

المعلومات المحاسبية التي يجب توافرها لأغراض التنمية الإقتصادية والإجتماعية

دكتور/ محمود عبد الرحمن
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
قسم المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

يتناول المقال طبيعة المعلومات المطلوبة لأغراض التنمية الاقتصادية ، ومدى إمكانية تقديم هذه المعلومات من خلال القوائم والتقارير المالية الحكومية ويهدف هذا المبحث إلي تقييم الإجراءات المحاسبية المستخدمة فيما تقدمه من معلومات لأغراض تخطيط التنمية. ولتحقيق هذا الهدف فإنه سيتم تقسيم هذا المقال إلي :

المعلومات المحاسبية والتنمية الاقتصادية.

تقييم مدى ملائمة القوائم المالية المستخدمة في توفير المعلومات لأغراض تقييم الأداء الاقتصادي.

المبادئ والإجراءات المحاسبية والتنمية الاقتصادية.

المعلومات المحاسبية والتنمية الاقتصادية:

بصرف النظر عما أثير من اختلاف أو اتفاق حول مفهوم تخطيط التنمية أو التخطيط الاقتصادي كمفاهيم مترادفة من الناحية النظرية ، إلا أنه أصبح عمليا ضروره ملح لا يرتبط بفلسفة سياسية معينة . فقد أصبح التخطيط الاقتصادي أو التخطيط لأغراض التنمية ضرورة في جميع الدول باختلاف نظمها السياسية والاقتصادية ، لأنه يعتبر مطلبا لضمان استقرار الاقتصاد القومي ونموه وازدهاره من ناحية ، ومن ناحية أخرى لضمان توجيهه نحو الأهداف المرغوبة . ولضمان تنفيذ الوحدات الحكومية هذه الأهداف بكفاءه وفاعلية .

وقد بينت العديد من الكتابات أن التخطيط الاقتصادي هو مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بتنظيم وتوجيه النشاط الاقتصادي الكلي في الدولة بغرض تحقيق أهداف مرتبطة بتشغيل هذا النشاط الاقتصادي ، وعموما ينصرف مفهوم تخطيط التنمية إلي البحث في كيفية تنظيم وتوجيه الاقتصاد القومي للدولة من خلال الخطط الاقتصادية لضمان حسن أدائه وسيره نحو تحقيق الأهداف المطلوبة . ومن أهم هذه الأهداف زيادة معدلات التنمية الاقتصادية من خلال تحقيق زيادة في الناتج القومي والدخل القومي ، وتحقيق العدالة في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع ، وزيادة فرص التوظيف والعماله ، وهو ما تقوم به الأجهزة الحكومية في الدوله ، ويتطلب ذلك تجميع الموارد والجهود واستثمارها بطريقة تحقق أهداف التنمية الاقتصادية .

وحتى يمكن تخطيط التنمية لا بد من توافر المعلومات الملائمة ، حيث يعتبر تخطيط التنمية بمثابة نظام لاتخاذ القرارات يعمل تحت ظروف عدم التأكد مثل غيره من أنظم التخطيط علي مستوى الوحدة الادارية الحكومية .

ويري الدكتور نصر هندي أنه يصعب الحصول علي هذه المعلومات من النظام المحاسبي الحكومي بوضعه القائم الذي يتطلب ضروره تطويره بما يفي بهذا الغرض والأغراض الأخرى ، وفي هذا المجال يوجد عدة اتجاهات :

الاتجاه الأول :

ويهتم بمحاولة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يجعله اكثر قدره علي توفير المعلومات التي تتلائم وطبيعته وظيفه وهدف التنمية الاقتصادية ، وفي هذا المجال يري البعض أنه علي النظام المحاسبي الحكومي أن يكون قادرا علي توفير المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في تحقيق الأهداف الآتية :-

أ - الافصاح عن الوضع المالي للوحده الحكومية .

ب- القدرة علي قياس التكلفة للبرامج والانشطة والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية .

ج- تحديد مدى التوافق بين التنفيذ الفعلي واللوائح والتشريعات الداخلية المنظمه لذلك.

د- توفير المؤشرات الكافية لتقييم الأداء وقيس الكفاءه الادارية والتنظيمية للوحده الادارية .

هـ- المعاونة في اعداد الخطط بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد المتاحة .

ويعتمد تطوير نظم المحاسبة الحكومية تحقيقا للأهداف السابقة علي محاولة تطوير الأساليب والأسس المحاسبية المستخدمة في القياس ، كذلك أساليب تصنيف وتبويب وعرض القوائم المالية بحيث يتم الربط بين الانفاق والأداء ويتحول الاهتمام من مدى قانونية الانفاق إلي مدي تحقيق الانفاق لأهدافه بالكفاءه والفعالية المناسبة .

الاتجاه الثاني :

ويري أهمية العدول عن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي وخاصة بالنسبة للهيئات ذات الطابع الاقتصادي ، والاعتماد علي نظم المحاسبة التجارية باعتبارها اكثر قدره علي توفير المعلومات المحاسبية وفقا للأسس والمعايير الملائمة لأغراض القياس والتحديد الدقيق لنتائج الأداء . وقد تم تطبيق هذا الاتجاه بالفعل في مصر حيث صدر المنشور العام لوزارة الخزانة رقم 3 لعام 1971 ليلزم بعض الهيئات العامة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد والعدول عن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي ، وذلك لتوفير المرونة اللازمة وإظهار النتائج السليمة التي تتطلبها التنمية الاقتصادية ، وخروجا علي الجمود الناتج عن تطبيق النظام المحاسبي الحكومي .

الاتجاه الثالث :

وهوالاتجاه الأكثر فعالية حيث يرمي إلي تطوير المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من خلال تطبيق نظم التكاليف تدعيما للنظام المحاسبي الحكومي أو النظام المحاسبي المالي ، حيث يستطيع النظام المحاسبي للتكاليف في المجالات الحكومية من توفير المعلومات المحاسبية التحليلية التي تلائم أهداف التنمية الاقتصادية بأبعادها المختلفة . وفي هذا المجال فإن محاسبة التكاليف تعتبر مطلبا ضروريا بما توفرة من معلومات تعتمد عليها الادارة في الوحدات خاصة في مجال التحليل وخدمة التنمية الاقتصادية . ويؤيد الباحث هذا الاتجاه ، بالرغم مما قد ينجم عن التطبيق من مشاكل . ويرجع ذلك إلي عدم ملائمة الأساليب المتبعة في المحاسبة الحكومية لمتطلبات تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف الأمر الذي يتطلب ضروره تطوير هذه الأساليب أولا ثم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كما سبق وأوضح الباحث.

ويتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يتبناه الباحث ضروره تبويب الموازنة والحسابات الحكومية في شكل أنشطة ، ويعرف النشاط بأنه تجميع للأعمال المتجانسة التي تقوم بها الوحدات الحكومية للمساهمة في انجاز برنامج رئيسي أو فرعي والغرض من النشاط هو انجاز المنتج النهائي وهو يمثل نقطة الارتكاز بالنسبة لـ ABC

ومن المرغوب فيه أن يكون النشاط قابلا للقياس الكمي مثل كمية العمل، وتكاليف وحده المنتج أو الخدمة .

هذا ويعتبر تبويب الخدمات في شكل أنشطة من القضايا الفنية التي تحتاج إلى مزيد من الوقت والجهد فضلا عن الخبرة المتخصصة في كل مجال ومن أجل الايضاح يمكن تبويب برامج التعليم الجامعي إلى عدة أنشطة علي النحو التالي :

- نشاط تعليمي .

- نشاط إداري .

- نشاط صحي

- نشاط تغذية .

- نشاط مواصلات .

- نشاط إسكان .

- نشاط رياضي .

ثم تبويب المصروفات في شكل نفقات لاحتساب تكلفة الأنشطة المختلفة عن طريق أسس تحميل مناسبة .

تقييم مدى ملائمة القوائم المالية الحكومية المستخدمة في توفير المعلومات لأغراض تقييم الأداء الاقتصادي :

لقد عبر أحد كتاب الإدارة عن حال الإدارة الحكومية في مصر بقوله .

لقد فشلت الإدارة الحكومية في مصر عبر سنوات طويلة في أن تصل إلى تقديم خدمات ميسرة للجماهير بتكلفة اقتصادية ، بل علي العكس أصبح التعقيد والتكرار والتداخل في الاختصاصات وتميع المسؤوليات هي من السمات الأساسية للأجهزة الحكومية .

إن التقييم الموضوعي لكفاءة الادارة الحكومية في مصر لا يستطيع أن يتغافل عن الحقائق الآتية :-

- تضخم عدد الأجهزة والادارات والمصالح بل والوزارات ذاتها دون أن يكون هناك مبرر حقيقي دائماً لهذا.
- تداخل الاختصاصات وتكرار أداء نفس الأنشطة بين جهات حكومية مختلفة مما يؤدي الى صعوبة تحديد تكلفة البرنامج المشترك بين أكثر من جهة حكومية.
- التضخم الوظيفي ووضوح ظاهرة البطالة المقنعة ، حيث يعمل في الأجهزة الحكومية في مصر 6.2 مليون موظف وعامل .
- الميل إلي الاسراف في الانفاق وافتقاد المعايير والمعدلات الاقتصادية السليمة في تحديد النفقات أو تقييم العائد منها .
- تفاقم مشكلات المخزون واهدار ملايين الجنيهات في مخزون راكد في بعض الجهات ، في نفس الوقت الذي تقوم فيه جهات أخرى علي شراء نفس الأشياء.
- استمرار التمسك بأساليب التنظيم التقليدية وأسس ولوائح العمل البالية التي مضي عليها عشرات السنوات بلا تعديل أو تطوير .

ويري الدكتور علي السلمي ان مظاهر التخلف الاداري في الوحدات الحكومية في مصر تتمثل في :

- أ - عدم القدرة علي تحقيق معدلات غير عادية من الكفاءة الانتاجية .
- ب- عدم القدرة علي الافادة من مفاهيم الادارة العلمية العصرية واستيعاب أساليبها المتطورة.
- ج - سلوك الطريق الأسهل في تحقيق الأهداف الانتاجية عن طريق طلب مزيد من الموارد والامكانيات . وعدم الالتجاء إلي الطريق الصعب عن طريق زيادة الانتاجية وتحقيق الأهداف مع تثبيت الامكانيات أو حتي انقاصها .
- د - الاهتمام الزائد بالموارد والامكانيات المالية دون الموارد الفكرية التي يتوقف عليها حسن استخدام الموارد .

وتجدر الإشارة هنا إلي أن استخدام ABC في المجال الحكومي دور فعال في رفع كفاءة خطط التنمية الاقتصادية بما يقضي إلي حد كبير علي الاسراف في استخدام الموارد

وبما يحقق الكفاءة الانتاجية . وكذلك يؤدي استخدام موازنة البرامج والآداء الى التحديد الواضح لتكلفة كل برنامج واجراء الرقابة على كيفية الصرف على البرنامج من خلال تكاليف الأنشطة المختلفة التي تكون البرنامج مما يؤدي الى ترشيد الانفاق العام.

إن الهدف الأساسي من استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع نظام موازنة البرامج والآداء هو دقة القياس لتكاليف كل نشاط من أنشطة البرامج ، وكذلك تحديد تكلفة كل وظيفة ، وايضاً عملية الرقابة التي تمارس على تنفيذ الخدمات المقدمة بواسطة الوحدات الحكومية ، وبواسطة أجهزة متخصصة سواء من داخل الوحدة الإدارية الحكومية أو من خارجها . بحيث تظهر نتائج الأعمال في صورة تقارير وإحصائيات ومقارنات ومقترحات .

يتم مقارنة الأداء والأنفاق الفعليين بما كان يجب أن يؤدي وأن ينفق. وهذا من شأنه الوقوف على مدى كفاية أساليب الأداء وقدره الإداريين على التنفيذ وعما إذا كان هناك قصور أو إنحراف أو مخالفات تخضع للبحث والإستقصاء حتى يتسنى وضع الحلول المناسبة لها .

وهكذا يتضح أن التكاليف على أساس الأنشطة مع موازنة البرامج والآداء تمكن من استخدام المقاييس والمعدلات والمقارنة بالوحدات المعيارية ، وهذه تعتبر أداة فعالة من أدوات الرقابة لأكتشاف الأخطاء في التنفيذ أو القصور الذي يشوب النظام الإداري أو المخالفات في الصرف أو الإنحراف عن معدلات الأداء . وبهذا يتم إصدار قرارات بتفويض سلطات إضافية للأداء ، والأنفاق على برامج ومشروعات جديدة مما يؤدي إلي رفع كفاءة خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية بالدولة .

وقد أشارت العديد من الدراسات والأبحاث إلي ملائمة معلومات المحاسبة المالية التي تتوفر في القوائم المالية ، وعدم ملائمة معلومات المحاسبة الحكومية لأغراض التنمية الاقتصادية وتقييم الأداء الاقتصادي . ويتم انتاج هذه المعلومات المتعلقة بحسابات هذه الوحدات من خلال القوائم والتقارير المالية .

فتهدف قائمة الدخل إلي قياس نتيجة نشاط الوحدات الاقتصادية خلال فترة معينة من خلال مقابلة الإيرادات المتعلقة بالفترة بالمصروفات المتعلقة بنفس الفترة ، والغرض منها هو إظهار مدى كفاءة الإدارة في تشغيل واستغلال الموارد الاقتصادية الموضوعه تحت

تصرفها وبالتالي نجاحها في تحقيق معدلات أداء جيدة . وهذه الموارد هي جزء من موارد الدولة الموجهة لخدمة التنمية الاقتصادية .

ويعني هذا أن قائمة الدخل تقدم المعلومات التي تساعد علي قياس أداء الوحدة الاقتصادية . ويمكن أيضا من قياس الأداء الاقتصادي علي المستوى القومي .

ويوصي الباحث باعداد قائمة للدخل في الوحدات الحكومية لتوفير معلومات مالية تهدف إلي توفير أساس لتقييم الأداء الاقتصادي مع ربطها بالقوائم الأخرى للوحدة الحكومية وذلك كأساس لأعداد الحسابات القومية واعداد خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

أما قائمة المركز المالي فتهدف إلي تصوير المركز المالي للوحدة في لحظة زمنية معينة أو في نهاية فترة النشاط الاقتصادي . فتظهر إجمالي الوحدة والالتزامات المترتبة عليها . ويجب أن يكون هناك توحيد في طريقة قياس وعرض وتبويب مكونات الأصول والالتزامات في هذه القائمة . بما لا يتنافي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم اعداد هذه القائمة .

وينتج عن هذا توفير وسائل للتأثير علي رقم صافي الربح وحقيقة الموقف المالي للوحدة وذلك لأن هناك تنوع في طرق تقييم بنود هذه القائمة ، مما يقلل من قابلية دلاله جميع البيانات المستخرجة من هذه القائمة علي المستوى القومي .

ويضيف الباحث إلي ذلك أن من نقاط القصور في هذه القائمة هو عدم توفير التفصيلات الكافية لمكونات الأصول بحيث يمكن تحديد حجم التكوين الرأسمالي علي المستوي القومي وأيضا رأس المال القومي وهما من البنود التي تدخل ضمن مؤشرات قياس الناتج القومي والانفاق القومي وكذلك التنمية الاقتصادية والرفاهة الاجتماعية .

ويعبر رأس المال القومي عن مجموع الأصول المادية مطروحا منها كل الخصوم للوحدات الاقتصادية ويمكن للمحاسبة أن تقدم المعلومات الجيدة عن قياس وتقدير الجزء غير المادي لرأس المال القومي ، وهو ذلك الجزء المتمثل في الموارد البشرية وعناصر أخرى يتم من خلالها قياس الثروه القومية .

أما الناتج القومي فيمثل مجموع القيمة السوقية للسلع والخدمات النهائية في الدولة خلال فترة معينة . وتقدم المحاسبة الحكومية المعلومات الجيدة التي تساعد في قياس مجموع

القيم السوقية للسلع والخدمات النهائية المنتجة بواسطة النشاط الاقتصادي في الدولة . ويتم ذلك من خلال القوائم المحاسبية الحكومية المختلفة وتبين فيها مجموع التكاليف الخاصة بإنتاج السلع والخدمات التي تم انتاجها خلال الفترة وتوزيعاتها بين المبيعات والتغير في المخزون وتجدر الإشارة إلي أن النماذج المستخدمة في تحديد معدل النمو الاقتصادي في الدولة وبالتالي تقدير وتخطيط حجم الادخار والاستثمار والاستهلاك .

وتبين قائمة التدفقات النقدية مصادر التدفقات النقدية الداخلة إلي الوحدة الاقتصادية وأوجد التصرف فيها والتدفقات النقدية الخارجة ، كما تبين هذه القائمة درجة السيولة التي تتمتع بها الوحدة ومرونتها المالية ودرجة المخاطره التي تصاحب تدفقاتها وأيضا الفائض او العجز النقدي إن وجد .

ويشير معظم الكتاب والباحثين إلي أن تبني واعتماد معايير المحاسبة الدولية وأيضا توحيد أسس القياس دوليا في المحاسبة الحكومية وكذلك توحيد التقارير والقوائم المالية يؤدي إلي خلق نوع من التوحيد الدولي . حيث أن التوحيد الدولي يؤدي إلي تنشيط الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية المختلفة . فالمستثمرون الأجانب يستخدمون المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المحاسبية الدولية في توجية استثماراتهم وأيضا فإن مجتمع الأعمال الدولي ينظر إلي التجانس الدولي كوسيلة لتسهيل التجارة الدولية ، وتنشيط الأعمال خاصة في مجال تدفق رؤوس الأموال . حيث توجه الحكومات في الدول المتقدمة مستثمريها حسب طبيعة المعلومات المحاسبية في الدول المختلفة إلي الاستثمار في دول معينة لتحريك عجلة التنمية الاقتصادية .

نخلص مما سبق إلي أن القوائم المالية بوضعها الراهن لا توفر المعلومات المفيدة لأغراض تخطيط التنمية . ومن جهة أخرى يمكن للمحاسبة أن توفر المعلومات المفيدة لأغراض التخطيط من خلال القوائم المحاسبية المختلفة التي تتيحها ، غير أن ذلك يقتضي تصميم قوائم محاسبية خاصة وأن تستخدم مبادئ وإجراءات محاسبية ملائمة تساعد في اعداد بيانات القوائم المالية الخاصة التي تخدم في توفير المعلومات المفيدة لأغراض تخطيط التنمية .

المبادئ والإجراءات المحاسبية والتنمية الاقتصادية :

تعتبر المبادئ والإجراءات المحاسبية من المكونات الأساسية للنظام المحاسبي حيث تشكل هذه المبادئ الأساس المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة للأطراف المختلفة بما فيها الدولة وذلك من خلال القوائم المالية المختلفة .

ويعني هذا أن المبادئ المحاسبية تسعى إلى تحقيق أهداف المحاسبة ، والقوائم المالية تقدم هذه المعلومات المحاسبية لخدمه أغراض التنمية .

وتساعد هذه المعلومات المحاسبية في حساب الدخل القومي والنتائج القومي والانفاق القومي ، ومؤشرات تقييم الأداء الاقتصادي علي أساس الأسعار الجارية . وهذا يعني أن المعلومات المعدة علي أساس التكلفة التاريخية لا تكون ملائمة لأغراض قياس وتقييم الأداء الاقتصادي ، وبالتالي فإن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يستخدم عادة في إثبات وتسجيل الأحداث المالية وفي قياس وإنتاج وتقديم المعلومات المحاسبية لا يلائم احتياجات تقييم الأداء الاقتصادي للدولة .

وبالتالي يتطلب الأمر تقديم معلومات تعتمد علي أساس الأسعار الجارية ، يؤدي إلى الإخلال بمتطلبات مبدأ الموضوعية المحاسبية . فهذا المبدأ يشترط لصحة المعلومات المحاسبية أن تكون هذه المعلومات مبنية علي أدلة واضحة ومحددة لنشأتها وقياسها وتسجيلها في الدفاتر المحاسبية ، وعادة تكون هذه الأدلة مؤيده بالمستندات المختلفة الداله علي هذه المعلومات . بينما تقديم المعلومات المعتمدة علي أساس الأسعار الجارية يعتمد علي بعض أساليب التقدير للقيم الجارية أو الاستبدالية أو مقاييس المستوى العام للأسعار التي تأخذ في الاعتبار آثار التضخم وتغيرات مستوى الأسعار .

وهذه الأسس تبتعد عن القياس الموضوعي للمعلومات بالرغم من أن نتيجة القياس تكون أكثر ملائمة من القياس التاريخي . ولذلك يمكن القول أن مبدأ الموضوعية المحاسبية المستخدم في الممارسات المحاسبية التقليدية لا يوفر المعلومات المفيدة لأغراض التنمية الاقتصادية .

كما يحتاج اعداد مؤشرات قياس وتقييم الأداء الاقتصادي إلي ضروره توفير المعلومات المفيدة في الوقت المناسب . وهذا يعني أن تأخير تقديم المعلومات من شأنه أن يؤخر أعداد مؤشرات قياس وتقييم الأداء الاقتصادي ، مما يعني فقدان الغرض والمنفعة من اعداد هذه المؤشرات .

ومبدأ التوقيت لمناسب يقتضي ضرورة أن تتوافر المعلومات المحاسبية وتقدم لمستخدميها في الوقت المناسب بحيث يمكنهم أن يتخذوا القرارات السليمة .

أن المعلومات المحاسبية المبنية علي المبادئ والمعايير المحاسبية المعترف بها والتي تقدم إلي المستثمرين تساعد أيضا في تحقيق أهداف السياسات الاقتصادية القومية .

فعلي سبيل المثال ، عندما يكون هدف الدولة تحقيق معدل نمو اقتصادي معين في السياسة الاقتصادية القومية ، فإن المحاسبة يمكنها أن تساهم في تحقيق هذا الهدف من خلال تعديل المبادئ والقواعد والاجراءات المحاسبية فيما يتعلق باحتساب الاهلاك للأصول الثابتة في فترة زمنية معينة ، فتعتبر إجراءات وقواعد احتساب اهلاك الأصول الثابتة بحيث تؤدي إلي رفع مخصصات اهلاك الأصول الثابتة الذي من شأنها أن يخفض الضرائب المدفوعة وكذلك الأرباح الموزعة ، ويتيح هذا الإجراء للجهات المختلفة مصدرا ذاتيا (إدار) لتمويل استثماراتها .

بحيث يؤدي في النهاية إلي احداث نموا إقتصاديا لكل من الشركات والأجهزة الحكومية والاقتصاد القومي بصفة عامة .

إن خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية تتطلب تحديد المشروعات الجديدة وتمويل المشروعات القائمة ، وتحديد الموارد لرفع كفاءة إستخدام تلك الموارد . وأستخدام التكاليف علي أساس الأنشطة ABC من أهدافه الرئيسية تحديد تكلفة الأنشطة من خلال طرق أكثر كفاءة لأداء تلك الأنشطة وكذلك تقرير أعلى مستوى لدقة قياس التكاليف المستخدمة ، وايضاً تحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد للصرف على الأنشطة المختلفة . وبالتالي يساعد إستخدام ABC في توجيه الموارد للأنشطة التي تؤدي إلي رفع كفاءة خطط التنمية .

وبتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الوحدات الحكومية فإنه يؤدي الى حدوث وفر في التكاليف والانفاق العام ، بحيث يتم توجيه الوفرة في التكاليف الى برامج حكومية أخرى ضرورية.