

نحو إطار علمي للمحاسبة الحكومية واستخدام النموذج الأمثل للمراقبة في قياس أهداف الوحدات الإدارية دكتور زكريا محمد الصادق اسماعيل كلية التجارة - جامعة طنطا

١ - مقدمة:

المحاسبة هي اللغة التي يمكن بها وصف وتحليل نتائج عمليات النشاط الاقتصادي أو الخدمي سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو الوحدة الادارية أو على المستوى القومي، ويتعلق هذا النشاط بتحويل المدخلات المثلة في عناصر التكاليف المختلفة الى المخرجات المثلة في سلع منتجة أو خدمات مؤنائه، وبالتالي فان مهمة المحاسبة هي قياس وتقدير هذا النشاط، وانا كان البعض ينادى الآن بالأخذ بالادارة بالأهداف Management by Objectives لاصلاح الجهاز الادارى للدولة، فان المحاسبة هي اللغة التي تستطيع قياس مدى كفاءة وفعالية الادارة في استخدام الموارد المتاحة والمحدودة، بالإضافة الى هذا فان المحاسبة تستطيع توفير المعلومات المحاسبية التي يحتاجها مستخدمى هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

ولقد تركزت البحوث في السنوات الخمسين الأخيرة على المحاسبة والمراجعة في الوحدات الاقتصادية فسي حين أن السجلات التاريخية تشير الى أن المحاسبة الحكومية ومراجعة حسابات الحكومة ظهرت منذ العصور الأولى للبشرية، ولقد ذكر الأستاذ عزيز الدلجاوي في هذا الصدد مانصه: (١)
"وكانت المراجعة قاصرة في العصور الأولى على التأكد من صحة حسابات الحكومة المالية وثبت أنه كان في رومانيا سنة ٤٤٣ ق.م مراقبون للمالية (مثل وزارة المالية الآن) مهمتهم فحص الادارة المالية ومراقبة الايرادات والمصروفات".

ويقول المؤرخون أن معهدا للمراقبة المالية (يشبه ديوان المحاسبة المعروف في مصر الآن) (٢) كان معروفا في أثينا سنة ٣٠٠ ق.م وكانت مهمته فحص حسابات المحصلين الحكوميين وتقديم من يثبت عدم أمانته منهم الى المحاكمة".

وفي السبعينات نشطت البحوث الخاصة بالمحاسبة في المنظمات التي لاتهدف الى تحقيق الربح - Non Profit Organizations وتشمل هذه المنظمات قطاع عريض من المؤسسات التي تعمل في مجالات مختلفة.

ولقد أعدت إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accounting Association

تقريبا عن المحاسبة والمراجعة في المنظمات التي لاتهدف الى تحقيق الربح وذلك في عام ١٩٧٢ ولقد أشارت للجنة

(١) الأستاذ عزيز الدلجاوي، "المراجعة علما وعملا، الجزء الأول - المبادئ العامة - نظام الضبط الداخلي

قانون الشركات"، الطبعة الأولى، ١٩٥٤، ص. ٥٥.

(٢) " الجهاز المركزي للحسابات " حاليا.

الى أهمية هذا الموضوع بالعبارة التالية: (٣)
"No area of accounting is any more challenging and rewarding
teaching and research opportunities than that concerned with Not-
for-Profit (NFP)."

ومن أهم البحوث التي أثارت العديد من المشاكل المحاسبية في هذه المنظمات البحث الذي أعده
Financial Accounting بتكليف وتمويل من مجلس معايير المحاسبة المالية Robert Anthony
Standards Board (FASB) بالولايات المتحدة، وهذا البحث عبارة عن دراسة استكشافية

Exploratory Study وقد اشتملت هذه الدراسة على الموضوعات التالية: (٤)

- أ - مقدمة تحليلية عن المنظمات التي لا تهدف الى تحقيق الربح وأنواعها .
 - ب - تحديد مستخدمى التقارير المالية لهذه المنظمات واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية .
 - ج - تحديد البدائل المختلفة للتقارير المالية التي تعدها هذه المنظمات .
 - د - تحديد البدائل المختلفة لمفاهيم عناصر التقارير المالية التي تعدها هذه المنظمات .
- وتتلخص المشكلة في أن موضوعات المحاسبة والمراجعة في المنظمات التي لا تهدف الى تحقيق الربح لم
تلق الاهتمام الكاف من الباحثين، وأن البحوث القليلة التي أعدت في هذا المجال لم تلق التطبيق العملى
في هذه المنظمات وبالتالي فان هذا المجال مازال مجالاً خصباً للبحوث النظرية والتطبيقية معاً .
ومن أمثلة الجوانب العلمية التي مازالت تحتاج الى بحوث في هذا المجال البحوث الخاصة بوضع اطار

علمي للمحاسبة الحكومية ومايويد هذا الرأي ماكره Grain ونصه كما يلي: (٥)

"Governmental Accounting lacks a complete integrating Structure,
or Conceptual Framework, at this time..."

- (3) American Accounting Association, "Report of the Committee on
Not-For-Profit Organizations", 1972-1973, Supplement to account-
ing Review 1973.
- (4) Anthony, Robert N., "Financial Accounting in Nonbusiness
Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues",
Research Report, Financial Accounting Standards Board, 1978.
- (5) Grain, Gilbert, " Financial reporting : Conceptual Framework
Issues ", Governmental and Non profit Accounting : A Book of
Reading, Leonard Eugene and Harwood, Gorden B., Richard D.
Irwin, Inc., Illinois, 1984, P.320.

وأى باحث متتبع لبحوث المحاسبة الحكومية يلاحظ أن ما ذكره Crain هو حقيقة واقعة حيث أن البحوث تركزت على ما يسمى "بنظرية الأموال المخصصة"، ورغم أهمية دراسة هذه النظرية فإن الباحث يعتقد أن نقطة البدء فى اصلاح الجهاز الإدارى للدولة يجب أن تكون فى وضع اطار علمى للمحاسبة الحكومية. وكما سيأتى الذكر فإن المحاسبة الحكومية فى جمهورية مصر العربية كانت ومازالت تركز على هدف وحيد وهو الرقابة المالية، ولكن فى ظل الظروف الاقتصادية العالمية الحالية وفى ظل ظروف الاقتصاد المصرى فإنه يجب توزيع مواردنا المحدودة بكفاءة وفعالية. مما يتطلب تطوير النظام المحاسبى فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة.

٢ - أهداف البحث:

تتمثل المنظمات التى لا تهدف الى تحقيق الربح فى قطاع عريض، ولذا فصوف يقتصر هذا البحث على نوع واحد من هذه المنظمات وهو "الوحدات الإدارية" ويطلق اصطلاح "الوحدات الإدارية" فى هذا البحث على الوحدات الحكومية **Governmental Units** التى تقدم خدمات اجتماعية **Social Benefits** بكافة أنواعها سواء أكانت خدمات تعليمية أو خدمات علاجية أو خدمات أمنيات أو خدمات دفاعية أو خدمات ثقافية أو غير ذلك. وأيضاً بالنسبة لجميع المستويات التنظيمية سواء أكانت وزارة أو مصلحة حكومية أو جامعة أو هيئة خدمية أو غير ذلك، ويخضع النظام المحاسبى لهذه الوحدات فى جمهورية مصر العربية للقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية ولقد أطلق هذا القانون على هذه الوحدات اصطلاح "الجهات الإدارية". ويتمثل الهدف العام لهذا البحث فى وضع اطار علمى للمحاسبة الحكومية مع استخدام "النموذج الأمثل للرقابة" فى قياس أهداف الوحدات الإدارية.

ويتضمن هذا الهدف العام بمسألة بحثية:

- أ - ماهى الأسس العلمية والعملية للفرقة بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية ؟
- ب - ماالمقصود بالاطار العلمى للمحاسبة ؟
- ج - ماهى عناصر الاطار العلمى للمحاسبة الحكومية ؟
- د - ماهى معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها التى يجب أن تكون ؟
- هـ - ما هو النموذج الكفى المناسب لقياس تحقيق الأهداف فى الوحدات الإدارية وكيفية تطبيقه؟

٣ - أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أنه محاولة لتطوير نظام المحاسبة الحكومية وذلك عن طريق وضع إطار علمي لها واقتراح استخدام "النموذج الأمثل للرقابة" لقياس أهداف الوحدات الإدارية وبالتالي يمكن استخدام نتائج هذا البحث في تطوير قانون المحاسبة الحكومية.

٤ - تنظيم البحث:

يختص القسم التالي لهذا البحث (القسم رقم ٥) بدراسة الأسس العلمية والعملية للترقية بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية. أما القسم رقم (٦) فيقوم فيه الباحث بوضع الإطار العلمي للمحاسبة الحكومية أما القسم رقم (٧) فقد خصص لاستخدام "النموذج الأمثل للرقابة" في قياس أهداف الوحدات الإدارية أما القسم الأخير من هذا البحث فهو خلاصة ونتائج البحث وتوصيات لبحوث قادمة.

٥ - أسس التفرقة بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية:

أن المشكلة الأساسية التي تقابل أي باحث في مجال المحاسبة الحكومية هي الإجابة على السؤال التالي ماهي أسس التفرقة بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية؟ وترجع الصعوبة في التفرقة بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية إلى تشابه طبيعة عمل كل منهما حيث أنهم تمارسان نشاطا إنتاجيا أو خدميا، ويحتاج هذا النشاط إلى الخدمى إلى مستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية وغير ذلك من عناصر التكاليف وذلك يحتاج بدوره إلى تمويل سواء كان التمويل في شكل رأس مال أو قروض أو تسهيلا ائتمانية من البنوك أو اعتمادات حكومية أو غير ذلك، وقد تزداد مشكلة التفرقة بين هذين النوعين من الوحدات تعقيدا في دولة كجمهورية مصر العربية حيث تقوم الدولة بممارسة النشاط الاقتصادى الممثل في القطاع المـــــــ بجانب قيامها بالنشاط الخدمى.

وترجع أهمية هذا السؤال إلى أنه يجب أن تتعكس الفروق الأساسية بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية على الإطار العلمى للمحاسبة في كل منهما. وكما ذكر Anthony (٦).

"If two sets of concepts exist, a given organization must have some way of knowing which set governs its accounting".

ولقد وضع Anthony قاعدتين للترقية بين المنظمات التي تهدف إلى تحقيق الربح والمنظمات التي

لا تهدف إلى تحقيق الربح وهما كما يلي:

- ٥) Anthony, Robert N., "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues", Op.cit. P. 159.

- a- The characteristic, or characteristics, used to make the separation between business organizations and other organizations should relate in some way to accounting concepts. Unless this is so, there is no point in attempting to draw the line, for the purpose of the study is to examine differences in the two types of organizations that lead to different accounting concepts. More broadly, the distinction should relate to economic activities, since accounting reports economic activities.
- b- The distinction should be operational; that is, most organizations should be readily classifiable into one of the two categories. (As with all classification schemes, there are borderline cases, so the distinction need not be precise in order to be operational.)

وما يلاحظ على القاعدتين السابقتين والتي وضعها Anthony وجود تعارض عند استخدامها في التفرقة بين المنظمات التي تهدف الى تحقيق الربح والمنظمات التي لا تهدف الى تحقيق الربح وقد تكون الغلبة لاي منها على ضوء الاهتمام الذي يعطى لكل منهما.

وفيما يلي تحليل لأسس التفرقة بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الادارية :

١/٥ - التفرقة على أساس الهدف:

لقد تطور هدف الوحدات الاقتصادية على ثلاث مراحل . في المرحلة الأولى كان هدف هذه الوحدات هو محاولة تحقيق أكبر منفعة ممكنة لملاكها أي تعظيم داله هدف Objective Function — ملاك الوحدة الاقتصادية، ويقصد بالمنفعة هنا "العائد المادي" الذي يمكن قياسه بالنقود ويتم تحقيق هذا الهدف عادة عن طريق قيام الادارة بزيادة الانتاج والتسويق واستخدام عناصر الانتاج بكفاءة وفعالية وبالتالي تعظيم صافي الربح وتوزيع أكبر أرباح ممكنة على المساهمين أو عن طريق تعظيم القيمة السوقية لأهم الوحدة الاقتصادية Market Value مايوودي الى أن يحقق المساهمون أكبر أرباح مضاربة ممكنة في سوق رأس المال Capital Market . أما المرحلة الثانية فكانت نتيجة ظهورالوحدات الاقتصاديةبالعلاقة Megacorporations

وتعقد علوم الادارة، وانفعال الملكية عن الادارة وترتب على ذلك أن أصبحت الادارة تسعى الى تحقيق أكبر منفعة ممكنة لذاتها وتمثل هذه المنفعة في محاولة المحافظة على مركزها الوظيفي وزيادة دخولهم المادية، وتستطيع الادارة باعتبارها الوكيل Agent عن المساهمين تحقيق هذا الهدف عن طريق استخدام المعلومات المحاسبية، (٧) هكذا

(٧) لكي تستطيع الادارة المحافظة على مركزها الوظيفي، تقوم باظهار الشركة بأنها في مركز ربحي أفضل عن طريق استخدام بدائل قواعد المحاسبة فعلى سبيل المثال يمكن استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) عند تسعير الموارد المنصرفة من المخازن بدلا من استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أخيراً (LIFO) ومن المعروف علميا وعمليا أن الطريقة الأولى (في ظل ظروف التضخم) تؤدي الى الإفصاح عن أرباح وهمية.

مادنا الساهمون الى التفكير في ادخال نظام الحوافز Incentive Plan في عقود الادارة^(٨) لكي تعمل في سبيل تحقيق أهداف الساهمين، وقد يعتمد احتساب الحوافز على بعض المعلومات المحاسبية مثل صافى الربح أو على القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية. وفي المرحلة الثالثة أصبح هدف الوحدات الاقتصادية هو محاولة تحقيق أكبر منفعة ممكنة للمجتمع وذلك عن طريق انتاج سلعة جيدة الصنع ومناسبة السعر في نفس الوقت وكذلك عن طريق توظيف أكبر عدد ممكن من القوى البشرية ودراسة مشكلات البيئة وتقديم حلول لها .

أما هدف الوحدات الادارية فهو تأدية خدمات اجتماعية مجانية أو سبعا (رسم) يقل كثيرا عن تكلفتها، ولقد كانت هذه الوحدات تقوم في الماضي بخدمات محدودة مثل الأمن والدفاع والعدالة ولكن اتسع نطاق عمل هذه الوحدات وأصبحت ترمى الى تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمواطنين وذلك عن طريق تقديم خدمات متنوعة ومتعددة وفي جميع المجالات، وبالتالي أصبح مقياس نجاح أو فشل هذه الوحدات يقاس بما تساهم فيه في تحقيق هذه الرفاهية، وما يجب ذكره أن نطاق هذه الخدمات يختلف من دولة الى اخرى طبقا لنظامها الاقتصادي والسياسي .

٢/٥ - التفرقة على أساس مصدر أو مصادر التمويل :

تعتمد الوحدات الاقتصادية في تمويل نشاطها الاقتصادي أو الخدمي على استخدام رأس المال ، ولرأس المال خصائص معينة منها قابليته للتداول وامكانية زيادته أو تخفيضه، كما تستطيع هذه الوحدات تكوين الاحتياطيات التي يمكن استخدامها في التمويل الذاتي بدلا من الحصول على القروض والتسهيلات الائتمانية، كما تستطيع هذه الوحدات رهن أصولها الثابتة مقابل الحصول على القروض من البنوك، وأخيرا تستطيع هذه الوحدات تكوين المخصصات لمقابلة الالتزامات المتوقعة والغير محدد المبلغ أو غير المعروفة التوقيت .

- (٨) لقد الطلع الباحث على بعض عقود الشركات الامريكية والصربية ووجد أنه في بعض هذه العقود تم النص على بعض الحوافز المادية لكي تعمل الادارة في سبيل تحقيق هدف ملاك المشروع وليس في سبيل منفعتهم الذاتية وفيما يلي مثال على هذه النصوص في عقد شركة توصية بسيطة:
- توزع الارباح على الشركاء بعد استنزال كافة المصروفات والتكاليف الانتاجية والتسويقية والتمويلية والادارية والعمومية وخمس الاهلاكات على النحو التالي:
- ١ - يتم توزيع نسبة اثني عشر في المائة (١٢٪) من رأس المال كحصة للشركاء من صافي الربح توزع بينهم كل حسب نصيبه في رأس المال .
 - ٢ - يستقطع خمسة في المائة (٥٪) من الباقي من صافي الربح بعد استنزال ما ذكر في رقم ١) للطرف الثالث السيد / ---- نظير قيامه بأعمال الادارة الفعلية، هذا بخلاف ما ذكر في البند التاسع .

أما الوحدات الإدارية، فإنها لا تعتمد في تمويلها على رأس المال أو التمويل الذاتي أو الاقتراض^(٩) ولكنها تعتمد على اعتمادات مالية مقترحة من السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية، وتتجدد هذه الاعتمادات سنويا حسب حاجة الوحدة لها، ويخضع الصرف من هذه الاعتمادات لقواعد قانونية محددة في القوانين المالية للدولة ولا يجوز تجاوز هذه الاعتمادات إلا بأذن من السلطات المالية المختصة. ولقد ذكرت اللجنة القومية المحاسبة الحكومية (National Committee on Governmental Accounting) بالولايات المتحدة الأنواع التالية من الاعتمادات المالية الحكومية :

- أ - الاعتماد العام .
 - ب - اعتمادات الإيرادات الخاصة .
 - ج - اعتمادات رأس المال العامل .
 - د - اعتمادات إيرادات مقابل منفعة خاصة .
 - هـ - اعتمادات استهلاك السنوات .
 - و - اعتمادات الوكالة أو الوصاية .
 - ز - اعتمادات المنافع العامة .
- وبالطبع ليس من الضروري أن تتوفر جميع أنواع هذه الاعتمادات في كل وحدة .

أما المصدر التمويلي الثاني لهذه الوحدات فهو التبرعات والاعانات والهبات، فعلى سبيل المثال نظمت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية طريقة استخدام هذا المورد التمويلي وهناك نوعان من المعالجة المحاسبية هما : (١٠)

النوع الأول :

إذا كان الهدف من هذه التبرعات والهبات هو الإسهام في تمويل مشروع من المشروعات المدرجة بالخطة السنوية، يجب تعديل مصادر التمويل تبعاً لما استخدم من هذه التبرعات والاعانات والهبات .

النوع الثاني :

إذا كان المشروع غير مدرج في الخطة ففي هذه الحالة يجري تعديل في الموازنة الاستثمارية بالقدر المستخدم مع مراعاة تأشيريات الموازنة .

٣/٥ - التفرقة على أساس القيود القانونية الموضوعة على استخدام الموارد :

لا توجد قيود قانونية موضوعة على استخدام الموارد في الوحدات الاقتصادية ولكن هناك موازنات تخطيطية للأشغال المختلفة للوحدة تحاول الإدارة تحقيقها .

(٩) بالطبع إذا اعتبرنا الدولة كوحدة إدارية فإنها تستطيع تمويل العجز في موازنتها عن طريق الاقتراض من الداخل أو من الخارج .

(١٠) المادة ٦٩ من القرار الوزاري رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٣ الخاص بصدور اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية .

أما في الوحدات الإدارية فإن السلطة التنفيذية تقوم بانتقاد الموازنة العامة للدولة ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية وبالتالي تسمح قانونا بحسب تنفيذه، وسجانب قانون الموازنة العامة للدولة توجد بعض القوانين واللوائح المنطبة للاتفاق والتحمل .

ويمكن القول أنه يوجد في هذه الوحدات نوعان من القيود الحكومية أولها خاس بتخصيص موارد معينة للاتفاق في أوجه محددة، وثانيها قيود قانونية خاصة بالرقابة المالية وذلك بتخصيص حساب مستقل لكل باب أو مجموعة أو بند أو نوع للاتفاق في حدوده، ولايجوز تجاوز هذه الاعتادات الا بتصريح من السلطات المالية المختصة .

٤/٥- التفرقة على أساس اذا كانت الوحدة تتبع القطاع العام أو القطاع الخاص :

يرى Anthony أن التفرقة بين المنظمات التي تهدف الى تحقيق الربح والمنظمات التي لا تهدف الى تحقيق الربح يجب أن تتم على أساس تبعية المنظمة للقطاع العام أو تبعيةها للقطاع الخاص فانا كانت المنظمة تتبع القطاع العام فانها تعتبر وحدة من الوحدات الادارية، أما اذا كانت المنظمة تتبع القطاع الخاص فان المنظمة تعتبر وحدة من وحدات القطاع الخاص. وهذا ما ذكره Anthony بالنسبة: (١١)

"There is an implication that private sector organizations are primarily business organizations, whereas public sector organizations are primarily nonbusiness organizations".

وقد يكون ما ذكره Anthony صحيحا في ظل النظم الرأسمالية، أما في ظل النظم الاشتراكية فالدولة تقوم بالنشاطين الاقتصادي والخدمي معا، ففي جمهورية مصر العربية يطلق اصطلاح القطاع العام على الوحدات الاقتصادية التي تمتلكها وتديرها الدولة، أما اصطلاح "القطاع الخاص" فيطلق على الوحدات الاقتصادية (بكافة أشكالها القانونية) التي يساهم فيها الأفراد، أما القطاع الحكومي فهو يودي خدمات اجتماعية كما في الذكر .

ويتضح من العرض السابق أنه لا يوجد خط فاصل واحد بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الادارية ولكن هناك عدة خطوط يمكن أن تفصل بين هذه الوحدات، وهذا يودي الى صعوبة مهمة الباحث عند محاولته وضع اطار علمي للمحاسبة في الوحدات الحكومية .

(11) Anthony, Robert N., "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues," Op.cit, P.P. 162-163.

سيحاول الباحث فى هنا القسم وضع اطار علمى للحاسبة الحكومية، وقبل البدء فى وضع هذا الاطار لابد من تفسير تفصيلى الباحث لاستخدام اصطلاح "الاطار العلمى" بدلا من اصطلاح "نظرية الحاسبة الحكومية".

يرى الباحث أن اصطلاح "الاطار العلمى" أقرب الى طبيعة الحاسبة باعتبارها فرع من العلوم الاجتماعية أو من العلوم السلوكية (١٢) من اصطلاح "النظرية" حيث أن اصطلاح "النظرية" يعنى لدى الكثيرين بأنها تتكون من مجموعة من المبادئ والفروض والبيدييات وغير ذلك (١٣). فعلى سبيل المثال تعرف جمعية الحاسبة الأمريكية (American Accounting Association (AAA) النظرية كما يلى:

"... a cohesive set of hypothetical, conceptual, and pragmatic principles forming a general frame of reference for a field of Study".

بالإضافة الى ذلك فقد لاحظ الباحث أن هناك خلاف مستمر ودائم فى كتابات مناهج البحث العلمى بالمقصود بالنظرية، فالبعض - كما سبق الذكر - يرى أن النظرية هى مجموعة من المبادئ، والبعض الثانى يطلق اصطلاح "النظرية" على التحليل النظرى أو المبررات النظرية للظاهرة محل البحث، والبعض الثالث يعتبر أن اصطلاح "النظرية" مرادف لاصطلاح "النموذج" والبعض الرابع يعتبر النظرية شئ والنموذج شئ آخر.

(١٢) ينظر الكثيرون الى الحاسبة باعتبارها فرع من العلوم الاجتماعية، وهناك نظرية حديثة ترى أن

الحاسبة فرع من العلوم السلوكية . . والرأى حول هذه النقطة يخرج عن نطاق هذا البحث .

(١٣) يؤمن مفكرى الدخل الحقيقى أن النظرية هى مجموعة من المبادئ والفروض والبيدييات ومن هو لا -

راجع على سبيل المثال :

- دكتور حلمى محمود نمّـر، "نحو نظرية للحاسبة ومجال تطبيقها"، "بحوث فى نظرية

الحاسبة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١ .

- دكتور محمد نصر الهوارى، "دراسات فى نظرية الحاسبة"، الطبعة الكمالية، القاهرة، ١٩٦٦ .

- دكتورة نجيبـة محمود نمّـر، "نظرية الحاسبة"، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتورالـفلسفة

فى الحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٧١ .

ولا يعتقد الباحث أن هناك مبادئ ثابتة في المحاسبة وخاصة إذا اعتبرنا الحاسبة لغة للأعمال وبالتالي فهي انعكاس للظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية والاجتماعية السائدة في مجتمع معين. (١٤)

ومن ناحية أخرى فالمقنود بالنظرية يتوقف على منهج البحث المستخدم، فإنا كان المنهج المستخدم هو المنهج أو النموذج العياري Normative Model فيقصد في هذه الحالة بالنظرية النظرية العياريه Normative Theory وهي التي تبحث عما يجب أن يكون عليه الشيء (١٥).

أما إذا كان المنهج المستخدم هو المنهج أو النموذج الإيجابي Positive Model فالنظرية في هذه الحالة تهدف إلى شرح وتفسير وتحليل والتنبؤ بالظاهرة محل البحث (١٦) وقد قام Zimmerman تعريفاً مبسطاً للنظرية الإيجابية نصد كما يلي: (١٧)

"A positive theory seeks to explain the world in which we live."

(١٤) من الأمثلة على ذلك أنه عندما قامت مصر في الستينات بعملية التحول الاشتراكي وأصبح القطاع العام هو الركيزة الأساسية في الاقتصاد القومي، تم وضع نظام محاسبي موحد يجمع بين المحاسبة المالية والمحاسبة القومية لخدم السياسات الاقتصادية الجديدة.

(١٥) من تطبيقات المنهج العياري في المحاسبة أغلب كتابات الفكر المحاسبي التي بدأت في الثلاثينات عندما بدأ البحث عن نظرية للمحاسبة، وهي المرحلة التي يطلق عليها في تطور الفكر المحاسبي مرحلة "البحث عن الدخل الحقيقي" ويصور هذا المدخل حول البحث عن مبادئ المحاسبة التي تحقق أفضل مقابلة بين الحروفات والابوانات ومن أشهر الكتابات في هذا المنهج الكتاب التالي:

Paton, W.A., and Littleton, A.C., "An Introduction to Corporate Accounting Standards", American Accounting Association, 1940.

ولقد أعيد طبع هذا الكتاب أكثر من ستة عشر مرة ولقد وصف حديثاً بأنه أنظم إضافة علمية للمحاسبة في القرن العشرين .

(١٦) النظرية الإيجابية تركز على الإجابة على سؤالين هما كيف؟ ولماذا ؟

وتهدف هذه النظرية إلى شرح وتفسير وتحليل والتنبؤ بتصرفات الأطراف التي تتكون منها الوحدة الاقتصادية. فعلى سبيل المثال تقوم هذه النظرية بتحليل سلوك الأصيل (ملاك الوحدة الاقتصادية مثلا) وتوكيد (الإدارة العليا) وبجانب هذا التحليل تقوم هذه النظرية بالتنبؤ بهذا السلوك عند اتخاذ قرار معين...

وهذا التحليل والتنبؤ يرتكزان على القاعدة الاقتصادية التي تقول "كل إنسان يسعى إلى تعظيم منفعه ذاتياً" وللنظرية الإيجابية عدة تطبيقات في المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، ومراجعات الحسابات... وهذا كله يخرج عن نطاق هذا البحث .

(١٧) Zimmerman, Jerold., "On the Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", American Accounting Association Conference 1980.

وأخيرا فإن اصطلاح "الاطار العلمى أهم وأشدل من اصطلاح "النظرية" فاصطلاح الاطار العلمى للمحاسبة الحكومية - كما سيتضح فيما بعد - يشمل تعريف وأهداف المحاسبة الحكومية وتحديد معانى المحطحات المستخدمة فى التقارير المالية وأهداف هذه التقارير ومعايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون ، أما النظرية فقد سبق ذكر اختلاف الآراء حولها .

٢/٦- المقصود بالاطار العلمى للمحاسبة الحكومية :

ذكر الباحث فى القسم السابق (١/٦) من هذا البحث الفرق بين النظرية والاطار العلمى، ويركز

هذا القسم على تحليل المقصود بالاطار العلمى للمحاسبة الحكومية .

يرى Anthony أن الاطار العلمى للمحاسبة هو: (١٨)-

"The conceptual framework can be thought of as describing the nature of Financial Statements, definitions of basic terms, and the basic approach to measurement"

أما Holder فإنه قد حدد الاطار العلمى للمحاسبة فى الوحدات الادارية فيما يلى: (١٩)

"... in Formulating a Conceptual Framework for Financial accounting and reporting by governmental units it is essential to consider:

(1) The users of governmental financial information, and (2) The informational needs of these users".

ويقترح الباحث العناصر التالية للاطار العلمى للمحاسبة الحكومية:

أ - تعريف وأهداف المحاسبة الحكومية والهدف من هذا العنصر هو توضيح العلاقة بين الوحدات

الادارية واللغة التى تستخدم فى هذه الوحدات .

كما أن تحديد أهداف المحاسبة الحكومية يعتبر عنصرا هاما فى وضع هذا الاطار فعن طريق تحديد معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون يمكن تحديد أهداف التقارير المالية وتحديد مستخدمى هذه القوائم واحتياجاتهم من المعلومات المحاسبية وأخيرا يمكن تحديد ~~هذا الاهداف~~ هذه الاهداف.

ب - معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون والهدف من هذا العنصر هو توضيح

المعايير المحاسبية التى يجب على أساسها اعداد التقارير المالية، ووضع هذه المعايير يلعب دورا

كبيرا فى تحقيق أهداف المحاسبة الحكومية، فعلى سبيل المثال اذا كان الهدف هو تحديد تكلفة

(18) Anthony, Robert, "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations; An Exploratory study of conceptual Issues", Op.cit., P.16.

(19) Holder, W.W. " A Study of Selected Concepts for Governmental Financial Accounting and reporting,", An NCCA Research Report, NCCA, Chicago, 1930.

الخدمة الوفاء (كوحدة نشاط) فاند يجب الأخذ بعسنى نواعد المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف مثل الأخذ في الحسبان مخصصات الإهلاك للأصول الثابتة للوحدة .

ج - أهداف التقارير المالية وتحديد اخصيات الطوائف المختلفة من المعلومات المحاسبية، والهدف من هذا العنصر هو الربط بين أهداف المحاسبة الحكومية ومعاييرها وأهداف التقارير المالية .

٣/٦- عناصر الاطار العلمى للمحاسبة الحكومية :

١/٣/٦- تعريف وأهداف المحاسبة الحكومية:

المحاسبة الحكومية هي أحد علوم (أوفروع) المحاسبة الذى يهدف الى تسجيل وتبويب وتقدير الأحداث المالية فى الوحدات الادارية وذلك طبقا لقواعد قانونية محددة من قبل السلطتين التنفيذية والتشريعية .

ويستدل التعريف السابق للمحاسبة على شقين :

الشق الأول: يتعلق بفن المحاسبة الحكومية الذى لا يختلف كثيرا عن فن المحاسبة المالية، فالأسلوب المنهجى للمحاسبة واحد سواء للمحاسبة المالية أو للمحاسبة الحكومية .

الشق الثانى: يتعلق بالقيود القانونية التى تصاحب عادة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، فالموازنة العامة للدولة تمثل الاستخدامات المقدره والمعتمدة والموارد المقدره والمعتمدة وبالتالي فان المحاسبة الحكومية لاتحكمها فقط معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتى تصدرها الجمعيات المهنية والعلمية للمحاسبة الحكومية بل تحكمها أولا قوانين ولوائح المحاسبة الحكومية ومنشورات الادارة المالية للدولة (وزارة المالية) ، لنا انا حدث أى تعارض بين القواعد العلمية للمحاسبة الحكومية والقواعد القانونية، فان القواعد القانونية هي التى يجب أن تطبق وليس القواعد العلمية للمحاسبة الحكومية .

أهداف المحاسبة الحكومية:

لقد حددت لجنة المنظمات التى لاتهدف الى تحقيق الربح فى تقريرها المقدم لجمعية المحاسبة الامريكى

American Accounting Association (AAA)

أهداف المحاسبة الحكومية كما يلى: (٢٠)

(20) American Accounting Association, " Report of the Committee on Not-For Profit Organizations", 1972-1973, Op.cit, P.P. 228-229.

- a- To provide the information necessary for faithful, efficient, effective, and economical management of an operation and of resources entrusted to it. This objective relates to Management control.
- b- To Provide information to enable managers to report on the discharge of their responsibilities, to administer faithfully, efficiently, and effectively the programs and use of the resources under their direction; and to permit all public officials to report to the public on the results of government operations and uses of public funds. The objective relates to Accountability.

أما المادة الثالثة من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بالحاسبة الحكومية فقد حددت أهداف المحاسبة الحكومية فيما يلي:

- الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى بالنسبة لأموال الجهات الادارية أو الأموال التى تديرها سواء كانت ايرادا أو أصولا أو حقوقا .
 - ترشيد المصروفات .
 - الرقابة على التزامات الجهات الادارية ومتابعة الوفاء بها .
 - اظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
 - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات .
- ويتضح من العرض السابق أن المحاسبة الحكومية هى عبارة عن نظام معلومات يسعى الى تحقيق

الأهداف التالية:

- أ - المحاسبة على عملية الانفاق والتحصيل .
 - ب - الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
 - ج - قياس مدى فعالية الادارة فى تحقيق الهدف وفى استخدام الموارد .
 - د - أداة للادارة لتقديم معلومات عن مسؤولياتها لصتخدمى التقارير المالية .
 - هـ - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات .
- وفى الواقع فإنه يمكن ملاحظة أن نظام المحاسبة الحكومية فى جمهورية مصر العربية يركز على عملية المحاسبة على عملية الانفاق والتحصيل وأيضا على الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة وهذه هى الأهداف التقليدية للمحاسبة الحكومية منذ بدء اعداد أول ميزانية عامة للدولة فى مصر فى عام ١٨٨٠ . واتخذ تجاهل هذا النظام بقية الأهداف .

٢/٢/٦ معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون:

١/٢/٢/٦ - مقدمة:

يقدم مجمع اللغة العربية بالمعيار "نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشئ" فيقال عابر بين المكيالين أي امتحنها لمعرفة مدى تساويهما وعابر المكيال والميزان امتحنه لمعرفة صحته" (٢١).
والمعايير في المراجعة مماها بصفة مبدئية وجود أساس للمقارنة فالمعايير منهاها التماثل في درجة الأثاء. فأساس المقارنة بالنسبة للمعايير هو مايلقى قبولا عاما في مهنة المراجعة. (٢٢) لأن العمل المهني عادة يحتاج الى مستويات أو معايير ترشد المهتم في عمله وتمينه على تقديم وقياس دقة العمل الذي أداه والمستوى الذي وصل إليه. (٢٣)

وينطبق نفس المفهوم للمعايير على معايير المحاسبة

ويفضل الباحث استخدام اصطلاح "معايير المحاسبة التي تلقى قبولا عاما Generally Accepted

Accounting Standards (GAAS)" بدلا من اصطلاح "مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)" لأن الاصطلاح الأول أقرب

الى طبيعة المحاسبة باعتبارها علم من العلوم الاجتماعية أو العلوم السلوكية وخاصة أن اصطلاح مبادئ يعني

لدى البعض بأن هناك مبادئ ثابتة في المحاسبة... وهذا غير صحيح حيث أن المحاسبة باعتبارها لفسة

الأعمال تخضع في تطورها لعدة عوامل اقتصادية وقانونية وسياسية واجتماعية. ومايويد ذلك ما ذكره العالم

المعروف في نظرية المحاسبة Briloff ونصه: (٢٤)

"There are still significant numbers of statement users and

even some statement preparers who presume that accounting principles are really principles in the true sense of the word. To the

contrary, GAAP is not of divine origin; it is, instead, something

of a chimera derived from economics, law, mathematics, the

behavioral sciences, ethics, communications"

(٢١) ابراهيم مصطفى وآخرون، "المعجم الوسيط"، الجزء الثاني، مجمع اللغة العربية، القاهرة، ١٩٦١،

ص ٦٤٥.

(٢٢) مصطفى خضير، "معايير المراجعة المتعارف عليها"، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد ٢٧٦، ديسمبر

١٩٧٠، ص ٣٥.

(٢٣) فكتور عبد النعم محمود، "المقومات الأساسية للرقابة الخارجية على حسابات المؤسسات والشركات"،

مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثاني،

السنة الثانية، ١٩٦٢، ص ١١.

(24) Briloff, Abraham J., "The Truth About Corporate Accounting," Harper & Row Publishers, New York, 1931, P.7.

١/١/٧٧ من المسئول عن وضع معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها ؟

Information Economics راد اهتمام الباحثين منذ أواخر الستينات بحداثة اقتصاديات المعلومات
Perfect Information Market يبدأ المهتمون بالمحاسبة يقرأون عن السوق الكاملة للمعلومات

والمعلومات غير الكاملة للمعلومات Imperfect Information Market , وبالتالي لم تعد هذه

المعلومات سلعة حرة Free Commodity مثل الهواء ولكنها أصبحت سلعة اقتصادية

Economic Commodity لها تكلفة وعائد . وتمثل تكلفة المعلومات فيما تنفقه الوحدة

الاقتصادية أو الوحدة الإدارية على إنتاج هذه المعلومات وتمثل عائدها في استخدام هذه المعلومات كدخلات
لتحسين عملية رسم السياسات واتخاذ القرارات .

وما زاد من أهمية البحث عن المسئول عن وضع معايير المحاسبة هو أن الباحثين بدأوا ينظرون الى

هذه المعايير على أنها نتاج عملية سياسية وقرار اجتماعي كما أن وضع المعايير يؤدي الى وضع قيود

restrictions لتصرفات الإدارة والطوائف الأخرى المهتمة بالمعلومات المحاسبية وما يؤكد ذلك ما ذكره

Horngren (٢٥) ونصه:

"My hypothesis is that the setting of accounting standards is as much a product of political action as of flawless logic or empirical findings. why? Because the setting of standards is a social decision. standards place restrictions on behavior, therefore they must be accepted by the effected parties. Acceptance may be forced or voluntary or some of both. In a democratic society, getting acceptance is an exceedingly complicated process that requires skillful marketing in a political arena".

ويستخلص ما ذكره Horngren ما يلي:

أ - أن عملية وضع معايير المحاسبة هي عملية سياسية حيث يعتبر وضع هذه المعايير قرار اجتماعي

Social Decision . ويعتقد الباحث أن ما دعا Horngren الى هذا

القول هو أن عملية وضع المعايير تتم عادة عن طريق عدة لجان ، فوضع معايير المحاسبة في الولايات

المتحدة يتم عن طريق مناقشة الشيء المطلوب وضع المعيار له ثم تصدر مذكرة مناقشة

Discussion Memorandum تتضمن كل الأراء المختلفة ويتجزئ بهذه المذكرة على نطاق

(25) Horngren, Charles T., " Accounting Principles: Private or Public Sector " ٧ , Journal of Accountancy, May 1972, p.37.

واسع لكل المهتمين بالحاسبة وتأم اللجنة باسلام كل الردود ثم تعقد اجتماع عام للمهتمين
بهذه المعايير لمناقشة الآراء المختلفة، ثم بعد ذلك يصدر ماسمى **Exposure Draft**
ويوزع أيضا على كل المهتمين بالحاسبة وتتبع نفس الاجراءات التي اتبعت في مذكرة
المنافشة ثم تصدر التوصية الخاصة بالموضوع .

ب - أن عملية وضع معايير المحاسبة هي قرار اجتماعي ويعتقد الباحث أن القمود ذلك هو أن عملية
وضع هذه المعايير تتم قطاعات عريضة (٢٦) من المهتمين بالحاسبة مثل الوحدات الاقتصادية أو
الوحدات الادارية التي تعمل في المجال الخاص بهذه المعايير، كما أن عملية تنفيذ هذه المعايير
تتم بالطوائف المهتمة بالمعلومات الحاسبية .

ج - تؤدى عملية وضع المعايير الي وضع قيود على سلوك كل من الادارة والطوائف الأخرى المهتمة
بالمعلومات الحاسبية .

د - حتمية قبول هذه المعايير بواسطة الطوائف المهتمة بالمعلومات الحاسبية سواء تقبل هذا المعايير
بصورة اجبارية (٢٧) أو اختيارية أو بكليهما .

وسيكفى الباحث هنا بعرض تجربتي الولايات المتحدة وجمهورية مصر العربية في تنظيم معلومات المحاسبة

الحكومية :

١/٢/٢/٢/٦ - تجربة الولايات المتحدة في تنظيم معلومات المحاسبة الحكومية :

يصنف الاقتصاديون الولايات المتحدة على قمة النظم الرأسمالية، ولكن بدراسة تجربة الولايات المتحدة
في تنظيم معلومات المحاسبة الحكومية يتضح أن كل من القطاع العام **Public Sector** والقطاع الخاص

Private Sector ياهمان في وضع معايير المحاسبة الحكومية .

أولا : دور القطاع العام في وضع معايير المحاسبة الحكومية :

يقصد باصطلاح القطاع العام **Public Sector** في الولايات المتحدة المنظمات التابعة

للحكومة المركزية أو التابعة لحكومات الولايات أو المحليات .

وقديماً دور الحكومة المركزية في وضع معايير المحاسبة الحكومية في عام ١٩٢١ عندما صدر قانون الموازنة
والمحاسبة محدد المكتب العام للمحاسبة الأيركي **U.S. General Accounting Office** لكي

يكون مسئولاً عن وضع هذه المعايير .

وترجع أهمية مشاركة الحكومة المركزية الأيركية في وضع معايير المحاسبة الحكومية الى سببين :

(٢٦) على سبيل المثال أي توصية خاصة بالمعايير التي يجب اتباعها في شركات البترول .

(٢٧) حتمية قبول المعايير المحاسبية بصفة اجبارية يتم عن طريق الزام مراقبي الحسابات بضروة التأكد من اتباع

الوحدة للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

السبب الأول: وهو تحقيق من الرقابة المالية على علمي الانفاق والتحميل وكذلك الرقابة على
أداء الوحدات الادارية التي تساعدهم فيها الدولة عن طريق منحها اعتمادات مالية
سنوية .

السبب الثاني: وهو تحقيق الرقابة على سوق المال Capital Market حيث أن هذه
الوحدات تقوم بالاقتراض من الأفراد وغيرهم وبالتالي تقوم الحكومة المركزية بحماية
حاملى السندات .

ولنا تركز الحكومة المركزية على وضع معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالافصاح عن الاستخدامات
والموارد والتكاليف فى التقارير المالية التى تعدها هذه الوحدات .

ويلاحظ Copeland and Ingram دور الحكومة المركزية فى وضع المعايير فى

العبارة التالية: (٢٨)

"... Many Federal Programs Prescribe particular accounting or
auditing Practices, and these are described in office of Manage-
ment and Budget Circulors and in General Accounting Office
Audit Standards".

أما بالنسبة لدور حكومات الولايات والمحليات فقد وجد الباحث أن معظم هذه الحكومات تقوم
بوضع معايير للمحاسبة والمراجعة فى الوحدات الحكومية وتهدف هذه المعايير الى التأكد من سلامة القياس
المحاسبى وكمال التقرير المالى. وتقوم المحليات بتصميم نظم المحاسبة الحكومية للوحدات التابعة لها مع
الأخذ فى الحسبان المعايير التى تم وضعها بمعرفة الولاية التى تتبعها .

وفيما يلى احصائية يعدهد الولايات التى تلتزم الوحدات الادارية التابعة لها بمعايير محددة فى المحاسبة

والمراجعة:

(28) Copeland, Ronald M. and Ingram, Robert W., "Municipal
Financial Reporting and Disclosure Quality", Addison-
Wesley Publishing Company, 1983, p.7.

عدد الولايات	البيانات
٢٩	تجميع بيانات مالية ثابتة في الوحدات
٢٤	استخدام نماذج معينة للتقرير المالية
٢٢	القيام بعملية مراجعة لعطبات الشئيل في الوحدات التابعة لها
٢٦	الالزام ببعض معايير المحاسبة والمراجعة

ويوضح من الجدول السابق أن الولايات تختلف عن بعضها فيما يتعلق بدورها في تنظيم المعلومات في الوحدات الادارية التابعة لها .

ثانياً: دور القطاع الخاص في وضع معايير المحاسبة الحكومية:

يقدم باصطلاح القطاع الخاص Private Sector الجمعيات العلمية والمهنية المستقلة عن الحكومة والتي يتم تمويلها عن طريق المهنيين بمعلومات المحاسبة الحكومية .

وتشارك الجمعيات التالية في وضع معايير المحاسبة الحكومية:

أ - المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية:

لقد تم تكوين المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية National Council on Governmental

Accounting (NCGA) في الثلاثينات . ويعد هذا المجلس المجلس الوحيد المتخصص فقط قسماً وضع معايير المحاسبة الحكومية ويلتزم مبادئ حسابات هذه الوحدات بالتأكد من تطبيق هذه المعايير عند قيامهم بخن ومراجعة التقارير المالية الخاصة بالوحدات الامارية . ولقد قام هذا المجلس في عام ١٩٦٨ بوضع معايير للمحاسبة والمراجعة في الوحدات الادارية . ولقد أصدر المجلس في عام ١٩٧٩ التوصية رقم (١) التي تضمنت تنظيمها ليزد المعايير .

ب - مجلس معايير المحاسبة المالية:

لقد تم تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB)

في عام ١٩٧٢ وهو مجلس مستقل عن الحكومة وغيرها وله ميزانية كبيرة وصلت الى أكثر من ثمانية مليون دولار في عام ١٩٨٠ ويساهم في هذه الميزانية مكاتب المحاسبة الثمانية الكبيرة بالولايات المتحدة وبعض الوحدات الاقتصادية العملاقة ويتكون مجلس ادارته من ثمانية أعضاء يتم اختيارهم من مجالات مختلفة منهم ثلاثة من رجال مهنة المحاسبة واثان من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات .

ولقد أسس المجلس أساساً بهدف وضع معايير للمحاسبة المالية، ولكن يقوم حالياً بوضع بعض أبحاث الدراسات والمعايير الخاصة بالمحاسبة الحكومية ولقد قام المجلس بتكليف Anthony بوضع دراسة استكشافية

(٢٦) Petersen, J.; Cole, L. and Petrillo, M., "Watching and Counting", National Conference of State Legislatures, Municipal Financial Officers Association, October, 1977.

عن المحاسبة المالية في الوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح (٣٠) . كما قام المجلس بوضع دراسة أو توصية عن أهداف التقارير المالية في هذه الوحدات (٣١) .
ومن الواضح أن مجلس معايير المحاسبة المالية لم يحقق شيئاً يذكر حتى الآن في مجال المحاسبة الحكومية .

ج - معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين :

American Institute of Certified

يشبه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين

Public Accountants (AICPA) شعبة المحاسبة والمراجعة (مزاولة المهنة الحرة) التابعة لنقابة التجار بصرى . ويختص بوضع معايير للمراجعة وبعض الدراسات والبحوث بهدف تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة . ولقد أصدر المجلس دليل مراجعة الوحدات الحكومية في عام ١٩٧٤ ، كما أصدر المجلس دليل للمحاسبين القانونيين للوحدات الحكومية .

ومن الواضح أن هناك دوراً محدداً لهذا المجلس في وضع المعايير وخاصة في الاشراف على المحاسبين القانونيين الذين يقومون بمراجعة الوحدات الادارية .
ويتضح من العرض السابق أن لكل من الحكومة المركزية وحكومة الولايات والمحليات وكذلك الجمعيات والمجالس المهنية دوراً هاماً في تنظيم المعلومات في الوحدات الادارية .

٢ / ٢ / ٢ / ٧ - تجربة جمهورية مصر العربية في تنظيم معلومات المحاسبة الحكومية :

يتم تنظيم المعلومات في الوحدات الادارية بجمهورية مصر العربية عن طريق تدخل الحكومة تدخلاً كاملاً وعدم تركها لقوى السوق . فمذ صدور الأمر العالى في ٢٧ يناير عام ١٨٧٨ الذى قضى بتشكيل لجنة سميت لدراسة الأحوال المالية في مصر بعد اضطرابها في عهد الخديوى اسماعيل وأوصت اللجنة بضرورة اعداد ميزانية للدولة وصدرت أول ميزانية في عام ١٨٨٠ بدأ التدخل الحكومى في تنظيم المعلومات سواء بالنسبة لوضع الميزانية أو تنفيذها .

ويمكن القول أن أول تدخل حكومى منظم بدأ في عام ١٩١٤ عندما صدر أول منشور لوضع ميزانية عام ١٩١٥ . ثم بدأ التدخل في جميع المعلومات الخاصة بالمحاسبة الحكومية وهي تشمل :

(30) Anthony, Robert N., " Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues", Op. Cit.

(31) Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", FASB, Dec. 1980.

- أ - تطوير الميزانية العامة للدولة طبقاً للظروف الاقتصادية والسياسية والعسكرية^(٣٢) للدولة . وأن كان التطوير قد اقتصر على جانب عرض الاستخدامات والموارد وعلى فصل أو ضم بعض القطاعات في موازنة معينة .
- ب - تطوير اللائحة المالية للموازنة والحسابات وذلك عن طريق تعديل بنودها في نهاية السنة الميلادية بما تصدره وزارة المالية كل عام من منشورات الزامية للوحدات تتضمن طريقة القيد المحاسبي وكيف يتم الاثبات وبعض الأمثلة على ذلك .
- ج - صدور قانون المحاسبة الحكومية في عام ١٩٨١ (القانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٨١) وهذا القانون لم يصف شيئاً جديداً .
- د - اللوائح المالية الخاصة بالمشتريات والمخازن وبديل السفر وغير ذلك .

٢/٣/٦ - معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون:

- سيحاول الباحث في هذا القسم وضع معايير للمحاسبة الحكومية وسيتم تبويب هذه المعايير كمايلي:
- ١/٣/٢/٦ - معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالقياس المحاسبي .
- ٢/٣/٣/٦ - معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالتقرير المحاسبي .

١/٣/٣/٦ - معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالقياس المحاسبي:

- يعتبر القياس المحاسبي الركن الأول للمحاسبة،^(٣٣) ويقصد به كفية تقويم عناصر القوائم المالية عند تسجيلها وتبويبها وتلخيصها في الدفاتر والافصاح عنها في القوائم المالية، وتستعمل معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالقياس المحاسبي عنصرين العنصر الأول وهو قياس الأصول الثابتة والعنصر الثاني وهو قياس الاستخدامات والموارد .

أولاً: معايير القياس المحاسبي للأصول الثابتة:

- يمكن تعريف الأصول الثابتة بأنها الأصول التي لها منفعة اقتصادية مستقلة Future Economic Benefits وتكون مطوكة للوحدة الادارية أو على الأقل تملك الوحدة حق ادارتها^(٣٤) ويتم لقتنا هذه الأصول بغرض استخدامها في تحقيق هدف الوحدة الادارية وليس بهدف اعادة بيعها . ويتضح من التعريف السابق أن الخصائص الاقتصادية للأصل الثابت هي:

(٣٢) من الأمثلة على ذلك بعد عنوان ١٩٦٧ واستعداد مصر لاسترداد حقها تم تخمين ميزانية أطلق عليها " ميزانية صندوق الطوارئ " .

(٣٣) الركن الثاني للمحاسبة هو التقرير المحاسبي .

(٣٤) من أمثلة الأصول الثابتة التي تمتلك الوحدة الادارية حق ادارتها الأصول البشرية .

أ - توقع منفعة اقتصادية من استخدام الأمل الثابت في المستقبل ، وهذه المنفعة قد تؤدى بطريق مباشر أو غير مباشر الى زيادة التدفق النقدي الداخلى Cash Inflows للوحدة .
ب - امتلاك الوحدة الادارية للأمل الثابت مثل امتلاكها للمباني والمعدات والأثاث أو تمتلك الوحدة حق ادارتها مثل فى حالة الأصول البشرية .

ج - تؤدى الأحداث المالية Financial Events المتعلقة بالأصل الثابت الى زيادة طاقته الانتاجية، فعلى سبيل المثال أى مبلغ ينفق على تغيير جزء من الآلة سيؤدى الى زيادتها الانتاجية لها .

د - هدف اقتناء الأصل الثابت هو استخدامه فى تحقيق هدف أو أهداف الوحدة الادارية وليس بهدف اعادة بيعه .

ويحتوى الفكر المحاسبى على عدة أسس لقياس الأصول الثابتة منها التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية وتكلفة الاحلال والقيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا واتباع طريقة التعبير العام فى الاسعار وغير ذلك .

وتأخذ المحاسبة الحكومية .. شأنها شأن المحاسبة المالية - أساس التكلفة التاريخية أى يتم احتساب تكلفة الأصول الثابتة والافصاح عنها فى القوائم بما أنفق فعلا على شرائها ونقلها وتركيبها حتى تصح مالحقة للاستخدام، ومما يؤيد ذلك ما نصت عليه المادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ونصها :
" على أن يتم اثبات قيمة الأصول المضافة خلال السنة المالية محسوبة بتكلفة شرائها مضافا اليها المصروفات الرأسمالية المتعلقة بها والتي تجعلها صالحة للاستعمال أو تؤدى الى زيادة طاقتها الانتاجية "

ويعنى هذا، النى القانونى أن نظام المحاسبة الحكومية فى مصر يأخذ بالتكلفة التاريخية كما أنه يشير بطريقة غير مباشرة الى التفرقة بين النفقات الابردية والنفقات الرأسمالية .

أما انا كانت هناك تبرعات فى شكل أصول ثابتة مثل قيام بعض المواطنين بالتبرع بقطعة أرض لبناء جامعة مثلا فانه يجب أن يسجل فى الدفاتر بالقيمة السوقية العادلة Fair Market Value لهذه الأصول كما هو الحال فى المحاسبة المالية .

ويتبع نفس أساس التكلفة التاريخية عند استبعاد قيمة هذه الأصول من الدفاتر . ويلاحظ أن الهدف من حسابات الأصول فى الوحدات الادارية هو الرقابة على أصول الوحدة وبالتالي لم يتطلب نظام المحاسبة الحكومية فى مصر احتساب مخصصات اهلاك لهذه الأصول .

ولقد اختلف الرأى فى الفكر المحاسبى حول معالجة مخصصات الاهلاك للأصول الثابتة فى الوحدات الادارية فبرى فريق من المهتمين بالمحاسبة الحكومية عدم احتساب مخصصات اهلاك الاصول الثابتة وذلك على أساس المبررات التالية:

أ - لاحتساب مخصصات الاهلاك هدف محاسبى وهو احتساب تكلفة الايرادات، أما الموارد أو الايرادات فى الوحدات الادارية فمصدرها القانون وبالتالي لا يوجد هناك ارتباط بين هذه الموارد والأصول الثابتة التى تستخدمها هذه الوحدات أى أن التكاليف لا تؤدى الى خلق الايرادات فى هذه الوحدات .

ب - لاحتساب مخصصات الاهلاك هدف مالى وهو تمويل عمليات الاحلال والتجديد وذلك على مستوى الوحدة الاقتصادية، أما شراء الاصول الثابتة على مستوى الوحدة الادارية فانه يتم عن طريق تجميع اعتمادات مالية من قبل وزارة المالية للوحدات الادارية.

ج - تستخدم الاصول الثابتة فى الوحدات الاقتصادية كأساس للائتمان، أما فى الوحدات الحكومية فلا تستخدم الاصول فى مثل هذا الغرض وبالتالي فليس من الضرورى تحديد التكلفة الدفترية لهذه الاصول.

أما الفريق الثانى فانه يرى أنه اذا كانت الوحدة الادارية تستخدم نظام التكاليف أو تحليل التكلفة والميزة **Cost-Benefit Analysis** أو نظام المصاولة المحاسبية **Accounting Responsibility** فانه يجب الأخذ فى الحسبان مخصى اهلاك الاصول الثابتة حتى يمكن تحديد تكلفة وحدة الخدمة الموردها وتسييرها واستخدام مخرجات هذه الأنظمة فى رسم السياسات واتخاذ القرارات.

ثانياً: معايير القياس المحاسبى للاستخدامات والموارد:

اختلف المحاسبون حول الأساس الذى يجب أن يتبع لتسجيل الاستخدامات والموارد فى الوحدات الادارية ونينا يلى مناقشة تحليلية لكل من الأساس النقدى وأساس الاستحقاق:

أ - الأساس النقدى:

يأخذ الأساس النقدى فى الحسبان كل الاستخدامات المدفوعة سواء خاصة بالسنة المالية الحالية أو بسنة مالية سابقة أو لاحقة، كما أنه يأخذ فى الحسبان كل الموارد النقدية سواء خاصة بالسنة المالية الحالية أو بسنة مالية سابقة أو لاحقة، فالعبرة طبقاً لهذا الأساس بواقعة الصرف والتحميل وليس بوقت الاستحقاق. ويمتاز الأساس النقدى بالبساطة والوضوح كما أنه يمتاز بالموضوعية وعدم الاعتماد على عنصر التقدير الشخصى، وأن الحساب الختامى المعد على أساسه يمثل عمليات الخزينة من مقبوضات نقدية ومدفوعات نقدية. وبالرغم من هذه العزاي فان هناك بعض العيوب عند اتباع هذا الأساس منها:

أ - عدم تسجيل كل الأحداث المالية حيث يقتصر التسجيل على الاستخدامات والموارد النقدية وبالتالي فان الأرقام المستخرجة طبقاً لهذا الأساس لا تمثل الواقع المالى للوحدة.

ب - لاتحلج مخرجات الأساس النقدى كأساس للمقارنة سواء بين السنوات المالية المختلفة للوحدة الادارية أو الوحدة الاقتصادية أو للمقارنة بين الوحدات الادارية أو الوحدات الاقتصادية التى تعمل فى نفس النشاط وذلك بسبب تداخل السنوات المالية المختلفة وتحميل كل سنة مالية بتكاليف تمت فى السنوات المالية المختلفة أو حرمان بعض السنوات المالية من بعض مواردها وإضافتها لموارد السنة أو السنوات التالية التى سيتم فيها التحصيل.

ج - يصعب احتساب تكلفة المشروعات طويلة الأجل أو مشروعات الاحلال والتجديد حيث أن حسابات كل سنة مالية مستقلة وثالثة بذاتها.

ب - أساس الاستحقاق :

عندما اكتشف المحاسبون بأن الأساس النقدي لا يملح كقاعدة محاسبية بدأ التفكير في استخدام أساس الاستحقاق الذي يدور حول البحث عن الدخل الحقيقي أو تطبيق مبدأ مقابلة المصروفات بالائراجات، ويعتبر كتاب (٢٥) Paton and Littleton هو نقطة البدء، والتركيز على ضرورة استخدام هذا الأساس.

وبالرغم من ذلك فإن المحاسبين لم يتوصلوا حتى الآن الى تعريف محدد للمقود بأساس الاستحقاق فهناك عدة بدائل لكل قاعدة محاسبية أى مازال هناك خلاف حول البديل المحاسبى الذى يجب أن يتبع، فعلى سبيل المثال هناك عدة بدائل لتسعير المواد المنصرفة من المخازن وكما ذكر Beaver (٢٦) فى كتابه:

" Accrual Accounting is viewed to be essential to proper financial reporting. However, it is apparent that the nature of the accrual process is ambiguous and not well-defined. For example, for virtually every major event that could affect the financial statements of a firm, there exists a variety of alternative methods for matching costs and revenues. LIFO versus FIFO methods of inventory valuation and stright-line versus accelerated methods of depreciation are two prominent examples within the framework of historical cost accounting."

(35) Paton, W. A., and Littleton, A.C., "An Introduction to Corporate Accounting Standards", American Accounting Association, 1940.

(36) Beaver, William, H., "Financial Reporting: An Accounting Revolution," Prentice-Hall, N.J., 1981, p.3.

وينظر أساس الاستحقاق الى كل سنة مالية تلي أنها ذات شخصية معنوية متتالية وبالتالي تحمل السنة المالية بكل الصروفات الخاصة بها سواء دعت أو لم تدفع وكذلك بالموارد الخاصة بها سواء حصلت أو لم تحصل . وهناك عدة مزايا لاتتبع هذا الأساس بما :

أ - اتفاق هذا الأساس مع الأصول العلمية للمحاسبة التي بالرغم من أنها تقرض استمرار المشروع ولكنها في نفس الوقت تدعو الى تقسيم حياته الى عدة وحدات أي فترات مالية كل منها ذات شخصية مستقلة .

ب - يساعد هذا الأساس في اجراء المقارنات السليمة سواء بين موازنات السنوات المالية المختلفة لنفس الوحدة أو بين موازنات الوحدات المختلفة التي تعمل في نفس النشاط .

ج - يساعد هذا الأساس في اعداد تقديرات الاستخدامات والموارد اللازمة للسنة المالية القادمة .

د - يساعد هذا الأساس في الفصل بين العمليات الجارية والعمليات الرأسالية من الناحية المحاسبية وليس من الناحية الاحصائية .

وفي السنوات الأخيرة اهتمت المجمع العلمية والمهنية^(٣٧) بضرورة قياس التدفق النقدي Cashflow والسيولة Liquidity وذلك بخائب الاهتمام بالربحية Profitability بالنسبة للوحدات التي تهدف الى تحقيق الربح والوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح (ومنها الوحدات الادارية) وترتب على ذلك زيادة أهمية أساس الاستحقاق حيث أصبحت تستخدم مخرجاته كقطعة بدء لقياس التدفق النقدي . فعلى سبيل المثال نكرت توصية المفاهيم رقم (١) التي أصدرها مجلس المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) بالولايات المتحدة العبارات التالية: (٣٨)

" Information about enterprise earnings based on accrual accounting generally provides a better indication of an enterprise's present and continuing ability to generate cash flows than information limited to the financial aspects of cash receipts and payments " .

(٣٧) راجع على سبيل المثال :

- Financial Accounting Standards Board, "Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting; Elements of Financial Statements and Their Measurement", FASB, Dec. 2, 1976.

- Ijiri, Y., Cash Flow Accounting and Its Structure, "Journal of Accounting, Auditing and Finance, Summer 1976, P.P. 331-348.

(38) Financial Accounting Standards Board, "Statement of Financial Accounting Concepts, No.1"; FASB. Nov. 1980.

أما Beaver فإنه يشير إلى أهمية أساس الاستحقاق في مساعدة الإدارة في رسم سياستها أو توقعاتها المستقبلية وإلى أهميته للتنبؤ، بالتدفق النقدي ولقد ذكر بالنسبة مايلي: (٢٩)

".... more generally, the accruals reflect management expectations about future cash flows and are based on an information system potentially more comprehensive than past and current cash flows".

وتختلف أنظمة المحاسبة الحكومية في الدول المختلفة في اتباع أسس القياس فبعضها يستخدم أساس الاستحقاق وبعضها الآخر يستخدم الأساس النقدي وفي جمهورية مصر العربية نص القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ في المادتين الخامسة والسادسة على مايلي:

مادة ٥ - يراعى الأساس النقدي في استخدام حسابات الموازنة

مادة ٦ - تجل العمليات المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية على أساس ما يتم توريده أو انجازه بمجرد ثبوت التوريد أو الانجاز، وتوضع اللائحة التنفيذية كيفية التسوية انا لم يكن الصرف صاحبا للتوريد.

كما هو واضح فالعامة الخامسة تشير إلى اتباع الأساس النقدي فيما يتعلق بالعمليات الجارية ولكن المادة السادسة تشير إلى استخدام أساس الاستحقاق فيما يتعلق بالمشروعات الاستثمارية، وبالتالي فإن كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يستخدمان في حسابات الحكومة في مصر .
٢/٢/٣/٦ - معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالتقرير المحاسبي:

انتهى الباحث في القسم ١/٢/٣/٦ من هذا البحث إلى شرح وتحليل معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالقياس المحاسبي وسيقوم الباحث في هذا القسم بدراسة وتحليل معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالتقرير المحاسبي وهذا يتطلب أولاً تحديد أهداف التقارير المالية في الوحدات الإدارية.

أولاً - أهداف التقارير المالية في الوحدات الإدارية:

يجب أن تعد التقارير المالية على أساس أنها نقطة البدء لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات ورسم السياسات بواسطة الطوائف المهتمة بهذه المعلومات وهذه الطوائف تشمل الأجهزة التنفيذية والأجهزة الرقابية والتنظيمات الشعبية بالانفاقة إلى دافعي الضرائب وغيرهم. (٤٠)

Beaver, William H., Financial Reporting: An Accounting Revolution, Op.cit, P.7.

(٤٠) تشمل الطوائف المهتمة بمعلومات المحاسبة الحكومية الأجهزة التنفيذية مثل، وزارة المالية ووزارة التخطيط وغيرها، كما تشمل الأجهزة الرقابية الجهاز المركزي للمحاسبات وكذلك الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة وذلك فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية الخاصة بالياب الأول من الموازنة العامة للدولة، وأخيراً تشمل الأجهزة الشعبية مثل الأحزاب السياسية.

وفيما يلي تحليل لأهداف التقارير المالية في الوحدات الادارية:

أ - المساعدة في تقديم المعلومات التي تساعد في عملية الرقابة المالية:

سبق الذكر بأن أحد هدفي المحاسبة الحكومية هو تحقيق الرقابة المالية ولكي يمكن التأكد من هذا الهدف يجب الزام الوحدات الادارية باعداد تقارير مالية في نهاية كل فترة (شهر - ربع سنة - سنة) عن عملية الانفاق والتحصيل ويجب أن تشمل هذه التقارير المبالغ المقررة والمبالغ الفعلية والانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومن المسئول عنها.

وتنص المادة ٥٢ من اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية في مصر على أنه يجب أن تعد كل وحدة ادارية أربع تقارير مالية لتقدمها لوكالة الوزارة لشئون الحسابات بوزارة المالية. (٤١) ويطلق على هذا التقرير (نموذج ٧٥ ع.٥) وهذا النموذج لايفى بالغرض حيث أنه مجرد كشفاحصائي يوضح ربط الموازنة (المبالغ المقررة) والمنصرف (المبالغ الفعلية) ولذا يجب تطوير هذا النموذج لكي يعكس بدقة الرقابة المالية.

ب - تقديم معلومات لقياس فعالية الخدمات المؤداة وقدرة الوحدة الادارية على الاستمرار في تأديتها:

يجب أن تقدم التقارير المالية المعلومات التي تساعد الادارة العليا في هذه الوحدات لقياس فعالية الخدمات المؤداة خلال الفترة المحاسبية وكذلك التأكد من أن الوحدة الادارية لديها القدرة على الاستمرار في تأدية هذه الخدمات ولكي يمكن تحقيق هذا الهدف فانه يجب أن تقدم هذه التقارير المعلومات اللازمة لقياس الهدف النهائي لهذه الوحدات الممثل في "الخدمة المؤداة" وكذلك تكلفة هذه الخدمة. وكذلك الربط بين "الخدمة المؤداة" وتكلفتها لتحديد مدى تحقيق هدف أو أهداف الوحدة الادارية.

ولقد زادت أهمية هذه المعلومات في السنوات الأخيرة نتيجة عدة عوامل اقتصادية (ارتفاع معدلات التضخم مثلا) وعدة عوامل اجتماعية (ارتفاع معدلات المواليد مثلا) وهذه العوامل أدت الى الرغبة في الوفاء بالاحتياجات المتعددة للمجتمع في ظل الموارد الاقتصادية المحدودة.

ج - تقديم معلومات لقياس كفاءة وفعالية الادارة العليا في الوحدات الادارية:

يرى الباحث أنه يجب التفرقة بين قياس أداء الوحدة الادارية وقياس أداء الادارة العليا للوحدة الادارية وقد يتم هذا التقسيم طبقا لتبويب عناصر التكاليف في الوحدة الادارية طبقا لدرجة التحكم فيها فهناك تكاليف يمكن التحكم فيها Controllable Costs وتكاليف لايمكن التحكم فيها Uncontrollable Costs وبالتالي فان التقارير المالية في هذه الوحدات يجب أن تتضح عن هذين النوعين من التكاليف حتى يمكن قياس أداء الادارة العليا للوحدة.

(٤١) وتشمل هذه التقارير تقرير المساعدة المالية الشهري المتريبن وتقدير الحساب المالي الشهري وتقدير الحساب المالي الربع سنوي وتقدير الحساب الختامي السنوي.

وطبقا لنظام المحاسبة الحكومية في مصر يتم مساعدة الإدارة العليا والمستويات الأخرى للوحدة فيما يتعلق بتجاوز الإشادات المالية أى ما يطلق عليه "المخالفات المالية" ولكن هذا النوع من المسألة يعتبر نظرية قاصرة لنهيم الرقابة وبالتالي يتعين تطويرها عن طريق تطوير اعداد التقارير المالية.

د - تقديم معلومات عن الأصول والخصوم والفائى والعجز وأى تغيرات حدثت خلال السنة المالية:

للمساعدة فى تنفيذ هدف الرقابة المالية للمحاسبة الحكومية فان التقارير المالية يجب أن تقدم المعلومات المحاسبية اللازمة لبيان أثر تأدية الخدمات أو تحصيل الموارد على المركز المالى للوحدة الادارية، وكذلك البيانات الخاصة بحركة الأصول والخصوم فى الوحدة، وأيضا يجب أن تشمل هذه التقارير المعلومات الخاصة بالاستخدامات والموارد المقدرة والفعلية حتى يمكن تحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومن المسئول عنها ثم أخيرا تحديد الفائى والعجز.

وتساعد هذه المعلومات المحاسبية الأجهزة التنفيذية والرقابية والشعبية على هذه الوحدات مدى قوة أو ضعف المركز المالى للوحدة الادارية أو كما ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فى توصية المفاهيم رقم (٤) مالى: (٤٢)

" That information helps resource Providers and others identify the organization's financial strengths and weaknesses, evaluate information about the organization's performance during a period, and assess its ability to continue to render services".

هـ - تقديم معلومات عن السيولة:

فى الماضى القريب كان الفكر المحاسبى يهتم ويركز على الافصاح عن المعلومات المحاسبية اللازمة لتحديد الربحية ولكن حدث تطور فى السنوات العشر الأخيرة للاهتمام بالسيولة بجانب الاهتمام بالربحية (٤٣) ويرى الباحث أنه من الضرورى أن تفصح التقارير المالية فى الوحدات الادارية عن موقف السيولة فى نهاية الفترة المالية.

(42) Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", op.cit., P.22.

(٤٣) يرى الباحث أن الدافع للبدء فى الافصاح عن المعلومات المحاسبية الخاصة بالسيولة هو ارتفاع نسبة الافلاس Bankruptcy rate بين الوحدات الاقتصادية فى السنوات الأخيرة، وكذلك ماحدث فى مجلس مدينة نيويورك فى السبعينات من نقص فى السيولة مما أدى الى أزمة اقتصادية فى المدينة لولا الصاعداات الفيدرالية التى قررها الكونجرس لهذه المدينة وكذلك ماحدث فى مدينة واشنطن.

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالولايات المتحدة أهمية الإفصاح عن هذه المعلومات في الفقرة التالية: (٤٤)
Information about liquidity and financial flexibility is useful for assessments of the timing and uncertainty of future cash flows".

ويتضح من الفقرة السابقة أن أهمية الإفصاح عن هذه المعلومات هو المساعدة في التنبؤ، بالتدفقات المستقبلية وبالطبع المساعدة في التنبؤ، بمقدرة الوحدة على الاستمرار في تأدية وظيفتها لأن تنقضي السيولة معناها التوقف عن القيام بالخدمات والمشروعات اللازمة للمجتمع.

ثانياً - معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالتقريب المحاسبي:

فيما يلي تحليل لمعايير المحاسبة الحكومية الخاصة بالتقريب المحاسبي:

أ - مراعاة الإفصاح الكامل في اعداد التقارير المالية:

يرتكز اعداد التقارير المالية سواء، في الوحدات الاقتصادية أو الوحدات الادارية على معيار الإفصاح الكامل . ويقدم بهذا المعيار أن تشمل التقارير المالية جميع البيانات المحاسبية الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات والتي تعطى لقارىء هذه التقارير صورة صحيحة ومعبرة عن المركز المالي للوحدة الادارية ونتيجة عملياتها مع مراعاة معيار الأهمية النسبية .

ويواجه المحاسب مشكلة الإفصاح الكامل في مرحلة توصيل المعلومات المحاسبية لمن يهمه الامر وذلك بالإفصاح عن كل عمليات الوحدة الاقتصادية وأى تغيير حدث أثناء السنة المالية في القواعد المحاسبية، وفي سبيل حماية حاملي الأسهم والسندات يتم كثير من الدول بعملية الإفصاح الكامل ، ففي الولايات المتحدة تقوم منظمة حكومية تتبع الكونجرس الأمريكي مباشرة تسمى Securities and Exchange Commission (SEC) بدور الحارس الامين لحماية هذه الطوائف وذلك بالزام الوحدات الاقتصادية والوحدات الادارية بتقديم تقاريرها المالية وبمضى التقارير الأخرى لكي تقوم بفحصها والتأكد من أنه قدتم الإفصاح الكامل عن كل عملياتها وقد تلجأ هذه المنظمة الى مقاضاة الوحدة أو مراقب الحسابات انا وجدت أن هناك انحرافاً عن معايير المحاسبة أو معايير المراجعة المتعارف عليها .

ويرى بعض المحاسبين (٤٥) أن هناك ثلاث مستويات للإفصاح:

(44) Financial Accounting Standards Board, "An analysis of issues related to Reporting Funds Flows, Liquidity, and financial Flexibility", FASB Discussion MEMORANDUM, FASB, Dec. 15, 1980. P. 1.

(45) Hendriksen, Eluon S. " Accounting Theory", RICHARD D. IRWIN, INC., Third Ed., 1977, p. 546.

المستوى الأول ويطلق عليه الإفصاح المناسب Adequate Disclosure ويقصد به أن التقارير المالية يجب أن تتضمن حدا أدنى من المعلومات يتناسب مع الهدف السلبي لبدأ الإفصاح، وهو جعل التقارير المالية غير مضلل.

المستوى الثاني ويطلق عليه الإفصاح العادل Fair Disclosure ويتضمن هذا المستوى هدفا خلقيا، وهو الإفصاح عن معلومات محاسبية متساوية لجميع الطوائف والمجموعات المحتملة.

المستوى الثالث ويطلق عليه الإفصاح الكامل Full Disclosure ويتضمن أن تفتح التقارير المالية عن جميع المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

ويرى الباحث أن مستوى الإفصاح الكامل يشمل المستويين الآخرين وهما مستوى الإفصاح المناسب ومستوى الإفصاح العادل.

ويجب أن تقتصر عملية الإفصاح في التقارير المالية التي تعدها الوحدات الإدارية على الإفصاح عن الاستخدامات والموارد المقدرة والفعلية ولكن يجب أن تشمل على الإفصاح عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة.

ب - معيار الأهمية النسبية:

من المعايير التي تكاد تكون مستقرة في الفكر المحاسبي معيار الأهمية النسبية، ولقد نكر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) مابلى فيما يتعلق بالأهمية النسبية في الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح: (٤٦)

" The concept of materiality involves both qualitative and quantitative judgments and does not depend solely on relative dollar amounts. The significance of an item to a particular entity, the pervasiveness of a misstatement, and the effect of a misstatement on the financial statements taken as a whole are all factors to be considered in making a judgment regarding materiality "

(46) The Nonprofit Organizations Subcommittee of the AICPA, "Exposure Draft: The Audits of Certain Nonprofit Organizations" AICPA, July 15, 1980, P.2.

ويمثل معيار الأهمية النسبية الحد الأقصى للافتتاح المعلومات المحاسبية، وإذا لهربانى المحاسب الأهمية النسبية عند اعداد التقارير المالية فان ذلك سيؤدى الى عدة نتائج غير مرغوب فيها منها: (٤٧)

أ - ان تكس البيانات فى هذه القوائم سيؤدى الى اربسالك المستخدم العادى لها وخاصة وأنه لايستطيع التمييز بسهولة بين البيانات الهامة والبيانات الاقل أهمية.

ب - أن المحلل الفنى سيجد صعوبة فى أداء مهمته وسوف يحتاج الى اعادة تجميع بعض العناصر وذلك بغرض تكوين مجموعات ذات مغزى فى التحليل.

ج - عدم قدرة ادارة المشروع أو الأجهزة الاشرافية والرقابية على تنفيذ مبدأ الادارة أو الرقابة بالاستثناء بسهولة، حيث أن تكس البيانات فى القوائم سيؤدى الى عدم وضوح البيانات الجوهرية.

د - سيحتاج مراقب الحسابات الى مدة أطول لتنفيذ مهمته حيث أنه سيحتاج الى مراجعة عناصر عديدة عديمة الأهمية. كما سوف ينعكس فى شكل رفع لتكلفة أداء هذه الخدمة.

٢/٣/٢/٦ - بين معايير المحاسبة المالية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها:

سبق القول بأن هناك بعض الصعوبات التى تقابل أى باحث عند الكتابة فى معايير المحاسبة الحكومية

المتعارف عليها وترجع هذه الصعوبات الى ثلاث أسباب على الأقل وهى:

أ - اختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية عن طبيعة الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الربح، وكما سبق الذكر هناك قطاع عريض من الوحدات التى لا تهدف الى تحقيق الربح وتتشابه بعض هذه الوحدات فى طبيعة عملها مع طبيعة عمل الوحدات الاقتصادية. فعلى سبيل المثال توجد مستشفى خدمى (حكومى) تقدم خدمه مجانيًا للمواطنين أو مقابل رسوم تقل كثيرا عن التكلفة وفى نفس الوقت توجد مستشفى تقدم خدماتها مقابل سعر يغطى التكاليف المتغيرة والثابتة وتحقق عائداً للملاكها، وإذا اقتصر الباحث على "الوحدات الادارية" فإنه أيضا يواجه قطاعاً عريضاً من هذه الوحدات.

ب - هناك نوعين رئيسيين من الوحدات الادارية أولها الوحدات الادارية ذات الطابع الابردى أى تلك التى تهدف الى تحميل الضرائب والرسوم الحكومية بكافة أنواعها ومن أمثلة هذه الوحدات مصلحة الضرائب ومصلحة

(٤٧) محمود سبع، "مفهوم الأهمية النسبية للبيان وأثره على القوائم المالية المنشورة"، مجلة المحاسبة

والادارة والتأمين للبحوث العلية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الحادى عشر، السنة الثامنة

الضرائب على الاستهلاك ومصلحة الجمارك وغيرهم. وثانيها الوحدات الادارية ذات الطابع الخدمي مثل الجامعات والمستشفيات العامة وغيرهما. وينطوي تحت هذا النوع الأخير عديد من الوحدات الادارية ذات الأهداف المختلفة وينعكس التعدد في الاهداف على معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون.

ج - تتميز المحاسبة الحكومية بأنها "محلية" بمعنى أنها تخضع لقوانين ولوائح مالية خاصة بدولة معينة، وهذه الصفة تضيء الى حد ما طابعاً خاصاً لهذا النوع من البحوث وتنعكس أيضاً على معايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون.

ونتيجة لاختلاف طبيعة الوحدات الحكومية عن الوحدات الادارية وأيضاً نتيجة لتعدد أهداف الوحدات الادارية وتنوعها واختلاف طبيعتها فقد ترتب على ذلك اختلاف بين معايير المحاسبة المالية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها وفيما يلي بعض النقاط العلمية الخاصة بهذا الاختلاف:

أ - ينتج عن وجود قطاع عريض من الوحدات الادارية صعوبة وضع معايير محاسبية عامة لهذه الوحدات ولحل هذه المشكلة بدأ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بوضع معايير المحاسبة والمراجعة الخاصة بمعنى الوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح، فعلى سبيل المثال قام المجمع في عام ١٩٧٢ باعداد دليل لمحاسبة ومراجعة الكليات والجامعات.

ب - هناك بعض المعايير التي استقرت في الفكر المحاسبي منذ عشرات السنوات ولكن لا تستخدم هذه المعايير في المحاسبة الحكومية، فعلى سبيل المثال معيار الحيطة والحذر في المحاسبة المالية تتعدم منفعتها وأهميته في المحاسبة الحكومية، فالوحدات الادارية لاتلجأ الى تكوين الاحتياطات والمخصصات كما أنها لاتحتاط للخسائر المحتملة أو ماشابه ذلك من تطبيقات هذا المعيار حيث أن معظم موارد هذه الوحدات هي عبارة عن اعتمادات مالية مقدرة من السلطة التنفيذية ومعتمدة من السلطة التشريعية.

ج - يفترض المحاسبون استمرار المشروع ويقومون باعداد التقارير المالية على أساس هذا الفرض، ولكن استمرار الوحدة الادارية ليس فرضاً ولكنه حقيقة واقعة ولذا فان المحاسبة الحكومية ليست في حاجة الى هذا الافتراض.

د - انا كان معيار ثبات وحدة النقود يقابل الكثير من الانتقادات في المحاسبة المالية بسبب ارتفاع نسبة التضخم في السنوات الأخيرة، الا أن استخدام هذا الفرض في المحاسبة الحكومية لايسبب أى مشاكل حيث أنه لاتوجد علاقة بين الاستخدامات والموارد في الوحدات الادارية.

٧ - قياس تحقيق أهداف الوحدات الادارية:

يلجأ المحاسبون في نهاية كل فترة مالية لقياس أداء الوحدات الاقتصادية مناش واحد هو قياس الربحية،
ويستخدمون صوراً مختلفة لقياس الربحية منها قياس العائد على الاستثمارات أو قياس الدخل المتبقى
Residual Income (RI).

ونظراً لاختلاف طبيعة الوحدات الادارية عن طبيعة الوحدات الاقتصادية فإن الباحث يرى أن قياس الربحية
في الوحدات الادارية يصعب تحقيقه، والسبب الرئيسي في صعوبة قياس الربحية هو أن هذه الوحدات
تهدف الى تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع وبجانب ذلك اذا تصورنا قيام أى باحث بقياس الربحية في هذه الوحدات
فانه سيجد أن نتيجة القياس هي دائماً صافي خسارة بالنسبة للوحدات الادارية الخدمية (الجامعة مثلاً) وسيجد أيضاً
نتيجة القياس هي دائماً صافي ربح بالنسبة للوحدات الادارية الابرادية (مصلحة الضرائب مثلاً).

ولذا يقترح الباحث ضرورة قياس أهداف الوحدات الادارية بدلا من قياس الربحية أو نتيجة الأعمال في هذه
الوحدات، ونظراً لتعدد أهداف هذه الوحدات فإن استخدام مقياس واحد Single Measure لا يفي
بالغرض، ولقد وجد الباحث أن هناك تشابهاً في المتغيرات المتعددة Target Variables بين
الاقتصاد القومي والوحدات الادارية حيث أن كل منهما يحتاج إلى دراسة وتحليل عدة متغيرات تؤثر وتتحكم
فيه. فدراسة الاقتصاد القومي تحتاج الى تحليل متغيراته المتعددة مثل نسبة التضخم الاقتصادي ونسبة البطالة
بنوعها الظاهرة والمستترة وعجز الموازنة وعلاقة الجنييد المصري بالعملات الاخرى وخاصة الرئيسية منها وغير ذلك،
وتحتاج دراسة أهداف الوحدات الادارية الى تحليل عدة متغيرات منها عدد المخرجات وعلاقة المدخلات والمخرجات
وترشيد النفقات وغير ذلك.

وبناء على التحليل السابق فإن الباحث يقترح استخدام "النموذج الأمثل للرقابة" المستخدم في الاقتصاد

القياسي.

١/٧ - استخدام "النموذج الأمثل للرقابة" لقياس أهداف الوحدات الادارية:

النموذج المقترح استخدامه لقياس أهداف الوحدات الادارية يطلق عليه في الاقتصاد القياسي "النموذج الأمثل
للرقابة Optimal Control Model" والنموذج المقترح يستخدم عادة لقياس متغيرات الاقتصاد القومي
كما سبق الذكر.

ويعتمد هذا النموذج على دالة سيطلق عليها الباحث دالة الرفاهية Welfare Function حيث أن
الهدف العام للوحدات الادارية هو تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع أو السعى لتحقيق مجتمع الرفاهية Welfare
Society وهذه الدالة تمثل المتغيرات المختلفة وتمثل في نفس الوقت أهداف الوحدة الادارية.

ويمكن تمثيل المشكلة في النماذج الرياضي التالي:

$$f_i (\dot{Y}_t, \dot{Y}_t - 1, \dots, \dot{Y}_t - P, \dot{X}_t, \dot{Z}_t) = E_{it} \dots \dots \dots (1)$$

$$i = 1, 2, \dots, (n)$$

ويمكن وضع الدالة السابقة في صور تصفوفات كما يلي:

$$Y_t = \begin{bmatrix} Y_{1t} \\ \vdots \\ Y_{nt} \end{bmatrix}, \quad X_t = \begin{bmatrix} X_{1t} \\ \vdots \\ X_{nt} \end{bmatrix}, \quad Z_t = \begin{bmatrix} Z_{1t} \\ \vdots \\ Z_{rt} \end{bmatrix}, \quad E_t = \begin{bmatrix} E_{1t} \\ \vdots \\ E_{nt} \end{bmatrix}$$

وفيما يلي دلالة الرموز الرياضية المستخدمة:

- Y_t = المتغيرات المستهدفة.
- X_t = متغيرات الرقابة أو المتغيرات السياسية.
- Z_t = متغيرات غير متعلقة بالرقابة.
- E_t = الخطأ العشوائى.

ويمكن وصف النموذج الاقتصادى المقترح فى الدالة رقم (١) بأنه دالة خطية وديناميكية. (٤٨)

والاطار العام لدالة الرفاهية كما يلى:

$$W = -C (Y_t - Y_t^*) ; \dots, (Y_{t+h} - Y_{t+h}^*)' X_{t+h} \dots \dots \dots (2)$$

$$(X_{t+h}' W_n' P_m)$$

وفيما يلى دلالة الرموز الرياضية المستخدمة أيضا:

- W_n = الرفاهية التى ستحققها الوحدة انا قامت بتحقيق أهدافها.
- P_n = تكلفة استخدام متغيرات الرقابة أو المتغيرات السياسية.

٢/٧ - حالة عملية:

استعرض الباحث - فيما سبق - الاطار العام لنموذج الاقتصاد القياسى المقترح استخدامه فى قياس

أهداف الوحدات الادارية، وحتى تكون الصورة واضحة امام القارى فان الباحث سينكر حالة عملية Case

Study لتطبيق النموذج المقترح.

من المعروف أن "الجامعة" باعتبارها وحدة ادارية لها عدة أهداف منها القيام بتخريج عدد من الطلاب

الذين تحتاجهم قطاعات الدولة المختلفة وكذلك خدمة المجتمع عن طريق مراكز خدمة المجتمع (تدريس اللغسات

الأجنبية ومراكز تدريب العاملين وغير ذلك).

ولكى يمكن تطبيق النموذج المقترح على أى وحدة ادارية يجب أولا تحديد أهداف الوحدة وتحديد

قياس أهداف الوحدة ثم بعد ذلك تطبيق النموذج.

١/٢/٧ - طرق قياس أهداف الجامعة:

هناك عدة طرق لقياس أهداف الجامعة وستنضم الباحث على انظر النافذة:

١/١/٢/٧ - استخدام عدد المخرجات كقياس:

قد تختلف طبيعة العمليات في الوحدات الاقتصادية عنها في الوحدات الادارية فيوجد في كل منها مدخلات Inputs أي موارد مستخدمة سواء كانت في شكل رأس مال أو قروض أو اعتمادات مالية ثم هناك عمليات لانتاج الوحدة المنتجة أو الخدمة المؤداة، ثم أخيرا هناك مخرجات وهي عبارة عن وحدات منتجة أو خدمات مؤداة.

وبالتالي فقد اقترح البعض قياس تحقيق أهداف الوحدات الادارية بعدد الوحدات، فيتم قياس أداء الجامعة (فيما يتعلق بالهدف التعليمي فقط) بعدد الطلاب الذين يتخرجون في كل عام جامعي. ويعيب على هذه الطريقة بأن عدد الوحدات المرغوب في قياسها غير متجانسة حيث أن الطالب وحدة غير متجانسة لأن بعض الخريجين يحصلون على تقدير امتياز والبعض الثاني على تقدير جيد جدا والبعض الثالث على تقدير جيد والبعض الأخير على تقدير مقبول.

٢/١/٢/٧ - قياس الانتاجية:

يقصد بالانتاجية بوجه عام العلاقة بين المخرجات والمدخلات وبمعنى آخر النسبة المئوية بين وحدة واحدة من المخرجات لكل وحدة واحدة من المدخلات وهناك تعريف أكثر دقة للانتاجية وهو العلاقة بين وحدة واحدة من المخرجات وساعة عمل واحدة وهذا التعريف الأخير ينظر الى العمل بأنه أهم عنصر من عناصر العملية الانتاجية وهذه الحالة تنطبق على الوحدات الادارية حيث أن عنصر العمل الممثل في الأجر أهم عناصر التكاليف. ويمكن استخدام هذا المقياس بالنسبة للجامعة وذلك عن طريق الربط بين الطالب وتكلفة ساعة عمل واحدة في الجامعة.

٣/١/٢/٧ - المؤشرات الاجتماعية:

تعتبر المؤشرات الاجتماعية أحد المقاييس التي يمكن استخدامها لقياس أهداف الوحدات الادارية، ويقصد بهذا المقياس تحديد مدى مساهمة الوحدة الادارية في تحقيق الرضاية الاجتماعية، ويمكن استخدام هذه المؤشرات لتحديد مدى مساهمة مراكز الخدمات الجامعية في خدمة المجتمع.

٢/٢/٧ - تطبيق النموذج المقترح على الجامعة:

إذا افترضنا أن إحدى الجامعات قد حددت أهدافها في العام الجامعي ١٩٨٨/٨٧ كما يلي:

معدل زيادة عدد الخريجين إلى ٣٠٪

معدل زيادة الكفاءة الانتاجية للخريجين إلى ٤٥٪

معدل زيادة كفاءة مراكز الخدمات الجامعية إلى ٧٠٪

في هذه الحالة يلاحظ أن المتغيرات المستهدفة هي عبارة عن :

- معدل زيادة عدد الخريجين .
- معدل زيادة الكفاءة الانتاجية للخريجين .
- معدل زيادة كفاءة مراكز الخدمات الجامعية .

ودالة هدف الرضاية التي تحقق أهداف الجامعة كمايلي:

$$C = \sum_{1/7/87}^{30/6/88} \left[\begin{array}{l} w_1 (Y_{1t} - .30)^2 + w_2 (Y_{2t} - .45)^2 \\ + w_3 (Y_{3t} - .70)^2 + P_1 (Y_{1t} - X_{1t}^*)^2 \\ + P_2 (X_{2t} - X_{2t}^*)^2 \end{array} \right] \quad (3)$$

ويمكن وضع دالة الرضاية في صورة مصفونات كمايلي:

$$Y = \begin{bmatrix} Y_{1t} - 0.30 \\ Y_{2t} - 0.45 \\ Y_{3t} - 0.70 \end{bmatrix}, \quad X = \begin{bmatrix} X_{1t} - X_{1t}^* \\ X_{2t} - X_{2t}^* \end{bmatrix}$$

$$W = \begin{bmatrix} w_1 & 0 & 0 \\ 0 & w_2 & 0 \\ 0 & 0 & w_3 \end{bmatrix}, \quad P = \begin{bmatrix} P_1 & 0 \\ 0 & P_2 \end{bmatrix}$$

- Y هي مصفوفة ٢ ضروية في ١ .
- X هي مصفوفة ٢ ضروية في ١ .
- W هي مصفوفة قطريية .
- P هي مصفوفة قطريية .

أما المتغيرات المستهدفة للجامعة فهي:

- Y_1 = معدل زيادة عدد الخريجين .
- Y_2 = معدل زيادة الكفاءة الانتاجية للخريجين .
- Y_3 = معدل زيادة كفاءة مراكز الخدمات الجامعية .
- * = اشارة الى مستوى الهدف الأمثل .

أما بقية الرموز الرياضية فقد سبق توضيح دلالتها .

ولكى يمكن تعظيم الرفاهية يتم استخدام أسلوب التفاضل والتكامل وذلك كما يلي:

$$\frac{dc}{dx} = 2 \frac{dy}{dx} \quad WY - 2PX \quad (4)$$

$$\text{Let } U = \frac{dy}{dx}$$

بفرض أن المعادلة رقم (٤) تساوى صفر اذن:

$$X = 1P^{-1} U WY$$

(49) ويمكن حل هذا النموذج عن طريق استخدام برنامج كميوتر خاص يطلق عليه بالانجليزية Gauss-

Seidel Method

وأخيرا لابد من الاشارة الى النقاط التالية على النموذج المقترح:

- أ - الحد الأمسي لثلاثة الرفاهية يكون صفرا عندما لا تتحقق المتغيرات المستهدفة للوحدة الادارية .
- ب - الانحراف الموجب في هذا النموذج ينظر اليه بأنه في صالح الوحدة الادارية وبمعنى أنق فان هذا الانحراف يدل على زيادة في عدد الخريجين وزيادة في الكفاءة الانتاجية للخريجين وأخيرا يعني زيادة في كفاءة مركز خدمة المجتمع بالجامعة .

(٤٩) حتى الآن فان برنامج الكمبيوتر الخاص بحل النموذج الأمثل للرقابة المستخدم غير متوافر في مراكز

الحاسب الالكتروني في مصر .

٨ - خلاصة ونتائج البحث:

رئيسية

تم تحديد الهدف العام لهذا البحث في محاولة وضع إطار علمي للمحاسبة الحكومية مع اقتراح استخدام النموذج الأمثل للرقابة في قياس أهداف الوحدات الإدارية.

ولقد بدأ الباحث بتحليل أسس التفرقة بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية والتي انتهى إلى أنه لا يوجد هناك خط فاصل واحد بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية ولكن هناك عتبات يخطوها لتحل في هذه

الوحدات

ثم قام الباحث بوضع إطار علمي للمحاسبة الحكومية ووضح في البداية لماذا يفضل استخدام "الإطار العلمي" بدلاً من استخدام "النظرية" وانتهى إلى أن هناك اختلاف بين مفكرى مناهج البحث (العلمي - المقصود بالنظرية، كما أن الإطار التطبيقي أعم وأشمل من النظرية.

وحدد الباحث أيضا عناصر الإطار العلمي للمحاسبة الحكومية واشتمل هذا الإطار على تعريف أهداف المحاسبة

الحكومية ومعايير المحاسبة الحكومية المتعارف عليها والتي يجب أن تكون:

وأخيرا اقترح الباحث استخدام "النموذج الأمثل للرقابة" في قياس أهداف الوحدات الإدارية.

ولقد انتهى الباحث إلى النتائج العلمية التالية:

أ - نظرا لوجود قطاع عريض من الوحدات الإدارية ذات الأهداف المختلفة فإنه لا يمكن فصل وجود خط

فاصل واحد بين الوحدات الاقتصادية والوحدات الإدارية.

ب - لقد تجاوزت نظام المحاسبة الحكومية التطبيق في مصر معظم عناصر الإطار العلمي للمحاسبة الحكومية.

ج - تتدخل الحكومة النظرية دخلا كبيرا في تنظيم معلومات المحاسبة الحكومية بينما تتدخل الحكومة الأمريكية دخلا جزئيا في تنظيم معلومات المحاسبة الحكومية. كما تقوم المنظمات المحاسبية المهنية

المستقلة بدور كبير في تنظيم هذه المعلومات بالولايات المتحدة.

د - ترتب على تعدد أهداف الوحدات الإدارية واختلاف طبيعتها صعوبة وضع معايير محاسبية عامة لهذه الوحدات.

هـ - هناك بعض المعايير المحاسبية التي استقرت في الفكر المحاسبي منذ عشرات السنوات ولاتلائم

هذه المعايير الوحدات الإدارية مثل معيار الحيطة والحذر.

و - اقترح الباحث استخدام "النموذج الأمثل للرقابة" لقياس أهداف الوحدات الإدارية حيث أن هذا النموذج

يناسب طبيعة تعدد أهداف هذه الوحدات.

توصيات لبحوث قادمة:

لقد سبق الإشارة إلى ازدياد أهمية الوحدات التي لاتهدف إلى تحقيق الربح، ولقد سبق الإشارة أيضا

إلى أنه في أواخر السبعينات زاد اهتمام الباحثين بهذا النوع من البحوث ومازال هذا المجال خصيبا للبحوث

خبر الرضا

الى خمس مجموعات كما يلي:

المجموعة الأولى وتتعلق باستخدام نظريات ونماذج العلوم الاجتماعية الأخرى في هذا المجال، فمثل سبيل المثال يمكن استخدام نظرية تكثف الوكالة أو تدخل تعظيم المنفعة في تحليل وتفسير وتنبؤ سلوكيات الأمانة

العليا في هذه الوحدات. كما يمكن استخدام بعض النماذج الكمية في قياس الأداء في هذه الوحدات.

المجموعة الثانية وتتعلق بعديد من البحث والتحليل لعناصر الإطار العلمي لمحاكاة هذه الوحدات. فعلى

سبيل المثال ما زالت معايير المحاسبة في الوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح تحتاج الى بحث وتحليل

وذلك باستخدام كل من المدخل العياري والتمويل الأجنبي

المجموعة الثالثة وتتعلق بالدراسات التطبيقية في هذا المجال فعلى سبيل المثال يمكن استخدام تكثف

والعائد في هذه الوحدات.

المجموعة الرابعة وتتعلق بمراجعة حسابات الوحدات التي لا تهدف الى تحقيق الربح، فعلى سبيل المثال مثل

تختلف معايير مراجعة هذه الوحدات عن معايير المراجعة المتعارف عليها أم لا ؟

المجموعة الخامسة وتتعلق بل تحديد من يضع معايير المحاسبة الحكومية في مصر أي هل يتولى الوضع كإعلان

أم أن هناك ضرورة لتكوين مجلس أو لجنة يمثل فيها أعضاء هيكلية التدريس بالجامعات والعاملين بوزارة المالية

والجهاز المركزي للتخطيط وغيرها من الأطراف المعنية بمقتضىات المحاسبة الحكومية لموضع هذه التدابير.

المجموعة السادسة وتتعلق بتحديد من يضع معايير المحاسبة الحكومية في مصر أي هل يتولى الوضع كإعلان

أم أن هناك ضرورة لتكوين مجلس أو لجنة يمثل فيها أعضاء هيكلية التدريس بالجامعات والعاملين بوزارة المالية

والجهاز المركزي للتخطيط وغيرها من الأطراف المعنية بمقتضىات المحاسبة الحكومية لموضع هذه التدابير.

المجموعة السابعة وتتعلق بتحديد من يضع معايير المحاسبة الحكومية في مصر أي هل يتولى الوضع كإعلان

أم أن هناك ضرورة لتكوين مجلس أو لجنة يمثل فيها أعضاء هيكلية التدريس بالجامعات والعاملين بوزارة المالية

والجهاز المركزي للتخطيط وغيرها من الأطراف المعنية بمقتضىات المحاسبة الحكومية لموضع هذه التدابير.

المجموعة الثامنة وتتعلق بتحديد من يضع معايير المحاسبة الحكومية في مصر أي هل يتولى الوضع كإعلان

أم أن هناك ضرورة لتكوين مجلس أو لجنة يمثل فيها أعضاء هيكلية التدريس بالجامعات والعاملين بوزارة المالية

والجهاز المركزي للتخطيط وغيرها من الأطراف المعنية بمقتضىات المحاسبة الحكومية لموضع هذه التدابير.

المجموعة التاسعة وتتعلق بتحديد من يضع معايير المحاسبة الحكومية في مصر أي هل يتولى الوضع كإعلان

أم أن هناك ضرورة لتكوين مجلس أو لجنة يمثل فيها أعضاء هيكلية التدريس بالجامعات والعاملين بوزارة المالية

والجهاز المركزي للتخطيط وغيرها من الأطراف المعنية بمقتضىات المحاسبة الحكومية لموضع هذه التدابير.

المجموعة العاشرة وتتعلق بتحديد من يضع معايير المحاسبة الحكومية في مصر أي هل يتولى الوضع كإعلان

أم أن هناك ضرورة لتكوين مجلس أو لجنة يمثل فيها أعضاء هيكلية التدريس بالجامعات والعاملين بوزارة المالية

والجهاز المركزي للتخطيط وغيرها من الأطراف المعنية بمقتضىات المحاسبة الحكومية لموضع هذه التدابير.

مراجع البحث

مراجع باللغة العربية:

الأستاذ إبراهيم مصطفى وآخرون، "المعجم الوسيط"، الجزء الثاني، مجمع اللغة العربية، القاهرة، ١٩٦١.

دكتور حلمى محمود نمّـر، "نحو نظرية للمحاسبة ومجال تطبيقاتها"، "بحوث فى نظرية المحاسبة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١.

الأستاذ عزيز الدلجـاوى، "المراجعة علما وعلا، الجزء الأول - المبادئ العامة - نظام الخطط الداخلى - قانون الشركات"، الطبعة الأولى، بدون ناشر، ١٩٥٤.

الأستاذ مصطفى خـفـيـر، "معايير المراجعة المتعارف عليها"، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد ٢٧٦، ديسمبر ١٩٧٠.

دكتور محمد نصر الهـوـارى، "دراسات فى نظرية المحاسبة"، المطبعة الكمالية، القاهرة، ١٩٦٦.

الأستاذ محمود مـسـيـع، "مفهوم الأهمية النسبية للبيان وأثره على القوائم المالية المنشورة"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الحادى عشر، السنة الثامنة، ١٩٦٩.

دكتور عبد المنعم حمـمـود، "المقومات الأساسية للرقابة الخارجية على حسابات المؤسسات والشركات"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثانى، السنة الثانية، ١٩٦٢.

دكتورة نجـيـة حمـمـود نمّـر، "نظرية المحاسبة"، رسالة غير منشورة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٧١.

مراجع باللغة الإنجليزية:

American Accounting Association, " Report of the Committee on Not-for-profit Organizations", 1972-1973, Supplement to Accounting Review, 1973.

Anthony, Robert N., "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues", Research Report, Financial Accounting Standards Board, 1978.

Beaver, William H., "Financial Reporting: An Accounting Revolution", Prentice-Hall, N.J., 1981.

Briloff, Abraham J., "The Truth About Corporate Accounting", Harper & Row Publishers, New York, 1980.

Copeland, Ronald M. and Ingram, Robert W., "Municipal Financial Reporting and Disclosure Quality", Addison-Wesley Publishing Company, 1983.

Crain, Gilbert, "Financial Reporting: Conceptual Framework Issues", Governmental and Non-Profit Accounting: A Book Of Readings, Leonard Eugene and Harwood, Gordon B., (Ed.) Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1984.

Financial Accounting Standards Board, "Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement", FASB, Dec. 2, 1976.

Financial Accounting Standards Board, "Statement of Financial Accounting Concepts No. 1", Nov. 1978.

Financial Accounting Standards Board, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", FASB, Dec. 1980.

Hendriksen, Eldon S., "Accounting Theory", Richard D. Irwin, Inc., Third Ed. 1977.

- Holder, W.W., "A Study of Selected Concepts for Governmental Financial Accounting and Reporting". ANCCA Research Report, NCCA, Chicago, 1960.
- Horngren, Charles T., "Accounting Principles: Private or Public Sector?". Journal of Accounting, May 1972.
- Ijiri, Y., "Cash flow Accounting and its Structure", Journal Of Accounting, Auditing and Finance, Summer, 1975.
- The Nonprofit Organizations Subcommittee of the AICPA, "Exposure Draft: The Audits Of Certain Nonprofit Organizations", July 15, 1980
- Faton, W.A., and Littleton, A.C., "An Introduction to Corporate Accounting Standards", American Accounting Association, 1940.
- Petersen, J., Cole, L. and Petrillo, M., "Watching and Counting", National Conference of State Legislatures, Municipal Financial Officers Association, October 1977.
- Zimmerman, Jerold., "On the Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", American Accounting Association Conference, 1960.

EDITOR:

Prof. M. E. Zayed.

EDITORIAL ASSISTANT:

Dr. H. S. Kabäl

EDITORIAL BOARD:

Prof. Dr. W. M. Hussien

Prof. Dr. I. M. Mahdy

Prof. Dr. A.S. Osman

Prof. Dr. A.A. Abd El Megeed

Dr. A.A. Gaber

Prof. Dr. M.E. El Naghi

The Egyptian Journal of Commercial Studies is published every two monthes by Faculty of Commerce, Mansoura University, Mansoura, A.R. of Egypt, T: 348626, 343974.

SUBSCRIPTIONS:

Fifteen Dollars Annually - for individuals

Thirty Dollars Annually - for organizations