

## المحاضرة الثالثة

### الأسس المحاسبية لقياس النتائج

لكي يتم معرفة ما هي الأسس المحاسبية التي تستخدم في المحاسبة الحكومية يتوجب عرض الأسس المحاسبية بصورة عامة ،وهي كالآتي :

**أولاً: أساس الاستحقاق:** وفقاً لهذا الأساس فإن المحاسب يسجل جميع المصاريف(النفقات)سواء دفعت ام لم تدفع والايرادات سواء قبضت أم لم تقبض خلال الفترة المحاسبية لغرض اظهار الوضع المالي بالشكل الصحيح وترتيباً على ذلك يجب إجراء التسويات القيدية لتحديد الإيرادات والنفقات التي تخص الفترة المالية ،ويستخدم أساس الاستحقاق في مجال المحاسبة المالية وذلك لغرض إظهار النتيجة الحقيقية للأعمال من ربح أو خسارة خلال كل سنة مالية.

#### مزايا أساس الاستحقاق

يتميز أساس الاستحقاق بعدة أمور منها الآتي :

١. يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط وفرض الرقابة عليه وتسهيل إجراء المقارنات بين فترة وأخرى على مستوى الوحدة الإدارية ذاتها أو بين الوحدات الإدارية المختلفة لأغراض قياس الكفاءة وذلك من خلال التطبيق الصحيح لمبدأ مقابلة الإيرادات .

٢. يوفر معلومات وبيانات عن كافة العمليات التي تحدث في الوحدة الاقتصادية .

#### عيوب أساس الاستحقاق

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها أساس الاستحقاق إلا انه لم يلقى في الممارسات العملية قبولاً حتى الان ويعاب عليه بعض الأمور و كالآتي :

١. ان بقاء الحسابات مفتوحة مدة اكثر من سنة مالية يؤدي الى وقوع ارباك في العمل المحاسبي عند تطبيقه في الوحدات الحكومية ويجعل من الصعب الحصول على معلومات دقيقة تساعد في اعداد الموازنات العامة للسنوات اللاحقة.

٢. أقل موضوعية وواقعية من الأساس النقدي ويتيح فرصة أكبر للتلاعب أو التأثير على النتائج وكذلك فإن توزيع التكاليف على الفترات المحاسبية يخضع للاعتبارات شخصية وحكمية .

٣. يؤخر عادة إعداد القوائم المالية وإعلان نتيجة أعمال السنة المالية الحالية لأنه يحتاج إلى عمل تسويات جردية .

٤. صعوبة التطبيق فضلاً عن حاجته إلى مهارات محاسبية خاصة عند الاستخدام في الوحدات الحكومية .

٥. ارتفاع كلفة عند تطبيقه في الوحدات الحكومية .

**ثانياً: الأساس النقدي :** وفقاً لهذا الأساس تحمل السنة المالية بالإيرادات التي قبضت فعلاً والمصروفات التي دفعت فعلاً ، سواء كانت تلك الإيرادات أو النفقات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفترات سابقة أو قادمة وطبقاً لخصائص النشاط الإداري الحكومي تعد الإيرادات والنفقات العامة بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دون ما ارتباط بينهما إي بدون علاقة سببية بين الإيرادات المحصلة و النفقات المنفقة وتبعاً لذلك فان غالبية دول العالم تتبع الأساس النقدي في قياس نتائج النشاط الحكومي ، إذ يكون الهدف

من النظام المحاسبي الحكومي هو متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة.

### مزايا الأساس النقدي

- يحقق الأساس النقدي المطبق في الوحدات الحكومية عدة مزايا يمكن إيضاحها على النحو الآتي:
١. خلو ميزان المراجعة من التقديرات الحكمية مما يجعله أداة مناسبة للرقابة .
  ٢. البساطة والسهولة في تطبيقه ويعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد عند تنفيذه في الوحدات الحكومية .
  ٣. وضوح الحسابات المبنية على هذا الأساس ويمكن الاعتماد على نتائجها في مجال إعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها .
  ٤. السرعة في إعداد موازين المراجعة والحسابات الختامية المعدة وفقاً لمتطلبات ديوان الرقابة المالية. .
  ٥. سرعة استخراج النتائج وعدم تطلبه تسويات محاسبية في آخر المدة .

### عيوب الأساس النقدي

- على الرغم من المزايا التي يتمتع بها الأساس النقدي إلا أنه يعاب عليه بعض الأمور و كالاتي:
١. لا يمكن الاعتماد عليه في توافر البيانات الضرورية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي ، لكونه يقتصر على تسجيل واثبات الإحداث المالية النقدية فقط بما يؤدي إلى تداخل نشاط السنوات المالية الناتج عن عدم الفصل بين الإيرادات و النفقات التي تخص كل سنة مالية على حدة ومن ثم لا يفيد في إجراء المقارنة ، كذلك لا يؤدي إلى تصوير المركز المالي السليم للوحدة الحكومية وإظهار النتائج الصحيحة للإعمال لأغراض قياس كفاية الأداء و الرقابة على تكاليف البرامج الحكومية أو تحديد تكاليف نشاط معين .
  ٢. يتيح الفرصة للتلاعب في حجم الإيرادات و النفقات.
  ٣. ضعف الوظيفة الرقابية و الإدارية للنظام المحاسبي والتي تتمثل في صعوبة المحافظة على أموال وموارد الدولة من الإسراف في الإنفاق لمجرد استنفاد الاعتمادات المخصصة دون حاجة فعلية له .

**ثالثاً: الأساس المختلط(المعدل) :** ان معظم الوحدات الحكومية في العراق تعتمد على تطبيق الأساس النقدي مع الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق على بعض البنود لمحاولة الخلط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق للجمع بين مزايا النظامين ويسمى بالأساس النقدي المعدل(المختلط) وهو يعتمد على فلسفة مقارنة النفقات بالمنافع المتحققة بمعزل تام عن زمان تدفقاتها النقدية، فكما كانت درجة الاعتماد على استخدام الأساس النقدي اكبر مع بعض الاستثناءات في استخدام أساس الاستحقاق سمي بالأساس النقدي المعدل والعكس صحيح عندما يكون الاعتماد على أساس الاستحقاق اكبر مع بعض الاستثناءات في التطبيق على الأساس النقدي سمي بذلك أساس الاستحقاق المعدل.

**رابعاً. أساس الالتزام :** وهو الأساس الذي بموجبه الاعتراف بالمصروف بتاريخ التعاقد أو الدخول في الالتزام بالرغم من إن المصروف لم يتحقق بعد وذلك لان العمل المتعاقد عليه لم ينجر بعد أو لم يتم استلامه بعد ، وبالرغم من إن مبلغ المصروف لم يدفع بعد ، ومع ذلك يعتبر المبلغ الذي جرى التعاقد عليه مع جهة داخلية

أم خارجية مصروفاً بتاريخ توقيع العقد أو الدخول بالالتزام، وذلك لكي لا يلغى التخصيص في الموازنة بسبب انتهاء السنة المالية ويتعذر صرف المبلغ في السنة اللاحقة .

### **الدورة المحاسبية للنظام المحاسبي الحكومي**

ان الدورة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي ستكون ضمن مجموعة من الخطوات الرئيسية والمترابطة لأعداد حسابات النتيجة للوحدات الحكومية والتي تعكس السلسلة المتتابعة الواجب اتباعها من قبل المحاسب والتي يطلق عليها ( سيات الحسابات) الذي يعد لمعرفة نتيجة النشاط كأداء ونعرف مدى التزام الوحدات الحكومية بالموازنة من حيث التخصيص ومن حيث التويب ومن حيث المدة الزمنية ،وتمر الدورة المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الحكومي بخطوات عديدة وهي على الترتيب كالآتي:

١. أعداد أو تنظيم المستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية ( مستند صرف، مستند قبض، مستند قيد)

٢. تسجيل العمليات المالية في سجل اليومية العامة من خلال القيود اليومية.

٣. أعداد ميزان المراجعة

٤. أعداد جداول المصروفات.

٥. أعداد جداول الإيرادات.

٦. أعداد جداول السلف والامانات.

٧. أعداد كشف مطابقة المصرف.

وخلال السنة المالية مطلوب من كل دائرة حكومية نهاية كل شهر أعداد ميزان المراجعة وكشوفات او جداول (الإيرادات ، المصروفات ، السلف والامانات، مطابقة البنك) وترسل الى وزارة المالية بموعد حدده قانون الادارة المالية المرقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٤ خلال عشرة ايام من الشهر الاحق وبطريقة التراكم عندما تعد شهر فسوف يتضمن الشهر الذي قبلة ففي اي شهر تم أعداد سيات الحسابات فان هذا السيات يمثل الفترة التي قبلها ،على سبيل المثال عند ارسال سيات الحسابات لشهر كانون الاول ضمن المدة المحددة فانه يتضمن ما قبلة من اشهر لبقية السنة.

### **النظريات التي تحدد المقدرة الانفاقية للوحدات الحكومية**

من المعروف أن الوحدة المحاسبية تختلف طبيعتها من عدة وجوه، فمن حيث الشكل القانوني هناك المشروعات الفردية وشركات الأشخاص وشركات الأموال، ومن حيث النطاق قد تتمثل الوحدة المحاسبية في مبلغ من المال مخصص لغرض معين كما هو الحال في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح أو قد تتمثل في فرع من فروع الشركة، وكذلك قد تختلف الوحدة المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه فهناك وحدات هادفة للربح وأخرى غير هادفة للربح.

ونتيجة لتعدد خصائص الوحدة المحاسبية على هذا النحو فقد ظهرت نظريات عدة خلال مراحل زمنية مختلفة حاولت كل منها إيجاد تفسير لطبيعة الوحدة المحاسبية، واهم هذه النظريات وفقاً لتسلسلها التاريخي:

١. نظرية أصحاب المشروع

٢. نظرية الشخصية المعنوية

٣. نظرية موارد الوحدة

٤. نظرية الأموال المخصصة

أولاً. نظرية أصحاب المشروع (الملكية الشخصية أو الفردية): فقد ظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص التي كانت تتميز بصغر حجمها ، وكانت مملوكة لشخص واحد أو عدد من الأشخاص قدموا رأس مال لمزاولة نشاط اقتصادي، ولم يكن هناك فاصل بين شخصية المشروع وشخصية المالك، وهذه النظرية تبنى 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 المالك أنفسهم وليس على الوحدة نفسها ، وتمثل الإيرادات الزيادة في حقوق اصحاب المشروع وتمثل المصروفات النقص في حقوق اصحاب المشروع . وبالتالي هذه النظرية تفقد اهميتها لعدم اعطاء اساس علمي للنشاط المالي في الوحدات الحكومية ذات النشاط الاداري ومن وراءه التنظيم المحاسبي لهذا النشاط سواء اكان ذلك بمستوى الوحدة الواحدة أو بمستوى مجموعة الوحدات العاكسة لنشاط اجهزة الدولة. وتقوم نظرية اصحاب المشروع على أساس المعادلة المحاسبية الأساسية الآتية :

$$\text{صافي القيمة (رأس المال)} = \text{الموجودات} - \text{المطلوبات}$$

أو

$$\text{الموجودات} - \text{المطلوبات} = \text{حق اصحاب المشروع}$$

ومن خلال العرض السابق للأفكار الأساسية لنظرية أصحاب المشروع يتضح ان نظرية أصحاب المشروع لا تتلائم مع النشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك للأسباب الآتية:

١. إن نظرية أصحاب المشروع تتلائم مع الوحدات التي يملكها شخص أو عدد من الأشخاص في حين ان الوحدات الحكومية مملوكة للدولة وليس لشخص معين.

٢. ان الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لا تمتلك رأس مال وانما تعتمد على وزارة المالية في حصولها على الأموال اللازمة لنشاطها في حين ان معادلة الميزانية وفقا لنظرية أصحاب المشروع تتطلب حساب رأس المال.

٣. هدف الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تقديم الخدمات لعموم أفراد المجتمع دون الأخذ بالاعتبار الربح أو الخسارة، في حين ان من بين مفاهيم أصحاب المشروع هو مفهوم الربح أو الخسارة.

٤. تكون الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح مقيّدة بمجموعة من القوانين والتعليمات في حين تفسر نظرية أصحاب المشروع العمليات المالية على أنها تنفيذ لقرارات أصحاب المشروع وليس نتيجة تطبيق القوانين والتعليمات.

٥. الرقابة في ظل نظرية أصحاب المشروع تكون من صاحب المشروع نفسه، في حين أن الرقابة في الوحدات الحكومية تكون من التدقيق الداخلي الموجود داخل الوحدة أو من أطراف من خارج الوحدة الحكومية مثل ديوان الرقابة المالية.

٦. وفقا لنظرية أصحاب المشروع لا توجد سجلات محاسبية منظمة ولا يطبق القيد المزدوج إذ يتم عن طريق الجرد استخراج الموجودات والمطلوبات ورأس المال في أول وآخر المدة، على العكس من ذلك فإن الوحدات الحكومية تطبق القيد المزدوج وتمتلك سجلات محاسبية منظمة للتسجيل والترحيل والترصيد واستخراج أي معلومات تتعلق بالموجودات والمطلوبات.

وعلى هذا الأسا فإن نظرية أصحاب المشروع لا تتلائم والنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح. **ثانيا. نظرية الشخصية المعنوية:** فقد ظهرت هذه النظرية نتيجة لانتشار شركات الاموال التي اعترفت قوانين دول العالم لها بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين وتعد الشركات على وفق هذه النظرية شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها، وتحدد نتيجة المشروع من ربح أو خسارة بالفرق بين إيرادات المشروع و مصروفاته . فتنبنى هذه النظرية على أساس إن للمشروع شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكي المشروع لذلك فإنهم 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 باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها ولا تخص الملاك أو أي من فئات المستثمرين الآخرين وبالنسبة للوحدة فان 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 :

$$\text{الموجودات} = \text{المطلوبات} + \text{حقوق الملكية}$$

ومع ذلك لم تستطع نظرية الشخصية المعنوية تقديم تفسير علمي لتحديد المقدرة الإنفاقية للوحدات المحاسبية الحكومية غير الهادفة للربح وذلك للأسباب الآتية:

١. تشترط هذه النظرية وجود رأس مال بما يمكن الوحدة من ممارسة نشاطها في حين لا يوجد رأس مال مستقل للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

٢. تعتمد هذه النظرية على مفاهيم الربح أو الخسارة التي ينعدم وجودها في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

٣. تتطلب هذه النظرية أن تتمتع الوحدات المحاسبية بالشخصية المعنوية المستقلة (أي أن تعامل ككيان مستقل ) ولا تتوفر هذه الخاصية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لكونها معتمدة على وزارة المالية في تمويل نشاطها.

٤. في ظل نظرية الشخصية المعنوية فإن الصلاحيات المالية تحدد بقرارات من مجلس إدارة الوحدة، أما الصلاحيات المالية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح فتكون محددة بموجب القوانين والتعليمات.