

انعكاس بيئة الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول على وفق الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية

بحث مشترك مقدم من قبل كل من

د. سنان زهير محمد جميل
كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

مدرس
جامعة الموصل

Sinanmalaali_z@yahoo.com

أ. د. قاسم محسن الحبيطي
كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المؤسسات
السياحية
جامعة الموصل

المستخلص

تطوير أساليب ومناهج المحاسبة لاستيعاب هذه التطورات وبالأخص التقنية (والتي تعنى بها هذه الدراسة) لكي لا توصف المحاسبة بالجمود وعدم الديناميكية . ولقد أثارت الثورة التقنية التي يعيشها العالم اليوم بما فيها من تطور مستمر وانتشار تقنية المعلومات ونمو متسارع في التجارة الالكترونية والحكومة الالكترونية تساؤلات واهتمامات المتخصصين في مهنة المحاسبة حول قدرة المهنة على الاستجابة والتطور باعتبار ان التقدم في صناعة تقنية المعلومات يمكن أن يغير كل شيء في مهنة المحاسبة. لذلك اهتم البحث بدراسة انعكاس بيئة الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول.

أهمية الدراسة :

احد أوجه التطور الذي واكب المحاسبة تمثل في عملية البحث عن الأسس النظرية التي تحكم الشكل التطبيقي وهذه المحاولات لم تكن تتصف بالقطعية أو الثبات بل كانت مثار جدل مستمر وخاصة في ظل وجود مستجدات تقنية تؤثر فيها مما جعلها (المحاسبة) تبحث في ظواهر غير مستقرة ومتجددة وبالتالي محاولة إيجاد والاعتماد على مناهج فكرية تتصف بالعلمية والرصانة، واستنادا لما سبق تأتي أهمية الدراسة في انها تحاول دراسة حدث مستجد ألا وهو الحكومة الالكترونية وانعكاساتها على مفهوم الأصول ومحاولة تطوير هذا المفهوم لإمكانية استيعاب هذا التأثير كذلك دراسة مفهوم الأصول وفقا لما جاء به الفكر المحاسبي ولما جاءت به المعايير المحاسبية وإزالة التناقض بينهما.

مشكلة الدراسة:

يمكن حصر مشكلة الدراسة من خلال التساؤلين الرئيسيين:-

1- هل هناك اتفاق أم تعارض بين الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية فيما يتعلق بمفهوم الأصول؟

2- هل هناك تأثير لبيئة الحكومة الالكترونية على مفهوم

الأصول في ظل النظام المحاسبي الحكومي التقليدي وفي ظل الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية؟ وإذا كان هناك تأثير، فما هو؟ وهل يمكن استيعابه من قبل هذا المفهوم؟

فرضية الدراسة:

اعتماداً على مشكلة الدراسة يمكن صياغة الفرضيتين الرئيسيتين الآتيتين:-

1- يوجد تعارض في مفهوم الأصول بين الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية وإن إزالة أو تقليص

نتيجة للتطورات الحديثة التي شهدتها العالم والذي شمل جميع ميادين الحياة وبدون استثناء ولعل التطور الأبرز كان في المجال التقني وبالتحديد في مجال تقنية المعلومات، وكان من إفرازات هذا التطور التقني ظهور الحكومة الالكترونية.

ولقد أثارت هذه التطورات التقنية وكذلك الحكومة الالكترونية جملة من التحديات المعاصرة والتي كان على مهنة المحاسبة التصدي لها ومحاولة إيجاد أفضل الحلول الموضوعية لها.

اهتمت هذه الدراسة بجانب من جوانب تأثير بيئة الحكومة الالكترونية على مكون مهم من مكونات قائمة المركز المالي ألا وهو الأصول ومحاولة دراسة هل يوجد فرق بين مفهوم الأصول وفقا لما جاء به الفكر المحاسبي وبين المفهوم الذي جاءت به المعايير المحاسبية؟ وهل يوجد تأثير من قبل بيئة الحكومة الالكترونية على عنصر الأصول في ظل النظام المحاسبي الحكومي التقليدي وفي ظل الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية؟ وإذا كان كذلك فما هو هذا التأثير؟ وهل يمكن استيعابه؟

ولقد توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات لعل أبرزها هو ان هناك اختلاف في مفهوم الأصول (وفقا للفكر المحاسبي) عن المفهوم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وضرورة إزالة هذا التعارض، بالإضافة إلى ان من انعكاسات بيئة الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول هو ظهور نوع جديد من الأصول أطلق عليه الباحثان أصول الكترونية مثل موقع الحكومة الالكترونية أو كما يسمى البوابة الالكترونية على شبكة الانترنت وكيفية معالجة نفقات إنشاء هذا الموقع، كذلك ظهرت نفقات صيانة هذا الموقع وكيفية معالجتها بصورة سليمة، فضلاً عن كافة النفقات المتعلقة بالأجهزة الالكترونية وكافة نفقات شبكات الاتصالات اللازمة لعمل الحكومة الالكترونية.

المقدمة

عادة ما توصف المحاسبة بلغة الأعمال وإنها تتميز بخاصيتين هي الاستمرارية والتغيير، وتشير الاستمرارية إلى ان هناك كثير من عناصر الفكر ثبت فاندتها واستقرت مع مرور الزمن بحيث أصبحت تمثل ما يعرف بالحكمة التقليدية أو الحكمة المتعارف عليها ولعل هذا ما يفسر لنا المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية التي نتبعها الآن.

إلا ان التغيير يعتبر على قدر كبير من الأهمية وذلك لكي تُنبت المحاسبة جديدها والقدرة على مواكبة التطورات التقنية والاقتصادية المستمرة ولأجل ذلك كان لا بد على الباحثين والمفكرين في المحاسبة من دراسة هذه التطورات ومحاولة

حين تحاكي وظائف الثانية التي تتواجد بشكل مادي في أجهزة الدولة.

وهناك من عرفها بأنها عبارة عن استخدام تقنية المعلومات والاتصالات ITC لتجعل الحكومة أكثر فاعلية من حيث الكلفة، وتسهل المزيد من خدمات الحكومة الجيدة، وتسمح بوصول أعظم المعلومات إلى المواطنين وتجعل الحكومة أكثر مسؤولية أمام المواطنين. (1, 2005, Wes cott) نقلاً عن (حمودي، 2008: 28).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف

الآتي:

الحكومة الالكترونية عبارة عن استخدام جميع أنواع تقنية المعلومات من الأجهزة والمعدات والبرمجيات والشبكات والاتصال بكافة أنواعها من قبل الوحدات الحكومية لتغيير أسلوب العمل وأداء الخدمات سواء داخل الوحدات الحكومية أو في تعاملاتها مع المواطنين بما يمكن من تسهيل إجراءات الخدمة بحيث تصبح أكثر كفاءةً وأقل كلفةً.

2-1: مزايا الحكومة الالكترونية

يختلف الباحثين في تحديد عدد المزايا التي توفرها الحكومة الالكترونية فمنهم من يحددها بخاصيتين رئيسيتين، الأولى تتمثل في تقليل تكلفة الإجراءات الحكومية وما يتعلق بها من عمليات إدارية، والثانية في زيادة كفاءة عمل الحكومة خلال تعاملها مع المواطنين وقطاع الأعمال.

أما (الغوطي، 2006: 29) فيحددها في التقليل من التعقيدات الإدارية، تحسين مستوى تقديم الخدمات، تغيير صورة المنظمات الحكومية، تخفيض الجهد والوقت والتكاليف، فتح قناة اتصال بين الأفراد والجهات الحكومية بالإضافة إلى تحقيق الشفافية والحد من الفساد.

إلا إن الباحثان يتفقان مع (Head Star & Bull، 2001) (عمر كارسبان: 1422) نقلاً عن (الشريف، 2011: 81-82) في تحديد أهداف ومزايا الحكومة الالكترونية بالآتي:

- 1- تطوير عمليات الإدارة وتعزيز فعاليتها في خدمة الأهداف المؤسسية.
- 2- تكامل أجزاء التنظيم وتوحيدها كنظام مترابط.
- 3- تقديم آليات فعالة وداعمة لاتخاذ القرارات.
- 4- ضمان تدفق المعلومات بدقة وكفاية وتوقيت ملائم وجاهزية مستمرة.
- 5- خلق البيئة والمناخ التنظيمي الملائم للبحث والتطوير الإداري الشامل المتواصل.
- 6- تقديم خدمات أفضل للمواطنين على أساس من النزاهة والمساواة.
- 7- تحسين مستوى الشفافية ومكافحة الفساد.
- 8- تقديم الخدمات على مدار الـ 24 ساعة.
- 9- الوصول إلى حكومة ذات كفاءة وفعالية.
- 10- التقليل من التعقيدات الإدارية إذ إن تقنية المعلومات كفيلة بتوفير المعلومة بسرعة فائقة.

3-1: أنواع الحكومة الالكترونية

معظم الباحثين يجمعون على ان الحكومة الالكترونية يمكن حصرها بالأنواع الآتية: (حمودي، 2008: 31) و (الطيبي، 2008: 149-151) و (عطاالله، 2010: 63)

1- من الحكومة إلى المواطنين Government to Citizen G2C

وهي تشمل كل التعاملات بين الحكومة ومواطنيها والتي يمكن أن تحدث إلكترونياً عبر شبكة الانترنت، إذ تمكن

الفجوة بينهما (فيما يتعلق بمفهوم الأصول) سيُبدع عم من موقف المحاسبة وسيقلل الانتقادات التي ستوجه لها.

2- هناك تأثير لبينة الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول، وان هذا التأثير انحصر على إيجاد أنواع جديدة من الأصول تدعى الأصول الالكترونية (الأصول الافتراضية).

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى دراسة تأثير الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول، فضلاً عن الدخول بتفاصيل التأصيل العلمي لكل من الحكومة الالكترونية والأصول، وموقف الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية منه (الأصول).

منهج الدراسة:

تقوم الدراسة على منهجين:-

الأول: الاستقرائي ويعتمد على أسلوب العرض النظري للحكومة الالكترونية والأصول وموقف الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية منه، والذي استمد مادته العلمية من المصادر المختلفة وذلك سيراً مع هدف البحث معتمداً في ذلك على الكتب والدوريات والرسائل العلمية التي تخص الموضوع.

الثاني: الاستنباطي والذي يتضح من خلال مناقشة موضوع بيئة الحكومة الالكترونية ومدى تأثيرها على مفهوم الأصول.

خطة الدراسة:

استجابة لهدف الدراسة فإنها اعتمدت الخطوط العريضة من خلال ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: الإطار النظري للحكومة الالكترونية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للأصول.

المبحث الثالث: انعكاس بيئة الحكومة الالكترونية على الأصول.

المبحث الأول: الإطار النظري للحكومة الالكترونية

إن الثورة التي حصلت في تقنية المعلومات كانت إحدى نتائجها ظهور الحكومة الالكترونية E-Government إذ بدأت غالبية دول العالم منذ زمن بعيد في تطوير سياساتها بما يتناسب مع متطلبات العصر وبما يكفل أداء وظائفها بأعلى كفاءة ممكنة وخاصة في القطاع الحكومي الذي اتصف دوماً بالبيروقراطية وتعدد التعقيدات في الإجراءات المطلوبة، ومع دخول عصر الثورة التقنية أصبح لزاماً على الدول أن تقوم بإعادة هيكلة مؤسساتها العامة بما يتواءم مع متطلبات الثورة التقنية ومن ثم بدء التفكير في التحول نحو الحكومة الالكترونية.

1-1: تعريف الحكومة الالكترونية

يحدد الباحثين عدة تعاريف للحكومة الالكترونية ولا يوجد تعريف محدد لهذا المصطلح:

ففي عام 2002 عرفت الأمم المتحدة الحكومة الالكترونية بأنها استخدام الانترنت والشبكة العالمية العريضة لتقديم معلومات وخدمات الحكومة للمواطنين. (الحنوي، 2010: 3)

أما البنك الدولي فقد عرفها بأنها مصطلح حديث يشير إلى اكتشاف طرق ووسائل جديدة من خلال استخدام تقنية المعلومات والاتصالات من أجل زيادة كفاءة وفاعلية وشفافية ومساءلة الحكومة فيما تقدمه من خدمات للمواطن. (المهتدي، 2011: 25)

أما (عيشاوي، 2010: 288) فيعرفها بأنها النسخة الافتراضية عن الحكومة الحقيقية أي التقليدية مع فارق إن الأولى تعيش في الشبكات الالكترونية وأنظمة المعلومات، في

- 1- معوقات سياسية مثل محدودية التخصيصات المالية وبطء عملية اتخاذ القرارات والبيروقراطية..... الخ.
 - 2- معوقات تنظيمية إدارية مثل تغيرات في الهياكل التنظيمية والقصور في الأجهزة الإدارية والخلل في الإجراءات التشغيلية..... الخ.
 - 3- معوقات بشرية مثل ندرة الكوادر الفنية والتفاوت بين الفنيين العاملين في مجال نظم المعلومات، ومقاومة العاملين لكل تقنية حديثة..... الخ.
 - 4- معوقات تقنية وفنية مثل صعوبة اللغة وقلة الوعي العام وصعوبة اختبار الأجهزة والمعدات اللازمة..... الخ.
 - 5- المعوقات الأمنية مثل اختراق المنظومة المعلوماتية وما يترتب عليه من فقدان خصوصية المستفيدين وسريتهم. بالإضافة إلى الجانب الأمني التقني والذي يتعلق بالأنظمة التقنية والشبكة والأجهزة والبرامج المستفاد منها، وأيضاً الجانب البيئي ويقصد به البيئة الطبيعية المحيطة بالتقنيات المستخدمة ومن أمثلة هذه التهديدات المالية والاختراقات والجريمة المنظمة والمواقع المعادية والقرصنة والاستغلال المعلوماتي وغيرها.
- ويرى الباحثان انه يمكن تلافى الكثير من المعوقات السابق ذكرها من خلال التخطيط المسبق لإنشاء الحكومة الالكترونية إذ إنها أكثر بكثير من مجرد كونها قرار سياسي يتخذ لغرض انتخابي إذ لا بد من توفير الكثير من المستلزمات لكي لا تظهر المعوقات التي تجعل من الحكومة الالكترونية عبء ثقيل يصعب على المواطن العادي التعامل معها للحصول على الخدمات المختلفة.

المبحث الثاني: الإطار النظري للأصول

لا يختلف اثنان على ان معظم الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها لا تستطيع الاستغناء عن استخدام الأصول بأنواعها وان كان شكل ومدى الاعتماد على تلك الأصول يختلف من حالة لأخرى تبعاً لاختلاف طبيعة النشاط للوحدة الاقتصادية.

2-1 مفهوم الأصول*

يرى الباحثان انه من الضروري التطرق لمفهوم الأصول وفقاً للفكر المحاسبي ومفهوم الأصول وفقاً لما جاءت به المعايير المحاسبية وعمل مقارنة بينهما لمعرفة التشابه والاختلاف فيما بينهما وكالاتي:-

أولاً:- مفهوم الأصول وفقاً للفكر المحاسبي

لقد مر تعريف الأصول وفقاً للفكر المحاسبي (وليس وفقاً للمعايير المحاسبية) بعدة مراحل فقد عرفت " لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة لـ AICPA عام 1953 الأصول بأنها هي كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للقواعد أو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك باعتبار ان هذا الرصيد المدين المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورات قادمة ". ويركز هذا التعريف على الاعتبارات القانونية (أي الملكية القانونية) واعتبار تحديد الدخل فالحسابات تقفل وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. أما هيئة المبادئ المحاسبية التابعة لـ AICPA فقد عرفت الأصل عام 1970 بأنها " موارد اقتصادية للمشروع تم الاعتراف بها وقياسها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وتتضمن أيضاً مصروفات مؤجلة معينة لا تعد

المواطنين من التفاعل مع الخدمات والمعلومات التي تقدمها الحكومة من بيتهم ومن كل مكان عبر شبكة الانترنت.

2- من الحكومة إلى المؤسسات Government to Business G2B

تقوم المؤسسات الحكومية جاهدة بالعمل على أتمتة المعاملات والتدخلات مع الشركات التجارية، إذ تبنى العلاقة بين الطرفين من الجهتين فهي تتضمن كل التدخلات والمعاملات التي تتم بين المؤسسات الحكومية والمؤسسات التجارية، إذ تقوم المؤسسات الحكومية ببيع المنتجات أو الخدمات إلى المؤسسات التجارية وتقوم المؤسسات التجارية بدورها ببيع المنتجات والخدمات إلى المؤسسات الحكومية. ومن الأمثلة على هذه الفئة المزايدات العلنية الالكترونية التي تتم عبر الانترنت، كذلك مثل عملية دفع وتنظيم الضرائب السنوية والتي يتم جبايتها من المؤسسات التجارية عبر الانترنت إذ توفر الوقت والجهد بشكل كبير وفعلاً.

3- من الحكومة إلى الحكومة Government to Government G2G

تتكون هذه الفئة من كل النشاطات الالكترونية التجارية والتي تتم بين كافة المؤسسات الحكومية والتي تتضمن التعاملات داخل كل أقسام المؤسسات الحكومية وبين المؤسسات الحكومية كافة ومن الأمثلة التي يمكن أن تتم ضمن هذه الفئة. ✓ عملية مشاركة المعلومات والوصول إليها من كل المؤسسات الحكومية عبر الانترنت.

✓ إجراء عملية بيع بمناقصات الكترونية لبيع أجهزة ومعدات من قطاعات حكومية إلى أخرى.

✓ القيام بعمليات التنسيق بين كل المؤسسات الحكومية من أجل تقديم أفضل الخدمات للموظفين.

4- من الحكومة إلى الموظفين Government to Employees G2E

أن المؤسسات الحكومية تضم أعداداً كبيرة من الموظفين والذين يعملون بمواقع جغرافية متنوعة وبعيدة عن بعضها البعض لذا فان من مصلحة المؤسسات الحكومية المختلفة زيادة الفعالية بتقديم مختلف الخدمات والمعلومات بطريقة الكترونية إذ يتم استخدام تطبيقات خاصة من أجل إجراء العديد من الاتصالات الفعالة مع الموظفين.

1-4: معوقات تطبيق الحكومة الالكترونية

إذا ما أرادت أي دولة أن تطبق الحكومة الالكترونية فلا يعني هذا إنها سوف لا تواجه أي تحديات أو عقبات، بل عليها دراسة هذا التحديات والعقبات ومحاولة تجاوزها، ومن هذه التحديات أو المعوقات: (العوامل، 2002: 40)

1- ضعف الوعي الاجتماعي: التوجه نحو الأعمال الالكترونية يتطلب العمل على تحويل المجتمع إلى مجتمع معلومات لديه القدرة على فهم التقنية والتعامل بكل كفاءة واقتدار.

2- صعوبة توظيف تقنية المعلومات بالنسبة للدول النامية والاعتماد على شرائها من الخارج مما يشكل تهديد مستقبلي للأعمال الالكترونية.

3- نقص الكفاءات البشرية القادرة على إدارة دفة تطبيقات الحكومة الالكترونية.

ويؤيد الباحثان معوقات تطبيق الحكومة الالكترونية التي حددها (حسن، 2011: 7-8) وهي:

* بعض الكتاب والباحثين يستخدم مصطلح الموجودات والبعض الآخر يستخدم مصطلح الأصول وكلاهما لا يختلفان في المعنى الحقيقي لهما.

- 1- وجود منافع اقتصادية مستقبلية أي أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد الوحدة بالخدمة أو المنفعة.
- 2- قدرة الوحدة الاقتصادية على التحكم في هذه المنافع.
- 3- أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي.
- و عند مقارنة الخواص التي حددها FASB للأصول مع الخواص التي حددها الفكر المحاسبي يستنتج الباحثان الآتي:-
- 1- إن الخاصية الأولى والثانية متشابهة تماماً لدى كل من FASB والفكر المحاسبي وبما يعني ان هناك اتفاق عليهما.
- 2- إن FASB لم يحدد خاصية ملكية الأصل القانونية كإحدى خواص الأصول وإنما اعتبر قدرة الوحدة على السيطرة أي الحيازة هي إحدى خواص الأصول وهذا ما يعد تعارضاً مع خواص الأصول التي حددها الفكر المحاسبي وبما يعني ان FASB ركز على الملكية الاقتصادية (الحيازة) وليس الملكية القانونية.

ويؤيد الباحثان موقف FASB وبالتالي IASB* من تحديد خواص الأصول ويؤكدان (الباحثان) على ضرورة إزالة التعارض بين الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية عن طريق إعادة النظر في مفهوم وخصائص الأصول وفقاً للفكر المحاسبي والتركيز على الملكية الاقتصادية وليس الملكية القانونية وذلك لظهور مستجدات اقتصادية (مثل الاستئجار التمويلي والمشتقات المالية)** وتقنية مثل التجارة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية تستوجب التركيز على الملكية الاقتصادية وليس القانونية، فعلى سبيل المثال لا الحصر عندما تقوم إحدى الوحدات الاقتصادية المزاول للتعرف على الملكية الاقتصادية أو الحكومة الإلكترونية باستئجار أجهزة الكترونية حديثة لفترة طويلة من الزمن (استئجار تمويلي أو كما يسمى استئجار رأسمالي) بهذه الحالة يجب على الشركة المستأجرة إظهار هذه الأصول المستأجرة (الالكترونية) في الميزانية على الرغم من ان ملكية هذه الأصول هي للمؤجر وليس للشركة المستأجرة.

فإذا ما طبقنا خواص الأصول وفقاً للفكر المحاسبي فان هذا الأصل سوف لا يظهر في الميزانية للشركة المستأجرة، أما إذا طبقنا خواص الأصول وفقاً لما جاءت به المعايير المحاسبية فانه سوف يظهر في الميزانية، وقد أيد القانونيين المتخصصين هذا الموضوع عند محاولتهم تفسير الطبيعة القانونية لعقد الاستئجار التمويلي وأيدوا الملكية الاقتصادية (الحيازة) وليس الملكية القانونية***.

* لقد أشار الباحثان سابقاً بان رأي IASB يكاد يكون مطابقاً تماماً مع FASB.

** للمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع راجع الحبيطي وجميل، 2012، وقائع المؤتمر العلمي الخامس لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، بعنوان الريادة وذكاء الأعمال في المنظمات العراقية ص35.

*** للمزيد من التفاصيل حول هذا الموضوع راجع طالبي خالد، 2011، دور القرض الإيجاري في تمويل المؤسسات الصغيرة

موارد اقتصادية ولكن يعترف بها وتقاس وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً " ويلاحظ على هذا التعريف انه يركز على التقييد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وأيضاً يركز على الناحية القانونية (أي الملكية القانونية). (حنان، 2006، 334)

كذلك تعرف الأصول وفقاً للفكر المحاسبي بأنها عبارة عن موارد اقتصادية مملوكة للوحدة تحتوي على منافع مستقبلية يمكن الاستفادة منها في نشاط الوحدة الاقتصادية. (ندا، والعوام، والديري، 2008، 18) و (العوام، 2009، 23)

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج الخصائص الثلاثة الآتية للعناصر التي ينبغي إدراجها ضمن الأصول:- (ندا، والعوام، والديري، 2008، 18) و (العوام، 2009، 23) و (العاني، 2007، 11)

- 1- الأصل مورد اقتصادي:- الأصل يعبر عن موارد اقتصادية موجودة فعلاً ويمكن التأكد من ذلك عن طريق الجرد أو المستندات أو غير ذلك من أدلة الإثبات.
- 2- وجود منافع مستقبلية للأصل:- الأصل يجب أن يتضمن منافع في المستقبل ومعنى ذلك إن أي مورد ليس لها منافع في المستقبل لا يمكن اعتبارها من الأصول أو الممتلكات.

3- ملكية الأصل:- يعتبر شرط ملكية المورد الاقتصادي احد شروط الاعتراف بالأصل كأحد ممتلكات الوحدة التي يمكن التقرير عنها في القوائم المالية، ويؤيد ذلك أيضا (هندركسن، 1990، 413)

ثانياً:- مفهوم الأصول وفقاً للمعايير المحاسبية

يرى الباحثان انه من الضروري عرض موقف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB من مفهوم الأصول ولن يتطرقا للمفهوم وفقاً لما جاء به مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك للأسباب الآتية:-

✓ لان FASB يعد أول من تطرق لمفهوم الأصول وغير في مفهومها منذ عام 1985.

✓ لتشابه موقف IASB مع FASB ونكاد نجزم بان رأي IASB مطابق تماماً مع FASB فيما يتعلق بالأصول، فإذا ما تم التطرق إليه سيعد نوعاً من أنواع التكرار، لذلك يكتفي الباحثان بعرض موقف FASB من مفهوم الأصول.

عرف FASB الأصول عام 1985 بأنها " منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وان الوحدة قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي "

ويمثل هذا التعريف تطوراً جذرياً في تحديد معنى الأصول ويعد من أكثر التعاريف شمولاً وتحديداً فهو يستبعد أي اعتبارات تتعلق بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. (حنان، 2006، 334)

ويحدد التعريف السابق ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصل وهي:- (حنان، 2006، 334 - 335) و (الشيرازي، 1990، 235) و (الليثي، 2003، 155)

2-2 أنواع الأصول

يستخدم المحاسبين عدة تقسيمات للأصول فمنهم من يقسمها إلى أصول ثابتة وأصول متداولة وأصول أخرى، والبعض الآخر من يقسمها إلى أصول ثابتة وأصول متداولة فقط.

إلا ان الباحثان يؤيدان تقسيم الأصول إلى الأنواع الآتية:-

1- أصول متداولة أو كما يطلق عليها بعض المحاسبين أصول قصيرة الأجل.

2- أصول ثابتة أو كما يطلق عليها بعض المحاسبين أصول طويلة الأجل.

وتنقسم هذه الأخيرة بشكل عام إلى الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة.

والآتي عرض مركز لكل واحد منهم:-

1- الأصول المتداولة أو قصيرة الأجل.

وتعد هذه الأصول من أهم الأصناف في الميزانية وذلك لان هذه الأصول هي التي تحدد درجة السيولة في المشروع وهي تتمثل في النقدية والأصول الأخرى التي يتوقع أن يتم تحويلها إلى نقدية أو مبيعات أو أن تستهلك خلال الفترة المالية.

2- الأصول الثابتة.

وهي الموارد التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية لغرض استعمالها في إنتاج البضائع والخدمات أو لتسيير أعمالها والتي تبقى عادة مستعملة لمدة طويلة تزيد عن الفترة المالية الواحد (لمدة طويلة نسبياً).

وتنقسم هذه الأصول إلى:-

أ- مجموعة الأصول الملموسة:-

وهي الأصول التي يكون لها كيان مادي ملموس وتكون الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية واحدة ومن أمثلتها المباني والممتلكات والمعدات ومجموعة الموارد الطبيعية وأبار النفط والمناجم.....الخ.

ب- مجموعة الأصول غير الملموسة:-

وهي تلك المبالغ التي تدفعها الوحدة الاقتصادية مقابل الحصول على عناصر غير ملموسة وهذه العناصر (الأصول) تستفيد منها الوحدة الاقتصادية على مدى فترات محاسبية عديدة. أو هي تلك الأصول التي تملكها الوحدة الاقتصادية وليس لها كيان مادي ملموس ويتوقع أن تولد منافع مستقبلية.

وهناك عدة مصطلحات شائعة تستخدم لوصف

الأصول غير الملموسة منها:- (محمد، 2006، 179)

رأس المال غير الملموس، الموارد غير الملموسة،

الأصول المعتمدة على المعرفة، رأس المال الفكري،

الملكية الفكرية، الأصول الفكرية.

المبحث الثالث: مدى تأثير بيئة الحكومة الالكترونية على

مفهوم الأصول

سيقوم الباحثان بدراسة مدى تأثير الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول وفقاً للآتي:

1-3: مدى تأثير الحكومة الالكترونية على مفهوم

الأصول وفقاً لنظام المحاسبة الحكومية التقليدي.

2-3: مدى تأثير الحكومة الالكترونية على مفهوم

الأصول وفقاً للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية.

1-3: مدى تأثير الحكومة الالكترونية على مفهوم

الأصول وفقاً للنظام المحاسبة الحكومية التقليدي.

لاستطيع الوحدات الحكومية المطبقة لأنشطة الحكومة

الالكترونية أن تزاوُل مهامها إذا لم يتوفر لها الآتي:

1- موقع للحكومة الالكترونية على الشبكة العالمية

وتدعى البوابة الالكترونية* للحكومة الالكترونية ولكي يكون لديها هذا الموقع فيجب على الحكومة أن تدفع مبالغ كبيرة مقابل ذلك.

2- يجب على الحكومة توفير كافة المستلزمات المادية

(أجهزة ومعدات) من أجهزة الكترونية وحاسبات كبيرة وذات مواصفات خاصة تتناسب مع حجم المعاملات التي ستتعامل معها لكي تستطيع هذه الحاسبات أن تتعامل مع الكم الهائل من البيانات والمعلومات التي ستدخل إليها لغرض معالجتها.

3- تحتاج الحكومة إلى برامج خاصة تصممها

شركات متخصصة على درجة عالية من التقنية لكي تستطيع هذه البرامج من إدارة موقع الحكومة الالكترونية بالإضافة إلى البرامجيات الأخرى المساعدة للحاسبات الالكترونية، وهذه البرامج الخاصة قد تكلف الحكومة مبالغ ضخمة جداً من أجل الحصول عليها وذلك لأنها يجب أن تتميز بمواصفات خاصة جداً تتناسب مع خصوصية المعلومات في القطاع الحكومي.

4- تحتاج إلى شبكات اتصالات بمختلف أنواعها

تسمح بتبادل البيانات والمعلومات بسرعة طبقاً لقواعد السرية المطلوبة وقد يكلف ذلك الحكومة مبالغ كبيرة جداً.

بالإضافة إلى تصميم شبكات خاصة وتركيب أجهزة الاتصالات اللازمة لربط مباني الوزارات والحكومة بشبكة الانترنت.

وكل هذه المسائل أعلاه ستكلف الحكومة مبالغ ضخمة

من أجل تحقيقها مما سينعكس على النظام المحاسبي الحكومي وبالتحديد حول كيفية معالجة هذه النفقات.

وقبل الدخول في مدى تأثير بيئة الحكومة الالكترونية

على مفهوم الأصول يرى الباحثان انه من الضروري توضيح مسألة قد تكون في غاية الأهمية وهي كيفية المحاسبة عن الأصول الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي التقليدي* وذلك لان هذا النظام يطبق الأساس النقدي وبالتالي فان المعالجة المحاسبية للأصول في ظل هذا النظام ستختلف عما هي عليه في ظل أساس الاستحقاق.

* بوابة الحكومة الالكترونية عبارة عن موقع الحكومة الالكترونية على شبكة الانترنت وتمثل الصفحة الرئيسية وتعد هذه البوابة بمثابة المدخل الرئيسي لباقي الصفحات لوزارات الدولة المختلفة والتي تقدم الخدمات التي تختص بها لجميع المواطنين زائري هذه البوابة.

* يقصد الباحث بنظام المحاسبة الحكومية التقليدي بالنظام المحاسبي الحكومي المتعارف عليه (والذي يُطبق الأساس النقدي) والمُطبَّق في اغلب الدول ومنها العراق والذي يقسم إلى مركزي ولا مركزي.

بسبب المعالجة التي يتبعها هذا النظام والتي تقوم على إتباع الأساس النقدي والذي لا يميز بين النفقات الإيرادية والنفقات الراسمالية وبعبارة أدق انه سيعالج جميع النفقات المذكورة في بداية هذا المبحث والمتعلقة بكل من:

- 1- نفقات إنشاء موقع للحكومة الالكترونية على الشبكة العالمية وتدعى البوابة الالكترونية للحكومة الالكترونية.
 - 2- نفقات توفير كافة المستلزمات المادية (أجهزة ومعدات) من أجهزة الكترونية وحاسبات كبيرة وذات مواصفات خاصة تتناسب مع حجم المعاملات التي ستتعامل معها لكي تستطيع هذه الحاسبات أن تتعامل مع الكم الهائل من البيانات والمعلومات التي ستدخل إليها لغرض معالجتها.
 - 3- نفقات الحصول على برامج خاصة تصممها شركات متخصصة على درجة عالية من التقنية لكي تستطيع هذه البرامج من إدارة موقع الحكومة الالكترونية بالإضافة إلى البرمجيات الأخرى المساعدة للحاسبات الالكترونية، وهذه البرامج الخاصة قد تكلف الحكومة مبالغ ضخمة جداً من أجل الحصول عليها وذلك لأنها يجب أن تتميز بمواصفات خاصة جداً تتناسب مع خصوصية المعلومات في القطاع الحكومي.
 - 4- نفقات الحصول على شبكات اتصالات بمختلف أنواعها تسمح بتبادل البيانات والمعلومات بسرعة طبقاً لقواعد السرية المطلوبة، فضلاً عن تصميم شبكات خاصة وتركيب أجهزة الاتصالات اللازمة لربط مباني الوزارات الحكومية فيما بينها بالإضافة إلى ربطها بشبكة الانترنت.
- ستعالج كل هذه النفقات كنفقة إيرادية (مصرف نهائي) وليس كنفقة راسمالية.

2-3: مدى تأثير الحكومة الالكترونية على مفهوم الأصول وفقاً للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية.

نتيجة للانتقادات العديدة التي توجه إلى الأساس النقدي والذي يستخدمه نظام المحاسبة الحكومية التقليدي في المحاسبة عن الأصول الثابتة بدء الباحثين وبعض الجهات والمنظمات المهنية بإدخال إصلاحات وتغييرات جذرية على المعالجات المحاسبية للأصول الثابتة التي تتم وفقاً لنظام المحاسبة الحكومية التقليدي، فكان التوجه نحو استخدام أساس الاستحقاق الكامل أو أساس الاستحقاق المعدل.

وكان صندوق النقد الدولي International Monetary Fund (IMF) أول من نادى بضرورة اعتماد أساس الاستحقاق منذ عام 2001 ضمن نظام إحصاءات مالية الحكومة Government Finance Statistics Manual (GFSM) حين نصت إحدى فقرات دليل هذا النظام (GFSM) على (الدولي، 2001: 4) يتم قيد التدفقات في نظام إحصاءات مالية الحكومة المعدل* على أساس الاستحقاق، وهذا يعني قيد التدفقات وقت خلق قيمة اقتصادية أو تحويلها أو تبادلها أو نقل ملكيتها أو إطفاءها.

ويشير الباحثان إلى انه ليس فقط GFSM من نادى بضرورة إتباع أساس الاستحقاق وإنما أيضاً International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)

* يُقصد بالمعدل هنا هو نظام إحصاءات مالية الحكومة الصادر عام 2001 والذي نص على ضرورة إتباع أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات التي تخص الأصول الثابتة على عكس النسخة الأولى والتي صدرت عام 1986 حيث لم تكن تنص على إتباع أساس الاستحقاق وإنما كانت تنادي بضرورة إتباع الأساس النقدي، وللمزيد من التفاصيل راجع (IMF , GFSM , 2001).

والأساس المحاسبي النقدي يعني تسجيل العمليات فقط عندما يتم استلام أو دفع النقدية، فهو يقوم ببساطة بإثبات العمليات المالية النقدية لحظة وقوعها فيتم تسجيل الإيرادات عند قبضها وتسجيل النفقات عند صرفها، بغض النظر عن الفترة المالية التي تخصها، وهو هنا يركز على توقيت قياس تسجيل الإيرادات والنفقات، كما يستثنى العمليات المالية غير النقدية من التسجيل (Whort & Welsch , 1990 , p140) نقلاً عن (سليم، 2007: 41).

تمر الأصول الثابتة كعمليات مالية في ظل النظام المحاسبي الحكومي التقليدي بثلاث مراحل وهي:

1- مرحلة الحصول على الأصل الثابت: وهذه هي المرحلة الوحيدة التي يتم فيها معالجة الأصل الثابت، إذ إن عملية الحصول على الأصل الثابت لها صورتين الأولى تتمثل في عملية الدفع النقدي من قبل الوحدة الحكومية إلى البائع، والثانية تتمثل في عملية امتلاك الأصل الثابت من قبل الوحدة الحكومية. وفي ظل هذا النظام (التقليدي) فإن الاهتمام ينصب على الصورة الأولى وهي الدفع النقدي وليس على عملية الامتلاك للأصل الثابت. وبما يعني انه إذا قامت الوحدة الحكومية بدفع مبلغ معين لأجل الحصول على الأصل الثابت ولم تحصل عليه (لم تستلمه) فإنها بهذه الحالة تسجل تلك العملية في دفاترها.

أما إذا حصلت الوحدة الحكومية على الأصل ولم تدفع مقابلته بعد، بهذه الحالة فإن الوحدة الاقتصادية الحكومية لا تقوم بتسجيل ذلك في دفاترها.

وفي هذه الحالة فإن النفقات التي ستدفعها الوحدة الحكومية مقابل الحصول على الأصل الثابت ستعالج على إنها نفقة تقفل في الحسابات الختامية أي بمعنى آخر سوف لا يظهر الأصل المشتري في قوائم الوحدة الاقتصادية الحكومية بل يعتبر كنفقة إيرادية تقفل في نهاية العام الذي تم دفع ثمنه فيه في الحسابات الختامية للوحدة. ومعنى هذا انه لا يصبح للأصول الثابتة وجود في الدفاتر والسجلات المحاسبية في صورة رصيد مدين يمثلها بالرغم من وجودها في الواقع، وتكتفي الوحدة الحكومية بإمسك سجل مخزني لها.

ويؤيد ذلك جميع كُتّاب المحاسبة الحكومية ومنهم على سبيل المثال لا الحصر (محمود، 2013: 61) حيث ذكر ان الأصول الثابتة تعالج على إنها نفقات عند شرائها وإيرادات عند بيعها على شكل خردة في الوحدات الحكومية.

2- مرحلة الحيضة: وكما تم توضيحه في أعلاه فإنه عند دفع ثمن الأصل الثابت سيسجل كمصروف نهائي يخص السنة التي تم الدفع فيها ويقفل في نهاية العام في الحساب الختامي وبمعنى آخر انه سوف لن يكون له رصيد مدين في الدفاتر المحاسبية. فقط تكتفي الوحدة الاقتصادية الحكومية بإثبات الأصل الثابت في السجلات المخزنية لأغراض المراقبة.

3- مرحلة الاستخدام: لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي التقليدي بحساب الاستهلاك على الأصل الثابت وذلك لأنه يعتبره مندثراً كلياً في لحظة الحصول عليه ويعتبر قيمته بالكامل من تكاليف نفس السنة التي تم دفع قيمته فيها، بالرغم من وجود الأصل الثابت في الواقع واستفادة الوحدة الاقتصادية الحكومية منه طوال عمره الإنتاجي.

واستناداً لما سبق فإنه يمكن القول بان النظام المحاسبي الحكومي التقليدي لا يميز بين النفقات الإيرادية والرأسمالية إذ إنها تقفل جميعاً في ظل هذا النظام في الحساب الختامي الذي يعد في نهاية السنة، وبما يعني:

انه في ظل النظام المحاسبي الحكومي التقليدي فإن بيئة الحكومة الالكترونية سوف لا تعكس أي تأثير على الأصول

ب- قدرة الوحدة الحكومية على التحكم في هذه المنافع، وهذه الخاصية متوفرة في الموقع الإلكتروني وهي واضحة تماماً.
ج- أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث أو عمليات تمت فعلاً في الماضي.
وأيضاً هذه الخاصية متوفرة في الموقع الإلكتروني للوحدة الحكومية.

واستناداً لذلك يرى الباحثان ضرورة رسملة تكاليف إنشاء المواقع الإلكترونية للوحدات الحكومية وإظهارها في الميزانية ضمن الأصول غير الملموسة.
وبقي مسألة مهمة تتعلق بكيفية معالجة نفقات الصيانة التي ستنتفج على هذا الموقع الإلكتروني بعد إنشائه؟

ويرى الباحثان ان النفقات التي ستنتفج فيما بعد على هذا الموقع الإلكتروني إذا كانت تؤدي إلى تطوير الموقع فمن الضروري رسملة هذه النفقات وإضافتها على قيمة الموقع الأصلية (المسجلة في الدفاتر).

أما إذا كانت لا تؤدي إلى تطوير الموقع فمن الضروري اعتبارها نفقات إيرادية، وهذا ما يؤيده الفكر المحاسبي في كيفية معالجة النفقات بشكل عام.

وأخيراً وفيما يخص هذه المسألة يمكن القول بان بيئة الحكومة الإلكترونية في ظل الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الحكومية، انعكست على مفهوم الأصول وذلك من خلال ظهور أصول الكترونية (الموقع الإلكتروني) لم تكن موجودة سابقاً في ظل نظام المحاسبة الحكومية التقليدي.

2- نفقات توفير كافة المستلزمات المادية (أجهزة ومعدات) من أجهزة الكترونية وحاسبات كبيرة وذات مواصفات خاصة تتناسب مع حجم المعاملات التي ستتعامل معها الحكومة الإلكترونية لكي تستطيع هذه الحاسبات أن تتعامل مع الكم الهائل من البيانات والمعلومات التي ستدخل إليها لغرض معالجتها.
ويرى الباحثان ضرورة معالجة نفقات الحصول على هذه العناصر كنفقة رأسمالية (كأصول) تظهر في الميزانية في جانب الأصول الثابتة.

أما بخصوص كيفية حساب الاندثار لهذه العناصر فيقترح الباحثان بضرورة الإسراع في حساب قسط الاندثار أكثر من باقي أنواع الأصول الثابتة الأخرى وذلك لان هذه الأصول معرضة للتقدم بشكل كبير بسبب الثورة التقنية التي يشهدها العالم وكما نلاحظ في الوقت الراهن فان أي اكتشاف تقني حديث ربما يصبح قليل الجدوى خلال فترة قصيرة جداً بسبب اكتشاف تقني أحدث منه قد يتم التوصل إليه خلال فترة قصيرة جداً من الزمن.

وفيما يخص هذه المسألة، فان بيئة الحكومة الإلكترونية في ظل الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية أثرت على الأصول ونوعيتها التي يجب ان تمتلكها الوحدة الاقتصادية من أجهزة حاسبات الكترونية وملحقاتها وشبكات اتصالات حديثة ويجب على هذه الوحدات ان تقوم بالإسراع في استهلاك هذه الأجهزة والمعدات وشبكات الاتصالات.

ويقترح الباحثان في بيئة الحكومة الإلكترونية بإعادة تقسيم الأصول ليس إلى أصول طويلة الأجل وقصيرة الأجل كما هو متعارف عليه في الأدبيات المحاسبية وإنما بضرورة تقسيم الأصول إلى الأنواع الآتية:-

أ- أصول طويلة الأجل.

ب- أصول متوسطة الأجل وتشمل كافة أنواع

الأجهزة والمعدات وشبكات الاتصالات

التي تستخدمها الوحدة الحكومية في

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نادى بضرورة إتباع أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي**، وحتى المشروع المشترك لإصدار إطار محاسبي مفاهيمي بين كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كان قد أقر بضرورة اعتماد الإطار المفاهيمي الصادر عن كليهما.

حيث نص هذا المشروع المشترك والذي قُسم إلى ثمانية مراحل phases بضرورة اعتماد هذا الإطار المفاهيمي (والذي يقوم على أساس الاستحقاق) من قبل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وكان ذلك وبالتحديد في المرحلة G منه. (Deegan & Unerman, 2011, 215)

والمسألة المهمة والتي يجب أن يشير إليها الباحثان وهي أن IMF يلزم جميع الدول التي تتعامل معه بإتباع GFSM من قبل وحداتها الاقتصادية الحكومية ومن هذه الدول العراق.

ولما كان هذا النظام يلزم باستخدام أساس الاستحقاق (وكما تمت الإشارة إليه في أعلاه) فهذا يعني أن الوحدات الحكومية ستقوم بإعداد قوائم مالية وتقارير مالية مشابهة للوحدات الاقتصادية غير الحكومية والتي تستخدم أساس الاستحقاق وبالتالي ستظهر في هذه القوائم والتقارير المالية الحكومية أصول ومطلوبات وحقوق ملكية على عكس ما كان سائداً في النظام المحاسبي الحكومي التقليدي السابق والذي يقوم على الأساس النقدي والذي لا يعترف بالأصول الثابتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية (باستثناء المخزنية) وكما تم توضيحه سابقاً.

واستناداً لما سبق فهذا يعني أن الحكومة الإلكترونية ستكون ملزمة بتطبيق GFSM الصادر عن IMF بالإضافة إلى IPSASs والذان يقومان على استخدام أساس الاستحقاق، وعليه يقترح الباحثان المعالجات المحاسبية الآتية لكل من:

1- النفقات الخاصة بإنشاء موقع للحكومة الإلكترونية على الشبكة العالمية وتدعى البوابة الإلكترونية للحكومة الإلكترونية.

في هذا الخصوص يرى الباحثان بضرورة رسملة نفقات إنشاء موقع للحكومة الإلكترونية على شبكة الانترنت واعتباره كأصل ثابت يظهر في ميزانية الوحدة الحكومية في جانب الأصول وبالتحديد ضمن مجموعة الأصول غير الملموسة وذلك لان هذا الموقع الإلكتروني تنطبق عليه خصائص الأصول الثلاثة (التي تم ذكرها وتوضيحها في هذه الدراسة) وهي:-

أ- وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد الوحدة الاقتصادية بالخدمة أو المنفعة.

وهذه الخاصية متوفرة في الموقع الإلكتروني للحكومة الإلكترونية. لان هذا الموقع أنشأته الوحدة الحكومية لغرض استخدامه والاستفادة منه عن طريق ممارسة كافة أعمال الحكومة الإلكترونية.

** يُقصد بـ International Public Sector Accounting

Standards (IPSASs) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

والتي تصدر عن International Public Sector Accounting

Standards Board (IPSASB) مجلس معايير المحاسبة الدولية في

القطاع العام وهذا المجلس تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين

International Federation of Accounting (IFAC) وللمزيد

من التفاصيل راجع www.IFAC.org

وتضائل بهذا البعد أزماني والمكاني ونتيجة للفوائد والمزايا التي توفرها الحكومة الالكترونية فان تطبيقها من قبل الوحدات الحكومية تزايد بشكل شديد ومستمر.

2- إن الفكر المحاسبي يحدد ثلاثة خصائص للأصول وان خاصيتين من هذه الخواص تنطبق على الأصول الالكترونية، أما الخاصية الثالثة وهي ملكية الأصل القانونية فلا تنطبق وان هذه الخاصية من المفضل استبدالها بخاصية الملكية الاقتصادية وهذا ما أيده القانونيين والنظريات القانونية الحديثة، فضلاً عن ان FASB و IASB تخلى عن خاصية الملكية القانونية واستعاض عنها بالحيازة والسيطرة على الأصل وبما يعني الملكية الاقتصادية ضمناً، وبما يعني في النهاية ان هناك تعارض بين الخصائص التي يحددها الفكر المحاسبي للأصل وبين الخصائص التي حددها كل من FASB و IASB.

3- في ظل النظام المحاسبي الحكومي التقليدي فان بيئة الحكومة الالكترونية لم تعكس أي تأثير على الأصول بسبب المعالجة التي يتبعها هذا النظام والتي تقوم على إتباع الأساس النقدي والذي لا يميز بين النفقات الايرادية والنفقات الراسمالية وبعبارة أدق انه سيعالج جميع النفقات والخاصة بالحكومة الالكترونية كنفقة ايرادية أي كمصروف نهائي يقلل في الحساب الختامي في نفس سنة حدوثه.

4- من ضمن تأثير بيئة الحكومة الالكترونية ظهور نوع جديد من الأصول ويطلق الباحثان عليهما تسمية الأصول الالكترونية (أصول افتراضية) وهي بطبيعتها غير ملموسة مثل الموقع الالكتروني للحكومة الالكترونية (البوابة الالكترونية) على شبكة الانترنت

ثانياً: التوصيات

1. استكمالاً للاستنتاج رقم (4) ضرورة إظهار هذا النوع من الأصول في الميزانية في جانب الأصول (رسملة نفقات إنشاءه) وبالتحديد ضمن الأصول غير الملموسة وهذا طبعاً وفقاً للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية.
2. من الأفضل تقسيم الأصول إلى ثلاثة أنواع (بدلاً من تقسيمها إلى نوعين فقط وكما هو متعارف عليه) وهذه الأنواع هي أصول طويلة الأجل وأصول متوسطة الأجل وأصول متداولة أو قصيرة الأجل، ومن الضروري على الوحدات الحكومية التي تمارس أعمال الحكومة الالكترونية التعجيل في حساب الاستهلاك على الأصول ذات التقنية العالية وذلك بسبب الثورة التقنية التي تسود عالمنا اليوم.

3. من ضمن تأثير الحكومة الالكترونية وفقاً للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية ظهور أصول الكترونية غير ملموسة مثل المستلزمات المادية من أجهزة الكترونية

عملياتها وضرورة استهلاكها بشكل سريع للأسباب التي تم ذكرها سابقاً.

ت- أصول متداولة أو قصيرة الأجل.

3- نفقات الحصول على برامج خاصة تصممها شركات متخصصة على درجة عالية من التقنية لكي تستطيع هذه البرامج من إدارة موقع الحكومة الالكترونية بالإضافة إلى البرمجيات الأخرى المساعدة للحاسبات الالكترونية، وهذه البرامج الخاصة قد تكلف الحكومة مبالغ ضخمة جداً من أجل الحصول عليها وذلك لأنها يجب أن تتميز بمواصفات خاصة جداً تتناسب مع خصوصية المعلومات في القطاع الحكومي. ولا يقف الأمر عند هذا الحد وإنما تحتاج الوحدة الحكومية إلى برامج خاصة لحماية موقعها وأجهزتها الالكترونية من الدخول غير المصرح به ومن باقي أنواع التهديدات الالكترونية وهذه البرامج أيضاً يتطلب الحصول عليها مبالغ كبيرة.

ويرى الباحثان بضرورة معالجة هذه البرامج الالكترونية كنفقة رأسمالية أي كأصول الكترونية غير ملموسة متوسطة الأجل يتم إطفاءها بسرعة وذلك لنفس الأسباب التي عرضها الباحثان في المسألة السابقة.

ويمكن القول انه فيما يخص هذه المسألة فان بيئة الحكومة الالكترونية أثرت على الأصول ونوعيتها أيضاً من خلال إيجاد أنواع جديدة من الأصول لم تكن موجودة في بيئة الحكومة الالكترونية في ظل نظام المحاسبة الحكومية التقليدي وهي البرامج الالكترونية الخاصة بإدارة موقع الوحدة الالكتروني والتي تمكن الوحدة الاقتصادية من مزاوله نشاطها.

4- نفقات الحصول على شبكات اتصالات بمختلف أنواعها Intranet & Extranet تسمح بتبادل البيانات والمعلومات بسرعة طبقاً لقواعد السرية المطلوبة، فضلاً عن تصميم شبكات خاصة وتركيب أجهزة الاتصالات اللازمة لربط مباني الوزارات الحكومية فيما بينها بالإضافة إلى ربطها بشبكة الانترنت.

ويرى الباحثان بضرورة معالجة نفقات هذه الشبكات كنفقة رأسمالية أي كأصول متوسطة الأجل تظهر في الميزانية وذلك لان هذه الشبكات سوف تستفاد منها الوحدة الحكومية لأكثر من سنة.

ويمكن القول انه فيما يخص هذه المسألة فان بيئة الحكومة الالكترونية أثرت على الأصول ونوعيتها أيضاً من خلال إيجاد أنواع جديدة لم تكن موجودة في بيئة الحكومة الالكترونية في ظل نظام المحاسبة الحكومية التقليدي وهي شبكات الاتصالات بمختلف أنواعها.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

من خلال ماسبق يمكن استنتاج الآتي:

- 1- كان للتطورات التي شهدتها العالم في مجال تقنية المعلومات وشبكة الانترنت العالمية وانتشارها وتوسعها الأثر البالغ في إرساء البنية التحتية لعالم أعمال من نوع جديد لا سابق لمثيله في الأعمال المحلية والدولية فقد أصبح انجاز المعاملات المحلية والدولية الكترونياً أمراً واقعاً مما أدى إلى ظهور وانتشار الحكومة الالكترونية

الأعمال، مجلة الباحث، العدد، 7،
2010/2009، جامعة ورقلة، الجزائر.

ج- الرسائل العلمية

1. الغوطي، إبراهيم عبداللطيف (2006)، متطلبات نجاح الحكومة الالكترونية من وجهة نظر الإدارة العليا في الوزارات الفلسطينية، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة.
2. عطالله، عبيد عثمان عبدالعزيز (2010)، نموذج مقترح لتطبيق مفهوم الحكومة الالكترونية على وزارة التعليم العالي، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، أطروحة دكتوراه، غير منشورة.
3. العاني، احمد يحيى شريف (2007)، المشاكل الحاسوبية في قياس الموجودات في ظل الحروب والأزمات الاقتصادية / دراسة في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / نينوى، المعهد العربي للحاسبين القانونيين رسالة محاسبية قانونية، الموصل، العراق.
4. خالد، طالبي (2011)، دور القرض الإيجاري في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة / دراسة حالة الجزائر، جامعة منتوري، رسالة ماجستير غير منشورة.
5. محمد، فهيم ابو العزم (2006)، تطوير القياس والتقارير المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
6. سليم، فريد منصور حمدان (2007)، اثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين، الجامعة الإسلامية في غزة، كلية التجارة، رسالة ماجستير، غير منشورة.
7. حمودي، كبرى محمد طاهر (2008)، إعادة هندسة النظام المحاسبي الحكومي في بيئة الحكومة الالكترونية بالتطبيق على حسابات المقاولات في جامعة الموصل، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، أطروحة دكتوراه، غير منشورة.

د- الكتب

1. حنان، رضوان حلوة (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير / دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
2. الشريف، طلال بن عبدالله حسين (2011)، الحكومة الالكترونية ثورة القرن الحادي والعشرين في تطوير الإدارة العامة/تجربة المملكة العربية السعودية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، مصر.
3. الشيرازي، عباس مهدي (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.

وحسابات كبيرة ذات مواصفات خاصة بحيث تكون قادرة على التعامل مع الكم الهائل من البيانات والمعلومات التي سنتعامل معها ومن المفضل معالجتها كنفقة رأسمالية (أصول ثابتة) والإسراع في استهلاكها.

4. أما فيما يخص البرامج الالكترونية التي يجب على الوحدة الحكومية المزاوله لأعمال الحكومة الالكترونية ان تحصل عليها والتي تكلفها مبالغ كبيرة فمن الضروري تصنيفها كأصول الكترونية غير ملموسة متوسطة الأجل ويجب الإسراع في استهلاكها ولنفس السبب الموضح في أعلاه.
5. من ضمن تأثير الحكومة الالكترونية وفقاً للاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومة ظهور أصول الكترونية أخرى متمثلة بشبكات الاتصالات بكافة أنواعها، وضرورة معالجة نفقات الحصول على هذه العناصر كنفقة رأسمالية (كأصول) تظهر في الميزانية في جانب الأصول الثابتة.

المصادر

الوثائق الرسمية:

- 1- صندوق النقد الدولي، (IMF)، نظام إحصاءات مالية الحكومة، (GFSM)، 2001، واشنطن.

أولاً: المصادر العربية

أ- المؤتمرات والندوات

1. الحبيطي، قاسم محسن وجميل، سنان زهير محمد، (2012)، مدى تأثير الاستئجار التمويلي على مفهوم الأصول وفقاً للفكر المحاسبي، المؤتمر العلمي الخامس لكلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة الموصل للفترة من 26 - 27 كانون الأول، 2012، العراق.
2. الحناوي، منال صبحي (2010)، الإستراتيجية الأمانة للحومة الالكترونية، مؤتمر بيئة المعلومات الأمانة / المفاهيم والتشريعات والتطبيقات، المنعقد بمدينة الرياض للفترة من 6 - 7 ابريل، 2010، المملكة العربية السعودية.

ب- الدوريات العلمية

1. حسن، علاء الدين عبدالرحمن (2011)، استثمار الموارد البشرية مدخل لتحسين كفاءة العاملين في الحكومة الالكترونية وفاعليتهم، مجلة المخطط والتنمية، العدد 24، جامعة بغداد، معهد التخطيط الحضري والإقليمي للدراسات العليا، بغداد، العراق.
2. العواملة، نائل عبدالحافظ (2002)، الحكومة الالكترونية ومستقبل الإدارة العامة، دراسة استطلاعية للقطاع العام في دولة قطر، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 29 العدد 1، الرياض، المملكة العربية السعودية.
3. عيشاوي، احمد بن (2010)، اثر تطبيق الحكومة الالكترونية E-G على مؤسسات

4. الطيطي، خضر مصباح (2008)، التجارة الإلكترونية من منظور تقني وتجاري وإداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. العوام، عاطف محمد (2009)، دراسات في نظرية المحاسبة، هاس للطباعة، جمهورية مصر العربية.
6. الليثي، فؤاد محمد (2003)، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، مصر.
7. المهدي، سوسن زهير (2011)، تكنولوجيا الحكومة الإلكترونية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
8. ندا، محمد صبري، و العوام، عاطف محمد، و الديري، صفوت مصطفى (2008)، دراسات في نظرية المحاسبة، مطبعة عين شمس، القاهرة، مصر.
9. هندريكسن، السون س (1990)، النظرية المحاسبية، ترجمة د.كمال خليفة ابو زيد، دار الكتب القومية، الطبعة الرابعة، مصر.

المصادر الأجنبية:

- 1- Craig Deegan & Jeffrey Unerman , 2011 , Financial Accounting Theory , Second European Edition , McGraw-Hill , UK.