

رؤية محاسبية لبدائل التمويل الحديثة فى النشاط الحكومى

دكتور / أحمد على غازى صقر

كلية التجارة - جامعة المنصورة

عرض المشكلة موضوع البحث

من الواضح أن المستقبل القريب يحمل فى طياته تغيرات جوهرية فى أساليب تمويل النشاط الخدمى الحكومى وذلك من منطلق التقدم التكنولوجى الهائل فى مجال تقديم الخدمة وما يستتبعه من الارتفاع الكبير فى عناصر التكلفة ، بالإضافة الى بزوغ توافق فى الرأى حول اعطاء دور أكبر للقطاع الخاص فى مجال توفير الأصول الرأسمالية أو تقديم الخدمة مع الالتزام بضوابط معينة

ولما كانت هذه التغيرات المنتظرة تفرض على المحاسبين البحث عن أساليب محاسبية تتناسب مع البيئة الجديدة فإن الأمر يتطلب من الباحثين القيام بالدراسات التحليلية حول البيئة الجديدة للنشاط الخدمى الحكومى ومدى تناسب الأنظمة المحاسبية المطبقة فى تقديم الخدمة المحاسبية - بموضوعية- فى مجالى القياس والافصاح ، كما تتطلب البيئة المستقبلية الجديدة البحث عن الحلول التى تتناسب مع المتغيرات الجديدة .

وتتضمن التوجهات المستقبلية الى البحث عن طرق جديدة لتوفير الخدمات الحكومية بالمشاركة مع القطاع الخاص ، ونظراً لأن هذه الطرق تحتاج الى تدابير معينة مثل :

- التطبيق الأوسع للأساليب التجارية على موردى الخدمات .
- الإستخدام الأعرض للمنافسة .
- زيادة مشاركة المستفيدين من الخدمة عندما تكون هناك موانع تحول دون السلوك التجارى والتنافسى .⁽¹⁾

وإذا ما نظرنا إلى التجارب التي مرتّ بها بعض الدول^(٢) نجد أن إعطاء دور للقطاع الخاص في تأدية الخدمات الحكومية يرجع إلى توافر عوامل معينة منها قوة القطاع الخاص ، وقدرة الحكومة على تنظيم هذا الدور ، وتوافق الرأى السياسى بشأن قيام القطاع الخاص بهذا الدور .

من هنا ظهرت مجموعة من البدائل لتوفير الخدمات الحكومية بهدف تقليل الإعتماد على الموارد العامة ، وهذه البدائل هي :

البديل الأول : الملكية العامة مع إدارة عامة للتشغيل .

البديل الثانى : الملكية العامة مع التعاقد مع القطاع الخاص على التشغيل

البديل الثالث : الملكية والتشغيل للقطاع الخاص ، مع تنظيمات تضعها الحكومة .

البديل الرابع : قيام المجتمع المحلى والمنتفعين بتوفير الخدمة .

ويرى الباحث أن هذه التوجهات المستقبلية تضع صعوبات أمام النظام المحاسبى الحكومى القائم وذلك لإختلاف المقومات التى إرتكز عليها النظام عن الظروف المصاحبة لتطبيق التوجهات المستقبلية ، وسوف يخلق هذا الإختلاف عبئا على البحث العلمى مما حدا بالباحث محتويات البحث أن يخصص هذا البحث حول رؤيته نحو دور المحاسبة عند استخدام طرق التمويل الحديثة كإتجاه لتخفيف العبء عن الموازنة العامة .

الهدف من البحث :

يهدف البحث الى تقديم رؤية محاسبية لكيفية القياس المحاسبى للطرق المستحدثة فى تقديم الخدمات الحكومية .

حدود البحث :

- * يتحدد نطاق هذا البحث فيما يختص بالقياس المحاسبى من وجهة نظر الإدارة الحكومية وبذلك لن يتعرض للقياس المحاسبى فى القطاع الخاص .
- * يتعرض البحث لحالة البديل الأول فقط وهو الخاص بإدارة النشاط على أسس إقتصادية .

محتويات البحث

يقع البحث في ثلاثة مباحث على النحو التالي :

المبحث الأول : نظرة إستكشافية لبدائل التمويل الحديثة في النشاط
الحكومي

المبحث الثاني : دراسة تحليلية لنظام إدارة الأنشطة الحكومية على أسس
تجارية

المبحث الثالث : منح مقترح لواقعية القياس المحاسبي في ظل المتغيرات
المستقبلية

المبحث الأول

دراسة إستكشافية لبدائل التمويل الحديثة

فى النشاط الحكومى

تمهيد :

من المعلوم أن تمويل النشاط الحكومى التقليدى يعتمد - بصورة مطلقة - على الموارد الحكومية وذلك فى صورة إعتمادات مالية لبنود الإنفاق الإستثمارى الواردة بالموازنة العامة للدولة ، ونظراً لكون موارد الدولة وهى فى الأساس - عبارة عن تدفقات نقدية من أشخاص المجتمع (طبيعيين أو اعتباريين) فإن توفير هذه الموارد بالحجم المطلوب للإنفاق الإستثمارى يشوبه كثير من المحاذير وهذه المحاذير ليست مجالاً لهذا البحث ، لذا أصبح لزاماً على الإدارة الحكومية البحث عن بدائل لتمويل الإنفاق الإستثمارى .

ومن المعلوم أن الإنفاق الإستثمارى يجب أن يحقق عوائد ملموسة للمستفيدين من الخدمات الحكومية ، ولكن الباحث يرى أن ذلك يحدث فقط عندما توجه بنود هذا الإنفاق لتقديم خدمات تستجيب للطلب الفعال على الخدمة وتحققه بكفاءة ، نظراً لأن الخدمة هى الهدف والمقياس للتنمية فى مجال البنية الأساسية ، فإن الواقع يوضح أن هذا الإنفاق فى معظمه - هذه الأصول - غالباً - لا تتولد عنه ونوعية الخدمات المطلوبة مما يعكس أثره على معدلات الفاقد فى النمو الإقتصادى .

ومن خلال الجواب التى تمت - فى بعض الدول النامية - اتضح^(١) أن توفير خدمات الإنفاق الإستثمارى بكفاءة يقتضى استخدام مجموعة أدوات نذكر منها أسلوب الإدارة و القطاع الخاص .

- المنافسة فى تقديم الخدمة .
 - إشراك المستفيدين من الخدمة فى قرار الإستثمار .
 - تغيير دور كل من الحكومة والقطاع الخاص فى تقديم الخدمة .
- وسوف يخصص هذا المبحث لدراسة بدائل التمويل فى النشاط الحكومى .
وذلك على النحو التالى :

أولاً : الخلفية التاريخية لمشاكل الإنفاق الإستثمارى الحكومى :

من المتفق عليه أن الحكم على كفاءة الإدارة الحكومية - فى دولة ما - يرجع فى المقام الأول إلى مدى كفاءتها فى إدارة الأموال العامة نفقات وإيرادات^(٢) .

وفى الدول النامية ومنها مصر تتمك الدولة وتدير وتمول كل عناصر البنية الأساسية تقريبا ، ويرجع ذلك - فى معظمه - إلى الاعتقاد بأن المصلحة العامة تقتضى الإحتكار فى توفيرها ، ومن ثم قيام الحكومة بها .

وسجل النجاح والفشل فى هذا المجال كان ينحو تجاه الفشل^(٥) - فى معظم الحالات - على الرغم من تحقيق تقدم كبير فى بعض المجالات مثل المدارس والمستشفيات ، بيد أن الأداء كان مخيبا للأمال فى نواحى أخرى مهمة .

ومن المعلوم أن الإدارة الحكومية تواجه الدول ندرة فى الموارد المالية مما يجعلها غير قادرة على الإستمرار فى تمويل البنية الأساسية بلا حدود وخاصة مع دخول معايير بيئية ملزمه مما يجعلها تحرص على الإستفادة بالتقنية الحديثة والمتجددة . ويمكن تشخيص أسباب الأداء الضعيف للإدارة الحكومية فى النقاط التالية :

١ - سوء تخصيص الإستثمارات .

٢ - عدم الإهتمام بالمحافظة على الأصول ونقص مخصصات الصيانة .

٣ - تدخل العوامل السياسية فى توجيه الإنفاق الإستثمارى .

ونحن لا نستطيع الجزم أن هذه الأسباب جميعها تؤدى الى إنخفاض الأداء الحكومى ، ولكن يمكننا القول أن وجود سبب واحد يكفى للتدليل على نقص كفاءة الأداء الحكومى ، فقد يكون هناك أداء جيد فى قطاع ما من قطاعات الخدمة العامة إلا أن طبيعة الأداء فى باقى القطاعات قد يؤدى - بالضرورة - إلى فشل الإدارة الحكومية فى تحقيق أهدافها .

ويرجع كثير من المهتمين بهذا النشاط^(٦) إلى وجود أسباب أدت إلى الأداء الضعيف للإدارة الحكومية ، وهذه الأسباب هى :-

سباب المنافسة :-

حيث تقدم الخدمات الحكومية فى هيكل للسوق يتصف بالمنافسة مما يفقد المنافسة دورها فى ممارسة الضغط على كل الأطراف للقيام بالخدمة إلى الحد الأقصى .

نقص الإستقلال المالى والإدارى :-

حيث يتحمل مسئولية تقديم الخدمات الحكومية جهاز إدارى يفترق السى الإستقلال المالى والإدارى ويتم بنقص الكفاءة ، مما ينتج عن هذا الضعف إجواء تعديلات مستمره فى أرقام الموازنة العامة .

غياب دور المنتفعين من محاسبة المسئولين عن الخدمات العامة:-

حيث تستند قرارات الإستثمار العام - غالبا - على اساس الأداء الماضى وليس على أساس تقييم واقعى للطلب الفعال والقدرة على الدفع .

والباحث يرى أن هذه النقاط الثلاث معا- وكل على حدة- تعبر عن مشكلة ضعف الاداء الحكومى مما ينعكس بدوره على كفاءة النظام المحاسبى الحكومى فى تقديم مؤشرات للتطوير ، وإظهار نتائج هذا الضعف فى صورة كمية بحيث يمكن الإستفادة منها فى إتخاذ القرارات المصححة والتي يجب الأخذ بها عند البحث عن بدائل للتمويل فى النشاط الحكومى .

ثانيا : الركائز الأساسية لبدايل التمويل فى النشاط الحكومى :

من الواضح أن التحدى الذى يطرح نفسه الآن هو خلق ظروف تسمح بإجراءات البحث عن بدائل جديدة للتمويل تسمح بتحقيق الرقابة الفعالة على الخدمات الحكومية حتى يتمكن المنتفعين من الحصول على خدمات أكثر إستجابة لإحتياجاتهم

ولكى يمكننا الإتفاق على بدائل جديدة للتمويل فإنه يجب علينا البحث عن المقومات أو الركائز التى يمكن الإستناد عليها عند الإستعانة ببدايل تمويلية جديدة وهذه البدائل الجديدة عبارة عن ثلاث حلقات مترابطة تفتح الباب أمام إحتمال إجراء تغييرات أساسية فى طرق التمويل وهى :

وسوف نعرض لكل حلقة من الحلقات السابقة بشيء من التفصيل

الأولى : الإستفادة من المبتكرات الحديثة :

حيث تفسح التكنولوجيا الحديثة مجالات كثيرة لإحداث تغييرات فى الإدارة التنظيمية للأسواق وذلك بإدخال المنافسة فى كثير من مجالات الخدمات الحكومية ، فإذا ما أخذنا على سبيل المثال - مجالا من مجالات الخدمات الحكومية وهو مجال

الإتصالات ، فعلى سبيل المثال في مجال الإتصالات السلكية واللاسلكية حيث يحدث إحلال لكابلات المكالمات البعيدة لتحل محلها شبكات الميكرويف ، كما وظهرت شبكات الخلايا كبديل حديث لشبكات التوزيع المحلية ، حيث ينتج عن ذلك الإبتكارات جديدة خفضا في التكلفة بالإضافة إلى جودة الخدمة .

يتضح مما سبق أن المبتكرات الحديثة من الممكن أن تخلق مجالات للمنافسين من مقدمى الخدمة الحكومية ، مما يتطلب إجراء تغييرات فى اللوائح المنظمة حتى تكون المنافسة حقيقة واقعة .

الثانية: تعظيم دور القطاع الخاص :

من المتفق عليه أن التطورات الحالية فى متطلبات أداء الخدمة الحكومية تستوجب قيام القطاع الخاص بالدور الأكبر فى تمويل الإنفاق الحكومى ، وإذا ما نظرنا إلى تجارب الدول النامية فى هذا المجال نجد أن قيام القطاع الخاص بهذا الدور قد حقق نجاحات كبيرة^(٧) وخاصة عند إسناد المشروعات الجديدة له وفق الترتيبات المتعارف عليها فى مجال الخدمة الحكومية وهى: البناء - التشغيل - النقل * والتي بمقتضاها يقوم القطاع الخاص بتشييد المرافق العامة ثم يتولى تشغيله بموجب عقد إمتياز لعدة سنوات نيابة عن الحكومة .

الثالثة: الإهتمام بسلامة البيئة :

من المعلوم أن الإهتمام المتزايد بسلامة البيئة يعطى دفعة قوية لإصلاح البنية الأساسية حيث زاد الإهتمام بالحد من التلوث ، وتحسين اساليب الرى للحد من التصحر ، وغير ذلك من وسائل ، وهى الإهتمام يودى بالضرورة الى تعديل أولويات الإنفاق الإستثمارى الحكومى بما يتوافق مع متطلبات المحافظة على البيئة

ومما سبق يتضح أن الهدف الرئيسى للإدارة الحكومية أصبح يتركز فى البحث عن بدائل لتوفير خدمات البنية الأساسية مع تخفيف العبء عن السوازنة العامة للدولة وهذا فى حد ذاته - تحدى للإدارة الحكومية - يتلوه عن حلول جديدة مع شروفيها .

وإذا ما حاولنا وضع إطار لما يجب أن تركز عليه البدائل المطروحة ، سنجد أن هناك إتفاقا بين الميتمين بالمحاسبة الحكومية^(٨) بهذه الركائز الأساسية وهي - عادة - ستكون :

١- تطبيق مفاهيم محاسبة المسؤولية في النشاط الحكومي :

يتضح لنا من خلال التعرض لطبيعة النشاط الحكومي أن الأمر يتطلب تطبيق مفاهيم المحاسبين عن المسؤولية المستخدمة في الأنشطة الهادفة للربح والتي تستلزم:

- ١- تحديد الأهداف بشكل واضح للقائمين على الأداء .
- ٢- إستخدام الأسلوب العلمي في إعداد الموازنات .
- ٣- توفير الإستقلال المالي والإداري للقائمين على النشاط .

ومن المعلوم أن تطبيق مفاهيم محاسبة المسؤولية للنشاط الهادف للربح قد حقق نجاحات كبيرة في خدمة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .

٢- توسيع نطاق المنافسة بين موردي الخدمات :

ونعنى بتوسيع نطاق المنافسة وضع ترتيبات تسمح بتطبيق مفهوم السوق الكاملة بحيث يتسع نطاق المنافسة بين الموردين على عقود تقديم المدخلات اللازمة للخدمة العامة.

ومن الواضح أن توسيع نطاق المنافسة سوف يؤدي في المدى المنظور الى تحقيق هدف الإدارة الحكومية المتمثل في الحصول على موارد بطرق غير مباشرة لتوفير البنية الأساسية الحكومية .

٣- إشراك المنفعين من الخدمة في إختيار وتشغيل المرافق:

يأتى هذا المطلب عندما تصبح نفقات البنية الأساسية تتم من خلال مساهمة المنفعين بها عن طريق تمويل حصة من عناصر تمويل النفقات الرأسمالية ، ويترتب على هذه المساهمة حرص المنفعين على توفر المعلومات اللازمة لجعل الموردين أكثر خضوعا للرقابة أمام عملاء جدد هم في الواقع أصحاب المصلحة الحقيقية في الحصول على الجودة العالية والسعر الحقيقي للأصل الرأسمالي ،

ويستتبع ذلك أيضا ضرورة اشراكهم مباشرة في التشغيل والصيانة ، وقد أثبتت التجارب^(٩) تحقيق نتائج إيجابية في هذا المجال .

ثالثا : بدائل التمويل في النشاط الحكومي :

يتضح لنا من خلال عرض الركائز السابقة أن الحكومات تسعى جديا للخروج من دائرة الصراع بين الحاجات وندرة الموارد ، وهي مشكلة مزمنة تحتاج الى حلول جذرية ، وهذه الحلول ينبغي أن تتبع من داخل البيئة بمعنى أنها يجب أن تكون نتاج تجارب قد ثبت نجاحها في كثير من الدول في العالم الثالث، ومن خلال هذه التجارب^(١٠) يمكن تحديد ملامح هذه البدائل فيما يلي :

البديل الأول : تحرير الإدارة مع الإحتفاظ بالملكية العامة .

البديل الثاني : اسناد التشغيل للقطاع الخاص مع الإحتفاظ بالملكية العامة .

البديل الثالث : الملكية والتشغيل للقطاع الخاص مع ضوابط حكومية

البديل الرابع : تمويل وإدارة المرفق بواسطة المنتفعين من الخدمة

ومن المعلوم أن البدائل المطروحة ليست هي - فقط - كل البدائل بل تمثل أكثر البدائل تطبيقا في مجال النشاط الحكومي في معظم الدول النامية .

ويرى الباحث أن العرض المفصل لكل بديل من البدائل المطروحة ليس مجال هذا البحث حيث تهتم بذلك - بصفة عامة - الدراسات المالية ، ومن هنا فسوف نكتفي بهذا القدر أملين أن تأخذ هذه البدائل نصيبها فيما يخدم الجوانب المحاسبية عند عرض المبحث الثاني .

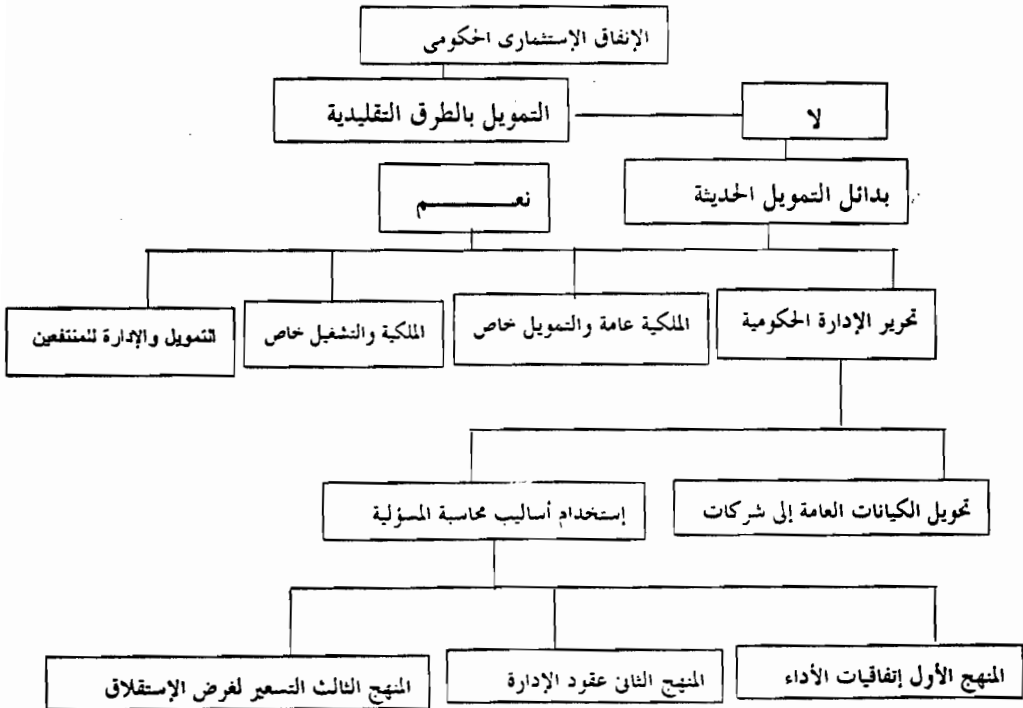
المبحث الثاني

دراسة تحليلية لنظام إدارة النشاط الحكومي

على أسس تجارية

تمهيد:

عرضنا في المبحث السابق البدائل المتاحة لتمويل الخدمات الحكومية بهدف تخفيف العبء عن إعمادات الموازنة العامة ، ومن المنطقي أن التعديل في طريقة التمويل يستلزم تعديلات في الهيكل الأساسي للنظام المحاسبي الحكومي .
وسوف نحاول في هذا المبحث تحليل مقومات البدائل المتاحة مع توضيح تأثير كل بديل على النظام المحاسبي الحكومي كما هو موضح بالشكل .



أولاً : تحرير الإدارة مع الإحتفاظ بالملكية العامة :

يتطلب هذا البديل إجراء تعديلات جذرية فى أسلوب الإدارة المتبوع فى الوحدات الحكومية والذي يركز على :

- الموازنة بين الأهداف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية .
- إرتباط الأداء بالقرارات التى تتخذها الإدارة الحكومية .
- التزام التمويل بقواعد المالية العامة .
- جنوح قواعد تسعير الخدمة الى بواعث غير إقتصادية .

ونظراً لوجود موانع لدى الإدارة الحكومية - فى المدى القصير - تجعل الإعتماد على القطاع الخاص أمراً غير مرغوب فيه ، فإن الأمر يتطلب البحث فى كيفية جعل الإدارة الحكومية أكثر كفاءة ، ويرجع هذا المطلوب الى وجود مجموعة من الإعتبارات نذكر منها :

الإعتبار الأول :

إن إستمرار القطاع الحكومى فى تحمل مسؤولياته - فى الوقت الحالى - يرجع فى معظمه الى ضعف قدرات القطاع الخاص للقيام بالأنشطة الخدمية مما يجعل التحول إلى التخصصية يشوبه كثير من المحاذير .

الإعتبار الثانى :

إنه فى حالة مشاركة القطاع الخاص فى مجال الخدمات العامة فإن ذلك سيكون تدريجياً ، وهذا يعنى أن القطاعات الكبيرة فى النشاط الحكومى (شبكات الطرق - محطات توليد الكهرباء - الخ) ستبقى معظمها - فى المدى القصير - مسئولية عامة .

الإعتبار الثالث :

إن القطاع الخاص لن يقبل على شراء مشروعات تتسم بعدم الكفاءة ، وهذه المشروعات هى التى ترغب الإدارة الحكومية غالباً فى تخصصتها .

الإعتبار الرابع :

أن هناك أسباب (استراتيجية أو تنظيمية أو سياسية) تجعل حرص الحكومة على إقامة البنية الأساسية وتشغيلها هدف تسعى لتحقيقه والاستمرار فيه .

ونظرا لإن منشآت الأعمال التي تهدف الى الربح تتضمن منظمات مماثلة للمنظمات الحكومية ، فإننا نرجع الى الركائز التي تستند اليها للاستفادة منها في تحقيق الإصلاح للإدارة الحكومية .

ويمكن تحديد مقومات الإدارة فى منشآت الأعمال فيما يلى :

- أهداف واضحة ومترابطة ، تنصب على أداء الخدمات .
- إدارة مستقلة تخضع للمساءلة عن النتائج .
- إستقلال مالى مرتبط بالمسئولية المحاسبية .

ومن المعلوم أن المنظمات التي تهدف الربح تستند إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليه والتي تطبقها فى القياس والتقرير عن عملياتها وأنشطتها والتي تختلف فى طبيعتها عن المبادئ المحاسبية المطبقة فى مجال الخدمة الحكومية .

مما سبق يتضح أن هناك أهمية ملحة لتحسين كفاءة الإدارة الحكومية ، وسوف نعرض ثلاث أدوات أساسية يمكن أن تعزز البديل المطروح وهو إدارة الأنشطة الحكومية على أسس تجارية ، وهذه الأدوات هي :

الأولى : تحويل الكيانات العامة الى شركات :

يكون التحويل الى شركة هو الخطوة الأولى التي تعطى الكيان العام وضع مستقل بحيث تخضع للقواعد القانونية التي تخضع لها المنظمات الخاصة ، ويعنى ذلك إخضاع الكيان المعنى للقانون المدنى (التجارى والضريبي) ولمعايير المحاسبة وقواعد المنافسة والقوانين العمالية ، بحيث تصبح هذه الكيانات أقل تعرضا للتدخل الحكومى .

ومن الناحية المحاسبية ، يرى الباحث أنه من المكاسب المباشرة للتحويل إلى شركات تطبيق أسس المحاسبة المالية وما يحققه من القياس المحاسبى لنتائج النشاط والإفصاح التام عن المركز المالى الحقيقى للكيان الجديد ، كما يتيح هذا التحويل الفرصة الكاملة للاستفادة من فروع المحاسبة الأخرى حيث تحقق

محاسبة التكاليف فرصة للإدارة للوقوف على الأنشطة التي لا تحقق عائداً ، كما تكشف أيضاً مصادر عدم الكفاءة ، وتجعل دراسة التكلفة والعائد للمشروعات العامة أكثر شفافية

ويرى الباحث أن هناك صعوبات تعوق عملية التحويل ويستند في ذلك إلى التجارب التي تمت في الدول التي سبقت في هذا المجال فعلى سبيل المثال فإن ادخال أساليب المحاسبة المالية وتطبيقها بالكامل في معظم الدول يحتاج وحده الى خمس سنوات (١١) .

الثانية: استخدام أساليب محاسبة المسئولية :

من الواضح أن تحويل الكيانات العامة إلى شركات يحتاج الى كثير من الوقت للوصول الى الفائدة المرجوة منه - كما سبق وأن أوضحنا - ومن هنا يمكن أن يكون استخدام أساليب محاسبة المسئولية المطبقة في المنظمات الهادفة للربح كمدخل من مداخل إدارة الأنشطة الحكومية على أسس إقتصادية ، ونظراً لكون محاسبة المسئولية كاسلوب ومفاهيم ليست مجالاً لهذا البحث ، فإننا سوف ندخل مباشرة في كيفية استفادة الكيانات العامة منها ، ويعرض الباحث ثلاث مناهج مشتقة من هذا الأسلوب أثبتت نجاحات كبيرة وذلك وفق ما جاء في تقرير البنك الدولي (١٢) وهذه المناهج هي :

المنهج الأول : اتفاقيات الأداء :

يقصد باتفاقيات الأداء التفاوض بين الحكومة كمالكة للكيان العام ومديرى الكيانات العامة للوصول إلى إتفاق بشأن التحديد الواضح للالتزامات المتبادلة بين الحكومة والمديرين ، وترتكز هذه الإتفاقيات على العناصر التالية :

أ- إستحداث إجراءات معيارية مالية باستخدام نظم محاسبة التكاليف في هذا الشأن .

ب - وضع مؤشرات نوعية كمية تفصيلية تفيد فى تحديد الأولويات .

ج - زيادة الإستقلال المالى والإدارى للكيان العام

د - ربط الحوافز بالأداء

وعلى سبيل المثال إتفاقيات الأداء نجاحات كبيرة فى المكسيك (١٣) من خلال الإتفاق الذى تم بين هيئة الكيرباء والحكومة على توزيع الأوزان عند

- الحكم على كفاءة الإدارة وفقا للأولويات التالية :
- ٤٤% للتحسن في الإنتاجية .
 - ٢٣% للتحسن في كفاءة التشغيل .
 - ١٨% لتحقيق الأرقام المالية والإدارية المستهدفة .
 - ١٥% للتحسين في نوعية الخدمة .

ويرى الباحث أن تطبيق هذا المنهج من الممكن أن يحقق الأهداف المرجوة منه إذا ما استند الاتفاق على الأسس السابقة بالإضافة الى تضمين مرحلة التفاوض بين الحكومة والمديرين مساحة واسعة من الحرية بعيدا عن ضغوط الإدارة الحكومية .

المنهج الثاني: عقود الإدارة :

يقصد بعقود الإدارة اسناد عمليات الإدارة والتشغيل والصيانة المتعلقة بالمرافق العامة الى القطاع الخاص بموجب عقد تتراوح مدته بين ثلاث إلى خمس سنوات .

ولكى تحقق عقود الإدارة فاعلية أكثر فإنه يجب توافر العناصر التالية

- أ - إستقلال القطاع الخاص في إتخاذ القرارات المتعلقة بالعمالة واستخدام التكنولوجيا المتقدمة .
- ب - إتزام القطاع الخاص برسوم الخدمة حسب ما تم الإتفاق عليه مع الحكومة .
- ج - تحديد سلطة الإدارة الحكومية في إجراء الرقابة والمتابعة حول التزام الطرف الآخر بشروط العقد .

ويرى الباحث أن هذا المنهج يمكن أن يحقق للإدارة الحكومية وفرا في النفقات الموجهة للصيانة بالإضافة الى الحصول على مكاسب غير مباشرة أخرى تتمثل في إنعكاس أثر هذا المنهج على كفاءة العاملين في باقى الوحدات الحكومية نتيجة المنافسة مع القطاع الخاص ، وقد حقق هذا المنهج نجاحات في كسل من البرازيل وكولومبيا^(٤١) أدت الى تخفيض التكاليف بنسبة ٢٥% ويتضح مما سبق أن هذه الطريقة من الممكن أن تحقق فائدة للنشاط الحكومى إذا ما تم

الإستعانة بها بصورة جزئية .

المنهج الثالث: التسعير بغرض الإستقلال المالى :-

يعتبر التسعير العنصر الثالث فى الأداء الناجح والذى يهدف إلى إيجاد مصادر للإيراد يمكن الإعتماد عليها وتتيح للقائمين بالخدمة قدر أكبر من الإستقلال المالى ، ومن هنا فإن منيح التسعير يتيح للوحدة الحكومية القدرة على تدبير أمورها المالية بعيدا عن إعتمادات الموازنة - كلما كان ذلك ممكنا - ومن المعلوم أنه عندما تكون المبالغ المحولة من الموازنة أقل فإن فرص تدخل الحكومة تكون أقل ، فبالنسبة للمرافق العامة يحقق خفض الدعم حافزا للمديرين على التركيز على خفض التكاليف وإرضاء المنتفعين من الخدمة فى الوقت نفسه، وذلك لأن المبالغ التى يدفعها هؤلاء المنتفعون يجب أن تغطى تكاليف الخدمة .

ويعتمد منيح التسعير على مجموعة من الركائز نذكر منها :

أ - تحديد عناصر التكاليف التى يلزم استردادها ، وعادة ما تكون عناصر أساسية فى تكاليف البنية الأساسية (١٥) .

ب - تحديد المعايير اللازمة لكل عنصر من العناصر الأساسية لتكاليف البنية الأساسية ، ويتطلب ذلك تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف المعيارية .

ج - إستخدام أسلوب الشرائح عند تسعير الخدمة بحيث تغطى أسعار الشرائح العليا الفرق بين سعر الخدمة وتكلفتها للشرائح الدنيا ، وهى شرائح محدودى الدخل .

د - إستخدام أساليب إسترداد التكلفة بطرق غير مباشرة - كلما كان ذلك ممكنا مثل سداد المستفيدون من الطرق رسوما عند تملك السيارات .

ويرى الباحث أن أدوات نظام إدارة الأنشطة على أسس تجارية والذى يركز على توفير الخدمات الحكومية عن طريق الحكومة ذاتيا بإتباع الأسس والمبادئ المطبقة فى المنظمات الهادفة للربح تتلاءم مع ظروف وطبيعة النشاط الحكومى فى مصر وذلك إنطلاقا من أن الإدارة الحكومية فى مصر تتسم بالبيريورقراطية الناتجة من تراكم المعرفة فى هذا النشاط مما يعكس بطبيعته على قدرة الإدارة على تقبل التطورات المطلوبة فى الأدوات المستخدمة طالما أنها مبنية على أسس محاسبية سليمة ، وهو ما يأخذ به النظام المقترح .

المبحث الثالث

منهج مقترح لواقعية القياس المحاسبى

فى ظل المتغيرات المستقبلية

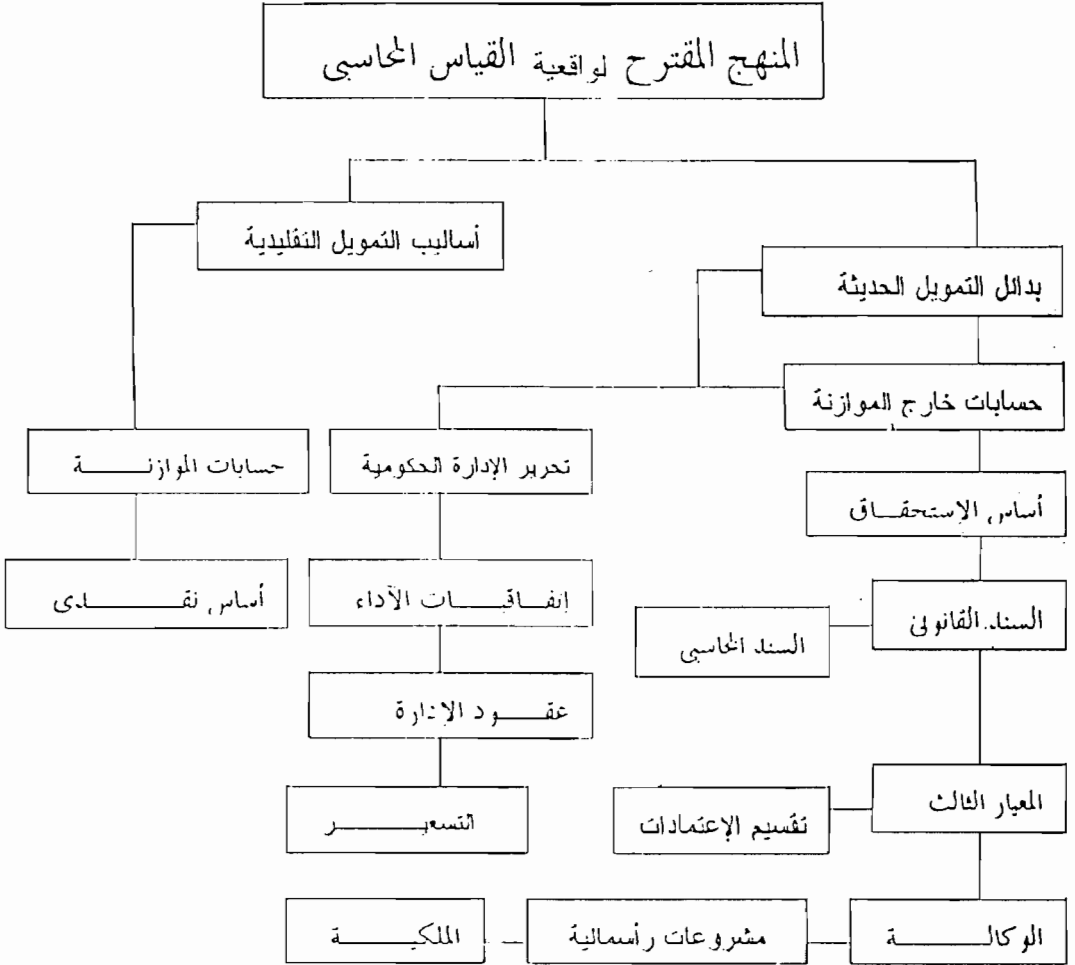
تمهيد:

من المعلوم أن النشاط المحاسبى فى المنظمات الهادفة للربح تستند إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها^(١٦) من خلال إصدارات الجهات المهنية مثل FASB فى الولايات المتحدة والتي تعد المصدر الأساسى لهذه المبادئ المحاسبية ، ومع ذلك فإنه فى مجال المنظمات غير الهادفة للربح والتي تشمل الوحدات الحكومية لا يوجد توحيد للمبادئ المحاسبية ، ويرجع ذلك - بصفة أساسية - إلى تنوع المنظمات غير الهادفة للربح والتي يمكن أن تضم الوحدات الحكومية ، والمستشفيات ، والجامعات ، وغيرها الكثير من المنظمات حيث تعرف مثل هذه المنظمات بأنها غير هادفة للربح حيث لا توجد ملكية فردية ولا يوجد بها هدف الربح .

وسوف يخصص الباحث هذا المبحث لعرض المنهج المقترح من خلال

النقاط التالية :

- بيئة المحاسبة الحكومية .
- المحاسبة عن إتمادات الإنفاق الرأسمالى .
- المنهج المحاسبى المقترح لمعالجة البدائل المطروحة .



أولاً : بيئة المحاسبة الحكومية:

تتضمن الأنشطة الحكومية الأساسية توفير السلع والخدمات للمواطنين على أساس إحتياجاتهم ، وذلك دون النظر لقدرتهم على سداد مقابلها .

ومن المعلوم أن نوع السلع والخدمات يتحدد وفق المستوى الذى يلزم تقديمه منها وذلك عن طريق المواطنين أنفسهم بحيث تقوم بتقديم الخدمة أو السلعة جهة حكومية أو أكثر . ويتم تمويل هذه الأنشطة الحكومية العامة عن طريق الضرائب والرسوم والمنح والإعانات مع ملاحظة أنه قد لا توجد أية علاقة مباشرة بين هؤلاء الذين يتلقون السلع والخدمات وهؤلاء الذين يسددون مقابل تمويلها .

مما سبق يتضح أن هناك قيودا على إستخدام الموارد ، وتعد هذه القيود

أحد الأسباب الرئيسية لإستخدام المحاسبة عن الإعتمادات Fund Accounting حيث تقوم محاسبة الإعتمادات على إستخدام وحدات محاسبية متعددة للمحاسبة عن الموارد التى يتم الفصل بينها طبقا للغرض من كل منها .

ثانياً : المحاسبة عن الإعتمادات الإنفاق الرأسمالى :

وإذا ما رجعنا الى ما استقر عليه الفكر المحاسبى الحكومى نجد أن هناك مجموعة من المعايير المحاسبية تشكل أساس المحاسبة والتقرير المالى عن العمليات الحكومية ، وتستند هذه المعايير بصفة أساسية إلى نظرية المحاسبة عن الإعتمادات Fund Accounting Theory وفيما يلى عرض مختصر لهذه المعايير^(١٧) :

- ١- معيار إمكانية المحاسبة والتقرير المالى .
- ٢- معيار نظم محاسبة الإعتمادات .
- ٣- معيار أنواع الإعتمادات .
- ٤- معيار عدد الإعتمادات .
- ٥ - معيار المحاسبة عن الأصول الثابتة والإلتزامات طويلة الأجل .

- ٦- معيار تقييم الأصول الثابتة .
- ٧ - معيار إهلاك الأصول الثابتة .
- ٨- معيار الإستحقاق فى المحاسبة الحكومية .
- ٩- معيار إعداد الموازنة والرقابة عن طريق التقرير عنها .
- ١٠- معيار التصنيف المحاسبى للتحويلات والإيرادات والنفقات .
- ١١- معيار المصطلحات والتصنيفات العامة .
- ١٢- معيار التقارير المالية الدورية والسنوية .

يتضح من عرض مجموعة المعايير التى تأخذ بها المحافل العلمية والمهنية أنها تتعلق بالإجراءات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة الحكومية التى تختلف عن أنشطة المنشآت فى القطاع الهادف للربح . أما بالنسبة للأنشطة التى تماثل الأنشطة الهادفة للربح فقد نص تقرير مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) على تطبيق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) على هذه الأنشطة طالما لم تصدر هيئة معايير المحاسبة الحكومية معيارا خاصا بها .

ويرى الباحث أن المعايير السابقة لم يأخذ بها النظام المحاسبى الحكومى المصرى بصورة كلية وذلك نظرا لإختلاف المقومات والأسس التى يركز عليها النشاط الحكومى فى مصر حيث يتسم هذا النظام ب :

١ - إرتكازه على هيكل الموازنة الرقابية والتى تتسم بالمركزية فى معظم مراحلها .

٢ - تأثره بالنواحي القانونية والتشريعية بدرجة تحد - الى درجة ما - من الدور المحاسبى فى عمليتى القياس والإفصاح .

٣ - نقص كفاءة العاملين فى النشاط المحاسبى الحكومى الناتج من التركيز على الهدف الرقابى للنظام .

ونظرا للطبيعة الخاصة للنشاط المالى الحكومى المصرى فإن استفاضة النظام المحاسبى من المعايير التى تضمنها تقرير هيئة معايير المحاسبة الحكومية (GASB) إستفاضة محدودة ولذا فالباحث يهدف الى تطوير النظام

بحيث يمكن أن يستوعب العمليات المالية المترتبة على استخدام البدائل المستحدثة في التمويل .

ثالثا : المنهج المحاسبي المقترح لمعالجة البدائل المستحدثة :

يرتكز المنهج المقترح - من وجهة نظر الباحث - الى الاستفادة بقدر الإمكان من معايير المحاسبة الحكومية في التعبير عن الأحداث المالية في النشاط الحكومي المصري ، ونظرا لوجود بعض الصعوبات والتي ترجع في معظمها الى طبيعة النشاط المالي في مصر فإن المنهج المقترح يمكن تطبيقه في ظل الإلتزام بقانون المحاسبة الحكومية^(١٨) رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ . ولائحته التنفيذية، وذلك من خلال الخطوات التالية :

الخطوة الأولى : اعتبار الأنشطة المستحدثة حسابات خارج الموازنة :

يستند الباحث في ذلك الى المادة ٢٠ من القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ الخاص بنظام الإدارة المالية ولائحته التنفيذية^(١٩) ، حيث نظمت الحسابات خارج الموازنة على أساس قيامها على أساس إقتصادي بإدخال عنصرى الربح والأهالك في الحسابان .

الخطوة الثانية : تطبيق المعيار الثالث والخاص بأنواع الاعتمادات :

يستند الباحث في ذلك على أن استخدام بدائل التمويل المستحدثة يسمح بتصنيف الإعتمادات حسب درجة علاقتها بالإدارة المركزية - كما سبق أن أوضحنا - ومن هنا يمكن الاستفادة من ذلك على النحو التالي :

١- السماح بتقسيم الإعتمادات الى سبعة أقسام يعطى الفرصة للمحاسبين في إمكانية تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبية في الأنشطة الهادفة للربح ، ومن المعلوم أن هذه الأقسام هي :

- * الإعتماد العام .
- * إعتمادات خدمة الديون .
- * إعتماد الإيرادات الخاصة .
- * إعتمادات الخدمات الداخلية .
- * إعتماد المشروعات الرأسمالية
- * إعتمادات الوكالة .
- * إعتمادات الملكية .

٢- ربط التقسيم مع الأدوات المقترحة لتحويل الكيانات العامة الى شركات وذلك على النحو التالي :

الأدوات	المعايير
منهج إتفاقيات الأداء	معيار إعتماذ المشروعات الرأسمالية
منهج عقود الإدارة	معيار إعتماذات الملكية
منهج التسعير	معيار إعتماذات الوكالات

ويتضح من عملية الربط السابقة أن التصنيف الذى حدده المعيار الثالث يحقق المرونة للنظام المحاسبى عند إختيار المنهج الذى تحدده الحكومة ، وعلى سبيل المثال فإن المعيار الفرعى إعتماذ المشروعات الرأسمالية يلزم إستخدامه عند إقتناء أو إنشاء مشروعات أو طاقات رأسمالية رئيسية (بخلاف تلك المشروعات التى تمول عن طريق إعتماذات الموازنة) وهو ما ينطبق على المشروعات التى يتم تمويلها عن طريق بذائل التمويل المستحدثة ويتم معالجتها عن طريق الحسابات خارج الموازنة .

الخطوة الثالثة : تطبيق معيار تقنين الأصول الثابتة بالتكلفة :

يقضى تطبيق هذا المعيار إثبات الأصول الثابتة بالتكلفة ، وفى حالة وجود صعوبة فى الوصول الى عناصر التكلفة بصورة عملية فإنه يمكن إثباتها على أساس التكلفة المقدرة ، وقد تقابل الوحدة الحكومية مشكلة وجود أصول ثابتة مقدمة لها على سبيل اليبتيان الرأى الراجح هو تسجيلها على أساس القيمة العادلة المقدرة وقت استلامها .

الخطوة الرابعة : تطبيق معيار إهلاك الأصول الثابتة :

يرتبط تطبيق هذا المعيار بتطبيق المعيار السابق والخاص بإثبات الأصول الثابتة بالتكلفة ، حيث يلزم تسجيل إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى الحسابات خارج الموازنة ، ويقضى المعيار بتسجيل إهلاكات الأصول الثابتة فى نظم

محاسبة التكاليف وذلك لإغراض تحليل التكلفة بالإضافة إلى تسجيل مخصص الإهلاك في مجموعة الحسابات خارج الموازنة الخاصة بالأصول الثابتة الممولة ببدائل التمويل المستحدثة .

الخطوة الخامسة : تطبيق معيار أساس الإستحقاق :

نظرا لوجود إختلاف بين طرق التمويل للأصول الثابتة حيث تستلزم طرق التمويل المستحدثة إدارة النشاط بمفاهيم المنظمات الهادفة للربح ، فإن وجود هدف الربحية يستلزم الحفاظ على رأس المال حيث أن الإعتمادات - في هذه الحالة - غير قابلة للإنفاق منها ، فإن الأمر يتطلب البحث عن أساس القياس المناسب الذي يتيح للقائمين على إدارة النشاط الوصول الى نتيجة النشاط .

وفي حالة الأنشطة الممولة بالطرق المستحدثة فإن أساس الإستحقاق يتفق مع أغراض القياس المحاسبي للنشاط ، حيث يعترف بالإيرادات التي تكتسب في الفترة المالية ويمكن قياسها ، كما يعترف بالمصروفات في فترة تحملها إذا كانت قابلة للقياس .

الخطوة السادسة : تطبيق معيار إعداد الموازنة لإغراض الرقابة :

نظرا لإن إعداد الموازنات يكتسب أهمية خاصة في نظم المحاسبة الحكومية حيث تعتبر الموازنة - عادة - أكثر أهمية من التقارير المالية ، وحيث أن الموازنة هي الأساس - من الناحية القانونية - فإن النظام المحاسبي يجب أن يوفر الرقابة عن طريق الموازنة سواء من خلال حسابات الموازنة أو من خلال الحسابات خارج الموازنة .

وإذا ما أخذت الإدارة الحكومية ببدائل التمويل المستحدثة فإن الأمر يتطلب إجراء المقارنات بين الأرقام الفعلية وأرقام مقسرة يتم إعدادها على أسس علمية تركز على مفاهيم التكاليف المميزية .

الخطوة السابعة: معيار التقارير المالية :

يتطلب الإفصاح عن النشاط في الحسابات خارج الموازنة توفير المعلومات التي تحتاجها الإدارة والأطراف الأخرى لتيسير اجراءات الرقابة على العمليات المالية والإشراف التشريعي وكذلك لإغراض التقرير الخارجى .

ولكى يمكن تحقيق الإفصاح اللازم يجب إعداد القوائم المالية الدورية المناسبة والتقارير الخاصة بالمركز المالى ونتائج النشاط وغيرها من المعلومات ، كما يغطى الحاجة للتقارير الدورية والمتطلبات المتعددة للقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وذلك عند إصدارها بصورة مستقلة عن التقرير السنوى المتعلق بها.

الخاتمة :

يختتم الباحث هذا المبحث بتوضيح أن المنهج المقترح يتعلق برؤية مستقبلية ترتبط بواقع الحال في النشاط المالى الحكومى حيث تظهر في الأفق بواعتش تشير إلى ضرورة البحث عن بدائل للتمويل ، وإذا كانت الحكومة تفصح عن رغبتها - على إستحياء- حال إعداد هذا البحث فإنه في حالة التقرير بالإتجاه إلى الأخذ ببدائل التمويل المستحدثة فإن المنهج المقترح يمكن أن يساهم في ذلك كنقطة بداية، أملا أن ينال هذا الموضوع إهتمام الباحثين في المجال المحاسبى .

الخلاصة و النتائج والتوصيات:

أولا: الخلاصة:

- ١ - تواجه الإدارة الحكومية ندرة في الموارد المالية مما يحد من قدرتها على الإستمرار في تمويل البنية الأساسية بلا حدود .
- ٢ - إن ظواهر ضعف الأداء الحكومي ترجع - فى معظمها - إلى سوء تخصيص الإستثمارات وعدم الإهتمام بالمحافظة على الأصول بالإضافة إلى تدخل العوامل السياسية فى توجيه الإنفاق الإستثمارى .
- ٣- ترجع أسباب ضعف الأداء الحكومي - فى معظمها - إلى غياب المنافسة ونقص الإستقلال المالى والإدارى وغياب الدور الرقابى للمنتفعين من الخدمات الحكومية .
- ٤ - تتعكس أسباب ضعف الأداء الحكومي على كفاءة النظام المحاسبى فى تقديم تقارير للإدارة تساهم فى إختيار البدائل المناسبة لتمويل النشاط الحكومي .
- ٥ - من خلال النتائج التى تمت فى كثير من دول العالم الثالث حققت البدائل التالية نجاحات يمكن الإستفادة منها ، وهذه البدائل هى :
البديل الأول : تحرير الإدارة مع الإحتفاظ بالملكية العامة .
البديل الثانى : إسناد التشغيل للقطاع الخاص مع الإحتفاظ بالملكية العامة .
البديل الثالث : التشغيل والملكية للقطاع الخاص مع ضوابط حكومية .
البديل الرابع : تمويل وإدارة المرفق العام بواسطة المنتفعين به .
- ٦ - يتطلب تعديل طريقة التمويل إجراء تعديلات الهيكل الأساسى للنظام المحاسبى الحكومى حيث يمكن تطويعه للتعبير عن الأحداث المالية بما يتناسب مع طبيعة النشاط الحكومى .
- ٧ - يمكن الإلتزام بالأسس المحاسبية العالمية (FASB , GABB) فى

تطويع النظام المحاسبى الحكومى بحيث يستوعب العمليات المالية المترتبة على إستخدام البدائل المستحدثة فى التمويل .

٨ - يركز المنهج المحاسبى المقترح على الإلتزام بقانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وفى ضوء ما ورد فى القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ الذى ينظم الإدارة المالية الحكومية .

ثانياً النتائج :

من خلال البحث توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- ١- إن المستقبل - القريب - يحمل فى طياته تغييرات جوهرية فى أساليب تمويل النشاط الخدمى الحكومى .
- ٢- بزوغ توافق فى رأى حول إعطاء دور أكبر للقطاع الخاص فى مجال توفير الأصول الرأسمالية أو تقديم الخدمة مع الإلتزام بضوابط معينة
- ٣- إن سجل النجاح والفشل فى مجال إحتكار الحكومة للخدمة العامة يميل ناحية الفشل كما أثبتت التجارب فى معظم الدول النامية .
- ٤- إن الإنتقال الى اساليب التمويل المستحدثة يحتاج لتوافر ثلاث قوى مترابطة هى : الإهتمام بسلامة البيئة ، وتوافق الرأى حول دور القطاع الخاص ، وإستخدام التقنية الحديثة .
- ٥- إن بدائل التمويل المستحدثة تمثل خيارات غير محدودة إلا ان جميعها تدور فى نفس محور البدائل المطروحة .
- ٦- إن النظام المحاسبى الحكومى فى مصر يمكن تطويعه لإستيعاب التغييرات الجذرية فى طرق التمويل ، وذلك من خلال الإستفادة من المرونة التى تتمتع بها الحسابات خارج الموازنة .
- ٧- أن المنهج المقترح يركز على مجموعة إسهامات المحافل المهنية المتخصصة مثل معايير الـ (FASB , GASB) وذلك بما يتناسب وبيئة المحاسبة الحكومية فى مصر .

ثالثاً: التوصيات:

- ١- يوصى الباحث متخذى القرار فى الإدارة الحكومية البحث عن أساليب جديدة لتوفير الخدمات الحكومية لأنه من الأوفق تخفيف العبء عن الموازنة العامة.
- ٢- يوصى الباحث بأن تقوم المحافل العلمية المتخصصة بالمساهمة فى هذا المجال . حيث يحتاج الأمر الى وضع معايير للانتقال الى البدائل المستحدثة .
- ٣- يوصى الباحث المبتمين بالمحاسبة الحكومية توجيه دراساتهم نحو البيئة الجديدة للنشاط الخدمى الحكومى للوصول الى رأى حول مدى تناسب النظام المحاسبى الحكومى فى تقديم الخدمة المحاسبية ، والمساهمة فى اقتراح الحلول الملائمة .

مراجع البحث:

- ١- تقرير عن التنمية في العالم ١٩٩٤، صادر عن البنك الدولي للإنشاء والتعمير إعداد وترجمة مركز الأهرام للترجمة والنشر ، القاهرة ١٩٩٤ ، ص ٢٠ .
- ٢- المرجع السابق ، ص (٢٢) .
- ٣- المرجع السابق ، ص (٢٤) .
- ٤- دكتور/ مصطفى رشدي شيحة ، " علم الإقتصاد من خلال التحليل الجزئي " ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص ص ٦٣-٧٧ .
- ٥- المرجع السابق ، ص ٥٥ .
- ٦- تقرير عن التنمية في العالم ، صادر عن البنك الدولي للإنشاء والتعمير مرجع سبق ذكره . ص ٥٢ .
- ٧- المرجع السابق ، ص ٣١ .
- 8-Lynch, D.Thomas,"Public Budgeting in America",Prentice -Hall, inc. Englewood Cliffs,N.J,1990, PP.5
- ٩- تقرير عن التنمية في العالم ، صادر عن البنك الدولي للإنشاء والتعمير مرجع سبق ذكره ، ص ٤٩-٥١ .
- ١٠- تجربة دول أوروبا الشرقية . المرجع السابق ، ص ٥٧ .
- ١١-تقرير عن التنمية في العالم ١٩٩٤ الصادر عن البنك الدولي للإنشاء والتعمير . ص ٥٨ - ٦٨ ١٢- المرجع السابق ، ص ٦٧ .
- ١٣- المرجع السابق ، ص ٦٦ .
- 14-Pickrell, Don H., "Urban Rail Transit Projects : Forecast Versus Actual ridership and Costs" Cambridge , Mar. , 1989, pp. 34-41
- 15-Berry, I.E. and Jacobs, F.A. " Government Accounting Standards The Compliance Issue", Government Accounting Journal (Winter 1981-1982)
- 16- Lynch , D. Thomas , op . cit. PP. 55-58.
- ١٧ - يمكن الرجوع في ذلك إلى :
- Government Accounting Standards Board (GASB), Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards (Stamford , Conn. GASB 1987) .
- ----- " Governmental College and University Accounting and Financial Reporting Model" . Statement No. 1 Stamford , CT: GASB . 1991 .
- ----- " Invitation to Comment : College and University Financial

Reporting Model" . Governmental Accounting Standards Series
No. 111 - B Norwalk , CT: GASB . 1994 .

- ----- " Codification of Governmental Accounting Reporting
Standards " as of June 1995 . Norwalk , CT: GASB . 1995 .

١٨- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ، والقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن
الموازنة العامة للدولة ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية .
١٩- يراجع فى ذلك :

موسوعة القوانين ، القانون رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠ الهيئة العامة لشئون
المطابع الأميرية .

20- Thomas D. Lynch , op. cit. , pp. 65-78 .