

## انموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح دراسة تطبيقية في جامعة المثنى / القسم المالي

م. د. علي نعيم جاسم

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة المثنى

ali\_naem2002@yahoo.com

تاريخ استلام البحث: 2013/5/16 تاريخ قبول النشر: 2013/6/27

### المستخلص

ان النظام المحاسبي المعمول في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح يمثل النظام المحاسبي الحكومي الذي يتكون من مجموعة مبادئ وقواعد واجراءات تنظم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية في الانفاق على المشاريع الحكومية وتحصيل الإيرادات العامة وفق القوانين والتشريعات النافذة اذ يعتمد في تسجيل معاملاته الاساس النقدي من خلال تسجيل العمليات المالية التي حصل فيها دفع نقدي واستلام نقدي دون الاهتمام فيما اذا كانت هذه الانشطة والعمليات تخص السنة الحالية ام لا وذلك لأنها لا تعمل مقارنة بين ما يتم صرفه مع ما يتم جبايته فهي تهدف الى تقديم الخدمات مجاناً وبأجور رمزية لذلك فان البيانات التي سوف تتوفر من جراء تطبيق هذا الاساس لا تحقق اهداف المحاسبة الحكومية المتمثلة في التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الاداء وتحقيق الرقابة الفعالة على صرف النفقات وتحصيل الإيرادات وذلك لارتباطها الوثيق بالموازنة العامة للدولة من خلال الالتزام بتبويبات الموازنة من حيث الانفاق والجباية ، اذ تلقي المحاسبة الحكومية مع المحاسبة المالية التي تعمل في الوحدات الحكومية الهادفة للربح (وحدات التمويل الذاتي) في نقاط متعددة منها انهما يعملان وفق مبادئ وفروض ومحددات ويختلفان من حيث الاسس المحاسبية اللتان يعملان عليها فالمحاسبة الحكومية تعمل وفق الاساس النقدي والمحاسبة المالية تعمل وفق اساس الاستحقاق .

### **Proposed Model For The Application Of Accrual Accounting For Government Units That Did not Aim to profit / An Empirical Study at the University of Al-Muthanna**

**Dr. Ali N. Jasem**

**University of Al-Muthanna/ College of Management and Economics**

**Abstract:**

The system is applicable where the government units, non-profit is the governments accounting system, is a set of principles and rules of the organization and recording and tabulating the financial operations carried out by units of government spending on government projects and the collection of public revenues in accordance with the laws followed. Where is no comparison between what is spent and what is being collected . It aims to provide services free of charge or through wages low and provide the data necessary for planning and decision-making and performance evaluation and to achieve effective control over the exchange expenditure and revenue collection , and draw a fiscal policy of the state through its close association with general budget of the state through a commitment to the organization of the budget in terms of expenditure and revenue. The Government Accountability similar to

financial accounting units that operate in government-profit (self-financing units) at multiple points of which they are working in accounting with the principles and assumptions differ in terms of the foundations of accounting which they are working. Governmental accounting operates under the cash basis while working according to financial accounting actual basis.

### المبحث الاول منهجية البحث والدراسات السابقة

تمثل المحاسبة الحكومية أحد فروع المحاسبة الذي يستخدم في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح يختص بقياس وتبويب وتسجيل وتحليل العمليات المالية لادارات الدولة ذات النشاط الحكومي الخدمي التي لا تهدف الى تحقيق الربح اذ يتم الانفاق وفق نظرية الاموال المخصصة المحددة بقانون تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، فهي تهدف الى وضع النظم المحاسبية بما يتفق مع الاحتياجات القانونية للدولة وعرض الحسابات بطريقة تفصح عن النفقات والايرادات التي تحقق الاهداف التي وضعت من اجلها وبما يسهل عملية تدقيقها من قبل السلطات الرقابية والادارية وان الحسابات تعبر وبوضوح عن النتائج الاقتصادية والمالية للبرامج ولأجل تحقيق هذه الاهداف لابد من العمل على اساس آخر غير الاساس النقدي الذي تعمل عليه المحاسبة الحكومية التقليدية الذي قد تخرج عليه لتعمل على الاساس النقدي المعدل في ظروف استثنائية تقرها القوانين والتعليمات وهو اساس الاستحقاق الذي يساعد المحاسبة الحكومية في تحقيق الاهداف التي وضعت من اجلها .

أولاً: منهجية الدراسة :

1- أهمية الدراسة :

تبرز أهمية الدراسة في انها تعطي صورة واضحة عن الاسس المستخدمة في المحاسبة الحكومية في الوحدات غير الهادفة للربح وهي الاساس النقدي والاساس النقدي المعدل وبيان ايجابياته وسلبياته والاساس الذي تعمل عليه المحاسبة المالية المتمثل في اساس الاستحقاق وبيان الايجابيات الذي يتمتع بها هذا الاساس في حالة تطبيقه في المحاسبة الحكومية بغية تحقيق الاهداف التي تسعى اليها .

2- اهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية لأجل تحقيق أهدافها المتمثلة بما يلي:

- توفير معلومات اساسية لازمة للتخطيط واعداد البرامج وتقييم الاداء .

- يحقق الرقابة الفاعلة على الاموال التي يتم انفاقها والايرادات التي يتم قبضها .

- يوفر الافصاح الكافي عن النتائج الاقتصادية (الفائض والعجز) .

3- مشكلة الدراسة :

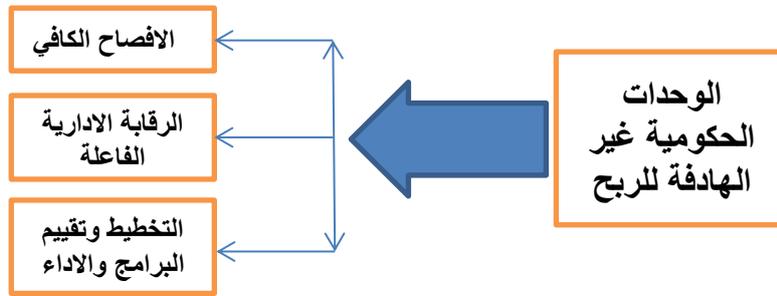
ان الاسس المستخدمة في المحاسبة الحكومية لا تحقق اهدافها بدرجة كاملة وخاصة في مجال التخطيط والرقابة واعداد البرامج وتقييم الاداء والرقابة والافصاح الكافي عن النتائج الاقتصادية (الفائض والعجز) وان النظم المحاسبية المعمول بها غير قادرة على تلبية حاجة الجهات المستفيدة .

4- فرضية الدراسة :

تستند الدراسة على فرضية رئيسية مفادها ((يحقق تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح اهداف المحاسبة الحكومية في التخطيط واعداد البرامج وتقييم الاداء والرقابة والافصاح)) وتتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

- يوفر أنموذج استخدام اساس الاستحقاق معلومات اساسية لازمة للتخطيط واعداد البرامج وتقييم الاداء .
- يحقق أنموذج استخدام اساس الاستحقاق الرقابة الادارية الفعالة على الاموال التي تم انفاقها والايرادات التي تم قبضها.
- يوفر أنموذج استخدام اساس الاستحقاق الافصاح الكافي عن النتائج الاقتصادية (الفائض والعجز)

- 5- المناهج المستخدمة : استخدم الباحث المناهج الآتية في دراسته
- المنهج العلمي : من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات في اغناء الجانب النظري والاستفادة من الدراسات السابقة
  - المنهج الاستقرائي : من خلال اختيار جامعة المثنى كعينة للدراسة لتطبيق الدراسة (مجتمع صغير) ليتم بعدها توسعة الدراسة ليشمل جميع الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح .
  - المنهج العملي (التجريبي) : من خلال التطبيق العملي في حسابات جامعة المثنى كعينة للدراسة .
- سادسا : انموذج الدراسة : يتكون انموذج الدراسة من الشكل رقم (1) :



- سابعاً : الحدود المكانية والزمانية للدراسة : تنقسم حدود الدراسة الى حدود مكانية وحدود زمانية:
- 1- الحدود المكانية : والتي تتمثل في اختيار احدى الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح كعينة للدراسة وهي جامعة المثنى .
  - 2- الحدود الزمانية: التي تتمثل في العمل على حسابات السنة المالية 2012 لتطبيق اساس الاستحقاق .

ثانياً : الدراسات السابقة

لقد تناولت بعض الدراسات والبحوث السابقة العربية والانكليزية موضوع المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح من زوايا متعددة كان من أبرز هذه الدراسات ما يأتي :

1- دراسة كردي : 1981 : (( القوائم المالية في المحاسبة الحكومية ، ملاءمتها للأهداف المتوخاة )) ، بحث منشور في ندوة النظام المحاسبي الحكومي في المملكة العربية السعودية ناقشت هذه الدراسة أهمية القوائم المالية في النظام المحاسبي الحكومي في ضوء المفاهيم الحديثة للمحاسبة.

استنتجت الدراسة ان فكرة تحديد مبادئ ومفاهيم خاصة بالمحاسبة الحكومية ليست مفضلة وان المبادئ والاعراف المحاسبية المطبقة في المحاسبة المالية قابلة للتطبيق مع وجود بعض الاستثناءات ، وان اعداد القوائم المالية الحكومية وفق الاساس النقدي لا يوفر الكثير من المعلومات المفيدة وخاصة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات أوصت الدراسة الى الدعوة الى اعداد القوائم المالية الحكومية بطريقة تتشابه مع القوائم المالية التي تعد وفق المحاسبة المالية لأجل توفير قاعدة بيانات يمكن الاستفادة منها لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

**2- دراسة حجازي: 1988:** ((استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية)) الجامعة الاردنية .

تناولت الدراسة دور المحاسبة الحكومية في التخطيط للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ودورها في تنظيم الموارد العامة بما في ذلك الموارد المالية وتوجيهها نحو تحقيق الاهداف العامة في ظل مؤشرات ندرة الموارد

استنتجت الدراسة ان تزايد واجبات الحكومة المعاصرة ادى الى تزايد حاجتها للبيانات المالية لمساعدتها في وضع اسس علمية تراعي الالويات بين البدائل أوصت الدراسة على ضرورة استخدام اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية لانه يوفر البيانات المالية الكاملة عن تكاليف الخدمات والانشطة المختلفة التي تقوم بها الحكومة الامر الذي يمكن متخذي القرارات من دراسة هذه البيانات وتحليلها للاستفادة منها .

**3- دراسة الخيرو: 1999:** ((المحاسبة عن الاصول الثابتة في الوحدات الحكومية الخدمية - دراسة للدول عينة البحث))

هدفت الدراسة الى تبني اساليب المحاسبة عن الموجودات الثابتة في الوحدات الحكومية التي استخدمتها استراليا ونيوزلندا .

استنتجت الدراسة ان المحاسبة الحكومية في هاتين الدولتين قد حققت أهدافها نتيجة لاعتمادها على أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية في الوحدات الحكومية الخدمية واحتساب مقدار التغيرات في أقيام الموجودات نتيجة للتغير في القوة الشرائية للنقد واحتساب مقدار التغيرات في أقيام الموجودات نتيجة للتغير في القوة الشرائية للنقد وان المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح في العراق لا تحقق أهدافها نتيجة للاعتماد على الاساس النقدي.

أوصت الدراسة الى اعتماد اساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية للوحدات الحكومية الخدمية في العراق وتثبيت أقيام الموجودات الثابتة واعادة تقويمها واطهار أرصدها بقيمتها الجارية فضلاً عن كلفتها .

**4- دراسة الشمري: 2003:** ((دراسة الابلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية))

هدفت الدراسة الى صياغة أهداف جديدة للنظام المحاسبي الحكومي في العراق لتوفير التقارير المالية أهداف الدراسة: هدفت الدراسة الى صياغة أهداف جديدة للنظام المحاسبي الحكومي في العراق لتوفير التقارير المالية التي يقدمها واقترح نموذج لتحسين اجراءات الابلاغ المالي المعتمد في العراق من خلال دراسة عينة مختارة من معدي المعلومات المحاسبية وآخرين ممن يتوقع ان تكون لهم حاجة فعلية لاستخدام مثل تلك المعلومات .

استنتجت الدراسة ان النظام المحاسبي الحكومي العراقي بما يتضمنه من اجراءات ابلاغ مصممة لخدمة الاحتياجات للمعلومات داخل الحكومة بجانب خدمة نسبية للسلطة التشريعية فضلاً عن عدم وجود سياسة وطنية لنشر المعلومات المحاسبية المتعلقة باداء الحكومة ووضعها المالي واضحة المعالم ومصاغة في اعلى المستويات الحكومية وبمشاركة الجهات والاطراف المعنية داخل المجتمع العراقي .

أوصت الدراسة على ضرورة منح المحاسبة الحكومية المزيد من الاهمية ودور أكبر في تنظيم سياساتها وان يتم أخذ موضوع الشفافية الحكومية كمسألة وطنية وادراجها ضمن سلم أولويات واهتمامات الحكومة بشكل عام .

**5- دراسة الخاقاني: 2005:** ((الافصاح في النظام المحاسبي الحكومي /دراسة لعينة من الدول))

هدفت الدراسة الى عرض الافصاح وتحليله في النظام المحاسبي الحكومي لعينة من الدول المتقدمة في هذا المجال ومنها امريكا واستراليا والاستفادة منها في معرفة طبيعة التحسينات المطلوبة وعلى وجه التحديد في تقويم الافصاح في النظام المحاسبي الحكومي المعتمد في العراق وبالشكل الذي يحقق المساواة المحاسبية عن العمليات فضلاً عن

تحقيق المساءلة المحاسبية عن الاموال وازهار الوضع المالي الصحيح للدولة مما يؤدي الى اظهار الحكومة العراقية بصورة اكثر شفافية ومصداقية امام الاطراف المختلفة .  
استنتجت الدراسة ان الهدف الرئيسي لعملية الافصاح المحاسبي هو جعل التقارير والقوائم المالية بعيدة عن التضليل والغموض وانها سوف تكون قادرة على اشباع اكبر قدر ممكن من حاجات مستخدميها المختلفين اضافة الى وجود اختلاف في شكل ومضمون التقارير في القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح عن تلك التي يصدرها قطاع الاعمال نظراً لاختلاف طبيعة الوحدات ومصادر الاموال واهداف المستخدمين في كل قطاع .  
اوصت الدراسة على ضرورة تحديث الانظمة والتشريعات والتعليمات المالية بما يتلاءم مع طبيعة التحسينات المقترحة في الدراسة وتحسين الافصاح في النظام المحاسبي الحكومي في العراق كما اوصت الدراسة الى التوجيه نحو تطبيق موازنة البرامج والاداء كخطوة اولى في مسير تطوير الاجراءات المتبعة في تخطيط واعداد وتنفيذ الموازنة العامة في العراق .  
ثانياً الدراسات الاجنبية :

1- دراسة IFACPSC,STUDY11:2000 (( الابلاغ المالي )) :  
هدفت الدراسة الى اعطاء وصف تفصيلي للاسس المحاسبية المطبقة من قبل الحكومات وبيان الاختلافات بينها .

استنتجت الدراسة على ان هناك اختلافات من قبل الدول التي تطبق السياسات المحاسبية والاسس المستخدمة وان هذه الاختلافات قد ادت الى اختلافات في نتائج المخرجات اوصت الدراسة على ضرورة وجود توحيد لاستخدام الاسس المطبقة ووجود معلومات تكون مفيدة كمرجع للحكومات التي ترغب في تغيير اسسها المحاسبية .

2- دراسة Garcaba-Garcia Lopez-Diaz&Pablos-Rodriguez ((تحسين الافصاح عن المعلومات المالية للحكومات المحلية ))

هدفت الدراسة الى تحليل دور التقارير المالية في عملية الافصاح المالي في الحكومات المحلية واهم القضايا التي ينبغي التركيز لتحسين عملية الافصاح في القطاع الحكومي .  
استنتجت الدراسة ان عملية اعداد التقارير المالية سواء كانت في القطاع الحكومي او الخاص تتحدد من خلال حاجات مستخدمي هذه التقارير والتي تركز على تحقيق هدفين اساسيين هما المساءلة واتخاذ القرارات وان المساءلة تمثل الهدف الاكثر اهمية في عملية اعداد التقارير في القطاع الحكومي .

اوصت الدراسة على ضرورة تضمين التقارير المالية الحكومية معلومات عن كلف الخدمات المقدمة والنتائج المتحققة والاهداف المنجزة والمؤشرات التي تبين مستوى كفاءة وفاعلية الوحدة الحكومية .

وفيما يلي جدول يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة :

اسم الدراسة وتاريخها	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة كردي : 1981	- ناقشت الاسس المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي وهي تتشابه مع الدراسة الحالية . - المحاسبة الحكومية لا توفر معلومات لاغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وهي ما اتفقت مع الدراسة الحالية	- الدراسة غير تطبيقية بل كانت نظرية . في حين الدراسة الحالية تطبيقية . - لم تضع الدراسة المعالجات القيدية في حين وضعت الدراسة الحالية المعالجات القيدية .
دراسة حجازي : 1988	-تناولت الدراستين موضوع اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية .	-الدراسة كانت نظرية في حين الدراسة الحالية كانت تطبيقية . -الدراسة كانت في البيئة الاردنية في حين الدراسة الحالية كانت في البيئة المحلية .
دراسة الخيرو: 1999	- تناولت الدراسة تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية وهي تتشابه مع الدراسة الحالية في هذا الموضوع .	- الدراسة كانت نظرية وغير تطبيقية في حين كانت الدراسة الحالية تطبيقية . - تناولت الدراسة المحاسبة عن الموجودات

الثابتة في حين كانت الدراسة الحالية على استخدام اساس الاستحقاق .	- حددت الدراسة ضرورة تطبيق اساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية وهو ما ايدته الدراسة الحالية .	
- تناولت الدراسة موضوع الإبلاغ المالي في حين تناولت الدراسة الحالية عملية تحقيق الاهداف بصورة عامة من خلال تطبيق اساس الاستحقاق .	- ناقشت الدراسة الى تحديد موضوع الإبلاغ المالي وهذا ما هدفت اليه الدراسة الحالية . - تشابهت الدراستين في ايجاد صيغ لتحسين دور المحاسبة الحكومية في تقديم الخدمات .	الشمري : 2003
- تناولت موضوع الإفصاح لتحقيق احد اهداف المحاسبة الحكومية في حين تناولت الدراسة الحالية موضوع تطبيق اساس الاستحقاق لتحقيق اهداف المحاسبة الحكومية بصورة عامة . - الدراسة كانت نظرية في حين الدراسة كانت تطبيقية .	- ناقشت الدراستين موضوع الخلل في النظام المحاسبي الحكومي في العراق . - اتفقت الدراستين على ضرورة تطوير هذا النظام من خلال نقاط معينة .	الخاقاني : 2005
- الدراسة كانت نظرية في حين الدراسة الحالية تطبيقية . - الدراسة تناولت الوصف التفصيلي للاسس في حين الدراسة تناولت تطبيق اساس الاستحقاق .	- كلا الدراستين وضحت الجوانب التفصيلية في الاسس المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي. - كلا الدراستين توصلا الى وجود خلل في النظام المحاسبي الحكومي في العراق .	IFACPSC, Study 11.2000
- تم التطبيق في البيئة الأجنبية التي تختلف تماماً عن البيئة المحلية في حين كان تطبيق الدراسة الحالية في البيئة المحلية . - الدراسة تناولت موضوع الإفصاح فقط في حين تناولت الدراسة تحقيق اهداف المحاسبة بصورة عامة من خلال تطبيق استخدام الاستحقاق .	- كلا الدراستين توصلا الى وجود خلل في تحقيق اهداف النظام المحاسبي الحكومي في العراق . - كلا الدراستين تناولتا موضوع الإفصاح باعتباره احد اهداف النظام المحاسبي الحكومي.	Garcaba-Garcia, 2002

### المبحث الثاني

#### الاطار الفكري للمحاسبة في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح

يهدف النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح الى توفير معلومات لاغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لاحكام السيطرة على النفقات وجباية الإيرادات العامة وانها تمت وفق التعليمات والضوابط الموضوعية من قبل الدولة اضافة الى توفير هذه البيانات الى جهات قد تكون داخلية او خارجية . وتعتبر الموازنة العامة عنصر اساسي من عناصر المحاسبة الحكومية لذلك كان لابد ان تحتوي هذه الموازنة على تبويبات الصرف الخاصة وضوابط قبض المبالغ المتأتية كإيرادات لهذه الدولة . وعليه فان هذا المبحث يتضمن المواضيع الآتية :

اولاً : تعريف المحاسبة الحكومية ووظائفها وخصائصها

ثانياً : معايير المحاسبة الحكومية

ثالثاً : الاسس المستخدمة في المحاسبة الحكومية واساس الاستحقاق

اولاً: تعريف المحاسبة الحكومية ووظائفها وخصائصها

تتفرع الانظمة المحاسبية في العراق الى نوعين من الانظمة هما النظام المحاسبي الحكومي الذي يتم العمل به في الشركات العامة ذات التمويل الذاتي والشركات الخاصة والنوع الثاني هو النظام المحاسبي الحكومي الذي يتفرع أيضاً الى نوعين هما النظام المحاسبي الحكومي المركزي الذي يرتبط بالخرائن والتي تنوب عن الوحدات الحكومية المرتبطة بها في تأدية اعمالها المحاسبية وذلك لعدم وجود وحدات حسابية مستقلة لهذه الوحدات والنوع الثاني هو النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي والذي يدير اعماله المحاسبية بنفسه من خلال الوحدات الحسابية المستقلة

الخاصة بها وتركز الدراسة على الوحدات الحكومية التي تعتمد النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي .

#### أولاً : التعريف

لقد وردت تعاريف كثيرة للمحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح نستعرض قسماً منها حيث تم تعريفها على انها (( المبادئ والتقاليد والاجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية وتتصف هذه المحاسبة في الماضي بالتسجيل في السجلات والقوائم المالية لحسابات الموازنة ومراعاة القيود القانونية او الادارية المفروضة على الانفاق وتسجيل الالتزامات وينظر الى كل منها على انها مواصفات اختيارية )) (ERIC,1971:214 ERIC كما عرفتها الامم المتحدة على انها (( قياس وتبويب وتقييم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والانشطة المرتبطة في القطاع الحكومي )) كما عرفها القانون المصري رقم 127 لسنة 1981 على انها (( القواعد التي تلتزم بها الجهات الادارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي واظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات بحيث تعطي صورة حقيقية لها (هلاي ، 2002 : 20) ، كما عرفها أحد المؤلفين الفرنسيين على ان((المحاسبة الحكومية تتكون من مجموعة من القواعد التي تعرض بموجبها الحسابات العامة للدولة " ((الخطيب و المهينة ، 2008 : 15) كما ورد تعريف آخر على انها ((عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد والاسس المحاسبية التي تساعد على التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات العامة في حدود القوانين والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة وعلى ضوء هذا يمتد النظام المحاسبي ليشتمل على الموازنة العامة للدولة والمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية بالإضافة الى مجموعة من تعليمات الرقابة الداخلية ومجموعة من التقارير المالية التي تساعد على متابعة تحصيل الإيرادات ومتابعة الصرف على البرامج الحكومية ودرجة الكفاءة التي تنفذ بها )) (عثمان و المليجي ، 2000:61) كما عرفها الرماحي على انها ((مجموعة قواعد واجراءات تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الادارات الحكومية والتي تتعلق بتحصيل الإيرادات العامة وواجه انفاقها على الانشطة والخدمات التي تنفذها الحكومة وعرضها بشكل تقارير وقوائم مالية دورية لتقديمها الى الجهات المختصة)).

( الرماحي ، 2009 : 12) عليه فان هذه التعاريف قد أجمعت على ان المحاسبة الحكومية هي أداة رئيسية من أدوات الحكومة للسيطرة على عملية انفاق الاموال وقبضها وعليه يستطيع الباحث تعريفها على انها فرع من فروع المحاسبة يتضمن مجموعة من القواعد والاعراف التي تهدف الى متابعة تحصيل الإيرادات فرض الرقابة والسيطرة على عملية انفاق الاموال وقبضها وفق الموازنة العامة للدولة بالإضافة الى توفير المعلومات اللازمة للرقابة والسيطرة وتقييم الاداء للجهات الداخلية والخارجية )) وعليه فان الجهات الداخلية المتمثلة بوزارة المالية ووزارة التخطيط والبنك المركزي اما الجهات الخارجية المتمثلة السلطة التشريعية ودفاعي الضرائب والمستثمرين والجمهور بكل فئاته .

#### ثانياً : وظائف المحاسبة الحكومية

ان وظائف المحاسبة الحكومية تتركز بوظيفتين رئيسيتين هما القياس المحاسبي والاتصال المحاسبي . ( اسماعيل ، 2010 : 45-49)

1- القياس المحاسبي : ان المحاسبة المالية تهدف الى قياس نتيجة النشاط للشركة بعد مرور فترة زمنية عادة ما تكون هذه الفترة عبارة عن سنة مالية وبيان الموقف المالي للشركة في تاريخ اعداد الميزانية العامة اي ان القياس هنا قياس للعمليات المالية حيث انها تركز على تحقيق الربح الذي يعتبر معيار اساسي لنجاح الشركة في حين ان المحاسبة الحكومية تهدف الى السيطرة على عملية انفاق الاموال وقبضها وهل ان عملية الانفاق والقبض تتفق مع

الموازنة العامة للدولة ولم تأخذ بنظر الاعتبار تحقيق الربح كمقياس لنجاح الشركة بل معيار آخر وهو تقديم أكبر كمية من السلع والخدمات وبأفضل نوعية للجمهور دون مقابل أو باجور رمزية بالإضافة الى توفير معلومات للأطراف الخارجية والداخلية

2- الاتصال المحاسبي : ان وظيفة الاتصال المحاسبي في المحاسبة الحكومية تتحدد بمن هم مستخدمي المعلومات المحاسبية وما هي المعلومات التي يحتاجونها وان وسيلة الاتصال هي الابلاغ المالي بواسطة التقارير والقوائم المالية وعليه فان المستفيدين من المعلومات المحاسبية هم على نوعين :

أ- المستفيدون الداخليون ( Internal Users ) وهم وزارة المالية ووزارة التخطيط والبنك المركزي .

ب- المستفيدون الخارجيون ( External Users ) وهم السلطة التشريعية ودافعي الضرائب والمستثمرين والمواطنين بصورة عامة والمنظمات .

### ثالثاً : خصائص المحاسبة الحكومية

تتألف المحاسبة الحكومية من عدة خصائص هي: ( الرماحي، مصدر سابق: 20-21)

1- الوحدة المحاسبية : تعرف الوحدة المحاسبية على انها (( مجموعة الاصول والموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين او تحقيق أهداف محددة بحيث يكون استخدام تلك الاصول والموارد مقيداً بالعرض الذي خصصت له )) ان الوحدات الحكومية هي وحدات قائمة بذاتها ولكنها تعتمد في انفاقها وجباية إيراداتها على الموازنة العامة للدولة فهناك نظرية الاموال المخصصة التي تعمل عليها الوحدات الحكومية بمعنى ان ان الحكومة تضع تحت تصرف الوحدة الحكومية مبلغاً مخصصاً لفترة زمنية معينة (سنة عادة) لأداء خدمات عامة من خلال الموازنة العامة للدولة وليس للوحدة الحكومية الحق في زيادة مخصصاتها ولكن يمكن وضع هذه المخصصات لفترة مالية تزيد عن السنة المالية لتنفيذ واستكمال المشاريع عن طريق تدوير الارصدة التي لم يتم انفاقها خلال السنة المالية الى السنة المالية اللاحقة من خلال اصدار تشريع بذلك في الموازنة العامة للدولة ويتم ذلك من خلال استخدام الاساس النقدي المعدل.

2- النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية: لا تفرق المحاسبة الحكومية بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية بالرغم من انها تظهر مسمياتها في الموازنة العامة لكنها لا تميزها في الحساب الختامي لها لانها قد ادرجتها ضمن النفقات العامة التي صرفت خلال تلك السنة. (العواد، 2012: 21)

3- الاندثار : لا تعترف المحاسبة الحكومية بالاندثار رغم انه مصروف لانه لا يحتاج الى اعتماد للانفاق على الاصل المندثر خلال الفترة المالية ويعتبر الاصل نفقة في سنة شرائه واستخدامه لذلك يتم الرقابة على الاصول باتباع نظام العهدة والذي يتم تسجيله في السجلات الاحصائية

4- المخصصات والاحتياطات: تحصل الوحدات الحكومية على كل احتياجاتها من الايرادات التي تفرضها الدولة لذلك لا تلجأ الى اقتطاع مبالغ من الايرادات لمواجهة خسائر محتملة (مخصصات) لأنها لا تهدف الى الربح ولا تحتاج الى حجز احتياطات للسبب ذاته لأنها لا تدير اموال توسعاتها و اموال تغطية خسائرها .

5- التسويات الجردية: لا تحتاج الوحدات الحكومية الى اجراء التسويات الجردية في نهاية السنة المالية لانها تستخدم الاساس النقدي في تسجيل معاملاتها .

6- التقارير والقوائم المالية : هناك تقارير وقوائم مالية تعد من قبل الوحدات الحكومية هي قائمة المركز المالي وحساب تنفيذ الموازنة وكشف التدفق النقدي وكشف بأرصدة حسابات الموازنة اضافة الى الكشوفات التحليلية الملحقه .

### ثانياً : معايير المحاسبة الحكومية

هناك مجموعة معايير ينبغي في المحاسبة الحكومية ينبغي الالتزام بها وهي : (الشحادة وآخرون : 25-26)

- 1- الالتزام بالأنظمة والتعليمات : على الوحدة الحكومية ان تعطي انطباعاً من خلال الحساب الختامي لها انها قد التزمت في عملية الانفاق وقبض الايرادات الموازنة العامة للدولة ولم تخرج عنها .
- 2- التوافق مع المبادئ المحاسبية : ينبغي ان تعطي الوحدة الحكومية تصوراً الى جميع الاطراف بأنها قد التزمت بكافة المبادئ المحاسبية في تسجيل عملياتها المالية من صرف وقبض .
- 3- العمل وفق القيد المزدوج : ان عملية تسجيل العمليات المالية تمت وفق اساس القيد المزدوج من خلال طرفين احدهما مدين والآخر دائن وان وانها تمسك مجموعة دقتريه ومستندية كاملة .
- 4- المحاسبة على الاعتمادات : ينبغي على الوحدة الحكومية الاقلال من عدد الاعتمادات المالية حتى تتوفر المرونة اللازمة لنجاح النظام المالي .
- 5- مبدأ التوافق مع تبويب الموازنة : ينبغي على الوحدة الحكومية الالتزام بالتبويب الوارد في الموازنة العامة وبنفس المصطلحات الواردة وذلك تسهيلاً لاعداد حساب ختامي متوافق مع الموازنة العامة وتحقيقاً لرقابة شاملة وموحدة . (هاللي ، مصدر سابق :38) .
- 6- الالتزام بمجموعة متجانسة من الحسابات : ينبغي توافر اعتماد لكل مجموعة متجانسة من الحسابات يمكن من اعطاء صورة واضحة عن انواع النشاط المتعلقة ببند الاعتماد في الموازنة .
- 7- تقويم الاصول الثابتة : تقوم الموجودات الثابتة في النظام المحاسبي الحكومي على أساس سعر الشراء ( التكلفة التاريخية ) وتستخدم التقديرات في حالة تعذر الوصول الى التكلفة الفعلية ، كما تقوم الموجودات الثابتة التي تحصل عليها الوحدة الحكومية عن طريق الهبة او التبرع على اساس القيمة العادلة وقت الحصول عليها . (الرماحي ، مصدر سابق :28) .
- 8- الاندثار : لا تستخدم المحاسبة الحكومية الاندثار لكونها تستخدم الاساس النقدي في التسجيل اضافة الى الاندثار لايعتبر مصروف فعلي وغير وارد في تبويب النفقات في الموازنة .
- 9- الاساس النقدي : ان المحاسبة الحكومية تعتمد الاساس النقدي في التسجيل وذلك لسهولة اعداد الحسابات الختامية ولبساطته وسهولته في التطبيق وابتعاداً عن مخاطر التقدير الشخصي المتمثلة بالمخصصات والاحتياطيات وعد تطلبه تسويات قيدية في نهاية السنة المالية .
- 10- تقسيم الايرادات : ينبغي على الوحدة الحكومية تقسيم الايرادات التي تم جبايتها طبقاً لمصدرها وطبقاً للاعتمادات المحددة لها في الموازنة العامة .
- 11- استخدام محاسبة التكاليف : ينبغي على الوحدات الحكومية استخدام محاسبة التكاليف كلما امكن ذلك لاجل تحديد كلفة الخدمة المقدمة لاغراض اتخاذ القرارات وتقييم الاداء والتخطيط .
- 12- التحفظ : ينبغي على الوحدات الحكومية عدم الاسراف في صرف الاموال والاحتفاظ بعدد مناسب وملاءم منها لان الاسراف يؤدي الى عدم المرونة ويقلل من كفاءة اداء الوحدة الحكومية .

### ثالثاً: الاسس المستخدمة في المحاسبة الحكومية واساس الاستحقاق

تستخدم المحاسبة الحكومية عدة أسس في تسجيل عملياتها هي :

(أولاً) : الاساس النقدي : ( Cash Basis )

يتمثل الاساس النقدي في تسجيل الايرادات المقبوضة فعلاً خلال السنة المالية بغض النظر عن كونها تخص السنة الحالية او السنة السابقة او اللاحقة وتسجيل المصروفات المدفوعة فعلاً خلال السنة بغض النظر عن انها تخص السنة الحالية او السابقة او اللاحقة ، وبذلك يكون الحساب الختامي لهذه الوحدة حساباً مادياً لاشأن له بما ينشأ على الوحدة من حقوق والتزامات وبذلك لا تكون هناك تسويات جردية في نهاية السنة المالية وبالتالي فإن فوائض السنة المالية والتي لم تستطع الوحدة الحكومية صرفها خلال السنة المالية سوف تلغى ولا يجوز قيد الايرادات المستحقة للسنة المالية كدين على المؤسسات والافراد وتمتاز هذه الطريقة ببساطتها وسهولتها وتصويرها للخزينة العامة تصويراً دقيقاً وتتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي وامكانية اعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر (مسعد وآخرون ، 2011 : 27) مما يضيف اهمية على نشر الحساب الختامي باعتباره احدى وسائل الرقابة الا انه يعاب عليه انه لا

يؤدي الى تصوير المركز المالي بصورة سليمة وصحيحة ويقلل من اهمية المقارنات بين السنوات المالية بسبب تداخل أنشطة هذه السنوات المالية المختلفة ببعض وتتحمل كل سنة مالية بتكاليف تمت في السنوات الاخرى وحرمان بعض السنوات من بعض مواردها واضافتها الى سنوات اخرى تم فيها التحصيل ولا يصلح لتوفير البيانات اللازمة لتحديد كلفة الأنشطة وتحديد وحدة الانجاز او وحدة الخدمة المؤداة كما لا يصلح لاغراض قياس كفاءة اداء الوحدات الحكومية في استغلال الموارد المتاحة ولا يصلح لقياس فاعلية البرامج الحكومية طويلة الاجل لان حسابات كل سنة مستقلة بذاتها كما ان الوحدة لا تستطيع تسجيل كل الاحداث المالية التي تقع خلال السنة المالية ويقتصر الاثبات على الموارد والنفقات المقبوضة والمدفوعة ويتيح الفرصة للتلاعب في حجم الإيرادات والنفقات عن طريق التأخير والاسراع في عمليات التحصيل والسداد (<http://www.Finance.dm.ae/Major/Financialsystem>).

(ثانياً) : الاساس النقدي المعدل : (Modified Cash Basis)

حاولت بعض الحكومات معالجة الخلل الناتج من تطبيق الاساس النقدي وعلاجاً للمشاكل التي وجدت اثناء التطبيق من خلال الاساس النقدي المعدل وذلك من خلال خروج عن الاساس النقدي في حالات استثنائية تحددها الموازنة العامة للدولة من خلال خصم مبالغ من الموازنة على الرغم من ان عدم صرفها في نهاية السنة المالية حيث تكون هناك مبالغ يتعذر صرفها لاسباب لا يجوز ان تحول دون اعتبارها ضمن المصروفات فمثلاً مجهزاً معيناً قام بتجهيز احدى الوحدات الحكومية قبل انتهاء السنة المالية وتم ادخال هذه المواد الى مخازن الوحدة الا ان الصرف لم يتم وذلك لوفاء المجهز او لعدم حضوره او لأي سبب آخر (هلالى ، مصدر سابق : 47) عليه ينبغي على الوحدة الحكومية في حالة الاعتماد على الاساس النقدي المعدل من خلال جعل حساب المصروفات مديناً محملاً على حساب الفصل والمادة والنوع وحساب مصروفات مستحقة غير مدفوعة دائناً وبذلك تم تحميل السنة الحالية بجميع المصروفات بضمنها مستحقات المجهز على ان يظهر حساب المصروفات المستحقة غير المدفوعة في قائمة المركز المالي كالالتزام على الوحدة الحكومية واجب السداد في اي وقت في السنة القادمة من خلال جعل حساب المصروفات المستحقة غير المدفوعة مديناً وحساب البنك دائناً (World-acc.net)

ثالثاً : اساس الاستحقاق المعدل : (Modified Accrual Basis)

يتمثل اساس الاستحقاق المعدل بعملية خصم المبالغ من اعتمادات الموازنة على الرغم من عدم صرفها لمقابلة التزامات الغير عن طريق تسجيل قيد محاسبي وذلك بجعل الجهة المدينة هو حساب الارتباطات والالتزامات والجهة الدائنة هو حساب مخصص الارتباطات والالتزامات المقيدة وان هذه الطريقة تؤدي الى ظهور جميع الإيرادات التي قبضت خلال السنة وجميع المصروفات التي دفعت خلال السنة استناداً الى الاساس النقدي ولكن بعد اجراء جميع التسويات الجردية اللازمة للمصاريف المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً اي اننا نتبع الاساس النقدي بالنسبة لعناصر الإيرادات والاستحقاق بالنسبة لعناصر المصاريف ([WWW.aazs.net/t5756.topic](http://WWW.aazs.net/t5756.topic)) ومن عيوب استخدام هذا الاساس هو العمل باساسين في وقت واحد هما الاساس النقدي واساس الاستحقاق المعدل يؤدي الى عدم السيطرة على السيولة النقدية في الوحدة الحكومية وان حجز بعض الاموال لمقابلة بعض الالتزامات المستقبلية يؤدي الى تجميدها لحين موعد أداء الالتزام الذي قد يتم الوفاء به ام لا (الشحادة وآخرون ، مصدر سابق : 81)

رابعاً : اساس الاستحقاق : (Accrual Basis)

يعني أساس الاستحقاق تضمين حسابات السنة الحالية جميع الإيرادات والمصروفات المستحقة لهذه السنة دون الاعتبار لعملية القبض والدفع الفعلي ويوفر هذا الاساس للشركة شخصية معنوية قائمة للسنة المالية تضاف لها كل الحقوق وتستحق عليها كل الالتزامات التي تنشأ خلالها حيث يتم في نهاية السنة المالية اجراء التسويات الجردية لتحديد ما يخص السنة المالية من إيرادات ومصروفات وتحميلها بها ويطبق اساس الاستحقاق في الشركات التجارية التي تعتمد المحاسبة

المالية كأساس في التسجيل ومن مزاياه انه يصور حسابات السنة المالية تصويراً دقيقاً ويستفاد منه في تطبيق مبدأ المقابلة (الايرادات بالمصروفات) بصرف النظر عن التحصيل او السداد مما يساعد في اجراء مقارنات بين السنوات لنفس الوحدة اوبين الوحدات المختلفة كما يساعد كثيراً في اعتماد نظام التكاليف واحتساب كلفة الخدمة المؤداة واحتساب كلفة البرامج التي تقوم الوحدات الحكومية بانجازها ويساعد في اعداد التقديرات للموارد والاستخدامات للسنوات القادمة ويساعد على الفصل بين العمليات الجارية والعمليات الرأسمالية ويوفر معلومات لاغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ويعطي تصور اكثر عدالة للوضع المالي للوحدة الحكومية . اما عيوبه فيحتاج تطبيقه الى نظام محاسبي معقد ومكلف في اعداده وتشغيله كما يحتاج الى مهارات وكفاءات محاسبية عالية المستوى واستخدامه يتطلب الاستعانة بالحكم الشخصي في عملية تقدير المخصصات والاحتياطات والتاخير في اعداد الحسابات الختامية وذلك لبقاء المجموعة الدفترية مفتوحة بعد انتهاء السنة المالية لكي يتم اجراء التسويات الجردية وبالتالي التأخير في اعداد الحسابات الختامية . (مسعد وآخرون ، مصدر سابق :30) .

### المبحث الثالث الجانب التطبيقي

تم تطبيق هذه الدراسة في القسم المالي لأحدى المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح والتي تعمل وفق النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي وهي جامعة المثنى كعينة للدراسة لتطبيق اساس الاستحقاق بعد ان كانت تعتمد الاساس النقدي في تسجيل انشطتها المالية للسنة المالية 2002 وقد تضمن هذا الفصل المواضيع الآتية :

أولاً : وصف عينة الدراسة

ثانياً : طبيعة الحسابات في الوحدة عينة الدراسة

ثالثاً : الجانب العملي

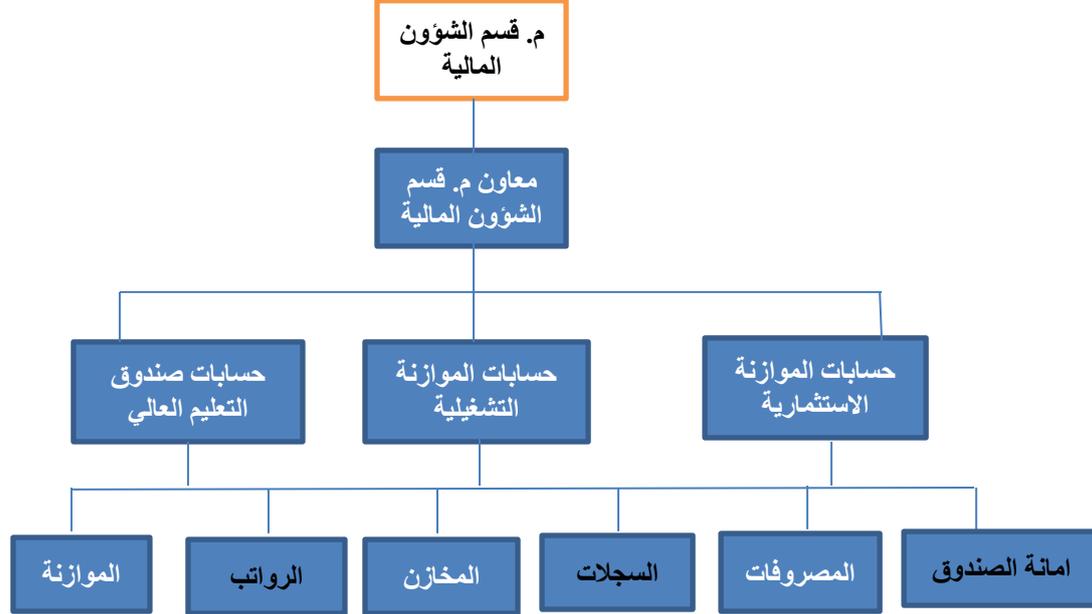
أولاً : وصف عينة الدراسة

ان الوحدة عينة الدراسة هي جامعة المثنى وهي احدى الوحدات الحكومية ذات الطبيعة الخدمية (التعليمية) غير الهادفة للربح ، تطبق النظام المحاسبي الحكومي وهي تعتمد التمويل الحكومي اللامركزي حيث يتم التمويل من خلال وزارة المالية ثم الى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ومنها الى الجامعة استناداً الى قانون الموازنة العامة للدولة حيث تتكون الموازنة من جانبين الجانب الاول هو الموازنة التشغيلية والجانب الثاني هو الموازنة الاستثمارية الذي يكون الدور الرئيسي فيه الى وزارة التخطيط من خلال اقرارها على المشاريع الاستثمارية التي تتبناها الجامعة .

تأسست جامعة المثنى في عام 2007 بعد ان ضمت عند تأسيسها ثلاثة كليات هي التربية والعلوم والزراعة وتعتبر كلية التربية النواة الاولى للجامعة التي كانت تتبع في حينها الى جامعة القادسية ثم تلتها كلية العلوم وبعدها كلية الزراعة لتتشكل عندها جامعة في عام 2007 ثم الحقت بها كلية الهندسة وكلية الطب والتربية الرياضية والادارة والاقتصاد والتربية الاساسية وفي عام 2012 تم تأسيس أربعة كليات هي القانون والطب البيطري وطب الاسنان والتمريض وبذلك يصبح عدد الكليات في هذه الجامعة اثنا عشر بعض هذه الكليات افتتحت فيها اقسام للدراسات العليا للحصول على شهادة الماجستير وهي كلية العلوم والزراعة والتربية وكليات تم افتتاح فيها اقسام للدراسة المسائية مثل كليات الادارة والاقتصاد والتربية والعلوم والقانون .

البعض من الكليات لها وحدات حسابية مستقلة مثل كلية الادارة والاقتصاد والعلوم والزراعة والهندسة والتربية الاساسية والتربية الرياضية والتربية والطب حيث تقوم هذه الوحدات باعداد موازين مراجعة شهرية وسنوية ترسل الى رئاسة الجامعة والبعض الآخر من الكليات بقت

مرتبطة محاسبياً برئاسة الجامعة لتقوم الرئاسة نيابة عنها باعداد موازين المراجعة ليتم تجميع هذه الموازين مع موازين الكليات ذات الوحدات الحسابية المستقلة من قبل حسابات رئاسة الجامعة لتكوين ميزان مراجعة موحد للجامعة ثم يتم اعداد الحسابات الختامية للجامعة على ضوء هذا الميزان . ويتكون الهيكل التنظيمي للقسم المالي للجامعة من النموذج الآتي .



#### ثانياً: طبيعة الحسابات في الوحدة عينة الدراسة

تقوم حسابات الجامعة بتجميع موازين المراجعة للكليات ذات الوحدات الحسابية المستقلة اضافة الى اعداد ميزان مراجعة للرئاسة مع الكليات المرتبطة بها لتكوين ميزان مراجعة موحد ثم يتم اعداد الحسابات الختامية وفق الاساس النقدي .

تقسم فقرات الحسابات الختامية للجامعة الى نوعين من الكشوفات كشوفات رئيسية وكشوفات تحليلية فالكشوفات الرئيسية تتمثل بما يلي :

- 1- قائمة المركز المالي: الذي يبين الوضع المالي للشركة كما في 12/31 من كل سنة .
- 2- حساب تنفيذ الموازنة: الذي يوضح الإيرادات الفعلية والإيرادات المخمنة مع نسبة التنفيذ والتخصيصات بموجب الموازنة والمصرفات الفعلية ونسبة التنفيذ .
- 3- كشف التدفق النقدي: الذي يبين مصادر الأموال واستخداماتها لنصل في نهاية الكشف الى رصيد النقد في 12/31 الذي ينبغي ان يتطابق مع رصيد النقد بموجب السجلات .
- 4- كشف بأرصدة حسابات مشاريع الخطة الاستثمارية: هذا الكشف يبين الحسابات المدينة التي يتكون من الرصيد النقدي المدور والنقد الموجود في الحسابات الجارية في المصارف والسلف الممنوحة والسلف والمصرفات والجانب الثاني الذي يمثل الحسابات الدائنة الذي يتكون من التمويل خلال السنة والإيرادات والأمانات والدائنون، وينبغي ان يتساوى الجانبان في نهاية الامر.

اما الكشوفات التحليلية الملحقة بالكشوفات الرئيسية فتتمثل بما يلي :

- 1- كشف النقد لدى المصارف: يحوي هذا الكشف المبالغ الموجودة في الحسابات الجارية للجامعة .
- 2- كشف بحساب السلف: يبين هذا الكشف انواع السلف وارصدها في بداية السنة والحركة خلال السنة والرصيد في نهاية السنة الذي يمثل السلف الموقوفة التي لم يتم تسويتها .
- 3- كشف تحليل الارصدة المدينة كما في 12/31 : يوضح هذا الكشف الارصدة المدينة الموقوفة وتحليل اعمارها وحسب السنوات والجهات التي تخصها .

- 4- كشف تحليل الامانات : يوضح هذا الكشف أنواع الامانات الموقوفة وانواعها في بداية السنة والحركة خلال السنة والامانات الموقوفة حتى نهاية السنة .
- 5- كشف الدائنون: يوضح هذا الكشف الحسابات الدائنة وانواعها في بداية السنة والحركة والارصدة المتبقية في نهاية السنة .
- 6- كشف تحليل الارصدة الدائنة : يوضح هذا الكشف اسماء الجهات الدائنة واعمار الالتزامات المترتبة على الوحدة الحكومية والمتبقية بذمة الوحدة حتى نهاية السنة .
- 7- كشف تعويضات الموظفين : يبين هذا الكشف المبالغ المصروفة لمنتسبي الجامعة كرواتب خلال السنة وحسب تبويبات الموازنة .
- 8- كشف المستلزمات السلعية : يوضح هذا الكشف المبالغ المصروفة على المستلزمات السلعية خلال السنة .
- 9- كشف المستلزمات الخدمية : يوضح هذا الكشف المستلزمات الخدمية المصروفة خلال السنة .
- 10- كشف صيانة الموجودات : يوضح هذا الكشف المبالغ المصروفة لصيانة موجودات الوحدة خلال السنة .
- 11- كشف بالمصروفات الاخرى : يوضح هذا الكشف المصروفات الاخرى التي صرفتها الوحدة خلال السنة .
- 12- كشف الموجودات غير المالية : يوضح هذا الكشف المبالغ المصروفة على الموجودات غير المالية خلال السنة .
- 13- كشف الايرادات : يوضح هذا الكشف انواع الايرادات التي تم جبايتها خلال السنة .

### ثالثاً: الجانب التطبيقي

حينما يراد تطبيق اساس الاستحقاق يتعين ان تجرى التسويات الجردية في نهاية السنة المالية والتي من خلالها يتم تحديد المصروفات والاييرادات المستحقة لهذه السنة واجراء قيود التسوية اللازمة لها لذلك فان التغيير سوف لا يكون على جميع الكشوفات بل على كشوفات معينة وكما يلي.

أولاً: كشف رقم (7) تعويضات الموظفين : فقرة المجازين دراسياً حيث اتضح من جراء مطابقة الكشوفات والسجلات ان هناك مبلغ غير مدفوع من قبل الجامعة يخص منتسبين في الجامعة يتمتعون بالإجازات الدراسية تبلغ (13267000) دينار لذلك ينبغي اجراء القيد الآتي :

التاريخ	البيان	الدائن / دينار	المدين / دينار
12/31	من ح/ الرواتب والاجور الى ح/ رواتب واجور مستحقة	13267000	13267000

وبذلك ازدادت فقرة تعويضات الموظفين هذه السنة مبلغ (13267000) دينار وتم تحميلها على هذه السنة استناداً الى تطبيق اساس الاستحقاق ولكنها لم تدفع بعد .

ثانياً : كشف رقم (8) المستلزمات السلعية : هناك نوعين من المعالجة :

1- هناك مصاريف سلعية مدفوعة مقدماً تبلغ (892009731) دينار وكما مبين في الجدول الآتي :

اسم الفقرة	المبلغ المفوع بموجب الكشف / دينار	نسبة استحقاق السنة	المبلغ المستحق للسنة /دينار	المبلغ المدفوع مقدماً دينار
القرطاسية	177608700	%65	115445655	62163045
المطبوعات	139093000	%72	100146960	38946040
الكتب	205745925	%20	41149185	164596740
اللوزم المختبرية	582458013	%60	349474808	232983205
اللوازم الطبية	680304750	%65	442189087	238115663
اللوازم الزراعية	103033150	%62	63880553	39152597
اللوازم الاخرى	166160100	%57	94711257	71448843
التجهيزات الرياضية	70486500	%80	56389200	14097300
علف الحيوان	89210350	%75	66907762	22302588
الات الحاسبة	6513000	%87	5663105	846690

7357020	26083980	%78	33441000	الات طابعة
892009731				المجموع

وهذا يعني ينبغي استبعاد المبلغ (892009731) دينار من المصاريف السلعية من حسابات السنة المالية 2012 بناءً على القيد الآتي :

التاريخ	البيــــــــــــــــان	الدائن / دينار	المدين / دينار
12/31	من ح/ مصاريف سلعية مدفوعة مقدماً الى ح/ مصاريف سلعية	892009731	892009731

2- هناك مصاريف سلعية مستحقة غير مدفوعة وكما مبين في الجدول الآتي :

المبلغ المستحق الغير مدفوع /دينار	المبلغ المستحق /دينار	المبلغ المدفوع بموجب الكشف / دينار	اسم الفقرة
1580000	8500000	6920000	اجور ماء
6055000	6500000	445000	جور مجاري
18088125	95000000	76911875	اجور كهرباء
857000	1200000	343000	مواد مكافحة
1440000	4800000	3360000	مواد وقاية
28020125			المجموع

وهذا يعني اضافة المصاريف السلعية لهذه السنة بمبلغ (28020125) دينار من خلال تسجيل القيد الآتي :

التاريخ	البيــــــــــــــــان	الدائن / دينار	المدين / دينار
12/31	من ح/ مصاريف سلعية الى ح/ مصاريف سلعية مستحقة	28020125	28020125

وبهذا فان فقرة المصاريف السلعية يتم تخفيضها مرة بمبلغ (892009731) دينار وزيادتها مرة اخرى بمبلغ (28020125) دينار نتيجة لتطبيق اساس الاستحقاق . كما لا يمكن اجراء المقاصة بين المبلغين وذلك لاختلاف طبيعة الحسابات .

ثانياً : كشف رقم (9) المستلزمات الخدمية : هناك نوعان من المعالجة :  
1- مستلزمات خدمية مدفوعة مقدماً وكما مبين في الجدول الآتي :

اسم الفقرة	المبلغ المفوع بموجب الكشف / دينار	نسبة استحقاق السنة	المبلغ المستحق للسنة /دينار	المبلغ المدفوع مقدماً دينار
اعلام	25930500	%70	18151350	7779150
الاشتراك في الصحف	1423000	%75	1067250	355750
ايجار مباني	285700000	%66	188562000	97138000
ايجار وسائط نقل	39694900	%60	23816940	15877960
المجموع				121150860

وعليه ينبغي استبعاد مبلغ (121150860) دينار من فقرة المستلزمات الخدمية لسنة 2012 لكونها تخص سنة 2013 ويتم ذلك من خلال اجراء القيد الآتي :

التاريخ	البيــــــــــــــــان	الدائن / دينار	المدين / دينار
12/31	من ح/ مصاريف خدمية مدفوعة مقدماً الى ح/ مصاريف خدمية	121150860	121150860

2- مستلزمات خدمية مستحقة غير مدفوعة وكما مبين في الجدول الآتي :

اسم الفقرة	المبلغ المدفوع بموجب الكشف / دينار	المبلغ المستحق /دينار	المبلغ المستحق الغير مدفوع /دينار
ضيافة ووفود	72218600	123000000	50781400
اجور مكالمات هاتفية	67864750	82500000	14635250
خدمات شبكة المعلومات	161157000	224000000	62843000
المجموع			128259650

كما ينبغي اضافة مبلغ (128259650) دينار الى فقرة المستلزمات الخدمية لسنة 2012 بالرغم من عدم دفعها استناداً الى تطبيق اساس الاستحقاق من خلال تسجيل القيد الآتي :

التاريخ	البيــــــــــــــــان	الدائن / دينار	المدين / دينار
12/31	من ح/ مصاريف خدمية	128259650	128259650

	الى ح/ مصاريف خدمية مستحقة	
--	----------------------------	--

وهذا يعني ان هناك مبلغ يتم استبعاده من فقرة المستلزمات الخدمية للسنة المالية 2012 يبلغ (121150860) دينار ومبلغ آخر ينبغي اضافته للمستلزمات الخدمية للسنة المالية 2012 يبلغ (128259650) دينار بناءً على تطبيق اساس الاستحقاق .

ثالثاً : كشف رقم (13) الإيرادات : هناك نوعان من المعالجة :  
1- إيرادات مستلمة مقدماً وكما مبين في الجدول الآتي :

اسم الفقرة	المبلغ المستلم بموجب الكشف / دينار	فترة استحقاق السنة	المبلغ المستحق للسنة /دينار	المبلغ المستلم مقدماً /دينار
ايجار مباني سكنية	23668874	خمسة أشهر	9862030	13806844

هذا يعني ان هناك إيرادات ناتجة عن ايجار مباني سكنية تابعة للجامعة للغير تم استلامها مقدماً وهي لا تخص السنة المالية 2012 بل تخص سنوات قادمة لذلك عند تطبيق اساس الاستحقاق يتم استبعادها من إيرادات السنة بموجب القيد الآتي .

المدين / دينار	الدائن / دينار	البيــــــــــــــــان	التاريخ
13806844	13806844	من ح/ ايجار مباني سكنية الى ح/ ايجار مباني سكنية مستلم مقدماً	12/31

2- إيرادات مستحقة غير مستلمة وكما مبين في الجدول الآتي :

اسم الفقرة	المبلغ المستلم بموجب الكشف / دينار	المبلغ المستحق للسنة /دينار	المبلغ المستحق غير المستلم /دينار
الغرامات الادارية	3502880	7200000	3697120

كما توجد غرامات ادارية بمبلغ (3697120) دينار تستحق لم يتم استلامها خلال السنة المالية 2012 لذلك ينبغي اضافتها لهذه السنة تطبيقاً لأساس الاستحقاق من خلال تسجيل القيد الآتي .

المدين / دينار	الدائن / دينار	البيــــــــــــــــان	التاريخ
3697120	3697120	من ح/ ايراد غرامات مستحقة الى ح/ ايراد غرامات	12/31

وهذا يعني ان هناك إيرادات يتم استبعادها بمبلغ (13806844) دينار عن ايجار مباني سكنية من إيرادات السنة الحالية لكونها تخص السنة اللاحقة بالرغم من استلامها كما ان هناك ايراد غرامات مستحقة لهذه السنة ولم يتم استلامها بمبلغ (3697120) دينار سوف يتم اضافتها الى السنة الحالية استناداً الى اساس الاستحقاق الذي يتم تطبيقه في هذه الدراسة .

وبعد الانتهاء من تسجيل قيود التسوية يتم اعداد الحسابات الختامية للجامعة وفق الاساس المذكور وسوف يكون التغيير في قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31 وكشف رقم (7) تعويضات الموظفين وكشف رقم (8) المستلزمات السلعية وكشف رقم (9) المستلزمات الخدمية وكشف رقم (13) الإيرادات وكما يلي :

#### قائمة المركز المالي كما في 2012/12/31

الموجودات	البيــــــــــــــــان	اساس الاستحقاق /دينار	الاساس النقدي/دينار
النقد في الصندوق			
النقد في المصرف			
السلف			
م.سلعية مدفوعة مقدماً			
م. خدمية مدفوعة مقدماً			
ايجار مباني غير مستلم			
مجموع الموجودات			
الحسابات النظامية المتقابلة المدينة			
الموجودات الثابتة			
المطلوبات			
		17953102774	17953102774
		3077073314	2060215603
		892009731	
		20380102	203801102
		1856414501	1856414501

80973173	80973173	الامانات
15395199	15395199	الدائون
—	13267000	رواتب مستحقة غير مدفوعة
—	28020125	م. سلعية مستحقة غير مدفوعة
—	128259650	م. خدمية مستحقة غير مدفوعة
—	13806844	ايجار مباني سكنية مستلم مقدماً
<u>96368372</u>	<u>279721991</u>	
		<u>جاري دائرة المحاسبة</u>
228189514	228189514	الرصيد في 1/1
(362236510)	(362236510)	تعديل الرصيد الافتتاحي
(134046996)	(134046996)	الرصيد الافتتاحي بعد التعديل
29224544951	29224544951	يضاف التمويل خلال السنة
495772952	485663228	تضاف الايرادات خلال السنة
(21227108792)	(26778809860)	ت طرح المصروفات خلال السنة
<u>1963847231</u>	<u>2797351323</u>	الرصيد في 12/31
<u>2060215603</u>	<u>3077073314</u>	مجموع المطلوبات
		<u>الحسابات المتقابلة النظامية الدائنة</u>
17953102774	17953102774	الموجودات الثابتة
<u>66182816931</u>	<u>66182816931</u>	حسابات المشاريع الاستثمارية

كشف تعويضات الموظفين للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/2012 كشف (7)

<u>الاساس النقدي/دينار</u>	<u>اساس الاستحقاق / دينار</u>	<u>اسم الحساب</u>
6108820671	6108820671	رواتب الموظفين
17151000	17151000	المكافآت التشجيعية
247951434	247951434	اجور المتعاقدين
284364135	284364135	اجور محاضرات
335000	335000	اجور لجان
169098014	182365014	مجازين دراسياً
312016411	312016411	مخصصات الخطورة
40411000	40411000	اجور الاعمال الاضافية
31000000	31000000	مخصصات استثنائية
368230743	368230743	مخصصات المنصب
4608593598	4608593598	مخصصات خدمة جامعية
201956707	201956707	مخصصات الموقعالجغرافي
3131004523	3131004523	مخصصات الشهادة
112367493	112367493	مخصصات حرفية
564468375	564468375	مخصصات زوجية
275399093	275399093	مخصصات الاولاد
433040250	433040250	مخصصات اللقب العلمي
747999712	747999712	المساهمة في التقاعد
<u>17502000</u>	<u>17502000</u>	المكافئات التقاعدية
<u>17671710159</u>	<u>17684977157</u>	المجموع

## كشف المستلزمات السالعية للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/ 2012 كشف (8)

اسم الحساب	اساس الاستحقاق / دينار	الاساس النقدي / دينار
القرطاسية	115445655	177608700
المطبوعات	100146960	139093000
الكتب	41149185	205745925
المجلات	20000	20000
اجور الماء	8500000	6920000
اجور مجاري	6500000	445000
اجور الكهرباء	95000000	76911875
نفقات وقود	500147700	500147700
ملابس الموظفين	6525000	6525000
ملابس اخرى	8995000	8995000
مواد المكافحة	1200000	343000
مواد الوقاية	4800000	3360000
اللوازم المختبرية	349474808	582458013
اللوازم الطبية	442189087	680304750
اللوازم الزراعية	63880553	103033150
اللوازم الاخرى	94711257	166160100
الادوية	889912	889912
التجهيزات الرياضية	56389200	70486500
علف الحيوان	66907762	89210350
الات حاسبة	5663105	6513000
الات طابعة	26083980	33441000
المجموع	1994619164	2858611975

## كشف المستلزمات الخدمية للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/ 2012 كشف (9)

اسم الحساب	اساس الاستحقاق / دينار	الاساس النقدي / دينار
نفقات السفر	250892250	250892250
نفقات الايفاد	40133394	40133394
نفقات النشر	12904597	12904597
اعلام	18151350	25930500
الاشترراك في الصحف	1067250	1423000
ايجار مباني	188562000	285700000
ايجار مكائن ومعدات	1650000	1650000
ايجار وسائل نقل	23816940	39694900
ضيافة ووفود	123000000	72218600
الاحتفالات	41760400	41760400
اجور مكالمات هاتفية	82500000	67864750
نصب ونقل اجهزة اتصال	2045000	2045000
خدمات شبكة المعلومات	224000000	161157000
استشارات قانونية	718000	718000

2306500	2306500	الاستشارات الاخرى
35253250	35253250	مؤتمرات وندوات
32214893	32214893	الطبع
6466750	6466750	الاشتراك في الدورات
178554600	178554600	تنظيف الدائرة
29885000	29885000	تعزيب وترجمة وتأليف
354593	354593	اجور خدمات مصرفية
<u>1289127977</u>	<u>1296236767</u>	المجموع

## كشف الايرادات للسنة المنتهية في 31/كانون الاول/ 2012 كشف (13)

اسم الحساب	اساس الاستحقاق /دينار	الاساس النقدي /دينار
ايراد الضرائب على الدخل	71935199	71935199
ايجار مباني سكنية	9862030	23668874
رسوم طوابع مالية	96 0800	960800
الغرامات الادارية	7200000	3502880
تضمين موظفين	5915246	5915246
ايرادات متنوعة وغير معروفة	9895149	9895149
نفقات مستردة عن سنوات سابقة	<u>17658294</u>	<u>17658294</u>
المجموع	<u>123426718</u>	<u>133536442</u>

يتضح مما تقدم هناك اختلاف في الحسابات الختامية بين اساس الاستحقاق والاساس النقدي وذلك من خلال ظهور حسابات جديدة في قائمة المركز المالي في جانب الموجودات هي مصاريف سلعية مدفوعة مقدماً بمبلغ (892009731) دينار ومصاريف خدمية مدفوعة مقدماً بمبلغ (121150860) دينار وايجار مباني مستحق بمبلغ (3697120) دينار ليكون مجموع الموجودات هو (3077073314) دينار في حين ظهرت حسابات جديدة اخرى في جانب المطلوبات هي رواتب مستحقة بمبلغ (13267000) دينار ومصاريف سلعية غير مدفوعة بمبلغ (28020125) دينار ومصاريف خدمية غير مدفوعة بمبلغ (128259650) دينار وايجار مباني مستلم مقدماً بمبلغ (13806844) دينار وبذلك يكون مجموع المطلوبات هو (3077073314) دينار وبذلك فان الوضع للجامعة اصبح اكثر عدالة عند اعتماد اساس الاستحقاق . وان هذا التغيير نتج عن وجود تغيير في كشف تعويضات الموظفين في فقرة المجازين دراسياً حيث تم زيادته ليصبح المبلغ (182365014) دينار وذلك لوجود مبلغ يستحق لسنة 2012 لم يتم دفعه وبذلك اصبحت اجمالي تعويضات الموظفين لهذه السنة هي (17684977157) دينار وايضاً هناك تغيير في كشف المستلزمات السلعية في فقرة القرطاسية والمطبوعات والكتب واجور الماء واجور المجاري واجور الكهرباء ومواد المكافحة ومواد الوقاية والوازم المختبرية والوازم الطبية والوازم الزراعية والوازم الاخرى والتجهيزات الرياضية وعلف الحيوان وآلات الحاسبة وآلات الطباعة من حيث تثبيت المصاريف التي تستحق لهذه السنة واستبعاد المصاريف التي لا تستحق حيث اصبح اجمالي المستلزمات السلعية الذي يستحق لهذه السنة هو (1994619164) دينار، كما كان هناك تغيير في كشف المستلزمات الخدمية في فقرات الاعلام والاشتراك في الصحف وايجار المباني وايجار وسائل النقل وضيافة ووفود واجور مكالمات هاتفية وخدمات شبكة المعلومات من تثبيت المستحق لهذه السنة والذي يبلغ (1296236767) دينار ، وهناك تغيير في كشف الايرادات من خلال تثبيت المستحق حيث كان هناك تغيير في فقرة ايجار مباني سكنية والغرامات الادارية وبذلك اصبحت الايرادات المستحقة لهذه السنة هي (1234266718) دينار.

نتائج الجانب العملي ومناقشة الفرضيات :

من خلال هذا العرض تبين صدق تحقق الفرضيات الفرعية حيث ان البيانات المعدة وفق اساس الاستحقاق قد وفرت معلومات دقيقة عن الوضع المالي للوحدة الحكومية حيث ظهر في جانب الموجودات حسابات جديدة تبين المبالغ التي بذمة الغير لصالح الشركة لكونها قد دفعتها مقدماً وهي (مصاريف سلعية مدفوعة مقدماً بمبلغ (892009731) ومصاريف خدمية مدفوعة مقدماً بمبلغ (121150860) دينار وايجار مباني مستحق بمبلغ (3697120) دينار وبذلك اصبح اجمالي موجودات الجامعة هو (3077073314) دينار كما ظهرت في جانب المطلوبات حسابات جديدة تمثل التزامات الجامعة للغير والتي تتمثل ( رواتب مستحقة بمبلغ (13267000) دينار ومصاريف سلعية مستحقة بمبلغ (28020125) دينار ومصاريف خدمية مستحقة بمبلغ (128259650) دينار وايجار مباني سكنية مستلم مقدماً بمبلغ (13806844) دينار وبذلك اصبح الوضع المالي أكثر افصاحاً من قبل كما ان تثبيت تعويضات الموظفين المستحقة لهذه السنة حيث ظهر بمبلغ (17684977157) والمستلزمات السلعية بمبلغ (1994619164) دينار والمستلزمات الخدمية (1296236767) دينار والايرادات بمبلغ (123426718) على حقيقتها يفيد في أغراض التخطيط واعداد البرامج الحكومية وتقييم اداء الوحدات الحكومية من حيث الاستفادة من تخصيصات الموازنة ام لا اضافة الى انه يحقق الرقابة الادارية الفاعلة على الاموال التي تم انفاقها والايرادات التي تم قبضها من خلال متابعة المصاريف والايرادات المدفوعة مقدماً والمستحقة التي لم يتم دفعها والايرادات التي لم يتم استلامها كما انه يوفر الافصاح الكافي عن نتيجة النشاط من خلال مقارنة حقيقية للمصروفات والايرادات خلال سنة مالية بعد استبعاد المستحقات والمقدمات وبالنتيجة نتوصل الى تحقق الفرضية الرئيسية من حيث ان تطبيق اساس الاستحقاق يحقق اهداف المحاسبة الحكومية في توفير بيانات لاغراض التخطيط واعداد البرامج وتقييم الاداء والرقابة والافصاح .

#### المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

- اولاً: الاستنتاجات: لقد توصل الباحث من خلال دراسته الى ما يلي:
- (أولاً): الجانب النظري:
- 1- لا يعطي الاساس النقدي صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدة الحكومية للجهات المستفيدة واطهار النتائج السليمة للوحدة الحكومية .
  - 2- لا يحقق الاساس النقدي الرقابة الادارية الفاعلة على الاموال المصروفة والايرادات المستلمة وذلك لصعوبة المتابعة وذلك لعدم تسجيل النفقات غير المدفوعة والايرادات غير المستلمة في السجلات .
  - 3- ان استخدام الاساس النقدي يضعف عملية متابعة البرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية وخاصة الطويلة الاجل منها وذلك لأن حسابات كل سنة مستقلة بذاتها.
  - 4- ان استخدام الاساس النقدي لا يخدم عمليات تقييم الاداء للوحدات الحكومية لصعوبة اجراء المقارنات بين السنوات والوحدات المماثلة .
  - 5- لا يصلح الاساس النقدي لتوفير البيانات اللازمة لتحديد كلفة الأنشطة وتحديد نسبة الانجاز او نسبة الخدمة المؤداة .
  - 6- لا يسجل الاساس النقدي كل الاحداث المالية التي تحدث خلال السنة بل يقتصر الاثبات على النفقات المدفوعة والايرادات المستلمة فقط ولايعنى بالنفقات المستحقة غير المدفوعة والايرادات المستحقة وغير المستلمة .
  - 7- يتيح الاساس النقدي فرصة كبيرة للتلاعب بحجم النفقات والايرادات عن طريق عدم اثبات النفقات غير المدفوعة والايرادات غير المستلمة .
- (ثانياً): الجانب العملي :

- 1- الحسابات الختامية للجامعة لم تعكس حقيقة الوضع المالي للجامعة في ذات التاريخ بسبب عدم ظهور المصاريف المستحقة والمدفوعة مقدماً والايرادات غير المستلمة والمستلمة مقدماً في قائمة المركز المالي للجامعة وذلك لاستخدام الاساس النقدي في التسجيل .
- 2- كشف تعويضات الموظفين لم يوضح ما تتحمله السنة المالية من مصروفات مستحقة للمجازين دراسياً وذلك بسبب الاعتماد على الاساس النقدي .
- 3- كشف المستلزمات السلعية لم يوضح المستلزمات السلعية التي تستحق لهذه السنة بسبب الاعتماد على الاساس النقدي في التسجيل .
- 4- كشف المستلزمات الخدمية لم يبين ما ينبغي تحميله للسنة المالية من تلك المستلزمات وذلك لعدم تثبيت المستلزمات المستحقة لهذه السنة بسبب الاعتماد على الاساس النقدي في التسجيل .
- 5- كشف الايرادات لم يوضح الايرادات المستحقة لهذه السنة بسبب استخدام الاساس النقدي في التسجيل .

ثانياً : التوصيات : لأجل معالجة الاستنتاجات يوصي الباحث بالآتي :

(أولاً) : توصيات الجانب النظري :

- 1- ان استخدام اساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي لهذه الوحدات للجهات المستفيدة واطهار النتائج بصورة صحيحة وسليمة .
- 2- ان استخدام اساس الاستحقاق يحقق الرقابة الادارية الفاعلة على عملية انفاق الاموال وقبض الايرادات وذلك لانه يقوم بتسجيل كافة النفقات المدفوعة وغير المدفوعة والايرادات المستلمة وغير المستلمة .
- 3- ان استخدام اساس الاستحقاق يعطي قوة للوحدات الحكومية لغرض متابعة البرامج الخاصة بها وذلك لترابط السنوات مع بعضها البعض من خلال الحسابات التي تبقى مفتوحة والتي تدور للسنوات القادمة الى ان يتم غلقها نهائياً .
- 4- ان استخدام اساس الاستحقاق يخدم عملية تقويم الاداء للوحدات الحكومية وذلك لانه يتيح اجراء للمقارنات بين السنوات والوحدات الحكومية المتشابهة لانه يوفر معلومات متكاملة عن الوحدة .
- 5- ان اساس الاستحقاق يصلح لتوفير بيانات متكاملة عن كلفة الانشطة وتحديد نسبة الانجاز ونسبة الخدمة المؤداة لانه يقوم بتسجيل كافة العمليات المالية بغض النظر عن النفقات المدفوعة وغير المدفوعة والايرادات المستلمة وغير المستلمة .
- 6- ان اساس الاستحقاق يقوم بتسجيل كافة العمليات المالية بغض النظر ان احتوت على نفقات تم دفعها ام لا وايرادات تم استلامها ام لا .
- 7- فرصة التلاعب اقل مما هي عليه في المحاسبة الحكومية بسبب قيامها بتسجيل جميع العمليات والاحداث المستحقة بغض النظر عن الدفع والاستلام .

(ثانياً) : توصيات الجانب العملي :

- 1- لغرض الوصول الى صورة عادلة للمركز المالي للجامعة لا بد من الاعتماد على اساس الاستحقاق لأنه سوف يبين عناصر الموجودات والمطلوبات بصورة أكثر عدالة .
- 2- في حالة الاعتماد على اساس الاستحقاق في التسجيل فان كشف تعويضات الموظفين سوف يعكس المبالغ المستحقة لهذه السنة من المجازين دراسياً .
- 3- في حالة الاعتماد على اساس الاستحقاق في التسجيل فن كشف المستلزمات السلعية سوف يعكس ما تتحمله السنة المالية من هذه المستلزمات .
- 4- في حالة الاعتماد على اساس الاستحقاق في التسجيل فن كشف المستلزمات الخدمية سوف يعكس ما تتحمله السنة المالية من هذه المستلزمات .
- 5- في حالة الاعتماد على اساس الاستحقاق في التسجيل فن كشف الايرادات سوف يعكس ما تتحمله السنة المالية من هذه الايرادات .

## المصادر

### أولاً : المصادر العربية :

- الاميرة ابراهيم عثمان ، فؤاد السيد المليجي ، " نظم مالية متخصصة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الاسكندرية ، 2000.
- أسعد محمد علي وهاب العواد ، " أساسيات المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الاولى ، دار ومكتبة البصائر للطباعة والنشر والتوزيع والاعلام ، بيروت ، لبنان ، 2012 .
- اسماعيل خليل اسماعيل ونائل حسن عدس ، "المحاسبة الحكومية" ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن ، 2010 .
- أياد احمد الخيرو ، "المحاسبة عن الاصول الثابتة في الوحدات الحكومية – دراسة للدول عينة البحث" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 1999 .
- حيدر علوان كاظم الشمري ، "دراسة للابلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية ، انموذج مقترح باستخدام مدخل القرار" ، اطروحة دكتوراة فلسفة في المحاسبة، غير منشورة – الجامعة المستنصرية ، 2003 .
- خليل عبد الفتاح كردي ، "القوائم المالية في المحاسبة الحكومية – ملامتها للاهداف المتوخاة" ، ندوة النظام المحاسبي الحكومي ، المملكة العربية السعودية ، 1981 .
- خالد شحادة الخطيب ، محمد خالد المهانية ، "المحاسبة الحكومية" ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، 2008 .
- عبد الرزاق قاسم الشحادو وآخرون ، " المحاسبة الحكومية " ، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، 2011 .
- محمد أحمد حجازي ، " استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان ، الاردن ، 1988 .
- محمد جمال علي هلال ، "المحاسبة الحكومية" ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع – عمان ، 2002 ، الاردن ، 2011 .
- مسعد وآخرون ، "المحاسبة الحكومية" ، الطبعة العربية الاولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان .
- نواف محمد عباس الرماحي ، " المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2009 .

### ثانياً : المصادر الاجنبية :

- Carcab-Garcia,etal,2002:Carcab-Garcia & Others,"Improving the Disclosure of Financial Information In local Governments",International Public Management Review, Volume 3,Issue 1,2002.
- ERICL.Kohler. A Dicionary For Accountung 4<sup>th</sup>.ed,Prentice-Hall,1971.
- Free man ,Roberty J- Shoulders,Craigd,"Governmental and Nonprofit Accounting " ,Seventh Edition ,Pretic Hall,Florida,2003,USA.
- IFACPSC,Study :2,1992:"Elements of FINANCIAL Statement of National Governments " , New York,1993

### مصادر الانترنت :

- <http://www.Finance.dm.ae/Major/Financialsystem>)
- World-acc.net.
- [www.aazs.net/t5756.topic](http://www.aazs.net/t5756.topic).