

الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة والتمويل

## **الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني**

**(دراسة ميدانية)**

**إعداد**

**الطالب / محمود عبدالله محمود وشاح**

**إشراف**

**الدكتور/ علي عبد الله شاهين**

**قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير  
في المحاسبة والتمويل**

**1429 هـ - 2008 م**

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى :

" وَقُلْ رَبِّ اجْعَلْنِي عِلْمًا "

سُبْحَانَ اللَّهِ الْعَلِيِّ الْعَلِيِّ

(سورة طه، الآية 114)

# الإهداء

إلى والدي العزيز . . . وأمي الحنونة  
إلى زوجتي وأولادي الأعزاء  
إلى إخوتي وأخواتي الكرام  
إلى روح ابن أخي "عبد الرحمن" وابنة أخي "آية" رحمهما الله  
إلى كل أحبائي وأصدقائي  
إلى جميع أبناء شعب فلسطين الصامدين  
أهدي عملي هذا . . . . .

الباحث

محمود عبدالله محمود وشاح

# شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله ، الحمد لله والشكر لله على تمام نعمه وكمال فضله ، الحمد لله الذي قيض لنا من عباده الأخيار ذوي الفضل والاعتبار ليعينونا على إتمام هذا البحث وإخراجه إلى حيز الوجود على أحسن حال . فالفضل كل الفضل لله سبحانه وتعالى الذي أعاننا على مشقة البحث وهياً لنا سبل الرشاد ...أما بعد ،،،

يطيب لي بعد شكر الله عز وجل ،أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور : علي عبدالله شاهين الرجل الذي بدمائه خلقة وعلمه الفياض وتوجيهاته العلمية البناءة ونصائحه السديدة وما لديه من بعد البصيرة ودقة الملاحظة ساعدني أيما مساعدة فكان لي ناصحاً ومعلماً ، فقد تعلمت منه الكثير وأسعدني الحظ وحالفني التوفيق بان يكون مشرفاً لي على هذا البحث حيث كانت توجيهاته البناءة وآراؤه العلمية السديدة وراء كل كلمة في هذه الدراسة .

كما يسعدني أن أتقدم بخالص شكري وتقديري لأساتذتي الأفاضل : الأستاذ الدكتور سالم عبدالله حلس نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية وعضو الهيئة التدريسية بالجامعة والى الدكتور حمدي شحدة زعرب رئيس قسم المحاسبة وعضو الهيئة التدريسية بالجامعة الإسلامية لتفضلهما بقبول مناقشة البحث فأعلا بنيانه وعظما من شأنه فجزاهما الله عنا خير الجزاء. ولا يفوتني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة الكرام لجنة تحكيم استبانة هذا البحث : د.علي عبدالله شاهين ، أ.د. سالم عبدالله حلس، أ.د. يوسف محمود جربوع، د.حمدي زعرب ، د.نافذ محمد بركات ، د.أكرم حماد ، د.عبد الكريم عابدين، أ. سعيد يوسف كلاب جزاهم الله عنا جميعا خير الجزاء .

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الدكتور الفاضل: نظمي المصري على تفضله بترجمة ملخص البحث إلى اللغة الانجليزية ، والأستاذ الفاضل : عاهد مرتجى على تفضله بإجراء المراجعة اللغوية جزاهما الله عنا خير الجزاء. كما أتقدم بالشكر والتقدير لأفراد عائلتي وأصدقائي وزملائي والى مدراء وموظفي الإدارات المالية والرقابية في الوزارات الفلسطينية والى كل من أسدى لي مشورة وقدم لي معونة واهص بالذكر أياسر النمروطي ، أ.سالم مكى ، أ. أشرف الشرفا ، أ. أحمد الرباعي ، أ.عبد العزيز المصري ، أ. أيمن حبوش ، أ. خالد يونس ، أ. سالم أبو دقة ، أ.عاهد سرحان ، أ.علي الجديبة ، أ. أيمن صوان ، أ. محمود أبو العون ، أ. عمار الطويل. وختاما اللهم أني أسألك الفلاح والسداد وان يكون عملي هذا وعمل كل من أعانني عليه لرفعة شأن هذا البلد وامتنا العربية والإسلامية وفي ميزان حسناتنا يوم القيامة.

والله ولي التوفيق

الباحث

محمود عبدالله محمود وشاح

## ملخص البحث

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية واقترح الاستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وتحليل واقع النظام المحاسبي المطبق في الوزارات الفلسطينية وتوزيع الاستبانة التي صممت لجمع البيانات اللازمة من العاملين في الإدارات المالية والرقابية الذين لا تقل درجاتهم الوظيفية عن رئيس قسم وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها ما يلي :

1- لا تتلاءم الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على دور الدولة وتحقيق الأهداف المناطة به .

2- استمرار تطبيق نظام موازنة البنود لا يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

3- عدم اهتمام المسؤولين في السلطة الفلسطينية بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها الموازنة العامة والتقارير المالية المترتبة عليها في عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى عدم تطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي .

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها العمل على استكمال المقومات والأسس الملائمة لتطوير النظام المحاسبي ليتمكن من تحقيق أهدافه وذلك من خلال توفير مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والتقارير المالية ، والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء واعتماد أساس الاستحقاق وإرساء الأسس اللازمة لتطبيق نظام لمحاسبة التكاليف وآخر لمحاسبة المسؤولية ، وتبني المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة ، والاهتمام بالكوادر البشرية ونشر الوعي بين المسؤولين بأهمية تطوير النظام المحاسبي والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرار .

## Abstract

**This study (the general framework of evaluating and developing the Palestinian governmental accounting system) aims to evaluate the governmental accounting system which applied in Palestinian ministries and to propose strategies to develop it and support its quality output, and to achieve that goal, a researcher used the descriptive analytical approach through the description, analysis of the current used accounting system applied in Palestinian ministries and distribution of a questionnaire that designed to collect data from employees in financial and control departments who are not less functional grades of department Chief . This study found a range of results as the most important are the following:**

- 1- Basics and constituents that the Palestinian accounting system relies on do not fit the requirements of the accurate and advanced accounting system capable of keeping pace with changes in the role of the country and achieve the objectives being looked forward.**
- 2- The continued implementation of the budget items system are not compatible with the requirements needed for developing the Palestinian governmental accounting system.**
- 3- Lack of attention of Palestinian Authority officials in regard to the data and information included in the public budget and financial reporting resulting in the decision-making process in addition to the lack of improving the human resources who are responsible for the operation and control of the accounting system.**

**The study concluded with many recommendations as the most important set of recommendations is to complete the basic and constituents of the developing the accounting system to be able to achieve its objectives through the provision of a package of documents, books and financial reports, and work to implement the budget of programs and performance and the authorization of the accrual basis and lay the foundations for the implementing the cost-accounting system and responsibility Accounting, and the adoption of international standards for the Public Sector Accounting and Statistics financial Manual of the government, and taking into consideration human resources interest and spreading awareness among officials regarding the importance of developing the accounting system and rely on its outputs in the decision-making processes.**

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الإهداء
ب	شكر وتقدير
ت	ملخص البحث باللغة العربية
ث	ملخص البحث باللغة الإنجليزية
ج	قائمة المحتويات
ذ	قائمة الجداول
س	قائمة الملاحق
<b>الفصل الأول: الإطار العام للبحث</b>	
2	أولا : مقدمة
3	ثانيا : مشكلة الدراسة
3	ثالثا: أهمية الدراسة
3	رابعا: الهدف من الدراسة
4	خامسا : فرضيات الدراسة
5	سادسا : محددات الدراسة
5	سابعا : متغيرات الدراسة
5	ثامنا : مصطلحات الدراسة
5	تاسعا : الدراسات السابقة
12	عاشرا : التعليق على الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني : واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني</b>	
15	مقدمة
16	المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي
16	أولا : مفهوم النشاط الحكومي
17	ثانيا : مفهوم النظام المحاسبي الحكومي
19	ثالثا : تطور مفهوم النظام المحاسبي الحكومي من التقليد إلى الحداثة
22	رابعا: وظائف النظام المحاسبي الحكومي

الصفحة	الموضوع
23	خامسا : خصائص النظام المحاسبي الحكومي الجيد
25	المبحث الثاني : إدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
25	أولاً : بنية النظام المحاسبي الحكومي
25	ثانياً : الإطار التشريعي لإدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
28	ثالثاً : الإطار المؤسسي لإدارة النظام المحاسبي الحكومي
31	رابعاً : نطاق تطبيق النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين
34	المبحث الثالث : سمات ومراحل تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
34	أولاً : مقدمة
35	ثانياً : التطور التاريخي للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
<b>الفصل الثالث : تقويم وتطوير الأسس والقواعد المحاسبية</b>	
42	مقدمة
43	المبحث الأول : تقويم وتطوير أهداف وهيكل النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
43	أولاً : أهداف النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
45	ثانياً : الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
50	المبحث الثاني : تقويم تطوير أسلوب القياس المحاسبي
50	مقدمة
50	أولاً : الأساس النقدي
52	ثانياً : أساس الالتزام
53	ثالثاً : أساس الاستحقاق
55	رابعاً : القياس المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
58	خامساً : منهجية الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق
60	المبحث الثالث : تقويم وتطوير مفهوم الوحدة المحاسبية
60	أولاً : مفهوم الوحدة المحاسبية
62	ثانياً : اثر استخدام المال كوحدة محاسبية على تطوير النظام المحاسبي الحكومي .
<b>الفصل الرابع : تقويم وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني</b>	
65	مقدمة

الصفحة	الموضوع
66	<b>المبحث الأول : عناصر المجموعة المستندية ودواعي تطويرها</b>
66	أولاً : مفهوم المستندات المالية
67	ثانياً : أهداف المستندات المالية
67	ثالثاً : أنواع المستندات في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
71	رابعاً : الحاجة إلى تطوير المجموعة المستندية
73	<b>المبحث الثاني : عناصر المجموعة الدفترية ودواعي تطويرها</b>
73	أولاً : مفهوم المجموعة الدفترية
73	ثانياً : قواعد وضوابط مسك الدفاتر والسجلات
74	ثالثاً : أنواع الدفاتر والسجلات في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
78	رابعاً : الحاجة إلى تطوير المجموعة الدفترية
81	<b>المبحث الثالث : مجموعة التقارير المالية ودواعي تطويرها</b>
81	أولاً : مفهوم التقارير المالية
81	ثانياً : أهداف التقارير المالية
82	ثالثاً : المميزات النوعية للتقارير المالية
83	رابعاً : إعداد وعرض التقارير المالية
83	خامساً : التقارير المالية في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
89	سادساً : الحاجة إلى تطوير التقارير والقوائم المالية
<b>الفصل الخامس : تقويم أسلوب إعداد الموازنة العامة كأساس لتطوير النظام المحاسبي الحكومي</b>	
97	مقدمة
98	<b>المبحث الأول : اتجاهات تطوير الموازنة العامة</b>
98	أولاً : مفهوم الموازنة العامة للدولة
99	ثانياً : علاقة الموازنة العامة بالنظام المحاسبي الحكومي
101	ثالثاً : جوانب التطور في الموازنة العامة
111	<b>المبحث الثاني : واقع الموازنة العامة في فلسطين وسبل تطويرها</b>
111	أولاً : طبيعة ومفهوم الموازنة العامة في فلسطين
112	ثانياً : قواعد إعداد الموازنة العامة في فلسطين
114	ثالثاً : الجوانب المحاسبية لدورة الموازنة العامة في فلسطين

الصفحة	الموضوع
117	رابعا : تبويب الموازنة العامة في فلسطين
118	خامسا : أوجه القصور والمعوقات المتعلقة بالموازنة العامة وأثرها على تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني
123	سادسا : منهجية تطوير أسلوب الموازنة
124	سابعا : منهجية تطبيق موازنة البرامج والأداء
<b>الفصل السادس : المنهجية والإجراءات</b>	
129	مقدمة
130	أولا : منهجية الدراسة
130	ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة
131	ثالثا : خصائص عينة الدراسة
134	رابعا : وصف أداة الدراسة
135	خامساً : صدق وثبات الاستبانة
139	سادساً : اختبار نوع البيانات وتحديد الأساليب الإحصائية
<b>الفصل السابع : تحليل النتائج واختبار الفرضيات</b>	
141	مقدمة
142	المبحث الأول: تحليل نتائج المحور الأول والثاني واختبار الفرضيات ذات العلاقة
142	أولاً : تحليل نتائج المحور الأول : ما مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي بالوزارات الفلسطينية؟ .
143	ثانياً : تحليل نتائج المحور الثاني : ما مدى ملائمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره ؟
152	ثالثاً : اختبار الفرضية الأولى.
154	المبحث الثاني : تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضيات ذات العلاقة
154	أولاً : تحليل نتائج المحور الثالث : ما مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوزارات الفلسطينية على تحقيق أهدافه ؟.
155	ثانياً : اختبار الفرضية الثانية.
157	ثالثاً : اختبار الفرضية الثالثة
159	المبحث الثالث : تحليل نتائج المحور الرابع واختبار الفرضيات ذات العلاقة

الصفحة	الموضوع
159	أولاً : تحليل نتائج المحور الرابع : ما هي درجة أهمية تطبيق الاستراتيجيات التالية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ؟.
166	ثانياً : اختبار الفرضية الرابعة
167	ثالثاً : اختبار الفرضية الخامسة
<b>الفصل الثامن : النتائج والتوصيات</b>	
174	مقدمة
175	أولاً : النتائج
177	ثانياً : التوصيات
179	المراجع
191	الملاحق

### قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
91	الدول التي تلزم وحداتها الحكومية بإعداد حساب ختامي سنوي.	1
92	الدول التي تعد حسابها الختامي السنوي قبل النصف الأول من السنة المالية التالية.	2
122	مواعيد إعداد الموازنة العامة والمصادقة عليها من قبل المجلس التشريعي.	3
131	تفاصيل مجتمع وعينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستردة.	4
131	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية.	5
132	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل.	6
133	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	7
133	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	8
133	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.	9
134	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.	10

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
135	مقياس ليكرت الخماسي.	11
137	الصدق البنائي لأقسام الدراسة.	12
138	معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية).	13
138	معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ).	14
139	اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov).	15
142	مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي.	16
144	مدى ملاءمة المجموعة المستندية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي.	17
145	مدى ملاءمة المجموعة الدفترية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي .	18
147	مدى ملاءمة التقارير والقوائم المالية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي.	19
149	مدى ملاءمة أسلوب إعداد الموازنة العامة لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي.	20
151	مدى ملاءمة الأسس والقواعد المحاسبية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي.	21
153	مدى ملاءمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره.	22
156	مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني على تحقيق أهدافه.	23
158	معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر الأسس والمقومات الملائمة للنظام المحاسبي وبين درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.	24
160	استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية.	25
161	استراتيجيات تطوير الموازنة العامة.	26
163	استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية.	27
164	استراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية.	28
165	استراتيجيات تطوير مجموعة التقارير المالية.	29

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
167	الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.	30
168	اختبار t للتعرف إلى الفروق بين آراء أفراد العينة في تقييم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير مجال العمل.	31
170	اختبار t للتعرف إلى مدى وجود فروق بين آراء أفراد العينة في تقييم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	32
171	اختبار تحليل التباين الأحادي للتعرف إلى مدى وجود فروق بين آراء أفراد العينة في تقييم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير مجال المؤهل العلمي	33
172	اختبار تحليل التباين الأحادي للتعرف إلى مدى وجود فروق بين آراء أفراد العينة في تقييم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير سنوات الخبرة	34
X	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات "مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي" والدرجة الكلية للفقرات.	35
X	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات "الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي" والدرجة الكلية للفقرات.	36
XIII	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات "مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة" والدرجة الكلية للفقرات.	37
XIV	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات "الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني" والدرجة الكلية للفقرات.	38

## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
I	الاستبانة في صورتها النهائية	1
X	نتائج الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة	2
XVI	أسماء المحكمين	3

## **الفصل الأول**

### **الإطار العام للبحث**

## الإطار العام للبحث

### أولاً : مقدمة

أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي تشهده معظم دول العالم، إلى زيادة كبيرة في أنشطتها، ترتب عليه زيادة الإنفاق على برامجها ومشاريعها، الأمر الذي فرض ضرورة تطوير النظم المحاسبية لمواجهة طلبات الإدارة المالية، ومن هنا أصبحت وظيفة الحسابات والأنظمة الملائمة لها تشكل مطلباً ملحاً لا يستهان به (حجازي، 1992)، وأصبح لا بد من وجود نظام محاسبي حكومي سليم، يدار بشكل واضح، قادر على إثبات كافة المعاملات المالية ويشتمل على أدوات رقابية تضمن التأكد من حسن الأداء ودقة العمل (الهويمل والحسنين، 2005) وتوفير البيانات الملائمة لتجسيد آلية مناسبة لتطبيق مبدأ المساءلة القانونية التي تخضع لها نشاطات الوحدات الحكومية، وهذا يستلزم أن يرتقي مستوى العناية بالنظام المحاسبي الحكومي، إلى مستوى ملائم لتحقيق ذلك (مبيضين، 2، 1999). خاصة وأن التطوير أصبح سمة بارزة تقتضيها متطلبات تشمل كافة النشاطات التي تقوم بها الوحدات الإدارية ومن بينها النظم المحاسبية، بغرض إحكام الرقابة على أداء تلك الوحدات ضماناً لاستمراريتها ونموها، ويكاد يتفق معظم الكتاب و الباحثين في هذا المجال، أن كثيراً من النظم المحاسبية القائمة لا تتلاءم مع الأهداف المناطة بها (البطمة، 1987).

ولما كان النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني نظاماً تقليدياً لم يتم تطويره، حيث تبين من خلال دراسة استطلاعية لآراء مسؤولي الإدارات المالية في بعض الوزارات الفلسطينية، والمراقبين الماليين في ديوان الرقابة المالية والإدارية باعتبارهم المسؤولين عن ممارسة أعمال الرقابة على هذه الوحدات، أن النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين نظاماً، لا تتوفر فيه مجموعة موحدة ومتكاملة من السجلات والمستندات ولا ينتج مجموعة كافية من التقارير المالية التي تفي بمتطلبات قياس الأداء وتقويم الخطط والسياسات وترشيد قرارات الإنفاق وقياس تكاليف أداء الخدمات والأنشطة، كما لا يوفر بيانات ومعلومات عن الأنشطة والبرامج التي أنجزتها الوحدات الحكومية، الأمر الذي يشير إلى أن النظام المحاسبي الحكومي الحالي، يشوبه العديد من أوجه القصور، التي تؤدي إلى انخفاض كفاءته، ومن هنا جاء هذا البحث ليلسط الضوء بالتحليل والمناقشة على واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، والسبل المرجوة لتطويره، ليكون نظاماً محاسبياً حكومياً شاملاً وفاعلاً، يضيف على البيانات والمعلومات مستوى معقول من الثقة والمصداقية، ويساعد على ضبط التصرفات المالية، ويوفر المعلومات اللازمة

لخدمة الأعمال الرقابية، وتقييم أداء الوحدات الحكومية، وترشيد قراراتها، وتطبيق المساءلة القانونية، وحماية المال العام، ومنع إساءة استخدامه.

### ثانياً : مشكلة الدراسة

في ضوء ما تقدم ولما كان النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي يشوبه العديد من أوجه القصور، ويتطلب إجراء تحديث وتفعيل للمقومات والأسس التي يستند إليها لأغراض زيادة فاعلية وكفاءة هذا النظام، فإن مشكلة الدراسة تتمحور في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي :  
ما هو واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ؟ وما هو الإطار العام لتطويره ؟ .

### ثالثاً : أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة في أنها تسلط الضوء على أحد الموضوعات ذات الأهمية العالية في تحسين الأداء المالي للوزارات الفلسطينية، كون النظام المحاسبي الحكومي أحد أدوات الإدارة المالية الحكومية، ونظاماً رقابياً على مشروعية الإنفاق والجباية وتنفيذ الموازنة العامة وتوفير البيانات اللازمة لغايات التخطيط ورسم السياسات والتقييم والتحليل المالي والإداري والاقتصادي واتخاذ القرارات، وبالتالي فإن هذه الدراسة سوف تعمل على تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق في الوزارات الفلسطينية، وما يركز عليه من مجموعة مستندية ودفترية وقوائم مالية وموازنة عامة وأسس ومفاهيم محاسبية بما يمكن من مساعدة المسؤولين في السلطة الوطنية الفلسطينية على ترشيد قراراتهم وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة لقياس أداء الوحدات الحكومية، بما يحقق الفائدة للمجتمع الفلسطيني، من خلال تحسين إدارة واستخدام أمواله العامة، لتعود عليه بأكبر نفع، كما تتصف الدراسة بالأصالة العلمية، حيث تفتقر المكتبات حسب علم الباحث إلى دراسة متخصصة حول النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، بالإضافة إلى كونها دراسة ميدانية مطبقة على الوزارات الفلسطينية

### رابعاً : الهدف من الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

1. التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق في الوزارات الفلسطينية.
2. تقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق في الوزارات الفلسطينية.
3. التعرف على المعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.
4. الوقوف على استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

5. الخروج بتوصيات تهدف إلى وضع تصور حول تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، وسبل دعم جودة مخرجاته.

### خامسا : فرضيات الدراسة

في ضوء المشكلة التي تناولتها الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي :

- **الفرضية الأولى :** الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات تطويره .
  - **الفرضية الثانية :** النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حاليا لدى الوحدات الحكومية ليس له القدرة على تحقيق أهدافه .
  - **الفرضية الثالثة :** توجد علاقة بين توفر أسس ومقومات ملائمة للنظام المحاسبي الحكومي وبين درجة تحقيق أهداف النظام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية .
  - **الفرضية الرابعة :** يعتبر تطبيق استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ونظام إعداد الموازنة العامة والقواعد المحاسبية ذات أهمية كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.
  - **الفرضية الخامسة :** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في مجال العمل والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة . وتتفرع عن هذه الفرضية أربعة فرضيات فرعية كما يلي :
- أ- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في مجال العمل (مستخدم للنظام ومراقب للنظام) .
- ب- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تقييم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في المؤهل العلمي.
- ت- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقييم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في التخصص العلمي.

ث- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في سنوات الخبرة.

### سادسا : محددات الدراسة

تقتصر هذه الدراسة على جميع الوزارات الفلسطينية في قطاع غزة باستثناء وزارتي الأسرى والعدل حيث لم يتمكن الباحث من التواصل من موظفي الإدارات المالية في هاتين الوزارتين بسبب تعليقات العمل الناجمة عن الأوضاع السياسية .

### سابعا : متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في مجموعة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع وذلك على النحو التالي :

#### • المتغيرات المستقلة وهي تتمثل في :

1. مجموعة الأسس والقواعد والمفاهيم المحاسبية وتشمل : الأهداف والهيكل التنظيمي وأسلوب القياس المحاسبي والوحدة المحاسبية .
  2. عناصر النظام المحاسبي وتشمل : المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة التقارير والقوائم المالية ونظام إعداد الموازنة العامة.
- #### • المتغير التابع : ويتمثل في تطوير النظام المحاسبي

### ثامنا : مصطلحات الدراسة

الإطار العام : يقصد به مجموعة الأسس والقواعد والمفاهيم والأهداف والعناصر التي تحدد ملامح وسمات النظام المحاسبي الحكومي .

### تاسعا : الدراسات السابقة

#### p الدراسات العربية

#### 1- دراسة (كلاب،2004) بعنوان "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة النظام الرقابي في وزارات السلطة الفلسطينية ومدى توفر مقوماته الإدارية والمالية والمحاسبية للوقوف على الأساليب والمعوقات التي تواجه تطبيق

وتطوير نظم جيدة للرقابة واقتراح السبل الكفيلة بتطويرها وتعزيز دورها، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج تتعلق بالنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني أهمها :

- النظام المحاسبي لازال يكتنفه الغموض والفوضى في إدارة الشؤون المالية والتسجيلات المحاسبية .
  - عدم دقة التسجيلات، وعدم توفر المعلومات المالية الموثوق بها.
- وخلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها :
- تحسين آلية إعداد وإقرار الموازنة العامة وإسنادها إلى خطط وأهداف سنوية محددة وواضحة تسمح بقياسها ومراقبتها.
  - تطوير التقارير المالية وتشجيع استخدام أساليب التحليل المالي والكمي وخاصة بحوث العمليات.
  - إعداد دراسات بشأن إعداد وتنظيم الموازنة العامة وبما يكفل تطبيق محاسبة المسؤولية.

## 2- دراسة (البنك الدولي، 2004) بعنوان "تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة"

هدفت الدراسة إلى تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة، من خلال تقييم نظام الإدارة المالية العامة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- هناك العديد من التحسينات التي أدخلت على نظام الإدارة المالية العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، منها إنشاء حساب الخزينة الموحد، وإعداد موازنة تبين كل الإيرادات وتضع قيوداً على الإنفاق، وإعداد تقارير شهرية حول تنفيذ الموازنة، و تعيين مراقبين ماليين في وزارات السلطة الوطنية.
- هناك نقاط ضعف في مجال المساءلة المالية منها الافتقار إلى بيانات مالية شاملة، وعدم وجود إجراءات موثقة لإقفال الحسابات، ومستوى درجة التخطيط لا زال ضعيفاً، والتعليمات المالية لا تقدم إجراءات شاملة للرقابة الداخلية والمحاسبة، ومقصرة في التوجيه الذي تقدمه لموظفي الإدارة المالية ،
- عدم توفر نماذج ومستندات موحدة وعدم فرض عقوبات على عدم إقفال السلف دون إبطاء .
- تصنيف الحسابات المعتمد لا يسمح بإجراء تصنيف اقتصادي على استعمال الأموال أو على وظائف الحكومة الرئيسية، وفق ما هو موصى به بموجب نظام صندوق النقد الدولي كما لا يوجد أي تصنيف للبرامج .

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- ضرورة وأهمية وضع دليل للمحاسبة و التوسع في التعليمات المالية .

- تطوير أنظمة المحاسبة في الوزارات ، والانتقال إلى استخدام موازنة الأداء والبرامج.

### 3- دراسة (حماد، 2003) بعنوان "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دراسة مقارنة".

هدفت هذه الدراسة إلي تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي من خلال دراسة عناصر نظام الرقابة المالية الفعال ، وتحليل العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية النظام الرقابي الحكومي لإمكانية تحسينه وتطويره بما يخدم العمل الرقابي واستخلاص المضامين التي يمكن أن تسهم في تحسين فاعلية الرقابة المالية، وزيادة كفاءة النظام الرقابي الحكومي وقد تطرقت الدراسة إلى النظام المحاسبي الحكومي باعتباره أحد مقومات نظام الرقابة المالية ،وقد أظهرت نتائج الدراسة أن النظام المحاسبي للمؤسسات الحكومية يتسم بالضعف الشديد بسبب غياب التوصيف الوظيفي للعاملين بالإدارات المالية ،وغياب دليل إجراءات العمل وعدم وضوح أهداف النظام المحاسبي . وقد خلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات بشأن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني أهمها :

- اهتمام الإدارة الحكومية بتدريب العناصر البشرية العاملة في الإدارات المالية ، واختيار القيادات الإدارية ذات الكفاءة العالية ،والعمل بنظام الشبكات المحوسبة لضمان رقابة العمليات المالية .
- تطوير النظام المحاسبي ليتلاءم والتطورات الاقتصادية والسياسات المالية .
- إجراء المزيد من الدراسات الميدانية علي نظم المحاسبة الحكومية المعمول بها ، للوصول إلي جوانب الضعف والقصور والعمل علي معالجتها بما يحقق تفعيل وزيادة كفاءة النظم المالية في القطاع الحكومي.

### 4- دراسة (الصعيدي، 2002) بعنوان "تطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء".

تهدف الدراسة إلى إبراز المفهوم الموضوعي للمال المخصص وتوضيح أوجه قصور نظرية الأموال المخصصة كنظام معلومات واقتراح منهج لتطوير كفاءة وفعالية هذه النظرية وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- بالرغم مما وجه إلى نظرية الأموال المخصصة من انتقادات وقصور كنظام للمعلومات إلا أنها تبقى الإطار الملائم القابل للتطوير واقتترحت الدراسة عدة توصيات تتمثل في الآتي :
- تطوير أساليب القياس المحاسبي وإيجاد الحلول الملائمة لمشكلة الأصول الثابتة.
- استخدام أساليب تحليل التكلفة والعائد.

- استخدام موازنة البرامج والأداء ووضع معايير لتقييم الأداء وتطوير التقارير المالية.

#### 5- دراسة (ندا، 2002) بعنوان " تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليمشى مع موازنة البرامج والأداء " .

تهدف الدراسة إلى اقتراح تطبيق بعض الأساليب المحاسبية المستخدمة في النظم المحاسبية في القطاع الخاص والتي أثبتت كفاءتها وفعاليتها في القطاع الحكومي وذلك لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليؤدي دوراً كبيراً في تحسين كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- إن النظام المحاسبي الحكومي يعاني العديد من أوجه القصور التي تعيق تحقيق أهدافه.
- النظام المحاسبي الحكومي بوضعه الحالي غير قادر على تقييم أداء الوحدات الحكومية لذلك أصبحت هذه الوحدات تعاني من عدم الكفاءة والفاعلية.
- واقترحت الدراسة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية عدة توصيات أهمها:

- تطبيق أساس الاستحقاق وإعداد القوائم المالية بنفس النمط الذي تعد به في الوحدات الاقتصادية.
- تطبيق نظام لمحاسبية التكاليف لقياس تكلفة الأنشطة المختلفة.
- ضرورة قيام الوحدات الحكومية بإعداد موازنات تخطيطية .

#### 6- دراسة (خليل، 2001) بعنوان "نموذج مقترح لقياس كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الحكومية " .

هدفت الدراسة إلى تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي ونظام إعداد الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية ليكونا قادرين على توفير المعلومات التي تخدم عملية قياس كفاءة وفعالية أداء الوحدات الحكومية على نحو فعال وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- يشوب النظام المحاسبي الحكومي العديد من أوجه القصور التي تحول دون استجابته لاحتياجات المستفيدين بسبب تطبيق مفهوم الوحدة المحاسبية وفقاً لنظرية الأموال المخصصة واستخدام الأساس النقدي .
- لا يتفق النظام المحاسبي بشكله التقليدي مع التغيرات التي طرأت على دور الدولة وبالتالي فإنه يحتاج إلى تطوير شامل .
- إن تطبيق أسلوب موازنة البنود لا يتفق ومتطلبات الإدارة الحكومية الحديثة لذلك اقترحت الدراسة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي عدة توصيات أهمها :

- تطوير أهداف النظام المحاسبي والأخذ بالمفهوم الموسع للوحدة الحكومية.
- تصميم نظام محاسبة التكاليف وآخر لمحاسبة المسؤولية.
- استخدام أساس الاستحقاق وتطوير أسلوب إعداد الموازنة وربطها بمراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية.

#### 7- دراسة (الشوابكة، 2000) بعنوان "مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن" .

- تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهم الأسس الواجب توافرها في النظام المحاسبي الحكومي الأردني ليتوافق مع تطبيق موازنة البرامج والأداء وقد خلصت إلى عدة نتائج أهمها :
- يعتبر استخدام أساس الاستحقاق مناسباً أكثر من غيره لتطبيق موازنة البرامج والأداء.
  - عدم استخدام تبويب الأنشطة يؤدي إلى صعوبة قياس تكلفة وحدة الأداء وتطبيق قواعد محاسبة المسؤولية وربط وحدات الأداء بتكلفتها.
  - لا يستخدم النظام المحاسبي الحكومي في الأردن أي نظام لمحاسبة التكاليف ولو بصورة أولية.

ولتحقيق ذلك اقترحت الدراسة عدة توصيات أهمها :

- استخدام تبويب الأنشطة وتطوير نظام لقياس كفاءة وفعالية الأداء.
- تطوير الدفاتر المحاسبية بحيث يمسك لكل برنامج دفتر أستاذ عام ومساعد .
- تطبيق أساس الاستحقاق بصور تدريجية ووضع أسس وقواعد لنظام محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية وتطبيق نظام محاسبي لامركزي.
- وضع برامج تدريبية لرفع مهارات الأفراد العاملين في مجال النظام المحاسبي الحكومي
- عمل المزيد من الدراسات في مجال الموازنة العامة والمحاسبة الحكومية.

#### 8- دراسة (الصائغ 2 ، 1989) بعنوان "تطوير الإدارة المالية العامة في الأقطار العربية" .

- هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة الوثيقة بين الإدارة المالية العامة والنظام المحاسبي الحكومي، وبيان الدور الذي يمكن أن يحققه تطوير أساليب الإدارة المالية العامة في تأمين التطبيق السليم لأي تطور في إعداد الموازنة. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها :
- إن تحقيق تطوير حقيقي في أساليب التخطيط المالي على مستوى الدولة واستخدامه استخداماً فاعلاً في مجال إعداد الموازنة العامة، يتطلب تحقيق تكامل حقيقي وفعال بين نظام المحاسبة والموازنة العامة بعناصره الأساسية وهي الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي والأسس المحاسبية ومحاسبة الموجودات الثابتة والدليل المحاسبي العام .

وخلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها :

- ضرورة تحديد البيانات اللازمة ، والعناصر الأساسية لمكونات الموازنة العامة .
- الاستقلال المحاسبي للوحدة المحاسبية الحكومية .
- تصميم الهيكل التنظيمي المحاسبي الحكومي المناسب ، و تحديد الموقف من الأسس المحاسبية ، ومحاسبة الموجودات الثابتة .
- تصميم الدليل المحاسبي وترميز الاتجاهات المختلفة للبيانات المالية اللازمة ، واستخدام الحاسب الآلي لسرعة الحصول على البيانات .

**9- دراسة (تركي، 1988) بعنوان " مدى الحاجة إلى تطوير التقارير المالية للوحدات الإدارية الحكومية في المملكة العربية السعودية" .**

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى الحاجة إلى تطوير التقارير المالية ، ووجدت انتباه القارئ إلى الدراسات الحديثة الخاصة بتطوير التقارير المالية الحكومية، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- التقارير المالية التي يتم إعدادها لا توضح أية بيانات بشأن الأصول الثابتة والمشتريات والشركات التي تساهم فيها الحكومة .
  - لا تتضمن التقارير المالية أي معلومات إحصائية ومقارنة ومؤشرات ونسب مالية .
- وخلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها :
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي .
  - اقتراح عدد من التقارير التي تخدم المستفيدين في الوحدات الحكومية وجهات الرقابة الداخلية والخارجية ، بحيث تحتوي على معلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الرشيدة، ومن هذه التقارير قائمة العمليات التي قامت بها الوحدة الحكومية وقائمة المركز المالي والتدفقات النقدية وتقارير توضح تطور المصروفات والإيرادات والمنصرف على الأصول الثابتة والخدمات خلال 5 سنوات مقارنة.

**10- دراسة (حجازي، 1988) بعنوان " استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية في الأردن " .**

تهدف هذه الدراسة إلى مساعدة الإدارة المالية في الأردن للتعرف على إمكانيات استخدام أساس الاستحقاق في تسجيل وتبويب البيانات المالية وأثر ذلك على الحسابات والقوائم المالية وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- هناك صعوبات تواجه تطبيق أساس الاستحقاق بشكل كامل على الإيرادات والنفقات وذلك بسبب طبيعة الحسابات الحكومية.
- هناك معوقات مرافقة لاستخدام أساس الاستحقاق مثل عمليات الجرد والتسويات الجردية والحسابات الختامية التي يصعب إعدادها في الوقت المناسب.
- هناك معوقات وصعوبات بشرية ومادية.
- وللتغلب على الصعوبات التي واجهت تطبيق استخدام أساس الاستحقاق اقترحت الدراسة عدة توصيات أهمها :
- تطوير جميع عناصر النظام المحاسبي وربطه بتصنيفات الموازنة ربطاً كاملاً.
- استخدام أسلوب الاستقلال المحاسبي للوحدة الإدارية الحكومية لنقوم بمسك سجلاتها واستخراج نتائج أعمالها بشكل مستقل .
- إعداد دليل حسابات موحد لجميع الوحدات الحكومية.
- تدريب الكوادر البشرية على المهارات المحاسبية واستقطاب أصحاب المؤهلات العلمية والخبرات المناسبة.
- تطوير أسلوب إعداد الموازنة من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

#### 11 - دراسة (البطمة، 1987) بعنوان " الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي "

- تهدف الدراسة إلى تقويم النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية في إطاره العام واقتراح إطار لتطويره من خلال نظرة شاملة للتطوير وليست نظرة جزئية وخلصت الدراسة إلى ضعف النظام المحاسبي الحكومي واقترحت لتطويره عدة توصيات أهمها:
- الربط بين فروع المحاسبة المختلفة والمحاسبة الحكومية .
  - إتباع أساس الاستحقاق كلما كان ذلك ممكناً.
  - تطوير مقومات النظام المحاسبي ومساندته بتطوير الموازنة العامة، باعتبارها نتاج عملية التخطيط المالي للدولة .
  - تبني نظام محاسبي لامركزي.

#### ب الدراسات الأجنبية

#### 1 - دراسة (Adhikari & Mellemvik, 2008) بعنوان " International Trends in

#### " Government Accounting

تهدف هذه الدراسة إلى عكس الاتجاهات الدولية في المحاسبة الحكومية من خلال وصف المساعي المستمرة للتنسيق بين الطرق المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية وذلك من

خلال عرض التشابهات والاختلافات بين الطريقتين وإبراز التقدم الحاصل لإحراز التقارب فيما بينهما وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها :

- وجود هذين النهجين (نهج المحاسبة و النهج الإحصائي) خلق التوتر والتساؤلات حول من الذي يضع عناصر لقبول واستخدام وإعداد البيانات المالية .
- أدت الاختلافات الموجودة بين دليل إحصاءات المالية الحكومية وغيرها من القواعد الإحصائية ، والأسس المحاسبية إلى إرباك مستخدمي التقارير المالية.
- يعتبر إعادة توجيه المحاسبة من خلال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق من أبرز سمات إصلاح الإدارة العامة الجديدة .
- لا يزال عدد الحكومات التي اعتمدت فعلا المحاسبة على أساس الاستحقاق نسبيا متواضعة حيث توجد فقط 5 دول تطبق بالكامل معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق على الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة الدولية لمحاسبة القطاع العام يضم 70 دولة تقريبا وافقت على الانتقال باتجاه أساس الاستحقاق .
- تتفاوت درجات وخطوات تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق من دولة لأخرى فبعض البلدان اعتمدت تطبيقه في الحكومات المركزية ، والبعض الآخر شرع في تطبيقه على المستويات المحلية وداخل الوكالات الحكومية .
- لا يوجد إطار عالمي موحد لاعتماد وتنفيذ أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية. وخلصت الدراسة إلى اقتراح عدة توصيات أهمها :
- العمل على تحقيق التقارب بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية حيث يعتبر التنسيق بينهما مسألة هامة بالنسبة للمحاسبة على مستوى القطاع العام الأمر الذي جعل منها قضية مستجدة على الساحة الدولية تحتاج إلى مزيدا من البحث.
- اعتماد أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي كأساس لتحقيق التقارب والتنسيق بين الطريقة المحاسبية والإحصائية وبين مختلف القواعد الإحصائية باعتبارها جزء لا يتجزأ من الإدارة العامة الجديدة ومن الإصلاحات المرجو تحقيقها في هذا المجال .

### عاشرا : التعليق على الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يتضح أنها قد تكون نجحت في تحقيق الأهداف المحددة لها ، إلا أن هذه الدراسات في أغلبها لم تتطرق إلى دراسة الواقع الفلسطيني وهو ما يعكس افتقار المكتبات المحلية إلى دراسات تتناول النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني أما الدراسات التي طبقت على المجتمع الفلسطيني ،فهي لم تتناول بشيء من التفصيل النظام المحاسبي الحكومي وسبل تطويره ،وتطرق إلى كميته من مقومات نظام الرقابة الداخلية ، وقد

أظهرت نتائج هذه الدراسات ضعف هذا المقوم واقترحت إجراء دراسات أخرى لتطويره بهدف تحسين الأداء المحاسبي والمالي للوزارات الفلسطينية ، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لاستكمال جانب هام وهو تقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ، بغرض تحديد الإطار العام لجوانب هذا التقويم والخروج بنتيجة عملية مفيدة للموضوع خاصة وأنها تأتي بعد صدور النظام المالي الفلسطيني الذي أصبح ساري المفعول منذ 2005/12/26 حيث لم تأت على ذكره أي من الدراسات السابقة .

## **الفصل الثاني**

### **واقع النظام الحاسبي الحكومي الفلسطيني**

## واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

### مقدمة

أدت التغيرات والتطورات التي طرأت في بيئة الأعمال الحكومية إلى ازدياد حجم المهام التي تمارسها الدولة واتساع نطاقها وتنوع أنشطتها مما أدى إلى كبر حجم إنفاقها وتعقد مهامها، الأمر الذي فرض تحدياً كبيراً على عملها وشكل حافزاً هاماً لتطوير نظامها المحاسبي ليكون قادراً على مساعدتها في أداء مهامها من خلال توفير البيانات والمعلومات التي تساعدها على اتخاذ القرارات المختلفة خاصة فيما يتعلق بأعمال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومن هنا فقد حظي النظام المحاسبي الحكومي باهتمام الإدارة الحكومية والباحثين والهيئات الدولية والمهنية، وأصبحت هناك حاجة ماسة إلى تطبيق العديد من المفاهيم والقواعد والأسس العلمية الحديثة التي تجعل منه وسيلة مساعدة في ممارسة مهمة الإدارة في مختلف المجالات. لذلك فإن هذا الفصل يتناول دراسة وتحليل المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي بدءاً بمناقشة مفهوم وخصائص هذا النظام ووظائفه والأهداف التي يسعى لتحقيقها ونطاق تطبيقه وآلية إدارته والمراحل التاريخية التي مر بها وصولاً إلى الدوافع الحقيقية لتطويره من خلال ما يلي:-

المبحث الأول : المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي.

المبحث الثاني : إدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.

المبحث الثالث : سمات ومراحل تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

## المبحث الأول

### المفاهيم الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي

#### أولاً : مفهوم النشاط الحكومي

تزامن النشاط الحكومي مع قيام الدولة ونشأة الحكومات، واتسع وازداد بمرور الوقت، بسبب تطور الفكر الاجتماعي والسياسي وفلسفة دور الدولة في المجتمع المعاصر، فانطلقت الدولة من ما يعرف بالوظائف التقليدية المتمثلة في وظيفة الدفاع والأمن والقضاء، إلى القيام بالعديد من الوظائف الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تنفذها من خلال الوحدات الإدارية التي تؤسسها لهذه الغاية (المبيضين 1، 1999)، ولقد دفعت هذه المهام إلى ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي ليتلاءم مع هذه الوظائف ويساعد الإدارة المالية في تخصيص الأموال ويسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة وتقييم الأداء هذا ولما كان النشاط الحكومي يختلف من دولة لأخرى تبعاً للفلسفة الاقتصادية التي تتبناها الدولة والذي يتراوح ما بين امتلاك وإدارة كامل الأنشطة والخدمات إلى الاقتصار على القيام ببعض الأنشطة والخدمات التي ترغب الدولة في تقديمها (هلال، 2002) فإنه يمكن وفقاً لذلك تصنيف هذه الأنشطة إلى مجموعتين رئيسيتين هما النشاط الاقتصادي والنشاط الإداري (المبيضين 1، 1999).

#### 1- النشاط الاقتصادي

هو النشاط الذي تضطر الدولة من خلاله الدخول إلى السوق وذلك لأسباب عدة منها أسباب أيدلوجية أو أسباب تتعلق بعدم رغبة القطاع الخاص القيام بهذا النشاط، إما لعامل المخاطرة أو ضخامة الأموال التي يحتاجها هذا النشاط ومثل هذا النشاط يشبه إلى حد كبير مشروعات القطاع الخاص وتستخدم فيه أنظمة المحاسبة التجارية ويدار بعدة طرق مختلفة مثل إنشاء المؤسسات الحكومية أو الشركات العامة أو المساهمة في رأس مال الشركات الخاصة.

#### 2- النشاط الإداري

هو النشاط الذي تمارسه الدولة من خلال وحداتها الإدارية لتقدم الخدمات العامة لمواطنيها وهو يختلف عن النشاط الحكومي الاقتصادي من حيث الأغراض والدوافع والمسؤوليات وأساليب

الإدارة والأنظمة والقوانين التي تحكم عمل الوحدات الحكومية التي تمارس هذا النشاط، الأمر الذي ينعكس على طبيعة ونوعية النظام المحاسبي الواجب تطبيقه لمتابعة هذا النشاط .

### **ثانياً مفهوم النظام المحاسبي الحكومي**

يعتبر النظام المحاسبي من أقدم النظم المحاسبية والمصدر الرئيسي للمعلومات الاقتصادية لما تتمتع به هذه المعلومات من أهمية في اتخاذ القرارات، لأن عدم توفر القدر الكافي والمناسب والصحيح منها يعتبر من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات (جمعة وآخرون، 2003). والنظام المحاسبي الحكومي يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي وتتاط مهمة الإشراف عليه بأعلى مستوى إداري ممكن في الإدارة المالية العامة لضمان تنظيم وتوحيد أسلوب العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بصورة مركزية وشمولية كونه الأسلوب الأمثل لتجميع كافة التقارير التي تعدها الوحدات الحكومية في وثيقة واحدة تعرض نتائج أعمال الحكومة (حجازي، 1992).

### **1- تعريف النظام المحاسبي**

يعرف النظام بأنه مجموعة عناصر متفاعلة تعمل معا لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف ليس بمقدور عنصر منها بمفرده تحقيقه (احمرو، 2003)، فهو شبكة من الإجراءات ذات العلاقة المرتبطة ببعضها البعض يتم إعدادها بطريقة متكاملة لأداء نشاط معين (جمعة وآخرون، 2003) وبالتالي فهي تعمل ككيان واحد في سبيل تحقيق أهداف النظام (سرايا، 2003) وعليه يمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه:

- نظام يحتوي على شبكة من الإجراءات والتعليمات المحاسبية التي تتم في عدد من الأقسام المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية من حيث تسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير عنها (جمعة وآخرون، 2003) .
- مجموعة من العناصر الرئيسية والفرعية يجرى العمل من خلالها على تحقيق أهداف النظام المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لخدمة الأطراف المختلفة (سرايا، 2003).
- "سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لمنشأة ما تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المحاسبية مثل هذه الأنظمة تحدد وتجمع وتحسب وتصنف وتسجل وتلخص وتبلغ المعاملات والأحداث الأخرى" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998).

## 2- تعريف النظام المحاسبي الحكومي

يلاحظ من خلال التعريفات السابقة أن الهدف الأساسي من النظام المحاسبي هو إنتاج تقارير تخدم متخذي القرار، وحيث أن النظام المحاسبي الحكومي يتولى متابعة النشاط الحكومي الذي يتميز بخصائص تميزه عن النشاط التجاري، فإن المفاهيم والقواعد والأسس المحاسبية التي يعتمد عليها تستند إلى مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات، ولتوضيح ذلك يمكن عرض مجموعة من التعريفات المتعلقة بالنظام المحاسبي الحكومي على النحو التالي :-

• يعرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية التي تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي " (حجازي، 1992)

• كما يعرف أيضاً بأنه النظام الذي يقوم بوظائف المحاسبة في الوحدات الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح وهو يعمل بموجب إطار من المبادئ والأسس والقواعد الهدف من وضعها السيطرة على الموارد المالية وتنظيم نفقاتها وفقاً للموازنة العامة (طاهر وآخرون، 2002) .

• ويعرف أيضاً بأنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المقننة تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات التي تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية ومدى تقيدها بالقوانين والأنظمة المتعلقة بعمليات الجباية والإنفاق وتسهيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية (المبيضين 1، 1999).

وبتحليل التعريفات المذكورة يتضح أن النظام المحاسبي يستند إلى مجموعة من القواعد والإجراءات البعض وصفها بأنها مقننة والبعض الآخر أغفل عنها هذا الوصف وهذه القواعد يصنفها (حجازي، 1992) في مجموعتين رئيسيتين هما :

- **قواعد علمية ومهنية**:- وهي مجموعة المبادئ العلمية للمحاسبة وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها .
- **قواعد فنية** :- ويقصد بها مجموعة المستندات والسجلات والتعليمات والطرق والإجراءات لبيان الحسابات وأنواعها وهي تمثل عناصر النظام المحاسبي.

## 3- تعريف النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

شُرِعَ النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ليكون نظاماً موحداً وذلك حسب ما ورد بنص المادة الأولى من النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005 (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) والمادة الأولى من قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998) .

وقد عرفت هاتان المادتان المشار إليهما أعلاه النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني بأنه "مجموعة القواعد والأسس والإجراءات التنظيمية التي تقرها وزارة المالية لتنظيم وقيد وتسجيل جميع المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات المختلفة ويعمل به في جميع الوزارات والمؤسسات العامة التابعة للسلطة الوطنية" ، وباراسة هذا التعريف يتضح انه قد شابه العديد من أوجه القصور والتي يمكن عرضها على النحو التالي .

- قصر المشرع الفلسطيني أهداف النظام المحاسبي في تنظيم وقيد وتسجيل المعاملات المالية وليس إنتاج المعلومات المالية الملائمة لمتخذي القرار . ويرى (هاللي) أن ذلك يعكس الهدف التقليدي الذي سعت إلى تحقيقه الأنظمة المحاسبية التقليدية في بدايات تنظيم العمل المحاسبي الحكومي عندما اقتصر النشاط الحكومي على الوظائف السيادية المتمثلة بالأمن والقضاء والدفاع (هاللي، 2002).

- يقتصر النظام المحاسبي على تنظيم وقيد وتسجيل المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات فقط ، وبالتالي فإن أي عملية مالية لا يترتب عليها عملية قبض أو دفع لا يتعامل معها النظام المحاسبي وبالتالي كان يجدر الإشارة بالنص إلى استخدام مصطلح العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي وهو مفهوم أكثر شمولية من عمليات المقبوضات والمدفوعات ومن الأمثلة على العمليات التي لا يتعامل معها النظام المحاسبي حسب ما ورد في التعريف المذكور (المنح والمساعدات العينية ) التي يتم التعامل معها بموجب نظام العهد وفقاً لأحكام قانون اللوازم العامة رقم 9 لسنة 1998 (الوقائع الفلسطينية عدد 26، 1998)

هذا ولتحقيق الغرض الأساسي من وجود نظام محاسبي حكومي متطور يتطلب الأمر أن يشتمل هذا النظام على مجموعة من القواعد العلمية والمهنية والفنية المقننة التي تهدف إلى قياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي وذلك لإنتاج معلومات ملائمة ومفيدة لعملية اتخاذ القرار .

### ثالثاً تطور مفهوم النظام المحاسبي الحكومي من التقليد إلى الحداثة

#### 1- النظام المحاسبي الحكومي التقليدي

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أحد الأنظمة الفرعية لنظام المحاسبة الحكومية وهو يهدف إلى تحقيق أهداف ووظائف المحاسبة الحكومية (احمر و ، 2003) التي تختص بمتابعة النشاط الحكومي في الوحدات الحكومية من خلال تتبع الآثار المالية لهذا النشاط وتقديم البيانات

والمعلومات عنه في شكل تقارير وقوائم مالية تقدم إلى المهتمين (المبيضين 1، 1999)، وقد تطورت وظيفة المحاسبة الحكومية بفعل تنوع النشاط الحكومي فهي لم تعد تقتصر على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بتحصيل وإفراق الأموال بل أصبحت أداة لتقييم أداء الحكومة ومصدراً رئيسياً للتخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي وللبينات والمعلومات التي تحتاجها الجهات المعنية (هاللي، 2002)، وحيث أن النظام المحاسبي الحكومي يهدف إلى تحقيق أهداف المحاسبة الحكومية، فهو يأتي متمشياً مع الأفكار الأساسية للمحاسبة الحكومية كونه يعتبر الترجمة العملية أو التطبيق الفعلي لهذه الأفكار (عمر، 1987)، فالمحاسبة الحكومية والنظام المحاسبي الحكومي لهما نفس المقومات الأساسية (احمر، 2003)، وبالتالي كلما كانت المحاسبة الحكومية متطورة كلما انعكس ذلك على النظام المحاسبي الحكومي.

ويرى (حسني، 1977) أن نظام المحاسبة الحكومية التقليدي ينصب على دراسة مجموعة المبادئ والأسس والمعايير والأساليب الفنية المتعلقة بتبويب وتلخيص وتحليل البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي لفرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ونفقات الحكومة، وقد بنى العديد من الكتاب والباحثين والعديد من الأنظمة المحاسبية الحكومية في الدول النامية هذا المفهوم ويمكن عرض مجموعة من التعاريف التي تدعم ذلك على النحو التالي :-

• تعرف المحاسبة الحكومية وفقاً لما جاء في القانون المصري رقم 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية بأنها مجموعة القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية الحكومية في تنفيذ الموازنة العامة والرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل نتائج الأعمال والمراكز المالية لهذه الأجهزة (جمهورية مصر العربية، 1996) ومن هذا التعريف يتضح أن الهدف الرئيسي للنظام المحاسبي الحكومي المصري ينحصر في تحقيق الرقابة المالية على عمليات تحصيل وتوريد الإيرادات والتحقق من أن عمليات الصرف نفذت في حدود الاعتمادات المحددة (خليل، 2001).

• المحاسبة الحكومية هي العلم والفن الذي يشمل مجموعة المبادئ والإجراءات التي تتعلق بجمع وتبويب وتسجيل وتلخيص وتصميم وتفسير وتحليل البيانات المالية وتقديم التقارير المالية لاستخدامها في اتخاذ القرارات وفرض رقابة مالية على أعمال الصرف والتحصيل (زكي وطالب، 1992).

• المحاسبة الحكومية ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية بما يتمشى وطبيعة وخصائص النشاط الحكومي، وبالتالي فهي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية (عثمان ومحمد، 2004).

- المحاسبة الحكومية هي مجموعة المفاهيم والأسس والقواعد والأساليب الفنية التي من خلالها يمكن التعرف على أوجه النشاط الحكومي وفرض الرقابة عليها (كمال، 1986).

ويرى الباحث أن هذه المفاهيم تؤسس لأنظمة محاسبية تقليدية تهدف إلى تقديم بيانات مالية تخدم أغراض الرقابة المالية القانونية فقط مما يجعل النظام المحاسبي غير قادر على تطوير أنظمة محاسبية تكون مخرجاتها أنظمة معلومات مناسبة تعبر عن نتائج البرامج التي تتفق من أجلها الاعتمادات المخصصة الأمر الذي يعكس الأهداف التقليدية لهذه الأنظمة والمتمثلة في الأتي :

(عمر، 1987)

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الموازنة العامة.
  - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة المالية والقانونية عن طريق الالتزام بالقواعد والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف بالأموال وتحصيلها .
  - إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
  - توفير البيانات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات
- وقد أثر تبني هذه الأهداف على تحديد ماهية القواعد والأسس التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي والمتمثلة بتبني الأساس النقدي وعدم تقييم الأصول الثابتة (خطاب، 2002) والمخزون السلعي وعدم التفرقة بين النفقات الجارية والرأسمالية (عثمان ومحمد، 2004) الأمر الذي جعل النظام المحاسبي غير قادر على ملاحقة التطورات المتلاحقة في النشاط الاقتصادي والتغييرات في الوظائف التقليدية، بالإضافة إلى عدم قدرته على توفير البيانات التي تحتاجها الإدارة لممارسة وظائفها وقياس مدى كفاءة الوحدات الحكومية في استخدام مواردها.

## 2. النظام المحاسبي الحكومي المتطور

لقد دفعت أوجه القصور التي أفرزها النظام المحاسبي الحكومي التقليدي في عدم قدرته على ملاحقة التطورات المتلاحقة في النشاط الحكومي وتوفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة لممارسة وظائفها إلى بذل جهود كبيرة ومستمرة لتطوير هذا النظام من خلال تحليل أوجه قصوره واقتراح الحلول المناسبة لتفاديها (حسن والمنيف، 1984)، وذلك بتحويله من نظام فقير في ثقافته المحاسبية إلى نظام محاسبي متطور واسع الثقافة يراعي المتغيرات الحديثة ويعتمد على مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات الأساسية المستمدة من نظرية المحاسبة باعتبار المحاسبة الحكومية أحد الفروع الأساسية للمحاسبة المالية (خطاب، 2002). وقد نادى بهذا المفهوم العديد من الكتاب والباحثين وقد ظهر ذلك جلياً في تعريفهم للمحاسبة الحكومية والأهداف التي تسعى لتحقيقها ولعل تعريف (هلاي، 2002) يدفع بهذا الاتجاه حيث عرف

المحاسبة الحكومية بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية لعرضها في تقارير وقوائم مالية تقدم للسلطة التشريعية والتنفيذية وللمستثمرين والباحثين للتعرف على مدى تقيد الوحدات الإدارية الحكومية بالتشريعات القانونية في تحصيل وإنفاق الأموال العامة والمساعدة في اتخاذ القرارات، وتقييم الأداء والمساعدة في عمليات التخطيط طويل وقصير الأجل والتعرف على قوة أو ضعف المركز المالي وحجم الالتزامات، والاحتياطي النقدي لمواجهة هذه الالتزامات.

كما عرفها (احمر، 2003) بأنها المجال المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في الجهاز الحكومي لإنتاج المعلومات التي تقيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة .

• وعليه فإن هذه المفاهيم الموسعة للمحاسبة الحكومية تعكس بوضوح كيف استفادت المحاسبة الحكومية من تقدم علم المحاسبة لتؤكد حقيقة أن المحاسبة الحكومية ليس هدفها إظهار نتائج تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، وإنما يتعداها لأن تكون سلوكية بحيث تؤثر على قرارات ذوي العلاقة الأمر الذي من شأنه أن يمهّد الطريق لتطوير أهداف المحاسبة الحكومية التي سوف ينعكس أثرها على تبني نظام محاسبي متطور وتتمثل هذه الأهداف في الآتي (احمر، 2003):

- توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة للتأكد من تحقيقها للنتائج المرجوة منها.
- توفير المعلومات اللازمة لإعداد الحسابات القومية من خلال توطيد العلاقة بين نظامي المحاسبة الحكومية والقومية.
- توفير المعلومات اللازمة عن أداء الوحدات الحكومية لمساعدة الإدارة في تخطيط وتنفيذ السياسات المالية للدولة (إلهامي والسقا، 2007)
- ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة (الهمويل والحسنيين، 2005) .
- تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة والإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج الحكومية وتحديد تكاليفها (هلاي، 2002).

#### **رابعاً: وظائف النظام المحاسبي الحكومي**

يؤدي النظام المحاسبي الحكومي العديد من الوظائف والمهام التي تساعد الإدارة على القيام بواجباتها على أكمل وجه وتتمثل هذه الوظائف بالآتي (حجازي، 1992):

- النظام المحاسبي الحكومي أداة السلطة التنفيذية في تجهيز البيانات للعمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية لتوفير المعلومات اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة ومعالجة الانحرافات حال وقوعها.
- يمثل النظام المحاسبي الحكومي شبكة الاتصال الرئيسة والرسمية التي تربط بما توفره تلقائياً من بيانات ومعلومات ومؤشرات بين السلطة التنفيذية وأجهزة الرقابة الخارجية وخاصة السلطة التشريعية.
- يؤكد على الإحساس بالمسؤولية فبمجرد شعور الشخص أن عمله خاضع للمحاسبة والتقييم تمتلكه الرغبة في رفع مستوى أدائه وتحسين أسلوب عمله .
- يعتبر النظام الموحد للمعلومات ،وتلتزم به كافة الوحدات الإدارية الحكومية وذلك بتجميع كافة البيانات المتعلقة بالوحدات الحكومية ووضعها في خلاصة موحدة تبين نتائج العمليات المالية الحكومية وتحدد وضعها المالي كمؤسسة واحدة.
- التسجيل التاريخي للمعاملات المالية التي تقوم بها الوحدات بحيث يمكن الرجوع لهذه التسجيلات عند الحاجة (هاللي، 2002).
- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع أي ضياع أو اختلاس أو سوء استخدام لها وكشف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن أن يحدث (المبييضين 1، 1999).
- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها (المبييضين 1، 1999).

### **خامسا : خصائص النظام المحاسبي الحكومي الجيد**

- ليكون النظام المحاسبي الحكومي متطوراً وقادراً على تحقيق أهدافه فإن ذلك يتطلب أن يتوفر لهذا النظام مجموعة من الخصائص التي تتمثل في الآتي (عثمان ومحمد، 2004) :
- أن يتفق النظام المحاسبي مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات الأخرى.
  - أن يرتبط النظام المحاسبي بتصنيفات الموازنة العامة وبما يكفل تحديد واجبات ومسؤوليات الأفراد في مختلف المستويات الإدارية.
  - تصميم الحسابات بطريقة تحدد الأهداف والأغراض التي خصصت وصرفت من أجلها الأموال وتحديد مراكز المسؤولية التي تتولى صرف المخصصات خلال تنفيذ البرنامج .
  - يجب أن يشتمل النظام المحاسبي الحكومي على نظام محكم للرقابة الداخلية وإجراءات فعالة للمراجعة توضح مدى التقيد بالقوانين والأنظمة.

- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي وتخطيط السياسات المالية وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية .
- توفير نظام حسابات للتكاليف يهدف لتوليد البيانات والمعلومات المتعلقة بنفقات تنفيذ البرامج والمشروعات ويسمح بقياس تكلفة وحدة الخدمة ودرجة الكفاءة التي نفذت بها .
- ضمان تطبيق نظام محاسبي محكم ومتناسق بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة لتوفير مجموعة من الدفاتر والمستندات والحسابات المتصلة ببعضها لإنتاج بيانات متناسقة ومنظمة.
- توفير البيانات والمعلومات التي تفصح عن نتائج تنفيذ البرامج الاقتصادية والمالية وتلبي متطلبات التخطيط التنموي ومراجعة وتقييم الأداء .
- أن يسمح النظام بتنفيذ الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والعمليات، وإدارة البرامج ويسهل عمل الرقابة الداخلية والخارجية وذلك بتوفير البيانات اللازمة لكل منهما (البدري،2007).
- أن يقدم عرضاً واضحاً وشاملاً للوضع المالي ونتائج العمليات للأموال والأنشطة الحكومية بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (AASBO,2006)
- تنفيذ الأعمال المالية في الوقت المناسب وبأسلوب كفؤ وموثوق به وخاضع للرقابة ( www1.worldbank.org ).
- أن يوفر أساس مناسب للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ( Engstrom & Hay,1996 ).

## المبحث الثاني

### إدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

#### أولاً : بنية النظام المحاسبي الحكومي

بالرغم من أن العمل المحاسبي في المؤسسات غير الحكومية يتأثر ببعض القوانين إلا أن الوضع بالنسبة للنظام المحاسبي الحكومي يختلف باعتبار أن كافة التصرفات المالية في الدوائر الحكومية تحكمها قواعد قانونية تأخذ شكل القانون أو النظام أو التعليمات (الصائغ 1، 1989) وهذه التصرفات يتم توثيقها وتجميعها وعرضها وتحليل نتائجها من خلال النظام المحاسبي الحكومي الذي من أهم خصائصه الرئيسية ملاءمته للمتطلبات الدستورية والقانونية، ومن هنا فإن بنية النظام المحاسبي الحكومي والأساليب التي يستخدمها والأغراض التي يخدمها والتقارير التي يقدمها يتم تحديدها ضمن الإطار القانوني للدولة (المبيضين 2، 1999) وهذا يعني أن حرية التصرف المالي للوحدات الحكومية مقيدة بأحكام القانون (حلس، 1996) الذي لا يجوز للوحدات الحكومية مخالفته، وإلا تكون ارتكبت مخالفة قانونية حتى ولو تعارض هذا الإطار التشريعي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (حجازي، 1992).

وعليه يمكن القول بأن أثر التشريعات القانونية يبرز في النظام المحاسبي الحكومي من خلال توحيد المصطلحات المالية وتجانس أنواع الحسابات وتحديد نماذج موحدة للمستندات والسجلات المحاسبية، ويرى (هلالي) أن ذلك يمكن من إعداد تقارير مالية موحدة توضح النتائج المالية للوحدات الحكومية وتسهل وضع القواعد الرقابية وتوفير العدد اللازم من الموظفين الماليين (هلالي، 2002).

#### ثانياً الإطار التشريعي لإدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني شأنه شأن الأنظمة المحاسبية الحكومية الأخرى مقيد بالأحكام والنصوص القانونية الواردة في القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية والعديد من القوانين والأنظمة والتعليمات التي ينظر إلى مخالفتها على أنها مخالفة قانونية يعاقب عليها القانون ويمكن توضيح مدى تأثير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني بالتشريعات القانونية الفلسطينية من خلال تسليط الضوء على أهم التشريعات الفلسطينية التي تحدد بنية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وهي على النحو التالي :

## 1. القانون الأساسي المعدل

يعتبر القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية الصادر بتاريخ 2003/3/18 بمثابة الدستور الفلسطيني الذي يحدد الملامح الرئيسية للنظام السياسي والاجتماعي والاقتصادي والمالي للسلطة الوطنية الفلسطينية وقد تضمن الباب الخامس منه، تحت عنوان المالية العامة، بعض القواعد الرئيسية التي تساهم في رسم ملامح النظام المحاسبي الحكومي نوضحها على النحو التالي (الوقائع الفلسطينية عدد ممتاز 2، 2003) :-

- تحدد بداية السنة المالية ونهايتها وتنظم الموازنة العامة بقانون وإذا لم يتيسر إقرارها قبل بداية السنة المالية يستمر الإنفاق بالاعتمادات الشهرية 12/1 لكل شهر .
- توريد كافة الإيرادات المحصلة إلى حساب الخزينة العامة وعدم جواز الإنفاق من هذه الأموال إلا وفق ما يقره القانون.
- تكوين احتياطي مالي استراتيجي لمواجهة المتغيرات وحالات الطوارئ.
- إنشاء ديوان للرقابة المالية والإدارية يتولى مهام الرقابة الخارجية على أجهزة السلطة الوطنية الفلسطينية.

وبالرغم من أن النصوص المالية التي يتضمنها القانون الأساسي المعدل نصوصاً عامة إلا أن هذه النصوص تحدد القواعد العامة التي تحكم العمل المالي والمحاسبي للسلطة الفلسطينية وبناء على هذه القواعد تصدر القوانين والأنظمة التي تضع الإجراءات التنفيذية لتطبيق هذه القواعد، وفي سبيل ذلك صدر قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1988 (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998) وقانون إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 ليحل محل هيئة الرقابة العامة التي أنشئت بموجب القانون رقم 17 لسنة 1995 (الوقائع الفلسطينية عدد 53، 2004) .

## 2. قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998

لأغراض تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية صدر عن السلطة الوطنية قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 بتاريخ 1988/8/3، وتبرز أهمية هذا القانون من حيث تأثيره المباشر على النظام المحاسبي الحكومي من خلال مجموعة من القواعد التي يتضمنها نورد أهمها على النحو التالي (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998):

- يكون النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني موحداً على مستوى كافة الوحدات الحكومية.
- تحديد المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنة .
- التأكيد على توريد كافة الإيرادات والمقبوضات إلى حساب الخزينة العامة ومنع إنفاق أي مبلغ من هذه الإيرادات لأي غرض إلا بقانون .

- استخدام ترميز محاسبي موحد للمعاملات المالية في كافة الوحدات الحكومية
- تحديد مجموعة التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي ومواعيد انجازها.

وبالرغم من أن هذا القانون يهدف إلى تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية للسلطة الفلسطينية إلا أن جل تركيز هذا القانون انصب على تنظيم الموازنة العامة دون وضع نصوص قانونية كافية لتنظم الأمور المالية ومنها المحاسبية (البنك الدولي، 2004) وهو ما كان يستدعي من المشرع الفلسطيني في حينه الإسراع في إصدار أنظمة مالية تنظم العمل المحاسبي الحكومي إلا أن هذه الأنظمة لم تصدر في حينه مما انعكس سلباً على طبيعة العمل المحاسبي الحكومي الذي اعتمد على الارتجالية أكثر من اعتماده على القواعد المحاسبية المقننة وقد استمر العمل على هذا المنوال قرابة سبع سنوات إلى أن صدر النظام المالي الفلسطيني في أواخر العام 2005 .

### 3. النظام المالي الفلسطيني

صدر النظام المالي الفلسطيني للوزارات والمؤسسات العامة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005 بتاريخ 2005/6/22 ساري النفاذ بعد ثلاثة أشهر من تاريخ نشرة في الجريدة الرسمية علماً بأنه نشر بتاريخ 2005/9/27 (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005) وتكمن أهمية إصدار النظام المالي في أنه يعتبر خطوة أساسية باتجاه تقنين العمل المحاسبي كونه يحدد بنية النظام المحاسبي وأسلوب إدارته وإجراءات تطبيقه ويتضح ذلك من خلال ما يلي :

- استخدام الأساس النقدي وطريقة القيد المزدوج واعتماد تصنيف موحد للحسابات.
- تحديد المستندات والوثائق والنماذج والسجلات المحاسبية التي يجب على وزارة المالية تزويد الوحدات الحكومية بها للعمل بموجبها.
- تحديد وتوحيد الإجراءات المحاسبية الواجب إتباعها في إنفاق وتحصيل الأموال العامة.
- تحديد أنواع التقارير المالية ومواعيد تقديمها للجهات المختصة.
- تحديد بداية ونهاية السنة المالية والتي تبدأ في الأول من شهر كانون ثاني (يناير) وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول (ديسمبر) من كل سنة ميلادية.

هذا ولما كان تطبيق هذا النظام من قبل الوحدات الحكومية يعتمد بشكل أساسي على التعليمات المالية التي يجب على وزارة المالية إصدارها لهذه الغاية خاصة فيما يتعلق بالعناصر الأساسية لهذا النظام والمتمثلة بمجموعة المستندات والدفاتر والتقارير المالية وهو ما لم تقوم به وزارة المالية الأمر الذي انعكس سلباً على توحيد وتقنين العمل المحاسبي الحكومي الفلسطيني.

## ثالثاً الإطار المؤسسي لإدارة النظام المحاسبي الحكومي

تمارس سلطات الدولة الثلاث التشريعية والقضائية والتنفيذية دوراً محدداً في إدارة النظام المحاسبي الحكومي وإن اختلف حجم هذا الدور الذي تمارسه كل سلطة من هذه السلطات (المبيضين 1، 1999) وفلسطين شأنها شأن الدول الأخرى توزع فيها السلطات وفقاً لنص المادة (2) من القانون الأساسي المعدل إلى ثلاث سلطات هي السلطة التشريعية والسلطة القضائية والسلطة التنفيذية وجميعها وفقاً لأحكام القانون تساهم بدرجات متفاوتة في إدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ويمكن توضيح هذا الدور على النحو التالي (الوقائع الفلسطينية عدد ممتاز 2، 2003):

### 1- السلطة التشريعية

يمارس المجلس التشريعي الفلسطيني (البرلمان) طبقاً لنص م/47 من القانون الأساسي المعدل مهام تشريعية ورقابية، ومن خلال هذه المهام يظهر دور المجلس التشريعي في العديد من الجوانب، ومنها ما يتعلق بالنظام المحاسبي الحكومي وذلك على النحو التالي (الوقائع الفلسطينية عدد ممتاز 2، 2003):

- على مستوى المهام التشريعية يعتبر المجلس صاحب الاختصاص بالمصادقة على السياسات الحكومية بما فيها المالية والاقتصادية والبرامج والأنشطة التي تهدف الحكومة إلى تنفيذها في الموازنة العامة وإصدار كافة القوانين التي تنظم جميع جوانب الحياة في المجتمع الفلسطيني بما فيها تلك التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي .
- على مستوى المهام الرقابية يظهر دور المجلس التشريعي من خلال مراقبته لأداء السلطة التنفيذية ومدى تنفيذها بالتشريعات القانونية من خلال التقارير المالية والحسابات الختامية التي تعدها وزارة المالية عن وضع الموازنة العامة والتطورات المالية طبقاً لما جاء بقانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998) بالإضافة إلى تقارير ديون الرقابة المالية والإدارية التي تتضمن نتيجة تحريات الديوان ودراساته وأبحاثه ومقترحاته والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها والملاحظات والتوصيات المتعلقة بها وفقاً لما جاء بنص المادة 26 من قانون الديوان رقم 15 لسنة 2004 (الوقائع الفلسطينية عدد 53، 2004).

وبالرغم من أهمية دور المجلس التشريعي في إدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني إلا أن هذا الدور كان منقوصاً لدرجة كبيرة فخلال العام 2006 لم يسأل المجلس الحكومة عن قصورها في إعداد مشاريع قوانين الموازنة العامة وضرورة تقديمها في الوقت المناسب للمصادقة عليها (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2006) كما لم يسأل المجلس وزارة المالية عن عدم

التزامها بإعداد الحسابات الختامية والتقارير الربع سنوية (أمان، 2007) وعليه لا بد أن يكون المجلس التشريعي أكثر تشدداً فيما يتعلق بقانون الموازنة العامة وتقديم التقارير المالية التي نص عليها القانون (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2006) .

## 2- السلطة القضائية

تمارس السلطة القضائية دوراً محدداً في إدارة النظام المحاسبي الحكومي فقد أوكل القضاء الفلسطيني من خلال التشريعات الجزائية قدسية كبيرة للمال العام وجعل الاعتداء عليه جريمة يعاقب عليها القانون خاصة إذا ما كان المعتدي موظفاً عاماً وكان المال المعتدى عليه مالياً عاماً وقد نظم قانون العقوبات الفلسطيني رقم 74 لسنة 1936 في العديد من مواده أحكاماً ونصوصاً جزائية لحماية هذا المال ومحاسبة المعتدين عليه، ومحاسبة كل من يقدم مستندات ويدير تسجيلات مالية غير سليمة لا تتفق وأحكام القانون، وقد أورد المشرع الفلسطيني سلسلة من التشريعات الأخرى قصد منها محاربة الكسب الحرام في مجال العمل العام حيث أورد في المادة 25 من قانون الكسب غير المشروع رقم 1 لسنة 2005 عقوبات لكل من حصل لنفسه أو غيره أو سهل لهم الحصول على الكسب غير المشروع (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005)

## 3- السلطة التنفيذية

تقوم السلطة التنفيذية وعلى رأسها مجلس الوزراء بمسؤولية مباشرة في إدارة النظام المحاسبي الحكومي (المبيضين 1، 1999) ويمكن إبراز دور السلطة التنفيذية في إدارة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني من خلال استعراض دور مجلس الوزراء ووزارة المالية والوحدات الإدارية الحكومية وذلك على النحو التالي:-

### أ- مجلس الوزراء

يعتبر مجلس الوزراء طبقاً لنص م/63 من القانون الأساسي المعدل الأداة التنفيذية والإدارية العليا التي تضطلع بمهام وضع البرنامج الذي يقره المجلس التشريعي موضع التنفيذ فهو يضع السياسة العامة بما فيها السياسات المالية كما يضع الموازنة العامة لعرضها على المجلس التشريعي ويتولى مراقبة أداء الوزارات من خلال التقارير التي تقدم إليه من قبل وزارة المالية عن أعمال تلك الجهات مثل التقارير الدورية والربع سنوية والحسابات الختامية كما يقوم بإصدار اللوائح بما فيها اللوائح المالية التي تحدد القواعد والإجراءات المحاسبية الواجب على الوحدات الإدارية الحكومية إتباعها طبقاً لنص المادة (69) من القانون الأساسي المعدل (الوقائع

السلطانية عدد ممتاز 2، 2003) والذى أصدر إعمالاً لنص م/67 من قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة رقم 43 لسنة 2005 والذي يوضح بنية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005) .

## ب - وزارة المالية

تقوم وزارة المالية بدور فاعل وهام في إدارة النظام المحاسبي الحكومي من خلال اضطلاعها بالعديد من المهام سواء المتعلقة بإصدار التعليمات أو تسجيل العمليات المالية في السجلات المركزية التي تتولى إدارتها أو إعداد التقارير الملزمة بتقديمها إلى العديد من الجهات سواء التشريعية أو الرقابية و يمكن إبراز دور وزارة المالية في النقاط التالية (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005):-

- إقرار القواعد والأسس والإجراءات المنظمة للعمل المحاسبي الحكومي .
- تزويد الوحدات الحكومية بالسندات والوثائق المساعدة والدفاتر المحاسبية والسجلات الرقابية والنماذج ذات الطبيعة الخاصة .
- إدارة مجموعة السجلات المحاسبية المركزية وصرف وقيد بنود الأنفاق المدارة مركزياً .
- إدارة الدين العام ومتابعته .
- إعداد الموازنة العامة والحساب الختامي للسلطة الوطنية الفلسطينية
- مراقبة وتدقيق حسابات الوزارات والمؤسسات العامة والتحقق من مراعاتها لأحكام القانون.

## ت - الوزارات و المؤسسات العامة المدرجة في الموازنة العامة

تقوم هذه الجهات نيابة عن وزارة المالية في قيد كافة العمليات المالية المتعلقة بالمقبوضات والنفقات في سجلاتها المحاسبية المقررة بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية وفقاً للإجراءات المنصوص عليها للقيد في الدفاتر والسجلات، كما تتولى هذه الجهات إعداد التقارير المالية الشهرية طبقاً لما جاء في النظام المالي الفلسطيني، حيث تعتمد وزارة المالية هذه التقارير في إعداد سندات القيد في سجلاتها المركزية مما يمكنها من إعداد التقارير المالية المركزية والحسابات الختامية للسلطة الوطنية الفلسطينية .

## 4- ديوان الرقابة المالية والإدارية

أنشئ ديوان الرقابة المالية والإدارية استناداً لنص المادة 96 من القانون الأساسي المعدل وبالتالي يعتبر قرار إنشائه قراراً دستورياً منح القوة لهذه المؤسسة في ممارسة المهام الملقاة على عاتقها، فهي تعتبر بمثابة الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين وتمارس مهام الرقابة

- الخارجية طبقاً لنص المادة الأولى من النظام المالي الفلسطيني ويظهر دور الديوان في النظام المحاسبي الحكومي من خلال المهام الملقاة على عاتقه طبقاً لقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 والتي من أهمها (الوقائع الفلسطينية العدد 53، 2004):-
- مراقبة أعمال الوحدات الحكومية للتحقق من مدى تقيدها بأحكام وقواعد المحاسبة الحكومية ومدى التزامها بقانون الموازنة العامة .
  - دراسة الحساب الختامي للسلطة الوطنية الفلسطينية وتحري أسباب القصور في العمل وكشف عيوب النظم المالية واقتراح وسائل تلافيها ومعالجتها

### 5- سلطة النقد الفلسطينية

- أنشئت سلطة النقد الفلسطينية بموجب القانون رقم ( 2 ) لسنة 1997 ويتضح دورها في إدارة النظام المحاسبي الحكومي من خلال المهام الملقاة عليها ومنها (الوقائع الفلسطينية عدد 21، 1997) :-
- القيام بوظيفة الوكيل المالي للسلطة الوطنية وقبول ودائعها والقيام بالخدمات والعمليات المصرفية المرتبطة بها ودفع الأموال في حدود المبالغ المودعة .
  - الاتفاق مع وزارة المالية، لأداء جميع الواجبات المتعلقة بتسجيل ومراقبة وإدارة الدين الخارجي للسلطة الوطنية، والمؤسسات العامة.
  - الاحتفاظ بالمصادر النقدية للصندوق الموحد للسلطة الوطنية الفلسطينية إعمالاً لنص المادة (13) من قانون تنظيم الموازنة العامة و الشؤون المالية (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).
- وبالرغم من أهمية هذه المهام إلا أن السلطة الوطنية لم تضع الترتيبات اللازمة لوضع هذه النصوص القانونية موضع التنفيذ حيث لا زالت تدار هذه الأعمال بعيداً عن سلطة النقد الفلسطينية.

### رابعاً : نطاق تطبيق النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين

تطبق المحاسبة الحكومية في وحدات الجهاز الإداري للدولة التي تقدم خدماتها لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بتكلفة الخدمة المقدمة وتخضع هذه الوحدات للإشراف الكامل من الجهاز الحكومي من حيث تدبير الأموال وتحديد طرق إنفاقها (هلال، 2002)، وبالتالي فإن المؤسسات الحكومية ذات الصبغة التجارية لا تطبق عليها أحكام

وقواعد المحاسبة الحكومية، وإنما تلتزم بتطبيق الأسس والمبادئ المتعارف عليها في المحاسبة التجارية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2002).

وفي فلسطين يطبق النظام المحاسبي الحكومي على جميع وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية والمؤسسات العامة التابعة لها والتي تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية وأي مؤسسة حكومية ذات استقلال مالي وإداري ولا تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية وليس لها نظام مالي خاص بها (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005) وبدراسة النصوص القانونية المتعلقة بنطاق تطبيق النظام المحاسبي الحكومي يتضح ما يلي :

- يلزم المشرع الفلسطيني المؤسسات الحكومية المستقلة مالياً والتي لا تدرج موازنتها ضمن الموازنة العامة وليس لها نظام مالي خاص بها بتطبيق أحكام النظام المحاسبي الحكومي سواء كانت هذه المؤسسات ذات صبغة خدمية أو اقتصادية، الأمر الذي يخلق إشكالية فنية ومحاسبية لدى المؤسسات ذات الصبغة الاقتصادية التي تعتبر ملزمة بتطبيق أسس وقواعد المحاسبة التجارية وفقاً لما جاء في المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام .
- هناك تناقض بين النصوص القانونية المحددة لنطاق تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الواردة في النظام المالي الفلسطيني وبعض القوانين المنظمة لعمل الوحدات الحكومية وطبيعة النظام المحاسبي الواجب تطبيقه لدى هذه الوحدات، ومثال ذلك سلطة الطاقة والموارد الطبيعية فهي وفقاً للنظام المالي ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني كون موازنتها تدرج ضمن الموازنة العامة، في حين ينص قانون إنشائها رقم 12 لسنة 1995 على تطبيق مبادئ المحاسبة التجارية (الوقائع الفلسطينية العدد 7، 1995).
- سمح المشرع الفلسطيني لوحدات حكومية تدرج موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية أن يكون لها نظام مالي خاص بها، بالرغم من أن ذلك مخالف لما جاء في النظام المالي الفلسطيني مثل جهاز المخابرات العامة الفلسطينية الذي تدرج موازنته ضمن الموازنة العامة طبقاً لنص المادة 17 من قانون إنشائه رقم 17 لسنة 2005 وله نظام مالي خاص به (الوقائع الفلسطينية عدد 60، 2005) اتضح بدراسته انه يتضمن قواعد محاسبية تتناقض مع قواعد النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وتوجد نظام غير موحد على مستوى السلطة الوطنية (الوقائع الفلسطينية العدد 68، 2007) مثال ذلك:

§ استخدام مجموعة مستندية ودفترية خاصة بالجهاز، تختلف عن تلك المحددة في النظام المالي الفلسطيني .

§ اشتمال الحساب الختامي للجهاز على المصروفات التي استحققت خلال العام سواء سددت قيمتها أم لم تسدد خلافاً لما جاء في النظام المالي من حيث استخدام الأساس النقدي.

§ استخدام فهرس حسابات خلافاً للفهرس المحدد في النظام المالي الفلسطيني.  
§ تدوير الاعتمادات المالية غير المستغلة للسنة المالية القادمة خلافاً لنص الفقرة الخامسة من المادة 131 من النظام المالي الفلسطيني التي نصت على إلغاء المخصصات التي لم تصرف خلال السنة المالية.

- ويقترح الباحث لتنظيم نطاق تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ما يلي :
- أن يكون هناك تحديد واضح للجهات المشمولة بتطبيق أحكام النظام المحاسبي الحكومي والتي لا تمارس عملاً تجارياً أو اقتصادياً.
  - إصدار قانون للهيئات وللمؤسسات العامة ينظم ماهية المؤسسات العامة والنظام المحاسبي الخاص بها .
  - عدم وجود مبرر للإشارة إلى موضوع تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية في قوانين إنشاء الوحدات الحكومية حيث إنها تخضع أساساً للقواعد والمبادئ التي حددها النظام المحاسبي الحكومي.
  - ضرورة إلغاء التعارضات بين النصوص القانونية الواردة في بعض الأنظمة الخاصة ببعض الوحدات الحكومية و النصوص الواردة في النظام المالي الفلسطيني طالما كانت هذه الوحدات خاضعة أساساً لهذا النظام.

## المبحث الثالث

### سمات ومراحل تطوير النظام المحاسبي الحكومي

#### أولاً : مقدمة

يعتبر التطوير سمة أساسية تصاحب معظم النشاطات الأساسية ومنها المحاسبية التي تعتبر موضوعاً واسعاً للتطوير حيث يتفق معظم الكتاب والباحثين والعاملين في هذا المجال حاجة الكثير من النظم المحاسبية القائمة إلى تطوير يتلاءم مع الأهداف المنوطة بها لمواكبة كافة التغيرات التي حصلت في مختلف الدول (البطمة، 1987) فتعدد أنشطة الحكومة واتساع نطاق ممارستها جعل النظام المحاسبي الحكومي معقداً و بحاجة للتطوير الذي يزيد من فاعليته، ليصبح وسيلة مساعدة في ممارسة مهمة الإدارة في مختلف المجالات، لما له من قدرة عظيمة على تزويد العمل الإداري بالحقائق المفيدة (سرايا، 2003).

فما تعانیه النظم المحاسبية من ضعف وبطء حركتها والافتقار إلى الأساليب الموحدة ونقص الكوادر البشرية المؤهلة والافتقار إلى التحديد الزمني في وضع التقارير المحاسبية، يمثل حاجة ماسة لتطوير النظم المحاسبية (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987) وعليه يمكن القول أن دوافع تطويرها تنقسم إلى دوافع عامة نابعة من تغير الظروف التي أعدت فيها هذه الأنظمة عن الظروف الحالية، فالنظام وإن كان سليماً أو ملائماً وقادراً على تحقيق أهدافه في وقت ما فإنه لا يصبح كذلك إذا تغيرت الظروف التي أعد فيها واستجدت ظروف جديدة لم تكن في الحسبان أما الدوافع الخاصة فهي التي ترتبط بمعوقات تطبيق النظام على أرض الواقع (البطمة، 1987).

ولتحقيق التطوير المنشود للنظام المحاسبي الحكومي لا بد من وجود إدارة حكومية علمية تركز على سلسلة من التعليمات والملاحظات الواضحة للقيام بالإصلاحات الضرورية وتوفير نظاماً لمحاسبة المسئولية ومحاربة الإهدار والإسراف في استخدام الموارد العامة و بالإضافة إلى الرغبة الصادقة لدى الجميع في التطوير (خطاب، 2002)

ويرى الباحث أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني موضوع واسع للتطوير فالنظام المالي الفلسطيني الذي يعكس بنية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني بالرغم من حداثة إصداره في نهاية العام 2005 إلا أنه كان نظاماً تقليدياً اعتمد أساس القياس النقدي والمحاسبة على أساس البنود، ولم يتضمن نظاماً لمحاسبة المسئولية ومحاسبة التكاليف كما لم تصدر التعليمات اللازمة لوضعه موضع التنفيذ الفعلي، وبالتالي يمكن القول أن أوجه الضعف التي عانى منها النظام المحاسبي سابقاً بقيت كما هي وبقي النظام المحاسبي يفتقر إلى الحد الأدنى من المقومات الأساسية اللازمة لأي نظام محاسبي متطور، لذلك كان من المفيد التعرض إلى بعض جوانب

التطور التاريخي لهذا النظام بهدف الوقوف على عناصر الضعف فيه ومن ثم اقتراح ما يلزم لتطويره .

### **ثانياً : التطور التاريخي للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني**

شرعت السلطة الوطنية الفلسطينية منذ نشأتها عام 1994 إلى إصدار تشريعات فلسطينية رغبة منها في تنظم جوانب الحياة وسد الفراغ التشريعي، والتخلص من التشريعات المتعددة التي كانت سارية في أراضي السلطة الوطنية الفلسطينية على مر السنين (مركز الميزان لحقوق الإنسان 1، 2005،

ومن جملة التشريعات التي صدرت في عهد السلطة الفلسطينية بعد عام 1994 تشريعات تنظم عمل الوحدات الحكومية وأمورها الإدارية والمالية والمحاسبية، وقد مرت هذه التشريعات بمراحل متعددة يلقي الباحث الضوء عليها للوقوف على الدوافع الحقيقية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وذلك من خلال التعرض إلى ثلاث مراحل زمنية على النحو التالي :

### **المرحلة الأولى (الفترة من عام 1994 إلى عام 1996)**

تمثل هذه المرحلة الفترة من بداية تأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994 وحتى نهاية العام 1996 والتي تخللها صدور القرار الرئاسي رقم 1 لسنة 1994 بشأن استمرار العمل بالقوانين والأنظمة التي كانت سارية قبل 1967/6/5 (الوقائع الفلسطينية العدد الأول ، 1994) ، وبالرجوع إلى القوانين والأنظمة التي كانت نافذة قبل هذا التاريخ وفي مقدمتها النظام الدستوري لقطاع غزة لسنة 1962 تبين أن القواعد والأسس المنظمة للأمر المالية بقطاع غزة الواردة تحت عنوان المالية قد جاءت بشكل عام دون ذكر تفاصيل تنظم العمل المحاسبي ،حيث أشار المشرع إلى وجوب تنظيم هذه الأمور بموجب قوانين تصدر بالخصوص إلا أنه لم يتبين صدور أي قوانين تنظم الأمور المالية والمحاسبية.

كما لم تصدر عن السلطة الوطنية خلال هذه المرحلة أي تشريعات يمكن الاعتماد عليها في تحديد بنية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، أو تنظم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية باستثناء قراراتين رئاسيين يهدفان لإحكام الرقابة على المتحصلات النقدية هما :-

- قرار رئاسي رقم 147 لسنة 1995 بشأن تنظيم تحصيل الإيرادات العامة بموجب سندات قبض صادرة عن وزارة المالية ، وإيداع هذه الإيرادات يومياً في الحسابات المصرفية التي تحددها وزارة المالية وعدم جواز استخدام الإيرادات في الإنفاق على أي نشاط من أنشطة الوحدة الإدارية الحكومية (الوقائع الفلسطينية العدد 6 ، 1995) .

- قرار رئاسي رقم 172 لسنة 1996 بشأن حظر طباعة أي مطبوعات تتعلق بالأموار المالية كالإيصالات والسندات المالية وما في حكمها إلا عن طريق وزارة المالية (الوقائع الفلسطينية العدد 15، 1996).

### **ملاح النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني خلال هذه المرحلة**

لقد أثر غياب التشريعات القانونية المنظمة للعمل المحاسبي الحكومي خلال هذه المرحلة على واقع النظام المحاسبي الذي اتسم بالارتجالية بسبب غياب التشريعات المنظمة له مما ساهم في ضعف أداء السلطة الوطنية و حدوث تجاوزات مالية وسوء استخدام للأموال العامة وقد أكد ذلك التقرير السنوي لهيئة الرقابة العامة عام 1997 (ديوان الرقابة المالية والإدارية حالياً) ومن أهم أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني خلال هذه المرحلة ما يلي:

- عدم توحيد إجراءات قيد وتسجيل وترحيل العمليات المالية مما أثر على نوع وحجم المعلومات التي تصدرها كل وحدة محاسبية حكومية .
  - عدم تحديد أساس القياس المحاسبي والدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية التي يجب على الوحدات الإدارية الحكومية الالتزام بمسكها ،مما دفع الوزارات إلى الاجتهاد في تنظيم هذه الدفاتر والمستندات .
  - عدم تحديد المؤيدات الثبوتية الواجب إرفاقها في كل عملية قبض وصرف والدورة المستندية التي تمر بها هذه العمليات .
  - عدم وجود موازنة عامة للسلطة الوطنية الفلسطينية توضح مصادر الأموال واستخداماتها وبالتالي غياب أداة رئيسة من أدوات التخطيط والرقابة.
  - عدم صدور أي حساب ختامي عن هذه المرحلة حتى تاريخ إعداد هذه الدراسة.
- ومن خلال هذا العرض يتضح أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني خلال هذه الفترة لم يستند لأي مقوم أساسي يستند إليه أبسط نظام محاسبي حكومي، وبالتالي لا يوجد ما يمكن تسميته بنظام محاسبي حكومي فلسطيني موحد مطبق على مستوى السلطة الوطنية الفلسطينية.

### **المرحلة الثانية (الفترة من عام 1997 إلى عام 2005)**

صدرت خلال هذه المرحلة بعض التشريعات المالية التي تنظم العمل المحاسبي مثل التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1997 وقانون تنظيم الموازنة العامة والشئون المالية رقم 7 لسنة 1987 والتي ساهمت في تحديد بعض ملامح النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وخلق بيئة عمل محاسبي أفضل من بيئة العمل التي كانت سائدة في المرحلة السابقة وذلك من خلال (وزارة المالية، 1997)، (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998):

- اعتبار النظام المحاسبي نظاماً موحداً على مستوى كافة الوحدات الحكومية .
- استخدام الأساس النقدي وطريقة القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات .
- التأكيد على اعتماد الأسلوب المركزي في تحصيل الإيرادات والمقبوضات وتوريدها إلى الحسابات المصرفية التي تحددها وزارة المالية وعدم جواز استخدام الإيرادات في الإنفاق على أي نشاط من أنشطة الوحدة الإدارية الحكومية.
- ذكر مسميات المستندات والسجلات المالية الواجب على الوحدات الإدارية الحكومية الاحتفاظ بها .
- اعتماد التبويب والتصنيف الموحد لبيانات الحسابات والحساب الختامي والمركز المالي والنقدي ليكون النظام المحاسبي موحداً.
- تحديد بداية ونهاية السنة المالية والتي تبدأ من أول كانون الثاني (يناير) وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول (ديسمبر) من كل سنة ميلادية.
- تحديد أنواع ومواعيد تقديم التقارير المالية التي يجب على الوحدات الحكومية ووزارة المالية إعدادها.

وبالرغم من التحسينات المشار إليها سابقاً إلا أنها لم تكن كافية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الذي ظل يعاني العديد من أوجه القصور التي يوردها الباحث على النحو الآتي :

- لم تقم وزارة المالية بإصدار تعليمات تحدد بموجبها أنواع الدفاتر والمستندات التي ذكرت بصورة إجمالية في التعليمات المالية، كما لم تزود الوحدات الحكومية بالسجلات والمستندات المحاسبية ليتسنى لها استخدامها وعليه بقيت العناصر الأساسية للنظام المحاسبي غير موحدة على مستوى السلطة الفلسطينية وتخضع في إدارتها إلى اجتهاد الوحدات الإدارية الحكومية .
- عدم استكمال الإطار التشريعي الذي يحكم العمل المحاسبي حيث لم تصدر أي لوائح تنفيذية لقانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية.
- القواعد العامة التي يستند عليها النظام المحاسبي وأسلوب إعداد الموازنة العامة جعلت من النظام المحاسبي نظاماً تقليدياً وغير متطور ،فهو نظام يعتمد على الأساس النقدي ويستخدم المحاسبة على أساس البنود ولا يتضمن نظاماً لمحاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية وغير قادر على إنتاج بيانات ومعلومات عن البرامج والأنشطة التي تنفذها السلطة الفلسطينية.
- عدم إصدار أي حساب ختامي خلال هذه المرحلة.

## المرحلة الثالثة (من العام 2006 إلى العام 2007 )

تميزت هذه الفترة بصدر النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة الصادر بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 43 لسنة 2005 والذي يوجب على الدوائر الحكومية الالتزام به من بداية السنة المالية 2006 (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005). وقد جاء إصدار هذا النظام لاستكمال الإطار التشريعي للنظام المحاسبي كونه يحدد بصورة أساسية بنية هذا النظام والقواعد المتبعة في قيد الإيرادات والنفقات كما يحدد صلاحيات الموظفين الماليين ومسؤولياتهم .

وبالرغم من أن النظام المالي يعتبر إطاراً تشريعياً إضافياً يساهم في استكمال تشريع العمل المحاسبي في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية إلا أنه لم يصف الشيء الكثير باتجاه تطوير وتحسين الواقع التقليدي الذي يعاني منه النظام المحاسبي الحكومي في المراحل الزمنية السابقة فأغلب نصوص النظام المالي جاءت تكراراً لما جاء في التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1997 وقانون تنظيم الموازنة العامة والشئون المالية رقم 7 لسنة 1998، وهذا ويورد الباحث أهم السمات المتعلقة بالعمل المحاسبي خلال هذه المرحلة:

- تحديد الدورة المستندية لبعض عمليات القبض والصرف والمستندات الثبوتية اللازمة لإثبات النفقات .
- عدم قيام وزارة المالية بتزويد الوحدات الحكومية بالمجموعة المستندية والدفترية التي نص عليها النظام المالي لتتمكن من استخدامها .
- عدم إصدار التعليمات اللازمة التي تحدد شكل ومحتوى الدفاتر والسجلات والمستندات والتقارير المالية واجبة الاستخدام في الوحدات الحكومية .
- عدم توضيح إجراءات القيد في السجلات المحاسبية والرقابية وإفقال الحسابات وإعداد الحساب الختامي مما جعل الإضافات التي جاء بها النظام المالي بعيدة عن التطبيق .
- عدم صدور أي تحسينات بشأن تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة التقليدي المبني على أساس موازنة البنود .
- أبقى النظام المالي على استخدام الأساس النقدي في قيد وتسجيل الإيرادات والمصروفات واستمرار المحاسبة على أساس البنود وبقي النظام المحاسبي غير قادر على إنتاج بيانات ومعلومات عن البرامج والأنشطة التي تنفذها السلطة الفلسطينية.
- عدم الاهتمام بقياس التكاليف ومتابعة تحديد المسؤوليات على مستوى الأقسام والدوائر داخل الوحدات الحكومية .
- لم يصدر أي حساب ختامي خلال هذه الفترة مما يعني أن السلطة الفلسطينية منذ تأسيسها عام 1994 و حتى 2007 لم تصدر أي حساب ختامي يعكس نتائج تنفيذ الموازنة العامة.

هذا وبناءً على ما تم عرضه في مراحل التطور التي مر بها النظام المحاسبي يمكن القول أن هذا النظام ما زال يعاني من بعض أوجه القصور التي تحول دون تطويره، وتؤدي إلى انخفاض كفاءته و التي تتمثل في الآتي :

- المجموعة المستندية والدفترية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي لا تزال غير مكتملة وغير موحدة مما لا يساعد على إيجاد نظام محاسبي حكومي فلسطيني موحد على مستوى كافة الدوائر الحكومية حيث يرى (كلاب، 2004) أن المجموعة المستندية والدفترية حددتها التعليمات المالية اسما فقط دون أن توضح تفاصيلها والبيانات التي يجب أن تشملها.
- استخدام الأساس النقدي عند تسجيل العمليات المالية، يجعل النظام المحاسبي غير قادر على توفير المعلومات اللازمة لخدمة متطلبات التخطيط والرقابة ولا يقدم حسابات صادقة عن الموقف المالي للحكومة (خليل، 2001).
- استخدام أسلوب موازنة البنود التقليدي يقف حائلاً أمام تطوير النظام المحاسبي خاصة فيما يتعلق بأسلوب تصنيف الحسابات.
- التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي تقتصر على عرض مقارن لتقديرات الموازنة ونتائج التنفيذ الفعلي، وبالتالي لا تتضمن أي معلومات عن البرامج والأنشطة وتكلفة انجاز الخدمات والعلاقة بين المدخلات والمخرجات.
- يركز النظام المحاسبي على البيانات والمعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة المالية القانونية، وبالتالي فهو غير قادر على توفير البيانات المالية التي تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المالية.
- يركز النظام على التسجيل النقدي للمعاملات ولا يوجد أي اهتمام بقياس التكاليف رغم أهمية ذلك في ترشيد القرارات .
- لا يساعد النظام المحاسبي على تحديد المسؤوليات في استخدام الأموال العامة على مستوى الأقسام والدوائر داخل الوحدات الحكومية .
- عدم إعداد أي حساب ختامي للسلطة الفلسطينية منذ العام 1994 و حتى العام 2007 والتأخر في إعداد التقارير الدورية الشهرية والربع سنوية مما يؤدي إلى تخفيض فاعلية النظام .
- نقص التشريعات القانونية التي تنظم العمل المحاسبي حيث يستند القائمون على تطبيق النظام إلى الارتجالية والاجتهاد الذاتي أكثر من الاعتماد على القواعد المحاسبية المقننة.
- عدم اهتمام الإدارة العليا نحو تطوير النظام المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال عدم عقد الدورات والندوات و ورشات العمل التي تناقش النظام المحاسبي وسبل تحسينه وزيادة فاعليته أسوة بالدول الأخرى التي طورت أنظمتها المحاسبية .

وبذلك تتضح أوجه القصور التي يعاني منها النظام المحاسبي، ومدى ضرورة إجراء الأبحاث والدراسات العلمية اللازمة تمهيداً لوضع تصور شامل لتطوير هذا النظام من خلال التشخيص الدقيق لكل مقوم من مقوماته كما سيأتي في الفصول التالية.

## **الفصل الثالث**

**تقويم وتطوير القواعد والأسس الحاسوبية  
في النظام الحاسوبي الحكومي الفلسطيني**

# تقويم وتطوير القواعد والأسس المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

## مقدمة

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي على مجموعة من المفاهيم والقواعد والإجراءات التي تساعد في تحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها من مزاولة النشاط العام (عثمان ومحمد، 2004) والتي يقصد بها مجموعة المبادئ العلمية للمحاسبة وأسس القياس المستخدمة في تتبع وتحليل المعاملات المالية وقياس نتائجها (حجازي، 1992).

ويقوم الباحث في هذا الفصل بدراسة وتقويم هذه القواعد والأهداف التي يسعى النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لتحقيقها، واقتراح سبل تطويرها بما يخدم تطوير النظام المحاسبي لذلك قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

المبحث الأول: تقويم وتطوير أهداف وهيكل النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

المبحث الثاني: تقويم وتطوير أساس القياس المحاسبي

المبحث الثالث: تقويم وتطوير مفهوم الوحدة المحاسبية

## المبحث الأول

### تقويم وتطوير أهداف وهيكل النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

#### أولاً أهداف النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

لم تتناول التشريعات الفلسطينية نصوصاً صريحة تحدد بموجبها الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين لتحقيقها ، الأمر الذي أدى إلى غياب الرؤية العلمية التي يمكن من خلالها صياغة السبل الكفيلة بتطوير هذا النظام ،بالإضافة إلى الافتقار لعنصر المساءلة القانونية الذي يمكن من خلاله محاسبة القائمين على هذا النظام عن تقاعسهم في وضع الترتيبات اللازمة لتحقيق أهدافه .

هذا ومن خلال دراسة التشريعات التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي الفلسطيني ممثلة بالقانون الأساسي المعدل وقانون تنظيم الموازنة العامة والشئون المالية رقم 7 لسنة 1998 والنظام المالي الفلسطيني والتعليمات المالية الصادرة عن وزارة المالية ، فقد أمكن استخلاص الأهداف التي يسعى النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لتحقيقها وهي كما يراها الباحث تتمثل بالاتي :

• تحقيق الرقابة على تحصيل الإيرادات وتوريدها إلى حساب الإيراد العام تمهيداً لتحويلها لحساب الخزينة الموحد .

• تحقيق الرقابة على عمليات الإنفاق والتحقق من صرفها وفقاً لنصوص القانون وضمن المخصصات المرصودة بالموازنة العامة .

• توفير المعلومات التي تعكس التنفيذ الفعلي للموازنة ومقارنته بما هو معتمد .

وبدراسة الأهداف السابقة يتضح أنها تسعى إلى تحقيق الرقابة المالية والقانونية للعمليات المالية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ،وصرف النفقات بما يتفق والتشريعات المعمول بها ولعل ما يؤكد هذا التصور الفلسفة القائمة عليها عملية تسجيل المعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية ،وطريقة إعداد التقارير المالية وأنواعها والبيانات التي تتضمنها والتي تهدف جميعها لبيان حركة الأموال دون عرض أي معلومات يمكن من خلالها قياس كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية وتحديد الخطط والبرامج والأنشطة التي أنفقت عليها الموارد المالية وعليه يمكن القول بأن هذه الأهداف تعكس المفهوم التقليدي للنظام المحاسبي الحكومي وهذا يشكل حافزاً لتطوير هذه الأهداف بما يدعم تطوير هذا النظام .

حيث يرى "خليل" أنه إذا كان الحدث يتعلق بتطوير النظام المحاسبي الحكومي فإن أهداف هذا النظام يجب أن لا تقتصر على توفير المعلومات المتعلقة بالرقابة المالية ،التي تركز على قياس

مدى التزام الوحدات الإدارية الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وإنما توفير المعلومات اللازمة للرقابة على الأداء الحكومي واتخاذ القرارات المختلفة (خليل، 2001) كذلك خدمة أغراض التخطيط واختيار البرامج وإعداد الموازنات والتحليل الاقتصادي وإعادة تصنيف العمليات الحكومية والمساعدة في تطوير الحسابات القومية وإظهار الآثار الاقتصادية والمالية لتنفيذ برامج العمل (الصائغ، 1، 1989).

ومن هنا فإن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يقتضي ضرورة وجود نصوص صريحة في التشريعات الفلسطينية ذات العلاقة تحدد بصورة واضحة أهداف النظام وتساعد على مواكبة كافة التطورات العالمية والمحلية للأنظمة المحاسبية المماثلة وتوفر البيانات اللازمة للإدارة الحديثة وهذه الأهداف يمكن أن تتمثل في الآتي :

- متابعة تحصيل موارد الدولة وإيداعها في حساباتها المختصة والتحقق من أن النفقات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها بما يضمن ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة (عثمان ومحمد، 2004).

- توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ومتابعة وتقييم الأداء وخدمة أعمال التخطيط وإعداد الموازنة وتنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية مقارنةً بالتكاليف المخططة وذلك في الوقت المناسب وبالصفات المطلوبة (خليل، 2001).

- توفير بيانات محاسبية عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية للوحدات الإدارية الحكومية، وتحليل الآثار الاقتصادية الناجمة عن استخدام هذه المخصصات بهدف خدمة أغراض محاسبة المسؤولية (خليل، 2001).

- إثبات حقوق الدولة والتزاماتها ومتابعة تحصيل حقوقها، والوفاء بالتزاماتها والرقابة على موجوداتها لضمان حسن استخدامها ومنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها (الهويمل والحسين، 2005).

- توفير نظام للرقابة الداخلية لضمان المحافظة على الأموال العامة وتعميق إجراءات تدقيق المستندات والسجلات ورفع الكفاءة الإنتاجية، والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية (الهامي والسقا، 2007).

ومما سبق يمكن القول إن تحقيق الأهداف سابقة الذكر يتطلب تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني من خلال تطوير القواعد العلمية والمهنية والفنية التي يعتمد عليها لتحقيق أهدافه.

## ثانياً الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

### 1- مفهوم الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

يقصد بالهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي مجموعة الوسائل التنظيمية والإجراءات المالية والأساليب المحاسبية التي تؤمن التغذية النقدية للوحدات الحكومية لتمكينها من القيام بأنشطتها ضمن المخصصات المرصودة لها بالموازنة في ظل الإطار المحاسبي المعتمد بهدف توفير الرقابة على هذه التصرفات ونتائجها على مستوى الوحدة الحكومية ومستوى الدولة باعتبارها مؤسسة مالية واحدة وتأمين البيانات الضرورية لأغراض التخطيط المالي وفق المؤشرات التي تطلبها الجهات المركزية في الدولة (الصائع 1، 1989).

وبالتالي فالهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي يوضح ارتباط الوحدة الإدارية الحكومية بالسلطة المالية المركزية التي يقع على عاتقها مسؤولية توفير السيولة النقدية لهذه الوحدات (حجازي، 1992) وفي فلسطين تعتبر وزارة المالية طبقاً لقانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 هي السلطة المالية المركزية المناط بها توفير الأموال للوحدات الحكومية لتمكينها من الإنفاق على الأنشطة المكلفة بانجازها في حدود المخصصات المرصودة لها بقانون الموازنة العامة .

وعليه يمكن القول إن الحاجة لدراسة الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي تنشأ من خلال عدة متطلبات تتمثل في الآتي (الصائع 1، 1989) :

- الدولة مؤسسة مالية تتكون من عدد من الوحدات الحكومية، كل منها مكلف بتنفيذ جزء من الخدمات العامة، وهذا يتطلب تحديد الوسيلة التي يمكن من خلالها توفير السيولة النقدية لهذه الوحدات لانجاز الخدمات .
- تحديد الوسائل التي تؤمن التوصل إلى نتائج التصرفات المالية على مستوى الدولة .
- توفير الأساليب التنظيمية التي تؤمن للمخطط المالي توفر البيانات المالية التي يطلبها .
- تحديد صيغة أكثر ملاءمة للرقابة على أداء الوحدات الحكومية وتصرفاتها المالية.

### 2- إدارة الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي

يشمل الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي جميع الوحدات الحكومية التي تغطي نشاطها الموازنة العامة للدولة (الصائع 1، 1989) وفي فلسطين تضم الموازنة العامة للسنة المالية 2005 عدد (49) مركز مسؤولية (وزارة المالية، 2005) وتختلف إدارة الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي من دولة إلى أخرى، فبعض الدول تعتمد النظام المركزي والبعض الآخر يعتمد

النظام اللامركزي ،وهناك من يعتمد نظاماً مختلطاً يجمع بين الاثنين معاً ،لذلك من الملائم التعرض إلى هذه المفاهيم وصولاً إلى تحديد الوسائل اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

### أ- النظام المركزي

ينقسم النظام المركزي إلى نظام بسيط وآخر مركب وطبقاً للنظام المركزي البسيط تتولى وزارة المالية قبض الإيرادات ودفع النفقات التي تتحقق لدى الدوائر الحكومية (حجازي،1992) وذلك من خلال إنشاء حساب الخزينة العامة الذي يعتبر صندوق الإدارة الحكومية الذي تودع فيه كافة إيرادات الدولة لسداد كافة النفقات (الصائغ 1، 1989) .

ويوفر استخدام هذا النظام لوزارة المالية مقومات اتخاذ القرارات المختلفة بشأن الاستخدام الأمثل للموجودات النقدية لديها سواء باستثمار الفائض أو افتراض أقل مبلغ ممكن في حالة توقع عجز نقدي لأقصر مدة (حجازي،1992) إلا أن افتراض قيام خزينة واحدة بالقيام بكل هذه المهام هو افتراض غير واقعي، فالمنظم لحسابات الدولة لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف الواقعية التي تتطلبها ميكانيكية تنفيذ هذه الواجبات وهو ما دفع إلى الانتقال من النظام المركزي البسيط إلى النظام المركزي المركب من خلال فتح فروع للخزينة العامة في أنحاء الدولة ،وتحديد الوحدات المحاسبية التي ترتبط بكل فرع ليكون مسئولاً عن قبض إيراداتها وتسديد نفقاتها في حدود المخصصات المرصودة لها بالموازنة العامة مع القيام بالتدقيق المسبق لعمليات الصرف وتنظيم الحسابات وإعداد ميزان المراجعة الشهري والكشوف التحليلية لجميع المعاملات التي تمت من قبلها لحساب جميع الوحدات الحكومية المرتبطة بها (الصائغ 1، 1989).

بالرغم من ذلك يواجه هذا الأسلوب العديد من المشاكل التي تؤثر على كفاءة النظام المحاسبي منها(حجازي، 1992) :

- الفصل بين المكلفين وسجلاتهم وافتقار الوحدات الإدارية الحكومية إلى السجلات المختلفة التي تعكس أنشطة الوحدة المختلفة وبالتالي فقدان سيطرتها على أعمالها المالية وقدرتها على معرفة انجازاتها حسب الخطط الموضوعية.
- إلقاء أعباء كبيرة على وزارة المالية تتمثل في قبض الإيرادات ودفع النفقات وتنظيم السجلات وإعداد التقارير مما ينعكس سلباً على أدائها .
- المشقة التي يعاني منها المواطنون ذوو العلاقة سواء كانوا مكلفين بدفع ضرائب أو رسوم أو مقدمي خدمات.

## ب - النظام اللامركزي (الاستقلال المحاسبي)

يعتبر هذا النظام خطوة متقدمة على طريق الإصلاح الإداري لما يوفره من مرونة في التغذية النقدية وتنفيذ الموازنة على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة والتخلص من المعوقات التي فرضها النظام المركزي وهو يحتاج إلى توفير رقابة داخلية ذات كفاءة تؤمن السيطرة على العمليات المالية والاستخدام السليم للموجودات النقدية وموظفين مؤهلين علمياً وعملياً للقيام بمهامهم على أحسن وجه واستخدام الحاسوب في عمليات ترحيل وتبويب العمليات المالية وتوفير دليل تنظيمي مرن على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية (حجازي، 1992) وتحمل الوحدات الحكومية مسؤولية تنظيم حساباتها ومسك مجموعة متكاملة من الدفاتر المحاسبية تمكّنها من إعداد موازين المراجعة والحساب الختامي والمركز المالي الخاص بها (الصائغ 1، 1989).

وعليه فإن تطبيق هذا النظام يحقق العديد من المزايا التي تتمثل في الآتي (حجازي، 1992):

- منح الوحدات الإدارية الحكومية استقلالاً محاسبياً وتخفيف الضغط على أجهزة وزارة المالية والتسهيل على المواطنين في انجاز معاملاتهم وتكامل الدورة المستندية والمحاسبية على مستوى الوحدات الإدارية ووزارة المالية.
- توفير السيولة النقدية للوحدات الإدارية الحكومية باعتبارها خزائن قائمة بذاتها.
- توفير رقابة فاعلة على أعمال الوحدات الحكومية من خلال التدقيق قبل الصرف.
- إعطاء وزارة المالية المرونة الكافية في تطبيق أساس الاستحقاق وتوفير المقومات الضرورية لحساب التكلفة و تقويم الأداء .
- تجنب الازدواج في عمليات القبض والصرف وبالأخص حالات التزوير التي قد تحصل على المستندات بين نشوئها في الوحدة وتنفيذها لدى الخزينة العامة .
- السيطرة محاسبياً على حقوق والتزامات الوحدة الحكومية وعلى موجوداتها الثابتة والتزامها بإجمالي المخصصات المعتمدة لها بالموازنة العامة .

## 3- الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي في فلسطين

من خلال الدراسة والتحليل لواقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني يتبين أن هذا النظام يميل إلى المركزية أكثر منه إلى اللامركزية ويمكن الاستدلال على ذلك من خلال الفلسفة المحاسبية التي بني عليها هذا النظام والتي كرست الصلاحيات بيد وزارة المالية وأفقدت الدوائر الحكومية الاستقلالية الكافية لإدارة أمورها المحاسبية.

فالتشريعات المالية الفلسطينية لم تنص صراحة ولا ضمناً على منح الوحدات الحكومية الاستقلالية المحاسبية بل دعمت وبشدة مركزية هذا النظام بيد وزارة المالية، حيث ينص النظام

المالي الفلسطيني في المادة 1/3 ج على تطبيق الأسلوب المركزي في توريد الإيرادات المحصلة لحساب الخزينة الموحد والأسلوب اللامركزي في صرف النفقات التشغيلية (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005) إلا أن وزارة المالية لم تلتزم بذلك فاحتفظت لنفسها بتسييد أغلب هذه النفقات مثل نفقات الإيجار والمهمات الخارجية والدورات التدريبية ومصاريف الكهرباء والمياه والهاتف الخليوي لتكرس بصورة أكبر مركزية هذا النظام .

علاوة على ذلك فإن التشريعات المالية الفلسطينية لم تنص على تكامل الدورة المستندية للوحدة الحكومية حيث لا يتم قيد كافة التصرفات المالية التي تخص الوحدة الحكومية في دفاترها المحاسبية حيث تبين من دراسة الدورة المستندية لعمليات الإنفاق التي يتم سدادها من خلال وزارة المالية مباشرة عدم نص النظام المالي صراحة على قيد قيمتها المسددة في السجلات المحاسبية للوحدة الحكومية، كما أن هذه الوحدات وبموجب أحكام القانون غير ملزمة بإعداد حسابات ختامية خاصة بها في نهاية السنة المالية الأمر الذي أثار سلباً على تطوير النظام المحاسبي من خلال ما يلي :

- افتقدت الوحدات الحكومية السيطرة على سير العمل المالي لديها ومتابعة نفقاتها لاستكمال التسجيلات المالية فاقتصر العمل المحاسبي على مسك سجلات لإدارة نفقاتها النقدية التي تتم من خلال السلف التي تحول إليها من وزارة المالية، وبالتالي فإن هذه السجلات لا تعكس حقيقة التصرفات المالية التي تخص الوحدة الحكومية وهو ما أثر بشكل سلبي أيضاً على حجم ونوعية المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومدى جدوى هذه المعلومات في أعمال التخطيط والرقابة وترشيد القرارات .
  - عدم تطابق التسجيلات المالية المركزية التي تديرها وزارة المالية مع التسجيلات المالية التي تديرها الوحدات الحكومية.
  - إقبال كاهل وزارة المالية بالعديد من الأعمال المتعلقة بتسييد وقيد النفقات مما أدى إلى تراكم الأعمال لديها وانحرافها عن عملها الرئيسي خاصة ما يتعلق بمتابعة تنفيذ النظام المحاسبي وتطويره وإعداد الحسابات الختامية، ويذكر أن وزارة المالية منذ تأسيس السلطة الوطنية الفلسطينية لم تقدم أي حسابات ختامية للسلطات التشريعية والرقابية وفقاً لما ينص عليه قانون الموازنة العامة والنظام المالي الفلسطيني وقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.
- واستناداً لما سبق يتبين أن تجربة وزارة المالية في ظل النظام المركزي تجربة غير مشجعة على الاستمرار بها، ومليئة بالعديد من السلبيات مما يستدعي إعادة النظر فيها والعمل على منح الوحدات الحكومية مزيداً من اللامركزية التي تحقق لها المرونة والسرعة الكافية لأداء أعمالها من خلال استقلالها المحاسبي، وفي هذا الصدد يرى الباحث أن التطور المطلوب يمكن أن يكون من خلال المرونة في تطبيق أسلوب اللامركزية كون الاتجاه نحو اللامركزية المطلقة لا

يقول خطورة عن التشدد في المركزية المطلقة (الصائع 1، 1989) ويمكن أن يتم ذلك من خلال العمل على ما يلي :

- تستمر وزارة المالية في تسديد النفقات الدورية المتكررة خلافاً للنفقات الأخرى المرتبطة بالبرامج والأنشطة مثل تسديد الرواتب والأجور وذلك من خلال مجموعة من الضوابط تلتزم من خلالها الوحدات الحكومية بإجراء القيود المحاسبية المتعلقة بإثبات قيمتها في سجلاتها المحاسبية مع إجراء المطابقات اللازمة مع وزارة المالية أولاً بأول .
- النص صراحة على منح الوحدات الحكومية الاستقلالية المحاسبية لجعلها المسؤولة عن مسك وإدارة سجلات محاسبية ورقابية متكاملة.
- التأكيد على مسؤولية الوحدات الحكومية في إعداد تقاريرها المالية وحساباتها الختامية .
- تقوم وزارة المالية بإدارة حسابات مراقبة وليس العمل بديلاً عن الإدارات المالية في الوحدات الحكومية خاصة فيما يتعلق بإدارة الحسابات الأمر الذي يمنع ازدواج العمل المحاسبي وإهدار الكثير من الوقت والجهد و المال.
- تقوم وزارة المالية بإعداد التقارير المالية المركزية عن الأداء المالي أولاً بأول مستندة على التقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية بعد إجازتها من المراقب المالي.

## المبحث الثاني

### تقويم تطوير أسلوب القياس المحاسبي

#### مقدمة

تعرف أساليب القياس المحاسبي بأنها الطرق التي تشير إلى وقت تحقيق الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات ووقت تسجيلها في الدفاتر وإظهارها بالتقارير المالية (حجازي، 1988) وبالتالي فهي تستخدم لتحديد النقطة الزمنية التي يمكن من خلالها قياس وتسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات في حسابات الوحدة الحكومية (Engstrom & Hay, 1996).

وقد ظهرت هذه الأساليب نتيجة لاستخدام قاعدة سنوية الموازنة وهي تلك الفترة التي يقرر عنها النظام المحاسبي ما يخص السنة موضوع القياس من إيرادات ونفقات (الشوابكة، 2000) حتى لا تتم عملية إثبات العمليات المالية وقياس النتائج وتحديد المركز المالي بطريقة عشوائية (حجازي، 1988)

فأسس القياس المحاسبي لا تعتبر هدفا في حد ذاتها، فالدفاع عن أي منها والمفاضلة بينها يجب أن يتم ضمن مجموعة من المعايير التالية (حجازي، 1992):

- تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية واستخدام الأساس الذي يخدم مصالحهم.
  - مدى إمكانية تطبيق الأساس الذي يتم اختياره بشكل صحيح وسليم.
  - مدى توفر الإمكانيات المادية والبشرية لتطبيق الأساس الذي يتم اختياره مع الأخذ بعين الاعتبار قاعدة التكلفة والمنفعة.
  - مدى قدرة الأساس الذي يتم اختياره على توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال وتمكين الأطراف ذات العلاقة من تقييم النشاط ومستوى الأداء .
- ونظراً لأهمية أسلوب القياس المحاسبي في تحديد بنية النظام المحاسبي الحكومي فإنه من الأهمية مناقشة أسس القياس المحاسبي المتعارف عليها، وتقييم الأساس المناسب الذي يمكن الاعتماد عليه في النظام المحاسبي الحكومي وقدرته على تحقيق أهداف النظام .

#### أولاً : الأساس النقدي

يعتبر الأساس النقدي من أقدم الأسس التي استخدمت في تشغيل البيانات وقياس النتائج في النشاط الحكومي (حجازي، 1992) وهو مطبق لدى العديد من دول العالم حتى أصبح تقليداً

متوارثاً وتاريخياً بسبب سهولة تطبيقه وبساطة أساليبه (سرايا، 2003) ويقوم هذا الأساس على إثبات النفقات عند دفعها والإيرادات عند تحصيلها ( Hay,1989 ) ، وعليه فإن الحساب الختامي في نهاية المدة ترحل إليه الإيرادات والنفقات المحصلة والمدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية أو تخص سنوات سابقة أو لاحقة (هاشم وحسن، 1981) مما يعني أنه أساس قياس يعكس حركة الخزينة من متحصلات ومدفوعات ولا يعكس الجهود والمنجزات المرتبطة بفترة محاسبية معينة (الإهامي والسقا، 2007) مما يجعل الهدف من النظام المحاسبي متابعة عمليات التحصيل والصرف وربط ذلك بما جاء في الموازنة وبالتالي فهو ليس أساساً متكاملًا يمكن الاعتماد عليه في توفير البيانات الضرورية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي (عثمان ومحمد ، 2004).

وبالرغم من ذلك يحقق هذا الأساس المزايا التي تتمثل في سهولة تطبيقه وابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي في قياس النتائج وسرعة انجاز الحساب الختامي والقوائم المالية (هاشم وحسن ، 1981) وعدم الحاجة إلى عدد كبير من الموظفين (حجازي، 1992) كما يمكن الاعتماد على نتائجه في إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها (سرايا، 2003).

إلا أن هذه المزايا لم تمنع وجود العديد من الإشكاليات والعيوب التي تصاحب تطبيق هذا الأساس والتي تؤثر على كفاءة النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه منها ما ذكره (سرايا، 2003):

- عدم توفير البيانات الضرورية اللازمة لتصوير المركز المالي بشكل سليم.
- عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الجارية مما يؤثر على نتائج الحساب الختامي وقائمة المركز المالي .
- تداخل البيانات المالية النهائية من سنة إلى أخرى يؤدي إلى صعوبة المقارنة .
- يؤدي إلى المغالاة في الإنفاق وذلك خوفاً من تخفيض المخصصات في السنوات القادمة .
- لا يوفر هذا الأساس المرونة في استكمال تنفيذ المشاريع خاصة عند انتهاء السنة المالية لارتباط الإنفاق بإقرار الموازنة التي تحتاج إلى فترة زمنية طويلة مما يؤثر على النشاط الحكومي
- قصوره في تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة وقياس كفاءة وفاعلية البرامج الحكومية طويلة الأجل وتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية.
- لا يساعد على تحديد التكلفة الفعلية للأنشطة والبرامج مما يؤدي إلى عدم إمكانية ترشيد القرارات وإجراء المقارنة بين تكلفة أداء الخدمات التي تؤديها الوحدات الإدارية الأخرى (خليل، 2001)
- صعوبة تتبع تكاليف المشروعات التي تمتد فترة تنفيذها عدة سنوات متتالية (هاشم وحسن ، 1981)

• لا يظهر الحساب الختامي عند اقتصاره على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة عما يسفر عنه تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات (حسنين، 1977)

واستناداً إلى ما سبق يلاحظ أن الأساس النقدي لا يحقق متطلبات المعايير المذكورة آنفاً باستثناء معيار السهولة، أما معياراً مستخدمو التقارير المالية والرقابة الشاملة فلا يحققهما هذا الأساس فمخرجاته غير ملائمة لتحقيق أهداف الفئات المتنوعة والمتمثلة في تقييم الأداء ورسم السياسات واستشراف المستقبل وتحديد المركز المالي، كما أن هذا الأساس يعجز عن توفير البيانات اللازمة لأغراض تطبيق الرقابة الشاملة مثل التكاليف الخاصة بالنشاط والإيرادات والنفقات المستحقة والمقدمة والموجودات الثابتة (حجازي، 1988).

وعليه يتضح أن الأساس النقدي أصبح عاجزاً عن تلبية حاجات القياس المحاسبي والإفصاح السليم عن البيانات في القوائم المالية وخدمة الوظائف المتطورة والمتنوعة للإدارة وهذا ما دفع بعض الدول التي تكشف لها هذا القصور إلى التخلي عنه وتبني أساس قياس آخر يخدم متطلباتها.

### **ثانياً : أساس الالتزام**

يطلق عليه الأساس المعدل كونه يجمع بين خصائص الأساس النقدي وأساس الاستحقاق (إلهامي والسقا، 2007) وقد لقي هذا الأساس قبولاً لدى التنظيمات غير الهادفة لتحقيق الربح وخاصة لدى الحكومات التي اعتمدت استخدام الأساس النقدي في معالجة الإيرادات وأساس الاستحقاق في معالجة النفقات (سرايا، 2003) وعليه فإن هذا الأساس يعالج مشكلة تحقق النفقات حيث تحمل السنة المالية بالنفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله في معالجة الإيرادات المستحقة و المقدمة (حجازي، 1988).

وعليه فإن تطبيق هذا الأساس يحقق العديد من المزايا التي يمكن إجمالها بما يلي (الحجاوي، 1999):

- إظهار حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم.
- إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي .
- تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل على النفقات.
- يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد.

وبالرغم من المزايا سابقة الذكر إلا أن تطبيق هذا الأساس رافقه العديد من العيوب التي تتمثل في الآتي (حجازي، 1995):

- تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتوريد لوازم أو تنفيذ خدمة في المستقبل قد لا تنفذ وهذه الالتزامات لا تكون معروفة بصورة محددة وكاملة حيث يتم تقديرها وتسجيلها في السجلات.
- قد تلجأ آلية الوحدة الإدارية للاستفادة من المخصصات الغير مستغلة لزيادة قدرتها الانفاقية في السنة القادمة.
- تجميد الأموال لحين تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم.
- عدم السيطرة على السيولة لعدم إتباع أساس واحد في معالجة الإيرادات والنفقات.
- عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبالتالي التأثير سلباً على الحساب الختامي والمركز المالي .

واستناداً إلى ما سبق يتضح أن تطبيق أساس الالتزام سيجعل التقارير والقوائم المالية تعكس معظم الحقائق الضرورية وليس جميعها وبالتالي فهي تقي بأغراض بعض مستخدمي القوائم المالية ، وبالرغم من أن تطبيقه يعتبر أكثر صعوبة من الأساس النقدي إلا أنه سهل التطبيق ومستنداته وسجلاته المحاسبية المستخدمة بسيطة ويحقق الرقابة على النفقات بشكل جيد ويمكن من تقييم مستوى الأداء ضمن الإمكانيات المتاحة إلا أنه يعجز عن تحقيق الرقابة الكاملة على الإيرادات ، وعليه فإن هذا الأساس وإن كان يعتبر أفضل من الأساس النقدي إلا أنه لا يساعد في تحقيق التطوير المنشود للنظام المحاسبي الحكومي، خاصة فيما يتعلق بتوفير كافة المعلومات التي تساعد الإدارة على تقييم الأداء وقياس الكفاءة والفاعلية ، وبالتالي ينظر إلى هذا الأساس على أنه يمثل الخطوة الأولى باتجاه تطبيق أساس الاستحقاق بمعنى أنه أساس مرحلي يطبق لفترة معينة للانطلاق بعدها باتجاه تطبيق أساس الاستحقاق ( حجازي ، 1988).

### ثالثاً : أساس الاستحقاق

يعتبر استخدام أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية وراء تطبيق الاتجاهات الحديثة في الموازنة وإجراء تقييم فعال للأداء الحكومي وتنميته وتحسينه خاصة في الدول النامية (عثمان والسرائيا، 1995) وهو يعتمد على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت بغض النظر عن موعد قبضها أو دفعها (الحجاوي، 1999) الأمر الذي يتطلب إجراء تسويات جردية في نهاية كل مدة مالية لتحديد ما يخص السنة المالية من الإيرادات والنفقات والمستحقات والمقدمات (هاشم وحسن ، 1981) وعليه فإن هذا الأساس يعطي السنة

المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها بحيث تحمل بكل ما يخصها بصرف النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف (سرايا، 2003)

ومن هنا تبرز أهمية هذا الأساس في أنه ينتج بيانات ومعلومات دقيقة تعبر عن التكلفة الحقيقية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية ومدى تحقيقها للأهداف المحددة ومستوى كفاءة تنفيذها (خليل، 2001) وهذا ما دفع الكثيرون للمطالبة بتطبيقه في مجال المحاسبة الحكومية والنظر إليه كمقدمة لتطبيق أنظمة التكاليف في الوحدات الإدارية الحكومية (سرايا، 2003) واستناداً إلى ما سبق يمكن القول بأن هذا الأساس يحقق مجموعة من المزايا التي يمكن إجمالها على النحو التالي :

- توفير البيانات الضرورية والدقيقة والموضوعية لإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي بصورة واقعية وسليمة كونه يعتمد على تحميل السنة المالية بنصيبها العادل من النفقات والإيرادات مما يؤدي إلى تحقيق الرقابة الفاعلة والشاملة (هلاي، 2002).
  - توفير بيانات قابلة للمقارنة بين السنوات على أسس ثابتة (الإهامي والسقا، 2007) .
  - يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذ أعمالهم ويفرق بين النفقات الرأسمالية والإيرادية، وبالتالي فإن له أثراً إيجابياً على نتائج الأعمال وعدالة المركز المالي (حجازي، 1988).
  - تسهيل عملية إعداد التقديرات للموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المقبلة والمساعدة في تحديد تكلفة النشاط أو الخدمة المؤداة خاصة في ظل استخدام موازنة البرامج والأداء (سرايا، 2003)
  - يعكس المجهودات والمنجزات المرتبطة بالفترة المحاسبية ويحقق استقلال السنوات المالية (الإهامي والسقا، 2007).
  - يتمشى مع متطلبات التحليل الاقتصادي لقيام أنظمة المحاسبة القومية (هاشم وحسن ، 1981).
  - المساعدة في صياغة السياسات المالية الواقعية حيث يساعد صانعي السياسة المالية إلى رؤية ما وراء السنة المالية الحالية (بريمكاند ، 1999).
  - توفير معلومات مفيدة وكافية عن تكاليف أنشطة الحكومة الأمر الذي يدعم عملية اتخاذ القرار (www1.worldbank.org) .
- وبالرغم من المزايا السابقة يرى العديد من الكتاب أن هذا الأساس إذا ما ترك دون ضوابط فسيؤدي إلى ظهور العيوب التالية :

- سوء تحميل الإيرادات والنفقات من حيث تضخيم المصاريف المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الانفاقية أو تخفيض الإيرادات المستحقة لإخفاء عجز الإدارة عن متابعة تحصيل الإيرادات المستحقة (حجازي، 1992).
  - تشويه المركز النقدي وإحداث خلل فيه لاشتماله على بيانات مستقبلية محتملة قد لا تتحقق (هاللي، 2002).
  - تدخل العنصر الشخصي والاعتماد على التقدير عند تحديد بعض المصروفات والقيام في عملية الجرد والتسويات (إلهامي والسقا، 2007).
  - تبني تطبيق أساس الاستحقاق مكلف ويحتاج إلى مهارات محاسبية لنجاح تطبيقه (www1.worldbank.org).
- واستناداً إلى ما سبق يتضح أن أساس الاستحقاق يجعل القوائم المالية تعكس بعدالة الحقائق الضرورية اللازمة للمهتمين بهذه القوائم من خلال قاعدة البيانات الكبيرة التي يمكن اللجوء إليها وقت الحاجة للتعرف على مستوى الانجاز ومعالجة الانحرافات واستشراف المستقبل ورسم السياسات، وبالتالي يمكن القول بأن تطبيق هذا الأساس يخدم كافة الفئات التي تهتم بالقوائم المالية و يوفر البيانات اللازمة للرقابة الشاملة التي يرى Robert N. Anthony أنه لا يمكن لأحد القيام بها إلا إذا توفرت لديه البيانات المالية الموثوق بها والتي لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال نظام محاسبي يستخدم أساس الاستحقاق (حجازي، 1988).
- وعليه يتضح بالدراسة والتحليل أن أساس الاستحقاق يعتبر الأساس الوحيد الذي تتوفر فيه كافة المعايير المحددة آنفا والتي بموجبها يتم اختيار الأساس المحاسبي المناسب وهذا يجعل منه أفضل الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت الحاضر، خاصة في ظل تعدد وتعقد الوظائف والأنشطة الحكومية لما يوفره من بيانات ومعلومات سليمة وموثوق بها عن التكاليف الحقيقية للمشاريع والأنشطة والخدمات الحكومية التي من خلالها يمكن تحقيق رقابة فعالة على الأنشطة الحكومية للتعرف على مدى تحقيقها لأهدافها بأفضل الوسائل وأقل التكاليف .

#### **رابعا : القياس المحاسبي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني**

بعد ما يقرب من عامين على إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية أصدرت وزارة المالية ما يعرف باسم التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1997 والتي تشكل في مجملها المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية في فلسطين والتي من ضمنها استخدام الأساس النقدي كأساس للقياس المحاسبي عند تسجيل العمليات المالية المتعلقة بإثبات الإيرادات والنفقات وإعداد الحساب الختامي والمركز المالي والنقدي وذلك طبقاً لنص المادة الرابعة (وزارة المالية، 1997) وبعد

مرور 7 سنوات على إصدار هذه التعليمات صدر النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة مؤكدا استمرار تطبيق هذا الأساس (الوقائع الفلسطينية العدد 59، 2005)

وبالرغم من أوجه القصور التي تصاحب تطبيق الأساس النقدي التي تم عرضها سابقاً خاصة فيما يتعلق بعجزه عن توفير البيانات والمعلومات اللازمة لخدمة الجهات المعنية لتقويم أداء الوحدات الحكومية ورسم السياسات المالية وتحقيق الرقابة الشاملة فإن طبيعة الواقع الفلسطيني يعتبر عاملاً إضافياً وأساسياً يدفع باتجاه التخلي عن الاستمرار في تطبيق هذا الأساس الذي يقف حائلاً أمام أي تطوير حقيقي منشود للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وذلك للأسباب التالية :

- عجز النظام المحاسبي عن توفير بيانات ومعلومات كافية تعكس التصرفات الحقيقية للأنشطة التي تنفذها الوحدات الحكومية وذلك لعدم قيد الإيرادات والنفقات المستحقة والمقدمة والترقية بين النفقات الرأسمالية والجارية الأمر الذي يجعل التقارير المالية والحسابات الختامية غير معبرة بصورة صحيحة عن نتائج الأعمال وغير قادرة على احتساب تكلفة وحدة النشاط وتطبيق نظام لمحاسبة المسؤولية وتحقيق الرقابة الشاملة.

- لما كانت معايير المحاسبة الدولية و دليل الإحصاءات الحكومية الصادر عن البنك الدولي يدعو إلى التخلي عن الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق فإن ذلك سوف يسهل بلا شك في تدعيم موقف السلطة الوطنية في خلق نظام محاسبي متكامل يوفر كافة المعلومات التي تساعد على تحسين وتفعيل عمليات التخطيط وتقييم الأداء وحسن استغلال الموارد المالية المتاحة وتقليل فرص إهدارها وتوفير الشفافية التي تحتاجها الدول المانحة والمنظمات الدولية بشأن إدارة هذه المنح والأهداف المتحققة من وراء إنفاقها وهذا بدوره يوفر مناخاً مناسباً لاستمرار تدفق المساعدات الدولية التي تقدر قيمتها وفقاً للموازنة العامة للسنة المالية 2005 بمبلغ 1162 مليون دولار بنسبة 52 % من مجموع الموازنة العامة البالغة 2220 مليون دولار (وزارة المالية، 2005) .

- عدم الاعتراف بالالتزامات المالية المستحقة على السلطة الفلسطينية كنفقة طبقاً للأساس النقدي، يترتب عليه عدم قيد قيمتها في السجلات المحاسبية وعدم إظهارها في تقارير الإنفاق الشهرية والحسابات الختامية، وبالتالي إظهار نتائج مضللة لا تعبر عن حقيقة الموقف المالي خاصة إذا كانت هذه المستحقات كبيرة كما هو الحال في فلسطين حيث أظهر تقرير صادر عن وزارة المالية خلال النصف الأول من عام 2006 أن هناك التزامات مستحقة الدفع على السلطة الوطنية من بداية العام 2006 وحتى 2006/7/31 تقدر قيمتها بـ(709 ) ملايين دولار (وزارة المالية، 2006) ، وبالتالي لو أردنا تصوير حساب ختامي عن هذه الفترة فإن جميع هذه الالتزامات والتي تمثل 55% من قيمة الموازنة (عن 7 شهور ) لن تظهر في هذا الحساب وهذا يعني أن البيانات المالية التي يتضمنها هذا الحساب ستكون

مضلة وسينتج عنها قرارات غير صائبة وهذا يشكل حافزاً لتبني أساس قياس محاسبي يعالج هذه المستحقات الكبيرة ويظهرها في التقارير المالية من خلال تحميلها على حسابات السنة المالية التي تحققت فيها هذه النفقات.

- لا تظهر التقارير المالية والحسابات الختامية إيرادات المقاصة المستحقة التي يحتجزها الاحتلال الإسرائيلي ويمتنع عن تحويل قيمتها للسلطة الوطنية والتي تقدر قيمتها خلال العام 2006 بـ 460 مليون دولار (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2006) وعلية فإن 21% من قيمة الموازنة العامة لا يتم إظهارها في الحساب الختامي وهذا يشجع تبني أساس قياس محاسبي يعالج الإيرادات المستحقة.

- عدم القدرة على تطوير نظام إعداد الموازنة العامة والاستمرار في تطبيق الموازنة التقليدية (موازنة البنود) التي تعتمد على الأساس النقدي عند إعداد تقديرات الموازنة وتنفيذها لضمان عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة بالموازنة العامة ، فكافة أساليب إعداد الموازنات الأخرى تعتمد على توفر أسلوب لقياس كافة النفقات الحقيقية التي تحملتها الوحدة الحكومية خلال السنة المالية وهذا لا يوفره الأساس النقدي وقد أوصى دليل موازنة البرامج والأداء الصادر عن الأمم المتحدة كافة الدول التي ترغب في الانتقال إلى هذا النوع من الموازنات تغيير الأسس المحاسبية المستخدمة من قبلها واستخدام أساس الاستحقاق (الصائغ 1، 1989).

- استمرار تطبيق الأساس النقدي لا يهيئ الفرصة لإدخال نظام لمحاسبة التكاليف حيث لا يمكن من خلال هذا الأساس حصر كافة تكاليف الوحدة الحكومية التي يحتاج إليها نظام محاسبة التكاليف للوصول إلى تكلفة الخدمة وهذا بدوره يدفع إلى ضرورة التخلي عن الأساس النقدي و تبني أساس قياس محاسبي قادر على قيد كافة النفقات التي تخص الوحدة الحكومية خلال السنة المالية مما يهيئ بدوره الطريق أيضاً لتطبيق محاسبة المسؤولية الحكومية بالكفاءة والفاعلية المطلوبة.

- عدم تطوير الأعمال الرقابية للسير باتجاه تحقيق الرقابة الشاملة والاقتصار على تطبيق الرقابة المالية القانونية التقليدية ، حيث "لا يمكن لأحد القيام بالرقابة أو تقييم الكفاءة أو الأداء أو قياس الإدارة بالأهداف إلا إذا توفرت له البيانات الموثوق بها عن النفقات، إن مثل هذه البيانات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال نظام محاسبي يستخدم أساس الاستحقاق" (حجازي، 1992).

- التوافق مع الاتجاهات الدولية الداعمة للتخلي عن الأساس النقدي وتطبيق أساس الاستحقاق حيث دفعت مزايا تطبيق هذا الأساس العديد من المؤسسات الدولية والإقليمية إلى ضرورة المناداة بتبنيه ومن هذه المؤسسات:

§ الاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي طالب من خلال المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام الصادرة عنه إلى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2002).

§ صندوق النقد الدولي والذي دعا من خلال دليل إحصاءات مالية الحكومة إلى تبني أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية (صندوق النقد الدولي 1 ، 2001).

§ هيئة الأمم المتحدة دعت من خلال دليل المحاسبة الحكومية الذي أصدرته إلى أهمية تبني أساس الاستحقاق حيث جاء بنص المادة (103) منه "نظراً لنمو وتعقد العمليات الحكومية فقد أصبح أساس الاستحقاق يستخدم في بعض الدول وهذه أفضل طريقة شاملة ونافعة خاصة في الدول التي تطبق موازنة البرامج والأداء إذ يقدم هذا الأساس صورة كاملة للأنشطة المالية وهو ما يجب الاعتراف به كهدف مرغوب فيه (حجازي، 1992)

§ النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية اعتمد أساس الاستحقاق باعتباره أحد الأسس المحاسبية المستخدمة في القطاعات المختلفة تاركاً للدولة تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها (حجازي، 1995)

§ أوصت جمعية المحاسبين الأمريكية باعتماد أساس الاستحقاق الكامل في الوحدات التي لا تهدف إلى الربح باعتباره من المبادئ المقبولة عند إعداد القوائم المالية الأساسية وكذلك القوائم الإضافية والتحليلات المؤيدة لها (هاشم وحسن ، 1981).

واستناداً إلى ما سبق يتضح مدى عجز الأساس النقدي في تحقيق أي تطوير منشود للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مما يتطلب ضرورة الإسراع في وضع كافة الترتيبات اللازمة لتأهيل الكادر البشري وسن التشريعات اللازمة للاتجاه نحو تطبيق أساس الاستحقاق، فالمزايا التي يوفرها تجعله مناخاً صالحاً لإجراء التطوير المنشود للنظام المحاسبي ليصبح نظاماً متكاملًا يتسم بالدقة و يعطي صورة شاملة لنتائج تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية ويعمل على إيجاد العلاقة الكمية والقيمية بين التكلفة والانجاز، ويساعد في الرقابة على التكاليف وخفضها وهذا لا يوفره الأساس النقدي الذي يرى فيه (بريمكاند ) أنه قد يساهم دون قصد في صنع القرار المالي الخاطئ (بريمكاند ، 1999) .

### **خامسا : منهجية الانتقال لتطبيق أساس الاستحقاق**

تعتبر عملية اختيار المنهجية الملائمة التي يتم من خلالها التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق عاملاً مهماً في نجاح عملية التحول نفسها ، حيث يرى خطاب أن هناك ثلاث

منهجيات مختلفة يمكن تبني إحداها للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وهي (خطاب، 2002):-

- **التحول المباشر:** ويقصد به إلغاء الأساس النقدي مرة واحدة واستخدام أساس الاستحقاق
  - **التحول المتوازي:** ويقصد به تطبيق أساس الاستحقاق بجانب الأساس النقدي
  - **التحول الاسترشادي:** ويقصد به إتباع أساس الاستحقاق ليحل محل الأساس النقدي في وحدة واحدة أو تطبيق أساس الاستحقاق في جزء من الحسابات الحكومية على أن يطبق الأساس النقدي في باقي الأجزاء.
- ويرى الباحث أن الأسلوب المناسب نحو الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق هو بتطبيق الأساس المتوازي من خلال البدء بتطبيق أساس الاستحقاق في وحدة حكومية واحدة أو أكثر بجانب الأساس النقدي الذي كان مطبقاً في الوحدة الحكومية وباقي الوحدات الحكومية الأخرى وهذا من شأنه أن يحقق عدة مزايا يمكن توضيحها على النحو التالي :-
- عدم وجود أي إشكالية في إقفال حسابات الوحدات الحكومية، وإعداد الحسابات الختامية الذي يتطلب إعدادها توحيد أساس القياس المحاسبي لدى كافة الوحدات الحكومية.
  - تطبيق هذه المنهجية تمكن الإدارة من استشعار الفرق بين تطبيق الأساسين عن قرب ومقارنة حجم وشكل النتائج التي يمكن الحصول عليها من كل أساس على حدة وهذا من شأنه أن يحفز المسؤولين للسير بخطى سريعة باتجاه تبني أساس الاستحقاق على مستوى الوحدات الحكومية .
  - تطبيق هذه المنهجية غير مكلف ولا تتطوي عليها أي مخاطر كبيرة كما هو الحال عند تطبيق منهجية التحويل المباشر خاصة عند شح خبرة وتجربة الكوادر البشرية مما قد ينجم عنها وجود إشكاليات جمة ناجمة عن تجربة غير مصقولة قد تؤدي في النهاية إلى فشل فكرة الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق .

## المبحث الثالث

### تقويم وتطوير مفهوم الوحدة المحاسبية

#### أولاً : مفهوم الوحدة المحاسبية

يعتبر مفهوم الوحدة المحاسبية من أهم المفاهيم التي ينبغي دراستها ومناقشتها عند الحديث عن تطوير النظام المحاسبي الحكومي الذي أجمع الباحثون على أنه يمثل أحد الأركان الأساسية في الفكر المحاسبي كونه يرتبط بالهدف الذي تسعى الوحدة إلى تحقيقه ويتوقف عليه نطاق وشكل ونوع النظام المحاسبي الحكومي المستخدم ومجالاته وكمية ونوعية المعلومات التي تتضمنها تقاريره المالية (إلهامي والسقا، 2007) كما تتحدد -بناء عليه- أنواع الدفاتر والمستندات التي يستخدمها (بشادي، 1980) والمفاهيم المحاسبية التي يستند إليها (حنان، 2003) وأساليب تسجيل العمليات المحاسبية وتبويب الحسابات واستخراج نتائج الأعمال والمركز المالي (هلال، 2002) وعليه يعتبر توصيف الوحدة المحاسبية نقطة البدء لتفسير العمليات التي يقوم بها التنظيم (البطراوي، 1999) وتحديد الإطار العام الذي يجمع القواعد التي تتبع في كل مرحلة من مراحل دورته المحاسبية من تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض للنتائج (جبريل، 2002).

حيث ظهرت نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها أشكال وأحجام المنشآت المختلفة عدة نظريات تفسر طبيعة الوحدة المحاسبية وذلك في تسلسل تاريخي وجاءت كل نظرية امتداداً منطقياً لسابقتها واهتمت كل منها بتحليل طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات و المصروفات والأرباح والربط بينهما ربطاً متكاملًا (خليل، 2001).

وتعتبر نظرية الملكية الشخصية التي ظهرت في بداية القرن التاسع عشر، أولى النظريات المحاسبية التي تفسر الأساس العلمي لطبيعة الوحدة المحاسبية في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص (المبييضين، 1، 1999) وبعدها ظهرت نظرية الشخصية المعنوية وذلك في بداية القرن العشرين نتيجة التطور الاقتصادي وظهور الشركات المساهمة التي تعتمد في تمويلها على المساهمين ، والمقرضين (هلال، 2002) وان كانت نظرية الشخصية المعنوية قد حالفها التوفيق في تفسير الأساس العلمي للوحدة المحاسبية في الكثير من الوحدات الاقتصادية إلا أنها لم تنجح في تفسير الأساس العلمي لطبيعة الوحدة المحاسبية في الوحدات الإدارية الحكومية فظهرت نظرية الأموال المخصصة للتغلب على أوجه القصور التي واجهت نظرية الشخصية المعنوية.

ووفقاً لهذه النظرية تعرف الوحدة المحاسبية بأنها عبارة عن مجموعة من الأموال المخصصة لتأدية أنشطة معينة أو بلوغ أهداف محددة بحيث يكون استخدام هذه الأموال مقيداً بتحقيق الأغراض التي خصصت من أجلها (هاشم وحسن ، 1981) وبالتالي تركز هذه النظرية على الأموال واستخداماتها كأساس للمحاسبة (حنان، 2003 ) وبالتالي يعتبر كل مال مخصص وحدة مالية ومحاسبية مستقلة وذات مجموعة من الحسابات المتوازنة التي تسجل فيها النقدية وأي موارد أخرى وما يرتبط بها من التزامات وعليه تتصف هذه الوحدة بما يلي (الشوابكة، 2000):

- الأساس في تحديد الوحدة المحاسبية وجود مال مخصص لغرض معين و يكون هذا المال في صورة نقدية أو موارد قابلة للتحويل إلى نقدية خلال أداء العمل.
- يتحدد لكل وحدة محاسبية مجموعة من الحسابات المتوازنة تسجل فيها الأصول النقدية السائلة وما يرتبط بها من التزامات قصيرة الأجل والفرق بينهما يمثل رصيد المال.
- ليس من الضروري تطابق الوحدة المحاسبية مع الوحدة التنظيمية كما في منظمات الأعمال الهادفة إلى تحقيق الربح، فهيكّل الوحدة الإدارية لا ينظر إليه كوحدة محاسبية مستقلة فقد تتعدد الوحدات المحاسبية في نطاق الوحدة التنظيمية إذا تعددت لديها أنواع الأموال المخصصة .

وعليه يذكر (حجازي، 1995) أن مدلول المفاهيم والأسس المحاسبية في ظل نظرية الأموال المخصصة تكون على النحو التالي:

- **الأصول** : مجموعة من الموارد والإمكانات تستخدم في مجال معين لانجاز نشاط معين يحقق هدفاً محدداً.
- **الخصوم** : قيود تفرض على استخدام أصول الوحدة المحاسبية تترجم في شكل اعتمادات تفصيلية تحدد استخدام كل اعتماد.
- **معادلة الميزانية** : الموارد المخصصة للوحدة المحاسبية (الأصول) تساوي القيود المفروضة على استخدام تلك الأموال (الخصوم).
- **الإيرادات** هي الجزء الذي حصل فعلاً من الإيرادات المقدرة و المصروفات هي الجزء المنفق فعلاً من الاعتمادات المخصصة للإنفاق (هلاي، 2002) .
- للحصول على نتيجة الأعمال لا يشترط مقابلة الإيرادات بالمصروفات وإنما يوجه الاهتمام إلى مدى التزام الوحدة المحاسبية الحكومية بالقيود المقررة في استخدام الموارد المخصصة طبقاً للاعتمادات المقررة (حنان، 2003).
- التقارير المالية تهتم بإظهار الإيرادات والنفقات الفعلية بالإضافة إلى الحسابات من خارج إطار الموازنة والمركز المالي للحكومة ونتيجة تنفيذ الموازنة ومدى التقيد بالقواعد القانونية (زكي وطالب ، 1992)

## ثانياً : اثر استخدام المال كوحدة محاسبية على تطوير النظام المحاسبي الحكومي

من خلال مناقشة مفهوم الوحدة المحاسبية المشار إليه سابقاً يذكر (خليل، 2001) أن استخدام المال كوحدة محاسبية يترتب عليه العديد من الأبعاد التي تؤثر على تطوير النظام المحاسبي كالتالي :

- اعتبار كل مال مخصص بمثابة وحدة محاسبية يجعل نظرية الأموال المخصصة تتميز بكثير من التعقيد بسبب المجموعات المختلفة من الوحدات المحاسبية التي يتحتم على الوحدة الحكومية إنشائها مما يجعل من الصعب إعطاء صورة واضحة عن نشاط الوحدات الحكومية.
- استخدام أنواع مختلفة من الأموال المخصصة يعني تجزئة النظام المحاسبي إلى نظم فرعية يكون كل منها مستقلاً عن الآخر من حيث حساباته وسجلاته وإجراءاته وقياسه وتبويبه.
- حصر وظيفة التقارير المالية في إظهار الرصيد لدي الحكومة في بداية الفترة مضافاً إليه الأموال المحصلة مطروحاً منها الأموال المستخدمة للوصول إلى الرصيد في نهاية الفترة وبالتالي ستعجز هذه التقارير عن تقديم معلومات تتعلق بقياس كفاءة البرامج والأنشطة التي نفذتها الحكومة.
- طبيعة العلاقة بين المال والتنظيمات تقوم على اعتبار أن التنظيمات مجرد أجهزة إدارية لتحقيق أهداف المال والاعتمادات المخصصة لها تمثل مجموع المال وسجلاتها المحاسبية هي بمثابة سجلات فرعية للمال (إلهامي والسقا، 2007).
- تتم المحاسبة على الأصول السائلة وما يرتبط بها من التزامات وهي تشمل الأصول النقدية والأصول التي يتوقع تحويلها إلى نقدية خلال العمليات العادية للمال، أما الأصول طويلة الأجل مثل العقارات والآلات تخرج عن نطاق المحاسبة عن المال كونها أصول غير سائلة، وعادة لا تتحول إلى نقدية وتتم المحاسبة عليها بواسطة مجموعة الحسابات النظامية أي حسابات الأصول الثابتة العامة (إلهامي والسقا، 2007).
- اختزال أهداف النظام المحاسبي الحكومي في فرض الرقابة على تحصيل وإنفاق الأموال العامة، فالوظيفة المحاسبية لن تتعدى كونها وظيفة إحصائية رقابية ينصب جهدها على إظهار مدى تقيد الوحدات الإدارية الحكومية في إنفاق الأموال وفق ما هو مخصص من خلال استخدام مجموعة من الدفاتر المخصصة لذلك (عثمان ومحمد، 2004)

واستناداً إلى ما سبق فإنه لن يكون بمقدور النظام المحاسبي الإفصاح عن البرامج والأنشطة التي تقوم الوحدة بتنفيذها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، الأمر الذي لا يمكن معه قياس أداء الوحدات الحكومية والتعرف على مدى فاعليتها وكفاءتها وهذا من شأنه أن يجعل النظام

المحاسبي نظاماً تقليدياً يعتمد على الأساس النقدي و محاسبة البنود وعليه فإنه لتطوير هذا النظام لا بد من الأخذ بالمفهوم الموسع للوحدة المحاسبية من خلال :

- إفصاح النظام المحاسبي عن ما تفعله وتتفقه الوحدة المحاسبية ، وهذا يحتاج إلى تغيير وتحديث مفهوم الوحدة المحاسبية لتصبح مجموعة الأنشطة والبرامج التي يتم تخصيص الاعتمادات من أجلها وليس الاعتمادات المخصصة نفسها وهذا يعني أن الوحدة الحكومية سوف ينظر إليها على أنها مراكز للنشاط والمسؤولية يدور حولها النظام المحاسبي وتوسعى لانجاز أعمال وخدمات مخططة في ضوء معايير تساعد على تحقيق الرقابة على الأداء بالإضافة إلى الرقابة المالية على الأنشطة والبرامج (خليل، 2001) .
- وجود علاقة واضحة ومفهومة بين تكاليف الأنشطة والبرامج وتصرفات الأشخاص المسؤولين عنها(خليل، 2001) .
- يجب أن تصادق السلطة التشريعية على الموازنة برنامجا و ليس مخصصات للوحدة وأن يصبح البرنامج هو الأساس في رصد المخصصات و ليس الوحدة التنظيمية (الشوابكة، 2000،
- الربط بين الهيكل التنظيمي ومراكز المسؤولية فيها والأنشطة والبرامج التي ستنفذ في الفترة المقبلة وهذا من شأنه أن يوفر الأساس المناسب للانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء ويطور النظام المحاسبي الحكومي من خلال توفير البيانات والمعلومات عن تكلفة الأنشطة والبرامج اللازمة (الشوابكة، 2000) .
- و يرى الباحث أن تطوير تطبيق مفهوم الوحدة المحاسبية ضمن الأفكار سابقة الذكر من شأنه أن يمهّد الطريق باتجاه تبني أساس الاستحقاق وتصميم نظام لمحاسبة التكاليف وإدخال محاسبة المسؤولية وتطوير نظام إعداد الموازنة العامة، الأمر الذي من شأنه أن يساهم في تحديث وتطوير النظام المحاسبي الحكومي .

## **الفصل الرابع**

### **تقويم وتطوير مقومات النظام الحاسبي الحكومي الفلسطيني**

## تقويم وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

### مقدمة

يعتمد أي نظام محاسبي على نوعين من القواعد هما القواعد العلمية وهي التي تمثل مجموعة المبادئ والأسس والمفاهيم المحاسبية والتي سبق مناقشتها في الفصل الثالث والقواعد الفنية والتي يقصد بها مجموعة المقومات والأسس التي يرتكز عليها النظام المحاسبي في أداء وظائفه من تسجيل وتبويب وتحليل للعمليات المالية والتقارير بشأنها وهذه المقومات هي التي تجعل النظام المحاسبي أمراً ممكناً و تتيح الفرصة لتوفير أفضل المعلومات والتقارير المناسبة عن نشاط المنشأة خلال السنة المالية.

لذلك فإن هذا الفصل يتناول دراسة وتحليل هذه المقومات بدءاً بمناقشة المجموعة المستندية التي يعتمد عليها وتشتمل السندات الرئيسية والوثائق المساعدة مروراً بالدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية وانتهاءً بمجموعة التقارير والقوائم المالية التي تمثل المخرجات النهائية لهذا النظام وذلك بهدف التعرف على واقع وحقيقة هذه المقومات والمعوقات التي تعترضها واقتراح السبل الكفيلة بتطويرها من خلال ما يلي :

المبحث الأول : يناقش المجموعة المستندية ودواعي تطويرها .

المبحث الثاني : يناقش المجموعة الدفترية ودواعي تطويرها .

المبحث الثالث : يتناول بالدراسة والتحليل مجموعة التقارير الدورية والقوائم المالية ودواعي تطويرها .

## المبحث الأول

### عناصر المجموعة المستندية ودواعي تطويرها

#### أولاً : مفهوم المستندات المالية

تمثل المجموعة المستندية المدخل الأول للنظام المحاسبي والأساس الذي يعتمد عليه في إثبات وتسجيل العمليات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية (جعفر، 2003) فهي أداة للاتصال ونقل المعلومات بين كافة الأطراف (حجازي، 1992) ودليل إثبات وقرينة من القرائن التي تفيد في أعمال المراجعة (سرايا، 2003) الأمر الذي يجعل منها أهم عناصر النظام المحاسبي لأي وحدة محاسبية سواء كانت حكومية أم قطاع خاص (الحجاوي، 1999).

وتحدد الحكومات أنواع المستندات الواجب استخدامها في النظام المحاسبي الحكومي عند قيد كل عملية مالية والبيانات التي يجب أن تشملها والموظف المسؤول عن إعدادها وتدقيقها والتصديق عليها و كذلك آلية تداولها وحفظها والعلاقة التي تربط كل مستند أو مجموعة مستندات بسجل أو سجلات معينة (حجازي، 1992) بغرض توحيد البيانات الواجب توافرها في هذه المستندات ووضع قواعد للرقابة الداخلية والخارجية للعمليات المالية (خليل، 2001) ولتحقق المستندات الأهداف المرجوة منها يشير (حجازي، 1992) أنه لا بد أن يتوفر فيها مجموعة من الخصائص التي تتمثل في الآتي:

- استخدام أقل عدد ممكن من المستندات المجهزة للاستخدام الموحد من قبل الوحدات الحكومية.
- تطابق عدد نسخ المستند مع عدد الجهات والأفراد الذين يستخدمونها .
- احتواء المستند على البيانات الضرورية للأعمال المحاسبية والرقابية.
- أن يرتبط تصميم المستند بالسجل المستخدم للقيود .
- إشراف وزارة المالية على تصميم وتنظيم وطباعة كافة المستندات .
- ضرورة أن تكون المستندات مرقمة بشكل متسلسل وبسيطة وسهلة الفهم ونسخها ملونة بألوان مختلفة (الحجاوي، 1999).
- أن يتضمن المستند خانة مخصصة لتوقيع المختصين واعتماد المسؤولين (الهويمل والحسينين ، 2005).
- أن يكون المستند شاملاً لجميع أركان عملية القيد (مبيضين1، 1999).
- يراعى في تصميم المستند كافة استخداماته المحتملة لتقليل تغيير النماذج (عبد الله ، 2007)

- ضرورة أن يحقق المستند رقابة داخلية فاعلة في كافة المراحل التي يمر بها (عبد الله، 2007،

### ثانياً : أهداف المستندات المالية

تهدف المستندات المالية في النظام المحاسبي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن توضيحها في النقاط التالية (الحجاوي، 1999):

- التأكد من قيد وصحة العمليات المالية في السجلات المحاسبية والرقابية.
- متابعة إيرادات الوحدة غير المحصلة .
- التحقق من واقعية وحقيقة النفقات وتوفير اعتمادات مالية لها بالموازنة العامة .
- المساعدة في إجراء التوجيه المحاسبي الملائم (مرعي، بدون تاريخ).

### ثالثاً : أنواع المستندات في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

حدد النظام المالي الفلسطيني المجموعة المستندية التي يجب على الوحدات الحكومية الالتزام باستخدامها لتأييد الوقائع والأحداث الواردة في السجلات المحاسبية، وطبقاً لنص المادة (5) من النظام المالي تكون هذه المستندات موحدة على مستوى الوحدات الحكومية والدورة التي تمر بها متماثلة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) مما يؤدي إلى توحيد البيانات وتسهيل إنجازها بالدقة والسرعة المطلوبة وتفعيل أعمال الرقابة الداخلية والخارجية (حجازي، 1995) وإجراء المقارنات بين الوحدات المتشابهة (دوبان، بدون).

وطبقاً لنص المادة (6) من النظام المالي الفلسطيني تبوب المجموعة المستندية في مجموعتين رئيسيتين هما مجموعة السندات الرئيسية ومجموعة الوثائق المساعدة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) وفيما يلي دراسة وتحليل محتويات كل مجموعة منها للوقوف على حقيقتها وواقعها واقتراح السبل الكفيلة بتطويرها .

#### 1. مجموعة السندات الرئيسية

يقصد بها المستندات التي تستخدم مباشرة في قيد العمليات المالية بالدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية وذلك بعد أن يتم اعتمادها والتصديق عليها واستيفائها لكافة الأركان القانونية والتشريعية والمالية وهي تشمل خمسة أنواع من المستندات هي سند القبض وسند الصرف وسند الصرف الفرعي وسند القيد وسند الالتزام وفيما يلي توضيح لكل مستند من هذه المستندات (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) :

## أ- سند القبض

- وهو السند الذي يتم بموجبه إثبات استلام أو قبض المبالغ العامة وقد لوحظ بشأنه ما يلي :
- تستخدم الوحدات الحكومية نموذجاً واحداً لسند القبض في كافة عمليات التحصيل سواء كانت نقداً أو بشيكات أو بحوالات مصرفية خلافاً لنص المادة 6/37 من النظام المالي التي نصت على استخدام نموذج خاص بالمبالغ المحصلة بموجب شيكات مصرفية
  - لا يتضمن النموذج المعمول به أي خانات مخصصة لتدوين رقم الشيك واسم الساحب ورقم الحساب ومبلغ الشيك والبنك المسحوب عليه .
  - لا يشتمل سند القبض على خانات مخصصة لتدوين رقم الحوالة المصرفية والجهة المحولة وتاريخ قيد الحوالة وذلك في حالة تحصيل الأموال بموجب حوالة مصرفية .
  - لا يحتوي سند القبض على خانة مخصصة لتدوين اسم الحساب ورقمه .
  - يشتمل سند القبض على خانة معنونة باسم " مستند رقم " غير محدد ماهية المستند المقصود مما أدى إلى عدم تعامل المختصين مع هذه الخانة وتركها فارغة بدون استخدام.
  - لوحظ أن السند المستخدم في عمليات التحصيل معنون باسم إيصال مالي وليس سند قبض وذلك خلافاً للتسمية المعتمدة في النظام المالي الفلسطيني .

## ب- سند الصرف

يستخدم هذا المستند لإثبات صرف النفقات المستحقة على الدوائر الحكومية لأصحاب الاستحقاق وقيد قيمتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك وفقاً لنص المادة 87 من النظام المالي الفلسطيني، وهو ينظم من قبل الموظف المالي المختص بعد تأكده من توفر المخصصات المالية واستكمال كافة المستندات الثبوتية المتعلقة بتصفية النفقة وهو يتكون من أربع نسخ ويحمل رقماً متسلسلاً ويتضمن أربعة أجزاء تشكل في مجملها معلومات متكاملة عن عملية الصرف و إجراءات الدفع والتسجيل .

## ت- سند الصرف الفرعي

ينظم هذا المستند من قبل أمين صندوق المصاريف النثرية لتأييد عمليات الصرف التي يجريها وهو يتكون من أصل ونسخة ويتضمن بيانات تتعلق باسم المستفيد ورقم الفاتورة وبيان الدفعة وبند الصرف وطريقة الدفع ورقم الشيك وتاريخه (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) إلا أنه يلاحظ بشأن المستند المعمول به من قبل الوحدات الحكومية أنه لا يحمل أرقام متسلسلة ولا

يتكون من أصل و نسخة فهو بمثابة نموذج يتم تصويره عند الحاجة كما أنه لا يشتمل على خانة مخصصة لتدوين رقم الشيك و تحديد طريقة الدفع.

### ث - سند القيد

هو بمثابة الوثيقة التي تستخدم لإثبات بعض العمليات المالية التي لا يستخدم فيها سند القبض أو سند الصرف مثل قيد قيمة الأوامر والحوالات المالية وإقفال السلف المقيدة لدى الوحدات الحكومية ووزارة المالية وإثبات تسديد قيمة الرواتب والاستقطاعات المتعلقة بها لدى وزارة المالية والوحدات الحكومية والشيكات التي يتم إيقافها والأمانات التي لم تقدم للسحب (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) كذلك يرى (حماد، 2005) انه يمكن استخدامه لإجراء قيود الإقفال والتسوية وتصحيح الأخطاء.

### ج - سند الالتزام

هو نموذج يستخدم لحجز المخصصات اللازمة لتنفيذ أي عمل أو نشاط و يتم إثبات بياناته في سجل مراقبة المخصصات و يحرر من واقع فاتورة المورد ويتكون من أربع نسخ ، ويتضمن بيانات تتعلق باسم المورد ورقم أمر التوريد واسم ورقم البند المالي وبيانات عن السلعة أو الخدمة المقدمة والقيمة الإجمالية للفاتورة ورقمها وتاريخها ونسبة الخصم وصافي القيمة للدفع (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005)

## 2. مجموعة الوثائق المساعدة

هي بمثابة المستندات التي تستخدم لتعزيز العمليات المالية وبالتالي فهي ليست من ضمن مستندات القيد الرئيسية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية و تتضمن هذه المجموعة الوثائق التالية:

### أ - أمر القبض:

هو أمر صادر عن الموظف المالي المختص لأمين الصندوق لقبض مبلغ معين من المال ، وهو يعد من نسخة واحدة ويتضمن بيانات تتعلق بالمبلغ المتحقق ونوع العملة واسم الحساب والمكلف بالدفع والتاريخ واسم الموظف المختص وتوقيعه (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

## ب - قسيمة الدفع في المصرف

وهو مستند يستخدم عند القيام بتحصيل الايرادات من خلال المصرف التجاري وليس من خلال أمين الصندوق، وهو ينظم داخل الدائرة الحكومية ويسلم للدافع باستثناء قسائم دفع التقدير الذاتي لاستخدام مكلفي الضرائب حيث يمكن تنظيمها من قبلهم مباشرة أو من قبل من يمثلهم. وتعتبر هذه القسائم قبل دفعها بمثابة أوامر قبض وذلك طبقاً لنص المادة 30 من النظام المالي الفلسطيني أما بعد دفعها فهي تعتبر بمثابة سندات قبض منظمة أصولاً وذلك طبقاً لنص المادة 34 من نفس النظام (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

## ت - طلب الصرف المركزي

هو أمر صادر لوزارة المالية بصرف المبلغ المعتمد بأمر الدفع (طلب الصرف) لصاحب الاستحقاق (الهويل والحسينين، 2005) وطبقاً لنص المادة 90 من النظام المالي الفلسطيني، يتم تعبئته من قبل مدير عام الشؤون المالية ويصدق من المفوض بالإفناق ويرسل لدائرة الخزينة بوزارة المالية لصرف قيمته وهو يعد من ثلاث نسخ ويشتمل على بيانات توضح اسم الدائرة ورقمها وبند الصرف والمبلغ والعملة واسم المستفيد (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) ومن خلال الدراسة التي أجراها الباحث اتضح عدم استخدام الوحدات الحكومية لهذا المستند والاكتفاء بإرسال خطاب رسمي لوزارة المالية مرفق به المستندات المطلوب تسديدها بسبب عدم قيام وزارة المالية بالواجبات المناطة بها بشأن تزويد الوحدات الحكومية بهذا المستند.

## ث - سند استلام شيكات

ينظم هذا المستند لاستلام الشيكات المعادة ويتضمن خانات لقيد بيانات الشيك المختلفة، ورقم سند القبض، وبيانات إشعار البنك بما فيها سبب الإعادة، وترحل بياناته إلى سجل الشيكات الراجعة وذلك طبقاً لنص المادة 38 من النظام المالي (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

## ج - وثائق أخرى

هي مستندات تهدف إلى تنظيم وضبط إجراءات العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية وبالتالي هي ليست جزءاً من الدورة المستندية لعمليات القبض والصرف مثل طلب إخراج مستندات من الأرشيف ونموذج طلب فتح حساب بنكي ونموذج تلقي خدمة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

## رابعاً : الحاجة إلى تطوير المجموعة المستندية

من خلال العرض السابق للمجموعة المستندية للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني يتضح أن هناك العديد من أوجه القصور التي تؤثر على كفاءة وفاعلية العمل المحاسبي وتحقيق الرقابة المنشودة على العمليات المالية في الوحدات الحكومية وهي تتمثل في الآتي :

- العديد من المستندات الأساسية التي نص عليها النظام المحاسبي الحكومي غير معمول بها من قبل الوحدات الحكومية ،وذلك لعدم قيام وزارة المالية بتزويد هذه الوحدات بتلك المستندات ،الأمر الذي دفع بعضها إلى الاجتهاد في تصميم بعض المستندات المالية بهدف تنظيم العمل المحاسبي، وعليه أصبحت المجموعة المستندية على مستوى الوحدات الحكومية غير موحدة مما أثر على حجم وطبيعة ونوعية البيانات التي تتضمنها هذه المستندات والدورة التي تمر بها ،ومن الجدير ذكره أن وزارة المالية لم تزود الوحدات الحكومية سوى بمستند القبض ومستند الصرف .
- من خلال الاطلاع على المستندات المعمول بها لدى العديد من الوحدات الحكومية اتضح أنها لا تتفق والمتطلبات القانونية المحددة بالنظام المالي خاصة بالنسبة لمستند القبض ومستند الصرف الفرعي.
- لا تتضمن المستندات التي تستخدمها الوحدات الحكومية أي بيانات يمكن من خلالها تحديد البرامج والمشاريع والدوائر والأقسام المسؤولة عن حدوث النفقة ونوعها .

ويرى الباحث أنه لأغراض تطوير المجموعة المستندية فإنه يتعين مراعاة ما يلي :

- إصدار نموذج أمر القبض يراعى في تصميمه أن يتكون من أصل ونسخة وليس من أصل فقط كما جاء بالنظام المالي ويتضمن جزءاً يخصص لاستعمال أمين الصندوق يدون فيه رقم سند القبض وتاريخه واسمه وتوقيعه .
- العمل على تطوير سند القبض من خلال ما يلي :
  - § تطبيق نص المادة 6/37 من النظام المالي التي تنص على تحرير سند قبض خاص بالشيكات المصرفية (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).
  - § إدخال تعديلات على نموذج سند القبض المعمول به بحيث يشتمل على خانة مخصصة لتدوين البيانات المتعلقة بالحوالات المصرفية ورقم واسم حساب الإيراد، ورقم أمر القبض وتعديل اسم السند من إيصال مالي إلى سند قبض لينسجم مع النصوص القانونية .
  - § لا بد أن يراعى في تصميم السند الجديد سعة الخانات بحيث يمكن من خلالها تدوين البيانات بشكل واضح وسليم وهذا ما لم يتوفر في السند المعمول به حالياً.

- قيام وزارة المالية بالدور المناط بها بشأن تصميم وتوزيع المستندات التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني على الوحدات الحكومية لتتمكن من استخدامها في تنظيم أعمالها المحاسبية وهذه المستندات تتمثل في سند القيد و سند الالتزام وسند استلام شيكات وطلب صرف مركزي وطلب إخراج من الأرشيف ونموذج طلب فتح حساب بنكي ونموذج تلقي خدمة.
- تطوير كافة المستندات المالية بحيث تتضمن خانات مخصصة لتحديد أنواع البرامج والأنشطة وعناصر التكاليف ومراكز التكلفة المسؤولة عن حدوث النفقة مما يساعد على تبويب عناصر التكاليف وتحديد العناصر الخاضعة للرقابة والتحكم فيها.

## المبحث الثاني

### عناصر المجموعة الدفترية ودواعي تطويرها

#### أولاً : مفهوم المجموعة الدفترية

تمثل المجموعة الدفترية المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي الحكومي وهي تكتسب أهمية كبيرة كونها تعتبر سجلاً تاريخياً لجميع العمليات المالية التي حدثت بالوحدة الحكومية ومصدراً لبيانات التقارير المالية التي تساعد في تحديد الموقف المالي ونتائج الأعمال والتغيرات التي تطرأ على النشاط الحكومي ومدى تحقيقه للأهداف المناطة به (الهويل والحسينين ، 2005 ) ، كما تعتبر مصدراً للرقابة على العمليات المالية ولها قوة الإثبات أمام القضاء وتتميز بأنها موحدة على مستوى الوحدات الحكومية ويتم تحديدها من قبل السلطة المالية المركزية المتمثلة بوزارة المالية وذلك بهدف تحقيق الرقابة على مختلف الأنشطة وتوحيد البيانات وتجميعها وتبويبها تمهيداً للحصول على تقارير مالية موحدة (حجازي، 1992) وذلك من خلال توفر مجموعة من العوامل والاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم هذه المجموعة وتحديد عددها وإجراءات القيد بها .

ولكي يحقق النظام المحاسبي الحكومي أهدافه فإنه يعتمد على مجموعة من الدفاتر المحاسبية التي يتوقف عددها ونوعها على طبيعة وتعدد أنشطة الوحدة الحكومية التي يمكن ترجمتها إلى صورة مالية والقوانين والأنظمة والتعليمات التي تفرضها الدولة بشأن تنظيم الدفاتر والسجلات الواجب إدارتها من قبل الوحدات الحكومية ومدى حاجة الإدارة إلى البيانات وعناصر التقارير المالية وأنواع الحسابات التي تتضمنها (حجازي، 1992) .

وهذه الدفاتر لا بد أن يراعى في تصميمها البساطة وتماشيتها مع طبيعة عمل الوحدة الحكومية وتحقيق الرقابة على العمليات المالية وتقليل الأخطاء وسهولة حصرها وإمكانية استخدام الحاسوب في التسجيل وإيجاد علاقة وارتباط بين مختلف السجلات لتسهيل متابعة العمليات المالية ذات الطبيعة الواحدة (حجازي، 1995)

#### ثانياً: قواعد وضوابط مسك الدفاتر والسجلات

لكي تحقق الدفاتر والسجلات المحاسبية الأهداف المرجوة منها هناك مجموعة من القواعد والضوابط التي يجب مراعاتها عند مسك وإدارة هذه الدفاتر تتمثل في الآتي (هلاي، 2002) :

- عدم جواز المحو والكشط.

- يتم شطب القيد الخاطئ بخط واحد بالمداد الأحمر وكتابة القيد الصحيح فوق الشطب بالحبر العادي ويعزز هذا التصحيح بتوقيع الموظف المسؤول عن مسك السجل.
- الاحتفاظ بالسجلات لمدد لا تقل عن المدة المحددة بالقانون.
- ختم صفحات الدفاتر قبل استخدامها بختم الجهة المختصة مع مراعاة أن تكون هذه الصفحات مرقمة بطريقة متسلسلة (دوبان ،بدون)
- عدم تداول الدفاتر بأيدٍ كثيرة واقتصار ذلك على الموظف المختص أو من يحل مكانه في حالة غيابه (دوبان ،بدون )

### ثالثاً : أنواع الدفاتر والسجلات في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني طبقاً لنص المادة (5) من النظام المالي على مجموعة موحدة من الدفاتر المحاسبية والسجلات الرقابية التي تقوم وزارة المالية بتصميمها وتوزيعها على الوحدات الحكومية لاستخدامها في إثبات عملياتها المالية وتصنف هذه الدفاتر في مجموعتين رئيسيتين هما مجموعة الدفاتر المحاسبية ومجموعة السجلات الرقابية وهما يمثلان الحد الأدنى من الدفاتر التي يجب على الوحدات الحكومية الالتزام بها حيث طبقاً لنص المادة (9) من النظام المالي يمكن لهذه الوحدات مسك سجلات فرعية إضافية تتلاءم مع أنشطتها وذلك لغايات إحصائية وتحليلية (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005)

وقد ألزم النظام المالي الوحدات الحكومية الاحتفاظ بالمجموعة الدفترية والمحافظة عليها ومنع إتلافها قبل انقضاء 50 عاماً بالنسبة للسجلات المركزية و40 عاماً بالنسبة للدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

ونظراً لأهمية المجموعة الدفترية في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني يتناول الباحث بالدراسة والتحليل هذه المجموعة للوقوف على نقاط ضعفها واقتراح سبل تلافيها وتطويرها وذلك على النحو التالي .

#### 1. مجموعة الدفاتر المحاسبية

تتضمن هذه المجموعة كلاً من الدفاتر المحاسبية التالية :

##### أ- دفتر اليومية العامة

يمثل دفتر اليومية العامة العمود الفقري للمجموعة الدفترية (الهويمل والحسنين ،2005) فهو يستخدم لقيد جميع عمليات القبض والصرف ومن خلاله يتم الانطلاق إلى الدفاتر والسجلات

المحاسبية الأخرى (المبيضين 1، 1999) وتنظم كل صفحة من صفحاته من ثلاث نسخ وتجمع قيوده يومياً وفي نهاية كل شهر وذلك لإعداد التقرير الشهري ويتم تسجيل العمليات المالية في هذا السجل من خلال سند القبض وسند الصرف وسند القيد (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

#### ب - دفتر يومية صندوق المصاريف النثرية

يتم مسك هذا الدفتر من قبل أمين صندوق المصاريف النثرية وتتكون كل صفحة من صفحاته من أصل ونسختين، ويتم القيد فيه من خلال مستند الصرف الفرعي وترصد أرصده في نهاية يوم العمل الأخير من كل شهر أو عند طلب استعاضة أو تسديد أي سلفة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

#### ت - دفتر الأستاذ العام

يتضمن هذا الدفتر حسابات النفقات والإيرادات مبنوية حسب فصول ومواد الموازنة والحسابات الوسيطة الأخرى بحيث يكون لكل حساب صفحة مستقلة (حجازي، 1992) وفي فلسطين طبقاً لنص المادتين (40)، (88) من النظام المالي فإنه يستخدم دفتر أستاذ عام واحد مخصص للإيرادات والآخر مخصص للنفقات، ويتم القيد في دفتر الأستاذ العام للإيرادات من خلال ترحيل مجموع الحركات اليومية لدفتر أستاذ مساعد الإيرادات في حين لم يتحدث النظام المالي الفلسطيني بشأن الإجراءات الواجب إتباعها للقيد في دفتر الأستاذ العام للنفقات (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

#### ث - دفتر أستاذ مساعد الإيرادات

يعرف هذا الدفتر بمسميات مختلفة مثل جداول تصنيف المقبوضات (المبيضين 1، 1999) وفيه يتم ترحيل وإثبات جميع الإيرادات المقبوضة من واقع سندات القبض التي تسلم مع نسخة من سجل اليومية العامة إلى الموظف المختص بذلك، ويتضمن هذا الدفتر حساباً مستقلاً لكل نوع من أنواع الإيرادات وفقاً للتصنيف المعتمد في الموازنة العامة وتجمع حساباته يومياً وتطابق مع مجاميع دفتر اليومية العامة ويصدر به تقرير يومي من أربع نسخ.

### ج- دفتر أستاذ مساعد النفقات

يستخدم لترحيل وإثبات جميع النفقات المدفوعة بحيث يفتح حساب مستقل لكل نوع من أنواع النفقات طبقاً للتصنيف المعتمد بالموازنة العامة (حجازي، 1988) هذا ولم تصدر أي تعليمات توضح آلية إدارة هذا الدفتر والمستندات التي تستخدم كأساس للقيود فيه .

### ح- دفتر أستاذ الأمانات

يستخدم هذا الدفتر لقيود الأمانات التي تمثل أحد الحسابات الوسيطة وتنشأ نتيجة قبض الوحدة الحكومية مبالغ من الغير أو لحساب الغير ، ويتكون كل حساب من حسابات الأمانات من صفتين متقابلتين تمثل الصفحة اليمنى الجانب المدين والصفحة اليسرى الجانب الدائن ويقسم كل جانب إلى خانة يقيد فيها رقم المستند والتاريخ والمبلغ والبيان (الهويمل والحسيني، 2005)، هذا وتنقسم الأمانات في النظام المالي الفلسطيني إلى الأمانات المخصصة وأمانات الدوائر والمؤسسات العامة والخاصة والأفراد وأمانات اقتطاع الرواتب (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

### خ- دفتر أستاذ السلف

يعرف هذا الدفتر باسم دفتر العهد (الهويمل والحسيني، 2005) وهو يستخدم لقيود السلف التي تعتبر بمثابة دفعات أو مبالغ تصرف مقدماً للحصول على الخدمة أو انجاز المهمة أو توريد السلعة حيث يتم فتح صفحة مستقلة لكل جهة أو شخص دفعت إليه سلفه مع تحديد غرضها ونوعها علماً بأن السلف في النظام المالي الفلسطيني تصنف إلى السلف الدائمة و السلف المؤقتة والسلف الخاصة والسلف المتعلقة بالوفاء بالتزام مكفول من السلطة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

### د- دفتر أستاذ مساعد حسابات وسيطة

تعرف الحسابات الوسيطة بأنها الحسابات التي يتم استخدامها بصورة مؤقتة لحين تسويتها مثل حساب الأمانات وحساب السلف والحسابات الجارية كحساب البنك والشيكات (الهويمل والحسيني، 2005) وفي النظام المالي الفلسطيني لم يتطرق المشرع إلى تحديد وتفصيل أنواع هذه الحسابات .

## 2. السجلات الرقابية

### أ - سجل مراقبة المخصصات

يعتبر هذا السجل من أهم السجلات الرقابية وهو يعرف بأسماء متعددة منها سجل مراقبة الاعتمادات (الهويمل والحسينين، 2005) وسجل التأديبات والالتزامات (المبييضين 1، 1999) وتكمن أهميته في أنه يساعد الوحدة الحكومية على مراقبة المخصصات المعتمدة لها بالموازنة العامة ومعرفة المبالغ التي تستطيع إنفاقها ومتابعة عمليات الصرف والمبالغ الملتزم بها والرصيد الحر المتوفر للإنفاق مما يؤدي إلى عدم تجاوز المخصصات المرصودة بالموازنة العامة.

ويستخدم هذا السجل من خلال تخصيص صفحة مستقلة لكل مادة من مواد الموازنة بحيث يحدد رقمها واسمها في أعلى الصفحة ومن ثم يتم تسجل كافة الحركات المالية باستخدام الحوالات المالية وسند الالتزام و سند الصرف (المبييضين 1، 1999) .

### ب - سجل الرخص وسندات القبض والأوراق ذات القيمة

يستخدم هذا السجل لقيّد جميع جلود السندات والرخص والقوائم المالية المطبوعة والمصروفة للدوائر الحكومية بحيث تخصص صفحة مستقلة لكل منها وفي نهاية السنة المالية يتم حصر ما تم استعماله فعلاً وإعداد كشف به وإرساله بكتاب رسمي لوزارة المالية لتنزيله عن عهدة الدائرة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005)

### ت - سجل المشاريع

يستخدم هذا السجل لقيّد كافة المعلومات المتعلقة بالمشروع من حيث اسمه ورقمه وتكاليفه والتعديلات التي تطرأ عليه والمبالغ المخصصة عليه حتى نهاية السنة المالية الماضية (الهويمل والحسينين، 2005) وبالرغم من أهمية هذا السجل إلا أن المشرع اقتصر على ذكره بالاسم فقط دون تحديد استخداماته والبيانات المطلوب إظهارها فيه ومستندات القيد الواجب الاعتماد عليها عند التسجيل به .

### ث - سجل الشيكات الراجعة

يستخدم هذا السجل لحصر ومراقبة الشيكات المرتجعة والتأكد من الحفاظ على حقوق الخزينة العامة واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لمتابعة وتحصيل هذه الشيكات (الحجاوي، 1999).

### ج- سجل سندات القبض الملغاة

وفقاً لما جاء بالنظام المالي الفلسطيني يستخدم هذا السجل من قبل أمين الصندوق لتدوين سندات القبض الملغاة بعد ذكر سبب إلغائها والتأشير عليها بخطين متعارضين وختمها بختم ملغي (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

### ح- سجلات أخرى

ورد في النظام المالي مجموعة أخرى من السجلات التي ذكرها المشرع اسماً دون توضيح أي معلومات بشأن استخدامها وآلية القيد بها والبيانات والمعلومات المطلوب إظهارها فيها وهذه السجلات تتمثل في سجل الدين العام وسجل المنح والمساعدات (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

### 3. السجلات المركزية لدى وزارة المالية

تدير وزارة المالية مجموعة من السجلات التي تستخدمها لإجراء التسجيلات المركزية للوحدات الحكومية وذلك بهدف إعداد تقارير الحسابات والموقف المالي والحساب الختامي للسلطة الوطنية الفلسطينية وهذه الدفاتر تتمثل في سجل اليومية العامة المركزي وسجل الأستاذ العام المركزي وسجل أستاذ الإيرادات المركزي وسجل أستاذ النفقات المركزي وسجل حسابات الأمانات وسجل رواتب الموظفين وسجل رواتب المتقاعدين وسجل مكلفي الضرائب والتحقيقات المالية وسجل الحسابات الختامية وسجل السندات والرخص والقسائم المالية وسجلات دفاتر الأستاذ المساعدة للحسابات الوسيطة الأخرى

### رابعاً : الحاجة إلى تطوير المجموعة الدفترية

من خلال الدراسة التي أجريت على المجموعة الدفترية يتضح وجود العديد من المعوقات التي تعترض تطوير هذه المجموعة الأمر الذي يؤثر سلباً على قدرتها في إنتاج معلومات موحدة ومفيدة يمكن الاعتماد عليها في أعمال الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات وهذه المعوقات تتمثل في الآتي:

- لم تحدد التشريعات المالية شكل ومحتوى الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية والمعلومات والبيانات المطلوب إظهارها في كل منها.
- لم تقم وزارة المالية بدورها فيما يتعلق بتصميم هذه الدفاتر وتوزيعها وإلزام الوحدات الحكومية للعمل بها طبقاً لما جاء بنص المادة (5) من النظام المالي الفلسطيني مما أدى إلى

قيام الوحدات الحكومية بالاجتهاد من تلقاء نفسها وتصميم بعض هذه الدفاتر والسجلات وفقاً لرؤيتها الخاصة وبعيداً عن وزارة المالية وبالتالي عدم الالتزام فعلياً باستخدام المجموعة الدفترية التي نص عليها النظام المالي وظهور مجموعة دفترية غير موحدة على مستوى كافة الوحدات الحكومية وهذا يؤكد ما جاء بتقرير البنك الدولي بأن الأنظمة المحاسبية في الوحدات الحكومية الفلسطينية غير موحدة وأنشئت بشكل فردي (البنك الدولي، 2004) الأمر الذي من شأنه أن يؤثر بشكل سلبي على أعمال الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية سواء الخارجية أو الداخلية ويجعل المهام المناط بها غير سهلة ومعقدة (كلاب، 2004).

- عدم شمولية التسجيلات المحاسبية التي تديرها وزارة المالية لنفقات وإيرادات الوزارات والدوائر الحكومية كما أن أرصدة بنود الإنفاق والإيراد غير سليمة (كلاب، 2004)
- لا تتفق المجموعة الدفترية المعمول بها مع المتطلبات القانونية المحددة بالنظام المالي كما أن صفحاتها غير مرقمة بأرقام متسلسلة وغير مختومة بخاتم الجهات المختصة .
- لا توضح المجموعة الدفترية ما أنجزته الوحدة الحكومية من أنشطة وبرامج نظراً لأن النظام المحاسبي يقوم على أساس المحاسبة على الاعتمادات وليس على أساس المحاسبة على الأنشطة مما يؤدي إلى صعوبة تحليل البيانات وتوزيعها على مراكز النشاط المختلفة.
- لا تتضمن المجموعة الدفترية أي بيانات تساعد على تحديد معدلات الأداء والتكلفة التي تتعلق بالأعمال التي تقوم بها الوحدة الحكومية حيث إن الاعتمادات لا ترتبط بانجاز أنشطة وبرامج معينة
- البيانات والمعلومات التي تتضمنها المجموعة الدفترية تخدم أغراض الرقابة المالية والقانونية على الاعتمادات المخصصة لكل وحدة دون الاهتمام بتحقيق أغراض الرقابة على أداء الأنشطة والبرامج.
- لوحظ أن هناك بعض الدفاتر والسجلات التي حددت أسماء دون توضيح تفاصيلها والبيانات التي يجب أن تشملها والمستندات الواجب استخدامها كأساس للقيود بها مثال ذلك دفتر أستاذ مساعد حسابات وسيطة وسجل الدين العام وسجل المنح والمساعدات.

واستناداً إلى ما سبق ذكره يتضح أن المجموعة الدفترية بشكلها الحالي يشوبها العديد من أوجه القصور التي تؤدي إلى انخفاض كفاءتها وفعاليتها الأمر الذي يؤثر سلباً على أداء وتطوير النظام المحاسبي لذلك يقترح الباحث ضرورة العمل على ما يلي:

- إصدار تعليمات مالية تحدد بمقتضاها شكل ومحتوى الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية والبيانات المطلوب إظهارها فيها.

- قيام وزارة المالية بواجباتها المحددة بالنظام المالي الفلسطيني من حيث تصميم وطباعة المجموعة الدفترية التي نصت عليها التشريعات المالية وتزويد الوحدات الحكومية بها لتتمكن من استخدامها.
- إدارة مجموعة من السجلات التحليلية التي تستخدم لتجميع وتلخيص البيانات المتوفرة عن عناصر التكاليف وفقاً للتبويب النوعي ووفقاً لمراكز التكلفة والمسؤولية التي استفادت من هذه العناصر .
- إصدار تعليمات تحدد أنواع الحسابات الوسيطة ودفاتر الأمانات والسلف المطلوب مسكها من قبل الوحدات الحكومية والآلية اللازمة لمتابعة ومراقبة هذه الحسابات .
- تطوير المجموعة الدفترية من خلال تبني مجموعة من الدفاتر المحاسبية والرقابية التي تساعد في تحقيق الشمولية المرجوة من التسجيلات المحاسبية ومن هذه الدفاتر :

### § دفتر طلبات الصرف المركزي

وهو يستخدم كسجل رقابي لمتابعة طلبات الصرف المركزية التي ترسلها الوحدات الحكومية لوزارة المالية مما يمكن من متابعة هذه الطلبات والمصادقة على صرفها وتحديد مصيرها وكيفية التعامل بها ومعالجتها عند إقفال الحسابات في نهاية السنة المالية .

### § دفتر حساب المطلوبات

يستخدم هذه الدفتر لتسجيل المطلوبات المستحقة على الغير لصالح الوحدة الحكومية بهدف مراقبتها ومتابعتها واستخراج التقارير المالية الدقيقة بشأنها ، ويتم القيد في هذا السجل من خلال قيود نظامية عند إثبات المستحقات وسدادها .

### § سجل مراقبة التأمينات

يستخدم هذا السجل لمراقبة التأمينات التي يقدمها المقاولون والموردون وهو يعرف باسم دفتر مراقبة الضمانات فعند تقديم ضمان بنكي تقوم الجهة الحكومية بإثبات قيمته بالإضافة إلى جميع بياناته في الحقول الخاصة بذلك من حيث رقم الضمان و تاريخه وتاريخ انتهائه ويتم متابعة الضمان وتسجيل ما يطرأ عليه من تعديلات في خانة الإيضاحات وعلى المدير المالي مراقبة القيد في سجل الضمانات (التأمينات) ومراجعتها ومطابقتها مع خطابات الضمان المحفوظة بعهدته أو عهدة الموظف المكلف بحفظها (إلهامي والسقا، 2007) .

## المبحث الثالث

### مجموعة التقارير المالية ودواعي تطويرها

#### أولاً : مفهوم التقارير المالية

تعد التقارير والقوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي حيث تعمل على تحقيق أهداف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (إلهامي والسقا، 2007) وتساهم بشكل فاعل في سلامة القرارات وخدمة خطط التنمية (رمو، 1999) والإفصاح عن نتائج المشاريع والنشاطات (الهولي، 1988) والأهداف الاجتماعية والاقتصادية والوطنية التي تتبناها الدولة وتتفق من أجلها الاعتمادات المالية (حسن والمنيف، 1984) وحتى تكون التقارير المالية فعالة لا بد أن يكون لها تأثير على سلوك صانعي القرارات ويتم ذلك من خلال توفر نظام محاسبي متكامل من حيث المضمون والصياغة (عقدة، 1976) ومتطور وقادر على توفير كافة المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب وليس نظاماً تقليدياً يقتصر على توفير المعلومات التي تساعد على فرض الرقابة المالية على مشروعية الإنفاق (الهولي، 1988)

وعليه تعتبر التقارير المالية أحد العناصر الهامة في النظام المحاسبي الحكومي والوعاء الذي تجمع فيه البيانات والمعلومات ليتم عرضها بطرق مختلفة لخدمة متخذي القرارات أيضاً كان موقعهم، وبالتالي فهي ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما وسيلة لخدمة مستخدميها (هاللي، 2002) الذين ازداد عددهم نتيجة تطور مفهوم الدولة وازدياد أنشطتها وهم يتمثلون في السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والباحثين والمؤسسات الدولية والمستثمرين والمقرضين (حجازي، 1995) والمواطنين والإداريين والاقتصاديين (المبييضين، 1، 1999).

#### ثانياً : أهداف التقارير المالية

- تهدف التقارير المالية الحكومية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي :
- خدمة أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ورسم السياسات وإظهار المركز المالي للوحدات الحكومية (هاللي، 2002).
  - تسهيل عمليات تحليل وإعداد الموازنة العامة والإحصاءات القومية (المبييضين، 1، 1999)
  - الإفصاح عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والوظائف والأهداف التي تسعى الوحدة الحكومية لتحقيقها (حجازي، 1992).

- تقدير قيمة الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية للمواطنين ومدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها(تركى، 1988).
- تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية (البدرى، 2007).
- توفير المعلومات اللازمة لمحاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية (الحجاوي،1999).
- التأكد من سلامة مسك الدفاتر المحاسبية والرقابية (الهويل والحسين، 2005).
- المساعدة في إعداد تقديرات الموازنة العامة للفترات المقبلة (الهويل والحسين ، 2005).
- توفر فكرة سليمة حول العمليات المالية وأوجه النشاطات الحكومية وتطبيقاتها ومنفعتاتها وتكلفتها ومساعدة مستخدميها على التنبؤ بالاتجاه المستقبلي المتعلق بالمتغيرات الاقتصادية والمالية المختلفة (خان، 2001)
- تقديم معلومات عن مصادر الأموال والالتزامات ، وصافى الموارد ودرجة التغير فيها من فترة لأخرى (البدرى، 2007).
- تقييم الوضع المالي ونتائج العمليات ومدى كفاءة وفاعلية الإدارة في استخدام الموارد وتنفيذ البرامج ( Granof،2007 ).
- مقارنة النتائج الحقيقية مع المعتمد بالموازنة العامة ( Engstrom & Hay,1996 ).
- التحقق من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية ( Hay,1989 ).

### ثالثاً : المميزات النوعية للتقارير المالية

- لكي تحقق التقارير المالية الحكومية الأهداف المرجوة منها لا بد أن يتوفر فيها مجموعة من المميزات التي يعزى إليها جعل المعلومات المفصّل عنها في هذه التقارير مفيدة لمستخدميها وهذه المميزات تتمثل في الآتي(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2002):
- **القابلية للفهم** : تعتبر المعلومات قابلة للفهم عندما يتوقع فهم معناها من مستخدميها بشكل معقول.
  - **الملاءمة** : تعتبر المعلومات ملائمة إذا أمكن استخدامها في تقييم الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة وبالتالي تكون مؤثرة على القرار المتخذ من جانب مستخدميها .
  - **الموثوقية** : وهي تعني أن تكون المعلومات خالية من الخطأ والتحيز ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بأمانة فحواها
  - **القابلية للمقارنة** : تكون المعلومات في القوائم المالية قابلة للمقارنة عندما يستطيع المستخدمون التعرف على التشابهات والاختلافات بينها وبين معلومات أخرى وتطبق هذه

الخاصية على المقارنة بين القوائم المالية لمؤسسات مختلفة وعلى المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة لفترات زمنية مختلفة.

#### **رابعاً : إعداد وعرض التقارير المالية**

ليحقق التقرير المالي الأهداف المرجوة منه لا بد أن يركز على عرض وتوضيح الحقائق الهامة بشكل مختصر ومبسط ، من خلال استخدام الرسوم البيانية والإيضاحات والخرائط والعبارات الواضحة والسلسة والبعيدة عن المصطلحات الفنية والمعقدة و تجزئته إلى عدة أقسام على النحو التالي (البدرى،2007) :

- **القسم الأول من التقرير المالي** : يتضمن تعريف القارئ بأهداف التقرير ومكوناته الأساسية بشكل مختصر ومفيد.
- **القسم الثاني من التقرير** : يتضمن بعض التفاصيل التي تتعلق بالمدخل أو المنهج الذي تم إتباعه في جمع وتسجيل البيانات ، وجميع الافتراضات المتعلقة بإعداده.
- **القسم الثالث من التقرير** : يتضمن عرضاً لأهم النتائج التي تم التوصل إليها والمقارنات التي تم إجراؤها ويفضل أن يتم عرض ذلك في شكل رسوم بيانية أو جداول وأشكال هندسية مبسطة ومفهومة وهذا يتوقف على طبيعة المستوى الإداري الذي يرفع إليه التقرير.
- **القسم الرابع (الأخير) من التقرير** : يتضمن المرفقات الإيضاحية والتي تتمثل في البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلات والمقارنات التي استنبطت منها نتائج التقرير وأدلة الإثبات التي اعتمد عليها في تحقيق البيانات.

#### **خامساً : التقارير المالية في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني**

تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي وفيها تلخص نتائج النشاط وحقيقة المركز المالي وهي تنقسم حسب العامل الزمني إلى نوعين رئيسيين هما التقارير المالية الدورية وتعتبر من أهم أدوات المساءلة كونها تمثل حالة الإفصاح بل الإقرار بما قامت به الوحدة الحكومية خلال فترة زمنية محددة، وهي تستهدف تحقيق غاية أساسية هي، شرح كيفية سير الأعمال في المؤسسة، وبيان نشاطها وإنجازاتها، والمشاكل التي تعانيتها، والحلول المقترحة لها،(حرب،2003) بهدف خدمة إدارة الوحدة الحكومية والمستفيدين من داخلها وتحقيق الرقابة على العمليات التي تقوم بها ، والتقارير المالية السنوية وهي التي تعد في نهاية السنة المالية وتهدف إلى بيان نتيجة العمليات التي قامت بها الوحدة الحكومية ومقارنة ما تم تنفيذه خلال السنة بما جاء بالموازنة العامة (تركي ،1988) ويتضمن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مجموعة من التقارير المالية الدورية والسنوية التي يتم إعدادها في ضوء ما ينص عليه قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية والنظام المالي الفلسطيني والتعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية ويمكن تصنيف هذه التقارير إلى تقارير دورية شهرية وتقارير دورية ربع سنوية وتقارير سنوية.

ولما كانت التقارير المالية تعتبر أحد المقومات الأساسية والمخرج النهائي للنظام المحاسبي الذي يتضمن كافة البيانات والمعلومات التي يعتمد عليها متخذو القرار على اختلاف فئاتهم فإنه من الأهمية دراسة وتحليل هذه التقارير والقوائم بهدف تقويمها واقتراح سبل تطويرها وتحسين نوعيتها لتكون أكثر كفاءة وفاعلية في خدمة مستخدميها.

### 1- التقارير الدورية الشهرية

وهي تشمل التقارير التي تعدها الوحدات الإدارية الحكومية عن أوجه نشاطها المالي وتلك التي تعدها وزارة المالية عن مجمل النشاط المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية كوحدة واحدة وهي تتمثل في الآتي :

#### **أ- تقرير الموقف المالي للإيرادات وتقارير الإيرادات الشهرية**

تقرير الموقف المالي للإيرادات هو تقرير شهري تعده الوحدة الحكومية وتسلمه إلى وزارة المالية في موعد لا يتجاوز نهاية الأسبوع الأول من الشهر التالي ويتضمن بيانات عن الإيرادات والمنح والمقبوضات الفعلية وذلك طبقاً لنص المادة 46 من قانون تنظيم الموازنة العامة (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998). والمادة 2/148 من النظام المالي الفلسطيني أما تقرير الإيرادات الشهري فهو تقرير تعده الوحدة الحكومية بصورة شهرية وترسله بعد تدقيقه من المراقب الداخلي إلى مديرية الإيرادات بوزارة المالية في مدة أقصاها نهاية الأسبوع الأول من الشهر الذي يليه وذلك وفقاً لنص المادة 4/41 من النظام المالي الفلسطيني (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

هذا وبالرجوع إلى التشريعات الصادرة بشأن التقريرين لوحظ أن المشرع الفلسطيني لم يتطرق إلى توضيح الفرق بين التقريرين وماهية البيانات والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها وطريقة عرضها في كل منهما علاوة على عدم وجود نماذج يمكن استخدامها من قبل الوحدات الحكومية لهذه الغاية مما دفع هذه الوحدات إلى إعداد تقرير شهري بالإيرادات المحصلة فعلاً دون إعداد أي تقارير تفصح من خلالها عن الموقف المالي للإيرادات والمنح والمقبوضات الفعلية.

## ب- تقرير الموقف المالي للنفقات وتقرير الإنفاق الشهري

تقرير الموقف المالي هو عبارة عن كشف تعدده الوحدة الحكومية يظهر موقف كل مادة من مواد الموازنة العامة ويتم إعداده من واقع سجل مراقبة المخصصات على النموذج المحدد لذلك ويتم تزويد وزارة المالية به في مدة أقصاها نهاية الأسبوع الأول من الشهر الذي يليه لمعرفة المعاملات الشهرية لكل وحدة حكومية وإجمالي المعاملات حتى تاريخه وذلك طبقاً لنص المادة (118) من النظام المالي الفلسطيني ويتضمن هذا التقرير بيانات عن المبالغ المخصصة والأوامر المالية والالتزامات والمبالغ المسددة والرصيد الحر لكل مادة من مواد الموازنة (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

أما تقرير الإنفاق الشهري فهو تقرير يتم إعداده على النموذج المخصص بعد استخراج ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة من واقع دفتر الأستاذ العام ومطابقته مع دفتر اليومية العامة، ويرسل خلال الأسبوع الأول من الشهر اللاحق إلى دائرة الخزينة العامة في وزارة المالية مرفق معه نسخة من تقارير اليومية العامة والمطابقة البنكية وذلك بعد تدقيقها من قبل المراقب الداخلي ويمثل هذا التقرير مستند القيد الذي تعتمد عليه وزارة المالية في تسجيل العمليات المالية الإجمالية بالدفاتر والسجلات المركزية (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

وبالرغم من أهمية هذا التقرير في تحديد حجم الإنفاق الفعلي للوحدات الحكومية إلا أنها لا تعد مثل هذا التقرير وقد يعود السبب إلى عدم قيام وزارة المالية بإصدار أي تعليمات توضح من خلالها طبيعة البيانات والمعلومات المطلوب الإفصاح عنها وطريقة عرضها الأمر الذي يعكس عدم اهتمام وزارة المالية والوحدات الحكومية بمثل هذه التقارير.

وبالرجوع إلى التشريعات الفلسطينية المتعلقة بتقارير الإنفاق اتضح أنها تشتمل على مسميات لتقارير إنفاق أخرى تعبر عن نفس مضمون ومحتوى التقارير السابقة، يرى الباحث أن ذلك مرده إلى عدم استخدام المشرع الفلسطيني لمسميات موحدة للتقارير المالية الأمر الذي يؤدي إلى إرباك العمل المحاسبي، وهذه التقارير تتمثل في بيان الإنفاق الشهري وهو تقرير ورد ذكره بنص المادة 46 من قانون تنظيم الموازنة العامة (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998)، ويعتقد الباحث أنه يعبر عن نفس مضمون تقرير الإنفاق الشهري وتقرير الإنفاق الشهري من قيمة الأوامر المالية والوارد ذكره بنص المادة 116 من النظام المالي والذي يحمل نفس فكرة تقرير الموقف المالي (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

## ت- مجموعة التقارير المركزية التي تعدها وزارة المالية

وهذه التقارير تتمثل في التقرير الشهري حول التقدم في تنفيذ الموازنة العامة طبقاً لنص المادة 51 من قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).

وتقرير الحسابات الشهري وفقاً لما جاء بنص المادة 117 من النظام المالي وتقرير الموقف المالي لحساب الخزينة الموحد وفقاً لنص المادة 117 من النظام المالي وتقرير عن الوضع المالي لحساب الخزينة الموحد طبقاً لنص المادة 3/ 148 من النظام المالي وتقرير تجميعي للإيرادات والنفقات ويعد من واقع تقارير الوزارات وذلك طبقاً لنص المادة 4/148 من النظام المالي (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

وبالرجوع إلى التشريعات الفلسطينية يتضح عدم إصدار أي تعليمات تحدد بمقتضاها البيانات الواجب الإفصاح عنها في التقارير المذكورة وطريقة عرضها خاصة وأن هناك مسميات متشابهة لبعض التقارير مثل تقرير الموقف المالي لحساب الخزينة الموحد والوضع المالي لحساب الخزينة الموحد الأمر الذي يؤدي إلى عدم تنظيم الأداء المحاسبي وإخضاعه إلى الاجتهاد الشخصي بعيداً عن القواعد المحاسبية المقننة.

## **2- التقارير الربع سنوية**

هي تقارير تعدها وزارة المالية وتفصح من خلالها عن الوضع المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية وتشمل كل من (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005) :

- أ- تقرير ربع سنوي عن وضع الموازنة العامة والتطورات المالية واتجاهات حركة المقبوضات والمصروفات مقارنة بالتوقعات والانحرافات الهامة وأسبابها وسبل تلافيتها
  - ب- تقرير ربع سنوي عن حجم المديونية والكفالات الجديدة ورصيد الكفالات غير المسددة
- وبالرجوع إلى طبيعة هذه التقارير يتبين أنها تركز فقط على حسابات الموازنة العامة ومديونية السلطة وبالتالي فإنها لا تعكس كافة التصرفات المالية خاصة ما يتعلق بالأرصدة النقدية والسلف والأمانات والمبالغ المستحقة للسلطة على الغير في حين يستوجب أن تعكس تلك التقارير كافة التصرفات المالية لإعطاء صورة كاملة عن الوضع المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية.

## **3- التقارير السنوية:**

وهي تتضمن كل من التقارير التالية :

### **أ- الحساب الختامي:**

يعتبر الحساب الختامي نتيجة حتمية لجميع الخطوات والأساليب والحسابات والتسويات التي يتضمنها النظام المحاسبي الحكومي (ياسين وآخرون، 1994) ويبوب بنفس طريقة تويب الموازنة العامة ويطبق عليه قاعدة العمومية بحيث لا يتم عمل مقاصة بين نفقات وإيرادات الوحدات الحكومية (إسماعيل وكراجه، 1989) وعليه فهو الوجهة الفعلية لتقديرات الموازنة

العامة كونه يمثل الإيرادات والمصروفات الفعلية (مرعي ،بدون تاريخ ) والخدمات المؤداة والبرامج المنفذة ومستويات الجودة الفعلية مقارنة بالمخطط منها (الدسوقي ،1988) .  
وطبقا لقانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 والنظام المالي الفلسطيني يعرف الحساب الختامي بأنه "الحساب الذي يتم إعداده وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ووفقا للنظام المحاسبي الموحد ويمثل بيان لحساب الموازنة ونتيجة تنفيذها كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية" وتعتبر وزارة المالية هي الجهة المختصة بإعداد هذا الحساب الذي يعتمد من مجلس الوزراء ويدقق من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية ويقر من المجلس التشريعي (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998) وهو يعد على مستوى السلطة الوطنية، فالوحدات الحكومية بموجب التشريعات الفلسطينية غير ملزمة بإعداد حسابات ختامية تعكس نتيجة أعمالها في نهاية السنة المالية.

### **p أهداف الحساب الختامي:**

- تتلخص أهداف الحساب الختامي في النقاط التالية (الحجاوي،1999):
- إظهار المركز المالي للدولة وبيان الفائض والعجز.
  - المساهمة في التخطيط المالي للفتترات اللاحقة ومصدر مهم من مصادر المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة العامة.
  - تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الأداء.
  - إحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة (إسماعيل وكراجه ، 1989).
  - إتاحة الفرصة للسلطة التشريعية للرقابة على السلطة التنفيذية(إسماعيل وكراجه ، 1989).
  - وسيلة للتحقق من صحة العمل المحاسبي ومصدر من مصادر معلومات التحليل المالي للجهات الرقابية وللباحثين (الهويل والحسينين ، 2005) .

### **p المرحل التي يمر بها إعداد الحساب الختامي في فلسطين**

- يمر الحساب الختامي وفقاً لما جاء بالتشريعات المالية الفلسطينية بمجموعة من المراحل التي تتمثل في الآتي (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005)، (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998) :
- تصدر وزارة المالية تعليمات دائمة لقفل وتحضير الحسابات الختامية للوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة طبقاً لنص المادة 64 من قانون الموازنة العامة
  - انسجاماً مع تعليمات إقفال وتحضير الحسابات الختامية تعد الوحدات الحكومية مجموعة من التقارير والكشوف التي ترسلها إلى وزارة المالية وهي تتمثل في الآتي:

- § كشف نهائية بالإيرادات والنفقات التي تقع ضمن مجال إدارة الوحدات الحكومية.
- § تقريراً بجميع الالتزامات التي على الوحدات الحكومية كما هي بتاريخ 12/31 .
- § تقرير بجميع الاتفاقيات التي تم توقيعها في السنة المالية المنتهية .
- § تقريراً مفصلاً بأرصدة السلف المفتوحة والمدورة إلى السنة المالية الجديدة وفقاً لما جاء بنص المادة 150 من النظام المالي الفلسطيني .
- تعد وزارة المالية حسابات موحدة تمهيدية للمعاملات العامة وتقدمها إلى مجلس الوزراء وديوان الرقابة المالية والإدارية وذلك خلال ستة أشهر من إقفال السنة المالية وتبين هذه الحسابات أرصدة الافتتاح والأقفال للصندوق الموحد والصناديق الخاصة وتفاصيل العمليات المالية التي تمت لمواجهة العجز المالي "إن وجد" وصافي الدين العام المحلي والأجنبي، والقروض المعطاة خلال السنة والالتزامات المرتبطة بها والنتيجة عنها طبقاً لنص المواد (33) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية و(149) من النظام المالي الفلسطيني و(65) من قانون تنظيم الموازنة العامة.
  - بناء على ما سبق يجب أن تعد وزارة المالية مسودة الحساب الختامي وتقدمها إلى مجلس الوزراء للاعتماد والإحالة إلى المجلس التشريعي للإقرار خلال سنة من نهاية السنة المالية ، وترسل نسخة منه إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية لدراسته ورفع ملاحظاته بشأنه إلى المجلس التشريعي طبقاً لنص المادة 34 من قانون الديوان رقم 15 لسنة 2004 (الوقائع الفلسطينية العدد 53 ، 2004).

#### ب- بيان المركز المالي النقدي

يعد بيان المركز المالي النقدي في لحظة زمنية معينة أو في نهاية السنة المالية ويتضمن جانب الموجودات بما فيها السيولة النقدية وجانب الالتزامات تجاه الغير وذلك وفقاً لما جاء بقانون الموازنة العامة والنظام المالي الفلسطيني وتهتم الحكومات بهذه القائمة بغية تحقيق الرقابة الفعالة على العناصر المتداولة وذلك لمواجهة الالتزامات الحالية وكيفية تدبير الأصول السائلة لتمويل عمليات وأنشطة الوحدات الحكومية (هلاي، 2002).

وفي ضوء استخدام الأساس النقدي في إثبات العمليات المالية فإن هذه القائمة تظهر العناصر التي تدخل النقدية طرفاً فيها بالتالي فهي تظهر الموجودات والالتزامات المتداولة بما يتضمناه من نقدية وسلفيات وقروض قصيرة الأجل وأمانات بالإضافة إلى العجز أو الوفر النقدي المتراكم (حجازي، 1992) .

ت - إلى جانب الحساب الختامي وبيان المركز المالي النقدي تعد وزارة المالية مجموعة من التقارير تتمثل في الآتي:-

- تقريراً سنوياً بما للسلطة وما عليها من ديون أو قروض قصيرة أو طويلة الأجل داخلية كانت أم خارجية.
- تقريراً سنوياً بما للسلطة وما عليها من التزامات للموردين أو لأي جهات الأخرى.
- تقريراً سنوياً يوضح الأصول المالية ومساهمات السلطة الوطنية واستثماراتها في الهيئات والشركات المحلية وغير المحلية.

### سادساً : الحاجة إلى تطوير التقارير والقوائم المالية

من خلال العرض السابق يتضح أن التقارير المالية للوحدات الحكومية بشكلها وبمحتوياتها الحالية ينتابها العديد من أوجه القصور التي أثرت على فعاليتها وكفاءتها وجعلتها غير ملائمة لعملية ترشيد القرارات الإدارية وتحقيق أهداف النظام المحاسبي وللوقوف على حقيقة ذلك يعرض الباحث أوجه القصور في ثلاث مجموعات وذلك على النحو التالي :

#### 1- أوجه قصور التقارير الدورية

- تتلخص أوجه القصور التي تعترض التقارير الدورية في النقاط التالية :
- لم تصدر وزارة المالية أي تعليمات تحدد من خلالها طبيعة البيانات والمعلومات المطلوب الإفصاح عنها في العديد من التقارير الدورية وطريقة عرضها الأمر الذي يساهم في عدم التزام أغلب الوحدات الحكومية بإعداد التقارير التي نص عليها القانون حيث أظهر تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية أن عدد (43) وحدة حكومية بنسبة (89%) من الوحدات المدرجة بالموازنة العامة والبالغ عددها (50) وحدة لم تعد تقارير مالية للسنة المالية 2006 وأما الوحدات المتبقية والبالغ عددها (7) وحدات فقد قدمت تقارير مالية لعدد من الأشهر لم يتجاوز 50% من مجموع أشهر السنة (ديوان الرقابة المالية و الإدارية، 2008)
  - لا تعكس التقارير المالية التي نصت عليها التشريعات المالية كافة التصرفات المالية التي تخص الوحدة الحكومية خاصة الحسابات خارج إطار الموازنة العامة مثل الحسابات المدينة والدائنة.
  - لوحظ أن تقارير الموقوف المالي التي أعدتها الوحدات الحكومية لا تفصح عن كامل بنود الإنفاق حيث تقتصر على إظهار النفقات المسددة من قبل الوحدة الحكومية فقط أما ما يسدد

من خلال وزارة المالية وهو يمثل الجزء الأكبر من تلك النفقات فلا يتم الإفصاح عنها في تلك التقارير (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2008).

- لوحظ أن مسميات التقارير المالية التي تحدثت عنها التشريعات المالية غير موحدة حيث تختلف هذه المسميات من تشريع إلى آخر وأحياناً داخل نصوص التشريع ذاته الأمر الذي يربك العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية .
- عدم الالتزام بإعداد التقارير في الوقت المحدد الأمر الذي يؤدي إلى تقديم بيانات غير زمنية عن الانحرافات وبالتالي عدم التمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب (الهولي، 1988) حيث أظهر تقرير مركز أمان عن الوضع المالي للسلطة الفلسطينية للفترة من يناير 2006 وحتى يونيو 2007 عدم التزام وزارة المالية بتقديم التقارير ربع السنوية المتعلقة بتنفيذ الموازنة للمجلس التشريعي، حيث كان من المفترض تقديم 6 تقارير ربع سنوية لكن لم يقدم أيها باستثناء تقرير نصف سنوي عن السنة المالية 2006 قدم بتاريخ 2006/8/29 (أمان، 2007).
- لم تصدر وزارة المالية أي تعليمات تحث فيها الوزارات على الالتزام بإعداد التقارير التي نصت عليها التشريعات المالية كما لم تتخذ أي إجراءات بحق الوزارات المخالفة مما يعكس عدم الاهتمام بمثل هذه التقارير .

## 2- أوجه قصور التقارير السنوية

تتلخص أوجه القصور التي تعترض التقارير السنوية في النقاط التالية :

- لم تصدر وزارة المالية تعليمات دائمة لقفل وتحضير الحسابات الختامية للوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة طبقاً لنص المادة 64 من قانون الموازنة العامة.
  - عدم إعداد أي حساب ختامي للسلطة الوطنية الفلسطينية عن السنوات من 1994 وحتى 2006 خلافاً للقانون وهو ما يؤدي إلى تداخل السنوات المالية ببعضها البعض ، وإرباك الحسابات المالية للسلطة الوطنية (مركز أمان، 2007) الأمر الذي أدى إلى عدم تمكين ديوان الرقابة المالية والإدارية من القيام بمسؤولياته واختصاصاته الأمر الذي تسبب في ظهور العديد من النتائج السلبية والخطيرة وهي كما يراها (ديوان الرقابة المالية و الإدارية، 2008) تتمثل في الآتي :
- § غياب التعبير الحقيقي عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة وعدم تبيان الوضع المالي الحقيقي للسلطة الوطنية.
- § عدم القدرة على تحليل البيانات المالية للوصول إلى نتائج تساعد الجهات محل الرقابة للارتقاء بكفاءة الأداء.

§ عدم توفير التأكيدات والضمانات الكافية لإدارة الشأن المالي بنزاهة وشفافية.

§ عدم إتاحة بيانات ومعلومات دقيقة أمام الجهات المسؤولة.

- لا تتفق التقارير والقوائم المالية السنوية التي يتضمنها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع القوائم التي نصت عليها المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام وهي وفقا للمعيار الدولي رقم (1) فقرة (19) تتمثل في الآتي :-

§ قائمة المركز المالي وهي تشير إلى الميزانية العمومية أو قائمة الموجودات والمطلوبات.

§ قائمة الأداء المالي وهي تشير إلى قائمة الإيرادات و المصروفات أو قائمة العمليات

§ قائمة التغيير في صافي الموجودات /حقوق الملكية.

§ قائمة التدفق النقدي.

- اقتصار الحساب الختامي على إظهار النفقات المدفوعة والإيرادات المقبوضة يجعله عبارة عن قائمة بالصفقات النقدية التي قامت بها الحكومة وليس أداة سليمة لقياس نتائج أعمالها وانجازاتها (حجازي، 1992).

- لا تتضمن التشريعات الفلسطينية على أي نصوص قانونية تلزم من خلالها الوحدات الحكومية بإعداد حسابات ختامية تعكس نتائج أعمالها في نهاية السنة المالية أسوة بما هو معمول به في العديد من الدول العربية كما يتبين مما يلي :

#### جدول رقم (1)

#### الدول التي تلزم وحداتها الحكومية بإعداد حساب ختامي سنوي

الدولة	البيان
الكويت	طبقاً لنص المادة 38 من قانون إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي رقم 31 والصادر بتاريخ 1976/8/29 فإنه يجب على الوحدات الحكومية إعداد حساب ختامي في نهاية السنة المالية يقدم إلى وزارة المالية.
اليمن	طبقاً لنص المادة 69 من القانون المالي رقم 8 والصادر بتاريخ 1996/8/26 فإنه يجب على الوحدات الحكومية إعداد حساب ختامي في نهاية السنة المالية وتقديمه إلى وزارة المالية.
سوريا	طبقاً لنص المادة 32 من القانون الأساسي المالي رقم 92 والصادر بتاريخ 1967/7/19 فإنه يجب على الوحدات الحكومية إعداد حساب ختامي في نهاية السنة المالية وتقديمه إلى وزارة المالية.
قطر	طبقاً لنص المادة 35 من قانون الموازنة العامة للدولة رقم 5 والصادر بتاريخ 1989/3/27 فإنه يجب على الوحدات الحكومية إعداد حساب ختامي في نهاية السنة المالية وتقديمه إلى وزارة المالية.
البحرين	طبقاً لنص المادة 49 من قانون الميزانية العامة رقم 39 والصادر بتاريخ 2002/1/1 فإنه يجب على الوحدات الحكومية إعداد حساب ختامي في نهاية السنة المالية وتقديمه

الدولة	البيان
	إلى وزارة المالية.
سلطنة عمان	طبقاً لنص المادة 37 من القانون المالي رقم 47 والصادر بتاريخ 1998/7/26 فإنه يجب على الوحدات الحكومية إعداد حساب ختامي في نهاية السنة المالية وتقديمه إلى وزارة المالية.
جمهورية مصر العربية	طبقاً لنص المادتين 28 و29 من قانون الموازنة العامة رقم 53 والصادر بتاريخ 1973/1/1 تعد الوحدات الواردة بموازنة الجهات الإدارية حساباتها الختامية في المواعيد المحددة بموجب القرارات التي يصدرها وزير المالية .

المصدر: من إعداد الباحث من خلال دراسة القوانين المعمول بها لدى هذه الدول والمتوفرة على الموقع الإلكتروني <http://www.pogar.org/databases/financial>

- طول الفترة التي يمنحها القانون لوزارة المالية لانجاز الحساب الختامي والمحددة بسنة كاملة من تاريخ انتهاء السنة المالية مما يفقد البيانات صفة الوقتية ويجعلها غير ملائمة ويقلل من فعاليتها في اتخاذ القرار حيث يرى البنك الدولي ضرورة تقصير هذه المدة إلى ستة أشهر (البنك الدولي، 2004) ومن خلال الدراسة التي أجراها الباحث للقوانين المالية المعمول بها في عدد من الدول العربية اتضح أن اغلب هذه الدول ملزمة بإعداد حسابها الختامي قبل النصف الأول من السنة المالية التالية وهذه الدول هي :-

#### جدول رقم (2)

الدول التي تعد حسابها الختامي السنوي قبل النصف الأول من السنة المالية التالية

الدولة	موعد إعداد الحساب الختامي للدولة
سوريا	سنة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية طبقاً لنص المادة 33 من القانون الأساسي المالي رقم 92 لسنة 1967.
قطر	ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية طبقاً لنص المادة 37 من قانون الموازنة العامة للدولة رقم 5 لسنة 1989.
البحرين	خمسة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية طبقاً لنص المادة 49 من قانون الميزانية العامة رقم 39 لسنة 2002.
سلطنة عمان	ثلاثة أشهر ونصف من تاريخ انتهاء السنة المالية طبقاً لنص المادة 38 من القانون المالي رقم 47 لسنة 1998.

المصدر: من إعداد الباحث من خلال دراسة القوانين المعمول بها لدى هذه الدول والمتوفرة على الموقع الإلكتروني <http://www.pogar.org/databases/financial>

- غياب تدقيق مناسب لتقارير تنفيذ الموازنة العامة للحكم على مصداقية وسلامة التصرفات المالية ومدى كفاية أنظمة الضبط الداخلي (البنك الدولي، 2004)

### 3- أوجه القصور في نوعية معلومات التقارير المالية

- تتمثل أوجه القصور في نوعية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية بالنقاط التالية :
- عدم توفر بيانات ومعلومات تحليلية عن الأنشطة والبرامج التي تنجزها الوحدات الحكومية خلال الفترة المالية .
  - عدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي على إنتاج معلومات توضح كافة تكاليف الخدمات التي قدمتها الوحدات الحكومية خلال السنة المالية.
  - لا تتضمن التقارير المالية قائمة توضح المركز المالي للحكومة وتفصح عن جميع البيانات المتعلقة بموجوداتها ومطلوباتها في تاريخ معين بحيث لا تقتصر على الإفصاح عن الموجودات والالتزامات المتداولة فقط كما هو الحال بالنسبة لقائمة بيان المركز المالي والنقدي المنصوص عليها في النظام المالي.
  - عدم توفر تقارير مالية تمكن من تتبع التكاليف القابلة للرقابة في المستويات الإدارية المختلفة وذلك بهدف تقويم أداء المسؤولين والحكم على مدى كفاءتهم في استخدام الموارد المالية التي وضعت تحت تصرفهم .
  - لا تفصح التقارير المالية عن النتائج والآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية لكل برنامج من البرامج التي نفذتها السلطة الوطنية الفلسطينية خلال السنة المالية .
  - تقتصر القوائم والتقارير المالية على عرض تقديرات الموازنة العامة والتنفيذ الفعلي لها الأمر الذي يختزل هدف النظام المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة المالية وهو مفهوم ضيق للرقابة المستهدفة في الوقت الحالي.
  - بدراسة التقارير التي تنشرها وزارة المالية على موقعها الإلكتروني اتضح أنها عبارة عن تقارير أولية وليست نهائية (وزارة المالية، 2007) وذلك بسبب وجود مبالغ سلف كبيرة صرفت من الخزينة العامة ومضى عليها سنوات دون أن تقوم الوحدات الحكومية بالإفصاح النهائي عن كيفية استخدامها بالإضافة إلى عدم توفر أنظمة محاسبية جيدة تمكن الوحدات الحكومية من تقديم تقارير بنفقاتها النهائية في شكل مناسب (البنك الدولي، 2004).
  - عدم دقة التقارير المالية الصادرة عن وزارة المالية حيث أظهر تقرير البنك الدولي أن البيانات الكلية التي قدمتها السلطة الوطنية للمجلس التشريعي عام 2002 لا تتضمن بيان بالسياسات المحاسبية كما أنها غير مصدقة ولم يرفق بها رأي عن نتائج تدقيقها ولا تحتوي معلومات حول المركز المالي للسلطة الوطنية كما يصعب ربطها ببعضها مما يجعلها غير قادرة على توفير أساس سليم وكافي للمساءلة المالية (البنك الدولي، 2004) كذلك تضمن التقرير النصف سنوي للسنة المالية 2006 الذي قدمته وزارة المالية للمجلس التشريعي على العديد من النواقص والأخطاء الأمر الذي دفع لجنة الموازنة بالمجلس إلى التوصية برده

وعدم اعتماده كوثيقة من وثائق المجلس إلا بعد تصويب ما ورد فيه من أخطاء(مركز أمان، 2007).

- لا يوجد نص قانوني يلزم وزارة المالية أن ترفق بالبيانات المالية رأي يتعلق بنتائج التدقيق ويشهد بأنها دقيقة وموثقة وذلك وفقاً لما تتطلبه المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام علماً بأن البنك الدولي قد طلب من السلطة الفلسطينية ضرورة إرفاق شهادة مدقق مستقل مع القوائم المالية (البنك الدولي، 2004).

#### 4- سبل تطوير التقارير المالية

من خلال استعراض المعوقات السابقة فإن الحاجة أصبحت ماسة إلى تطوير وتحسين نوعية التقارير المالية في الوحدات الحكومية من حيث المحتوى والشكل لتساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار وذلك من خلال العمل على ما يلي :

- إعداد تقارير دورية تفصح عن كافة التصرفات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات والحسابات المدينة والدائنة والأرصدة النقدية .
- تطوير التقارير المالية بما يتناسب وأسلوب محاسبة المسؤولية وذلك من خلال ربط النفقة بالشخص المسؤول عنها وبالبرنامج الخاص بها ثم بالوحدة أو الوحدات الحكومية المسؤولة عن تنفيذها .
- تبني نصوص قانونية تلزم الوحدات الحكومية بإعداد حسابات ختامية خاصة بها في نهاية السنة المالية لمساعدتها على تنظيم عملها المحاسبي وتحقيق استقلاليتها على أن تقدم هذه الوحدات حساباتها الختامية لوزارة المالية بعد انتهاء السنة المالية بحوالي شهرين لتتمكن وزارة المالية من إعداد الحساب الختامي للدولة في الموعد المحدد(المليجي، 2002).
- إعادة النظر في الفترة الزمنية الممنوحة لوزارة المالية لإعداد الحساب الختامي والمحددة بـ12 شهراً من تاريخ انتهاء السنة المالية وقصرها على ستة أشهر فقط.
- إصدار تعليمات مالية توضح البيانات والمعلومات المطلوب الإفصاح عنها في التقارير المالية وطريقة عرضها وذلك من خلال تصميم نماذج موحدة توزع على الوحدات الحكومية لاستخدامها في هذه الغاية .
- تفعيل القواعد التشريعية واتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بإلزام الوحدات الحكومية إعداد وتقديم التقارير والقوائم المالية إلى الجهات المختصة ضمن المدة القانونية.
- نشر التقارير والقوائم المالية في الجريدة الرسمية والصحف المحلية وعلى المواقع الإلكترونية للوحدات الحكومية لجعلها في متناول الجميع مما يمنح العمل المالي مزيداً من

الشفافية ويساعد المهتمين والباحثين على إعداد مزيداً من الدراسات التي تساعد في تطوير الأداء المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية .

- سرعة إصدار التعليمات المالية الخاصة بإقفال وتحضير الحسابات الختامية طبقاً لما جاء بنص المادة 64 من قانون الموازنة العامة.
  - اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بانجاز الحسابات الختامية للسنوات المالية السابقة والالتزام بإعدادها في المواعيد المحددة وعرضها على ديوان الرقابة المالية والإدارية والمجلس التشريعي لمناقشتها وربط عدم الالتزام بإعدادها بإجراءات منح وتجديد الثقة في الحكومة (ديوان الرقابة المالية و الإدارية ،2008).
  - تبني إعداد التقارير المالية التي نصت عليها المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام .
  - إعداد تقارير مالية تفصح عن الأنشطة و البرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية وتكاليفها بهدف المقارنة بين التكاليف المخططة والفعلية واكتشاف مواطن الإسراف والضياع في استخدام الموارد وتحديد المسؤولية عنها (خليل، 2001) .
  - ضرورة تدعيم التقارير المالية وخاصة الختامية منها بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة بهدف تقييم كفاءة الوحدات والحكم على مدى ملاءمة السياسات المالية المتبعة وترشيدها (البدرى، 2007)
  - ينبغي أن تحمل القوائم المالية شهادة تفيد بأنها مدققة وتعبر عن رأي مهني حول كفايتها وموثوقيتها وفقاً لما نصت عليه المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.
  - إعداد تقارير دورية تفصح عن حجم المنح والمساعدات التي تتلقاها السلطة الفلسطينية سواء من الدول أو الهيئات المختلفة بحيث تتضمن هذه التقارير البيانات التالية (خان، 2001)
- § بيان مبوب بالمنح حسب مصادرها
- § بيان بالمنح حسب نوعها (جارية أم رأسمالية).
- § تقييم المنح العينية بالأسعار الجارية.
- § الإفصاح عن قيمة التدريب الخارجي والخبرة الفنية المقدمة مجاناً كمنح.
- § النسبة المئوية للمنحة المصروفة في البلد الواهب لها.
- § توزيع المنح حسب القطاعات المختلفة .

## **الفصل الخامس**

**تقويم أسلوب إعداد الموازنة العامة كأساس لتطوير  
النظام المحاسبي الحكومي**

# تقويم أسلوب إعداد الموازنة العامة كأساس لتطوير النظام المحاسبي الحكومي

## مقدمة

تمثل الموازنة العامة البرنامج المالي للحكومة لسنة مقبلة وهي تلعب دوراً هاماً في مجال تخطيط وتنفيذ ورقابة الأنشطة والبرامج الحكومية وهي ترتبط ارتباطاً جوهرياً بالنظام المحاسبي الحكومي، وتحدد شكله وملامحه الأمر الذي يجعل من تطوير أسلوب إعدادها ضرورة ملحة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي .

ويمكن القول أن أسلوب إعداد الموازنة العامة في فلسطين والقائم على الأخذ بموازنة البنود يقف عائقاً أمام تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ويقيد كل فرص تطويره ومن هنا جاء هذا الفصل ليسلط الضوء بالدراسة والتحليل على جوانب التطور في إعداد الموازنة العامة ومدى تأثيرها على تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

وعليه ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين : يتناول الأول دراسة وتحليل اتجاهات التطوير في إعداد الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي بدءاً من موازنة الرقابة أو البنود حتى الموازنة الصفريّة مرورا بموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة، وذلك بهدف مناقشة الدور المتعاظم للأساليب الحديثة والاستفادة من الخبرات التي مارست هذه الأساليب، أما المبحث الثاني فيتعرض لمناقشة واقع إعداد الموازنة العامة في فلسطين والمعوقات التي تعترضها وينتهي بعرض مقترح يتضمن خطوات وإجراءات عملية تهدف إلى تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة لتحقيق دورها الفاعل في خدمة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني.

## المبحث الأول

### اتجاهات تطوير الموازنة العامة

#### أولاً : مفهوم الموازنة العامة للدولة

تعتبر الموازنة العامة الأداة الرئيسية لتنفيذ التوجهات العامة للدولة والمعياري الحقيقي لسياساتها في مختلف الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية (قدوري، 2007) فهي برنامج عمل السلطة التنفيذية الذي يعبر عن الخدمات والمشاريع المختلفة التي تنفذها الحكومة خلال العام المقبل، (اللوذي وآخرون، 1997) وأحد الأدوات الرئيسية التي تستعملها للقيام بعمليات التخطيط وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، كما تعتمد عليها السلطة التشريعية لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية وتقييم كفاءتها في تنفيذ البرامج والمشاريع المختلفة (الوادي وعزام، 2007). لذلك فهي تعتبر من أهم الوثائق المالية التي تحدد مصادر الأموال واستخدامها وإستراتيجية الحكومة في الفترة المقبلة ( Granof،2007 ).

وقد تطورت فكرة الموازنة نتيجة التطورات والمشاكل الاقتصادية والاجتماعية وتعدد دور الدولة واتساع نشاطها، فهي لم تعد تقتصر على موازنة المحاصيل، وإنما أصبحت تصاغ في إطار مالي يتضمن محاولة لتقدير إيرادات ونفقات الدولة خلال فترة زمنية معينة (صبري، 1995) الأمر الذي دفع باتجاه إعطائها الأهمية الفائقة لتطوير أسلوب إعدادها وتقدير أرقامها بناءً على أسس علمية ومهنية (قدوري، 2007).

ولقد أدى هذا التطور إلى اختلاف خصائصها فهي في الفكر التقليدي غالباً ما تتصف بأنها محايدة ومتوازنة (عبد الواحد، 1996) وتقتصر على النواحي المالية للنشاط الحكومي دون النظر إلى الجوانب الاقتصادية لهذا النشاط (مرعي، بدون تاريخ) أما في الفكر الحديث فقد أصبحت تتميز بأنها موازنة متداخلة في كافة مناحي الحياة الاقتصادية والمالية والاجتماعية والإنتاجية كونها أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي وغالباً ما تكون غير متوازنة (عبد الواحد، 1996).

وقد أثر التطور الذي مرت به الموازنة العامة على تحديد مفهومها حيث أظهرت الدراسة التي أجراها الباحث للعديد من المؤلفات وجود عدة تعريفات مختلفة للموازنة العامة يمكن إيجازها على النحو التالي :

- الموازنة العامة خطة تنفيذية قصيرة الأجل تترجم الخطط الاقتصادية والأهداف طويلة الأجل إلى برامج سنوية وتعمل على التنسيق بين مختلف الأنشطة الاقتصادية وتشمل الرقابة والإشراف على النشاط الحكومي في سبيل تحقيق الأهداف العامة (الوادي وعزام، 2007).
  - الموازنة العامة من وجهة نظر الكتاب المعاصرين هي نظام موحد يمثل البرنامج المالي للدولة لسنة مالية قادمة وتعكس الخطة المالية التي هي جزء من الخطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة " (اللوزي وآخرون، 1997).
  - الموازنة بشكل عام هي ترجمة كمية للأهداف توضع في خطة عمل مستقبلية ولمدة زمنية مستقبلية محددة (الذهبي، 2008).
  - الموازنة العامة هي تقدير للإيرادات والمصروفات لسنة قادمة لتحقيق أغراض النشاط العام (بدوي وعبد الوهاب، 2003).
  - الموازنة هي "صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواراداتها عن سنة مقبلة وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق" (ضاهر، 2005).
- وبالرغم من التعريفات المتعددة المذكورة أعلاه يلاحظ الباحث أن كافة التعريفات تتفق على شيء واحد هو أن الموازنة العامة خطة مالية قصيرة الأجل ومنهج يقرر من سيحصل على ما تقدمه الحكومة وعليه يمكن القول بان عناصر الموازنة العامة تتمثل فيما يلي (عبد الكريم وموسى، 2000):
- برنامج العمل الذي تعتمده الحكومة تنفيذه: فالموازنة هي برنامج عمل تلتزم الحكومة بتنفيذه.
  - التعبير المالي لبرنامج العمل : فالموازنة تشكل الخطة المالية السنوية للبرنامج الحكومي المنوي القيام به.
  - برنامج لتحقيق أهداف المجتمع: فالموازنة موجهة لتحقيق أهداف المجتمع وليست موجهة لتحقيق أهداف طبقة معينة من المجتمع.
  - برنامج العمل المعتمد: فالموازنة لا تكتسب هذا الاسم إلا بعد عرضها على السلطة التشريعية والمصادقة عليها وقبل ذلك فهي تعتبر مشروع موازنة.
  - سنوية الموازنة: فالموازنة محددة بفترة معينة لا تزيد عن عام واحد.

### ثانيا : علاقة الموازنة العامة بالنظام المحاسبي الحكومي

إن ظهور الموازنة العامة للدولة وتطور مفاهيمها ودورها في الإدارة العامة والتخطيط أضاف للنظام المحاسبي الحكومي عبئاً إضافياً يتمثل في تأمين متطلبات إعدادها وتنفيذها (الصائغ 1

1989) الأمر الذي أثر على تحديد أساس القياس المحاسبي الملائم وشكل ومحتوى المجموعة المستندية والدفترية ونوعية وكمية المعلومات والبيانات التي تظهرها التقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي (هلاي، 2002) خاصة وأن النظر إلى الموازنة العامة في الوقت الحالي يتم بمنظاريين الأول معلوماتي ويتمثل في توفير البيانات اللازمة لتحقيق الرقابة المالية والإدارية وقياس الأداء ، وتخطيط البرامج وإعادة التقويم ، والثاني يتمثل في النظر إليها على أنها وثيقة سياسية وقانونية تخدم أغراض الرقابة الدستورية وتضمن المشاركة الديمقراطية للمواطنين ودفاعي الضرائب الذين يملكون الموارد ويدفعون الإيرادات للحكومة ، وبالتالي فإن عدم استخدام أسلوب متطور وحديث لإعداد الموازنة العامة سيجعل النظام المحاسبي الحكومي التقليدي هو الطابع المميز في الوحدات الحكومية (العضاض، 2001) .

فالموازنة العامة جزء مؤثر في النظام المحاسبي الحكومي وبياناتها تدخل في سجلاته وتقاريره وبالتالي يصعب وجود نظام محاسبي حكومي بدون موازنة تقديرية (إلهامي والسقا، 2007) كما لا يمكن الحديث عن تطوير النظام المحاسبي الحكومي دون النظر إلى تطوير الموازنة العامة حيث بدون تحقيق التكامل بينهما ستبقى الدراسات الخاصة بتطوير النظام المحاسبي والموازنة العامة أكاديمية وبعيدة عن التطبيق ، وذلك يعود إلى كونهما نظامين يرتبط تشغيلهما وتنفيذهما اعتماد الواحد على الآخر (الصائغ 1 ، 1989 ) ، فإعداد الموازنة العامة يعتمد على البيانات والمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي، وفي نفس الوقت تعتبر الموازنة العامة المادة الأساسية لمدخلات هذا النظام الذي تعتبر مخرجاته الأساس الذي يتم الاعتماد عليه لتنفيذ أحد المراحل التي تمر بها الموازنة العامة وهي مرحلة المتابعة والمراقبة (الحسيني، 1999).

وعليه يمكن القول بأن الموازنة العامة لكي تحقق رسالتها وأهدافها فإن ذلك يتطلب رفع مستويات المهارة وتحسين الأنظمة الإدارية وتطوير النظام المحاسبي (عبد الواحد، 1996) الذي يعتبر أحد المتطلبات الأساسية لتوفير فعالية إدارية للموازنة لأن الكثير من المعلومات التي تعتمد عليها الإدارة في اتخاذ قراراتها يتم الحصول عليها من سجلاته المحاسبية (شكري، 1977)، وعليه فإن الموازنة العامة تعتبر بمثابة حجر الزاوية لهذا النظام وأساس العمل فيه (الذهبي ، 2008) وكما أنه من غير الممكن وجود نظام محاسبي سليم بدون وجود موازنة سليمة (حجازي، 1992) يتمشى هيكلها ونظام إعدادها مع هيكل تصنيف الحسابات والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي (الجمال، 1997).

وفي فلسطين أدى تاريخ العملية التقليدية والتاريخية لإعداد الموازنات على مستوى السلطة الوطنية إلى نشوء نظام محاسبي يعتمد في مدخلاته على بنود صرف تقليدية ( جامعة بيرزيت ، 2005) الأمر الذي دفع الباحث إلى ضرورة تبني نظرة شمولية لتطوير هذا النظام من خلال البحث عن كافة الجوانب التي تؤثر فيه وتعمل على تطويره للخروج به من التقليدية إلى الحداثة.

## ثالثاً : جوانب التطور في الموازنة العامة

إن اتساع نشاط الدولة الحديثة وتعقد أوجه نشاطها أوجد ضرورة للبحث عن وسائل أكثر فعالية لتطوير أساليب إعداد الموازنة (الصائغ 1، 1989) خاصة وأن النظم التقليدية لإعدادها لم تعد كافية لتزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة للحكم على كفاءة استخدام الموارد في تحقيق الأهداف المختلفة الأمر الذي أدى إلى ظهور أساليب متطورة (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 2000) يتطلب تحقيقها ضرورة التركيز على تطوير مجموعة من العوامل التي تتمثل في تطوير النظام المحاسبي الحكومي والتقارير المالية وأساليب القياس وأسس إعداد الموازنة ووسائل المتابعة والرقابة (الذهبي، 2008).

ونظراً لأهمية هذا الموضوع في التعرف على حقيقة واقع الموازنة العامة في فلسطين والمعوقات التي تعترض تطويرها فإنه من المناسب التعرض إلى جوانب التطور في أساليب إعداد الموازنة العامة لاختيار الأسلوب الأنجع الذي يلائم البيئة الفلسطينية ويساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي .

### 1- موازنة البنود

#### **أ- مفهوم موازنة البنود**

تعرف موازنة البنود بأسماء مختلفة مثل الموازنة التقليدية والموازنة الرقابية وهي تستخدم في العديد من الدول النامية لسهولة إعدادها ولما توفره من فرص لفرض الرقابة المالية القانونية على الإنفاق الحكومي وإن اقتصرته هذه الرقابة على عدم تجاوز الاعتمادات المقررة بالموازنة (خليل، 2001) وقد بدأ تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1921 (كوشك، 1424 هـ) وهي تبنى على أساس التبويب النوعي للنفقات العامة (هاللي، 2002) وتركز على الوظيفة المحاسبية والرقابية لبنود الإنفاق ولا تهتم بكمية الخدمات المقدمة (اللوزي، وآخرين 1997) وقياس كفاية الأداء وحسن استغلال الموارد المالية للدولة (مرعي، بدون تاريخ) والتمحيص في الهدف من المصروفات التي ترصد لها المخصصات (وزارة المالية - دولة الإمارات العربية، 2003) وعليه فإن نطاق القياس المحاسبي في ظل استخدام هذا الأسلوب يتمحور حول تسجيل واقعة الإنفاق والتحصيل الفعلي باستخدام الأساس النقدي وهو ما يجعل الموازنة العامة موازنة نقدية تشبه الموازنة النقدية في قطاع الأعمال (حجازي، 1992) الأمر الذي يؤثر سلباً على النظام المحاسبي ويجعله نظاماً لا يهتم بمخرجات الوحدة الحكومية وغير مؤهل لتقديم البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط وترشيد القرارات (الجمال، 1997) وتقويم كفاية وفاعلية الأداء واتخاذ القرارات التي يمكن من خلالها الاستجابة للمتغيرات البيئية المختلفة (الذهبي، 2008).

## ب - مزايا موازنة البنود

- يترتب على تطبيق موازنة البنود بعض المزايا التي تتمثل في الآتي :
- سهولة إعدادها وتنفيذها وفهمها من كافة الجهات (هلالي، 2002) .
- وجود نماذج وتعليمات واضحة تساعد على تجميع البيانات (كوشك، 1424 هـ).
- سهولة إحكام الرقابة عند الصرف من الأموال العامة (كوشك، 1424 هـ).

## ت - أوجه القصور والضعف في موازنة البنود

- يرى Jackson , P.M. أن أي انتقاد يوجه لموازنة البنود يعتبر صحيحاً فهي موازنة تزايدية وليست شمولية ونظرتها تاريخية وليست مستقبلية وتبنى تقديراتها على أساس الموازنات السابقة بزيادة محدودة بغض النظر عن كفاءة استخدام الموارد والأهداف المرغوبة (الشوابكة، 2000) وعليه يمكن تحديد أهم أوجه القصور التي تعترض موازنة البنود على النحو التالي :
- صعوبة ربط مخصصات الموازنة مع الهدف والعائد الذي تجنيه الدولة والمجتمع من إنفاقها (الشوابكة، 2000) .
- تمكن موازنة البنود من الرقابة على الإنفاق بصورة شكلية تتمثل في عدم تجاوز المخصصات المرصودة بالموازنة دون النظر إلى كفاءة الأنشطة والأهداف التي أنفقت الأموال من أجلها (حجاوي، 1999).
- التركيز على المدخلات وتدبير الأموال دون الاهتمام بالمخرجات وتوضيح علاقتها بالمدخلات الأمر الذي لا يمكن معه معرفة كفاءة وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية ومتابعة تقييم أداء البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية لأن توزيع الموارد والاستخدامات لا يتم على أساس البرامج والأنشطة (هلالي، 2002).
- تشجيع المسؤولين على الإنفاق بدلاً من تحقيق الوفورات حيث يعتبر المسؤول كفوّاً طالما يتمسك بالإنفاق في حدود مخصصاته ، فعدم إنفاق كامل المخصصات دليل على المغالاة في تقدير النفقات اللازمة الأمر الذي يستلزم تخفيضها مستقبلاً (حجازي، 1992).
- لا يرتبط هذا النوع من الموازنات بتحديد الوظائف والمهام والأهداف العامة للدولة مما خلق انطباعاً دائماً لدى البرلمان أن هناك زيادة في الموازنة يمكن تخفيضها بسهولة (اللوزي، وأحرين، 1997).
- يركز هذا النوع من الموازنات على مرحلة واحدة من مراحل المحاسبة عن المصروف وهي الاقتناء دون الاستخدام ( خليل، 2001) .
- عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات وعدم ارتباطها بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة (كوشك، 1424 هـ).

- يؤدي هذا النظام إلى استخدام أسلوب المساومات في تخصيص الموارد لغياب البرامج والأهداف التي يتم على أساسها تخصيص المصروفات وتقويم كفاءة استخدامها (الشاهين، 1996).
- لا يتيح هذا النظام فرصة لتخطيط الموازنة على مدى فترات أطول، حيث لا تكون المخصصات معروفة دائماً (أوفيليه، 2003).
- عدم قدرة هذا النوع من الموازنات على توفير البيانات عن النفقات التي تحتاج إليها الحكومة لانجاز وتحقيق أهدافها (Granof، 2007).

## 2- موازنة البرامج والأداء

### أ- مفهوم موازنة البرامج والأداء

إن تغير الظروف التي ظهرت فيها موازنة البنود في الولايات المتحدة الأمريكية والتي كانت تستهدف في حينه التركيز على التوفير في النفقات (اللوزي، وآخرين 1997) وعجزها عن توفير البيانات اللازمة لربط الموازنة العامة بخطط التنمية وتوفير البيانات التي يمكن من خلالها تقييم أداء الوحدات الحكومية والتحقق من نتائج الإنفاق (حجازي، 1988) جعلت الحكومات ترى أن هذه التسمية (موازنة البنود) لا تعبر عن مضمون الموازنة من حيث إنها مصدر لمعلومات التخطيط واتخاذ القرارات واحتساب التكاليف الاقتصادية ومن هنا ظهرت تجديرات وابتكارات مهمة لجعل عملية إعداد الموازنة الحكومية أكثر فاعلية في توزيع الموارد المحدودة، فكانت موازنة البرامج والأداء التي ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية بناءً على توصيات لجنة هوفر التي شكلت عام 1949 والتي طالبت بضرورة إعادة صياغة مفهوم إعداد الموازنة العامة من خلال تبني موازنة تستند إلى نشاطات الأداء والمشاريع (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987).

وعليه يمكن القول بأن هذه الموازنة تمثل اتجاهاً متطوراً في إعداد الموازنات عرف بالاتجاه الإداري الذي يجمع موازنة الأداء بموازنة البرامج (الجمال، 1997) التي تركز على قياس الأداء وتؤسس لاتخاذ القرارات بطريقة فعالة (Granof، 2007). من خلال توفر مجموعة من الأسس التي تتمثل في وضع هيكل للبرامج والنشاطات الواجب تنفيذها وتحديد تكلفتها كأساس لتخصيص الاعتمادات التي يشتملها كل برنامج (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987) وتطوير النظام المحاسبي بحيث يكون قادراً على توفير المعلومات المتعلقة بوحدات قياس الانجاز وعرض النتائج بتقارير تمكن من تحديد المسؤولية (الجمال، 1997) وربط نظام الحسابات العامة بتصنيف البرامج والأنشطة ليحقق النظام ما يهدف إليه من قياس تكاليف الأنشطة والبرامج (هاشم وحسن، 1981).

ومن هنا يمكن تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها مجموعة الأسس والمبادئ التي تستخدم لإعداد الموازنة العامة بشكل يحدد البرامج والمشروعات التي ينتظر تنفيذها خلال السنة المالية من خلال تحديد الاعتمادات المخصصة لكل وحدة حكومية على أساس تكلفة هذه البرامج على أن يتم متابعة تنفيذ الموازنة بالربط بين الانجازات الفعلية والتكاليف المقدرة (سنون، 1992) كما يعرفها Allen Schick بأنها أسلوب الموازنة الذي يركز على تقويم النفقات العامة من حيث مدى نجاحها في تحقيق الأهداف بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة (الشاهين، 1996) وعليه يتضح أن موازنة البرامج والأداء تركز اهتمامها على المشروعات والأعمال المنجزة أكثر من اهتمامها بوسائل إنجاز العمل كما أنها تعتمد في تبويب بياناتها على الأعمال الحكومية أكثر من اعتمادها على تبويب السلع والخدمات التي تشتريها لهذه الغاية.

### ت - أساليب تبويب موازنة البرامج والأداء

لتحقق موازنة البرامج والأداء الغاية المرجوة منها فإنها تعتمد أكثر من أسلوب لتبويب بياناتها الأمر الذي يؤدي إلى توفر قدر كبير من البيانات والمعلومات التي تساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرار وهذه الأساليب تتمثل في الآتي (فتح الله، 1983) :

- **التبويب الوظيفي:** يوضح هذا التبويب ما ينفق على كل وظيفة من الوظائف العامة مثل وظيفة التعليم ووظيفة الزراعة بصرف النظر عن الهيئات التي يعهد إليها الإنفاق.
- **التبويب طبقاً للبرامج :** يعتبر البرنامج أعلى مستوى في موازنة البرامج والأداء ويعكس مسؤوليات الوحدات الحكومية ويشمل مجموعة من الأنشطة ويؤدي إلى ناتج نهائي قد يكون متيسراً تحديده وقياسه مثل إنشاء طريق رئيسي أو قد يكون من العسير قياس نتائجه النهائية مثل إنجاز بحث طبي.
- **التبويب طبقاً للنشاط :** النشاط هو تجميع عدد من العمليات تؤدي بواسطة مستوى إداري منخفض في الوحدة الحكومية وبالتالي فهو جزء من البرنامج الغرض منه الوصول إلى أهداف ونتائج البرنامج .
- **التبويب طبقاً للغرض من الإنفاق (البنود) :** وهو يعتبر تبويب ثانوي لعرض محتويات البرنامج والنشاط ويرى (دوبان ،بدون تاريخ ) أن الفرق بين موازنة البرامج والأداء والموازنة التقليدية فيما يتعلق بتبويب النفقات حسب البنود يتمثل في أن موازنة البرامج والأداء تقوم بتحديد البرامج وتفصيل ما يتضمنه كل برنامج من أعمال وأنشطة ثم تبويب النفقات على هذه الأنشطة حسب البنود في حين موازنة البنود تبويبها النفقات حسب البنود دون أن تحدد الأعمال أو المشروعات التي تقوم بها الوحدة الإدارية.

### ث - مميزات موازنة البرامج و الأداء

استناداً إلى ما سبق يمكن القول بأن أسلوب موازنة البرامج والأداء يحقق مجموعة من المزايا يمكن إجمالها كالتالي:

- توفير البيانات اللازمة لعمليات التخطيط والربط بين الموازنة وخطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتحسين مستوى الرقابة من خلال إدخال مفهوم الرقابة الشاملة ورفع مستوى الكفاءة الإدارية واتخاذ القرارات بناء على معلومات دقيقة تمكن من تقييم أداء الوحدات الحكومية (حجازي، 1988).
- استخدام الموارد بصورة عادلة وتحديد المسؤولية عن انجاز العمل بشكل دقيق من خلال إقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية (بشادي، 1980)
- إظهار مساهمة الوحدة الحكومية في حل مشكلات المجتمع المتعلقة بالصحة والتعليم والرعاية الاجتماعية عن طريق البيانات والمعلومات التي تقدمها عن البرامج التي ساهمت الوحدة في إنشائها (دوبان، بدون تاريخ)
- ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الوحدة الحكومية وتقوية وتعزيز مبادئ الإدارة المالية في القطاع الحكومي من خلال تطوير آلية توزيع الموارد المالية المتاحة وإدارتها وتحسين أداء الخدمات الحكومية المقدمة (وزارة المالية - دولة الإمارات العربية، 2003).
- تعميق فاعلية الإنفاق العام وتأمين جدواه المالية والاقتصادية والاجتماعية وتعظيم آثاره الإيجابية على الناتج القومي وعلى المجتمع وتحجيم أي أثار سلبية له على الاقتصاد القومي (غالي، 2007).
- ضعف أسلوب المساومة والضغوط السياسية وتخفيض الاعتمادات (الشاهين، 1996)
- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي والثقة بمخرجات النظام المحاسبي (احمرو، 2003).
- الكشف عن مراكز المسؤولية التي تتضاءل جدواها لإدماجها أو إلغائها أو تعديل وتحوير وظائفها؛ وترشيد تكاليف إنجاز البرامج واختيار بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى عائداً وفاعلية (إسماعيل، 2007).
- الربط المباشر بين النفقات والأهداف وتشجيع المراجعة الدورية للأنشطة والبرامج للتحقق من أنها تتسق مع أهداف المنظمة ( Granof، 2007 ).

### ج - المآخذ المترتبة على موازنة البرامج والأداء

- يؤدي تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء إلى وجود نوعاً من أوجه القصور أهمها ما يلي:
- يحتاج تطبيقها إلى مجموعة من الموظفين المؤهلين والمدرّبين (الحجاوي، 1999).

- صعوبة القياس الكمي لبعض البرامج وبالتالي صعوبة تقييمها (دوبان ، بدون تاريخ).
- لا تساعد الأجهزة التخطيطية على اتخاذ القرارات طويلة الأجل (الشاهين ، 1996).
- يحتاج تطبيقها إلى بذل جهود إضافية ( Granof،2007 ).

### 3- موازنة التخطيط والبرمجة

#### أ- مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة

طبق هذا النظام في البداية لدى وزارة الدفاع الأميركية عام 1961 (المبيضين 1، 1999) نتيجة أخذ الدول بنظام التخطيط الشامل وذلك باستخدام خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية طويلة الأمد ، الأمر الذي أدى إلى زيادة الحاجة لتطوير وظائف الموازنة لتخدم هذا النوع من التخطيط (حجازي، 1992) وبالرغم من أن أسس هذا الأسلوب أخذت من الأسس السابقة إلا أنها اختلفت عنها بأنها قدمت مدخلاً نموذجياً لاتخاذ القرارات شاملاً الأهداف والبرامج واختيار البدائل وتطبيق الأساليب الكمية والتحليل طويل الأمد (احمرو، 2003) وعليه فإن هذا الأسلوب يؤكد على دور الموازنة العامة كأداة تخطيطية مع عدم إهمال دورها الإداري والرقابي (الشاهين، 1996) كونها تتجه نحو الأهداف المطلوب تنفيذها وليس البرامج والأنشطة التي تعتبر وسيلة لتحقيق هذه الأهداف (مرعي ، بدون تاريخ).

وعليه فإن الفكرة الأساسية لهذه الموازنة تدور حول أن الحكومة تستطيع ترشيد سياساتها إذا أتاحت لها فرصة الاختيار والمفاضلة بطريقة واعية بين البدائل (إلهامي والسقا، 2007) وهذا يتطلب إدخال محاسبة التكاليف لتحديد كلفة كل برنامج بدقة وحصر كافة بنود التكاليف من مواد وعمل وأي تكاليف أخرى مباشرة وغير مباشرة ومن هنا يبرز دور أساس الاستحقاق في حصر جميع النفقات اللازمة لبيان كلفة البرنامج (حجازي، 1988) ومما لا شك فيه أن هذا النظام بأهدافه وإجراءاته يعد من الأساليب المتقدمة التي تعتمد الأسس العلمية والعملية السليمة ( الذهبي ، 2008) ، وعليه يمكن تعريف موازنة التخطيط والبرمجة بأنها نظام إداري يتضمن مجموعة من الإجراءات لتحديد أفضل البدائل لتحقيق الأهداف المحددة (الشاهين ، 1996) وعليه فهي نظام يتكون من ثلاثة عناصر متكاملة تتمثل في (المبيضين 1، 1999):-

- **التخطيط** : وهو يركز على تحديد ووصف الأهداف بشكل شامل في المدى الطويل فالموازنة وحدة قرارية تحدد الأهداف المراد تحقيقها.
- **البرمجة** : وهي تعني وضع الخطوات التفصيلية لتحقيق الأهداف وذلك باختيار أفضل الأساليب وأكثرها كفاءة .
- **الموازنة** : وهي تعني ترجمة قرارات التخطيط والبرمجة (البرامج و الأهداف) على شكل برنامج إنفاقي قابل للتنفيذ بحيث يكون إنفاق الأموال منسجماً مع تحقيق الأهداف .

## ب - مراحل إعداد موازنة التخطيط والبرمجة

يتم إعداد موازنة التخطيط والبرمجة بعدة خطوات تتمثل في الآتي (خليل، 2001):

- **تحديد الأهداف:** يعتبر تحديد الأهداف الركيزة الأساسية لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في النظم المحاسبية الحديثة وهذا يتطلب تحديد قائمة بالأهداف المراد تحقيقها تكون مصاغة بشكل تسهل معه عملية القياس.
- **تحليل البدائل والبرمجة:** تعتبر هذه الخطوة من أهم المراحل في عملية التخطيط وتشمل حصر وتحديد البرامج المختلفة وتبويبها على أساس ارتباطها بهدف محدد وتقويم البرامج على أساس التكلفة والعائد.
- **الموازنة والخطة المالية:** وتختص هذه المرحلة بوضع وسائل تحقيق الأهداف في شكل أنشطة ومشروعات وموارد بشرية ومالية.
- **القياس والتقويم والتغذية العكسية:** وتتضمن قياس وتقويم الأعمال المرتبطة بتنفيذ البرامج لتحقيق الرقابة على النفقات العامة من خلال تقارير الأداء الفعلي وهي تساعد في حماية التخطيط للفترة المالية القادمة.

## ت - مميزات موازنة التخطيط والبرمجة

يتميز أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة بالعديد من الخصائص أهمها (اللوزي، وآخرين 1997):

- تعتبر منهجاً رشيداً في اتخاذ القرارات من خلال استخدام التخطيط لتحديد الأهداف .
- استخدام التوثيق للمساعدة في تحقيق الأهداف، وتصنيفها في برامج لمساعدة متخذي القرار على اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أهم هذه الوثائق خطة البرامج وتقديراتها المالية والمذكرة التفسيرية والدراسات الخاصة .
- يمتاز هذا الأسلوب بمركب البرمجة وهي عملية تصميم الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف التي تعني تحديد الطاقة البشرية والمواد الخام والتسهيلات والأموال اللازمة لتنفيذ البرامج المعتمدة .
- إدخال ميزة التحليل (التكلفة والعائد) مع البرمجة لتحسين التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة.
- اعتماد التكلفة الإجمالية لكل برنامج بدلاً من ذلك الجزء من التكلفة الذي سيعتمد في فترة الموازنة القادمة، وبالتالي فهو يستخدم آفاق زمنية أطول من التي تستخدم في الموازنة التقليدية تمتد إلى 5 سنوات.

- يمثل هذا النظام أداة للتخطيط الشامل فهو يوضح العلاقة المترابطة بين أهداف المؤسسة وبرامجها وأنشطتها والموارد اللازمة لتنفيذها وتقديراتها الرقمية مما يساهم في اتخاذ القرارات عن طريق تحليل النتائج على شكل تكاليف مقدرة وعوائد متوقعة لبعض البرامج.

### ث - الانتقادات الموجهة لموازنة التخطيط والبرمجة

- وجهت لهذا النظام العديد من الانتقادات التي أدت مجتمعة إلى التراجع عن تطبيقه ومن هذه الانتقادات (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987):
- حجم المعلومات الكبير الذي يحتاج إليه هذا النوع من الموازنات خاصة البيانات التفصيلية عن الأهداف والبرامج والنشاطات التي تسعى الحكومة لتحقيقها والبيانات المتعلقة بالتنبؤات التي تغطي عدة سنوات.
- مشكلة تحديد الأسعار في التعبير عن موازنة السنوات القادمة فهل سوف تستخدم الأسعار الحالية أم أسعار الغد وكيف سيتم التعامل مع التضخم الذي يطرأ على الموازنات المستقبلية.
- صعوبة تطبيق تحليل التكلفة والمردود المتعلق بالبدائل فيما لو طبقت .
- تحتاج إلى خبرات تحليلية لتجيب عن الاستفسارات التي تحتاجها هذه الموازنة وهي قد لا تكون إجابات قاطعة فبالرغم من الخبرات المتوفرة في الولايات المتحدة ومقدراتها الكبيرة في التعامل مع البيانات إلا أن التقدم الذي أحرز بشأن هذه الموازنة كان بطيئاً جداً مما أدى إلى توقف العمل بهذا النظام بعد سنوات من استخدامه.

### 4- موازنة الأساس الصفري

#### أ - مفهوم موازنة الأساس الصفري

تعتبر آخر أنواع الموازنات التي اكتشفت وبالرغم من الاختلاف حول تاريخ ظهورها إلا أنه يمكن القول بأنها برزت للوجود بشكل واسع وتبنتها الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1976، وذلك بموجب قانون إصلاح وتطوير الإنفاق والاقتصاد الحكومي الذي طالب الكونجرس الأمريكي بمراجعة وتقييم كل تفويض حكومي للقيام ببرنامج أو مشروع أو نشاط كل خمس سنوات مبدئاً من الصفر (اللوزي وآخرون، 1997) .

وتعتمد فكرة موازنة الأساس الصفري على تقدير الموازنة من الصفر وليس على أساس البيانات التاريخية وهذا يتطلب عملاً وجهداً من كافة المستويات الإدارية ، فالمستويات الدنيا تعمل على تصنيف أنشطة المراكز في مجموعات وترتيبها حسب أهميتها والمستويات العليا تقييم هذه الأنشطة وتصنفها حسب أهميتها والحاجة لتنفيذها (صبري، 1995) وعليه فإن الغاية من تطبيقها

في الوحدات الحكومية دراسة الإنفاق السنوي بمعزل عن السنوات السابقة بحيث لو كان الإنفاق على برنامج في أحد السنوات غير مبرر من ناحية اقتصادية يتوقف ذلك الإنفاق رغم البدء فيه (جمعية المجمع العربي، 2001) مما يحقق درجة من الفاعلية في عمليات التخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة للقضاء على ظاهرة استمرار رصد مخصصات لبرامج فقدت فاعليتها في تحقيق الأهداف، ومع ذلك يظل وجودها قائماً وبالتالي ليس هناك تكلفة مستمرة بطبيعتها حيث يجب على كل مسؤول أن يقدم تبرير لكل التكاليف المقترحة في الموازنة سواء كانت مرتبطة بنشاط قديم أو جديد وبغض النظر عن نوعية هذه التكاليف (Garrison & others, 2007) واستناداً إلى ما سبق يمكن تعريف الموازنة الصفرية أنها عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدأً من نقطة الصفر (كوشك، 1424هـ).

### ب - خطوات تطبيق موازنة الأساس الصفري

- يؤكد دعاة هذا النظام بأنه لا يوجد إجراء ثابت أو جاهز يمكن الاعتماد عليه وتطبيقه على جميع المؤسسات، وبالتالي من الضروري تكيف العملية لتلائم حاجات أي تنظيم، إلا أن هناك خطوات رئيسية لا بد لأي تنظيم من اعتمادها وهي تتمثل في الآتي: (اللوزي وآخرون، 1997)
- **تحديد وحدات القرارات** : تمثل وحدات القرارات المراكز التي تقوم بالأنشطة التنظيمية لتقديم خدمة أو إنتاج سلعة فهي بمثابة مراكز مسؤولية وتعامل على أنها مراكز تكلفة وتقع تحت سلطة مدير واحد يكون مسؤولاً عن نجاحها، الأمر الذي من شأنه أن يساهم في تطبيق المفهوم العملي لمحاسبة المسؤولية (احمرو، 2003).
  - **مجموعات القرارات** : هي بمثابة وثيقة تحدد وتصف كل نشاط سواء كان قائماً أو جديداً لمساعدة الإدارة على تقييمه وترتيبه ومقارنته بالأنشطة الأخرى التي تنافسه على الموارد المحدودة ومن المعلومات التي تتضمنها مجموعات القرارات معلومات توضح الغرض أو الهدف من النشاط، ووصفه والتكاليف والعوائد ومقاييس الأداء والبدائل لتحقيق الأهداف والمنافع المتحققة (اللوزي وآخرون، 1997).
  - **ترتيب مجموعات القرارات وفقاً للأولويات** : يتم في هذه المرحلة جدولة وترتيب مجموعات القرارات على أساس تنازلي، أي حسب انخفاض أهميتها ومنفعتاتها لمساعدة المدير المسؤول على اتخاذ قراره (اللوزي وآخرون، 1997).
  - **إقرار مجموعات القرارات** : حيث في هذه المرحلة يقرر لكل وحدة تنظيمية عدد من مجموعات القرارات التي تحدد موازنة كل برنامج أو نشاط أو وحدة تنظيمية وتبين القرارات النشاطات المحددة والأداء المتوقع لكل برنامج، واستناداً إلى هذه البيانات يتم مراجعة الموازنة والتنفيذ خلال العام (اللوزي وآخرون، 1997).

## ت - مزايا وفوائد موازنة الأساس الصفري

- يترتب على تطبيق موازنة الأساس الصفري مجموعة من المزايا أهمها ما يلي :
- التعرف على البرامج التي تضاعلت فائدتها واستبدالها بأخرى ذات أولوية (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987)
  - تحسين فاعلية البرامج بشكل يؤثر على الموازنة وترتيب البرامج وفقاً لأهميتها مما يساعد في قياس درجة تطبيق البرامج وتقييمها بعد تحديد أهدافها (اللوزي وآخرون، 1997)
  - عرض الوسائل البديلة لتنفيذ النشاط والمستويات المختلفة للتمويل وزيادة مسؤولية المديرين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموازنة (حجازي، 1992).
  - ربط التخطيط بالموازنة (حجازي، 1992)

## ث - المشاكل التي تعترض موازنة الأساس الصفري

- منذ أن أخذ الأساس الصفري طريقه إلى التطبيق ولا تتوقف الكتابة عنه بالتحليل والنقد ومن أهم المشاكل التي واجهت تطبيقه ما يلي (حجازي، 1992):
- تحتاج إلى قدر كبير من المعلومات والبيانات قد لا تكون متوفرة عند إعداد التحليل.
  - تحتاج إلى وقت ومجهود كبير مقارنة بالطريقة التقليدية .
  - تحتاج إلى قدر كبير من الإدارة الفعالة والاتصالات وتدريب المديرين المشاركين في التحليل (خليل، 2001).

وأخيراً بعد دراسة و تحليل الأساليب المختلفة لإعداد الموازنات، وبيان دور وأثر كل أسلوب على تطوير النظام المحاسبي يأتي المبحث التالي للتعرض بالمناقشة لواقع الموازنة العامة في فلسطين واختيار أسلوب الموازنة الملائم ومنهجية تطبيقه بما يخدم أهداف هذه الدراسة .

## المبحث الثاني

### واقع الموازنة العامة في فلسطين وسبل تطويرها

#### أولاً : طبيعة ومفهوم الموازنة العامة في فلسطين

يحكم إعداد الموازنة العامة في فلسطين مجموعة من التشريعات التي تتمثل في قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 وقانون الموازنة السنوي ومجموعة التعليمات التي تصدرها وزارة المالية وهي في مجموعها توفر القاعدة المؤسساتية للعديد من العمليات والمتطلبات والمبادئ (البنك الدولي، 2004) التي لم تكن متوفرة قبل صدور هذه المجموعة لعدم وجود تشريع قانوني يحكم إعداد الموازنة العامة التي كانت تعد على شكل كشف توضح الإيرادات والنفقات (غنام، 2007) وتعتبر دائرة الموازنة العامة بوزارة المالية طبقاً لنص المادة رقم (20) من قانون تنظيم الموازنة العامة هي الجهة المسؤولة عن إعداد وتنظيم الموازنة العامة (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).

وطبقاً لما جاء بقانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 فإن الموازنة العامة هي عبارة عن "برنامج مفصل لنفقات وإيرادات السلطة الوطنية لسنة مالية معينة تشمل تقديرات الإيرادات والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى والنفقات والمدفوعات المختلفة" (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998). وبدراسة هذا التعريف يتضح أنه يجانبه بعض أوجه الصواب التي يمكن توضيحها على النحو التالي:

- يركز المشرع الفلسطيني في تعريفه للموازنة العامة على الجانب المالي مهماً جانب التخطيط حيث لم يذكر المشرع بأن الموازنة تمثل خطة الدولة للسنة المقبلة ، الأمر الذي جعل من الموازنة أداة للرقابة أكثر منها أداة للتخطيط الاقتصادي ، فالنظرة الحديثة للموازنة كما يرى الشوابكة هي التي تربط الموازنة بخطة التنمية وبالتالي تعتبر الموازنة خطة مالية لسنة مقبلة من خطة التنمية (الشوابكة، 2000)
- يتضح من التعريف أن الموازنة العامة في فلسطين هي موازنة تقليدية تستخدم أسلوب البنود الذي يعتبر من أقدم الأساليب في إعداد الموازنات علاوة على أنها مبنية على النقد وتركز على تكلفة المدخلات بدلاً من التركيز على الأداء الأمر الذي يستوجب تسليط الضوء بالدراسة والتحليل على واقع الموازنة العامة في فلسطين وأثرها على تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

## ثانياً : قواعد إعداد الموازنة العامة في فلسطين

وضع علماء المالية العامة مجموعة من القواعد التي بناءً عليها يتم إعداد الموازنة العامة (إلهامي والسقا، 2007) وإن بدأ التركيز على حرفيتها يقل بسبب الأفكار والمفاهيم الجديدة وتبدل الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية (اللوزي وآخرين، 1997) وهو ما دفع بضرورة تمتع هذه القواعد بقدر كافٍ من المرونة لجعلها قادرة على مواجهة المتغيرات التي تطرأ بين الحين والآخر (حجازي، 1992) وهذه القواعد تتمثل في:

### • قاعدة وحدة الموازنة

وهي تعني وجود موازنة واحدة تتضمن جميع نفقات وإيرادات الدولة للسنة المقبلة إلا أنه يصعب التقيد بهذه القاعدة بصورة جامدة حيث هناك استثناءات تتطلب وجود اعتمادات إضافية وموازنات ملحقة (عبد الواحد، 1996) وفي فلسطين راعى المشرع ضرورة ذلك حيث توجد موازنة واحدة تتضمن كافة إيرادات ونفقات السلطة الفلسطينية وذلك طبقاً لنص المادتين (1) و(30) من قانون تنظيم الموازنة العامة رقم 7 لسنة 1998 إلا أن هذا القانون تضمن بعض الاستثناءات التي تجيز الخروج عن وحدة الموازنة حيث ورد بنص المادة (36) أنه "إذا لزم أي تعديل على بنود قانون الموازنة العامة أو إضافة بنود يترتب عليهما إضافة مخصصات جديدة يجب إعدادها كملحق موازنة وتقديم من مجلس الوزراء إلى المجلس التشريعي للمصادقة عليها وإصدار القانون الخاص بها (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).

### • قاعدة شمولية الموازنة

وهي تعني أن الموازنة يجب أن تشمل جميع الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية بشفافية كاملة، وبالتالي تقيد في الموازنة الأرقام غير الصافية للنفقات والإيرادات (ضاهر، 2005) وفي فلسطين طبقاً لنص المادة (6) من قانون تنظيم الموازنة العامة تدخل ضمن الموازنة العامة جميع الإيرادات العامة ولا يخصص أي جزء منها أو ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).

### • قاعدة سنوية الموازنة

تقضي هذه القاعدة بأن يتم تقدير النفقات والإيرادات بصفة دورية لمدة سنة (12) شهراً بحيث يكون لكل سنة موازنتها المستقلة وتطبق كل دول العالم تقريباً قاعدة السنوية ولكن لا تختار كل هذه الدول نفس تاريخ بداية السنة المالية (عبد الواحد، 1996) حيث يتوقف ذلك على قدرة

الدولة على تحديد توقيتات الإيرادات والنفقات ونتائج الأعمال الخاصة بالعمليات الاقتصادية وفقاً لما استقر عليه العرف المالي في الدولة (خطاب وأحمد، 2008).

وقد تبنى المشرع الفلسطيني قاعدة السنوية طبقاً لنص المادة الأولى من قانون تنظيم الموازنة العامة والشئون المالية رقم 7 لسنة 1998 ولتحقيق المرونة في إعداد الموازنة تضمن القانون استثناء يمكن من خلاله الخروج عن هذه القاعدة وذلك طبقاً لنص المادة (4) من القانون السابق والتي تجيز الصرف بنسبة 12/1 من موازنة السنة السابقة وذلك في حالة عدم إقرار الموازنة العامة قبل نهاية السنة المالية ويعرف هذا النظام باسم نظام الموازنة الاثنى عشرى (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).

### • قاعدة توازن الموازنة

يقصد بقاعدة توازن الموازنة العامة أن تكون النفقات العامة مساوية للإيرادات العامة، أي لا تزيد أو تقل النفقات عن الإيرادات وهذا قد يتطلب تخفيض النفقات لتتناسب مع الإيرادات أو زيادة الإيرادات لتغطية النفقات، وذلك لتحقيق التوازن المنشود وتعتبر هذه النظرة للتوازن تقليدية سببها الخوف من أخطار العجز المالي (حجازي، 1992) وتتعارض هذه القاعدة مع الآراء الاقتصادية الحديثة التي أصبحت تستخدم الموازنة كأداة من أدوات السياسة المالية لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية (الوادي وعزام، 2007).

وفي فلسطين اعتمد المشرع الفلسطيني قاعدة التمويل بالعجز من خلال الاقتراض وذلك طبقاً لنص مادة (5) من قانون تنظيم الموازنة العامة وقد بلغت قيمة القروض واجبة السداد كما هي في 2006/7/31 وفقاً لما جاء بتقرير وزارة المالية عن الأوضاع المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية 1880 مليون دولار منها 1277 مليون دولار قروض خارجية (وزارة المالية، 2006).

### • قاعدة العمومية

تعتمد هذه القاعدة على عدم تخصيص الإيرادات وتخصيص الاعتمادات، وبالتالي لا يجوز أن يدرج بالموازنة العامة مبلغاً إجمالياً إلا أن هناك خروجاً عن هذه القاعدة حيث تدرج بعض الاعتمادات بصفة إجمالية دون التقيد بتقسيمات الأبواب المنصوص عليها (عبد الواحد، 1996) وفي فلسطين طبقاً لنص المادة (6) من قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية لا يجوز تخصيص إيراد معين لتغطية نفقة معينة إلا بقانون إلا أنه يجوز اعتماد مبلغ احتياطي في قانون الموازنة يوضع تحت تصرف مجلس الوزراء ويدرج بصورة إجمالية وغير موزع على الأبواب المنصوص عليها في الموازنة العامة (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998) ومن الجدير ذكره أن

قيمة هذا الاحتياطي تبلغ وفقاً لما جاء بموازنة العام 2004 (63) مليون دولار بنسبة 3% من الموازنة الإجمالية وهي نسبة عالية مقارنة بالمعايير الدولية (البنك الدولي، 2004).

### **ثالثاً : الجوانب المحاسبية لدورة الموازنة العامة في فلسطين**

يقصد بدورة الموازنة العامة العملية التي يتم من خلالها إعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة العامة إلى أن تنتهي بمرحلة مراجعة عمليات التنفيذ الفعلي كمرحلة أخيرة (خطاب وأحمد ، 2008) وتمر هذه الدورة في فلسطين ضمن إطارين أساسيين هما الإطار الدستوري وهو ممثل بالقانون الأساس المعدل الذي يتضمن مجموعة من المواد القانونية (المادة 60، 61، 62، 69، 88، 89، 90، 91، 92) التي لها علاقة بإعداد وتنفيذ ورقابة الموازنة العامة والإطار التشريعي الذي يشمل قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 وقانون الموازنة العامة السنوي والنظام المالي الفلسطيني وبلاغ إعداد الموازنة العامة والتعليمات المالية الصادرة عن وزارة المالية والنظام الداخلي للمجلس التشريعي، ويشكل هذان الإطاران الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في تفسير وتوضيح وتحليل دورة الموازنة العامة في فلسطين والتي تمر بأربع مراحل رئيسية تتضمن كل مرحلة منها عدة خطوات فرعية تظهر الجوانب المحاسبية التي تعكس التلازم والتكامل ما بين الموازنة العامة والنظام المحاسبي الحكومي وهذه المراحل تتمثل في الآتي :

#### **1- مرحلة إعداد وتحضير الموازنة**

تتولى السلطة التنفيذية إعداد وتحضير الموازنة العامة كونها المسؤولة عن تحقيق أهداف الدولة وتمتلك القدرة على وضع تقديرات الإيرادات والنفقات لما يتوفر لها من إمكانيات ومعلومات وتمر هذه المرحلة بعدة خطوات تتمثل في الآتي :

أ- دراسة الوضع المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية ( تقديم تقرير حول الوضع المالي )  
تقدم وزارة المالية بالتعاون مع الجهات المختصة في الأول من أيار من السنة الجارية تقريراً وتحليلاً شاملاً إلى مجلس الوزراء حول الوضع المالي العام للسلطة الوطنية الفلسطينية ليسترشد به في وضع المؤشرات والسياسات الخاصة لإعداد مشروع الموازنة العامة.

#### **ب- تحضير بلاغ إعداد الموازنة العامة**

بناء على المؤشرات التي يضعها مجلس الوزراء تصدر دائرة الموازنة العامة بوزارة المالية بلاغ إعداد الموازنة العامة وتعممه على الدوائر الحكومية في موعد لا يتجاوز الأول من شهر تموز (يوليو) من السنة المالية الجارية ويتضمن حدود الإيرادات وأسقف النفقات والتعليمات

والنماذج والمعلومات ودليل النفقات الجارية والرأسمالية والتطويرية والجدول الزمني لإعداد تقديرات الموازنة العامة القادمة وطريقة تقدير النفقات والإيرادات.

### ت - إعداد مشاريع موازنات الوحدات الإدارية الحكومية

بناءً على بلاغ إعداد الموازنة الصادر عن وزارة المالية تبدأ كل دائرة حكومية بإعداد مشاريع موازنات الوحدات الإدارية التابعة لها من المستوى الأدنى إلى الأعلى بحيث تشكل في مجموعها مشروع موازنة الدائرة للسنة القادمة، وترسل الدوائر الحكومية مشاريع موازنتها لوزارة المالية في موعد لا يتجاوز الثاني من سبتمبر للسنة المالية الجارية .

### ث - إعداد مشروع قانون الموازنة العامة

تقوم دائرة الموازنة العامة بدراسة مشروع موازنة كل وحدة حكومية وتقدير الإيرادات والنفقات بالتشاور مع الدوائر ذات الاختصاص ومدوبي الوحدات الحكومية لإعداد مسودة مشروع قانون الموازنة العامة الذي يقدمه وزير المالية لمجلس الوزراء في موعد لا يتجاوز منتصف شهر تشرين أول (أكتوبر) من السنة المالية الجارية للدراسة والاعتماد ومن ثم تقديمه للمجلس التشريعي في موعد لا يتجاوز الأول من تشرين الثاني (نوفمبر) للمراجعة والإقرار .  
ويظهر الجانب المحاسبي في هذه المرحلة من خلال اعتماد عملية التخطيط والتنسيق والتحضير لإعداد الموازنة العامة على البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي (الحسيني، 1999) وذلك انطلاقاً من المفاهيم المحاسبية التي يتضمنها مثل أسس القياس المحاسبي ومبدأ استقلال السنوات وغيرها من المفاهيم التي تساعد في إعداد تقديرات الإيرادات والنفقات وعرض وتحليل البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط الواحد والتكاليف المصاحبة لكل بديل (إلهامي والسقا، 2007) .

### 2- مرحلة اعتماد الموازنة العامة من المجلس التشريعي الفلسطيني

بعد رفع مشروع الموازنة العامة من مجلس الوزراء إلى المجلس التشريعي الفلسطيني لمناقشتها وإقرارها يحول مشروع الموازنة إلى لجنة الموازنة والشؤون المالية في المجلس لدراسته وإبداء الرأي فيه من خلال تقرير يقدمه رئيس اللجنة إلى المجلس التشريعي يتضمن ملاحظات اللجنة وتوصياتها بشأن ما ورد في مشروع قانون الموازنة العامة وعلى ضوء هذا التقرير يعقد المجلس التشريعي جلسة خاصة لمناقشة مشروع الموازنة العامة وهنا يمكن أن يقر المشروع أو يعاد إلى مجلس الوزراء في مدة أقصاها شهراً من تاريخ تقديمه للمجلس مصحوباً بالملاحظات

اللازمة لإجراء التعديلات المطلوبة ومن ثم إعادته إلى المجلس التشريعي خلال مدة أقصاها أسبوعين من تاريخ الإحالة لإقرارها. ويظهر الجانب المحاسبي في هذه المرحلة في متابعة عملية الاعتماد والتقدير وبيان الأنشطة والبرامج التي تم اعتمادها والتي تم التوقف عنها أو تقليلها بالإضافة إلى إعادة ترتيب الأولويات المطلوب إنجازها (إلهامي والسقا، 2007).

### 3- مرحلة تنفيذ الموازنة

بعد صدور قانون الموازنة العامة تقوم وزارة المالية بإعلام الوحدات الحكومية بالمخصصات المعتمدة لها لتقوم الأخيرة بإخبار وحدات الإنفاق بالمبالغ المخصصة لها طبقاً لقانون الموازنة العامة لتبدأ وزارة المالية بتحويل قيمة المخصصات المرصودة للوحدات الحكومية بموجب أوامر وحوالات مالية يصدرها وزير المالية بناء على خطة إنفاق سنوية تعد لهذه الغاية، أما إذا لم يتيسر إقرار مشروع قانون الموازنة العامة قبل بدء السنة الجديدة يكون لوزارة المالية سلطة تحصيل الإيرادات وفق الآليات والشروط والمعدلات المنصوص عليها في التشريعات المرعية ويستمر الإنفاق بإعتمادات شهرية بنسبة 12/1 (واحد من الاثني عشر) لكل شهر من موازنة السنة المالية المنصرمة بحد أقصى مدته ثلاثة أشهر.

ويظهر الجانب المحاسبي في تنفيذ الموازنة العامة بعد إقرارها بواسطة النظام المحاسبي (الحسيني، 1999) وذلك من خلال تسجيل وتصنيف وتبويب العمليات المالية التي تحدث في الوحدات الحكومية وعرض البيانات المتعلقة بها في شكل تقارير تخدم الفئات المختلفة (إلهامي والسقا، 2007).

### 4- مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة

تهدف الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة إلى التأكد من أن الحسابات والعمليات المالية تمت بناءً على إجراءات وتعليمات سليمة ولم يحدث أي تلاعب في استخدام الأموال العامة (الشاهين، 1996) وهي تتم في فلسطين من قبل عدة جهات تتمثل في :

§ وزارة المالية وهي تقوم بالرقابة الداخلية من خلال جهاز الرقابة والتدقيق الداخلي (الوقائع الفلسطينية عدد 59، 2005).

§ ديوان الرقابة المالية والإدارية الذي يمارس الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة وفقاً للصلاحيات المحددة بقانون إنشائه رقم 15 لسنة 2004 (الوقائع الفلسطينية عدد 53، 2004).

§ المجلس التشريعي الفلسطيني الذي يمارس رقابته على تنفيذ الموازنة من خلال مناقشه الحساب الختامي الذي يعرض عليه ليقره وذلك وفقاً لما جاء بنص المادة (66) من قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 (الوقائع الفلسطينية العدد 25، 1998).

§ مجلس الوزراء وهو يمارس رقابته من خلال دراسة التقارير المالية الدورية التي تعكس حقيقة تنفيذ الموازنة العامة (الوقائع الفلسطينية عدد 25 ، 1998).

ويظهر الجانب المحاسبي في هذه المرحلة من خلال مخرجات النظام المحاسبي (الحسيني، 1999) التي تفيد في معرفة الرصيد الحر للاعتمادات والتغيرات التي تطرأ عليها والمصروفات الفعلية والارتباطات التي تمت والاعتمادات المتاحة للاستخدام وغيرها من المعلومات (إلهامي والسقا، 2007).

#### رابعا : تبويب الموازنة العامة

يعتبر تبويب الموازنة العامة إحدى المراحل الهامة في المحاسبة فبناءً عليه يتحدد شكل مخرجات النظام المحاسبي لذا يشترط في هذا التبويب أن يلائم طبيعة النشاط المستهدف ويحقق الرقابة المنشودة ويمهد الطريق لمراحل التلخيص وعرض النتائج (الوادي وعزام، 2007) ومن الأسس المتبعة في تبويب موازنة البنود عموماً التبويب النوعي والتبويب الإداري والتبويب الاقتصادي والتبويب الوظيفي ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي (حجازي، 1988):

- **التبويب النوعي** : حيث يتم تبويب الموازنة العامة وفقاً لنوع النفقة العامة بحيث تقسم النفقات إلى أبواب وكل باب يشتمل على مجموعة بنود فرعية وتكمن أهمية هذا التبويب في تحقيق الرقابة المالية على بنود الصرف المختلفة (خليل، 2001).
- **التبويب الإداري** : الأساس الذي يقوم عليه هذا التبويب هو تحديد الجهة التي تقوم بالإنفاق أو تحصل الإيراد، ولهذا يتم توزيع الإنفاق العام على الجهات الإدارية للدولة والأمر ذاته في عمليات تحصيل الإيرادات ويختلف هذا التقسيم من دولة إلى أخرى وفقاً للنظام والهيكل الإداري لكل دولة (خطاب وأحمد ، 2008) .
- **التبويب الاقتصادي** : تقسم المعاملات المالية العامة وفقاً للتبويب الاقتصادي على أساس الطبيعة الاقتصادية للمعاملة أي هل تتم بمقابل أم بدون مقابل ، وهل تتم لأغراض جارية أم رأسمالية. وعادة ما يستخدم هذا التقسيم للتعرف على طبيعة العمليات الحكومية وآثارها الاقتصادية، فأثر الإنفاق الجاري الاقتصادي يختلف عن أثر الإنفاق على المعاملات الرأسمالية (خطاب وأحمد ، 2008) .

• **التبويب الوظيفي** : وفقاً لهذا التبويب يتم تجميع موازنات الوحدات الإدارية التي تقوم بتأدية خدمات عامة ذات طبيعة واحدة في قطاعات رئيسية (حجازي، 1988) ويساعد هذا التبويب في قياس كيفية تخصيص الحكومة للموارد المتاحة لديها للقيام بأنشطة محددة وتحقيق أهداف متنوعة، أي يمكن من خلاله معرفة الأهمية النسبية للوظائف الحكومية والتي تختلف من فترة لأخرى (خطاب وأحمد ، 2008) ووفقاً لآخر تقسيم لنظام إحصائيات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي تقسم العمليات المالية وفقاً للوظائف التالية : خدمات عمومية عامة ، الدفاع والأمن القومي ، النظام العام وشؤون الأمن العام ، الشؤون الاقتصادية ، حماية البيئة ، الإسكان والمرافق المجتمعية ، الصحة ، الشباب والثقافة والشؤون الدينية ، التعليم ، الحماية الاجتماعية (صندوق النقد الدولي 1، 2001) وفي فلسطين يختلف التقسيم الوظيفي المعمول به في الموازنة العامة عن التقسيم الذي وضع من قبل صندوق النقد الدولي وذلك من حيث عدد وطبيعة الوظائف حيث تقسم الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية إلى 8 قطاعات رئيسية هي قطاع الإدارة العامة وقطاع الأمن والنظام العام وقطاع الإدارة المالية وقطاع الشؤون الخارجية وقطاع التنمية الاقتصادية وقطاع الخدمات الاجتماعية وقطاع خدمات النقل وقطاع الخدمات الثقافية والإعلامية .

## **خامساً : أوجه القصور والمعوقات المتعلقة بالموازنة العامة وأثرها على تطوير**

### **النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني**

استناداً إلى الدراسة والتحليل السابق لواقع الموازنة العامة في فلسطين يتضح أن أسلوب موازنة البنود هو الأسلوب المعتمد لإعداد الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية ، والذي يتضح أن الاستمرار في تطبيقه لا يساعد على تطوير أنظمة المحاسبة والمراجعة والرقابة الحكومية وسيجعل النظام المحاسبي الحكومي نظاماً تقليدياً وغير ملائم (المليجي، 2002) وهذا يعتبر من أكثر المشاكل بروزاً عند استخدام هذا النوع من الموازنات (ضاهر ، 2005) ولعل من أهم العقبات التي تعترض تطوير أسلوب الموازنة العامة في فلسطين وتؤثر سلباً على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني تتمثل في الآتي :

1. يؤثر أسلوب التصنيف المتبع في الموازنة العامة على النظام المحاسبي الحكومي حيث أظهرت الدراسة التي أجراها الباحث لموازنات السلطة الوطنية الفلسطينية للفترة من عام 2000 وحتى عام 2005 (آخر موازنة عامة معتمدة ) أن استخدامات الأموال يتم تبويبها بشكل أساسي حسب بنود الإنفاق وبالتالي لا تتضمن هذه الموازنات أي تبويب يوضح البرامج والأنشطة والأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها، وهذا بدوره ينعكس على تصنيف

البيانات داخل النظام المحاسبي، كون التصنيف المعتمد في الموازنة العامة يجب أن يتفق مع تصنيف الحسابات داخل النظام المحاسبي، وذلك لتحقيق الرقابة على الاعتمادات وعدم تجاوز المخصصات المرصودة بالموازنة العامة (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998). وعليه فإن تصنيف البيانات داخل الموازنة جعل النظام المحاسبي الحكومي من قبيل النظم المحاسبية القائمة على أساس الاعتمادات وقد ترتب على ذلك ما يلي :

§ عدم قدرة النظام المحاسبي على إنتاج تقارير مالية توضح البرامج والأنشطة التي نفذتها السلطة الوطنية الفلسطينية وحجم الموارد التي أنفقت عليها، وما إذا حققت الغرض منها أم لم تحقق وفي هذه المجال لا بد من تعديل عرض الموازنة من خلال توزيعها بين مهام وبرامج بحيث تقدم معلومات ضرورية تخدم هذه الغاية (ضاهر، 2005).

§ عدم إنتاج بيانات ومعلومات يمكن من خلالها إجراء أي دراسات موضوعية للمقارنة بين تكاليف المدخلات المستخدمة والأهداف المحققة، وبالتالي فإن هذا الأمر يحول دون تقييم الآثار المحتملة للموازنة العامة تقييماً صحيحاً (ضاهر، 2005) ولا يحقق الشفافية والمساءلة التي تقتضي أن تكون الموازنة والحسابات مرتبطة بأهداف النشاط الحكومي ونتائجه، بدلاً من مجرد ارتباطها بالبنود التي تتفق عليها الأموال طبقاً للنظام التقليدي لإعداد الموازنة (صندوق النقد الدولي، 2001).

§ يصبح النظام المحاسبي في ظل هذا النوع من الموازنات غير مؤهل لإنتاج معلومات صالحة للاستخدامات الإدارية في الرقابة وتقييم الأداء وتخطيط الأنشطة والبرامج.

§ يصبح المديرون في ظل استخدام موازنة البنود غير مهتمين بجمع بيانات عن البرامج التي ينفذونها بسبب ضعف الحوافز ومحدودية استخدام هذه المعلومات وعدم الاعتماد عليها في إعداد الموازنات والتي تعد على أساس مخصصات السنوات الماضية مضافاً إليها نسبة معينة لمقابلة ارتفاع الأسعار، وبالتالي لو أعدت هذه الموازنات على أساس البرامج والأداء لوجد المديرون أنفسهم مضطرين لإقامة أنظمة محاسبية توفر البيانات المناسبة عن الأداء وذلك من أجل إقرار موازنتهم (الهلولي، 1988).

2. استمرار العمل بنظام موازنة البنود سيقف حائلاً أمام تطوير أساس القياس المحاسبي وبالتالي الاستمرار باستخدام الأساس النقدي الذي يعتبر الأنسب لخدمة أهداف موازنة البنود (حجازي، 1988) وهذا بدوره سوف يؤثر على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني في النواحي التالية:-

§ عدم قدرة النظام المحاسبي على حصر كافة النفقات الفعلية التي تتحملها الوحدات الحكومية خلال السنة المالية واقتصاره على حصر النفقات المسددة فعلاً من قبل هذه الوحدات.

§ عدم القدرة على تطوير النظام المحاسبي من خلال إدخال نظام لمحاسبة التكاليف للوقوف على تكلفة وحدة الأداء لأن هذا النظام يحتاج إلى أساس قياس يمكن من خلاله حصر كافة النفقات الحقيقية التي تحملتها الوحدات الحكومية وهذا لا يوفره الأساس النقدي.

§ عدم القدرة على إجراء مقارنات سليمة بين الفترات الزمنية وذلك بسبب تداخل حسابات السنوات المالية ، فبنود الإنفاق التي تخص السنة المالية قد تشتمل على نفقات تخص السنة الحالية وسنوات سابقة ولاحقة الأمر الذي يفقد مخرجات النظام المحاسبي خاصية المقارنة.

3. الافتقار إلى الأسلوب العلمي في تحديد تقديرات الموازنة العامة والتي تتم من خلال مقارنة قيم البنود المطلوبة بالأرقام الفعلية للسنوات السابقة وهو أسلوب يفتر إلى التقدير على الأساس الصرفي والتقدير في ضوء المنافع (غنام ، 2007) وقياس التكلفة والعائد وفعالية الإنفاق العام والتحليل الاقتصادي ودراسة البدائل المتاحة (الإهامي والسقا، 2007) الأمر الذي يجعل جهد وزارة المالية ينصب على تخفيض الاعتمادات المدرجة بموازنات الوحدات الحكومية دون الاستناد إلى أساس علمي عند إجراء هذا التخفيض، وهذا من شأنه التأكيد أن الأسلوب الحالي في إعداد الموازنة لا يمثل الاحتياجات الفعلية والأولويات التي تسعى إليها الحكومات (وزارة المالية - دولة الإمارات العربية، 2003) وهو يؤدي إلى مزيد من الإهدار للموارد المتاحة، وبالتالي ينبغي التخلي عن استخدامه لترشيد الإنفاق العام بشكل علمي وسليم (كوشك، 1424 هـ) وذلك من خلال تبني تطبيق موازنة البرامج والأداء (الجبالي، 2007)

4. يهتم أسلوب إعداد الموازنة العامة في فلسطين بجانب الرقابة المالية القانونية الأمر الذي من شأنه إبقاء النظام المحاسبي نظاماً تقليدياً لا يؤسس لتطبيق مفهوم الرقابة الشاملة التي تعتبر جوهر الأنظمة المحاسبية الحديثة (خليل، 2001) وقد انتقد البنك الدولي ذلك موضحاً أن الموازنة العامة في فلسطين تركز على تكاليف المدخلات دون التركيز على الأداء وتحديد الأولويات مطالباً بضرورة وجود تركيز أكبر على الأداء ووضع الأولويات بدلاً من التركيز على تكلفة المدخلات (البنك الدولي، 2004) خاصة وأن موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية قد فشلت في تحقيق الأهداف المرجوة منها، فالمؤشرات الاجتماعية والاقتصادية تزداد تدهوراً يوماً بعد يوم وهذا يحتاج إلى ترشيد الإنفاق العام وتحقيق الاستغلال الأمثل للإيرادات العامة (البيد، 2002).

5. عدم وجود دليل معتمد وشامل لإعداد الموازنات الحكومية في مراكز المسؤولية المختلفة وغياب الأسس الواضحة لإعدادها وتوزيعها، بالإضافة إلى عدم وجود علاقة واضحة بين الجهة التشريعية والتنفيذية فيما يتعلق بتخطيط وضبط أنشطة القطاع العام، (عبد الكريم، 2003).

6. بموجب قانون تنظيم الموازنة العامة يجب أن تقدم وزارة المالية الموازنة المقترحة إلى مجلس الوزراء قبل 15 تشرين أول / أكتوبر ويطلب من مجلس الوزراء تقديمها إلى المجلس التشريعي قبل الأول من تشرين الثاني /نوفمبر ليتم إقرارها قبل بدء السنة المالية في الأول من كانون ثاني /يناير وهذا الجدول الزمني لا يوفر الكثير من الوقت لمجلس الوزراء أو للمجلس التشريعي للنظر في الموازنة بشكل جدي (البنك الدولي، 2004) وقد لجأت العديد من الحكومات في إطار سعيها لإصلاح نظام إعداد الموازنة العامة ومنها جمهورية مصر العربية إلى تقديم توقيت عرض الموازنة على البرلمان لإتاحة الوقت لمزيد من الدراسة والاستفسار وطلب المزيد من الأرقام والبيانات للقيام بالتحليل المطلوب مما يؤدي إلي مزيد من الإفصاح والشفافية في العمل المالي(عبد اللطيف، 2006) وفي هذا الإطار يقترح دليل شفافية المالية العامة الصادر عن صندوق النقد الدولي عرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية قبل بداية السنة المالية بثلاثة أشهر على الأقل (صندوق النقد الدولي 2، 2001)
7. لم تتضمن الموازنة العامة أهدافاً اقتصادية واضحة تسعى إلى تحقيقها مثل: معدل التضخم، والنسب المستهدفة للحد من البطالة، ومعدل النمو الاقتصادي،و معدل دخل الفرد بالحكومة لم تحدد المعدلات التي ترغب في تحقيقها من خلال استخدام الموازنة كأحد أهم أدوات السياسة المالية (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 2006 )
8. لم تتضمن موازنات السلطة العديد من البيانات والمعلومات التي نص عليه قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم 7 لسنة 1998 ،مثل مساهمات واستثمارات السلطة الوطنية وما لها وما عليها من ديون وجدول تشكيلات الوظائف (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 2006) وتفاصيل مصادر التمويل والآلية التي ستستخدم في حال عدم التزام الدول المانحة بدفع المساعدات والمنح (حرب، 2004).
9. تأخر كبير في إعداد وعرض الموازنة العامة للمصادقة عليها من قبل المجلس التشريعي الفلسطيني حيث بلغت مدة التأخير إلى ما يزيد عن 8 شهور عن الموعد المحدد بموجب نص المادة (31) من قانون الموازنة العامة وهو 10/31 من السنة المالية الجارية (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 1، 2005) الأمر الذي أفقد الموازنة العامة الهدف من إعدادها وجعل المراكز المالية للوزارات والمؤسسات الحكومية تعاني من فراغ مالي قد يسبب لها ارتباكاً في أدائها المؤسسي (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 2، 2005) وذلك لأن الإنفاق في حالة عدم إقرار الموازنة سيتم على أساس قاعدة الإنفاق 12/1 من موازنة السنة المنصرمة، التي قد لا تتوافق بالضرورة مع أولويات الصرف التي تتغير بين سنة وأخرى (أمان، 2007) وقد طالب مركز الميزان بضرورة الالتزام بالمدد القانونية التي ينظمها القانون، لما لذلك من

تأثير سلبي على سياسات السلطة (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 2006) والجدول التالي يوضح مدة التأخير في عرض واعتماد الموازنة العامة.

### جدول رقم (3)

#### مواعد إعداد الموازنة العامة والمصادقة عليها من قبل المجلس التشريعي

مدة التأخير		تاريخ الإقرار من المجلس التشريعي		مدة التأخير		تاريخ تقديم الموازنة للمجلس التشريعي		البيان
يوم	شهر	تاريخ الإقرار	التاريخ القانوني	يوم	شهر	تاريخ التقديم	التاريخ القانوني	
26	4	1997/5/27	1996/12/31	15	4	1997/3/15	1996/10/31	موازنة عام 1997 (أول موازنة)
29	5	1998/6/29	1997/12/31	-	5	1998/3/3	1997/10/31	موازنة عام 1998
11	7	1999/8/12	1998/12/31	13	8	1999/7/14	1998/10/31	موازنة عام 1999
26	-	2001/1/26	1999/12/31	16	-	1999/11/17	1999/10/31	موازنة عام 2000
4	3	2001/4/4	2002/12/31	10	4	2001/3/10	2000/10/31	موازنة عام 2001
لم تقدم موازنة للسنة المالية 2002								موازنة عام 2002
1	1	2003/2/1	2002/12/31	-	2	2002/12/31	2002/10/31	موازنة عام 2003
15	-	2004/1/15	2003/12/31	2	1	2003/12/3	2003/10/31	موازنة عام 2004
-	3	2005/3/31	2004/12/31	16	4	2005/3/16	2004/10/31	موازنة عام 2005
لم تقدم موازنة للسنة المالية 2006								موازنة عام 2006
لم تقدم موازنة للسنة المالية 2007								موازنة عام 2007
لم تقدم موازنة للسنة المالية 2008								موازنة عام 2008
لم تقدم موازنة للسنة المالية 2009								موازنة عام 2009

المصدر: (مركز الميزان لحقوق الإنسان، 1، 2005)، (الوقائع الفلسطينية عدد 25، 1998).

واستناداً إلى ما سبق ذكره يتضح أن نظام إعداد الموازنة العامة في فلسطين يشوبه العديد من أوجه القصور التي تؤدي إلى انخفاض كفاءته وفاعليته الأمر الذي يؤثر سلباً على تطوير النظام المحاسبي وذلك بجعله نظاماً لا يتسم بالحدثة وغير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، لذلك يقترح الباحث تعديل نظام الموازنة الحالي القائم على أساس البنود كونه لا يساعد على تطوير النظام المحاسبي ويجعله نظاماً يميل إلى التقليدية سواء على مستوى مدخلاته أو عمليات تشغيله أو مخرجاته، خاصة وأنه عند الحديث عن تطوير النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يتبادر إلى الذهن الأساليب الأخرى لإعداد الموازنة العامة خلافاً لأسلوب موازنة البنود الأمر الذي من شأنه إخراج النظام المحاسبي الحكومي من القالب التقليدي المسيطر عليه وجعله نظاماً متطوراً (الجمال، 1997).

## سادسا : منهجية تطوير أسلوب الموازنة

يرى العديد من الكتاب أن التخلي عن نظام موازنة البنود والانتقال إلى أي من الأساليب الأخرى سابقة الذكر ليس أمراً سهلاً ويحتاج إلى دراسات متأنية (غالي، 2007) وذلك لخلق بيئة مهيأة لإنجاح هذه الأساليب ويقترح الباحث أن يكون الاتجاه بشأن تطوير نظام الموازنة العامة لأغراض تطوير النظام المحاسبي الحكومي هو اتجاه تجريبي يبدأ من موازنة البرامج والأداء ثم يتم الانطلاق بعد ذلك إلى الأساليب الأخرى في إعداد الموازنات خاصة وأن كل أسلوب من هذه الأساليب يؤسس أرضية صلبة للأسلوب الذي يليه مما يمكن في النهاية من بناء نموذج خاص يتلاءم والبيئة الفلسطينية، ولعل العديد من الدراسات وتجارب البلدان التي طورت أسلوب الموازنة العامة لديها تدعم هذه الرؤية والتي يمكن عرضها على النحو التالي :

- طالب مؤتمر إدارة الموازنة العامة الذي عقد بجامعة القاهرة بضرورة التخلي عن موازنة البنود والتحول نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء، باعتبارها الأكثر ملاءمة للفكر الواعي الداعي لإعادة التفكير في دور الدولة والأطراف المجتمعية المختلفة (جامعة القاهرة ، 2002).
- تم عرض مقترح في مؤتمر الموازنات العامة لدول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا بضرورة الإسراع في تطبيق موازنة البرامج والأداء وذلك حتى تتحول الموازنة إلى وثيقة مقروءة، قابلة للمناقشة وهو الأمر الذي لا يرفع فقط من مساهمة المجتمع واشتراكه في مناقشة الموازنة وإدراك الدور الحيوي الذي تقوم به من خلال التأثير في حياته؛ ولكنه الأمر الذي ينتظر منه أيضا تحسين كفاءة الإنفاق العام وتطوير الشفافية في الموازنة (عبد اللطيف ، 2006).
- عندما بدأت ماليزيا في تطوير موازنتها بدأت بتطبيق موازنة البرامج والأداء لكن نتيجة التحول الاقتصادي وظهور العديد من نقاط الضعف التي واجهت الحكومة عندما أدخلت هذا النظام قامت في العام 1990 ببناء نموذج خاص بها يستند إلى نظام موازنة البرامج والأداء ويهدف إلى التخصيص الأمثل للموارد وزيادة فاعلية برامج النشاط ، وتدعيم آليات الرقابة والمسؤولية من خلال تحديد أهداف الإنفاق وقد عمم هذا النظام على جميع الوزارات اعتبارا من العام ١٩٩٥ (غالي، 2007) .
- إن الولايات المتحدة الأمريكية التي ابتكرت الأنواع المتعددة للموازنات خلصت في النهاية إلى التخلي عن جميع هذه الأنظمة حيث على المستوى الفدرالي لا يوجد نظام معين متبع وإنما هناك خليط من عدة أنظمة ساهمت الأنظمة التجريبية في الوصول إليه وعلى المستوى المحلي هناك تنوع بين الولايات، فالبعض يطبق موازنة التخطيط والبرمجة والبعض الآخر

يطبق قاعدة أساس الصفر والمعظم يطبق نظاماً يجمع بين الاثنين معا (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987).

- اعتمدت دولة الإمارات العربية المتحدة في سعيها لتطوير نظام الموازنة العامة إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء وأصبحت خيار حكومة دبي الاستراتيجية فهي بمثابة طوق نجاة حقيقي من الصعوبات الغارقة بها نظم الإدارة العربية لغياب هذا النوع من الموازنات التي تعتمد على قدر كبير من الشفافية والوضوح في العمليات المالية والإدارية المختلفة ابتداء من وحدة الأداء إلى وحدة النشاط الرئيسية مروراً بالأهداف الفرعية والرئيسية وصولاً إلى الإستراتيجية والرؤية الخاصة لأي قطاع، وما أن يدخل هذا النظام حيز التنفيذ فإن هناك قفزة نوعية كبيرة جديدة ستجعل من الجهاز الحكومي أكثر تكاملاً إدارياً ومالياً (فندقجي، 2007).

### سابعا : منهجية تطبيق موازنة البرامج والأداء

لا يوجد أسلوب تطوير أو تحديث نمطي واجب الإتباع عند الانتقال إلى موازنة البرامج والأداء فقد يكون التحول جزئياً أو شاملاً كما قد يكون على دفعة واحدة أو على دفعات وقد يكون التحول سريعاً أو بطيئاً وكل ذلك يعتمد على جملة من الاعتبارات التشريعية والتنظيمية والفنية والسياسية الواجب توفرها (احمرو، 2003) وبالتالي فإن توفر متطلبات تطوير نظام الموازنة العامة يحدد أسلوب التطوير الواجب اختياره (حماد، 1995) خاصة وأن عدم إتباع منهجية سليمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء قد تؤدي إلى فشل مشروع التطوير المنشود وهذا ما يدفع إلى ضرورة دراسة وعرض رؤية وتجارب المؤسسات الدولية والبلدان التي طورت أسلوب الموازنة العامة لديها لاستخلاص العبر من تجاربها بما يدعم مشروع تطوير النظام المحاسبي الحكومي، وهذه الرؤى يمكن عرضها على النحو التالي :

- يدعم البنك الدولي فكرة الانتقال التدريجي بشأن تطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين وذلك من خلال البدء بتطوير برامج ونشاطات للوزارات وإدخالها في نظام تصنيف الموازنة العامة ومن ثم الانتقال إلى تطوير نظام من مؤشرات الأداء لإغناء إعداد الموازنة العامة (البنك الدولي ، 2004) .
- اعتمدت دولة الإمارات العربية المتحدة في سعيها نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى تبني الأسلوب التدريجي وذلك من خلال مرحلتين تبدأ المرحلة الأولى " التجريبية " في السنة المالية 2002 بحيث تطبق موازنة البرامج والأداء على عدد من الوزارات تتمثل في وزارة المالية والصناعة و وزارة التربية والتعليم ، و وزارة الصحة و وزارة الزراعة والثروة السمكية و جامعة الإمارات العربية المتحدة ، أما المرحلة الثانية من المشروع "

التطبيق " فسوف يتم تطبيقه على بقية الوزارات والجهات الاتحادية الأخرى (وزارة المالية - دولة الإمارات العربية، 2003) .

- اعتمدت جمهورية مصر العربية التطبيق المرحلي للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء التي أشار لها قانون الموازنة وطالب بضرورة تطبيقها في مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ العمل بالقانون الذي صدر في ابريل 2005 (الجبالي، 2007).
- يجب أن يكون أسلوب تطوير الموازنة العامة مرحلياً بحيث يمكن البدء بتطوير بعض الجوانب المتعلقة بنظام موازنة البنود تمهيداً للانتقال إلى التطوير المنشود المتمثل في تطبيق نظام الموازنة الصفرية (حماد، 1995).
- أكد مؤتمر البحر الميت على ضرورة تهيئة المناخ المؤسسي والفني لإتاحة الفرصة نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء (مؤتمر البحر الميت، 2005)

واستناداً إلى ما سبق فإن الأمر يتطلب الاتجاه نحو تبني منهجية الانتقال التدريجي عند تطبيق موازنة البرامج والأداء كون البيئة الفلسطينية لا زالت غير مهيأة لاستيعاب الانتقال المباشر لهذا النوع من الموازونات سواء على مستوى التشريعات المالية أو على مستوى تدريب الكوادر البشرية أو على مستوى النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية وعليه يجب على وزارة المالية وضع خطة زمنية تهدف إلى تهيئة الأرضية المناسبة لإنجاح فكرة تطبيق هذا النوع من الموازونات من خلال القيام بالخطوات والإجراءات الآتية:

1- البدء بتطوير أسلوب تبويب الموازنة العامة الذي يعتبر نقطة البداية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي فهو ركن هام في النظام المحاسبي ويساعد على وصف العمليات وتوجيهها إلى حساباتها بصورة منتظمة وتظهر أهميته في تحقيق الرقابة الفاعلة على جميع الحسابات وإعداد التقارير والحسابات الختامية والإحصاءات وتسهيل المقارنات بين الوحدة الإدارية والوحدات المتشابهة ووضع بيانات الموازنة وإمكانية قراءتها وفهمها (الإلهامي والسقا، 2007) وهذا يتفق مع رؤية البنك الدولي نحو ضرورة البدء بتطوير برامج ونشاطات للوزارات لإدخالها بنظام تصنيف الموازنة العامة تمهيداً لتطبيق موازنة البرامج والأداء (البنك الدولي، 2004) الأمر الذي يؤدي إلى توفير البيانات والمعلومات التي يعتبر فقدانها من أهم المشاكل التي واجهتها الدول النامية في إعداد موازاناتها مما جعلها غير قادرة على إعداد موازونات صحيحة وبقية البيانات والمعلومات لديها ليست بذات فائدة (الوادي وعزام ، 2007) .

2- الاهتمام بالبعد التكاليفي للموازنة للمساعدة في تحديد تكلفة الأنشطة والبرامج ومقارنتها بنتائج التنفيذ الفعلي وهذا يستلزم استخدام أساس الاستحقاق (خليل، 2001).

3- ربط الموازنة بمراكز المسؤولية حيث يساعد ذلك على تنمية المسؤولية الإدارية وتحديد الإدارات والأقسام المسؤولة عن تنفيذ الأنشطة والبرامج وتكلفتها والعوائد المتوقعة (خليل، 2001،

4- اعتماد التبويب الدولي الوارد بدليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي والذي يهتم بالأثر الاقتصادي ويسمح باتساق البيانات التي تقدم في المحافل الدولية ويمهد الطريق للانتقال إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأجل المتوسط، حيث اتجهت العديد من الدول ومنها مصر إلى تبني هذا التبويب الذي يعتمد على الشفافية الكاملة والتفصيلية في عرض البيانات المالية بما يسد الكثير من ثغرات الفساد والتحايل وأوجه إنفاق الحكومة غير الواضحة أو غير المناسبة ويوفر الإتاحة الدائمة للمعلومات الخاصة بالموازنة العامة للدولة في جميع مراحل الإعداد والتنفيذ والمراجعة أمام متخذي القرار سواء في مجلس الوزراء أو مجلس الشعب (إلهامي والسقا، 2007) خاصة وان استخدام هذا الدليل يعتبر شرطاً أساسياً من شروط شفافية المالية العامة كونه يعتبر النقطة المرجعية الأكثر قبولاً بوجه عام على الصعيد الدولي لأغراض تصنيف إحصاءات المالية العامة لإجراء تصنيف اقتصادي للإيرادات والنفقات، (البنك الدولي 2، 2001) ويرى الباحث أهمية تبني السلطة الوطنية الفلسطينية للتبويب الدولي للبيانات المالية لأن ذلك سيمنحها القدرة الكافية على تسويق برامجها الإصلاحية لدى المؤسسات الدولية والدول المانحة التي تعتمد السلطة الفلسطينية على مساعدتها بشكل رئيسي في تمويل موازنتها، كما سيضمن تبنيه تقديم التقارير المالية الأكثر مصداقية خلال العام (يوسف، 2006).

5- تهيئة البيئة الملائمة لإنجاح تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة وذلك من خلال التزام الحكومة ووزارة المالية على وجه الخصوص بأحكام قانون تنظيم الموازنة والشؤون المالية رقم (7) لسنة 1998 .

6- ضرورة إصدار اللوائح والأنظمة التي نص عليها قانون تنظيم الموازنة رقم (7) لسنة 1998 (حرب، 2004)

7- الأخذ بما جاء بدليل شفافية المالية العامة بشأن زيادة المدة التي تمنح للمجلس التشريعي لدراسة وإقرار الموازنة العامة لتصل إلى ثلاثة أشهر قبل بدء السنة المالية بدلاً من شهرين (صندوق النقد الدولي 2، 2001).

8- إعداد دليل للموازنة للاسترشاد به من قبل الوحدات الحكومية واعتماد معايير معلنة لقياس الأداء في الوزارات والمؤسسات العامة، واعتماد نظام عقوبات للمخالفين، وحوافز للملتزمين بالأطر والإجراءات المختلفة للموازنة وإدارتها (حرب، 2004)

9- تدريب الكوادر البشرية التي تعتبر الأساس في تطبيق النظام المحاسبي فالكادر المؤهل هو الذي يؤدي إلى نجاح النظام، لذا لا بد من تعيين موظفين يتميزون بالكفاءة وتدريبهم لتطوير قابليتهم ومستوياتهم ليكونوا أمام المسؤولية الجديدة الملقاة على عاتقهم (طاهر وآخرون، 2002) فالنقص الكبير في محلي الموازنة وموظفي الحسابات في عدد كبير من الدول النامية من العقبات الرئيسية أمام تطوير الأساليب المحاسبية وطرق إعداد الموازنة وممارساتها (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987) وقد أشار تقرير المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة إلى حاجة السلطة الفلسطينية إلى المزيد من الكوادر المؤهلة في مجال المحاسبة (البنك الدولي، 2004)

10- عقد المؤتمرات و ورشات العمل التي يكمن الهدف من وراء عقدها مشاركة مؤسسات المجتمع المدني والمحلي والدولي إن أمكن في تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة مما يدعم تبني رؤية منهجية وعلمية تستند إليها عملية التطوير حيث تبين من خلال مراجعة الأوراق البحثية التي قدمت في المؤتمرات التي عقدت في قطاع غزة عدم مناقشة فلسفة إعداد الموازنة العامة في فلسطين والمعوقات التي تعترضها وسبل تطويرها.

11- وضع برنامج زمني لتطبيق موازنة البرامج والأداء بحيث يحدد في كل مرحلة من مراحل الوحدات الحكومية التي سوف تطبق هذا الأسلوب .

## **الفصل السادس**

### **المنهجية والإجراءات**

## المنهجية والإجراءات

### مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي اتبعت في تنفيذ البحث الميداني ، وذلك بهدف التعرف إلى الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني من خلال استطلاع آراء ووجهات نظر الموظفين في الدوائر المالية والرقابية (الداخلية والخارجية) في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية والذين لا تقل درجاتهم الوظيفية عن رئيس قسم ، كما يتطرق هذا الفصل إلى شرح منهج الدراسة ، ووصف مجتمع وعينة الدراسة ، وإعداد الأداة الرئيسية للدراسة (الاستبانة) ، وفحص صدقها وثباتها ، والإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمد عليها في تحليل الدراسة ويتكون هذا الفصل من ستة عناصر هي :

1. منهجية الدراسة .
2. مجتمع وعينة الدراسة .
3. خصائص عينة الدراسة .
4. وصف أداة الدراسة .
5. صدق وثبات الاستبانة .
6. اختبار نوع البيانات وتحديد الأساليب الإحصائية .

## أولاً : منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها ويتم التفاعل معها والتعبير عنها كيفياً أو كمياً فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح سماتها أما التعبير الكمي فيعطي وصفاً رقمياً يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها وقد تم جمع البيانات الخاصة بالدراسة من المصادر الثانوية والأولية كما يلي :

### **1- مصادر البيانات الثانوية :**

تم معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال مصادر البيانات الثانوية لأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وتتمثل هذه المصادر في :

- الكتب والمراجع العربية والأجنبية.
- الدوريات والمقالات والتقارير الصحفية والرسمية الصادرة عن المؤسسات المحلية والدولية.
- الأبحاث والدراسات التي تناولت موضوع النظام المحاسبي الحكومي .
- القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات التي تنظم العمل المالي في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

### **2- مصادر البيانات الأولية:**

لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية لتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة ، وذلك من خلال توزيعها على الموظفين في الدوائر المالية والرقابية (الداخلية والخارجية ) بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية والذين لا تقل درجاتهم الوظيفية عن رئيس قسم ، ومن ثم تفرغ وتحليل محتويات الاستبانة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية Statistical Package for Social Science (SPSS) بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

## ثانياً : مجتمع وعينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من جميع الموظفين العاملين في الدوائر المالية والرقابية (الداخلية والخارجية) اللذين لهم علاقة بالنظام المحاسبي في الوزارات الفلسطينية ولا تقل درجاتهم الوظيفية عن رئيس قسم بمن فيهم مراقبي ديوان الرقابة المالية والإدارية وقد تمكن الباحث من التواصل مع جميع هذه الوزارات باستثناء وزارتي العدل وشؤون الأسرى .

وقد بلغ عدد مجتمع الدراسة 170 فرداً موزعين على (21) وزارة وقد بلغت عينة الدراسة التي أمكن التواصل معها وتوزيع الاستبانات عليها (151) فرداً بنسبة (89%) من مجتمع الدراسة ،

أما الاستبانة التي تم استرجاعها فقد بلغ عددها (144) استبانة وبعد تفحصها تم استبعاد (4) منها لعدم جدية الإجابة عليها وبذلك يكون عدد الاستبانة الخاضعة للدراسة والصالحة للتحليل (140) استبانة تمثل نسبة (82.3%) من مجتمع الدراسة بيانها كالتالي.

#### جدول رقم (4)

##### تفاصيل مجتمع وعينة الدراسة والاستبانة الموزعة والمستردة

النسبة المئوية	الاستبانة المستردة	الاستبانة الموزعة	مجتمع الدراسة	البيان
82.8%	77	87	93	موظفو الدوائر المالية
81%	30	30	37	موظفو الرقابة والتدقيق الداخلي
82.5%	33	34	40	مراقبو ديوان الرقابة المالية والإدارية
82.3%	140	151	170	المجموع

#### ثالثاً : خصائص عينة الدراسة

بتحليل البيانات المتعلقة بخصائص عينة الدراسة يتضح ما يلي :

##### 1- الوظيفة الحالية

يبين جدول رقم (5) أن (6.5%) من عينة الدراسة وظيفتهم الحالية " مدير عام فما فوق " ، و(37.10%) من عينة الدراسة وظيفتهم الحالية " مدير دائرة" ، و (56.40%) من عينة الدراسة وظيفتهم الحالية " أقل من مدير دائرة" وبالتالي فإن جميع أفراد العينة من الفئات المستهدفة وهذا يحقق دقة الإجابات عن أسئلة الاستبانة .

#### جدول رقم (5)

##### توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفية الحالية
6.5	9	مدير عام فما فوق
37.1	52	مدير دائرة
56.4	79	رئيس قسم وحتى أقل من مدير
100.0	140	المجموع

#### 2- مجال العمل

يبين جدول رقم (6) أن (45%) من عينة الدراسة مجال عملهم " الإدارات المالية بالوزارات الفلسطينية " أي مستخدمون للنظام المحاسبي و(55%) من عينة الدراسة مجال عملهم "التدقيق

والرقابة الداخلية والخارجية " وهذا يحقق التكامل في تقييم النظام المحاسبي وذلك من وجهة نظر مستخدمي النظام ومراقبيه.

#### جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل

النسبة المئوية	التكرار	مجال العمل
55.0	77	الإدارات المالية بالوزارات الفلسطينية
45.0	63	إدارات الرقابة الداخلية والخارجية
100.0	140	المجموع

#### 3- المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (7) أن جميع أفراد العينة هم من حملة الشهادات الجامعية الأولى فما فوق وبالتالي جميعهم أصحاب مؤهلات علمية مناسبة وهذا يؤهلهم لفهم محتويات الاستبانة والإجابة عليها على أساس علمي .

#### جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
15.7	22	دراسات عليا
84.3	118	بكالوريوس/ليسانس
100.0	140	المجموع

#### 4- التخصص العلمي

يبين جدول رقم (8) أن غالبية أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم ( 122 ) موظفاً بنسبة ( 87.1%) مجال المؤهل العلمي الحاصلون عليه " محاسبة" ، وبالتالي هم الأقدر على التعامل مع الأمور المحاسبية مما يساعد على تفهم أهداف ومقاصد الاستبانة.

### جدول رقم (8)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
87.1	122	محاسبة
8.6	12	إدارة أعمال
4.3	6	اقتصاد
100.0	140	المجموع

### 5- سنوات الخبرة

يبين جدول رقم (9) أن أغلب أفراد العينة هم من ذوي الخبرة، حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين زادت خبرتهم عن تسع سنوات (85) موظفاً بنسبة 60.7% ، أما عدد أفراد العينة الذين قلت خبرتهم عن 3 سنوات فهم أقلية حيث بلغ عددهم (6) موظفين بنسبة 4.3% وهذا يعزز من قدرة أفراد العينة على التعامل مع الاستبانة وتعبئتها بشكل موضوعي .

### جدول رقم (9)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
60.7	85	9 سنوات فأكثر
15.7	22	من 6 سنوات إلى أقل من 9 سنوات
19.3	27	من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات
4.3	6	أقل من 3 سنوات
100.0	140	المجموع

### 7- العمر

يبين جدول رقم (10) أن معظم أفراد العينة والبالغ عددهم (120) موظفاً بنسبة 85.7% تتراوح أعمارهم من (25- 50) سنة في حين لا يوجد ضمن أفراد العينة من تقل أعمارهم عن 25 سنة مما يعني أن أفراد العينة يتوفر لديهم النضج العمري الذي يحكم على الأمور بحكمة واتزان .

## جدول رقم (10)

### توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	العمر
14.3	20	أكبر من 50 سنة
85.7	120	من 25 سنة إلى 50 سنة
0.0	0	أقل من 25 سنة
100.0	140	المجموع

### رابعاً : وصف أداة الدراسة

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية من أجل جمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة وذلك لما لها من أهمية في توفير الوقت والجهد ، وقد تم تصميمها في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة التي تناولت النظام المحاسبي الحكومي وبعد استطلاع رأي عدد من المختصين في مجال العمل المحاسبي الحكومي وذلك وفق الخطوات التالية :

1. إعداد استبانته أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات .
2. عرض الاستبانة على الدكتور المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات .
3. تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه الدكتور المشرف .
4. عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين (ملحق رقم 2 ) الذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد واقتراح إجراء بعض التعديلات على الاستبانة من حذف وإضافة وقد تم الاستجابة لاقتراحاتهم .
5. إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة Pilot Study على عدد (30) من أفراد عينة الدراسة حيث أظهرت النتائج التي تم الحصول عليها عدم الحاجة لإجراء أي تعديل على الاستبانة .
6. عرض الاستبانة بشكلها النهائي على الدكتور المشرف لإقرارها وتوزيعها على أفراد العينة وذلك لجمع البيانات اللازمة للدراسة .
7. توزيع وجمع الاستبانات وتحليلها .

ولتحقق الاستبانة أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام كما يلي :

**القسم الأول :** ويتضمن البيانات المتعلقة بعينة الدراسة وتتكون من (7) فقرات .

**القسم الثاني :** وينقسم إلى ثلاثة محاور تهدف إلى تقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي وذلك كما يلي :

**المحور الأول :** ويتكون من فقرتين تناقش مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي .

**المحور الثاني :** ويتكون من (55) فقرة موزعة على (5) مجالات تهدف إلى تقويم المقومات والأسس التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي .

**المحور الثالث :** ويتكون من (13) فقرة تناقش مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة منه .

**القسم الثالث :** يتكون من محور واحد مقسم إلى (5) مجالات تناقش الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وتتكون من (28) فقرة .

وقد تم استخدام معيار ليكرت الخماسي للقياس لإعطاء أوزان لإجابات المبحوثين الواردة في أسئلة الاستبانة وفقاً لما هو موضح في الجدول رقم (11) .

#### جدول رقم (11)

##### مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق بشدة	غير موافق
	مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم
الدرجة	5	4	3	2	1

#### خامساً : صدق وثبات الاستبانة

يعتبر الصدق والثبات من الخصائص الجيدة لأداة البحث لذلك قام الباحث بتقنين فقرات الاستبانة قبل توزيعها على عينة الدراسة وذلك للتأكد من صدقها وثباتها على النحو التالي :

##### 1- صدق الاستبانة

يقال للأداة أنها صادقة إذا قاست ما نريد أن نقيسه بالفعل ولم تقس شيئاً آخر مغايراً لما نريد وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بالطرق التالية:

## أ - تحكيم الاستبانة

تم عرض الاستبانة في مراحل الإعداد على مجموعة من المحكمين المختصين للتحقق من مصداقيتها ، وأن الفقرات التي تضمنتها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين تمثلت الأولى في نخبة من الأساتذة الاكاديميين في الجامعة الإسلامية ،بلغ عددهم (5) أما الفئة الثانية تمثلت في نخبة من الموظفين الحكوميين ذوي الخبرة العلمية والكفاءة المهنية والمناصب الإدارية ، وقد بلغ عددهم (3) ليصبح مجموع المحكمين (7) محكمين قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة الأبعاد الرئيسية للاستبانة ومدى انتماء ومناسبة الفقرات لكل بعد من أبعاد الدراسة ،وقد كان لآراء لجنة التحكيم دوراً مميزاً في تطوير الاستبانة من خلال إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحات لجنة التحكيم ، وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها شبه النهائية ليتم تطبيقها على العينة الاستطلاعية.

## ب - صدق الاتساق الداخلي

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من ( 30 ) فرداً ، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية لفقرات المجال التابعة له ويوضح ملحق رقم (3) نتائج معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال والدرجة الكلية لفقراته، حيث تدل هذه النتائج على أن معاملات الارتباط المبينة لجميع الفقرات دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.05) ، كما أن قيمة ( r ) المحسوبة لكل فقرة اكبر من قيمة ( r ) الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية ( 28 ) والتي تساوي (0.361) ، وهذا يؤكد أن فقرات الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي تطمئن الباحث إلى أنها تقيس ما وضعت لقياسه وأنها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة .

## ت - الصدق البنائي لأقسام الدراسة

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة ،وهو يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها من خلال إيجاد معامل الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبانة وقد تبين من الجدول رقم (12) أن محتوى كل محور من محاور الاستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة (0.05).

**جدول رقم (12)**  
**الصدق البنائي لأقسام الدراسة**

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .	0.652	0.000
الثاني	مدى ملائمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لمتطلبات تطويره	0.959	0.000
الثالث	مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة منه	0.802	0.000
الرابع	الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني	0.468	0.009

قيمة r الجدولية عند درجة حرية "28" ومستوى دلالة "0.05" تساوي 0.361

## 2- ثبات الاستبانة

يقال للاستبانة أنها ثابتة إذا قاست ما تقيسه بدرجة عالية من الدقة والإحكام وهذا يعني أن تكون النتائج التي تعطيها الاستبانة متقاربة إذا تكرر تطبيقها على مجتمع الدراسة وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما :

### أ- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تقوم فكرة هذه الطريقة على تجزئة فقرات أداة الدراسة إلى جزئين متكافئين، ويحسب معامل الارتباط بين هذين الجزئين، لذلك تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة فردية الرتبة ومعدل الأسئلة زوجية الرتبة لكل محور من محاور الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون. للتصحيح ( Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2r}{r + 1}$$

حيث r معامل الارتباط

ويبين الجدول رقم (13) أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبياً لفقرات الاستبانة والتي تراوحت بين (0.7065) و (0.8335) وقد بلغ معامل الثبات العام لجميع الفقرات (0.8252)

### جدول رقم (13)

#### معامل الثبات ( طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	معامل الثبات	مستوى المعنوية
الأول	مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي	0.5462	0.7065	0.000
الثاني	مدى ملاءمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره	0.6754	0.8063	0.000
الثالث	مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة	0.7145	0.8335	0.000
الرابع	الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي	0.6987	0.8226	0.000
	جميع الفقرات	0.7025	0.8252	0.000

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 28 " و مستوى دلالة " 0.05 " تساوي 0.361

#### ب - طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تسعى هذه الطريقة إلى قياس معامل التباين الداخلي بين إجابات أفراد مجتمع الدراسة بهدف التحقق من مقدار التجانس لأداة القياس كأحد المؤشرات على ثباتها ودرجة الاعتماد على عباراتها ويبين الجدول رقم (14) أن معاملات الثبات مرتفعة لمجالات الاستبانة حيث تراوحت ما بين (0.7785) و (0.8625) وقد بلغ معامل الثبات العام لجميع الفقرات (0.8601) .

#### جدول رقم (14)

#### معاملات الثبات ( طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ للثبات
الأول	مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي	2	0.7785
الثاني	مدى ملاءمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره	55	0.8255
الثالث	مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة	13	0.8625
الرابع	الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني	28	0.8534
	جميع الفقرات	98	0.8601

## سادساً: اختبار نوع البيانات وتحديد الأساليب الإحصائية

### 1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف - سمرنوف (1- Sample K-S))

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (15) أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05 (sig.> 0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

#### جدول رقم (15)

#### اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة
الأول	مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي	1.052	0.218
الثاني	مدى ملاءمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره	0.754	0.621
الثالث	مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة	0.872	0.433
الرابع	الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني	0.968	0.306
	جميع الفقرات	0.508	0.958

### 2- تحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS) حيث تم اختبار نوع توزيع البيانات وتبين أن البيانات معلمية وتتبع التوزيع الطبيعي وقد تم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

- النسب المئوية والتكرارات.
- المتوسطات الحسابية والوزن النسبي.
- اختبار التجزئة النصفية لثبات فقرات الاستبانة.
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات واختبار الفرضيات.
- اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات ( 1- Sample K-S )
- اختبار One sample t test للفرق بين متوسط العينة والمتوسط الحيادي "3"
- اختبار T.test independent sample للفرق بين متوسط عينتين مستقلتين
- اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسط ثلاث عينات مستقلة فأكثر

## **الفصل السابع**

### **تحليل النتائج واختبار الفرضيات**

## تحليل النتائج واختبار الفرضيات

### مقدمة

يتناول هذا الفصل عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على فقرات الاستبانة وذلك من خلال تحليلها ومناقشتها تفصيلاً وكلياً وتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منها في تقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني واستراتيجيات تطويره بالإضافة إلى اختبار الفرضيات وذلك من خلال استخدام اختبار ( $t$ ) للعينة الواحدة (One Sample  $t$  test) وذلك بتحليل فقرات الاستبانة ، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لـ ( $t$ ) المحسوبة أكبر من قيمة ( $t$ ) الجدولية والتي تساوي (1.98) ومستوى المعنوية أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%) ، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت القيمة المطلقة لـ ( $t$ ) المحسوبة أكبر من قيمة ( $t$ ) الجدولية والتي تساوي (1.98) ومستوى الدلالة أقل من (0.05) والوزن النسبي أقل من (60%) ، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى المعنوية لها أكبر من 0.05 كما تم استخدام معامل ارتباط بيرسون واختبار  $t$  للفرق بين متوسط عينتين مستقلتين واختبار تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسط ثلاث عينات مستقلة فأكثر وعليه قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

**المبحث الأول :** يتناول تحليل فقرات المحور الأول والثاني من الاستبانة واختبار الفرضيات ذات العلاقة.

**المبحث الثاني :** يتناول تحليل فقرات المحور الثالث من الاستبانة واختبار الفرضيات ذات العلاقة.

**المبحث الثالث :** يتناول تحليل فقرات المحور الرابع من الاستبانة واختبار الفرضيات ذات العلاقة.

## المبحث الأول

### تحليل نتائج المحور الأول والثاني واختبار الفرضيات ذات العلاقة

#### "تقويم واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"

أولاً تحليل نتائج المحور الأول: ما مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي بالوزارات الفلسطينية  
وقد استخدم هذا السؤال للتعرف على مدى وعي عينة الدراسة بموضوع الدراسة وذلك باستطلاع آرائهم حول أهمية تطوير النظام المحاسبي بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وباستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسط الحسابي والوزن النسبي، وقد تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول رقم (16) والتي كانت على النحو التالي:  
هناك إجماع من قبل عينة الدراسة على أهمية تطوير النظام المحاسبي، حيث بلغت نسبة تأييد تطوير النظام المحاسبي داخل كل وزارة (93.43%) في حين بلغت نسبة تأييد تطوير النظام المحاسبي على مستوى كافة الوزارات (93.29%).

أما على مستوى جميع الفقرات فالمتوسط الحسابي يساوي (4.67)، والوزن النسبي يساوي (93.36%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وقيمة (t) المحسوبة تساوي (38.883) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يعني أن الاتجاه العام يعطي مؤشراً على الأهمية القصوى لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، وهذه النتيجة تعزز ما سبق ذكره في الجزء النظري من هذه الدراسة حول أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي وتتفق مع ما جاء في دراسة (الجديبة، 2007) بأن هناك حاجة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي وكذلك دراسة (البنك الدولي، 2004) التي خلصت إلى عدم توفر أنظمة محاسبية جيدة لدى الوزارات الفلسطينية وبالتالي لا بد من تطوير هذه الأنظمة.

#### جدول رقم (16)

##### مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	في الوزارة التي تعمل بها.	4.67	93.43	35.604	0.000
2	في كافة الوزارات الفلسطينية.	4.66	93.29	34.524	0.000
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات.	4.67	93.36	38.883	0.000

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

**ثانياً تحليل نتائج المحور الثاني : ما مدى ملاءمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره ؟** وقد قسم هذا المحور إلى خمسة مجالات تضم المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والتقارير والقوائم المالية ونظام إعداد الموازنة العامة وأخيراً الأسس والقواعد المحاسبية وتحليل الإجابة على هذه الأسئلة تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسط الحسابي والوزن النسبي على مستوى كل فقرة وعلى مستوى كافة الفقرات وذلك على النحو التالي :

### **1- تحليل فقرات المجال الأول المتعلق بالمجموعة المستندية**

يتضح من الجدول رقم (17) أن آراء عينة الدراسة في الفقرات (6،7،8،9،10) كانت سلبية حيث أن مستوى المعنوية لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60% " والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، مما يعني أن الغالبية العظمى من أفراد العينة يرون أن المجموعة المستندية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية غير موحدة على مستوى هذه الوزارات وذلك خلافاً لنص المادة (5) من النظام المالي الفلسطيني وهذا ما أكدته دراسة (البنك الدولي، 2004) كما أن هذه المستندات غير كافية لبناء نظام محاسبي متطور ولا تساعد على تطبيق نظام سليم لمحاسبة المسئولية ومحاسبة التكاليف ولا تفصح عن أي بيانات تتعلق بالبرامج والأنشطة التي تنفذها الوزارات الفلسطينية كما يلاحظ من الفقرات (3،4،5،11) أن مستوى المعنوية لكل منها أكبر من (0.05) مما يشير إلى أن آراء المبحوثين كانت محايدة (متوسطة) فيما يتعلق بقيام وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بالمستندات المالية التي نص عليها النظام المالي ومدى توافق هذه المستندات مع الشروط المحددة بهذا النظام وهذا يؤكد ما جاء في الجزء النظري من هذه الدراسة ، وذلك من حيث قيام وزارة المالية بتوفير جزء من المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني والمتمثلة بمستندي القبض والصرف دون باقي المستندات ومن هنا جاءت آراء عينة الدراسة محايدة اتجاه هذه الفقرات .

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (2.75) ، والوزن النسبي يساوي (54.92%) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد " 60% " والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (3.918) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن غالبية آراء أفراد عينة الدراسة ترى أن المجموعة المستندية التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور وهذا يستدعي ضرورة العمل على استكمالها وتطويرها لضمان دقة وسلامة العمل المحاسبي.

جدول رقم (17)

مدى ملاءمة المجموعة المستندية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.425	-0.800	58.57	2.93	تقوم وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بكافة المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي .	3
0.425	-0.800	58.57	2.93	يتوفر لدى الوزارات الفلسطينية كافة المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي.	4
0.376	0.889	61.57	3.08	تنفق المستندات المالية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية مع الشروط المحددة في النظام المالي الفلسطيني.	5
0.000	-3.677	53.86	2.69	المجموعة المستندية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حالياً موحدة على مستوى كافة هذه الوزارات .	6
0.007	-2.734	55.71	2.79	المستندات المالية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية تتضمن بيانات كافية عن البرامج والأنشطة التي تنفذها.	7
0.000	-6.122	50.43	2.52	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	8
0.000	-9.958	45.57	2.28	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف.	9
0.000	-6.974	49.29	2.46	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حالياً كافية لبناء نظام محاسبي متطور .	10
0.617	0.501	60.71	3.04	يوجد تحديد واضح لخط سير المستندات المالية .	11
0.000	-3.918	54.92	2.75	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

**2- تحليل فقرات المجال الثاني المتعلق بالمجموعة الدفترية**

يتبين من الجدول رقم (18) أن آراء عينة الدراسة في جميع الفقرات (من 12 حتى 19) باستثناء الفقرة (17) كانت سلبية حيث مستوى المعنوية لكل منها أقل من (0.05) والوزن النسبي أقل من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98)، مما يعني أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة يرون أن المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية غير موحدة ولا تنفق مع الشروط التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني وذلك يعود إلى عدم قيام وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بهذه الدفاتر لتتمكن من استخدامها وفقاً لنص المادتين (5،6) من النظام المالي.

كذلك أظهرت النتائج أن المجموعة الدفترية المعمول بها غير كافية لبناء نظام محاسبي متطور ولا تساعد على تطبيق نظام سليم لمحاسبة المسئولية ومحاسبة التكاليف ولا تفصح عن أي بيانات تتعلق بالبرامج والأنشطة التي تنفذها الوزارة والمبالغ التي أنفقت عليها وتعزز هذه النتائج ما أشار إليه الباحث في الجزء النظري من حيث أن المجموعة الدفترية التي تعتمد عليها الوزارات الفلسطينية لا تؤسس لوجود نظام محاسبي سليم ومتطور وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (البنك الدولي، 2004) التي رأت أن المجموعة الدفترية المستخدمة في النظم المحاسبية في وزارات السلطة الفلسطينية غير موحدة وكذلك تتفق مع دراسة (الشوابكة، 2000) التي أجريت في الأردن وتوصلت إلى أن المجموعة الدفترية المعمول بها لا تؤسس لتطبيق نظام لمحاسبة التكاليف وغير كافية لقيد البيانات التي تتعلق بالأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية . وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (2.62) ، والوزن النسبي يساوي (52.38%) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي ( 6.327 ) وهي أكبر من قيمة ( t ) الجدولية والتي تساوي ( 1.98 ) ومستوى الدلالة تساوي ( 0.000 ) وهي أقل من ( 0.05 ) مما يدل على أن غالبية آراء عينة الدراسة ترى أن المجموعة الدفترية التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور وهذا يستدعي ضرورة العمل على استكمالها وتطويرها لضمان دقة وسلامة العمل المحاسبي الحكومي .

#### جدول رقم (18)

##### مدى ملاءمة المجموعة الدفترية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
12	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا موحدة على مستوى كافة هذه الوحدات .	2.62	52.43	-4.615	0.000
13	تقوم وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بكافة الدفاتر والسجلات التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني .	2.66	53.29	-4.219	0.000
14	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لأغراض تطبيق نظام سليم لمحاسبة التكاليف .	2.38	47.57	-10.293	0.000
15	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لأغراض تطبيق نظام سليم لمحاسبة المسئولية .	2.38	47.57	-9.406	0.000
16	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لقيد البيانات التي تتعلق بالبرامج والأنشطة التي تنفذها .	2.76	55.29	-3.146	0.002

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.411	-0.824	58.71	2.94	توجد آلية واضحة ومحددة للقيود في الدفاتر والسجلات.	17
0.037	-2.101	56.43	2.82	تتفق المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الوزارات الفلسطينية مع الشروط والمتطلبات المحددة في النظام المالي .	18
0.000	-8.693	47.71	2.39	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لبناء نظام محاسبي متطور.	19
0.000	-6.327	52.38	2.62	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

### 3- تحليل فقرات المجال الثالث المتعلق بالتقارير والقوائم المالية

يلاحظ من الجدول رقم (19) أن آراء عينة الدراسة في جميع الفقرات (من 20 حتى 34) باستثناء الفقرة (21) كانت سلبية حيث مستوى المعنوية لكل منها أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) مما يعني أن الغالبية العظمى من أفراد العينة يرون أن وزارة المالية والوزارات الفلسطينية لا تعد حسابات ختامية في نهاية السنة المالية كما أنها لا تلتزم بإعداد التقارير المالية الدورية في الوقت المحدد بموجب التشريعات القانونية وهذا ما أكده تقرير (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2008) وتقرير (مؤسسة أمان، 2007).

كذلك يتضح أن التقارير المالية لا تتضمن بيانات كافية تساعد الجهات الرقابية والتنفيذية والتشريعية على القيام بمهامها، فهي غير مدعمة بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة ومعايير ومؤشرات تمكن من اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومعالجتها كما أنها لا تساعد على قياس أداء مراكز المسؤولية وغير قادرة على ربط النفقة بالشخص المسؤول عنها وبالأهداف المرجو تحقيقها، علاوة على أن هذه التقارير لا يتم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ولا تفصح عن النتائج والآثار الاقتصادية والاجتماعية والمالية للبرامج التي نفذتها الحكومة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الجديبة، 2007) التي رأت أن التقارير المالية لا تحتوي على تفسيرات وإيضاحات كافية لدراسة الانحرافات ووضع وسائل العلاج

الملائمة لها كما لا تمكن من ربط تكاليف المراكز بالأشخاص الذين خضعت لرقابتهم مما يضعف أعمال المساءلة، كما توضح النتائج عدم اهتمام الإدارة العليا بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وعدم الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (كلاب، 2004) التي رأت عدم اهتمام الإدارة العليا بموضوعية التقارير ودقتها.

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (2.45) ، والوزن النسبي يساوي (48.92%) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (10.254) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على إجماع أفراد العينة على ضعف وعدم ملاءمة التقارير والقوائم المالية لمتطلبات وجود نظام محاسبي حكومي فلسطيني سليم ومتطور، وهذا مؤشر على ضرورة تطوير النظام المحاسبي .

### جدول رقم (19)

#### مدى ملاءمة التقارير والقوائم المالية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
20	يتم إعداد التقارير المالية في الموعد المحدد بموجب التشريعات المالية.	2.56	51.29	-5.493	0.000
21	تقوم وزارة المالية بإصدار تعليمات سنوية لإفقال وتحضير الحسابات الختامية .	2.86	57.14	-1.632	0.105
22	تقوم وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي السنوي للسلطة الوطنية الفلسطينية بانتظام وبدون تأخير.	2.17	43.43	-11.451	0.000
23	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تتضمن بيانات كافية تساعد الجهات الرقابية والتنفيذية والتشريعية على القيام بمهامها .	2.51	50.29	-6.953	0.000
24	تتضمن التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بيانات ومعلومات كافية لخدمة أهداف الرقابة الإدارية	2.39	47.86	-8.582	0.000
25	تتضمن التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بيانات كافية عن تكاليف انجاز الأنشطة والبرامج والخدمات التي يتم تنفيذها .	2.48	49.57	-7.034	0.000
26	يتم ربط البيانات والمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المطبق حاليا لدى الوزارات الفلسطينية بالأهداف المرجو تحقيقها	2.41	48.14	-8.540	0.000
27	يتم إعداد التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.	2.38	47.57	-8.383	0.000
28	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها وأسباب عدم تحقيقها .	2.34	46.86	-9.378	0.000

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
29	تعد الوزارات الفلسطينية حسابات ختامية سنوية	2.66	53.29	-4.326	0.000
30	يتم تدعيم التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.	2.40	48.00	-8.651	0.000
31	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية كافية لقياس أداء كل مركز مسئولية داخل الوزارة .	2.29	45.86	-10.700	0.000
32	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تمكن من ربط النفقة بالشخص المسئول عن حدوثها.	2.35	47.00	-8.813	0.000
33	تشتمل التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية على معايير ومؤشرات تساعد الإدارة على اكتشاف الانحرافات ومعالجتها .	2.46	49.14	-7.399	0.000
34	تهتم الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وتعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار .	2.42	48.43	-7.761	0.000
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	2.45	48.92	-10.254	0.000

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

#### 4- تحليل فقرات المجال الرابع المتعلق بنظام الموازنة العامة

يوضح الجدول رقم (20) أن آراء عينة الدراسة في جميع الفقرات (من 35 حتى 46) باستثناء الفقرتين (41،44) كانت سلبية حيث مستوى المعنوية لكل منها أقل من (0.05) والوزن النسبي أقل من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) مما يعني أن الغالبية العظمى من أفراد العينة يرون أن استخدام نظام موازنة البنود المعمول به في السلطة الوطنية الفلسطينية لا يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي ويتوافق ذلك مع أكثر من دراسة رأت أنه لأغراض تطوير النظم المحاسبية لا بد من التخلي عن موازنة البنود ومنها دراسة (خليل، 2001) و(ضاهر، 2005) و (الجبالي، 2007) . كذلك يجمع أفراد العينة على أن الموازنة العامة لا تحتوي على بيانات ومعلومات كافية لأغراض قياس الكفاءة والفعالية وتحديد الأهداف المرجو تحقيقها في صورة رقمية قابلة للقياس، كما لا يتم الاعتماد على الأساليب العلمية في تحديد تقديرات وأولويات الموازنة العامة وهذا يتفق مع ما جاء في دراسة (غنام، 2007) التي رأت أن أسلوب تحديد تقديرات الموازنة العامة يفتقر إلى التقدير على الأساس الصفري والتقدير في ضوء المنافع.

كما توضح النتائج أنه لا يتم ربط الموازنة العامة بخطة التنمية ولا يتم المصادقة عليها من قبل المجلس التشريعي على أساس البرامج والأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها كما لا يتم إقرارها وصرف مخصصاتها في الوقت المحدد بموجب أحكام القانون وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (مركز الميزان لحقوق الإنسان1، 2005) التي رأت أن مدة التأخير في إقرار الموازنة العامة وصلت إلى ما يزيد عن 8 شهور عن الموعد المحدد بموجب أحكام القانون كما أن هناك سنوات مالية لم يقر بشأنها أي موازونات، الأمر الذي أفقد الموازنة العامة الهدف من إعدادها وجعل المراكز المالية للوزارات تعاني من فراغ مالي.

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (2.51) ، والوزن النسبي يساوي ( 50.26 %) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ ( t ) المحسوبة تساوي ( 9.388 ) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي ( 1.98 ) ، ومستوى الدلالة تساوي ( 0.000 ) وهي أقل من ( 0.05 ) مما يدل على إجماع عينة الدراسة على أن نظام إعداد الموازنة العامة في فلسطين يشوبه العديد من أوجه القصور التي تجعل منه نظاماً غير ملائماً لمتطلبات وجود نظام محاسبي حكومي متطور.

#### جدول رقم (20)

مدى ملاءمة أسلوب إعداد الموازنة العامة لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.005	-2.884	55.00	2.75	استخدام نظام موازنة البنود يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي .	35
0.000	-12.543	41.86	2.09	يتم إقرار الموازنة العامة في الموعد القانوني .	36
0.000	-16.808	38.43	1.92	يتم الالتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد .	37
0.000	-10.542	44.43	2.22	يتم ربط الموازنة العامة بخطة التنمية العامة .	38
0.000	-8.306	47.57	2.38	يتم رصد مخصصات الموازنة والمصادقة عليها على أساس البرامج والأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها.	39
0.000	-7.002	49.71	2.49	يتم استخدام الأساليب العلمية في تحديد تقديرات وأولويات الموازنة العامة.	40
0.061	-1.890	56.86	2.84	يوجد في الوزارات الفلسطينية دليل معتمد وشامل لإعداد الموازونات الحكومية.	41
0.000	-7.829	48.86	2.44	تساهم الموازنة العامة بشكلها الحالي في توفير البيانات والمعلومات الكافية لأغراض قياس الكفاءة والفاعلية .	42

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	-5.751	50.71	2.54	ينظر المسؤولون في السلطة الوطنية باهتمام للموازنة العامة باعتبارها أداة تخطيط وتنفيذ وتقييم ورقابة .	43
1.000	0.000	60.00	3.00	تحتوي الموازنة العامة للسلطة الوطنية على كافة البيانات التي ينص عليها قانون تنظيم الموازنة العامة .	44
0.002	-3.210	55.43	2.77	تعكس الموازنة العامة الأهداف المرجوة تحقيقها في صورة رقمية قابلة للقياس.	45
0.000	-3.825	54.29	2.71	التشريعات المطبقة تفرض تطبيق أسلوب منطور لتبويب الموازنة العامة	46
0.000	-9.388	50.26	2.51	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

#### 5- تحليل فقرات المجال الخامس المتعلق بالأسس والقواعد المحاسبية

تظهر النتائج الواردة بالجدول رقم (21) أن آراء عينة الدراسة في جميع الفقرات (من 47 حتى 57) باستثناء الفقرة (50) كانت سلبية حيث مستوى المعنوية لكل منها أقل من (0.05) والوزن النسبي أقل من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) مما يعني أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة يرون أن التمسك بتطبيق الأسس النقدية والنظام المحاسبي المركزي لا يخدم تطوير النظام المحاسبي الحكومي وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (خليل، 2001) ودراسة (ندا، 2002) اللتين أجريتا بجمهورية مصر العربية .

كذلك توضح النتائج أن النظام المحاسبي الحالي لا يتوفر لديه دليل حسابات يتميز بالدقة والوضوح وموحد على مستوى الوزارات الفلسطينية كما لا يتوفر لديه الأسس والقواعد اللازمة لنجاح تطبيق محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف وهذا يتفق مع ما جاء بدراسة (الجديبة، 2007) التي رأت عدم إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الوقت الحالي لعدم توفر جميع المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيقها ودراسة (ندا، 2002) و(خليل، 2001) اللتان رأتا أن النظام المحاسبي في جمهورية مصر العربية لا يتضمن نظام محاسبة التكاليف .

تظهر النتائج أن أفراد عينة الدراسة محايدون في نظرهم إلى مدى وجود تحديد واضح لكافة الجهات المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي (فقرة 50) وذلك بوزن نسبي 58.14% وبمستوى معنوية أكبر من 0.05 ويرى الباحث أن ذلك يرجع إلى صدور النظام المالي الفلسطيني في نهاية العام 2005 والذي حدد الجهات المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي بصورة إجمالية فبعض

الجهات محددة بشكل واضح والبعض الآخر بحاجة إلى نوع من التفصيل لمنع حدوث أي لبس أو اجتهاد في تحديد ماهية النظام المحاسبي الملزمة بتطبيقه وذلك وفقا لما جاء بالجزء النظري من هذه الدراسة .

وبصفة عامة توضح النتائج على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (2.58) ، والوزن النسبي يساوي ( 51.62% ) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ ( t ) المحسوبة تساوي ( 8.271 ) وهي أكبر من قيمة ( t ) الجدولية والتي تساوي ( 1.98 ) ، ومستوى الدلالة تساوي ( 0.000 ) وهي أقل من ( 0.05 ) مما يدل على إجماع آراء أفراد عينة الدراسة على أن الأسس والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات تطويره وبالتالي يجب إعادة النظر في هذه القواعد لضمان وجود نظام محاسبي سليم ومتطور .

### جدول رقم (21)

مدى ملاءمة الأسس والقواعد المحاسبية لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	-6.059	51.57	2.58	تتلاءم مركزية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات تطويره	47
0.000	-5.862	52.14	2.61	يوجد تحديد واضح للأهداف التي يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيقها	48
0.001	-3.543	54.29	2.71	التمسك بتطبيق الأساس النقدي يخدم متطلبات تطوير النظام المحاسبي .	49
0.206	-1.271	58.14	2.91	يوجد تحديد واضح للجهات المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي .	50
0.000	-7.966	48.14	2.41	يتم عقد دورات تدريبية وورش عمل ومؤتمرات لمناقشة وتقويم واقع النظام المحاسبي وسبل تطويره .	51
0.000	-8.188	48.71	2.44	يتوفر للنظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية الأسس اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة المسئولية .	52
0.000	-12.800	44.57	2.23	يتوفر للنظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية الأسس اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف .	53
0.000	-4.615	52.43	2.62	يتم تقويم المنح والمساعدات العينية المقدمة من الغير وتسجيل قيمتها لحساب البرنامج الذي قدمت له .	54

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	-7.132	49.43	2.47	يتم تقويم السلع والخدمات المتبادلة بين البرامج المختلفة داخل الوزارة.	55
0.000	-4.076	54.00	2.70	تستخدم الوزارات الفلسطينية حالياً دليل حسابات يتميز بالبساطة والدقة والوضوح .	56
0.001	-3.488	54.43	2.72	دليل الحسابات الذي تستخدمه الوزارات الفلسطينية حالياً موحد على مستوى كافة هذه الوحدات.	57
0.000	-8.271	51.62	2.58	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

### ثالثاً اختبار الفرضية الأولى :

الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات تطويره عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

تم مناقشة هذه الفرضية من خلال فقرات المحور الثاني من استبانة الدراسة والذي يتضمن خمسة مجالات توضح مدى ملائمة الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لمتطلبات تطويره وهذه الأسس والمقومات تتمثل في المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة التقارير والقوائم المالية ونظام إعداد الموازنة العامة والأسس والقواعد المحاسبية وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار ( t ) للعينة الواحدة وذلك من خلال نتائج كل مقوم من مقومات النظام المحاسبي (مجال) ومن خلال نتائج كافة المجالات والتي يوضحها جدول رقم (22) على النحو التالي:

توضح النتائج المبينة في جدول رقم (22) أن المجال المتعلق بالمجموعة المستندية احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (54.92%) وبمتوسط حسابي (2.75) ومستوى دلالة (0.000) أي أقل من 0.05 في حين جاء المجال المتعلق بالمجموعة الدفترية في المرتبة الثانية بوزن نسبي (52.38%) وبمتوسط حسابي (2.62) ومستوى معنوية (0.000) أقل من (0.05) وفي المرتبة الثالثة جاء المجال المتعلق بالأسس والقواعد المحاسبية بوزن نسبي (51.62%) ومتوسط حسابي (2.58) ومستوى معنوية (0.000) أقل من (0.05)، أما المجال المتعلق بنظام الموازنة العامة فجاء في المرتبة الرابعة بوزن نسبي (50.26%) وبمتوسط حسابي (2.51) ومستوى معنوية (0.000) أقل من (0.05)، أما المجال المتعلق بمجموعة التقارير والقوائم المالية فجاء في المرتبة الخامسة والأخيرة بوزن نسبي (48.92%) وبمتوسط حسابي (2.45) ومستوى معنوية (0.000) أقل من (0.05) .

ومن كل ما تقدم يظهر بوضوح عدم ملاءمة كافة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره ،حيث قيمة مستوى الدلالة لكل مقوم من مقومات النظام المحاسبي (مجال فرعي ) اقل من 0.05 والوزن النسبي لكل منها أقل من (60%) مما يعني أن غالبية أفراد العينة يرون أن كافة مقومات النظام المحاسبي المتمثلة في المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة التقارير والقوائم المالية ونظام إعداد الموازنة العامة والأسس والقواعد المحاسبية غير ملائمة لمتطلبات تطوير النظام المحاسبي. أما على المستوى الإجمالي يتبين أن المتوسط الحسابي على مستوى جميع المجالات السابقة يساوي (2.56) ، والوزن النسبي يساوي (51.24 %) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (8.975) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يرون أن الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات تطويره عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  وعليه يمكن قبول الفرضية التي تقول أن "الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي غير ملائمة لمتطلبات تطويره عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ "

#### جدول رقم (22)

مدى ملاءمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لمتطلبات تطويره

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	المجال	مسلسل
1	0.000	-3.918	54.92	2.75	المجموعة المستندية	1
2	0.000	-6.327	52.38	2.62	المجموعة الدفترية	2
5	0.000	-10.254	48.92	2.45	التقارير والقوائم المالية	3
4	0.000	-9.388	50.26	2.51	نظام الموازنة العامة	4
3	0.000	-8.271	51.62	2.58	الأسس والقواعد المحاسبية	5
	0.000	-8.975	51.24	2.56	الدرجة الكلية للمجالات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية "139" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

## المبحث الثاني

### تحليل نتائج المحور الثالث واختبار الفرضيات ذات العلاقة

#### "تقويم درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني"

#### أولاً تحليل نتائج المحور الثالث : ما مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوزارات الفلسطينية على تحقيق أهدافه ؟.

ولتحليل الإجابة على أسئلة هذا المحور تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسط الحسابي والوزن النسبي على مستوى كل فقرة وعلى مستوى كافة الفقرات وذلك على النحو التالي :

يتضح من الجدول رقم (23) أن الهدف المتعلق بـ " ضمان التحقق من أن النفقات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها " (فقرة 59) حصل على المرتبة الأولى بوزن نسبي (58.57%) مما يعني أن أفراد العينة يوافقون بدرجة متوسطة على أن النظام المحاسبي له القدرة على التحقق من أن النفقات نفذت في حدود الاعتمادات المخصصة وهو يعكس الطبيعة التقليدية للنظام المحاسبي ويعزز ما جاء في الدراسة النظرية في حين احتل هدف " توفير معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته " (فقرة 67) المرتبة الثانية وحصل على وزن نسبي (56.86%) يليه في المرتبة الثالثة هدف " تعميق إجراءات تدقيق المستندات والسجلات المحاسبية والرقابية " (فقرة 63) بوزن نسبي (56.86%) " وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (البنك الدولي، 2004) التي رأت أنه لا يوجد نظام تدقيق في السلطة الفلسطينية يعمل بشكل ملائم، أما في المرتبة الرابعة فقد جاء هدف " إثبات حقوق الدولة والتزاماتها ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها " (فقرة 58) بوزن نسبي (56.29%)، يليه في المرتبة الخامسة هدف " توفير نظام جيد للرقابة الداخلية يدعم المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها " (فقرة 68) بوزن نسبي (55.71%) وهذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة (كلاب، 2004) التي رأت ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية الأمر الذي ساهم في انتشار ظواهر التسبب المالي وإهدار الأموال العامة، وفي المرتبة السادسة جاء هدف " ضمان ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة " (فقرة 60) بوزن نسبي (54.00%) أما هدف " توفير بيانات محاسبية عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية للوحدات الإدارية الحكومية " (فقرة 66) فقد احتل المرتبة السابعة بوزن نسبي (53.57%) يليه في المرتبة الثامنة هدف " خدمة أعمال التخطيط وإعداد الموازنة العامة " (فقرة 63) بوزن نسبي (53.43%) وفي المرتبة التاسعة هدف " توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم

السياسات واتخاذ القرارات " (فقرة 61 ) بوزن نسبي (52.29%) أما هدف " متابعة وتقييم أداء الوحدات الحكومية " (فقرة 62 ) فقد احتل المرتبة العاشرة بوزن نسبي(51.86%) يليه في المرتبة الحادية عشر هدف " رفع الكفاءة الإنتاجية والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة (فقرة 70 ) بوزن نسبي (51.14%) وفي المرتبة الثانية عشرة جاء هدف " متابعة تنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية في الدفاتر والسجلات ومقارنتها بالتكاليف المخططة في الوقت المناسب وبالمواصفات المطلوبة " (فقرة 64 ) بوزن نسبي (48.57%) أما في المرتبة الثالثة عشرة والأخيرة فقد جاء هدف " تحليل الآثار الاقتصادية الناجمة عن استخدام المخصصات المرصودة بالموازنة العامة بهدف خدمة أغراض محاسبة المسئولية " (فقرة 65) بوزن نسبي (46.86%) .

واستنادا إلى ما سبق يتضح أن غالبية المبحوثين يرون عدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي على تحقيق أهدافه حيث كانت إجابات المبحوثين سلبية في جميع فقرات المحور (من 58 حتى 70 ) باستثناء الفقرة رقم (59) كما أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60% والقيمة المطلقة لـ (t) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) وهذه النتيجة تتماشى مع دراسة (ندا،2002) التي أجريت في جمهورية مصر ورأت أن النظام المحاسبي الحكومي غير قادر على تحقيق أهدافه بسبب العديد من أوجه القصور التي منها تطبيق الأساس النقدي وعدم وجود نظام لمحاسبة التكاليف

### ثانياً اختبار الفرضية الثانية :

**النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية ليس له القدرة على تحقيق أهدافه عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  .**

يتضح من مناقشة فقرات المحور الثالث الموضحة بالجدول رقم (23) أن غالبية المبحوثين يرون عدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي على تحقيق أي هدف من أهدافه حيث كانت إجابات المبحوثين سلبية في جميع فقرات المحور (من 58 حتى 70 ) باستثناء الفقرة رقم (59) كما أن مستوى المعنوية لكل منها اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60% والقيمة المطلقة لـ (t) اكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، وهذه النتيجة تتماشى مع دراسة (ندا،2002) التي أجريت في جمهورية مصر ورأت أن النظام المحاسبي الحكومي غير قادر على تحقيق أهدافه بسبب العديد من أوجه القصور التي منها تطبيق الأساس النقدي وعدم وجود نظام لمحاسبة التكاليف .

أما على المستوى الإجمالي يتبين أن المتوسط الحسابي على مستوى جميع الفقرات السابقة يساوي ( 2.68 ) ، والوزن النسبي يساوي ( 53.54% ) وهو أقل من الوزن النسبي المحايد

(60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي ( 5.482 ) وهي أكبر من قيمة ( t ) الجدولية والتي تساوي ( 1.98 ) ، ومستوى الدلالة تساوي ( 0.000 ) وهي أقل من ( 0.05 ) مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يرون أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوزارات الفلسطينية غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  وعليه يمكن قبول الفرضية التي تقول أن "النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوزارات الفلسطينية ليس له القدرة على تحقيق أهدافه عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ "

#### جدول رقم (23)

#### مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني على تحقيق أهدافه

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
4	0.008	-2.684	56.29	2.81	إثبات حقوق الدولة والتزاماتها ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.	58
1	0.363	-0.912	58.57	2.93	التحقق من أن النفقات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها.	59
6	0.000	-4.076	54.00	2.70	ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	60
9	0.000	-5.574	52.29	2.61	توفير المعلومات التي تساعد في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم السياسات واتخاذ القرارات .	61
10	0.000	-5.470	51.86	2.59	متابعة وتقييم أداء الوحدات الحكومية .	62
8	0.000	-4.563	53.43	2.67	خدمة أعمال التخطيط وإعداد الموازنة العامة .	63
12	0.000	-8.041	48.57	2.43	متابعة تنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية ومقارنتها بالمخططة في الوقت المناسب وبالمواصفات المطلوبة	64
13	0.000	-9.478	46.86	2.34	تحليل الآثار الاقتصادية الناجمة عن استخدام المخصصات المرصودة بالموازنة العامة بهدف خدمة أغراض محاسبة المسؤولية.	65
7	0.000	-4.472	53.57	2.68	توفير بيانات محاسبية عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية للوزارات الفلسطينية	66
2	0.039	-2.085	56.86	2.84	توفير معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته	67
5	0.010	-2.626	55.71	2.79	توفير نظام جيد للرقابة الداخلية يدعم المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها.	68
3	0.034	-2.144	56.86	2.84	تعميق إجراءات تدقيق المستندات والدفاتر والسجلات	69

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
					المحاسبية والرقابية.	
11	0.000	-6.565	51.14	2.56	رفع الكفاية الإنتاجية والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .	70
	0.000	-5.482	53.54	2.68	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

### ثالثاً : اختبار الفرضية الثالثة

توجد علاقة بين توفر أسس ومقومات ملائمة للنظام المحاسبي الحكومي وبين درجة تحقيق أهداف النظام في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

لاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation بين مدى توفر الأسس والمقومات الملائمة للنظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وبين درجة تحقيق أهداف النظام في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية . حيث يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (24) وجود علاقة ارتباطيه موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $0.05$  ( $\alpha = 0.05$ ) بين توفر الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي وبين درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية حيث قيمة معامل الارتباط ( 0.675 ) ومستوى المعنوية ( 0.000 ) وهو أقل من ( 0.05 ) .

كما توضح المؤشرات الإحصائية وجود علاقة ارتباطيه موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  بين توفر كل مقوم من مقومات النظام المحاسبي وبين الدرجة الكلية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي وقد تفاوتت درجة الارتباط من عنصر لآخر حيث جاء المقوم المتعلق بالمجموعة المستندية في المرتبة الأولى (0.812) يليه المقوم المرتبط بالمجموعة الدفترية في المرتبة الثانية (0.786) ، أما في المرتبة الثالثة فقد جاء مقوم مجموعة التقارير والقوائم المالية (0.740) ، يليه مقوم نظام الموازنة العامة في المرتبة الرابعة (0.699) يليه المقوم المتعلق بالأسس والقواعد المحاسبية في المرتبة الخامسة (0.664) . وجميع هذه المقومات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) .

وتأسيساً على ما سبق نخلص إلى أن درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي ترتبط ارتباطاً وثيقاً ويمكن تفسيرها من خلال مستوى توفر الأسس والمقومات الملائمة لهذا النظام المحاسبي وبالتالي فإنه كلما تحسن مستوى توفر هذه المقومات كلما زادت درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي والعكس صحيح وعليه تقبل الفرضية.

جدول رقم (24)

معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر الأسس والمقومات الملائمة للنظام المحاسبي وبين درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية

المجال	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتحقيق الأهداف	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
المجموعة المستندية	0.812	0.000	دالة إحصائية عند 0.01
المجموعة الدفترية	0.786	0.000	دالة إحصائية عند 0.01
التقارير والقوائم المالية	0.740	0.000	دالة إحصائية عند 0.01
نظام الموازنة العامة	0.699	0.000	دالة إحصائية عند 0.01
الأسس والقواعد المحاسبية	0.664	0.000	دالة إحصائية عند 0.01
الدرجة الكلية لجميع المجالات	0.675	0.000	دالة إحصائية عند 0.01

قيمة "r" الجدولية عند درجة حرية 138 وعند مستوى دلالة 0.05 = 0.165  
قيمة "r" الجدولية عند درجة حرية 138 وعند مستوى دلالة 0.01 = 0.245

### المبحث الثالث

#### تحليل نتائج المحور الرابع واختبار الفرضيات ذات العلاقة

#### "استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي"

أولاً : تحليل نتائج المحور الرابع : ما هي درجة أهمية تطبيق الاستراتيجيات التالية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ؟ .

وقد قسم هذا المحور إلى خمسة مجالات تضم استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية واستراتيجيات تطوير نظام إعداد الموازنة العامة واستراتيجيات تطوير المجموعة المستندية واستراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية وأخيراً استراتيجيات تطوير مجموعة التقارير والقوائم المالية وللإجابة على هذه الأسئلة قام الباحث باستخدام اختبار (t) للعينة الواحدة والمتوسط الحسابي والوزن النسبي .

#### 1-تحليل فقرات المجال الأول "استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية "

يتبين من الجدول رقم (25) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات (من 71 حتى 78) كانت ايجابية حيث أن جميع هذه الفقرات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية مما يعني أن الغالبية العظمى من المستطلعة آراؤهم يرون أنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لا بد من تطوير الأسس والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي وذلك من خلال استخدام دليل حسابات واضح وموحد على مستوى كافة الوحدات الحكومية (فقرة 78) بوزن نسبي (93.86%) واستكمال مجموعة التشريعات المالية التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي (فقرة 77) بوزن نسبي (92.43%) وتحديد أهداف واضحة للنظام المحاسبي تساعد على مواكبة كافة التطورات العالمية والمحلية للأنظمة المحاسبية (فقرة 71) بوزن نسبي (92.29%) وتطبيق نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسؤولية تطبيق كل منهما (فقرة 76،75) بوزن نسبي (86.86%)، (84.14%) على التوالي والعمل على تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية لتصبح الأنشطة والبرامج الأساس الذي يتم تخصيص الاعتمادات من أجلها (فقرة 73) بوزن نسبي (86.29%) والعمل على تطبيق نظام محاسبي لا مركزي (فقرة 72) بوزن نسبي (77.57%) وتبني تطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي (فقرة 74) بوزن نسبي (73.71) وجميع هذه الفقرات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) وهذه النتيجة التي توصلت إليها الدراسة تتماشى مع العديد من الدراسات التي أجريت

في الأقطار العربية بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي ومنها دراسة (خليل، 2001) التي ركزت على أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف وآخر لمحاسبة المسؤولية، ودراسة (الصعدي، 2002) التي رأت أنه لأغراض تطوير النظام المحاسبي لا بد من تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية، ودراسة (الصايغ، 1989) التي أكدت على الاستقلال المحاسبي للوحدات الحكومية ودراسة (ندا، 2002) التي رأت ضرورة تبني تطبيق أساس الاستحقاق لأغراض تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

وبصفة عامة توضح النتائج الكلية على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (4.29)، والوزن النسبي يساوي (85.89%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (33.699) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على إجماع أفراد العينة على أن تطبيق استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية تعتبر ذات أهمية كبيرة للبدء في تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

#### جدول رقم (25)

#### استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
71	تحديد أهداف واضحة للنظام المحاسبي تساعد على مواكبة كافة التطورات العالمية والمحلية للأنظمة المحاسبية .	4.61	92.29	34.273	0.000
72	تطبيق نظام محاسبي لا مركزي .	3.88	77.57	9.429	0.000
73	تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية لتصبح الأنشطة والبرامج الأساس الذي يتم تخصيص الاعتمادات من أجلها .	4.31	86.29	22.887	0.000
74	تطبيق أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي .	3.69	73.71	7.754	0.000
75	تطبيق نظام متكامل لمحاسبة التكاليف واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسؤولية تطبيقه .	4.21	84.14	19.710	0.000
76	تطبيق نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسؤولية تطبيقه.	4.34	86.86	24.277	0.000
77	استكمال مجموعة التشريعات المالية التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي .	4.62	92.43	33.742	0.000
78	استخدام دليل حسابات واضح وموحد على مستوى كافة الوحدات الحكومية.	4.69	93.86	36.529	0.000
	<b>الدرجة الكلية لجميع الفقرات</b>	4.29	85.89	33.699	0.000

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

## 2- تحليل فقرات المجال الثاني "استراتيجيات تطوير الموازنة العامة"

يتبين من الجدول رقم (26) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات (من 79 حتى 82) كانت ايجابية حيث أن جميع هذه الفقرات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) والوزن النسبي اكبر من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية مما يعني أن الغالبية العظمى من المستطلعة آراؤهم يرون أنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لا بد من تطوير أسلوب الموازنة العامة وذلك من خلال الالتزام بالتشريعات المالية التي تنظم آليات إعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة العامة بوزن نسبي (91.71%) والتخلي عن أسلوب موازنة البنود والبدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء بوزن نسبي (90.29%) وهذه النتيجة تتماشى مع دراسة (الصعدي، 2002) التي رأت انه لأغراض تطوير النظام المحاسبي لا بد من التخلي عن موازنة البنود وتطبيق موازنة البرامج والأداء، وتحديد تقديرات وألويات الموازنة العامة بناء على أساليب علمية تخدم احتياجات المجتمع الفلسطيني بوزن نسبي (89.86%) وتطوير أسلوب تصنيف البيانات داخل الموازنة العامة من خلال تبني التصنيف الدولي للبيانات الوارد ذكره في دليل إحصاءات مالية الحكومة بوزن نسبي (84.60%) وهذه النتيجة تتفق مع ما جاء في تقرير (البنك الدولي، 2004) الذي رأى أهمية تطبيق تبويب البيانات الوارد بدليل إحصاءات مالية الحكومة.

وبصفة عامة توضح النتائج الكلية على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (4.46) ، والوزن النسبي يساوي (89.14%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (38.592) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يرون أن استراتيجيات تطوير الموازنة العامة تعتبر ذات أهمية كبيرة للبدء في تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

### جدول رقم (26)

#### استراتيجيات تطوير الموازنة العامة

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	32.225	90.29	4.51	تطوير أسلوب الموازنة الحالي من خلال البدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء	79
0.000	31.047	89.86	4.49	تبني أساليب علمية لتحديد تقديرات وألويات الموازنة العامة وذلك بما يخدم احتياجات المجتمع الفلسطيني.	80

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	19.723	84.60	4.23	تبنى التصنيف الدولي للبيانات الوارد ذكره في دليل إحصاءات مالية الحكومة.	81
0.000	34.988	91.71	4.59	الالتزام بالتشريعات المالية بشأن آليات إعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة العامة .	82
0.000	38.592	89.14	4.46	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

### 3- تحليل فقرات المجال الثالث "استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية"

يتبين من الجدول رقم (27) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات (من 83 حتى 85) كانت إيجابية حيث أن جميع هذه الفقرات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية مما يعني أن الغالبية العظمى من المستطلعة آراؤهم يرون أنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لا بد من تطوير المجموعة المستندية للنظام المحاسبي الحالي وذلك من خلال قيام وزارة المالية بالدور المناط بها فيما يتعلق بتزويد الوزارات الفلسطينية بالمستندات المالية التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني لتتمكن من استخدامها بوزن نسبي (94.71%) والعمل على توفير مجموعة متكاملة وموحدة من المستندات المالية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى كافة الوزارات الفلسطينية بوزن نسبي (93.43%) وإصدار تعليمات تحدد الدورة التي يمر بها كل مستند من المستندات المالية بوزن نسبي (90.86%) .

وبصفة عامة توضح النتائج الكلية على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (4.65) ، والوزن النسبي يساوي (93.0%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (43.103) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية للنظام المحاسبي تعتبر ذات أهمية كبيرة للبدء في تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

جدول رقم (27)

استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
83	توفير مجموعة متكاملة وموحدة من المستندات المالية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى الوزارات الفلسطينية.	4.67	93.43	39.476	0.000
84	ضرورة قيام وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بالمستندات المالية التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني لتتمكن من استخدامها.	4.74	94.71	42.009	0.000
85	إصدار تعليمات تحدد الدورة التي يمر بها كل مستند من المستندات المالية.	4.54	90.86	29.089	0.000
	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	4.65	93.00	43.103	0.000

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

**4- تحليل فقرات المجال الرابع "استراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية"**

يتبين من الجدول رقم (28) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات (من 86 حتى 89) كانت إيجابية حيث جميع هذه الفقرات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية مما يعني أن الغالبية العظمى من المستطلعة آراؤهم يرون أنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لا بد من تطوير المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي وذلك من خلال قيام وزارة المالية بتوفير مجموعة متكاملة وموحدة من السجلات المحاسبية والرقابية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى كافة الوزارات الفلسطينية بوزن نسبي (93.71%) بحيث تتولى وزارة المالية طباعة وتوزيع هذه الدفاتر والسجلات على الوزارات الفلسطينية لتتمكن من استخدامها بوزن نسبي (92.71%) وذلك بعد أن يتم إصدار تعليمات مالية تحدد شكل ومحتوى هذه الدفاتر والية القيد بها بوزن نسبي (90.14%).

وبصفة عامة توضح النتائج الكلية على مستوى جميع الفقرات أن المتوسط الحسابي يساوي (4.56) ، والوزن النسبي يساوي (91.29%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (38.32) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن استراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية تعتبر ذات أهمية كبيرة للبدء في تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

جدول رقم (28)

استراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	38.062	93.71	4.69	توفير مجموعة متكاملة وموحدة من السجلات المحاسبية والرقابية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى الوزارات الفلسطينية.	86
0.000	35.890	92.71	4.64	قيام وزارة المالية بتصميم وطباعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية وتوزيعها على الوزارات الفلسطينية لتتمكن من استخدامها.	87
0.000	25.666	88.57	4.43	إدارة مجموعة دفترية لقيود النفقات حسب البرامج والأنشطة التي تنفذها الوزارات الفلسطينية .	88
0.000	30.037	90.14	4.51	إصدار تعليمات مالية تحدد شكل ومحتوى المجموعة الدفترية والية القيد بها .	89
0.000	38.324	91.29	4.56	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

**5- تحليل فقرات المجال الخامس "استراتيجيات تطوير التقارير والقوائم المالية"**

يتبين من الجدول رقم (29) أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات (من 90 حتى 98) كانت إيجابية حيث جميع هذه الفقرات لها قيمة معنوية هامة ومؤثرة (0.000) وهي أقل من (0.05) والوزن النسبي أكبر من (60%) وقيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية مما يعني أن الغالبية العظمى من المستطلعة آراؤهم يرون أنه لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لا بد من تطوير مجموعة التقارير والقوائم المالية وذلك من خلال إصدار تعليمات كافية لإقبال وتحضير الحسابات الختامية بوزن نسبي (92.14%) والعمل على سرعة إعداد الحسابات الختامية للسلطة الوطنية الفلسطينية بحيث لا تتجاوز المدة المتاحة لإعدادها ستة أشهر من انتهاء السنة المالية بوزن نسبي (92.00%) وهذه النتيجة تتفق مع ما جاء بتقرير (البنك الدولي، 2004) الذي أكد على ضرورة أن لا تتجاوز مدة إعداد الحساب الختامي ستة أشهر. هذا ويجمع غالبية أفراد العينة على ضرورة توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن كافة البيانات والمعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب بوزن نسبي (91.14%) بحيث تكون هذه التقارير مرتبطة بالأهداف التي تسعى الوزارات لتحقيقها بوزن نسبي (91.00%) وتساعد على تطبيق محاسبة المسؤولية بوزن نسبي (91.00%) ويتم إعدادها وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام بوزن نسبي (90.43%) ويتم تدعيمها

بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة بوزن نسبي (90.00%) و تضمينها بيانات ومعلومات عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات التي تنفذها الوزارات الفلسطينية والنتائج التي ترتبت عليها بوزن نسبي (89.14%) .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال الخامس المتعلق باستراتيجيات تطوير مجموعة التقارير والقوائم المالية للنظام المحاسبي يساوي (4.53) ، والوزن النسبي يساوي (90.68%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (40.992) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98) ، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) مما يدل على أن أفراد العينة يرون أن استراتيجيات تطوير مجموعة التقارير المالية للنظام المحاسبي تعتبر ذات أهمية كبيرة للبدء في تطوير النظام المحاسبي .

### جدول رقم (29)

#### استراتيجيات تطوير مجموعة التقارير المالية

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	مسلسل
0.000	31.177	91.14	4.56	توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن كافة البيانات والمعلومات التي تفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب .	90
0.000	32.390	90.43	4.52	إعداد التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام .	91
0.000	33.802	92.00	4.60	سرعة إعداد الحسابات الختامية للسلطة الوطنية الفلسطينية .	92
0.000	34.847	92.14	4.61	إصدار تعليمات كافية لإفقال وتحضير الحسابات الختامية .	93
0.000	26.634	89.29	4.46	تحديد المدة المتاحة لوزارة المالية لإعداد الحساب الختامي بحيث لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية .	94
0.000	26.521	89.14	4.46	تطوير التقارير المالية بحيث تفصح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات التي تنفذها الوحدات الحكومية والنتائج التي ترتبت عليها .	95
0.000	25.954	90.00	4.50	تدعيم التقارير المالية بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة .	96
0.000	32.359	91.00	4.55	ربط التقارير المالية بالأهداف التي تسعى الوحدة الحكومية لتحقيقها .	97
0.000	32.359	91.00	4.55	توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية .	98
0.000	40.992	90.68	4.53	الدرجة الكلية لجميع الفقرات	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

## ثانياً : اختبار الفرضية الرابعة

"يعتبر تطبيق استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية ونظام إعداد الموازنة العامة والمجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ذات أهمية كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  .

تم مناقشة هذه الفرضية من خلال فقرات المحور الرابع من استبانة الدراسة والذي يتضمن خمسة مجالات توضح مدى أهمية تطبيق استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية ونظام إعداد الموازنة العامة والمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ومجموعة التقارير والقوائم المالية وقد تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار ( t ) للعينة الواحدة وذلك من خلال نتائج كل إستراتيجية من استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي وأيضاً من خلال نتائج كافة الاستراتيجيات والتي يوضحها جدول رقم (30) وذلك على النحو التالي:

توضح النتائج المبينة في الجدول رقم (30) أن المجال المتعلق باستراتيجيات تطوير المجموعة المستندية احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (91.29%) في حين جاء المجال المتعلق باستراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية في المرتبة الثانية بوزن نسبي (91.29%) وفي المرتبة الثالثة جاء المجال المتعلق باستراتيجيات تطوير مجموعة التقارير والقوائم المالية بوزن نسبي (90.68%) ، وفي المرتبة الرابعة جاء المجال المتعلق باستراتيجيات تطوير نظام الموازنة العامة بوزن نسبي (89.14%) ، وفي المرتبة الخامسة والأخيرة جاء المجال المتعلق باستراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية بوزن نسبي (85.89%) .

ومن كل ما تقدم يظهر بوضوح مدى أهمية البدء تطبيق الاستراتيجيات سابقة الذكر لأغراض تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني حيث قيمة مستوى الدلالة لكل إستراتيجية من الاستراتيجيات أقل من (0.05) والوزن النسبي لكل منها أكبر بكثير من (60%) وهو الوزن المحايد مما يعني أن غالبية أفراد العينة يرون أن تطبيق كافة استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ونظام إعداد الموازنة العامة والقواعد المحاسبية يعتبر ذات أهمية كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني .

كما يتبين من الجدول نفسه أن المتوسط الحسابي لجميع المجالات (استراتيجيات التطوير) يساوي (4.47) ، والوزن النسبي يساوي ( 89.43%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) والقيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة تساوي (46.080) وهي أكبر من قيمة ( t ) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة تساوي (0.000) وهي أقل من ( 0.05 ) مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يرون أن تطبيق استراتيجيات التطوير سابقة الذكر تعتبر ذات أهمية كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، وعليه يمكن قبول الفرضية التالية "يعتبر تطبيق استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية ونظام إعداد الموازنة العامة والمجموعة

المستندية والدفترية والتقارير المالية ذات أهمية كبيرة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

جدول رقم (30)

الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني

مستوى الدلالة	قيمة t	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	المجال الفرعي	مسلسل
0.000	33.699	85.89	4.29	استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية	1
0.000	38.592	89.14	4.46	استراتيجيات تطوير الموازنة العامة	2
0.000	43.103	93.00	4.65	استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية	3
0.000	38.324	91.29	4.56	استراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية	4
0.000	40.992	90.68	4.53	استراتيجيات تطوير مجموعة التقارير المالية	5
0.000	46.080	89.43	4.47	الدرجة الكلية لجميع المجالات الفرعية	

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية "139" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

### ثالثاً اختبار الفرضية الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في مجال العمل والمؤهل العلمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة. وقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال أربعة فرضيات فرعية كما يلي :

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في مجال العمل (مستخدم للنظام ومراقب للنظام) عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ).  
قد تم استخدام اختبار ( T.test independent sample ) للتأكد إذا كان هناك فروق في تقويم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى إلى مجال العمل، حيث يبين جدول رقم (31) أن القيمة المطلقة لـ (t) المحسوبة لكل بعد من أبعاد الدراسة أقل من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي (1.98)، ومستوى الدلالة لكل بعد من هذه الأبعاد أكبر من (0.05) وهذا يدل على عدم وجود فروق بين العاملين في الإدارات المالية (مستخدمين النظام) وبين العاملين في إدارات الرقابة الداخلية والخارجية (مراقبي النظام) وذلك على مستوى كل بعد من أبعاد الدراسة.

وبصفة عامة فإنه على مستوى المجالات مجتمعة يوضح الجدول نفسه أن القيمة المطلقة لـ (T) المحسوبة (0.332) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.98) كما أن قيمة مستوى المعنوية (0.740) وهي أكبر من (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بتقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني واستراتيجيات تطويره تعزى لمجال العمل عند مستوى معنوية (0.05) مما يعني أنه بالرغم من اختلاف مجال عمل أفراد العينة ما بين مستخدمين للنظام (الإدارات المالية) ومراقبين للنظام (مراقبين داخليين وخارجيين) إلا أنهم يوافقون على أن النظام المحاسبي يعتمد على مجموعة غير ملائمة من الأسس والمقومات التي تجعل النظام المحاسبي غير قادر على تحقيق أهدافه لذا لا بد من تطبيق استراتيجيات لتطوير هذا النظام على مستوى المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ونظام الموازنة العامة والأسس والقواعد المحاسبية وعليه يتم قبول الفرضية التالية " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في مجال العمل (مستخدم للنظام ومراقب للنظام) عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) "

#### جدول رقم (31)

اختبار t للتعرف إلى الفروق بين آراء أفراد العينة في تقويم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير مجال العمل

مستوى الدلالة	قيمة t	المتوسط الحسابي		المجال
		إدارات الرقابة الداخلية والخارجية (مراقبي النظام)	الإدارات المالية (مستخدمي النظام)	
0.493	-0.688	2.6966	2.7864	المجموعة المستندية
0.748	-0.322	2.5972	2.6364	المجموعة الدفترية
0.058	-1.908	2.3333	2.5385	التقارير والقوائم المالية
0.907	0.117	2.5198	2.5076	نظام الموازنة العامة
0.705	-0.379	2.5599	2.5986	الأسس والقواعد المحاسبية
0.633	0.478	2.7082	2.6513	درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي
0.508	0.663	4.4949	4.4522	استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي
0.740	-0.332	3.1796	3.2004	الدرجة الكلية لجميع المجالات

قيمة t المحسوبة عند درجة حرية " 139 " ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

2- الفرضية الفرعية الثانية : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في المؤهل العلمي عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  .

وقد تم استخدام اختبار ( T.test independent sample ) للتأكد إذا كان هناك فروق في تقويم واقع النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى إلى المؤهل العلمي ،حيث يبين جدول رقم (32) انه توجد فروق في آراء أفراد العينة بشأن تقويم مجال التقارير والقوائم المالية حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة (0.028) وهي أصغر من (0.05) كما أن القيمة المطلقة لـ(T) المحسوبة (2.217) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.98) أما بالنسبة لبقية المجالات فإنه يتبين أن قيمة مستوى الدلالة أكبر من (0.05) والقيمة المطلقة لـ(T) المحسوبة أقل من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.98) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء أفراد عينة الدراسة بالنسبة للمجموعة المستندية والدفترية ونظام الموازنة العامة والأسس القواعد المحاسبية ودرجة تحقيق أهداف النظام واستراتيجيات تطويره تعزى للمؤهل العلمي عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  .

وبصفة عامة فإنه على مستوى المجالات مجتمعة يوضح الجدول رقم (32) أن القيمة المطلقة لـ(T) المحسوبة تساوي (1.519) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية التي تساوي (1.98) كما أن قيمة مستوى المعنوية تساوي (0.131) وهي أكبر من (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بتقويم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى للمؤهل العلمي عند مستوى معنوية (0.05) وهذا يعني أنه بالرغم من اختلاف المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة ما بين بكالوريوس ودراسات عليا إلا أن كليهما يوافقان على أن النظام المحاسبي يعتمد على مجموعة غير ملائمة من الأسس والمقومات التي تجعله غير قادر على تحقيق أهدافه، لذا لا بد من تطبيق استراتيجيات لتطوير هذا النظام على مستوى المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ونظام الموازنة العامة والأسس والقواعد المحاسبية وعليه يتم قبول الفرضية التي تقول بأنه، "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في المؤهل العلمي عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$ " .

### جدول رقم (32)

اختبار t للتعرف إلى مدى وجود فروق بين آراء أفراد العينة في تقويم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير المؤهل العلمي

مستوى الدلالة	قيمة t	المتوسط الحسابي		المجال
		بكالوريوس	دراسات عليا	
0.319	-1.000	2.7740	2.5960	المجموعة المستندية
0.312	-1.014	2.6451	2.4773	المجموعة الدفترية
0.028	-2.217	2.4972	2.1727	التقارير والقوائم المالية
0.070	-1.827	2.5537	2.2955	نظام الموازنة العامة
0.125	-1.545	2.6148	2.4008	الأسس والقواعد المحاسبية
0.547	-0.603	2.6923	2.5944	درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي
0.561	0.583	4.4634	4.5146	استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي
0.131	-1.519	3.211	3.08217	الدرجة الكلية لجميع المجالات

3-الفرضية الفرعية الثالثة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في التخصص العلمي عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  .

وقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي ( One Way ANOVA ) وذلك للتعرف إلى الفروق بين حملة الشهادات العلمية في مجال المحاسبة و إدارة الأعمال والاقتصاد بالنسبة لتقويم واقع النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره ،ويتضح من الجدول رقم (33) أن القيمة المطلقة لـ(F) المحسوبة لكل بعد من أبعاد الدراسة أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي (3.06) ، ومستوى الدلالة لكل بعد من هذه الأبعاد أكبر من (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء أفراد عينة الدراسة تعزى للمؤهل العلمي وذلك على مستوى كل بعد من أبعاد الدراسة عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0.05)$  .

وبصفة عامة فإنه على مستوى المجالات مجتمعة يوضح الجدول رقم (33) أن القيمة المطلقة لـ(F) المحسوبة (0.137) وهي أقل من قيمة (F) الجدولية التي تساوي (3.06) كما أن قيمة مستوى المعنوية (0.872) وهي أكبر من (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بتقويم النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني واستراتيجيات تطويره تعزى للتخصص العلمي عند مستوى معنوية (0.05) وهذا يعني انه بالرغم من اختلاف مجال المؤهل العلمي لأفراد العينة (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد) إلا أنهم يوافقون على أن النظام المحاسبي يعتمد على مجموعة غير ملائمة من الأسس والمقومات التي تجعل النظام المحاسبي غير قادر

على تحقيق أهدافه ، الأمر الذي يعني ضرورة تطبيق استراتيجيات لتطوير هذا النظام على مستوى المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ونظام الموازنة العامة والأسس والقواعد المحاسبية ، وعليه يتم قبول الفرضية التي تقول بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في التخصص العلمي عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ )".

#### جدول رقم (33)

اختبار تحليل التباين الأحادي للتعرف إلى مدى وجود فروق بين آراء أفراد العينة في تقويم النظام

المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير التخصص العلمي

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي			المجال
		اقتصاد	إدارة	محاسبة	
0.448	0.809	3.1296	2.7778	2.7240	المجموعة المستندية
0.358	1.034	2.9792	2.4688	2.6158	المجموعة الدفترية
0.733	0.312	2.5222	2.5722	2.4301	التقارير والقوائم المالية
0.783	0.245	2.3611	2.5764	2.5143	نظام الموازنة العامة
0.895	0.111	2.5606	2.6591	2.5745	الأسس والقواعد المحاسبية
0.947	0.054	2.7692	2.6731	2.6728	درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي
0.963	0.037	4.4940	4.4464	4.4728	استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي
0.872	0.137	3.2647	3.2038	3.1861	الدرجة الكلية لجميع المجالات

قيمة f الجدولية عند درجة حرية (2، 137) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.06

4- الفرضية الفرعية الرابعة : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد العينة حول

تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى

الاختلاف في سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) .

وقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي ( One Way ANOVA ) وذلك للتعرف إلى

مدى وجود فروق بين آراء عينة الدراسة بشأن تقويم واقع النظام المحاسبي واستراتيجيات

تطويره تعزى إلى سنوات الخبرة ويتضح من الجدول رقم (34) أن القيمة المطلقة لـ (F)

المحسوبة لكل بعد من أبعاد الدراسة أقل من قيمة ( F ) الجدولية والتي تساوي (2.67) ،

ومستوى الدلالة لكل بعد من هذه الأبعاد أكبر من (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء

أفراد عينة الدراسة تعزى لسنوات الخبرة وذلك على مستوى كل بعد من أبعاد الدراسة عند

مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ ) .

وبصفة عامة فإنه على مستوى المجالات مجتمعة يوضح الجدول رقم (34) أن القيمة المطلقة

لـ (F) المحسوبة (0.591) وهي أقل من قيمة (F) الجدولية التي تساوي (2.67) كما أن قيمة

مستوى المعنوية (0.622) وهي أكبر من (0.05) مما يعني عدم وجود فروق بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بتقويم واقع النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لسنوات الخبرة عند مستوى معنوية (0.05) وهذا يعني أنه بالرغم من اختلاف سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة إلا أنهم يوافقون على أن النظام المحاسبي يعتمد على مجموعة غير ملائمة من الأسس والمقومات التي تجعل النظام المحاسبي غير قادر على تحقيق أهدافه ، الأمر الذي يعني ضرورة تطبيق استراتيجيات لتطوير هذا النظام على مستوى المجموعة المستندية والدفترية والتقارير المالية ونظام الموازنة العامة والأسس والقواعد المحاسبية ، وعليه يتم قبول الفرضية التالية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية واستراتيجيات تطويره تعزى إلى الاختلاف في سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ( $\alpha = 0.05$ )".

#### جدول رقم (34)

اختبار تحليل التباين الأحادي للتعرف إلى مدى وجود فروق بين آراء أفراد العينة في تقويم النظام المحاسبي واستراتيجيات تطويره تعزى لمتغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة F	المتوسط الحسابي				المجال
		أقل من 3 سنوات	3- أقل من 6 سنوات	6- أقل من 9 سنوات	9 سنوات فأكثر	
0.766	0.383	2.8519	2.8189	2.8434	2.6902	المجموعة المستندية
0.356	1.089	2.7708	2.7870	2.6989	2.5338	المجموعة الدفترية
0.619	0.596	2.7444	2.5037	2.4333	2.4102	التقارير والقوائم المالية
0.556	0.697	2.6389	2.6080	2.5947	2.4529	نظام الموازنة العامة
0.424	0.938	2.8333	2.6970	2.5868	2.5251	الأسس والقواعد المحاسبية
0.263	1.343	3.1538	2.6809	2.7832	2.6145	درجة تحقيق أهداف النظام المحاسبي
0.145	1.829	4.2679	4.3638	4.5519	4.4992	استراتيجيات تطوير النظام المحاسبي
0.622	0.591	3.2993	3.2108	3.2530	3.1610	الدرجة الكلية لجميع المجالات

قيمة f الحدولية عند درجة حرية (3، 136) ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.67

## **الفصل الثامن**

### **النتائج والتوصيات**

## النتائج والتوصيات

### مقدمة :

يتناول هذا الفصل عرض أهم نتائج البحث في ضوء ما خلصت إليه الدراسة الميدانية وربطها بالإطار النظري والدراسات السابقة التي تناولت النظام المحاسبي الحكومي وصولاً إلى وضع توصيات تساعد على تحسين وتطوير النظام المحاسبي المطبق في الوزارات الفلسطينية ليكون قادراً على تحقيق الأهداف المنوطة به ،وعليه يتكون هذا الفصل من مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول : نتائج الدراسة

المبحث الثاني : توصيات الدراسة

## أولاً : النتائج

في ضوء ما تقدم ومن خلال التحليلات النظرية والعملية يمكن عرض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كما يلي :

أولاً : النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني بشكله الحالي يشوبه العديد من أوجه القصور التي تجعله غير قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على اتساع المهام التي تقوم بها السلطة الوطنية، وهذا يستدعي ضرورة تطويره ليكون قادراً على تحقيق الأهداف المتطورة التي ينبغي أن يخدمها .

ثانياً : المجموعة المستندية والدفترية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني غير ملائمة لتأسيس نظام محاسبي سليم ومتطور فهي غير موحدة ولا تتفق والشروط المحددة بموجب أحكام النظام المالي ولا تتضمن أي بيانات لها علاقة بالبرامج والأنشطة والأهداف التي تسعى الوحدات الحكومية لتحقيقها.

ثالثاً : عدم قدرة مجموعة التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بالوزارات الفلسطينية على تلبية احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها فهي لا تشتمل على أساليب للتحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة ومعايير ومؤشرات تساعد على اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومعالجتها كما أنها لا تفصح عن الأنشطة والبرامج التي تنفذها الحكومة وتكلفتها الحقيقية ونتائجها وآثارها المالية والاقتصادية والاجتماعية ولا تساعد على ربط النفقة بالشخص المسؤول عن حدوثها وبالأهداف المطلوب تحقيقها.

رابعاً : عدم التزام الوزارات الفلسطينية بإعداد التقارير المالية في الموعد المحدد بموجب أحكام القانون كما أنها لم تعد أية حسابات ختامية منذ مجيء السلطة الفلسطينية .

خامساً : لا تتلاءم الأسس والقواعد المحاسبية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي متطور، وذلك بسبب مركزية النظام المحاسبي وتطبيق الأساس النقدي وعدم استخدام فهرس حسابات موحد يتسم بالبساطة والدقة والوضوح وعدم تحديد أهداف متطور، يسعى النظام إلى تحقيقها .

**سادساً :** عدم ملاءمة موازنة البنود المعمول به من قبل السلطة الفلسطينية مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني كما أن التشريعات القانونية المعمول بها لا تنص على تبني أسلوب متطور لإعداد وتبويب الموازنة العامة وربطها بخطة التنمية.

**سابعاً :** لا يتوفر في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني العناصر الأساسية لتطبيق نظام سليم لمحاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية وذلك على مستوى المجموعة المستندية والدفترية والتقارير والقوائم المالية والأسس والقواعد المحاسبية.

**ثامناً :** النظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية غير قادر على تحقيق الأهداف المناطة به ، وذلك بسبب عدم توفر الأسس والمقومات الأساسية التي يعتمد عليها هذا النظام وبالتالي فهو غير قادر على :

§ ضمان ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة وتوفير نظام جيد للرقابة الداخلية يدعم المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها .

§ توفير بيانات ومعلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته والأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية وتحليل الآثار الاقتصادية الناجمة عن استخدامها بهدف خدمة أغراض محاسبة المسؤولية وتعميق إجراءات تدقيق الحسابات.

§ خدمة أعمال التخطيط وإعداد الموازنة العامة وتحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم السياسات واتخاذ القرارات ومتابعة وتقييم أداء الوحدات الحكومية ورفع الكفاءة الإنتاجية والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.

§ إثبات حقوق الدولة والتزاماتها ومتابعة تنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية في الدفاتر والسجلات ومقارنتها بالتكاليف المخططة في الوقت المناسب وبالمواصفات المطلوبة .

**تاسعاً :** عدم الاهتمام بتطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي في الوزارات الفلسطينية ، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورشات العمل والمؤتمرات التي تناقش واقع النظام المحاسبي وسبل تطويره.

**عشرأً :** عدم اهتمام المسؤولين في السلطة الفلسطينية بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها الموازنة العامة والتقارير المالية المترتبة عليها في عملية اتخاذ القرار.

## ثانياً : التوصيات

على ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة النظرية والميدانية التي أجراها الباحث حول تقويم وتطوير النظام المحاسبي في الوزارات الفلسطينية فقد أمكن الخروج بالتوصيات التالية:

- 1- على وزارات السلطة الفلسطينية أن تولى عملية تطوير النظم المحاسبية الاهتمام اللازم وتعمل جادة على استكمال المقومات والأسس الملائمة لهذه النظم لتتمكن من تحقيق أهدافها بشكل جاد.
- 2- توفير مجموعة متكاملة من المستندات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية التي تؤسس لنظام محاسبي منطور على مستوى الوزارات الفلسطينية تتولى وزارة المالية مسؤولية توفيرها وتزويد الوزارات بها لتتمكن من استخدامها.
- 3- ضرورة توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن بيانات ومعلومات ملائمة تفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب وتفصح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات والأهداف المرجو تحقيقها والنتائج التي ترتبت عليها وتكون مدعمة بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.
- 4- الالتزام بإعداد الحسابات الختامية للسلطة الوطنية وتحديد المدة المتاحة لإعدادها بحيث لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية.
- 5- إعادة النظر في الأسلوب التقليدي المستخدم في إعداد الموازنة العامة وإصدار قانون يلزم الوزارات الفلسطينية بتطبيق موازنة البرامج والأداء وتبني أساليب علمية لتحديد تقديرات وأولويات الموازنة العامة بما يخدم احتياجات المجتمع الفلسطيني.
- 6- إرساء الأسس اللازمة لتطبيق نظام لمحاسبة التكاليف وآخر لمحاسبة المسؤولية واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسؤولية تطبيق كل منهما
- 7- تطوير الأساس المحاسبي إلى أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي باعتباره الأساس المحاسبي للقياس خصوصاً عند تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة .
- 8- تطوير الهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي بحيث يتجه نحو اللامركزية التي تحقق الاستقلال المحاسبي للوزارات الفلسطينية وتجعلها المسؤولة عن إدارة حساباتها وإعداد تقاريرها وقوائمها المالية.
- 9- تبني المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ودليل إحصاءات مالية الحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي وتحديد أهداف

- واضحة ومحددة للنظام المحاسبي تساعد على مواكبة كافة التطورات العالمية المحلية .
- 10- تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية وذلك بالتحول من أنها مجرد تخصيص الأموال لتحقيق أغراض معينة إلى تخصيص هذه الأموال لتنفيذ أنشطة وبرامج معينة وعلية تصبح الوحدة المحاسبية مجموعة الأنشطة والبرامج التي تخصص الاعتمادات من أجلها وليس الاعتمادات المخصصة نفسها.
- 11- العمل الجدي والحثيث لاستكمال إقرار مجموعة التشريعات التي تنظم العمل المالي الحكومي ووضع الصادر منها موضع التنفيذ وذلك بما يكفل تحسين وتطوير الأداء المالي للسلطة الفلسطينية ومن أهم التشريعات المرجو إصدارها :
- § إصدار التعليمات السنوية لإقفال وتحضير الحسابات الختامية.
- § إصدار تعليمات يحدد بمقتضاها شكل ومحتوى المستندات المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية والتقارير والقوائم المالية .
- § إصدار اللوائح التنفيذية لقانون الموازنة العامة .
- § إصدار تعليمات تحدد الدورة المستندية وآلية القيد في الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية.
- 12- الاهتمام بالكوادر البشرية باعتبارها الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي والعمل على تنمية قدراتها من خلال مشاركتها بالدورات التدريبية وورشات العمل والمؤتمرات التي تناقش واقع النظام المحاسبي الحكومي وسبل تطويره.
- 13- نشر الوعي بين المسؤولين في السلطة الفلسطينية بأهمية تطوير النظام المحاسبي والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرار .
- 14 يوصي الباحث الدارسين والباحثين بإجراء المزيد من الدراسات حول النظام المحاسبي الحكومي إذ يمكن اقتراح المواضيع التالية :
- نموذج محاسبي مقترح لتطبيق محاسبية التكاليف في الوحدات الإدارية الحكومية .
  - نموذج محاسبي مقترح لتطبيق محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية .

## قائمة المراجع

## أولاً : القرآن الكريم

### ثانياً : المراجع العربية

- (1) احمر و، إسماعيل (2003) المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان - الأردن.
- (2) إسماعيل ، أحمد (2007) الإصلاح الإداري بين إدارة الموازنة والتوجه نحو الإدارة الحكومية ، مجلة النهضة ، المجلد 8 ، العدد الأول ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة القاهرة.
- (3) إسماعيل ، مدحت و كراجه ، عبد الحليم (1989) المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الثانية ، دار الأمل للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن.
- (4) الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) المعايير الدولية للمراجعة ، جمعية المجمع العربي ، عمان - الأردن .
- (5) الاتحاد الدولي للمحاسبين (2002) المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ، جمعية المحاسبين و المراجعين القانونيين الفلسطينيين.
- (6) البدري ، مسعود (2007) فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا ، من أبحاث المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا للفترة من 11-13 يونيو 2007 ، جامعة قاريونس - بنغازي ، ليبيا.
- (7) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (2003) القانون المالي لجمهورية اليمن رقم 8 لسنة 1996 ، نسخة الكترونية، <http://www.pogar.org/databases/financial>
- (8) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (2003) القانون الأساسي المالي رقم 92 لسنة 1967 للجمهورية السورية ، نسخة الكترونية ، <http://www.pogar.org/databases/financial> .
- (9) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (2003) قانون الموازنة العامة لدولة قطر رقم 5 لسنة 1989 ، نسخة الكترونية ، <http://www.pogar.org/databases/financial>
- (10) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (2003) ، قانون الميزانية العامة لمملكة البحرين رقم 39 لسنة 2002 ، نسخة الكترونية

- (11) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (2003) ، القانون المالي لسلطنة عمان رقم 47 لسنة 2002 ، نسخة الكترونية ، <http://www.pogar.org/databases/financial> .
- (12) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة - برنامج إدارة الحكم في الدول العربية (2003) ، قانون إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي رقم 31 ، نسخة الكترونية ، <http://www.pogar.org/databases/financial> .
- (13) البتراوي ، محمد (1999) التأسيس العلمي للمحاسبة في الوحدات الحكومية ، مجلة الرأي ، العدد 26، غزة - فلسطين .
- (14) البطمة، محمد (1987) الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي ، مجلة الإدارة العامة، العدد 38 ، الرياض - المملكة العربية السعودية .
- (15) البنك الدولي (2004) تقييم المساءلة المالية في الضفة الغربية وقطاع غزة .
- (16) الجبالي ، عبد الفتاح (2007) المشاركة المجتمعية في صنع الموازنة العامة للدولة ، مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية ، نسخة الكترونية ، <http://www.pidegypt.org/arabic>
- (17) الجدية ، علي (2007) دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة و تقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة - فلسطين .
- (18) الجمال ، محمد (1997) المحاسبة الحكومية النسق الفكري وقضايا التطبيق ، الدار الجامعية ، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية .
- (19) الحجاوي ، حسام (1999) الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في الأردن ، الطبعة الأولى ، عمان - الأردن .
- (20) الحسيني ، قاسم (1999) علاقة المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 109 ، عمان - الأردن .
- (21) الدسوقي ، السيد (1988) التطوير المحاسبي للموازنة العامة - قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم ، مجلة العلوم الاجتماعية ، المجلد 16 ، العدد 2 ، جامعة الكويت .
- (22) الذهبي ، جليلة (2008) ضرورة تطوير إعداد الموازنات ، جريدة الصباح ، نسخة الكترونية ، <http://www.alsabaah.com> .
- (23) السلطة الوطنية الفلسطينية (1994) استمرار العمل بالقوانين والأنظمة قبل

- 1967/6/5، **الوقائع الفلسطينية**، العدد الأول ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (24) السلطة الوطنية الفلسطينية (1995) تحصيل الإيرادات العامة لجميع الوزارات والمؤسسات ، **الوقائع الفلسطينية**، العدد 6 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (25) السلطة الوطنية الفلسطينية (1995) قانون بشأن إنشاء سلطة الطاقة ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 7 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (26) السلطة الوطنية الفلسطينية (1996) المطبوعات المالية والأختام الرسمية ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 15 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (27) السلطة الوطنية الفلسطينية (1997) قانون بشأن سلطة النقد ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 21 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (28) السلطة الوطنية الفلسطينية (1998) قانون بشأن اللوازم العامة ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 26 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (29) السلطة الوطنية الفلسطينية (1998) قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية ، **الوقائع الفلسطينية**، وزارة العدل ، العدد 25 ، غزة - فلسطين .
- (30) السلطة الوطنية الفلسطينية (2003) القانون الأساسي المعدل ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد ممتاز 2 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (31) السلطة الوطنية الفلسطينية (2004) قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 53 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (32) السلطة الوطنية الفلسطينية (2005) النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، **الوقائع الفلسطينية**، العدد 59 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (33) السلطة الوطنية الفلسطينية (2005) قانون الكسب الغير مشروع ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 53 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (34) السلطة الوطنية الفلسطينية (2005) قانون المخبرات العامة الفلسطينية ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 60 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (35) السلطة الوطنية الفلسطينية (2006) النظام الداخلي للمجلس التشريعي، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 65 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (36) السلطة الوطنية الفلسطينية (2007) النظام المالي للمخبرات العامة الفلسطينية ، **الوقائع الفلسطينية**، عدد 68 ، وزارة العدل ، غزة - فلسطين .
- (37) الشاهين ، عبد الرحيم (1996) إدارة الموازنة الاتحادية لدولة الإمارات العربية المتحدة الواقع والطموح ، **مجلة الإدارة العامة** ، المجلد 36 ، العدد 3 ، الرياض - المملكة العربية السعودية .

- (38) الشوابكة ،عون (2000) مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج و الأداء في الأردن ، رسالة ماجستير ،جامعة آل البيت ، الأردن .
- (39) الصائغ ،حنا "1" (1989) المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ،الأسس العامة للنظام المحاسبي الحكومي مع شرح أنواع الحسابات الحكومية في العراق ، الطبعة الخامسة ، مطبعة الزمان ، بغداد - العراق .
- (40) الصائغ ،حنا "2" (1989) دراسة في تطوير الإدارة المالية العامة في الأقطار العربية ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 62 ،الرياض - المملكة العربية السعودية .
- (41) الصعدي ،إبراهيم (2002) تطوير كفاءة وفاعلية نظرية الأموال المخصصة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ،مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ،القاهرة -جمهورية مصر العربية .
- (42) العضاض ،كامل (2001) كتب وقراءات الموازنة العامة للدولة :مفهومها وأساليب إعدادها و الاتجاهات الحديثة لـ مجيد عبد جعفر الكرخي ، مجلة المستقبل العربي ، العدد371 ، بيروت - لبنان .
- (43) اللوزي ، سليمان و مراد ، فيصل والعكشة ،وائل (1997) إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان - الأردن .
- (44) المبيضين ،عقلة "2" (1999) تحليل وتقييم إجراءات الإنفاق العامة وإدارتها دراسة ميدانية تحليلية للنمط العام في الإدارة المالية العامة في الأردن ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 26 ، العدد2 ،الأردن .
- (45) المبيضين ،عقلة "1" (1999) النظام المحاسبي الحكومي وإدارته ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن .
- (46) المليجي ،إبراهيم (2002) المحاسبة في الوحدات الحكومية ، الطبعة الأولى ، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية .
- (47) المنظمة العربية للعلوم الإدارية (1987) الموازنات الحكومية في الدول النامية ، عمان - الأردن .
- (48) المنظمة العربية للعلوم الإدارية (2000) ندوة قياس الأداء المؤسسي للأجهزة الحكومية ، الأردن .
- (49) إلهامي ، محمد والسقا، السيد (2007) المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ،المنصورة - جمهورية مصر العربية .
- (50) الهلولي، سعود (1988) التدقيق في القطاع الحكومي، اتجاهاته الحديثة و

- المعوقات التي تواجه تطبيقها مجلة الإدارة العامة، العدد 59 ، الرياض - المملكة العربية السعودية.
- (51) الهويل، سعد والحسين، عبد الله (2005) المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية ، معهد الإدارة العامة ،مركز البحوث ، المملكة العربية السعودية .
- (52) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن (2006) التقرير السنوي الثاني عشر - وضع حقوق المواطن الفلسطيني خلال عام 2006 ، فلسطين .
- (53) الوادي ، محمود وعزام ،زكريا (2007) مبادئ المالية العامة ، الطبعة الأولى ،دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن .
- (54) أمان (2007) الأداء المالي للسلطة الوطنية الفلسطينية في مجالي الإيرادات والنفقات خلال عام 2006 والنصف الأول من عام 2007 ، فلسطين.
- (55) آوفيليه ، إيمانويل (2003) الانتقال من ميزانية المدخلات إلى ميزانية المخرجات برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ، وزارة المالية والصناعة ، الإمارات العربية المتحدة.
- (56) بدوي، محمد ونصر، عبد الوهاب (2003) المحاسبة الحكومية و القومية بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية.
- (57) بريمكاند ، أ. (1999) المحاسبة الحكومية الفعالة ، معهد الإدارة العامة ،الرياض- المملكة العربية السعودية.
- (58) بشادي، محمد (1980) المحاسبة الحكومية و القومية ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر ،بيروت - لبنان.
- (59) تركي، محمود ( 1988) مدى الحاجة إلى تطوير التقارير المالية للوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية ،مجلة الإدارة العامة ،العدد 58 ، الرياض - المملكة العربية السعودية.
- (60) جامعة القاهرة - مركز دراسات و استشارات الإدارة العامة (2002) مؤتمر إدارة الموازنة العامة ، القاهرة ،جمهورية مصر العربية.
- (61) جامعة بيرزيت (2005) المساندة الفنية للقطاع الصحي الفلسطيني في إيجاد التكامل بين التخطيط و الموازنة - محاور عمل مقترحة - دعم إصلاح الإدارة العامة و الخدمة المدنية ،رام الله - فلسطين.
- (62) جبريل ،عودة (2002) الأساس العلمي للمحاسبة في الوحدات الحكومية ذات

- النشاط الإداري ، مجلة المدقق ، العدد 6 ، فلسطين .
- (63) جعفر ، عبد الإله (2003) المحاسبة المالية مبادئ القياس و الإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى ، دار جنين ، عمان - الأردن.
- (64) جمعة ، أحمد والعراييد ، عصام والزعبي ، زياد (2003) نظم المعلومات المحاسبية - مدخل تطبيقي ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن.
- (65) جمعية المجمع العربي (2001) المحاسبة الإدارية : كتاب رقم 11 ، مطابع الشمس ، عمان - الأردن .
- (66) جمهورية مصر العربية (1996) القانون رقم 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية وأهم الكتب الدورية ، الطبعة 11، الهيئة العامة للمطابع الأميرية ، القاهرة.
- (67) حجازي ، محمد (1992) المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، الطبعة الأولى، وزارة المالية، عمان - الأردن.
- (68) حجازي ، محمد (1995) المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، الطبعة الثانية ، وزارة المالية، عمان - الأردن.
- (69) حجازي ، محمد (1988) استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية في الأردن ، رسالة ماجستير ، الجامعة الأردنية ، عمان - الأردن .
- (70) حرب ، جهاد (2003) أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، الطبعة الأولى ، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار (مفتاح) ، رام الله - فلسطين.
- (71) حرب ، جهاد (2004) الإصلاح المالي في السلطة الوطنية الفلسطينية، المركز الفلسطيني للبحوث السياسية والمسحية ، فلسطين .
- (72) حسن ، أحمد والمنيف ، عبدالله (1984) تطوير الإجراءات المحاسبية والحكومية لرقابة الصرف من الاعتمادات المالية ، مجلة الإدارة العامة ، العدد 41 ، الرياض - المملكة العربية السعودية.
- (73) حسنين، عمر (1977) المحاسبة الحكومية والقومية ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية
- (74) حلس، سالم (1996) أهمية تطبيق النظام المالي الفلسطيني ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد 95 ، عمان - الأردن.
- (75) حماد ، أحمد (1995) إطار عام لتطوير الموازنة العامة في مصر في ضوء

- التطورات الحديثة للموازنة ، مجلة البحوث التجارية ، المجلد 17 ، العدد الأول ، جمهورية مصر العربية .
- (76) حماد ، أكرم (2005) المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الفلسطينية ، آفاق للطباعة والنشر ، غزة - فلسطين .
- (77) حماد ، أكرم (2003) تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزيرة - السودان .
- (78) حنان ، رضوان (2003) النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن .
- (79) خان ، محمد (2001) تحليل البيانات المالية الحكومية هو دور يقوم به المراقبون الماليون ، مجلة Performit ، العدد نيسان 2001 ، ديوان المحاسبة الباكستاني ، الباكستان .
- (80) خطاب ، جمال (2002) تفعيل نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، العدد الرابع ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، القاهرة - جمهورية مصر العربية .
- (81) خطاب ، عبد الله و احمد صالح (2008) الموازنة العامة والموازنة بالمشاركة مع التطبيق على الموازنة المصرية ، جامعة القاهرة ، نسخة الكترونية ، <http://www.pidegypt.org/arabic/puplicBudjet.doc>
- (82) خليل ، عبد الوهاب (2001) نموذج محاسبي مقترح لقياس كفاءة وفاعلية الأداء في الوحدات الحكومية ، رسالة دكتوراه ، جامعة الزقازيق ، جمهورية مصر العربية .
- (83) دوبان ، سعيد (بدون تاريخ ) المحاسبة القومية و الحكومية في إدارة الاقتصاد القومي ، القاهرة - جمهورية مصر العربية .
- (84) ديوان الرقابة المالية والإدارية (2008) التقرير السنوي 2006 ، نسخة الكترونية <http://www.saacb.ps>
- (85) رمو ، وحيد (1999) أهمية المعلومات المحاسبية ومقومات تطوير المحاسبة لخدمة التنمية الاقتصادية في الدول النامية - إشارة خاصة للعراق ، مجلة دراسات - العلوم الإدارية ، المجلد 26 ، العدد 2 ، الجامعة الأردنية ، عمان - الأردن .
- (86) زكي ، أسامة و طالب ، احمد (1992) أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات ،

- الدار العربية للنشر و التوزيع ، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
- (87) سرايا، محمد (2003) **المحاسبة في قطاع الجمارك - الإطار النظري - مشاكل التطبيق العملي - أسئلة تطبيقات وحلولها** ، دار الجامعة الجديدة ،الإسكندرية- جمهورية مصر العربية
- (88) سنون ،علي (1992) **المحاسبة والمراجعة الحكومية في دولة قطر النظرية والتطبيق** ، الشركة الحديثة للطباعة ،جامعة قطر، قطر.
- (89) شكري ،فهمي (1977) **الاتجاهات الحديثة لاستخدام الموازنة - المدخل الإداري ، المجلة العربية للإدارة ، العدد الثاني ،المنظمة العربية للعلوم الإدارية ،القاهرة- جمهورية مصر العربية.**
- (90) صبري ،نضال (1995) **الموازنات ودراسات الجدوى الاقتصادية** ، جامعة بيرزيت ، رام الله - فلسطين.
- (91) صندوق النقد الدولي "1" (2001) **دليل إحصاءات مالية الحكومة** ، نسخة الكترونية، <http://www.imf.org>.
- (92) صندوق النقد الدولي "2" (2001) **" دليل شفافية المالية العامة "** نسخة الكترونية الكترونية، <http://www.imf.org>.
- (93) ضاهر ،عدنان (2005) **الموازنات العامة في الدول العربية** ،برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ، بيروت - لبنان .
- (94) طاهر ،كبرى و رشيد ،أنصاف ، شهاب ،رباب (2002) **التمويل الذاتي وأثره على النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد 24/1 ، العدد 67 ، جامعة الموصل ،العراق.**
- (95) عبد الكريم ، نصر (2003) **مراجعة تقييمية لبرنامج الإصلاح المالي في السلطة الوطنية الفلسطينية** ، مؤتمر الإصلاح من وجهة نظر فلسطينية ، الملتقى المدني ،فلسطين.
- (96) عبد الكريم ،نصر وموسى ، نائل (2000) **الموازنة الفلسطينية 1995-2000 دراسة تحليلية للتطورات والاتجاهات في السياسة المالية العامة ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث -العلوم الإنسانية** ، المجلد 14 ، العدد 1 ، نابلس - فلسطين.
- (97) عبد اللطيف ،لبنى (2006) **نحو مزيد من الشفافية والمساءلة في الموازنة العامة للدولة في مصر** ، مؤتمر الموازنات العامة في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للفترة من 21-22 2006 ،القاهرة - جمهورية مصر العربية .
- (98) عبد الله ،خالد (2007) **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة

- الرابعة ،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
- (99) عبد الواحد ،السيد (1996) الموازنة العامة للدولة ، الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة - جمهورية مصر العربية .
- (100) عثمان، الأميرة والسرايا ،محمد (1995) المحاسبة في الوحدات الحكومية والمنشآت المالية ، الدار الجامعية ،الإسكندرية - جمهورية مصر العربية .
- (101) عثمان، الأميرة ومحمد، أحمد (2004) الأنظمة المحاسبية المتخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر،الإسكندرية - جمهورية مصر العربية .
- (102) عقدة ،عبد الحميد (1976) النظام المحاسبي المتكامل واتخاذ القرارات -بعض الأبعاد السلوكية للمعلومات المحاسبية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد2 ، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية .
- (103) عمر ،محمد (1987) المحاسبة الحكومية الأصول العلمية والتطبيق العملي بالمقارنة مع الفكر الإسلامي ، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
- (104) غالي ، نرمين (2007) موازنة البرامج و المحاسبة عن الأداء ودورها في تطوير العمل الإداري وتطبيق نظم الجودة الشاملة ، وزارة المالية ، جمهورية مصر العربية .
- (105) غنام ، فريد (2007) الإطار العام لتطبيق موازنة البرامج والأداء ،رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ،غزة - فلسطين .
- (106) فتح الله ، ليلي (1983) دراسات في المحاسبة الحكومية ، الرقابة - وتقييم الأداء ، مكتبة عين شمس ، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
- (107) قدوري ، صباح (2007) الموازنة الحكومية والاستحقاقات الاقتصادية والاجتماعية ،الحوار المتمدن ،العدد 1797، نسخة الكترونية ، <http://www.rezgar.com> .
- (108) قندقجي ، رشيد (2007) موازنة الأداء خيار دبي الاستراتيجي ، منتدى الإمارات الاقتصادي، نسخة الكترونية ، [www.uaeec.com](http://www.uaeec.com) .
- (109) كلاب، سعيد (2004) واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي دراسة ميدانية على وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة.
- (110) كمال ،حسن (1986) نظام المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وعملية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
- (111) كوشك ،طارق (1424هـ) موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة

- الدين العام ، **جريدة عكاظ** ، المملكة العربية السعودية.
- (112) لبد ، عماد (2002) حجز إسرائيل لأموال السلطة الوطنية الفلسطينية -انعكاساته على الموازنة العامة والآثار المترتبة عليه ، **مجلة رؤية**، العدد 18، الهيئة العامة للاستعلامات ،غزه - فلسطين.
- (113) مؤتمر البحر الميت (2005) **نتائج وتوصيات لجان المحاور - المحور الثالث - إدارة الأموال العامة** ، الأردن.
- (114) مرعي ، عبد الحي (بدون تاريخ ) **المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة** ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية - جمهورية مصر العربية.
- (115) مركز الميزان لحقوق الإنسان "2" (2005) **بمناسبة عرضها على المجلس التشريعي لإقرارها**، مركز الميزان يقدم ملاحظاته وتوصياته حول الموازنة العامة ، خطاب رقم 2005/21 ، غزه - فلسطين.
- (116) مركز الميزان لحقوق الإنسان (1) ، (2005) **أداء المجلس التشريعي في مجال التشريع من 1996 وحتى 2005** ، غزه - فلسطين.
- (117) مركز الميزان لحقوق الإنسان (2006) **ورقة عمل بشأن الموازنة العامة في فلسطين** ، مؤتمر الموازنات العامة في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للفترة من 21-22 2006 ، القاهرة - جمهورية مصر العربية .
- (118) منيف ، عبد الله (1993) **دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية** ، **مجلة الإدارة العامة** ، العدد 77 ، الرياض - المملكة العربية السعودية.
- (119) ندا ، محمد (2002) **تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليتمشى مع موازنة البرامج والأداء** ، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء ، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
- (120) هاشم ، محمد و حسن ، إبراهيم (1981) **المحاسبة الحكومية** ، مكتبة عين شمس ، القاهرة - جمهورية مصر العربية.
- (121) هلالى ، محمد (2002) **المحاسبة الحكومية** ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان - الأردن.
- (122) وزارة المالية - دولة الإمارات العربية (2003) ، **موازنة البرامج و الأداء** ، نسخة الكترونية ، <http://www.uae.gov.ae/mofi>
- (123) وزارة المالية (1997) **التعليمات المالية رقم (1)** ، غزه - فلسطين.
- (124) وزارة المالية (2005) **الموازنة العامة لسنة 2005** ، غزه - فلسطين .

- (125) وزارة المالية (2006) الأوضاع المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية خلال النصف الأول من عام 2006 ، فلسطين .
- (126) وزارة المالية (2007) مجموعة تقارير مالية ، نسخة الكترونية ، <http://www.mof.gov.ps> .
- (127) ياسين ،فؤاد ومناع ،وضاح والأخرس،عاطف (1994) المحاسبة الحكومية تطبيقاتها النظرية والعملية ، دار المستقبل للنشر و التوزيع ،عمان - الأردن .
- (128) يوسف ،محمد (2006) قراءة في الموازنة العامة لمصر للعام المالي 2006 - 2005 ، نسخة الكترونية ، [www.saaaid.net](http://www.saaaid.net) .

### ثالثا : المراجع الأجنبية

- 1 AASBO (2006) " Budgeting & Financial Reporting , Alabama Association Of School Business Officials" soft copy , [www.aasbo.com/BudgetandFinancialReportingINANCIALREPORT](http://www.aasbo.com/BudgetandFinancialReportingINANCIALREPORT).
- 2 Adhikari , Pawan & Mellemvik , Frode (2008) " International Trends in Government Accounting " International Journal on Governmental Financial Management , " software copy , [www.icgfm.blogspot.com](http://www.icgfm.blogspot.com).
- 3 Engstrom ,John & Hay, Leon (1996) " Essential of Accounting for Government and not - for - profit organization " Fourth Edition ,Mirror Higher Education Group , Inc., company , United States.
- 4 Garrison & others (2007) " Managerial Accounting " Eleventh Edition , MC Graw -Hill Companies , Inc., United States.
- 5 Granof , Michael (2007) " Government and not - for - profit accounting : concepts and practices " Fourth Edition ,Joho Wiley & Sons ,Inc., United States.
- 6 Hay, Leon (1989) " Accounting for Governmental and Nonprofit entities " Eighth edition , Richard D. IRWIN, inc., United States.
- 7 world bank " Government accounting and the use of the accruals basis " software copy , [www1.worldbank.org](http://www1.worldbank.org).

## قائمة الملاحق

## ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
برنامج المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم / الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

### الموضوع : تعبئة استبيان لبحث ماجستير

يقوم الباحث بإعداد دراسة ميدانية بعنوان " الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني " وذلك بهدف تقويم النظام المحاسبي المطبق لدى الوحدات الإدارية الحكومية و وضع الاستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته ،ومن هنا فقد أعدت الاستبانة المرفقة خصيصا لهذا الغرض من أجل نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية بغزة .  
نرجو من سيادتكم الإجابة على الأسئلة التي تتضمنها الاستبانة ،مع رجاء كتابة أية تعليقات أو مقترحات ترونها ضرورية ومناسبة لخدمة هذه الدراسة ، حيث إجابة سيادتكم على مفردات هذه القائمة وملاحظاتكم التفصيلية عليها ، سوف تساعد في جمع البيانات والمعلومات التي تساهم في إتمام هذه الدراسة على الوجه الأكمل .

وإذ يشكر الباحث لكم مقدماً تعاونكم الصادق ، فإنه يؤكد لسيادتكم أن آراءكم وما تدلون به من اقتراحات سوف تحظى بالسرية الكاملة ولن تستخدم إلا في مجال البحث العلمي كتعبير عن الاتجاهات العامة فقط .

**وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،**

إشراف

**د. علي عبد الله شاهين**

الباحث

**محمود عبد الله وشام**

القسم الأول: البيانات العامة والشخصية

يرجى وضع علامة (√) في خانة الإجابة الصحيحة :

1- الوظيفة الحالية :

مدير عام فما فوق	مدير دائرة	رئيس قسم وحتى أقل من مدير

2- مجال العمل :

الإدارات المالية بالوزارات الفلسطينية	إدارات الرقابة الداخلية والخارجية

3- المؤهل العلمي :

دراسات عليا	بكالوريوس /ليسانس	دبلوم متوسط	ثانوية عامة فأقل

4- التخصص العلمي :

محاسبة	إدارة	اقتصاد	أخرى حدد

5- سنوات الخبرة :

9 سنوات فأكثر	من 6 إلى أقل من 9	من 3 إلى أقل من 6	أقل من 3

6- العمر :

أكبر من 50 سنة	من 25 سنة إلى 50 سنة	أقل من 25 سنة

## القسم الثاني

واقع النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني واستراتيجيات تطويره

من فضلك ضع علامة (√) أمام الإجابة التي تناسبك :

المحور الأول : حسب وجهة نظركم ما مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي:

م .	التفاصيل	درجة الأهمية			
		مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية
1	في الوزارة التي تعمل بها.				
2	في كافة الوزارات الفلسطينية.				

المحور الثاني : حسب وجهة نظركم ما مدى ملائمة الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي

الحكومي الفلسطيني الحالي لمتطلبات تطويره :

	التفاصيل	موافق بشدة	موافق	متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
		موافق بشدة	موافق	بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
	<b>1- المجموعة المستندية :</b>					
3	تقوم وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بكافة المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي .					
4	يتوفر لدى الوزارات الفلسطينية كافة المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي.					
5	تتفق المستندات المالية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية مع الشروط المحددة في النظام المالي الفلسطيني.					
6	المجموعة المستندية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا موحدة على مستوى كافة هذه الوزارات .					
7	المستندات المالية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية تتضمن بيانات كافية عن البرامج والأنشطة التي تنفذها.					
8	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لتطبيق نظام محاسبة المسئولية.					
9	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف.					
10	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لبناء نظام محاسبي متطور .					

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة	التفاصيل	
					يوجد تحديد واضح لخط سير المستندات المالية .	11
<b>2- المجموعة الدفترية :</b>						
					المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا موحدة على مستوى كافة هذه الوحدات .	12
					تقوم وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بكافة الدفاتر والسجلات التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني.	13
					المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لأغراض تطبيق نظام سليم لمحاسبة التكاليف .	14
					المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لأغراض تطبيق نظام سليم لمحاسبة المسئولية.	15
					المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لقيد البيانات التي تتعلق بالبرامج والأنشطة التي تنفذها.	16
					توجد آلية واضحة ومحددة للقيود في الدفاتر والسجلات.	17
					تتفق المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الوزارات الفلسطينية مع الشروط والمتطلبات المحددة في النظام المالي .	18
					المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لبناء نظام محاسبي متطور.	19
<b>3- التقارير والقوائم المالية :</b>						
					يتم إعداد التقارير المالية في الموعد المحدد بموجب التشريعات المالية.	20
					تقوم وزارة المالية بإصدار تعليمات سنوية لإقفال وتحضير الحسابات الختامية .	21
					تقوم وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي السنوي للسلطة الوطنية الفلسطينية بانتظام وبدون تأخير.	22
					التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تتضمن بيانات كافية تساعد الجهات الرقابية والتنفيذية والتشريعية على القيام بمهامها .	23
					تتضمن التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بيانات ومعلومات كافية لخدمة أهداف الرقابة الإدارية	24
					تتضمن التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بيانات كافية عن تكاليف انجاز الأنشطة والبرامج والخدمات التي يتم تنفيذها .	25
					يتم ربط البيانات والمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المطبق حاليا لدى الوزارات الفلسطينية بالأهداف المرجو تحقيقها	26
					يتم إعداد التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.	27

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة	التفاصيل	
					التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها وأسباب عدم تحقيقها .	28
					تعد الوزارات الفلسطينية حسابات ختامية سنوية	29
					يتم تدعيم التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.	30
					التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية كافية لقياس أداء كل مركز مسئولية داخل الوزارة .	31
					التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تمكن من ربط النفقة بالشخص المسئول عن حدوثها.	32
					تشتمل التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية على معايير ومؤشرات تساعد الإدارة على اكتشاف الانحرافات ومعالجتها .	33
					تهتم الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وتعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار .	34
<b>4 - نظام الموازنة العامة :</b>						
					استخدام نظام موازنة البنود يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي .	35
					يتم إقرار الموازنة العامة في الموعد القانوني .	36
					يتم الالتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد .	37
					يتم ربط الموازنة العامة بخطة التنمية العامة .	38
					يتم رصد مخصصات الموازنة والمصادقة عليها على أساس البرامج والأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها.	39
					يتم استخدام الأساليب العلمية في تحديد تقديرات وأولويات الموازنة العامة.	40
					يوجد في الوزارات الفلسطينية دليل معتمد وشامل لإعداد الموازنات الحكومية.	41
					تساهم الموازنة العامة بشكلها الحالي في توفير البيانات والمعلومات الكافية لأغراض قياس الكفاءة والفاعلية .	42
					ينظر المسئولون في السلطة الوطنية باهتمام للموازنة العامة باعتبارها أداة تخطيط وتنفيذ وتقييم ورقابة .	43
					تحتوي الموازنة العامة للسلطة الوطنية على كافة البيانات التي ينص عليها قانون تنظيم الموازنة العامة .	44
					تعكس الموازنة العامة الأهداف المرجوة تحقيقها في صورة رقمية قابلة للقياس.	45
					التشريعات المطبقة تفرض تطبيق أسلوب متطور لتبويب الموازنة العامة	46

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة	التفاصيل	
					<b>5- الأسس والقواعد المحاسبية</b>	
					تتلاءم مركزية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات تطويره	47
					يوجد تحديد واضح للأهداف التي يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيقها	48
					التمسك بتطبيق الأساس النقدي يخدم متطلبات تطوير النظام المحاسبي .	49
					يوجد تحديد واضح للجهات المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي .	50
					يتم عقد دورات تدريبية وورش عمل ومؤتمرات لمناقشة وتقويم واقع النظام المحاسبي وسبل تطويره.	51
					يتوفر للنظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية الأسس اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة المسئولية .	52
					يتوفر للنظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية الأسس اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف .	53
					يتم تقويم المنح والمساعدات العينية المقدمة من الغير وتسجيل قيمتها لحساب البرنامج الذي قدمت له .	54
					يتم تقويم السلع والخدمات المتبادلة بين البرامج المختلفة داخل الوزارة.	55
					تستخدم الوزارات الفلسطينية حالياً دليل حسابات يتميز بالبساطة والدقة والوضوح.	56
					دليل الحسابات الذي تستخدمه الوزارات الفلسطينية حالياً موحد على مستوى كافة هذه الوحدات.	57

**المحور الثالث : حسب وجهة نظركم ما مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة التالية :**

م	التفاصيل	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
58	إثبات حقوق الدولة والتزاماتها ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.					
59	التحقق من أن النفقات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها.					
60	ترشيده الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.					
61	توفير المعلومات التي تساعد في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم السياسات واتخاذ القرارات .					

					متابعة وتقييم أداء الوحدات الحكومية .	62
					خدمة أعمال التخطيط وإعداد الموازنة العامة .	63
					متابعة تنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية ومقارنتها بالمخططة في الوقت المناسب وبالمواصفات المطلوبة	64
					تحليل الآثار الاقتصادية الناجمة عن استخدام المخصصات المرصودة بالموازنة العامة بهدف خدمة أغراض محاسبة المسؤولية.	65
					توفير بيانات محاسبية عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية للوزارات الفلسطينية	66
					توفير معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته	67
					توفير نظام جيد للرقابة الداخلية يدعم المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها.	68
					تعميق إجراءات تدقيق المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية.	69
					رفع الكفاءة الإنتاجية والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .	70

**المحور الرابع : حسب وجهة نظركم ما هي درجة أهمية تطبيق الاستراتيجيات التالية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ؟**

م .	التفاصيل	درجة الأهمية				
		مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم
<b>أولا : استراتيجيات تطوير الأسس والقواعد المحاسبية</b>						
71	تحديد أهداف واضحة للنظام المحاسبي تساعد على مواكبة كافة التطورات العالمية والمحلية للأنظمة المحاسبية .					
72	تطبيق نظام محاسبي لا مركزي .					
73	تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية لتصبح الأنشطة والبرامج الأساس الذي يتم تخصيص الاعتمادات من أجلها .					
74	تطبيق أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي .					
75	تطبيق نظام متكامل لمحاسبة التكاليف واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسؤولية تطبيقه .					
76	تطبيق نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسؤولية تطبيقه.					

م .	التفاصيل	درجة الأهمية				
		مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم
77	استكمال مجموعة التشريعات المالية التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي .					
78	استخدام دليل حسابات واضح وموحد على مستوى كافة الوحدات الحكومية.					
<b>ثانياً استراتيجيات تطوير الموازنة العامة</b>						
79	تطوير أسلوب الموازنة الحالي من خلال البدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء					
80	تبني أساليب علمية لتحديد تقديرات وأولويات الموازنة العامة وذلك بما يخدم احتياجات المجتمع الفلسطيني.					
81	تبني التصنيف الدولي للبيانات الوارد ذكره في دليل إحصاءات مالية الحكومة.					
82	الالتزام بالتشريعات المالية بشأن آليات إعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة العامة .					
<b>ثالثاً استراتيجيات تطوير المجموعة المستندية للنظام المحاسبي</b>						
83	توفير مجموعة متكاملة وموحدة من المستندات المالية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى الوزارات الفلسطينية.					
84	ضرورة قيام وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بالمستندات المالية التي نص عليها النظام المالي الفلسطيني لتتمكن من استخدامها.					
85	إصدار تعليمات تحدد الدورة التي يمر بها كل مستند من المستندات المالية.					
<b>رابعاً استراتيجيات تطوير المجموعة الدفترية للنظام المحاسبي</b>						
86	توفير مجموعة متكاملة وموحدة من السجلات المحاسبية والرقابية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى الوزارات الفلسطينية.					
87	قيام وزارة المالية بتصميم وطباعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية وتوزيعها على الوزارات الفلسطينية لتتمكن من استخدامها.					
88	إدارة مجموعة دفترية لقيود النفقات حسب البرامج والأنشطة التي تنفذها الوزارات الفلسطينية .					
89	إصدار تعليمات مالية تحدد شكل ومحتوى المجموعة الدفترية والية القيد بها .					
<b>خامساً استراتيجيات تطوير مجموعة التقارير المالية للنظام المحاسبي</b>						
90	توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن كافة البيانات والمعلومات التي نفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب.					
91	إعداد التقارير والقوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.					
92	سرعة إعداد الحسابات الختامية للسلطة الوطنية الفلسطينية.					
93	إصدار تعليمات كافية لإفقال وتحضير الحسابات الختامية.					

م .	التفاصيل	درجة الأهمية				
		مهم جداً	مهم	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير مهم
94	تحديد المدة المتاحة لوزارة المالية لإعداد الحساب الختامي بحيث لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية .					
95	تطوير التقارير المالية بحيث تفصح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات التي تنفذها الوحدات الحكومية والنتائج التي ترتبت عليها .					
96	تدعيم التقارير المالية بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.					
97	ربط التقارير المالية بالأهداف التي تسعى الوحدة الحكومية لتحقيقها.					
98	توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسئولية .					

شكراً لكم على تعاونكم معنا في إنهاء تعبئة هذه الاستبانة

## ملحق رقم (2)

### نتائج الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

جدول رقم (35)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات "مدى أهمية تطوير النظام المحاسبي" والدرجة الكلية للفقرات

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.833	في الوزارة التي تعمل بها.	1
0.000	0.827	في كافة الوزارات الفلسطينية.	2

قيمة  $r$  الجدولية عند درجة حرية " 28 " و مستوى دلالة " 0.05 " تساوي 0.361

جدول رقم (36)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " الأسس والمقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني الحالي " والدرجة الكلية للفقرات

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.652	تقوم وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بكافة المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي .	3
0.000	0.618	يتوفر لدى الوزارات الفلسطينية كافة المستندات المالية التي نص عليها النظام المالي .	4
0.000	0.680	تتفق المستندات المالية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية مع الشروط المحددة في النظام المالي الفلسطيني.	5
0.000	0.714	المجموعة المستندية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حالياً موحدة على مستوى كافة هذه الوزارات .	6
0.000	0.807	المستندات المالية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية تتضمن بيانات كافية عن البرامج والأنشطة التي تنفذها.	7
0.000	0.722	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.	8
0.000	0.696	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف.	9
0.000	0.671	المستندات التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حالياً كافية لبناء نظام محاسبي متطور .	10
0.025	0.410	يوجد تحديد واضح لخط سير المستندات المالية .	11
0.000	0.731	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حالياً موحدة على مستوى كافة هذه الوحدات .	12
0.000	0.684	تقوم وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بكافة الدفاتر والسجلات التي نص عليها	13

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		النظام المالي الفلسطيني.	
0.001	0.557	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لأغراض تطبيق نظام سليم لمحاسبة التكاليف .	14
0.002	0.543	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية حاليا كافية لأغراض تطبيق نظام سليم لمحاسبة المسؤولية.	15
0.000	0.834	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لقيود البيانات التي تتعلق بالبرامج والأنشطة التي تنفذها.	16
0.000	0.690	توجد آلية واضحة ومحددة للقيود في الدفاتر والسجلات.	17
0.000	0.785	تتفق المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الوزارات الفلسطينية مع الشروط والمتطلبات المحددة في النظام المالي .	18
0.002	0.544	المجموعة الدفترية التي تستخدمها الوزارات الفلسطينية كافية لبناء نظام محاسبي متطور.	19
0.010	0.464	يتم إعداد التقارير المالية في الموعد المحدد بموجب التشريعات المالية.	20
0.000	0.683	تقوم وزارة المالية بإصدار تعليمات سنوية لإقفال وتحضير الحسابات الختامية .	21
0.000	0.637	تقوم وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي السنوي للسلطة الوطنية الفلسطينية بانتظام وبدون تأخير.	22
0.000	0.786	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تتضمن بيانات كافية تساعد الجهات الرقابية والتنفيذية والتشريعية على القيام بمهامها .	23
0.000	0.617	تتضمن التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بيانات ومعلومات كافية لخدمة أهداف الرقابة الإدارية	24
0.007	0.480	تتضمن التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بيانات كافية عن تكاليف انجاز الأنشطة والبرامج والخدمات التي يتم تنفيذها .	25
0.002	0.548	يتم ربط البيانات والمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي المطبق حاليا لدى الوزارات الفلسطينية بالأهداف المرجو تحقيقها	26
0.000	0.661	يتم إعداد التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.	27
0.000	0.740	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تفصح عن النتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية للبرامج التي يتم تنفيذها وأسباب عدم تحقيقها .	28
0.000	0.606	تعد الوزارات الفلسطينية حسابات ختامية سنوية	29
0.000	0.641	يتم تدعيم التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.	30
0.000	0.678	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية كافية لقياس أداء كل مركز مسئولية داخل الوزارة .	31

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.640	التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية تمكن من ربط النفقة بالشخص المسؤول عن حدوثها.	32
0.000	0.784	تشتمل التقارير المالية التي تعدها الوزارات الفلسطينية على معايير ومؤشرات تساعد الإدارة على اكتشاف الانحرافات ومعالجتها .	33
0.001	0.596	تهتم الإدارة بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وتعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار .	34
0.004	0.510	استخدام نظام موازنة البنود يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي .	35
0.000	0.645	يتم إقرار الموازنة العامة في الموعد القانوني .	36
0.013	0.447	يتم الالتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد .	37
0.003	0.520	يتم ربط الموازنة العامة بخطة التنمية العامة .	38
0.000	0.665	يتم رصد مخصصات الموازنة والمصادقة عليها على أساس البرامج والأهداف التي تسعى الحكومة لتحقيقها.	39
0.000	0.782	يتم استخدام الأساليب العلمية في تحديد تقديرات وألويات الموازنة العامة.	40
0.000	0.612	يوجد في الوزارات الفلسطينية دليل معتمد وشامل لإعداد الموازنات الحكومية.	41
0.002	0.548	تساهم الموازنة العامة بشكلها الحالي في توفير البيانات والمعلومات الكافية لأغراض قياس الكفاءة والفاعلية .	42
0.003	0.526	ينظر المسؤولون في السلطة الوطنية باهتمام للموازنة العامة باعتبارها أداة تخطيط وتنفيذ وتقييم ورقابة .	43
0.000	0.645	تحتوي الموازنة العامة للسلطة الوطنية على كافة البيانات التي ينص عليها قانون تنظيم الموازنة العامة .	44
0.001	0.593	تعكس الموازنة العامة الأهداف المرجوة تحقيقها في صورة رقمية قابلة للقياس .	45
0.000	0.652	التشريعات المطبقة تفرض تطبيق أسلوب متطور لتبويب الموازنة العامة	46
0.000	0.618	تتلاءم مركزية النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات تطويره	47
0.000	0.680	يوجد تحديد واضح للأهداف التي يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيقها	48
0.000	0.714	التمسك بتطبيق الأساس النقدي يخدم متطلبات تطوير النظام المحاسبي .	49
0.000	0.807	يوجد تحديد واضح للجهات المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي .	50
0.000	0.722	يتم عقد دورات تدريبية وورش عمل ومؤتمرات لمناقشة وتقويم واقع النظام المحاسبي وسبل تطويره.	51
0.000	0.696	يتوفر للنظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية الأسس اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .	52

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.671	يتوفر للنظام المحاسبي المطبق لدى الوزارات الفلسطينية الأسس اللازمة لنجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف .	53
0.025	0.410	يتم تقويم المنح والمساعدات العينية المقدمة من الغير وتسجيل قيمتها لحساب البرنامج الذي قدمت له .	54
0.000	0.731	يتم تقويم السلع والخدمات المتبادلة بين البرامج المختلفة داخل الوزارة.	55
0.000	0.684	تستخدم الوزارات الفلسطينية حالياً دليل حسابات يتميز بالبساطة والدقة والوضوح.	56
0.001	0.557	دليل الحسابات الذي تستخدمه الوزارات الفلسطينية حالياً موحد على مستوى كافة هذه الوحدات.	57

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 28 " و مستوى دلالة " 0.05 " تساوي 0.361

### جدول رقم (37)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " مدى قدرة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني المطبق حالياً لدى الوحدات الحكومية على تحقيق الأهداف المرجوة " والدرجة الكلية للفقرات

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.000	0.823	إثبات حقوق الدولة والتزاماتها ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.	58
0.000	0.698	التحقق من أن النفقات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة واستخدمت في الأغراض المحددة لها.	59
0.000	0.809	ترشيد الإنفاق الحكومي وتحقيق أهداف الموازنة.	60
0.000	0.845	توفير المعلومات التي تساعد في تحديد نتائج الأعمال والمركز المالي ورسم السياسات واتخاذ القرارات .	61
0.000	0.879	متابعة وتقييم أداء الوحدات الحكومية .	62
0.000	0.731	خدمة أعمال التخطيط وإعداد الموازنة العامة .	63
0.000	0.799	متابعة تنفيذ الأنشطة والبرامج وإظهار تكاليفها الفعلية ومقارنتها بالمخططة في الوقت المناسب وبالمواصفات المطلوبة	64
0.000	0.715	تحليل الآثار الاقتصادية الناجمة عن استخدام المخصصات المرصودة بالموازنة العامة بهدف خدمة أغراض محاسبة المسؤولية.	65
0.000	0.854	توفير بيانات محاسبية عن الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الاعتمادات المالية للوزارات الفلسطينية	66
0.000	0.845	توفير معلومات عن طبيعة النشاط الحكومي واتجاهاته	67
0.000	0.823	توفير نظام جيد للرقابة الداخلية يدعم المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها	68

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها.	
0.000	0.826	تعميق إجراءات تدقيق المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية.	69
0.000	0.854	رفع الكفاية الإنتاجية والتأكد من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية .	70

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 28 " و مستوى دلالة " 0.05 " تساوي 0.361

### جدول رقم (38)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات " الاستراتيجيات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني " والدرجة الكلية للفقرات

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
0.001	0.555	تحديد أهداف واضحة للنظام المحاسبي تساعد على مواكبة كافة التطورات العالمية والمحلية للأنظمة المحاسبية .	71
0.040	0.378	تطبيق نظام محاسبي لا مركزي .	72
0.000	0.715	تحديث مفهوم الوحدة المحاسبية لتصبح الأنشطة والبرامج الأساس الذي يتم تخصيص الاعتمادات من أجلها .	73
0.024	0.418	تطبيق أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي .	74
0.005	0.499	تطبيق نظام متكامل لمحاسبة التكاليف واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسئولية تطبيقه .	75
0.001	0.584	تطبيق نظام متكامل لمحاسبة المسئولية واستحداث وحدة متخصصة بالهيكل التنظيمي تتولى مسئولية تطبيقه.	76
0.000	0.661	استكمال مجموعة التشريعات المالية التي تنظم العمل المحاسبي الحكومي .	77
0.000	0.700	استخدام دليل حسابات واضح وموحد على مستوى كافة الوحدات الحكومية.	78
0.000	0.713	تطوير أسلوب الموازنة الحالي من خلال البدء بتطبيق موازنة البرامج والأداء	79
0.000	0.628	تبني أساليب علمية لتحديد تقديرات وألويات الموازنة العامة وذلك بما يخدم احتياجات المجتمع الفلسطيني.	80
0.001	0.562	تبني التصنيف الدولي للبيانات الوارد ذكره في دليل إحصاءات مالية الحكومة.	81
0.003	0.518	الالتزام بالتشريعات المالية بشأن آليات إعداد واعتماد وتنفيذ الموازنة العامة .	82
0.000	0.598	توفير مجموعة متكاملة وموحدة من المستندات المالية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى الوزارات الفلسطينية.	83
0.000	0.756	ضرورة قيام وزارة المالية بتزويد الوزارات الفلسطينية بالمستندات المالية التي نص عليها	84

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرة	مسلسل
		النظام المالي الفلسطيني لتتمكن من استخدامها.	
0.000	0.802	إصدار تعليمات تحدد الدورة التي يمر بها كل مستند من المستندات المالية.	85
0.000	0.760	توفير مجموعة متكاملة وموحدة من السجلات المحاسبية والرقابية التي تؤسس لنظام محاسبي متطور على مستوى الوزارات الفلسطينية.	86
0.000	0.761	قيام وزارة المالية بتصميم وطباعة الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية وتوزيعها على الوزارات الفلسطينية لتتمكن من استخدامها.	87
0.000	0.688	إدارة مجموعة دفترية لقيود النفقات حسب البرامج والأنشطة التي تنفذها الوزارات الفلسطينية .	88
0.002	0.547	إصدار تعليمات مالية تحدد شكل ومحتوى المجموعة الدفترية والية القيد بها .	89
0.000	0.702	توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن كافة البيانات والمعلومات التي تقي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب.	90
0.000	0.703	إعداد التقارير والقوائم المالية وفقا للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.	91
0.000	0.664	سرعة إعداد الحسابات الختامية للسلطة الوطنية الفلسطينية.	92
0.000	0.813	إصدار تعليمات كافية لإقفال وتحضير الحسابات الختامية.	93
0.002	0.534	تحديد المدة المتاحة لوزارة المالية لإعداد الحساب الختامي بحيث لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية .	94
0.000	0.718	تطوير التقارير المالية بحيث تفصح عن التكاليف الحقيقية للبرامج والأنشطة والخدمات التي تنفذها الوحدات الحكومية والنتائج التي ترتبت عليها .	95
0.000	0.641	تدعيم التقارير المالية بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.	96
0.000	0.670	ربط التقارير المالية بالأهداف التي تسعى الوحدة الحكومية لتحقيقها.	97
0.000	0.621	توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية .	98

قيمة r الجدولية عند درجة حرية " 28 " ومستوى دلالة " 0.05 " تساوي 0.361

أسماء المحكمين

م.	الاسم	الوظيفة	مكان العمل
1	د. علي عبدالله شاهين	مساعد نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية	الجامعة الإسلامية
2	أ.د. سالم عبدالله حلس	نائب رئيس الجامعة الإسلامية للشئون الإدارية	الجامعة الإسلامية
3	أ.د. يوسف محمود جربوع	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
4	د. حمدي زعرب	رئيس قسم المحاسبة	الجامعة الإسلامية
5	د. نافذ محمد بركات	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
6	د. أكرم حماد	مدير عام الشؤون الإدارية	وزارة التربية والتعليم العالي
7	د. عبد الكريم عابدين	مدير عام الشؤون المالية والإدارية	سلطة الطاقة والموارد الطبيعية
8	أ. سعيد يوسف كلاب	ق.أ. نائب رئيس ديوان الرقابة المالية و الإدارية	ديوان الرقابة المالية والإدارية