

استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، وأثره على التقارير المالية (دراسة تطبيقية على بلديات منطقة وادي الشاطئ)

الحسن أبو القاسم علي محمد - المعهد العالي للعلوم الإدارية القرضة الشاطئ

الملخص :

هدفت هذه الورقة للتعرف على امكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، كأساس كفؤ في تحقيق أهداف التقارير المالية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة وتحليل الظاهرة موضوع البحث، واستخدمت الدراسة مثالا تطبيقيا لاختبار فرضيات الدراسة كأسلوب بديل عن الاختبار الحقيقي لتعذر تطبيقه على النظام المحاسبي في ليبيا، حيث تمثل مجتمع الدراسة في القائمين على الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي ولاسيما أصحاب الشأن من المختصين، وهم المحاسبون الحكوميون، ورؤساء الأقسام، ومديرو الدوائر أو المديرون العامون في وزارة المالية أو في البلديات في حدود منطقة وادي الشاطئ.، وتم توزيع 60 صحيفة استبيان أداة لجمع البيانات على بلديات وادي الشاطئ الثلاث بالتساوي.

وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هي إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل في ليبيا حيث أوضحت نتائج فرضيات الدراسة أن اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة. - كذلك يساعد في إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء. كذلك التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق الكامل تساعد على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، أيضاً اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والتدقيق بما يتفق ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام. كذلك أوصت الدراسة بوضع خطة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي ل يتم تطبيق أساس الاستحقاق وتطوير الإدارة المالية الحكومية وحماية موجودات الحكومة وتحقيق الكفاءة والفعالية.

الكلمات المفتاحية: إدارة التقارير المالية الحكومية، أساس الاستحقاق ، الأساس النقدي، النظام المحاسبي الحكومي، الموازنات التقديرية ، الأموال العامة.
الملخص باللغة لأجنبية :

Using the full accrual basis instead of the cash basis in the Libyan government accounting system, and its impact on financial reporting

Al-hassan Abolkasim Ali Mohamed

Hasan30785@gmail.com

Higher Institute of Administrative Flourishing Al-Qardah Al-Shat .1

A B S T R A C T

This paper aimed to identify the possibility of using the full accrual basis instead of the cash basis in the Libyan government accounting system, as an efficient basis in achieving the objectives of financial reporting. On the real test of the inability to apply it to the accounting system in Libya, Where the study population is represented by those in charge of government units that apply the government accounting system, especially stakeholders from specialists, who are government accountants, heads of departments, directors of departments or general managers in the Ministry of Finance or in the municipalities within the borders of the Wadi Al-Shati region. And 60 questionnaire sheets were distributed as a tool for data collection to the three municipalities of Wadi Al-Shati evenly. The most important results of this study were the possibility of using the full accrual basis in Libya, where the results of the study hypotheses showed that the adoption of the accrual basis helps in achieving efficiency in the allocation of available resources. It also helps in preparing budgets that have the ability to meet the requirements of balancing programs and performance. As well as financial reports prepared on the basis of full accrual helps to achieve justice in the distribution of the tax burden. Also, the adoption of the accrual basis helps in achieving social justice in distributing the costs of public services.

The study recommended the need to work on developing the governmental accounting system in line with accounting and auditing developments and in line with international accounting standards and international auditing standards in the public sector. The study recommended setting a plan to develop and modernize the accounting system in order to apply the accrual basis, develop government financial management, protect government assets, and achieve efficiency and effectiveness in managing public funds.

Keywords:

Government financial reports

Accrual basis.

Cash basis.

Government accounting system.

Estimated budgets.

المقدمة:

هناك ارتباط كبير بين التسجيل والإفصاح المحاسبي في أي نظام ، والمبادئ التي يتم عليها القياس ، ومن المتعارف عليه وجود ثلاثة أسس للقياس منها الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، وأساس الاستحقاق المعدل، وهي مبادئ وأسس محاسبية يمكن تطبيقها في القطاعات المختلفة ومنها القطاع الحكومي، ويتوقف اختيار الأساس المحاسبي على طبيعة المعلومات المالية اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة والرقابة المالية، وكذلك على طبيعة وحجم النشاط الذي تقوم به الوحدة. وعليه فإن القطاع المالي الحكومي يعمل وفق الأساس النقدي، والذي يحمل مآخذ كثيرة، منها: أنه لا يمكن إظهار الموقف المالي بصورة سليمة بحيث لا تظهر الالتزامات المترتبة على الوحدة الحكومية المستحقة وغير المدفوعة [1].

ولا يمكن تطبيق قاعدة موحدة للمقارنة السليمة بين السنوات المتتالية بسبب تداخل الأنشطة، وعدم فصل المصروفات والإيرادات بين كل سنة مالية، بالإضافة إلى أن الأساس النقدي ليس أساسا مكتملا للمحاسبة؛ لأنه لا يقيد سوى ما قبض أو صرف نقدا، وينقصه كثير من الحقائق الضرورية لتصوير المركز المالي السليم، والنتائج الصحيحة للأعمال، حيث إن "إثبات المبالغ الملتمزم بها، وتنزيلها من المخصصات يبين دائما قيمة هذه الالتزامات ورصيد المخصصات الباقية، وبهذا تجنب إمكانية حدوث التجاوز في الصرفيات على المخصصات المرصودة في الموازنة [2]..

وعلى ما سبق تطرح الدراسة استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي المعمول به في النظام المحاسبي الحكومي الليبي ، وذلك لتفادي عيوب الأساس النقدي، وإظهار الصورة العادلة والكاملة والحقيقية للتقارير المالية، وتسهيل تحليل ومقارنة النفقات سواء في السنوات المالية الحالية أم المتعاقبة وتجنب الازدواجية بالتخصيص.

مشكلة الدراسة:

إن النظام المحاسبي الحكومي الليبي الحالي المعتمد على الأساس النقدي يشوبه العديد من أوجه القصور والضعف، منها:

1- عدم قدرة التقارير المالية الحكومية على تلبية احتياجات أصحاب المصالح منها: التحليل المالي، ومقارنة السنوات، وحساب مؤشرات الأداء، واكتشاف الانحرافات، وتحليل أسبابها ومعالجتها [3]..

- 2- غير قادر على ضمان ضبط النفقات الحكومية، وغير قادر على توفير نظام جيد للرقابة الداخلية بحيث يدعم المحافظة على الأموال العامة [3]..
- 3- عدم الإفصاح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة الحكومية، وغير قادر على إثبات حقوق الدولة والتزاماتها [4].
- 4- تحجيم قدرة صانعي القرار في الحصول على معلومات كافية من خلال التقارير المالية لتحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمة العامة، وتحقيق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية.

ولذلك؛ فإن النظام المحاسبي الحكومي يتطلب تطويراً وتحديثاً وإفصاحاً بشكل أفضل، حيث جاءت الدراسات لتبين أثر استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي على التقارير المالية والذي من الممكن أن تكون بديلاً جيداً لإظهار صورة عادلة للحسابات الختامية والتقارير المالية، وذلك لتفادي قصور النظام الحالي، وذلك من خلال إجابة الدراسة عن السؤال الآتي:

هل يمكن استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي كأساس كفؤ في تحقيق أهداف التقارير المالية حسب المعيار رقم 1 من معايير المحاسبة الحكومية الدولية؟
وينبثق من السؤال الرئيسي عدة أسئلة فرعية وهي:

- 1- هل يؤدي استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة؟
 - 2- هل يؤدي استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي في إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء؟
 - 3- هل يؤدي استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي إلى توفير معلومات مفيدة تؤدي إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي؟
 - 4- هل يؤدي استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة؟
- أهمية الدراسة:**

نظراً لأهمية الموضوع الذي تتناوله الدراسة، وركي الأهداف التي ترنو إلى تحقيقها، والتأثير الحيوي لاستخدام أساس الاستحقاق الكامل على التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية؛ ولأن أساس الاستحقاق الكامل هو الأساس الدولي، والمطبق في الأنظمة المحاسبية للدول الكبرى فإن استخدام هذا الأساس له أهمية علمية وتطبيقية كبيرة، وهي على النحو الآتي :

الأهمية العلمية :

- 1-تعد من أولى الدراسات في حدود علم الباحث التي تسعى إلى دراسة استخدام أساس الاستحقاق الكامل، وبيان أثره على التقارير المالية الخاصة بالقطاع الحكومي.
- 2-تسهم هذه الدراسة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال دراسة إمكانية تطبيق أساس محاسبي جديد وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية، بحيث يضع قاعدة علمية واضحة ممكن أن يعتمد عليها صانعو القرار داخل السلطة التشريعية.
- 3-تسهم هذه الدراسة في إثراء معلومات الباحث خاصة، والباحثين والمهتمين عامة، وذلك من خلال الاطلاع على النص الأدبي الخاص بالأسس المحاسبية، والتقارير المالية الحكومية، ومراجعة النتائج، والتوصيات المطروحة من قبل الدراسة.

الأهمية التطبيقية :

- 1- تسلط الضوء على أحد الموضوعات ذات الأهمية في تحسين الأداء المالي الحكومي للوزارات وخاصة وزارة المالية.
- 2- سوف تعمل الدراسة على تطبيق أساس قليل العيوب كثير الامتيازات فتكون مخرجات تطبيقه تقارير مالية ملائمة لاتخاذ القرار واضحة التعبير، وتعكس صورة عادلة عن الوضع المالي الحكومي.
- 3- إمكانية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة لزيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وفعاليتها تماشياً مع متطلبات معايير المحاسبة الحكومية الدولية.

أهداف الدراسة:

بالنظر إلى النظام المحاسبي الحالي المستخدم والقائم على الأساس النقدي، وأوجه القصور الذي يعاني منه؛ فإن الدراسة حاولت من خلال إظهار أهمية استخدام أساس الاستحقاق الكامل معالجة هذه القصور من خلال تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- اختبار نظام محاسبي جديد معتمد على أساس الاستحقاق الكامل يحقق أهداف المعيار رقم 1 من معايير المحاسبة الدولية فقرة رقم 13، ص 35، 2011 م، يوفر الآتي:

- أ- معلومات كافية ومفيدة بحيث تحقق أهداف التقارير المالية الحكومية حسب المعايير المحاسبية الحكومية الدولية.
- ب- توفير معلومات كلية حول البرامج والأنشطة الحكومية، وبيان تكاليفها ومصادر تمويلها.

ج- توفير البيانات اللازمة، والكافية حول مصادر، وتوزيع واستخدامات الموارد المتاحة، وبيان مدى مسؤولية الحكومة حول الموارد الموكلة إليها.

د- توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار التي تؤدي لخدمة المجتمع المدني.

2- تزويد المكتبة والسلطات التشريعية والمهتمين بمعلومات مفيدة وجيدة.

فرضيات الدراسة:

في ضوء المشكلة التي تحدثت عنها الدراسة وبينتها سابقاً، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وتحاول الوصول إليها من خلال هذا البحث؛ فإن الدراسة تطرح فرضياتها، وهي كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي لا يؤدي إلى تحقيق أهداف التقارير المالية حسب المعيار رقم 1 من معايير المحاسبة الحكومية الدولية.

وينبثق من الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية وهي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة بين استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي وبين تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة.

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة بين استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي وبين إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد علاقة بين استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي وبين توفير معلومات مفيدة تؤدي إلى تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا توجد علاقة بين استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي وبين تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة وتحليل الظاهرة موضوع البحث، ووصف مكوناتها والعلاقة بين هذه المكونات وما يترتب عليها من نتائج وفقاً لشروط محدودة، وكذلك استخدمت الدراسة مثال تطبيقي لاختبار فرضيات الدراسة كأسلوب بديل عن الاختبار الحقيقي لتعذر تطبيقه على النظام المحاسبي الحالي، إذ أنه لا يستخدم أساس الاستحقاق الكامل، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات

المتعلقة باستخدام الأساس الجديد من أجل استقصاء آثاره وعلاقاته المختلفة، بل ويتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها توصيات تكون خطوات وتعليمات يمكن الاستفادة منها مستقبلاً، خاصة عند اعتماد الأساس الجديد من السلطات التشريعية مستقبلاً.

مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة في القائمين على الوحدات الحكومية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي ولا سيما أصحاب الشأن من المختصين، وهم المحاسبون الحكوميون، ورؤساء الأقسام، ومديرو الدوائر أو المديرون العامون في وزارة المالية أو في البلديات في حدود منطقة وادي الشاطئ. أما عينة الدراسة فكانت 60 مفردة موزعة بالتساوي على بلديات منطقة وادي الشاطئ الثلاث بالتساوي.

حدود الدراسة:

– الحد البشري: موظفو المالية ببلديات منطقة وادي الشاطئ

– الحد المكاني: منطقة وادي الشاطئ.

– الحد الزماني: 2020-2021

الدراسات السابقة:

1-دراسة: فارس إرشيد الخرابشة وآخرون (2020) بعنوان: دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية. [5] هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية وذلك من خلال بيان مدى الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الختامية الحكومية في الأردن وتسليط الضوء على الانعكاسات والإيجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق، ودراسة القدرة التكلفة للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وتمثلت مشكلة الدراسة في أهمية استخدام أساس الاستحقاق وتأثيره على الحسابات الحكومية وإعداد الموازنة العامة للدولة، حيث إن الأسس المحاسبية المستخدمة في الحسابات الحكومية لا تحقق أهدافها بدرجة كاملة وخاصة في مجال الرقابة والتخطيط وإعداد الموازنات وقياس الإيرادات والنفقات بشكل يساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، وكذلك معرفة الفائض والعجز بشكله الصحيح، وأهمية الدراسة تعطي رؤية واضحة عن الأسس المحاسبية المستخدمة في الحكومة الأردنية وخاصة في الوحدات غير الهادفة للربح، وهي الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل أساس الاستحقاق، وبيان

الإيجابيات والسلبيات في حالة تم تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية وأنها تعرض مشكلة تشمل قطاع واسع من قطاعات الدولة الذي لازال محاسبته تجري على الأساس النقدي، مما ينعكس على النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها: أن تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يسهل عمليات مقارنة البيانات بين السنوات المختلفة وتكون النتائج المرجوة في الموازنة ذات قيمة تساعد الحكومة على الرقابة ورسم السياسات المالية وتحسين الأداء الحكومي. إن أساس الاستحقاق يساعد على قياس كفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع الحكومية وطرق الإنفاق عليها بصورة واضحة ودقيقة، يوفر تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الأردنية القدرة على الإفصاح عن المركز المالي للدولة بشكل يسهم في مساعدة ذوي العلاقة من استيعابها وإن البيانات الناتجة تكون ذات مصداقية وحيادية، وكانت توصيات الدراسة

- 1- تطوير القدرة التكنولوجية للمعلومات؛ لأن تطبيق أساس الاستحقاق يحتاج إلى تكنولوجيا أكثر تعقيداً من تلك التي كانت مرتبطة بالنظام المحاسبي السابق.
- 2- العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب والتطورات المحاسبية وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام.
- 3- وضع خطة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي بعد أن تم تطبيق أساس الاستحقاق وتطوير الإدارة المالية الحكومية وحماية موجودات الحكومة، وتحقيق الكفاءة والفاعلية في إدارة الأموال العامة.

2- دراسة : هناء (2019) بعنوان "أثر تبني المحاسبة الدولية للقطاع العمومي". [6] هدفت الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة العمومية الجزائرية من مختلف جوانبها، وكيفية صياغتها، ومدى استعمالها على المستوى الدولي، وتمثلت مشكلة الدراسة من خلال العرض السابق بالنظر إلى جميع المؤشرات السابقة، فإن عملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية تمثل عملية لا مناص منها، خاصة وأن القصور الذي يعترى الأنظمة الحالية القائمة على الأساس النقدي أصبح ظاهراً، بناء على ما توصلت إليه النتائج تعد ديناميكية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام أحد أهم خصائص المحاسبة العمومية خلال السنوات الأخيرة، وأصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويمكنها أن تكون مرجعاً للحكومات الوطنية التي ترغب في القيام بإصلاحات مفادها تطبيق أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في القطاع الخاص، وأوصت الدراسة بمواصلة السير على طريق الإصلاح بالعمل على تسريع

وتيرة إصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وإعادة تنظيم ممارسات المحاسبة العمومية في ضوءها، وتجاوز العقبات التي قد تحول دون ذلك.

3- دراسة : علي تيسير محمد اللوكة (2016) بعنوان: استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير الحكومية. [7] ، وهدفت الدراسة إلى اختيار نظام محاسبي جديد معتمد على أساس الاستحقاق الكامل يحقق أهداف المعيار رقم 1 من معايير المحاسبة الدولية فقرة رقم 13 ص، 35، 2011 يوفر الآتي:

توفير معلومات كافية ومفيدة بحيث تحقق أهداف التقارير المالية الحكومية حسب المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وتوفير معلومات كلية حول البرامج والأنشطة الحكومية وبيان تكاليفها ومصادر تمويلها وتوفير البيانات اللازمة والكافية حول مصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المتاحة وبيان مدى مسؤولية الحكومة حول الموارد الموكلة إليها. وتزويد المكتبة البحثية الفلسطينية والسلطات التشريعية بمعلومات قد تكون مفيدة وجيدة.

وكانت مشكلة الدراسة عن قدرة التقارير المالية الحكومية على تلبية احتياجات أصحاب المصالح منها التحليل المالي. غير قادر على ضمان ضبط النفقات الحكومية وغير قادر على توفير نظام جيد للرقابة الداخلية. وعدم الإفصاح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة الحكومية وغير قادر على إثبات حقوق الدولة والتزاماتها. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

يحقق أساس الاستحقاق الكامل الإفصاح الكامل في التقارير المالية الحكومية يوفر المعلومات اللازمة في قياس الأداء الحكومي، ويقدم أساس الاستحقاق الكامل تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية وكذلك يحقق مبدأ استقلالية السنوات المالية. ويستطيع كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق احتساب نسب.

وتوصيات الدراسة كانت : ضرورة البدء الفوري في الانتقال لاستخدام أساس الاستحقاق الكامل وذلك من خلال تفعيل دائرة البحث والتطوير في الوزارة المالية لتسهيل عملية الانتقال. إعداد دليل حسابات جديد وموحد يتناسب مع متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق الكامل. واستخدام دائرة جديدة في وزارة المالية مسؤولة عن النسب الضريبية وكذلك تكاليف الخدمة العامة.

4- دراسة : زهير (2014) بعنوان: "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة" [8]: هدفت الدراسة إلى تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر عن طريق تحليل نقاط القوة والضعف لنظام محاسبة

الخزينة العمومية القائم على مجموعة حسابات الخزينة العمومية وتقديم الاقتراحات لمعالجة نقائص النظام الحالي، وتمثلت مشكلة الدراسة في إطار حركة الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في نهاية التسعينيات، قدمت وزارة المالية مشروع إصلاح لنظام المحاسبة العمومية يهدف إلى تطوير وعصرنة الإطار التقني لنظام محاسبة الخزينة عن طريق إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد للدولة يحل محل النظام المحاسبي المطبق في الخزينة العمومية والقائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، والذي يعتبر بمثابة استمرارية لنظام محاسبة الخزينة الموروث خلال فترة الاحتلال الفرنسي والذي تم الاستمرار في تطبيقه دون أن يطرأ عليه أي تغيير جوهري، وتوصلت الدراسة إلى تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دولياً لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، ويعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، تؤكد الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام أساس الاستحقاق الكامل، ويسمح تطبيق أساس الاستحقاق الكامل بتحقيق الإثبات المحاسبي لكافة العمليات المالية وغير المالية للوحدات الحكومية، وأوصت الدراسة بتأثير تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، ومجال تطبيق أدوات محاسبة التكاليف وتقييم الأداء في المحاسبة العمومية عند تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام على أساس الاستحقاق.

5- دراسة : محمود عبد الله محمود وشاح (2008) بعنوان "الإطار العام لتقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني" [9] ، وهدفت الدراسة إلى التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق في الوزارات الفلسطينية. تقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق في الوزارات الفلسطينية. التعرف على المعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني. الوقوف على استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني. وتمثلت مشكلة الدراسة في ضوء ما تقدم ولما كان النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي يشوبه العديد من أوجه القصور، ويتطلب إجراء تحديث وتفعيل للمقومات والأسس التي يستند إليها لغرض زيادة فاعلية وكفاءة هذا النظام. فإن مشكلة الدراسة تتمحور في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

ما واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني؟ وما الإطار العام لتطويره؟ أهمية الدراسة تركزت على لقاء الضوء على أحد الموضوعات ذات الأهمية البالغة في تحسين الأداء المالي للوزارات الفلسطينية، كون النظام المحاسبي الحكومي أحد أدوات الإدارة المالية الحكومية، ونظام رقابي على مشروعية الإنفاق والجباية وتنفيذ الموازنة العامة وتوفير البيانات اللازمة لغايات التخطيط ورسم السياسات والتقييم والتحليل المالي والإداري والاقتصادي واتخاذ القرارات. وتوصلت الدراسة إلى نتائج التالية:

- 1- لا تتلاءم الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على دور الدولة وتحقيق الأهداف المناطة به.
 - 2- استمرار تطبيق نظام موازنة البنود لا يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.
 - 3- عدم اهتمام المسؤولين في السلطة الفلسطينية بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها الموازنة العامة والتقارير المالية المترتبة عليها في عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى عدم تطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي.
 - 6- **دراسة**: فريد منصور حمدان سليم (2007): بعنوان: أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين. [10] المقدمة: إن المعلومات المالية لها أهمية ودور هام جدا في نجاح أو فشل المنشأة ودرجة نموها وتقديمها في المجال الذي تعمل فيه، وبالتالي فإنه وبقدر ما يتوافر من معلومات دقيقة ومناسبة وملائمة وفي الوقت المناسب بقدر ما يساعد هذا في نجاح الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة والتي تساعد المنشأة في النمو والتطور والمنافسة.
- إن مدى توافر البيانات والمعلومات يتوقف على مدى توفير نظام للمعلومات يعمل بالشكل والدقة المناسبة والملائمة، كما يعمل على وضع المعلومات بين يدي متخذي القرارات في الوقت المناسب والملائم، ولا بد من توافر عناصر معينة في هذا النظام لكي يكون مفيد للبلدية أو الهيئة المحلية.
- هدفت هذه الدراسة إلى تأثير الأساس المحاسبي الحالي المستخدم في بلديات قطاع غزة على كفاية المعلومات المالية وجودتها لتسليط الضوء على الانعكاسات التي تنتج عن استخدام الأساس النقدي في إعداد المعلومات المحاسبية.

تقييم بعض التوصيات من أجل المساهمة في تحسين المعلومات المحاسبية. تعريف على حاجات البلديات من المعلومات المحاسبية في أثناء تأدية عملها، وتقديم التوصيات المتعلقة بالموضوع إلى الجهات المعنية في البلدية. أهمية استخدام وتطبيق الأساس المحاسبي النقدي في النظام المحاسبي.

وتمثلت مشكلة الدراسة في أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لبلديات قطاع غزة ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما أثر تطبيق الأساس النقدي على جودة المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي في البلديات التي تطبق الأساس النقدي؟

2- ما أثر تطبيق الأساس النقدي على كفاية الإفصاح الكمي والنوعي للمعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي في البلديات التي تطبق الأساس النقدي؟

أهمية الدراسة كانت أهمية قطاع الحكم المحلي فيمكن أن يستفيد منها القائمون على الأمور المالية في البلديات فيمكن تحسين الجوانب السلبية للمعلومات المحاسبية، وتعزيز الجوانب الإيجابية وهذا التحسين قد يكون له أثر في تحسين أداء البلديات المحاسبي. أهمية الدراسة تتبع من كونها تتناول موضوع مهم، وفي نفس الوقت هناك قلة وندرة في الدراسات التطبيقية فيه حسب علم الباحث.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: فيما يتعلق بملائمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في البلديات، خلص الباحث إلى أن هذا الأساس لم يعد يناسب العمل المحاسبي في البلديات حسب رأي الغالبية من المبحوثين. أظهر رغبتهم في استبدال الأساس النقدي بالأساس النقدي المعدل. فيما يتعلق بالتقرير والقوائم المالية التي يتم إعدادها في البلدية تحتل الخلاصة الحسابية المركز الأول ثم يليها كشف أرصدة حسابات الدائنين والمدينين، ثم في المركز الثالث قائمة الموقف المالي، وبفارق واضح عن المركز الثالث جاءت قائمة المركز المالي النقدي ثم في المركز الأخير قائمة الحساب الختامي. توصيات الدراسة كانت: تبني تطبيق أساس محاسبي غير الأساس النقدي المعدل كمرحلة أولى، وأن يتم تطبيقه بصورة تدريجية ومحدودة بحيث يتم البدء بالبلديات المؤهلة والأكثر جاهزية، وعندما يتم الانتهاء منها يتم الانتقال إلى مجموعة أخرى، بحيث يتم الاستفادة من تجربة المرحلة الأولى بإيجابياتها وسلبياتها، وأن هذا التبني ينعكس بإثارة الإيجابية المختلفة على المعلومات المحاسبية من ناحية الجوانب التالية:

يعكس النفقات والإيرادات في البلديات بصورة أكثر واقعية. يساهم في تحديد تكلفة الخدمات التي تقدمها البلديات لمواطنيها بصورة أكثر ودقة المساعدة في تحقيق الرقابة بصورة أكثر على الأنشطة البلدية المختلفة. يساهم في إعداد الموازنات وتقدير بنود

نفقاتها وإيراداتها بفاعلية أكبر. يضع صورة شاملة للبلدية من ناحية كافة الالتزامات المترتبة على البلدية وكذلك كافة ديونها على الغير.

الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية:

يهدف هذا المبحث إلى معرفة الخطوات التي اتبعتها الباحثة في سبيل إجراء الدراسة الميدانية، ولقد تم تحديد هذه الخطوات في الآتي:

- **أداة جمع البيانات:** اعتمدت الباحثة على استمارة الاستبيان للحصول على البيانات التي تساعده على اختبار الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة حيث احتوى الاستبيان على أربع وستين عبارة، وزعت هذه العبارات على ست مجموعات على النحو التالي: **المجموعة الأولى:** تشمل 4 أسئلة شخصية وهي المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، وسنوات الخدمة.

المجموعة الثانية: تشمل 18 عبارة من صحيفة الاستبيان وتمثل ((الفرضية الفرعية الأولى)).

المجموعة الثالثة: تشمل 14 عبارة من صحيفة الاستبيان تمثل ((الفرضية الفرعية الثانية)).

المجموعة الرابعة: تشمل 7 عبارات من صحيفة الاستبيان تمثل ((الفرضية الفرعية الثالثة)).

المجموعة الخامسة: تشمل 12 عبارة من صحيفة الاستبيان تمثل ((الفرضية الفرعية الرابعة)).

المجموعة السادسة: تشمل 9 عبارات من صحيفة الاستبيان تمثل ((أساس الاستحقاق الكامل)).

حركة نماذج الاستبيان: بعد قيام الباحثة ببناء صحيفة الاستبيان وإجراء ما يلزم من تعديلات حتى خرج الاستبيان في صورته النهائية فقام بتوزيعه على عينة الدراسة والجدول التالي يوضح حركة نماذج الاستبيان الموزعة:

جدول (1) يبين حركة نماذج الاستبيان الموزعة

نماذج الاستبيان الصالحة للتحليل	نماذج الاستبيان الفاقدة	نماذج الاستبيان المستبعدة	نماذج الاستبيان المعادة	نماذج الاستبيان الموزعة	البيان
22	38	1	23	60	العدد
37%	63%	2%	38%	100%	النسبة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن نماذج الاستبيان المعادة كانت 23 نموذج استبيان والتي تمثل فقط 38% من جميع نماذج الاستبيان الموزعة، أي: أن نماذج الاستبيان غير المعادة كانت 37 نموذج استبيان والتي تمثل 62% من جميع نماذج الاستبيان الموزعة، وبلغت نماذج الاستبيان المستبعدة نموذج واحد وبنسبة 2% من جميع نماذج الاستبيان الموزعة، وبذلك يكون عدد نماذج الاستبيان المفقودة 38 نموذج استبيان والتي تمثل 63% من جميع نماذج الاستبيان الموزعة، أي: أن عدد نماذج الاستبيان الصالحة للتحليل تمثل فقط 22 نموذج استبيان والتي تمثل 37% من جميع نماذج الاستبيان الموزعة، وارتفاع نماذج الاستبيان غير المعادة يدل على قلة وعي العاملين ببلديات وادي الشاطئ بأهمية البحوث العلمية.

5.4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في وصف وتحليل البيانات:

(1) اختبار كرونباخ ألفا (α) للصدق والثبات:

يعتبر اختبار كرونباخ ألفا من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبيان، حيث للقيام بأي تحليل لبيانات الاستبيان يجب إجراء هذا الاختبار ليبين مدى مصداقية إجابات مفردات العينة على كل مجموعة من أسئلة الاستبيان.

(2) التوزيع النسبي:

يستخدم هذا الأسلوب لوصف طبيعة إجابات مفردات العينة عن سؤال معين من أسئلة الاستبيان فعندما يكون المقياس المستخدم لكرات الخماسي (غير موافق بشدة - غير موافق - محايد - موافق - موافق بشدة).

(3) اختبار T حول المتوسط:

يستخدم اختبار t حول المتوسط لاختبار الفرضيات الإحصائية المتعلقة بمتوسط المجتمع حيث تكون:
الفرضية الصفرية: متوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة لا يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض.
مقابل الفرضية البديلة: متوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة يختلف معنويًا عن المتوسط المفترض.

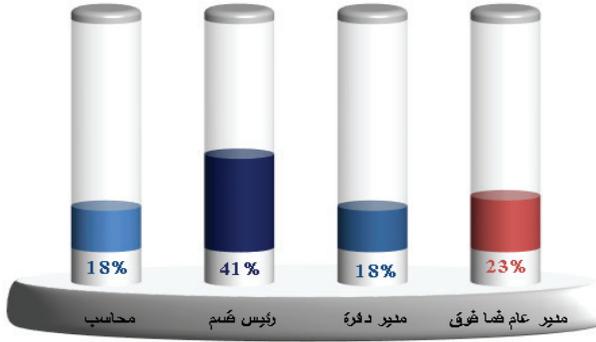
4) معامل ارتباط سبيرمان:

يستخدم هذا الاختبار لقياس درجة الارتباط ولدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات النوعية.

تحليل البيانات واختبار الفرضيات: بعد تجميع استمارات الاستبيان الموزعة استخدم الباحث الطريقة الرقمية في ترميز الإجابات المتعلقة بالمقياس الخماسي كانت النتائج كما يلي:

خصائص مفردات العينة:

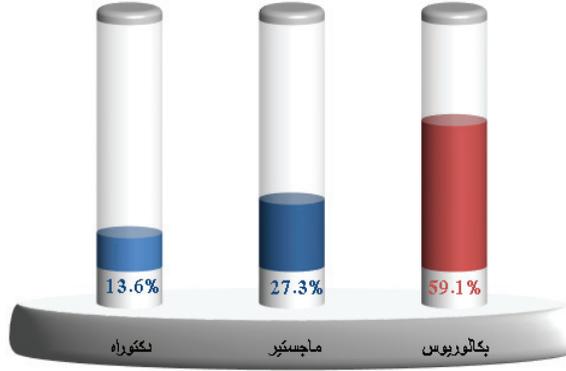
1) توزيع مفردات العينة حسب المسمى الوظيفي:



شكل (1) التمثيل النسبي المنوي لمفردات العينة حسب المسمى الوظيفي.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن أغلب مفردات العينة من رؤساء الأقسام وبنسبة 41%، يليه ذوو المسمى المدير العام فما فوق وبنسبة 23%، والباقي مديرو الدوائر والمحاسبون وبنسبة 18% لكل فئة ومن جميع مفردات العينة

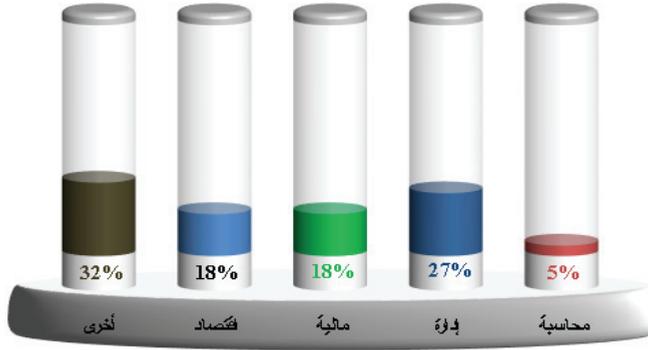
(2) توزيع مفردات العينة حسب المؤهل العلمي:



شكل (2) التمثيل النسبي المئوي لمفردات العينة حسب المؤهل العلمي.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن أغلب مفردات العينة من حملة البكالوريوس وبنسبة 59.1%، يليه حملة الماجستير وبنسبة 27.3%، والباقي حملة الدكتوراه وبنسبة 13.6% من جميع مفردات العينة.

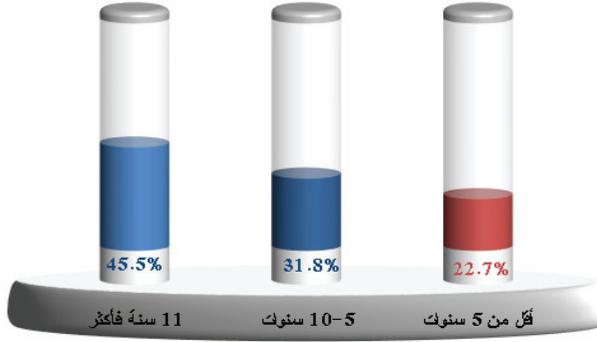
(3) توزيع مفردات العينة حسب التخصص العلمي:



شكل (3) التمثيل النسبي المئوي لمفردات العينة حسب التخصص العلمي.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن أغلب مفردات العينة من ذوي التخصصات الأخرى وبنسبة 32%، ويليه تخصص الإدارة وبنسبة 27%، يليه التخصص المالي وتخصص الاقتصاد وبنسبة 18% لكل تخصص، والباقي تخصص المحاسبة وبنسبة 5% من جميع مفردات العينة.

4) توزيع مفردات العينة حسب سنوات الخدمة:



شكل (4) التمثيل النسبي المنوي لمفردات العينة حسب سنوات الخدمة.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن أغلب مفردات العينة خبرتهم من 11 سنة فأكثر وبنسبة 45.5 %، ويليه أصحاب خبرة من 5 – 10 سنوات وبنسبة 31.8 %، والباقي من خبرتهم أقل من 5 سنوات وبنسبة 22.7 %.

نتائج اختبار (ألفا) للصدق والثبات:

من أجل اختبار مصداقية إجابات مفردات العينة عن أسئلة الاستبيان (توافق إجابات أفراد العينة) فقد تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لكل محور من محاور الدراسة فكانت النتائج كما في الجدول رقم (2):

جدول (2) نتائج اختبار كرونباخ ألفا.		
العبارة السلبية على الثبات	معامل ألفا	بيان
2	0.927	عبارات الفرضية الفرعية الأولى
11	0.916	عبارات الفرضية الفرعية الثانية
-	0.891	عبارات الفرضية الفرعية الثالثة
-	0.935	عبارات الفرضية الفرعية الرابعة

من خلال الجدول السابق نلاحظ من العمود الثاني قيم معدل اختبار كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة وهي قيم مرتفعة، حيث بلغت قيمة الثبات لمحور عبارات الفرضية الفرعية الأولى (0.927) وتزداد هذه القيمة في حال إلغاء العبارات (2)، وكذلك نلاحظ أن قيمة الثبات لمحور عبارات الفرضية الفرعية الثانية (0.916) وتزداد هذه القيمة في

حال إلغاء العبارات (11)، أما قيمة الثبات لمحور عبارات الفرضية الفرعية الثالثة فبلغت أقصاها عند (0.891) ولا توجد عبارات سلبية تخفض هذه القيمة، كذلك بلغت قيمة الثبات لمحور عبارات الفرضية الفرعية الرابعة أقصاها عند (0.935) ولا توجد عبارات سلبية تخفض هذه القيمة،

اختبار فرضيات الدراسة:

بعد تحليل جميع عبارات الاستبيان والبالغة ستون عبارة موزعة على خمسة محاور ومحاولات الباحث المتعددة لإدراج جميع العبارات كما تم توزيعها في صحيفة الاستبيان وعرضها في الجداول الخاصة بها والمتضمنة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والدلالة المعنوية تبين صعوبة ذلك وخاصة أنها تتجاوز الحد الأقصى للورقة العلمية، ولذلك سيتم عرض المتوسط العام لكل محور، أما العبارات الخاصة بالمحاور فستظهر العبارات الإيجابية في النتائج أما العبارات السلبية فستظهر في شكل توصيات، وكانت نتائج محاور الدراسة كما يلي:

جدول (3) نتائج اختبار T

المحور	المتوسط العام	الانحراف المعياري	إحصائي الاختبار	الدلالة المعنوية
تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد	4.1288	0.59833	8.849	0.000
إعداد موازنات لتلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء	4.1667	0.64264	8.515	0.000
تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي	4.0779	0.63388	7.976	0.000
تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة	4.0644	0.70002	7.132	0.000
استخدام أساس الاستحقاق الكامل	4.101	0.5977	8.639	0.000

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار لمحور تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة 8.849 بدلالة معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 4.1288 وهو أكبر من المتوسط المفترض وهذا يدل على أن اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة.

كذلك نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار لمحور تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة 8.515 بدلالة معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 4.1667 وهو أكبر من المتوسط المفترض وهذا يدل على أن اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء.

كذلك نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار 7.976 بدلالة معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث أن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 4.078 وهو أكبر من المتوسط المفترض وهذا يدل على أن التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق الكامل تساعد على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي.

كذلك نلاحظ أن قيمة إحصائي الاختبار لمحور تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة 7.132 بدلالة معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 4.0644 وهو أكبر من المتوسط المفترض وهذا يدل على أن اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة.

نلاحظ أيضاً أن قيمة إحصائي الاختبار 8.639 بدلالة معنوية 0.000 وهي أقل من 0.05 لذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة وحيث إن المتوسط العام لإجابات مفردات العينة 4.101 وهو أكبر من المتوسط المفترض وهذا يدل على أن إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل

علاقة أساس الاستحقاق الكامل و (تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة _ إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء _ تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي _ تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة).

للقيام باختبار الفرضية الرئيسية الأولى للدراسة تم استخدام اختبار سبيرمان لقياس العلاقة بين أساس الاستحقاق الكامل وباقي المحاور والتي تمثل الفرضيات الأربع الفرعية، والجدول التالي يوضح نتائج هذه العلاقات.

جدول (3) نتائج اختبار سبيرمان

المحاور	الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة	القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء	العدالة في توزيع العبء الضريبي	العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة
الاستحقاق الكامل	0.787 0.000	0.800 0.000	0.825 0.000	0.827 0.000

يلاحظ من الجدول السابق أن العلاقات بين المحاور، بين أساس الاستحقاق الكامل وباقي المحاور هي علاقة طردية موجبة وقوية وجميع هذه العلاقات ذات دلالة إحصائية عالية ومستوى الدلالة المعنوية لها أقل من (0.01). وكانت أعلى قيمة للارتباط للعلاقة بين أساس الاستحقاق الكامل والعدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة حيث بلغت قيمة معامل سبيرمان 0.827، يلي ذلك العلاقة بين أساس الاستحقاق الكامل والعدالة في توزيع العبء الضريبي حيث بلغت قيمة المعامل 0.825، يليه العلاقة بين أساس الاستحقاق الكامل والقدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء حيث بلغت قيمة المعامل 0.825، وكانت أقل قيمة للارتباط للعلاقة بين أساس الاستحقاق الكامل والكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة حيث بلغت قيمة المعامل 0.787، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية للفرضيات الفرعية الأربع ونقبل الفرضيات البديلة لها، أي:

✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أساس الاستحقاق الكامل في النظام المحاسبي الحكومي وبين (تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة _ إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء _ تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي _ تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة).

- النتائج والتوصيات:

- النتائج :

- 1- توفر بيانات محاسبية عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية.
- 2- توفر معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.

- 3- توفر مقارنات مالية بين المخصصات والتكاليف الفعلية مع إرفاق الإيضاحات المالية اللازمة وبيان أسباب هذه الفروقات.
- 4- يؤدي استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل إلى تقييم أفضل للحالة الاقتصادية باستخدام البيانات المالية الناتجة عنها.
- 5- تعمل على ترشيد اتخاذ القرارات في الوحدة الحكومية من خلال معرفة اتجاهات الصرف بالقيم الفعلية لها.
- 6- تعمل على تفعيل نظام المساءلة، والمحاسبة على النفقات الحكومية مما يؤدي إلى ترشيدها وضبطها.
- 7- تقدم خدمة عامة بأعلى كفاءة ممكنة اختيار المورد المناسب لهذه الخدمة وتفعيل نظام مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
- 8- تعمل على تفعيل دور الرقابة وأجهزة التحقيق لزيادة التأكد من صحة البيانات الصادرة من خلال الإفصاح الكامل عن الوضع المالي الحكومي.
- 9- يتم قياس تكاليف الخدمات الحكومية المنفذة والفعلية.
- 10- يتم التقييم والرقابة على المخزون السلعي للوحدة الحكومية.
- 11- يتم قياس إهلاك الأصول الثابتة في الوحدة الحكومية.
- 12- يتم الفصل بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية.
- 13- توفر معلومات حول مصادر الموارد المالية واستخداماتها.
- 14- القياس العادل لاستخدامات موارد "إيرادات، وأصول" الفترات المالية.
- 15- توفر معلومات مفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة للعمليات المستمرة.
- 16- توفر معلومات مفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد التي يمكن توليدها من خلال العمليات المستمرة والمخاطر المرتبطة فيها.
- 17- توفر معلومات حول إذا ما تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة التخطيطية التي تم اعتمادها.
- 18- توفر معلومات حول إذا ما تم الحصول على الموارد الإيرادات والأصول " واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية بما فيها الحدود المالية التي تضعها السلط التشريعية.
- 19- يتم تطبيق مبدأ استقلالية السنوات المالية مما يؤدي لعرض تقارير مالية تساعد في المقارنة بين السنوات المالية.
- 20- توفر مقارنات بين الأداء المالي المخطط (حسب الموازنة)، والأداء المالي الفعلي.

- 21- تعمل على زيادة التأكد من المعلومات المحاسبية مما يؤدي لزيادة الثقة عند إصدار القرارات ذات العلاقة.
- 22- تساعد في تحليل الأثار الاقتصادية الخاصة بالموارد المالية "إيرادات وأصول".
- 23- تظهر في قائمة المركز المالي "الأصول والالتزامات وصافي الأصول".
- 24- يظهر في قائمة الإيرادات والمصروفات تفاصيل الإيرادات وتفاصيل المصروفات بالقيمة الحقيقية التي تحملتها السنة المالية.
- 25- تظهر قائمة التدفقات النقدية بجميع مكوناتها التمويلية والتشغيلية والاستثمارية.
- 26- تظهر الموازنة الأولية والنهائية والمقارنة بينها وبين الحسابات الختامية.
- 27- تدعم تقارير دائرة الرقابة وتدقيق التقارير المالية من خلال إتاحة البيانات الكاملة لكل معاملة ليتم تحقيقها بشكل كامل.
- 28- توفر معلومات مفيدة في تقييم قدرة الوحدة الحكومية على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها.
- 29- توفر معلومات عن طبيعة الأنشطة الحكومية واتجاهاتها التفصيلية وكيفية تمويلها ومدى تلبيتها للمتطلبات النقدية.
- 30- تسجيل وتقييم أصول الوحدة الحكومية كافة.
- 31- تنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية والمخططة ومن ثم إجراء المقارنة بينها.
- 32- تسجيل الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية (الأصول الصافية) في دفتر الأستاذ العام عند حصول النشاط الاقتصادي ذات الصلة.
- 33- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية عن حجم الإيرادات الضريبية المستحقة والمقبوضة.
- 34- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية عن الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي.
- 35- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية عن الحصة الضريبية الفعلية لكل قطاع وعدد أفراده المكلفين.
- 36- تزود المستخدمين بمعدلات توزيع العبء الضريبي على المكلفين باختلاف قطاعاتهم سنوياً.
- 37- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية عن الإيرادات الضريبية التي من الممكن تحقيقها.

- 38- تزود المستخدمين وأصحاب القرار بالمعلومات الكافية حول تعديل النسب الضريبية التي يجب على المكلف دفعها سواء بالزيادة أم النقص، حتى تتمكن الحكومة من تحسين جودة خدماتها.
- 39- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية حول الأنشطة والخدمات الحكومية التي تمولها الاقتطاعات الضريبية.
- 40- تساعد في إجراء مقارنات مالية بين السنة الحالية والأخيرة.
- 41- تساعد في مقارنة التقارير المالية الخاص بالدولة مع تقارير مشابهة، وذلك بناء على استخدام أساس موحد.
- 42- تساعد في استيعاب ومقارنة وتحليل المعلومات المحاسبية باستخدام أساليب التحليل المالي.
- 43- تعرض المعلومات المحاسبية بشكل خالي من التشويه والتضليل وتكون سهلة الفهم منظمة الترتيب.
- 44- تفصح عن نسبة إنفاقها على القطاعات المختلفة حسب الأقسام مما يؤدي لتحديد التجاوزات في المصروفات.
- 45- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية عن الأداء الحكومي ومسئولياتها تجاه المجتمع.
- 46- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية بالإيضاحات التفصيلية المرفقة بالتقارير المالية السنوية.
- 47- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية لخدمة أهداف الرقابة الإدارية والمالية.
- 48- تساعد في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بالخدمات العامة بشكل دقيق.
- 49- تمكن المستخدمين من تحديد نصيب الفرد من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة.
- 50- تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية حول الخدمات العامة في الوقت المناسب والملائم.
- 51 - تزود المستخدمين بالمعلومات الكافية حول التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة والإيراد الفعلي لتلك الخدمات
- 52- أساس الاستحقاق الكامل بإمكانه إثبات حقوق الدولة ومتطلباتها وموجوداتها النقدية وغير النقدية بشكل عادل.
- 53- أساس الاستحقاق الكامل يوفر معلومات تساعد في قياس مؤشرات الأداء المالي والإداري

- 54- أساس الاستحقاق الكامل يستطيع تحديد الموارد المالية المتاحة وقياسها "الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول".
- 55- أساس الاستحقاق الكامل يعمل على إظهار التكاليف الفعلية للموارد المتاحة "تكاليف الإيرادات من النفقات الحكومية".
- 56- أساس الاستحقاق الكامل يعمل على إظهار التكاليف الكلية "المدفوعة والمستحقة" للبرامج والخدمات الحكومية.
- 57- أساس الاستحقاق الكامل يعمل على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي من خلال تحديد الاحتياجات الفعلية المطلوبة من المكلفين لتغطية الخدمات الحكومية.
- 58- أساس الاستحقاق الكامل يعمل على قياس التكاليف الحقيقية للخدمات الحكومية والإفصاح عنها بشكل عادل.
- 59- أساس الاستحقاق الكامل يعمل على زيادة وعي المكلفين بالقيمة الفعلية للخدمات الحكومية المقدمة من خلال إظهار القيمة الحقيقية.
- 60- أساس الاستحقاق الكامل يعمل على زيادة المستوى المعرفي لأفراد المجتمع والمشرعين، بما يتعلق بالوضع المالي والاقتصادي الحكومي.

التوصيات:

- اعتماداً على النتائج السابقة يوصي الباحث بضرورة معالجة النقاط التالية:
- 1- العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والتدقيق وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام.
 - 2- وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمياً ومحلياً ويتطلب توحيد في المسميات المحاسبية والالتزام بتطبيق السياسات حالها كحال الشركات.
 - 3- توصي الدراسة بوضع خطة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي ليتم تطبيق أساس الاستحقاق وتطوير الإدارة المالية الحكومية وحماية موجودات الحكومة وتحقيق الكفاءة والفعالية في إدارة الأموال العامة.
 - 4- زيادة الدورات التدريبية للعاملين في الإدارات المالية الحكومية والتي ستطبق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية حتى تكون النتائج المرجوة أكثر فائدة مما نتوقع.
 - 5- تطوير القدرة التكنولوجية للمعلومات؛ لأن تطبيق أساس الاستحقاق يحتاج إلى تكنولوجيا أكثر تعقيداً من تلك التي كانت مرتبطة بالنظام المحاسبي السابق.

6- وضع مخطط عمل واضح المعالم من أجل تحديد وتنفيذ مراحل تطبيق مشروع أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية مع ضرورة وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية الجهة المسؤولة عن تنفيذ كل مرحلة من مراحل تطبيق أساس الاستحقاق.

الهوامش :

1. حسام الحجواي، "الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، عمان، 1999م.
2. أبو شمالة، الشوبكي، "المحاسبة الحكومية، دار الثقافة، الأردن، 2012م.
3. محمود عبدا لله محمود وشاح، "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008م.
4. حسن زكي عثمان، "تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء"، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، 2009.
5. دافرس أرشيد خرابشة ومحمود عبد الفتاح الوشاح، أحمد يوسف كلبونة، لونا شاهين، 2020 ف "دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الاردنية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 28، العدد 2،

رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه

6. جاني أمينة هناء ومليناني حكيم 2019 ف، "أثر تبني المحاسبة الدولية للقطاع العمومي"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف.
7. علي تيسير محمد اللوكة 2016 ف "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير الحكومية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر.
8. شلال زهير، 2014 ف "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة.
9. محمود عبد الله محمود وشاح، 2008 "الإطار العام لتقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
10. فريد منصور حمدان، 2007، "أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.