

## المحاضرة الرابعة

### النظريات التي تحدد المقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية

ثالثاً. نظرية موارد الوحدة : أو ما تسمى بالتمويل الذاتي في هذه النظرية يخرج التركيز عن نطاق المالكين ( كما في نظرية أصحاب المشروع ) وعن مدى معاملتها ككيان مستقل ( كما في نظرية الشخصية المعنوية ) لينصب اهتمامها بالدرجة الأساس على الإيرادات التي تحققها الوحدة المحاسبية من مصادر الإيرادات المسؤولة عن جبايتها، وتعد الأساس لتحديد مقدرتها الإنفاقية وبهذا تكون توسع الوحدة يعتمد على حجم تلك الموارد فكلما حققت إيرادات كبيرة زاد نشاطها والعكس صحيح، وعلى هذا الأساس فإن معادلة الميزانية وفقاً لنظرية موارد الوحدة ستكون بالشكل الآتي:

الموارد المتحققة ذاتياً للوحدة المحاسبية = الالتزامات على الوحدة المحاسبية

وإن نظرية موارد الوحدة لا تصلح أن تكون الأساس العلمي لتفسير المقدرة الإنفاقية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك للأسباب الآتية:

١. لأن عملية جباية الإيرادات في الوحدات الحكومية مبني على أساس التخصص أي أن هنالك وحدة حكومية واحدة متخصصة في جباية كل نوع من أنواع الإيرادات العامة مثل الهيئة العامة للضرائب ودائرة الكمارك الأمر الذي يتعذر معه توزيع مصادر الإيرادات العامة على الوحدات الحكومية بشكل ينسجم مع حاجات تلك الوحدات.

٢. انعدام التوازن بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من الإيرادات وبين المبالغ التي يسمح لها بإنفاقها بموجب القوانين والتعليمات فمثلاً بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الدفاع تكون إيراداتها شبه معدومة مقارنة بنفقاتها الضخمة التي تدفع سنوياً في حين أن هنالك بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الصحة إيراداتها تكون قليلة لا تغطي نفقاتها، كما أن هنالك نوع ثالث من الوحدات الحكومية مثل الهيئة العامة للضرائب تحقق إيرادات تزيد عن نفقاتها بشكل كبير.

٣. في ظل نظرية موارد الوحدة، فإن الإيرادات المتحققة للوحدة المحاسبية ناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات، أما في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح فإن الإيرادات تتحقق بموجب قرارات سيادية.

٤. تتحدد نفقات الوحدة المحاسبية في ظل نظرية موارد الوحدة في ضوء الإيرادات المتحققة للوحدة، أما نفقات الوحدة الحكومية غير الهادفة للربح فتتحدد في ضوء التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة في الموازنة العامة وبدون النظر إلى مقدار الإيرادات المتحققة للوحدة، حيث إن الإيرادات المتحققة للوحدة الحكومية لا يجوز التصرف بها من الوحدة ذاتها وإنما تتولى الخزينة العامة بجميع الإيرادات المتحققة لدى مختلف الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

رابعاً. نظرية الأموال المخصصة : بموجب هذه النظرية تتمثل الوحدة المحاسبية بمجموعة من الأموال التي

توضع في مكان معين تحت تصرف مجموعة من الأشخاص للقيام بنشاط معين محدد بموجب وثيقة تأسيس تلك الوحدة ويجب أن يكون نشاط الوحدة واستخدامها لذلك المال محدداً بتحقيق الاهداف التي وجدت الوحدة من أجلها، وتتص نظرية الأموال المخصصة على أن المقدرة الإنفاقية للوحدة

المحاسبية تتحدد كماً ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها من أموال خلال مدة زمنية معينة، وعلى هذا الأسا فإن نظرية الأموال المخصصة تركز على ثلاث عناصر رئيسية تتمثل بالآتي:

✓ **الجانب الكمي:** أي كمية الأموال المحددة للوحدة من أجل إنجاز نشاط معين يؤدي إلى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة.

✓ **الجانب النوعي:** أي تحديد نوع النشاط المطلوب إنجازه بالكمية المخصصة من الأموال وبما يؤدي إلى تحقيق هدف الوحدة.

✓ **الجانب الزمني:** هو المدة الزمنية التي يقتضي خلالها إنفاق كمية الأموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف .

أما المفاهيم المحاسبية وفقاً لنظرية الأموال المخصصة فإنها تتمثل بالآتي:

- الموجودات : تتمثل بالأموال المخصصة للوحدة المحاسبية.
- المطلوبات : هي الشروط أو القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها.
- الإيرادات والنفقات : هي عبارة عن تدفقات نقدية اعتمدها الحكومة وخصتها للوحدة لكي يتسنى لها تحقيق الأغراض التي من أجلها أنشئت الوحدة .
- معادلة الميزانية : ستكون بالشكل الآتي:

الإموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة المحاسبية لأموالها

ومن خلال العرض السابق لأفكار نظرية الأموال المخصصة يتبين أن هذه النظرية تلائم النشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك لما تتمتع به هذه النظرية من مزايا تجعلها تتفق والنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، ومن بين تلك المزايا ما يأتي:

١. إن نظرية الأموال المخصصة لا تشترط أن يكون للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة وهذا ما ينطبق على الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لكونها تعتمد على الأموال التي تحصل عليها من الجهات العليا في تحديد مقدرتها الإنفاقية.

٢. إن هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية وهذا ما موجود فعلاً في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، حيث انها لا تمتلك رأس مال.

٣. 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.

٤. الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الاموال المخصصة هو توفير المعلومات للجهات ذات العلاقة عن الأموال المخصصة للوحدات المحاسبية والقيود المفروضة على استخدام هذه الأموال.

٥. أعطت هذه النظرية تعريف واضح ومتكامل للوحدة المحاسبية على انها: (مجموعة من الاموال المخصصة لإنجاز نشاط معين ، ويجب أن يكون استخدام تلك الاموال مقيداً بتحقيق الهدف الذي تأسست من أجله الوحدة).

## أهمية الوحدة المحاسبية في ظل نظرية الأموال المخصصة

يتضح أهمية مفهوم الوحدة المحاسبية في الجوانب الآتية :

١. إن مفهوم الوحدة يحدد مجال الاهتمام ويضيق من مجال الأشياء والأنشطة المحتملة التي يمكن عرضها في التقارير المالية ، فهو المرشد بين الملائم وغير الملائم من المعلومات وعليه فان تحديد حدود الوحدة الاقتصادية وتشخيصها يمكن إن ينجز طبقاً لأغراض المستفيدين من المعلومات المحاسبية .

٢. ان مفهوم الوحدة هو الأساس في أداء وظيفة القياس المحاسبي وتنشيط العناصر النظرية المرتبطة في القياس فالاستمرارية والدورية والاتساق وأساس الاستحقاق أو المقابلة ، كلها فرضيات أو مبادئ تستتبط مباشرة من تصنيف الوحدة ، ونتائج القياس لا تعني شيئاً إذا لم ترتبط بوحدة اقتصادية معروفة هويتها وطبيعتها .

٣. تحدد طبيعة الوحدة النظام المحاسبي للوحدة الإدارية أو الاقتصادية الواجب الأخذ به من حيث اختيار أنواع السجلات أو المستندات أو من حيث اختيار طرق وأسلوب معالجة العمليات سواء كانت ذات القيم المالية في المجموعة الدفترية .

فالتغيير في شكل الوحدة الاقتصادية ربما يمثل احد أنواع التغييرات التي تستلزم إعادة تصوير القوائم المالية بأثر رجعي بحيث يغطي السنوات السابقة كافة ، كما لو كان هذا التغيير قد حدث عند بداية نشاط الوحدة الاقتصادية ، فقد تؤدي بعض الإحداث مثل اندماج شركتين أو أكثر إلى إعداد قوائم مالية هي في حقيقة الأمر قوائم مالية لوحدة اقتصادية مختلفة تماماً ، إذ إن هذا التغيير قد لا ينعكس في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، ويكتفي بعرضه فقط في قوائم مالية لأغراض المقارنة .

وعليه فان النظام المحاسبي الحكومي العراقي قد اختلط فيه مفهوم الوحدة المحاسبية مع مفهوم الوحدة الإدارية حيث إن الأخيرة تمثل وحدة تنظيمية تقوم بالإنفاق العام من ما تخصصه الدولة لها وتودع لدى الخزينة ما تجنيه من إيرادات وهذا يتقاطع مفاهيمياً مع نظرية الأموال المخصصة التي تتعامل مع الوحدة المحاسبية بأنها مجموعة من الموجودات والموارد تستخدمها لتأدية نشاط معين لتحقيق الغرض الذي خصصت من اجله .

وعليه ينبغي إن يتم تحديد الوحدة المحاسبية وفق المنظور أعلاه وضمن الوحدة التنظيمية بمعنى عند تحديد الجانب التنظيمي سواء كان على مستوى الدولة أو الوزارات أو احد الوحدات التابعة لها فان من المفروض تحديد الوحدات المحاسبية التي يتضمنها كل تشكيل تنظيمي ، بمعنى كل وحدة تنظيمية تتكون من أموال " وحدات محاسبية " وفق منظور نظرية الأموال المخصصة بحيث إن كل وحدة من الوحدات المحاسبية ضمن الوحدة التنظيمية الواحدة سواء كانت وزارة أو تشكيلاتها " المديرية العامة " المكونة لها تنفرد بمعادلة محاسبية مخصصة لها والتي تتكون من ( الموجودات المتداولة - المطلوبات المتداولة = رصيد المال ) وكل وحدة اقتصادية تمتلك القوائم المالية الخاصة بها ، فضلاً عن ذلك فان التركيز في اعتبار المال كوحدة اقتصادية سيساهم بشكل فعال في :

١. يساعد الوحدات المختصة على الرقابة على العمليات بالإضافة إلى الرقابة المالية .

٢. تبويب الإيرادات العامة حسب نوع المال ومصادر الإيرادات وفقاً للوحدة الإدارية المسؤولة عن تحصيلها

٣. تبويب النفقات بكل الطرق المحتملة وفقاً لنوع المال والوظيفة والبرامج والأنشطة والوحدة الإدارية وطبيعة النفقة ونوعها .

### **العلاقة بين نظرية الاموال المخصصة والمحاسبة الحكومية**

تتضح طبيعة العلاقة بين نظرية الاموال المخصصة والمحاسبة الحكومية من خلال الموازنة العامة التي تعد الاداة الوحيدة لوضع الافكار الفلسفية لنظرية الاموال المخصصة موضع التطبيق العلمي وعلية تتضح العلاقة بين نظرية الاموال المخصصة والمحاسبة الحكومية على النحو الآتي:

١. تستخدم الوحدات المحاسبية الحكومية قدرتها الانفاقية من التخصيصات أو الاعتمادات التي توضع تحت تصرفها كماً ونوعاً بموجب الموازنة العامة.

٢. تعتبر الموازنة العامة الاداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الاموال المخصصة.

٣. ترتبط الوحدات المحاسبية الحكومية لاستخدام التخصيصات المعتمدة لها في الموازنة بالمدة الزمنية المقررة لها (غالباً ما تكون سنة مالية واحدة).

٤. ليس بإمكان الوحدة الحكومية زيادة تخصيصاتها الواردة في الموازنة العامة بأي نوع من أنواع الايرادات ، او عن طريق الاقتراض.

٥. يمكن ان توضع تحت تصرف الوحدة الحكومية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة المالية، ويطبق ذلك في الخطة الاستثمارية والتي تعتبر جزء من موازنة الدولة العراقية.

واخيراً تعد الموازنة الاداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الاموال المخصصة اذ يعتمد المحاسب في أي دائرة حكومية عند ممارسة عمله المحاسبي في تسجيل نفقات وايرادات الدائرة الحكومية على التبويب الذي ورد في قانون الموازنة وهيكل حسابات الدولة.

### **الموازنة العامة للدولة**

وان فكرة الموازنة العامة هي فكرة موجودة منذ قديم الزمان لعملية العد والترقيم والحساب والانظمة بصورة بدائية حيث ان الألواح الطينية المسجلة منها الامور المالية في عهد البابليين والتي يعود تاريخها الى سنة ٣٦١١ قبل الميلاد حيث تعد اقدم ما عرف عن الموازنة.

ووضعت أول موازنة في انكلترا سنة ١٦٨٩ م ، وظهرت الموازنة في فرنسا على أثر الثورة الفرنسية سنة ١٧٨٩ م ، وطبقت في روسيا سنة ١٨٦٣ م ، وأول قانون للموازنة كان في الولايات المتحدة الامريكية سنة ١٩٢١ م ، وتعتبر من اوائل الدول العربية التي طبقت الموازنة هي ( العراق ، مصر ، سوريا ) سنة ١٩٢١ م و ١٩٢٣ م.

### **تعريف الموازنة العامة :**

لم تعد الموازنة العامة مجرد تخمينات سنوية تحتوي على تقديرات لإيرادات تتوقع الدولة تحصيلها من جانب وتقديرات للنفقات المتوقعة إنفاقها للسنة المالية القادمة من جانب آخر، بل أصبحت الموازنة العامة بعكس

توجهات الحكومة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية بصورة بيانات مالية بما تتضمنه من إيرادات يتوقع تحصيلها من مختلف مصادر الإيراد، ونفقات متوقعة تعتمد الدولة إنفاقها خلال السنة القادمة، ولتحقيق تلك الأهداف يتم اعداد الموازنة العامة وإقرارها وتنفيذها وفق إجراءات وقواعد محددة.

تعرف الموازنة العامة بأنها جداول متضمنة تخمين الإيرادات ومصروفات الدولة لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة.

كما تعرف على انها خطة مالية قصيرة الاجل مصادق عليها من قبل السلطة التشريعية وتحتوي على تكاليف أنشطة الوحدات الحكومية الممولة مركزياً لسنة مالية واحدة لاحقة ومصادر تمويلها.

وقد ورد تعريف الموازنة العامة في قانون الادارة المالية والدين العام المرقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ المعدل بأنها برنامج مالي يقوم على تخمينات سنوية لإيرادات ونفقات والتحويلات والصفقات العينية للحكومة. ومن خلال التعاريف اعلاه يتبين أن الموازنة العامة انها تتكون من جزئين هما:

- الإيرادات، وتتضمن ما يتوقع تحصيله من مبالغ خلال السنة المالية من مصادر الإيراد المختلفة.
- النفقات ، وتتضمن المبالغ المعتمدة ( المخصصة ) لوحدات الدولة خلال السنة المالية نفسها وواجه إنفاقها لتنفيذ اعمال ومشاريع الدولة المختلفة.

### خصائص الموازنة العامة:

١. ان الموازنة تمثل خطة الدولة للسنة المالية القادمة.
٢. الوحدات الحكومية ليست مخيرة في التنفيذ وانما مسؤولة عن التنفيذ بتطبيق التعليمات والقوانين.
٣. السلطة المالية هي المسؤولة على مهمة الرقابة على مدى الالتزام بهذه الخطة المالية .
٤. كلما كان التنفيذ من قبل دوائر الدولة والالتزام العام بتنفيذ الخطة كلما كان الارتقاء بمستوى المهام بأحسن وجه وبنفس التكاليف المقررة.
٥. ان الموازنة تمثل تقدير متوازن للمصروفات والإيرادات لمدة محددة من الوقت.

### أهداف الموازنة العامة:

تهدف الموازنة العامة للدولة الى تحقيق مجموعة من الأهداف على مستوى الدولة منها:  
اولاً: اهداف تخطيطية : تهدف الموازنة العامة للدولة الى تحقيق مجموعة من الاهداف في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات عن طريق الآتي:

- حصر احتياجات الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح خلال الفترة القادمة ( أي تحديد النفقات العامة المخططة).
- حصر الإيرادات ومصادر التمويل الاخرى المتوقعة خلال السنة القادمة.
- الربط والتنسيق بين الموازنة كبرنامج سنوي وبين خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية . للدولة.
- التنسيق والتوفيق بين وحدات الجهاز الحكومية.
- وضع برنامج زمني لتنفيذ الموازنة.

ثانياً: أهداف رقابية : تهدف الموازنة الى تحقيق رقابة أكثر على عمليات التنفيذ عن طريق

الآتي:

- قياس الأداء الفعلي للبرامج والأنشطة الحكومية ويتحقق ذلك من خلال قياس الإيرادات والنفقات العامة المتحققة فعلاً والظاهرة في ميزان المراجعة.
- تقييم الأداء عن طريق مقارنة الإيرادات والنفقات الفعلية (الواردة في ميزان المراجعة) مع ما تم تقديره في الموازنة السنوية وتحديد الانحرافات الحاصلة واقتراح الاجراءات التصحيحية.
- الرقابة على الموجودات التي تمتلكها الوحدات الحكومية والمحافظة عليها.
- الرقابة عن مدى التزام الوحدات الحكومية في ترشيد الانفاق الحكومي و التحقق من الالتزام بكافة القوانين والتعليمات والقواعد الحكومية المالية والادارية.

**ثالثاً: أهداف سلوكية :** تهدف الموازنة الى التأثير في سلوك واتجاهات العاملين في الوحدات الحكومي للدولة وذلك من خلال الآتي:

- التشجيع على نشر روح المبادرة والابتكار.
  - تحقيق التوافق بين الفرد وأهداف الوحدة أي بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة
  - زيادة الثقة المتبادلة بين الرؤساء والمرؤسين وتوفير أساس عادل للثواب والعقاب.
- رابعاً: أهداف اقتصادية:** تعد الموازنة العامة أداة هامة في مواجهة الأزمات الاقتصادية وذلك عن طريق التحكم في عمليات الإنفاق أو في مصادر الإيرادات ومعدلاتها، ففي حالة التضخم تعمد الدولة إلى امتصاص الطلب الزائد عن طريق فرض الضرائب وتخفيض النفقات العامة، أما في حالات الكساد فتعتمد الدولة إلى الاستفادة من الفوائض التي قد تراكمت لديها من أجل زيادة الطلب الفعلي وقد تعمد إلى تخفيض الضرائب وزيادة النفقات والإعانات وغير ذلك من الأساليب المالية.
- خامساً: أهداف اجتماعية:** تلعب الموازنة العامة دوراً هاماً في مقابلة الاحتياجات الضرورية للتغلب على مشاكل الغذاء والإسكان وتحسين أداء الخدمات العامة، كما تؤدي الموازنة العامة دوراً هاماً في تحسين توزيع الدخل وتخفيف الحالات المتطرفة من الفقر وذلك بزيادة وتوجيه النفقات العامة نحو مجالات معينه مثل الإسكان والتعليم والصحة وشبكة الرعاية الاجتماعية، وكذلك التحكم في مصادر الإيرادات ومضاعفة الضرائب المفروضة على ذوي الدخل المرتفع.
- سادساً: أهداف سياسية:** تعكس الموازنة العامة البرنامج الذي تنوي السلطة التنفيذية (الحكومة) تنفيذه خلال السنة القادمة والذي لا بد وان يعرض على السلطة التشريعية للموافقة عليه قبل البدء بتنفيذه، هذا من جانب ومن جانب آخر فإن التوجه السياسي للحكومة ينعكس في الموازنة العامة من خلال زيادة التخصيصات المعتمدة للوحدات الحكومية الأمنية لتعزيز الجانب الأمني للبلد وما شابه ذلك، وكذلك الحال في حالة نية الحكومة إجراء انتخابات في السنة القادمة فإن الأمر يتطلب زيادة التخصيصات المعتمدة في المجالات المرتبطة بالانتخابات.