IUGJEBS
Vol 29, No 4, 2021, pp 27 - 58
ISSN 2410-5198
مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية

تاريخ الإرسال (2021-07-02)، تاريخ قبول النشر (2021-08-11)

إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)

اسم الباحث الأول: أ. محمد معروف حجو

اسم الباحث الثاني : د. محمد مروان العشي

[1] اسم الجامعة والبلد: وزارة المالية – فلسطين

[2] اسم الجامعة والبلد: قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية- الجامعة الإسلامية بغزة

* البريد الالكتروني للباحث المرسل:

E-mail address: malashi@iugaza.edu.ps

https://doi.org/10.33976/IUGJEB.29.4/2021/2

الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين وفق أساس الاستحقاق، وللوصول إلى أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال دراسة الأدبيات السابقة، والدراسة الميدانية حيث تم توزيع (220) استبانة على العاملين في وزارة المالية في قطاع غزة، تم تحليلها بواسطة برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، بالإضافة إلى إجراء (3) مقابلات مع عينة من أصحاب القرار في وزارة المالية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أنّ العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنلوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأنه لا يوجد تشريعات أو لوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق، على الرغم من أن هناك توجه للانتقال إلى أساس الاستحقاق المعدل خلال عام 2021م، وأن عملية الانتقال تتطلب تكاليف مرتفعة إلى حدّ ما تتمثل في تطوير النظام المحاسبي وتدريب الموظفين والإدارات العليا، إضافة إلى تكلفة الاستشاريين والخبراء وغيرها من التكاليف الأخرى. وفي ضوء هذه النتائج خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة إدراج مبحث معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمادة تدرس في الجامعات، والانفتاح على المجتمع الدولي للاستفادة من تجارب الدول التي تبنت المعايير للاستفادة من تجربتهم وخبراتهم، وضرورة توفير التمويل المناسب من أجل تطبيق المعايير المحاسبية بشكل تدريجي.

كلمات مفتاحية: حكومة، معايير، القطاع العام، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أساس الاستحقاق.

Adoption the accrual basis in accordance with International Public Sector Accounting Standards at Government Institutions in Palestine

Abstract:

This study aimed to examine the extent of the possibility of adopting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in governmental institutions in Palestine according to the accrual basis. To achieve the objectives of the study, the descriptive and analytical approach was used through studying the previous literature and conducting the field study. (220) questionnaires were distributed to the employees at the Ministry of Finance in the Gaza Strip, and they were analyzed by using the Statistical Package Program (SPSS), in addition to conducting (3) interviews with a sample of decision-makers in the Ministry of Finance. The most important result of the study: The employees of the Ministry of Finance, including employees and senior management, have sufficient knowledge and experience in the method of recording accounting data and preparing financial reports according to the accrual basis, but they do not possess a good knowledge of the international public sector accounting standards. It is also found that the current accounting system used in the government sector that involves technologies, programs and outputs is not consistent with the application of international public sector accounting standards according to the accrual basis. In addition, there are no current legislation or regulations that allow the application of the accrual basis, although there is a tendency to move to the modified accrual basis in 2021, and that the transition process requires fairly high costs represented in developing the accounting system, and training employees and senior management, in addition to the cost of consultants and experts and other costs. In light of these results, the most important recommendations, the need to insert the International public sector accounting standards in accounting curriculum and openness to the international community to benefit from the experiences of countries that have adopted the standards. also the necessity of providing adequate funding for the gradual application of IPSAS.

Keywords: Government; Standards; Public Sector, International public sector accounting standards; IPSAS

1- المقدمة:

في ظل تطور أنشطة الحكومة وزيادة الإنفاق على ما تقدمه من برامج ومشاريع لإشباع حاجات الناس المختلفة والمتزايدة، برزت الحاجة إلى الإدارة السليمة للأموال العامة، وإن من أهم أدوات الإدارة السليمة نظام المحاسبة الذي يقع على عاتقه توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرار وذلك بهدف الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

وتعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساس في عملية اتخاذ القرار في كل مرحلة من مراحل العملية الادارية وتتوقف درجة فعالية الإدارة على مدى جودة المعلومات المحاسبية (بكاري، 2015).

وتتنوع أسس القياس المحاسبي المتبعة في القطاعات العامة حول العالم إلى ثلاثة أسس، هي الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وأساس الاستحقاق المعدل.

وتتبع الدوائر الحكومية في فلسطين الأساس النقدي في تقييد العمليات وإعداد التقارير المالية وذلك حسب قرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005، والذي يمتاز بسهولة وسرعة تسجيل العملية المالية، ويهتم بتسجيل المعاملات النقدية فقط والتي تتمثل بالإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة فعلاً وبذلك يهمل عناصر مهمة كالمدينين والدائنين.

ويعاني النظام الحالي المتبع في القطاعات الحكومية في فلسطين من العديد من المشاكل، حيث يعجز عن قياس النفقات الحقيقية الخاصة بكل فترة، كما لا يمكنه قياس تكلفة كل نشاط من أنشطة الوحدات الحكومية، ولا يمكنه معرفة النتائج الحقيقية للوحدات الحكومية في ظل عدم اقفال حسابات السنوات السابقة، ولا يقوم باحتساب إهلاك الأصول الثابتة بالرغم أنها تعتبر عنصراً حقيقيا من عناصر النفقات، حيث يحمل قيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام على نفس السنة المالية التي أُشتريت فيها، بغض النظر عن عدد السنوات التي يمكن أن تستفيد منها من هذا الأصل، مما أدى إلى عدم تمثيل الحسابات الختامية للواقع ولا يستطيع أن ينتج المعلومات الكافية واللازمة لمتخذي القرار (حماد، 2006).

ومن جانب آخر 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، وعدم قدرة التقارير المالية الحكومية على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مثل التحليل المالي ومقارنة السنوات وحساب مؤشرات الأداء واكتشاف الانحرافات ومعالجتها، وأن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي المتبع في القطاعات الحكومية غير قادر على ضبط النفقات الحكومية وتوفير نظام رقابة جيد عليها (وشاح، 2008).

وبناءً على ما سبق تظهر الحاجة إلى تطوير النظام المحاسبي في القطاع العام بما يواكب التطور في حقول المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية بالانتقال من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بغية تمكين الوحدات الحكومية من اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير أساليب إدارة المرافق الاقتصادية والاستثمارية وتشغيلها على أسس اقتصادية وتجارية سليمة.

ومن الجدير الإشارة إلى أن 25% من الحكومات تتبنى أساس الاستحقاق، 51% منها تستند إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن المتوقع مع حلول عام 2023، أن يرتفع اعتماد أساس الاستحقاق في القطاعات العامة حول العالم إلى 65%، منها 73% ستكون وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك حسب تقرير (2017-2018) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (PSC, 2018).

وتمتاز معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتبنيها الموضوعية والحيادية، كما انها مفصلة وشاملة ومتكاملة، وأن البيانات المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أكثر مصداقية من الأساس النقدي، وتدعم القابلية للمقارنة (Ademola A. , Ben-Caleb E. , Madugba J. , Adegboyegun A. , & Eluyela D. , 2020).

كما إن استخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعزز من شفافية الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في القطاع الحكومي (أبو العدوس، والنابلسي، والوشاح، 2018)، وتسمح المعايير المرتكزة على أساس الاستحقاق بتحقيق الافصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية وزيادة جودة الإبلاغ المالي الحكومي (عبدوس، 2018).

ونظراً لأهمية أساس الاستحقاق، برزت الحاجة إلى دراسة مدى إمكانية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي في فلسطين.

2- مشكلة البحث:

أشارت العديد من الدراسات إلى أن هناك الكثير من المعوقات التي تحول دون الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي من أهمها دراسة (جابي، 2019) والتي توصلت إلى أن التشريعات تحول دون الانتقال الجيد إلى أساس الاستحقاق، ودراسة (التكريتي، 2018) والتي توصلت إلى عدم ملاءمة البيئة والتشريعات ونقص الخبرات الكافية والتأهل العلمي والعملي وعدم ملاءمة أنظمة المعلومات الحالية مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ودراسة (Ahmad and Nasseredine, 2019) والتي توصلت إلى ارتفاع تكلفة التنفيذ والافتقار إلى الدعم الحكومي ومقاومة التغيير تشكل تحديات تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

في فلسطين أشارت العديد من الدراسات والتي من أهمها (حمّاد، 2006) و (وشاح، 2008) إلى أن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي المتبع في القطاع الحكومي يعاني من العديد من المشاكل أهمها العجز عن قياس النفقات والإيرادات الحقيقية الخاصة بكل فترة، ولا يمكنه معرفة النتائج الخاصة بكل وحدة حكومية، وعدم معالجة الأصول الثابتة معالجة سليمة، إضافة إلى إهمال المدينون والدائنون مما أدى إلى عدم تمثيل القوائم المالية للواقع.

ومن هنا فإن مشكلة البحث تتمحور حول السؤال الرئيس التالي: **ما مدى إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين؟** والذي ينبثق عنه الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي في فلسطين؟
2. ما مدى توافر التأهيل العلمي والمهني للعاملين في القطاع الحكومي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
3. ما مدى ملاءمة النظام المحاسبي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
4. ما مدى وجود معيقات تشريعية وتكاليفية تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي في فلسطين وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

3- أهداف البحث:

1. تحديد الفوائد المتوقعة من تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي في فلسطين.
2. دراسة وتقييم التأهيل العلمي والمهني للعاملين في القطاع الحكومي للانتقال إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
3. بيان مد ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
4. التعرف على المعيقات التشريعية والتكاليفية التي تحول دون الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

4- أهمية البحث:

تبرز أهمية الدراسة من الناحية العملية في أنها تساهم في توجيه أصحاب القرار إلى أهمية تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بما يساعد في:

1. تقييم الأداء ووضع الخطط اللازمة لتطوير قدرات العاملين العلمية والعملية.
2. التحفيز على الانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما لذلك من العديد من الفوائد المتوقعة.
3. تمكين أصحاب القرار في وضع الاجراءات اللازمة للحد من الصعوبات التي قد تعيق تبني اساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وتبرز أهمية الدراسة من الناحية العلمية في أنها تفتح للباحثين بمجال المحاسبة الحكومية أفاق جديدة في البحث العلمي حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مثل:

1. إجراء دراسة مماثلة لهذه الدراسة على القطاعات الحكومية في الضفة الغربية.
2. ودراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

5- أدبيات البحث:

5.1 معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام/

تسعى العديد من الحكومات حول العالم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث بلغ عدد الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 83 حكومة حول العالم (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2019).

ففي أوائل عام 1980م أُنشئ مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) بإشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF)، ومع طليعة عام 2004م تم استبدال مجلس معايير المحاسبة العمومية بمجلس دائم تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يطلق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)، يهدف إلى إصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية العمومية، لاستخدامها من قبل الحكومات وغيرها من القطاعات العامة، بهدف تحسين جودة التقارير المالية، ومواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. (خبيطي، ومونه، 2016). حيث إن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي الدولي، وترتقي بجودة التقارير المالية والمخرجات المحاسبية المختلفة في القطاعات العمومية (عبدوس، 2018).

وتعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام محور الثورة العالمية للمحاسبة الحكومية، فمع تطور العمليات الاقتصادية، وزيادة حاجات مستخدمي القوائم المالية العامة، ظهرت الحاجة إلى وجود معايير تحكم إعداد القوائم المالية في القطاعات العامة، وإن من أهم الدوافع التي أدّت إلى ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي (ميلود، 2020):

- الحاجة إلى التقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، وقابلية المقارنة لوحدات القطاع العام المختلفة على المستوى الدولي.
- تلبية حاجة المطالبة بزيادة شفافية البيانات المالية، والمساءلة حول الأهداف الموضوعة في مجال إدارة المال العام، وتقييم أداء القطاعات العامة المختلفة
- الحاجة إلى إعداد وثائق وقوائم مالية تعطي وصف دقيق للعمليات المالية.
- الحاجة إلى المعلومات المناسبة والملائمة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

5.2 خطة واستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لاعتماد معاييره (2019 – 2023)/

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى زيادة اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق.

كما يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تطوير معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال اتخاذ ثلاثة مشاريع رئيسة جديدة خاصة بالقطاع العام، والمتمثلة في محاسبة الموارد الطبيعية (Accounting for natural resources) ومعدلات الخصم (Discount rates) والتقارير التفاضلية (Differential reporting) والتي ستعود بفوائد كبيرة للتقارير المالية للقطاعات العامة.

ويسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للحفاظ على التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وذلك بهدف تعزيز اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، والتأكيد على أهمية المعلومات القائمة على الاستحقاق في تعزيز إدارة الشؤون المالية العامة (مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، 2018).

5.3الأسس المحاسبية المعتمدة في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:

ذكر السعيدي (2017)، و بلحمري و بوشيخي (2019) أن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تهدف إلى إصدار وتطوير معايير محاسبية دولية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين حسب الأسس المعتمدة في المعايير:

- **وفق أساس الاستحقاق/** حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام 38 معيارا تنظم عمل القطاعات العمومية التي تعتمد على أساس الاستحقاق في تسجيل عملياتها وإعداد قوائمها المالية، وتنقسم إلى:

1. معايير تهتم بالقوائم المالية التي تعرض فيها المعلومات في نهاية الفترة المحاسبية ومن أهمها: المعيار رقم (1) القوائم المالية، والمعيار رقم (2) التدفقات النقدية
2. معايير تهتم بمعالجة العناصر الموجودة في الميزانية العمومية ومن أهمها: معيار عقود الإنشاء (11)، ومعيار المخزن (12)، ومعيار عقود الإيجار (13)، ومعيار الأصول غير الملموسة (31).
3. معايير تهتم في كيفية معالجة وتسجيل الحسابات في القوائم المالية للحسابات المجمعة بين الفروع والوحدات الأصلية ومن أهمها: معيار القوائم المالية الموحدة (6)، ومعيار التثبيتات في مؤسسات زميلة (7)

4. المعايير التي تهتم بالإفصاح عن كل البيانات الواجب عرضها في القوائم المالية ومن أهمها: معيار الإفصاح المالي عن المعلومات (22)، ومعيار عرض معلومات الموازنة (24)، ومعيار الاعتراف والقياس (29)، ومعيار الإفصاحات (30)، ومعيار العرض (28)
5. المعايير التي تهتم بمعالجة التغير في السياسات المحاسبية وتقييم أصول والتزامات الدولة ومن أهمها: معيار تغير السياسات المحاسبية (3)، ومعيار التغير في أسعار العملات الأجنبية (4)

- **وفق الأساس النقدي/** أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معيارًا واحدًا ينظم عمل القطاعات العمومية التي تعتمد على الأساس النقدي في تسجيل عملياتها وإعداد قوائمها المالية، حيث تكون المساءلة على أساس المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية.

وما بين تطبيق المعايير وفق أساس الاستحقاق التام والأساس النقدي التام، أتاحت معايير المحاسبة الدولية العمومية الدمج بين الأساسين كأساس معدل، وبذلك يترك مجالا لوضع معايير وطنية خاصة بالحكومات وذلك بهدف الرفع من جودة الإبلاغ المالي (مفضل، 2008). حيث لا تكتسب المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصفة الإلزامية في تطبيقها وتحتفظ الحكومات حول العالم بتطبيق ما يلائم نظامها المحاسبي (العبادي، 2016).

5.4 مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام/

تم تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق ووفق الأساس النقدي، ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بوحدات القطاع العام، التي لا تهدف لتحقيق الربح مثل المستشفيات والجامعات وغيرها من المؤسسات العامة، ولا تصلح هذه المعايير على مشاريع ومؤسسات القطاع العام الهادفة للربح والتي ينطبق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) (مرعي، 2019) ، (خبيطي، ومونة، 2016).

5.5 مقومات تبني أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام/

ذكر (ميلود،2020)، و(خبيطي، ومونة، 2016)، و (دمدوم، ومرغني، وعامر،2021) أن من أهم مقومات تبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي:

- توفر نظام محاسبي جيّد يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- توفر القوانين والتشريعات التي تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية.
- تواجد موظفين أكفاء قادرين على تطبيق أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية المختلفة.
- وضع خطة شاملة وواضحة والاسترشاد بخبراء في عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق.
- توفر تقنيات وتكنلوجيا متطورة في القطاعات الحكومية تساعد على تبني أساس الاستحقاق.

5.6 أثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على القوائم المالية/

حسب المعيار الأول من معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام (IPSAS 1)، جاءت معايير المحاسبة الدولية بخمسة قوائم مالية، قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغير في صافي الأصول (حقوق الملكية)، وقائمة التدفق النقدي، وملاحظات القوائم المالية، والتي تتشابه إلى حد ما مع القوائم المالية الخاصة بالقطاع الخاص.

وإن من أهم النتائج المترتبة على اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ما يلي (عبدوس وشيبوط، 2019):

- تعطي معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نظرة شاملة عن ذمة الدولة المالية، بما في ذلك الأصول الثابتة، وحقوق الدولة والتزاماتها على الغير، مما يرفع من جودة الإبلاغ المالي وحماية الممتلكات من الاختلاس.
- تحقق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التوافق على مستوى دولي، مما يحقق إجراء المقارنات، ويساعد على اكتشاف مواطن الضعف ووضع الحلول المناسبة لها.
- توفر القوائم تقرير عن أداء الميزانية وكيفية استخدام الموارد العامة المتاحة.
- توفر القوائم المالية معلومات كافية عن حقوق والتزامات الدولة وتسمح بالمقارنة مع الفترات المالية السابقة، وتعطي نظرة عن التوقعات المستقبلية.
- تقيس التقارير المالية المعدة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام النتائج المحققة مما يسمح بإجراء مقارنة مع تخصيصات الموارد المتاحة.
- تقدم القوائم والتقارير المالية تنبؤات عن المستقبل مما يؤدي إلى تفادي الأخطاء وترشيد الانفاق والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

5.7 اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حول العالم/

ووفقاً لما جاء في تقرير (2017–2018) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تتبنى (62%) من الحكومات حول العالم قرابة (83) حكومة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بإحدى ثلاث طرق مختلفة وهي كما يلي:

- حكومات تمتثل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بشكل كامل دون أي تغيير.
- حكومات قامت بإجراء بعض التعديلات على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ثم اقرارها والامتثال لها بعد تلك التعديلات.
- حكومات وضعت معايير وطنية خاصة بها بالاستناد على المعايير المحاسبية الدولية كمصدر توجيهي.

ومن بين الحكومات التي تتبع أساس الاستحقاق في قياس عملياتها المالية 51% تتبع في ذلك معايير المحاسبة الدولية العمومية بأحد الطرق الثلاثة المذكورة، ومن المتوقع مع حلول عام 2023، أن يرتفع اعتماد أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية حول العالم إلى 65%، 73% منها ستعتمد على معايير المحاسبة الدولية العمومية في ذلك (PSC, 2018).

6– الدراسات السابقة:

6.1 دراسات عن الدول العربية/

1. دراسة (جابي، 2019) بعنوان "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر"

هدفت الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وهل التشريعات الحالية التي تنظم عمل المحاسب العمومي في الجزائر تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، وهل يتماشى إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وما هي الدوافع لتبني المعايير، ومعرفة ما إذا كان هناك عوائق وتحديات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، وللوصول إلى ذلك جرى استخدام المنهج الوصفي التحليلي التحليل التاريخي لنشأة وتطور النظام المحاسبي العمومي في الجزائر، وتم إجراء مقابلات مع مدراء في وزارة المالية

في إدارة مشروع عصرنة المحاسبة العمومية، كما جرى توزيع استبيان على مجموعة من خبراء المحاسبة وكذلك الأساتذة الجامعيين والذين نتج عنهم 280 استبانة صحيحة. **ومن أهم النتائج:** أن التشريعات الحالية التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر لا تكفي لضمان ممارسة جيدة للمهنة، على الرغم من دقتها إلا أنها لم تمنع أبدا من اهدار المال العام، كما أن المبادئ المحاسبية التي صممت لاحتواء مستوى الإنفاق العام أصبحت غير ملائمة للكفاءة والشفافية، كما أن نظام المحاسبي الحالي لا يوفر معلومات دقيقة حول ثروة الدولة ووضعها المالي، وتوصلت الدراسة أن مشاريع إصلاح المحاسبة تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن العوائق التي تحول دون التطبيق المرن والفعلي للتحول نحو المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر أن مشروع الإصلاح يستغرق وقتا طويلا، ويعتبر تبني المعايير المحاسبية للقطاع العام مكلفة جدا، ويعتبر نقص الموظفين تحدي رئيس يحول بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كذلك مقاومة التغيير من قبل الموظفين الحكوميين، إضافة إلى عدم وجود دعم وإرادة سياسية في الجزائر.

2. **دراسة (Ahmad and Nasseredine, 2019) بعنوان**

"Major challenges and barriers to IPSASS implementation in Lebanon".

"التحديات والعقبات الرئيسية التي تعترض تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في لبنان".

هدفت الدراسة إلى تقييم التحديات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في لبنان، ولتحقيق ذلك جرى استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث وُزع استبيان على 100 محاسب عام ومدراء يعملون في القطاع الحكومي في لبنان. **ومن أهم النتائج:** أن مستوى الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في لبنان مرتفع بين المحاسبين والمراجعين ومديري النظام المالي، ومع ذلك، لا يزال التنفيذ الكامل للمبادئ التوجيهية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يواجه الكثير من التحديات والتي منها الافتقار إلى الدعم الحكومي وارتفاع تكلفة التنفيذ ومقاومة التغيير وعدم فهم أفضل لأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

3. **دراسة (التكريتي، 2018) بعنوان "إمكانية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية : دراسة حالة جامعات محافظات الوسط".**

هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية، من حيث التعرف على الواقع الحالي المتبع في الجامعات الحكومية العراقية، ومدى ملاءمة البيئة والتشريعات عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجامعات الحكومية، وما المعوقات التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العالم بالجامعات الحكومية العراقية، حيث تم اختيار 6 جامعات حكومية في محافظات الوسط، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وذلك من خلال تصميم استبانة حيث تكونت عينة الدراسة من 200 فردا من العاملين في الأقسام المالية والرقابية. **ومن أهم النتائج:** يرى أفراد العينة عدم امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجامعات الحكومية العراقية، ويرجع ذلك إلى عدم تلائم البيئة والتشريعات العراقية مع تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الجامعات الحكومية العراقية، وعدم ملاءمة أنظمة المعلومات الحالية للجامعات مع متطلبات تطبيق المعايير، ونقص الخبرات الكافية والتأهيل العلمي والمهني لدى العاملين في الجامعات العراقية.

4. **دراسة (عبود، ومالك، 2016) بعنوان "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS".**

هدفت الدراسة إلى التعرف على المتطلبات الضرورية لعملية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، كما وهدفت إلى بيان ما إذا كان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يحقق مزايا اقتصادية للدول التي ترغب في تبنيها، ولتحقيق ذلك جرى استخدام المنهج الوصفي الاستقرائي التحليلي، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من المهتمين والموظفين وبالقطاع الحكومي، حيث كانت عينة الدراسة تتكون من محاسبين مفتشين، آمرين بالصرف، وبصفة كبيرة على أساتذة جامعيين، والبالغ عددهم 98 مفردة. **ومن أهم النتائج:** يجب إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق التطبيقات الدولية للمحاسبة العمومية الحديثة، وأن تبني معايير محاسبة القطاع العام الدولية تحقق عدة مزايا اقتصادية تعتبر بمثابة محفزات هامة للدولة من أجل توحيد الممارسات المحاسبية في العالم، كما أن صندوق النقد الدولي يدعم جهود تدويل المحاسبة العمومية. كما يتطلب إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر القيام بالإصلاحات لتشمل عدة مجالات مثل: إصلاح المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية، وإصلاح وتطوير الإدارات العمومية بالتكنولوجيا الحديثة، وتأهيل العنصر البشري في كامل الإدارات العمومية وفي جميع المستويات الإدارية.

5. **دراسة (اللوقة، 2016) بعنوان "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية".**

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي في القطاع الحكومي في فلسطين، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي حيث وزع الباحث 109 استبانة بشكل عشوائي على العاملين في وزارة المالية. **ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة**، يوفر أساس الاستحقاق المعلومات اللازمة في قياس أداء الوحدات الحكومية، وتتصف التقارير المالية القائمة على أساس الاستحقاق بالدقة والشمولية والموضوعية، كما يحقق أساس الاستحقاق استقلالية السنوات المالية، ويعزز من خاصية المقارنة ويساعد في تطبيق موازنة البرامج والأداء.

6. **دراسة (العبادي، 2016) بعنوان "مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام : دراسة ميدانية في مؤسسات القطاع العام الأردني".**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأردن، ولتحقيق ذلك قام الباحث بتطوير استبانة لجمع البيانات، وتم توزيع الاستبانة على 368 مشاركا من العاملين في القسم المالي في مؤسسات القطاع العام الأردني، منها 251 صحيحة. **ومن أهم نتائج الدراسة:** أن مؤسسات القطاع العام الأردني تتوافر فيها متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في الأردن من حيث البيئة القانونية والتشريعية ودعم الإدارات العليا، بينما لا تتوافر فيها متطلبات أخرى مثل التأهيل العلمي والمهني وإدراك العاملين أهمية تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام.

7. **دراسة (Alshujairi, 2014) بعنوان:**

"Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq".

"إصلاح نظام المحاسبة الحكومي واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق".

هدفت الدراسة إلى البحث في احتياجات إصلاح النظام المحاسبي الحكومي في العراق من خلال اعتماد أساس الاستحقاق بناءً على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما وهدفت إلى تقديم أدلة حول سبب الحاجة إلى الإصلاح المحاسبي الحكومي، بالإضافة إلى دراسة تحديات تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، ولتحقيق ذلك أُستخدم المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال توزيع استبيان على مدراء وزارة المالية بالإضافة إلى نائب وزير المالية في العراق وأساتذة جامعيين، والبالغ عددهم 53 عينة.

ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة، أن نظام المحاسبة الحكومي في العراق بحاجة إلى إصلاح وذلك بسبب الفساد الكبير، كما أنه ينبغي تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق استنادا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأنها تتفق مع المنظمات الدولية ومقدمي المعونة الإنمائية ولأنها تعطي معلومة وتقارير واضحة عن الوضع المالي وأداء الحكومة كما أن معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعزز المقارنة الوطنية للمعلومات المالية للحكومة العراقية مع الحكومات الأخرى، ولأن المحاسبة علي أساس الاستحقاق تعطي ضمانا أفضل للسلامة المالية مقارنه بغيرها، وتعد المعايير المحاسبية الدولية معيارا لتقييم وتحسين المحاسبة الحكومية في العالم، وتعزز المعايير المحاسبية الدولية شفافية المعلومات ومساءلة الحكومة امام المواطنين؛ وان مكافحة الفساد أسهل مع المحاسبة القائمة علي الاستحقاق من المحاسبة النقدية أو النقدية المعدلة، وتتمثل التحديات التي تواجه اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العراق، ويشكل الافتقار إلى الموارد البشرية المحاسبية المؤهلة أكبر عقبة، وأن نظم المحاسبة الحكومية لتكنولوجيا البيانات ليس جيدا بما فيه الكفاية، وأن تكاليف التنفيذ عالية وتشكل القوانين الموضوعة عائقا أمام تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

8. دراسة (لافي، 2013) بعنوان "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية الأردنية، ولتحقيق ذلك تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تطوير استبانة وتم توزيعها على المحاسبين والمدققين والمدراء الماليين في المؤسسات الحكومية حيث تم توزيع 380 استبانة على أفراد العينة. **ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة**، أن هناك معوقات تتعلق بالبنية التحتية تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن ويعزى ذلك إلى المعوقات في الكادر البشري الموجود في المؤسسات الحكومية كما أنه لا يتم تقديم التدريب الكافي لتطوير أدائهم ولا يوجد الخبرة الكافية لتطبيق المعايير، إضافة إلى قدم البرامج المحاسبية وتعقيد الهياكل التنظيمية وعدم اتسامها بالمرونة، وضعف شبكات الاتصالات، إضافة إلى التكلفة المادية في ظل تدني الدعم المقدم من أجل تطوير البنية التحتية ، وأن هناك معوقات في النظام المحاسبي تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية الأردنية، إضافة إلى معوقات متعلقة بالقوانين والتشريعات تؤثر بدرجة متوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المؤسسات الحكومية في الأردن وتعزو هذه النتيجة إلى أن قوانين الاستثمار في الأردن غير مشجعة بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

6.2 دراسات عن الدول الأجنبية/

1- دراسة (Ademola Abimbola, Ben-Caleb, Madugba Joseph, Adegboyegun Adekunle & Eluyela Damilola, 2020) بعنوان:

"International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector".

" اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) وتنفيذها في القطاع العام النيجيري".

هدفت الدراسة إلى فحص أثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على جودة التقارير المالية ومصداقية البيانات وقابليتها للمقارنة، بالإضافة إلى دراسة العوامل التي تؤثر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جنوب غرب نيجيريا، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تحليل البيانات الأولية التي تم جمعها عن طريق استبيان من 180 محاسب في جنوب

غرب نيجيريا متمثلة في 120 من محاسبي القطاع العام و 60 من مراجعي الحسابات. **ومن أهم نتائج الدراسة:** أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يحسن الجودة الشاملة للتقارير المالية، وأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام موضوعية وخالية من التحيز، مفصلة وشاملة ومتكاملة، وأن البيانات القائمة على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أكثر مصداقية من الأساس النقدي، وتحفز القابلية للمقارنة، إضافة لذلك فإن تكلفة التنفيذ وتدريب الموظفين والعامل التكنولوجي والمعرفة والوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتوافر الخبرة تؤثر بشكل كبير على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يتأثر إلى حد كبير بالالتزام المؤسسي والعوامل الثقافية والاجتماعية والقانونية والسياسية والبيئية.

2- دراسة (De lima R.L, & De lima D. V., 2019) بعنوان:

"Brazil's experience in IPSAS implementation".

"تجربة البرازيل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام".

هدفت الدراسة إلى فهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في البرازيل، وما توصلت إليه البرازيل من إصلاحات، والبحث في التحديات التي واجهت البرازيل في تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام، ولتحقيق ذلك قام تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث أُجريت مقابلات مع ممثل عن المجلس الفيدرالي للمحاسبة، وممثل عن أمانة الخزانة الوطنية، وممثل عن محكمة الحسابات الفدرالية، وجرى توزيع استبيانات على 63 فرد من المجموعة الفنية لتوحيد الإجراءات المحاسبية . **ومن أهم نتائج الدراسة،** أن طريقة تنظيم الإدارة العامة البرازيلية والجوانب الثقافية غير مناسبة للإصلاحات، وأظهرت النتائج أنه على الرغم من أن عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الحكومة البرازيلية بدأت في عام 2008، إلا أن الإصلاح لا يزال في مرحلة مبكرة، ويتطلب المزيد من التفاعل بين الجهات الفاعلة المعنية، وفيما يتعلق بالتحديات التي تواجهها البرازيل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام نقص الموظفين يعتبر أكبر تحدي، إضافة إلى قلة المعرفة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وأن التنوع الثقافي والاقتصادي في الدولة، وخاصة في الحكومات المحلية، من العوامل التي اعتُبرت عائقًا أمام تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

3- دراسة (Jaafar, & Yusof, 2018) بعنوان

"The Implementation of Accrual-Based Accounting in Malaysian Public Sector: Opportunities and Challenges"

"تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام الماليزي: الفرص والتحديات"

هدفت الدراسة إلى البحث في الفرص والتحديات التي يواجهها القطاع العام الماليزي في الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي حيث قام بمراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة في هذا المجال. **ومن أهم نتائج الدراسة:** في عام 2011 أعلنت الحكومة الماليزية عن خطتها لتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، وما زالت الحكومة في ماليزيا تستخدم الأساس النقدي المعدل ومن المتوقع أن تكون المحاسبة على أساس الاستحقاق أمراً واقعا بحلول عام 2021 وفق معايير القطاع العام الماليزي والتي تم انشاؤها استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويرجع ذلك إلى أن المحاسبة على أساس الاستحقاق توفر معلومات حول الوضع المالي والأصول والخصوم في الميزانية العمومية وهذه المعلومات مهمة في إدارة متطلبات التمويل، وتساعد المحاسبة على أساس الاستحقاق في قياس أداء الدوائر الحكومية بشكل أكثر موثوقية، كما

يوفر المعلومات غير النقدية مثل إعادة التقييم واستهلاك الأصول وبالتالي ستوفر شفافية أكبر، كما تعزز الوصول إلى المعلومة من قبل المواطنين وفهم آلية صنع القرار مما يؤدي إلى المحاسبة وتقليل الفساد.

ومن أهم التحديات التي تواجه الانتقال إلى أساس الاستحقاق طول فترة التنفيذ مع الأخذ في عين الاعتبار لا تظهر فوائد الانتقال إلى أساس الاستحقاق في المراحل الأولى من عملية التنفيذ، ويعد نقص الموارد البشرية الماهرة أحد العقبات الرئيسية أمام التنفيذ الناجح للمحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، وتطوير البرمجيات بما يناسب تطبيق أساس الاستحقاق عقبة أخرى، ويشكل جمع البيانات وقياس الأصول وتقييمها عائقاً أمام الانتقال إلى أساس الاستحقاق.

4- دراسة (Agyemang, 2017) بعنوان

"Factors Affecting the Implementation of Accrual-Based International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Ghana"

"العوامل التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق في غانا"

هدفت الدراسة إلى التحقق من العوامل التي تؤثر على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منطقة اشانتي في غانا، ولتحقيق ذلك قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية عن طريق توزيع استبيان على 480 على المحاسبين في القطاع الحكومي في اشانتي. **ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة**، أن هناك انخفاض في الوعي العام حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث لا يوجد مناهج أكاديمية تدرس المعايير المحاسبية الدولية، كما لا يوجد تدريب كافي ولا يوجد خبراء مختصين لتطبيق هذه المعايير، إضافة إلى ذلك لا يوجد هيكل تنظيمي جيد يساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، كما توصلت الدراسة إلى أن تكاليف تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام مرتفعة جدا حيث يصعب تقديرها والتي تشمل تكلفة ندوات ودورات تدريب المحاسبين ومتخذي القرار في المستويات الادارية المختلفة، وكذلك تكلفة الأجهزة والبرامج اللازمة لتطبيق المعايير، وغيرها من التكاليف اللازمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

5- دراسة (Brusca, Gómez, & Montesinos, 2016) بعنوان

"Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin-America"

" إصلاحات الإدارة المالية العامة: دور المعايير المحاسبية الدولية في أمريكا اللاتينية"

هدفت الدراسة إلى معرفة الدوافع الرئيسية لكولومبيا وبيرو في اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام، وما هي النتائج الرئيسية عن تطبيق أساس الاستحقاق وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، وما هي التحديات والصعوبات التي واجهت كولمبيا وبيرو في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ولتحقيق ذلك قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث قام بإجراء مقابلات مع أربعة من متخذي القرار والفاعلين في وضع معايير المحاسبة للقطاع العام في كولومبيا وبيرو. **ومن أهم نتائج الدراسة:** أن الدافع الرئيس خلف اعتماد بيرو وكولومبيا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديث النظم المحاسبية، لزيادة الشفافية في استخدام الموارد المالية، حيث أبرزت مكاتب التدقيق الوطنية أوجه القصور في التقارير الحكومية التي لا تعبر بصلة عن الواقع، فكان الاتجاه لتطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام بهدف تحقيق الشفافية والميزة التنافسية نتيجة الاتجاه الدولي نحو تنفيذ المعايير المحاسبية للقطاع العام، حيث أصبحت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرجعًا واضحًا ومفيدًا وقد شجع البنك الدولي وصندوق النقد الدولي تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال تقديم المساعدات المختلفة للدول التي ترغب

في الانتقال إلى تلك المعايير، كما توصلت الدراسة إلى أنه ما زالت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في كولومبيا وبيرو طور التطبيق ومن الصعب تقييم نتائجها وأن تقرير التدقيق الوطني لم يتحسن بعد.

6- دراسة (Savvas & Whitefield, 2016) بعنوان

"The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya".

"اعتماد وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: التحديات التي تواجهها الأمم المتحدة في إصدار تقارير مالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في كينيا".

هدفت الدراسة إلى البحث عن التحديات التي تواجه الأمم المتحدة في نيروبي في اعتماد وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم ذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، من خلال دراسة 13 وكالة تابعة للأمم المتحدة في العاصمة نيروبي، حيث تم توزيع استبيان على عينة عشوائية قدرها 108 محاسب يعملون في تلك الوكالات. **ومن أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة،** أن التحديات التي تؤثر على التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية للقطاع أهمها التحديات التكنولوجية تؤثر بشكل كبير على معدل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل وكالات الأمم المتحدة، و ضعف المهارات المحاسبية والفهم الصحيح للتقارير المعدة باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتدريب الموظفين وتوفير الموارد المالية والبشرية الكافية يشكل تحديا أخرا، وأن تكاليف تنفيذ محاسبة الاستحقاق وتكاليف تدريب المستخدمين على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتكاليف إضافة المزيد من الوحدات وتكاليف تطوير البرامج التي تساعد على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرتفعة جدا.

7- دراسة (Eggleton, Harun, Locke, & Peursem, 2016) بعنوان

"An Integrated Model of Institution and Its Application in Understanding the Adoption of IPSAS in Indonesian Local Governments".

" نموذج متكامل من المؤسسات وتطبيقاتها في فهم اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في الحكومات المحلية الاندونيسية".

هدفت الدراسة إلى فهم العملية والآثار المحيطة باعتماد نظام المحاسبة القائم على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في القطاع العام الإندونيسي، ولتحقيق ذلك قام الباحث بإجراء مقابلة مع مجموعة من أصحاب القرار وواضعي السياسات الوطنية، وادارة الشئون المالية، ومدققي الحسابات، وإدارة الشئون الداخلية، ورؤساء الحكومات المحلية، وكبار الموظفين في المحاسبة والتدقيق الداخلي، ووحدات التخطيط، وأعضاء الهيئات البرلمانية المحلية والأكاديميين وكذلك الاستشاريين في مجال المحاسبة الذين شاركوا في عملية اعتماد نظام المحاسبة القائم على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، وبلغ عدد من أجريت معهم المقابلات 56 شخصا . **ومن أهم نتائج الدراسة،** أن الدافع الرئيس خلف تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الحكومي في إندونيسيا تتمثل في تحسين كفاءة وأداء العملية المالية الحكومية على جميع المستويات، الرغبة في اتباع ممارسة مماثلة لتلك المتبعة في الدول المتقدمة، الحاجة إلى تحسين جودة التقارير الحكومية، القدرة على تمويل البرامج الوفاء بالالتزامات، زيادة الشفافية والعدالة، وتحسين جودة المساءلة العامة أمام الجمهور، توفر معلومات مالية أكثر وضوحا وشمولية، وتساعد في اتخاذ القرارات السليمة. وأن من أهم

التحديات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية العمومية في إندونيسيا، نقص خبرات الموظفين وعدم معرفتهم بالمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وإن عدد المحاسبين الذين لديهم مهارات محاسبية محدود، ولدى غالبية المسئولين فهم محدود حول التقارير المستندة إلى معايير المحاسبة الدولية، تكاليف التنفيذ تفوق الفوائد الناجمة عنها حيث يتعين على الحكومة المحلية إنفاق مبالغ كبيرة إضافية من الموارد المرتبطة بتسديد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

6.3 التعليق على الدراسات السابقة:

بحثت العديد من الدراسات الإقليمية في مدى امكانية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق والتي من أهمها في الجزائر دراسة (جابي، 2019)، وفي العراق (التكريتي، 2018)، والتي توصلت إلى أن البيئة القانونية والتشريعية تقف عائق أمام الانتقال إلى أساس الاستحقاق، بينما أوضحت دراسة (العبادي، 2016) التي أجريت على القطاع العام في الأردن أن البيئة القانونية والإدارات العليا تدعم الانتقال إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

واتفقت الدراسات السابقة مع دراسة (عبود، ومالك، 2016) ، ودراسة (Alshujairi, 2014) في العراق، (لافي، 2013) في الأردن، ودراسة (Savvas, & Whitefield, 2016) في كينيا وغيرها العديد من الدراسات أن التأهيل العلمي والمهني للعاملين في القطاعات الحكومية غير كافٍ لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأن النظام المحاسبي والتكنلوجيا المتوفرة بحاجة إلى تطوير مما يزيد من تكلفة الانتقال.

محليا بحثت دراسة (اللوقة، 2016) حول أهمية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي والتي توصلت إلى أن الانتقال أساس الاستحقاق يحقق الدقة والشمولية والواقعية والقابلية للمقارنة في التقارير المالية الحكومية واستقلالية السنوات المالية كما يعزز المساءلة ويساعد في الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء.

واستخدمت الأبحاث السابقة بمجملها المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت على الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة، واستخدمت بعضها أداة المقابلة بالإضافة إلى الاستبانة.

ومن هنا جاءت الدراسة مكملة لما جاءت به الدراسات المحلية السابقة، حيث تبحث هذه الدراسة في مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في المؤسسات الحكومية في فلسطين وذلك من خلال دراسة مدى توفر البيئة المناسبة والبحث في المعوقات التي تواجه القطاع الحكومي في فلسطين.

7- المنهجية والإجراءات:

لتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وللوصول إلى النتائج أُعتمد على نوعين أساسيين من البيانات:

1- **البيانات الأولية:** تم تجميع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة باستخدام أداة الاستبانة وأداة المقابلة الشخصية ومن ثم تحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

2- **البيانات الثانوية:** والمتمثلة في الكتب والرسائل الجامعية والأبحاث العلمية المحكمة وغيرها من المقالات المتعلقة بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاعات الحكومية والمؤسسات العمومية المختلفة، والتي ساعدت في إثراء الموضوع والوصول إلى نتائج تحقق أهداف الدراسة.

7.1 مجتمع الدراسة/

يتكون مجتمع البحث من العاملين في وزارة المالية وهم العاملون في الإدارات العليا والمدراء العامون ومدراء الدوائر ومدراء الأقسام والمحاسبون. حيث بلغ مجتمع الدراسة (378) محاسب، ووزعت الاستبانة على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث جرى توزيع (220) استبانة ورقية تم تسليمها باليد للموظفين، ما نسبته (58%) من مجتمع الدراسة وهذه النسبة كافية عند مستوى ثقة 95%، حيث أن حجم العينة العشوائية المحسوب رياضيًا يساوي 191 مفردة، وقد تم استرداد (205) استبانة، منها (203) استبانة صالحة للتحليل، ما نسبته (92.2%) من إجمالي الاستبانات الموزعة، وهذه النسب تعد مقبولة لتعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

وقد تم أخذ عينة قصدية من أصحاب القرار المؤثرين في قرار الانتقال بالإضافة إلى الإدارات التي يتأثر عملها بشكل مباشر وكبير من عملية الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق؛ لإجراء مقابلات لتحليل مدى وجود معوقات تشريعية وتكاليفية تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي في فلسطين وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

7.2 أدوات الدراسة/

استخدمت الدراسة أداتين لجمع المعلومات من مجتمع الدراسة هما: الاستبانة والمقابلة الشخصية.

7.2.1 الاستبانة/

تعالج الاستبانة الموجهة للموظفين ثلاثة أهداف من أهداف الدراسة، والمتمثلة في مدى توافر التأهيل العلمي والمهني في العاملين في القطاع الحكومي الفلسطيني والتي تساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟، ومدى ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع؟، وما الفوائد المتوقعة من تبني أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الفلسطيني؟

حيث تم توجيه باقي تساؤلات الدراسة إلى أهل الاختصاص في وزارة المالية عن طريق إجراء مقابلات مع وكيل وزارة المالية، وبعض المدراء العامّون العاملون في وزارة المالية، وتتكون الاستبانة من أربعة أقسام رئيسة:

1- القسم الأول: ويشمل البيانات الشخصية للمستجيبين وهي (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).
2- القسم الثاني: يتكون من (7) فقرات والتي تعالج التساؤل حول مدى توافر التأهيل العلمي والمهني في العاملين في القطاع الحكومي الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
3- القسم الثالث: يتكون من (7) فقرات والتي تعالج التساؤل حول مدى ملاءمة النظام المحاسبي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
4- القسم الرابع: يحتوي على سؤال مفتوح حول الفوائد المتوقعة من تبني أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الفلسطيني، ومساحة لإضافة أي ملاحظات أخرى لإثراء الموضوع.

7.2.2 اختبار صدق وثبات الاستبانة/

1- الصدق الظاهري/

تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين، يتألف عددهم من 6 متخصصين في المحاسبة لوضع اقتراحاتهم عليها، ومخ تص في التحليل الإحصائي وفي ضوء اقتراحاتهم تم صياغة الاستبانة بشكلها النهائي مكونة من (21) فقرة مقسمة على أربعة محاور.

2- صدق الاتساق الداخلي للاستبانة/

يقصد بالاتساق الداخلي للاستبانة مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

أ- **الاتساق الداخلي للمحور الأول: مدى توفر التأهيل العلمي والعملي في العاملين في القطاع الحكومي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.**

جدول (1): مدى توافر التأهيل العلمي والمهني للعاملين في القطاع الحكومي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig.)
1	لدي معرفة كاملة بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق	0.605**	0.000
2	أمتلك خبرة كافية في تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق (أساس الاستحقاق)	0.608**	0.000
3	لدي معرفة عامة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	0.768**	0.000
4	تلقيت تدريباً حول إعداد التقارير المالية وتسجيل البيانات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	0.778**	0.000
5	التعليم المقدم في الجامعات للمحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كافي	0.600**	0.000
6	أطالع بشكل دائم كل ما يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	0.749**	0.000
7	لا توجد صعوبة في الوصول إلى المواد التدريبية الخاصة بتطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	0.514**	0.000

**** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$.**

يبين الجدول (1) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات ما مدى توفر التأهيل العلمي والمهني في العاملين في القطاع الحكومي الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة معنويا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$، وبناءً على ذلك يعتبر المجال صادقاً في قياس لما وضع لقياسه.

ب- الاتساق الداخلي للمحور الثاني: مدى ملاءمة النظام المحاسبي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي الفلسطيني.

جدول (2): نتائج الاتساق الداخلي لمدى ملاءمة النظام محاسبي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig.)
1	ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع اعتماد أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	0.507**	0.00
2	تستخدم القطاعات الحكومية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية	0.433**	0.000
3	يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في القطاعات الحكومية الامكانات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق	0.754**	0.000
4	تتناسب مخرجات النظام المحاسبي الحالي مثل (التقارير المالية) مع الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق	0.665**	0.000
5	يتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق	0.745**	0.000
6	يمتلك النظام المحاسبي الحالي القدرة على توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق	0.667**	0.000
7	شبكات الاتصال المستخدمة في المؤسسات الحكومية تلبي حاجات المستخدمين مما يسهل من عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق	0.482**	0.000

**** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$.**

يبين الجدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات ما مدى توافر نظام محاسبي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في فلسطين والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة معنويا عند مستوى $\alpha \leq 0.01$، وبناءً على ذلك يعتبر المجال صادقاً في قياس لما وضع لقياسه.

7.2.3 الصدق البنائي/

يقيس الصدق البنائي مدى تحقق الأهداف التي تريد الاستبانة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة ويوضح جدول (3) أن معاملات الارتباط لمجالات الاستبانة دالة احصائياً عند مستوى دلالة 0.01 $\alpha \leq$ وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (3): يوضح الصدق البنائي لمجالات الاستبانة

م	المجال	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig.)
1	توفر التأهيل المهني والعلمي	0.805**	0.000
2	ملاءمة النظام المحاسبي	0.718**	0.000

**** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.01$.**

7.2.4 ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة قدرة الاستبانة على إعطاء نفس النتائج إذا تم تكرار القياس على نفس الأفراد في نفس الظروف، وقد تم التحقق من ثبات أداة القياس من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha)، وكانت النتائج كما هي موضحة في جدول (4).

جدول (4): معامل ثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

م	المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
1	توفر التأهيل العلمي والمهني	7	0.784
2	توفر نظام محاسبي	7	0.705
3	الدرجة الكلية للاستبانة	14	0.747

يتضح من جدول (4) أن قيم معامل الثبات لمحوري الاستبانة جاءت بقيم جيدة حيث بلغت قيمة معامل الثبات الكلي لمحوري الاستبانة (0.747)، وبناء على ذلك يمكننا القول إلى صلاحية الاستبانة المعدّة للتطبيق وإمكانية الاعتماد على نتائجها والوثوق بها.

7.2.5 اختبار التوزيع الطبيعي:

إذا كان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فيمكن إجراء الاختبارات المعلمية، وللتحقق من التوزيع الطبيعي تم استخدام اختبار (k-s) kolmogorov-smirnov، **وكانت قيمة الاختبار للاستبانة تساوي (0.054)، والقيمة الاحتمالية (sig.) تساوي 0.200، فإن البيانات التي تم جمعها تتبع التوزيع الطبيعي**، وبذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحليل البيانات الوصول إلى النتائج السليمة.

8- عرض النتائج ومناقشتها:

جرى تحليل وعرض النتائج من خلال جزئيين: (1) الدراسة الميدانية للبحث ممثلًا بتحليل الاستبانة ومناقشة نتائجها، (2) الدراسة النوعية للبحث من خلال المقابلات التي أجريت مع عدد من أصحاب القرار في الإدارة العليا.

8.1 نتائج الدراسة الميدانية:

8.1.1 خصائص عينة الدراسة: تم احتساب التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة

أ- توزيع عينة الدراسة حسب العمر:

جدول (5): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	النسب المئوية %
30 عام فأقل	27	%13.3
من 30 عام – إلى 40 عام	114	%56.1
من 40 عام – إلى 50 عام	46	%22.7
من 50 عام فأكثر	16	%7.9
المجموع	**203**	**%100**

يتضح من جدول (5) أن ما نسبته 56.1% من أفراد العينة يتراوح أعمارهم من 30 عام إلى 40 عام، وأن ما نسبته 22.7% يتراوح أعمارهم من 40 عام إلى 50 عام، وأن ما نسبته 7.9% أعمارهم أكثر من 50 عام.

ب- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

جدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسب المئوية %
دبلوم	8	%3.94
بكالوريوس	148	%72.9
ماجستير	47	%23.2
دكتوراه	0	%0
الإجمالي	**203**	**%100**

يتبين من جدول (6) أن ما نسبته 72.9% من حملة شهادة البكالوريوس، وأن ما نسبته 23.2% من حملة شهادة الماجستير، وهذا يعني أن ما نسبته 96.1% درجتهم العلمية بكالوريوس وماجستير، مما يدل على أن أفراد العينة على درجة من الكفاءة والفهم والوعي لفهم تساؤلات الاستبانة والاجابة عنها بدقة وموضوعية.

ت- توزيع عينة الدراسة حسب التخصص:

جدول (7): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	العدد	النسب المئوية %
محاسبة	198	%97.5
إدارة أعمال	5	%2.5
اقتصاد	0	%0
الإجمالي	**203**	**%100**

يتضح من جدول (7) أن ما نسبته 97.5% تخصصهم محاسبة، وأن ما نسبته 2.5% تخصصهم إدارة أعمال، وهذا يعني أن أفراد العينة قادرون على فهم مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها بموضوعية، وهذا مؤشر على أن النتائج التي تم الوصول إليها دقيقة وموضحة للواقع.

ث- المسمى الوظيفي:

جدول (8): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
مدير دائرة	36	%17.7
رئيس قسم	57	%28.1
موظف	110	%54.2
الإجمالي	**203**	**%100**

يتبين من جدول (8) أن ما نسبته 17.7% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي مدير دائرة، وأن ما نسبته 28.1% مسماهم الوظيفي رئيس قسم، وأن ما نسبته 54.2% مسماهم الوظيفي موظف، وهذا يعني أن الاستبانة قد وزعت بشكل مناسب على الجهة التنفيذية في وزارة المالية لقياس مدى تأهيلهم العلمي والمهني، ومدى توفر نظام محاسبي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ولم توزع على أصحاب القرار الذين تم إجراء المقابلات معهم حول تساؤلات أخرى من الدراسة.

ج- سنوات الخبرة:

جدول (9): توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	20	%9.9
من 5 سنوات – إلى 10 سنوات	80	%39.4
من 10 سنوات – إلى 15 سنة	77	%37.9
15 سنة فأكثر	26	%12.8
الإجمالي	**203**	**%100**

يتضح من جدول (9) أن ما نسبته 39.4% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات، وأن ما نسبته 37.9% سنوات خبرتهم من 10 سنوات إلى 15 سنة، وأن ما نسبته 12.8% سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة، ويعتبر هذا مؤشر جيد لأن موضوع الدراسة يتطلب جانبا من الخبرة.

8.1.2 تحليل فقرات الاستبانة

- **المحور الأول: ما مدى توفر التأهيل العلمي والمهني في العاملين في القطاع الحكومي الفلسطيني لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ؟**

للإجابة عن هذا التساؤل تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (t) لعينة واحدة عند متوسط 3 لمعرفة درجة الموافقة.

جدول (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (t) لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار (T)	الاحتمالية (sig.)	الترتيب
1	لدي معرفة كاملة بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق	4	80	0.689	20.668	0.000	1
2	أمتلك خبرة كافية في تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق (أساس الاستحقاق)	3.96	79.2	0.753	18.077	0.000	2
3	لدي معرفة عامة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	2.79	55.8	0.8	3.684	0.000	4
4	تلقيت تدريباً حول إعداد التقارير المالية وتسجيل البيانات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	2.42	48.4	0.837	9.809	0.000	5
5	التعليم المقدم في الجامعات للمحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كافي	2.33	46.6	0.786	12.140	0.000	6
6	أطالع بشكل دائم كل ما يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)	2.22	44.4	0.830	13.367	0.000	7
7	لا توجد صعوبة في الوصول إلى المواد التدريبية الخاصة بتطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	3.01	60.2	0.867	0.162	0.872	3
	جميع فقرات المحور معاً	2.96	59.2	0.525	1.030	0.304	

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "لدي معرفة كاملة بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق" يساوي 4، والوزن النسبي لها يساوي 80%، وقيمة اختبار (t) يساوي 20.668، والقيمة الاحتمالية (sig.) تساوي 0.000، ويدل هذا على أن هناك دلالة إحصائية، وأن أفراد العينة يمتلكون معرفة جيدة بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق.
- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "التعليم المقدم في الجامعات للمحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كافي" يساوي 2.33، والوزن النسبي لفقرات هذا المحور معاً يساوي 46.6%، وقيمة اختبار (t) يساوي 12.140، والقيمة الاحتمالية (sig.) تساوي 0.000، وهذا يدل على أن هناك دلالة إحصائية، وهذا يعني أن التعليم المقدم في الجامعات حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام غير كافٍ.

- وبشكل عام المتوسط الحسابي لتوفر التأهيل العلمي والمهني للعاملين في القطاع الحكومي الفلسطيني يساوي 2.96، وقيمة (t) لها تساوي 1.030، والقيمة الاحتمالية (sig.) لها تساوي 0.304، ويرجع ذلك إلى أن العاملين في القطاع الحكومي الفلسطيني يمتلكون المعرفة الجيدة والخبرة الكافية حول تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، في المقابل لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك للأسباب التالية:

1. توضح الفقرة الرابعة أن العاملين في القطاع الحكومي لم يحصلوا على الدورات الكافية حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
2. توضح الفقرة السادسة أن العاملين في القطاع الحكومي لا يطالعون ما يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
3. توضح الفقرة الخامسة أن التعليم المقدم في الجامعات حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام غير كافٍ.

- **تتفق النتائج الواردة من تحليل استجابات الاستبانة مع العديد من الدراسات والتي من أهمها:**

دراسة (Ademola Abimbola, Ben–Caleb, Madugba Joseph, Adegboyegun Adekunle & Eluyela Damilola, 2020) والتي بينت أن تدريب الموظفين وتوافر الخبرة تؤثر بشكل كبير على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في القطاع العام النيجيري. دراسة (جابي 2019) ودراسة (عبود، ومالك،2016) ودراسة (حماني، 2013) والتي توصلت إلى أن النظام المحاسبي الحالي المتبع في القطاع الحكومي في الجزائر لا يوفر معلومات دقيقة حول ثروة الدولة ووضعها المالي وأنه بحاجة لتطوير وإصلاح، ويعتبر نقص الموظفين تحدي رئيسي يحول بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كذلك مقاومة التغيير من قبل الموظفين الحكوميين. دراسة (R.L. De lima, & D. V. De lima, 2019) والتي أظهرت أن نقص الموظفين في البرازيل يعتبر أكبر تحدي، إضافة إلى قلة المعرفة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. دراسة (التكريتي، 2018) والتي توصلت إلى أن هناك نقص في الخبرات ونقص في التأهيل العلمي والمهني في العاملين في الجامعات العراقية والذي يشكل عائقاً أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وعدم ملائمة أنظمة المعلومات الحالية للجامعات مع متطلبات تطبيق المعايير.

- **تختلف النتائج الواردة من تحليل استجابات الاستبانة مع القليل من الدراسات والتي من أهمها:**

دراسة (Ahmad and Nasseredine, 2019) والتي أظهرت نتائجها مستوى الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في لبنان مرتفع بين المحاسبين والمراجعين ومديري النظام المالي.

- **<u>المحور الثاني</u>: "ما مدى ملاءمة النظام محاسبي الحكومي لتبني أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "**

للإجابة عن هذا التساؤل تم استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (t) لعينة واحدة عند متوسط 3 لمعرفة درجة الموافقة.

جدول (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب وقيمة اختبار (t) إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار (T)	الاحتمالية (sig.)	الترتيب
1	ينسجم النظام المحاسبي الحكومي مع اعتماد أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	2.64	52.8	0.780	6.655	0.000	5
2	تستخدم القطاعات الحكومية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها	3.53	70.6	0.822	9.220	0.000	1
3	يتوفر في البرامج المحاسبية المعمول بها في القطاعات الحكومية الامكانات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق	2.67	53.4	0.741	6.347	0.000	3
4	تتناسب مخرجات النظام المحاسبي الحالي مثل (التقارير المالية) مع الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق	2.52	45	0.685	10.046	0.000	7
5	يتوفر في النظام المحاسبي الحالي تقنيات وتكنولوجيا حديثة كافية وفعالة، للانتقال من الأساس النقدي إلى	2.67	53.4	0.740	6.262	0.000	3
6	يمتلك النظام المحاسبي الحالي القدرة على توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس	2.62	52.4	0.675	8.111	0.000	6
7	شبكات الاتصال المستخدمة في المؤسسات الحكومية تلبي حاجات المستخدمين مما يسهل من عملية الانتقال	2.92	58.4	0.767	1.456	0.145	2
	جميع فقرات المحور معاً	2.79	55.8	0.44	6.511	0.000	

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "تستخدم القطاعات الحكومية البرامج المحاسبية المحوسبة في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية" يساوي 3.53، والوزن النسبي لها يساوي 70.6%، وقيمة اختبار (t) يساوي 9.220، والقيمة الاحتمالية (sig.) تساوي 0.000، أي أن هناك دلالة إحصائية تثبت أن القطاعات الحكومية في فلسطين تستخدم البرامج المحاسبية في إدارة حساباتها وتسجيل عملياتها وإعداد تقاريرها المالية.
- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تتناسب مخرجات النظام المحاسبي الحالي مثل (التقارير المالية) مع الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق" يساوي 2.52، والوزن النسبي لها يساوي 45%، وقيمة اختبار (t) يساوي 10.046، والقيمة الاحتمالية (sig.) تساوي 0.000، وهذا يعني على أن هناك دلالة احصائية، وأن مخرجات النظام المحاسبي الحالي لا تتناسب مع الانتقال إلى أساس الاستحقاق.
- بشكل عام المتوسط الحسابي لمدى توفر نظام محاسبي يساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي في فلسطين يساوي 2.79، والوزن النسبي لفقرات هذا المحور يساوي 55.8%، وقيمة اختبار (t) يساوي 6.511،

والقيمة الاحتمالية (sig.) يساوي 0.000، وهذا يعني أن هناك دلالة إحصائية تثبت أن النظام المحاسبي الحالي لا يساعد في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي الفلسطيني ويرجع ذلك إلى:

1. توضح الفقرة السادسة أن النظام المحاسبي الحالي لا يمتلك القدرة على توفير متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق.
2. توضح الفقرة الأولى أن النظام المحاسبي الحالي لا ينسجم مع اعتماد أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
3. توضح الفقرة الخامسة أن هناك نقص في التقنيات والتكنولوجيا الحديثة التي تساعد على الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
4. توضح الفقرة الرابعة أن مخرجات النظام المحاسبي الحالي لا تتناسب مع الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الفلسطيني.

- **تتفق النتائج الواردة من تحليل استجابات الاستبانة مع العديد من الدراسات والتي من أهمها:**

دراسة (Jaafar, & Yusof, 2018) والتي أظهرت نتائجها أن تطوير البرمجيات بما يناسب تطبيق أساس الاستحقاق يشكل عقبة لتبني المعايير. دراسة (Agyemang, 2017) والتي توصلت إلى أن البرامج والأجهزة المستخدمة بحاجة إلى تطوير مما يشكل تحدياً أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في غانا. دراسة (Savvas & Whitefield, 2016) والتي توصلت إلى أن التحديات التي تؤثر على التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية للقطاع أهمها التحديات التكنولوجية، وضعف المهارات المحاسبية والفهم الصحيح للتقارير المعدة باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وكالات الأمم المتحدة في كينيا.

- **تحليل إجابات: "ما هي الفوائد المتوقعة من تبني أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي في فلسطين"؟**

من خلال الإجابة على السؤال المفتوح الوارد في الاستبانة اتفق المجيبون أنّ من أهم الفوائد المتوقعة من تبني أساس الاستحقاق ما يلي:

- يحقق أساس الاستحقاق الإفصاح الكامل ويعزز من الشفافية ويحد من غموض المعلومات المحاسبية، مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.
- يساعد أساس الاستحقاق على إدارة ديون الدولة بصورة سليمة، وتحفظ حقوق الدولة على الغير وتظهرها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية.
- يحقق أساس الاستحقاق استقلالية السنوات المالية، مما يساعد على قياس نتيجة أعمال الوحدات الحكومية، ويحقق الرقابة والمساءلة.
- يعالج أساس الاستحقاق الأصول بصورة سليمة وتوزيعها على سنوات الاستفادة من الأصل مما يؤدي إلى إحكام السيطرة عليها.

وتتفق هذه النتائج مع دراسة (Alshujairi, 2014)، ودراسة (اللوقة، 2016)، ودراسة (Ademola Abimbola, Ben-Caleb, Madugba Joseph, Adegboyegun Adekunle & Eluyela Damilola, 2020)، ودراسة (Jaafar, &

(Yusof, 2018)، (Brusca, Gómez, & Montesinos, 2016)، ودراسة (Eggleton, Harun, Locke, & Peursem, 2016).

8.2 نتائج الدراسة الكيفية (النوعية)

فيما يلي نتائج الدراسة النوعية التي تم التوصل اليها من خلال اجراء مقابلات شخصية مع عينة قصدية لأصحاب القرار في وزارة المالية:

8.2.1 خصائص عينة الدراسة/

تم إجراء 3 مقابلات مع عينة من أصحاب القرار في وزارة المالية وتشمل هذه العينة وكيل وزارة المالية في قطاع غزة، ومدير عام الإدارة العامة للجمارك والمكوس، ومدير الحسابات، وكان الهدف الرئيسي من المقابلات الإجابة عن التساؤل التالي:

"ما مدى وجود معوقات تشريعية وتكاليفية تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي في فلسطين وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟"

وفيما يلي توضيح لنتائج المقابلات مع الأطراف ذات العلاقة:

8.2.2 نتائج مقابلة السيد وكيل وزارة المالية/

- هناك توجه في القطاع الحكومي الفلسطيني في قطاع غزة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل خلال عام 2021م، وذلك بالتزامن مع التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، حيث أنه من متطلبات موازنة البرامج والأداء اعتماد أساس الاستحقاق.
- يتمثل أساس الاستحقاق المعدل الذي تسعى وزارة المالية لتطبيقه، تطبيق أساس الاستحقاق على النفقات لأنه يمكن حصرها وتسجيلها عند تصفية النفقة سواء دفعت أم لم تدفع، وتطبيق الأساس النقدي على الإيرادات لأن من الممكن عدم المقدرة على تحصيلها رغم تسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- من أهم متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل تطوير البرامج والأنظمة المحاسبية المستخدمة والذي يستغرق تطويره وقت طويل يتجاوز ستة شهور وتكلفة مرتفعة إلى حد ما، لم يتم تقديرها أو دراستها بعد.
- ولا يشكل تأهيل الموظفين عبء على عملية الانتقال حيث تنحصر وظيفة الموظفين على استخدام البرامج المحاسبية الموضوعة فهم بحاجة إلى تدريب بسيط.
- وأن هناك استشاريين وخبراء داخل وزارة المالية ممكن استشارتهم في حال الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل.

8.2.3 نتائج مقابلة مدير عام الإدارة العامة للجمارك والمكوس/

- تسعى الحكومة في قطاع غزة ضمن خطة واضحة للانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء من أجل تطوير العمل، وهذا الأمر يتطلب الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس يستند على أساس الاستحقاق سواء كان الاستحقاق كامل أو المعدل، حيث تصدر بعض التقارير في بعض القطاعات الحكومية وفق أساس الاستحقاق المعدل وهذه نقطة البداية للانتقال ضمن خطة موضوعة مسبقاً.

- والاختلاف السياسي ما بين قطاع غزة والضفة الغربية يؤثر سلباً على نظام العمل والحياة في قطاع غزة بشكل عام، إلا أنه من الممكن سن تشريعات ولوائح بما يتوافق مع مصلحة العمل.
- الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يتطلب الارتقاء بالموظفين في الإدارات الدنيا وكذلك الارتقاء بأصحاب القرار عن طريق الدورات العلمية والندوات وغيرها مما يشكل كلفة مادية تضاف لعملية الانتقال.
- ربما تستند عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يتطلب تطوير الأنظمة المحوسبة والبرامج المستخدمة ولا يشكل ذلك تكلفة مرتفعة لوجود وحدات عاملة في الوزارات تعمل على تطوير البرامج المستخدمة بشكل دائم من قبل مبرمجين كفؤ.
- بشكل عام في ظل وجود الكادر البشري والاكتفاء الذاتي في وزارة المالية فإن عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل فإن كلفة الانتقال ليست باهظة ومكلفة.

8.2.4 نتائج مقابلة مدير عام الإدارة العامة للحسابات/

- هناك توجه نحو الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل في القطاع الحكومي الفلسطيني في قطاع غزة وهذا ما يقتضيه الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء.
- الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل أو أي تعديلات أخرى في الآليات أو الإجراءات التي تتبعها الحكومة يتطلب تعديلاً في بعض التشريعات أو اللوائح والقرارات، ورغم الاختلاف السياسي بين الضفة الغربية و قطاع غزة إلا أنه لا يشكّل ذلك عائقاً أمام اتخاذ القرارات وسن القوانين في قطاع غزة.
- يشكل تطوير البرامج والأنظمة المحاسبية المتبعة عائقاً أمام الانتقال حيث يحتاج تطويره إلى تكلفة مادية مرتفعة.
- ولا يوجد دافع أمام الموظفين من أجل إجراء أي تعديل أو أي تطوير وذلك لحالة الإحباط الناجمة عن الوضع المادي السيء والضعف الإداري الموجود في الإدارات العليا وعدم توفر الخبرات الكافية بين الموظفين.
- رغم امتلاك الإدارات العليا في وزارة المالية الخبرة الكافية والمعرفة الكاملة في أساس الاستحقاق إلا أنها تفتقر إلى المعرفة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ربما تستند القطاعات الحكومية لمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لوضع معاييرها الخاصة للانتقال لأساس الاستحقاق المعدل.
- رغم توفر استشاريين في وزارة المالية إلا أنها بحاجة إلى استشاريين خارجيين لدراسة آلية وإمكانية الانتقال إلى أساس الاستحقاق المعدل وهذا يشكل عبئاً مادياً مرتفعاً.

مما سبق تكون أبرز نتائج الدراسة الكيفية تتمثل في النقاط التالية:

- هناك توجه نحو الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية في قطاع غزة، الأمر الذي يتطلب الإنتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل ومن المتوقع تطبيق أساس الاستحقاق المعدل خلال عام 2021م.
- لا يوجد تشريعات أو لوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق الكامل أو الاستحقاق المعدل.

- تتطلب عملية الانتقال تكاليف مرتفعة إلى حد ما تتمثل في تطوير النظام المحاسبي المتبع من برامج وتكنلوجيا، وتدريب الموظفين والإدارات العليا على تطبيق أساس الاستحقاق، إضافة إلى تكلفة الاستشاريين والخبراء.

وتتفق نتائج الدراسة الكيفية مع دراسة (جابي، 2019)، ودراسة (Ahmad, & Nasseredine, 2019)، ودراسة (Ademola Abimbola, Ben-Caleb, Madugba Joseph, Adegboyegun Adekunle & Eluyela Damilola, 2020)، ودراسة (Agyemang,, 2017)، ودراسة (Savves, & Whitefield, 2016)، ودراسة (Eggleton, Harun, Locke, & Peursem, 2016) التي توصلت إلى أن تكلفة الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مرتفعة، وأن التشريعات بحاجة إلى تطوير بما يتوافق مع تبني أساس الاستحقاق.

9- النتائج والتوصيات:

9.1 النتائج/

1. فيما يخص الفوائد المتوقعة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في القطاع الحكومي في فلسطين؟

- يعزز تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق من شفافية المعلومات المحاسبية ويحدّ من غموضها مما يعزز الثقة بين مستخدمي القوائم المالية والحكومة.
- يحدّ تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق من الفساد المالي والإداري ويعزز المساءلة.
- تمتاز القوائم المالية التي تستند على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق بالإفصاح الكامل مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة ورسم سياسة الدولة.
- تحقق استقلالية السنوات المالية واجراء التسويات الجردية مما يمنع تداخل الفترات المالية ويعزز خاصية المقارنة.
- تعالج الأصول الثابتة بشكل سليم مما يحسن من احكام السيطرة عليها والإفصاح عنها في القوائم المالية.
- تساعد على إدارة ديون الدولة وحقوقها على الغير وتوفير التمويل المناسب لها.

2. فيما يخص مدى توافر التأهيل العلمي والمهني للعاملين في القطاع الحكومي لتطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

- يمتلك العاملون في القطاع الحكومي من إدارات عليا وموظفون المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق.
- في المقابل لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ويرجع ذلك إلى أن التعليم المقدم في الجامعات للمحاسبين حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) غير كافٍ بالإضافة إلى عدم حصولهم على دورات أو ندوات حول المعايير، وعدم مطالعتهم ما يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3. فيما يخص مدى توافر مقومات النظام المحاسبي في القطاع الحكومي الفلسطيني والذي يساعد في تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

- لا ينسجم النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق ويرجع ذلك إلى:

✓ أن مخرجات النظام المحاسبي الحالي مثل التقارير المالية لا تتناسب مع الانتقال.

- ✓ وأن هناك نقص في التقنيات والتكنولوجيا الحديثة التي تساعد على الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

4. فيما يخص مدى وجود معوقات تشريعية تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي في فلسطين وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

- لا يوجد تشريعات أو لوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق الكامل أو الاستحقاق المعدل.
- الاختلاف السياسي بين قطاع غزة والضفة الغربية يؤثر سلباً على نظام العمل والحياة في قطاع غزة بشكل عام، إلا أنه من الممكن سنَ تشريعات ولوائح بما يتوافق مع مصلحة العمل مثل سنّ قوانين تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق في قطاع غزة.

5. فيما يخص مدى وجود معوقات تكاليفية تحول دون الانتقال إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

- لم تقدّر الجهات المختصة التكلفة المالية التي تمكن القطاع الحكومي من الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
- تتطلب عملية الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية إلى تكاليف مرتفعة إلى حد ما تتمثل في تطوير النظام المحاسبي المتبع من برامج وتكنلوجيا، وتدريب الموظفين والإدارات العليا على تطبيق أساس الاستحقاق، إضافة إلى تكلفة الاستشاريين والخبراء وغيرها من التكاليف الأخرى.

9.2 التوصيات/

- ضرورة الإسراع في وضع تشريعات ولوائح تسمح بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما تحققه من شفافية وإفصاح كامل والمساءلة والتوزيع العادل للموارد المتاحة.
- ضرورة وضع خطة زمنية محددة للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بطريقة تدريجية تبدأ بتطبيق الأساس النقدي وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن ثم الانتقال إلى أساس الاستحقاق المعدل، ومن ثم الانتقال إلى أساس الاستحقاق الكامل وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- ضرورة تحديث وتطوير الموارد التقنية المستخدمة في المؤسسات الحكومية بما يتناسب مع الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق
- ضرورة إدراج مبحث معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كمساق يُدرس في الجامعات.
- ضرورة تطوير قدرات الموظفين العاملين في وزارة المالية بمختلف مستوياتها الإدارية من خلال عقد دورات وورش عمل حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- الانفتاح على المجتمع الدولي للاستفادة من تجارب الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للاستفادة من تجربتهم وخبراتهم.

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

أبو العدوس، مراد، والنابلسي، زينب، والوشاح، محمود. (2018م). "تطبيق معايير الإفصاح عن المعلومات المالية للقطاع الحكومي العام ودوره في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 26، العدد 4، فلسطين.

بكاري، هاجر. (2015م). "مصداقية المعلومات المحاسبية ودورها في اتخاذ القرارات الإدارية"، (رسالة ماجستير)، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

بلحمري، سمية، وبوشيخي، عائشة. (2019م). "متطلبات عرض البيانات المالية في الجزائر وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IPSAS 1 لضبط المال العام". مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15، العدد 21، الجزائر.

التكريتي، ياسر. (2018م). "امكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية دراسة حالة جامعات محافظات الوسط"،(رسالة ماجستير)، جامعة آل البيت، الأردن.

جابي، هناء. (2019). "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر". (أطروحة دكتوراه)، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.

حماد، أكرم. (2006م). "تطوير النظام المحاسبي في فلسطين"، بحث مقدم إلى مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الاسرائيلي المتعقد بكلية الاقتصاد والعلوم الادارية في الجامعة الاسلامية، فلسطين.

حماني، هند. (2013م). "امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS"، دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة، (رسالة ماجستير)، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

خبيطي، خضير، ومونة، يونس. (2016م). "آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري". المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، الجزائر.

دمدوم، زكرياء، ومرغني، وليد، وعامر، الحاج (2021م). " مقاربة المحاسبة العمومية في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS –الواقع والتحديات–". مجلة العلوم الانسانية، المجلد 21، العدد 01، الجزائر.

السعيدي، أحمد. (2017). "أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية". مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 8، العدد 1، الجزائر.

العبادي، راضي. (2016م). "مدى توفر متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، دراسة ميدانية في مؤسسات القطاع العام الأردني، (رسالة ماجستير)، جامعة جرش، الأردن.

عبدوس، إيمان، وشيبوط، إبراهيم. (2019م). "الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي"، دراسة مقارنة، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج فى الاقتصاد العالمي، المجلد 13، العدد 3، الجزائر.

عبدوس، إيمان. (2018م). "اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS". المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، المجلد5، العدد3.

عبود، زرقين، ومالك، لعلابية. (2016م). "متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومي في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية IPSAS"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 9، العدد 15، الجزائر.

اللوقة، علي. (2016). "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية". (رسالة ماجستير)، جامعة الأزهر، فلسطين.

لافي، محمد. (2013م). "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية" دراسة على جزء من المؤسسات الحكومية في الأردن، (رسالة ماجستير)، جامعة عمان العربية، الأردن.

مرعي، أحمد. (2019م). "أثر تفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية ipsas في النظام المحاسبي الحكومي المصري". مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد 23، العدد 1، مصر.

مفضل، إبراهيم. (2008م). "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية". (أطروحة دكتوراه)، جامعة دمشق، سوريا.

ميلود، عبود. (2020م). "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر"، دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين. (أطروحة دكتوراه)، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر.

وشاح، محمود. (2008م). "الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"، دراسة ميدانية على الوزارات الفلسطينية في قطاع غزة، (رسالة ماجستير)، الجامعة الإسلامية، فلسطين.

ثانياً: قائمة المراجع المرومنة:

Abu Al-Adous M. , Al-Nabulsi Z., & Al-Washah M. (2018) " The Implementation of IPSAS Disclosure Standards in The Public Sector and Its Role in Enhancing The Quality of Financial Reports' Disclosure " IUG Journal of Economics and business studies, Vol 26, No 4, 2018, pp 133 -255.

Bakari, Hagar. (2015) " credibility of accounting information and the statement of its role in managerial decision-making " (Master Thesis) , alshahid hamah likhadar bialwady University, Algeria.

Belhamri, S., & Bouchikhi, A. (2019) "Requirements presentation of financial statements in Algeria in accordance with IPSAS 1 for setting of public funds ". Automated Similarity Judgment Program (ASJP) , Vol 15, No 2, Pages 261-278.

Al-Tikriti, Y.(2018) " The Possibility of Applying International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Iraqi Public Universities: A Case Study Universities of the Central Governorates " (Master Thesis), Al al-Bayt University, Jordan.

Gabi, H. (2019)."The impact of the adoption of the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) on the public accounting system in Algeria"(PhD thesis), Farhat Abbas Setif University, Algeria.

Hammad, A. (2006) " Developing the government accounting system in Palestine" Research submitted to the Conference on the Development and Development of the Gaza Strip after the Israeli withdrawal held at the Faculty of Economics and Administrative Sciences at the Islamic University, Palestine.

Hamani, H. (2013)" The possibility of applying the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), a field study of a sample of public institutions in the city of Ouargla " (Master Thesis). Kasdi Merbah University, Algeria.

Khabiti, Kh., & Mouneh, Y. (2016) " Outlook for adoption of the international public sector accounting standards and its role in the development of the Algerian public accounting system ". Algerian Review of Studies in Accounting and Finance, NO 2.

Damdom, Z., Marghani, W., & Amer, H. (2021). " The approach of public accounting in the Algerian environment in light of the trend towards international public sector accounting standards IPSAS -reality and challenges-" Journal of Human Sciences NO 1, pages 110 -129.

Saidi, A. (2017)." The importance of IPSAS in disclosing transparency Financial Statements of the Public Accounting System " Journal of Economics and Human Development, Vol 8, No 1, pages 335 -348.

Al-Abadi, R. (2016). "the available requirements to implement the international public sector accounting standards for the , an field empirical study in the Jordanian public sector institutions" (Master Thesis), Jerash University, Jordan.

Abdous, I., & Shaybut, I. (2019) "Recent trends of public budget and accounting systems as a mechanism to support government financial reporting – comparative study" Economic Reforms and Integration in the Economic World. Vol 13, No 3.

Abdous, I.,(2018). "Modernization of Algeria's Public Accounting System for Harmonization with IPSAS" Global Journal of Economics and Business pages 308 - 326

Abboud, Z., & Malik, L. (2016). " Requirements for reforming the public accounting system in Algeria in accordance with the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). " The Economic Science, Management and Business Science, Vol 9, No 15, pages 326 – 339.

Lokah, A. (2016)."Using a full accrual basis rather than a cash basis in the accounting system of government and its impact on financial reporting" (Master Thesis). Al-Azhar University, Palestine.

Lavi, M. (2013). "Constraints of applying international accounting standards for public sector in Governmental Institutions" (Master Thesis). Amman Arab University, Jordan.

Marei, A. (2019). "The impact of activating the application of the International Governmental Accounting Standards (IPSAS) in the Egyptian government accounting system". Accounting Thought Journal. Ain Shams University Vol 23, No 1, Pages 513-536

Mofadl, I. (2008). "International government accounting standards and their importance to the government accounting information system in the Republic of Yemen". (PhD thesis) Damascus University, Syria.

Miloud, A. (2020). " Requirements for the adoption of international accounting standards for the public sector to develop the public accounting system and its impact on the rationalization of public expenditures in Algeria." (PhD thesis) Ahmed Draya University, Adrar, Algeria.

Washah, M. (2008)" The general framework for evaluating and developing the Palestinian government accounting system: a field study ". (Master Thesis). Islamic University, Palestine.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

Ademola Abimbola, O., Ben-Caleb, E., Madugba Joseph, U., Adegboyegun Adekunle, E., & Eluyela Damilola, F. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector. International Journal of Financial Research, 11(1).

Agyemang, J. K. (2017). Factors Affecting the Implementation of Accrual-Based International Public Sector Accounting Standards (AIPSAS) in Ghana. Texila International Journal of Management, 3(2), 1-12.

Ahmad, A. S., & Nasseredine, H. (2019, May). Major Challenges and Barriers to IPSASs Implementation in Lebanon. In Proceedings of the International Conference on Business Excellence (Vol. 13, No. 1, pp. 326-334). Sciendo.

Alshujairi, M. H. A. (2014). Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iraq. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 1-20.

Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. Public Administration and Development, 36(1),51-64.

de Lima, R. L., & de Lima, D. V. (2019). Brazil's experience in IPSAS implementation. Revista Contemporânea de Contabilidade, 16(38), 166-184.

Eggleton, I. R. C., Harun, H., Locke, S. M., & Peursem, K. V. (2016). An Integrated Model of Institution and Its Application in Understanding the Adoption of IPSAS in Indonesian Local Governments. University of Canberra, 61(0), 1-38.

Jaafar,- H. & Yusof, N. S., (2018). The Implementation of Accrual-Based Accounting in Malaysian Public Sector: Opportunities and Challenges. International Business Education Journal (IBEJ), 11(1), 49-62.

Khan, F.,(2016) Comparative Analysis between Accrual Basis and Cash Basis Accounting in the Aspect of Financial Reporting (A Study on Some Selective Local Firms in Bangladesh) Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2723802 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2723802.

PSC , 2018, International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 Status Report.

Savvas, P. , & Whitefield, A. A. (2016). The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya. International Journal of Finance and Accounting, 1(1), 75-91.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية/

الاتحاد الدولي للمحاسبين، https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles?report-type=international-public-sector-accounting-standards ، (2019).

مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، https://www.ipsasb.org/about-ipsasb، (2020).

مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، https://www.ipsasb.org/news-events/2018-02/ipsasb-consults-2019-2023-strategy-and-work-plan، (2018).