

التقارير المالية الحكومية ودورها في خدمة المواطن في ظل النظم السياسية الديمقراطية

حسن عبد الكريم سلوم*

د. حيدر علوان الشمري**

المقدمة ..

منذ مدة ليست بالقصيرة كان يعتقد بان النظام المحاسبي الحكومي هو أحد الأنشطة الحكومية المحاطة بالسرية والغموض ، وان التقارير المالية التي ينتجها هذا النظام تعد بصورة روتينية حسب التقليد وليس حسب الحاجة ، وان تقديم هذه التقارير إلى مستخدميها عادة " ما يتم وفقاً لطريقة الخدمة الذاتية ، ولذلك يلاحظ بان موضوع الإبلاغ المالي **Financial Reporting** المرتبط بتنفيذ الحكومة لسياساتها المالية لم يحظ في الماضي إلا بقدر ضئيل نسبياً" من الاهتمام سواءاً من قبل المحاسبين أنفسهم أم من قبل الحكومة والمواطنين على حد سواء .

واما اليوم ، فقد أدت العديد من التطورات التكنولوجية والأحداث السياسية والتحوليات الاقتصادية والاجتماعية إلى تقليص الفجوة ما بين الحكومة والمواطنين ، وخلقت هذه البيئة الجديدة الضغوط من اجل التغيير سواءاً في الطريقة التي تدبر الحكومة بها أنشطتها أم في المنهج الذي تتحمل بموجبه مسؤولياتها القانونية والشرعية والأخلاقية تجاه رعاياها وبدون أن تترك عبئاً على الأجيال القادمة في

المستقبل ، ونتيجة لذلك نجد بان العديد من دول العالم وخاصة المتقدمة منها تسير حالياً باتجاه تبني استراتيجيات إعلامية وتقنيات إبلاغ مالي من شأنها تحويل الحكومات فيها إلى ما يمكن وصفه ببيوتاً زجاجية أمام أعين جمهور الناخبين ودافعي الضريبة الذين تخدمهم ، فذلك سيسهم وفقاً لاعتقاد البعض في تعزيز مشاركة المواطنين في تقرير مصيرهم انطلاقاً من حقيقة كون المعلومات هي مفتاح الحصول على وعي اجتماعي اكبر .

وفي مبادرة حديثة نسبياً" تبنت لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي **IFAC** مشروعاً تطويرياً" حول تقديم التقارير المالية الحكومية ، أكدت اللجنة فيه على أن الحكومات في جميع دول العالم ستتمكن من خلال اعتمادها المعايير والمشورات المقدمة إليها والمتعلقة بشأن أفضل الممارسات الممكنة في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي من أن تكون أكثر شفافية بشأن أنشطتها وأكثر مسؤولية تجاه مواطنيها وذلك ما سيؤدي إلى أدارة مالية أفضل وبالتالي أداء اقتصادي كلي أفضل . وبسبب الفوائد التي يمكن أن يحققها هذا المشروع على الصعيد العالمي فقد أسهمت العديد من المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية بما فيها البنك

* استاذ مساعد المحاسبة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية

** مدرس المحاسبة كلية الادارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية

— علمية دورية فصلية محكمة تصدرها كلية الإدارة والاقتصاد /جامعة القادسية —

النظام المحاسبي الحكومي اكثر فائدة وصلة برسم السياسات وصنع القرارات والمساءلة .

هدف البحث ..

يهدف البحث إلى حصر المبررات التي تدفع باتجاه ضرورة النهوض بواقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي المعتمدة حالياً في البلدان العربية مع بيان الفئات التي يمكن أن تستفيد من ذلك داخل المجتمع أو خارجه مع التركيز على فئة المواطنين .

أهمية البحث ..

يتصدى البحث لموضوع مهم يتلاءم بطبيعته مع ما تواجهه الحكومات في غالبية البلدان العربية خلال المرحلة الراهنة، فمشاريع الإصلاح المقدمة من الخارج بجانب طروحات بعض الفئات السياسية الناشطة في الداخل كلها تصب باتجاه ضرورة حصول الشعوب في هذه المنطقة على المزيد من الحريات والحقوق في ممارسة دورها في صناعة الحياة وتقرير المصير، ويرتب هذا من وجهة نظرنا التزاماً على الحكومات العربية بضرورة البدء بوثبة من التطوير الجذري لما تعتمده من نظم وإجراءات للسيطرة على أمور الدولة المختلفة ومنها المالية على وجه الخصوص وبما يساعد على توفير المعلومات النافعة للعديد من الأطراف المعنية بإجراء المساءلة العامة وصنع مختلف أنواع القرارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية .. ومن هنا تنبع أهمية هذا البحث من حيث إمكانية اعتباره محاولة جادة لتوجيه الأنظار الى ضرورة تبني الحكومات الساعية للتقدم لمبدأ الشفافية فيما يتعلق بأداءها ووضعها المالي فذلك

الدولي، بنك التنمية الآسيوي، صندوق النقد الدولي وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي في توفير التمويل اللازم لدعم الجهود المبذولة فيه .

ولأسباب عدة ، ينبغي أن تكون هذه المسألة مثيرة للاهتمام في جميع أنحاء العالم وخاصة في الدول النامية، إذ أشارت بعض الدراسات الى أن قدرة هذه الدول على بناء نظم فاعلة لتجميع وتوزيع المعلومات المالية في القطاع الحكومي ظلت بمثابة واحدة من أهم التحديات أو المشاكل التي تواجهها الحكومات فيها ، فضلاً عن مشكلة أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها تتمثل في صعوبة خلق درجة معقولة من الثقة في الاعتماد على مثل هذا النظم ومخرجاتها على مثل هذا النظم ومخرجاتها (Seiler,1966:652) ، وفي الوقت الذي تقتضيه فيه حكومات هذه الدول ملايين الدولارات لتطوير ترساناتها العسكرية أو لإنشاء فنادق سياحية أو بناء قصور رئاسية فقد جرى تخصيص تفكير قليل جداً بشأن أنظمة المحاسبة الحكومية وتقنيات الإبلاغ فيها ، والتي تساعد فيما لو احسن تصميمها وتشغيلها وصيانتها في ضمان إجراء المساءلة العامة للحكومة وصنع مختلف أنواع القرارات السياسية، الاجتماعية والاقتصادية .

مشكلة البحث ..

تتمثل المشكلة الخاضعة للبحث في أن إجراءات الإبلاغ المالي الضعيفة التي تم اعتمادها من قبل بعض الحكومات في البلدان العربية ساهمت ولا تزال تساهم بشكل أو بآخر في عرقلة التحولات الديمقراطية وفي إجراء الإصلاحات السياسية والاقتصادية المنشودة في هذه البلدان، والتحدي الحقيقي الذي ينبغي مواجهته ضمن هذا الإطار يكمن في كيفية جعل التقارير المالية التي يقدمها

أكثر انتقائية ليس في مجال القياس والتقييم فحسب وإنما في طرائق ووسائل الإفصاح والتوصيل أيضا".

إن أغلب الممارسات المحاسبية في القطاع الحكومي في الماضي تمحورت حول اعتقاد مفاده إن السياسيين لا يحبذون الإفصاح ويقاوموه عندما يكونوا في السلطة) (Most, 1977) ولذلك يلاحظ وكما أسلفنا بأن موضوع المحاسبة الحكومية والشفافية لم يلقى في الماضي إلا قدرا " ضئيلا" من الاهتمام سواء من قبل المحاسبين أنفسهم أم من قبل الحكومة والمواطنين على حد سواء، ولأن دوام الحال من المحال في عالم السياسة والمال، فإن بعض السياسيين على ما يبدو أخذوا يشعرون مؤخرا" بأهمية المحاسبة في عملهم السياسي فأصبح المحاسب الخبير جزءا" مكتملا" لفريق إدارة الحملة الانتخابية لأي مرشح سياسي رئاسي كان أم نيابي، كما وإن التركيز النهائي في التقييم الذي كان ينصب عادة" على من يحكم أو إعادة تشكيل الهيئة الحاكمة لم تعد هي الأخرى مسألة تأخذ نقاشا" أكاديميا" أو سياسيا" فحسب وإنما أصبحت جزءا" لا يتجزأ من الاهتمامات اليومية للمواطن العادي (بريمكاند، ١٩٩٩ : ٢١)

، وهكذا تكون المحاسبة الحكومية بما لديها من قدرة على توضيح الصورة عما يحدث داخل الحكومة على بداية عهد جديد من الأهمية والإتقان .

ثانياً: مفهوم الإبلاغ المالي وأهدافه في القطاع الحكومي ..

سيعمل على إيجاد نوع من وشائج الصلة وتعزيز لأواصر الثقة المتبادلة ما بين تلك الحكومات ومواطنيها فضلا" عن تحفيزه لعنصري الكفاءة والفاعلية في الأداء الحكومي .

فرضيات البحث ..

يختبر البحث الفرضيتين الآتيتين :

- يمكن أن تشكل ظاهرة الملكية الغائبة في القطاع الحكومي المبرر للمطالبة بضرورة

تبني الحكومة لمبدأ الإفصاح الشامل في إطار النظام المحاسبي الذي تعتمده في

وحداتها الخدمية .

- يمكن أن يخفض النظام المحاسبي الحكومي المتضمن إجراءات إبلاغ مالي متطورة

من تكاليف عقد الوكالة الذي يحكم العلاقة ما بين المواطنين باعتبارهم المالكين الحقيقيين للأموال العامة والحكومة باعتبارها الطرف المسؤول عن إدارة ورعاية شؤون هذه الأموال .

أولاً : التطورات المعاصرة في المحاسبة الحكومية

يشهد العالم في وقتنا الحاضر ما يمكن أن نطلق عليه ثورة في مجال المحاسبة الحكومية، فالتغيرات الأساسية تحصل باستمرار في أسس وإجراءات ذلك النظام المحاسبي والذي تستخدمه الحكومة في وحداتها الخدمية لجعله يغادر فكرة التركيز على مجرد فرض الرقابة المالية على واردات الحكومة ونفقاتها وليكن أكثر استجابة للحاجات المتنامية لمستخدميه وكذلك

مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي
GASB عام ١٩٨٧ ما يأتي (**Hay,**
1 (1989):

" يعتقد المجلس بان الإبلاغ المالي يلعب
دورا " رئيسا" في إنجاز واجب الحكومة
وجعله فيما بعد قابلا" للمساءلة العامة في
مجتمع ديمقراطي " ،وانسجاماً مع هذا النهج
عمل المجلس المذكور على تحديد ثلاثة
أهداف أساسية للإبلاغ المالي الحكومي
يتفرع منها العديد من الأهداف الثانوية
،نوجزها فيما يأتي
(Larsen,2000:770-771):

١-الإبلاغ المالي يجب أن يساعد في إنجاز
واجب الحكومة وجعله فيما بعد قابلاً
للمساءلة

،وتمكين المستخدمين من إجراء تلك
المساءلة ،ولذلك ينبغي على التقارير المالية
أن:

أ- تجهز معلومات تمكن من تحديد فيما إذا
كانت إيرادات السنة المعنية بالتقرير كافية

يشير الإبلاغ المالي في المحاسبة كما
هو معروف ومتداول إلى عملية إيصال
المعلومات التي تصف أو تحاول أن تصف
الأداء والوضع المالي لمنظمة الأعمال
(الشركة) إلى أطراف خارجها لهم اهتمام
بتتبع اقتصادياتها **(Meigs ,et al.,1996)**
(6،وان هذه العملية بطبيعتها ودرجة تعقدها
تختلف من دولة إلى أخرى ومن منظمة إلى
أخرى وذلك تبعاً لاختلاف بعض العوامل
والظروف المؤثرة ،أما في المجال الحكومي
فيمكن النظر إلى الإبلاغ المالي كخلاصة
لاداء ووضع الحكومة المالي ،أو بتعبير
أدق بيان مقدرتها وما أنجزته في مجال
تدبير ، تنمية واستخدام الأموال العامة ،وان
الهدف الرئيس منه هو تقييم الأداء المالي
للحكومة ، أي بمعنى بيان الكيفية التي
تصرفت بها أو التي سوف تتصرف بها
الحكومة بالأموال العامة المعهودة إليها أو
المؤتمنة عليها **(Sacco, 1997: 1) .**

ونظراً لما يتمتع به هذا الموضوع
من أهمية فقد ورد في أول بيان يصدر عن

٣-الإبلاغ المالي يجب أن يساعد المستخدمين في تحديد مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الوحدة الحكومية وقابليتها على الوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها وذلك عن طريق:

أ-تجهيز معلومات عن الوضع أو المركز المالي للوحدة الحكومية.

ب-تجهيز معلومات عن موارد الوحدة الحكومية المادية (غير المالية) الأخرى التي لها أعمار طويلة يمكن الاستفادة منها في السنوات التالية، على أن تتضمن المعلومات التي يمكن استخدامها في تقييم الخدمات المحتملة لهذه الموارد، وهذه المعلومات ينبغي أن تعد لمساعدة المستخدمين في تقييم حجم الأموال المطلوبة في الأمد القريب والبعيد.

ج-الإفصاح عن القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة لهذه الموارد.

ومن المحاولات الحديثة نسبياً والتي اهتمت بتحديد أهداف التقارير المالية في

لتغطية تكاليف الخدمات المقدمة في السنة ذاتها.

ب- توضح فيما إذا كانت الإيرادات قد تم تحصيلها واستخدامها بالانسجام أو التطابق مع محددات الموازنة المقررة قانوناً وأي تعليمات مالية أخرى.

ج-تجهز معلومات لمساعدة المستخدمين في تقييم مجهودات، كلف ومنجزات الحكومة والوحدات التابعة لها.

٢- الإبلاغ المالي يجب أن يساعد المستخدمين في تقويم نتائج التشغيل السنوية للوحدة الحكومية، وعليه ينبغي على التقارير المالية أن:

أ- تجهز معلومات عن مصادر واستخدامات الموارد المالية المتاحة.

ب-تجهز معلومات عن الكيفية التي قامت بها الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها ومقابلة متطلباتها النقدية.

ج-تحدد فيما إذا شهد الوضع المالي للوحدة أي تحسن أو تدهور كنتيجة لعمليات التشغيل التي تمت خلال السنة.

٣- تساعد المستخدمين في فهم وتوقع الكيفية التي تمول بها الحكومة أنشطتها.

٤- تساعد المستخدمين في فهم وتوقع تأثيرات الأنشطة الحكومية.

٥- تساعد المستخدمين في تحديد فيما إذا كانت الحكومة قد أوفت بما وعدت أن تقوم به.

أما اتحاد المحاسبين الدولي (IFAC) ومن خلال الدراسة رقم/١١ التي صدرت عن لجنة القطاع العام التابعة له عام ٢٠٠٠ فقد حددت أهداف الإبلاغ المالي الحكومي بالشكل الآتي (IFAC-13:2000.PSC):

- الإبلاغ المالي يجب أن يظهر بوضوح إمكانية مساءلة الحكومة أو الوحدة بخصوص شؤونها المالية والموارد المؤتمنة عليها أو المعهودة إليها، وتجهيز المعلومات المفيدة في اتخاذ القرار عن طريق:

أ-الإشارة فيما إذا كانت الموارد العامة قد حصلت واستخدمت بالانسجام أو بالتطابق مع الموازنة العامة المقررة قانوناً.

القطاع الحكومي أيضاً" البيان رقم (٢) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة التابعة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة INTOSAI عام ١٩٩٥، والذي جاء فيه أن اللجنة اعتمدت في تحديد هذه الأهداف على آراء ودراسات عدد من التنظيمات المهنية في مختلف أنحاء العالم بضمنها عدد من الدول النامية ومنها العراق، بحيث صيغت الأهداف بالشكل الآتي (INTOSAI,1995:14-16):

على التقارير المالية الحكومية أن :

١-تزود المستخدمين وبالمدى الممكن بما يحتاجونه من معلومات-فالتقارير المالية المعدة من قبل الحكومة ليس غاية في حد ذاتها وإنما وسيلة لتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالحكومة وأنشطتها إلى أفراد الشعب والذين هم بحاجة إليها.

٢- تساعد المستخدمين في فهم أو إدراك حجم وطبيعة ونطاق أنشطة الحكومة ومركزها المالي.

ز-تقديم معلومات إجمالية تفيد في تقييم أداء الحكومة أو الوحدة باستخدام مفاهيم كلف الخدمات، الكفاءة والإنجازات.

ثالثاً: مدى الحاجة إلى الإبلاغ المالي في القطاع الحكومي ..

في مختلف أنحاء العالم يوجد تركيز متواصل ومتزايد من الاهتمام على مسألة ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة للقطاع العام، وهذا الأمر يشيع أكثر خاصة في بلدان العالم النامي (Jones,1988:297)، حيث نالت أغلب هذه البلدان استقلالها السياسي في الفترة التي تلت الحرب العالمية الثانية، وأخذت الحكومات الوطنية التي تشكلت فيها تقوم بأنشطة ووظائف متعددة وذلك بهدف تلبية حاجات الاستمرار وتحقيق التنمية على مختلف الأصعدة (الفوارعه وعلاوين ١٩٨٢: ٧)، ويلاحظ انه وعلى الرغم من تنوع الأعمال الحكومية وتغطيتها لمدى واسع جداً من النشاطات إلا أن الحقائق

ب-الإشارة فيما إذا كانت الموارد قد حصلت وانتفع بها بالانسجام مع متطلبات قانونية أو تعاقدية بضمنها القيود أو المحددات المالية الصادرة عن السلطات التشريعية المختصة.

ج-تقديم معلومات عن مصادر، توزيعات واستخدامات الموارد المالية.

د-تقديم معلومات عن كيفية تمويل الحكومة أو الوحدة لأنشطتها وتدير متطلباتها من السيولة النقدية.

هـ-تقديم معلومات مفيدة في تقييم مقدرة الحكومة أو الوحدات التابعة لها في تمويل أنشطتها والإيفاء بالتزاماتها وتعهداتها.

و-تقديم معلومات عن الوضع أو الحالة المالية للحكومة أو الوحدات التابعة لها والتغيرات التي تحصل فيها.

المتعلقة بها كانت جميعاً معروفة بشكل محدود جداً للمالكين

Owners وهم المواطنين، ولان المواطنين

عموماً يعتبرون مالكين للأموال العامة

المستثمرة في الوحدات الحكومية، وحيث

انهم يسهمون ولو بصورة غير مباشرة في

تمويل نفقات الحكومة وبالتالي ديمومتها

، لذلك فان هناك من يرى بان هؤلاء

المواطنين ينبغي أن يعلموا وان يكون لديهم

إلماماً أو معرفة معقولة بالحقائق والمشاكل

المالية الخاصة بنشاط الوحدات التابعة

للقطاع العام (الحكومي) ، وان مثل هذه

المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من

خلال نظام المحاسبة والإبلاغ المالي

الحكومي (Greathouse,1980:43).

إن المواطنين وعلى أية حال لا

يمثلوا سوى فئة واحدة من الفئات المستفيدة

من الإبلاغ المالي الحكومي، فقد جرى تحديد

مجاميع أخرى متعددة من متخذي القرارات

والذين يمكن أن يكونوا مستفيدين فعليين أو

محتملين من المعلومات المالية التي ينتجها

النظام المحاسبي الحكومي .

رابعاً: تحديد الجهات المستفيدة من

التقارير المالية الحكومية .

جرت العادة على تقسيم مستخدمي

التقارير المالية في قطاع الأعمال إلى

مجموعتين هما:

-المستخدمين الداخليين: ممثلين بمدراء

التنظيم المصدر للتقارير المالية بمستوياتهم

المختلفة.

-المستخدمين الخارجيين: ممثلين بشكل

أساسي بالمستثمرين والدائنين وآخرين ممن

تكون لهم مصالح في تتبع اقتصاديات الوحدة

المصدرة لتلك التقارير.

وعند استقصاء مثل هذا التقسيم في القطاع

الحكومي سنجد بأنه يأخذ شكلاً مختلفاً وربما

أكثر اتساعاً، حيث يمكن تشخيص الفئات

التالية كمستخدمين للتقارير المالية الحكومية:

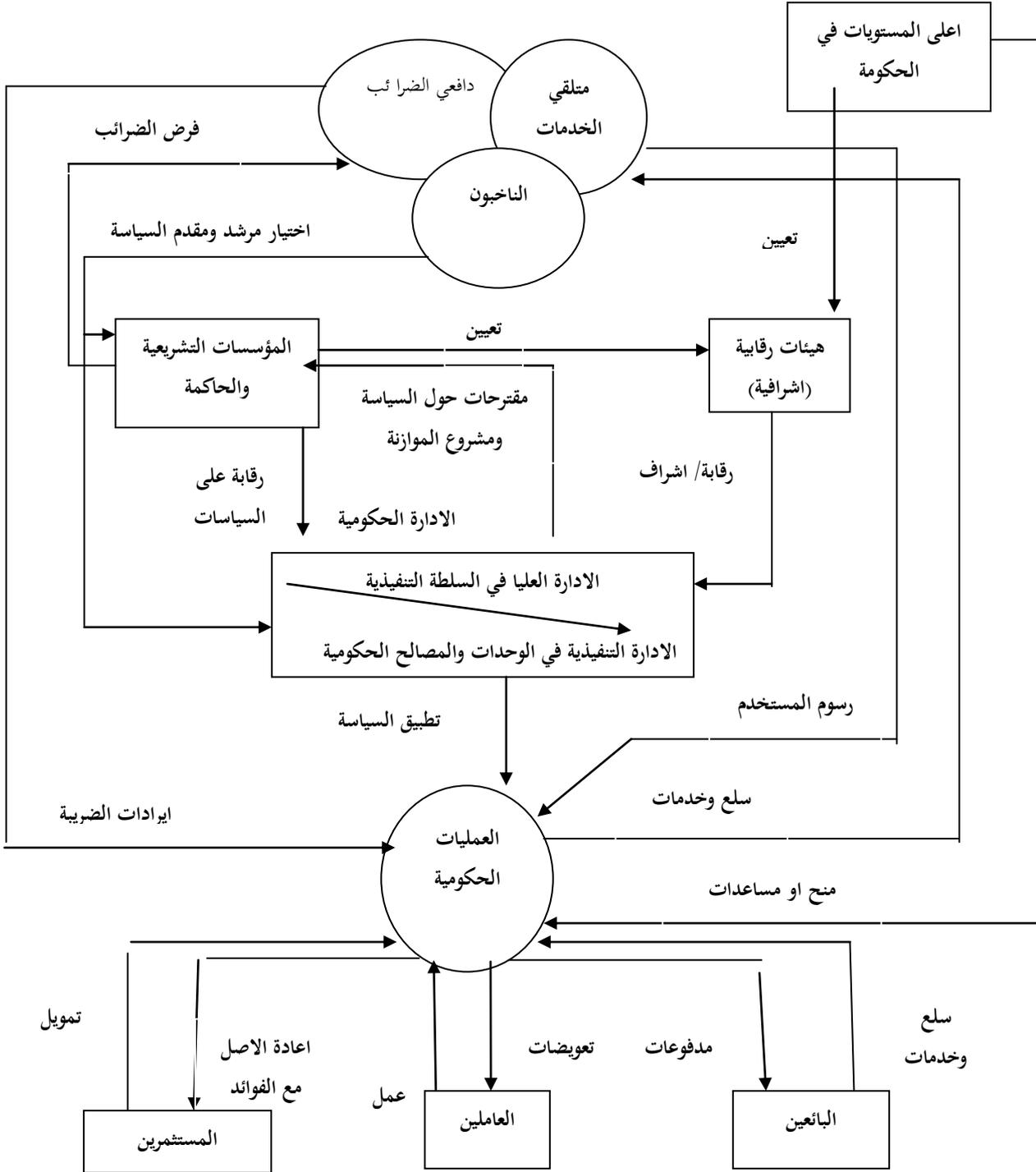
١- الهيئات التشريعية والرقابية.

- ٢- الجهات الحكومية المسؤولة عن الإشراف والمتابعة.
 - ٣- القادة السياسيون وصانعو السياسة الكبار.
 - ٤- قادة الرأي العام.
 - ٥- الناخبون.
 - ٦- دافعوا الضرائب
 - ٧- متلقي الخدمات الحكومية.
 - ٨- الإعلاميون.
 - ٩- المانحون (المتبرعون للحكومة).
 - ١٠- محللو السياسات العامة.
 - ١١- مجهزو السلع والخدمات للحكومة
 - ١٢- الهيئات أو المنظمات الدولية.
 - ١٣- الأكاديميون (الباحثون).
 - ١٤- جماعات المصالح (جماعات الضغط - اللوبي).
 - ١٥- مدراء الوحدات الحكومية الأخرى.
 - ١٦- المستثمرون (المقرضون).
 - ١٧- العاملون لدى الحكومة.
- ويتخذ أعضاء كل مجموعة من المجاميع أعلاه قرارات تؤثر في الحكومة من خلال تجهيز الموارد، تخصيص الموارد، وإضفاء الشرعية على الحكومة. فدافعوا الضرائب مثلًا" أو المانحين يزودون الحكومة بالموارد المالية، أما العاملين والمجهزين فهم مصادر للعمل والمواد الأولية. ويعتمد تخصيص الموارد على قرارات متخذة من الجهات التشريعية والإدارة العاملة ضمن قيود (محددات) وضعتها المؤسسات التشريعية المنتخبة والمؤسسات الرقابية بضمنها أعلى المستويات في الدولة .
- ولهذه الجماعات محفزات لاستخدام المعلومات المالية لتقييم التسهيلات المقدمة والمساهمات المفروضة من قبل الحكومة (Chan,1984:64) ،وان بعضهم قد يلعب أدواراً متعددة، فالأفراد المواطنين مثلاً ومن خلال طاقاتهم كناخبين يضيفون الشرعية على الحكومات عن طريق الانتخابات وباعتبارهم دافعي ضرائب فانهم سيوفرون الأموال، كما إن بعضهم قد يكون عاملاً لدى الحكومة أو انه يستثمر أمواله

في الأوراق المالية التي تصدرها الحكومة كسندات الخزينة أو ما شابهه، وفي الواقع العملي قد يشكل هؤلاء المستفيدون مجموعة مترابطة من متخذي القرار، وذلك لأن قرارات فئة منهم قد تسهل أو تقيد الخيارات المتاحة أمام الفئات الأخرى منهم وان مثل هذه القيود تكون صامته (ضمنية) بالنسبة للإدارة والمؤسسات التشريعية، فقد يكون بإمكان هذه الجهات مثلاً اتخاذ قرارات حول إيجاد الموارد وتخصيصها لمجالات الأنفاق المتنافسة، ولكن ذلك مرهون

بإطار عمل تحدده قرارات مستفيدين آخرين كتقويم المستثمرين لجدوى منح ائتمان ما للحكومة، أو تقديرات الموظفين لإمكانية أو قدرة الحكومة على زيادة تعويضاتهم (رواتبهم)، أو تقدير المانحين (المتبرعين) لإمكانية توافق الحكومة المستلمة للمنحة مع الشروط المحددة لها... الخ (Drebin et al., 1984:5)، ويوضح الشكل رقم (١ - ١) في الصفحة التالية بعضاً من هذه العلاقات المتداخلة.

شكل رقم (١ - ١)
المستخدمين المحتملين للتقارير المالية الحكومية وعلاقتهم المتداخلة



القطاع الحكومي، وعلى الرغم من إن المواطنين بشكل عام قد لا يستخدمون الكشوفات المالية بصورة مباشرة إلا أن الكثير من التنظيمات التي تعمل كوكلاء لهم تقوم بتحليل وتفسير هذه الكشوفات وتوصيل المعلومات التي يجمعوها إلى أعضائهم لتمكينهم من الاختيار الصحيح، كتنفيذ أي مرشح أو سياسة يدعمون في الانتخابات (Jones & Kimbro, 1985: 53).

كما تعد هذه المجموعة من المستخدمين الأكثر ارتباطاً بعمليات صنع القرار الحكومي، إذ تضم المواطنين بصفتهم : دافعي ضرائب ، ناخبين ، متلقي خدمات عامة ، عاملين لدى الحكومة فضلاً عن كونهم المالكين الحقيقيين للثروات والأموال العامة ، وهذه الصفة الأخيرة لوحدها يمكن أن تعطي للمواطنين في ظل أجواء ديمقراطية حق الاطلاع على الوضع ونتائج الأداء المالي للحكومة انطلاقاً من علاقة العهدة أو الرعاية **Stewardship** التي تربط هؤلاء المواطنين باعتبارهم مالكيين

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المستهدف من المجموعات سالفة الذكر في عمليات الإبلاغ المالي هم فقط أولئك الذين لا يتمتعون بالسلطة ولا يملكون الوسائل الخاصة التي تمكنهم من الحصول على المعلومات الحكومية، وان فئة المواطنين هي بالتحديد ما سيكون محلاً لاهتمامنا في إطار هذا البحث، مع ضرورة الإشارة هنا إلى أنه لو تطلب الأمر تكرار الدراسة في المستقبل لربما ظهرت أولويات مختلفة، وذلك لان المستخدمين وأهدافهم في الحصول على المعلومات تختلف من وقت لآخر ومن مكان لآخر.

خامساً: المواطنون كمستخدمين للتقارير المالية الحكومية ..

ينبغي أن تعود أكثر الأسباب أهمية في إصدار الوحدات الحكومية لتقاريرها المالية إلى مجموعة المواطنين، وهذه المجموعة تعد وفقاً لآراء بعض الباحثين الأكثر صعوبة في التحديد أو الحصر ضمن إطار مستخدمي المعلومات المحاسبية في

صاحب منصب حكومي أو أدار مكتباً" عاماً" فان الناخبون قد يجدون المعلومات المالية مفيدة جداً" بالنسبة لهم في تقييم الأداء السابق للمرشح باقتراض إن السجل الماضي لهذا المرشح يمكن أن يساعد في التنبؤ بأدائه المستقبلي (Drebin et al., 1984: 11).

ولا تنتهي قرارات الناخبين عند صندوق الاقتراع، حيث بإمكانهم المساهمة في تصحيح أوضاع أو سياسات غير مرغوب بها، فإذا ما كانت الضرائب مغالى فيها مثلاً أو إذا ما كانت الخدمات أو توزيع الموارد غير مناسب فان بإمكان الناخب التشكي للأفراد المنتخبين (سواء الذين هم في داخل الحكومة أم في البرلمان) أو المشاركة في المداولات الجارية حول الموازنة أو الكتابة إلى الصحافة المحلية أو اللجوء إلى وسائل الاحتجاج الأخرى كالمشاركة في المظاهرات مثلاً" ..، وعلى أية حال فان هؤلاء الناخبون سيكونون بحاجة إلى معلومات تساعد في تقييم ومراقبة الأوضاع، صحيح إن بعضهم قد يعتمد على

Owners بالحكومة باعتبارها الراعية أو المؤتمنة على أموالهم (الأموال العامة)، وقد يكون في هذا ما يفسر لنا السبب الذي يقف وراء المطالبة بضرورة تبني الحكومة لمبدأ الشفافية تجاه مواطنيها فيما يتعلق بشؤونها المالية، حيث سيوفر هذا المجال للمواطنين وخاصة المهتمين منهم (الناشطين) فرصة حقيقية في ممارسة دورهم في تقرير المصير انطلاقاً من كون المعلومات هي أداة لصنع واتخاذ قرارات افضل .

ويكون لبعض الجماعات ضمن تصنيف المواطنين احتياجات خاصة. فالناخبون عند اختيارهم للأفراد الذين يمثلون مصالحهم في المؤسسات التشريعية مثلاً ربما يستخدمون خصائص ليست ذات صلة بالمعلومات المالية، كالاتجاه الحزبي، الخلفية الأخلاقية، المظهر.. الخ ولكن وإلى المدى الذي يأخذ فيه الناخبون بالحسبان السياسات أو الأعمال السابقة للمرشح فعندها يمكن أن تصبح المعلومات المالية مفيدة بل وذات أهمية فائقة، وإذا ما كان المرشح

وطالما إن قرارات الناخبين تعتمد ولو جزئياً على تقليل الضرائب، فإن المعلومات المالية حول الكفاءة في أداء الخدمات العامة ستكون مفيدة في تقدير ما إذا كانت الضرائب عالية جداً أو مغالى فيها، والمعلومات المتأثية من وحدات حكومية مقارنة قد تكون مفيدة في تقدير ما إذا كان من الممكن تحسين الكفاءة، وبالنسبة لتلك الخدمات التي يمكن فيها ربط النفقات بمصدر مورد معين مثل النشاطات الممولة ذاتياً" فإن الناخبين سيرغبون حتماً بالمعلومات المالية لتقييم ما إذا كانت الرسوم التي يدفعها المستفيد متوائمة مع التكاليف المستنفذة، وهذا يتطلب معلومات حول الأساس الذي جرى بموجبه احتساب الكلفة، ولتقرير ما إذا كان مستوى الخدمات مقبول، فإن هناك معياراً "محدداً" قد يستخدمه بعض الناخبون وهو العدالة في تقديم الخدمات والعدالة في توزيع غطاء الموارد المستنفذة، وهذا يتضمن حاجة لمعلومات تفصيلية تسمح بمقارنة أعباء الموارد

خبراته الشخصية عند تكوين أحكام حول فاعلية السياسات والبرامج الحكومية الحالية، إلا إن توافر المعلومات المالية التي تخص الأهداف الشاملة والأنشطة الخدمية العامة سيؤدي إلى نظرة أكثر توازناً لأداء الأفراد المنتخبين وبالتالي ستصبح هذه المعلومات مفيدة جداً في قرارات التصويت اللاحقة.

إن التوازن ما بين العبء الضريبي الواقع عليهم والمستوى المقبول من الخدمات العامة يعتبر أمراً "حاسماً" بالنسبة إلى الناخبين. ولتقرير ما إذا كانت الضرائب والرسوم عالية جداً أو مغالى فيها فإن ذلك يتطلب الحاجة إلى معلومات لقياس إجمالي الضرائب والرسوم المفروضة من قبل جميع الدوائر أو الوحدات الحكومية التي يتوجب على الناخب الدفع لها ومقارنتها بحجم الموارد المستنفذة في عمليات تقديم الخدمات العامة، ولتقرير ما إذا كان أداء تلك الوحدات مقبول فإن ذلك يتضمن حاجة لمعلومات حول الأهداف المخططة وفاعلية البرامج المنفذة .

مستويات الخدمة المقدمة إذا لم يكن بالإمكان استبدال أو صيانة الموجودات العاطلة، وعلى العموم يمكن للتقارير المالية أن توفر دليلاً حول المدى الذي استطاع فيه الأفراد المنتخبون الوفاء بالتزاماتهم التعاقدية والقانونية، ومثل هذه التقارير يمكن أن توضح للناخبين أيضاً الجوانب التي يكون الإجراء التصحيحي فيها ضرورياً، وحتى لو كان للأفراد المنتخبين سيطرة محدودة على هذه الأمور فإن الناخبين سيعتبرونهم مسؤولين عن مدى الاستخدام الجيد والكفاء للموارد العامة (Ibid, pp.11-14).

أما بالنسبة إلى فئة دافعي الضرائب ضمن تصنيف المواطنين، فإن اهتماماتهم ليس لها مثيل (مرادف) في قطاع الأعمال، فهم لم يقوموا بأي استثمار توقعاً للعائد، وليس لديهم الحرية ولا الوسائل لإنهاء استثمارهم والتحول إلى استثمار آخر، وبدلاً من حق المشاركة بالأرباح والموجودات فإن عليهم واجب المشاركة في التزامات الحكومة طالما ظلوا خاضعين لسلطتها الضريبية

ومدخلات البرامج ونتائجها حسب مختلف أنواع التصنيفات الجغرافية، الوظيفية والاجتماعية.. الخ.

وقد يعتبر الناخبون إن الكيفية التي تمت بها إدارة الموارد العامة أمراً مهماً في تقييم الأداء الكلي للأفراد المنتخبين، ويمكن للمعلومات المالية المتعلقة بوضع الموارد المادية ومعدل دورانها أن تساعد الناخب في تحديد ما إذا كان قد جرى الحفاظ عليها واستخدامها بصورة عقلانية، كما إن المعلومات حول قيمة هذه الموارد مهمة أيضاً للناخبين في تقييم الوضع المالي العام للحكومة، فالحكومة ذات الفوائض النقدية الكبيرة قد لا تكون على ما يرام إذا ما كانت بنيتها التحتية منهارة، وعندما لا يجري الحفاظ على الموارد المادية بصورة صحيحة فإن ذلك قد يكون السبب في استخدام مكثف للموارد المتأتية من الماضي (الاحتياطيات)، أو أن يتحول إلى فرض ضرائب مستقبلية أعلى طالما إن التحسينات الرأسمالية أصبحت مطلباً ضرورياً، أو يجري تقليل

البرامج والأنشطة الحكومية مصنفة حسب الخصائص المستخدمة في تعريف العدالة مثل : المنطقة الجغرافية ، العمر ، الجنس وأعراف (أصول) مستلمي الخدمة ، وقد يتخذ متلقي الخدمة إجراء " قانونيا " أيضا " إذا ما قام المسؤولين الحكوميين بخرق المبدأ القانوني الذي وضعت مستويات الرسوم على وفقه ، وطالما إنها توضع على أساس الكلفة ، فإن المعلومات المالية المتعلقة بمقدار الموارد المستنفذة مصنفة حسب البرامج أو الأنشطة تعتبر ملائمة بالنسبة لهم (Drebin et al.,1984: 14-15).

واما فيما يتعلق بمصلحة العاملين (اهتماماتهم) بالمعلومات المالية فيمكن القول بان أحد الجوانب المرتبطة بالنظام المالي غير الجيد لبعض الحكومات هو خضوع الالتزامات التعاقدية لمفاوضات حتى بعد إبرامها أو الدخول فيها ، فقد أصبحت ما يمكن أن نطلق عليه شأننا " تعاقديا " ما بين الحكومة والعاملين ، ونتيجة لذلك فقد أصبح العاملون وممثلهم وغيرهم بحاجة إلى

(Mauts, 1981: 58) ، انهم ببساطة مجهزي موارد مجبرين ولذا فان المعلومات التي ستساعدهم على تقييم مدى عقلانية الضرائب الحالية المفروضة عليهم والتنبؤ بمستوياتها وتواريخ استحقاقها في المستقبل ستكون مفيدة جداً بالنسبة لهم (Jones & Kimbro,1985: 53) ، والتقارير المالية التي لا تجيب على الأسئلة من قبيل أين ذهبت أو ستنذهب أموال دافعي الضرائب لا يمكن اعتبارها تفصح وبدقة عن معلومات ذات أهمية حيوية لدافعي الضرائب هؤلاء .

وباعتبارهم متلقي الخدمات التي تقدمها الحكومة فان للمواطنين اهتماما " خاصا " يتمحور حول العدالة في تقديم الخدمات العامة ، حيث إن متلقي مثل هذه الخدمات ربما يلجئون إلى المحاكم لمواجهة حالات عدم العدالة التي قد يواجهونها ، ولذا فان المعلومات التي تساعد في تقييم مدى عدالة تقديم الخدمات العامة تعتبر مفيدة ومهمة بالنسبة لهم ، وهذا الأمر يفرض الحاجة إلى مقياس لمعرفة مدخلات ونتائج

سادسا: طبيعة المعلومات المطلوبة ..

بعد تشخيص مجموعات المستخدمين المحتملين للتقارير المالية الحكومية ضمن فئة المواطنين سنقوم بتحديد طبيعة احتياجاتهم المعلوماتية، وهنا لا بد من القول بان الأسلوب المعياري القائم على الاستدلال المنطقي ربما يكون السبيل الوحيد المتاح أمامنا لتحديد مثل هذه الاحتياجات، والذي يتطلب منا بادئ ذي بدء تحديد طبيعة القرارات التي من المتوقع أن يتخذها هؤلاء المستخدمون كل حسب وصفه داخل المجموعة التي ينتمي إليها، وتجدر الإشارة هنا إلى أن القرارات التي يمكن أن يتخذها مستخدمو المعلومات المحاسبية الحكومية كثيرة ومتنوعة وربما تفوق بأهميتها نطاق ما يتم صنعه أو اتخاذه في قطاع الأعمال، فبعض أنواع تلك القرارات لها صلة بتحديد ملامح المرحلة التاريخية التي يمر بها البلد، وبعضها الآخر قد يساهم في تحديد النهج أو السبيل الذي يعتمد في تحقيق التنمية، واما القسم الآخر فانه قد يساهم في رسم المستقبل

معرفة اعمق بكثير حول المضامين بعيدة الأمد للاتفاقيات والفعاليات الحالية للحكومة ومدى الضمان المتوفر بخصوص قدرتها على الوفاء بالوعود الحالية التي قطعتها، وكما تكون المعلومات المالية مطلوبة ومفيدة في مثل هذه الظروف أو الأحوال فإنها تكون مفيدة أيضا" في إجراء مفاوضات من قبل العاملين أو ممثليهم لوضع طلبات زيادة الرواتب والأجور (Tones & Kimbro, 1985: 53) . (Mauts, 1981: 57) .

وهناك فئة من المواطنين يمكن أن نطلق عليهم الجماهير الشعبية، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام أو إدارة الموارد والأموال العامة التي تم تجميعها من أموال دافعي الضرائب والمتبرعين (المانحين) أو من الثروات الطبيعية أو عن طريق الاقتراض أو ما شابه (حماد والبحر، ١٩٩٠: ٣٠).

-هل أحسنت الحكومة التصرف بالأموال العامة؟

-ما هي مجالات الهدر أو الضياع التي تحققت في استخدام الأموال العامة؟

-هل ينبغي التحرك للقيام بحركة تصحيح للوضع القائم؟

قرارات العاملين لدى الحكومة..

-هل نعمل لدى الحكومة؟ وهل نستمر في ذلك؟

-هل يمكن الضغط على الحكومة باتجاه رفع الرواتب والأجور أو المزايا والمنافع التقاعدية المكتسبة؟

-هل الحكومة لديها المقدرة على تسديد مستحقاتنا من الرواتب والمنافع التقاعدية في تأريخ استحقاقها؟

ويتضح من خلال مراجعة قائمة القرارات المتوقعة السابقة وجود قواسم مشتركة في الحاجة إلى المعلومات المالية التي تصدرها الحكومة لدى العديد من مجموعات المستخدمين المشخصين، ويدعم المنطق هذا الاستنتاج من حيث إمكانية الأخذ

السياسي للعديد من الأطراف داخل المجتمع وخارجه، وندرج فيما يلي قائمة بمثل هذه القرارات المتوقعة والتي تؤشر الحاجة إلى معلومات مالية وليس في النية اعتبارها كاملة أو نهائية:

قرارات الناخبين:

-هل نقدم على التصويت؟

- وفي حالة التصويت، لمن نصوت؟ أي بمعنى أي سياسة أو مرشح أو

فئة ندعم في الانتخابات؟

-هل ندعم إجراءات إسقاط الحكومة الحالية؟

قرارات دافعي الضرائب ومتلقي الخدمات

العامة:

-أي الدول أو الأقاليم ينبغي الإقامة أو الاستثمار فيه.

-أي الخدمات الحكومية يمكن الحصول عليها؟ وبأي ثمن وما مقدار ما نشتره أو نحصل عليه؟

-هل كانت الحكومة عادلة في توزيع الخدمات وأعباءها على المواطنين؟

قرارات المواطنين كمالكين للأموال العامة:

بعين الاعتبار نظرية الوكالة في مسألة إعداد ونشر التقارير المالية الحكومية، فطبيعة العلاقة ما بين الحكومة ومواطنيها في مجال إدارة ورعاية الأموال العامة لا تخرج عن نطاق عقد الوكالة الذي تفرض أحكامه على الوكيل (التمثل هنا بالحكومة) ضرورة اتباعه لأفضل السياسات المعروفة في مجال المحاسبة والإبلاغ المالي وذلك بهدف إمداد الموكل (والتمثل هنا بالمواطن) بكل ما يمكن أن يمنحه الاطمئنان بان الوكيل التزم في تصرفاته أو انه سوف يتصرف بما يضمن حسن تمثيله ورعايته لمصالحه.

ولان المواطن وفقاً لما تقدم يمكن اعتباره مالك اسهم غير قابلة للبيع أو المتاجرة في القطاع الحكومي فان هذا المواطن ينبغي أن يعلم وان يكون لديه اطلاع ومعرفة بالحقائق والمشاكل المالية وما آلت إليه الأوضاع نتيجة تنفيذ الحكومة لسياساتها وبرامجها، وتبدو الحاجة ملحة هنا لإجراء المساءلة للوكيل (الحكومة) لان استمرار حالة الشك لدى الموكل (المواطن) بخصوص نزاهة وكفاءة الوكيل ستكون لها

عواقب وخيمة وربما مدمرة على المدى البعيد سواء بالنسبة إلى الدولة أم عموم المجتمع، وسيترتب عليها تكاليف يمكن أن تكون باهضة تدعى بتكاليف الوكالة **Agency Costs**، ولأجل وضع هذه التكاليف عند حدها الأدنى فان هناك وسيلة ثبتت فاعليتها في هذا المجال وهي تقديم الوكيل تقارير مالية بشكل وافي وبصفة دورية ومدققة من قبل جهة تتمتع بالاستقلال والحيادية إلى الموكل، وبهذا يمكن قبول فرضيات البحث .

وإذا ما كان تحليلنا السابق صحيحاً، وإذا ما كان وصفنا لطبيعة القرارات المتوقعة يتقارب مع الواقع بشكل كبير فإننا نرى ضرورة أن تقوم الحكومة بإعداد ونشر المعلومات المالية التي تعكس:

-حقيقة أوضاع الموارد الموضوعة تحت تصرفها، وحجم التزاماتها المالية طويلة وقصيرة الأجل.

-نتائج أداءها المالي السنوي .

-مجالات الإنفاق العام التي تحققت ومصادر تمويلها ووضع السيولة لديها.

٢-المساهمة في حماية الممتلكات والأموال العامة والتي هي في حيازة أو تحت سيطرة الوحدة الحكومية.

٣-إنتاج المعلومات التي تبين بوضوح حقيقة الوضع ونتائج الأداء المالي للحكومة ووحداتها.

أهداف مقترحة للتقارير المالية الحكومية :

على التقارير المالية الحكومية أن ..
- تساعد في إنجاز واجب الحكومة وجعله فيما يعد قابلاً للمساءلة.
- تساعد في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الحكومة ومقدرتها على الوفاء

بالتزاماتها المالية في تاريخ استحقاقها.

- تساعد في تقويم كفاءة الأداء المالي والإداري للحكومة.

- تساعد في إدراك حجم النشاط الحكومي الخدمي ومصادر تمويله.

-توزيع النفقات العامة بحسب التقسيم الإداري والجغرافي والوظيفي والنوعي.

-مدى انسجام الرسوم المفروضة مع التكاليف المستنفذة في تقديم الخدمات الحكومية.

-مدى وفاء الحكومة أو قدرتها على الوفاء بتعهداتها أو التزاماتها المالية في تاريخ استحقاقها.

ولأجل تلبية مثل هذه الاحتياجات والنهوض بمستوى الممارسات المحاسبية المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي نرى انه سيكون من المفيد وربما من الضروري الارتقاء بأهداف النظام المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً في اغلب البلدان العربية وبالتالي أهداف التقارير المالية التي ينتجها وفقاً لما يأتي:

أهداف مقترحة للنظام المحاسبي الحكومي:

١-بيان مدى إذعان الإدارات في السلطة التنفيذية لاحكام القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.

الحكومية، وهذه المهمة الأخيرة ينبغي أن تكون نتاج جهد جماعي مشترك لباحثين برعاية مؤسساتية أكاديمية أو مهنية وبإشراف حكومي مباشر، وان الجهود ينبغي أن تتركز في البحث عن إجابة للسؤال الذي لا يزال مطروحاً والذي يتمحور حول تحديد طبيعة الإطار العلمي والإجراءات العملية التي تستطيع أن تفي بكامل الاحتياجات المشخصة لمستخدمي المعلومات السابق وصفها .

الخلاصة والاستنتاجات ..

- يعد المستثمرون والدائنون في قطاع الأعمال المستفيدين الأساسيين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية ذات الغرض العام، واما الفئات المستفيدة من مثل تلك التقارير في القطاع الحكومي فيمكن أن تغطي مداً أوسع بكثير، وواحدة من تلك المجاميع أو الفئات هم المواطنون، والتي تعد المجموعة الأكثر صعوبة في التحديد أو الحصر في إطار البحث عن احتياجات المستخدم لأغراض وضع المعايير المحاسبية في القطاع الحكومي، إذ تضم المواطنين باعتبارهم ناخبين، دافعو ضريبة، متلقو خدمات عامة، مالكو الثروات والأموال العامة وعاملون لدى الحكومة . وفي ظل أجواء ديمقراطية حقيقية فان إجراءات الإبلاغ المالي الحكومي الحديثة والمتطورة يمكن أن تعزز من قدرة بعض المواطنين الناشطين في مراقبة الحكومة

- تساعد في تحديد مدى عدالة الحكومة في توزيع الخدمات العامة وأعبائها على المواطنين.

- تساعد في الحكم على طبيعة السياسة المالية للحكومة وأفاق تطورها.

- تساعد في تقييم القدرة المالية للحكومة.

- المساعدة في إبراء ذمة الحكومة تجاه المواطنين.

وبناء على ما تقدم نرى بان **أهداف**

الإبلاغ المالي الحكومي ينبغي أن تكون من

الشمول بحيث تأخذ الصيغ الآتية:

-الهدف الأساسي للإبلاغ المالي الحكومي هو إمداد المستخدمين الشرعيين بالمدى الممكن من

المعلومات المالية التي يحتاجونها لأغراض المساءلة وصنع القرارات.

-الهدف الثانوي للإبلاغ المالي الحكومي هو المساهمة في الإعلام عن النشاط الحكومي.

وختاماً نود أن نشير إلى أن تحديد

الأهداف لا يعتبر في الواقع سوى البداية

المنطقية لبناء إطار نظري للمحاسبة

مصادر البحث

١ - (بريمكاند ، ١٩٩٩) : بريمكاند ،

المحاسبة الحكومية الفعالة . (تر.) حسن بن

عبد الرحمن

باحص ، الرياض : مركز الطباعة

والنشر بمعهد الإدارة العامة .

٢ - (حماد والبحر ، ١٩٩٠) : احمد هاني

حماد وحصة محمد البحر ، أصول المحاسبة

الحكومية

مع دراسة خاصة لدولة الكويت .

الكويت : ذات السلاسل .

٣ - (الفوارعه وعلاويين ، ١٩٨٢) : عبد

الحليم الفوارعه وموسى علاويين ، المحاسبة

الحكومية

وتطبيقاتها في الأردن . ط ١ ، المطبعة

الاقتصادية .

4 - (INTOSAI , 1995) :

Accounting Standard

Framework , Issued by the

Committee on Accounting

Standards .

وممارسة حقوقهم للتعرف في الوقت المناسب على العوامل أو الأبعاد التي تتغير وتؤثر في مصيرهم .

- عندما يتطور المجتمع وتكون للمواطنين فيه درجة عالية من الوعي فانهم سيكونون قادرين حتماً" - فيما لو توفرت الفرصة المناسبة لهم - على تمييز واختيار ممثليهم الحقيقيين في الانتخابات ، وان المواطنين بعملهم هذا لا يقومون بمنح الأفراد المنتخبين شرعية توليهم للسلطات السياسية والتشريعية في البلاد فحسب وانما يولكون إليهم ضمناً" أمر الإشراف على إدارة ورعاية شؤون أموالهم (الأموال العامة) ، هذا من جانب واما من الجانب الآخر ، فإن المسؤول المنتخب سوف يأخذ بعين الاعتبار أن المواطنين في هذا البلد وصلوا درجة عالية من الثقافة والوعي تؤهلهم للحكم على مستوى أداء الحكومة وكبار أعضائها ، ولذلك يكون من المنطقي والحال كهذا توقع اتجاه الحكومة في مثل هذه البلاد إلى تبني استراتيجيات إعلامية وتقنيات إبلاغ بخصوص سياساتها المالية تتناسب ودرجة ثقافة ووعي الناس هناك .

- أن الفشل في المبادرة بوقت مبكر لتطوير نظام المحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي في الدول العربية الساعية للتطور قد يجر مخاطر فشل الحكومات هناك في تحفيز تنمية اقتصادية واجتماعية شاملة وفعالة في هذه البلدان ، ولذلك نجد ضرورة أن يتم اخذ موضوع الشفافية الحكومية كمسألة وطنية وبالتالي إدراجها ضمن سلم أولويات واهتمامات عمل الحكومات فيها بشكل عام ، وان يتم التركيز في مسألة تطوير أنظمة المعلومات الحكومية على التعاون ما بين جميع الجهات المؤثرة والمتأثرة بنتائج عمل هذه الأنظمة وذلك لتجنب أي تعارض أو مواجهة محتملة.

- Government Accountants
Journal , Vol. XXIX ,No. 1
,(Spring) .
- 8 - (IFAC, Study 11, 2000) :** “
Governmental Financial
Reporting “ . by : Public Sector
Committee.(www.ifac.org) .
- 9 - (Sacco,1997) :** Sacco ,John ,
“ Financial Reporting in
Government “ .George MASON
University .
- 10 - (Hay , 1989) :** Hay , Leone
, Accounting For Governmental
and onprofit Entities . 8 th Ed. ,
IRWIN Inc.
- 11 - (Jones , 1988) :** Jones ,
David C. , The use of ccounting
for Municipal Management
Purposes . in Advances in
International Accounting
- 5 - (Chan ,1984) :** James L.
Chan ,Standards and Issues in
Governmental
Accounting and Financial
Reporting. A Book of
Readings. By
Leonard E. Berry and
Gordon B.Harwood, Richard D.
Irwin ,Inc. .
- 6 - (Jones & Kimbro ,1985) :**
David Jones & Lisa Kimbro ,“
The Usefulness of State and
Local Government Financial
Statement ” , in The
Government Accountants
Journal, Vol. XXXIV ,No. 1
,(Spring).
- 7 - (Greathouse , 1980) :** Frank
L. Greathouse , “ Objectives of
Governmental ccountingand
financial Reporting ”. in the

.in G&N.A-A Book of
Reading ,by :BERRY &
Harwood, Richard D.Irwin ,Inc.

15 - (Mautz ,1981) : Robert K.
Mautz , " Financial Reporting
:Should government emulate
business? " in Journal of
Accountancy (August,1981).

16 - (Seiler , 1966) : Seiler ,
Robert E., " Accounting
Information System and
underdeveloped Nations
" ,Accounting Review(October

Research Annual , Editor :
Kenneth S. Most . Vol. 2 .
London : JAI Press Inc. .

12 - (Larsen , 2000) : Larsen
,E. John ,Modern Advanced
Accounting. 8 th Ed., Irwin-
McGraw Hill.

13 - (Most ,1977) : Most
,Kenneth S. ,Accounting theory
.Ohio: GRID Inc.

14 - (Drebin ,et al. , 1984) :
Drebin ,Allan R. and other ,
decisions and information
needs of governmental
accounting information users
,1966).