

جامعة المستقبل

قسم المحاسبة: DEPARTMENT OF ACCOUNTING:

المرحلة الثانية المادة حكومية: GOVERNMENT ACCOUNTING:

عنوان المحاضرة

خصائص الوحدات الحكومية اثر التشريع على النظام المحاسبي الحكومي الفرق بين

المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

مدرس المادة : سهام عبود حسين



توصف المحاسبة بأنها لغة الأعمال The language of Business بسبب كونها إحدى وسائل الاتصال في الوحدات التي تهدف إلى تحقيق ربح مثل الشركات الصناعية والتجارية. ولكن هذا الوصف لا يقتصر على وحدات الأعمال، إذ ينطبق أيضاً على الوحدات غير الهادفة إلى الربح أو التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال Nonbusiness Segment والتي تتمثل بالوحدات الحكومية التي تقدم الخدمات العامة لأفراد المجتمع ككل. وبغض النظر عن انتماء هذه التنظيمات إلى قطاع الأعمال من عدمه فهي جميعها تتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لإنجاز غرض معين. ولهذا فإن الوحدات الحكومية تتميز بالخصائص الآتية:

1. لا تهدف الوحدات الحكومية إلى تحقيق أرباح: إذ تخصص الموارد عادة لمشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلعة أو خدمة ضرورية للمجتمع ويلزم حصول الأفراد عليها دون النظر إلى المقدرة على الدفع، وبناءً على ذلك لا تحقق مشروعات الخدمات العامة إيرادات ومن ثم لا تجري مقابلة بين المصروفات والإيرادات بغرض معرفة نتيجة النشاط. ولا يقتصر النشاط الحكومي على تأدية الخدمات العامة فقط، بل قد يمتد ليشمل جزءاً من النشاط الاقتصادي وذلك عن طريق القطاع العام الذي تملكه وتشرف عليه أو تديره الإدارة الحكومية، غير إن الأنشطة الاقتصادية ينبغي أن تهدف إلى الربح، ومن ثم يجب التمييز

بين النشاط الحكومي الذي يهدف إلى تأدية خدمة عامة والنشاط الحكومي الذي يهدف إلى الربح، إذ إن هذه التفرقة ضرورية لما يترتب عليها من وجوب اختلاف أسس وقواعد وإجراءات المحاسبة في كليهما.

2. غياب حافز المنافسة في مجال النشاط الخدمي الحكومي: إن المنافسة في قطاع الأعمال تهدف إلى بذل أقصى جهد من أجل كسب الزبون المنتظر وذلك بتقديم أفضل خدمة، فضلاً عن البحث عن وسائل لتخفيض الكلف كأحد عناصر المنافسة، وحتى لا تتوقف عن مزاوله نشاطها عندما لا يغطي سعر المنافسة الكلف غير المرشدة، ولا تتوافر المزايا التي تحققها المنافسة في مجال الأنشطة الحكومية إذ ينذر تنافس هذه الأنشطة مع بعضها البعض بل قد يصعب خلق هذه المنافسة، إذ تقدم الوحدات الحكومية خدمة ضرورية لأفراد المجتمع فهي ليست محل تبادل في الأسواق نظراً لأنها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا علاقة له بالكلفة كما قد تحظر الحكومة على الأفراد أو القطاع الخاص القيام بتقديم بعض الخدمات الحكومية، لذلك لا توجد سوق للمنافسة في مجال تقديم الخدمات العامة بل سوق احتكار.

3. لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات في الوحدات الحكومية: تقدم الوحدات الحكومية خدماتها للجمهور مجاناً أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بالكلفة، من جهة أخرى لا توجد إيرادات مقابل تقديم الخدمات في هذه الوحدات، إذ تحصل الوحدات الحكومية على التمويل اللازم لتغطية نفقاتها من الإيرادات العامة للدولة والتي تحصل عليها لما لها من سيادة على الأفراد والمنشآت والممتلكات. ولعل أهم مصادر الإيرادات السيادية في معظم الدول هي الضرائب إذ تمثل الضرائب مساهمة الأفراد في تمويل الخدمات المقدمة لهم من الوحدات الحكومية.

وجدير بالذكر إن خاصية عدم وجود علاقة مباشرة بين مصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية ينشأ عنها عدم الحاجة للمقابلة مثل حساب أرباح وخسائر.

4. تخضع الوحدات الحكومية لقيود قانونية: تمول أنشطة الوحدات الحكومية عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها وبإشراف الإدارة المالية للجهاز الحكومي. وتراقب السلطة التشريعية سلامة تخصيص الموارد لأنشطة الجهاز الحكومي،

ومن ثم يخضع استخدام الوحدات الحكومية لهذه الموارد إلى مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم إنفاق الوحدة الحكومية لتخصيصاتها (الاعتمادات المقررة في الموازنة) كما تنظم الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات هذه التخصيصات والإجراءات المتبعة لتحقيق ذلك. ومن أهم القيود القانونية التي تحكم الوحدات الحكومية هي (قانون الإدارة المالية والدين العام لسنة 2004) وقانون الموازنة السنوي والتعليمات الملحقة به والتعليمات الحسابية الصادرة من وزارة المالية وتعليمات وزارة التخطيط، كتعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008 أو شروط المقاوله للإعمال المدنية وبقسميها الأول والثاني.

سابعاً: خصائص المحاسبة الحكومية *The Properties of the Government Accounting*

يتميز النظام المحاسبي الحكومي المطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة بخصائص عدة أهمها:

1. إن النظام المحاسبي الحكومي نظام موحد يطبق في وحدات الجهاز الحكومي جميعها، ويتضمن هذا التوحيد تصميم السجلات والدفاتر، الدليل المحاسبي، والأساليب الفنية المستخدمة في التبويب والتصنيف والتسجيل والتحليل والعرض والقوانين والتعليمات النافذة.

2. لا يهدف النظام المحاسبي الحكومي في وحدات الجهاز الإداري للدولة إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من موجودات ومطلوبات، لذا فليس هناك حساب لرأس المال أو الاندثار أو الاحتياطي والمخصصات، كما إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات بمفهومه المحاسبي غير وارد إطلاقاً.

3. لا توجد علاقة بين التحصيل والسداد فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل نظراً لاستقلال الفترات المالية وارتباط كل حدث بموازنة مستقلة، إذ يتم إدراج القرض في فترة الحصول عليه كإيرادات ويتم إدراج التسديدات في الفترات التي تدفع فيها كمصروفات.

4. يطبق الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات، وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

5. نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ولمعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك تستخدم دفاتر وسجلات إحصائية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية.

6. لا تظهر قيم الموجودات الرأسمالية في الدفاتر بسبب عدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، ويقتضي ذلك الاعتماد على نظام العهدة (الذمة) باعتباره نظاماً للرقابة الإدارية، إذ يظل الموجود في عهدة مسؤول معين حتى يصبح غير صالح للاستعمال أو ينتفي الغرض من استعماله أو يتقرر توجيهه لاستعمال آخر أو نقله إلى ذمة شخص آخر.

7. يرتبط النظام المحاسبي الحكومي ارتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة للدولة إذ يبني النظام على وفق ما جاء بالموازنة العامة من اعتمادات ومسميات ونماذج وتبويب.

8. يختلف النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً اختلافاً كبيراً عن النظام المطبق في الوحدات الإدارية الحكومية نظراً لتباين خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يخضع النظام المحاسبي الحكومي ككل لاعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة.

9. تتعدد أوجه الرقابة والضبط الداخلي في النظام المحاسبي الحكومي ويتمثل ذلك في المطابقات الدورية والختامية التي تجرى بين السجلات الإجمالية وبين السجلات التفصيلية، وكذلك الموازين والكشوفات الدورية ومطابقتها مع الحسابات في السجلات المختلفة.

10. تعالج القروض أو الالتزامات طويلة الأجل على إنها إيرادات أو موارد رأسمالية عند استلامها وتعالج عند سدادها على إنها مصروفات أو استخدامات رأسمالية.

ثامناً: التشريع والمحاسبة الحكومية *The legislation governmental accounting*

يخضع النظام المحاسبي الحكومي للتشريعات الصادرة عن السلطة التشريعية والتعليمات الصادرة من السلطة التنفيذية، ويقصد بالتشريع مجموعة القوانين والتعليمات التي تنظم تطبيق

وتتفيذ مبادئ وقواعد وإجراءات المحاسبة الحكومية وأنواع السجلات والمستندات المستخدمة وتجانس الحسابات وتوحيد المصطلحات وتحديد الصلاحيات المالية في هذا الفرع من فروع المحاسبة. ويحكم النظام المحاسبي الحكومي في العراق القوانين والتعليمات الآتية:

1. قانون الإدارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004
2. قانون الموازنة الاتحادية السنوي.
3. التعليمات الحسابية والمنشورات الصادرة من وزارة المالية.
4. جميع التعليمات المالية الصادرة من مجلس الوزراء ووزارة التخطيط.
5. تعليمات تنفيذ الموازنة الملحق بقانون الموازنة السنوي والصادرة من وزارة المالية.
6. تعليمات رقم (1) لسنة 2008 الخاصة بتنفيذ العقود الحكومية وتعليمات الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية الصادرة من وزارة التخطيط .
7. قانون السفر والإيفاد رقم 38 لسنة 1980 وتعديلاته.
8. قانون رواتب موظفي الدولة رقم 22 لسنة 2008 وقوانين الخدمة الخاصة.
9. أية تعليمات أخرى تصدرها السلطة التنفيذية للرقابة على التصرفات المالية (إنفاقا أو إيرادا).

ويمكن تحديد آثار التشريع في النظام المحاسبي الحكومي بالآتي⁽²⁾:

1. **توحيد المصطلحات:** من المعروف إن الدولة مؤسسة واحدة، إذ اقتضت ظروف التخصص الفني والإداري توزيع أعمالها على الإدارات الحكومية المختلفة، التي يختص كل منها بعمل معين. إن ضمان الدقة في العمل المالي والمحاسبي يقتضي إن تكون المصطلحات المالية والمحاسبية كافة ذات معنى واحد وتستخدم بشكل موحد من جميع

الوحدات لتسهيل عملية الرقابة من جهة ومن جهة أخرى سهولة إعداد الحساب الختامي للدولة.

2. تجانس الحسابات: ليس للمحاسب الحكومي حرية في استخدام حساب دون آخر كالحرية التي يتمتع بها المحاسب في الشركات الخاصة، إذ يتقيد المحاسب الحكومي بأنواع الحسابات التي تفتح وإن يتبع القواعد والإجراءات المركزية في فتح الحسابات وأنواعها ومفهوم كل حساب لضمان استخراج خلاصة موحدة تعرض نتائج المعاملات المالية للدولة ككل.

3. تحديد نماذج السجلات المالية: تعد عملية توحيد نماذج السجلات المحاسبية وطرق العمل في تنظيمها عنصراً مهماً من عناصر نجاح العمل المحاسبي في إدارات الدولة، إذ يساعد من الناحية الإدارية في تحديد عدد موظفي الحسابات المطلوب لإدارات الدولة. ويساعد من الناحية التدقيقية في الرقابة الداخلية والخارجية ووضع البرامج التدقيقية الملائمة والإفادة من وقوع بعض الإدارات في أخطاء ومنع وقوعها في إدارات أخرى. ومن الناحية التنظيمية تساعد هذه السجلات السلطات المالية في تحديد موقفها من طلب البيانات التي تحتاجها لدراسة وتحليل الوضع المالي للدولة والطرق الواجب إتباعها للحصول على هذه البيانات.

4. توحيد نماذج المستندات: إن توحيد نماذج المستندات في الوحدات الحكومية سواء أكانت مستندات قبض أم صرف أم كشوفات له أهمية كبيرة في سلامة العمل المالي والمحاسبي في الدولة، إذ يساعد إلى حد كبير في تقليص حالات التزوير وسوء التصرف كما يساعد في إنجاح عملية التدقيق السابق واللاحق للصرف عن طريق إحكام الرقابة على هذه المستندات من حيث الأرقام المتسلسلة والمخولين بالتوقيع عليها والبيانات التي تتضمنها.

5. الصلاحيات المالية: تعد الصلاحيات المالية الركيزة الأساسية في النظام المحاسبي الحكومي فهي من أهم وأخطر المواضيع التي ينبغي أن يولي الموظف المالي والإداري اهتماماً بالغاً بها، إذ إن الخطأ المحاسبي يمكن تعديله بقيود تسوية، أما تجاوز الصلاحيات ينشأ عنها الكثير من المخاطر وربما تنتهي إلى تجريم الموظف وإحالة إلى المحاكم المختصة إذا ثبت أن سوء نيته أدت إلى الإضرار بالمال العام. وتستمد

الصلاحيات المالية عادة من التشريعات التي تنظم العمل المحاسبي والتي تمنح في البدء للإدارات العليا في الدولة والتي بدورها يتم تخويل بعض هذه الصلاحيات التي أجاز القانون منحها إلى المستويات الإدارية الأدنى.

تاسعاً: الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية

government accounting and financial accounting

كما سبق إن ذكرنا بأن طبيعة الأنشطة الحكومية لا تهدف إلى الربح فيما تهدف المحاسبة المالية أساساً لتحقيق الربح ويترتب على ذلك اختلاف طرق تمويل تلك الأنشطة فضلاً عن اختلاف الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف كل منها، وكل ذلك أدى إلى اختلاف المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة في الوحدات الحكومية عن المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح. وفي ضوء ذلك سنعرض المبادئ والأسس التي تتفق وتختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية في محورين:

الأول: النقاط التي تتفق فيها المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية:

1. إن كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي يطبق نظرية القيد المزدوج في إثبات العمليات.

2. كلا النظامين يستخدم وحدة النقد كوحدة قياس محاسبي.

3. إن مبدأ الكلفة التاريخية يطبق في كلا النظامين مفترضين إن القوة الشرائية للنقود لا تتغير فالأرقام التاريخية تبقى في السجلات بسعر المبادلة الذي جرت على أساسه بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث في مستويات الأسعار.

4. تتفق المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية في مبدأ التحقق والدليل الموضوعي لإثبات

صحة العمليات المقيدة بالدفاتر.

5. تعتمد المحاسبة المالية على دليل الحسابات لغرض التويب السليم لحساباتها وكذلك تعتمد

على دليل محاسبي موحد يطلق عليه (هيكل حسابات الدولة المتوافق مع دليل الحسابات

الدولي GFS) الذي بدأ العمل به فعلياً في الوحدات الحكومية العراقية في الربع الأخير من

عام 2010.

الثاني: النقاط التي تختلف فيها المحاسبة الحكومية عن المحاسبة المالية:

1. الأسس المحاسبية (أساس الاستحقاق، أساس الاستحقاق المعدل، الأساس النقدي، الأساس النقدي المعدل)، حيث تطبق المحاسبة الحكومية الأساس النقدي استناداً إلى نظرية الأموال المخصصة، إلا أن هناك حالات تستدعي الخروج عن هذا الأساس هي:

أ. معاملات الرواتب المعادة *salaries returned*

ب. معاملات الأمانات *honesties*

ج. إيرادات النفط *Oil revenues*

د. أرباح الشركات العامة والجزء الخاص بالخزينة العام *Public companies profits and part on public*

2. إعداد الموازنات: إن إعداد الموازنات التخطيطية في المنشآت التي تهدف إلى الربح تكون بتقدير الموارد المتوقعة ثم القيام بتوزيع هذه الموارد على الاستخدامات المختلفة أما عند إعداد الموازنة العامة فإن الوضع مختلف، إذ يبدأ بتقدير الاستخدامات المطلوبة لوحدات الإنفاق العام ومن ثم تقدير وتبيير الموارد اللازمة لمقابلتها.

3. مبدأ الاستمرارية مقابل سنوية المصاريف إذ إن الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح تعتمد على فرض الاستمرارية أي استمرار عمليات المشروع إلى أجل غير محدد، أما الوحدات الحكومية (غير الهادفة إلى الربح) تأخذ بسنوية المصاريف أي إن التخصيص للوحدة المحاسبية ينتهي بنهاية السنة المالية (سنة الموازنة) وخاصة بالنسبة للاعتمادات القابلة للنفاد التي لا تتحدد بذاتها وإنما تخصص اعتمادات أخرى في السنة القادمة.

4. تقوم الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح بتكوين الاحتياطي والتخصيصات لمواجهة الحالات الطارئة تطبيقاً لقيد الحيطة والحذر، أما في الوحدات الحكومية فلا مجال لتطبيق هذه السياسة لسببين:

أ. عدم وجود مفهوم رأس المال لدى الوحدات الحكومية.

ب. إن حجم النشاط محدد مقدماً بما تعده الدولة من موارد نقدية متجددة.

5. تقوم الوحدات الهادفة إلى الربح بالتسويات الجردية لأنها تطبق أساس الاستحقاق في إثبات عملياتها المالية ولمقابلة المصروفات بالإيرادات خلال السنة المالية، فضلا عن جرد موجوداتها غير المتداولة لمطابقة نتائج الجرد مع السجلات، أما الوحدات الحكومية فهي تطبق الأساس النقدي في إثبات معاملاتها المالية، ولذلك لا توجد تسويات بهذا الصدد لعدم تميزها بين المصروفات الايرادية والرأسمالية، أما الجرد الفعلي للموجودات غير المتداولة

والمخزنية فهي لا تختلف عن الوحدات الهادفة للربح بل تذهب بالتعليمات والرقابة الداخلية عليها ابعد ما تذهب إليه من تلك الوحدات مسك سجلات السيطرة على الموجودات واستخدام أسلوب الذمة لتحديد مسؤولية الموظف عن هذه الموجودات التي عهد بها إليه كجزء من وظيفته وذلك لتعيين مسؤوليته عن أية أضرار قد تصيب هذه الموجودات سواء عن طريق الإهمال أو التعمد.

ملاحظة مهمة : قانون الإدارة المالية والدين العام تم تغييره بالآتي:

من قانون الادارة المالية والدين العام رقم 95 لسنة 2004 الى قانون الإدارة المالية العراقي رقم 6 لسنة 2019

عاشراً: النظريات التي تحدد القدرة الإنفاقية للوحدة الحكومية

Government accounting theories

يعرف النظر أو الفكر لدى المناطق بأنه { إجراء عملية عقلية في المعلومات الحاضرة لأجل الوصول إلى المطلوب، والمطلوب هو العلم بالمجهول الغائب وبتعبير آخر إن الفكر هو حركة العقل بين المعلوم والمجهول } (الحيدري: 2008: 32) وإن تعريف النظرية لا يخرج عن هذا التعبير المنطقي فقد عرفت النظرية بأنها ((مجموعة من المبادئ الافتراضية الفكرية النافعة التي ترتبط معاً بصورة منطقية، وهي تشكل الإطار العام الذي يمكن الرجوع إليه لغرض التحقيق أو البحث. ولذلك يمكن إن تعرف نظرية المحاسبة بأنها خلاصة في شكل مجموعة من المبادئ الرئيسية التي تتصف بتقديم إطار يمكن الرجوع إليه في تقييم الممارسات المحاسبية وتكون مرشداً لتطوير استخدامات وإجراءات جديدة في مجال المحاسبة)) (هندركسن: 1990: 1)، وقد أدى اختلاف الممارسين في مهنة المحاسبة سواء في القطاع العام أو الخاص إلى مساعدتهم بتفسير وتطبيق النظريات المحاسبية على الوحدة المحاسبية في خلق نقاش جدلي (علمي ومهني) للمبادئ والقواعد المحاسبية الأصلح في التطبيق مما أدى بالنتيجة إلى تطورها كما ساعدت التغيرات التي حدثت في حجم المشاريع الاقتصادية وتكوين شركات الأموال في تطور النظرية المحاسبية وسوف نستعرض أهم النظريات المحاسبية ومدى توافق تطبيقها في الوحدات الحكومية.

1. نظرية رأس المال (نظرية أصحاب المشروع) *Owners' equity*

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر في الوقت الذي ظهرت فيه المشروعات الفردية، وشركات الأشخاص، فلم يكن هناك فصل بين شخصية المشروع وشخصية الملاك، إذ إن الموجودات ملكٌ لصاحب المشروع والالتزامات يتحملها بذاته، وإن

حساب رأس المال يمثل صاحب المشروع وبالتالي فإن إيرادات المشروع ونفقاته تمثل عناصر موجبة أو سالبة لحساب رأس المال (حقوق أصحاب المشروع). إن هذه النظرية لا تصلح للتطبيق على الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح وذلك لعدم وجود مفهوم لرأس المال لديها. وفيما يأتي المفاهيم والأسس المحاسبية وفقاً لهذه النظرية: -

أ. المعادلة المحاسبية: وتمثل الإطار العام للنظام المحاسبي والعلاقة بين المفاهيم المختلفة ويعبر عنها بالمعادلة الآتية:

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

أو

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

- **الموجودات:** تمثل الموارد الاقتصادية التي يمتلكها صاحب (أصحاب) المشروع.
- **المطلوبات:** تمثل التزامات على صاحب (أصحاب المشروع) تجاه الغير.
- **صافي القيمة (رأس المال):** تمثل صافي حقوق صاحب (أصحاب) المشروع أي الفرق بين الموجودات والمطلوبات وتمثل محور اهتمام النظام المحاسبي.
- **الإيرادات والمصروفات:** تمثل الإيرادات الزيادة في حقوق صاحب (أصحاب) المشروع وتمثل المصروفات النقص في حقوق صاحب (أصحاب) المشروع أي الزيادة أو النقص في القيمة الصافية.
- **صافي الربح والخسارة:** يمثل الفرق بين صافي القيمة أو رأس المال بين فترتين متتاليتين، ويحسب كالآتي:

$$\text{الربح (الخسارة)} = \text{حقوق أصحاب المشروع آخر المدة} - \text{حقوق أصحاب المشروع أول المدة}$$

إن ما يهم أصحاب المشروع هو معرفة مقدار الزيادة أو النقص في ممتلكاتهم المتمثلة بحق الملكية أو رأس المال دون الاهتمام بمصدر أو طبيعة أو نوع الإيرادات التي يحصل عليها

المشروع سواء أكانت (دورية أم غير دورية)، (إيرادية أم رأسمالية)، (تشغيلية أم غير تشغيلية)، (عرضية أم غير عرضية).

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية:

أ. إن المحور الرئيسي لأي مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الشركاء (ملاك المشروع).

ب. إن الهدف من أي مشروع هو تحقيق أكبر إرباح ممكنة لأصحاب المشروع ولذلك على إدارة المشروع إن ترسم السياسات اللازمة لتحقيق ذلك.

ج. إن إدارة المشروع يتولاها أصحاب المشروع بينما تكون الإدارة منفصلة عن الملكية في شركات الأموال.

د. إن موجودات المشروع مملوكة ملكية جماعية لأصحابه وليست مملوكة للمشروع.

هـ. إن مطلوبات المشروع تعد التزاماً جماعياً على أصحابه وليس على المشروع.

2. نظرية الإيرادات (الشخصية المعنوية): *The theory of income*

ظهرت هذه النظرية في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين نتيجة لانتشار شركات الأموال التي اعترفت قوانين دول العالم لها بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين وتعد الوحدة المحاسبية على وفق هذه النظرية شخصية معنوية مستقلة الكيان عن ملاكها. كما أن الموجودات على وفق هذه النظرية تمثل الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة باعتبارها شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها، أما الخصوم فتتمثل بالالتزامات على الوحدة ذاتها أي التزامات على الموجودات، وتتكون هذه الالتزامات من حق ملاك المشروع (حملة الأسهم) والذين يطلق عليهم بالخصوم الداخليين، ومن الدائنين الخارجيين الذين لهم حق في موجودات المشروع أيضاً. وتمثل الإيرادات إنجازات الوحدة الاقتصادية وهي ثمن السلع والخدمات المباعة التي تمثل زيادة في الموجودات بينما تمثل المصروفات المجهودات أو التضحيات اللازمة لتحقيق الإنجازات متمثلة بتكاليف السلع والخدمات المباعة التي تمثل أيضاً النقص في موجودات الوحدة.

ويمثل رأس المال حقوق أصحاب المشروع ويعتبر التزاماً على المشروع لأصحابه كما هو الحال بالنسبة للدائنين الخارجيين. ويمثل صافي الربح (الخسارة) الزيادة (النقص) الصافي في موجودات المشروع، ويتم قياسه بمقابلة الإيرادات بالمصروفات، وبما أن هدف المحاسبة تقييم أداء الإدارة في استخدام موجودات المشروع فإن المفهوم المنطقي للربح هو نجاح الإدارة في استخدام موجودات المشروع أو فشلها في الاستخدام في حالة الخسارة.

وتعتمد هذه النظرية على الفرضيات الآتية:

- إن المحور الرئيسي لأي مشروع هو الموجودات والأموال التي يقدمها المساهمون لاستخدامها في أعمال المشروع وليس العلاقة التعاقدية بين المساهمين في المشروع كما هو الحال في نظرية رأس المال.
- إن الهدف من المشروع لا يقتصر على تحقيق أرباح معقولة لأصحاب المشروع، بل يشمل تحقيق أغراض اجتماعية .
- إن إدارة المشروع منفصلة عن الملكية، إذ ترسم الإدارة السياسات للمشروع من أجل تحقيق المصلحة العامة للمشروع.
- إن موجودات المشروع مملوكة للمشروع نفسه باعتباره شخصاً معنوياً، أما المساهمون فلهم الحق في الأرباح القابلة للتوزيع عندما تقرر الهيئة العامة ذلك، فضلاً عن حقهم في الموجودات عند التصفية.
- إن المطلوبات على المشروع تعد التزاماً على المشروع نفسه وليس التزاماً على المساهمين، وتتحصر مسؤولية المساهمين بمقدار مساهمتهم.

لذلك فإن المعادلة التي يمكن إن تمثل هذه النظرة هي:

الموجودات = المطلوبات (الالتزامات ورأس المال)

استناداً إلى ذلك فإن الإيرادات التي تجبها الوحدة الحكومية من مصادر الإيراد التي تكون مسؤولة عن جبايتها تعد أساساً لقدرة هذه الوحدة على دفع نفقاتها ويجب إن تكون

تلك النفقات في حدود الإيرادات التي قامت بجبايتها فعلاً، وتعد هذه الفكرة صعبة التطبيق في الحياة العملية ضمن نطاق أي دولة من الدول للأسباب الآتية:

أ. تعذر توزيع مصادر إيرادات الدولة على الوحدات الحكومية بشكل يتماشى مع حاجات تلك الوحدات لان عملية جباية الإيراد مبنية على أساس مبدأ التخصص.

ب. انعدام مبدأ التوازن بين مقدار ما تجبيه الوحدة الحكومية من إيرادات خلال السنة وبين المبالغ التي يسمح لها بإنفاقها.

3. نظرية الأموال المخصصة *Fund theory*

بعد إن عجزت النظريتين السابقتين عن تفسير الوحدة المحاسبية ضمن الوحدات غير الهادفة للربح ظهرت نظرية الأموال المخصصة كمحاولة لإبعاد فكرة الشخصية عن الوحدة المحاسبية ويعود الفضل في تأصيل هذه النظرية إلى William Vatter عام 1947 ، الذي رفض الفروض الضمنية للنظريات المحاسبية السابقة وقام بنقد مبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة وطبقاً لنظرية الأموال المخصصة فالوحدة المحاسبية تفسر على إنها المال وليست التنظيم كما هو الحال في النظريتين السابقتين (Kam, 1990: 310). فمركز الاهتمام في هذه الحالة هو المال Fund ذاته، إذ يعد هو المحور لوظيفتي القياس و التوصيل المحاسبي.

وعرف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية المال بأنه "وحدة مالية ومحاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تشمل النقدية وأية موارد أخرى وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات، ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة" ويعد تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية حجر الزاوية في مجالات التباين بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة المالية الذي يطبق في قطاع الأعمال إذ ينعكس أثره جوهرياً على كثير من المفاهيم و الإجراءات المحاسبية الأخرى. ووفقاً لهذه النظرية فإن المعادلة المحاسبية هي:

الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية = القيود المفروضة على استخدام الموارد

وتمثل الموجودات الموارد الاقتصادية المخصصة لوحدة النشاط لاستخدامها في أهداف محددة بينما الخصوم فهي القيود على استعمال الوحدة لمواردها الاقتصادية. أما الإيرادات فتتمثل التدفقات النقدية الداخلة للوحدة بينما تمثل المصروفات التدفقات النقدية الخارجة من الوحدة.

وعلى وفق هذه النظرية تتمثل الوحدة المحاسبية بمجموعة من الأمور التي توضع تحت تصرف مجموعة من الأشخاص للقيام بنشاط معين ومحدد بموجب وثيقة التأسيس لهذه الوحدة أي يجب إن تكون تلك التصرفات تحقق الأهداف التي وجدت من أجلها هذه الوحدة أو المؤسسة.

وتعتمد هذه النظرية على الفروض الآتية:

- أ. اعتبار الوحدة الإدارية كأساس للمحاسبة.
- ب. التركيز على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه.
- ج. يشمل مفهوم الأموال مجموعة من الموجودات والموارد النقدية التي تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة أو برامج والتزامات في القيود على استخدام هذه الموجودات والموارد.

أهم مميزات نظرية الأموال المخصصة

1. لا يشترط إن تكون للوحدة الحكومية شخصية مستقلة.
2. إن تحضير الحسابات الختامية هدفه الحصول على بيانات إحصائية للجهات المستفيدة.
3. أعطت هذه النظرية تعريفا واضحا للوحدة الحكومية بأنها مجموعة من الموجودات والموارد المخصصة لتأدية نشاط معين وينبغي إن يكون استخدام تلك الموجودات مقيدا بتحقيق الهدف التي أسست من أجله تلك الوحدة.

وأخيراً تعد الموازنة الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة إذ يعتمد المحاسب في أي دائرة حكومية عند ممارسة عمله المحاسبي في تسجيل نفقات وإيرادات الدائرة الحكومية على التبويب الذي ورد في قانون الموازنة وهيكل حسابات الدولة GFS.