



جامعة صلاح الدين كلية الادارة والاقتصاد قسم الادارة والاعمال

المحاسبة الحكومية

الفصل الثاني

النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها
للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

مدرس المادة:

م. هوشنگ محسن كريم

hoshang.karim@su.edu.krd

الفصل الثاني

((النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية ومدى ملاءمتها

للنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح))

أهم هذه النظريات وفقاً لتسلسلها التاريخي:

أولاً: نظرية أصحاب المشروع.

ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية.

ثالثاً: نظرية موارد الوحدة.

رابعاً: نظرية الأموال المخصصة.

أولاً: نظرية أصحاب المشروع:

يطلق عليها أيضاً ب (نظرية الملكية الشخصية أو الفردية) ويرجح ظهور هذه النظرية إلى ما قبل الثورة الصناعية، وبالتحديد المرحلة التي تميزت خلالها الوحدات المحاسبية بصغر حجمها نسبياً، حيث كانت الوحدات مملوكة لشخص أو عدد من الأشخاص قدموا رأس مال محدد لمزاولة نشاط اقتصادي بالاعتماد على تقنية بسيطة لإنتاج منتج واحد أو عدد محدد من المنتجات.

لذلك تعد التقارير المالية من وجهة نظر صاحب أو أصحاب المشروع وتتكسد وظيفة المحاسبة (باعتماد القيد المفرد) في تتبع التغيرات التي تطرأ على حقوق أصحاب المشروع وتحليل تلك التغيرات إلى أسبابها وقياس مقدارها من مدة مالية إلى أخرى، بمعنى آخر إن صاحب (أصحاب) المشروع يتولى جرد وتحديد موجوداته ومطلوباته وإيجاد رأس المال في بداية ونهاية السنة المالية ومن ثم تحديد صافي الربح أو الخسارة وذلك لأن الإشراف المباشر لصاحب المشروع ومعرفته بتفاصيل النشاط الذي يزاوله أولاً بأول يجعله في غنى عن إتباع الدورة المحاسبية للوصول إلى التقارير المالية التي تبين نتيجة نشاطه وما تحقق من ربح أو خسارة.

استنادا لما تقدم فإن تعريف كل مفهوم من المفاهيم المحاسبية

من وجهة نظر نظرية أصحاب المشروع ستكون بالشكل الآتي :-

(1) الموجودات: وتمثل كل ما يمتلكه صاحب المشروع.

(2) المطلوبات: هي التزامات أو ديون على صاحب المشروع.

(3) رأس المال أو (القيمة الصافية): يمثل صافي حقوق صاحب أو أصحاب المشروع، أي الفرق بين موجودات ومطلوبات صاحب المشروع.

(4) الإيرادات والمصروفات: تحدث نتيجة قرارات يتخذها صاحب المشروع، فكل صفقة تجارية أو معاملة مالية ما هي الا تنفيذ لقرار يتخذه صاحب المشروع مثلا قرر صاحب المشروع استئجار مخزن جديد للبضاعة التي يتعامل بها، فإن العملية المالية المترتبة على هذا القرار تتمثل في تسديد إيجار المخزن الجديد، مثال آخر قرر صاحب المشروع تعيين موظف، فإن العملية المالية المترتبة على هذا القرار تتمثل بصرف راتب الموظف، وعليه فإن كل إيراد يؤدي إلى زيادة رأس المال أو (القيمة الصافية) كما أن كل مصروف يؤدي إلى تخفيض رأس المال أو (القيمة الصافية).

استنادا لما تقدم فإن تعريف كل مفهوم من المفاهيم المحاسبية من وجهة نظر نظرية أصحاب المشروع ستكون بالشكل الآتي:

(5) معادلة الميزانية: ستكون بالشكل الآتي:

رأس المال أو القيمة الصافية = اجمالي موجودات - اجمالي مطلوبات

(6) صافي الربح أو صافي الخسارة: يتم التوصل إليه عن طريق مقارنة القيمة الصافية أو (رأس مالها) فيما بين أول المدة وآخرها باعتبار أن صافي ربح المشروع (أو صافي خسارته)، خلال مدة معينة يعادل الزيادة (أو النقص) في القيمة الصافية أو رأس المال في آخر المدة عنه في أولها مع ملاحظة الأخذ بنظر الاعتبار الإضافات إلى رأس المال خلال المدة والمسحوبات من رأس المال خلال نفس المدة حيث إن التغير في القيمة الصافية أو رأس المال فيما بين أول المدة وآخرها لا يرجع فقط إلى ما يحققه المشروع من ربح أو خسارة خلال المدة وإنما يرجع إلى الإضافات إلى رأس المال والمسحوبات من رأس المال خلال نفس المدة.
أي أن:

استنادا لما تقدم فإن تعريف كل مفهوم من المفاهيم المحاسبية من وجهة نظر نظرية أصحاب المشروع ستكون بالشكل الآتي:

القيمة الصافية = مجموع الموجودات في أول المدة - مجموع المطلوبات في أول المدة
(رأس المال)
في أول المدة

القيمة الصافية = مجموع الموجودات في آخر المدة - مجموع المطلوبات في آخر المدة
(رأس المال)
في آخر المدة

صافي الربح = القيمة الصافية (رأس المال) في آخر المدة - (القيمة الصافية في أول المدة (الخسارة)
+ الاضافات الى رأس المال - المسحوبات من رأس المال)
خلال المدة

وإذا كان الناتج رقم موجب فإن النتيجة ربح أما إذا كان النابج رقم سالب (أي أن الإشارة سالبة) فإن النتيجة خسارة.

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

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

2 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 مال أول وآخر المدة.

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

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

من 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:

5) 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.

6) 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 الأساس فإن نظرية أصحاب المشروع لا تتلائم والنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

ثانيا: نظرية الشخصية المعنوية:

بعد ظهور الثورة الصناعية ونتيجة للتوسع في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم الوحدات المحاسبية واستخدام التكنولوجيا في العمليات الإنتاجية والحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة نسبيا يعجز شخص أو عدد محدد من الأشخاص عن توفيرها وظهور الشركات المساهمة التي تتصف بانفصال إدارة الوحدة عن المالكين، فقد أصبحت نظرية أصحاب المشروع عاجزة عن إيجاد تفسير لطبيعة الوحدة المحاسبية لذلك ظهرت نظرية الشخصية المعنوية وتطورت المفاهيم المحاسبية والتقارير المالية لتصبح معبرة عن وجهة نظر الوحدة ك(كيان مستقل) وليس عن وجهة نظر أصحابها وعلى النحو الآتي:

1) الموجودات: كل ما تملكه الوحدة يعد موجود أو حقوق للوحدة كشخصية معنوية مستقلة وليس ما يملكه صاحب الوحدة.

2) المطلوبات: يمثل التزامام أو ديون على موجودات الوحدة وليس على صاحب الوحدة.

(3) الإيرادات والمصروفات: تمثل الإيرادات مجموع القيم المالية التي تستحق للوحدة مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات أما المصروفات فهي كل ما تتحمله الوحدة من أجل الحصول على الإيرادات.

(4) صافي الربح أو الخسارة: يتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالمصروفات من خلال اعداد كشف الدخل.

(5) معادلة الميزانية: تكون بالشكل الآتي:

$$\text{الموجودات} = \text{المطلوبات} + \text{رأس المال}$$

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

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

2) تعتمد هذه النظرية على مفاهيم الربح أو الخسارة التي ينعلم وجودها في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

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

4) 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.

ثالثا: نظرية موارد الوحدة:

أو ما يسمى ب (التمويل 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 الإيرادات المحدد للمقدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية ويجب أن تكون نفقات الوحدة في حدود الإيرادات التي قامت في استلامها فعلا .

وعلى هذا الأساس فإن معادلة الميزانية وفقا لنظرية موارد الوحدة ستكون بالشكل الآتي:

الموارد المتحققة ذاتيا للوحدة المحاسبية = الالتزامات على الوحدة المحاسبية

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

1 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.

2 انعدام التوازن بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من الإيرادات وبين المبالغ التي يسمح لها بإنفاقها بموجب القوانين والتعليمات فمثلا بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الدفاع تكون إيراداتها شبه معدومة مقارنة بنفقاتها الضخمة التي تدفع سنويا، 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.

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

3) 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.

4) 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 لايجوز التصرف بها من الوحدة ذاتها وإنما تتولى الخزينة العامة تجميع 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 محددًا بتحقيق الأهداف التي وجدت الوحدة من أجلها. وتنص نظرية الأموال المخصصة على أن:

المقدرة الإنفاقية للوحدة المحاسبية تتحدد كما ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها من أموال خلال مدة زمنية معينة.

وعلى هذا الأساس فإن نظرية الأموال المخصصة تركز على ثلاث عناصر رئيسية تتمثل بالآتي:

- 1) الجانب الكمي:** أي كمية الأموال المحددة للوحدة من أجل إنجاز نشاط معين يؤدي إلى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة.
- 2) الجانب النوعي:** أي تحديد نوع النشاط المطلوب إنجازه بالكمية المخصصة من الأموال وبما يؤدي إلى تحقيق هدف الوحدة.
- 3) الجانب الزمني:** هو المدة الزمنية التي يقتضي خلالها إنفاق كمية الأموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف.

ويمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظرية الأموال المخصصة من خلال الشكل التالي:

الجانب النوعي
" نوع النشاط المطلوب إنجازه لتحقيق الهدف "

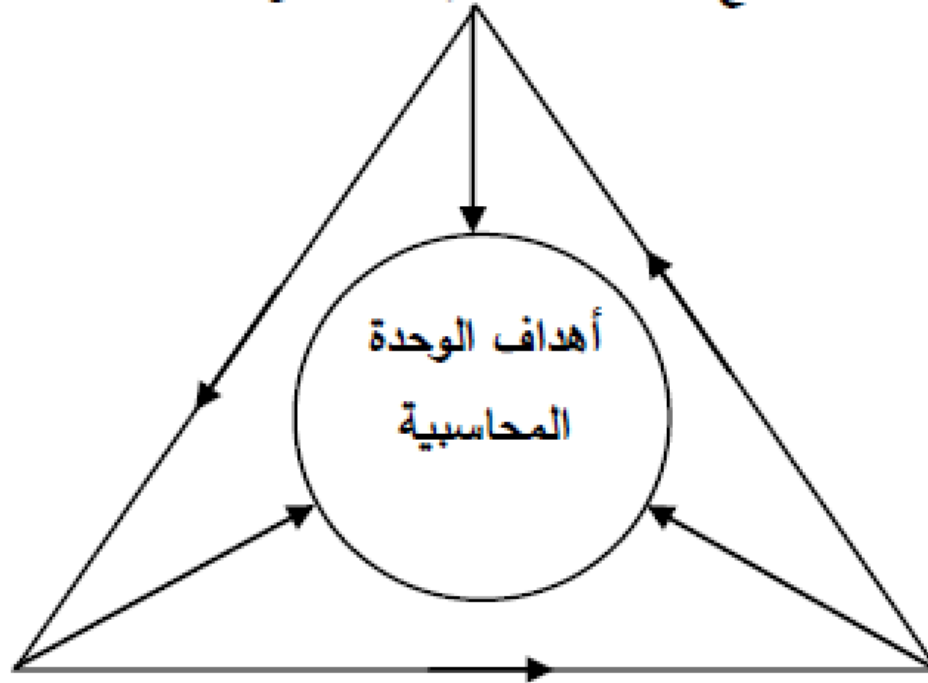
أهداف الوحدة
المحاسبية

الجانب الزمني

"المدة الزمنية اللازمة لإنفاق
الأموال وإنجاز النشاط وتحقيق الهدف"

الجانب الكمي

"كمية الأموال المخصصة
لإنجاز النشاط وتحقيق الهدف"



أما المفاهيم المحاسبية وفقا لنظرية الأموال المخصصة فإنها تتمثل بالاتي:

(1) **الموجودات:** تتمثل بالأموال المخصصة للوحدة المحاسبية.

(2) **المطلوبات:** هي الشروط أو القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها.

(3) **معادلة الميزانية:** ستكون بالشكل الآتي:

الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها

(4) **الإيرادات والنفقات:** تمثل الإيرادات التدفقات النقدية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أما النفقات فهي تمثل التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة المحاسبية.

من 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:

1 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.

2 ان هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية وهذا ما موجود فعلا في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح حيث أنها لا تمتلك رأس مال.

3 لا تستلزم هذه النظرية قيام الوحدة المحاسبية بتحقيق أرباح أو خسائر في نهاية السنة المالية وهذه الخاصية تجعلها أكثر ملائمة مع نشاط الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

من 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:

(4) الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الأموال المخصصة هو توفير معلومات للجهات ذات العلاقة عن كمية الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية والقيود المفروضة على استخدام هذه الأموال.

(5) أعطت هذه النظرية تعريفا واضحا ومتكاملا للوحدة المحاسبية على انها: (مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين ويجب أن يكون استخدام تلك الأموال مقيدا بتحقيق الهدف الذي أسست من أجله الوحدة).

خامسا: العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية

تتضح طبيعة العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية من خلال الموازنة العامة التي تعد الأداة الوحيدة لوضع الأفكار الفلسفية لنظرية الأموال المخصصة موضع التطبيق العملي، حيث تستمد الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح قدرتها الإنفاقية من التخصيصات المعتمدة التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا بموجب قانون الموازنة العامة، وإذا ما تم ربط ذلك بنظرية الأموال المخصصة فإنه يتجسد بالجانب الكمي، حيث إن التخصيصات المعتمدة المحددة للوحدة الحكومية لا يمكن زيادتها بأي نوع من أنواع الإيرادات أو عن طريق الاقتراض.

أما الجانب النوعي فإنه يبرز من خلال التزام الوحدات الحكومية بالصرف ليس فقط بالمبالغ المحددة وإنما أيضا بالالتزام بالحسابات الواردة في الموازنة العامة والتي تدخل ضمن نشاط الوحدة فعلى سبيل المثال حساب الأدوية بالإمكان الصرف على هذا الحساب في حدود المستشفيات الحكومية لكونه يدخل ضمن نشاطها في حين لا يمكن الصرف على هذا الحساب في حدود المديرية العامة للتربية.

خامسا: العلاقة بين نظرية الأموال المخصصة والمحاسبة الحكومية

ويكون استخدام الوحدة الحكومية للتخصيصات المعتمدة المحددة في الموازنة العامة مقيدا بالمدة الزمنية المقررة لها (وهذا يعبر عن الجانب الزمني ضمن أركان نظرية الأموال المخصصة) والتي تحدد بسنة مالية واحدة، والاستثناء الوحيد على ذلك هو مشروعات خطة التنمية القومية كما في حالة إنشاء مستشفى جديد أو مدرسة جديدة حيث يمكن وضع تخصيصات معتمدة تحت تصرف الوحدة الحكومية لمدة تزيد عن السنة المالية الواحدة.

النهاية المحاضرات الفصل الثاني

تمنياتي لكم بالنجاح