

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل

إعداد

سهى خالد محمود عريان

إشراف

د. سائد الكوني

د. غسان دعاس

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في
المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس،
فلسطين.

2018

مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل
للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل

إعداد

سهى خالد محمود عريان

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/02/15م، وأجيزت.

التوقيع

.....
.....
.....
.....

أعضاء لجنة المناقشة

د. سائد الكوني / مشرفاً رئيساً

د. غسان دعاس / مشرفاً ثانياً

د. إبراهيم عتيق / ممتحناً خارجياً

د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

الإهداء

(قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلى بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك
"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين
"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى من أحمل أسمه بكل افتخار .. ستبقى كلماتك نجوم أهدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد .. كم تمنيت وجودك لتري ثماراً قد حان قطافها بعد طول انتظار
أرجو من الله أن يتغمذك بواسع رحمته وغفرانه ..

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان و التفاني .. إلى بسمه الحياة
وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى كل من في الوجود بعد
الله ورسوله

أمي الحبيبة

إلى شمعة متقدة تنير ظلمة حياتي .. إلى من بوجودها أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها .. إلى من عرفت معها معنى الحياة
أختي الغالية

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله .. إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة .. إلى رياحين حياتي .. إلى من كانوا يضيئون لي الطريق ويساندوني ويتنازلون عن حقوقهم
لإرضائي والعيش في هناء

اخوتي الاعزاء

إلى الشموع التي تحترق لتضيئ للآخرين .. إلى كل من علمني حرفاً .. إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره .. أسأتذتي وكل من علمني حرفاً .. إلى كل من لم يدخر جهداً في مساعدتي .. وإلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية والعملية.

الشكر والتقدير

اللهم لك الحمد حمداً كثيراً طيباً مباركاً فيه، ملء السموات وملء الأرض، وملء ما شئت من شيء بعد، أهل الثناء والمجد، أحق ما قال العبد، وكلنا لك عبد، أشكرك ربي على نعمك التي لا تعد، وآلائك التي لا تحد، أحمدك ربي وأشكرك على أن يسرت لي إتمام هذا البحث على الوجه الذي أرجو أن ترضى به عني.

إلى الشموع التي ذابت في كبرياء .. لتتير كل خطوة في دربنا .. لتذلل كل عائق أمامنا .. فكانوا رسلاً للعلم والأخلاق .. أساتذتي شكراً لكم جميعاً.

ثم أتوجه بالشكر إلى من رعاني طالباً في برنامج الماجستير، ومعداً هذا البحث أستاذي ومشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور سائد الكوني & الأستاذ الدكتور غسان دعاس.

هل يستطيع أحد أن يشكر الشمس لأنها أضاءت الدنيا ... لكني سأحاول رد جزء من جميلكم بأن أكون كما أردتموني ... ((إنسانية قبل أن أكون مهنياً)) ... إلى معلمي ومديري الفاضل عريف محمد خضر.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الكبير إلى رئيس وموظفي بلدية طوباس وإلى الزملاء العاملين في وزارة الحكم المحلي والبلديات الفلسطينية على دعمهم ومساندتهم لي. كما أتقدم بجزيل شكري وعظيم تقديري لأفراد عائلتي وأصدقائي وزملائي وإلى كل من أسدى لي مشورة وقدم لي معونة، جزاهم الله عنا جميعاً خير الجزاء.

نشكركم جميعكم على جهودكم معنا،،،

الإقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل
للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل

The Readiness of the Palestinian Municipalities to Adopt A Complete System for the Financial and Administrative Affairs According to the Modified Credibility

أُقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة، إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت
الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة
علمية أو بحث علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis unless otherwise referenced, is the
researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other
degree or qualification.

Student's Name:

سهى خالد محمود عريان

اسم الطالب:

Signature:

.....

التوقيع:

Date:

15/02/2018

التاريخ:

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	أعضاء لجنة المناقشة
ج	إهداء
د	شكر وتقدير
هـ	الإقرار
و	قائمة المحتويات
ح	فهرس الجداول
ي	الملخص
1	الفصل الأول: مقدمة الدراسة
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أسئلة الدراسة
5	فرضيات الدراسة
6	أهمية الدراسة
8	أهداف الدراسة
8	محددات الدراسة
9	منهجية الدراسة
12	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
13	الإطار النظري
58	الدراسات السابقة
73	التعقب على الدراسات السابقة
77	الفصل الثالث: المنهج والإجراءات
78	منهج الدراسة
80	صدق الأداة
80	ثبات الأداة
81	إجراءات الدراسة

الصفحة	الموضوع
82	متغيرات الدراسة
83	المعالجة الإحصائية
86	الفصل الرابع: عرض النتائج ومناقشتها
87	أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
87	النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس
90	النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة
94	النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة
97	النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة
99	النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة
100	ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
112	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
113	المقدمة
113	النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
119	النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
122	التوصيات
125	قائمة المصادر والملاحق
131	ملحق (1): عينة الدراسة
133	ملحق (2): أسما المحكمين
134	ملحق (3): الاستبانة
B	Abstract

فهرس الجداول

الصفحة	المحتوى	رقم الجدول
11	الاستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل	جدول (1)
79	مفتاح تصحيح فقرات أداة الدراسة حسب مئاس ليكرت الخماسي	جدول (2)
79	مجالات الاستبانة	جدول (3)
80	معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها	جدول (4)
83	تقدير بدائل الاجابة	جدول (5)
85	توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة	جدول (6)
88	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الملائمة لمجالات مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (7)
89	نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة للفرق بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لمقياس مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل	جدول (8)
90	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة المدى للمجال الأول (مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (9)
94	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة المدى للمجال الثاني (ما مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (10)
98	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الاستجابة للمجال الثالث (المعيقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي	جدول (11)
100	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي	جدول (12)

رقم الجدول	المحتوى	الصفحة
جدول (13)	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي	101
جدول (14)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	103
جدول (15)	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي	104
جدول (16)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة	105
جدول (17)	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة	106
جدول (18)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية	108
جدول (19)	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية	109
جدول (20)	نتائج اختبار الفرضية الثانية	110
جدول (21)	نتائج اختبار الفرضية الأولى	111
جدول (22)	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	111

مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل
للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل
إعداد

سهى خالد محمود عريان

إشراف

د. سائد الكوني

د. غسان دعاس

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، وقد شملت الدراسة البلديات الكبيرة في الضفة الغربية، حيث تم استطلاع آراء عينة من القائمين على تطبيق النظام المحاسبي فيها، وجاءت هذه الدراسة في الوقت الذي قامت فيه بعض البلديات الفلسطينية في تطبيق النظام المحاسبي وفق اساس الاستحقاق والاستحقاق المعدل، ومن أجل الوصول للتطبيق السليم للنظام المحاسبي الموحد، قامت وزارة الحكم المحلي - بصفتها الجهة المشرفة على عمل الهيئات المحلية - وبمعاونة صندوق تطوير واقرض البلديات، بوضع وتطوير مجموعة من الأدلة لتكون المرجع الموحد لجميع الهيئات المحلية الفلسطينية في النواحي المحاسبية والتقارير المالية بما يضمن توحيد السياسات والاجراءات المالية، ليسهم ذلك في حث البلديات على تطوير ذاتها مالياً وإدارياً، وقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة نتائج منها عدم ملائمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في البلديات وأن التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحالي في البلديات لا تلبي احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها، عدم الاهتمام في تسجيل وتقييم الاصول، إلزام البلديات بالأنظمة والقوانين المطبقة، ان تطبيق أساس الأستحقاق المعدل سيمكن الهيئات المحلية من توفير بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي

وبيان الفعلي مقابل المقدّر سواء إيراد أو مصروف وتوفير مقومات رقابية على صافي الأصول والمديونية والسيولة والجروادات السنوية والمطابقة مع الأرصدة المالية، وهو الأمر الذي يساهم في تطوير وإصلاح قطاع الحكم المحلي في فلسطين، من مميزات التقارير التي تنتج عن تطبيق نظام مالي ومحاسبي وفق أساس الاستحقاق المعدل من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة تساعد إدارة البلدية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات وتمكن من متابعة وتنفيذ الموازنة دون تجاوز أو انحراف، وكما تساعد الهيئات المحلية في متابعة التزاماتها المالية والرقابة على الأصول الثابتة، وتوفير نظام جيد للرقابة الداخلية من شأنه المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو إهدارها، عدم قدرة النظام على توفير تقارير تساعد في احتساب تكاليف الخدمات التي تقدمها البلديات لمواطنيها، عدم الاهتمام في تطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي في البلديات، عدم الاهتمام في تنشئة الموارد البشرية المؤهلة في المحاسبة الحكومية من خلال الجامعات والمدارس المتخصصة في المحاسبة الحكومية، وعدم قدرة البرامج المحاسبية المطبقة على توفير المعلومات الكاملة عن الوضع الحقيقي للبلدية واقتصارها فقط على بعض مراحل الدورة المحاسبية.

وقد خرجت الدراسة بالعديد من التوصيات التي من الممكن أن تسهم في تطوير النظام المحاسبي المطبق في البلديات وتطوير أداء القائمين على تطبيقه، إعادة النظر في الأساس المحاسبي المطبق في البلديات وتبني أساساً محاسبياً غير الأساس النقدي يساعد في توفير معلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن نشاطاتها ومركزها المالي، وهذا ما يوفره أساس الاستحقاق المعدل أو الاستحقاق الكامل، ضرورة توفير تقارير متكاملة وموحدة تتضمن معلومات تفي باحتياجات مستخدميها، ضرورة الاهتمام في إعداد تقارير مالية موجهة للمواطن، استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، تطبيق موازنة البرامج والأداء، تقييم وتسجيل الأصول وإدراجها في القوائم المالية، الاستثمار في تطوير الموارد البشرية وتنمية قدراتها، تطوير هيكلية تنظيمية وإدارية واضحة للدوائر المالية، عمل توثمة بين بلديات فلسطين والخارج لتبادل

الخبرات والتجارب المتميزة، ضرورة إدخال وسائل التكنولوجيا الحديثة والمتطورة إلى البلديات، تطبيق نظام محاسبي محوسب وموحد لدى كافة البلديات بغض النظر عن تصنيفها، نشر الوعي بين المسؤولين في الحكومة الفلسطينية بأهمية تطوير النظام المحاسبي على المستوى الحكومي العام وعدم اقتصرها على البلديات والاعتماد على مخرجاته في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وخلفيتها

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أسئلة الدراسة
- فرضيات الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- محددات الدراسة
- منهجية الدراسة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة وخلفيتها النظرية

المقدمة:

يمر العالم الحديث بمتغيرات على قدر كبير من الأهمية في مختلف نواحي الحياة السياسية، والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، حيث خلفت وقائع جديدة متلاحقة من التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصال والمواصلات والمعلومات، فقد أصبحت الاكتشافات والاختراعات سريعة الانتشار والتتقل من مكان لآخر، استفادت بعض البلديات وهيئات الحكم المحلي الفلسطينية اسوة ببقية البلديات في العالم من استخدام هذه التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في مجالات عملها المختلفة وفي مختلف النواحي الادارية والمالية والهندسية والتقنية على اختلافها (اشتية وحباس، 2004).

إن وجود نظام محاسبي يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات مهم للاستيفاء بمتطلبات ادارة البلديات المعلوماتية، وإن هذا النظام يجب أن يترجم آثار أنشطة ادارة البلديات، ولكي يكون فعال يجب أن ينسجم مع النظام الاداري فيها. ولهذا جاء هذا البحث لتقييم مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والادارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، بما يفي ويلبي حاجات ومتطلبات البلديات وهيئات الحكم المحلي المتجددة باستمرار والتي تختلف من عام لآخر لامكانية أن يكون هناك نظام متكامل للشؤون المالية والادارية وعمل التقارير. وضرورة ان يتوافق النظام المحاسبي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويتلائم مع القوانين والانظمة وبيئة العمل الفلسطينية.

تستخدم العديد من البلديات وهيئات الحكم المحلي الاساس النقدي في النظام المحاسبي لمعالجة البيانات المحاسبية واعمال الموازنات، والذي يعني أن العمليات المالية يتم تسجيلها فقط عندما يكون هناك استلام أو دفع النقدية، فهو يقوم ببساطة بإثبات العمليات المالية النقدية لحظة وقوعها، بغض النظر عن الفترة المالية التي تخصها، كما يقيس النتائج للفترة المالية بالفرق بين

المقبوضات والمدفوعات النقدية، وعلى هذا الاساس تعتبر قائمة التدفق النقدي القائمة المالية الاساسية، وهو نظام له تأثير سلبي على قدرة البلديات وهيئات الحكم المحلي في اعداد بيانات كاملة ودقيقة، لهذا فهو نظام غير فعال، وقد تم استبداله في امور كثيرة ليتم العمل وفقاً لمبدأ اساس الاستحقاق المعدل الذي يعترف بالعمليات المالية والمحاسبية عند حدوثها، سواء تم القبض أو الصرف أو لم يتم في حينه (اشتية وحباس، 2004).

لقد دفعت أوجه القصور التي افرزها النظام المحاسبي التقليدي للبلديات في عدم قدرته على ملاحقة التطورات المتلاحقة في الأنشطة الحكومية والبلدية كتوفير البيانات والمعلومات التي يحتاج اليها المجلس البلدي لممارسة وظائفه بالشكل الصحيح، مما أدى الى بذل جهود كبيرة ومستمرة لتطوير نظام محاسبي فعال يعمل على خدمة الإدارة وسد أوجه القصور (حسن، والمنيف، 1984).

وجاءت هذه الدراسة للإجابة على تساؤلات هامة تتمثل في مدى كون البلديات الفلسطينية جاهزة لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والادارية وفق اساس الاستحقاق واساس الاستحقاق المعدل، الذي يهدف الى تطوير قدرات البلديات الفلسطينية من الناحية المحاسبية والادارة المالية، وذلك من خلال العمل وفق نظام محاسبي محوسب متكامل وموحد لكافة البلديات الفلسطينية يكون متصلاً بوزارة الحكم المحلي لتزويدها بالتقارير المالية اللازمة لاستخدامها في عمليات التخطيط والاشراف والتوجيه.

مشكلة الدراسة:

تري الباحثة من خلال تجربتها الوظيفية في البلديات أن النظام المالي لا يتكامل مع النظام الاداري للبلديات، وأن النظام المحاسبي غير فعال حيث أنه يقوم على تطبيق الاساس النقدي، كما يغفل عن تسجيل بعض الأنشطة الصادرة عن مستويات الادارة المختلفة، لذا اتجهت وزارة الحكم المحلي حديثاً الى تبني نظام متكامل للشؤون المالية والادارية وفق أساس الاستحقاق المعدل لمواجهة تلك الاشكالية ولدعم عمليات الاصلاح المالي والاداري للبلديات، وقد

تحتاج ادارة البلديات الى موارد متنوعة لتصل الى تطبيق ذلك النظام لذا جاءت مشكلة الدراسة تتمحور حول تحديد مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، في النواحي المحاسبية والتقارير المالية، الذي من شأنه أن يساهم في تحقيق الشفافية في الإفصاح عن مصادر واستخدامات الاموال وتحقيق معايير الرقابة الداخلية وتعزيز مبادئ الحكم الرشيد، وذلك من خلال توحيد تسجيل وتصنيف وتبويب المعلومات المالية واصدار التقارير المالية حولها وفق اسس موحدة وفق مقتضيات تطبيق اساس الاستحقاق واساس الاستحقاق المعدل ووفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

أسئلة الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن أسئلتها التالية:

سؤال الدراسة الرئيس: وينص على (ما مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل؟)

ويتفرع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل؟
2. ما مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة؟
3. هل تختلف متوسطات الاستجابات لدى القائمين على تطبيق النظام المحاسبي حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل باختلاف المتغيرات الديمغرافية: المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، وتصنيف البلدية؟
4. ما المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل؟

فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى الإجابة عن فرضياتها الصفرية التالية:

- 1- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكّل حسابات موحد ومعتد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.
- 2- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.
- 3- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- 4- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.
- 5- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة.
- 6- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية.

7- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) في اجابات افراد عينة الدراسة حول المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

أهمية الدراسة:

تعتبر هذه الدراسة مهمة للأسباب التالية:

1- إن امكانية التطوير الاداري والمالي لمؤسسات القطاع العام متاحة من خلال تطوير النظم المحاسبية والإدارية للقطاع العام التي تعتبر خطوة نحو الارتقاء في الأداء المالي والإداري للبلديات الفلسطينية.

2- إن النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل يقوم على الأبعاد التالية:

- الموازنات: قدرة على تقييم اداء الموازنة للبلديات وترشيد استخدام الاموال العامة وتمكين الادارة من اجراء المقارنات بين النتائج الفعلية وبين الخطط الموضوعية، التأكد من الكفاءة والفعالية في انجاز الانشطة والبرامج للبلديات، وتكلفة المشروعات الرأسمالية توزع على السنوات ذات العلاقة.

- التقارير المالية: توفير بيانات أكثر دقة حول المركز المالي ونتائج النشاط، بيان الاصول والالتزامات مقيمة ماليا كما هي في نهاية السنة المالية، بيان المصروفات والايرادات مبنية على اساس الاستحقاق المعدل بما في ذلك الاهلاكات، بيان المدفوعات والمتحصلات النقدية.

- الرواتب والاجور: يدعم النظام الجديد معلومات الرواتب والاجور المعرفة للموظفين، والسماح في الحصول على قسيمة راتب الكترونيا ودعم وسائل اخرى للدخول على النظام في اي وقت وعلى مدار الساعة، وان يكون هناك تكامل بين نظام الرواتب والاجور ونظم المحاسبة والميزانية، والسماح في الحصول على

تقارير لعدد غير محدد من السنوات لكل موظف تبين توزيع راتبه في كل مركز تكلفة، الحفاظ على الجداول الضريبية لمبالغ الضريبة المقطعة من الرواتب، دعم نظام الفترات (دفع متعددة)، ومراقبة الاجازات السنوية والمرضية.

- الأصول الثابتة: توفير مقومات رقابة مالية على الأصول وإدارة الاهتلاكات والتكاليف الأخرى المرتبطة بالأصول المادية مثل المباني والممتلكات والمعدات، وكما ان النظام الجديد يجب ان يدعم الوظائف التالية: سجلات حصر الأصول الثابتة، معاملات الأصول، انخفاض قيمة الأصول، إعادة تقييم الأصول، الجرد السنوي والمطابقة مع الارصدة المالية.

- الإيرادات والمصروفات: التسجيل الكامل لجميع العمليات المالية سواء كانت نقدية او غير نقدية، واجراء مقابلة بين مخصصات النفقات وبين الإيرادات المتاحة لتمويل هذه النفقات، وتحميل السنة المالية بما يخصها من نفقات سواء تم دفعها او سيتم دفعها في السنة المالية اللاحقة وذلك بحصر جميع النفقات الخاصة بشراء اللوازم او الأصول او تنفيذ المشاريع وتحميل تلك النفقات على السنة المالية المعنية بغض النظر عن موعد الدفع.

- الذمم الدائنة والذمم المدينة: تقوم عملية ادارة الدين في الحفاظ على معلومات الحسابات الفردية المستحقة كعمر الذمم، ومتابعة تحصيل المبالغ المستحقة، وتصفية الذمم المدينة، والتعديلات على الذمم، وسجل الشطب، والمحافظة على معلومات دقيقة عن الاموال المستحقة، وتواريخ الاستحقاق.

- المشتريات: وتشمل الرقابة على الشراء، وطرق الشراء (الشراء المباشر، والشراء عن طريق العطاءات)، والرقابة على استلام اللوازم وادخالها في قيود مالية، والرقابة على صرف وبيع واتلاف وشطب اللوازم، وجرد المستودعات ورقابتها.

- 3- تسهم هذه الدراسة في حث البلديات على تطوير ذاتها إدارياً ومالياً من أجل توفير قاعدة بيانات توفر معلومات مفيدة في التخطيط والعمل وحقيقية لصانعي القرار.
- 4- تنعكس أهمية هذه الدراسة على الجهات المستفيدة من البيانات المالية للبلديات، حيث أن كفاءة وفعالية النظام المحاسبي تسهم في إيجاد مخرجات تلبي احتياجات الجهات المستفيدة والمهتمين سواء للمؤسسات والهيئات المحلية والمواطنين والباحثين والدارسين.
- 5- تعتبر هذه الدراسة أول دراسة في فلسطين تبحث في هذا الموضوع.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى قياس مدى الاستعداد لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والادارية وفق اساس الاستحقاق المعدل في البلديات الفلسطينية من خلال:

- 1- مدى ملائمة تطبيق نظام محاسبي موحد.
- 2- مدى الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي الموحد في عمليات اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاداري.
- 3- تشخيص المعوقات التي تعترض عملية تطبيق النظام المحاسبي الذي يعتمد على أساس الاستحقاق المعدل.

محددات الدراسة:

حدود بشرية: وهم المستخدمين الداخليين القائمين على تطبيق النظام المحاسبي في البلديات، (موظفي البلديات).

حدود مكانية: بعض بلديات الضفة الغربية المصنفة (A, B, C) فقط، وذلك لصعوبة الوصول الى غزة.

منهجية الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة من الناحية النظرية على مراجعة أدبية للكتب والمراجع والابحاث المحكمة والرسائل الجامعية، والقوانين الفلسطينية التي أقرها المجلس التشريعي وتلك التي صادق عليها الرئيس، وبعض دلائل العمل والنشرات التي اعدتها وزارة الحكم المحلي والمؤسسات الشريكة في نطاق الحكم المحلي مثل صندوق تطوير واقراض البلديات.

أما من الناحية العلمية سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لأغراض الدراسة وأهدافها، حيث تم تصميم وبناء أداة الدراسة، والمتمثلة في استبيان تم اعداده بالاعتماد على المصادر والمراجع التي سبق الإشارة إليها، إضافة الى زيارات ميدانية للبلديات وهيئات الحكم المحلي والمقابلات التي تم اجراؤها مع المسؤولين والموظفين ذوي الاختصاص.

1- وبعد الرجوع للإطار النظري، وبناءً على ماتم استعراضه من نتائج الدراسات السابقة، فقد تم تصميم استبانته، تغطي معظم أبعاد متغيرات الدراسة، وتم توزيعها على البلديات عينة الدراسة، حيث قامت الباحثة بالتوجه الى الدوائر المالية في البلديات التي وقع عليها الاختيار، وتم تسليم كل دائرة مالية منها عدداً من الاستبانات لتوزيعها على القائمين على تطبيق النظام المحاسبي في البلدية - بصفتهم الأقر على نقل الصورة الأوضح عن النظام المحاسبي في البلدية - وذلك لاستطلاع آرائهم حول مدى استعداد البلديات لتبني نظام متكامل للشؤون المالية والادارية وفق اساس الاستحقاق المعدل، وقد تمت عملية التوزيع بعدة طرق منها التسليم باليد وبواسطة الفاكس وعبر البريد الالكتروني، كما تم الاستفادة من تجمع بعض افراد عينة الدراسة خلال ورش العمل والدورات والندوات التي تعقدها وزارة الحكم المحلي وبعض المؤسسات الشريكة من حين لآخر.

تتكون الاستبانة من ثلاثة أقسام بالإضافة الى مقدمة بسيطة موجهة للمستجيبين توضح الفكرة التي تدور حولها الاستبانة، وفيمايلي شرح لأجزاء الاستبانة:

القسم الأول: بيانات عن المستجيب، ويهدف هذا القسم لمعرفة خصائص المستجيب والبيانات الديمغرافية الأساسية له، حيث احتوى على المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة.

القسم الثاني: معلومات عامة عن البلدية، ويهدف هذا القسم لمعرفة تصنيف البلدية التي ينتمي إليها المبحوث.

القسم الثالث: فقرات الاستبانة ويهدف هذا القسم الى قياس متغيرات الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت من خلال 62 فقرة رئيسية وزعت على ثلاث مجالات، ركز كل مجال منها على اختبار فرضية من فرضيات الدراسة، من خلال عدة أسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة المبحوثين.

فالمجال الأول احتوى على 26 سؤالاً تساعد في معرفة مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

أما المجال الثاني فقد احتوى على 26 سؤالاً تقيس مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.

أما المجال الثالث والأخير، فقد احتوى على 10 أسئلة تساعد في معرفة المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

وقد تم توزيع 110 استبانة على 35 بلدية، استُرد منها 105 استبانة، أي بما نسبته 95% من الاستبانات الموزعة، وتم استبعاد 3 استبانات غير صالحة لعدم اكتمال المعلومات المطلوبة، وعليه تم اخضاع 102 استبانة للتحليل، أي مانسبته 93% من الاستبانات الموزعة، ويتضح هذا من خلال الجدول التالي:

جدول (1): الاستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل

تصنيف البلدية	عدد البلديات المختارة	عدد الاستبانات المرسلّة	عدد الاستبانات المستردة	نسبة الإستجابة	عدد الاستبانات المستبعدة	عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل	نسبة الاستبانات الخاضعة للتحليل
بلدية أ	10	50	47	%94	1	46	%92
بلدية ب	18	52	51	%98	2	49	%94
بلدية ج	7	8	7	%87.5	0	7	%87.5
المجموع	35	110	105	%95	3	102	%93

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري

ثانياً: الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري:

مقدمة:

يعتبر التطور سمة أساسية تصاحب معظم الأنشطة الحياتية ومنها الأنظمة المحاسبية والتي تعتبر موضوعاً واسعاً للتطوير حيث اتفق معظم الكتاب والباحثين والعاملين في هذا المجال على حاجة الكثير من النظم المحاسبية القائمة الى التطوير والتحسين لكي تتلاءم مع الأهداف والأنشطة المنوطة بها لمواكبة كافة التغيرات التي حصلت في مختلف الدول (البطمة، 1987).

كما مرت المحاسبة خلال تطورها بالعديد من المراحل وتميزت كل مرحلة بخصائص تواكب التطوير الحاصل، واستقر الامر على اعتبار المحاسبة نظاماً يهدف الى توفير المعلومات المحاسبية التي تلبي احتياجات المهتمين بها، وعلى رأسهم متخذو القرارات الاقتصادية (البحيصي، 2006).

ان تعدد واتساع الأنشطة الحكومية خاصة، جعل من النظام المحاسبي معقداً، وبحاجة الى تطوير مستمر لكي يزيد من فاعليته، ليصبح وسيلة مساعدة في ممارسة مهمة الإدارة في مختلف المجالات، ولما للنظام المحاسبي قدرة عالية على تزويد العمل الإداري بالحقائق المفيدة التي تساعده في اتخاذ القرارات الإدارية (سرايا، 2003).

كان للهيئات وللجمعيات العلمية المعروفة الاهتمام الكبير في توضيح دور المحاسبة كنظام للمعلومات، حيث حثت الجمعية الامريكية للمحاسبة (AAA) على ضرورة تطوير البحوث المحاسبية لتشمل طرق تطوير نظم المعلومات لسد احتياجات الإدارة، معتبرة البحث العلمي في مجالات نظم المعلومات يقع تماماً داخل إطار البحث المحاسبي، كما اعتبرت

المحاسبة نظاماً للمعلومات من حيث قيامها باستقبال البيانات وتسجيلها وتخزينها واسترجاعها وتشغيلها ونقلها وعرضها لتستخدم فيما بعد لاتخاذ القرارات (الحبيطي والسقا، 2003).

وكان السبب الرئيسي لهذا التطور هو ما تعانيه النظم المحاسبية من ضعف وبطء حركتها والافتقار الى الأساليب الموحدة ونقص الكوادر البشرية المؤهلة والافتقار الى التحديد الزمني في وضع التقارير المحاسبية ومن هنا كانت هناك حاجة ماسة لتطور النظم المحاسبية (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1987).

حيث تنقسم النظم من حيث دوافع تطورها الى دوافع عامة نابعة من تغير الظروف التي أُعدت فيها هذه الأنظمة عن الظروف الحالية، حيث كان النظام يحقق أهدافه في تلك الظروف السابقة ومن ثم تغيرت تلك الظروف التي أُعد فيها النظام، واستجدت ظروف جديدة لم تكن في الحسبان، اما الدوافع الخاصة فهي التي ترتبط بمعوقات تطبيق النظام على أرض الواقع (البطمة، 1987).

يعد النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات الأساسية لإمداد الإدارة والاطراف الاخرى، بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الاعمال واتخاذ القرارات باعتباره نظاما للمعلومات، ولقد كان النظام المحاسبي في الماضي مجرد أداة لبيان طبيعة المعلومات ذات الطابع المالي التي تمارسها المؤسسات، وتسجيل هذه العمليات دفترية وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، ولكن اصبح ينظر اليه الى جانب كونه أداة للتسجيل الدفترية للعمليات على انه نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة، ويوفر الاساس المطلوب لاتخاذ القرارات ويساعد في اعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فعالة (عبد الله، 2010).

من هنا جاء تطور النظم المحاسبية لتلبي احتياجات الإدارة المالية من المعلومات والبيانات المحاسبية وذلك بهدف تقويم الإدارة من جهة، ومساعدتها على اتخاذ القرارات الصائبة من جهة أخرى، ومع تطور نشاط الإدارة العامة وتنوعه، أصبحت وظيفة الحسابات والأنظمة الملائمة لها تشكل مطلبا ملحا لا يمكن الاستغناء عنه (حجازي، 2007).

وحتى تستفيد البلدية من مزايا نظام المعلومات المحاسبية المحوسب، عليها أن تستحدث ذلك النظام إن لم يكن موجوداً لديها، أو أن تقوم بتعديل النظام القائم لتفعيل دوره بشكل أكبر. وسواء استحدثت نظاماً جديداً أو عدلت على النظام القديم، فإن ذلك ما يسمى (بتطوير نظام المعلومات المحاسبية)، أي أن التطوير قد يكون تطويراً جديداً جذرياً أو بناءً مكماً على نظام محاسبي قديم في المنشأة. ومراحل تطوير النظام عموماً تسمى (بدورة حياة النظام)، حيث أن التطوير لا يكون بمهمة واحدة، إنما تأخذ عملية التطوير شكل مراحل متتالية متضمنة لخطوات رئيسية مرتبطة ببعضها البعض، ولا يتم الانتقال إلى مرحلة تالية إلا بعد الانتهاء من السابقة لها، مع وجود التغذية العكسية بين المراحل المنجزة. ويجب أن يتم عمل توثيق كامل لكل مرحلة من هذه المراحل. وعموماً يهدف التطوير المقترح للنظام المحاسبي، إلى لفت نظر الإدارة إلى استغلال القدرات الكبيرة والضخمة للحواسيب الإلكترونية في تجهيز وبناء نظام للمعلومات المحاسبية بالمنشأة يكون قوياً ومتطوراً وقادراً على توفير المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم (رملي، 2011).

النظام المحاسبي الحكومي:

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

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

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

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

قواعد علمية ومهنية: وهي مجموعة المبادئ العلمية للمحاسبة وأسس القياس المحاسبي المستخدمة في تتبع وتحليل ودراسة المعاملات المالية وقياس نتائجها.

قواعد فنية: ويقصد بها مجموعة المستندات والسجلات والتعليمات والطرق والإجراءات لبيان الحسابات وأنواعها وهي تمثل عناصر النظام المحاسبي.

تعريف النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني:

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

يقتصر النظام المحاسبي على تنظيم وقيد وتسجيل المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات فقط، وبالتالي فإن أي عملية مالية لا يترتب عليها عملية قبض أو دفع لا يتعامل معها النظام المحاسبي وبالتالي كان يجدر الإشارة بالنص إلى استخدام مصطلح العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي وهو مفهوم أكثر شمولية من عمليات المقبوضات والمدفوعات ومن الأمثلة على العمليات التي لا يتعامل معها النظام المحاسبي

حسب ما ورد في التعريف المذكور (المنح والمساعدات العينية) التي يتم التعامل معها بموجب نظام العهد وفقاً لأحكام قانون اللوازم رقم 9 لسنة 1998 (الوقائع الفلسطينية عدد 26، 1998).

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

مفهوم النظام المحاسبي:

يُعرف النظام المحاسبي (بالإنجليزية: Accounting System) بأنه مجموعة من العمليات اليدوية والحاسوبية التي تهدف إلى إنشاء السجلات المحاسبية، ومن ثم وضع الضوابط والطرق التي تساعد على تحليلها وتلخيصها؛ حتى يسهل التعامل معها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات ضمن بيئة المؤسسة (Dictionary Business, 2016). ويُعرف أيضاً بأنه النشاطات المحاسبية المستخدمة مع السجلات والتقارير التي تحتاج لها المنشأة؛ من أجل الحصول على المعلومات المالية التي تساعد في تقييم الأعمال الخاصة فيها بطريقة صحيحة، عن طريق الاعتماد على مجموعة من الأساليب التي تساعد في إنشاء، وحفظ، واستعادة هذه المعلومات سواء من خلال تخزينها ورقياً أو حاسوبياً (Cambridge Dictionary, 2016).

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرّفه على أنه "سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لمنشأة ما، والتي تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية، مثل هذه الأنظمة تحدد وتجمع وتحلل وتحسب وتصنف وتسجل وتلخص وتقدم تقريراً بالمعاملات والأحداث الأخرى" (المعايير الدولية للتدقيق، 2001).

وعليه يمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه: نظام يحتوي على شبكة من الإجراءات والتعليمات المحاسبية التي تتم في عدد من الأقسام المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية من حيث تسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير (جمعة وآخرون، 2003).

من ناحيتها حددت وزارة الحكم المحلي الفلسطينية النظام المحاسبي على أنه النظام الذي يقوم بتنفيذ السياسات المالية من خلال تحديد المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية والإجراءات والأدوات والتعليمات اللازمة لتحقيق الأهداف المالية، وتزويد القائمين على وضع النظام المالي بالمعلومات اللازمة عند وضع الخطط المالية والموازنات التقديرية (وزارة الحكم المحلي، 2006).

واستناداً على التعريفات السابقة، عرفت الباحثة النظام المحاسبي للبلديات على أنه مجموعة من الإجراءات والمهام والسياسات المالية والمستندات والسجلات المحاسبية التي تنظم وتضبط العمليات والحركات المالية داخل البلدية من حيث تسجيلها وتصنيفها وتجميعها وتلخيصها وتحليلها استناداً إلى الأنظمة والقوانين المعمول بها، للخروج بنتائج وقرارات يتم الاستفادة منها واتخاذ قرارات صائبة بالاستناد عليها.

أهداف ومهام النظام المحاسبي في البلديات:

يهدف النظام المحاسبي الموحد للبلديات إلى تسجيل وتصنيف وتجميع وتلخيص العمليات والحركات المالية، لمعرفة نتائج العمليات المالية خلال فترة زمنية معينة مع إمكانية استخراج التقارير بدقة وسرعة تلائم احتياجات المستخدم مع الاحتفاظ بالبيانات لعدة سنوات وسهولة استرجاعها، ولا يختلف عن النظام القديم من حيث الهدف ولكن الاختلاف يكمن في تحقيق الأهداف بشكل تفصيلي وبدقة وسرعة عاليتين (ديوان الرقابة المالية الاتحادي، 2012).

ولتحقيق الغرض الأساسي من وجود نظام محاسبي حكومي خاص للبلديات متطور يتطلب الأمر أن يشمل هذا النظام على مجموعة من القواعد العملية والمهنية والفنية المقننة التي

تهدف الى قياس وتسجيل وتصنيف العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي من اجل انتاج معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرارات (وشاح، 2008).

يمثل النظام المحاسبي في البلديات نظام أو خطة تتمثل بمجموعة من المهام الخاصة من تسجيل البيانات المحاسبية على مستوى البلدية وأعداد القوائم المالية والحسابات الختامية في إطار موحد من الاسس والقواعد والمعالجات المحاسبية لخدمة اهداف معينة ولتحقيق المهام المرجوة من النظام المحاسبي في البلديات وتتمثل فيما يلي: (النظام المحاسبي الموحد للبلديات، 2012).

وتلخص الباحثة مجموعة من الأهداف والمهام يجب تحقيقها في النظام المحاسبي الموحد للبلديات تتمثل بعضا فيما يلي:

- 1- توفير البيانات الاساسية والادوات التحليلية للمجلس البلدي اللازمة للتنفيذ والتخطيط والرقابة على مختلف المستويات وصنع القرار وتزويد الجهات الاخرى بما يلزم من معلومات. (البدرى، 2007).
- 2- تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية التي تخص البلدية وتسجيلها وتبويبها وتخزينها وتوثيق المستندات الخاصة بها.
- 3- استخراج نتائج الاعمال الشهرية والسنوية والحسابات الختامية طبقا لنماذج وقواعد البيانات الخاصة بالنظام المحاسبي الموحد للبلديات.
- 4- تصنيف العمليات المحاسبية في حسابات مستقلة بحيث يسهل تصور الوضع المالي للبلدية.
- 5- معرفة النتائج الخاصة بأنشطة البلدية من فائض أو عجز.

- 6- عدم التلاعب والاختلاس بالتمتلكات الخاصة بالبلدية ومنع سرقتها من خلال استخدام النظام.
- 7- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض محاسبة التكاليف بحيث يُمكن من تحديد التكاليف بدقة وأجراء الرقابة عليها.
- 8- تنفيذ السياسات المالية من خلال تحديد المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية والإجراءات والأدوات والتعليمات اللازمة لتحقيق الأهداف المالية.
- 9- الرقابة والمحافظة على الأموال من خلال التجميع التاريخي للبيانات المتعلقة بالنشاط العام للبلدية.
- 10- يعمل النظام المحاسبي على اثبات الحقوق والموجودات.

خصائص النظام المحاسبي الفعال:

للحصول على نظام محاسبي متطور وفعال يجب ان يراعي المتغيرات الحديثة ويعتمد على مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات الأساسية المستمدة من النظرية المحاسبية (خطاب، 2002). وليكون النظام كفؤاً وقادراً على تحقيق الأهداف المرجوة منه فإن ذلك يتطلب أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص على النحو الآتي:

1. ان يتسم النظام المحاسبي بالبساطة وخلوه من أي تعقيدات، ويتم ذلك من خلال تطوير إجراءات وسبل الحصول على البيانات ومعالجتها، ومن ثم إيصالها للمجلس البلدي بكل سهولة ويسر.
2. ان يتفق النظام المحاسبي مع المتطلبات القانونية.
3. ان يكون النظام يحقق الملاءمة والموثوقية من حيث وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرارات؛ أي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرارات. حيث يجب

ان تتصف المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بالدقة، كما يجب ان تكون المعلومات مؤشرا حقيقيا للأحداث التي تهم المستفيدين منها، ويمكنهم الاعتماد عليها لمنحهم الثقة بأهمية النظام وبصدق وشمول مخرجاته (خطاب، 2002).

4. تصميم الحسابات بطريقة تحدد الأهداف والاعراض التي خصصت وصرفت من اجلها الأموال وتحديد مراكز المسؤولية التي تتولى صرف المخصصات خلال عملية تنفيذ البرنامج (عثمان ومحمد، 2004).

5. ان يتسم النظام بالمرونة وقابليته للتكيف وتلبية المتطلبات المختلفة للمستخدمين دون الحاجة الى تغيير النظام بأكمله (خطاب، 2002).

6. وجود نظام للرقابة الداخلية، واتباع إجراءات وآليات فاعلة لمراجعة التقيد بالقوانين والأنظمة المتبعة في النظام المحاسبي.

7. أن يكون بمقدور النظام تقديم عرضا واضحا وشاملا للوضع المالي ونتائج العمليات للأموال والأنشطة المتعلقة بالمجلس البلدي بما ينسجم مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما. (AASBO, 2006).

8. قدرة النظام على تنفيذ العمليات المالية بالوقت المناسب وبأسلوب كفؤ وموثوق به وخاضع للرقابة.

9. مدى مطابقة الموارد المحصلة من المصادر المختلفة للتقدير.

10. ان يوفر النظام البيانات التحليلية والتفصيلية بالقدر الذي يلبي احتياجات المستخدمين (خطاب، 2002).

علاقة النظام المحاسبي بالنظام المالي:

يتصف النظام المالي الفلسطيني بشكل عام بملامح معينة، وهذه الملامح تنعكس على النظام المالي في البلديات، فهي مشمولة ضمن وحدات القطاع العام، ومن ملامح النظام المالي الفلسطيني والذي ينظم الشؤون المالية نذكر ما يلي (حلس، 1999):

1. الزامية تطبيقه في جميع الوزارات والدوائر الحكومية ومنها البلديات التي تتبع لوزارة الحكم المحلي.
 2. تحديد الإيرادات واجراءات إصدار أمر القبض وتحصيله بالطرق المختلفة وتسجيله في سجل اليومية وترحيله إلى السجلات وإجراء المطابقات البنكية.
 3. تحديد النفقات واجراءات صرفها.
 4. تحديد انواع واشكال المستندات والسجلات والمحاسبية الواجب استخدامها.
 5. يعطي النظام المالي الفلسطيني اشرافا مركزيا على طباعة المستندات والسجلات وكافة الاقسام المالية.
 6. تنظيم الرقابة المالية الداخلية والتي تقوم بها وزارة المالية وتنسيق عملها مع الرقابة الخارجية والتي يقوم بها ديوان الرقابة المالية والإدارية.
- وبناء على تلك الملامح للنظام المالي الفلسطيني المعتمد في البلديات وارتباطه بعلاقة وثيقة مع النظام المحاسبي من حيث ضبط الموارد المالية والنفقات في البلدية لتسير أعمالها وقيامها بمزاولة نشاطاتها خلال الفترات المالية المتتالية، حتى تتمكن البلديات من تحقيق أهدافها وتحسين قدرتها على التخطيط المالي على أرضية متينة والوصول الى نظام مالي ومحاسبي سليم وفعال (وزارة الحكم المحلي، 2006).

كما هناك قواعد وأصول محاسبية في البلديات محددة حسب القانون يتم بموجبها ادارة الاموال، حيث تخضع لرقابة الاجهزة والهيئات المختلفة الداخلية التابعة لوزارة الحكم المحلي وديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية وذلك حسب المادة رقم (35) من (قانون الهيئات المحلية، 1997).

لذلك يتوجب على كل بلدية اعتماد نظام مالي سليم يقوم على مجموعة من السياسات المالية الصحيحة التي تستند الى المعلومات المالية والمحاسبية والبيانات الاحصائية وذلك من مصادر التمويل وتحصيل الايرادات من جهة وكذلك من إطار الانفاق على المصاريف الجارية والرأسمالية من جهة اخرى (وزارة الحكم المحلي، 2006).

تربط النظام المحاسبي والنظام المالي علاقة وثيقة، حيث يكمل كل منهم الآخر من خلال قيام النظام المالي بأعمال التخطيط والتنظيم والإدارة والرقابة المالية ووضع الخطوط العريضة للسياسات المالية وبينما يقوم النظام المحاسبي بتنفيذ هذه السياسات من خلال تحديد المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية والإجراءات والأدوات والتعليمات اللازمة لذلك. يؤدي ذلك الى تزويد القائمين على النظام المالي بالمعلومات التي تلزمهم عند وضع الخطط المالية واعداد الموازنات التقديرية للبلدية (وزارة الحكم المحلي، 2006).

مخرجات النظام المحاسبي في البلديات (القوائم والتقارير المالية):

يمكن النظر الى النظام المحاسبي للبلديات كأى نظام آخر، حيث يتكون من مجموعة من العناصر مدخلات ومعالجة ومخرجات وتغذية راجعة (الحبيطي والسقا، 2003).

وبالنظر الى مخرجات النظام المحاسبي للبلديات، يشتمل على مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن المعالجة السليمة للمدخلات وفقاً للأهداف المرسومة للنظام وفي إطار الأنظمة والقوانين والمتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها.

إن استخدام البلديات للأساس النقدي يؤثر على النظام المحاسبي بشكل عام المكون من المجموعة المستندية والدفترية ودليل او فهرس الحسابات، وعلى نوعية وشمولية البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية التي تخرج من هذا النظام، وذلك باعتبار إن هناك ارتباطا وثيقا بين كل من تطبيق الأساس النقدي وأنظمة أنتاج المعلومات، ويؤثر استخدام هذه المعلومات على التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة ورسم السياسات المالية ي البلديات.

وتمثل مخرجات النظام المحاسبي للبلديات القائم على الاستحقاق النقدي من تقارير وقوائم مالية يتم تقديمها إلى المهتمين بها تلبية لاحتياجاتهم المعلوماتية المتنوعة، وهنا، لا بد من التمييز بين التقارير والقوائم المالية، حيث ان التقارير المالية تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة للاستخدام من قبل الجهات الداخلية، وغالبا ما تتعلق بالنشاط الداخلي. اما القوائم المالية فأنها تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة للاستخدام من قبل الجهات الخارجية، وغالبا ما تتعلق بالنشاط العام. كما وينبغي على البلديات تزويد وزارة الحكم المحلي بتقارير الإيرادات والمصروفات الشهري، والحساب الختامي السنوي الذي يظهر انحرافات الإيرادات والمصروفات عن مقدراتها، والموازنة التقديرية السنوية المصادق عليها من قبل المجلس البلدي، والتعديلات التي قد تطرأ على الموازنة خلال السنة المالية مع مبرراتها.

ان اعتماد البلديات لأساس الاستحقاق المعدل، الذي يوفر بيانات وتقارير مالية ذات فائدة أكبر مقارنة مع الاعتماد على الأساس النقدي، كالتقارير التالية:

- أ- قائمة الدخل.
- ب- قائمة المركز المالي.
- ت- قائمة التدفقات النقدية.
- ث- قائمة الموجودات الثابتة واستهلاكاتها.
- ج- تقارير الذمم المدينة والذمم الدائنة.
- ح- تقارير الانحراف.

المعلومات المحاسبية:

تستخدم المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المحاسبية في تسجيل الإنجازات وتوجيه أو جذب الانتباه وحل المشاكل، ومن الناحية السلوكية نجد أن المعلومات التي تتضمنها التقارير ضرورية لإعلام وتوجيه وتحفيز الشخص الذي يتلقى التقارير. كما أن المعلومات المحاسبية تؤثر في توقعات صانع القرار بالنسبة للأحداث القادمة بحيث يصبح العائد المتوقع من القرار أكبر ما يمكن وبمعنى آخر، عندما يكون بوسع صانع القرار أن يحسب احتمالات حدوث واقعة معينة على أساس المعلومات التي تتضمنها التقارير فإنه يكون في مركز أفضل لتقييم النتائج المتوقعة من قرارات عديدة ممكنة (مدونة المحاسب الأول، 2009).

وتمثل المعلومات المحاسبية مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والادارات المختلفة وتزداد قيمتها الاقتصادية وفقاً للمنفعة التي تحققها لمستخدميها. ومن هنا فإن وظيفة المعلومات المحاسبية تتمثل في زيادة المعرفة لدى متخذي القرارات لتخفيض حالة عدم التأكد التي يواجهونها في أدائهم لوظائفهم المختلفة (قاسم، 2003).

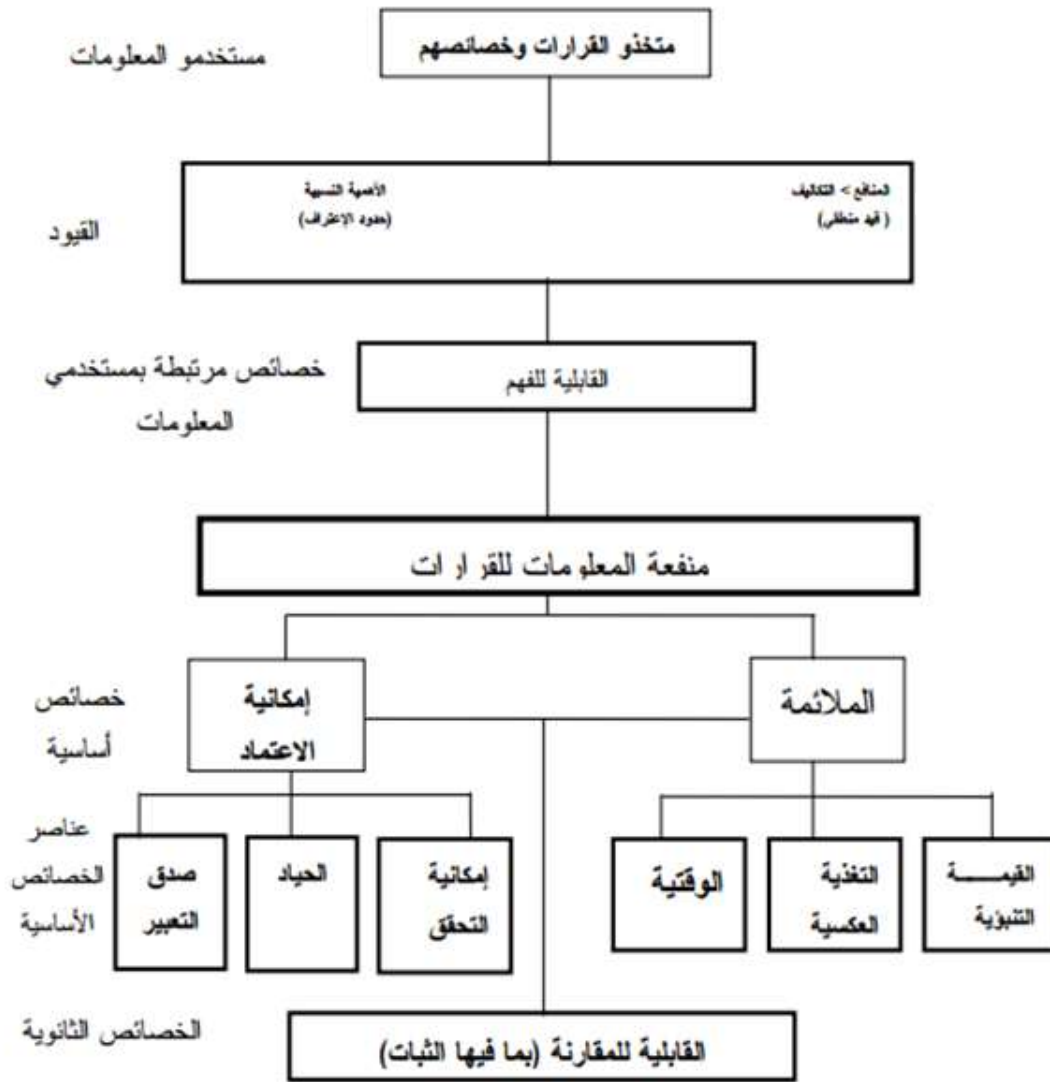
وترى الباحثة أن المعلومات المحاسبية تتمثل في المخرجات النهائية للنظام المحاسبي والذي يذهب إلى البيئة المحيطة بالبيانات التي تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث ووقائع اقتصادية فعلية مما تساعد في زيادة قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.

وتعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة في أداء كل من الأنشطة الإدارية حيث تتحد معها بحيث تصبح الإدارة أكثر كفاءة عندما يقوم المحاسبون بمد الإدارة بمعلومات دقيقة وكاملة وعلى أساسها يتم اتخاذ القرار وحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة فقد اجمع الباحثون على توفر المعايير الاتية (Q8SE) للتوعية والاستثمارات والتنمية الذاتية، (2012):

1. يجب أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، والملاءمة تتطلب أساساً للمعلومات للاستفادة منها في تقييم سياسة الإدارة.

2. يجب أن تحتوي على درجة من إمكانية التحقق منها، وخالية من التحيز، وأن تكون مستندة على أدلة كافية.
 3. ملاءمتها لاتخاذ قرارات مستقبلية، أي ذات أثر مستقبلي.
 4. التوقيت من عناصر نجاح اتخاذ القرار، إذ لا فائدة من المعلومات المحاسبية إذا لم تتوفر لمتخذ القرار في الوقت المناسب.
 5. تأثير المعلومات المحاسبية في القرارات يتوقف على مدى استيعاب الإدارة لهذه المعلومات ولذلك يجب أن تكون المعلومات قابلة للفهم ومبسطة وذات دلالة، كما يجب أن تكون قابلة للقياس ومفهومة.
 6. تؤدي المعلومات المحاسبية دورها إذا توافرت صفة الأهمية النسبية بها، أي أن تكون مصدراً لمعلومات مهمة تدخل في صياغة واتخاذ القرار.
 7. معيار الكفاية في المعلومات المحاسبية، يتوقف على كمية المعلومات ونوعيتها ومدى ملاءمتها لأغراض الإدارة.
- وعليه يجب ان يكون هناك ربط في العلاقة ما بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومستويات القرارات، ذلك ان الخصائص النوعية وطبيعة المعلومات المحاسبية، ذات أهمية كبيرة في عملية اتخاذ القرارات، كما يجب مراعاة ان جميع المعلومات غير مطلوبة في عملية اتخاذ القرارات، ولكن المطلوب منها المعلومات المناسبة والملائمة لعملية اتخاذ القرار (رميلي، 2011).

والشكل التالي يبين باختصار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



شكل 3.1: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (رميلي، 2011).

تعتبر المعلومات المحاسبية الهدف الرئيسي الذي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقه، من خلال مراعاة مجموعة عوامل تؤثر في عملية انتاج المعلومات وترابطها، حيث استناد النظام المحاسبي في أداء وظائفه ومهامه على مجموعة من العناصر والمقومات تتمثل بمجموعة الأدوات والإجراءات المستخدمة لتحقيق أهدافه (القصاص، 2006).

مما لا شك فيه ان مقومات النظام المحاسبي في تفصيلاتها تختلف من بلدية الى أخرى تبعا لعوامل عدة مثل: حجم البلدية، وطبيعة الخدمات التي تقدمها، وحجم التعاملات اليومية من قبل المواطنين، بالإضافة الى حجم الطلب على المعلومات من قبل المهتمين، وتتمثل مقومات

النظام المحاسبي في الأدوات والإجراءات التي يتكون منها والتي تشترك بها جميع النظم المحاسبية (قنبي، 2009).

تعتبر المعلومات مفيدة حين تكون ملائمة لحاجة متخذ القرار، وتتصف المعلومات بخاصية الملائمة عند ما تكون مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، والمعلومات المحاسبية الملائمة، هي التي تكون قادرة على ايجاد فرق في القرار وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والاحداث المستقبلية او تأكيد او تصحيح التوقعات السابقة. وقد توجد المعلومات فرقا في القرارات عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ او عن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الاولى، وتوفر المعلومات القدرة على القيام بكلتا العمليتين، ذلك ان معرفة نتائج الاعمال سوف تحسن من قرارات متخذ القرار على التنبؤ بنتائج الاعمال المستقبلية المشابهة، وانه بدون معرفة للماضي فان اساس التنبؤ سوف يفقد أحد عناصره الهامة، كما انه بدون الاهتمام بالمستقبل فان معرفة الماضي سوف تكون عقيمة. ولما كان من الصعب تحديد ما هو ملائم من المعلومات وما هو غير ملائم، فقد تحدد لخاصية الملائمة مقومات او عناصر اساسية على النحو التالي:

أولا الوقتية: وتعني ان المعلومات لتكون ملائمة يجب ان تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب ويتحقق ذلك في ضوء الاتي: السرعة في تقديم المعلومات مع درجة دقة أفضل من درجة دقة عالية مع التأخير، حيث تفقد المعلومات قيمتها ان لم تقدم عند الحاجة لها.

تقديم التقارير العادية في الوقت المحدد لذلك، اما المعلومات عن الاحداث الهامة والطارئة فيجب ان تقدم لمتخذ القرار بمجرد حدوثها وبشكل مباشر، حتى وان أدى ذلك الى اتباع الدورة لمعتادة للتقرير.

ثانيا القيمة التنبؤية: لكي تكون المعلومات ملائمة يجب ان تكون ذات قيمة في مجال التنبؤ، بمعنى ان تساعد مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقع للأحداث المختلفة، او تأكيدها لتوقعاتهم، او مساعدتهم في تعديلها وتصحيحها.

ثالثا القيمة في مجال التغذية المرتدة: لكي تكون المعلومات ملائمة يجب ان يكون لها قيمة في مجال التغذية المرتدة او اعادة التغذية، بما يفيد في مجالات متعددة مثل، تغير الاهداف العامة او البحث عن البدائل، او تغير نظام الحوافز او تصحيح الاخطاء او تطوير نظام التشغيل.

مما سبق يخلص الى ان المعلومات المحاسبة الملائمة سواء للاستخدام الداخلي والخارجي هي معلومات تتلاءم مع احتياجات متخذي القرارات، والتي يكون لها قدرة عالية في التأثير على اتخاذ القرارات، حيث انه لا يمكن الوصول الى قرار معين بدون استخدام معلومات ملائمة. وعموما الملائمة هي ارتباط المعلومات المحاسبة بحاجة المستخدم في اتخاذ القرار (رميلي، 2011).

أثر تطبيق الأساس النقدي على المعلومات المحاسبية في البلديات:

عرف الأساس المحاسبي للبلدية على أنه المحددات التي بموجبها يتم تسجيل الإيرادات والنفقات والمصاريف والتحويلات، وما يتعلق بها من موجودات ومطلوبات في السجلات المحاسبية الرسمية للبلدية، واطهارها في البيانات المالية (وزارة الحكم المحلي، 2012).

يعتبر الأساس النقدي من أقدم الأسس التي استخدمت في تشغيل البيانات وقياس النتائج في النشاط الحكومي (حجازي، 1992)، وهو مطبق في معظم دول العالم حتى أصبح تقليدا متوارثا وتاريخيا بسبب سهولة تطبيقه وبساطة أساليبه (سرايا، 2003).

ويقوم هذا الأساس على اثبات النفقات عند دفعها، والإيرادات عند تحصيلها (Hay, 1989) وعليه فان الحساب الختامي في نهاية المدة ترحل اليه الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة، أو لاحقة (هاشم وحسن، 1981). بحيث يصبح النظام المحاسبي وفقا للأساس النقدي هدفه متابعة عمليات التحصيل والصرف وربطها بما جاء في الموازنة وبالتالي فهو ليس أساسا متكاملًا يمكن الاعتماد عليه في توفير البيانات الضرورية لتحقيق اهداف النظام المحاسبي (عثمان ومحمد، 2004).

نشأ الأساس النقدي أصلاً من نظام القيد المفرد في المحاسبة والذي بموجبه كان يتم الاحتفاظ بالسجلات لتدوين النقد الذي تم استلامه والنقد الذي تم دفعه بالفعل، غير أنه يمكن أيضاً اتباع نظام القيد المزدوج في ظل الأساس النقدي، حيث يوجد لكل معاملة مالية جانبين دائن ومدين يتأثران بنفس القيمة (وزارة الحكم المحلي، 2012).

تعتمد معظم البلديات الفلسطينية حالياً الأساس النقدي في نظامها المحاسبي، وفقاً للقواعد المحاسبية المعتمدة على مصادر وتشريعات قانونية مختلفة صادرة عن وزارة الحكم المحلي ووزارة المالية، وهذا ينعكس بشكل مباشر على عدم وجود حرية في اختيار البلديات للأساس المحاسبي المطبق في النظام المالي فيها، لقد تطرق (قانون الموازنة، 1998) إلى الأساس المحاسبي المستخدم في النظام المحاسبي لدى السلطة الوطنية الفلسطينية، وذلك في الفصل الثالث، في المواد رقم (34) و(53) و(54)، كما تطرق النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة الصادر عن مجلس الوزراء بموجب قرار رقم (43) لسنة 2005م في المادة (3) بند (ب) بشكل صريح إلى وجوب استخدام الأساس النقدي في قيد إيرادات السلطة المقبوضة ونفقاتها المصروفة (الوقائع الفلسطينية، 2005).

إن استخدام البلديات الفلسطينية للأساس النقدي يؤثر على النظام المحاسبي بشكل عام، المكون من المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية، ودليل أو فهرس الحسابات، وعلى نوعية وشمولية البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية التي تخرج من هذا النظام المحاسبي، وذلك باعتبار أن هناك ارتباطاً وثيقاً بين كل من تطبيق الأساس النقدي وناظمة انتاج المعلومات، ويؤثر استخدام هذه المعلومات على التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة ورسم السياسات المالية في البلديات الفلسطينية (سليم، 2007).

إن استخدام البلديات الفلسطينية الأساس النقدي في نظامها المالي، يُوجب عليها تطبيقه في اعدادها وتنفيذها للموازنات وذلك ما أورده حجازي بقوله "بأن موازنات البنود ما هي الا موازنة نقدية، وهي في هذا تشبه الموازنات النقدية في قطاع الاعمال، مع وجود فارق اساسي

بينهما يتمثل في عملية الالتزام وعدم المرونة التي تتصف بها موازنة البنود لكونها صادرة بموجب قانون يجب التقيد به" (حجازي، 1998).

ويتضح ان نظام المحاسبي يتأثر بشكل كبير بممارسة تطبيق الاساس النقدي، وذلك للارتباط الوثيق بين تطبيق الاساس النقدي وعناصر نظام المحاسبي. ويمكن التأثير على عناصر النظام المحاسبي الرئيسية عند تطبيق الاساس النقدي من حيث دليل الحسابات والذي يحتوي على حسابات البلدية المختلفة وطريقة ترتيبها وتنظيمها، والنماذج المستندية المستخدمة لأثبات العمليات المحاسبية من مقبوضات ومدفوعات. وهذا يؤثر بشكل مباشر على مدخلات النظام المحاسبي، ومخرجاته وتقاريره (سليم، 2007).

قصور النظام النقدي ومتطلبات التغيير:

ينتج عن الأساس النقدي في المحاسبة المتبع في معظم البلديات الفلسطينية عدد من النواقص تؤثر سلبا على قدرة البلديات على تجهيز بيانات مالية كاملة ودقيقة. فالأساس النقدي لا يفرق بين النفقات التشغيلية والرأسمالية مما يؤثر على نتائج الحاسب الختامي وقائمة المركز المالي، ولا يسمح بالمقارنة بين الإيرادات والنفقات خلال فترة محددة، ولا يمكن من احتساب الإيرادات والنفقات لسنة/فترة محددة بدقة، من العيوب الأخرى التي تصاحب تطبيق الأساس النقدي، عدم توفير البيانات الضرورية اللازمة لتصوير المركز المالي بشكل سليم، ويؤدي تطبيق الأساس النقدي الى المغالاة في الانفاق وذلك خوفا من تخفيض المخصصات في السنوات القادمة، كما لا يوفر الأساس النقدي المرونة في استكمال المشاريع خاصة عند انتهاء السنة المالية لارتباط الانفاق بإقرار الموازنة التي تحتاج الى فترة زمنية طويلة مما يؤثر على البلدية، وتطبيق الأساس النقدي يؤثر على كفاءة النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه، لقصوره في تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة.

لذا فان الأساس النقدي في المحاسبة المتبع في البلدية، لا يساعد على احتساب التكلفة الفعلية للخدمات التي تقدمها البلدية، ولا يسهل اجراء مقارنة مجدية للبيانات المالية بين الفترات

المختلفة، مما يقلل من قدرة البلدية على قياس فعالية أدائها بشكل معقول (وزارة الحكم المحلي، 2012).

وبناء على الإشكاليات والعيوب التي تصاحب تطبيق الأساس النقدي وتأثيرها على كفاءة النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه، وعدم خدمته لواقع عمل الهيئات المحلية الحالية وبالتالي وجود ضرورة للتحويل الى مبدأ الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل.

وترى الباحثة ان اتباع النظام المحاسبي في البلدية للأساس النقدي لا يتوافق مع النظام المحاسبي وفق أساس الاستحقاق او الاستحقاق المعدل لما في النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي من قصور وعيوب واشكاليات خاصة في مسك سجلاتها المحاسبية واصدار تقاريرها المالية، فإن بعض السياسات والإجراءات والقيود المحاسبية، لن تكون ملائمة لها في حال استمرارها باتباع الأساس النقدي.

وهذا العجز للنظام المحاسبي القائم وفق الأساس النقدي في تلبية حاجات القياس المحاسبي والإفصاح السليم عن البيانات في القوائم المالية وخدمة الوظائف المتطورة والمتنوعة للإدارة، دفع بعض البلديات الفلسطينية الى التخلي عن الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق او الاستحقاق المعدل الذي يخدم متطلباتها.

الجهات المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي في البلديات:

مما لا شك فيه ان هناك اختلاف بين الجهات المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي بين منظمات الاعمال المختلفة وحتى الحكومية منها وبناء على ذلك يمكننا تقسم المعلومات المحاسبية التي تنتج عن النظام المحاسبي في البلديات الى قسمين:

أولاً: جهات داخلية (داخل البلدية):

1. يعتبر أعضاء المجلس البلدي هم الأشخاص المستفيدون بالدرجة الأولى من المعلومات المحاسبية لأنهم يمثلون الإدارة العليا في البلدية والتي تتخذ قرارات بناء على النتائج التي تصلهم من النظام المحاسب من اجل الاستمرار في البناء والتطوير والاستثمار.
2. الموظفون الاداريون بالبلدية المنوط بهم إدارة الوحدات وأعمالها، يعتبرون من الجهات المستفيدة من البيانات المالية والمحاسبية لتمكنهم من القيام بأداء مهامهم بكل سهولة ويسر.

ثانياً: جهات خارجية (خارج البلدية):

1. تعتبر الوزارات والمؤسسات الحكومية وخاصة وزارة الحكم المحلي الأكثر اهتماما في مخرجات النظام المحاسبي للبلديات بصفتها المسؤول المباشر عن البلديات، اما باقي الوزارات والمؤسسات الحكومية العلاقة تكون تكاملية في جميع النواحي والمجالات.
2. الدول المانحة (المانحون) تعتبر نتائج الخاصة بأنشطة البلدية التي يحصل عليها هؤلاء مهمة جدا لهم في اتخاذ القرارات الخاصة بتمويل المشاريع ودعم البلديات (حجازي، 2007).
3. رجال الاعمال والمستثمرون هم من أكثر الافراد اهتماما بنتائج أنشطة البلدية من حيث الوضع المالي والاقتصادي للبلدية وهذا يضعهم امام قرار استثمار أموالهم في المدينة او المنطقة ام لا.
4. الباحثون في مجال العلوم الإدارية والمالية والاقتصادية من اجل متابعة دراستهم وابحاثهم وزيادة الثروة المعلوماتية لديهم.

5. المواطنون يهتمون في نتائج أنشطة البلدية من اجل ضمان ان الرسوم والضرائب التي تجبى تستخدم في خدمتهم وخدمة بلدهم (قنيبي، 2009).

6. جهات سياسية كالأحزاب التي تتنافس على إدارة البلديات (Bruska, 1997).

مفاهيم أساسية لأساس الاستحقاق والاستحقاق المعدل كأساس عملي لمحاسبة البلديات:

يعتبر استخدام اساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية وراء تطبيق الاتجاهات الحديثة في الموازنة واجراء تقييم فعال للأداء الحكومي وتنميته وتحسينه خاصة في بعض الدول النامية (عثمان والسرايا، 1995) حيث يعتمد اساس الاستحقاق على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات والايرادات التي تحقق بغض النظر عن موعد قبضها او دفعها (الحجاوي، 1999) وعليه فإن هذا الاساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها بحيث تحمل بكل ما يخصها بصرف النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل او الصرف (سرايا، 2003).

وفقا لأساس الاستحقاق في البلديات، يتم تدوين المعاملات المالية المتعلقة بالإيرادات والتكاليف والموجودات والمطلوبات في الحسابات خلال الفترة التي تحدث فيها، بصرف النظر عن التوقيت الفعلي الذي تم فيه استلام او دفع نقد، يعمل أساس الاستحقاق فقط في حالة تطبيق نظام القيد المزدوج حيث يجب ان يكون هناك جانبان لكل تعامل مالي، الأول دائن والآخر مدين بمبالغ متساوية من اجل المحافظة على وضع متوازن. فانه يجب استحداث حسابات أخرى، مثل الذمم المدينة والذمم الدائنة من اجل المحافظة على وضع متوازن. وتصنف هذه الحسابات عادة كموجودات او مطلوبات. من هنا وبموجب أساس الاستحقاق، فإننا سنرى اعتبارات تتعلق بالمبالغ المطلوبة، المؤجلة، والمخصصة، واعتبارات الاهتلاك والاطفاء (وزارة الحكم المحلي، 2012).

ويرى حجازي ان اساس الاستحقاق يجعل القوائم المالية تعكس بعدالة الحقائق الضرورية اللازمة للمهتمين بهذه القوائم من خلال قاعدة البيانات الكبيرة التي يمكن اللجوء اليها

وقت الحاجة للتعرف على مستوى الانجاز ومعالجة الانحرافات واستشراف المستقبل ورسم السياسات وبالتالي يمكن القول بان تطبيق هذا الاساس يخدم كافة الفئات التي تهتم بالقوائم المالية ويوفر البيانات اللازمة للرقابة الشاملة (حجازي، 1998).

ان النظام المحاسبي الذي يستخدم اساس الاستحقاق سيؤدي الي الإفصاح عن جميع البيانات المالية والمحاسبية، الامر الذي سيمكن جهاز الرقابة الخارجية تقييم كفاءة الوحدات الادارية والحكومية في استخداماتها المختلفة تمهيدا لقيامه بالمسائلة عن اي انحرافات او تقصير (حجازي، 1998).

مبررات التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المعدل:

من خلال تتبع التطور في اعمال البلديات في مجال تقديم الخدمات والاعمال وكبر حجم النفقات والايرادات والاثار السلبية الناتجة عن تطبيق الاساس النقدي فإن هذا يستوجب اعادة النظر في تطوير النظام المالي للبلديات واستخدام اساس الاستحقاق في النظام المحاسبي. وفي سبيل الانتقال الى اساس الاستحقاق يمكن التدرج بالانتقال خطوة تمهيدية من خلال تطبيق اساس الاستحقاق المعدل بالتزامن مع توفير مقومات وعناصر الانتقال مثل العنصر البشري والبرامج المحاسبية الملائمة.

وبموجب اساس الاستحقاق المعدل، يجري تدوين النفقات باستخدام اساس الاستحقاق، وتدوين الايرادات وفقا للأساس النقدي، حيث ان الانتقال من مبدأ محاسبي الى اخر قد يؤدي الى تشويه البيانات المالية اي عدم دقتها ووضوحها وبالتالي، يقلل بشكل كبير من فوائد التقارير المالية المقارنة (وزارة الحكم المحلي، 2012).

يقع اساس الاستحقاق المعدل بين الاساس النقدي واساس الاستحقاق حيث يعالج الايرادات والنفقات بطريقتين مختلفتين:

- يعالج الإيرادات حسب الأساس النقدي، بحيث لا يتم الأخذ في الاعتبار المقدمات والمستحقات للإيرادات، وإنما يتم الأخذ في الاعتبار الإيرادات الفعلية والمحصلة فقط، وعليه فإنه يتم إثبات الإيرادات المقبوضة دون المحققة.

- ويعالج النفقات الواجب دفعها بناء على العقود والتي تم بموجبها الحصول على خدمات ومواد واثاث وقطع غيار وفق أساس الاستحقاق، دون النظر الي وقت سدادها، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار المقدمات والمستحقات، وهذا بدوره يتطلب اجراء التسويات الجردية للنفقات (سليم، 2007) (هلال، 2002).

ان التحول الى أساس الاستحقاق/الاستحقاق المعدل سيساعد البلديات الفلسطينية على اصدار بيانات مالية مفيدة، كما سيساعدها على قياس التكلفة وفعالية الخدمات المقدمة، بالإضافة الى تمكينها من اصدار بيانات مالية ومعلومات تفيد البلديات في عملية اتخاذ القرار واعداد موازنتها التقديرية المستقبلية (وزارة الحكم المحلي، 2012).

من هنا سيطلب من البلديات الفلسطينية التحول بشكل تدريجي اما الى أساس الاستحقاق او أساس الاستحقاق المعدل، وذلك تبعاً لطبيعة الأنشطة والخدمات التي تقدمها، وذلك كما هو معتمد في السياسات المحاسبية.

يمكن تلخيص الفوائد التي ستمتع بها البلديات الفلسطينية من اتباع أساس الاستحقاق والاستحقاق المعدل في مسك حسابات البلديات الفلسطينية واستخراج التقارير المالية بما يلي (وزارة الحكم المحلي، 2012):

- معرفة حجم الموارد التي انفقت على كل وظيفة رئيسية تقوم بها البلدية وبالتالي احتساب تكلفة هذه الوظيفة بشكل معقول.
- معرفة مصادر تمويل هذه الوظائف سواء تمويل داخلي او خارجي.
- تعريف المواطن بتكلفة كل خدمة يتلقاها من البلدية.

- تحديد الرسوم او الاثمان التي يجب ان يتم جبايتها مقابل كل خدمة تقدمها البلدية وذلك على أساس واقعية وفعلية.
- تمكين البلدية من التقيد بالموازنات التقديرية المعتمدة.
- تمكين الجهات الرقابية من متابعة أداء البلدية وبما يتماشى مع القانون.
- إمكانية استخدام المعلومات المتوفرة من اجل وضع خطط مستقبلية معقولة سواء من قبل إدارة البلدية نفسها او على مستوى مركزي من الوزارة.

وقد ساعد تطبيق النظام المحاسبي وفق أساس الاستحقاق بلدية خانيونس إلى الارتقاء في الأداء المالي الخاص بها، وقد ساهم النظام المالي وفق أساس الاستحقاق في حصر ومتابعة الدائنين بشكل كامل وتفصيلي (حسابات فرعية)، ومعرفة المخزون فيه بشكل دقيق، وحصر ومتابعة للأمانات والسلف والشيكات الآجلة، تسعى بلدية خانيونس خلال الفترة المقبلة إلى دمج الأصول في المنظومة المحاسبية، وإضافة المخزون لكل الاصناف الواردة للمخازن، إلى جانب تطوير آلية استخراج كل أنواع التقارير للتخطيط والمتابعة والرقابة لصحة العمليات المالية بين البرنامج المالي والبرامج الإدارية، ان تجربة التحول الى أساس الاستحقاق في إدارة الحسابات المالية وتحقيق المراقبة الذاتية والمطابقات المالية والإدارية في بلدية خانيونس ساهمت في تحسين الموارد المالية وتحقيق الرقابة على كافة المصروفات والواردات (بلدية خانيونس، 2017).

إن نظام التحول من الأساس النقدي إلى اساس الاستحقاق يتميز بنظم آلية متكاملة ورقابة محكمة على جميع المعاملات المالية فضلا عن توفير تقارير مالية متوافقة مع التصنيفات الاقتصادية والدولية. ويعتبر التحول من الأساس النقدي الى نظام الاستحقاق من أحدث التطبيقات المحاسبية التي تتبناها العديد من الدول، بسبب تمتع النظام بالعديد من المميزات في تنفيذ الأعمال المالية بشكل آلي وبجهد وزمن أقل كما يحقق وفرة مالية ويسرع عملية الحصول على البيانات لدعم متخذي القرار في لحظات فضلا عن تهيئته للنظم وفقا لأفضل الخبرات

والممارسات العالمية. ووجوب تغيير بعض التشريعات والقوانين وأسلوب التفكير لتنفيذ الاعمال مع توفير الكفاءات والخبرات فضلا عن مواكبة التغير المستمر في معايير المحاسبة الدولية (ABSASS) بهدف تسهيل عمل هذا النظام (كونا، 2015).

في ورشة عمل حول التحول من الأساس المحاسبي النقدي إلى الاستحقاق (بلدية رام الله) نموذجاً، تبين ان من أسباب التحول إلى مبدأ الاستحقاق المحاسبي، سلبيات نظام اساس النقدي، وبرزها أنه لا يعكس الصورة الحقيقية عن أداء بلدية رام الله ولجنة ضريبة المعارف لفترة معينة، وأن تسجيل الإيرادات والمصروفات النقدية يكون في السجلات فقط، علاوة على كونه لا يتواءم مع حجم التسارع المتزايد في المدينة، ولا يدعم استغلال الموارد المتاحة للبلدية، ولا يظهر التزامات واصل البلدية في القوائم المالية، ولا يتوافق مع مبدأ مقابلة المصروفات والإيرادات لنفس الفترة، أن معظم مزايا اساس الاستحقاق هي علاج للعيوب والسلبيات الموجودة بالأساس النقدي، كما أنه يتماشى مع توجه الهيئات والجمعيات والمؤسسات الدولية كصندوق النقد والبنك الدولي الى تطبيقه (موقع معا الاخباري، 2014).

منهجية الانتقال الى اساس الاستحقاق المحاسبي:

لضمان نجاح عملية التحول من الاساس النقدي والى اساس الاستحقاق يجب اختيار منهجية ملائمة لذلك، حيث يرى خطاب ان هناك ثلاث منهجيات مختلفة يمكن اتباعها للتحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق وتصنف هذه المنهجيات كالاتي (خطاب، 2002):

1. التحول المباشر: ويقصد به الغاء الاساس النقدي مرة واحدة واستخدام اساس الاستحقاق.
2. التحول المتوازي: ويقصد به تطبيق اساس الاستحقاق بجانب الاساس النقدي.
3. التحول الاسترشادي: ويقصد به اتباع اساس الاستحقاق ليحل محل الاساس النقدي في وحدة واحدة وتطبيق اساس الاستحقاق في جزء من الحسابات البلدية على ان يطبق الاساس النقدي في باقي الاجزاء.

ان المنهجية الامثل في التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق هو التحول الموازي من خلال البدء بتطبيق اساس الاستحقاق والاستحقاق المعدل في بلدية او مجموعة من البلديات بجانب الاساس النقدي المطبق في البلدية وباقي البلديات وهذا يرجع لعدة اسباب اهمها (وشاح، 2008):

- تطبيق هذه المنهجية تمكن ادارة المجلس البلدي من الشعور بالفرق بين تطبيق الاساسين عن قرب ومقارنة حجم وشكل النتائج التي يمكن الحصول عليها من كل اساس على حدة.
- تطبيق هذه المنهجية غير مكلف ولا يصاحب هذه المنهجية اي مخاطر كبيرة كما هو الحال في منهجية التحول المباشر.

تجربة بلدية بيت جالا في التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المعدل:

حتى عام 2010 كانت تعمل البلدية وفق الاساس النقدي وكان قرار التحول لتبني العمل وفق اساس الاستحقاق المعدل داخلي وخارجي، الطاقم الاداري المالي لديه وعي كافي لمفاهيم التحول وكذلك الادارة كان لديها ارادة في التحول ومساندتها للطاقتين المالي في البلدية ودعمه بكل الوسائل والسبل لإجراء التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المعدل، كما أن للجهات المانحة دور واضح حيث كان من متطلبات الممولين والداعمين للبلدية تعزيز مفاهيم العمل وفق أساس الاستحقاق وليس الاساس النقدي.

في العام 2015 مارست العمل وفق اساس الاستحقاق المعدل حيث طبق بشكل فعلي على البرامج المالية حيث أن البلدية قامت بشراء برنامج مالي جديد (الغسان) لملائمته وتلبيته لمتطلبات العمل وفق اساس الاستحقاق المعدل.

ابتداءً من عام 2010 حتى الان تعد بلدية بيت جالا بياناتها المالية وفق اساس الاستحقاق رغم عدم تطبيقه في البرامج المحوسبة للبلدية، بحيث تقوم بلدية بيت جالا بنشر بياناتها المالية المدققة والمعلنة لجمهورها والقطاع العام والمعدة وفق اساس الاستحقاق.

ان بلدية بيت جالا من بين 5 بلديات في الضفة الغربية حصلت على برنامج رفع قدرات الهيئات المحلية في الادارة المالية وتعتبر النموذج الذي تم اختياره من قبل صندوق تطوير واقرض البلديات من أجل تعميمه على باقي البلديات التي حصلت على منحة المشروع.

أكبر عبء كان ناتج عن تبني أساس الاستحقاق هو الفصل بين الصلاحيات، حيث أنه يؤدي الى الحاجة لموارد بشرية أكثر، وذلك دعماً لمفاهيم الشفافية وتعزيز مفاهيم الرقابة والحكم الرشيد.

بالرغم من أن زيادة الكادر البشري تشكل عبء على البلدية إلا أن كان لها أيضاً جوانب ايجابية وذلك من خلال تحديث وتعزيز البيانات المالية وحيث أنه يؤدي الى زيادة الإيرادات وكذلك تزيد المتابعة وتحديث البيانات.

وكما أنها أيضاً تؤدي الى توزيع المهام على الكوادر البشرية في الدائرة المالية وكل عنصر يقوم بعمله على أكمل وجه وبالتالي يؤدي ذلك الى ان يكون للموظف وقت أفضل للتفكير واتخاذ القرار في الوقت المناسب.

كما أن التزام البلدية بتطبيق اساس الاستحقاق هو تأكيد لمواكبة البلدية للتطور في المجال المحاسبي وممارسته على أرض الواقع كون أن استخدام الاساس النقدي هو جزء بسيط من النظام المالي ولا يعكس الواقع الحقيقي (مقابلة شخصية، 2017).

تجربة بلدية سلفيت في التحول من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق المعدل:

بدأت بلدية سلفيت بالعمل وفق اساس الاستحقاق المعدل في العام 2002 وكان السبب الرئيسي للتحول من الاساس النقدي الى الاستحقاق المعدل هو الجهات المانحة (GIZ) من خلال

مشروع الاصلاح المالي والاداري في البلديات، وكما ان العمل وفق اساس الاستحقاق هو حافز لجلب المانحين، وكذلك تفهم رئيس البلدية والمجلس البلدي والطاقم المالي للبلدية لأهمية التحول كان داعم ومحفز ودافع رئيسي للتحول بحيث كرسوا جهودهم باتجاه هذا الهدف بالرغم من وجود صعوبات كثيرة مثل جمع البيانات والارصدة والحسابات الدفترية وكذلك تحول العمل من الدفاتر اليومية الى البرامج الالكترونية، ونقل الأرصدة الافتتاحية ودمج مشتركى الكهرباء والمياه والحرف والصناعات والمعارف وغيرها.

ان وجود كشف وسجل بالأصول الثابتة واحتساب الاهتلاك كان مساعداً في خطوة التحول، وكما انه تم عمل برنامج خاص بالبلدية مكيف حسب هيكل حسابات وزارة الحكم المحلي، وينتج تقارير حسب النشاط ومركز التكلفة وحسب المشروع، وهو مرتبط ارتباط وثيق بهيكل الموازنة العامة للحكم المحلي.

كانت معوقات التحول تتمثل في عدة جوانب اهمها مواجهة التغيير من قبل الموظفين والكوادر البشرية الغير مؤهلة، وكذلك العدد الغير كافي من الموظفين مما ادى الى حاجة البلدية لكوادر بشرية جديدة مؤهلة ومدربة من اجل فصل الصلاحيات التي هي اساس العمل وفق اساس الاستحقاق، والذي فرض على البلدية أعباء مالية، وكذلك بناء هيكلية جديدة، ولكنه في المقابل كان له نتائج ايجابية على العمل والمصادقية. كما اصبحت البلدية بحاجة الى شبكة اتصالات لاسلكية واجهزة الحاسوب ومعدات الكترونية وتكنولوجية اخرى ليتسنى لهم التحول الى اساس الاستحقاق المعدل وهذا يحتاج الى تكاليف عالية تفوق امكانيات البلدية، وكان احدى المعوقات عدم ملائمة أو عدم وجود هيكل حسابات موحد في جميع البلديات.

من مميزات العمل وفق اساس الاستحقاق المعدل ان مخرجاته من التقارير تمكن من أخذ قرار اداري ومالي سليم واتخاذ القرار في الوقت المناسب وبالتالي يكون عامل مهم جداً في استقطاب المانحين، ويمكنهم من التوقف على الوضع الحقيقي وتبني قرارات لقضايا متعددة مثل معرفة كفاءة التحصيل ومعرفة عمر الذمم بالإضافة الى ضبط الاصول الثابتة والمتداولة

وتحقيق رقابة داخلية وبالتالي مخرجات سليمة ليحصلوا على البيانات المالية التي تمتاز بالموضوعية وقابليتها للمقارنة والحياد والموثوقية وكذلك تمكن البلدية من كسب رضى المانحين (مقابلة شخصية، 2017).

مقابلات مع بلديات جنين وطوباس وقلقيلية واريحا حول أهمية تبني أساس الاستحقاق المعدل لصانع القرار في البلدية:

ان الانظمة والقوانين المعمول بها في فلسطين لا تتواءم مع العمل وفق أساس الاستحقاق، ولتبني العمل وفق أساس الاستحقاق نحتاج الى تعديل بالأنظمة والقوانين ويجب أن تكون مرنة قابله للتعديل.

عند اتخاذ القرارات يكون الاعتماد على مخرجات اساس الاستحقاق كالتقارير والقوائم المالية أفضل بكثير من تلك التي تكون معدة وفق الاساس النقدي إلا انه تكون أقرب للواقع الحقيقي للبلدية وتكون نسبة المخاطرة قليلة في القرارات المأخوذة بينما المخاطرة تكون أعلى في القرارات المأخوذة بالاعتماد على الاساس النقدي.

وبناء على مقابلة مع المدير المالي لبلدية جنين حول استخدام الأساس النقدي وأهمية تبني أساس الاستحقاق المعدل لصانع القرار في البلدية، قال: "ان العمل وفق أساس الاستحقاق يحتاج الى تأهيل وتدريب الموظفين الحاليين وأيضاً الى كوادرات بشرية جديدة مؤهلة ومدرّبة وكذلك بحاجة الى برامج وأجهزة ومعدات مكتبية، لكن بالمقابل هناك منافع متعددة وأهمها هي الفصل في الصلاحيات وتنظيم العمل بشكل أفضل والحصول على تقارير أدق وأقرب للوضع الحقيقي للبلدية اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة بالوقت المناسب".

وتابع قائلاً: "يتم تسجيل الأصول الثابتة حسب سعرها عند الشراء (قيمتها التاريخية) وليس حسب قيمتها الحالية (القيمة السوقية)، ويتم تحديث الأصول سنوياً، لكن بالنسبة للأصول التي استنفذ عمرها الافتراضي غالباً لا يتم عمل محضر اتلاف لها وانما تبقى مستخدمة وفي عهدة الموظف دون أخذ العمر الافتراضي لها بعين الاعتبار". بينما علق المدير المالي لبلدية

طوباس حول استخدام الأساس النقدي قوله: "ان البلدية تعمل بموجب قوانين وأنظمة وزارة الحكم المحلي وان رؤية الوزارة هي تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في النظام المحاسبي بدلاً من الأساس النقدي، وان أساس الاستحقاق المعدل طبق في العديد من البلديات وكانت له نتائج ايجابية في تنظيم الشؤون المالية والادارية وتكاملها وترابطها مع بعضها البعض، وكانت له نتائج ايجابية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط المستقبلية".

وتابع قائلاً: " ومن وجهة نظر متخذ القرار فإن للعمل وفق الأساس النقدي العديد من السلبيات التي كانت السبب الاول والرئيس في التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المعدل وأهمها ما يلي:

- 1- لا يصور المركز المالي الحقيقي للبلدية ويقتصر على قائمة التدفقات النقدية.
- 2- لا يعترف بالإيراد والمصروف الا إذا تم نقداً وبالتالي لا يطبق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال فترة مالية معينة ولا يمكن عمل تقرير مقارنة لعدة فترات مالية.
- 3- يتم تسجيل الاصول الثابتة كمصروف ولا يعترف بها كأصول مما يعطي صورة غير حقيقية عن قيمة الاصول الثابتة للبلدية.
- 4- لا يوفر معلومات حقيقية وعن الالتزامات.
- 5- لا يمكن احتساب تكلفة الخدمات التي تقدمها البلدية ولا يكن معرفة نتائج البرامج والنشاط التجاري للبلدية سواء وفر أو عجز.
- 6- مخرجات العمل وفق الأساس النقدي لا تدعم متخذ القرار.
- 7- لا يحقق مبدأ فصل الصلاحيات.

8- ان الاساس النقدي عاجز عن توفير المعلومات والبيانات التي قد يتم طلبها من قبل الجهات المانحة الاجنبية والدولية حيث أنها تطلب توفير معلومات وبيانات عدة وفق الاسس والمعايير المحاسبية الدولية".

وبناء على رؤية بلدية طوباس حسب ما أورده المدير المالي للبلدية، قوله: لا يخلو الاساس النقدي من بعض المزايا التي نذكر منها:

- 1- الوضوح والسهولة في الفهم والتطبيق.
- 2- يكن من اقبال الحسابات واعداد الحسابات الختامية للبلدية في نهاية السنة المالية.
- 3- يمكن ادارة البلدية من الربط بين الايرادات والمصروفات وبالتالي يحقق سياسة الاعتماد على الذات.
- 4- يوفر معلومات وبيانات لحركة السيولة النقدية وبالتالي يحقق الرقابة الفعالة على حركة التدفقات النقدية ويعطي الصورة الحقيقية للسيولة النقدية مما يساعد في عمليات التخطيط المالي واتخاذ القرارات.

كما عرج المدير المالي للبلدية على مزايا تطبيق اساس الاستحقاق المعدل في النظام المحاسبي:

- 1- ان مخرجات اساس الاستحقاق المعدل تكون أكثر دقة وشمولية للوضع المالي في البلدية.
- 2- يحقق رقابة داخلية عالية وبعده مستويات.
- 3- يطبق مبدأ فصل الصلاحيات وبالتالي يوفر وصف وتوصيف وظيفي للموظفين الذي يكون له أثر في سرعة ودقة انجاز المهام المطلوبة منهم.

- 4- يعترف بالعمليات المالية جرد حصولها بغض النظر عن قبضها أو دفعها نقداً كما يمكن من خلاله تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لفترة مالية معينة ويمكن عمل التقرير المقارن لعدة فترات مالية لمعرفة نسب الانحراف خلال الفترات المختلفة.
 - 5- يمكننا من خلاله الحصول على المعلومات والبيانات بالسرعة الممكنة مما يساعد ويدعم متخذ القرار.
 - 6- يتم تسجيل وتحديث الأصول الثابتة والاعتراف بها كأصول ويتم احتساب الاهتلاك السنوي لها وبالتالي يمكننا عمل تقرير صافي الأصول الثابتة.
 - 7- يتم تسجيل الذمم المدينة والدائنة وبالتالي حصرها ومعرفة قيمتها الحقيقية ويوفر لنا تقرير بالالتزامات.
 - 8- يمكننا من خلاله معرفة تكلفة الخدمات ونتائج البرامج والنشاطات للبلدية سواء وفر أو عجز وبالتالي ينعكس ذلك على اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
- وفي الختام قوله حول أهمية تبني أساس الاستحقاق المعدل لصانع القرار في البلدية، ان العمل لتطبيق اساس الاستحقاق او الاستحقاق المعدل في النظام المحاسبي، نحتاج الى كوادر بشرية مؤهلة ومدربة وكما يتطلب ذلك عدد من الموظفين الجدد ذو مؤهلات وخبرة عالية، ويتطلب ذلك اجهزة ومعدات الكترونية وشبكة اتصالات عالية الدقة لربط برامج الاقسام مع بعضها البعض وبالتالي ينتج عن ذلك تكاليف عالية قد تكون مرهقة لبعض البلديات، ولكن بالرغم من هذه السلبيات الا ان نتائج العمل وفق اساس الاستحقاق والاستحقاق المعدل تكون مرضية أكثر وكما توفر الوقت والجهد والاهم من ذلك أنها تمدنا بالبيانات والمعلومات الحقيقية الواقعية عن البلدية ليتسنى لنا اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية للبلدية.

وفي مقابلة مع المدير المالي لبلدية قفيلية حلو نفس الموضوع لاستخدام البلدية لأساس الاستحقاق المعدل قوله ان البلدية بدأت بتطبيق أساس الاستحقاق في عام 2007 وكان ذلك بناءً على توصية المدقق الخارجي للبلدية.

وواصل قوله: كان من أهم اسباب تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي في البلدية بدلا من الاساس النقدي هو معرفة الايرادات والنفقات الفعلية (البيانات المالية) التي تخص فترة مالية معينة للخدمات التي تقدمها البلديات وذلك لمعرفة مدى ربح وخسارة هذه الخدمات وذلك لاتخاذ القرارات المناسبة لتصويب وضع تلك الخدمات والتي لا يمكن الوصول لها من خلال تطبيق الاساس النقدي.

وقال انه في حال عمل دراسة جدوى اقتصادية لأحدى الخدمات التي تقدمها البلدية بالاعتماد على بيانات وفق الاساس النقدي تكون بناءً على بيانات تاريخية واجتهاد شخصي ويكون هناك احتمال لإهمال احدى عناصر التكلفة المهمة وذلك لعدم حصر كامل عناصر التكلفة وبالتالي عدم الوصول الى التكلفة الحقيقية لهذه الخدمة.

لاتخاذ أي قرار في ظل تطبيق الاساس النقدي هناك حاجة ملحة لعمل دراسة مستفيضة للحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية التي تخص فترة مالية معينة، وذلك لأن النظام المحاسبي وفق الاساس النقدي لا يوفر هذه البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية التي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة ورسم السياسات المالية في البلديات.

وتابع قوله في حال تطبيق أساس الاستحقاق يمكن للبلدية أن تقيس نتيجة نشاطاتها عن فترة مالية معينة من ربح أو خسارة، وكذلك معرفة نتائج تقديم الخدمات على أساس مبدأ مقابلة الايرادات المكتسبة التي تخص هذه الخدمة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها خلال الفترة الزمنية المحددة، وبيان نتيجة هذه المقابلة من ربح أو خسارة.

وبناء على هذا التطبيق للاستحقاق حسب قول المدير المالي لبلدية قفيلية، ان هناك نقلة كبيرة في تسجيل وتبويب الاصول الثابتة من خلال استخدام نظام الكتروني لتسجيل واحتساب

الاصول مما يسهل استخراج تقارير عن وضع الاصول، وحساب الاهتلاك بشكل آلي وبالتالي الحد من عمليات التسجيل والاحتساب الخاطئ للأصول. بالرغم من تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في النظام المحاسبي إلا أن معالجة الشيكات الآجلة مازالت تعالج وفق الأساس النقدي، وذلك بناءً على تعليمات وزارة الحكم المحلي التي مازالت تفرض قيوم على البلديات المطبقة للنظام المالي وفق أساس الاستحقاق المعدل والاستحقاق الكامل بما يخص معالجة الشيكات الآجلة.

وتابع قوله ان من أهم مميزات النظام الموحد للشؤون المالية والادارية المعمول به في بلدية قلقيلية وفق أساس الاستحقاق المعدل:

- 1- ربط مباشر بين جميع أقسام البلدية.
- 2- فصل في الصلاحيات وتحديد صلاحيات وموافقات عليا.
- 3- توفير أدوات رقابية بمستويات ادارية مختلفة.
- 4- متابعة وتسجيل وتبويب وتحديث الاصول الثابتة.
- 5- يعد التقارير حسب الموازنات (تعزيز محاسبة الموازنات).
- 6- امكانية اضافة أي مركز تكلفة والوصول الى تكلفة أي نشاط والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
- 7- معرفة الايرادات والمصروفات التي تخص فترة مالية معينة دون تدخل بين الفترات.
- 8- الحصول على بيانات ومعلومات دقيقة وحقيقية عن وضع البلدية يمكن استخدامها كمعزز للقرارات المتخذة.

9- متابعة الذمم المدينة والدائنة من خلال النظام الموحد للشؤون المالية والادارية مما يساعد في حصر تحصيل الديون كما يعطي صورة حقيقية للذمم المدينة والدائنة.

10- يمكننا الحصول على نتيجة أي نشاط سواء ربح أو خسارة وكذلك الحصول على القوائم المالية بالسرعة والوقت والمناسب لاتخاذ القرارات.

وكما يعلم الجميع أنه لا يوجد نظام يخلو من بعض المعوقات التي قد تحد من تطبيقه والتي يجب معالجتها تجاوزها للوصول الى الهدف المنشود، وكان من معوقات تطبيق النظام الموحد للشؤون المالية والادارية الموارد البشرية حيث يحتاج تطبيقه الى كوادر بشرية جديدة مؤهلة ومدربة بالإضافة الى تأهيل وتدريب الكادر الموجود على هذه النظم والبرامج الجديدة، وكذلك بحاجة الى أجهزة ومعدات وشبكة اتصالات تتلاءم وتتناسب مع تطبيق النظام، وبالتالي سيكون هناك عبء مالي على البلدية لكن بالمقابل هناك نتائج أفضل على المستوى العام للبلدية بما يخص الرقابة والتخطيط اتخاذ القرارات ورسم السياسات المالية.

من ختام اللقاء تطرق المدير المالي لبلدية قفيلية الى سليات تطبيق الاساس النقدي في النظام المحاسبي في البلديات:

1- لا يكون هناك رؤية واضحة للوضع المالي الحقيقي في البلدية، قد يكون هناك مبلغ معين من المال في صندوق البلدية وبناءً عليه يتم اتخاذ قرارات لإنجاز بعض الاعمال او المشاريع بهذا الرصيد قد تكون قرارات غير صائبة وذلك لعدم أخذ الالتزامات المطلوبة في هذه الفترة والفترة القادمة من البلدية بعين الاعتبار.

2- لا يمكن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لفترة مالية معينة لأنه لا يمكن الاعتراف بالعمليات المالية الا إذا تمت نقدا سواء قبض أو دفع بغض النظر عن الفترة التي تدفع او تقبض عنها، حيث أنه قد يكون هناك إيرادات كبيرة في شهر ما لكنها تخص شهور سابقة او لاحقة أو كلاهما، بينما هناك مصروفات عالية في شهور معين قد تكون عن شهور سابقة او لاحقة، وبناءً على ذلك قد يكون ربح في شهر معين

وخسارة في شهر آخر، ومثل تلك البيانات لا تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

3- ان الاصول الرأسمالية يتم ادراجها ضمن المشاريع في الموازنة العامة للبلديات ويتم المحاسبة عنها وفقاً للنظام المحاسبي حيث يطبق الاساس النقدي ووفقاً له تسجل معظم المدفوعات كنفقات وبالتالي لا تظهر الاصول الرأسمالية العامة في الميزانية العامة وانما تسجل في سجلات بيانية يمكن من خلالها الرقابة على هذه الاصول.

وفي مقابلة أخرى مع المدير المالي لبلدية اريحا حول استخدام أساس الاستحقاق المعدل قوله: ان النظام المحاسبي المعمول به في بلدية اريحا يقوم على تطبيق اساس الاستحقاق وبدأت حديثاً بالعمل وفق النظام المحاسبي الموحد المتكامل للشؤون المالية والادارية وفق اساس الاستحقاق بالتعاون مع صندوق تطوير واقراض البلديات وكما أن البرنامج المعمول به في بلدية اريحا يتوافق مع دليل السياسات والاجراءات المحاسبية الذي تم وضعه وتطويره من قبل كل من وزارة الحكم المحلي وصندوق تطوير واقراض البلديات ليكون المرجع الموحد لجميع البلديات الفلسطينية.

وتطرق بالحديث عن مميزات النظام المحاسبي الموحد المعمول به في بلدية اريحا:

- 1- توفير رقابة داخلية عالية جداً.
- 2- توفير بيانات أكثر دقة حول المركز المالي ونتائج النشاط للبلدية.
- 3- توفير بيانات تساعد في تقييم أداء البلدية ولأغراض التخطيط المستقبلي.
- 4- يعمل على مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات للفترة المالية.
- 5- يقدم صورة شاملة وحقيقية لكل الالتزامات.
- 6- توفير مقومات رقابة مالية على الاصول.

7- الحصول على تقارير متنوعة تلبي احتياجات جهات داخلية وخارجية من اصحاب القرار.

8- ربط دوائر ووحدات البلدية مع بعضها البعض بشكل متكامل.

9- تعزيز مبدأ فصل الصلاحيات وتحقيق رقابة بمستويات عليا.

10- قبول التسديد بجميع العملات وكذلك هناك محفظة للشيكات.

11- تحديد الرسوم التي يجب ان يتم جبايتها مقابل كل خدمة تقدمها البلدية على اسس واقعية وفعالية.

12- تمكين ادارة البلدية من التقيد بالموازنة التقديرية المعتمدة

وتابع القول ان معظم البلديات الفلسطينية تتبع الاساس النقدي في المعاملات المالية وبموجب العمل وفق الاساس النقدي يتم تدوين التعاملات المالية فقط عندما يتم القبض أو الدفع نقداً، وينتج عن تطبيق الاساس النقدي عدد من النواقص التي تؤثر سلباً على قدرة البلديات على تجهيز بيانات مالية دقيقة ومتكاملة، ومن سلبيات تطبيق الاساس النقدي أنه لا يميز بين النفقات التشغيلية والرأسمالية، اضافة الى كونه لا يوفر المرونة لاستكمال تنفيذ المشاريع التي تحتاج الى أكثر من سنة مالية، ولا يتوافق مع مبدأ مقابلة المصروفات والايرادات لنفس الفترة، ولا يسمح بالمقارنة بين الايرادات والنفقات خلال فترة محددة، لا يمكن اجراء مقارنة بين البيانات المالية لفترات مختلفة وبالتالي ينعكس سلباً على قدرة البلدية على قياس فعالية أدائها المالي، وقصور في تقديم البيانات اللازمة لتقييم الاداء في الدوائر والاقسام المختلفة للبلدية، لا يساعد على احتساب التكلفة الفعلية للخدمات التي تقدمها البلدية، ولا يدعم استغلال الموارد المتاحة للبلدية، ولا يظهر التزامات وأصول البلدية في القوائم المالية، وكما أنه يقوم بتسجيل الامانات المقبوضة من المواطنين كإيراد بدل ان تكون التزام، ومن أهم سلبيات الاساس النقدي صعوبة الاستناد الى

البيانات في التحليل المالي لصانع القرار وبالتالي لا يخدم صانع القرار لعدم توافر معلومات وبيانات حقيقية لنتائج الاعمال.

وفي ختام المقابلة مع المدير المالي للبلدية اكد ان من أسباب التحول في النظام المحاسبي من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق عدة مزايا منها توفير بيانات أكثر دقة حول المركز المالي ونتائج النشاط، ويعمل على مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات للفترة المالية، يوفر بيانات تساعد في تقييم أداء البلدية بشكل أكثر دقة ولأغراض التخطيط المستقبلي، ويوفر رقابة عالية على أصول البلدية حيث يتم تسجيل وتبويب وتحديث الاصول بشكل دوري وكما يتم حساب الاهتلاك السنوي لها، يقدم صورة شاملة وحقيقية وأكثر دقة للالتزامات، واساس الاستحقاق يعني ان تتضمن حسابات السنة المالية جميع الإيرادات والنفقات بغض النظر عن جبايتها او انفاقها نقداً، وبالتالي معظم مزايا اساس الاستحقاق هي علاج للعيوب والسلبيات الموجودة في الاساس النقدي (مقابلة شخصية، 2018).

دور صندوق تطوير وإقراض البلديات في محاولة تطوير النظام المحاسبي للبلديات:

يسعى صندوق تطوير وإقراض البلديات إلى المثابرة في بناء شراكات عملية، وتجنيد الموارد والدعم الفني لإدخال طرق عمل جديدة أو تجديد تلك القائمة حالياً، وعليه فقد وضع الصندوق في سلم أولوياته تطوير الأنظمة المحاسبية للبلديات في سبيل التوصل إلى نظام محاسبي موحد، وطور لذلك الغرض خطة عمل مكونة من عدة مراحل (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2007).

أن المشروع القائم عليه صندوق تطوير وإقراض البلديات سيطور كافة البرامج المالية والمحاسبية المتبعة لدى البلدية إلى برامج أخرى معدة على أسس محاسبية عالمية بما يتلاءم مع الوضع العام في القطاع والضفة الغربية. يكون هناك تحضير رزم للبلديات ويكون من ضمنها برنامج نظام مالي ومحاسبي موحد، ضمن برنامج تطوير قدرات البلديات الذي ينفذه الصندوق، حيث يتم دراسة الوضع القائم في البلدية من خلال إستشاريين متخصصين لمعرفة البرامج

المالية المتوفرة لديها في مجالات المحاسبة، والفوترة، والرواتب، والمشتريات، والمستودعات، وغيرها، وكما يعتمد تقييم البلديات على تقرير المدقق الخارجي لأخر سنتين وكذلك تسليم الموازنة ومصادقتها من وزارة الحكم المحلي حسب نماذج الوزارة وتسجيل وتقييم الاصول الثابتة وتحديثها سنوياً، ووجود واستخدام نظام ادارة مالية متكامل معتمد وطاخم مالي مؤهل ولا غنى عن متخصص في مجال تكنولوجيا المعلومات، ومن ثم يكون هناك توصيات لتأهيل البلدية لمشروع تطبيق برنامج نظام مالي ومحاسبي موحد.

حيث سيعمل النظام المالي والمحاسبي الموحد على تحويل البلدية من الأساس النقدي المتبع بها حالياً إلى أساس الاستحقاق المعدل، والذي يساهم ذلك في ارتقاء مستوى اعداد التقارير المالية والادارية مما يساهم في اتخاذ القرارات السليمة للمصلحة العامة، وتمكين البلديات في هذا المجال والى تطوير النظام المحاسبي المستخدم ورفع جودة وأداء البلديات عامة والدوائر المالية خاصة.

ان النظام يتوافق مع سياسة وزارة الحكم المحلي الهادفة الى تطوير الأداء المالي والمحاسبي في البلديات من خلال تمكينها من اصدار تقارير مالية موحدة بشكل دوري، واعداد موازنات سنوية تفصيلية وفقاً لنماذج موحدة ومعتمدة من وزارة الحكم المحلي، كما أن النظام سيمكن البلديات من توفير بيانات مالية ضرورية لخططها المستقبلية، بالإضافة الى احتساب التكلفة الفعلية لخدماتها (مقابلة شخصية، 2017).

دور لجنة السياسات المالية في تطوير النظام المحاسبي للبلديات:

في خطوة لاحقة، تم البدء من خلالها بتنفيذ توصيات صندوق تطوير وإقراض البلديات، حيث قامت وزارة الحكم المحلي الفلسطينية بتشكيل لجنة السياسات المالية من ممثلين عن البلديات، وزارة الحكم المحلي، وزارة المالية، صندوق تطوير وإقراض البلديات، القطاع الخاص والوكالة اليابانية للتعاون الدولي (جايجا)، لصياغة السياسات المالية لهيئات الحكم المحلي الفلسطينية (قنبي، 2009).

وفي حزيران 2008 تم إصدار النسخة الثانية من السياسات المالية، تلك السياسات التي تعتبر الخطوة الأولى نحو بناء نظام مالي ومحاسبي سليم للبلديات الفلسطينية، وقد خرجت هذه النسخة من السياسات المالية بالعديد من الأولويات المرتبطة بتطوير الأنظمة المالية والادارية ونظام التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالهيئات الحكم المحلي (وزارة الحكم المحلي، 2008).

هناك مقترح لنظام مالي جديد للعام 2012، حيث قامت وزارة الحكم المحلي من خلال صندوق تطوير واقراض البلديات بتطوير عدد من أدلة الاجراءات المالية والادارية منها دليل الاجراءات المحاسبية وفق الاساس النقدي واخر وفق اساس الاستحقاق المعدل، ودليل اعداد الموازنات وغيرها، اضافة الى البدء بتطبيق نظام محاسبي محوسب متطور في عدد من البلديات ضمن خطة لتشمل جميع البلديات يعمل وفق نظرية الاموال المخصصة، وضمن هيكل حسابات موحد للبلديات.

وقد اشتملت خطة التنمية الوطنية للأعوام 2011-2013 على سياسات خاصة في قطاع الحكم المحلي على مدى السنوات 2011-2013 تمثلت في:

1. استكمال العمل على ترشيد هيئات الحكم المحلي وتعزيز اجراءات عملها، اذ ستعمل الحكومة خلال هذه الفترة على استكمال دمج بعض هيئات الحكم المحلي ومساندتها وتطوير قدراتها الادارية وقدرتها على ادارة مواردها المالية
2. الاسراع في وتيرة العمل على تنفيذ اجراءات اللامركزية المالية، بما يكفل وضع هيئات الحكم المحلي على مسار الاكتفاء الذاتي من مواردها الخاصة.
3. تعزيز المشاركة المجتمعية في الحكم المحلي، بما يشمل ذلك من اعداد اليات الرقابة المالية، واعداد منهجية نموذجية ترسخ الشراكة مع مؤسسات المجتمع المدني والمنظمات غير الحكومية والقطاع الخاص.

وهدفت ورقة مسودة السياسات المالية لهيئات الحكم المحلي الى تبيان الأهداف قصيرة المدى المتمثلة في زيادة واستقرار إيرادات هيئات الحكم المحلي وتحسين إدارتها المالية، أما الأهداف طويلة الأجل فقد تم التركيز عليها حيث تم وضع توصيات للإصلاحات المستقبلية، أما الجوانب الإدارية لهيئات الحكم المحلي فقد تم تناولها بما يتناسب والجوانب المالية المرتبطة في تحسين الأوضاع المالية لهيئات الحكم المحلي.

إن إجراءات الإصلاحات الموصى بها في خطة العمل قصيرة الأجل لمدة 3 سنوات حيث تحتوي التوصيات على أربعة جوانب:

1. زيادة إيرادات هيئات الحكم المحلي من خلال تغييرات في القوانين والتشريعات:

هناك مجموعة من القوانين والتشريعات في فلسطين والتي تمكن هيئات الحكم المحلي من جباية الإيرادات، ولكن بعضها بحاجة الى تعديل من اجل زيادة حصيله الإيرادات وزيادة كفاءة التحصيل. كذلك يجب ان يواكب ذلك تطوير في الممارسات واجراءات العمل وبناء القدرات لهيئات الحكم المحلي.

2. تحسين الية التحويل من خلال تبني معايير أكثر وضوحاً:

من خلال وضع معايير واسس واضحة لعملية تحويل الإيرادات الى هيئات الحكم المحلي لتكون واضحة لصانع القرار والبلديات والاطراف ذات العلاقة. ايضاً هناك حاجة الى تطوير نظام قاعدة بيانات لوزارة الحكم المحلي يحتوي على معلومات محدثة حول البلديات وتوضيح آلية اقتطاع مستحقات المياه والكهرباء المترتبة على البلديات وتطوير الية لإلزام ترخيص المركبات والرقابة عليها. وذلك بحاجة الى تعاون ما بين وزارة المالية ووزارة الحكم المحلي بالتعاون مع وزارة المواصلات والشرطة والبلديات.

3. تطوير أنظمة سليمة وممارسات جديدة لنظام الادارة المالية لهيئات الحكم المحلي:

تحول البلديات الى تطبيق اساس الاستحقاق المعدل بدلا من الاساس النقدي المطبق حاليا وتطوير سياسات محاسبية موحدة وتبني سياسات وزارة الحكم المحلي لكل البلديات، تبني نظام محوسب للادارة المالية للوصول الى ممارسات سليمة، تشجيع المساءلة والشفافية من خلال تحديد واضح للصلاحيات والمهام بما يتلاءم مع القوانين والأنظمة السارية داخليا وخارجيا لتوريد المعلومات للجهات ذات العلاقة وكذلك تعظيم المنفعة لنفس الحجم من الإنفاق من خلال تحسين الكفاءة التشغيلية.

4. إصلاحات اخرى:

أ. تشجيع عمليات دمج هيئات الحكم المحلي.

ان دمج هيئات الحكم المحلي على شكل مجالس الخدمات او بلديات جديدة سوف يؤدي الى تقليل المصاريف الادارية بالإضافة الى كفاءة أكبر في تقديم الخدمات ويعتبر هذا مهم جدا في السياسات المالية للبلديات، ومتابعة عملية الدمج وتقديم الحوافز المناسبة لهذه العملية.

ب. تطوير كادر وظيفي موحد لهيئات الحكم المحلي:

تطوير كادر وظيفي موحد لهيئات الحكم المحلي كما هو الحال في نظام الخدمة المدنية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

هناك إجراءات يوصى بها للمدى الطويل لأكثر من ثلاث سنوات والتي تهدف إلى تأسيس نظام مالي محلي في فلسطين.

1. زيادة التحويلات إلى هيئات الحكم المحلي:

هناك منح المساواة والتي يجب ان تحول من الحكومة المركزية الى هيئات الحكم المحلي من اجل رفد مصادر إيراداتها بسبب وجود عجز في المقدرة المالية لهيئة الحكم

المحلي ناتج عن الظروف الاقتصادية وهذا يتطلب الحد الأدنى من المعايير التي يجب توفرها في هيئة الحكم المحلي من أجل الحصول على هذا المخصص، والتحويلات الخاصة عندما ترغب الحكومة في تأمين مستوى معين من الخدمات في قطاع معين من قطاعات الخدمات فإنه يجب عمل تحويلات خاصة الى هيئات الحكم المحلي لتغطية هذا الجانب او المشاركة بجزء من النفقات وهذا يأتي في ضوء توجيه هيئات الحكم المحلي لتقديم خدمات بكمية وجودة مناسبة.

2. تحصيل الضرائب:

ان الضرائب الوطنية يمكن جبايتها من خلال هيئة الحكم المحلي ضمن معايير وطنية كضريبة الدخل على الشركات والأشخاص.

3. القيام بمشاريع استثمارية بالمشاركة مع القطاع الخاص:

يجب على هيئات الحكم المحلي البدء بفتح شراكات مع القطاع الخاص من خلال مشاريع مشتركة وضمن اتفاقيات تحدد مراحل التأسيس والتشغيل وتحويل الملكية لهيئات الحكم المحلي ويمكنها البدء بذلك في الامد القصير.

4. تمويل الديون (التمويل):

يجب ان يكون هناك حق لهيئات الحكم المحلي في التمويل من خلال الاقتراض من البنوك واصدار السندات البلدية. فالتمويل من خلال الاقتراض مجاز بموجب قانون الهيئات المحلية رقم (1) 1997 ولكن بحاجة الى اشراف ومتابعة من قبل وزارة الحكم المحلي.

5. نظام محوسب على مستوى الوطن يربط الهيئات الحكومية وهيئات الحكم المحلي:

حسب النظام المالي لهيئات الحكم المحلي الصادر عن وزارة الحكم المحلي للعام 1999 فان أي شخص يتلقى دفعات من هيئة الحكم المحلي عليه تقديم شهادة براءة ذمة تبين انه قام بدفع مستحقات هيئة الحكم المحلي ولكن نوصي بان تكون براءة الذمة ليس فقط على مستحقات هيئة الحكم المحلي وانما على المستوى الوطني لمستحقات هيئة حكومية اخرى. وهذا يتحقق من خلال نظام محوسب وطني يشمل جميع هيئات الحكم المحلي والهيئات الحكومية.

6. لامركزية الانفاق:

على المدى الطويل يتطلب الامر تطوير وظائف الحكومة المركزية لقضايا خاصة بهيئات الحكم المحلي مثل تحويل مسؤولية الانفاق في هذه الوظائف المطورة لهيئات الحكم المحلي كما هو الحال في دول معينة في العالم كان تكون مسؤولية الانفاق على بناء وصيانة المدارس من مسؤولية هيئة الحكم المحلي بينما سياسات التعليم تبقى بيد وزارة التربية والتعليم لضمان الجودة والتنوعية (وزارة الحكم المحلي، 2013).

ثانياً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي أُجريت والتي تم الإطلاع عليها، إلا إن الباحثة لم تعثر على دراسات شبيهة الى حد كبير بالدراسة الحالية، إلا أن هناك بعض الدراسات التي أشارت إلى بعض من جوانب الدراسة الحالية، فمعظم الدراسات تناولت النظام المحاسبي الحكومي ككل وتطويره وتحسينه في جوانبه المختلفة دون التركيز على بيان مدى استعداد وجاهزية البلديات للتغيير وتبني نظام متكامل للشؤون المالية والإدارية وفق اساس الاستحقاق المعدل ، لذا سيتم الإشارة إلى اهم الدراسات العربية والاجنبية التي لها علاقة بهذه الدراسة أو تدور حول هذا الموضوع على النحو التالي:

أولاً: الدراسات العربية:

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

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

- إن هناك صعوبات تواجه تطبيق أساس الاستحقاق بشكل كامل على الإيرادات والنفقات وذلك بسبب طبيعة الحسابات الحكومية.
- هناك معوقات مرافقة لاستخدام أساس الاستحقاق مثل عمليات الجرد والتسويات الجردية والحسابات الختامية التي يصعب إعدادها في الوقت المناسب.

وللتغلب على الصعوبات التي واجهت تطبيق أساس الاستحقاق نتج عن الدراسة عدت توصيات أهمها:

- تطوير جميع عناصر النظام المحاسبي وربطه بتصنيفات الموازنة ربطاً كاملاً.
- استخدام أسلوب الاستقلال المحاسبي للوحدة الإدارية الحكومية لتقوم بمسك سجلاتها واستخراج نتائج أعمالها بشكل مستقل.
- إعداد دليل حسابات موحد لجميع الوحدات الحكومية.
- تدريب الكوادر البشرية على المهارات المحاسبية واستقطاب أصحاب المؤهلات العلمية والخبرات المناسبة.
- تطوير أسلوب إعداد الموازنة من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء.

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

وهدفَت الدراسة إلى اقتراح تطبيق بعض أساليب المحاسبة المستخدمة في النظم المحاسبية في القطاع الخاص، التي أثبتت كفاءتها وفعاليتها في القطاع الحكومي وذلك لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليؤدي دوراً كبيراً في تحسين كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- إن النظام المحاسبي الحكومي يعاني العديد من أوجه القصور التي تعيق تحقق أهدافه.
- النظام المحاسبي الحكومي بوضعه الحالي غير قادر على تقييم أداء الوحدات الحكومية لذلك أصبحت هذه الوحدات تعاني من عدم الكفاءة والفاعلية.

واقترحت الدراسة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية عدة توصيات أهمها:

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

3- دراسة وودا (2002)، بعنوان "المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي".

والتي تم تقديمها بمناسبة انعقاد مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، بالقاهرة سنة 2002 تحت رعاية الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، وركزت هذه الدراسة على عرض تجارب العديد من الدول التي قامت بإصلاح نظمها المحاسبية عن طريق التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى أن السبب الرئيسي وراء هذا التحول هو فشل وقصور الأساس النقدي في توفير معلومات مالية كاملة وفعالة عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام، وأن تجارب العديد من الدول تعطينا دليلا عمليا على أن تطبيق أساس الاستحقاق سوف يساعد على تحسين نوعية البيانات المالية الحكومية التي تكون مشابهة للتقارير المالية في القطاع التجاري، مما يجعلها أكثر إفصاحا وقابلة للمقارنة والفهم، والتي يمكن الاعتماد عليها على مستوى مختلف وحدات القطاع العام في اتخاذ القرارات العقلانية والرشيدة. (زهير، 2013-2014).

4- دراسة حماد (2006)، بعنوان "تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين".

وهدفَت الدراسة إلى اقتراح تطبيق بعض الأساليب المحاسبية التي نجح تطبيقها في بلدان أخرى، والمطبقة بنجاح في القطاع الخاص، وذلك بهدف تطوير النظام المحاسبي المستخدم في القطاع الحكومي الفلسطيني بما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات وهي كما ما يلي:

أولاً: التخلي عن تطبيق الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي بعد إجراء دراسة مستفيضة عن كيفية تطبيق أساس الاستحقاق سواء بشكل مرحلي أو كلي.

ثانياً: إن التطور المتلاحق في التقنية الحديثة ونظم المعلومات، ومهنة المحاسبة والمراجعة يحتم تطوير النظام المحاسبي القائم بما يواكب التطور في حقول المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية.

ثالثاً: أن تطوير النظام المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الأستحقاق يساهم في:

- وضع نظام للمساءلة والرقابة الفاعلة على المشاريع الاستثمارية المملوكة للسلطة.
- تمكين وزارة المالية من متابعة وحصر النفقات والإيرادات الخاصة بمشاريع السلطة الاستثمارية أولاً بأول خاصة في ظل وجود نظام محاسبي محوسب.
- إلزام القائمين على مشاريع السلطة الاستثمارية بتقديم تقارير دورية وسنوية تتضمن بيانات مالية مدققة معدة وفق أسس تجارية.

5- دراسة (سليم، 2007) "أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين".

وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى كفاءة النظام المحاسبي القائم على تطبيق الأساس النقدي في بلديات قطاع غزة، وبيان مزاياه وعيوبه من خلال إيضاح جودة المعلومات المحاسبية ومدى كفاية المعلومات الكمية والنوعية الناتجة عن هذا النظام وملاءمتها لمتخذي القرارات، وقد اختيرت عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل وبلغ عدد أفرادها 96 شخص.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الأساس النقدي لم يعد يناسب العمل المحاسبي في البلديات، ورغبة الغالبية في استبداله الأساس النقدي المعدل، وأن أهم جهات يتم إعداد التقارير المحاسبية والمالية لها هي الجهات الحكومية كوزارة الحكم المحلي وهيئة الرقابة

العامة، كما توصلت إلى أن هناك مظاهر ضعف للمعلومات المحاسبية منها عدم ملاءمتها للاستخدام في مجال الرقابة المالية بصورة فعالة، وأن الأساس النقدي لا يساعد البلدية في الحصول على التقارير الاستثنائية بصورة كبيرة، وأن المعلومات المحاسبية لا تساعد متخذي القرارات في البلديات على اختلاف فئاتها في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ضعف قابلية المعلومات المحاسبية للبلدية للمقارنة مع المعلومات المحاسبية للبلديات الأخرى.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تبني أساس محاسبي غير الأساس النقدي، وإلى ضرورة أن يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير والقوائم المالية للبلديات، والتي تلبي حاجة متخذي القرارات من المعلومات المالية وغير المالية، وضرورة الاهتمام بإعداد تقارير محاسبية ومالية موجهة للمواطنين، وضرورة التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات بكافة أنواعها ، وأن تقوم البلديات بعمل مقارنات لقوائمها المالية مع بلديات أخرى باستمرار كأداة من أدوات التحليل المالي، لأن ذلك يعطي تقييم لوضع البلدية لأغراض قياس الكفاية ومن ثم العمل على تحسين ذلك الوضع من الناحيتين المالية والإدارية.

6- دراسة (صندوق تطوير البلديات، 2007) " دراسة تقييم وتطوير قدرات العاملين في الدوائر المالية في البلديات الريادية وفي دائرتي الموازنات والتوجيه والرقابة في وزارة الحكم المحلي".

حيث هدفت الدراسة إلى إجراء تقييم مؤسسي للدوائر المالية في البلديات والإشارة إلى نقاط الضعف والقوة، وإلى تحديد منطلقات الحفاظ على استمرارية مهمة البلديات وأهدافها، وقد تناولت الدراسة مجموعة من الجوانب شملت قدرات الدوائر المالية، قدرات الأفراد ومهاراتهم ومؤهلاتهم، الهيكلية التنظيمية للدوائر المالية واحتياجات إعادة هيكلتها، التدريب، أسس المحاسبة المستخدمة، التقارير المالية الصادرة عن الدوائر المالية،

نظام المحاسبة المحوسب المستخدم والسياسات المالية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود بعض نقاط القوة والعديد من نقاط الضعف، وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1. إعداد وتطوير دليل للسياسات والإجراءات المالية والمحاسبية.
2. تطوير سياسات وإجراءات عمل حول طرق احتساب التكلفة ومحاسبة التكاليف وتصميم قواعد احتساب التعرفة والقدرة على الدفع لدى المواطنين.
3. مراجعة الهيكلية التنظيمية للدائرة المالية ومهامها في البلديات.
4. تطوير سياسة التوظيف والتوصيف الوظيفي للوظائف المختلفة.
5. وضع برنامج تدريبي لموظفي الدائرة المالية.
6. استخدام أكبر لوسائل التكنولوجيا من أجل تعظيم الكفاءة.
7. العمل على إيجاد نظام فوترة وتحصيل جديد.
8. مراجعة إجراءات البلديات في متابعة وتوجيه الدوائر المالية.
9. تطبيق نظام تقييم أداء الموظفين وتطبيق نظام تقييم لأداء الدوائر في البلدية.
10. إجراء توقعات فصلية للإيرادات والمصروفات وتقرير شهري للموازنة وجدول للتدفقات النقدية.
11. حصر الأصول والممتلكات الثابتة والتقارير المرتبطة بها.
12. منح التخطيط طويل الأمد أولوية عالية لدى المجالس البلدية.
13. القيام بتدقيق سنوي.

7- دراسة (البدرى، 2007) " فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا".

وقد هدفت إلى دراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا بالوفاء باحتياجاتها، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

1. إن اتخاذ القرارات يتطلب توافر معلومات ملائمة تتسم بالصلاحية للعرض والشمول والدقة والتوقيت المناسب، كما يتطلب عرض هذه المعلومات تقارير سهلة الفهم.
2. رغم شمول أهداف النظام المحاسبي الحكومي كلا من التخطيط والرقابة وترشيد القرارات بصفة عامة، إلا أن التقارير المالية بنوعها (الدورية والختامية) ليست ملائمة لهذه الأهداف.
3. رغم تنوع الدراسات التي اهتمت بتطوير التقارير المالية الحكومية سواء من حيث الأهداف أو المحتويات أو طريقة العرض، إلا أنه يؤخذ عليها بعض القصور، حيث انصبت دعوتها على التقارير الختامية فقط وأهملت التقارير الدورية.
4. إن الإطار الملائم للتقارير المالية هو الذي يتضمن أهداف التقارير المالية ومحتوياتها، بيانات ومعلومات تاريخية عن فترات سابقة، ومعلومات عن الإنجاز الفعلي خلال الفترة محل التقارير مقارنة بالمستهدف، وصياغة سليمة ودقيقة للتقارير.

8- دراسة (علاء الدين محمد علي، 2008)، تحت عنوان "إطار محاسبي لتطبيق أساس الاستحقاق بالوحدات الحكومية كأحد متطلبات موازنة البرامج والأداء".

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول علاقة تطوير النظام المحاسبي الحكومي وفق أساس الاستحقاق مع تطبيق أدوات موازنة البرامج والأداء، وقام الباحث بعرض نموذج مقترح للتطبيق العملي للمحاسبة الحكومية في مصر وفق متطلبات أساس الاستحقاق، كما توصل الباحث الى استنتاج بأن التطور في أساليب إعداد الموازنة من موازنة البنود الى موازنة البرامج والأداء،

يتطلب تعديل النصوص التشريعية وتطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي المصري (المجموعة المستندية، دليل الحسابات، التقارير المالية) بما يتوافق مع تطبيق أساس الاستحقاق لتوفير المقومات الأساسية لنجاح عملية تطوير النظام المحاسبي.

9- دراسة (اقنيبي، 2009)، "تقييم فعالية النظام المحاسبي في البلديات في تلبية الاحتياجات المعلوماتية للمهتمين من وجهة نظر القائمين على تطبيق النظام".

هدفت هذه الدراسة الى تقييم فعالية النظام المحاسبي المطبق في بلديات الضفة الغربية في تلبية احتياجات المهتمين المعلوماتية خلال العام 2008م، وقد شملت الدراسة بلديات الضفة الغربية، حيث تم استطلاع آراء عينة من القائمين على تطبيق النظام المحاسبي فيها، وجاءت هذه الدراسة في الوقت الذي قامت فيه العديد من دول العالم بتطوير أنظمة بلدياتها المحاسبية، لتسهم في حث البلديات على تطوير ذاتها لياً من خلال تطوير نظامها المحاسبي، لتلبي احتياجات المهتمين المعلوماتية، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة الى نتائج ايجابية منها إلترام البلديات بالأنظمة والقوانين الطبة، قدرة النظام المحاسبي على توفير تقارير الواردات والمصروفات وتقارير يومية بالأرصدة النقدية وتقارير الحساب الختامي وميزان المراجعة بدرجة عالية، كما توصلت الى أن التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي تمكن من الرقابة على عمليات الصرف وتساعد على سهولة اكتشاف الاخطاء وتوفر بيانات مفيدة للجهات المستفيدة الأخرى وتساعد على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل وعلى تحقيق الموارد النقدية وعلى ترشيد النفقات وتوفير تغذية عكسية، كما يرى أفراد عينة الدراية أن تلك التقارير والقوائم المالية تتصف بالقابلية لفهم والملاءمة والقابلية للمقارنة، وتخدم مصالح مستخدمي التقارير والقوائم المالية. أما فيما يتعلق بالأساس المحاسبي المطبق، فيمتاز الاساس النقدي بسهولة استخدامه ولا يواجه القائمون على تطبيق النظام المحاسبي صعوبة في تطبيق النظام بشكل عام.

1- دراسة (BRUSCA, 1997)

The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments

وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم التقارير المالية التي يتم عرضها من خلال الهيئات المحلية في إسبانيا، ومدى تلبية تلك التقارير لاحتياجات المستخدمين لها، حيث يتطلب ICAL عرض قوائم مالية إلى حد قريب من القوائم المالية المطلوبة من قطاع الأعمال، وهذه القوائم كالميزانية العمومية والتشغيلية وقائمة مصادر واستخدامات الأموال والموازنة العامة، وتقارير الحقوق والالتزامات وتقرير النقدية وكشف الذمم المدينة، وتقرير الفائض والعجز في النقدية.

وعرضت الدراسة تقييماً عاماً للتقارير المالية المقدمة من الهيئات المحلية، وتم التقييم من خلال مجموعتين من المدراء الماليين، حيث أن المجموعة الأولى منهم يعتقدون أن التقارير المالية المقدمة من الهيئات المحلية مفيدة للإدارة في تحليل الموازنة ومقارنتها بنتائج التقارير المالية في نهاية الفترة، كما أن تلك التقارير تحقق رقابة مالية فعالة، كما توضح تلك التقارير الوضع المالي للوحدات المختلفة في الهيئة المحلية والتوقعات المستقبلية بشأنها، كما تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة بشأن الهيئة المحلية بشكل عام والوحدات المختلفة فيها بشكل خاص.

أما المجموعة الثانية من المدراء الماليين فكان رأيهم أن ICAL لم ينجز الأهداف المطلوبة من خلال التقارير المالية التي يتطلبها من الهيئات المحلية، حيث يعتقدون أن أهم التقارير الواجب عرضها هي تقارير الموازنة، ولا حاجة لتقارير إضافية، حيث أن هذا التقرير كافٍ من وجهة نظرهم لتلبية احتياجات المهتمين، فهو يعرض الموازنة والميزانية الفعلية، وبالتالي يلبي معظم احتياجات المهتمين المعلوماتية.

وقام الباحث بتصميم استبانة وزعت على 325 هيئة محلية في إسبانيا، وتم تحليلها على نظام BMDP الإحصائي، وتبين من خلاله أن أكثر المستفيدين من عرض القوائم المالية للهيئات المحلية الإسبانية هم مكاتب التدقيق والمدراء الماليين والإدارات، كما أن الدوائر المالية في الهيئات المحلية والجهات مصدر التمويل للهيئة المحلية يمكنهم الاستفادة من التقارير المالية المعروضة. وتختلف الآراء بشأن التقارير المالية المفيدة، حيث يرى المدراء الماليون أن تقارير الموازنة تبدو ذات قيمة أعلى من التقارير المالية الخاصة، بينما يعتقد مدققو الحسابات أن قائمتي الن قدية والذمم المدينة أكثر فائدة من تقرير الموازنة. كما لا يختلف الاثنان في أن الميزانية العمومية في درجة عالية من الأهمية. أما القائمتان الأقل أهمية من وجهة نظرهما فهما الميزانية التشغيلية وقائمة مصادر واستخدامات الأموال، كما اتفقا على أن تقرير الفائض والعجز مهم بالنسبة للوحدات المحلية حيث تستخدم كمؤشر للوضع المالي.

كما توصلت الدراسة إلى ضرورة استبدال قائمة مصادر واستخدامات الأموال بقائمة التدفقات النقدية، حيث أنها مفيدة في التحليل المالي، وهي مجربة في قطاع الأعمال الخاص، حيث أن هذه ستفسح المجال أمام تطوير الهيئات المحلية مستقبلاً.

2- دراسة صادرة عن صندوق النقد الدولي (2002)، بعنوان "هل يتطلب إعداد موازنة الأداء استخدام أساس الاستحقاق".

حيث تركز هذه الدراسة على تحليل أثر وعلاقة إصلاح وتطوير استخدام موازنة البرامج والأداء مع استعمال أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وتؤكد نتائج هذه الدراسة على ضرورة اختيار أساس الاستحقاق باعتبارها أحد المتطلبات الأساسية لإصلاح نظام الموازنة الشامل، عن طريق تقييم وتحسين الأداء الإداري وعرض تكلفة البرامج إضافة لكونه يعمل على تحسين متطلبات إعداد التقارير المالية وجودة المعلومات وشموليتها، بواسطة تعزيز الوثوقية والقابلية للمقارنة والتفسير إلى جانب تحقيق المساءلة عن الأداء.

3- دراسة (Christensen, 2002)، بعنوان، "المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام: حالة الحكومة نيو ساوث ويلز".

وهدفت هذه الدراسة إلى فحص عملية التغير المبكر في إقرار التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في الحكومة المركزية لـ New South Wales Government من خلال عرض تاريخي للتغيرات التي أدت إلى التحول إلى أساس الإستحقاق المحاسبي في القطاع العام، وقد تم الحصول على مصادر بيانات الدراسة من خلال عمل مقابلات مع ثلاث فئات من المشاركين ممن بيدهم اتخاذ القرارات المختلفة خلال الثمانينات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ما يساعد على التطور الإداري والمالي في الإدارة الحكومية هو تبني أساس الإستحقاق المحاسبي الذي يوفر تقارير مالية وإدارية تمكن أصحاب القرار من إتخاذ القرارات المناسبة، ويقع الدور الأكبر في اتخاذ مثل هذه القرارات بشأن التطور والتحول من نظام لآخر على عاتق المستشارين الإداريين، والإداريين أنفسهم في تلك المؤسسات.

4- دراسة (Potter, 2003)

Reforming Australian public sector accounting: An episode of institutional thinking

وقد هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من إمكانية تطوير النظام المحاسبي من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام في استراليا. كما هدفت إلى فحص أدوار واستخدامات الإطار المفاهيمي للتقارير المالية. وقد فحصت هذه الدراسة ثلاثة من سمات الإصلاح المتعلقة بالنظام المحاسبي، وهي التطوير والترقية والحماية، وعليه فإن الدراسة حاولت الإجابة على سؤالين رئيسيين:

1. هل كانت تلك الأفكار المالية متبناة في منظمات القطاع العام الأسترالي في الفترة

1976 – 2001 عندما بدأ التطوير في فترة الإصلاح؟

2. هل كانت التقارير المالية المعدة من قبل القطاع العام تقدم الأفكار والمفاهيم الخاصة بمعايير المحاسبة للمؤسسات العامة واللا ربحية في استراليا والمتعلقة بالتطوير، الترقية، الحماية؟

وبينت الدراسة أن مفاهيم إعداد التقارير المالية كانت مستعملة من قبل فئة قليلة نسبيا من الخبراء في مواقع مؤثرة في حقل المحاسبة والحقول الأخرى، لتبرر تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في منظمات القطاع العام. حيث أدى التطور في الإصلاح المحاسبي في السنوات الأخيرة في استراليا إلى تطبيق أنظمة المحاسبة التجارية على مؤسسات القطاع العام المتنوعة، وأدت تلك الإصلاحات إلى الاعتراف بمصادر التراث والبنية التحتية كأصول في التقارير المالية، وتطبيق مبدأ المسؤولية والأداء المطبق في القطاع الخاص والمنظمات الهادفة للربح، حيث طبقت مثل هذه الأفكار للمرة الأولى في مؤسسات القطاع العام، على الرغم من أن الرؤية الأساسية أو العديد من أهداف تلك المنظمات هي اجتماعية أكثر من كونها ربحية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التفكير المؤسسي أعاق عملية الإصلاح المحاسبي في ذلك الوقت، كما توصلت إلى ضرورة اعتماد السياسات المحاسبية التي تساعد في حماية النظام المحاسبي، وضرورة مواصلة الإصلاح المحاسبي عن طريق تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي والترويج لاستخدامه في مؤسسات القطاع العام.

5- دراسة (Hurst, 2003)

The due process of accounting standard setting in Australia : the case of AAS27 : financial reporting by local government

حيث ركزت تلك الدراسة على معيار المحاسبة الأسترالي AAS27 "إعداد التقارير المالية بواسطة الحكومات المحلية" الذي حلّ عام 1993 بديلا عن نظام محاسبة

الوحدات Fund Accounting التقليدي الذي تضمن إجراءات غير كافية في تحقيق الكفاءة والفعالية، وضعف في تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

وقد هدفت تلك الدراسة إلى تقييم المدى الذي يمكن من خلاله تقديم إطار وآلية استشارية ملائمة لتطوير المحاسبة في الحكومات المحلية، وإلى معرفة المدى الذي يمكن من خلاله الوصول إلى تقارير مالية عالية الجودة خاصة بالحكومات المحلية.

وتوصلت الدراسة إلى أن عملية التطوير هذه قد ساهمت بشكل بسيط في تطوير المعيار AAS27 وزودت الحكومات المحلية بصورة أفضل حول محاسبة القطاع العام. كما أشارت عملية الفحص إلى أن إدراج الأصول واستهلاكاتها قلل من إمكانية المقارنة للتقارير المالية الصادرة عن الحكومات المحلية، وزاد من القلق في نتائجها، وأدى إلى الاستفسار حول تضمين حركات الأصول والاستهلاكات التابعة لها.

6- دراسة (IFAC, 2004)، بعنوان "نظام المحاسبة الحكومية في الأرجنتين، والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC".

وهي دراسة قامت بها لجنة القطاع العام Public Sector Committee التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وقد هدفت الدراسة إلى عرض الإصلاحات المتبعة لدى الإدارة المالية في الحكومة الأرجنتينية، وقد زودت هذه الدراسة خلفية عن تطور مهنة المحاسبة في الأرجنتين وتأثيرها في القطاع العام، كما عرضت تطور النظام المحاسبي في هذا القطاع، حيث كان الأساس النقدي هو الأساس المعتمد، وفي عام 1993 اتخذ قراراً باعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي في النظام المحاسبي للحكومة الأرجنتينية. كما تعرضت الدراسة إلى الضعف في النظام المحاسبي للقطاع العام وأسبابه، الأمر الذي أدى إلى الإسراع في إصلاح الإدارة المالية الحكومية. بناءً على ذلك، فقد تم اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي في العام 1993، وهذا الإصلاح ركز مبدئياً على الإدارة المركزية،

والجامعات الحكومية، ومؤسسات الأعمال الحكومية والجمعيات العمومية، ثم امتدت لتشمل الهيئات المحلية.

وخلصت الدراسة إلى أن إمكانية التطوير الإداري والمالي لمؤسسات القطاع العام متاحة من خلال تطوير النظم المحاسبية والإدارية للقطاع العام من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات المستقبلية، ونظم محاسبة التكاليف من أجل التوصل إلى التكلفة الحقيقية للخدمات والقدرة على احتساب التكلفة بناءً على مراكز الأنشطة في الوحدات الحكومية، وأيضاً من خلال دمج كافة وحدات القطاع العام في برامج تدريبية مستمرة لكافة موظفي القطاع العام، واتباع القطاع الأرجنتيني العام للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) والمبادئ الدولية لمحاسبة القطاع العام International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) وبالتالي يصبح النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأرجنتين أداة مهمة في تزويد مهنة المحاسبة بشفافية عالية من خلال عرض المعلومات المالية للقطاع العام.

7- دراسة (Marty, Trosa & Voisin, 2006)

"The move to Accrual Based Accounting: the challenges facing central governments"

حيث هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل قرار التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي الذي نص عليه القانون الفرنسي، والذي كان له أثر ملموس على تقنيات اتخاذ القرارات، عن طريق تبني المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية المتبعة في القطاع الخاص، الأمر الذي زاد من معقولية القرارات الاقتصادية المتخذة في القطاع العام، مما زاد من دقتها، وزاد من سهولة عمل مقارنات لتكاليف القطاع العام بالقطاع الخاص، والتي تعتبر ضرورية لوضع خطوط عريضة في التعامل مع الموردين من القطاعات الخاصة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي ساعد في زيادة الثقة في المعلومات المزودة بواسطة القطاع العام، كما أدت إلى إمكانية تقييم الاستثمارات طويلة الأجل، بالإضافة إلى المحافظة على أصول القطاع العام. كما منحت الإدارات العليا، الجهات الرقابية، والمواطنين إدراكا للسياسات المتبعة، وبالتالي منح الشفافية القصوى في حسابات مؤسساتهم، وتمكينهم من محاسبة مسؤوليهم، على الرغم من أن هذا الإصلاح مكلف وتنفيذه يتطلب سياسة إيجابية واستراتيجية ملائمة وبيئة قابلة للتطور.

8- دراسة (Khan, Mayes, 2009) بعنوان " الانتقال إلى أساس الاستحقاق ".

حيث ركزت هذه الدراسة على عرض خصائص أساس الاستحقاق وتحليل أسباب التخلي عن الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية، مع الإشارة إلى ضرورة إعداد الميزانية العامة للدولة على أساس الاستحقاق، وخلصت هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات وتوصيات لإصلاح نظام المحاسبة العمومية.

9- دراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين 2011، حيث تعتبر هذه الأخيرة دراسة معدلة ومنقحة للدراسة رقم (14) الصادرة سنة 2003 عن لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين تحت عنوان "التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق كدليل مرشد للحكومات والوحدات الحكومية".

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إرشادات وتوصيات من أجل مساعدة الحكومات الراغبة في الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، وذلك طبقا لما ورد في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث ركزت هذه الدراسة على تقديم حلول وإرشادات للصعوبات التقنية التي تواجه الحكومات عند التحول الى تطبيق أساس الاستحقاق لاسيما في مجال تحديد اجراءات تقييم الأصول والخصوم الحكومية.

التعقيب على الدراسات السابقة:

في ضوء هذا العرض للدراسات السابقة تبدو أهمية هذه الدراسة في دراسة مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني نظام متكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، وأن هذه الدراسة تعتبر محاولة تستهدف التطوير الإداري والمالي للبلديات الفلسطينية من خلال تبني نظم متكاملة للشؤون المالية والإدارية من أجل توفير معلومات مفيدة تنعكس على التقارير والقوائم والمعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في التخطيط والعمل واتخاذ القرارات ورسم السياسات، بالرغم من تنوع الدراسات التي اهتمت بتطوير التقارير المالية سواء من حيث الأهداف أو المحتوى أو طريقة عرضها إلا أنها لم تخلو من بعض جوانب القصور، حيث انصبت على التقارير الختامية وأهملت التقارير الدورية، من خلال استعراض الدراسات السابقة يتبين أنها تتفق في تناول موضوع تطوير وإصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق أساس الاستحقاق، وبناءً على ذلك يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة كما يلي:

1- تهدف دراسة (حجازي، 1988)، للتعرف على إمكانيات استخدام أساس الاستحقاق في تسجيل وتبويب البيانات المالية، وأثر ذلك على الحسابات والقوائم المالية في المحاسبة الحكومية وبيان الصعوبات والمعوقات البشرية والمادية المرافقة لتطبيق أساس الاستحقاق، وكذلك عمليات الجرد والحسابات الختامية التي يصعب إعدادها في الوقت المناسب.

2- كما وتهدف كلاً من دراسة (نداء، 2002)، ودراسة (حماد، 2006)، ودراسة (IFAC، 2004)، إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بوضعه الحالي حيث أنه يعاني العديد من أوجه القصور التي تعيق تحقيق أهدافه، وكما أنه غير قادر على تقييم أداء الوحدات الحكومية لذلك أصبحت هذه الوحدات تعاني من عدم الكفاءة والفاعلية، حيث أن تطوير النظام يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية المطبقة لهذا النظام.

- 3- ركزت كل من دراسة (وودا، 2002)، ودراسة (Christensen, 2002)، ودراسة (Potter, 2003)، ودراسة (Marty, Trosa & Voisin, 2006)، على إصلاح النظام المحاسبي عن خلال التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، مما يساعد في تحسين نوعية البيانات المالية الحكومية ويجعلها أكثر إفصاحاً وقابلية للمقارنة والفهم، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- 4- قامت دراسة (صندوق النقد الدولي، 2002)، ودراسة (علاء الدين محمد علي، 2008)، في التركيز على تحليل أثر وعلاقة إصلاح وتطوير استخدام موازنة البرامج والأداء مع استعمال أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية باعتباره أحد المتطلبات الأساسية لتطبيق موازنة البرامج والأداء ولإصلاح وتطوير نظام الموازنة الشامل .
- 5- هدفت دراسة (سليم، 2007)، الى التعرف على مدى كفاءة النظام المحاسبي القائم على تطبيق الأساس النقدي وبيان مزايا وعيوب هذا الأساس من خلال بيان وإيضاح جودة المعلومات المحاسبية ومدى كفايتها وملائمتها لمتخذي القرار .
- 6- ركزت دراسة (صندوق تطوير البلديات، 2007)، على العنصر البشري من خلال تقييم وتطوير قدرات العاملين في الدوائر المالية في البلديات.
- 7- أما دراسة (البدري، 2007)، ودراسة (اقنيبي، 2009)، بحثتا في فحص وتقييم النظام المحاسبي من خلال مدى ملائمة النظام المطبق للوفاء باحتياجات المهتمين المعلوماتية من خلال التقارير والقوائم المالية التي يقدمها النظام ومدى ملائمتها لاتخاذ القرارات.
- 8- بينما دراسة (Khan, Mayes, 2009)، ركزت على عرض خصائص أساس الاستحقاق وتحليل أسباب التخلي عن الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية.
- 9- حاولت كل من دراسة (BRUSCA, 1997)، ودراسة (Hurst, 2003)، تقييم وتطوير التقارير المالية ومدى تلبيتها لاحتياجات مستخدميها وذلك لاتخاذ القرارات ووضع الخطط المستقبلية.

10- ركزت دراسة (دراسة الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2011)، على تقديم حلول وارشادات للصعوبات التقنية التي تواجه الحكومات عند التحول الى تطبيق أساس الاستحقاق لاسيما في مجال تحديد اجراءات تقييم الأصول والخصوم الحكومية.

ان العديد من الدراسات والابحاث التي تم الاطلاع عليها ومنها الدراسات السابقة يغلب عليها دراسة النظام المحاسبي الحكومي ككل وكيفية تطويره، والتوصية بتطبيق أساس محاسبي غير الأساس النقدي كأحد الطرق لمعالجة النظام المحاسبي الحكومي، أما فيما يتعلق بموضوع الدراسة فلا توجد دراسات سابقة مباشرة حسب علم الباحثة تطرقت إلى "مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل"، وعليه جاءت هذه الدراسة لتبين مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني نظام متكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل كخطوة نحو حث البلديات على تطوير ذاتها مالياً وإدارياً من أجل توفير قاعدة بيانات مفيدة للجهات المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي في البلديات، وكما توضح ضرورة التصميم السليم لهيكل حسابات موحد للبلديات يمكن الوزارة من تعزيز مستوى المساءلة والشفافية والمتابعة الفعالة.

يتضح أن كل دراسة انطلقت من مشكلة رئيسية مختلفة عن الأخرى، حاول من خلالها كل باحث الوصول الى نتائج وتوصيات، ويعود ذلك لاختلاف الاهتمامات التي كانت ميزة في حد ذاتها لكونها أمدت البحث بالعديد من المعارف والأفكار المتنوعة حول موضوع البحث، واتفقت بعض الدراسات مع الدراسة الحالية في موضوعها وهو تطوير النظام المحاسبي بوضعه الحالي، وإن كانت الدراسة الحالية تناولت تطوير النظام المحاسبي من منظور مخالف، حيث تركز الدراسة الحالية على مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني نظام متكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، من أجل تنظيم وتنفيذ الموازنات العامة، وتوفير بيانات تساعد في تقييم أداء الإدارة واتخاذ القرارات، وقياس كفاءة الموارد البشرية، بالإضافة الى تقييم مشروع التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق المقترح من قبل وزارة الحكم المحلي والذي هو قيد التنفيذ في بعض البلديات الفلسطينية.

كما تتميز الدراسة الحالية بـ التركيز على قطاع البلديات في البيئة الفلسطينية في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية المعقدة، وهذا ما يضيف على الدراسة الحالية حيويتها وتفردا لتكون نقطة انطلاق نحو دراسات لاحقة تتناول هذا القطاع الخدماتي البالغ الأهمية.

ويمكن تلخيص ما تتميز به هذه الدراسة عن ما سبقها من الدراسات بما يلي:

- 1- تعتبر أول دراسة في فلسطين بحسب علم الباحثة، تبحث في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني نظام متكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل.
- 2- الدراسة تستمد أهمية خاصة من أهمية مجتمع الدراسة الذي تناولته، ذلك القطاع المهم في مجتمعنا الفلسطيني الذي يتطلب الدعم والتطوير دائماً.
- 3- تسير الدراسة وفق التوجه الحديث لتطبيق وتطوير نظم محاسبية مالية وإدارية على المنظمات بمختلف أهدافها ونشاطاتها، وخاصة القطاع الخدمي والاجتماعي غير الهادف للربح، وتستكمل المسير مع الدراسات السابقة للخروج بصورة كاملة عن مدى الاستعداد لتبني نظام متكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل في كافة القطاعات الاقتصادية والتنموية في البلدان العربية وخاصة في فلسطين.

الفصل الثالث

المنهج والإجراءات

- منهج الدراسة
- مجتمع الدراسة وعينتها
- أداة الدراسة
- صدق الأداة
- ثبات الأداة
- إجراءات الدراسة
- المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث

المنهج والإجراءات

منهج الدراسة:

قامت الباحثة بإتباع المنهج الوصفي لملاءمته لأغراض هذه الدراسة، وهو المنهج الذي يهتم بالظاهرة كما هي في الواقع، ويعمل على وصفها، وتحليلها، وربطها بالظواهر الأخرى، حيث اعتمدت الباحثة على مصادر المعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتحليلها، و ثم تجميع البيانات عن طريق الاستبانة، التي تم إعدادها بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة.

استخدمت الباحثة الاستبانة أداة لدراساتها على العاملين، وتضمنت الاستبانة ثلاثة مجالات هي:

1- مدى وجود نظام محاسبي فعال وتأثير هيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

2- مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.

3- المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

وقد قامت الباحثة بتصميمها وتطويرها كأداة لجمع المعلومات، وذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بواقع النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية في البلديات.

2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في موضوع الاستحقاق المعدل.

3. المناقشات والأفكار مع المتخصصين في مجال الدراسة.

وقد تكونت أداة الدراسة من جزأين:

الجزء الأول: ويشمل المعلومات الأولية عن المستجيب الذي سيقوم بتعبئة الاستبانة.

الجزء الثاني: واشتمل على (62) فقرة موزعة على ثلاثة مجالات هي مدى ملائمة البرنامج المحاسبي لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل عند إعداد كل من الموازنات، والتقارير المالية، والرواتب والأجور، والأصول الثابتة، والذمم، والمشتريات، ومعالجة الإيرادات والمصروفات، ومدى تأثير هيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل، و مدى ملائمة البرنامج المحاسبي لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل عند إعداد كل من الموازنات، والتقارير المالية، والرواتب والأجور، والأصول الثابتة، والذمم، والمشتريات، ومعالجة الإيرادات والمصروفات، ومدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة، والمعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بالدرجة (عالية جداً) وتُعطى (5) درجات، ثم (عالية) وتعطى (4) درجات، ثم (مقبولة) وتعطى (3) درجات، ثم (ضعيفة) وتعطى درجتين، و(معدومة) وتعطى درجة واحدة. والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (2): مفتاح تصحيح فقرات أداة الدراسة حسب مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	عالية جداً	عالية	مقبولة	ضعيفة	معدومة
التقدير	5	4	3	2	1

وقد تكونت الأداة من (62) فقرة كما يبين الجدول رقم (3).

جدول (3): مجالات الاستبانة

الرقم	المجال	عدد الفقرات	الفقرات
1	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	26	26-1
2	مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.	26	52-27
3	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	10	62-53
	المجموع	62	

صدق الأداة:

تم التحقق من الصدق الظاهري من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في شؤون الدراسات الاقتصادية والإدارية، وقد طلب من المحكمين إبداء الرأي في فقرات أداة الدراسة من حيث صياغة الفقرات، ومدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون بضرورة إعادة صياغة بعض الفقرات، ولقد تكونت أداة الدراسة في صورتها النهائية من ثلاثة مجالات ب (62) فقرة وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للإستبانة، وأصبحت أداة الدراسة في صورتها النهائية (ملحق 2).

ثبات الأداة:

لقد تم استخراج معامل ثبات الأداة، باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، Cronbach's Alpha والجدول (4) يبين معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها.

جدول (4): معاملات الثبات لأداة الدراسة ومجالاتها

الرقم	المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات بطريقة كرونباخ ألفا
1	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	26	94.0
2	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	26	91.1
3	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	10	91.4
	الثبات الكلي	62	94.3

يتضح من الجدول رقم (4) أن معاملات الثبات لمجالات الاستبانة تراوحت بين (91.1-94.0) للمجالات الثاني (مدى ملائمة البرنامج المحاسبي لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل عند إعداد كل من الموازنات، والتقارير المالية، والرواتب والأجور، والأصول الثابتة، والذمم، والمشتريات، ومعالجة الإيرادات والمصروفات، ومدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة)، والأول (مدى ملائمة البرنامج المحاسبي لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل عند إعداد كل من الموازنات، والتقارير المالية، والرواتب والأجور، والأصول الثابتة، والذمم، والمشتريات، ومعالجة الإيرادات والمصروفات، ومدى تأثير هيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)، في حين بلغ الثبات الكل (94.3) وهو معامل ثبات عالٍ وفي الأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة:

تم إجراء هذه الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- إعداد أداة الدراسة بصورتها النهائية.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- الحصول على موافقة الجهات ذات الاختصاص (ملحق 3).
- قامت الباحثة بتوزيع الأداة على عينة الدراسة، واسترجاعها، إذ تم توزيع (110) إستبانات، وتم استرجاع (105) استبانة وكانت (103) استبانة صالحة للتحليل وتم تحليلها وجميعها استبانات صالحة للتحليل، وهي التي شكلت عينة الدراسة.
- إدخال البيانات إلى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها، ومقارنتها مع الدراسات السابقة، واقتراح التوصيات المناسبة.

متغيرات الدراسة:

تضمن تصميم الدراسة المتغيرات الآتية:

أ - المتغيرات المستقلة:

- المؤهل العلمي: وله ثلاث مستويات (دبلوم، وبكالوريوس، ودراسات عليا فاكتر).
- المسمى الوظيفي وله ثلاث مستويات: (موظف، ورئيس قسم، ومدير).
- سنوات الخبرة: وله ثلاث مستويات (أقل من 5 سنوات، ومن 5-10 سنوات، وأكثر من 10 سنوات).
- تصنيف البلدية: وله ثلاث مستويات (أ، و ب، و ج).

ب - المتغير التابع:

ويتمثل في استجابات المبحوثين من العاملين في البلديات الفلسطينية على فقرات أداة الدراسة التي تتعلق بمدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، والتي تتمثل بمايلي:

- مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.
- مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.
- المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

المعالجات الإحصائية:

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

1. التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لتقدير الوزن النسبي لفقرات الاستبانة.

تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات ومجالات الأداة الثلاثة والمتمثلة بمدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل ومن ثم ترتيبها تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية، وقامت الباحثة بتحديد خمس فترات للفصل بين الدرجات المرتفعة والمنخفضة؛ إذ حسبت طول المدى وهو $(4 = 1-5)$ ثم قسمته على 5 فترات $(5/4 = 0.8)$ وعليه فإن طول الفترة هو (0.8) وعليه اعتمدت الباحثة التقدير التالي، للفصل ما بين الدرجات، وبيان ذلك فيما يلي:

جدول (5): تقدير بدائل الاجابة

الدرجة	المسبة المئوية	المتوسط الحسابي
كبيرة جداً	84.2% فأعلى	4.21 فأكثر
كبيرة	84.0% - 68.2%	4.20 - 3.41
متوسطة	68.0% - 52.2%	3.40 - 2.61
قليلة	52.0% - 36.2%	2.60 - 1.81
قليلة جداً	أقل من 36.2%	1.81 من أقل

2. اختبار (ت) لعينة واحدة لفحص الفروق في استجابات عينة الدراسة نحو مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق

المعدل تفصيل لأساس قبول أو رفض الفرضية بناءً على علاقة sig مع (0.05) التي تمثل مستوى الدلالة.

3. تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA)، لفحص الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة المستقلة وهي: المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، وتصنيف البلدية.

4. معادلة كرونباخ – ألفا (Alpha-Cronbach) لقياس ثبات الاختبار في أداة الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من الجهات الداخلية المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي للبلديات وهم موظفي الدائرة المالية في البلديات في المحافظات الشمالية الفلسطينية (الضفة الغربية) المصنفة (أ، ب، ج)، (ملحق 1)، حيث قامت الباحثة باختيار عينة طبقية عشوائية مؤلفة من (102) منهم، وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة حسب متغيراتها:

جدول (6): توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	دبلوم	9	8.8
	بكالوريوس	83	81.4
	دراسات عليا فأكثر	10	9.8
	المجموع	102	100.0
المسمى الوظيفي	موظف	52	51.0
	رئيس قسم	28	27.5
	مدير	22	21.6
	المجموع	102	100.0
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	18	17.6
	ما بين 5-10 سنوات	23	22.5
	أكثر من 10 سنوات	61	59.8
	المجموع	102	100.0
تصنيف البلدية	أ	46	45.1
	ب	49	48.0
	ج	7	6.9
	المجموع	102	100.0

يتضح من الجدول رقم (6) توزيع عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة، حيث يبين الجدول المستويات الخاصة بكل متغير من متغيرات الدراسة، وتكرار كل مستوى ونسبته المئوية من النسبة الكلية للعينة، حيث كانت أعلى النسب بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي (81.4) لمستوى (بكالوريوس)، يليها (9.8) لمستوى (دراسات عليا فأكثر)، وأدناها (8.8) لمستوى (دبلوم)، وكانت أعلى النسب لمتغير المسمى الوظيفي (51) لمستوى (موظف)، يليها (27.5) لمستوى (رئيس قسم)، وأدناها (21.6) لمستوى (مدير)، وكانت أعلى النسب بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة (59.8) لمستوى (أكثر من 10 سنوات)، يليها (22.5) لمستوى (ما بين 5-10 سنوات)، وأدناها (17.6) لمستوى (أقل من 5 سنوات)، وكانت أعلى النسب بالنسبة لمتغير تصنيف البلدية (48) لمستوى (ب)، يليها (45.1) لمستوى (أ)، وأدناها (6.9) لمستوى (ج).

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة

النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس

النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة

النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة

النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة

النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

الفصل الرابع

عرض النتائج ومناقشتها

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل، ومن أجل تحقيق ذلك استخدمت الباحثة استبانة مؤلفة من ثلاثة مجالات و(62) فقرة تم توزيعها على عينة مؤلفة من (102) من العاملين في بلديات الضفة الغربية.

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

فيما يلي عرضاً لنتائج الدراسة التي تتضمن الإجابة عن التساؤلات التي وضعت أساساً للبحث وهي النتائج المتعلقة لسؤال الدراسة الرئيس.

والذي ينص على:

ما مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات ومجالات الأداة الثلاثة والمتمثلة بمدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل ومن ثم ترتيبها تنازلياً وفقاً للمتوسطات الحسابية، وقامت الباحثة بتحديد خمس فترات للفصل بين الدرجات المرتفعة والمنخفضة؛ إذ حسبت طول المدى وهو $(4 = 1-5)$ ثم قسمته على 5 فترات $(0.8 = 5/4)$ وعليه فإن طول الفترة هو (0.8) وعليه اعتمدت الباحثة التقدير التي وردت في الجدول رقم (5)، للفصل ما بين الدرجات.

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الملائمة لمجالات مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم المجال	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	3.86	0.58	77.2	كبيرة
2	مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.	3.77	0.52	75.4	كبيرة
	الدرجة الكلية	3.82	0.51	76.4	كبيرة
3	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	3.19	0.80	63.8	متوسطة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (7) أن درجة مجالات مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل كانت بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.19) و(3.86) وهما المجالات (المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل) و(مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.61).

وفي الحقيقة لا يمكن إصدار حكم دقيق على مستويات مجالات مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل والدرجة الكلية لدى العينة إذا اعتمدنا فقط على المتوسطات الحسابية للدرجة الكلية والمجالات، فهذا الحكم لا يأخذ بعين الاعتبار الانحرافات المعيارية، والكفيل بتقدير مستويات مجالات مقياس مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس

الاستحقاق المعدل والدرجة الكلية بشكل دقيق اعتماداً على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية هو اختبار (ت) لعينة واحدة (One Sample T-Test)؛ إذ يستخدم هذا الاختبار للمقارنة بين متوسط العينة عند كل مجال من مجالات الأداة ودرجتها الكلية ومتوسط المجتمع النظري، وكون المقياس المتبع هو ليكرت الخماسي، فيمكن اعتبار متوسط المجتمع القيمة (3) لأنها تفصل ما بين التقديرات المرتفعة والمنخفضة، وعليه تمّ مقارنة متوسط العينة مع القيمة المحكيّة (3)، والجدول التالي يبيّن ذلك.

جدول (8): نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة للفرق بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع لمقياس مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل

الرقم	المجالات	العينة		قيمة ت	درجات الحرية	مستوى الدلالة
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري			
1	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	3.86	0.58	15.081	101	*0.000
2	مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.	3.77	0.52	14.945	101	*0.000
	الدرجة الكلية	3.82	0.51	15.941	101	*0.000
3	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	3.19	0.80	2.435	101	*0.017

يتضح من نتائج الجدول (8)، وجود فروق دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) بين متوسط العينة لمجالات (مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل

للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل والدرجة الكلية ولصالح متوسطات العينة، فقد جاءت جميع قيم (ت) دالة إحصائية وموجبة وهذا يعني أنّ مجالات مقياس مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل والدرجة الكلية لدى عينة الدراسة من المبحوثين كانت مرتفعة وأكبر وبشكل دالٍ إحصائياً من المستوى المتوسط، وهذا يعبر عن أن أهمية أو قيمة مجالات مدى الاستعداد المذكورة والدرجة الكلية لمدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل كانت تقديراتها جميعها مرتفعة.

النتائج المتعلقة بالسؤال الأول للدراسة:

والذي ينص على: ما مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تمّ استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الأول، والجدول التالي يوضح ذلك

جدول (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة المدى للمجال الأول (مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	تعتبر موازنة البلدية جزءاً من نظامها المحاسبي	4.18	0.76	83.6	كبيرة
2	تلتزم البلدية بإعداد موازنتها السنوية في موعدها المحدد	4.12	0.87	82.4	كبيرة
3	يتم إصدار تقارير مالية (شهرية، ربع سنوية، نصف سنوية و سنوية) تقارن بين المبالغ المعتمدة في الموازنة التقديرية الرسمية لكل وحدة محاسبية والمبالغ الفعلية	4.11	0.82	82.2	كبيرة

4	تتظم الحسابات بطريقة تبين التسجيل الكامل لجميع العمليات المالية سواء كانت نقدية أو غير نقدية	4.03	0.86	80.6	كبيرة
5	هيكل الحسابات هو نقطة الانطلاق لعملية إعداد الموازنات التقديرية للبلديات	4.03	0.87	80.6	كبيرة
6	تستخدم البلدية البرامج المحاسبية والمالية المحوسبة في إدارة حساباتها	4.02	0.93	80.4	كبيرة
7	ضرورة ربط التخطيط الاستراتيجي بالموازنة وإعداد الموازنات وذلك لتمكين الهيئات المحلية من ترشيد إدارة مواردها المتاحة بما يضمن استخدامها بفاعلية وكفاءة	4.02	0.80	80.4	كبيرة
8	لأن التصميم السليم لهيكل الحسابات يمكن الوزارة من تعزيز مستوى المساءلة والشفافية والمتابعة الفعالة لعملية التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية	4.02	0.84	80.4	كبيرة
9	تقوم البلدية بإعداد موازنات تقديرية على أساس الدوائر والأقسام	4.00	0.85	80.0	كبيرة
10	صمم هيكل الحسابات بناءً على أنواع التقارير المالية المطلوبة من البلديات	3.97	0.93	79.4	كبيرة
11	إن وجود هيكل حسابات موحد يمكن وزارة الحكم المحلي من الحصول على بيانات وتقارير مالية موثوقة وذات مصداقية وبالتالي استخدامها في عملية التخطيط المستقبلي لقطاع الحكم المحلي	3.95	0.94	79.0	كبيرة
12	تعتمد البلدية اعتماداً كلياً على النظام المالي للهيئات المحلية في المعاملات المالية سواء الإيرادات أو النفقات	3.89	0.83	77.8	كبيرة
13	يتم قياس النشاط الفعلي أول بأول وإجراء المقارنة بخطة الموازنة بصورة دورية شهرية أو ربع سنوية بهدف تحديد الانحرافات	3.88	0.91	77.6	كبيرة
14	يمكن تعديل البرنامج المحاسبي لاستيعاب المتطلبات الجديدة المكتشفة من خلال تنفيذ	3.88	0.93	77.6	كبيرة

				نظم معلومات الإدارة المالية أو أي متطلب جديد مقترح من قبل وزارة أو وحدات الحكم المحلي	
كبيرة	77.4	0.99	3.87	15 للبرنامج المحاسبي المعمول به آثار على استخراج التقارير المالية للأغراض الداخلية والخارجية	
كبيرة	77.4	1.03	3.87	16 يدعم النظام الجديد معلومات الرواتب والأجور المعرفة للموظفين والسماح في الحصول على قسيمة راتب إلكترونياً	
كبيرة	75.6	1.03	3.78	17 يوجد هناك تكامل بين نظام الرواتب والأجور ونظم المحاسبة والميزانية	
كبيرة	74.8	1.19	3.74	18 يوجد وصف وتوصيف وظيفي لكل موظف من موظفي الدائرة المالية بحيث يعرف كل منهم صلاحياته ومسؤولياته وواجباته	
كبيرة	74.8	0.89	3.74	19 تلاءم الموازنة الموضوعة كل من النظام المحاسبي ودليل الحسابات في البلدية وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية والمقدرة	
كبيرة	74.6	1.16	3.73	20 يتوفر في البرنامج المحاسبي المعمول به لديكم المرونة الضرورية لإمكانية استخدامه تحت كل الأسس المحاسبية (أساس الاستحقاق، أساس الاستحقاق المعدل والأساس النقدي)	
كبيرة	74.2	0.89	3.71	21 تقوم البلدية بإجراء مقابلة بين مخصصات النفقات وبين الإيرادات المتاحة لتمويل هذه النفقات	
كبيرة	74.2	1.07	3.71	22 يسمح وجود نظام ترميز موحد لهيكل الحسابات بتبادل متواصل للمعلومات بين البلديات من خلال تنفيذ لغة مشتركة وهيكلية مشتركة للمعلومات المالية وأشكال النظام	
كبيرة	73.2	0.81	3.66	23 تنظم الحسابات في النظام المحاسبي بطريقة توضح مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها أنفقت الأموال	

24	يتم تحميل السنة المالية بما يخصها من نفقات سواء تم دفعها او سيتم دفعها في السنة المالية اللاحقة وذلك بحصر جميع النفقات الخاصة بشراء اللوازم أو الأصول أو تنفيذ المشاريع وتحمل تلك النفقات على السنة المالية المعنية بغض النظر عن موعد الدفع	3.57	1.10	70.6	كبيرة
25	يوجد في البلدية نظام محاسبي فعال يتم من خلاله توزيع واحتساب التكاليف بطريقة تكفل تغطية كافة تكاليف التشغيل والصيانة	3.53	0.94	70.6	كبيرة
26	يوجد مخصصات يتم إدراجها في الموازنة لمواجهة النفقات الطارئة وغير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف وأسباب غير متوقعة عند إدراج الخطة	3.44	0.92	68.8	كبيرة
	الدرجة الكلية للمجال الأول (مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)	3.86	0.58	77.2	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (9) أن مدى ملائمة البرنامج المحاسبي لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل عند إعداد كل من الموازنات، والتقارير المالية، والرواتب والأجور، والأصول الثابتة، والذمم، والمشتريات، ومعالجة الإيرادات والمصروفات، ومدى تأثير هيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل كانت جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.44) و(4.18) وهما الفقرات (يوجد مخصصات يتم إدراجها في الموازنة لمواجهة النفقات الطارئة وغير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف وأسباب غير متوقعة عند إدراج الخطة) و(تعتبر موازنة البلدية جزءاً من نظامها المحاسبي)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.86).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (تعتبر موازنة البلدية جزءاً من نظامها المحاسبي، و تلتزم البلدية بإعداد موازنتها السنوية في موعدها المحدد). وأدنى

الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (يوجد مخصصات يتم إدراجها في الموازنة لمواجهة النفقات الطارئة وغير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف وأسباب غير متوقعة عند إدراج الخطة، و يوجد في البلدية نظام محاسبي فعال يتم من خلاله توزيع واحتساب التكاليف بطريقة تكفل تغطية كافة تكاليف التشغيل والصيانة).

النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة:

والذي ينص على: ما مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الثاني، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة المدى للمجال الثاني (ما مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
27	يتم عمل نسخ احتياطية من البيانات لتلافي حدوث أي مشاكل في أجهزة العمل	4.18	0.91	83.6	كبيرة
28	يتم تدقيق القوائم المالية للبلدية واعتمادها من قبل مدقق حسابات خارجي	4.16	0.91	83.2	كبيرة
29	تتصل أجهزة الحاسوب التي يعمل عليها النظام المحاسبي ببعضها البعض من خلال شبكة اتصالات داخلية	4.13	0.96	82.6	كبيرة
30	درجة التكنولوجيا المستخدمة في إدارة النظام المحاسبي لها تأثير على مخرجات النظام	4.08	0.85	81.6	كبيرة
31	في حال تم توفير نظام محاسبي فعال يمكن الاعتماد على مخرجاته من التقارير والقوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة	4.07	0.84	81.4	كبيرة

كبيرة	81.0	0.79	4.05	تقدم البلدية برامج للتقسيم من أجل جباية أكبر كم من المستحقات على المواطنين	32
كبيرة	80.6	0.92	4.03	يتم عمل صيانة دورية لأجهزة الحاسوب في البلدية تلافياً لحدوث مشاكل بها	33
كبيرة	80.4	0.83	4.02	يوجد سجلات توثق الذمم المدينة والذمم الدائنة وأي تعديلات تتم على الذمم وتواريخ الاستحقاق	34
كبيرة	79.8	0.88	3.99	كفاءة العنصر البشري القائم على تطبيق النظام المحاسبي لها تأثير على مخرجات النظام	35
كبيرة	78.0	0.77	3.90	توفر التقارير المالية الدورية تغذية عكسية من خلال الرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل ومخرجات النظام المحاسبي	36
كبيرة	77.0	1.00	3.85	يتوفر لدى البلدية نظام محاسبي محوسب يلبي متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	37
كبيرة	76.8	0.99	3.84	تتم إدارة النظام المحاسبي من خلال أجهزة الحاسوب المتطورة الحديثة	38
كبيرة	76.2	0.89	3.81	تحتفظ البلدية بسجلات كافية لتوضيح نوع وطبيعة وقيمة الأصول الثابتة	39
كبيرة	76.0	1.02	3.80	يتم استخراج التقارير والقوائم المالية من خلال النظام المحاسبي المحوسب لحظة طلبها وبدون تأخير	40
كبيرة	75.8	0.96	3.79	تساعد التقارير والقوائم المالية (مخرجات النظام) إدارة البلدية في رسم السياسات واتخاذ القرارات	41
كبيرة	75.4	0.90	3.77	تبنى أساس محاسبي غير الأساس النقدي وضرورة أن يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تمكن البلديات من عمل مقارنات لقوائمها المالية مع بلديات أخرى كأداة من أدوات التحليل المالي	42
كبيرة	75.0	0.89	3.75	يوجد رقابة من وزارة الحكم المحلي على الذمم المدينة والذمم الدائنة للبلدية	43
كبيرة	74.8	0.93	3.74	تساعد مخرجات النظام المحاسبي في الرقابة على أصول البلدية وممتلكاتها بعناصرها الثابتة والمنقولة	44

45	يوجد سجلات لتوثيق الأصول الثابتة وحصرها وأي تعديلات تتم على الأصول كإخفاض قيمتها	3.72	0.98	74.4	كبيرة
46	يوجد نظام رقابة داخلي وقسم تدقيق داخلي يقوم بتدقيق ومراجعة كافة الحركات المحاسبية بحيث يقدم تقريراً متضمناً ملاحظات بالأخطاء والمخالفات	3.69	1.03	73.8	كبيرة
47	يتم تتبع الأصول الثابتة في جميع مراحلها (الإفراق - الحيازة - الاستخدام) بالتسجيل في الدفاتر وإظهار البيانات عنها في القوائم والتقارير المالية التي يمكن بواسطتها إجراء الرقابة على هذه الأصول وترشيد القرارات المتعلقة بها وحمايتها المالية	3.44	1.02	68.8	كبيرة
48	يتم قياس وتحديد ذلك الجزء من إجمالي تكلفة الأصل الثابت اللازم تحميله على المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية وتحديد الجزء الباقي من الأصل الذي يظهر في الميزانية العمومية لتوزيع منافعه على فترات محاسبية قادمة	3.36	1.06	67.2	متوسطة
49	يتم تدريب موظفي الدائرة المالية بشكل مستمر على الطرق والإجراءات المحاسبية الحديثة لمواكبة التطورات العلمية	3.33	1.11	66.6	متوسطة
50	من الصعوبات التي تواجه البلديات في متابعة وتحديث سجلات ديونها أنها خارج النظام المحاسبي للبلدية	3.32	1.05	66.4	متوسطة
51	التقارير والقوائم التي تنتجها الأنظمة المحاسبية المعمول بها لا زالت محدودة ولا تعكس المركز المالي الحقيقي للبلديات	3.15	1.06	63.0	متوسطة
52	يواجه موظفو الدائرة المالية صعوبة في التعامل مع النظام المحاسبي المطبق بشكل عام	2.95	1.18	59.0	متوسطة
	الدرجة الكلية للمجال الثاني (ما مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة)	3.77	0.52	75.4	كبيرة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (10) أن مدى ملائمة البرنامج المحاسبي لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق المعدل عند إعداد كل من الموازنات، والتقارير المالية، والرواتب والأجور، والأصول الثابتة، والذمم، والمشتريات، ومعالجة الإيرادات والمصروفات، ومدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة كانت جميعها بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (2.95) و(4.18) وهما الفقرات (يواجه موظفو الدائرة المالية صعوبة في التعامل مع النظام المحاسبي المطبق بشكل عام) و(يتم عمل نسخ احتياطية من البيانات لتلافي حدوث أي مشاكل في أجهزة العمل)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.77).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (يتم عمل نسخ احتياطية من البيانات لتلافي حدوث أي مشاكل في أجهزة العمل، و يتم تدقيق القوائم المالية للبلدية واعتمادها من قبل مدقق حسابات خارجي). وأدنى الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (يواجه موظفو الدائرة المالية صعوبة في التعامل مع النظام المحاسبي المطبق بشكل عام، والتقارير والقوائم التي تنتجها الأنظمة المحاسبية المعمول بها لا زالت محدودة ولا تعكس المركز المالي الحقيقي للبلديات).

النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث للدراسة:

والذي ينص على: ما المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل؟

وللإجابة عن هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات المجال الثالث، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة الاستجابة للمجال الثالث (المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل) مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

رقم الفقرات	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
53	ضعف الوعي بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	3.43	1.21	68.6	كبيرة
54	ضعف التنسيق بين الوحدات الإدارية	3.38	1.08	67.6	متوسطة
55	الإجراءات الروتينية التي تؤخر عملية التحول نحو تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	3.35	1.08	67.0	متوسطة
56	مقاومة التغيير والتجديد من أهم المعوقات التي تواجه معظم البلديات وذلك عندما يجهل الأفراد الهدف من التغيير وطبيعته، ومذلك الخوف من فقدان مراكزهم ووظائفهم الحالية مما يجعلهم يقاومون كل تغيير	3.28	1.15	65.6	متوسطة
57	نقص الإمكانيات المالية اللازمة للتحول إلى أساس الاستحقاق المعدل	3.17	1.11	63.4	متوسطة
58	عدم توفير الوقت الكافي للتدريب وتخصيصه بحيث يتم التدريب في نهاية الدوام الرسمي أو مكان العمل مما يسهم في تشتيت اهتمام المدربين	3.16	1.08	63.2	متوسطة
59	خوف الموظفين من زيادة المهام والأعباء التي تقع على عاتقهم جراء تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	3.11	1.18	62.2	متوسطة
60	ضعف مستوى البنية التحتية الموجودة في البلديات (أجهزة، معدات، برمجيات إلكترونية)	3.07	1.13	61.4	متوسطة
61	يتم مشاركة الموظفين غير المختصين بالندوات وورش العمل التي تنظم من أجل تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	2.99	1.09	59.8	متوسطة
62	اختلاف القياس والمواصفات للأجهزة المستخدمة داخل المكتب الواحد مما يشكل صعوبة بالربط بينهما	2.95	1.00	59.0	متوسطة
	الدرجة الكلية للمجال الثالث (المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)	3.19	0.80	63.8	متوسطة

يتضح من خلال البيانات في الجدول رقم (11) أن درجة المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل كانت جميعها بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (2.95) و (3.43) وهما الفقرات (اختلاف القياس والمواصفات للأجهزة المستخدمة داخل المكتب الواحد مما يشكل صعوبة بالربط بينهما) و(ضعف الوعي بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.19).

أما أعلى المعوقات التي حصلت على أعلى درجة استجابة هي: (ضعف الوعي بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل، وضعف التنسيق بين الوحدات الإدارية). وأدنى المعوقات من حيث درجة الاستجابة هي (اختلاف القياس والمواصفات للأجهزة المستخدمة داخل المكتب الواحد مما يشكل صعوبة بالربط بينهما، ويتم مشاركة الموظفين غير المختصين بالندوات وورش العمل التي تنظم من أجل تطبيق أساس الاستحقاق المعدل).

النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع للدراسة:

والذي ينص على: هل تختلف متوسطات الاستجابات لدى القائمين على تطبيق النظام المحاسبي حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل باختلاف المتغيرات الديمغرافية: المؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، وتصنيف البلدية؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال، تم اختبار فرضيات الدراسة التالية:

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

1: نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي:

وتنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجدول (12، و13) تبين النتائج:

جدول (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المؤهل العلمي	المجال
0.72	3.42	9	دبلوم	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل
0.55	3.90	83	بكالوريوس	
0.56	3.98	10	دراسات عليا فأكثر	
0.58	3.86	102	المجموع	
0.54	3.49	9	دبلوم	مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة
0.50	3.78	83	بكالوريوس	
0.62	3.92	10	دراسات عليا فأكثر	
0.52	3.77	102	المجموع	
0.62	3.46	9	دبلوم	الدرجة الكلية
0.49	3.84	83	بكالوريوس	
0.56	3.95	10	دراسات عليا فأكثر	
0.51	3.82	102	المجموع	
0.58	3.10	9	دبلوم	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل
0.78	3.23	83	بكالوريوس	
1.06	2.93	10	دراسات عليا فأكثر	
0.80	3.19	102	المجموع	

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (المؤهل العلمي) للدرجة الكلية ومجالات الدراسة، وكانت أعلى الدرجات في المجال الأول (3.98) لمستوى (دراسات عليا فأكثر)، يليها (3.90) مستوى (بكالوريوس)، وأدناها (3.42) لمستوى (دبلوم)، وكانت أعلى الدرجات في المجال الثاني (3.92) لمستوى (دراسات عليا فأكثر)، يليها (3.78) مستوى (بكالوريوس)، وأدناها (3.49) لمستوى (دبلوم)، أما في مجال المعينات كانت أعلى الدرجات (3.23) لمستوى (بكالوريوس)، يليها (3.10) مستوى (دبلوم)، وأدناها (2.93) مستوى (دراسات عليا فأكثر)، ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي والموضحة في الجدول (13).

جدول (13): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	بين المجموعات	1.980	2	0.990	3.040	0.052
	داخل المجموعات	32.240	99	0.326		
	المجموع	34.220	101			
مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة	بين المجموعات	0.936	2	0.468	1.748	0.179
	داخل المجموعات	26.492	99	0.268		
	المجموع	27.427	101			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	1.379	2	0.690	2.637	0.077
	داخل المجموعات	25.891	99	0.262		
	المجموع	27.270	101			
المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	بين المجموعات	0.916	2	0.458	0.709	0.495
	داخل المجموعات	63.910	99	0.646		
	المجموع	64.825	101			

يتبين من الجدول (13) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي، فقد كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05).

أما بالنسبة لمجالات الدراسة فيتبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المجالات الثلاث.

1.: نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير المسمى الوظيفي:

وتنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير المسمى الوظيفي، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجداول (14، 15) تبين النتائج:

جدول (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	المسمى الوظيفي	المجال
0.57	3.82	52	موظف	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.
0.62	3.80	28	رئيس قسم	
0.54	4.04	22	مدير	
0.58	3.86	102	المجموع	
0.50	3.77	52	موظف	مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة
0.54	3.69	28	رئيس قسم	
0.54	3.85	22	مدير	
0.52	3.77	102	المجموع	
0.49	3.80	52	موظف	الدرجة الكلية
0.55	3.74	28	رئيس قسم	
0.52	3.95	22	مدير	
0.51	3.82	102	المجموع	
0.80	3.21	52	موظف	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل
0.73	3.26	28	رئيس قسم	
0.88	3.04	22	مدير	
0.80	3.19	102	المجموع	

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (المسمى الوظيفي) للدرجة الكلية ومجالات الدراسة، وكانت أعلى الدرجات في المجال الأول (4.04) لمستوى (مدير)، يليها (3.82) مستوى (موظف)، وأدناها (3.80) لمستوى (رئيس قسم)، وكانت أعلى الدرجات في المجال الثاني (3.85) لمستوى (مدير)، يليها (3.77) مستوى (موظف)، وأدناها (3.69) مستوى (رئيس قسم)، أما في مجال المعوقات كانت أعلى الدرجات (3.26) لمستوى (رئيس قسم)، يليها (3.21) مستوى (موظف)، وأدناها (3.04) لمستوى (مدير)، ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير المسمى الوظيفي والموضحة في الجدول (15).

جدول (15): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	بين المجموعات	0.914	2	0.457	1.359	0.262
	داخل المجموعات	33.305	99	0.336		
	المجموع	34.220	101			
مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة	بين المجموعات	0.332	2	0.166	0.606	0.547
	داخل المجموعات	27.095	99	0.274		
	المجموع	27.427	101			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.535	2	0.268	0.991	0.375
	داخل المجموعات	26.735	99	0.270		
	المجموع	27.270	101			
المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	بين المجموعات	0.697	2	0.348	0.538	0.586
	داخل المجموعات	64.129	99	0.648		
	المجموع	64.825	101			

يتبين من الجدول (15) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، فقد كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05).

أما بالنسبة لمجالات الدراسة فيتبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المجالات الثلاث.

3. نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة:

وتنص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجدول (16، 17) تبين النتائج:

جدول (16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات الخبرة	المجال
0.41	3.88	18	أقل من 5 سنوات	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.
0.57	4.01	23	ما بين 5-10 سنوات	
0.62	3.81	61	أكثر من 10 سنوات	
0.58	3.86	102	المجموع	
0.39	3.88	18	أقل من 5 سنوات	مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة
0.55	3.79	23	ما بين 5-10 سنوات	
0.53	3.72	61	أكثر من 10 سنوات	
0.52	3.77	102	المجموع	
0.38	3.88	18	أقل من 5 سنوات	الدرجة الكلية
0.53	3.90	23	ما بين 5-10 سنوات	
0.54	3.76	61	أكثر من 10 سنوات	
0.51	3.82	102	المجموع	
0.62	3.40	18	أقل من 5 سنوات	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل
0.96	3.33	23	ما بين 5-10 سنوات	
0.77	3.07	61	أكثر من 10 سنوات	
0.80	3.19	102	المجموع	

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (سنوات الخبرة) للدرجة الكلية ومجالات الدراسة، وكانت أعلى الدرجات في المجال الأول (4,01) لمستوى (ما بين 5-10 سنوات)، يليها (3.88) مستوى (أقل من 5 سنوات)، وأدناها (3.81) لمستوى (أكثر من 10 سنوات)، وكانت أعلى الدرجات في المجال الثاني (3.88) لمستوى (أقل من 5 سنوات)، يليها (3.79) مستوى (ما بين 5-10 سنوات)، وأدناها (3.72) لمستوى (أكثر من 10 سنوات)، أما في مجال المعوقات كانت أعلى الدرجات (3.40) لمستوى (أقل من 5 سنوات)، يليها (3.33) مستوى (ما بين 5-10 سنوات)، وأدناها (3.07) لمستوى (أكثر من 10 سنوات)، ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة والموضحة في الجدول (17).

جدول (17): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.	بين المجموعات	0.669	2	0.335	0.988	0.376
	داخل المجموعات	33.550	99	0.339		
	المجموع	34.220	101			
مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة	بين المجموعات	0.376	2	0.188	0.687	0.505
	داخل المجموعات	27.051	99	0.273		
	المجموع	27.427	101			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	.401	2	0.201	0.739	0.480
	داخل المجموعات	26.869	99	0.271		
	المجموع	27.270	101			
المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	بين المجموعات	2.096	2	1.048	1.654	0.197
	داخل المجموعات	62.729	99	0.634		
	المجموع	64.825	101			

يتبين من الجدول (17) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة، فقد كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05).

أما بالنسبة لمجالات الدراسة فيتبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المجالات الثلاث.

4: نتائج الفرضية المتعلقة بمتغير تصنيف البلدية:

وتتص على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية.

ومن أجل فحص صحة الفرضية المتعلقة بمتغير تصنيف البلدية، فقد استخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجداول (18، 19) تبين النتائج:

جدول (18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات عينة الدراسة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	تصنيف البلدية	المجال
0.58	3.89	46	أ	مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.
0.60	3.81	49	ب	
0.39	4.03	7	ج	
0.58	3.86	102	المجموع	
0.50	3.88	46	أ	مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة
0.51	3.66	49	ب	
0.58	3.75	7	ج	
0.52	3.77	102	المجموع	
0.51	3.88	46	أ	الدرجة الكلية
0.52	3.74	49	ب	
0.46	3.89	7	ج	
0.51	3.82	102	المجموع	
0.92	3.15	46	أ	المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل
0.70	3.25	49	ب	
0.63	2.95	7	ج	
0.80	3.19	102	المجموع	

يتضح من الجدول السابق وجود فروق في المتوسطات الحسابية في مستويات متغير (تصنيف البلدية) للدرجة الكلية ومجالات الدراسة، وكانت أعلى الدرجات في المجال الأول (4.03) لمستوى (ج)، يليها (3.89) مستوى (أ)، وأدناها (3.81) لمستوى (ب)، وكانت أعلى الدرجات في المجال الثاني (3.88) لمستوى (أ)، يليها (3.75) مستوى (ج)، وأدناها (3.66) لمستوى (ب)، أما في مجال المعوقات كانت أعلى الدرجات (3.25) لمستوى (ب)، يليها (3.15) مستوى (أ)، وأدناها (2.95) مستوى (ج)، ولمعرفة درجة انطباق هذه النتائج على مجتمع الدراسة تم فحص الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة والموضحة في الجدول (19).

جدول (19): نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق في مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	بين المجموعات	0.368	2	0.184	0.538	0.586
	داخل المجموعات	33.852	99	0.342		
	المجموع	34.220	101			
مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة	بين المجموعات	1.065	2	0.532	1.999	0.141
	داخل المجموعات	26.362	99	0.266		
	المجموع	27.427	101			
الدرجة الكلية	بين المجموعات	0.551	2	0.276	1.021	0.364
	داخل المجموعات	26.719	99	0.270		
	المجموع	27.270	101			
المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل	بين المجموعات	0.658	2	0.329	0.508	0.603
	داخل المجموعات	64.167	99	0.648		
	المجموع	64.825	101			

يتبين من الجدول (18) السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.005$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية، فقد كان مستوى الدلالة اكبر من (0.05).

أما بالنسبة لمجالات الدراسة فيتبين عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في المجالات الثلاث.

5. اختبار الفرضية المتعلقة بالسؤال الأول:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) في مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكّل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

بهدف اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (20): نتائج اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
14.945	*0.000	3.77	0.52	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000^*) أقل من قيمتها 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0.05)، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) في مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكّل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

6. اختبار الفرضية المتعلقة بالسؤال الثاني:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) في مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.

بهدف اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار **One Sample T-test**، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (21): نتائج اختبار الفرضية الأولى

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
15.081	*0.000	3.86	0.58	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000^*) أقل من قيمتها 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0.05)، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) في مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.

7. اختبار الفرضية بالسؤال الثالث:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) في المعينات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

بهدف اختبار الفرضية الثالثة تم استخدام اختبار One Sample T-test، وكانت نتائجه على النحو التالي:

جدول (22): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	الدلالة Sig	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة اختبار الفرضية العدمية
2.435	*0.001	3.19	0.80	رفض

يلاحظ من النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن مستوى الدلالة (0.000^*) أقل من قيمتها 0.05، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أكبر من (0.05)، وترفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة الدلالة أصغر من (0.05)، وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وهذا يعني أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0005 \geq \alpha$) في المعينات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

الفصل الخامس

النتائج التوصيات

- المقدمة
- مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
- مناقشة النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
- التوصيات

الفصل الخامس

النتائج التوصيات

المقدمة:

استهدفت هذه الدراسة تشخيص واقع النظام المحاسبي في البلديات الفلسطينية، بغرض التعرف على أسباب ضعف النظام المحاسبي وآثار ذلك على الأداء المالي والإداري للبلديات، ومحاولة تحديد سبل معالجة نواحي القصور والضعف وتعزيز نواحي القوة، ولهذا الغرض تم استطلاع آراء عينة من الموظفين العاملين في البلديات باعتبارهم القائمين على تطبيق النظام المحاسبي فيها، وكما أنهم ذراع الإدارة العليا في اتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل وتقييم النتائج، ومن خلال نتائج التحليل الاحصائي لآراء المبحوثين، وتحليل الجوانب النظرية والعملية للدراسة يمكن تلخيص نتائج التحليل الاحصائي واختبار فروض الدراسة كما يلي:

النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

1. جاءت نتيجة مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.19) و(3.86) وهما المجالات (المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل) و(مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.61).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى أن هناك:

أ- نقص في التقنية الإلكترونية واختلاف في المقاييس والمواصفات للأجهزة المستخدمة في دوائر الهيئات المحلية وغالباً ما يكون ذلك بسبب ضعف الموارد المالية للهيئات المحلية واختلاف المانحين والممولين.

ب- ضعف في كفاءة العنصر البشري القائم على تطبيق النظام المحاسبي وان تطبيق اساس الاستحقاق المعدل يحتاج كفاءات ومهارات محاسبية عالية المستوى في المعرفة المالية والمحاسبية.

ت- فصل الصلاحيات أساسي في تطبيق أساس الاستحقاق المعدل ويترتب على ذلك زيادة في الكادر البشري وتطوير هياكل تنظيمية للبلدية وكما يحتاج هذا الكادر الى تأهيل وتدريب والتزامات مالية مختلفة.

ث- عدم قدرة مجموعة التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي في الهيئات المحلية على تلبية احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية للقيام بالمهام الموكلة اليها، فهي لاتفصح عن الأنشطة والبرامج التي تنفذها وتكلفتها الحقيقية ونتائجها وآثارها المالية والاقتصادية الاجتماعية، ولاتساعد على ربط النفقة بالشخص المسؤول عن حدوثها وبالأهداف المطلوب تحقيقها.

ج- إن تصميم هيكل حسابات موحد للهيئات المحلية سيمكن صانعي القرار وإدارات الهيئات المحلية من تحليل بياناتها المالية بشكل دقيق، وتعزيز مفاهيم الرقابة والشفافية والحكم الرشيد وكما تمكن من إصدار تقارير مالية مقارنة.

2. جاءت نتيجة مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل جميعها كبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (3.44) و(4.18) وهما الفقرات (يوجد مخصصات يتم إدراجها في الموازنة لمواجهة النفقات الطارئة وغير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف وأسباب غير متوقعة عند إدراج الخطة)، و(تعتبر موازنة البلدية جزءاً من نظامها المحاسبي)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.86).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (تعتبر موازنة البلدية جزءاً من نظامها المحاسبي، وتلتزم البلدية بإعداد موازنتها السنوية في موعدها المحدد).

وأدنى الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (يوجد مخصصات يتم إدراجها في الموازنة لمواجهة النفقات الطارئة وغير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف وأسباب غير متوقعة عند إدراج الخطة، و يوجد في البلدية نظام محاسبي فعال يتم من خلاله توزيع واحتساب التكاليف بطريقة تكفل تغطية كافة تكاليف التشغيل والصيانة).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى أن:

أ- هناك إلتزام من قبل البلديات بالأنظمة والقوانين المعمول بها وخاصة المتعلقة بقطاع الحكم المحلي، حيث أشارت النتائج الى أنه على الرغم من ارتكاب بعض القائمين على تطبيق النظام العديد من الممارسات والإجراءات المخالفة للقوانين والأنظمة المتبعة، إلا أن إتجاه المبحوثين نحو انسجام النظام المحاسبي المطبق في البلديات والتصميم السليم لهيكل الحسابات (شجرة حسابات موحدة) هي الخطوة الأولى والأساسية نحو إصلاح المنظومة المالية للهيئات الحلية.

ب- ان تطبيق أساس الاستحقاق المعدل سيمكن الهيئات المحلية من توفير بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي وبيان الفعلي مقابل المقدّر سواء ايراد أو مصروف وتوفير مقومات رقابية على صافي الأصول والمديونية والسيولة والجروادات السنوية والمطابقة مع الأرصدة المالية، وهو الأمر الذي يساهم في تطوير وإصلاح قطاع الحكم المحلي في فلسطين.

ت- لا يتوفر لدى النظام المحاسبي القدرة على الإفصاح التام عن نتائج الأنشطة التي تمارسها البلديات ولا يصلح لتوفير البيانات اللازمة لتحديد كلفة الأنشطة والبرامج الحكومية وتحديد وحدة الانجاز أو وحدة الخدمة المؤداة.

3. جاءت نتيجة مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة جميعها بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (2.95) و(4.18) وهما الفقرات (يواجه موظفو الدائرة المالية

صعوبة في التعامل مع النظام المحاسبي المطبق بشكل عام) و(يتم عمل نسخ احتياطية من البيانات لتلافي حدوث أي مشاكل في أجهزة العمل)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية كبيرة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.77).

أما أعلى الفقرات التي حصلت على درجة استجابة كبيرة هي: (يتم عمل نسخ احتياطية من البيانات لتلافي حدوث أي مشاكل في أجهزة العمل، و يتم تدقيق القوائم المالية للبلدية واعتمادها من قبل مدقق حسابات خارجي). وأدنى الفقرات من حيث درجة الاستجابة هي (يواجه موظفو الدائرة المالية صعوبة في التعامل مع النظام المحاسبي المطبق بشكل عام، والتقارير والقوائم التي تنتجها الأنظمة المحاسبية المعمول بها لا زالت محدودة ولا تعكس المركز المالي الحقيقي للبلديات).

وتفسر الباحثة هذه النتيجة الى:

أ- ان سعي وزارة الحكم المحلي لتمكين البلديات من التحول الى أساس الاستحقاق المعدل من أجل توفير بيانات مالية أكثر دقة حول المركز المالي ونتائج نشاطاتها، لاتخاذ القرارات الرشيدة التي لا يوفرها الاساس النقدي.

ب- صعوبة قياس التكاليف الحقيقية الخاصة بكل نشاط من أنشطة البلدية أو بكل وحدة من وحداتها.

ت- يحمل النظام المحاسبي المعمول به في معظم البلديات قيمة الاصول الثابته المشتراة خلال العام على نفس السنة المالية التي اشتريت فيها بغض النظر عن عدد السنوات التي يمكن أن تستفيد من هذا الاصل.

ث- لايقوم النظام المحاسبي الحالي باحتساب إهلاك الاصول الثابته بالرغم من أنها تعتبر عنصر حقيقي من عناصر التكلفة.

ج- من صعوبات النظام المحاسبي القائم توفير القوائم والتقارير المالية التالية:

قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الموجودات الثابتة واستهلاكاتها، تقارير الذمم المدينة والذمم الدائنة، تقارير الانحراف.

ويعود ذلك الى رأي الباحثة حيث أن توفر مثل هذه القوائم والتقارير المالية يتطلب تطبيق أساس محاسبي غير الأساس النقدي كأساس الاستحقاق المعدل أو الاستحقاق الكامل.

ح- من مميزات التقارير التي تنتج عن تطبيق نظام مالي ومحاسبي وفق اساس الاستحقاق المعدل من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة:

- تساعد ادارة البلدية في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
- تمكن من متابعة وتنفيذ الموازنة دون تجاوز أ انحراف.
- تساعد الهيئات المحلية في متابعة التزاماتها المالية وتنفيذها.
- تساعد في الرقابة على الاصول الثابتة وتوفير نظام جيد للرقابة الداخلية من شأنه المحافظة على الاموال العامة وحسن استخدامها ويمنع اختلاسها أو سرقتها أو اهدارها.

4. جاءت نتيجة المعينات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل جميعها بين المتوسطة والكبيرة، فقد تراوحت المتوسطات الحسابية عليها ما بين (2.95) و(3.43) وهما الفقرات (اختلاف القياس والمواصفات للأجهزة المستخدمة داخل المكتب الواحد مما يشكل صعوبة بالربط بينهما) و(ضعف الوعي بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل)، وكانت الاستجابة على الدرجة الكلية متوسطة بدلالة المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.19).

أما أعلى المعوقات التي حصلت على أعلى درجة استجابة هي: (ضعف الوعي بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل، وضعف التنسيق بين الوحدات الإدارية). وأدنى المعوقات من حيث درجة الاستجابة هي (اختلاف القياس والمواصفات للأجهزة المستخدمة داخل المكتب الواحد مما يشكل صعوبة بالربط بينهما، ويتم مشاركة الموظفين غير المختصين بالندوات وورش العمل التي تنظم من أجل تطبيق أساس الاستحقاق المعدل).

تفسر الباحثة هذه النتيجة الى أن هناك:

أ- عدم الاهتمام في تطوير الكادر البشري القائم على تطبيق النظام المحاسبي وذلك من خلال عدم مشاركة موظفي الدائرة المالية بكافة الندوات وورش العمل التي تنظمها الجهات المختلفة وعدم تدريبهم على الطرق والإجراءات المحاسبية الحديثة لمواكبة التطورات العلمية، وكذلك عدم وجود وصف وتوصيف وظيفي لموظفي الدائرة المالية.

ب- ضعف كفاءة الكادر البشري القائم على تطبيق النظام المحاسبي في الهيئات المحلية وذلك من خلال قلة الوعي بأهمية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل ومقاومة التغيير والتجديد في العمل.

ت- تستخدم العديد من البلديات برامج محاسبية محوسبة في إدارة حساباتها، إلا أن تلك البرامج لا تعمل بالكفاءة المطلوبة ولا تؤدي النتائج المرجوة منها، كما أن استخدام تلك البرامج يقتصر على بعض مراحل الدورة المحاسبية وليس جميع المراحل للدورة المحاسبية.

النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

1- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

فقد بلغت مستوى الدلالة (0.077) وهي أعلى من (0.05). وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى تشابه إدراك العاملين لمدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل بغض النظر عن الاختلاف في المؤهل العلمي كونهم يدركون الحاجة لهذا النظام في مؤسسات حيوية خدمتية مثل البلديات وما يترتب عليه من الدقة وتوفير للوقت والجهد والتكلفة وحفظ مصالح المؤسسة وخدماتها.

2- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير المسمى الوظيفي. فقد بلغت مستوى الدلالة (0.375) وهي أعلى من (0.05). وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى كون الحاجة على مثل هذا النظام ضرورية في مختلف أقسام العمل في المؤسسة بغض النظر عن المستويات الوظيفية التي تحتويها.

3- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير سنوات الخبرة، فقد بلغت مستوى الدلالة (0.480) وهي أكبر من (0.05). وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن إدراك العاملين ووعيهم بأهمية تطبيق النظم الإدارية والمحاسبية الحديثة في العمل وذلك في عصر يتميز بتقنيات أصبحت في متناول الجميع سواء كانوا ذوي خبرة قليلة أو كبيرة.

- 4- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل تعزى لمتغير تصنيف البلدية، فقد بلغت مستوى الدلالة (0.364) وهي أكبر من (0.05). وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن البلديات باختلاف تصنيفاتها تحتاج إلى أكثر الوسائل التقنية الحديثة في مجال العمل، وأن العاملين بها لديهم إدراك لمثل هذه الحاجة كونهم لا يختلفون عن العاملين في البلديات الأخرى.
- 5- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل. وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أهمية تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكلي حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل كما يدركها أفراد عينة الدراسة.
- 6- وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) في مدى الاعتماد على مخرجات النظام في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة. وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أهمية الاعتماد على مخرجات النظام المالي والإداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة كما يدركها أفراد عينة الدراسة.
- 7- وجود توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.005 \geq \alpha$) في المعوقات التي تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل. وتعزو الباحثة هذه النتيجة إلى وجود معوقات تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق المعدل يدركها أفراد عينة الدراسة.

وفي ضوء ما تقدم يكن عرض ملخص لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كما يلي:

- 1- فيما يتعلق بملائمة الأساس النقدي للعمل المحاسبي في البلديات وحسب رأي الغالبية من المبحوثين لم يعد يناسب العمل المحاسبي، وهناك رغبة في استبدال الأساس النقدي بأساس الاستحقاق المعدل.
- 2- فيما يتعلق بالتقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في البلديات لا تلبي احتياجات الجهات التشريعية والتنفيذية والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها فهي لا تشمل على أساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة ومعايير ومؤشرات تساعد على اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ومعالجتها.
- 3- إن أهم الجهات التي يتم اعداد التقارير الحاسبية والمالية لها هي جهات حكومية مثل: وزارة الحكم المحلي وديوان الرقابة المالية والإدارية، ثم يليها المجلس البلدي والإدارة، وأن أقل جهة يتم اعداد التقارير والمعلومات المحاسبية والمالية لها هي المواطنين.
- 4- تعتمد الإدارة في البلديات على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات بصورة ضعيفة، تتناقض مع الأساليب العلمية في اتخاذ القرارات.
- 5- ضعف قابلية المعلومات المحاسبية للبلدية للمقارنة مع البلديات الاخرى.
- 6- استمرار تطبيق نظام موازنة البنود لا يتلائم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي في البلديات.
- 7- عدم الاهتمام في تسجيل وتقييم الاصول وإدراجها في القوائم المالية.
- 8- عدم الاهتمام في تطوير الكوادر البشرية المسؤولين عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي في البلديات، وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية وورشات العمل والمؤتمرات التي تناقش واقع النظام المحاسبي وتطويره.

9- عدم الاهتمام في تنشأة الموارد البشرية المؤهلة من خلال الجامعات والمدارس المتخصصة في المحاسبة الحكومية، بحيث تكون قادرة على الانخراط والعمل في مجال المحاسبة الحكومية بشكل كفء وفعال وبوقت قياسي.

التوصيات:

في ضوء ما تقدم من نتائج، خرجت الباحثة بعدة توصيات، منها:

- 1- تبني أساس محاسبي غير الأساس النقدي، وليكن أساس الاستحقاق المعدل كمرحلة أولى، وأن يتم تطبيقه بصورة تدريجية ومحدودة بحيث يتم البدء بالبلديات المؤهلة والأكثر جاهزية، وثم الانتقال الى مجموعة أخرى من البلديات، بحيث يتم الاستفادة من تجربة المرحلة الاولى بإيجابياتها وسلبياتها.
- 2- ضرورة توفير منظومة تقارير مالية متكاملة وموحدة تتضمن بيانات ومعلومات ملائمة تفي باحتياجات مستخدميها في الوقت المناسب، وتكون مدعمة بأساليب التحليل المالي وأرقام مقارنة عن سنوات سابقة.
- 3- ضرورة الاهتمام بإعداد تقارير محاسبية ومالية موجهة للمواطنين، وبشكل مبسط وقابل للفهم من قبل المواطنين، وخاصة بأن المجلس البلدي منتخب من قبل المواطنين مما يساعد في تغيير نظرة المواطن تجاه البلدية.
- 4- ضرورة التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات بكافة أنواعها، فالقرارات المتخذة على أسس علمية ومعلومات وبدائل يتم الاختيار من بينها أفضل بكثير من تلك التي تتخذ ارتحالا.
- 5- أن تقوم البلدية بعمل مقارنات لقوائمها المالية مع بلديات أخرى باستمرار كأداة من أدوات التحليل المالي، لأن ذلك يعطي تقييم لوضع البلدية لأغراض قياس الكفاية ومن ثم العمل على تحسين ذلك الوضع من ناحية الية وإدارية.

- 6- العمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء واعتماد أساس الاستحقاق في البلديات، وان هذا ينعكس بآثاره الايجابية المختلفة على المعلومات المحاسبية.
- 7- ضرورة تركيز الجهود على تقييم وتسجيل الاصول الجديدة على أن يتم في المرحلة الثانية تسجيل باقي الاصول بعد الانتهاء من حصرها وتقييمها.
- 8- ضرورة الاستثمار في تطوير الموارد البشرية والاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الاساسية للنظام المحاسبي والعمل على تنمية قدراتها من خلال مشاركتها بالدورات التدريبية وورشات العمل والمؤتمرات التي تناقش واقع النظام المحاسبي الحكومي وسبل تطويره.
- 9- ضرورة الاستثمار في تطوير الموارد البشرية عن طريق إدراج بعض المواد الجامعية ضمن الخطة الدراسية لتخصص المحاسبة التي تركز على المحاسبة الحكومية بخلاف جوانبها، وكذلك إدراج مواد تدريب عملي إلزامي للطلاب في المؤسسات الحكومية، وكذلك إنشاء مدارس متخصصة في المحاسبة الحكومية من أجل تنمية المهارات والكفاءات الفنية للعاملين في الدوائر المالية.
- 10- ضرورة إعادة النظر في الأساس المحاسبي المطبق في البلديات وتبني أساساً محاسبياً يساعد في توفير معلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن نشاطاتها ومركزها المالي، وهذا ما يوفره أساس الإستهقاق المعدل و الاستحقاق الكامل.
- 11- على وزارة الحكم المحلي أن تولي عملية تطوير النظم المحاسبية في الهيئات المحلية الاهتمام اللازم لتتمكن من تحقيق أهدافها بشكل جاد.
- 12- ضرورة العمل على تطوير هيكلية تنظيمية وإدارية واضحة للدوائر المالية في البلديات، وتطوير وصف وتوصيف وظيفي يتناسب مع الهيكلية التنظيمية والإدارية لكافة موظفي

الدوائر المالية في البلديات، وتحديد صلاحيات ومسؤوليات وواجبات كل منهم، منعاً لتضارب الصلاحيات.

13- ضرورة إدخال وسائل التكنولوجيا الحديثة والمتطورة للبلديات، وخصوصاً في مجال تطبيق النظام المحاسبي، مع مراعاة ضرورة توفير وسائل الحماية الممكنة لها.

14- تفعيل دور التدقيق الخارجي لحسابات البلديات، وإلزام البلديات برفع تقارير وقوائم مالية مدققة إلى وزارة الحكم المحلي ونشرها والذي من شأنه تحقيق الشفافية وبالتالي توفر هذه المعلومات يتيح للحكومة المركزية والوزارات المختلفة والجهات المانحة الحصول على معلومات واضحة ودقيقة وبالتالي ينعكس ذلك إيجاباً على جذب المانحين.

15- تصنيف وتسجيل الأصول الثابتة للبلديات واحتساب الاهتلاك وتوزيعه على الفترات المحاسبية خلال عمرها الإنتاجي.

16- تطوير نظام مالي موحد للبلديات وتبني سياسات مالية واضحة، بما ينسجم مع التطورات المحتملة على النظام المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

17- تطبيق نظام محاسبي محوسب وموحد لدى كافة البلديات بغض النظر عن تصنيفها.

18- خلق قنوات تواصل بين البلديات في فلسطين والخارج لتبادل الخبرات والتجارب المتميزة، لرفع مستوى أداء موظفيها وتطوير ذاتها، وكذلك إجراء دراسات مقارنة مع النظم المحاسبية لتلك الدول.

19- ضرورة نشر الوعي بين المسؤولين في الحكومة الفلسطينية بأهمية تطوير النظام المحاسبي على المستوى الحكومي العام وليس فقط على مستوى البلديات، والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرارات ورسم السياسات.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع العربية:

Q8SE للتوعية والاستثمارات والتنمية الذاتية (2012)، خالد الحبيب،

8se.blogspot.com/2012/06

الاتحاد الدولي للمحاسبين (2001): المعايير الدولية للتدقيق، جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينية، فلسطين.

احمرو، إسماعيل (2003): المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان.

اشتية، وحباس (2004): البلديات وهيئات الحكم المحلي في فلسطين، ط1، المجلس الاقتصادي الفلسطيني للتنمية والاعمار(بكدار)، رام الله، فلسطين.

اقيبي، رفعت (2009): تقييم فعالية النظام المحاسبي في البلديات في تلبية الاحتياجات المعلوماتية للمهتمين من وجهة نظر القائمين على تطبيق النظام، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القدس، فلسطين.

البحيصي، عصا (2001): جودة المعلومات المحاسبية وصلاحيتها لاتخاذ القرار، مجلة المحاسب الفلسطيني، غزة، العدد الثاني عشر، ص4.

البدري، مسعود (2007): فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا، من أبحاث المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا للفترة من 13-11 يونيو، 2007، جامعة قاربيونس — بنغازي، ليبيا.

البطمة، محمد (1983): الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة العامة، الرياض، ص225.

بلدية خانيونس، 2017، رابط الموقع khanyounis.mun.ps/ar/news/details/17877

جمعة، أحمد والعراييد، عصام والزعبي، زياد (2003): نظم المعلومات المحاسبية – مدخل تطبيقي، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

الحبيطي، قاسم، السقا، زياد (2003): نظم المعلومات المحاسبية، وحدة הדباء للطباعة والنشر، كلية הדباء الجامعة، الموصل.

حجازي، محمد (1988): استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

حجازي، محمد (1992): المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الأولى، وزارة المالية، عمان، الأردن.

حجازي، محمد (1998): المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الرابعة، المكتبة الوطنية، عمان.

حجازي، محمد (2007): المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة السابعة، الأردن.

الحجاوي، حسام (1999): الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في الأردن، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

حسن، أحمد والمنيف، عبد الله (1984): تطوير الإجراءات المحاسبية والحكومية لرقابة الصرف من الاعتمادات المالية، مجلة الإدارة العامة، العدد 41، الرياض، المملكة العربية السعودية.

حلس، سالم (1996): أهمية تطبيق النظام المالي الفلسطيني، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد، 95، عمان، الأردن.

خطاب، جمال (2002): *تفعيل نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي دراسة ميدانية*، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، العدد الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

خليل، عبد الوهاب (2001): *نموذج محاسبي مقترح لقياس كفاءة وفاعلية الأداء في الوحدات الحكومية*، رسالة دكتوراه، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.

دليل الاجراءات المحاسبية لبلدية فلسطينية كبيرة وفق الاستحقاق المعدل، 2012، وزارة الحكم المحلي، السلطة الوطنية الفلسطينية.

ديوان الرقابة المالية الاتحادي (2012): *النظام المحاسبي الموحد للبلديات*، العراق.

رملي، فياض حمزة (2011): *الرقابة الحكومية على شركات انتاج النفط: مدخل محاسبي معاصر في ضوء عقود المشاركة في الانتاج*، شركة مطابع السودان للعملة، الخرطوم، السودان.

رميلي، فياض حمزة (2011): *نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة: مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الادارية*، الخرطوم، شركة مطابع السودان العملة.

زبود، لطيف، قيطيم، حسان، عيسى، ريم علي (2007): *إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات القطاع العام المندمجة (دراسة ميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية)*، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، م29، 1.

زهير، شلال (2013-2014): *آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.

سرايا، محمد، والمليحي (1986): فؤاد في المحاسبة الحكومية والقومية، الإسكندرية، الدار الجامعية.

السلطة الوطنية الفلسطينية الوقائع الفلسطينية، ديوان الفتوى والتشريع، العدد التاسع والخمسون، وزارة العدل، ديوان الفتوى والتشريع غزة، 2005، ص13، 9/2005.

سليم، فريد (2007): أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، غزة.

صندوق تطوير البلديات (2007): دراسة تقييم وتطوير قدرات العاملين في الدوائر المالية في البلديات الريادية وفي دائرتي الموازنات والتوجيه والرقابة في وزارة الحكم المحلي، صندوق تطوير البلديات، فلسطين.

عبد الله، خالد أمين (2010): علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

عثمان، الأميرة ومحمد، أحمد (2004): الأنظمة المحاسبية المتخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

عثمان، الأميرة، السرايا محمد (1995): المحاسبة في الوحدات الحكومية والمنشآت المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

قاسم، عبد الرزاق محمد (2004): تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دمشق: دار الثقافة للنشر والتوزيع.

قانون رقم (1) لسنة 1997 بشأن الهيئات المحلية الفلسطينية. المادة رقم (35).

قانون رقم (7) لسنة 1998 بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية. مادة رقم (1).

القصاص، خليل (2006): دور رقابة البنك المركزي الأردني في تحسين وزيادة كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في البنوك التجارية الأردنية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.

كونا، وكالة الانباء الرسمية في دولة الكويت، (2015)، الكويت.

www.kuna.net.kw/ArticlePrintPage.aspx?id=2468048

المحاسب الاول، (2009) رابط الموقع الالكتروني،

www.almohasb1.com/2009/03/accounting-information.html

معا، وكالة معا الإخبارية، 2014، رام الله: فلسطين.

www.maannnews.net/Content.aspx?id=699050

المنظمة العربية للعلوم الإدارية (1987): الموازنات الحكومية في الدول النامية، عمان: الأردن.

النظام المحاسبي الموحد للبلديات، (2012): ديوان الرقابة المالية، العراق.

هاشم، محمد، حسن، إبراهيم (1981): المحاسبة الحكومية، مكتبة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

هلال، محمد (2002): المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

وزارة الحكم المحلي (2006): دليل رؤساء وأعضاء مجالس الهيئات المحلية الفلسطينية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP، فلسطين.

وزارة الحكم المحلي (2008): السياسات المالية لهيئات الحكم المحلي الفلسطينية، النسخة الثانية. وزارة الحكم المحلي، فلسطين.

وشاح، محمود عبد الله محمود (2008): الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين.

المراجع الأجنبية:

AASBO (2006). **Budgeting & Financial Reporting**, Alabama Association Of School Business Officials" soft copy, www.aasbo.com/BudgetandFinancialReportingINANCIALREPORT

Hay, Leon (1989). **Accounting for Governmental and Nonprofit entities**, Eighth edition, Richard D. IRWIN, Inc., United States.

Bruska, I. (1997). *The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments, Financial Accountability & Management*, 13,1.

Accounting system. **Business Dictionary**, Retrieved 27-11-2016.

Accounting system. **Cambridge Dictionary**, Retrieved 27-11-2016.

ملحق (1)

جدول عينة الدراسة

الرقم	اسم البلدية	تصنيف البلدية
1	بلدية طوباس	أ
2	بلدية نابلس	أ
3	بلدية رام الله	أ
4	بلدية جنين	أ
5	بلدية الخليل	أ
6	بلدية قلقيلية	أ
7	بلدية طولكرم	أ
8	بلدية البيرة	أ
9	بلدية اريحا	أ
10	بلدية سلفيت	أ
11	بلدية يطا	ب
12	بلدية السموع	ب
13	بلدية دورا	ب
14	بلدية حلحول	ب
15	بلدية قباطية	ب
16	بلدية بيرزيت	ب
17	بلدية يعبد	ب

الرقم	اسم البلدية	تصنيف البلدية
18	بلدية عرابه	ب
19	بلدية طمون	ب
20	بلدية الرام	ب
21	بلدية بيت ساحور	ب
22	بلدية بيت جالا	ب
23	بلدية العيزرية	ب
24	بلدية عنبتا	ب
25	بلدية اليامون	ب
26	بلدية الظاهرية	ب
27	بلدية تفوح	ب
28	بلدية أذنا	ب
29	بلدية الزبائدة	ج
30	بلدية عقابا	ج
31	بلدية قبلان	ج
32	بلدية باقة الشرقية	ج
33	بلدية عتيل	ج
34	بلدية بلعا	ج
35	قراوة بني حسان	ج

ملحق (2)

أسماء محكمين الاستبانه

1- غسان ماجد دراغمة	مدير عام - وزارة الحكم المحلي
2- د. سائد الكوني	محاسبة - تدقيق حسابات
3- د. غسان دعاس	محاسبة - نظرية وقضائية
4- د. سامح العطوط	محاسبة - مالية
5- د. ابراهيم عتيق	محاسبة - تدقيق حسابات

ملحق (3)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



جامعة النجاة الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

لأن رأيكم ووجهة نظركم تهمنا وأساس نجاحنا في تقديم الأفضل من خلال البحث العلمي، نرجوا منكم التكرم والتفضل بتعبئة الإستبانة حول مدى استعداد البلديات الفلسطينية لتبني النظام المتكامل للشؤون المالية والإدارية وفق أساس الاستحقاق المعدل علماً بأن جميع المعلومات التي سيتم جمعها من خلال الإستبانة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، كما ستعامل بسرية تامة وسوف نرودكم بنتائج الدراسة إن رغبتم في ذلك.

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

بإشراف الدكتور

" د. سائد الكوني "

" د. غسان دعاس "

الباحثة

" سهى عريان "

ملاحظة: تتكون الإجابة من ثلاثة أقسام:

القسم الأول: يتكون من معلومات شخصية عنك يرجى منك وضع الإشارة (x) أمام ما يناسب حالتك.

القسم الثاني: يتكون من (62) فقرة موزعة على (3) مجالات لجمع المعلومات حول الدراسة، يرجى منك وضع الإشارة (x) في المستوى الذي يناسبك أمام كل فقرة.

القسم الأول / بيانات المستجيب:

الرجاء وضع إشارة (x) إلى جانب العبارة المناسبة:

1- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ دراسات عليا فأكثر

2- المسمى الوظيفي:

☐ موظف ☐ رئيس قسم ☐ مدير

3- سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ ما بين 5 - 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني / معلومات عامة عن البلدية:

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) إلى جانب العبارة المناسبة:

1- تصنيف البلدية:

☐ أ ☐ ب ☐ ج

القسم الثالث / فقرات الإستبانة:

الرجاء وضع إشارة (X) في المربع الذي يعبر عن درجة موافقتك.

المجال الأول: مدى تأثير وجود نظام محاسبي فعال وهيكـل حسابات موحد ومعتمد على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.						
الرقم	الفقرة	عالية جدا	عالية	مقبولة	ضعيفة	معدومة
1	تستخدم البلدية البرامج المحاسبية والمالية المحوسبة في ادارة حساباتها.					
2	يتوفر في البرنامج المحاسبي المعمول به لديكم المرونة الضرورية لامكانية استخدامه تحت كل الاسـس المحاسبية (اساس الاستحقاق، اساس الاستحقاق المعدل والاساس النقدي).					
3	يمكن تعديل البرنامج المحاسبي لاستيعاب المتطلبات الجديدة المكتشفة من خلال تنفيذ نظم معلومات الادارة المالية او اي متطلب جديد مقترح من قبل وزارة او وحدات الحكم المحلي.					
4	للبرنامج المحاسبي المعمول به آثار على استخراج التقارير المالية للاغراض الداخلية والخارجية.					
5	صمم هيكل الحسابات بناءً على انواع التقارير المالية المطلوبة من البلديات.					
6	هيكل الحسابات هو نقطة الانطلاق لعملية اعداد الموازنات التقديرية للبلديات.					
7	وجود نظام ترميز موحد لهيكل الحسابات يسمح بتبادل متواصل للمعلومات بين البلديات من خلال تنفيذ لغة مشتركة وهيكلية مشتركة للمعلومات المالية واشكال النظام.					
8	ان وجود هيكل حسابات موحد يمكن وزارة الحكم المحلي من الحصول على بيانات وتقارير مالية موثوقة وذات مصداقية وبالتالي استخدامها في عملية التخطيط المستقبلي لقطاع الحكم المحلي.					
9	ان التصميم السليم لهيكل الحسابات يمكن الوزارة من تعزيز مستوى المساءلة والشفافية والمتابعة الفعالة لعملية التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية.					
10	ضرورة ربط التخطيط الاستراتيجي بالموازنة واعداد الموازنات وذلك لتمكين الهيئات المحلية من ترشيد ادارة مواردها المتاحة بما يضمن استخدامها بفاعلية وكفاءة.					

					يتم اصدار تقارير مالية (شهرية، ربع سنوية، نصف سنوية وسنوية) تقارن بين المبالغ المعتمدة في الموازنة التقديرية الرسمية لكل وحدة محاسبية والمبالغ الفعلية.	11
					يتم قياس النشاط الفعلي أول بأول واجراء المقارنة بخطة الموازنة بصورة دورية شهرية أو ربع سنوية بهدف تحديد الانحرافات.	12
					تلاؤم الموازنة الموضوعة كل من النظام المحاسبي ودليل الحسابات في البلدية وذلك لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية والمقدرة.	13
					يوجد مخصصات يتم ادراجها في الموازنة لمواجهة النفقات الطارئة وغير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف واسباب غير متوقعة عند ادراج الخطة	14
					يوجد في البلدية نظام محاسبي فعال يتم من خلاله توزيع واحتساب التكاليف بطريقة تكفل تغطية كافة تكاليف التشغيل والصيانة.	15
					تعتمد البلدية اعتماد كلي على النظام المالي للهيئات المحلية في المعاملات المالية سواء الايرادات أو النفقات.	16
					تلتزم البلدية بإعداد موازنتها السنوية في موعدها المحدد.	17
					تقوم البلدية بإعداد موازنات تقديرية على أساس الدوائر والاقسام.	18
					تعتبر موازنة البلدية جزءاً من نظامها المحاسبي	19
					تنظم الحسابات بطريقة تبين التسجيل الكامل لجميع العمليات المالية سواء كانت نقدية أو غير نقدية.	20
					تقوم البلدية بإجراء مقابلة بين مخصصات النفقات وبين الايرادات المتاحة لتمويل هذه النفقات.	21
					يتم تحميل السنة المالية بما يخصها من نفقات سواء تم دفعها أو سيتم دفعها في السنة المالية اللاحقة وذلك بحصر جميع النفقات الخاصة بشراء اللوازم أو الاصول أو تنفيذ المشاريع وتحميل تلك النفقات على السنة المالية المعنية بفض النظر عن موعد الدفع.	22
					تنظم الحسابات في النظام المحاسبي بطريقة توضح مدى تحقيق الاهداف التي من أجلها انفقت الاموال.	23
					يدعم النظام الجديد معلومات الرواتب والاجور المعرفة للموظفين والسماح في الحصول على قسيمة راتب	24

					الالكترونيا.	
					يوجد وصف وتوصيف وظيفي لكل موظف من موظفي الدائرة المالية بحيث يعرف كل منهم صلاحياته ومسؤولياته وواجباته	25
					يوجد هناك تكامل بين نظام الرواتب والاجور ونظم المحاسبة والميزانية.	26
المجال الثاني: مدى الاعتماد على مخرجات النظام المالي والاداري في رسم السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة.						
الرقم	الفقرة	عالية جدا	عالية	مقبولة	ضعيفة	معدومة
1	يتوفر لدى البلدية نظام محاسبي محوسب يلبي متطلبات تطبيق اساس الاستحقاق المعدل.					
2	في حال تم توفير نظام محاسبي فعال يمكن الاعتماد على مخرجاته من التقارير والقوائم المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة.					
3	التقارير والقوائم التي تنتجها الانظمة المحاسبية المعمول بها لازالت محدودة ولا تعكس المركز المالي الحقيقي للبلديات.					
4	كفاءة العنصر البشري القائم على تطبيق النظام المحاسبي لها تأثير على مخرجات النظام.					
5	درجة التكنولوجيا المستخدمة في ادارة النظام المحاسبي لها تأثير على مخرجات النظام.					
6	تبنى اساس محاسبي غير الاساس النقدي وضرورة ان يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير والقوائم المالية التي تمكن البلديات من عمل مقارنات لقوائمها المالية مع بلديات اخرى كأداة من ادوات التحليل المالي.					
7	توفر التقارير المالية الدورية تغذية عكسية من خلال الرقابة على المدخلات وعمليات التشغيل ومخرجات النظام المحاسبي.					
8	يتم استخراج التقارير والقوائم المالية من خلال النظام المحاسبي المحوسب لحظة طلبها ودون تأخير.					
9	يوجد نظام رقابة داخلي وقسم تدقيق داخلي يقوم بتدقيق ومراجعة كافة الحركات المحاسبية بحيث يقدم تقرير متضمناً ملاحظات بالأخطاء والمخالفات.					
10	يتم تدقيق القوائم المالية للبلدية واعتمادها من قبل مدقق حسابات خارجي.					
11	تقدم البلدية برامج للتقسيط من أجل جباية اكبر كم من المستحقات على المواطنين.					

12	يوجد رقابة من وزارة الحكم المحلي على الذمم المدينة والذمم الدائنة للبلدية.				
13	يوجد سجلات توثق الذمم المدينة والذمم الدائنة وأي تعديلات تتم على الذمم وتواريخ الاستحقاق.				
14	من الصعوبات التي تواجه البلديات في متابعة وتحديث سجلات ديونها انها خارج النظام المحاسبي للبلدية.				
15	تحتفظ البلدية بسجلات كافية لتوضيح نوع وطبيعة وقيمة الاصول الثابتة.				
16	تساعد مخرجات النظام المحاسبي في الرقابة على اصول وممتلكات البلدية بعناصرها الثابتة والمنقولة.				
17	يوجد سجلات لتوثيق وحصر الاصول الثابتة وأي تعديلات تتم على الاصول كإنخفاض قيمتها.				
18	يتم قياس وتحديد ذلك الجزء من اجمالي تكلفة الاصل الثابت اللازم تحميله على المصروفات التي تخص الفترة المحاسبية الحالية وتحديد الجزء الباقي من الاصل الذي يظهر في الميزانية العمومية لتوزيع منافعه على فترات محاسبية قادمة.				
19	يتم تدريب موظفي الدائرة المالية بشكل مستمر على الطرق والإجراءات المحاسبية الحديثة لمواكبة التطورات العلمية.				
20	يواجه موظفو الدائرة المالية صعوبة في التعامل مع النظام المحاسبي المطبق بشكل عام.				
21	تتم إدارة النظام المحاسبي من خلال أجهزة الحاسوب المتطورة الحديثة.				
22	تتصل أجهزة الحاسوب التي يعمل عليها النظام المحاسبي ببعضها البعض من خلال شبكة اتصالات داخلية.				
23	يتم عمل نسخ احتياطية من البيانات لتلافي حدوث أي مشاكل في أجهزة العمل.				
24	يتم عمل صيانة دورية لأجهزة الحاسوب في البلدية لتلافي لحدوث مشاكل بها				
25	تساعد التقارير والقوائم المالية (مخرجات النظام) إدارة البلدية في رسم السياسات وإتخاذ القرارات.				
26	يتم تتبع الاصول الثابتة في جميع مراحلها (الإنفاق - الحيازة - الاستخدام) بالتسجيل في الدفاتر وإظهار البيانات عنها في القوائم والتقارير المالية التي يمكن				

					بواسطتها إجراء الرقابة علي هذه الأصول وترشيد القرارات المتعلقة بها وحمايتها.	
المجال الثالث: المعوقات التي تحول دون تطبيق اساس الاستحقاق المعدل						
الرقم	الفقرة	عالية جدا	عالية	مقبولة	ضعيفة	معدومة
1	عدم توفير الوقت الكافي للتدريب وتخصيصه بحيث يتم التدريب في نهاية الدوام الرسمي أو مكان العمل مما يسهم في تشتيت اهتمام المتدربين.					
2	اختلاف القياس والمواصفات للأجهزة المستخدمة داخل المكتب الواحد مما يشكل صعوبة بالربط بينها.					
3	مقاومة التغيير والتجديد من أهم المعوقات التي تواجه معظم البلديات وذلك عندما يجهل الأفراد الهدف من التغيير وطبيعته وكذلك الخوف من فقدان مراكزهم ووظائفهم الحالية مما يجعلهم يقاوموا كل تغيير.					
4	الإجراءات الروتينية تؤخر عملية التحول نحو تطبيق اساس الاستحقاق المعدل.					
5	ضعف التنسيق بين الوحدات الادارية					
6	ضعف الوعي بأهمية تطبيق اساس الاستحقاق المعدل.					
7	خوف الموظفين من زيادة المهام والاعباء التي تقع على عاتقهم جراء تطبيق اساس الاستحقاق المعدل.					
8	نقص الامكانيات المالية اللازمة للتحول الى اساس الاستحقاق المعدل					
9	ضعف مستوى البنية التحتية الموجودة في البلديات (اجهزة, معدات, برمجيات الكترونية)					
10	يتم مشاركة الموظفين الغير مختصين بالندوات وورش العمل التي تنظم من اجل تطبيق اساس الاستحقاق المعدل.					

شكر لحسن تعاونكم،،

الباحثة

سهى عريان

**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**The Readiness of the Palestinian Municipalities to Adopt
A Complete System for the Financial and Administrative
Affairs According to the Modified Credibility**

**By
Suha Khalid Mahmud Aryan**

**Supervised by
Dr. Saed Al-Koni
Dr. Ghassan Da'as**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the
Requirement for the Degree of Master of Taxation Disputes,
Faculty of Graduate Studies, An-Najah National University,
Nablus, Palestine.**

2018

**The Readiness of the Palestinian Municipalities to Adopt
A Complete System for the Financial and Administrative
Affairs According to the Modified Credibility**

By

Suha Khalid Mahmud Aryan

Supervised by

Dr. Saed Al-Koni

Dr. Ghassan Da'as

Abstract

This study aims at recognizing the readiness of the Palestinian municipalities to adopt a complete system for the financial and administrative affairs according to the modified credibility system.

It includes the major municipalities in the West Bank that the researcher explores the point of views of a sample of the employees responsible for the applications of the accounting system.

It coincides with the application of the accounting system according to the modified credibility system. In addition, the Palestinian municipalities do so in order achieve the accurate application of the unified accounting system.

Consequently, the Local Government Ministry, which is considered the supervisor on the work of the local committees in cooperation with the Municipal Development & Lending Fund (hereinafter referred to as 'MDLF', has placed and developed a set of evidence to be the only, unified reference for all the Palestinian Local Committees in the matters of accounting and financial reports.

These guarantee the unification of policies and financial procedures in order to contribute to urging municipalities to develop themselves financially and administratively. Consequently, the researcher employed the analytical and descriptive methodology.

The researcher concludes with a number of results. To begin with, the analytical basis is inappropriate for the accounting tasks in municipalities. In addition, the reports and financial lists produced by the current accounting system do not comply with the needs of the legislative, executive supervision parties in order to achieve the given tasks. Besides, registration and evaluating the assets is not given the appropriate attention.

The abundance of municipalities with the regulations and applied rules and the application of the modified credibility system will enable local committees to have the manifest of the allowances and the supervision factors on the assets, debts, liquidity and annual inventory, which should be exactly as in the financial record.

This contributes in developing and maintaining the sector of the local government in Palestine since it has many advantages. One of the advantages of the reports, which are issued by applying the financial and accounting system according to the modified credibility system as, reported by the sample of the study, is developing human resources responsible for operating and supervising the municipal accounting system gaining insufficient attention.

In addition, managing qualified human resources received insufficient attention in the governmental accounting through universities and specialized schools in governmental accounting.

They also enable them to follow up with the next the budget without any drift. In addition, they help the local committees to keep up with their financial liabilities and the supervision on the fixed assets.

In addition, they create a good internal supervision system, which will protect the public fund from embezzlement, theft or waste. Theft and other crimes occur due to the inability of the system to make reports which help account for the cost of the services afforded by the municipalities.

The other cause is the weakness of the employees application of the system is their inability of the applied accounting programs to offer the complete information about the real situation of the municipalities including only some levels of the accounting course.

The researcher comes up with a number of recommendations that might contribute to the development the financial system applied in ministries and develop the performance of the personnel responsible for applying them.

The first recommendation is reconsidering the accounting basis applied in municipalities by applying an accounting system to offer accurate detailed information about their activities and financial position. Furthermore, it can be achieved by applying the modified credibility

system or full credibility along with the necessity of offering complete and unified reports, which include the needs of their users.

It is also necessary to take care of preparing the financial reports and registering the assets and include them in the financial lists targeting the citizens. In addition, investing in developing the human resources and their abilities, developing a clear hierarchic and administrative organization for the financial departments and achieving the twinning between local municipalities and municipalities abroad to exchange experiences is a vital issue. Furthermore, employing modern technology is necessary for municipalities since applying the unified computerized accounting system is required without considering their classification. Finally, raising the awareness among higher personnel in the Palestinian government is as important as developing the accounting system at the general governmental level without restricting it on the municipalities and depending on the results of decision making and policies planning.