

تاريخ الإرسال (2019-11-10)، تاريخ قبول النشر (2020-01-06)

د. فارس ارشيد الخرابشة
د. محمود عبد الفتاح الوشاح
د. احمد يوسف كلبونة
د. لونا "محمد عزمي" شاهين

اسم الباحث الأول:

اسم الباحث الثاني :

اسم الباحث الثالث :

اسم الباحث الرابع :

دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الاردنية

¹ اسم الجامعة والبلد (للأول)

² اسم الجامعة والبلد (للتاني)

³ اسم الجامعة والبلد (للتالث)

⁴ اسم الجامعة والبلد (لرابع)

قسم المحاسبة - كلية الاعمال -
جامعة البلقاء التطبيقية - الاردن

البريد الالكتروني للباحث المرسل:

E-mail address:

drfariskhkh@bau.edu.jo

المخلص:

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الاردنية وذلك من خلال بيان مدى الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الختامية الحكومية في الأردن. وتسليط الضوء على الانعكاسات والايجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق، ودراسة القدرة التكلفة للتحويل من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق. ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبان لجمع البيانات الاولية لغايات التحليل الاحصائي من جميع موظفي أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومة الأردنية حيث تم توزيع (140) استبانة، استرد منها (99) استبانة، أي ما نسبته (70.7%). ومن أهم نتائج الدراسة: هناك دور لتطبيق اساس الاستحقاق من خلال وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق وبين اساس النقدي المستخدم. وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي الذي حقق (3.94) وبنسبة (78.8%)، وبانحراف معياري قدره (0.495). ومن اهم توصيات الدراسة وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمياً ومحلياً اضافة الى توحيد في المسميات المحاسبية والالتزام بتطبيق السياسات حالها كحال الشركات، والعمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والتدقيق وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام.

كلمات مفتاحية: أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الحسابات الحكومية.

The Role of applying the accrual basis on the final accounts in Jordanian ministries

Abstract:

This study aims to identify the effect of applying the accrual basis on the account balance in Jordanian ministries and governmental departments to measure the extent of benefiting from applying the accrual basis in the government accounting in Jordan. This study identify the guidance of government accounting units by highlighting the implications and advantages that arise when using the accrual basis. As well as, the transferability of the monetary basis to the accrual basis. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed to collect preliminary data for the purposes of statistical analysis from all employees of the accounts departments of the Ministry of Finance and the financial services of the Government of Jordan, of 140 questionnaire were distributed and 99 were retrieved (70.7%).the results show: that a significant impact of applying the accrual basis when compared with other method by (3.94) & (78.8%), with a standard deviation of (0.495), The most important recommendations of the study are the need to develop new accounting policies which suit the different activities of each government department without a conflict with the principles of accounting recognized locally sinternation wich requires uniformity in the account names and the commitment to apply the same policies as in companies, working on the development of the accounting system, consistent with international accounting standards and international auditing standards for the public sector.

Keywords: Accrual Basis, Cash Basis, Government Accounts.

المقدمة:

أن المعلومات المالية لها دوراً كبير في نجاح أو فشل الحسابات الحكومية ودرجة نموها وتقدمها في المجال الذي تعمل فيه، وبالتالي فإنه وبقدر ما يتوفر من معلومات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب وهذا يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة للإدارة. فالمؤسسات والدوائر الحكومية تلعب دوراً كبير وحيوي في بناء المجتمع بمختلف مناحي الحياة، وقد سعت الإدارات المختلفة جاهدة ضمن إمكانياتها المحدودة على تلبية حاجات المجتمع المحلي المتعددة حسب معايير ومقاييس معينة، وإن هذه المؤسسات والإدارات بحاجة ماسة الى بيانات ومعلومات تكون دقيقة ومناسبة وملائمة تساعد متخذي القرارات في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم.

أن دراسة الأسس والمبادئ النظرية لأي مجال من مجالات المعرفة هو التعرف على طبيعتها الأساسية والتعامل مع جوهرها بدلاً من شكلها، والتركيز على المبادئ الأساسية والقوانين، ولهذا يجب أن يتم دراسة هذا المجال من اجل تطبيقه على ارض الواقع وذلك لتلبية احتياجات المؤسسات والدوائر الحكومية التي تلبي احتياجات الإنسان في تنظيم معاملاته.

ونظراً لأهمية الموازنة العامة للدولة باعتبارها اداة رئيسية من ادوات التخطيط قصير الأجل ووسيلة من وسائل السياسة المالية التي تستخدمها الحكومة في توجيه مسار الاقتصاد الوطني. فقد بدأت الدولة في اعادة النظر في اعداد موازنتها التقليدية بعد ان تبين وجود قصور في تلبية احتياجات الحكومة في بيان كيفية تخصيص الموارد المتاحة وذلك لتنفيذ البرامج والأنشطة التي تضعها الحكومة والتي الزمت نفسها بها، إضافة الى صعوبة التوصل الى بيانات دقيقة وملائمة عن التكاليف التي تتكبدها الحكومة لهذه البرامج والأنشطة والمشروعات بهدف تقييم الأداء، وكذلك وجود قصور وعدم تلاحم وترابط بين الخطط الموضوعية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية الموجودة في بنود الموازنة العامة للدولة.

ويرى الباحث ان على الحكومة الأردنية ان تسعى جاهدة في الوقت الحاضر الى أعداد مشروع تستطيع فيه دراسة التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق. من هنا جاءت الدراسة من اجل بيان دور استخدام أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية ومن جدوى استخدامه من عدمها لما له من أهمية للمحافظة على المال العام.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة الدراسة من أهمية استخدام أساس الاستحقاق وتأثيره على الحسابات الحكومية وأعداد الموازنة العامة للدولة، حيث ان الاسس المحاسبية المستخدمة في الحسابات الحكومية لا تحقق اهدافها بدرجة كاملة وخاصة في مجال الرقابة والتخطيط واعداد الموازنات وقياس الايرادات والنفقات بشكل يساعد باتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، وكذلك معرفة الفائض والعجز بشكل صحيح، حيث ان الاسس المعمول بها غير قادرة على تلبية حاجة الجهات المستفيدة، والتأكد من ان الإدارة المالية الحكومية تمارس أنشطتها المختلفة وفق أسس ومنهجية معينة ومحددة مسبقاً، بهدف تحقيق حسن إدارة المال العام، ونتيجة للمقابلات الشخصية والدراسات السابقة وبعد ان لقي أساس الاستحقاق قبولاً كبيراً في قطاع الأعمال الهادف الى الربح، كان لابد من دراسة مشكلة تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الختامية إضافة الى اهتمام الحكومات المختلفة بضرورة تطبيقه في المحاسبة الحكومية، وكذلك الضغوطات من صندوق النقد الدولي على الاردن.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في انها تعطي رؤية واضحة عن الاسس المحاسبية المستخدمة في الحكومة الأردنية وخاصة في الوحدات غير الهادفة للربح، وهي الاساس النقدي والاساس النقدي المعدل واساس الاستحقاق، وبيان الايجابيات والسلبيات في حالة تم تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية وانها تعرض مشكلة تشمل قطاع واسع من قطاعات الدولة والذي لا زال محاسبته تجري على الاساس النقدي، مما ينعكس على النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة. وكذلك ترجع أهمية البحث الى التطور الاقتصادي والاجتماعي على المعلومات والبيانات المحاسبية وتطور النظم المحاسبية في قطاع الأعمال الهادف الى الربح ولرفع

مستوى الكفاءة في النظام المحاسبي الحكومي الذي بقي دون تغيير في اتجاهه وتحقيق اهدافه. وان اهمية البحث تعود للبيانات التي سوف يقدمها تطبيق اساس الاستحقاق على الدوائر الحكومية من بيانات واضحة وسليمة تساعد على اتخاذ القرارات وترشيد الانفاق ومعرفة نقاط الخلل في المؤسسات الحكومية ومعالجتها ومعرفة إيرادات الدولة من اجل طمئنة جمهور المواطنين وحققهم بمعرفة كل بنود الموازنة العامة بالشكل الصحيح.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الأردنية لأجل تحقيق اهدافها المتمثلة في:

- 1- يهدف الى المساعدة على الافصاح عن الإيرادات المقبوضة والمؤجلة والنفقات المدفوعة والمؤجلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- 2- توجيه الوحدات المحاسبية الحكومية من تسليط الضوء على الانعكاسات والايجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق.
- 3- دراسة مدى مقدرة الحكومة الأردنية على القدرة للتحويل من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق.
- 4- دراسة القدرة التكاليفية للتحويل من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق.
- 5- دراسة مدى أهمية الاستفادة من تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات المحاسبية الحكومية في الأردن.

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين الأساس النقدي المستخدم.
- الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.
- الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصح عنها.
- الفرضية الرئيسية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكاليفية الحكومية والموارد البشرية لاستخدام أساس الاستحقاق.

الدراسات السابقة:

دراسة الجنابي، عظيم، (2018) بعنوان "اساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في اعداد وتحديد اولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، وتهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية وأساسيات وطرق أعدادها ودراسة تحليل الواقع على اساس الاستحقاق المحاسبي، والتعرف على اهم المشاكل التي تواجه عملية أعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الحكومات المحلية وتقديم التوصيات اللازمة لحل هذه المشاكل وتحديد اوجه القوة والضعف في نظام الموازنات فيها، ومعالجة نقاط الضعف ومحاولة تحسين نقاط القوة للمساهمة في تحقيق الأهداف واعتمد الباحث منهج الوصفي التحليلي في دراسته، وأسفرت نتائج الدراسة عن أن هناك عدم تفعيل الموازنات التخطيطية في محافظة القادسية العراق للحسابات الختامية لعام 2015 و2016 وبعدها أظهرت الدراسة التحليلية وجود تدني عام في الموجودات مقارنة لعام 2015 حيث قلت نسبة النقد في الصندوق ومجموع الموجودات والموجودات الثابتة والدائنون بنسبة كبيرة وزادت اجمالي الامانات والدائنون بنسبة كبيرة مع وجود تماثل وعدم اختلاف في نسبة حسابات الموازنة الاستثمارية بالسنة المالية الحالية وما قبلها، وان الموازنات التخطيطية لها دوراً هاماً يتمثل في مساعدة الادارة في تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بما يتماشى مع الموارد المتاحة في الدولة، وأوصت الدراسة بضرورة اتباع الحكومات المحلية اسلوب الموازنات الصفرية والتي تسهم في الرقابة على الانفاق وتسمح بمشاركة اوسع للعاملين في اتخاذ القرارات في ظل اساس الاستحقاق.

دراسة جابي، امينة، (2017)، بعنوان أهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الى أساس الاستحقاق تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة، تهدف هذه الدراسة الى تقديم لمحة عامة عن مبادرات تبني اساس الاستحقاق في هاتين الدولتين، وتتبع أهمية الدراسة الى التجارب التي أجرتها العديد من دول العالم والاستفادة من هذه التجارب والتي ادت الى اصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام، وذلك بالابتعاد عن المحاسبة التقليدية القائمة على الاساس النقدي والتركيز على المحاسبة الجديدة القائمة على اساس الاستحقاق، حيث تعد تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة من التجارب الرائدة في هذا المجال والتي جذبت اهتماما واسعا على الصعيد الدولي، اضافة الى تأثير هذا التنفيذ على القوائم المالية الصادرة في القطاع العام، وبوجه عام وكانت نتائج الدراسة تبين ان نيوزلندا تسير ميزانيتها حاليا وكأنها تسير شركة، حيث تستند في اعمالها على نهج الذمة المالية وفي داخل بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وكذلك سمحت في خصخصة التقنيات المحاسبية وادارة الميزانية في نيوزلندا بتحويل عجز في الميزانية قدرة 9% الى فائض في الميزانية قدرة 1% بعد استخدام اساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة الى ان التحول الى اساس الاستحقاق هو الخيار الصحيح حيث انه يقدم نظرة اكثر دقة للواقع المالي للحسابات الحكومية.

دراسة ابو خالفي، مسعود (2017) بعنوان تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، هدفت هذه الدراسة الى بيان الاجابة التي تساعد في عملية الترجيح بين الاسس المحاسبية للإثبات خصوصاً في ظل المطالبة بالتحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية ومن صندوق النقد الدولي، وتشير النتائج الى ان على الدول التي لم تفكر بعد في تطبيق اساس الاستحقاق حيث يجب عليها البدء في تطبيقه والأنسب للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية لديها، وان تبادر هذه الدول الى ما يناسبها في ضوء الانواع المعدلة للأسس المحاسبية كمرحلة اولية في مناقشة الاساس.

دراسة عبيدات، راتب، واخرون (2016) بعنوان أثر تطبيق اساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية للمؤسسات الخاضعة لقانون موازنات الوحدات الحكومية في الأردن وتهدف هذه الدراسة الى التعرف على اثر تطبيق اساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة) في المؤسسات الخاضعة لقانون موازنات الوحدات الحكومية وذلك للتعرف على أهمية استخدام اساس الاستحقاق لتحقيق جودة التقارير المالية، وتقديم التوصيات للمساهمة في تحسين جودة التقارير المالية للقطاع العام. والعاملين في المجال المالي والمحاسبي ممن يعدون التقارير المالية على اساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية والتي تطبق اساس الاستحقاق. وتم جمع البيانات ومعالجتها باستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم، حيث توصلت الدراسة الى عدد من النتائج كان اهمها وجود اثر لتطبيق اساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الاردني على جودة التقارير المالية، كما تم استخدام برنامج الحزم الاجتماعية SPSS واختبار One sample T- test وفي ضوء النتائج كانت اهم التوصيات المضيء في توجه الحكومة لإلزام كافة الدوائر والمؤسسات الحكومية لتطبيق اساس الاستحقاق في انظمتها المحاسبية.

دراسة اللوكة، علي، (2016) بعنوان: استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الاساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وأثره على التقارير المالية، وتهدف الدراسة التعرف على أثر استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الاساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وأثره على التقارير المالية، وذلك بقياس أثره على التقارير المالية من خلال اختبار مدى تحقيقه لأهدافها المنشودة والتعرف على مدى تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتكون مجتمع الدراسة من موظفي وزارة المالية وعددهم (159) موظفاً وتم اختيار عينة عشوائية مكونة من (109) موظف، وقد توصلت الدراسة الى أهم النتائج: 1- يحقق اساس الاستحقاق الكامل الافصاح الكامل في التقارير المالية الحكومية ويوفر المعلومات اللازمة في قياس الاداء الحكومي، 2- يقدم أساس الاستحقاق الكامل تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية، وكانت من أهم التوصيات ضرورة البدء الفوري في الانتقال لاستخدام أساس

الاستحقاق الكامل وذلك من خلال تفعيل دائرة البحث والتطوير في وزارة المالية لتسهيل عملية الانتقال وكذلك استحداث دائرة جديدة في وزارة المالية مسؤولة عن النسب الضريبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق الكامل.

دراسة جاسم، علي نعيم، (2014) بعنوان: نموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، دراسة تطبيقية في جامعة المثني، وتهدف الدراسة الى توفير معلومات اساسية لازمة للتخطيط وإعداد البرامج وتحقيق الرقابة الادارية الفاعلة وكما تهدف الى توفير الافصاح الكافي وقد استخدمت الدراسة المنهج العلمي والاستقرائي وكانت عينة الدراسة هي الحسابات المالية في جامعة المثني في العراق، وكانت نتائج الدراسة ان الاساس النقدي لا يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدة الحكومية للجهات المستفيدة، وكذلك لا يحقق الاساس النقدي الرقابة الادارية الفاعلة وكما يضعف الاساس النقدي عملية متابعة البرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية، وتوصي الدراسة الى استخدام اساس الاستحقاق كونه يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي لهذه الوحدات والجهات المستفيدة وكذلك يعطي اساس الاستحقاق قوة للوحدة الحكومية ويحقق الرقابة الادارية الفاعلة.

دراسة العدمات، وعديلة مصطفى (2012) بعنوان امكانية تطبيق اساس الاستحقاق في وزارة المالية الاردنية : دراسة حالة وتهدف الدراسة الى التعرف على امكانية تطبيق اساس الاستحقاق في وزارة المالية الاردنية وذلك من خلال دراسة اثر كل من النظام المحاسبي الحكومي المستخدم ونظم المعلومات المحاسبية وأنظمة الرقابة المستخدمة في وزارة المالية الأردنية كما هدفت الى التعرف على أثر الموارد البشرية العامله فيها على تطبيق اساس الاستحقاق، بالإضافة الى معرفة اهم المعوقات التي تحول دون تطبيقه، ولتحقيق اهداف الدراسة باستخدام البيانات الاولية التي تم جمعها لغايات التحليل الاحصائي من عينة عشوائية تم توزيعها على (150) موظف من المديرين الماليين والمحاسبين والعاملين في وزارة المالية الأردنية والبالغ عددهم (306) موظف شكلوا مجتمع الدراسة وكان اهم النتائج ما يلي:

1- هناك تأثير للنظام المحاسبي الحكومي المستخدم في وزارة المالية الاردنية على امكانية تطبيق اساس الاستحقاق وبنسبة (72.8%).

2- هناك تأثير للموارد البشرية العاملة في وزارة المالية الاردنية على امكانية تطبيق اساس الاستحقاق وبدرجة تأثير (66.8%). وعلى ضوء النتائج اوصت الدراسة بما يلي:

1- العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات في حقول المحاسبة والمراجعة وبما يتفق مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بالانتقال من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق حتى تتمكن الوحدات الحكومية من اتخاذ القرارات المناسبة لتطوير ادارة المرافق الاقتصادية والاستثمارية وتوفير مقومات الرقابة للمال العام 2- وضع نظام للمساءلة والرقابة الفعالة على كافة أنشطة الدولة لتوفير البيانات الدقيقة التي يمكن الرجوع اليها.

دراسة النجار، امني، (2011) بعنوان: مدخل مقترح لاستخدام اساس الاستحقاق بهدف تحسين الاداء في القطاع الحكومي - دراسة تطبيقية تهدف الدراسة الى بيان اوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي القائم على الاساس النقدي والمطبق في مصر وكذلك دراسة مدى امكانية تطوير وتحسين المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي وكذلك الاستفادة من تجارب الدول المطبقة لأساس الاستحقاق وكانت نتائج الدراسة ما يلي:

1- ان تزايد الاهتمام بالوقت الحاضر في مدى كفاءة وفاعلية الوحدات والأجهزة الحكومية في تأدية وظائفها وتحقيق الاهداف التي انشأت من اجلها نجد ان النظام المحاسبي المطبق في مصر يعاني من ضعف وقصور فيه.

2- يمكن تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي المصري.

3- هناك بعض الصعوبات التي تواجه تطبيق اساس الاستحقاق في مصر وليس باليسر سهولة تطبيقه.

وقد اوصت الدراسة على ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي الحالي حتى يصبح ملائماً وصالحاً لتوفير البيانات اللازمة لقياس وتقييم الاداء الحكومي، وكذلك توصي الدراسة الى ضرورة ان تكون عملية تطوير النظام المحاسبي جزء من عملية الاصلاح الشامل لمختلف القطاعات الحكومية.

دراسة علي، علاء الدين، (2008)، بعنوان " إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء حيث هدفت الدراسة حول علاقة تطوير النظام المحاسبي الحكومي في مصر وفق أساس الاستحقاق مع تطبيق أدوات موازنة البرامج والأداء حيث قام الباحث بعرض نموذج مقترح للتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية في مصر وفق متطلبات أساس الاستحقاق، حيث توصل الباحث الى الاستنتاج بان التطور في أساليب أعداد الموازنة من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء يتطلب تعديل النصوص الشرعية وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي المصري (المجموعة المستندية، دليل الحسابات، التقارير المالية) بما يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق لتوفير المقومات الأساسية لنجاح عملية تطوير النظام المحاسبي.

دراسة منصور، فريد، (2007)، بعنوان " اثر تطبيق الاساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين، وهدفت الدراسة الى التعرف على مدى كفاءة النظام المحاسبي القائم على تطبيق الاساس النقدي في بلديات قطاع غزة وبيان مزاياه وعيوبه من خلال جودة المعلومات المحاسبية، ومدى كفاية المعلومات الكمية والنوعية الناتجة عن هذا النظام وملائمتها لمتخذي القرارات، وقد اختيرت عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل عدد افرادها (96) شخص، وتم تطوير استبانة شملت (44) فقرة موزعة على اربعة مجالات وتم توزيعها على بلديات قطاع غزة، وكانت من اهم النتائج ان الاساس النقدي لم يعد الاساس مناسباً للعمل المحاسبي في البلديات بشكل كبير، ورغبة غالبية الباحثين في استبداله الى اساس الاستحقاق النقدي المعدل، وكذلك هناك عدم ملائمة الاساس النقدي في مجال الرقابة المالية بصورة فعالة، وتوصي الدراسة الى تبني تطبيق اساس محاسبي غير الاساس النقدي، وان يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير والقوائم المالية للبلديات والتي تلبى حاجة متخذي القرارات من المعلومات المالية وغير المالية، ومن اجل اجراء مقارنات للقوائم المالية وتقييم الوضع المالي للبلديات.

دراسة حماد، (2004) بعنوان " تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين" تهدف الدراسة الى تسليط الضوء على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وإمكانية وضع مقترحات لتطويره بما يضمن تحسين ادائه وزيادة قدرته على تقييم أداء العاملين في الوحدات الحكومية وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي يتم تنفيذها لمعرفة حقيقة مردودها وعائداتها في مجالاتها المختلفة، ولتحقيق ذلك اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفلسطيني واقترح تطبيق بعض الأساليب المحاسبية التي نجح في تطبيقها في بلدان أخرى والمطبقة بنجاح في القطاع الخاص وذلك بهدف تطوير النظام المحاسبي المستخدم في القطاع الحكومي الفلسطيني بما يؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام، وتوصلت الدراسة الى جملة من النتائج والتوصيات وهي كما يلي:

اولاً: التخلي عن تطبيق الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي بعد اجراء دراسة مستفيضة عن كيفية تطبيق أساس الاستحقاق سواء بشكل مرحلي او كلي.

ثانياً: ان التطور المتلاحق في التقنية الحديثة ونظم المعلومات، ومهنة المحاسبة والمراجعة يهتم بتطوير النظام المحاسبي القائم بما يواكب التطور في حقول المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية.

ثالثاً: ان تطوير النظام المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق يساهم في وضع نظام رقابة فعال على جميع المشاريع الحكومية، تمكين وزارة المالية من حصر النفقات والإيرادات الخاصة بالمشاريع الاستثمارية أولاً بأول، وكذلك إلزام القائمين على المشاريع الاستثمارية للسلطة من تقديم تقارير دورية وسنوية تتضمن بيانات مالية مدققة ومعدة وفق أسس تجارية صحيحة.

الدراسات الأجنبية:

دراسة Babatunde, Shakirat Adepeju, (2019) بعنوان "

Does Accrual-Based IPSAS Implementation Affect Accountability

تبحث هذه الدراسة في أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على المساءلة من حيث الوضوح في ولاية لاغوس نيجيريا، وفيما يتعلق بأصحاب القرار، وتقديم الخدمة بكفاءة، وتحقيق التنمية، والمحافظة على إدارة الأموال العامة. وقد تم جمع البيانات من عينة من 540 مستطلعا استنادًا إلى تحليل الانحدار المتعدد، وتم قياس المتغيرات وفق نماذج محاسبية متعددة، وتشير النتائج إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) له تأثير ذو دلالة إحصائية على المساءلة عند مستوى الأهمية البالغ 000، في مجال الوضوح بالنسبة لأصحاب القرار وكانت النتيجة $F(1,395.92) = 456.49$ ، $P < .000$.

وبلغت درجات كفاءة تقديم الخدمة $F(1,402.11) = 437.59$ ، $P < .000$ ، وان هدف تحقيق التنمية يسجل قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $F(1,402.11) = 437.09$ ، $P < .000$ ، وبلغت درجات المحافظة على إدارة الأموال العامة عند مستوى دلالة بلغ $F(1,403.27) = 547.02$ ، $P < .000$ ، وقيمة $R = 0.5$ ، وبالتالي فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عامل رئيسي في تحسين مساءلة أصحاب القرارات والعمل. وحيث أنها تكشف عن الجانب الاستباقي والعادل لإدارة الأموال العامة للمساءلة باعتباره متغيرًا صعبًا يصعب حله بتنفيذ معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكما ستؤدي إلى تحسين عملية اتخاذ القرارات من قبل صانعي السياسات ومستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة، وكذلك ستعزز هذه الدراسة عقيدة نظرية أصحاب المصلحة في التقارير المالية الحكومية.

S. W. Kartiko, H. Rossietta, D. Martani, T. Wahyuni(2018) Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف قياسات مستوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق واختبار التدابير المرتبطة بالشفافية المالية للحكومة المركزية. وإجراء تحليل المحتوى وتحليل عامل التأكيد (CFA) على عينة تغطي 77 دولة من 2008 إلى 2015، يشير القياس إلى الأهمية النسبية وأهمية بيانات الأداء المالي وسياسات المحاسبة على أساس الاستحقاق، مثل المعاملات غير المتبادلة والمتبادلة على مستوى الاستحقاق. وعند إجراء انحدار لبيانات الدراسة، نجد أن درجات مستوى الاستحقاق تفي بمتطلبات اختبار الصلاحية الخارجي، كما يتضح من ارتباطها الإيجابي بمؤشر الشفافية المالية لمبادرة الموازنة الدولية (IBP). وتشير الدلائل إلى أن الحكومات المركزية يجب أن تنفذ استراتيجيا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على الاستحقاق. وممارسات الاستحقاق (ضمنيًا أو صريحًا) القائمة على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتعزز الشفافية المالية عندما تعطي الأولوية لتطوير سياسات المحاسبة على أساس الاستحقاق بشكل جوهري بدلاً من الالتزام بالاستحقاق واكتمال التقارير.

Isabel Brusca Alijarde, Vicente Montesinos Julve (2014) Accrual Financial Reporting in the : Public Sector

تهدف هذه الدراسة إلى أن تحديث المحاسبة الحكومية قد أدى إلى تطبيق التقارير المالية على أساس الاستحقاق في الميزانيات في معظم البلدان الأوروبية، بما في ذلك إسبانيا إلا أنها لا تزال تعتمد على الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل. وبالتالي، فإن المعلومات المالية القائمة على الأساس النقدي وعلى أساس الاستحقاق. هذا قد يخلق مشاكل للتنفيذ الكامل للبيانات المالية المستحقة. وتحلل هذه الورقة الاختلافات في الممارسة بين النتائج التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية والميزانية في إطار كل من أسس المحاسبة من أجل تحديد إلى أي مدى تم تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق والتحقق مما إذا كانت الأرقام المالية

المستندة إلى الميزانية والمستحقة على أساس الاستحقاق مختلفة بشكل كبير. وتظهر نتائج البحوث أن هناك علاقة عالية بين نتيجة الميزانية الحالية والنتيجة الاقتصادية، وبالتالي، لم يتم تطبيق مبدأ الاستحقاق بشكل فعال في الممارسة العملية. دراسة (Reyniers and christiaens, 2009) بعنوان: "أثر تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية في نظم المعلومات المالية الحكومية" دراسة مقارنة، هدفت الدراسة إلى المستويات المختلفة لتبني أساس الاستحقاق المحاسبي عبر الحكومات المركزية والمحلية للدول الأوروبية والوصول لتفسير الاختلافات في مستويات اعتماد الحكومات الأوروبية على المعايير المحاسبية الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أن 68% من دول أوروبا تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق وهي دول ذات اقتصاد قوي، مثل ألمانيا، وهناك ست دول تطبق الأساس النقدي، وسماها الباحث بالدول الميتة مثل: اليونان والنمسا، وساكسونيا وبافاريا والحكومات المحلية بافاريا وبادن و إبدات الدول الست رغبتها في استخدام أساس الاستحقاق لتحسين وضعها المحلي والدولي للمعلومات المالية، وتحسين إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية، والسير وفق المنظمات الدولية، وتسهيل توحيد القوائم المالية، ومن أهم التوصيات تعزيز الوعي من حيث التكلفة وبالتالي الكفاءة، وضرورة تحسين المساءلة الخارجية والسيطرة الرقابية، وتطوير إدارة الأداء الذي يسأل عن المعلومات المحاسبية النوعية.

Adela, Deaconu and ather,(2011)The impact of Accounting on Public Management.An exploratory Study For Romania

تهدف هذه الدراسة إلى تكملة الدراسات الوطنية المقارنة، والتي تمثل تحدي لتاريخ المحاسبة على مدى العقود الماضية، وشرح المحاسبة الرومانية العامة والممارسات في سياقها المحلي في الوقت المحدد مع الأخذ في الاعتبار حالة الأصول المملوكة من قبل الحكومة. وتظهر النتائج تجسيد فوائد المحاسبة على أساس الاستحقاق لرومانيا كإقتصاد ناشئ من حيث جميع المتغيرات المستقلة المستخدمة في الدراسة وتقييم الأصول الثابتة و الأصول والمتداولة والخصوم والإيرادات والتكاليف وهذا ينعكس في تنفيذ الموازنة. وكذلك تحليل التطور التدريجي لإيجاد مزايا نظام المحاسبة الروماني للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق على مرحلتين مرحلة تحليلها، ومرحلة الانتقال وفترات التحول. وهذا يثبت بالتالي العلاقة بين الأصول الثابتة والالتزامات والتغيرات التنظيمية و تطبيقها في الممارسة العملية، مما يؤكد بشكل غير مباشر اتجاه المعايير الرومانية نحو المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمحاسبة على أساس الاستحقاق. علاوة على ذلك، هذا البحث هو حجة لأهمية المحاسبة والتحليل الاقتصادي وهذه الدراسة تدعم الوحدات المالية في إعداد التقارير المناسبة، وتوصي الدراسة إلى المزيد من الأبحاث في المحاسبة العامة وفي جميع قطاعات البلد.

دراسة (hristinanes,2008) **"Accrual Reforms: Only Businesslike Part of Governments"** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية المحافظة على استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن قطاعات الأعمال وتطبيقه في المحاسبة عن القطاعات الحكومية بشكل معدل في المستقبل، ولأغراض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتحليل مجموعة من السجلات المحاسبية الحكومية، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة الاستفادة من تجربة القطاع الخاص في تطبيق أساس الاستحقاق وتطبيقه في القطاع الحكومي بشكل معدل مع الأخذ بعين الاعتبار الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا الأساس وخاصة في مجال الأبعاد السياسية، بالإضافة إلى مراجعة وتحديث ما تم تطبيقه في القطاع الحكومي وتفاذي أي ثغرات في تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

دراسة (Jamal Bdour, Mahmoud Qaqish and Monther Momany (2006)

The Introduction of Accrual-Based Accounting into the Jordanian Public Sector: Qualitative Analysis of Management Perspectives بعنوان تطبيق أساس الاستحقاق في وحدات القطاع العام الأردنية " دراسة نوعية التطلعات الإدارية حيث هدفت الدراسة إلى إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية من

خلال تقصي وجهات نظر موظفي الإدارة العليا في وحدات القطاع العام الأردني من خلال بيان الفوائد والصعوبات المحتملة لتطبيق هذا الأساس المحاسبي. وقد اعتمدت هذه الدراسة المنهج النوعي من خلال إجراء عدة مقابلات مع اثنين وعشرين من موظفي الإدارة العليا في عدد من الوزارات والمؤسسات الحكومية الأردنية. وقد أشارت نتائج الدراسة الى وجود دعم كبير من حيث المبدأ لتطبيق أساس الاستحقاق إلا ان هناك اختلافات في وجهات النظر من حيث إمكانية تطبيق هذا الأساس في وحدات القطاع العام الأردنية. فبالرغم من إشارة المستجيبين الى وجود الكثير من العقبات والصعوبات المتوقعة أثناء التطبيق إلا إنهم أكدوا على أهمية البدء في عملية التحول الى استخدام هذا الأساس. وقد أشار بعض المستجيبين الى ان هناك بعض الصعوبات التي تواجه ذلك التحول وهي الكلفة العالية. إلا ان الفوائد التي ستجنيها الحكومة الأردنية على المدى البعيد ستكون كبيرة كون تطبيق أساس الاستحقاق يسهل عملية تزويد الإدارة الحكومية بالمعلومات الضرورية اللازمة لاتخاذ القرارات الادارية السليمة.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

يمكن تحديد جوانب اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بما يلي:

من حيث موضوع الدراسة حيث ركزت الدراسة الحالية في حالة تطبيق اساس الاستحقاق على الحسابات الحكومية وكذلك ركزت على ايجابيات التطبيق بعد ان قامت وزارة المالية الاردنية بتبني تطبيق اساس الاستحقاق في حساباتها العمومية بينما ركزت الدراسات السابقة على الية تحليل نتائج تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية كأحد شروط لتطوير نظام محاسبي فعال يضمن الافصاح الكامل والدقيق عن نتائج الوحدات الحكومية كما وان هذه الدراسة تأتي من الدراسات الجديدة بعد تبني تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الختامية الأردنية وكذلك تحليل نقاط القوة والضعف في النظام المحاسبي، ومن حيث عينة الدراسة : تم تطبيق هذه الدراسة على عينة مقدارها (140) مفردة شملت جميع انحاء وزارة المالية وجميع الدوائر الحكومية .

الفصل الثاني: الاطار النظري في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

أولاً مقدمة في المحاسبة الحكومية

تشكل الموازنة العامة بإيراداتها ونفقاتها المادة الاولى للمحاسبة الحكومية، كما وتعد نتائج الحسابات الحكومية مادة اساسية وضرورية في تقدير النفقات والإيرادات العامة ولعمليات التخطيط المالي، حيث يهدف النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح الى توفير البيانات والمعلومات لإغراض التخطيط المالي واتخاذ القرارات المناسبة لأحكام السيطرة على النفقات وجباية الإيرادات العامة، (الهاللي، 2011). وتعرف المحاسبة الحكومي بأنها، فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها والمساعدة في اتخاذ القرار. (الحجاوي، 2004) وقد عرفها القانون المصري رقم (127) لسنة 1981 في المادة الثانية بأنها "القواعد التي تلتزم بها الجهات الادارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتسجيل العمليات المالية وتبويبها وبيان القواعد المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها، حيث تعطي صورة حقيقية لها" (الخطيب، والمهاني، 2008).

ويرى الباحث ان قيام الحكومة الاردنية بتبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في حساباتها يعد خطوة تعمل على تحسين نوعية التقارير المالية والموازنات الصادرة عن الحكومة ومن جميع القطاعات الحكومية، مما يؤدي الى قرارات ذات قيمة افضل مما كانت عليه وزيادة الشفافية والموضوعية والموثوقية في البيانات المالية المقدمة من قبل الجهات الحكومية. وان القوائم المالية المقدمة سوف تساعد الادارات العليا في عمليات التخطيط وزيادة الرقابة على الاموال العامة من الهدر والفساد المالي الكبير الذي يشهده الاردن.

اهداف المحاسبة الحكومية: تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق ما يلي:

1- سهولة تحضير الحسابات الختامية، 2- التثبت من صحة القيود المحاسبية في السجلات. (دهمش، نعيم، 1988). 3- فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة. من خلال تتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها. (إسماعيل وعدس، 2010). 4- فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة. وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولاً بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة. (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها). 5- المساعدة في اتخاذ القرارات. وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.

ويرى الباحث أنه في حاله تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية على جميع القطاعات فإن هذا سيؤدي إلى زيادة الرقابة على الأموال العامة للدولة ومعرفة الأموال التي سيتم إنفاقها والإيرادات التي تم قبضها بشكل يخدم جميع الفئات التي تحتاج إلى البيانات الحكومية ويؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع في تلك البيانات وهذا يوفر الإفصاح الكافي عن النتائج الاقتصادية وزيادة التخطيط وإعداد البرامج والموازنات التي تعطي نتائج ذات قيمة أعلى وجذب الاستثمار بشكل كبير للحكومة.

ثانياً: الأسس المحاسبية:

تعتبر الأسس المحاسبية مثل الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، وأساس الالتزام (المختلط) من الأسس التي يمكن لنظام المحاسبة الاختيار من بينها في عمل النظام المحاسبي وذلك لمعالجة البيانات المحاسبية، والتي يمكن من خلالها استخلاص القوائم المالية بشكل يساعدنا على اتخاذ القرارات المناسبة، وتمثل تلك القوائم مصادر مهمة للمعلومات المالية المحاسبية. وتقوم النظم المحاسبية على أسس محاسبية لإثبات العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والنفقات وذلك بهدف استخراج نتيجة عمل تلك المنشآت وقياس تلك النتائج في الفترة المحاسبية وعرضها في القوائم بالشكل المناسب من أجل إعطاء صورة حقيقية بما تقوم به تلك المنشآت بشيء من المصداقية والشفافية المالية التي من خلالها يتم الفهم لتلك المعلومات بشكل أوضح وأدق.

ويعتبر اختيار الأساس المحاسبي في النظام المحاسبي لأي مؤسسة أو أي منشأة مهم جداً حيث يؤثر على كل مقومات النظام المحاسبي، كالمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ودليل الحسابات والتقارير والقوائم المالية، ويؤيد (البدر، 2007)، أهمية اختيار الأساس المحاسبي فيعتبر الأساس المحاسبي بأنه يتحكم في توقيت إجراء المعالجة المحاسبية بقول "أن أهمية الأساس المحاسبي تتبع أولاً وقبل وضع دليل حسابات أو السياسات المحاسبية من حقيقة كونه الإطار المرجعي الذي يحكم عملية تصنيف وتسجيل وقياس أقرار العمليات المالية التي تقوم بها أي وحدة اقتصادية وبشكل أكثر تحديداً فهذا الأساس يتحكم ليس فقط طبيعة المعالجة المحاسبية للعمليات وإنما في توقيت إجراء تلك المعالجة" كما يرى عدد كبير من المؤيدين لأساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007)، وكذلك البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ولجنة الاتحاد الأوروبي على المستوى الأوروبي حيث يعتبر صندوق النقد الدولي تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في مختلف أنحاء العالم اعترافاً صريحاً بمحدودية الأساس النقدي، ويرجع الاسهام الكبير في نشر المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام إلى وضع معايير دولية للمحاسبة تستند إلى أساس الاستحقاق IPSAS، وكذلك يساعد تطبيق أساس الاستحقاق إلى تقييم الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة (جاسم، 2014)، وإلى التقارير المالية والإحصاءات المالية الحكومية، وإضفاء الطابع المهني على موظفي القطاع العام وتطبيق تقنيات القطاع الخاص وذلك للنجاحات التي وصل إليها القطاع الخاص، (Joe Cavanagh and others, 2016)، وعلى المستوى الأوروبي تؤكد المفوضية الأوروبية / المكتب الإحصائي للجماعات الأوروبية على أن المحاسبة على أساس الاستحقاق هي الأساس المقبول الوحيد الذي يقدم صورة دقيقة عن الوضع المالي والاقتصادي لأداء الحكومة (IFAC, 2012)، حيث أكد الرئيس التنفيذي للاتحاد الدولي للمحاسبين. وفي السنوات الأخيرة أخذت بعض الدول تتجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق ففي عام 1996 (الخيرو، 1999)، صدر معيار رقم (31) على

اساسة قامت استراليا في اعتماد اساس الاستحقاق ودعا البيان رقم (11) في الولايات المتحدة الامريكية الى ضرورة قيام الوحدات الحكومية بتطبيق اساس الاستحقاق بشكل كامل، لأنه يساعد على زيادة توحيد القوائم والقابلية للمقارنة في الوقت المناسب (Boothe, 2007). ومن وجهه نظر (حماد، 2004)، ان تطبيق اساس الاستحقاق يؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام.

وبالتالي يرى الباحث ان الفائدة الرئيسية للمحاسبة الحكومية على اساس الاستحقاق هي تخصيص وتنظيم الايرادات والنفقات الحكومية بشكل صحيح مع مرور الوقت، وان المحاسبة في القطاع العام تتجه نحو الافضل في حالة استخدام اساس الاستحقاق وذلك للحد من الفساد المالي في حساباتها وانتعاش اقتصادها.

أولاً الأساس النقدي Cash Basis

عند تطبيق الأساس النقدي يعتبر " التحصيل الفعلي أساس أثبات الإيراد في الدفاتر، والإنفاق الفعلي يعتبر أساس أثبات المصروفات" (الميلجي، 2002) وبالتالي فان العبرة في التسجيل المحاسبي وفقاً للأساس النقدي هو التحصيل او الدفع النقدي الفعلي، ويعتبر من الاسس الأكثر سهولة في الاستخدام وكذلك يهتم ويركز على عنصر النقدية وإدارة التدفقات النقدية، وسهولة اعداد القوائم المالية. (الفسوس، 2009) ومن عيوبه لا يساعد النظام المحاسبي القائم على تحقيق الإفصاح الكامل عن الالتزامات وحقوق الوحدات الحكومية. وكذلك لا يساعد على التطور التكنولوجي والمعلوماتي والاتصالات وهنا يجب مواكبة التطورات بالدول المتقدمة من خلال تطبيق اساس الاستحقاق، (الجميل، 2007).

يرى الباحث ان الأساس النقدي يركز على حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاق النفقات وقبض الإيرادات، لذا فان الأساس النقدي أصبح الان من الاسس التي يجب التخلي عنها تزامناً مع تطبيق اساس الاستحقاق وذلك تجنباً لأي اخطاء سوف تحدث مستقبلاً عند تطبيق اساس جديد وقد أصبح الأساس النقدي لا يفي بمتطلبات الفترة الحالية نتيجة التطورات المحاسبية وتبني معايير المحاسبة الدولية والتقدم التكنولوجي، فانه لابد من الانتقال الفوري الى اساس الاستحقاق.

ثانياً: الأساس النقدي المعدل Modified Cash Basis

يجمع الأساس النقدي المعدل بين الأساسين النقدي والاستحقاق، ففي ظل هذا الأساس يتم تسجيل الإيرادات النقدية فقط، أما المصروفات فتشمل المصروفات النقدية واهلاكات الأصول الثابتة المحسوبة على أساس الاستحقاق، وهذا الأساس يتبع غالباً في المنشآت الفردية الخدمية مثل عيادات الأطباء، مكاتب المحاسبين القانونيين .. الخ وعلى الرغم من بساطة وسهولة تطبيق كل من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل إلا أن تطبيقهما يؤدي إلى حدوث تداخل بين الفترات المحاسبية، كما يترتب على تطبيقها تجاهل مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال الفترة. (اسماعيل، وعدس، 2010).

ثالثاً: أساس الاستحقاق Accrual Basis

أن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب اجراء عمليات التسوية الجردية لإيرادات ونفقات الدولة لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها الى الحساب الختامي لتلك الفترة تطبيقاً لقاعدة استقلال الدورات المالية. (اسماعيل، وعدس، 2003، ص 139). وانه يجب التوجه الى اجراء سياسات اصلاح وتطوير نظام المحاسبة الحكومية على المستوى الدولي، وتطبيق اساس الاستحقاق على محاسبة الوحدات الحكومية حيث ان اساس الاستحقاق أصبح يستخدم في جميع القطاعات الخاصة وله الفضل الكبير في نجاح المحاسبة المالية وتطورها بشكل كبير. وبالتالي على الحكومة الاردنية الاسراع في تطبيقه لما له من نتيجة فعالة على الحسابات الختامية للدولة وضبط إيراداتها ونفقاتها بشكل أفضل. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007). ومن هنا فان استخدام اساس الاستحقاق حقق نجاحاً واسعاً في المحاسبة المالية في القطاع الخاص عموماً. حيث ان استخدام هذا الاساس ساعد على اعداد الحسابات الختامية ومتطلبات تنفيذ الموازنة العامة وتوفير البيانات العاكسة لنتائج تنفيذها، حيث ادت ظهور معايير محاسبة

الدولية في القطاع العام الى احداث تغييرات وهو الذي شجع الحكومة على تطبيق اساس الاستحقاق (Zakiah,& Pendlbury, 2006) وتوفير البيانات المالية الضرورية لإعداد الموازنة العامة للسنوات المالية اللاحقة. وان البيانات المالية الناتجة تكون اكثر دقة وموثوقية وشفافة من تلك البيانات المستخرجة على الاسس السابقة لأساس الاستحقاق حيث ان استخدام هذا الاساس يساعد اصحاب القرار بإظهار النتائج الصحيحة وإقناع الرأي العام بان البيانات سليمة ومنطقية وتعكس الواقع، حيث يشهد القطاع العام تطوراً متزايداً من منطق الميزانية الى منطق موجه بالنتائج(Jacques, Colibert, 2010). ويتميز أساس الاستحقاق بالميزات التالية:1- أساس الاستحقاق يعطي تلقائياً قائمة صحيحة بالموجودات والالتزامات 2- أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات بين الإيرادات والنفقات في الهيئات المتماثلة، وذلك لأنه يعترف ببضاعة الجرد والمدفوعات المقدمة والمصروفات المؤجلة والمصروفات الرأسمالية.(حجازي، 2007). 3- يؤدي أساس الاستحقاق إلى تحقيق وفورات عن طريق الرقابة الأكثر فعالية على الإنفاق وخاصة على استهلاك المواد بالمخازن حيث ان كل عمليات المخازن سيتم تسجيلها ليس فقط بالكميات بل أيضاً بالقيمة. 4- أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة. 5- يسهل هذا الأساس إعداد التكاليف الحقيقية للعمليات. 6- يفصل بين المصروفات الايرادية والرأسمالية ويساعد على إدراج العبء المحاسبي اللازم لإهلاك واستبدال الأصول الثابتة. " (الخطيب، والمهاينه، 2010). ومن الميزات أيضاً هناك اثر لأساس الاستحقاق على تطبيق المسؤولية الاجتماعية في الدوائر الحكومية(حياسات، مشتهى، 2010).

ويرى الباحث ان اساس الاستحقاق له ميزات كثيرة ساعدت النظام المحاسبي على زيادة الدقة والموثوقية في المعلومات المقدمة، ويوفر هذا الاساس الرقابة وحماية الممتلكات من السرقة والفساد المالي، حيث يعمل النظام على ان تكون المبالغ الظاهرة بالموازنة العامة اكثر وضوحاً وتفصيلاً، ولكن نتيجة النقصي فلا بد من وجود بعض العيوب التي تواجه تطبيق هذا النظام ومنها، عدم وجود ايدي مدربة، وارتفاع في تكاليف تطبيق هذا الاساس، لان تطبيق هذا الاساس يرافقه تطبيق ادوات موازنة البرامج والأداء(علي،علاء الدين،2008)، ومن العقبات التي تواجه اساس الاستحقاق من وجهه نظر(حجازي، 2007)، صعوبة تطبيق اساس الاستحقاق على كافة بنود الايرادات والنفقات بشكل كامل. ومن اوجه القصور وجود قصور في الانظمة والقوانين الصادرة بشأن المحاسبة الحكومية وضعف المعلومات أدى الى تأخر صدور الموازنة.

كيفية انتقال الاردن من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق

لقد تبنت الاردن في 2014/10/22 قراراً رسمياً من دولة رئيس الوزراء رقم (22915) يتضمن تبني معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، وان أهمية الإعداد المبكر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لمواكبة التطورات الدولية، والدول المطبقة لأساس الاستحقاق في حساباتها الحكومية، وعلى المستوى الإقليمي يساهم في تعزيز الاستقرار المالي والاقتصادي للمملكة وتحقيق رفاه المواطنين. وقد قامت وزارة المالية الأردنية بتشكيل فرق عمل من اجل الاعداد للتحويل التدريجي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وإعداد خطط تنفيذية للانتقال من النظام المحاسبي المعمول به على أساس النقدي إلى النظام المحاسبي على أساس الاستحقاق وتحديد التحديات والمتطلبات اللازمة للسير بالخطوة المعدة، إضافة إلى كيفية تطبيق المعايير الدولية من خلال نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) الجاري تنفيذه وتطبيقه على الوزارات والدوائر الحكومية.

وان الهدف من تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية يأتي من أجل تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة الشفافية في الحسابات المالية الحكومية ويضعها في مقدمة الدول التي تعد لتطبيق هذه المعايير. وسيؤدي إلى تعزيز الرقابة والمساءلة وتسهيل عملية اتخاذ القرار في الوقت المناسب ضماناً للاستخدام الأمثل للموارد المالية كونها ستعتمد على التحول من الأساس النقدي المحاسبي إلى أساس الاستحقاق.

وتبين وزارة المالية الأردنية أنها سوف تشمل جميع الوزارات والدوائر الحكومية ضمن الموازنة العامة في نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) الذي يعمل على الأساس النقدي كمرحلة أولى، وفي الوقت ذاته بدأت بالإعداد لمواكبة التطورات الدولية في التحول التدريجي للعمل ضمن على أساس الاستحقاق متزامناً مع الأساس النقدي (وزارة المالية الأردنية، 2014).

الفصل الثالث: الإجراءات والتحليل الإحصائي:

منهجية الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي الاستدلالي وذلك للتعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومية، (النجار وآخرون، 2017).

مجتمع وعينة الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومية الأردنية، حيث تم توزيع أداة الدراسة على (140) موظف/ موظفة، وتم استرداد (99) استبانة أي ما نسبته (70.7%)، واستبعاد (2) استبانان لعدم اكتمال إجابة المبحوثين عليها بشكل كامل، حيث بلغت الاستبانات الخاضعة للتحليل (97) استبانة، وبالتالي فإن نسبة الاستبانات المستخدمة في التحليل (69.3%) من مجموع الاستبانات الموزعة.

مصادر جمع البيانات والمعلومات.

المصادر الثانوية: تم الاستعانة بالكتب والمؤلفات والأبحاث المنشورة، والرسائل الجامعية، كما استعان بالمصادر الإلكترونية المتوفرة على شبكة الانترنت حول موضوع الدراسة.

المصادر الأولية: تمثلت المصادر الأولية في الاستبانة (أداة الدراسة)، حيث تم تطويرها لتتناسب مع طبيعة الدراسة وعنوانها. **أداة الدراسة:** قام الباحث بتطوير استبانة كأداة للدراسة، تم صياغتها بصورتها النهائية من (33) فقرة مقسمة على مجالاتها الأربعة. وقد اعتمدت الدراسة مقياس ليكرت الخماسي في الاستبانة لإعطاء مرونة أكثر لأفراد العينة في الاختيار حيث تراوحت القيمة بين (1-5) والموضحة في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1) مقياس ليكرت الخماسي التدريجي

درجة المقياس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
درجة الموافقة	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
الوزن النسبي	100-81%	80-61%	60-41%	40-21%	20-1%

وتم معالجة مقياس ليكرت وفقاً للمعادلة التالية (Sekaran & Bougie, 2012):

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبدل} - \text{الحد الأدنى للبدل}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{(5-1)}{3} = 1.33$$

طول الفئة + اقل وزن = $1 + 1.33 = 2.33$ فتصبح درجة الموافقة الأولى (1-2.33) وبمستوى متدني وللانتقال للفئة الثانية $2.33 + 1.33 = 3.66$ فتصبح درجة الموافقة الثانية (2.34-3.66) وبمستوى متوسط وللانتقال للفئة الثالثة $3.66 + 1.33 = 5$ فتصبح درجة الموافقة الثالثة (3.67-5) وبمستوى مرتفع

- ثبات أداة الدراسة:
- يظهر الجدول رقم (2) أن البيانات التي تم الحصول عليها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة اعتمادية عالية. (Hair,2010).

• جدول رقم (2) ثبات أداة الدراسة للمتغيرات الدراسة بالاعتماد على Cronbach Alpha

عدد الفقرات	Cronbach Alpha	المجال
9	0.834	أمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم
8	0.738	تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة
9	0.844	تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصح عنها
7	0.772	تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكلفة والموارد البشرية الحكومية لاستخدام أساس الاستحقاق
33	0.916	المؤشر الكلي لفقرات أداة الدراسة

وصف نتائج الدراسة:

المجال الأول: تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية بدلا من الأساس النقدي المستخدم.

الجدول رقم (3) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة نحو المجال الأول

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النسبة المئوية	الترتبة
1	أن تطبيق أساس الاستحقاق يوفر المعلومات المالية التي تساعد في إعداد الحسابات الختامية	4.06	0.814	مرتفعة	81.2	1
2	يساعد تطبيق أساس الاستحقاق من توفير البيانات المالية التي تسهم في اتخاذ القرارات المناسبة	4.05	0.917	مرتفعة	81	2
3	يسهم تطبيق أساس الاستحقاق من توفير المعلومات المالية للرقابة على الأداء.	3.90	0.604	مرتفعة	78	7
4	يسهم تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية من توفير بيانات ومعلومات كاملة عن جميع العمليات التي تعمل بها المؤسسات الحكومية	3.96	0.628	مرتفعة	79.2	4
5	يسهم تطبيق أساس الاستحقاق من قياس كفاءة وفاعلية البرامج والأنشطة والمشاريع في الدوائر الحكومية.	3.88	0.893	مرتفعة	77.6	9
6	إن تطبيق أساس الاستحقاق يسهم في توفير مجموعة من الدفاتر والمستندات المستخدمة في توفير البيانات عن العمليات المالية في الدوائر الحكومية	3.82	0.804	مرتفعة	76.4	8
7	إن تطبيق أساس الاستحقاق يوفر الرقابة على مستويات الإنفاق ومستويات المسؤولية المرتبطة بها	3.93	0.820	مرتفعة	78.6	5

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النسبة المئوية	الرتبة
8	إن تطبيق أساس الاستحقاق في المؤسسات الحكومية يوفر الإفصاح عن الحسابات الختامية ومنها قائمة المركز المالي	3.90	0.604	مرتفعة	78	6
9	إن تطبيق أساس الاستحقاق يعمل على توفير بيانات حول تقييم الأصول الثابتة والمملوكة للدوائر الحكومية	3.96	0.628	مرتفعة	79.2	3
	المؤشر الكلي	3.94	0.495	مرتفعة	78.8%	

نلاحظ من الجدول إلى أن المجال الأول للدراسة قد حقق وسطاً حسابياً (3.94) وبنسبة (78.8%) من مساحة المقياس الكلي، وبانحراف معياري قدره (0.495)، وهو ما يشير إلى أن مستوى (تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين الأساس النقدي المستخدم) قد جاء ضمن المستوى المرتفع وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وقد تبين من الجدول أن الفقرة رقم (1) والتي تنص على "أن تطبيق أساس الاستحقاق يوفر المعلومات المالية التي تساعد في إعداد الحسابات الختامية" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.06) وبانحراف معياري مقداره (0.814).

المجال الثاني: تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.

الجدول رقم (4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة نحو المجال الثاني

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النسبة المئوية	الرتبة
1	يساعد تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية من توفير المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية	3.88	0.893	مرتفعة	77.6	5
2	تساعد تطبيق أساس الاستحقاق من توفير معلومات محاسبية للرقابة على الحسابات الحكومية	3.82	0.804	مرتفعة	76.4	6
3	يسهم تطبيق أساس الاستحقاق من توفير معلومات محاسبية تساعد في عملية المقارنة بالأسس السابقة	3.93	0.820	مرتفعة	78.6	4
4	القوائم المالية المستخرجة حسب أساس الاستحقاق تعكس المركز المالي للحكومة بشكل أفضل	4.06	0.659	مرتفعة	81.2	1
5	يسهم تطبيق أساس الاستحقاق من توفير تقارير ومعلومات تساعد في اتخاذ قرارات مالية مناسبة في الوقت المناسب	4.01	0.743	مرتفعة	80.2	2
6	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق من توفير بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية وافية ودقيقة	3.81	0.821	مرتفعة	76.2	7
7	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق معلومات تتسم بالمصداقية العالية	3.98	0.595	مرتفعة	79.6	3
8	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق من توفير بيانات ومعلومات مالية ذات مصداقية وشفافية	3.73	0.919	مرتفعة	74.6	8
	المؤشر الكلي	3.90	0.469	مرتفعة	78%	

نلاحظ من الجدول إلى أن المجال الثاني للدراسة قد حقق وسطاً حسابياً (3.90) وبنسبة (78%) من مساحة المقياس الكلي، وبانحراف معياري قدره (0.469)، وهو ما يشير إلى أن مستوى (تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة) قد جاء ضمن المستوى المرتفع وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (7) إلى أن الفقرة رقم (4) والتي تنص على "القوائم المالية المستخرجة حسب أساس الاستحقاق تعكس المركز المالي للحكومة بشكل أفضل" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.06) وبانحراف معياري مقداره (0.659).

المجال الثالث: تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصّل عنها.

الجدول رقم (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة نحو المجال الثالث

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النسبة النئوية	الترتبة
1	إن تطبيق أساس الاستحقاق يوفر القدرة على الإفصاح عن المركز المالي للدولة	3.88	0.711	مرتفعة	77.6	6
2	إن استخدام أساس الاستحقاق يعمل على تلبية حاجات جميع الجهات المهتمة ومنها المجتمع للبيانات المالية المفصّل عنها في قائمة المركز المالي.	3.91	0.805	مرتفعة	78.2	3
3	إن استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي يساعد في الإفصاح عن النفقات التي تم دفعها والمؤجلة وكذلك الإيرادات المقبوضة والمؤجلة.	3.93	0.725	مرتفعة	78.6	2
4	يسهم الإفصاح عن البيانات المالية الحكومية وفق أساس الاستحقاق من مساعدة الجهات ذوي العلاقة من استيعابها.	4.05	0.698	مرتفعة	81	1
5	تتسم المعلومات والبيانات المحاسبية الحكومية المفصّل عنها في ظل استخدام أساس الاستحقاق ذات مصداقية عالية.	3.88	0.904	مرتفعة	77.6	5
6	يساعد استخدام أساس الاستحقاق من الإفصاح بشكل أفضل عن المعلومات المحاسبية التاريخية	3.84	0.909	مرتفعة	76.8	8
7	تتسم المعلومات المفصّل عنها على أساس الاستحقاق بالحيادية	3.84	0.886	مرتفعة	76.8	7
8	تساعد المعلومات والبيانات المحاسبية الحكومية المفصّل عنها بشكل دائم في مجالات صنع القرارات.	3.77	0.872	مرتفعة	75.4	9
9	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق في حال الإفصاح الجيد رقابة أفضل على العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية	3.90	0.973	مرتفعة	78	4
	المؤشر الكلي	3.89	0.558	مرتفعة	77.8%	

نلاحظ من الجدول إلى أن المجال الثالث للدراسة قد حقق وسطاً حسابياً (3.89) وبنسبة (77.8%) من مساحة المقياس الكلي، وبانحراف معياري قدره (0.558)، وهو ما يشير إلى أن مستوى (تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصّل عنها) قد جاء ضمن المستوى المرتفع وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (8) إلى أن الفقرة رقم (4) والتي تنص على "يسهم الإفصاح عن البيانات المالية الحكومية وفق أساس الاستحقاق من مساعدة الجهات ذوي العلاقة من استيعابها" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.05) وبانحراف معياري مقداره (0.698).

المجال الرابع: تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكلفة والموارد البشرية الحكومية لاستخدام أساس الاستحقاق.

الجدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة نحو المجال الرابع

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النسبة المئوية	الرتبة
1	يعتبر تطبيق أساس الاستحقاق في الدوائر الحكومية ذو تكلفة مالية عالية	3.98	0.935	مرتفعة	79.6	3
2	إن استخدام أساس الاستحقاق في الدوائر الحكومية يحتاج إلى أجهزة حديثة ذات تكاليف عالية	3.91	0.925	مرتفعة	78.2	6
3	إن استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية وفي النظام المالي يحتاج لبرمجيات حديثة ذات تكلفة عالية	3.96	0.889	مرتفعة	79.2	4
4	إن استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية يحتاج إلى أيدي عاملة ذات مؤهلات علمية محاسبية تساعد على استخدام النظام المحاسبي	4.10	0.770	مرتفعة	82	2
5	يجب توفر الخبرات العملية في حال تم تطبيق أساس الاستحقاق	4.23	0.700	مرتفعة	84.6	1
6	يجب توفير الدورات التدريبية اللازمة والمتخصصة في حال تم تطبيق أساس الاستحقاق	3.75	0.854	مرتفعة	75	7
7	إن استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية يوفر الرقابة على أداء العاملين في الدوائر المالية وغيرها	3.94	0.609	مرتفعة	78.8	5
المؤشر الكلي		3.98	0.533	مرتفعة	79.6%	

نلاحظ من الجدول إلى أن المجال الرابع للدراسة قد حقق وسطاً حسابياً (3.98) ونسبة (79.6%) من مساحة المقياس الكلي، وبانحراف معياري قدره (0.533)، وهو ما يشير إلى أن مستوى (تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكلفة والموارد البشرية الحكومية لاستخدام أساس الاستحقاق) قد جاء ضمن المستوى المرتفع وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (9) إلى أن الفقرة رقم (5) والتي تنص على "يجب توفر الخبرات العملية في حال تم تطبيق أساس الاستحقاق" قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (4.23) وبانحراف معياري مقداره (0.700).

اختبار فرضيات الدراسة:

في هذا الجزء من الدراسة نستعرض اختبار الفرضيات، حيث تم إخضاع فرضيات الدراسة لاختبار (One Sample T- Test) وتم الاعتماد على قواعد القرار لقبول أو رفض الفرضية العدمية (H_0). والجدول رقم (7) يوضح نتائج اختبار جميع الفرضيات:

الجدول رقم (7) نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	قيمة T Sig	درجة الحرية	نتيجة الفرضية العدمية (H_0)
لا يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية بدلا من الأساس المحاسبي المستخدم من وجهة نظر الماليين في الدوائر الحكومية.	18.685	1.985	*0.00	96	رفض

لا يوجد بين ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.	18.987	1.985	*0.00	96	رفض
لا يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصّل عنها.	15.646	1.985	*0.00	96	رفض
لا يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكلفة والموارد البشرية الحكومية لاستخدام أساس الاستحقاق.	18.132	1.985	*0.00	96	رفض
*معنوية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$					
قيمة T الجدولية عند درجة حرية واحدة (N-1)					

لقد تم استخدام اختبار One Sample T- Test ونجد من مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول رقم (10) أن قيمة (T) المحسوبة لجميع الفرضيات أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (1.985)، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض القيمة العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض القيمة العدمية Ho لجميع فرضيات الدراسة ونقبل الفرضية البديلة Ha لجميع فرضيات الدراسة، وتؤكد هذه النتيجة قيمة الدلالة والتي بلغت (0.00=Sig) لجميع فرضيات الدراسة وهي قيمة أقل من (0.05).

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- 1- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق وبين الأساس النقدي المستخدم. وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (3.94) ونسبة (78.8%)، وبانحراف معياري قدره (0.495)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المستوى المرتفع والذي يؤكد تطبيق أساس الاستحقاق.
- 2- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة. وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (3.90) ونسبة (78%)، وبانحراف معياري قدره (0.469)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المستوى المرتفع والذي يؤكد ان تطبيق أساس الاستحقاق يزيد من جودة المعلومات المحاسبية المقدمة.
- 3- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصّل عنها. وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (3.89) ونسبة (77.8%)، وبانحراف معياري قدره (0.558)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المستوى المرتفع والذي يؤكد ان تطبيق أساس الاستحقاق يزيد من دقة ونوعية البيانات المفصّل عنها.
- 4- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكلفة والموارد البشرية الحكومية لتطبيق أساس الاستحقاق. وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (3.98) ونسبة (79.6%)،

- وبانحراف معياري قدره (0.533)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المستوى المرتفع والذي يؤكد ان تطبيق اساس الاستحقاق يحتاج الى مقدرة تكاليفية عالية وموارد بشرية ذات كفاءة عالية.
- 5- تشير النتائج الى ان تطبيق اساس الاستحقاق يوفر المعلومات والبيانات المالية التي تساعد في اعداد الحسابات الختامية وكذلك في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- 6- كما تظهر النتائج الى ان تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يسهل عمليات المقارنة البيانات بين السنوات المختلفة وتكون النتائج المرجوة في الموازنة ذات قيمة تساعد الحكومة على الرقابة ورسم السياسات المالية وتحسين الاداء الحكومي.
- 7- ان تطبيق اساس الاستحقاق يساعد على قياس كفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع الحكومية وطرق الانفاق عليها بصورة واضحة ودقيقة.
- 8- يوفر تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الأردنية القدرة على الافصاح عن المركز المالي للدولة بشكل يسهم بمساعدة ذوي العلاقة من استيعابها وان البيانات الناتجة تكون ذات مصداقية وحيادية.
- 9- وتشير النتائج ان الدراسة اظهرت ان تطبيق اساس الاستحقاق يسهم في وضوح البيانات والمعلومات المالية التي يقدمها تطبيق هذا الاساس وهذا ما دلت عليه النتائج وكذلك هذه النتائج ظهرت ايضاً في دراسات سابقة مثل دراسة اللوكة، ودراسة عبيدات، وابو خالفي، ودراسة *Isabel Brusca Alijarde*، حيث تبين ان اغلب الدراسات كانت نتائجها تبين ان الدول المطبقة لأساس الاستحقاق حقق نجاحاً في محاسبتها المالية وان على الدول غير المطبقة الاسراع في تطبيق اساس الاستحقاق من اجل التنمية المستدامة.

ثانياً: التوصيات:

- 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 الى وضع خطة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي بعد ان تم تطبيق اساس الاستحقاق وتطوير الادارة المالية الحكومية وحماية موجودات الحكومة، وتحقيق الكفاءة والفاعلية في ادارة الاموال العامة.
- 4 - زيادة الدورات التدريبية للعاملين في الادارات المالية الحكومية والتي تطبق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية حتى تكون النتائج المرجوة أكثر فائدة مما نتوقع.
- 5 - تطوير القدرة التكنولوجية للمعلومات لان تطبيق اساس الاستحقاق يحتاج الى تكنولوجيا أكثر تعقيداً من تلك التي كانت مرتبطة بالنظام المحاسبي السابق.
- 6- وضع مخطط عمل واضح المعالم من اجل تحديد وتنفيذ مراحل تطبيق مشروع اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مع ضرورة وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية الجهة المسؤولة عن تنفيذ كل مرحلة من مراحل تطبيق اساس الاستحقاق.

المصادر والمراجع

- ابو خالفي، مسعود (2017) بعنوان تطبيق اساس الاستحقاق في الحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 10، الجزائر.
- العدمت، عديلة مصطفى (2012) بعنوان امكانية تطبيق اساس الاستحقاق في وزارة المالية الاردنية : دراسة حالة، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الاردن.
- النجار، امني، (2011)، مدخل مقترح لاستخدام اساس الاستحقاق بهدف تحسين الاداء في القطاع الحكومي - دراسة تطبيقية، رساله ماجستير، جامعة قناة السويس، العدد 135
- الجنابي، عظيم،(2017) بعنوان اساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في اعداد وتحديد اولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، دراسة تطبيقية في محافظة القادسية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، المجلد الثامن، العدد4، مصر .
- الجنابي، عظيم، (2018) بعنوان " اساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في اعداد وتحديد اولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية، مجلة قناة السويس، كلية التجارة، العدد الرابع، المجلد الثامن.
- اسماعيل، خليل، و عدس، نائل حسن،(2010) المحاسبة الحكومية اليازوري العلمية للنشر والتوزيع عمان.
- الحجاوي، حسام، (2004)، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، الاردن.
- الهاللي، محمد، (2011) "المحاسبة الحكومية " الطبعة الاولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.
- الخطيب، خالد، والمهمانية، محمد، (2010)، " المحاسبة الحكومية" الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- الفسفوس، فؤاد،(2009)، المحاسبة الحكومية ، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، الاردن.
- الخطيب، خالد، والمهمانية، محمد، (2008)، " المحاسبة الحكومية" الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- اللوقه، علي تيسير، (2016)، استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي واثرة على التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر ، غزة.
- المليجي، ابراهيم السيد، (2002)، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، الاسكندرية، مصر.
- البدور، جمال، والمومني، منذر،(2007) " بعنوان تطبيق أساس الاستحقاق في وحدات القطاع العام الأردني " دراسة نوعية التطلعات الإدارية، أبحاث اليرموك، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 23، العدد3.
- النجار، فايز جمعة، والنجار، نبيل جمعة، والزعبي، ماجد راضي، (2017)، أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي، إعادة ط4، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عمان، ص906.
- الجميل، سرمد، (2007)، الادارة المالية للحكومة وفق مطلب قاعدة الاستحقاق، مجلة الاداري، العدد 110 المجلد 29.
- المنظمة العربية للعلوم الادارية، 1980، النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، عمان، ص 15-16.
- حجازي، محمد، (2007)، المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة ، بدون دار نشر، عمان، الطبعة السابعة.
- حماد، أكرم، (2004)، بعنوان تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية.
- جايي، امينة،(2017)، بعنوان أهمية اصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول الى أساس الاستحقاق تجربة نيوزلندا والمملكة المتحدة،مجلة الدراسات المالية والمحاسبة الادارية، جامعة ام البواقي،المجلد الثامن، العدد الثامن، الجزائر.
- جاسم، علي نعيم، (2014) بعنوان أنموذج مقترح لتطبيق اساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، دراسة تطبيقية في جامعة المثنى، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 16، العدد3، العراق.
- خليل، اسماعيل، عدس، نائل(2010)، " المحاسبة الحكومية " دار اليازوري للنشر، عمان، الاردن.

عبيدات، راتب، وآخرون (2016) بعنوان اثر تطبيق اساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية للمؤسسات الخاضعة لقانون موزنات الوحدات الحكومية، مجلة البحوث المالية والتجارية

علي، علاء الدين، عبدالله محمد، (2008)، إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بجامعة عين شمس، مصر.

دهمش، نعيم، (1988) النظريات والاسس المحاسبية ومدى تطبيقها في المحاسبة الحكومية.

مشتهى، صبري، حياصات، حمدان، (2010)، بعنوان اثر اساس الاستحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الحكومية" دليل من الاردن" دورية الادارة العامة، المجلد 50، العدد الثاني، جامعة بور سعيد، العدد 2، مصر.

منصور، فريد، (2007)، بعنوان" اثر تطبيق الاساس الانقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، قسم المحاسب، فلسطين.

هلال، محمد جمال، (2002)، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر، عمان، الاردن.

وزارة المالية - الكويت، (2009) - نشرة نظم معلومات ادارة مالية الحكومية (GFMIS) نشرة ورشة عمل 2، ص 1-7.

الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007

وزارة المالية الأردنية، 2014.

- Adela, Deaconu and ather, The impact of Accounting on Public Management. An exploratory Study For Romania 2011.
- Babatunde, Shakirat Adepeju, (2019) Does Accrual-Based IPSAS Implementation Affect Accountability, International Journal on Governmental Financial Management - Vol. XIX, No 2, 2019 1
- Christians, J, 2008, " Accrual Reforms: Only Businesslike Part of Governments "Financial accountability & management, vol.24,no. 1 pp.59-75
- Jamal Bdour, Mahmoud Qaqish and Monther Momany (2006). The Introduction of Accrual-Based Accounting into the Jordanian Public Sector: Qualitative Analysis of Management Perspectives. IFAC, IFAC Welcomes IMF Paper on Fiscal Transparency, Accountability, and Risk, New York, 2012, available at:
- Joe Cavanagh, Suzanne Flynn and Delphine Moretti, Implementing Accrual Accounting in the Public Sector, IMF, Fiscal Affairs Department, September 2016.
- Sekaran, U., & Bougie, R., (2012). **Research Methods for Business: A Skill Building Approach**, (6thed), NY: John Wiley & Sons Inc, New York.
- Hair, J, F, Black, W. C, Babin, B. J, Anderson, R, E, & Tatham, R, L. (2011). **Multivariate Data Analysis** (7th ed): Prentice Hall.
- Jacques Colibert, les norms IPSAS et le secteur public, mars (2010), sur le line: <http://ficadex.com/wp>
- Paul Boothe, Accrual Accounting in the Public Sector: Lessons for Developing Countries, in Anwar Shah (dir), Budgeting and budgetary institutions, world bank, Washington, D.C, 2007, P.182.
- Zakiah, S. & Pendlebury, M. W, Accruals Accounting in Government - Development in Malaysia, Asia Pacific Business Review, 2006.
- S. W. Kartiko, H. Rossieta, D. Martani, T. Wahyuni (2018) *Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency* University of Indonesia, Faculty of Economics and Business, Depok, Indonesia 1 Ministry of Finance, Jakarta, Indonesia 2.
- Isabel Brusca Alijarde^I, Vicente Montesinos Julve^{II} (2014) Accrual Financial Reporting in the Public Sector, Innovar vol.24 no.54 Bogotá Oct./Dec
- Christiaens, Johan, and Brecht Reyniers (2009), " Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: Comparative Study" Working paper University of Gent.