدة تحدد المقدرة الانفاقية الجديدة للوحدات بضوء الخطة المالية المركزية الموحدة للدولة.