

أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة

المحاسبة العمومية

- تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً-

The importance of the transition from the cash basis to the accrual basis of accounting under the modernization of public sector accounting Experience of Ramallah Municipality

أ. د. حكيم ملياني

جامعة سطيف 1 / الجزائر

Email : Meliani58@yahoo.fr

أ. أمينة هناء جابي

جامعة سطيف 1 / الجزائر

Email : Amina.hana.djabi@hotmail.com

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام والكشف عن رهاناته المستقبلية من حيث فلسفته وأدائه، للتواصل مع الواقع الجديد الذي يشهد تحولات جذرية ألقت بظلالها على النظم المحاسبية العالمية والإقليمية والمحلية، والتي أفرزتها إصلاحات الإدارة العامة الجديدة NPM، فأصبح تبني أساس الاستحقاق في القطاع العام مطلباً حيوياً لتطوير الممارسات المحاسبية، لما يقدمه من رفع مستوى الأداء والشفافية والمساءلة. وقد توصلت هذه الدراسة بعد الإشارة إلى تجربة بلدية رام الله (فلسطين) في التوجه نحو أساس الاستحقاق الكامل، إلى ضرورة تفعيل أساس الاستحقاق كأحد المداخل الهامة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتقييم أداء الهيئة العمومية. **الكلمات المفتاحية:** أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، القطاع العام.

Abstract:

This study aims to highlight the importance of the transition from cash accounting basis to accrual accounting in the public sector and the disclosure of future challenges in terms of philosophy and performance.

This aim is to communicate with the new reality that is made radical changes to global and local accounting systems, which emerged from the New Public Management "NPM" reforms.

The adoption of accrual basis in the public sector became a vital requirement for the development of accounting practices, for its increased performance, transparency and accountability.

The study found that after referring to the experience of Ramallah Municipality (Palestine) in the trend towards full accrual accounting, the need to activate accrual accounting as one of the most important in achieving high-quality financial information and performance evaluations.

Keywords: Accrual accounting, cash accounting, public sector.

تمهيد:

ساد الاعتقاد لفترة طويلة من الزمن أن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الآونة الأخيرة، ونظراً للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الميزانيات العامة للدول وزيادة الانفاق العام وزيادة مسؤوليات الهيئات العمومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض، حيث أنه لا يوفر معلومات عن الأصول والخصوم ولا عن عناصر التكاليف المختلفة، كما أنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي ولا يقدم رؤية على المدى القصير للمالية العامة في التقارير المالية الأولية. إضافة إلى أن دوره في الرقابة يقتصر على الرقابة المالية فحسب دون الرقابة على الأداء، والتي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وفيما إن كانت الأموال العمومية قد أنفقت وفقاً لما خصص لها، في حين يهمل إظهار كفاءة وفعالية الهيئة العمومية في استغلال مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها.

وقد أقيمت العديد من المناقشات حول أهمية التحول من الأساس النقدي نحو أساس الاستحقاق، والذي يعتبر كجزء من اعتماد مبادئ الإدارة العامة الجديدة NPM التي ركزت فلسفتها على التغيير في الممارسات الإدارية في القطاع العام لجعلها أقرب ما تكون منقفاً لممارسات القطاع الخاص. ولاقت فكرة التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام أصداء واسعة وقبول من مختلف أنحاء العالم، وزادت الأصوات المطالبة بضرورة القيام بإصلاحات شاملة في الممارسات المحاسبية في القطاع العام.

لذلك ظهر استخدام أساس الاستحقاق في القطاع العام وتحديداً في نهاية الثمانينات، وأصبح حالياً هو المهيمن على النظم المحاسبية لا سيما في الدول المتقدمة على غرار نيوزيلندا والتي تعد السبابة في تبنيه، تليها أستراليا وباقي الدول. حيث أثبت جدارته في تحقيق أكبر قدر من الشفافية والمساءلة، وفي توفير معلومات أفضل لصنع القرار وقياس وتقييم الأداء. وتلجئ الدول عادة إلى تطبيقه من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المعدة وفقاً له أو معايير مماثلة أخرى، والتي من شأنها تحسين نوعية التقارير المالية وتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية، فالمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية تساعد كثيراً في عملية اتخاذ القرارات المالية، والبلديات كغيرها من الهيئات العمومية بحاجة إلى توفر نظم معلومات محاسبية فعالة وكفؤة من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات المالية فيها.

وفي هذا السياق، تعد بلدية رام الله أولى البلديات بفلسطين التي تتبنى أساس الاستحقاق الكامل، لذلك ارتأينا من خلال هذه الورقة البحثية عرض تجربتها في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل.

وعليه نطرح إشكالية البحث المتمثلة في: ما هي المزايا المرجوة من التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام؟

وللإجابة عن هذا التساؤل، تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث محاور أساسية:

أولاً: أسس القياس في المحاسبة العمومية

1- مفاهيم حول أهم الأسس المحاسبية المعتمدة في المحاسبة العمومية:

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات والنفقات العمومية وتتعدد من دولة لأخرى، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم وطبيعة أنشطتها، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى عدة عوامل أهمها: "الأهداف التشغيلية للهيئة العمومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية وعلى احتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية"¹. كما يختلف الباحثون في مجال المحاسبة في تقسيم الأسس المحاسبية، فمنهم من يرى أن هناك أساسين محاسبين رئيسيين هما: أساس

الاستحقاق والأساس النقدي، ومنهم من يضيف إليهما أساس الالتزام، غير أن لجنة القطاع العام PSC والتي كانت تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، وتحولت فيما بعد لمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB، أضافت للأساسين السابقين أساسين آخرين منبثقين منهما، وهما كل من أساس الاستحقاق المعدل والأساس النقدي المعدل. وبذلك يصبح هناك أربعة أسس محاسبية معتمدة. وفي الآونة الأخيرة كثر النقاش حول أي من هذه الأسس أكثر قيمة ونفعا. ولتحديد أي الأسس المحاسبية هي الأفضل للقطاع العام، ينبغي أن تكون التعاريف لكل من هذه الأسس واضحة وجلية، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث فهم الاختلافات الموجودة بين هذه الأسس، من خلال التطرق إلى مفهوم كل أساس، وإبراز ميزاته وعيوبه، ومن ثم إجراء مقارنة بينهم للوقوف على أبرز هذه الاختلافات. وقبل ذلك نقدم هذا الجدول الذي يبين أنواع هذه الأسس المحاسبية في القطاع العام.

جدول رقم 1: الأسس المحاسبية المتبعة في القطاع العام

الأساس النقدي	الأساس النقدي المعدل	أساس الاستحقاق المعدل	أساس الاستحقاق
تسجل النفقات والإيرادات وقت استلام أو دفع النقدية فعليا.	يعترف هذا الأساس بالإيرادات والنفقات عند استلام أو دفع النقد حتى فترة محددة بعد نهاية السنة.	يستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق غير أنه لا يعترف ببعض العناصر من الأصول (مثل الأصول الثابتة) و من الخصوم.	تسجل كافة العمليات والأحداث الاقتصادية عندما تتحقق بغض النظر عن وقت استلام أو دفع النقدية.
نفقات/إيرادات الانفاق/التحصيل	بعض الأصول والخصوم النقدية تحصيل/ انفاق	بعض الأصول والخصوم النقدية يتبع للدورة المحاسبية وفقا للحدث.	الأصول / الخصوم يتبع للدورة المحاسبية وفقا للحدث.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مقال بعنوان:

Towards a new era in government accounting and reporting, April 2013, in:

www.pwc.com

راعينا من خلال هذا الجدول التدرج في التطورات، بدءا من الأساس النقدي التقليدي، ومرورا بالأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل، ومن ثم الأساس الأكثر تطورا المعتمد في الآونة الأخيرة لا سيما في الدول المتقدمة ألا وهو أساس الاستحقاق الكامل.

وفيما يلي نبين مفهوم كل أساس على حدى: ²

الأساس النقدي: هي الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات وغيرها من الأحداث عند استلام أو دفع النقدية.

الأساس النقدي المعدل: طريقة هجينة تدمج كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، غير أن ادماج الأساس النقدي يكون بنسبة أكبر، كما تأخذ أيضا بعين الاعتبار الحسابات غير المدفوعة و / أو الذمم المدينة في نهاية السنة.

أساس الاستحقاق: الطريقة التي يتم من خلالها تسجيل المعاملات وغيرها من الأحداث عند حدوثها بغض النظر عن استلام أو دفع النقدية، أي أنها تسجل المعاملات بأثر رجعي.

أساس الاستحقاق المعدل: الأسلوب الذي يميل إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، ولكن مع بعض الاختلافات، كعدم مراعاة بعض فئات الأصول أو الخصوم.

من خلال ما سبق يتضح لنا أنّ الفرق الجوهرى بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي يكمن في توقيت حساب المعاملات.

2- تقييم الأساس النقدي:

صحيح أنه ثبت في الآونة الأخيرة عجز الأساس النقدي في تحقيق الشفافية والمساءلة، لكن مما لا شك فيه أن له العديد من المزايا، حيث أثبت فاعليته على مر هذه السنين. ومن خلال هذا الجزء سنحاول تقييم هذا الأساس من خلال ذكر مزايا الأخذ به، عيوبه، مؤيديه ومعارضيه.

- 1-2- مزايا الأساس النقدي:** يحظى الأساس النقدي بالعديد من المزايا، والتي نوضحها فيما يلي:³
- الوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين: لعدم وجود الحاجة إلى تسويات قيدية في نهاية الفترة المحاسبية؛
 - يمكن من خلاله إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية.
 - موضوعي: حيث لا يحتاج تطبيقه إلى استخدام عوامل التقدير الشخصي، نظراً لمحدودية الخيارات.⁴ تعتبر تكلفته منخفضة نسبياً مقارنة بأساس الاستحقاق؛
 - يتضح لنا من خلال ما سبق أن الأساس النقدي مثلما هو موضح من اسمه يتعلق بالتدفقات النقدية، ويتميز ببساطته وسهولته، لأنه لا يدخل أي تعديلات على الحسابات، ومن ميزته أيضاً أنه موضوعي لأنه لا يشجع على استخدام التقديرات والأحكام الشخصية، كما أن تكلفته غير باهضة إذا ما قورن بأساس الاستحقاق. تجدر الإشارة إلى أن مؤيدي هذا الأساس يستدلون بالمنافع التي تنجر عنه، في حين أن معارضيهم يستدلون بعيوبه.
 - 2-2- عيوب الأساس النقدي:** على الرغم من مزايا هذا الأساس إلا أنه لا يخلو من العيوب، فهناك العديد من المنتقدين له، الذين يسردون عيوبه وأوجه قصوره، وفيما يلي نقوم بعرضها:
 - **تجاهله لبعض العناصر المهمة:** فحسب الدراسة رقم 6 للاتحاد الدولي للمحاسبين وردت أحد عيوب الأساس النقدي، وهي أنه "لا يعترف بالتدفقات عند حدوثها بالرغم من وجود التزامات"، و"لا يتجاهل الخصوم الناشئة عن العمليات العادية فحسب، وإنما يتجاهل أيضاً الديون والخصوم الأخرى على المدى الطويل".⁵
 - لا يتماشى ومتطلبات الشفافية، ولا يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي: فحسب الباحثين Ball Ian و Pflugrath Gary فإن المواطنين والمستثمرين بحاجة إلى المزيد من المعلومات المالية الشاملة والموثوق بها، وإلى زيادة الشفافية والمساءلة من الحكومات. وأن إهمال ذلك عواقبه وخيمة، إذ أن الحكومات سوف تتحمل المزيد من التكاليف. فغياب الشفافية يعني غياب المساءلة وانعدام الثقة، ولن تستطيع الحكومات تحقيق الشفافية والمساءلة باستخدام الأساس النقدي، ولا أن تسمح للمستثمرين والمواطنين من اتخاذ قرارات مستنيرة تماماً. ذلك أن الأساس النقدي عاجز عن عكس الصورة الحقيقية والعادلة للمركز المالي؛ فالتقارير الناتجة وفقاً له لا تعكس سوى جزء قليل جداً من الصورة الكلية.⁶
 - **لا يميز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات:** يعتبر عدم التمييز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات واحد من أوجه القصور الرئيسية، فمثلاً نجد أن التدفقات النقدية الناتجة عن بيع الأصول تعامل بنفس الطريقة التي تعامل بها التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب، كذلك الأمر بالنسبة للاقراضات الحكومية – التدفقات النقدية الخارجية- يتم التعامل معها بنفس الطريقة التي يتعامل بها عند دفع رواتب موظفي القطاع العام.⁷
 - **عدم احترامه لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات:** الأمر الذي قد يشوه تكاليف التشغيل الفعلي ويعكس الإيرادات بشكل غير صحيح.⁸ الأمر الذي يؤكد أن القوائم المالية قد لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للأنشطة، إضافة لكونه لا يحترم مبدأ استقلالية الدورات، أي تحميل كل دورة بما يخصها من النفقات والإيرادات وكل دورة مستقلة عن الدورة السابقة لها أو اللاحقة، فاستخدام الأساس النقدي يؤدي إلى تداخل الفترات المحاسبية، مما لا يسمح بدراسة المركز المالي الحقيقي للدولة لكل سنة.
 - لا يوفر إلا القليل من المعلومات حول الأصول والخصوم المستقبلي،⁹ الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي غير قادر على رقابة وتقييم الأداء بكفاءة وفعالية؛ فهو يقيس الأحداث المالية النقدية فقط، ولا يولي اهتمام لقياس الأداء.
 - لا يسمح من قياس التكلفة (فحسب مؤيدي هذا الأساس فإن حساب التكلفة الحقيقية لخدمات الهيئات العمومية يعد أمراً غير مهماً ذلك أن خدماتها تقدم مجاناً أو بمقابل رمزي لا يرتبط بالتكلفة).
- 3- تقييم أساس الاستحقاق:** سوف نركز على ذكر أهم ما يعاب على أساس الاستحقاق في حين تركنا الحديث عن مزاياه في المحور الثاني أين سننطلق لأهمية التحوّل إليه.

3-1- عيوب أساس الاستحقاق: يعاب على أساس الاستحقاق أنه:

- غير موضوعي: حيث يدخل فيه عنصر التقدير الذاتي المبني على الاعتبارات الشخصية، مثل حالات جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون المستحقة.
- معقد وباهض التكاليف: ونظرا لتعقيده فإنه يتطلب عدد كبير من معدي ومراجعي الحسابات الحكومية ذوي المهارات المحاسبية الفائقة لتكون أحكامهم موضوعية، وترجع أسباب كون تكلفة تنفيذه أعلى من تكلفة تنفيذ الأساس النقدي إلى: تحديد وتقييم الأصول الموجودة؛ تطوير سياسات محاسبية؛ إنشاء النظم المحاسبية، بما في ذلك شراء البرمجيات وتجريبها؛ وتطوير المهارات اللازمة من خلال توفير البرامج التدريبية حول المعلومات المالية للمعدين والمستخدمين.¹⁰
- مصمم لقياس الربح: وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام.¹¹
- يبقي الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة مدة طويلة حتى تتم تسويتها: والذي قد يؤدي إلى صعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب.¹²
- يشوه المركز النقدي ويحدث خلل في الرقابة على السيولة النقدية: بسبب اشتغال الحسابات على معلومات محاسبية عن المستقبل والتي قد لا يحدث إنفاؤها أو تحصيلها.¹³
- قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج: حيث يرى كل من الباحثين Tudor و Mutiu أنه على الرغم من أن أساس الاستحقاق يعزز الثقة والشفافية ويساهم في دفع عجلة النمو الاقتصادي، إلا أنه قد يقدم تفسيرات خاطئة وتلاعبات في النتائج.¹⁴

3-2- مقارنة مزايا وعيوب أساس الاستحقاق بمزايا وعيوب الأساس النقدي:

وسوف نحاول من خلال الجدول الموالي المقارنة بين كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق للوقوف على أهم الفروقات بينهما.

جدول رقم 2: مقارنة الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في القطاع العام

المعايير	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق
من حيث الفهم	بسيط، ولكنه غير مألوف لمعظم الناس.	معقد للغاية، ولكنه أكثر اعتيادا لمعظم الناس.
من حيث التعامل معه	يسهل التعامل معه نسبيا.	من السهل التعامل معه، وفقا لمعايير التدقيق والمحاسبة.
من حيث الشمول	معلومات حول النقدية فقط.	يتضمن معلومات عن النقدية وكذلك معلومات إضافية.
من حيث فائدته في إدارة التدفقات النقدية	يوفر المعلومات الأساسية فقط.	يقدم معلومات حول النقدية والالتزامات.
من حيث إدارة الأصول غير المالية	لا يوفر المعلومات.	يوفر معلومات حول كافة الأصول.
من حيث إمكانية المقارنة	تستخدم الدول مجموعة متنوعة من الطرق المحاسبية التي لا تتفق مع بعضها البعض.	الدول تستخدم معايير محاسبية مختلفة عن المحاسبة على أساس الاستحقاق والتي لا تتفق مع بعضها البعض.
من حيث قياس استدامة السياسة المالية	فائدة محدودة جدا.	مفيد، ولكن يجب أن يستكمل مع معلومات إضافية.
من حيث المصدقية	محدود	أكثر ألفة لدى وكالات التصنيف، الدائنين، ووسائل الإعلام.
كأساس لتحديد الاستراتيجية المالية	محدود	جيد، عندما يستخدم جنبا إلى جنب مع المعلومات النقدية.
من حيث المساءلة	محدود	يوفر معلومات.
كأساس لتسعير المنتجات والخدمات	محدود	جيد
كرادع للاحتيال والفساد	محدود	أفضل من الأساس النقدي، اعتمادا

من حيث التنفيذ	تكلفة عالية لنظم المعلومات (التخصيص ومحدودية).	على بيئة الرقابة وغيرها من الجوانب . تكلفة نظم المعلومات يمكن أن تكون أقل، ولكن هناك حاجة إلى بذل المزيد من الجهود لتحديد وتقييم الأصول وغيرها من العناصر.
من حيث الاستمرار في العمل	قليل من المهارة المطلوبة من جانب المحاسبين، ولكن زيادة الطلب على الموظفين للعمل.	من السهل الاحتفاظ وتدريب المشغلين ودمج السجلات (المدفوعات، الأصول).

المصدر: Rossana Guerra de Sousa et al., Op.Cit., p222.

صحيح أن الأساس النقدي بسيط، سهل للفهم، تكلفته قليلة وموضوعي، غير أن النقطة الأساسية والمهمة هنا ليست فيما إن كان النظام المحاسبي بسيط، سهل للفهم، وغيرها من المزايا التي سبق ذكرها، بل فيما إن كان يوفر المعلومات المطلوبة والمفيدة التي تلبى احتياجات المستخدمين. فبالرغم من أنه كان يعتقد أن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الآونة الأخيرة ونظرا للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الميزانيات العامة للدول، وزيادة الانفاق العام ومسؤوليات الهيئات العمومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض.

وترى الباحثة أن أساس الاستحقاق من الجانب النظري أحسن من الأساس النقدي إذا توفرت فيه بعض الشروط، حيث يوفر الكثير من الأمور التي يعجز عن توفيرها الأساس النقدي. أما من الجانب التطبيقي فلا يمكن الجزم بأيهما أحسن للقطاع العام، حيث لم تمر فترة طويلة من الزمن على تبنيه من قبل بعض الدول، وحتى وإن ثبتت فعاليته على المدى القصير إلا أنه لا يمكن اثبات ذلك على المدى البعيد وإن كان أمرا متوقعا ومحتملا، والأيام لوحدتها كفيلا بإثبات أو نفي ذلك.

ثانيا: أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

قبل بداية الحديث عن التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام، لا بد من دوافع وأسباب تستدعي حقا إنجاح هذا التحول، لذلك سنحاول الوقوف على أهم الأسباب التي دفعت بالدول لتبني أساس الاستحقاق وترك الأساس النقدي.

1- أسباب التحول إلى أساس الاستحقاق:

كشفت الأزمة المالية العالمية وأزمات الديون السيادية التي تلتها، أن غياب الشفافية وهشاشتها وعدم الوضوح في المالية العمومية، إضافة إلى ضعف قواعد الإدارة المالية الجيدة، قد يعرض قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها المالية من جهة، وتنفيذ مهمتها الرئيسية المتمثلة في توفير الخدمات العمومية من جهة أخرى.¹⁵ ونتيجة لما خلفته هذه الأزمات، تجد الدول نفسها مجبرة على مراجعة أنظمتها المالية والمحاسبية والاقتصادية بما يجعلها أكثر شفافية. ومنذ ذلك الحين تزايدت الحاجة إلى توفير معلومات مالية شاملة وملائمة وموثوق بها بصفتها حجر الزاوية في التسيير الفعال للأموال العمومية. وفي هذا السياق يعتبر التحول إلى أساس الاستحقاق المرحلة الأولى من هذه الإصلاحات، ذلك أن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا الأساس المحاسبي تمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وتسمح من المساءلة وزيادة الشفافية. ويمكن أن يعزى انتشار المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام مؤخرا إلى العديد من العوامل المتمثلة فيما يلي:¹⁶

- اعتراف متزايد بمحدودية الأساس النقدي الكامل؛
- يتماشى وتوجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق، على غرار إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)؛
- إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية وإدخال تقنيات القطاع الخاص إلى القطاع العام.

فالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ناتج عن ثبوت قصور الأساس النقدي ومحدوديته بصفة رئيسية، وعن المزايا المتعددة لأساس الاستحقاق الذي يقوم بتسجيل الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية « الأصول الصافية » في دفتر الأستاذ العام عند حصول النشاط الاقتصادي ذي الصلة وعندما يتم تسلم أو دفع المبالغ النقدية، وعليه تترتب على تطبيقه المزايا التالية:¹⁷

- توفير سجلات دقيقة ومتكاملة؛
- إعطاء صورة واضحة تساعد في تقييم وفهم مدى نجاح الحكومة في تسيير وإدارة مواردها؛
- المساعدة في تقييم أداء هيئات القطاع العام من ناحية مركزها المالي وتدفقاتها النقدية، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وإنجازاتها؛
- المساعدة في تحديد إجمالي تكلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة، والتي تعد معلوماتها ضرورية لتقييم كفاءة أداء الخدمات الحكومية، وإتاحة مقارنتها بتكلفة نفس الخدمات إن قدمت من طرف القطاع الخاص أو التطوعي؛
- كما يمكننا تقسيم مزايا أساس الاستحقاق إلى مستويين:¹⁸
- المستوى الأول: يشير إلى زيادة القدرة على توفير معلومات صحيحة وكاملة وذات دلالة عن الموارد والديون والإيرادات، من أجل تحسين التواصل مع أصحاب المصلحة مثل قيادة المجتمع والمواطنين.
- أما المستوى الثاني: فيتعلق بالقدرة على الحصول على التكلفة الكاملة للمعلومات، ويعتبر عنصرا حاسما لتحسين التخطيط التنظيمي، والرقابة والمساءلة.

2- فوائد أساس الاستحقاق مقابل الأساس النقدي: إن فوائد ومزايا أساس الاستحقاق مقارنة بالأساس

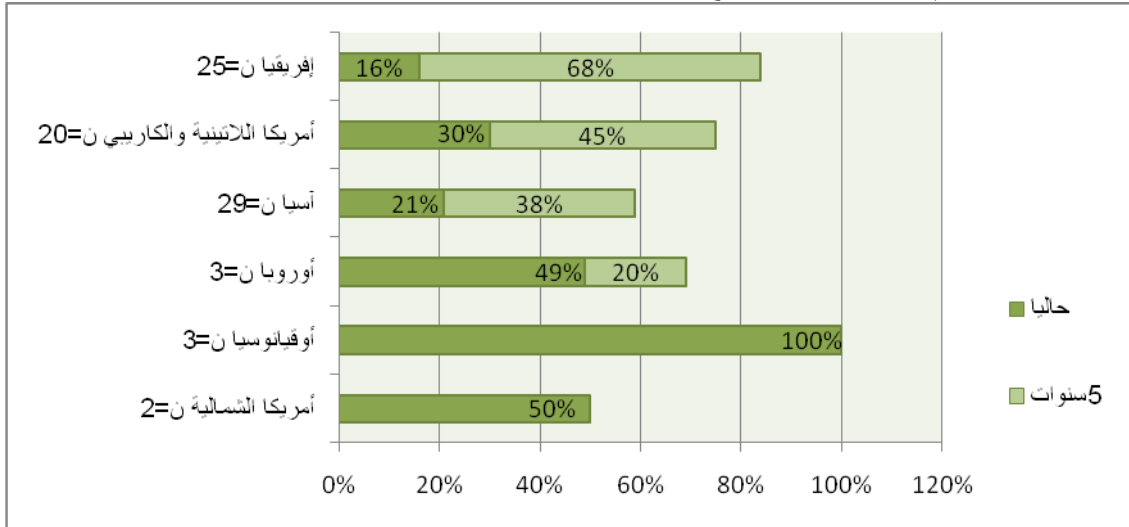
- النقدي واضحة وجليّة، بل وتعتبر كعلاجات لعيوب الأساس النقدي، وفيما يلي نبرز أهمها:¹⁹
- متابعة ومراقبة النفقات: كان الدور المنوط للمحاسبة العمومية وفقا للأساس النقدي، هو قياس أداء الوحدة فيما إن كانت قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات وإنفاقها للمصروفات. وكان الهدف من ذلك معرفة إن كانت تمت وفق الطريقة المحددة لها والأهداف المرسومة. أما مع المحاسبة على أساس الاستحقاق، فإن الهدف من ذلك هو تحقيق التوازن بين الموارد المستحقة (وليس فقط تلك التي صرفت) مع النتائج التي ينبغي أن تساعد في نهاية المطاف في قياس فعالية وكفاءة الإدارة بعد امتثالها للميزانية.
- متابعة وقياس تكاليف السلع والخدمات، فلا يمكن تصور تنفيذ المحاسبة التحليلية دون مقابلة النفقات بالإيرادات لنفس الفترة المحاسبية، وتقدير النفقات مثل الاهتلاك.
- مكافحة الفساد بسبب تقييم وتنفيذ الميزانية بدقة، ووضع آليات للتمكين من مساءلة المنتخبين وتعزيز الشفافية في الإدارة المالية، فالأساس النقدي يحوي الكثير من الثغرات التي قد تشجع ضعاف الأنفس على القيام بالكثير من التجاوزات الإدارية والمالية.

3- الدول التي تبنت أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام:

هناك مستوى عال من التنوع في الممارسات المحاسبية في الدول كما رأينا سابقا فمنهم من يطبق الأساس النقدي أو النقدي المعدل ومنهم من بدأ يتوجه نحو أساس الاستحقاق لما له من فوائد كت تحقيق شفافية والمساءلة والمساعدة في صنع القرارات. فكل الحكومات مطالبة بإنتاج قوائم مالية عالية الجودة وذات شفافية ومصداقية ومعترف بها دوليا، وذلك باستخدام المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS أو معايير تعادلها. ويعتبر هذا الأمر سمة أساسية من سمات المساءلة الديمقراطية وإنصاف الأجيال القادمة، كما يسمح أيضا من إنتاج أفضل معلومات التسيير لتحسين عملية صنع القرار، وبالتالي المساهمة في تحسين أداء الخدمة وتحسين المالية العامة المستدامة.

وأصبح الاتجاه نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الآن عبر كل القارات، بعدما أن كان في السابق تقريبا حكرا على دول منظمة التعاون الاقتصادي، فالملاحظ اليوم أن أعظم الزيادات المتوقعة هي للدول غير الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي، وفي هذا السياق تبرز المعايير المحاسبية الدولية IPSAS كإطار مرجعي عالمي للإصلاحات المحاسبية على أساس الاستحقاق.

شكل رقم 1: الاتجاه المتوقع نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا للقارات



Towards a new era in government accounting and reporting, July 2015, in:

المصدر: www.pwc.com

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن الاتجاه نحو أساس الاستحقاق ملحوظ عبر جميع القارات، ومن المتوقع في الخمس السنوات القادمة أن يكون التحول أقوى في إفريقيا وأمريكا اللاتينية، حيث يتوقع أن يزيد التحول إلى أساس الاستحقاق من 16% و 30% إلى 68% و 45% على التوالي.

ويعكس التطور في كل من إفريقيا وأمريكا اللاتينية إلى التقدم الملحوظ المحرز في هذه القارات، حيث أن الغالبية العظمى من حكوماتها قد شرعت في مشروع إصلاح تحديث وعصرنة المحاسبة. ويشير الشكل البياني أيضا إلى التقدم نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق في آسيا 38%، من الشرق الأوسط إلى شرق آسيا، وبذلك اعتماد معدل 59% في غضون خمس سنوات.

أما في أوروبا، فالتطور في السنوات القادمة هو أقل وضوحا، حيث أن 20% من الحكومات سوف تستخدم المحاسبة على أساس الاستحقاق في غضون السنوات الخمس المقبلة، وحسب الاستجابات الذي قامت به PWC والنتائج المحصلة، تفسر هذا الانخفاض لأسباب، فحسبها أن 20% تعكس درجة من الحذر للعديد من المستجوبين حول توقيت الانتهاء من المشروع الإصلاحي، وعدد منهم صرح أنه لا يمكن أن تكتمل الإصلاحات في غضون خمس سنوات.

وفي هذا السياق نشير إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق بدأ يمس جميع هيئات القطاع العام في العالم سواء على المستوى المركزي أو المستوى المحلي مثل البلديات. حيث بدأت البلديات في أوروبا تدريجيا تبني المحاسبة على أساس الاستحقاق وإصدار القوائم المالية وفقا لها.²⁰ فمثلا في البرتغال بدأت إصلاحات المحاسبة العمومية منذ بداية سنوات التسعينات، حيث اعتمد أساس الاستحقاق في 1997 على المستوى المركزي، لتتبعه البلديات بعده بعامين أي سنة 1999، فتطورت المحاسبة العمومية المحلية من أجل إدارة أنشطة الجماعات المحلية بطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالية أكثر، مما يتطلب معلومات دقيقة وكاملة حول تكوين أصول كل هيئة (تحديد الأصول والخصوم، وكذا قيمتها). إضافة إلى أهمية معرفة كيف يمكن لهذه الأصول أن تساهم في تنمية المجتمعات المحلية.²¹ كما هو الأمر في بلجيكا وإيطاليا، حيث بدأت البلديات فيهما في التحول إلى أساس الاستحقاق بدءا من سنة 1995^{22 23}. والأمثلة عديدة، ولا تسعنا هذه الورقة لذكرها كلها.

4- التحضير للانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:

لاحظ كل من الباحثين كوهين وآخرون، في ضوء الدروس المستفادة والمستخلصة عن تنفيذ أساس الاستحقاق المحاسبي في العديد من الدول أن: "عدم وجود موارد كافية للتدريب إضافة إلى نقص المهارات والخبرة، وغياب الدوافع والمحفزات للانتقال إلى أساس الاستحقاق، وعدم وجود الموظفين وبرامج الاعلام الآلي المناسبة

لتنفيذ أساس الاستحقاق واستخدام المعلومات المنتجة بطريقة مفيدة وفي الوقت المناسب، إضافة إلى عدم كفاية دعم المؤسسات المهنية للمحاسبة والتدقيق، وعدم القدرة على إيصال المعلومات عالية الجودة المستمدة من القوائم المالية على أساس الاستحقاق، كلها تمثل عقبات تحول دون تحديث نظام المحاسبة²⁴.

فهناك عدة شروط لانجاح عملية تنفيذ أساس الاستحقاق، ولعل من أهمها قوة الدعم السياسي والقيادة التقنية، حيث ينبغي على الدول التي تخطط لتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام القيام بالعديد من الإجراءات لبدء العمل. ويعتبر وجود قيادة رفيعة المستوى داخل السلطة التنفيذية ودعم من السلطة التشريعية والمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات أمر ضروري لضمان إعداد هذه المعلومات وفقا لأساس الاستحقاق واستخدامها بأعلى قدر من الكفاءة لاتخاذ القرارات المالية، وللإدارة والمساءلة.²⁵

بالإضافة إلى ذلك، يعتبر دعم كبار المسؤولين أمر بالغ الأهمية لدفع التغيير، بغية الحفاظ على قوة الدفع والتغلب على العقبات التقنية خلال الفترة الانتقالية، مما يتوجب أن يشمل هذا الالتزام الموارد اللازمة لتنفيذ الإصلاح، حيث إذا لم يتم استيفاء هذا الشرط المسبق، ينبغي على الدول القيام بتنفيذ إصلاحات على نطاق محدود.

وحذر الاتحاد الدولي للمحاسبين الدول التي تقرر الانتقال من المحاسبة وفقا لأساس نقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق من ضرورة التحليل الدقيق والجيد للفوائد المتوقعة من هذا الإصلاح مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف والأولويات والخصائص المحلية. كما أصدر الاتحاد الأوروبي للمحاسبين ورقة تحدد المخاطر التي تنطوي عليها عملية الانتقال وشرح الشروط المسبقة الأساسية لنجاح تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق. ولن يكون التحليل الكامل ممكنا إلا إذا تم تطبيق النظام الجديد في عدد معين من السنوات.²⁶

وينبغي أن تشمل عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق المهام الأولية التالية:²⁷

- **توضيح أهداف الإصلاح:** خطوة أولى يجب تحديد أهداف واضحة حول ما يتوقع أن يحققه الانتقال إلى أساس الاستحقاق من أجل تشكيل الانتقال والحصول على الالتزام والملكية. ويمكن أن تشمل الأهداف: تحقيق المزيد من الشفافية الخارجية؛ إدارة المعلومات الداخلية بطريقة أكثر موثوقية وغيرها.
- **إنشاء فريق ممثل للإصلاح:** بحيث يشمل هذا الفريق جميع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك: وزارة المالية، المحاسبين العموميين، الوزارات والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ومجمعي الإحصاءات، البرلمان، المؤسسة العليا للرقابة المالية، وواضعي المعايير المحاسبية. وقد يقسم هذا الفريق إلى لجنة توجيهية وفرق العمل بشرط أن يكونوا متحكمين جيدا في المحاسبة، حيث يعد هذا أمرا أساسيا لدفع عملية الإصلاح ومعالجة المشاكل التقنية عند ظهورها.
- **إستبيان حول السياسات المحاسبية القائمة، الأنظمة، المهارات والممارسات:** وينبغي أن يشمل هذا الاستبيان القطاع العام بأكمله بما في ذلك الوزارات الحكومية المركزية، الصناديق والأموال خارج الميزانية، والحكومات المحلية، والمؤسسات العمومية، وتقييم المستوى الحالي لامثال كل قطاع لمتطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق. حيث أن نتائج هذا الاستبيان والتقييم من شأنها تحديد تكاليف الإصلاح وتوقيت الانتقال.
- **تقدير تكاليف الإصلاح:** بعد الانتهاء من تحليل الثغرات أعلاه، يجب على الحكومة أن تقوم بتقدير تكاليف الإصلاح لتحديد ما إذا كانت الفوائد المحتملة تفوق التكاليف، وتأمين الموارد المالية لتنفيذ الإصلاح والذي قد يكون على مراحل أو ينطوي على اعتماد جزئي. وتشير التجارب الأخيرة أن التكاليف المالية وغيرها للإصلاحات يمكن أن تختلف بشكل كبير تبعا لحالة الممارسات المحاسبية، ومستوى الطموح، وارتباطها بإصلاحات أخرى للإدارة المالية.
- **إنشاء آلية لوضع معايير المحاسبة:** عادة يتم وضع معايير المحاسبة في القطاع العام من قبل وزارة المالية في العديد من الدول، الأمر المتناقض مع الحاجة للموضوعية، الاستقلالية والنزاهة في القوائم المالية للحكومة، وقد انتهزت العديد من الدول الفرصة عند إدخال أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بالاستعانة بمصادر خارجية لتطوير المعايير المحاسبية للقطاع العام من خلال:
- إنشاء مجالس مستقلة تهدف إلى تقديم المشورة للحكومة بشأن اعتماد أو تعديل المعايير المحاسبية الدولية (مثل ما حدث في فرنسا، وأمريكا)؛

- تخويل مسؤولية تحديد المعايير المحاسبية في القطاع العام إلى هيئة وطنية مستقلة (نيوزيلندا، أستراليا، كندا، جنوب أفريقيا)؛
 - اعتماد المعايير المطورة من قبل واضعي المعايير الدولية (شيلي)؛
 - استشارة مؤسسات العليا لمراجعة الحسابات قبل سن المعايير المحاسبية الجديدة في القطاع العام (النمسا).
- **التدريب وإدارة التغيير:** إن إدخال أساس الاستحقاق في حسابات الحكومة يتطلب قدر كبير من تدريب معدي القوائم المالية للمفاهيم الجديدة والنظم والأساليب المحاسبية. كما يجب أن يمتد هذا التدريب لمستخدمي القوائم المالية، بما في ذلك الوزراء وكبار المسؤولين في وزارة العدل والبرلمانيين والمجتمع المدني والمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات.
- **وضع خطة عمل للمرحلة الانتقالية:** نادرا ما يتحقق الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في خطوة واحدة، ففي معظم الحالات يجب أن تحدد خطة انتقالية، من خلال تحديد المراحل الرئيسية للإصلاح، بما في ذلك المسؤوليات وتوقيت المهام التحضيرية، إصلاح النظم والعمليات ذات الصلة، وشكل ومحتوى البيانات المالية في كل مرحلة.

المحور الثالث: عرض تجربة بلدية رام الله في التحول إلى أساس الاستحقاق

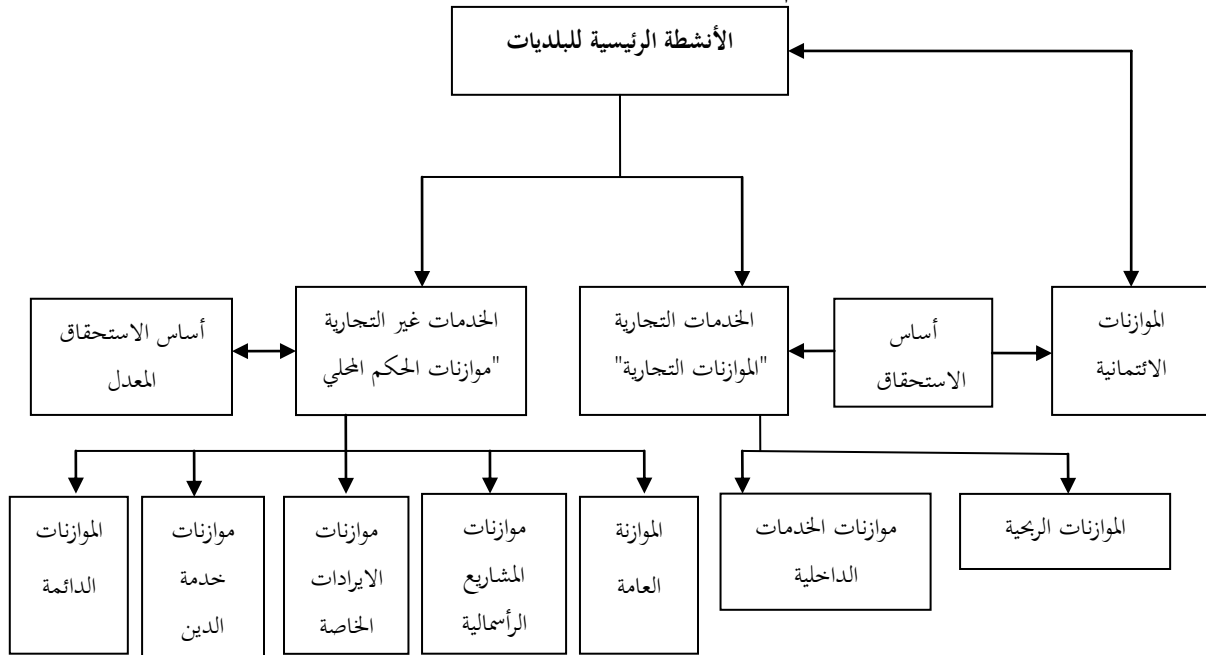
1- نبذة عن بلديات فلسطين:

يشمل الجهاز الحكومي في فلسطين سلطات للحكم المحلي تعرف باسم البلديات و المجالس القروية واللجان المحلية، وجرى العرف المتداول على تسميتها بالبلديات. وتتميز البلديات بالذمة المالية المستقلة، ولوزارة الحكم المحلي حق الرقابة عليها بوصفها هيئة من هيئات القطاع العام وفق القانون الفلسطيني.²⁸

وفي ظل هدر كثير من الأموال تحت مسميات إعادة إعمار البنية التحتية، والتنمية المستدامة للأراضي الفلسطينية، فإن الأراضي الفلسطينية خاصة بعد الانسحاب الإسرائيلي من قطاع غزة بحاجة إلى أموال طائلة لإعادة اعمارها وتنميتها، ولتفادي الهدر غير المبرر للأموال فإن واقع الحال يقتضي تطبيق نظام محاسبة عمومية يتيح تطبيق مبدأ محاسبة الاستحقاق، وإمكانية قياس تكلفة كل نشاط حكومي، ويتيح وجود شفافية كافية في جميع القطاعات وعلى كل المستويات، إذ أن غياب الشفافية له تأثير سلبي على النمو الاقتصادي بسبب غياب المعلومات الصحيحة والدقيقة عن المستثمرين.²⁹ لذلك بدأت البلديات باعتبارها أحد هيئات القطاع العام تفكر بجد في التحول إلى أساس الاستحقاق، ومن بينها بلدية رام الله والتي هي موضوع دراستنا.

1-1 النشاطات التي تقوم بها بلديات فلسطين: إرتأينا إلى تقديم موجز عن طبيعة نشاطات البلديات الفلسطينية، والملخصة في الشكل الموالي:

شكل رقم 2: طبيعة نشاطات البلديات الفلسطينية



المصدر: السلطة الوطنية المحلية، وزارة الحكم المحلي، صندوق تطوير وإقراض البلديات، دليل الإجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة وفق الاستحقاق المعدل، ص10. على الموقع الإلكتروني:

[/http://www.mdlf.org.ps](http://www.mdlf.org.ps)

من الشكل السابق يتضح لنا أن النشاطات غير التجارية تنقسم إلى الموازنات التالية:³⁰

- الموازنة العامة: وهي في العادة الموازنة التشغيلية العادية للبلدية، وتستخدم للمحاسبة على جميع الموارد المالية للبلدية، التي لا تصنف ضمن أي من الموازنات الأخرى.
 - موازنات المشاريع الرأسمالية: وتستخدم للمحاسبة على جميع الموارد المالية المستخدمة للحصول أو بناء على الأصول الرأسمالية الرئيسية بخلاف تلك الممولة من الموازنات التجارية.
 - موازنات الإيرادات الخاصة: تستخدم للمحاسبة على التحصيلات المتأتية من موارد محددة، والتي عادة ما تكون عملية الصرف منها مقيدة قانونياً لأغراض معينة، وذلك بخلاف خدمة الدين أو النفقات الرأسمالية الرئيسية.
 - موازنات خدمة الدين: تستخدم لتجميع الأموال اللازمة للسداد الدوري للديون طويلة الأجل و/أو الفوائد المترتبة عليها.
 - الموازنات الدائمة: تستخدم لتسجيل الموارد الموقوفة قانونياً أي التي يمكن استخدامها مكاسبها، وليس أصلها، لأغراض دعم برامج البلدية المسجلة، أي لصالح البلدية ومواطنيها.
- أما النشاطات التجارية فتقسم إلى:
- الموازنات الربحية: وتتكون من جميع الأنشطة التي تتضمن تقديم الخدمات للمستفيدين من خارج البلدية مقابل رسوم أو إئتمان. وتشمل الموازنات الربحية خدمات الكهرباء والماء والمجاري والمسالك وأسواق الخضار والأسواق المركزية وغيرها.
 - موازنات الخدمات الداخلية: تستخدم للمحاسبة على الخدمات التي تقدمها إحدى الدوائر في البلدية إلى دوائر أخرى، كخدمات معالجة البيانات، صيانة الآليات، وغيرها.
- أما النشاطات الائتمانية: فتستخدم في تسجيل الموارد المطلوب الاحتفاظ بها كأمانة للأعضاء والمستفيدين من برامج تقاعد محددة، أو مخططات لاسهامات محددة، أو أي برامج لمزايا ما بعد الوظيفة، أو أي مزايا أخرى تمنح للموظفين.

2- الأسس المحاسبية المعتمدة في بعض بلديات فلسطين: تختلف أنظمة معلومات الإدارة المالية للبلديات الحالية من نظام بسيط إلى نظام متطور، والجدول التالي يعرض ملخص لأنظمة معلومات الإدارة المالية في 12 بلدية:

جدول رقم 3: أنظمة معلومات الإدارة المالية وأسس المحاسبة الحالية

البلديات	أنظمة معلومات الإدارة المالية FMIS	الأساس المحاسبي
الخليل Hebron	شركة أنظمة الغسان	الأساس النقدي المعدل
نابلس Nablus	أوركلي	الأساس النقدي
رام الله Ramallah	الغسان	أساس الاستحقاق
جنين Jenin	الشامل	الأساس النقدي
أريحا Jericho	الغسان	الأساس النقدي
بيت لحم Bethlehem	Hashavshevet	الأساس النقدي
بيرزيت Birzeit	الغسان	الأساس النقدي المعدل
يطا Yatta	يدوي	الأساس النقدي
ترمسعيا Turmosaya	يدوي	الأساس النقدي
العقبة Aqaba	الديوان	الأساس النقدي
بيدو Bido	النظام المالي الموحد Free Balance	الأساس النقدي المعدل
الخضر Alkhader	الديوان	الأساس النقدي

المصدر: Assessment of The Public Financial Management Information of Local Government Units Component One Assessment Results & Recommendations Report, FINAL REPORT February 2016, p10, available in: <http://documents.worldbank.org/> (07/01/2017).

من خلال الجدول أعلاه، يتضح لنا أن بلدية رام الله "موضوع دراستنا" هي السبابة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في فلسطين والوحيدة لحد الآن، وتعمل بلدية رام الله وفقاً لنظام مالي محوسب جديد صادر عن شركة الغسان. وسوف نحاول من خلال الجزء الموالي عرض تجربتها في هذا التحول.

3- تجربة بلدية رام الله في التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

1-3 تقديم بلدية رام الله: 31

تأسست بلدية رام الله سنة 1908، بعد تأسيس أول مجلس بلدي لها برئاسة السيد الياس عوده الديبني، وتناوب على رئاسة مجلس بلدية رام الله منذ تأسيسها 24 رئيساً، ويرأس مجلسها البلدي حالياً السيد موسى حديد، ويضم المجلس أربعة عشر عضواً. ساهمت البلدية في الارتقاء بمدينة رام الله عبر مجالسها المتعاقبة، من خلال عملها في مجالات تنظيم المدينة وفق مخطط تنظيمي، والترخيص بإقامة الإنشاءات والأبنية ومتابعة التفقيش عليها، والمحافظة على مظهر ونظافة المدينة وإنشاء الحدائق والمساحات والمنتزهات وتنظيمها وإدارتها ومرافقتها، ووقاية الصحة العامة.

2-3 المراحل الزمنية لتطور الأسس المحاسبية المعتمدة في بلدية رام الله: تطورت الأسس المحاسبية المعتمدة في بلدية رام الله منذ تأسيسها إلى يومنا هذا، وفيما يلي نعرض أهمها من خلال هذا الجدول:

جدول رقم 4: المراحل الزمنية التي مر بها تطور الأسس المحاسبية المعتمدة في بلدية رام الله

المراحل الزمنية التي مر بها تطور الأسس المحاسبية	الإنجازات المحققة من قبل بلدية رام الله
منذ تأسيسها إلى غاية 1999	استخدمت في تسجيلاتها المحاسبية الأساس النقدي.
من 1996 إلى 1999	عملت على توفير متطلبات أساس الاستحقاق المعدل، ومن أجل ذلك عملت مع شركة غسان سنة 1997 للأنظمة البرمجية لتوفير النظام المناسب.
من 2009 إلى 2010:	عملت مع صندوق البلديات لتوفير متطلبات أساس الاستحقاق، وتم تطبيق شجرة الحسابات الموحدة في العمليات المحاسبية لها.

تقييم أصولها الثابتة ضمن مشروع صندوق البلديات، وبناء عليه تم تحديث الأنظمة البرمجية لتتوافق مع أساس الاستحقاق.	من 2010 إلى 2011
إصدار القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية على أساس الاستحقاق.	2011 إلى يومنا هذا

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مقال بعنوان: تحول بلدية رام الله من الأساس المحاسبي النقدي إلى أساس الاستحقاق، على الموقع الرسمي لبوابة الهيئات الرسمية الفلسطينية: <http://www.baladiyat.ps>

3-3 أسباب التحول إلى أساس الاستحقاق في بلدية رام الله:

حاليا ومنذ سنة 2011، تعتمد بلدية رام الله أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل، وتعتبر من البلديات السباقة في اعتماده في فلسطين، بمبادرة من البلدية نفسها، ومن الأسباب التي دفعت بالبلدية لتبني أساس الاستحقاق حسب ما ذكره رئيس بلدية رام الله السابق السيد موسى حديد هي سلبيات نظام الاستحقاق النقدي والمزايا العديدة التي يوفرها أساس الاستحقاق، وقد بين رئيس البلدية المزايا التي شهدتها النظام المحاسبي في بلدية رام الله جراء تطبيقها لأساس الاستحقاق، وعيوب الأساس المحاسبي السابق، وفيما يلي نعرض أهم ما بينه: ³²

• عيوب الأساس النقدي:

- الأساس النقدي لا يعكس الصورة الحقيقية عن أداء بلدية رام الله لفترة معينة، وتسجيل الإيرادات والمصروفات النقدية يكون في السجلات فقط؛
- لا يتواءم مع حجم التسارع المتزايد في المدينة، ولا يدعم استغلال الموارد المتاحة للبلدية؛
- لا يظهر التزامات وأصول البلدية في القوائم المالية؛
- لا يتوافق مع مبدأ مقابلة المصروفات والإيرادات لنفس الفترة؛
- صعوبة الاستناد إلى البيانات المعدة وفقه في التحليل المالي لصانع القرار؛
- لا يميز بين النفقات الرأسمالية والإيرادية؛
- لا يوفر المرونة لاستكمال تنفيذ المشاريع التي تحتاج إلى أكثر من سنة مالية؛
- قصوره في تقديم البيانات اللازمة لتقييم الأداء في الدوائر والأقسام المختلفة؛
- لا يوفر البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج وتحديد الانجاز والأهداف الواجب تحقيقها على مدار سنوات تنفيذ المشاريع، فهو يقوم بتسجيل الأمانات المقبوضة من المواطنين كإيراد بدل أن تكون خصما، وبالتالي لا يخدم صانع القرار لعدم توافر معلومات حقيقية لنتائج الأعمال.

• **مزايا أساس الاستحقاق:** تعتبر معظم مزايا أساس الاستحقاق علاجا للعيوب والسلبيات الموجودة بالأساس النقدي، وترى بلدية رام الله أن أساس الاستحقاق من شأنه:

- توفير بيانات أكثر دقة حول المركز المالي ونتائج النشاط؛
- توفير مقومات رقابة مالية على الأصول؛
- توفير بيانات تساعد في تقييم أداء البلدية بشكل أكثر دقة ولأغراض التخطيط المستقبلي؛
- يعمل على مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات للفترة المالية، ويقدم صورة شاملة لكل الالتزامات، ما يعطي صياغة واقعية للسياسات المالية ورؤية ما وراء السنة المالية.
- كما أن بلدية رام الله ترى أن النظام المحاسبي الذي يستخدم أساس الاستحقاق يؤدي إلى الإفصاح عن جميع البيانات المالية والمحاسبية، ما يمكن جهاز الرقابة الخارجية من تقييم كفاءة الوحدات الإدارية، لتفعيل مبدأ المساءلة عن أي انحرافات أو تقصير ونتيجة للعيوب والصعوبات التي يتصف بها الأساس النقدي.

3-4 خطوات تحول بلدية رام الله إلى أساس الاستحقاق المحاسبي:

- وقد مرت بلدية رام الله في التحول إلى أساس الاستحقاق بخطوات ومراحل، وفيما يلي نبرز أهمها: ³³
- الفهم و الاقتناع بضرورة التحول إلى أساس الاستحقاق داخليا أي الاقتناع بالقيمة المضافة لأساس الاستحقاق؛

- تطوير الإطار النظري للنظام المحاسبي الجديد: بمعنى أن تقوم البلدية بإعداد إطار فكري للمحاسبة العمومية تحدد من خلاله أهم المفاهيم والأهداف والقواعد المتبعة، ودراسة المستفيدين واحتياجاتهم من المعلومات المالية، بما يمكنها من قياس أدائها مع بلديات محلية وعالمية.
- تبني النظام الجديد: تم عرض الفكرة على المجلس البلدي للموافقة على الإطار النظري المعد وتكلفة التطبيق التقديرية والتوجيه بالشروع في تطبيقه وبالتالي موافقته على تبني الفكرة.
- تهيئة البرمجيات للتطبيق: هيأت بلدية رام الله نفسها للتحوّل إلى أساس الاستحقاق من خلال:
 - تطوير دليل موحد لإجراءات النظام المحاسبي الجديد؛
 - تصميم التطوير المطلوب للأنظمة البرمجية وتنفيذه مع شركة الغسان؛
 - تدريب العاملين على جميع المستويات من قبل الشركة المبرمجة.
- خطة التطبيق بالأجزاء على البرمجيات الحالية: يتم اختيار جهات محدودة ذات حجم بسيط للتطبيق قبل التعميم (التطبيق الجزئي)، وللتطبيق الجزئي خطوات مهمة:
 - تحديد مجموعة من المحاسبين للعمل على النظام الجديد وتدريبهم وتقييم العمل؛
 - حصر الأصول والخصوم قبل بداية السنة المالية وبناء أرصدة افتتاحية.
- التقييم الأولي: أثناء التطبيق الجزئي المستمر، تم معالجة المشاكل التي ظهرت مثل الأحداث المرتبطة بالزمن مثل الاهتلاكات والاستحقاقات.
- التطبيق الكلي: تم تحديث جميع الأنظمة المحاسبية بحيث أصبحت مبنية وفقاً لأساس الاستحقاق.
- مراجعة شاملة: بعد انتهاء السنة المالية تم تقييم التجربة وتبنيها.
- تبني التطبيق الكلي للنظام الجديد: تم بنجاح تطبيق أساس الاستحقاق على بلدية رام الله ولجنة ضريبية المعارف وإصدار التقارير والقوائم المالية على أساس الاستحقاق.

3-5 أسباب نجاح التحوّل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في بلدية رام الله:

- يعزى نجاح بلدية رام الله في التحوّل من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق الكامل إلى مجموعة من الأسباب، وحسب ما لاحظناه في الجانب النظري من خلال الدراسات السابقة نجد أن بلدية رام الله التزمت بالمراحل الموصى بها عند التحوّل والانتقال إلى أساس الاستحقاق، ونذكرها فيما يلي: ³⁴
- دعم المشروع من قبل كل من: المجلس البلدي، إدارة البلدية، المدقق الخارجي. ولو لا هذا الدعم لما نجح التحوّل، حيث يساهم بشكل كبير في ضمان إعداد المعلومات وفقاً لأساس الاستحقاق واستخدامها بأعلى قدر من الكفاءة لاتخاذ القرارات المالية، والمساءلة.
 - فهم وتحديد نطاق التغيير: بحيث يعد فهم نطاق التغيير مهم لإدارة التوقعات من الجميع، بحيث يجب معرفة فيما إن كان التحوّل أساس الاستحقاق محاسبي فقط يقتصر على القيد والتسوية والتقارير، أم على جميع أعمال دوائر البلدية كافة، وربط الأثر المالي لبرامج الدوائر الأخرى مع البرنامج المالي.
 - تدريب وتهيئة العاملين: تم وضع خطة شاملة للتدريب وتطوير القدرات للموظفين بعدة مستويات، بحيث تعتبر هذه النقطة هي الأصعب عند التحوّل إلى أساس الاستحقاق، ومنهم من يعتبرها ضمن العيوب التي يعاب عليها أساس الاستحقاق كونه نظام معقد مقارنة بالأساس النقدي، ويتطلب الكثير من المهارات.

6-3 مقارنة بين الأساس النقدي المعدل السابق وأساس الاستحقاق الحالي في بلدية رام الله: 3-6-1 المعالجة المحاسبية وفقاً للأساس النقدي وأساس الاستحقاق:

جدول رقم 5: الأسس المحاسبية التقليدية والحديثة لبلدية رام الله

أساس الاستحقاق (2012)	الأساس النقدي المعدل (2005)
يتم الاعتراف بالإيراد عند تحققه بغض النظر عن الوقت الذي يتم فيه القبض.	يتم الاعتراف بالإيرادات عند القبض الفعلي. لا يتم تسجيل ذمم المواطنين في الحسابات ولا يتم الاعتراف بها كأصول ضمن القوائم المالية.
يتم الاعتراف بالنفقة عند حدوثها بغض النظر عن الوقت الذي يتم في الدفع النقدي.	يتم الاعتراف بالنفقات عند الدفع الفعلي لا يتم تسجيل الأصول الثابتة كأصول ولا يتم تسجيل النفقات المستحقة التي لم تصدر بها فواتير للبلدية. يتم الاعتراف بالأمانات المستلمة من المواطنين كإيرادات وبدفع الأمانات كنفقات، وذلك في نفس السنة التي يحصل فيها الاستلام أو الدفع.

المصدر: الموقع الرسمي لبوابة الهيئات الرسمية الفلسطينية: www.baladiyat.ps

3-6-2 مقارنة التقارير المالية المدققة لسنة 2005، وسنة 2012:

سوف نقوم بعرض كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأنشطة الخاصة بالسنوات 2005 أين كان يستخدم الأساس النقدي، و2012 أين أصبحت بلدية رام الله تستخدم أساس الاستحقاق الكامل أي أنها تعترف بالإيرادات والنفقات حين تحققها وحدثها بغض النظر عن توقيت الاستلام أو الدفع.

جدول رقم 6: قائمة المركز المالي

2012	2005	
(شيقل إسرائيلي)	(شيقل إسرائيلي)	
		الأصول
		الأصول المتداولة
10,437,803	1,734,341	النقد في الصندوق ولدى البنك
27,924,782	-	الذمم المدينة، بالصافي
1,812,254	1,131,683	اللوازم والمواد في المستودعات
196,581	-	أصول متداولة أخرى
40,371,420	2,866,024	مجموع الأصول المتداولة
		الأصول غير المتداولة
10,692,719	-	أصول مالية متاحة للبيع
799,662,837	-	الأصول الثابتة، بالصافي
810,355,556	-	مجموع الأصول غير المتداولة
850,726,976	2,866,024	إجمالي الأصول
		الخصوم
		الخصوم وصافي الأصول
		الخصوم المتداولة
15,538,816	1,803,360	الذمم الدائنة
22,534,892	-	أمانات رسوم الأبنية
5,227,102	-	أمانات مقبوضة من المواطنين
85,876	24,954	خصوم متداولة أخرى
43,386,686	1,828,214	مجموع الخصوم المتداولة
		الخصوم غير المتداولة

716,298,23	-	مخصص تعويض نهاية الخدمة
778,202	-	مخصص توفير العمال
747,578	-	مخصص خصم 7 % للموظفين
61,210,703	1,828,214	إجمالي الخصوم
		صافي الأصول
789,516,273	1,037,810	صافي الأصول
789,516,273	1,037,810	مجموع صافي الأصول
850,726,976	2,866,024	إجمالي الخصوم وصافي الأصول

جدول رقم 7: قائمة الأنشطة

2012	2005	
الشيفل الاسرائيلي	الشيفل الاسرائيلي	
		الإيرادات
XX	XX	رسوم XX
53,186,330	26,640,644	إجمالي الإيرادات
		النفقات
28,958,575	18,047,731	نفقات الدوائر والأقسام التشغيلية
31,186,475	11,502,508	نفقات الدوائر والأقسام الإنمائية
-	1,080,448	إستملاك الأراضي
17,509,486	-	نفقات ديون مشكوك في تحصيلها
23,278,549	-	الإهلاك
100,933,085	30,630,687	إجمالي النفقات

المصدر: مقارنة التقارير المالية المدققة لسنة 2005 وسنة 2012، على الموقع الرسمي لبوابة الهيئات الرسمية الفلسطينية: <http://www.baladiyat.ps>

من خلال مقارنة القوائم المالية لسنة 2005، والقوائم المالية لسنة 2012 أين بدأت في استخدام أساس الاستحقاق الكامل عند إعدادها، تظهر لنا جليا الاختلافات الجوهرية الناتجة عن التغير في الأسس المحاسبية المتبعة. فبالنسبة للتغييرات الحاصلة في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأنشطة سنة 2012 مقارنة بـ 2005 نلاحظ ما يلي:

• **إثبات الأصول الثابتة وإهلاكاتها في السجلات المحاسبية:**

قامت بلدية رام الله البلديات بتقييم كافة الأصول الثابتة التي تمتلكها البلدية من أراضي ومباني وبنية تحتية وغيرها، وإثباتها ضمن سجلاتها المحاسبية اعتماداً على القيمة العادلة أو تكلفة الاستبدال حسب ما هو ممكن لكل أصل، وقد تم قيد هذه الأصول مقابل احتياطي إعادة تقييم أصول ثابتة ضمن قائمة التغير في صافي الأصول. بينما كانت لا تثبت ذلك وفقاً للأساس النقدي، فالأساس النقدي لا يميز بين شراء أحد الأصول ودفع مصروفات معينة، إذ تعتبر الحالتان مدفوعات على حد سواء.

وتجدر الإشارة إلى أن البلدية تعتمد في حساب إهلاك الأصول الثابتة طريقة القسط الثابت وفقاً لعمرها الإنتاجي المتوقع. وكما هو معروف أن الأصول الرأسمالية تهتك على مدى حياتها في حين أن الأصول التي لا تنتهي حياتها لا تهتك كالأراضي.

• **إظهار الأصول المالية المتاحة للبيع:**

تظهر الأصول المالية المتاحة للبيع حسب أساس الاستحقاق بالقيمة العادلة حسب آخر قوائم مالية مدققة للجهة المستثمر فيها. تظهر الزيادة أو التذني في القيمة العادلة لهذه الأصول ضمن قائمة التغير في صافي الأصول. يتم إثبات الأرباح المتحققة من هذه الأصول عند قبضها فعلياً في حساب أرباح مقبوضة.

● إظهار حساب الذمم المدينة في جانب الأصول:

يتم تسجيل عمليات الذمم المدينة بشكل واضح في نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق، في حين لا تدرج الذمم المدينة في السجلات بهدف متابعتها حسب الأساس النقدي.

● الأمانات:

تم إظهار أمانات رسوم الأبنية وأمانات مقبوضة من المواطنين في جانب الخصوم وفقاً لأساس الاستحقاق، حيث يتم تسجيل المبالغ المقبوضة من المواطنين كأمانات دائنة يتوجب على البلدية ردها كلها أو جزء منها، وذلك تبعاً لمدى التزام المواطنين بالشروط والأنظمة المعمول بها. أما حسب الأساس النقدي كان يتم تسجيل الأمانات المقبوضة من المواطنين كإيراد بدل أن تكون خصماً.

● مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

إن الأساس النقدي كان لا يولي اهتماماً للديون المشكوك في تحصيلها. أما وفقاً لأساس الاستحقاق تقوم إدارة البلدية بشكل دوري بتقييم إمكانية تحصيل الذمم المستحقة للبلدية من المواطنين، ويتم أخذ المخصصات اللازمة لمواجهة مخاطر عدم التحصيل وذلك وفقاً للنسب المئوية المحددة من قبل إدارة البلدية.

ووفقاً لما سبق يتضح لنا أن تطبيق أساس الاستحقاق الكامل في بلدية رام الله مكنها من إظهار مركزها المالي الحقيقي، وهو ما ظهر جلياً من خلال التقارير المالية، حيث أنها توفر معلومات محاسبية ملائمة في مجال التخطيط وترشيد القرارات وتقييم أداء البلدية والمسؤولين في إدارتها.

● خلاصة البحث:

أدت الحاجة إلى زيادة الشفافية والمساءلة في إدارة القطاع العام إلى استنتاج مفاده أن المعلومات الناتجة عن المحاسبة على أساس نقدي لا تحقق هذه الحاجيات. لذلك، سعت الكثير من الدول إلى تطوير وتحديث الإدارة المالية العامة لها، من خلال إصلاح أنظمة المحاسبة العمومية وإدراج خطة التحول الاستراتيجي لأساس الاستحقاق المحاسبي، طبقاً لتوصيات المنظمات الدولية خاصة البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على تبني هذا الأساس كنظام بديل من شأنه أن يوفر معلومات أفضل لاتخاذ القرارات وتقييم أداء الهيئات في القطاع العام. وقد باشرت بلدية رام الله في فلسطين رغبة منها وليس بطلب من أحد في التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، إيماناً منها أن القوائم المالية المعدة وفقه تمكن من توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، وتسمح من المساءلة وزيادة الشفافية، ذلك أنها توفر صورة شاملة عن المركز المالي للبلدية، بينما لا يتم ذلك في ظل الأساس النقدي.

● وخرجت الورقة البحثية بمجموعة من التوصيات:

● ضرورة التحول من الأساس المحاسبي النقدي إلى الاستحقاق في البلديات لما له من أهمية، ولو تدريجياً؛
● ضرورة الاستفادة من خبرات البلديات العالمية في هذا المجال وتعتبر (بلدية رام الله) نموذجاً يحتذى به؛
● العمل على توفير المقومات الضرورية لإنجاح هذا التحول، ولا سيما الدعم السياسي.

● المراجع والإحالات:

1. إسماعيل حسين أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2003، ص138.
2. Sabrina Bellanca et al., Analysis of Public Accounting Systems in the European Union, Research in World Economy, Vol. 6, No. 3; 2015, p25.
3. حسام أبو علي الجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص34.
4. Rossana Guerra de Sousa et al., Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information, R. Cont. Fin. USP, São Paulo, v. 24, n. 63, 2013, p221.
5. International Federation of Accountants (IFAC), Accounting for and Reporting Liabilities, New York, IFAC, 1995, p16.
6. Ball Ian and Pflugrath Gary, Government Accounting-Making Enron look good, World Economics, Vol. 13, No. 1, January-March, 2012, p6-7.
7. Ibid, p7.

8. Ibidem.
9. Christiaens et al., Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76 (3), 2010, 537-554.
10. Cristina Aurora Bunea-Bontas, Mihaela Cosmina Petre, Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector, MPRA, Paper No. 18134, May 2009, p3.
11. Ibid.
12. اسماعيل خليل اسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص33.
13. إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، ص47.
14. Tudor, A.T and A, Mutiu, Cash versus Accrual Accounting in Public Sector. *Studia Oeconomica* 1, 2006, pp 36–51.
15. GHYSELS Raymond, Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE, 2013, sur le site officiel : www.epsas.eu
16. Joe Cavanagh and al., Implementing Accrual Accounting in the Public Sector, IMF Fiscal Affairs Department, September 2016, On the official website: www.imf.org.
17. النشرة الإخبارية لبرنامج التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي، العدد الأول، سبتمبر 2016، على الموقع الرسمي لوزارة المالية في الإمارات العربية المتحدة: www.mof.gov.ae.
18. Adela DEACONU et al., The impact of accrual accounting on public sector management, an exploratory study for Romania, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 32 E/2011, p77.
19. Harimino Oliarilanto Rakoto, Evelyne Lande. Légitimité et applicabilité des normes comptables internationales : le cas de Madagascarm, LA COMPTABILITE, LE CONTROLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, France. pp.CD Rom, 2008, p3-4.
20. Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. , Accrual accounting in EU local governments: one method, several approaches, *European Accounting Review*, Vol. 18, No 4, 2009, pp.765–807.
21. Susana Margarida Jorge and al., From Cash to Accruals in Portuguese Local Government Accounting: What Has Truly Changed, *Revista de Estudos Politécnicos Polytechnical Studies Review* 2008, Vol VI, nº 10, 239-261.
22. Johan R. Christiaens, ACCRUAL ACCOUNTING REFORMS IN BELGIAN LOCAL GOVERNMENTS: A COMPARATIVE EXAMINATION, *J. OF PUBLIC BUDGETING, ACCOUNTING & FINANCIAL MANAGEMENT* 2003, 15(1), 92-109.
23. Eugenio Anessi-Pessina and Ileana Steccolini., Accruals Accounting in Italian Local Governments: Is it working? Can it work?, Working Paper N. 87/03 February 2003.
24. Cohen Sandra. And al., ASSESSING IT AS A KEY SUCCESS FACTOR FOR ACCRUAL ACCOUNTING IMPLEMENTATION IN GREEK MUNICIPALITIES, *Financial Accountability & Management*, 23(1), February 2007, p94.
25. Joe Cavanagh and al., Op.Cit, p5-8.
26. Adriana Tiron Tudor, Gheorghe Fatacean , The reform of the Romanian local public governments accounting in the context of the European integration, 2006, <http://unpan1.un.org>
27. Joe Cavanagh and al., Op.Cit, p5-8.
28. قانون الهيئات المحلية الفلسطينية رقم 1 لعام 1997.
29. أكرم إبراهيم حماد، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين كأحد متطلبات التنمية المستقبلية، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر الثاني بكلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، جانفي 2006.
30. السلطة الوطنية المحلية، وزارة الحكم المحلي، صندوق تطوير وإقراض البلديات، دليل الإجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة وفق الاستحقاق المعدل، ص 10-11، على الموقع الإلكتروني: <http://www.mdif.org.ps>
31. الموقع الرسمي لبلدية رام الله: www.ramallah.ps ، تاريخ الاطلاع عليه: 2017/01/07.
32. بلدية رام الله تستعرض تجربتها في التحول إلى الاستحقاق المحاسبي، على الموقع الرسمي لبلدية رام الله: <http://www.ramallah.ps>
33. بوابة الهيئات الرسمية الفلسطينية، تحول بلدية رام الله من الأساس المحاسبي النقدي إلى أساس الاستحقاق، مرجع سبق ذكره.
34. المرجع نفسه.