

جامعة شندي
كلية الدراسات العليا



تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثرها في
تقويم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية

(دراسة ميدانية على: جامعة السودان المفتوحة)

Applying the standard of international accounting its effect on adjustment of financial performance in nonprofit corporation

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

إشراف الدكتور

إعداد الدارس

صلاح شيخ إدريس إبراهيم محمد باكر إبراهيم الصديق محمد

أستاذ المحاسبة المشارك

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1437هـ / 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ
الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى :

وأقيموا الوزن بالقسط ولا تخسروا الميزان

صدق الله العظيم

سورة الرحمن ، الآية (9)

الإهداء

إلي روح من كانا سبباً في وجودي

أمي وأبي

إلي منسأتي التي أتوكأ عليها

زوجتي الحبيبة

إلي فلذات أكبادي بناتي وأبني

إلي سندي وعضدي أخوتي وأخواتي

إلي كل من كان همه إكمال هذا البحث الأهل والأصدقاء أهديهم هذا

الجهد

الشكر والتقدير

الحمد لله حمدا كثيرا مباركا طيبا كما يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه وأشكر فضل ربي العلي التقدير وأصلي وأسلم علي سيدنا محمد القوي الأمين وإمام المرسلين المبعوث رحمة للعالمين النور المضوة والرحمة المهداة.

الحمد لله الذي من علي بنعمة كتابة هذا البحث، من بعد شكري للمولي عز وجل أتقدم بوافر شكري لجامعة شندي ذلك الصرح الشامخ الذي أتاح لي فرصة تقديم دراستي هذه لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، ثم أسمى آيات الشكر والتقدير لجامعة السودان المفتوحة، لسماح لي بإجراء الدراسة الميدانية وتزويدي بالمعلومات المطلوبة ، وأجزل شكري لمكتبات جامعات السودان للعلوم والتكنولوجيا ، وجامعة النيلين ، جامعة الزعيم الأزهرى، وجامعة الجزيرة و الكلية الأهلية بمدني ، وكلية ابو بكر بمدني. وإنه من دواعي العرفان بالفضل لأهله أن أتقدم بخالص شكري وعظيم أمنياتي **الدكتور/ بابكر إبراهيم الصديق** الذي تكرم بالإشراف علي هذا البحث ولم يألو جهدا في توجيهي ونصحي إلي أن رأي هذا البحث النور.

وأشكر الشيخ الدسوقي الذي كان يدعمني روحياً والشكر إلي الدكاترة المحكمين الذين قاموا بتحكيم الاستبانة، والشكر للأستاذ يوسف عبد الله الذي قام بتدقيق هذا البحث لغوياً .

Abstract

the research problem is the applying of standards, and their impact on the preparation and method that are to be used in financial performance valuation especially in non – profit organizations, which depend on descriptive statements more than writing the financial statement.

This is because and due to absence and difference of objection on both the absence of profitability decision of these organizations.

To achieve the research objective the following hypotheses have been made and tested:

1. Applying intentional accounting standards that help in developed financial performance in the universities (open university of Sudan).
2. Maintaining measurement according to international accounting standards, and this leads to the achievement of financial aims of the non – profit organizations.
3. There is a relationship between applying the international accounting standards and the application of the financial performance in the non – profit organizations.

The three hypotheses have been approved.

The conclusion arrived at : the weak performance of applying the international accounting standards in open university of Sudan accounting practices.

The application of the international accounting standards is essential.

To Sudanese the international accounting standard is preferable in the non - profit organizations.

فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوعات
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ز	فهرس الجداول
ط	فهرس الأشكال
المقدمة	
2	أولاً : الإطار المنهجي
7	ثانياً : الدراسات السابقة
الفصل الأول : معايير المحاسبة الدولية	
43	المبحث الأول : مفهوم وأهمية معايير المحاسبة الدولية
58	المبحث الثاني : الهيئات الدولية المُصدرة للمعايير المحاسبية
70	المبحث الثالث : نماذج من معايير المحاسبة الدولية العامة
81	المبحث الرابع : الدول التي قامت بإصدار معايير للمؤسسات غير الربحية
الفصل الثاني : تقويم الأداء المالي	
104	المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء المالي
123	المبحث الثاني : تقويم الأداء المالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية
155	المبحث الثالث : الخصائص المميزة للتنظيمات الاجتماعية الأخرى
160	المبحث الرابع : مفهوم وأهداف وأهمية وخصائص والمفاهيم الخاصة بنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS):
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
182	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن جامعة السودان المفتوحة
200	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات
	الخاتمة
279	أولاً : النتائج
281	ثانياً : التوصيات
282	قائمة المصادر والمراجع
290	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول
202	جدول رقم (1-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير العمر
203	جدول رقم (2-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل الأكاديمي
204	جدول رقم (3-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير التخصص العلمي
205	جدول رقم (4-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخدمة
206	جدول رقم (5-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الوظيفة
207	جدول رقم (6-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل المهني
208	جدول رقم (7-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الأولى من الفرضية الأولى
209	جدول رقم (8-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الثانية من الفرضية الأولى
211	جدول رقم (9-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الثالثة من الفرضية الأولى
212	جدول رقم (10-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الرابعة من الفرضية الأولى
213	جدول رقم (11-2-3): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الخامسة من الفرضية الأولى
214	جدول رقم (12-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة السادسة من الفرضية الأولى
216	جدول رقم (13-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة السابعة من الفرضية الأولى
217	جدول رقم (14-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثامنة من الفرضية الأولى
218	جدول رقم (15-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة التاسعة من الفرضية الأولى
219	جدول رقم (16-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة العاشرة من الفرضية الأولى
221	جدول رقم (17-2-3) : اختبار الفرضية الأولى: (تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على تطوير الأداء المالي للجامعات)
222	جدول رقم (18-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الأولى من الفرضية الثانية
223	جدول رقم (19-2-3): ي لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثانية من الفرضية الثانية
225	جدول رقم (20-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثالثة من الفرضية الثانية
226	جدول رقم (21-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الرابعة من الفرضية الثانية
228	جدول رقم (22-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الخامسة من الفرضية الثانية

رقم الصفحة	عنوان الجدول
229	جدول رقم (3-2-23): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة السادسة من الفرضية الثانية
231	جدول رقم (3-2-24): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة السابعة من الفرضية الثانية
232	جدول رقم (3-2-25): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثامنة من الفرضية الثانية
234	جدول رقم (3-2-26): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة التاسعة من الفرضية الثانية
235	جدول رقم (3-2-27): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة العاشرة من الفرضية الثانية
238	جدول رقم (3-2-28): اختبار الفرضية الثانية: (يؤدي القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية)
240	جدول رقم (3-2-29): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الأولى من الفرضية الثالثة
241	جدول رقم (3-2-30): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثانية من الفرضية الثالثة
243	جدول رقم (3-2-31): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثالثة من الفرضية الثالثة
244	جدول رقم (3-2-32): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الرابعة من الفرضية الثالثة
245	جدول رقم (3-2-33): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الخامسة من الفرضية الثالثة
247	جدول رقم (3-2-34): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة السادسة من الفرضية الثالثة
248	جدول رقم (3-2-35): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة السابعة من الفرضية الثالثة
250	جدول رقم (3-2-36): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثامنة من الفرضية الثالثة
251	جدول رقم (3-2-37): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة التاسعة من الفرضية الثالثة
252	جدول رقم (3-2-38): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة العاشرة من الفرضية الثالثة
255	جدول (3-2-39): اختبار الفرضية الثالثة : (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية)
261	جدول (3-2-40) التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة (ملحق المصروفات)
262	جدول (3-2-41) التحليل الأفقي للمصروفات
264	جدول (3-2-42) ملحق المصروفات (التحليل النسبي)
265	جدول (3-2-43) التقارير المالية لجامعة السودان (ملحق الإيرادات)
266	جدول (3-2-44) تحليل الإيرادات

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل
170	شكل (1-4-2) قطاعات الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية
175	شكل (2-4-2) تصنيف الإيرادات
178	شكل (3-4-2) التصنيف الاقتصادي للمصروفات
202	شكل رقم (1-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير العمر
203	شكل رقم (2-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل الأكاديمي
204	شكل رقم (3-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير التخصص العلمي
205	شكل رقم (4-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخدمة
206	شكل رقم (5-2-3) توزيع عينة البحث حسب متغيرات الوظيفة
208	شكل رقم (6-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل المهني
209	شكل رقم (7-2-3): يوضح تحديد الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يؤدي إلى نتائج غير سليمة
210	شكل رقم (8-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الثانية من الفرضية الأولى
211	شكل رقم (9-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الثالثة من الفرضية الأولى
213	شكل رقم (10-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الرابعة من الفرضية الأولى
214	شكل رقم (11-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الخامسة من الفرضية الأولى
215	شكل رقم (12-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة السادسة من الفرضية الأولى
216	شكل رقم (13-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة السابعة من الفرضية الأولى
217	شكل رقم (14-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة الثامنة من الفرضية الأولى
218	شكل رقم (15-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة التاسعة من الفرضية الأولى
219	شكل رقم (16-2-3): التوزيع التكراري لآراء أفراد عينة الدراسة العبارة العاشرة من الفرضية الأولى
223	شكل رقم (17-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الأولى من الفرضية الثانية
224	شكل رقم (18-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثانية من الفرضية الثانية
226	شكل رقم (19-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الثالثة من الفرضية الثانية
227	شكل رقم (20-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الرابعة من الفرضية الثانية
229	شكل رقم (21-2-3): لتوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة العبارة الخامسة من الفرضية الثانية
رقم الصفحة	عنوان الشكل

230	شكل رقم (3-2-22): يوضح عملية قياس الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات يساعد في تحديد مصادر واستخدامات أصول المنشأة
232	شكل رقم (3-2-23): يوضح صعوبة إدارة أصول المنشأة بدون القياس المحاسبي للأحداث المالية
233	شكل رقم (3-2-24): يوضح قياس الأحداث المالية يعني تحديد حجم الأموال الداخلة أو الخارجة من وإلى المنشأة
235	شكل رقم (3-2-25): يوضح أهم الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية هدف السيولة لمقابلة الالتزامات
236	شكل رقم (3-2-26): يوضح يساهم القياس المحاسبي للمؤسسات غير الربحية في توفير المعلومات التي تعكس آثار تغير أسعار العملات الأجنبية
241	شكل رقم (3-2-27): يوضح وجود علاقة معنوية بين درجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبين كفاءة الأداء المالي
242	شكل رقم (3-2-28): يوضح تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة مما يشير إلى كفاءة الأداء المالي
243	شكل رقم (3-2-29): يوضح تطبيق معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية له علاقة بكفاءة الأداء المالي
245	شكل رقم (3-2-30): يوضح إتباع معيار بيان مصادر واستخدام الأموال له علاقة بكفاءة الأداء المالي
246	شكل رقم (3-2-31): يوضح تطبيق معيار محاسبة الممتلكات الآلات ، المعدات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
248	شكل رقم (3-2-32): يوضح المعلومات التي تعكس أسعار العملات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للجامعات التي تتعاقد مع أساتذة أجنبي
249	شكل رقم (3-2-33): يوضح غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المالية وبالتالي صعوبة الاستفادة منها مما يعني انخفاض كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
251	شكل رقم (3-2-34): يوضح تطبيق المعايير المحاسبية يعني توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات بالقوائم المالية مما ينعكس إيجابياً على كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
252	شكل رقم (3-2-35): يوضح في غياب المعايير المحاسبية يصعب الوصول إلى نتائج سليمة مما يعني تدني كفاءة الأداء المالي
253	جدول رقم (3-2-36): يوضح كلما كان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة قوياً كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مستوى الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
262	شكل (3-2-37) التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة (ملحق المصروفات)
263	شكل (3-2-38) التحليل الأفقي للمصروفات
264	شكل (3-2-39) ملحق المصروفات (التحليل النسبي)
266	شكل رقم (3-2-40) التقارير المالية لجامعة السودان (ملحق الإيرادات)
267	شكل (3-2-41) تحليل الإيرادات

المقدمة

وتشمل الأتي

أولاً : الإطار المنهجي

ثانياً : الدراسات السابقة

أولاً : الإطار المنهجي:

تمهيد:

أصبحت المعلومات المحاسبية هي المدخل الرئيسي لاتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي القوائم المالية سواء كان هؤلاء المستخدمين طرف مباشر أو غير مباشر، ولتؤدي هذه المعلومات هذا الدور المهم كان لابد للفكر المحاسبي والمهتمين به من وضع الإطار والمفاهيم والأسس التي تجعل هذه المعلومات قادرة بكثير من الثقة وقليل من العوائق الفنية والتطبيقية للعب هذا الدور، وذلك بسبب أن الفكر المحاسبي نتائج لممارسة المهنة والتجارب التطبيقية التي انتهت إلي مجموعة كبيرة من الأسس والمبادئ والتي نالت قبولا عاما بين ممارس المهنة والمهتمين بها ، لذا فقد نشأت المعايير المحاسبية كمحصلة نهائية لتلك المفاهيم والمبادئ والأهداف، ووافقت عليها مختلف الهيئات والجمعيات المهنية لتصبح قواعد ومقاييس يتم عليها إعداد المعلومات المحاسبية علي أسس موحدة تكون قابلة للفهم وسهلة المقارنة ويتم بها تقييم الأداء.

إن تقييم الأداء هو إزالة الاعوجاج عن مستوى المنشأة ككل ويشمل كل العمليات والأنشطة التي تؤديها المؤسسة، وتقييم الأداء المالي والمحاسبي في المؤسسة يعني الاهتمام بكل الأحداث المالية التي تقوم بها المؤسسة وحساب نتائج أعمالها عن طريق توفير التقارير الدورية وتوفير البيانات لتحليلها لقياس أدائها المالي وتصحيح الانحرافات والتخطيط لوضع الخطط المبدئية والمستقبلية.

هذا وأن تقييم الأداء المالي والمحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلي إنتاج قوائم مالية علي أسس معيارية موحدة يسهل لجميع مستخدمي هذه القوائم فهمها ومقارنتها وبالتالي اتخاذ القرارات الرشيدة التي تؤدي إلي استمرارية المؤسسة وتقديمها.

مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في اختلاف تطبيق البيانات المحاسبية من خلال استخدامها لطرق محاسبية قد تكون غير سليمة، تؤدي إلي عدم الاعتراف بمخرجات النظام المحاسبي من قوائم مالية قد يصعب فهمها واستقلالها لمتخذي القرارات في المؤسسات الربحية وغير الربحية.

ومما تقدم طرحت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

إلي أي مدى يمكن أن تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية؟

من هذا التساؤل الرئيسي ثم استنتاج الأسئلة الفرعية التالية

مما تقدم يمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤل التالي :

إلي أي مدى يمكن أن تساهم معايير المحاسبة الدولية في تقييم الأداء المالي للمنظمات غير الربحية ؟ .

من هذه التساؤل الرئيسي تم استنتاج الأسئلة الفرعية التالية :

1. هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد علي تطوير الأداء المالي للمنظمات غير الربحية ؟ .

2. هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المنظمات غير الربحية يساهم في تخفيف الأهداف المالية في هذه المنظمات ؟

3. ما أثره تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الأداء المالي للمنظمات غير الربحية؟.

4. وأثر تطبيق معايير لمحاسبة الدولية علي كفاءة الأداء المالي للمنظمات غير الربحية؟.

أهمية الدراسة :

نبعت أهمية هذه الدراسة عن الحاجة الماسة لمهمة المحاسبة كمرشد وحاجة مهنة المحاسبة إلى تطبيق طرق موحدة على أسس موحدة تمد الإدارة بتقارير عن أدائها المالي ولمستخدمي البيانات المالية منالتقارير المنشودة على أسس معيارية يمكن بها المراقبة ، والتوجيه ، وتقييم الأداء المالي ، وتصحيح الإنحراف .

أهمية الدراسة:

نبعت أهمية الدراسة من الحاجة الماسة لضيق طرق موحدة علي أسس موحدة تمد الإدارة بتقارير عن أدائها المالي والمحاسبي والمستخدمين البيانات المالية بتقارير عن

منشورة علي أسس معيارية يمكن فيها المراجعة والتوجيه وتقويم الأداء المالي, وتصحيح الانحرافات.

ونبعت أهمية هذه الدراسة من الحاجة إلي معايير محاسبية دولية التي تأتي من خلال:

1- تحديد معالجة الأحداث المالية, يؤدي غياب المعايير المحاسبي إلي عدم الوصول لنتائج سليمة, ودقيقة فعكس صحة الأحداث المالية وأبعاد تلك النتائج إلي مستخدمي القوائم المالية.

2- عملية اتخاذ القرارات, في بيئة الأعمال المعاصرة, تعتمد وبصورة كبيرة علي المعلومات المحاسبية, لذلك فإن توفير المعيار الملائم والمناسب يساعد في تحديد المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار.

3- أهمية المؤسسات غير الربحية للمؤسسات الاقتصادية والاجتماعية والمعلومات التي تقدمها لتلك المؤسسات.

4- إن غياب المعيار يؤدي إلي أعداد قوائم مالية كيفية (غير كمية) ومركز تشييد القرارات واختلاف الأسس المستخدمة.

أهداف الدراسة :

سعت هذه الدراسة إلي تحقيق الأهداف التالية :

1. التعرف علي المفاهيم المختلفة لمعايير المحاسبة الدولية ودراسة ضيق الأداء المالي للمنظمة غير الربحية وإمكانية تطبيق معايير المحاسبة في مجال المنظمات غير الربحية .
2. التعرف علي الأحداث المالية للمنظمات غير الربحية ومدى إمكانية تخفيفها من خلال تطبيق معايير المحاسبة .
3. دراسة أثر عدم تطبيق معايير المحاسبة علي الأداء المالي للمنظمات غير الربحية .
4. التعرف علي أثر تطبيق معايير المحاسبة في كفاءة الأداء المالي للمنظمات غير الربحية .

فرضيات الدراسة :

قامت الدراسة علي اختبار الفرضيات التالية :

1. تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد علي تطوير الأداء المالي للجامعات السودانية .
2. يؤدي القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية .
3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

منهجية الدراسة :

استخدم الباحث المناهج العلمية التالية :

- المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث وصياغة الفرضيات .
- المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات .
- المنهج التاريخي المقارن لعرض الدراسات السابقة والمراجع والدوريات.
- المنهج الوصفي لتحليل الدراسة .

مصادر جمع البيانات :

يتم جمع البيانات الأولية من خلال الآتي :

1. الاستبانة .
2. الملاحظة .
3. المقابلة الشخصية .

أما البيانات الثانوية فيتم جمعها من خلال الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل العلمية ومواقع الانترنت .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية :

يطبق الباحث هذه الدراسة على جامعة السودان المفتوحة .

الحدود الزمانية :

تحدد الدراسة الفترة من العام 2010م إلى العام 2014م .

الحدود البشرية :

تطبق هذه الدراسة علي عينة من موظفي الإدارات المختلفة العليا والوسطى والدنيا المالية وغير المالية في جامعة السودان المفتوحة بالإضافة إلي المراجعين الخارجين من ديوان المراجع العام ومحلي النظم وبعض المستخدمين الخارجين .

هيكل الدراسة :

احتوت هذه الدراسة علي مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة المقدمة تشتمل علي مشكلة البحث وتساؤلاتها ، وأهمية البحث ، وأهدافه ، وفرضيات الدراسة ، والمناهج العلمية ، وأدواتها ، وحدود الدراسة ومجالاتها ، وتتناول كذلك الدراسات السابقة .

الفصل الأولمعايير المحاسبية الدولية واحتوائها علىأربعة مباحث كما يلي :

المبحث الأول :مفهوم وأهداف وطرق إعداد المعيار المحاسبي ، والمبحث الثاني الهيئات والمؤسسات الدولية المصدرة لمعايير المحاسبة و المبحث الثالث : نماذج من معايير المحاسبة الدولية العامة التي يمكن استخدامها في المؤسسات غير الربحية والمبحث الرابع : الدول التي قامت بإصدار معايير للمؤسسات غير الربحية . اما الفصل الثاني : يتناول تقييم الأداء المالي والمحاسبي للمؤسسات غير الهادفة للربح ويحتوي علي أربعة مباحث، المبحث الأول : مفهوم وأهمية ، وأهداف وأساليب ، ومقومات ، وخصائص ، ومعوقات ، ومشاكل تقييم الأداء المالي ، و المبحث الثاني : تقييم الأداء المالي ، والمحاسبي في الوحدات الحكومية و المبحث الثالث :

الخصائص المميزة للتنظيمات الاجتماعية الأخرى ، و المبحث الرابع : مفهوم وأهداف وأهمية
وخصائص والمفاهيم الخاصة بنظام إحصاءات مالية الحوكمة.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية : ويحتوي على ثلاثة مباحث والخاتمة ، المبحث الأول : نبذة
تعريفية عن جامعة السودان المفتوحة و المبحث الثاني : إجراءات الدراسة الميدانية في جامعة
السودان المفتوحة ، و المبحث الثالث : تحليل البيانات واختبار الفرضيات .اما الخاتمة تشمل :
النتائج والتوصيات .

ثانيا: الدراسات السابقة

تمهيد:

هنالك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت معايير المحاسبة الدولية واختلفت في
تناولها لمواضيع المحاسبة الدولية، كذلك تناولت الأداء المالي في المؤسسات علي
اختلافها حكومية كانت أم غير حكومية ربحية أو غير ربحية، ولقد قمنا في هذه
الدراسة بأخذ عينات من تلك الدراسات التي قدمت المتغير الثابت والمتغير التابع
وعقدنا مقارنة من حيث وجه الشبه والاختلاف وما ترمي له هذه الدراسة.

دراسة: أحمد عثمان رشوان خليف 1997م (1) :

وتحدثت الدراسة عن تقييم معايير المحاسبة الدولية مدى إمكانية تطبيقها (وارتكزت الدراسة
علي أساس أنه عند وضع وإجازة أو تطوير معايير محاسبية ملزمة للتطبيق ، فإن هنالك بعض
المشاكل تظهر عند الممارسة في أرض الواقع ، وكأنموذج لتلك المشاكل اتخذت الدراسة
المعايير المحاسبية الدولية وما يطرأ عليها من تعديلات ومدى ما يواجهه المحاسب المصري
عند تطبيقها لتلك المعايير المعدلة وأبرزت الدراسة الحاجة إلى الحكم على مدى قابلية المعايير

¹-أحمد عثمان رشوان ، دراسة تقييم معايير المحاسبة الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الممارسة في مصر ، دراسة تطبيقية ، (مجلة
الإدارة العامة المجلد السابع والثلاثون العدد الثالث ، معهد الإدارة العامة ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، 1418هـ - نوفمبر
1997م) ، ص 541 558 .

الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية للتطبيق في الممارسة في مصر وعددت الدراسة المشاكل المتوقعة من تطبيق تلك المعايير وأسباب تلك المشاكل .

وبما أن بحثنا هذا بصدد إيجاد معايير مقترحة تلائم التطبيق في التنظيمات التي لا تهدف للربح فإن هذه الدراسة قد لفتت نظر الباحث إلى المشاكل التي يتوقع أن يواجهها تطبيق المعايير المقترحة في الممارسة العملية للمحاسبة في تلك التنظيمات .

دراسة : الأميرة إبراهيم عثمان عام 2000م⁽¹⁾ :

هدفت الدراسة إلى إثبات أهمية أن يكون للمحاسبة مضمون علمي مستقل علي مفهوم المحاسبة كمهنة وفن ذلك بالبحث عن إمكانية بناء نظرية عملية للمحاسبة استناداً إلى مقدمات تجريبية تحدد شروط انتماء الممارسة العملية لإطار فكري يحدد ماهية المحاسبة ، وأهدافها ، ووظائفها ما هي قائمة فعلاً في أرض الواقع ، مع مراعاة أن الطرق والأساليب المحاسبية لم تتطور بعد - على كل من المستويين النظري والتطبيقي إلى الدرجة التي تسمح بتطوير القوائم المالية طبقاً لاحتياجات وتفضيلات مستخدميها لأن دراسة الموضوعات المتعلقة بوظيفة علم المحاسبة تخرج عن دائرة نظرية المحاسبة كعلم اجتماعي مستقل ، وحاولت الباحثة من خلال الدراسة الإجابة على التساؤل الخاص بمدى إمكانية المحافظة علي المضمون العلمي للمعرفة المحاسبية باعتبارها علماً اجتماعياً وتطبيقها قابلاً للتأصيل النظري في ظل ارتباط البحث المحاسبي بالمدخل الإيجابي للنظرية ذلك من خلال تقييم المنهجية العملية للإطار الفكري الذي تستند إليه النظرية المحاسبية الإيجابية في ضوء أهم معايير التحقق العلمي السائدة والتي يتم علي أساسها قبول أو رفض النظرية .

ويرى الباحث أن النتائج التي توصل إليها الباحث لم تحدد بدقة ، وقد أشارت الباحثة في ختام إلى ذلك بقولها (إن مجال البحث مازال مفتوحاً في هذا الشأن ، وأن ما تم عرضه من تصور مازال موضوعاً للتحقق والتجريب) .

¹ - الأميرة إبراهيم عثمان ، مجال المنهجية العملية للإطار الفكري لنظرية المحاسبة ، رسالة دكتوراه غير منشورة عام 2000م .

دراسة : أسماء محمد أحمد محمد الحسين 2000م (1) :

وتتحدث الدراسة عن دور معايير المحاسبة الدولية في قياس وعاء زكاة عروض التجارة وضرائب الدخل في التشريع السوداني .

تتلخص مشكلة البحث في إيجاد أو إثبات معايير محاسبية تتلاءم مع التشريع السوداني في وضع أسس لقياس زكاة الضرائب والمشكلة في استخدام هذه المعايير المحاسبية استخداماً سيئاً للتهرب الضريبي ، أو التلاعب في قيم الدخل كذلك دور المشروع السوداني من المعايير في وجود علاقة تنظيم قياس هذين الوعاءين ، ومدى استفادة المشروع السوداني من المعايير المحاسبية الدولية في تحديد تلك العلاقة .

استخدمت في الدراسة المنهج الاستنباطي ، والمنهج الاستقرائي ، والمنهج الوصفي التحليلي ، وكما وضعت الباحثة عدداً من الفروض ، وكان منها أن ما قدمه الفكر المحاسبي من فروض ، ومبادئ ومعايير محاسبية له أثر كبير في تجويد الأداء المحاسبي ، والقياسي ، وتوسيع دائرة الفهم لتدفق المعلومات المالية بالإفصاح الأمثل بما يساعد في اتخاذ القرار السليم ، كما أن البيانات المالية المنشورة بالميزانية العمومية ، والقوائم المالية ووفقاً للمبادئ المتعارف عليها ، والمعايير المحاسبية الدولية وحدها لا تكفي لحساب وعاء زكاة عروض التجارة إنما تحتاج لتوضيحات أكثر حول تلك البنود أو معايير شرعية تلاءم طبيعة حساب وعاء الزكاة ، وقوانين التشريعات الضريبية مقدمة علي المبادئ والمعايير المحاسبية المستعملة في تحديد الوعاء الضريبي من القوائم المالية يبرز مشكلة فروقات الدخل ومشاكل التطبيق .

توصلت الدراسة إلي عدد من النتائج أهمها أن مرونة المعايير الدولية في تنظيم السياسات المحاسبية تعطي الفرصة لاستقلال تلك المرونة في استخدام بدائل القياس كتوجيه نتائج الأنشطة حسب ما تريده الإدارات ، ظهرت أهمية الإفصاح المحاسبي وكمية نوعية المعلومات المفصوح عنها مع تطور السوق التجاري العالمي ، والحاجة للمعلومات المحاسبية الموثوقة حتى لا تكون محتكرة لدى رؤساء الإدارات دون المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية .

¹ - دراسة أسماء محمد أحمد محمد الحسين ، دور معايير المحاسبة الدولية في قياس وعاء زكاة عروض التجارة وضرائب الدخل في التشريع السوداني ، 2010م) رسالة ماجستير.

- الشكل الذي يمثل (دائرة مجال الفهم) الذي أعدته الباحثة يعكس أهمية الإفصاح فكلما كانت المعلومات المفصح عنها واضحة كلما كانت واضحة كلما زادت دائرة الفهم وكثر عدد المسؤولين للمعلومات المحاسبية والبيانات مما يساعد في صنع القرار .

يعتمد القياس المحاسبي على كمية المدخلات من المعلومات المحاسبية المفصح عنها وصدقها حيث يترتب علي ذلك نشر القوائم المالية المعبرة عن نتائج الأنشطة من ربح أو خسارة وكذلك البيانات المالية التي تدعم القرار السليم في كل الاتجاهات .

يعتمد القياس المحاسبي على الالتزام التام بالمبادئ المقبولة قبولاً عاماً والمتفق عليها ، والمعايير المحاسبية الدولية ، واستناداً علي النتائج التي توليت لها الباحثة وضعت العديد من التوصيات من أهم الاستفادة من خلاصة تجارب الأمم في وضع المعايير الدولية كأساس لضبط العمل المحاسبي ، والمؤسس ، ودراسة وتحديد مناطق النقص الملائمة للاستفادة منها في وضع معايير محاسبية ملائمة للبيئة والمشاكل المحاسبية التي تطرأ .

المتابعة والاجتهاد في تعديل أو وضع المعيار المناسب دورياً أو كلما ظهرت الحاجة لذلك ومحاولة إدخاله في المنظومة الدولية ، تختلف دراسة الباحثة عن هذه الرسالة في كونها طرحت أهمية المعايير المحاسبية بالنسبة لتحديد وعاء الزكاة والضريبة بينما تتحدث الدراسة عن معايير التقارير المالية في المنشآت الخدمية التي لا تسعى للربح .

دراسة: الهادي آدم محمد إبراهيم 2000م⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة تطور الإطار الفكري لنظرية المحاسبة حيث إن الاعتماد على المدخل المعياري في الفكر المحاسبي أدى إلى تعدد الطرق ، والسياسات المحاسبية ، ومن ثم تعدد بدائل القياس ، والتقويم المحاسبي ، وذلك نظراً لتعدد بدائل حل المشكلة الواحدة ، وحيث إن كل تلك الطرق والسياسات المحاسبية المتعارف عليها ومقبولة عموماً فإن المدخل المعياري يترك أمر الاختيار إلي المحاسب مع العلم أنه لا يوجد معيار محدد للأفضلية .

¹ - الهادي آدم محمد إبراهيم ، تطور الإطار الفكري لنظرية المحاسبة ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2000م) (جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا) .

وهدف البحث إلى اختيار مجموعة من الفروض تحقق أهداف الدراسة ، ومنها يقوم الإطار الفكري التقليدي لنظرية المحاسبة المالية علي المدخل المعياري الذي يعتمد علي اختيار أفضل الطرق المحاسبية التي يجب الاعتماد عليها عند مواجهة المشاكل المحاسبية.

- يعتمد المدخل المعياري في بناء الإطار الفكري لنظرية المحاسبة المالية علي تحديد مجموعة من المفاهيم المحاسبية تشمل الأنماط التصويرية التي تحدد النظام التطبيقي للظواهر التي تناولتها النظرية .

- يمكن المدخل الإيجابي (الواقعي) من وضع المعايير المحاسبية وتحديد أسباب اختيار المنشآت للطرق والسياسات المحاسبية مع بيان أثر السياسات علي قيمة المنشأة والدوافع الكامنة وراء عملية الاختيار .

- القوائم المالية التي تعدها المنشآت السودانية تتأثر بعوامل مثل هيكل التمويل والحجم والحوافز الإدارية والضرائب مما يجعلها تفضل طرقاً وسياسات محاسبية معينة وتهمل طرقاً وسياسات أخرى .

انتهج الباحث المنهج التاريخي ، والمنهج الاستنباطي ، والمنهج الإحصائي ، والوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج من أهمها :

- أن المنهج الملائم لبناء الإطار الفكري لنظرية المحاسبة هو المنهج المختلط الاستنباطي الاستقرائي لأنه يساعد علي بناء إطار فكري مترابط من حيث الصلاحية الداخلية والصلاحية الخارجية .

- أن من أكثر الإطار الفكري ترابطاً واتفاقاً بين المحاسبين هي المفاهيم المحاسبية حيث توصلت الباحث إلي أنها تكاد تكون موحدة عند المحاسبين وقد تمت صياغتها في شكل أنماط تصويرية حدد الإطار العملي (التطبيقي) للأحداث والعمليات التي تقع في نطاق المحاسبة المالية .

- أن الفروض المحاسبية التي تشكل المكون الثالث لنظرية المحاسبة المالية هي فروض الوحدة المحاسبية المستقلة (الشخصية المعنوية) وفرض الاستمرارية وفرض الدورية بالإضافة إلي فرض وحد القياس النقدي .

وهي كذلك متفق عليها بين الكتاب المحاسبين الذين تناولوا نظرية المحاسبة المالية كما تم اشتقاق المبادئ المحاسبية من تلك الفروض الأربعة .

- أن المدخل الإيجابي المستخدم في بناء المعايير المحاسبية ومن ثم الإطار الفكري لنظرية المحاسبة المالية يمكن من تحديد أسباب اختيار الوحدات الاقتصادية للطرق والسياسات المحاسبية مع بيان الدوافع الاقتصادية والسلوكية لعملية الاختيار والآثار الاقتصادية المترتبة علي الاختيار .

وبناءً علي النتائج التي توصل إليها الباحث وضع عدداً من التوصيات وكان أهمها :

- ضرورة توافر مراكز معلومات لخدمة الأبحاث بالسودان حتى توفر للباحثين إمكانية ربط البحوث العلمية بالجانب التطبيقي لأن عدم توافر البيانات من ناحية وصعوبة الحصول عليها من ناحية أخرى يمثلان مشكلة وعقبة أمام تقدم البحث العلمي بالسودان.

- ضرورة الاسترشاد بمعايير مثل هيكل التمويل ، الحوافز الإدارية والوفورات الضريبية المبيعات عند تقديم أداء الإدارات ، وقيمة المنشآت السودانية حيث إن هذه المعايير جميعها كانت علي درجة عالية من المعنوية الإحصائية عند إجراء الدراسة الميدانية .

- يوصي الباحث بضرورة تنظيم الممارسة المحاسبية وترشيدها في السودان حتى يتمكن إلزام المنشآت علي الأقل في القطاع الصناعي الواحد بإتباع طرق وسياسات محاسبية محددة وذلك بهدف توفير المعلومات التي تمكن من إجراء المقارنات بين المنشآت المتماثلة وفي المنشأة الواحدة عبر السنوات المتعاقبة .

- ضرورة التوسع في الإفصاح العام وذلك بأن تلتزم المنشآت بإعداد ونشر ملحقات وإيضاحات مع القوائم المالية الأساسية في مراجعة ذلك من قبل المراجع الخارجي .

- ضرورة إلزام المنشآت كبيرة الحجم للقيام بمسئولياتها الاجتماعية .

وترى الباحثة أن الرسالة كانت شاملة وقد غطت كافة الجوانب المتعلقة بالإطار الفكري لنظرية المحاسبة وقد استرشد بها الباحث في كثير من الموضوعات ولكنها تختلف عن هذا البحث في كونها تحدثت عن نظرية المحاسبة بصفة عامة بينما يتحدث هذا البحث عن الجانب الذي يخص المنظمات غير الهادفة للربح .

دراسة: رفعت عبد الحلیم الناعوري وأ. هاشم جمیل محمد أحمد 2001م بحث منشور (1) :

(في مجال خصخصة الوحدات الحكومية) عرفت هذه الدراسة الخصخصة بأنها مصطلح حديث يعني تحول ملكية منشأة ما من القطاع العام إلي القطاع الخاص .

وعدد الأسباب التي تدعو إلي الخصخصة وأن أهمها هو سعي الحكومة إلي توفير المال اللازم لتقديم خدمات أفضل عن طريق ممارسة نفس النشاط ، كما تطرقت الدراسة إلي دوافع الخصخصة وأهدافها وأساليبها المختلفة التي تتمثل في :

1/ أسلوب عقد الإدارة .

دراسة: محمد عبده (2001م) (2):

تناولت الدراسة معايير المحاسبة للمؤسسات المالية الإسلامية من واقع الممارسة وطموح التطبيق ، تمثلت مشكلة الدراسة في التقصير من قبل المؤسسات المالية الإسلامية في تطبيق المعايير المحاسبية .

وتتبع أهمية الدراسة في عملية تطبيق المعايير المحاسبية للمؤسسات المالية الإسلامية في المصارف الإسلامية وإلقاء الضوء علي بعض المشاكل أو الصعوبات التي تواجه عملية التطبيق.

ومن واقع مشكلة الدراسة وأهدافها كانت فرضيات الدراسة والتي تتمثل في عدم شمولية تطبيق معايير المحاسبة للمؤسسات المالية الإسلامية في المصارف الإسلامية ، وقياس اختلاف التطبيق في المعايير بين المصارف في السودان ، اليمن والبحرين عند الإنشاء إذا كانت إسلامية أو تقليدية ، وعدم تفاعل إدارة المصارف مع المعايير المحاسبية الإسلامية .

¹ رفعت عبد الحلیم الناعوري ، وأ. هاشم محمد أحمد ، خصخصة شركات الكهرباء الأردنية ، دراسة ميدانية لاتجاهات مديري إدارتها ، (مجلة الإدارة العامة العدد الأول المجلد الحادي والأربعون ، معهد الإدارة العامة الرياض - المملكة العربية السعودية : أبريل 2001م) ، ص ص 169 - 176م .

² محمد عبده نعمان - المعايير المحاسبية للمؤسسات المالية الإسلامية - رسالة غير منشورة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2001م .

استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي ، وذلك لأربعة معايير محاسبية وهي : العرض ، والإفصاح التام الخاص بالقوائم ، والمرابحة ، والتمويل .

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن درجة تطبيقات المصارف للمعايير المحاسبية ضعيفة جداً ، ولم تصل إلى حتى المستوى الوسط ، وجود تقارب في تطبيق جرتية معايير معينة ، وكذلك اختلاف في جزئيات معايير معينة ، وهناك معايير لم تطبق .

أما هم التوصيات فكانت ضرورة قيام إدارة المعارف وحث موظفيها علي تطبيق المعايير ، وقيام دورات لزيادة المعايير الدولية بقناع المعارف بتطبيق المعايير المحاسبية الإسلامية.

يرى الباحث أنها تتفق مع معايير المحاسبة الدولية ولكنها تختلف في أن الدراسة موضع البحث تهتم بتطبيق هذه المعايير علي المؤسسات غير الربحية ، وأن المصارف سواءً أكانت إسلامية أو تقليدية تهتم بالفائدة والربح .

دراسة مصطفى نجم البشاري (2002م)⁽¹⁾ :

تحدثت الدراسة عن مشكلة الدراسة والتي تمثلت في عدم تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المعمول بها في السودان بصورة تمكن من تنشيط كفاءة سوق المال .

وهدفت الدراسة إلى توصيل أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي الشركات المدرجة في سوق الخرطوم ، وكذلك هدفت لتوضيح أن البيانات والمعلومات المستندية للشركات غير صالحة لاتخاذ قرارات استثمارية ، وغير جاذبة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية ، وكذلك عدم الالتزام بالمعايير الدولية أدى إلي تعدد طرق عرض التقارير والقوائم المالية .

ولتحقيق هذه الأهداف نأخذ الفرضيات ، وأهم هذه الفرضيات عدم تطبيق الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية بالخرطوم لمعايير المحاسبة الدولية ، واستخدم في هذه الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي .

¹مصطفى نجم البشاري - مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لتنشيط سوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2002م .

وكانت أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن شركات المقاولات الفلسطينية لا تطبق معايير المحاسبة الدولية ذلك من الواقع العملي للشركات .

وكذلك أثبتت النتائج ضرورة توطيد قواعد وأصول مهنة المحاسبة والمراجعة ، وأكدت أن معايير المحاسبة والمراجعة تلعب دوراً مهماً في تنشيط كفاءة سوق المال .

كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير المحاسبة المعتمدة والمطبقة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

يرى الباحث أنها تتفق في استخدام معايير المحاسبة الدولية في الشركات التابعة لسوق المال والمؤسسات غير الربحية وتختلف في اهتمام الدراسة علي تطبيق تلك المعايير .

دراسة محمد عبيد (2003م) ⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور المعايير المحاسبية في تحديد تكلفة استخدام الموارد البيئية ، وكانت مشكلة الدراسة والتي تمثلت في ضرورة صياغة معايير المحاسبة المناسبة لتحديد تكلفة استخدام الشركات والمنشآت العامة للموارد البيئية ، والتأثيرات لهذه الموارد وهل يتم تحديد مسؤولية الشركات عن طريق التشريعات القانونية والاجتماعية ؟ أم عن طريق المسؤولية الأخلاقية ؟ .

وتتبع أهمية الدراسة في الدور الذي يمكن أن يلعبه الفكر المحاسبي من خلال إصدار معايير محاسبة تتعلق بالبيئة والمجتمع في تحقيق أكبر قدر من الشفافية .

وهدفت الدراسة إلى الوصول إلى صيغة محاسبية لتوضيح كيفية أداء المنشأة لمسئولياتها لحماية البيئة والآثار السالبة والتي يمكن أن تتبلور في شكل معيار ، ومن مشكلة الدراسة وهدفها كانت الفرضيات التالية :

- تعتمد صحة ودقة القوائم المالية علي التقدير الصحيح للآثار السالبة لاستخدام الموارد البيئية.

- تحديد تكلفة استخدام الموارد البيئية يتم وفقاً للالتزامات القانونية والاجتماعية المتعلقة بالبيئية.

¹محمد عبيد كافي أبكر - دور المعايير في تحديد تكلفة الموارد البيئية - رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2003م .

- الإفصاح الكامل عن كافة تكلفة البيئة يؤدي إلى زيادة درجة الشفافية والقوائم المالية ، وكذلك متطلبات الإفصاح المحاسبي للمحافظة علي البيئة .

اعتمدت الدراسة علي المنهج الوصفي والتاريخي والاستقرائي والاستنباطي ، وقد توصلت الدراسة إلي نتائج أهمها :

- أهمية الإفصاح عن التكلفة البيئية في كافة المنشآت إلا أن درجات الإفصاح تختلف حسب طبيعة المنشأة .

- ضرورة صياغة القوانين والمعايير المحاسبية التي تنظم عملية الإفصاح .

وقد أوصت الدراسة توصيات عامة تتمثل في الآتي :

- ضرورة الالتزام بالمعايير التي تمكن المنشأة الصناعية من عمل تكاليفها الناتجة من استخدام موارد البيئة .

- إلزام المنشأة الصناعية التي تمت فيها الدراسة بإصلاح ما تتلفه من حولها من البيئة حسب التشريعات والمعايير المنظمة للبيئة .

يرى الباحث أن الدراستين تشابهتان في أهمية الإفصاح في القوائم المالية وتختلف أن الدراسة تهتم بالتكلفة علي الموارد البيئية وأن الدراسة موضع البحث تهتم بتطبيقها على الأداء المالي ككل.

دراسة :عثمان تاج السر (2005م)⁽¹⁾ :

هدفت الدراسة إلى محاولة حل مشكلة تطبيق شركات التأمين السودانية للمعايير المحاسبية في إعداد ونشر قوائمها المالية ، وذلك بالإجابة عن الأسئلة التالية :

- ما هي ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في القوائم المالية لشركات التأمين ؟ .

- ما مدى الفائدة من تلك القوائم ؟ .

- إلي أي مدى تطبق شركات التأمين تطبيق أي من المعايير المحاسبية ؟ .

¹ - عثمان تاج السر إدريس - سلامة تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التأمين السودانية - رسالة ماجستير منشورة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2005م .

وكانت أهمية الدراسة في أن قطاع التأمين من القطاعات المهمة في الدولة والذي يجب أن يكون دعامة كبيرة للاقتصاد ، وهذا مما يجعل أهمية تسليط الضوء علي القوائم المالية لشركات التأمين وفق معايير المحاسبة وبيان الدور الذي يمكن أن يؤديه تطبيق معايير المحاسبة في عملية الإشراف والرقابة علي أعمال التأمين .

وهدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء علي أهمية تطبيق المعايير المحاسبية في القوائم المالية لشركات التأمين ودواعي هذا التطبيق ، وتحليل القوائم المالية لشركات التأمين لمعرفة مدى تطبيق المعايير المحاسبية في القوائم المالية وأي المعايير المحاسبية مطبق ، ومن مشكلة الدراسة وأهدافها وكانت فرضيات الدراسة :

- تطبيق أي من المعايير المحاسبية المذكورة في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التأمين يعتبر عاملاً مهماً في تقييم أداء سلامة المراكز المالية لهذه الشركات .
- تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التأمين يشكل أهمية قصوى في عملية الإشراف والرقابة .
- الهيئات والمنظمات لا تلعب دوراً يذكر في تطبيق المعايير المحاسبية .
- شركات التأمين السودانية لا تطبق المعايير المحاسبية بصورة واضحة .

استخدام الباحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي ، وكانت أهم النتائج تطبيق المعايير المحاسبية بواسطة شركات التأمين يعتبر عاملاً مهماً في تقييم أدائها .

وأثبتت هيئة الرقابة علي التأمين أن تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التأمين يمكنها من عملية الإشراف والرقابة .

وقد خلُصت الدراسة إلي توصيات أهمها : أن تعمل شركات التأمين علي تطبيق المعايير المحاسبية المناسبة في إعداد ونشر قوائمها المالية حتى تمكن من كسب ثقة المتعاملين معها ، وأن تقوم هيئة الرقابة بتعديل لوائحها بحيث تستطيع تبني تطبيق المعايير المحاسبية التي تناسب البيئة السودانية .

يرى الباحث التشابه في أهمية تطبيق المعايير المحاسبية المناسبة وتختلف في أن هذه الدراسة تهتم بجانب التأمين في الشركات وأن الدراسة موضع البحث تهتم بتطبيق تلك المعايير على الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

دراسة : حسن عابدين (2006م)⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة مشكلة توزيع إيرادات وتكاليف المقاولات بين الفترات المحاسبية التي تنتهي بتنفيذ العقد ، وذلك بالتساؤلات الآتية :

- ما مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات في شركات المقاولات بفلسطين وأثره علي نتائج الأعمال لخدمة الإدارة والأطراف المستفيدة ؟ .

وتتبع أهمية الدراسة في أنها قدمت أنموذجاً لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات .

وهدفنا الدراسة لتقديم إطار علمي لقياس أثر تطبيق معايير محاسبة عقود المقاولات علي نتائج أعمال شركات المقاولات وإبراز أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، أما فرضية الدراسة تتكون من خمسة فرضيات منها :

- تطبيق شركات المقاولات بفلسطين معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات .
- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركات المقاولات يحقق القياس المحاسبي السليم لنتائج الأعمال زيادة ثقة المستثمر ويحقق فرضية الرقابة ويقلل المخاطر .
- وإستخدام الباحث المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي .
- وكانت النتائج التي توصلت لها الدراسة أن شركات المقاولات الفلسطينية لا تطبق معايير المحاسبة الدولية وذلك من الواقع العملي للشركات .
- وكذلك أثبتت النتائج أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى ثقة المستثمرين وكذلك يحقق الرقابة علي النشاط ويؤدي إلى تقليل المخاطر .

¹- حسن عابدين محمد عابدين ، إطار علمي لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات علي نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين - رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين ، 2006م .

وقد أوصى الباحث بضرورة إتباع المعايير الدولية ، وتشجيع شركات المقاولات بإتباع معايير المحاسبة الدولية ، وتشجيع المستثمرين للاستثمار في الشركات التي تتبع معايير المحاسبة الدولية.

يرى الباحث أوجه التشابه في تطبيق معايير المحاسبة وتختلف مع الدراسة أنها تهتم بالعقود للمقاولات وأن الدراسة تهتم بالأداء المالي .

دراسة: عرفة محمد الحسن (2006م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة المشكلة والتي تتمثل في مدى إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط ، باعتبارها أحد المداخل التي استخدمت في بيئة الإنتاج الحديثة بهدف معالجة أوجه القصور في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية ، وذلك من خلال مسببات التكلفة والتي يتم توزيع التكاليف على أساسها على مختلف الأنشطة ، وتمثلت أهمية الدراسة في الآتي :

- أ. الحاجة الماسة إلي رفع كفاءة التشغيل بمؤسسات التعليم العالي والأهلي بالسودان والتي يحققها تطبيق نظام التكاليف علي أساس الأنشطة .
- ب. الاهتمام المتزايد من قبل جميع المنظمات بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وخاصة مؤسسات التعليم العالي ، التي يمكنها تطبيق هذا النظام في قياس تكاليف الخدمات التعليمية بصورة موضوعية ودقيقة تساعدها في اتخاذ القرارات السليمة لترشيد التكلفة .
- ج. الأبحاث والدراسات في مجال التعليم العالي بالسودان لم تهتم بنظام التكاليف على أساس الأنشطة بالرغم من الفوائد التي تعود من تطبيقه .
- د. الاستفادة من نظام التكاليف علي أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات رشيدة مستندة علي بيانات التكلفة من مخرجات هذا النظام .

وتهدف هذه الدراسة بصورة رئيسية إلى استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط في مجال قياس وترشيد تكلفة الطالب الجامعي وتوفير المعلومات اللازمة في

¹ - عرفة محمد الحسن خلف الله ، مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا 2006م .

مجال ترشيد القرارات الإدارية وتحديد تكلفة الطالب في الجامعات الأهلية علي أسس موضوعية دقيقة ، كذلك تظهر الأهداف الفرعية الآتية :

1. دراسة أهم مشكلات قياس وترشيد التكاليف في مجال التعليم الأهلي .
2. بيان قياس إمكانية استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في علاج المشكلات ودوره في إرشاد عملية اتخاذ القرارات .

وقد تمثلت فروض الدراسة في :

1. إمكانية استخدام أحد أنظمة التكاليف الحديثة المطبقة في النشاط الصناعي في مجال قياس وترشيد تكلفة خدمات التعليم العالي باعتباره أداة مهمة للتغيير الاجتماعي والاقتصادي .
2. ضعف الإمكانيات والموارد المالية المتاحة للدول النامية وخاصة ما يتم تخصيصه من اعتمادات الإنفاق علي الخدمات التعليمية ، تزيد الحاجة إلي ضرورة الاستعانة ببيانات التكاليف لقياس وترشيد التكاليف في مجال التعليم الأهلي .

هدفت هذه الدراسة لقياس تكلفة الطالب الجامعي في الجامعات الأهلية وأهم نتائج هذه الدراسة تمثلت في الآتي :

- أ. إمكانية استخدام أحد أنظمة التكاليف الحديثة المطبقة علي النشاط الصناعي علالمقاطع الخدمي (الخدمات التعليمية) .
- ب. ضرورة الاستعانة ببيانات التكاليف لقياس وترشيد التكاليف في مجال التعليم الأهلي .

وجاءت أهم التوصيات في الآتي :

- أ. ضرورة الاهتمام بنظام التكاليف علي أساس الأنشطة واستخدامه في مؤسسات التعليم العالي لما يقدمه من بيانات تحليلية شاملة تساعد مديري الوحدات الأكاديمية في رسم الخطط السنوية بموضوعية .
- ب. إعداد دراسات حول ملائمة نظام (ABC) حتى تشمل كل القطاعات الصناعية والخدمية.

يرى الباحث أن الدراستين اتفقت في تقديم الخدمة التعليمية واختلفت الدراستين بأن الدراسة اهتمت بتكلفة الطالب وأن الدراسة موضع البحث اهتمت بالأداء المالي في المؤسسات غير الربحية .

دراسة: حسين محمد عثمان (2006م) (1):

ناقشت الدراسة تطبيق أسلوب موازنة برامج الأداء المرنة كأداة للتخطيط والرقابة في المنظمات غير الربحية ، والتي تمثل مشكلة الدراسة .

وتتمثل الأهمية في مدى كفاءة الموازنات واستخدامها ، وقد اعتمد الباحث بصفة أساسية علي الدراسة الانتقادية وذلك من خلال تحديد مدى متابعة البرامج أو الرقابة علي تنفيذها في خمسة فصول أهمها : دراسة الوحدات غير الهادفة للربح ومدى أهميتها علي المستوى القومي المحلي ، ودراسة التقارير المالية في المنظمات غير الهادفة للربح وفق المعايير المحاسبية والإفصاح عنها .

ومن واقع السياسات المحاسبية للبيانات عند عرض البيانات المالية وهدفه إلي توضيح المفهوم العلمي الحديث للموازنات وأهميتها في تحقيق الرقابة ، وتأكيداً علي أهمية وضرة تطوير الموازنة إلي موازنة البرامج والأداء في ذلك لتحقيق التخطيط السليم والرقابة في المنظمات غير الهادفة للربح .

وتحقيقاً لأهداف الدراسة اعتمد مجموعة من الفروض أهمها : اعتماد الإدارة المالية التي تعد مشروع موازنة المنظمة علي أساس البرامج والمشروعات والأنظمة والنفقات في نطاق أهداف المنظمة .

وقد توصل الباحث إلي نتائج أهمها :

- تحقيق أهداف المنظمة عند التنفيذ يربط برامج الموازنة بأهداف مخططة ومعايير بما يتحقق فعلاً .

¹ - حسين محمد عثمان حماد ، - تطبيق أسلوب موازنة برامج الأداء المرنة كأداة للتخطيط والرقابة في المنظمات غير الربحية بالتطبيق علي منظمة العمل العربية - رسالة دكتوراه غير منشورة ، - جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا ، 2006م .

- معظم الوحدات غير الهادفة للربح تمارس أداء وظائفها للوصول إلى مستوى اقتصادي واجتماعي معين يمكن الأفراد من الحصول على حاجاتهم من الخدمات دون السعي إلى تحقيق الربح .

وقد أوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها :

- استخدام الأسلوب الحديث في تنفيذ أهداف البرامج يحقق لها أهدافها .
- يجب عن اتخاذ الخطوات الأولى للموازنة تدريب العاملين بالموازنة والحسابات علي الأسلوب الجديد .
- ربط الموازنة بخطة المنظمة لقياس إنجازات الخطة .

يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا علي اهتمام بالوحدات غير الربحية واختلفت بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهذه الدراسة علي مدى كفاءة الموازنات التخطيطية .

دراسة : عماد الدين (2006م)⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة أثر الالتزام بمعيار الإفصاح المحاسبي واستخدام مقررات لجنة بازل (1) و(2) في تقديم كفاءة أداء المصارف السودانية ، وأن مشكلة البحث الأساسية وهي هل المصارف السودانية ملتزمة بمعيار الإفصاح المحاسبي عند إعداد القوائم المالية واستخدام مقررات لجنة بازل (1) و(2) وأثره في تحسين الأداء المصرفي ؟ .

وتتبع أهمية البحث في إلقاء الضوء علي كيفية تقديم الأداء المصرفي والمساهمة في تحسين الأداء في مجال العمل المصرفي ، وتهدف الدراسة إلي تحديد مدى كفاءة الأداء المالي للمصارف السودانية باستخدام مقررات لجنة بازل (1) و(2) ومدى الالتزام بمعيار المحاسبة (الإفصاح) .

¹- عماد الدين سليمان حسين - أثر الالتزام بمعيار الإفصاح المحاسبي واستخدام مقررات لجنة بازل (1) و (2) في تقييم كفاءة أداء المصارف السودانية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشور - جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا 2006م .

وتأتي في أن التطبيق الكامل لمعيار الإفصاح المحاسبي ومعيار الـ CAEL والـ CAMEL من خلال قرار لجنة بازل (1) و (2) بواسطة المصارف السودانية يؤدي إلي دقة قياس كفاءة الأداء المصرفي ، تحليل القوائم باستخدام معياري الـ CAEL والـ CAMEL وفق نسب مقررات لجنة بازل (1) و (2) يتغير نظام الوضع المالي للمصرف في المستقبل.

وتأتي النتائج كذلك محققة للفرضية السابقة ، ويوصي بضرورة أن يقوم البنك المركزي بعمل نشرات دورية لنتائج تقييم أداء المصارف التجارية ، وأن يكون ذلك بتوازن بحيث لا يخل بسلامة الجهاز المصرفي (الإفصاح).

يرى الباحث أن هذه الدراسة اتفقت في استخدام معيار الإفصاح والذي تهتم به هذه الدراسة كجزء من المعايير المحاسبية الدولية ولكن تختلف بأن الدراسة اهتمت بالمصارف السودانية وأن هذه الدراسة اهتمت بالأداء المالي في المؤسسات غير الربحية وتطبيق المعايير فيها .

دراسة: عبد الملك القاسم (2006م) (1) :

تحدثت الدراسة عن دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية والمشكلة المتمثلة في كيفية تحديد دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، تتلخص المشكلة في الإجابة علي الأسئلة التالية :

- هل معايير الإفصاح التام تسهم في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية ؟
- هل مستوى الإفصاح الحالي بسوق الخرطوم يفي باحتياجات (المستخدمين) ؟
- هل هناك اتفاق بين المستخدمين علي مستوى إفصاح معين ؟

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية دراسة موضوع معايير الإفصاح ومعرفة دورها في توفير المعلومات الملائمة ، وأهمية المعلومات المالية المهنية علي الأسس والمعايير المحاسبية التي وضعتها المنظمات المهنية .

¹- عبد الملك القاسم أحمد الأمين - دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في أسواق الأوراق المالية - بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير - غير منشورة - جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا ، 2006م .

وهدفت هذه الدراسة إلي دراسة ومعرفة دور معايير الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، توصلت الدراسة إلي اختيار الفرضيات التالية:

- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الإفصاح والعرض .
- مستوى الإفصاح في سوق الخرطوم للأوراق المالية .
- اتفاق مستخدمي القوائم المالية علي أن مستوى الإفصاح التام يفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي ، وأهم النتائج هي أن الالتزام بمتطلبات معايير الإفصاح التام في الإفصاح والعرض يمكن المستخدم من استخلاص المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية ، وأن هنالك اتفاق بين المستخدمين في مستوى الإفصاح وفقاً لمعايير الإفصاح التام الدولية يفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية .

وقد أوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات المقيدة في سوق الخرطوم بمعيار الإفصاح عند إعداد القوائم المالية .

يرى الباحث أن الدراسة تتشابه في ضرورة الإفصاح التام عن المعلومات المحاسبية واختلفت في جانب الربح حيث أن هذه الدراسة موضع البحث تهتم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية علي الأداء المالي في المؤسسات غير الربحية .

دراسة: فارس جميل (2006م) (1):

تناولت الدراسة المشكلة والتي تتمثل في التعرف علي مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي ، بالإضافة إلي علاقة تطبيق تلك المعايير علي الأداء المالي لتلك الشركات .

وتهدف الدراسة لتحقيق الآتي :

¹ - فارس جميل الصوفي ، - تحليل العلاقة بين مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان - رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل غير منشورة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2006م .

- التعرف علي مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان بتطبيق المعايير الدولية .

- التعرف علي المعايير الدولية غير المطبقة في بورصة عمان ، وقياس العلاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومؤشرات الأداء المالي للشركات من ناحية من ناحية درجة التطبيق.

وتتبع أهمية الدراسة من الاهتمام المتزايد من قبل الشركات المساهمة العامة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية لما في ذلك من فوائد وآثار إيجابية متعلقة بالإفصاح عن البيانات المالية .

ومن أهداف الدراسة ومشكلتها كانت الفرضيات التالية :

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكفاءة الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة عمان مقاسة بالقيمة السوقية مرة ، وأخرى بعائد السهم ، ومقاسة بالعائد إلى الأصول .

استخدم الباحث في الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي ، وقد خلصت الدراسة إلي نتائج أهمها وجود علاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكفاءة الأداء المالي للشركات مقاسة بالقيمة السوقية للسهم ومقاسة بالقيمة السوقية بعائد السهم الواحد وبالعائد إلى حقوق المساهمين .

وقد أوصت الدراسة بالآتي :

1. ضرورة الالتزام بدرجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الصناعية المساهمة العامة إلى مستوى العالمية بدلاً من درجة التطبيق الحالية .
2. العمل علي تدريب موظفي الدائرة المالية علي كيفية التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية ، وأن يتم التدريب من قبل جهات مختصة ذات خبرة مهنية .

يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا علي تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي الأداء المالي ولكن اختلفت في تطبيق الدراسة اهتمت بالشركات المساهمة والدراسة موضع البحث اهتمت بالأداء المالي في المؤسسات غير الربحية .

دراسة: زينب سيد أحمد (2007م)⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء المالي بجامعة النيلين ، حيث تمثلت مشكلة البحث في المعلومات التي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة في الإجابة عن التساؤلات التالية :

- هل يؤثر ضعف التخطيط والرقابة المالية سلباً علي كفاءة الأداء المالي بجامعة النيلين ؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المالية وتقييم الأداء المالي بجامعة النيلين ؟

نبعت أهمية الدراسة من أهمية قطاع الخدمات والمتمثل في قطاع الجامعات باعتباره من التنظيمات (التي لا تهدف إلى تحقيق أرباح) ، ومن القطاعات الرائدة والمحركة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية في السودان .

وهدفت هذه الدراسة إلي الوقوف علي الأداء المالي للجامعة وإلى أي مدى يتم تحقيق الأهداف والخطط الموضوعة واكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها ، وكذلك عرض المشاكل والمعوقات التي تحول دون قيام القطاع الخدمي بدوره بكفاءة وفاعلية مع وضع الحلول والمقترحات لبعض هذه المشاكل ، وإبراز أهمية المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء المالي للجامعة .

ولتحقيق أهداف الدراسة وضعت الفروض الآتية :

- ضعف التخطيط والرقابة المالية أثر سلباً علي كفاءة الأداء المالي بجامعة النيلين .
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المحاسبية وتقييم الأداء المالي لجامعة النيلين .

اعتمدت الدراسة علي المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي ، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها :

- إن من المعوقات التي تواجه الجامعة سنوياً وتؤثر علي الأداء المالي هي مشكلة التمويل .

¹- زينب سيد أحمد مكي شريف - دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء المالي بالجامعات السودانية - رسالة ماجستير - غير منشورة - جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا 2007م .

- الأهمية القصوى للمعلومات المحاسبية في تقييم الأداء المالي .

وقد أوصت الدراسة بالآتي :

- ضرورة التحول إلى موازنة البرامج والأداء بدلاً من التقليد .
- من الأهمية بمكان الاعتماد على الكوادر الإدارية المؤهلة مما يساعد إلى حد كبير في تلافي المعلومات وتحقيق الأهداف .

يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا في تقييم الأداء المالي في الجامعات ولكنها اختلفت بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على الأداء المالي .

دراسة: يحي مقدم (2007م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أثر تطبيق معيار الإفصاح والعرض العام في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية على مستخدمي القوائم المالية ، ومشكلة الدراسة والتي تمثلت في تنوع الطرق والإجراءات والمعايير المتبعة لإعداد القوائم المالية في المصارف الإسلامية ، وعدم التزام المصارف بتطبيق معيار العرض والإفصاح العام في القوائم المالية وصعوبة اتخاذ مستخدمي القوائم المالية قرارات سليمة دون الاعتماد علي بيانات ومعلومات متصفح عنها في القوائم والتقارير المالية .

واستمدت الدراسة أهميتها من خلال تأثير تطبيق المعيار علي مصداقية القوائم المالية وسهولة مقارنتها وانعكاس ذلك على ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية .

وهدفنا الدراسة إلى إعطاء نبذة تاريخية عن نشأة معيار العرض والإفصاح العام في القوائم المالية للمؤسسات المالية الإسلامية وبيان أثر التطبيق على تحسين جودة القوائم المالية ، وسعت الدراسة لاختيار ثلاث فرضيات تمثلت في :

- تطبيق معيار العرض والإفصاح العام على المؤسسات المالية الإسلامية يؤدي إلى مصداقية القوائم المالية وسهولة مقارنتها .

¹ - يحي مقدم أحمد حارن - تطبيق معيار العرض والإفصاح العام بالقوائم للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية وأثره علي المستخدمين - رسالة ماجستير تكميلي غير منشورة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2007م .

- تطبيق المعيار يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء الإداري .
- تطبيق المعيار يساعد مستخدمي القوائم المالية في صياغة القرارات الرشيدة .

استخدمت في الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي .

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن تطبيق معيار العرض والإفصاح العام في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية يؤدي إلى مصداقية القوائم المالية ويزيد من كفاءة الأداء المالي الإداري ويساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة للمستخدمين .

أوصت الدراسة بضرورة استخدام المصارف والمؤسسات المالية بتطبيق معيار العرض والإفصاح العام حتى يؤدي إلى شفافية المعلومات.

يرى الباحث أن اتفاق الدراستين في تطبيق معيار الإفصاح في القوائم المالية واختلفت في طريق التطبيق أن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيقه على الأداء المالي في المؤسسات غير الربحية والدراسة اهتمت بالتصنيف علي المصارف الإسلامية .

دراسة: هناء الفاتح (2008م)⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة مشكلة البحث وهي في الكيفية التي يتم فيها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومدى إلزام سوق الخرطوم للأوراق المالية للشركات المدرجة فيه وكانت من أهم التساؤلات :

- هل يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية ؟
- هل يؤدي إعداد التقارير المالية على حسب معايير المحاسبة الدولية إلي ترشيد قرارات مستخدمها ؟
- هل تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤثر على مستوى كفاءة سوق الأوراق المالية ؟

وكانت أهمية البحث نابعة من موضوع الدراسة نفسه ، وذلك من الناحية العملية في حالة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على الأسواق المالية ، وعلمياً يؤدي تطبيق معايير المحاسبة

¹- هناء محمد الفاتح عثمان عبد الله ، تحليل العلاقة بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية ونوعية المعلومات المحاسبية لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية - رسالة لنيل درجة في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين ، 2008م .

الدولية إلى توفير معلومات مالية حقيقية يتم على ضوءها اتخاذ القرارات الرشيدة لمستخدمي المعلومات .

وتهدف الدراسة للتعرف على أهمية المعايير المحاسبية وأهميتها وضعها ، وكذلك معرفة أثر المعايير المحاسبية الدولية على نوعية المعلومات المحاسبية .

يسعى الباحث في الفرضيات التالية : إن سوق الخرطوم للأوراق المالية لا يلزم الشركات المدرجة فيه بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مما يؤدي إلى تباين في نوعية التقارير المالية .

تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤثر على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤثر على مستوى كفاءة سوق الأوراق المالية .

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها أن سوق الخرطوم للأوراق المالية لا يلزم الشركات المدرجة فيه بتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

عدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى حدوث اختلاف في نوعية التقارير المالية ، وكذلك عدم الإلمام التام بتطبيقه .

وأدت النتائج إلى تحقيق الفرضية التي من أجلها قامت الدراسة ، واعتماداً على النتائج السابقة أوصى الدارس باتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية ، والاهتمام بتدريب القائمين بإعداد القوائم المالية حتى تتم وفق المعايير الدولية وإلزام سوق الخرطوم للأوراق المالية للشركات المدرجة فيه باستخدام المعايير المحاسبية الدولية.

يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا في تطبيق معايير المحاسبة الدولية واختلفتا في تطبيق هذه المعايير .

دراسة: سوزان (2009م) ⁽¹⁾:

كانت مشكلة الدراسة في أن المؤسسات الحكومية بالسودان ومنها الجامعات لا تهتم بالتحليل المالي عند تقييم أداء العاملين والإدارات بسبب أنها لا تهدف لتحقيق الربح ، السبب الذي أدى

¹ - سوزان دفع الله البشير أحمد - دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للجامعات الحكومية السودانية (دراسة جامعة 2000 - 2006م) رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة النيلين كلية الدراسات العليا ، 2009م .

إلى الإسراف في الموارد المتاحة وعدم الاهتمام بالمؤشرات المالية في عملية تقييم الأداء وتطويره.

وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم مؤشرات ونسب التحليل المالي ودورها في تقييم الأداء ، ولتحقيق أهداف البحث تم اختيار الفرضيات الآتية :

- يؤدي استخدام التحليل المالي إلى تقييم الأداء المالي بجامعة النيلين .
- يساعد التحليل المالي في التنبؤ بالإيرادات والمصروفات بجامعة النيلين .
- يساعد استخدام التحليل المالي علي معالجة مشاكل العهد والأمانات بجامعة النيلين .

ولقد توصلت إلى نتائج تؤكد الفروضات السابقة وأهمها عجز موازنة الجامعة بنسب مختلفة خلال فترة الدراسة عن تحقيق تقييم الأداء وتطوير منسوبي الجامعة وضبط الوارد والمنصرف والعهد والأمانات ، كما قدمت الدراسة توصيات أهمها :

- إدخال نظام المحاسبة الإلكترونية في التحليل المالي بالجامعة بغرض تقييم أدائها .
- التأهيل والتدريب والتحفيز للمحاسبين للمساعدة في رفع الكفاءة المالية الذي يؤدي للتخطيط السليم للمصروفات والإيرادات.

يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا في تقييم الأداء المالي ولكن اختلفتا بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيق معايير المحاسبة المالية وأن الدراسة اهتمت بقياس الالتزام بالموازنة .

دراسة : عاطف آدم (2010م) ⁽¹⁾:

تناولت الدراسة أنموذجاً مقترحاً لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الطالب الجامعي بمؤسسات التعليم العالي الحكومي بالسودان ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في إمكانية تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في المنشآت التعليمية لتحديد تكلفة الطالب الجامعي بأسس عملية ، وملء البيانات والإحصائيات في الجامعات الحكومية وفي تحديد تكلفة الطالب الجامعي من كلية إلى أخرى .

¹- عاطف آدم بخيت ، نموذج مقترح لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الطالب الجامعي بمؤسسات التعليم العالي الحكومية السودانية (دراسة حالة جامعة كردفان) ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، 2010م.

وقد هدفت الدراسة إلي التعرف علي إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في مؤسسات التعليم العالي الحكومية من خلال التعرف علي تطبيقها في الجامعات الحكومية ، وكذلك أساليب القياس المتبعة في الجامعات الحكومية خاصة وفي المؤسسات الحكومية بصفة عامة .

ومن النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة :

- أنه لا تقوم جامعة كردفان باستخدام محاسبة تكاليف في تحديد تكلفة الخدمات التي تقدمها.
- إن البيانات المالية والإحصائية بالجامعات الحكومية تمكن من بناء إطار علمي لاستخدام محاسبة التكاليف فيها يكون قابلاً للتطبيق .
- إن تحديد الطالب الجامعي بدلالة تكلفة الساعة المعتمدة في الجامعات الحكومية تعطي نتائج أكثر دقة .
- استخدام أساليب محاسبة التكاليف يساعد في تحقيق تكلفة التعليم الجامعي الحكومي في التعرف علي مواطن الإسراف وتحديد التكلفة العامة في المستقبل .

وأوصت الدراسة بالآتي :

- ضرورة وجود قسم تكاليف بالإدارة المالية في الحاجات الحكومية ، ومراعاة الاحتفاظ بسجلات للأصول الثابتة والأصول المتداولة وبنود الصرف .
 - ضرورة وجود وحدة تابعة لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي تهتم بتخطيط ورقابة التعليم العالي وتضمن فيها الإدارة الدراسات تكاليف التعليم العالي .
- يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا في تقييم الخدمات في التعليم العالي ولكنها اختلفت بأن الدراسة اهتمت بتكلفة الطالب الجامعي وأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية علي المؤسسات غير الربحية .

دراسة: عثمان درار (2010م)⁽¹⁾:

¹ - عثمان درار عثمان - أهمية تقييم النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة للربح - بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2010م .

تحدثت الدراسة عن أهمية تقييم النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة للربح ، ومشكلة الدراسة والتي تمثلت في التساؤلات الآتية :

- هل نظام المحاسبة في الوحدات غير الهادفة للربح يحقق رقابة مالية فعالة ؟
- هل يتم الالتزام باللوائح والإجراءات المحاسبية ؟
- وما مدى أهمية أنظمة الرقابة الداخلية علي الإيرادات والمصروفات ؟

ونبعت أهمية الدراسة من التأكد من وجود نظام محاسبي فعال لترشييد واستخدام الموارد المالية النادرة للمؤسسات غير الهادفة للربح .

هدفت الدراسة إلى تحقيق أهمية تقييم النظام المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح ودور الرقابة المالية علي الأداء المالي وبيان أثر الخصائص التشغيلية للوحدات غير الهادفة للربح ويحقق رقابة مالية فعالة وكذلك لا تتضمن الحسابات الختامية بالشبكة القلالية للمنظمات معلومات أكثر من الاهتمام بكفاءة وجودة استخدام الموارد المتاحة ، وخلصت الدراسة إلي النتائج التالية أهمها :

- أن الوحدات غير الهادفة للربح أصبحت تمثل جانباً مهماً من اقتصاديات معظم الدول بعد تركيز المنظمات الدولية عليها كإستراتيجية مثلى من أجل التنمية الشاملة المتواصلة .
- إن المعايير المحاسبية أيضاً لم تجد الهدف الرئيسي من النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة للربح .

يرى الباحث أن الدراستين اهتمتا بتقييم الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الربحية ولكن اختلفت بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وأن الدراسة اهتمت بتقييم الإفصاح المحاسبي .

دراسة : جورج حبيب حنين (1974م) ⁽¹⁾:

¹ جورج حبيب حنين ، استخدام التكاليف كأداة للتخطيط والرقابة في قطاع خدمات التعليم بجمهورية مصر العربية بالتطبيق علي مجال التعليم الثانوي التجاري - رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة القاهرة - كلية التجارة - قسم المحاسبة ، 1974م .

تناولت الدراسة استخدام التكاليف كأداة للتخطيط والرقابة في قطاع التعليم بجمهورية مصر العربية ، والمشكلة الأساسية في الإنفاق علي خدمة التعليم وذلك من الموازنة العامة للدولة والتي من شأنها أمة الدعوة باستخدام موازنة البرامج والأداء مع التطبيق علي قطاع الخدمات التعليمية بجمهورية مصر ، وكذلك اعتماد معايير الأداء في قياس بنود الصرف علي التعليم ، وكذلك التكلفة المعيارية للطالب بأي صف أو الساعة . وقد استخدم الباحث بيانات افتراضية للتوضيح.

وقد تناولت الدراسة أهمية الإنفاق علي التعليم وعلاقته بالتنمية وطبيعته ، والتخطيط للإنفاق علي خدمة التعليم مبنياً فلسفة موازنة البرامج والأداء، ودور التكاليف في الرقابة علي قطاع التعليم. خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها أن التنمية الاقتصادية في التنمية البشرية وإعدادها ، كذلك خلصت إلى أن التربية ، وعلم التربية ، والتعليم مفهوم خاص لكل وخدمتهم وتكاليف الطالب.

كما أوصت الدراسة بالاهتمام بالتعليم والتربية والإنفاق الحكومي عليه ، وكذلك أوصت باستخدام دراسة البرامج والإدارة وذلك عند عمل تقرير خدمة التعليم .

يرى الباحث أنّ التشابه في تقييم الخدمات واختلفت مع الدراسة بأنها اهتمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

دراسة: أحمد (1982م) ⁽¹⁾:

تناولت الدراسة إطار منهجي لنظام محاسبة التكاليف في الوحدات غير الهادفة للربح ، ويمثل ذلك الهدف الرئيس للبحث ، وقد حددت الدراسة العوامل التي تبرر الحاجة لوجود أنظمة تكاليف في تلك المؤسسات والتي تتمثل في الآتي :

- تطور الاتجاه نحو قياس كفاءة استخدام الموارد وفعالية البرامج .
- تطور المبادئ المحاسبية .
- الصبغة الأساسية للنشاط وما تقتضيه من تحقيق منافع المجتمع .
- المتطلبات التنظيمية والتشريعية للحكومة .

¹ - أحمد سامي عثمان ، إطار منهجي لنظام التكاليف في السودان غير الهادفة للربح ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الرابع السنة الرابعة ، 1982م ، ص 81 - 129 .

وقدمت الدراسة إطار منهجي متكامل لنظام التكاليف في الوحدات غير الهادفة للربح ، يتكون من مجموع الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها ، ومجموعة المتطلبات الأساسية التي ينبغي توفيرها لإمكانية تطبيق النظام ، وأسلوب منهجي يحدد المراحل الرئيسية لتصميم النظام.

إن هذه الدراسة تعتبر أساس لتطبيق أساليب محاسبة التكاليف في الوحدات غير الهادفة للربح ، إلا أنه تختلف عن الدراسة الحالية في تناولها أساس تطبيق أساليب محاسبة التكاليف ليس أسس معيارية دولية .

اهتمت الدراسة بجانب التكاليف في خطوط عريضة وليس على أساس معايير المحاسبة الدولية ، لذلك سيقوم الباحث بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات غير الهادفة للربح. يرى الباحث تشابه الدراستين في الاهتمام بالوحدات غير الربحية واختلفت بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

دراسة: رضا (2002م) ⁽¹⁾:

تناولت هذه الدراسة مدخل المحاسبة على التكاليف علي أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمنشآت ، حيث تعرضت الدراسة إلى أن طبيعة مشكلة البحث تتمثل في ضعف الإمكانيات ، والموارد المالية المتاحة للدولة النامية ، وضعف ما يخصص من اعتمادات للإنفاق على الخدمات الصحية ، مما يزيد الحاجة إلى ضرورة الاستعانة ببيانات التكاليف لترشيد القرارات ، واستغلال الموارد المحدودة المخصصة لتلك الخدمات أفضل استغلال ممكن .وبناءً على ذلك تمت صياغة التساؤلات الآتية :

ما مدى توفير مقومات استخدام مدخل التكلفة علي أساس النشاط في مجال قياس التكلفة وتحديد أسعار الخدمات الصحية بالمستشفيات ؟

¹ - رضا إبراهيم صالح ، مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، دورية الإدارة العامة ، الرياض ، المجلد الثاني والأربعون ، العدد الأول ، أبريل 2002م ، ص ص 43 - 94 .

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة تمثل في استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية. واتبعت هذه الدراسة المنهج الاستقرائي في التعرف علي مساهمة الفكر المحاسبي ،واستعرض مشكلات قياس الخدمات الصحية .

والنتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أن هناك العديد من المحاولات التي بذلت لتمييز الخدمات الصحية في الدول المتقدمة كما تعرضت إلي أهمية الخدمات الصحية وخاصة الخدمة التي تقدمها المستشفيات .

وأوصت الدراسة بضرورة قياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات عن طريق تكلفة النشاط كأساس .

تختلف هذه الدراسة مع الدراسة موضوع البحث بأنها لم تأخذ بقياس التكلفة علي أساس معايير محاسبة دولية ، وتتفق مع الدراسة في قياس المؤسسات غير الهادفة للربح .

دراسة: رأفت حسين (2002م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين ، تمثلت مشكلة الدراسة في مدى حاجة مهنة مراجعة الحسابات في فلسطين إلي معايير المراجعة الدولية لتنظيم وتطوير أدائها المهني ومدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في فلسطين وهل البيئة الفلسطينية ملائمة لتطبيق معايير المراجعة ؟

تأتي أهمية الدراسة من الحاجة الملحة والمستمرة من جانب أعضاء المهنة لمعايير عامة تغطي المجالات المختلفة للعمل المهني .

وهدفنا الدراسة إلي إلقاء الضوء علي مهنة المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية والوقوف علي أوجه الضعف والمشكلات التي تواجه التطبيق .

استخدمنا في الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي والوصفي لاختبار الفرضيات والتي تمثلت في :

¹ - رأفت حسين مطير - معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين - رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا 2002م .

- لا يوجد إلزام من قبل غالبية المهنيين في فلسطين بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند فحص البيانات المنشورة .
- لا تتلاءم معايير المراجعة المطبقة حالياً في فلسطين مع المتطلبات المهنية وفحص ومراجعة البيانات المالية المنشورة .
- لا يؤيد غالبية المهنيين في فلسطين إلزام المهنيين بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- لا تتوفر لدى غالبية المهنيين في فلسطين المعارف العلمية والخبرات الكفيلة بتطبيق الإجراءات والاحتياجات المطلوبة بموجب معايير المراجعة الدولية .

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج وأهمها :

- يوجد التزام من قبل المراجعين الفلسطينيين بمعايير المراجعة المتعارف عليها .
- لا تتلاءم معايير المراجعة المطبقة في فلسطين مع المتطلبات المهنية في مراجعة وفحص البيانات المالية المنشورة .

كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في فلسطين والعمل على إصدار قانون فلسطيني خاص لتنظيم المهنة وضبط الممارسة المهنية لها .

يرى الباحث أن الدراستين اتفقت في ضرورة استخدام معايير المحاسبة والمراجعة واختلفت بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيقها على الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

دراسة : عبيد (2004م) ⁽¹⁾ :

تناولت الدراسة دور تحليل القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية ، ومن أهم الأهداف التي هدفت لها الدراسة تخطيط ورقابة تكاليف الخدمات التعليمية والتدريبية والبحثية بالمنشآت التعليمية بغرض توفير بيانات تحليلية لتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة التعليمية .

¹- د. عبد المحمود حميدة خلف ، دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، فرع قنا ، السنة 14 ، العدد الأول ، 2004م ، ص 73 - 110 .

توصلت هذه الدراسة إلي نتائج منها يعد التحليل سلسلة القيمة أحد أهم الأدوات في قياس المشروعات الخدمية ، ويتم تطبيق هذا الأسلوب بعد التأكد من ملاءمة طبيعة النشاط التعليمي مزايا تغطية هذا الأسلوب علي المنشآت التعليمية .

وقد قامت هذه الدراسة باحتساب وحدات التكلفة لكل نشاط من أنشطة المنشأة التعليمية كالآتي :

- الساعة التعليمية للعملية التعليمية ، الساعة الدراسية المرجحة ، الساعة المعتمدة للدراسات العليا ، ساعة البحث .

- تحديد عدد الساعات المعتمدة للمقرر الدراسي .

إن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة والتي تتمثل في تحديد الساعات المعتمدة للمؤسسات التعليمية تغير بعض الأهداف التي يسع الباحث إلى تحقيقها من خلال المعايير المحاسبية الدولية.

دراسة : عبد المنعم (2010م)⁽¹⁾:

تناولت الرسالة مدى ملائمة مخرجات التعليم المحاسبي الجامعي لمتطلبات سوق العمل وكانت مشكلة الدراسة الأساسية في تخرج خريجين من جامعة من قسم المحاسبة غير مؤهلين الأمر الذي يجعلهم يخضعون لدورات تدريبية بعد الالتحاق بالعمل .

وتتبع أهمية الدراسة في أنها تساهم في جودة مخرجات التعليم العالي ، وتهتم بتطوير التعليم المحاسبي في الجامعات السودانية وتحسين مخرجاتها .

وتهدف إلي أن تظهر المشاكل الأساسية التي يعاني منها التعليم المحاسبي الجامعي في السودان ، وقد كانت فرضيات الدراسة أن لا توجد فروق ذات صلة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة بالدراسة (أصحاب العمل - هيئة التدريس - الخريجين) .

¹- عبد المنعم البلة حاتم مالك ، مدى ملائمة مخرجات التعليم المحاسبي الجامعي لمتطلبات سوق العمل (دراسة حالة) الجامعات السودانية ، رسالة دكتوراه غير منشورة - جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا ، 2010م .

واستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي ، وقد كانت النتائج التي توصلت لها الدراسة ، ومن أهمها أن طرق وأساليب التدريس المستخدمة حالياً في التعليم الجامعي تعتمد علي أسلوب المحاضرة والكتب والمذكرات ، وأن خريجي الجامعات وخاصة المحاسبة تواجههم بعض الصعوبات .

وقد خرج الباحث بنتائج وتوصيات أهمها : تضمين البرامج التعليمية المحاسبة ، المصارف المحاسبية ، المصارف الإدارية ، والمصارف المتقدمة ، والاعتماد علي أساليب تدريب حديثة بجانب المحاضرات والكتاب الجامعي مثل استخدام الوسائط التعليمية الأخرى الحديثة.

يرى الباحث أن الاتفاق في جودة مخرجات التعليم العالي وذلك في هذه الدراسة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والاختلاف بأنها تقاس هذه الجودة على الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

دراسة: الفاتح العالم (2010م) (1) :

تناولت الدراسة البيئة السودانية ومدى ملاءمتها لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومصادرها وأهدافها ومتطلبات تطبيقها ، وكذلك إلقاء الضوء علي تجارب بعض الدول بناء وإصدار المعايير المحاسبية .

استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والوصفي والتاريخي لاختبار الفرضيات التالية :

- إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بواسطة المؤسسات السودانية يؤدي إلى فتح السوق السوداني أمام الشركات الأمنية .
- إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في التقارير المنشورة يؤدي إلي تقارير ذات جودة عالية يستفيد منها كافة المستخدمين .
- إن البيئة السودانية المالية لا تلائم التحول المباشر لتطبيق التقارير المالية الدولية .

وقد توصلت الدراسة إلي نتائج أهمها :

¹- الفاتح العالم الزبير قيديم ، عوائق تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في البيئة السودانية - دراسة ماجستير تكميلية غير منشورة -جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات العليا ، 2010م .

- إن تطبيق المعايير الدولية في التقارير المالية المنشورة للمؤسسات السودانية ينتج عنه تقارير ذات جودة عالية .
- كذلك يفتح السوق السوداني للشركات الأجنبية الاستثمارية .
- يعمل علي زيادة درجة التنافس بين المؤسسات وتعظيم أرباحها وفك الاحتكار .

كما أوصت الدراسة بتوصيات أهمها :

- يجب تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في تقارير المؤسسات السودانية المنشورة حتى يؤدي إلي فتح السوق السوداني .
- ضرورة تأهيل وتدريب الكوادر لممارسة المهنة المحاسبية ورفع مستوياتها حتى يتم التطبيق الأمثل لمعايير التقارير الدولية .

يرى الباحث الاتفاق في ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية والتقارير واختلفت بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيقها علي الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

دراسة: مرتضى (2011م)⁽¹⁾:

تناولت الدراسة دور معايير المحاسبة للأوراق المالية في اتخاذ قرارات الاستثمار في سوق المالية .

المشكلة الأساسية للدراسة وهي تقارير المالية التي تعرضها شركات الأموال وهي أرضية صلبة لاتخاذ القرارات ودور المعايير المحاسبية في تنظيم السياسات المحاسبية .

حيث كانت في شكل نقاط وأهم النقاط : ما هو مدى أهمية توفير معايير للحكم علي جودة البيانات والمعلومات ذات الطبيعة المحاسبية في القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين .

¹- مرتضى القسم عوض الكريم بشير ، دور معايير المحاسبة للأوراق المالية في اتخاذ قرارات الاستثمار في سوق أسواق المالية ، رسالة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، الخرطوم ، 2011م .

تأتي أهمية الدراسة في أهمية وضع معايير محاسبية ذات جودة عالية والحفاظ عليها ، حيث يعتبر هذا مدخلاً مهماً لتنظيم سوق المال ، وكذلك الالتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي يعمل علي توفير المعلومات المحاسبية بالكمية والنوعية المطلوبة والذي يوفر مناخاً استثمارياً ملائماً .

من أهداف الدراسة محاولة تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة واللازمة لاتخاذ القرارات في ضوء المعايير الدولية وزيادة الاعتماد عليها .

كذلك الالتزام بالإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، ومن ضمن فرضيات الدراسة في ظل غياب المعايير المحاسبية سوق تتحكم الشركات في كمية ونوع المعلومات التي تفصح عنها وكذلك ، تنظيم السياسات المحاسبية في سوق الخرطوم وفق معايير محاسبية ومعايير مراجعة مع الالتزام بالتقيد بتطبيقها .

استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي والاستقرائي والتاريخي ، ويمكن تلخيص أهم النتائج في غياب المعايير المحاسبية تعتبر سمة غالبية على الشركات ، وكذلك مجلس المحاسبة القانونية لا يجد الدعم الكافي لإصدار معايير المحاسبة ، وكذلك عدم كفاءة سوق الخرطوم أدى لعدم تطبيق المعايير المحاسبية .

ومن ضمن التوصيات التي توصلت لها الدراسة من النتائج ضرورة إصدار التشريعات التي تلزم الشركات في سوق المال والالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية ، وكذلك التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات والتقارير المنشورة وفق معايير المحاسبة الدولية.

يرى الباحث أن الدراستين اتفقتا في ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية واختلفتا بأن الدراسة موضع البحث اهتمت بتطبيقها على الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية وليس على الشركات الربحية .

مما سبق يرى الباحث أن جميع الدراسات السابقة التي تناولت الشق المستقل اتفقت مع الدراسة موضع البحث في ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية واختلفت معها على من تطبق ، أما الدراسات التي تناولت الشق المتغير فقد اتفقت مع الدراسة موضع البحث في تقديم الخدمات

واختلفت معها فإن الدراسة موضع البحث تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية على الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

الفصل الأول

معايير المحاسبة الدولية

ويشتمل على أربعة مباحث

المبحث الأول : مفهوم وأهمية معايير المحاسبة الدولية

المبحث الثاني : الهيئات الدولية المُصدرة للمعايير المحاسبية

المبحث الثالث : نماذج من معايير المحاسبة الدولية العامة

المبحث الرابع : الدول التي قامت بإصدار معايير للمؤسسات غير الربحية

المبحث الأول

مفهوم وأهمية معايير المحاسبة الدولية

تمهيد :

إن المعايير المحاسبية نتاج عن تجارب عملية متكررة ، وقد حدثت على مر التاريخ تطورات كبيرة وما زال يحظى باهتمام قطاعات كبيرة من الأكاديميين والمهنيين على حد سواء ، حيث بدأ هذا التطور منذ قبل ما يعرف بالثورة الصناعية الكبرى في أوروبا إلى يومنا هذا⁽¹⁾ .

خلال هذه الفترة تطورت المحاسبة من مجرد آلية لتنظيم السجلات وتدوين الحسابات بغرض المحافظة على أموال وممتلكات الملاك ، وحمايتها من السرقة والاختلاس لتصبح نظاماً للمعلومات ينتج ما أصبح يعرف بالمعلومات المحاسبية ، هذه المعلومات المحاسبية أصبحت تؤدي دوراً يتجاوز كثيراً الدور المحدد الذي كانت تؤديه المحاسبة في مراحلها الأولى .

حيث أصبحت المعلومات المحاسبية هي المدخل الرئيس لاتخاذ القرارات بواسطة مستخدمي القوائم المالية سواءً كان هؤلاء المستخدمون هم الأطراف المباشرة ذات الصلة بهذه المعلومات كالإدارات ومالكي الشركات الاقتصادية أو ،الأطراف غير المباشرة كالمستثمرين المحتملين أو الممولين أو الجهات الحكومية أو الأكاديمية والبحثية حيث تختلف القرارات المتخذة بواسطة هذه الأطراف من حيث نوعيتها ، كأن تكون قرارات إدارية أو استثمارية أو رقابية .

لتؤدي المعلومات المحاسبية هذا الدور المهم كان لابد للفكر المحاسبي والمهتمين به من وضع الأطر والمفاهيم والأسس التي تجعل هذه المعلومات قادرة بكثرة من الثقة ، وقليل من العوائق الفنية والتطبيقية على لعب هذا الدور ، وذلك بسبب أن الفكر المحاسبي بصفته نشاطاً إنسانياً كان نتاجاً للممارسات المهنية والتجارب التطبيقية التي انتهت إلى مجموعة كبيرة جداً من الأسس والمبادئ والتي نالت في معظمها قبولاً عاماً بين ممارسي المهنة والمهتمين بها ، لذا فقد نشأت المعايير المحاسبية كمحصلة نهائية لتلك المفاهيم والمبادئ والأهداف وتوافقت عليها مختلف الهيئات والجمعيات المهنية لتصبح قواعد ومقاييس يتم بناءً عليها قياس وإعداد

¹ - عثمان تاج السر إدريس ، مرجع سابق ، ص 15

المعلومات المحاسبية حتى تكون قابلة للفهم ، سهلة المقارنة ، وبالتالي قادرة على المساعدة في اتخاذ القرارات المطلوبة.

تعريف المعيار :

تعنى كلمة المعيار لغوياً المكيال أو المقياس وهو ما يجب أن يكون عليه الشئ ، أما المعيار المحاسبي فهو أنموذجاً يعتمد على العرف ويحظى بالقبول وهو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة (1) .

وكلمة معيار تعنى أنموذجاً مقياس وقاعدة ، جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة (Standard) بالانجليزية وترجمها البعض بكلمة أصول (2) .

ويعرف المعيار بصفة عامة بالمقياس أو الطريق والاتجاه المتفق عليه بين كافة الناس ، ودليلهم للأداء أو الوصول إلى معرفة شئ ما وتحديده بدقة أو قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة أو الطرق التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها (3) .

أما المعيار المحاسبي فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات للمستفيدين (4) .

والمعايير هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والمراجعة وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات ، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام والتوجيه ، بينما تتناول الإجراءات الصفة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة(5) .

والمعايير المحاسبية هي أنماط أو نماذج تصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق المحاسبي ، وتساعد المحاسبين في إعداد وعرض القوائم المالية (6) .

1 - أبو الفتوح على فضالة ، المحاسبة الدولية (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1996م) ص13

2 - عطا احمد البيوك ، معايير المحاسبة الدولية الجزء الأول ، (الرياض : مطابع الشرق الأوسط 1985م) ، ص7

3 صلاح الدين عبد الرحمن فهمي ، مقارنة معايير المحاسبة الدولية ، (القاهرة : مكتبة انجلو للنشر ، 2000م) ص90

4 - حكمت احمد الراوى ، المحاسبة الدولية ، (عمان : دار حنين للنشر ، 1995م) ، ص45

5 - حسين وحمدان القاضي ، مأمون توفيق ، المحاسبة الدولية ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005م) ص33

6 - هشام حسين عواد الملجى ، المحاسبة الدولية ، (حلوان : بدون نشر ، 2000م) ص9

وتمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي فهو أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع من أنواع العمليات والأحداث ، الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية فالمعايير ليست لمجرد الاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين (1).

أما معايير المحاسبة المتعارف عليها فهو مصطلح يعنى حسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA هو تعبير فني مصطلح عليه عند المحاسبين دلالاته تشمل كل ما هو متفق عليه على انه مقبول في علم المحاسبة في وقت معين (2) .

مما تقدم يستنتج الباحث أن المعيار المحاسبي هو مجموعة القانون والأعراف المحاسبية المتفق عليها التي تعمل على استخدام طرق محاسبية موحدة لإنتاج معلومات محاسبية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية .

ثانياً : نشأة المعايير المحاسبية الدولية :

بدأت محاولات وضع المعايير على المستوى الدولي مع بداية القرن العشرين حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904م في سنت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين والمحاسبة بين الدول ، بعد ذلك عقد المؤتمر الثاني في عام 1926م بأستردام والذي حضره مندوبي من كل دول أوربا تقريباً بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية ، كندا ، أمريكا اللاتينية ، يليه المؤتمر الدولي الثالث في نيويورك في عام 1929م حيث قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسة وهي (3) :

- الاستهلاك والمستثمر
- الاستهلاك وإعادة التقييم
- السنة التجارية أو الطبيعية

¹ عباس مهدي الشعراوي ، نظرية المحاسبة ، (الكويت : دار السلاسل للنشر والتوزيع، 1990م) ، ص122

² - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، نص اعلان دبي حول معايير المحاسبة الدولية ، (عمان : مجلة المحاسب القانوني العربي عدد (101)، 1997م) ص69

³ - د. حسين القاضي ، د. مأمون توفيق حمدان ، المحاسبة الدولية ، مرجع سابق ، ص34

لقد استمرت المؤتمرات في انعقاد وفي كل مرة كان يزداد عدد المشاركين في المؤتمرات ففي عام 1933م تم عقد المؤتمر الرابع في لندن وشارك فيه 49 منظمة محاسبية بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وبلغ عدد الدول المشاركة 22 دولة ، وكان عدد المشاركين في المؤتمر العالمي 320 وفداً فضلاً عن 250 زائراً وكان ذلك في عام 1938م في ألمانيا يلي ذلك ثم عقد المؤتمر الدولي السادس 1952م بلندن بعد الحرب العالمية الثانية وعقد وقدم في المؤتمر 2510 عضواً ، أما في المؤتمر السابع الذي عقد في أمستردام فقد تم تحديد فترة خمسة سنوات كفترة ستفصل بين كل المؤتمر والآخر فهي على هذا الحال إلي يومنا هذا حيث عقد المؤتمر الدولي الثامن في عام 1962م في نيويورك ، وفي عام 1967م في باريس وهو المؤتمر التاسع والمؤتمر الحادي عشر في ألمانيا 1977م وفي عام 1982م عقد المؤتمر الدولي الثاني عشر في المكسيك ، وفي عام 1987م عقد المؤتمر الثالث عشر في طوكيو ، بعد ذلك كان المؤتمر الرابع عشر وقد شارك فيه 106 هيئة محاسبة من 78 دولة وحضر نحو 2600 مندوب من مختلف أنحاء العالم وفيها العربية ، أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس في عام 1997م .

وقد كانت هذه المؤتمرات نتيجة للضغوط المتزايدة من جانب مستخدمي القوائم المالية (1) .

ويرى الباحث أن نشأة المعايير كانت نابعة من الحاجة الملحة لمعايير محاسبية دولية موحدة في ظل التطور السريع للمعلومات .

ثالثاً : الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية :

لا يستطيع أحد أن ينكر أو يتجاهل تأثير الممارسات المحاسبية على بيئة المحاسبة ، وان لكل دولة عاداتها وتقاليدها الخاصة بها ومع ذلك لا تعيش أي دولة بمعزل من العالم حولها، عالم التكنولوجيا وثروة المعلومات ولذلك تحتاج دوماً إلى درجة ما من درجات التوافق مع ما يحكم العالم ، لذا يمكن إيجاز بواعث الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية في الآتي :

¹ - عبد الوهاب نصر على ، مبادئ المحاسبة الدولية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، ج1 ، (الإسكندرية : الدار الجامعة ، 2004م) ص33

1/ انتشار الشركات متعددة الجنسية :

لقد انتشرت الشركات متعددة الجنسية في الأربعين سنة الأخيرة ، حيث تلعب دوراً حيوياً في أسواق المنتجات والمدخلات ، وأصبح لها تأثير في كل دولة تقريباً وكل شخص وكل حكومة ، ومع التسليم واختلاف بيئة العمال بين الدول فقد أصبحت الشركات مصدراً لمشاكل تواجه المحاسبين والمراجعين وذلك لأنهم يتعاملون في هذه الشركات مع بيانات مختلفة ممارسات في عمليات محاسبية ومختلفة في دول مختلفة .

لذا كان هذا الوضع باعثاً على اتجاه الدول نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ووضعها موضع التطبيق حتى وإن كانت هنالك معايير محاسبة وطنية وذلك من أجل إعداد قوائم مالية صادقة قابلة للقراءة الدولية والمقارنة ، وتنمية فرص جذب الاستثمارات الأجنبية وتسويق فرص الاستثمار المحلي دولياً .

2. اختلاف الدول في الطرق المحاسبية وإعداد التقارير المالية :

وهو يعتبر من الأمور المسلم بها ولكن لأغراض المقارنة السليمة من الشركات متعددة الجنسية ، بل وعلى مستوى فروع الشركة فإنه يجب الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية وهذا الأمر شجع الكثير من الدول للأخذ بها خاصة بعد ظاهرة تدويل وعولمة النشاط الاقتصادي .

3/ المشاكل المحاسبية المعاصرة :

شهدت كثير من الدول في السنوات الأخيرة مشاكل محاسبية معاصرة ذات طبقة خاصة مثل المستويات المرتبطة بالمحاسبة عن التقييم ، المحاسبة على تأجيل الضرائب على دخل الشركات وترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية للشركات ومشاكل أخرى بينت أضرار لبعض الشركات والدول مما حثت واضعي المعايير المحاسبية على الاتجاه نحو معايير المحاسبة الدولية .

4/ عولمة أسواق رأس المال :

بعد الحرب العالمية الثانية بدأت أسواق رأس المال تتجه نحو جذب الاستثمارات غير المحلية وبهذه شهدت هذه الأسواق تطورات متسارعة أهمها الانفتاح على العالم وتكوين الكيانات السوقية الإقليمية إضافة إلى اتجاه الدول نحو الاتحادات الاقتصادية كالاتحاد الأوروبي ونهضة دول معينة

مثل اليابان ، كل ذلك أوجده دافعاً لدى الدول نحو تدويل معايير المحاسبة والمراجعة من أجل الوصول إلى لغة عالمية للمحاسبة والمراجعة .

5/ اهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية :

بعد عولمة أسواق رأس المال ظهر اهتمام من جانب المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية ومن أهم هذه المنظمات المنظمة الدولية للتجارة والأوراق المالية باعتبارها تنظم لمنظمة أسواق الأوراق المالية تجيز التنسيق الدولي على قرار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) .

6/ سعى الدول النامية نحو الانفتاح على الأسواق العالمية :

إن معظم الدول النامية تحاول الآن الاستجابة الإيجابية لمتغيرات العولمة وذلك من خلال تعظيم قدرتها التصديرية وجذب الأسواق الأجنبية لأراضيها ومن مؤهلات اقتحام العولمة بجانب التميز النوعي هو تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على مستوى الشركات الخاصة ذات النشاط الخارجي وكذا المشاركة مع شركات دولية .

ويستنتج الباحث أن تلك الأسباب وغيرها تجعل الدول في بحث عن معايير محاسبة دولية تتحكم في تنفيذ العمليات المحاسبية .

رابعاً : التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية :

مرت المعايير المحاسبية الدولية بخمس مراحل وذلك علي النحو التالي (2) .

مرحلة التأسيس :

امتدت هذه المرحلة من عام 1973 حتى عام 1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة ، والسياسات المحاسبية ، والإفصاح المالي وغيرها ، وفي هذه المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق ، ولم يكن هنالك لجنة لتفسيرها ، وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها .

² - مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية (دمشق 2009م ، للمزيد من المعلومات زيارة الموقع www.google.com)

مرحلة التطوير :

استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 وتم فيها إنجاز مشروع التطوير والقابلية للمقارنة ، والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة المشرفة علي الأسواق المالية ، وقد أدى هذا التعديل إلي تقليل الطرق والبدائل في التطبيق .

مرحلة المعايير الأساسية الشاملة :

انتهت هذه المرحلة في العام 1999 ، وفي هذه المرحلة تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ، ويندرج تحت هذه المعايير الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية ، ضريبة الدخل ، الاستثمارات العقارية ، وتدني قيمة الموجودات المحاسبية الزراعية وغيرها . وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية .

مرحلة إعادة الهيكلة :

انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة المعايير المحاسبية الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها ، وأصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد علي الكفاءة والخبرة وليس علي أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً ، وبدا الأعضاء في المجالس واللجان يعملون بتفريغ كامل وليس بعمل جزئي ، وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي :

- إعادة هيكلة البنية التحتية بما فيها مجلس الإدارة ومجلس الأمناء .
- تشكيل مجلس استشاري للمعايير .
- تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح في أمريكا .
- تسجيل مجلس المعايير في لندن .
- وضع دستور جديد .

تميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في العام 2000 على قبول البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ، وذلك ضمن شروط تتعلق بإظهارها كمعلومات إضافية تظهر إفصاح إضافي ، وبتفسير الاختلافات .

وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

مرحلة معايير الإبلاغ المالي :

وقد بدأت هذه المرحلة في العام 2002 حيث تم تغيير تسمية المعايير المحاسبية الدولية إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي ، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال ، أما المعايير التي سيصدرها المجلس الجديد فسوف تصدر تحت اسم " المعايير الدولية للإبلاغ المالي "(2).

ويرى الباحث أن عملية التطور مرت مراحل مهمة في إنتاج معايير دولية يمكن الاستفادة منها .

خامساً : أهمية معايير المحاسبة الدولية :

ترجع أهمية المعايير المحاسبية الدولية إلى أن غيابها يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية متعددة وقد تكون غير سليمة أو قد تكون متباينة وغير موحدة مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين ، كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف الأسس التي تعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة أو المنشأة المختلفة وبالتالي يصعب تحقيق قابلية المقارنة⁽¹⁾، فالقوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها ويمكن فهمها بوضوح و كذلك يجب أن تكون بطريقة يمكن مقارنتها بالقوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة للمنشأة والقوائم الخاصة بالمنشآت الأخرى ، وهذه الخصائص لا يمكن أن تتوفر إلا في ظل تطبيق معايير محاسبية موجودة .

ويمكن تلخيص منافع وأهمية المعايير المحاسبية في الآتي :

² - مأمون حمدان ، مرجع سابق ص ص 14-15.

¹ - أمين السيد احمد لطفى ، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي ، مرجع سابق ، ص ص 20-22

1/ إزالة الازدواج في البيانات والمعلومات المالية المنشورة سيؤدي إلى تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة والإدارة (1) .

2/ تسهيل عملية التبادل التجاري وتخفيض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية .

3/ توفير أفضل المعلومات للوكالات المركزية ، فالحكومات تعتمد على الشركات في توفير المعلومات لأغراض التخطيط الاقتصادي والموازنة .

4/ توطيد في السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في معالجة مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي .

5/ تسهيل إجراء المقارنات بين نتائج السنوات المختلفة للقوائم المالية المعدة على ضوءها .

6/ تساعد الشركات في القيام بالإفصاح الجيد وذلك بإيجاد ومعايير تساعد في معرفة المعلومات التي يجب أن تقوم بالإفصاح عنها .

7/ رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المنتجة في أي دولة ما من دول العالم (2) .

8/ تساعد الشركات التي ترغب في إصدار أسهم جديدة وفي أسواق أكثر وسعاً في الانتشار من محور الأسواق المحلية .

9/ تساعد الشركات متعددة الجنسية في إعداد قوائم المالية الموحدة وإعداد المعلومات القابلة للمقارنة وتقييم الاستثمارات وحركة المحاسبين من دولة إلى أخرى .

10/ بالنسبة لمكاتب المحاسبة والمراجعة كان المعايير الدولية سوف تقلل من الأخطاء في المراجعة المحاسبية للقوائم المالية للشركات الخارجة أو الفروع التابعة الأجنبية الواحدة التابعة لعملائها .

11/ توفر للدول النامية والتي تقتصر إلى وجود معايير محاسبية مكتملة توفر لها الجهد والوقت والمال لإنشاء نظم محاسبية في هذه الدول (1) .

¹ - نبيه عبد الرحمن الجيد ، محمد علاء الدين عبد المنعم ، المحاسبة الدولية الاطار الفكرى والواقع العملى ، الإصدار 1 ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبين ، 1998م) ، ص 39

² - امين السيد احمد لطفى ، المراجعة الدولية وعولمة اسواق المال ، (الاسكندرية: الجامعة ، 2005م) ص 64-65

12/ تسهل على الدول لعمليات الدولية والتفسير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد وجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة .

13/ تسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية وذلك بإعطاء فرصة للحصول عليها في الخارج سواء أكان ذلك في صورة رأس مال أو قروض .

يرى الباحث أن أهمية المعايير المحاسبية الدولية نابع من توحيد الممارسة المحاسبية التي تؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية ذات دلالة واضحة يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية باختلاف أهدافها وأن عدم وجود المعايير يؤدي إلى نتائج عكسية .

ومن ناحية أخرى أن استخدام المعايير المحاسبية الدولية يعمل على مساعدة الدول في جذب رؤوس الأموال ، والاعتماد على التقارير المالية عند إعداد الخطط التنموية المختلفة ويضمن المستثمرين والمقترحين سواء أكانوا أفراداً أو مؤسسات مالية مختلفة للتقييم الصحيح للمراكز المالية ويساعد الدول النامية في وضع مخططاتها بطريقة سليمة .

معايير دولية موحدة في ظل العولمة (2) :

نسبة لانهييار الشركات الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية ونجم من ذلك فساد مالي واستغلال بعض إدارات الشركات فيها للمعايير المحاسبية من تجميل صورة البيانات المالية ، حتى تعكس نجاحات وهمية ونموً مفتعلاً للمساهمين والدائنين والمستثمرين المحتملين والأطراف المستفيدة الأخرى ، هذه الأحداث والتداعيات تضغط على الجهات التنظيمية الحكومية ، من أجل التفكير ملياً في أنجع السبل للخروج من هذا المأزق الذي تقاوم عبر الزمن ، وقد تم اتخاذ خطوات في هذا الشأن لمعالجة الأوضاع ولكنها لا تزال غير كافية ، وفي الجانب المقابل من العالم في القارة الأوروبية ، وبعد أن اتحدت معظم دولها سواء شرقياً منها أو غربياً فقد توصل المنظمون فيها إلأن لوائحهم المحاسبية التي وضعوها قبل سنوات لم تعد تصلح لعصر العولمة وعهد

¹ - محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية ، (القاهرة : انبراك للنشر والتوزيع ، 2005م) ، ص 271-272

² - www.jps-dir.posts.asp/P.4/25.4.2006

الأسواق المالية ، وأنه لا بد من تطويرها وتحديثها لتتناغم مع الاستحقاقات الجديدة الناجمة عن العولمة واقتصاد المعرفة وثورة المعلومات التقنية .

والى نفس هذه النتيجة توصل المنظمون الحكوميون فى القارة الاسترالية ، وكذلك فى عدد من دول شرق آسيا وغربها وأفريقيا وأمريكا اللاتينية ويتبنى عدد من الدول فى العالم معايير المحاسبة الدولية كمعايير وطنية ، كما أن بعضها الآخر يتبع معايير محاسبية تستند إلى معايير المحاسبة الدولية ، هذا بالإضافة إلى أن عدداً كبيراً من الشركات الكبرى متعددة الجنسيات تعتمد هذه المعايير .

ولذلك فإن معايير المحاسبة الدولية تطغى فى الاستعمال على المعايير المحاسبية الأخرى ، بحيث باتت أكثر انتشاراً على الساحة العالمية لأنها تعتمد على المبادئ والمفاهيم ، فى حين أن معايير المحاسبة الأمريكية تستند على القواعد والأحكام ، ولا تركز كثيراً على موضوع الجوهر فوق الشكل الذي تتبناه المعايير الدولية ، ومع ذلك ما فتئ الأمريكيون يزعمون بأن معاييرهم المحاسبية هي الأفضل ، ويجب أن تسود ، واندول العالم إذا رغبت بأن تتعامل مع الولايات المتحدة الأمريكية فإن عليها أن تتبع معاييرها المحاسبية ، حتى جاءت أحداث الانهيارات فى الشركات لتزعزع هذا الأداء ولتبعث ضوءاً أحمر ينبه إلى خطورة الأمر .

ولجسر هذه الاختلافات ولتعزيز جهود التناغم والتوافق مع المعايير المحاسبية فى العالم جرى مؤخراً اتفاق بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية على أن يدعماً معاً وضع معايير محاسبية موحدة على مستوى العالم وقد توافقا على ما يلي :

- القيام بجهود مشتركة لتقليل الاختلافات بين المعايير المحاسبية لكل منهما ضمن مشروع قصير الأمد ينتهي فى العام 2006م .
- القيام بإزالة الاختلافات الباقية فى المعايير المحاسبية بينهما بعد العام 2006م وتنسيق وتعزيز جهودها لتحقيق ذلك .
- الاتفاق على التعاون والتنسيق بين المجالس التفسيرية للمعايير المحاسبية فى كل منها وقد استبشر الجميع بهذا الاتفاق على أمل أن يؤدى إلى إيجاد معايير محاسبية تكون أساساً لوضع معايير محاسبية عالمية موحدة وعلى إلا يتم هذا التوافق على حساب جودة المعايير

المحاسبية المنشودة وبطبيعة الحال فإن نتائج هذه الخطوة لا يمكن أن تبرز إلى حيز الوجود في المستقبل دون استكمال خطوات التناغم الجارية الآن في المعايير المحاسبية ومن الأهمية بمكان أن يتم الاتفاق على آلية موحدة لتفسير المعايير ووضع وسائل ملزمة يتفق عليها ويتم التقييد بها مستقبلاً ، حيث تتطوي الاختلافات بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية على تباين في المفاهيم وتتأفر في بعض الممارسات المحاسبية ومن المعالجات التيهي محل خلاف محاسبة الشهرة ، الموجودات الثابتة ، تحقيق الإيراد ، ومحاسبة المقاولات وغيرها .

ولا بد في هذا المجال من التطرق إلى موضوع كان له تأثير كبير على التوجه نحو إيجاد معايير محاسبية عالمية موحدة وهو التحكم المؤسس أو الحكومة في الشركات ويعنى أن تعمل الأنظمة التي تتبعها الشركات فيالإدارة والتوجيه والإشراف الذاتي على أعمالها دون تأثير عليها من أي جهة أو نفوذ من أي شخص كان وان تتعامل الشركة مع كل الأطراف الخارجية والداخلية بشفافية وعلى قدم المساواة دون محاباة أو موالاة .

إن الضعف في التحكم المؤسسي يقلق المستثمرين اليوم فيأحاء العالم وبالتالي فإن إيجاد تحكم مؤسسي قوى يضيف على إدارة الشركة وعلى البيانات المالية الصادرة عنها ، لان كثيراً من المعالجات المحاسبية المبتدعة في الشركات المتعثرة قد تتفق مع نصوص المعايير المحاسبية ، ولكنها تتنافى مع روحها وعلى إطارها العام .

لم يعد هنالك مبرر بعد اليوم للتأخير في وضع معايير محاسبية عالمية موحدة وذلك بعد أن عانى العالم ما عانى من جراء النكسات التيأصابت الشركات العالمية وكادت أن تفقد ثقة المستثمرين في المحاسبة والمحاسبين والإدارة والمديرين والأنظمة والمنظمين الحكوميين فأصبح وضع مثل هذه المعايير أمراً لا مفر منه وأنالأطرافالمتعددة المستخدمة للبيانات المالية في المجتمعات العالمية تتطلع ويحدوها الأمل والتفاؤل إلى الجهود التي تبذل الآن على الساحة العالمية لانجاز هذا الهدف المنشود فهل بدأ المنحنى نحو ولادة معايير عالمية موحدة وأن الدلائل تبشر بقومها لا محالة فهل تصدق التوقعات⁽¹⁾ .

¹ - www.jps-dir.posts.asp/P.4/25.4.2006

ويرى الباحث أن سبب النكسات السابقة في العالم منذ ثلاثينات القرن وكل النكسات الاقتصادية والنكسات التي واجهت العالم بعدها سببها عدم وجود معايير محاسبة دولية تحكم المؤسسات والهيئات والشركات في جميع المسائل المالية بشفافية الأمر الذي جعل هناك غموضاً واضحاً لمستخدمي البيانات . ولذلك وبعد التطور الذي مرت به عملية تكوين المعيار من أعراف وقوانين محلية إلي دولية ليس هناك ما يمانع إصدار معايير محاسبة دولية تعمل علي توحيد جميع العمليات المحاسبية .

التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي (1) :

إذا أردنا أن نكفل مساعيها بالنجاح ونتمكن من تحقيق ما نرغب فيه من وجود معايير المحاسبة العالمية وتجارة حرة عالمية فإن من المنطقي أن تكون هناك معايير عامة لتوفير مثل لهذه الخدمات المهمة من خلال إطار للتأهيل المحاسبي علي النطاق العالمي ، ورغم أن هناك حاجة واضحة لصياغة مؤهل محاسبي عالمي فقد تجاهلت هيئات المحاسبة الدولية إلي حد ما هذا الأمر . لذلك سأعرض علي حضرتكم بعض الأفكار التي تمس جوانب التأهيل والتعليم ضمن إطار العولمة .

1. التجارة في الخدمات المهنية (منظمة التجارة العالمية) - إذا أردنا تحرير التجارة في خدمات المحاسبة المهنية فإن الحاجة تستدعي أن تكون هناك طريقة لتقييم مستويات المعرفة المهنية للمحاسبين ضمن إطار نسبي ، والذي يحدث في الوقت الراهن هو أن الدول المختلفة تتبع أساليب مختلفة لتأهيل المحاسبين وأن بعضها يمنح التأهيل علي مستوى أعلى من غيره .

2. هناك حاجة إلي محاسبين مؤهلين يستطيعون تقديم تقارير مالية تكون متمشية مع معايير المحاسبة الدولية .

3. المشاكل الخطيرة في الدول النامية الخاصة بتعليم وتأهيل محاسبها علي مستوى يتناسب مع مستوى المحاسبين في البلدان المتقدمة ، وكان من نتيجة ذلك أن نرى أن الشركات الدولية ليست مجبرة علي إحضار محاسبين من بلدان أخرى وحسب ولكن اقتصاديات الدول النامية

1- الصادق محمد آدم علي أثر توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية علي تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية ، السودان ، جامعة كردفان ، كلية الدراسات العليا .

مؤهلين إلي الوقوع في دائرة مفرغة لا يمكن فيها رفع مستوى معايير التأهيل بسبب عدم وجود أشخاص قادرين علي إعدادها ونشرها وممارستها .

إن من يدرس الملاحظات المذكورة أعلاه قد يبدو له أن الحاجة إلي مؤهل محاسبي عالمي أمر واضح ، ففي الجلسة التي ترأستها عام 1993م في مقر الأمم المتحدة في نيويورك لمجموعة الخبراء العاملة في الحكومية لمعايير المحاسبة والإبلاغ الدولية (ISAR) صوتت المجموعة بالإجماع علي قرار بخصوص إعداد معايير تأهيل عالمية وطالبت الاتحاد (IFAC) بتولي الموضوع ، ونتيجة لعدم رغبة الاتحاد في ذلك فقد تولت الموضوع لجنة تتألف من مجموعة الخبراء في مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) . وقامت اللجنة ، التي تولت رئاستها حالياً ، بوضع برنامج عمل قابل للتطبيق إلي حد كبير ، وقد اجتمعت اللجنة في جنيف في تشرين الأول (أكتوبر) 1997م لمراجعة المنهج العالمي المقترح ، ولعل أفضل ما يمكن القيام به في هذا المجال أن يقوم الاتحاد بالعمل مع اللجنة المذكورة ومع مجموعة الخبراء العاملة الحكومية ISAR بروح من التعاون الجاد ، كما نرى أن المستحسن أن يدرك الاتحاد أن مؤتمر الأمم المتحدة (UNCTAD) هو أهم مركز ضمن أجهزة الأمم المتحدة للعمل على توحيد وتنسيق معايير المحاسبة للشركات والهيئات .

لقد كانت الدول النامية أثناء مناقشات الجات وحتى تأسيس منظمة التجارة العالمية تستريب منذ أمد طويل من فكرة التجارة الحرة ومن نوايا الدول المتقدمة ، ولكن فشل البدائل عن إطار السوق الرأسمالية الحرة واستمرار تقديم المساعدة والعون وإعطاء التأكيدات والتقديم بحلول وسط من جانب الدول المتقدمة ، فإن الدول النامية قبلت بالتوقيع علي منظمة التجارة العالمية علي أمل الاستفادة مما تعد به المنظمة من التجارة الحرة وتحقيق الازدهار لجميع الأطراف ، ولم يكن من الممكن التوصل إلي ذلك إلا من خلال مراعاة الجوانب التي تهم الدول النامية وطمأننتها بخصوص الأمور التي تثير قلقها ، أن غريزة حماية النفس موجودة لدى الجميع وبطبيعة الحال لا غبار عليها ويمكن تفهمها ، لذلك فإنه في الوقت الذي تسعى فيه منظمة التجارة العالمية لتحقيق أهدافها في العولمة فإن الاتجاهات نحو سياسة الحماية ، مثلما حدث مع الاتحاد الأوروبي للمحاسبين ستسقط لا محالة علي جانبي الطريق ، من جانب آخر فإنني أعرف أن هناك عدداً

كافياً من مؤيدي التجارة الحرة والتنمية الاقتصادية العالمية يمكن لنا في الدول النامية أن نعتمد علي مساندهم ودعمهم في سعينا نحو التحسن والتقدم .

ليس هناك من شك في أننا سنشهد تحقق معايير المحاسبة الدولية وكذلك التوصل إلى نظام التأهيل المحاسبي العالمي ، وإن إرساء هذه المعايير الدولية والاعتراف بها على نطاق واسع سيعملان علي تحديث مهنة المحاسبة وجعلها متفقه مع الاتجاه نحو العولمة ، وعندما تكتسب مهنة المحاسبة بالفعل طابعها العالمي فإنه يصبح بإمكاننا أن نأمل حتى في قدر أكبر من السعي نحو تحقيق اقتصاد عالمي بالمعنى الحقيقي للكلمة .

يرى الباحث في ظل العولمة سوف تشهد معايير المحاسبة الدولية مزيداً من الانتشار والتوسع في جميع العالم.

المبحث الثاني

الهيئات الدولية المُصدرة للمعايير المحاسبية

أولاً : الهيئات والمؤسسات الدولية والإقليمية المُصدرة للمعايير الدولية :

إن إصدار المعايير المحاسبية تقوم بها عدة جهات مهنية وأكاديمية في جميع أنحاء العالم وتقوم بإصدار هذه المعايير في البلدان . ولكن الهيئات والمنظمات الأمريكية والبريطانية لها دور كبير في وضع معايير محاسبية تسير عليها جميع البلدان .

ومن أهم هذه الهيئة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، ومجلس المعايير المحاسبية الأمريكية (FASB) ، ومجلس المعايير البريطانية (ASB) . كذلك هنالك هيئات ومنظمات وطنية وإقليمية تقوم بإصدار معايير تتماشى مع أوضاع البلدان المنتمة لها .

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (اللجنة سابقاً) :

الكيان القانوني :

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية (اللجنة سابقاً) هو هيئة مستقلة ، يهدف إلى توحيد المبادئ المستخدمة من قبل شركات الأعمال ومنظمات أخرى في التواصل المالي حول العالم ، وقد تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 1973م من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبية مهنية من استراليا ، وكندا ، وفرنسا ، وألمانيا، واليابان ، والمكسيك ، وهولندا ، والمملكة المتحدة ، وإيرلندا ، والولايات المتحدة الأمريكية ، ومنذ عام 1983م ضمت لجنة معايير المحاسبة الدولية كافة الهيئات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين⁽¹⁾ .

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية :

تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (اللجنة سابقاً) لتحقيق الأغراض التالية⁽²⁾ :

1/ وضع معايير محاسبية دولية موحده لخدمة الصالح العام ذات نوعية جيدة وقابلة للفهم والتطبيق وتتطلب معلومات ذات نوعية جيدة وشفافة وقابلة لمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين فيأسواق رأس المال العالمية وغيرهم من ذوي العلاقة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية .

⁻¹ www.iasb.co.uk/P.1/20/4/2006

⁻² www.iasb.co.uk/P.1/20/4/2006

2/ تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير .

3/ تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية من خلال التوصل إلى حلول ذات نوعية عالية ويصدر عن مجلس معايير المحاسبية سنوياً كتاب بالمعايير التي صدرت عنه .

لجنة معايير المحاسبة الدولية :

هي منظمة مستقلة تم أنشائها في عام 1937م بمعرفة التنظيمات المهنية الرائدة في كل من استراليا ، كندا ، الولايات المتحدة ، فرنسا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، المملكة المتحدة ، وايرلندا، تهدف إلى إنشاء معايير محاسبية ممكن استخدامها في جميع أنحاء العالم . ومنذ عام 1984م شملت اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) .

وتقوم اللجنة بإصدار معايير المحاسبة الدولية وذلك حسب الإجراءات التي تتبعها هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)⁽¹⁾ .

لكن مع ذلك فإن لجنة المعايير المحاسبية الدولية نفسها ليس لها سلطة لدعم جهودها ، وهذا يعتبر من أهم معوقاتهما ، فهي تعتمد على جهود المنظمات والهيئات التالية⁽²⁾.

1/ مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية :

هو المجلس الذي يضع ويحسن معايير الحاجة المالية والتقارير للمنشأة ، وتشمل مسؤولياته اعتماد ومقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد المعايير ، وتعيين لجان التوجيه ، وإقرار

¹ - درر رضوان حلو حنان ، تطور الفكر المحاسبي (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والدار الثقافية للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 65

² - فريدريك تشوي فرون ، المحاسبة الدولية ، تعريف أ. د محمد عصام الدين زايد ، أ . د احمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2004م) ، ص ص 363 - 365

مسودة الإعلان ومعايير الحاجة الدولية ، يتكون المجلس من 17 منظمة منها 13 هيئة محاسبية وبها منظمات .

2/ المجموعة الاستشارية :

تقدم المجموعة المشورة للجنة المعايير المحاسبية الدولية حول أجندة المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية ، وليس لها أي مسؤولية فعلية عند وضع المعايير وتتكون من 15 منظمة يختار مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية .

3/ المجلس الاستشاري:

يقوم بمراجعة إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس التزاماته ويقوم أيضاً بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة ، مجتمع الأعمال ، مستخدمي القوائم المالية ، وغيرهم من الأطراف المهنية .

4/ اللجنة الدائمة للترجمة :

تتكون من 12 عضواً من دول مختلفة لكل مهنة حق التصويت ، وهي تتعامل على أساس زمني مع قضايا المحاسبة الممكن أن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة ، وتعد أيضاً هذه اللجنة ترجمة للمعايير المالية الدولية لاعتمادها من المجلس .

5/ جماعة العمل الاستراتيجي :

تقوم هذه الجماعة بمراجعة إستراتيجية لجنة المعايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري ، وهي تقوم بمراجعة هيكل لجنة المعايير المحاسبة الدولية ، وإجراءات العمل ، وعلاقتها مع واضعي معايير المحاسبة القومية ، وتتناول بالبحث ، والتدريب ، والتعليم وكذلك التمويل .

الاتحاد الدولي للمحاسبين :

تم تأسيسه في العام 1977م بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة محاسبية مهنية من 49 دولة من دول العالم ، تهدف إلى دعم مهنية تدقيق البيانات ورفع درجة توفير ممارسة المهنة من

خلال إصدارها لأصول التدقيق الدولية International standards (ISA) on Auditing وتهدف أيضاً إلى تنمية ودعم التنسيق العالمي بين الهيئات المهنية المحاسبية وتهتم أيضاً بالتعليم ، والأخلاق ، والمحاسبة الإدارية⁽¹⁾ .

في عام 1982م اعترف الاتحاد بأن اللجنة الدولية لأصول المحاسبة هي حاجته الأهلية في إصدار أصول المحاسبة الدولية (IAS)⁽²⁾ .

المجموعة الاقتصادية الأوروبية :

هي المعروفة بالسوق الأوروبية المشتركة ، تأسست في عام 1957م ، وهي منظمة شبه حكومية تتمتع بسلطات حكومية ، تقوم المجموعة بإصدار تعليمات توجه إلى الدول الأعضاء وتعتبر ملزمة لهم ، ومن ثم يجب أن تقوم كل دولة من الدول الأعضاء بتضمين هذه التعليمات في قوانينها الحكومية⁽³⁾ .

من أهم أعمال المجموعة الاقتصادية : التوجيه الرابع ، والخامس ، والسابع ، والثامن ، والتي تعتبر من الناحية التاريخية والفعلية الأكثر أهمية .

التوجيه الرابع : صدر بشكل رسمي في عام 1978م وله علاقة بشكل محتويات القوائم المالية السنوية لشركات القطاع العام ، والخاص خلال البنوك ، وشركات التأمين .

ومن هنا يظهر جلياً دور الجماعة الأوروبية في زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات دولياً⁽⁴⁾ .

لجنة الأمم المتحدة عن الشركات العابرة :

1- نبيه بن عبد الرحمن ، . محمد علاء الدين عبد المنعم ، مرجع سابق ، ص 59
2 - يوسف محمد جربوع ، سالم عبد الله علي ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العمل لمعايير المحاسبة الماية ، (عمان : مؤسسة الوراق ، 2011م) ص 54
3 - رضوان حلوة ، مرجع سابق ، ص 70
4 - دريه عبد الرحمن ، د . علاء الدين عبد المنعم ، مرجع سابق ، ص ص 67 - 98

تعتبر هذه اللجنة ذراع الأمم المتحدة وهي منظمة شبه حكومية مع مشاركة العالم لها ، تقوم هذه اللجنة بإعداد تقارير للمجلس الاقتصادي والاجتماعي عن التابع UN ويتم مراجعة المعايير المحاسبية التي توصى بها لدى مجموع من الخبراء .

قامت اللجنة بإصدار تقريرين يتعلقان بالمحاسبية حيث يتناول التقرير الأول الحد الأدنى لاحتياجات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية .

أما التقرير الثاني فيتعلق بالحد الأدنى من المعلومات التي على المشروعات توفيرها .

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية :

هي منظمة شبه حكومية أيضاً تكونت من 24 دولة في عام 1960م وهي تشمل معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث ، اليابان ، الولايات المتحدة ، وهي منبثقة من المجموعة الاقتصادية الأوروبية ، في عام 1975م قامت المنظمة بتأسيس لجنة عن الاستثمار الدولي والمشروعات متعددة الجنسية وتتميز المنظمة بأن قواعدها التي تصدرها لا تعتبر إلزامية على الدول والشركات وهي نتجت عن جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات متعددة الجنسية لأعمال الدولية وتعمل هذه المنظمة كمنتدى يتلاقى فيه أعضاء الدول الرسميين وذلك لمناقشة مشاكلهم ووضع سياسة للتوقف في المجالات الدولية .

مجلس المحاسبة الأفريقي :

تم تأسيس في عام 1979م ويضم 27 بلداً أفريقياً وأهداف هذا المجلس إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية ، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية وذلك لأن إحدى المشاكل التي تواجهه جهود توفير المعايير بالدول الأفريقية وهذا بسبب الاستعمار الذي خلق أنموذجين رئيسيين للمحاسبة في القارة هما الأنموذج الانجليزي والأنموذج الفرنسي ، وعليه فإنه يجب على المجلس أن يعطي أهمية في المستقبل أي البعد الأفريقي ، والاحتياجات المحاسبية في كل دولة .

مؤتمر المحاسبة الأمريكي :

عقد هذا المؤتمر لأول مرة في عام 1949م ومنذ ذلك الحين عقدت سلسلة من المؤتمرات ومجموعة من اللجان الفرعية إحدى هذه اللجان تهتم بالمصطلحات الفنية هدفها توفير المصطلحات في أمريكا، وعمل قاموس للمصطلحات المحاسبية باللغة الانجليزية ، والاسبانية ، والبرتغالية ولجنة فرعية أخرى تهتم بالطلاب والأساتذة الجامعيين بين عدد من الدول ولجنة أخرى فرعية تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية في المؤتمر التاسع الذي عقد في عام 1970م اهتمَّ بوجه خاص بمواضيع التضخم والتعديل المحاسبي .

اتحاد المحاسبين الأوربيين :

تم إنشاؤه في عام 1951م ويتكون من عضوية المنظمات المهنية المحاسبية في أكثر من 20 دولة من أهم أهدافه :

- أ- تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلي الدول الأعضاء .
- ب- تسهيل السماح للمراجعين التنقل بين دول الأعضاء .

تم تغيير اسم هذا الاتحاد إلى اتحاد المحاسبين الأوربيين وتغير لجنة المجمع الأوربي أهم لجان هذا الاتحاد :

جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين :

تأسست في عام 1977م ا

اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي :

تأسست في عام 1957م

الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين :

تأسست في عام 1965م

ويرى الباحث أن الهيئات والمؤسسات المصدرة للمعايير المحاسبية نابع تكوينها من أهمية المعايير وهذا يفسر أهمية مجلس معايير المحاسبة الدولية .

خطوات إصدار المعايير المحاسبية الدولية :

تمر عملية إجراء وتطوير معايير المحاسبة الدولية بعدة خطوات هي كما يلي: (1)

- 1- تقوم اللجنة التوجيهية بداية وتحديد كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع ، أخذاً في الاعتبار الإطار الذي ، ضعته اللجنة لإعداد وعرض القوائم المالية لتلك المسائل المحاسبية ، وبعد ذلك تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل لمجلس المسائل المحاسبية .
- 2- بعد استلام تعليمات المجلس على المخطط أن وجدت ، تقوم اللجنة التوجيهية بأعداد ونشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى الغرض منها هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية أن تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها وتطلب التعليقات خلال فترة المسودة البالغة 3 شهور ، أما في حالة تعديل معيار دول موجود فإن المجلس يطلب من اللجنة إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة المبادئ أولاً .

ثانياً : تطوير معيار محاسبي دولي :

إن ممثلي المجلس والهيئات المهنية الأعضاء وأعضاء المجموعة الاستشارية ومنظمات :أخرى يشجعون على تقدم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية .

وتضمن إجراءات المجلس نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسات محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة ، وتضمن الإجراءات كذلك أن تكون معايير المحاسبة الدولية مقبولة لدى مستخدمي ومعدي القوائم المالية .

إن إجراء تطوير معيار محاسبي دولي هي كما يلي : (2)

1 - طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية ، ج 1 (الاسكندرية: الدار الجامعة ، 2003م) ص 19

2 - طارق عبد العال حماد - موسوعة معايير المحاسبة الدولية الجزء الثالث (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2004م ص18)

أ/ يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجان توجيهية يرأس كل واحدة منها ممثل من المجلس ، وتضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاثة بلدان على الأقل ، ويمكن أن تضم اللجان التوجيهية ممثلين عن منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعات الاستشارية أو خبراء في موضوع معين .

ب/ تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع وتأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعه المجلس لإعداد وعرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية ، وتدرس اللجنة التوجيهية كذلك المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية بما في ذلك المعالجات المحاسبية الملائمة في الظروف المختلفة ، وبعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المشمولة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل للمجلس .

ج/ بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد ونشر مسودة المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار ، كما تصف الحلول البديلة وأسباب اقتراح قبولها أو رفضها ، كما تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة عادة خلال فترة ثلاثة أشهر ، أما في حالة تعديلات لمعيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة مبادئ .

د/ تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ ووضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها ، وتستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي المقترح ، وتكون هذه القائمة متوفرة للعامة عند الطلب إلا أنها لا تنشر رسمياً .

هـ/ تعد اللجنة التوجيهية مسودة المعيار للمصادقة عليها من قبل المجلس وذلك بعد أن تراجع ويوافق عليها ثلثا أعضاء المجلس ، وتدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر ولكنها عادة ما تستمر ثلاثة أشهر على الأقل .

و/ تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات وتعد مسودة معيار محاسبي دولي تقدمه للمجلس وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل .

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع تحت الدراسة لاستشارات إضافية أو إصدار ورقة للمناقشة والتعليق عليها كما يرى إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل تطوير معيار محاسبي دولي .

ويرى الباحث إن تطوير المعيار يمر بخطوات ولجان مهمة حتى يكون المعيار معياراً دولياً يؤخذ به .

ثالثاً : التفسيرات :

قام المجلس في عام 1997م بتشكيل لجنة تفسيرات لتأخذ بالاعتبار وفي الوقت المناسب مسائل محاسبية يمكن أن تستخدم فيها معالجات متباينة أو غير مقبولة في غياب إرشادات رسمية ، وتكون مراجعتها ضمن نطاق المعايير المحاسبية الدولية والإطار الذي وضعته اللجنة وتقوم اللجنة أثناء تطوير التفسيرات بالتشاور مع لجان وطنية مشابهة وقسمت لهذا الغرض (1) . تتعامل اللجنة مع مسائل محاسبية ذات اهتمام واسع وليست مسائل مهمة لمجموعة صغيرة من المنشآت وتغطي التفسيرات كل من :

- موضوعات قائمة مستحقة البحث (هناك ممارسة غير مقنعة ضمن نطاق المعايير المحاسبية الدولية الموجودة) .
- موضوعات عارضة (مواضيع جديدة تعود إلى المعايير المحاسبية الموجودة ، ولكن لم تؤخذ في الاعتبار عند تطوير المعايير) .

تضم لجنة التفسيرات اثني عشر عضواً أصحاب حق في التصويت من بلدان مختلفة ، بما في ذلك أفراد من مهنة المحاسبة ، ومجموعات معدل القوائم المالية ومجموعات مستخدميها . أما المنظمة العالمية للجان الأوراق المالية والمفوضية الأوروبية فهم مراقبون بدون حق تصويت ولضمان التنسيق المناسب مع المجلس فإن عضوين من أعضائه يحضران اجتماعات لجنة التفسيرات .

1- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبية ، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية ، الجزء الأول عرف القوائم

المالية (1) - الدار الجامعية ، جامعة عين شمس 2004م - ص21

تصدر لجنة التغييرات التفسير المقترح للتعليق عليه من قبل الجمهور عندما لا يصوت ضد التفسير أكثر من ثلاث أعضاء من أصحاب حق التصويت وتكون فترة التعليق عادة لمدة شهرين.

إذا لم يصوت ضد التغيير أكثر من ثلاث أعضاء من أصحاب حق التصويت فإن لجنة التغييرات تطلب من المجلس الموافقة على إصدار التغيير وكما هو الحال بالنسبة للمعايير المالية الدولية فإن ذلك يتطلب موافقة ثلاثة أرباع المجلس وتنتشر التغييرات رسمياً بعد موافقة المجلس عليها .

لا تسمح إجراءات العمل في لجنة المعايير المحاسبية الدولية للموظفين بإعطاء نصيحة حول معنى معايير المحاسبة الدولية .

ويرى الباحث أن لجنة التفسيرات من اللجان المهمة التي تعمل علي معالجة موضوعات المطروحة .

رابعاً : إنجازات لجنة المعايير المحاسبية الدولية :

أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبياً دولياً تتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية لمنشآت الأعمال (1) .

كما أصدر المجلس إطاراً لإعداد وعرض القوائم المالية يساعده في:

أ/ تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية وفي مراجعة المعايير المحاسبية الدولية الصادرة.

ب/ تشجيع أنساق التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المحاسبية المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية .

إن معايير المحاسبة الدولية قد فعلت الكثير من أجل تحسين وزيادة تناسق للتوصيل المالي حول العالم ويتم استمرارها فيما يلي:

1/ كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية في كثير من البلدان .

¹ - طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص ص22-24

2/ كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة بها (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية وعدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين وبلدان عديدة أخرى في آسيا وفي أوروبا).

3/ في بورصات الأسهم والسلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية لعرض قوائمها المالية بموجب معايير المحاسبة الدولية .

4/ من قبل الهيئات التي هي أعلى من الهيئات الوطنية مثل المفوضية الأوروبية التي أعلنت في 1995م اعتمادها الكبير على اللجنة لإعطاء نماذج تقي بحاجات أسواق رأس المال .

5 / من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها .

تتظر المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (الايسكو) إلى اللجنة لتوفر معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل للاستخدام في عروض الأوراق المالية متعددة الجنسيات وعروض دولية أخرى .

إن عدداً من أسواق الأسهم تطلب أو تسمح لمصدري الأوراق المالية الأجانب بعرض قوائمهم المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية .

لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة أن قوائمهم المالية تتطابق مع معايير المحاسبة الدولية .

وفي عام 1993م وافقت (الايسكو) على قائمة من المعايير الأساسية للاستخدام في القوائم المالية للشركات المتعاملة بالعروض والإدراج غير المحدود ، إن معايير المحاسبة الدولية تتعامل مع معظم هذه المعايير الأساسية ، وقامت الايسكو بالموافقة على المعيار المحاسبي الدولي السابق قوائم التدفقات النقدية .

في عام 1995م وافقت اللجنة الفنية للايسكو على أنالإنتمام الناجح لخطة عمل المجلس الحالية ستعنيان معايير المحاسبة الدولية تتضمن مجموعة متكاملة من المعايير الأساسية وأنالإنتمام مجموعة شاملة من المعايير الأساسية المقبولة للجنة الفنية سوف تسمح للجنة باقتراح المصادقة على المعايير المحاسبية لغايات جمع رأس المال والإدراج عبر الحدود في كافة الأسواق العالمية ، ومن المخطط أنتنتهي خطة العمل في عام 1998م ، لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير

المحاسبية الدولية خلال عام 1998م مشاريعها الرئيسية في برنامج أعمالها لتطوير المعايير المحاسبية الدولية .

ويعتبر هذا الإنجاز إنجازاً تاريخياً مهماً لمعدي ومستخدمي البيانات المالية .

وقد أبرزت الأحداث التي شهدتها الأسواق المالية مؤخراً والعاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة وما يتعلق به على نطاق العالم .

وسيمت ذلك من خلال المعايير المحاسبية الدولية ، والتي تم من خلالها من تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات ومن خلال مستواها العالي وسينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات وقابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة والإفصاح الكامل .

وبالإضافة إلى ما قدمته المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية من تعليقات على المشاريع التي قامت بها اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية الدولية ، فلقد باشرت تلك المنظمة تقييمها لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية على أمل أن يساعدها ذلك في اعتماد تلك المعايير المحاسبية الدولية.

وفي أكتوبر من 1998م طلبت الدول الصناعية البيع من المنظمة الدولية لجهات الأوراق المالية أن تجرى من حين إلأخر تقييماً لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية .

ويرى الباحث أن توحيد المنظمات والهيئات التي تعمل في إصدار معايير المحاسبة الدولية يجب أن تكون تحت مظلة مجلس المعايير الدولية حتى يكون إصدار معايير المحاسبة الدولية من مصدر واحد وعليه يرى الباحث أن المنظمات المحلية ، والوطنية ، والإقليمية التي تعمل علي وضع المعايير المحاسبية عليها أن تضع معاييرها علي أسس تتفق مع معايير دولية صادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الثالث

نماذج من معايير المحاسبة الدولية العامة

يتناول هذا المبحث معيارين من المعايير العامة التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي يمكن استخدامها في المؤسسات غير الربحية كنماذج ، ويحدد نطاق وأهداف ونص المعيار وقواعد عامة وتعريفات خاصة بالمعيار .

أولاً : معيار تخصيص الأموال حسب الاستخدامات المعينة في ضوء المقاصد الخاصة والعامة للوحدة ، وتأسيساً علي ذلك تحلل الأموال الواردة علي النحو التالي :

- أ. أموال مقيدة مخصصة لأغراض محددة ولمصارف بعينها كما هو الحال في أموال الزكاة وأموال الوقف المشروطة في حجة الواقف وأموال الوصايا لجهات خيرية بعينها .
- ب. أموال مطلقة : وهي الأموال المتاحة للاستخدام في الأغراض الخيرية العامة وفي إطار مقاصد الوحدة العامة .

ويجب أن يؤخذ في الحسبان هذا المعيار عند تصميم الدورات المستندية والدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير .

ويرى الباحث أن الأموال المطلقة يمكن أن تساهم بقدر أكبر في تقديم الخدمات التي يمكن أن يستفيد منها المواطن عن تلك الأموال المقيدة التي يجب أن توجه للغرض الذي خصصت له.

ثانياً : معيار تحليل الإيرادات والموارد وما في حكمها حسب طبيعتها :

ومن أهم أنواع هذه الإيرادات ما يلي :

- إيرادات الأنشطة الخاصة .
- الرسوم والاشتراكات من الأعضاء .
- التبرعات والدعم النقدي العام من الدولة .
- التبرعات والهبات والوصايا والدعم النقدي من الأفراد والشركات والمؤسسات ونحو ذلك .
- والتبرعات والهبات والوصايا العينية من الأفراد والشركات والمؤسسات ونحو ذلك .
- إيرادات أخرى متنوعة .

ويفيد هذا المعيار في العرض والإفصاح لحث وتشجيع وتحفيز الناس على المزيد من التبرع والهبة والوصايا والعمل الخيري والاجتماعي التطوعي .

يرى الباحث أن تحليل الإيرادات أياً كان مصدرها لها أثرها الإيجابي ، وتوضيح كل إيراد من أين أتى وفيما صرف وهذا بالتالي يساعد في زيادة الإيرادات .

ثالثاً : معيار الفائض أو العجز النقدي :

تطبق الوحدات غير الهادفة للربح أساس المقابلة بين الموارد والاستخدامات بهدف بيان الفائض أو العجز في نهاية الفترة المالية ، وبيان سبل توظيف الفائض ، وسبل تدبير العجز إن وجد ، وفي كل الأحوال يتم تسويتها في حساب متجمع الفائض المرحل من سنوات سابقة .

يرى الباحث أن مقابلة الإيرادات والمصروفات في المؤسسات غير الربحية يحدد الفائض أو العجز وهذا بدوره يؤكد علي أن الأموال التي وردت والتي صرفت يتم مراقبتها وتسجيل عجزها وفائضها وبالتالي معالجة العجز والاستفادة من الفائض .

رابعاً : معيار إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي :

وتتمثل في الموجودات الثابتة التي تقتنيها الوحدة بغرض تسهيل أداء مهامها المختلفة مثل العقارات والآلات والأجهزة والأدوات والأثاث ونحوها ، والمعالجة المحاسبية المناسبة هو أن يطبق عليها الأسس المحاسبية التي تطبقها الوحدات الاقتصادية وذلك بهدف الرقابة وتقويم الأداء ، ونرى أن يطبق عليها أسس وطرق الإهلاك والصيانة والإحلال والاستبدال (1) .

يرى الباحث أن إظهار الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي يؤدي إلي معرفة الموجودات من الأصول الثابتة وكذلك التي أهلكت والتي تم بيعها كخردة حتى يظهر الموجودات الحقيقية في التنظيم .

خامساً : معيار التبرعات :

نطاق المعيار :

1. يطبق هذا المعيار علي المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك بصرف النظر عن حجمها أو طبيعة أنشطتها .

2. ينطبق هذا المعيار علي كل ما يتلقي أو يقدم من تبرعات ، من خلال عمليات غير تبادلية ، سواء أكان ذلك في صورة نقدية ، أم في صورة أصول أخرى ، بما في ذلك التعهدات

¹ د. عبد الستار أبو غدة و د. حسين حسين شحاته : " الأحكام الفقهية والأسس المحاسبية للوقف " وزارة الأوقاف بالكويت - الأمانة العامة 1998م ، ص ص 150 - 154 .

بتقديم تبرعات ، بينما لا ينطبق هذا المعيار على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل شراء بضائع أو خدمات من خلال عمليات تبادلية .

3. ينطبق هذا المعيار عند استلام المنشأة غير الهادفة للربح ، أو تقديمها لأصول أو خدمات في مقابل أصول ذات قيمة غير مكافئة ، وبدون الحصول علي حقوق أو امتيازات ضمنية.

4. ينطبق هذا المعيار علي التبرعات النقدية أو التبرعات في شكل أصول أخرى ، تشمل الأوراق المالية ، والأراضي ، والمباني ، وحق استخدام التسهيلات أو المنافع العامة ، والمواد الخام ، والإمدادات والأصول غير الملموسة ، والخدمات ، والتعهدات غير المشروطة بتقديم تلك العناصر في المستقبل .

5. تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح لهذه الفقرات في الدراسة المرفقة ، ولما ورد في بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

6. يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية .

1. أهداف المعيار :

1. يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن ما يتلقى أو يقدم من تبرعات .

2. يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح للتبرعات المتلقاة ، ووضعت عليها قيود من قبل المتبرع .

2. يضع هذا المعيار أسس الإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن تحويلات الأصول ، التي تكون فيها المنشأة القائمة بالإفصاح وكيلاً ، أو وصياً ، أو وسيطاً .

3. نص المعيار :

قواعد عامة للمحاسبة عن التبرعات المستلمة :

يجب الاعتراف بالتبرعات التي تأتي في أصول محولة ، أو تعهدات غير مشروطة بتقديم أصول ، أو تخفيض الالتزامات علي المنشأة علي أنها إيرادات أو مكاسب في قائمة الأنشطة ، عندما يترتب علي عملية التبرع زيادة في أصول المنشأة غير الهادفة للربح ، ويتحقق ذلك عند توافر ثلاثة شروط :

- أ. أن تتمتع المنشأة غير الهادفة للربح بسلطة إدارة التبرع أو التصرف في المورد بأي شكل من أشكال التصرف ، بما يسمح لها تحديد كيفية استخدامه في المستقبل .
- ب. أن تتوقع المنشأة الحصول علي التبرع بدرجة معقولة من الموضوعية .
- ج. أن يكون التبرع قابلاً للقياس بدرجة معقولة من الموضوعية .

إثبات وقياس التبرعات المستلمة :

يجب إثبات ما يتلقى من تبرعات علي أنها إيرادات أو مكاسب في الفترة التي تتلقي خلالها تلك التبرعات ، وعلي أنها أصول ، أو تخفيض للالتزامات أو كليهما ، وذلك وفقاً لطبيعة ما يتلقي من تبرعات ويجب قياس ما يتلقي من تبرعات بقيمتها العادلة

أنواع التبرعات المستلمة :

قد تتلقي المنشآت غير الهادفة للربح تبرعات غير مشروطة ، أو تبرعات مشروطة ، كما يمكن أن تتلقي تبرعات مقيدة أو غير مقيدة ، وتأتي التبرعات والهيئات للمنشأة غير الهادفة للربح التبرعات من المصادر التالية :

أ. التبرعات النقدية أو العينية المقدمة من قبل الأفراد المؤسسين والراعين ، والداعمين ، ورجال الأعمال والجمهور بشكل عام ، أو المقدمة من الحكومة ، ومن المنشآت الهادفة للربح وغير الهادفة له لتمويل أنشطة غير هادفة للربح ، باستثناء الأموال المخصصة لتقديم خدمات عامة ، مثل عقد خدمات مع السلطة المحلية .

ب. التبرعات التي تكون في شكل اشتراكات الأعضاء التي تعد في جوهرها تبرعاً ، وليست في مقابل سلع أو خدمات .

ج. التبرعات المستلمة في شكل خدمات أو تسهيلات .

د. إسقاط الالتزامات المستحقة على المنشآت غير الهادفة للربح .

4. تعريفات :

التبرعات :

تعد التبرعات تحويلات غير مشروطة لأصول سواء أكان ذلك في صورة نقدية أم في صورة أصول أخرى إلي جهة ما ، أو تعد سداداً أو إسقاطاً لما عليها من التزامات ، من خلال عملية غير تبادلية ، تتم طوعاً من قبل جهة أخرى .

التعهد بتقديم تبرع :

يكون في صورة اتفاق مكتوب ، ينص علي تقديم تبرع في صورة نقدية أو أصول أخرى ويتطلب الاعتراف بالتعهد بتقديم تبرع في القوائم المالية ، توافر دليل مقنع في صورة مستندات أو أي وسائل ثبوتية أخرى يمكن التحقق من صحتها ، تؤكد وجود التعهد ، ويعد الاتفاق ، الذي لا يشير بوضوح إلي كونه يمثل تعهداً ، تعهداً غير مشروط بتقديم تبرع في حال اشتغال الاتفاق علي نية غير مشروطة ، مشمولة النفاذ نظاماً ، بتقديم تبرع .

الشرط المفروض من قبل المتبرع :

يحدد الشرط المفروض علي تحويل أصول أو تخفيض التزامات أو تعهد بتقديم تبرع حدثاً مستقبلياً محتملاً ، يترتب عن عدم حدوثه منح المتبرع حق استعادة الأصول المحولة أو إبراء ذمة المتعهد من الالتزام بتحويل الأصول موضوع التعهد .

القيد المفروض من قبل المتبرع :

يضع القيد المفروض من قبل المتبرع حدوداً ضيقة لنطاق استغلال الأصول المتبرع بها ، فقد يحدد القيد توقيت استخدام الأصول أو استخدامها معيناً بذاته علي طبيعة المنشأة المتبرع لها ، في ضوء نظامها .

الوسيط :

يتضمن نطاق واسع من الحالات التي تتوسط فيها المنشأة بين اثنين أو أكثر من الأطراف الأخرى ، ويشير مصطلح الوسيط المستخدم في هذا المعيار إلي الحالات التي تعمل فيها المنشأة المستلمة علي أنها ميسر لتحويل الأصول من المتبرع المحتمل إلي المستفيد المحتمل ولا تعد المنشأة في هذه الحال وكيلاً أو وصياً أو متبرعاً أو متبرعاً له .

الوصي :

تقوم المنشأة المستلمة بمهمة الوصي ، إذا كان عليها واجب الاحتفاظ بالأصول وإدارتها لحساب المستفيد معين في إطار اتفاقية وصاية خيرية ، هذا المعيار لا يضع أسس كيفية تقرير الوصي عن الأصول التي يحتفظ بها لحساب مستفيد محدد بعينه .

الوكيل :

تعمل المنشأة المستلمة على أنها وكيل لحساب ولمصلحة المتبرع في حال تلقيها أصولاً منه ، وموافقة المنشأة على استخدام تلك الأصول لحسابه ، أو موافقة المنشأة على تحويل تلك الأصول أو العوائد من استثمارها أو كليهما إلى مستفيد محدد بعينه ، كما تعمل المنشأة المستلمة بوصفها وكيلاً لحساب ولمصلحة المستفيد ، إذا وافقت على جذب أصول من المتبرعين المحتملين لمصلحة المستفيد .

ويرى الباحث أن التبرعات هي أساس قيام الجمعيات الخيرية والأندية والمستشفيات وغيرها من المنظمات التي تقدم خدمات للمجتمع ، لذلك إن وضع معيار لها أو معايير لها يجعلها أكثر فاعلية وتنظيماً وكذلك توجيه الأموال المتحصلة منها بطريقة سليمة .

سادساً : عرض القوائم المالية :

نطاق المعيار :

ينطبق هذا المعيار علي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بصرف النظر عن حجم أنشطتها وطبيعتها .

يحدد هذا المعيار المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام ، كما يتناول المعيار كيفية عرض الأصول والخصوم وصافي الأصول والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في القوائم المالية ، إلا أنه لا يتناول توقيت الاعتراف بتلك العناصر وكيفية قياسها ، وتعد درجة تجميع عرض عناصر الأصول والخصوم وترتيبها في قائمة المركز المالي ، أو عناصر الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في قائمة الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح ، مماثلة لتلك المطلوبة ، طبقاً لمعيار العرض والإفصاح العام .

يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية .

يتطلب هذا المعيار استيفاء متطلبات الغرض والإفصاح الواردة بالمعايير المحاسبية للجهات الهادفة للربح ، الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، فيما عدا المعايير أو الفقرات التي تم استثناءؤها ضمن الدراسة المرفقة ، فعلى سبيل المثال لا الحصر ، فإن المنشآت غير الهادفة للربح يجب أن تفي بمتطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالاستثمارات ، والمكاسب والخسائر المحتملة والأنشطة المستبعدة والبنود الاستثنائية .

تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق الدراسة المرفقة ، وفي إطار بيان أهداف ومفاهيم القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

ويرى الباحث أن العرض والإفصاح للمعلومات المطلوبة في المؤسسات العامة هو مطلوب وبشدة في التنظيمات غير الهادفة للربح وذلك بغرض توضيح استخدامات الأموال واستثماراتها وفعاليتها ومخارجها في التنظيمات غير الربحية .

هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس العرض والإفصاح ، لعناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك بهدف تحسين ملاءمتها ، وزيادة إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، وزيادة قابليتها للفهم والمقارنة من جانب مستخدمي المعلومات الحاليين والمحتملين ، كما يهدف إلى تقليص الفروق والاختلافات في الممارسات المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح ، يجب أن تشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها المنشآت غير الهادفة للربح علي قائمة المركز المالي ، وقائمة الأنشطة ، وقائمة التدفقات النقدية ، والإيضاحات المرفقة بها ، ويراعى عند إعداد تلك القوائم المالية الالتزام بما ورد في معيار العرض والإفصاح العام فيما لم يتم التطرق له في هذا المعيار .

نص المعيار :

العرض :

أ. العرض في قائمة المركز المالي .

- ب. العرض في قائمة الأنشطة .
ج. العرض في قائمة التدفقات النقدية .

الإفصاح :

- أ. الإفصاح المرتبط بقائمة المركز المالي .
ب. الإفصاح المرتبط بقائمة الأنشطة .

تعريفات :

قائمة الأنشطة :

تعد قائمة الأنشطة إحدى القوائم الرئيسية التي تقوم بإعدادها المنشأة غير الهادفة للربح في نهاية الفترة المالية ، وتتضمن قائمة الأنشطة الإيرادات والمصروفات ، والمكاسب والخسائر والتحويلات ، بين فئات الأصول بوصفها تغيرات في صافي الأصول ، تعرض قائمة الأنشطة تفاصيل التغير في صافي الأصول غير المقيدة ، والتغير في صافي الأصول المقيدة والتغير في صافي أصول الأوقاف .

الأصول غير المقيدة :

الأصول غير المقيدة هي جزء من أصول المنشأة غير الهادفة للربح ، لا يخضع لقيود من جانب المتبرع ، ومن ثم فهي تقع تحت السيطرة الكاملة لإدارة المنشأة ، وقد تكون الأصول غير المقيدة أصولاً متداولة ، أو استثمارات وأصولاً مالية ، أو أصولاً ثابتة ، أو أصول غير ملموسة .

الأصول المقيدة :

تعد الأصول المقيدة جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح ، وتخضع لقيود من جانب المتبرع ، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام الأصول لأغراض محددة (قيود الاستخدام) أو بتوقيت هذا الاستخدام (قيود الوقت) أو قيود مرتبطة بالاستخدام والوقت معاً ، وقد تكون الأصول المقيدة أصولاً متداولة ، أو استثمارات وأصولاً مالية ، أو أصولاً ثابتة ، أو أصولاً غير ملموسة .

أصول الأوقاف :

تعد أصول الأوقاف جزءاً من أصول المنشأة غير الهادفة للربح ، تخضع لقيود دائمة من جانب المتبرع ، وتلك القيود قد تكون مرتبطة باستخدام تلك الأصول لأغراض محددة ، مع المحافظة عليها واستثمارها لتوفير مصدر دائم للدخل .

التغير في صافي الأصول غير المقيدة :

يمثل التغير في صافي الأصول غير المقيدة مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي : (أ) كل الإيرادات ، والمصروفات والمكاسب ، والخسائر التي لا تمثل تغييراً في صافي الأصول المقيدة ، أو صافي الأوقاف . (ب) التحويلات وإعادة التصنيف من (أو إلى) فئات صافي الأصول الأخرى ، نتيجة رفع القيود من قبل المتبرع ، أو انقضاء القيد بمرور الوقت ، أو استيفاء من قبل المنشأة .

التغير في صافي الأصول المقيدة :

يمثل التغير في صافي الأصول المقيدة مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي : (أ) التبرعات والتدفقات الداخلة الأخرى من الأصول ، التي تخضع لقيود المتبرع ، وترفع إما بمرور الوقت أو باستيفائها من قبل المنشأة (ب) التحويلات وإعادة التصنيف إلى (أو من) فئات صافي الأصول الأخرى ، نتيجة رفع القيود من قبل المتبرع ، أو انقضاء القيد بمرور الوقت ، أو استيفاءه من قبل المنشأة .

التغير في صافي أصول الأوقاف :

يمثل التغير في صافي أصول الأوقاف مقدار الزيادة أو النقص الناتج عن الآتي : (أ) التبرعات والتدفقات الداخلة الأخرى من الأصول التي تخضع ، لقيود المتبرع والتي لا ترفع بمرور الوقت ، أو استيفائها من قبل المنشأة . (ب) التحويلات وإعادة التصنيف من (أو إلى) فئات صافي الأصول الأخرى نتيجة للقيود المفروضة من قبل المتبرع .

التصنيف علي أساس وظيفي للمصروفات :

يعد التصنيف الوظيفي أسلوباً لتجميع المصروفات وفقاً للأغراض أو البرامج التي من أجلها يتم تحمل التكاليف ، ووفقاً لهذا التصنيف ، فإن المصروفات قد ترتبط ببرامج الخدمات ، مثل مصروفات برنامج الرعاية الصحية ، ومصروفات برنامج الرعاية الأسرية ، ومصروفات برنامج تحفيظ القرآن ، أو بالأنشطة المساندة ، مثل مصروفات الإدارة العامة ، مصروفات الإيجار ، والرواتب ، ومصاريف التمويل .

التصنيف علي أساس طبيعي للمصروفات :

يعد التصنيف الطبيعي أسلوباً لتجميع المصروفات وفقاً لنوعها وطبيعتها ، بغض النظر عن النشاط أو البرامج المرتبطة به ، ووفقاً لهذا التصنيف فإن المصروفات تشمل مصروفات الاستهلاكات ، ومصروفات الصيانة ، ومصروفات المياه والكهرباء ، مصروفات الإيجارات ، ومصاريف والرواتب ، وغيرها .

قيود الاستخدام :

تقتضي باستخدام الأصول في أغراض محددة مثل دعم الأنشطة تشغيلية معينة ، أو الاستثمار وفقاً لضوابط معينة ، أو اقتناء أصول طويلة الأجل .

قيود الوقت :

تقتضي قيود الوقت باستخدام الأصول في وقت لاحق ، أو بعد تاريخ محدد .

مما تقدم يرى الباحث أن المعايير التي أصدرها مجلس المعايير للمحاسبة الدولية العامة والتي يمكن استخدامها بأنها ركيزة يمكن استخدامها لإنتاج معايير تخص المؤسسات غير الهادفة للربح.

المبحث الرابع

الدول التي قامت بإصدار معايير للمؤسسات غير الربحية

يتناول هذا المبحث الدول التي قامت بمحاولة لإصدار معايير تتحكم بها في المؤسسات غير

الهادفة للربح :

أولاً : الولايات المتحدة الأمريكية (USA) (1) :

هنالك ثلاث جهات رئيسة تصدر معايير ، تتعلق بالمحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح

وهي : مجلس معايير المحاسبة (FASB) ، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين -

(AICPA) ، والمكتب الفيدرالي للإدارة والميزانية بالولايات المتحدة - (OMB) .

¹ -Online Compenium of Federal and State Regulation for U.S Nonprofit Organization - (www.muridae.com/nporeglation/index.html) .

مجلس معايير المحاسبة (FASB) وقام بإصدار الموسم بالرقم (116) والمعيار الموسم بالرقم (117) ، أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد قام بنشر الدليل الرئيسي لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً للمنشآت غير الهادفة للربح وقد تضمن دليلاً توضيحياً لكيفية تطبيق المعيار رقم 116 والمعيار رقم 117 والصادر من مجلس معايير المحاسبة ، أما المكتب الفدرالي للإدارة والميزانية بالولايات المتحدة (OMB) فإنه أصدر تعاميم وتعليمات محاسبية ، خاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح ، التي تتلقي دعماً فدرالياً علي وجه التحديد .

وفيما يلي استعراض لأهداف وموضوعات المعايير والإرشادات الأمريكية للمنشآت غير الهادفة للربح .

أولاً : المعايير المحاسبية التي قام بإصدارها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)⁽¹⁾:

قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد دليل المحاسبة والمراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح ، وقد أصدر هذا الدليل للمساعدة في إعداد تقارير مالية متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة في الولايات المتحدة الأمريكية ، كما أن هذا الدليل يساعد مراجع الحسابات في إعداد إجراءات المراجعة اللازم القيام بها ، للتدقيق علي تلك البيانات المالية وقد حدث هذا الدليل ليشمل جميع التعليمات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح وذلك في عام 1996م ، ثم أعيد تحديثه في عام 2004م .

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإصدار بعض النشرات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح - (SOP) وهي :

الإصدار ذو الرقم (SOP 78-10) : (مبادئ المحاسبة والتقارير لبعض المنشآت غير الهادفة للربح) :

¹ - American Institute of Certified public Accountants (AICPA) ، Statement of Position (SOP) . Sop 78-10، sop 98-2 342 .

تم إصدار هذا المنشور في عام 1981م ، بشأن بعض التطبيقات المحاسبية لبعض المنشآت غير الهادفة للربح وقد تم توضيح دليل المراجعة لهذه المنشآت في هذا الإصدار .

الإصدار ذو الرقم (3-94 SOP) : (تقرير المنشآت غير الهادفة للربح والوحدات ذات العلاقة) :

تم إصدار هذا المنشور في عام 1994م ، ويتعلق بإعداد التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح عندما تكون لها صلة بالمنشآت الهادفة للربح ، ولذلك فهو يعطي إرشادات لإعداد التقارير المتعلقة بالاستثمارات المالية في المنشآت الهادفة للربح ، أم بغرض المضاربة وتحقيق الأرباح .

الإصدار ذو الرقم (2-98 SOP) : (المحاسبة عن تكاليف الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح والوحدات الحكومية التي تجمع التبرعات)

وقد أصدر هذا المنشور عام 1998م ، للمحاسبة عن تكاليف الأنشطة للمنشآت غير الهادفة للربح ، ونسخ هذا الإصدار ما تم إصداره بهذا الشأن في المنشور الموسوم بالرقم (2-87 SOP) ، وهذا الإصدار يساعد المنشآت غير الهادفة للربح في تحديد تكاليف الأنشطة ، وكيفية المحاسبة عنها ، كما يرشد في كيفية المحاسبة عن جمع التبرعات وتوزيعها (تخصيصها) على الأنشطة الرئيسية ، والأنشطة الأخرى الفرعية ذات العلاقة ، مثل الإدارة والمراسلات البريدية وغيرها .

معايير المحاسبة التي قام بإصدارها مجلس معايير المحاسبة (FASB) (1) :

إن مهمة مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ؛ هي إصدار معايير المحاسبة وتحديثها بما يتوافق مع الأنشطة الاقتصادية الجارية ، ويؤدي في الوقت نفسه إلى قياس ، وعرض ، وإفصاح سليم ، يخدم مستخدمي القوائم المالية ، وقد قام المجلس بإصدار عدة معايير محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح يمكن استعراضها علي النحو التالي :

المعيار 93 : الاعتراف بمصروف الإهلاك في المنشآت غير الهادفة للربح :

¹ - Financial Accounting Standard Board (FASB) ، Statements of financial accounting ، standard No ، 93 No 99 No ، 116 343 .

صدر في عام 1987م المعيار الموسوم بالرقم 93 ، وهو يتناول الاعتراف وتسجيل الاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح ، ويتطلب هذا البيان الاعتراف بالاستهلاك للأصول طويلة الأجل في القوائم المالية ، إلا أنه لا يحدد نسب الاستهلاك التي يعترف بها أثناء الفترة ، واستثنى من هذه الأصول القابلة للاستهلاك اللوحات الفنية ، والكنوز التاريخية وما شابهها .

المعيار ذو الرقم 99 :

يعني المعيار رقم 99 بتأجيل التاريخ الفعلي للاعتراف بالاستهلاك للمنشآت غير الهادفة للربح ، وهو تعديل للمعيار ذي الرقم 93 الأنف الذكر ، إذا أجل تطبيق المعيار ذي الرقم 93 إلي بداية عام 1990م .

المعيار رقم 116 : المحاسبة عن التبرعات المستلمة والمقدمة :

أصدر المجلس (FASB) المعيار ذو الرقم 116 ، المعنون بـ(المحاسبة عن الهبات المستلمة والهبات المعطاة) في سنة 1993م ، ومن ضمن الأشياء التي يعالجها المعيار التبرعات غير المشروطة (تقدم من المانحين والمتبرعين بدون شروط منهم) وكذلك الوعد بالهبة ، بدون مقابل ، سواء أكانت شفوية أو مكتوبة ، وكذلك المنح التي يتم تقديمها مع شروط من المانحين ، تتعلق إما بوقت الاستخدام أو بكليهما ، كما يعالج المعيار حال اشتراط قيام المنشأة بعمل محدد أو تحقيق هدف محدد ، بحيث أنه عند فشل المنشأة في تحقيق هذا الهدف فإن الأصل يرجع للمتبرع .

ويطبق هذا المعيار على كل ما يتم تلقيه ، أو تقديمه من هبات وتبرعات ، في صورة نقدية وأي أصول أخرى ، بما في ذلك التعهدات بتقديم هبات ، في حين أنه لا يطبق على تحويلات الأصول التي تتم في مقابل أو تقديم بضائع أو خدمات ، إلا عند قيام المنشأة طوعاً بتحويل أصول أو تقديم خدمات لمنشأة أخرى في مقابل أصول ذات قيمة أقل جوهرياً ، وبدون الحصول على حقوق أو امتيازات ضمنية ، لهذا فإن الهبات والتبرعات في تلك المعاملات تقع في نطاق تطبيق هذا المعيار .

وقد تضمن هذا المعيار بعض المعالجات المحاسبية ، وكيفية عرضها في قائمة المركز المالي ، وهي القائمة التي تقابل قائمة المركز المالي في الشركات الربحية.

وقد تم تصنيف التبرعات إلى التبرعات غير مقيدة، أو تبرعات مقيدة تقييداً دائماً ، أو تقييداً مؤقتاً كما عالج هذا المعيار التبرعات الخدمية ، التي لم تكن تسجل من قبل ، مثل قيام أحد المتبرعين بإصلاح بعض المعدات التي تمتلكها المنشأة .

المذكرة التفسيرية ذات الرقم 42 الصادرة عن (FASB) :

هذه المذكرة التفسيرية تعالج بعض الإشكالات المتعلقة بالمحاسبة ، عن تحويل الأصول من قبل أحد المانحين إلى المنشأة غير الهادفة للربح بوصفها هبات وتبرعات مستلمة ، وذلك عند قيام المانح بإصدار أمر للمنشأة بتوزيع الأصول المحولة ، أو العائد من تلك الأصول ، أو كليهما على من يحدده علي أنه طرف ثالث من المستفيدين ، وفي الوقت نفسه ، قيام المانح بإعطاء المنشأة التي تتلقى الأصل صراحة سلطة مطلقة في إعادة توجيه استخدام الأصول بعيداً عن المستفيدين المحددين من قبل مانحها .

المعيار ذو الرقم 117 : القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح :

تضمن المعيار ذو الرقم 117 الصادر من مجلس معايير المحاسبة عام 1993م ، بياناً بالقوائم المالية المطلوب إعدادها من قبل المنشآت غير الهادفة وهي :-

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الأنشطة.
- قائمة النفقات الوظيفية للجهات الصحية الخيرية ، والمنشآت الترفيهية الخيرية .
- قائمة التدفقات النقدية.
- الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية .

وهذه القوائم المالية تعرض المعلومات المالية والمنشأة على أنها وحدة اقتصادية واحدة ، وليست مجموعات مالية منفصلة ، كما كانت تفعله معظم المنشآت غير الربحية في السابق .

كذلك أشار المعيار إلى أن التبرعات ، وصافي الأصول ، يجب أن تقسم إلى ثلاث فئات ، مستندة علي قيود المانحين المفروضة علي تلك التبرعات والأصول فحسب ، هذه الفئات الثلاث هي تبرعات غير مقيدة ، بصفة وتبرعات مقيدة بصفة دائمة ، كما أشار المعيار إلي ضرورة تسجيل المصروفات ، حسب الفئات الوظيفية (مصروفات البرامج والأنشطة ، والمصروفات الإدارية العامة ، ومصروفات التمويل) وذلك بدلاً من تصنيفها حسب طبيعتها (في العمود الخاص بغير المقيد ، على الرغم من أن مصادر الأموال قد تكون مقيدة) .

كما أشار المعيار إلي أن جميع المكاسب الرأسمالية ، والخسائر المترتبة علي الاستثمارات ، وغيرها من الأصول ، يتم تسجيلها في فئة غير المقيدة ، ما لم تكن هناك قيود صريحة من المانح ، أو قانون تشريعي ، يتطلب تسجيل المكاسب أو الخسائر في فئة المقيدة .

ويمكن القول بأن المعيار الموسوم بالرقم 116 اهتم بالمحاسبة عن التبرعات والإسهامات، بينما أهتم المعيار ذو الرقم 117 بكيفية إظهار تلك المعلومات وعرضها .

المعيار ذو الرقم 124 : المحاسبة عن بعض الاستثمارات للمنشآت غير الهادفة للربح :

يوضح المعيار ذو الرقم 124 الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة (FASB) عام 1995م المعالجة المحاسبية ، لما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات معينة ، إذ يؤسس هذا المعيار المعالجة المحاسبية ، لبعض الأنواع الاستثمارات في الأوراق المالية ، كما يؤسس لمتطلبات العرض والإفصاح ، عن معظم ما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات ، كما يعد المعيار ذو الرقم ، 124 جزءاً من مشروع شامل ، يقوم به مجلس معايير المحاسبة ، لحل العديد من التناقضات في إرشادات وإصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، بالإضافة لذلك ، فإن هذا المعيار يغطي العديد من الجوانب المماثلة التي تم معالجتها في حال المشروعات التجارية بإصدار المعيار ذي الرقم 115 المعنون بـ(المحاسبة عن استثمارات معينة في أوراق مالية تمثل ديون وحقوق ملكية) وأن المعيار ذا الرقم 124 لا يتم تطبيقه علي الاستثمارات في أوراق مالية تمثل حقوق ملكية تم المحاسبة عنها باستخدام طريقة

حقوق الملكية ، أو على الاستثمارات في الشركات التابعة ، كذلك يجب تطبيق المبادئ المحاسبية الأخرى المقبولة بشكل عام ، بالإضافة لتلك الواردة بهذا المعيار ، على ما تحتفظ به المنشآت غير الهادفة للربح من استثمارات .

المعيار ذو الرقم 136 : تحويلات الأصول إلي المنشآت غير الهادفة للربح :

يتعلق المعيار ذو الرقم 136 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الصادر في عام 1999م بالمحاسبة عن تحويل الأصول ، إلي المنشآت غير الهادفة للربح ، فيحدد هذا المعيار المعاملات التي تقوم من خلالها المنشأة المانحة أو المتبرعة ، بتحويل الأصول إلى هذه المنشآت ، مع كون المستفيد محددًا من قبل الجهة المانحة أو المتبرعة ، كما يضع معايير للمعاملات ، التي تتم بطريقة مماثلة ، ولكن ليس من باب التبرعات .

ويرى الباحث أن المعايير التي أصدرتها الولايات المتحدة ودليلها والتفسيرات التي صحبتها كلاً تعمل على متابعة وجودة الأداء المالي في المؤسسات غير الربحية مما يؤدي إلى استمرارية المؤسسة وتقديم معلومات مالية صحيحة .

ثانياً : المملكة المتحدة البريطانية – (UK) (1) :

أصدرت لجنة الأعمال الخيرية في إنجلترا وويلز بالمملكة البريطانية المتحدة نشرة ، تتضمن بعض التعليمات والمعايير المحاسبية ، التي تنظم أعمال الجهات الخيرية والمنشآت غير الهادفة للربح ، ويسري تطبيق هذه التعليمات المحاسبية في عام 2005م

وكانمأهداف المعيار :

1. تحسين جودة الإفصاح المالي من قبل الجمعيات الخيرية .
2. تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية ، وزيادة القابلية للفهم والاعتماد عليها .
3. تقديم إيضاح ، وتفسير ، وشرح للمعايير المحاسبية ، ولكيفية تطبيقها علي قطاع الجمعيات الخيرية وعلي المعاملات الخاصة بذلك القطاع .
4. مساعدة المسؤولين عن إعداد التقرير السنوي للجمعيات الخيرية وحساباتها .

¹ -The Charity Commission ، statement of Recommended practice (SORP) : Accounting and Reporting by Charities .

إن هذه المعيار يجب تطبيقه على كل الجمعيات ، طبقاً لأساس الاستحقاق ، بهدف تقديم صورة حقيقة وسليمة ، للأنشطة المالية والمركز المالي للجمعية الخيرية وذلك بصرف النظر عن حجم أنشطتها ، أو طبيعتها ، أو درجة تعقيدها ، إلا أن هذا المعيار لا يتم تطبيقه على الجمعيات الخيرية التي تقوم بإعداد حسابات للمتحصلات بتطبيق مدخل الأنشطة المتضمن في هذا المعيار من قبل تلك الجمعيات الخيرية .

وقد جاءت أهداف من التقارير السنوية للجمعية الخيرية في الآتي :

1. توفير معلومات منتظمة ، وفي التوقيت المناسب عن الجمعية الخيرية ومواردها .
2. تمكين القارئ من تفهم أهداف الجمعية الخيرية ، وهيكلها ، وأنشطتها ، إنجازاتها .
3. تمكين القارئ من التقييم الشامل والسليم للمعاملات المالية للجمعية الخيرية خلال السنة وتقدير حال مواردها وأموالها في نهاية السنة .

ويقترح هذا المعيار عدداً من المعالجات المحاسبية الخاصة ، كما يقدم دليلاً إرشادياً ، لكيفية تطبيق معايير المحاسبة بالطريقة التي تأخذ في الاعتبار الطبيعة الخاصة للجمعيات ، وقد حدد المعيار ضرورة تقديم صورة حقيقة وعادلة ، لما تتلقاه الجمعية الخيرية من موارد ، ولكيفية استغلال الموارد خلال السنة ، ولرصيد تلك الموارد في نهاية السنة .

ولقد أشار المعيار إلي ضرورة أن تشمل حسابات الجمعية الخيرية المعدة طبقاً لأساس الاستحقاق علي القوائم المالية التالية :

1. قائمة الأنشطة المالية التي تظهر كل ما تم تلقيه من موارد وكل ما تم إنفاقه من موارد خلال السنة ، مع تسوية التغيرات في رصيد أموال الهبات والتبرعات ، كما يجب أن يتم عرض الدخل في شكل أعمدة وذلك حال إدارة الجمعية الخيرية لأكثر من صنف من أموال الهبات والتبرعات ، وقد تم تقسيم قائمة الأنشطة المالية إلى ثلاث أعمدة : الدخل من الأموال غير المقيدة ، والدخل من الأموال المقيدة، والدخل من الأوقاف ، كما يجب إيضاح تلك الأموال بشكل فردي في ملحق الملحوظات.
2. حساب للإيرادات والمصروفات المالية ، عندما يكون ذلك متطلباً تشريعياً ، وقد تفي قائمة الأنشطة المالية السابقة بالمتطلبات القانونية المتعلقة بحساب الإيرادات

والمصروفات ، وعند توحيد القائمتين ، فإنه يجب توضيح الحالات التي يكون فيها ضرورياً حساب مختصر الإيرادات والمصروفات للجهات بالإضافة لقائمة الأنشطة المالية .

3. قائمة المركز المالي تظهر الأصول المعترف بها ، والالتزامات والتويات المختلفة لأموال الجمعية الخيرية من الهبات والتبرعات في نهاية السنة المالية ، كما توضح تقسيمات الأموال بين الأنواع المختلفة ، إلا أنه لا يتم دائماً عرض كل أصول الجمعية العرضية تحذف ، ويتم إيضاحها في ملحق الملحوظات .

4. قائمة التدفقات النقدية عندما تكون مطلوبة طبقاً للمعايير المحاسبية .

5. الإيضاحات توضح السياسات المحاسبية المتبعة وأي ملحوظات تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية آنفة الذكر ، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة ، إذ تشتمل على تحليل الأرقام الواردة بالحسابات وتفسر العلاقات القائمة بين تلك الأرقام.

كما قامت لجنة الأعمال الخيرية بإعداد ملحق يفسر كيفية إعداد التقارير المالية الموحدة للجهات والجمعيات الصغيرة بطريقة موحدة يمكن تطبيقها من جانب المؤسسات الخيرية التي تقع تحت تصنيف المنشآت الصغيرة .

وتم تقسيم أموال الجمعية الخيرية إلي قسمين :

- الدخل من الأموال غير المقيدة ، وهي المكونة من أموال عامة أو أموال معينة .
- الدخل من الأموال المقيدة (أموال الأوقاف الخاصة) .

يرى الباحث أن الإصدارات التي قدمتها لجنة الأعمال الخيرية في المملكة المتحدة هي محاولة تجويد الإفصاح المالي عن موارد ونفقات وتقديم معلومات يمكن لكل مهتم بهذا القطاع أن يتقنها .

ثالثاً : منظمة الائتلاف الخيري الآسيوي والمحيط الهادي – (APPC)⁽¹⁾ :

¹- ASIA PACIFIC PHILANTHROPY CONSORTIUM (www.asiapacificphilanthropy.org) .

وهي منظمة مستقلة تدعم النشاط الخيري وتنظمه في الدول الشرق آسيوية ، وتضم حالياً 17 عضواً من استراليا ، وبنجلادش ، والصين ، وهونج كونج ، والهند ، وأندونيسيا ، واليابان ، وكوريا ، ونيوزلندا ، وباكستان ، والفلبين ، وسنغافورة ، وتايوان ، وتايلاند ، والولايات المتحدة ، ومقرها الحالي في مدينة مانيل بالفلبين ، وقد باشرت أعمالها رسمياً في نهاية عام 1994م ، وفي يناير 2005م عقد اجتماع إقليمي في بانكوك بتايلاند ، وذلك مناقشة وضع معايير مقترحة للمنشآت غير الهادفة للربح في أقاليم آسيا والمحيط الهادي ، وقد حضر المؤتمر أكثر من 40 مشاركاً ، ومعظمهم من قادة المنشآت غير الهادفة للربح ، والمسؤولين الحكوميين ، ومراجعي الحسابات من معايير المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح في المنطقة .

وبناء على ذلك قامت المنظمة بإعداد دراسة محاسبية عن المنشآت غير الهادفة للربح بعنوان:، وفيها تم تحدد المفاهيم الأساسية ، والقضايا المتعلقة بهذه المنشآت ، وتقديم التوصيات ، وتمت صياغتها علي أساس ما تم تناوله خلال المؤتمر المنعقد في بانكوك .

وكان الهدف من هذا البحث دراسة المعايير الدولية ، وإبداء الملاحظات والمقترحات وحولها ، مع النظر في إمكانية تطبيقها علي المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك تمهيداً لإصدار معايير محاسبة دولية لهذه المنشآت ، وقد أعدت هذه الدراسة من خلال أخذ آراء عدد من المنظمات والجهات المهتمة بالمنشآت غير الهادفة للربح وذلك في كل من بنجلاديش ، والصين ، والهند ، واندونيسيا ، وباكستان ، والفلبين وتايلاند ، وقد عملت هذه الدراسة لتطوير الأنظمة المحاسبية لتلك المنشآت وتوحيد الدولية (IASB) وذلك لإمكانية تطوير معايير محاسبة عالمية لها ، إذ أنه لا يوجد لها حالياً معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية .

وقد ناقشت هذه الدراسة عدة موضوعات تختص بالعمليات الأساسية للمنشآت غير الهادفة للربح ، وعند وجود أنشطة تجارية في هذه المنشآت ، فيجب أن تتبع معايير المحاسبة المالية للمؤسسات التجارية ، وقد نتج عن هذه الدراسة إصدار الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح في عام 2006م .

الدليل المحاسبي للمنشآت غير الهادفة للربح :

ناقش الدليل أهم الأهداف الواجب تحقيقها من نشر التقارير السنوية لمنشآت غير الهادفة للربح ،
والتي من أهمها :

1. تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات حول الوضع المالي ، والأداء والسيولة النقدية للمنشأة التي يمكن الاستفادة منها ، ومدى الحاجة الحقيقية لها .
2. إظهار نتائج إدارة المنشأة غير الهادفة للربح للموارد التي ائتمنت عليها ، فيستفيد منها أولئك المستخدمون الذين يقومون بتقييم أداء الإدارة أو محاسبة الإدارة لتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة .

3. الإفصاح عن المعلومات غير المالية ، الخاصة بقياس الأداء من خلال تقرير الأداء .

كما أن الدليل أوصى باستخدام أساس الاستحقاق ، وذلك لتقديمه معلومات أكثر ملاءمة وعدالة ، كما أشار إلي أنواع القوائم المالية الواجب إعدادها للمنشآت غير الهادفة للربح ، ويمكن إجمالها فيما يلي :

1. قائمة المركز المالي -، وتتضمن قياساً لعناصر أصول المنشأة ، والخصوم وحقوق الملاك ، الذي يمثل القيمة المتبقية بعد طرح الخصوم من الأصول ، ولكن هذه القيمة للمنشآت غير الهادفة للربح ولا تذهب لأعضاء هذه المنشأة ، لهذا فقد تم استبدال مسمى حقوق الملكية ، بمسمى صافي الأصول ، وتم تقسيم صافي الأصول إلي صنفين : مقيدة ، غير مقيدة ، وهذه القيود إما أن يفرضها المتبرع ، أو تكون مفروضة بواسطة النظام .

2. قائمة الأنشطة، وتتضمن قياس إيرادات ومصروفات المنشأة .

3. التغيير في صافي الأصول لا يعد عرضها في القوائم المالية مسألة معقدة في المنشآت غير الهادفة للربح ، فلا غرض التبسيط يمكن عرضها بأحد الخيارين التاليين :

الخيار الأول : في قائمة المركز المالي وذلك تحت صافي الأصول ، بإضافة الزيادة الصافية أو خصم العجز للفترة المحاسبية الواردة بقائمة الأنشطة (قائمة الأداء) .

الخيار الثاني : في قائمة الأنشطة (قائمة الأداء) بعد صافي الزيادة أو العجز للفترة المحاسبية ، وذلك بإضافة صافي الأصول الواردة بقائمة المركز المالي .

4. قائمة التدفقات النقدية (Cash Flow Statement) إذا كانت مطلوبة طبقاً للمعايير المحاسبية .

5. ملاحظات وجداول مساندة (Notes and Supporting) (Schedule) توضح السياسات المحاسبية المتبعة وملحوظات أخرى تعطي تفاصيل تتعلق بالمعلومات الواردة بالقوائم المالية سالفة الذكر ، أو تضيف معلومات أخرى مفيدة كما تشمل جداول توضيحية أخرى .

وقد أوصى الدليل بالإفصاح عن الأمور التالية :

1. طبيعة المنشأة و غرضها ، والموطن والشكل القانوني للمنشأة .
2. وصف الأموال ، والمشاريع ، والخدمات .
3. عدد أعضاء مجلس الإدارة ، والجمعية العمومية ، والعضوية والعاملون أثناء فترة النشاط المعدة عنها القوائم المالية .
4. أساس المحاسبية المستخدم .
5. السياسات المحاسبية المستخدمة .
6. المتبرعون الرئيسيون ، ومصادر الأموال وتحديد الأصول المقيمة من قبل المتبرعين .
7. العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة .
8. تفسير الهبوط ذي التأثير الكبير في قيمة الأصول .
9. إظهار العمليات غير المالية ذات العلاقة بالبيانات المالية .
10. إظهار المعلومات الضرورية الأخرى .

كما أشار الدليل إلى أهمية إعداد الجداول والبيانات المساندة التي منها :

1. تسوية فروق حسابات البنك ، وتعد مع كشف حساب البنك الشهري ، أو عندما تدعو الحاجة إليها .
2. تقرير يومي للوضع النقدي ، والنقدية في البنك ، والنقدية المتاحة في الصندوق ، وحركة دوران حتى نهاية اليوم مع الإيصالات ، وتحديد كمية النقدية المتاحة لليوم التالي .
3. جداول الأصول والديون المختلفة ، لدعم الأرصدة الواردة في البيانات المالية .
4. حسابات المبيعات ، وحسابات المشتريات .
5. جدول منح المستلمة .

وقد غطى هذا الدليل بعض الموضوعات الخاصة مثل النقدية وما يعادلها ، وصندوق النقد اليومي ، والعملات الأجنبية ، والمدنيين ، الإسهامات قيد التحصيل ، والسلف والمبالغ المدينة ، والخصوم طويلة الأجل ، والبندود الخاصة بحالات الطوارئ ، والتبرعات المقيدة وغير المقيدة ، والتبرعات العينية ، وأجور العاملين بالمنشأة ، وأخيراً أرباح المنشأة وخسائرها .

يرى الباحث أن اجتماع مثل هذه الدول لمناقشة معايير تتحكم في سير التنظيمات غير الربحية تدل على أهمية توحيد الممارسات وشفافيتها بطريقة عالمية تكون مؤدية لتلك الدول .

رابعاً : اتحاد جنوب آسيا للمحاسبين (SAFA)⁽¹⁾ :

تشكل الاتحاد في عام 1984م لخدمة مهنة المحاسبة وتطويرها في منطقة جنوب آسيا وهو يمثل الهيئة العليا لرابطة جنوب آسيا للتعاون الإقليمي ، ويمثلها ما يزيد آسيا ، عن 170،000 محاسب ، ويضم في عضويته كلاً من معهد المحاسبين القانونيين في بنجلادش ، والهند ونيبال ، وباكستان ، وسريلانكا ، ومقره في الهند ، وقد قام الاتحاد بإصدار معايير وتوجيهات محاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح .

وتعد المعايير الصادرة من هذا الاتحاد ملائمة لأغلب المنشآت غير الهادفة للربح ، التي تتبع أساس الاستحقاق في المحاسبة .

إن المعايير والتوجيهات المحاسبية الصادرة عن الاتحاد ، استحدثت تمشياً مع أهدافها العامة ، والمتمثلة في تشجيع الشفافية والمساءلة ، وتطوير أفضل المعايير المحاسبية ونشرها وتعزيز أفضل الممارسات بين البلدان الأعضاء في الاتحاد .

كما تحقق هذه المعايير الأهداف التالية :

1. تطوير معايير وتوجيهات محاسبية ، ذات جودة عالية ، ومفهومة ، وقابلة للتطبيق ، وملزمة للمنشآت غير الهادفة للربح ، في الدول الأعضاء للاتحاد .
2. الحد من الأعباء المالية وتقليلها عند إصدار التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .
3. تلبية احتياجات جميع مستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح .

¹ -South Asian Federation of Accountants ، STANDARD AND GUIDELINE FOR NOT-PROFIT ORGANISATIONS – 2006 (www.esafa.org) .

كما قد راعى احتياجات جميع مستخدمي القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ، كما راعى الدليل تأكيد وضمان أن المعايير والمبادئ التوجيهية متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً ، كما أن المعالجة والتسجيل للعمليات المالية وتكون بطريقة سهلة الفهم من قبل مجموعة المستخدمين المختلفين ، كما راعى تقديم الدليل الإرشادي الذي يتوقع أن يكون ذا صلة بنطاق واسع للمعاملات المتعلقة بالمنشآت غير الهادفة للربح ، وبحيث تكون مكتوبة بطريقة مفهومة لهذه المنشآت .

وقد هدف الاتحاد من نشر هذا المعيار للمنشآت غير الهادفة للربح مساعدة المسؤولين في إعداد البيانات المالية لتحسين نوعيتها ، ومن ثم توفير معلومات وافية ، لمستخدمي هذه القوائم المالية كما هدف إلى تقليل التنوع القائم حالياً بين المنشآت غير الهادفة للربح والممارسات المحاسبية المتبعة والإفصاح .

أن المعيار الذي أعده الإتحاد للمنشآت غير الهادفة للربح ومعد للتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح والمنشآت غير الحكومية التي تعمل ضمن نطاق منطقة جنوب آسيا بغض النظر عن حجمها أو دستورها ، وقد أكد المعيار على وجوب عرض التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح بطريقة عادلة وملائمة بحيث تكون قابلة للاستخدام من قبل الجهات المختلفة ولأغراض مختلفة .

وقد أوضح المعيار (SAFA) أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تشمل :

1. قائمة الأنشطة المالية تظهر كل الموارد ، وكل أوجه الصرف ، والإنفاق للمنشأة أثناء السنة المالية ، وتبين كيف استخدمت الأموال خلال السنة المعدة عنها القوائم المالية ، وذلك لتحقيق أهدافها ، وتبين مصادر الإيراد والنفقات .
2. قائمة المركز المالي وتظهر الموارد المتاحة للمنشأة ، سواءً أكانت متوفرة بدون قيود ، أم كانت تستخدم لأغراض معينة بسبب وجود قيود نظامية على استعمالها ، أو أنه قد تم تحديد استعمالها لأغراض مستقبلية بواسطة سلطة حكومية .

3. قائمة التغير في الأموال المتراكمة: وهي تقدم بياناً بالتغيرات في الموارد المالية المتراكمة ،

لكل صنف من الأموال المقيدة والأموال غير المقيدة على النحو التالي :

أ. رصيد أو الفترة من الأموال المستلمة .

ب. حجم الأموال الإضافية التي تم تلقيها خلال العام وإجمالي حجم الأموال المستلمة .

ج. حجم ما تم تحويله من الأموال المتراكمة إلى قائمة الأنشطة على أنها مصروفات

خلال فترة .

د. أي فائض أو عجز تم تحويله من قائمة الأنشطة المالية في نهاية الفترة .

هـ. التحركات في أي احتياطي أو أي حساب آخر خلال تلك الفترة ، يتعلق بأحد البنود

التي يجب الاعتراف بها طبقاً لمعيار SAFA مباشرة ضمن الأموال المتراكمة .

4. قائمة التدفقات النقدية: يجب إعداد هذه القائمة بالطريقة المباشرة .

5. بالملاحظات التوضيحية والسياسات المحاسبية يجب أن تظهر الملحوظات الأساسية

المحاسبية التي أعدت علي أساسه القوائم المالية ، والسياسات المحاسبية التابعة ، وأي

معلومات إضافية ذات العلاقة لفهم تلك القوائم المالية .

وفي هذا الدليل تم جمع كل المعايير الدولية التي يمكن تطبيقها علي المنشآت غير الهادفة للربح

من خلال شرح كل معيار والكيفية التي يمكن تطبيقه علي أنشطة ومعاملات المنشآت غير

الهادفة للربح ، إما تطبيق كامل أو جزئي أو بتعديل وإضافة ومن هذه المعايير على سبيل

المثال ، معيار عرض القوائم المالية ، ومعيار المخزون ، ومعيار الاستثمارات ، ومعيار

الأصول وغير الملموسة .

يرى الباحث أن اتحاد جنوب آسيا للمحاسبين عمل على تذليل الصعاب للممارسين والمستخدمين

في القوائم المالية وذلك بسعيه لتوحيد الممارسة واستخدام الشفافية في العرض وتقديم المعلومات

الصادقة .

خامساً : الصين – (China)⁽¹⁾ :

¹ -Ministry of Finance ، P.R China Accounting System of NPOs People's Republic of China 2004

أصدرت وزارة المالية بالصين (MOF) في عام 2004م نظاماً محاسبياً لتنظيم العمل في المنشآت غير الهادفة للربح ، ويعد هذا النظام بمثابة معايير وإرشادات محاسبية للجهات غير هادفة للربح ، ويبدأ سريان هذه المعايير عام 2005م .

وقد حددت الوزارة سمات المنشآت غير الهادفة للربح بالخصائص التالية :

1. أن تكون هذه المنشآت ليست لغرض توليد أرباح .
2. المصادر الاستثمارية الممنوحة لمثل هذه المنشآت ، لا يتوقع لها منفعة اقتصادية مباشرة للمنشأة .
3. ليس للممولين أي حقوق ملكية هذه المنشآت .

وتطبق هذه المعايير علي جميع المنشآت غير الهادفة للربح ، التي أنشئت بشكل قانوني في الصين ، بما فيها المنشآت الاجتماعية ، والمؤسسات والمنشآت الخاصة غير التجارية ، بالإضافة إلي المساجد والكنائس والمعابد إلخ .

ويبين هذا النظام القواعد والمبادئ المحاسبية والقياس وعملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وجميع عناصر المحاسبة ، مثل الأصول والخصوم ، وصافي الأصول ، والمخزون ، والالتزامات قصيرة الأجل والاستثمارات طويلة الأجل كما يحدد أيضاً شروط واستخدام الأموال توزيعها ، والمصادر الواردة للمنشأة غير الهادفة للربح ، فيتم تجميع كافة البيانات الأساسية للحسابات والإفصاح عنها في التقارير المالية ، ويفرض هذا النظام اتباع أساس الاستحقاق في المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح .

القوائم المالية المطلوبة في هذا النظام :

التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تتضمن القوائم المالية السنوية ، والتقارير المالية النصف سنوية أو الشهرية ، وبحد أدنى ، لا بد أن تشمل التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح القوائم المالية :

1. قائمة المركز المالي .
2. قائمة العمليات التشغيلية وهي تعرض الإيرادات والمصروفات .

3. قائمة التدفقات النقدية.

يرى الباحث أن الصين عملت علي إصدار معايير تنظيمية للمنشآت غير الربحية وذلك بغرض تنظيم عملية الأداء المالي فيها .

سادساً : نيوزلندا –(New Zealand)⁽¹⁾ :

قام المعهد النيوزيلندي للمحاسبين القانونيين بنشر دليل ، لمساعدة الأعضاء في المعهد ، في إعداد البيانات المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ، وتقديم الإرشاد والمشورة لهذه المنشآت فيما يتعلق بالتقارير المالية وعملية المراجعة والتدقيق لها ، وقد عني بالمنشآت ذات الحجم الصغير والمتوسط التي تكون نشاطاتها محدود نسبياً ، مع جعل الدليل صالحاً إلى أن يكون نقطة انطلاق جيد للمنشآت غير الهادفة للربح الكبيرة ، التي تكون عملياتها كثيرة أو أكثر تعقيداً ، وقد قسم هذا الدليل إلى عدة فصول ، كل فصل يناقش بالتفصيل موضوعاً من الموضوعات المحاسبية .

وهذا الدليل يهدف إلى المساعدة في إعداد التقارير المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ، ذات الحجم الصغير والمتوسط والتي تمتاز ببساطة عملياتها ، وكذلك المساعدة في مراجعة القوائم المالية لهذه المنشآت ، هذا الدليل يفترض أن المنشآت تعد قوائمها ، وفقاً للمعايير الدولية المعدلة في نيوزلندا (IFRSS) ، والتي بدأ العمل بها منذ يناير 2007م ، ويعد هذا الدليل بمثابة توجيهات وتفسير لهذه المعايير وكيفية تطبيقها في المنشآت غير الهادفة للربح ، مثل النوادي والجمعيات والنوادي الرياضية ، والكنائس ، والجمعيات الخيرية .

كما يوضح الدليل المعالجة المحاسبية للكثير من المعاملات ، والأحداث الأكثر شيوعاً ، وما ينجم عنها من الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات للمنشآت غير الهادفة للربح ذات الحجم الصغير والمتوسط ، وفي المقابل ، فإنه لا يوفر سوى لمحة موجزة عن معاملة الصكوك المالية ولا يتعامل مع كثير من الموضوعات المتخصصة مثل معاملات النقد الأجنبي أو اقتناء كيان آخر أو التخلص منه .

¹ -Institute of Chartered Accountants in New Zealand . NOT FOR PROFIT FINANCIAL REPORTING GUIDE ، 2007 (www.nzica.com) .

ويحقق إعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح إلى غرضين أحدهما عام والآخر خاص ، فالغرض العام هو تلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الخارجيين ، الذين لا يستطيعون إعداد التقارير الخاصة لتلبية احتياجاتهم من المعلومات ، وفي هذا السياق ، فإن مجموعة المستخدمين للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح تشمل الأعضاء ، ومقدمي الموارد ، والمتبرعين وغيرهم ممن يعينهم في أمر الحصول على البيانات المالية لاحتياجاتهم الخاصة ، ويفترض مجلس معايير المحاسبة النيوزلندي أن تعد إدارة المنشآت غير الهادفة للربح والقوائم المالية للأغراض العامة السابقة وفقاً للمعايير المقبولة في نيوزلندا ، إلا أن بعض المنشآت قد تعد قوائمها لإغراض خاصة ، وهذه القوائم المالية المعدة لأغراض خاصة مصممة لتلبية احتياجات محددة وخاصة إما لشخص معين ، أو مجموعة معينة من الأفراد أو لمنشأة محددة ، وتشمل الجهات الحكومية ومنشأة الصحة العالمية ، والمقرضين والمصارف ، هذا ويمكن لمستخدمي القوائم المالية تحديد السياسات المحاسبية التي يتعين تطبيقها ، وأنموذج القوائم المالية وغيرها من المواد التي ينبغي إدراجها في التقرير للأغراض الخاصة .

كذلك من أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح المحاسبية وتوفير معلومات مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية ، وللرقابة علي الموارد والمساءلة عن مدى استخدامها بما يتوافق مع الغرض الذي من أجله أوكلت للمنشأة ، ومدى امتثالها للتشريعات والعقود ، ومقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف .

وتشمل التقارير المالية للجهات الغير هادفة للربح :

1. قائمة المركز المالي .
2. قائمة الأداء المالي .
3. قائمة التدفق النقدي (وهي اختيارية لهذه المنشآت) .
4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية ونظراً إلى أن هذا المصطلح ليس مناسباً للمنشآت غير الهادفة للربح فيستعاض عنه بمسمى صافي الأصول.
5. الإيضاحات المرفقة وتظهر موجز السياسات المحاسبية المهمة ، وغيرها من الإيضاحات اللازمة .

وقد تميز هذا الدليل بوجود قائمة أداء الخدمات تستخدم هذه القائمة لتسجيل السلع والخدمات التي تقدمها المنشأة ، وهي تغلب عليها المعلومات غير المالية ، إذ توفر البيانات التالية :

- قائمة سرد وإحصاءات عن السلع والخدمات التي قدمتها المنشأة .
- معلومات عن كيفية إنشاء المنشأة ، وتأثير عملياتها على المجتمع .

وعلى الرغم من أن المنشآت غير الهادفة للربح نادراً ما تلزم بإعداد مثل هذه القائمة ، إلا أنها تشجع بقوة على ذلك ، إذ يمكن استخدامها للمساءلة عن استعمال الموارد ، أو الامتثال للقوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية ، لهذا فإن المعايير النيوزلندية تشجع المنشآت غير الهادفة للربح على القيام بإعداد هذه القائمة وخاصة عند انطباق الشروط التالية :

1. إذا كانت المنشأة تتلقي إيرادات كبيرة وتقدمها لمنفعة طرف ثالث من دون منفعة مقابلة أو متبادلة لمقدم هذا المورد .

2. إذا كانت المنشآت لها أهداف غير مالية وكانت على درجة عالية من الأهمية لقراء البيانات المالية .

ومما يؤخذ على الدليل إغفاله تقديم شكل وأنموذج معين ولهذه القائمة ، حيث ترك ذلك لما تراه المنشأة حسب المدخلات والمخرجات المتوقعة من القائمة .

يرى الباحث أن على الرغم من أن المعهد النيوزلندي عمل على وضع دليل إرشادي للتنظيمات الصغيرة والمتوسطة غير الربحية إلا أنه يعد نواة لإعداد معايير للتنظيمات الكبيرة.

سابعاً : كندا –(CANADA)⁽¹⁾ :

قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) بتطوير معايير محاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح التي تعمل في كندا ، ومعايير المحاسبة هذه تتفق مع المعايير والمتطلبات القانونية للتقارير والإفصاح في المنشآت غير الهادفة للربح ، وقد تم نشرها في كتيب (handbook4) الخاص بمعايير المحاسبة والتوجيهات الذي يصدره المعهد في الأبواب من (4400 – 4460) ،

¹ -Canadian Institute of Chartered Accountants ، Handbook : Sections 4400 – 4460 Not For Profit Organizations (1995) .

حيث اقتص بمعالجة بعض البنود الخاصة بالمنشآت غير الهادفة للربح بالإضافة إلى اتباع المعايير الدولية المعدلة في كندا .

وتعالج هذه الأبواب الموضوعات التالية :

1. القوائم المالية المعروضة من قبل المنشآت غير الهادفة للربح :
 - محاسبة الأموال.
 - قائمة المركز المالي .
2. التبرعات والاعتراف بالإيرادات .
3. الأصول الرأسمالية التي تمتلكها المنشآت غير الهادفة للربح ، ويعالج قضايا الاعتراف والقياس ، والعرض والإفصاح لهذه الأصول .
4. تقرير الرقابة .
5. الإفصاح عن المعاملات بواسطة الأطراف ذوي العلاقة .

ثامناً : سويسرا –(SWITZERLAND)⁽¹⁾ :

قامت المؤسسة السويسرية للمحاسبة بإصدار التوصيات ومعايير المحاسبة للمنشآت غير الهادفة للربح منذ عام 1997م ، كما قامت بإصدار المعيار الموسوم بالرقم (FER 21) وهو المعيار المحاسبي للجمعيات الخيرية ، والمنشآت الاجتماعية غير الهادفة للربح ، بغض النظر عن شكلها القانوني .

وقد تضمن إصدار هذا المعيار عدة أهداف ، منها التمييز بين المنشآت الربحية والمنشآت غير الربحية ، مع الأخذ في الحسبان كون هذه المنشآت غير الربحية ، منشآت مستقلة ، ومصادر تمويلها من الهبات والهدايا والمنح ، كما أن من أهدافه التمييز بين المنشآت الكبيرة والصغيرة ، وذلك أن المنشآت الصغيرة لا يتطلب فيها استخدام مبدأ المحاسبة ، علي أساس الاستحقاق كما أن من غايته تحديد مهمته ميزان المراجعة للمنشآت غير الهادفة للربح .

¹Swiss Foundation for Accounting and Reporting Recommendations ، ACCOUNTING STATEMENT FOR CHARITABLE ، SOCIAL NON-PROFIT ORGAINZTIONS 1997 .

المعيار ذو الرقم (FER 21) يضع التوصيات لإعداد القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح ، والجمعيات الخيرية ، ويعد تطبيق هذا المعيار اختياري وليس إلزامي ، ويجب عند تطبيقه ذكر ذلك في التقارير السنوية لهذه المنشآت والجمعيات ، لكن هذا المعيار يصبح إلزامياً عند رغبة المنشأة في الحصول علي شهادة الجودة (ZEWO) .

ويؤسس هذا المعيار إعداد ست قوائم مالية :

1. قائمة المركز المالي.
2. قائمة الأنشطة .
3. قائمة تدفق الأموال وهي مطلوبة من المنشآت غير الهادفة للربح الكبيرة فحسب .
4. قائمة التغير في رأس المال .
5. تقرير الملحوظات .
6. تقرير الأداء .

كما يطلب هذا المعيار أن تعد المنشآت الكبيرة حساباتها وفقاً لمبدأ أساس الاستحقاق ، وتصنف المنشأة غير الهادفة للربح ضمن المنشآت الكبيرة حسب هذا المعيار إذا كان إجمالي أصولها اثني عشر مليون فرنك سويسري ، وكانت مجموع إيراداتها فرنك فما فوق .

يرى الباحث أن المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بدأ في تحديث المعايير المستخدمة في التنظيمات غير الربحية حتى تواكب المعايير العالمية المعمول بها .

يرى الباحث أن المؤسسة السويسرية للمحاسبين أخذت حذوها مثل باقي الدول تتحكم في إيجاد معايير تتحكم في الأداء المالي للتنظيمات غير الربحية ولكنها أخذت خطوة قوية وذلك بربط شهادة الجودة باستخدام المعايير .

تاسعاً: أستراليا – (Australia)⁽¹⁾ :

أصدر مجلس معايير المحاسبة في أستراليا معايير محاسبة للجهات الربحية ، مع تحديد الفقرات الخاص بالتطبيق في المنشآت غير الهادفة للربح ، والإشارة إليها في المعايير التي لها علاقة

¹ - Australian Accounting Standards Board – (AASB) ، Not for – profit entity requirements in Australian Accounting Standards 2005 .

بالمعاملات التي يمكن حصولها في المنشآت غير الهادفة للربح ، كما أصدر المجلس معياراً مستقلاً وخصاً بالمنشآت غير الهادفة للربح وهو المعيار الموسوم بالرقم (AASB1004) الخاص بالمحاسبة عن التبرعات (donations) ⁽¹⁾ ، وقد بدأ تطبيقه في عام 2005م .

يهدف هذا المعيار إلى قياس التبرعات للمنشآت غير الهادفة للربح وتسجيلها ، كما أن هذا معيار ينطبق على كل منشآت غير الهادفة للربح ، والملزومة بإعداد القوائم المالية ، وكذلك جميع المنشآت الأخرى التي تعد قوائم مالية لأغراض مالية عامة ، وقد أوضح المعيار بعض الشروط الواجب تحقيقها ل يتم ، الاعتراف بالدخل من التبرعات التي تكون على شكل أصول كما تطلب هذا المعيار الاعتراف بالأصول النقدية وغير النقدية .

أما بالنسبة للتطبيقات المحاسبية ، الأخرى فقد تمت الإشارة لل فقرات التي تنطبق على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك في معايير المحاسبة المعدة للجهات التجارية التي يمكن تطبيقها على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك من مثل المعيار ذي الرقم (AASB 116) الخاص بالمحاسبة عن الممتلكات والأراضي والمعدات ، والمعيار ذي الرقم (AASB136) الخاص بالمحاسبة عن الهبوط في قيمة الأصول، والمعيار ذي الرقم (AASB 138) الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة، والمعيار ذي الرقم (AASB102) والخاص بالمحاسبة عن المخزون، والمعيار ذي الرقم (AASB140) الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات .

يرى الباحث أن استراليا كانت أكثر الدول التي إصداراً للمعايير التي تسير الأداء المالي في المؤسسات غير الربحية .

عاشراً : الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمنشآت غير الهادفة للربح :

لم يصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أي معيار محاسبي متعلق بالمنشآت غير الهادفة للربح ، وعلى الرغم من أن المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تعني بالمنشآت الهادفة للربح فحسب وكونها تخلص من الإشارة إلى المنشآت غير الهادفة للربح (ومنها الجمعيات الخيرية) ، إلا أنه يمكن تطبيق بعض تلك المعايير على المنشآت غير الهادفة للربح ، وذلك أن هذه المعايير تعالج معاملات مالية توجد في المنشآت الهادفة للربح ،

¹ - Australian Accounting Standards Board –(AASB) 1004 ، Contributions .

وقد توجد في المنشآت غير الهادفة للربح ، وقد توجد في المنشآت غير الهادفة للربح على حد سواء ، وقد تم اتباع هذا الأسلوب في بعض الدول مثل أمريكا وأستراليا ونيوزلندا .

يرى الباحث أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وعلى الرغم من أنها لم تصدر معياراً محدداً للمنشآت الخيرية إلا أنها من الهيئات العربية المهتمة بإصدار معايير للمؤسسات غير الربحية . مما تقدم يرى الباحث أن غياب المعايير التي تحكم المؤسسات غير الربحية يؤدي إلي نتائج مختلفة لذلك سعت جميع هذه الدول إلى إصدار معايير توضح فيها سياسية إدارة هذه المؤسسات وكيفية إدارة أموالها وعرضها على كافة المانحين حتى تضمن استمرارية هذه المؤسسات .

الفصل الثاني

تقويم الأداء المالي

ويشتمل على أربعة مباحث

المبحث الأول : مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء المالي

المبحث الثاني : تقويم الأداء المالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية

المبحث الثالث : الخصائص المميزة للتنظيمات الاجتماعية الأخرى

المبحث الرابع : مفهوم وأهداف وأهمية وخصائص والمفاهيم الخاصة بنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS)

المبحث الأول

مفهوم وأهمية وأهداف تقويم الأداء المالي

أولاً : مفهوم تقويم الأداء المالي :

يعتبر مجال تقويم الأداء أحد الركائز الحاكمة والمؤثرة على مجالات التطوير والتنمية لمختلف المستويات التخطيطية الخاصة بتقويم (مستوى الفرد - مستوى المنشأة - المؤسسة) ، فتطوير الفرد وتنمية حجم قدراته لن يأتي إلا من خلال متابعة أدائه الفعلي ، والتأكد من استمراريته في تنفيذ حجم الأعمال والواجبات والمهام المسندة إليه بشكل جيد ومتطور ، ويمكن الاستدلال على أداء الموارد البشرية من خلال قياس حجم ونوعية إنجازهم مقترناً بساعات العمل الفعلية التي يقضونها لتحقيق هذه المخرجات ، الأمر الذي يتشابه إلى حد كبير مع مضمون تقويم أداء المنشأة الاقتصادية ، بغض النظر عن طبيعة أنشطتهم التي تمارسها الذي يتحقق من خلال ملاحقة أدائها الفعلي على مستوى كل نشاط من أنشطتها بشكل مستقل كخطوة على الطريق لتقويم أدائها الكلي من واقع محصلة الإنجاز الكلي لكثافة أنشطتها المتعددة ، لاغرو فإن الأداء وتقويمه الضروري للموارد البشرية على مستوى الأقسام والإدارات المختلفة داخل المنشأة وتقويمه باستمرار وبشكل منتظم يجب أن يحظى بالاهتمام الكبير والعناية الواجبة باعتباره المدخل الرئيسي والمحور الحاسم لأداء المنشأة وتحقيقها لأهداف الكلية (1) .

تعريف تقويم الأداء لغة :

¹ علي خضر محمد ، إدارة الأفراد ، (الخرطوم ، 2002م - 2003م) ص 111 .

التقويم من اللغة يعني إزالة الاعوجاج ، يقال قوم الشيء أي أزال اعوجاجه والشيء القويم هو الشيء المعتدل ، والتقويم بهذا المعنى أشمل من التقييم ، فالتقييم يعني تثمين الشيء ووضع قيمة له (1) .

أما الأداء من اللغة أو العمل ويقال أدى العمل أي قضاه ، أما في الاصطلاح فالأداء هو التنفيذ الفعلي لمراحل ومستوى الكفاءة والجهد المبذول من ذلك التنفيذ أو هو المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها .

تقويم الأداء في الاصطلاح :

تقويم الأداء بأنه تعبير عن تقويم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة وهي سنة مالية في العادة (2) .

إن نتائج الأداء الكلي للوحدة الاقتصادية يتوقف على درجة النجاح في أداء كل نشاط من الأنشطة المتعددة التي تمارسها هذه الوحدة ودرجة التنسيق بينها ، ولا شك أن التعدد في الأنشطة والترابط بينها يجعل عملية تقويم الأداء عملية شاملة متكاملة بطبيعتها - حيث إن - التوصل إلى تفسير وتحليل أسباب التغيير في الأداء الكلي وربطه بمراكز المسؤولية يتطلب ضرورة تقويم كل جزء من أجزاء الوحدة الاقتصادية ، كذا كل وجه من أوجه نشاطها والوصول إلى تقدير مستقل لكفاءته وفاعلية ومحاولة اكتشاف تأثير أداء كل جزء أو نشاط على أداء الأجزاء أو الأنشطة الأخرى بالوحدة الاقتصادية ، ثم بيان القيمة الإجمالية للأداء الكلي في ظروف التداخل والتشابك بين الأنشطة (3) .

أن تقويم الأداء الإنساني يشير إلى العملية الإدارية التي بمقتضاها تستطيع المنظمة قياس أو تحديد مدى ما أداه العامل في حدود ما سئل أنه يؤديه في خلال فترة زمنية محددة (4) .

¹ - المعجم الوجيز ، (جمهورية مصر العربية ، مجمع اللغة العربية ، 1992م) ، ص 523 .

² - أحمد محمد موسى ، مؤشرات تقويم الأداء في قطاع الأعمال ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1972م) ص 24 .

³ - علي السلمي ، المدخل المتكامل لتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية ، (مجلة الإدارة ، أبحاث جمعيات التنمية الإدارية ، المجلد الثالث ، العدد الثاني ، أكتوبر ، 1970م) ، ص 23 .

⁴ - منصور أحمد منصور ، المبادئ العامة في إدارة القوى العاملة ، (الكويت ، الطبعة الثانية ، وكالة المطبوعات ، 1978م ، 1979م) ، ص 323 .

هو عملية قرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة للمشروع بما يحقق الأهداف المحققة من قبل (1) .

قام بعض الكتاب بتعريف مع أهداف المنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ذات الطبيعة الخاصة ، وحيث أن جوهر عملياتها وديمومتها واستمرارها ينبع من كيفية تمويلها لعملياتها وحسن تخصيصها واستغلالها لمواردها المتاحة ، وكفاءة استخدام تلك الموارد بما يحقق الأهداف دون إهدار للمال العام لأن الوقوف علنا لانحرافات الناشئة عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير يمكن من تقويمها وتصحيحها لتلافي القصور في الأداء .

يقصد بتقويم الأداء " رصد وتحليل وتقويم مستويات الموظفين من حيث الإنجاز ، ونوعية الأداء ، والعلاقات الوظيفية ، والخصائص الشخصية للفرد ، ويتم ذلك عادة من خلال التعامل اليومي بين الرؤساء والمرؤوسين فيما يتصل بالإشراف عليهم ومراقبتهم وتوجيههم لأداء العمل " (2) .

يتضح من هذا التعريف أن مفهوم تقويم الأداء يقوم على معرفة فهم العاملين بواجباتهم الوظيفية الملقاة على عاتقهم ، وقياس أدائهم ، ومعرفة درجة التعاون بين المرؤوسين والرؤساء وسلوكهم ، بالإضافة إلى التعريف على القدرات التي يتصفون بها ودرجة الرغبة للدرجات القيادية العليا على مستوى الهيكل التنظيمي للمنشأة .

كما أن الفرد يرغب في العمل ويقبل عليه جاداً ومخلصاً طالما أدرك أن حقوقه محفوظة ، وأن التعامل معه يقوم على أن أسس عادلة .

أن تقويم الأداء هو الركيزة الأساسية لتحسين الأداء وكفاءته ، لأنه جوهر الرقابة من أجل تحليل الانحرافات المترتبة على عملية التقويم ، بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط سلوك التخطيط والنتائج من التنفيذ الفعلي ، وإجراء الفحص الدقيق والتحليل المنظم لكل

¹ - علي السلمي ، تقييم الأداء في إطار نظام متكامل للمعلومات ، (مجلة الإدارة ، العدد الأول ، دار المعارف ، م ، 1976م) ، ص 41 .

² - حسين حسن عمار ، إدارة شؤون الموظفين ، (معهد الإدارة العامة ، الرياض ، 1993م) ص 237 .

اتجاهات التنظيم داخل العمل كالتنظيم والسياسات والإجراءات ، والقواعد ، واختبار الأفراد لتحقيق الأهداف بأقل جهد وتكلفة وزمن لتحقيق عائد مجزي من العمل (1) .

يتضح من هذا التعريف أن تقويم الأداء شكل من أشكال الرقابة يركز على تحليل النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الجهود المبذولة على مختلف المستويات بهدف الوقوف على تحقيق أهداف وحدات الأعمال في استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية .

1. إن الهدف من تقويم الأداء يتمثل في التحقق من مدى كفاءة وفاعلية أداء الوحدة الاقتصادية في استغلال الموارد المادية والبشرية المتاحة لتحقيق أهدافها .
2. إن عملية تقويم الأداء تتطلب توفير معايير للأداء تمثل أنماطاً للأداء المستهدف وتظهر أهمية تلك المعايير بأنها تمثل الأساس الذي بمقتضاه تتم مقارنة الأداء المستهدف حتى يثني الحكم على مدى كفاءة وفاعلية إدارة الوحدة الاقتصادية في استغلال موارد هذه الوحدة لتحقيق أهدافها .

من وجهة النظر المحاسبية فإن تقويم الأداء لأي وحدة يقصد به قياس وكفاءة وفاعلية تلك الوحدات في تحقيق أهدافها ، وينظر إليه من ناحيتين :

- (أ) ناحية الأداء المالي من حيث إيجاد مصادر التمويل اللازمة ، وتسخير الموارد المالية المتاحة في تسيير نشاطات الوحدة بما في ذلك ترشيد إنفاق الأموال .
- (ب) ناحية الأداء المحاسبي من حيث التطبيق الفني للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها عالمياً ، ونظم الرقابة المالية والأساليب الإدارية بما يحقق أهداف المنشأة بكفاءة وفعالية كاملين باعتبار أن البيانات المحاسبية التي توفرها تلك النظم والأساليب تمثل المؤشر الأساسي لتقويم أداء تلك المؤسسة .

يتضح من ذلك أن تقويم الأداء يساعد في الحكم على كفاءة الأداء المالي والمحاسبي والتخطيط والرقابة ، كما يوجه النظر إلى تفادي الأخطاء أو الانحرافات مستقلاً عند الإعداد للتخطيط مستقبلاً .

¹ - محمد علي الطويل ، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة ، (القاهرة ، دار الفرجاني ، 1997م) ص 254 .

دور المعلومات في تقويم الأداء :

من هنا تكمن أهمية المعلومات في عملية تقويم الأداء لذلك كان لابد من استعراض تلك الأهمية .

إن العالم اليوم يعيش في حالة تبديلات وتغيرات مستمرة ، ويمثل المعلومات الأداة الفاعلة في حركة التغيير ، ومن أهم خصائص المعلومات هي الدقة والتوقيت والملائمة ، وتلك تعتبر محددات الجودة في المعلومات ، لذلك تحتم على المؤسسات والشركات لأخذ في حسابها جانب المعلومات ، حيث تبرز عدة مبررات للحاجة إليها وأهمها ما يلي :

1. التغيرات المستمرة السريعة في البنية المحيطة متمثلة في القوى السياسية والتشريعية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وغيرها ، وأن التكيف مع هذه التغيرات لا يمكن تحقيقه بدون توفير المعلومات الدقيقة والكافية والحديثة عنها .
2. تزايد سخط المواطنين عن الخدمة العامة ، والذي يستوجب ضرورة توافر قنوات مفتوحة لتدفق المعلومات عن رضا أو عدم رضا المواطنين عن الخدمة العامة من خلال البحوث والدراسات الدورية ، ومن خلال التحليل الدقيق والسريع للبيانات المتوفرة في هذا الصدد.
3. تعقب أنشطة وأعمال المنظمات العامة ، واتساع نطاقها الذي يتطلب ضرورة التنسيق والمتابعة من خلال شبكة معلومات حديثة ومتطورة .
4. تدهور مستوى جودة الخدمة العامة في العديد من الأجهزة الإدارية الحكومية والمنظمات العامة ، والذي قد يرجع إلى أسباب عديدة منها سوء الاتصال ، عدم توفير المعلومات الكافية والدقيقة في الوقت المناسب ، استخدام الأساليب العتيقة والمتخلفة في إنتاج وتخزين المعلومات .
5. ترشيد استخدام الموارد العامة ، حيث أن القرارات التي تصدر ولا تستند إلى معلومات كافية ودقيقة تنطوي على نسبة كبيرة من الأخطاء ، ثم إهدار للموارد والأموال المنفقة لتنفيذ هذا القرار .
6. توفير الاحترام للقوانين والقرارات الصادرة من جانب أجهزة الدولة والمنظمات التابعة لها من قبل الأطراف المعنية بها ، سواء أكانت متمثلة في قطاعات المواطنين أو منظمات الأعمال أو المؤسسات الدولية .

7. العجز في الطاقة والموارد الطبيعية المتاحة بغرض حتمية البحوث والدراسات لتوفير المعلومات الكافية لتخطيط واتخاذ القرارات المناسبة ، وفي الوقت المناسب لتوفير مصادر بديلة للطاقة وموارد بديلة للموارد التي تنصف بالندرة وارتفاع التكاليف (1) .

يلاحظ أن المقصود من تقويم الأداء ما يلي :

1. معرفة إلى أي مدى استطاعت الإدارة تحقيق أهدافها أو المهام المحددة لها .
2. تحديد أوجه القصور في الأداء أو الانحرافات ومعرفة أسبابها .
3. وضع الحوافز لتحسين الأداء .

بعد استعراض المفاهيم المختلفة لتقويم الأداء يخلص إلى أن تقويم الأداء هو إزالة الاعوجاج عن مستوى المنشأة ككل وهو يشمل كل العمليات والأنشطة التي تؤديها المنظمة ، وأن الطريقة الوحيدة للوصول إلى قمة الأداء المتميز بأقل جهد تنطوي علي التقويم الشامل لكل المنشأة بما في ذلك العملاء والعاملين والمجتمع ككل الذي يعيشون فيه لتقديم القيمة الجديدة المضافة ، وفي المقابل فإن ذلك يعود على منشآتهم بالاستمرار والتميز في المجال والمنافسة والنجاح فيما يتعلق بتحقيق الأهداف الموضوعية وفيما يختص بالعاملين زيادة في تقنيات الاحتراف والتخصص والفعالية والرضا النفسي والوظيفي والحفز المادي والمعنوي ، أما بالنسبة للعملاء والجمهور تحقيق خدمات مميزة تفي بالاحتياجات وتغوق التوقعات .

إن تقويم الأداء الشامل يتمثل في القدرة على التطوير المستمر لكافة عمليات المنشأة والتي تتمكن من التأقلم مع المتغيرات الجديدة المؤثرة على الأداء ، فبينما تحاول جميع المنشآت تحقيق النجاح في دنيا أعمالها ، نجد أن المنشآت العالمية تهدف للتفرد والشهرة ، وتعتقد هذه المنشآت بأن البقاء على القمة وفوق مستوى المنافسات المستقبلية يتطلب التركيز علي تلك المتغيرات التي تضمن بها التفرد والامتياز مثل إرضاء العميل وتحقيق الإنجازات والاستثمار الأمثل والفعال للموارد المالية والبشرية ، تعتمد هذه المنشآت على المعايير التي تضعها المنشآت والهيئات الدولية التي تهتم بالجودة ، بالإضافة لذلك تعتمد على الأدوات المالية الجديدة التي تمكن الدولة من قياس الأداء ودفعه للأمام .

¹- عبد الرحمن إدريس ، المدخل الحديث في الإدارة العامة ، (الاسكندرية ، الدار الجامعية ، 2002م) ص 131 .

تعريف الأداء : يعد الأداء مفهوماً ومهماً بالنسبة لجميع منشآت الأعمال بشكل عام ، ويكاد يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة المحاسبية والإدارية وعلى الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء وتقييمه إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع حول مفهوم محدد للأداء ، فلا يزال الباحثون مشغولين بمناقشة الأداء بمصطلح فني حول مفهوم الأداء ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة الأداء وقياسه والتي يستخدمها الباحثون مع القول أن هذا الاختلاف إنما يعود لتنوع أهداف واتجاهات الباحثين في دراستهم (1) .

الأداء لغة : هو الفعل والعمل يقال أدى العمل إذا قضاه وعمله (2) .

واصطلاحاً : يقصد بمفهوم الأداء المخرجات والأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها (3) .

حاول البعض تعريف الأداء من خلال مناقشة عدد المداخل المرتبطة به ، وأول هذه المداخل ويدعي بمدخل الهدف الذي يفترض أن المنشآت تسعى لتحقيق أهداف أولية متماثلة ، وتعتبر وجهة نظر في هذه الأداء بأنه بلوغ المنشأة لهدفها ، أما المدخل الثاني فيدعي بمدخل موارد المنشأة فإنه يؤكد على العلاقة بينهما وبيئتها ، ويعتبر الأداء بأنه قدرة المنشأة في الحصول على مواردها الثمينة ، والعمل على إدامتها ، في حين أن المدخل الثالث ويدعي بمدخل العملية وهو يعتبر أن الأداء ما هو إلا انعكاس بسلوك المساهمين في المنشأة ، كما ويوجد أيضاً مدخل آخر في تعريف الأداء يدعي بمدخل المقوم والذي يميز الأداء بكونه مفهوماً متعدد الأبعاد والتقييمات ، وأن كل تقييم يكون خاص بمتطلبات المقوم ، حيث إن لكل مقوم مستوى محدد من الطموح ، وبناء على هذا المدخل فإن الأداء يعرف بأنه تقييم المقوم باستخدام الكفاءة الفاعلية(4).

يعد استعراض الباحث مفهوم الأداء لغة واصطلاحاً يخلص الباحث إلى أن الأداء هو خلاصة العمليات التي تقوم لها المؤسسات الحكومية وغير الحكومية كل حسب هيئة وهيكلية ومكوناتها من تلك المؤسسات .

¹ - همزة محمود ، التحليل المالي لتقييم الأداء التنبؤ بالفشل ، (المدينة المنورة ، مؤسسة الورق ، 2000) ص 81

² - المنجد في اللغة والإعلام ، (بيروت ، دار المشرق ، 1975م) ، ص 633 .

³ - توفيق محمد عبد المحسن ، تقييم الأداء ، مرجع سابق ، ص 3 .

⁴ فلاح حسن الحسين ومؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر ، مرجع سابق ، ص 221 .

مما سبق يتضح للباحث أن تقويم الأداء إجراء ضروري لكل من المنشأة والفرد ، فبالنسبة للمنشأة لكي تحقق أهدافها بالصورة المرجوة وعلى حسب الخطة الموضوعية ، لابد أن تتأكد أن شاغلي الوظائف الإدارية أو التنفيذية لديهم القدرة والإعداد السليم الذي يمكنهم من القيام بأداء واجباتهم بالمستوى المطلوب .

ثانياً : أهمية تقويم الأداء المالي :

تتبع أهمية تقويم الأداء من أنه أداة رئيسة لازمة للإجراء الرقابي للمنشأة ، ويمكن تحديد أهمية الأداء في النقاط الآتية (1) :

1. يعتبر تقويم الأداء أهم الركائز التي تبني عليها عملية الرقابة والضبط .
2. يعتبر تقويم الأداء مساهمة بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة .
3. يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المهمة سواء للتطوير أو الاستثمار أو عند إجراء تغييرات جوهرية .
4. يعتبر من أهم دعائم السياسات العامة على مستوى المنشأة أو على الصناعة أو على مستوى الدولة .
5. يعتبر أيضاً من أهم مصادر البيانات اللازمة لتخطيط .

وعلى مستوى المنشأة يمكن تحديد أهمية عملية تقويم الأداء بالنقاط الآتية (2) :

1. اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لكي تتخذ الإجراءات التصحيحية منها لتكرارها ، ويتم اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المنشأة ، حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالاستثناء إذ يركز المديرون على الانحرافات المكتشفة وفي الوقت نفسه يستطيعون التفرغ لمهامهم الأخرى.
2. ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشأة لمواردها المتاحة ، وهل كان هذا الاستخدام بدون هدر أو ضياع أو عطل ، وهل للمنشأة طموح لتحقيق ما هو أعلى أو أكثر

¹ محمد توفيق عبد المحسن ، (القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1999م) ، ص 51 .

² فلاح حسن الحسين ومؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي معاصر ، مرجع سابق ، ص 232 .

اتساعاً ، ومدى الأهداف المرسومة من خلال الاستغلال الأمثل والأفضل للموارد الاقتصادية المتاحة .

3. التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة في مهامه المختلفة وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الاقتصادية وتلافي الضياع الاقتصادي والإسراف المالي .

يستمد موضوع تقويم أداء الأفراد أهميته على مستوى المنظمة وفقاً للآتي (1) :

1. (توفر نظام متكامل لتقويم الأداء السليم يتحقق من خلال وجود معايير موضوعية عادلة يشعر من خلالها الأفراد العاملين على مختلف المستويات الإدارية بأن تقوم أداء زملائهم في العمل يتم على قدم المساواة) ، وأن هذا التقويم يبتعد عن قاصر التحيز والمحاباة والعلاقات الشخصية ، الأمر الذي يؤتي ثماره وأهدافه الموضوعية التي ترمي إلي تحقيق أهداف ومصالح الفرد والمنشأة .

2. إن برامج تقويم الأداء تساهم في إعادة النظر في سياسات الأفراد (تخطيط الموارد البشرية وسياسات التوظيف ، وسياسات التدريب) .

3. أن تقويم الأداء يمكن النظر إليه كأداة من الأدوات التي تكشف عن حجم ونوعية الاحتياجات التدريبية أي أنها مرشد وموجه لمخطط التدريب لكي يعيد النظر في سياسات وخطط التدريب علي نحو يكفل سلامة إعداد الموارد البشرية من ناحية ، ومصحة المنشأة وخدمة أغراضها وأهدافها المراد تحقيقها من ناحية أخرى .

4. تخطيط وتطبيق نظم الأجور والحوافز بالأداء والإنتاج ، فاعتبار نتيجة تقويم أداء الفرد العامل المعبر والحاسم لمقدار ما يتحصل إليه من أجور حافزة أمر يؤكد علي موضوعية اتخاذ القرار من جانب إدارة المنشأة من ناحية ويمنع من حدة النزاعات والخلافات التي قد تنشأ بين الأفراد العاملين من ناحية أخرى .

5. على أثر تنفيذ برنامج تقويم الأداء ونتائجه قد تتخذ إدارة المنشأة أو الإدارات التنفيذية - كل ما في تخصصها ونطاق نشاطها - قراراً بإنهاء خدمة أحد أو بعض الأفراد العاملين التابعين لها أو تخفيض المستوى الوظيفي لهم .

¹ علي خضر محمد ، إدارة الأفراد ، (ج ، ن ، م ، 2002-2003م) ، ص ص 116-117 .

6. تعتبر عملية تقييم الأداء للأفراد العاملين بمثابة إدارة توجيهية تساعد متخذي القرار داخل من وإلي الأقسام والإدارات المختلفة وذلك في ضوء اختبارات قياس كفاءة الموارد البشرية داخل المنشأة .

على المستوى الاقتصادي فإنه يمكن تلخيص أهمية تقييم الأداء في الآتي (1) :

1. التأكد من كفاءة تخصيص واستخدام الموارد الإنتاجية على النحو الأمثل .
2. التأكد من إحقاق التوازن الاقتصادي والتنافس بين نمو القطاعات الاقتصادية والإنتاجية.
3. يساعد على التحقق من وفاء الوحدات الاقتصادية بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة .
4. يؤكد صلاحية الخدمات الاجتماعية وتحسين مستوياتها .
5. يؤكد للكشف عن الانحرافات المختلفة التي تحدث في مجال التنفيذ العلمي للمشروعات الاستثمارية .
6. يساعد علي توافر الدقة في متابعة تنفيذ مشروعات الخطة الاقتصادية ومدى إمكانية تحقيق الأهداف التخطيطية في أجلها الموقوت .
7. يمدنا بمؤشرات سليمة عن التقييم ، وذلك باعتباره يفرض واجبات محددة على الوحدات الاقتصادية وواجبات أخرى جزئية على العاملين ، مما ينهض مقياساً موضوعياً سليماً لتقييم أولاء وهؤلاء .
8. يؤدي إلى التوجيه السليم للعاملين في أداء أعمالهم ، وذلك بما يقدمه إليهم من تكييف محدد بواجبات محددة في مواعيد محددة ، الأمر الذي يساعدهم علي أداء الأعمال أداءً سليماً متقناً .
9. يكشف عن سلبيات البيروقراطية متمثلاً في الإسراف في الأموال وفي الإجراءات وشكليات العمل مما يتجافي عن قواعد الصحيحة للأداء السليم .
10. التأكد من إحقاق التنسيق بين أوجه نشاط المشروع وذلك ضماناً لتحقيق الوفورات الاقتصادية وتلافي ضروب الفقد والضياع الاقتصادي والإسراف المالي .
11. يساعد على التحقق من درجة الكفاية الإنتاجية وما يترتب على ذلك من نتائج .

¹ محمد مبارك حجير ، التقييم المالي والمحاسبي ، مرجع سابق ، ص ص 574-577 .

ويرى الباحث أن أهمية الأداء المالي نابع من عملية الرقابة على النشاط في التنظيمات ومعرفة الانحرافات ومعالجتها ومدى رضا العاملين بالتنظيم ومدى حاجتهم للتدريب وذلك لزيادة الاستفادة من الفرص الموجودة بإمكانيات قليلة .

ثالثاً : أهداف تقويم الأداء المالي :

يحتل تقويم الأداء مكانة بالغة الأهمية في غالبية الاقتصاديات ، حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والأبحاث المحاسبية والإدارية ، ذلك بسبب الندرة النسبية للموارد التي تعتمد عليها المنشآت قياساً بحجم احتياجاتها الكبيرة ، ومن هذا المنطلق نجد أن ضرورة الحصول على ذلك وتحقيق العوائد القصوى وديمومة واستمرار المنشأة أو المؤسسة ، ولهذا فإن عملية تقويم الأداء بالنسبة للمنشأة والأفراد تعد أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية ، حيث توفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق أهداف المنشأة والتعرف على اتجاهات الأداء فيها وهذا يوفر أساساً في تحديد مسيرة المنشأة ونجاحها ومستقبلها .

تختلف أهداف عملية تقويم الأداء باختلاف أنظمة التقويم والشئ المراد تقويمه عملية تقويم الأداء تهدف إلى الحكم على مدى التوافق بين خصائص وصفات الفرد وبين خصائص العمل الذي يقوم به ، وتهدف الإدارة من وراء التعرف على الفرد في أداء عمله إلى توفير أساس يمكن بناء عليه اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة الأجور ، النقل ، الترقيّة ، وغير ذلك من شئون العاملين ، من ناحية أخرى فإن نتائج التقويم تساهم في تحديد احتياجات التدريب بالمشروع ، كما أنها تمثل اختيار لمدى كفاءة إدارة الأفراد في القيام بوظائف الاختيار والتعيين (1) .

يرى بعض الكتاب أن عملية تقويم الأداء وإن تحققت سوف تضمن تحقيق الأهداف الآتية(2):

1. توفير مقياساً لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها ، إن النجاح مقياس مركب يجمع بين الفاعلية والكفاءة ، وبالتالي فهو أشمل من كل منها وفي كلتا الحالتين تستطيع المنشأة أن تواصل البقاء والاستمرار في العمل .

¹ علي السلمي ، إدارة الأفراد وكفاءة الإنتاجية ، (القاهرة ، دار عريب ، د .ت) ، ص 343 .
² حمزة محمود ، التحليل المالي ، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، مرجع سابق ، ص 84 .

2. توفر معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة علي حقائق علمية وموضوعية .
3. تظهر التطور الذي حققته المنشأة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمنياً في المنشأة من مدة لأخرى ومكانية بالنسبة للمنشآت المماثلة .
4. تساعد علي إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام بين والإدارات والمنشآت المختلفة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها .
5. تؤدي إلي الكشف عن العناصر الكفوءة وتحديد العناصر التي تحتاج إلي مساعدة من أجل النهوض بأدائها .
6. إن تقويم الأداء يؤدي إلي تحقيق الأهداف المحددة .

تتعدد الرؤية في مجال أهداف تقويم الأداء ، فبينما يراها البعض من وجهة نظر تقويم الأفراد بالمنشأة يراها من وجهة نظر تقويم أداء المنشأة وهناك من يراها من وجهة نظر أكثر شمولاً ، حيث إن تقوم الأداء⁽¹⁾ يهدف إلي بيان قدرة القطاع الاقتصادي علي تحقيق أهدافه ومحاولة اكتشاف أوجه القصور واقتراح التعديلات المناسبة للارتقاء بمستوى الأداء ، حيث تهدف عملية تقويم الأداء إلي التأكد من مدى اتفاق التنظيم العام مع احتياج القطاع في تنمية موارده الذاتية ومواجهة التزاماته ، ومدى توفير كفاءة اللوائح الإدارية والتي تحدد سير العمل وسهولة إجراءاته وحصر مواقع الاختناقات التي تنشأ نتيجة لتركيز السلطة أو التعقيدات الإدارية ، كما تهدف عملية تقويم الأداء إلي دراسة الأجهزة التي تقوم بالرقابة في القطاع الاقتصادي والعمل علي الاستفادة من البيانات التي تتبع من عملية رقابة ، وذلك بتحليلها ودراستها واتخاذها أساساً لرسم خطط العمل المستقبلية للقطاع .

إن تقويم الأداء يهدف إلي معرفة ما تم تحقيقه من أهداف في ظروف الأداء الموجودة لنشاط المشروع ، فإذا أسفرت المرحلة الرقابية الثالثة وهي مراقبة الأداء عن اكتشاف الانحرافات ، جاء دور التقييم مباشرة لاقتفاء أثر هذه الانحرافات ، وذلك بتحليلها في الوقت المناسب حتى يمكن

¹ - علي السلمي ، سياسات استراتيجيات الإدارة في الدول النامية ، (القاهرة ، مكتبة غريب ، د.ت) ، ص 157 .

وضع الحلول المناسبة لها قبل أن تتعقد المشاكل التي تنجم عن الاستمرار في التنفيذ الخاص بالنشاط (1) .

إن كثيراً من الكتاب ينظر إلى أهداف تقويم الأداء من وجهة نظر تقويم الأفراد بالمنشأة وفقاً لهذا الرأي وقد تم تحديد أهداف تقويم الأداء في الآتي (2) :

1. إن المعلومات المستخلصة من تقويم الأداء يمكن أن يستفاد منها في الحكم علي السياسات الخاصة بشئون العاملين مثل سياسات الاختيار والتعيين والترقية والنقل ، ومنح العلاوات ، والمكافآت التشجيعية ، فضلاً عن اتخاذها أساساً موضوعياً لإجراءات تأديب ومحاسبة العاملين .
2. تستطيع الإدارة عن طريق تقويم الأداء أن تقف على مستوى أداء الفرد وتحديد مواطن الضعف بدرجة تمكنها من تحديد الحاجة الفعلية للتدريب على أسس عملية صحيحة .
3. يمكن الإدارة من معرفة سلوك الرؤساء والمشرفين تجاه مرؤوسيهم والوقوف على اهتمامهم ودرجة العدالة في تقويمهم للعاملين معهم .
4. وتستطيع الإدارة من خلال نتائج التقويم معرفة الكفاءات المتميزة والعناصر الجيدة من بين العاملين لشغل الوظائف العليا أو القيادية .
5. يساعد تقويم الأداء القائم على أسس سليمة خلق الشعور بالراحة والطمأنينة بين العاملين ، بالإضافة إلى إحساسهم بأنها تتعامل مع التقويم على أساس أنه وسيلة لرفع مستوى أدائهم عندما تدعو الحاجة إلى ذلك .
6. يساعد على كشف بعض عيوب الإدارة ، وقد أشار أحد علماء الإدارة في ذلك الخصوص إلى أن الدراسة التحليلية لنتائج التقويم وتفيد في الكشف عن بعض عيوب الإدارة ومشاكلها .
7. اتباع أسلوب تقويم الأداء القائم على أسس صحيحة يوطد العلاقة بين الإدارة والعاملين ويقلل من اتهامها بعدم الموضوعية أو التحيز .

¹ - محمد مبارك حجير ، التقييم الاقتصادي والمحاسبي القاهرة ، مكتبة الأنجلوا المصرية ، 1969م) ، ص 31 .

² - حامد التاج حامد الصافي ، إدارة الموارد البشرية - مدخل تطبيقي (أبها ، دن ، 1416هـ - 1996م) ، ص ص 218-220.

8. يسهم بطريقة مباشرة في سياسة جيدة للرقابة ، فعملية التقييم عبارة عن قيام المشرفين بمتابعة ومراقبة مرؤوسيهم أثناء العمل بغرض وضع التقديرات المناسبة ، بالإضافة إلى توجيه سلوكهم واتجاهاتهم مما يحقق أهداف المنشأة والعاملين .

9. يساعد الأفراد على تطوير أدائهم وتنمية الكفاءة الإنتاجية لديهم ، وذلك عن طريق تبصيرهم بمواطن الضعف لديهم ، ومساعدتهم على تلافي ذلك من خلال التوجيه والتدريب .

10. ينصف العامل الجيد ويحفزه للارتقاء بمستوى أدائه ، كما يفتح أمامه فرص التقدم والترقي على وظائف المنظمة .

يستخلص من مجموعة الأهداف السابقة أن عملية تقييم الأداء تؤدي إلى توفير قدر من الرضا النفسي و(الحفز المعنوي) للعاملين ، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على العمل ، ويؤدي إلى تجويد الأداء وتقليل معدل دوران العمل ، فالاختيار الجيد للأفراد ، ووضع الشخص المناسب واكتشاف نواحي القوة لتدعيمها ونواحي الضعف لعلاجها ، والبحث في كيفية تحسين الأداء في المستقبل مزايا مهمة ، وتم ذكرها على سبيل المثال لا الحصر تعود المنشأة من عملية تقييم الأداء .

حتى تتحقق عملية تقييم الأداء لابد من وجود أركان أساسية تتمثل في الآتي (1) :

1. وضع المعايير التي تستخدم في قياس الأداء .

2. قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع المخطط .

3. اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء .

تجدر الإشارة أن هناك أهداف خاصة بمنشآت ووحدات القطاع العام يمكن تلخيصها فيما يلي (2) :

1. تزويد السلطة التشريعية ومن ورائها الجمهور على رأي محايد وعادل عن الكيفية التي أديرت بها أموال الدولة وممتلكاتها .

¹ - حمزة محمود ، التحليل المالي التقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، مرجع سابق ، ص 80 .

² - محمد مرشد الرحيلي وأحمد سعد ، تقييم أداء المشروعات الحكومية ، (الرياض ، الندوة السياسية لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، الفترة من 6-7 ديسمبر 1994م) ، ص 312 .

2. تأثير الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة وتشجيع الارتقاء بمستوى الأساليب في تلك المنشآت .
 3. اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة ومساعدة المديرين في العلاقات العامة على تحسين مستوى وضع القرارات .
 4. الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في وحدة القطاع العام والحكم على مدى كفاءتها وقدرتها علي تحقيق الأهداف المحددة لها ، والقيام بتنفيذ مهمة الموكلة إليها .
 5. تحديد أسباب وأوجه القصور والنجاح والاهتمام بتقديم مقترحات هامة وجوهرية لتحقيق التحسينات اللازمة وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي الأسباب وأوجه القصور في المستقبل .
 6. توفير أسس موحدة للمقارنة بين الشركات المماثلة التابعة لقطاع نوعي واحد ، كما تساعد علي تحديد الطاقات العاطلة لاستغلالها والتعرف على تنفيذ الخطة العاملة للدولة .
- مما تقدم يرى الباحث عملية قياس كفاءة المنشأة في استغلال مواردها الاقتصادية المالية فعلياً هو تحقيق للأهداف المالية المخطط لها .

رابعاً : خصائص عملية تقويم الأداء المالي :

تختلف عملية تقويم الأداء من مؤسسة لأخرى ، ومن قسم لآخر ، ومن نشاط لآخر ، ويرتبط تقويم الأداء بالمؤسسات المتنوعة وبوحداتها وأقسامها ، وبالأفراد الذين يعملون معها ، وأن تفاصيل عملية تقويم الأداء تختلف من قطاع لآخر ، ومن نشاط لآخر داخل المنظمة ، ومن مركز وظيفي لآخر ، ويرجع هذا الاختلاف إلى ارتباط عملية تقويم الأداء حسب المنظمة ، والإداري ، وحسب الأهداف المرسومة ، وحسب الإمكانيات المتاحة ، وحسب مجالات نشاطها ، إضافة إلى ارتباطها بظروف المجتمع وقيمه الاقتصادية والاجتماعية .

إن عملية تقويم الأداء تتصف بالخصائص والسمات الآتية (1) :

1. إن عملية تقويم الأداء وظيفة من وظائف الإدارة وليست وظيفة قائمة بذاتها مما يعني أنها عملية لا يمكن مباشرتها بصفة منفردة بذاتها ، ووجودها مرتين بوجود فروع أخرى من الوظيفة الإدارية ، ويترتب على كونها وظيفية أنها ليست سلطة قائمة بذاتها بمعنى أنها لا

¹ أحمد محمد موسى ، مؤشرات الأداء في قطاع الأعمال ، مرجع سابق ، ص 39-40 .

تمتلك التنفيذ ، وإنما تستهدف الوقوف على ما يجري في المجال الإداري بقصد التأكد من أنه يسير وفقاً لمرسوم .

2. تتعلق عملية تقييم الأداء بالمستقبل فوجودها لاحق النشاط ذاته ، فهي لا توجد إلا حينما يوجد نشاط تراقبه ، وعليه فنشأة النشاط تسبق بالضرورة بدء عملية تقييم الأداء .

3. إن عملية تقييم الأداء عملية دائمة ومستمرة ظن فهي ليست عملية ساكنة ، بل هي عملية مستمرة ومتحركة يقصد بها الوقوف على مدى ارتقاء أداء الوحدة الاقتصادية على مدار الفترات الزمنية المختلفة .

4. إن عملية تقييم الأداء عملية شاملة ويعني الشمول عرض اقتصادها على نشاط دون آخر أو اقتصادها على مرحلة دون أخرى ، بل هي تشمل جميع الأوضاع ، ولا تقع في المجال الذي تنشط فيه الوظائف الرئيسية للإدارة العليا ، بل تقوم بها كافة المستويات الإدارية .

5. إن عملية تقييم تعبر عن فكرة نسبية أو مقارنة وتعني نسبية عملية التقييم أنها لا تخرج عن كونها أسلوب لتقدير موقف يتم دراسته بهدف معين ، فتقييم أي نشاط يسعى إلى التعرف على مدى تحقيق هذا النشاط للهدف أو الأهداف التي تنشأ من أجلها .

أنه من الضروري توافر شروط معينة على عملية التقييم أهمها (1) :

1. أن تكون عملية التقييم موضع اهتمام الإدارة العليا بالمنظمة ، وأن تكون مقتنعة بفائدتها .
2. أن تكون عملية التقييم مفهومة للعاملين علي مختلف مستوياتهم .
3. أن توضع تعليمات واضحة ومفصلة وتوزيع على العاملين في المنظمة .
4. إن تكون هناك معايير ثابتة على كيفية القيام بعملية التقييم .
5. أن يدرّب المشرفون على كيفية القيام بعملية التقييم .
6. أن تستخدم قوائم خاصة كتقييم كفاءة الأفراد ، بحيث يراعى في تصميمها وإعدادها الدقة والتنسيق واحتوائها على معلومات كافية لتقدير كفاءة الفرد .

ويرى الباحث أن عملية تقييم الأداء ليست عملية كشف الأخطاء عن طريق الرقابة ولكن هي عملية تصحيحه متكاملة تعمل على تخفيف أهداف المنشأة عن طريق توضيح المسار الصحيحة .

¹ منصور أحمد منصور ، المبادئ ، العامة في القوى العاملة ، مرجع سابق ، ص 232 .

خامساً : خطوات عملية تقويم الأداء المالي :

إن عملية تقويم الأداء عملية معقدة تتداخل فيها عوامل عديدة وتتوخي من ورائها تحقيق أهداف عديدة على درجة كبيرة من الأهمية ، الأمر الذي يتطلب من القائمين عليها التخطيط لها تخطيطاً جيداً ، اتباع خطوات منطقية متسلسلة لكي تحقق الأهداف المنشودة ، وعلى الرغم من اختلاف الباحثين في عدد الخطوات التي تتكون منها عملية تقويم الأداء إلا أن أحد الكتاب قدم لنا ست خطوات متسلسلة على النحو الآتي (1) :

1/ وضع توقعات الإدارة :

تعد هذه الخطوة أولى خطوات عملية التقويم ، حيث يتم التعاون فيها بين المنظمة والعاملين على وضع توقعات الأداء ، وبالتالي الاتفاق فيما بينهم حول وصف المهام المطلوبة والنتائج التي ينبغي تحقيقها .

2/ مرحلة مراقبة التقويم في الأداء :

تأتي هذه المرحلة ضمن إطار التعرف على الكيفية التي يعمل بها الفرد العامل وقياساً إلى المعايير الموضوعية مسبقاً ، من خلال ذلك يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية ، حيث يتم توفير المعلومات عن كفاءة إنجاز العمل وإمكانية تنفيذه بشكل أفضل ، أي سيتم هنا تحديد الانحرافات الحاصلة ومحاولة علاج تلك الانحرافات وتقاديرها مستقبلاً .

إن عملية تقويم الأداء عملية مستمرة ، وبالتالي فهي ليست وليدة ظروف زمنية أو مكانية معينة ينتج عنها لزوم المراقبة لما لها من أثر فعال ودور بارز في تصحيح الانحرافات التي قد تحدث في العمل ، وبالتالي تفادي الوقوع في مثل تلك الأخطاء مستقبلاً .

3/ تقويم الأداء :

بمقتضى هذه المرحلة يتم تقويم أداء جميع العاملين في المنظمة ، والتعرف على مستويات الإدارة والتي يمكن الاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات المختلفة .

¹ خالد عبد الرحمن ، إدارة الموارد البشرية ، مدخل استراتيجي ، (عمان: الناشر دار الحامد ، 1999م) ص ص 22-23 .

4/ التغذية العكسية :

يحتاج كل عامل إلى معرفة مستوى أدائها ومستوى العمل الذي يزاوله لكي يتمكن من معرفة درجة تقدمه في أدائه لعمله وبلوغه المعايير المطلوب بلوغها منه ، وبموجب ما تحدده الإدارة من معايير ، وإن التغذية العكسية ضرورية لأنها تنفع الفرد في معرفة كيفية تحسين أدائه المستقبلي ، ولكي تكون التغذية العكسية نافعة ومفيدة لابد أن يفهمها العامل ، أي استيعاب المعلومات التي تحملها إليه التغذية العكسية .

5/ وضع خطط تطوير الأداء :

تأتي هذه الخطوة لتمثل المرحلة الأخيرة من مراحل تقييم الأداء حيث بموجبها يتم وضع الخطط التطويرية التي من شأنها أن تنعكس وبشكل إيجابي علي تقييم الأداء من خلال التعرف على جميع المهارات والقدرات والمعارف والقيم التي يحملها الفرد العامل ، والشكل التالي يوضح مراحل عملية تقييم الأداء .

بعض الكتاب أشاروا إلى خطوات تقييم الأداء تقويم الأداء وشملت (1) :

1. مرحلة دراسة طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وتحديد أهدافها .
 2. مرحلة إعداد البرامج والخطط على أسس تقديرية ومعيارية .
 3. مرحلة التعرف علي نتائج التنفيذ خلال مدة محددة .
 4. مرحلة الدراسة والتحليل للبيانات التي تعكس الواقع .
 5. مرحلة إجراء المقارنة بين المطلوب والنتائج .
 6. مرحلة تحديد الخلل والانحراف وتحديد المسؤولية والأسباب والآثار وطرق المعالجة .
- ويرى الباحث أن خطوات عملية تقييم الأداء المالي هي خطوات متداخلة مع بعضها البعض تعمل على تحقيق أهداف النشاط الموضوعة مسبقاً .

سادساً : مشاكل ومعوقات عملية تقييم الأداء المالي :

¹ محمد علي أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة ، (المدخل، المشاكل ، الكفاءة) ، مرجع سابق ، ص 256 .

بالرغم من أن تقويم الأداء يؤدي إلى زيادة الإنتاجية وتحسين العمل ، ورفع الروح المعنوية مما يؤدي إلى تطوير أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية إلا أنه يعاني من الكثير من المشاكل والمعوقات ويمكن استعراضها في النقاط الآتية (1) :

1. التأييد غير الكافي من جانب الإدارة .
 2. عدم تحقيق الأهداف بدقة ووضوح يؤدي إلى تقويم غير دقيق .
 3. وجود معايير غير عادلة للتقويم والتي تتضمن بعدم الدقة والتحيز الشخصي .
 4. التخوف من تحمل مسئولية التقويم الأخير يجعل بعض الحكام المقيمين يميلون إلى إعطاء تقديرات لا تمثل حقيقة مستوى الأداء الحقيقي .
- من هنا يرى الباحث أنه إذا أريد أن يكون فعالاً يجب أن يكون مدعوماً بتأييد الإدارة مع ضرورة تحديد أهداف مسبقاً ودقة تامة ، ولا بد من وجود معايير وأن تكون هذه المعايير موضوعية ومرتق عليها ، إضافة إلى تدريب الشخص القائم على عملية التقويم والقياس الحقيقي للأداء لأنه يمثل الأساس لنجاح تقويم الأداء .
- من جهة أخرى يرى الباحث أن تقويم الأداء لكي ينجح في تحقيق أغراضه يتوجب أن يحظى بثقة جميع العاملين ، وأن رئيس الدائرة أو الوحدة الذي لا يؤمن بمفاهيم الإدارة الحديثة وفوائدها المتحققة في مجال العمل والإنتاج يعتبر تقويم الأداء عبئاً ثقيلاً ، ويحاول التخلص منه بأي شكل من الأشكال وبأسرع وقت للالتفات إلى ما يراه أهم من الأعمال ، أما العاملون فالتقويم يبقى في نظرهم نوعاً من الامتحان بغرض البث في منح أو حجب العلاوة عنهم ، ولا شئ غير ذلك .

¹ مصطفى مصطفى كامل ، (القاهرة ، إدارة الموارد البشرية والتوزيع ، 1994م) ، ص 301 .

المبحث الثاني

تقويم الأداء المالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية

يتناول هذا المبحث تقويم الأداء المالي والمحاسبي في الوحدات الحكومية ومدخلات النظام المحاسبي الحكومي وتقويم الأداء وتنصيف الحسابات :

أولاً : النظام المحاسبي للوحدات الحكومية:

هناك عدة تعريفات للنظام المحاسبي الحكومي منها :

- هو مجموعة من المبادئ العملية المتعارف عليها التي تحكم إثبات وتحليل وتسكين العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بالوحدة الحسابية في مجموعة دفترية متكاملة وفقاً للوائح والقوانين المعمول بها (1) .
- هو مجموعة من الأسس والمبادئ المتعارف عليها والأساليب الفنية المتعلقة بعمليات القيد والتبويب والتسجيل والتحليل للبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الحكومية بغرض الرقابة الإدارية والمالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها (تنفيذ الموازنة) (2) .

أ/ خصائص النظام المحاسبي الحكومي :

تتمثل في الآتي (3) :

- i. بيان مدى تقيد الوحدات الحكومية المختلفة بالمتطلبات القانونية والدستورية .
- ii. بيان مدى التزام الوحدات الحكومية بالخطة المالية (الموازنة العامة للدولة) .
- iii. تسهيل الرقابة الإدارية والتدقيق الداخلي .
- iv. عرض النتائج المالية الخاصة بالأنشطة الحكومية بطريقة واضحة ومبسطة للمساعدة في قياس الموارد وتكلفة الوحدات المختلفة .

¹ - أحمد محجوب العوض ، نظم المحاسبة الحكومية ، الدورة التدريبية الثانية حول الأداء والضبط العام للمؤسسات ، الدمازين سبتمبر 2004م ، ص 2 .

² - عقله محمد يوسف ، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته ، (عمان : دار وائل الجامعة ، 1978م) ، ص 20 .

³ - عمر حسنين ، المحاسبة الحكومية والقومية ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1978م) ص 20 .

٧. توفير المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط وعمليات المراجعة والمتابعة والتحليل الاقتصادي .

من الخصائص أعلاه يلاحظ أن النظام المحاسبي الحكومي يوفر الرقابة التنفيذية والإدارية على السواء .

ب/ مقومات النظام المحاسبي الحكومي :

تتمثل مقومات النظام المحاسبي الحكومي في الآتي (1) :

- أ. مجموعة من الدفاتر والنماذج المالية والمحاسبية .
- أ. دورة مستندية واضحة ومحكمة لضبط التدفقات النقدية (صرف / تحصيل) وغيرها من الدفاتر المحاسبية وفقاً للقواعد المنظمة لها .
- أ. مجموعة من اللوائح والقوانين المالية والمنشورات المالية .
- أ. كادر بشري مؤهل .

ج/ عناصر النظام المحاسبي الحكومي :

- أ. حسابات مراقبة لمراقبة الموازنة مع حسابات الوحدات الحسابية المختلفة .
- أ. المراجعة الداخلية والخارجية (المحاسبة القومية) .
- أ. إظهار التكاليف الفعلية للخدمات التي تؤديها الوحدات المحاسبية .

د/ وظائف النظام المحاسبي الحكومي :

- أ. تسجيل تاريخ المعاملات الحكومية المالية بصورة رقمية .
- أ. حماية الأموال العامة من الضياع والسرقة والاختلاس عن طريق فرض الرقابة عليها .
- أ. توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وبيان العجز الفائض .
- أ. توفير المعلومات اللازمة للتحليل الاقتصادي لدراسة الآثار المترتبة على الإيرادات العامة واستخدامها .

¹ - عبد الله الشيخ و نظم المحاسبة الحكومية ، الدورة التدريبية الأولى حول إعداد وتنفيذ وتقييم الموازنات اللوائية ، الدمازين ، سبتمبر 2004م ، ص 3 .

٧. تسهيل وضع الأرقام الخاصة بالموازنة العامة للدولة من خلال تقديم تقارير عن البرامج والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية المختلفة .
٧١. متابعة مستحقات الدولة على الأفراد والمؤسسات مثل الضرائب والرسوم أو أي التزامات أخرى .

يلاحظ أن نجاح الوحدات الحكومية لا يقاس بالأرباح المحققة كما هو الحال في القطاع الخاص لأنها لا تهدف إلى تحقيق أرباح ، إنما نجاحها يقاس بحجم ونوعية الخدمات المقدمة من حيث الجودة والرداءة وتحقيق الأهداف ورضا المستفيدين (المجتمع) .

إدارة النظام المحاسبي الحكومي هي التي تقوم بمتابعة العمليات المالية الخاصة بالوحدات الإدارية المختلفة وتقوم بتقييمها وقياسها وتقديم تقرير للجهات المختصة لمساعدة الحكومة في التخطيط والبرمجة وتقويم الخدمات المقدمة ، وذلك بتحويل كل العمليات الإدارية إلى أرقام مالية.

هـ/ المستفيدون من المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي :

١. السلطة التشريعية التي تقوم بسن القوانين .
٢. السلطة التنفيذية التي تقوم بوضع الخطط الجديدة أو التعديل الخطط الموضوعة .
٣. الإداريون الذين يقومون بتقييم كفاءة الأداء الحكومي .
٤. المستثمرون والمقرضون أفراد ومؤسسات - مؤسسات دولية (البنك الدولي ، صندوق النقد الدولي) ، حيث يستفيدون من التقارير المحاسبية عن نشاطات الدولة عند الحاجة إلى إعادة جدولة الديون لمعرفة وضعها المالي ومدى قدرة الدولة على الوفاء بالديون.

2/ الوحدات المحاسبية الحكومية :

هي مجموعة من الأموال التي تخصص لمقابلة بنود إنفاق معينة يتم تخصيصها من قبل السلطات المختصة في الدولة لتحقيق أهداف معينة .

وحدات المحاسبة الحكومية لا تسعى إلى تحقيق ربح لذا لا يستخدم الربح كمعيار لقياس كفاءتها كما ذكرنا آنفاً .

على الوحدات المحاسبية الحكومية تحقيق الآتي (1) :

- أ. تحديد البرامج والأنشطة التي تمارسها .
 - ب. تحديد المسؤولين عن إنفاق الأموال المخصصة في الموازنة العامة للبرامج والأنشطة المحددة .
 - ت. الرقابة على عمليات الإنفاق للتأكد من أنها تتم وفقاً للموازنة .
 - ث. تحديد معيار مناسبة لقياس التكلفة ، الأداء والإنجاز .
 - ج. توفير تقارير لقياس النتائج .
- بناءً على ما سبق يلاحظ أن الوحدات المحاسبية ليس لها رأس مال ولا تهدف إلى تحقيق ربح وليس لها شخصية اعتبارية (2) .
- نجاحها يقاس بجودة الخدمات التي تقدمها ومدى تحقيق الأهداف العامة (3) .

3/ أوجه الشبه والاختلاف بين النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي التجاري - تتمثل أوجه الشبه والاختلاف في الآتي (4) :

أ. أوجه الشبه :

- i. قياس نتائج عن طريق توفير التقارير وتقييم الأداء دورياً .
- ii. توفير البيانات التحليلية للمساعدة في التخطيط .
- iii. الرقابة على الأموال واستخدامها .

ب. أوجه الاختلاف :

أ. عدم وجود شخصية مستقلة للوحدات المحاسبية الحكومية حيث إنها جزء من النشاط الإداري للدولة كما أنه يستند على نظرية الأموال المخصصة .

¹ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 37 .

² - حرايزوني ، السيد محي الدين ، نظرية المحاسبة الحكومية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، العدد 10 ، نوفمبر 1980م ، ص 29 .

³ - دهمش ، نعيم ، دراسات في المحاسبة الحكومية ، (عمان : معهد الإدارة العامة ، 1975م) ص 30 .

⁴ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 16 .

ii. المصروفات الرأسمالية والإيرادية ، بالرغم من تصنيفها في الموازنة إلى مصروفات رأسمالية ، لأن الوحدات الحكومية لا تهدف إلى ربح ، لذا ليس هنالك سبب لمقابلة الإيرادات ، بالمصروفات ، أي أن كل المصروفات خلال السنة المالية تعتبر مصروفات عام مالي دون اعتبار كونها إيرادية أم رأسمالية ، لذا لا تظهر في الدفاتر المحاسبية قيود خاصة بشراء الأصول الثابتة .

iii. حسابات للإهلاك في المحاسبة الحكومية ، تتم الرقابة على الأصول بواسطة نظام العهد أي أن الشخص الذي يستلم الأصل الثابت يكون مسئولاً عنه حتى يكون غير قابل للاستعمال (1) .

أما النظام المحاسبي الجديد وفقاً لبرامج إحصاءات مالية الحكومة الصادر من البنك الدولي يدعو إلى استخدام نظام الإهلاك إلى حفظ حسابات خاصة بالأصول الثابتة غير المالية المملوكة للدولة .

iv. المخصصات والاحتياطات :

لا يتم تكوين مخصصات واحتياطات في النظام المحاسبي الحكومي ، كما هو الحال في المحاسبة المالية التجارية ، ويتم متابعة نشاط الحكومة من خلال خطة سنوية تعكس رقمياً (الموازنة العامة) (2) .

v. الجرد والتسويات الجردية :

يتم إجراء تسويات جردية في نهاية كل سنة مالية في المحاسبة التجارية بغرض تحقيق مبدأ الاستحقاق في المحاسبة الذي ينص على تحميل كل فترة مالية بكل المصروفات الخاصة بها دفعت أم لا ، واستفادة كل فترة مالية من إيراداتها حصلت أم لا .

¹ - المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، النظام الحكومي الموحد للدول العربية ، (عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، 1980م) ، ص 40 .

² - عمر حسن ، مرجع سابق ، ص 22 .

أما في المحاسبة الحكومية فيتم الجرد بغرض التأكد من سلامة الأصول ويتم استخدام قاعدة سنوية المصروفات وإحلال الأصول الثابتة مكان المخصصات وهذا لا يعني لا توجد رقابة مالية على الأصول الثابتة حيث تتم الرقابة عليها بنظام العهد كما ذكرنا سابقاً .

vi. القوائم المالية :

لا توجد قوائم مالية في النظام المحاسبي الحكومي بالمعني المفهوم في النظام المحاسبي التجاري ، (د / ختامية / ميزانية عمومية) وذلك لاختلاف الهدف وأسلوب التمويل وطبيعة النشاط ففي النظام المحاسبي الحكومي تتم المتابعة عن طريق التأكد من تنفيذ الموازنة ومدى التزام الوحدات الحكومية المختلفة بالقواعد القانونية المختلفة .

4/ النظريات والأسس المحاسبية :

هنالك عدة نظريات محاسبية وهي (1) :

أ/ النظريات المحاسبية :

لتفسير الأساس العلمي للنظم المحاسبية المختلفة ظهرت ثلاث نظريات ، ظهور كل نظرية يتزامن مع التطور في المشاريع الاقتصادية وأسس تمويلها وإدارتها ، فيما يلي النظريات حسب ظهورها :

i. نظرية الملكية الشخصية :

ظهرت هذه النظرية في القرن التاسع عشر ، عندما كان هنالك تداخل بين شخصية المشروع ومالكة وكان النشاط الاقتصادي في تلك المرحلة مقتصرًا علي المشاريع الفردية وشركات الأشخاص .

في هذه المرحلة مسك الدفاتر ، وإعداد القوائم المالية من مسؤولية صاحب أو أصحاب المشروع ، وظيفة المحاسبة بناءً على هذه النظرية أن الأصول هل ملك لمالك أو مالكي والخصوم تعتبر التزام على مالك أو مالكي المشروع .

¹ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 55 .

ii. نظرية الشخصية المعنوية المستقلة :

ظهرت في بداية القرن العشرين بظهور شركات المساهمة التي أدت إلى فصل ملكية المشروع عن إدارته وأصبح المشروع ذمة مالية منفصلة عن المساهمين (الملاك) ، وأصبح للمقرضين الحق في سداد الديون قبل حصول المساهمين على الأرباح .

بناءً على هذه النظرية فإن : الأصول تعتبر ملك للمشروع كشخصية معنوية مستقلة والخصوم التزام عليه أيضاً كشخصية مستقلة وليس على الملاك (المساهمين) الإيرادات تعتبر حق مشروع على الآخرين نتيجة بيع سلعة أو تقديم خدمة والمصروفات هي تكلفة الحصول على الإيرادات .

الأرباح تعتبر زيادة في صافي الأصول وهي ملك للمشروع والخسائر نقص في صافي الأصول وهي التزام على المشروع ، حق المساهمين في الأرباح يحدد بالقدر الذي يحدده مجلس الإدارة .

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم}^{(1)}$$

يلاحظ أن مثل هذه النظرية لا توجد في الوحدات الحكومية إذ أن الوحدات الحكومية تعقد مقارنة بين النفقات والمصروفات .

iii. نظرية الأموال المخصصة :

النظريتان أعلاه نجحتا في تفسير الأساس العلمي في كثير من المشاريع الاقتصادية إلا أنها فشلت في التعبير عن المشاريع التي لا تهدف إلى ربح مثل الوحدات الحكومية ، لذا جاءت نظرية الأموال المخصصة لتجد التفسير العلمي للمحاسبة في مثل هذه الوحدات .

مفهوم الأصول في هذه النظرية هو مجموعة من الموارد والإمكانات تخصص لتحقيق هدف معين أنشئت الوحدة الإدارية لتحقيقه (2) .

أما الخصوم : هي مجموعة من القيود والتحديدات تفرض على استخدام موارد الوحدة المحاسبية .

¹ - حسين شرف عامر ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1963م) ، ص 55 س .

² - إبراهيم السيد المليجي ، مرجع سابق ، ص 9 .

الإيرادات والنفقات عبارة عن تدفقات نقدية داخلية وخارجة من الوحدة ، بحيث تؤدي إلى توازن حسابي يمكن التعبير عن ميزانية الوحدة الإدارية بالمعادلة :

الأصول (موارد الوحدة) = القيود المفروضة علي استخدام الموارد .

أهمية هذه أن النظام المحاسبي فيها يبني وفقاً لمفاهيم محاسبية خاصة تتناسب مع خصائص نشاط الدولة في قطاع الخدمات .

قياس النتيجة الفعلية على مستوى الدولة يتم بإعداد الحساب الختامي ، الذي بين نتيجة تنفيذ الموازنة (العجز / الفائض) .

ب/ الأسس المحاسبية :

تستند الأنظمة المحاسبية المختلفة على أسس في قيد العمليات واستخلاص النتائج من أهم هذه الأسس (1) .

أ. أساس الاستحقاق :

يقوم هذا الأساس على أن المقبوضات خلال الفترة المحاسبية في المقبوضات الفعلية للفترة سواء أكانت خاصة بالفترة الحالية أم فترات قادمة ، أم الإيرادات التي استحققت خلال الفترة الحالية ولم يتم تحصيلها فعلاً فلا يعتبر من إيرادات الفترة الحالية ، أي أن التحصيل الفعلي والإنفاق الفعلي هو الأساس للتسجيل في الدفاتر (2) المصروفات الفعلية الخاصة بالفترة الحالية هي المصروفات التي دفعت فعلاً خلال الفترة حتى لو كانت تخص فترات مالية لاحقة أو سابقة .

يترتب علي هذا الأساس :

- ليس هنالك حاجة لإجراء قيود تسويات جردية .
- المبالغ المخصصة للفترة التي لم يتم إنفاقها خلال الفترة يتم إرجاعها للخزينة العامة للدولة.

¹ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 58 .

² - إبراهيم السيد ملجي ، مرجع سابق ، ص 11 .

- سرعة وسهولة إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي الذي يمثل حركة التدفق النقدي لخزينة الدولة ، حيث يكون الحساب الختامي ، مديناً بالمصروفات ودائناً بالإيرادات .

من مساوي الأساس النقدي :

- يصور الأساس الحركة النقدية وليس المالية للوحدة المحاسبية لأنه يتجاهل المستحقات والالتزامات ، أيضاً لا يعكس كل الحقائق بالنشاط الحكومي .
- عدم الفصل بين المصروفات الرأسمالية والإيرادية ، فإن النتائج التي تعد بناءً على هذا الأساس لا تمثل المركز المالي الحقيقي للوحدة المحاسبية وحقيقة نشاطها .
- لا يعتبر أساس سليم للمقارنة بين حسابات الإيرادات للفترات المالية المختلفة ونفقاتها .
- يساعد على إسراف الأموال بحيث الوحدات الحكومية قد تقوم بصرف الأموال بصورة عشوائية حتى لا تعاد إلى الخزينة المركزية .

الأساس النقدي المعدل (المختلط) :

وفقاً لهذا الأساس يتم استخدام الأساس النقدي عند احتساب إيرادات الفترة مثل الضرائب ، لأنه أساس الاستحقاق غير عملي لاحتساب الإيرادات العامة مثل الضرائب لأنه تحديد مجموع الضرائب يتم وفقاً لما قبضه فعلاً ، ويتم استخدام أساس الاستحقاق في احتساب المصروفات (دفعت أم لا) .

يتم تطبيق هذا الأساس في الوحدات الحكومية وفقاً لأهمية بعض البنود والاعتمادات المتعلقة بالموازنة العامة للدولة (1) .

يلاحظ أن الأساس النقدي هو الأكثر الأسس استخداماً في الأجهزة الحكومية ، لامتيازه بالدقة وقلّة التكاليف .

ونظرية الأموال المخصصة هي النظرية السائدة في النشاط الحكومي .

فوائد نظام الفعال للمراجعة الداخلية للنظام المحاسبي :

¹ - عصام الدين محمد متولي ، د. الهادي آدم محمد ، المحاسبة الحكومية والقومية ، (الخرطوم : دن ، 2004م) ، ص 11 .

النظام الفعال للمراجعة الداخلية يمكن النظام المحاسبي من الآتي :

- التحقق من الموارد المقدرة في الموازنة العامة ودقة تحصيلها .
- تحقيق الرقابة بأنواعها المختلفة على الموازنة العامة سواءً أكانت رقابة سابقة أو لاحقة أو رقابة أثناء التنفيذ .
- قياس الإيرادات وتحديد التكلفة من خلال سرعة الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للبرامج والأنشطة .
- قياس كفاءة أداء الجهات الإدارية للأنشطة والبرامج .

من الفوائد أعلاه نلاحظ العلاقة القوية بين النظام المحاسبي والمراجعة الداخلية ، حيث نجد أن بعض الكتاب يرون أن تقييم المراجعة الداخلية لتحديد مدى فعاليته يتطلب وضع اعتبار خاص لمتطلبات النظام المحاسبي المتمثلة في تسجيل المعاملات المالية الخاصة بالوحدات تسجيل منظم وصحيح وتبويبها وعرض نتائجها بطريقة واضحة ومفهومة ووضع نظام دقيق للرقابة الداخلية ومن الجهات المستفيدة من المعلومات .

ثانياً : تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح :

تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية يتطلب التأكد من صحة إعداد الموازنة وصحة تنفيذ مدى تنفيذ الموازنة .

الموازنة ظهر نظام الموازنة العامة لأول مرة في بريطانيا بغرض الرقابة البرلمانية على سلطة الملك في جباية الضرائب ، أما غرضها الإنفاق العام جاء متأخراً⁽¹⁾ .

عرفت الموازنة العامة بعدة تعريفات منها :

- هي برنامج مالي يعكس سياسات الحكومة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والوسائل المستخدمة لتحقيق الأهداف⁽²⁾ .
- بيان تفصيلي أو وثيقة مالية معتمدة من السلطات التشريعية (البرلمان) لإيرادات ونفقات الدولة⁽¹⁾ .

¹ Burkhead ، J ، Government Budgeting ، John and Son ، New York

² - عقله محمد يوسف ، " المبيضين ، مرجع سابق ، ص 116 .

1/ تعريف الموازنة :

في ظل الاقتصاد الحر والمخطط :

تعني تأمين نفقات الدولة دون التدخل والتأثير على الحياة الاقتصادية (نفقات الدولة في الاقتصاد الحر استهلاكية ليس استثمارية) (2).

الموازنة في ظل الاقتصاد المخطط :

تطورت وتعددت مسؤوليات الدولة مع تطور الفكر الاقتصادي ، وأصبح تدخل الدولة أمراً مهماً ، لذا أصبحت الموازنة العامة أداة تؤثر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة علي كل الأنشطة الاقتصادية التي تهتم الأفراد وتم تعريف الموازنة على أنها خطة مالية حكومية لتأمين الموارد واستخدامها وفق الخطة الاقتصادية القومية لرفع مستوى رفاهية المواطن ثقافياً ومادياً وزيادة الثروة الكلية .

2/ خصائص الموازنة :

- أ) برنامج مالي لسنة واحدة فقط .
- ب) تحقيق مبدأ المساواة القانونية .
- ت) يتم اعتمادها بواسطة السلطة التشريعية لإلزام السلطة لتنفيذية ببرامجها .
- ث) أداة لإدارة السياسة المالية للدولة .
- ج) وسيلة للرقابة على أنشطة الدولة .

3/ الفرق بين الموازنة العامة والمفاهيم المتشابهة :

(الحساب الختامي ، الموازنة التقديرية ، الميزانية العمومية ، الموازنة القومية)

الميزانية العمومية :

¹Lec Roberand Johnso Ronald Public Budgeting System 2nd University Press Baltimore 1977 .

²أ. أسامة بابكر أحمد ، الموازنة الولائية ، (الدمازين ، سبتمبر ، 2004م) ، ص 3 .

الموازنة العامة للدولة تعكس أرقام تقديرية لإيرادات ونفقات الدولة خلال سنة ، أما الميزانية العمومية تعكس الموقف المالي الحقيقي أو الفعلي للمشروع في تاريخ إعداد الحسابات الختامية .

الموازنة التقديرية :

قد تشابه الموازنة العامة للدولة مع الموازنات التقديرية التي تعدها بعض المؤسسات المالية ، التي تعتبر تقدير إيرادات ومصروفات فترة بناءً على إيرادات ومصروفات سنوات سابقة وتنبؤات المستقبل ، إلا أن الاختلاف الجوهرى بينها يمكن في أن الموازنة العامة بمجرد اعتمادها بواسطة السلطة التشريعية تصبح قانون وتصبح ملزمة ممنوع تجاوزها ، أما الموازنة التقديرية فهي مؤشر فقط للاسترشاد به .

أيضاً الموازنة العامة تمثل تقديرات لإيرادات ومصروفات الدولة خلال سنة ويتم إعدادها قبل بداية السنة المالية علي أن تنفذ في السنة الجديدة مباشرة ، أما الحساب الختامي يمثل أرقام فعلية عن إيرادات ومصروفات خلال السنة ويتم إعداده في نهاية السنة المالية .

الموازنة القومية (1) :

الموازنة القومية تعني توقع الدولة لكافة مستويات النشاط الاقتصادي في القطاع العام والخاص فترة مقبلة ودراسة حجم الإنتاج القومي ، لا تتطلب إجازة من السلطة التشريعية كما هو الحال في الموازنة العامة للدولة .

4/ المبادئ الأساسية للموازنة العامة :

الموازنة كما ذكرنا سابقاً هي برامج أو خطة مالية تعكس نشاط الحكومة خلال فترة قادمة لضبط وتعزيز هذه الموازنة لابد من توفر قواعد وأسس عامة وتعرف هذه القواعد بالمبادئ الأساسية للموازنة وهي :

أ. مبدأ المرونة والوضوح (1) :

¹ - الهادي آدم محمد ، خصائص وأهداف الموازنات ، (الدمازين : سبتمبر 2004م) ، ص 4 .

المرونة تعني قدرة الموازنة على الاستجابة للتغيرات الاجتماعية والاقتصادية ، وتكمن المرونة في تعديل مكونات الموازنة وفقاً لهذه التغيرات دون الحاجة للإجازة من السلطة التشريعية.

العوامل التي تساعد علي مرونة الموازنة :

وتتمثل في الآتي (2) :

أ/ تكوين احتياطي لمقابلة التغيرات التي تحدث خلال تنفيذ الموازنة :

- i. تبسيط القوانين واللوائح المالية وتنفيذ الموازنة وفقاً لأسلوب اللامركزية .
 - ii. السماح باستخدام الفائض في بعض الأعمال لمواجهة العجز في اعتمادات أخرى .
- أما الوضوح يعني أن تكون الموازنة سهلة الفهم لفرد متوسط الثقافة لمعرفة أهداف السياسة المالية للحكومة ، ويمكن السلطة التشريعية من دراسة وتحليل بيانات الموازنة .

ب/ مبدأ السنوية :

يعني أن تقديرات الإيرادات والمصروفات العامة للمشاريع والبرامج التي تتبناها الدولة تكون لسنة واحدة فقط وذلك للآتي :

- i. سهولة التنبؤ للإيرادات والحاجة إلى النفقات خلال سنة .
- ii. السنة تغطي كل المواسم أي تضم كل الفصول الموسمية .
- iii. سهولة الرقابة على الأموال العامة .

قل الاهتمام بهذا المبدأ بسبب تطور دور الدولة وتركيز الموازنات العامة على التركيز لتحقيق أهداف عامة بعيدة المدى بالإضافة إلى ظهور المشاريع الحكومية الضخمة التي تتطلب سنوات طويلة لتنفيذها ، أيضاً استخدام التكنولوجيا ساعد على عدم الاهتمام بهذا المبدأ وذلك من خلال تسهيل عمليات التنبؤ والتحليل والتقدير والرصد .

¹ - المرجع السابق ، ص 6 .

² - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 119 .

سنوية الموازنة تعني إعادة فائض الموازنة إلى الخزينة العامة للدولة ، لكن أغلب الدول طورت أنظمتها المحاسبية ، بعض الدول استخدمت أساس الاستحقاق وبعضها استخدام نظام الالتزام ، الذي يسمح باستخدام مبالغ مالية لسنوات لاحقة في سنة مالية حالية .

ج/ مبدأ وحدة الموازنة :

يعني أن تكون هنالك موازنة واحدة للدولة ⁽¹⁾ ، أي أن إيرادات ونفقات الدولة تكون في موازنة واحدة لتسهيل بيان المركز المالي للدولة من خلال مقارنة الإيرادات بالمصروفات .

لكن قل التعامل بهذا المبدأ بسبب عدم محدودية مصادر التمويل ووظائف الدولة ، حيث لجأت الدولة إلى إيجاد مشاريع عامة وشبه عامة التي تغطي نفقاتها من إيراداتها الخاصة وتدار بعض هذه المشاريع بأسس اقتصادية مما تطلب إعداد موازنتها بناءً على الحسابات التجارية ، لعل حالات الخروج من مبدأ وحدة الموازنة ظهور الموازونات الملحقة ، المستقلة ، الرأسمالية ⁽²⁾ .

الموازنة الملحقة :

تعد المؤسسات الحكومية التي تقدم خدمات أو تقوم بإدارة بعض الأنشطة لكن يغلب على نشاطها الصيغة الاقتصادية وتغطي هذه المؤسسات نفقاتها من إيراداتها .

مثل هذه الموازونات لا يتم اعتمادها بواسطة السلطة التشريعية ولا تلتزم بأحكام الموازنة العامة للدولة .

الموازنة الرأسمالية :

تعد المشاريع المعمرة التي تخدم الاستخدام الحالي والمستقبلي مثل بناء المدارس والمستشفيات - المطارات والكباري وغيرها .

د/ مبدأ شمول الموازنة :

¹ - المرجع السابق ، ص 120 .

² - الهادي آدم محمد ، مرجع سابق ، ص 12 .

يعني أن تحتوي وثيقة الموازنة علي جميع الإيرادات والنفقات العامة دون أي مفاصلة بينها⁽¹⁾.

هذا المبدأ يسهل للحكومة متابعة تنفيذ الموازنة ويسهل للسلطة التشريعية الرقابة على أعمال الحكومة .

هـ/ مبدأ عدم تخصيص الموازنة (العمومية) :

يقوم هذا المبدأ على أساس توريد كل إيرادات الدولة إلى الخزينة العامة ثم تستخدم هذه الإيرادات على برامج الدولة .

أي عدم تخصيص إيراد معين لنفقة مثلاً رسوم تراخيص السيارات لصيانة الطرق ، في بعض الحالات تخرج في الحالات تخرج الدولة من هذا المبدأ لأسباب وهي :

- i. القروض المشروطة بتمويل مشروعات معينة .
- ii. رغبة الدولة في تنمية أقاليم معينة .
- iii. المساعدات التي تقدمها الدولة للخدمات الاجتماعية التي تقدم خارج نطاق أجهزة الدولة .

و/ مبدأ التوازن الحسابي :

المبدأ يعني تساوي الإيرادات العامة والنفقات العامة دون عجز أو فائض ، بحيث أن العجز يؤدي إلى التضخم والفائض يؤدي إلى إهدار الموارد القومية إلا أن التطورات الحديثة التي حدثت في الفكر المالي بعد تطور نظرية كينز في الفائدة والعمالة والنقود أدى تداخل الدولة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي ومحاربة ارتفاع الأسعار والبطالة والتضخم .⁽²⁾ حيث تؤيد هذه النظرية أحداث عجز مخطط في الموازنة لدعم التطور الحضاري من خلال التأثير على مستوى الطلب الكلي ، ويتم تمويل هذا العجز عن طريق القروض أو إصدار نقدي جديد ، شرط أن تستخدم هذه الإيرادات في مشاريع اقتصادية ذات جدوى اقتصادية⁽³⁾ .

¹ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 124 .

² - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 124 .

³ - الهادي آدم محمد ، مرجع سابق ، ص 5 .

لكن لازالت الحكومات تناشد مبدأ توازن الموازنة ، خوفاً من العجز الذي يؤدي إلى التضخم وآثاره المدمرة للاقتصاد القومي .

5/ مراحل الموازنة العامة :

دور الموازنة تنتهي خلال أربع مراحل وهي مرحلة الإعداد ومرحلة الاعتماد ، مرحلة التنفيذ ومرحلة المراجعة والتدقيق .

1/ المرحلة الأولى :

أ/ إعداد الموازنة :

يتم إعداد الموازنة بواسطة السلطة التنفيذية لأنها أكثر جهة تملك الكفاءات والمعلومات والإحصائيات عن تنفيذ برامج ومشاريع الجولة والخدمات لتحقيق أهداف الدولة (1) .

أساليب إعداد الموازنة تختلف من دولة لأخرى ، أي أنها في بعض الأحيان تختلف الأساليب في نفس الدولة من سنة لأخرى .

إعداد الموازنة يتضمن الآتي :

- i. إصدار تعليمات بإعداد الموازنة .
- ii. تقديرات النفقات للوحدات المختلفة .
- iii. مناقشة النفقات مع الجهاز المركزي للموازنة .
- iv. تقديرات الإيرادات العامة .
- v. مراجعة الجهات الاستشارية للمشروع .
- vi. جمع المعلومات المتعلقة على مشروع الموازنة ثم تحويله إلى السلطة التشريعية للمصادقة .

يجب أن تتضمن الموازنة العامة للدولة أدوات السياسة المالية للدولة (الضرائب ، القروض ، المصروفات) التي تستخدمها الدولة لتحقيق النمو والتوازن الاقتصادي واستقرار الأسعار .

ب/ تقدير المصروفات :

¹ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 127 .

عند تقدير المصروفات يجب التفرقة بين نوعين من المصروفات :

- المصروفات التي لا يمكن تجاوزها مبلغ الاعتمادات ويتم تحديدها بدقة مثل المرتبات والأجور والإيجارات وتسمى بالمصروفات التحريرية .
- مصروفات لا يمكن اعتماد في الموازنة بعد موافقة السلطة التشريعية وتسمى بالمصروفات التقديرية .

ج/ تقدير الإيرادات :

عند تقدير الإيرادات يجب التفرقة بين :

i. الإيرادات الثابتة التي يمكن تقديرها بدقة مثل فوائد الديون ، إيرادات أملاك الدولة ، عائدات شركات الامتياز .

ii. الإيرادات غير ثابتة هي تتأثر بالاقتصاد مثل الضرائب والرسوم .

تقدير الإيرادات يتم بإحدى الطرق الآتية :

i. الأسلوب المباشر عن طريق دراسة كل مصدر إيرادات وتحليله .

ii. أسلوب الزيادة النسبية وذلك بأخذ إيرادات آخر سنة ووضع نسبة معينة للزيادة في الظروف العادية .

iii. أسلوب المتوسطات ، وذلك بأخذ متوسطات 3-5 سنوات .

إذا عجز يجوز لوزير المالية تخفيض الإنفاق أو تمويل العجز من احتياطي العام للدولة أو إصدار سندات حكومية (1) .

2/ المرحلة الثانية : إقرار الموازنة :

يتم إقرار الموازنة بواسطة السلطة التشريعية ويختلف إقرار الموازنة من دولة لأخرى ، في بعض الدول يتم إقرار الموازنة متكاملة أما في بعضها يتم الفصل في الإقرار بين المصروفات والإيرادات ، في بعض الدول يتم إقرار بالبرامج حيث يتم إقرار البرنامج ومخصصاته .

¹ - إبراهيم السيد المليجي ، مرجع سابق ، ص 25 .

في بعض الدول يتم إقرار النفقات لسنة واحدة في بعضها لأكثر من سنة ، لإقرار الموازنة يعني تفويض السلطة التنفيذية على تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً للقواعد التشريعية.

بعد إقرار الموازنة ترفع لرئيس الدولة للمصادقة عليها ثم تنشر في جريدة رسمية ، ثم تبدأ المرحلة الثالثة هي تنفيذ الموازنة .

3/ المرحلة الثالثة : تنفيذ الموازنة :

في هذه المرحلة يتم تنفيذ الأنشطة والبرامج بواسطة السلطة التنفيذية من المخصصات التي رصدت لها في قانون الموازنة من خلال أنظمة الإدارة المالية للدولة وهي النظام المحاسبي ، نظام الشراء ونظام الرقابة المالية والإدارية .

وتتضمن هذه المرحلة الآتي (1) :

- أ. تحصيل الإيرادات من الموارد المختلفة مثل تحصيل الضرائب والرسوم .
- ب. صرف النفقات على شراء السلع والخدمات والأنشطة والبرامج من المخصصات المحددة لها في قانون الموازنة .
- ج. توثيق العمليات المالية وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية .
- د. إعداد تقارير عن الأنشطة .

المراحل التي يمر بها الإنفاق في قانون الموازنة لا يكفي حتى تكون واجبة الصرف بل لابد أن تمر النفقة بعدة مراحل :

- i. وجود واقعة تنشئ النفقة مثل شراء السلع والخدمات وتعيين موظفين .
- ii. تحديد المبلغ الواجب دفعه وتاريخ استحقاقه .
- iii. الموافقة على الصرف بواسطة شخص أو أشخاص لهم الحق بالتصديق على الصرف وافقاً للقانون .
- iv. عدم تجاوز المبالغ المخصصة في الموازنة .
- v. عدم الصرف من المخصص المعين إلا للغرض المحدد له .

¹ - إبراهيم السيد المليجي ، مرجع سابق ، ص 25 .

vi.الصرف لصاحب الاستحقاق .

لكي تحقق الموازنة أهدافها لابد من وجود نظام محاسبي جيد ونظام تقارير جيد لكي تتحقق الرقابة الإدارية والتنفيذية على الموازنة لابد من ربط حسابات الموازنة مع الحسابات الحكومية من خلال نظام محاسبي جيد لتوفير المعلومات والحقائق لمستخدمي التقارير المحاسبية ، في هذه المرحلة يتم تطبيق النظام المحاسبي الحكومي .

4/ المرحلة الرابعة : المراجعة والرقابة :

المراجعة والرقابة تتم في كل مراحل الموازنة (دورة الموازنة) لكن تم تحديد مرحلة خاصة بالمراجعة والرقابة للتأكد من (1) :

- أ. مشروعية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات .
- ب. إنفاق الأموال العامة للأغراض التي خصصت لها .
- ج. سلامة قيد العمليات المالية في الدفاتر والسجلات التي تمثلها .
- د. يمكن القول بأن التدقيق والمراجعة تعني أن الأساليب والأدوات المستخدمة لإنجاز العمل تمت وفقاً للقيود والتحذيرات والخطط الموضوعة .

تصنف حسابات الموازنة العامة إلى إيرادات ونفقات وهذا التصنيف يجب أن يحقق الأهداف الآتية :

- i. تنفيذ عملية تنفيذ المشاريع والبرامج الحكومية .
- ii. تنفيذ الموازنة العامة بكفاءة .
- iii. إحكام الرقابة على جباية وإنفاق المال العام .
- iv. تسهيل عملية تحليل الآثار المترتبة للبرامج والمشاريع الحكومية (2) .

¹ - عوض محمد أحمد ، المحاسبة الحكومية القومية ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1987م) ، ص ص 16-17 .

² - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 156 .

تصنف حسابات الموازنة لعدة أسس أي أساس يخدم مجموعة من الأهداف ، الأسلوب أو الأساس المناسب لتصنيف الموازنة هو الذي يبرر التفاعل بين الاقتصاد العام والاقتصاد القومي .

أهم الأسس لتصنيف حسابات الموازنة (1) :

- التصنيف الإداري .
- التصنيف الوظيفي .
- التصنيف الاقتصادي .
- التصنيف الجغرافي والإقليمي .
- التصنيف حسب الغرض من النفقة أو حسب النوع .
- تصنيفات أخرى .

1) التصنيف الإداري :

يتم تصنيف الموازنة بناءً على هذا الأساس حسب الوحدات الإدارية التي يتكون منها الجهاز الحكومي مثل الوزارات .

يتم التبويب بصورة إجمالية وذلك بتحديد الميزانية الخاصة بكل وحدة رئيسية من هذه الوحدات ثم توضيح التفاصيل المتعلقة بمفردات الإيرادات والنفقات .

أيضاً يمكن أن يتم التبويب بصورة مفصلة حيث يتم التصنيف إلي أبواب وأقسام وبنود حسب التنظيمات الخاصة بكل وحدة إدارية .

خصائص :

أ. يبين تكلفة الوحدة الإدارية بالدولة ، لكنه لا يبين التكلفة الحقيقية للوظيفة التي تباشرها الدولة خاصة إذا كان هنالك أكثر من وحدة إدارية حكومية تتولي الإنفاق على هذه الوظيفة مثلاً تحدد في الموازنة مخصصات خاصة بوزارة التربية والتعليم ، هذه المخصصات لا تعكس

¹ - الهادي آدم محمد ، مرجع سابق ، ص 5 .

تكلفة الإشباع الحقيقية للتعليم إذا كانت هنالك وحدة إدارية حكومية أخرى تعمل على الإنفاق للتعليم .

ب. يسهل عملية التحضير للموازنة وإقرار الموازنة .

ج. يمكن من معرفة النقص أو الزيادة على مخصصات الوحدة الإدارية .

د. يمكن من معرفة التغير في السياسات الحكومية .

هـ. متابعة التغيرات التي تطرأ على نشاط الوحدات الإدارية من سنة لأخرى .

(2) التصنيف حسب النفقة :

وفقاً لهذا التصنيف يتم حصر النفقات ذات الأغراض والطبيعة المتشابهة في مجموعة واحدة مثلاً الأجور والمرتبات ، الاتصالات ، البريد وغيرها يمكن تصنيفها تحت بند لوازم إنجاز العمل.

(3) التصنيف الوظيفي :

يتم التصنيف حسب الوظائف التي تقوم بها الدولة حيث يتم توزيع النفقات حسب الوظائف الرئيسية التي تؤديها الدولة كالتعليم والصحة والزراعة والصناعة وغيرها :

أ. مثال : إنشاء طرق كباري تحت بند النقل والمواصلات .

ب. إنشاء مستشفيات تحت بند الصحة .

ج. إنشاء مدارس تحت بند التعليم .

هذا التصنيف يمكن من ربط الموازنة العامة بالوظائف والأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها وهذا التصنيف أيضاً هو أساس التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء .

عيوب التصنيف الوظيفي :

أ. ضعف الرقابة نتيجة توزيع نفقات الوظيفة الواحدة بين وحدات مختلفة .

ب. بذل جهود كبيرة نفقات البند الوظيفي الواحد .

(4) التصنيف الاقتصادي :

بناءً على هذا التصنيف تصنف النفقات إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية .

النفقات الجارية هي التي تتميز بالدورية والتكرار مثل المرتبات والأجور .

النفقات الرأسمالية :

هي النفقات التي تصرف لحلق بنية تحتية مثل إنشاء مدارس ، مستشفيات ، طرق كباري وغيرها .

هذا النوع من التصنيف يؤدي إلى معرفة (1) :

i. مدى مساهمة الموازنة العامة في توزيع الموارد المالية .

ii. تأثير الموازنة العامة على استقرار الأسعار .

iii. تقديم معلومات لإعداد البرامج التنموية المختزقة .

iv. ربط البيانات والمعلومات الخاصة بالقطاع الحكومي بالبيانات والإحصائيات الخاصة بالقطاعات الاقتصادية الأخرى .

5) التصنيف حسب الأقاليم :

الدولة تتكون إما من مستويين من الحكم وهي الإدارة المركزية والإدارة المحلية . أو من ثلاثة مستويات حكم وهي الحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات والحكومات المحلية .

وفقاً لهذا التصنيف يتم توزيع الموارد والنفقات بين الحكومات حسب اختصاصاتها ومسئولياتها كما يحددها الدستور والقانون .

6) التصنيفات الأخرى :

يمكن أن تصنف الموازنة حسب : البرامج ، المشاريع المهمة الواجب أداؤها .

الوظائف الأساسية للموازنة (2) :

أ. الرقابة التنفيذية :

¹- عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 160 .

²- عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 171-173 .

هي إلزام العاملين على التزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعة من قبل السلطة التشريعية والتنفيذية .

إجراء الرقابة التنفيذية :

1. توزيع القيام بالعمليات المالية والمحاسبية بين مجموعة المتخصصين (رقابة الأداء الوظيفي) .

2. الرقابة على المخصصات من حيث نقلها وصرفها .

3. تحديد سقف الإنفاق الشهري أو ربع السنوي .

ب. الرقابة الإدارية :

هي التأكد من أن الأموال العامة تم تحصيلها وصرفها بكفاءة وفعالية لتحقيق الحكومة

تركز الرقابة الإدارية على الآتي :

أ. أفضل الأساليب لأداء الواجبات .

إ. أفضل البدائل لتحقيق الأهداف .

إ. أفضل الإجراءات الإدارية للحصول على أحسن نتائج .

ج. التخطيط :

يركز التخطيط على :

أ. الأهداف .

إ. المصادر المالية والمادية لتحقيق الأهداف .

إ. السياسات والبرامج اللازمة لتحصيل الموارد المالية واستخدامها وتوزيعها .

د. التقييم والتحليل :

التقييم يعني : إعداد تقرير عن البرنامج هل حقق البرنامج هدفه أم لا .. أما التحليل يعني تقرير

عن مدى فعالية البدائل للوصول للأهداف .

7) أنواع الموازنات :

أ/ الموازنة التقليدية أو موازنة الاعتمادات والبنود :

- i. هي أول أنواع الموازنات ظهوراً وأكثرها انتشاراً .
 - ii. تاريخ نشأتها يرجع إلى تاريخ تطور حق الشعب في مناقشة محتويات الموازنة وتعتبر بريطانيا أول دولة عرفت هذا الأمر .
 - iii. تتميز الموازنة التقليدية بالتركيز على الرقابة في تحصيل الأموال العامة وإنفاقها .
- تقوم هذه الموازنة على التصنيف الإداري حيث يتم تحديد اعتمادات لكل وظيفة ثم تصنف الاعتمادات لكل وحدة إدارية وتركز هذه الموازنة على⁽¹⁾ :
- iv. إعداد تقديرات الموازنة لفترة زمنية قصيرة .
 - v. يركز على المدخلات وليست ، النتائج ولا الأهداف .

من مزايا الموازنة التقليدية :

- أ. أحكام الرقابة على المال العام .
- ب. مراقبة السلطة التنفيذية في إدارتها لبنود الموازنة العامة .
- ج. استخدام المال العام لخدمة المصالح العامة .

من عيوبها :

- أ. التشدد في عملية الإنفاق والحصول على الأموال من قبل المسؤولين في رأس الهرم الإداري خوفاً من المساءلة والمحاسبة مما أدى إلى تطبيق مبدأ المركزية في إدارة المال العام .
- ب. قللت من روح المبادرة والإبداع من خلال زعزعة الثقة بين الرئيس والمرؤوس من خلال تشديد الرقابة عليه .

ب/ موازنة والأداء :

¹ -Lee R and Johnson R W Pubic Budgting System 2 nd ed University Paek press Baltimore

بدأ العمل لهذا النوع من الموازنات في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية ، حيث تركز الموازنة علي الجوانب الإدارية بدلاً عن الجوانب الرقابية كما في الموازنة التقليدية .

أسباب الاتجاه لمثل هذا النوع من الموازنات :

- إدخال نظم وأجهزة الرقابة المالية المركزية واستخدام الأجهزة المتطورة في الإدارة .
- التكامل علي التكلفة الكلية للإنجاز وليس علي وسائل الإنجاز .

دليل هيئة الأمم المتحدة يفرق بين موازنة البرامج والأداء من حيث :

موازنة البرامج تهتم بتبويب موازنات الوحدات المختلفة إلى وظائف ومهام ثم برامج رئيسة ثم برامج فرعية ويتم الربط بينها وبين البيانات المالية ، أما موازنة الأداء تقوم بتزويد الإدارة بوسائل القياس الدقيقة مثل تكلفة الوحدة وقياس العمل ومعدلات الأداء ، هذا يتطلب وجود مجموعة من وحدات العمل ولا يمكن الوصول إليها إلا بعد تحديد البرامج (1) .

تقوم فكرة موازنة البرامج والأداء على أساس إعادة تبويب النفقات العامة لإظهار ما تنفذه الوحدات الحكومية من أعمال وتقوم به من نشاط وليس أساس ما تشتريه السلع والخدمات (2) .

أي يعني أن هذه الموازنة تركز على العمل المنجز وليس على وسائل الإنجاز مثلاً شراء طن من الأسمنت ينظر إليه إلى موازنة البنود علي أنه مشتريات أما في موازنة الأداء على أنه جزء من بناء مدرسة أو مستشفى أو طرق .

من مزاياها القياس الدقيق للأداء وتتناسب مع الأعمال الضخمة التي يمكن تقسيمها وقياسها ، ويؤخذ عليها أنها صعبة الاستخدام في الأعمال ذات الأحجام الصغيرة وتحتاج إلى وقت كبير لقياس أداء كل الأنشطة في الموازنة العامة .

ج/ موازنة التخطيط والبرمجة (3) :

¹ -United Nation Aman ceal for progeam and perofomance Budget Un rNew York 1965

² -منظمة العربية للتنمية الإدارية ، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق ، القاهرة :، 1995 م .

³ -عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 182 .

تقوم هذه الموازنة على الأسس الآتية :

- التخطيط : ويركز على تحديد الأهداف .
- البرمجة : تحديد الأساليب العملية المختلفة لتحقيق أي هدف واختيار الأساليب ذات الكفاءة .
- الموازنة : ترجمة العملية لقرارات واختيار البرامج والأهداف في شكل برنامج إنفاقي قابل للتنفيذ ، بحيث يتناسب إنفاق المال مع تحقيق أهداف الدولة .

مزايها :

- الجمع بين التخطيط والرقابة والمحاسبة (وظائف الموازنة) .
- تساعد على تنفيذ الخطط التنموية .
- قياس مدخلات ومخرجات والمنفعة من كل نشاط .

عيوبها :

- صعوبة التحقيق في حالة الأهداف غير القابلة للقياس وصعوبة تحديد عمل كل وحدة حكومية بمعزل عن الوحدات الأخرى لأن علمها متداخل .

د/ الموازنة الصفرية :

عرف مؤتمر الأمم المتحدة لدراسة مشاكل سياسة الإدارة والموازنة في الدول النامية الموازنة الصفرية علي أنها (1) :

نظام يفترض عدم وجود أي خدمات أو نفقات في البداية ويعمل من أجل الحصول على نتائج ومخرجات مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة وتقييم مدى فاعلية الإنفاق .

تقوم فلسفة الموازنة علي ضغط عملية الإنفاق والرقابة وعدم الموافقة علي أي إنفاق غير مبرر وأسلوب لاتخاذ القرارات وتخطيط وبرمجة الأعمال والأنشطة .

¹ - الهادي آدم محمد ، مرجع سابق ، ص 15 .

يرى الباحث أن الأداء المالي والمحاسبي يأتي من طبيعة وخصائص وعناصر ومقومات النظام الحكومي الذي يقوم على الأداء والمراقبة والتنفيذ وذلك على ضوء الميزانية المقدمة مسبقاً ونشاط الوحدة وذلك لتحقيق المخرجات المطلوبة .

ثالثاً : تصنف الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي الحكومي :

يتكون النظام المحاسبي الحكومي من نوعين من الحسابات هما (1) :

1) حساب الموازنة :

هي التي تفتح لسجل العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة مثل تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وتشمل على :

- حسابات الإيرادات العامة .
- حسابات المصروفات العامة .

2) حسابات خارج الموازنة (الحسابات الوسيطة) :

هي الحسابات الأخرى غير حسابات الموازنة التي تحتفظ بها وحدات المحاسبة الحكومية وتجري فيها بعض العمليات المالية الخاصة بتميز مبالغ معينة لا يمكن تحميلها مباشرة لحسابات الإيرادات أو صرف مبالغ معينة لا يمكن تحميلها لحسابات المصروفات العامة بالتالي خصمها على مصروفات الموازنة بصورة نهائية وذلك لسببين :

1. قد تكون هذه مبالغ (إيرادات أو نفقات) لا تخص الدولة إنما جهات أو أشخاص .
2. حاجة المبالغ (إيرادات أو نفقات) إلى إجراءات خاصة لتحميلها لحسابات الإيرادات أو النفقات العامة مثل :

استقطاع مبالغ التأمين من المرتبات يتم قيدها في حسابات وسيطة حتى يتم تحويل المبالغ لإدارة التأمين الصحي (2) .

أنواع الحسابات الوسيطة :

¹ - المرجع السابق ، ص 16 .

² - عمر حسنين ، مرجع سابق ، ص 24 .

- حسابات الأمانة .
- حسابات السلف .
- حسابات النقود المنقولة .

حسابات الأمانات :

تسجل فيها المبالغ التي تقبض بواسطة وحدات المحاسبة كوديعة لحساب الخزينة أو حساب مستحقها مثل المبالغ التي تقطع من مرتبات الموظفين كضرائب تسجل في حسابات الأمانات حتى يتم تسويقها بتوريدها للخزينة العامة للدولة ، أو المبالغ التي تقبض نيابة عن جهات أخرى مثل الشركات تسجل الأمانات حتى يتم تسويقها ودفعها لأصحابها .

حسابات السلف :

1. تحديد الشخص المسئول عن السلفة شرط أن لا يكون أمين الخزينة حتى لا تختلط أموال السلفة مع أموال الخزينة وأيضاً أن لا يكون موظف الحسابات حتى يتمكن من تغطية أي أخطاء أو اختلاس يحدث في السلفة .
2. تحديد مبلغ السلفة على أساس متوسط الصرف المتوقع خلال فترة معينة شهر مثلاً ، في حالة ارتفاع معدل الصرف يمكن زيادة مبلغ السلفة وعلى الإدارة تحديد الغرض من السلفة وبنود صرفها .
3. مراجعة دفتر مصروفات النثرية وجرد المتبقي من العهدة للتأكد من أن المبلغ المتبقي إضافة إلى قيمة المستندات المقدمة تعادل المبلغ الأصلي للسلفة⁽¹⁾ .

حسابات المصروفات المستردة :

¹ - عمر حسنين ، مرجع سابق ، ص 24 .

يسجل فيها الحسابات التي تم صرفها بواسطة الوحدات المحاسبية الحكومية بغير وجه حق ، إذا تم استرداد المبلغ خلال السنة المالية التي تم فيها صرف المبلغ يتم رفع بند المخصص الذي منه المبلغ بقيمة المسترد .

أما إذا كان المبلغ المسترد يخص سنة مالية سابقة فإنه لا يمكن إرجاعه للبند الذي خصم منه لأن الحساب تم قفله من السنة المالية السابقة لذا يتم إضافته لحساب إيرادات مختلفة مستردة من أعوام سابقة .

مثال : إذا تم صرف علاوة عائلية لإحدى الموظفات وتبين أن زوجها يعمل في إحدى الوحدات الحكومية ، فإن مثل هذا المبلغ يتم تسجيله في حسابات المصروفات المستردة حتى يتم إضافته للبند الذي صرف منه إذا تم استرداد المبلغ نفسه السنة المالية التي تم فيها الصرف ، أو إضافته لحساب إيرادات مستردة مختلفة إذا تم استرداده تالية لسنة صرف المبلغ .

حسابات النقود المنقولة :

يسجل فيها المبالغ المنقولة من الخزائن العامة للخزائن لفرعية أو العكس .

الرقابة الداخلية علي المصروفات العامة (1) :

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية على المصروفات العامة ، حسب طبيعة المصروف وموجبات الصرف ، مثلاً إجراءات الرقابة على الأجور تختلف عن إجراءات الرقابة علىالسلع والخدمات وعلى عقود المقاولات ، إلا أن هنالك قواعد رقابة مشتركة بين كل أوجه الصرف في الوحدات الحكومية وهي :

أ. الصرف في حدود اعتماد الموازنة إلا في حالات وجود تغيرات أو أحداث أثناء تنفيذ الموازنة .

¹ - رمضان محمد غنيم ، أنظمة الرقابة الداخلية ، (الخرطوم : جامعة القاهرة ، فرع الخرطوم 1980م) ، ص ص 54-56.

- ب. يتم الصرف في أكثر من حدود اعتمادات الموازنة وفقاً للأحداث المستجدة والتغيرات وعدم كفاية الاعتمادات المخصصة في الموازنة بسبب التغيرات أو بسبب تخصيص مصروف جديد لم يكن مدرج في الموازنة .
- ج. عدم الصرف من اعتماد بند آخر إلا بعد الحصول على موافقة من السلطات المختصة ويتم الصرف إما الإلتباع الإجراءات القانونية اللازمة بالترخيص عن التجاوز أو عن طريق توسيط حساب مدين عند تأخر إجراءات الترخيص ، عند اكتمال الإجراءات تتم التسوية .
- د. تفعيل نظام الارتباط قبل الصرف يهدف هذا النظام إلى ضمان التأكد من أن جملة المصروفات عن كل اعتماد على مستوى أبواب ، والبند تمت في حدود الاعتمادات المحددة والمجازة في الموازنة .
- هـ. متابعة عمليات الصرف بحيث لا تتم أي عملية صرف إلا بعد الحصول علي إذن صرف من الجهة الإدارية المسئولة .

الحساب الختامي :

إدارة النظام المحاسبي الحكومي (وزارة المالية) تقوم بإعداد الحساب الختامي للدولة لبيان المركز المالي للدولة بعد تزويده بالتقارير الدورية من الوحدات المحاسبية الحكومية الأخرى والتي غالباً ما تقوم بإقفال حساباتها في نهاية كل يوم عمل ، أو نهاية آخر يوم عمل من كل شهر وفي نهاية السنة المالية .

على إدارة النظام المحاسبي الحكومي إعداد تقارير توضح المقارنة بين الإيرادات والنفقات العامة الفعلية والإيرادات والنفقات العامة المقدره في الموازنة حتى تتمكن الجهات المختصة من الاستفادة من هذه المعلومات لأغراض الرقابة ، التخطيط ، إعداد الموازنات ، تقييم الأداء ورسم السياسات أو تعديلها .

الحساب الختامي :

هو تقرير سنوي يوضح إجمالي العمليات التي قامت بها الوحدات المحاسبية الحكومية خلال السنة السابقة ونتيجة هذه العمليات من فائض / عجز (1) .

أي هو تقرير سنوي يوضح الإيرادات والاستخدامات العامة للدولة خلال سنة مالية سابقة .

وهو أيضاً تقرير سنوي يعكس تنفيذ الموازنة العامة للدولة (2) :

يختلف الحساب الختامي للدولة عن الحسابات الختامية في المؤسسات التجارية حيث لا يوجد في الحساب الختامي للدولة د/ متاجرة ولا د/ الأرباح أو الخسائر ولا ميزانية عمومية .

يعتبر الحساب الختامي أداة للقيام بالآتي (3) :

1) تقييم مدى التزام الوحدات المحاسبية الحكومية على تنفيذ القوانين المالية من هذه القوانين

قانون الموازنة العامة .

2) متابعة تنفيذ الموازنة العامة .

3) التعرف على صحة الطرق المستخدمة لتطوير الإيرادات والنفقات العامة .

4) التعرف على التجاوزات خلال السنة المالية .

ويرى الباحث أن الاستقطاعات هي حسابات وسيطة ترد في نهاية السنة إلى جهات استحقاقها حتى يتم دمجها وهذا يتم في نهاية السنة المالية عندما تعد الدولة حساباتها الختامية الشاملة .

¹ - حسن محمد كمال ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1980م) ، ص 46 .

² - إبراهيم السيد المليجي . مرجع سابق ، ص 172 .

³ - عقله محمد يوسف ، مرجع سابق ، ص 400 .

المبحث الثالث

الخصائص المميزة للتنظيمات الاجتماعية الأخرى

تعتبر التنظيمات الاجتماعية من المظاهر المميزة لمجتمعنا المعاصر ، ويتراوح حجم هذه التنظيمات من تنظيمات محلية صغيرة إلى تنظيمات قومية أو أولية كبيرة ، وهي تغطي مجالات عديدة مثل الصحة والتعليم والشؤون الثقافية والدينية والرياضية والمهنية والسياسية . وتأخذ هذه التنظيمات أشكالاً عديدة مثل الجمعيات الخيرية ، والنوادي ، والمستشفيات والكليات والنقابات المهنية والجمعيات العلمية ، ويتم إدارة هذه التنظيمات بواسطة مجلس إدارة يكون مسؤولاً عن إنجاز الأهداف التي من أجلها أنشئ التنظيم ، ويختلف أعضاء مجلس الإدارة باختلاف نوع التنظيم ، فقد يكونون من رواد المجتمع وأثريائه إذا كانت جمعية خيرية ، أو يتم انتخابهم من قبل الأعضاء المستفيدين من خدمات التنظيم إذا كانت جمعية مهنية أو نادياً رياضياً ، وإذا كان التنظيم كبيراً وأنشطته متعددة قد يفوض مجلس الإدارة جزءاً من الوقت ، وهو يلقب أحياناً بالسكرتير أو المدير ، ويصرف النظر عن النظر عن حجم التنظيم ، عادة ما يختار مجلس الإدارة أحد أعضائه ليعمل كمراقب مالي ، وفي معظم الحالات يكون هذا المراقب هو الرجل الثاني بعد رئيس مجلس الإدارة و عندما يوجد مدير تنفيذي يعمل بمقابل يعهد إليه بواجبات ومسؤوليات المراقب المالي ، وقد يفوض هذا المدير هذه المسؤوليات إلى مراقب الحسابات ، ومن أهم اختصاصات المراقب المالي إمساك السجلات المحاسبية ، وإعداد الموازنة والتنبؤ بالمشكلات المالية ، وإعداد القوائم المالية ، وحماية وإدارة الأصول المالية للتنظيم ، ثم تنفيذ القوانين السائدة في المجتمع (1) .

مصادر المعرفة المحاسبية :

عرفنا التنظيمات الحكومية تخضع للمبادئ المحاسبية التي وردت في تقرير GAAFR رقم (1) الذي صدر عن المجلس القومي للمحاسبة الحكومية ، أما التنظيمات الاجتماعية الأخرى فهي لا تخضع لإطار نظري موحد ، ويعكف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB على دراسة مثل هذا الإطار ، وفي الوقت الحالي تعدد مصادر المعرفة المحاسبية حيث يوجد لكل نوع من التنظيمات مصدرها الخاص بها ، ولا تأخذ هذه المصادر بشكل مبادئ أو معايير

¹ -Malven J. Gross and William Warshaur ، Financial and Accounting Guide for

محاسبية ، ولكنها تأخذ شكل دليل (إرشادات) مراجعة Audit Guids صدرت عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ، بالإضافة إلى القواعد المحاسبية التي أصدرتها بعض الأجهزة الفنية المتخصصة في كل مجال ، وقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ثلاث مجموعات من الإرشادات هي : دليل مراجعة المستشفيات ، وقد صدر سنة 1972م ، دليل مراجعة الجامعات والكليات ، وقد صدر سنة 1973م ، ثم دليل مراجعة التنظيمات التطوعية للرفاهة والرعاية الصحية ، وقد صدر سنة 1974م ، ومع أن الهدف من هذه الإرشادات هو مساعدة المراجعين القانونيين في فحص ومراجعة أعمال هذه حول مبادئ المحاسبة وإعداد التقارير الواجب إتباعها (1) .

هي : الجمعيات المهنية والعلمية ، والمتاحف ، والنوادي ، وأي تنظيمات ثقافية واجتماعية أخرى (2) .

مصادر وطبيعة الموارد :

عرفنا أن التنظيمات الحكومية (باستثناء المرافق العامة) تمول من الموارد السيادية التي تكون في شكل ضرائب أو إيرادات ثروة طبيعية ، ويتم تخصيص هذه الموارد على الاستخدامات المختلفة بنص القانون عن طريق الموازنة العامة للدولة ، أما في التنظيمات بصفة أساسية على المساهمات التطوعية ، بالإضافة إلى الرسوم التي تحصلها بعض التنظيمات من الأفراد المستفيدين من الخدمة ، وتتم المساهمات التطوعية إما في شكل نقدي أوراق مالية ، أو مهمات ، أو عقارات وتجهيزات ، وقد تتم أيضاً في شكل جهود يبذلها بعض المواطنين عن طريق العمل في التنظيم بدون مقابل ، وأحياناً تتم المساهمات في تعهدات يتعهد بموجبها بعض الأفراد بدفع مبالغ معينة في تواريخ محددة ، وعلى الرغم من أن عدم الوفاء بهذه التعهدات لا يترتب عليه أي التزام قانوني بالنسبة للشخص الذي أصدر التعهد ، إلا أن بعض التنظيمات تحرص على إثبات مثل هذه التعهدات بالطريقة نفسها التي تتبعها تنظيمات قطاع الأعمال عند إثبات حسابات أوراق القبض .. ويحصل التنظيم الاجتماعي على المساهمات إما عن طريق حملة لجمع التبرعات إما عن طريق إسهم الأفراد بها في شكل وصايا أو منح أو أوقاف ، أما

¹ - (Nonprofit Organization ، Ronald ، Y ، John willy & Sons ، (1983) ، P 3 .
Ibid ، P 256- .

الرسوم التي تتسلمها بعض التنظيمات من أعضائها فهي مقابل استفادتهم من خدمات التنظيم أو لمجرد انتسابهم إليه ، وفي بعض التنظيمات لا تكون هناك علاقة مباشرة بين الرسوم المدفوعة والخدمة المتحصل عليها حيث تكون الرسوم في مثل هذه التنظيمات شهرية أو سنوية ، بينما تكون الخدمات متاحة لمن يرغب في الحصول عليها من الأعضاء ، والمثال على ذلك الجمعيات والنقابات العلمية والمهنية والنوادي الرياضية ، وعلى العكس من ذلك هناك تنظيمات تؤدي خدماتها بمقابل مثل الكليات التي تحصل رسوماً من الطلاب أو المستشفيات التي تحصل أتعاباً من المرضى ، وكما أشرنا من قبل فإن هذه التنظيمات وإن كانت تحقق أرباحاً أحياناً فهي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال لأنها لم تنشأ أصلاً بدافع الربح وليس لها حقوق ملكية يمكن بيعها أو المتاجرة فيها .

أنواع الأموال :

تتم المحاسبة في التنظيمات الاجتماعية الأخرى وفقاً لمفهوم الأموال حيث يتم التمييز بين الموارد طبقاً للقيود التي يشترطها مقدمو الأموال (Donors) (مقدمو المنح والهبات والوصايا) وأي أطراف أخرى ، والجدير بالذكر أن مفهوم محاسبة الأموال وأسلوب تطبيقه في التنظيمات الاجتماعية يختلف عن تلك المطبقة في الأموال الحكومية ، فالمال الحكومي يعرف بأنه وحدة مستقلة متوازنة ذاتياً تنطوي على الأصول السائلة (النقدية وشبه النقدية) والالتزامات قصيرة الأجل ورصيد المال، ويتم المحاسبة عنه وفقاً لأساس الاستحقاق (النقدي) المعدل ، أما المال في التنظيمات الاجتماعية الأخرى ، فمع أنه يعتبر أيضاً وحدة مستقلة ، إلا أنه ينطوي أحياناً على أصول ثابتة وأخرى متداولة ، ويشتمل أيضاً على التزامات طويلة وأخرى قصيرة الأجل بالإضافة إلي رصيد المال ، وتستخدم الجمعيات أكثر من أساس في المحاسبة عن الأموال حيث يطبق الأساس النقدي ، وأحياناً يطبق الأساس المعدل ، وفي معظم الأحوال يطبق أساس الاستحقاق وخاصة في التنظيمات المتوسطة والكبيرة الحجم⁽¹⁾ ، فضلاً عن ذلك تختلف أنواع الأموال في الجمعيات عن تلك الموجودة في المجال الحكومي ، فالأموال الشائع استخدامها في هذه التنظيمات على النحو التالي⁽²⁾ :

¹Ibid ، P . 13 .

²Ibid ، P . 27-32 .

1. **المال الجاري غير المقيد** ، وهو المال الذي يخصص لانجاز الأنشطة العامة التي تحقق أهداف التنظيم ، ويتم استغلال واستخدام موارد هذا المال وفقاً لقرارات مجلس إدارة التنظيم .
2. **الأموال المخصصة بمعرفة الإدارة**، وهو نوع من الأموال الجارية غير المقيدة ويتم إنشاؤه عندما تقرر إدارة التنظيم تخصيص جزء من الموارد لغرض معين .
3. **المال الجاري المقيد**، ويخصص للمحاسبة عن الموارد التي تمنح للتنظيم لإنفاقها على نشاط معين من أنشطة التنظيم ، ويطلق عليه أحياناً المال المخصص لغرض معين، وعادة ما يكون حجم هذه الموارد صغيراً ولذلك غالباً ما تصرف في نفس السنة المالية أو في سنة تالية على الأكثر ، وإذا تعددت الأموال الجارية المقيدة في التنظيم الواحد يتم جمعها في مال واحد ، ولا يتم التقرير عن كل مال بصفة مستقلة .
4. **مال الأوقاف** ، يشتمل على الموارد الممنوحة للتنظيم بشرط استخدام الدخل المتولد منها في تحقيق الأهداف العامة للتنظيم أو استخدامه في أغرض محددة ، وعند تسلم موارد موقوفة تضاف إلى أموال الأوقاف الأخرى الموجودة في التنظيم .
5. **مال الأصول الثابتة** ، ويخصص لشراء الأراضي والمباني والأجهزة والأثاث ، ويعتبر هذا المال مقيداً ، ولكن لشراء أصول رأسمالية ، وعادة ما ترغب التنظيمات الاجتماعية في إنشاء مثل هذا المال لتجنب قدر من الموارد لهذا الغرض ولضمان عدم استخدامه في العمليات الجارية ، ومن أهم المظاهر هذا المال أنه يشتمل على رصيديين الأول - رصيد مال منفق ، والثاني - رصيد مال غير منفق ، ونتيجة لذلك يشتمل جانب الأصول على أصول رأسمالية بالإضافة إلى الاستثمارات المالية والأصول النقدية الأخرى .

التحويلات والاعتمادات :

قد يتم التحويل بين الأموال وبعضها البعض ، وقد تؤدي هذه التحويلات إلى سوء الفهم والغموض لقارئ القوائم المالية مما يستلزم الإفصاح عنها بطريقة واضحة فكما أشرنا آنفاً ، يوجد في كل تنظيم عدد من الأموال بعضها مقيد والآخر غير مقيد ، وعادة يكون لمجلس الإدارة الحق في تحويل الموارد بين الأموال غير المقيدة ، وفي ظروف معينة قد يستلزم الأمر التحويل بين الأموال المقيدة وغير المقيدة ، فعلى سبيل المثال قد يصدر المجلس الإدارة قراراً بإنشاء مال استثمار ، أو إنشاء مال للأصول الرأسمالية ، ويتطلب ذلك من وقت إلى آخر تحويل جزء من

الموارد من المال الجاري المقيد إلى تلك الأموال (1) . أما الاعتمادات ، فهي تصريح من الإدارة بإنفاق جزء من الموارد علي غرض محدد في المستقبل ، ولا يعتبر الاعتماد نفقة ، ولا يمثل التزاماً كما كان الحال في التنظيمات الحكومية ، ولكنه في هذا النوع من التنظيمات مجرد أجزاء داخلي يشير إلى قرار للإدارة يقضي بإنفاق جزء من رصيد المال ، وعند صدور مثل هذا القرار يسجل المبلغ في حساب مستقل كجزء من رصيد المال (2) .

يرى الباحث أن خصائص الوحدات غير الهادفة للربح خصائص واضحة تميزها عن

الوحدات الهادفة للربح

40 . P ،¹bid
47 . P ،²bid

المبحث الرابع

مفهوم واهداف وأهمية وخصائص والمفاهيم الخاصة بنظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS)

أولاً: مفهوم نظام إحصاءات مالية الحكومة:

يعرف نظام إحصاءات مالية الحكومة بأنه عبارة عن حزمة من الإحصاءات المالية والمفاهيم والإجراءات المحاسبية يصنف بموجبها النشاط العام للدولة بقطاعاته المختلفة للحكومة وذلك من خلال مجموعات متجانسة للوصول إلى مؤشرات عن الأداء الكلي للقطاع العام للحكومي وإجراء المطابقات والمقارنات بين تلك المستويات المختلفة وبين أداء الدول الأخرى⁽¹⁾.

يتضح من التعريف السابق ان نظام إحصائيات مالية الحكومة يشتمل على مجموعة من الإحصاءات والمفاهيم والإجراءات التي تصنف أنشطة الدولة بكل قطاعاتها وذلك من أجل تقويم الأداء المالي الحكومي.

كما ذهب البعض على تعريف نظام إحصاءات مالية الحكومة بأنه نظام إحصائي اقتصادي مختص تم تصميمه لمساندة تحليل المالية العامة ، كما يقيم المبادئ الاقتصادية والمحاسبية التي ينبغي استخدامها في إعداد الإحصاءات بالإضافة إلى تقديم المبادئ التوجيهية الخاصة بعرض تلك الإحصاءات وفق إطار تحليلي يشمل بنود موازنة ملائمة⁽²⁾.

من خلال هذا التعريف يتضح ان الغرض من نظام إحصاءات مالية الحكومة هو مساندة تحليل المالية العامة مع تقديم المبادئ الاقتصادية والمحاسبية الواجب استخدامها عند إعداد الإحصاءات.

كما عرف النظام بأنه عبارة عن ، حزمة من الإحصاءات المالية والمفاهيم والإجراءات المحاسبية يصنف بموجبها النشاط العام للدولة بقطاعاته المختلفة بطريقة منتظمة تربط العلاقات التشغيلية بالمستويات المختلفة للحكومة ، وذلك من خلال مجموعة متجانسة للوصول إلى مؤشرات من

(1) محمد الفاتح بيك ، دور ديوان الحسابات في الرقابة على المال العام ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الاول ، 2006م ، ص245.

(2) محمد إبراهيم الجاك حبيب الله ، المحاسبة الحكومية والقومية ، أم درمان ، دار جامعة ام درمان الإسلامية للنشر ، 2010م ، ص53.

الأداء الكلي للقطاع العام الحكومي وإجراء المطابقات والمقارنات بين تلك المستويات المختلفة وبين أداء الدولة واداء الدول الأخرى⁽¹⁾.

يبين هذا التعريف شمولية نظام إحصاءات مالية الحكومة من خلال قياسه للأداء المالي الحكومي ، وكذلك إمكانية إجراء المطابقات والمقارنات مع الأنظمة الأخرى ، وكذلك الدول الأخرى.

ذهب البعض على أن اعتبار إحصاءات مالية الحكومة على انه عنصراً أساسياً في تحليل المالية العامة ، كما ان لها دور بالغ في وضع البرامج المالية السليمة ومراقبة تنفيذها وفي الرقابة على السياسات الاقتصادية بمعنى أنه نظاماً إحصائياً اقتصادياً كلياً مختصاً تم تصميمه لمساندة التحليل المالي⁽²⁾.

يشير هذا التعريف إلى الدور المهم الذي نظام إحصاءات مالية الحكومة في الرقابة على السياسات الاقتصادية ، وهذا يعني انه من العناصر الأساسية في تحليل المالية العامة.

كما عرف البعض الأخر نظام إحصاءات مالية الحكومة بأنه أداة كمية تدعم التحليل المالي من خلال إتاحة التحليل الفعال لسياسة المالية وكذلك تيسير المخرجات الغحصائية للنظام وتحديد وقياس ومراقبة وتقييم أثر سياسات الحكومة الاقتصادية وأنشطتها الأخرى على الاقتصادية وكذلك تحديد وقياس ومراقبة وتقييم إمكانية استمرار تلك السياسات والأنشطة⁽³⁾.

يتضح من هذا التعريف ان نظام إحصاءات مالية الحكومة يؤدي على سهولة تحديد وقياس ومراقبة اثر السياسات الحكومية الاقتصادية على الاقتصاد ، وفوق هذا وذاك تقييم إمكانية استمرارية تلك السياسات.

يؤيد الباحث التعريف الذي يعرف إحصاءات مالية الحكومة بأنه حزمة من الإحصاءات المالية والمفاهيم والإجراءات المحاسبية يصنف بموجبها النشاط العام للدولة بقطاعاته المختلفة بطريقة منتظمة تربط العلاقات التشغيلية بالمستويات المختلفة للحكومة ، وذلك من خلال مجموعة متجانسة للوصول إلى مؤشرات عن الأداء الكلي للقطاع العام الحكومي وإجراء التطبيقات

(1) محمد السيد الناجي ، المحاسبة الحكومية ، مكتبة الفلاح الكويت ، 2009م ، ص55.

(2) أشرف جابر محمد وضوان ، مرجع سابق ، ص76.

(3) عطية سلطان ، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الحكومية ، القاهرة ، دن 2006م ، ص58.

والمقارنات بين تلك المستويات المختلفة وبين أداء الدولة وأداء الدول الأخرى ، وذلك لشمول هذا التعريف والذي يظهر الخصائص والأهداف المهمة لنظام إحصاءات مالية الحكومة بالإضافة إلى اشتماله على النواحي الإجرائية والتنظيمية للعمليات المالية والتي بدورها تساعد في التحليل والتنبؤ وكذلك تجويد الأداء الحكومي.

يرى الباحث إن إجراء المقارنات بين أداء الدولة والدول الأخرى يعني ان نظام إحصاءات مالية الحكومة يسمح بإرساء معايير معترف بها دولياً.

ثانياً: أهداف نظام إحصاءات مالية الحكومة

تم تصميم نظام إحصاءات مالية الحكومة من أجل توفير إحصاءات تمكن صانعي السياسات والمحللين من دراسة التطورات في العمليات المالية ، ووضع السيولة لدى قطاع الحكومة العامة أو القطاع العام بشكل متسق ومنهجي ، ويمكن استخدام الإطار التحليلي لإحصاءات مالية الحكومة في تحليل عمليات مستوى معين للحكومة والمعاملات بين مستويات الحكومة ، وكذلك الحكومة العامة بأكملها او القطاع العام.

كما يمثل استخدام مجموعة من بنود الموازنة ، مثل صافي رصيد التشغيل وصافي الإقراض - الاقتراض والتغير في صافي القيمة ، احد الأساليب المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة لإعداد معلومات موجزة عن الأداء الكلي والوضع المالي الكلي للحكومة العامة أو القطاع العام.

كما ذهب البعض إلى ان الهدف من نظام إحصاءات مالية الحكومة يتبلور في⁽¹⁾:

1. دعم التحليلات المالية من خلال تقويم المبادئ الاقتصادية والمحاسبية المستخدمة في تجميع الإحصائيات على شكل أدلة استرشادية تساعد في عرض الإحصائيات المالية ضمن إطار عملي للتحليل يضمن بيانات الموازنة الملائمة.

2. تقديم مفهوم شامل للإطار المحاسبي يساعد في تصميم وتحليل السياسة المالية العامة للقطاع الحكومي والقطاع العام ويشمل القطاع الحكومي الوزارات التي تقوم بتنفيذ السياسات العامة للدولة من خلال تقديمها لخدمات رئيسية غير مرتبطة بالسوق وإعادة

(1) محمد الفاتح بيك ، دور ديوان الحسابات في الرقابة على المال العام ، مجلة العلوم الإدارية ، العدد الأول، 2006م ، ص246.

توزيع الدخل والثروة وذلك من خلال أنشطة يتم دعمها بصورة رئيسية وفرض التزامات على القطاعات الأخرى ، ويضم القطاع العام الحكومي والمؤسسات العاملة في الأعمال التجارية.

كما أشار البعض إلى ان نظام إحصاءات مالية الحكومة يهدف إلى⁽¹⁾:

إيجاد نظام لمواجهة التغيرات المستمرة في:

- الطريقة التي تمسك بها البلدان حساباتها الحكومية.

- تحليل البيانات الواردة في تلك الحسابات.

إيجاد دليل:

- يخدم الاحتياجات المتخصصة لمعدي البيانات والمحللين وواضعي السياسات.

- متجانس قدر الإمكان مع نظام الحسابات القومية لعام 1993م ، شريطة تلبية تلك

الاحتياجات.

استنتج الباحث الأهداف التالية:

1. هدف نظام إحصاءات مالية الحكومة مساعدة المهنيين بالاقتصاد العام الحكومي في

إيجاد الإحصائيات المالية والاسترشاد بها.

2. يهدف نظام إحصاءات لتقديم إطار عام للمحاسبة في القطاع الحكومي والعام يسهل

عملية تبويب الاحداث المالية الحكومية.

3. يهدف نظام إحصاء مالية الحكومية إلى تقديم إطار مفاهيمي و محاسبي شامل يكون

مناسباً لتحليل وتقييم سياسة المالية العام.

4. يهدف نظام إحصاء مالية الحكومة بإرساء معايير معترف بها دولياً وذلك لإجراء

المقارنات لعمليات الحكومة بين البلدان المختلفة.

⁽¹⁾ PGILIP kARM, 2006 , international Entry Fund (imfiinstitute) Working paper/ Government Finance Statistic- Manual 2001.Cairo.

ثالثاً: أهمية نظام إحصاءات مالية الحكومة

إن استخدام الإحصاء المالي الحكومي في التسجيلات يمكن من المقارنات بين المعدلات الضريبية والإنفاق على إجمالي الناتج المحلي بين الدول كما ان البيانات قابلة للدمج والتجميع مع البيانات الواردة من الأنظمة الأخرى⁽¹⁾.

كذلك يساعد محلي المالية العامة استخدام الإحصائيات المالية لتحليل حجم القطاع العام ومعرفة تأثير السياسات المالية العامة على الاقتصاد ، وفوق هذا وذاك فغنه يحدث المعايير المقررة دولياً لتجميع الإحصائيات للتحليل المالي.

كما يدل دليل إحصاءات مالية الحكومة بمثابة تقدم كبير في مجال المعايير الخاصة بإعداد وعرض إحصاءات المالية العامة وجزء من اتجاه عالمي نحو المزيد من المساءلة والشفافية في مالية الحكومة وعملياتها والرقابة عليها ، حيث تعتبر إحصاءات مالية الحكومة عامل رئيسي للتحليل المالي ، كما تلعب دوراً فعالاً في كل من تطوير وإدارة البرامج المالية الجيدة وتطبيق السياسات الاقتصادية.

كما يعتمد الدليل على أساس الاستحقاق في قيد الأحداث الاقتصادية بما يتيح إدراج كافة تدفقات الموارد ، كما يربط الميزانيات العمومية بالعاملات والتدفقات الأخرى ، كما تم توحيد المفاهيم والمبادئ الواردة في هذا الدليل مع المفاهيم والمبادئ الواردة بجانب الإحصاءات الاقتصادية الكلية الأخرى.

يرى الباحث ان أهمية نظام إحصاءات مالية الحكومة تتلخص في الآتي:

1. يمكن استخدام البيانات المفضلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة لبحث مجالات معينة لعمليات الحكومة فعلى سبيل المثال قد تكون هناك حاجة إلى معلومات عن أشكال معينة من الضرائب أو مستوى المصروفات او مقدار الاقتراض الحكومي من الجهاز المصرفي.

2. إن اتساق نظام إحصاءات مالية الحكومة مع النظم الإحصائية الاقتصادية الكلية يمكن من دمج المعلومات المأخوذة من نظام إحصاءات مالية الحكومة مع بيانات مأخوذة من

(1) محمد الفاتح بيك ، مرجع سابق ، ص ص 246-247.

نظم أخرى لتقييم التطورات في قطاع الحكومة العامة أو أداء القطاع العام مقارنة ببقية الاقتصاد.

3. استخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة يسمح بإرساء معايير معترف بها دولياً في التحليلات المقارنة لعمليات الحكومة فيما بين البلدان ، مثل مقارنات نسب الضرائب أو المصروفات إلى إجمالي الناتج المحلي.

رابعاً: خصائص نظام إحصاءات مالية الحكومة:

يختص هذا النظام بقطاعي الحكومة العامة والقطاع العام (ويعرفان هذان القطاعان على أساس الوحدات المؤسسية ، وهي كيانات اقتصادية قادرة بذاتها على امتلاك أصول وإنشاء التزامات وممارسة أنشطة ومعاملات اقتصادية مع كيانات أخرى)¹. كما يتم وفق نظام إحصاءات مالية الحكومة قيد نوعين من التدفقات هما المعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى ، والمعاملات في معظمها هي تفاعلات بين وحدتين مؤسستين تتم بالاتفاق المتبادل بينهما ويسجل بيان عمليات الحكومة نتائج جميع المعاملات خلال فترة محاسبية وتصنيف هذه المعاملات كإيرادات أو مصروفات أو صافي اقتناء لأصول غير مالية أو صافي اقتناء لأصول مالية أو صافي تحمل الخصوم ، ويترتب على المعاملات التي تولد إيرادات أو مصروفات حدوث تغيير في القيمة الصافية ، وينتج في أنواع أخرى من المعاملات تغيرات مصروفات حدوث تغيير في القيمة الصافية ، وينتج في أنواع أخرى من المعاملات تغيرات متساوية في الأصول أو الخصوم أو كلاهما ، ولا يترتب عليها أي تغيير في القيمة الصافية.

والموازنة العمومية في حالة الحكومة العامة أو القطاع العام هي " بيان لمجموع الأصول المالية وغير المالية المملوكة ، ومجموع مطالبات وحدات أخرى على مالكي تلك الأصول في شكل خصوم"². والقيمة الصافية للقطاع تساوي القيمة الكلية لجميع الأصول ناقصاً القيمة الكلية لجميع الخصوم ، وتمكن المعالجة الشاملة للمعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى في نظام إحصاءات مالية الحكومة في المطابقة التامة بين الموازنة العمومية الافتتاحية والموازنة العمومية الختامية ، أو يعني هذا أن حجم نوع معين من الأصول أو الخصوم في

¹ - إدارة الإحصاءات صندوق النقد الدولي ، دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001م ، الطبعة الثانية ، ، واشنطن 2001م ، ص2.

² - إدارة الإحصاءات صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق ، ص7.

بداية فترة محاسبية زائداً التغيرات في ذلك الرصيد التي توضحها المعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى يساوي الرصيد في نهاية الفترة.

أسباب استخدام أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة:

يستخدم نظام إحصاءات مالية الحكومة أساس الاستحقاق بالدرجة الأولى لان وقت القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية ، ونتيجة لذلك فغن أساس الاستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الاقتصاد الكلي ، وفي حالة الأساس النقدي قد يختلف وقت القيد اختلافاً مهماً عن وقت الأنشطة والمعاملات الاقتصادية التي يتعلق بها القيد، وعلى سبيل المثال لا يتم قيد الفائدة المدفوعة على سند بدون قيمة حتى موعد استحقاق السند والذي قد يكون بعد سنوات عديدة من تحمل المصرفيات.

يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لان جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية و المعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الأخرى ، إضافة على ذلك فغن هذا القيد الشامل يسمح بربط التدفقات بالتغيرات في الميزانية العمومية.

يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولاً لان جميع تدفقات الموارد يتم قيدها بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الأخرى ، إضافة إلى ذلك فغن هذا القيد الشامل يسمح بربط التدفقات بالتغيرات في الميزانية العمومية.

إضافة على ذلك تستخدم النظم الإحصائية الاقتصادية الكلية الرئيسية الأخرى الحسابات القومية ، ميزان المدفوعات ، والإحصاءات النقدية والمالية على أساس الاستحقاق ، وبذلك يؤدي استخدام أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة على تيسير كبير في الاستخدام المشترك للإحصاءات المأخوذة من نظامين مختلفين.

ويرى الباحث على الرغم من مزايا اساس الاستحقاق إلا أنه استخدم الأساس النقدي أخرى في التعرف على الإيرادات الحقيقية

خامساً: المفاهيم الخاصة بنظام إحصاءات مالية الحكومة:

الحكومة:

تتألف حكومة البلد من السلطات العامة وأجهزتها ، وهي كيانات يتم إنشاؤها من خلال عمليات سياسية وتمارس سلطة تشريعية وقضائية وتنفيذية في منطقة معينة¹.

كما يعرف البعض الآخر الحكومة بأنها " تتألف من السلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية"².

تتمثل الوظائف الاقتصادية الرئيسية للحكومة أولاً في الاضطلاع بمسؤولية توفير السلع والخدمات للمجتمع على أساس غير سوقي ، أما الاستهلاك الجماعي أو الفردي ومن ثم إعادة توزيع الدخل والثروة عن طريق مدفوعات التحويلات وتمويل هذه الأنشطة من الضرائب وغيرها من التحويلات الإلزامية ، وقد تقوم الحكومة بتمويل جزء من أنشطتها عن طريق الاقتراض ومبيعات عرضية لسلع وخدمات أو الدخل عن الأصول التي تمتلكها.

قطاع الحكومة العامة:

يتألف قطاع الحكومة العامة من جميع الوحدات الحكومية وجميع المؤسسات غير الهادفة للربح غير المشتغلة بالإنتاج السوقي التي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسية وحدات حكومية³.

ومن خلال هذا التعريف تجدر بنا الإشارة إلى أن المؤسسات غير الهادفة للربح غير المشتغلة بالإنتاج السوقي، التي تسيطر عليها وتمولها بصورة رئيسية وحدات حكومية كيانات غير حكومية قانوناً، ولكن ينظر عليها باعتبارها تنفذ سياسات الحكومة وتشكل فعلياً جزءاً من الحكومة ، وقد تختار الحكومة استخدام المؤسسات غير الهادفة للربح بدلاً من الأجهزة الحكومية في تنفيذ بعض سياساتها لأنها تعتبر تلك المؤسسات بعيدة عن المؤثرات وتتميز بالموضوعية ولا تخضع للضغوط السياسية ، ومن هذه السياسات اعتماد الأجهزة الحكومية على المؤسسات غير الهادفة للربح في مجال البحوث والتطورات ووضع المعايير والحفاظ عليها في ميادين مثل الصحة والأمن والبيئة والتعليم.

¹ - إدارة الإحصاءات ، صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق ، ص6.

² - الشيخ محمد المك ، دليل إحصاءات مالية الحكومة، السودان ، الدار السودانية للنشر ، 2007م ، ص2.

³ - إدارة الإحصاءات ، الصندوق الدولي ، مرجع سابق ، ص4.

القطاعات الفرعية لقطاع الحكومة العامة:

في اغلب الأحيان يكون من الضروري أو من المرغوب لأغراض تحليلية تجزئة الإحصاءات الخاصة بقطاع الحكومة العامة ، وقد يكون هناك أكثر من مستوى واحد للحكومة داخل البلد الواحد ، الأمر الذي يعتمد على الترتيبات الإدارية والقانونية بذلك البلد ، ومن الضروري إعداد إحصاءات عن كل واحد من هذه المستويات ويستعمل نظام إحصاءات مالية الحكومة على ثلاثة مستويات للحكومة هي:

الحكومة المركزية:

تمتد السلطة السياسية للحكومة المركزية على كامل إقليم البلد وتملك الحكومة المركزية سلطة فرض الضرائب على جميع الوحدات المؤسسية المقيمة وعلى الوحدات غير المقيمة المشغلة بالأنشطة الاقتصادية داخل البلد ، وفي العادة تكون الحكومة المركزية مسؤولة عن توفير خدمات جماعية لفائدة المجتمع بأسره مثل الدفاع الوطني والعلاقات مع بلدان أخرى وحفظ النظام العام والأمن وعلاوة على ذلك قد تتحمل الحكومة المركزية نفقات عن توفير خدمات مثل التعليم أو الصحة.

ومما ذكر آنفا يتضح ان الحكومة المركزية تمثل قطاعاً فرعياً كبيراً ومتشابكاً في معظم البلدان ، وهي تتألف بوجه عام من مجموعة مركزية من الدوائر والوزارات تشكل وحدة مؤسسية واحدة جانب وحدات مؤسسية أخرى في كثير من البلدان تعمل تحت سلطة الحكومة المركزية ولها شخصية قانونية منفصلة وقدر من الاستقلالية يكفي لتكوين وحدات حكومية أخرى.

حكومة الولاية أو المقاطعة أو الإقليم:

تعد الولاية أو المقاطعة أو الإقليم هي أهم المناطق الجغرافية التي يمكن أن ينقسم إليها البلد ككل لأغراض سياسية أو إدارية وتمتد السلطة التشريعية والقضائية والتنفيذية لحكومة الولاية

على كامل مساحة كل من فرادي الولايات¹. والتي تشمل عادة على عدة مراكز محلية ولكنها لا تمتد على ولايات أخرى، ولديها عادة سلطة عالية عامة لفرض ضرائب على الوحدات المؤسسية المقيمة والتي تمارس نشاطاً اقتصادياً في منطقة اختصاصها ، لكي تعترف به كل وحدة حكومية وان يكون قادراً على امتلاك الأصول وتعبئة الأموال وإنشاء الالتزامات لحسابه الذاتي وأن يكون مخولاً أيضاً صلاحية إنفاق أو تخصيص جزء على الأقل من الضرائب او غيرها من الدخل الذي يحصله وفقاً لسياساته الخاصة.

غير أن الكيان المعني قد يتلقى التحولات من الحكومة المركزية تكون مقيدة بأغراض محددة بعينها.

الحكومة المحلية:

تقتصر السلطة التشريعية والقضائية والتنفيذية لوحدات الحكومة المحلية على اصغر المناطق الجغرافية المميزة لأغراض إدارية وسياسية ونطاق سلطة الحكومة المحلية أصغر كثيراً بوجه عام عن نطاق سلطة الحكومة المركزية ، أو حكومات الولاية أو قد تخول تلك الحكومات أو لا تخول فرض الضرائب على وحدات مؤسسية أو أنشطة اقتصادية في مناطقها وغالباً ما تعتمد الحكومة المحلية اعتماداً كبيراً على منح من مستويات حكومية أعلى ، وقد تعمل أيضاً إلى حد ما بوصفها وكيلاً للحكومة المركزية أو حكومات الولايات.

وعادة ما تقدم الحكومات المحلية مجموعة متنوعة تنوعاً واسعاً من الخدمات للسكان المحليين ، وقد تمويل بعض هذه الخدمات بمنح من مستويات حكومية أعلى.

وتشمل بعض الوظائف المعتادة للحكومات المحلية ما يلي²:

1. منشآت تعليمية برسوم استخدام بسيطة بالقياس إلى الرئيسية التي تتحملها الحكومة المحلية.

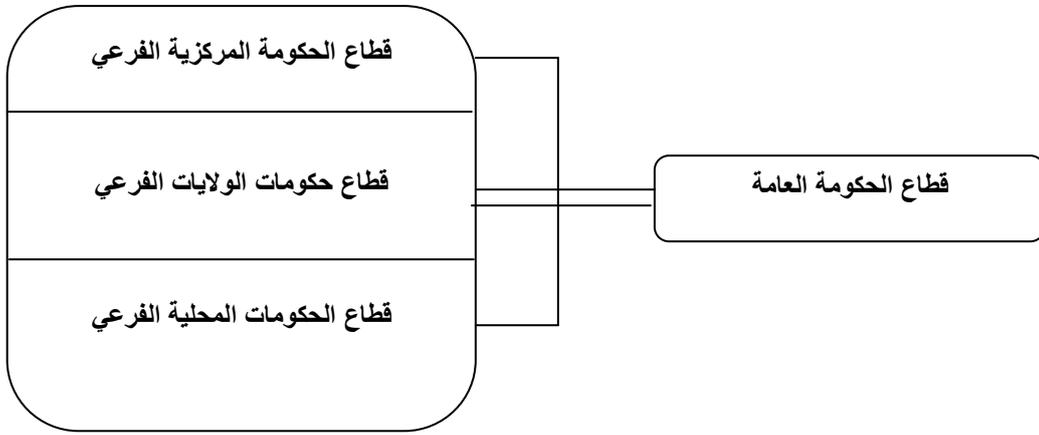
2. المستشفيات ومنشآت الرعاية الاجتماعية مثل رياض الأطفال ودور الرعاية.

¹ - الشيخ محمد المك ، مرجع سابق ، ص13.

² - محمد إبراهيم الجاك حسب الله ، مرجع سابق ، ص53.

3. مرافق الصحة العامة والكليات ذات الصلة مثل شبكات ومحطات تنقية المياه ، ومرافق جمع القمامة وتصريفها والمدافن والمخارق.
4. المرافق الثقافية والترفيهية والرياضية مثل المسارح والمتاحف وقاعات العرض الفنية والمكتبات والمنتزهات.

شكل (2-4-1) قطاعات الحكومة العامة وقطاعاته الفرعية



المصدر: إدارة الإحصاءات ، صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق، ص13.

يتضح من الشكل أعلاه ان الحكومة العامة تشتمل على ثلاثة قطاعات فرعية ، وهي قطاع الحكومة المركزية والتي تمتد سلطتها على كامل إقليم البلد ، ولها سلطة فرض الضرائب على جميع الوحدات المؤسسية المقيمة على الوحدات غير المقيمة المستغلة بالأنشطة الاقتصادية داخل البلد . وكذلك قطاع حكومات الولايات وهي أوسع المناطق الجغرافية التي ينقسم إليها البلد ، ولديها سلطة عالية في فرض ضرائب على الوحدات المؤسسية والمقيمة والتي تمارس نشاطاً اقتصادياً في منطقة اختصاصها. وأخيراً قطاع الحكومات المحلية والتي تتمثل سلطتها في الأغراض الإدارية ، والمتمثلة في تقديم مجموعة متنوعة من الخدمات للسكان المحليين مثل المنشآت التعليمية ومرافق الصحة العامة والمرافق الثقافية.

تطبيق تعريف الوحدة المؤسسية على الحكومة:

قد يكون من الصعب تحديد الوحدات الحكومية الأمر الذي يعتمد على تشعب الهيكل التنظيمي للحكومة، ولا تعتبر معظم الوزارات والدول والأجهزة والمجالس والسلطات القضائية والأجهزة التشريعية وغيرها من الكيانات التي تشكل معاً الحكومة وحدات مؤسسية لان ليست لها عموماً في حد ذاتها سلطة امتلاك أصول أو إنشاء التزامات أو الدخول في معاملات ويجب بصورة عامة دمج جميع الكيانات الممولة باعتمادات من ميزانية تسيطر عليها الهيئة التشريعية في وحدة مؤسسية واحدة.

الوحدة الحكومية ليست محدودة بمكانها الجغرافي ، فعلى سبيل المثال قد تكون وزارات أو دوائر حكومية ، ولكنها تظل أجزاء من وحدة مؤسسية واحدة وبالمثل قد تكون لإحدى الوزارات او الدوائر أو مكاتب فرعية وأجهزة في أماكن مختلفة عديدة لتلبية الاحتياجات المحلية وتعتبر هذه المكاتب والأجهزة أجزاء من وحدة مؤسسية واحدة¹.

غير أنه قد تكون هنالك كيانات حكومية ذات شخصية قانونية منفصلة وتتمتع بقدر كبير من الاستقلال ، بما في ذلك التقدير الاستثنائي في تحديد تصميم وتكوين نفقات ووجود مصدر مباشر للإيرادات مثل الضرائب المتخصصة فيها ونشأت تلك الكيانات في أغلب الأحيان لأداء وظائف محددة كإنشاء الطرق أو توفير خدمات صحية أو تعليمية على أساس غير سوقي ، وينبغي معادلة هذه الكيانات باعتبارها وحدات حكومية منفصلة إذا كانت تحتفظ بمجموعة كاملة من الحسابات او تمتلك في حد ذاتها سلعياً أو أصولاً أو تمارس أنشطة غير سوقية تكون مسؤولة أمام القانون وتكون قادرة على إنشاء التزامات وإبرام عقود.

إذا كانت الحكومة تضم وحدتين أو أكثر ، فعادة ما تسيطر وحدة على جميع الوحدات فالأرجح ان هذه الوحدات المسيطرة تشمل الهيئة التشريعية ورئيس الدولة والهيئة القضائية ، وخلافاً للشركات فغن الوحدة الحكومية تسيطر على وحدة حكومية أخرى اما بتعيين مديريها أو بتحديد اللوائح التي توفر لها التمويل بدلاً من التمويل يخصص الملكية أو تسيطر عليها ، تصدر الشركات في بعض الحالات أدوات حقوق حتى يتخصص الكسب المالي بوضوح على المالك والمالكين أو قد توزع الخسارة المالية بوضوح عليهم.

¹ - المرجع السابق، ص109.

القواعد المحاسبية المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة:

يتم تقسيم القواعد¹ المتعلقة بقيد التدفقات والأرصدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة بهدف ضمان توافق البيانات التي يوجد بها هذا النظام مع المعايير المعتدلة لإعداد الإحصاءات الاقتصادية باستثناء توحيد البيانات ، وتعد القوائم المحاسبية الواردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي نفس القواعد الواردة في نظام الحسابات القومية لعام 1993م ، وهناك أيضا أوجه تشابه عديدة بين القواعد المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة والقواعد التي تطبقها الشركات والحكومات في كشوفاتها المحاسبية.

نوع النظام المحاسبي المستخدم في نظام إحصاءات مالية الحكومة:

يستخدم القيد المزدوج في قيد التدفقات وفي نظام القيد المزدوج يؤدي كل تدفق على ظهور قيدين على الأقل بقيمة متساوية جرى العرف على الإشارة إليها باسم القيد الدائن والقيد المدين ، وتسجل قيود الإيرادات التي تمثل القيمة الصافية كقيود دائنة ، وفي حالة المقابلة تدل المصروفات على انخفاض في القيمة وتسجل كقيد مدين.

نجد أن جميع البيانات المسجلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي تدفقات أو أرصدة².

التدفقات:

هي القيم النقدية للأعمال الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات وكذلك الأحداث الأخرى التي تؤثر على الوضع الاقتصادي للوحدات والتي تجري ضمن فترة محاسبية معينة.

الأرصدة:

يقصد بها حيازات الوحدة من الأصول والخصوم في وقت معين والقيمة الصافية لتلك الوحدة الناتجة عن ذلك ، والتي تعادل مجموع الأصول ناقصاً مجموع الخصوم.

¹ - المرجع السابق ، ص ص 27-28.

² - المرجع السابق ، ص 112.

المعاملات:

المعاملة هي تفاعل بين وحدتين وفقاً لاتفاق متبادل أو عمل ضمن وحدة وهي أيضاً تدفقات اقتصادية ناتجة عن تعامل بين وحدتين وفقاً لاتفاق متبادل ويعني الاتفاق المتبادل أن الوحدتين على علم مسبق بالمعاملة وأنهما موافقتان عليها ولكن لا يعني أنها دخلا في المعاملة بصفة طوعية ، مثال هذا النوع من المعاملة هو الضرائب نظراً لأن هناك قبولاً جماعياً من المجتمعات بالالتزام بأداء الضرائب ، ويتم تصنيفها حسب نوعها وحسب تأثيرها على صافي القيمة التي تمتلكها.

التصنيف حسب النوع (المعاملة إما مبادلة أو تحويل):

المبادلة:

تعتبر المعاملة مبادلة إذا قدمت وحدة ما سلعة أو خدمة أو عمالة لوحدة ثانية وحصلت في المقابل على سلعة أو خدمة أو أصل أو عمالة بنفس القيمة.

وتدخل في إعداد المبادلات تعويضات المعاملين ، ومشتريات السلع والخدمات وتحمل مصروفات الفائدة ، بيع مبنى إداري ، وجميع المعاملات الداخلية.

التحويل:

تعتبر المعاملة تحويلاً إذا قدمت وحدة ما سلعة أو خدمة أو أصلاً أو عمالة لها أي قيمة ويمكن يكون التحويل إلزامياً مثل الضرائب أو طوعياً مثل المنح.

التدفقات الاقتصادية الأخرى:

هو تغير حجم أصول أو خصوم أو في قيمتها لا يكون ناتجاً عن معاملة ، ويطلق على تغيرات القيمة وصف مكاسب وخسائر الحيازة.

التصنيف حسب التأثير على صافي القيمة:

أولاً: الإيرادات:

هي زيادة في صافي القيمة ناتجة عن معاملة (لا يعتبر التصرف في الأصول أو تحمل الخصوم مثل الديون إيراداً نظراً لأنه لا يؤثر على صافي القيمة)¹.

وتعرف أيضاً بأنها جميع المعاملات التي تزيد صافي قيمة قطاع الحكومة العامة، وتتلقى الحكومات ثلاثة أنواع رئيسية للإيرادات من عملياتها في مجال الكمالية العامة هي الضرائب والمساهمات الاجتماعية ، والإيرادات الأخرى.

وبالنسبة للعديد من الحكومات تكتمل الإيرادات من هذه المصادر بالمنح.

أنواع الإيرادات:

1. الضرائب: هي تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة ، وتستهلك على الرسوم التي لا تتناسب على الإطلاق مع تكاليف الخدمات ، ولكن تستبعد منها المساهمات الاجتماعية الإجبارية والغرامات والجزاءات.
2. المساهمات الاجتماعية: هي متحصلات برامج الضمان الاجتماعي وبرامج أرباب العمل للتأمين الاجتماعي التي تقدم منافع بخلاف منافع التعاقد . وقد تكون مساهمات الضمان الاجتماعي إجبارية أو طوعية وقد يدفعها المستخدمون ، أو أرباب العمل نيابة عن مستخدميهم أو العاملون لحساب انفيهم أو الأشخاص غير العاملين.
3. المنح: هي تحويلات غير إيجابية متلقاة من حكومات أخرى أو منظمات دولية . وهذه المنح تكمل الإيرادات من موارد الحكومة الخاصة ويمكن تلقي هذه المنح نقداً أو عينياً.
4. الإيرادات الأخرى: تشمل جميع معاملات الإيرادات غير المصنفة كضرائب أو مساهمات اجتماعية أو المنح.

شكل (2-4-2) تصنيف الإيرادات

1	الإيرادات	المساهمات الاجتماعية
2	الضرائب	مساهمات الضمان الاجتماعي
3	الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية	مساهمات العاملين

¹ - الشيخ محمد المك ، مرجع سابق ، ص3.

4	مستحقة الدفع من الأفراد	مساهمات أرباب العمل
5	مستحقة الدفع من الشركات ومشروعات أخرى	مساهمات العاملين لحساب أنفسهم أو العاطلين عن العمل
6	غير مخصصة	مساهمات غير مخصصة
7	الضرائب على مجموع الرواتب والأجور والقوة العاملة	مساهمات اجتماعية أخرى
8	الضرائب على الملكية	مساهمات العاملين
9	الضرائب المتكررة على الممتلكات غير المنقولة	مساهمات أرباب العمل
10	الضرائب المتكررة على صافي الثروة	مساهمات محتسبة
11	ضرائب التركات والأيلولة والهبات	المنح
12	الضرائب على المعاملات المالية والرأس مالية	من حكومات أجنبية
13	الضرائب غير المتكررة الأخرى على الملكية	جارية
14	الضرائب المتكررة الأخرى على الملكية	رأسمالية
29	الضرائب على السلع والخدمات	من منظمات دولية
16	الضرائب العامة على السلع والخدمات	جارية
17	الضرائب القيمة المضافة	رأسمالية
18	ضرائب المبيعات	من وحدات الحكومة العامة الأخرى
19	ضرائب رقم المبيعات وضرائب عامة أخرى على السلع والخدمات	جارية
20	المكوث الانتقائية	راسمالية
21	إرباح احتكارات المالية العامة	إيرادات أخرى
22	الضرائب على خدمات معينة	دخل ملكية
23	الضرائب الأخرى على استخدام وعلى السماح باستخدام يلع أو نزاولة أنشطة	فائدة
24	ضرائب المركبات	إرباح موزعة
25	الضرائب الأخرى على استخدام سلع وعلى السماح باستخدام سلع أو مزتواة أنشطة	المسحوبات من دخل أشباه الشركات
26	الضرائب الأخرى على السلع والخدمات	دخل الملكية الذي يعزى على حملة وثائق التامين
27	الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية	الربح
28	الرسوم الجمركية ورسوم الاستيراد الأخرى	مبيعات السلع والخدمات
29	الضرائب على الصادرات	مبيعات من جانب منشآت سوقية

30	أرباح احتكارات التصدير أو الاستيراد	رسوم إدارية
31	أرباح الصرف	مبيعات عرضية من جانب منشآت سوقية
32	الضرائب على عمليات الصرف	رسوم إدارية
33	الضرائب الأخرى على التجارة والمعاملات الدولية	مبيعات عرضية من جانب منشآت غير سوقية
34	ضرائب أخرى	مبيعات محتسبة لسلع وخدمات
35	مستحقة الدفع من شركات الأعمال فقط	الغرامات والجزاءات والمصادرات
36	مستحقة الدفع من جهات أخرى عدا شركات الأعمال أو غير مصنفة في مكان آخر	التحويلات الطوعية عدا المنح
		جارية
		رأسمالية
		إيرادات متنوعة وغير مصنفة في مكان آخر

المصدر : إدارة الإحصاءات ، صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق ، ص 178

من الشكل أعلاه يتضح أن الإيرادات حسب نظام إحصاءات مالية الحكومة تصنف إلى أربعة أنواع ، وهي : الضرائب التي تشتمل بدورها على أربعة أنواع ، وهي (الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية ، الضرائب على مجموع الرواتب والأجور والقوى العاملة، بالإضافة على الضرائب على الملكية ، وأخيراً الضرائب على السلع والخدمات)، أما النوع الثاني من الإيرادات فيختص بالمساهمات الاجتماعية ، وهذا النوع ليس وجود في وزارة المالية الاتحادية ، ويعرف النوع الثالث بالمنح والتي تكون إما من حكومات أجنبية أو منظمات دولية أو من وحدات الحكومة العامة الأخرى ، أما النوع الأخير فيعرف بالإيرادات الأخرى ويشمل الإيرادات غير المصنفة كضرائب أو مساهمات اجتماعية أو منح.

ثانياً : المصروفات:

هي تخفيض في صافي القيمة ناتج عن معاملة (لا يعتبر شراء أصل أو إطفاء خصوم مصروفات لأنه لا يؤثر على صافي القيمة) . المعاملات في الأصول والخصوم (لا تؤثر في صافي القيمة).

والفئات الرئيسية للمصروفات هي تعويضات العاملين واستخدام السلع والخدمات واستهلاك رأس المال الثابت ، والفائدة ، والإعانات المالية والمنح والمنافع الاجتماعية ومصروفات أخرى.

الفئات الرئيسية للمصروفات:

1. تعويضات العاملين : هي المكافآت النقدية أو العينية المستحقة الدفع للمستخدم مقابل عمل أداة.
2. استخدام السلع والخدمات: هو القيمة الكلية لسلع وخدمات اشتراها قطاع الحكومة العامة للاستخدام في العملية الإنتاجية أو اقتناءها لإعادة بيعها مطروحاً منها صافي التغير في المخرجات من تلك السلع والخدمات.
3. استهلاك رأس المال الثابت: هو هبوط قيمة رصيد الأصول الثابتة خلال الفترة المحاسبية نتيجة للتدهور المادي ، والتقادم المعتاد ، والتلف العرضي المعتاد دائماً مصروفات غير نقدية.
4. الفائدة : هي مصروفات تنشأ على المدين مقابل استخدام أموال وحدة أخرى.
5. الإعانات المالية: هي تحويلات جارية تدفعها وحدات حكومية إلى مشروعات إما على أساس مستوى أنشطتها الإنتاجية أو على أساس ملكيات أو بيع السلع والخدمات التي تقوم تلك المشروعات بإنتاجها أو بيعها أو استردادها وتدرج ضمنها التحويلات إلى الشركات العامة وغيرها من المشروعات لتعويضها عن خسائر التشغيل.
6. المنح : هي تحويلات غير إجبارية ، نقداً أو عيناً تدفع لوحدة أخرى من وحدات الحكومة العامة أو على منظمة دولية.

7. المنافع الاجتماعية : هي تحويلات جارية إلى الأسر لتلبية الاحتياجات الناشئة عن أحداث مثل المرض أو البطالة أو التقاعد أو الإسكان أو ظروف أسرية ، وقد تؤدي تلك المنافع نقداً أو عيناً.

8. المصروفات الأخرى: تشمل جميع معاملات المصروفات غير المصنفة في مكان آخر. وتشمل المعاملات المسجلة هنا المصروفات على الممتلكات بخلاف الفائدة والضرائب والغرامات والجزاءات المفروضة من حكومة على أخرى.

شكل (2-4-33) التصنيف الاقتصادي للمصروفات

1	المصروفات	المنافع الاجتماعية
2	تعويضات العاملين	منافع الضمان الاجتماعي
3	أجور ورواتب	منافع الصمان الاجتماعي النقدية
4	أجور ورواتب نقدية	منافع الصمان الاجتماعي العينية
5	أجور ورواتب عينية	منافع المساعدة الاجتماعية
6	مساهمات اجتماعية	منافع المساعدة الاجتماعية النقدية
7	مساهمات اجتماعية فعلية	منافع المساعدة الاجتماعية العينية
8	مساهمات اجتماعية محتسبة	المنافع الاجتماعية الممولة من أرباب العمل
9	استخدام السلع والخدمات	المنافع الاجتماعية النقدية الممولة من أرباب العمل
10	استهلاك رأس المال الثابت	المنافع الاجتماعية العينية الممولة من أرباب العمل
11	الفائدة	مصروفات أخرى
12	لغير المقيمين	مصروفات ممتلكات عدا الفائدة
13	للمقيمين عدا الحكومات العامة	أرباح موزعة (شركات عامة فقط)
14	لوحدات أخرى للحكومة العامة	مسحوبات من دخل أشباه الشركات (شركات عامة فقط)
29	الغعانات	مصروفات على الممتلكات تعزى إلى حملة وثائق التأمين
16	لشركات عامة	ربح
17	لشركات عامة غير مالية	مصروفات أخرى متنوعة

18	لشركات عامة مالية	جارية
19	مشروعات خاصة	رأس مالية
20	لمشروعات غير مالية خاصة	-
21	لمشروعات خاصة	-
22	المنح	
23	لحكومات اجنبية	
24	جارية	
25	رأس مالية	
26	لوححدات أخرى تابعة للحكومة العامة	
27	جارية	
28	رأس مالية	

المصدر : إدارة الإحصاءات ، صندوق النقد الدولي ، مرجع سابق ، ص 179

من الشكل أعلاه تتألق الفئات الرئيسية للمصرفيات من: تعويضات العاملين، المساهمات الاجتماعية ، استهلاك رأس المال الثابت ، وهو غير موجود بوزارة المالية الاتحادية ، الفائدة ، وهي عبارة عن تكلفة التمويل " الفائدة على القروض" كما تشمل على الإعانات والتي تدفع للشركات العامة المالية وغير المالية والمشروعات الخاصة ، وكذلك تشمل على المنح والمنافع الاجتماعية والتي تدفع لتلبية الاحتياجات الناشئة عن أحداث ، وأخيراً المصرفيات الأخرى والتي تشمل على المصرفيات غير المصنفة ضمن الفئات الأخرى للمصرفيات.

تعريف الأصول والخصوم:

- الأصل الاقتصادي هو كيان تقويم الوحدات بإنفاق حقوق ملكيتها عليه ويمكنها من الحصول على منافع اقتصادية منه إما بحيازته أو باستخدامها إياه على فترة زمنية.
- يستبعد منه الأراضي المملوكة للحكومة ولكنها نائبة أو يتعذر الوصول إليها بدرجة تجعل في غير مقدور الحكومة اختيار أعمال حقوق الملكية عليها.
- تصنيف الأصول حسب كونها مالية أو غير مالية والأصول المالية لوحدة ما هي خصوم على وحدة أخرى.

تشمل المعاملات في الأصول والخصوم (أربعة أنواع):

- التصرف في الأصول غالباً عبر بيعها.
- اقتناء الأصول غالباً عند شرائها أو إنشائها.
- تحمل الخصوم أي تحمل مطالبات مالية لوحدات أخرى على الحكومة مثل الاقتراض.

إطفاء خصوم أي تسديد أصل الخصوم التي تحملتها الحكومة من قبل ، لا تؤثر المعاملات في الأصول والخصوم في صافي القيمة نظراً لأنها عبارة استبدال أصل بأصل آخر فمثلاً شراء مبنى هو عبارة عن استبدال أصل مالي (النقد) بأصل غير مالي (المبنى) له نفس القيمة. في هذه المعاملة يرتفع رصيد الأصول غير المالية وينخفض رصيد الأصول المالية بنفس القيمة وكذلك الحال بالنسبة للخصخصة أو المساهمة في رؤوس الأموال.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

وتشتمل على

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن جامعة السودان المفتوحة

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن جامعة السودان المفتوحة

في ظل ثورة التعليم العالي التي قامت في البلاد والتوسع في إنشاء الجامعات المقيمة وذلك الكم الهائل الذي ظهر على ساحة التعليم العالي لكنه لم يكن وافياً لكل متطلبات المجتمع وخاصة الشرائح التي أجبرتها ظروف الحياة وظروف طيف مقاعد الجامعات وكبر حجم التنافس فيها إلى الاتجاه إلى العمل كموظفين أو جهة أخرى دون أن يحمل مؤهل جامعي ومن ذلك المنطلق ظهرت فكرة جامعة السودان المفتوحة التي تغطي جميع شرائح المجتمع .

أولاً : النشأة (1) :

تم إنشاء جامعة السودان المفتوحة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (164) بتاريخ :

14/أبريل/ 2002م الموافق : 2/صفر/1423هـ ، كجامعة حكومية تتبنى نظام التعليم المفتوح لتقديم رسالتها .

أما قانون الجامعة فقد أجازة المجلس الوطني في جلسته رقم (11) بتاريخ : 9/ربيع الأول/1425هـ الموافق : 28/أبريل/2004م ، وهذا هو القانون الذي يحدد شخصية الجامعة ويوضح أهدافها وهيكلها التنفيذية والواجبات والصلاحيات التي كلفت للجامعة بموجب هذا القانون . وقد قبلت الجامعة أول دفعة بها في شهر أغسطس من العام 2003م و الدفعة الثانية لها في شهر سبتمبر من العام 2004م وقد انقضت الفترة ما بين إعلان الإنشاء إلى استيعاب الدولة في تحضير المادة التعليمية ووضع الخطة التنفيذية لاستيعاب الدفعة الأولى .

¹ - أحمد الطيب محمد أحمد يوسف ، ورقة عمل بعنوان تجربة جامعة السودان المفتوحة في التعليم عن بعد ، الخرطوم ، قاعة الشارقة ، 2004م

ثانياً : الأهداف

تعمل الجامعة في إطار السياسة العامة للدولة والبرامج التي يضعها المجلس القومي للتعليم العالي والبحث العلمي .⁽¹⁾

والجامعة كمؤسسة أكاديمية تربوية تعليمية تعتمد نظام التعليم المفتوح بهدف تيسير التعليم العالي والبحث العلمي وتشجيعه وإشاعته في مختلف مجالات المعرفة النظرية منها والتطبيقية تكاملاً مع مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي القائمة محلية كانت أو عالمية ، الحكومية منها والأهلية ، خدمة لأهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد ودفعاً لمسيرة النهضة التنموية فيها رقياً بالمجتمع ونهوضاً به نحو التنمية الشاملة والمستدامة مع التركيز على التخصصات النادرة لسد الثغرات ومواكبة التطور .

ودون المساس بعمومية ما تقدم تعمل الجامعة على تحقيق الأهداف الآتية :-

- 1- تأكيد هوية الأمة وتأجيلها من خلال المناهج التي تقرأها وتطبقها .
- 2- إعداد وتأهيل الطلاب ومنحهم الدرجات العلمية .
- 3- إشاعة التعليم المستمر والتعليم المجتمعي بالتنسيق مع أجهزة الإعلام المختلفة .
- 4- دعم التنمية البشرية بالبلاد من خلال نشر التعليم العالي والتوسع فيه .
- 5- المساهمة في زيادة كفاءة استغلال موارد التعليم العالي البشرية والمادية من خلال الاستفادة من إمكانات مؤسساته القائمة .
- 6- السعي لتوفير فرص التعليم العالي للأعداد المتزايدة من الطلاب الناجحين من السودانية وغير السودانيين الذين لا يجدون مواقع في الجامعات السودانية وغيرها من الجامعات .
- 7- العمل على دعم مؤسسات التعليم العالي العام من خلال التقنيات التوجيهية الحديثة .
- 8- إجراء البحوث العلمية والتطبيقية المرتبطة بحاجات المجتمع المختلفة .

¹- أحمد الطيب ، مرجع سابق

9- القيام بالبحث العلمي بالتعاون مع الجامعات والمعاهد العليا ومراكز البحث داخل البلاد في مجال ابتكار الدراسات والتقنيات المناسبة لظروف السودان وولاياته المختلفة .

10- العمل على إنشاء مكتبة الكترونية وتشكيلة ربط تربط جميع الجامعات الحكومية والأهلية وكافة مراكز البحث العلمي .

11- توثيق صلة الجامعة بالقطاعات والمؤسسات العامة منها والخاصة والإسهام في تلبية احتياجاتها في تخطيط برامجها ومناهجها وفي توجيه نشاط البحث وتقديم الاستشارات العلمية والفنية للارتقاء بوسائلها في الإنتاج وتخزين تقنياته .

12- توثيق صلة الجامعة بالعالم الخارجي ممثلاً في منظماته الدولية والإقليمية والمؤسسات التعليمية والبحثية والثقافية بدول العالم .

ثالثاً : الأهداف الإستراتيجية (1) :

1- تأصيل المادة التعليمية ضمن المنهج المعد لتكون معبرة عن خصائص المجتمع السوداني واستجابة لحاجاته .

2- توسيع دائرة البرامج الأكاديمية بتوفير الإمكانيات التي تساعد في فرص التعليم والاستجابة لسوق العمل وحاجيات المجتمع .

3- تطوير وتوطين التقنية الحديثة والوسائل التعليمية لمواكب التقدم التقني للإسهام في توصيل المادة ، وذلك ضمن توفير البنية التحتية اللازمة لإنتاج المادة التعليمية بصورة متكاملة .

4- اكتساب معارف جديدة ومرتكزات لحياة أفضل من خلال الوضوح في التفكير والتغيير بتوصيل الكلمة المكتوبة لتحسين نوعية ومخرجات التعليم .

5- تزويد الطالب بالمعارف والمهارات والتقنيات الضرورية التي تعينه على المشاركة في تنمية المجتمع وفق منهجية التعليم المفتوح .

¹ - مطبوعات جامعة السودان المفتوحة ، دليل العمليات الرئيسية ، 2009م

- 6- فتح نافذة على موقع الجامع لمشاركة الطلاب والمشرفين والمستفيدين من المادة التعليمية من خلال آرائهم ومشاركتهم .
- 7- توسيع دائرة التدريب وإعادة التدريب داخلياً وخارجياً في مجال التعليم الالكتروني والتلفزيوني لعرض المادة التعليمية علي (On Line)
- 8- إدخال نظام التعليم عبر الشبكة العنكبوتية في نقل السمنارات والمادة (Video Conference الطلاب ومن اللقاءات المصورة التعليمية وطريقة تقديمها) .
- 9- تطوير أساليب التواصل مع الطلاب عبر أجهزة الاتصال الحديثة التي تعين على تحقيق مستوى تعليمي رفيع يواكب التقدم التكنولوجي والمعرفي .
- 10- التدريب المستمر وإعادة التدريب للمشرفين الأكاديميين والمرشدين لامتلاك الكفايات الأساسية الشخصية والفنية والأكاديمية والثقافية والإدارية .
- 11- المتابعة الدقيقة للإسناد وتقويم الأداء الإنساني من خلال معايير الجودة الشاملة .
- 12- توصيل الكتب والتعيينات والاختبارات والوسائط المساندة الأخرى إلى المناطق التعليمية في وقتها المحددة .
- 13- فتح باب التعاون وتبادل الخبرات مع المؤسسات الشبيهة إقليمياً وعالمياً لسكب المعارف الحديثة .
- 14- تأهيل المشرفين الأكاديميين والمرشدين باستخدام الأجهزة التقنية .
- 15- توفير فرصة التعليم المستمر وتقديم الخدمة التعليمية للراغبين في رفع مستواهم العلمي والثقافي .
- 16- إتاحة الفرصة لمن لم تتيح لهم فرصة التعليم الجامعي النظامي ، من الحاصلين على الشهادة الثانوية أو ما يعادلها .
- 17- إتاحة الفرصة لأصحاب التخصصات المختلفة لدراسة واستيعاب تخصصات أخرى .

18- الاهتمام بالتطبيق الأمثل لاستخدامات التعليم ، سعياً إلى الهدف المأمول من إيصال الخدمة التعليمية للجميع أينما كانوا .

السياسات :

1- تطوير المادة التعليمية وفق المادة الموضوعية لتواكب المتغيرات والمستحدثات العلمية والتكنولوجية وتأهيل الخريجين الأكفاء والاهتمام بذوي الاحتياجات الخاصة .

2- الاهتمام باللغة العربية والإنجليزية كنافذة للفرد إلى العلوم والمعرفة خاصة للناطقين بغيرها .

3- مواكبة الانفجار المعرفي والتكنولوجي وتسارع معدلاته .

4- العمل على تطوير الإسناد التعليمي من إشراف أكاديمي وأساليب للتقويم ووسائل تقنية حديثة تواكب التقدم التكنولوجي وتساير التغيرات العالمية السريعة .

5- العمل على استيعاب كل الذين لديهم رغبة للانخراط في التعليم العالي وفق شروط القبول بالجامعة .

6- العمل على استقطاب موارد التعليم المفتوحة وإتاحتها لأكبر عدد من الطلاب .

7- تشجيع وتنوير كافة الشرائح بفوائد التعليم المفتوح .

8- المراجعة الدورية للمادة التعليمية وتقويمها واعتمادها .

9- تطوير المادة التعليمية وضمان جودتها .

10- تنمية مقدرات المشرفين والأطر الفنية والتقنية التي تساعد في تحسين المادة التعليمية وطريقة توصيلها لطلاب التعليم عن بعد .

11- استجابة المادة التعليمية المعدة لحاجيات سوق العمل .

12- إعداد إستراتيجية للتوجه بالإسناد إلى وسائل الاتصال التقنية عن طريق التعليم Video Conference الإلكتروني واللقاءات المصورة .

13- توسيع الاستثمار في مجال التعليم خاصة في مجال الدراسات العليا وبرامج التنمية والبرامج المتخصصة .

رابعاً : البرامج التعليمية (1) :

هناك ثلاث قضايا في السودان توجه التعليم العام أدت إلى اختيار البرامج التعليمية في جامعة السودان المفتوحة وهي :-

1- التدني الملحوظ في المستوى التعليمي العام ، وقد وجد أن العامل الأساسي في هذا التدني هو عدم التدريب الكافي للعاملين في المرحلتين ، وقد عملت الجامعة على تدريب المعلمين في مرحلة الأساس وذلك بعد قرار الدولة في التسعينات بأن لا يمنح طالب جامعي درجة البكالوريوس فقط .

وقد أوضحت الإحصائيات أن عدد المعلمين غير المتدربين مائة وثلاثين ألف معلم تمكن ثمانية آلاف منهم من الالتحاق بالجامعات والباقي لم يتمكن من الالتحاق وذلك لظروفه الاقتصادية والأسرية وظروفه التدريبية (خلو المدارس من المعلمين) .

2- رفع كفاءة العاملين في القطاع العام والخاص من حملة الشهادة السودانية حرمتهم الظروف الاجتماعية والاقتصادية وضيق الفرص من التعليم العالي من مواصلة تعليمهم الجامعي فانخرطوا في السلك الوظيفي وأن رفعة كفاءة هذه الشريحة يزيد من عمليات التنمية في البلاد و زيادة الإنتاج .

3- نسبة للحاجة الملحة في عملية النهضة والتنمية في البلاد إلى الكوادر المؤهلة في برامج الحاسوب وأهمية نشر الوعي في هذا المجال عملت الجامعة على تصميم برامج في علوم الحاسوب ونظم المعلومات .

خامساً : الخطة العامة (2) :

¹- أحمد الطيب محمد ، مرجع سابق

²- أحمد الطيب محمد ، مرجع سابق

إن تجربة التعليم الجامعي المفتوح غير معروف في السودان ومحدود في العالم العربي والأفريقي .

ففي العالم العربي كانت جامعة السودان الرابعة بعد جامعة القدس والجامعة الليبية والعربية أما في أفريقيا فكانت جامعة جنوب أفريقيا كان معروفاً في السودان التعليم عن طريق الانتساب والمراسلة كما في جامعة القاهرة فرع الخرطوم وبعض الجامعات إلا أنه كان ينظر إليه كتعليم درجة ثانية لذلك كانت جامعة السودان المفتوحة دخلت في هذا المجال بخطة تدريجية في الجغرافي والتوسع ألبرامجي وزيادة أعداد الطلاب ، فكان لا بد في ستة ولايات من ولايات السودان وهي الخرطوم والجزيرة والقضارف ونهر النيل و النيل الأبيض و شمال كرد فان وهي ولاية وسطية وذلك لسهولة الحركة وتدارك الأخطاء ، ثم المرحلة الثانية 2004م تم التوسع الجغرافي يشمل ثلاث ولايات أخرى وهي جنوب دارفور وبحر الجبل جنوباً والبحر الأحمر شرقاً

استفادت الجامعة من الخبرات التراكمية للجامعات السودانية في مجال إعداد المناهج التعليمية لذلك اختارت خبرة العلماء في كل مجال من المجالات التي طرقتها الجامعة ولقد لجأت الجامعة في بعض الحالات استكتاب بعض العلماء من خارج السودان وأخضعت هذه المواد إلي تحكيم علمي دقيق ولطبيعة التعليم المقترح الذي يركز على التعليم الذاتي فإن كل مادة تعليمية تخضع إلي تصميم تعليمي خاص وكذلك المادة المسموعة والمرتبطة .

انتهجت جامعة السودان المفتوحة نظام التعليم المرن المتعدد الوسائط لتقديم مادتها التعليمية وهذا ما يميزها عن التعليم بالمراسلة والانتساب ، فكان الأساس هو المادة المطبوعة ثم أردفت ذلك بمادة مسموعة مبنوثة من خلال الإذاعة الخاصة وتلفزيونها وأشرطة الكاسيت والفيديو ونسبة لتعذر التلفزيون والفيديو لكل دارس في ذلك الزمان حرصت الجامعة على تملك كل منطقة جهاز تلفزيون وفيديو كذلك أدركت الجامعة أهمية اللقاء المباشر بين الأستاذ والدارس تثبت قواعد هذا التعليم فجعلت الإشراف الأكاديمي كل خمسين دارس في منطقة معينة في زمن معين معروف للطالب والأستاذ .

سادساً : الفرص (1) :

¹ - أحمد الطيب محمد ، مرجع سابق

1- مرونة اللوائح والتشريعات بالجامعة المفتوحة تساعد في إجراء التعديلات القانونية المطلوبة.

2- قنوات الاتصال من الإذاعة والتي تم ربطها بالقمر الصناعي (نايل سات) والقناة التلفزيونية وشبكة المعلومات والصحف ، كل ذلك يسهم بصورة فاعلة في إنتاج وتطوير وتوصيل المادة التعليمية وبالتالي التعرف على مواقع الضعف وتقويمها وتجويدها .

لتصميم المادة التعليمية (Video Conference)

3- التدريب عن بعد من خلالالمنتجة إلكترونياً وتلفزيونياً وإذاعياً .

4- محدودية الفرص والمقاعد المتاحة للطلاب بالجامعات الأخرى .

5- تزايد أعداد الطلاب من خريجي المدارس الثانوية مقارنة مع فرص القبول المتاحة بالجامعات القائمة .

6- الرغبة الملحة لمن فأتتهم فرص التعليم لظروف اقتصادية أو اجتماعية أو أسرية أو جغرافية.

7- التقدم الهائل في تكنولوجيا التعليم والاتصالات .

المهددات :

1- محدودية التمويل الحكومي مقابل الاحتياجات .

2- قلة الموارد الذاتية المتاحة للجامعة .

3- التقدم العلمي والتكنولوجي السريع مما يؤثر في وسائل وتقنية التعليم عن بعد والحاجة لمواكبتها .

4- صعوبة تحديد سوق العمل للتغيير المستمر مما يؤثر علي وضع المادة التعليمية المناسبة .

5- دخول الجامعات الأخرى في مجال التعليم المفتوح .

6- كثرة الجامعات الافتراضية .

7- التغيير المستمر في نوعية البرامج المطلوبة لمواكبة العصر .

8- ارتباط شروط القبول بالمفاهيم السائدة بالبلاد ومعاملة الجامعة كتعليم وجاهي .

9- عدم إكمال منظومة الإسناد التعليمي التي تلبّي كافة الشرائح الراغبة .

كذلك الجامعة قدمت المادة المسموعة في سي ديس وذوا كر التلفزيونات وتعمل في توسيع نظام التعليم الإلكتروني .

أما في تقييم الجامعة قسمت الجامعة على النظام الفصلي المبني على الساعات المعتمدة والفصل الدراسي بالجامعة عادة ستة عشر أسبوعاً يقدم خلاله تعيين وامتحان نصف الفصلي.

تعمل الجامعة وبكل جد لإخضاع نفسها لمعايير ومؤسسات التقييم و الاعتماد الداخلية والخارجية مبينة معايير وأسس الجودة المطلوبة .

عالمياً في نظام التعليم المقترح لذلك استدعت خبراء من المؤسسات التالية للنظر في تجربتها وتقييم ما أعوج فيها والمؤسسات التي زارت الجامعة لهذا الغرض هي :-

1- جامعة جنوب أفريقيا المفتوحة .

2- جامعة كمبوج .

3- خبراء التعليم المفتوح بالمجلس البريطاني (بريطانيا) .

4-(CFBT)- مجلس المدرسين البريطاني

وتتعامل الجامعة الآن مع الجامعة المفتوحة في بريطانيا وجامعة بالصين والفرس والجامعة الافتراضية الأفريقية ومعهد البنك الدولي .

الشؤون المالية:

تمهيد:

تعمل الشؤون المالية في جامعة السودان المفتوحة على تلبية جميع احتياجات الجامعة الداخلية والخارجية وذلك لتحقيق أهدافها للأمر الذي يتطلب جهداً واسع لتحقيق تلك المتطلبات وذلك وفق

القيود المالية التي تعمل بها والتي تصدر في وزارة المالية ووزارة التعليم العالي وكذلك وفق اعتماداتها المالية المخصص لها .

إن الشئون المالية ركيزة مهمة من ركائز المؤسسات والتي تكون بها جميع التحركات للمؤسسات لتحقيق أعمالها داخل المؤسسة وخارجه فهي العملية التي تدور بها المؤسسات .

كذلك تقوم الشئون المالية بإعداد تصديرات الميزانية السنوية ومتابعة التوقعات المالية للجامعة لتطبيق اللوائح المالية والمحاسبية وضبط صرف الأزونات وتأمين الأحداث اللازمة للأنشطة وبرامج الجامعة وحفظها وتعمل على إدارة المخزون و المحافظة على الممتلكات و تمويل مشروعات الجامعة.

الإيرادات :

تعتمد جامعة السودان المفتوحة في إيراداتها على أربعة مصادر في الاعتمادات من الدولة وعن طريق الرسوم الدراسية التي تصدرها والدورات والبرامج والدعم الشعبي وسوف نتناولها جميعها بشيء من التفاصيل.

أولاً : الاعتمادات من الدولة:

جامعة السودان المفتوحة مثلها مثل الجامعات الحكومية تعتمد وبشكل كبير على الاعتمادات تقدمها الدولة من وزارة المالية عن طريق وزارة التعليم العالي ، يتم دعم الجامعة من التعليم العالي وفق الموازنة التي قدمتها جامعة السودان المفتوحة والتي تحمل الرؤية المستقبلية للاتفاق على الفصول الأربعة في سنة الموازنة.

ثانياً: الرسوم الدراسية:

تقدم الجامعة الخدمة التعليمية مميزة وواسعة على نطاق السودان الأمر الذي يزيد من تكاليف تقديم هذه الخدمة مما جعل التفكير في رسوم رمزية على التقديم والتسجيل ورسوم دراسية ورسوم أخرى مختلفة.

ثالثاً: البرامج والدورات التدريبية:

تساهم البرامج والدورات التدريبية التي تقوم الجامعة بطرحها مساهمة فعالة في إيرادات الجامعة والتوفير العملة الأجنبية وذلك متصلاً برنامج اللغة العربية للناطقين بغيرها .

رابعاً : الدعم الشعبي:

يساهم هذا المصدر بصورة واضحة في برامج الجامعة المفتوحة وذلك لثقة وإيمان المانحين في دور أي منه التي تكلفه في المجتمع السوداني وتطويره .

النفقات والمصروفات:

تقوم جامعة السودان المفتوحة بالإنفاق وفق الموازنة المعتمدة من قبل التعليم العالي والتي توقعها الجامعة في نهاية السنة المالية للإنفاق عليها في السنة المالية القادمة وهذا وفق للوائح وزارة المالية والتوجيهات الصادرة من وزارة التعليم العالي ويتم الاتفاق على الفصول الأربعة منها مثل المؤسسات الحكومية الأخرى.

الاتفاق على الفصل الأول:

تقوم الجامعة وفي منتصف كل شهر بإعداد رواتب العاملين بالجامعة التي تتكون من هيئة التدريس والموظفين والعاملين كل حسب درجته.

إن لهذا الفصل الأولوية في الصرف فهو تعويضات العاملين عن الجهد الذي يبذلونه لتسيير حركة الجامعة وتحقيق أهدافها.

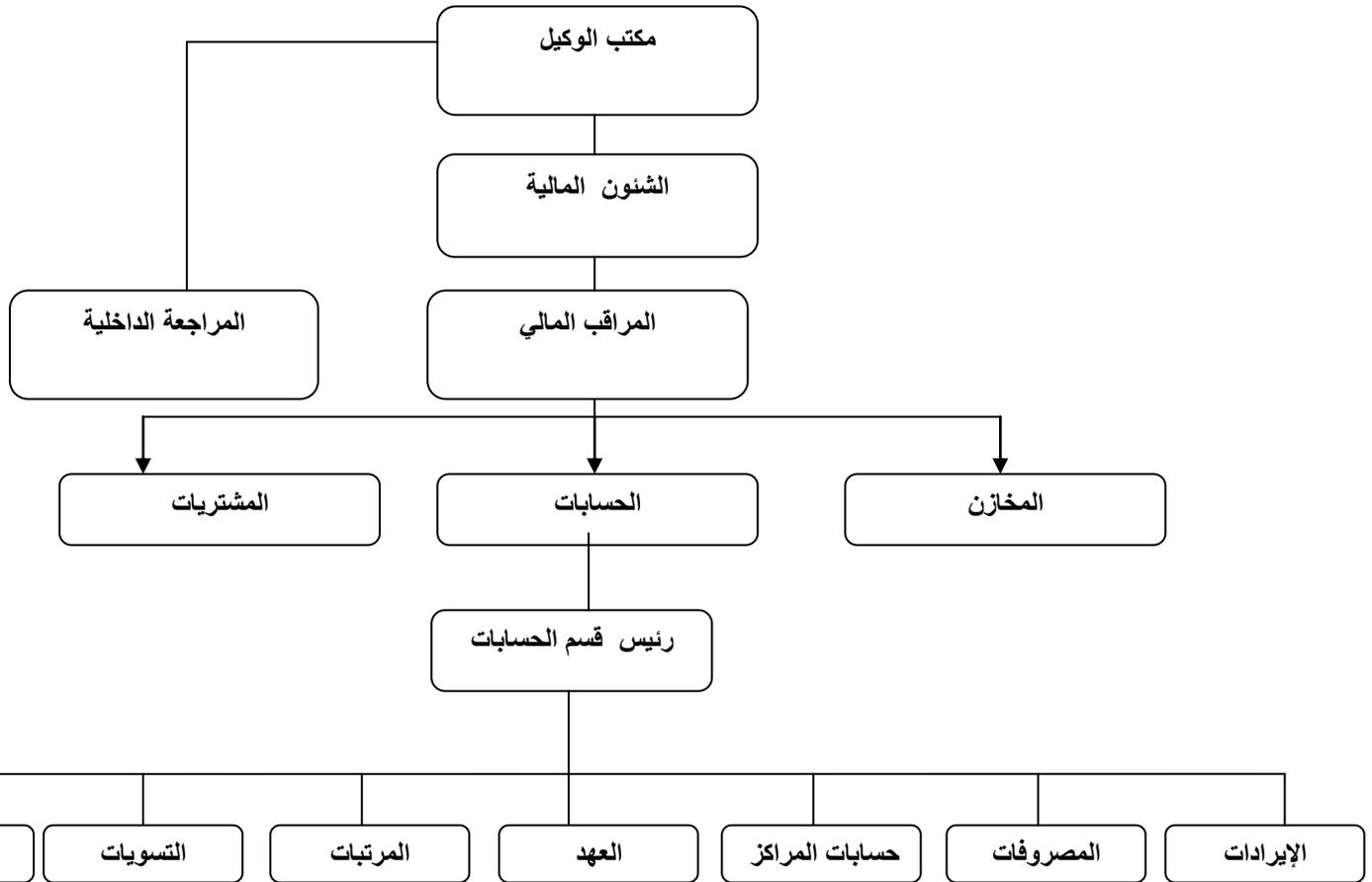
الإنفاق على الفصول الأخرى:

تتضمن هذه الفصول أي نفقات أخرى بخلاف الرواتب والأجور والبدلات فالجامعة يلزمها تسهيلات مثل المواد والمهمات والأثاثات وهي تلك التي يتضمنها الفصل الثاني، أو خدمات التشغيل والصيانة التي يتضمنها الفصل الثالث ، أو إقامة مشروعات كما هو في الفصل الرابع ، ونظراً لتعدد وتنوع هذه التسهيلات تلجأ الجامعة لأكثر من طريقة للحصول عليها ،

فقد يتم الحصول عليها عن طريق المنافسة العامة التي يعلن عنها في الجريدة الرسمية علمية وعالمية ، وبذلك تكون العزيمة متاحة بتنافي كل من له القدرة على توريد السلعة أو أداء الخدمة أو انجاز الأعمال المطلوب إجراؤها بين عدد محدود من المتعهدين أو الشركات المتخصصة ، وأخيراً يمكن الحصول عليها عن طريق الشراء أو التعاملات المباشرة مع شركة معينة أو توكيل مجدد وهذا يتضمن نظام المشروعات ولائحته التنفيذية والقواعد والإجراءات الواجب على الوزارات أو المصالح الحكومية إتباعها عن الشراء أو التعاقد . وينص هذا النظام على شروط عامة ، أهمها شرط المنافسة وفقاً للمادة الرابعة.

ثانياً الهيكل الوظيفي:

يتكون الهيكل الوظيفي للشؤون المالية في جامعة السودان المفتوحة من المراقب المالي والمراجعة الداخلية ويتبع المراجع المالي قسم الحسابات و تتبع له الإيرادات والمصروفات والعهد والأمانات والتسويات والمرتببات والخزينة وحسابات المراكز (أنظر شكل).



مهام المراقب المالي:

يقوم المراقب المالي بالمهام التالية:

1. الرقابة المالية على التدفقات النقدية اللازمة للجامعة.
2. الرقابة على أداء المحاسبين بالجامعة.
3. الرقابة على الكشوفات البنكية وكافة الأمور المتعلقة بالمعلومات البنكية ، وإصدار الشيكات.
4. إقرار صرف الرواتب والسلف والتوقيع على كشف الرواتب.
5. إصدار الشيكات وإقرار الدفعات للموردين.
6. يقر صرف العلاوات والمكافآت والتعويضات والحوافز.
7. الرقابة على حسابات الذمم.
8. تأمين الأموال اللازمة لدفع رواتب العاملين في نهاية كل شهر.
9. أي مهام أخرى توكل إليه من قبل وكالة الجامعة.

مهام رئيس قسم الحسابات:

يقوم رئيس قسم الحسابات بالمهام التالية:

1. يخطط وينفذ ويشرف على ويتابع كل أعمال الحسابات المالية والإدارية ويضمن سلامة جميع الإجراءات فيها.
2. يتأكد من سلامة ودقة تسجيل كافة البيانات والمعلومات المالية في الدفاتر المخصصة لها.
3. يعتمد المطابقات البنكية ويسدد كافة التزامات المالية على الجامعة.
4. يتأكد من صحة التسويات لكل الدفعيات والمستحقات والالتزامات.
5. يراجع القيود المسجلة والقوائم المالية عند نهاية كل فترة محاسبية.
6. يعد المنشورات التي توضح طرق إعداد الميزانيات والإجراءات الخاصة بها ويقدمها لرئيسه المباشر.

7. يدرس موقف الإيرادات والتكاليف ويقارنها بخطط تنفيذ المشروعات ويعد التوصيات اللازمة.
8. يتعامل بسرعة مع المتغيرات المالية التي تحدث خلال العام المالي خاصة الانحرافات عن الخطة والموازنة السنوية ويقوم بمعالجتها.
9. يتأكد من سداد جميع الالتزامات المالية الواجب دفعها للمتعاملين مع الجامعة من خارجها والعاملين فيها.
10. يتأكد من ان جمع الدفعيات وغيرها من المعاملات المالية مطابقة للقانون واللوائح والنشرات التي تحكم سير العمل المالي.
11. يشرف على ويراقب عن كثب أداء الخزينة ومراجعتها من وقت لآخر ويطلع رئيسه المباشر على أي عجز أو انحراف مالي محتمل.
12. يقوم بأس مهام يكلف بها من قبل المراقب المالي أو المدير المالي.

مهام رئيس قسم المخازن:

يقوم رئيس قسم المخازن بالمهام التالية:

1. يخطط وينفذ ويشرف على ويتابع كل أعمال الإمداد والعلاقات البيئية ويضمن سلامة جميع الإجراءات فيها.
2. يضبط ويراقب عمليات الشراء والتخزين والتأمين والسلامة والصراف والتوزيع.
3. يشرف على استلام مشتريات الجامعة ويتأكد من مطابقتها للمواصفات المتفق عليها من حيث الكم والنوع والجودة.
4. يتخلص من الفائض ويعمل التسويات الخاصة بذلك وفق سياسة الجامعة للتخلص من الفائض.
5. يقوم بالتفتيش الدوري والطارئ على مخازن الجامعة ومواقع تواجد امدادته ومشترياته.
6. يقوم بأية أعمال أخرى يكلف بها يغررض تطوير أعمال جامعة السودان المفتوحة.

مهام رئيس قسم المشتريات:

يقوم رئيس قسم المشتريات بالمهام التالية:

1. يتابع نظم وإجراءات الشراء والعطاءات والتعاقد المحلي وفي الخارج المنصوص عليها في القوانين واللوائح المالي.
2. يقدم احتياجات كل إدارة من السلع والخدمات ويضع الموازنة الملائمة.
3. يبني ويطور علاقات متينة مع الموردين ويحافظ عليها.
4. يتحصل على عروض الأسعار من الموردين ويحافظ عليها.
5. يدير المفاوضات مع الموردين فيما يخص (جودة المنتج - الأسعار - المواصفات - الخصومات - الشروط الجزئية - البضائع المترجعة - آلية التوصيل - طريقة الدفع ومدتها ... الخ) وتوقيع العقود معهم.
6. يحتفظ بملفات طلبات الشراء الداخلية والخارجية ، وعروض الأسعار والعقود والمراسلات الداخلية والخارجية التي تخص القسم.
7. يتواصل دائماً مع قسم المخازن بشأن نقص المخزون ومدى استيعاب المخازن للكميات المطلوبة من السلع وحركة معدل دوران المخزون
8. يعد الطلبيات الواردة من الإيرادات المختلفة ويحضر فواتير مبدئية بالقيمة المطلوبة.
9. يراجع عروض الموردين ويرد عليها إيجاباً أو رفضاً.
10. يتابع التغيرات التي تطرأ على أسعار السلع والخدمات كل يوم.
11. يتصل مع الموردين لضمان تسليم السلع أو تديم الخدمات في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة.
12. يطلع المدير المالي بالتغيرات (قاعدة بيانات عن الموردين والمواد والسلع الموردة والعروض المقترحة... الخ).
13. يطابق السلع الواردة مع طلبيات الشراء والإرساليات.
14. يقوم باستيفاء إجراءات رخص الاستيراد وفتح خطابات الاعتمادات والحصول على الإعفاءات اللازمة من الجهات المختصة.

مهام رئيس قسم أمين الخزينة:

يقوم رئيس قسم أمين الخزينة التالية:

1. يستلم الإيرادات.
2. يصرف المرتبات والمستحقات الأخرى.
3. يحفظ المال بالخزينة وفق اللوائح والنظم المالية.
4. يودع ما لديه من مال في البنوك يومياً.
5. يستلم من البنوك النثرية اليومية وكشوفات الحسابات والأرصدة.
6. يستلم طلبيات الشيكات الجديدة من البنوك ويسلمها المراقب المالي.
7. يقوم بالجرد اليومي للخرن ويرفع تقرير بذلك المراقب المالي يومياً.
8. يقوم بالجرد الطارئ واليومي والدوري والسنوي وفق توجيهات المراقب المالي والمراجعين.
9. يحتفظ بأختام الإيرادات والإيصالات المالية والمحاسبية ويوثق المستندات التي بحوزته.
10. يسلم مستند مالي مختوم لكل مال تم توريده بطرفه.
11. يقوم بأي مهام يكلف بها من قبل المراقب المالي أو المدير المالي.

مهام مسئول الإيرادات:

يقوم مسئول الإيرادات بالمهام التالية:

1. متابعة الاعتمادات المخصصة للجامعة والتي تصدر في وزارة المالية عبر التعليم العالي وتأكد من سلامة وصولها في حسابات الجامعة في بنك السودان المركزي.
2. تحويل ما لزم تحويله في حسابات الجامعة في البنوك الأخرى.

مهام مسئول المصروفات:

1. يقوم بالصرف على الفصل الثاني والثالث وإصدار جميع الشيكات المتعلقة بأوجه الصرف اللازم حسب اللوائح المتبعة وتسديد التزاماتها.
 2. تسديد مشترياتها وجميع العمليات المتعلقة بالصرف في الصيانة وأوامر شراء وغيرها.
- ورفع تقرير نهاية الشهر بالمصروفات لرئاسة قسم الحسابات

مهام مسئول المرتبات:

يتبع لرئيس قسم الحسابات ويعمل على وفقاً لتوجيهاته في

1. متابعة جميع مرتبات العاملين بالجامعة .
2. متابعة إصدار شيك المرتبات ونزولها في حسابات العاملين.
3. مراجعة السلف والعهد على العاملين في الجامعة.
4. متابعة العلاوات والترقيات ورفع تقرير المرتبات نهاية كل شهر لرئيس قسم الحسابات.

مهام مسئول العهد:

يتبع مسئول العهد لرئيس قسم الحسابات ويعمل وفق توجيهاته

1. متابعة مسئول العهد الممنوحة للعاملين والجامعة.
2. ومتابعة وتأكيذ ازاحتها ورفع تقرير في نهاية الشهر إلى رئيس قسم الحسابات.

مهام مسئول الأمانات:

يتبع مسئول الأمانات لرئيس قسم الحسابات ويعمل وفق توجيهه في

1. التأكد من وصول جميع الأمانات خلال كل شهر للجهات المختصة بها وذلك بإصدار شيكات بمبالغ الأمانات على حسب الجهة ويرفع تقرير نهاية الشهر لرئيس قسم الحسابات.

مهام مسئول التسويات:

يتبع مسئول التسويات لرئيس الحسابات ويعمل وفق توجيهاته في

1. عمل التسويات اللازمة لجميع الحسابات الخاصة بالجامعات وتحديد الانحرافات ورفع تقرير لرئيس الحسابات كل شهر.

حسابات المراكز:

يتبع المحاسبين في المراكز الخارجية بالولايات إلى رئيس قسم الحسابات ويتكون غالبية إدارة الحسابات بالمراكز من محاسبين للغيرادات ومصروفات المراكز وإرسال التقارير الشهرية لرئيس قسم الحسابات شهرياً.

المراجعة الداخلية:

تعمل المراجعة الداخلية على تجويد العمل المالي والرقابة عليه ، حيث تعمل على مراقبة الإيرادات والمصروفات وطرق صرفها وأبداء رأي قانوني محايد ، وتوجيه الصرف على حسب القانون واللوائح الصادرة من وزارة المالية .

تتبع إدارة المراجعة الداخلية إلى ديوان المراجع العام وليس لها علاقة بالمؤسسة التي تعمل فيها ، وذلك للحيادة وأبداء رأي صريح.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً : إجراءات الدراسة الميدانية :

1/ حدود البحث :

الحد المكاني : جامعة السودان المفتوحة ، تم اختيار هذه الجامعة لعدة اعتبارات منها ، كبر حجم نشاط الجامعة وتعدد فروعها مما جعل الجامعة تحظى بالترتيب الثالث للجامعات السودانية حسب تقييم وزارة التعليم العالي 2014 م .

الحد الزمني : من عام 2010م إلى عام 2014م.

2/ عينة البحث :

تم اختيار عينة من (85) من موظفي جامعة السودان المفتوحة مع التركيز على العاملين في أقسام الإدارة المالية والحسابات .

3/ أداة جمع البيانات :

تم تصميم استبانة على طريقة (ليكرت) لقياس الرأي من خلال الأسئلة المغلقة .

يشتمل القسم الأول على بيانات شخصية تحتوي متغيرات (العمر ، المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، مدة الخدمة ، الوظيفة ، المؤهل المهني) والغرض من هذه البيانات الوقوف على مدى تفهم المبحوثين للأسئلة الواردة في الاستبانة ، درجة إلمامهم بموضوع ومجال البحث .

أما القسم الثاني فيشتمل على البيانات الأساسية المتعلقة باختبارات الفرضيات ، تم توزيع عدد (85) استبانة واستلامها جميعاً .

تم عرض الاستبانة على عدد من المحكمين من ذوي الاختصاص وتم عمل التعديلات المقترحة منهم وذلك لتوفير قدر من الصدق للاستبانة .

4/ أداة التحليل ومؤشرات اختبار الفرضيات :

تم استخدام البرنامج الإحصائي (spss) لتحليل البيانات في صورة تكرارات ونسبة مئوية بالإضافة إلى الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار كاي تربيع بالإضافة إلى المنوال يتم قبول أو رفض الفرضية بناءً على :

1- المنوال والنسبة العامة للموافقة والنسبة العامة لعدم الموافقة .

2- اختبار كأي تربيع حيث يتم قبول الفرضية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من الجدولية (بمستوى معنوية 5%). حيث كانت القيمة الجدولية لكل الفرضيات الفرعية تساوي

(9.5) وللفرضيات الأساسية (40.1) .

تم استبعاد نتيجة الإجابة (محايد) عند تحديد مؤشرات اختبار الفرضيات .

ثانيا : تحليل البيانات الشخصية :

الهدف من هذه البيانات الوقوف على مدى ثقافة المبحوثين في مجال وموضوع البحث

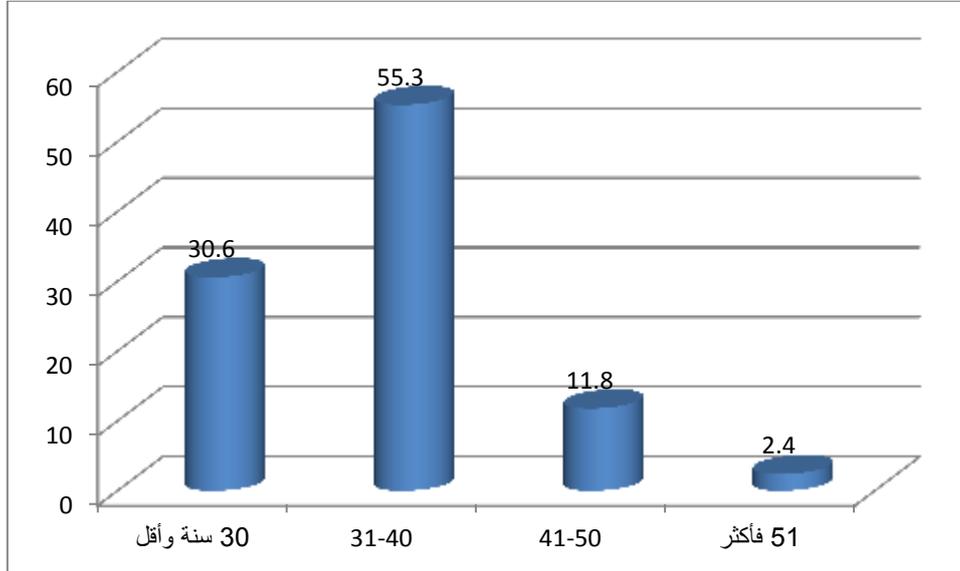
جدول رقم (3-2-1): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير العمر

العبرة	العدد	النسبة %
30 سنة وأقل	26	30.6
31-40	47	55.3
41-50	10	11.8
51 فأكثر	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-1) يلاحظ أن المنوال هو الفئة العمرية (31-40) سنة بنسبة 55.3% وهي الفئة العمرية الأكثر مشاركة وإنتاجية وتفهماً لموضوعات البحث العلمي لقرب عهدهم بالدراسة الأكاديمية .

شكل رقم (3-2-1): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

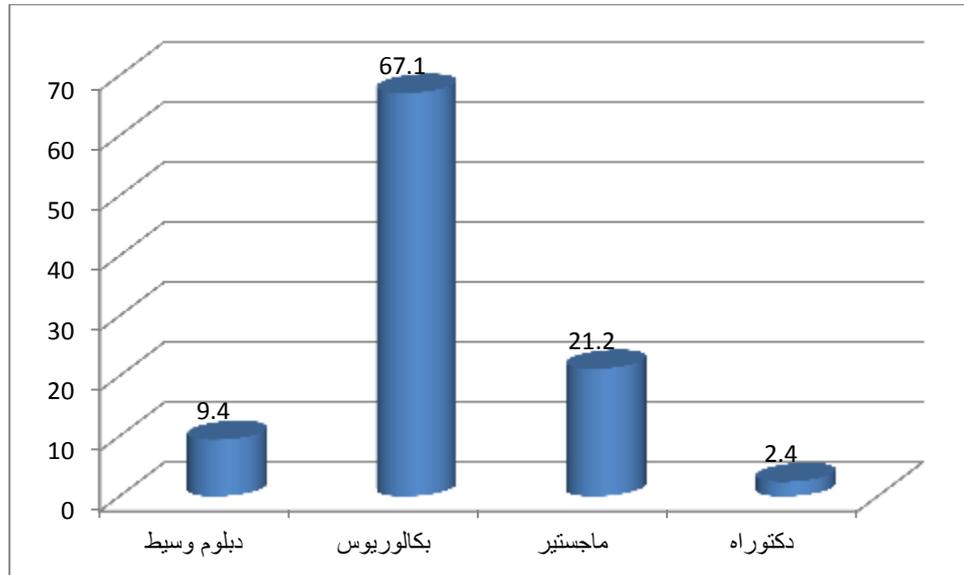
جدول رقم (2-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل الأكاديمي

العبارة	العدد	النسبة %
دبلوم وسيط	8	9.4
بكالوريوس	57	67.1
ماجستير	18	21.2
دكتوراه	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

يوضح الجدول (2-2-3) أن 67% من عينة البحث من حملة البكالوريوس و 21% من حملة الماجستير و 2.4% من حملة الدكتوراه ، هذه النتيجة تشير إلى توافر قدرًا معتبرًا من التأهيل الأكاديمي لدى المبحوثين وبالتالي توفر قدرًا من الاطمئنان على تفهمهم للأسئلة الواردة بالاستبانة ومجال وموضوع البحث .

شكل رقم (2-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل الأكاديمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

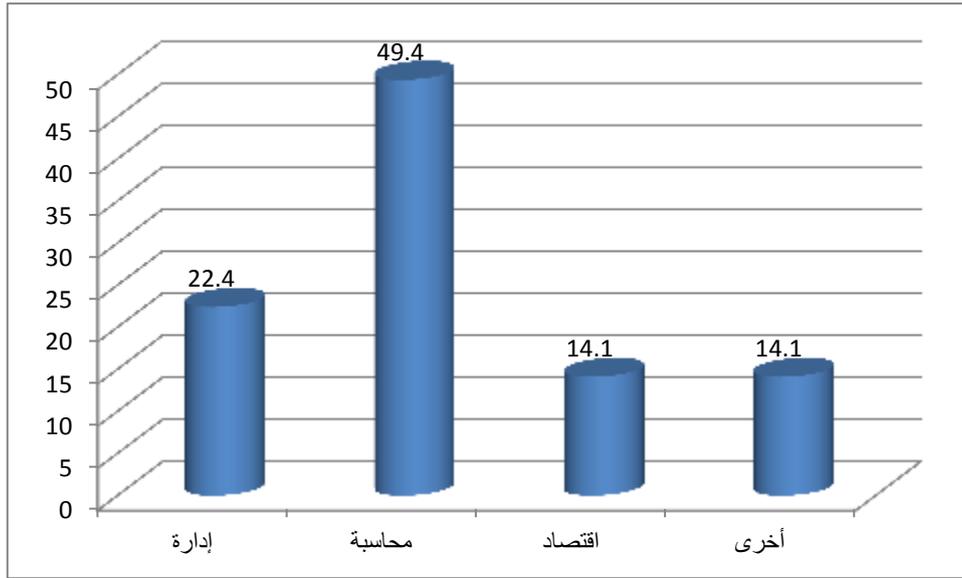
جدول رقم (3-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير التخصص العلمي

العبارة	العدد	النسبة %
إدارة	19	22.4
محاسبة	42	49.4
اقتصاد	12	14.1
أخرى	12	14.1
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

يوضح الجدول (3-2-3) أن المنوال هو الإجابة (محاسبة) بنسبة 49% مما قد يشير إلى توفر قدرًا من المعرفة والثقافة الأكاديمية لدى المبحوثين حول موضوع ومجال الأسئلة الواردة في الاستبانة.

شكل رقم (3-2-3): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-4): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخدمة

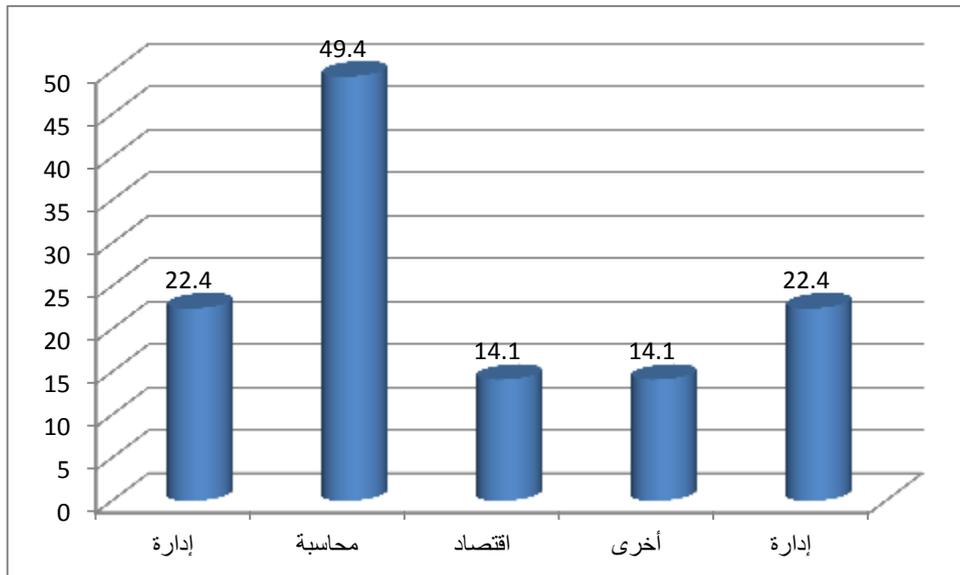
العبارة	العدد	النسبة %
إدارة	19	22.4
محاسبة	42	49.4
اقتصاد	12	14.1
أخرى	12	14.1
إدارة	19	22.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-4) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (اقل من 5 سنوات ، 6-11 سنة) بنسبة 38.8% .
- 2- نسبة الذين خبرتهم 10 سنوات فأكثر يمثلون 61.1% من عينة البحث مما يشير إلى توافر قدرًا معقولاً من الخبرات العملية لدى المبحوثين .

شكل رقم (3-2-4): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخدمة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-5): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الوظيفة

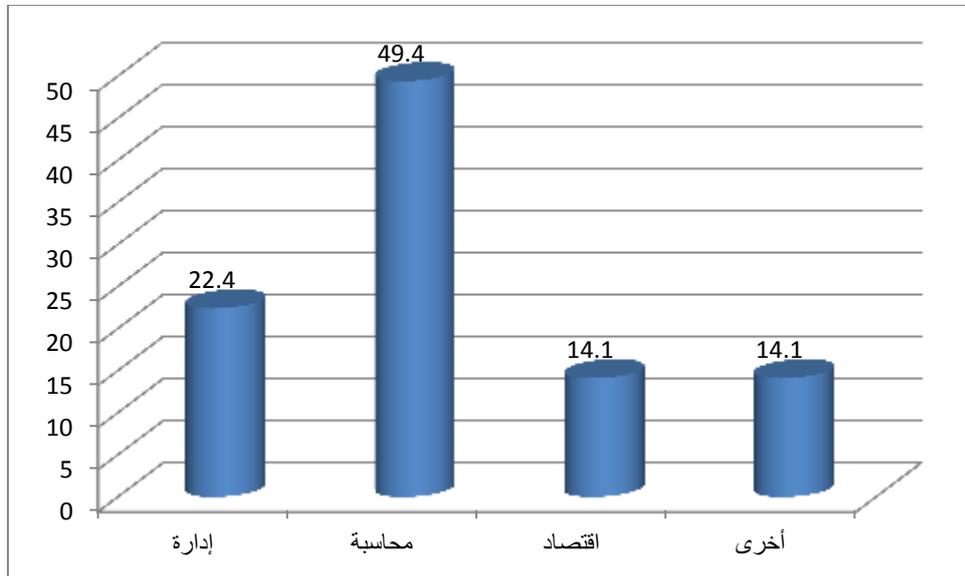
العبرة	العدد	النسبة %
إدارة	19	22.4
محاسبة	42	49.4
اقتصاد	12	14.1
أخرى	12	14.1
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-5) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (محاسب) بنسبة 52.9% وان نسبة 62.4% من عينة البحث من المحاسبين والمراجعين الداخليين إضافة إلى مديرين ماليين مما يشير إلى توافر قدرأ من الخبرات العملية في مجال العمل المحاسبي .

شكل رقم (3-2-5): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير الوظيفة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-6): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل المهني

العبرة	العدد	النسبة %
زمالة سودانية	11	12.9
أخرى	74	87.1
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

يلاحظ من الجدول (3-2-6) الآتي :

1- إن 12.9% من أفراد عينة البحث يحملون شهادة الزمالة السودانية في المحاسبة مما يشير إلى توافر قدرًا من المهارات المهنية لدى أفراد العينة .

من تحليل البيانات الشخصية توصل الباحث إلى :

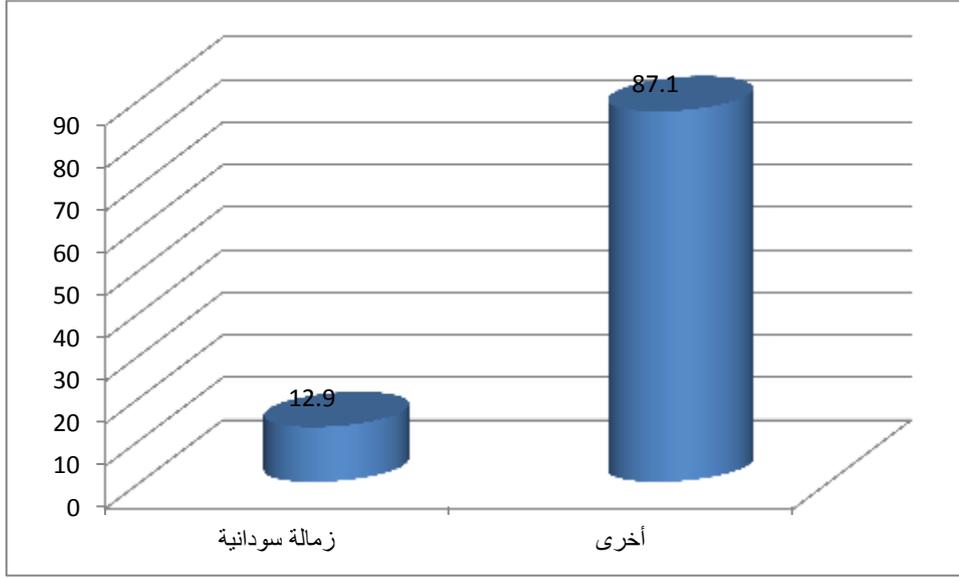
1- أعمار أفراد العينة بين (31-40) وهي أكثر الفئات العمرية نشاطاً وإنتاجية وجدية ومشاركة وأقرب عهداً بطبيعة البحوث والدراسات الجامعية والعليا.

2- معظم المبحوثين من حملة البكالوريوس في تخصص المحاسبة .

3- معظم المبحوثين لهم خبرات عملية معقولة إضافة إلى التأهيل الأكاديمي وكذلك وجود عدد من أفراد العينة من حملة الزمالة المهنية السودانية .

هذه النتائج توفر قدرًا من الاطمئنان أن المبحوثين يتمتعون بقدر من الثقافة العامة في مجال وموضوع البحث وبالتالي لا يحتاجون إلى شرح الأسئلة الواردة في الاستبانة وكذلك توافر قدرًا من التأهيل الأكاديمي والعملية وبالتالي القدرة على إبداء الرأي .

شكل رقم (3-2-6): يوضح توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

ثالثا : تحليل البيانات الأساسية :

العبارات الفرعية للفرضية الأولى

تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على تطوير الأداء المالي للجامعات

جدول رقم (3-2-7): يوضح تحديد الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يؤدي

إلى نتائج غير سليمة

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	57	67.1
أوافق	25	29.4
محايد	1	1.2
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

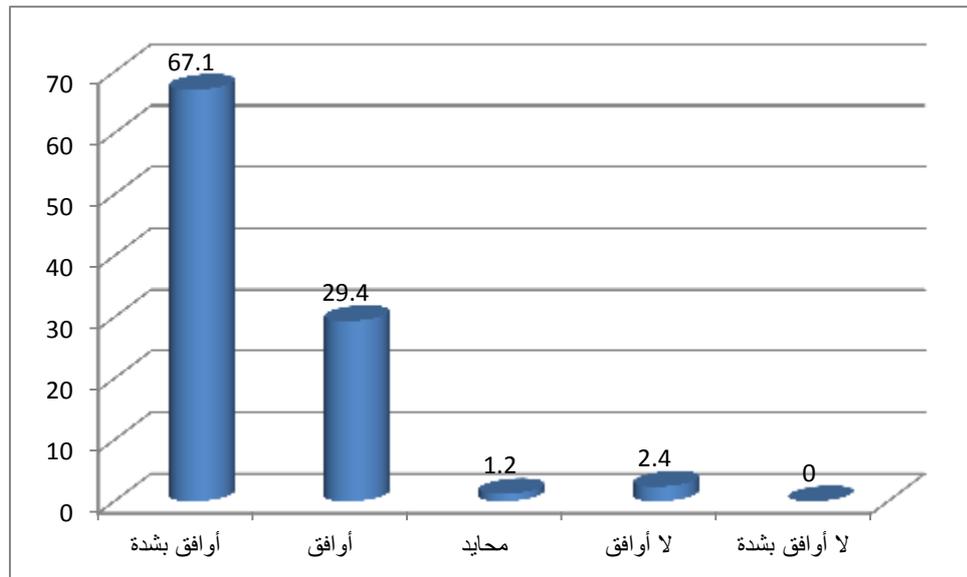
من الجدول (3-2-7) يلاحظ الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 67.7% .

2- النسبة العامة للموافقة (96.5%) تميل إلى الموافقة بشدة ، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%).

3- قيمة كاي المحسوبة (2.5) اقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية وبالتالي قبولها .
هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تشير إلى قبول العبارة الفرعية (تحديد الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يؤدي إلى نتائج غير سليمة).

شكل رقم (3-2-7): يوضح تحديد الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يؤدي إلى نتائج غير سليمة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

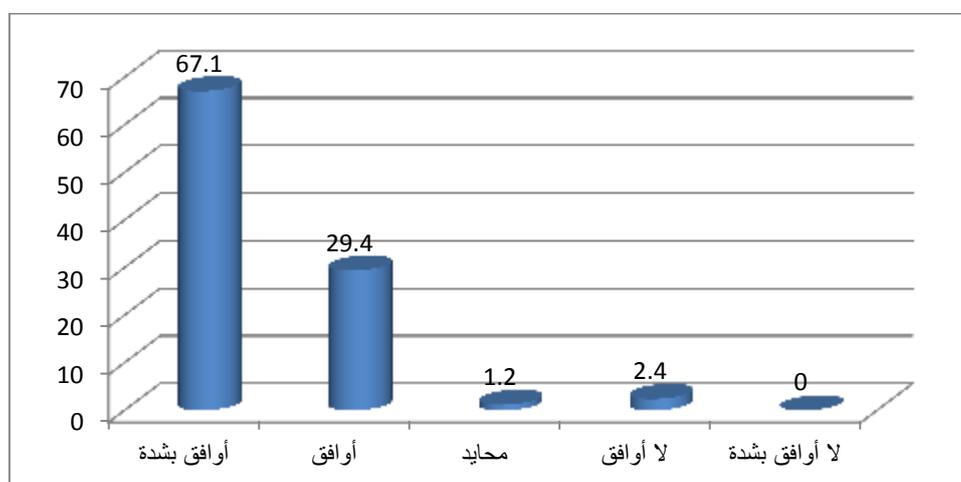
جدول رقم (3-2-8): يوضح قياس الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يعطي نتائج لا تعكس الأداء المالي للمنشأة

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	57	67.1
أوافق	25	29.4
محايد	1	1.2
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-8) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 47.1% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (93%) تميل إلى الموافقة بشدة ، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%) .
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (2.04) اقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية وبالتالي قبولها .
- هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة العبارة الفرعية (قياس الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يعطي نتائج لا تعكس الأداء المالي للمنشأة).
- شكل رقم (3-2-8): يوضح قياس الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يعطي نتائج لا تعكس الأداء المالي للمنشأة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

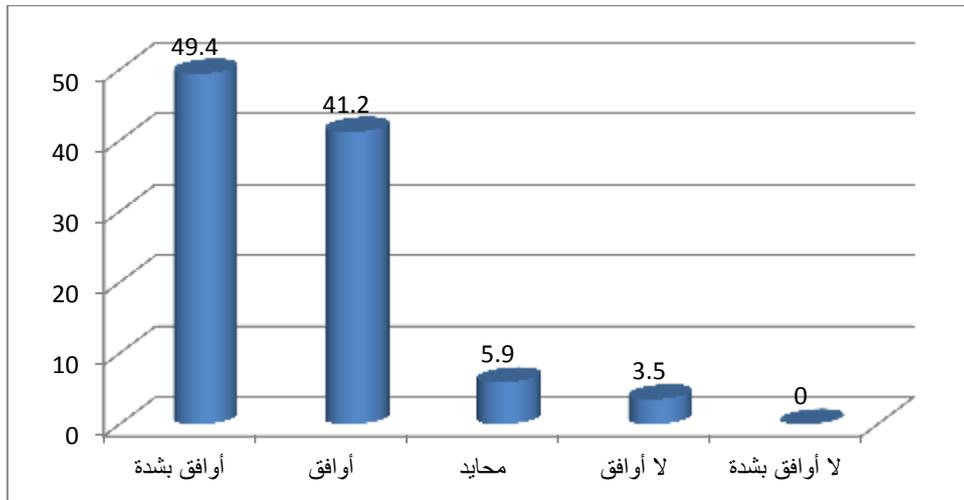
جدول رقم (3-2-9): يوضح صعوبة تحديد وقياس الأداء المالي للمنشأة في غياب المعيار المحاسبي

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	42	49.4
أوافق	35	41.2
محايد	5	5.9
لا أوافق	3	3.5
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-9) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 49.4% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (90.6%) تميل إلى الموافقة بشدة ، النسبة العامة لعدم الموافقة (3.5%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (4.05) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية وبالتالي قبولها .
- هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة العبارة الفرعية (صعوبة تحديد وقياس الأداء المالي للمنشأة في غياب المعيار المحاسبي)
- شكل رقم (3-2-9): يوضح صعوبة تحديد وقياس الأداء المالي للمنشأة في غياب المعيار المحاسبي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-10): يوضح ارتباط المعايير المحاسبية بالمنشأة الربحية وبالتالي عدم فائدتها بالنسبة لقياس الأداء المالي للمنشآت غير الربحية

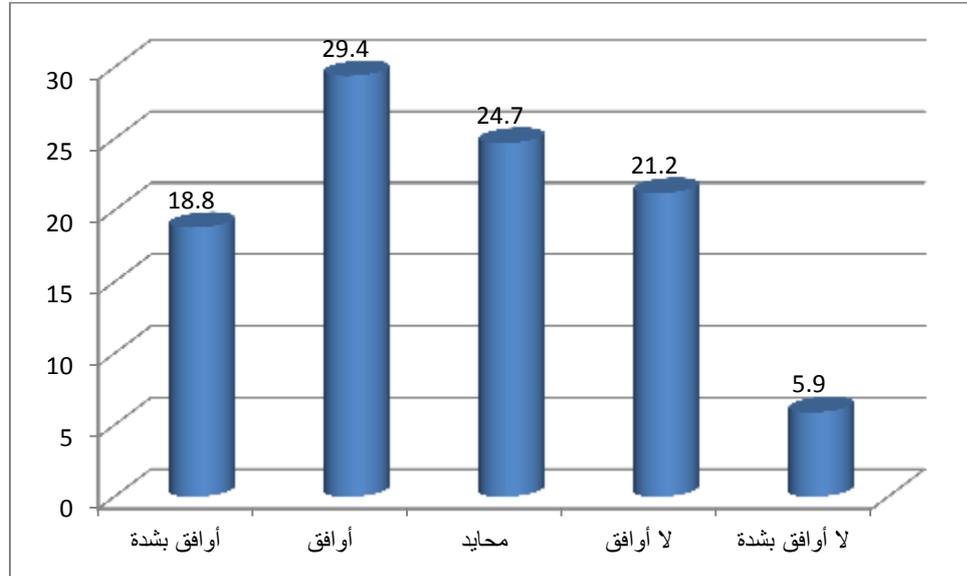
العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	16	18.8
أوافق	25	29.4
محايد	21	24.7
لا أوافق	18	21.2
لا أوافق بشدة	5	5.9
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-10) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 29% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (48.2%) تميل إلى الموافقة العادية، النسبة العامة لعدم الموافقة (27.1%) تميل إلى عدم الموافقة العادية.
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (4.01) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية وبالتالي قبولها .
- هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة العبارة الفرعية (ارتباط المعايير المحاسبية بالمنشأة الربحية وبالتالي عدم فائدتها بالنسبة لقياس الأداء المالي للمنشآت غير الربحية).

شكل رقم (3-2-10): يوضح ارتباط المعايير المحاسبية بالمنشأة الربحية وبالتالي عدم فائدتها بالنسبة لقياس الأداء المالي للمنشآت غير الربحية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-11): يوضح تطبيق معايير المحاسبة على المنشآت غير الربحية يساهم في تطوير أدائها المالي من خلال توفير المعلومات الملائمة

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	41	48.2
أوافق	35	41.2
محايد	4	4.7
لا أوافق	5	5.9
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

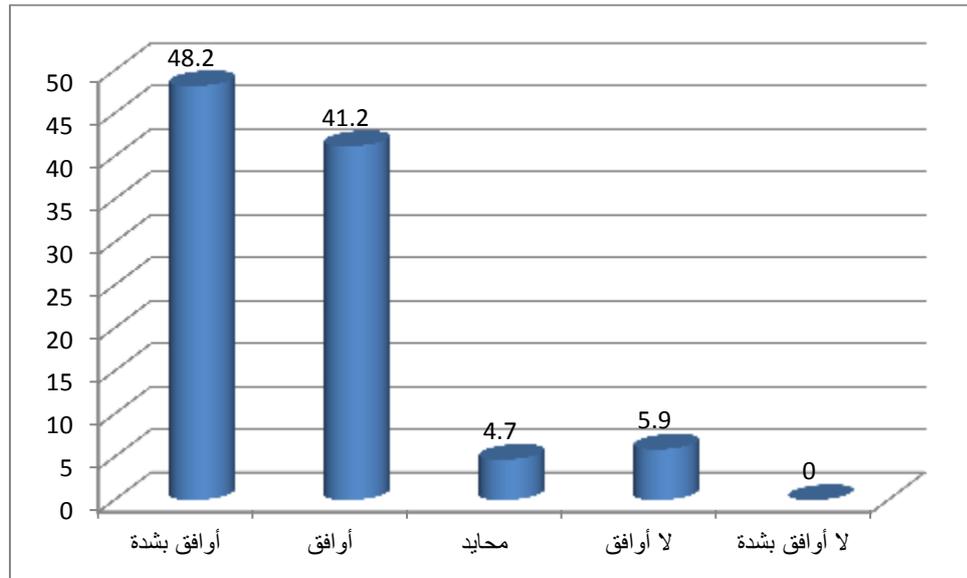
المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-11) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 48.2% .
- 2- النسبة العامة للموافقة (89.4%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (5.4%).

3- قيمة كأي المحسوبة (3.84) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة العبارة الفرعية (تطبيق معايير المحاسبة على المنشآت غير الربحية يساهم في تطوير أدائها المالي من خلال توفير المعلومات الملائمة) شكل رقم (3-2-11): يوضح تطبيق معايير المحاسبة على المنشآت غير الربحية يساهم في تطوير أدائها المالي من خلال توفير المعلومات الملائمة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-12): يوضح غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي إعطاء صورة غير صحيحة عن الأداء المالي للمنشأة

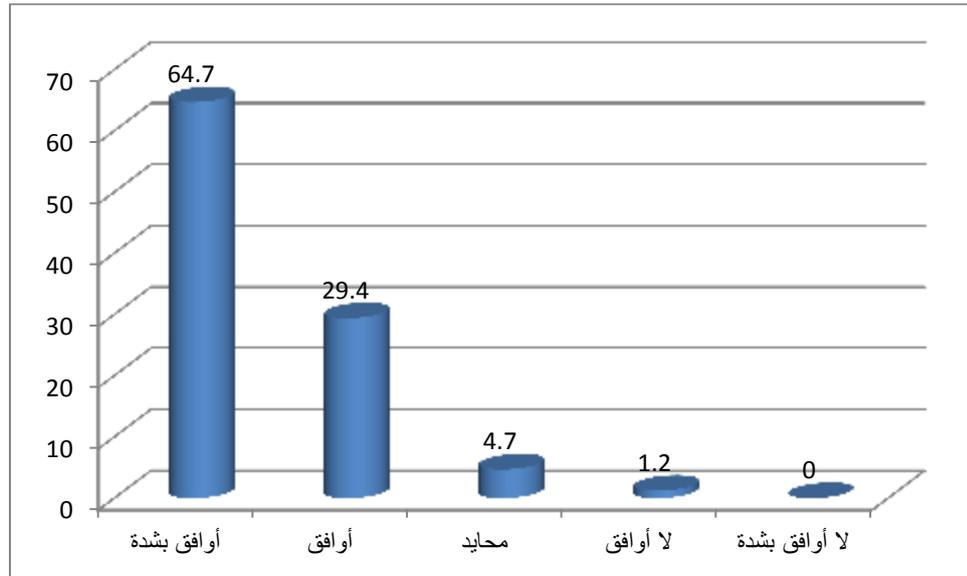
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	55	64.7
أوافق	25	29.4
محايد	4	4.7
لا أوافق	1	1.2
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-12) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 64.7% .
- 2- النسبة العامة للموافقة (94.1%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (1.2%).
- 3- قيمة كأي المحسوبة (1.04) اقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية. هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة العبارة الفرعية (غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي إعطاء صورة غير صحيحة عن الأداء المالي للمنشأة)

شكل رقم (3-2-12): يوضح غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي إعطاء صورة غير صحيحة عن الأداء المالي للمنشأة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

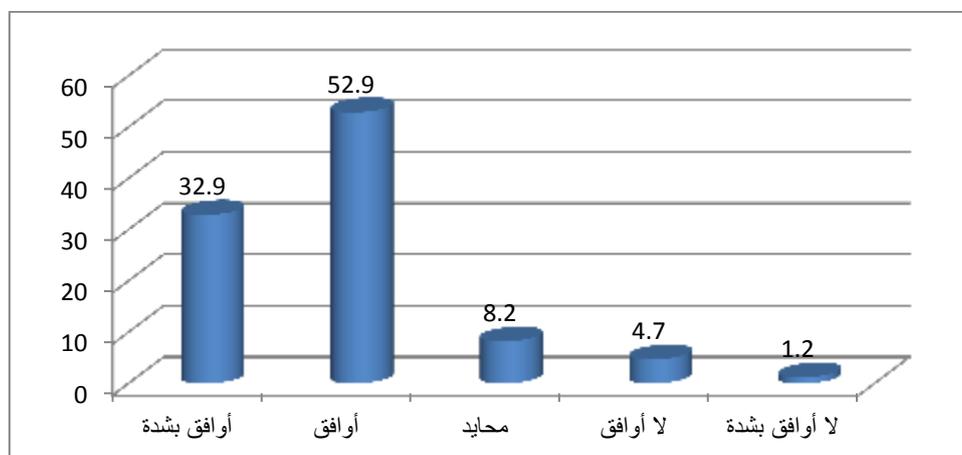
جدول رقم (3-2-13): يوضح غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	28	32.9
أوافق	45	52.9
محايد	7	8.2
لا أوافق	4	4.7
لا أوافق بشدة	1	1.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-13) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 52.4% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (85.8%) تميل إلى الموافقة العادية، النسبة العامة لعدم الموافقة (5.9%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (0.88) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- هذه النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة العبارة الفرعية (غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها)
- شكل رقم (3-2-13): يوضح غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-14): يوضح تساهم المعايير المحاسبية في تطوير الأداء المالي من خلال توفير المعلومات السليمة والملائمة لاتخاذ مختلف القرارات المالية

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	59	69.4
أوافق	20	23.5
محايد	5	5.9
لا أوافق	1	1.2
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

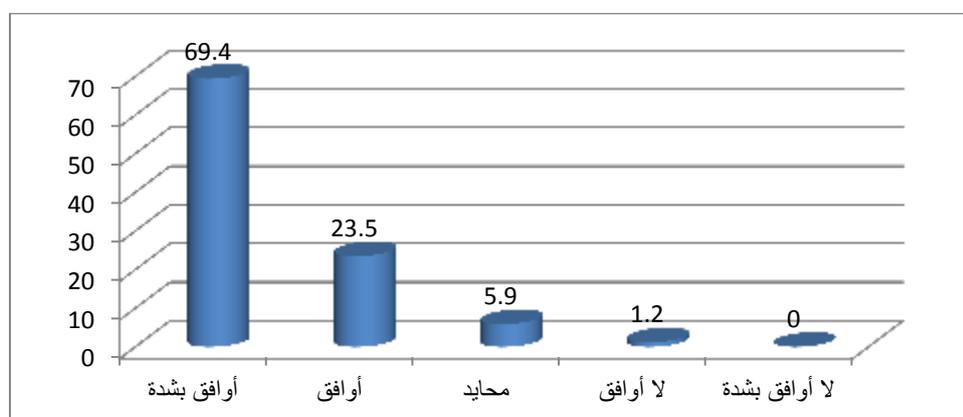
من الجدول (3-2-14) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 69.4% .
- 2- النسبة العامة للموافقة (92.9%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (1.2%).

3- قيمة كأي المحسوبة (12.1) أكبر من الجدولية (9.5) مما يشير إلى وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

استنادا إلى المنوال والنسبة العامة للموافقة فإن هذه النتائج تشير إلى قبول الفرضية الفرعية (تساهم المعايير المحاسبية في تطوير الأداء المالي من خلال توفير المعلومات السليمة والملائمة لاتخاذ مختلف القرارات المالية)

شكل رقم (3-2-14): يوضح تساهم المعايير المحاسبية في تطوير الأداء المالي من خلال توفير المعلومات السليمة والملائمة لاتخاذ مختلف القرارات المالية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-15): يوضح إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية في غياب المعايير المحاسبية تؤدي إلى نتائج تعكس واقع مالي غير سليم

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	40	47.1
أوافق	31	36.5
محايد	8	9.4
لا أوافق	6	7.1
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

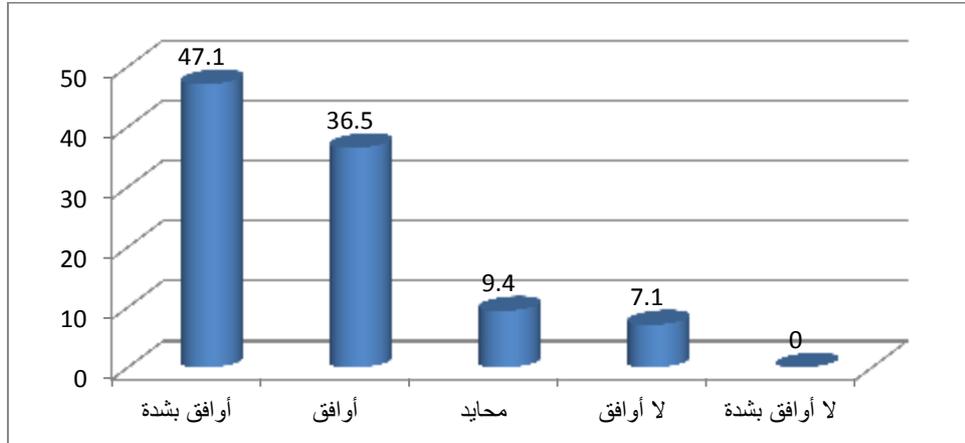
من الجدول (3-2-15) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 47.1% .
- 2- النسبة العامة للموافقة (83.6%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (7.1%).

3- قيمة كأي المحسوبة (6.05) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية في غياب المعايير المحاسبية تؤدي إلى نتائج تعكس واقع مالي غير سليم)

شكل رقم (3-2-15): يوضح إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية في غياب المعايير المحاسبية تؤدي إلى نتائج تعكس واقع مالي غير سليم



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

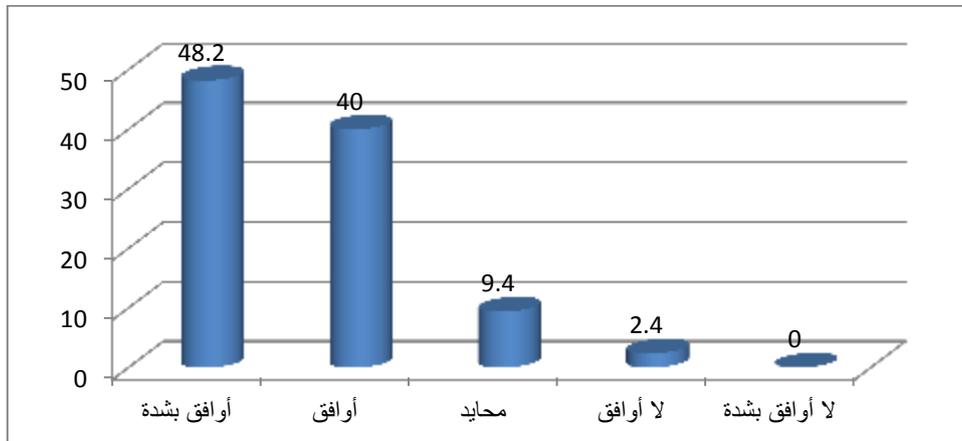
جدول رقم (3-2-16): يوضح صلاحية المعايير المحاسبية كأداة لتطوير الأداء المالي للمؤسسات الربحية وغير الربحية

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	41	48.2
أوافق	34	40.0
محايد	8	9.4
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-16) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 48.2% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (88.2%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (2.05) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (صلاحية المعايير المحاسبية كأداة لتطوير الأداء المالي للمؤسسات الربحية وغير الربحية)
- شكل رقم (3-2-16): يوضح صلاحية المعايير المحاسبية كأداة لتطوير الأداء المالي للمؤسسات الربحية وغير الربحية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-17) : اختبار الفرضية الأولى: (تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على تطوير الأداء المالي للجامعات)

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	المجموع
1- تحديد الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يؤدي إلى نتائج غير سليمة	57	25	1	2	85
	67.1%	29.4%	1.2%	2.4%	100%
2- قياس الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يعطي نتائج لا تعكس الأداء المالي للمنشأة	40	39	4	2	85
	47.1%	45.9%	4.7%	2.4%	100%
3- صعوبة تحديد وقياس الأداء المالي للمنشأة في غياب المعيار المحاسبي	42	35	5	3	85
	49.4%	41.2%	5.9%	3.5%	100%
4- ارتباط المعايير المحاسبية بالمنشأة الربحية وبالتالي عدم فائدتها بالنسبة لقياس الأداء المالي للمنشآت غير الربحية	16	25	21	18	85
	18.8%	29.4%	24.7%	21.2%	100%
5- تطبيق معايير المحاسبة على المنشآت غير الربحية يساهم في تطوير أدائها المالي من خلال توفير المعلومات الملائمة	41	35	4	5	85
	48.2%	41.2%	4.7%	5.9%	100%
6- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي إعطاء صورة غير صحيحة عن الأداء المالي للمنشأة	55	25	4	1	85
	64.7%	29.4%	4.7%	1.2%	100%
7- غياب المعيار المحاسبي يؤدي	28	45	7	4	85

%100	1.2%	4.7%	8.2%	52.9%	32.9%	إلى إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها
85	-	1	5	20	59	8- تساهم المعايير المحاسبية في تطوير الأداء المالي من خلال توفير المعلومات السليمة والملائمة لاتخاذ مختلف القرارات المالية
%100	-	1.2%	5.9%	23.5%	69.4%	9- إيصال نتائج القياس الى مستخدمى القوائم المالية في غياب المعايير المحاسبية تؤدي الى نتائج تعكس واقع مالي غير سليم
85	-	6	8	31	40	10- صلاحية المعايير المحاسبية كأداة لتطوير الأداء المالي للمؤسسات الربحية وغير الربحية
%100	-	7.1%	9.4%	36.5%	47.1%	
85	-	2	8	34	41	
%100	-	2.4%	9.4%	40.0%	48.2%	
850	6	44	67	314	419	المجموع
%100	0.7%	5.2%	7.9%	36.9%	49.3%	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-17) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 49.3% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (86.2%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (5.9%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (37.93) أقل من الجدولية (40.1) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن الفرضية الأولى .
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الأولى (تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على تطوير الأداء المالي للجامعات)

العبارات الفرعية للفرضية الثانية

يؤدي القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية

جدول رقم (3-2-18): يوضح قياس الأحداث المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المحاسبية يساهم في تحقيق هدف السيولة وبالتالي القدرة على مواجهة الالتزامات

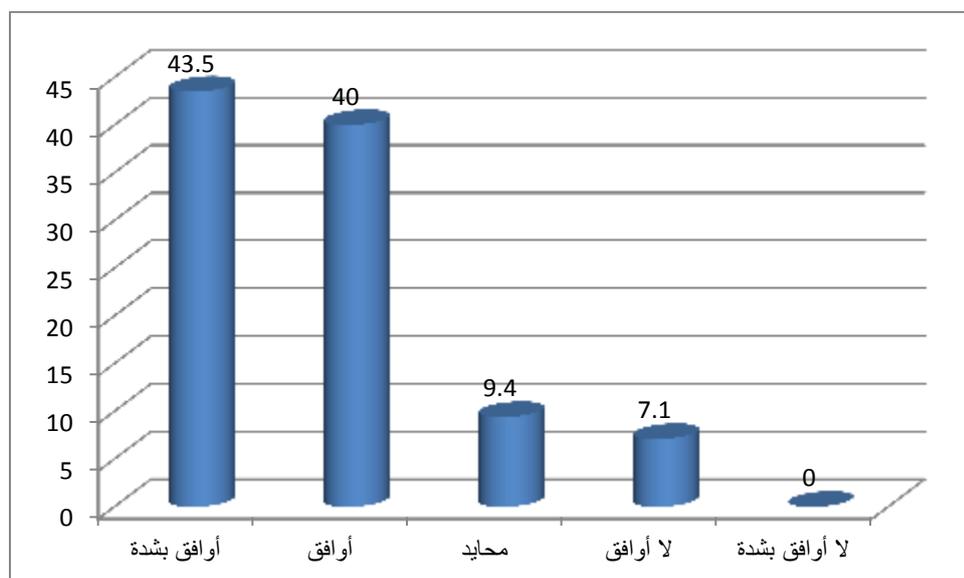
العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	37	43.5
أوافق	34	40.0
محايد	8	9.4
لا أوافق	6	7.1
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-18) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 43.5% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (83.5%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (7.1%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (6.53) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (قياس الأحداث المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المحاسبية يساهم في تحقيق هدف السيولة وبالتالي القدرة على مواجهة الالتزامات).

شكل رقم (3-2-17): يوضح قياس الأحداث المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المحاسبية يساهم في تحقيق هدف السيولة وبالتالي القدرة على مواجهة الالتزامات



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-19): يوضح تحديد الطريقة المحاسبية للقياس وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ويساعد المؤسسات غير الربحية على قياس الإيرادات والمصروفات وبالتالي تحديد الفائض أو العجز

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	35	41.2
أوافق	43	50.6
محايد	5	5.9
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-19) يلاحظ الآتي :

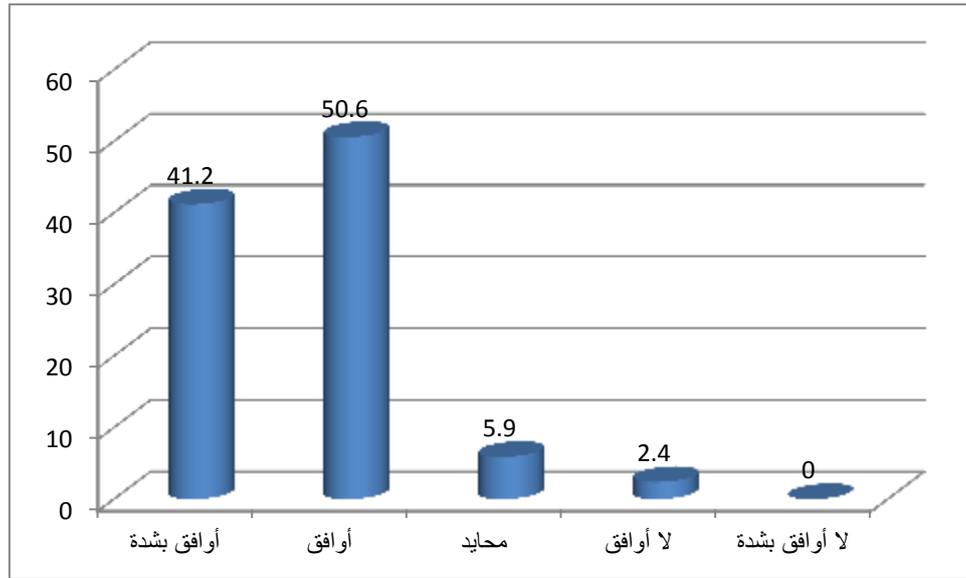
1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 50.6% .

2- النسبة العامة للموافقة (91.8%) تميل إلى الموافقة العادية، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%).

3- قيمة كأي المحسوبة (2.05) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (تحديد الطريقة المحاسبية للقياس وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ويساعد المؤسسات غير الربحية على قياس الإيرادات والمصروفات وبالتالي تحديد الفائض أو العجز)

شكل رقم (3-2-18): يوضح تحديد الطريقة المحاسبية للقياس وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ويساعد المؤسسات غير الربحية على قياس الإيرادات والمصروفات وبالتالي تحديد الفائض أو العجز



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-20): يوضح توحيد طرق تحديد وقياس الأحداث المالية يساهم في إثبات توقيت عملية قياس الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات

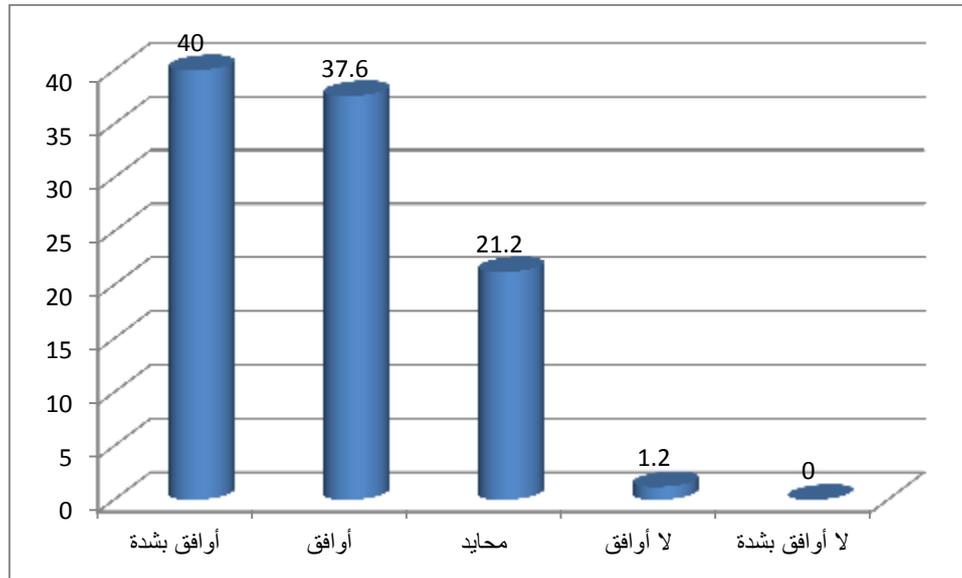
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	34	40.0
أوافق	32	37.6
محايد	18	21.2
لا أوافق	1	1.2
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-20) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 40% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (77.6%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (1.2%) .
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (1.06) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (توحيد طرق تحديد وقياس الأحداث المالية يساهم في إثبات توقيت عملية قياس الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات)

شكل رقم (3-2-19): يوضح توحيد طرق تحديد وقياس الأحداث المالية يساهم في إثبات توقيت عملية قياس الإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-21): يوضح طريقة قياس الأحداث المالية وفقا للمعايير المحاسبية تساعد المنظمة في إعداد قائمة التدفقات النقدية

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	37	43.5
أوافق	35	41.2
محايد	12	14.1
لا أوافق	1	1.2
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

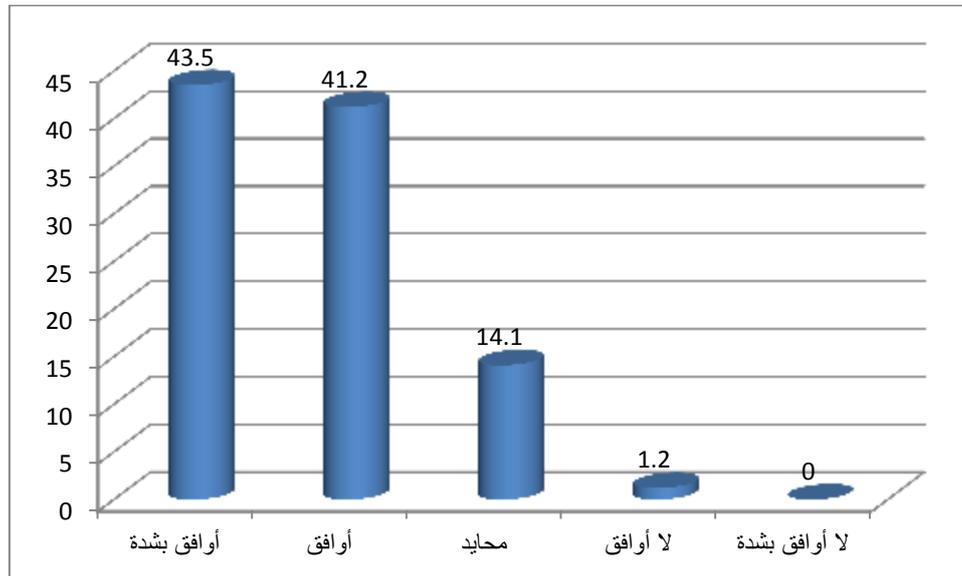
من الجدول (3-2-21) يلاحظ الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 43.5% .

2- النسبة العامة للموافقة (84.7%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (1.2%).

3- قيمة كأي المحسوبة (1.06) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية. النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (طريقة قياس الأحداث المالية وفقا للمعايير المحاسبية تساعد المنظمة في إعداد قائمة التدفقات النقدية)

شكل رقم (3-2-20): يوضح طريقة قياس الأحداث المالية وفقا للمعايير المحاسبية تساعد المنظمة في إعداد قائمة التدفقات النقدية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-22): يوضح قياس الأحداث المالية بواسطة المعايير المحاسبية يساهم في تحديد حجم المبالغ المستخدمة في الأصول وبالتالي توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرار تمويل هذه الأصول

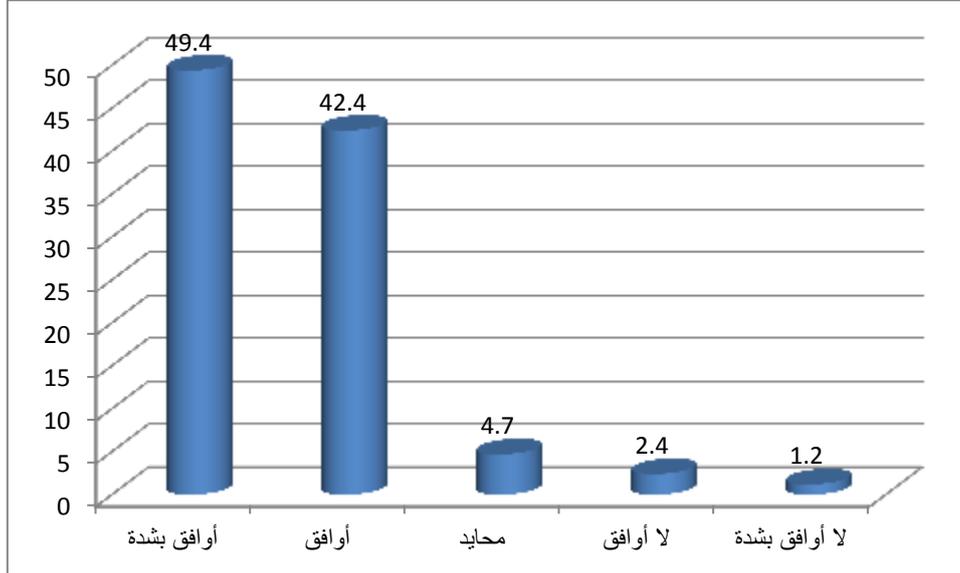
العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	42	49.4
أوافق	36	42.4
محايد	4	4.7
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	1	1.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-22) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 44.4% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (91.8%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (3.6%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (2) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (قياس الأحداث المالية بواسطة المعايير المحاسبية يساهم في تحديد حجم المبالغ المستخدمة في الأصول وبالتالي توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرار تمويل هذه الأصول)

شكل رقم (3-2-21): يوضح قياس الأحداث المالية بواسطة المعايير المحاسبية يساهم في تحديد حجم المبالغ المستخدمة في الأصول وبالتالي توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرار تمويل هذه الأصول



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-23): يوضح عملية قياس الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات يساعد في تحديد مصادر واستخدامات أصول المنشأة

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	36	42.4
أوافق	33	38.8
محايد	8	9.4
لا أوافق	7	8.2
لا أوافق بشدة	1	1.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-23) يلاحظ الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 42.4% .

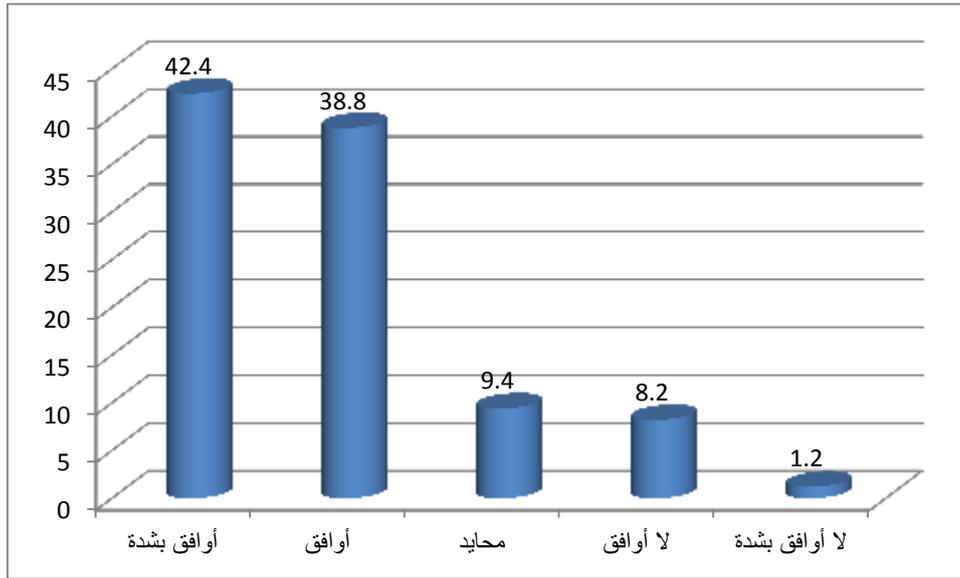
2- النسبة العامة للموافقة (81.2%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (9.4%).

3- قيمة كأي المحسوبة (5.02) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (عملية قياس الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات يساعد في تحديد مصادر واستخدامات أصول المنشأة)

شكل رقم (3-2-22): يوضح عملية قياس الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات يساعد في

تحديد مصادر واستخدامات أصول المنشأة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-24): يوضح صعوبة إدارة أصول المنشأة بدون القياس المحاسبي للأحداث المالية

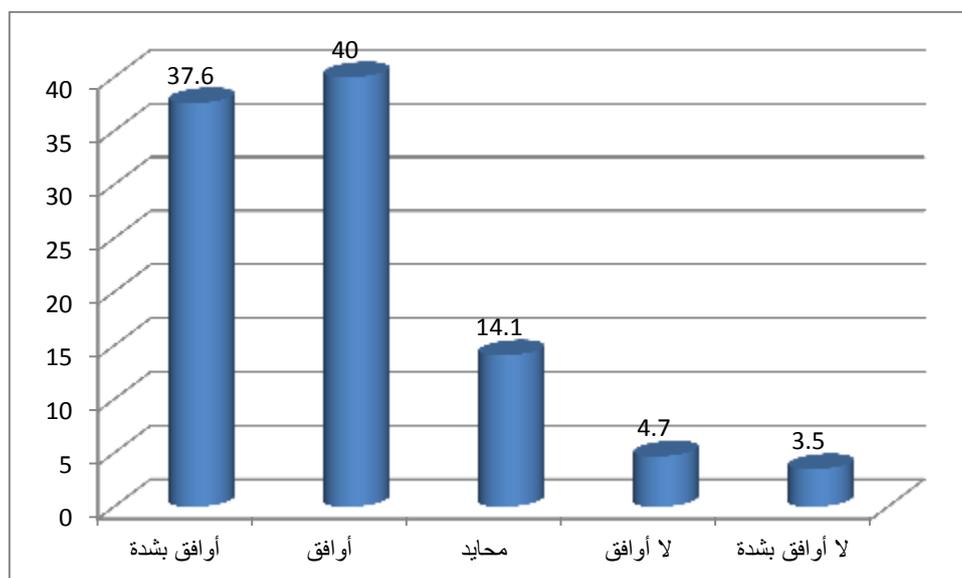
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	32	37.6
أوافق	34	40.0
محايد	12	14.1
لا أوافق	4	4.7
لا أوافق بشدة	3	3.5
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-24) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 40% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (77.6%) تميل إلى الموافقة العادية، النسبة العامة لعدم الموافقة (8.2%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (صفر) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (صعوبة إدارة أصول المنشأة بدون القياس المحاسبي للأحداث المالية)

شكل رقم (3-2-23): يوضح صعوبة إدارة أصول المنشأة بدون القياس المحاسبي للأحداث المالية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-25): يوضح قياس الأحداث المالية يعني تحديد حجم الأموال الداخلة أو الخارجة من وإلى المنشأة

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	48	56.5
أوافق	26	30.6
محايد	9	10.6
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

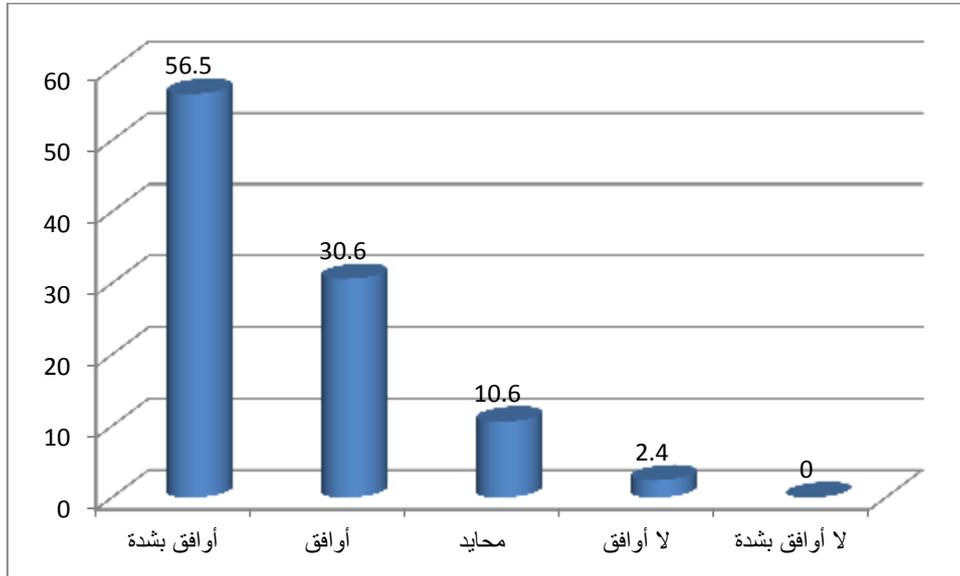
من الجدول (3-2-25) يلاحظ الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 56.5% .

2- النسبة العامة للموافقة (87.1%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%).

3- قيمة كأي المحسوبة (2.06) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية. النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (قياس الأحداث المالية يعني تحديد حجم الأموال الداخلة أو الخارجة من وإلى المنشأة)

شكل رقم (3-2-24): يوضح قياس الأحداث المالية يعني تحديد حجم الأموال الداخلة أو الخارجة من وإلى المنشأة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-26): يوضح أهم الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية هدف السيولة لمقابلة الالتزامات

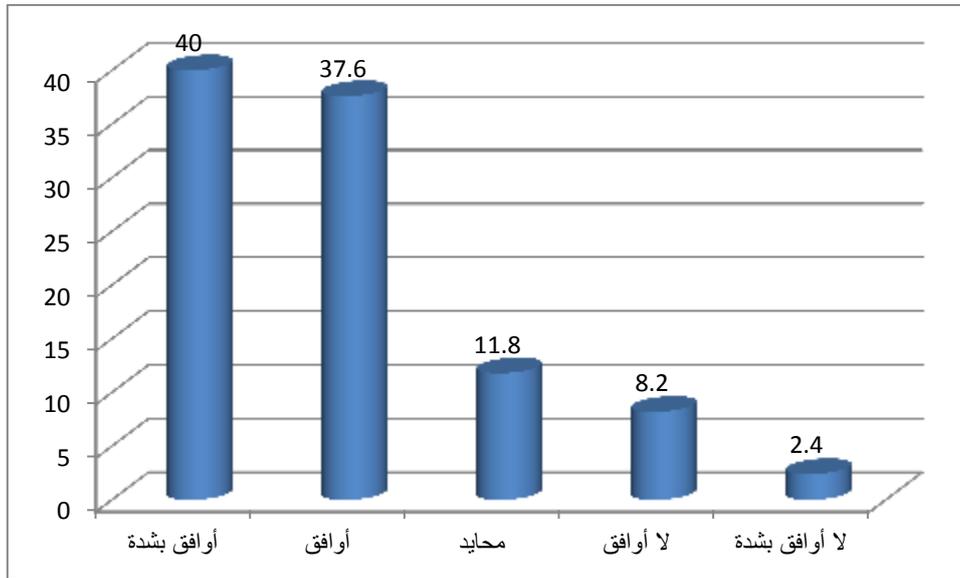
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	34	40.0
أوافق	32	37.6
محايد	10	11.8
لا أوافق	7	8.2
لا أوافق بشدة	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-26) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 40% .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (77.6 %) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (10.6%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (1.42) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (من أهم الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية هدف السيولة لمقابلة الالتزامات)

شكل رقم (3-2-25): يوضح أهم الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية هدف السيولة لمقابلة الالتزامات



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-27): يوضح يساهم القياس المحاسبي للمؤسسات غير الربحية في توفير المعلومات التي تعكس آثار تغير أسعار العملات الأجنبية

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	16	18.8
أوافق	37	43.5
محايد	21	24.7
لا أوافق	9	10.6
لا أوافق بشدة	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

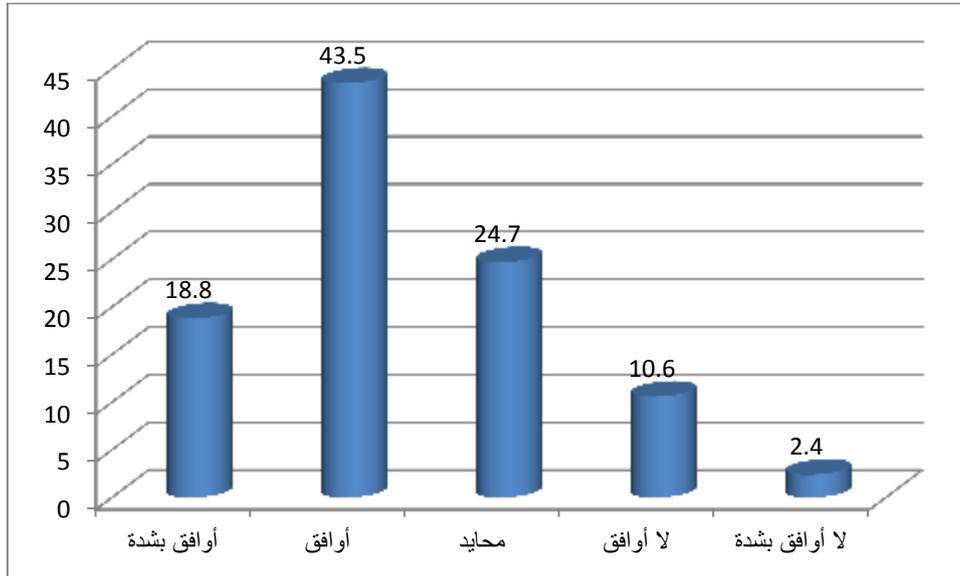
من الجدول (3-2-27) يلاحظ الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 43.5% .

2- النسبة العامة للموافقة (62.3%) تميل إلى الموافقة العادية ، النسبة العامة لعدم الموافقة (13%).

3- قيمة كأي المحسوبة (0.53) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية. النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (يساهم القياس المحاسبي للمؤسسات غير الربحية في توفير المعلومات التي تعكس آثار تغير أسعار العملات الأجنبية)

شكل رقم (3-2-26): يوضح يساهم القياس المحاسبي للمؤسسات غير الربحية في توفير المعلومات التي تعكس آثار تغير أسعار العملات الأجنبية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-28): اختبار الفرضية الثانية: (يؤدي القياس المحاسبي وفقاً لمعايير

المحاسبة الدولية إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية)

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	المجموع
1- قياس الأحداث المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المحاسبية يساهم في تحقيق هدف السيولة وبالتالي القدرة على مواجهة الالتزامات	37	34	8	6	85
	43.5%	40.0%	9.4%	7.1%	100%
2- تحديد الطريقة المحاسبية للقياس وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ويساعد المؤسسات غير الربحية على قياس الإيرادات والمصروفات وبالتالي تحديد الفائض أو العجز	35	43	5	2	85
	41.2%	50.6%	5.9%	2.4%	100%
3- توحيد طرق تحديد وقياس الأحداث المالية يساهم في إثبات توقيت عملية قياس الإيرادات والمصروفات والمطلوبات	34	32	18	1	85
	40.0%	37.6%	21.2%	1.2%	100%
4- طريقة قياس الأحداث المالية وفقاً للمعايير المحاسبية تساعد المنظمة في إعداد قائمة التدفقات النقدية	37	35	12	1	85
	43.5%	41.2%	14.1%	1.2%	100%
5- قياس الأحداث المالية بواسطة المعايير المحاسبية يساهم في تحديد حجم المبالغ المستخدمة في	42	36	4	2	85
	49.4%	42.4%	4.7%	2.4%	100%

						الأصول وبالتالي توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرار تمويل هذه الأصول
85	1	7	8	33	36	6- عملية قياس الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات يساعد في تحديد مصادر واستخدامات أصول المنشأة
%100	1.2%	8.2%	9.4%	38.8%	42.4%	
85	3	4	12	34	32	7- صعوبة إدارة أصول المنشأة بدون القياس المحاسبي للأحداث المالية
%100	3.5%	4.7%	14.1%	40.0%	37.6%	
85		2	9	26	48	8- قياس الأحداث المالية يعني تحديد حجم الأموال الداخلة أو الخارجة من وإلى المنشأة
%100		2.4%	10.6%	30.6%	56.5%	
85	2	7	10	32	34	9- من أهم الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية هدف السيولة لمقابلة الالتزامات
%100	2.4%	8.2%	11.8%	37.6%	40.0%	
85	2	9	21	37	16	10- يساهم القياس المحاسبي للمؤسسات غير الربحية في توفير المعلومات التي تعكس آثار تغير أسعار العملات الأجنبية
%100	2.4%	10.6%	24.7%	43.5%	18.8%	
850	9	41	107	342	351	المجموع
%100	1.1%	4.8%	12.6%	40.2%	41.3%	

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

يوضح الجدول (3-2-28) الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 41.3% .

2- النسبة العامة للموافقة (81.5%) تميل إلى الموافقة بشدة ، النسبة العامة لعدم الموافقة (5.9)
%.

3- قيمة كأي المحسوبة (19.33) أقل من الجدولية (40.1) مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين عن الفرضية الثانية.
النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الثانية التي نصها (يؤدي القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية)

العبارات الفرعية للفرضية الثالثة

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكفاءة الأداء المالي

للمؤسسات غير الربحية

جدول رقم (3-2-29): يوضح وجود علاقة معنوية بين درجة تطبيق معايير المحاسبة

الدولية وبين كفاءة الأداء المالي

العبرة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	26	30.6
أوافق	29	34.1
محايد	18	21.2
لا أوافق	11	12.9
لا أوافق بشدة	1	1.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-29) يلاحظ الآتي :

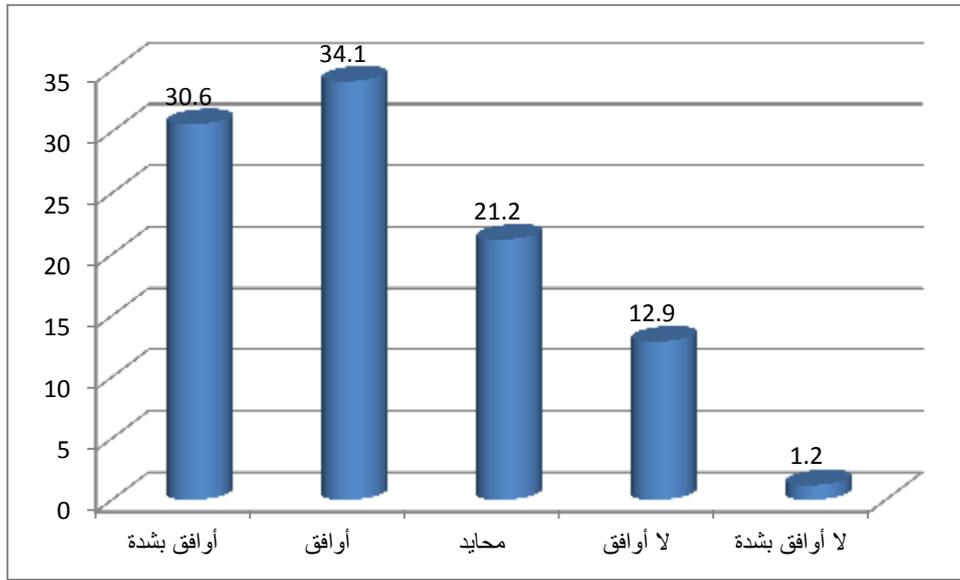
1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 34.1% .

2- النسبة العامة للموافقة (64.7%) تميل إلى الموافقة العادية، النسبة العامة لعدم الموافقة (14.1%).

3- قيمة كأي المحسوبة (6.7) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (توجد علاقة معنوية بين درجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبين كفاءة الأداء المالي)

جدول رقم (3-2-27): يوضح وجود علاقة معنوية بين درجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبين كفاءة الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-30): يوضح تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة مما يشير إلى كفاءة الأداء المالي

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	35	41.2
أوافق	38	44.7
محايد	8	9.4
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-30) يلاحظ الآتي :

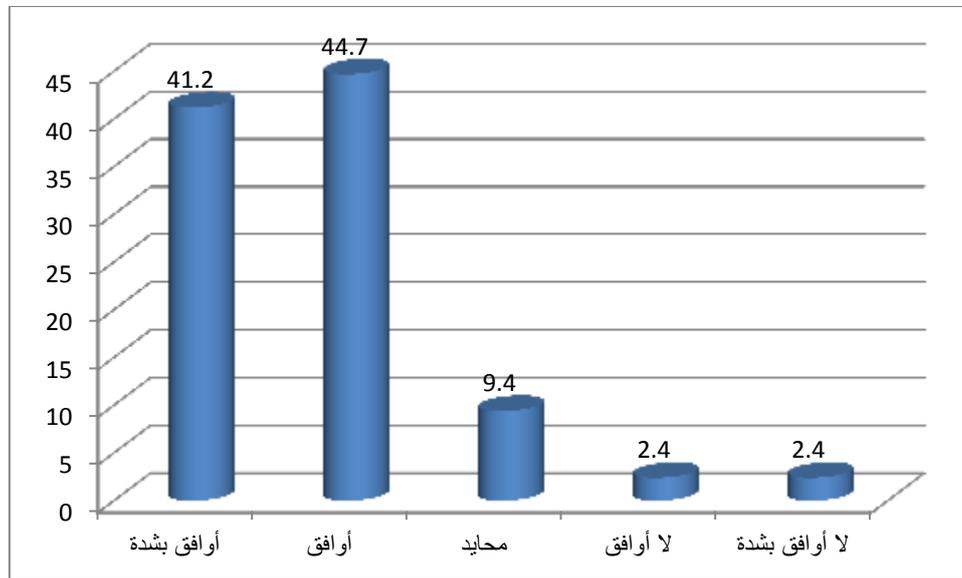
1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 44.7 % .

2- النسبة العامة للموافقة (85.9%) تميل إلى الموافقة العادية ، النسبة العامة لعدم الموافقة (4.8%).

3- قيمة كأي المحسوبة (صفر) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة مما يشير إلى كفاءة الأداء المالي)

شكل رقم (3-2-28): يوضح تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة مما يشير إلى كفاءة الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-31): يوضح تطبيق معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية له علاقة بكفاءة الأداء المالي

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	41	48.2
أوافق	34	40.0
محايد	7	8.2
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	1	1.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

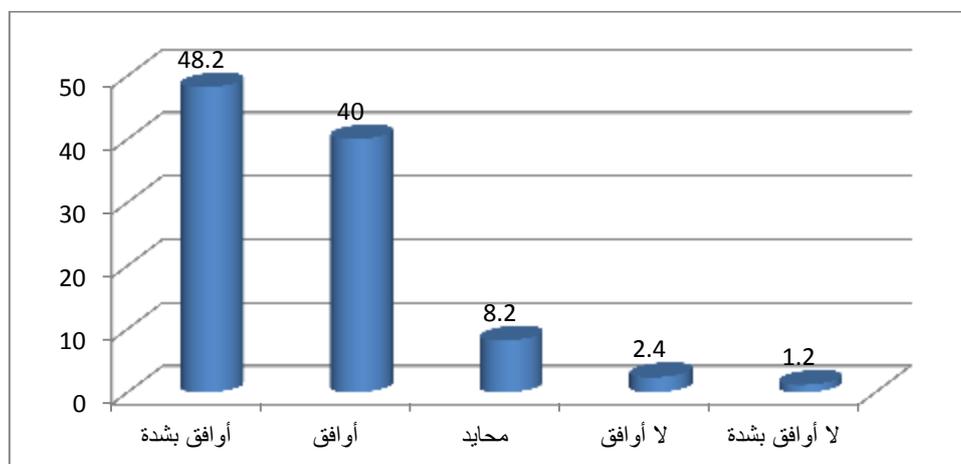
من الجدول (3-2-31) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 48.2 % .
- 2- النسبة العامة للموافقة (88.2%) تميل إلى الموافقة بشدة ، النسبة العامة لعدم الموافقة (3.6%).

3- قيمة كأي المحسوبة (1.9) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (تطبيق معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية له علاقة بكفاءة الأداء المالي)

شكل رقم (3-2-29): يوضح تطبيق معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية له علاقة بكفاءة الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-32): يوضح إتباع معيار بيان مصادر واستخدام الأموال له علاقة بكفاءة الأداء المالي

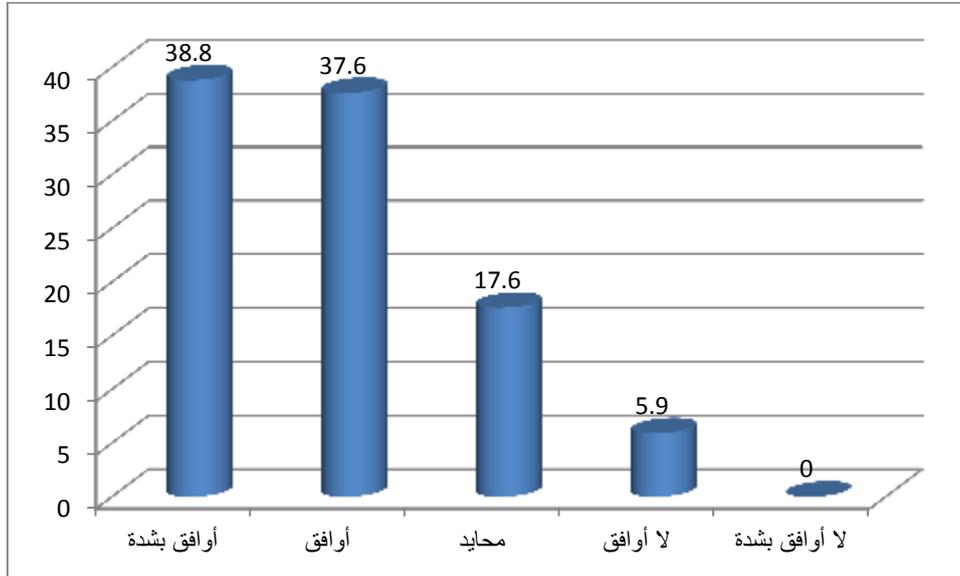
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	33	38.8
أوافق	32	37.6
محايد	15	17.6
لا أوافق	5	5.9
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-32) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 38.8 % .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (76.4 %) تميل إلى الموافقة بشدة ، النسبة العامة لعدم الموافقة (5.9%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (3.3) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (إتباع معيار بيان مصادر واستخدام الأموال له علاقة بكفاءة الأداء المالي)

شكل رقم (3-2-30): يوضح إتباع معيار بيان مصادر واستخدام الأموال له علاقة بكفاءة الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-33): يوضح تطبيق معيار محاسبة الممتلكات الآلات ، المعدات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	23	27.1
أوافق	41	48.2
محايد	17	20.0
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

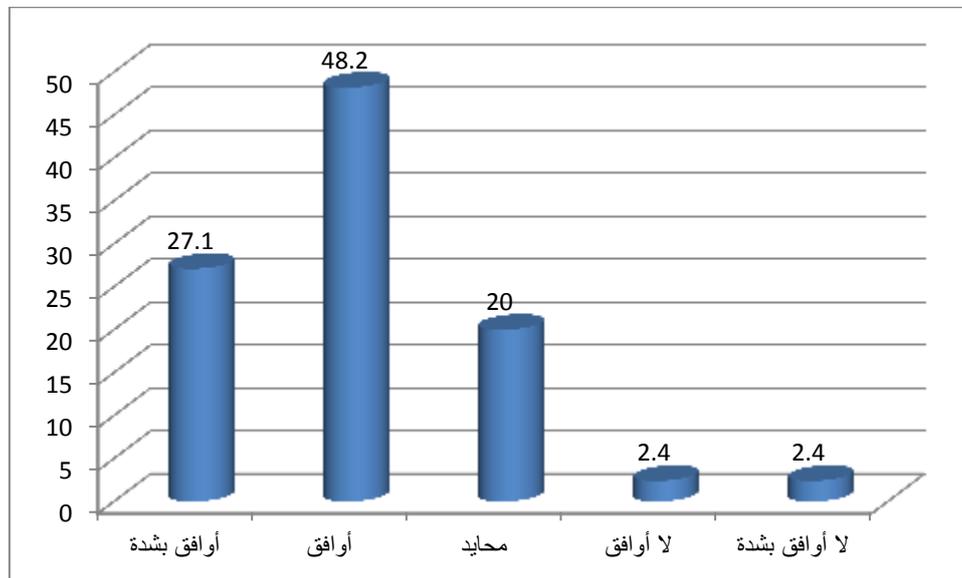
من الجدول (3-2-33) يلاحظ الآتي :

1- المنوال هو الإجابة (أوافق) بنسبة 48.2 % .

2- النسبة العامة للموافقة (75.3%) تميل إلى الموافقة العادية، النسبة العامة لعدم الموافقة (4.8%).

3- قيمة كأي المحسوبة (1.4) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية. النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (تطبيق معيار محاسبة الممتلكات الآلات ، المعدات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية)

شكل رقم (3-2-31): يوضح تطبيق معيار محاسبة الممتلكات الآلات ، المعدات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-34): يوضح المعلومات التي تعكس أسعار العملات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للجامعات التي تتعاقد مع أساتذة أجنب

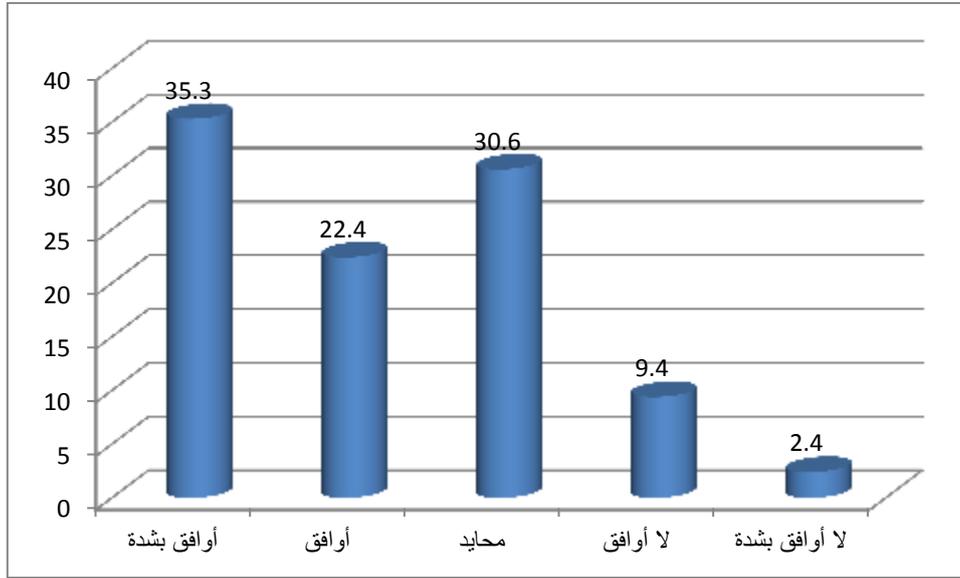
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	30	35.3
أوافق	19	22.4
محايد	26	30.6
لا أوافق	8	9.4
لا أوافق بشدة	2	2.4
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-34) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 35.3 % .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (57.7%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (11.8%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (5.5) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (المعلومات التي تعكس أسعار العملات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للجامعات التي تتعاقد مع أساتذة أجنب)

شكل رقم (3-2-32): يوضح المعلومات التي تعكس أسعار العملات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للجامعات التي تتعاقد مع أساتذة أجنب



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-35): يوضح غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المالية وبالتالي صعوبة الاستفادة منها مما يعني انخفاض كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	36	42.4
أوافق	30	35.3
محايد	14	16.5
لا أوافق	5	5.9
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-35) يلاحظ الآتي :

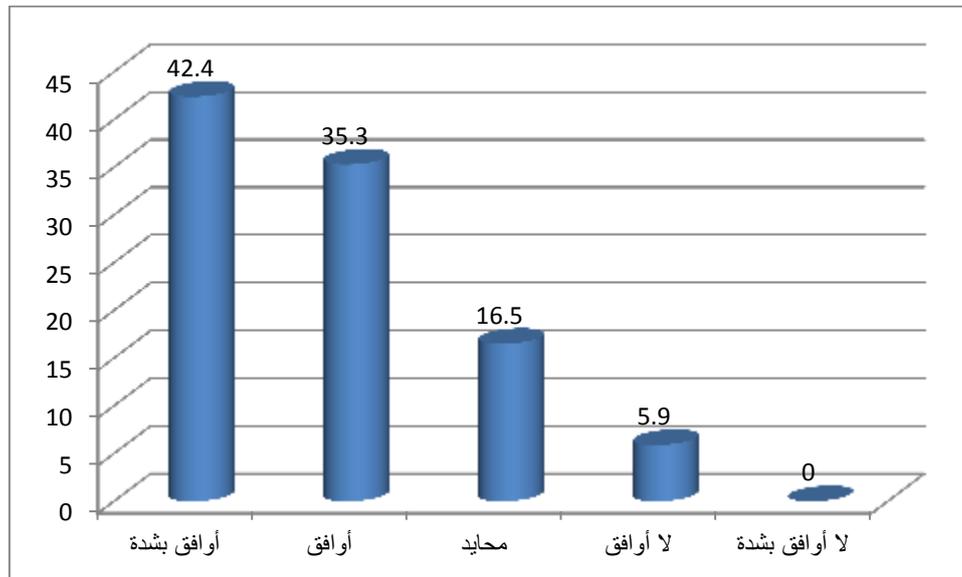
1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 42.4 % .

2- النسبة العامة للموافقة (77.7%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (15.4%).

3- قيمة كأي المحسوبة (3.5) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المالية وبالتالي صعوبة الاستفادة منها مما يعني انخفاض كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية)

شكل رقم (3-2-33): يوضح غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المالية وبالتالي صعوبة الاستفادة منها مما يعني انخفاض كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-36): يوضح تطبيق المعايير المحاسبية يعني توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات بالقوائم المالية مما ينعكس إيجابيا على كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية

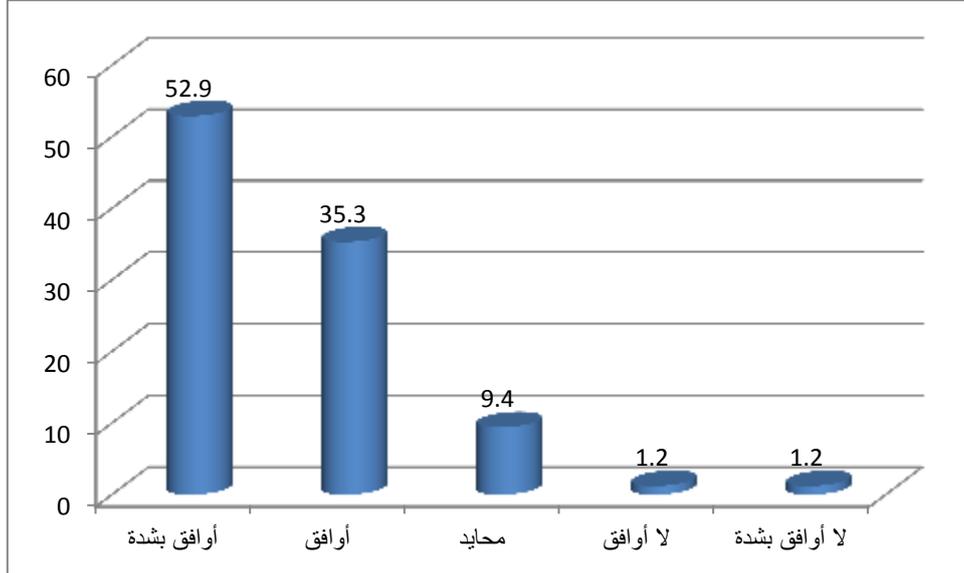
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	45	52.9
أوافق	30	35.3
محايد	8	9.4
لا أوافق	1	1.2
لا أوافق بشدة	1	1.2
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-36) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 52.9 % .
 - 2- النسبة العامة للموافقة (88.2%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%).
 - 3- قيمة كأي المحسوبة (صفر) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.
- النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (تطبيق المعايير المحاسبية يعني توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات بالقوائم المالية مما ينعكس إيجابيا على كفاءة الأداء المالي

شكل رقم (3-2-34): يوضح تطبيق المعايير المحاسبية يعني توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات بالقوائم المالية مما ينعكس إيجابيا على كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-37): يوضح في غياب المعايير المحاسبية يصعب الوصول إلى نتائج سليمة مما يعني تدني كفاءة الأداء المالي

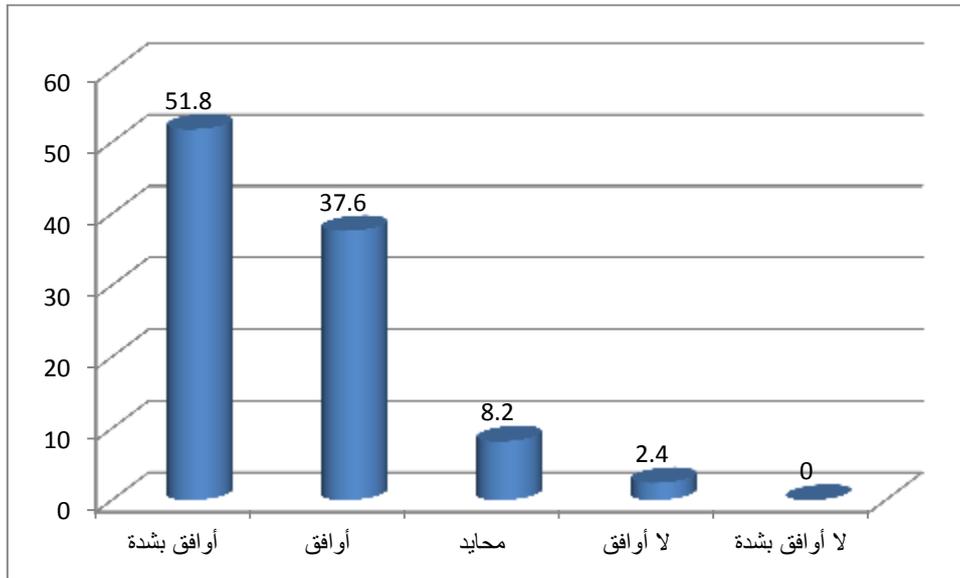
العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	44	51.8
أوافق	32	37.6
محايد	7	8.2
لا أوافق	2	2.4
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-37) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 51.8 % .
- 2- النسبة العامة للموافقة (89.4%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (2.4%).

3- قيمة كأي المحسوبة (2.05) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات الباحثين عن العبارة الفرعية. النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (في غياب المعايير المحاسبية يصعب الوصول إلى نتائج سليمة مما يعني تدني كفاءة الأداء المالي) شكل رقم (3-2-35): يوضح في غياب المعايير المحاسبية يصعب الوصول إلى نتائج سليمة مما يعني تدني كفاءة الأداء المالي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول رقم (3-2-38): يوضح كلما كان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة قوياً كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مستوى الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية

العبارة	العدد	النسبة %
أوافق بشدة	47	55.3
أوافق	22	25.9
محايد	13	15.3
لا أوافق	3	3.5
لا أوافق بشدة	0	0
المجموع	85	100.0

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

من الجدول (3-2-38) يلاحظ الآتي :

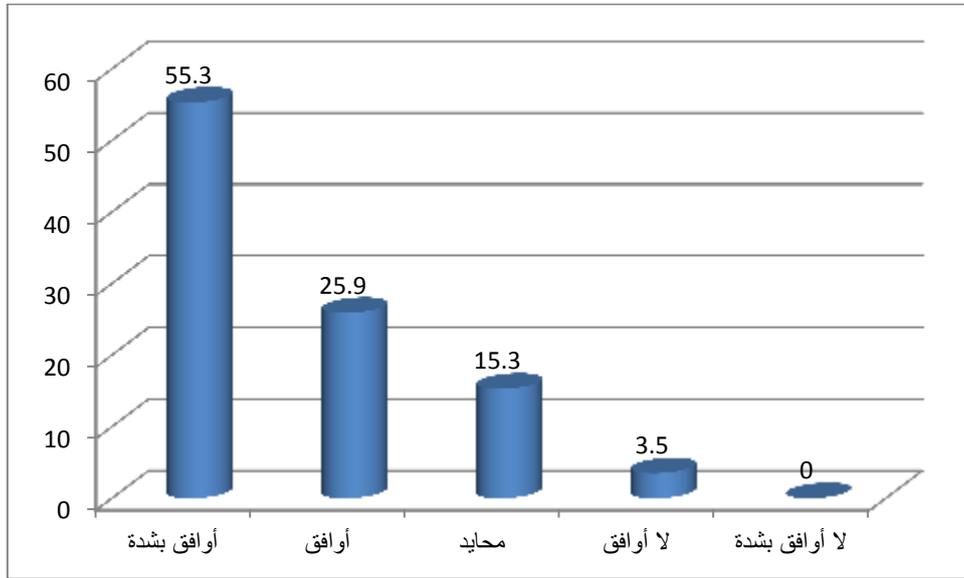
1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 55.3 % .

2- النسبة العامة للموافقة (81.2%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (3.5%).

3- قيمة كأي المحسوبة (6.26) أقل من الجدولية (9.5) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن العبارة الفرعية.

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الفرعية (كلما كان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة قويا كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مستوى الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية)

جدول رقم (3-2-36): يوضح كلما كان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة قويا كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مستوى الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية



المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية، 2015م

جدول (3-2-39): اختبار الفرضية الثالثة : (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية)

المجموع	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
85	1	11	18	29	26	1- توجد علاقة معنوية بين درجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبين كفاءة الأداء المالي
%100	1.2%	12.9%	%21.2	34.1%	30.6%	
85	2	2	8	38	35	2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة مما يشير إلى كفاءة الأداء المالي
%100	2.4%	2.4%	9.4%	44.7%	41.2%	
85	1	2	7	34	41	3- تطبيق معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية له علاقة بكفاءة الأداء المالي
%100	1.2%	2.4%	8.2%	40.0%	48.2%	
85	-	5	15	32	33	4- إتباع معيار بيان مصادر واستخدام الأموال له علاقة بكفاءة الأداء المالي
%100	-	5.9	17.6	37.6	38.8	
85	2	2	17	41	23	5- تطبيق معيار محاسبة الممتلكات الآلات ، المعدات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
%100	2.4%	2.4%	%20.0	48.2%	27.1%	
85	2	8	26	19	30	6- المعلومات التي تعكس أسعار العملات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للجامعات التي تتعاقد مع أساتذة أجنبي
%100	2.4%	9.4%	%30.6	22.4%	%35.3	

85	-	5	14	30	36	7- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المالية وبالتالي صعوبة الاستفادة منها مما يعني انخفاض كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
%100	-	5.9%	16.5%	35.3%	42.4%	
85	1	1	8	30	45	8- تطبيق المعايير المحاسبية يعني توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات بالقوائم المالية مما ينعكس ايجابيا على كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
%100	1.2%	1.2%	9.4%	%35.3	52.9%	
85	-	5	14	30	36	9- في غياب المعايير المحاسبية يصعب الوصول إلى نتائج سليمة مما يعني تدني كفاءة الأداء المالي
%100	-	5.9%	16.5%	35.3%	%42.4	
85	1	1	8	30	45	10- كلما كان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة قويا كلما أدى ذلك إلى ارتفاع مستوى الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية
%100	1.2%	1.2%	9.4%	35.3%	52.9%	
850	10	42	135	313	350	المجموع
%100	1.2%	4.9%	15.9%	%36.8	41.2%	

من الجدول (3-2-39) يلاحظ الآتي :

- 1- المنوال هو الإجابة (أوافق بشدة) بنسبة 41.2 % .
- 2- النسبة العامة للموافقة (78%) تميل إلى الموافقة بشدة، النسبة العامة لعدم الموافقة (6.1%).
- 3- قيمة كأي المحسوبة (21.5) أقل من الجدولية (40.1) مما يشير إلى عدم وجود فروق جوهرية بين إجابات المبحوثين عن الفرضية الثالثة .

النتائج 1 ، 2 ، 3 تؤيد صحة الفرضية الثالثة (هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية) .

رابعاً : المقابلات الشخصية :

المقابلة رقم (1) : ¹

السؤال الأول :

إلى أي مدى تلتزم الإدارة المالية بالجامعة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟

الإجابة : تلتزم الإدارة المالية بالجامعة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بنسبة 60% لأن العمل الحكومي يعتمد على الأداء المالي التقليدي (عهد وأمانات) وتسويات في (مرتبات وحساب شهري) .

وتتقصم الدورة المستندية مثلا حساب قائمة المركز المالي / وحساب الأرباح والخسائر / ودفاتر الأصول الثابتة وحساب الدخل .

لذلك حتى يتطور العمل المحاسبي في الدولة باعتماد حساب الشركات أو الحساب التجاري ولأن الجامعة خدمية لذلك لا توجد أرباح وخسائر وتعتمد على دخل الرسوم الخاصة بالكتب والاجتماعات وخلافه .

السؤال الثاني :

هل تعكس النواحي المالية للجامعة مؤشرات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟ وفي أي القوائم المالية تبدو هذه المعايير أكثر وضوحاً ؟

الإجابة :تبدو أكثر وضوحاً في ميزان المراجعة والحساب الشهري التقليدي فقط .

ولا تتعكس على حساب الأرباح والخسائر وهو الحساب الذي لديه مؤشرات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

السؤال الثالث :

¹ - مقابلة مع السيد / وكيل جامعة السودان المفتوحة - الأربعاء 2014/12/12م الساعة 1 ظهرا .

يتم إعداد حسابات الجامعة بطريقة تقليدية متوارثة لا تراعي معايير المحاسبة الدولية ، إلى أي مدى خطأ أو صواب هذه العبارة من وجهة نظر سيادتكم ؟

الإجابة :يتم إعداد حسابات الجامعة بطريقة تقليدية متوارثة وهو اكبر خطأ لعدم تطبيق التطور الذي حدث للمعايير الدولية للمحاسبة ولمزيدا من الشفافية في العمل المالي والمحاسبي والحوكمة الرشيدة .

السؤال الرابع :

الجامعة مؤسسة غير ربحية ولذلك لا تحتاج إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ما وجهة نظر سيادتكم في هذه العبارة ؟

الإجابة :هي مؤسسة خدمية في المقام الأول لكن يمكن تطبيق معايير المحاسبة لمزيد من الشفافية والحفاظ على المال العام وعدم إهداره .

السؤال الخامس :

هناك صعوبة في تحديد الفائض أو العجز بالنسبة للجامعة بسبب عدم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ؟

الإجابة :لا يوجد حساب للأرباح والخسائر والأصول السنوي للجامعة مما ينتج عنه عدم معرفة الفائض أو العجز .

السؤال السادس :

بصورة عامة يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير الأداء المالي في المؤسسات في الربحية ؟

الإجابة :نعم يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تطوير الأداء المالي في المؤسسات الربحية كالبنوك والشركات الخاصة لمزيد من الشفافية والحوكمة الرشيدة .

من المقابلة يستنتج الآتي :

- 1- التزام الجامعة بمعايير المحاسبة الدولية في حدود 60% من العمل بمعنى تطبيق جزئي حيث ما زال العمل يتم وفقاً لأسلوب العهد والأمانات (الأساس النقدي) وليس أساس الاستحقاق الذي تقوم عليه معايير المحاسبة المالية.
- 2- على الرغم من تطبيق ما يقارب نسبة 60% من المعايير المحاسبية إلا أن مؤشرات هذا التطبيق لا تبدو واضحة على أداء الجامعة .
- 3- لا تزال الجامعة تعتمد المحاسبة التقليدية الحكومية ولم يحدث التطور المطلوب بعد .
- 4- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات غير الربحية يهدف بدرجة كبيرة إلى توفير الشفافية في المعلومات المالية حفاظاً على المال العام.

المقابلة رقم (2) : ¹

السؤال الأول :

إلى أي مدى تلتزم الإدارة المالية بالجامعة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟

الإجابة : تلتزم الجامعة بالمعايير الدولية في حدود ضيقة لأن العمل في المؤسسات العامة ما يزال مرتبط بالطرق التقليدية والتحول إلى تطبيق المعايير يحتاج إلى وقت وكوادر وتدريب .

السؤال الثاني :

هل تعكس النواحي المالية للجامعة مؤشرات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟ وفي أي القوائم المالية تبدو هذه المعايير أكثر وضوحاً ؟

الإجابة : لا اعتقد وجود مؤشرات واضحة لتطبيق المعايير الدولية .

السؤال الثالث :

يتم إعداد حسابات الجامعة بطريقة تقليدية متوارثة لا تراعي معايير المحاسبة الدولية ، إلى أي مدى خطأً أو صواب هذه العبارة من وجهة نظر سيادتكم ؟

الإجابة : اعتقد العبارة صحيحة إلى حد كبير كما ذكرت تطبيق المعايير يحتاج إلى وقت وتدريب

السؤال الرابع :

الجامعة مؤسسة غير ربحية ولذلك لا تحتاج إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ما وجهة نظر سيادتكم في هذه العبارة ؟

الإجابة : أي مؤسسة تحتاج إلى تطبيق المعايير لأن تطبيق المعايير يعني توفير معلومات عادلة يمكن أن تساعد في كثير من اتخاذ القرارات .

¹ - مقابلة مع السيد / رئيس قسم الحسابات ، جامعة السودان المفتوحة - الخميس 2014/12/13م الساعة 2 ظهراً

السؤال الخامس :

هناك صعوبة في تحديد الفائض أو العجز بالنسبة للجامعة بسبب عدم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ؟

الإجابة : لا يوجد حساب فائض أو عجز بالمعنى المحاسبي المتعارف عليه وإنما تطبيق لبند الموازنة العامة حسب ما هو متبع .

مما تقدم خلص الباحث إلى النتائج التالية :

- 1- تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالجامعة ما يزال ضعيف .
- 2- لا توجد مؤشرات واضحة في الأداء المالي للجامعة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وهذا يؤكد التطبيق الضيق للمعايير كما في النتيجة (1).
- 3- يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى وقت وتدريب وكوادر مؤهلة .
- 4- إمكانية تطبيق المعايير الدولية في المؤسسات الربحية وغير الربحية لان تطبيقها يؤدي إلى توفير معلومات عادلة تساعد في ترشيد القرارات المالية.

ثانياً : تحليل البيانات المالية للفترات 2010م إلى 2014م

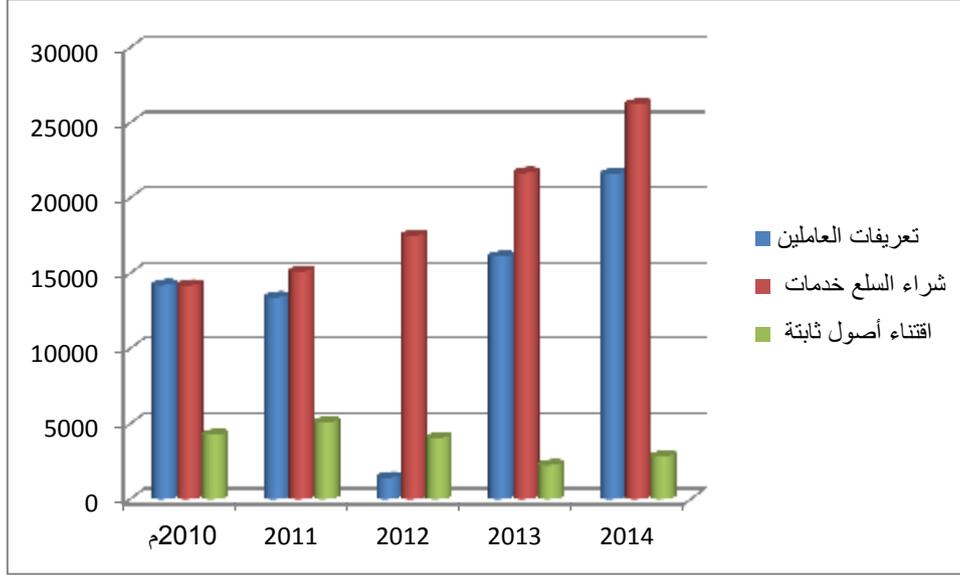
يعني في هذه الفقرة تحليل البيانات المالية التي تمكن الباحث من الحصول عليها وهي البيانات خاصة بالمصروفات والإيرادات للفترة 2010م - 2014م حيث يتم تحليلها أفقياً إضافة إلى التعرف على مدى مطابقتها لمعيار العرض والإفصاح والمبادئ والفروض المحاسبية وذلك كالاتي :

ملحق المصروفات

(الأرقام بالآلف)

السنة	تعريفات العاملين	شراء السلع خدمات	اقتناء أصول ثابتة	إجمالي
2010م	14232	14211	4282	32725
2011	13421	15132	5116	33669
2012	1441	17514	4078	36011
2013	16113	21680	2264	40057
2014	21605	26235	2854	50699
إجمالي	79790	94772	18599	193161

(المصدر : إعداد الباحث من التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة جدول رقم (3-2-40) ملحق
المصروفات 2015م)

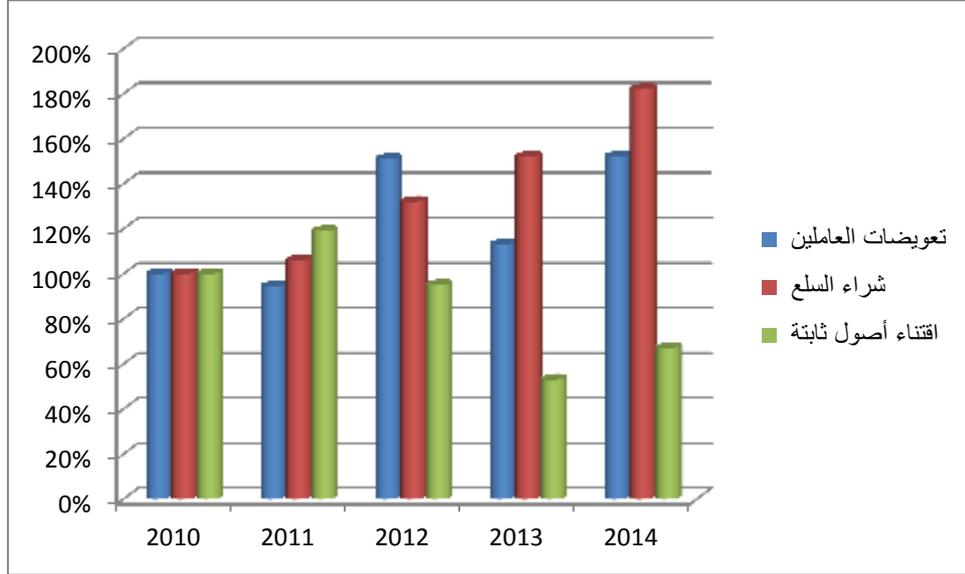


باعتبار 2010م سنة أساس

بيان	2010	2011	2012	2013	2014
تعويضات العاملين	%100	%94.3	%151	%113	%152
شراء السلع	%100	%106	%132	%152	%182
اقتناء أصول ثابتة	%100	%119	%95	%53	%67
الإجمالي	%100	%123	%110	%122	%155

(المصدر : إعداد الباحث من التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة الجدول رقم (3-2-41) التحليل
الأفقي للمصروفات 2015)

التحليل الأفقي للمصروفات



من الجدول (3/41) يلاحظ الأتي

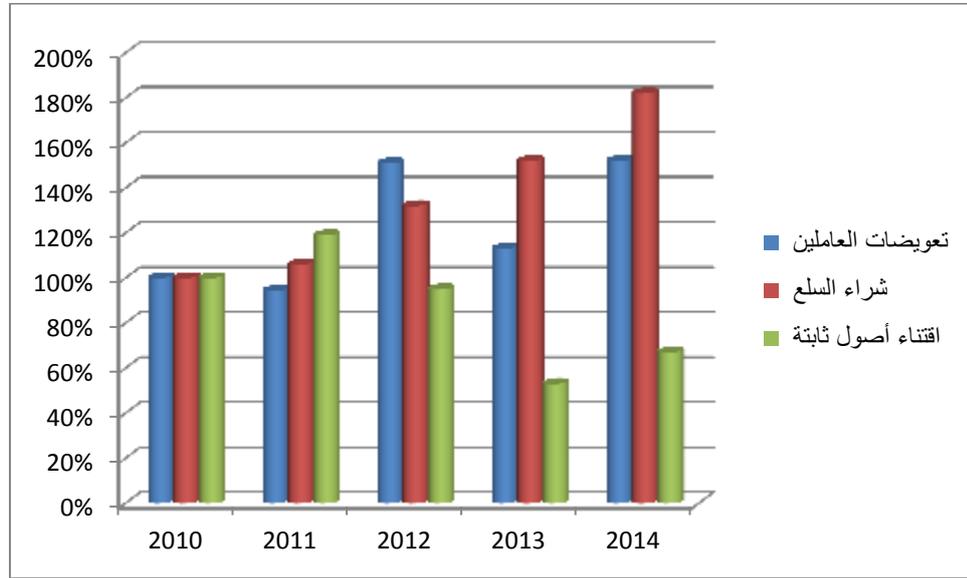
1. الارتفاع المستمر في تعويضات العاملين مع انخفاض في عام 2011م بنسبة 16% ، مع ملاحظة أن تعويضات العاملين من البنود التي ، من دافع العملية ، لا تتخفف إلا في حالة تخفض العمالة ، وهذا الانخفاض قد يعود إلي خطأ حسابي مما يعني عدم دقة البيانات التي تعكسها التقارير المالية وهذا مخالف للمعايير المحاسبية .
2. هناك ارتفاع مستمر في بند شراء سلع الخدمات وهذا قد يعود إلي زيادة نشاط الجامعة ولكن لا توجد إيضاحات وافية لعرض التقارير المالية توضح طبيعة عذا العنصر ومكوناته وهذا يتعارض مع المعايير المحاسبية (العرض والإفصاح) .
3. بند اقتصاد الأصول الثابتة يشير إلي وجود انخفاض مستمر في الفترة محل الدراسة مما قد يشير إلي التخلص المستمر من فائض الأصول ولكن لا توجد إيضاحات توضح تفاصيل هذا الانخفاض يتعارض مع معيار العرض والإفصاح .

ملحق المصروفات

بيان	2010	2011	2012	2013	2014
تعويضات العاملين	%100	%94.3	%151	%113	%152
شراء السلع	%100	%106	%132	%152	%182
اقتناء أصول ثابتة	%100	%119	%95	%53	%67
الإجمالي	%100	%123	%110	%122	%155

(المصدر : إعداد الباحث من التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة جدول رقم (3-2-43) ملحق

المصروفات 2015م)

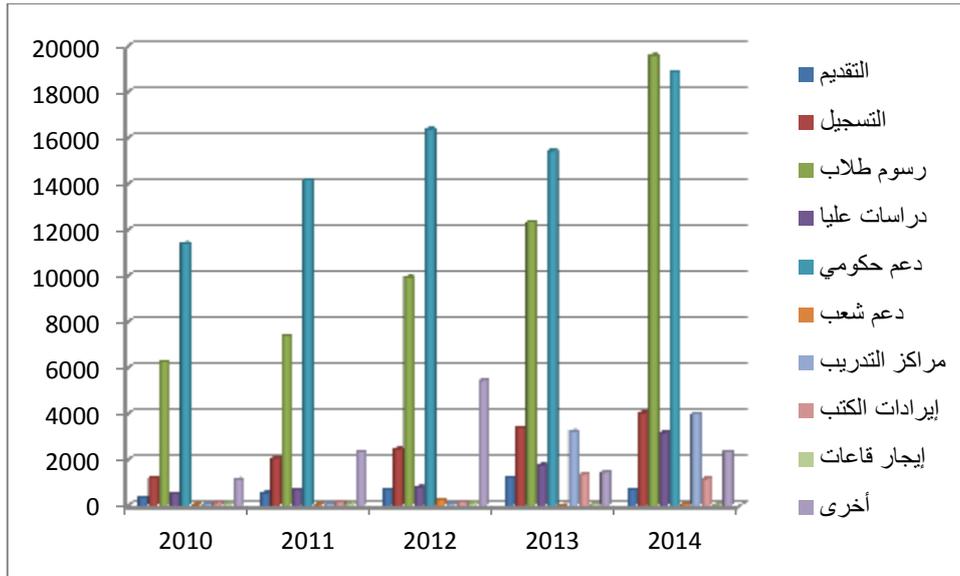


ملحق الإيرادات/ الأرقام (بالأبج)

السنة	التقديم	التسجيل	رسوم طلاب	دراسات عليا	دعم حكومي	دعم شعب	مراكز التدريب	إيرادات الكتب	إيجار قاعات	أخرى	الجملة
2010	343	1192	6232	503	11397	16	32	113	100	1130	29642
2011	531	2031	7365	681	14131	23	41	121	106	2311	31921
2012	687	2448	9925	792	16369	211	64	128	109	5422	36657
2013	1184	3374	12313	1752	15422	3	3220	1339	34	1423	41758
2014	685	4017	19580	3155	18848	35	3965	1156	17	2342	50798
إجمالي	3426	13062	50415	6883	76167	288	7322	2857	366	12628	190776

(المصدر : إعداد الباحث من التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة جدول رقم (3-2-44) ملحق المصروفات 2015م)

ملحق الإيرادات/ الأرقام (بالأبج)



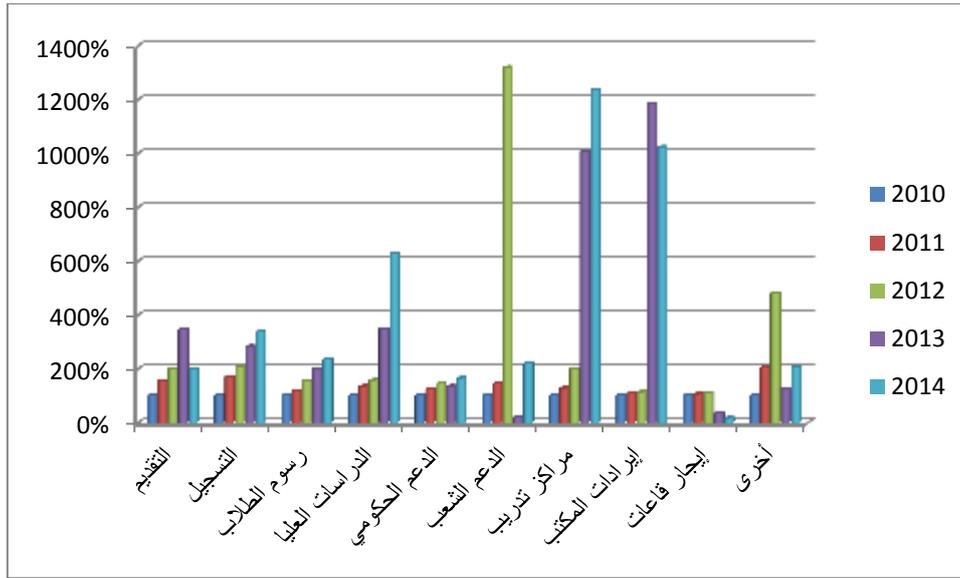
(المصدر : إعداد الباحث من التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة جدول رقم (3-2-45) ملحق
المصروفات 2015م)

تحليل الإيرادات (2010 سنة أساس)

السنوات	البيان	2014	2013	2012	2011	2010
التقديم		%200	%345	%200	%155	%100
التسجيل		%337	%283	%205	%170	%100
رسوم الطلاب		%234	%198	%154	%118	%100
الدراسات العليا		%627	%348	%157	%135	%100
الدعم الحكومي		%165	%135	%144	%124	%100
الدعم الشعب		%219	%19	%1319	%144	%100
مراكز تدريب		%1234	%1006	%200	%128	%100
إيرادات المكتب		%1023	%1185	%113	%107	%100
إيجار قاعات		%17	%34	%109	%106	%100
أخرى		%207	%126	%480	%204	%100
الجملة		%171	%141	%124	%108	%100

(المصدر : إعداد الباحث من التقارير المالية لجامعة السودان المفتوحة جدول رقم (3-2-45) ملحق
المصروفات 2015م)

تحليل الإيرادات (2010 سنة أساس)



من الجدول (3-2-45) يلاحظ الآتي :

1. معظم بنود الإيرادات تزداد بنسبة معقولة مقارنة بنسبة 2010م ما عدا بند مراكز التدريب حيث وصلت بنسبة الزيادة 2013م ، 2014م نسبة عالية جداً من فترة التأسيس مما يشير إلي عدم دقة الأرقام .
2. بند الإيرادات الأخرى علي الرغم من أهمية النسبية إلي أن التقارير المالية لم توضح تفاصيل هذه البنود الأخرى من خلال الإيضاحات .

مما تقدم من عرض وتحليل البيانات المالية خلص الباحث إلي الآتي :

1. لم تشير التقارير المالية إلي نوع العملة التي تم قياس العمليات بها .
2. عدم الانتظام والثابت في طريقة عرض محتويات التقارير من سنة إلي أخرى .
3. بعض الأرقام في بنود الإيرادات والمعروضات فير وثيقة .
4. لا توجد إيضاحات مرافقة للتقارير .
5. لا توجد قائمة تدفقات تقديم .
6. لم يشير التقرير إلي الميزانية وطريقة إعداد التي قمت وفقاً للبرنامج (d.s,G) نظام الصادات المالية المكدسة .

هذه النتائج تشير إلي عدم الإلتزام بمعايير المحاسبة خاصة معيار العرض والإفصاح .

الخاتمة

وتتضمن الأتي

أولاً: النتائج

ثانياً : التوصيات

الخاتمة

أولاً : النتائج :

- 1- محدودية تطبيق المعايير المحاسبية على الأداء المالي لجامعة السودان المفتوحة.
- 2- الهدف الرئيسي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات غير الربحية توفير الشفافية وحماية المال العام .
- 3- واقع الأداء المالي لجامعة السودان المفتوحة ما يزال يرتبط بدرجة كبيرة بالأداء التقليدي للمحاسبة الحكومية .
- 4- عدم وجود مؤشرات واضحة بالأداء المالي للجامعة ، تشير إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
- 5- يحتاج التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية على الأداء المالي للجامعة إلى وقت وجهد وكوادر ومزيد من التدريب والتأهيل للعاملين في النشاط المالي والمحاسبي للجامعة .
- 6- اتفاق معظم أفراد عينة الدراسة بنسبة كبيرة على أن المعالجة المحاسبية للأحداث المالية بدون معايير تؤدي إلى نتائج غير سليمة ولا تعكس الأداء المالي الحقيقي للمنشأة .
- 7- بدون معايير المحاسبة الدولية يصعب تتبع الاحداث المالية ومعرفة النتائج من تلك الاحداث وإت الاعتماد على الخبرة لا يكفي.
- 8- إجماع المبحوثين على أهمية المعايير الدولية بالنسبة للمنشآت الربحية وغير الربحية.
- 9- يرى معظم المبحوثين أن الهدف الرئيسي لتطبيق المعايير هو توفير الشفافية في المعلومات.
- 10- موافقة معظم المبحوثين بشدة على أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على فهم القوائم المالية والاستفادة منها .
- 11-ارتباط التطور والتحسين في الأداء المالي بتطبيق معايير المحاسبة في المنشآت الربحية وغير الربحية .
- 12-في مجال النشاط غير الربحي يساعد تطبيق المعايير المالية في تحقيق الأهداف المالية للمنشأة.

13-وافق معظم أفراد عينة الدراسة ، بشدة ، على أن قياس الأحداث المالية بواسطة المعايير يساعد في تحديد حجم التمويل اللازم لاستثمار في الأصول وبالتالي زيادة كفاءة إدارة الأصول .

14-اتفاق معظم أفراد عينة الدراسة على أن عدم الالتزام بالمعايير يجعل مخرجات القوائم المالية التقليدية لا تعكس آثار تغيرات القدرة الشرائية للعملة وبالتالي لا تعكس آثار التضخم .

ثانياً : التوصيات :

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بالتوصيات التالية :

- 1- ضرورة الاهتمام والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات العامة وتبني إدارات المؤسسة العامة الاهتمام بالمعايير الدولية كهدف استراتيجي لكل مؤسسة.
- 2- الاجتهاد والاهتمام بالبحث العلمي التطبيقي لسدنة المعايير الدولية للتماشي مع البيئة الاقتصادية لواقع المؤسسات العامة في السودان.
- 3- توفير الإمكانيات المادية والفنية للأقسام المحاسبية التي تساعد على تطبيق المعايير الدولية .
- 4- ضرورة وجود قانون ولوائح وإجراءات تلزم المؤسسات العامة بتطبيق المعايير الدولية حسب إمكانياتها المتاحة لها .
- 5- ضرورة الاهتمام بتأهيل وتدريب العاملين بالأقسام المحاسبية والمراجعة والمالية في مجال تطبيق المعايير الدولية .
- 6- توصي الدراسة بالدراسات المستقبلية الآتية :
 - أ- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال السودانية .
 - ب- دور المعايير المحاسبية في تطوير أداء المؤسسات غير الربحية .
 - ت- العلاقة بين المعايير الدولية وحوسبة النظم المالية والمحاسبية .
 - ث- مشكلات إصدار معايير المحاسبة السودانية لتتماشى مع واقع الاقتصاد السوداني .

قائمة المصادر والمراجع :

القرآن الكريم .

- إبراهيم السيد المليجي ، المحاسبة في الوحدات الحكومية ، (الإسكندرية : مطبعة الأشعاع الفنية ، 2002م).
- أبو الفتوح علي فضاله ، المحاسبة الدولية (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، 1996م) .
- أحمد الطيب محمد أحمد يوسف ، ورقة عمل بعنوان تجربة جامعة السودان المفتوحة في التعليم عن بعد ، (الخرطوم : قاعة الشارقة ، 2004م) .
- أحمد محجوب العوض ، نظم المحاسبة الحكومية ، (الدمازين : الدورة الثانية ، حول الأداء والضبط العام للموازنات ، 2004م) .
- أحمد محمد موسى ، مؤشرات تقويم الأداء في قطاع الأعمال ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1972م) .
- إدارة الإحصاءات صندوق النقد الدولي ، دليل إحصاءات مالية الحكومة 2001م ، الطبعة الثانية ، ، واشنطن 2001م
- أسامة بابكر أحمد ، الموازنة الولائية ، (الدمازين : سبتمبر 2004م) ، ص3.
- أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي (القاهرة : الجامعة دار ، 2007م) .
- أمين السيد لطفي ، المراجعة الدولية وعولمة سوق المال (الإسكندرية : 2005م) .
- حامد التاج حامد الصافي ، إدارة الموارد البشرية ، مدخل تطبيقي ، (أبها : 1416هـ - 1996م) .
- حرايزوني : السيد محي الدين ، نظرية المحاسبة الحكومية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، العدد 10 ، نوفمبر 1980م) .
- حسين حمد عمارة ، إدارة شؤون الموظفين ، (الرياض : معهد الإدارة العامة ، 1993م) .
- حسين شرف عامر ، نظرية المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1963م) .

- حسين وحمدان القاضي ، مأمون توفيق ، المحاسبة الدولية (عمان : دار الثقافة للنشر وتوزيع ، 2005م) .
- حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، (عمان : دار النشر ، 1995م) .
- حمزة محمود ، التحليل المالي لتقييم الأداء التنبؤ بالفشل ، (المدينة المنورة : مؤسسة الوارق ، 2000م) .
- خالد عبد الرحمن ، إدارة الموارد البشرية ، مدخل إستراتيجي (الناشر : دار الجامعة ، 1999م) .
- دار جمعية خليفة الجلبي وآخرون ، المحاسبة المتوسطة،(ليبيا : منشورات ، غاريونس ، 1991م) .
- دهمش ، نعيم ، دراسات في المحاسبة الحكومية ، (عمان : معهد الإدارة العامة ، 1975م) .
- رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والدار الثقافية للنشر والتوزيع ، 2000م) .
- الشيخ محمد المك ، دليل إحصاءات مالية الحكومة، السودان ، الدار السودانية للنشر ، 2007م
- صلاح الدين عبد الرحمن فهمي ، مقارنة معايير المحاسبة الدولية (القاهرة : مكتبة انجلو للنشر ، 2000م) .
- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية ، الجزء الثالث ، (الأسكندرية : الدار الجامعة للنشر والتوزيع ، 2004م) .
- طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية العربية ، ج أ ، (الأسكندرية : الدار الجامعة ، 2003م) .
- عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة (الكويت : دار السلاسل للنشر والتوزيع ، 1990) .
- عبد الرحمن إدريس ، المدخل الحديث في الإدارة العامة ، (الأسكندرية : دار الجامعة ، 2002م) .

- عبد الله الشيخ ، نظم المحاسبة الحكومية، (الدمازين : الدورة الأولى حول إعداد وتنفيذ وتصميم الموازنات الولائية ، 2004م) .
- عبد الوهاب نصر علي ، مبادئ المحاسبة الدولية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، ج 1 ، (الاسكندرية : الدار الجامعة ، 2004م) .
- عثمان تاج السر إدريس .
- عصام الدين محمد مقولي : د. الهادي آدم محمد ، المحاسبة الحكومية والقومية ،(الخرطوم : دن ، 2004م) .
- عطا أحمد البيوك ، معايير المحاسبة الدولية مقارنة الجزء الأول (الرياض : مطابع الشرف الأوسط ، 1985م) .
- عقلة محمد يوسف ، النظام المحاسبة الحكومي وإدارته ، (عمان : دار وائل الجامعة ، 1978م) .
- علي السلمي ، إدارة الأفراد وكفاءة الإنتاجية ، (القاهرة : دار غريب) .
- علي السلمي ، أساسيات إستراتيجيات الإدارة في الدول النامية ، (القاهرة : دار غريب،).
- علي خضر محمد ، إدارة الأفراد ، (الخرطوم : 2002م ، 2003م) .
- عوض محمد أحمد ، المحاسبة الحكومية القومية ، (الأسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1987م) .
- عيطية سلطان ، الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الحكومية ، القاهرة ، دن 2006م.
- فريدريك نشوي قرون ، المحاسبة الدولية ، تعريف أ.د محمد عصام الدين زائد ، أ.د أحمد حامد حجاج ، (الرياض : دار المريخ للنشر ، 2004م) .
- فلاح حسن الحسين ومؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر .
- مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية (دمشق : كلية الاقتصاد ، 2009) الموقع ، نشأة وتطور المعايير المحاسبية ، www.google.com .
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، نص إعلان دبي حول معايير المحاسبة الدولية (عمان : مجلة المحاسب القانوني العربي عدد (101) 1997م) .
- محمد السيد الناجي ، المحاسبة الحكومية ، مكتبة الفلاح الكويت ، 2009م.

- محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها علي الدول العربية ، (القاهرة : اتيراط للنشر والتوزيع ، 2005م) .
- محمد توفيق عبد المحسن ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1999م) .
- محمد علي الطويل ، الإدارة المعاصرة المدخل والمشاكل والكفاءة ، (القاهرة : دار الفرجابي ، 1997م) .
- محمد مبارك حجير ، التقييم الاقتصادي والمحاسبي ، (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، 1969م) .
- مصطفى مصطفى كامل ، إدارة الموارد البشرية ، (القاهرة : 1994م) .
- مطبوعات جامعة السودان المفتوحة ، الهيكل التنظيمي المالي والوصفي الوظيفي ، الخرطوم ، 2009م .
- مطبوعات جامعة السودان المفتوحة ، دليل العمليات الرئيسية ، الخطة الإستراتيجية محور المادة التعليمية والإسناد التعليمي والطلاب ، 2009م .
- المعجم الوجيز ، (جمهورية مصر العربية ، مجمع اللغة العربية ، 1992م) .
- المنجز في اللفة والإعلام ، (بيروت : إدارة المشرف ، 1975م) .
- منصور أحمد منصور ، المبادئ العامة في إدارة القوى العاملة ، (الكويت : الطبعة الثانية ، وكالة المطبوعات ، 1978م ، 1979م) .
- المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، موازنة الأداء ، بين النظرية والتطبيق ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1980م) .
- المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، النظام الموحدة للدول العربية ، (عمان : المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، 1980م) .
- نبيه عبد الرحمن الحيد ، محمد الدين عبد المنعم ، المحاسبة الدولية لإطار الفكري والواقع العلمي ، الإصدار 1 ، (الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبين ، 1998م) .
- الهادي آدم محمد ، خصائص وأهداف الموازنات ، (الدمازين : سبتمبر 2004م) .
- هشام حسين عواد المليجي ، المحاسبة الدولية ، (حلوان : بدون نشر ، 200) .
- يوسف محمد جربوع ، سالم عبد الله علي ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العمل لمعايير المحاسبة الدولية ، (عمان : مؤسسة الوراق ، 2011م) .

المراجع باللغة الانجليزية:

- American Institute of Certified public Accountants (AICPA) ،
Statement of Position (SOP) . Sop 78-10، sop 98-2 342 .
- Financial Accounting Standard Board (FASB) ، Statements of
financial accounting ، standard No ، 93 No 99 No ، 116 343 .
- Online Compenium of Federal and State Regulation for U.S
Nonprofit Organization (www.muridae.com/nporeglation/index.html) .
- PGILIP kARM, 2006 , international Entry Fund (imfiinstitute)
Working paper/ Government Finance Statistic- Manual 2001.Cairo.

2/ الدوريات العلمية :

- علي السلمي ، المدخل المتكامل لتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية ، (مجلة الإدارة ،
أبحاث جمعيات التنمية الإدارية ، المجلد الثالث ، العدد الثاني ، أكتوبر 1970م) .
- علي السلمي ، تقييم الأداء في إطار النظام متكامل للمعلومات ، (مجال الإدارة ، العدد
الأول ، 1976م) .
- محمد الفاتح بيك ، دور ديوان الحسابات في الرقابة على المال العام ، مجلة العلوم
الإدارية ، العدد الاول ، 2006م ، ص245.
- محمد مرشد الدحيلي ، وأحمد سعد ، تقويم المشروعات الحكومية ، (الرياض : الندوة
السياسية ، لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، الفترة من 706
ديسمبر 1994م) .

3/ الرسائل العلمية :

- أحمد سامي عثمان ، إطار منهجي لنظام التكاليف في السودان ، علي مؤسسات غير
الهادفة للربح ، مجلة البحوث التجارية العدد الرابع ، كلية التجارة جامعة الزقازق ،
1982م) .

- أحمد محمد سليمان فضل الله ، معايير الجودة الشاملة وأثرها في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة الداخلية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .
- جورج حبيب منين ، استخدام التكاليف كأداة للتخطيط والرقابة في قطاع خدمات التعليم بجمهورية مصر العربية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة قسم المحاسبة ، 1974م .
- حسن عابدين محمد عابدين ، إطار علمي لقياس أثر تطبيق معايير الدولية لنقود المقاولات علي نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- حسين محمد عثمان حماد ، تطبيق أسلوب موازنة برامج الأداء المرن كأداة للتخطيط والرقابة في المنظمات غير الربحية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- رأفت حسين مطير ، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في فلسطين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م .
- رضا إبراهيم صالح مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط كأساسي لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات ، دورية الإدارة العامة (الرياض : المجلد الثاني والأربعون ، العدد الأول ، أبريل ، 2002م).
- زينب سيد أحمد قلي الشريف ، دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء المالي بالجامعات السودانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .
- سوزان دفع الله البشير أحمد ، دور التحليل المالي في تقويم الأداء المالي للجامعات الحكومية السودانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2009م .

- عاطف آدم بخيت ، مقترح لاستخدام محاسبة التكاليف تكلفة الطالب الجامعي بؤسسات التعليم العالي الحكومية السودانية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2010م .
- عبد الحفيظ الشفاطة ، معايير الإفصاح والسرية المهنية ، (عمان : مجلة الموفق والعدد ، 38 ، 1999م) .
- عبد المحمود حميدة خلف ، دور تحليل سلسلة القيمة في إدارة التكلفة بالمنشآت التعليمية ، مجلة الدراسات والبحث ، (جامعة الزقازق ، كلية التجارة فرع قنا ، العدد الأول ، 2004م .
- عبد الملك القاسم أحمد الأمين ، دور معايير الإفصاح التام في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات الاستثمار في أسواق الأوراق المالية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- عبد المنعم البلة حاتم مالك ، مدى ملائمة مخرجات التعليم المحاسبي الجامعي لمتطلبات سوق العمل ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2010م .
- عثمان تاج السر إدريس ، سلامة تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التأمين السودانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م .
- عثمان درار عثمان ، أهمية تقويم النظام المحاسبي للوحدات غير الهادفة للربح ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م .
- عرفة محمد الحسن خلف الله ، مدخل المحاسبة عن تكلفة أساس النشاط رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- عماد الدين سليمان حسين ، أثر الالتزام بمعيار الإفصاح المحاسبي واستخدام مفردات لجنة بازل دار (2) في تقويم كفاءة أداء المصارف السودانية ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- فؤاد توفيق

- الفاتح العالم الزبير قيوم ، عوائق تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في البيئة السودانية ، دراسة تكميلية ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م .
- فارس جميل صوفي ، تحليل العلاقة بين مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية والأداء المالي للشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في بورصة عمان ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2006م .
- محمد إبراهيم الجاك جيب الله ، المحاسبة الحكومية والقومية ، أم درمان ، دار جامعة ام درمان الإسلامية للنشر ، 2010م ، ص53.
- محمد عبده كافي أبكر ، دور المعايير في تحديد تكلفة البيئية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2003م .
- محمد عبده نعمان ، المعايير المحاسبية للمؤسسات الإسلامية ، رسالة غير منشورة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2001م .
- مرتضى القسم عوض الكريم بشير ، دور معايير المحاسبة للأوراق المالية في اتخاذ قرارات الاستثمار ، الأسواق مالية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2011م) .
- مصطفى نجم البشاري ، مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لتنشيط سوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2002م .
- هناء محمد الفاتح عثمان عبد الله ، تحليل العلاقة بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ونوعية المعلومات المحاسبية لشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2008م .
- يحيى مقدم أحمد مازن ، تطبيق معيار العرض والإفصاح العام بالقوائم للمصارف والمؤسسات الإسلامية وأثره علي المستخدمين ، رسالة ماجستير تكميلي غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م .

4/ المقابلات الشخصية :

- مقابلة مع السيد / وكيل جامعة السودان المفتوحة ، الأربعاء 2014/12/12م الساعة الواحدة ظهراً .
- مقابلة مع السيد / رئيس قسم الحسابات ، جامعة السودان المفتوحة ، الخميس 2014/12/13م الساعة الثانية ظهراً .

5/ المواقع الإلكترونية :

1. Burk head ، J. Government Bud getting ، Johnandson، New York .
2. Lec Roberand JohnsoRonald Pblic Budgeting –system 2nd university Bress Baltimore 1977.

الملاحق

ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة شندبي

كلية الدراسات العليا

قسم المحاسبة

استبانة لبحث بعنوان تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي الأداء المالي للمؤسسات غير الهادفة للربح .

هذا البحث لحصول علي درجة الدكتوراه في المحاسبة .

السلام عليكم ورحمه الله تعالى وبركاته

نأمل ونرجو شاكرين ومقدرين تعاونكم ومساعدتكم الكريمة بملء الاستبانة المرفقة للاستفادة من علمكم وتجربتكم وخبرتكم الثرة في هذا المجال ونطمئن حضرتكم بأن الغرض من هذه البيانات هو البحث العلمي فقط ولا ولن تستخدم لأي أغراض أخرى .

ولكم فائق الشكر والتقدير

مقدمه / صلاح شيخ إدريس

تنويه :

نرجو وضع علامة () أمام العبارة التي تتفق مع وجهه نظركم .

القسم الأول :البيانات الشخصية :

العمر:

30 سنة وأقل 31سنة - 40سنة 41سنة-50 سنة 51 فأكثر

التعليم :

ثانوي دبلوم وسيط جامعي ماجستير أخرى

التخصص العلمي :

إدارة محاسبة اقتصاد أخرى

سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنة من6 إلى 10 من11 إلى 15

16 إلى 20 21 فأكثر

التدريب في مجال المحاسبة :

غير متدرب متدرب

القسم الثاني: المحاور الأساسية

المحور الأول : تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد على تطوير الأداء المالي للجامعات .

عدد	العبارات	الإجابات			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	تحديد الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يؤدي إلى نتائج غير سليمة				
2	قياس الأحداث المالية للمنشأة بدون المعيار المحاسبي يعطي نتائج لا تعكس الأداء المالي للمنشأة				
3	صعوبة تحديد وقياس الأداء المالي للمنشأة في غياب المعيار المحاسبي				
4	ارتباط المعايير المحاسبية بالمنشأة الربحية وبالتالي عدم فائدتها بالنسبة لقياس الأداء المالي للمنشآت غير الربحية				
5	تطبيق معايير المحاسبة علي المنشآت غير الربحية يساهم في تطوير أدائها المالي من خلال توفير المعلومات الملائمة				
6	غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلي استخدام طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي إعطاء صورة غير صحيحة عن الأداء المالي للمنشأة				
7	غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلي إعداد قوائم مالية يصعب فهمها والاستفادة منها				

					8	تساهم المعايير المحاسبية في تطوير الأداء المالي من خلال توفير المعلومات السليمة والملائمة لاتخاذ مختلف القرارات المالية
					9	إيصال نتائج القياس إلي مستخدمي القوائم المالية في غياب المعايير المحاسبية تؤدي إلي نتائج تعكس واقع مالي غير سليم
					10	صلاحية المعايير المحاسبية كأداة لتطوير الأداء المالي للمؤسسات الربحية وغير الربحية

المحور الثاني: يؤدي القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية .

عدد	العبارات	الإجابات			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	قياس الأحداث المالية للمنشأة وفقاً للمعايير المحاسبية يساهم في تحقيق هدف السيولة وبالتالي القدرة علي مواجهه الالتزامات				
2	تحديد الطريقة المحاسبية للقياس وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية ويساعد المؤسسات غيرالربحية علي قياس الإيرادات والمصروفات وبالتالي تحديد الفائض أو العجز				
3	توحيد طرق تحديد وقياس الأحداث المالية يساهم في إثبات توقيت عملية قياس الإيرادات والمصروفات والمطلوبات				
4	طريقة قياس الأحداث المالية وفقاً للمعايير المحاسبية تساعد المنظمة في إعداد قائمة الترفقات التقدر				
5	قياس الأحداث المالية بواسطة المعايير المحاسبية يساهم في تحديد حجم المبالغ المستخدمة في الأصول وبالتالي توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرار تمويل هذه الأصول				
6	عملية قياس الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات يساعد في				

					تحديد مصادر واستخدامات أصول المنشأة	
					7 صعوبة إدارة أصول المنشأة بدون القياس المحاسبي للأحداث المالية	
					8 قياس الأحداث المالية يعني تحديد حجم الأموال الداخلة أو الخارجة من وإلى المنشأة	
					9 من أهم الأهداف المالية للمؤسسات غير الربحية هدف السيولة لمقابلة الالتزامات وبالتالي يساعد القياس المحاسبي في قياس الإيرادات والنفقات	
					10 يساهم القياس المحاسبي للمؤسسات غير الربحية في توفير المعلومات التي تعكس آثار تغير أسعار العملات	

المحور الثالث :هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية كفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية .

عدد	العبارات	الإجابات			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	توجد علاقة معنوية بين درجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وبين كفاءة الأداء المالي				
2	تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد علي إيصال النتائج إلي مستخدمي القوائم المالية بأقل تكلفة مما يشير إلي كفاءة الأداء				
3	تطبيق معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية له علاقة بكفاءة الأداء المالي				
4	إتباع معيار بيان مصادر وإستخدام الأموال له علاقة بكفاءة الأداء المالي				
5	تطبيق معيار محاسبة الممتلكات الألات ، المعدات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية				
6	المعلومات التي تعكس أسعار العملات له علاقة بكفاءة الأداء المالي للجامعات التي تتعاقد مع أساتذة أجنب				
7	غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلي اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات المالية وبالتالي				

					صعوبة الاستفادة منها مما يعني انخفاض كفاءة الأداء المالي للمنشأة
					8 تطبيق المعايير المحاسبية يعني توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات بالقوائم المالية مما ينعكس إيجابياً علي كفاءة الأداء المالي للمنشأة
					9 في غياب المعايير المحاسبية يصعب الوصول إلي نتائج سليمة مما يعني تدني كفاءة الأداء المالي
					10 كلما كان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة قوياً كلما أدى ذلك إلي ارتفاع مستوى الأداء المالي للمنشأة

ملحق (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

التاريخ: / / 20م الزمن:

السيد /المختبر

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

الموضوع: مقابلة

أرجو وأمل مساعدتكم الكريمة بالاستفادة من علمكم وخبراتكم وتجربتكم الثرة بالإجابة علي الأسئلة المرفقة للاستفادة في مجال البحث العلمي للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة بعنوان تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات غير الهادفة لربح .

وجزاكم الله خيرًا

الباحث /

صلاح شيخ إدريس

السؤال الأول :

إلى أي مدى تلتزم الإدارة المالية بالجامعة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟

السؤال الثاني :

هل تعكس النواحي المالية للجامعة مؤثرات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ؟

وفي أي القوائم المالية تبدو هذه المعايير أكثر وضوحاً ؟

السؤال الثالث :

يتم إعداد حسابات الجامعة بطريقة تقليدية متوارثة لا تراعي معايير المحاسبة الدولية ، إلى أي

مدى خطأ أو صواب هذه العبارة من وجهة نظر سيادتكم ؟

السؤال الرابع :

الجامعة مؤسسة غير ربحية ولذلك لا تحتاج إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، ما وجهة

نظر سيادتكم في هذه العبارة ؟

السؤال الخامس :

هناك صعوبة في تحديد الفائض أو العجز بالنسبة للجامعة بسبب عدم الالتزام بمعايير المحاسبة

الدولية ؟

السؤال السادس :

بصورة عامة يؤدي تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير الأداء المالي في المؤسسات في

الربحية .

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ نشأته وأحد وأربعون معياراً منها النماذج الآتية:

نماذج من معايير التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبة الدولية :

1. معيار رقم (1) عرض البيانات المالية .
2. معيار رقم (2) المخزون .
3. معيار رقم (7) بيانات التدفق المالي .
4. معيار رقم (20) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح الحكومية .
5. معيار رقم (27) البيانات المالية الموحدة والمنفصلة .
6. معيار رقم (9) التقارير المالية .

ملحق (3)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة شندبي

إدارة الدراسات العليا

قسم المحاسبة

..... السيد /

المحترم

الموضوع / تحكيم استبانة

بالإشارة للموضوع أعلاه أفيدكم بأن هذه الاستبانة لبحث بعنوان : (تطبيق معايير المحاسبة الدولية علي المؤسسات غير الربحية) لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة نرجو منكم شاكرين لإثرائها بعلمكم وخبرتكم في هذا المجال حتى تكون ذات موضوعية ودلالة .

ولكم منا جزيل الشكر لتعاونكم معنا .

وجزأكم الله خيراً ،،،

الباحث / صلاح شيخ إدريس

أسماء المحكمين :

الاسم	الجامعة	الدرجة العلمية
دكتور/ عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن	النيلين - قسم المحاسبة	استاذ مساعد
دكتور / صلاح بابكر عيسى	السودان المفتوحة- منسق برامج العلوم الإدارية	أستاذ مساعد
دكتور / أحمد سليمان عبد الله	الإمام المهدي - كلية الاقتصاد	أستاذ مساعد