

فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية

د. زياد هاشم السقا*

علي مال الله السندي**

مقدمة

على الرغم من ظهور المحاسبة الحكومية منذ وقت طويل إلا أنها عانت من الإهمال إلى حد ما من قبل المحاسبين والحكومات على حد سواء، ولفترة طويلة شغل المحاسبون أنفسهم بما إذا كانت نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية تختلف عن نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الأخرى أم لا؟ وإذا كانت هذه الاختلافات موجودة فإلى أي درجة؟

وإن كانت الدول المتقدمة قد تنبهت إلى أهمية نظم المعلومات المحاسبية لمعالجة مشكلة جمود النظام المحاسبي الحكومي وعززت هذه النظم بأنواع متطرفة من التقنيات الحديثة والأساليب المتطرفة كي تستطيع من خلالها أن تقابل المشكلة وتزييلها من جذورها ، اتجهت معظم الدول النامية إلى تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة دون الأخذ بمقومات ومتطلبات تامين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية ، ولذلك جاءت هذه التشريعات ضعيفة ولم تطبق الكثير من أحكامها عملياً أو طبقت بشكل مشوه.

وإن كان صدور قرار تخصيص الموارد يعد نقطة البداية لتصميم أي نظام محاسبي ، إذ يتربّع عليه نشوء وحدة محاسبية تكون مواردها موضوعاً للقياس والاتصال المحاسبي، إلا أن قرارات تخصيص الموارد في قطاع الأعمال تكون وفقاً لرغبات وأولويات المستثمرين، في حين تشتّرط كل من السلطات التشريعية والتنفيذية في إصدار قرارات تخصيص الموارد العامة وتوزيعها بين الوحدات الحكومية من خلال الموازنة العامة للدولة.

ولضمان التوزيع الأمثل للموارد المخصصة ورقابة أداء الوحدات الحكومية في استغلال الموارد المخصصة لها يتطلب الأمر توفير معلومات عن الأداء المالي للوحدات الحكومية وكلفة الخدمات التي تقدمها ومدى كفاءة وفاعلية البرامج التي نفذتها ، وهنا تبرز أهمية نظام المعلومات المحاسبية الفعالة في ضمان دقة وملاءمة المعلومات المطلوبة والتدفق السليم لها بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد والرقابة الفاعلة على أداء الوحدات الحكومية.

* أستاذ مساعد . قسم المحاسبة . كلية الإدارة والاقتصاد . جامعة الموصل

** مدرس مساعد . قسم المحاسبة . كلية الإدارة والاقتصاد . جامعة الموصل

مشكلة البحث: تتحدد مشكلة البحث من خلال ملاحظة ضعف دور نظم المحاسبة الحكومية كنظم معلومات لعدم قدرتها على توفير معلومات تساعد في رقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها.

هدف البحث: يهدف البحث إلى توضيح كيفية تقرير فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من خلال تصميم نظم معلومات محاسبية يمكن أن تساهم في توفير معلومات تساعد على رقابة وتقييم أدائها وقياس كلفة خدماتها، من خلال تطوير الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية والتي شهدت تطبيقها نجاحاً في العديد من الدول المتقدمة.

أهمية البحث: تظهر أهمية البحث من خلال إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه النظام الفعال للمعلومات المحاسبية، في رقابة وتقويم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها، في ظل غياب عامل الربح كأحد المؤشرات المهمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

فرضية البحث: يستند البحث على فرضية أساسية مفادها:

يتطلب تصميم نظام فعال للمعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية توفير مجموعة من المتطلبات التي من شأنها رفع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي في رقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها.

منهجية البحث: لغرض تحقيق هدف البحث واختبار فرضيته ، فقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي، من خلال الإطلاع على ما يتعلق بموضوع البحث في الدوريات والكتب العلمية العربية والأجنبية.

المبحث الأول

طبيعة نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية

للغرض تحديد الهيكل العام لنظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية فإن الأمر يتطلب مناقشة النقاط الآتية:

١. ما نوع وطبيعة التقارير التي يتطلب إعدادها لتوفير وعرض وتوصيل المعلومات للجهات والأطراف المستفيدة؟
٢. ما هي النظم الفرعية الأساسية التي يمكن أن يتكون منها نظام المعلومات المحاسبية في الوحدة الحكومية؟
٣. ما هو دور هذه النظم الفرعية في توفير المعلومات بما يحقق أهداف نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية؟

فهناك من يرى صعوبة الفصل بين التقارير المالية المعدة للأطراف الداخلية والتقارير المالية المعدة للأطراف الخارجية في الوحدات الحكومية ، ذلك لأن الربح لا يعد مقياساً للأداء بل المقياس يعتمد على كفاءة تنفيذ عملياتها وفاعلية تحقيق أهدافها ، فمثلاً تستخدم الموازنات كتقارير داخلية في قطاع الأعمال ، بينما تكون تقرير مالي رئيسي للأطراف الداخلية والخارجية في الوحدات الحكومية (Gromof, 2001: 8).

وهناك من يرى صعوبة القول بوجود نوعين من المحاسبة أحدهما مالي والآخر إداري ، وأن المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي للأطراف

الداخلية هي نفسها للأطراف الخارجية (سلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠: ٥١)، بينما يرى GoX وزملاؤه أن بيان المفاهيم رقم (١) لـ GASB الصادر عام ١٩٨٧ قد أشار بوضوح إلى حاجة الوحدات الحكومية لكلا الفرعين (المالي والإداري) بناء على وجود حاجة من قبل المستخدمين لإجراء المسائلة واتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية (الشمرى، ١٩٩٤: ٣١). وفي نفس الاتجاه يرى Caplan إن مدراء الوحدات الحكومية يحتاجون إلى قدر كبير من المعلومات لمساعدتهم في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار بنفس القدر الذي يحتاجونه المدراء في الوحدات الهدافة إلى الربح فعلى الرغم من غياب دافع الربح إلا أن الأهداف المنظماتية الأخرى مثل النمو والبقاء والخدمة الاجتماعية تتطبق وبدرجة كبيرة على الوحدات الحكومية (Caplan, 1979: 418).

كما أن الوحدات الحكومية إذا كانت لا تهدف إلى تحقيق الربح في أنشطتها فإنها تبقى ملزمة بعقلانية الإنفاق وترشيده وت تقديم أفضل الخدمات بأقل النفقات لذلك فإن المحاسبة في الوحدات الحكومية يجب أن تعكس صورة دقيقة عن تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدة وكيفية التصرف بموجوداتها الثابتة وتحصيصالاتها السنوية (الجزراوى وآخرون، ١٩٩١: ١٤-١٦).

ومن الناحية الإدارية والمحاسبية تعد الوحدة الحكومية مركز مسؤولية وإذا كانت القوانين واللوائح تضع الإطار العام لإجراءات تقديم الخدمات للمواطنين فإن على المدير الإداري للوحدة الحكومية تبسيط هذه الإجراءات بما لا يخل بالإطار العام بحيث يحقق هدف أداء الخدمات بأقل كلفة وبطريقة أكثر كفاءة ويكون ذلك أمراً جوهرياً خاصة إذا كان أسلوب المحاسبة وتقويم الأداء لا يركز على مدى الالتزام باللوائح والتعليمات فقط وإنما على ما أنجزته من أعمال وما أدته من خدمات وإذا كانت الوحدة الحكومية تفقد الحرية في تحديد قيمة الإعتمادات المخصصة لها فإن عليها استغلال المتاح منها بكفاءة وفاعلية (سلطان، ١٩٩٤: ٣٠).

ومن جانب آخر يرى بعض النقاد أن المحاسبة في الوحدات الحكومية فقدت عبر السنين الرؤيا تجاه المستفيد إذ يؤكّد مدير برلمان عن تنفيذ الموازنة إن حسابات الموازنة أعدت خصيصاً لخدمة صالح المواطنين، ويجد الاقتصاديون العاملون في تحليل أداء السياسات المالية للحكومات الكثير من الإجراءات والمفاهيم المحاسبية في الوحدات الحكومية معقدة ومتقاربة عموماً وليس لها مرتكزات راسخة وبذلك يمكن التلاعب بها بسهولة (بريمكان، ١٩٩٥: ١٠)، كما يلاحظ أن معظم الوحدات الحكومية لا تعطي الاهتمام الكافي لعمليات جمع وتخزين واسترجاع وتحليل المعلومات المحاسبية بنفس الدرجة التي تهتم فيها بالموارد المالية (برهان، ١٩٩٠: ١٢-١٣)، مما أدى إلى أن تكون إمكانيات وأساليب حفظ ومعالجة وتبادل المعلومات سيئة ، كما تعد الملفات في هذه الوحدات مقبرة للوثائق

والمعلومات ومن النادر ما نجد نماذج قرار معتمدة على معلومات إدارية أو محاسبية كاملة (عبد الرحيم، ١٩١١: ٦١).

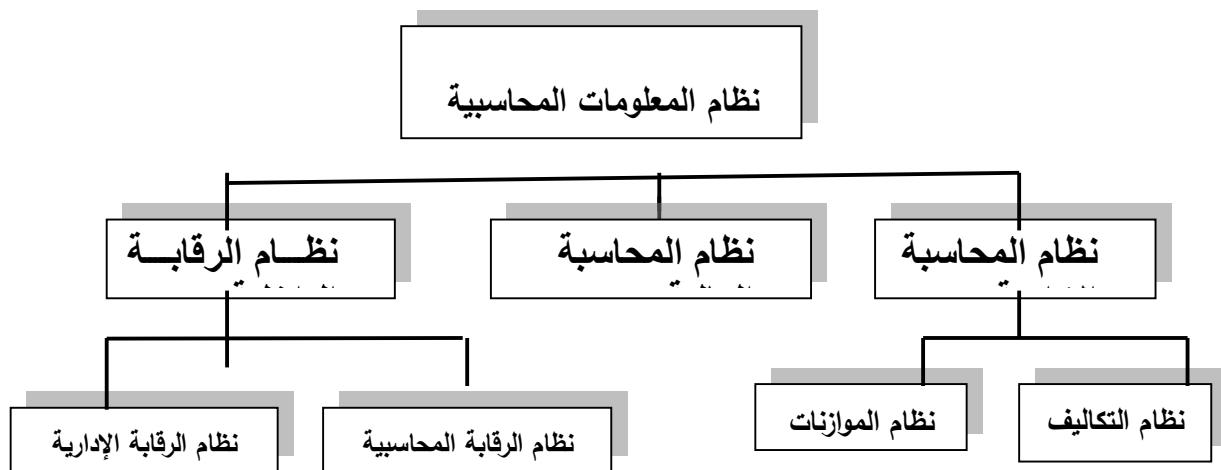
وعلى الرغم من هذه الانتقادات، فقد أدت العديد من التطورات إلى جعل المحاسبة في الوحدات الحكومية أكثر استجابة للحاجات المتعددة وأكثر انتقائية ، ومن هذه التطورات (بريمكانت، ١٩٩٥: ١٠) :

١. الانتقال من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق وقد تطلب ذلك كمّا كبيراً من المعلومات لتزويد المدراء بالقدرة الكافية على بناء التوقعات المستقبلية والتخطيط السليم بالإضافة إلى سرعة اتخاذ القرارات دون أي تأخير وكذلك تزويد الجمهور بالمعلومات التي تتعلق بحجم ما تم تحصيله وصرفه ، وكذلك معلومات حول كيفية التصرف بالأموال ، حيث انتقل الاهتمام إلى فاعلية الخدمات المقدمة والبحث عن إجابات للأسئلة حول مدى إمكانية تقديم الخدمات بتكلفة أقل وقد أوجدت هذه الاهتمامات دراسة مفصلة لتطبيقات المحاسبة القادمة والخيارات المتاحة للتطوير .

٢. أصبح الجدل القديم حول تطبيق مبادئ وممارسات المحاسبة التجارية على الوحدات الحكومية منذ مطلع الخمسينيات من القرن العشرين عملياً أكثر وقد كان التركيز خلال السنوات الأخيرة على التعديلات المطلوبة لتطبيق ممارسات المحاسبة التجارية حسب الاحتياجات وقد أحرز قدرأً كبيراً من التقدم نحو هذه الغاية لتطبيق المثل القائل بأن الدخول في الخطوات العملية أكثر إنتاجية من مناقشة النظريات التي لا تنتهي .

٣. إن الثورة التكنولوجية قد أتاحت الفرصة لاكتشاف جوانب جديدة ولم يعد السؤال ما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التقنية وإنما كيف يمكن تطبيق ذلك كما أن استخدام تقنية الحاسوب الإلكترونية في معالجة البيانات المالية والمزايا المصاحبة لذلك وضع حدأً للجدل حول مدى إمكانية استخدام تطبيقات المحاسبة التجارية على العمليات المالية التي تتم في الوحدات الحكومية .

مما سبق ، يمكن القول أن هناك حاجة لاستخدام كلا النوعين من المحاسبة ، المالية والإدارية ، في الوحدات الحكومية ، إلا أن طبيعة المحاسبة الإدارية في الوحدات الحكومية وأغراضها وأهدافها تأخذ أهمية أكبر منها في وحدات قطاع الأعمال ، وذلك بسبب إعتماد أغلب مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية على مخرجات نظام المحاسبة الإدارية في تقويم أداء الوحدات الحكومية ، وذلك لخصائص هذه الوحدات أي أن المحاسبة الإدارية في الوحدات الحكومية تخدم الجهات الداخلية والخارجية على حد سواء ، وبذلك يمكن القول أن الهيكل العام لنظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية لا يختلف عنه في وحدات قطاع الأعمال من النواحي التي تمت مناقشتها. عليه فإن نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية يتكون من ثلاث أنظمة فرعية تتمثل بنظام المحاسبة المالية ونظام المحاسبة الإدارية ونظام الرقابة الداخلية وكما موضح في الشكل الآتي:



الشكل (١)*

هيكل نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية

وعلى ذلك يمكن تحديد أهداف نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية بما يأتي:

١. توفير المعلومات الازمة لمساءلة : ويقصد بالمساءلة تقديم تفسيرات عن أعمال الوحدة الحكومية إلى السلطات التشريعية أو أي جهة لها الحق في طلب ذلك، ويمكن حصر أهداف المساءلة في الآتي (الحمرى، ٢٠٠٣: ٣٧) :

أ. المساءلة المالية ، من خلال بيان مدى الالتزام بالتشريعات والضوابط المالية وانتظام السجلات وسلامة التقارير المالية وصدقها في التعبير عن أداء الوحدة الحكومية.

ب. المساءلة الإدارية، وذلك من خلال بيان أن الموارد المخصصة للوحدة قد استخدمت بكفاءة ودون إسراف وان الوحدة الحكومية تراعي الاقتصادية في عملها.

ج. المساءلة عن الأداء ، وذلك من خلال بيان مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والأنشطة الخاصة بالوحدة الحكومية.

٢. توفير معلومات لتقويم نتائج نشاط الوحدة الحكومية خلال السنة، عن طريق (Hay, 1993):

أ. المقارنة بين النتائج الفعلية والمخططة في الميزانية المعتمدة تشريعياً.

ب. بيان الأداء المالي ونتائج العمليات.

٣. توفير المعلومات الازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات العامة ، وذلك من خلال (الحمرى، ٢٠٠٣: ٣١):

أ. توفير معلومات لمقارنة نتائج نشاط العام الحالي مع الأعوام السابقة.

ب. بيان العلاقة بين المدخلات والمخرجات في العمليات والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الحكومية.

ج. إظهار أي قيود قانونية أو تعاقدية على موارد الوحدة الاقتصادية الحكومية واي مخاطر أخرى محتملة .

* الشكل من إعداد الباحثين بالاعتماد على (حسين، ٢٠٠٣: ٥٣ و ٩٦).

٤. توفير المعلومات المفيدة لمجهزي الموارد الحالين والمرتقبيين أو أي مستخدم آخر بهتم بتقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية وتحديد مدى قدرتها مستقبلاً على تقديم هذه الخدمات (السعري، ٢٠٠٤).
٥. توفير معلومات تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية من خلال بيان كلفة الخدمات المقدمة ومقارنتها بأسعار تقديمها وكذلك من خلال بيان قدرة الوحدة الحكومية على تخفيض الكاف والاستغلال الأمثل للمواد المخصصة لها.
٦. توفير معلومات عن المساهمات الاجتماعية التي قدمتها الوحدة الحكومية في ظل القوانين والتعليمات السائدة.

المبحث الثاني

الاعتبارات الأساسية لتصميم نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية

يعد نظام المعلومات المحاسبية أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية ، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسبة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها (السقا والحبطي، ٢٠٠٣: ١٣).

ولا يعد نظام المعلومات المحاسبية هدفاً وإنما هو وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، وحتى يحقق نظام المعلومات المحاسبية الأهداف المنشودة منه في الوحدات الحكومية فإن هناك مجموعة من الاعتبارات يجب مراعاتها عند تصميمه. ويمكن تحديد الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات محاسبية في الوحدات الحكومية بما يلي:

١-٢ حدود الإبلاغ المالي وحاجة مستخدمي المعلومات :

يشير مصطلح الإبلاغ المالي (*Financial Reporting*) إلى توصيل المعلومات المالية من قبل الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف الأخرى المعنية ويشتمل على كل التقارير والكشفات التي تحتوي على المعلومات المالية القائمة على أساس البيانات التي تم تشغيلها بواسطة الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية ويضم أيضاً المعلومات المقدمة في الموازنات وتقارير الأداء عن البرامج والأنشطة (٢: ١٩٩٠، *IFACPSC, Study 1*). وإذا كان الهدف من نظام المعلومات المحاسبية هو توفيرها بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب فإنه بدون استخدام متى ذي القرارات لهذه المعلومات نكون ببساطة قد فشلنا في تحقيق الهدف (عبد الرحيم، ١٩١١: ٥٦)، وبالإضافة إلى توفيرها تحتاج المعلومات المحاسبية إلى أن تكون هادفة أكثر لتعزيز الفائدة منها وتحدد هذه الحاجة بصورة مختلفة بين مقدمي المعلومات من جانب ومستخدمي المعلومات من جانب آخر . إذ يقترح الأول أن تظل التقارير غير مقرولة في معظمها ويقول ليكيرمان بأن الاستجابة الدنيا وانخفاض الطلب على التقارير المالية يبرر وجهاً النظر هذه . من جانب آخر يبدو أن المستخدمين يشعرون أن

المعلومات بحاجة إلى تنظيم أفضل في اعتراف واضح لاحتاجهم إليها (بريمكانت، ١٩٩٩ : ٣٠٠).

إن تحديد حدود الإبلاغ المالي والتعرف على حاجات مستخدمي المعلومات المتعلقة بالوحدة المراد تصميم النظام لها يعد مسألة مهمة عند تصميم نظام المعلومات المحاسبية ذلك أنه متى ما تحددت الحاجة من المعلومات ونطاق استخدامها وإمكانية توفيرها سهل تحديد نطاق العمل المحاسبي لما يجب أن تحتوي عليه الدفاتر والسجلات المحاسبية وما يجب أن تعد عنه التقارير المالية.

ويعتمد تحديد حدود الإبلاغ المالي على الموازنة بين حاجات مستخدمي المعلومات ووسائلهم في الحصول عليها وبين كمية المعلومات التي يكون بالإمكان تقديمها فليس من الممكن أن تلبي التقارير المالية كل احتياجات مستخدمي المعلومات وذلك لاختلافها وتتنوعها.

وعلى الرغم من أهمية معيار التكلفة / المنفعة في هذا المجال إلا انه في الوحدات الحكومية قد يكون هناك تعارض بين مبدأ المسائلة ومعيار التكلفة/المنفعة (IFAC Study 1, 1990, 5) فكثيراً ما تطلب الإدارات المركزية والجهات المانحة معلومات تفصيلية لا تتعلق في العادة باحتياجاتها . وفي دراسة أجراها البنك الدولي ظهر انه في العديد من الدول التي تطبق فيها أنظمة الرقابة المركزية لا تستفيد إدارة الوحدة من إجراءات الرقابة وان الطبيعة المركزية لأنظمة الرقابة يراد بها أن تكون أداة للتحكم في المديرين وليس أداة إدارية لتحسين الأداء الضعيف وخلصت تلك الدراسة إلى أن نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية يلبي حاجات الجهات المانحة أكثر من تلبية حاجات الإدارة (بريمكانت، ١٩٩٥ : ٢٤٦). ويمكن الاسترشاد بالأسئلة التالية لتحديد حدود الإبلاغ المالي (القاموسي، ٢٠٠٠ : ٧١):

أ. من توجه المعلومات ؟

ب. ما هو الغرض من توفير المعلومات ؟

ج. ما مدى قوة تأثير الجهة المستفيدة في الحصول على المعلومات التي تريدها ؟ ولتحديد مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية أجرت مكاتب التدقيق في كل من الولايات المتحدة وكندا استبياناً عام ١٩٨٦ حددت بموجبه المستخدمين من خارج الوحدة الحكومية في ستة فئات هي المستخدمون النظميون (السلطات التشريعية) ، الجمهور ووسائل الإعلام ، المخططون الحكوميون والمديرون (محللو السياسة والسلطات التنفيذية) ، الاقتصاديون ، المستخدمون المتعاونون (الباحثون والمنظمات المهنية) ، المقرضون وتجار الاستثمارات المالية، كما أجرت منظمة INTOSAI ١٩١٢ استبياناً شمل ١٦٥ عضواً في المنظمة لتحديد المستخدمين من خارج الوحدة الحكومية والتعرف على احتياجاتهم من المعلومات وعلى أساس نتائج هذا الاستبيان صدر البيان رقم (١) بعنوان مستخدمي التقارير المالية الحكومية وقد حدد هذا البيان المستخدمين بخمسة فئات ، الجهات التشريعية ، المقرضون ، الاقتصاديون ،

المحللون السياسيون ووسائل الإعلام (INTOSAI, 1999: 10-12) ويوضح الجدول (١) مستخدمي المعلومات المحاسبية من خارج الوحدة الحكومية واحتياجاتهم من المعلومات بالاعتماد على الدراستين المذكورتين.

الجدول (١)

مستخدمو المعلومات المحاسبية من خارج الوحدة الحكومية واحتياجاتهم منها

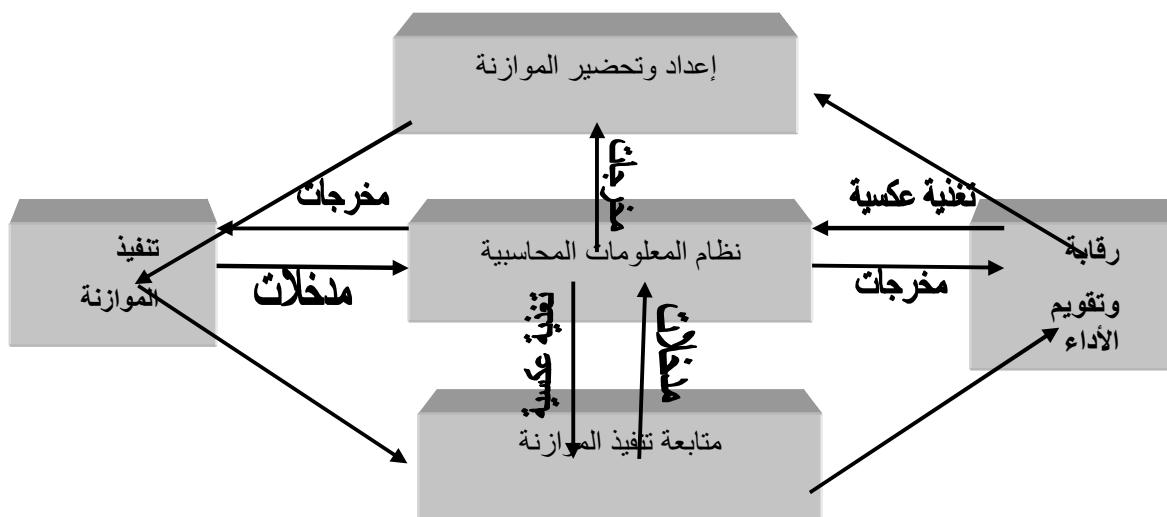
فئة المستخدمين	الغرض من الاستخدام	الخصائص
السلطات التشريعية	<ul style="list-style-type: none"> - التأكيد من كيفية تنفيذ الموازنة - لحصل على معلومات مناسبة لسن التشريعات المستقبلية - لتكون على بينة من التطورات المحتملة في الاقتصاد 	<ul style="list-style-type: none"> - تقارير عن إجمالي النفقات وإجمالي الإيرادات والفائض والعجز والاقتراض - معلومات أخرى متعلقة بالسياسات الجديدة والمخصصات المتعلقة بها
المواطنون	<ul style="list-style-type: none"> - لتشكيل وجهة نظر عن أداء الحكومة كمؤشر عند الانتخابات - لاستخدام معلومات الأداء الحكومي بهدف اتخاذ القرارات الخاصة بالتمويل الشخصي 	<ul style="list-style-type: none"> - تقارير دورية عن الأداء المالي للوحدة الحكومية - تقارير عن الموازنة السنوية ونسبة تفيذهها - تقارير عن كلفة الخدمات المقدمة
وسائل الإعلام	<ul style="list-style-type: none"> - لوصف تأثير النشاط الحكومي على الحالة الاجتماعية والاقتصادية - مقارنة ما فعلت الحكومة بما وعدت أن تفعل - الخيارات المالية المفتوحة أمام الحكومة 	<ul style="list-style-type: none"> - وسائل الإعلام تميل لجذب انتباه القراء وبالتالي تميل إلى استخدام مصطلحات فنية أقل ورسوم بيانية أكثر وتفصيل البيانات الإجمالية - تقارير عن إجمالي الإيرادات وإجمالي النفقات والفائض والعجز خلال السنة - كلفة الخدمات المقدمة
محللو السياسات، وتأثير هذه السياسات على توزيع الدخل والظروف الاجتماعية والاقتصادية	<ul style="list-style-type: none"> - بيان السياسات المفتوحة أمام الحكومة 	<ul style="list-style-type: none"> - تفصيلات أكثر للبيانات الإجمالية وبيانات تغطي فترات أطول والتركيز على القدرة التنبؤية للمعلومات
الاقتصاديون	<ul style="list-style-type: none"> - ترتبط احتياجاتهم بالتحليل قصير وطويل الأجل وتنبؤات ودراسات خاصة. 	<ul style="list-style-type: none"> - بيانات على أساس النقدى وبيانات على أساس الاستحقاق - حساب القيمة المضافة - بيانات عن الضرائب والالتزامات الطارئة
السلطة التنفيذية مثل وزارة المالية ووزارة التخطيط	<ul style="list-style-type: none"> - متابعة التطورات في الاقتصاد ، متابعة التغيرات في الإيرادات والمصروفات والدين. 	<ul style="list-style-type: none"> - تدفق معظم المعلومات المالية ويجب أن تكون مفصلة بدرجة كافية. - بيان مدى الالتزام بالموازنة والتعليمات وقواعد الصرف

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

٢-٢ العلاقة التكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة:
 من حيث المبدأ وبافتراض عدم وجود متطلبات قانونية يمكن القول انه لا يوجد ما يمنع بان يستخدم النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية بمعزل عن الموازنة العامة للدولة فلو فرضنا جلأً عدم وجود نظام موازنة عامة للدولة فان النظام المحاسبي الحكومي سيعكس النتائج الفعلية للأداء وبذلك يشابه النظام المحاسبي المطبق في الوحدات غير الحكومية إلا أن تلزم وجود النظامين أمر

هام وأساسي للمحاسبة في الوحدات الحكومية وهذا التلازم يستوجب وجود تنسيق بين النظامين ولعل أهم مقتضيات هذا الأمر وجود دليل حسابات موحد في كلا النظامين وذلك من خلال استخدام نفس المسميات والمصطلحات وأسس التبويب ونظم الترميز المستخدمة في الموازنة العامة للدولة عند إعداد الدليل المحاسبي لحسابات النتيجة (حمرو، ٢٠٠٣: ٥٩).

وتظهر أهمية العلاقة التكاملية بين الموازنة العامة للدولة والنظام المحاسبي الحكومي في أن عمليات إعداد وتحضير الموازنة وتنفيذها والرقابة على تنفيذها يعتمد بشكل أساسي على المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي :



* الشكل (٢)

علاقة نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية بالموازنة العامة للدولة

حيث تستند مرحلة إعداد الموازنة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية للسنة السابقة لسنة إعداد الموازنة إذ تمثل هذه المعلومات النتائج الفعلية لتنفيذ موازنة السنة السابقة (سلوم، ٢٠٠٣: ٧٥) وتعد الموازنة بعد اعتمادها من السلطة التشريعية بمثابة تصريح رسمي للوحدات الحكومية بإنفاق الأموال على الأغراض المخصصة لها من جهة وجباية إيراداتها من جهة أخرى (سلطان، ١٩٩٤: ٣٣) وفي مجال التنفيذ تعد البرامج والأنشطة المتفرعة عنها والتي تتضمنها الموازنة العامة مجال تشغيل نظام المعلومات المحاسبية والمصدر الأساسي لمدخلاته التي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات تفيد في تقييم كفاءة وفاعلية تنفيذ تلك البرامج والأنشطة (حمادة والبحر، ١٩٩٠: ٣٣).

* الشكل من إعداد الباحثين بالإستفادة من : (حمادة والبحر، ١٩٩٠: ٣٣).

وفي مجال الرقابة على أداء الوحدات الحكومية فان أهم أهداف نظام المعلومات المحاسبية هو تحقيق الرقابة الإدارية على الأموال المخصصة للوحدة الحكومية في الموازنة العامة للدولة إذ يتحتم على المسؤولين عن الإنفاق الحكومي أن يقدموا بيانات عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم إلى السلطات المختصة (السوقى، ١٩١١: ١٩٣).

ومما يزيد من أهمية هذه العلاقة بين الموازنة ونظام المعلومات المحاسبية ان تطور أساليب الرقابة على نشاط الوحدات الحكومية والمتمثلة برقابة الأداء جاءت نتيجة مباشرة لتطور أساليب إعداد الموازنة العامة الأمر الذي تطلب تطوير نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية إذ تعتمد رقابة الأداء بدرجة كبيرة على قدرة نظام المعلومات المحاسبية على توفير المعلومات الضرورية للحكم على كفاءة استخدام موارد الوحدة الحكومية وفاعلية تنفيذ البرامج والأنشطة من قبل إدارة الوحدة الحكومية (الهلوى، ١٩١١: ٦٠).

٣-٢ اعتبار المال (Fund) هو الوحدة المحاسبية

يعد تحديد مفهوم الوحدة المحاسبية من الاعتبارات المهمة الواجب مراعاتها عند تصميم نظام المعلومات المحاسبية فإذا كانت المحاسبة نظام معلومات فان مفهوم الوحدة المحاسبية يحدد نطاق هذا النظام ويحدد المجالات والأنشطة التي تجمع عنها البيانات المحاسبية وتعد عنها التقارير المالية.

وقد أكد المبدأ الثاني من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة عن NCGA على اعتبار المال هو الوحدة المحاسبية عند تصميم النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية حيث جاء فيه "ينبغي تصميم وتشغيل النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية على أساس المال . ويعرف المال بأنه وحدة محاسبية تحتوي على مجموعة من الحسابات المتوازنة ذاتياً لتسجيل النقدية والموارد الأخرى بالإضافة إلى الالتزامات والرصيد المتبقى للمال وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص هذا المال لإنجاز أنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو قيود خاصة" (لارسن وموسش، ١٩٩٢: ١١٣).

يقدم هذا المفهوم ميزة رقابية من خلال وضع أساس لقياس المسؤولية المالية للنشاطات المتنوعة التي تجري داخل الوحدة الحكومية فمن خلال توحيد حسابات الموازنة في أنظمة المحاسبة الرسمية يتم توفير مقارنة تلقائية بين النتائج الفعلية والموازنة وعلى الرغم من أن المقارنة التلقائية هذه لا تضمن ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بكفاءة إلا أنها توضح فيما إذا كانت عملية تطبيق الموازنة مخولة على نحو ملائم وان الموارد قد استخدمت للأغراض المخصصة لها (Caplan, 1979, 419 - 420).

إن مسألة اعتبار المال وحدة محاسبية قد أشار إليها Vatter منذ زمن بعيد حيث يرى أن عقد الشراكة لا يعرف وحدة الأعمال بأكثر من المفهوم القانوني فكل وحدات الأعمال ما هي إلا أجزاء من نظام اكبر والعكس صحيح أي أن اغلب وحدات الأعمال تكون ذاتها اندماجات لوحدات اصغر ومن ثم فان

Vatter قد أكد بان الوحدة التي يجب استخدامها أساساً للمحاسبة يجب أن تملك الخواص الآتية:

- أ. أن تكون خالية من التضمينات الشخصية.
 - ب. أن تكون حدودها واضحة وبشكل كافٍ.
 - ج. أن تكون قابلة للتطبيق في أشكال متعددة من المنظمات وأنواع مختلفة من الأنشطة.
 - د. أن يكون لها علاقة محددة بالمعالجات والنتائج التي يتوقع من المحاسبة إنجازها.
- وقد استنتج Vatter بان مثل هذه الوحدة يمكن أن تكون موجودة في مفهوم المال (Fund) (الشمربي، ٢٠٠٣، ٧٩ - ٧٠).

والمال قد يكون قابلاً أو غير قابل للإنفاق وكل النوعين قد يكون مقيداً أو غير مقيد لذلك فان هناك أربعة أنواع من الوحدات الحكومية يمكن إنشائها وفق مفهوم المال وعلى المصمم أن يميز أي نوع من هذه الأنواع يتفق مع نوع المال في الوحدة الحكومية محل التصميم. وهذه الأنواع هي: (سلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠، ٤٦)

- أ. وحدة محاسبية تتصل بمالي قابل للإنفاق ومقيد.
- ب. وحدة محاسبية تتصل بمالي قابل للإنفاق وغير مقيد.
- ج. وحدة محاسبية تتصل بمالي غير قابل للإنفاق وغير مقيد.
- د. وحدة محاسبية تتصل بمالي غير قابل للإنفاق ومقيد.

والوحدات الحكومية التي تتصل بمالي قابل للإنفاق تقدم خدماتها دون مقابل، ولذلك يخصص لها موارد متعددة، أو قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين إيراداتها ونفقاتها ويعني ذلك أن هذه الوحدات الحكومية لا تسهم في خلق مواردها بشكل مباشر ومن هذه الوحدات دوائر الحكم المحلي ومراكز الوزارات وهيئة الضرائب ،أما الوحدات الحكومية التي تموّل من أموال غير قابلة للإنفاق فهي تقدم خدماتها بمقابل وان كان هذا المقابل قد لا يغطي في اغلب الأحيان تكلفة الخدمات المقدمة إلا انه من الملاحظ أن هناك علاقة مباشرة بين إيرادات ومصروفات هذه الوحدات فهي تساهُم بشكل مباشر في خلق جزءاً من مواردها ومن هذه الوحدات مديرية الكهرباء والمياه والنقل والمواصلات ونظراً لطبيعة هذه الوحدات يمكن استخدام ممارسات المحاسبة التجارية في المحاسبة على عملياتها.

اما ما يتعلق بالقيود المفروضة على الأموال فمن التعريف السابق للمال فإنه ينجز أهدافه طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة ومثل هذه القيود تستلزم وجود وحدات محاسبية مستقلة ويفسر أحد الكتاب هذا المعنى بقوله : يجب تصميم النظام المحاسبي ليوضح عن مدى الالتزام بالقيود المفروضة بالسجلات المحاسبية بحيث توضح على سبيل المثال أن الموارد المحصلة من بيع سندات مصدرة لتمويل إنشاء مبني للبلدية أنها قد استخدمت فعلاً في هذا الغرض ولذلك فان مثل هذه القيود تتطلب تقسيم الأنظمة المحاسبية في الوحدات الحكومية إلى وحدات متوازنة ذاتياً (سلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠، ٢٤:).

وقد انتقد الكثير من المحاسبين الكم الكبير نسبياً من الأموال الذي يتوجب على الوحدة الحكومية إنشاؤها، وهم يؤكدون أن التقارير المالية الناتجة تكون معقدة جداً ومربكة بشكل يجعل من الصعب ما لم يكن من المستحيل تحديد الأوضاع المالية القانونية ونتائج التشغيل لوحدة الإبلاغ المالي (الوحدة التي تعد عنها التقارير المالية) وهم يزعمون أن الكثير من نقاط التمييز بين الأموال المختلفة تكون مصطنعة وليس بالإمكان دعمها على أساس منطقة (Holeder:1989:265) وعلى ذلك فقد أكد المبدأ الرابع من مبادئ المحاسبة الحكومية الصادرة من NCGA على ضرورة أن يكون عدد الأموال في حده الأدنى بما يتفق مع المتطلبات العملية والقانونية.

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول إن اعتبار المال وحدة محاسبية أو المحاسبة على أساس المال يلائم وبشكل كبير الوحدات المحاسبية المتعلقة بأموال قابلة للإنفاق إما الوحدات المتعلقة بأموال غير قابلة للإنفاق فيمكن استخدام ممارسات ومبادئ المحاسبة التجارية في المحاسبة على أنشطتها.

كذلك ينبغي تخفيض عدد الأموال إلى الحد الأدنى بما ينسجم مع المتطلبات القانونية والتشغيلية للوحدة الحكومية. ومع ذلك فإن الخروج عن هذين المبدأين قد تفرضه متطلبات قانونية دستورية أو شروط تعاقدية أو ظروف عملية.

٤- الاتساق مع القواعد والقوانين والتعليمات

تخضع الوحدات الحكومية لقيود تنظيمية تفرض بواسطه الدساتير وتأخذ هذه القيود شكل قواعد وقوانين وتعليمات تكون محددة تحديداً دقيقاً وتفصيلاً وعندما تكون ملزمة للمسؤولين وموضوعاً للتدقيق والمساءلة محاسبياً وإدارياً وهذه القوانين والتعليمات يكون لها السبق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (سلطان، ١٩٩٤: ٣٢).

ففي العراق مثلاً تعتمد الوحدات الحكومية على قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ وتعديلاته والتعليمات المالية المفسرة له التي تصدر من دائرة المحاسبة في وزارة المالية كقواعد ومعايير لإنجاز العمل المحاسبي (السعري، ٢٠٠٠، ٤٥: ٤٥).

إن الاتساق مع القواعد والقوانين النظامية لا يعني أن تتقوّع المحاسبة في الوحدات الحكومية داخل النصوص القانونية الجامدة ولكن عليها أن تستجيب باستمرار لتطور الفكر المحاسبي ، وفي هذا الاتجاه يلاحظ أن هناك رغبة دوّيبة لعدد من المنظمات المهنية الدولية والوطنية لإخضاع المحاسبة في الوحدات الحكومية للأصول العلمية والتطورات الحديثة في الفكر المحاسبي بما لا يتعارض مع النصوص القانونية من خلال إصدار هذه المنظمات لمجموعة من المعايير تنظم العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بما يتلقى مع هذه الرغبة ومنها لجنة القطاع العام في منظمة IFAC حيث أصدرت ٢٠ معياراً و CAS (IFAC,HANDBOOK,2003) ومنظمة GASB حيث أصدرت خمسة معايير ومنظمة INTOSAI حيث أصدرت خمسة معايير ومنظمة GASB حيث بلغ عدد المعايير التي أصدرتها ٤٤ معياراً (www.gasb.org).

وعلى ذلك فان نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يصم بحيث يكون قادرًا على أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد والتعليمات وفي نفس الوقت يجب أن يكون قادر على أن يعرض بطريقة عادلة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبعبارة أخرى يجب أن يكون قادرًا على تحقيق هدفين أساسيين هما:

أ- الرقابة على الأموال .

ب- الرقابة على العمليات بحيث يصدر تقارير مالية وفقاً لكل من القواعد والقوانين والتعليمات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (سلطان، ١٩٩٤: ٣٢).

٤- تحليل الكلفة / المنفعة

يمكن النظر إلى تحليل الكلفة/المنفعة على انه يقع وسطاً بين الأسلوب الذي لا يخطئ لبلوغ المستوى المثالي الجديد وبين تبديد الموارد في محاولة قياس ما لا يمكن قياسه وإن الغرض من هذا التحليل هو تعظيم القيمة الحالية لكافة المنافع مطروحاً منها كافة التكاليف (فريداوسكي، ١٩٧٦: ٥)، ووفقاً لهذا التحليل تعد النظم المحاسبية سلعة اقتصادية ، إذ تستهلك موارد الوحدة الاقتصادية وكأي مستهلك فإن الوحدة الاقتصادية ستحرص على الحصول على النظام المحاسبى إذا ما كانت منافعه المتوقعة اكبر من تكاليف تصميمه وفي الحقيقة فإن قياس المنافع والتكاليف ليس بالأمر الهين وهو ما يدعوه إلى الاعتقاد أن هذا الاعتبار هو مدخل نظري مجرد أكثر من اعتباره مرشداً عملياً ومع ذلك يمكن القول أن هذا الاعتبار يوفر نقطة بداية للتحليل والاختيار بين البديل المتاحة (هورنجون وآخرون، ١٩٩٤: ٣٠-٣١) ويكون الإطار العام لتحليل الكلفة/المنفعة من المراحل الآتية (الطيب، ١٩٩٤: ٤٢) :

١. تحديد وتعريف البديل المتاحة .

٢. تحديد جميع الآثار المفضلة وغير المفضلة الآنية والمستقبلية لكل بديل.

٣. تخصيص القيم المالية للأثار على أن تحسب التأثيرات المرغوبة كالعائدات والتأثيرات غير المرغوبة كالتكاليف .

٤. يحسب العائد الصافي لكل بديل (العائد الكلي – التكلفة الكلية).

٥. اختيار البديل الأفضل وهو البديل الذي ينتج أكبر عائد صافي.

وفي النشاط الحكومي ينبغيأخذ تأثير الاعتبارات القانونية والمتطلبات الدستورية في اختيار البديل الأفضل وفق الإطار السابق.

المبحث الثالث

المتطلبات الأساسية لتقرير فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية

لا شك أن تقدم المحاسبة في أي دولة مرهون بتطور النظم المحاسبية القائمة وتدعمها بنظم أخرى غير متوفرة فيها . وعلى الرغم من أن النظام

المحاسبي الحكومي كان اسبق النظم المحاسبية ظهوراً إلا انه كان من أبطئها تطوراً.

وعلى الرغم من ظهور اتجاهات حديثة في المحاسبة في الوحدات الحكومية تساهم في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي كنظام معلومات إلا أن تبني هذه الاتجاهات وإصدار التشريعات الخاصة باعتمادها تختلف من دولة إلى أخرى .

ولتحديد المتطلبات الأساسية لتقدير فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية العراقية، فإن الأمر يستوجب تقييم دور الاتجاهات الحديثة في المحاسبة في الوحدات الحكومية في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي كنظام معلومات.

٣-١-٣ تقييم دور الاتجاهات الحديثة في المحاسبة في الوحدات الحكومية في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي كنظام معلومات

تبهت الدول المتقدمة إلى أهمية نظم المعلومات المحاسبية لمعالجة مشكلة جمود النظام المحاسبي الحكومي وابتكرت العديد من النظم المناسبة لاستيعاب ما يرد من معلومات وعززت هذه النظم بأنواع متطرفة من التقنيات الحديثة والأساليب المتطرفة من التي تستطيع من خلالها أن تقابل المشكلة وتزيلها من جذورها .

ولكن الصورة مختلفة في الدول النامية حيث اتجهت معظم هذه الدول إلى تشريع القوانين لاعتماد الأنظمة المالية الحديثة دون الأخذ بمقومات ومتطلبات تامين تطبيق هذه التشريعات من الناحية العملية ولذلك جاءت هذه التشريعات ضعيفة ولم تطبق الكثير من أحكامها عملياً أو طبقت بشكل مشوه

(عبد الرحيم، ١٩١١: ٦١-٦٣).

ففي العراق جاءت التوصيات الخاصة بالقوانين المالية المصدق عليها في ٢ / شباط ١٩٧٥ وفي الفقرة أولاً من الفصل الثاني بال مباشرة في اتخاذ الإجراءات اللازمة لإعداد قانون جديد لأصول المحاسبات العامة يحل محل القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ يأخذ بنظر الاعتبار احدث الأفكار العلمية والاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية بما في ذلك اعتماد أساس الاستحقاق وأساس الالتزام إلى جانب الأساس النقدي (الصانع، ١٩١٩، ٢٥:)، كما أكدت المادة الثانية من قانون الرقابة المالية رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠ والمتعلقة بأهداف ديوان الرقابة المالية على تدقيق الأداء إذ حدّدت الهدف الرابع من أهداف الديوان بتقويم كفاءة الأداء للأعمال والمشاريع للتحقق من مدى فاعلية الإجراءات والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية (قانون ديوان الرقابة المالية رقم ١٩٤ لسنة ١٩١٠)، وتضمنت أحكام قانون الموازنة العامة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ اتخاذ إجراءات تؤدي إلى اعتماد الأساليب المتطرفة في إعداد الموازنة العامة للدولة بما يحقق أهداف الرقابة على أداء الوحدات الحكومية من حيث كفاءة استخدام مواردها وفاعلية تنفيذ برامجها وأنشطتها ، وفي عام ١٩٨٩ أصدرت دائرة المحاسبة في وزارة المالية تعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي حيث سبق أن كلف مجلس قيادة الثورة المنحل بجلساته المنعقدة في

شباط ١٩٧٥ وزارة المالية بإعداد التعليمات حول طبيعة النظام المحاسبي الحكومي الامركزي الذي اعتمد بشكل تدريجي ليتم تطبيقه على وحدات القطاع الحكومي المملوكة مركزيًا اعتباراً من بداية السنة المالية لعام ١٩٩٠ (وزارة المالية، ١٩١٩ : ١) . وتعد هذه التعليمات خطوة مهمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي من خلال منح الوحدات الحكومية استقلالاً محاسبياً (كما جاء في الفقرة ٢ من التعليمات) وتخفيض القيود القانونية والتشريعية على النظام وذلك بتغليب هذه التعليمات على قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ في حالة تعارضها معه (كما جاء في الفقرة ٣ من التعليمات) .

وأخيراً إصدار دائرة المحاسبة في وزارة المالية في عام الدليل المحاسبي لحسابات الدولة والذي يعد أحد أهم إنجازات مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي إذ سعى الدليل إلى تكامل الدورة المحاسبية من خلال تدوير الحسابات بين الفترات المالية بواسطة القيد الافتتاحي وإعداد حساب النتيجة بعد قفل حسابات المصاروفات والإيرادات فيه وكذلك إعداد قائمة المركز المالي ، بالإضافة إلى ذلك تضمن الدليل معالجات مستحدثة لحسابات الموجودات الثابتة سعى من خلالها إلى التوفيق بين الأساس النقطي في المحاسبة عن الموجودات الثابتة ومتطلبات السيطرة على هذه الموجودات من خلال الحسابات النظامية.

إلا أن الواقع العملي لم يشهد توظيف هذه التشريعات ولم يلب طموحات القائمين على النظام المحاسبي الحكومي العراقي وهذا ما أكدته العديد من الدراسات ذكر منها ما يأتي:

١. دراسة (الشمرى، ١٩٩٤) التي تضمنت تقويم الأسس النظرية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي وتقويم النظام المركزي والنظام الامركزي في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي العراقي حيث استنتج الباحث المذكور انه على الرغم من أن أحكام القانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ تميل إلى الأخذ بقواعد تخطيطية أكثر حداثة إلا انه الواقع لم يشهد توظيف تلك الأحكام لتطوير وتحديث أساس إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في العراق . وأضاف الباحث أن التشريعات القانونية المحاسبية النافذة ما زالت عنصراً كابحاً لتطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي ومن بين تلك التشريعات قانون أصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ الذي يحتاج إلى تجديد . (الشمرى ، ١٩٩٤ ، ١١٦)

٢. دراسة (السعري، ٢٠٠٠) التي تضمنت عرضاً لتطور أساس وأحكام النظام المحاسبي الحكومي العراقي وتقييم أهدافه إلى تاريخ إعداد هذه الدراسة . إذ أكد الباحث في هذه الدراسة أن هناك توجهاً وطموحات نحو تطوير المحاسبة الحكومية من خلال تبني الأساليب الحديثة والمتطورة في إعداد الموازنة والعمل المحاسبي، وأشار أن سبب عدم تحقيق هذا التوجه بما يلبي الطموحات لا يعود كما يرى البعض إلى القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ وإنما السبب يعود كما يرى الباحث المذكور إلى عدم وجود جهة متخصصة تتبع التطورات الكبيرة في

القطاعات الاقتصادية والاجتماعية ، وتأخذ على عاتقها إصدار الحلول العملية للمشاكل والمستجدات التي لها علاقة بالنظام المحاسبي الحكومي . ويضيف هذا الباحث في دراسته إلى أن النظام المحاسبي الحكومي العراقي لم يستطع تحقيق العديد من الأهداف التي تلبي تلك الطموحات ، واهم هذه الأهداف (السعيري ، ٢٠٠٠ ، ٤١) :

- أ. تقويم كفاءة وفاعلية الإدارة في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية .
- ب. توفير معلومات مفيدة للقرارات الاقتصادية الخاصة بالاستخدام الأمثل للموارد.
- ج. توفير معلومات مفيدة عن أداء العاملين في الوحدات الحكومية لعدم إمكانية قياس المنجزات ومقارنتها بمعايير معتمدة.
- د. تقديم معايير تدقيقية واضحة خصوصاً عن كفاية الأداء مما يجعل مهمة التدقيق الخارجي أكثر صعوبة وأقل كفاية .

٣. دراسة (الشمرى، ٢٠٠٣) التي تضمنت دراسة وتقويم أسس إعداد وتقديم التقارير المالية الحكومية في العراق ، إذ أكد الباحث أن أهداف النظام المحاسبي الحكومي العراقي تقتصر على تيسير عمليات فرض الرقابة المالية والتشريعية على إيرادات ونفقات الحكومة وبدون التركيز على الأغراض أو الأهداف الأخرى والتي ينبغي على النظام خدمتها في الوقت الحاضر (الشمرى، ٢٠٠٣: ١٤٧) .

٤. دراسة (الشايع، ٢٠٠٣) إذ أشارت هذه الدراسة إلى صدور منشور دائرة المحاسبة رقم (١٣ في ٢٠٠٥/٥/٣١) بتطبيق الدليل بدءاً من ٢٠٠١/١/١ ولضمان نجاح تطبيق الدليل صدر منشور دائرة المحاسبة رقم (١٦ في ٢٠٠٨/١) بإعداد دورات تدريبية للعاملين في أقسام الحسابات والتدقيق إلا انه وبعد تطبيق الدليل خلال عام ٢٠٠١ صدر المنشور رقم (١ في ٢٠٠٢/٣/٤) والذي تضمن أن الدليل لا يتلائم مع حسابات الدولة والطلب من الدوائر الحكومية إلغاء القيد الافتتاحي والعودة للنظام السابق. وبعد ذلك حدثت مفاجأة أخرى (على حد تعبير الباحث المذكور) وهي صدور تعليمات بإلغاء المنشور رقم (١) والإشارة إلى فقرات أخرى من بينها أن الإجراءات الواردة في المنشور رقم (١) مؤقتة وان الغرض منها هو إعداد الحسابات الختامية على مستوى الدولة وان وزارة المالية تريد من ذلك أن تدرس الدليل بشكل معمق (الشايع ٢٠٠٣: ١) وعلى ذلك فقد اعتمدت الدليل في تصنيف وترميز الحسابات فقط ولم تعتمد التعليمات الأخرى التي جاء بها الدليل مثل اجراء القيد الافتتاحي أو إعداد حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي.

بالإضافة إلى ما أشارت إليه الدراسات السابقة حول مشاكل النظام المحاسبي الحكومي العراقي يرى الباحثان أن سبب هذه المشاكل يعود إلى ضعف نظام المعلومات المحاسبية على مستوى الوحدة الحكومية وان أسباب وأوجه هذا الضعف كثيرة ومتعددة أهمها انخفاض كفاءة العاملين في أقسام الحسابات والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية فقسم كبير من هؤلاء العاملين ليسوا من المحاسبين. بالإضافة إلى انخفاض كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي على مستوى الوحدة الحكومية لعدم اعتماد الأساليب المتطرفة والحديثة في المحاسبة الحكومية.

كما إن توفير الكفاءات المطلوبة للعمل في أقسام الحسابات والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ليس بالأمر الصعب خصوصاً أن هناك عدد كبير من حاملي شهادة البكالوريوس في المحاسبة يتظرون التعيين في الدوائر الحكومية الذي أصبح جذاباً جداً مع تحسين رواتب العاملين في دوائر الدولة كما أن مسألة تدريب العاملين في هذه الأقسام مسألة مهمة في رفع كفاءة العاملين وممكنة جداً مع انتشار المكاتب الاستشارية في الكليات والمعاهد ذات الاختصاص.

ومن جهة أخرى فإن إقامة نظام فعال للمعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية لا يعني التخلی عن ما لديها من عناصر وتفاصيل النظم القائمة وإنما اعتبار ما هو موجود غير كافی وإضافة عناصر وتفاصيل أخرى تؤدي إلى رفع كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي على مستوى الوحدة الاقتصادية ، وعلى ذلك يمكن تحديد المتطلبات الأساسية لتقرير فاعلية نظام المعلومات المحاسبية بالوسائل التي تؤدي إلى تطوير كل من (كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي).

٢-٣ متطلبات تطوير كفاءة النظام المحاسبي الحكومي: تعتمد كفاءة النظام المحاسبي على الطرق والأساليب المحاسبية التي يعتمدتها في معالجة البيانات المتعلقة بالعمليات المالية والتي تمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية. ويمكن تطوير النظام المحاسبي الحكومي على مستوى الوحدة الحكومية من خلال:

١-٢-٣ استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن عمليات الوحدة الحكومية: تتبع الوحدات الحكومية أساساً محاسبية مختلفة يمكن بيانها بسلسلة طرفها الأول الأساس النقدي والطرف الثاني أساس الاستحقاق الكامل ، ويقع بين الأساسين الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل.

وقد كان الأساس النقدي هو المعتمد في المحاسبة الحكومية في أغلب دول العالم حيث تتم المقارنة بين الإيرادات النقدية والمصروفات النقدية دون النظر إلى واقعة الاستحقاق .

وعلى الرغم من أن الأساس النقدي يتسم بالوضوح والبساطة ويمكن السلطات التشريعية من الرقابة المالية على الوحدات الحكومية من خلال بيان مدى التزامها بحدود الصرف . إلا أن التداخل في قياس نتائج الأعمال من سنة

لآخرى باستخدام هذا الأساس لا يفصح للجمهور عن الجهود المبذولة خلال الفترة إضافة إلى ذلك فان هذا الأساس لا يصلح للمقارنة بين السنوات ولا يوفر البيانات اللازمة لحساب تكلفة الخدمات والأنشطة المختلفة عبد الرحيم، ١٩١٧: ١٠ ، وقد أدى ذلك إلى تحول اغلب الدول إلى استخدام أساس الاستحقاق إلا أن هذا التحول كان حذراً مما أدى إلى ظهور الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل .

وفي السنوات الأخيرة من القرن الماضي أخذت بعض الدول تتجه نحو استخدام أساس الاستحقاق الكامل ، ففي استراليا صدر المعيار رقم (٣١) في تشرين الثاني ١٩٩٦ الذي على أساسه تم اعتماد أساس الاستحقاق في حزيران ١٩٩٩ (الخирى، ١٩٩٩: ٣٠) ، وفي الولايات المتحدة دعا البيان رقم (١١) الصادر في GASB في عام ١٩٩٠ إلى ضرورة قيام الوحدات الحكومية بتطبيق أساس الاستحقاق بشكل كامل (GASB, 2003: 370) .

وفي الدول النامية واستجابة للنداءات الصادرة من المنظمات المالية العالمية ومنها صندوق النقد الدولي اتجه عدد من الدول النامية إلى تطبيق أساس الاستحقاق ومن هذه الدول منغوليا التي يفترض أن تكون أول مجموعة من الكشوفات المالية المعدة وفق هذا الأساس (Bradbury, 1997: 71) .

أما في العراق فأننا نلاحظ أن هناك توجهاً نحو اعتماد أساس الاستحقاق حيث افرد الدليل المحاسبي لحسابات الدولة الصادر من دائرة المحاسبة عام ٢٠٠٠ حسابات خاصة للإيرادات المستحقة والإيرادات المقبوسة مقدماً وحسابات خاصة للمصروفات المستحقة والمصروفات المدفوعة مقدماً . كما جاء ضمن ملاحظات الدليل حول مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي العراقي . أن هذا الدليل حاول إيجاد حسابات يمكن أن تلبي متطلبات العمل المحاسبي إذا ما تقرر اعتماد أساس الاستحقاق (دائرة المحاسبة، ٢٠٠٠، ١) .

وهنا يثار سؤال لماذا هذا التوجه نحو أساس الاستحقاق؟ وما هو دور المحاسبة وفق أساس الاستحقاق في تطوير كفاءة النظام المحاسبي الحكومي ومن ثم زيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية؟

فقد أكدت اللجنة الأسترالية القومية للتدقيق بان أساس الاستحقاق يمثل ضرورة للتغيرات الهيكيلية والحضارية التي تهدف إلى جعل القطاع العام أكثر كفاءة ومنافسة للقطاع الخاص وهو أيضاً ضروري للوصول لأهداف المسائلة المطلوبة للوحدات الحكومية من قبل البرلمان وداعي الضرائب وغيرها من الجهات . (الخирى، ١٩٩٩، ٣٠، ١) .

كما يفضل نظام المحاسبة القومية الصادر عن الأمم المتحدة استخدام أساس الاستحقاق لأن توقيت المحاسبة باستخدامه يتفق تماماً مع الطريقة التي تعرف بها الأنشطة والتدفقات الاقتصادية الأخرى في النظام ويسمح بتقدير ربحية الأنشطة المنتجة بدون التأثر بحالات التعجيل والتأخير في التدفقات النقدية (أحمرى، ٢٠٠٠، ١٤٣) .

وإذا رجعنا إلى الجدول (١) في المبحث الثاني نلاحظ أن الأساس النقدي يقدم قائمة مالية واحدة في حين يقدم أساس الاستحقاق ثلاثة قوائم مالية تعكس نتيجة الأداء المالي والوضع المالي والتدفق النقدي ، وبالتالي يزيد من قدرة نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية على توفير معلومات تخدم أغراضًا متعددة. كما نلاحظ من الجدول أن أساس الاستحقاق يقدم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية وبهذا يساعد في صياغة السياسات الواقعية كما يسهل إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يعطيها عن الالتزامات وتكليف الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة بما في ذلك مساهمة الموجودات المادية للوحدة الحكومية في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج. إذ يعد استخدام أساس الاستحقاق المرتكز الأساس لاستخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية والتطبيق الفعال لموازنة الأداء ومن ثم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للوحدة الحكومية.

٢-٢-٣ تطبيق محاسبة التكاليف : هناك من يقلل من أهمية استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وذلك للأسباب الآتية (IFAC.Sudy12, 2000, 10):

- ١- أن الوحدات الحكومية تقدم خدمات لكل المواطنين بأسعار رمزية أو مجاناً وهذه الخدمات المقدمة هي بالدرجة الأساس من وظائف الحكومة وواجباتها تجاه المواطنين .
- ٢- تكون المشاريع الحكومية مدفوعة بدوافع سياسية وتكون التكاليف ذات أهمية ثانوية .
- ٣- تكون الموازنات معدة على الأساس النقدي والرقابة على الأموال المخصصة في الموازنة يكون هو الاهتمام الأساسي للمشرعين وليس الرقابة على التكاليف .

إن هذا الرأي وهذه الأسباب لا تتفق مع المفهوم الاقتصادي القائل بأن الموارد محدودة وأن الاستخدامات في الغالب غير محدودة. وبصرف النظر عن أهداف الوحدات الاقتصادية فإن محدودية الموارد المتيسرة مع العدد الكبير من الاستخدامات والأهداف يجعل الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة يكون من خلال الاقتصاد والكفاءة وتحقيق أكبر عدد ممكن من الأهداف وهذا لن يتحقق بدون استخدام محاسبة التكاليف. إضافة إلى ذلك هناك مجموعة من الأسباب يجعل استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أكثر أهمية منها في قطاع الأعمال وهذه الأسباب هي: (Gross & Martin, 1981: 4)

- ١- تكون مصالح الشعب ككل داخلة في الوحدة الحكومية.
- ٢- غياب دافع الربح كوسيلة تنظيمية أو كمقاييس لكفاءة التشغيل.
- ٣- افتقاد الوحدات الحكومية إلى مجموعة اقتصادية مهمة ممثلة بحملة الأسهم لتقويم فاعلية الأداء باستمرار.
- ٤- تحقق الوحدات الحكومية إيراداتها بقوة القانون وبالتالي فهي تتضمن إيراداتها حتى في حالة كونها غير كفؤة .

كما أن هناك العديد من الاستخدامات لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية واهم هذه الاستخدامات هي (IFAC.Sudy12, 2000, 78):

١- إعداد الموازنة: يمكن إعداد الموازنة العامة وفق أساس الاستحقاق كما في نيوزلندا أو وفق الأساس النقدي كما في الولايات المتحدة. وتساعد بيانات التكاليف في إعداد الموازنة بالأسلوبين فعند اعتماد أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة تكون بيانات التكاليف التاريخية عن البرامج الحكومية المدخلات الأساسية لتقدير تكاليف البرامج الحكومية المماثلة التي سوف تتضمنها الموازنة إضافة إلى ذلك يمكن الاستفادة من مفاهيم التكلفة في هذا المجال ومنها التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة. التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة. وعند اعتماد الأساس النقدي في إعداد الموازنة تساعده محاسبة التكاليف على التوجيه الأمثل للنقدية المتاحة لدى الحكومة على البرامج التي وعدت الحكومة بتنفيذها والالتزامات المطلوب الوفاء بها.

٢- رقابة وخفض التكلفة: تساعده محاسبة التكاليف على رقابة وخفض تكلفة الخدمات والبرامج الحكومية وذلك من خلال:

أ - مقارنة التكاليف مع المنافع وتحديد الأنشطة التي تضييف قيمة والأنشطة التي لا تضييف قيمة.

ب - مقارنة تغيرات التكلفة بين الفترات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة.

ج - تحديد حجم الطاقة الفائضة لاستغلالها أو تخفيض تكلفتها.

د - المقارنة بين تكاليف الخدمات المتشابهة والبرامج وبين الوحدات الحكومية وتحديد أسباب الاختلاف بينها.

٣- تحديد الرسوم والبدلات وأسعار الخدمات المقدمة: تكون معلومات وعناصر التكلفة عاملًا مهمًا في عملية صنع قرار تسعير الخدمات والسلع الحكومية والرسوم المفروضة على أداء بعض الخدمات من قبل الحكومة حتى عندما تكون السلع والخدمات مقدمة بسعر أقل من التكلفة فقد يعتمد قرار التسعير على استرداد نسبة معينة من التكلفة أو تعطية عناصر معينة من عناصر التكلفة خاصة قرارات لتسعير السلع والخدمات المحولة بين الوحدات الحكومية فقد يكون سعر التحويل على أساس التكاليف المتغيرة أو الكلية أو المباشرة.

٤- قياس الأداء: يضم قياس الأداء كلاً من المقاييس المالية وغير المالية وتكون بصورة عامة أكثر فاعلية عندما تكون هذه المقاييس مترابطة. غير أن التكلفة بحد ذاتها يمكن أن تكون مقياساً للأداء المالي، فعندما تكون الكلفة مرتبطة بمقاييس الفاعلية يكون بإمكانها إظهار فاعلية أداء الوحدة الحكومية وذلك من خلال :

أ - قياس تكاليف الجهد المبذولة في تقديم الخدمة والتي تمثل المدخلات الأساسية لتقديم الخدمة.

ب - قياس الإنجازات من خلال بيان جودة الخدمات المقدمة.

ج - بيان اثر الجهود المبذولة على جودة الخدمات وتحديد كلفة الوحدة الواحدة من الخدمة من خلال تخصيص تكاليف المدخلات (الجهود المبذولة) على المخرجات (الإنجازات).

٥- **تقييم البرامج:** إن تحديد كلفة البرنامج تكون عاملًا مهمًا في صنع القرار حول البرنامج من حيث استمراره أو تعديله أو التخلي عنه من خلال المقارنة بين تكلفة البرنامج وفاعليته في تحقيق الأهداف المرجوة من تنفيذه وفق تحليل التكلفة / المنفعة وعند وضع التكاليف بنظر الاعتبار في تقييم البرامج الحكومية لابد من حساب التكاليف الغير مباشرة الناشئة من اعتماد البرنامج أو استبعاده.

٦- **دراسة بديل القرارات المتعلقة بالأنشطة الحكومية:** تقدم محاسبة التكاليف معلومات تساهم بشكل مباشر في تقييم ودراسة البديل المتعلقة بالأنشطة الحكومية مثل تنفيذ البرنامج أو إحالته على الغير أو قبول أو رفض برنامج استثماري معين أو الاستمرار في تقديم خدمة أو إنتاج سلعة معينة أو التعاقد مع القطاع الخاص على تقديمها أو إنتاجها. كذلك تلعب معلومات التكاليف دوراً بارزاً في اتخاذ قرارات خصخصة المشاريع الحكومية.

وقد أدى التقشف الذي شهد العالم عبر السنين إلى زيادة الاهتمام بقياس وحصر التكاليف في الوحدات الحكومية والبحث في أساليب محاسبة التكاليف وإمكانية تطبيقها في هذه الوحدات ، وفي نفس الوقت تحديد دور نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية بتحديد تقنيات قياس التكلفة ووضع معايير ملائمة لذلك الغرض . وأصبحت التكاليف هي الموضوع الرئيس في المحاسبة الحكومية فالناخبون على الرغم من إدراكهم للخدمات المقدمة من قبل الجهات الحكومية يرغبون كثيراً في معرفة مدى الضياع وعدم الكفاءة والإسراف والإهمال والغش في استخدام الموارد من قبل الوحدات الحكومية (بريمكانت، ١٩٩٥: ١١٦-١١٧).

فعندما يكون المدراء والجمهور مدركين لتكلفة الخدمات المقدمة يكون من السهل الحكم على كفاءة الوحدة الحكومية ويساعد ذلك على اتخاذ الإجراءات التصحيحية ودعمها (Coplan, 1979: 428)، وفي هذا الجانب يعد نظام إدارة التكلفة CMS مناسباً لتحقيق الاستخدام الأمثل والفعال لمحاسبة التكاليف ذلك أن هذا النظام وكما عرفه Ostrega يمثل فلسفة الوحدة الاقتصادية في إدارة جميع مواردها والأنشطة التي تستهلك تلك الموارد وذلك من خلال التركيز على الفعاليات أو الأحداث التي تسبب وتوجه تلك الأنشطة في استنفاد التكلفة (Ostrega, 1994: 34).

كما أن هذا النظام يعترف بأن الموارد تستخدم بإسراف وان تحديد مستوى أي نشاط يعتمد على الربط بين إدارة الموارد ومحاسبة التكاليف وقياس الأداء

* نقلًا عن (سلمان، ٢٠٠٣، ٢٨).

بهدف تصنيف أنشطة الوحدة الحكومية عن طريق عناصر الأداء وعناصر المعلومات المهمة التي توضح كيفية تقسيم العمل إلى كتل ذات معنى. وهذا التصنيف يشابه تصنيف العمليات المالية الحكومية في الوظائف والبرامج والأنشطة وعناصر التكلفة (بريمكادن، ١٩٩٥: ١٢١) إضافة إلى ذلك يساهم هذا النظام في دعم وتطوير الاستراتيجيات التي تتبناها الوحدات الاقتصادية من خلال قياس وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها لغرض صياغة وتنفيذ وتقدير الاستراتيجيات عن طريق بيان كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المادية والفكرية المتاحة للوحدة الاقتصادية (سلمان، ٢٠٠٣: ٣٣).

وقد جرى تطبيق نظام إدارة التكاليف CMS على المستشفيات الحكومية والرعاية الطبية وخدمات الإسعاف الفوري في الولايات المتحدة وقد يلعب هذا النظام دوراً كبيراً في المستقبل المتتطور للمحاسبة الحكومية (بريمكادن، ١٩٩٥: ١٣٢) ويوضح الجدول (٢) مقارنة بين تطبيقات CMS في قطاع الأعمال والقطاع الحكومي.

الجدول (٢)*

مقارنة بين تطبيق نظام إدارة التكلفة في قطاع الأعمال والقطاع الحكومي

العنصر	التطبيق في قطاع الأعمال	التطبيق في القطاع الحكومي
تكاليف التشغيل أو الإنتاج	طبقت لتحديد التكاليف التي تتضمن قيمة والتكاليف التي لا تتضمن قيمة.	على الرغم من عدم الدخول في التصنيع فإن الحكومات لها مصاريف غير مباشرة كبيرة ومرتبطة إلى حد كبير بوضع وتطبيق السياسات وفي العديد من الحالات يوجد عدم تطابق بين مسؤولية المراقبة ومسؤولية التطبيق.
تحليل النشاط والتكلفة	لتحديد التكاليف والأداء بدقة ويمكن تقدير التكاليف لكل من الأنشطة الإدارية والتشغيلية.	تصنيف النشاط موجود أصلاً عند وضع الموازنة باعتماد موازنة الأداء والهدف تخصيص الموارد بكفاءة.
تحليل محرك التكلفة	يميز هذا التحليل في شكله الأصلي الأنشطة التي تؤثر على التكلفة والأداء الخاص بالأنشطة اللاحقة وأضيفت لها تكاليف الجودة والهدف هو تطوير عملية التصنيع بزاالة العيوب بمرحلة مبكرة.	هذا التحليل لم يطبق بالشكل الذي طبق في قطاع الأعمال والسبب الرئيسي هو غياب التقنية وتصنيع المنتجات. ولكن هندسة القيمة تشير بطريقة ما إلى هذه الظاهرة أو هذا التحليل وتشير هندسة القيمة أيضاً إلى الجهود المنظمة لاستبدال الأصناف الأقل قيمة بأخرى أكثر قيمة وإيجاد طرق لتخفيف التكاليف تنفذ مهام محددة ومن ثم تعديل طريقة أو أسلوب تنفيذ البرنامج الحكومي أو إنتاج وتقديم الخدمة العامة.
التكاليف المستهدفة	هذه التكاليف تم تحديدها بحيث يمكن تصنيع المنتجات بمستويات محددة للبقاء على حصة السوق أو تعزيزها.	على الرغم من أن الوحدات الحكومية غير معنية بحصة السوق ولكن الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة في الحدود العليا للصرف قد تم صياغتها بصورة مناسبة وطبقت بطريقة قانونية وهي تعدل التكلفة المستهدفة.
ربط التكاليف مع التنفيذ والأهداف الرئيسية	لتحديد مدى فاعلية تنفيذ العمل والتحقق من تأثير أي سياسة أو معيار في عن الجودة والتكلفة	تحديد مدى فاعلية التنفيذ هدف أساسي في القطاع الحكومي وهذا المدخل استخدم بصورة أكثر عمقاً في القطاع الحكومي من قطاع الأعمال.

* الجدول من إعداد الباحثين بتصرف من (بريمكادن، ١٩٩٥: ١٣٣).

	والوقت.
--	---------

٣-٣ متطلبات تطوير فاعلية النظام المحاسبي الحكومي:

تعتمد فاعلية النظام المحاسبي على المعلومات التي يقدمها ومدى وفائها باحتياجات مستخدميها. وهذا يعتمد على قدرة النظام المحاسبي في عرض وتوصيل المعلومات من خلال التقارير التي يصدرها.

ولكي يكون النظام المحاسبي الحكومي العراقي قادرًا على إصدار التقارير المالية بالشكل المطلوب وبالتالي عرض وتوصيل المعلومات بما يحقق أهداف نظام المعلومات المحاسبية على مستوى الوحدة الحكومية ينبغي تطوير فاعليته على مستوى الوحدة الحكومية وذلك من خلال منح الوحدات الحكومية استقلالاً محاسبياً بحيث لا تقف مسؤولية الوحدة الحكومية على إعداد ميزان المراجعة الختامي بل تتجاوز ذلك إلى إعداد مجموعة من التقارير المالية والقوائم التي تعطي صورة واضحة عن الأداء المالي والمركز المالي للوحدة الحكومية. إذ يرتكز الاستقلال المحاسبي على مجموعة من المقومات والتي من خلالها يتحقق مزايا متعددة تؤدي بالنتهاية إلى زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي على مستوى الوحدة الحكومية .

١-٣-٣ مقومات الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية : يرتكز الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية على مجموعة من المرتكزات أهمها :

١. اكتمال الدورة المحاسبية في الوحدة الحكومية ويتحقق ذلك من خلال (الصانع، ١٩١١، ٣٦-٣٧) :

أ- أن تكون لكل وحدة حكومية مجموعة دفترية كاملة في إطار متطلبات الحسابات الكلية على مستوى الدولة مع سجلات إضافية أخرى أو فرعية بحيث يكون النظام المحاسبي قادرًا على معالجة البيانات في إطار المحاسبة التحليلية مع مراعاة مبدأ الكلفة : المنفعة.

ب- استخدام الأرصدة التراكمية في المحاسبة عن الموجودات الثابتة بما يحقق السيطرة المحاسبية على الموجودات سواء عن طريق استخدام الحسابات النظامية أو عن طريق استخدام أساس الاستحقاق الكامل في المحاسبة عن الموجودات الثابتة من خلال احتساب الاندثار السنوي للموجودات الثابتة والذي يمثل مساهمة هذه الموجودات في توفير الخدمات أو تنفيذ البرامج الحكومية.

ج- ثبيت القيد الافتتاحي العاكس للمركز المالي للوحدة الحكومية للسنة السابقة المدور منها وإغفال الحسابات السنوية على مستوى الوحدة الحكومية بهدف إعداد الحسابات الختامية على مستوى الوحدة الحكومية دون الإخلال بدور الإدارة المركزية في رصد المركز المالي الموحد على مستوى الدولة مع الكشوفات التحليلية للحسابات الختامية.

٢. توفير السيولة النقدية للوحدة الحكومية باعتماد نظام الصرف اللامركزي . ويتم ذلك من خلال (الصانع، ١٩١٩: ١٢٦) :

أ- اعتبار الوحدة الحكومية خزينة قائمة بذاتها بالنسبة لمعاملاتها المالية وتتم تغطية الجوانب التمويلية لعملياتها عن طريق فتح حساب جاري أو أكثر للوحدة الحكومية في أحد مصارف الدولة ويتم تغذية هذه الحسابات الجارية من قبل وحدة التمويل أو فروعها في ضوء إجمالي التخصيصات المعتمد للوحدة الحكومية في الموازنة العامة للدولة.

ب- يتولى جهاز التدقيق في الوحدة الحكومية مهمة التدقيق السابق للصرف فيما يتولى مدير الوحدة الحكومية مسؤولية المصادقة على الصرف.

٣. قيام الوحدة الحكومية بإعداد مجموعة من التقارير المالية التي تعكس الأداء المالي والمركز المالي للوحدة الحكومية خلال الفترة وحدد المعيار رقم (١) الصادر عن لجنة القطاع العام في منظمة IFAC أهداف التقارير المالية في الوحدات الحكومية بما يأتي (IFAC.IPSAS1,2001:8).

أ. تقديم معلومات عن مصادر الأموال وأوجه استخداماتها في الوحدات الحكومية.

ب. تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل نشاطاتها والوفاء بالتزاماتها.

ج. تقديم معلومات عن مصادر النقدية التي استخدمتها الوحدة الحكومية في تمويل نشاطاتها والوفاء بالتزاماتها النقدية.

د. تقديم معلومات عن المركز المالي للوحدة الحكومية والتغيرات التي طرأت عليه.

هـ. تقديم المعلومات التي تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية من حيث تكاليف الخدمات المقدمة ، الكفاءة ، الإنجازات.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد عرض المعيار مجموعة من التقارير والكشفوفات المالية التي يجب على الوحدة الحكومية أن تعدوها وهي:

(١) قائمة الوضع المالي.

(٢) قائمة الأداء المالي.

(٣) قائمة التغيرات في صافي الموجودات / الأرباح.

(٤) قائمة التدفق النقدي.

كما حدّ البيان رقم (٣٤) بعنوان "الكشفوفات المالية الأساسية ومناقشة وتحليل الإدارة للحكومات المحلية والولايات" الصادر عن GASB في حزيران عام ١٩٩٩ والذي اعتبره البعض بأنه أكثر التغيرات أهمية في تاريخ المحاسبة الحكومية حيث يمثل تحولاً دراماتيكياً في أسلوب تقديم المعلومات المالية عن الوحدات الحكومية إلى المجتمع (Jetter&Chanay,2001:812) على إعداد هذه القوائم كما تعد هذه القوائم في كندا مع تغيير اسم كشف الأداء المالي إلى كشف المعاملات (IFACpsc.2000 : 268) وتعتبر أيضاً في نيوزلندا والتي تعد الدولة الأولى في العالم التي طبقت أساس الاستحقاق (الشمربي، ٢٠٠٣ : ١٠٩).

٢-٣-٣ مميزات الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية:يساهم الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية في زيادة فاعلية النظام المحاسبي الحكومي من خلال المزايا التي يحققها ، ومن أهم هذه المزايا ما يأتي (الهور، ١٩٩١: ١٣١) و (الشمرى، ١٩٩٤: ٩٥-٩٦) :

١. يساعد مبدأ تكامل الدورة المحاسبية على تقييم نتائج التشغيل السنوي للوحدة الحكومية من خلال توفير البيانات والتقارير التي تعكس النتائج الفعلية والتي يمكن عن طريق مقارنتها مع ما سبق وتم تحطيمه لها أن تكشف بكثير من الوضوح كفاءة وفاعلية تنفيذ الوحدة الحكومية لنشاطاتها .
 ٢. أن المسؤولية المباشرة للوحدة الحكومية في تنظيم حساباتها في إطار تكامل الدورة المحاسبية يفتح المجال أمام الوحدة الحكومية للتوسيع في التحليل المحاسبي لتصرفاتها المالية وهو أمر له أهمية كبيرة في مجال إعداد الموازنة السنوية بكفاءة أعلى من خلال الكشوفات المالية المقارنة على المستوى الشهري أو الأسبوعي في السنوات المتعاقبة.
 ٣. السيطرة على حيازة الموجودات الثابتة للوحدة الحكومية والذي تأتي كنتيجة للحاجة إلى توفير مقومات إعداد قائمة المركز المالي والتي تشكل الموجودات الثابتة أحد أهم عناصرها الرئيسية.
 ٤. إعطاء الوحدة الحكومية المرونة الكاملة في تنفيذ عملياتها المالية من خلال حساباتها الجارية ونظام الصرف الالامركزي .
 ٥. أحکام الرقابة الداخلية والخارجية على التصرفات المالية للوحدة الحكومية من خلال الرقابة قبل الصرف والرقابة بعد الصرف.
 ٦. السيطرة على حقوق الغير لدى الوحدة الحكومية وحقوق الوحدة الحكومية لدى الغير من خلال الكشوفات التحليلية لمفردات هذه الحقوق التي تظهر ضمن بيانات المركز المالي للوحدة الحكومية وتدويرها إلى السنة القادمة عن طريق القيد الافتتاحي في بداية السنة القادمة .
- ويلاحظ مما سبق أن الاستقلال المحاسبي على الرغم من إمكانية اعتباره تطوراً في النظام المحاسبي الحكومي إلا انه في حقيقة الأمر يمثل امتداداً لتطبيقات النظام المحاسبي الحكومي الالامركزي كما يعد الوسيلة الأفضل تكتيكياً في معالجة مشكلة ضعف دور النظام المحاسبي الحكومي العراقي كنظام معلومات لما يوفره من مرونة في التغذية النقدية والتنظيم المحاسبي وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف المستفيدة وسهولة في تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

الخلاصة

١. إن الهيكل العام لنظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية لا يختلف عنه في وحدات قطاع الأعمال ذلك إن إقامة نظام فعال للمعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية يستوجب استخدام كلا النوعين من المحاسبة: المالية والإدارية ، إلا أن المحاسبة الإدارية في الوحدات تكون أكثر أهمية منها في قطاع الأعمال وذلك بسبب اعتماد اغلب مستخدمي المعلومات المحاسبية على مخرجات نظام المحاسبة الإدارية في تقويم أداء الوحدات الحكومية نتيجة للخصائص المميزة لهذه الوحدات .
٢. إن تحديد حدود الإبلاغ المالي والتعرف على حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية يعد مسألة مهمة عند تصميم نظام المعلومات المحاسبية ، ذلك أن متى ما حددت الحاجة إلى المعلومات ونطاق استخدامها وإمكانية توفرها سهل تحديد نطاق العمل المحاسبي مما يجب أن تحتوي عليه الدفاتر والسجلات المحاسبية وما يجب أن تعد عنه التقارير المالية .
٣. إن الاتساق مع القواعد والقوانين لا يعني أن تتقوّق المحاسبة في الوحدات الحكومية داخل النصوص القانونية ولكن عليها أن تستجيب باستمرار لتطور الفكر المحاسبي وفي هذا الاتجاه نلاحظ أن هناك رغبة دعوبية في المنظمات المهنية الدولية والوطنية في إصدار معايير محاسبية تهدف إلى تطوير التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي للممارسات العملية في الوحدات الحكومية بما لا يتعارض مع النصوص القانونية .
٤. إن استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن عمليات الوحدات الحكومية يساعد في زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي إذ يقدم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية ويساعد في صياغة السياسات الواقعية ويسهل إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يقدمها عن التزامات الوحدة الحكومية وتكاليف الخدمات التي تقدمها بما في ذلك مساهمة موجوداتها الثابتة في إنتاج وتقديم الخدمة .
٥. هناك مجموعة من الأسباب تجعل استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أكثر أهمية منها في قطاع الأعمال أهمها غياب دافع الربح كوسيلة تنظيمية أو كقياس لكفاءة التشغيل ، كما أن هناك العديد من الاستخدامات لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أهمها :
 - أ. إعداد الوازنـة .
 - ب. رقابة وخفض تكاليف الخدمات المقدمة .
 - ج. تسعير الخدمات الحكومية .
٦. تقرير فاعلية أداء الوحدات الحكومية من خلال قياس تكاليف الجهد المبذولة في تقديم الخدمات وبيان أثر هذه الجهود على جودة الخدمات المقدمة.
٧. يعد نظام إدارة التكلفة CMS الأسلوب المناسب لتحقيق الاستخدام الأمثل والفعال لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية إذ يمثل هذا النظام فلسفة

الوحدة الاقتصادية في إدارة جميع مواردها التي تسبب وتوجه تلك الموارد في استنفاذ التكالفة، كما يساهم في دعم وتطوير الاستراتيجيات التي تتبعها الوحدات الاقتصادية من خلال قياس وتوصيل المعلومات التي يتم استخدامها في صياغة وتنفيذ وتقدير الاستراتيجيات عن طريق بيان كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية .

فائدة المصادر

المصادر العربية

أولاً. الوثائق الرسمية العراقية

١. ديوان الرقابة المالية (١٩٨٥) النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الأولى، الدار العربية للطباعة، بغداد.
٢. ديوان الرقابة المالية ، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية (١٩٩٧) القاعدة المحاسبية رقم (٨) المعلومات التي تعكس آثار التغير في مستويات الأسعار .
٣. قانون الموازنة العامة للدولة رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٥ ، جريدة الوقائع العراقية، العدد ١٩٨٦/٢/٣ في ١٩٨٦.
٤. قانون ديوان الرقابة المالية رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠ ، جريدة الواقع العراقي ، العدد ١٩٨٠/١٢/١٥ في ١٩٨٠٧.
٥. وزارة المالية – دائرة المحاسبة (٢٠٠٠) الدليل المحاسبي لحسابات الدولة، مطبعة الرسالة، بغداد.
٦. وزارة المالية ، دائرة المحاسبة (١٩٨٩) تعليمات النظام المحاسبي الامركزي ، مطبعة الرسالة ، بغداد .

ثانياً. الرسائل الجامعية

١. إبراهيم عبد موسى السعيري (٢٠٠٠) المعايير المحاسبية الحكومية ، دراسة نظرية وتطبيقية في أحدى الدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي (المؤسسات البلدية في محافظة النجف) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
٢. إسماعيل حسين مسلم احمر (٢٠٠٠) تحديث الموازنة العامة للملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
٣. أياد عبد الوهاب الخiero (١٩٩٩) المحاسبة عن الأصول الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية (دراسة للدول عينة البحث) رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
٤. حيدر علوان الشمري (٢٠٠٣) دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية ، أنموذج مقترن باستخدام مدخل القرار ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .
٥. حيدر علوان الشمري (١٩٩٤) النظام المحاسبي الحكومي ودوره في كفاية أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية ، دراسة تطبيقية في أحدى الوحدات الاقتصادية الخدمية

العراقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدراة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية

٦. ضياء عبد الحسين القاموسي (٢٠٠٠) مفهوم الوحدة المحاسبية الرؤية النظرية والميدانية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدراة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
٧. عصام حميد داخل الشايع (٢٠٠٣) تقويم الدليل المحاسبي لحسابات الدولة وتصميم أنموذج جديد للدليل ، دراسة تطبيقية في مديرية المرور العامة دبلوم عالي محاسب قانوني ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
٨. علاء جاسم سلمان (٢٠٠٣) دور معلومات إدارة الكلفة الإستراتيجية في تقويم الأداء دراسة تطبيقية في شركة بغداد للمشروبات الغازية ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الإدراة والاقتصاد ، جامعة بغداد .

ثالثا. الدوريات

١. حسن أبشر الطيب (١٩٩٤) تحليل السياسات العامة ، مجلة الإداري ، العدد ٥٦ ، مسقط ، عمان.
٢. سامي معروف عبد الرحيم (١٩٨٧) المقومات الهيكلية لمشاكل تبني الأساليب الحديثة في المحاسبة الحكومية في الدول النامية ، مجلة آفاق اقتصادية ، العدد ٢٩ .
٣. سامي معروف عبد الرحيم (١٩٨٨) الأبعاد الرئيسية لإقامة نظام فعال للمعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي للدول النامية ، مجلة آفاق اقتصادية ، العدد ٣٤ .
٤. سلطان الحمد السلطان (١٩٩٤) المقومات الأساسية لفعالية تطبيق معايير المراجعة الحكومية الشاملة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
٥. السيد المتولي المرسي الدسوقي (١٩٨٨) التطوير المحاسبي للموازنة العامة ، قطاع الخدمات باستخدام نظرية النظم ، مجلة العلوم الاجتماعية ، العدد الثاني .
٦. عبد الله عبد السلام احمد ، (٢٠٠٢) ، رفع كفاءة التطوير نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

www.unpan.org

٧. مسعود مسعود الهمولي (١٩٨٨) التدقيق في القطاع الحكومي اتجاهاته الحديثة والمعوقات التي تواجه تطبيقها ، مجلة الإدراة العامة ، العدد ٥٩ ، معهد الإدارة العامة ، الرياض .

رابعا. الكتب

١. أ. بريمكانت (١٩٩٥) المحاسبة الحكومية الفعالة ترجمة حسن عبد الرحمن باحص (١٩٩٩) مركز البحث والدراسات الإدارية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض.
٢. إبراهيم محمد علي طاهر الجزاوي وأخرون (١٩٩٨) المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، دار الشامية ، عمان ، الأردن .
٣. احمد هاني حماد وحصة محمد البحر (١٩٩٠) ، أصول المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، ذات السلسل ، الكويت.
٤. أدون فليدافسكي ، تحليل التكلفة المنفعة وتحليل النظم وموازنة البرامج ، ترجمة محمد سعيد احمد ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية.
٥. إسماعيل حسين احمر (٢٠٠٣) المحاسبة الحكومية من التقليد على الحداثة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن.
٦. بدون اس. هنريكسن (١٩٨٢) النظرية المحاسبية ترجمة خليفة أبو زيد (١٩٩٠) الطبعة الرابعة ، بدون دار نشر.

٧. تشارلز تي هورنجون وجون فوستر وسريكان داتار (١٩٩٤) محاسبة التكاليف مدخل إداري ، ترجمة احمد محمد حجاج (١٩٩٦) دار المريخ للنشر ، الرياض.
٨. حسن عبد الكرييم سلوم (٢٠٠٣) الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية .
٩. حنا رزوقي الصائغ (١٩٨١) الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، جامعة الدول العربية .
١٠. حنا رزوقي الصائغ (١٩٨٩) المحاسبة الحكومية والإدارة المالية ، الطبعة الخامسة ، مطبعة الزمان ، بغداد ، العراق .
١١. زياد هاشم السقا و قاسم محسن الحبيطي (٢٠٠٣)، نظام المعلومات المحاسبية،وحدة الحدباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء الجامعية،الموصل ،الموصل ، العراق.
١٢. سلطان محمد السلطان ووصفي أبو المكارم (١٩٩٠) المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ..
١٣. محمد الهور (١٩٩٨) أساسيات في المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، دار وائل للطباعة والنشر ، عمان ،الأردن .
١٤. محمد جمال علي هلالی (٢٠٠٢) المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،الأردن .
١٥. محمد على احمد السيدية (٢٠٠١) محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ، الطبعة الثانية ، دار الكتب للطباعة والنشر ، جامعة الموصل ، العراق .
١٦. محمد نور برهان (١٩٩٤) عناصر استراتيجيات والسياسات ، ترجمة لبعض منشورات الأمم المتحدة لسنة ١٩٨٩ .

المصادر الأجنبية

A. International Organizations Issues

1. GASB, (2003), Governmental Accounting and Financial Reporting Standards (Original Pronouncements), Published by Governmental Accounting Standards Board, U.S.A.
2. IFACpsc Study 1, Financial Reporting by National Governments, Issued by the International Federation of Accountants, New York, March 1991.
3. IFACpsc Study 12, Perspectives on Cost Accounting for government, Issued by the International Federation of Accountants, New York, September 2000.
4. IFACpsc Study 2, Elements of the Financial Statements of
5. IFACpsc, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, IASB Publications, London, U.K., February 2004.
6. INTOSAI, (1999), Accounting Standards Framework, Issued by CAS, U.S.GAD, Washington, D.C, U.S.A.

B. Books.

1. Debra C. Jeter & Paul K. Chaney, (2001), Advanced Accounting, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A....

2. Leon E. Hay, (1989), Accounting for Governmental & Nonprofit Entities, 8th Ed., Irwin, Inc., Illinois, and U.S.A.
3. Malvern J. Gross & Edward Martin, (1978) Cost Accounting in Nonprofit Organization. Handbook of Cost Accounting MCGRAW-Hill International Book CO.
4. Michael H. Gramof, (2001) Government and Not for Profit Accounting, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.
5. Mishear Osterenga & Frank Brobst (2000) Process Analysis the Missing linking Cost Management 2nd Ed., South Wonton College Publishing.
6. Ronald M. Copland ,Paul E. Dashers (1979) Managerial Accounting, 2nd Ed., John Wiley & Sons, Inc., U.S.A..
7. Walter L. Johnson & Cleanly Goodwin (1989) State and Local Government Accounting Principles .Handbook of Governmental Accounting and Reporting. John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.
8. William Holder (1989) Futures Development in Governmental Accounting and Reporting Handbook of Governmental Accounting and Reporting, John Wiley & Sons, Inc., U.S.A.

CD-Rom:

1. Simon Bradbury (1997) Government Accounting: The Global Revolution, Accountancy on CD-ROM 1993-.١٩٩٧

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.