

مقومات تطبيق أساس الإستحقاق المعدل في الوحدات ذات الطابع الخاص - دراسة تطبيقية

إعداد

د. فاطمة الدسوقي عبدالله الراوي

مدرس المحاسبة

بكلية التجارة بنات

جامعة الأزهر أسيوط

د. دعاء محمد سيد أحمد

مدرس المحاسبة

بكلية التجارة بنات

جامعة الأزهر أسيوط

المستخلص

هدف البحث إلى دراسة مقومات تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات ذات الطابع الخاص وذلك بالتطبيق على صندوق الورش بكلية الهندسة جامعة أسيوط، حيث تم تطبيق أساس الإستحقاق المعدل على الحسابات والصناديق الخاصة بورش كلية الهندسة بجامعة أسيوط.

وتوصل البحث إلى فاعلية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في تحقيق جودة المعلومات وجودة الأداء المحاسبي والتقارير المالية، ويتمشى ذلك مع طبيعة الصناديق الخاصة التي تهدف إلى الربح وتوزيع الأرباح، كما توصل إلى أن أساس الاستحقاق يقدم معلومات كافية عن إجمالي تكاليف الخدمات العامة المدفوعة وما تم الإلتزام به دون تجاهل ما تم تأجيل دفعه، وكذلك في الإيرادات تعترف بما تم قبضه بشكل نقدي وما تم إستحقاقه، ويؤدي ذلك إلى الدقة في إحتساب نصيب الفرد من تكاليف الخدمات العامة.

وبناءً على النتائج فقد أوصى الباحثان بضرورة تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة في الوحدات الحكومية، كما أوصا بضرورة عمل ورش تدريبية لتدريب الوحدات الحسابية على تطبيق أساس الاستحقاق.

الكلمات المفتاحية: الأسس المحاسبية، الأساس النقدي، أساس الاستحقاق، أساس الاستحقاق المعدل، الأساس النقدي المعدل، الوحدات ذات الطابع الخاص، الصناديق الخاصة.

Applying the Modified Accrual Basis in Units of a Special Nature –An Applied Study

Abstract

The research aimed to study the elements of applying the accrual basis in units of a special nature to apply to the workshops fund at the Faculty of Engineering, Assiut University, Where the modified accrual basis was applied to the accounts of the special funds for the workshops of the Faculty of Engineering, Assiut University.

The research concluded that the application of the modified accrual basis is effective in achieving the quality of information, the quality of accounting performance and financial reports, and is in line with the nature of private funds, which aim at profit and distribution of profits. What has been deferred to be paid, as well as in the revenues, it recognizes what was received in cash and what was due, and thus this leads to accuracy in calculating the per capita share of the costs of public services.

Based on the results, the researchers recommended the need to apply the Accrual basis the modified accrual basis in units of a special nature and special funds. They also recommended the need to conduct training workshops to train the accounting units to apply the accrual basis.

Keywords: Accounting Bases, Monetary Basis, Accrual Basis, Modified Accrual Basis, Modified Monetary Basis, Units of Aspecial Nature, Special Fund.

مقدمة

تعتمد المحاسبة الحكومية على أسس محاسبية مختلفة هي (النقدي، النقدي المعدل، الاستحقاق، والاستحقاق المعدل) لقيد المعاملات والأحداث المالية المختلفة واستخلاص النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية، وتشير هذه الأسس إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات والموجودات والالتزامات المتعلقة بها ووقت الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية الحكومية، حيث أن لجنة القطاع العام (PSC) التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أقرت بأن الحكومات تستخدم أربعة أسس محاسبية هي: الأساس النقدي، والأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق، وأساس الاستحقاق المعدل (الحبيطي وأرديني، 2003)، وعلى كل وحدة حكومية أن تقوم باتخاذ القرارات المناسبة في اختيار أي من هذه الأسس التي يمكن أن توفر معلومات مفيدة للمستخدمين وتحقيق أهدافها. وفي جمهورية مصر العربية صدر قانون المالية العامة الموحد رقم (6) لسنة 2022 ليوأكب التطورات والمتطلبات الحالية ولتحقيق الاستخدام الأمثل لموارد الدولة بكفاءة وفاعلية كما يضمن تحقيق أهداف الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والأهداف الاستراتيجية للدولة (قانون المالية الموحد، 2022)، ونص بإلغاء جميع القوانين السابقة له، ولقد جمع هذا القانون بين الأساسين النقدي والاستحقاق في إعداد الموازنة العامة للدولة.

وتعد الصناديق والحسابات الخاصة أداة تمويلية هائلة لا يستهان بها، حيث تعتمد عليها الدولة في تنفيذ أو تطوير العديد من المشروعات، وفي تقديم بعض الخدمات، وتحسين جودة البعوض الآخر في كافة القطاعات الخدمية دون تحميل الموازنة العامة للدولة مزيداً من الأعباء، لاسيما في ظل عجز الموازنة وارتفاع مؤشرات الدين العام.

رغم أهمية دور الصناديق والحسابات الخاصة إلا أن الكثير منها افتقد الشكل القانوني الصحيح وصارت مناخاً جاذباً للربح واستغلال النفوذ في تحقيق مصالح شخصية، وساعد على ذلك عدم وجود آلية كافية للرقابة عليها بالمفهوم الشامل، كما زاد الحديث في الفترة الأخيرة عن سلبياتها، وثار الجدل حول مدى قانونيتها، وشرعية مصادر تمويلها، وأوجه صرف إيراداتها (السنباطي، 2021).

مشكلة البحث:

يعد نظام المحاسبة الحكومية أحد الدعائم الأساسية لتمكين الوحدات الحكومية للقيام بواجبها على أكمل وجه باعتبارها ركناً أساسياً للإدارة المالية للحكومة، وأداة الفعالة للمحافظة على سلامتها وحماية ممتلكاتها، وقد تطور مفهوم وأهمية هذا النظام مع تطور حجم الوحدات الحكومية وتعدد أنشطتها، حيث انتقلت إلى مفهوم أشمل يسعى إلى إيجاد نظام رقابي فعال للخدمات العامة والشفافية وتحسين الأداء وإصلاح القطاع العام، وذلك من خلال تقديم معلومات مفيدة مبنية على المساءلة الكاملة واتخاذ إجراءات مناسبة، وقد اتجهت أغلب البلدان المتقدمة في العصر الحالي إلى العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

وتعتمد المحاسبة الحكومية على أسس محاسبية مختلفة لقيد المعاملات المالية واستخلاص النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية. ولقد عرف المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية (NCGA) هذه الأسس بأنها طرق القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات المتعلقة بها ووقت تسجيلها، وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية. وتتعلق بالتحديد بوقت القياس الذي تم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم كان الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق.

ويعتبر إختيار الأساس المحاسبي في أي نظام محاسبي لأي وحدة حكومية مهم بشكل كبير حيث يؤثر على مقومات النظام المحاسبي، كالمجموعة المستندية والدفترية ودليل الحسابات والتقارير والقوائم المحاسبية، وترجع أهمية إختيار الأساس المحاسبي بأنه يتحكم في توقيت إجراء المعالجة المحاسبية، حيث يعتبر بمثابة الإطار المرجعي الذي يحكم عملية تصنيف وتسجيل وقياس إقرار العمليات والأحداث المالية التي تقوم بها أي وحدة محاسبية، وبشكل أكثر تحديداً يتحكم ليس في طبيعة المعالجة المحاسبية للعمليات فقط وإنما في توقيت إجراء تلك المعالجة.

وتتعدد وتتغير أسس القياس المحاسبي التي تعتمد عليها الأنظمة المحاسبية في تسجيل عملياتها المالية وتلخيص نتائجها المتعلقة بنفس الفترة المالية، ويتوقف إختيار الأساس المحاسبي الذي يتم الاعتماد عليه على معايير وأسس معينة مثل: العنصر البشري، ومدى كفاءته، وقدرت الأساس المحاسبي في توفير رقابة وحماية الموجودات، وتحديد مستخدمي التقارير المالية، ومن أهم هذه الأسس ما يلي:

- 1- الأساس النقدي.
- 2- الأساس النقدي المعدل.
- 3- أساس الاستحقاق.
- 4- أساس الاستحقاق المعدل.

أما الوحدات ذات الطابع الخاص فلها إيراداتها ونفقاتها المستقلة عن الجهة التابعة لها كما لها ميزانية وقوائم مالية مستقلة توضح مركزها المالي ومقياس أداءها التشغيلي وفائضها المرحل (نتائج ربحية

العام (إجمالي إيراد العام - النفقات)، وبالتالي فاختلاف أسس القياس المحاسبي سيؤدي إلى اختلاف قيمة الفائض المرحل، كما أن الأساس المحاسبي المستخدم تتوقف عليه جودة المعلومات المالية مما يؤثر على قرارات مجلس الإدارة.

وتختلف الوحدات ذات الطابع الخاص داخل الجامعات في طبيعتها عن الجهة التابعة لها فالجامعات تخضع بموجب قانون المالية الموحد إلى الوحدات الخدمية التي تحدد لها موازنة تقديرية في بداية العام لا يجوز تجاوزها، ولا يعتمد الصرف فيها على الإيراد المحقق بخلاف الوحدات ذات الطابع الخاص التابعة لهذه الجهات التي لا يحدد لها موازنة تقديرية في بداية العام، ويتوقف الصرف فيها على الإيراد المحقق وفي قانون المالية الموحد رقم (6) لسنة 2022 وحد الأساس المحاسبي المستخدم وهو الأساس النقدي لجميع الوحدات الخدمية وكذلك ما تشمله من وحدات ذات طابع خاص وصناديق خاصة وكذلك المشاريع المرتبطة بها.

الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي تناولت الأسس المحاسبية داخل الوحدات الحكومية وآثره المتعددة كما يلي:

- دراسة (حماد، 2006) بعنوان " تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين" هدفت 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 عدد من النتائج والتوصيات منتهت ما يلي:
- 1- تم التخلي عن تطبيق الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي بعد إجراء دراسة مستفيضة عن كيفية تطبيق أساس الاستحقاق سواء بشكل مرحلي أو كلي.
- 2- 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.
- 3- أن تطوير النظام المحاسبي بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يساهم في وضع نظام للمساءلة والرقابة الفعالة على المشاريع الاستثمارية المملوكة للسلطة، كما يمكن وزارة المالية من متابعة وحصر النفقات والإيرادات الخاصة بمشاريع السلطة الاستثمارية أولاً بأول خاصة في ظل وجود نظام محاسبي الكتروني. كما أدى إلى التزام القائمين على مشاريع السلطة الاستثمارية بتقديم تقارير دورية وسنوية تتضمن بيانات مالية تم مراجعتها ومعدة وفق أسس تجاري

- دراسة (جاسم، 2014) بعنوان " أنموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح- دراسة تطبيقية في جامعة المثنى القسم المالي".

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وقد توصلت إلى أن الأساس النقدي لا يعطي صورة واضحة عن الوضع المالي للوحدات الحكومية ولا يحقق الرقابة الإدارية الفاعلة على الأموال التي تم إنفاقها والإيرادات التي تم استلامها. كما يُضعف عملية متابعة البرامج التي تنفذها الحكومة. وإن الكشوفات المتعلقة بالنفقات لم توضح ما تتحمله من نفقات مستحقة والكشوفات المرتبطة بالإيرادات لا تعكس الإيرادات المستحقة لهذه السنة، مما يستدعي ضرورة استخدام الأساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي لتوفير معلومات أساسية للتخطيط وإعداد البرامج وتحقيق الرقابة الفاعلة على الأموال والافصاح الكافي عن النتائج.

- دراسة (خضير، ويونس، 2016) بعنوان " آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري".

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم، وإيجابيات النظام المحاسبي على أساس مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أساس الاستحقاق الكامل يعتبر أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي، حيث يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، وذلك عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها.

- دراسة (جابي وملياني، 2017) بعنوان " أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية: تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً"

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع الحكومي، والكشف عن تطبيقه في المستقبل من حيث فلسفته وأدائه، حتى يتم التواصل مع الواقع الجديد الذي يشهد تحولات جذرية في المحاسبة العمومية والتي أفرزتها إصلاحات الإدارة العامة الجديدة (NPM).

وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تفعيل أساس الاستحقاق كأحد المداخل الهامة والضرورية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتقييم أداء الهيئة العمومية.

- دراسة (أحمد، 2020) بعنوان " إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في تسجيل الموجودات الثابتة للمنظمات الخدمية في القطاع العام - دراسة حالة في المعهد التقني – أربيل"

وهدفت إلى دراسة دور التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في تسجيل الموجودات الثابتة، لأن الأساس النقدي المطبق على جميع العناصر في الوحدات الحكومية لا يلبي حاجة مستخدمي التقارير المالية في ظل التطورات الحالية لبنية الوحدات الحكومية، كما هدفت إلى صياغة نموذج مقترح لكيفية تسجيل تلك الموجودات عند اقتناءها واحتساب التناقص في قيمتها وفق أساس الاستحقاق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق المعدل على الموجودات الثابتة، والاستمرار على استخدام الأساس النقدي للعمليات المالية الأخرى يعد خطوة أولية للتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، لأن تغيير النظام بالكامل يحتاج إلى وقت وتكاليف أكثر.

- دراسة (Elsherif, et, al، 2021) بعنوان

The Effect of Alternative Accounting Bases on the Quality of Accounting Information from Stakeholders' Perspective in the Egyptian Governmental Universities: An Experimental Study".

وهدفت إلى دراسة وفحص تصورات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتأثير الأسس المحاسبية البديلة (الأساس النقدي وأساس الاستحقاق) على جودة المعلومات المحاسبية في الجامعات الحكومية المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن أساس الاستحقاق يؤثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية مقارنة بالأساس النقدي في الجامعات الحكومية المصرية. وعليه أوصى الباحثين بضرورة قيام

الجهات الرقابية بإصدار قوانين ولوائح لتبني المحاسبة على أساس المبادئ كأداة لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام. في الجامعات الحكومية المصرية والتي بدورها توفر معلومات عالية الجودة وتعزز المساءلة المالية. وترتبط محددات البحث بالأسس المحاسبية الأخرى (الأساس النقدي المعدل، أساس الاستحقاق المعدل) التي لم تؤخذ في الاعتبار في الدراسة ويعتمد تعميم النتائج على اختيار عينة البحث.

- دراسة (السلمي وعبدالرحمن، 2022) بعنوان " أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية – دراسة ميدانية".
- هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية، وذلك بالتطبيق على الوحدات والوزارات الحكومية في المملكة، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر لتطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية بناءً على (الملائمة – الموثوقية – الشفافية) في الوحدات الحكومية السعودية، على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية وعلى الموارد البشرية في الوحدات الحكومية. وقد أوصت الباحثة بتشجيع العديد من الدول على تبني هذا الأساس والعمل على تطبيقه لمواكبة العالم المالي الجديد. والعمل على تبني المعايير الدولية المناسبة للأوضاع المالية والتي تساعد على إضفاء مزيد من الثقة على التقارير المالية وتحقيق الكفاءة والفاعلية في إدارة الأموال العامة وذلك لتحقيق رؤية المملكة 2030.
- دراسة (محمد، 2023) بعنوان " استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، وأثره على التقارير المالية- دراسة تطبيقية على بلديات منطقة وادي الشاطئ".

هدفت الدراسة الى إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي، كأساس كفؤ في تحقيق أهداف التقارير المالية.

وتوصلت إلى أن إمكانية استخدام أساس الاستحقاق الكامل في ليبيا حيث أن اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة، كذلك يساعد في إعداد موازنات لها القدرة على تلبية متطلبات موازنة البرامج والأداء. كما أن التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق الكامل تساعد على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، أيضاً اعتماد أساس الاستحقاق يساعد في تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع تكاليف الخدمات العامة. وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والمراجعة بما يتفق ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية في القطاع العام. كذلك وضع خطة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي لينتج تطبيق أساس الاستحقاق وتطوير الإدارة المالية الحكومية وحماية موجودات الحكومة وتحقيق الكفاءة والفعالية.

- دراسة (Mohammed, et, al., 2023) بعنوان

" Adopting the Accrual Basis in the Government Accounting System Applied Study at the College of Science at Al-Mustansiriya University".

وهدف إلى معالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي الناتجة عن استخدام الأساس النقدي من خلال افتراض أن اعتماد أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية من شأنه أن يوفر بيانات تعكس حقيقة الوضع المالي وحسابات قياس النتائج للحكومة، وتم تطوير نموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الجامعة المستنصرية بالعراق.

وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة اعتماد أساس الاستحقاق بشكل كامل في النظام المحاسبي الحكومي لتوفير معلومات مفيدة يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء والرقابة الفعالة على الأموال العامة. ولذلك أوصى البحث بمعاملة الموجودات الثابتة كنفقات رأسمالية وحساب الإهلاك عليها مما يوفر سيطرة أكبر عليها. وتسجيل النفقات والإيرادات فور تكبدها أو اكتسابها مما سيوفر بيانات تعكس حقيقة المركز المالي وحسابات قياس النتائج. وتدوير جميع أرصدة الحسابات المدينة والدائنة من سنة إلى أخرى، مما سيوفر سيطرة أكبر على هذه الأرصدة ويوفر بيانات مفيدة للمراقبة والتخطيط واتخاذ القرار.

في ضوء هذا العرض للدراسات السابقة تبدو أهمية هذه الدراسة من وجهة النظر الأكاديمية في دراسة مدى إمكانية استخدام وتطبيق أحد الأسس المحاسبية في النظام المحاسبي داخل الوحدات الحكومية في مصر، لذا فهي بمثابة محاولة للاستفادة من تطبيق أساس محاسبي آخر يحقق مزايا تنعكس على التقارير والقوائم والمعلومات المحاسبية، والتي يمكن اتخاذ القرارات بناءً عليها بصورة أكثر دقة، إضافة إلى أن أهمية الدراسة العلمية تبدو من خلال البحث عن أفضل الأسس المحاسبية للمساعدة في تسعير وتحديد تكلفة الأنشطة والخدمات التي تقدمها الجامعات بصورة أكثر دقة وموضوعية. مما سبق يستنتج الباحثان أن هناك اتفاق على أن الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية له الكثير من العيوب واقترحا استخدام أساس الاستحقاق. ومن هذا المنطلق تسعى الدراسة إلى التعرف على مقومات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات ذات الطابع الخاص وذلك بالتطبيق على صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط.

وبالتالي تتحدد مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي:

هل يؤدي تطبيق الأساس الاستحقاق في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة إلى تحقيق شفافية وجودة للمعلومات وهل يتناسب مع طبيعة هذه الوحدات أم لا؟

ويتفرع من سؤال البحث الأساسي الأسئلة الفرعية التالية :

- 1- أياً من الأسس المحاسبية توفر جودة المعلومات المحاسبية المطلوبة للنظام المحاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة؟
- 2- ما هو الأساس المحاسبي المناسب الذي يوفر كفاية الإفصاح الكمي والنوعي للمعلومات المحاسبية المناسبة للنظام المحاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة؟
- 3- ما هو الأساس المحاسبي الذي يوفر المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ القرارات الهامة والمختلفة في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة

هدف البحث:

للبحث عدة أهداف يمكن تحديد أهمها فيما يلي:

- 1- دراسة مدى فعالية أساس الاستحقاق في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة على كفاية وجودة المعلومات المالية.
- 2- نتائج استخدام أساس الاستحقاق في إعداد المعلومات المحاسبية.
- 3- التعرف على فائدة المعلومات المحاسبية أثناء تأدية الوحدات ذات الطابع الخاص لعملها.
- 4- أهمية استخدام وتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي على جودة اتخاذ القرار بالوحدات ذات الطابع الخاص.

أهمية البحث :

تنقسم أهمية البحث إلى:

1- الأهمية العلمية:

- تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة في التعرف على المفاهيم الحديثة المتعلقة بالأسس المحاسبية، وهي من المفاهيم الحديثة على المنظمات العربية والمصرية في حدود علم الباحثان.
 - كما تتمثل أهمية الدراسة في دراسة مقومات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات ذات الطابع الخاص، بالتطبيق على صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط.
- #### 2- الأهمية التطبيقية (العلمية):

يتجلى دور هذه الدراسة في محاولة تقديم دراسة تطبيقية على أساس منهجي تتناول دراسة مقومات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات ذات الطابع الخاص في صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط.

نطاق البحث:

تتمثل حدود البحث في:

- 1- حدود البحث العلمي: مدى فعالية أساس الاستحقاق في إعداد القوائم المالية وجودة المعلومات بالوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة بالهيئات الخدمية (الجامعات).
- 2- الحدود المكانية: صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط.
- 3- الحدود الزمنية: ختامي 2021/6/30.

منهجية البحث:

- 1- التحليلي الوصفي: تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي للعمل نحو تحقيق أهداف البحث، وقد تم جمع البيانات من خلال التعرف على ماهية الأسس المحاسبية الدولية وأنواعها والمزج بينها وبين المنهج التطبيقي بمحاولة تطبيق هذه الأسس على صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط.
- 2- المصادر الأخرى: وتتمثل باستخدام المراجع والمصادر المتوفرة في المكتبات، وذلك لبناء الإطار النظري ومنها الكتب والمقالات، والأبحاث والرسائل العلمية ومواقع الإنترنت.

الإطار النظري للبحث:

تعددت الأسس المحاسبية المستخدمة مثل الأساس النقدي، الأساس النقدي المعدل، أساس الاستحقاق، وأساس الاستحقاق المعدل، والتي يمكن الاختيار من بينها في النظام المحاسبي لمعالجة البيانات المحاسبية، والتي يكون من نتائجها جودة التقارير والقوائم المالية المختلفة والتي تمثل مصدراً رئيسياً ومهماً من مصادر المعلومات، فالأنظمة المحاسبية تركز بصفة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والنفقات بهدف قياس النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة.

أولاً: الأسس المحاسبية في المحاسبة الحكومية

تطورت الأسس المحاسبية التي تلبي احتياجات الإدارة المالية من المعلومات والبيانات المحاسبية بهدف تقويم الإدارة من جهة ومساعدتها على اتخاذ القرارات من جهة أخرى، ومع تطور أنشطة الإدارة وتنوعها أصبحت وظيفة الحسابات والأنظمة الملائمة لها تشكل طلباً ملحاً لا يمكن الاستغناء عنه، لتعمل على متابعة وتحليل العمليات المالية المتصلة بهذه الأنشطة، وتلخيص وعرض وتفسير نتائجها بطريقة واضحة ومفهومة للوفاء بشكل أساسي باحتياجات مستخدمي البيانات.

مفهوم الأسس المحاسبية:

وقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الأسس المحاسبية منها ما يلي:
عرفها (زيود وآخرون، 2007) أنها الدورة المحاسبية المتكاملة والعمل المحاسبي الشامل الذي تطبقه الوحدة المحاسبية استناداً إلى المبادئ والقواعد والأعراف المحاسبية المقبولة في الوسط المحاسبي.

أما (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010) فقد عرفها على أنها عبارة عن سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لوحدة ما، والتي تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية، مثل هذه الأنظمة تحدد وتجمع وتحلل وتحسب وتصنف وتسجل وتلخص وتقدم تقريراً بالمعاملات والأحداث الأخرى.
في حين عرف (حجازي، 2012) الأسس المحاسبية بأنها مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، التي تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي.

ومن خلال عرض التعريفات السابقة للأسس المحاسبية عرفها الباحثان بأنها مجموعة المهام والإجراءات والمستندات والسجلات المحاسبية التي تنظم العمليات والحركات المالية داخل الدولة من حيث تسجيلها وتصنيفها وتجميعها وتلخيصها وتحليلها وبيانها وذلك استناداً إلى الأنظمة والقوانين المعمول بها، ومن ثم تقديم التقارير اللازمة للجهات المستفيدة منها.

أهداف الأسس المحاسبية:

تهدف الأسس المحاسبية إلى توفير بيانات ومعلومات ذات مصداقية حول نشاط القطاع العام لتحقيق الشفافية في إنفاق وتداول المال العام بهدف الوصول إلى التحديد الصادق مع الإفصاح الكامل عن الموقف المالي ونتائج تنفيذ العمليات المالية، حيث تهدف لتحقيق مجموعة من الأهداف منها (Elsherif, et, al., 2021):

- 1- التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الانفاق وأثناءه للتأكد من أن الانفاق يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
- 2- توفير نظام رقابة داخلية فعال يضمن حماية المال العام، إضافة إلى ثبات حقوق الدولة والتزاماتها المالية ومتابعة تحصيل حقوقها والوفاء بالتزاماتها.
- 3- تحقيق الرقابة على المطلوبات المالية لمختلف وحدات القطاع العام ومتابعة الوفاء بها. وتوفير البيانات حول حركة التدفقات النقدية لتحديد الوضع المالي للخزينة العمومية لاتخاذ القرار وتحديد مصادر تمويل الخزينة.
- 4- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة ورسم سياساتها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات المقبلة.
- 5- إظهار نتائج تنفيذ قانون المالية مع تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- 6- إحكام الرقابة على الموجودات المملوكة للوحدات الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الحكومية لتقييم أدائها.

7- توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع توقعات الأداء المخطط له في الموازنة.

أهمية اختيار الأسس المحاسبية:

يعتبر اختيار أساس القياس المحاسبي لأي نظام محاسبي في أي وحدة مهم جداً حيث يؤثر على كل المقومات المحاسبية، لأنه يعد المدخل الرئيسي للنظام كونه أداة قياس بشكل رئيسي، كالمجموعة الدفترية والمستندية ودليل الحسابات والمعلومات المحاسبية وبالتالي يؤثر على التقارير والقوائم المالية (الشويكي وأبو شمالة، 2012).

كما أن أهمية اختيار الأساس المحاسبي تكمن في أن الأساس الذي يتم اختياره يتحكم في توقيت وكيفية إجراء المعالجة المحاسبية، قبل وضع دليل الحسابات الرئيسي للوحدة أو قبل وضع السياسات المحاسبية كونها الإطار المرجعي الذي يحكم عملية التصنيف والتسجيل والقياس لإقرار العمليات والأحداث المالية التي تقوم بها الوحدة (السعيري، 2007).

ويمثل الأساس المحاسبي الطريقة التي يعتمدها النظام المحاسبي للوحدة في تقرير رصيد أي حساب قبل فقله في الحسابات الختامية، وبالتالي التأثير على إعداد الموازنات لفترات لاحقة والتي تبني من خلال المقارنات السابقة (جابي وملباني، 2017).

خصائص الأسس المحاسبية:

حتى يلبي الأساس المحاسبي المستخدم احتياجات المهتمين المعلوماتية لابد أن تتوفر فيه مجموعة من الخصائص أهمها (الحصادي، 2009):

1- البساطة: بمعنى خلوه من التعقيدات حيث أن الأساس المحاسبي الناجح هو الذي يتم من خلاله تسهيل وتطوير إجراءات وسبل الحصول على البيانات ومعالجتها ومن ثم توصيل المعلومات إلى المهتمين بها.

2- الموثوقية: حيث يجب أن تتصف المعلومات التي ينتجها الأساس المحاسبي بالدقة وأن تكون مؤشراً حقيقياً للأحداث التي تهم المستفيدين، وأن يشعر المهتمون فعلاً بأنه يمكنهم الاعتماد عليها بحيث تتولد لديهم الثقة بأهمية النظام وبصدق وشمول مخرجاته من المعلومات.

3- المرونة: وهي قابلية الأساس المحاسبي للتكيف مع المتطلبات المختلفة للمهتمين دون الحاجة إلى تغيير النظام بأكمله.

4- الموضوعية: وتعني أن يكون الأساس المحاسبي منطقياً وموضوعياً لضمان توسيع دائرة قبوله.

5- الكفاية الاقتصادية: حيث إن الأساس المحاسبي الناجح يجب أن يأخذ في الاعتبار تكاليف مخرجاته مقارنة بعائداته، بحيث تكون تكلفة المعلومات التي يقدمها أقل من تكلفة العائدات التي ستتحقق من استخدامه.

ولقد تم الإشارة إلى مجموعة من الخصائص التي تميز الأساس المحاسبي الفعال في الوحدات الحكومية على النحو التالي (الجنابي، 2017):

- 1- أن ينسجم الأساس المحاسبي مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
- 2- أن ترتبط تصنيفات الأساس المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة ارتباطاً وثيقاً.
- 3- أن ينظم الأساس المحاسبي الحسابات بطريقة توضح مدى تحقيق الأهداف التي من أجلها تم إنفاق الأموال.
- 4- أن يتمتع الأساس المحاسبي بالقدرة على الإفصاح الكامل عن نتائج أنشطة الوحدة ومركزها المالي

5- أن يكون له القدرة على بيان مدى التزام الوحدة بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.

6- أن يوفر البيانات التحليلية والتفصيلية بالقدر الذي يفي باحتياجات المهتمين.

معايير اختيار الأسس المحاسبية:

يعتمد اختيار الأساس المحاسبي على مجموعة من المعايير يمكن إجمالها فيما يلي (جابي وملياني، 2017؛ خضير ويونس، 2016):

- 1- وجود العنصر البشري المؤهل والكفؤ في الوحدات المالية والقادر على التطبيق بشكل صحيح.
- 2- طبيعة القوانين واللوائح التي تقرها الوزارة المختصة تنفيذاً للسلطات التشريعية.
- 3- طبيعة البيانات المالية اللازمة ومدى أهميتها.
- 4- مدى تقدم التطبيقات المحاسبية في الدولة ومستوى قدرة الأفراد المعهود إليهم بالأعمال المالية والمحاسبية.
- 5- خدمة مستخدمي التقارير المالية وأصحاب المصالح حيث يتم بناء النظام المحاسبي على أسس تخدمهم.
- 6- يعتمد اختيار الأسس المحاسبية بناءً على قدرتها على توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال بقصد الحفاظ على الموجودات. كما تعتمد على مدى قدرتها على توفير الحماية والرقابة الشاملة على إدارة المال العام في الوحدات الحكومية بقصد متابعة نتائج تحصيل الإيرادات والرقابة على استخداماتها حسب البنود المخصصة لها وإظهار الفائض والعجز في الحساب الختامي وطرق تمويله.
- 7- الأهداف التشغيلية للوحدات الحكومية والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها وعلى درجة ونوع المسائلة.
- 8- يعتمد اختيار الأساس المحاسبي في دولة ما على طبيعة بنود الإنفاق وطبيعة الأنشطة التي تمارسها الدولة.

العوامل المؤثرة على اختيار الأسس المحاسبية:

تتوقف عملية اختيار الأساس المحاسبي في الوحدات الحكومية على مجموعتين من العوامل هما:

- 1- عوامل داخلية:

وتتمثل في كافة الإمكانيات والموارد المادية والبرمجية والبشرية في النظام، بالإضافة إلى البيانات المتاحة والإجراءات المستخدمة في تشغيله، بالإضافة إلى التفاوت في المستويات الوظيفية والتسلسل الإداري وصولاً إلى مجلس النواب والقرارات التي تصدر عنه وتؤثر مباشرة في النظام المحاسبي، وهذه العوامل تنصف بإمكانية التحكم بها والسيطرة عليها كونها تنتج عن القرارات الصادرة عن مجلس النواب لذا يطلق عليها متغيرات القرار، هذا بالإضافة إلى الأنماط السلوكية للعنصر البشري القائم على تطبيق الأساس المحاسبي حيث يؤثر ذلك على اختيار النظام المحاسبي من خلال التالي (جابي وملياني، 2017):

- مقاومة التغيير والتجديد والخوف مما سيفرضه النظام من تغيير في نمط العلاقات الاجتماعية بين العاملين، والرغبة في استمرار العمل وفقاً للروتين المتبع.
- القلق والصراع الداخلي الناتج عن الشعور بفقدان الأمن والاستقرار الوظيفي ومخاطر الإحلال الوظيفي وفقدان فرص الترقية.

- نقص الإدراك والخوف من تطور النظام خوفاً من عدم القدرة على استيعاب المستجدات وفهمها والتعامل معها، الأمر الذي قد يؤثر سلباً على الوضع الوظيفي للعاملين.
- 2- عوامل خارجية:
- وتتمثل هذه العوامل في النقاط التالية (شفقة، 2021):
- التشريعات القانونية الصادرة عن الجهات التشريعية المختلفة بدءاً من النظام المالي حتى السياسات المالية.
- دور الهيئات الإشرافية باعتبارها الجهة الإشرافية المسؤولة عن الإشراف على الوحدات وأدائها.
- العلاقة مع وزارة المالية وهي علاقة رقابية على حركة الأموال، بالإضافة إلى الشروط التي تفرضها على الوحدات الحكومية من أجل تسهيل عملية تمويلها ودعمها بالموارد المختلفة.
- دور الجهات الرقابية المختلفة والمنبثقة عن هيئة الرقابة المالية والإدارية، بالإضافة إلى مراجعي الحسابات الخارجيين الذين تقوم الوحدات بتعيينهم من القطاع الخاص، الأمر الذي يؤدي إلى تضارب في متطلبات جهة رقابية عن غيرها مما قد يؤثر بشكل مباشر على النظام.
- العوامل السلوكية التي تتمثل في أنماط السلوك الثقافية والاجتماعية للبيئة المحيطة، والتي ينعكس أثرها على النظام المحاسبي.

أنواع الأسس المحاسبية:

- تعتمد الأنظمة المحاسبية على أسس محاسبية معينة لتسجيل العمليات المالية واستخلاص النتائج، حيث تحدد هذه الأسس إجراءات وقواعد إثبات ومسك الحسابات وعرض البيانات المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).
- وعند تصميم النظام المحاسبي يمكن المفاضلة بين عدة أسس للقياس المحاسبي وفقاً لطبيعة نشاط الوحدة أو نوع البيانات المطلوبة لأغراض التخطيط والرقابة، وبالتالي فإن تطبيق الأسس المحاسبية يؤثر مباشرة على نوعية مخرجات النظام المحاسبي لأنها تختلف فيما بينها حول توقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات، وتتمثل تلك الأسس فيما يلي:
- 1- الأساس النقدي: ويقوم على إثبات النفقات عند دفعها والإيرادات عند تحصيلها، وعليه فإن الحساب الختامي في نهاية المدة ترحل إليه الإيرادات والنفقات المحصلة والمدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية أو تخص سنوات سابقة أو لاحقة، ما يجعل الهدف من النظام المحاسبي متابعة عمليات التحصيل والصرف وربط ذلك بما جاء في الموازنة؛ وبالتالي فهو ليس أساساً متكاملًا يمكن الاعتماد عليه في توفير البيانات الضرورية لتحقيق أهداف النظام المحاسبي (أبو خشة وآخرون، 2023؛ Kimmel, 2018).

- 2- أساس الاستحقاق: يقوم بتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات وإيرادات دون النظر إلى وقت الدفع أو التحصيل، ويترتب على تطبيقه تحميل الفترة المحاسبية بالنفقات والإيرادات التي تخص الفترة، وفي نفس الوقت استبعاد النفقات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو تحصيلها وتخص فترات مالية سابقة أو لاحقة، وبناء على تطبيق أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند استلام أو دفع النقدية وما في حكمها ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها، والعناصر التي يتم الاعتراف بها في ظل أساس الاستحقاق هي الموجودات والمطلوبات وصافي

الموجودات والإيرادات والنفقات (السلمي وعبدالرحمن، 2022؛ Sadiyah, & Yuhertiana, 2021).

3- الأساس النقدي المعدل: يتبنى هذا الأساس قواعد الأساس النقدي عند الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية وعليه يعتبر نموذج محاسبي قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق (جابي وملياني، 2017).

4- أساس الاستحقاق المعدل: هو أساس أكثر توسعاً من الأساس النقدي المعدل لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى متطلبات أساس الاستحقاق الكامل، إلا أنه لا يراعي بعض فئات الموجودات والمطلوبات، حيث يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها (Sousa, et, al., 2013).

ونظراً لأن الوحدات الحسابية الحكومية تستخدم معظمها الأساس النقدي لذلك سوف نركز عليه ونتأوله بالدراسة والتحليل.

ثانياً: الأساس النقدي

عند تطبيق الأساس النقدي يعتبر التحصيل أو الإنفاق الفعلي أساس إثبات الإيرادات والنفقات في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ويقوم بإثبات المعاملات والأحداث فقط عندما يتم استلام أو دفع النقدية وما في حكمها، وتوفر البيانات المالية المعدة بموجب الأساس النقدي معلومات عن مصادر النقدية التي تم تحصيلها خلال الفترة المحاسبية، والأغراض التي أنفقت فيها، حيث يكون تركيز القياس في البيانات المالية على أرصدة النقدية والتغيرات فيها فقط، إلا أن الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية قد تتضمن معلومات إضافية حول المطلوبات، مثل الحسابات الدائنة والقروض، وبعض الموجودات غير النقدية مثل المدينون والاستثمارات (International Federation of Accountants, 1998).

مفهوم الأساس النقدي:

اختلف الباحثون في تعريف الأساس النقدي منها ما يلي:

عرف (International Federation of Accountants، 2000) الأساس النقدي بأنه أساس المحاسبة الذي يعترف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند استلام النقدية أو دفعها، ويكون قياس النتائج المالية للفترة المحاسبية وفقاً لهذا الأساس بالفرق بين النقدية المستلمة والنقدية المدفوعة، كما تكون قائمة التدفقات النقدية هي القائمة المالية الرئيسية.

وعرفته (المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 2008) على أنه الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي حُصلت فعلاً خلالها بغض النظر عما إذا كانت تلك النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة.

وعرفه (Kimmel, et, al، 2018) بأنه الاعتراف بالأحداث التي تتم نقداً بما يعني تطابق صافي النقدية مع صافي الدخل خلال الفترة مع تجاهل الإيرادات والنفقات المستحقة حيث لا يتم تسجيل الإيرادات أو النفقات إلا عند تحققها.

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح للباحث أن الأساس النقدي يركز بشكل كبير على متابعة حركة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، حيث يتم تسجيل تلك التدفقات في الدفاتر والسجلات المحاسبية عند التحصيل أو التسديد النقدي لها فقط.

طبيعة الأساس النقدي:

- عند تطبيق وحدة ما للأساس النقدي يجب ملاحظة التالي (حجازي، 2012):
- 1- يتم تسجيل كلاً من الإيرادات والنفقات في السجلات عند اتمام عملية التحصيل الفعلي للإيرادات أو السداد الفعلي للنفقات وليس في تاريخ نشأة الالتزام الخاص بأي منهما.
 - 2- يتم تسجيل الإيرادات والنفقات النقدية في السجلات دون غيرها من العمليات المالية.
 - 3- العبارة بوقت التحصيل أو الصرف وليس بوقت الاستحقاق بصرف النظر عما إذا كان هذه الإيرادات أو النفقات تخص السنة الجارية أو تخص فترات زمنية أخرى سابقة أو لاحقة.
 - 4- الحسابات الفعلية التي يتم على أساسها إعداد الحساب الختامي للإدارة المالية للوحدة ما هي إلا سجلات خاصة بالمقبوضات والمدفوعات التي تمت خلال السنة.
 - 5- يترتب على اتباع هذا الأساس أن يتم إلغاء اعتماد النفقات التي لم يتم صرفها أثناء السنة المالية وينظر في أمر نتائجها من جديد في الموازنة الجديدة للسنة المقبلة.
 - 6- إن عدم اعتراف الأساس النقدي بالمدينين أو الدائنين والمبالغ المدفوعة مقدماً من قبل الوحدات وكذلك المستحقات عليها أثر على عدم ظهورها كعناصر ضمن القوائم المالية التي تعدها تلك الوحدات.

مزايا الأساس النقدي:

- تم استخدام الأساس النقدي في القطاع العام في جميع أنحاء العالم لأكثر من مائتي عام، وكان قبوله الواسع يستند إلى الحجة القائلة بأن الهدف الرئيسي لمحاسبة القطاع العام هو حماية الأموال العامة، إذ يتمتع الأساس النقدي بمجموعة من المميزات التي تسهم في تحقيق هذا الهدف منها (البناء، Bogui, 2009):
- 1- عدم الحاجة إلى الحكم الشخصي عند إعداد البيانات المالية وبالتالي يسهل فهمها.
 - 2- عدم الحاجة إلى إجراء التسويات الجردية للإيرادات غير المحصلة أو النفقات غير المسددة.
 - 3- تعتبر المحاسبة وفق الأساس النقدي أكثر موضوعية من المحاسبة على أساس الاستحقاق (الحجوي، 1999).
 - 4- سهولة التحقق من مستوى الامتثال للموازنة العامة من خلال المقارنة المباشرة بين المبالغ المدرجة في الموازنة والنفقات الفعلية.
 - 5- سهولة إلغاء المبالغ الزائدة من الاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة والتي لم يتم صرفها خلال السنة المالية، والتي يتم استرجاعها من قبل الخزينة العامة.
 - 6- تمتعها بالبساطة وبالتالي قابلية التطبيق في العديد من الوحدات الحكومية، بسبب ندرة المحاسبين المهرة الذين يستطيعون التعامل مع الأسس المعقدة (أبو خشبة وآخرون، 2023).

عيوب الأساس النقدي:

على الرغم من مزايا الأساس النقدي إلا أنه يشوبه بعض العيوب أو الانتقادات الموجه له منها ما يلي (أبو خشبة وآخرون، 2023، (Ian & Sousa, et., al, 2013; IFAC, 2014; Gary, 2012 :

- 1- يتم الاعتراف بالإيرادات وتسجيلها في الفترة المالية التي تم فيها التحصيل النقدي دون الأخذ بعين الاعتبار إن كانت هذه الإيرادات متعلقة بنفس الفترة المالية أو لفترات مالية أخرى، وهو ما يؤدي إلى التداخل بين أنشطة الفترات المالية المختلفة.
- 2- عدم التفريق بين النفقات الرأسمالية والجارية مما يؤدي إلى تشوهات في عرض نتائج أعمال الوحدات الحكومية.
- 3- عدم شمولية القياس، حيث لا يعمل الأساس النقدي على قياس العمل المادي المنتج والأصول المستهلكة في القيام بذلك العمل خلال فترة زمنية.
- 4- لا يأخذ في الاعتبار الكفاءة والفعالية في تقديم الخدمات.
- 5- إعداد الحسابات الختامية للحكومة باستخدام حركة النقدية فقط كوسيلة لتحديد الإيرادات والنفقات وهو ما يؤدي إلى تشوهات كبيرة في عرض نتائج أعمال الوحدات المحاسبية الحكومية.
- 6- يعطي الأساس النقدي مجالاً لتلاعب الحكومات في حجم العجز الفعلي في الموازنة العامة، وذلك عن طريق تأجيل تسديد الالتزامات عند حلول أجل استحقاقها للتقليل من العجز (محمد، 2023).
- 7- يؤثر على وظيفة الرقابة في الوحدات الحكومية حيث يقتصر على إظهار التدفقات النقدية من الخزينة واليها وهذا يضعف القدرة على تحديد أثر تنفيذ القوانين والتعليمات التي تضبط العمل المالي في تلك الوحدات.
- 8- صعوبة تتبع إجمالي نفقات المشاريع التي يتم تنفيذها خلال عدة سنوات مالية، وذلك لأن حسابات كل فترة منفصلة عن الفترة الأخرى (الشوبكي وأبو شمالة، 2012).

مما سبق يستنتج الباحثان أن الأساس النقدي لا يعبر بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي داخل الوحدات الحكومية وخاصة ذات الطابع الخاص منها، والتي تهدف إلى الربح وتوزيع أرباح، وهو ما سوف نتناوله فيما يلي:

ثالثاً: الوحدات ذات الطابع الخاص

تعد الصناديق والوحدات ذات الطابع الخاص أداة تمويلية هائلة لا يستهان بها حيث يتم من خلالها تنفيذ بعض المشروعات وتطوير البعض الآخر، كما تقوم بدور حيوي في تقديم العديد من الخدمات الاقتصادية والاجتماعية، والثقافية، وغيرها، دون تحميل الموازنة العامة أعباء إضافية.

نشأة الوحدات ذات الطابع الخاص:

على الرغم من أن أول قانون للموازنة العامة صدر في مصر عام ١٩٧٣ ونص صراحة في المادة (٩) منه على اتباع مبدأ عدم التخصيص وأجاز الاستثناء للضرورة، بتخصيص موارد معينة لاستخدامات محددة أي بإنشاء حسابات وصناديق خاصة إلا أن إنشاء هذه الحسابات سبق بوقت طويل قانون الموازنة كما يتضح من الأمثلة التالية (عمر، 1986):

- 1- لم تكن الصناديق والحسابات الخاصة تخضع لنظام قانوني يفرض قواعد ملزمة تحكم التعامل في أموالها إلى أن صدر القرار بالقانون رقم (١٢٤) لسنة ١٩٦٠ بإصدار قانون نظام الإدارة المحلية ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الجمهوري رقم (٥١٣) لسنة ١٩٦٠ حيث نظمت المادة (٢٠) من القانون والمادة (٨١) من لائحة هذه الحسابات والصناديق واضعاً في اعتباره قيامها على أساس اقتصادي بإدخال عنصر الربح والإهلاك في الحساب ثم صدر القرار الجمهوري رقم (٢٤٤) لسنة ١٩٦٥ بتنظيم إدارة المستشفيات والوحدات الملحقة بالمجالس المحلية ووضعت الأسس المنظمة للحساب الخاص في المادة (١/٤) إلى أن صدر القانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ بخصوص الموازنة والذي يمثل السند القانوني الذي تعمل في ظله الحسابات الخاصة حتى الآن.
- 2- المادة (٩) من قانون الموازنة العامة للدولة رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ والمادة (٢٠) من ذات القانون تجيز خروجاً على مبدأ عدم التخصيص واستثناء منه تخصيص موارد معينة لأوجه استخدام محددة وذلك بقرار من رئيس الجمهورية، وهذه النصوص تمثل الركيزة القانونية الأساسية لإنشاء هذه الصناديق والحسابات.
- 3- بالنسبة للحسابات والصناديق الخاصة بالجامعات فقد تناولته المواد (٢٦٧)، و(٣٠٧) من قانون تنظيم الجامعات رقم (٤٩) لسنة ١٩٧٢ ولائحته التنفيذية.
- 4- وفي عام ١٩٩٢ صدر قانون رقم (١٥٥) بتعديل أحكام المادة (٣٢) من القانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية، وأخضع الحسابات الخاصة لرقابة وزارة المالية، حيث نص على أن تقوم وزارة المالية بإجراء الرقابة المالية قبل الصرف على حسابات جميع الهيئات العامة الاقتصادية والصناديق والحسابات الخاصة، وذلك طبقاً للقواعد المطبقة في هذه الجهات.
- 5- وفقاً لنص المادة (٢٣) من القانون (١٢٧) لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية، فإن على جميع الحسابات والصناديق الخاصة مراجعة واعتماد لوائحها المالية من لجنة اللوائح الخاصة بوزارة المالية، وتشير التقديرات إلى أن ما بين ٢٥% و 30% فقط من الحسابات والصناديق الخاصة تم اعتمادها من اللجنة ذلك فإن عدم اعتماد هذه اللوائح المالية لا يعني توقف أنشطة هذه الصناديق والحسابات بأي حال من الأحوال.
- 6- منذ السنة المالية ١٩٩٥/١٩٩٦ أصبح التوجه العام داخل وزارة المالية المصرية هو إدراج الموازنات السنوية للحسابات والصناديق الخاصة التابعة للوزارات والهيئات والإدارة المحلية داخل الموازنة العامة للدولة علي جانب بالإيرادات والنفقات في شكل اعتمادات إجمالية، ووفقاً لتقديرات الخبراء فإن حوالي 90% من الحسابات والصناديق الخاصة أصبحت داخل الموازنة العامة للدولة، إلا أن قيمة هذه الحسابات المدرجة تمثل حوالي ٦٠% فقط من إجمالي الموازنات السنوية لكل الحسابات والصناديق مما يعني أن الحسابات والصناديق ذات الموازنات الكبيرة لاتزال خارج الموازنة.
- 7- في سنة ٢٠١٤ صدر القرار رقم (٣) لسنة ٢٠١٤ من وزارة المالية بخصوص خصم الوزارة لنسبة ١٠% من إيرادات الصناديق والحسابات الخاصة شهرياً اعتباراً من يوليو من نفس العام وتحويل كافة المبالغ للحساب الموحد بالخزينة العامة و أشار القرار رقم (٣) لسنة ٢٠١٤ إلى

إلغاء كل حكم يخالف ذلك، فيما عدا حسابات المشروعات البحثية والمشروعات الممولة من المنح والاتفاقيات الدولية والتبرعات، كما تم تعديل نسبة الخصم لتصبح ١٥% بداية من ٢٠١٦، كما أنه يتم تحويل ما يؤول للموازنة العامة للدولة بنسبة مقدارها ٢٥% من أرصدة الحسابات والصناديق الخاصة والوحدات ذات الطابع الخاص فيما عدا حسابات المشروعات البحثية والتمويل من المعونات والاتفاقيات الدولية، وحسابات الإدارات الصحية والمستشفيات وصناديق تحسين الخدمات الصحية وحسابات مشروعات الإسكان الاقتصادي. كما لزم القرار جميع الجهات المخاطبة بالقانون رقم (١٣٩) لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام قانون المحاسبة الحكومية رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ والخاص بحساب الخزانة الموحد والتي لا تزال لديها حسابات مفتوحة خارج البنك المركزي بإقفال تلك الحسابات ونقل أرصدها لحساب الخزانة الموحد في غضون شهر من تاريخ إصدار ذلك القرار، مهدداً بخصم نسبة ٥٠% من رصيد تلك الحسابات حال عدم الالتزام بتلك التعليمات، أما إذا مرت مدة ٦ شهور دون تنفيذ ما جاء بالقرار سيتم خصم الأرصدة بشكل كامل. وأخيراً، أعلنت وزارة المالية عن بدء تنفيذ القانون رقم (٨٣) لسنة ٢٠١٧، والخاص بشأن أولولة نسبة من أرصدة الصناديق والحسابات الخاصة والوحدات ذات الطابع الخاص إلى الخزانة العامة للدولة، وتم تعديل قانون المحاسبة الحكومية بموجب القانون رقم (١٣٩) لسنة ٢٠٠٦ ليقر بإنشاء حسابات في البنوك التجارية بإسم الصناديق الخاصة بعد موافقة وزير المالية (الشهير وآخرون، 2020).

مفهوم الوحدات ذات الطابع الخاص :

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الوحدات ذات الطابع الخاص كما يلي:
عرفت دراسة (الجمال، 2012) الوحدات ذات الطابع الخاص بأنها عبارة عن مراكز بحثية استشارية داخل كليات الجامعة تتبع قطاع شئون البيئة وخدمة المجتمع، يقوم على إدارتها مجلس إدارة برئاسة عميد الكلية وعضوية عدد من أعضاء هيئة التدريس حيث يتم إنشائها بمعرفة الجامعة، بهدف تحقيق ربح مادي لزيادة وتنمية مواردها لخدمة المجتمع والبيئة وذلك بتقديم برامج خدمية وإنتاجية.

وعرفها (دليل جامعة جنوب الوادي، 2013) بأنها وحدات أكاديمية مستقلة داخل الجامعات لتقديم خدمات تعليمية وتدريبية للطلاب كما تسهم في تطوير وتنمية أعضاء هيئة التدريس مهنيًا، ويطلق عليها عدة مسميات مثل مراكز الدعم الأكاديمي، ومراكز التعليم والتعلم، ومراكز تنمية أعضاء هيئة التدريس، حيث أنشئت لخدمة المجتمع الداخلي للجامعة من الطلاب وأعضاء هيئة التدريس والعاملين، وأيضاً المجتمع الخارجي المحيط بها من مؤسسات وشركات وأفراد وغيرها بهدف تنمية الموارد الذاتية.

كما عرفها (حسين، 2014) بأنها وحدة محاسبية تنشأ بقرار من السلطة السياسية العليا في الدولة أو من السلطة الإدارية العليا في الوحدة الحكومية وتزاول نشاطاً يتصل بطريق مباشر أو غير مباشر بطبيعة النشاط الحكومي، وتتمتع باستقلال في إداري ومالي عن السلطة أو الوحدة الحكومية التي أنشأتها.

ومن خلال عرض التعريفات السابقة يجد الباحثان أن الوحدات ذات الطابع الخاص هي وحدة يتم إنشائها بقرار من السلطة العليا داخل الدولة أو السلطة الإدارية العليا داخل الوحدة الحكومية وتزاول نشاطاً يتصل بطبيعة النشاط الحكومي للجهة التي أنشأتها، وتتمتع تلك الوحدات بالاستقلالية

عن السلطة أو الوحدة الحكومية، وتقوم بانفاق الإيرادات التي تحققها على الأنشطة التي تقوم بها وتقع إيراداتها ونفقاتها خارج نطاق الموازنة العامة للدولة.

أهداف الوحدات ذات الطابع الخاص :

- 1- تتعدد أهداف إنشاء الوحدات ذات الطابع الخاص منها ما يلي (بكري وزغلول، 2006):
1-1- معاونة الجامعة في القيام برسالتها في تعليم الطلاب وتدريبهم.
- 2- إجراء البحوث العلمية الهادفة إلى حل المشاكل التي يواجهها النشاط الإنتاجي، أو دور الخدمات، أو مواقع العمل المختلفة في المجتمع.
- 3- معاونة النشاط الإنتاجي بالأساليب العلمية التي تؤدي إلى تطوير وإنشاء أساليب جديدة يترتب عليها وفرة الإنتاج، وتعدده، وتحسينه.
- 4- الإسهام في تدريب أفراد المجتمع على استخدام الأساليب العلمية والفنية الحديثة، وتعليمهم، وزيادة كفاءتهم الإنتاجية في شتى المجالات.
- 5- توثيق الروابط الثقافية والعلمية مع الجامعات الأخرى والهيئات العلمية على الصعيد العربي والعالمي.
- 6- المساهمة في تنفيذ مشروعات الجامعة وكلياتها، ومعاهدها، وتزويدها باحتياجاتها، والقيام بأعمال الصيانة والإصلاحات التي تدخل في اختصاصاتها.
- 7- القيام بالأعمال الإنتاجية للغير.

أهمية الوحدات ذات الطابع الخاص:

تتمثل أهمية الوحدات ذات الطابع الخاص في خدمة النشاط العلمي والتعليمي والإنتاجي داخل الجامعات، ودعم التخصصات الناشئة التي تحتاج إلى فكر خاص بعيد عن جمود القواعد ومعوقات اللوائح، بما يساعدها في أداء مهامها، وتقديم الخدمات المتميزة والحديثة في عالم سريع التغير يتميز بالتنافسية الشديدة.

وكذلك الاستفادة من خبرة أعضاء هيئة التدريس وإمكانياتهم البحثية في خدمة المجتمع الجامعي، ورجال الأعمال، والقطاعين العام والخاص من خلال تقديم الاستشارات في مختلف المجالات والبرامج التعليمية والتدريبية، وإقامة الندوات واللقاءات المهنية، وإتاحة التدريب العملي للطلاب، وتعزيز مهارات احترام الذات والثقة بالنفس وحل المشكلات، ومساعدتهم للحصول على فرص عمل (Stephen, 2017).

وعلى الصعيد العالمي استثمرت دول مثل الصين والولايات المتحدة المراكز الخاصة بجامعاتها مستغلة إمكانياتها البشرية المتميزة لإنتاج صناعات متقدمة مثل الصواريخ والطائرات محققة بذلك إيرادات بملايين الدولارات، مما يسهم في تنمية الموارد الذاتية للجامعات، وإعطائها مدى من الحرية الأكاديمية، والاستقلالية المالية، وعدم وقوعها تحت السيطرة المالية الكلية للدولة والنهوض بالعملية التعليمية والبحثية بها (عابدين، 2003).

أسس تصنيف الوحدات ذات الطابع الخاص:

يمكن تقسيم الوحدات ذات الطابع الخاص بناءً على عدة اعتبارات منها (السنباطي، 2021):

1- من حيث مصادر تمويلها: حددت اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية بالبواب الرابع منها مصادر تمويل هذه الحسابات والصناديق في الآتي:

- موارد من الحكومات والهيئات الأجنبية والدولية بموجب اتفاقيات وجاءت تحت مسمى الحسابات الخاصة المتعلقة بتنفيذ الاتفاقيات المبرمة مع الحكومات والهيئات الأجنبية والدولية وذلك في الفصل الأول من الباب الرابع.
- موارد من الإيرادات العامة التي يتقرر تخصيصها لغرض معين وجاءت تحت مسمى الصناديق والحسابات الخاصة المنشأة خارج الموازنة تنفيذاً للقانون وذلك في الفصل الثاني من الباب الرابع.
- موارد من التبرعات والإعانات الهبات تحت نفس المسمى بالفصل الثالث.

2- من حيث الجهة التي تتبعها طبقاً للتقسيم الإداري للجهات الحكومية:

- صناديق وحسابات خاصة في الجهاز الإداري للدولة.
- صناديق وحسابات خاصة في الحكم المحلي، وصناديق وحسابات خاصة في الهيئات العامة الخدمية.

كما يرى البعض أن تصنيف الوحدات ذات الطابع الخاص يمكن أن يكون وفقاً لمعايير أخرى على النحو التالي (مرصد الموازنة العامة، 2013):

3- من حيث الهدف من الصناديق: تُقسم الصناديق والحسابات الخاصة وفقاً لهدف إنشائها إلى:

- صناديق الخدمات: وهي التي تنشأ لأغراض خدمية، ويتم تمويلها من ضرائب معينة أو إيرادات أخرى مخصصة لها وفقاً للقانون، كصناديق الحماية الاجتماعية، وصناديق الصحة، وصناديق الطرق.
- صناديق التنمية: وتتمثل في الصناديق التي تنشأ لدعم برامج التنمية التي غالباً ما تتطلب مساهمات من جانب المانحين، وفي بعض الأحيان من مصادر داخلية كالصناديق الاجتماعية، والصناديق البيئية.
- صناديق الاستثمار: وهي الصناديق التي تنشأ بغرض تحقيق أهداف استثمارية معينة، وتتكون من موجودات مالية كالأسهم، والسندات، أو غيرها.
- صناديق الاحتياطي أو صناديق تحقيق الاستقرار: وهي التي تنشأ لأغراض الطوارئ أو ظروف الإنفاق غير المتوقعة؛ بغرض تقليل أثر تقلبات الإيرادات على الحكومة والاقتصاد مثل صناديق الاستقرار النفطي.
- صناديق الادخار: وهي الصناديق التي تسعى إلى إنشاء مخزون من الثروة للأجيال المستقبلية مثل صناديق ادخار النفط.

- صناديق التمويل: وهي صناديق تستخدم لتحقيق التوازن في الموازنة العامة بشكل عام، لا لتمويل أوجه الإنفاق المتعددة.
- صناديق مشتركة مع الجهات المانحة: وهي الصناديق المرتبطة بالتدفقات المالية الواردة من الجهات المانحة، والتي يتم إدارتها وفقاً لإجراءات معينة، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات الجهة المانحة.
- الصناديق المتجددة/المتعاقبة: وهي التي يعاد تجديد مواردها عادة من خلال الرسوم على المنتجات وعلى عمليات الإقراض التي يظل دخلها متاحاً لتمويل عملياتها المستمرة التي كانت في الأحوال الأخرى ستعرض للخطر بسبب قواعد الموازنة التي تقوم على انتهاء صلاحية مخصصات الموازنة بنهاية العام المالي.

4- من حيث الشكل المؤسسي وهي تتمثل في (مرصد الموازنة العامة، 2013):

- صناديق مدارة مركزياً بواسطة وزارة المالية أو الخزانة: يتمثل الدافع من إنشاء هذه الصناديق في الغالب تجنب القيود التي تفرضها عملية إعداد الموازنة، مثل صندوق الحساب المجنب لدى بنك الاستثمار القومي.
- صناديق تديرها هيئات مستقلة حكومية كالهيئات الاقتصادية والخدمية: ومن أمثلة ذلك الحسابات الخاصة التي تمول من الرسوم والأنشطة بالمدارس وصناديق تحسين الخدمة وغيرها مثل صندوق التنمية الثقافية، وصندوق السجل العيني، وصندوق دعم وتمويل المشروعات التعليمية وصندوق أبنية دور المحاكم والشهر العقاري، وصندوق دعم وتطوير خدمات الطيران.
- صناديق تديرها الحكومات المحلية لتحقيق أهداف محددة على المستوى المحلي: مثل حساب الخدمات والتنمية المحلية بالمحافظات، وحساب الإسكان الاقتصادي وحساب استصلاح الأراضي.

أما الصناديق والوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة أسيوط فانه يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية (دليل المراكز العلمية والبحثية، 2015):

- 1- صناديق اتحاد الطلاب المركزي وتكافل الطلاب المركزي وصناديق اتحاد الطلاب وتكافل الطلاب بكل كلية ومعهد بجامعة أسيوط المنشأة طبقاً للمواد القانونية من (١١٦) إلى (١٢٢) من قانون تنظيم الجامعات رقم (٤٩) لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته.
- 2- صناديق خاصة منشأة طبقاً لقانون تنظيم الجامعات رقم (٤٩) لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته للمواد القانونية من (٢٦٧) إلى (٢٧١).
- 3- صناديق المستشفيات الجامعية لتوفير الخدمات الطبية وتدريب طلاب كليات القطاع الطبي.
- 4- كما يوجد بكل كلية ومعهد تابع للجامعة صندوق للمجلة العلمية يختص بنشر الأبحاث والمقالات العلمية للكلية.

5- وحدات ذات طابع خاص منشأة طبقاً لقانون تنظيم الجامعات المواد من (٣٠٧) إلى (٣١٤) والمنشأة وفقاً لقرارات مجلس الجامعة، وهذه يمكن تقسيمها إلى صناديق خدمية واستشارية، وصناديق إنتاجية.

وبشكل عام فإن تصنيفات الصناديق والوحدات ذات الطابع الخاص تتداخل لأن الأهداف قد تتعدد بالنسبة لنفس الصندوق فقد يكون الصندوق صندوقاً للتنمية ويقدم خدمات ويتلقى دعماً مالياً من الجهات المانحة.

تقسيم الأنشطة التي تمارسها الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات:
تتعدد الأنشطة التي تقوم بها الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات وقد حددتها اللائحة التي ما يلي (حسين، 2014):

1- النشاط الإنتاجي: ومن أمثلة هذا النشاط في جامعة حلوان مثل الوحدة الإنتاجية بكلية الهندسة بالمطرية وكلية الهندسة بحلوان وتتكون الوحدة في الشعب التالية (شعبة صيانة وسائل نقل - شعبة النجارة - شعبة الصيانة الميكانيكية والتجارب المعملية والاختبارات - شعبة الأعمال المدنية لإجراء التجارب المعملية والاختبارات الخ). وكذلك الوحدة الإنتاجية بكلية الاقتصاد المنزلي وتتكون الوحدة من الشعب التالية (شعبة تصميم وتصنيع الملابس - شعبة إعداد الأطعمة) والوحدة الإنتاجية بكلية الفنون التطبيقية وهي تتكون الوحدة من الشعب التالية (شعبة التصميم الداخلي - شعبة التصميمات الصناعية - شعبة التصوير الضوئي - شعبة المنسوجات) والعديد من الوحدات الإنتاجية الأخرى بجامعة عين شمس وجامعة القاهرة.

2- النشاط التدريبي: ومن أمثلة هذا النشاط في جامعة حلوان مثل مركز الحساب العلمي - مركز اللغات للأغراض المتخصصة بكلية الآداب وهي تقوم هذا المراكز بتقديم الآتى (عقد دورات تدريبية علمية وعملية في مجالات العلوم والحسابات العلمية - عقد دورات تدريبية تؤهل لاختبار الاختبارات الأجنبية مثل الـ TOEFL الخ).

3- النشاط الخدمي: ومن أمثلة هذا النشاط في جامعة حلوان مثل مستشفى الجامعة - دار المسنين (تقديم الخدمات الطبية والصحية المتخصصة للمسنين من خلال مستشفى الجامعة) وكذلك مركز أو برنامج تعليم نظم معلومات الأعمال BIS بكلية التجارة الخ .

4- النشاط التجاري: ومن أمثلة هذا النشاط في جامعة حلوان مثل مثل تشغيل الكافيتريات وتأخير الملاعب والقاعات والمعارض والالات.

المبادئ التي تقوم عليها الوحدات ذات الطابع الخاص:

تتميز العديد من الوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات المصرية بالكثير من نقاط القوة التي تؤهلها لتصبح بيوت خبرة في مجال الاستشارات والدراسات ومجالات التدريب والتنمية، وما يقلل من أدوارها يتمثل في جهل الجهات المستفيدة الخارجية بالإمكانات والخبرات الهائلة المتاحة داخل هذه الوحدات، وقد يرجع ذلك أيضاً لنقص الدعاية والترويج والاتصال بالقطاعات المستهدفة للتعرف على حاجاتها، ثم تصحيح النموذج التسويقي الذي يلائم المستفيد والمتمثل في الخدمة أو المنتج، والسعر والتوزيع والترويج، والتحسين المستمر للخدمة، الأمر الذي يسهم في زيادة القدرات التنافسية لتلك الوحدات (الوشاحي، 2015).

- الأمر الذي أكد على ضرورة وضع مجموعة من الأسس والمبادئ تقوم عليها المراكز والوحدات ذات الطابع الخاص وهي كالتالي (عابدين، 2003):
- 1- ربط النظرية بالتطبيق، الأمر الذي يؤدي إلى إثراء وتطوير كل منهما.
- 2- إبراز وظيفة العلم وقيمه في الحياة العملية.
- 3- زيادة مهارات الطلاب أثناء الدراسة، وبالتالي زيادة كفاءة الخريجين في خدمة المجتمع.
- 4- الحصول على عائد يمكن أن يساعد في تمويل الجامعة ذاتياً، بما يضمن للجامعة استقلاليتها الأكاديمية والمالية.
- 5- إكساب التأثير في أسعار السوق، حيث يمكن عرض بعض المنتجات بسعر أقل من السوق وبجودة أفضل.
- 6- دعم ربط الجامعة بالبيئة والمجتمع وتعظيم دورها في تنمية كل منهما.
- 7- النهوض بالعملية التعليمية والبحثية بالجامعات.

الإطار القانوني لتنظيم الوحدات ذات الطابع الخاص :

تستند الوحدات ذات الطابع الخاص في نشأتها، وشكلها، ونشاطها، وأهدافها، وعلاقتها بالوحدات الأخرى الحكومية وغير الحكومية، على أساس شرعي يمثل الإطار القانوني لهذه الوحدات إدارياً ومالياً ومحاسبياً، سواء كانت هذه الوحدات تهدف أو لا تهدف إلى تحقيق الربح. ويتكون الإطار القانوني لتلك الوحدات طبقاً لما ورد في القوانين واللوائح المنشئة والمنظمة لهذه الوحدات فيما يلي (بكري وزغلول، 2006؛ ضاحي، 2009؛ حسين، 2014) :

- 1- النظام الإداري: للوحدات ذات الطابع الخاص مجلس إدارة، حيث يتولى إدارة كل وحدة مجلس إدارة يراعى في تشكيله أن يكون معبراً عن الأهداف التي تسعى الوحدة إلى تحقيقها، ويجوز أن يضم إلى عضويته بعض الأعضاء ذوي الخبرة الفنية، ويتم تشكيل المجلس بقرار من رئيس الجامعة وفقاً للنظام الذي يضعه مجلس الجامعة، ويكون لمجلس الإدارة السلطة المهيمنة على شئونها وتصريف أمورها ووضع السياسة التي تحقق أغراضها تحت إشراف رئيس الجامعة، ويتم تشكيله بقرار من رئيس الجامعة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، مع مراعاة الالتزام بأحكام المواد (311، 312) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الجامعات (٤٩) لسنة ١٩٧٢.

- 2- النظام المالي: يكون للوحدة موازنة خاصة تعتمد على نمط موازنات الهيئات العامة الخدمية، وتبدأ بالسنة المالية للدولة وتنتهي بانتهائها، وتشمل جميع الإيرادات المنتظر تحصيلها والنفقات المقرر صرفها خلال السنة المالية والتي يقرها مجلس الإدارة، وأن يكون لديها حساب خاص بالبنك طبقاً للمادة (٣٠٩) من اللائحة التنفيذية من قانون تنظيم الجامعات تتكون موارده من:

- مقابل الخدمات والأعمال التي تؤديها الوحدة للغير.
- تعظيم دور الجامعة في خدمة المجتمع وتنميته.

- الأرباح الصافية الناتجة عن العمليات التي تؤديها الوحدة للغير.
- التبرعات والمنح والهبات والهدايا التي ترد إلى الوحدة من الجهات والهيئات المحلية والأجنبية التي يقبلها مجلس الجامعة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة.
- أي موازنة خارجية يقبلها مجلس الجامعة، ولا تتعارض مع أهداف الوحدة.
- أما النفقات السنوية فتشمل:
- الأجور والمكافآت والحوافز.
- المصروفات الجارية ومستلزمات التشغيل.
- المصروفات الإنشائية.
- المصروفات الاستثمارية بعد موافقة وزارة الدولة للتنمية الاقتصادية.

3- النظام الفني: يختص هذا الجانب بالأنشطة التي تقدمها الوحدات ذات الطابع الخاص حسب مجال عمل كل وحدة، ويعتبر الأكاديمي عضو هيئة التدريس ممن له خبرة بمجال عمل الوحدة هو المسئول عن هذه الأنشطة، ويوجد العديد من المجالات والأنشطة التي تهتم بها الوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات المصرية منها عقد دورات تدريبية في مجالات متنوعة ومستويات مختلفة من الدراسة، ومؤتمرات ودورات وورش عمل في مجالات تخصصية، وتقديم خدمات علاجية وصحية واجتماعية وتقديم خدمات خاصة بصورة أساسية للجامعة مثل وحدات الطباعة والنشر وكتابة الرسائل والإصلاح والصيانة وإقامة مشروعات إنتاجية، ومشروعات صغيرة في مجالات مختلفة.

الأدوار التي تقوم بها الوحدات ذات الطابع الخاص:

- 1- المساهمة في الموازنة العامة للدولة: حيث إن الموازنة العامة للدولة هي الأداة الرئيسية التي تستخدمها الحكومة لتوجيه ورقابة أعمال الدولة والترجمة المالية ل خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لسنة مالية قادمة، كما أنها تعد وسيلة للرقابة والمحاسبة على الانفاق العام كما عُرِفَ حديثاً بأنها النظام الذي يهتم بالأعمال التي تنفذها الحكومة في صورة البرامج والأنشطة أكثر من الاهتمام بالسلع والخدمات، فهي تركز اهتمامها على العمل المنجز أكثر من اهتمامها بوسائل الإنجاز (ضاحي، 2009).
- 2- المشاركة في خدمة وتنمية المجتمع: تعد الجامعات المصرية من الجامعات التي اهتمت بقطاع خدمة المجتمع وتنمية البيئة من خلال تشجيع انشاء مراكز الاستشارات والوحدات ذات الطابع الخاص سواء على مستوى الجامعات أو الكليات التابعة لها، وقد كان الهدف من إنشائها هو (ركه وآخرون، 2018):

- إجراء دراسات متخصصة، وتقديم استشارات فنية.
- تكوين قواعد بيانات، وتصميم برامج ومشروعات.

- إجراء بحوث تطبيقية لحل مشكلات فنية والإشراف على تنفيذ المشروعات.
 - المشاركة في تنمية قدرات الأفراد وإعداد كوادر عن طريق تنظيم دورات تأهيلية وتدريبية.
 - المشاركة في رفع الوعي ونشر الثقافة عن طريق عقد المؤتمرات والندوات.
- 3- تقديم الإحصاء للمجتمع في عصر تكنولوجيا المعلومات: وذلك من خلال (حرب، 2021):
- معالجة البيانات الإحصائية بطريقة علمية سليمة للتغلب على التفاوت في البيانات، وذلك يحتاج لمعرفة العاملين في مجال تجميع البيانات واستخدام المعلومات.
 - بناء قواعد المعلومات واعداد البرامج على الحاسب بما يتناسب مع كل معلومة مما يسهل حفظها ومعالجتها احصائياً. وإقامة دورات تدريبية للعاملين في مجال الإحصاء ليكونوا على دراية كاملة بكل ما يتعلق بمجال الحاسب الآلي والإحصاء.
 - معالجة البيانات الديموجرافية والبيولوجية فيما يختص بإجراء الاستشارات العلمية في مجالات (التجارة، الاقتصاد الاعلام، الطب، الإسكان العمالة، الصحة، والزراعة).
 - تدريب العاملين في مجالات الاستثمار والصحة والاقتصاد في معالجة البيانات الخاصة بهم، بالإضافة الي تدريب الطلاب والباحثين في الجامعات المصرية والعربية ومعالجة البيانات وتحليل نتائج البحوث الميدانية، كما تقوم هذه الوحدات ذات الطابع الخاص بعقد دورات تدريبية للمستويات المختلفة لطلاب الجامعات والخريجين والمعاهد العليا، الأمر الذي يفيد في حل مشكلة البطالة وتنمية قدراتهم لمواكبة سوق العمل.

المعوقات التي تواجه الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات المصرية:

- تعاني الوحدات ذات الطابع الخاص من بعض المعوقات التي قد تحد من أداء دورها على الوجه الأكمل وفيما يلي عرض لأهم المعوقات (ميناء، 2001؛ زيدان، 2012؛ نائل، 2015):
- 1- غياب التخطيط والتنسيق بين الوحدات وبين مؤسسات المجتمع: حيث أن هذه الوحدات ليس لديها سياسة عامة أو خطة منظمة لحصر مشكلات المجتمع، وتعتمد إلى حد كبير على المجهودات الفردية من جانب القائمين على برامجها، حيث لم تخضع لدراسة شاملة لاحتياجات المجتمع بالبيئات المحلية وما يتصل بذلك من أولويات.
 - 2- ضعف الاستقلال المالي: أغلب إيرادات هذه الوحدات تُخصص كأجور ومكافآت للعاملين بها، وتخضع للمراجعة من الوحدات الحكومية المختلفة، كالضرائب والجهاز المركزي للمحاسبات، حيث أصبحت وزارة المالية تتنافس مع الجامعات على مواردها المالية، وأصبح مطلوباً من المراكز أن تقدم لوزارة المالية 5% من إجمالي إيراداتها، بالإضافة إلى ما تدفعه كضريبة دخل عام، الأمر الذي يضعف قدرتها على تطوير أدوارها وانشطتها لقلة الموارد المالية المتاحة لها، والقيود المفروضة عليها.
 - 3- نقص تعبئة الموارد البشرية: تعاني تلك الوحدات من قلة أعضاء هيئة التدريس القادرين على تحديد حاجات الجهات التمويل كماً ونوعاً إما لنقص الخبرة أو لمشاركة الخبراء والمتميزين منهم في الأنشطة الخاصة الأعلى عائد في المكاتب الاستشارية الخاصة الأكثر قدرة على جذب

العناصر النشطة في الجامعات، إلى الحد الذي يصرفهم عن التعاون مع المراكز والوحدات الجامعية.

4- ضعف الممارسات الإدارية: برغم أن لكل وحدة نظام إداري خاص بها ويتم تشكيل مجلس إدارته من رئيس مجلس الإدارة ونائبه ومدير الوحدة وبعض الأعضاء ذوي الخبرة والعاملين لإدارة العمل بها، إلا أنها تعاني من بعض المشكلات الإدارية والتنظيمية، وأيضاً نقص التمويل المطلوب والإمكانات المتاحة، وعدم مناسبة المرافق والتجهيزات التعليمية والبحثية بالجامعات على المستويين الكمي والكيفي.

5- ضعف القدرة التسويقية للوحدات ذات الطابع الخاص: يوجد قصور في النشاط التسويقي الخاص بها ويرجع ذلك إلى ما يلي:

- وجود قصور في الإعلان والترويج عن خدماتها ومنتجاتها.
- ضعف خبرة أعضاء هيئة التدريس بآليات السوق ومتطلباته، مما يضعف من فرص الاستفادة من الإمكانات الخدمية لتلك الوحدات.
- ضعف الصلة بين الجامعات والهيئات المعنية في المجتمع.
- الافتقار إلى وجود نظام للمعلومات عن سوق الخدمات الجامعية، بحيث يمد إدارة الوحدات بمعلومات وبيانات دقيقة يتم جمعها من البيئة الخارجية والعملاء والجامعة والدراسات والبحوث، وتحليلها لتحديد وتحليل الفرص وتنمية الخطط التسويقية.

كما تم الإشارة إلى بعض المعوقات الداخلية التي تواجه المراكز والوحدات الجامعية ذات الطابع الخاص، ويمكن عرضها في النقاط الآتية (ركه وآخرون، 2018):

- 1- إهدار الكثير من الموارد المالية الخاصة بالوحدات، وذلك نتيجة القيام ببعض الأعمال لكليات الجامعة ومعاهدها دون مقابل مادي.
- 2- اعتماد الهيكل التنظيمي للوحدات على خطوط السلطة الرأسية القائمة على التقسيم الوظيفي.
- 3- التفاوت الكبير في أعداد الوحدات بالجامعات المختلفة، وذلك لأن انشاء هذه الوحدات تم بعيداً عن احتياجات المجتمع المصري والبيئة الداخلية.
- 4- ضعف الإمكانات المتاحة، والتغيير المستمر لخطط العمل بالمراكز والوحدات ذات الطابع الخاص.
- 5- الاعتماد المتزايد على تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات الحديثة، الأمر الذي يتطلب أفراد قادرين على التعامل مع هذه التكنولوجيا في المراكز والوحدات ذات الطابع الخاص.
- 6- الضغوط المتزايدة لتحرير الجامعة من القيود الإدارية والمالية والتنظيمية وضرورة البحث عن مصادر تمويل ذاتي للجامعات المصرية من خلال هذه المراكز والوحدات.

هذا، ومن خلال دراسة طبيعة الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة، يستنتج الباحثان أن هذه الوحدات يناسبها ويتمشى مع أنظمتها أساس الاستحقاق، حيث أنها تكون هادفة للربح وتقوم بتوزيع أرباح سواء على المشتركين أو العاملين بها، وهو ما سوف نتناوله بالتفصيل فيما يلي:

رابعاً: أثر تطبيق أساس الاستحقاق المعدل على كفاءة الأداء في الوحدات ذات الطابع الخاص

تحتل النظم المحاسبية أهمية كبرى في تحليل الأهداف والتأكد من مدى واقعيتها عند وقبل اتخاذ القرار، خاصة مع تطبيق موازنة البرامج والأداء؛ وذلك لتحقيق المفاضلة بين البرامج بسبب ندرة الموارد المتاحة، حيث تعتمد المفاضلة بين تلك البرامج على أساسين رئيسيين هما: تكلفة البرامج والعوائد التي سوف تتحقق من تنفيذها، حيث يتيح أساس الاستحقاق المعدل المجال لمعرفة معدل التكاليف في ضوء أهداف البرامج المخططة والمحددة، ومن ثم الحكم على كفاية هذه البرامج. لذلك سوف نتناول في هذا المبحث أساس الاستحقاق المعدل، ودوره في تقييم أداء البرامج الحكومية كما يلي:

1 - أساس الاستحقاق المعدل في الفكر المحاسبي:

في الحياة العملية لا تتبع الوحدات الحكومية أساس الاستحقاق كاملاً حيث تسير في بعض البنود على الأساس النقدي لبعض البنود وتسير على أساس الاستحقاق في البنود الأخرى المهمة، لذلك يكون من الأفضل استخدام أساس السحقاق المعدل وفيه يتم استخدام أساس الاستحقاق للبنود الهامة مثل الإيرادات والنفقات الهامة، ويستخدم أساس الاستحقاق المعدل في المحاسبة لتسجيل المعاملات المالية، إذ يتم الاعتراف بالإيرادات الناشئة عن العقد بمجرد وجود عقد ملزم قانوناً لاستلام أو تقديم الخدمة، حيث لا يعتمد الاعتراف بالإيرادات على النقطة الزمنية التي تنتقل فيها النقدية مستلمة كما هو الحال في الأساس النقدي (مشتهى وحياسات، 2010).

أما النفقة وهي العنصر المقبول عموماً في المحاسبة يتم الاعتراف بها خلال الفترة لاقتناء السلع والخدمات سواء كانت مرتبطة أو غير مرتبطة بالدفع، وتتضمن المبلغ المستحق للمستفيدين طبقاً للسياسات الحكومية، وعلى خلاف الأساس النقدي والنقدي المعدل فإن الاعتراف بالنفقة غير مشروط بفترة التدفق النقدي، حيث يركز هذا الأساس على تكلفة السلع والخدمات المقتناة خلال الفترة، بغض النظر عن فترة استهلاكها أو دفعها، لذلك يطلق عليه محاسبة النفقات (السعيري، 2007).

مفهوم أساس الاستحقاق المعدل:

هو أساس أكثر توسعاً من الأساس النقدي لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى أساس الاستحقاق الكامل، حيث يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات وصافي الموارد المالية، وتعددت التعريفات التي تناولت هذا الأساس كما يلي:

يرى (IFAC, 1998) بأنه الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات والأحداث عندما تتحقق، بغض النظر عن ارتباطها بدفع أو استلام النقدية، والعناصر المعترف بها في ظل هذا الأساس هي الموجودات المالية والمطلوبات المالية وصافي الأصول المالية أو صافي الالتزامات المالية والإيرادات والنفقات.

وعرفه (خضير ويونس، 2016) بأنه أساس محاسبي يتم فيه الاعتراف بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محدودة تعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن

حقيقة أن الإنفاق يتم الاعتراف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يُعترف به حتى يصبح متاحاً لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع.

ومن التعريفات السابقة يستنتج الباحثان أن أساس الاستحقاق المعدل هو أساس يعمل على تحميل الحسابات الختامية للسنة المالية بالإيرادات بغض النظر عن عملية قبض النقدية (أساس الاستحقاق)، والاعتراف بالنفقات التي تمت خلال الفترة التي تم دفعها نقداً فقط (الأساس النقدي). طبيعة أساس الاستحقاق المعدل:

يقوم النظام المحاسبي القائم على أساس الاستحقاق المعدل بالاعتراف بالإيراد في فترة القياس المحاسبي عندما يتوفر فيه شرطان هما أن يكون الإيراد المتوقع تحصيله قابلاً للقياس بصفة موضوعية (درجة معقولة من الدقة) وأن يكون الإيراد متاحاً لتسديد نفقات الفترة المالية الحالية موضوع القياس المحاسبي، أي توقع تحصيله يكون قصير الأجل (Mohammed, et, al., 2023).

مزايا أساس الاستحقاق المعدل :

يتمتع أساس الاستحقاق المعدل بأفضلية كبيرة مقارنة بالأسس الأخرى، ويأخذ معظم خصائص أساس الاستحقاق الكامل، ويعتبر تطبيقه خطوة كبيرة نحو تطبيق أساس الاستحقاق الكامل إذ أن من أهم مزاياه ما يلي (أحمرو، 2003؛ أبو خشبة وآخرون، 2023؛ Federation of European Accountants, 2016):

1- هو الأساس الأكثر توسعاً من الأساس النقدي أو النقدي المعدل، لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى متطلبات أساس الاستحقاق الكامل، حيث يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والموجودات المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية.

2- يمكن اعتبار تبني هذا الأساس في المحاسبة لدي وحدات القطاع العام خطوة تمهيدية لاعتماد أساس الاستحقاق الكامل، حيث يسمح هذا الأخير بتأجيل أو استبعاد تسجيل المعاملات التي تطرح عدة تعقيدات من الجانب المحاسبي، ومن أبرز التعديلات شائعة الاستعمال هو تأجيل أو استثناء القيود المحاسبية المتعلقة بتسجيل الموجودات الثابتة وتقييم الإهلاكات عليها، وبالتالي فهذه العناصر لا تظهر في القوائم المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.

معرفة حجم الموارد التي أنفقت على كل وظيفة وبالتالي احتساب تكلفة هذه الوظيفة بشكل معقول.

3-

4- تعريف المواطن بتكلفة كل خدمة يتلقاها.

5- تحديد الرسوم التي يجب أن يتم تحصيلها مقابل كل خدمة يتلقاها على أسس واقعية.

6- التمكن من التقيد بالموازنة التقديرية المعتمدة.

7- إمكانية استخدام المعلومات المتوفرة لوضع خطط مستقبلية.

وقد أضافت منظمة (IFAC, 2000) عدد من مزايا أساس الاستحقاق المعدل منها ما يلي:

- 1- عدم إظهار الموجودات الثابتة طويلة الأجل في القوائم المالية.
- 2- الاعتراف بالالتزامات الحالية والمستقبلية والطارئة يؤدي إلى إجبار الحكومة على التخطيط لسداد الأنواع المختلفة من الالتزامات وليس سداد القروض فقط، كما يؤدي إلى توفير المعلومات عن مدى تأثير الالتزامات الحالية على الموارد المستقبلية، ومدى قدرة الحكومة على الاستمرار في تقديم الخدمات الحالية أو التوسع فيها أو تقديم خدمات وبرامج جديدة.
- 3- توفير معلومات عن التكلفة الكلية للنشاط الحكومي (متضمنة إهلاك الموجودات الثابتة)، واللازمة لاتخاذ القرارات المختلفة.
- 4- يعالج بند المخزون بإحدى طريقتين إما يسجل كنفقة تخص الفترة المالية التي تم فيها شرائه (طريقة الشراء)، أو يسجل كموجودات عند الحصول عليها، ويعترف به كنفقة تخص الفترة المالية التي تم فيها استخدامه طريقة الاستهلاك.
- 5- لا يعترف بإهلاك الموجودات الثابتة كنفقة تحمل على الفترة المالية وذلك نتيجة طبيعية لعدم إظهار الموجودات الثابتة بالقوائم المالية)، كذلك لا يعترف بالالتزامات طويلة الأجل، وإنما تسجل أقساط سداد القروض طويلة الأجل والفائدة معاً كنفقة يخص الفترة المالية التي تدفع فيها.

عيوب أساس الاستحقاق المعدل:

- لكل أساس محاسبي عيوبه ومميزاته، وتشابهت عيوب أساس الاستحقاق المعدل وأساس الاستحقاق الكامل، وهي كالآتي (الشوبكي وأبو شمالة، 2012):
- 1- تحتاج إلى طاقم محاسبي مؤهل ذي خبرة عالية، وكفاءة علمية وعملية لاستخدام الأساس الجديد.
 - 2- صعوبة فهم المستخدمين العاديين للمعلومات الواردة بالقوائم المالية المنشورة.
 - 3- سوء تحميل النفقات من حيث تضخيم المصاريف المستحقة لزيادة قدرة الحكومة الاتفاقية.
 - 4- يتعرض التقويم في بعض مخازن الحكومة لاستحالة عمله، خاصة فيما يتعلق بالمخازن الحربية ومعدات الدفاع.
 - 5- استخدام هذا الأساس يتطلب إجراء قيود التسوية اللازمة نهاية كل سنة مالية للنفقات؛ الأمر الذي يؤدي إلى تأخير إقفال الحسابات مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية، وتأخر إظهار المركز المالي يؤدي إلى تأخر إعداد تقديرات الموازنات للسنوات القادمة.
 - 6- استخدام هذا الأساس يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي، كما هو الحال في احتساب الاستهلاك، بناءً على عمر إنتاج الموجودات الثابتة يتم تقديرها من قبل الأشخاص المختصين.
 - 7- محاسبة أساس الاستحقاق المعدل لا توفر معلومات عن الإيرادات المحققة خلال فترة معينة.
- 2- دور أساس الاستحقاق المعدل في تقييم أداء البرامج الحكومية (الصناديق الخاصة):

ويظهر دور المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل في تقييم أداء البرامج الحكومية من خلال الآتي (ككولي، 2017):

- 1- وجود نظام لرصد التكاليف وتسجيلها مما يؤدي إلى تصنيف تكاليف كل برنامج على أساس وظيفي وعلى أساس المردود لكل وحدة إنتاج، حيث إنه يتم حسب الغرض من التكلفة، ويعتمد على تجميع التكاليف لجميع الوحدات التي تمارس نشاطاً متجانساً كالتعليم والصحة، وهذا يتيح الدقة والكفاءة عند إعداد التقارير والموازنات.
 - 2- التوسع في تحليل عناصر أنشطة الوحدات الإدارية متمثلة النشاط بعد تحديد الأوجه الرئيسية لنشاطها، ثم اعتماد مقارنة تكاليف أداء الخدمات لهذه الأنشطة في الوحدات المتمثلة يساعد في تحديد تقييم نسبي يقود التوصل إلى معايير ثابتة أو شبه ثابتة في تقييم أداء هذه الوحدات، مثل المدارس والجامعات والمستشفيات والمراكز الصحية.
 - 3- تحديد التكلفة المعيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج، وبتطبيق التكاليف المعيارية في تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة سيؤدي إلى تقييم النتائج الفعلية ومعرفة أوجه القصور وأسبابه، مما يساعد على تقييم الأداء.
 - 4- يسهل إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات المتمثلة، وكذلك للوحدة الواحدة في فترات زمنية مما يساهم مساهمة فعالة في تقييم أداء تلك الوحدات.
 - 5- يؤدي إلى فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها فهو نظام يساعد على رفع مستوى الرقابة على المشاريع من حيث الأهداف والتكاليف والإيرادات، ويهتم بنشأة التكاليف وتحديد الشخص المسؤول عن حدوثها مما يؤدي إلى أن الفرد يسأل فقط عن التكاليف التي له عليها رقابة ومن ثبوت التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة.
- مزايا تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في تقييم أداء البرامج الحكومية:
- يشكل أساس الاستحقاق المعدل أحد أهم متطلبات تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، حيث يعمل على (شفقه، 2021):
- 1- إيجاد منهج محاسبي متكامل يتسم بالدقة، ويعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.
 - 2- المساعدة في تحديد تكلفة أداء مختلف البرامج والأنشطة الحكومية.
 - 3- تسهيل إيجاد علاقات رقمية بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة وزيادة حجم الإنجاز، ورفع مستواه من جهة أخرى.
 - 4- توفير المعلومات عن أرصدة المخزون السلعي بما يمكن من مراقبة، وتتبع استخدامه في الفترات المختلفة.
 - 5- توفير البيانات التحليلية عن برامج الوزارات وتكاليفها التقديرية والفعلية.
 - 6- توفير المعلومات اللازمة للمقارنة السنوية بين نتائج التنفيذ على مدى عدة سنوات مالية، مما يسمح بترشيح قرارات الموازنة والتخطيط القومي.

7- جعل التقارير المالية الحكومية التي تعد نهاية كل سنة مالية شاملة، وأكثر دقة ومصداقية وإفصاحاً، وأكثر قابلية للفهم، ومتماشية مع مبادئ المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الأرباح.

دور تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في تحقيق هدف الكفاءة والفعالية في القطاع العام:
تولي النظم المحاسبية بكافة أنواعها أهمية كبرى في تحليل الأهداف والتأكد من مدى واقعتها قبل وبعد اتخاذ القرار، خاصة عند التطرق عن قياس الأداء في البرامج، وذلك لتحقيق المفاضلة بين البدائل المختلفة بسبب ندرة الموارد المتاحة، حيث تركز المفاضلة بين البدائل على عنصرين رئيسيين وهما تكلفة البديل والعوائد المحققة منه.
ويظهر دور المحاسبة على أساس الاستحقاق المعدل في تقييم أداء البرامج في الوحدات الحكومية من خلال الأتي (البحيصي، 2013):

1- وجود نظام لرصد التكاليف المالية وتسجيلها بدقة مما يؤدي إلى تصنيف التكاليف على أساس وظيفي وعلى أساس المردود لكل وحدة أو دائرة، حيث إنه يتم حسب الغرض لكل تكلفة على حدة، ويعتمد على تجميع التكاليف الموحدة التي تمارس نشاطاً متجانساً سواء البنية التحتية، أو الزراعة، أو خدمات الصرف الصحي وأعمال الصيانة المختلفة ورواتب وأجور العاملين وهذا يتيح الدقة والكفاءة عند إعداد التقارير المالية والموازنات.

2- التوسع في تحليل عناصر أنشطة الوحدات الإدارية المتماثلة، يساعد في تحليل نسبي للتوصل إلى معايير ثابتة أو شبه ثابتة في تقييم أداء الوحدات المختلفة، ومن الأمثلة على تلك الوحدات (الوحدات الهندسية، والوحدات الصحية، وإدارة التفتيش في الوحدات وهيئات القطاع العام).

3- تحديد التكلفة المعيارية لوحدة الخدمة، وهذا يساعد في تحليل عناصر الخدمات والأعمال التي تتولاها الدوائر الإدارية، مما يؤدي إلى تقييم النتائج بدقة ومعرفة أوجه القصور وأسبابه مما يساعد على تقييم الأداء.

4- يسهل إجراء المقارنات اللازمة لقياس الإيرادات بدقة، وكذلك المقارنة في فترات زمنية مختلفة، مما يساهم في تقييم أداء أقسام الجباية بفاعلية عالية والرقابة عليها، حيث يساعد على رفع مستوى الرقابة على عوائد الأداء.

5- لتحقيق هدف الكفاءة والفعالية لأداء البرامج لابد من رفع كفاءة النظام المحاسبي، لتحديد تكاليف الأنشطة بشكل دقيق وواضح، بحيث نحصل من تسجيل لتكاليف الأنشطة المتماثلة وإجراء المقارنات بين الوحدات والدوائر المختلفة، ويعد أساس الاستحقاق بشكل كامل متطلب هام لتحقيق ذلك، لأنه يعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية، ويساعد في تحديد تكلفة وإيرادات مختلف البرامج والأنشطة الحكومية بدقة.

معالجة التقارير المالية والحسابات الختامية وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل في الصناديق الخاصة:
تشكل التقارير المالية المحاسبية الخاصة بالحكومة المخرجات النهائية للحسابات الحكومية، بحيث تظهر فيها قيمة الأرصدة في تاريخ معين، وإجمالي التدفقات النقدية، والقيم التي ترتبط بفترة زمنية معينة، في منظومة مترابطة متناغمة بشكل تكمل بعضها البعض، حيث إن الإيرادات تشكل زيادة في جانب حقوق الملكية والنفقات نقصاً في حقوق الملكية، إلا أن النظام المحاسبي على أساس

الاستحقاق المعدل يقوم على تخصيص حسابات خاصة لكل بند من بنود الإيرادات والنفقات، لإظهار تفاصيل تلك العناصر عند إعداد قائمة صافي الإيرادات والنفقات.

وطبقاً لهذا الإجراء ومع نهاية الفترة المحاسبية يتم حسابات الإيرادات والنفقات التي يتم فيها مقابلة الإيرادات بالنفقات وترحيل الفائض أو العجز إلى المال العام، ويتم إغلاق حسابات قائمة الإيرادات والنفقات في آخر الفترة المحاسبية، ليتم تجهيزها لقياس فترة محاسبية أخرى، وحسب الفقرة رقم (21) من المعيار رقم (1) من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فإن مجموعة البيانات المالية الكاملة تحتوي على المكونات التالية: بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الموجودات وحقوق الملكية، وبيان التدفق النقدي، والموازنة والمقارنة مع الفعلي والملاحظات المرفقة وها ما يتفق مع الفقرة رقم (60) من نفس المعيار (خضير ويونس، 2016).

مقارنة طبيعة التقارير المالية وفق الأسس المحاسبية المختلفة:

حدث دراسة لمنظمة الإنتوساي أربعة أنواع من التقارير المالية للوحدات والهيئات العامة، عند الإفصاح المالي عن كافة مواردها وهي كالأتي (مطاوع، 2019):

1- تقرير الامتثال: حيث يوفر معلومات حول مدى إمتثال الوحدة الحكومية للقوانين واللوائح المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام وبيان مدى احترام مخصصات الموازنة المقررة تشريعياً.

2- تقرير الأداء: حيث يسمح بتوفير بيانات حول مدى فعالية وكفاءة البرامج والأنشطة وتحليل تكلفة أداء جميع الخدمات المقدمة للمواطن.

3- تقرير الأقسام: ويركز هذا التقرير على إظهار الأداء المالي للأقسام والدوائر في هيئات القطاع العام.

4- القوائم المالية ذات الغرض العام: تسمح هذه القوائم بتوفير معلومات حول الوضع المالي للهيئات العامة، عن طريق الإبلاغ عن حجم الفائض أو العجز في الموازنة، إضافة إلى الإفصاح المالي حول مجمل الإيرادات والنفقات والحقوق والديون العامة والممتلكات.

علاقة أساس الاستحقاق المعدل بجودة التقارير المالية:

يعتبر التحول في الأسس المحاسبية والذي فرضته الحاجة لتقارير مالية حكومية يحقق الأهداف الحديثة للمحاسبة الحكومية، بالإضافة إلى التغيرات العالمية في مجال محاسبة القطاع العام مثل صدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي أضحت نماذج إرشادية تساعد الدول في تحقيق مفهوم الشفافية والمساءلة، ومؤشر المساءلة المالية للقطاع العام الذي يرصد الدول التي اعتمدت أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS كوسيلة لتطوير محاسبة القطاع العام (بوكفوسة، 2022).

لا تعتمد جودة المعلومات المحاسبية على الخصائص النوعية للمعلومات فقط، بل تتعداها إلى خصائص تتعلق بمتخذي القرارات ومستخدمو المعلومات، بمعنى أن فائدة المعلومات بالنسبة لمتخذ القرار تتحدد على أساس معرفة العديد من الشروط، لعل أهمها تلك التي تتعلق بمجال الاستخدام كطبيعة القرارات التي يواجهها طبيعة نموذج القرار المستخدم وطبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها، ومقدار ونوعية المعلومات المتوفرة، والمقدرة على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوفرة لدى متخذ القرار، يجب أن تتصف الخصائص النوعية بالمرونة والتغيير، أي أنها تتأثر بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تقدم فيها تلك المعلومات. أما الفائدة الرئيسية من وجود خصائص ثابتة لجودة المعلومات هو إعداد إطار من المعايير يتصف بالشمول؛ أن قيمة

المعلومة تشير إلى إمكانية القياس الكمي للمنفعة المترتبة على استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار (الجرف، 2017).

ويوفر أساس الاستحقاق المعدل المعلومات الكافية حول البيانات المحاسبية للوحدة الحكومية، وذلك عبر القوائم المالية التي تفصح عن النظام المحاسبي بشكل كاف وعادل كقائمة المركز المالي، وقائمة الأداء، وقائمة التدفقات النقدية، ويفصح عن جميع العمليات المحاسبية، ويظهر أثرها خلال الفترة التي تفصح عنها الموازنة بشكل مستقل عن السنوات السابقة أو اللاحقة بحيث يحقق مبدأ الاستقلالية، وتظهر الموازنة المعدة على أساس الاستحقاق المعدل الموارد التي تملكها الدولة وإيرادات الفترة، مما يمكن القائمين على النظام المحاسبي من المفاضلة بين الموارد المتاحة للدولة وكذلك التخطيط للمستقبل، وتظهر التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المعد وفق هذا الأساس القدرة على تلبية احتياجات الجهات التشريعية، والتنفيذية، والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها، وذلك من خلال تمكين المستخدمين من خلال التحليل المالي عبر الأرقام المقارنة، واكتشاف الانحرافات عبر مقارنة السنوات للموازنات مع التقارير المالية لملاحظة الآثار والنتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية (محمد، 2023).

كما أن تطبيق أساس الاستحقاق المعدل يوفر المعلومات والبيانات المالية التي تساعد في إعداد الحسابات الختامية، وكذلك في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، كما أن تطبيقه في الحسابات الحكومية يسهل عمليات مقارنة البيانات بين السنوات المختلفة، وتكون النتائج المرجوة في الموازنة ذات قيمة تساعد الحكومة على الرقابة، ورسم السياسات المالية، وتحسين الأداء الحكومي. ويساعد تطبيق هذا الأساس على قياس كفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع الحكومية وطرق الاتفاق عليها بصورة واضحة ودقيقة، وهو يحتاج إلى مقدرة تكلفية عالية وموارد بشرية ذات كفاءة، ويحقق الإفصاح الكامل ويعزز من الشفافية ويحد من غموض المعلومات المحاسبية مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، كما يساعد على إدارة ديون الدولة بصورة سليمة، وتحفظ حقوق الدولة على الغير وتظهرها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية، ويحقق استقلالية السنوات المالية مما يساعد على قياس نتيجة أعمال الوحدات الحكومية، كما يعالج الموجودات بصورة سليمة وتوزيعها على سنوات الاستفادة منها مما يؤدي إلى إحكام السيطرة عليها (حجو والعشي، 2021).

وقد أصبح تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في الحكومة خياراً ينبغي التفكير فيه بجدية وموضوعية تمثيلاً مع التوجه العالمي، وفق منهج يناسب نظام المحاسبة الحكومية والمالية العامة لديها. وهذا الاقتراح مبني على عدة عوامل يمكن ملاحظتها من خلال التوجهات الحديثة لإصلاح نظم المحاسبة الحكومية في دول العالم مثل:

1- التغيرات الحاصلة في أهداف المحاسبة العمومية مثل قياس الأداء والمساءلة والشفافية التي ساهمت في إحياء النقاش المتعلق باختيار الأساس المناسب للاعتراف بالعمليات المالية الخاصة بالموازنة العامة للدولة.

2- حقيقة النقاش تعبر عن مدى الحاجة لتقارير مالية حكومية تمكن من استيفاء الغايات الحديثة للمحاسبة العمومية عن طريق المطالبة بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية.

3- التوجه الحديث لتطبيق معايير محاسبية حكومية دولية (IPSAS) مستندة لأساس الاستحقاق في كثير من المنظمات الإقليمية والدولية. بناءً على هذه التغيرات الحديثة ينبغي على الدول التي لم تفكر بعد في مناقشة الأساس الأنسب للتطبيق في نظام المحاسبة العمومية لديها أن تبادر إلى دراسة ما يناسبها في ضوء الأنواع المعدلة للأسس المحاسبية كمرحلة أولية.

- وبناء على ما سبق يستنتج الباحثان ما يلي:
- 1- أن بنود القوائم المالية تتأثر بالعمليات عند حدوثها، بغض النظر عن القبض أو الصرف.
 - 2- يؤثر أساس الاستحقاق المعدل على جميع بنود الصرف بنظام القيد المزدوج، وتظهر هذه البنود بقيمتها العادلة منها بند النقدية، وهذا على عكس الأساس النقدي الذي يُظهر بند النقدية فقط.
 - 3- يوفر أساس الاستحقاق المعدل أساساً مناسباً للربط بين تحقق الإيراد وبين الجهود التي تقوم بها الحكومة في سبيل تحقيق هذا الإيراد والمقاسة بتكلفة الموارد المستنفذة لتحقيق الإيراد.
 - 4- تظهر أهمية أساس الاستحقاق المعدل في تحقيق العلاقة السببية بين الإيرادات والنفقات للدولة خلال الفترة.

الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية على صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط لاختبار فاعلية استخدام أساس الاستحقاق المعدل، حيث يتم تحويل ميزان المراجعة، وح/الإيرادات والمصروفات، وكذلك الميزانية العمومية الخاصة بصندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط، ومقارنة النتائج بين الأساس النقدي المتبع وأساس الاستحقاق المعدل والمقترح استخدامه، وتحقيقاً لهذا الغرض فقد تناولنا ما يلي:

- 1- نبذة عن صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط، وكيفية العمل به، والحسابات الخاصة به، والهيكل الإداري القائم عليه.
- 2- يتناول تطبيق أساس الاستحقاق المعدل على صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط، ومقارنة النتائج بين الأساس النقدي المتبع وأساس الاستحقاق المعدل والمقترح استخدامه.

أولاً: نبذة عن صندوق الورش بكلية هندسة جامعة أسيوط

اللائحة المالية لصندوق وحدة انتاج الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط (السند القانوني):
تنظم أحكام هذه اللائحة التصفيات المالية والإدارية لوحدة الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط باعتبارها وحدة ذات طابع خاص لها استقلالها الفني والمالي والإداري والصادر بشأنها موافقة مجلس الجامعة بجلسته رقم (549) بتاريخ 2005/11/27 بإنشاء ورقم (552) بتاريخ 2006/3/26 بتعديل المسمى وذلك طبقاً لأحكام المادة رقم (307) (فقرة أولى بند 4) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الجامعات رقم (49) لسنة 1972.

أهداف الوحدة:

- 1- المساهمة في تزويد الجامعة بإحتياجاتها التي تدخل في اختصاص الورش.
- 2- المساهمة في أداء كلية الهندسة لرسالتها في تعليم وتدريب الطلاب.
- 3- القيام بالأعمال الهندسية والانتاجية وتقديم الاستشارات الفنية للغير.
- 4- تنظيم الدورات التدريبية لرفع الكفاءة الانتاجية بمجال عمل الوحدة.

تشكيل مجلس الإدارة:

يشكل مجلس إدارة الوحدة بقرار من السيد الأستاذ الدكتور/ رئيس الجامعة لمدة عامين قابله للتجديد على النحو التالي:

- 1- أ.د/ عميد الكلية رئيساً
- 2- أ.د/ رئيس قسم الهندسة الميكانيكية (مشرفاً عاماً على الوحدة) عضواً
- 3- اثنان من الأساتذة المتخصصين في هندسة الانتاج عضواً
 - وواحد من باقي تخصصات الهندسة الميكانيكية
 - وواحد من رؤساء الأقسام الأخرى بالكلية (بصفة دورية)
- 4- أ/ أمين عام الجامعة عضواً
- 5- أحد العاملين في الصناعة من ذوي الخبرة يرشحه مجلس الإدارة عضواً
- 6- مدير الورش عضواً

مع الالتزام بأحكام المادة رقم (311) من اللائحة التنفيذية لقانون تنظيم الجامعات رقم (49) لسنة 1972.

الحساب الختامي والكشف المرفقه به:

يعد مركز مالي للوحدة شهرياً وكل ثلاثة أشهر ويعرض على مجلس الإدارة، لمناقشته وإبداء الرأي فيه للمركز المالي للجامعة عن ذات الفترة كما يعد الحساب الختامي في نهاية كل سنة مالية، ويعرض على مجلس الجامعة للموافقة عليه على أن يتضمن الحساب الختامي للجامعة الحساب الختامي للوحدة مع الالتزام باللوائح والقواعد المحددة من قبل وزارة المالية . ثم موافاة قطاع الحسابات الختامية كل ثلاثة أشهر بكشف مرفق بالاستمارة (75 ع ح) الخاصة بالجامعة وتحديد موقف الحساب مصروفاً وإيراداً والرصيد في بداية ونهاية كل فترة مع إرفاق صورة من كشف حساب الفترة.

التفتيش:

تخضع حسابات وأعمال الوحدة لتفتيش ورقابة وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات وكافة الأجهزة الرقابية الأخرى وعلى القائمين بالعمل بها تقديم كافة المستندات والبيانات التي تطلبها هذه الأجهزة.

ثانياً: تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في صندوق الورش بكلية الهندسة بجامعة أسيوط

ذكرنا سابقاً أن الأساس النقدي يعترف بالإيراد والمصروف الذي تحقق وصُرف خلال العام بناءً على استلام النقدية وصرفها، بغض النظر عما كان هذا الإيراد أو المصروف يخص العام الحالي أو العام السابق أو اللاحق، بينما أساس الاستحقاق المعدل فهو يعترف بالإيراد الذي يخص العام فقط بغض النظر عن عملية التحصيل تمت أم لا، خلال العام أو في أعوام أخرى، ونظراً لصعوبة تطبيق أساس الاستحقاق في النظام الحكومي، لذلك سوف يستخدم الباحثان أساس الاستحقاق المعدل والذي يعترف بالإيرادات وفقاً لأساس الاستحقاق أما النفقات وفقاً للأساس النقدي. ولابد من عمل عدة تسويات للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل، ويتم ذلك في عدة حسابات وقوائم كما يلي:

ميزان المراجعة:

وقد تم عمل ميزان المراجعة بالأساسين النقدي والاستحقاق المعدل، حيث أجريت التسويات التالية للتعديل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المعدل:

1- لا يوجد اختلاف في المعالجة المحاسبية لجميع بنود النفقات، حيث يتم الاعتراف بها وفقاً للأساس النقدي في كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المعدل.

2- يظهر الاختلاف واضحاً في حساب الإيرادات حيث أن الإيرادات وفقاً للأساس النقدي، والذي يعترف بها وفقاً للأساس النقدي (طبقاً لعملية التحصيل سواء تخص السنة الحالية أو تخص سنوات أخرى) يساوي مبلغ (٢٣٤٩٨٨٨,٠٧) وهو الإيراد الذي تم تحصيله خلال السنة.

3- أما في أساس الاستحقاق المعدل (والذي يعترف بالإيراد وفقاً لأساس الاستحقاق أي ما يخص العام)، لذلك نجد أن الإيراد الذي تم تحصيله خلال العام ينقسم إلى ثلاث أقسام:

1- إيرادات تخص العام بقيمة (١٩٦٥٨٩٤,٠٤).

2- إيرادات محققة في الأعوام السابقة (٧١٣٩١,٣٣) يرحل لحساب الاحتياطي العام.

5- إيرادات رأسمالية بقيمة (٥٤٥٤٠,٧٠).

ويتضح لنا أن الإيراد المحسوب على الأساس النقدي أكبر من إجمالي الإيرادات المحسوبة على أساس الاستحقاق المعدل بقيمة (٢٥٨٠٦٢) منها مبلغ تم تحصيله خلال السنة لمقاييسات يجب تنفيذها السنة القادمة بمبلغ (١١٧٩٨٧,٩٥) وكذلك مبلغ (١٤٠٠٧٤,٠٥) يخص مقاييسات تم تنفيذها في السنوات السابقة وتم تحصيلها هذه السنة ولذلك تم إضافتها لحساب الاحتياطي العام الذي يختص بإضافة أي مبالغ تخص السنوات السابقة وفقاً للمحاسبة الحكومية. وتكون القيود المحاسبية كالآتي:

1- على الأساس النقدي يكون القيد :

٢٣٤٩٨٨٨,٠٧ من ح/ جاري البنك أو الوحدة الحسابية

٢٣٤٩٨٨٨,٠٧ إلى ح/ الإيرادات

2- على أساس الاستحقاق المعدل يكون القيد :

٢٣٤٩٨٨٨,٠٧ من ح/ جاري البنك أو الوحدة الحسابية

إلى مذكورين

١٩٦٥٨٩٤,٠٤ ح/ الإيرادات

١١٧٩٨٧,٩٥ ح/ العملاء

١٤٠٠٧٤,٠٥ ح/ الاحتياطي العام

وبالتالي فقد ظهر في ميزان المراجعة بند واحد فقط للإيرادات وفقاً للأساس النقدي، بينما ظهر ثلاث بنود لحساب الإيرادات هم حساب الإيرادات، وحساب للعملاء، وكذلك حساب الاحتياطي العام وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل، أما باقي بنود ميزان المراجعة لا نجد فيها أي اختلاف بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المعدل.

ويوضح ميزان المراجعة التالي الحسابات وفقاً للأساس النقدي، وأساس الاستحقاق المعدل جنباً إلى جنب لتوضيح الفروق، وما تم تسويته من حسابات:

ميزان المراجعة في 2021

البيان	وفقا لأساس الاستحقاق المعدل				وفقا للأساس النقدي			
	دائن		مدين		دائن		مدين	
	جنيه	قرش	جنيه	قرش	جنيه	قرش	جنيه	قرش
مصروفات باب اول	0	0	178943	37	0	0	178943	37
مصروفات باب ثان	0	0	1090457	13	0	0	1090457	13
مصروفات باب خامس	0	0	115313	63	0	0	115313	63
مصروفات باب سادس	0	0	54540	70	0	0	54540	70
ايرادات رأسمالية	54540	70	0	0				
ايرادات خلال العام	1965894	04	0	0	2349888	07		
إيرادات محققة العام السابق	71391	33						
توزيع فائض للعام السابق			71391	33			71391	33
توزيع فائض للعام الحالي			278761	27			278761	27
الاحتياطي العام	140074	05						
العملاء	117987	95						
دائنة	151	50	112421	33	151	50	112421	33
مدينة	175690	22	61057	82	175690	22	61057	82
مناسبات	1600	0	12571	65	1600	0	12571	65
صندوق الاحلال والتجديد	0	0	88815	80	0	0	88815	80
تأمين نهائي	16225	73	14093	50	16225	73	14093	50
الضريبة على القيمة المضافة	251230	35	209559	0	251230	35	209559	0
ضرائب ودمغات	86861	93	86861	93	86861	93	86861	93
اوامر دفع	2079859	22	2079859	22	2079859	22	2079859	22
جارى البنك	2187506	27	2274197	85	2187506	27	2274197	85
الوحدة الحسابية	2088983	67	2288983	79	2088983	67	2288983	79
جزاءات	250	0	250	0	250	0	250	0
المعاشات	122003	14	122003	13	122003	14	122003	13
اعمال منصرف عنها دفع مقدم	46300	0	46300	0	46300	0	46300	0
الأصول	0	0	54540	70	0	0	54540	70
المال العام	54540	70	0	0	54540	70	0	0
اعمال منصرف عنها سلف	500	0	500	0	500	0	500	0
مبالغ مدينة طرف وزارة المالية	134513	5	134513	5	134513	5	134513	5
10%تحسين اجور علميين	0	0	62012	61	0	0	62012	61
مياه وانارة	0	0	12915	71	0	0	12915	71
كوارث	0	0	5165	28	0	0	5165	28
الاجمالى	9596104	30	9596104	30	9596104	30	9596104	30

ويتضح من ميزاني المراجعة السابقين أن هناك بعض البنود لم تكن موجودة عند تطبيق الأساس النقدي، وأصبحت موجودة عند تطبيق أساس الاستحقاق المعدل مثل ح/ إيرادات محققة العام السابق، ح/ الاحتياطي العام، وح/ العملاء، كما أوضحنا في التسويات التي أجريناها سابقاً. كما أن هناك بعض التعديلات وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل التي تمت على بند الإيرادات خلال السنة والذي يطلق عليه إيرادات المقاييسات وبيانها كالاتي:

بيان بإيرادات المقاييسات من 2020/7/1 حتى 2021/6/30

بيان	خارجي		كليات		هندسة		إدارة		الإجمالي	
	قروش	جنيه	قروش	جنيه	قروش	جنيه	قروش	جنيه	قروش	جنيه
خ جامعة	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--
خ صندوق	90	373549	85	400219	45	309046	60	17910	80	1100726
عمالة	45	66230	35	187567	45	90428	25	13587	50	357813
ماكينات	60	15834	75	19719	85	31156	0	1266	20	67977
15 % مضافة	10	191930	35	192453	60	115797	50	7133	35	439337
الإجمالي	45	631710	55	780240	50	515272	35	38631	85	1965854

حساب الإيرادات والمصروفات:

تم إجراء حساب للإيرادات والمصروفات عن نفس السنة وفقاً للأساسين النقدي والاستحقاق المعدل كالتالي:

1- في الجانب المدين:

- الجزء الأول من حساب الإيرادات والمصروفات في الأساس النقدي تظهر به المصروفات دون أي تفصيل إلا أن كونها تخص الباب الأول أو الثاني أو السادس.
- أما في أساس الاستحقاق المعدل فقد تم اظهار مخزون أول المدة بناء على الجرد الفعلي للمخازن أول المدة، كما تم ظهور الخامات المشتراه وفروق التسعير والأجور والمكافآت ومستلزمات التشغيل المستهلكة، أي تم ظهور ما تم استخدامه فعلاً في تنفيذ المقاييسات، حيث أنه في أساس الاستحقاق المعدل يتم الاعتراف بالمصروف المؤثر في العملية الإنتاجية على أساس الاستحقاق وبالتالي فقد تم ظهور مخزون أول المدة وتفصيلي لما تم استخدامه من خامات وغيرها لإجراء هذه المقاييسات.

2- في الجانب الدائن:

- أن الجزء الأول من حساب الإيرادات والنفقات فيتضح لنا أن في الأساس النقدي لا يوجد إلا مبلغ واحد وهو الإيرادات التي تم تحصيلها خلال العام.
- أما في أساس الاستحقاق المعدل الذي يحسب الإيراد على أساس الاستحقاق فيتضح أن المبلغ مقسم لثلاثة بنود السابق ذكرها في ميزان المراجعة كما تم إضافة مخزون آخر المدة بناء على جرد المخازن آخر العام لكي يظهر لنا مجمل الربح الحقيقي أو الأقرب للحقيقي الذي تم تحقيقه هذه السنة.
- أما في الجزء الثاني فنجد أن الأرقام جميعها مختلفة بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المعدل، حيث أن جميع هذه النسب تحسب على أساس الإيراد مطروحاً منه مستلزمات التشغيل في كلتا الأساسيين النقدي والاستحقاق وباختلاف إجمالي الإيراد سيختلف تبعاً جميع النسب الواردة بالجزء الثاني بالحساب.
- النسب في الأساس النقدي مبالغها أكبر من أساس الاستحقاق المعدل، وهو ما يفسر أن إجمالي الإيراد النقدي أكبر من إجمالي الإيراد وفقاً للاستحقاق، وهو ما نلاحظه أيضاً في الجزء الثالث والآخر من الحساب.

مما سبق يرى الباحثان أن أساس الاستحقاق المعدل أظهر حقيقة الإيراد نسبياً، كما أن إظهار المخزون أول وآخر المدة وضع نوع من الرقابة، وكذلك إيضاح ما تم استخدامه وما تم شرائه خلال السنة، فإذا تم تطبيق أساس الاستحقاق المعدل فستكون هذه الرصدة الخاصة بالمخزون هي الرصدة الدفترية وبجرد المخزون الفعلي بالمخازن آخر العام يجب أن يكون مطابقاً مع الدفترية مما ستكون هناك رقابة فعالة على المخزون.

ويوضح ح/الإيرادات والمصروفات التالي الفرق في إعداده بين الأساسيين النقدي والاستحقاق المعدل كالتالي:

من خلال ح/ الإيرادات والمصروفات السابق يتضح للباحثان أن أساس الاستحقاق المعدل يفرض نوع من الرقابة على المخزون مما يجعله أقل عرضه للتلاعب، حيث ظهر بند المخزون في الحساب بقيمته الحقيقية بعد الجرد مما يجعل الرقابة على المخزون أسهل وأكثر دقة، كما يتضح أن أساس الاستحقاق المعدل أقرب إلى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي من شأنها إظهار حقيقة الأرباح والخسائر للوحدة محل المحاسبة.

وهناك بعض البنود التي بها اختلاف وفقاً لاساس الاستحقاق المعدل حيث تم حساب هذه النسب كما يلي:

ملاحظات توضيحية مكملة

1- كيفية حساب النسب المحملة على ح / الإيرادات والمصروفات المرفق:

اجمالي المبيعات 1965894.49 جنيه

يطرح المكون السلعي: (1197136.97) جنيه

جملة الإيراد 768757.52 جنيه

2- تم حساب نسبة وزارة المالية بناء على قرار مجلس الجامعة رقم (507) بتاريخ 21 / 1 / 2020

- 15% وزارة المالية = (اجمالي الإيراد) $768757.52 \times 15\% = 115313.63$ ج
- 10% صندوق تحسين دخول العاملين = (اجمالي الإيراد) $768757.52 \times 10\% = 76875.75$ ج
- 15% احلال وتجديد = (اجمالي الإيراد يخصم منه النسب السابقة) $768757.52 - 1921 = 768565.31$ ج
- 89.38 = $576568.14 \times 15\% = 86485.22$ ج
- 5% موارد جامعة = (جملة الفائض * 5%) $388646.40 \times 5\% = 19432.32$ ج
- 2% صندوق مواجهة الكوارث = (جملة الفائض * 2%) $388646.40 \times 2\% = 7772.93$ ج

ج

3- تقييم المخزون في أول وآخر السنة حسب آخر سعر تم الشراء به تم جرد المخزون بمعرفة لجنة مشكلة من السيد أ.د/ رئيس مجلس الإدارة.

4- عدم احتساب استهلاك للموجودات الثابتة بسبب تخصيص نسبة 15% لإحلال وتجديد مقابل هذا الغرض وبلغت قيمة هذه النسبة هذا العام مبلغ 86485.22.

بيان بخامات الصندوق المستخدمة خلال الفترة من 2020/7/1 الى 2021/6/30

خامات بالورش اول المدة 2021/7/1	168435.70	
خامات بالمخازن اول المدة	1978821.40	
خامات مشتره خلال المدة	1077945.15	
فروق تسعير	26996.76	
		3252199.01
خامات بالمخازن اخر المدة 2023/6/30	1763592.41	
خامات بالورش اخر المدة 2023/6/30	387879.70	
		2151472.21
الخامات المستخدمة خلال الفترة المحاسبية	1100726.80	

الميزانية العمومية :

وعند عمل الميزانية العمومية الخاصة بنفس السنة على الأساسين النقدي والاستحقاق المعدل فنلاحظ الاتي:

- 1- لا يوجد اختلاف بين الأساسين النقدي والاستحقاق المعدل في قيد الموجودات المثبتة بقيد نظامي وفقاً للمحاسبة الحكومية فإن المبلغين متطابقين وهما جملة الموجودات في الجانب المدين وكذلك بند المال العام في الجانب الدائن.
- 2- أما بند تمويل الاستثمارات أو الاحلال والتجديد فنجد اختلاف في الأساس النقدي عنه في أساس الاستحقاق المعدل، وذلك لما حدث من تغيير في هذه النسبة وفقاً لحساب الإيرادات والمصروفات الذي حدث بسبب اختلاف الإيراد المحسوب عليه نسبة 15% الخاصة بالإحلال والتجديد.
- 3- كما تم استحداث بند الاحتياطي العام وهو عبارة عن المبلغ الوارد بميزان المراجعة وكذلك قيمة الفرق بين إجمالي الجانب المدين بالميزانية، والجانب الدائن وذلك لما استجد على الجانب المدين من بند الموجودات المتداولة آخر العام مخزون الخامات وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل.
- 4- الجزء الثاني من الميزانية نلاحظ استحداث بند الموجودات المتداولة والخاص بمخزون الخامات آخر المدة بالمخازن في الجانب المدين بأساس الاستحقاق المعدل دون ظهوره في الأساس النقدي، كما لا يوجد اختلاف في رصيد جاري البنك أو الوحدة الحسابية وفقاً للأساسين.
- 5- أما في الجانب الدائن فنلاحظ أن المكافأة المستحقة للعاملين بالورش وهي التي عبارة عن الفائض القابل للتوزيع في حساب الإيرادات والمصروفات يختلف في الأساس النقدي عن أساس

الاستحقاق المعدل وذلك لسبب اختلاف الإيراد الذي تم احتساب الفائض عليه وفقاً للأساسين النقدي والاستحقاق المعدل.

6- أما في الجزء الثالث الخاص بالميزانية في الجانب المدين لا يوجد أي اختلاف في البنود بين الأساسيين النقدي والاستحقاق المعدل، أما في الجانب الدائن فنجد استحداث بند مقدمات عملاء خارجيين والذي يخص المبالغ التي تم تحصيلها خلال هذه السنة والسنوات السابقة ولم يتم تنفيذها بعد وتم حصرها بهذا الإجمالي مضافاً إليها حركه السنة التي قد ظهرت في ميزان المراجعة وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل. وهذا البند قد أوضح أن هناك مقاييسات لم يتم تنفيذها من أكثر من سنة وبظهور هذا البند يجعل هناك رقابة على تنفيذ المقاييسات التي تم الحصول على إيراداتها من العملاء مما يتم قياس مدى التنفيذ أو التأخير في المقاييسات، كما لوحظ اختفاء بنود دائنة طرف وزارة المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المعدل برغم ظهوره في الأساس النقدي وهو الفرق الناتج عما كان يجب أن يتم دفعه لوزارة المالية بنسبة ١٥% من صافي الإيراد (إجمالي الإيراد - مستلزمات التشغيل) كما ورد بح/ الإيرادات والمصروفات عما دفع فعلاً بميزان المراجعة.

7- نجد أن البنود تحسن أجور العاملين والكوادر وموارد الجامعة تختلف مبالغهم في الأساس النقدي عن أساس الاستحقاق المعدل وذلك تبعاً لحسابها في حساب الإيرادات والمصروفات.

الميزانية العمومية في 30/6/2021

بيان	أساس الاستحقاق المعدل				الأساس النقدي				بيان	أساس الاستحقاق المعدل			
	افرادى		اجمالى		افرادى		اجمالى			افرادى		اجمالى	
	جنية	قرش	جنية	قرش	جنية	قرش	جنية	قرش		جنية	قرش	جنية	قرش
المال العام	1226985	91			1226985	91			اصول ثابتة اصول اول المدة	1172445	21		
									اصول مشتراه من موازنة الجامعة				
مقابل تمويل (الاستثمارات) الاحلال والتجديد) 15% الاحتياطي العام	419665	07			428678	50			اصول مشتراه من الصندوق	54540	70		
									جملة الاصول			1226985	91
الاجمالى	851920	37							صافي الاصول الثابتة			1226985	91
مكافآت مستحقه للعاملين بالورش	361441	15			565509	47			اصول متداولة خامات اخر المدة بالورش	387879	80		
									خامات اخر المدة بالمخازن	1763592	41		
									مشغولات تامة الصنع				
الاجمالى قبل الخصم			361441	15			565509	47	الاجمالى			2151472	21
(-) ماتم صرفه خلال العام	278761	27			278761	27			جارى البك	231964	72		
									الوحدة الحسابية المركزية	979913	29		
اجمالى (صافي المكافآت المستحقه)			82679	88			286748	20	الاجمالى			1211878	01
ارصدة دائنة مقدمات عملاء خارجين	1623991	89							حسابات مدينة اخرى مدينة تحت التسوية	35371	29		
الضريبة على القيمة المضافة	21408	15			21408	15			مبالغ مسددة مقما للموردين				
دائنة متنوعة	296184	42			296184	42			تأمين تلفون	105	0		
تامين نهائى	2225	73			2225	73			تامين لدى الغير	3330	0		
دائنة طرف وزارة المالية					57599	00							
تحسين اجور العاملين	76875	75			115275	08							
كوارث	7772	93			12161	49							
موارد للجامعة	19432	32			30403	73							
الاجمالى			2047891	19			535257	60	الاجمالى			38806	29
			4629142	42			2477670	21				4629142	42

مما سبق يتضح للباحثان أن أساس الاستحقاق المعدل أكثر دقة وواقعية من تطبيق الأساس النقدي من أكثر من ناحية، توضحها في عدة نقاط وهي:

1- أن الايراد يظهر بقيمته الحقيقية التي يقابلها تنفيذ المقاييسات.

- 2- كما يضع الرقابة الدورية على المخزون بالمخازن ومطابقته دفترياً وفعلياً من جرد المخازن.
- 3- وكذلك يحقق الرقابة على مدى تنفيذ المقاييس ومدى حجمها الذي تم تنفيذه والذي تم التأخر في تنفيذه.
- 4- يفيد بتقييم الأداء الإداري والمالي على صندوق الورش.
- 5- يفيد متخذي القرار في اتخاذ القرارات المناسبة لما يظهر لديهم من بيانات (الإيراد الحقيقي وكذلك بند مقدمات عملاء خارجيين وكذلك مخزون آخر السنة) التي تظهر بالميزانية وكذلك حساب الإيرادات والمصروفات مما يحقق التطوير الفعلي للصندوق.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ما يلي:
- 1- أن الأسس المحاسبية هي مجموعة من المهام والإجراءات والمستندات والسجلات المحاسبية التي تنظم العمليات والحركات المالية في الوحدات الحكومية، من حيث تسجيلها وتصنيفها وتجميعها وتلخيصها وتحليلها استناداً إلى الأنظمة والقوانين المعمول بها، ومن ثم تقديم التقارير اللازمة للجهات المستفيدة منها.
 - 2- يركز نظام المحاسبة الحكومية كنظام معلومات على تسجيل وإثبات العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير والقوائم المالية عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص نشاط وحدات القطاع العام غير الهادفة لتحقيق الربح وتحقيق الرقابة على صرف المال العام.
 - 3- الوحدات ذات الطابع الخاص هي وحدة محاسبية تنشأ بقرار من السلطة السياسية العليا في الدولة أو من السلطة الإدارية العليا في الوحدة الحكومية وتزاول نشاطاً يتصل بطريق مباشر أو غير مباشر – بطبيعة النشاط الحكومي، وتتمتع باستقلال فني وإداري ومالي عن السلطة أو الوحدة الحكومية التي أنشأتها، كما أن نفقاتها وإيراداتها تقع خارج نطاق الموازنة العامة للدولة، حيث تخصص الموارد التي تحققها للإنفاق على الأنشطة التي تزاولها وذلك استثناءً من مبدأ عدم التخصيص بالموازنة العامة للدولة.
 - 4- الوحدات ذات الطابع الخاص لها أهمية كبيرة داخل الجامعات إذا أحسن استخدامها والاستفادة من أنشطتها، سواء في مجال الخدمات الطلابية أو التدريبية أو في التنمية المهنية لأعضاء هيئة التدريس أو في قطاع خدمة المجتمع المحلي أو العالمي باستثمار المراكز البحثية مستفيدة من الكوادر البشرية من أعضاء هيئة التدريس والعاملين بالجامعة وبالتالي تدبير موارد إضافية مالية للجامعة.
 - 5- تعتبر المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي الحكومي من أقوى مبررات تغيير الأساس المحاسبي المستخدم، فجودة المعلومات المحاسبية تؤدي إلى الوصول للتنمية الحقيقية من خلال القدرة على تقييم الأداء الحكومي الحالي، ورفع مستوى الخدمات الحكومية.

6- يقدم أساس الاستحقاق المعدل معلومات كافية عن إجمالي تكاليف الخدمات العامة المدفوعة وما تم الإلتزام به دون تجاهل ما تم تأجيل دفعه وكذلك في الإيرادات تعترف بما تم قبضه بشكل نقدي وما تم إستحقاقه، وبالتالي يؤدي ذلك لدقة في إحتساب نصيب الفرد من تكاليف الخدمات العامة.

7- فاعلية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في تحقيق جودة المعلومات، وجودة الأداء المحاسبي والتقارير المالية، ويتمشى مع طبيعة الصناديق الخاصة التي تهدف إلى الربح وتوزيع الأرباح.

ثانياً: التوصيات

من خلال الدراسة التطبيقية ونتائجها، ونتائج الدراسة النظرية يوصي الباحثان بما يلي:

- 1- تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في الوحدات الحكومية.
- 2- تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في الوحدات ذات الطابع الخاص والصناديق الخاصة.
- 3- عمل ورش تدريبية لتدريب الوحدات الحسابية على تطبيق أساس الاستحقاق المعدل.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1- الكتب:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، " المعايير الدولية للتدقيق"، جمعية مدققي الحسابات القانونيين، فلسطين، ص55، (2010).
- 2- أحمر، إسماعيل حسين، " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص66، (2003).
- 3- بكري، عادل عبد التواب، وزغلول، ثروت سعد، " قانون تنظيم الجامعات ولائحته التنفيذية وفقاً لآخر التعديلات وزارة التجارة والصناعة"، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة (٢٤) المعدلة، مادة ٣٠٨، مصر، ص 34، (2006).
- 4- البناء، بشير عبد العظيم، " الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية - دراسة نظرية وتطبيقية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2019).
- 5- حجازي، محمد، " المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة"، الطبعة (7)، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص35، (2012).
- 6- الحجاوي، حسام أبو علي، " الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص34، (1999).
- 7- الشوبكي، محمد، وأبو شمالة، حسين، " المحاسبة الحكومية"، دار الثقافة، عمان، الأردن، ص65، (2012).
- 8- ضاحي، حاتم فرغلي، " مستقبل التعليم الجامعي في القرن الحادي والعشرين"، الدار العالمية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ص22، (2009).
- 9- عابدين، محمود عباس، " قضايا تخطيط التعليم واقتصادياته بين العالمية والمحلية"، القاهرة الدار المصرية اللبنانية، مصر، (2003).
- 10- المنظمة العربية للعلوم الإدارية، " النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص23 و 45، (2008).
- 11- مينا، فايز مراد، " التعليم في مصر الواقع والمستقبل حتى عام ٢٠٢٠"، مكتبة الانجلو المصرية، منتدى العالم الثالث، مكتب الشرق الأوسط، القاهرة، مصر، (2001).

2- الدوريات العلمية:

- 1- أبو خشبة، عبدالعال بن هاشم، والوردات، يوسف علي، والعتيبي، أنيف إبراهيم، " مدى توفر المقومات المحاسبية اللازمة للتحويل إلى أساس الاستحقاق في القطاعات الحكومية السعودية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (2)، المجلد (7)، ص ص 1-45، (2023).

- 2- أحمد، صفاء نوداز، " إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق المعدل في تسجيل الموجودات الثابتة للمنظمات الخدمية في القطاع العام - دراسة حالة في المعهد التقني أربيل"، مجلة قهلاي زانست العلمية، الجامعة اللبنانية الفرنسية – أربيل، كوردستان، العراق، العدد (٢)، المجلد (5)، ص 847-877، ربيع (٢٠٢٠).
- 3- البحيصي، عصام، " تقييم واقع نظم المعلومات المحاسبية للبلديات في قطاع غزة" مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، العدد (1)، المجلد (21)، ص ص 79-98، (2013).
- 4- بوكفوسة، أحمد، " متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSAS" وفق أساس الاستحقاق – دراسة حالة الجزائر"، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، مخبر ديناميكية الاقتصاد الكلي والتغيرات الهيكلية دينامكس، الجزائر، العدد (2)، المجلد (9)، ص ص 488 – 505، (2022).
- 5- جابي، أمينة هناء، وملياني، حكيم، " أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية – تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد (10)، الجزء (2)، ص ص 136-153، (2017).
- 6- جاسم، علي نعيم، " نموذج مقترح لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح – دراسة تطبيقية في جامعة المثنى القسم المالي"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، العدد (3)، المجلد (16)، ص ص 219-239، (2014).
- 7- الجرف، ياسر أحمد السيد محمد " الإفصاح المحاسبي في ظل معايير التقرير المالي الدولية وأثره على ملائمة المعلومات المحاسبية – دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (8)، المجلد (21)، ص ص 1107-1054، (2017).
- 8- الجناي، عظيم نعيم باجي، " أساس الاستحقاق المحاسبي ودوره في إعداد وتحديد أولويات الموازنة التخطيطية للحكومات المحلية - دراسة تطبيقية في محافظة القادسية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، العدد (4)، المجلد (8)، ص ص 28 - 53، أكتوبر (2017).
- 9- حجو، محمد معروف محمد، والعشي، محمد مروان، " إمكانية تبني أساس الأستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين – دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، العدد (4)، المجلد (29)، ص ص 27-58، (2021).
- 10- حرب، إيمان وصفي كامل السيد، " دراسة مقارنة للجامعات الشاملة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والصين وإمكان الاستفادة منها في مصر"، مجلة دراسات تربوية واجتماعية، كلية التربية، جامعة حلوان، العدد (1 ، 4)، المجلد (27)، ص ص 11-143، (2021).
- 11- حسين، محمد ريجان، " طبيعة الوحدات ذات الطابع الخاص وأهميتها في تنمية الموارد الذاتية بالجامعات"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد (1)، المجلد (28)، ص ص 345-365، (2014).

- 12- خضير، خبيطي، ويونس، مونه، " أفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد (1)، المجلد (2)، ص ص 97 – 110، (2016).
- 13- ركه، ميادة السيد على عوض، والخميسي، السيد سلامة، وعثمان، رانيا وصفى، "دور الوحدات الجامعية ذات الطابع الخاص في خدمة المجتمع وتنمية البيئة"، دراسات عربية في التربية وعلم النفس، رابطة التربويين العرب، مصر، ص ص 211-234، (2018).
- 14- زيدان، أسامة محمود، " تفعيل دور عضو هيئة التدريس في التخطيط الاستراتيجي لتحسين جودة الأداء بالجامعات"، المجلة الدولية للأبحاث التربوية، كلية التربية، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات، العدد (32)، ص ص 1-27، (2012).
- 15- زيود، لطيف، وحسان قيطيم، وريم علي عيسى، " 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، اللاذقية، سوريا، العدد (1)، المجلد (29)، ص ص 157-175، (2007).
- 16- السعبري، إبراهيم عبد موسى، " أثر الدليل المحاسبي لحسابات الدولة على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة" مجلة التقني، الجامعة التقنية الوسطى، العراق، العدد (2)، المجلد (20)، ص ص 1-17، (2007).
- 17- السلمي، شعلة عوض الله أحمد، وعبد الرحمن، نجلاء إبراهيم، " أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية – دراسة ميدانية"، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، مصر، العدد (24)، المجلد (6)، ص ص 227-270، (2022).
- 18- السنباطي، محمد عماد، " الصناديق الخاصة بين الواقع والمأمول- دراسة تحليلية"، مجلة كلية الشريعة والقانون بتقنها الأشراف، دقهلية، جامعة الأزهر، العدد (23)، المجلد (6)، ص ص 993-1060، (2021).
- 19- شقفة، خليل إبراهيم، " قياس توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية بقطاع غزة"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، العدد (15)، المجلد (6)، ص ص 53-67، (2021).
- 20- الشهير، أحمد محمد، والليثي، عبداللاه فراج عبد الرحيم، ومشرف، رمضان عبد الله، " طبيعة وخصائص نشاط الصناديق والوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات الحكومية ومشكلاتها الإدارية والمحاسبية: دراسة تحليلية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد (2)، المجلد (34)، كلية التجارة، جامعة سوهاج، ص ص 223-245، (2020).
- 21- عمر، محمد عبد الحليم، " الصناديق والحسابات الخاصة والوحدات ذات الطابع الخاص في جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، (1986).

- 22- كاكولي، محمد عبد الرضا، " تطوير موازنة البرامج والأداء بهدف إحكام الرقابة وتقييم الأداء المالي للقطاع الحكومي الكويتي"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (4)، المجلد (18)، الجزء (2)، ص ص 1-21، (2017).
- 23- محمد، الحسن أبو القاسم علي، " استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الليبي وأثره على التقارير المالية – دراسة تطبيقية على بلديات منطقة وادي الشاطئ"، مجلة الأصالة، الجمعية الليبية لعلوم التربية، العدد (2)، المجلد (6)، ص ص 504-528، (2023).
- 24- مشتهى، بري ماهر، وحيصات، حمدان محمد، " أثر أساس الاستحقاق المعدل في تطبيق محاسبة المسؤولية في الدوائر الحكومية – دليل من الأردن"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد (2)، المجلد (50)، ص ص 233-280، (2010).
- 25- مطاوع، مطاوع السعيد السيد، " أثر جودة نظم المعلومات المحاسبية الآلية في تعزيز جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد (21)، ص ص 434-492، (2019).
- 26- نايل، سحر حسني أحمد السيد، " دراسة تقييمية لتسويق الخدمات الجامعية في ضوء إدارة الجودة الشاملة بالجامعات المصرية"، دراسات عربية في التربية وعلم النفس، رابطة التربويين العرب، مصر، العدد (61)، الجزء (2)، ص ص 267-74، (2015).
- 27- الوشاحي، غادة السيد السيد، " تصور مقترح لجامعة منتجة مصرية في ضوء خبرات بعض الدول جامعة أسبوت أنموذجاً"، المجلة التربوية، كلية التربية، جامعة سوهاج، المجلد (٤٢)، ص ص 225-321، (2015).

5- المؤتمرات العلمية:

- 1- جمال، أمل عبدالمرضي عبد المنعم، " التخطيط لتسويق خدمات الوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة حلوان"، المؤتمر الدولي الخامس والعشرون – مستقبل الخدمة الاجتماعية في ظل الدولة المدنية الحديثة، كلية الخدمة الاجتماعية، جامعة حلوان، المجلد (٦)، ص ص 2429-2519، (2012).
- 2- الحصادي، سليم، " اتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة وانعكاساتها على البيئة الليبية"، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا جامعة قاريونس، ليبيا، ص 25، (2009).
- 3- حماد، أكرم إبراهيم، " تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين"، أعمال مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، ص ص 1045-1077، (2006).

8- أخرى:

- 1- دليل المراكز العلمية والبحثية، " إدارة الصناديق والوحدات ذات الطابع الخاص"، جامعة أسبوت، 2015.

- 2- دليل جامعة جنوب الوادي، "إدارة الوحدات ذات الطابع الخاص"، قطاع شئون البيئة وخدمة المجتمع بجامعة جنوب الوادي، جامعة جنوب الوادي، (2013).
- 3- مرصد الموازنة العامة وحقوق الانسان، "أوراق السياسات"، مصر، (٢٠١٣).

ثانياً: المراجع الأجنبية

A- Books

- 1- Bogui, F., (Ed.), " **Handbook of governmental accounting**", CRC Press, (2009).
- 2- Federation of European Accountants (FEE), " **Accrual Accounting: A Key Step Toward Better Public Finances**", (2016).
- 3- International Federation of Accountants (IFAC) psc, " **Presentation of Financial Statements**", ED, New York, USA, (1998).
- 4- International Federation of Accountants (IFAC), " **Public Sector Committee**", Study no11: Government Financial Reporting, Accounting Issues and Practices, New York, USA, (2000).
- 5- International Federation of Accountants (IFAC), " **The Importance of Accrual-Based Financial Reporting in the Public Sector**", New York, USA, (2014).
- 6- Kimmel, P., D.; Weygandt, J., J.; & Kieso, D., E.; " **Accounting: Tools for Business Decision Making**", John Wiley & Sons, (2018).

B- Periodical

- 1- Elsherif, Mai Adel; Ali, Abd Elwahab Nasr; Shehata , Shehata Elsayed, " The Effect of Alternative Accounting Bases on the Quality of Accounting Information from Stakeholders' Perspective in the Egyptian Governmental Universities: An Experimental Study", **Alexandria Journal of Accounting Research**, 1(5), January (2021).
- 2- Ian, Ball & Gary, Pflugrath, " Government Accounting-Making Enron look good", **World Economics**, 1(13), pp.6-7, January–March (2012).
- 3- Sadiyah, D., I., & Yuhertiana, I.; " Changes in the Recording of Cash-Based Accounting Methods to Accrual Base", **International Journal of Community Service & Engagement**, 2(2), pp.24-31, (2021).

- 4- Sousa, Rossana., Guerra, de.; Vasconcelos, A., F., D.; Caneca, R., L., & Niyama, J., K., " Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information", **Revista Contabilidade & Finanças**, 24(63), pp.219-230, (2013).

C- Conference

- 1- Mohammed, A., Mohammed; Mostafa, A., Ali; Nihad, Abbas, Alzidi, " Adopting the Accrual Basis in the Government Accounting System Applied Study at the College of Science at Al-Mustansiriya University", **Ahibs International Action Conference**, Empowering Change, Elevating Impact, Kuala Lumpur, (2023).

D- Internet

- 1- Stephen, F., Steeleet, " Establishing A Local Research Center at A College or University, Sociological Practice", Vol. (1), (2017), Accessed 19/4/2018, Available at: [DigitalCommons.wayne.edu](https://digitalcommons.wayne.edu)