

" إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية
في المملكة الأردنية الهاشمية "

"A proposed Model to Rationalize the Service unit cost
provided in Governmental Entities in Jordan".

دكتور / خليل عواد ابو حشيش
رئيس قسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة البترا

* تم اعداد هذا البحث بدعم من جامعة البترا .

إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية
(٠) التعريف بالبحث .
(٠ - ١) : مقدمة البحث ومشكلته .

جرت العادة على وصف المحاسبة بأنها لغة الأعمال **The language of Business** باعتبار أنها وسيلة الاتصال في التنظيمات التي تستهدف تحقيق الأرباح. ولكن هذا الوصف لا يقتصر على قطاع الأعمال فقط ، بل يسري وبنفس الدرجة على التنظيمات التي لا تنتمي إلى هذا القطاع **Non-business Segments** . وتعرف التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال بأنها وحدات اقتصادية توفر خدمات ومنافع اجتماعية دون أن تسعى لتحقيق أرباح لأي مالك ، وتتصف حقوق الملكية فيها بأنها غير قابلة للبيع أو المتاجرة ، وإذا قدمت بعض هذه التنظيمات خدماتها بمقابل ، فإن أي زيادة في إيراداتها تستخدم ، عادة ، في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها .

وحيث أن موارد هذه التنظيمات لا تعبر عن مقابل مجهودات قامت بأدائها وإنما هي اعتمادات تخصص عن طريق الموازنة العامة فإنها تتجدد سنويا لتتفقها على أغراض معينة وفق خطة محددة . ومن المعروف أن صدور قرار تخصيص الموارد يعتبر نقطة البداية لعمل أي نظام محاسبي ، حيث يترتب على صدور مثل هذا القرار نشأة وحدة محاسبية تكون مواردها موضوعا للقياس والاتصال المحاسبي ، ويسري هذا المفهوم على أي موارد اقتصادية يتم تخصيصها سواء بواسطة الأفراد ، بغرض الاستثمار للحصول على عائد مالي ، أم بمعرفة الحكومات لإشباع حاجات عامه . والمحاسبة كنظام للمعلومات لها أهدافها ، التي لا تختلف باختلاف التنظيمات أو أشكالها القانونية أو طبيعة أنشطتها . فهي طبقا للدراسة التي أعدتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) **American Accounting Association** تهدف إلى توفير معلومات تستخدم لأغراض (١) :

- اتخاذ القرارات فيما يتعلق باستخدام الموارد النادرة .
 - والإدارة والرقابة الفعالة للموارد المادية والبشرية المخصصة للتنظيم .
 - والمحافظة على الموارد التي توجد تحت تصرف الإدارة .
 - ثم المساهمة في فعالية كل التنظيمات التي تسعى للربح أم لا .
- كما أنه بصرف النظر عن شكل ومضمون التقارير المالية التي ينتجها أي نظام محاسبي فيجب أن تخضع عند إعدادها للمعايير المحاسبية المتعارف عليها . فالمعلومات التي تتضمنها هذه التقارير يجب أن تكون ملائمة **Relevant** ومتسقة **Consistent** وذات أهمية **Material** وقابلة للمقارنة **Comparable** وقابلة للفهم **Understandable** ويمكن الاعتماد عليها **Reliable** .
- ولكي تفيد المعلومات الناتجة عن التقارير المالية في تقويم أداء الوحدات الحكومية فقد حددت إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بالأمم المتحدة الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتوفر في النظام المحاسبي الحكومي بما يلي (١):
- يجب أن يستجيب النظام المحاسبي الحكومي للقواعد القانونية السائدة في الدولة.
 - يجب أن يرتبط تبويب الدليل المحاسبي الحكومي بتبويب الموازنة العامة بحيث يتحقق التكامل بينهما .
 - يجب أن تمسك الحسابات بالطريقة التي تحدد بوضوح الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال .
 - يجب أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات بطريقة ملائمة ، تسهل مهام المراجعة .
 - يجب أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات التي تساعد على فرض الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والعمليات ، وإدارة البرامج ، والمراجعة الداخلية ، والتقييم .
 - يجب أن تفصح الحسابات بطريقة ملائمة عن النتائج المالية والاقتصادية لكل برنامج.

- يجب أن يكون النظام المحاسبي قادرا على توفير المعلومات المالية اللازمة لعمليات التخطيط والبرمجة ، وكذلك توفير المعلومات اللازمة لأغراض تقويم الأداء في شكل كمي ونقدي .
- يجب أن تمسك الحسابات بالطريقة التي توفر المعلومات المالية اللازمة لأغراض التحليل الاقتصادي .
- ومن تحليل البنود السابقة يتضح أنه ينبغي أن يوفر النظام المحاسبي الحكومي المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة المالية والمساءلة المحاسبية ، والمحاسبة عن الكفاءة ، والمحاسبة عن الفعالية.
- أما المجلس القومي للمحاسبة الحكومية **National Council of Government Accounting (NCGA)** فقد اصدر في عام ١٩٧٩ اثني عشر مبدأ بشأن المحاسبة الحكومية ، جاء بالمبدأ الأول منها ما يلي^(٣):ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادرا على تحقيق الهدفين التاليين :
- أن يعرض بطريقة وإفصاح كامل معلومات عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعات حسابات الحكومة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد والقوانين والنظم المالية .
- بمعنى لا بد للنظام المحاسبي أن يصدر تقارير مالية وفقا لكل من القواعد القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . فالنظام بهذا الشكل يجمع بين المساءلة عن العمليات **Operational Accountability** والمساءلة عن الأموال **Dollar Accountability** .
- كما ركزت بعض المجمع العلمية^(٤) على دور النظام المحاسبي ، باعتباره نظاما للمعلومات ، في عملية تقويم الأداء وحدته بما يلي :
- تقديم معلومات تساعد في التنبؤ بالأوضاع الاقتصادية المتوقعة للوحدة الحكومية.
- تقويم أداء الإدارة من حيث توافر المتطلبات النظامية والقانونية والتعاقدية في تصرفاتها .
- تقديم معلومات تساعد في التخطيط وإعداد الموازنات .
- تقويم الهيكل الإداري والتنظيمي .
- تقويم الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء الخدمات .
- تقديم المعلومات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية في القطاع الحكومي .
- كما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الحكومية **Governmental Accounting Standard Board (GASB)** ما يعرف بورقة عمل بغرض وضع إطار عام لأهداف النظام المحاسبي الحكومي ، حددت فيها مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بالجمهور ، والدائنين ، والمستثمرين . وحددت احتياجاتهم من المعلومات ، والتي يرى الباحث ، أنها تعد بمثابة أهداف للنظام المحاسبي الحكومي وتتمثل في^(٥):
- معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنة .
- معلومات لأغراض تقويم الوضع المالي للوحدة الإدارية .
- معلومات تحدد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح .
- معلومات لتقويم مدى كفاءة وفعالية الوحدة الإدارية .
- وبتحليل هذه الأهداف يتضح أنها تشمل على مجموعة من المعايير التي يمكن استخدامها في تقويم مخرجات النظام المحاسبي الحكومي ، وتتضمن كذلك مجموعة من الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي ، وهي أهداف المحاسبة عن الكفاءة والفعالية .
- كما يتضح من تحليل العديد من الدراسات والآراء المتعلقة بأهداف النظام المحاسبي الحكومي أن هناك اتجاها عاما يؤكد أنه لم يعد ينتظر من النظام توفير معلومات بغرض

الرقابة على الاعتمادات المخصصة والتأكد من تنفيذ الوحدة الإدارية للتعليمات واللوائح الحكومية، بل لا بد من استخدام محاسبة التكاليف والاستفادة من مزاياها كأحد المصادر في التخطيط للأعمال والأنشطة الحكومية ليس على مستوى الوحدات الإدارية فقط، بل على مستوى نظم التخطيط المركزية ومن ثم إمكانية تقويم كفاءة وفعالية أداء الوحدات الإدارية والاستفادة من ذلك على المستوى القومي. ويرى (زين الدين ١٩٨٧) أن هدف النظام المحاسبي لحكومي يتمثل في توفير معلومات عن تكلفة الخدمات والأنشطة الحكومية بما يسهم في الحكم على الكفاءة الإدارية والتنظيمية للوحدات الإدارية^(٦). بينما يؤكد (عثمان ١٩٨٥) على الأهداف التخطيطية للنظام المحاسبي الحكومي والمرتبطة بتوفير معلومات تخطيطية تسهم في رسم سياسات وخطط الوحدة الإدارية، ثم يعتد عليها بعد ذلك في تقويم كفاءة التنفيذ^(٧). وقد جمع (أبو رمان والصعدي ١٩٩٦) بين الرأيين السابقين كأهداف متطورة للنظام المحاسبي الحكومي تتمثل في^(٨):

- توفير معلومات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات (تخصيص الموارد).
- توفير معلومات لأغراض الرقابة التنظيمية، من خلال ربط التكاليف بمراكز المسؤولية التنظيمية من ناحية، وربطها بالمخرجات النهائية من ناحية أخرى ثم تقويم أداء المسؤولين عن نتائج التنفيذ لترشيد الإنفاق الحكومي من ناحية ثالثة. في حين يتوسع (حسن ١٩٨٦) في تحديد أهداف النظام المحاسبي الحكومي لتشتمل على ضرورة توفير معلومات تنفيذ المخطط القومي عند تخصيص الاعتمادات بين الوظائف المتعددة للدولة^(٩). وقد بين (عطاللة ١٩٩٠) أهم أهداف النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية وحددها بما يلي^(١٠):
- الرقابة على تحقيق الموارد المقدره ومناعة حصيلها .
- الرقابة المالية قبل الصرف في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة .
- ترشيد الإنفاق الحكومي على نحو يكفل فعالية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة .
- الرقابة على كافة الأصول المملوكة للدولة بعناصرها الثابتة والمتداولة .
- تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها .
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات.

ومن استقراء الأهداف المذكورة يتضح أنها تؤكد على أهمية دور النظام المحاسبي الحكومي في تقويم أداء الوحدات الحكومية سواء من خلال تقويم الهيكل الإداري والتنظيمي أو تقويم الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء الخدمات أو ترشيد الإنفاق بما يكفل فعالية التكلفة وتحسين أداء هذه الوحدات، الأمر الذي جعل (ندا ١٩٩٧) يربط تطوير أداء الوحدات الحكومية بتوافر نظام محاسبي تمكن مخرجاته من قياس مستوى أداء هذه الوحدات^(١١).

وحيث ان الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية، كما هو عليه الحال في اغلب الدول، تهتم بتقديم خدمات عامة للمواطنين دون مقابل أو بمقابل يكاد يكون رمزيا، وتلجأ في تمويل نفقات هذه الخدمات إما من مواردها الذاتية أو بالاعتماد على موارد خارجية أو بالائتمين معا فان حجم إنفاق الحكومة على هذه الخدمات وصل إلى ٤١% من إجمالي الناتج القومي^(١٢). وهذه النسبة مرتفعة إذا ما قورنت في حجم الإنفاق في الدول الصناعية المتقدمة حيث تراوحت ما بين ٢٠% إلى ٤٠% وهي كذلك مرتفعة إذا ما قورنت بدولة نامية كجمهورية مصر العربية حيث وصلت هذه النسبة إلى ٢٧% من إجمالي الناتج القومي^(١٣). وحيث أن موارد الأردن محدودة فان الإدارة الحكومية بشقيها التنفيذي والرقابي بحاجة إلى معلومات تمكنها من المحاسبة عن أداء تلك الوحدات وقياسه إضافة إلى حاجتها إلى معلومات تمكنها من المحاسبة عن الاعتمادات. وهذا لا شك يلقي عبئا كبيرا على النظم المحاسبية بتلك

الوحدات ودورها في توفير البيانات والمعلومات لرسم السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة في ظل ظروف سريعة الحركة والتطور وفي ظل حاجات متزايدة وموارد محدودة . ومن هنا تظهر أهمية ترشيد تكلفة الخدمات التي تقدمها تلك الوحدات في مختلف المجالات والأنشطة . لذلك فان المشكلة الأساسية التي يتناولها البحث يمكن صياغتها على النحو التالي :

- هل تمكن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية من تحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبية المبينة سابقا ؟
- ثم كيف يمكن للوحدات الحكومية الاستفادة من الأساليب والوسائل التي تستخدمها المحاسبية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وذلك بهدف المواءمة بين الاحتياجات المتزايدة والموارد المحدودة وترشيد تكلفة الخدمات المقدمة مع المحافظة على جودتها .

(٠ - ٢) : أهمية البحث .

يعتمد نجاح إدارة أي وحدة إدارية على مدى التكامل بين المحاسبة والإدارة في سبيل تحقيق الكفاءة والفعالية للنظم المطبقة ، وبالرغم من أن المحاسبة في الوحدات الحكومية تتميز بطبيعة خاصة مكتسبة ومستمدة من القوانين والتشريعات والتعليمات واللوائح التي تصدرها الجهات المختصة بالدولة إلا أنها أولا وأخرا تستمد قواعدها ومبادئها ومفاهيمها من النظرية المحاسبية . ولكن مسؤولية الهيئة الإدارية يجب ألا تتوقف عند ذلك بل لا بد للإدارة أن تواكب التطورات المعاصرة ، وحاجة الجهات المختلفة إلى العديد من البيانات والمعلومات الدقيقة والفورية التي تساعد الأجهزة المركزية المهتمة بالتخطيط والرقابة والتسعير ولن يتأتى ذلك إلا باستخدام أساليب المحاسبة المختلفة وتطبيقها على نشاط تلك الوحدات حتى يمكن الاستفادة منها في ترشيد الخدمات المقدمة ومن هنا تظهر أهمية البحث وضرورته .

(٠ - ٣) : أهداف البحث .

تتلخص أهداف البحث فيما يلي:

١. تحليل الخصائص والسمات التي تتميز بها الوحدات الحكومية وأثارها على التكلفة.
٢. تحليل الانعكاسات المحاسبية لخصائص الوحدات الحكومية .
٣. دراسة وتحليل المعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي المطبق في المملكة الأردنية الهاشمية من منظور ترشيد التكلفة .
٤. اقتراح إطار متكامل لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية .

(٠ - ٤) : منهج البحث .

تتطلب طبيعة البحث اتباع كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي حيث قام الباحث باستقراء ما توصل إليه الباحثون الآخرون ومن ثم قام بالتحليل واستنباط النتائج التي أدت إلى التوصل إلى الإطار المقترح .

وقد تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث رئيسية تتناول عدد من الموضوعات المترابطة التي تحقق أهداف البحث وهي :

المبحث الأول : خصائص الوحدات الإدارية الحكومية وأثارها على التكلفة .
المبحث الثاني : المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي في الأردن من منظور ترشيد التكلفة .

المبحث الثالث : الإطار المقترح لترشيد التكلفة في الوحدات الحكومية
خلاصة البحث والنتائج والتوصيات .

المبحث الأول

خصائص الوحدات الإدارية الحكومية وأثارها على التكلفة

(١ - ١) : خصائص الوحدات الإدارية الحكومية: تتمثل الوحدات الحكومية بتلك التي تقوم بأداء خدمات حيوية للجمهور بصفة عامة ، ويمتد نشاطها إلى مجالات متعددة فتشمل الوحدات الإدارية الحكومية (الوزارات والمؤسسات) ، والوحدات التعليمية (الجامعات والمدارس) ، والوحدات التي تشرف على الخدمات الصحية والاجتماعية (المستشفيات والملاجئ) والوحدات الدينية ، والثقافية ، والرياضية ، والخيرية (الأندية والجمعيات) (١٤).
وقد تعرض الكثير من الكتاب والباحثين إلى خصائص تلك الوحدات والتي تجعل نشاطها متميزا عن نشاط الوحدات الخاصة في قطاع الأعمال ويمكن أن يوجز الباحث محصلة تلك الخصائص وأثارها على التكلفة فيما يلي :

١. أنها تهدف إلى تقديم خدمات عامة . فمعظم الوحدات الحكومية هي المورد الوحيد للسلع أو الخدمات بالنسبة لأغلبية أفراد المجتمع وهي بذلك تعاني من عدم وفرة المنافسة لهذا السبب فإن إدارة هذه المشروعات لا يهتما في كثير أو قليل إذا زادت الإنتاجية أو لم تزد انخفضت التكلفة أو لم تنخفض لأنها في جميع الأحوال ستقوم بتوريد وبيع الخدمات لجمهور المستهلكين . بمعنى أن نقص المنافسة للسلع والخدمات الحكومية يؤدي إلى نقص الرغبة لدى إدارة هذه المشروعات للإنتاج بتكلفة اقتصادية(١٥) .

٢. أنها لا تسعى إلى تحقيق الربح من وراء تأدية الخدمات العامة بعكس الوحدات الاقتصادية التي تنشأ أصلا بهدف تحقيق الربح الذي يعتبر الحافز الرئيس للاستثمار . غير أن عدم السعي وراء الربح لا يعني أن وحدات الخدمات العامة تزاول نشاطها على أساس تحقيق الخسائر(١٦). أي أن معظم القرارات التي يتم اتخاذها في المشروعات الحكومية يراعى فيها أهداف سياسية وأهداف اجتماعية ولا يراعى فيها العوامل الاقتصادية لأنه لو أخذت العوامل الاقتصادية في الاعتبار لوحدها فإن معظم هذه المشروعات سيتم الاستغناء عنها وبيعها إلى مشروعات القطاع الخاص . مثال ذلك ما نجده في بعض الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية ، حيث أن اغلب هذه المشروعات تحقق خسائر كبيرة وبالسرغم من ذلك فإن الحكومات المتتالية تصمم على بقاء هذه المشروعات . فهذه المشروعات لو نظر إليها نظرة اقتصادية فسيتم الاستغناء عنها وبيعها بأسرع ما يمكن دون الانتظار لسيوم آخر ذلك لأن أي تأخير في بيعها يؤدي إلى تحميل الدولة بأعباء اقتصادية كان من الممكن الاستفادة منها في نواحي أخرى ، ولكن بقاء هذه المشروعات ناتج عن أنها تحقق أهداف اجتماعية وأهداف سياسية من وجهة نظر الحكومات المتعاقبة.

ونتيجة لما سبق فإن مراعاة العوامل الاجتماعية والسياسية دون العوامل الاقتصادية يؤدي إلى زيادة التكلفة في هذه المشروعات بالمقارنة بتلك في مشروعات القطاع الخاص .

٣. أن معظم المشروعات الحكومية يتم إدارتها بنظام روتيني بيروقراطي وطبقا لهيكل تنظيمي به مستويات سلطة ومسئولية مختلفة تتطلب عدة خطوط للاتصال . ونظرا لتعدد خطوط السلطة والمسئولية وتعدد خطوط الاتصال في هذه المشروعات فإن اتخاذ أي قرار يحتاج إلى وقت طويل بالمقارنة بمشروعات القطاع الخاص التي تتميز عادة بالسرعة في اتخاذ القرارات والسرعة في الاستجابة للمواقف الطارئة والتي تكون ناتجة عن تغير أنواق المستهلكين... الخ.

إن السبب في اتخاذ القرارات في المشروعات الحكومية قد يعرضها إلى تحمل أعباء وخسائر إضافية كان من الممكن تجنبها لو أنها قامت باتخاذ قراراتها بسرعة . وهذا يعني زيادة في التكاليف والأعباء التي تتحملها هذه المشروعات بالمقارنة بمشروعات القطاع الخاص .

٤. عدم وجود ملكية بالمعنى المتعارف عليه للمشروعات الحكومية أدى إلى نقص المتابعة والرقابة عليها مقارنة بمشروعات القطاع الخاص . فممتلكات الوحدات الحكومية ممتلكات عامة لا تزول لشخص معين أو لمجموعة من الأفراد سواء أثناء قيام الوحدة بنشاطها أو عند تصفيتها أو انقضائها . بمعنى أنه على الرغم من المشروعات العامة تعود لكافة أفراد المجتمع إلا أنهم لا يشعرون بأنهم أصحاب تلك المشروعات للأسباب التالية^(١٧) :

• أن الملكية العامة ليست ملكية اختيارية كما هو الحال في مشروعات القطاع الخاص ، ولكنها ملكية إجبارية يتم تحديدها بواسطة الحكومة وممثليها في القطاعات المختلفة في الدولة .

• أن أي فرد من أفراد المجتمع (صاحب الملكية العامة) غير قادر على بيع نصيبه لأي فرد آخر وفي أي وقت يرغب فيه .

• أن أفراد المجتمع لا يحصلون في نهاية كل فترة مالية على صورة من الميزانية وحسابات النتيجة لمتابعة أوجه النشاط المختلفة للمشروعات الحكومية .

وقد أدى عدم وضوح الملكية إلى نقص الدافع لدى أصحاب الملكية العامة لمتابعة أنشطتها مقارنة بالدافع الذي يتوافر لدى أصحاب المشروعات الخاصة . ونظرا لنقص المتابعة في هذه المشروعات فإن المسؤولين عن إدارتها لا يتوافر لديهم الرغبة والاهتمام لتحقيق الكفاية القصوى وعدم الاهتمام هذا يؤدي إلى أن تكلفة الإنتاج في هذه المشروعات تكون عادة أعلى من التكلفة الاقتصادية .

٥. إن معظم المشروعات الحكومية يتم إدارتها بدون الربط بين الأجر والإنتاج ويرجع ذلك في أحد أسبابه إلى عدم القدرة على القياس الدقيق للإنتاج والإنتاجية في أغلب هذه المشروعات . إن عدم الربط بين الأجر والإنتاج يؤدي إلى عدم توفر الدوافع والحوافز لدى العاملين لتحقيق أقصى إنتاج ممكن وهذا يؤدي بطبيعة الحال إلى نقص الإنتاجية وبالتالي إلى زيادة تكلفة الوحدة .

(١ - ٢) : الانعكاسات المحاسبية لخصائص الوحدات الحكومية : لا شك أن الخصائص السابقة لها انعكاساتها المحاسبية ، من حيث مقومات النظام المحاسبي المطبق ، وأهدافه ، والمفاهيم المرتبطة بالنظرية المحاسبية . وفي عرف البعض^(١٨) فإن هذه السمات التي تميز الوحدات الإدارية الحكومية عن غيرها يمكن أن تشكل نقطة انطلاق لتشكيل نظرية للمحاسبة على نشاط هذه الوحدات ، ومن الواضح أن الاختلاف المبين لهذه السمات عن نظيرتها للوحدات في قطاع الأعمال يجعل من المفاهيم الأساسية لنظرية المحاسبة (مثل طبيعة الوحدة المحاسبية ، قائمة الدخل ، سيادة أساس الاستحقاق ٠٠٠ الخ) محدودة الصلاحية للتطبيق في الوحدات الإدارية في القطاع الحكومي .

وإن كان هناك وجهة نظر معارضة لهذا الرأي حيث ترى " بصلاحية المفاهيم المحاسبية العامة لجميع الوحدات بصرف النظر عن القطاعات التي تنتمي إليها"^(١٩) .

وبين هؤلاء وهؤلاء من يأخذ بوجهة النظر الشمولية للمحاسبة الحكومية على اعتبار أنها تغطي نشاط المجتمع كله ، وبالتالي تمس مالية كل فرد في المجتمع وترتبط بتحقيق جزء من حاجاته ، ومن هؤلاء Emerson 1985^(٢٠) . وبصفة عامة يمكن القول أن أبرز الانعكاسات المحاسبية لخصائص الوحدات الإدارية غير الهادفة إلى الربح وعلى رأسها الوحدات الحكومية يمكن تلخيصها فيما يلي :

أولاً : يترتب على خاصية عدم الهدف إلى تحقيق ربح ، بل تحقيق خدمات عامة ، اعتبار تلك الخدمات بمثابة استهلاك جماعي من وجهة النظر الاقتصادية هذه من ناحية ، ومن ناحية أخرى فإن عدم ربحية النشاط العام أو الحكومي تستلزم بالضرورة توفير معايير أخرى خلاف معيار الربح لقياس وتقويم كفاءة أداء هذه الوحدات وذلك على اعتبار أن رأس المال المستثمر في تلك الوحدات يكون مملوكاً ملكية عامة .

ثانياً : ترتباً على النتيجة السابقة فإنه يترتب على عدم ربحية النشاط العام ، وأدائه في معظم الأحوال دون مقابل ، أو بمقابل يقل كثيراً عن التكلفة ، عدم إمكانية مقابلة الإيرادات بالمصرفيات حسب فروع النشاط المزاوله له ٠٠٠ وهو ما يسمى بمبدأ " عمومية الإيرادات والمصرفيات الحكومية " وبالتالي فإن عملية المقابلة بين الإيرادات والمصرفيات لا تتم على أساس نوع النشاط أو الوحدة الإدارية التي تزاوله ، وإنما تتم على أساس سنوية المصرفيات والإيرادات لكل وحدة وهو ما يستدعي إعداد موازنة سنوية للمصرفيات (جارية أو استثمارية) ، والإيرادات (سواء أكانت سيادية أو ذاتية) .

ثالثاً : ويترتب أيضاً على ما سبق أن كل وحدة من وحدات القطاع العام ليس لها رأس مال مستقل بالمعنى المحاسبي المعروف ، وبالتالي ليس لها حسابات ختامية تظهر نتائج أعمالها من ربح أو خسارة ، أو ميزانية توضح مركزها المالي ، بل يتم تخصيص مبلغ محدد من المال يطلق عليه Fund لكل فرع من فروع النشاط ولكل وحدة من الوحدات الممارسة له^(٢١).

رابعاً : لا شك أن لهذه السمات تأثيراً على النظام المحاسبي المطبق ، فالالتزام بقوانين وتشريعات محددة ، وتقديم الخدمات العامة للجمهور الذي يقوم أصلاً بالإنفاق من الاعتمادات المخصصة يجعل لنظام المحاسبي المطبق بتلك الوحدات من سماته أن يكون نظاماً موحداً من حيث تصميم السجلات ودليل الحسابات ، وقواعد القيد ، وغيرها من الأمور ، كذلك بالنسبة للمستندات المستخدمة في إثبات المصرفيات والإيرادات ، فيجب أن تكون موحدة .

خامساً : كذلك فإن تطبيق مبدأ الاستمرار في الوحدات الحكومية يختلف عن مفهومه في الوحدات الاقتصادية الأخرى ، حيث نلاحظ أن استمرار الوحدات الحكومية في أداء وظائفها لا يعتمد على مدى سلامة مركز الوحدة المالي ومقدار الأرباح المحققة في نهاية السنة ، بل الاستمرار يأتي نتيجة تجديد الاعتمادات المالية سنوياً لهذه الوحدات ، فالوحدة المحاسبية ليست شخصية معنوية مستقلة وليست مجموعة من الأفراد تسمى لتحقيق أهداف معينة بل هي مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقاً لقيود معينة^(٢٢).

سابعاً : أن مفاهيم التكلفة المطبقة بالوحدات الحكومية تختلف اختلافاً بيناً عن مفاهيم التكلفة المطبقة في الوحدات الهادفة إلى الربح حيث تركز المفاهيم في الأنشطة غير الهادفة إلى الربح على عناصر الخدمات بينما تركز تلك المفاهيم في الأنشطة الهادفة إلى الربح على عناصر النفقات . ومما لا شك فيه أن الأخذ بمفاهيم محاسبة التكاليف في الوحدات غير الهادفة إلى الربح نكتفئه الكثير من المعوقات مثل صعوبة عملية حصر وبالتالي قياس التكاليف وخاصة التكاليف الاجتماعية ، وتخصيصها على الوحدات المستفيدة منها ، بالإضافة إلى مشكلة التنبؤ بالتكاليف ، إضافة إلى المشكلات المتعلقة بالمقابلة بين العائد والتكلفة وغيرها من المشاكل الأخرى مثل معالجة التكاليف الضمنية أو المحتسبة^(٢٣) .

وإذا ما أضاف الباحث إلى خصائص الوحدات الإدارية الحكومية السابقة وسماتها المحاسبية المميزة عجز النظم المحاسبية المطبقة في تلك الوحدات عن توفير المعلومات الملائمة لحاجات الإدارة تظهر عملية عدم الاتساق المطلوب بين تكلفة الخدمات الحكومية وبين المنفعة المترتبة على أدائها ، بحيث لا يمكن الحكم على كفاءة استغلال الموارد . الأمر الذي يستلزم نظاماً خاصاً للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء وأساليب معينة للمساءلة المالية والمحاسبية وهذا يوجب تطوير النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية لتوفر معلومات تساعد على قياس وتقويم أداء خدماتها بما يؤدي إلى ترشيد التكلفة وإتاحة الفرصة لتقديم حجم أكبر ونوعية أفضل من الخدمات في حدود الموارد المتاحة . وحيث أن هذا البحث يتعلق بالنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الأردن فلا بد من بيان المعلومات المحاسبية التي يقدمها هذا النظام وهو ما سيتناوله الباحث تالياً .

المبحث الثاني

المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي في الأردن من منظور ترشيد التكلفة .
(٢ - ١) مقدمة: يتمثل النظام المحاسبي الحكومي في مجموعة الإجراءات التي يتعين اتباعها لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تحدث في مراكز النشاط الحكومي ، لخدمة أغراض النظام وإعداد التقارير المطلوبة . ويهدف النظام المحاسبي الحكومي المتبع حالياً إلى توفير البيانات اللازمة للرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالموازنة ، وإنفاق المصروفات في حدود الاعتمادات الواردة فيها . كما تعمل المحاسبة الحكومية من خلال النظام المحاسبي الحكومي على تحقيق الرقابة المالية قبل الصرف والضبط الداخلي للأموال العامة في مختلف مراكز النشاط الحكومي .

وحيث تتبع الوحدات الحكومية النظام المحاسبي الحكومي الذي يعتمد على الأساس السنقيدي في إثبات العمليات المالية التي تحدث بمراكز النشاط الحكومي من واقع مجموعة المستندات والدفاتر المحاسبية التي تستخدم لتسجيل وتبويب وتلخيص هذه العمليات لإعداد تقارير متتابعة تنفيذ الموازنة والتعرف على الأرقام الفعلية للإيرادات والاستخدامات ، بالمقارنة مع الأرقام التقديرية بالموازنة العامة للدولة مع تحليل الانحرافات ودراسة أسبابها . وعن طريق تقارير المتابعة المالية الدورية والختامية تتابع الإدارة الحكومية حركة التدفق السنقيدي للإنفاق والإيراد على مستوى الجهة الحكومية . ولأن البيانات المحاسبية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الحكومي صالحة لتحقيق الأغراض المصممة من أجلها ، فإنها قد لا توفر المتطلبات البيانية اللازمة لأغراض أخرى . وحيث يستهدف هذا البحث ترشيد تكلفة الخدمة فإنه لا بد من دراسة أنواع المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي والغرض من تقديمها ومدى ملاءمتها لأغراض ترشيد التكلفة .

(٢ - ٢): طبيعة المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي .

طبقاً لمجموعة القوانين والنظم والتعليمات المالية التي صدرت من بداية تطبيق النظام المالي فإن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي تتحدد بالآتي :

أ . معلومات عن إجمالي اعتمادات الموازنة العامة للدولة وتوزيعها إلى مصروفات جارية على مستوى الأبواب وإلى مشروعات رأسمالية ، ثم التعديلات التي تطرأ على الاعتمادات الأصلية والربط بعد التعديل ، ثم المصروفات الفعلية ، والاعتمادات غير المستخدمة أو التجاوزات للاعتمادات .

ب . إجمالي المبالغ المقدره لإيرادات الدولة وما يطرأ عليها من تعديلات باعتمادات إضافية ثم الإيرادات الفعلية وبيان النقص فيها عن المقدره بعد التعديلات .

ج . المقارنة بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية والفائض أو العجز .

د . الأرصدة الإجمالية للحسابات المدينة والدائنة .

هـ . إجمالي الأرصدة التقديرية في البنوك والصندوق .

و . المصروفات والإيرادات على مستوى الوزارات والأبواب والبنود وكذلك الاعتمادات الإضافية والمنقولة على مستوى الوزارات والأبواب والبنود أيضاً .

ز . الحسابات الختامية لكل وزارة على حدة ثم للدولة ككل .

(٢ - ٣): أغراض تقديم المعلومات .

يتمثل الغرض الأساسي من تقديم المعلومات في تسهيل إجراءات الرقابة المالية للتأكد من مشروعية الإنفاق حسب الاعتمادات المدرجة في الموازنة . لذا فإن هذه المعلومات تخضع للإجراءات التالية^(٢٤):

أ . يتم التحقق من صحة أرقام الاعتمادات الأصلية والإيرادات الأصلية على مستوى الأبواب من واقع الموازنة ، كما يتم التحقق من صحة البنود من واقع كشوف الموازنة الموزعة من قبل وزارة المالية على الوحدات الإدارية المختلفة ، أما بالنسبة للاعتمادات الإضافية فإنه يتم

التحقق من صحتها بالرجوع إلى القوانين والقرارات الصادرة بشأنها والتأكد من صدورها عن السلطات المختصة . أما بالنسبة للمصروفات والإيرادات الفعلية فإنه يتم التأكد من سلامة إجراءاتها بالرجوع إلى سجلات ومستندات الوحدات المعنية .

ب . التأكد من سلامة أسس تقدير الإيرادات ومقارنة الفعلي بالتقديري بعد التعديل ، للحكم على درجة دقة التقديرات ، ومناقشة أسباب الزيادة أو النقص في الإيرادات المحصلة مع الجهات المعنية بتحصيلها .

ج . دراسة المناقشات التي تمت بين أبواب وبنود الموازنة للتحقق من أنها قد صدرت من نوي الاختصاص ، وخلال السنة المالية ، وبعد صدور الموازنة .

د . بحث حالة الصرف على اعتمادات (الرواتب والأجور) لمعرفة ما بها من تجاوزات لم يصرح بها من الجهات المختصة وبحث عند الدرجات الوظيفية المشغولة لمعرفة مدى الالتزام بجداول تشكيلات الوظائف .

هـ . بحث حالة الصرف على اعتمادات (المصروفات الجارية والمصروفات الرأسمالية) لمعرفة ما بها من تجاوزات مثل تجاوز الصرف قبل الحصول على الترخيص اللازم بذلك أو الصرف من بنود غير مختصة تحايلا حتى لا يظهر تجاوز أو استبعاد بعض المصروفات بدون وجه حق بان يؤجل صرفها لسنة تالية .

و . بحث حالة الصرف على اعتمادات (المشاريع) لمعرفة ما بها من تجاوزات مالية ، ومدى الالتزام بالمبالغ الإجمالية المقررة للمشاريع ، والتحقق من أن كل مشروع من المشاريع الإنشائية قد حمل بالمبالغ الخاصة به من خلال التحقق من صحة التوجيه المحاسبي .
(٢ - ٤) : دراسة مدى ملائمة المعلومات لترشيد التكلفة .

يتطلب ترشيد التكلفة تقويم جانبيين : الأول تقويم الاقتصاد والكفاءة ، والآخر تقويم الفعلية ولتطبيق ذلك يستلزم تصنيف أدلة الإثبات كما يلي^(٢٥):

- أدلة مادية : تشمل في الأحداث ، والملكية ، وأنشطة الأفراد .
- أدلة مستندية : كالعقود والرسائل والفواتير والسجلات المحاسبية .
- أدلة قائمة على شهادة الشهود : يتم الحصول عليها من الآخرين عن طريق البيانات من المقابلات والمعلومات الإدارية عن الأداء .
- أدلة الإثبات التحليلية: وتتضمن الإحصائيات والمقارنات وتفصيل المعلومات المجزأة والاستنتاجات .

وحتى تكون أدلة الإثبات مقنعة ومفيدة في عملية تقويم الأداء فإنه يجب أن تتسم معلومات النظام المحاسبي ، كحد أدنى ، بخاصيتين أساسيتين هما :

- أولا : الشمول ، بمعنى أن تشمل معلوماته على كل ما تحتاجه عملية تقويم الأداء من :
 - معلومات عن الأهداف العامة والجزئية وأهميتها النسبية للمنظمة ولكل من مراكز الأداء داخلها . كذلك معلومات عن الفترة المالية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ، فتحديد الهدف دون بيان لفترة المطلوبة لتحقيقها يجعل الأهداف المحددة غير ذات قيمة من الناحية التطبيقية ، كما يجعل القيام بتقويم الأداء أمرا مستحيلا^(٢٦).
 - معلومات عن الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والصلاحيات والمسئوليات .
 - معلومات عن الموارد تشمل قيمتها التاريخية والسوقية وكمياتها ومواصفاتها .
 - معلومات عن المراكز التي تستغل فيها الموارد من حيث إعدادها ومهامها والقائمين على أمرها .
 - معلومات عن حجم وطبيعة الموارد التي تخصص لكل مركز من أجل إنجاز أهدافه الجزئية والتي تمثل جزءا من الأهداف العامة .
 - مؤشرات للكفاءة مبنية على معايير واقعية للأداء تراعى فيها ظروف تأدية الخدمة ، وعلى مؤشرات فنية العلاقة بين المخرجات والمدخلات .

- معلومات عن العمالة المتاحة لتأدية الخدمة من حيث حجمها ، وجنسياتها ، ومؤهلاتها وخبراتها ، وتوزيعها على مراكز الأداء .
 - معلومات متخصصة من بيانات فترات سابقة أو عن بيانات صادرة عن جهات تؤدي خدمات مماثلة ، وذلك لأغراض المقارنة والتقييم والحكم على الأداء .
- ثانياً : الملاءمة ، بمعنى الاتصاف بصنق التعبير والحياد بالإضافة إلى إمكانية التحقق منها والتنبؤ والحكم من خلالها ، وكل هذا مع مراعاة التوقيت المناسب لتقديمها .
- ويضيف (عبدالله ١٩٩٥) أن جودة المعلومات المحاسبية تكمن في نقتها ، أي درجة تمثيل المعلومات للبيانات والأحداث المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل . وأنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وبالتالي زادت قدرتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية^(٢٧).
- وفي مجال التعرف على معلومات النظام المحاسبي القاتم وحدود الاستفادة منها في مجال ترشيد التكلفة ، يمكن سرد للنتائج التالية :

- يساعد نظام المعلومات المحاسبية بوضعه الراهن على تلبية احتياجات الجهات الإدارية في الجهاز الحكومي بما يمكنها من إعداد التقارير التي تبرهن بمقتضاها على التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات ، ومن حيث قيامها بتحصيل الإيرادات من مصادرها المختلفة والصرف على بنود محددة سلفاً وبمقايير معينة . أي أن النظام القائم يستهدف إجراء عملية موازنة بين تقديرات الموازنة وبين التنفيذ الفعلي بما يفيد أن هذا النظام تنقصه وظيفة أساسية وهي قياس نتيجة النشاط الحكومي . وعدم توافر المعلومات اللازمة لأداء هذه الناحية يوضح أن معلومات النظام القائم ليست أداة لقياس نتيجة النشاط الحكومي . ونتيجة لذلك فإنه يصعب تحقيق المساهمة عن العمليات في المؤسسات الحكومية وبدلاً من ذلك يركز النظام المحاسبي على المساهمة عن الأموال .
- تعتبر الاعتمادات والمحاسبة عليها هي محور عمل نظام المحاسبة الحكومية في الأردن ، ولذلك اهتم النظام المحاسبي بتسجيل الاعتمادات المخصصة وحركة الصرف الفعلي منها ، وتحديد المتبقي من هذه الاعتمادات بعد كل التزام أو عند كل عملية صرف ، وذلك لتوفير معلومات أساسية لإدارة الوحدة الحكومية ، ولجهات الأشراف عن الإنفاق في القطاع الحكومي ، تضمن لها دائماً التحرك في الحدود التي وضعتها الموازنة . وقد اقتصرت هذه المعلومات على البيانات المالية للإنفاق وحدة ، دون ربطه بما تم إنجازه من أعمال أو أدائه من خدمات خلال الفترة . بمعنى أن الهدف من المحاسبة هو تحقيق التوازن بين النفقات والاعتمادات وليست بين النفقات والإيرادات ، مما قلل من قيمة هذه المعلومات في مجال ترشيد التكلفة . ويؤكد (أبو رمان ١٩٨٢) على أن المحاسبة على أساس الاعتمادات أصبحت غير ملائمة بسبب عناصر البرنامج الواحد ، وكذلك أيضاً فإن مفهوم الوحدات المحاسبية القائم على أساس الاعتماد أصبح مرفوضاً^(٢٨) أي أن محاسبة من هذا النوع إنما تقف عند حدود المحاسبة على مرحلة واحدة فقط من مرحلتي النشاط الحكومي ، ألا وهي مرحلة الاقتناء تاركة مرحلة الاستخدام بلا محاسبة . بمعنى أنها محاسبة محورها المدخلات ، بالمقارنة مع محاسبة محورها المداخلات والمخرجات . فهي تهتم بما تنفعه الحكومة وليس بما تنجزه الحكومة أو كيف أنجزت ومن الواضح أن المحاسبة التي تقف قاصرة عن ملاحقة المخرجات (قياس الأعمال المنجزة والأهداف المحققة) لا يمكن أن تكون عاملاً مساعداً على تحقيق أي غرض من أغراض الرقابة وتقييم الأداء^(٢٩) فتحويل أو تشكيل الموارد إنما هي عملية مداخلات / مخرجات ، ومن ثم فإنه ينبغي الحضور الكامل لكلا الجانبين حتى تسهل عملية إدارة هذه الموارد وتحقيق الكفاءة والفعالية من وراء استخدامها .

• يعتمد النظام المحاسبي القائم على التئيب النمطي لعناصر الاستخدمات والموارد في أبواب وبنود ، وكل ذلك حسب نوع النفقة أو نوع الإيراد ، الأمر الذي يعني إهمال العلاقة بين أوجه الإنفاق وبين الأنشطة المرتبطة بها ، فينود التكلفة لا معنى لها إلا إذا نظرنا إليها في علاقتها بالأنشطة المرتبطة بها لإظهار مدى الكفاءة في استخدامها . يضاف إلى ذلك أن هذا النوع من التئيب لا يساعد في التخطيط للإنفاق حيث لا يظهر مدى التغيير في عناصر التكلفة بالزيادة والنقص في علاقتها بحجم الخدمات المؤداة . كما أن تئيب الإنفاق حسب نوع النفقة ترتب عليه إهمال الاعتبارات الرقابية لأنه لا يبين المسؤولية عن رقابة التكلفة ، وقد أدى كل ذلك بدوره إلى صعوبة قياس وتقويم أداء الخدمات الحكومية .

• أن مجموعة الحسابات المستخدمة في نظام المعلومات القائم تتضمن كافة المدفوعات باعتبارها مصروفات بغض النظر عن تاريخ استلام واستخدام السلعة الموردة أو الخدمة المؤداة . أيضا فإن ما يتم قيده في السجلات المحاسبية يتضمن المتحصلات الفعلية سواء كانت تخص الفترة المحاسبية أم فترات أخرى ، أي اتباع الأساس النقدي مقرونا بأساس الالتزام (الارتباط) . يضاف إلى ذلك أن السجلات المحاسبية تقتصر على التدفقات النقدية أما الحسابات المتعلقة بحركة المخزون والأصول الثابتة فتكون في مجموعة بيانية خارج السجلات المحاسبية ، ويعني ذلك عدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة ، وعدم اخذ قيمة المخزون السلعي في نهاية الفترات المالية عند القياس المالي وهذا يؤثر على مدى صلاحية المعلومات التي يوفرها النظام لغايات ترشيد التكلفة .

• تتضمن التقارير المالية الحكومية المقارنة بين تقديرات الموازنة والتنفيد الفعلي وبيان الانحرافات وذلك على مستوى أنواع المصروفات والإيرادات . ويعني ذلك أن هذه التقارير تعد طبقا لنوع المصروف ، الأمر الذي يفصح بدوره أنها لا توفر معلومات عن تكلفة البرامج التي تم إنجازها ، ولا تعكس العلاقة بين كمية الخدمات المنجزة وتكلفتها . يضاف إلى ذلك أن التقارير تتضمن بيانات مالية فعلية إجمالية عن الوحدة الحكومية ككل ، الأمر الذي لا يتلاءم مع متطلبات ترشيد التكلفة التي تتطلب توفر بيانات تفصيلية تحليلية تظهر العلاقة بين تكلفة أداء الخدمات الحكومية في علاقتها بمراكز الأداء المسؤولة عن أحداث هذه التكلفة . ولذلك يتفق الباحث مع (Henninen 1995) الذي يرى أن القوائم المالية التي يتم إعدادها في الوحدات الحكومية تعتبر غير كافية لتحسين الأداء الحكومي في المستقبل ويرجع ذلك إلى أنها تقوم بتوفير أرقام عامه لا يمكن الاعتماد عليها في تقويم أداء العاملين في الوحدات الحكومية . كما أن هذه التقارير تعد أصلا لخدمة الجهات الخارجية ، مما يعني صعوبة تطويعها للحكم على كفاءة الوحدات الحكومية في تنفيذ الأهداف المخططة لها^(٢٠) . ويعلق (Gross 1977) على طبيعة التقارير الناتجة عن نظام المحاسبة الحكومية بقوله "إن تلك التقارير تعجز عن الإجابة عن سؤال أساسي يتعلق بمدى كفاءة الوحدة الحكومية في قياس تكلفة البرامج ، كما أنها عاجزة عن توفير الأسس التي يمكن اتباعها لقياس الكفاءة والاقتصاد في البرامج المنفذة"^(٢١) . وفي مثل هذا الموقف فإن عمليات لوحدة الحكومية تكون محاطة بالشك من جانب السلطة التشريعية وغيرها من الأطراف المهتمة بمعلومات تلك الوحدات.

• تقوم الوحدات الحكومية بنوعين من الأنشطة الأول يمكن ترجمته في صورة مالية ومن الممكن أن تظهر بيانات هذا النوع في القوائم المالية ، أما بالنسبة للأنشطة الثاني فيتمثل في أنشطة غير مالية ، وهذا النوع لا تظهر نتائجه في القوائم المالية . لذلك فإنه لا يمكن الاعتماد فقط على التقارير المالية لقياس كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية ، بل نحتاج إلى معلومات أخرى إضافية . بمعنى أن قياس الكفاءة والفعالية في الوحدات الحكومية يعتمد بصفة أساسية على قياس نسبة المخرجات إلى المدخلات وعلى استخدام

مؤشرات الأداء غير المالية . ويضيف (Todd and Ramanathan 1994) انه لقياس كفاءة وفعالية الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق أرباح يجب استخدام مقاييس مالية وأخرى غير مالية^(٣٢) لذلك يتفق الباحث مع (ندا ١٩٩٨) الذي يقول " إن التقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية غير كافية لوحدها لتقويم أداء أنشطة وبرامج تلك الوحدات مما يستوجب استخدام مؤشرات مالية وأخرى غير مالية لقياس كفاءتها وفعاليتها"^(٣٣).

• إن النظام القائم لا يستند على مبادئ علمية محددة كذلك التي تتوافر على مستوى الوحدات في قطاع الأعمال ، وإن توافرت لتلك الوحدات بعض المبادئ العلمية فإنه يتم تغليب الشكل القانوني على المحتوى الاقتصادي للوقائع والأحداث المالية .

• إن ترشيد التكلفة يتطلب أن يعكس تقويم أداء الوحدات الحكومية جانبين : الأول مالي والأخر اقتصادي . ويمثل الجانب المالي في قيمة الانحراف الناتج عن ارتفاع التكلفة عن المعدلات المستهدفة ، أو انخفاض الأداء عن معدلاته ، أما الجانب الاقتصادي فيتمثل في مقدار الفرصة المضاعة على المجتمع نتيجة سوء استغلال الموارد . والمعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي قد تبرز الجانب المالي من الانحراف عن طريق مقارنة الإنفاق الفعلي بالمقدر ، إلا أنها لا تبرز الجانب الاقتصادي وهو الأخطر والأهم .

تلك هي بعض الوجوه التي تظهر فيها الحاجة إلى معلومات لا يوفرها النظام المحاسبي الحالي . وهذا النقص في المعلومات له بالطبع تأثير سلبي على مدى نجاح الوحدات الحكومية في الرقابة على استخدام الموارد وترشيد التكلفة . وحيث أن كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية معلق على توافر نظام محاسبي يوفر المعلومات اللازمة لتقويم أداء تلك الوحدات وبيان نواحي القوة ونواحي الضعف وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين أدائها في المستقبل . ويرغم التأكيد المتزايد على تقويم الأداء ورقابته في القطاع الحكومي فإن واقع التطبيق العملي يؤكد القصور الشديد في ممارسته من خلال تطبيق النظام المحاسبي الحالي الذي يعتبر مرشداً للملوك في ممارسة المساءلة القانونية فقط ، ولا يعتبر وسيلة مساعدة في ممارسة مهمة رقابة الإدارة الحكومية . وإن كانت الرقابة المالية مهمة إلا أن التركيز الكبير عليها غالباً ما يؤدي إلى إخفاء قدرة النظام المحاسبي على تزويد العمل الإداري بالحقائق المفيدة وهو بذلك يتسم بعدم فعاليته في مجال رقابة وترشيد التكلفة . وعلى ذلك فإن النتيجة التي يستخلصها الباحث هي أن النظام المحاسبي الحكومي في إطاره الحالي لا يساهم بأي قدر في تحقيق رقابة فعالة للأداء وبالتالي ترشيد التكلفة ، لذلك يرى الباحث بضرورة استعادة النظام المحاسبي الحكومي بفروع المحاسبة الأخرى وأساليبها . بمعنى آخر، أصبح من الواجب في ظل ظروف النشاط الحكومي المعاصرة تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية حتى تصبح قادرة على توفير المعلومات اللازمة لقياس الموارد وحصر التكاليف ومتابعة المشروعات والأعمال . أي أنه من وجهة نظر محاسبية مطلوب تعديل الإجراءات المحاسبية بعيداً عن وظيفة التسجيل المالي للبحث ، في اتجاه وظائف القياس والتقويم . حيث يترتب على ذلك أن يصبح نظام المعلومات المحاسبية في خدمة رجال الإدارة بجانب أهداف الرقابة المالية ، ولا يعني ذلك تصميم نظام جديد في الوحدات الحكومية بل تطوير النظام القائم بحيث يحقق الأهداف المرجوة وهو ما سيتناوله الباحث في الإطار المقترح تالياً .

المبحث الرابع

الإطار المقترح لترشيد التكلفة في الوحدات الحكومية

(٣ - ١) مقدمة : تبين مما سبق قصور النظام المحاسبي القائم في توفير المعلومات المطلوبة لترشيد التكلفة ، ونتيجة لهذا القصور أصبح من المطلوب تطوير الوظيفة المحاسبية في الوحدات الحكومية حتى تتلاءم مع متطلبات تقويم الكفاءة وتوفير المعلومات التي تحتاج إليها تلك الوحدات والتي تساعدها على فعالية أداء وظائفها المختلفة وبالتالي فإن تطوير نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية لأغراض ترشيد التكلفة يقتضي ، من وجهة نظر الباحث ، تطوير مقومات كل من تقويم الكفاءة و تقويم الفعالية .

(٣ - ٢) : تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تقويم الكفاءة .

إن تحقيق رفاهية المجتمع وتحسين أحواله وفقا لمستوى كمي ونوعي من الخدمات المتعددة ، يقتضي استمرارية تقويم كفاءة الوحدات الحكومية في استخدام الموارد المتاحة لها ، الأمر الذي يزيد من الحاجة إلى معلومات عن تكاليف أنشطة الخدمات الحكومية . فالكفاءة تعتبر معيارا أساسيا للحكم على أداء الوحدات الحكومية . وحيث أن الكفاءة تعبير يقصد به نسبة المخرجات إلى المدخلات فإن تحديد المدخلات المستخدمة في إنجاز المخرجات من أهم المشاكل الرئيسية في تحديد كفاءة الأداء لدرجة أن (الشناوي ١٩٩٤) عرف الكفاءة بتكلفة الموارد المستخدمة لبلوغ الأهداف المحددة مقدما^(٣٤) بمعنى أن قياس كفاءة الأداء يتطلب قياس تكاليف الموارد المستخدمة في تحقيق الأهداف المحددة مقما ومقارنتها بالمعايير اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وهذا يقتضي في نظر الباحث تدعيم نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية بقواعد وأسس محاسبة التكاليف والتي من خلالها يمكن ترشيد استغلال الموارد المتاحة التي تتسم بندرتها ومحدوديتها .

وعلى الرغم من أن (عثمان ١٩٩٢) يقلل من أهمية تطبيق نظام المحاسبة عن تكلفة الخدمات الحكومية نظرا لضرورة تلك الخدمات لأفراد المجتمع بحيث أن تكلفتها مبررة مهما بلغت ، بالإضافة إلى أن الموارد المتأتية من تلك الخدمات ، إن وجدت ، غير مرتبطة بتكلفتها^(٣٥) ، إلا أن الباحث يرى أن تحديد الخدمات الحكومية وربطها بمراكز المسؤولية من ناحية ، وربطها بالخدمات المنجزة من ناحية أخرى سوف يؤدي إلى توجيه نظر الإدارة في الوحدات الحكومية إلى التوصل لتكاليف إنجاز هذه الخدمات ، علاوة على الاستخدام القانوني للاعتمادات المخصصة ، بجانب الحصول على احسن النتائج الممكنة من البرامج والخطط المعتمدة من السلطة التشريعية .

ونظرا لان نظام التكاليف يعبر عن مجموعة الإجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها ، طبقا لأسس وقواعد علمية وواقعية ، وعرض نتائج هذه الإجراءات بطريقة دورية ومنظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الإدارية المختلفة فإن الباحث يرى ضرورة إجراء تعديلات على النظام المحاسبي الحالي حتى يتلاءم مع متطلبات (مقومات) قياس تكلفة الخدمات الحكومية مما ينعكس ، بدوره ، على استخدام الموارد النادرة بالطرق التي تكفل الحصول على أكبر إنجاز ممكن . وتمثل التعديلات المقترحة لتطويع النظام المحاسبي حتى يتلاءم مع مقومات نظام التكاليف فيما يلي :

(٣ - ٢ - ١) : تعديل الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق .

يتطلب تطوير أهداف النظام المحاسبي الحكومي لتشمل تقويم أداء الخدمات الحكومية أحداثا تطويع مماثل في أسس قياس عمليات الوحدات الإدارية الحكومية بحيث تصبح أداة فعالة في توفير المعلومات الملائمة لتقويم الكفاءة .

ومع كون الأساس النقدي وأساس الالتزام ، المتبعين حاليا ، يتميزان بالبساطة والسهولة والسرعة في التعرف على النتائج ، إلا انه لا يمكن الاعتماد عليهما كأساس للتعرف على حقيقة البرامج والأنشطة المتعلقة بفترة معينة ، أو لتحديد تكلفة برنامج أو نشاط معين أو

خدمة معينة ، الأمر الذي لا يمكن معه تقويم الكفاءة أو الرقابة على التكاليف أو إجراء المقارنات الملائمة بين الفترات المختلفة . فنتيجة اتباع هذين الأساسين يتم إثبات عمليات مالية لا ترتبط بتكلفة الخدمة ، كما لا يتم إثبات عناصر مالية ترتبط بتكلفة الخدمة وذلك على النحو التالي :

- أ . إثبات عمليات مالية لا ترتبط بتكلفة الخدمة :
- دفع مبالغ مالية تخص استخدامات أعوام مالية سابقة .
- مبالغ مالية تدفع عن استخدامات لم تتم خلال الفترة الحالية .
- وحيث أن المبالغ الموضحة اعلاه لا تدخل ضمن تكلفة الخدمة خلال الفترة المالية الحالية لذا يتعين استبعادها لدى تحديد وقياس تكلفة الخدمة .
- ب . عدم إثبات عناصر مالية ترتبط بتكلفة الخدمة :
- كالاستخدامات التي تم الاستفادة منها خلال المدة المالية الحالية ولم يتم دفع المستحق عنها خلال نفس الفترة المالية .
- تكلفة استخدام الأصول الثابتة والمتمثلة في الإهلاك .
- وحيث أن هذه العناصر ساهمت في إنتاج الخدمة خلال الفترة المالية الحالية ، لذا يتعين إضافتها لدى تحديد وقياس تكلفة الخدمة .
- وعلى الرغم من أن المعلومات المتوفرة نتيجة اتباع الأساس النقدي تفيد في معرفة ومتابعة المركز النقدي للوحدة الحكومية - حيث أن الدفع يتم في حدود الاعتمادات المقررة - إلا أنه يستعز قبول النتائج المحسوبة وفقاً لهذا الأساس والاعتماد بها كمؤشرات للحكم على كفاءة الأداء بصورة شمولية . حيث أن هذه النتائج لا تعكس سوى جانب واحد يوضح مستوى عمليات الصرف خلال السنة . كما أن هذا الأساس لا يوفر بحكم طبيعته واتجاهاته المعلومات المحاسبية اللازمة لتقويم الكفاءة ورقابة التكلفة . وحيث تمثل التكلفة المقياس المالي للموارد المستهلكة في مسيل مباشرة النشاط فلا يجب أن تؤثر الطرق المحاسبية أو طرق تمويل الموارد باستبعاد أحد عناصر التكلفة التي يعنها هذا المفهوم^(٣٦) .
- وحيث تكتسب السنة المالية في ظل أساس الاستحقاق شخصية معنوية مستقلة لها كل الحقوق وعليها كل الالتزامات التي تترتب على ما يبذل فيها من جهود وما ينجز فيها من أنشطة فإن اتباع هذا الأساس سوف يعمل على :
- إيجاد منهج محاسبي متكامل يتسم بالدقة ويعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية .
- المساعدة في تحديد تكلفة أداء مختلف البرامج والأنشطة الحكومية ، كما يوفر مؤشرات كمية للتكلفة في علاقتها بحجم الأداء . ولا يخفى ما لتلك المؤشرات من أهمية في فرض السيطرة على الإنفاق العام من جهة ، ووضع الخطط المالية من جهة أخرى .
- تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمة بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها ، مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة ، وزيادة حجم الإنجاز ورفع مستواه من جهة أخرى .
- يعمل تلقائياً على إظهار أرصدة الأصول الثابتة والمخزون وقياس اهلاكتاتها واستفادها بحيث يعكس تتبع عمليات تداول واستخدام تلك الأصول وتوفير المال اللازم لاستبدالها .
- يوفر المعلومات اللازمة لإجراء المقارنات السنوية بين نتائج التنفيذ على مدى عدة سنوات مالية ، مما يسمح بترشيد قرارات الموازنة والتخطيط القومي .
- إضافة إلى ما سبق فإن اتباع أساس الاستحقاق يجعل التقارير المالية التي تعد في نهاية كل سنة مالية شاملة وشمسية مع مبادئ المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق أرباح .
- ونتيجة للمزايا السابقة فقد بدأت اغلب دول العالم المتقدمة في مجال المحاسبة بالتحول نحو تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية . ففي بريطانيا ، كما يقول (Hyndman)

1995 Anderson and) كان النظام المحاسبي يقوم على تطبيق الأساس النقدي في القياس ولكن من سنة ١٩٨٨ يدئ تطبيق أساس الاستحقاق^(٣٧). أما في أمريكا فقد تشكلت لجنة لوضع معايير للمحاسبة الحكومية من أجل تحسين التقارير المالية التي يتم إعدادها بواسطة الوحدات الحكومية وذلك من أجل تمكين المواطن الأمريكي من الاعتماد عليها في تقويم أداء تلك الوحدات ، وكان لنتيجة مجهودات هذه اللجنة أن تم إصدار المادة رقم ١١ من معايير المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تنص على ضرورة قيام الوحدات الحكومية بالتطبيق الكامل لأساس الاستحقاق^(٣٨). أما في ألمانيا فقد كان النظام المحاسبي يقوم على تطبيق الأساس النقدي ، ونتيجة لذلك فإنه كان يعاني من عدم قدرته على توفير معلومات عن إجمالي قيمة الأصول في الوحدة الحكومية وعن إجمالي رقم الدائنين وكذلك عن إجمالي ومستوى أداء الخدمات التي تقوم بأدائها الوحدات الحكومية مضافا إلى عدم قدرته على تقويم مستوى أداء العاملين ولذلك بدأت بتطبيق أساس الاستحقاق^(٣٩). وفي هولندا فقد بدأت منذ التسعينات عملية تحديث النظام المحاسبي الحكومي حيث نص على تطبيق أساس الاستحقاق باعتباره من الأساليب الهامة التي تؤدي إلى تحسين المعلومات المحاسبية^(٤٠).

(٣ - ٢ - ٢) ضرورة تحويل المصروفات الحكومية إلى تكاليف .

يرى (Kohler 1979) " انه في انتقاء عنصر الربح من جراء تقديم الخدمات الحكومية لمستخدميها سببا كافيا لعدم التفرقة بين النفقات التي تتكبدها الوحدات الحكومية عند إنجازها لتلك الخدمات^(٤١). وبينما يعبر المصروف عن المبالغ النقدية أو الأصول الأخرى التي تدفع أو يتعهد بدفعها من أجل الحصول على خدمة أو من أجل شراء أحد الأصول والذي قد تمتد فترة الحصول على العائد منه إلى ما بعد الفترة المالية الجارية ، فإن التكلفة تعبر عن قيمة التضحية الناشئة عن استخدام الموارد الاقتصادية في العملية الإنتاجية ، وهي بذلك تشمل على قيم الموارد التي استنفدت أو التي سيتم التضحية بها لأداء هذه الوظيفة^(٤٢). وبعبارة أخرى فإن مفهوم التكلفة يعبر عن قيمة ذلك الجزء من الكمية التي يتم استخدامه في العملية الإنتاجية أو الخدمية طبقا للمقررات المعتمدة لذلك . بمعنى لا بد من توافر شرطين رئيسيين في مفهوم المصروف حتى يمكن اعتباره تكلفة هما : واقعية الاستفادة ، ومعيارية الاستخدام^(٤٣).

وتأسيسا على ذلك فإن عملية شراء الأصول الثابتة أو المستلزمات السلعية تمثل مصروفا ولا تمثل عنصرا من عناصر التكاليف إلا إذا تم الاستفادة من هذه الأصول وبشرط أن تكون هذه الاستفادة معيارية وقانونية ، أي طبقا للمواصفات العملية والمقررات المعتمدة والاحتياجات الحقيقية . الأمر الذي يستتج منه إلى أن ما تتحملة لوحدة الحكومية نظير الحصول على عوامل الإنتاج في شكل أصول ثابتة ومستلزمات سلعية تعتبر مصروفات ، بينما ما تتحملة الوحدة الحكومية نظير استخدام عوامل الإنتاج يعتبر تكلفة . غير أن النظام المحاسبي القائم يقف عند حد قياس المصروفات والتأكد من أنها تتم في حدود الاعتمادات المخصصة ، وظلما كان هيكل الموازنة القائم يقف على أساس تحديد الاعتمادات بالنسبة لكل وحدة حكومية على مستوى البنود ، فإن هيكل نظام المحاسبة عن المصروفات ينبغي أن يتبع تماما هذا الأساس . ونظام للمعلومات تلك خصائصه لا يمكن أن يوفر معلومات مفيدة عن تكلفة البرامج الحكومية إلا في الحالات التي تتولى فيها الوحدة الحكومية تنفيذ برنامج واحد ، تتطابق مصاريفه ونفقاته .

لذلك وحتى يمكن تحديد تكلفة برامج وأنشطة الخدمات الحكومية فإن ذلك يتطلب إعادة صياغة لمصروفات الحكومية في صورة تكاليف ، ويمكن إجراء ذلك على مرحلتين هما: ^(٤٤)

- ترجمة المصروفات على (مستوى البنود) من الأموال المخصصة للوحدة الحكومية إلى مصروفات على مستوى البرامج والأنشطة (مصروفات خاصة بالبرامج والأنشطة) .

وهذا يتطلب إعداد الموازنة من البداية في ضوء البرامج والأنشطة الأساسية التي تنجزها الوحدات الحكومية ، مما يؤدي إلى إعداد التقديرات في هذه الحالة من خلال ربطها بالأهداف المخططة لكل برنامج . وهذا الارتباط يعد نقطة انطلاق رئيسة لإمكان التخطيط العلمي وفرض الرقابة بمعناها الشامل .

• ترجمة المصروفات على مستوى البرامج والأنشطة إلى تكاليف برامج وأنشطة . أي تحميل البرامج والأنشطة الحكومية بتكاليف المستلزمات السلعية والعناصر الشبيهة فيها المستفزة في إنتاج الخدمات الحكومية خاصة تلك التي لا يتزامن توقيت استلام أصنافها ودفق قيمتها مع عملية صرف تلك المستلزمات من المخازن للاستخدام في الأنشطة الخدمية.

(٣ - ٢ - ٣) : ضرورة احتساب إهلاك للأصول الثابتة .

تتطلب الأنشطة توفير بعض الأصول الثابتة التي تساعد على أدائها لفترة طويلة نسبياً . وحيث أن هذه الأصول تشارك في العملية الإنتاجية خلال عمرها الإنتاجي المقرر ، وهي بذلك تعتبر مستودعا للقيمة ، فإن قيمتها تتحول بالتدريج فيما يتم ادواؤه من خدمات ، لذلك فمن المنطقي تماما أن تؤخذ قيمة إهلاك تلك الأصول في الاعتبار إلى جانب عناصر التكلفة الأخرى عند حساب تكلفة أداء تلك الخدمات .

وعلى الرغم من تعدد الآراء حول احتساب أو عدم احتساب الإهلاك في الوحدات الحكومية إلا أن أخذ مقداره في الاعتبار يحقق فوائد عديدة للإدارة الحكومية عند إنجاز أغراض محددة . ففي الوحدات الحكومية التي تقوم بنشاط تجاري فإن الإهلاك يعتبر ضرورة لأغراض التسعير والمحافظة على رأس المال . ولذلك يرى (Abedi-Khalig 1988) بضرورة احتساب الإهلاك في الوحدات الحكومية حتى يمكن قياس التكلفة الحقيقية وبالتالي تحديد السعر المناسب الذي يتم به بيع الخدمات إلى المستهلكين^(٤٥) وفي الوحدات الحكومية التي تؤدي خدمات بالتكلفة فإن احتساب الإهلاك يعد أحد عناصر هذه التكلفة . وإذا ما رُوِيَ تحديد تكلفة البرامج لأغراض ترشيد القرارات ، فإنه يجب أن يؤخذ الإهلاك في الاعتبار . وإذا كانت الوحدة الحكومية تستخدم نظاما للتكاليف أو تحليل التكلفة والعائد ، فإن إغفال احتساب قيمة الإهلاك يعني إسقاط أحد بنود التكلفة المؤثرة . كما أن المقارنة بين كفاءة الوحدات الحكومية على أساس حجم الموازنة أو حجم الإنفاق بالمقارنة بحجم الأداء سوف يعني أن الوحدات الحكومية التي تقوم باستتجار ألتها ومعداتها وكافة أصولها الثابتة بدلا من امتلاكها سوف تعتبر أقل كفاءة من تلك التي تمتلك تلك الأصول ، حيث أن للوحدات المستأجرة ستتحمل بأعباء استتجار هذه الأصول ، مما يعني ضخامة حجم الإنفاق بالنسبة للوحدات الأخرى المماثلة^(٤٦) . إضافة إلى ما سبق فإن احتساب الإهلاك يفيد في أغراض الرقابة واتخاذ القرارات وتقويم الأداء . ففي مجال الرقابة يلاحظ أن تحميل تكلفة الأداء لسنة معينة بإجمالي تكلفة الأصول المشتراة خلال السنة سيؤدي إلى تضخيم التكلفة في تلك السنة بالمقارنة بالسنوات الأخرى ، مما يعني أن مقارنة التكلفة لعدة سنوات قد تؤدي إلى نتائج مظللة ، كما أن أخذ إهلاكات الأصول في الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتصلة بتكلفة الأداء يعد على جانب كبير من الأهمية ، إذ أن إغفال الإهلاك يعني عدم دقة رقم التكلفة المعتمد عليه في اتخاذ القرار . إضافة إلى ما سبق من أهمية احتساب الإهلاك لتحديد تكلفة وحدة الخدمة المؤداة فإن الباحث يرى أن ضرورة احتساب الإهلاك في الوحدات الحكومية لا يتم بغرض توفير الموارد اللازمة لإحلال بدائل للأصول المهلكة ، فهي تمول من الموارد السيادية للدولة المتجددة سنويا ، ولكن بحسب بغرض تخطيط سياسة الإحلال بدل من تركها لعوامل التقدير والحكم الشخصي مما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق واستغلال الأصول الثابتة أطول فترة ممكنة .

إن تسجيل تكلفة مقابل الإهلاك في النظام المحاسبي الحكومي يمكن أن يتم وفقا لما يلي:
أ. أن يتم إثبات الأصول الثابتة في مجموعة الحسابات المالية على أن تقسم إلى مجموعات متجانسة الخصائص ، ويتم احتساب الإهلاك وإثباته بقيود مالية ، ويتم ترحيلة إلى حسابات

مستقلة وبهذا يتفق لباحث مع (أبو رمان ١٩٨٢) الذي يرى ضرورة المحاسبة عن الأصول الثابتة في مجموعه محاسبية مستقلة كما في بعض أنظمة المحاسبة الحكومية للعالمية^(٤٧) . فسجلات المجموعة المحاسبية للأصول الثابتة وفقا لهذا الإجراء تضم معلومات كافية مثل تكلفة كل أصل والعمر الإنتاجي المقدر ٠٠٠ . وهذا من شأنه المساعدة على حساب نفقة مقابل الإهلاك إذا أرادت الوحدات الحكومية إجراء تعديلات على نظامها المحاسبي .
ب. يمكن أيضا أن يتم ذلك على أساس نظامي أو بياني باستخدام حسابات مساعدة خارج نطاق الإطار المالي (نظام اللوازم) .

وحيث أن كافة الوحدات الحكومية في الأردن تحتفظ بسجلات بيانية عن اللوازم يتم فيها إثبات الأصول الثابتة التي تمتلكها تلك الوحدات مبينا فيها رقم الاعتماد الذي تم فيه الحصول على هذه الأصول وتاريخ الشراء والتكلفة فإنه يمكن الاستفادة من هذه السجلات في توفير معلومات عن الإهلاك كأساس لاحتساب تكلفة الخدمات الحكومية وتقويم الأداء دون أن تتحمل الوحدة الحكومية أية أعباء إضافية .

ومن الجدير بالذكر إن تسجيل الأصول في سجلات بيانية كما هو متبع الآن في الوحدات الحكومية يعكس فقط الرقابة المادية على تلك الأصول دون الرقابة الاقتصادية التي يمكن بواسطتها التحقق من كفاية استخدامها وفقا للحياة الإنتاجية المتوقعة من كل أصل . بمعنى أن الأصول الثابتة وفقا لهذه السجلات تخضع لنظام الرقابة على المستودعات التي بموجبها يتم توضيح حركة هذه الأصول والتحقق من وجودها المادي طرف المسئول عنها وهي باتت بهذا الأسلوب تخرج عن النظام المحاسبي .
(٣ - ٢ - ٤) : ضرورة احتساب التكاليف الضمنية .

تشتمل التضحيات الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهداف المنشأة على كافة تكاليف عناصر المدخلات التي تتحملها الوحدة الحكومية من أجل إنجاز وتحقيق تلك الأهداف . وبالتالي فإن قيمة الموارد المستخدمة في سبيل ذلك يجب ألا تقتصر على ما تتكبده الوحدة الحكومية من إنفاق أو ترتبط به من التزامات بل تتضمن إضافة إلى ما سبق المبالغ المقدرة للخدمات أو المنافع التي لم يترتب عليها أي إنفاق حالي أو التزام في المستقبل ، وهو ما تعرف على تسميته بالتكاليف الضمنية ومن أمثلتها إيجار الأراضي والمباني المملوكة للمنشأة .

إن تحقيق المساواة والدقة عند إجراء المقارنات بين الوحدات الحكومية المتماثلة يتطلب احتساب قيمة للتكاليف الضمنية التي تتكبدها الوحدة نتيجة استفادتها من ممتلكاتها خاصة تلك التي لا يترتب على استخدامها إنفاق فعلي ويمكن أن يتم ذلك أما من خلال احتساب قيمه إجارية لها أو احتساب إهلاك . وفي كلتا الحالتين يجب أن تتضمن تكاليف أداء البرامج والأنشطة المكونة لها قيمة التكاليف الضمنية .
(٣ - ٢ - ٥) : ضرورة تخصيص التكاليف العمومية .

عند تحديد تكلفة الوحدة الفعلية في المنشآت التي تتعدد برامجها أو أنشطتها أو مركز أداؤها سوف يظهر نوعين من التكاليف :

- أ. التكلفة المباشرة : وهي التي يمكن تخصيصها مباشرة ونسبتها إلى وحدة التكلفة نظرا لوجود علاقة ارتباط بين هذه التكلفة وتلك الوحدة . ومثل هذه التكاليف لا تثير أية صعوبات عند قياس نصيب وحدة الأداء منها وذلك لسهولة تتبعها في المستندات والسجلات التي تحتفظ بها الوحدة وبالتالي تنتفي الحاجة إلى اتباع وسائل التخمين عند تخصيصها .
 - ب. التكاليف العمومية أو غير المباشرة : وهي تلك التي لا يسهل ، منذ البداية ، تخصيصها أو نسبتها لوحدة التكلفة نظرا لصعوبة تحديد نصيب هذه الوحدة من تلك التكاليف .
- إن عملية تخصيص التكاليف العمومية على الوحدات الحكومية ومن ثم على الخدمات التي تقوم بها هذه الوحدات تعتبر في غاية الأهمية لقياس التكلفة الحقيقية التي يحقق معرفتها المزايا التالية^(٤٨) :

❖ تجنب الدعم غير المتعمد ، لان الوحدة إذا قامت بتحديد سعر الخدمة المقدمة إلى المستهلكين على أساس إجمالي التكاليف التي لا تتضمن نصيبها من التكاليف العمومية ، فإن السعر المحدد يكون اقل من السعر الحقيقي ، بمعنى أن السعر يكون مدعوماً من الحكومة ، ولكن هذا الدعم يعتبر غير مقصود .

❖ يساعد الحكومة في اتخاذ القرار الصحيح الخاص بالإبقاء على هذا النوع من الخدمات تحت الإشراف الحكومي أو تحويلها إلى القطاع الخاص .

❖ يساعد الإدارة على القياس الدقيق لكفاءة وفعالية الوحدة الحكومية .

وعلى غرار ما هو عليه الحال في قطاع الأعمال فإن عملية تخصيص التكاليف العمومية في القطاع الحكومي تحوطها بعض الصعوبات والتي تنور حول الطبيعة الحكيمة لعمليات التخصيص . ومع ذلك فإنه يمكن تخصيص التكاليف غير المباشرة بإحدى الطرق التالية^(٤٩):

- طبقاً لأسس توزيع محددة مقدماً .
- معدلات محددة مقدماً يتم التفاوض عليها سنوياً بين المحاسبين وبين مديري الوحدات الحكومية .
- مبالغ مطلقة يتم التفاوض عليها بين المحاسبين ومديري الوحدات الحكومية وهذا يتوقف بطبيعة الحال على طبيعة كل عنصر من عناصر التكاليف غير المباشرة .

(٣ - ٢ - ٦) : ضرورة توفير دليل رقابي في الوحدات الحكومية .

من أساسيات تقويم الكفاءة بشكل عام وإمكان قياس تكلفة الخدمات الحكومية بوجه خاص ضرورة توفير دليل رقابي بالوحدات الإدارية يشمل على:

- دليل عناصر التكلفة .
- دليل وحدات الأداء .
- دليل مراكز المسؤولية .

وسيتناول الباحث عناصر الدليل بالشرح والتحليل على النحو التالي :

١ . دليل عناصر التكاليف .

من اجل التوصل إلى معدلات أداء خاصة بكل نوع من التكاليف وربط التكلفة بالفرض منها يتطلب الأمر تبويب هذه التكاليف في مجموعات متجانسة تعبر عن ذلك الفرض . وبالتالي فإن عناصر تكاليف الوحدات الإدارية الحكومية يمكن تبويبها على نحو يمكن من حصرها وتجميعها بحيث يمكن تخصيصها وتوزيعها على مراكز الأداء من اجل تحديد حسابات التكاليف التي سوف توجه إليها هذه العناصر . ولتحقيق ذلك فإن تكاليف الوحدة الإدارية يمكن تبويبها إلى العناصر التالية:^(٥٠) الأجور ، المستلزمات السلعية ، والمستلزمات الخدمية ، والتحويلات الجارية .

• الأجور : وتتضمن الأجور والرواتب التي تدفع للعمال والموظفين في الوحدة الحكومية مضافاً إليها قيمة كافة المكافآت والبدلات والمزايا النقدية والعينية .

• المستلزمات السلعية : وتتضمن الخامات والمستلزمات السلعية الأخرى اللازمة لتأدية الخدمة كالوقود والزيوت وقطع الغيار والتجهيزات والمعدات والأدوات الكتابية والإنارة والمياه ...

• المستلزمات الخدمية : وتتمثل في تكلفة الخدمات التي تقدم للوحدة الحكومية من الغير مثل خدمات الصيانة والإعلان والطبع والنقل والاتصالات ...

• التحويلات الجارية : وتحتوي على الإيجارات والاهلاكات .

كما أن تقويم الكفاءة يتطلب بالإضافة إلى وضع دليل لعناصر التكاليف أن يتم تبويب هذه العناصر طبقاً لعلاقتها بمراكز الأداء بحيث تحمل التكلفة عند حدوثها على تلك المراكز . ولتحقيق ذلك فإنه يمكن تبويب عناصر التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة . فالتكاليف المباشرة هي تلك التي يمكن نسبتها وتحديد قيمتها وربطها بمركز أداء معين على اعتبار أنها تتفق خصيصاً لهذا المركز وبالتالي فهو المسئول عن حدوثها مما يستلزم تحميله بما يخصه من الأجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية وغيرها من التكاليف المباشرة التي تتفق لهذا المركز حتى يتمكن من القيام بأداء خدماته . أما عناصر التكاليف غير المباشرة التي تلك التي تتعلق بعدد من مراكز الأداء وبالتالي لا يمكن نسبتها أو ربطها على مركز أداء نون وغيره وذلك لاستفادة كافة مراكز الأداء منها ، وهذا يعني ضرورة تجميعها في مركز أداء قائم بذاته يتم رقبته بشكل مستقل . وحيث أن بعض بنود التكلفة غير المباشرة تتعلق بمراكز إنتاج الخدمات الأصلية والبعض الآخر يتعلق بمراكز الإنتاج المساعدة ، فإن ذلك يستوجب عناية فائقة لتجميعها ، وقد يتطلب الأمر توافر مجموعة نظرية ومستندية تمكن من تسجيل تلك التكاليف بطريقة تساعد فيما بعد على تحليلها لأغراض رقابة التكلفة .

٢ . دليل وحدات الأداء .

إذا كانت العوائد هي ظاهرة التعبير عن مخرجات أنشطة الخدمات الحكومية ، فإنه من الناحية المحاسبية يلزم ترجمة هذه العوائد إلى وحدات مميزة للقياس لتعبير عن حجم الأداء الذي أسفرت عنه تلك الأنشطة خلال فترة زمنية معينة . لذلك يعد تحديد وحدات لقياس أداء أنشطة الخدمات الحكومية الركيزة الأساسية التي يقوم عليها تقويم الكفاءة .

وإذا كان من السهولة تحديد وحدات الأداء في قطاع الأعمال فإن ارتباط مخرجات النشاط الحكومي بالعوامل النوعية غير القابلة للقياس ، مثل مستوى إنجاز الخدمة أو وجودتها أكثر من ارتباطها بالنواحي الكمية التي تخضع للقياس الكمي الدقيق تقف حائل دون دقة تحديدها في الوحدات الحكومية . كما تختلف وحدات الأداء بحسب طبيعة الأنشطة التي تزاولها الوحدات الحكومية ، وإمكانية قياس عوائد هذه الأنشطة . حيث تقسم العوائد الناتجة من أنشطة الخدمات الحكومية إلى عوائد ملموسة وعوائد غير ملموسة ، كما تقسم العوائد للملموسة إلى عوائد مباشرة وأخرى غير مباشرة .

إن تحديد عوائد الأنشطة الحكومية (المباشرة وغير المباشرة ، الملموسة وغير الملموسة) يفيد من منظور تقويم الكفاءة في المجالات التالية :

١ . تتخذ العلاقة بين تكلفة النشاط ووحدات قياس أدائه كمقياس من مقاييس الكفاءة . إذ تزداد الكفاءة إذا زادت عدد وحدات الأداء أو تحسنت نوعيتها دون زيادة التكلفة ، أو إذا بقيت وحدات الأداء على حالها وقلت التكلفة .

٢ . يؤدي ربط مدخلات النشاط بمخرجاته ، في صورة وحدات أداء ، إلى وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها قياس الأداء وتقدير النتائج ومتابعة سير العمل وإصدار القرارات الإدارية .

٣ . تعتبر وحدات الأداء الوحدات التي تتسبب إليها تكلفة النشاط ، وتستخدم كأداة للتعبير عنه والرقابة عليه . إذ لا يعتبر رقم التكلفة في حد ذاته ذو أهمية أو دلالة ما لم يتم اختيار وحدات أداء تمثل نقطة تجمع لعناصر التكلفة ، فتكون هذه الوحدات محور حساب التكلفة ورقابتها .

٤ . إن اختيار وحدات مناسبة لقياس أداء كل نشاط وبرنامج حكومي يؤثر على مدى واقعية البرنامج ، وواقعية النتائج المحققة وفوائدها والآثار المترتبة عليها .

وعلى الرغم مما يواجه عملية اختيار وحدات لقياس أداء أنشطة الخدمات الحكومية من صعوبات نتيجة للطبيعة المميزة لأغلب أنواع الخدمات الحكومية كخدمات غير ملموسة يضاف إليها صعوبة تحديد وحدات أداء مناسبة تعبر عن الجهود المبذولة في أداء تلك

الخدمات ، بالإضافة إلى ظاهره تولد العوائد غير المباشرة الناتجة عن أداء الخدمات الحكومية ، وفوق ذلك فإن العوائد قد يمكن قياس بعضها في شكل نقدي ، ويبقى بعضها الآخر بعيدا عن متناول القياس الكمي إلا أن بعض المحاسبين قد توصلوا إلى بعض المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد وحدات أداء في الوحدات الحكومية وبيين الجدول التالي بعضا من هذه المؤشرات .

جدول رقم (١)

المؤشرات المقترحة لتحديد وحدات الأداء في الوحدات الحكومية

تسلسل	مركز الخدمة	وحدة الأداء
١.	الخدمة التطويرية	عدد الخريجين
٢.	الخدمة الصحية	- عدد المرضى المترددين على العيادات الخارجية - عدد الأسرة في المستشفيات
٣.	خدمة النقل	- الراكب في حالة النقل البشري - عنصر الوزن في حالة البضائع - عنصر المسافة وقد تكون وحدة الأداء مركبة مثل (ركب / كيلومتر) أو (طن / كيلو متر) - عدد الأميال التي تم تسيدها ووصفها - عدد الكباري التي تم تشاؤها
٤.	خدمة لتدريب	عدد المتكربين
٥.	أجهزة الأمن	عدد الجرائم المكتشفة
٦.	وزارة الإسكان	عدد الوحدات الجاهزة التي حصل عليها المستفيدون
٧.	وحدات الإطفاء	عدد الحرائق التي تحدث خلال الفترة
٨.	إنارة الشوارع	المساحة التي تغطيتها الإنارة
٩.	مكتبة عامة	عدد الأفراد الذين يستخدمون المكتبة
١٠.	المستشفيات	اليوم العلاجي لمريض الأقسام الداخلية

- المصادر : ١. محمد صبري إبراهيم ندا، ١٩٩٧ تقييم أداء الوحدات الحكومية، لم يحدد جهة النشر ، ص ٦٢ .
٢. محمد صبري إبراهيم ندا، ١٩٩٨، تحليل للتكلفة والعائد في الوحدات الحكومية، لم يحدد جهة النشر ، ص ٤٧ .
٣. إلى فتح الله، ١٩٨٣ دراسات في المحاسبة الحكومية: للرقابة وتقييم الأداء، القاهرة: مكتبة عين شمس ص ٤٢ .
٤. محمد السيد سرايا وفؤاد السيد المليجي، ١٩٩٢، في المحاسبة الحكومية والقومية، مؤسسة شباب الجامعة، ص ٦-١٥ .
٥. محمد الرملي احمد، ١٩٩٥، معايير جودة المعلومات كدالة لتطوير التقارير المالية في الوحدات الحكومية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، سوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، ص ٣٤٥ - ٣٥١ .
٦. خليل عواد أبو حشيش ، ٢٠٠٠، إطار مقترح لقياس وتقييم الأداء في المستشفيات الحكومية: دراسة تطبيقية في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ص ٣٤٥ .

٣ . دليل مراكز المسؤولية .

يبنى النظام الداخلي لأي تنظيم ، في العادة ، على مبدأ تجزئة المسؤولية الإدارية بين عدد من الأفراد يعهد إلى كل منهم بالإشراف على قطاع من قطاعاته . وللتحقق من مدى قيام المستويات الإدارية المختلفة بتنفيذ مسؤولياتها الوظيفية وتحقيق الأهداف المنوطة بها ، فلا بد من تقديم بيانات عن النتائج التي حققها كل قطاع من قطاعات التنظيم تحت إمرة مسئول معين. وهذا بدوره يقتضي استبعاد ، من كل تقرير قطاعي ، البيانات التي تعكس ظروفًا خارج نطاق سلطة المسئول عن هذا القطاع ولا ينبغي مساعلته عنها . بمعنى لا بد من إعداد التقارير المحاسبية طبقًا لمسؤوليات الأفراد ، وهذا ما يعرف في الفكر المحاسبي بالمساعلة المحاسبية التي يلزم لممارستها أن يتمتع الشخص المسئول بمقومات كل من السلطة والمسؤولية . بمعنى إن إعطاء أمر قطاع من القطاعات لأحد الأفراد فإن هذا يعني مسؤوليته عن أداء واجبات معينة في ظل متطلبات النظام الداخلي للمنشأة ووفقًا لمتطلبات العرف والقانون . وحتى يتمكن الشخص من تنفيذ مسؤولياته على الوجه المطلوب فإن هذا يستلزم منحه قدرًا من السلطة يتناسب ومقدار المسؤولية الملقاة على عاتقه . ولضمان ذلك ينبغي إعداد دليل يوضح بشكل مفصل المسؤوليات الوظيفية بالوحدة التنظيمية والعلاقات المحيطة بها

فهذا من شأنه تأكيد أساس المسؤولية عن التكاليف والتشغيل . بمعنى أن نظام المساعلة المحاسبية يدور حول مراكز المسؤولية الفردية كما تحددها خريطة التنظيم الإداري أكثر من دورانه حول الأنشطة الوظيفية في التنظيم ، فالمساعلة تكون للأفراد وليس للأنشطة . وحتى لا تتم مساعلة شخص عن بعض بنود التكلفة أو عن قرارات شخص آخر فإنه لا بد من الفصل بين التكاليف التي يمكن لفرد معين التحكم فيها وبين تلك التي لا يمكن التحكم فيها بواسطة نفس الفرد . بمعنى آخر أن يتم تقويم كفاءة المسؤولين بناء على العوامل التي تقع تحت سيطرتهم دون تلك التي تقع خارج نطاقها . ولتحقيق ذلك لا بد من وجود مجموعة من المقومات التي يقتضي توافرها مجتمعة وهي :

أ . تحديد مراكز المسؤولية : يمثل مركز المسؤولية في أي تنظيم الجهة المختصة بإداء نشاط معين ، ولها حق اتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ هذا النشاط في حدود الموارد المتاحة والموضوعة تحت تصرفها . ويختص مركز المسؤولية بوظيفة واحدة أو مجموعة من الوظائف التي ترتبط ببعضها البعض وتدخل في نطاق رقابة شخص واحد له سلطات وعليه مسؤوليات لممارسة تلك الوظيفة^(٥).

تهدف عملية تقسيم الوحدة الحكومية إلى عدد من مراكز المسؤولية إلى حصر عناصر التكاليف التي ترتبط بتلك المراكز لتحديد تكلفة كل مركز على حده ، ثم الرقابة على التكاليف عن طريق الربط بين كل مركز وبين عناصر التكاليف الخاصة به . وتظهر أهمية هذا الاتجاه نتيجة لصعوبة وعدم كفاية الرقابة على إجمالي عناصر التكاليف الخاصة بالوحدة ككل . فالتنظيم المحاسبي الذي يحقق متطلبات تقويم الكفاءة هو ذلك الذي يمكنه أن يوفر معلومات التكلفة المطلوبة من مراكز المسؤولية داخل الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية بحيث يفيد في تقويم كفاءة هذه المراكز والمقارنة بين أداء المراكز وبعضها . وترجع أهمية تحديد مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية من منظور ترشيد التكلفة إلى ما يلي:

- إن تقسيم الوحدة الحكومية إلى عدد من مراكز المسؤولية يمكن من حصر وتجميع عناصر التكلفة ومن ثم مراقبتها حيث تنشأ المسؤولية عنها ، مما يضيف على الرقابة الدقة في اكتشاف الانحرافات وتحديد المسؤولية عن أسباب ظهورها .
 - يؤدي تحديد مراكز المسؤولية في الوحدة الحكومية إلى معرفة احتياجات كل مركز من عناصر التكلفة المختلفة ، وبالتالي ربط الاعتمادات المخصصة لتلك المراكز في موازنة الدولة على هذه الاحتياجات مما يمكن معه القضاء على شكوى المسؤولين في الوحدات الحكومية من عدم كفاية الاعتمادات اللازمة لتحقيق الأهداف من جهة وتطوير أسلوب تقديرات الموازنة من جهة أخرى ، وذلك عن طريق الربط بين تقديرات الموازنة ومتطلبات مراكز المسؤولية .
 - إمكانية تقويم أداء كل مركز على حدة وهذا يعني معالجة مواطن الضعف وتشجيع مواطن الكفاءة في أقسام الوحدة الحكومية .
- تعتبر عملية تحديد مركز المسؤولية من أهم الاعتبارات التي يجب إعطاؤها مزيدا من العناية عند تصميم أنظمة التكاليف في الوحدات الحكومية ، خاصة في ظل عدم وجود حجم أو شكل معين متفق عليه لتحديد هذه المراكز . فقد يكون مركز المسؤولية عامل واحد يمارس عمل معين ، أو قد يضم مركز المسؤولية عددا من العاملين ، وقد يكون مركز المسؤولية قسما في إدارة أو إدارة في وحدة حسب الهيكل التنظيمي للوحدة . وحيث أن الهيكل التنظيمي لأي وحدة حكومية يتكون من مجموعة من الإدارات أو الأقسام التنظيمية يرأس كلا منها شخص يعتبر مسئولاً عن أداء العاملين وعن الأحداث المالية التي تقع داخل نطاق تحكمه وإشرافه ، فإنه يمكن اعتبار هذه الأقسام والإدارات بمثابة مراكز للمسؤولية فهي تصلح كوحدات طبيعية لمراقبة التكلفة . وفي ضوء ذلك فإنه يمكن تقسيم الوحدة الحكومية لأغراض

القياس وتقويم الكفاءة إلى مراكز مسؤولية أصلية وأخرى مساعدة وتشكل نوع الخدمة أو طبيعة النشاط الرئيسي الذي تزاوله الوحدة مناط التفريق بينهما :

١. مراكز إنتاج الخدمات الرئيسية : وهي التي تختص بتنفيذ الأنشطة الرئيسية التي تؤدي بشكل مباشر إلى إنتاج الخدمة النهائية التي أنشئت الوحدة للحكومية من أجلها ومن أمثلتها التعليم والصحة... وبالطبع فإن أنشطة هذه المراكز تختلف من وحدة حكومية إلى أخرى بسبب تنوع الأنشطة والاختصاصات الفنية اللازمة للقيام بها .

٢. مراكز خدمات الإنتاج المساعدة : وهي المراكز التي تختص بتقديم خدماتها إلى المراكز السابقة لتجعلها دائما مهياة للعمل وتتوافر لهذه المراكز كل مستلزماتها - دون أن يكون لها منتج مميز - فهذه المراكز تهتم بشكل غير مباشر بتحقيق أهداف لوحدة الحكومية ، ويعتبر نشاطها ضروريا من أجل استكمال أداء الخدمة أو الاختصاص الذي تقوم به الوحدة الحكومية. ويعني ذلك أن نشاط هذه المراكز لا يرتبط بخدماتها وإنما يرتبط بطريقة غير مباشرة بجميع الخدمات التي تنتجها الوحدة الحكومية مما يستوجب إخضاع تكاليف هذه المراكز لسيطرة شخص مسئول عنها طالما أنها لا تخضع لسيطرة وتحكم المراكز المستفيدة من خدماتها ومن أمثلتها الخدمات المساعدة في المستشفيات .

٣. مراكز الخدمات العمومية وهي المراكز التي تختص بتأدية :

- خدمات إدارية عامه لكافة المراكز الأخرى بالوحدة الحكومية كخدمات التخطيط والرقابة والأشرف والمتابعة الداخلية وشؤون العاملين والعلاقات العامة.
- خدمات مالية مختلفة كشؤون التمويل والموازنة والحسابات والتكاليف والمشتريات والمخازن .

ويتمثل نشاط هذه المراكز في كافة الوزارات والوحدات الحكومية . وحيث أن هذه المراكز لا تخضع لسيطرة المراكز المستفيدة من خدماتها لذلك يجب أن تخضع لسيطرة المسئول عنها .

بناء على ما سبق فإن مركز المسؤولية يتمثل في وحدة داخل الهيكل التنظيمي يرأسها شخص إداري مسئول (مثل مركز الصيانة ، مركز النقل ...) وهذا التحديد يعتبر خطوة ضرورية لتسهيل عملية جمع البيانات وإعداد التقارير بهدف تقويم الكفاءة طبقا لمبادئ محاسبة المسؤولية . ولتحديد مراكز المسؤولية تتبع مجموعة من الخطوات على النحو التالي :

١. وضع خريطة تنظيمية للوحدة الإدارية تتماشى مع الأهداف التي جدها لها القانون .

٢. جعل كل مستوى إداري تحت رئاسة شخص واحد محدد حتى لا تتداخل السلطات وتتمتع المسؤولية .

٣. تحديد أهداف كل مركز ومسئوليته عن أداء عمل معين .

٤. تحديد مدخلات كل مركز من عناصر النفقات والموارد ومسئولية رئيسه تجاه تلك المدخلات .

٥. تحديد مخرجات كل مركز من الخدمات المطلوبة ومسئولية رئيسه تجاه هذه الخدمات .

٦. ترجمة المدخلات إلى عناصر تكاليف والمخرجات إلى إيرادات إذا كانت الخدمات قابلة للبيع . أما إذا كان المركز يحول اداءه إلى مركز آخر فإنه يمكن الاعتماد على أكثر من بديل للتسعير كتكلفة الفرصة البديلة ، أو التكلفة الفعلية أو القيمة السوقية البديلة إلى غير ذلك من أساليب التسعير .

ب. تحديد معايير للرقابة والمساءلة عن التكاليف يرى الباحث أن افضل المعايير للرقابة والمساءلة عن التكاليف تنحصر بتلك التي وضعتها المجامع العلمية والمهنية^(٥٧)، حيث وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بعض المعايير الموضوعية للرقابة والمساءلة عن التكاليف أهمها :

١. معيار سلطة خلق النفقة : ويقصد بهذا المعيار أن المسئول عن رقابة التكلفة هو الشخص الذي لديه القدرة على طلب المواد أو الخدمات إذ أنه بطلبه هذا يكون قد تسبب في حدوث التكلفة (من منبعها) ومن ثم تكون مسئوليته محددة في تكلفة الحصول عليها .

٢. معيار التأثير في النفقة : ويعني انه إذا كان الشخص يستطيع أن يؤثر بشكل فعال على مقدار التكاليف بالزيادة أو بالتخفيض فانه يسأل عما يقع تحت تأثيره . فمثلا إذا كانت هناك طاقة غير مستغلة في مستشفى ما واتضح أن المختص بالتحويلات قد أجرى تحويلا لبعض المرضى خارج هذه المستشفى ، فانه يصبح مسئولا عن تكلفة الطاقة غير المستغلة التي نشأت في المستشفى .

٣. معيار الاهتمام بالتكلفة : ويعني انه إذا لم يكن الشخص مؤثرا بأفعاله في مقدار التكاليف لكن تربيده الإدارة أن يكون مهتما ببنود معينة من بنود التكاليف حتى يمكن أن يساعد في التأثير على أولئك المسئولين عنها فانه يصبح مسئولا إذا لم يمارس هذا التأثير .

ج . تحديد التكاليف الخاضعة للتحكم والسيطرة : إن من المعلومات الهامة التي يعتمد عليها نظام محاسبة المسئولية بجانب تحديد مراكز المسئولية هو تحديد العلاقة بين التكاليف ومراكز المسئولية . وتتقسم التكاليف في ظل هذه العلاقة إلى نوعين :

• تكاليف يمكن التحكم فيها ، وهي تلك العناصر التي يمكن لمستوى إداري معين للتحكم فيها أو للتأثير على مستواها بشكل مباشر أو غير مباشر خلال فترة زمنية معينة . وليست المسألة هنا مسألة تكلفة ثابتة أو متغيرة ، مباشرة أو غير مباشرة . ولذلك فان المسئول يسأل عنها بقدر تحكمه وسيطرته .

• تكاليف غير خاضعة للتحكم ، وهي تلك العناصر التي لا تتأثر بما يتخذه رئيس مركز الأداء من قرارات . ويرتبط التحكم في هذه التكلفة بأمرين : أولهما المستوى الإداري وثانيهما البعد الزمني. ففيما يتعلق بالمستوى الإداري فان كل التكاليف في النهاية خاضعة للتحكم أحد المستويات الإدارية ولكن تختلف درجة التحكم باختلاف المستوى الإداري المسئول . وفيما يتعلق بالبعد الزمني وأثره على التحكم في التكلفة فكل التكاليف خاضعة للتحكم في الأجل الطويل أما في الأجل القصير فتختلف درجة التحكم والسيطرة .

د . تحديد معايير لكفاءة الأداء : حتى يتم تقويم كفاءة أداء مركز المسئولية فانه ينبغي مقارنة الأداء الفعلي بمعيار محدد مقدما - وذلك إذا أمكن قياس الأهداف في صورة كمية - . وقد يقارن الأداء الفعلي بما كان مقررا أن يكون عليه الأداء لنفس الفترة ، أو قد يقارن بأداء فترة سابقة أو قد يقارن بأداء وحدة حكومية تؤدي نفس الأهداف لكنها في منطقة جغرافية مختلفة . وإذا كان من الصعب ترجمة الأهداف إلى مقاييس كمية فانه يمكن الاعتماد على مقاييس فعالية التكلفة ، درجة مساهمة التكاليف في تحقيق الأهداف . فكلما أنجزت الأهداف المطلوبة من المركز بنفس القدر من التكاليف أو بأقل كانت التكاليف أكثر فعالية و كان أداء المركز افضل .

إن تطبيق أسلوب محاسبة المسئولية وتوفير مقوماته ودعاماته يحقق العديد من المزايا من منظور ترشيد التكلفة يرى الباحث أن من أهمها :

• إمكانية حصر وتحليل تكاليف كل قسم من أقسام الوحدة الحكومية ، وتحديد التكلفة المباشرة على كل قسم ثم نصيبه من التكلفة غير المباشرة ، وبذلك يمكن قياس وتجميع التكلفة الإجمالية للخدمات العامة وتحديد نصيب كل قسم بشكل موضوعي نسبيا .

• إن قياس التكاليف وتقويم فعالية التكلفة داخل كل قسم يكون من خلال مقارنة مساهمته في إتمام الخدمة العامة مع تكلفته الإجمالية وهذا يؤدي إلى كشف مواطن الإسراف والتبذير وترشيد أداء الأقسام سواء بإدماج بعضها أو إلغاؤها إذا كان وجود هذه الأقسام يتنافى مع مبدأ فعالية التكلفة ، ويرتبط على ذلك ترشيد الاعتمادات وإمكانية ضبط النفقات العامة ، وتوفير المبررات العلمية والعملية للإنفاق العام .

• إن مقارنة الأداء الفعلي للوحدات كل منها مع الأخرى من ناحية والمقارنة مع معايير الأداء الموضوعية مسبقاً من ناحية أخرى ، يؤدي إلى إيجاد روح المنافسة بين القائمين على أمور الوحدات في ترشيد التكاليف الخاضعة لتأثيرهم ومتابعة الأداء بصفة دورية داخل الأقسام المترتبة تحت سلطاتهم .

• إن وجود مقاييس عملية وموضوعية للكفاءة - كأحد مقومات محاسبة المسؤولية - يساهم في تقييم أداء المستويات الإدارية من القاعدة إلى القمة ، وهذا التقييم قد ينتج عنه إفراز بعض القيادات الشابة ذات المهارات والقدرات المتلائمة مع التطور الاقتصادي والاجتماعي في الدولة ، ومن ثم إسناد المناصب الهامة والمؤثرة في خدمة الأفراد إلى مثل هذه القيادات بصرف النظر عن الأقدمية أو الدرجة الوظيفية .

• لما كان تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يعتمد على تقسيم لوحدة الحكومية إلى مراكز مسئولية فإن ذلك يوفر البيانات والمعلومات الفعلية التفصيلية عن نفقات كل مركز . ولا شك أن توفر مثل هذه البيانات والمعلومات يساهم في إعداد موازنة تخطيطية لكل مركز ، ومنها يمكن إعداد موازنة تخطيطية للوحدة الحكومية قائمة على معدلات تكلفة ومعايير موضوعية وواقعية . كما أن توفر مقاييس للأداء عن كل مركز مسئولية واقترب الأداء الفعلي من المخطط في ظل الرقابة الفعالة للأداء ، هذان مجتمعان يمكنان من إعداد موازنة تخطيطية للدولة تقوم على أسس ومعايير واقعية ، وتحول الموازنة التقليدية القائمة على الأبواب ولبنود إلى موازنة برامج وأداء .

• كذلك فإن النتيجة الحتمية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الرقابة هي ضرورة تطوير نظام التقارير لتتحول من تقارير هدفها توضيح مدى الالتزام باللوائح والتعليمات فقط إلى تقارير شاملة لأهداف الرقابة المالية ورقابة الأداء بمكوناتها الثلاث ، الكفاءة والفعالية والاقتصاد . ومن تقارير إجمالية على مستوى كل وحدة إلى تقارير تفصيلية عن جميع مراكز المسؤولية كل على حده ومن تقارير معظمها سنوي إلى تقارير دورية كل شهر أو كل ربع سنة وتقارير ختامية سنوية وتقارير استثناء في حالة اهتمام الإدارة بحالات معينة تستوجب الفحص والدراسة .

(٣ - ٣) : تطوير النظام المحاسبي لأغراض تقييم الفعالية .

تعتبر عملية تخصيص الموارد نقطة البداية لتقييم فعالية أنشطة الخدمات الحكومية ولذلك فإن نظام الموازنة ، باعتباره يمثل البرنامج المالي للوحدة الحكومية ، يجب أن يعكس إلى جانب المسؤولية عن الإنفاق الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة .

إن تركيز الاهتمام في ظل الموازنة التقليدية على عناصر الإنفاق تتعارض مع المفهوم الاقتصادي للموارد المحدودة وتقريباً الاستخدامات غير المحدودة وبغض النظر عن مدى تنوع أغراض الوحدات الحكومية فإن المقادير المحدودة من الموارد المتاحة تقتضي اتباع أساليب مناسبة لتوزيعها بين الأهداف المتعددة الواجب تحقيقها ، كما أن الاستخدام الكفء للموارد سوف يعظم الكبر عند ممكن من الأهداف . ونتيجة لذلك يجب أن تنعكس هذه المفاهيم الاقتصادية على أسلوب إعداد الموازنة ، بهدف تطوير التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية بحيث يصبح مطلوباً من الموازنة التركيز - بدرجة أقل - على المدخلات والاعتماد - بدرجة أكبر - على :

- إعداد تقديرات موجهة نحو المخرجات .
- أنظمة محاسبة وإعداد تقارير توفر معلومات عن الإنجازات المخططة والفعالية .
- الكفاءة التي يتعين وفقاً لها أن تكون البرامج والأنشطة والوظائف مؤداة والأهداف محققة .

إن تعديل الموازنة وفقاً لهذا الاتجاه يغير النقطة الجوهرية للرقابة من نقطة التوافق إلى تلك المتعلقة بكفاءة وفعالية أداء الأنشطة وهي التي يرتكز عليها اتخاذ القرار الإداري ،

وهذا ما تهتم به " موازنة البرامج والأداء " التي يقترح الباحث في هذا الصدد الأخذ بمفهومها وفلسفتها وأهدافها كمدخل مناسب لتطوير النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية لأغراض تقويم الفعالية . حيث يمثل البرنامج والأنشطة المكونة له حجر الأساس في تطبيق هذا الأسلوب^(٥٣). ففي ظل موازنة البرامج والأداء يتم توزيع الاعتمادات المقررة من السلطة التشريعية على مختلف البرامج الحكومية ، ثم يقسم كل برنامج إلى مجموعات من الأنشطة المستقلة والمرتبطة تبعا لأهميتها وفي إطار تحليل لتكلفة وعائد كل من هذه المجموعات. كذلك تحدد موازنة البرامج والأداء الأعمال التي تؤديها مختلف أقسام الوحدة الإدارية في سبيل تقديم خدمات كل برنامج ، فضلا عن التحديد المسبق لمعدلات أداء مختلف الأعمال الحكومية - ولا شك أن هذا النهج يوفر أساسا هاما لتقويم كفاءة وفعالية الأداء بالوحدات الإدارية الحكومية ، وذلك لمسارته لخطوط السلطة والمسئولية بصورة تفصيلية من جهة ، ولتوفير معايير للأداء تمكن من الحكم على كفاءة وفعالية تنفيذ مختلف الأعمال الحكومية من جهة أخرى .

وكما يظهر من التسمية فإن تعبير موازنة البرامج والأداء يتضمن شقين :

١. البرامج : أي تركيز الاهتمام على البرامج وذلك عن طريق :
 - تبويب اعتمادات الموازنة وفقا للوظائف الأساسية للجهاز الإداري للحكومة ، كالتعليم والصحة والأمن والعدالة .
 - تحديد البرامج التي تدرج تحت كل وظيفة أساسية كتقسيم الخدمات الصحية إلى برامج خدمات صحية أولية وأخرى ثانوية وثانوية وثالثة .
- وبذلك يمكن تحديد الأنشطة والمشروعات التي يتكون منها كل برنامج على حدة ، ومن ثم يمكن إعداد التقارير المالية طبقا لهذا التوزيع متضمنة التكاليف الفعلية والتقديرية .
٢. الأداء : أي تركيز الاهتمام على ما يتم تحقيقه وليس على الوسائل المستخدمة . وفيه يحدد وحدات لقياس الأداء بكل قسم من الأقسام التي تتكون منها الوحدة الإدارية وبذلك يمكن :

أ. تحديد تكلفة وحدة الخدمة المؤداة .

ب. وضع معدلات لتقويم الأداء في الوحدات الإدارية المختلفة .

إن موازنة البرامج والأداء - من خلال تركيز الاهتمام على تكاليف (مدخلات) البرامج والمشروعات أو الأنشطة ومناقضاتها (المخرجات) مع استمرار تجسيد جوانب المسئولية - تكون مرتبطة بالتخطيط الاقتصادي وحاجات إعداد البرامج بدرجة أكبر منها في حالة الموازنة التقليدية . وتوضح موازنة البرامج والأداء الغرض والأهداف التي تطلب من أجلها الاعتمادات المالية ، (أي عند إعداد تقديرات الموازنة بتقرير البرنامج أولا) وتكاليف البرامج المقترحة لإنجاز هذه الأهداف ، والمعلومات الكمية التي تقيس الإنجازات والعمل المؤدى تحت كل برنامج وبذلك يمكن إيجاد الروابط المنطقية بين الهدف من النشاط والتكلفة اللازمة له والعائد المتوقع منه . أيضا فإن اتباع موازنة البرامج والأداء في إعداد موازنات الوحدات الحكومية سوف يحقق النتائج التالية في مجال ترشيد التكلفة :

- أ. إجراء المقارنات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المقدرة لأنشطة وبرامج الوحدة الحكومية . إلى جانب إجراء المقارنات بين تكاليف أداء خدمات الوحدة الحكومية من فترة إلى أخرى. ويعني ذلك إعطاء قيمة لعمليات المتابعة والرقابة بمعرفة الأجهزة الرقابية المختلفة ، الداخلية والخارجية . إذ ينصب اهتمامها في هذه الحالة على قياس ما تم إنجازه من أنشطة في علاقتها بالتكلفة وليس على ما تم صرفه فقط ، وبالتالي يمكن الحكم على كفاءة أداء الوحدة الحكومية من سنة إلى أخرى . بل يرى (الهامي ١٩٧٢) أن الرقابة التي يمكن أن يوفرها نظام موازنة البرامج والأداء هي رقابة نوعية بمعنى مراقبة النشاط نفسه ، ورقابة مالية بمعنى رقابة أوجه الصرف^(٥٤). ويهدف هذان النوعان من الرقابة إلى

مساعدة الإدارة في التأكد من حسن استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة ، والمحافظة عليها من سوء الاستخدام.

ب. يترتب على تطبيق موازنة البرامج والأداء ضرورة إعداد الدراسات المحاسبية المسبقة لقياس تكلفة الأعمال المطلوب تنفيذها ، واستخدام تلك الدراسات في تبرير الاعتمادات المالية المطلوبة للتنفيذ ، وهذا يستلزم تطبيق أسس ومبادئ محاسبة التكاليف ، والمعاونة في وضع القواعد التي يمكن الارتكاز عليها للحكم على الكفاءة .

ج .يساعد تطبيق موازنة البرامج والأداء على توزيع الإنفاق على مراكز الأداء داخل الوحدات الحكومية ، والذي يمكن من تحديد مسئولية القائمين على أمر تلك المراكز ، وتحليل النتائج التي تحققت فعلا على مستوى الإدارات والأقسام وبالنسبة للوحدة الحكومية ككل .

د. يزود أسلوب موازنة البرامج والأداء إدارة الوحدة الحكومية بالمعلومات "عن الانحرافات" التي تكفل لاختبار مدى دقة تقديرات الموازنة أو مدى دقة المعدلات الموضوعية . ومن ثم يمكن لإدارة الوحدة الحكومية تقرير سياسة الإصلاح في ضوء تقرير الانحرافات ، وهذا يعني أن موازنة البرامج والأداء تعد أداة إدارية للتقويم الذاتي يمكن استخدامها في قياس مدى تقدم لوحدة الحكومية.

هـ. تتحدد موازنة البرامج والأداء الهدف الذي تتجه إلى تحقيقه كافة جهود المستويات الإدارية في الوحدة الحكومية ، كما يتبناه رؤساء الأقسام بالوحدة الحكومية إلى ضرورة إعداد خطط العمل في أقسامهم بشكل منسق بحيث تخدم صالح الوحدة الحكومية ككل . كذلك إيجاد الوعي لدى القائمين على الوحدة الحكومية بأهمية العمل على خفض التكاليف لتحقيق الأهداف المخططة ، فهي تعد اختبار لقدرة الإدارة على التنفيذ بما يطابق ما وضع مقاما من خطط سليمة لبرامج وإمكان مرغوبة .

و. تطبيق موازنة البرامج والأداء في حالة ما إذا كانت الموارد المتاحة للوحدات الحكومية محدودة مقارنة بالاستخدامات المتوقعة لهذه الموارد ، لذلك فإن موازنة البرامج تقوم في هذه الحالة على الاختيار بين البدائل المتاحة لتحقيق أكبر منفعة ممكنة .

هذا وتتلخص المبادئ الأساسية لموازنة البرامج والأداء عند تطبيقها على الوحدات الإدارية فيما يلي^(٥٥):

أ. أن تلتزم كل وحدة إدارية ببرنامج معين يحدد أنواع الخدمات التي يتعين عليها تأديتها خلال السنة المالية التي تعبر عنها الموازنة ، وكمية كل من هذه الخدمات ، ومستوى أدائها .

ب. تحديد عناصر التكلفة التي يستلزمها تنفيذ البرنامج الموضوع ، وتقدير قيمة كل منها قبل بدء السنة المالية .

ج. اتخاذ هذه التكاليف أساسا لتحديد الاعتمادات التي ينبغي تخصيصها لكل وحدة إدارية.

د. تعتبر كمية الخدمات المحددة ومستوى أدائها وتكلفة إنجازها بمثابة أهداف ينبغي أن

تعمل الوحدة الإدارية على تحقيقها خلال السنة المالية التي تعبر عنها الموازنة .

هـ . أن تكون متابعة تنفيذ الموازنة خلال السنة المالية مبنية على أساس الربط بين ما أنجزته الوحدة الإدارية من خدمات وبين التكلفة التقديرية لهذه الإنجازات .

وهكذا تسعى موازنة البرامج والأداء لدراسة وتحديد :

• الأهداف الرئيسية للوحدات الإدارية الحكومية .

• مختلف البرامج والأنشطة المتاحة لتحقيق هذه الأهداف .

• تكلفة وعائد كل من هذه البرامج .

كما تركز موازنة البرامج والأداء على العلاقة بين النتائج المحققة والاعتمادات المخصصة لها ، تلك العلاقة التي تشير أيضا إلى درجة كفاءة الأداء بالوحدة الحكومية ، ومن ثم فإن توفر المعلومات عن تكلفة الخدمات المؤداة وعن النتائج المحققة تمثل الأساس في تحديد

مدى فعالية الإدارة الحكومية في تحقيق الأهداف وكفاءة تقديم الخدمات المنوطة بها . كذلك تمثل هذه المعلومات أساسا للمقارنات المتعلقة بالاستخدامات البديلة للموارد على مستوى مختلف البرامج الحكومية بما يؤدي إلى تحسين الكفاءة والفعالية بالوحدات الحكومية وتقديم الخدمات بأقل التكاليف دون إسراف أو ضياع في الموارد المادية والبشرية المتاحة مع الاحتفاظ في نفس الوقت بالنتائج في صورة مرضية .

٤ . خلاصة البحث والنتائج والتوصيات .

(٤ - ١) : خلاصة البحث .

يتناول هذا البحث توضيح المفاهيم المرتبطة بترشيد التكلفة في الوحدات الحكومية من خلال عدة محاور رئيسة هي :

المحور الأول : ويتناول بالشرح والتحليل خصائص الوحدات الحكومية والتي أهمها أنها تهدف إلى تقديم خدمات عامة ، ولا تسعى إلى تحقيق الربح من وراء تلك الخدمات ، وتلتزم بالقوانين واللوائح والتشريعات ، كما يوضح ذات المحور انعكاسات تلك الخصائص على النواحي المحاسبية ومفاهيم ومبادئ النظرية المحاسبية ومشكلات قياس وتحديد التكلفة والتي أهمها المشكلات المرتبطة بتخصيص التكاليف والتنبؤ بها وكذلك مشكلات المقابلة بين التكلفة والعائد وتحليلها لا سيما العائد الاجتماعي ومشكلات تحديد تكاليف البرامج .

المحور الثاني : تناول دور النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية في الوفاء بحاجات الإدارة لأغراض ترشيد التكلفة . حيث اتضح بعد دراسة وتحليل هذا النظام بخصائصه وأهدافه ومقوماته انه لا يعدو أن يكون سوى أداة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة . ولما كانت الموازنة لا تزال تعد على أساس البنود فإن المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي معلومات إجمالية تنصب على المنصرف من البنود مقارنا بالمعتمد ، ذلك لأن النظام ليس مطلوباً منه في ظل دوره الحالي سوى أن يقدم معلومات لخدمة أغراض الرقابة المالية فقط . أما عن رقابة الكفاءة والفعالية والاقتصاد في النفقات فهي بعيدة كل البعد عن أغراضه . وبذلك يكون دوره منعماً في ترشيد التكلفة التي تحتاج إلى معلومات ينبغي أن يتوفر فيها خاصيتان أساسيتان على الأقل هما : الشمولية والملاءمة .

إن ضرورة الوفاء بحاجات الرقابة الخارجية الشاملة والتي تتضمن الكفاءة في استغلال الموارد والفعالية في إنجاز الأهداف ثم الاقتصاد في النفقات دون التأثير على الكفاءة في تأدية الخمة ، إضافة إلى ضرورة الوفاء بحاجات الإدارة الحكومية نفسها التي ترونو إلى معلومات عن الأداء ودرجة الكفاءة لكل نشاط من الأنشطة الخدمية لترشيد الإنفاق العام ، إلى جانب ضرورة تطويع النظام المحاسبي ليتسق مع المبادئ التي وضعتها الجهات العلمية والمهنية في الدول المتقدمة والتي ترتب على تطبيقها في هذه الدول تحقيق أهداف عديدة تنتهي إلى حسن استغلال الموارد المخصصة لكل وحدة حكومية فقد اقترح الباحث لتحقيق ذلك كله إطاراً لتدعيم النظام المحاسبي المتبع حالياً في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية بمقومات وأسس محاسبية التكاليف لأغراض تقويم كفاءة الوحدات الحكومية وبأسلوب موازنة البرامج والأداء لأغراض تقويم فعاليتها . وقد تناول البحث بالدراسة معالجة أهم المشاكل المرتبطة بتطبيق ذلك وعلى الأخص معالجة مشاكل قياس التكلفة بالوحدات الحكومية كأساس القياس الواجب اتباعه وتقديم حلول للمشاكل الناتجة عن تحويل النفقات الحكومية إلى تكاليف وكيفية التغلب على ظاهرة التكاليف العمومية والتكاليف الضمنية .

(٤ - ٢) : نتائج البحث .

من واقع الدراسة التفصيلية يمكن القول أن أهم النتائج التي يمكن استخلاصها من هذا البحث تتلخص فيما يلي :

١ . أن هناك ضرورة لتوجيه الاهتمام بتطور النواحي الرقابية في الوحدات الحكومية على اعتبار أنها تحتل قسماً كبيراً من اقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء ، وللزيادة

المضطربة في نشاط تلك الوحدات وقيامها بأداء العديد من لوظائف المستحدثة في النشاط الاقتصادي .

٢. أن الخصائص التي تتميز بها الوحدات الحكومية تختلف اختلافاً بينا عن الخصائص التي تتميز بها الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى الربح ، فهي لا تسعى إلى تعظيم الربح بل تسعى إلى تعظيم العائد الاجتماعي ، كما أن ممتلكاتها تعتبر ممتلكات عامة ، بجانب كونها تخضع لقوانين ولوائح تمنها السلطات التشريعية في البلاد .

٣. إن تلك الخصائص المميزة انعكست على النواحي المحاسبية وتطبيق المفاهيم المتعارف عليها في النظرية المحاسبية . فرأس المال المستثمر فيها يكون مملوكاً ملكية عامة ، وبالتالي فإن المقابلة بين المصروفات والإيرادات السنوية أمر نكتنفه لكثير من المشاكل . فليس لتلك الوحدات حسابات ختامية أو قائمة مركز مالي بالمعنى المتعارف عليه ، وبالتالي فإن تلك الوحدات تحتاج لنظام محاسبي ورقابي خاص حتى يمكن تخفيض تكلفة الخدمات وترشيد عمليات الأنفاق العام .

٤. إن أهمية استخدام مفاهيم التكلفة في الوحدات الحكومية لا تقل عن أهمية استخدامها في غيرها من الوحدات . حيث يمكن استخدامها في تقويم الأداء ، وترشيد القرارات التخطيطية عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة لتنمية كفاءة الوحدات الحكومية ، وذلك بجانب أحكام الرقابة على استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة .

٥. تعتبر عملية ترشيد التكلفة من الأمور الهامة في مجال نشاط الوحدات الحكومية وذلك على اعتبار أن أهداف المحاسبة في تلك الوحدات لم تعد قاصرة فقط على الرقابة وتحديد المسؤولية بل أصبح من أهدافها إجراء مقارنة بين التكاليف والمنافع على المستوى القومي .

٦. إن عملية ترشيد التكلفة بالوحدات الحكومية ترتبط بمفهوم آخر وهو تسعير الخدمات التي تقدمها تلك الوحدات باعتبارها خدمات عامة تتميز بخصوصية عدم المنافسة وعدم الاستبعاد ، لذلك يكون من الضروري تصميم نظام تكاليف يمكن من خلاله تخصيص عناصر التكلفة والتنبؤ بها وتوزيعها بعدالة على وحدات الخدمة المستفيدة منها .

٧. تعتبر موازنة البرامج والأداء إحدى الأساليب الهامة التي يمكن استخدامها ضمن إطار ترشيد لتكلفة في الوحدات الحكومية لأن الحكومات تستمد سلطاتها من القانون والتشريعات المطبقة وبالتالي تستطيع أن تحقق التوازن المنشود عند إعداد تلك الموازنات .

٨. بظهور موازنة البرامج والأداء فإن فلسفة إعداد الموازنة بالوحدات الحكومية قد ربطت نفسها بأفكار جديدة في الإنتاج والإنتاجية ، والرقابة المركزية والشعبية ، ورفع معدلات الإنجاز كما ونوعاً في جميع مجالات الخدمات مع مراعاة تحقيق الكفاية في استخدام كافة الموارد البشرية والمادية وهو ما يساعد على ترشيد تكلفة الخدمات بتلك الوحدات .

(٤ - ٣) : التوصيات .

من استعراض نتائج البحث فإن الباحث يوصي بما يلي :

١. أهمية وضرورة تبني مفهوم ترشيد التكلفة في الوحدات الحكومية لأنه يحقق الأهداف التالية :

أ. تقويم عناصر الاقتصاد والكفاءة في إدارة واستخدام موارد الوحدات الحكومية .

ب.مراجعة وتقويم نتائج البرامج والأنشطة الحكومية وتحديد مدى فعاليتها في تحقيق الأهداف المخططة .

٢. وحيث أن الهدف من الخدمة يمثل الإطار الذي يعتمد عليه لأغراض تقويم فعالية الوحدات الحكومية مما يساعد على ترشيد التكلفة فإن الباحث يوصي بالعمل على إيجاد توصيف منظم لأهداف الخدمات الحكومية كل على حده يساعد على مقارنة الإنجازات الفعلية بالأهداف المخططة ، ويحدد مقدار الفشل في تحقيق الأهداف ، ومن ثم التوصل إلى الأسباب التي أدت إلى عدم تحقيقها حتى يمكن تعديدها مستقبلاً .

٣. في ظل التطورات العلمية المعاصرة أصبح لزاما على الوحدات الحكومية تطوير نظم المعلومات المحاسبية والإدارية لديها في إطار منهج النظرية العامة للنظم حتى تستطيع تلك الوحدات تحسين أداء خدماتها التي تقدمها للمستفيدين منها في إطار منهج ترشيد التكلفة المقترح .

٤. تطوير النظام المحاسبي القائم في الوحدات الحكومية بحيث يحقق توفير المقومات اللازمة لأغراض تقويم الأداء بجانب أغراض الرقابة المالية . وفي هذا الصدد فإن الباحث يوصي بتدعيمه بمقومات وأسس محاسبة التكاليف . ويتطلب هذا توفير المقومات الأساسية لإقامة ذلك النظام في تلك الوحدات والتي من أهمها ما يلي :

- إعداد هياكل تنظيمية توضح تفاصيل مراكز الأداء المختلفة داخل الوحدات الحكومية .
- وضع مقومات النظام التي من أهمها تصميم المستندات والسجلات التي تكون وسائل لتحقيق بيانات التكاليف بتلك الوحدات .

- تحديد عناصر التقارير المطلوب توفيرها ونوعية المعلومات التي تتضمنها .
٥. أهمية اتباع أساس الاستحقاق في مجال القياس المحاسبي بالوحدات الحكومية بهدف توفير المعلومات اللازمة للأغراض الإدارية وتقويم الأداء . ووفقا لذلك يؤخذ في الاعتبار تكلفة المستلزمات المستفدة في الأداء وتكلفة إهلاك الأصول الثابتة الأمر الذي يترتب عليه إمكانية فرض رقابة سليمة على عناصر المخزون إلى جانب تحقيق الرقابة الاقتصادية على إدارة وتشغيل الأصول الثابتة .

٦. لأغراض تقويم الفعالية يتطلب الأمر إعادة النظر في موازنة الخدمات الحكومية من حيث طريقة إعدادها وأسس تبويبها حتى يمكن القيام بدور فعال في خدمة ورقابة الأنشطة وتقويم أدائها . وفي ذلك يوصي الباحث بالتوجه نحو أسلوب موازنة البرامج والأداء وسوف يحقق ذلك تحويل النظر إلى الموازنة من كونها أداة لفرض القيود والتعليمات إلى أداة للتمويل والإنجاز والرقابة .

هوامش ومراجع البحث

- (1). Lynn, E.S. and Norvelle, J. W., 1984 Introduction to Fund Accounting, Virginia, Reston Publishing Company, p.1
- (2). Look:
- a. AAA, 1975 " Report of the Committee Non profit Organizations 1973 - 1974," The Accounting Review, Supplement to Volume XLV, p. 4.
- b. Drbun, A. R., Chan, J. L., and Ferguson, L. C., 1981 " Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units," Research Study, Chicago, National Council on Governmental Accounting, p. 5.
- c. Werge, W.T. and Van Daniker, R. P., 1986 " Accounting Information Needed by State Legislators and Fiscal Officers," The Government Accountants Journal, Vol. 1., spring. pp. 32- 33.
- d. Douglas, P. P., 1986 " GAAP's Proposed Statement on Objectives of Financial Reporting," The Government Accounting Journal, Vol. XXXV, No. 2, summer. pp. 9-10.
- (3) سلطان محمد السلطان ووصفي حسن أبو المكارم، ١٩٩٠، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، الرياض، دار المريخ للنشر، ص ٧٤.
- (4). Look:
- a. The National Council of Government Accounting (NCGA) 1982 "Objective of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units" Concept Statement No. 1., pp. 2-3.
- b. United Nations, 1988, Government Accounting and Financial Reporting in Developing Countries." UN., N.Y. pp. 25-2.
- (5). Werge, W.T. and Ronald, P. Van Daniker," Op cit., PP.32-33.
- (٦). علي نبوي زين الدين، ١٩٨٧ "أساليب القياس المحاسبي واحتياجات الإدارة الحكومية للتطورات"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، ص ١١٩.
- (٧). احمد سامي عثمان، ١٩٨٥ " تطوير نظام الموازنة والمحاسبة في الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف المسئولية والأهداف الإدارية والتخطيطية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ٣٩٢ - ٣٩٣.
- (٨). انظر:
- أ. محمد عبد العزيز أبو رمان، ١٩٨٣ " نحو نموذج عياري المحاسبة في وحدات الجهاز الإداري للدولة"، التجارة والمال، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ١٩ - ٣٣.
- ب. ابراهيم احمد الصمدي، ١٩٩٦، المراجعة ومتغيرات العصر، لم يحدد جهة النشر، ص ٣٥.
- (٩). وصفي عبد الفتاح حسن، ١٩٨٦، النظرية والتطبيق في المحاسبة الحكومية، الإنكليزية، دار الجامعة المصرية، ص ١٩٦ - ١٩٨.
- (١٠). محمود شوقي عطا الله، ١٩٩٠، المحاسبة الحكومية والقومية، القاهرة مكتبة الشهاب، ص ٧.
- (١١). محمد صبري ابراهيم نداء، ١٩٩٧، تقييم أداء الوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية، لم يحدد جهة النشر، ص ١٠٤.
- (١٢) دائرة الإحصاءات العامة.
- (13) General Statistical Office, 1980, National Income and Expenditure, London, HMSO.
- (١٤) سلطان محمد السلطان ووصفي حسن أبو المكارم، ١٩٩٠، مراجع سابق، ص ٧٤.
- (١٥) راجع على سبيل المثال:
- أ. محمد صبري ابراهيم ندا، ١٩٩٨، تحليل التكلفة والمائد في الوحدات الحكومية، القاهرة بدون ناشر، ص ١٣١.
- ب. محمود شوقي عطا الله مراجع سابق، ص ١٠٧.
- ج. محمد صبري ابراهيم نداء، ١٩٩٧، تقييم أداء الوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية، مراجع سابق، ص ١٠٤.
- (١٦) محمود شوقي عطا الله، ١٩٩٠، مراجع سابق، ص ١٠.
- (١٧) محمد صبري ابراهيم نداء، ١٩٩٧، تقييم أداء الوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية، مراجع سابق، ص ١٠٤.
- (١٨) راجع:
- أ. محمد عبد العزيز أبو رمان، ١٩٨٢، مراجع سابق، ص ١٧.
- b. Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting, National committee on Governmental Accounting 1986. P.1.
- (١٩) انظر الدراسة المقدمة من (A.A.A) التي استهدفت الملامح الأساسية لنظرية المحاسبة.
- Committee To prepare a Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, "A Statement of Basic Accounting Theory", Sarasota: A.A.A, 1966 .p.2.

- (20) Emerson, H.O.1985 “ Accounting For Nonprofit Organizations,” Wadsworth Publishing Company, Inc.
- (21) National Committee on Governmental Accounting, 1968 “ Governmental Accounting Auditing and Reporting,” Chicago: Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada. Pp.6-7.
- (٢٢) عرف كوهلر الوحدة الإدارية الحكومية بأنها مبلغ محدد من النقود أو الموارد الأخرى بهدف القيام بأنشطة خاصة أو تحقيق أهدافا معينة طبقا لقواعد أو قيود أو حدود خاصة وبحيث تكون وحدة مالية ومحاسبية مستقلة . راجع :
Eric, L., Kohler, 1963 “ A Dictionary For Accountants” 3rd Edition, Prentice-Hall, Inc. p.224.
- (23) Morse. W.J. 1987 “ Cost accounting” 2nd Edition, Addison-Wesley Publishing Company, pp.21-22.
- (٢٤). المملكة الأردنية الهاشمية ، وزارة المالية ، ١٩٧٨ ، تعليمات تطبيق أحكام النظام المالي رقم ٣٨ .
(٢٥) محمد أبو العلاء الطحان ، ١٩٩٥ : تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام محاسبة المسئولية ، القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني ، ص ٦٧٢ .
(٢٦) ليلي فتح الله ، ١٩٨٣ ، دراسات في المحاسبة الحكومية : الرقابة وتقييم الأداء ، القاهرة ، عين شمس ، ص ٣٩ .
(٢٧) محمد الزملي احمد عبدالله ، ١٩٩٥ ، معايير جودة المعلومات كأداة لتطوير التقارير المالية في الوحدات الإدارية الحكومية ، سوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، مجلد ٩ ، العدد ٢ ، ص ٣٣٠ .
(٢٨) محمد عبد العزيز أو رمان ، ١٩٨٢ ، نظرية المحاسبة الحكومية (التطور - الوضع الراهن ، المشكلات الأساسية - النظرة المستقبلية) القاهرة مكتبة الانجلو المصرية ، الطبعة الأولى ، ص ١٠٥ .
(٢٩) إبراهيم احمد الصديقي ، ١٩٩٠ ، بحوث ودراسات في الرقابة المالية وتقييم الأداء بدون نشر ص ١٥٣ .
- (30). Henninen. S, 1995 “ Accountability Lost? An Environmental Struggle Over the Economic Feasibility of Incineration ,” Accounting Organization and Society , Vol. 20 .No 2/3 p. 185.
- (31). Gross, M. J., 1977 “ Nonprofit Accounting: The Continuing Reevaluating,” The Journal of Accountancy, June, p. 72
- (32). Look:
- a. Aiken , M. ,1994, “ Parliamentary Sovereignty and Valuation Accruals : Uncongenial Conventions ,” Financial Accountability and Management , Vol. . 10. No. 1 p. 30.
- b. Todd , R . And Ramanathan, K. V., 1994, “ Perceived Social Needs, Outcomes Measurement and Budgetary Responsiveness in a Not - For-Profit Setting: Some Empirical Evidence,” The Accounting Review. Vol. 69 .No. 1. P. 123
- (٣٣) . محمد صبري ندا ، ١٩٩٨ ، تحليل التكلفة والعائد في الوحدات الحكومية بمرجع سابق ، ص ١٢١ .
(٣٤) محمد سعيد حفي الشناوي ، ١٩٩٤ نموذج مقترح لقياس الكفاءة في الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح ، بنها ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة الرابعة عشرة ، العدد الثاني ، ص ١٠٩ .
(٣٥) احمد سامي عثمان ، ١٩٨٢ ، إطار منهجي لنظام التكاليف في الوحدات غير الهادفة إلى الربح جامعة الزقازيق كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الرابع ، السنة الرابعة ١٩٨٢ ص ٩٠ .
(٣٦) . مدثر الشيخ احمد ، ١٩٩٥ ، أساس الاستحقاق وأثره على المحاسبة الحكومية بسوريه ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلب ، ص ٧٠ .
- (37). Hyndman, N.S and Anderson, R, 1995 “ The Use of Performance Information In External Reporting: An Empirical Study of UK Executive Agencies,” Financial Accountability and Management Vol. 11. No. 1 February. P. 14 .
- (38). Look:
- a. Allen , A and Sanders , G.D.,1994, “ Financial Disclosure In US Municipalities : Has the Governmental Accounting Standard Board Made A Difference ?,” Financial Accountability and Management Vol. . 10 No. 3, August, pp. 175-176.
- b. Meyer , D.W.,1993, “ How GASB 11 Will Effect Municipal Governments’ Financial Reporting - Understanding The Statement ? Now May Make It Easier to Implement in 1994,” Journal of Accountancy, January, p. 54.
- (39). Luder, K., 1993, “ Governmental Accounting In Germany: State and Need for Reform,” Financial Accountability and Management, Vol. 9. No. 4, November, p.229
- (40). Jaruga, A. and Nowak, W.A., 1995, “ Governmental Accounting in Transition: The Polish Experience,” Financial Accountability and Management, Vol.11 No.1, February.P.75.

(41). Kohler.E.1979, A Dictionary for Accountants, 5th Ed. New Delhi:Prentice Hall of India. p. 201.

(٤٢). منصور إبراهيم المسعود، ١٩٩٣، المحاسبة الإدارية: مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط، عمان، مؤسسة رام للتكنولوجيا، ص ٤٧.

(٤٣). محمد توفيق بايع، ١٩٩٤، محاسبة التكاليف، القاهرة، مكتبة الشباب، ص ١٤.

(٤٤). محمد عبد العزيز أبو زمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٨.

(45). Abedl-Khalg, A.R., 1988, " Incentives for Accruing Costs and Efficiency in Regulated Monopolies Subject to ROE Constraint," Journal of Accounting Research, Vol. 126, Supplement p.152

(٤٦). محمد عدل الهامى، ١٩٧٢، الميزانيات التقديرية في قطاعات الأعمال والخدمات واستخداماتها في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابية، للقاهرة، دار النهضة العربية، ص ٢٤٢.

(٤٧). محمد عبد العزيز أبو زمان، نظرية المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص ١٣٤.

(48). Coe, C. K. and O'Sullivan, E., 1993, " Accounting for Hidden Costs: A National Study of Internal Service Funds and Other Indirect Costing Methods in Municipal Governments," Public Administration Review, Vol. 53, No. 1, January/February, p. 59.

(49) Engstrom, J. H and Hay, L. E., 1994, Essentials of Accounting for Governmental and Not For Profit Organizations, 4th ed., Richard D. Irwin, Chicago, p. 320.

(٥٠). قطب إبراهيم محمد، ١٩٩٤، الموازنة للعلامة للدولة، القاهرة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ص ٣١٥.

(٥١). جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، ١٩٩٥، محاسبة التكاليف المحاسبية: رقابية وثابتة، عمان، مكتبة دار الثقافة، ص ٥٢.

(52). American Accounting Association (AAA), 1965 " Committee on Cost Concepts Underlying Reports for Management Purpose." The Accounting Review Vol. 31 No.1, April. P. 189

(٥٣). تم استرجاع موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٤٩ وفي السويد وأمريكا اللاتينية واليابان عام ١٩٥٧ وأصدرت هيئة الأمم كتاب عن هذه الموازنة عام ١٩٦٥ وللتفاصيل يمكن الرجوع إلى:

Lunn. E.S and Freeman R.J., 1974, Fund Accounting: Theory and Practice, Englewood Cliffs Prentice Hall Inc., New Jersey. Pp.69-70.

(٥٤). محمد عدل الهامى، مرجع سابق، ص ١٢٠.

(٥٥). منصور ياسين عدالله، ١٩٩٢، دراسة وتقييم إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والموازنة الصغرى بصدد إعداد الموازنة والرقابية على تنفيذها بقطاع الشؤون الصحية في الجمهورية العربية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص ٥٣.

مراجع البحث

اولا : المراجع العربية.

أ. الكتب

١. إبراهيم احمد الصعدي، ١٩٩٦، المراجعة ومتغيرات العصر، لم يحدد جهة النشر.
٢. إبراهيم احمد الصعدي، ١٩٩٠، بحوث ودراسات في الرقابة المالية وتقييم الأداء بدون ناشر.
٣. جبرانل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، ١٩٩٥، محاسبة التكاليف المعيارية : رقابة وثبات، عمان ، مكتبة دار الثقافة .
٤. سلطان محمد السلطان ووصفي حسن أبو المكارم ، ١٩٩٠، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتطبيقات الاجتماعية الأخرى ، الرياض ، دار المريخ للنشر .
٥. قطب إبراهيم محمد ، ١٩٩٤، الموازنة العامة للدولة ، القاهرة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب .
٦. ليلي فتح الله ، ١٩٨٣، دراسات في المحاسبة الحكومية : الرقابة وتقييم الأداء ، القاهرة ، عين شمس .
٧. محمد توفيق بلبح ، ١٩٩٤، محاسبة التكاليف ، القاهرة ، مكتبة الشباب .
٨. محمد صبري إبراهيم ندا ، ١٩٩٧، تقييم أداء الوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية، لم يحدد جهة النشر .
٩. محمد صبري إبراهيم ندا ، ١٩٩٨، تحليل التكلفة والمائد في الوحدات الحكومية، القاهرة بدون ناشر .
١٠. محمد عادل الهامي ، ١٩٧٢، الميزانيات التقديرية في قطاعي الأعمال والخدمات واستخداماتها في مجالات التخطيط وتقييم الأداء والرقابة ، القاهرة ، دار النهضة العربية .
١١. محمد عبد العزيز أو رمان ، ١٩٨٢، نظرية المحاسبة الحكومية (التطور - الوضع الراهن ، المشكلات الأساسية - النظرة المستقبلية) القاهرة مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى .
١٢. محمود شوقي عطا الله ، ١٩٩٠، المحاسبة الحكومية والقومية ، القاهرة ، مكتبة الشباب .
١٣. منصور إبراهيم السعيد، ١٩٩٣، المحاسبة الإدارية: مع التركيز على التكاليف لغايات التخطيط عمان ، مؤسسة رام للتكنولوجيا ،
١٤. وصفي عبد الفتاح حسن ، ١٩٨٦، النظرية والتطبيق في المحاسبة الحكومية ، الإسكندرية ، دار الجامعة المصرية.

ب. الدوريات

١. احمد سامي عثمان ، ١٩٨٢، إطار منهجي لنظام التكاليف في الوحدات غير الهادفة إلى الربح جامعة الزقازيق كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الرابع ، السنة الرابعة .
٢. احمد سامي عثمان ، ١٩٨٥، تطوير نظام الموازنة والمحاسبة في الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف المسئولية والأهداف الإدارية والتخطيطية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
٣. علي نبوي زين الدين ، ١٩٨٧، أساليب القياس المحاسبي واحتياجات الإدارة الحكومية للمعلومات ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة أسبوط .
٤. محمد أبو العلا الطحان ، ١٩٩٥، تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام محاسبة المسئولية ، القاهرة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثاني .
٥. محمد الرملي احمد عبد الله ، ١٩٩٥، معايير جودة المعلومات كدأة لتطوير التقارير المالية في الوحدات الإدارية الحكومية ، سوهاج ، جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، مجلد ٩ ، العدد ٢ .
٦. محمد سعيد حفني الشناوي ، ١٩٩٤، نموذج مقترح لقياس الكفاءة في الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح ، بنها ، جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة الرابعة عشرة ، العدد الثاني .
٧. محمد عبد العزيز أبو رمان ، ١٩٨٣، نحو نموذج عياري للمحاسبة في وحدات الجهاز الإداري للدولة ، التجارة والمال ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني .

ج. الرسائل الجامعية

١. مندر الشيخ احمد ، ١٩٩٥، أساس الاستحقاق واثرة على المحاسبة الحكومية بسوريه ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة حلب .
٢. منصور ياسين عبدالله ، ١٩٩٢، دراسة وتقييم إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء والموازنة الصغرى بصدد إعداد الموازنة والرقابة على تنفيذها بقطاع الشؤون الصحية في الجمهورية العربية اليمنية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .

ثانيا : المراجع الأجنبية

a. Books .

1. Committee To prepare a Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, "A Statement of Basic Accounting Theory", Sarasota: A.A.A, 1966.
2. Emerson, H.O. "Accounting For Nonprofit Organizations," Wadsworth Publishing Company, Inc.
3. Engstrom, J. H and Hay, L. E., 1994, Essentials of Accounting for Governmental and Not For Profit Organizations, 4th ed., Richard D. Irwin, Chicago,

4. Eric, L., Kohler, 1963 "A Dictionary For Accountants" 3rd Edition, Prentice-Hall, Inc.
5. General Statistical Office, 1980, National Income and Expenditure, London, HMSO. Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting, National committee on Governmental Accounting 1986. .
6. Kohler.E.1979, A Dictionary for Accountants, 5th Ed. New Delhi:Prentice Hall of India.
7. Lynn. E.S and Freeman RJ, 1974, Fund Accounting: Theory and Practice, Englewood Cliffs Prentice Hall Inc., New Jersey.
8. Lynn, E.S. and Norvelle, J. W., 1984 Introduction to Fund Accounting, Virginia, Reston Publishing Company
9. Morse. W.J. 1987 "Cost accounting" 2nd Edition, Addison-Wesley Publishing Company,
10. National Committee on Governmental Accounting, 1968 "Governmental Accounting Auditing and Reporting," Chicago: Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada.
11. United Nations, 1988, Government Accounting and Financial Reporting in Developing Countries." UN, N.Y.

b. Periodicals.

1. Abedl-Khalg, A.R., 1988, " Incentives for Accruing Costs and Efficiency in Regulated Monopolies Subject to ROE Constraint, "Journal of Accounting Research: Vol. 126, Supplement"
2. Aiken, M., 1994, " Parliamentary Sovereignty and Valuation Accruals: Uncongenial Conventions," Financial Accountability and Management, Vol. 10. No .1.
3. Allen, A and Sanders, G.D., 1994, " Financial Disclosure In US Municipalities: Has the Governmental Accounting Standard Board Made A Difference?," Financial Accountability and Management Vol. . 10 No. 3, August,
4. American Accounting Association (AAA), 1965 " Committee on Cost Concepts Underlying Reports for Management Purpose," The Accounting Review Vol. 31 No.1, April.
5. American Accounting Association (AAA),1975 " Report of the Committee Non profit Organizations 1973 - 1974," The Accounting Review, Supplement to Volume XLV.
6. Coe, C. K. and O'Sullivan, E., 1993, " Accounting for Hidden Costs: A National Study of Internal Service Funds and Other Indirect Costing Methods in Municipal Governments," Public Administration Review, Vol. 53, No. 1, January/February,
7. Douglas, P. P., 1986 " GAAP's Proposed Statement on Objectives of Financial Reporting, " The Government Accounting Journal, Vol. XXXV, No. 2, summer.
8. Drbun, A. R., Chan, J. L., and Ferguson, L. C., 1981 " Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units," Research Study, Chicago, National Council on Governmental Accounting,.
9. Gross, M. J., 1977 " Nonprofit Accounting: The Continuing Reevaluating," The Journal of Accountancy, June,
10. Henninen. S, 1995 " Accountability Lost? An Environmental Struggle Over the Economic Feasibility of Incineration , " Accounting Organization and Society, Vol. 20 .No 2/3 .
11. Hyndman, NS and Anderson, R, 1995 " The Use of Performance Information In External Reporting: An Empirical Study of UK Executive Agencies," Financial Accountability and Management, Vol. 11. No. 1 February.

12. Jaruga, A. and Nowak, W.A., 1995, " Governmental Accounting in Transition: The Polish Experience," Financial Accountability and Management, Vol.11 No.1, February.
13. Luder, K., 1993, " Governmental Accounting In Germany: State and Need for Reform," Financial Accountability and Management, Vol. 9. No .4, November,
14. Meyer, D.W., 1993, " How GASB 11 Will Effect Municipal Governments' Financial Reporting - Understanding The Statement? Now May Make It Easier to Implement in 1994," Journal of Accountancy, January,
15. The National Council of Government Accounting (NCGA) 1982 " Objective of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units " Concept Statement No. 1.
16. Todd, R. And Ramanathan, K. V., 1994, " Perceived Social Needs, Outcomes Measurement and Budgetary Responsiveness in a Not - For-Profit Setting: Some Empirical Evidence," The Accounting Review, Vol. 69 .No .1.
17. Werge, W.T. and Van Daniker, R. P., 1986 " Accounting Information Needed by State Legislators and Fiscal Officers," The Government Accountants Journal, Vol. .1, spring.