

المحاضرة الثانية / النظريات المفسرة للوحدة المحاسبية

أهم هذه النظريات وفقاً للتسلسل التاريخي :

- 1- نظرية أصحاب المشروع.
- 2- نظرية الشخصية المعنوية.
- 3- نظرية موارد الوحدة.
- 4- نظرية الاموال المخصصة.

سيتم خلال هذه المحاضرة التعرف على هذه النظريات ومدى ملائمتها مع الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

أولاً / نظرية أصحاب المشروع

يطلق عليها أيضاً " نظرية الملكية الشخصية أو الفردية" وظهرت هذه النظرية قبل الثورة الصناعية، وتميزت خلالها الوحدات المحاسبية بصغر حجمها نسبياً، إذ كانت الوحدات مملوكة لشخص واحد 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 المشروع أو أصحاب المشروع وتتجسد وظيفة المحاسبة بالاعتماد على القيد المفرد، ويتولى صاحب المشروع جرد وتحديد موجوداته ومطلوباته وإيجاد رأس المال في بداية ونهاية السنة المالية ومن ثم تحديد صافي الربح أو الخسارة.

وبناءً على ماتقدم فإن المفاهيم المحاسبية من وجهة نظر (نظرية أصحاب المشروع) هي كالتالي:

- 1- الموجودات : تمثل كل ما يمتلكه صاحب المشروع.
- 2- المطلوبات : هي التزامات او ديون على صاحب المشروع.
- 3- رأس المال أو القيمة الصافية: يمثل صافي حقوق صاحب المشروع ، اي الفرق بين موجودات ومطلوبات صاحب المشروع.
- 4- الإيرادات والمصروفات : تحدث نتيجة قرارات يتخذها صاحب المشروع.
- 5- معادلة الميزانية:

رأس المال أو القيمة الصافية = إجمالي الموجودات – إجمالي المطلوبات

- 6- صافي الربح أو صافي الخسارة : يتم التوصل اليه عن طريق مقارنة القيمة الصافية أو رأس المال في أول المدة آخرها،

ومن خلال المفاهيم السابقة فإن نظرية أصحاب المشروع لاتتلائم مع النشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة 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 الاموال اللازمة لنشاطها في حين ان معادلة الميءانية وفقا أصحاب المشروع بتطلب حساب رأس مال أول وآخر المدة.
- 3- هدف الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تقديم الخدمات لعموم أفراد المجتمع دون الاخذ 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 مقيّدة بمجموعة من القوانين والتعليمات في حين تفسر نظرية أصحاب المشروع العمليات المالية على أنها تنفيذ لقرارات أصحاب المشروع وليس نتيجة تطبيق القوانين والتعليمات.
- 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 في نظرية أصحاب المشروع لا توجد سجلات محاسبية منظمة .
- 6- وفقاً لتطبيق القيد المفرد 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 الاساس فإن نظرية أصحاب المشروع لا تتلائم والنشاط المالي للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح.

ثانياً: نظرية الشخصية المعنوية

بعد ظهور الثورة الصناعية ونتيجة للتوسع في الانشطة الاقتصادية وازدياد حجم الوحدات المحاسبية واستخدام التكنولوجيا في العمليات الانتاجية والحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة نسبياً 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 كـ(كيان مستقل) وليس عن وجهة نظر أصحابها وعلى النحو الآتي:

- 1- الموجودات: كل ما تمتلكه الوحدة يعد موجود أو حقوق للوحدة كشخصية معنوية مستقلة وليس ما يمتلكه صاحب الوحدة .
- 2- المطلوبات: تمثل التزامات 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:

الموجودات = المطلوبات + رأس المال

ومع ذلك لم تستطع نظرية الشخصية المعنوية تقديم تفسير علمي لتحديد المقدرة الانفاقية 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 تعامل 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.

ثالثاً: نظرية موارد الوحدة أو ما يسمى بـ"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 الانفاقية للوحدة المحاسبية ويجب أن تكون نفقات الوحدة في حدود الإيرادات التي قامت في استلامها فعلاً وعلى هذا الأساس فإن لنظرية موارد الوحدة ستكون معادلة الميزانية وفقاً للآتي:

موارد الوحدة المتحققة ذاتياً للوحدة المحاسبية = الالتزامات على الوحدة المحاسبية

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

1- أن 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 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 .

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- تحدد نفقات الوحدة المحاسبية في ظل نظرية موارد الوحدة في ضوء الإيرادات المتحققة للوحدة، أما نفقات الوحدة الحكومية غير الهادفة للربح فتحدد 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 الحكومية 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.

وتتنص نظرية الاموال المخصصة على أن:

«المقدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية تتحدد كماً ونوعاً بما يوضع تحت تصرفها من أموال خلال مدة زمنية معينة»

وعلى هذا الاساس فإن نظرية الاموال المخصصة تركز على ثلاث عناصر رئيسية تتمثل بالاتي:

- 1- الجانب الكمي: أي كمية الاموال 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 الاموال وبما يؤدي إلى تحقيق هدف الوحدة .
- 3- الجانب الزمني: هو المدة الزمنية التي يقتضي خلالها إنفاق كمية الاموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف.

المفاهيم المحاسبية وفقاً موال المخصصة

1 :الموجودات: تتمثل بالاموال المخصصة للوحدة المحاسبية.

2- المطلوبات: هي الشروط أو القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها .

3-معادلة الميزانية: ستكون بالشكل الاتي :

الاموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة علة استخدام الوحدة لأموالها

4-الايرادات والنفقات: تمثل الايرادات التدفقات النقدية الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أما النفقات فهي تمثل التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة المحاسبية.

من خلال العرض السابق لأفكار نظرية الاموال 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:

- أ. إن نظرية الاموال المخصصة لا تشترط أن يكون للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة وهذا ما ينطبق على الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح لكونها تعتمد على الاموال التي تحصل عليها من الجهات العليا في تحديد مقدرتها الانفاقية.
- ب. ان هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية وهذاما موجود فعلاً في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح حيث أنها لا تمتلك رأس مال.

ج. 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 .
د. الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الاموال المخصصة هو توفير معلومات للجهات ذات العلاقة عن كمية الاموال المخصصة للوحدة المحاسبية والقيود المفروضة على استخدام هذه الاموال

هـ. أعطت هذه النظرية تعريفا واضحا ومتكاملاً للوحدة المحاسبية على أنها: (مجموعة من الاموال المخصصة لتأدية نشاط معين ويجب أن يكون استخدام تلك الاموال مقيدا بتحقيق الهدف الذي أسست من أجله الوحدة).