

أثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة)
على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة⁺

EFFECT OF (GUIDELINE ACCOUNTING OF NATIONAL
ACCOUNTS)
(GANA) ON THE FOCUS OF GOVERNMENTAL FUND AND
ACCOUNTING BASES MEASUREMENT

إبراهيم عبد موسى السعبري *

المستخلص

يعد (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) الصادر من دائرة المحاسبة ، وزارة المالية لسنة ٢٠٠٠ ، خطوة متقدمة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق في العراق .
لقد اراد الباحث استثمار هذه الخطوة من خلال اختبار هذا الدليل والبحث في مدى ملائمته لاحدى طرق القياس المعروفة في المحاسبة الحكومية والاسس المحاسبية المستخدمة فيها ، فقام بعرض الاسس المحاسبية المستخدمة والمعتمدة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين ، لجنة القطاع العام (IFAC psc) ، ومنظمة الانتوساي لجنة المعايير العالمية (INTOSAI cas) ، وبعض الدول التي سبقتنا في مجال تطوير انظمتها المحاسبية الحكومية .
وقد تم عرض وشرح طرق القياس المحاسبي الثلاثة ، طريقة تدفق الموارد الاقتصادية (ER) وطريقة قياس تدفق اجمالي الموارد المالية (TFR) وطريقة قياس تدفق الموارد المالية الجارية (CFR) وقد تم اختبار امكانية استخدام (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) مع كل واحدة من هذه الطرق .
وقد خلص الباحث الى اختيار واحدة من هذه الطرق وهي طريقة قياس تدفق اجمالي الموارد المالية (TFR) واثبت من خلال التحليل افضلية هذه الطريقة وقدم مقترحاً لتسهيل استخدامها مع (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) وامكانية ذلك .

ABSTRACT

The (Guideline Accounting Of National Accounts GANA) from ministry of finance , accounting for the year 2000 is a progressive pitch in developing the governmental accounting system applied in Iraq .

The researcher want to invest that pitch through checking the guideine and searching if it is applicable to one of the measuring methods well known by governmental accounting and the accounting bases together . So He viewed the accounting used and dependent by the international fidration Accountants commetis (IFAC) , intosai community for international orgnization (TNTOSAI) and some countries precedes us in developing their governmental accounting systems

⁺ تاريخ استلام البحث ٢٠٠١/١٠/٩ ، تاريخ قبول النشر ٢٠٠٢/٣/٩

* أستاذ مساعد/عميدالمعهد الفني / النجف

The researcher viewed and explain three accounting measuring methods as fallow

- 1- flow of economic resources (ER)
- 2- measuring the total flow of finance resources (T.F.R).
- 3- measuring the flow of current finance resources (CFR)

The a ability of using the guideline accounts tested with each one of the above methods

The result was choosing the second method, it was the beast. The researcher proved that through analysis . He present a suggestion to use it together with the (guideline accounts for a country accounts)

المقدمة

قدمت لنا (دائرة الخاسبة) في وزارة المالية مشروعا مهما لتطوير النظام الخاسبي الحكومي وهو " الدليل الخاسبي لحسابات الدولة مع معالجات قيادية للحسابات المستخدمة" وذلك في نيسان عام ٢٠٠٠، على أساس أنما الدائرة المسؤولة عن إصدار القواعد والتعليمات الخاصة بالنظام الخاسبي الحكوم [1]

أن هذا المشروع يستحق الوقوف والبحث في مجالين هما القياس الخاسبي والأسس الخاسبية ، ومن خلال هذا البحث يمكن أن نتوصل إلى تطبيق مستند إلى تأصيل نظري في الخاسبة الحكومية .

وسيكون التأصيل النظري مستندا إلى إصدارات اتحاد المحاسبين الدوليين - لجنة القطاع العام IFACpsc و منظمة الأنوساي لجنة المعايير المحاسبية INTOSAI CAS فضلا عن بعض الدول التي سبقتنا في مجال تطوير أنظمتها المحاسبية الحكومية .

موضوع البحث:- القصور في المعلومات التي ينتجها النظام الخاسبي الحكومي وكيفية معالجته باستخدام (الدليل الخاسبي لحسابات الدولة).

أهمية البحث:- تتبع أهمية البحث من أهمية القطاع الحكومي الخدمي غير الهادف للربح، وبالتالي حاجة هذا القطاع إلى نظام معلومات محاسبية قادر على تقديم المعلومات المفيدة للجهات المختلفة من المستعملين.

هدف البحث :- يهدف البحث إلى استخدام (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) بطريقة علمية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي ورفع كفاءة في إنتاج المعلومات المفيدة .

فرضيات البحث :- الفرضية الرئيسة هي أن (الدليل الخاسبي لحسابات الدولة) سيؤدي إلى إنتاج معلومات مفيدة باختيار البديل الأفضل من الطرق المختلفة لتركيز القياس والأسس الخاسبية .

حدود البحث :- يشمل البحث كافة الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادف للربح والتي يطلق عليها أيضاً (وحدات التمويل المركزي) التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي.

المنهجية والقياسات :- استخدم الاستدلال الاستنباطي The Deductive Reasoning في هذا البحث من خلال عرض ما تم الأنفاق عليه من قبل المنظمات المهنية الدولية من تعاريف وأسس وطرق قياس ، كما سيرد ذلك في الجزء الأول من البحث ، وسيتم اشتقاق النموذج المقترح الذي يمكن اعتماده في التطبيق العملي ، ولكن لا يعني هذا عدم استخدام الأسلوب أو المدخل الاستقرائي The Inductive Approach ، فأن تحديد المشكلة والفرضيات تم التوصل إليه من خلال الملاحظة وسيقوم الباحث بإثبات هذه الملاحظة من خلال

الدراسة والبحث، وكما يقول هندركسن "لا يمكن أن نفصل المدخل الاستقرائي عن المدخل الاستنباطي، لأن الأخير يقوم مرشدا لاختيار البيانات التي يجب دراستها" [2]

الفصل الأول

الأسس المحاسبية وتركيز قياس المال الحكومي

تتسم الوحدات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح بمجموعة من الخصائص، التي تميزها عن وحدات قطاع الأعمال الهادفة للربح، وهذه الخصائص هي [3] .

١- عدم وجود حافظ الربح: ويتبع هذه الخاصية عدم وجود حقوق ملكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها، وهذه الخاصية تنعكس بشكل كبير على القياس والاتصال المحاسبي .

٢- عدم وجود سوق تنافسية، وبالتالي تنعدم إحدى مؤشرات التقويم لأداء إدارات هذه الوحدات؛ لأن هذه الوحدات تحصل على مواردها إما إجبارياً (كما في فرض وجباية الضرائب)، أو تطوعياً (كما في الهبات والتبرعات)، ولا توجد علاقة بين إيرادات ونفقات هذه الوحدات، كما أن إيرادات الثروة الطبيعية تسهم بشكل كبير في تمويل نفقاتها، وبالتالي فهي قائمة على فلسفة تقديم الخدمات العامة بدون مقابل، أو بمقابل رمزي، وبالتالي يغيب عامل المنافسة بينها وبين الوحدات الأخرى. فلا تنتهي فرصة أمام الممولين أو المستفيدين من خدماتها في تقويم كفاية إدارة هذه الوحدات وفعاليتها.

٣- عدم تجانس أهداف أصحاب المصالح: نظراً لغياب دافع الربح (على اعتبار أنه دافع مشترك لأصحاب المصالح في الوحدات الهادفة للربح) مما أدى إلى تغير في نمط العلاقة بين أصحاب المصالح من جهة وبينهم وبين الوحدة الحكومية من جهة أخرى. أن أهداف الوحدات الحكومية قد لا تتفق مع دوافع المدراء الذين يعينون بقرارات السلطة العليا واتجاهاتهم، وبالتالي تكون العلاقة بين المدراء والوحدات علاقة وظيفية بحتة، ويكون (المركز المالي) للوحدة و(نتيجة عملياتها) خارج اهتمام المدراء.

٤ - الخضوع للتشريع : وهو الوسيلة البديلة لضمان كفاية الإدارة الحكومية وفعاليتها لغياب مؤشر الربح وسوق المنافسة.

أن الدساتير والقوانين تأخذ شكل قواعد وتعليمات محددة تحديداً دقيقاً، وتكون موضوعاً للمراجعة والمسائلة محاسبياً وإدارياً. هذه الخصائص جعلت المحاسبية الحكومية أمام اختيار واحد أو أكثر من الأسس

المحاسبية التي تؤثر بشكل أو بآخر على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي [4] .

المبحث الأول

أسس المحاسبية :- يعتقد قسم من الباحثين أن هناك أساسين محاسبين هما: أساس الاستحقاق، والأساس النقدي، وأن هناك أساسا ثالثا بينهما هو أساس الاستحقاق أو النقدي (المعدل) [3] ، وهناك من يرى -وفي وقت قريب- أن الأسس المحاسبية ثلاثة: هي أساس الاستحقاق والأساس النقدي وأساس الالتزام، كما ورد ذلك في دليل المحاسبة الحكومية[5]

ولكن الاتحاد الدولي للمحاسبين – لجنة القطاع العام أكد أن هناك أربعة أسس محاسبية هي [6]

١ - أساس الاستحقاق الكامل Full Accrual Basis

وهو الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند تحققها (بغض النظر عن استلام أو دفع النقد) وتسجل في السجلات المحاسبية، ويبلغ عنها في التقارير المالية للفترة المتعلقة بها [7] كما عرفته الدراسة الثانية للـ IFACpsc بأنه ((الأساس المحاسبي الذي يبلغ عن الموارد الاقتصادية أو المنافع المحتملة (الأصول) والالتزامات (المطلوبات) على الوحدة وتغيراتها)) [8] وبالتالي فهو يتطلب رسملة نفقات اقتناء جميع الأصول الرأسمالية واستهلاكها كمنافع محتملة تستهلك. وبالتالي فهو يعترف بجميع الأصول، والالتزامات، ومصاريق وإيرادات الوحدة. أن تركيز القياس والإبلاغ يتم على كلفة السلع والخدمات المستهلكة خلال الفترة الخاضعة للتقرير، وغالبا ما يشار إليه (بمحاسبة المصروفات)

٢ - أساس الاستحقاق المعدل Modified Accrual Basis

وفي ظل هذا الأساس تكون النفقة هي العنصر المقبول عموما في المحاسبة، والنفقات هي الكلف المتحققة خلال الفترة لاقتناء السلع والخدمات ، سواء كانت مرتبطة أو غير مرتبطة بالدفع، وتتضمن المبلغ الممول أو المستحق للمستفيدين طبقا للسياسات الحكومية، وعلى خلاف الأساس النقدي والنقدي المعدل، فإن الاعتراف بالنفقة غير مشروط بفترة التدفق النقدي، وعلى كل حال ، لا يوجد هناك تأجيل للكلف التي سوف تستهلك في فترات مستقبلية.

تميل النفقة لتعكس كلفة الموارد المقتناة و/ أو الممولة خلال الفترة أكثر من كلفة الموارد المستهلكة في توفير السلع والخدمات خلال الفترة.

ومن ذلك يلاحظ أن أـ IFACpsc عرف أساس الاستحقاق المعدل بأنه: ((الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات والأحداث عندما تتحقق بغض النظر عن ارتباطها بدفع أو استلام النقد. وأن العناصر المعترف بها في ظل هذا الأساس هي الأصول المالية، والالتزامات المالية ، وصافي الأصول المالية (أو صافي الالتزامات المالية)، والإيرادات والنفقات)). [7]

ومما تقدم يمكن أن نستخلص أن أساس الاستحقاق المعدل يركز في القياس على كلفة السلع والخدمات المقتناة خلال الفترة، بغض النظر عن فترة استهلاكها أو دفعها، لذلك يطلق عليه أحيانا (محاسبة النفقات). وهي نقطة الخلاف الأساسية بين أساس الاستحقاق الكامل .

٣ - الأساس النقدي المعدل Modified Cash Basis

يعترف هذا الأساس بمدفوعات الفترة، وهي تلك الأموال التي تنفق خلال فترة التقرير مضافاً إليها التدفق النقدي في فترة محددة تالية لتاريخ التقرير (مثلاً ٦٠ يوماً) مرتبطة بمعاملة أو حدث متحقق خلال فترة التقرير. وبالمثل يتم طرح التدفقات النقدية للفترة نفسها (٦٠ يوماً) ابتداءً من فترة التقرير التي ترتبط بمعاملات وأحداث الفترة السابقة، وباستخدام هذا الأساس ينبغي ترك السجلات مفتوحة بعد نهاية السنة لتحديد المبالغ المطلوب دفعها والتي قد تحدد كالتزامات في نهاية السنة، وفي حالات أخرى قد تسجل كمدفوعات للفترة على الرغم من أنها غير مدفوعة حتى قبل نهاية الفترة؛ لذا فهي مدفوعات للفترة (تدفق نقدي) أكثر من كونها نفقات.

ومما تقدم نلاحظ أن الـ IFACpsc عرف الأساس النقدي المعدل بأنه ((الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات أو الأحداث الأخرى عند استلام أو دفع النقد، كما تبقى السجلات مفتوحة لفترة تتراوح بين الشهر أو الشهرين بعد نهاية السنة (فترة محددة). أن المقبوضات والمدفوعات التي تحدث خلال هذه الفترة المحددة، والتي تعود لفترة سابقة، يعترف بها كمدفوعات أو مقبوضات لتلك الفترة السابقة، كما أن التدفقات النقدية (مدفوعات ومقبوضات) في بداية فترة التقرير (التي تم التحاسب عليها في الفترة السابقة) تطرح من الفترة الجارية، وأن القائمة المالية الأساسية هي قائمة التدفق النقدي [7]

٤ - الأساس النقدي Cash Basis

وهو الأساس الذي بموجبه يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند قبض أو دفع النقد، ولذا فإن التقارير المعدة وفقاً لهذا الأساس ستبلغ عن المال الذي تم قبضه وصرفه خلال الفترة، فضلاً عن الرصيد النقدي المتوفر في بداية هذه الفترة ونهايتها وكما ورد ذلك في تعريف الـ IFAC psc إذ أنه يقيس النتائج المالية للفترة كفرق بين المدفوع والمستلم من النقد [7]

أن العرض السابق للأسس المحاسبية الأربعة يشير إلى مبادئ تسجيل المعاملات والأحداث المطلوب الإبلاغ عنها بموجب التقارير المالية. وأن اعتماد انسب الأسس يكون حسب الأهداف المنشودة من التقارير المالية وصنفها المزمع أعداده، على أن تفصح كافة التقارير بشكل واضح عن الأساس المحاسبي المتبع في أعدادها.

على الرغم من أن الأسس السابقة معتمدة في دراستين للجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC psc وموافق عليها من قبل لجنة المعايير المحاسبية في منظمة الأنطوساي التي يعد العراق عضواً فيها [9]

إلا أن الأمر المهم في اختيار أساس أو أكثر من هذه الأسس يعتمد على الإجابة على السؤال الآتي: ما هو المطلوب قياسه والإفصاح عنه بموجب التقارير المالية للوحدة الحكومية؟ وللتوصل إلى الإجابة سنتناول في

المبحث الثاني طرق القياس الثلاثة المعروفة والمعتمدة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الحكومية

GASB في مذكرتها النقاشية الصادرة عام ١٩٨٦ [10]

المبحث الثاني

طرق تركيز القياس المحاسبي الحكومي:-

أن تركيز القياس المحاسبي يعني المطلوب قياسه من استخدام النظام المحاسبي ، وبعد عرض الأسس المحاسبية في المبحث السابق سنورد ثلاثة بدائل معتمدة في القياس والأسس الملائمة لكل بديل وهي :-

١ - طريقة تدفق الموارد الاقتصادية (ER) low of Economic Resources Method

تعترف هذه الطريقة بصافي الآثار الاقتصادية للمعاملات والأحداث على جميع أصول الحكومة العامة (مالية وغير مالية)، وعلى مطلوباتها

(جارية وغير جارية)، فضلاً عن حقوق الملكية .

لذا تسجل جميع الإيرادات والمصاريف المستحقة والمؤجلة مع نتائج الاستنفاد. إذ تسجل في ظل هذه الطريقة نتائج العمليات المرتبطة بصافي كلفة الخدمات المتوفرة وليس مصادر الموارد المالية واستخداماتها. أن مدخل أـ (ER) موازي لنموذج محاسبة الأعمال للوحدات الهادفة للربح، ويتطلب الإبلاغ عن الإيرادات والمصاريف عند تحقق المعاملة أو الحدث بغض النظر عن توقيت المقبوضات والمدفوعات النقدية، وبهذا يكون أساس الاستحقاق الكامل هو الملائم لهذه الطريقة فقط.

٢ - طريقة تدفق أجمالي الموارد المالية (TFR) Flow of Total Financial Resources

Method

يعترف مدخل أـ (TFR) بصافي آثار المعاملات والأحداث على الموارد المالية للحكومة العامة والتزاماتها.

تتكون الموارد المالية من النقد والأصول الأخرى التي ستولد نقد في المستقبل. كما أن الموارد المالية تستثني الأصول التي تستهلك بالعمليات، كالأصول الثابتة والمقدمات والمواد الأولية والتجهيزات المخزونة. أما المطلوبات فتتضمن الجارية، والمتوسطة، والطويلة الأجل ، لذا يعترف بجميع المستحقات سواء كانت إيرادات أو نفقات، ولكن كلفة الأصول التي تستهلك أو تستعمل لأكثر من سنة (مثل الأصول الثابتة والمخزون والمقدمات) لا ترسل، وبالتالي لا تستنفد، وإنما يعترف بها (كنفقة) عندما يقتضى الأصل. ويكون الإبلاغ عن نتيجة العمليات في ظل أـ (TFR) عن آثار المعاملات والأحداث على صافي الموارد /الالتزامات المالية للحكومة بشكل أجمالي.

أن مدخل أـ (TFR) يتطلب قياس الموارد والنفقات عند حدوث المعاملة أو الحدث بغض النظر عن توقيت المستلمات والمدفوعات النقدية .وبذلك نجد أن أساس الاستحقاق المعدل هو الأساس الملائم لهذه الطريقة.

٣ - طريقة تدفق الموارد المالية الجارية (CFR) Flow of Current Financial Resources

Method

تعترف طريقة أـ (CFR) بصافي آثار المعاملات والأحداث على الموارد المالية والالتزامات التي تستدد ضمن (فترة محددة) بعد نهاية السنة.

تتضمن الموارد المالية الجارية النقد والأصول الأخرى التي يتوقع تحولها إلى نقد خلال فترة محددة، هذه الفترة تتراوح بين (صفر) و (٣٠ أو ٦٠ يوماً) بعد نهاية السنة كحد أقصى.

تسجل النفقات والإيرادات المستحقة في ظل أـ (CFR) إذا ارتبطت بمقبوضات ومدفوعات متوقعة ضمن (فترة محددة) بعد نهاية السنة المالية.

وكما مر بنا في طريقة أـ (TFR)، فإن كلفة الأصول التي ستستهلك في أكثر من سنة واحدة يعترف بها كنفقة عند الاقتناء (إذا تم الدفع أو يتوقع أن يتم ضمن (فترة محددة) بعد نهاية السنة المالية). أن كلفة مثل هذه الأصول لا ترسم ولا تستنفد على مدى فترات مستقبلية.

أن الإبلاغ عن نتائج العمليات في ظل هذه الطريقة يركز على مصادر واستثمارات الموارد المالية الجارية. وأن الأساس المستخدم في ظل هذه الطريقة هو النقدي المعدل والنقدي .

وفي الشكل اللاتي نحاول الربط بين طرق تركيز القياس والأسس المحاسبية .

شكل رقم (١) بدائل تركيز القياس وأسس المحاسبة

تركيز القياس	تدفق الموارد الاقتصادية	تدفق أجمال الموارد المالية	تدفق الموارد المالية الجارية
أسس المحاسبة	الاستحقاق الكامل	الاستحقاق المعدل	النقدي المعدل (النقدي)*
تحقق الإيراد	إيرادات يعترف بها كإيراد	إيرادات ومصادر تمويل أخرى (مقبوضات من قروض) يعترف بها كإيراد ويتوقع أن تحصل ضمن فترة محددة.	
تحقق المصروف أو النفقة	مصروفات	نفقات	نفقات
	يعترف بها كالتزامات متحققة	يعترف بها كالتزامات متحققة	يعترف بها كالتزامات متحققة ويتوقع أن تدفع في فترة محددة
	تتضمن مستحقات	تتضمن مستحقات	تتضمن مستحقات والتزامات تدفع ضمن فترة محددة بعد تاريخ الميزانية
	الائتمانات المدفوعة والموجلة للتجهيزات والمقدمات كاستهلاك	نفقات التجهيزات والمقدمات كمشتريات	نفقات التجهيزات والمقدمات كمشتريات
	رسملة واندثار الأصول الثابتة	نفقات الديون طويلة الأجل نفقات أصل القرض	نفقات الديون طويلة الأجل، نفق أصل القرض

• يكون الأساس نقدي إذا كانت (الفترة المحددة) للتحويل والدفع تساوي صفر .

الفصل الثاني

أثر (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على اختيار البديل الأفضل

لقد تم تعميم (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) على كافة الوحدات الحكومية المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي بموجب المنشور رقم (١٣) في ٢٠٠٠/٥/٣١ عل أن يبدأ تطبيقه من بداية عام ٢٠٠١، وأن أهم نقله جوهرياً أحدثها هذا الدليل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق هي تكامل الدورة المحاسبية على مستوى الوحدة المحاسبية وتوسيع المعلومات التي ينتجها النظام على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة من خلال ترميز وتعريف كافة الموجودات (الأصول) والمطلوبات (الالتزامات). أما ما يتوقع أن تحدثه هذه النقلة من تطوير في المستقبل فقد ورد ذلك في الفقرة (٢) من الملاحظات المرفقة بالمشروع إذ ورد فيها: ((حاول هذا الدليل إيجاد حسابات يمكن أن تلي متطلبات العمل المحاسبي إذا ما تقرر اعتماد أساس الاستحقاق في العمل)) [11]

قد تكون دائرة المحاسبة في وزارة المالية طموحة جداً في ما ورد في هذه العبارة، لذا سنبين أثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة في اختيار كل طريقة من طرق القياس المعروضة في الفصل السابق وإمكانية اعتمادها.

المبحث الأول

التركيز على تدفق الموارد الاقتصادية (ER)

أن النظام المحاسبي الذي يركز في قياسه على الإيرادات (التي تكون على شكل تدفقات داخلية من الموارد خلال الفترة)، والمصروفات (التي تكون موارد مستهلكة خلال الفترة)، وصافي الدخل (الذي يمثل الفرق بين الإيرادات والمصروفات)، يعد تركيزه تأكيداً مفاهيمياً للمحاسبة في مشروعات الأعمال Business Enterprises. أن السبب الأساسي في قبول مفهوم تدفق الموارد الاقتصادية (ER) هو أن صافي الدخل - أو كما يطلق عليه أسم الرقم النهائي لقائمة الدخل Bottom Line - يشير إلى النجاح المالي للمنظمة خلال الفترة.

وإذا أخذنا بهذا المفهوم في المنظمات غير الهادفة للربح (بضمنها الوحدات الحكومية) فينبغي أن يكون الرقم النهائي لقائمة الدخل Bottom Line، في نقطة التعادل على الأقل. وفي أي منظمة هادفة أو غير هادفة للربح، فإن الرقم النهائي لقائمة الدخل يبين المقدار أو الدرجة التي تحافظ فيها الوحدة على رأس مالها المالي. ولغرض اختبار إمكانية تطبيق مدخل الـ (ER) في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، ينبغي أن نفترض أن الاعتمادات المخصصة في الموازنة هي إيرادات (تدفق داخل)، وفي هذه الحالة تصبح المقارنة بين الإيرادات والمصروفات مقبولة؛ ولكننا نواجه مشكلتين أساسيتين هما:

أ - النفقة مقابل المصروف:

أن طريقة (ER) وطريقة (TFR) تقيسان النفقات ولكن طريقة (ER) تقيس مصاريف الفترة أيضاً، فالنفقة تعني اقتناء أصل / أو خدمة، أما بدفع نقد أو ترتيب التزام، أما المصروف فهو استهلاك أو استعمال ذلك الأصل أو الخدمة. كما أن النفقة والمصروف قد يحدث خلال فترة واحدة لبعض الأحداث فعند اقتناء أصل تسجل نفقة في فترة الاقتناء، وما تم استهلاكه من ذلك الأصل الفترة نفسها يعد مصروفاً. وقد تحدث النفقة في فترة مالية والمصروف في فترة أخرى، مثال ذلك شراء وقود للسيارات في سنة ١٩٩٩ وتخزينه للصرف في سنة ٢٠٠٠. وبما أن طريقة (TFR) لا تقيس المصاريف، فأنها لا تستطيع أن تبلغ عن الموارد المستهلكة في الفترة، لذا فهي لا تستطيع معرفة فيما إذا كان التدفق الخارج للموارد أقل من التدفق الداخل لها. أن ضيق هذه

الطريقة الشديدة جاء من افتراض أن مصاريف الفترة تساوي تقريباً نفقاتها، وهذا الافتراض يحتمل أن يكون صحيحاً في المنظمات البسيطة والصغيرة ذات المخزون والأصول الثابتة القليلة نسبياً. أن الإضافة الصافية للمخزون أو اقتناء الأصول الثابتة (ولو أنها نفقات) لا تستهلك رأس المال المالي، لأنها سوف تستخدم في العمليات لفترات مستقبلية، وبالعكس من ذلك فإن تأكل المخزون أو استعمال الأصول الثابتة بدون استبدال يمكن أن يضعف الوحدة المحاسبية، كما أنه لا يظهر من خلال النظام المحاسبي على أساس النفقة- Expenditure-Based System وهو ما تطبقه طريقة الـ (TFR).

أن المصروف يعد أساس قياس مناسب في الكلف المقارنة للبرامج والوظائف للفترة الجارية مع تلك الوظائف والبرامج التي أنجزت في الفترات الأخرى، أو تلك الوظائف والبرامج المنجزة في المنظمات الأخرى.

أن نظام المحاسبة على أساس المصروف Expense-Based System الذي تطبقه طريقة الـ (ER) يوفر اهتماماً أفضل للرقابة الإدارية من ذلك القائم على أساس النفقة، فالمحاسبة عن الأصل في النظام على أساس النفقة تنتهي عند تسجيل اقتنائه، ويصبح الأصل بعد ذلك سلعة ليس عليها التزام free good ، فالمستعملين الذين يسحبون اية فقرة من المخزون لا يحملون كلفة استعمالها مما يجعلهم غير مبالين في ذلك (على الرغم من احتمال السيطرة خارج النظام المحاسبي، لأن مثل هذه السيطرة لا تكون فعالة كالسيطرة المحاسبية)، وبالمثل فمستعملي الخدمات المركزية كالصيانة والتزيم والكمبيوتر لا يقلقون على كلفة هذه الخدمات لانها (مجانية) لهم.

أن العذر الوحيد للنظام على أساس المصروف أو طريقة (ER) هو تسجيل معلومات المصروفات التي تتضمن بعض القيود المحاسبية الإضافية . والسؤال هنا، هل أن هذه القيود الإضافية تستحق الاهتمام؟ والجواب هو ، أن تسجيل المصروف في المنظمات الصغيرة والبسيطة (خصوصاً تلك التي لا تملك مخزوناً أو يكون قليلاً جداً) أو أصول قابلة للاندثار ، لا يستحق الاهتمام . كما أن استعمال معلومات النفقات كما هي معلومات المصروفات، تعطي أداءاً مالياً كافياً تقريباً. أن معيار عدم الأهمية Immaterially يسمح لمثل هذه المنظمات بالتحاسب على أساس النفقة.

ب - الاندثار:

الاندثار هي فقرة المصروف التي تقيس جزءاً من كلفة استعمال المبادي، والمعدات وباقي الأصول طويلة الأجل في السنة الجارية. هنالك بعض الباحثين في مجال المحاسبة الحكومية يرفضون طريقة الـ (ER) فقط لأنها تتضمن اندثاراً. أنهم يرون عدم فائدة توفير معلومات عن اندثار أصول البنية التحتية Infrastructure Assets مثل الطرق والجسور والساحات وما شابهها. أنهم على حق تماماً، ولكن هذا ليس سبباً شرعياً Valid لمعارضة طريقة (ER)، فالمحاسبة الحكومية يمكن أن تميز بين الأصول التي ينبغي اندثارها وتلك التي لا ينبغي لها ذلك. وينبغي للنظام المحاسبي الحكومي أن يرسم هذا الخط بين تلك الأصول.

الدليل المحاسبي لحسابات الدولة و أـ (ER)

يستخلص من هذا المبحث أن النظام المحاسبي القائم على أساس المصروف (ER) يوفر معلومات أفضل من ذلك النظام القائم على أساس النفقة ، وأن هذه المعلومات تستحق الاهتمام (باستثناء المنظمات الصغيرة والبسيطة) من قبل المدراء والمستعملين الخارجيين للقوائم المالية.

السؤال الذي يطرح هنا هو ما هو دور (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) في نقل النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق هذه الطريقة؟

وكخطوة أولى موفقة في هذا الاتجاه قدم لنا الدليل تعريفاً وترميزاً للموجودات والمطلوبات والإيرادات والنفقات، فيما يخص الموجودات نجد أن دائرة المحاسبة لم تعتمد أسلوب التغيير (الثوري) بل أبت على قسم كبير من التسميات المتداولة في طريقة العمل السابق (وهو أسلوب إيجابي في رأيي) لأن التغيير الثوري في الأنظمة المحاسبية يؤثر على المعدين والمستخدمين للقوائم المالية فضلاً عن المدراء والموظفين الحكوميين ويواجه مقاومة في التطبيق، فقد تم الإبقاء باستخدام مصطلحات السلف والإقراض والتسوية وغيرها. والكلام نفسه ينطبق على المطلوبات من استخدام لمصطلحات الأمانات والافتراض والتسوية.

أما ما يخص الحسابات النظامية للموجودات والمطلوبات طويلة الأجل؛ التي لا تتضمن نقدية مثل خطابات الضمان، فقد أضافت دائرة المحاسبة (المخزون) رغم حاجة هذا الموجود إلى التمييز عن بقية الحسابات النظامية، إما ما يخص المصروفات فلم يرد في الدليل تعريف واضح للمصروف، بل أن هناك خلط بين المصروف والنفقة إذ وردت المصروفات بنفس التسميات السابقة، مثل: - الحساب (٣١) نفقات الأفراد العاملين) هو مصروف بينما الحسابات (٣٣) مستلزمات سلعية أو ٣٥ نفقات رأسمالية) هي نفقات وهكذا. أن الدليل المحاسبي لحسابات الدولة لم يتطرق للاندثار ككلفة لاستعمال الموجودات الثابتة، وبالتالي فإن الدليل لم يغير من الوضع الحالي للنظام المحاسبي الحكومي على اعتبار أنه يقوم على أساس النفقة.

وقد ورد في الدليل معالجة مزدوجة للنفقة الخاصة بالأصول الرأسمالية والمستلزمات السلعية، ولو أردنا الانتقال إلى تطبيق طريقة (ER) ستحتاج إلى قيود محاسبية إضافية لاحتساب وتسجيل الاندثار لهذه الموجودات أولاً وقيود أخرى لصرف المستلزمات السلعية من المخزون لكي تكون السيطرة المحاسبية أكثر فاعلية وكفاية ثانياً، ولكن يبقى معيار الأهمية هو الفيصل في هذا الأجراء.

المبحث الثاني

التركيز على تدفق أجمال الموارد المالية (TFR)

إن السؤال المركزي في تحديد تركيز القياس والاساس المحاسبي الذي يتناسب مع الإبلاغ عن النشاطات الحكومية هو: هل ينبغي للدوائر الحكومية الإبلاغ عن الأثر المالي لنشاطاتها خلال الفترة، أو الكلفة الجارية لهذه النشاطات؟

لقد وجدت الحكومات (الدوائر الحكومية) في المجتمع الديمقراطي أساساً لتوفير السلع والخدمات التي لا يمكن الحصول عليها بكفاية من خلال الجهود الخاصة مثل (الأمن، القضاء، الدفاع)، ولكن الحكومات توفر كذلك السلع والخدمات الأخرى التي يمكن الحصول عليها من المصادر الخاصة.

بما أن تمويل الخدمات الحكومية إجباري أصلاً، والمنافع التي يحصل عليها الأشخاص من هذه الخدمات لا ترتبط بالموارد التي يوفرها الأشخاص (بالتوقيت والمبلغ)، فإن تركيز القياس يكون على استلام الموارد واستعمالها، أكثر من علاقة (الكلفة/المنفعة).

إن نموذج المحاسبة الحكومية المعتمد والمطبق حالياً يبلغ عن نوعين من الأموال الحكومية هما المال العام (الاعتمادات المخصصة للموازنة الجارية) ومال المشاريع الاستثمارية (الاعتمادات المخصصة للموازنة الاستثمارية)، وبالتالي فهو يقدم مجموعة قوائم مالية تفصح عن خدمات حكومية عامة وأموال مشاريع.

أن القواعد والمعايير الحالية للمحاسبة الحكومية لم تقدم لنا تعاريف محددة واستعمال محدد لكل نوع منهما ، وتأمل أن يكون هذا موضوع المشروع القادم لدائرة المحاسبة.

ان الإبلاغ عن مال المشاريع الاستثمارية يعتمد أساس الاستحقاق في نطاق المصروفات الناشئة عن تنفيذ مشروعات خطة التنمية القومية [11] مع بقاء تحقق الإيرادات (كما هو الحال بالنسبة للمال العام) معتمداً على الأساس النقدي، وبذلك نجد أن الإبلاغ يكون غير كامل وفق طريقة (ER) لعدم شموله موارد الوحدة الاقتصادية ، وكذلك غير كامل بطريقة (TFR) لعدم شموله موارد الوحدة المالية.

أن الانتقال من الصيغة الحالية للنظام المحاسبي الحكومي إلى طريقة أـ(TFR) تكون أقرب للتحقيق من الانتقال إلى (ER) وذلك لسببين هما:-

١ -ينبغي أن يكون تركيز القياس المناسب للعلاقة بين الوحدة الحكومية والمواطنين المسؤولين عن توفير الموارد الضرورية من خلال الضرائب والقروض ،على الموارد المالية الظاهرة والأنفاق والالتزامات المتحققة والقروض ،وينبغي أن يبلغ عن العلاقة بين الإيرادات المستحقة المبلغ عنها والالتزامات المتحققة والنفقات المبلغ عنها.

٢ - ان الممولين من مواطنين وحكومة يهدفون إلى توازن الإيرادات والنفقات، وهو ما توفره طريقة أـ(TFR)، أما باقي المستعملين للقوائم المالية، الذين يرغبون في معرفة الأكثر عن الكفاية والفاعلية للخدمات الحكومية والتي تعجز طريقة أـ(TFR) عن توفير معلوماتها ، فيمكن إضافة معلومات تفصيلية للقوائم المالية المعدة وفق هذه الطريقة تتضمن خلاصة تذكيره بالاندثار وكلفة الخدمات الحكومية. تبقى مشكلة مخزون التجهيزات المقتنى للاستعمال في توفير الخدمات الحكومية ،أي الأصول التي لا يمكن عدها مالية؛ لعدم التأكد من توقيتها ومقدار استخدامها في تجنب استعمال موارد مالية مستقبلية، وبالتالي تستبعد طريقة أـ(TFR) من الأصول المالية.

أما المطلوبات فان طريقة أـ(TFR) تعترف بجميع المطلوبات المتحققة خلال العمليات من ضمنها تلك المبالغ المقدرة ،والتي لم يحدد تاريخ دفعها مثل المطالبات والتعويضات، وهذا مناقض للتطبيق الحالي الذي لا يسمح بالاعتراف بالمطلوبات مما يمنع تنزيلها من الموارد المالية التي يبلغ عنها وهو ما يتعارض مع مفهوم التحاسب عن مسؤولية الحكومة تجاه المواطنين، وغير متناسق مع اهتمام المواطنين في معرفة أثار الموارد المالية على قرارات الإدارة الحكومية. ان طريقة أـ(TFR) تربط بشكل تام بين الإبلاغ عن إيرادات الضريبة مع الضرائب المستحقة من المواطنين، والاعتراف بالنفقات كالتزامات مستحقة، وصافي الموارد بعد طرح المبالغ المهيأة للأنفاق والتزامات الأنفاق المعقودة من قبل المدراء للفترة المبلغ عنها.

الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وأـ(TFR) .

يظهر في هذا المبحث أن هناك خلط في استخدام طرق القياس وفق النموذج الحالي، ولكي نعتمد النقاء في تركيز القياس وفق طريقة (TFR) وباستخدام الدليل المحاسبي لحسابات الدولة ينبغي اعتماد التغيرات الآتية:

١ - الإبلاغ عن النفقات والمطلوبات التي لم تدفع من العمليات، بضمنها معالجة الالتزامات الحاضرة، كديون طويلة الأجل على أساس الاستحقاق ، وهنا ينبغي إضافة المستحقات إلى الحسابات من ٣١ إلى ٣٩ من الدليل إذا تم الالتزام بها.

٢ - استبدال المتوفر ((availability)) باستحقاق السنة ((year due)) كمعيار للاعتراف بالإيرادات وبالتالي سوف لا يعبر الحسابات من ٤١ إلى ٤٩ عن المقبوض من الإيرادات وإنما عن المستحق خلال السنة.

- ٣ - معالجة المخزون بطريقة تميز بين المستلزمات السلعية ٣٣ لأغراض الاستخدام عن تلك المشتراة لأغراض البيع على اعتبار أن الأخيرة تمثل أصولاً مالية.
- ٤ - يترك الإبلاغ عن الاستهلاك للأصول الأخرى بجدول إضافية ولحين التقدم في تطبيق هذه الطريقة.

المبحث الثالث

التركيز على تدفق الموارد المالية الجارية (CFR)

ان تحديد حاجات واهتمامات مستعملي التقارير المالية وترتيبها للوحدات الحكومية والحكومة بشكل عام أمر ضروري لتحديد البديل الأفضل من طرق تركيز القياس وأسس المحاسبة. قدمت لنا منظمة الأنطوساي INTOSAI في دراستها المعنونة (إطار المعايير المحاسبية Accounting Standards Frame work الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية عام ١٩٩٥ دراسة تضمنت مستعملي التقارير المالية وحاجاتهم [9] . فقد حددت المستعملين بخمس فئات هي: السلطة التشريعية، والمقرضون والمحللون الماليون، وعلماء الاقتصاد، ومحللو السياسات وجماعات المصالح الخاصة، ووسائل الأعلام، أما حاجاتهم فهي [9]

- فهم الحجم العام للحكومة وطبيعة أنشطتها ومجالها ووضعها المالي
- فهم طريقة الحكومة في تمويل أنشطتها والتنبؤ بذلك.
- فهم أثار أنشطة الحكومة والتنبؤ بها.
- تحديد ما إذا كانت الحكومة أنجزت ما وعدت به وتكاليف أنشطتها.

أن هذه المعايير ينبغي أن تكون الدليل المعتمد عند الميل نحو البديل الأفضل من طرق القياس وأسس المحاسبة المعروضة في هذا البحث. ان تدفق الموارد المالية الجارية هي طريقة الأساس النقدي والنقدي المعدل،

وهو ما معمول به (تقريباً) على وفق النموذج الحالي الذي يؤخذ عليه أنه لا يقيس كفاية العمليات الحكومية وفعاليتها ، كما أنه محدود الفاعلية في المقارنة بين الوحدات الحكومية أو الوحدة الحكومية بين الفترات المالية المختلفة [12] .

ان الدليل المحاسبي لحسابات الدولة يمكن أن يلبي متطلبات طريقة الـ (CFR) مع تعديلات بسيطة فيما يخص المستحقات والمقدمات التي يتوقع دفعها واستلامها خلال فترة (محددة) على اعتبارها مدفوعات ومستلمات فعلية، وهذا هو الفرق بين الوفر أو العجز الفعلي الظاهر في الميزانية العمومية بموجب هذه الطريقة والموجود النقدي على مستوى الوحدة الحكومية أو الحكومة بشكل عام حالياً ، ولكنه لم يحدث ذلك التغيير الذي نطمح إليه في إنتاج المعلومات الضرورية للمستعملين خارجيين كانوا أو داخليين. وسوف تعرض خمس معاملات مختلفة لإظهار خصائص كل معاملة عند استخدام كل طريقة من طرق القياس الثلاثة مع (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) كما في الشكل (٢)

شكل رقم (٢) ((خصائص معاملات ومعالجات لعمليات مختارة))

المعاملة والمعالجة	س م ح	س م ٢	س م ٣	س م م	الأمثلة
معاملة أ					
اقتناء أصل/خدمة	X	-	-	-	

٣١رواتب وأجور ٣٢مستلزمات خدمية ٣٣مستلزمات سلعية (إذا لم يحتفظ بها كمخزون أو قليلة جداً).	—	—	—	X	أستهلاك أصل /خدمة
	—	—	—	X	دفعات مستحقة/متوقعة ^(١)
	<u>معالجات الإبلاغ</u>				
	-	-	-	ك ج	ER(مصرف)
	-	-	-	ك ج	TFR(نفقة)
	-	-	-	ك ج	CFR(نفقة)
٣٦نفقات تحويلية (تعويضات) ٣٧التزامات ومساعدات واستثمارات ٣٨برامج خاصة ٣٩رواتب ومكافآت تقاعدية	<u>معاملة ب</u>				
	—	—	—	X	اقتناء أصل/خدمة
	—	—	—	X	أستهلاك أصل /خدمة
	—	—	—	X	دفعات مستحقة/متوقعة ^(١)
	<u>معالجات الإبلاغ</u>				
	—	—	—	ك ج	ER(مصرف)
	—	—	—	ك ج	TFR(نفقة)
	—	—	—	د م م	CFR (نفقة)
٣٣مستلزمات سلعية(إذا كان الهدف منها الخزن أو البيع) ٣٥نفقات رأسمالية ٣٦نفقات تمويلية(إذا كان سداد الديون طويل الأجل)	<u>معاملة ج</u>				
	—	—	—	X	اقتناء أصل/خدمة
	X	X	X	X	أستهلاك أصل /خدمة
	—	—	—	X	دفعات مستحقة/متوقعة ^(١)
	<u>معالجات الإبلاغ</u>				
	ج ك ج	ج ك ج	ج ك ج	ج ك ج	ER(مصرف)
	-	-	-	ك ج	TFR(نفقة)
	-	-	-	ك ج	CFR(نفقة)
٣٥نفقات رأسمالية(إذا كان اقتناء الأصول يعقود أيجار رأسمالية)أو (اقتناء أصول بقروض طويلة الأجل).	<u>معاملة د</u>				
	—	—	—	X	اقتناء أصل/خدمة
	X	X	X	X	أستهلاك أصل /خدمة
	X	X	X	X	دفعات مستحقة/متوقعة ^(١)
	<u>معالجات الإبلاغ</u>				
	ج ك ج	ج ك ج	ج ك ج	ج ك ج	ER(مصرف)
	-	-	-	ك ج	TFR(نفقة)
	د م م	د م م	د م م	د م م	CFR(نفقة)
٣٥(إذا كان اقتناء الأصول الثابتة لتمويل مستندات بدون فائدة) ٣٩ رواتب ومكافآت تقاعدية (إذا لم يكن لها رصيد مخصص)	<u>معاملة هـ</u>				
	—	—	—	X	اقتناء أصل/خدمة
	—	—	—	X	أستهلاك أصل /خدمة
	X	—	—	—	دفعات مستحقة/متوقعة ^(١)
	<u>معالجات الإبلاغ</u>				
	ج ك ج	ج ك ج	ج ك ج	ج ك ج	ER(مصرف)
	—	—	—	ك ج	TFR(نفقة)

		—	—	—	CFR(نفقة)
	دم م				

إيضاح :

ك ج : (كلفة إجمالية) وهي أجمالي الكلفة التاريخية للأصل أو الخدمة والتي ستحمل كمصروف (ER) أو نفقة (CFR, TFR) في الفترة المشار لها.

ج ك ج : (الجزء المستهلك من كلفة الأصل) وهو جزء من كلفة الأصل تم تخصيصه كمصروف في الفترة المشار لها، ومجموع هذه الأجزاء ينبغي أن يساوي ك ج.

دم م (المدفوعات المستحقة والمتوقعة) وهو المبلغ المدفوع عن الأصل أو الخدمة سواء كان مستحقاً أو متوقعاً دفعه خلال (فترة محددة) بعد نهاية السنة المالية.

س م ج: سنة مالية جارية، س م ٢: السنة المالية الثانية ... س م م سنة مالية مستقبلية .

(١): (دفعة مستحقة أو متوقعة): وتعني استحقاق الدفع أو توقعه ضمن الفترة المالية المشار إليها أو (ضمن فترة محددة بعد نهاية السنة المالية).

النتائج والمناقشة

المبحث الأول

المستخلص

يمكن أن نستخلص من هذا البحث أن القصور في المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي كان نتيجة لعدم الاستقرار في أسلوب (التحقق) أو الاعتراف بالمعاملة والحدث، فنجد معاملة معينة يستخدم فيها أساس الاستحقاق (مصرفات خطة التنمية القومية) وأخرى الأساس النقدي، مما يؤثر على فائدة المعلومات التي ينتجها النظام ويؤدي إلى قوائم مالية ختامية غير متسقة.

ان مشروع (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) ما هو إلا إحدى الوسائل (الدفاعية) التي قامت بها دائرة المحاسبة في وزارة المالية (على اعتبار أنها الدائرة المسؤولة عن إصدار القواعد والمعايير المحاسبية الحكومية) للحد من هذا القصور في المعلومات.

ان (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) جاء في وقت متأخر بعض الشيء لينقل النظام المحاسبي الحكومي إلى مرحلة من مراحل التطور التي سبقتها إليها المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة الحكومية على مستوى العالم، ولهذا رأينا أن نستثمر هذه النقطة ونخلق البيئة الملائمة لتأثيرها على النظام المحاسبي الحكومي والمعلومات الناتجة عنه.

ان وضع (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) موضع التنفيذ لعام ٢٠٠١ سوف يزيد من كمية وفائدة المعلومات التي ينتجها النظام، ولكنه يبقى عاجزاً (النظام المحاسبي الحكومي) عن تحقيق الأهداف الحكومية للحاسب والإدارة بالإجابة (التي غالباً ما تشدد على معلومات مفصلة عن كلفة وحدة الخدمة، وعلى الكفاءة والفاعلية للأداء الإداري والمقاييس الأخرى). ومع الحاجة إلى مثل هذه المعلومات لخدمة المستخدمين الداخليين (المدراء الحكوميين) والخارجيين (الدائنين والمستثمرين ورجال الاقتصاد والأعلام). يبقى التغيير الجذري (أو الثوري) أمر غير مرغوب فيه في الأنظمة المحاسبية؛ لذلك نجد أن اعتماد طريقة (ER) تبقى غير مقبولة كخطوة أولى لتطوير النظام المحاسبي الحكومي رغم مزاياها الكثيرة في الوصول إلى الرقم النهائي لقائمة الدخل (Bottom line) أو صافي الوفر (العجز) كما تطلق عليه المحاسبة الحكومية ليصبح ممثلاً لكفاءة الإدارة الحكومية، وفي الوصول إلى كلفة الوحدة الواحدة من الخدمات الحكومية .

رغم إمكانية استخدام طريقة أـ (ER)، بعد تطبيق أساس الاستحقاق الكامل واعتماد المصروف كبديل للنفقة واحتساب الاندثار على الأصول الرأسمالية ضمن القيد المحاسبي، ولكن يبقى السؤال المركزي ، ما هي فائدة المعلومات التي ينتجها النظام؟ وما هي كلفتها؟ ان القيود المحاسبية الإضافية نتيجة تطبيق أـ (ER) تبقى محكومة بمعيار عدم الأهمية Immaterially ، الذي قد يزيد الكلفة على المنفعة مما يخلق مبرراً لتأجيل تطبيق هذه الطريقة.

أما طريقة أـ (TFR)، البديل الأفضل الثاني، فنجد أن هناك إمكانية أكبر لتطبيقها باستخدام (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة)، فهي تقوم على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل، الذي توصلت إحدى الدراسات إلى إمكانية

تطبيقه [13]. مما يوفر معلومات مفيدة حول صافي الأصول /الخصوم المالية، وهو ما تركز عليه الحكومة في علاقتها مع المواطنين المسؤولين عن توفير الموارد الضرورية (الضرائب والقروض ...)، فضلاً عن المعلومات الخاصة بالإيرادات والنفقات المستحقة والمبلغ عنها، كما أن حالة التوازن بين الإيرادات والنفقات،

التي يرغب فيها المواطنون والحكومة، تكون فعلية وليست توازن نقدي كما في النموذج الحالي. أما ما يخص المعلومات عن كفاءة الأداء الإداري الحكومي وفاعليته فيما يخص كلفة الوحدة الواحدة من الخدمات الحكومية واحتساب الاندثار، فيمكن أن يكون بقوائم إضافية أو خلاصة تذكيرية مرفقة بالقوائم المالية. أما طريقة (CFR) فهي لا تخرج عن كونها تعديل جزئي على النموذج المطبق حالياً، والتي تقوم على الأساس النقدي والنقدي المعدل، ولا بأس بها كخطوة أولى لتطبيق (الدليل المحاسبي لحساب الدولة) لعام ٢٠٠١، على أن نضع في الحسبان تطبيق البديل المقترح وهو طريقة (TFR).

المبحث الثاني

اختبار البديل الأفضل

ومما تقدم يمكن القول: أن بديل تدفق إجمالي الموارد المالية (TFR) هو تركيز القياس المناسب للانتقال إليه باستخدام (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة) وذلك للمزايا التي سبق بيانها في متن البحث وفي الخلاصة، ولكي يتم هذا الانتقال بأقل التكاليف وأفضل المنافع نقترح التعديلات الآتية:-

التعديلات المقترحة

- ١ - اعداد الموازنة للدائرة الحكومية وللحكومة بشكل عام على أساس الاستحقاق المعدل، وهذا يعني وضع الخطط على أساس ما يستحق من نفقات وإيرادات وليس على أساس ما يدفع أو يستلم.
- ٢ - لغرض تخطيط الموقف النقدي، تعد قائمة تدفق نقدي مخطط للسنة القادمة.
- ٣ - اعداد قائمة مركز مالي مخططة على أساس الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على أن تفرق بين التجهيزات لغرض البيع (أصول مالية) والتجهيزات لغرض الاستعمال اذ يستمر تسجيل التجهيزات لأغراض الاستعمال ٣٣ أما التجهيزات لغرض الخزن أو البيع فيعطى رمز ١٣٣ مثلاً أو أي رقم مميز له، مما ينتفي الغرض من الحساب النظامي (١٩٥ المخزون) الذي كان عاماً بموجب الدليل.
- ٤ - اعداد قائمة عمليات تعد الاعتمادات إحدى مصادر الإيرادات (بالنسبة للوحدات الحكومية التي تعتمد على الاعتمادات في تمويل نفقاتها) وما تخطط الوحدة الحكومية دفعة وللخزينة العامة إحدى مجالات الاتفاق (بالنسبة للوحدات الحكومية الإيرادية كالضريبة، والكمارك). وبالتالي سنستفيد من رقم الفائض (العجز) أو كما أطلق عليه بالخط النهائي لقائمة الدخل (Bottom line) في إعطاء مؤشر للكفاءة المالية للإدارة الحكومية.

- ٥ - تتكون البيانات المالية للوحدة الحكومية وللحكومة بشكل عام بموجب البديل المقترح (TFR) مما يلي
- مقدمة إيضاحية عن مكونات البيانات المالية.
- كشف المطابقة والذي بين مدى استعمال أرصدة التخصيصات المعتمدة بموجب الموازنة العامة للدولة والرصيد غير المستعمل والتجاوز إذا كان هناك تجاوز.
- قائمة بالإيرادات المتوقعة والحقيقية والفارق ويمكن جمع (كشف المطابقة وقائمة الإيرادات) بقائمة واحدة.
- بيان العمليات، التي تبين الإيرادات والنفقات حسب أساس الاستحقاق المعدل والذي تثبتتها برقم الفائض (العجز) للسنة الجارية.

- قائمة المركز المالي وتبدأ بالأصول ثم الخصوم وينبغي أن يكون الفائض والعجز لهذه السنة مساوياً لرصيد بيان العمليات. أما الرقم الأخير فيكون الفائض (العجز) المتراكم. ويمكن إجراء بعض التعديلات على أرقام وأسماء الحسابات الواردة بموجب (الدليل المحاسبي لحسابات الدولة).

ومن الله

التوفيق

مصادر البحث حسب تسلسل ورودها بالبحث

- [1] قانون أصول المحاسبات العامة ذي العدد ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته، دائرة المحاسبة،وزارة المالية.
- [2] أبو زيد، د.كمال خليفة، النظرية المحاسبية،ترجمة، تأليف الدون س هندرksen، الكويت، ١٩٩٠.
- [3] السلطان،د.سلطان محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، دار المريخ ١٩٩٠.
- [٤] Accounting Horizons,A.A.A,New York, V.4-1,Mmarch 1990
- [٥]United Nation,"A Manual for Governmental Accounting"" U.N.(ISGA/11L3) New York, 1969,par:101-107.
- [6] IFAC psc,"Guide line for Governmental Financial Reporting",ED.New York,1998
- [7] IFACpsc,"Presentation of Financial Statements" ED,1,New York,1998.
- [8]IFACpsc,"Element of the Financial Statements of National Governmental , S.2, New York, 1993, par:25-30.
- [9]INTOSAI,"Accounting Standards Framework" CAS, GAO, U.S.A 1999.
- [10]GASB,"a Analysis of Issues Related to Measurement Focus and Basis of Accounting"D/M, New York,1986.
- [11] الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، مع معالجات قيادية للحسابات المستخدمة، دائرة المحاسبة،وزارة المالية ٢٠٠٠.
- [12] الصائغ، حنا رزوقي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الأسس العامة للنظام المحاسبي الحكومي مع شرح أنواع الحسابات الحكومية في العراق ج ١، ط٥،بغداد مطبعة الزمان، ١٩٨٩ .
- [13] السعبري،إبراهيم عبد موسى، المعايير المحاسبية الحكومية، أطروحة دكتوراه مقدمه إلى كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد ٢٠٠٠.