**مادة المحاسبة الحكومية**

**قسم الإدارة العامة**

**اعداد**

**مدرس المادة : م. عمار غازي إبراهيم**

**الفصل الثاني**

**النظريات المحاسبية**

**من الضروري ان نتعرف على النظريات المحددة للوحدات المحاسبية والافكار الاساسية لكل نظرية من أجل الوصول الى إيجاد تفسير علمي لدى ملائمتها النشاط المالي الذي تقوم به الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح ، وهذه النظريات هي :**

**1- نظرية أصحاب المشروع**

**تعتبر هذه النظرية من أقدم النظريات المحاسبية ويمكن ان يكون ظهورها مع ظهور المشروعات الفردية وشركات الاشخاص ، فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية الملاك ، إذ ان الموجودات ملك لصاحب المشروع والمطلوبات هي التزامات عليه.**

**وان حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع وان ايرادات المشروع ونفقاته تمثل عناصر موجبة أو سالبة لرأس المال .**

**وان معادلة الميزانية وفق مفهوم هذه النظرية تكون كما يلي :**

**صافي القيمة ( حقوق الملكية ) = اجمالي الموجودات – اجمالي المطلوبات**

**وعليه فان أي زيادة في صافي القيمة يتطلب زيادة الايرادات وتقليل المصروفات بغية تحقيق الارباح التي هي الهدف الرئيسي لاصحاب المشروع للمحافظة على رأس المال وتنميته بين أول المدة واخر المدة وهذا أساس النظرية اعلاه . ان نظرية أصحاب المشروع لا تتلاءم مع النشاط المالي للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح وذلك للأسباب الآتية :**

**1- إن هذه النظرية تتلاءم مع الوحدات التي يملكها شخص واحد او عدة اشخاص ، في حين ان الوحدات الحكومية مملوكة للدولة وليس لشخص معين .**

**2- ان الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح لا تمتلك رأس مال ، وإنما تعتمد على وزارة المالية في حصولها على الأموال اللازمة لنشاطها ،**

**3- ان الوحدات الحكومية هي وحدات غير هادفة للربح وهدفها هو تقديم خدمات الى المجتمع وليس هدفها تحقيق الربح .**

**4- تكون الوحدات الحكومية مقيدة بمجموعة من القوانين والتعليمات ، في حين ان نظرية اصحاب المشروع تشير ان المصروفات والايرادات تحدث نتيجة قرارات يتخذها صاحب المشروع وليس نتيجة تطبيق القوانين والتعليمات .**

**2- نظرية الشخصية المعنوية**

**ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر ، ومطلع القرن العشرين مع ظهور المشاريع الكبيرة والشركات المساهمة وانفصال الملكية عن الادارة ولضخامة تلك المشاريع والشركات من حيث المالكين والممولين تم تأصيل هذه النظرية والتي نظرت الى المشروع او الوحدة المحاسبية كشخصية معنوية منفصلة عن مالكيه وتعتبر هذه النظرية الاكثر قبولا في الفكر والتطبيق المحاسبي .**

**كما ان الموجودات وفق هذه النظرية تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها ، أما اللخصوم فتمثل الالتزامات على الوحدة ذاتها أي الالتزامات على الموجودات ، وتتكون هذه الالتزامات من حق ملاك المشروع ( حملة الأسهم ) ، ومن الدائنين الخارجيين الذين لهم حق في موجودات المشروع أيضا وتمثل الايرادات انجازات الوحدة الاقتصادية وهي ثمن السلع والخدمات المباعة التي تمثل زيادة في الموجودات بينما تمثل المصروفات المجهودات أو التضحيات اللازمة لتحقيق الانجازات متمثلة بتكاليف السلع والخدمات المباعة التي تمثل ايضا النقص في موجودات الوحدة . ويمثل رأس المال حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاما على المشروع لاصحابه كما هو الحال بالنسبة للدائنين الخارجيين .**

**ويمثل صافي الربح ( الخسارة ) او الزيادة ( النقص ) الصافي في موجودات المشروع ، ويتم قياسه بمقابلة الايرادات بالمصروفات ، وبما ان هدف المحاسبة تقييم آداء الادارة في استخدام موجودات المشروع فإن المفهوم المنطقي للربح هو نجاح الادارة في استخدام موجودات المشروع او فشلها في الاستخدام في حالة الخسارة . لذلك فأن المعادلة التي يمكن ان تمثل هذه النظرية هي :**

 **الموجودات = المطلوبات ( الالتزامات و رأس المال )**

**وان نظرية الشخصية المعنوية لم تستطع تقديم تفسير علمي لتحديد القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح للاسباب التالية :**

**1- تشترط هذه النظرية وجود رأس المال للوحدة ، يمكنها من ممارسة نشاطها في حين ان الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ليس لديها رأس مال .**

**2- تعتمد هذه النظرية على مفاهيم الربح او الخسارة والذي ينعدم في الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح .**

**3- تشترط هذه النظرية أن تتمتع الوحدات بالشخصية المعنوية المستقلة ، ولا تتوفر هذه الخاصية في الوحدات الحكومية الغير هادفة الى الربح ، لكنها تعتمد على تخصيص الموازنة العامة في تمويل نشاطها.**

 **3- نظرية موارد الوحدة**

**ان مفهوم هذه النظرية يعتمد على الايرادات التي تحصل عليها الوحدة وتعتبر الاساس لتحديد المقدرة الانفاقية ومنطوق هذه النظرية ( بان الموارد التي تحصل عليها الوحدة من انشطتها الذاتية هي التي تحدد مقدرتها الأنفاقية ) .**

**وبهذا يكون توسع الوحدة يتوقف على حجم تلك الموارد فكلما حققت ايرادات كبيرة زاد نشاطها والعكس صحيح . ويصبح واضحا بان مجال تطبيق هذه النظرية يتعذر تطبيقه على نشاط الوحدات الحكومية لعدم حصول وحدات الدولة على الموارد المطلوبة لتنفيذ التزاماتها حيث يمكن ان تمثل معادلة الميزانية كما يلي :**

 **الموارد المتحققة ذاتيا للوحدة = الالتزامات على الوحدة**

**فالوحدة التي لا تحقق موارد فانها ستكون غير قادرة على تنفيذ التزاماتها ، ومع ان بعض وحدات الدولة قد تحقق ايرادات مثل وحدات الجباية فان هذه الايرادات غير متحققة نتيجة نشاطها الذاتي وانما بحكم تخصصها في الجباية مثل وحدات الضرائب والكمارك وبهذا تكون هذه الايرادات محصلة بموجب قانون معين وتكون نتيجة ذلك ايرادات سيادية تخص الدولة ككل ولاتخص الوحدة التي قامت بجباية تلك الايرادات .**

**وبذلك فان نظرية موارد الوحدة وما جاءت به من أفكار لا تصح ان تكون الاساس العلمي لتفسير القدرة الانفاقية للوحدات الحكومية الغير هادفة للربح وذلك للأسباب الآتية :**

**1- لان عملية استلام الايرادات في الوحدات الحكومية مبني على اساس التخصص ، أي انه هناك وحدة حكومية متخصصة في جباية كل نوع من انواع الايرادات العامة مثل ( دائرة الكمارك ، الهيئة العامة للضرائب ) ، الأمر الذي يتعذر معه توزيع مصادر ايرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل ينسجم مع حاجات تلك الوحدة .**

**2- انعدام الموازنة بين مقدار ما تحصل عليه الوحدة الحكومية من ايرادات ، وبين المبالغ التي سمح لها بإنفاقها طبقا للقوانين والتعليمات ، فمثلا بعض الوحدات الحكومية مثل وزارة الدفاع لا يوجد لديها اي ايرادات بالرغم من ضخامة المصروفات التي تدفعها سنويا، في حين هنالك وحدات مثل المستشفيات العامة تحقق ايرادات قليلة لا تغطي مصروفاتها ، كما هناك نوع ثالث من الوحدات الحكومية مثل الهيئة العامة للضرائب ، تحقق ايرادات تفوق مصروفاتها .**

**رابعا : نظرية الاموال المخصصة**

**ان الوحدة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الحكومي لا ينطبق عليها مفهوم النظريات السابقة وعجزت تلك النظريات عن تقديم تفسير علمي وعملي في كيفية تحديد المقدرة الانفاقية لهذه الوحدات لانعدام رأس المال وحتى لو وجد فانه سينفذ بعد مدة معينة وتصبح حينئذ المقدرة مساوية الى الصفر وكذلك لعدم تحقيق هذه الوحدات على ايرادات ذاتية وحتى لو تحقق في بعض الوحدات قد لا يكفي لتغطية النشاط وفي القسم الاخر متحقق بحكم التخصص . والسؤال الذي يثار هنا كيف تستمر هذه الوحدات في النشاط وفق مفهوم الاموال التي تحتاجها الوحدة ، لذا برزت نظرية الأموال المخصصة لتعطي الحل المناسب وفق المنطوق التالي :**

**( تتحدد المقدرة الانفاقية للوحدة المحاسبية كما ونوعا بما يوضع تحت تصرفها ولفترة زمنية معينة ) .**

**ومن الملاحظ بأن النظرية اعلاه ترتكز على ثلاث عناصر رئيسية هي :**

**1- الجانب الكمي : اي كمية الأموال المحددة للوحدة من اجل انجاز نشاط معين يؤدي الى تحقيق الهدف الذي وجدت من أجله الوحدة .**

**2- الجانب النوعي : اي تحديد نوع النشاط المطلوب انجازه بالكمية المخصصة من الأموال ، وبما يؤدي الى تحقيق هدف الوحدة .**

**3- الجانب الزمني : وهو المدة الزمنية التي تقتضي إنفاق كمية الاموال المحددة لغرض إنجاز النشاط المعين وتحقيق الهدف .**

**ويمكن تلخيص الاركان الاساسية لنظرية الاموال المخصصة من خلال الشكل الآتي :**

 **الجانب النوعي**

**( هو النشاط المؤدي الى تحقيق الهدف بالكمية المخصصة من الاموال )**

**أهداف الوحدة المحاسبية**

**الجانب الكمي الجانب الزمني**

**الشكل اعلاه يبين الاركان الاساسية لنظرية الاموال المخصصة**

**أما المفاهيم المحاسبية وفق نظرية الاموال المخصصة فانها تتمثل بالآتي :**

**1- الموجودات : تتمثل بالاموال المخصصة للوحدة المحاسبية**

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

**3- معادلة الميزانية : ستكون بالشكل الآتي :**

**الأموال المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الوحدة لأموالها**

**4- الايرادات والمصروفات : تمثل الايرادات التدفقات النقدية الداخلة الى الوحدة المحاسبية ، اما المصروفات فهي تمثل التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية .**

**ان نظرية الاموال المخصصة تلاءم نشاط الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، وذلك لما تتمتع به هذه النظرية من مزايا أهمها :**

**1- ان نظرية الاموال المخصصة لا تشترط ان يكون للوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة ، وهذا ما ينطبق على الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، لكونها تعتمد على الموال التي تحصل عليها من وزارة المالية في تحديد مقدرتها الانفاقية .**

**2- ان هذه النظرية لا تشترط وجود رأس مال مستقل للوحدة المحاسبية ، وهذا ما موجود فعلا في الوحدات الحكومية الغير هادفة للربح ، حيث انها لا تمتلك رأس مال .**

**3- 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 .**

**4- الهدف من اعداد التقارير المالية في ظل نظرية الاموال المخصصة هو توفير المعلومات للجهات ذات العلاقة عن الأموال المخصصة للوحدة والقيود المفروضة على استخدام هذه الأموال .**

**5- أعطت هذه النظرية تعريف واضح ومتكامل للوحدة المحاسبية على انها :**

**( مجموعة من الاموال المخصصة لانجاز نشاط معين ، ويجب أن يكون استخدام تلك الاموال مقيدا بتحقيق الهدف الذي تأسست من أجله الوحدة )**

**العلاقة بين نظرية الاموال المخصصة والمحاسبة الحكومية**

**1- تعتبر الموازنة العامة الاداة الوحيدة لتمثيل نظرية الاموال المخصصة .**

**2- تستمد الوحدة المحاسبية الغير هادفة للربح قدرتها الانفاقية من التخصيصات التي توضع تحت تصرفها كما ونوعا بموجب الموازنة العامة .**

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

**4- يرتبط استخدام الوحدة الحكومية للتخصصات المعتمدة في الموازنة العامة بالفترة الزمنية المقررة لها ، والتي تكون سنة واحدة .**

**5- يمكن وضع تحت تصرف الوحدة الحكومية تخصيصات لمدة تزيد عن السنة الواحدة ، ويطبق ذلك على مشروعات خط التنمية القومية .**