

نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي
كمدخل لتدعيم اعتبارات الشفافية الدولية

دكتور

محمد عبد الفتاح محمد إبراهيم

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنوفية

1. $\frac{1}{2} \log_2 \frac{1}{2} = \frac{1}{2} \log_2 2^{-1} = \frac{1}{2} \cdot (-1) = -\frac{1}{2}$

$$= -\frac{1}{2} \log_2 2$$

$$= -\frac{1}{2} \cdot 1 = -\frac{1}{2}$$

$$\log_2 2$$

نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي كمدخل

لتدعيم اعتبارات الشفافية الدولية

الملخص:

لقد فرضت التطورات العالمية في مجال التنافسية وثورة المعلومات والاتصالات ضرورة إعادة هيكلة القطاع الحكومي وتعديل نظام اقتصاد السوق على مستوى الخدمات التي يعمل على تقديمها خاصة الخدمات غير السيادية، ولعل الإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة هذا القطاع كما إستوجبه معايير الشفافية الدولية يمثل أحد أهم آليات إعادة الهيكلة المالية لنظم الموازنة والمحاسبة الحكومية المستندة إلى فلسفة أساس الاستحقاق وفق أسس إقتصادية كبديل للأساس النقدي المعدل المبني على نظام الاعتمادات المالية أو الأموال المخصصة التي تصطدم دائماً بعدم كفاية التمويل العام.

وفي ضوء ذلك، يسعى هذا البحث إلى صياغة نموذج للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي في إطار معايير الشفافية الدولية بحيث يمكن مستقبلاً الاعتراف والقياس والإفصاح عن عناصر الأصول المالية وغير المالية وأيضاً عن عناصر الالتزامات بالمركز المالي للدولة.

ولتحقيق هذا الهدف فقد قام الباحث باستقراء تحليلي لنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة خلال الفترة من ١٩٩٣ - ٢٠٠٥م.

ومن أبرز النتائج التي تم التوصل إليها في هذا البحث اعتماداً على التحليل الوصفي صعوبة الإفصاح المحاسبي عن مفردات الأصول المالية وغير المالية وأيضاً عن مفردات الالتزامات الخاصة بوحدات القطاع الحكومي في ظل موازنة الإنفاق المتبعة حالياً والمستندة عند تنفيذها إلى الأساس النقدي المعدل الذي يحدث تداخلاً بين السنوات المالية، عدم الاهتمام بقياس أو محاولة قياس الأصول الثابتة والمخزون السلعي محاسبياً ومن ثم صعوبة الإفصاح الكافي عنهما، وصعوبة إظهار العلاقة بين الحسابات المدينة والدائنة في ظل مقومات النظام المحاسبي الحكومي الحالي على الرغم من كونها أحد أهم عناصر المركز المالي للدولة.

وفي ضوء ذلك يوصى الباحث بضرورة إصدار معيار محاسبي دولي بشأن قياس صافي قيمة القطاع الحكومي والإفصاح عنها في ضوء الطبيعة الخاصة لهذا القطاع وبدرجة متوافقة مع المعايير الدولية لمالية القطاع الحكومي.

تلعب الوحدات الإدارية التي تضمها الموازنة الحكومية في مصر - والموزعة على وحدات الحكومتين المركزية والمحلية والهيئات العامة ذات الطابع الخدمي داخل قطاعات الدولة المختلفة- دوراً أساسياً في تقديم الخدمات العامة ذات الأبعاد السيادية والاجتماعية والاقتصادية لجمهور المواطنين بالدولة (وزارة المالية، ٢٠٠٤)١. وقد بلغ حجم الإنفاق على تلك الخدمات ما يقرب من ١٧٧,٤ مليار جنية في السنة المالية ٢٠٠٣ / ٢٠٠٤ (وزارة المالية، ٢٠٠٤)٢ بعدما كان على نحو يقرب من ٧١,٥ مليار جنية في السنة المالية ١٩٩٥ / ١٩٩٦ (وزارة المالية، ١٩٩٥)٣ وبمعدل زيادة بلغ ما يقرب من ١٤٨,١% خلال هذه الفترة.

وعلى الرغم من ضخامة حجم هذا الإنفاق وما يترتب من آثار اقتصادية في الوقت الذي توجد فيه مجموعة من التحديات والتغيرات الدولية غير المسبوقة في المجالات الاقتصادية والمعلوماتية والتي أخذت تداعياتها تتعاظم وتتسارع، إلا أن الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي الحالي بوحدات القطاع الحكومي يقتصر على مجرد عرض مكونات ونتائج مفردات الإنفاق الحكومي في مرحلة اقتناء الموارد الإنتاجية (الصعيدى، ٢٠٠٠؛ عليان، ٢٠٠٠)٤، ومن ثم لا يفي هذا الإفصاح بمقابلة التحديات والطموحات الإدارية على المستويين المحلى والدولي (Minqi, 2003)٥ والتي تستوجب ضرورة تصميم وإعداد مجموعة من القوائم والتقارير المالية القادرة على إنتاج المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لدعم القرارات الاستراتيجية لأغراض قياس إنتاجية وفاعلية الإنفاق الحكومي وقياس كفاءة تخصيص الموارد الإنتاجية فضلاً عن قياس صافى قيمة القطاع الحكومي (Brtolini, 1995)٦.

وترجع أسباب عدم كفاية الإفصاح المحاسبي الحالي بالوحدات الحكومية لخدمة الأغراض السابقة إلى طبيعة البيئة المحاسبية الحالية بالقطاع الحكومي والتي تركز على فلسفة الأساس النقدي في قياس نتائج المعاملات الحكومية من منظور نقدي لتحقيق الرقابة المالية من المنظور التشريعي (Kea, 2003)٧، دون التأكيد على تحقيق الرقابة على الأداء من المنظور الاقتصادي (Raalum, 1992)٨ والتي

تستوجب ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق كمدخل لقياس المعاملات والأصول والمطالبات الحكومية.

ولذلك، يعمل هذا البحث على تقديم نموذج محاسبي مقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي لتدعيم اعتبارات الشفافية بوحدات هذا القطاع.

أولاً: مشكلة وهدف البحث:

في الوقت الذي ينظر إلى وحدات القطاع الحكومي على أنها كيانات اقتصادية قادرة بذاتها على إمتلاك أصول مالية وغير مالية وتحمل مطالبات وحدات أخرى على مالكي تلك الأصول في صورة خصوم فضلاً عن ممارسة أنشطة ومعاملات اقتصادية تبادلية مع كيانات اقتصادية أخرى تعمل في ذات القطاع أو في قطاعات أخرى بالدولة، يقتصر العمل المحاسبي بوحدات هذا القطاع على إمساك مجموعة من الحسابات المعتمدة على فلسفة منهج الأموال القابلة للإنفاق Expendable Fund ذات الموارد المتجددة من مصدر خارجي والتي تسمى بالاعتمادات المالية أو الأموال المخصصة (Yousef, 2003) ¹.

وقد أشارت دراسة (Joseph et al., 1992) إلى أن إجراء التوازن المحاسبي في إطار فلسفة هذا المنهج يتوقف على تتبع تدفق المعاملات الحكومية المتصلة بحركة الموارد والاعتمادات المالية لأغراض المساءلة عن الأموال أكثر من المساءلة عن أنشطة الوحدات الحكومية، ولعل التوازن المحاسبي بهذا المعنى يفترض أن أموال Funds الوحدات الحكومية هي بمثابة الوحدة المحاسبية المسئولة عن تأدية وظائف المحاسبة في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي (Jones & pendlebury, 1991) ¹¹ ومن ثم فإن التنظيم الحكومي الذي يتولى إنجاز أهداف هذه الأموال يخرج عن دائرة تحقيق هذه الوظائف.

وعلى هذا، فإن تدفق المعلومات المحاسبية عبر التقارير المالية الحالية يصبح عرضه لكثير من الجدل في الفكر المحاسبي نتيجة تركيزه في تبويب الأموال العامة المتجددة من مصدر خارجي على مجموعة من القيود المفروضة عند تصميم نظام المحاسبة عن الأموال القابلة للإنفاق والمقيدة بإنجاز غرض أو أغراض معينة، ولعل أهم جوانب هذا الجدل تدور حول عدم فعالية الإفصاح المحاسبي الحالي بفعل

عدم توصيف الوحدة الحكومية كوحدة محاسبية من ناحية وأيضاً بفعل عدم الاعتراف حالياً بقياس أصول وخصوم هذه الوحدة تمهيداً للإفصاح عنها محاسبياً (Axelord, 1995)¹¹.

وعلى الرغم من عدم الاعتراف بمفردات صافية قيمة القطاع الحكومي ضمن التقارير المالية الحكومية الحالية ومن ثم عدم القدرة على الإفصاح عنها محاسبياً (Lee & Johnson, 1994)¹²، فإن بعض الدراسات (Wrege, 1994; Keehley, 1997)¹⁴ قد كشفت عن مدى حاجة دول العالم وخاصة النامية إلى الإفصاح عن عناصر أصول وخصوم وحدات القطاع الحكومي بكل دولة من هذه الدول خاصة عندما تتراكم المشكلات المالية والاقتصادية على اقتصادياتها والتي من أخطرها مشكلات تزايد عجز موازنتها العامة وتزايد حجم مديونياتها الداخلية والخارجية فضلاً عن اختلال موازين مدفوعاتها.

وقد أكدت دراسة (Steven, 2000)¹⁵، على النتائج السابقة حيث خلصت إلى أهمية تصميم وإعداد التقارير المالية الحكومية في إطار فلسفة منهج الأموال غير القابلة للإنفاق Non-Expendable Fund ذات الموارد المتجددة في صورة إيرادات متولدة عن صافي القيمة بكل وحدة حكومية، مما يستدعي ضرورة إحلال نظام المحاسبية الاقتصادية المعتمد على أساس الاستحقاق في قياس التدفقات الاقتصادية الحكومية محل نظام المحاسبة الحالي المعتمد في قياس هذه التدفقات على الأساس النقدي الذي يهدف إلى مجرد قياس الانحرافات المالية لتلك التدفقات من منظور القوانين واللوائح والتعليمات المالية.

وقد أدرك الفكر المالي (IMF, 2001)¹⁶، قبل أن يدرك الفكر المحاسبي أهمية تطبيق نظام المحاسبة والموازنة على وحدات القطاع الحكومي من منظور اقتصادي أكثر من المنظور القانوني المتبع حالياً في مراقبة الأموال العامة، حيث أكد على ضرورة تعظيم منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي لأغراض اتخاذ ودعم وترشيد القرارات الاستراتيجية المتوافقة مع معطيات متغيرات بيئة الأعمال الحديثة ذات التغيرات المتلاحقة والمتسارعة على المستويين المحلي والدولي فضلاً

عن تدعيم نظام التحليل المالي لعمليات الحكومة كمدخل لتقييم مدى استمرار سياسات وأنشطة للقطاع الحكومي في تقديم الخدمات العامة بالكم وبالكيف المقبول في ضوء الاشتراطات الدولية.

وقد كشفت إحدى الدراسات (Nitinaï, 2003)^{١٧} عن وجود تدنى ملحوظ في جودة الإفصاح المحاسبي الحالي بوحدات القطاع الحكومي يعكس عدم قدرة هذه الوحدات على قياس صافي قيمة أصولها وخصومها، كما يعكس عدم قدرتها على تفسير حقيقة أداء أنشطتها.

كما كشفت مجموعة من الدراسات (Keith, 1993; Anonymous, 1993)

Lee & Johnson, 1994; ١٩٩٤ ، فراج ، Nyhan & Marlowe, 1995 ; Glaser & Robert, 2000 ; حسانين ، ١٩٩٩ ، الخواص ، ١٩٩٦)^{١٨} والتي أجريت في دول عديدة مثل أمريكا وإنجلترا وكندا ونيوز لاند وفنلندا وماليزيا والهند عن عدم قدرة نظام المحاسبة والموازنة الحالي بالقطاع الحكومي على توفير المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لقياس إنتاجية وفعالية الإنفاق العام من ناحية وأيضاً لقياس صافي قيمة هذا القطاع وتحليل أثرها على قطاعات الاقتصاد القومي من ناحية أخرى، وذلك بفعل مجموعة من المظاهر السلبية المصاحبة لفلسفة منهج المحاسبة عن الأموال القابلة للإنفاق المتبع في إعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية حالياً، ومن أهم هذه المظاهر ما يلي:-

١- الاهتمام بدورة الموارد الإنتاجية بوحدات القطاع الحكومي في مرحلة الاقتناء أو الاستحواذ دون مرحلة استخدام هذه الموارد، ومن ثم اقتصار التقارير المالية بهذه الوحدات على إنتاج المعلومات المحاسبية عن وسائل الإنجاز أو عن نتائج التدفق النقدي لحركة الاعتمادات المالية التي لا تمثل سوى مخرجات وسيطة لمباشرة وتنفيذ أنشطة وبرامج وأعمال تلك الوحدات.

٢- إهمال الإنجاز الحقيقي أو المخرجات النهائية التي أنشأت الوحدات الحكومية من أجل تحقيقها بفعل التركيز على الأموال المخصصة القابلة للإنفاق كمحور لتأدية وظائف الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي دون تحقيق هذه الوظائف بمعرفة التنظيم كوحدة محاسبية.

٣- اقتصار القياس المحاسبي على المعاملات الاقتصادية التبادلية المتصلة بالإيرادات والمصروفات والتي تتم بين الوحدات العاملة بالقطاع الحكومي أو بين هذه الوحدات والوحدات الأخرى العاملة في قطاعات الاقتصاد الأخرى دون إجراء هذا القياس للأصول المالية وغير المالية والالتزامات المتعلقة بالوحدات الحكومية.

٤- الاستناد إلى أساس المحاسبة النقدية في إجراء القياس المحاسبي للمعاملات الاقتصادية التبادلية الذي يحدث تداخلاً مستمراً بين السنوات المحاسبية ومن ثم لا يحقق استقلالية نتائج قياس هذه المعاملات سنوياً.

٥- الاقتصار في الإفصاح المحاسبي عن مدخلات العمل الحكومي الأمر الذي إنعكس على إزدياد الفجوة بين موارد واستخدامات الموازنة الحكومية ومن ثم إزدياد العجز في الموارد العامة بفعل تفاقم حجم الإنفاق العام سنوياً ، فضلاً عن احتمالات ظهور عجز ظاهري ضمن نتائج هيكل هذه الموازنة من ناحية، وأيضاً عن احتمالات خروج جزء ملموس من عجز الموازنة الحكومية عن الحدود المسموح بها في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية للدولة من ناحية أخرى.

٦- التمسك بدليل حسابات حكومي لرصد حركة إنفاق الاعتمادات المالية بشكل تاريخي على أنشطة وبرامج الوحدات الحكومية لمجرد خدمة البعد الرقابي من المنظور المالي ومن ثم عدم قدرة الإفصاح المحاسبي الحالي على خدمة أغراض كفاءة تخصيص الموارد الإنتاجية على المستويين الجزئي والكلّي وأيضاً على خدمة أغراض تقييم أداء أنشطة وبرامج هذه الوحدات بدلالة تكلفة وعائد هذه الأنشطة والبرامج.

٧- الاقتصار في مراقبة الأصول الثابتة والمخزون السلعي على وجه الخصوص على مجرد التسجيل الكمي دون القيمي لعناصرها ومفرداتها في سجلات بيانية وإحصائية لا تسمح بالإفصاح المحاسبي الكافي عن تكلفة حيازتها واستخدامها والتصرف فيها.

٨- عدم الاهتمام بالمحاسبة عن الأصول الرأسمالية التي يتم الانتفاع بها لفترات طويلة والتي تضم المرافق العامة وكافة منشآت الخدمات العامة التي تمولها الدولة والأصول الطبيعية نتيجة إتباع نظام موازنات الاعتمادات على أساس نقدي والذي لا يسمح بالإفصاح المحاسبي عما تملكه الدولة من هذه الأصول كما لا يسمح بقياس تكلفة استخدام تلك الأصول وتخطيط برامج صيانتها وتجديدها وإحلالها وتحديثها.

٩- عدم القدرة على فصل المعاملات المالية للوحدات الحكومية المتصلة بعناصر المصروفات والإيرادات عن المعاملات المالية الأخرى المتصلة بمفردات الأصول المالية ومفردات صافي الاقتراض وسداد القروض.

١٠- صعوبة تقسيم مفردات المصروفات إلى مفردات فرعية حول ما يخص أجور وتعويضات العاملين وما يخص شراء السلع والخدمات وما يخص مدفوعات فوائد خدمة الدين العام المحلي والأجنبي وما يخص مدفوعات الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية.

١١- ضعف الرقابة على حركة الأموال المقترضة والمقرضة بسبب القياس المحاسبي غير الموضوعي لحجم المديونية وأعباء خدماتها ومصادر تمويلها.

١٢- ضعف كفاءة إدارة السيولة بالقطاع الحكومي نظراً لعدم الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن المكونات أو العناصر التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المرتبطة بهذه السيولة والورادة في تقارير التدفقات النقدية.

١٣- عدم الاهتمام بمفردات الالتزامات العرضية والبنود الاحتمالية المؤثرة على الوضع المالي للوحدات الحكومية نتيجة التزامها ببعض القضايا والمسئوليات التعاقدية مستقبلاً، ومن ثم عدم القدرة حالياً على الإفصاح عنها بشكل تذكيري ضمن الايضاحات المتممة للمركز المالي للدولة نتيجة عدم الاعتراف المحاسبي حالياً بشكل ومحتوى هذا التقرير.

١٤- ضعف القدرة على ربط نتائج المعاملات الاقتصادية التبادلية للوحدات الحكومية بالمتغيرات الاقتصادية الكلية نتيجة عدم توافق الهيكل الحالي لتبويب الموازنة الحكومية مع الهيكل الحالي لتبويب الحسابات القومية.

١٥- عدم وجود علاقة بين مصروفات وإيرادات الوحدة الحكومية نتيجة توصيف المصروفات كتدفقات نقدية خارجة وتوصيف الإيرادات كتدفقات نقدية داخله، ومن ثم الاقتصار في إجراء التوازن المحاسبي على مجرد مقابلة المصروفات الفعلية بالمصروفات المقدرة لأغراض المساءلة عن التجاوز في إنفاق الاعتمادات المالية المخصصة.

وقد أفصحت بعض الدراسات (IMF, 2001)^{١٩} عن مجموعة من النتائج التي تؤكد مدى الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات الاقتصادية سواء المتصلة بالإيرادات والمصروفات أو المتصلة بصافي اكتساب الأصول المالية وغير المالية أو الأخرى المتصلة بالتغيرات في الأصول والخصوم وصافي القيمة بوحدات القطاع الحكومي، وقد انتهت في سياق ذلك إلى أهمية تطبيق أساس الاستحقاق لتوفير الإفصاح المحاسبي الكافي عن هذه المعاملات وذلك بالقدرة الذي يضمن تحقيق ما يلي:-

- ١- القياس الموضوعي لمفردات المعاملات الاقتصادية ومن ثم تجنب إجراء المناقلات بين مفردات هذه المعاملات بمعرفة الوحدات الحكومية.
- ٢- إدارة الموارد العامة بطريقة رشيدة لا تسمح بتعدد السلطات المالية القائمة على تنظيم وتخطيط هذه الموارد، ومن ثم تجنب تكرار تحميل الوحدات الحكومية بعبء فوائد تمويل الاستثمارات العامة نتيجة تدفق مصادر تمويل هذه الاستثمارات عبر مصادر متعددة.
- ٣- إدارة الإعتمادات المالية بطريقة رشيدة لا تسمح بالإففاق من خارج الموازنة الحكومية على أنشطة وبرامج وأعمال الوحدات الحكومية ومن خلال صناديق التمويل ذات الطابع الخاص.
- ٤- إنتاج ونشر المعلومات المحاسبية سواء المخططة الواردة بالتقارير المالية المستهدفة أو الفعلية الواردة بالتقارير المالية الختامية وذلك من منظور الشفافية المتصلة بشكل ومحتوى هذه التقارير وتوقيت إصدارها ودرجة إستجابة الأطراف المستفيدة لمعلوماتها.

٥- توحيد مفاهيم ومبادئ ومقومات وأساليب وإجراءات وأسس إعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية بين دول العالم المختلفة بالقدر الذى يسمح بقياس القدرة التنافسية للقطاع الحكومي بكل دولة مقارنة بباقي الدول الأخرى.

٦- تحقيق الربط العملي بين هيكل الموازنة الحكومية بالدولة المعنية وبين هيكل حساباتها القومية، ومن ثم تسهيل إعداد مجموعة من المؤشرات المالية القادرة على قياس مدى إسهامات القطاع الحكومي فى القيمة المضافة وأيضاً فى الناتج المحلى الإجمالى بتكلفة عوامل الإنتاج.

٧- تسهيل عملية التحول من موازنة الإنفاق والحساب الختامي للدولة إلى موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء بشكل تدريجي فى المستقبل.

ونظراً لندرة البحوث المحاسبية فى مجال قياس صافى قيمة القطاع الحكومي والإفصاح المحاسبي عنها، فضلاً عن عدم قدرة التقارير المالية المستخدمة حالياً بوحدات هذا القطاع على توفير المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة للإفصاح عن أصولها وخصومها وصافى قيمتها، فإن هذا البحث يسعى إلى صياغة نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي عن صافى قيمة القطاع الحكومي فى إطار تداعيات الشفافية الدولية، كما يسعى البحث إلى توفير إجابات موضوعية حول مجموعة التساؤلات التالية التى تمثل جوهر المشكلة التى يحاول البحث تناولها ومعالجتها.

١- هل يصلح نظام موازنة الإنفاق والحساب الختامي المستند إلى الأساسى النقدي أو أساس الخزانه فى تحقيق الإفصاح المحاسبي الكافي عن المعاملات الاقتصادية التبادلية المتصلة بمفردات المصروفات والإيرادات والأصول المالية والأصول غير المالية والمطالبات المالية فى صورة خصوم؟ ولماذا؟.

٢- هل يمكن صياغة نموذج مقترح لتحسين بيئة الإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي بالقدر الذى يسمح بالاعتراف والقياس المحاسبي لصافى قيمة هذا القطاع؟ وما هى مفاهيم ومغريات هذا النموذج؟

٣- هل يصلح النموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن صافى قيمة القطاع الحكومي كنواة لاستصدار معيار محاسبي دولي مستقبلاً فى هذا الصدد؟ وما هو النطاق المتوقع لهدف وهيكل ومحتوى إرشادات هذا المعيار؟

ولتحقيق هدف هذا البحث، فقد تم تقسيمه إلى ثمانية أقسام عرض القسم الأول مشكلة وهدف البحث، بينما عرض القسم الثاني المفاهيم الأساسية للبحث، وقد خصص القسم الثالث لتناول أهمية وحدود البحث. أما القسم الرابع فقد تناول مبررات الإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي، وخصص القسم الخامس إلى استقراء تحليلي لنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة، وتناول القسم السادس هيكل ومتغيرات النموذج المحاسبي المقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي، بينما تناول القسم السابع الدليل المقترح لإرشادات استصدار معيار محاسبي دولي للإفصاح عن صافي قيمة هذا القطاع، وانتهى القسم الثامن بعرض خلاصة البحث وتوصياته.

ثانياً: المفاهيم الأساسية للبحث:

يعتمد البحث على مجموعة المفاهيم الأساسية التالية (IMF, 2001):^{٢٠}

١- هيكل القطاع الحكومي:

يقصد بهيكل القطاع الحكومي مجموعة الوحدات المؤسسية التي تقوم بمباشرة وظائف الحكومة وتتولى مسئولية توفير الخدمات العامة على أساس غير سوقي وتؤدي مدفوعات تحويلية لإعادة توزيع الدخل والثروة، والتي يتم تمويل أنشطتها من الضرائب والتحويلات الإجبارية من الوحدات بالقطاعات الأخرى، ويضم هيكل هذه الوحدات ثلاث وحدات مؤسسية هي وحدات الحكومة المركزية (الجهاز الإداري للدولة) ووحدات الحكومة المحلية (المحافظات) والهيئات العامة ذات الطابع الخدمي أو السيادي.

٢- الوحدة المؤسسية:

يقصد بالوحدة المؤسسية العاملة بهيكل القطاع الحكومي الكيان الاقتصادي القادر على امتلاك وتبادل السلع والأصول مع وحدات مؤسسية أخرى تعمل داخل هيكل هذا القطاع أو تعمل مع وحدات أخرى في قطاعات أخرى، والقادر أيضاً على تحمل خصوم والتزامات وارتباطات مالية مستقبلية، فضلاً عن قدرة هذا الكيان على إتخاذ القرارات الاقتصادية وممارسة الأنشطة الاقتصادية التي تسأل

عنها وتحاسب عليها هذه الوحدات أمام القانون في ظل مجموعة كاملة من الحسابات الاسمية والحقيقية والوهمية الخاصة بها.

٣- مخرجات الوحدة المؤسسية:

يقصد بمخرجات الوحدة المؤسسية تلك المخرجات غير السوقية التي تتألف من السلع والخدمات ذات الطابع السيادي التي تقدم مجاناً والأخرى ذات الطابع الاجتماعي التي تقدم بأسعار غير ذي دلالة اقتصادية، ومن المفترض في سياق ذلك ألا تقوم الوحدة المؤسسية بتقديم السلع والخدمات ذات الطابع الاقتصادي بأسعار ذات دلالة اقتصادية الأمر الذي يستوجب ضرورة إعادة هيكلة مثل هذه الوحدات حال قيامها بتقديم هذه الخدمات.

٤- دورة الموارد الإنتاجية بالوحدة المؤسسية:

يقصد بالموارد الإنتاجية بالوحدة المؤسسية مجموعة العناصر المادية والمالية والبشرية والتقنية التي تستخدمها هذه الوحدة كمدخلات لمباشرة برامجها وأنشطتها وأعمالها في صورة معاملات مدفوعة أو محصلة نقداً طبقاً لفلسفة النظام المحاسبي الحكومي المستند إلى قواعد صندوق النقد الدولي عام ١٩٨٦م ، أو في صورة معاملات تخص السنة المالية بغض النظر عن واقعة السداد أو التحصيل طبقاً لفلسفة هذا النظام المستند إلى قواعد صندوق النقد الدولي عام ٢٠٠١م والتي تستوجب إدخال المخرجات النهائية للوحدات الحكومية ضمن دورة هذه الموارد من ناحية وضمن دورة العمل المحاسبي الحكومي من ناحية أخرى.

٥- المعاملات التي تؤديها الوحدة المؤسسية:

يقصد بالمعاملات التي تؤديها الوحدة المؤسسية مجموعة التفاعلات التي تتم بين وحدتين مؤسستين بالإتفاق المتبادل بينهما، ويتم تصنيف هذه المعاملات إلى نوعين يمثل الأول التدفقات التي تعبر عن إنشاء القيمة الاقتصادية أو تحويلها أو مبادلتها أو نقل ملكيتها أو إطفائها حال حدوث تغيرات في حجم أو تكوين أو قيمة أصول وخصوم الوحدة المؤسسية والتي تؤثر على صافي قيمتها خلال فترة محاسبية، بينما يمثل الثاني الأرصدة التي تعبر عن حيازة هذه الوحدة للأصول والخصوم في وقت معين.

ومن الضروري أن تكون هذه التدفقات والأرصدة فى صورة معاملات نقدية تتحمل فيها وحدة مؤسسية مدفوعات أو خصوم معينة وتتلقى فيها الوحدة المحاسبية الأخرى متحصلات أو أصول معينة خلال فترة التعامل. ولأغراض الإفصاح المحاسبى الكافى يجب تصنيف معاملات هذه الوحدات المؤسسية كإيرادات ومصروفات أو كصافى اكتساب أصول غير مالية أو كصافى اكتساب أصول مالية أو كصافى تحمل خصوم.

وعلى هذا النحو فإن المعاملات التى تولد إيرادات أو مصروفات سوف تؤدى إلى حدوث تغير فى صافى قيمة القطاع الحكومى فى حين أن المعاملات التى تنتج تغيرات متساوية فى الأصول أو فى الخصوم أو فى كلاهما لن تحدث تغير فى صافى قيمة هذا القطاع.

٦- التدفقات الاقتصادية الأخرى للوحدة المؤسسية:

يقصد بالتدفقات الاقتصادية الأخرى للوحدة المؤسسية المعاملات التى حدث نتيجة التغير فى الأسعار والتى تؤثر على حيازة هذه الوحدة للأصول والخصوم بفعل التغير فى حجمها أو فى قيمتها أو فى تصنيفها والتى تؤدى فى النهاية إلى حدوث مكاسب أو خسائر فى حيازة هذه الأصول والخصوم.

٧- نطاق تغطية المعاملات الحكومية:

يقصد بنطاق تغطية المعاملات الحكومية تلك المعاملات التى يجب الإفصاح عنها فى التقارير المالية والخاصة بالوحدات الحكومية غير الهادفة للربح المقيمة بالاقتصاد القومى بغض النظر عن موقعها المادى، باعتبار أن معيار الإقامة هو نطاق تغطية معاملات هذه الوحدات دون الاستناد إلى معيار الجنسية أو معايير قانونية أخرى.

٨- أساس المحاسبة عن المعاملات الحكومية:

يقصد بأساس المحاسبة عن المعاملات الحكومية أن يتم إثبات أو تسجيل هذه المعاملات والإفصاح المحاسبى عنها طبقاً لأساس الاستحقاق أو طبقاً لوقت إنشاء القيمة الاقتصادية أو تحولها أو تبادلها أو نقل ملكيتها أو إطفائها، ولذلك يجب

أن يتم قياس هذه المعاملات والإفصاح عنها محاسبياً في فترة حدوثها سواء يتم دفعها أو تحصيلها نقداً أو لم تنفع وتحصل بعد.

٩- أسلوب تقييم المعاملات الحكومية:

يقصد بإسلوب تقييم المعاملات الحكومية أن يتم قياسها بالقيمة السوقية الجارية وقت قيدها ككتنفقات ووقت إعداد الميزانية العمومية كأرصدة، بيد أنه لظروف إعادة هيكلة وحدة حكومية معينة يجب أن يتم قياس التدفقات والأرصدة التي تتطوي على أصول ثابتة قائمة بقيمتها العادلة أو باستخدام سعر السوق لأصول ثابتة مماثلة جديدة مع تعديلها بشكل يتفق واستهلاك رأس المال الثابت.

١٠- إيرادات ومصروفات الوحدة المؤسسية:

يقصد بإيرادات الوحدة المؤسسية الزيادة في صافي قيمة القطاع الحكومي الناتجة عن المعاملات ، ويقصد بمصروفات هذه الوحدة الانخفاض في صافي قيمة هذا القطاع والناتج عن المعاملات.

١١- المعادلة المحاسبية للوحدة المؤسسية:

يقصد بالمعادلة المحاسبية للوحدة المؤسسية أن مجموع قيمة الأصول يساوي مجموع قيم الخصوم زائداً صافي قيمة هذه الوحدة والناتجة عن التغيير في الأصول والخصوم (بالزيادة أو النقص) أو بفعل المقابلة بين الإيرادات والمصروفات.

١٢- البنود الموازنة للوحدة المؤسسية:

يقصد بالبنود الموازنة للوحدة المؤسسية مجموع المقاييس المالية المشتقة والتركيبات الاقتصادية الناتجة عن طرح مجمل من مجمل كصافي رصيد التشغيل الناتج عن مقابلة الإيرادات بالمصروفات، صافي الإقراض أو الاقتراض الناتج عن مقابلة صافي رصيد التشغيل بصافي اكتساب الأصول غير المالية أو الناتج عن مقابلة صافي اكتساب الأصول غير المالية الناتج عن مقابلة اكتساب رأس المال الثابت بكيفية التصرف فيه واستهلاكه، صافي اكتساب الأصول المالية الناتج عن مقابلة إصدار الأصول المالية ببيع هذه الأصول ، والعجز أو الفائض في الموازنة الحكومية والناتج عن

مقابلة كل من الإيرادات ومصادر التمويل بكل من المصروفات وصافي حيازة الأصول المالية وغير المالية.

١٣- التقارير المحاسبية للوحدة المؤسسية:

يقصد بالتقارير المحاسبية للوحدة المؤسسية مجموعة القوائم المالية التي تفصح عن المعلومات المحاسبية الخاصة بهذه الوحدة، والتي تضم كل مما يلي: -
١-١٣ تقرير عمليات الحكومة، والذي يفصح عن عمليات ومعاملات وحدات القطاع الحكومي خلال فترة محاسبية وذلك فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات وصافي اكتساب الأصول المالية وغير المالية وصافي تحمل الخصوم.

٢-١٣ تقرير التدفقات الاقتصادية الأخرى، والذي يفصح عن التغيرات في أرصدة الأصول والخصوم وصافي القيمة كما يفصح عن المصادر الأخرى بخلاف المعاملات والتي تتمثل في المكاسب أو الخسائر نتيجة التغير في حجم الأصول أو الخصوم بين فترتين ماليتين بسبب التغير في أسعارها أو نتيجة التغير في قيمة هذه الأصول والخصوم في ذات الفترة بفعل عوامل التضخم.

٣-١٣ تقرير مصادر واستخدامات النقدية، والذي يفصح عن صافي التغير في الرصيد النقدي بفعل الجمع الجبري لصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تباشرها الوحدة المؤسسية.

٤-١٣ تقرير المركز المالي للوحدة المؤسسية، والذي يفصح عن أرصدة الأصول المملوكة والمطالبات المالية أو الخصوم وصافي القيمة في نهاية كل فترة محاسبية.

١٤- أصول وخصوم الوحدة المؤسسية:

يقصد بأصول الوحدة المؤسسية الموجودات المملوكة لهذه الوحدة في وقت معين والتي تعمل على تحقيق المنافع الاقتصادية مقابل اقتنائها وإستخدامها على مدى فترة زمنية معينة، بينما يقصد بخصوم هذه الوحدة المطالبات المالية لوحدات مؤسسية أخرى في ذات الوقت.

ثالثاً: أهمية وحدود البحث:

١- يستمد البحث أهميته بما يقدمه من المساهمات العلمية التالية:

١-١ يعتبر البحث امتداداً للبحوث السابقة في مجال إعادة هيكلة نظام الموازنة الحكومية لتعظيم منفعة المعلومات المحاسبية وتحقيق الشفافية سواء في تقديم الخدمات العامة أو في إجراء المساعلة المحاسبية.

٢-١ يقدم البحث نموذجاً مقترحاً للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي بدلالة مفردات الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات المؤثرة في قياس صافي قيمة هذا القطاع.

٣-١ يهتم البحث بتحديث وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي بالقدر الذي يدعم نظام التحليل المالي لبرامج وأنشطة الوحدات المؤسسية اعتماداً على مجموعة من المؤشرات المالية المشتقة من نتائج المعاملات من التدفقات والأرصدة الخاصة بهذه الوحدات.

٤-١ يعرض البحث مدخلاً لتوسيع محتوى التقارير المحاسبية الحكومية التي يجب ألا تقتصر على الإفصاح عن عمليات هذه الوحدات من الإيرادات والمصروفات.

٥-١ يعمل هذا البحث على إبراز الجوانب الفكرية لأفضل الممارسات الدولية في مجال تطوير الموازنة الحكومية من ناحية وتطوير نظم المعلومات المحاسبية بالقطاع الحكومي وتحديد مدى قدرة معلوماتها على خدمة القرارات الاستراتيجية بالدولة.

٦-١ يعمل البحث على إثراء المكتبة المحاسبية في مسألة أهمية تطبيق نظام الاستحقاق المبني على أسس اقتصادية لأغراض الإفصاح عن أصول وخصوم القطاع الحكومي وصافي قيمته، نظراً لوجود ندرة واضحة في البحوث المحاسبية ذات الصلة.

٧-١ يعتبر البحث مفيداً للدولة ممثلة في القطاع الحكومي حيث يعمل على دعم مقومات بناء قاعدة معلومات معرفية بوحدات هذا القطاع مستقبلاً تساعد في إجراء التحليل الاقتصادي الكلي اعتماداً على المعلومات المحاسبية.

٨-١ يعرض هذا البحث مدى الحاجة إلى استصدار معيار محاسبي دولي للإفصاح عن محددات قياس صافي قيمة القطاع الحكومي في ضوء هيكل إرشادي مقترح يضمن إحداث توافق بين المعايير الدولية للمالية العامة والمعايير المحاسبية المختصة.

٢- يقتصر هذا البحث على دراسة وتحليل مجموعة المحددات المؤثرة في الإفصاح المحاسب عن صافي قيمة القطاع الحكومي كمدخل لتحسين بيئة العمل المحاسبي بالوحدات المؤسسية العاملة بهذا القطاع، وبذلك لا يتعرض هذا البحث إلى ما يلي :-

١-٢ تطوير نظام الموازنة والمحاسبة بالقطاع الحكومي من منظور موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء .

٢-٢ تطوير نظام الموازنة والمحاسبة بالقطاع الحكومي من منظور إعادة هندسة العمليات بالوحدات العاملة في هذا القطاع .

٣-٢ عرض وتحليل عمليات ومعاملات الوحدات المؤسسية من منظر التدفق النقد للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

٤-٢ قياس أثر المحددات المؤثرة على حوكمة Governance القطاع لحكومي لأغراض المساءلة من منظور الشفافية .

٥-٢ اختبار النموذج المقترح للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي على واقع الممارسات المحاسبية بالوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي .

رابعاً : مبررات الإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي :

تسعى حكومات الدول النامية إلى تفعيل سياسات الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي طبقاً لمنظومة إعادة الهيكلة الشاملة والجزئية لمختلف الأنشطة الاقتصادية والتي تستدعي ضرورة إعادة النظر في الهياكل المالية غير الفعالة للمنظمات سواء العاملة في قطاع الأعمال أو في القطاع الحكومي.

ولما كان نظام الموازنة والمحاسبة الحكومي المبني على فلسفة الأموال كوحدة محاسبية يمثل أحد هذه الهياكل غير الفعالة، فإن هناك حاجة ماسة لتطوير

عناصره ومقوماته لأغراض توفير المعلومات المحاسبية والمؤشرات المالية الملائمة لترشيد قرارات السياسة المالية بالدولة .

وقد استقر الفكر المحاسبي في كثير من الدول كما ذهبت دراسة (Bellamy, 1995)^{٢٢} على أن لا يقتصر تطوير نظام الموازنة والمحاسبة الحكومي اعتماداً على مجرد إعادة النظر في نصوص فقرات وبنود القوانين واللوائح والتعليمات التي يعمل في إطارها ذلك النظام أو اعتماداً على التحول غير التدريجي إلى منهج البرامج والأداء في إعداد تقديرات حجم الإنفاق على أنشطة وأعمال الوحدات المؤسسية، بل إن الأمر يستوجب لتطوير هذا النظام تدعيم كثافة الإفصاح المحاسبي بهذه الوحدات في إطار محاسبة الاستحقاق .

وقد كشفت إحدى الدراسات (Sturm & Jakob, 1995)^{٢٣} عن أن مجرد الاقتصار على إجراء بعض التعديلات التشريعية بهدف تطوير نظام الموازنة والمحاسبة الحكومي لا يضيف أية منفعة للمعلومات المحاسبية التي ينتجها هذا النظام ومن ثم لا يساعد في ترشيد القرارات الإستراتيجية على المستويين الكلي والجزئي.

كما كشفت دراسة أخرى (Bavon, 1995)^{٢٤} عن أن التسرع في إحلال موازنة البرامج محل موازنة الأنفاق دون الاهتمام بالقياس الاقتصادي لنتائج تنفيذ الأعمال الحكومية لا يساعد السلطات المالية على تحديد الحجم المرغوب فيه من النفقات اللازمة لبرنامج حكومي معين، كما لا يساعدها في الإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي، وقد أكدت في سياق ذلك بعض الدراسات ومنها على سبيل المثال دراسة (Weidenbaum, 1997)^{٢٥} على مدى الحاجة إلى تحسين بيئة العمل المحاسبي وتدعيم الإفصاح المالي بالقطاع الحكومي كمدخل لتوفير البيئة الملائمة للعمل بموازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء مستقبلاً، كما أكدت الدراسة على أن أهم المبررات التي تعكس أهمية الإفصاح المحاسبي عن مفردات صافي قيمة هذا القطاع على وجه الخصوص هي:

١- الخوف من التسرع في إحلال موازنة البرامج محل موازنة الإنفاق في إعداد تقديرات الموازنة الحكومية دون دراسة مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة

المالية على الوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي وخاصة معيار عرض القوائم المالية.

٢- عدم قدرة نظام موازنات الاعتمادات المستند إلى دليل حسابات يقتصر على مفردات الإيرادات والمصروفات على قياس قيمة الأصول المالية وغير المالية فضلا عن قياس قيمة الخصوم بالوحدات الحكومية ومن ثم عدم قدرته على الإفصاح المحاسبي عن هذه المفردات بالقوائم المالية الحالية.

٣- يوفر العمل بدليل حسابات يضم جميع مفردات المعاملات الحكومية المتصلة بإيرادات ومصروفات وأصول وخصوم الوحدات الحكومية المدخل الموضوعي للإفصاح المحاسبي الكافي عن هذه المفردات والموزعة على برامج وأنشطة هذه الوحدات (Weidenbaum, 1997)^{٢٦} .

خامسا : إستقراء تحليلي لنتائج الدراسات السابقة ذات الصلة :

على الرغم من إجماع الفكر المحاسبي على ضرورة وجود الإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية الوارد بالتقارير المالية للوحدات العاملة في قطاع الأعمال والهادفة إلى الربح (Masoko, 1993; Mark & Russel, 1996)^{٢٧} وذلك لإشباع حاجة مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الداخلية والخارجية وتدعيم فعالية قراراتهم الإدارية بدلالة هذه المعلومات ، إلا أن الإفصاح المحاسبي لا يزال عرضه للكثير من الجدل المحاسبي حول تكلفة وتوقيت نشر المعلومات المحاسبية (محمود ، ١٩٩٩)^{٢٨} كما أن هذا الإفصاح لا زال عرضه للنقاش حول مستوى الإفصاح المحاسبي المرغوب والذي يجعل التوائم المالية غير مضملة بدلالة الكفاية ، أو الذي يجعل المعلومات المحاسبية متماثلة بين الأطراف المستفيدة بدلالة مستوى العدالة أو الذي يجعل هذه المعلومات تتمتع بالشفافية الكاملة بدلالة مستوى الشمول (Hendrikson & Breda, 1992)^{٢٩} وذلك في ظل مجموعة من المحددات التي تضمن ملائمة تلك المعلومات من حيث توقيتها وقدرتها التنبؤية والتي تضمن أيضا الثقة في هذه المعلومات ومدى الاعتماد عليها من حيث صدقها وقابليتها للتحقق ، كما تضمن قابلية تلك المعلومات للمقارنة من حيث سهولة عرضها وثبات طرق وأسس قياسها بين الفترات المالية (FASB ، ١٩٨٠)^{٣٠} .

وفى المقابل لا يزال الجدل المحاسبي يحتدم حول نطاق شمول التقارير المالية الخاصة بالوحدات المؤسسية العاملة فى القطاع الحكومى بالمعلومات المحاسبية المتصلة بالإفصاح عن صافي قيمة هذا القطاع ومدى الحاجة إلى الاعتراف والقياس المحاسبي بالمفردات المؤثرة فى قياسها مستقبلاً بجانب الاعتراف والقياس المحاسبي الحالي لمفردات إيرادات ومصروفات وحدات هذا القطاع.

ولاستكمال الخلفية المرجعية لهذا البحث بغرض المساعدة على عرض متغيرات وعلاقات النموذج الذى يقترحه الباحث للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومى اعتماداً على محاسبة الاستحقاق لأغراض تدعيم اعتبارات الشفافية ، يعرض البحث فيما يلي أهم الدراسات التى سبق وأن تناولت موضوع البحث أو أحد جوانبه وذلك فى ثلاثة أبعاد .

١- نتائج أهم الدراسات السابقة ذات الصلة المباشرة بالإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومى :

أشارت مجموعة من الدراسات (IMF,2001;Joan,2002;Danial,2004; وزارة المالية، ٢٠٠٤؛ وزارة المالية، ٢٠٠٤؛ Keen, 2005 ; Sarah, 2005)^{٣١} إلى ضرورة مسايرة التقارير المالية للقطاع الحكومى مع النظم العالمية للموازنة والمحاسبة بحيث يمكن الكشف عن حقيقة المعاملات الحكومية بشفافية كاملة.

وقد انتهت هذه الدراسات إلى ضرورة قيام الوحدات المؤسسية بالإفصاح المحاسبي الكافى عن معاملاتها من الإيرادات والمصروفات والأصول المالية والأصول غير المالية والمطالبات المالية أو الخصوم وذلك ضمن تقاريرها المالية وبمراعاة القواعد الواردة بالدليل الإرشادى لإحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولى عام ٢٠٠١م .

وقد أوصت هذه الدراسات بضرورة إحلال نظام المحاسبة بالاستحقاق محل نظام المحاسبة النقدية فى قياس تلك المعاملات لضمان موضوعية الإفصاح المحاسبي عن مفرداتها، ومن ثم إنتاج المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة لإجراء المساعلة وتقييم أداء الأنشطة الحكومية بهذه الوحدات بطريقة موضوعية.

٢- نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بالتحول إلى موازنة البرامج والمحاسبة

عن الأداء بالقطاع الحكومي :

أشارت مجموعة من الدراسات (Iraj, 2005; Charles, 2005; Russell, 2004; حسانين، ٢٠٠٠؛ عليان، ٢٠٠٠؛ Basil, 2000؛ سالم ، ٢٠٠٠؛ David, 2004؛ Daniel, 1999؛ الصعيدى ، ٢٠٠٠) ^{٢٢} إلى أن الضرورة تحتم التحول من فلسفة الموازنة الحكومية المعتمدة على منهج الإعتمادات المالية إلى فلسفة منهج البرامج والأداء وذلك للتغلب على مجموعة الانتقادات المصاحبة لمنهج الإعتمادات المالية ومن ثم التأكيد على ضمان قياس الأهداف الحكومية بشكل حقيقي وموضوعي، فضلاً عن قياس إنتاجية وفعالية الإنفاق الحكومي لأغراض تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة من ناحية والكشف عن الطاقات العاطلة فى استخدام الأصول الرأسمالية من ناحية أخرى.

وقد أوصت هذه الدراسات فى سياق ذلك بضرورة الانتقال فى قياس المعاملات الحكومية من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الذى يضمن للوحدات الحكومية مستقبلاً. إمكانية قياس أصولها وخصومها من خلال مراكز مالية حقيقية ، كما يضمن فى ذات الوقت قياس المساهمة النسبية لقيمة القطاع الحكومي فى الناتج المحلى بالتكلفة.

٣- نتائج أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بتقييم أداء القطاع الحكومي وإعادة هندسة عملياته:

خلصت مجموعة من الدراسات (Parker, 1999; Ivan, 1998; Sahay, 1996; Laura, 1996; Galliers & Baker, 1995; Klein, 1995; Caron et al, 1994; فراج ، ١٩٩٤) ^{٢٣} إلى أن تطوير نظم الموازنة والمحاسبة بالقطاع الحكومي يستوجب قبل التحول إلى نظام موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء وتطبيق أساس الاستحقاق فى قياس المعاملات الحكومية بما فيها أصول وخصوم وصافي قيمة وحدات هذا القطاع ضرورة إعادة هندسة العمليات الحكومية بصورة متأنية تسمح باستبعاد العمليات التى لا تضيف للقيمة وتعمل على تنمية الأخرى التى تضيف للقيمة .

وقد أوصت هذه الدراسات بضرورة تقييم أداء البرامج والأنشطة الحكومية بطريقة فعالة بعد إعادة هندسة عمليات الوحدات المؤسسية وأيضاً بعد تحديث وتطوير نظم الموازنة والمحاسبة بهذه الوحدات.

ومن خلال العرض السابق لنتائج الدراسات السابقة المتصلة بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع البحث يتضح للباحث ما يلي :-

١- وجود اتفاق بين بعض الدراسات السابقة على أن تحسين بيئة القياس والإفصاح المحاسبي بوحدات القطاع الحكومي مرهون بضرورة التحول نحو فلسفة موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء وذلك لتوفير المعلومات اللازمة لقياس تكلفة البرامج الجارية والرأسمالية بهذه الوحدات، ومن ثم سهولة الإفصاح عن عناصر الإنفاق على هذه البرامج سواء كانت هذه العناصر متصلة بالإيرادات والمصروفات أو متصلة بالأصول والخصوم .

٢- وجود اتفاق بين بعض الدراسات السابقة الأخرى حول ضرورة إعادة هندسة عمليات الوحدات الحكومية في ظل نظام الموازنة والمحاسبة عن الاعتمادات المالية المستندة إلى الأساس النقدي في إجراء القياس والإفصاح المحاسبي عن عناصر هذه المعاملات المالية.

٣- وجود اتفاق بين دراسات سابقة أخرى على ضرورة إدخال نظام الموازنة والمحاسبة بالاستحقاق في منظومة العمل المحاسبي بالوحدات المؤسسية مع ضرورة تصميم وإعداد التقارير المالية لهذه الوحدات والتي يجب أن تفصح عن جميع المعاملات الحكومية ذات الصلة بالإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم في ظل هذا النظام تمهيداً لقياس صافي قيمة القطاع الحكومي والإفصاح المحاسبي عنها بشفافية كاملة.

وفي ضوء ذلك يركز هذا البحث على غير الدراسات السابقة على بناء نموذج محاسبي مقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي تمهيداً لتوصيف وتحديد دليل إرشادي مقترح كنواة لاستصدار معيار محاسبي مستقبلاً في إطار متغيرات هذا النموذج لأغراض تنفيذ وظائف المحاسبة بالوحدات الحكومية بكفاءة عالية.

سادساً: هيكل النموذج المحاسبي المقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي:

يتوقف تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية بالقطاع الحكومي لأغراض تدعيم إعتبرات الشفافية على ضرورة إعادة هيكلة نظام الموازنة والمحاسبة بوحدة هذا القطاع (صندوق النقد الدولي، ٢٠٠٤) ^{٣٤}، اعتماداً على فلسفة أساس الاستحقاق كمدخل بديل لفلسفة الأساس النقدي.

وفي ضوء ذلك فإن هناك حاجة ماسة إلى ضرورة توصيف وتحديد مجموعة من الترتيبات التنظيمية والمحاسبية التي تضمن توسيع نطاق الإفصاح المحاسبي بالوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي وذلك بالقدر الذي يسمح بقياس صافي قيمة هذا القطاع.

وتتوقف كفاءة الترتيبات التنظيمية والمحاسبية على مجموعة المقومات التالية التي تحدد هيكل النموذج المحاسبي المقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي والتي أيضاً تكشف عن متغيرات هذا النموذج.

١- مقومات النموذج المحاسبي المقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي:

تتوقف فعالية النموذج المحاسبي المقترح في تحقيق أهدافه على ضرورة توافر مجموعة العناصر التالية:-

١-١ حصر وتوصيف الوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي بدلالة مخرجاتها من الخدمات العامة السيادية والاجتماعية وأيضاً بدلالة المعاملات

المالية التي تباشرها بصفتها وحدات مؤسسية مقيمة بالدولة.

٢-١ حصر وتوصيف المعاملات المالية التي تباشرها الوحدات المؤسسية والتي تتم في صورة تدفقات أو أرصدة.

٣-١ تبويب المعاملات المالية إلى مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة وبدلالة أثر المقاييس المالية المشتقة على صافي قيمة القطاع الحكومي.

٤-١ تكويد المعاملات المالية المتجانسة سواء الرئيسية أو الفرعية على مستوى أبواب ومجموعات وبنود وأنواع وفروع الاعتمادات المالية.

٥-١ قياس اثر التغيير فى حجم وقيمة أصول وخصوم الوحدات المؤسسية على صافى قيمة القطاع الحكومى.

٦-١ تسجيل المعاملات المالية طبقاً لأساس الاستحقاق وبمراعاة وقت إنشاء القيمة الاقتصادية لهذه المعاملات.

٧-١ القياس المحاسبى لعناصر صافى قيمة القطاع الحكومى وفقاً لأسلوب القيمة السوقية الجارية حال إثباتها كتدفقات وحال إعداد المركز المالى للوحدة المؤسسية كأرصدة وأيضاً وفقاً لأسلوب القيمة العادلة حال إعادة هيكلة هذه الوحدة لأغراض الدمج أو التفتيت أو التحويل لقطاع آخر بالدولة.

٨-١ حصر وتوصيف مجموعة المتغيرات المؤثرة على محدد شفافية المعلومات المحاسبية والمتصلة بتمائل تبادل هذه المعلومات بين الاستخدام الداخلى والخارجى تدعيماً لموضوعية المساعلة وتقييم الداء.

٩-١ تصميم وإعداد دليل حسابات القطاع الحكومى فى ضوء مجموعة المقاييس المالية المشتقة والتي يتم التعبير عنها كبنود للتوازن المحاسبى.

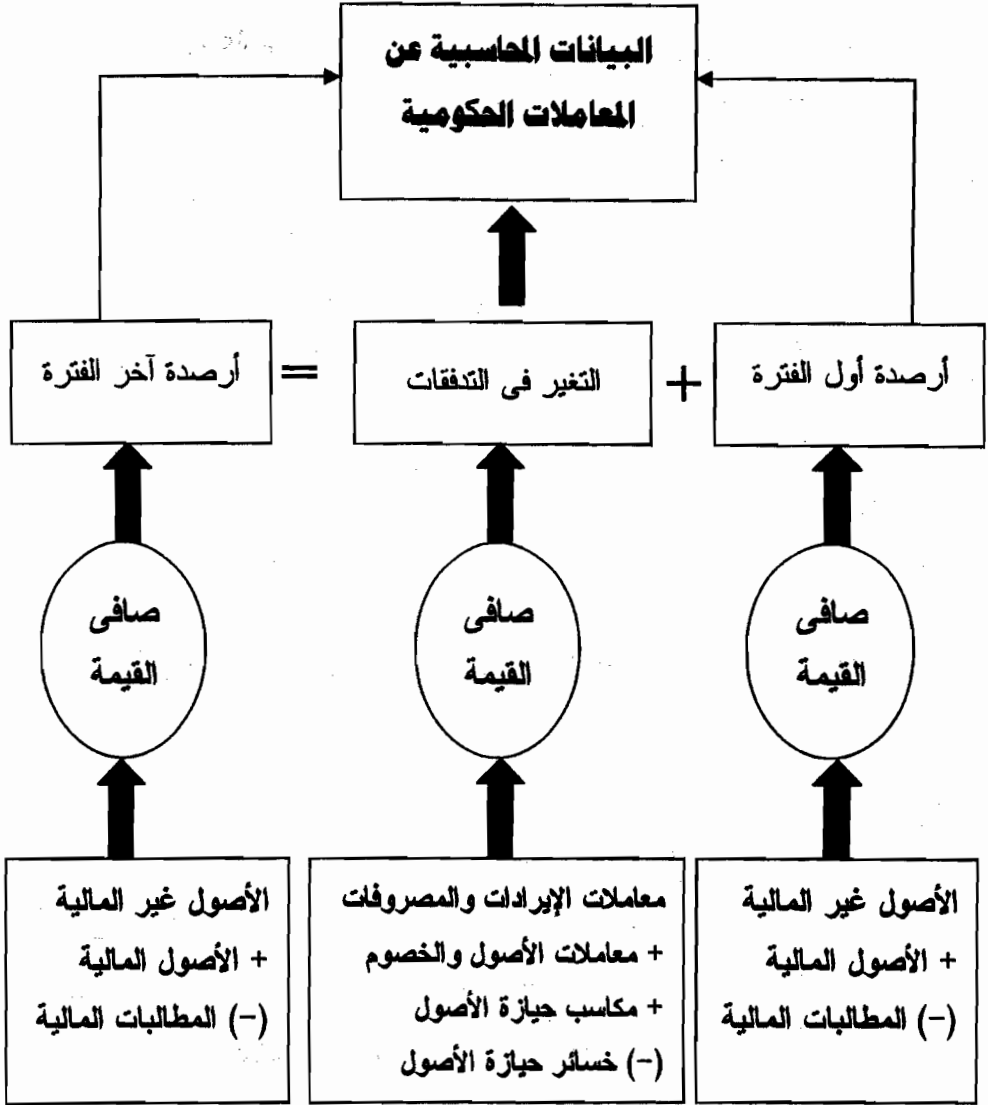
١٠-١ تصميم وإعداد مجموعة التقارير المالية المتوافقة مع هيكل دليل حسابات القطاع الحكومى والقدارة على تحسين بيئة الإفصاح المحاسبى عن صافى قيمة هذا القطاع.

٢- متغيرات النموذج المحاسبى المقترح للإفصاح عن صافى قيمة القطاع الحكومى:

تضم متغيرات النموذج المحاسبى المقترح مجموعة المعاملات الحكومية الناشئة عن التدفقات من الإيرادات والمصروفات والأصول المالية وغير المالية والخصوم، وأيضاً مجموعة المعاملات الناشئة عن التغيير فى أرصدة أول وآخر الفترة المحاسبية، فضلاً عن مجموعة المقاييس المالية المشتقة أو البنود الموازنة، كما تضم هذه المتغيرات مكاسب وخسائر حيازة الأصول والخصوم الناشئة عن التغيير فى حجمها وقيمتها.

٣- التمثيل الوصفي لهيكل النموذج المحاسبي المقترح:

في ضوء مقومات ومتغيرات النموذج المحاسبي المقترح، توضح خريطة التدفق التالية التمثيل الوصفي لهيكل هذا النموذج لتفعيل عملية الإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي.



٤- التمثيل الكمي لهيكل النموذج المحاسبي المقترح:

يتم تمثيل متغيرات النموذج الوصفي للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي في الصورة الكمية التالية التي تعبر عن معادلة التوازن العام للإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي^(*):-

$$S_1 = S_0 + F$$

حيث تمثل كل من " S_1 , S_0 " قيمة رصيد الأصول والمطالبات في بداية ونهاية الفترة المحاسبية على الترتيب، بينما تمثل " F " صافي قيمة جميع التدفقات خلال الفترة والمؤثرة على ذلك الرصيد.

سابعاً: دليل مقترح لإرشادات استصدار معيار محاسبي دولي عن صافي قيمة القطاع الحكومي:

يقترح الباحث فيما يلي مجموعة من الإرشادات المحاسبية المقترحة حول قياس صافي قيمة القطاع الحكومي والإفصاح عنها تمهيداً لاستصدار معيار محاسبي دولي مستقبلاً بمعرفة المجامع العلمية والمنظمات المهنية.

١- تطبيق الإرشادات المحاسبية المقترحة على الوحدات المؤسسية غير الهادفة للربح العاملة بالقطاع الحكومي.

٢- الاعتراف المحاسبي بعناصر البيانات المالية عندما يتم الموافقة على إدراجها بالتقارير المالية بالوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي سواء اتصلت هذه العناصر بمفردات الإيرادات والمصروفات أو بمفردات الأصول المالية وغير المالية أو بمفردات المطالبات المالية أو الخصوم.

٣- يجب توافر مجموعة من الخصائص النوعية للبيانات المالية الواردة بتقارير الوحدات المؤسسية وذلك كصفات تجعل المعلومات المعروضة مفيدة للمستخدمين ومن ثم تحقق لهم القابلية للفهم والملائمة والمادية والموثوقية والتمثيل الصادق والحياد والحذر والاكتمال والقابلية للمقارنة.

(*) تمثلت معادلة التوازن العام للإفصاح المحاسبي التقليدي بقطاع الحكومي وفي غياب صافي قيمة القطاع الحكومي في الصورة الكمية التالية

$$\text{الموارد} = \text{الاعتمادات المالية} \pm \text{رصيد المال العام}$$

٤- يجب أن تصور البيانات المالية الآثار المالية للمعاملات من التدفقات والأرصدة وتجميعها وتوزيعها على مجموعة من العناصر المتصلة بتقرير عمليات الوحدات المؤسسية وتقرير التدفقات النقدية وتقرير المركز المالي لهذه الوحدات.

٥- يتم استخدام عدد من أسس قياس العناصر المالية في صورة نقدية، ويجب أن يتم القياس المحاسبي لهذه العناصر بالقيمة السوقية الجارية حال استمرار الوحدة الحكومية أو بالقيمة العادلة حال التفكير في إعادة هيكلة هذه الوحدة لتحقيق أغراض معينة.

٦- توصيف معاني المفاهيم المختلفة المؤثرة على صافي قيمة القطاع الحكومي بطريقة قابلة للقياس، فضلاً عن توصيف معاني المقاييس المالية المشتقة أو البنود الموازنة في صورة كمية.

٧- توصيف الهدف من المعيار المحاسبي المقترح لقياس صافي قيمة القطاع الحكومي وتحديد نطاق هذا المعيار بدقة متناهية.

٨- تحديد الهدف من البيانات المالية المرتبطة بالمعاملات المالية للوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي مع تحديد المسؤولية عن هذه البيانات.

٩- تحديد مكونات البيانات المالية في صورة تقارير محاسبية مختلفة ومتعددة الأغراض، مع تحديد السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية ذات الصلة.

١٠- تحديد الهيكل والمحتوى العام للتقارير المالية الحكومية للتأكيد على البيانات المالية محل الإفصاح المحاسبي في صلب هذه التقارير من ناحية، وتحديد طبيعة البيانات المالية الأخرى التي يجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة بهذه التقارير والمتصلة بكل من البنود الاحتمالية وبنود المشتقات المالية ذات الصلة.

١١- تحديد المقومات الفنية الضرورية لفهم المعلومات الواردة بالتقارير المالية الحكومية بشكل صحيح والتي يجب أن تضم اسم الوحدة المؤسسية وغرضها العام والفترة التي تغطيها البيانات المالية والعملة المستخدمة في القياس النقدي لهذه البيانات.

ثامناً: خلاصة البحث وتوصياته:

١- خلاصة البحث:

لقد شهد الفكر المحاسبي مجموعة من الدراسات السابقة التي اهتمت بمحاولات تطوير بيئة العمل المحاسبي بالقطاع الحكومي وذلك في إطار التطور الملحوظ في نظم المعلومات المحاسبية بفعل التغيرات المتسارعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة وأيضاً في إطار التطور الملحوظ في مناهج إعداد تقديرات الموازنات الحكومية وطبقاً للقواعد الدولية ذات الصلة بتحقيق الشفافية عند عرض المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية للوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي والأخرى ذات الصلة بإحصاءات مالية الحكومة الصادرة عن صندوق النقد الدولي سنة ٢٠٠١م.

ولما كان هذا البحث امتداداً لهذه لدراسات فقد استهدف صياغة نموذج محاسبي مقترح للإفصاح عن صافي قيمة القطاع الحكومي لتدعيم اعتبارات الشفافية الدولية وإجراء المساءلة وتقييم الأداء بشكل موضوعي، فقد كشف البحث عن الإجابات الموضوعية لمجموعة تساؤلاته، كما كشف عن مقومات ومتغيرات بناء النموذج المقترح من المنظورين الوصفي والكمي.

٢- نتائج البحث:

في ضوء التحليل الوصفي لأبعاد ومحاور البحث، فقد تم التوصل إلى مجموعة النتائج التالية:-

١-٢ صعوبة الإفصاح المحاسبي عن مفردات الأصول المالية وغير المالية وأيضاً عن مفردات المطالبات المالية أو الخصوم بالتقارير المالية المستخدمة حالياً بالوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي والمستندة إلى نظام الموازنة والمحاسبة المعتمد على الأساس النقدي في تقدير واستخدام الاعتمادات المالية.

٢-٢ يترتب على التمسك بفلسفة أساس الخزانة في إعداد الموازنة الحكومية والحساب الختامي وتقارير الرقابة المالية حدوث تداخل بين السنوات المالية

بصورة لا تسمح بقياس ما يخص كل سنة مالية من عناصر الإيرادات
والمصروفات ومن استهلاك رأس المال الثابت.

٣-٢ عدم الاهتمام بقياس أو محاولة قياس قيمة الأصول الثابتة وقيمة المخزون
السلعي على وجه الخصوص حال عدم القدرة على الإفصاح المحاسبي عن
صافي قيمة القطاع الحكومي.

٤-٢ صعوبة إظهار حقيقة العلاقة بين الحسابات المدينة والدائنة بالوحدات
المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي التي لا تعمل على تحقيق وظائف
المحاسبة من منظور توصيف المال العام كوحدة محاسبية.

٥-٢ إمكانية الإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي حال التحول
نحو نظام الموازنة والمحاسبة المستندة إلى أساس الاستحقاق في قياس
المعاملات الحكومية، وأيضاً حال توصيف الوحدة المؤسسية كوحدة
محاسبية.

٦-٢ وجود مجموعة من المقومات التي تحكم توصيف وتحديد مجموعة المتغيرات
المؤثرة على صافي قيمة القطاع الحكومي والتي كشف عنها هيكل النموذج
المحاسبي المقترح بالبحث.

٧-٢ وجود مجموعة من البنود الموازنة أو المقاييس المالية المشتقة التي تدعم
عملية الإفصاح المحاسبي عن صافي قيمة القطاع الحكومي والتي يجب أن
تحدد نطاق التقارير المالية المستهدف تصميمها وإعدادها بمعرفة الوحدات
المؤسسية العاملة في هذا القطاع وذلك لتحسين بيئة هذا الإفصاح.

٣- توصيات البحث

في ضوء مجموعة النتائج السابقة، يوصى الباحث بضرورة:-

١-٣ تحديد وتوصيف الوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي وذلك من
منظور مخرجاتها النهائية ومعاملاتها المالية، مع اعتبار هذه الوحدات محور
تنفيذ وظائف المحاسبة.

٢-٣ تحديد وتوصيف وتبويب وتكويد المعاملات المالية التي تباشرها الوحدات
المؤسسية تمهيداً لقياس أثرها المباشر وغير المباشر على صافى قيمة القطاع
الحكومي.

٣-٣ التحول فى قياس المعاملات الحكومية من الأساس النقدي إلى أساس
الاستحقاق لدعم استقلال السنوات المحاسبية.

٤-٣ تصميم وإعداد دليل حسابات الحكومة بحيث يصبح جوهر تصميم وإعداد
التقارير المالية المستهدفة لقياس صافى قيمة القطاع الحكومي.

٥-٣ استصدار معيار محاسبي دولي بشأن الإفصاح عن صافى قيمة القطاع
الحكومي وذلك فى إطار الإرشادات المحاسبية المقترحة والواردة بالبحث.

٦-٣ استصدار تشريع ملزم يحدد مقومات ومتغيرات وإرشادات الإفصاح
المحاسبي عن صافى قيمة القطاع الحكومي وذلك لإحداث نوعاً من التوافق
بين المتطلبات المحاسبية والقواعد الدولية لشفافية مالية القطاع الحكومي.

٧-٣ إعادة النظر فى نماذج إعداد وتنفيذ ومراقبة الموازنة الحكومية بحيث يسمح
هيكلها مستقبلاً بقياس أثر تدفقات المعاملات المالية على صافى قيمة القطاع
الحكومي.

٨-٣ قيام الباحثين والممارسين باختبار إمكانية تطبيق النموذج المحاسبي الذى
اقترحه الباحث على واقع الوحدات المؤسسية العاملة بالقطاع الحكومي
مستقبلاً.

٩-٣ الاهتمام ببرامج التعليم والتدريب على الموضوعات ذات الصلة بقياس صافى
قيمة القطاع الحكومي والإفصاح المحاسبي عنها.

هوامش البحث

- ١- وزارة المالية، " البيان الإحصائي عن المشروع الموازنة العامة للسنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥م"، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٧-١.
- ٢- المرجع السابق، ص ١٠.
- ٣- وزارة المالية، " البيان الإحصائي عن مشروع الموازنة العامة للسنة المالية ١٩٩٥/١٩٩٦"، القاهرة، ١٩٩٥، ص ١٠.
- ٤- المصدر:
- الصعيدى، إبراهيم أحمد، " تقييم كفاء وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية كنظام معلومات فى الوحدات الإدارية غير الهادفة للربح"، مؤتمر المحاسبة عن الأداء فى مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، مايو، ٢٠٠٠، ص ١ - ٤١.
- عليان، عبد الرحمن، " البرمجة والأساس الصفرى فى إعداد الموازنات الرقابية"، مؤتمر المحاسبة عن الأداء فى مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، مايو، ٢٠٠٠، ص ١-٢٥.
- 5- Minqi, L., "Three Essays on China's State: Towards an Alternative to Privatization", Dissertation Abstracts International, Vol, 63, section A, 2003, P. 3647.
- 6- Bartolini, L., et al, " G-7 Fiscal Restructuring in the 1990s Macroeconomic Effects", Economic Policy, No 20, Apr. 1995, PP. 109-146.
- 7- Keat, P., "Playing Favorites: Government Aid and Industrial Restructuring in Post Socialist Poland", Dissertation Abstracts International, Vol. 62, Section A., 2003, P. 4315.
- 8- Raaum, B., " Measuring and Reporting Performance in Government", Government Accountants Journal, Vol. 54, No1, 1992, PP. 65-69.
- 9- Yousef, M., "Enforcing Budgetary and legal Compliance in the Government Sector: An Assessment of preauditing in the State of Kuwait" Dissertation Abstract International, Vol. 61,Section, A, 2003, P. 1605.

- 10-Joseph, W. et al., "The Case for Performance Monitoring", *Public Administration Review*, Vol. 52, No 6, Nov-Dec. 1992, PP.405-463.
- 11-Jones, R. & Pendlebury, M., "The Published Accounts of Local Authorities Revisited", *Financial Accountability and Management*, Vol. 7, No 1, Spring 1991, PP. 15-33.
- 12-Axelord, D., "Budgetting for Modern Government", 2nd ed. New York St. Martin's Press, 1995, PP. 196-207.
- 13-Lee, D. & Johnson, W., "Public Budgeting Systems", 5th ed., Gaithersburg, MD: An Aspen Publication, 1994 PP.273-296.
- 14-Source:
- Wrege, W. T., "Accounting Information Needed by selected State Legislators and Fiscal Officers: Governmental Objectives", *Business-Administration-Accounting*, Vol. 45-02A, Unvi. Of Kentucky, USA, 1994, PP. 541-563.
 - Keehley, P. & Macbride, S., "Can Benchmarking for Best Practices Work for Government", *Quality Progress*, Vol. 30, No3, 1997, PP. 78-81.
- 15-Sтивен, K., "The Result Act Should be About Results", *Government Executive*, Vol. 32, Jul., 2000, PP. 121-129.
- 16-International Monetary Fund (IMF), *Revised Manual on Fiscal Transparency*, IMF, Washington, D.C., 2001, PP. 317-327.
- 17-Nitinai, S., "The Effects of Political pressure Groups on the Performance of the U.N. Economy: A general Equilibrium Approach", *Dissertation Abstracts International*, Vol. 60, Section A, 2003, P. 821.
- 18-Source:
- Keith, S., "Total Quality Management in Public Sector", *Quality Progress*, Vol. 26, No 6, 1993, PP.42-47.
 - Anonymous, "The Finish Economy: Public Finanace", *Kansallis Osake Pankki Economic Review*, No 1, 1993, PP.39-40.
 - Lee, D. & Johnson, W., op. Cit., P. 276.

- فراج، عثمان محمد يسين، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق هدفى الكفاءة والفعالية"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة جامعة المنوفية، العدد الثانى، السنة الخامسة، ١٩٩٤، ص ١٠٣ - ١٦٩.

- Nyhan, R. & Marlowe, H., " Performance Measurement in the Public Sector: Challenges and Opportunitis", Public Productivity Management Review, Vol. 18, No4, 1995, PP. 330-339.

- الخواص، أحمد مرسى أحمد : "دراسة إحتياجات المواطنين كمدخل لتطوير أداء الجهاز الحكومى فى مجال الخدمات العامة"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة جامعة المنوفية، العددية الأول والثانى، السنة الثامنة، ١٩٩٦، ص ١٣ - ٦٣.

- حسانين، أحمد سعيد قطب، " نموذج مقترح للمساءلة المحاسبية فى ضوء متطلبات بيئة الإنتاج الحديثة"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، العددين الأول، ١٩٩٩، ص ١ - ٤٣.

- Glaser, M. A. & Robert, B., "Local Government Performance Through the Eyes Of Citizens, Journal of Public Budgeting: Accounting and Financial Management, Vol. 12, Spring 2000, PP. 47-69.

19- International Monetary Fund (IMF), Op. Cit., PP. 5- 89.

٢٠- المرجع السابق، ص ٨ - ١٤٤.

٢١- المرجع السابق، ص ٩ - ١٨٣.

22- Bellamy, S. K., " Program Budgeting in Australian Local Government: A Study of Implementation and Outcomes", Financial Accountability and Management, Vol. 11, No 1, Feb. 1995, PP. 39-56.

23- Sturm J. E. & Jakob D. H., " Is Public Expenditure really Productive? New Evidence for the USA and the Netherlands", Economic- Modelling, Vol. 12, No 1, Jan. 1995, PP. 60-72.

24- Bavon, A., " Innovations in Performance Measurement Systems: A Comparative Perspective", International Journal

of Public Administration, Vol. 8, No2 Feb/ Mar. 1995, PP. 491-519.

- 25- Weidenbaum, M., " An Ambitious Agenda for Economic Growth", Executive Speeches, Vol. 11, No 1, Jan. 1997 PP. 24-28.

٢٦- المرجع السابق ، ص ٦٨ .

27- Source:-

- Mosako, N., 'Disclosure Policy and Competition Cornet V.S Bertrand", The Accounting Review, Vol. 62, No. 6, July 1993, PP. 532-537.
- Mark, H. & Russel, J., " Corporate Disclosure Policy and Analyst", The Accounting Review, Vol. 71, No. 4, Oct. 1996, PP. 461-486.

٢٨- دكتور محمود، عبد الحميد أحمد، " أثر كثافة السوق على كثافة الإفصاح في التقارير المالية: دراسة إختبارية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونيه ١٩٩٩، ص ٣-١٥.

29- Hendrikson, E., & Breda, M., " Accounting Theory, 5th ed., Richardson D. Irwin, Boston, USA, 1992.

30- Financial Accounting Standards Board (FASB), "Qaulitative Characteristics of Accounting Information", Statement of Financial Accounting Concepts, No. 2, May 1980.

31- Source:

- IMF, Op. Cit. , PP. 75-78.
- Jaon, H., " A New Favorite Customer for It and Defense Services Firms Mergers & Acquisitions", Vol. 37, No.12, Dec. 2002, PP.7-26.
- Daniel, H., " Business Situation: Preliminary Estimates For the Second Quarter of 2004 Survey of Current Business" , Vol. 84, No. 9, sep. 2004, PP. 1-16.

- وزارة المالية، قطاع الموازنة العامة للدولة، " منشور إعداد الموازنة العامة

للدولة للسنة المالية ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦م" ، القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص ٣ .

- وزارة المالية، " نماذج إعداد الموازنة العامة للدولة للسنة المالية

٢٠٠٥ / ٢٠٠٦م، القاهرة، ٢٠٠٥ ، ص ١-٢٧ .

- Keen, S., " Economic Growth and Financial Instability", Dissertation Abstract International, Vol. 59, Section A, 2005, P. 560.
- Sarah, S., " The Federal Role in Export Assistance to small Businesses: Helpful, Harmful, Necessary", Dissertation Abstracts International, Vol. 60, Section A, 2005, P. 245.

32- Source:

- Iraj, A., " On the Productivity of Social Investment: Government Expenditures", Dissertation Abstracts International, Vol. 56, Section A, 2005, P. 4447.
- Charles, D., " The Interrel Ationship of Monetary Policy Foreign Investment and current Account in the Economy", Dissertation Abstracts International, Vol. 55, Section A, 2005, P. 3258.
- Russell, S., " How Costly is Sustained Low Inflation for the U.S. Economy", Federal reserve Bank of St. Louis Review, Vol. 86, No. 3, May/ June 2004, PP. 35-67.
- David, G., " Consolidation Principles and Practices for the U.K. Government Sector", Accounting and Business Research, Vol. 30, No2, Spring 2004, PP. 67-153.

- سالم ، أحمد، " تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء فى الجهات الحكومية وفى الهيئات الاقتصادية"، مؤتمر المحاسبة عن الأداء فى مواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية العربية للتكاليف والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، القاهرة، مايو ٢٠٠٠، ص ٨-١.

- Basil, D., " Public Sector Economic Growth: The Greek Experience", Applied Economics, Vol. 32, No.3, Feb. 2000, PP. 88-277.

- عليان، عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥-١.

- حسنين، مدحت، " متطلبات التحول تدريجياً من موازنة الانفاق إلي موازنة البرامج"، ملفات الأهرام، العدد ٧٤، السنة ١٢٦، فبراير ٢٠٠٠، ص ١.

- الصعيدى، إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ١٣ - ١٤.

- Daniel, L., " Business Situation", Survey of Current Business, vol. 79, No. 12, Dec. 1999, PP. 1-14.

33- Source:

- Parker, B., " A preview of the 1999 Comperhensive Revision of the National Income and Product Accounts, Survey of Current Business", Vol. 79, No. 8, Aug. 1999, PP. 7-20.
- Ivan, C., " A Strategic Alliance for Promoting Improvements in Financial Reporting by Canadian Municipalities", Government Finance Review, Vol. 14, No3, June 1998, PP. 7-35.
- Sahay, N., " Do Government Wage Cuts Close Budget Deficits? Costs of Corruption", International Monetary Fund Staff Papers, Vol. 43, Dec. 1996, PP. 678- 754.
- Laura, R., " The Fiscal Position of the State and Local government Sector: Development in the 1990s", Federal Reserve Bulletin, Vol. 82, Apr. 1996, PP. 11-302.
- Galliers R. & Baker, H., " An Approach to Business Process Re-Engineering to Contribution of Cocio-Tec. & Soft Concepts Information Systems and Operations Research, Vol. 33, No 4, Nov. 1995, PP. 80-92.
- Klein, M., " The most Fatal Re-Engineering Mistakes Information Strategy", Management Accounting, Summer 1995, PP.15-37.
- Caron, J., et al., " Business Re-Engineering are CIGNA Cororation Eperiences and Lessons 1994, PP. 231-247.
- فراج، عثمان محمد يسين، " تطوير النظام المحاسبى الحكومى لتحقيق هدفى الكفاءة والفعالية" ، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثانى، السنة الخامسة، ١٩٩٤، ص ١٠٣ - ١٦٩.
- ٣٤- صندوق النقد الدولى، " دليل شفافية المالية العامة" ، ٢٠٠٤م ، ص ١-٣٧.

السيرة الذاتية

دكتور / محمد عبد الفتاح محمد إبراهيم

- ١- الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة المنوفية .
- ٢- له اهتمامات بحثية في مجالات إعادة هيكلة الوحدات الاقتصادية والوحدات الحكومية في ظل المتغيرات الدولية المعاصرة وبمشاركة بحثية في العديد من المؤتمرات الدولية.
- ٣- شارك كعضو فني في إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية والاجتماعية لإنشاء الكليات الجديدة بجامعة المنوفية .
- ٤- شارك كمدرّب في برامج تنمية قدرات أعضاء هيئة التدريس بجامعة المنوفية .