

ضرورة تطوير التقارير المالية لترشيد

القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى

دكتور / محمد أبو العلا الطحان

المدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

طبيعة المشكلة :

إن المتتبع للكتابات العديدة فى مجال المحاسبة الحكومية يجد إغفالا لبحث دور التقارير المالية فى خدمة اتخاذ القرارات سواء على مستوى الوحدة الحكومية أو على مستوى القطاع الحكومى أو على المستوى الكلى . فكثير من الكتاب قد اهتموا بتوصيف النظام المحاسبى الحكومى ومقوماته واجراءاته الرقابية ، إلا أنهم تناولوا التقارير بشئ من عدم الاهتمام واعتبروها بشكلها الحالى ومحتوياتها الحالية أمرا واقعا لامجال لتغييره .

وقد يفسر هذا الإغفال أو الإهمال بحقيقة هى أن الفكر المحاسبى قد شهد آراء متباينة حول ماهية التقارير المالية الواجب إعدادها بالنسبة للوحدات التى لا تهدف إلى الربح ، والأغراض التى يجب أن تؤديها هذه التقارير ، والمدى الملائم للإفصاح فيها . ومرد ذلك كله إلى الاختلاف حول أهداف النظام المحاسبى الحكومى : فالكثير من الكتاب قد اعتبروا هدف الرقابة المالية على موارد الدولة ومجالات استخدامها هو الهدف الأسمى للنظام ، ومن ثم فإن مخرجاته تنصب على ذلك .

إلا أن النظرة الحديثة إلى المحاسبة الحكومية قد وسعت من دائرة اهتمامها وزادت فى نطاق أهدافها ، لتضم إلى هدف الرقابة المالية أهدافا أخرى أهمها المساهمة فى ترشيد القرارات الإدارية سواء على المستوى الجزئى أو الكلى . ومن هنا ، فإن الحاجة أصبحت ماسة إلى تطوير مخرجات النظام المحاسبى الحكومى حتى يتسنى استخلاص معلومات تفيد - ليس فقط فى تحقيق رقابة مالية قد لا تكون فعالة بالدرجة المطلوبة - فى تحديد تكلفة الخدمات التى تؤديها الدولة ونتائج البرامج والأنشطة والحكم على كفاءة وفعالية الأداء وإعداد الموازنات والخطط على أسس علمية وإحصائية دقيقة ، بالإضافة إلى تحديد التدفقات النقدية الحالية والمتوقعة وتوقيتها واحتمالات تدفقها .

ومن هذا المنطلق ، فإن هذا البحث يطرح إجابات عن عدة تساؤلات تتمثل في الآتى :

- هل هناك قرارات تتخذ في نطاق القطاع الحكومى ؟ وما هى طبيعتها وأهدافها ؟

- ما هى خصائص المعلومات الملائمة لترشيد هذه القرارات ؟ وكيف يتم عرضها والإفصاح عنها ؟ وما هى خصائص التقارير المالية الفعالة فى هذا المجال؟ .

- هل التقارير المالية الحالية - التى تعد سواء بصفة دورية أو فى ختام السنة المالية - ملائمة لترشيد قرارات القطاع الحكومى ؟ وما هى أوجه القصور فيها؟ .

- ما هو الإطار الملائم لإعداد تقارير يمكن أن تكون فعالة فى ترشيد القرارات الإدارية ؟ .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى تقديم إطار متكامل لتقارير فعالة فى مجال ترشيد القرارات الإدارية ، حيث يتسع هذا الإطار ليشمل أهداف التقرير ومحتوياته ثم بعض البيانات التاريخية اللازمة لأغراض المقارنة والتحليل والتنبؤ ، ثم مستوى الأداء الفعلى خلال فترة التقرير مقارنة بالمستهدف ، ثم التحليلات والمقارنات ، وأخيراً ينتهى بالخلاصة والنتائج المستخلصة .

طريقة البحث :

يعتمد هذا البحث على الأسلوب المكتبى أو النظرى من خلال الاطلاع على المراجع والأبحاث العلمية المتخصصة فى هذا المجال ، ليستخلص من ذلك كله ما يحقق أهداف البحث . وتأسيساً على ذلك ، فإنه يمكن القول بأن هذا البحث يجمع بين المنهجين الإستقرائى والاستنباطى ، حيث يتناوب الباحث استخدامهما حسب الحاجة وبما يتلاءم مع نقاط البحث .

حدود البحث :

ينصرف هذا البحث إلى إمكانية تطوير أسلوب إعداد التقارير المالية فى الوحدات الحكومية التى لا تهدف إلى الربح فى الدول النامية بصفة عامة ، وفى الدول العربية على وجه الخصوص .

افتراضات البحث :

يقوم هذا البحث على فرضين أساسيين هما :-

الإفتراض الأول : قصور التقارير المالية الحكومية عن توفير المعلومات الملائمة لترشيدها القرارات الإدارية سواء على مستوى الوحدة أو القطاع أو المستوى القومى .
الإفتراض الثانى : إمكانية تطوير نظام إعداد التقارير ليشمل بيانات مالية وغير مالية خلال عدة فترات ، ولتعرض بطريقة تلائم حاجات الإدارة .

عناصر البحث

فى ضوء أهداف البحث وافتراضاته ، فإنه يشتمل على العناصر التالية :

- ١- طبيعة القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى .
- ٢- دور التقارير المالية فى ترشيدها القرارات الإدارية .
- ٤- الدعوة إلى تطوير التقارير المالية .
- ٥- الإطار المقترح للتقارير المالية فى القطاع الحكومى .

أولاً : طبيعة القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى :

إن وراء كل حدث أو تصرف داخل أية منظمة خاصة أو عامة قرار . ولأن الأحداث تتعدد وتتطور وتتسم بالحركة الذاتية ، فإن عملية اتخاذ القرارات تعد من

أعقد الوظائف الإدارية . وللتعرف على طبيعة القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى يعرض الباحث عددا من النقاط على الترتيب التالى :-

١ - مفهوم القرار الإدارى

يقْتَضِى بيان ماهية القرار الإدارى من وجهة نظر القانونيين معرفة أركانه الأساسية وهى : الاختصاص - الشكل - السبب - الاجراءات - المحل - الغاية.

وقد عرف مجلس الدولة المصرى القرار الإدارى بأنه « إفصاح عن إرادة الإدارة المنفردة الملزمة للأفراد بما لها من سلطة عامة ، والذي يصدر فى الشكل الذى تتطلبه القوانين واللوائح ، وذلك بقصد إحداث أثر قانونى متى كان ممكنا وجائزا قانونا ، وكان الباعث عليه ابتغاء مصلحة عامة » (١).

أما رجال الإدارة فينظرون إلى جوانب أخرى عند تحديدهم مفهوم القرار، وهى جوانب نفسية وبيئية وتنظيمية ينعكس أثرها على اتخاذ القرار. ويتفق رأى الكثير منهم على أن القرار هو «الاختيار الواعى والرشيد بين عدة بدائل متاحة فى موقف معين.» (٢)

٢ - خصائص عملية اتخاذ القرارات :

تتسم عملية اتخاذ القرارات بعدد من الخصائص أهمها :-

أ- أنها عملية قابلة للترشيد . بمعنى أنها تقوم على افتراض مؤداه أنه ليس بالإمكان الوصول إلى ترشيد أمثل للقرار ، وإنما يمكن الوصول إلى حد من الرشد فى ظل بيئة معينة .

ب- أنها تتأثر بعوامل نفسية نابعة من شخصية كل من لهم صلة بالقرار ، كما تتأثر بعوامل اجتماعية نابعة من بيئة القرار الداخلية والخارجية .

ج- أنها عملية امتداد للماضى وتمتد إلى المستقبل . أى أن القرار حلقة من سلسلة قرارات .

د- تقوم على الجهد الجماعى المشترك سواء فى جمع المعلومات أو تحليلها أو تقييمها أو تنفيذ القرار . وهذا ما حدا ببعض كتاب الإدارة^(٣) إلى القول بأن القرار لا ينسب إلى متخذه فقط بل إلى التنظيم كله .

هـ- تتصف بالعمومية والشمول ، سواء كان مجال التطبيق منظمات عامة أو خاصة .

و- أنها عملية ديناميكية ومستمرة نظرا لتعدد الأحداث وتطورها .

ز- أنها عملية مقيدة وتتسم بالبطء أحيانا ، خاصة فى ظل القيود القانونية والضغوط البيئية ونقص المعلومات .

ح - أنها عملية معقدة وصعبة ، لكونها تتضمن أنشطة تحتاج مهارات وقدرات خاصة لإنجازها .

ويمكن القول بأن السمتين الأخيرتين على الأخص ، تميزان عملية اتخاذ القرارات فى القطاع الحكومى نظراً لوجود العديد من القيود القانونية المالية والسياسية والإقتصادية والإجتماعية التى تكبل متخذى القرارات ، ومن ثم يكون البطء فى عملية اتخاذ القرارات وتكون الصعوبة والتعقيد .

٣ - تصنيف القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى :

لقد صنف علماء الإدارة القرارات الإدارية وفقاً لعدة معايير . ومن أهم المعايير الملائمة لتصنيف القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى ، مايلى :

٣ / ١ : المعيار الوظيفى : وتصنف القرارات وفق هذا المعيار إلى :

أ - قرارات تتعلق بإدارة العنصر البشرى : وتتضمن كل مايتعلق بشئون الموظفين ، من حيث الإختيار والتعيين والتدريب والمستحقات والنظر فى الشكاوى والإجازات والتأخير والفصل وغير ذلك .

ب - قرارات تتعلق بوظائف الإدارة : وتتضمن كل ما يتعلق بالأهداف والسياسات وإجراءات العمل ومعايير الأداء والرقابة .

ج- قرارات تتعلق بالأداء : وتتضمن كل ما يتعلق بمراكز أداء الخدمات الحكومية وأنواع الأصول والموجودات ودرجة التكنولوجيا المطلوبة ومصادر الحصول على المستلزمات السلعية والخدمية وأفضل وسائل تأدية الخدمة ..

د- قرارات تتعلق بالتمويل : وتتضمن القرارات المتعلقة بمشروع الموازنة والسيولة ومصادر التمويل ودرجة المرونة فى المناقلات بين البنود والأبواب .

٢/٣ : معيار الأهمية النسبية : ووفقا لهذا المعيار تصنف القرارات إلى :

أ- قرارات استراتيجية تتعلق بكيان القطاع كله ومستقبله . وتتميز هذه القرارات بالثبات النسبى وتتطلب اعتمادات ضخمة لتنفيذها . ونظرا لخطورة نتائجها وأثارها فإنها تتطلب دراسات وتحليلات للأبعاد المالية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، ومن ثم فإن الاختصاص فى اتخاذها يكون منوطا بالإدارة العليا والتي تتمثل فى الوزراء ووكلائهم مع مراعاة الاعتماد النهائى من قبل السلطات التشريعية . ومن أمثلة هذه القرارات بعض ما يتعلق بإدارة العنصر البشرى كالتعيين والترقيات والترقيات والفصل ، وبعض ما يتعلق بالأداء كمواقع مراكز أداء الخدمات ودرجة التكنولوجيا وحجم الأصول ، بالإضافة إلى كل ما يتعلق بالوظائف الإدارية من أهداف وسياسات وبرامج ، وكل ما يتعلق بالتمويل .

ب- قرارات تكتيكية تهدف إلى تعزيز الوسائل المناسبة لتحقيق الأهداف وترجمة الخطط أو تحديد مسارات العلاقات بين العاملين وقنوات الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة ، وكيفية استغلال الاعتمادات بما يحقق أعلى معدل للأداء . وهذه القرارات يختص باتخاذها فى الغالب أعضاء الإدارة الوسطى من مديرى العموم أو مديرى الإدارات .

ج- قرارات تنفيذية تتعلق بمشاكل العمل اليومية . ومن أمثلتها قرارات توزيع أعباء العمل بين أفراد الجهاز التنفيذى ومشاكل التأخير والغياب والإجازات والمكافآت الإضافية وتخزين وصرف المستلزمات السلعية والحصول على المستلزمات الخدمية . وتعتبر هذه القرارات من اختصاص الإدارة المباشرة أو التنفيذية فى معظم الأحيان والتي تتمثل فى رؤساء الأقسام ومن فى مستواهم من أعضاء الجهاز التنفيذى .

٣/٣ : معيار إمكانية البرمجة أو الجدولة :

ووفقا لهذا المعيار تصنف القرارات الإدارية إلى نوعين :

أ- قرارات يمكن برمجتها ، وتتمثل فى كل أنواع القرارات التى تتسم بالروتينية والتكرار كإجراءات الخدمة أو إجراءات الشراء أو التخزين . وتعتبر اللوائح المالية والتنظيمية خير مثال على القرارات المبرمجة لأنها تحتوى على الإجراءات الروتينية المتكررة فى مجال العمل .

ب- قرارات لا يمكن برمجتها . وهى قرارات لا تتسم بالروتينية والتكرار ، بل تتعلق بمشكلات معقدة تحتاج إلى معلومات وافية ودقيقة وبحوث ودراسات واستطلاع للرأى أحيانا . ومن أمثلتها قرار تعديل إجراءات ، أو فرض ضريبة ، أو تغيير سياسة الأجور ، أو تعديل أيام أو ساعات العمل .

٤/٣ : معيار درجة التأكد :

وطبقا لهذا المعيار فقد صنف بعض الكتاب^(٤) ظروف اتخاذ القرار إلى ثلاثة هى:

أ- حالة التأكد المطلق . وتعنى توافر معلومات كاملة عن البدائل المختلفة ، مما يجعل متخذ القرار متأكدا بدرجة ١٠٠٪ من النتائج . وهذه الحالة اقتراسية تماما فى ظل التغير المستمر الذى تتسم به عملية اتخاذ القرارات .

ب- حالة المخاطرة . وتعنى معرفة النتائج المتوقعة واحتمالات حدوثها وذلك من واقع خبرات سابقة .

ج- حالة عدم التأكد . وتعنى عدم إمكانية تكوين احتمالات لحدوث النتائج المتوقعة من كل بديل نتيجة لعدم توافر معلومات عن بيئة القرار .

وخلص القول ، أن عملية اتخاذ القرارات فى القطاع الحكومى تتسم بعدة خصائص أهمها: أنها مقيدة وتتسم بالبطء نظرا لآثارها المختلفة ومن تم فإنها تتسم بالصعوبة والتعقيد . وطالما أن وحدات القطاع الحكومى هى تنظيمات تضم موارد وأفراد وإدارة ، فإن عملية اتخاذ القرارات فيها تكون مستمرة بهدف إدارة الموارد لتأدية أفضل الخدمات ، إلا أن من هذه القرارات ما يناط بالإدارة العليا لأهميته وخطورته ، ومنها ما يناط بالإدارة المتوسطة أو التنفيذية وهو كل ما يتعلق بالأداء والرقابة عليه . وكل قرار مهما كان سببه أو محله لابد له من معلومات ملائمة حتى تتوافر له صفة الرشد والمعقولة. وتتوقف ملاصقة المعلومات على عدة خصائص يجب أن تتوافر فيها وعلى عرضها فى التقرير الذى يحتويها . وهو ما يعرضه الباحث فى الجزء التالى من هذا البحث .

ثانيا: دور التقارير المالية فى ترشيد القرارات الإدارية :

تتطلب عملية صنع القرار واتخاذها، الإلمام بجميع الحقائق والمعلومات المتاحة عن حيثياتها . لذا يرى كثير من كتاب الإدارة « أن القرار الجيد يعتمد على المعلومات بنسبة ٩٠٪ بينما يعتمد على عنصر الإبداع والتفكير بنسبة ١٠٪ فقط » (٥) . وتقدم المعلومات المطلوبة فى تقرير يشتمل على كل المتغيرات المتعلقة بالبدائل . وتعتبر المعلومات المالية بلاشك أهم هذه المتغيرات لأن القرار الرشيد لابد أن يراعى اعتبارات التكلفة والعائد، أو فعالية التكلفة إذا كان من الصعب قياس العائد .

ويتوقف تحقيق التقارير لأهدافها على عاملين أساسيين هما :

- طبيعة أو خصائص المعلومات التى تتضمنها .

- الكيفية التى يتم بها عرض المعلومات .

ذلك لأنه ليس من الضروري أن تكون كل المعلومات التي يحتويها تقرير ما مفيدة، كما أنه ليست كل صور التقارير محققة للغرض .

وقد يقال إن القوائم المالية التي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي الحكومى ما هى إلا تقارير يمكن الاعتماد عليها فى ترشيد القرارات . وقد أشارت لجنة معايير المحاسبة الحكومية^(٦) إلى أن لهما نفس الهدف - وهو تقديم معلومات للمستخدمين . إلا أن الباحث يرى عدة فروق بين القوائم والتقارير - خاصة فيما يتعلق بالمعلومات المتضمنة فى كل منهما - يبرزها فيما يلى :

أ- أن القوائم تحتوى على بيانات تاريخية مستخلصة من السجلات والدفاتر دون إجراء أى تشغيل عليها ، بينما التقارير تحتوى على معلومات تم استخلاصها من هذه البيانات ، ولا بد أن تتوافر فى هذه المعلومات خصائص الجودة ، وأهمها :

- الصلاحية للغرض الذى أعدت من أجله .
- الشمول - بمعنى حصر كل المعلومات المحتمل تأثيرها فى القرار .
- التوقيت المناسب لاتخاذ القرار .
- الأهمية النسبية - بمعنى التركيز على المعلومات المؤثرة مع مراعاة المستوى الإدارى الذى تقدم له المعلومات .

ب- أن القوائم تعد وفقا لتعليمات مالية مسبقة تحدد الشكل والمضمون ، بينما التقارير تعد وفقا لمقتضيات القرار ، ومن ثم فإنها تتسم بمرونة الإعداد والعرض ولا تتضمن إلا المعلومات الملائمة للموقف الإدارى فقط .

ج- أن القوائم تقتصر على البيانات المالية فقط ، بينما التقارير يمكن أن تشتمل على بيانات مالية وغير مالية ومعلومات مستخلصة من البيانات ورسوم بيانية ووسائل إيضاحية وتوصيات ونتائج ، بالإضافة إلى كل ما من شأنه تعضيد القرار .

وعليه فإن الباحث يرى :

- أن القوائم المالية جزء من التقارير وليس العكس ، ومن ثم فهي محدودة الأهداف.

- أن التقارير المالية - لا القوائم - تعد وسيلة أكثر فعالية في تشيد القرارات، لأنها تعد وتصمم طبقا لمقتضيات الحال وظروف القرار .

وحتى تكون التقارير وسيلة فعالة في ترشيد القرارات ، يجب أن يراعى في محتوياتها وعرضها عدة اعتبارات ، يشير إليها الباحث فيما يلي :

١- اعتبارات متعلقة بمحتويات التقارير : إن عملية إعداد التقارير ليست نمطية ، بل تختلف المعلومات التي تحتويها حسب عدة اعتبارات أهمها :

أ- درجة الدورية والانتظام : فالتقارير الدورية المنتظمة تتضمن معلومات مستخلصة من بيانات تاريخية عن الفترة المعدة عنها مقارنة بالبيانات المخططة أو التقديرية والفروق وأسبابها . أما تقارير الاستثناء فتركز فقط على المعلومات المتعلقة بحالة تحتاج إلى دراسة وقرار فوري . والتقارير الخاصة - والتي تمثل كافة التقارير غير الدورية - قد تحتاج إلى برامج تعليمات جديدة تكون وظيفتها استعادة البيانات المخزونة وتجميع بيانات أخرى إضافية وتشكيلها وإنتاج المعلومات الملائمة .

ب- الفترة التي يغطيها التقرير : فالتقارير التي تعد عن فترة جارية تتضمن معلومات عن النفقات والإيرادات الفعلية والبرامج والأنشطة الحالية ومستوى الإنجاز ودرجة الكفاءة والفعالية في الأداء . أما التقارير التي تعد عن فترة مستقبلية ، فإنها تتضمن التحديد الدقيق للأهداف والبدائل المتاحة وتتناجها المحتملة واحتمالات حدوثها وأساليب المفاضلة والآثار المترتبة على المفاضلة .

ج- مدى الالتزام بإعداد التقارير : فالتقارير الحتمية أو الملزمة تشتمل على المعلومات التي تحددها اللوائح والتعليمات المالية . أما التقارير الاختيارية فلا يوجد إلزام بشكلها ولا مضمونها ، ومن ثم فإنها تحتوى على المعلومات الملائمة لاحتياجات القرار .

د- الجهة المقدم إليها التقارير : فالتقرير الداخلى المقدم للإدارة التنفيذية أو الوسطى يجب أن يحتوى على معلومات أكثر تفصيلا عنه فى حالة التقديم للإدارة العليا التى تحتاج إلى معلومات موجزة ومختصرة . أما التقرير الخارجى فيجب أن يتضمن معلومات واقية وإيضاحات تخدم أجهزة الرقابة والتخطيط والسلطات التشريعية والمجالس القومية والمستثمرين والباحثين وغيرهم .

٢- اعتبارات متعلقة بعرض التقارير : لقد أشار الباحث فيما سبق إلى أن الكيفية التى يتم بها عرض المعلومات تعتبر من العوامل التى تتوقف عليها فعالية التقارير ، ومن أهم المعايير الواجب توافرها فى عرض التقارير ما يلى:

أ- إمكانية المقارنة بين البيانات والمعلومات سواء على مدى عدة فترات أو بين عدد من الوحدات أو بين الفعلى والمقدر ، حتى تكون المعلومات ذات دلالة واضحة .

ب- انخفاض الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات خاصة فى مجال الرقابة وذلك حتى يتم ضبط الانحرافات فور وقوعها وقبل إستفحال آثارها .

ج- مراعاة الشمول بمعنى النظر إلى الوحدة الحكومية كجزء من نظام معلومات متكامل تتأثر أجزاؤه ببعضها ، ومن ثم فلا يجب أن يتكفل كل قسم أو كل وحدة إدارية بإعداد تقرير دون مراعاة الأجزاء الأخرى من النظام .

د- تناسب طريقة العرض مع طبيعة المستخدمين . فالأشكال والرسوم البيانية والجداول الإحصائية والنسب والمعدلات والرموز قد تكون أكثر فعالية بالنسبة لبعض المستخدمين دون البعض الآخر .

هـ مراعاة مبدأ محاسبة المسؤولية عند إعداد التقارير ، بمعنى احتواء التقرير المرفوع عن مستوى إدارى معين على البنود التى يستطيع التحكم فيها وتخضع لرقابته .

و- الإفصاح الكافى ، بمعنى توضيح كل ما هو ضرورى للمستخدمين من بيانات ومعلومات . وقد نص المبدأ الأول من المبادئ التى صاغتها اللجنة الوطنية للمحاسبة الحكومية^(٧) على ضرورة الإفصاح التام عن حقيقة المركز المالى ونتائج العمليات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً . وعليه فإنه يجب تعديد اللوائح والتعليمات المالية لتتنسق مع المبادئ المحاسبية .

ثالثاً: مدى ملاءمة التقارير المالية الحكومية لترشيد القرارات الإدارية :

تمثل التقارير المالية الحكومية مخرجات النظام المحاسبى . ومن ثم فإنها تعد فى ضوء الأهداف التى حددها القانون لهذا النظام . والتى يمكن حصرها فيما يلى^(٨) .

- الرقابة على تحقيق الموارد المقدرة ومتابعة تحصيلها .
- الرقابة المالية قبل الصرف فى حدود اعتمادات وأغراض الموازنة .
- ترشيد الانفاق الحكومى على نحو يكفل فعالية النفقات العامة فى تحقيق أهداف الموازنة .
- الرقابة على كافة الأصول المملوكة للدولة بعناصرها الثابتة والمتداولة .
- تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها .
- إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة الجارية والرأسمالية .
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

ومع شمول هذه الأهداف واتساحها ، إلا أن التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومى لا تحقق معظمها . فالتقارير الدورية الشهرية والربع سنوية توضح الإيرادات والمصروفات وأرصدة الحسابات الجارية ، وتقارير الحساب الختامى يوضح بيانات الإيرادات والمصروفات الفعلية مقارنة بالتقديرية والانحرافات وأسبابها ، كما يوضح أنواع الديون المستحقة للحكومة ومحاضر جرد المخازن والخزائن والأصول والممتلكات وغير ذلك من المعلومات التى تفيد في متابعة تنفيذ الموازنة . أما مشروع الموازنة فيوضح الإيرادات التقديرية والمصروفات التقديرية وأسس التقدير ، وكما تقديرات تقوم على أساس المتوسطات ولا تعتمد على التنبؤ والدراسات الإحصائية السليمة ، مما يفقد هذه التقديرات واقعيته ومصداقيتها . وعموما فإن القوائم والتقارير الحكومية بشكلها الحالى تعد لتحقيق أغراض أهمها :

أ- عرض وتلخيص نتائج تنفيذ الموازنة العامة فى ضوء الأنظمة المالية على مستوى الوحدة الإدارية الحكومية وعلى مستوى الجهاز الإدارى للدولة ككل .

ب- التأكد من سلامة إمساك الدفاتر طبقا لنظرية القيد المزدوج .

ج- عرض الانحراف المالية وأسبابها وذلك لخدمة أغراض الرقابة المالية .

د- توفير بيانات تاريخية تساعد فى إعداد تقديرات الموازنة عن فترة مقبلة .

وبالنظر إلى هذه الأهداف المحدودة للتقارير فإنه يمكن القول بأن التقارير

بشكلها الحالى لا تعد ملائمة لترشيد القرارات الإدارية وذلك لأسباب عديدة أهمها :

أ- أنها لا تمثل حسابات بالمعنى المتعارف عليه ، بل ما هى إلا مجموعة من

الجدول الإحصائية تحصر بيانات عن متحصلات ومدفوعات مستخرجة

من الدفاتر ، بالإضافة إلى بيانات مستقاة من الموازنة العامة لغرض المقارنة.

ب- أن إعداد هذه الجداول لم يقم بناء على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً،

وإنما قام على نظم وتعليمات مالية قد لا تتسق مع المبادئ المحاسبية على

الإطلاق .

ج- لا تبرز المصروفات الإيرادية مستقلة عن الرأسمالية ، وإنما ينحصر هدفها في عرض جملة المصروفات والإيرادات .

د- لا تتضمن معلومات متكاملة تتعلق بالمركز المالى للوحدة الحكومية ، إذ أنها تغفل الموجودات بأنواعها (ثابتة ومتداولة) ، كما تغفل التمييز بين الالتزامات المتعلقة بالموجودات الثابتة وتلك المتعلقة بالموجودات المتداولة

هـ- لا تحقق رقابة مالية فعالة رغم أن هدفها الأساس هو ذلك ، إذ قد يمضى زمن طويل بين وقوع الانحراف واكتشافه ، مما يقلل من فعالية الإجراءات التى تقترح لمعالجة أسبابه .

و- لا تلائم أغراض إعداد الخطط المالية المستقبلية (الموازنات) إذ أن إعداد هذه الموازنات بأسلوب علمى يتطلب سلسلة زمنية من البيانات والمؤشرات ، كما يتطلب تنبؤات مدروسة بناء على أساليب إحصائية ملائمة .

ز- لا تقيّد فى الحكم على كفاءة الأداء لأنها لا تبرز جوانب التكلفة والعائد ، ولا تتحقق من فعالية التكلفة فى حالة صعوبة قياس العائد .

ح- لا توضح التكلفة الجارية للخدمات ولا للموارد المتاحة ، وإنما تعتمد فقط على التكلفة التاريخية التى تتكون من عناصر غير متجانسة .

وخلاصة ذلك كله أنها لا تفيّد فى ترشيد القرارات الإدارية لانتفاء خصائص الجودة فى المعلومات التى تحتويها بالإضافة إلى عدم ملاءمة طريقة عرضها لصنع واتخاذ القرارات سواء قصيرة الأجل أو طويلة الأجل .

وقد أكد تقرير هيئة الأمم المتحدة^(٩) الصادر فى عام ٧٧ على نواحى النقص فى التقارير المالية ، حيث أشار إلى ما يلى :

أ- أن أنشطة الحكومة محددة فى التقارير بصورة ضئيلة رغم أهميتها الضخمة للمحاسبة القومية ، ويجب أن تشتق البيانات من سجلات المحاسبة المالية والتكاليف والموازنة .

ب- رغم أن معظم البيانات الأساسية للحسابات الاجتماعية متاحة في الكثير من الدول النامية ، إلا أن تجميع هذه البيانات في جداول وتقارير تفصيلية لم يحدث ولم يتم بذل الجهد الكافي لإيجاد رابطة أفضل بين الحسابات على المستوى الجزئي وعلى المستوى الكلي .

ج- عدم استخدام الأسعار الجارية بالإضافة إلى الأسعار الثابتة ، رغم أن الحاجة ماسة إلى قياس قيمة الخدمات بالأسعار الجارية نظرا لانفصال السنوات المالية واستقلالها .

د- رغم أن أساس الاستحقاق هو أكثر الأسس المرغوبة لأغراض إعداد التقارير، إلا أن الأساس النقدي هو محور التركيز ، بما يترتب على ذلك من إهمال عمليات تقييم التكاليف والمنافع .

هـ- رغم أن المساهمة القائمة على تقارير الأداء تعتبر صلب الإجراءات الرقابية ، إلا أن معظم الأساليب الخاصة بتجميع ومعالجة البيانات والمعلومات عتيقة ، وبدون خطوات إرشادية وأهداف محددة ، ولا يوجد التدريب الكافي على طرق ووسائل تجميع وتحليل البيانات .

و- أن أهداف النظم المحاسبية تبعد عن تحقيق متطلبات التخطيط واحتياجات الإدارة عامة .

ز- لا يبين نظام إعداد الموازنات العلاقة بين الانفاق والعائد من الانفاق بصورة كافية ، وهذا يعوق عمليات وضع وتنفيذ سياسة للموازنة ذات مغزى اقتصادي .

ومن خلال العرض السابق يتضح أن التقارير المالية الحكومية بشكلها الحالي وبمحتوياتها الحالية لا تلائم عملية ترشيد القرارات الإدارية ، وأن الحاجة ماسة إلى تطوير هذه التقارير من حيث المحتوى والشكل لتلائم حاجات الإدارة .

رابعاً: الدعوة إلى تطوير التقارير المالية :

لقد ظهرت فى السنوات الأخيرة بعض الدراسات التى دعت إلى تطوير وتحسين نوعية التقارير المالية فى الوحدات التى لا تهدف إلى الربح بوجه عام (١٠) .
ومن إستقراء هذه الدراسات أمكن حصر مجالات اهتمامها فيما يلى :

١- أهداف التقارير المالية الحكومية :

إن من أهم الدراسات التى ركزت على أهداف التقارير المالية ، دراسة لجنة معايير المحاسبة المالية (١١) ، ودراسة المجلس الوطنى للمحاسبة الحكومية (١٢) .

وقد حددت لجنة معايير المحاسبة المالية أهداف التقارير المالية فى الآتى :

أ- تقديم معلومات للمستفيدين منها تفيد فى اتخاذ قرارات تتعلق بتخفيض الموارد المتاحة على الأنشطة المطلوب تنفيذها .

ب- تقويم الخدمات التى تقدمها الوحدات الحكومية وتحديد قدرتها على الاستمرار فى أداء هذه الخدمات .

ج- تقديم معلومات تساهم فى تقويم الأداء وتحديد مسئولية إدارة الوحدة الحكومية .

د- تقديم معلومات عن مصادر الأموال والالتزامات ، وصافى الموارد ودرجة التغير فيها من فترة لأخرى .

أما المجلس الوطنى للمحاسبة الحكومية فقد قسم أهداف التقارير المالية إلى مستويين :

أ- أهداف رئيسية تتمثل فى :

- تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .

- تقديم المعلومات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية .

ب- أهداف فرعية تتمثل فى :

- تقديم معلومات تساعد فى التنبؤ بالأوضاع الاقتصادية للوحدات الحكومية .
- تقديم معلومات عن الأداء الإدارى والعلاقات التنظيمية .
- تقديم معلومات عن مدى الإلتزام بالتعليمات واللوائح المالية .
- تقديم معلومات عن التكاليف والكفاءة والفعالية .
- تقديم معلومات تساهم فى إعداد الموازنات وترشيد القرارات الإدارية بصفة عامة .

كما أوصت جمعية المحاسبين الأمريكيين (١٣) بتحسين خدمة المستفيدين من التقارير المالية وذلك من خلال تقديم تقارير تفصيلية تعرض على المواطنين وتحقق الأهداف التالية :

- إعلام المواطنين المهتمين بإنجازات الحكومة .
- توصيل معلومات عن الحالة المالية ونتائج التشغيل والالتزامات المستقبلية .

كما أوجبت على الإدارات المالية الحكومية أن تختار أحد طريقين :

أ- تقليل فجوة التوقعات بالنسبة للمستخدمين بين ما يجب أن تكون عليه التقارير المحاسبية من إعداد وتصميم وعرض وما ينجز فعلا منها حاليا ، بمعنى التغيير الشامل فى نظام التقارير .

ب- التوسع فى تطوير النظام التقليدى للتقارير ليوضح العمليات والأنشطة ، بمعنى إضافة بعض البيانات والمعلومات ضمن التقارير التقليدية الحالية .

٢- القوائم التى تشملها التقارير المالية :

فى ضوء الهدف من التقارير المالية واستخداماتها ، قامت الجهات العلمية السابقة وغيرها من الجهات بوضع تصور عن قوائم تتضمنها التقارير كى تفى بحاجة المستفيدين عند إتخاذهم القرارات الإدارية الرشيدة .

فقرى لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) - المشار إليه سابقا - أن التقارير المالية يجب أن تشتمل على عدد من القوائم هى :

- قائمة بالعمليات التى تؤديها الوحدات الحكومية .

- قائمة بالمركز المالى موضحا بها الاعتمادات والالتزامات .

- قائمة بالتدفقات النقدية من وإلى الوحدة الحكومية .

أما المجلس الوطنى للمحاسبة الحكومية (NCGA) - السابق ذكره - فيضيف إلى ما سبق قائمة التغير فى المركز المالى ، لتوضح التغيرات فى مصادر الأموال والالتزامات من فترة لأخرى .

بينما يرى مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) ^(١٤) أن القوائم المالية التى يجب أن تتضمنها التقارير هى :-

- الميزانية : وتوضح المركز المالى للوحدة الحكومية متمثلا فى المصادر الاقتصادية من أموال وأصول عينية ، والالتزامات القائمة على هذه المصادر، ومدى تأثيرها بالعمليات والأحداث المالية .

- قائمة التشغيل : وتتضمن جميع المصروفات التى تحملتها الوحدة الحكومية فى سبيل قيامها بأداء خدماتها ، وجميع الإيرادات الناشئة عن قيامها بعملياتها المعتادة بالإضافة إلى مصادر أخرى كالإعانات ، ثم الوفر أو العجز الناتج عن مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

- قائمة بالتدفقات النقدية : وتظهر بها جميع التدفقات الناتجة عن عمليات الوحدة الحكومية .

٣- العرض والإفصاح فى التقارير :

لقد أشارت الدراسات السابقة إلى أن من أهم أهداف التقارير المالية توصيل المعلومات للملائمة التى تساعد المستخدمين فى ترشيد القرارات ، وذلك عن طريق إظهار المعلومات بوضوح وبطريقة مفهومة وبمبسطة . إلا أنه فى الأونة الأخيرة زاد التركيز على أهمية الإفصاح والمعلومات التى يجب الإفصاح عنها (١٥) . ومن أهم ما ورد فى هذا المجال ما يلى :-

- ضرورة العرض البيانى كلما أمكن ، لأهم المعلومات المالية وغير المالية .
 - ضرورة عرض ملخصات باتجاهات البيانات والمعلومات .
 - الإفصاح عن المؤشرات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء وتقييمه .
 - الإفصاح عن فعالية الأقسام والإدارات فى تحقيق الأهداف مع مراعاة الأخذ بمبادئ محاسبة المسئولية ، حتى يمكن مساعلة كل قسم أو إدارة فى نطاق الأهداف المحددة لها .
 - الإفصاح عن المركز المالى ، مع التمييز بين كل من الأصول الثابتة والمتداولة .
 - الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بالأصول الثابتة وتلك المتعلقة بالأصول المتداولة دون أى إدماج أو مقاصة .
 - الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة فى تحديد القيم المالية .
 - الإفصاح عن أدلة الإثبات التى استخدمت لتحقيق المفردات المالية .
- ويرى الباحث أن كل الدراسات السابقة - رغم اهتمامها بأهداف التقارير ومحتوياتها ومدى الإفصاح فيها - قد أغفلت بعض الجوانب ، وأهمها :

أ- أنها ركزت على التقارير الختامية ولم تشر إلى التقارير الدورية التي قد تكون أكثر إفادة في ترشيد القرارات الإدارية .

ب- أنها أغفلت التكلفة الملائمة للعرض في التقارير والتي تتلاءم مع حاجات مستخدمي المعلومات وهي التكلفة الجارية الحالية أو المتوقعة ، إذ أن التكلفة التاريخية التي تستخلص من القوائم المالية الحكومية قد تبعد عن احتياجات متخذي القرارات .

ج- أن أيًا من هذه الدراسات لم تعرض إطاراً امتكاملاً لتقرير مالى يمكن الاسترشاد به فى التطبيق العملى خاصة فى الدول النامية .

لذا يعرض الباحث فى الجزء التالى من هذا البحث ، إطاراً مقترحاً للتقارير المالية يمكن الاستفادة به فى ترشيد القرارات الإدارية .

خامساً : الإطار المقترح للتقارير المالية فى القطاع الحكومى :

لقد أشار الباحث فى جزء سابق من هذا البحث إلى أن فعالية التقارير المالية فى ترشيد القرارات الإدارية تتوقف على عاملين هما :

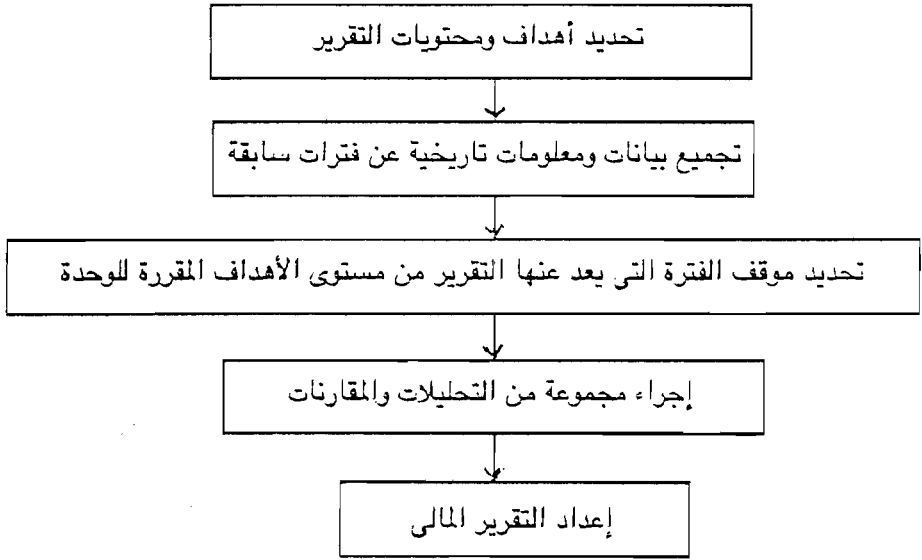
- ملاءمة المعلومات التى يحتوئها التقرير للقرار الإدارى المطلوب صنعه واتخاذها .
 - العرض والإفصاح فى التقارير حتى تتلاءم مع حاجات المستخدمين .
- وبالنظر إلى التقارير التى تعدها الوحدات الحكومية نجد أنها تكاد تكون خالية من الصفتين السابقتين . إذ أن هذه التقارير نوعان :

أ- تقارير دورية : تتضمن بيانات تاريخية تجمع بطريقة روتينية عن المصروفات والإيرادات وبعض الحسابات الجارية . وهذه ترفع إلى الإدارات التنفيذية والمتوسطة ، وتنتهى بإدارة الحسابات المركزية فى وزارة المالية أو الخزانة حسب تسميتها فى بعض الدول .

ب- تقارير ختامية : تتضمن أيضاً بيانات تاريخية عن النفقات والإيرادات الفعلية مقارنة بما سبق إدراجه فى الموازنة والفروق وأسبابها ، بالإضافة إلى بعض الجداول الإيضاحية المتعلقة بتفاصيل الحسابات الجارية وغيرها . وهذه ترفع

إلى الإدارة العليا والجهات الرقابية ، ثم تجمع لتعرض على السلطات التشريعية.

ولما كانت نتائج الدراسات السابقة فى مجال التقارير المالية قد أشارت إلى أهمية التقارير، ومن ثم ضرورة تطويرها لترشيد قرارات الإدارة فإن الباحث يقترح الإطار الآتى للتقارير المالية :



١- تحديد أهداف ومحتويات التقرير :

قبل البدء فى إعداد التقرير يجب تفهم الغرض من إعداده والجهة التى سيوجه إليها ، ومن ثم يمكن تضمينه المعلومات الهامة والمؤثرة والبعد عن أية بيانات أو معلومات غير ملائمة .

ولما كانت التقارير الدورية تختلف عن الختامية فى أهدافها وفى الجهة التى ترفع إليها ، فإن محتويات كل منها لابد أن تختلف . ويمكن وضع تصور لأهداف ومحتويات كل نوع كما فى الجدول الآتى :-

المحتويات	الأهداف
<p>- قائمة بالمستهدف من الخدمات خلال الفترة ومستوى الإنجاز وأسباب القصور إن وجد ، وأية مقترحات لعلاجها .</p> <p>- الإفصاح عن أدلة الإثبات المستخدمة ومدى مطابقتها للوائح والتعليمات .</p> <p>- تقديم قوائم تكاليف الخدمات والتكلفة البديلة (إن أمكن) والمقارنة بينهما .</p> <p>- تقديم قوائم بالإيرادات المدرجة فى الموازنة والمحصل منها خلال الفترة وأسباب الفروق .</p> <p>- تقديم كشوف بعدد مرات الصيانة للأصول وتكاليفها وأية تعديلات عليها .</p> <p>- تقديم كشوف عن المستحقات على الوحدة الحكومية ودرجة التغير فيها بالزيادة أو النقص والأسباب .</p> <p>- تقديم كشوف بعدد أيام الغياب والتأخير والإجازات وأسبابها ، والمقترحات الممكنة .</p>	<p>التقارير الدورية تهدف إلى :</p> <p>- تقديم معلومات عن الأداء الإدارى والعلاقات التنظيمية .</p> <p>- تقديم معلومات و عن مدى الالتزام بالتعليمات واللوائح المالية .</p> <p>- تقديم معلومات عن التكاليف والكفاءة والفعالية .</p> <p>- تقديم معلومات عن الموارد المقدرة ومتابعة تحصيلها .</p> <p>- تقديم معلومات عن كفاءة استخدام الأصول والممتلكات .</p> <p>- تقديم معلومات عن الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها .</p> <p>- تقديم معلومات عن درجة الالتزام الوظيفى .</p>
<p>- قائمة بالمركز المالى : موضحة المصادر الاقتصادية من أموال وأصول عينية والالتزامات .</p> <p>- قائمة التشغيل : وتتضمن جميع المصروفات الجارية التى خصصت لتأدية خدمات خلال العام ، مقارنة بالإيرادات الصريحة أو الضمنية (فى حالة تأدية الخدمات مجاناً) التى يمكن قياسها على</p>	<p>التقارير الختامية تهدف إلى :</p> <p>- توفير البيانات والمعلومات عن نتائج تنفيذ الموازنة مقارنة بالخطة .</p> <p>- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للرقابة الخارجية وتقويم الأداء من حيث التكلفة والكفاءة والفعالية .</p> <p>- توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط القومى ورسم السياسات وتحديد البرامج والأنشطة .</p>

المحتويات	الأهداف
<p>أساس التكلفة البديلة ، ثم الوفير أو العجز (الصريح والضمني) .</p> <p>- قائمة التدفقات النقدية : وتظهر بها جميع التدفقات النقدية الفعلية من وإلى الوحدة مع مراعاة التمييز بين عناصر التدفقات النقدية حسب المصدر أو الاستخدام .</p> <p>- قائمة التغير في المركز المالي : توضح التغيرات التي حدثت في مفردات الأصول الثابتة والمتداولة والالتزامات ، ورأس المال العام الممثل في أصول .</p> <p>- قائمة بالتكلفة الجارية للخدمات المؤداة خلال الفترة تفيد في التنبؤ بحجم النفقات اللازمة مستقبلا لتأدية مثل هذه الخدمات .</p> <p>- قائمة بالتكلفة الجارية لكل من الأصول الثابتة والمتداولة تفيد في التخطيط الاقتصادي على المستوى الكلى (ويمكن استخدام التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية) .</p> <p>- سلسلة زمنية من المؤشرات المالية وغير المالية تفيد في تقويم الأداء والتخطيط واتخاذ القرارات .</p> <p>- قائمة بالبرامج والأنشطة المستهدفة والفعلية تساهم في تقويم فعالية الأداء .</p> <p>- قائمة بأسس القياس المستخدمة في تحديد القيم المالية .</p> <p>- قائمة بأدلة الإثبات التي استخدمت من قبل المراجعة الداخلية في تحقيق المفردات المالية .</p>	<p>- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد مؤشرات قومية عن :</p> <p>* درجة كفاءة تخصيص الموارد القومية على الأنشطة والبرامج المستهدفة .</p> <p>* درجة كفاءة استغلال الموارد القومية في تأدية الخدمات العامة .</p> <p>* درجة تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع .</p>

٢- الحصول علي بيانات ومعلومات تاريخية عن فترات سابقة .

وتعتبر هذه البيانات والمعلومات ضرورية سواء بالنسبة للتقارير الدورية أو الختامية ، حيث تساهم في توفير قاعدة أساسية من المعلومات الملائمة للتخطيط والرقابة سواء على المستوى الجزئى أو الكلى .

وعند إعداد التقارير الدورية عن فترة معينة ، فإنه يجب أن يتضمن التقرير بيانات من فترة مماثلة حتى يمكن المقارنة . ومن الجدير بالذكر التركيز على فترة مماثلة من حيث الأداء حتى تبرز عوامل الكفاءة والفعالية فى تنفيذ الأهداف المنوطة بالوحدات الحكومية.

أما عند إعداد التقارير الختامية فإن البيانات التاريخية ضرورية لإجراء المقارنات وتحديد المتغيرات والتنبؤ لفترات قادمة .

٣- تحديد موقف الفترة الحالية من الأهداف المقررة للوحدة :-

إن لكل وحدة أهدافا منوطة بها تمثل جزءاً من الأهداف العامة للدولة ، وترجم هذه الأهداف فى شكل برامج وأنشطة إذا ما طبقت موازنة البرامج والأداء - ثم إلى اعتمادات مالية . وحتى يمكن تقويم أداء الوحدة بصفة دورية أو فى ختام السنة المالية فإنه لا بد من إبراز ما تم من خدمات خلال الفترة مقارنة بالمستهدف . على أن يشمل تحديد الموقف كلا من الأداء والتكلفة والعائد أو الفعالية فى تحقيق الأهداف إذا ما صعب قياس العائد لعدم توافر معلومات عن التكلفة البديلة . وتعتبر هذه الخطوة هامة جداً بالنسبة للتقارير الدورية بصفة خاصة حتى يمكن ضبط انحرافات الأداء فور وقوعها ومعالجة أسبابها .

٤- إجراء مجموعة من التحليلات والمقارنات :

لقد استخدمت أساليب التحليل المالى بشكل فعال - إلى حد ما - فى الوحدات الاقتصادية التى تهدف إلى الربح بهدف المساهمة فى ترشيد القرارات الإدارية . غير أن هذا التحليل لم ينصرف بشكل متكامل إلى الوحدات الحكومية باستثناء بعض النسب البسيطة التى تفتقر إلى الأهداف والمنهجية .

إلا أن تزايد الحاجة إلى المعلومات خاصة فى ظل رقابة الأداء واهتمامها بجوانب الكفاءة والفعالية والاقتصاد فى النفقات يستلزم التركيز على الأهداف والنتائج، الأمر الذى يستدعى تدعيم التقارير المالية - خاصة الختامية - بأساليب التحليل المالى.

ويهدف التحليل المالى والمقارنات بين الفترات إلى :

- تقويم كفاءة الوحدات الحكومية فى تأدية الخدمات .
 - المساهمة فى الحكم على مدى ملاعبة السياسات المالية المتبعة وترشيدها .
 - المساعدة فى الحكم على كفاءة الوحدة الحكومية والقطاع الحكومى بأكمله ، فى استخدام الأموال العامة وتحصيل الإيرادات .
- ومن أهم المقارنات التى يمكن الاستفادة منها ما يلى :

- مقارنة الإيرادات والمصروفات الختامية على مدى عدة سنوات متتالية ، حيث تسفر المقارنة عن درجة التغير بالزيادة أو النقص فى كل من مصادر الأموال (الإيرادات) واستخداماتها (المصروفات)

- مقارنة حجم الخدمات المؤداة خلال نفس الفترات وتحديد درجة التغير فيها فى ضوء المقارنة بين المصادر والاستخدامات .

- مقارنة الأصول والممتلكات بنوعيتها الثابت والمتداول وتحديد درجة التغير فيها لمعرفة الاتجاهات التوسعية أو الإنكماشية فى الممتلكات العامة .

- مقارنة الإلتزامات المتعلقة بالموجودات الثابتة وتلك المتعلقة بالموجودات المتداولة على مدى عدة سنوات لمعرفة مدى قدرة الوحدات الحكومية على الوفاء بالتزاماتها ، بالإضافة إلى تحديد مدى مساهمة الإلتزامات فى تمويل الممتلكات العامة وتحديد درجة المخاطر المترتبة على أعباء الديون والقروض .

كذلك يمكن الاعتماد على مجموعة من النسب والمؤشرات المالية التى يمكن

تقسيمها على النحو التالى :

أ- مجموعة نسب ومؤشرات تتعلق بالعمالة وتفيد في تخطيط حجمها ونوعيتها وأعبائها ، وأهمها :

* مؤشرات تعبر عن الموقف الحالى للعمالة منها :-

* تطور حجم العمالة خلال عدة فترات .

* نسبة عدد العاملين الذين لا تتطابق تخصصاتهم ومؤهلاتهم مع

أعمالهم ووظائفهم الحالية إلى الاجمالي .

* نسبة عدد العاملين الحاصلين على دورات تدريبية إلى الاجمالي .

* مؤشرات عن مشاكل العمالة منها :-

* معدل دوران العمل

* معدل الغياب

ب- مجموعة نسب ومؤشرات تتعلق بالمستلزمات السلعية :

* مؤشرات عن الاحتياجات من المستلزمات السلعية من خلال تحديد

الأداء المستهدف ونسبة مساهمة المستلزمات السلعية فى هذا الأداء.

* درجة كفاءة الإدارة فى تخطيط حجم المخزون : وتساوى حجم

المخزون . المتبقى منسوبا إلى حجم المخزون المستهدف (وكلما كانت

النسبة ضئيلة دل ذلك على كفاءة التخطيط) .

* معدل دوران المخزون : و يساوى كمية المستلزمات المنصرفة مقسومة

على متوسط كمية المخزون.

ومن هذه النسب يمكن تحديد كفاءة الإدارة فى تخطيط حجم المخزون

والرقابة عليه .

ج- مجموعة نسب ومؤشرات تتعلق بالنفقات ، منها :

- * نسبة الأجور والمرتبات إلى إجمالي الاستخدامات الجارية .
- * نسبة المستلزمات السلعية إلى إجمالي الاستخدامات الجارية .
- * نسبة المستلزمات الخدمية إلى إجمالي الاستخدامات الجارية .
- * نسبة المصروفات الجارية إلى إجمالي الاستخدامات الجارية .
- * نسبة المصروفات التحويلية إلى إجمالي الاستخدامات الجارية .
- * نسبة المصروفات الاستثمارية إلى إجمالي المصروفات الرأسمالية .
- * نسبة التحويلات الرأسمالية إلى إجمالي المصروفات الرأسمالية .
- * نسبة الاستخدامات الجارية إلى إجمالي الاستخدامات .
- * نسبة المصروفات (الاستخدامات) الرأسمالية إلى إجمالي الاستخدامات .

ومن هذه النسب يمكن التنبؤ بالهيكل العام للموازنة للفترة القادمة ، كما يمكن للقطاعات الأخرى داخل الدولة التنبؤ بسياسات الحكومة ومن ثم رسم سياساتها على ضوء ذلك .

د- مجموعة نسب ومؤشرات تتعلق بالإيرادات منها :

- * نسبة الإيرادات السيادية إلى إجمالي الإيرادات .
- * نسبة الإيرادات الخدمية إلى إجمالي الإيرادات .
- * نسبة إيرادات أملاك الدولة إلى إجمالي الإيرادات .
- * نسبة الإيرادات الرأسمالية إلى إجمالي الإيرادات .
- * نسبة كل نوع من أنواع الإيرادات الرأسمالية إلى الإيرادات الرأسمالية.

ومن هذه النسب يمكن تحديد أكثر المصادر مساهمة في تحقيق الإيرادات، كما يمكن رسم سياسات جباية الضرائب وسياسات تسعير الخدمات العامة .

هـ- مجموعة نسب ومؤشرات تتعلق بالأصول والممتلكات ، منها :

* نسبة الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول

* نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول المتداولة

* نسبة الحسابات الجارية المدينة إلى إجمالي الأصول المتداولة

* نسبة الأصول النقدية إلى إجمالي الأصول المتداولة .

ومن هذه النسب يمكن استخلاص هيكل رأس المال العام الممثل في أصول ، وتحديد مدى تناسقه واتساقه مع الأهداف المقررة .

وينوه الباحث إلى أن هذه النسب والمؤشرات لا تحقق الغرض منها إلا من خلال مقارنة البيانات خلال عدة فترات متتالية حتى يمكن تحديد الاتجاه العام لها ، ومن ثم علاجها لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .

٥- إعداد التقرير :

يتم إعداد التقرير مجزئاً إلى عدة أقسام كما يلي :

- يتضمن القسم الأول من التقرير المالي تعريف القارئ بأهدافه ومكوناته الأساسية بشكل مختصر ومفيد .

- ويتضمن القسم الثاني من التقرير بعض التفاصيل التي تتعلق بالمدخل أو المنهج الذي تم اتباعه في جمع وتسجيل البيانات ، مع بيان جميع الاقتراضات المتعلقة بإعداده .

- ويتضمن القسم الثالث من التقرير عرضاً لأهم النتائج التي تم التوصل إليها والمقارنات التي تم إجراؤها . ويفضل أن يتم عرض ذلك في شكل رسوم

بيانية أو جداول وأشكال هندسية مبسطة ومفهومة . إلا أن ذلك يتوقف على طبيعة المستوى الإدارى الذى يرفع إليه التقرير . وقد أشار الباحث إلى ذلك فى جزء سابق - من هذا البحث .

أما الجزء الأخير من التقرير فيتضمن المرفقات الإيضاحية ، والتي تتمثل فى البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلات والمقارنات التي استنبطت منها نتائج التقرير وأدلة الإثبات التي اعتمد عليها فى تحقيق البيانات .

ومن أهم الخصائص التي يجب أن تتسم بها طريقة عرض التقرير ما يلي :-

❖ الجاذبية : بمعنى إثارة الانتباه من خلال التركيز على الحقائق الهامة والتعبير عنها بشكل مختصر ومبسط ، ويفضل استخدام الرسوم البيانية والايضاحات والخرائط المبسطة .

❖ سهولة الفهم : بمعنى الصياغة بعبارات واضحة وبسيطة وتجنب المصطلحات الفنية المعقدة .

❖ المنفعة : بمعنى حصر احتياجات المستخدمين وتقديمها فى شكل ملائم بحيث تحث على اتخاذ القرار الرشيد .

خلاصة البحث ونتائجه :

لقد عرض الباحث أنواع وخصائص القرارات الإدارية فى القطاع الحكومى ومدى ملاءمة التقارير المالية لترشيدها ، كما عرض نتائج الدراسات المتعددة المتعلقة بأهداف التقارير ومحتوياتها وطريقة عرضها ، ثم قدم إطاراً مقترحاً للتقارير المالية الحكومية قد يكون نواة لتطوير عملية إعداد التقارير خاصة فى الدول النامية التي لم تهتم بهذا المجال الاهتمام المناسب حتى الآن .

وقد خلص الباحث إلى النتائج التالية :

١- أن القرارات الإدارية فى الوحدات الحكومية متعددة ومتنوعة سواء حسب الوظائف والأنشطة أو حسب الأهمية النسبية أو حسب إمكانية البرمجة من عدمها أو حسب درجة التأكد وتوافر المعلومات . ومع تنوع هذه القرارات وتعددتها إلا أنها تتسم بالبطء والتعقيد والصعوبة نظراً لأنها تمس أهدافاً سياسية واقتصادية وإجتماعية ، ومن ثم فآثارها خطيرة ومتشعبة .

ومن ناحية أخرى فإن هذه القرارات تتخذ فى ظل قيود مالية وهى موارد الموازنة ومن ثم فإن القرارات تكون بطيئة وتتطلب مداولات ومناقشات واجتماعات من منطلق الحرص على المال العام وخشية الوقوع فى المخالفات والتعرض للمساءلة .

٢- إن اتخاذ القرارات يتطلب توافر معلومات ملائمة تتسم بالصلاحية للغرض والشمول والدقة والتوقيت المناسب ، كما يتطلب عرض هذه المعلومات فى تقارير جذابة وسهلة الفهم وموافقة للغرض .

٣- أنه رغم شمول أهداف النظام المحاسبى الحكومى كلا من التخطيط والرقابة وترشيد القرارات بصفة عامة ، إلا أن التقارير المالية بنوعيتها (الدورية والختامية) ليست ملائمة لهذه الأهداف ، إذ أنها ما هى إلا مجموعة من الجداول الإحصائية والنماذج المعبأة طبقاً للوائح وتعليمات مالية ، وتعرض ملخصات للنفقات والإيرادات الفعلية مقارنة بالمستهدف فى الموازنة وأسباب الانحرافات ، بالإضافة إلى بعض الإيضاحات عن الحسابات خارج الموازنة كالحسابات الجارية بأنواعها .

٤- أنه رغم تنوع وتعدد الدراسات التى اهتمت بتطوير التقارير المالية فى الحكومة ، سواء من حيث الأهداف أو المحتويات أو طريقة العرض ، إلا أنه يؤخذ عليها بعض القصور حيث انصبت دعوتها على التقارير المالية الختامية

فقط وأهملت التقارير الدورية التي تعد عن فترات قصيرة الأجل والتي قد تكون أكثر ملاءمة لترشيد القرارات خاصة ما يتعلق منها بالرقابة على الأداء وترشيد إستغلال الموارد ، كما أنها أغفلت جانب التكلفة الملائمة من حيث خصائصها لترشيد القرارات : وهى التكلفة الجارية أو التكلفة المعدلة بالأرقام القياسية ، هذا بالإضافة إلى أن أياً من هذه الدراسات لم تقدم إطاراً متكاملًا للتقارير المالية يكون نموذجاً يحتذى فى الدول النامية .

٥- أن الإطار الملائم للتقارير المالية هو الذى يتضمن كلامن :

- أهداف التقرير ومحتوياته
 - بيانات ومعلومات تاريخية عن فترات سابقة .
 - معلومات عن الانجاز الفعلى خلال الفترة محل التقرير مقارناً بالمستهدف .
 - مجموعة من التحليلات المالية المعدة فى ضوء أهداف ، وبناء على منهج متكامل .
 - صياغة سليمة ودقيقة للتقرير بحيث يتضمن المقدمة والمنهج والنتائج ثم الإيضاحات المرفقة .
 - وكلما عرضت التقارير المالية - خاصة الختامية - مؤيدة بالرسوم البيانية وخرائط التدفق والجدول المقارنة والأشكال الهندسية ، كلما كانت أفضل ، حيث تتسم بالجابية وإثارة القارئ وإفادته .
- توصيات البحث :**

لما كانت عملية إعداد التقارير بشكلها المقترح تعتبر عملية فنية ودقيقة فإن الباحث يوصى بما يلى :

- ١- ضرورة تطوير مستندات وسجلات الأنظمة الحاسوبية الحكومية لتشتمل على كافة البيانات الممكنة التى قد يعتمد عليها فى استخلاص المعلومات الملائمة

لترشيده القرارات الإدارية . وهذا يتطلب إعادة النظر فى أهداف النظام المحاسبى الحكومى لتكون أكثر ملاءمة لأغراض اتخاذ القرارات سواء على المستوى الجزئى أو الكلى .

٢- ضرورة الاهتمام بموازنة البرامج والأداء إذ أنها كفيلة بتوفير معلومات عن الأداء وتكلفته ومعاييره وأساليب قياسه ، ومن ثم فإنها توفر قدراً كبيراً من المعلومات التى يمكن عرضها فى التقارير الدورية والختامية .

٣- ضرورة الاهتمام بتثبيت دعائم أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدى المعدل ، خاصة وأن الكثير من الدول المتقدمة قد أخذت به فى مجال المحاسبة الحكومية ، كما أجريت استقصاءات للرأى كانت كلها فى صالحه دون غيره . ويعد هذا الأساس ضرورياً لتحديد التكاليف الفعلية للخدمات والتمييز بين المصروفات الجارية والرأسمالية ، ودقة المقابلة بين إيرادات الخدمات وتكاليفها .

٤- ضرورة الاهتمام بمحاسبة التكاليف فى الوحدات الحكومية خاصة فى ظل وجود المبررات القوية لذلك وهى رقابة الأداء بما تتضمنه من رقابة الكفاءة والفعالية والاعتقاد فى النفقات ، بالإضافة إلى موازنة البرامج والأداء التى يستلزم إعدادها بدقة وكفاءة ضرورة توافر معلومات عن تكاليف البرامج والأنشطة .

٥- ضرورة الاهتمام بمحاسبة المسئولية فى الوحدات الحكومية حتى يمكن تحديد المسئولية عن رقابة التكاليف فى كل مركز من المراكز ، ومن ثم استخلاص مجموعة من التقارير الدورية للأداء ذات مغزى اقتصادى معبر .

٦- ضرورة توافر العنصر البشرى المؤهل والكفء والمدرب على تجميع وتحليل البيانات وإعداد التقارير . وهذا يستلزم إعادة النظرة إلى المحاسب الحكومى على أنه يهتم فقط بتطبيق اللوائح والتعليمات المالية ويتسم عمله بالروتينية

والتكرار وليس لديه أية فرصة للتفكير والابتكار ، كما يستلزم تطوير المناهج التعليمية والتدريبية لإعداد محاسب لديه القدرة والمهارة على تقديم المعلومات الملائمة لترشيد القرارات الإدارية .

٧- ضرورة الاهتمام بإعداد قوائم لمجموعة ممتلكات الوحدات الحكومية من أصول ثابتة وغيرها ومجموعة الالتزامات التي عليها ، وذلك تحقيقا للرقابة والمتابعة على هذه الممتلكات العامة ، ولعرفة آثار التدفقات المالية عليها من ناحية أخرى .

٨- ضرورة الاهتمام بإعداد قوائم بالتدفقات النقدية فى القطاع الحكومى حتى يمكن التخطيط النقدى واتخاذ القرارات المناسبة من خلال الموازنة النقدية .

٩ - ضرورة قيام الدول النامية والدول العربية - على وجه الخصوص - بالتعاون مع المنظمة العربية للعلوم الإدارية والهيئات العالمية والمعاهد المتخصصة لوضع إطار متطور لنظام المحاسبة الحكومية حتى يتلاءم مع الأهداف المتطورة للحكومة ، خاصة فى ظل إتساع دورها وشمول أهدافها وتدخلها فى كثير من الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية . ومن ناحية أخرى فإن الاتجاهات العالية الحالية والعلاقات الدولية سريعة التطور والقرارات المتعددة التى قد تتخذ فى المواقف الصعبة والحرجة أصبحت تستلزم توافر قاعدة عريضة من البيانات والمعلومات سواء عن بيئة القرار الداخلية أو البيئة الخارجية ، وهذا يستلزم تطوير وسائل جمع المعلومات وتحليلها والتقرير عنها . ومن ثم تصبغ الحاجة ماسة الى تطوير أنظمة المحاسبة الحكومية بكل مقوماتها ، وأهمها التقارير المالية .

هوامش البحث

- (١) د . محمد اسماعيل علم الدين : « تطور فكرة القرار الإداري » - مجلة العلوم الإدارية - العدد الثاني - السنة العاشرة - ١٩٦٨ .
- (٢) د . نواف كنعان : « اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق » مطابع الفرزدق التجارية - الرياض - ١٩٨٢ - ص ٨٣ إلى ٨٦ .
- (٣) د . ابراهيم درويش : « الإدارة العامة فى النظرية والممارسة » - الطبعة الثانية - مطابع الهيئة المصرية العامة للكتاب - القاهرة - ١٩٧٦ - ص ١٤٠ .
- (٤) د . محمد عبد الفتاح باغى : « اتخاذ القرارات التنظيمية » - زهران للنشر والتوزيع - الأردن - ١٩٩٣ - ص ٢١ .
- 5- Murdick, Robert G. & Joel E Ross : "*Information System for Modern Management*", Prentice - Hall of India. N.D., 1977, P. 146.
- 6- Financial Accounting Standards Board (FASB) : *Concepts No.4*, 1980, PP. 1 - 37.
- 7- National Council of Governmental Accounting (NCGA) : *Concepts No.1*, 1982, PP. 2-3.
- (٨) د . محمود شوقى عطا الله : « المحاسبة الحكومية والقومية » - مكتبة الشباب - القاهرة - ١٩٩٠ - ص ٢٨ .
- 9- "*Government Accounting In Economic Development Management*", (U.N.), 1977.

ترجمة : د . محمد عباس حجازى : « سلسلة الفكر الإدارى المعاصر » - المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، رقم ٤٢ ، ص ٢٢ إلى ٤٩ .

10- لمزيد من التفاصيل ، يمكن الرجوع إلى :

- Allan R. Debrin & Others : "*Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*", Research Study, (NCGA), 1981.
- Karl M. Zehms : "*Interim Financial Reporting for Governmental Finance*", Sept., 1984.
- Burks, Dorell : "*Model Clarifies Financial Reporting*", (AMC), Dec., 1993.
- Jones, Martha : "*Invisible Assets*", CA Magazine (CCA), Jan./Feb., 1994.
- Pendlebury, Maurice & Rowan : "*Developments in the Accountability of Executive Agencies*", Financial Accountability & Management (FAM), Feb., 1994.

11- (FASB) : *Op.cit.*, PP. 1-37.

12- (NCGA) : *Concepts No.1*, 1982.

13- Anonymous : "*Toward a Report to Citizens on the State of Their Nation and the Performance of Their Government*", Government Accounting Journal (GAC), 1994, PP. 12-18.

14- (GASB) "*Issue Concepts Statement on Service Efforts and Accomplishments*", Journal of Accountancy (JAC), 1994, PP. 15-17.

15-

يمكن الرجوع إلى :

- Brown, Ken, W. & Others : "*Impending Changes in Government Financial Reporting*", CPA Journal, Aug., 1994, PP. 42-46.

- Jones, Martha : Invisible Assets : *Op.cit.*, PP. 65-67.

- Micallef, Frank : "*A New Era in Reporting by Government Departments*", Australian Accountant (AAA), Mar., 1994, PP. 33-34.

- Pendlebury, Maurice & Rowan : *Op.cit.*, PP. 33-46.