



المجلة العلمية
كلية التجارة - جامعة طرابلس

التجارة والتطوير

نحو نموذج عياري للمحاسبة

في

وحدات الجهاز الإداري للدولة

دكتور

محمد عبد العزيز أبو رمان

كلية التجارة — جامعة طنطا

مقدمة

تأتي الأيام حاملة معها المزيد من الوظائف التي تضطلع أو تتعهد بالاضطلاع بها الحكومات على اختلاف مذاهبها ومناهجها الاقتصادية وأهدافها الاجتماعية المعلنة ، بحيث بانت تشارك بوضوح في بناء الحياة الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي انعكس بشكل واضح على تطور حجم الإنفاق الحكومي حتى أصبح في دولة كجمهورية مصر العربية يستغرق نسبة كبيرة من الدخل القومي (١) . وإذا كان اهتمام المحاسبين اليوم ينصب بصفة أساسية حول هدف تطوير نظرية متكاملة للحاسبة في قطاع الأعمال (الذي يتألف من منشآت تعمل بقصد تحقيق دخل) فإن الحاجة ماسة أيضاً إلى ضرورة توجيه قدر كافي من جهد الباحثين في مجالات البحث المحاسبي نحو فروع أخرى ، وعلى وجه التحديد لتحقيق الإصلاح في ميدان المحاسبة الحكومية بما يخدم الحاجات الجديدة ويحمل النظام المحاسبي في الحكومة أداة فعالة في الإدارة المالية ومصدراً أساسياً للمعلومات اللازمة للتخطيط وأغراض الميزانية .

إن ميدان المحاسبة الحكومية وقد بدأت تترى فيه آثار الاهتمام المتزايد الذي

(١) في عام ١٩٧٧ بلغ حجم هذا الإنفاق فعلاً ١٤٨٧ مليوناً من الجنيهات .

وأوضحت تقديرات الخطة للسنوات (الميلادية) من ١٩٧٨ حتى عام ١٩٨٢ تطور هذا الإنفاق مروراً بالأرقام ١٧٢٧ ، ١٨٨٢ ، ٢٠٥١ ، ٢٢٣٥ ، ٢٤٣٦ مليوناً من الجنيهات ، وذلك بمعدل نمو ٩ ٪ سنوياً .

جاء وليدأ المشكلات التنظيمية والازمات المالية التي تمر بها المحليات الآن هو في حاجة ماسة إلى وقفه طريقة بالتحليل والتقويم . وقفة يتم فيها اخضاع الاصول العامة للمحاسبة الحكومية بوضعها الراهن للتحليل المنطقي بغية تخليصها من الشوائب حتى يمكن لها بحق أن تحكم عملية التطوير وتقود خطاها في الاتجاه المرغوب .

٢ - نقطة المنطلق : حتمية استخدام الميزانيات في الادارة الحكومية

يدل استقرار أنماط الادارة الحكومية في مختلف بلدان العالم على حقيقة مؤكدة ألا وهي وجود عامل أساسي مشترك يبنى حوله النظام المحاسبي الحكومي، ذلك هو « الميزانية » . والميزانية هي خطة مالية إلى جانب كونها خطة عمل للوحدة الحكومية ، وتشتمل على تقديرات للمصروفات المتوقعة وسبل تمويل هذه المصروفات . وفي العادة تقع مسؤولية إعداد تقديرات أو مقترحات الميزانية على عاتق السلطة التنفيذية ، ثم يأتي دور السلطة التشريعية في المراجعة والاعتماد . ولقد تقوم السلطة التشريعية بإجراء بعض التعديلات على هذه التقديرات قبل اعتمادها ، ولدى اعتماد الميزانية تصبح اعتمادات المصروفات ملزمة ولها قوة القانون ويكون الاعتماد بمثابة ترخيص بالصرف في حدود المبالغ المعتمدة ، أي بشرط عدم تجاوزها .

وهكذا فإنه من الواضح عملاً وبما لا يدع مجالاً للشك أن للميزانيات أهمية خاصة في المحاسبة الحكومية . ولكن لماذا؟ ماهي الاصول الفلسفية وراء هذه الضرورة؟ . هذا ما سوف نحاول الاجابة عليه .

تتوافر الوحدات الادارية في الجهاز الحكومي على تقديم سلعة أو خدمة دون ابتغاء استرداد تكلفتة إنتاج هذه السلعة أو تلك الخدمة من خلال نظام للتسعير على غرار ذلك النظام السائد في قطاع الاعمال . واذن فنحن بالتأكيد أمام قطاع من

النشاط يختلف اختلافاً جوهرياً عن ذلك الذي تمارسه المنشآت خاصة الملكية أو التي تعمل في قطاع الأعمال بصفة عامة .

ففي قطاع الأعمال تعكس قوى السوق أمام المنشآت القائمة بالفعل أو أمام مروجى المنشآت الجديدة تفضيلات المستهلكين من حيث أنها تبين عن أنواع السلع والخدمات المطلوبة وبأى الأسعار . وتعكس قوى السوق هذه المعلومات بأفصاحها عن انعدام القدرة على الاحتفاظ بسيادة ذات السعر في حالة زيادة العرض ، أو عن إمكان رفع السعر في حالة زيادة الطلب على العرض . وهكذا فإن قوى السوق كما يعكسها جهاز الأسعار هي التي تحدد :

- ١ - حجم المساهمة أو التمويل المطلوب لكل نوع من أنواع السلع والخدمات ، أى حجم الموارد التي يمكن تخصيصها لإنتاج سلعة أو خدمة (النفقات) .
- ٢ - مستوى الأداء الذي يتحقق من جراء إنتاج كل نوع من أنواع السلع والخدمات (الإيرادات) .

أما في القطاع الحكومي حيث مجال إنتاج السلع وتقديم الخدمات العامة فإن فاعلية جهاز الأسعار تنعدم أو تكاد تكون منعدمة وذلك لأنه :

- (أ) قد يكون من غير المرغوب فيه (سياسياً واجتماعياً) تخصيص أقدار الاستهلاك من هذه السلع والخدمات على الأفراد على أساس قدراتهم المالية ، أو
- (ب) قد يكون من المستحيل تسعير الخدمات وذلك لأنها تستهلك بصفة جماعية وليس على أساس فردي . ولقد يعن لأحد أفراد الجمهور أو فئة منه أن تعلن رضاها أو عدمه عن حجم الانفاق، الموجه إلى خدمة معينة ، ولكن يبقى ذلك مختلفاً كل الاختلاف عن ذلك الأسلوب التفضيلي الاستثنائي المتاح لقطاع الأعمال في ظل اقتصاديات السوق .

في مثل هذه الأحوال وبالنسبة لهذا القطاع من قطاعات النشاط الذي تضطلع
بالقيام به الحكومات فإن :

١ — التمويل أو الحصول على الموارد لا يكون بتحميل المستهلك السلع
والخدمات مباشرة بشئها وإنما يكون عن طريق فرض الضرائب بواسطة السلطة
المخولة بذلك أو عن طريق القروض والتي يعتبر ضمانها الوحيد تلك القدرة على
فرض الضرائب وتحصيلها .

٢ — تخصيص الموارد بين قطاعات الخدمات المختلفة ومن ثم تحديد
مستوى الخدمة المقدمة في كل من هذه القطاعات إنما يتم في غيبة من قوى السوق —
تلك التي توجه عملية التخصيص في قطاع الأعمال . وفي هذه الحالة فإنه لا بد من
وجود بديل لجهاز الأسعار ليتولى مهمة تخصيص الموارد المتاحة بين البدائل
المختلفة (١) . ويتمثل هذا البديل في الهيكل الإداري والذي يقوم بذات الدور الذي
يفترض أن يلعبه جهاز الأسعار ، وهو ما عبر عنه الاقتصادي الكبير فون ميسيس
Von Mises بالادارة البيروقراطية Bureaucratic Management وذلك في
معناها التصنيفي وليس المعنى الدارج المساء اليه (٢) .

(1) Rebert Cambell, " On the Theory of Economic Administration", in Henry Rosovsky, ed., Industrialization in Two Sestems. (New York N.Y: John Wiley & Sons, Inc., 1966), pp. 186 — 203.

(2) " Bureaucratic management... is the method applied in the conduct of administrative affairs, the result of which has no cash value on the market". Vide :

Ludwig von Mises, Humau Action. (London : William Hodge and Company, Ltd., 1949), p. 305.

عند هذا الحد نبقى أمامنا مهمة تحديد طبيعة هذه الإدارة البيروقراطية .
ومرة أخرى نعود إلى تأكيد واحدة من المهام الأساسية للإدارة استرشاداً بذلك
في عملية البحث عن اجابة على هذا التساؤل . فمن المعروف أن احدى هذه المهام
الاساسية في أى نوع من أنواع التنظيمات (الخاصة أو العامة ، التي تستهدف انتاج
الدخل والتي لا تستهدفه) هي التأكد من قيام علاقة ما بين التدفقات الاقتصادية
الداخلة والخارجة ، تلك العلاقة التي تتحدد ماهيتها ويجرى تعريف جزئياتها تبعاً
لطبيعة كل تنظيم . وفي التنظيمات التي تستهدف انتاج الدخل ، وحيث نعتبر جميع
الموارد بمثابة وحدة واحدة يجرى تحديد هذه العلاقة بحيث يترتب على عملية
المقابلة تحديد الفائض الدورى (الدخل) كما أن هذا المعيار ذاته هو أساس عملية
تخصيص الموارد بين الاستخدامات المتنافسة . أما في التنظيمات التي لا تستهدف
انتاج الدخل بصنفة عامة وفي التنظيمات الحكومية بصنفة خاصة حيث تنقسم الموارد
إلى أقسام يواجه كل منها لخدمة نشاط معين وحيث تتنافس وحدات كثيرة على
هذه الموارد المحدودة ، فإن أداة التنسيق الوحيدة المتاحة هي الميزانية . ففي الميزانية
تجرى مقابلة مقترحات الانفاق الواردة من الوحدات الفرعية بالموارد المتوقعة تحقيقاً
لنوع من التوازن بينها من ناحية ولتنوع من التناسق بين الأهداف العامة من
ناحية أخرى .

ولعل هذه الأهمية الخاصة للميزانيات في المحاسبة الحكومية هي التي دفعت
بإحدى السلطات العلمية الرسمية التي تشرف على توجيه البحث في ميدان المحاسبة
الحكومية في دولة مثل الولايات المتحدة بلغت في مضممار التقدم العلمى شأواً بعيداً
إلى اعتبار أن اعداد واعتماد ميزانية لكل وحدة تنفيذية إنما يعد واحداً من
المبادئ الأساسية للمحاسبة الحكومية ، ومن ثم يتعين ضرورة توافر النظام

المحاسبى على إنتاج البيانات التى تسمح بالرقابة على تنفيذ هذه الميزانيات ، وبحيث تعتبر هذه البيانات جزءاً لا يتجزأ من التقارير المالية . فى فبراير من عام ١٩٧٨ أصدر المجلس القومى للمحاسبة الحكومية فى الولايات المتحدة National Council on Government Accounting ما يعتبر صورة منقحة لإطار المحاسبة الحكومية الذى كانت قد أصدرته عام ١٩٦٨ اللجنة السابقة على تأسيس المجلس فى صورته الجديدة عام ١٩٧٤ ، ووضعها على هيئة ما يسمى بورقة عمل أو مسوده عرض exposure draft الهدف منها عرض صورة أولية لما يعتزم المجلس إصداره مالم يتلق آراء جادة من العلميين والمهنيين يكون من شأنها إدخال تعديلات على الإطار المقترح قبل إصداره فى صورته النهائية والتي حدد المجلس موعداً لها فى عام ١٩٧٩ وبعد أن تلقى المجلس ردود الفعل وقامت لجنته العلمية ببلورة الصورة النهائية لها ، صدر فى عام ١٩٧٩ الإطار النهائى للمحاسبة الحكومية متضمناً اثنا عشر مبدأ ، جاء المبدأ التاسع من بينها متعلقاً بالميزانيات ودار حول اعتبارها أساساً للمحاسبة فى الوحدات الإدارية ، مما يدل على اتفاق آراء العلميين والمهنيين حول ذلك (١) .

(١) انظر :

National Council on Government Accounting, Governmental Accounting and Financial Reporting Principles, Statement No. 1.
(Chicago : Municipal Finance Officers Association of the United States and Canada. 1979).

وجدير بالذكر أن هناك من يرى بأن هذه الخاصية من خصائص المحاسبة الحكومية ولو أنها غاية فى الأهمية إلا أنها لا تشكل مبدأ من المبادئ الأساسية لنموذج المحاسبة الحكومية بقدر ما تعتبر وسيلة من وسائل الرقابة الداخلية . انظر :

Randle R. King and C. David Baron, " An Integrated Account Structure for Governmental Accounting and Financial Reporting " The Accounting Review, XLIX (No. 1, 1974), p. 77 n.

ولقد قضى المبدأ المشار إليه بوجود تأسيس نظام العمل في لوحدات الإدارية الحكومية على أساس وجود ميزانية لكل وحدة ، وأن يوفر النظام المحاسبي الاداة المناسبة للرقابة على تنفيذ الميزانية . كما يجب أن تتضمن التقارير المالية - وبصورة مناسبة - المقارنات الضرورية بين تقديرات الميزانية ونتائج التنفيذ الفعلي بالنسبة لكل مال مخصص على حدة .

٣ - طبيعة المشكلة والباعث على الدراسة

اتضح لنا مما سبق أن هناك بعض السمات الأساسية التي تميز الوحدات الإدارية في الجهاز الحكومي ، والتي تتمثل في الاتجاه نحو خدمة جمهوره المواطنين ، وغياب فكرة الربح ، واختلاف سبل التمويل ، والاثار المباشر للسلطة التشريعية . وفي عرف البعض أن الاختلاف البين لهذه السمات عن نظيرتها للوحدات في قطاع الاعمال يجعل من المفاهيم المحاسبية لنظرية المحاسبة على نشاط تلك الأخيرة محدودة الصلاحية للتطبيق في الوحدات الادارية في القطاع الحكومي ، كما يمكن أن يشكل نقطة انطلاق نحو تشكيل نظرية للمحاسبة الحكومية .

غير أن هناك وجهة نظر معارضة لهذا الرأي حيث ترى بصلاحية المفاهيم المحاسبية العامة لجميع الوحدات بصرف النظر عن القطاعات التي تنتمي إليها . ولعل هذا المذهب يبدو واضحاً كأكثر ما يكون الواضح في تلك الدراسة التي تعتبر واحدة من ركائز الفكر المحاسبي المعاصر والتي استهدفت تحديد الملامح الأساسية لنظرية المحاسبة حيث ورد في مقدمتها النص التالي :

“ The Committee's Statement envisages application of the accounting process not only to business operated for profit, but also to the activities of individuals, fiduciaries, Governmental units,

charitable enterprises, and similar entities. Information systems are designed to serve managers and others in carrying out the organizational objectives of entities in which profitability is not the sole or even an important objective as well, of course, as in business entities. Economic considerations, broadly conceived, are of major importance in planning action and controlling operations to achieve the planned objectives for all entities. While this statement may, because of certain illustrations, appear to be directed primarily toward profit-making enterprises, virtually all of the observations and recommendations are applicable with equal force to organizations with other objectives." (1)

ونجدد الإشارة إلى أن فكرة التوحيد هذه ليست بجديدة ، إذ سبق أن نادى بها Vatter ولكن في اتجاه معاكس لدعوة اللجنة ، حين نادى بتعميم فكرة الأموال المخصصة (وهي فكرة قامت أصلا لتفسير طبيعة العمل في الجهاز الحكومي) على جميع أنواع التنظيمات (٢) . وجدير بالذكر أن ما حدا بفاتر إلى مثل هذا المخاطر إنما تمثل في تلك الصعوبات التي واجهها الكثيرون في تعريف مفهوم الدخل والعوامل الذاتية التي تحيط بتفسير هذا المفهوم . عند هذا الحد فليقد رأى فاتر ترك مفهوم الدخل بدون تعريف والاستغناء عن ذلك بإعادة تصميم هيكل الحسابات في التنظيمات التي تستهدف إنتاج الدخل حول مفهوم « المال المخصص »

(1) Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory. (Sarasota, Florida : AAA 1966), p. 2.

(2) William J. Vatter, The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports, (Chicago, Ill.: The University of Chicago Press, 1947).

ومن ثم تشابه نظم المحاسبة في جميع المنظمات ، التي تستهدف منها إنتاج الدخل والتي لا تستهدف ذلك على السواء .

ونحن نعتقد أن هذا الموقف إنما يشكل موقفاً بحسباً جديراً بالجهد المناسب ، فما لا شك فيه أن قيام تعارض واضح في الآراء المعلنة حول موقف معين ، يخلق حالة من التناقض الفكري تدفع على البحث نحو خلق جو تقل فيه حدة التناقض .

ولقد كان هذا بمثابة نقطة الانطلاق نحو بحث هذا الموضوع . ولما كانت هناك ثمة دلائل قوية على وحدة طبيعة الحاجات الاقتصادية بين مختلف المنظمات ، بل بين مختلف الأمم ، فلقد حددنا منهاجنا البحثي في صورة استعراض لأسس المحاسبة الحكومية في ضوء تلبية المطالب الملححة المتزايدة عليها لخدمة أغراض ترشيد القرار الاقتصادي في الجهاز الحكومي .

٤ - وجهة البحث

لقد أدى نمو الأنشطة الحكومية ونفقاتها في نواح كثيرة وتشابك عملياتها وتعقدتها في السنوات الأخيرة إلى انبعاث الحاجة المتزايدة لإدارات الوحدات الحكومية إلى بيانات مالية لا تقل في أهميتها عن تلك البيانات التقليدية التي تسمح بفرض الرقابة على الاعتمادات ، ومن ثم باتت الدعوة ملححة إلى أن يصبح هدف نظام المحاسبة الحكومية أكثر من مجرد إثبات والتحقق من قيام الوحدة بتنفيذ التعليمات واللوائح المالية كما حددتها التشريعات القائمة .

لقد تزايدت المصروفات الحكومية زيادة كبيرة بسبب الارتفاع الحاد في تكاليف تنفيذ البرامج ، كما باتت على الحكومات أن تسد حاجات العديد من البرامج المختلفة في مواجهة ندرة ملاحظة في الموارد . ولقد ترتب على ذلك أن أصبحت

الحاجة ماسة إلى اتباع تدابير فعالة للرقابة على تكاليف تنفيذ البرامج بهدف تحقيق أفضل النتائج الممكنة . ولعل من الطرق الفعالة في هذا الخصوص ربط التكاليف بخطوط المسؤولية التنظيمية من خلال الأساليب المعروفة في مجال المحاسبة الإدارية باسم المساءلة المحاسبية مع ربط هذه التكاليف بالمنتجات النهائية وتقويم أداء المسؤولين عن تنفيذ البرامج .

ويمكن أن يعتبر اتباع مثل هذا الاجراء في الوحدات الحكومية بديلا مقابلا لحافز الدخل ككميار لتقويم الاداء في قطاع الأعمال ، إذ أن الهدف منه — إلى جانب التحقق من استخدام المبالغ المعتمدة بطريقه قانونية — جذب انتباه الإدارة في الوحدات التنفيذية إلى « تكلفة القيام بنشاط ما » ، وهذا من شأنه أن يحفز الإدارة على محاولة تحقيق أفضل النتائج الممكنة في حدود الاعتمادات التي أقرتها السلطة التشريعية لأغراض معينة بغية تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

ولكن أين النظام المحاسبي الحكومي القائم من كل هذا ؟ أين يقف النموذج الوصفي Descriptive Model للمحاسبة الحكومية — والذي يفسر الممارسات المحاسبية الجارية في هذا القطاع — من تلك الحاجات ؟ لعل الإجابة العملية على هذا التساؤل تقتضى أولا تحديد ماهية النشاط الاقتصادي الحكومي ودوره الكاملة ثم تتبع كيفية ملاحظة القياس المحاسبي لمراحل هذه الدورة بغية تحديد أوجه القصور (أن وجدت) في عملية القياس والتعرف على المشكلات المصاحبة لعملية تطوير القياس المحاسبي واتجاهات الحلول الممكنة لبعض هذه المشكلات . أي أننا نبتغي الآن طرح ، ومحاولة الإجابة على ، التساؤلات التالية :

١ - ما هي طبيعة النشاط الاقتصادي الحكومي الذي ينبغي قياسه ؟

٢ - هل تفي عملية القياس المحاسبي المعاصرة بتغطية كل مراحل دورات

النشاط الاقتصادي في الحكومة ؟

٣ - إلى أي مدى يعتبر القصور في عملية القياس المحاسبي عائقا في سبيل

الوفاء بالحاجات المعاصرة للمعلومات ؟

ولعلنا بمحاوارتنا الإجابة على بعض هذه التساؤلات نسير على طريق توضيح

كيف أن بعض الممارسات الجارية في قطاع المحاسبة الحكومية يمكن تطويرها في

المستقبل بحيث تكون نواة لتخليق نموذج عياري Normative Model (أو نظرية

عيارية) تفسر ما يجب أن تكون عليه المحاسبة الحكومية لتحقيق أهداف معينة (١).

٥ - ماهية النشاط الاقتصادي الحكومي

يمكن تعريف النشاط الاقتصادي الحكومي بأنه قيام التنظيم الحكومي -

كوحدة إنتاجية - بتحويل السلع والخدمات في صورته ما إلى سلع وخدمات

في صورة أخرى .

(١) المعيار أو العيار (في الفلسفة) هو نموذج متحقق أو متصور لما

ينبغي أن يكون عليه الشيء .

أنظر : مجمع اللغة العربية ، المعجم الوسيط ، الجزء الثاني (الطبعة الثانية

١٣٩٣ هـ - ١٩٧٣ م) ص ٦٢٩ .

للتفرقة بين النظرية الوصفية والنظرية العيارية أنظر :

Yujj, Ijiri, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Research No. 10. (Sarasota, Florida : American Association Accounting, 1975), pp. 7-8.

ويعرض للشكل رقم (١) صورة منطقية لعملية التحويل هذه موضحاً عليها بعض المفاهيم والاصطلاحات التي سوف نوالى شرحها تباعاً . ويعتبر هذا الشكل الايضاحي بمثابة نقطة تحول في مجال استعراض النشاط الاقتصادي ، حيث أنه يمر احواله الموضحة وبتقسيماته المبينة يفيد كثيراً في البحث عن - لول لبعض المشكلات المتعلقة بمحيط القياس المحاسبي في مجال النشاط الحكومي ، ونورد فيما يلي فكرة موجزة عن بعض المصطلحات المبينة عليه :

١ - الموارد المالية

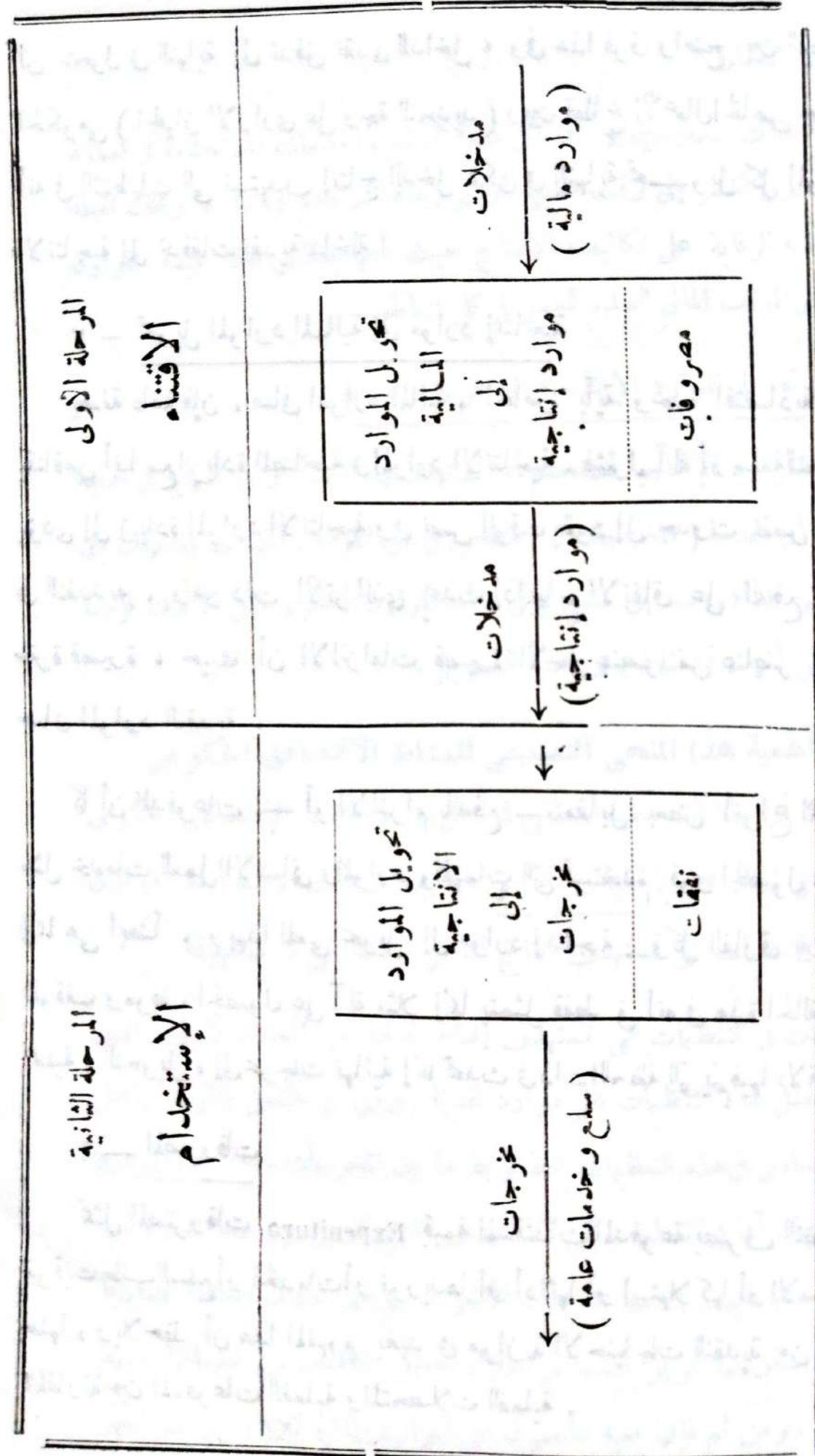
يمكن لنا تقسيم الموارد التي تستخدمها أية وحدة اقتصادية إلى نوعين : موارد مالية وموارد إنتاجية . أما الموارد المالية - كما تعرف لأغراض هذه الدراسة - فهي النقدية والحقوق النقدية التي سوف تتحول إلى نقدية في القريب العاجل . وأما د صافي الموارد المالية ، فيشير إلى إجمالي الموارد المالية محصوماً منها الالتزامات التي تتطلب انفاقاً نقدياً في المستقبل . ولتحديد د صافي الموارد المالية الجارية ، يحصم من ذلك الموارد المالية التي لن تكون معدة للصرف خلال فترة قصيرة (هي السنة في معظم الاحوال) .

٢ - الموارد الإنتاجية

الموارد الإنتاجية هي تلك الموارد التي سوف تتحول إلى - أو تستخدم في عملية إنتاج - المخرج النهائي للنشاط الاقتصادي . وتمثل هذه الموارد في عناصر الإنتاج الأساسية مثل العمل الانساني ، المواد والخدمات الوسيطة ، المعدات الرأسمالية (١) وفي ظل الارضاع العادية للنشاط الحكومي فإن هذه الموارد الإنتاجية

(١) من الواضح أن هناك بعض المدخلات (الموارد) التي يمكن الحديث عن

تحويلها إلى مخرجات فقط في المطلق أو بشكل عام . ومن الأمثلة على ذلك الأرض .



شكل رقم (١)