



COVER NOT AVAILABLE

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية
في ضوء (CF-IPSASB)

جميع حقوق الطبع والنشر محفوظة

الطبعة الأولى
1443 هـ - 2022 م

المملكة الأردنية الهاشمية
رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية
(2021/3/1514)

657,835

أردني ، طه أحمد

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ضوء CF-IPSASB / طه أحمد أردني :- عمان:
شركة الأكاديميون للنشر والتوزيع ، 2021

() ص .

ر.ا.: 2021/3/1514

الواصفات: /المحاسبة//المؤسسات الحكومية//معايير المحاسبة الدولية/

- يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن رأي دائرة
المكتبة الوطنية أو أي جهة حكومية أخرى .

ISBN :978-9923-27-081-3

All right reserved

لا يجوز نشر أي جزء من هذا الكتاب، أو تخزين مادته أو نقله على أي وجه أو بأي طريقة إلكترونية
كانت أو ميكانيكية أو بالتصوير أو بالتسجيل أو بخلاف ذلك إلا بموافقة الناشر على هذا الكتاب مقدماً.
* يتحمل المؤلف كامل المسؤولية القانونية عن محتوى مصنفه ولا يعبر هذا المصنف عن رأي شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع.



شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع

المملكة الأردنية الهاشمية

عمان - مقابل البوابة الرئيسية للجامعة الأردنية

تلفاكس : 0096265330508 / جوال : 00962795699711

E-mail: academpub@yahoo.com

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في ضوء (CF-IPSASB)

تأليف

الدكتور طه احمد حسن أرديني

مدرس المحاسبة المالية والتدقيق

جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

مراجعة

الدكتور قاسم محسن الحبيطي

أستاذ المحاسبة المالية والتدقيق

جامعة الموصل / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة



شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى : (رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ
وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ {19/27})

سورة النمل الآية (19)



مقدمة:

شهدت العقود الثلاث الأخيرة اهتماما دوليا واسعا ومتوصلا بشكل حثيث بإدخال إصلاحات وتغييرات جذرية في مجال المحاسبة الحكومية التقليدية، وخاصة ما يتعلق منها في شكل ومحتوى التقارير المالية الحكومية والمفاهيم المحاسبية المرتبطة بها، فضلا عن الأساس المحاسبي الواجب الإلتباع (أساس الاستحقاق) عند الاعتراف بعناصر القوائم المالية الحكومية، فقام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بإنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) عام 2004 ليحل محل لجنة القطاع العام (PSC) التابعة له، ليضع مجلس (IPSASB) وسلفه لجنة القطاع العام (PSC) منذ عام 1996 والغاية 2018 (40) معيار محاسبي حكومي دولي قائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي والتي يمكن تطبيقها في البلدان التي لديها توجه أو هي في الطريق للتحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. فضلا عن معيار واحد قائم على الأساس النقدي المحاسبي ليشمل جميع احتياجات البلدان والذي يمكن تطبيقه في بعض الدول التي تكون غير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام.

كما اهتم مجلس (IPSASB) منذ عام 2008 في وضع إطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية بهدف تحديد وتوضيح المفاهيم التي تطبق على التقارير المالية الحكومية ذات الغرض العام القائمة على أساس الاستحقاق المحاسبي في وحدات الحكومية المتمثلة بالحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة)، والوحدات المكونة للحكومة كالوزارات الحكومية والإدارات والبرامج واللجان والوكالات وهيئات الضمان الاجتماعي والصناديق الائتمانية وغيرها.

وقد اعتمد مجلس (IPSASB) في عملية بناء اطاره المفاهيمي على تحديد مكوناته وتقسيمها إلى أربعة اجزاء وعلى أربعة مراحل جرى دراستها عن طريق اصدار عدة أوراق تشاورية (CP) (Consultation Paper)، ومسودات عرض (ED) (Exposure Draft)، كل مرحلة من هذه المراحل تتضمن جزءا من الإطار المفاهيمي.

إن هذه المفاهيم والأهداف والأساسيات ما هي إلا مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية والتي سيحاول الكاتب في هذا الكتاب تحديدها كإطار مفاهيمي للمحاسبة الحكومية في العراق على أن لا يخرج عما جاء عن الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (CF-IPSASB)

وقد اشتمل الكتاب على سبعة فصول رئيسية، خصص الفصل الأول للبحث في المفاهيم الأساسية للمحاسبة الحكومية، مفهوماً وأهدافها وبيئة الوحدات الحكومية وخصائصها، وخصائص النظام المحاسبي الحكومي وعلاقته بالموازنة العامة.

أما الفصل الثاني فقد خصص لبحث الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية، حيث تضمن لمحة تاريخية عن الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية ومفهوم الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية وأهميته ووظائفه فضلاً عن هيكل ومكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية. الفصل الثالث خصص للإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) من حيث المفهوم والأهمية وإصدارات المعايير ونطاق تطبيقها والاستجابة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs).

أما الفصل الرابع فقد بحث في آلية تنظيم عملية بناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) ونطاق تطبيقه وتشمل هذا الفصل على كيفية تأسيس مشروع الإطار المفاهيمي وتحديد مكوناته من قبل (IPSASB)، وآلية بناءه منذ المرحلة الأولى والمتمثلة بإصدار الأوراق التشاورية (Consultation Paper) ثم إصدار مسودات العرض ثم الأعداد النهائي للإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية وفق الـ (IPSASB)

ويبحث الفصل الخامس في مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية وفق الـ (IPSASB) وقد تضمن هذا الفصل: مفهوم التقارير المالية، أهدافها، طرق عرضها، مستخدميها، والخصائص النوعية للمعلومات المدرجة فيها وفق (IPSASB)، حيث ركز هذا الفصل على التقارير المالية الحكومية ذات الغرض العام (المفهوم وطرق العرض)، وأهداف ومستخدمي التقارير المالية الحكومية ذات الغرض العام للوحدات الحكومية، والخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية الحكومية، ووحدة الإبلاغ المالي الحكومية وحدودها Reporting Entity. كما تضمن هذا الفصل القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالية وفق الـ (IPSASB).

أما الفصل السادس فقد بحث في تأثير اعتماد الأسس المحاسبية المختلفة (الاستحقاق، الاستحقاق المعدل، النقدي، النقدي المعدل) على مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية وقد تضمن هذا الفصل أربع فقرات رئيسية ركزت الفقرة الأولى على أسس المحاسبة الحكومية، في حين ركزت الفقرة الثانية على تأثير اعتماد الأسس المحاسبية المختلفة على أهداف التقارير المالية الحكومية، وجاءت الفقرة الثالثة لتركز على تأثير اعتماد الأسس المحاسبية المختلفة على عناصر القوائم المالية (الموجودات، المطلوبات، صافي الموجودات، الإيرادات، المصروفات) والاعتراف بها والتقرير عنها، وجاءت الفقرة الأخيرة لتبحث في تأثير اعتماد الأسس المحاسبية المختلفة على القياس المحاسبي والإبلاغ المالي الحكومي .

أما الفصل الأخير السابع فقد بحث عن مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية الصادر عن الـ (IPSASB) في البيئة المحاسبية العراقية، فجاء الفصل بعنوان ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في العراق، وقد تم تحديد ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية في العراق من خلال القوانين والتعليمات العراقية، وما جاء عن بعض الباحثين من خلال تحديد الأساس المحاسبي المستخدم في المحاسبة الحكومية في العراق، وعناصر القوائم المالية الحكومية (مفاهيمها وأنواعها)، والاعتراف بعناصر القوائم المالية في العراق، والقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، ونطاق تطبيق المحاسبة الحكومية في العراق، والتقارير المالية الحكومية في العراقي، وأهداف القوائم المالية الحكومية، ووحدة الإبلاغ المالي الحكومية.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير أن أكون قد وفق في تقديم هذا الجهد المتواضع في مجال المحاسبة الحكومية تفيد الدارسين والباحثين، ولابد أن اشكر كل من ساهم في إخراج هذا الكتاب المتواضع الى حيز الوجود، وأخص بالذكر الأستاذ المساعد الدكتور منذر خضر يعقوب المهدي لجهوده القيمة والطيبة في متابعة طباعة الكتاب ونشره، ولا يدعي المؤلف الكمال، فالكمال لله وحده، ولكنه حاول تلبية حاجة ملحة، فإن نجح فأجره على الله وان قصر فعذره انه إنسان، علما بان الكاتب يرحب بكل نقد بناء يساهم في تحسين هذا الكتاب.

والله ولي التوفيق

المؤلف

الفصل الأول

المحاسبة في الوحدات الحكومية (بيئتها، خصائصها)

الفصل الأول

المحاسبة في الوحدات الحكومية (بيئتها، خصائصها)

1-1: المحاسبة الحكومية (المفهوم ، النطاق، الأهداف)

إن المحاسبة الحكومية ما هي إلا انعكاس للرؤى والتصورات المرتبطة بتفسير أهداف وظيفة المحاسبة الحكومية، أو أهداف التقارير المالية على اعتبار ان المحاسبة الحكومية هي نظام للمعلومات وبالتالي لابد أن يعكس مفهوم المحاسبة الحكومية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية. وذلك لان الأهداف وضعت في المستوى الأول عند وضع الإطار المفاهيمي وبالتالي فهي تؤثر على باقي عناصر الإطار المفاهيمي كمفاهيم عناصر التقارير المالية ومعايير الاعتراف بها وأسس قياسها وطرق عرضها والإفصاح عنها . وبما أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة هو البنية التحتية للمعايير أو بمعنى آخر المرجعية في إصدار المعايير، بالتالي فان خصوصية بيئة الوحدات الحكومية تؤثر على معايير المحاسبة بحيث تلائم هذه البيئة.

أولاً: مفهوم ونطاق المحاسبة الحكومية

ان المحاسبة الحكومية مفهوم قديم قدم التاريخ، إلا ان الاهتمام به بدأ بعد الأزمة العالمية التي وقعت في عام 1929 أو ما تسمى بأزمة الكساد العالمي، وما أعقبها من تطورات في أنظمة الدول السياسية والاقتصادية وتوسع حجم النشاط الذي تزاوله الدولة وتضاعف حجم الخدمات التي توفرها للمواطنين وتنوعها، كل ذلك وغيره أدى إلى ازدياد الاهتمام المحاسبة الحكومية وبأهمية الدور الذي تقوم به في الاقتصاد (الإبراهيمي، 2007، 23). وهذا ما دفع المنظمات المهنية المحاسبية بالاهتمام بالمحاسبة الحكومية كمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، واللجنة القومية للمحاسبة الحكومية (NCGA) وخليفته مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال لجنة القطاع العام وخليفتها مجلس معايير المحاسبة لوحدة القطاع العام (IPASB) ومنظمة الانتوساي وصندوق النقد الدولي وغيرها من المنظمات الدولية والتي سيتم الحديث عنها لاحقاً.



فالمحاسبة الحكومية وكما ورد في دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة "تعتبر أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية، ولأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة. لذلك يجب أن تتطور المحاسبة الحكومية، ليس فقط للوفاء بالاحتياجات الحسابية، ولكن لتوفير البيانات المالية المختلفة التي تعتبر ضرورية لأغراض التخطيط وتحليل البرامج واختبارها وإعداد الموازنات" (عبد الله، 2010، 78).

إن المحاسبة الحكومية بهذا الوصف قد تم حصرها بالوزارات والمؤسسات الحكومية في إثبات تحصيل الأموال العامة وكيفية إنفاقها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها.

كما تعرف المحاسبة الحكومية بأنها " نشاط متخصص يهتم بتجميع، وقياس وتشغيل وتوصيل، ورقابة العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الإداري الحكومي" (الناغي، 1984، 9). كما عرفت المحاسبة الحكومية بأنها عملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في الوحدات الحكومية ومن ثم تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وإيصالها إلى الإطراف ذات العلاقة، وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك (احمرو، 2003، 35).

إن هذين التعريفين للمحاسبة الحكومية يوسع مضمونها ليشمل ما يستجد على هذه الوظيفة من تحديث ليصبح مفهوماً أشمل من المفهوم التقليدي لها، والذي يحصرها في إثبات تحصيل الأموال العامة وكيفية إنفاقها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها.

ويرى Chan & Zhang بأنه ولمحاولة تعريف المحاسبة الحكومية فإنه من المفيد أن نحدد النطاق الذي تعمل فيه المحاسبة الحكومية وهذا يتطلب تحديد مصطلح "الحكومة" لأنه يعطي للمحاسبة الحكومية السمة المميزة لها عن باقي فروع المحاسبة الأخرى.

فالمحاسبون يميلون إلى تعريف الحكومة من حيث المنظمات التي تقع تحت سيطرتها، فتعرف الحكومة بأنها جميع الهيئات التشريعية والقضائية والتنفيذية التي أنشئت خلال المراحل السياسية، بما في ذلك أجهزة الحكومة المركزية بسلطاتها الإلزامية التي تمتد لتشمل جميع

أراضي البلاد والأجهزة الموجودة على مستويات اقل، والتي تتمتع بسلطات مماثلة، وان كانت محدودة، تمارسها على جزء من البلاد فقط، وجميع الأجهزة المسئولة مباشرة عن أعمالها أمام الأجهزة السابقة (الناغي، 1984،9) في حين الاقتصاديين يميلون إلى تعريف الحكومة من حيث المهام غير السوقية التي تقوم حكومة البلد بها، والتي تبين تعريف الحكومة بأنها حكومة البلد التي تتألف من السلطات العامة وأجهزتها، وهي كيانات يتم إنشاؤها من خلال عمليات سياسية وتمارس سلطة تشريعية وقضائية وتنفيذية في منطقة معينة (Chan&Zhang،2012،p.2).

ومن خلال ما سبق يتبين انه في أدبيات المحاسبة الحكومية هناك مرونة في تحديد تعريف الحكومة فتارة تعرف الحكومة تعريفا ضيقا عندما يتم تحديد نطاق الحكومة بالمؤسسات السياسية التي تضع القوانين وتنفذها، وأخرى على نطاق واسع عندما تشمل المؤسسات الحكومية، ومن ثم فهي تشمل ضمنا مؤسسات الأعمال المملوكة للحكومة (Chan&Zhang،2012،p.2).

إن دخول أي وحدة ضمن مصطلح الحكومة، يعني انه يجب على المحاسبة الحكومية ان تقدم لها الخدمة التي تمكنها من إصدار تقاريرها اللازمة لمتخذي القرارات ذوي العلاقة بتلك الوحدة، بالتالي فهي تشمل ضمنا منشآت القطاع الحكومي والتي حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) في مقدمته والمتمثلة بالحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية (مثل الولاية والإقليم والمنطقة) والحكومات المحلية (مثل المدينة والبلدة) والمنشآت المكونة لها (مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات)، أي أنها لا تشمل مؤسسات الأعمال الحكومية Government Businesses Enterprises (GBEs) وذلك لأنها لا تختلف في جوهرها عن المنشآت التي تقوم بأنشطة مشابهة في القطاع الخاص (IPSASB،1.7. para):-

ومما سبق يمكن تعريف المحاسبة الحكومية بأنها نظام يختص بتحديد وقياس الأحداث المالية المتعلقة بالأنشطة الحكومية لمنشآت القطاع الحكومي وتوصيل المعلومات الملائمة لمختلف أصحاب المصالح لمساعدتهم في ترشيد قراراتهم وتحقيق المساءلة وتقييم السياسة المالية العامة للحكومة مما يضمن المحافظة على المال العام وإدارة الموارد الاقتصادية للدولة بكفاية وفعالية .

ان تعريف المحاسبة الحكومية ما هو الا انعكاس لأهدافها أو الدور الوظيفي التي تقوم به باعتبارها نظام للمعلومات، وهذه الأهداف هي التي تحدد مضمون الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية، على اعتبار أن أهداف التقارير المالية التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي الحكومي، هي الركيزة الأولى التي يتم على أساسها تحديد باقي مفاهيم عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية.

كما ان وظيفة المحاسبة الحكومية هي أداة للقياس والتوصيل المالي فهي تتبع نظام الموازنة وتسبق التدقيق في دورة الإدارة المالية، وأنها قائمة على التداخل بين الموازنة العامة والمحاسبة التجارية (Business Accounting) (Chan&Zhang،2012،p.3). فإذا ما أردنا أن تنجح المحاسبة الحكومية في أداء وظائفها فلا بد ان تأخذ بنظر الاعتبار هذا التداخل بين الموازنة العامة للدولة من جهة والمحاسبة التجارية من جهة أخرى على اعتبار أن المحاسبة التجارية تأخذ بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، أي لا بد أن تعتمد في وصفها على هذين التخصصين وكذلك لا بد أن تحل المشاكل والصراعات بين هذين التخصصين وخاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الحكومية والتي بدأت تعتمد في مضمونها على المحاسبة التجارية ، وخير دليل على ذلك ان مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) قد اعتمد في وضع معايير القائمة على أساس الاستحقاق على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بعد تعديلها لتناسب سياق الوحدات الحكومية حيث حاول مجلس (IPSASB) أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسالة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.

ثانياً: أهداف المحاسبة الحكومية

يمكن تحديد أهداف المحاسبة الحكومية من خلال وجهتي نظر كل من المستخدمين للمعلومات المحاسبية، وأهداف التقارير المالية على اعتبار أنها في الأساس موجهة لتلبية احتياجات المستخدمين.

فمن حيث وجهة النظر الأولى فإن المحاسبة الحكومية تهدف بصفة عامة إلى توفير المعلومات الضرورية واللازمة لطوائف متعددة من المستخدمين، وقد عرضت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية NCGA عشر مجموعات من هؤلاء المستخدمين وهم (Jorge, 2003, 80) :-

1. دافعي الضرائب.

2. المانحين.

3. المستثمرين والمقرضون

4. دافعي رسوم متلقي الخدمات

5. الموظفون او العاملون

6. الشركات المنتجة

7. الهيئات التشريعية.

8. إدارة الوحدات الحكومية.

9. الناخبين.

10. الهيئات الرقابية (مما في ذلك السلطة العليا)

كما حدد مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) في المعيار الأول الصادر عنه الفئات المستفيدة من التقارير المالية الحكومية في ثلاثة مجموعات وهي لا تخرج عما سبق وتمثل بالاتي (الخطيب والمهايني، 2010، 70):-

1. المواطنون

يهتم المواطنون بالبيانات المالية الحكومية التي تساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة بالتمويل الشخصي. كما يطمئن دافعي الضرائب من خلالها على إنفاق أموالهم كما هو مقرر من ممثليهم (مجلس النواب)، وهذا يساعد على زيادة الوعي الضريبي.

2. السلطة التشريعية والجهات الرقابية:

فيما يخص السلطة التشريعية فان البيانات المالية الحكومية تساعد في:

أ. الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بالقوانين والأنظمة المالية.

ب. تقييم أداء السلطة التنفيذية.

ج. المسألة عن أية انحرافات مهما كان حجمها.

د. التخطيط المستقبلي، وإقرار خطط الموازنة العامة المقبلة.

أما الجهات الرقابية فان البيانات المالية الحكومية تساعد في:-

أ. التأكد من صحة إثبات العمليات المالية الحكومية، وانسجام المعلومات المحاسبية مع

القوانين والأنظمة والتعليمات، ومع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب. تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الحكومة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية

لمسؤولياتها من الناحية المالية.

3. المستثمرون والمقرضون

يهتم المستثمرون (المحليون والأجانب) بالبيانات الحكومية بهدف التوصل إلى قرار

استثماري مناسب / إذ أنهم يستطيعون من خلال هذه البيانات التعرف على الوضع المالي

للحكومة، وحجم الالتزامات التي عليها، والسيولة النقدية المتوفرة لمواجهة هذه الالتزامات

والقيام بعمليات تشغيل أنشطتها، واستمرارية التمويل للخدمات التي تقدمها... الخ.

ومما سبق يمكن تحديد هؤلاء المستخدمين في ثلاث مجموعات تهتم على وجه الخصوص

بالمعلومات المجهزة من قبل الوحدات الحكومية وهي (بلقاوي، 2009، 270)

-(75.Clark.2010)-:

1. المستفيدين من الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.

2. مقدمي الموارد أو ممثلهم: المقرضون ومجهزي الموارد والعاملون ، ودافعي الضرائب

3. الجهات المتحكمة والمشرفة التي تقع على عاتقها مسؤولية وضع السياسات ومراقبة

أو متابعة وتقييم أداء أولئك الذين يديرون الوحدات الحكومية.

ومن أجل تلبية احتياجات هذه المجموعات من المعلومات المجهزة من قبل الوحدات الحكومية، يمكن تحديد أهداف المحاسبة الحكومية من أهداف هؤلاء المستخدمين. بمعنى آخر ان أهداف المستخدمين هي أهداف المحاسبة الحكومية وعلى ذلك يمكن بلورة أهداف المحاسبة الحكومية وظيفيا من أهداف المستخدمين التي عرضها (Clark،2010،75) بالاتي:-

1. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة:

يقصد بالمساءلة الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهة أو جهاز تنفيذي أو قضائي له الحق أو المبرر في طلب ذلك. وذلك لان الموارد الاقتصادية التي تستخدمها الحكومة هي اما مملوكة للشعب أو جمعت منه مباشرة، ومن حقه ان يعرف مقدار هذه الموارد وكيف يتم إنفاقها. وكذلك فان قوانين خاصة تصدر في مختلف الدول لتنظيم الأمور المالية العامة للدولة كقوانين الضرائب والموازنة العامة وبعض التشريعات المالية الأخرى، وهي تمثل إطار للمساءلة عن أعمال الجهاز الإداري للدولة (حماد والبحر، 1990، 25).

ويمكن حصر أهداف المساءلة في ثلاثة أنواع (الحسيني، 2012، 28- 29):-

أ.المساءلة المالية: وذلك من خلال بيان الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الوحدات الحكومية .
ب. المساءلة الإدارية: وذلك من خلال التأكد من ان الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف. وان الوحدة الإدارية تراعي الجوانب الاقتصادية في عملها (احمر، 2003، 37).

ج.المساءلة عن الأداء: وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة للتأكد من انجاز الأهداف والأعمال والمهام المنوط بها وتحقيق النتائج المرجوة منها(حماد والبحر، 1990، 25).

2. توفير معلومات لاتخاذ القرارات السياسية والاجتماعية حول تخصيص الموارد
إن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي تفيد متخذي القرارات في المجالات
التالية (حماد والبحر، 1990، 26):
أ. المقارنة بين التكاليف والإيرادات في العام الحالي مع الأعوام السابقة ومع المتوقعة في
المستقبل.

ب. تقييم البرامج والأنشطة البديلة واختيار أفضلها.
ج. تحديد حجم الموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة.
د. تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات واثار إحلال المدخلات أو التغيير في البرامج
والأنشطة على كفاءة وفعالية الأداء.

هـ. تحديد كيفية ترشيد الإنفاق الحكومي مع الإبقاء على نوعية الخدمة الحكومية.
و. تقييم عملية تحصيل الإيرادات واقتراح أساليب وطرق زيادة فعالية عملية التحصيل.
ز. تحديد الموارد الاقتصادية اللازمة لمواجهة التوسع في الخدمات أو تنفيذ البرامج
الجديدة أو تحسين أداء الخدمات الحالية.
ح- المساعدة في تقدير نتائج نشاط الوحدة الحكومية خلال السنة عن طريق
(الشيخلي، 2007، 48):-

- تقديم معلومات عن مصادر الأموال واستخداماتها.
- تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة لأنشطتها والوفاء بمتطلباتها من النقد.
- تقديم معلومات عن تحسن أو تراجع المركز المالي نتيجة لعملياتها خلال السنة.
- ط. المساعدة في تقدير الخدمات التي كان يتوجب على الوحدة تقديمها، ومقدرتها على
الوفاء بالتزاماتها عن طريق (الشيخلي، 2007، 48):-
- تقديم معلومات عن المركز المالي وعن أنشطة الوحدة الحكومية.
- تقديم معلومات عن مواردها غير المالية والعينية، والتي لها عمر إنتاجي يتجاوز السنة
الواحدة، مما يساعد في تقدير الخدمات التي يمكن لهذه الموارد تقديمها.
- إظهار أية قيود قانونية أو تعاقدية على الموارد وأية مخاطر محتملة.

ويضيف احد الكتاب أهداف أخرى للمحاسبة الحكومية وخاصة ما يتعلق منها بالرقابة ويقصد بالرقابة هنا التأكد من الالتزام بالموازنة والبرامج والخطط والسياسات الموضوعية بما يحقق أهداف الموازنة بكفاءة وفاعلية هذه الأهداف وهي (بدوي ونصر، 2008، 42):-

1. الرقابة على تحصيل الموارد المقدرة بالموازنة العامة، ومتابعة تحصيلها فعلا في الوحدات الحكومية المختلفة.

2. الرقابة المالية قبل الصرف وأثناءه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له.

3. الرقابة على الموجودات المملوكة للدولة بما يكفل سلامتها وصيانتها، وضمان التحقق من استخداماتها للأغراض العامة وفي حدود القوانين واللوائح.

ومما سبق يتضح ان النظام المحاسبي الحكومي أصبح أداة مهمة تهدف إلى توفير معلومات لأغراض المساءلة بأنواعها إضافة إلى هدي الرقابة واتخاذ القرارات السياسية والاجتماعية حول تخصيص الموارد وذلك للمساعدة في تقويم الأداء الحكومي وكفاية الأداء الاقتصادي لها، من خلال توفير المعلومات اللازمة لتقويم مدى كفاية وفاعلية واقتصادية البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية والتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المناط بها.

فضلا عن ان هناك هدف لا يقل أهمية عن الأهداف السابق ذكرها وهو ما يتعلق بتوفير المعلومات المالية لإغراض إحصاءات مالية الحكومة وذلك للمساعدة في تقييم سياسات المالية العامة لأغراض التحليل الاقتصادي الذي يعد احد مستخدميها الأساسيين (المقرضين) صندوق النقد الدولي ، للتعرف على الوضع المالي للحكومة، وحجم الالتزامات التي عليها، والسيولة النقدية المتوفرة لمواجهة هذه الالتزامات والقيام بعمليات تشغيل أنشطتها، واستمرارية التمويل للخدمات التي تقدمها وغيرها. وبالتالي هناك تطور في أهداف المحاسبة الحكومية والتي لا بد أن تنعكس على باقي عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية.

2-1: بيئة الوحدات الحكومية وخصائصها

تختلف الوحدات الحكومية عن الوحدات التجارية في عدة مسائل منها الآتي (بلاقوي، 2009، 269):-

1. ليس لها مؤشر أداء مشابه لدخل الوحدات التجارية.
2. ليست معروضة عموماً لاختبار المنافسة في الأسواق.
3. يتم استلام موارد ذات مبالغ ضخمة من تجهيزي الموارد الذين لا يتوقعون إعادة السداد وكذلك لا يتوقعون أن تكون المنافع الاقتصادية في حالة تناسب مع الموارد التي جهزوها.
4. إن الوحدات الحكومية تعمل أساساً لأغراض توفير السلع أو الخدمات وليس بدافع الربح.

5. ليس هناك حقوق ملكية محددة يمكن بيعها، تحويلها أو إعادة سدادها، وأنها تحمل تخويل بالحصول على حصة من الموارد المتبقية للتوزيع في حالة التصفية المنتظمة.
 6. كثرة اللوائح التي تحكم سير العمل في القطاع الحكومي (العوام، 2009، 183).
- وقد اورد تقرير مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) الخصائص المميزة للأنشطة والبيئة الحكومية التي يعمل خلالها النظام المحاسبي الحكومي والتي تؤثر بدورها على معايير المحاسبة الحكومية وعملية إعداد التقارير المالية للقطاع الحكومي، حيث تتمثل هذه الخصائص بالآتي (العوام، 2009، 184 - 186):-

1. الشكل الممثل للحكومة والفصل بين السلطات (ديمقراطية الإدارة)

يقصد بديمقراطية الإدارة وجود آلية تسمح بتقبل النقد والإفصاح الكافي عن المعلومات. ويقصد بالإدارة المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي الحكومي. ولاشك أن ديمقراطية الإدارة ينبغي أن تبدأ من الإدارة العليا والتي لديها قدرة على إحداث تغيير في المستويات الإدارية الأخرى فضلاً عن كونها قدوة لهذه المستويات ويمثل غياب ديمقراطية الإدارة أحد الأسباب الجوهرية في ضعف النظام المحاسبي الحكومي، حيث لا تمثل المعلومات أهمية كبيرة عند تقييم أداء المنشأة وينصرف التقييم إلى شكلية أخرى ترتبط بسلامة صرف الرواتب وسلامة التوقعات وسلامة الحضور والانصراف وسلامة مستندات العمليات دون توجيه اهتمام يذكر لما هو أهم من ذلك وهو جودة أداء الأعمال ومدى استفادة الجمهور من

خدمات الوحدات الحكومية. تعد السمات الآتية من أهم السمات المميزة للحكومات الديمقراطية:

أ. اعتبار المواطنين مصدر السلطات.

ب. تفويض السلطة من المواطنين إلى ممثليهم من خلال انتخابات ديمقراطية.

ج. الفصل بين السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية.

د. إعداد وتنفيذ موازنة عامة معتمدة من السلطة التشريعية تحكم النفقات الخاصة

بالجهاز الحكومي والذي يمثل السلطة التنفيذية.

2. النظام الاتحادي المركزي للحكومة وإيرادات الحكومات المحلية

تنعكس رغبة السلطات الاتحادية (المركزية) للحكومة في تشجيع أو عدم تشجيع

الأنشطة المحلية على زيادة أو تخفيض إيرادات وهبات ومنح الحكومات المحلية التي تشرف

على الأنشطة.

فقد تكون هذه الهبات والمنح خاصة بالحكومة المحلية التي حصلت عليها وحدوها، كما

قد تكون هذه الحكومة مفوضة من قبل السلطة المركزية بتوزيع هذه الهبات والمنح على

حكومات محلية أخرى.

3. علاقة دافعي الضرائب بالخدمات التي تؤديها الحكومة

يعد دافعي الضرائب الممول الأساسي للخدمات الحكومية حيث يتم تمويل تكلفة

الخدمات الحكومية أو جزء منها عن طريق الضرائب وغيرها من مصادر التمويل الحكومي

الأخرى. ويرجع ذلك إلى أسلوب تقديم الخدمات الحكومية إلى المستفيدين منها دون مقابل أو

مقابل، وهذا يقلل عن التكلفة في بعض الأحيان مما يلقي أعباء على الحكومة لتدبير العجز في

تكلفة هذه الخدمات.

4. دور الموازنة الحكومية (الموازنة العامة للدولة)

تعتبر الموازنة الحكومية أداة هامة لتحديد الأولويات والسياسات والخطط والبرامج

الحكومية المعتمدة من السلطة التشريعية الممثلة للمواطنين، كما أنها في نفس الوقت أداة هامة

للمراقبة وتقييم الأداء وتمكين السلطة التشريعية من أداء دورها الرقابي على السلطة التنفيذية.

5. استخدام محاسبة الاعتمادات (الأموال المخصصة)

يعتبر استخدام مفاهيم محاسبة الاعتمادات أداة هامة للرقابة على استخدام الأموال الحكومية المخصصة للإغراض التي حددت لها وفي نطاق القيود المفروضة على ذلك وبما يتفق وما محدد في الموازنة.

6. اختلاف طبيعة ووظائف الوحدات الحكومية

تختلف الوحدات الحكومية فيما بينها في الوظائف التي تؤديها هذه الوحدات. وحتى في حالة تشابه هذه الوظائف فقد تؤدي نفس الوظيفة بواسطة وحدة حكومية مركزية أو محلية مما يؤدي إلى اختلاف أسلوب تأدية نفس الوظيفة بواسطة أكثر من وحدة حكومية. ويحدث أحيانا تداخل في السلطة والمسئولية الخاصة بتأدية عملية معينة بين الوحدات الحكومية وبعضها، مما يثير مشكلة وضع خطوط فاصلة بين الوحدات الحكومية وبعضها عند إعداد التقارير المالية.

7. كبر حجم الاستثمارات في الموجودات الرأسمالية غير المنتجة

يمثل الإنفاق لاستثماري نسبة كبيرة من النفقات الحكومية. وفي كثير من الأحيان تتعلق هذه النفقات بالموجودات رأسمالية التي لا تنتج إيرادات ولكنها تشارك في تكوين النسبة الأساسية للدولة، ومن أمثلة هذه الموجودات إنشاء الطرق وشبكات المياه والمجاري وغيرها.

8. طبيعة العملية السياسية

ويقع على عاتق الإدارة الحكومية مهمة تحقيق التوازن بين رغبات المواطنين وممثلهم في الحصول على أكبر قدر من الخدمات وفي نفس الوقت تخفيض العبء الضريبي الذي يتحمله المواطنون إلى أدنى حد ممكن.

وتنعكس عملية تحقيق التوازن هذه على الموازنة العامة للدولة، ويجب في هذه الحالة أن تشير التقارير المالية إلى تمويل الخدمات الحكومية وما إذا كان قد تم تأجيل بعض التكاليف الخاصة بهذه الخدمات إلى فترات تالية تحقيقا للتوازن المشار إليه.

كما ان للأشطة والبيئة الحكومية والتي يعمل خلالها النظام المحاسبي الحكومي خصائص تؤثر على أهداف التقارير المالية، وبالتالي فإنها تؤثر على الإطار المفاهيمي

للمحاسبة الحكومية ويعرض Jorge عدة خصائص لبيئة القطاع الحكومي والتي قام بتقسيمها إلى مجموعتين والتي تؤثر على أهداف القوائم المالية وبالتالي على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الحكومية وهي (Jorge,2003:64):

أولاً: عناصر من داخل الوحدات الحكومية ، أو ذات التأثير المباشر على أهداف القوائم

المالية

ثانياً. عناصر من خارج الوحدات الحكومية أو ذات التأثير الغير مباشر على أهداف

القوائم المالية

والآتي توضيح موجز لكل من هذه العناصر :-

أولاً: عناصر من داخل الوحدة الحكومية أو ذات التأثير المباشر على أهداف القوائم المالية هدفها الأساسي توفير الخدمات ،عدم وجود حافز الربح ، صعوبة في قياس مخرجاتها لان منافعها مختلفة، التركيز على المركز المالي، إعطاء أهمية للالتزام بالموازنة، الخضوع لقيود قانونية أو تشريعية وتمثل بالآتي:-

1. إن الوحدات الحكومية هي وحدات خدمية

إن الهدف الأساسي للوحدات الحكومية هو توفير الخدمات حيث تمثل أهم الأنشطة الاقتصادية التي تضطلع بها الحكومات فيما يلي (Cotterell & at.,2006:6-7 P):-
أ.تؤدي مسؤولية توفير السلع والخدمات للمجتمع على أساس غير سوقي، وذلك إما للاستهلاك الجماعي(كالإدارة العامة والدفاع وتنفيذ القانون) أو للاستهلاك الفردي(كالتعليم والصحة وخدمات الإسكان والخدمات الثقافية)؛
ب.إعادة توزيع الدخل والثروة عن طريق مدفوعات التحويلات(الضرائب أو المنافع الاجتماعية).

2.عدم وجود حافز الربح

تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص المميزة للوحدات الحكومية والتي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، حيث ينتفي وجود حافز الربح مع عدم وجود حقوق ملكية خاصة يمكن بيعها أو المتاجرة فيها. فمن المتعارف عليه أن الربح في منظمات الأعمال هو الحافز، وهو الوسيلة الفعالة في معظم الأحوال في تخصيص الموارد الاقتصادية،وهو أداة تقويم كفاءة

استغلال الموارد المخصصة، وغياب مؤشر الربح سوف يؤثر على وظيفتي القياس والاتصال المحاسبي. (السلطان وأبو المكارم، 2012، 28)

3. صعوبة في قياس مخرجاتها لان منافعها مختلفة

ان الوحدات الحكومية لا تهدف إلى الربح وبالتالي لا ينبغي استخدام نفس المبادئ المحاسبية المستخدمة في المحاسبة المالية الخاصة في الوحدات الهادفة للربح، كما ان هذه الوحدات عليها الالتزام بقيود الإنفاق سواء منها القانونية والتي تنص عليها تعليمات الموازنة العامة أو القيود التي تحددها الجهات المانحة أو المانحين ، لذلك فان أهداف المحاسبة الحكومية يجب ان تضمن الامتثال لهذه القيود .

إن الوحدات الحكومية هدفها تقديم الخدمات ، وعليه فان نجاحها يتمثل في إمكانية تقديم الخدمات في حدود الموارد المتاحة . بأنه حتى الآن، هناك صعوبات في قياس كمية الخدمات المقدمة في معظم الوحدات الحكومية في الواقع، على الرغم من الاعتراف بأهمية قياس فاعلية وكفاءة واقتصاد الوحدات الحكومية كهدف إلا انها تثير مشاكل عند قياسها كميًا وخاصة إذا ما أريد قياس قيمتها نقدا للوصول إلى صافي الربح ، لان صافي الربح في هذه الحالة لا قيمة له فضلا عن ان عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الوحدات الحكومية للوصول إلى صافي الربح أيضا لا معنى لها، لان إيرادات الوحدات الحكومية غير مرتبطة بالتكاليف التي أنفقت للحصول على هذه الإيرادات. إلا أن ذلك لا يعني ان عملية مقابلة الإيرادات بالمصروفات لا معنى لها بال العكس فهي تعطي مؤشر - وخاصة إذا ما كانت الإيرادات تغطي على الأقل المصروفات - المحافظة على رأس مال التشغيل - وهو مهم . ان المقابلة بين الإيرادات والمصروفات يعطي رسالة إضافية في الوحدات التجارية عن مدى تحقيق الوحدة لأهدافها والمتمثل بهدف الربح، كما ان التعرف على مبلغ النفقات يعطي معلومات إضافية للمستخدمين في الوحدات الحكومية حول كم هي المبالغ المنفقة على تقديم الخدمات المختلفة أو على كل برنامج.

4. صعوبة قياس الأهداف:

تعتبر الأهداف عن ما ينبغي أن تنجزه الوحدة الحكومية من تطوير في الرفاهية الاجتماعية أو التنمية الاقتصادية. ولا تعتبر أنشطة الوحدة الحكومية بالضرورة عن هذا التطوير، نظرا لأن هذه الأنشطة في حالات كثيرة ليست ترجمة للأهداف فمثلا قد تعرض

وتقدم المستشفيات خدمات علاجية بمستوى جودة معقول ولكنها مع ذلك لا تحدث أثراً إيجابياً في المجتمع نظراً لأن إنتفاء الحاجة إلى العلاج تتوقف على الوقاية.

ويرجع ضعف أو غياب أثر الخدمات الصحية إلى غموض الهدف الذي تسعى إليه. وتختلط في حالات كثيرة الوسائل مع الأهداف كما هو الحال عند التعبير عن أهداف وزارة الصحة بأنها زيادة عدد الأسرة بالمستشفيات رغم أن الحاجة إلى برامج للوقاية قد تكون أكثر تحقيقاً لأهداف وزارة الصحة والتي ينبغي صياغتها على أنها رفع المستوى الصحي للجمهور. وينبغي أن يصبغ النظام المحاسبي أهداف الإدارة في شكل برامج وأنشطة ووحدات للأداء لكن غموض الأهداف يدفع الإدارة نحو إضعاف النظام المحاسبي لكي لا يسمح بإظهار معلومات عن الأهداف والبرامج والأنشطة ووحدات الأداء وبخمس لا يظهر سوء الإدارة.

5. التركيز على المركز المالي

إن التركيز على المركز المالي للوحدات الحكومية غير ذات أهمية تقليدياً، إلا أنه منذ عدة سنوات بدأ الاهتمام به، ويعرض احد الباحثين ثلاثة أسباب تدعو الوحدات الحكومية، ولا سيما في الآونة الأخيرة، إلى تأكيدها على المركز المالي وهي:-

أ. طبيعة الوحدة الحكومية ، عدم وجود حافز الربح ، التركيز على المركز المالي، يحدد بطريقة أو بأخرى نظامها المحاسبي؛

ب. دور أكثر نشاطاً من دافعي الضرائب والمستخدمين الخارجيين في الطلب على المعلومات المحاسبية للوحدات الحكومية .

ج. الأزمات المالية التي حدثت في العديد من البلديات في الولايات المتحدة الأمريكية - على سبيل المثال مجلس مدينة نيويورك في عام 1975 - ومنذ ذلك الحين، أصبح الرأي العام الأمريكي مهتم بالمحاسبة الحكومية بشكل أكثر من قبل.