

## مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق فى القطاع الحكومى المصرى مع دراسة تطبيقية

د. رحاب كمال محمود محمد الزكى  
المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس

### الملخص :

نظرا للدور الذى تقوم به الحكومة فى تقديم الخدمات العامة للمواطنين فإن ذلك يتطلب ضرورة الحصول على المعلومات المحاسبية اللازمة لتقييم إدارة الحكومة للموارد العامة بما فى ذلك معلومات لتقييم طريقة ومدى تخصيص الموارد لخدمات محددة وتكاليف توفير تلك الخدمات، ومعلومات لتحديد مدى الإمتثال لسلطة الإنفاق المحددة قانوناً . وتهدف المعايير الحكومية للمحاسبة والتقارير المالى الى تلبية الحاجة الى هذه المعلومات لتحقيق المساءلة المحاسبية العامة . وتقوم المساءلة الحكومية على أساس أن " المواطنين لهم الحق فى المعرفة " وهو الحق فى الحصول على وقائع معلنة تؤدي الى المساءلة من قبل المواطنين وممثليهم المنتخبين ، ويؤدى التقرير المالى دوراً رئيسياً فى الوفاء بواجب الحكومة بأن تكون مسؤلة علناً أمام المجتمع . وتكمن الأهداف الأساسية من إرساء المعايير المحاسبية فى تحسين أساليب إعداد التقارير المالية ، وتوفير المقومات الأساسية لتهيئة فرص المقارنة بين القوائم والحسابات الخاصة بأنشطة الوحدات الحكومية المختلفة وإستخدامها بشكل فعال فى تقويم الأداء ومتابعة التغيرات التى تطرا على الوضع المالى للوحدة الحكومية . وتهدف الدراسة الى وضع معالجات محاسبية للقياس والإفصاح عن بنود الموارد فى الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الوحدات الإدارية المحلية ( المحافظات ) وذلك بإقتراح معيار محاسبى قابل للتطبيق على المستوى الدولى فى ضوء معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير المحاسبة الامريكية GASB ومعايير المحاسبة فى القطاع العام IPSAS ، وذلك بهدف تطوير المعايير المحاسبية الدولية لتلائم التطبيق المحاسبى فى القطاع الحكومى .

## الإطار العام للبحث

### ١- طبيعة المشكلة :

يمكن تعريف الوحدات الحكومية بأنها وحدات إقتصادية عامة لاتنتمي الى قطاع الأعمال توفر خدمات ومنافع إجتماعية دون أن تسعى الى تحقيق الربح لأى مالك ، وتتصف حقوق الملكية فيها بانها غير قابلة للبيع أو المتاجرة ، وإذا قدمت بعض هذه الوحدات خدماتها بمقابل فان أى زيادة فى إيراداتها تستخدم عادة فى تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها. ( ابو حشيش ، ٢٠٠٣ : ١ ) .

وحيث أن موارد هذه الوحدات لاتعبر عن مقابل مجهودات قامت بأدائها وإنما هى إعتمادات تخصص عن طريق الموازنة العامة فإنها تتجدد سنوياً لتنفقها على أغراض معينة وفق خطط محددة (ابو حشيش، ٢٠٠٣ : ١) ، وبالتالي فإن إستمرار الوحدات الحكومية فى أداء وظائفها لايتماد على مدى سلامة مركزها المالى ومقدار الأرباح المحققة فى نهاية السنة ، بل الإستمرار ياتى نتيجة تجديد الإعتمادات المالية سنوياً لهذه الوحدات، فالوحدة المحاسبية ليست شخصية معنوية مستقلة وليست مجموعة من الافراد تسعى الى تحقيق أهداف معينة بل هى مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية نشاط معين طبقاً لقيود معينة.( ابو حشيش، ٢٠٠٣ : ٧).

ونظرا لطبيعة الوحدات الحكومية يقع على عاتق الحكومة مسؤولية المساءلة عن إستخدام الموارد ، وتهدف المعايير الحكومية للمحاسبة والتقرير المالى الى تلبية الحاجة الى معلومات لتحقيق المساءلة العامة عن طريق مساعدة أصحاب المصلحة على تقييم كيفية الحصول على الموارد العامة وإستخدامها ، وما هى اولويات الحكومة فى الإنفاق ، وما اذا كانت الموارد الحالية كافية للوفاء بتكاليف الخدمات الحالية ، وما إذا كانت بعض التكاليف قد نقلت الى دافعى الضرائب فى المستقبل ، وما اذا كانت قدرة الوحدة الحكومية على تقديم الخدمات قد تحسنت أو تدهورت عما كانت عليه فى السنة السابقة ، وهل لدى الوحدة الحكومية القدرة على الوفاء بالتزاماتها المستقبلية ، وما هى الموارد المتاحة حاليا للنفقات المستقبلية . وما إذا كانت الوحدة الحكومية امتثلت للالتزامات القانونية والتعاقدية. ( GASB: 77 )

ونظرا لأن الوحدات الحكومية مثلها مثل الوحدات فى القطاع العام تتعامل فى موارد إقتصادية ومن ثم يجب أن تكون خاضعة لعملية تقييم أداء والتحقق من كفاية وفعالية إستخدامها لهذه الموارد فهى تحتاج الى تطوير القياس والإفصاح بهدف إنتاج تقارير

محاسبية تحتوى معلومات مفيدة تحقق أهداف مستخدمى المعلومات من خلال وضع معايير محاسبية يمكن الإعتماد عليها فى الوحدات الحكومية فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية التى يمكن أن تعد أساساً للدراسة فى إطار إحتياجات النظام المحاسبى الحكومى الخدمى والمعايير الامريكية GASB.

## ٢- هدف البحث :

يهدف هذا البحث الى تطوير أهداف النظام المحاسبى الحكومى لتشمل تقويم أداء الخدمات الحكومية ، وزيادة فعالية نظم المعلومات المحاسبية فى الوحدات الحكومية، والوصول لأهداف المساءلة المطلوبة للوحدات الحكومية ، وإحداث تطوير مماثل فى أسس قياس عمليات الوحدات الإدارية الحكومية بحيث يمكن توفير المعلومات الملائمة لتقويم الكفاءة .

ونظرا لعدم وجود معالجات محاسبية مستندة على معايير دولية يمكن من خلالها معالجة وإثبات بنود الإستخدامات والموارد للوحدات الإدارية الحكومية وإظهارها فى القوائم المالية للتعرف على حقيقة الوضع المالى للوحدة الحكومية . فإن هذا البحث يهدف الى:-

(١)- تحليل واقع القوائم المالية للوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وذلك فى ضوء القواعد المحاسبية المطبقة فى القطاع الحكومى المصرى فى ضوء القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ ولائحته التنفيذية مع تقييم هذه القواعد .

(٢)- عرض المعالجات المحاسبية للقياس والإفصاح الواردة فى المعايير المحاسبية معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير المحاسبة الامريكية GASB ومعايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام IPSAS والمتعلقة ببنود الموارد للوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الوحدات الإدارية المحلية ( المحافظات ) بحيث يمكن الإسترشاد بها لوضع معايير دولية تلاءم التطبيق فى القطاع الحكومى الخدمى.

(٣)- إقتراح معيار للمحاسبة عن بنود الإيرادات من المعاملات غير التبادلية يكون قابل للتطبيق على النطاق الدولى فى الوحدات الإدارية الحكومية على نهج المعايير الدولية للمحاسبة فى القطاع العام يمكن الإسترشاد به فى القطاع الحكومى الخدمى المصرى وذلك بهدف تطوير المعايير الدولية لتلاءم التطبيق فى القطاع الحكومى الخدمى .

### ٣- أهمية البحث :

إن الهدف من وضع معايير المحاسبة لأي نوع من المنظمات الهادفة أو غير الهادفة للربح هو ضمان توافر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات ، وبالرغم من محاولات بعض الدول الى وضع معايير خاصة بالمحاسبة فى الوحدات الحكومية الخدمية الا أن لم تقم محاولات على المستوى الدولى لوضع معايير للمحاسبة الحكومية فى القطاع الخدمى تختص بمعالجة بنود الإستخدامات والموارد إسوة بالمعايير الدولية فى القطاع العام بالرغم من أن تطبيق المعايير الدولية فى القطاع الحكومى الخدمى يسهم فى تحقيق الشفافية فى القطاع الحكومى .

وتتبع أهمية البحث من إسهماءة فى تطوير المعايير الدولية لتلاءم التطبيق فى القطاع الحكومى الخدمى وذلك حتى يتسنى تحقيق إتساق فى الممارسات المحاسبية من خلال إقتراح معيار يلاءم التطبيق فى مجال القطاع الحكومى الخدمى بهدف تطوير القياس والإفصاح عن بنود الموارد فيما يتعلق بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية للوحدات الإدارية الحكومية .

### ٤- مجال البحث :

(١)- إقتصر البحث فى التطبيق على بنود الموارد فيما يتعلق بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية الخاصة بوحدة الإدارة المحلية متمثلة فى المحافظات ولم يتطرق الى بنود الموارد الخاصة بوحدة الإدارة المحلية الأخرى مثل المراكز والمدن والأحياء والقرى .

(٢)- إقتصر البحث على تناول المعالجات التى تضمنتها معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية المتعلقة ببنود موارد المحافظات ولم يتطرق البحث لأى معايير أخرى يمكن أن تعالج أى بند يقع خارج نطاق بنود موارد المحافظات .

### ٥- منهج البحث :

يصنف هذا البحث من حيث النوع من البحوث الوصفية التى تهدف الى التعرف على خصائص الوحدات الحكومية وواقع القوائم المالية للمنظمات الحكومية غير الهادفة للربح فى ضوء القواعد المحاسبية المطبقة فى القطاع الحكومى المصرى مع تقييم هذه القواعد. والتعرف على الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث ثم تقديم مدخل مقترح فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية والإمريكية لتحديد المعالجات

المحاسبية للإعتراف والقياس والإفصاح عن بنود الموارد من إيرادات المعاملات غير التبادلية للوحدات الإدارية الحكومية فى ضوء المعيار المقترح .

وقد اتبعت الباحثة المنهج الإستنباطى الذى يبدأ من العام الى الخاص وذلك حتى يتسنى الإنتقال من الإطار الفكرى للمحاسبة بصفة عامة بما تحوية من معايير محاسبية الى إطار خاص ينتج عنه يتسنى من خلاله تطوير القياس والإفصاح فى الوحدات الإدارية الحكومية . وذلك من خلال الإستنباط المنطقى فى ضوء الحاجة الى وضع رؤية موحدة يمكن من خلالها تخفيض درجة التباين والإختلاف فى الممارسة العملية للمحاسبة فى مجال القطاع الحكومى الخدمى بحيث تكون المحصلة النهائية تحسين منفعة المعلومات المحاسبية من خلال إرتفاع مستوى جودة نتائج القياس والإفصاح المحاسبى .

#### ٦- تساؤلات البحث :

يسعى البحث الى الإجابة عن التساؤلات الآتية :

التساؤل الأول: هل النظام المحاسبى الحكومى المصرى الحالى يعانى من مشكلات تتعلق بقياس المعاملات الحكومية وإعداد التقارير المالية مما يؤثر على كفاءة أداء الوحدات الحكومية .

التساؤل الثانى: هل يمكن تطبيق بعض المعالجات الواردة فى المعايير المحاسبية الدولية لتحكم العمل المحاسبى فى وحدات الإدارة المحلية كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التى يعتمد عليها الاطراف المعنية .

التساؤل الثالث: هل القياس والإفصاح عن موارد الوحدات الإدارية الحكومية بما يتفق مع المعيار المحاسبى المقترح يودى الى وضع نظم المحاسبة الحكومية فى الوضع الامثل لإنتاج معلومات محاسبية حكومية تساهم فى تقييم الأداء الحكومى وإتخاذ القرارات الحكومية التى تساهم فى تعظيم الإستفادة المجتمعية من الموارد العامة للدولة .

## ٧- تقسيمات البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث سوف يتم تقسيم البحث الى :

أولاً : خصائص الوحدات الحكومية .

ثانياً : عرض وتقييم الدراسات السابقة في مجال إعداد معايير المحاسبة الحكومية.

ثالثاً : تحليل واقع القوائم المالية للمنظمات الحكومية كوحدات غير هادفة للربح في ضوء القواعد المحاسبية المطبقة في القطاع الحكومي المصري مع تقييم هذه القواعد وتحديد الفجوة البحثية .

رابعاً : متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الوحدات الإدارية الحكومية .

خامساً : المدخل المقترح لتطوير معايير المحاسبة الدولية لتلاءم التطبيق في الوحدات الإدارية الحكومية مع طرح معيار محاسبي حكومي مقترح .

سادساً : النتائج والتوصيات والموضوعات البحثية المستقبلية المقترحة .

## أولاً : خصائص الوحدات الحكومية

تختلف المنظمات الحكومية إختلافاً جوهرياً عن المنظمات التجارية التي تهدف الى تحقيق الربح ،. وتتميز البيئة التشغيلية للوحدات الحكومية ببعض الخصائص وهي :- ( ابو حشيش ، ٢٠٠٣ : ٥ ) ، ( العوام ، ١٩٨٩ : ٥٢٨ ) .

١- لا تهدف الى تحقيق الربح : فالوحدات الحكومية تهدف الى توفير الخدمات العامة للمواطنين وفقاً لأهداف السياسة العامة، وتشمل الخدمات العامة التي تقدمها الدولة السلامة العامة ( الشرطة والحماية من الحرائق )، التعليم، الصحة، والنقل، الخدمات البيئية، الإسكان، وخدمات المرافق ( الكهرباء والغاز والمياه والتخلص من النفايات الصلبة )، والخدمات الإدارية ( الخدمات القضائية والقانونية والإدارة المالية والحكم ) .

٢- أن المصدر الأساسي للإيرادات الحكومية هو الضرائب، فالحكومة لها سلطة سيادية فهي صاحبة القرار في تحديد التقدير، تواريخ التحصيل، والفترات التي تجبى من أجلها الضرائب .

٣- لاتعمل الحكومات في سوق تنافسية، ولاتواجه أى تهديد بالتصفية، وذلك بسبب قدرتها المستمرة على تحصيل إيراداتها وبسبب الحاجة المستمرة الى الخدمات العامة، ومن ثم فان قدرة الحكومة على الوجود في المستقبل ليست موضع شك،

وبالتالى ينصب التركيز على تخصيص الموارد للبرامج الحكومية وتحديد تكلفة الخدمات وتوفير نظرة طويلة الامد للأحداث وذلك حتى يتحقق إستدامة مستوى الخدمات المقدمة والقدرة على الوفاء بمستويات الطلب على الخدمات فى المستقبل .

٤- الملكية العامة : وذلك لأنها تحصل على الاموال من خلال تحصيل الإيرادات المستحقة للدولة بفرض ضرائب ورسوم لذا تعد مملوكة ملكية عامة لجميع أفراد الشعب .

٥- دور الموازنة بالنسبة للحكومات، تكتسب الموازنة أهمية قانونية خاصة فالموازنات الحكومية تعبر عن أولويات السياسة العامة وتأذن قانوناً بالأغراض التى يمكن إنفاق الموارد العامة من أجلها. وفى الواقع فإن الموازنات الحكومية يمكن أن تكون الطريقة الرئيسية التى يُخضع بها المواطنون وممثلهم المنتخبون الحكومة للمساءلة المالية .

٦- الخضوع إلى قيود قانونية: يخضع النظام المحاسبى الحكومى لقوانين وإجراءات وقواعد يجب إتباعها فى إثبات العمليات المالية.

٧- عمومية الإيرادات والمصروفات الحكومية: عملية المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لاتتم على أساس نوع النشاط أو الوحدة الإدارية التى تزاوله وإنما تتم على أساس سنوية المصروفات والإيرادات لكل وحدة. ( ابو حشيش، ٢٠٠٣:٧).

ثانياً: عرض وتقييم الدراسات السابقة فى مجال إعداد معايير المحاسبة الحكومية .

١- دراسة عاطف العوام عام ١٩٨٩ بعنوان " معايير المحاسبة الحكومية : دراسة تطبيقية على النظام المحاسبى الحكومى المصرى " .

هدفت الدراسة الى تقييم معايير المحاسبة الحكومية التى تم إعدادها بواسطة بعض الهيئات المهنية فى ضوء ظروف البيئة المصرية، تقديم مجموعة من المقترحات لتطوير معايير المحاسبة الحكومية، وتحليل وتقييم القواعد المحاسبية التى يعتمد عليها النظام المحاسبى الحكومى المصرى فى ضوء نتائج البحث. وتوصلت الدراسة الى ضرورة الإهتمام بصياغة معايير محاسبية تحكم العمل فى القطاع الحكومى

على أن تتضمن هذه المعايير كافة القواعد التي تحكم العمل في القطاع الحكومي من الناحيتين المحاسبية والمالية بصورة تفصيلية .

٢- دراسة صلاح الهادي محمد عويضة عام ١٩٩٢ بعنوان " نحو اطار لمعايير المحاسبة الحكومية" .

هدفت الدراسة الى عرض الإختلافات القائمة في الممارسة العملية للمحاسبة الحكومية والنتائج المترتبة عليها، عرض للجهود المبذولة في مجال وضع معايير للمحاسبة الحكومية، عرض أهمية توفيق معايير في مجال المحاسبة الحكومية، ومحاولة توفيق وصياغة معايير تلتزم بها أجهزة المحاسبة والمراجعة في ممارسة أعمالها. وتوصلت الدراسة الى وضع مقترحات لبعض المعايير التي يمكن الإسترشاد بها وهي تحديد أساس القياس المحاسبي، المحاسبة عن الاصول الثابتة وإهلاكاتها، نظم محاسبة التكاليف، نظام موازنات موحد، دليل محاسبي موحد، توحيد المعالجات للعمليات المالية الحكومية، توحيد تبويب المصروفات والإيرادات، معايير رقابية، معايير إعداد التقارير المالية، ومعايير المراجعة .

٣- دراسة حنا رزوقي الصائغ عام ١٩٩٤ " بعنوان " الحاجة الى المعايير المحاسبية لنظم المحاسبة الحكومية في الاقطار العربية" .

هدفت الدراسة الى دراسة مدى الحاجة الى اعتماد معايير محاسبية في نطاق المحاسبة الحكومية في الاقطار العربية والوسيلة أو الوسائل الاكثر فعالية لتحديد المعايير المحاسبية الملائمة للنظام المحاسبي الحكومي سواء على مستوى نشاط الوحدة المحاسبية الحكومية أو على مستوى نشاط الدولة أو كمعايير محاسبية إقليمية بالإستفادة من النشاط الدولي في هذا المجال . وتوصلت الدراسة الى إنه توجد حاجة ماسة لتكوين مجلس خاص لبحث المعايير المحاسبية في إطار النظام المحاسبي الحكومي ويفضل أن يكون هذا المجلس على مستوى الوطن العربي ويتولى هذا المجلس تحديد المعايير المحاسبية الواجب اعتمادها بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي سواء على مستوى الوحدة المحاسبية أو على مستوى الدولة .

٤ - دراسة د. صبرى عبد الحميد السجيني عام ٢٠١١ بعنوان " إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية فى مصر واثرة على جودة التقارير المالية " .

هدفت الدراسة الى توضيح مدى الحاجة الى صياغة معايير للمحاسبة الحكومية فى مصر عن طريق رصد أهم مظاهر نقص الكفاية والوقوف على أسبابها، ووضع إطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية فى مصر، ودراسة الاثر المتوقع لصياغة المعايير المحاسبية الحكومية على جودة التقارير المالية من خلال قائمة إستقصاء . وتوصلت الدراسة الى الحاجة الى ضرورة البدء فى مصر بصياغة معايير للمحاسبة الحكومية تحكم عمليات القياس والإفصاح والرقابة على عمليات القطاع الحكومى .

٥ - دراسة تامر محمد ابراهيم عام ٢٠١٢ بعنوان " فاعلية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الامريكية فى تطوير النظام المحاسبى الحكومى بجمهورية مصر العربية " .

هدفت الدراسة الى إجراء دراسة تحليلية لبعض معايير المحاسبة الحكومية الامريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB وهى المعايير ٨، ٣٤، ٥١، تقييم وتطوير النظام المحاسبى الحكومى المطبق حالياً بجمهورية مصر العربية وذلك فى ضوء معايير المحاسبة الحكومية الامريكية GASB. وتوصلت الدراسة الى أن النظام المحاسبى الحكومى الحالى يعانى الكثير من أوجة القصور وأن دراسة معايير GASB سوف يساهم بشكل كبير فى تطوير النظام المحاسبى الحكومى المطبق .

٦ - دراسة Biondi 2013 بعنوان :

**"The HM“Treasure’s Island” : A theoretical analysis of central government accounting standards in UK".**

أوضحت الدراسة أن المملكة المتحدة إعتمدت بشكل تدريجى إصلاحاً للمحاسبة الحكومية يهدف الى تبنى معايير وممارسات المحاسبة من القطاع الخاص، وأشارت الدراسة الى أنه منذ عام ٢٠٠٩ تستند مجموعة معايير المحاسبة البريطانية المطبقة

على جميع الوحدات الحكومية المركزية على المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) التي تم تصميمها في البداية للمؤسسات التجارية ، وقامت الدراسة بتلخيص النمط الرئيسي لهذا الإصلاح ، وتحليل بعض الممارسات النظرية والعملية للإدارة العامة التي يثيرها تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة. وأوضحت الدراسة الإعتبارات والآثار ذات الصلة لتدقيق ومراقبة العجز العام والديون في المملكة المتحدة ، كما أوضحت أنه غالباً ما كان إصلاح المحاسبة والحسابات الحكومية أمراً ضرورياً في محاكاة الممارسات والمعايير الخاصة بالقطاع الخاص. وقد أثار هذا الإصلاح توقعات مهمة بشأن تحسين كفاءة وفعالية المحاسبة الحكومية .

٧- دراسة أشرف جابر محمد رضوان عام ٢٠١٥ بعنوان " إطار مقترح لتطوير اليات القياس والإفصاح المحاسبى بالقطاع الحكومى المصرى " .

هدفت الدراسة الى تقييم القياس والإفصاح المحاسبى فى القطاع الحكومى المصرى وإقتراح ما يلزم من حلول لمشكلات أساليب القياس والإفصاح المحاسبى فى الوحدات الإدارية الحكومية فى مصر وتأثير ذلك على تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة على الأداء فى القطاع الحكومى. وتوصلت الدراسة انه نظرا لضعف أساليب القياس والإفصاح المطبقة حالياً فى القطاع الحكومى المصرى، ونظرا لعدم إعتداد النظام المحاسبى الحكومى على معايير علمية للقياس والإفصاح عن معاملاتة المالية، ولكى يتم تطوير القياس والإفصاح المحاسبى بالقطاع الحكومى المصرى فإن ذلك يستلزم إجراء تعديلاً جوهرياً لتطوير النظام المحاسبى الحكومى ومايعتمد عليه من أسس للقياس المحاسبى وتقارير مالية ونظم للرقابة ، و تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة .

٨- دراسة andy & fred 2016 بعنوان :

### “Government Financial Reporting - Good Practices from sub-Saharan Africa”.

قامت الدراسة بتحديد الممارسات الجيدة الموجودة في التقارير المالية السنوية من قبل حكومات البلدان الأفريقية في جنوب الصحراء الكبرى التي يمكن للحكومات الأخرى إعتماؤها لتحسين مساءلتها أمام مواطنيها، وعرضت الدراسة الممارسات الحالية للتقرير المالي الحكومى مع التركيز بشكل أساسى على الوحدات الحكومية المركزية فى الدول الأفريقية فى جنوب الصحراء الكبرى من خلال إجراء تحليل للتقارير المالية الحكومية فى البلدان المختارة. وحددت هذه الدراسة الأفراد والمنظمات الذين

يستخدمون القوائم المالية الحكومية بالفعل ، والأغراض التي تستخدم من أجلها والمعلومات الفعلية التي يطلبها المستخدمون . كما إستعرضت الدراسة التقارير الواردة من مراجعى الحسابات ذوى الصلة بشأن جودة القوائم المالية لحكوماتهم . وقامت الدراسة بإستخدام هذه النتائج لتطوير معايير يمكن من خلالها تقييم مدى فائدة شكل ومحتوى القوائم المالية الحكومية .

٩- دراسة 2016 ouda بعنوان

### "Governmental Capital assets: How Far Should the Accounting Recognition of These Assets Go" ?

أوضحت الدراسة أن تجارب البلدان الإصلاحية السابقة (مثل نيوزيلندا والمملكة المتحدة وأستراليا) أثبتت أن إستخدام نظام المحاسبة الحكومى التقليدى الذى يعتمد على نظام النقد هو السبب الرئيسى وراء عدم وجود نظام محاسبة إعلامى يوفر المعلومات المطلوبة يساعد فى جعل الموظفين العموميين أكثر عرضة للمساءلة عن الإدارة الجيدة للأصول العامة ، ولذلك فإن وجود حكومة مسؤولة وخاضعة للمساءلة ، موجهة نحو تحقيق الرفاه لجميع مواطنيها ، هو شرط مسبق لإدارة فعالة للأصول العامة . وأشارت الدراسة الى الإصلاحات التى شهدها القطاع الحكومى بصفة عامة ، وأوضحت الدراسة أن الحكومات تحتاج إلى تهيئة بيئة لإدارة أصولها العامة . وأكدت الدراسة على ضرورة وجود نظام محاسبة وإعداد تقارير يسهل المحاسبة والمحاسبة على الأصول الرأسمالية العامة التى يمكن أن تؤدى في النهاية إلى إدارة أفضل لتلك الأصول. كما أوضحت الدراسة أن المساءلة هى أحد جوانب نظام الحكم السليم. ولكن المسؤولية والمساءلة عن إدارة أفضل للموجودات العامة تعتمد على وجود نظام سليم للمحاسبة والتقرير يوفر المعلومات ذات الصلة لتحقيق أغراض المسؤولية والمساءلة . وبحثت هذه الدراسة الطريقة التى يجب بها حساب الأصول الرأسمالية الحكومية وإدارتها للحفاظ على الثروة الوطنية . وقد ركزت الدراسة على الاتجاه العالمى نحو تطوير منهج محاسبى شمولى عملى للأصول الرأسمالية الحكومية على أساس مفهوم الحكم الرشيد والمساءلة ، وقامت الدراسة بوضع منهجاً محاسبياً للأصول الرأسمالية الحكومية ، وقامت الدراسة بإقتراح معايير للإعتراف بالأصول الرأسمالية الحكومية .

١٠ - دراسة Ouda 2017 بعنوان

**" Towards a Dynamic Model of Making Governmental Accrual Accounting More Practice-Relevant: Using Practice-Oriented Co-design Approach " .**

هدفت الدراسة الى وضع تصور لنموذج ديناميكي لتصميم نظام المحاسبة والتقارير المالى على أساس الاستحقاق والذي يمكن أن ينتج عنه الممارسة المالية ذات الصلة بالمعلومات التي تأخذ في الإعتبار الإحتياجات المتباينة لمختلف أصحاب المصلحة ويمكن إستخدامها والتقدير من قبل السياسيين وغيرهم من المستخدمين. وأشارت الدراسة الى أن تصميم نظام محاسبة دون التركيز الواضح على المستخدم وخلق قناة للإتصال بين الباحثين، الممارسين، الإستشاريون، المستخدمون وواضعى المعايير غالباً ما يؤدي إلى نتائج غير جيدة وغير مستدامة. وأوضحت الدراسة أن النموذج الديناميكي يتطلب من الباحثين فى مجال المحاسبة والإستشاريين والممارسين وواضعى المعايير التعاون معاً من أجل اكتشاف المستخدمين، والتعرف على إحتياجات المستخدمين، المشاركة فى تحديد أهداف المحاسبة الحكومية ونظام التقرير المالى ، والمشاركة فى تصميم نظام المحاسبة الحكومية والتقارير المالى، وأوضحت الدراسة أيضاً أن الأهمية العملية للمحاسبة الحكومية تتطلب إعادة النظر فى قائمة المستخدمين والسياسيين وكبار المديرين وصانعى السياسات كمستخدمين رئيسيين وبالتالي النظر فى إحتياجاتهم وإشراكهم فى تحديد إحتياجاتهم. بالإضافة إلى ذلك ، يجب أن يدرك المحاسبون حقيقة أن إتباع نهج أكثر ملاءمة للممارسة يتطلب إعادة توجيه العمل وذلك لمساعدة السياسيين والمستخدمين الآخرين فى صنع القرار .

١١ - دراسة Nagendrakuma 2017 بعنوان

**"Public Sector Accounting and Financial Reporting Reforms: Public Entities Perspectives, Sri Lanka"**

تناولت الدراسة الإصلاحات المحاسبية وإعداد التقارير المالية. وتمت مناقشة الممارسات المحاسبية العملية فى القطاع الحكومى وفشلها على نطاق واسع فى كل من البلدان المتقدمة والنامية. وناقش الباحثون مدى ملاءمة الأساس النقدي مقابل الممارسات المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق، والظواهر المتطرفة فى ممارسات المحاسبة

المتواصلة في القطاع العام. مع أخذ النظرية المؤسسية بالاعتبار، والتي تعتبر المؤسسات "هياكل اجتماعية متعددة الأوجه" وتركز على كيف يتم جعل الواقع الاجتماعي شرعياً في المجال الاجتماعي. كما أوضحت الدراسة أن عدم ظهور منطوق ملائم للممارسات المحاسبية الشبيهة بالأعمال التجارية والعيوب في عملية التنفيذ كانت هي أسباب فشلها. وأكدت الدراسة على الحاجة إلى نهج أكثر واقعية لتحديد الإصلاحات المحاسبية الصحيحة وتنفيذها.

بعد عرض الدراسات السابقة يلاحظ أن :

(أ) - قامت بعض الدراسات بتقييم النظام المحاسبى الحكومى المطبق حالياً فى مصر وتحليل بعض معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية GASB فى محاولة للإستفادة منها فى وضع قواعد تحكم العمل المحاسبى فى القطاع الحكومى مثل دراسة (العوام ١٩٨٩) ودراسة (ابراهيم ٢٠١٢) .

(ب) - قامت بعض الدراسات بمحاولة وضع مقترحات لما يجب أن تكون عليه المحاسبة فى القطاع الحكومى فى مصر دراسة (رضوان ٢٠١٥) وعلى مستوى دول العالم دراسة (عويضة ١٩٩٢)، دراسة (Ouda 2017) ودراسة (Nagendrakuma 2017).

(ج) - هدفت بعض الدراسات الى دراسة مدى الحاجة الى اعتماد معايير محاسبة فى نطاق المحاسبة الحكومية والوسائل الأكثر فعالية لتحديد المعايير المحاسبية الملائمة للقطاع الحكومى فى مصر مثل دراسة (السجيني ٢٠١١) وعلى مستوى الأقطار العربية مثل دراسة (الصائغ ١٩٩٤) .

(د) - ركزت بعض الدراسات على الإصلاحات التى تمت فى بعض الدول من خلال تبني معايير وممارسات المحاسبة من القطاع الخاص مثل دراسة (Biondi 2013) ، ودراسة (andy & fred 2016) التى ركزت على الإصلاحات الخاصة بتبني الممارسات الجيدة فى إعداد التقارير السنوية من قبل حكومات بعض الدول، ودراسة (ouda 2016) التى اشارت الى الإصلاحات التى شهدتها القطاع الحكومى بصفة عامة ، وأوضحت الدراسة أن الحكومات تحتاج إلى تهيئة بيئة لإدارة أصولها عامة.

(هـ) - بالرغم من إختلاف طرق الدراسات فى إظهار مدى الحاجة الى تطوير النظام المحاسبى الحكومى إلا أن كل الدراسات إتفقت فى ضرورة تطوير النظام المحاسبى الحكومى. وأكدت هذه الدراسات على الحاجة إلى نهج أكثر واقعية يتضمن الإصلاحات المحاسبية الصحيحة وذلك لإعادة توجيه العمل المحاسبى فى القطاع

الحكومي، ويتطلب ذلك ضرورة الإهتمام بصياغة معايير محاسبية تحكم العمل المحاسبي في القطاع الحكومي الخدمي .

وبعد عرض وتقييم هذه الدراسات يلاحظ أن هذه الدراسات عالجت قضايا عامة متفرقة في مجال المحاسبة والتقارير المالية الحكومية وذلك بالإشارة الى بعض المعالجات المحاسبية التي يمكن أن تتبع كمقترحات للتطوير وأظهرت مدى الحاجة الى ضرورة الإهتمام بصياغة معايير محاسبية تحكم العمل المحاسبي في القطاع الحكومي الخدمي، وإسترشاداً بتجارب الدول الأخرى في هذا المجال تجد الباحثة انه يجب عرض دراسات وإسهامات الهيئات واللجان المحلية في هذا المجال للإسترشاد بها في تطوير النظام الحكومي المطبق.

## ١٢-دراسات الهيئات واللجان المحلية .

توجد عدة دراسات صدرت عن هيئات أو لجان محلية في دولة كالولايات المتحدة الأمريكية وذلك بإعتبار أن الولايات المتحدة لها فضل السبق في هذا المجال: ( العوام ، ١٩٨٩ : ٥٢٥-٥٢٧)، (الصائغ، ١٩٩٤ : ٣١٨ )، ( عويضة ، ١٩٩٢ : ٧٢-٧٣ )

(أ) - دراسة اللجان القومية للمحاسبة في الوحدات المحلية والحكومية

### **National Committees on MUNICIPAL AND Governmental Accounting**

- بدأ تكوين هذا النوع من اللجان عام ١٩٣٤ وتهدف الى إعداد مبادئ تحكم عملية المحاسبة وإعداد الموازنات والتقارير المالية في الوحدات المحلية والحكومية .
- اصدرت هذه اللجان عدة تقارير عن نتائج أعمالها في السنوات ١٩٣٠، ١٩٤٠، ١٩٤٨ .
- اصدرت اللجنة عام ١٩٥١ مرجعا في مبادئ المحاسبة والمراجعة في الوحدات المحلية .
- في عام ١٩٦٨ اصدرت اللجنة ماعرف " بالكتاب الازرق " والذي يحتوى على مبادئ المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية .

(ب) - دراسة المجلس القومى للمحاسبة الحكومية ( ١٩٧٤-١٩٨٤ )

(NCGA)

### National Council on Governmental Accounting

- انشئ هذا المجلس عام ١٩٧٤ بهدف تطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة فى الوحدات الحكومية والمحلية .
- وقد تولى هذا المجلس مهمة دراسة وتطوير مبادئ محاسبة ومراجعة الوحدات الحكومية والمحلية التى تم إعدادها فى الفترات السابقة . واصر هذا المجلس عدة مطبوعات خلال المدة من ١٩٧٤ حتى ١٩٨٤ وذلك بهدف تحديد وتحديث وتطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة فى الوحدات الحكومية والمحلية .
- قام المجلس بإصدار اثنى عشر مبدأ للمحاسبة الحكومية وإعداد التقارير المالية.(حسن ، ٢٠١٢ : ٢٢-٢٧)
- وعلى الرغم من الجهود التى بذلها أعضاء هذا المجلس فى مجال تحديث وتطوير مبادئ المحاسبة والمراجعة الحكومية إلا أن هذه الجهود لم تكن كافية مما دعا المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين الى إنشاء هيئة اخرى متنوعة تتولى إعداد وصياغة معايير المحاسبة فى الوحدات الحكومية والمحلية .

(ج) - دراسة قام بها مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB : انشئ

المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) مجلس خاص للمعايير المحاسبية الحكومية Governmental Accounting Standard Board ( GASB ) عام ١٩٨٤ لى محل المجلس القومى للمحاسبة الحكومية (NCGA) بحيث تتولى هذه الهيئة إعداد معايير محاسبة قابلة للتطبيق فى الوحدات الحكومية والمحلية.

- تتمثل أعمال مجلس معايير المحاسبة الحكومية فى :
  - إعداد المعايير التى تعمل على تحسين جدوى التقارير المالية .
  - الحفاظ على المعايير الحالية لى تعكس التغيرات فى البيئة الحكومية .
  - تقديم توجيهها حول تطبيق هذه المعايير .
  - النظر فى المجالات الهامة من المحاسبة وإعداد التقارير المالية والتى يمكن تحسينها من خلال عملية وضع المعايير .
  - تحسين الفهم المشترك لطبيعة وأغراض المعلومات التى تحتويها التقارير المالية . ( حسن ، ٢٠١٢ : ٢٩ )

- قام هذا المجلس باصدار ٩٠ معيار وذلك من بدء صدور اول معيار يوليو ١٩٨٤ وحتى صدور اخر معيار فى اغسطس ٢٠١٨ .

(د) - دراسة قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام ١٩٧٨ لتحديد أهداف التقارير المالية فى الوحدات التى لاتهدف الى الربح وقام المجلس بوضع سبعة أهداف للتقارير المالية فى المنظمات التى لاتهدف الى الربح .

(هـ) - دراسة منظمة الانتوساى : الانتوساى هى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة فى البلدان المنتمية للامم المتحدة أو الى وكالاتها المتخصصة . تاسست عام ٩٥٣ ، تضم الانتوساى لجنة خاصة وهى اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير Committee on Accounting Standards of ( INTOSAI ) ويشار اليها ( CAS ) تأسست عام ١٩٨٤ تراسها الولايات المتحدة الامريكية ، وفى عام ١٩٩٥ قامت لجنة معايير المحاسبة بنشر إطار بعنوان " إطار معايير المحاسبة " تضمن أربعة بيانات هى: ( السعبرى، السعدى، ٢٠١٢ : ٢٢ )

البيان ١ : مستخدمو التقارير المالية الحكومية .

البيان ٢ : أهداف التقارير المالية الحكومية .

البيان ٣ : الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية .

البيان ٤ : تحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية .

ثالثاً : تحليل واقع القوائم المالية للمنظمات الحكومية كوحدات غير هادفة

للربح فى ضوء القواعد المحاسبية المطبقة فى القطاع الحكومى المصرى

مع تقييم هذه القواعد وتحديد الفجوة البحثية .

حيث تتناول الباحثة أسس قياس الإستخدامات والموارد الحكومية وأسس قياس

وتقييم الاصول الثابتة وكذلك الواقع الحالى للإفصاح المحاسبى فى التقارير المالية

للوحدات الحكومية مع تحديد الفجوة البحثية وذلك فيما يلى :-

## ١ - اسس قياس الإستخدامات والموارد

بالنظر إلى الوضع فى مصر نجد إنه على الرغم من أن اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية تنص فى المادة (٤) على أن من أهداف النظام المحاسبى الحكومى ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فعالية النفقات العامة وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات وإتخاذ القرارات إلا أن الواقع العملى يؤكد عدم قدرة النظام المحاسبى المصرى على تحقيق أى من هذه الأهداف نظر لإرتكازه على الأساس النقدى فى قياس نتائج المعاملات الحكومية والتي لا تتعدى الرقابة المالية والتشريعية. (رضوان ، ٢٠١٥ : ٢٤٢ )

نصت المادة ٥ من القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ بشأن المحاسبة الحكومية " تسجل المعاملات المتعلقة بإستخدامات وموارد الموازنة العامة للدولة بما فى ذلك المعاملات المتعلقة بشراء الأصول غير المالية " الإستثمارات " وفقا للأساس النقدى " .

ويعنى ذلك اثبات اية إيرادات أو مصروفات تحدث خلال العام عند دفع أو تحصيل قيمتها بغض النظر عن أن تلك الإيرادات أو المصروفات تخص العام الحالى أو العام السابق أو العام التالى . (رضوان ، ٢٠١٥ : ٢٦٠ )

كما نصت المادة السادسة من نفس القانون " تسجل المعاملات المتعلقة بشراء الاصول غير المالية " الإستثمارات " على أساس ما يتم سداده نقدا من دفعات عن توريدات وأعمال . وهذا يعنى أن عمليات المشروعات الإستثمارية تعالج وفقا لأساس الإستحقاق. (العوام ، ١٩٨٩ : ٥٥٦ )

وبالرغم من سهولة تطبيق الأساس النقدى فى القياس إلا أنه يعتبر أحد العوائق الرئيسية التي تقف حائلا دون تطوير النظام الحكومى فى مصر؛ حيث يسبب إستخدامه مشكلات كثيرة وهى :- (رضوان ، ٢٠١٥ : ٢٦٠-٢٦١ )

(أ) - يتم إعداد تقديرات موازنة الوحدات الإدارية الحكومية على أساس الإيرادات والمصروفات المتوقعة لسنة مالية معينة فى حين تثبت الإيرادات والمصروفات الفعلية طبقا للأساس النقدى - بصرف النظر عن مدى إرتباطها بهذه السنة المالية- وبذلك فإن موازنة الوحدات الإدارية الحكومية تعد على أساس يختلف عن الأداء الفعلى بهذه الوحدات مما يجعل المقارنة بين المخطط والفعلى أمراً ليس سهلا .

(ب) - لا يوفر النظام المحاسبى القائم على القياس النقدى المطبق حالياً فى مصر البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية ولا البيانات اللازمة

للمراقبة على فعالية الأداء الحكومي ، كما لا يمكن من تحديد تكلفة الخدمات الحكومية.

(ج) - طبقاً للأساس النقدي فإن النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في مصر لا يعترف إلا بما يتم صرفه أو تحصيله في صورة نقدية ؛ وبالتالي فإنه لتوفير معلومات عن الأصول الثابتة أو الالتزامات أو الديون المستحقة للوحدة الحكومية يتم فتح مجموعة دفترية أخرى منفصلة بجانب المجموعة الدفترية الرئيسية (الحسابات النظامية)؛ الأمر الذي يترتب عليه زيادة الأعباء المحاسبية نتيجة للازدواجية في التسجيل والتسويات التي يجب إجراؤها لتسوية أرصدة تلك الحسابات النظامية.

(د) - أنه لا يتمشى مع المبادئ العلمية للمحاسبة حيث يترتب عليه عدم دقة النتائج لإغفاله الأرصدة المستحقة والمقدمة مما يعوق إظهار نتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية الفترة المالية بشكل صحيح، وهذا يتعارض بطبيعة الحال مع فكرة إستغلال السنوات المالية.

(هـ) - أن تقارير الجهاز المركزي للمحسابات الخاصة بفحص موازنة الجهاز الإداري للدولة لعدد من السنوات جاءت لتؤكد وتشير بوضوح إلى قصور النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي وإستمرار عدم تلافى سلبياته.

وفي دراسة أخرى أشار الباحث إلا أنه على الرغم من أن المعلومات المتوفرة نتيجة إتباع الأساس النقدي تفيد في معرفة ومتابعة المركز النقدي للوحدة الحكومية - حيث يتم الدفع في حدود الإعتمادات المقررة - إلا أنه يتعذر قبول النتائج المحسوبة وفقاً لهذا الأساس والإعتداد بها كمؤشرات للحكم على كفاءة الأداء بصورة شمولية . حيث أن هذه النتائج لاتعكس سوى جانب واحد يوضح مستوى عمليات الصرف خلال السنة ، كما أن هذا الأساس لا يوفر المعلومات المحاسبية اللازمة لتقويم الكفاءة ورقابة التكلفة . ( ابو حشيش ، ٢٠٠٣ : ٢٢٢ )

وأوضحت إحدى الدراسات أن الأساس النقدي ينتابها العديد من أوجه القصور أبرزها: (حسن ، ٢٠١٢ : ٤٤ )

(أ) - أنه يقف عاجزاً عن توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة الحكومية عن الموارد المستخدمة وتكلفتها .

(ب) - الخط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية مما يؤدي الى أن النتائج التي تعد على أساسه لاتمثل حقيقة نشاط الوحدة المحاسبية ومركزها المالي .

(ج) - يصعب معه تتبع تكاليف المشروعات التي يحتاج تنفيذها عدة سنوات مالية متتالية .

(د) - يمكن التلاعب في حجم الإيرادات والنفقات عن طريق التباطؤ أو الإسراع في سداد المصروفات أو سرعة تحصيل الإيرادات .

(هـ) - صعوبة إجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة أو نفس الوحدة من سنة لأخرى بسبب تداخل أنشطة السنوات المالية وعدم التمييز بينها.

(و) - لا يصلح هذا الأساس الا في توفير البيانات اللازمة لتحقيق الأهداف التقليدية والمحددة لنظام المحاسبة الحكومية .

وفى إحدى الدراسات أوضح الباحث أن رغم أوجه القصور الموجودة فى الأساس النقدى الا أن حكومات الدول النامية لازالت تعتمد هذا الأساس للأسباب التالية : ( مسعود و معراج ، ٢٠١٧ : ٥٤ )

(أ) - الأسباب السياسية : من خلال إستخدام المحاسبة على الأساس النقدى يمكن للسياسيين بسهولة إظهار النتائج الإيجابية أو الحد من النتائج السلبية وإقناع الرأى العام أنهم يفعلون شيئاً مختلفاً عما هو عليه فى الواقع ، وهو يخدم السياسيين أكثر مما يخدم الجمهور .

(ب) - الأسباب التقليدية : المحاسبة النقدية استخدمت من قبل الحكومات لوقت طويل حتى أصبحت واحد من التقاليد الرئيسية للحكومة المركزية .

(ج) - مقاومة التغيير : عادة الخدمة المدنية ليست نشطة بما فيه الكفاية وليست لها الحوافز التي تجعلها تتحمل العمل الإضافى لتشارك فى التحول الى نظام المحاسبة الجديدة . ثم الخوف من التعرض لمثقلة مسؤولية تنفيذ الإجراءات الجديدة التي تنطوى على عمل إضافى سواء من حيث النوعية أو الكمية ، قد يكون السبب الحقيقى لطرح مثل هذه المقاومة .

(د) - ندرة الموظفين المؤهلين ذوى المعرفة المتقدمة فى مجال المحاسبة الحكومية أحد الأسباب الرئيسية للحفاظ على المحاسبة النقدية .

مما سبق يتضح أن الأساس النقدى المعمول به لم يعد صالحاً للتطبيق فى ظل متطلبات تطوير النظام المحاسبى الحكومى لإنتاج تقارير مالية تفى بإحتياجات مستخدميها .

## ٢- أسس قياس وتقييم الأصول الثابتة :

نصت المادة ٣٥ من القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ " على كل جهة من الجهات الإدارية حصر الأصول وموجودات المخازن التي تملكها وإمساك سجل خاص لهذه الأصول لمتابعتها مع إظهار قيمتها فى نهاية السنة المالية ويرفق بيان بهذه الأصول بالحساب الختامى مع بيان التغيرات التى طرأت عليها خلال السنة المالية وذلك وفقاً للأسس والقواعد التى تبينها اللائحة التنفيذية " .  
كما نصت المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ انه يراعى فى إمساك حسابات الأصول الثابتة ما يأتى :-

- (أ) - إثبات قيمة الأصول المملوكة للجهة أول السنة المالية .  
(ب) - إثبات قيمة الأصول المضافة خلال السنة المالية محسوبة بتكلفة شرائها مضافاً إليها المصروفات الرأسمالية المتعلقة بها والتى تجعلها صالحة للإستعمال أو تودى الى زيادة طاقتها الإنتاجية .  
(ج) - إستبعاد قيمة الأصول التى يتم التصرف فيها تصرفاً ناقلاً للملكية أو تخريدها أو فقدها وذلك لتحديد قيمة الأصول الثابتة فى نهاية السنة المالية على أن تحسب قيمة الأصول الثابتة عند إستبعادها من حساب الأصول بتكلفتها الدفترية .  
يلحظ مما سبق أن النظام المحاسبى الحكومى: ( رضوان ، ٢٠١٥ : ٢٦٢-٦٣ )

- (أ) - لايفرق من الناحية المحاسبية بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الجارية وبذلك فإن جميع المبالغ التى تنفق لشراء الأصول الرأسمالية تسجل كمصروفات فى السنة التى يتم فيها الشراء .  
(ب) - لم تتضمن النصوص إشارة الى إحتساب إهلاك للأصول الثابتة بالرغم من أهمية ذلك فى إحتساب تكلفة الخدمات الحكومية .  
(ج) - إن الطريقة التى يتم بها تسجيل الأصول تهدف بشكل أساسى الى تحقيق الرقابة عليها من خلال المحافظة عليها من السرقة أو الضياع .  
(د) - لم تتعرض اللائحة للحالات التى يصعب فيها تحديد التكلفة الفعلية أو كيفية معالجة الأصول المهداة للوحدة الحكومية . ( العوام ، ١٩٨٩ : ٥٥٣ )  
ويترتب على ذلك مايلى: ( رضوان ، ٢٠١٥ : ٢٦٣ )، ( ابو حشيش، ٢٠٠٣ : ٢٢٤ )

(أ) - صعوبة الرقابة على الأداء؛ حيث أن تحميل تكلفة الأداء لسنة معينة بإجمالي تكلفة الأصول سيؤدي إلى تضخيم التكلفة في تلك السنة مقارنة بالسنوات الأخرى، مما يعنى أن مقارنة التكلفة لعدة سنوات قد تؤدي إلى نتائج مضللة.

(ب) - صعوبة قياس التكلفة الحقيقية للخدمات المؤداة؛ إذ أن الإهلاك يعد أحد عناصر هذه التكلفة.

(ج) - صعوبة المقارنة بين كفاءة الوحدات المختلفة؛ إذ أن المقارنة بين تلك الوحدات على أساس حجم الموازنة أو حجم الإنفاق بالنسبة إلى حجم الأداء يعنى أن الوحدات الحكومية التي تقوم بإستئجار ألاتها ومعداتها وأصولها الثابتة الأخرى بدلا من إمتلاكها سوف تعتبر أقل كفاءة من تلك التي تمتلك هذه الأصول، حيث أن الوحدات المستأجرة ستتحمل بأعباء إستئجار تلك الأصول مما يعنى ضخامة إنفاقها مقارنة بالوحدات الأخرى التي تمتلك أصولها.

### ٣ - واقع الإفصاح فى التقارير المالية للوحدات الحكومية :

نصت المادة ٥٣ من اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ على أنه يجب أن تعد كل وحدة إدارية حكومية أربعة حسابات لتقديمها للجهات الرقابية المعنية، تتضمن هذه الحسابات معلومات عن المصروفات والإيرادات وأرصدة الحسابات المدينة و الدائنة .

فى ضوء ذلك يلاحظ أن هذه التقارير تفصح عن المعلومات المحاسبية الخاصة بتحقيق أهداف الرقابة المالية المتمثلة فى المقارنة المستمرة لعمليات الإنفاق والتحصيل الفعلية بنظيرتها المعتمدة بالموازنة العامة للدولة والتحقق من قانونيتها . وذلك دون الإهتمام بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة فى مجال التخطيط وترشيد القرارات أو الرقابة على العمليات التنفيذية للبرامج والأنشطة الحكومية وتقييم أداء الوحدات الإدارية والمسؤولين عن إدارتها . (فراح ، ١٩٩١ : ١٢٠٥)

وترى الباحثة أن الفجوة البحثية فى هذا البحث تتمثل فى أن النظام المحاسبى الحكومى المطبق به العديد من أوجه القصور التي يعانى منها فى مجالات القياس والإفصاح المحاسبى عن الموارد والإستخدامات الحكومية والأصول الثابتة كما سبق وأن أوضحت الباحثة ، وبالرغم من أن بعض الدراسات قامت بتحليل وتقييم القواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبى الحكومى المصرى والوقوف على أوجه القصور وإقتراح بعض الأسس المحاسبية التي يمكن الإسترشاد بها فى التطبيق، وبالرغم من أهمية تلك

الدراسات إلا أنها لم تقدم إطار لمعايير محاسبية تتضمن القواعد التي تحكم الممارسات المتعلقة بعمليات الإعراف والقياس والإفصاح عن عمليات القطاع الحكومي ، ومن ثم كان هدف هذه الدراسة إقتراح معيار محاسبى يلاءم التطبيق فى القطاع الحكومى الخدمى.

رابعاً: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فى الوحدات الإدارية الحكومية :

يتطلب تطوير كفاءة النظام المحاسبى الحكومى إحداث تطوير فى الطرق والأساليب المحاسبية التى يعتمد عليها النظام فى معالجة عمليات الوحدات الإدارية الحكومية بحيث تصبح أداة فعالة فى توفير المعلومات الملائمة . وكإستجابة منطقية لهذا التطوير يلزم السعى نحو تطبيق معايير يمكن الإستناد عليها للمحاسبة فى الوحدات الحكومية فى ظل المعايير الدولية للمحاسبة ، وحتى يتسنى تطبيق هذه المعايير يلزم تحقيق الآتى :-

#### ١- تطوير قياس الإستخدامات والموارد الحكومية :

لتطوير قياس الإستخدامات والموارد فى الوحدات الحكومية يلزم التحول من الأساس النقدى الى أساس الإستحقاق ، وذلك نتيجة للمزايا التى يحققها أساس الإستحقاق ، ففى ظل أساس الإستحقاق تكتسب السنة المالية شخصية معنوية مستقلة لها كل الحقوق وعليها كل الإلتزامات التى تترتب على مايبذل فيها من جهود وما ينجز فيها من أنشطة وذلك لأن إتباع أساس الإستحقاق سوف يعمل على : ( ابو حشيش، ٢٢٢:٢٠٠٣ ) ، ( فراح ، ١٩٩١ : ١٢٣٨-١٢٣٩ )

(أ) - إيجاد منهج محاسبى متكامل يتسم بالدقة ويعطى صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية .

(ب) - المساعدة فى تحديد تكلفة أداء مختلف البرامج والأنشطة الحكومية ، كما يوفر مؤشرات كمية للتكلفة فى علاقتها بحجم الأداء يمكن من خلالها فرض السيطرة على الإنفاق العام من جهة ووضع الخطط المالية من جهة اخرى .

(ج) - تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمة بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها ، مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة ، وزيادة حجم الإنجاز ورفع مستواه من جهة اخرى .

(د) - يعمل تلقائياً على إظهار أرصدة الأصول الثابتة والمخزون وقياس إهلاكاتها وإستنفادها بحيث يعكس تتبع عمليات تداول وإستخدام تلك الأصول وتوفير المال اللازم لإستبدالها .

- (هـ) - توفير المعلومات اللازمة لإجراء المقارنات السنوية بين نتائج التنفيذ على مدى عدة سنوات مالية ، مما يسمح بترشيح قرارات الموازنة والتخطيط القومى .
- (و) - يجعل التقارير المالية التى تعد فى نهاية كل سنة مالية شاملة و متمشية مع مبادئ المحاسبة المالية .

## ٢- تطوير المحاسبة عن الأصول الثابتة :

يعبر حساب الأصول الثابتة عن الأصول طويلة الاجل التى فى حوزة الوحدة الحكومية لإستخدامها فى أداء النشاط الحكومى الإنتاجى والمالى والإدارى وللوحدة الحق فى الحصول على منفعة هذه الأصول ، ولاتعد هذه الأصول موارد مالية متاحة للإنفاق ولكنها تعبر عن البنود التى استخدمت فيها الموارد المالية فعلا ويجب المساءلة عنها ، وعلى ذلك فإن المحاسبة عن الأصول الثابتة فى الوحدات الإدارية الحكومية تتطلب :-

- (أ) - تسجيل الأصول الثابتة التى فى حوزة الوحدة الحكومية وذلك لإعطاء صورة حقيقية عن القوة الإقتصادية للوحدة الحكومية بما تحوزة من أصول ثابتة . مع تسجيل الإهلاك المتعلق بالأصول الثابتة فى السجلات المحاسبية .
- (ب) - النص على القواعد الخاصة بتحديد عناصر التكاليف الرأسمالية ، والقواعد الخاصة بمعالجة الإستبعادات من الأصول الثابتة ، وتحديد الحالات التى يسمح فيها بإستخدام التكاليف التقديرية والضوابط التى يجب الالتزام بها وتحديد القيمة العادلة للأصول المهداة للوحدة الحكومية . (العوام ، ١٩٨٩ : ٥٦٧ )

## ٣- تطوير الإفصاح فى التقارير المالية للوحدات الإدارية الحكومية

تتأثر أهداف الإفصاح المالى الحكومى بخصائص بيئة العمل الحكومية وبإحتياجات أولئك الذين يستخدمون التقارير المالية الحكومية . وقد جرت العادة على تقسيم أنشطه الوحدات الحكومية إلى فئتين أنشطه من النوع الحكومى وأنشطه تجاريه.

وتوجد بعض الخصائص الهامه للبيئة الحكومية التى تؤثر على الإفصاح المالى عن الأنشطة الحكومية والتى ينبغى مراعاتها عند وضع أهداف التقرير المالى ومنها :  
الخصائص الأساسية للهيكل الحكومى والخدمات التى يوفرها، الموازنة كتعبير عن السياسة العامة والقصد المالى وكوسيلة لتوفير السيطرة ، إستخدام المحاسبة المالية لأغراض المراقبة ، وطبيعة العملية السياسية.

وتستخدم التقارير المالية أساساً لمقارنه النتائج المالية الفعلية بالميزانية المعتمدة قانوناً ؛ لتقييم الحالة المالية ونتائج العمليات ؛ للمساعدة فى تحديد مدى الإمتثال للقوانين والقواعد والأنظمة المتعلقة بالشؤون المالية ؛ والمساعدة فى تقييم الكفاءة والفعالية . وينبغى أن تكون للتقارير المالية الحكومية هذه الخصائص الأساسية : القابلية للفهم ، والموثوقيه ، والملاءمة ، وحسن التوقيت ، والإتساق ، والقابلية للمقارنة.

وقد حددت لجنة معايير المحاسبة CAS التابعة لمنظمة الانتوساى فى البيان رقم (١) مستخدمو التقارير المالية الحكومية فى خمس فئات هم : الجهات التشريعية ، المقرضون ، الإقتصاديون ، محللو السياسة ، الإعلام والجمهور . ( السقا ، والسندى ، ٢٠١٠ : ١٣٥ )

هذا وقد قام المجلس القومى للمحاسبة الحكومية بامريكا ( NCGA ) **National Council on Accounting** فى إبريل عام ١٩٨٢ بإصدار قائمة بأهداف نظم المحاسبة والتقارير المالية فى الوحدات الحكومية والتي صيغت فى هدف عام وستة أهداف أساسية على النحو التالى : ( عويضة ، ١٩٩٢ : ٦٧-٦٨ )

(أ) - الهدف العام للمحاسبة والتقارير المالية فى الوحدات الحكومية هو تقديم المعلومات المفيدة فى مجال إتخاذ القرارات الإقتصادية والسياسية والإجتماعية وفى مجال تقويم الأداء الإدارى والتنظيمى .

(ب) - الأهداف الستة هى :

- ١- تقديم المعلومات المالية المفيدة فى تحديد وتقدير التدفقات والأرصدة والإحتياجات من الموارد المالية قصيرة الاجل .
- ٢- تقديم المعلومات المالية المفيدة فى تحديد وتقدير الحالة المالية للوحدة الحكومية وما يطرأ عليها من تغيرات .
- ٣- تقديم المعلومات المالية المفيدة فى متابعة الأداء فى ظل المتطلبات القانونية والتعاقدية.
- ٤- تقديم المعلومات المالية المفيدة فى التخطيط وإعداد الموازنات والتنبؤ بأثر إقتناء وتخصيص الموارد على تحقيق الأهداف .
- ٥- تقديم المعلومات المالية المفيدة فى تقويم الأداء الإدارى والتنظيمى .

٦- توصيل المعلومات المناسبة بالطريقة التي تسهل من عملية إستخدامها .  
ومن جهة اخرى أوضحت لجنة معايير المحاسبة الامريكية GASB فى قائمة المفاهيم رقم ١ بعنوان " أهداف التقارير المالية " فى الفقرات التالية :  
فقرة ٧٧ ينبغى أن يساعد التقرير المالى فى الوفاء بواجب الحكومة فى أن تكون مسؤوله علناً وأن يمكن المستخدمين من تقييم تلك المساءلة ، وذلك بتقديم معلومات تتضمن :

(أ) - معلومات لتحديد ما إذا كانت إيرادات السنة الحالية كافيه لدفع تكاليف خدمات السنة الحالية. وهذا يعنى أيضا أن التقرير المالى ينبغى أن يبين ما إذا كان مواطنو السنة الحالية يتلقون خدمات ولكن بتحويل جزء من عبء الدفع إلى مواطنى السنة المقبلة؛ ما إذا كانت الموارد المتراكمة سابقاً قد استخدمت فى توفير الخدمات لمواطنى السنة الحالية ؛ أو، ما إذا كانت إيرادات السنة الحالية ليست كافيه لدفع تكاليف خدمات السنة الجارية فحسب، ويوجد زيادة فى الموارد المتراكمة .

(ب) - معلومات عن ما إذا كان قد تم الحصول علي الموارد وإستخدامها وفقاً للميزانية المعتمدة قانونياً للوحدة ؛ كما ينبغى لها أيضاً أن تبرهن على الإمتثال للمتطلبات القانونية أو التعاقدية ذات الصلة بالشؤون المالية.

(ج) - معلومات لمساعدة المستخدمين فى تقييم جهود الخدمة وتكاليفها وإنجازاتها للوحدة الحكومية . هذه المعلومات ، عندما تقترن بمعلومات من مصادر أخرى ، تساعد المستخدمين على تقييم الكفاءة الإقتصادية للوحدة الحكومية ، وينبغى أن تستند المعلومات إلى معايير موضوعيه للمساعدة للقيام بالتحليل بين الفترات داخل الوحدة والمقارنات بين الوحدات المماثلة. كما ينبغى للمعلومات المتعلقة بالموارد المادية أن تساعد فى تحديد تكلفه الخدمات .

الفقرة ٧٨ ينبغى أن يساعد التقرير المالى المستخدمين فى تقييم النتائج التشغيلية للوحدة الحكومية لسنة كما يلي :

(أ) - ينبغى أن يقدم التقرير المالى معلومات عن مصادر الموارد المالية وإستخداماتها. وينبغى أن توضح التقارير المالية جميع التدفقات الخارجة حسب الوظيفة والغرض، وجميع التدفقات الداخلة حسب المصدر والنوع ، ومدى وفاء التدفقات الداخلة بالتدفقات الخارجة. وينبغى أن يعرف التقرير المالى المعاملات المالية غير المتكررة.

(ب) - ينبغي أن يقدم التقرير المالي معلومات عن كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها وتلبية احتياجاتها النقدية .

(ج) - ينبغي أن يوفر التقرير المالي المعلومات اللازمة لتحديد ما إذا كان المركز المالي للوحدة قد تحسن أو تدهور نتيجة لعمليات السنة .

الفقرة ٧٩ ينبغي أن يساعد التقرير المالي المستخدمين في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن أن تقدمها الوحدة الحكومية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها ، وعلى ذلك :

(أ) - ينبغي أن يقدم التقرير المالي معلومات عن الوضع المالي للوحدة الحكومية . وينبغي أن يوفر التقرير المالي معلومات عن الموارد والإلتزامات ، الفعلية والطارئة ، الحالية والمتوقعة . وتستمد الموارد المالية الرئيسية لمعظم الكيانات الحكومية من القدرة على فرض الضرائب وإصدار الديون . ونتيجة لذلك ، ينبغي أن يوفر التقرير المالي معلومات عن مصادر الضرائب ، والقيود الضريبية ، والأعباء الضريبية ، وحدود الديون .

(ب) - ينبغي أن يقدم التقرير المالي معلومات عن طبيعة الوحدة الحكومية والموارد الغير المالية الأخرى للكيان الحكومى التي لها حياه نافعه تتجاوز السنة الحالية ، بما في ذلك المعلومات التي يمكن إستخدامها لتقييم الخدمات المحتملة لتلك الموارد .

(ج) - ينبغي أن يفصح التقرير المالي عن القيود القانونية أو التعاقدية علي الموارد ومخاطر فقدان الموارد المحتملة .

كما وضع مجلس معايير المحاسبة المالية ( FASB ) سبعة أهداف للتقارير المالية فى المنظمات التي لاتهدف الى الربح وهى: ( السعبرى ، السعدى ، ٢٠١٢ : ٢٢٣ )

١- يجب أن توفر التقارير معلومات مفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد، سواء منها الحاضرة أو المستقبلية، وذلك فى مجال ترشيد قراراتهم الخاصة بتخصيص هذه الموارد فيما بين الوحدات المختلفة .

٢- توفير المعلومات لمساعدة الذين يقومون بتدبير الموارد الحالية والمستقبلية ولمستخدمين آخرين فى تقييم الخدمات التي تقدمها الوحدة، وكذلك توضيح مدى قدرتها على الإستمرار فى تقديم هذه الخدمات .

٣- توفير معلومات مفيدة لمديرى الأموال الحالية والمستقبلية لتحديد مدى مقابلة الإدارة لمسؤولياتهم وتقويم أدائها .

٤- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الإقتصادية المتاحة وعن الإلتزامات القائمة على هذه الموارد وعن صافى الموارد القائمة لدى الوحدة

- وأخيراً عن التغييرات التي طرأت على عناصر المجموعات الثلاثة نتيجة الأحداث والعمليات والظروف التي تحققت خلال الفترة .
- ٥- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة لتقويم الأداء الدورى للوحدة المحاسبية .
- ٦- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد وكذلك أوجه إستخدام هذه الموارد .
- ٧- ينبغى أن تتضمن التقارير المالية تفسيرات وتوضيحات بما يمكن مستخدمى هذه التقارير من تفهم المعلومات الواردة بها .

فى ضوء ماسبق ترى الباحثة أن الهدف الأساسى للتقارير المالية فى المنظمات التجارية وغير التجارية هو توفير معلومات مفيدة تفى بحاجة المستخدمين لها قدرة تنبؤية وتقييمية ورقابية وبذلك يجب أن تخضع المعلومات فى المنظمات غير التجارية لمعايير محاسبية على نهج المعايير المحاسبية الدولية للمنظمات التجارية ، ومن ثم يمكن تطوير المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمنظمات التجارية لتلاءم التطبيق بالوحدات غير التجارية ومنها المنظمات الحكومية حتى يتسنى توفير أساليب محاسبية للقياس والإفصاح وإنتاج تقارير مالية تحتوى على معلومات ملائمة وموثوق بها بما يحقق فعالية وكفاءة النظام المحاسبى الحكومى .

خامساً : المدخل المقترح لتطوير معايير المحاسبة الدولية لتلاءم التطبيق فى الوحدات الإدارية الحكومية مع طرح معيار محاسبى حكومى مقترح .

بعد عرض الواقع العملى لنظام المحاسبة الحكومية المطبق والفجوة البحثية فى مجالات القياس والإفصاح المحاسبى الحكومى عن الإستخدامات والموارد والأصول الثابتة وتحديد متطلبات تطوير هذا النظام يتضح مدى الحاجة الى وجود معايير يسترشد بها المحاسبون فى القطاع الحكومى الخدمى ، ولذلك جاء هذا القسم ليضع مدخل مقترح لمعيار محاسبى خاص بمرور وحدات الإدارة المحلية فى ضوء المعايير الدولية للمنظمات التجارية و معايير GASB ومعايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام وذلك فى محاولة لتطوير المعايير المحاسبية الدولية لتلاءم التطبيق فى القطاع الحكومى وذلك على النحو التالى :

## ١- تحديد طبيعة موارد وحدات الإدارة المحلية ( المحافظات )

تقدم ٧٠ % من الخدمات للمواطنين بواسطة وحدات الإدارة المحلية ، وطبقا للمادة ١٦١ من الدستور " تقسم الدولة الى وحدات إدارية تتمتع بالشخصية الاعتبارية منها المحافظات والمدن والقرى ويجوز إنشاء وحدات إدارية اخرى تكون لها الشخصية الاعتبارية إذا إقتضت المصلحة العامة ذلك ."

وطبقا للمادة ١ من قانون الإدارة المحلية رقم ٤٣ لعام ١٩٧٩ فان " وحدات الإدارة المحلية هي المحافظات والمراكز والمدن والأحياء والوحدات المحلية القروية ، ويكون لكل منها الشخصية الاعتبارية أى لها كيان ذاتى مستقل يستهدف تحقيق غرض معين ويتمتع بالشخصية القانونية فى حدود هذا الغرض .

وتضمنت المادة ٣٥ من القانون أن موارد المحافظات تشمل ماياتى :

### أولا الموارد المشتركة مع سائر المحافظات وتتضمن مايلى :

١- نصيب المحافظة من الضرائب الإضافية على الصادرات والواردات التى تقع فى دائرتها ، ويحدد القانون سعر الضريبة .

٢- نصيب المحافظة من الضريبة الإضافية على ضريبة القيم المنقولة وضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

### ثانيا : الموارد الخاصة بالمحافظة وتشمل مايلى :

١- نصيب المحافظة من الضريبة المقررة على الأطنان فى المحافظة .

٢- ضرائب ورسوم السيارات والموتوسيكلات والعربات والدراجات ووسائل النقل المرخص بها فى المحافظة .

٣- حصيلة إستثمار أموال المحافظة وإيرادات المرافق التى تقوم بإدارتها .

٤- الضرائب والرسوم الاخرى ذات الطابع المحلى التى تفرض لصالح المحافظة

٥- الإعانات الحكومية .

٦- التبرعات والهبات والوصايا بشروط معينة .

## ٢- المعالجات المحاسبية لإيرادات المعاملات غير التبادلية فى ضوء المعايير المحاسبية والمتعلقة بإيرادات المعاملات غير التبادلية فى وحدات الإدارة المحلية:

فى ضوء موارد الوحدات الإدارية الحكومية يلاحظ أن الحكومات تحصل على إيرادات كثيرة من المعاملات غير التبادلية مثل الضرائب والمنح والتبرعات والهبات . ففى المعاملات غير التبادلية تتلقى الحكومة اما قيمة من طرف اخر دون أن تعطى قيمة مساوية بشكل مباشر فى المقابل أو تعطى قيمة لآخر دون أن تحصل على قيمة مساوية . وفى ضوء معايير GASB المعيار ٣٣ بعنوان " المحاسبة والتقارير المالى عن المعاملات غير التبادلية " تنقسم المعاملات غير التبادلية إستنادا إلى الخصائص المشتركة التى تؤثر علي توقيت الإعراف الى :

(أ) - عائدات الضرائب المستمدة من التقييمات التى تفرضها الحكومات على المعاملات التبادلية. ومن الأمثلة على ذلك الضرائب على الدخل الشخصى ، ودخل الشركات ، ومبيعات السلع والخدمات بالتجزئة .

(ب) - تنتج الإيرادات من المعاملات غير التبادلية من تقييمات الحكومات على الوحدات غير الحكومية ، والأفراد وتشمل الأمثلة ضرائب الملكية و الغرامات والعقوبات .

(ج) - تحدث معاملات غير التبادلية المفوضة من قبل الحكومة عندما تقدم الحكومة موارد للوحدات الإدارية الحكومية وتتطلب أن تستخدمها الوحدات لغرض محدد أو أغراض محددة منصوص عليها فى التشريع المقدم من الحكومة . وهذا يعنى ، أن يحدد مقدم الخدمة القيود المفروضة على الأغراض ، وقد يحدد أيضاً متطلبات الوقت ، وتتمثل الخصائص الرئيسية لهذه المعاملات فى (١) تفرض الحكومة المزودة أن تقوم الوحدة الحكومية المتلقية بتنفيذ برنامج معين و (٢) الوفاء بمتطلبات معينة أمر ضرورى للمعاملة فقد تتضمن متطلبات الوقت ومتطلبات الأهلية.

(د) - المعاملات غير التبادلية الطوعية الناتجة عن الإتفاقات التشريعية أو التعاقدية ، نشأت طوعية من قبل طرفين أو أكثر. وتشمل أمثلة المعاملات الطوعية بعض المنح وبعض المساعدات والتبرعات من قبل هيئات غير حكومية ، بما فى ذلك الأفراد (التبرعات الخاصة) ، وقد يحدد مقدم الخدمة قيود الغرض ومتطلبات الأهلية. فى

كثير من الحالات ، قد يطلب المورد إعادة الموارد إذا تم مخالفة قيود الغرض أو متطلبات الأهلية بعد الإقرار بالمعاملة.

وفي ضوء ذلك يمكن تقسيم الإيرادات من المعاملات غير التبادلية الى :

(أ) - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية المفروضة (الضرائب) : المصدر الأساسي للإيرادات الحكومية هو الضرائب، وهي معاملة غير طوعية مكلف بها قانوناً أفراد المجتمع والمؤسسات التجارية، وهي تتطلب معالجة محاسبية خاصة . فعلى سبيل المثال، قد تقوم الحكومة بجمع الضرائب على الممتلكات في فترة ما غير الفترة التي تطبق فيها الضرائب قانوناً ، وهنا هل ينبغي على الحكومة أن تسجل الضرائب كإيرادات في السنة التي يتم جمعها أو أن يتم تنسبها الى السنة التي تنطبق عليها الضرائب ؟

وترى الباحثة إنه نظراً لعدم وجود معيار محاسبي دولي يتناول موضوع الإقرار بالإيراد الضريبي وقياسه فإنه يمكن الإستناد لمعيار GASB المعيار رقم ٣٣ بعنوان " المحاسبية والتقرير المالي من أجل المعاملات غير التبادلية " . ووفقاً للمعيار " تعد الضرائب إيرادات في الفترة التي تجبى منها ، أى التي تصبح فيها مستحقة ، أى عندما تصبح قابلة للقياس ومتاحة لتمويل النفقات في الفترة المالية ، وذلك لتحقيق مبدأ العدالة بين الفترات عن طريق ربط تكاليف الخدمات بالإيرادات المحصلة لتمويل تلك الخدمات " . وفيما يتعلق بتوقيت الإقرار فرق المعيار بين الأنواع من الإيرادات المستمدة من الضرائب وذلك كما يلي :

- فيما يتعلق بالإيرادات الضريبية من تقييمات الحكومة على المعاملات التبادلية أوضح المعيار في الفقرة ١٦ أنه ينبغي للحكومات أن تعترف بالأصول من معاملات الإيرادات الضريبية في الفترة التي تحدث فيها المعاملة التبادلية التي تفرض عليها الضريبة أو تلقي الموارد ( الحصول على المنفعة ) ، أيهما يحدث أولاً . وينبغي الإقرار بالإيرادات في نفس الفترة التي يعترف فيها بالأصول ، بشرط أن تكون المعاملة الأساسية التبادلية قد حدثت (بالإستناد إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق المعدل ، ينبغي الإقرار بالإيرادات عند حدوث الحدث وتوافر الموارد) ، وينبغي التقرير عن الموارد المحصلة مقدماً قبل حدوث الحدث بإعتبارها إيرادات مؤجله (خصوم) .

- وفيما يتعلق بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية المفروضة على الوحدات غير الحكومية والأفراد أشار المعيار فى الفقرة ١٧ الى أنه ينبغي للحكومات أن تعترف بالأصول من معاملات الإيرادات غير التبادلية المفروضة فى الفترة التى تنشأ فيها مطالبه قانونيه قابله للإنفاذ أو عندما يتم تلقي الموارد ، أيهما يحدث أولاً. وفيما يتعلق بالضرائب على الممتلكات ، فإن التاريخ الذى تنشأ فيه المطالبة القانونية القابلة للإنفاذ بشأن الممتلكات الخاضعة للضريبة محدد بالقانون . بالنسبة لبعض الحكومات ، قد لا تنشأ المطالبة القانونية الواجبة التنفيذ حتى الفترة التى تلى الفترة التى يتم فيها فرض الضرائب. وينبغي لتلك الحكومات أن تعترف بالضرائب على الممتلكات المستحقة القبض فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالإيرادات ( وفقاً للفقرة ١٨ )

وفى الفقرة ١٨ أوضح المعيار ينبغي للحكومات أن تعترف بالإيرادات من الضرائب العقارية ، مخصوما منها المبالغ المستردة المقدرة والكميات المقدرة غير القابلة للتحويل ، فى الفترة التى تفرض فيها الضرائب ، حتى إذا نشأت المطالبة القانونية الواجبة النفاذ أو كان تاريخ إستحقاق الدفع فى فتره مختلفة . وينبغي الإعتراف بجميع الإيرادات غير التبادلية الأخرى المفروضة فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالأصول ما لم تتضمن التشريعات التمكينية شروطاً زمنيه . وإذا كان الأمر كذلك ، ينبغي الإعتراف بالإيرادات فى الفترة التى يلزم فيها إستخدام الموارد أو عندما يسمح بإستخدامها لأول مره . وينبغي التقرير عن الموارد المقبوضة أو المعترف بها كمبالغ مستحقة القبض قبل تلك الفترة باعتبارها إيرادات مؤجله .

كما يمكن الإستناد لمعايير المحاسبة فى القطاع العام المعيار ٢٣ بعنوان " الإيراد من المعاملات غير التبادلية " حيث أوضح المعيار فى الفقرة ٧ تعرف الضرائب على أنها " منافع إقتصادية مدفوعة أو مستحقة الدفع بشكل إجبارى وفقاً للقوانين أو الأنظمة المشروعة لتزويد الحكومة بالإيرادات بإستثناء الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة جراء إنتهاك القوانين أو الأنظمة ، ولا تعتبر التحويلات غير الإجبارية للحكومة مثل التبرعات ودفع الرسوم على أنها ضرائب رغم أنها قد تكون نتيجة لمعاملات غير تبادلية ، وتفرض الحكومة الضرائب على الأفراد والمنشآت الأخرى الذين يعرفون باسم المكلفين داخل حدود منطقتها من خلال إستخدام صلاحيتها المطلقة " .

وقد أوضح المعيار فى الفقرة ٥٩ " يتم الإعتراى بأصل معين فيما يتعلق بالضرائب عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة ويتم تلبية معايير الإعتراى بالأصل " وقد أوضح المعيار فى الفقرة ٦٠ " أن الموارد الناشئة من الضرائب تلبى تعريف الأصل عندما تسيطر المنشأة على الموارد نتيجة لحدث سابق ( الحدث الخاضع للضريبة ) وتتوقع الحصول على منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة من تلك الموارد ، كما تحقق الموارد الناشئة من الضرائب معايير الإعتراى بها كأصل عندما يكون من المحتمل أن يحدث تدفق وارد للموارد ويكون من الممكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق . ويتم تحديد درجة الإحتمالية المرتبطة بالتدفق الوارد للموارد على أساس الأدلة المتاحة فى وقت الإعتراى المبدئى والتى تتضمن دون الحصر الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلف " .

وأشار المعيار فى الفقرة ٦١ الى أنه " تنشأ الإيرادات الضريبية فقط للحكومة التى تفرض الضريبة وبذلك فهى تعترف بأصول وإيرادات الضريبة " .

وفى الفقرة ٦٣ أوضح المعيار أن الضرائب تلبى تعريف " المعاملة غير التبادلية " لأن المكلف يقوم بتحويل الموارد الى الحكومة دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وفى حين أن المكلف قد ينتفع من مجموعة السياسات الإجتماعية التى شرعتها الحكومة ، إلا أنها لا تمنح مباشرة كتعويض عن دفع الضرائب .

وفى الفقرة ٦٤ أشار المعيار الى أنه قد يتم فرض بعض الضرائب لأغراض محددة وإذا تعين على الحكومة الإعتراى بالالتزام معين فيما يخص أية شروط متعلقة بأصول معترف بها نتيجة لضرائب ذات غرض محدد، فإنها لا تعترف بالإيراد حتى يتم تحقيق الشرط وتخفيض الإلتزام . إلا أنه فى معظم الحالات، لا يتوقع أن تؤدى الضرائب المفروضة لأغراض محددة إلى نشوء إلتزام لأن الأغراض المحددة تضاف إلى القيود وليس الشروط .

وفى الفقرة ٦٥ حدد المعيار الحدث الخاضع للضريبة المتعلق بالضرائب المتنوعة المفروضة .

وقد أشار المعيار فى الفقرة ٦٦ الى مقبوضات الضرائب المقدمة فقد أوضحت الفقرة ٦٦ الى أنه " يتم الإعتراى بالموارد الخاصة بالضرائب المستلمة قبل وقوع الحدث الخاضع

للضريبة كأصل والتزام ( مقبوضات مستلمة مقدماً ) لأن الحدث الذي يؤدي الى إستحقاق الضريبة لم يحصل ولم يتم تلبية الإعتراف بالإيرادات الضريبية، بالرغم من أنه قد تم إستلام تدفقاً وارد للموارد مسبقاً ، وبهذا يتم الإعتراف بالتزام معين الى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة وعند وقوع الحدث الخاضع للضريبة يتم الوفاء بالإلتزام والإعتراف بالإيراد " .

وفيما يتعلق بالأصول الناشئة من المعاملات الضريبية إقتضى المعيار فى الفقرة ٦٧ قياس هذه الأصول بقيمتها العادلة كما فى تاريخ الإستملاك . ويتم قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بأفضل تقدير لتدفق الموارد للمنشأة .

وفى الفقرة ٦٨ أشار المعيار الى إحتمالية وجود فصل بين توقيت الحدث الخاضع للضريبة وتحصيل الضرائب وبذلك يمكن أن تقيس المنشأة الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية بشكل موثوق من خلال إستخدام نماذج إحصائية مثلا المبنية على تاريخ تحصيل ضريبة معينة فى فترات سابقة . وأشارت الفقرة ٦٨ الى العوامل التى يجب أن تأخذها نماذج القياس بعين الإعتبار.

كما أشارت الفقرة ٦٩ الى أن قياس الأصول والإيرادات بإستخدام النماذج الإحصائية قد ينتج عنه إختلاف المبلغ الفعلى للأصول والإيرادات المعترف بها عن المبالغ المحددة فى فترات التقرير اللاحقة على أنها مستحقة من المكلفين فيما يتعلق بفترة التقرير الحالية ويتم إجراء تنقيحات على التقديرات وفقاً للمعيار الدولى للقطاع العام ٣ " السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء " .

وقد أوضحت الفقرة ٧٠ انه فى بعض الحالات لايمكن قياس الأصول الناشئة من المعاملات الضريبية والإيرادات ذات العلاقة بشكل موثوق الى أن ينقضى وقت قصير بعد وقوع الحدث الخاضع للضريبة ، وقد يحدث هذا إذا كان أساس الضريبة متقلب وكان التقدير الموثوق غير محتمل . وفى العديد من الحالات قد يتم الإعتراف بالأصول والإيرادات فى الفترة التى تلى وقوع الحدث الخاضع للضريبة . ومع ذلك توجد حالات إستثنائية تنقضى فيها فترات تقرير عديدة قبل أن ينتج عن حدث خاضع للضريبة تدفق وارد للموارد يمثل منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة تلبى تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل .

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للمصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب أوضح المعيار فى الفقرات ٧١ الى انه ينبغي تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغ إجمالي، ولا ينبغي تخفيضه فيما يخص المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب.

وفى الفقرة ٧٢ أشار الى أنه قد تستخدم الحكومة فى بعض المناطق نظام الضرائب كأسلوب مريح لدفع منافع للمكلفين والتي قد تدفع باستخدام أسلوب دفع آخر مثل تحرير شيك أو إيداع المبلغ فى حساب المكلف مباشرة أو تسوية حساب آخر بالنيابة عن المكلف. فعلى سبيل المثال قد تدفع الحكومة جزءاً أقساط التأمين الصحى الخاص بالمواطنين لتشجيع الإشتراك بهذا التأمين إما من خلال تخفيض الإلتزام الضريبى على الفرد أو الدفع من خلال شيك أو من خلال دفع مبلغ لشركة التأمين مباشرة. وفى هذه الحالات، يكون المبلغ مستحق الدفع بغض النظر عما إذا كان الفرد يدفع الضرائب أم لا. وبالتالي يعتبر هذا المبلغ مصروفاً للحكومة وينبغي الإعتراف به بشكل منفصل فى بيان الأداء المالى. كما ينبغي زيادة إيراد الضريبة فيما يخص مبلغ أى من هذه المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب .

وأوضحت الفقرة ٧٣ انه لا ينبغي تجميع الإيرادات الضريبية فيما يخص مبلغ النفقات الضريبية.

كما أشار فى الفقرة ٧٤ الى أنه قد تستخدم الحكومات فى معظم المناطق نظام الضرائب لتشجيع بعض السلوكيات المالية و العدول عن سلوكيات أخرى. فعلى سبيل المثال يسمح لمالكي المنازل فى بعض المناطق إقتطاع فائدة الرهن وضرائب ممتلكات من إجمالي دخلهم عند حساب الدخل الخاضع لتقييم الضريبة . و هذه الأنواع من الإمتيازات متاحة للمكلفين فقط . وإذا لم تدفع المنشأة ( بما فى ذلك الشخص الطبيعى ) الضرائب، فإنها لا تستطيع الحصول على الإمتياز. وتسمى أنواع الإمتياز هذه بالنفقات الضريبية و لا تؤدى إلى نشوء أصول أو إلتزامات أو إيرادات أو مصاريف خاصة بالحكومة التي تفرض الضريبة.

وفى الفقرة ٧٥ أوضح المعيار إن الفرق الأساسى بين المصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب والنفقات الضريبية هو أنه بالنسبة للمصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب يكون المبلغ متاحاً للمنشآت المنقول إليها بغض النظر عما إذا كانت تدفع

الضرائب أم لا أو تستخدم آلية معينة لدفع ضرائبها. ولايسمح بمقاصة إيرادات الضريبة والمصاريف المدفوعة من خلال نظام الضرائب.

(ب) - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية المفوضة من الحكومة والطوعية :

- فى ضوء معيار GASB رقم ٣٣ " فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية المفوضة من قبل الحكومة والطوعية ، أوضح المعيار الى أنه يتم الإعتراف بأصل عند إستيفاء جميع شروط الأهليه المعمول بها أو تلقى الموارد ، أيهما أولاً . وتحدد شروط الأهليه من قبل مقدم الخدمة . كما ينبغى الإعتراف بالإيرادات عند إستيفاء جميع شروط الأهليه المعمول بها . ( وفقاً لأساس الإستحقاق المعدل ، ينبغى الإعتراف بالإيرادات عندما تستوفى جميع شروط الأهليه المحددة وتكون الموارد متوفرة ) ، وبالنسبة للمعاملات التى يطلب فيها الموفر من المستلم إستخدام (بيع أو صرف أو إستهلاك) الموارد فى أو مع بداية الفترة التالية ، ينبغى الإعتراف بالموارد المقدمة قبل تلك الفترة كإيرادات مؤجلة . وبالنسبة للمعاملات ، مثل الهبات الدائمة أو الاجله ، التى يقوم مقدم الخدمة بإرسال الأموال النقدية أو غيرها من الاصول مع إشتراط أنه ينبغى الحفاظ علي الموارد سليمة إلى الأبد ، لعدد محدد من السنوات ، أو إلى أن يحدث حدث محدد ، ينبغى الإعتراف بالموارد كإيرادات عندما تستلم وكنفقات/نفقات عندما تدفع.

وفى الفقرة ١٩ عرف المعيار شروط الأهلية " بأنة كثيراً ما يحدد مقدمو الموارد فى المعاملات الحكومية أو الطوعية غير التبادلية شروط الأهليه . وشروط الأهليه هي الشروط التى تحددها التشريعات التمكينية أو الجهة المقدمة التى يتعين إستيفائها قبل حدوث المعاملة . أى أنه إلى أن تستوفى تلك الشروط لا يكون للمتلقي مستحق ( أصل ) ، وينبغى تأجيل الإعتراف بالمصروفات أو الإيرادات المتعلقة بالموارد المرسله .

- و فى ضوء المعيار الدولى ٢٠ " المحاسبية عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " يمكن تعريف المساعدات الحكومية بأنها " إجراء حكومى مصمم لتزويد منفعة إقتصادية محددة الى المنشأة مقابل إلتزامها بشروط محددة وتأخذ المساعدات أشكال مختلفة سواء من ناحية طبيعة المساعدة المقدمة أو من ناحية

الشروط المتعلقة بها ويكون الهدف منها مساعدة المنشأة على القيام بعمل معين لاتقوم به عادة لو لم تحصل على المساعدة .

كما عرف المعيار المنح الحكومية بأنها مساعدات حكومية على شكل نقل موارد للمنشأة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط محددة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة ويمكن وضع قيمة لها بشكل معقول . وتسمى المنح الحكومية فى بعض الأحيان بأسماء أخرى مثل الدعم أو الإعانات أو المكافآت ، وقد تتعلق المنح بأصول أو بالدخل .

وأشار المعيار فى الفقرة ٧ انه يجب عدم إثبات المنح الحكومية بما فى ذلك المنح الحكومية غير النقدية بالقيمة العادلة مالم يوجد تأكيد معقول بان :

- المنشأة ستلتزم بالشروط الملحقه بها .
- المنح سيتم تلقيها .

وفى الفقرات ٢٤ - ٢٧ اوضح المعيار الى أنه يجب عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول بما فى ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة فى قائمة المركز المالى إما بإدراج المنحة على أنها دخل مؤجل يتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة على أساس منتظم على مدى العمر الإنتاجى للأصل أو بطرح المنحة فى الوصول الى المبلغ الدفترى للأصل ويتم إثبات المنحة ضمن الربح أو الخسارة على مدى عمر الأصل الذى يخضع للإستهلاك على أنها تخفيض فى مصروف الإستهلاك .

وفى الفقرة ٢٩ أوضح المعيار يتم عرض المنح المتعلقة بالدخل على إنها جزء من الربح أو الخسارة إما بشكل منفصل أو تحت عنوان مثل إيرادات اخرى " وكبديل عن ذلك يتم طرحها عند التقرير عن المصروف المتعلق بها .

- وفى ضوء المعيار الدولى للمحاسبة فى القطاع العام المعيار ٢٣ بعنوان " الإيراد من المعاملات غير التبادلية " اشار المعيار الى الإيرادات من المعاملات غير التبادلية بإستثناء الضرائب بمصطلح التحويلات ، وفى الفقرة ٧ عرف المعيار التحويلات بأنها " تدفقات واردة لمنافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من المعاملات غير التبادلية بإستثناء الضرائب " .

وفى الفقرة ٧٧ أوضح المعيار أن التحويلات تتضمن المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهيايا والتبرعات والسلع والخدمات العينية . وتتمتع كافة هذه البنود بصفة مشتركة وهى أنها تحول الموارد من منشأة إلى أخرى دون دفع قيمة مساوية تقريباً بالمقابل وهى ليست ضرائب .

وأوضح المعيار فى الفقرة ٧٦ أنه " ينبغى أن تعترف المنشأة بأصل معين فيما يتعلق بالتحويلات عندما تلبى الموارد المنقولة تعريف الأصل ومعايير الإعراف بها كأصل. وفى الفقرة ٧٨ أوضح المعيار أن التحويلات تلبى تعريف الأصل عندما تسيطر المنشأة على الموارد نتيجة حدث سابق (التحويل) وتتوقع الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من تلك الموارد. وتلبى التحويلات معايير الإعراف بها كأصل عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق وارد للموارد ويمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. وفى ضوء المعيار يمكن عرض المعالجات الخاصة بكل من :

أ- التبرعات والهيايا : أشار المعيار الدولى للمحاسبة فى القطاع العام ٢٣ فى الفقرة

٩٥ الى أنه يتم الإعراف بالتبرعات والهيايا ( بإستثناء الخدمات العينية ) كأصول وإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة للمنشأة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق.

ويكون منح الهدية أو التبرع وتحويل الملكية القانونية متزامنين عادة وفى هذه الظروف ومما لاشك فيه أن المنافع الإقتصادية المستقبلية ستتدفق الى المنشأة. وأشار المعيار فى الفقرة ٩٧ الى أن الهيايا والتبرعات تقاس بقيمتها العادلة فى تاريخ الإستملاك الذى يمكن التحقق منه بالرجوع الى سوق نشطة أو من خلال التثمين.

كما أشار المعيار الى التبرعات والهيايا من السلع العينية فى الفقرة ٩٤ حيث أوضح المعيار أن السلع العينية هي عبارة عن أصول ملموسة منقولة إلى المنشأة فى معاملة غير تبادلية دون رسم ولكنها قد تخضع للبنود الإشرافية. وتتضمن المساعدات الخارجية المقدمة من قبل منظمات تنمية متعددة أو ثنائية الأطراف . وفى الفقرة ٩٦ أوضح المعيار أن يتم الإعراف بالسلع العينية كأصول عندما يتم إستلام السلع أو تكون هناك إتفاقية ملزمة لإستلام السلع. وفى حال إستلام السلع العينية دون شروط، يتم الإعراف بالإيراد فوراً وفى حال فرض شروط معينة، يتم الإعراف بإلتزام معين يتم تخفيضه ويتم الإعراف بالإيراد حالما يتم تحقيق الشروط. وأشار المعيار فى الفقرة ٩٧ الى أن السلع العينية تقاس بقيمتها العادلة فى تاريخ الإستملاك الذى يمكن التحقق منه بالرجوع الى سوق نشطة أو من خلال التثمين.

ب- الوصايا : أوضح المعيار الدولي ٢٣ للمحاسبة فى القطاع العام فى الفقرة ٩٠ أن التركة هى تحويل يتم القيام به وفق النصوص الواردة فى وصية الشخص المتوفى ويقع الحدث السابق الذى يؤدى الى سيطرة على الموارد التى تمثل منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة للتركة عندما تملك المنشأة مطالبة قابلة للانفاذ عند وفاة تارك الوصية أو منح صحة الوصية إستنادا الى قوانين المنطقة . وأوضحت الفقرة ٩١ يتم الإعتراف بالتركات التى تلبى تعريف الأصل كأصول وإيرادات عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة الى المنشأة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق . وقد يشكل تحديد إحتمالية حدوث تدفق وارد لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة معضلة فى حال إنقضاء فترة من الزمن بين وفاة تارك الوصية وإستلام المنشأة لأى أصول . وستحتاج المنشأة الى تحديد ما إذا كانت أملاك الشخص المتوفى كافية لتلبية كافة المطالبات بها وتحقيق كافة التركات وفى حال التنازع على الوصية سيؤثر هذا أيضا على إحتمالية تدفق الأصول الى المنشأة.

وفى الفقرة ٩٢ يتم تحديد القيمة العادلة للأصول الموروثة بالطريقة ذاتها التى تحدد فيها القيمة العادلة للهيايا والتبرعات كما هو موضح فى الفقرة ٩٧ وفى المناطق التى تخضع فيها أملاك المتوفى للضريبة قد تكون السلطة الضريبية قد حددت مسبقا القيمة العادلة للأصل الذى سترثه المنشأة وقد يكون المبلغ متاحاً للمنشأة ويتم قياس التركات بالقيمة العادلة للموارد المقبوضة أو المستحقة .

ج- وفيما يتعلق بالمقبوضات من التحويلات المقدمة أشار المعيار الدولي للمحاسبة فى القطاع العام ٢٣ فى الفقرة ١٠٥ الى أنه قد تستلم المنشأة موارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزما ، يتم الإعتراف بالموارد كأصول عندما تلبى تعريف الأصل ومعايير الإعتراف بها كأصل. كما تعترف المنشأة أيضا بالالتزام قبض مقدم . إذا لم يكن ترتيب التحويل ملزما ولا تختلف مقبوضات التحويلات مقدما بشكل أساسى عن المقبوضات الأخرى المستلمة مقدماً ، وبذلك يتم الإعتراف بالالتزام معين إلى أن يقع الحدث الذى يجعل ترتيب التحويل ملزما ويتم تلبية كافة الشروط الأخرى بموجب الإتفاقية . وعندما يقع ذلك الحدث ويتم تحقيق كافة الشروط الأخرى بموجب الإتفاقية، يتم تسديد الإلتزام والإعتراف بالإيراد .

### ٣- الإفصاحات :

إستناداً الى المعيار الدولي للمحاسبة فى القطاع العام ٢٣ فإنه :

- ينبغى أن تفصح المنشأة إما فى متن القوائم المالية ذات الغرض العام أو فى ملاحظتها عما يلى :

أ- مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المعترف به خلال الفترة حسب الفئات الرئيسية بشكل منفصل كالاتى :

- الضرائب مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل . و
- الإيرادات من المعاملات غير التبادلية الاخرى مبينة الفئات الرئيسية لتلك الإيرادات .

ب- مبلغ الإلتزامات المعترف به فيما يتعلق بالأصول المنقولة الخاضعة لشروط معينة .

ج- مبلغ الأصول المعترف بها الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود ، و

د- مبلغ المقبوضات المستلمة مقدماً فيما يتعلق بمعاملات غير تبادلية .

- ينبغى أن تفصح المنشأة فى ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض العام عن :

- أ- السياسات المحاسبية المتبناة للإعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية،
- ب- الأساس الذى يتم وفقاً له قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة الى الداخل فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من المعاملات غير التبادلية ،
- ج- معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبى الذى لاتستطيع الوحدة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التى يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة ، و

د- طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل منفصل .

### ٤- المتطلبات المقترحة لتطوير المعايير المحاسبية الدولية لتلاءم التطبيق

فى القطاع الحكومى الخدمى:

فى ضوء ماسبق ترى الباحثة أن تطوير المعايير الدولية لتتضمن معالجات محاسبية للقياس والإفصاح عن بنود الإستخدامات والموارد فى الوحدات الإدارية الحكومية يكون من خلال الاتى:

(أ) - توجد بعض المعايير الدولية التى يمكن إعتماؤها للتطبيق فى القطاع الحكومى الخدمى مثل معيار " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " .

مع إجراء تعديلات وفقاً لإحتياجات القطاع الحكومى ، ويكون ذلك على نهج معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام ، فقد إستندت هذه المعايير للمعايير الدولية فى وضع المعالجات الخاصة بالقطاع العام ، وذلك بأن تم مقارنة معايير المحاسبة الدولية فى القطاع العام مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ، مع المحافظة على المعالجة المحاسبية والنص الاصلى للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.

(ب)-إستحداث معايير دولية فى بعض البنود التى لا يوجد لها معيار دولى للمعالجة فمثلاً فيما يتعلق بالمحاسبة عن الإيراد الضريبى يجب إستحداث معيار دولى يوضح بنود المعالجة إسترشاداً بكلا من معيار المحاسبة الأمريكى GASB رقم ٣٣ ، ومعيار المحاسبة الدولية فى القطاع العام ٢٣ " الإيراد من المعاملات غير التبادلية ( الضرائب والتحويلات ) " .

وفى ضوء ما سبق ترى الباحثة أنه يمكن إنشاء معيار دولى لمعالجة " الإيرادات من المعاملات غير التبادلية للوحدات الإدارية الحكومية " يشمل بنود موارد المحافظات من المعاملات غير التبادلية ، على نهج معيار المحاسبة الدولية فى القطاع العام ٢٣ " الإيراد من المعاملات غير التبادلية " .

٥- المعيار المحاسبى الحكومى المقترح بعنوان " المحاسبة عن الإيرادات من المعاملات غير التبادلية فى الوحدات الإدارية الحكومية "

**الهدف :**

١-يهدف هذا المعيار الى تحديد متطلبات التقارير المالية فى الوحدات الإدارية الحكومية حول الإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية ، ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التى ينبغى أخذها بعين الإعتبار لدى الإعتراف بالإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية وقياسه والإفصاح عنه.

**النطاق :**

٢-على الوحدة الحكومية التى تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبى أن تطبق هذا المعيار.

٣- يضع هذا المعيار معايير المحاسبة والتقرير المالى للمعاملات غير التبادلية للوحدات الحكومية . وهو ينطبق على جميع الوحدات الحكومية التى تقوم بمعاملات غير تبادليه حيث تشتق معظم إيرادات الحكومات من المعاملات غير التبادلية مثل :

(أ) - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية المفروضة (الضرائب) .

(ب) - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية من قبل الحكومة .

(ج) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية الطوعية (سواء كانت نقدية أو غير نقدية) بما فى ذلك التبرعات والهدايا والوصايا .

التعريفات :

٤- الضرائب: وهى منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة مدفوعة أو مستحقة الدفع بشكل إجبارى للوحدات الحكومية وفقا للقوانين و / أو الانظمة المشروعة لتزويد الحكومة بالإيرادات ولاتتضمن الضرائب الغرامات أو العقوبات الاخرى المفروضة اثر مخالفات القانون .

٥- الأصول المحتملة: إن البند الذى يتسم بالخصائص الأساسية للأصل، ولكنه يعجز عن تلبية معايير الاعتراف يقتضى الإفصاح عنه فى الملاحظات كأصل محتمل.

٦- السيطرة على الأصل: وتنشأ عندما يكون بإمكان الوحدة الحكومية أن تستخدم أو تنتفع بطريقة أخرى من الأصل فى سعيها لتحقيق أهدافها وعندما يمكن أن تمنع الوحدة الحكومية أو تنظم بطريقة أخرى وصول الآخرين إلى تلك المنفعة. ولا يعتبر الإعلان عن نية تحويل الموارد إلى الوحدة الحكومية كافياً بحد ذاته لتحديد الموارد على أنه مسيطر عليها من قبل الوحدة المنقول إليها . فعلى سبيل المثال، وفي حال كانت إتفاقية التحويل مطلوبة قبل تحويل الموارد، لن تحدد الوحدة المنقول إليها الموارد بأنها مسيطر عليها حتى ذلك الوقت الذى تصبح فيه الإتفاقية ملزمة لأن الوحدة المنقول إليها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول المنشأة الناقلة إلى الموارد. وفي العديد من الحالات، ستحتاج الوحدة الحكومية إلى تفعيل سيطرتها على الموارد قبل أن تستطيع الاعتراف بأصل معين. وفي حال لم يكن لدى الوحدة الحكومية مطالبة قابلة للإنفاذ فيما يتعلق بالموارد، فإنها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول المنشأة الناقلة إلى تلك الموارد.

٧- الحدث الخاضع للضريبة: وهو الحدث الذى تقرر الحكومة أو السلطة التشريعية أو هيئة اخرى خضوعه للضريبة .

٨- الحدث السابق : تحصل الوحدات الحكومية عادة على الأصول من الحكومات أو من منشآت أخرى بما فى ذلك المكلفين . ولذلك قد يكون الحدث السابق الذى يؤدى إلى السيطرة على أصل معين حدث خاضع للضريبة أو عملية تحويل . ولا تؤدى المعاملات أو الأحداث التى يتوقع حصولها فى المستقبل إلى وجود أصول- ولهذا السبب لا تعتبر نية فرض ضريبة مثلا بمثابة حدث سابق يؤدى إلى نشوء أصل على شكل مطالبة من مكلف معين.

٩- التدفق الوارد المحتمل للموارد: يكون التدفق الوارد للموارد "محملا" عندما تكون فرصة حصوله أكبر من فرصة عدم حصوله . وتستند الوحدة الحكومية فى هذا التحديد إلى تجربتها السابقة مع أنواع مماثلة لتدفقات الموارد وتوقعاتها المتعلقة بالمكلف أو المنشأة الناقلة. فعلى سبيل المثال عندما (أ) توافق الحكومة على تحويل أموال إلى الوحدة الحكومية (الوحدة المعدة للتقارير) (ب) وتكون الإتفاقية ملزمة (ج) ولدى الحكومة تاريخ فى مجال تحويل الموارد المتفق عليها، فإنه من المحتمل حصول التدفق الوارد رغم أنه لا يتم تحويل الأموال فى تاريخ التقرير.

١٠- البنود الإشتراطية: هي بنود منصوص عليها فى القوانين أو الأنظمة أو اتفاق ملزم ، مفروضة على إستخدام أصل منقول من قبل الوحدات التى تقع خارج نطاق الوحدة المعدة للتقارير المالية ، يمكن أن تكون البنود الإشتراطية المتعلقة بأصل منقول أما شروطا أو قيود.

١١- الشروط المفروضة على الأصول المنقولة: و هي عبارة عن إشتراطات تنص على أنه ينبغي إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التى يتضمنها الأصل من قبل الوحدة المنقول إليها كما هو محدد أو أنه يجب إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة. فى بعض الحالات، قد يتم تحويل أصل معين مع مراعاة البند الإشتراطى الذى ينص على إرجاعه إلى المنشأة الناقلة فى حال عدم وقوع حدث مستقبلى محدد. وقد يحصل هذا عندما تمنح الحكومة مثلا أموالا لوحدة حكومية مع مراعاة البند الإشتراطى الذى ينص على أن تجمع الوحدة مساهمة مساوية . وفى هذه الحالات، لا ينشأ واجب الإرجاع حتى ذلك الوقت الذى يتوقع فيه أنه ستم مخالفة البند الإشتراطى ولا يتم الإعتراف بالالتزام حتى يتم تلبية معايير الإعتراف .

١٢- القيود المفروضة على الأصول المنقولة: هي إشتراطات تحدد أو توجه الأغراض التي قد يستخدم الأصل من أجل أدائها، ولكنها لا تنص على ضرورة إرجاع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى المنشأة الناقلة في حال عدم إستخدامها كما هو محدد.

١٣- متطلبات الوقت: (أ) الفترة الزمنية التي يتعين فيها إستخدام الموارد (بيعها أو صرفها أو إستهلاكها) أو عند بدء الإستخدم (على سبيل المثال ، التشغيل أو منح رأس المال لفترة محددة) أو (ب) أن الموارد مطلوب الحفاظ عليها سليمة إلى الأبد أو حتى تاريخ محدد أو حدث معين تؤثر متطلبات الوقت على توقيت الإعتراف بالمعاملات غير التجارية.

١٤- قيود الغرض - غرض إستخدام الموارد المطلوبة-: لا يجب أن تؤثر قيود الغرض عندما يتم الإعتراف بالمعاملة غير التبادلية. ومع ذلك، يجب على الحكومات التي تتلقى موارد ذات قيود للغرض التقرير عن ذلك.

#### المعاملات غير التبادلية :

١٥- في المعاملات غير التبادلية ، تقوم الحكومة بوصفها الجهة المقدمة للخدمات إما بإعطاء قيمه (منفعه) لطرف آخر دون الحصول مباشرة على قيمه مساويه في المقابل أو تتلقى قيمه (منفعه) من طرف آخر دون أن تعطى مباشرة قيمه متساوية في المقابل. فعلى سبيل المثال، يدفع المكلفون ضرائب لأن قانون الضريبة يقتضى دفع تلك الضرائب. وفي حين أن الحكومة التي تفرض الضرائب تقدم مجموعة متنوعة من الخدمات العامة للمكلفين فإنها لا تقوم بذلك كتعويض عن دفع الضرائب.

١٦- يجمع هذا المعيار المعاملات غير التبادلية التي تقوم بها الحكومات إستناداً إلى خصائصها الرئيسية فى : -

أ- المعاملات غير التبادلية المفروضة مثل الضرائب ( ضرائب الدخل والضرائب العقارية ) .

ب- المعاملات غير التبادلية من قبل الحكومة مثل الإعانات الحكومية، والطوعية وهى تلك التى تنجم عن إتفاقات تشريعيه أو تعاقدية التى تبرمها أطراف الإتفاق طوعاً (مثل التبرعات والهدايا والوصايا ) .

ت-

## الإيراد

١٧- يتألف الإيراد من إجمالي التدفقات الواردة للمنافع الإقتصادية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المقبوضة و المستحقة القبض من قبل الوحدة الحكومية المعدة للتقارير المالية والتي تمثل زيادة في صافي الأصول . إن المبالغ التي تحصلها الوحدة الحكومية بصفتها وكيلًا عن الحكومة أو منظمة حكومية أخرى أو أطراف ثالثة أخرى لن تؤدي إلى زيادة في صافي أصول الوكيل أو إيراداته . ويعود هذا إلى أن الوحدة الحكومية التي تعمل كوكيل لا تستطيع السيطرة على استخدام الأصول التي تم تحصيلها أو الإنتفاع منها بطريقة أخرى في سعيها لتحقيق أهدافها.

## التدفق الوارد للموارد من المعاملات غير التبادلية

- ١٨- ينبغي الاعتراف بالتدفق الوارد للموارد من معاملة غير تبادلية والذي يلي تعريف الأصل على أنه أصل عندما، و فقط عندما: (أ) يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الوحدة ؛ و (ب) يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.
- ١٩- تحتاج الوحدات الحكومية المنقول إليها إلى النظر فيما إذا كانت المقبوضات مستلمة مقدماً. وتشير " المقبوضات المستلمة مقدماً " في هذا المعيار إلى الموارد المستلمة قبل أن يصبح الحدث الخاضع للضريبة أو ترتيب النقل ملزماً. وتؤدي المقبوضات المستلمة مقدماً إلى نشوء أصل والتزام تعاقدى حالى لأن ترتيب النقل لم يصبح بعد. ففي الضرائب يمكن أن تنشأ مقبوضات مستلمة مقدماً كونها مبالغ مستلمة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة .
- ٢٠- قياس الأصول عند الاعتراف المبدئى : ينبغي قياس الأصل المستملك من خلال معاملة غير تبادلية مبدئياً بالقيمة العادلة في تاريخ الإستملاك.

## الإعتراف بالإيراد المتأتى من معاملات غير تبادلية

- ٢١- عندما تستوفى الوحدة التزاماً تعاقدياً حالياً معترف به كالتزام فيما يخص تدفق وارد للموارد من معاملة غير تبادلية معترف بها كأصل، ينبغي أن تخفض الوحدة المبلغ المسجل للإلتزام المعترف به وأن تعترف بمبلغ إيراد مساو لذلك التخفيض .

٢٢- عندما تعترف الوحدة الحكومية بزيادة فى صافى الأصول نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها بذلك تعترف بإيراد . وإذا إعترفت الوحدة الحكومية بالالتزام معين فيما يتعلق بتدفق وارد للموارد ناشئ من معاملة غير تبادلية عندما يتم تخفيض الإلتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تحقيق شرط معين ، فإن الوحدة تعترف بإيراد .

٢٣- يتم تحديد توقيت الإيعتراف بالإيراد حسب طبيعة الشروط وتسويتها. على سبيل المثال، إذا حدد شرط معين بأن على الوحدة تقديم الخدمات إلى أطراف ثالثة، أو إرجاع أموال غير مستخدمة إلى المنشأة الناقلة، يتم الإيعتراف بالإيراد حيث يتم تقديم الخدمات.

#### قياس الإيراد المتأتى من معاملات غير تبادلية

٢٤- ينبغي قياس الإيراد المتأتى من معاملات غير تبادلية بمبلغ الزيادة فى صافى الأصول المعترف به من قبل الوحدة .

٢٥- عندما تعترف الوحدة الحكومية بأصل معين نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تعترف أيضا بإيراد مساو لمبلغ الأصل الذى يتم قياصة وفقا للفقرة وفقا للفقرة ٢٠ ، إلا إذا كان مطلوباً كذلك الإيعتراف بالالتزام معين . وعندما يكون الإيعتراف بالالتزام معين مطلوباً يتم قياصة وفقا لمتطلبات الفقرة ٣٠ وسيتم الإيعتراف بمبلغ الزيادة فى صافى الأصول، إن وجد، كإيراد. وعندما يتم تخفيض الإلتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تلبية شرط معين، يتم الإيعتراف بمبلغ التخفيض فى الإلتزام كإيراد .

#### الإلتزامات التعاقدية الحالية المعترف بها كإلتزامات

٢٦- ينبغي الإيعتراف بالإلتزام التعاقدى الحالى الناشئ من معاملة غير تبادلية والذى يحقق تعريف الإلتزام على أنه إلتزام عندما، و فقط عندما:- (أ) يكون من المحتمل أن يطلب تدفق صادر للموارد التى تمثل منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة لتسوية الإلتزام التعاقدى ؛ و(ب) يمكن القيام بتقدير موثوق لمبلغ الإلتزام التعاقدى .

## الإلتزام التعاقدى الحالى

٢٧- إن الإلتزام التعاقدى الحالى هو بمثابة واجب للتصرف بطريقة معينة وقد يؤدي إلى نشوء التزام فيما يخص أي معاملة غير تبادلية. وقد يتم فرض الإلتزامات التعاقدية الحالية بموجب البنود الإشتراطية فى القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات الملزمة التي تنص على أساس التحويلات. وقد تنشأ أيضاً من الإعتراف بالمقبوضات المستلمة مقدماً.

٢٨- قد تقبل الوحدة المعدة للتقارير موارد قبل وقوع حدث خاضع للضريبة. وفي هذه الظروف، يتم الإعتراف بمبلغ إلتزام مساو للمبلغ المقبوض مقدماً إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة.

٢٩- إذا حصلت الوحدة المعدة للتقارير على موارد قبل وجود ترتيب تحويل ملزم، فإنها تعترف بإلتزام معين فيما يخص مبلغاً مقبوضاً مقدماً حتى الوقت الذى يصبح فيه الترتيب ملزماً .

### قياس الإلتزامات عند الإعتراف المبدئى :

٣٠- ينبغى أن يكون المبلغ المعترف به كإلتزام هو أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدى الحالى فى تاريخ التقرير.

٣١- يأخذ التقدير بعين الإعتبار المخاطر والشكوك التي تحيط بالأحداث التي تؤدي إلى نشوء الإلتزام الذى سيتم الإعتراف به. و عندما تكون القيمة الزمنية للأموال هامة، يتم قياس الإلتزام بالقيمة الحالية للمبلغ الذى من المتوقع أن يطلب لتسوية الإلتزام التعاقدى.

المعالجات المحاسبية فى ضوء المعيار المقترح للمحاسبة عن الإيرادات من  
المعاملات غير التبادلية فى الوحدات الإدارية الحكومية :

المعايير المحاسبية المرتبطة	الإفصاح	القياس	الإعتراف	البند
- المعيار الامريكى Gasb 33		- الأصول: تقاس الأصول بالقيمة العادلة كما فى تاريخ الإستلاك وتكون أفضل تقدير لتدفق الموارد للوحدة .	-الأصول :عند حدوث الحدث الخاضع للضريبة أو تلقى الموارد ( الحصول على المنفعة) أيهما أولا . - الإيرادات : يتم الإعتراف بالإيرادات فى نفس الفترة التى يعترف فيها بالأصول بشرط حدوث الحدث الخاضع للضريبة.	- الإيرادات المستمدة من الضرائب
- معيار المحاسبة الدولى فى القطاع العام ٢٣	- قائمة الأداء المالى.	-الإيراد: يقاس الإيراد بمبلغ الزيادة فى صافى الأصول المعترف به من قبل الوحدة.	-التزام : ١- فى حالة وجود شروط يتم الإعتراف بالتزام ولا يتم الإعتراف بالإيراد حتى يتم تحقيق الشرط وتخفيض الإلتزام . ٢- الموارد المحصلة قبل حدوث الحدث يتم التقرير عنها باعتبارها إيرادات مؤجله (خصوم) اى يتم الإعتراف بأصل والنترام الى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة وعند وقوع الحدث يتم الوفاء بالتزام والإعتراف بالإيراد.	
	- قائمة المركز المالى	- الإلتزام: يقاس الإلتزام عند الإعتراف المبدئى بأفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدى الحالى فى تاريخ التقرير . - يتم قياس الإلتزام بالقيمة الحالية للمبلغ الذى من المتوقع أن يُطلب لتسوية الإلتزام التعاقدى .		

<p><b>Gasb 33 -</b> - المعيار الدولى للتقارير المالية رقم . ٢٠</p>		<p>- يتم قياس الأصول النقدية بقيمتها الاسمية إلا إذا كانت القيمة الزمنية للأموال هامة ، حيث يتم في هذه الحالة إستخدام القيمة الحالية وحسابها بإستخدام معدل خصم يعكس المخاطرة الكامنة في الإحتفاظ بالأصول.</p>	<p>- أصول : عند إستيفاء جميع الشروط التى يترتب عليها تلقى الموارد أوتلقى الموارد أيهما أولاً. - إيرادات: عند إستيفاء جميع الشروط المحددة . - إلتزام : فى حال وجود قيود على الغرض ( قيام الوحدة الحكومية المتلقية بتنفيذ برنامج معين ) أو وجود متطلبات زمنية .</p>	<p>الإعانات الحكومية</p>
<p>- معيار المحاسبة فى القطاع العام رقم ٢٣ .  <b>Gasb 33 -</b></p>		<p>- تقاس الأصول الغير نقدية بالقيمة العادلة</p>	<p>- أصول : عند وقوع الحدث الذى يترتب عليه إحتمال تدفق منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة للوحدة أوتلقى الموارد أيهما أولاً. - إيراد : عند وقوع الحدث وعدم وجود شروط ملزمة . - إلتزام : ١- عند وجود شروط ، وعند تخفيض الإلتزام يتم الإعتراف بالإيراد طالما تم تحقيق الشروط ٢- عندما تستلم الوحدة موارد قبل وقوع الحدث يتم الإعتراف بالإلتزام للمقبوضات المستلمة مقدماً ، وعندما يقع الحدث ويتم تلبية كافة الشروط يتم تسديد الإلتزام والإعتراف بالإيراد.</p>	<p>التبرعات والهدايا والوصايا</p>

يمكن تطبيق هذا المعيار على الموارد الاخرى من إيرادات المعاملات غير التبادلية غير تلك التى تضمن المعيار المعالجات المحاسبية لها مثل الغرامات والخدمات العينية. وتتمتع كافة هذه البنود بصفة مشتركة وهى أنها تحول الموارد للوحدة الحكومية دون دفع قيمة مساوية تقريباً بالمقابل .

ترى الباحثة أن تطبيق المعيار المقترح فى الوحدات الإدارية الحكومية يساعد فى تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية وذلك بهدف تقديم معلومات مفيدة ، وإظهار مساءلة الوحدة عن الموارد المودعة لديها ، ومساعدة المستخدمين فى إصدار أحكام مبنية على معرفة حول تعرض المنشأة لتدفقات إيرادات معينة ، وإصدار أحكام حول الوضع المستقبلى لإيراد وصافى أصول الوحدة .

سادساً: النتائج والتوصيات والموضوعات البحثية المستقبلية المقترحة :

#### - النتائج

- ١- أن محور إهتمام النظام المحاسبى الحكومى المطبق حالياً فى مصر يدور حول تحقيق الرقابة والإنضباط على المال العام إيراداً ومصروفاً مع تطبيق مبدأ الصرف فى حدود الإعتمادات الواردة بالموازنة العامة للدولة .
- ٢- أن دور المحاسبة الحكومية لا بد والا يقتصر على مجرد التركيز على الجوانب الإجرائية والتنفيذية لتحصيل وصرف إعتمادات الموازنة العامة فى ضوء التشريعات واللوائح بل لا بد أن يتسع حتى يكون وسيلة فعالة لإنتاج وتوصيل المعلومات المفيدة للأطراف داخل الوحدات الحكومية ( القائمين على إدارتها ) والأطراف خارج هذه الوحدات بما يكفل إدارة وإستغلال الموارد بكفاءة .
- ٣- فى ضوء إختلاف الأسس والقواعد المحاسبية المطبقة للمحاسبة الحكومية بين الدول وعدم وجود إطار لمعايير ترتكز عليه المحاسبة الحكومية فى مختلف الدول أدى ذلك الى سوء الفهم لما ينشر من معلومات فى التقارير المالية التى تعبر عن إنجازات الوحدة الحكومية فى مختلف الدول بالإضافة الى صعوبة إجراء مقارنة للارقام والنتائج التى تظهرها نظم المحاسبة الحكومية لمختلف الدول وبالتالي تنعدم أهميتها كأداة فعالة لتحقيق أغراض معينة .
- ٤- ضرورة إعداد معايير محاسبية للمحاسبة الحكومية ، فبالرغم من أن العمليات المالية فى الوحدات الحكومية تحكمها قوانين ولوائح الا أن ذلك يحتاج الى

معايير محاسبية خاصة في ظل القصور الواضح في قانون المحاسبة الحكومية ولأئحة التنفيذ .

٥- يلتزم النظام المحاسبى الحكومى بالشروط القانونية ومن ثم لابد من إتفاق العمل المحاسبى الحكومى مع المعايير المحاسبية المختصة بالعمل الحكومى وبالتالي يلزم تعديل الشروط القانونية التى تلتزم بها الوحدات الحكومية بإعتبارها شروط ملزمة للوحدة الحكومية بما يتلاءم مع المعايير المحاسبية المختصة بالعمل الحكومى حتى لا يوجد تعارض .

#### التوصيات :

١- تعديل النصوص القانونية التى تحكم العمل المحاسبى داخل الوحدات الحكومية إستجابة للتطور فى الفكر المحاسبى بما يساعد فى زيادة كفاءة النظام المحاسبى الحكومى .

٢- ضرورة قيام المنظمات المحاسبية الدولية بوضع صياغة ونشر إطاراً متكاملاً للقواعد المحاسبية التى تحكم العمل المحاسبى يمكن من خلالها تطويع التطورات الحديثة فى الفكر المحاسبى للممارسات العملية فى الوحدات الحكومية .

٣- ضرورة بناء وإصدار معيار محاسبى حكومى مصرى لتطوير القياس والإفصاح المحاسبى الحكومى فى إطار المعايير المحاسبية المصرية والدولية المطبقة حالياً فى منشآت الأعمال والخدمات .

٤- وضع خطة أو برنامج حكومى لتدريب وتثقيف المحاسبين العاملين فى القطاع الحكومى على طرق القياس والإفصاح المحاسبية المتطورة بهدف تأهيل هؤلاء المحاسبين بالتطوير المقترح للمحاسبة الحكومية على النطاق المحلى والدولى ، الامر الذى يساهم فى تطوير الفكر والتطبيق المحاسبى الحكومى ومن ثم زيادة جودة البيانات والمعلومات المحاسبية فى القطاع الحكومى .

#### الموضوعات البحثية المستقبلية المقترحة :

١- ضرورة طرح مدخل مقترح لتحقيق التوافق والتناسق المحاسبى بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة فى الوحدات الإقتصادية فى مجالات الإعراف والقياس والإفصاح المحاسبى من خلال معيار محاسبى دولى .

٢- ضرورة تطوير الفروض والمبادئ المحاسبية الحكومية لتحقيق التوافق مع الفروض والمبادئ العامة لنظرية المحاسبة .

٣- بحث إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية المصرية الخاصة بالوحدات الإقتصادية على الوحدات الحكومية ذات الطابع الإقتصادى كوحدات هادفة لتحقيق الربح .

## المراجع

أولا : المراجع العربية:

- ١- د . ابراهيم عبد موسى السعبرى ، حوراء احسان خليل السعدى ، " تأثير معايير الانتوساى على النظام المحاسبى الحكومى فى العراق - اطار مقترح "، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الكوفة ، العدد ٢٧ ، ٢٠١٢ .
- ٢- اشرف جابر محمد رضوان ، " تقييم القياس والافصاح المحاسبى فى القطاع الحكومى المصرى : فى ضوء التجارب الدولية : دراسة مقارنة "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٥ .
- ٣- أشرف جابر محمد رضوان ، " إطار مقترح لتطوير اليات القياس والافصاح المحاسبى بالقطاع الحكومى المصرى "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٥ .
- ٤- بو خالفى مسعود ، و د هوارى معراج ، " تطبيق اساس الاستحقاق فى المحاسبة العمومية - دراسة تحليلية "، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ، جامعة زيان عاشور بالجلفة ، الجزائر ، المجلد ١٠ ، ٢٠١٧ .
- ٥- تامر محمد ابراهيم حسن ، " فاعلية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الامريكية فى تطوير النظام المحاسبى الحكومى بجمهورية مصر العربية "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، ٢٠١٢ .
- ٦- حنا رزوقى الصائغ ، " الحاجة الى المعايير المحاسبية لنظم المحاسبة الحكومية فى الاقطار العربية "، المجلة العربية للإدارة ، الاردن ، المجلد ١٦ ، العدد الاول ، ١٩٩٤ .
- ٧- د. خليل عواد حسين ابو حشيش ، " اطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة فى الوحدات الحكومية فى المملكة الاردنية الهاشمية "، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثانى ، ٢٠٠٣ .

- ٨- د . زياد هاشم السقا ، على مال الله السند ، " فاعلية نظم المعلومات المحاسبية فى الوحدات الحكومية " ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، جامعة تكريت ، كلية الادارة والاقتصاد ، المجلد ٦ ، العدد ١٧ ، ٢٠١٠ .
- ٩- د.صبرى عبد الحميد السجيني ، " اطار عام لمعايير المحاسبة الحكومية فى مصر واثرة على جودة التقارير المالية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد ٢ ، ٢٠١١ .
- ١٠- د . صلاح الهادى محمد عويضة ، " نحو اطار لمعايير المحاسبة الحكومية " ، مجلة افاق جديدة للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، المجلد ٤ ، العدد ٤ ، ١٩٩٢ .
- ١١- د. عاطف محمد العوام ، " معايير المحاسبة الحكومية : دراسة تطبيقية على النظام المحاسبى الحكومى المصرى " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول ، ١٩٨٩ .
- ١٢- د. عثمان محمد يسين فراح ، " اتجاهات معاصرة فى الافصاح عن المعلومات المحاسبية فى الوحدات الادارية الحكومية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول ، ١٩٩١ .

#### ثانيا : المراجع الاجنبية:

- 1- Andy , W & Fred, M," Government Financial Reporting - Good Practices from sub-Saharan Africa", International Journal on Governmental Financial Management , Vol. XVI, No 1, 2016.
- 2- Biondi , y.," the HM"Treasure's Island": A theoretical analysis of central government accounting standards in UK", XVIII IRSPM Conference on "Public sector responses to global crisis," International Research Society of Public Management (IRSPM), Prague, 10-12 April 2013. <http://www.irspm2013.com> .
- 3- Ouda ,H., "Governmental Capital assets: How Far Should the Accounting Recognition of These Assets Go" ؟ International Journal on Governmental Financial Management , Vol. XVI, No 1, 2016.
- 4- Ouda, H., Towards a Dynamic Model of Making Governmental Accrual Accounting More Practice-Relevant: Using Practice-

- Oriented Co-design Approach "**, **International Journal on Governmental Financial Management, Vol. XVII, No 1, 2017.**
- 5- **Nagendrakumar, N ., " Public Sector Accounting and Financial Reporting Reforms: Public Entities Perspectives, Sri Lanka", International Journal on Governmental Financial Management, Vol. XVII, No 1, 2017.**

**ثالثاً : القوانين واللوائح**

- ١- اللائحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨٢ بشأن المحاسبة الحكومية المواد ٤ ، ٥ ، ٥٣ .
- ٢- القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية المواد ٥ ، ٦ ، ٣٥ .
- ٣- القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ بإصدار قانون نظام الحكم المحلى المواد ١ ، ٣٥ .
- ٤- دستور جمهورية مصر العربية ٢٠١٨ المادة ١٦١ .

**رابعاً: المعايير المحاسبية :**

- ١- معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية ٢٠ " محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية " .
- ٢- المعيار الدولي للمحاسبة فى القطاع العام ٢٣ " الإيراد من المعاملات غير التبادلية" .
- 3- **GASB Concepts Statement No. 1, Objectives of Financial Reporting , 1987 .**
- 4- **GASB Statement No. 33 , Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Transactions, 1998.**
- 5- **GASB Statement No. 77, Tax Abatement Disclosures, 2015 .**