

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الدراسات العليا
قسم المحاسبة



جامعة التحدي
كلية الاقتصاد

تقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه

إعداد/سعيدة مجيد الشريف

(رقم القيد 015312)

بكالوريوس محاسبة – كلية الاقتصاد

جامعة التحدي – 1997/1998مسيحي

إشراف الدكتور/عوض أحمد الروياتي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الإجازة العالية (الماجستير) في

تخصص المحاسبة بتاريخ 2009/7/16 مسيحي. بقسم المحاسبة

كلية الاقتصاد – جامعة التحدي

2008 – 2009 مسيحي

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى



كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

جامعة التحدي

الدراسات العليا

تقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه

إعداد: سعيدة مجيد الشريف عبدالله

(015312)

لجنة الأشراف والمناقشة تتكون من :

التوقيع:

مشرفاً ورئيساً

د. عوض احمد الروياتي

ممتحناً داخلياً

د. إبراهيم أحمد بالخير

ممتحناً خارجياً

د. أبو بكر فرج شريعة

أ. أبو بكر محمد القلاي

مدير مكتب الدراسات العليا بالكلية

د. علي مفتاح محمد البريشي
أمين اللجنة الشعبية لكلية الاقتصاد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ

الْحَكِيمُ ﴿١٠٠﴾

صدق الله العظيم

(سورة البقرة)

رواية قالون عن نافع

الإهداء

إلى من علمني كيف أمسك بالقلم وكيف اخط الكلمات .. إلى من علمني أن امرئقي
سلم الحياة .. إلى من أعطى وأجنزل العطاء .. إلى من كان مرضاه نراداً في هذه
الحياة ودعواته نوراً يضيئ لي طريقتي .. إلى من أدين له بعمرتي وشبابي وعلمي ..

إلى مروح أبي رحمة الله عليه

إلى مروح فقيده العلم الدكتور عبد العزيز أبو بكر عبيد رحمة الله عليه

إلى كل من علمني حرفاً مرداً لبعض الجميل

أهدي نواب هذا العمل

الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على سيدنا محمد خير خلق الله، لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وفائق الاحترام إلى من قدم الوقت والجهد لإتمام هذا العمل المتواضع، وأخص بالذكر الدكتور عوض أحمد الروياتي الذي تابع الإشراف على إخراج هذا البحث ولما قدمه من رأي وتوجيه لإخراجه بهذه الصورة.

كما أتقدم بالشكر إلى زملائي وزميلاتي بأمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية وأخص بالذكر الأستاذ محمد المدني البخاري المستشار المالي بالأمانة لقيامه بتقييم بعض المواضيع المتعلقة بالدراسة، والإخوة الموظفين بديوان الأمانة، والأخ مراقب الخدمات المالية بشعبية مصراتة لما قدمه من وقت وجهد لمساعدتي في توزيع استمارات الاستبيان.

وأقدم بخالص الشكر للأخ عبد الرحمن يحيى بعني مشرف مجموعة فحص حسابات الأمانات بجهاز المراجعة المالية للإجابة على الاستفسارات المتعلقة بنظام الرقابة المالية والإدارية في ليبيا.

وأقدم بالشكر لكل من الأخ الدكتور عطية صلاح سلطان الخبير المعلوماتي بالمنظمة العربية للتنمية الإدارية لمساعدته في تقديم البحوث العلمية في هذا المجال؛ والإخوة الموظفين بقسم الحاسوب بمركز الدراسات والبحوث بأمانة مؤتمر الشعب العام لتعاونهم في تنسيق وطباعة البحث.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والتقدير للإخوة أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والإخوة الموظفين بقسم الدراسات العليا بكلية الاقتصاد بجامعة التحدي لتشجيعهم ومساندتهم المستمرة لطلبة الدراسات العليا.

وإلى كل من علمني حرفاً وغرس في عقلي فكراً.. أقدم شكري وعرفاني بالجميل.

الباحثة

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
ج	الشكر والتقدير.....
د - و	قائمة المحتويات.....
ز - ح	قائمة الجداول.....
ط	قائمة الأشكال.....
ي	قائمة الملاحق.....
ك - م	ملخص الدراسة.....
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.....
2	المقدمة.....
3	لدراسات السابقة.....
7	مشكلة الدراسة.....
9	فرضيات الدراسة.....
10	أهمية الدراسة.....
11	أساليب جمع البيانات.....
13 - 14	المصطلحات ذات الصلة.....
15	الفصل الثاني: الوحدات الإدارية العامة والنظام المحاسبي الذي يحكمها.....
17	المبحث الأول: طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة وخصائص نظامها المحاسبي.
17	الفرع الأول: طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة.....
22	الفرع الثاني: مفهوم وخصائص النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
24	المبحث الثاني: أسس وأهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....

21	الفرع الأول: أسس النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
29	الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
39	الفصل الثالث: عرض واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
11	المبحث الأول: المقومات الفنية للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
11	الفرع الأول: المقومات الفنية للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
55	الفرع الثاني: الرقابة المالية والإدارية في الوحدات الإدارية العامة والأجهزة المناطة بتنفيذها.....
59	المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآليات تطويره.....
60	الفرع الأول: واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
62	الفرع الثاني: آليات تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
65	الفصل الرابع: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....
67	المبحث الأول: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في الأدب المحاسبي.....
67	الفرع الأول: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المقترحة قبل بداية الألفية الثالثة.....
70	الفرع الثاني: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المقترحة مع بداية الألفية الثالثة.....
73	المبحث الثاني: منهجية النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا.....
73	الفرع الأول: عناصر النموذج المقترح.....
84	الفرع الثاني: متغيرات النموذج المقترح وطرق قياسها.....

87	الفصل الخامس: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.....
89	المبحث الأول: منهجية الدراسة واختبار نفعية النموذج المقترح.....
89	الفرع الأول: منهجية الدراسة.....
93	الفرع الثاني: عرض وتحليل البيانات الوصفية.....
111	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات.....
111	الفرع الأول: اختبار الفرضيات.....
123	الفرع الثاني: النتائج والتوصيات.....
126	قائمة المصادر والمراجع.....
133	الملاحق.....

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
85 - 84	تحديد متغيرات الدراسة.....	(1 - 4)
89	استعارات الاستبيان الموزعة والمستردة.....	(1 - 5)
92	معامل الثبات لمقاييس الدراسة.....	(2 - 5)
93	توزيع المشاركين حسب الوظيفة.....	(3 - 5)
94	توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي.....	(4 - 5)
94	توزيع المشاركين حسب التخصص العلمي.....	(5 - 5)
95	توزيع المشاركين حسب الخبرة العملية.....	(6 - 5)
96	موقف المشاركين من الأهداف المقترحة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....	(7 - 5)
97	موقف المشاركين من متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق.....	(8 - 5)
98	موقف المشاركين من أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة.....	(9 - 5)
99	موقف المشاركين من احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة.....	(10 - 5)
100	موقف المشاركين من المزايا التي يحققها استخدام نظام التكاليف في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....	(11 - 5)
101	موقف المشاركين من متطلبات تقييم الأداء.....	(12 - 5)
101	موقف المشاركين من التقارير المالية الخاصة بتقييم الأداء والتي يجب أن ينتجها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....	(13 - 5)
103	موقف المشاركين من أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.	(14 - 5)
104	موقف المشاركين من مدى تحقيق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للأهداف المقترحة.....	(15 - 5)
105	موقف المشاركين من مدى تبني النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق.....	(16 - 5)
105	موقف المشاركين حول مدى تطبيق أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة..	(17 - 5)
106	موقف المشاركين حول مدى توفير جوانب تطوير نظام الميزانية في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية.....	(18 - 5)
107	موقف المشاركين من مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة نظام لتكاليف.....	(19 - 5)

108	موقف المشاركين من مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تقييم الأداء.....	(20 - 5)
108	موقف المشاركين حول مدى توفير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لتقارير الأداء.....	(21 - 5)
109	موقف المشاركين حول مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للمقومات المقترحة.....	(22 - 5)
113 - 112	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالإطار المقترح للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....	(23 - 5)
115	نتائج اختبار T لمقارنة المتوسطات الحسابية لمتغيرات الإطار المقترح مع المتوسط الحسابي الفرضي.....	(24 - 5)
116	أهم العوامل المؤثرة على تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.	(25 - 5)
119 - 118	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....	(26 - 5)
121	نتائج اختبار T لمقارنة المتوسطات الحسابية لفقرات تقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة مع المتوسط الحسابي الفرضي.....	(27 - 5)

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(3 - 1)	مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.....	42
(4 - 1)	النموذج المقترح للدراسة.....	86

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
(1)	قائمة الاستبيان.....	134
(2)	نماذج المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير المالية الخاصة بنظام المحاسبي.....	143
(3)	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية.....	160

ملخص الدراسة

تناولت الدراسة موضوع تقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه وذلك لما لتقييم الأداء من دور كبير في قياس أداء الأنشطة، والاستغلال الأمثل للموارد، وترشيد الإنفاق، فضلاً عن السعي نحو تحقيق الأهداف، ودعم عملية اتخاذ القرار، ورسم الخطط المستقبلية في ظل التحديات المعاصرة والمنافسة القوية على المستويين الإقليمي والدولي.

وفي إطار ذلك فقد اقترحت الباحثة نموذج محاسبي واستهدفت الدراسة اختبار هذا النموذج باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة في هذا الصدد.

وهدفت هذه الدراسة أيضاً إلى تقييم مدى قدرة النظام المحاسبي الحالي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا على تحقيق أهدافه وتحديد أوجه القصور التي تعيقه في تحقيق أهدافه في ظل النموذج المحاسبي المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية.

وبالتالي فقد حددت الباحثة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:-

هل النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة بصورته الحالية قادر على إنتاج المعلومات اللازمة لتحقيق أهدافه الرئيسية المتمثلة في الرقابة وتقييم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات؟ وللإجابة على السؤال الرئيسي لمشكلة الدراسة فإن الأمر يتطلب الحصول على إجابة للسؤالات الفرعية التالية:-

1- هل يمكن بناء نموذج علمي مقبول من قبل المحاسبين العاملين في الوحدات الإدارية العامة لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للقيام بأهدافه؟

2- إلى أي مدى يقابل النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة متطلبات النموذج العلمي المقترح؟

ولتحقيق أهداف الدراسة، والإجابة على تساؤلاتها فقد قامت الباحثة بصياغة الفرضية الرئيسية التالية: توجد إمكانية لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وتحديد أوجه القصور التي تعيقه في تحقيق أهدافه.

وتم اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:-

الفرضية الأولى: توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرضية الثانية: يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وتمثل مجتمع الدراسة في شاغلي الوظائف المالية والرقابية بالوحدات الإدارية العامة التي تمول نفقاتها التسييرية أو تلك التي تتلقى دعماً من الخزانة العامة والخاضعة لقانون النظام المالي للدولة الصادر في سنة 1967، وتم اختيار عينة عشوائية ممثلة لهذا المجتمع شملت العاملين في بعض الوحدات الإدارية العامة الواقعة في شعبية طرابلس. وشعبية مصراتة، وشعبية سرت.

أما منهجية الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي، والذي يقوم على دراسة الأدب المحاسبي في شأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات التي تختص بموضوع البحث والتي اعتمد عليها في صياغة فرضيات الدراسة.

وفي سياق ذلك فقد عرضت الدراسة في أربعة فصول، تناول الفصل الأول الإطار العام للدراسة ويشمل المقدمة، ومشكلة الدراسة وأهميتها، وأهدافها، وفرضياتها، والدراسات السابقة، ومنهجية الدراسة، واختص الفصل الثاني بمفهوم وخصائص الوحدات الإدارية العامة والنظام المحاسبي الذي يحكمها، واختص الفصل الثالث بعرض واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، بينما اختص الفصل الرابع بعرض لبعض نماذج تقييم الأداء للنظام المحاسبي و النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا، واختص الفصل الخامس بعرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

و توصلت الدراسة بمنظورها النظري والتطبيقي إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها:

1- إن ميزانية البنود ما عادت تحقق بمفردها الأهداف المتطورة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

2- أساس الاستحقاق يعد أفضل الأسس المحاسبية في تصوير حقيقة التصرفات المالية للوحدة الإدارية.

3- عدم وجود نظام متكامل لمحاسبة التكاليف بالوحدات الإدارية العامة، ومن ثم غياب المقومات الفنية لهذا النظام سواء الخاصة بالمستندات والدفاتر والسجلات ودليل الحسابات والتقارير ونظام الرقابة الداخلية الخاصة بوحدات ومراكز وعناصر تكاليف أنشطة هذه الوحدات.

4- أسفرت النتائج النهائية للدراسة التطبيقية عن قبول صحة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة ومضمونها " توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، ورفض الفرضية الصفرية، وأيضاً قبول صحة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة ومضمونها " يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات" ورفض الفرضية الصفرية، ومن ثم قبول صحة الفرضية الرئيسية للدراسة ومضمونها: " توجد إمكانية لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وتحديد أوجه القصور التي تعيقه عن تحقيق أهدافه"

ورفض الفرضية الصفرية.

واستناداً إلى نتائج الدراسة تقترح الباحثة مجموعة التوصيات التالية:

- 1- أن يعاد النظر في القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ضوء النموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال:
 - تطوير أهداف النظام المحاسبي .
 - تطبيق أساس الاستحقاق.
 - تطبيق ميزانية البرامج والأداء.
 - تطوير التقارير المالية.
- 2- ضرورة تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف بالوحدات الإدارية العامة مما يساعد في قياس فعالية وكفاءة هذه الوحدات.
- 3- توفير قاعدة بيانات ومعلومات معرفية حول مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات النظام المحاسبي حتى يمكن تقييم الأداء بصورة فعالة.
- 4- ضرورة الاهتمام بالمزيد من البحوث والدراسات في مجال تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة حتى يمكن مواكبة كل ما هو جديد.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

يتميز النشاط العام بأنه نشاط لا يسعى إلى تحقيق الربح بل يسعى لتقديم خدمات لأفراد المجتمع، مثل خدمات الأمن والدفاع والعدالة والتعليم والصحة، حيث تقوم الدولة بتوفيرها لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي، ولأن النشاط المالي للدولة في القطاع العام هو نشاط يستهدف تقديم المنفعة العامة لجميع أفراد المجتمع. فإن المبادئ التي تحكم هذا النشاط يتم صياغتها في شكل قواعد دستورية وقانونية ملزمة لا يمكن الخروج عليها إلا بنص قانوني (المليحي، 2002، ص5).

وفي هذا السياق فإن عملية الحصول على الأموال ومن ثم إنفاقها تتم في الدولة بشكل مقنن حيث ترسم خطة للتمويل وخطة للإنفاق وتدار الأموال وفقاً لهذه الخطط وبما يتفق مع التوجيهات العامة للدولة، وفي ظل إطار تشريعي متكامل (الحمر، 2003، ص11).

ولكي تقوم الدولة بدورها المهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع فلا بد أن توفر قديراً معيناً من الأموال لتقوم بإنفاقها على تنفيذ المشروعات التي تهدف بصفة أساسية إلى خدمة المجتمع، ويتم ذلك من خلال نظام محكم يتجسد بشكل رئيسي في نظام مالي بوجه عام، وميزانية عامة لتلك الدولة بشكل خاص تتكون من جانبين هما: الإنفاق العام بكل صوره، والإيرادات العامة على اختلاف أنواعها (عبد الحميد، 2005، ص33).

إن تحقيق الأهداف التنموية للدولة من خلال المشروعات التي تنفذها تحتاج إلى موارد ضخمة فت تعجز الموارد الذاتية عن توفيرها، لذلك تسعى الدول الحديثة في سبيل تحقيق أهدافها إلى ترشيد أنفاقها العام وتنمية مواردها، وذلك بالبحث في كيفية تدبير ما يلزمها من مولود اقتصادية وتحديد أوجه الإنفاق العام من خلال الأخذ بالأسس والقواعد العلمية والأصول الفنية لتحديد النفقات العامة بكافة أنواعها وتدبير ما يلزمها من موارد اقتصادية (درز، 2002، ص58). خصوصاً في ظل اتساع نطاق أنشطة الدولة وزيادة حجمها، مما ترتب على ذلك ضرورة أن تدبر الدولة عدداً كبيراً من الأنشطة والبرامج الخدمية والإنتاجية في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

ويعدُّ النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات والتي تساهم في ترشيد ومساندة قرارات الاقتصادية التي تؤثر على موارد المجتمعات وثرواتها، وبالتالي على رفاهية أفرادها، حيث ينطوي النظام المحاسبي كنظام للمعلومات على علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية التي تتمثل بالعديد من المهام والوظائف، ويعد كل من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات من أهم الوظائف الإدارية في المنظمة ويقاس نجاح الإدارة بمدى تحقيقها للأهداف.

ونتيجة لتعدد وتنوع أنشطة الدولة في مختلف دول العالم أصبح النظام المحاسبي يتوحدت الإدارية العامة معقداً ويحتاج إلى العديد من التغييرات والتطورات التي تزيد من فاعليته في تلبية الاحتياجات المتزايدة من المعلومات، فلم يعد دور النظام المحاسبي قاصراً على أن يكون دليلاً

تتصرفات المالية ومرشداً للسلوك في المعاملة القانونية فحسب، بل أصبح وسيلة مساعدة في ممارسة مهمة الإدارة في مختلف المجالات، لما له من فترة عظيمة على تزويد الإدارة بالحقائق المفيدة (الملجي وسرايا، 2003، ص 57-58).

1-2 الدراسات السابقة

على الرغم من أن مجال المحاسبة بالوحدات الإدارية انعمت لم يحظ بالاهتمام الكافي الذي حظيت به المحاسبة بالوحدات الاقتصادية الخاصة وخاصة في الدول النامية. فقد أجريت عدة دراسات في مجال المحاسبة بالوحدات الإدارية العامة تهدف بصفة عامة إلى تطوير اللوائح المالية الخاصة بالميزانية العامة للدولة؛ وبالنظام المحاسبي ودراسة أهدافه وصلاحيته في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد في الرقابة وتقييم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات، ومن هذه الدراسات ما يلي:-

1- دراسة البنانى (1991م)

أجريت هذه الدراسة بجمهورية مصر العربية عن دور انتظام المحاسبي الحكومي في مجال اتخاذ قرارات، وتهدف هذه الدراسة إلى تحليل النظام المحاسبي الحكومي لبيان فاعليته في توفير المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات مع تحديد أوجه القصور التي تعرقل هذا النظام في سبيل تحقيق الفاعلية في اتخاذ القرارات.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها:

- إن موازنة البنود التي تطبقها اثنولة حالياً لا تتبع الأساليب الحديثة التي تمكن من فاعلية ترشيد قرارات الموازنة المتعلقة بترشيد الإنفاق أو تنمية الموارد.
- إن استخدام محاسبة التكاليف ونظام المعلومات الآلية ونظم دعم القرارات بالقطاع الحكومي يساعد على تحسين كفاءة عملية اتخاذ القرارات.
- نظام التقارير الحكومي لا يهتم إلا بتوفير المعلومات للجهات الرقابية.

2- دراسة عمران (1991)

كان الهدف من هذه الدراسة بيان الاتجاهات المستقبلية المتخذة كأساس لتطوير نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الإدارية وكيفية تطبيقها في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدول النامية بالتطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:-

- إن الاتجاه الأول لتطوير نظام المحاسبة بالوحدات الإدارية العامة هو تطوير أهدافها.
- ضرورة تطبيق بعض أساليب المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في نظام المحاسبة بالوحدات الإدارية العامة.

3- دراسة سنون (1992)

استهدفت هذه الدراسة توصيف وتحليل وتقييم نظام المحاسبة الحكومية المطبق بدولة قطر وذلك لاكتشاف مجالات تطوير نظام المحاسبة الحكومية المطبق حالياً، وتقديم اقتراحات محددة في هذا المجال بحيث يوفر معلومات تساعد على تخطيط ورقابة الموارد العامة، وضمان الاستغلال الأمثل لها، وقد توصلت هذه الدراسة للنتائج والتوصيات التالية:-

- مسك سجلات لحساب تكاليف الخدمات العامة.

- الجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق في المحاسبة عن الإيرادات والمصروفات العامة.

- إن التقارير المحاسبية بالوحدات الإدارية العامة تحقق أغراض الرقابة المثلية والشريعية والخاصة بتحصيل الإيرادات وإنفاق الإعتمادات في الحدود المصرح بها من غير تجاوز دون الرقابة على البرامج والأنشطة.

4- دراسة مندور (1994)

استهدفت هذه الدراسة دراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة بجمهورية مصر العربية للوفاء باحتياجاتها، من حيث توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالثقة والسرعة والملائمة، ومدى توفيره لأنظمة الرقابة على تنفيذ أداء تلك الوحدات، وتقييم هذا النظام لكي يفي بأهدافه، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:-

- ضرورة الانتقال إلى أحد الأشكال الحديثة عند إعداد الميزانية العامة للدولة ولتكن ميزانية البرامج والأداء.

- ضرورة الانتقال إلى أساس الاستحقاق في حالة الانتقال إلى ميزانية البرامج والأداء.

- تطوير شكل ومحتوى التقارير بحيث تشمل مدى الإنجاز الذي تم لتحقيق الأهداف وكذلك الآثار الاقتصادية والاجتماعية.

5- دراسة حجر (1999)

كان الهدف من هذه الدراسة دراسة الأسس النظرية والجوانب العملية في نظم المعلومات المحاسبية لاستخلاص مقومات النظام المحاسبي، ومن ثم تقييم النظام المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية في ضوء مقومات هذا النظام. كما تهدف إلى صياغة إطار مقترح لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، ومن أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي:

- إن الاستمرار في تطبيق النظام المحاسبي الحكومي الراهن وعدم إدخال نظام المحاسبة الإدارية سوف يؤدي إلى الجمود في عقلية الكوادر البشرية ويحد من متابعة التطورات الجديدة في أساليب الإدارة والتحليل.

- لا تتوفر في النظام المحاسبي القائم مقومات نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، مما يفقد الفرد الاهتمام بالعمل أو الرغبة في التطوير.

8- دراسة Stalebrink (2000)

استهدفت الدراسة تطوير الأداء بانقطاع انعام بالولايات المتحدة الأمريكية وذلك باستخدام الأساليب المحاسبية الناجحة بالقطاع الخاص وذلك بهدف تطوير النظم المحاسبية المطبقة بشكل يحسن كفاءة وفعالية الوحدات الإدارية العامة، ومن أهم نتائج هذه الدراسة إنها توصلت إلى مجموعة من الأساليب التي تساعد على عملية التقييم ومن هذه الأساليب ما يلي:

- استخدام استهلاك أصول الوحدات الإدارية لتقييم أدائها.
- إتباع أساس الاستحقاق.
- استخدام بعض المؤشرات غير المادية مع المؤشرات المالية التي تساعد على عملية تقييم الأداء.
- تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الإدارية العامة.

7- دراسة عيسى (2001)

استهدفت الدراسة تحليل أهم جوانب التطوير الممكنة في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في مصر وبيان أثر هذا التطوير على زيادة فاعلية الرقابة وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية العامة، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج التي من أهمها: وضع مقترحات بشأن عملية تطوير النظام المحاسبي للمساعدة على توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء بالوحدات الإدارية العامة، وتوفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات من خلال إتباع أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي.

8- دراسة حماد (2006)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وإمكانية وضع مقترحات لتطويره بما يضمن تحسين أدائه وزيادة قدرته على تقييم أداء العاملين في الوحدات الحكومية، وقياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي يتم تنفيذها لمعرفة مردودها وعائداتها ومجالاتها المختلفة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها:

- تطوير النظام المحاسبي بالانتقال من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.
- توفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام.

9- دراسة البصري (2007)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا بالوفاء باحتياجاتها من حيث توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالدقة والسرعة والملائمة ومدى توفيره للرقابة على تنفيذ أداء تلك الوحدات، وتقييم النظام الحالي بالإضافة إلى تقديم الاقتراحات الممكن إدخالها على هذا النظام كي يفي بأهدافه. وقد توصلت

هذه الدراسة إلى النتائج التالية:-

- عدم ملائمة التقارير المالية لأهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، إذ أنها ما هي إلا مجموعة من الجداول الإحصائية والنماذج المعبأة طبقاً للوائح والتعليمات المالية والتي تعرض ملخصات للنفقات والإيرادات الفعلية مقارنة بالمستهدف في الميزانية وأسباب الانحرافات وبعض الإيضاحات عن انحرافات خارج الميزانية.

- إن الإطار الملائم للتقارير المالية هو الذي يتضمن ما يلي:-

1- أهداف التقارير المالية ومحتوياتها.

2- بيانات ومعلومات تاريخية عن فترات سابقة.

3- معلومات عن الإنجاز الفعلي خلال الفترة محل التقارير مقارنة بالمستهدف.

4- صياغة سليمة ودقيقة للتقرير بحيث يتضمن المقننة والمنهج والنتائج ثم الإيضاحات المرفقة.

10- دراسة (Chow and Humphrey (2007)

تناولت هذه الدراسة أهمية عملية تقييم الأداء في مجال الرقابة والتخطيط في الوحدات الإدارية العامة وركزت على توضيح دور المحاسبة وعلاقتها بعملية تقييم الأداء من خلال استخدام المقاييس المالية والحصول على نسب ومؤشرات تساهم في عملية اتخاذ القرارات ولاسيما القرارات المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن المحاسبة أداة لتخصيص واستخراج النتائج والعرض والتحليل، وبينت تطور المصروفات والإيرادات والمنصرف على الأصول الثابتة خلال سلسلة زمنية قدرها 5 سنوات للتوصل إلى المعلومات المناسبة في المستويات الإدارية المختلفة في تلك الوحدات وتمكينها من اتخاذ قراراتها المختلفة لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وبينت الكيفية التي يتم بها تقييم الأداء في تلك الوحدات.

وفي ضوء الدراسات السابقة يمكن إبراز النتائج والدلالات التالية:

1- أوضحت بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية أن الأساليب الحالية المطبقة لتقييم الأداء تقتصر على عدم النقل وعدم التجاوز، دون الاهتمام بمقاييس المدخلات ومقاييس المخرجات، ومقاييس النتائج.

2- أوضحت بعض الدراسات السابقة أن للوحدات الإدارية العامة تبتع بتقارير الميزانية والحسابات الختامية دون الاهتمام بتقارير المسؤولية، وتقارير تكاليف الخدمات، وتقارير نتائج قياس الأداء، وتقارير كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية، وتقارير الأصول الثابتة.

3- ركزت معظم الدراسات السابقة ذات الصلة على الجوانب القانونية في إجراء عملية التقييم بالوحدات الإدارية العامة دون التركيز على المنافع التي يمكن أن يستفاد منها في حالة تطبيق طرق وأساليب المحاسبة المتطورة.

لم أوضحت بعض الدراسات بأن الأسلوب المناسب لعملية تقييم الأداء هو الاهتمام بالمقاييس المالية، إلا أن استخدام الأساليب غير المالية بجانب الأساليب المالية هو الأسلوب الأمثل في قياس وتقييم الأداء للنظام المحاسبي إذ تعتبر تلك المقاييس مؤشرات فعالة في الإشارة إلى جوانب الخلل للعمل على تلافيه.

هذا ولم توضح معظم الدراسات السابقة عن مجموعة الضوابط والمقومات المالية والمحاسبية والإدارية اللازمة لتحسين عملية تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وهذا هو مجال الدراسة الحالية.

1-3 مشكلة الدراسة

جاءت هذه الدراسة لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا من خلال دراسة وتحليل أهدافه ومقوماته وصلاحيته لأغراض تقييم أداء الوحدة الإدارية وذلك من خلال تحديد جوانب الضعف والقوة وتقديم الاقتراحات الممكنة للمساهمة في تطوير النظام المحاسبي لكي يفي بأهدافه. وبما أن هيكل وطبيعة النظام المحاسبي تعد انعكاساً لبيئته الميزانية ويرتبط بمدى تطور أساليب إعدادها وتبويبها، فتنظيم المحاسبي هو الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات التي تعد في تقدير الإيرادات والنفقات العامة باعتباره نظاماً للمعلومات يقدم تفصيلاً للأداء الماضي. وكذلك لقياس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الميزانية (الجمال والميري، 2004، ص 5)، وتتوقف فعالية نظام الميزانية العامة للدولة على الأسلوب الذي يتم إتباعه في تقدير النفقات والإيرادات وطرق تبويبها على اختلاف أنواعها.

وفي ليبيا نجد النظام الحالي للميزانية العامة للدولة يعاني من بعض أوجه القصور والمتمثلة في أسلوب تقدير وتبويب النفقات والإيرادات العامة للدولة، حيث ينص قانون النظام المالي للدولة الصادر في سنة 1967 ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن الصادرة في سنة 1968 وتعديلاتهما على أن تصدر اللجنة الشعبية العامة للمالية في شهر الصيف من كل عام المنشور السنوي لتحضير مشروع الميزانية وإعدادها والذي يتضمن التوجيهات والقواعد العامة التي تتبع في إعداد تقديرات إيرادات ومصروفات الميزانية للسنة المالية الجديدة، فيلاحظ من خلال القواعد التي يحددها منشور إعداد الميزانية أنه يتم إتباع طرق تقليدية في التنبؤ بالنفقات والإيرادات تعتمد على الرأي الشخصي والتقدير مما يجعل تقديرات الميزانية قد تكون جزافية ومبالغاً فيها، ويتضح ذلك من خلال المبالغة المتعمدة لبعض الجهات في التقديرات المطلوبة لكي يؤمن بعض المبالغ الزائدة، أو قد يرجع سبب هذه المبالغة إلى عدم الاستناد إلى أساس واقعي مبني على الحاجات الفعلية وإمكانية التنفيذ، كذلك في مغالاة بعض الجهات في زيادة تقدير حجم الموارد لإعطاء صورة غير واقعية عن توفير الإيرادات لتغطية النفقات المتوقعة (عبد الصمد، 2004، ص4).

كما لُنْ نظام تبويب النفقات والإيرادات العامة يتبر في صورة بنود وذلك كما جاء بنص المادة (1) و(2) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، حيث تقسم الإيرادات والمصروفات إلى أبواب وفقاً لنوع كل منها وتقسّم الأبواب إلى بنود وفقاً لمصدر الإيراد أو نوع المصروف، وبهذا فإن نظام التبويب المستخدم هو نظام تقليدي يعتمد على التبويب في صورة بنود ومنها يقتصر دور الميزانية على تحقيق الرقابة المالية والتشريعية على إنفاق المخصصات في الأوجه المخططة وتحصيل الإيرادات التي تمون هذه المخصصات في حدود الاعتمادات المفوض بها.

أما التقارير المالية النورية والختامية الناتجة عن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة فإنها توضح بيانات بالإيرادات والمصروفات الفعلية والتقارير الختامية توضح مدى الانحراف الفعلي عن المقدّر من المصروفات والإيرادات وأسبابه، والالتزامات المستحقة للدولة، والأصول والممتلكات وغير ذلك من المعلومات التي تقيّد في متابعة الميزانية. وأكدت ذلك النتائج التي توصلت إليها دراسة (بيزري، 2007) والتي من أهمها أن التقارير المالية بنوعها (النورية والختامية) ليست ملائمة في تحقيق أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المتمثلة في التخطيط والرقابة وترشيد القرارات إذ إنها ما هي إلا مجموعة من الجداول الإحصائية والنماذج المعبأة طبقاً للوائح والتعليمات، وتعرض ملخص للنفقات والإيرادات الفعلية مقارنة بالمستهدف في الميزانية وأسباب الانحرافات، بالإضافة إلى بعض الإيضاحات عن حسابات خارج الميزانية.

ومن الملاحظات الواردة في التقرير السنوي لجهاز المراجعة المالية لسنة 2007م بشأن أعمال الفحص والمراجعة والتفتيش على الحسابات العامة ومتابعة الأداء العالي للجهات العامة خلال السنة تبين من خلال نتائج فحص الحسابات الختامية عن السنوات 2002 ، و2003، و2004 ومتابعة تنفيذ الميزانية سنة 2007م أن الحسابات الختامية تعاني من عدم المصداقية الذي يشوب بنود أصول وخصوم تلك الحسابات، الأمر الذي جعل الحساب الختامي لا يعبر عن حقيقة أصول وخصوم النوبة. أما بشأن تنفيذ الميزانية فقد سجل عليها الجهاز كثيراً من المخالفات منها إساءة التصرف في المال العام وإهداره، ومن ذلك اتضح أن ضعف الأداء انعكس على نتائج التنفيذ وجعلها دون المستوى المطلوب.

ويتضح مما سبق أن هناك دوافع حقيقية تتطلب العمل على تحسين كفاءة وفاعلية أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ليكون قادراً على تقديم تقارير مالية كاملة، تمكن من تقييم الأداء، وقياس تكلفة النشاط للوحدات الإدارية المختلفة، وهذا يُعدّ عاملاً مهماً يدفع باتجاه البحث عن سبل حماية مقدرات المجتمع وحسن استغلالها وتحقيق التنمية الحقيقية وذلك بوضع العديد من الآليات والأساليب المحاسبية الحديثة لزيادة كفاءة تطبيق النظام المحاسبي والقضاء على مواطن الضعف في تطبيقه.

وبناء على أوجه القصور السابقة التي يعاني منها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا يمكن صياغة مشكلة تدراسة في السؤال التالي:-

هل النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة بصورته الحالية قادر على إنتاج المعلومات اللازمة لتحقيق أهدافه الرئيسية المتمثلة في الرقابة وتقييم الأداء وترشيد عملية اتخاذ القرارات؟

ولإجابة على السؤال الرئيسي لمشكلة الدراسة فإن الأمر يتطلب الحصول على إجابة للسؤال الفرعية التالية:-

1- إلى أي مدى يمكن توفير نموذج علمي مقبول من قبل المحاسبين العاملين في الوحدات الإدارية العامة لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للقيام بأهدافه؟

2- إلى أي مدى يقابل النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة متطلبات النموذج العلمي المقترح؟

1-4 فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف هذه الدراسة فإن البحث يعتمد على فرضية رئيسية واحدة وهي:-

توجد إمكانية لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وتحديد أوجه القصور التي تعيقه عن تحقيق أهدافه.

ويمكن اختبار هذه الفرضية من خلال الفرضيتين الفرعيتين التاليين:-

الفرضية الأولى: توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرضية الثانية: يحقق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

1-5 أهداف الدراسة

تسمى هذه الدراسة إلى تقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا في تحقيق أهدافه وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:-

1- تصميم نموذج محاسبي مقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، مع اختبار ملائمة ومنفعة هذا النموذج من خلال آراء المشاركين في عينة الدراسة.

2- تقييم مدى قدرة النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا على تحقيق أهدافه في ظل متطلبات النموذج المقترح.

3- تحديد أوجه القصور في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا والتي تعيقه عن تحقيق أهدافه.

1-6 أهمية الدراسة

تستند هذه الدراسة أهميتها من الآتي:-

- 1- من خلال نتائج الدراسة يمكن التوصل إلى نموذج مقبول من قبل المحاسبين العاملين في الوحدات الإدارية العامة يحدد عناصر النظام المحاسبي الجيد الواجب تطبيقه.
- 2- يمكن أن تساهم هذه الدراسة في توجيه انتباه الجهات التشريعية والتنفيذية والمهنية إلى القصور الموجود في النظام المحاسبي المطبق حالياً وهذا يمكن أن يدفعها لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير النظام.
- 3- يمكن أن تساهم هذه الدراسة في توجيه عناية الباحثين والمتخصصين إلى المزيد من البحث في هذا المجال.

1-7 حدود الدراسة

تقتصر هذه الدراسة على الوحدات الإدارية العامة في ليبيا التي تخضع لأحكام قانون النظام المالي للدولة الصادر في سنة 1967، ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن الصادرة في سنة 1968 وتعديلاتهما، وتقتصر هذه الدراسة على وضع نموذج لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا واختبار نفعيته وتطبيقه فعلاً، لتحديد أوجه القصور في النظام المحاسبي المطبق حالياً.

1-8 منهجية الدراسة

يعتمد هذا البحث على المنهج الاستقرائي، والذي يقوم على دراسة الأدب المحاسبي في شأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات التي تختص بموضوع البحث والتي تم الاعتماد عليها في صياغة فرضيات الدراسة. ومن خلال الدراسة التطبيقية على عينة من العاملين في بعض الوحدات الإدارية العامة في ليبيا يتم اختبار فرضيات الدراسة ومن خلالها يتم التوصل إلى استنتاجات عملية يتم مقارنتها بالاستنتاجات النظرية. وفي حالة المطابقة يكون البحث قد ساهم في استنتاجات عملية تؤيد الاستنتاجات النظرية وتعمم النتائج على مجتمع الدراسة (شمرابي، 2002، ص15)، وتتضمن منهجية الدراسة العناصر التالية:

1- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في شاغلي الوظائف المالية والرقابية بالوحدات الإدارية العامة التي تكون نفقاتها التسييرية، أو تلك التي تتلقى دعماً من الخزائن العامة والخاضعة لقانون النظام المالي للدولة الصادر في سنة 1967، وتم اختيار عينة عشوائية معتملة لهذا المجتمع شملت العاملين في بعض الوحدات الإدارية العامة الواقعة في شعبية طرابلس، وشعبية مصراتة، وشعبية سرت وذلك بسبب

قربيا من مقر سكن وعمل ودراسة الباحثة، كما اقتصرَت الباحثة على هذا المجتمع لمحددات التكلفة والوقت.

2- أساليب جمع البيانات

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات على نوعين من الأساليب هما:-

أ - القواتين واللوائح والمنشورات ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

ب - أداة الاستبيان.

قامت الباحثة بتصميم قائمة استبيان وتم توزيعها على عينة الدراسة، وقد تم تصميمها بشكل يتناسب مع ما جاء في الجانب النظري من هذه الدراسة ويلبي أغراضها ويحقق أهدافها وحددت إجابات أسئلة قائمة الاستبيان اعتماداً على مقياس ليكارت الخماسي وتضمن الاستبيان ثلاثة أجزاء بيانها كما يلي:-

1- معلومات عامة عن المشاركين.

2- استقصاء آراء المشاركين حول ملائمة النموذج المقترح لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه.

3- مدى مقابلة النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات النموذج المقترح للتقييم.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة

لاختبار مدى صحة الفرضيات التي اقترحتها الباحثة كحلون مبنية للإجابة على تساؤلات الدراسة، فقد تم الاعتماد على مجموعة الأساليب الإحصائية المتاحة بحزمة البرنامج الإحصائي SPSS حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:-

1- اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Test لاختبار ثبات أداة جمع البيانات.

2- تم استخدام الإحصاء الوصفي، واستخراج الوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري والنسب المئوية.

3- اختبار T-test لأغراض اختبار فرضيات الدراسة.

4- أسلوب التحليل العائلي لأغراض رصد أهم العوامل المؤثرة على تقييم أداء النظام المحاسبي وفقاً للنموذج المقترح وبدلالة المساهمة النسبية لكل عامل منها.

1-9 خطة الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول يتناول كلاً منها ما يلي:-

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، ويشمل المقدمة، والدراسات السابقة، ومشكلة الدراسة، وفرضياتها وأهدافها، وأهميتها، ومنهجيتها.

الفصل الثاني: الوحدات الإدارية العامة والنظام المحاسبي الذي يحكمها
الفصل الثالث: عرض واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة
الفصل الرابع: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة
الفصل الخامس: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

المصطلحات ذات الصلة بالدراسة

فيما يلي بعض المصطلحات ذات الصلة بالدراسة (ملاتي، 2002، ص17):

1- النفقات العامة:

هي تلك النفقات التي تقدمها الدولة سواء أكان ذلك لإنتاج سلع وخدمات أم من خلال توزيع دخول تحويلية داخلية أو خارجية لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية، أم من خلال الإعانات التي تقدم بصورة مباشرة أو غير مباشرة للأفراد أو بعض وحدات الاقتصاد الخاص.

2- الإيرادات العامة:

هي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة للقيام بالنفقات العامة ويمكن الحصول عليها من عدة مصادر أساسية، وهي إيرادات الدولة من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية بالإضافة إلى ما تحصل عليه من رسوم نظير تقديم الخدمات العامة و الإيرادات السيادية وفي مقدمتها الضرائب و الائتمان والمتمتّن في القروض المحلية والخارجية.

3- الميزانية العامة:

هي تقدير تفصيلي للإيرادات والنفقات لفترة مقبلة هي سنة في المعتاد يتم الترخيص بها من السلطة التشريعية في الدولة.

4- تعريف السنة المالية:

هي السنة التي تعد عنها الميزانية العامة والحساب الختامي.

5- البرنامج:

وهو يمثل مجموعات من الأنشطة المتماثلة التي تقوم بها الوحدات التنظيمية بهدف إنتاج منتج معين من المنتجات النهائية أو الخدمات ، ويعبر عنه بصيغة قابلة للقياس.

6- النشاط:

هو تقسيم مجموع الأعمال في برنامج معين إلى مجموعات من الأعمال المتشابهة أو المتجانسة التي تساهم في تحقيق أهداف البرنامج يطلق على كل منها نشاط.

7- التخطيط:

يعني التخطيط أساسا بتحديد الأهداف وتصور المواقف في المستقبل والتعرف على الحاجات وتقدير الأموال والموارد الضرورية وتحليل وتقييم الاتجاهات والوسائل البديلة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة وفق جدول زمني محدد (أحمد، 2004، ص6).

8- الرقابة:

يقصد بالرقابة في هذه الدراسة إخضاع وتوجيه الأنشطة كي تتماشى ومتطلبات الخطة بهدف تحقيق الأهداف المنشودة (سلطان، 2005، ص69).

تعرف الكفاءة بالنسبة للنظام المحاسبي بأنها إنتاج المعلومات الجيدة بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب ألا تزيد عن قيمة المعلومات أي تعظيم جودة المعلومات وتذنبه تكلفتها.

10- الفعالية:

تعرف بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة الإدارية أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة. ومن ثم فإن فعالية المعلومات هي مقياس لمدى جودة المعلومات (عد 0، 1995، ص332).

11- الكفاءة:

تعني العلاقة بين ما هو مطلوب وما هو متاح (الهاسي والسقا، 2009، ص316).

الفصل الثاني

الوحدات الإدارية العامة و النظام المحاسبي الذي يحكمها

مقدمة

إن اختلاف طبيعة الأنشطة في الوحدات الإدارية العامة عن طبيعة الأنشطة في الوحدات الاقتصادية الخاصة من حيث المفهوم والهدف له أثر كبير على اختلاف نظام المحاسبة المطبق في كل منها، فالوحدات الإدارية العامة تتميز بعدة خصائص تنعكس على مبادئ وإجراءات النظام المحاسبي المطبق بها وبشكل يتلاءم مع طبيعة العمل داخل هذه الوحدات، ولدراسة الطبيعة الخاصة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لابد أن يكون المدخل لذلك التعرف على طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة التي تميزها عن الوحدات التجارية الخاصة. وبناء عليه يعرض هذا الفصل المبحثين التاليين:

المبحث الأول: طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة وخصائص نظامها المحاسبي
المبحث الثاني: أسس وأهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

المبحث الأول

طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة وخصائص نظامها المحاسبي

إن التعرف على طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة من الأهمية بمكان لتحقيق أهداف هذه الدراسة، كما أن التعرف على خصائص النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية العامة يمكن أن يساهم في تقييم قدرة النظام المحاسبي الموجود فعلاً بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا على تحقيق أهدافه وتحقيق أهداف هذا البحث تم تقسيمه إلى الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة.

الفرع الثاني: مفهوم وخصائص النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرع الأول

طبيعة وخصائص الوحدات الإدارية العامة

تتمثل الوحدات الإدارية العامة بتلك الوحدات التي تقوم بأداء خدمات حيوية للجمهور بصفة عامة، ويمتد نشاطها إلى مجالات متعددة فتشمل الوحدات الإدارية العامة الأمانات و المؤسسات، والوحدات التعليمية، والوحدات الصحية والاجتماعية، والوحدات الدينية، والثقافية والرياضية، والخيرية (أبو حشيش، 2003، ص213)، كما يمكن تعريف الوحدات الإدارية العامة بأنها تنظيمات عامة (حكومية) تتكون من الأمانات والمصالح والهيئات العامة سواء أكانت مركزية أم لا مركزية. بالإضافة إلى المستشفيات والجامعات والمدارس العامة والتي يتم إنشائها بموجب القانون وفقاً لإرادة السلطة التشريعية (السلطان وليو لكارم- 1990ص25).

وعرف قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (98) لسنة 1429 ميلادية بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 1428 ميلادية، بشأن تنظيم خدمات الوحدات الإدارية لمنتسبيها مفهوم الوحدة الإدارية بأنها هي كل أمانة أو مصلحة عامة أو جهاز عام قائم بذاته أو شعبية أو محلة أو هيئة عامة أو مؤسسة أو شركة عامة أو مساهمة.

وكل جهة إدارية وفقاً للتعريف السابق تتمتع بالشخصية الاعتبارية والنمّة المالية المستقلة وتكون ممولة من الخزائن العامة كلياً أو جزئياً، وتقوم بتقديم خدمة عامة تعتبر وحدة إدارية بغض النظر عن طبيعة عملها أو الاختصاصات المسندة لها أو طريقة إنشائها، وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن كل وحدة من الوحدات المشار إليها في التعريف السابق تختلف الجهة المختصة بإنشائها، ففيما يتعلق

بإنشاء المحلات والشعبيات والمنطق الإدارية فإنه وفقاً للمادة (11) من القانون رقم (1) لسنة 1369 او.ر بشأن المؤتمرات الشعبية واللجان الشعبية فإن أمانة مؤتمر الشعب العام هي الجهة المختصة بإنشائها وتسميتها، وبيان حدودها الإدارية وذلك بالتنسيق مع أمانة اللجنة الشعبية العامة، أما فيما يتعلق بإنشاء الهيئات والمصالح العامة والأجهزة والمؤسسات العامة والشركات العامة فإن اللجنة الشعبية العامة هي الجهة المختصة وفقاً للمادة (34) من القانون رقم (1) لسنة 1369 او.ر المشار إليه.

مما سبق يمكننا القول بأن الوحدات الإدارية العامة هي تلك الوحدات التي يعهد إليها بأداء خدمات عامة لأفراد المجتمع سواء أكانت هذه الخدمات بنون مقابل أم بمقابل رمزي وهي ما يعرف بقطاع الخدمات، وهي بذلك تعتبر تنظيمات لا تنتمي إلى قطاع الأعمال، وقد استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال ليعني به الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح بل تسعى لتقديم خدمات ومنافع اجتماعية (السلطان وليو المكارم، 1990، ص24-25).

إن الفروق الأساسية بين مفهوم وطبيعة الأنشطة في القطاع العام وبين مفهومها وطبيعتها في القطاع الخاص، تتوقف بالدرجة الأولى على الهدف من ذلك النشاط في كل من القطاعين، فالهدف الرئيسي لأنشطة القطاع الخاص يتمثل في تحقيق أقصى قدر من الأرباح وبالتالي تحقيق أعلى نسبة عائد على رأس المال المستثمر، بينما نجد أن الهدف الرئيسي لما تقوم به الدولة بأجهزتها المختلفة من أنشطة عامة من الأغراض أكثر اتساعاً وشمولاً بهدف خدمة أفراد المجتمع والحفاظ على الاستقرار المالي للدولة، وتحفيز القطاع الخاص على ممارسة الأنشطة التي تخدم وتتمسي الاقتصاد القومي، والعمل على زيادة الرفاهية الاجتماعية (سرايا، 2003، ص52).

ونتيجة لهذا الاختلاف فإن الوحدات الإدارية العامة تتميز بعدة خصائص تتفق مع الأنشطة التي تمارسها والأهداف التي تسعى لتحقيقها، كما أنها تلامح طبيعة العمل داخل الوحدات الإدارية العامة.

أولاً/خصائص الوحدات الإدارية العامة.

- يمكن حصر خصائص الوحدات الإدارية العامة في العناصر التالية (طه، 2004، ص2-3):
- الوحدات الإدارية العامة لا تهدف إلى تحقيق الربح.
- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات بالوحدات الإدارية العامة.
- تخضع الوحدات الإدارية العامة لقيود قانونية.
- لا يوجد رأس مال للوحدة الإدارية العامة.
- الوحدة الإدارية العامة ليس لها شخصية معنوية مستقلة.

1- الوحدات الإدارية العامة لا تهدف إلى تحقيق الربح

تخصص الموارد عادة لمشروعات الخدمات العامة من أجل تقديم سلعة وخدمة ضرورية للمجتمع دون النظر إلى مقدرة الأفراد على دفع مقابل للسلعة أو الخدمة، وعلى ذلك لا تحقق مشروعات الخدمة العامة إيرادات ومن ثم لا تجرى مقابلة بين المصروفات والإيرادات بغرض حساب الربح، وقد تحقق الوحدة الإدارية أحياناً أرباحاً عرضية نتيجة زيادة إيراداتها عن نفقاتها، ولكن يجب استخدامها في تحقيق أهداف وبرامج المهمة الاجتماعية الأساسية لها أو التوسع في تقديم برامج وخدمات اجتماعية أخرى (النشار، 1995، ص3).

ومع هذا فإن النشاط العام (الحكومي) قد لا يقتصر على تأدية الخدمات العامة فقط، بل قد يمتد ليشمل جزءاً من النشاط الاقتصادي، وبما أن الأنشطة الاقتصادية تهدف إلى تحقيق الربح، لذا فإنه يجب التفرقة بين الأنشطة الحكومية التي تهدف إلى تأدية خدمة عامة، والأنشطة الحكومية التي تهدف إلى تحقيق الربح، حيث إنه يترتب على هذه التفرقة وجوب اختلاف أسس وقواعد المحاسبة المطبقة في كليهما.

2- لا توجد علاقة مباشرة بين الإيرادات والمصروفات بالوحدات الإدارية العامة

تقوم الوحدات الإدارية العامة بتقديم خدماتها لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي ليس له علاقة بتكلفة الخدمة، ومن ثم لا توجد إيرادات مقابل تقديم الخدمات في هذه الوحدات، وتحصل الوحدات الإدارية العامة على التمويل اللازم لتغطية نفقاتها من الإيرادات العامة للدولة والتي تحصل عليها بما لها من سيادة على الأفراد والتمثبات والممتلكات، حيث تمثل الضرائب أهم مصادر الإيرادات في معظم الدول وتعد الضرائب مساهمة من الأفراد في تمويل الخدمات المقدمة لهم من قبل الوحدات الإدارية العامة.

3- تخضع الوحدات الإدارية العامة لقيود قانونية

يتم تمويل أنشطة الوحدات الإدارية العامة عن طريق تخصيص اعتمادات مالية لهذه الوحدات في ضوء احتياجاتها وبإشراف الإدارة المالية في الدولة، حيث يخضع استخدام هذه الموارد من قبل الوحدات الإدارية العامة لمجموعة من القواعد القانونية التي تنظم إنفاق الوحدة لمخصصاتها، كما تنظم الحالات التي تتجاوز فيها الوحدات هذه المخصصات والإجراءات التي تتبع في سبيل ذلك.

4- لا يوجد رأس مال للوحدة الإدارية العامة

إن الأموال المعتمدة والمخصصة للوحدة الإدارية لا تمثل رأسمالاً مستثمراً داخل الوحدة أو خارجها، ولكنها تمثل موارد نقدية متجددة سنوياً وفقاً لتقديرات الميزانية العامة للدولة، ويترتب على ذلك عدم وجود حساب ختامي للوحدة الإدارية العامة بالمعنى المحاسبي المعروف الذي يظهر نتيجة الأفعال من ربح أو خسارة، كما لا يمكن تصوير الميزانية العمومية في نهاية السنة المالية

لإظهار المركز المالي بالشكل المتعارف عليه في الوحدات الاقتصادية الخاصة، حيث إن طبيعة النشاط الحكومي بما يتمتع من خدمات لا تهدف إلى تحقيق الأرباح ولا تشمل الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج.

5- الوحدة الإدارية العامة ليس لها شخصية معنوية مستقلة

الوحدات الإدارية العامة ملك للدولة والمواطنين، ومن الصعب فصل شخصية الدولة عن شخصية وحداتها الإدارية (سرايا، 2003، ص63).

ثانياً/أوجه الاتفاق والاختلاف بين المحاسبة في الوحدات الإدارية العامة والمحاسبة في الوحدات الاقتصادية.

نتيجة لاختلاف كل من مفهوم وطبيعة الأنشطة في القطاع العام والقطاع الخاص، وما نتج عن هذا الاختلاف من خصائص تميزت بها الوحدات الإدارية العامة انعكس ذلك على وجود أوجه اتفاق بين المحاسبة في الوحدات الإدارية العامة والمحاسبة في الوحدات الاقتصادية(*) فضلاً عن وجود أوجه اختلاف وفقاً لما عرضه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي نوجزها فيما يلي (Mitchell, 2007, p12):—

أ- أوجه الاتفاق بين المحاسبة في الوحدات الإدارية العامة والمحاسبة في الوحدات الاقتصادية:

1- من حيث التسجيل:

يتم التسجيل في الدفاتر في كلا النوعين من واقع المستندات في دفاتر اليومية، ثم الترحيل إلى دفاتر الأستاذ تمهيداً لتلخيص وعرض النتائج وتفسيرها في نهاية الفترة المالية في شكل حساب ختامي في الوحدات الإدارية العامة، وفي شكل القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية.

2- من حيث القاعدة المستخدمة:

يتم استخدام قاعدة القيد المزدوج والتي تعنى أن لكل عملية طرفين، طرف مدين وطرف دائن بحيث يتساوى كل من الطرفين بما يحقق التوازن الحسابي.

3- من حيث دليل الحسابات:

يتم عمل دليل حسابات لكل من النوعين، ففي محاسبة الوحدات الإدارية العامة يستخدم دليل حسابات يوضح توييب الميزانية العامة في الوحدات الإدارية العامة و تقسيمها إلى أبواب ومجموعات و بنود كلاً منها دليل رقمي معين الأمر الذي يسهل إعداد و تنفيذ ومتابعة هذه الميزانية، أما محاسبة

(*) يطلق على المحاسبة المصنفة للوحدات الإدارية العامة مصطلح محاسبة الأموال العامة أو المحاسبة الحكومية ويطلق على المحاسبة المصنفة للوحدات الاقتصادية التجارية مصطلح المحاسبة المالية.

الوحدات الاقتصادية فهي تعتمد أيضاً على وجود دليل محاسبي يتناسب مع طبيعة النظام المحاسبي المتبع بحيث يعطى رقم معين لكل بند ليسهل عملية التصنيف والرقابة والمتابعة.

4- من حيث الفترة الزمنية:

يعتمد كلا النوعين على فترة مالية محددة تقريباً بسنة مالية كاملة، ففي معظم الوحدات الإدارية بمختلف الدول تبدأ السنة المالية من أول يناير وتنتهي في نهاية ديسمبر من نفس العام كما هو الحال في ليبيا، وفي الوحدات الاقتصادية تبدأ وتنتهي الفترة المالية كما هو الحال في الوحدات الإدارية.

ب- أوجه الاختلاف بين المحاسبة في الوحدات الإدارية العامة والمحاسبة في الوحدات الاقتصادية:

1- من حيث الهدف:

تهدف محاسبة الوحدات الإدارية العامة إلى تخطيط النفقات والإيرادات والرقابة على تنفيذ الميزانية والالتزام بعدم النقل وعدم التجاوز وتحليل وتفسير نتائج الأعمال الخاصة بالوحدة.

أما المحاسبة في الوحدات الاقتصادية فتهدف إلى دراسة حركة الأموال في المنشأة وتحديد نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة وتحديد المركز المالي في نهاية الفترة المالية.

2- من حيث القوانين والنوائح:

محاسبة الوحدات الإدارية العامة أساسياً هو القوانين والنوائح والتعليمات، وأهم شيء هو عدم الخروج عن نطاق هذه اللوائح والقوانين والالتزام بها ولو على حساب كفاءة النشاط، والخروج منها يُعد مخالفة حتى وإن كان العائد من المخالفة كبير. أما المحاسبة في الوحدات الاقتصادية فتحكمها قواعد وأصول فنية ومعايير دولية كما أنها تتصف بالمرونة.

3- من حيث حساب الاستهلاك:

في محاسبة الوحدات الإدارية العامة لا يتم حساب استهلاك الأصول وإنما يعتمد على بيع الأصول كخردة أو تخزينها ثم إعادة بيعها وشراء أصول جديدة وبالتالي يصعب تحديد قيمة الأصل.

أما في محاسبة الوحدات الاقتصادية فيتم عمل حسابات لاستهلاك الأصول؛ بحيث يتم احتساب قسط استهلاك سنوي ويتم تجنيبه حتى إذا ما انتهى العمر الإنتاجي للأصل يتم تجميع الأقساط مع ثمن بيع الأصل كخردة وشراء أصل جديد.

4- من حيث إعداد الميزانية (**):

محاسبة الوحدات الإدارية العامة تعتمد على عمل ميزانية سنوية وهي عبارة عن خطة سنوية للاستخدامات والموارد خلال سنة قادمة، ويتم الصرف والتحصيل خلال السنة طبقاً لما تم إعداده مسبقاً. أما محاسبة الوحدات الاقتصادية فهي تعتمد على عمل ميزانية عمومية توضح الواقع الفعلي للأصول والخصوم في نهاية فترة مالية معينة.

5- من حيث أساس القياس:

تستخدم محاسبة الوحدات الإدارية العامة الأساس النقدي بحيث يتم تحميل السنة المالية بكل الإيرادات والمصروفات سواء تلك التي تخص نفس الفترة أو فترات أخرى سواء أكانت لاحقة أم سابقة. أما محاسبة الوحدات الاقتصادية فتعتمد على أساس الاستحقاق؛ حيث يتم تحميل السنة للمثبته بما يخصها من إيرادات ومصروفات.

6- من حيث النظرية المستخدمة

تستخدم محاسبة الوحدات الإدارية العامة نظرية الأموال المخصصة؛ حيث يتم تخصيص أموال معينة لتأدية أنشطة معينة، ولا يجوز النقل أو التجاوز. أما المحاسبة في الوحدات الاقتصادية فهي تعتمد على نظرية الشخصية المعنوية المستقلة، حيث يتم اعتبار المنشأة وحدة مستقلة بذاتها ولها ذمة مالية منفصلة عن ذمة أصحابها (Ives et al., 2004, PP499).

الفرع الثاني

مفهوم وخصائص النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

يُعرفُ النظام المحاسبي بمفهومه العام على أنه عبارة عن مجموعة من العناصر الرئيسية والفرعية من الدفاتر والمستندات، والتي يجري العمل من خلالها لتحقيق أهداف النظام المحاسبي والتي تتركز حول توفير البيانات والمعلومات اللازمة والملائمة لخدمة متطلبات مختلف الأطراف للداخلية والخارجية للمشروع (المليحي وسرياء، 2003، ص9).

أما النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة فيمكن تعريفه بأنه عبارة عن مجموعة من المستندات

(**) يختلف استخدام مصطلح الميزانية بالوحدات الإدارية العامة من دولة لأخرى حيث تستخدم بعض الدول مصطلح الموازنة وذلك للفرقة بينها وبين الميزانية التي تعد في الوحدات الاقتصادية و يستخدم أيضاً مصطلح الميزانية كما هو الحال في ليبيا.

والسجلات المستخدمة في الوحدات الإدارية العامة بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على المال العام وتنفيذ السياسات المالية للدولة (الحجاوي، 2004، ص53).

ويتضح من خلال التعريفين السابقين أنه لا يختلف مفهوم وأهداف النظام المحاسبي بشكل عام عن مفهوم وأهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، فالنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يُعدُّ أحد الأنظمة المحاسبية المتخصصة التي تحكم النشاط المالي للدولة وتحكمه مبدئياً يتم صياغتها في شكل قواعد دستورية وقانونية وهو بذلك يختلف من دولة لأخرى. فالنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة له خصوصية تعكس النظام الاقتصادي والإداري للدولة وأنواع الميزانيات المستخدمة.

ولا تختلف مقومات وعناصر النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة عن مقومات أي نظام محاسبي آخر، فهذه المقومات واجبة في أي نظام محاسبي، إلا أن النظام المحاسبي المطبق في وحدات الجهاز الإداري للدولة يتميز بعدة خصائص يمكن إيجازها في الآتي (طه، 2004، ص4-5):

1- النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة نظام موحد، ويتضمن التوحيد: تصميم السجلات والدفاتر، والدليل المحاسبي، والأساليب الفنية المستخدمة في التسجيل والتصنيف والتبويب والتحليل والعرض، ويتضمن التوحيد أيضاً التعليمات الخاصة بالرقابة المالية.

2- نظراً لأن الوحدات الإدارية العامة وحدات خدمية لا تهدف إلى تحقيق ربح فإن النظام المحاسبي المطبق بها لا يهدف إلى قياس الربح أو عرض المركز المالي من أصول وخصوم، ومن ثم نيس هناك حساب ثرامس المال أو للاستيلاك أو للاحتياطيّات والمخصصات. كما أن مبدأ مقابضة الإيرادات بالمصروفات بمفهومه التجاري غير وارد.

3- يطبق عادة الأساس النقدي في معالجة الإيرادات والمصروفات أو الأساس المختلط بالنسبة للمصروفات، وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات المالية بالنسبة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

4- نتيجة لتطبيق الأساس النقدي ومعالجة جوانب القصور الناتجة عن ذلك فإنه يتم استخدام دفاتر وسجلات بيانية بهدف المحافظة على أموال وحقوق الدولة التي لا تظهر في الدفاتر والسجلات المحاسبية النظامية.

5- لا تظهر قيم الأصول الرأسمالية في الدفاتر نظراً لعدم التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية، حيث يتم إثبات قيم الأصول المملوكة للوحدة الإدارية عند اقتنائها فقط ويقتضى ذلك الاعتماد على نظام العهد باعتباره نظاماً للرقابة الإدارية، حيث يظل الأصل في مسؤولية من في عهده حتى يصبح غير صالح للاستعمال أو ينتفي الغرض من استعماله، وبذلك فإن الرقابة المحاسبية على الأصول تكاد تكون منعدمة بعد إثبات عملية اقتناء الأصل.

- 6- يرتبط النظام المحاسبي الحكومي ارتباطاً وثيقاً بالميزانية العامة للدولة حيث يبنى النظام وفقاً لما جاء بالميزانية من اعتمادات ومسميات ونماذج وتبويبات.
- 7- يختلف النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية التي تمارس نشاطاً اقتصادياً اختلافاً كبيراً عن النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة، وذلك نظراً لتباين خصائص ومسميات كل منهما. وبالرغم من ذلك يتضمن النظام المحاسبي ككل اعتبارات التخطيط والتنسيق والموازنة بين الإيرادات والمصروفات على مستوى الدولة.
- 8- تعدد أوجه الرقابة سواء أكانت رقابة داخلية محاسبية أم إدارية وأنظمة الضبط الداخلي وكذلك تعدد الأجهزة الرقابية الخارجية الخاصة بالرقابة المالية على تنفيذ الميزانية.

المبحث الثاني

أسس وأهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

يهدف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بصفة رئيسية إلى إحكام الرقابة على انصرافات المالية للوحدات الإدارية العامة. ونتيجة لاتساع نطاق نشاط الدولة في العصر الحديث استدعت الحاجة إلى ضرورة وجود أهداف أخرى متطورة بجانب الهدف الرقابي والذي يتعين على النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة تحقيقها، والتي يمكن تحقيقها في ظل استخدام الأسس المحاسبية الملانمة في هذا المجال وبهذا يختص هذا المبحث بعرض لأهم الأهداف المتطورة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وفقاً لأراء بعض الكتاب وجهود المنظمات العلمية. وبعرض لأهم الأسس المحاسبية والأكثر ملانمة للنظام المحاسبي في ظل هذا التطور.

ويتم تحقيق أهداف هذا المبحث من خلال الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: أسس النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

الفرع الثاني: أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

الفرع الأول

أسس النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

هناك عدة أسس محاسبية يمكن استخدامها لاحتساب المصروفات والإيرادات التي تخص الفترة المالية، وفيما يلي نستعرض هذه الأسس المحاسبية وذلك للتعرف على أنسبها استخداماً.

أولاً: الأساس النقدي

وفقاً لهذا الأساس يتم تسجيل كلاً من الإيرادات والمصروفات في السجلات عند التحصيل الفعلي للإيرادات أو السداد الفعلي للمصروفات خلال السنة المالية، وبغض النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات أو المصروفات تخص السنة المالية الحالية أو سنة مالية أخرى سابقة أو لاحقة. وبناء على هذا الأساس يتم تحميل الحساب الختامي للدولة بجميع المصروفات التي دفعت فعلاً والإيرادات التي قبضت فعلاً خلال تلك السنة، وقد أشار الحجاوي (2004، ص33-34) نعتد من المزايا والعيوب التي تظهر عند تطبيق الأساس النقدي، ومن أهم هذه المزايا الآتي:-

- 1- البساطة والوضوح وسهولة التطبيق حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد.
 - 2- يمكن من إقفال الحساب الختامي للدولة في نهاية السنة المالية.
 - 3- يمكن الإدارة الحكومية من الربط بين الإيرادات العامة والمصروفات العامة بحيث تستطيع تنفيذ سياسة الاعتماد على الذات.
 - 4- يظهر الموقف المالي لتخزينة العامة للدولة بشكل دقيق وواضح.
 - 5- يتميز بالموضوعية لابتعاده عن التقدير الشخصي.
 - 6- يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في إعداد الميزانية للسنة القادمة وفي مجال تنفيذ الميزانية العامة والرقابة عليها.
- أما العيوب فقد تمثلت في الآتي:-

- 1- لا يمكن من تصوير المركز المالي بصورة شاملة لتوحدة الإدارية؛ حيث لا تظهر الالتزامات المستحقة وغير المدفوعة المترتبة على الوحدة الإدارية، وهو بذلك لا يمكن من إظهار النتائج الصحيحة للأنشطة والأعمال.
- 2- لا يمكن من تطبيق قاعدة موحدة للمقارنة السليمة للإيرادات العامة والمصروفات العامة للسنوات المختلفة، وذلك بسبب تداخل أنشطة السنوات المالية المختلفة ببعض وتحميل كل سنة مالية بمصروفات وإيرادات تخص سنوات أخرى.
- 3- لا يصلح هذا الأساس إلا لتوفير البيانات اللازمة لتحقيق الأهداف التقليدية للنظام المحاسبي. ويعني ذلك أنه لا يوفر البيانات المتعلقة بتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية وتحديد وحدة الخدمة المؤداة لأغراض قياس الأداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة للوحدات الإدارية وقياس فعالية البرامج طويلة الأجل، وهذه هي الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي الفعال في العصر الحديث.

4- استخدام هذا الأساس لا يمكن من إثبات جميع العمليات المالية ويقتصر على إثبات الإيرادات والمصروفات النقدية فقط. كما أنه يتيح فرص التلاعب في حجم الإيرادات والمصروفات عن طريق التباطؤ أو الإسراع في عمليات التحصيل أو السداد.

5- استخدام هذا الأساس قد يشجع الوحدات الإدارية على الإسراف أو التوسع في الإنفاق من الاعتمادات المخصصة لها قبل انتهاء السنة المالية لاستفاد المخصصات المتبقية أو تأجيل الصرف للسنة المالية القادمة، وذلك لأن ما تبقى من هذه الاعتمادات وفقاً لهذا الأساس يلغى في نهاية السنة المالية.

6- وفقاً لهذا الأساس يتم تحميل السنة المالية اللاحقة بالمصروفات الفعلية النقدية التي تم إنجاز أعمالها في السنة المالية الحالية مما يؤدي إلى ارتباك تنفيذ الميزانية في هذه السنة إما لعدم كفاية الاعتمادات المخصصة أو اللجوء إلى طلب اعتمادات إضافية.

ثانياً: أساس الاستحقاق

وفقاً لهذا الأساس يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت خلال تلك السنة. بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد سددت أو لم تسدد بعد، أو دفعت مقدماً عن سنة مالية لاحقة، والإيرادات قبضت فعلاً أو لم تقبض بعد.

واهم مميزات هذا الأساس تتمثل في الآتي (بريمكند، 1999، ص 91-92):

1- يسعى أساس الاستحقاق لتقديم صورة شاملة لكل التزامات الوحدة الإدارية.

2- إمكانية إجراء المقارنة بين الإيرادات العامة والمصروفات العامة للدولة لسنوات مختلفة بصورة واضحة ودقيقة.

3- يعطي صورة واضحة وصحيحة للتكاليف الكامنة كتكاليف النفقات العامة بما في ذلك قيمة الأصول المادية المستخدمة في توفير الخدمات.

4- يسهل إعداد تقديرات الإيرادات والمصروفات العامة عن السنة المالية المقبلة.

5- يفصل بين العمليات الإيرادية والرأسمالية، بحيث يستوجب إثبات استهلاك الأصول الثابتة وتكوين مخصصات الاستهلاك.

ورغم المزايا سالفة الذكر لهذا الأساس فإنه يوجه إليه النقد في بعض الجوانب من

أهمها(الحجاري، 2004، ص 36):

1- الاعتماد على عنصر التقدير الشخصي كما هو الحال في حالة جرد المخزون وتقييمه وتحديد المخصصات المختلفة وبذلك يكون عرضه لاحتتمالات التضليل.

2- أن تطبيق أساس الاستحقاق يحتاج إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله، ويحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءات فنية من الناحية المحاسبية، فهو بذلك أعلى تكلفة من الأساس النقدي.

3- يتطلب تطبيق هذا الأساس بقاء الحسابات مفتوحة في الدفاتر في نهاية السنة المالية إلى أن يتم تسويتها، مما يؤدي إلى تأخير إظهار نتائج الأعمال وتأخر إعداد الحسابات الختامية وهذا يؤدي بدوره إلى صعوبة الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب.

ثالثاً: أساس الاستحقاق المعدل (النقدي المعدل)

كانت الدول تسير بصفة تقليدية على الأساس النقدي ملتزمة به التزاماً دقيقاً غير أنها علاجاً لعبوبه التي سبق الإشارة إليها، بدأت تخرج عن هذا الأساس متخذة في ذلك بعض الحيلة والحذر حيث أخذت تخصص المبالغ من اعتمادات الميزانية على الرغم من عدم صرفها، ويكون ذلك غالباً في نهاية السنة المالية نظراً لوجود بعض المبالغ التي يتعذر صرفها لأسباب لا يجوز أن تحول دون إظهارها ضمن مصروفات السنة المالية الحالية.

ووفقاً لهذا الأساس تظهر في الحسابات جميع الإيرادات التي قبضت نقداً خلال السنة المالية وجميع المصروفات المدفوعة مقدماً عن السنة التالية، أي أنه يتم إتباع الأساس النقدي بالنسبة لعناصر الإيرادات، وأساس الاستحقاق بالنسبة لعناصر المصروفات المتداخلة بين السنوات (الهور، 1998، ص13-14).

رابعاً: تقييم استخدام الأسس المحاسبية

يعدُّ الأساس النقدي أكثر الأسس المحاسبية العامة استخداماً في قياس الإيرادات والمصروفات العامة في أغلب دول العالم منذ زمن بعيد، ويرجع السبب في ذلك لاعتباره من أبسط وأوضح الأسس المحاسبية، كما أن أغلب النظم المحاسبية في الوحدات الإدارية العامة تُعدُّ المحاسبية عن التدفقات المالية وبصفة خاصة بالنسبة للوحدات الإدارية العامة التي لا تمارس نشاطاً تجارياً من الأسس المناسبة. أما بالنسبة للوحدات الإدارية العامة التي تمارس نشاطاً تجارياً أو شبه تجاري إنما تسير على أساس الاستحقاق المعمول به في نظم المحاسبة التجارية.

ولكن في ظل تطور ونمو أنشطة وبرامج الدولة الذي أدى بدوره إلى ضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية المطبقة في الوحدات الإدارية العامة، ودراسة إمكانية تطبيق الاتجاهات الحديثة في استخدام الميزانية في المجالات الإدارية المختلفة بغرض الوصول إلى برمجة الميزانية بما يساعد على تقييم فعال للأداء الحكومي والعمل على تميته وتحسينه خاصة في الدول النامية، فإن الأمر يستلزم ضرورة استخدام أساس الاستحقاق الذي لا بد أن يوضع في الاعتبار عند وضع الخطط المتعلقة بتطوير وتحديث النظام المحاسبي وتطوير الإدارة المالية في الدولة (David, 2007, p12). لأن أساس الاستحقاق يُعدُّ أفضل الأسس المحاسبية في تصوير حقيقة تصرفات المالية للوحدة الإدارية، وفي ظله تحصل الإدارة على بيانات مالية متنوعة لها أهميتها في خدمة العملية الإدارية، واستخدام هذا الأساس ضروري عند الرغبة في تحديد التكلفة الاقتصادية للخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وكذلك يجب اختيار أساس

الاستحقاق ليصبح أساساً لقياس المصروفات والإيرادات العامة وإن كانت هناك بعض المشكلات في تطبيقه فيجب إعطاء فرصة زمنية لمعالجتها، وأن تتم عملية تطبيقه بالتدرج على فترة زمنية محددة (عويضة، 2001، ص74).

خامساً: مقومات تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية العامة:

هناك عدة مقومات يستوجب توفرها لتطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية العامة وهي كالتالي (المليحي وسرايا، 2003، ص78-80):

- 1- إدخال محاسبة التكاليف في القطاع الخدمي لأغراض تحديد تكلفة الخدمة المؤداة.
- 2- إعداد الميزانية العامة على أساس البرامج والأداء للربط بين اعتمادات الميزانية وأداء الوحدات الحكومية.
- 3- تدعيم الوحدات الحسابية المختلفة بالعدد الكافي من المحاسبين بما يتناسب وحجم العمل المطلوب.
- 4- تدعيم الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية العامة.
- 5- وضع برامج تدريبية للمحاسبين في القطاع العام لرفع كفاءاتهم وزيادة إنتاجيتهم.
- 6- تدعيم نظام الإدارة بالأهداف في انشولة وربطه بنظام للإنتاجية من ناحية ونظام مجزي للحوافز المالية من ناحية أخرى.
- 7- إعادة النظر في جميع اللوائح والتعليمات المالية التي تصدرها أمانة المالية حتى تتماشى مع الاتجاهات الحديثة المرغوب في تطبيقها.

سادساً: الأساس المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا

يستخدم الأساس النقدي المعدل في إثبات العمليات المالية وإعداد الحساب الختامي في ليبيا، و وفقاً لذلك تتبع الوحدات الإدارية العامة الأساس النقدي بالنسبة للإيرادات بمعنى أنه يستم إثبات الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات أخرى.

كذلك يطبق الأساس النقدي في إثبات بعض المصروفات مثل شراء الأصول الثابتة والمستلزمات السعوية والخدمية، ويتم تحميل المصروفات على مخصصات السنة المالية الحالية التي أنفقت فيها بغض النظر عن السنة أو السنوات التي تستخدم فيها.

أما فيما يتعلق بالمصروفات المستحقة في نهاية السنة المالية الحالية يتم إثباتها على أساس الاستحقاق ذلك عن طريق تعليلها على حسابات الأمانات مثال ذلك مصروفات المرتبات و المهايا، حيث نصت المادة (161) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن على أنه " تلغى أدونات

الصرف التي لا تصرف قيمتها حتى نهاية السنة المالية ومع ذلك يجوز أن تقيد بحسابات الأمانات المبالغ الأتية إذا لم تصرف في المواعيد المقررة:-

1- المرتبات والمهايا.

2- النفقات.

3- المبالغ المحجوز عليها تحت يد الدولة تنفيذاً لحجوزات قائمة.

4- المبالغ المستحقة تنفيذاً لعقود الدولة.

5- أية مبالغ أخرى تقضي اللوائح بقيدها بهذا الحساب*.

ووفقاً لذلك نصت المادة (162) من اللائحة على عدم الاحتفاظ بمبالغ في حساب الأمانات لمدة تجاوز ستة أشهر بعد انتهاء السنة المالية حيث تضاف المبالغ التي تبقى بعد هذه المدة في الحسابات المذكورة إلى الإيرادات وتقيد تحت البند المناسب على أن تصرف بعد ذلك من بند المصروفات المخصص لهذا الغرض (مجموعة التشريعات المالية، لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، ص 190-191).

وعلى الرغم من أن استخدام طريقة الأساس النقدي المعدل يكون فيه الميل لاستخدام الأساس النقدي أكثر من استخدام أساس الاستحقاق إلا إن الباحثة ترى أن استخدام الأساس النقدي المعدل لقياس الإيرادات والمصروفات العامة يُعدُّ خطوة متقدمة للانتقال إلى أساس الاستحقاق الذي يعد تطبيقه ضرورياً لتطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرع الثاني

أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

تهدف المحاسبة بصفة عامة إلى تحقيق أغراض تتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة المحاسبية سواء أكانت وحدة اقتصادية أم إدارية، وعموماً فإن هدف المحاسبة بالوحدات الإدارية العامة شأنها شأن أي فرع آخر من فروع المحاسبة هو إعداد بيانات مالية متعلقة بنشاط الدولة للجهات التي لها اهتمامات بهذه البيانات ويمكن تقسيم هذه الجهات إلى خمس مجموعات متميزة وهي (المليحي، 2003، ص3-4):-

1- الإداريون: وهم المسؤولون عن الإدارة اليومية لأعمال الدولة.

2- السلطة التشريعية: والتي تهتم بهذه البيانات للتأكد من أن سياستها قد تم تنفيذها، وأن الأموال العامة تنفق في الأوجه المخصصة لها، وتعتبر هذه البيانات المرشد لها في رسم السياسات المستقبلية.

3- المستثمرون ورجال الأعمال: حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للدولة، وذلك لأن قيمة وسلامة استثماراتهم تتوقف إلى حد كبير على هذه الأحوال.

- ٤- الباحثون: من أمثال اندرسين في المالية العامة وفي العلوم انسياسية وفي كثير من فروع العلوم الاجتماعية والذين يحتاجون إلى هذه البيانات لمتابعة دراستهم.
- ٥- أفراد الجمهور العام: الذين لهم بعض الاهتمامات بالأحوال المالية والإدارة المالية للدولة.

أولاً: الأهداف العامة للنظام المحاسبي من وجهة نظر الباحثين:

ويمكن تحديد الأهداف العامة للنظام المحاسبي من خلال تحليل بعض الآراء العربية والأجنبية التي اهتمت بوضع أهداف للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، وذلك بهدف التعرف على التطورات التي لحقت بهذه الأهداف نتيجة لتوسع نطاق نشاط الدولة في العصر الحديث، والذي أدى بدوره إلى تعدد وظائفها التي لم تعد مقتصرة على تقديم الخدمات التقليدية كالدفاع والأمن والعدالة.

فيرى أحد الكتاب (نصف، 2006، ص17-18) أن أهداف النظام المحاسبي تتمثل في الآتي:-

- الرقابة على العمليات المالية.
- توفير المعلومات التي تمكن من تنفيذ إجراءات الرقابة وتقييم الأداء.
- المحافظة على حقوق وأصول الوحدات الإدارية وذلك عن طريق نظم المراقبة الداخلية والضببط الداخلي.
- توفير المعلومات المحاسبية لكل الجهات المهتمة بالأنشطة الحكومية.

ويتفق مع الرأي السابق رأي آخر (البور، 1998، ص133) إلا أنه يضيف هدفاً آخر وهو توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي بهدف خدمة خطط التنمية الاقتصادية.

ويرى باحث ثالث (زين زين، 2002، ص119) أن هدف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتمثل في توفير معلومات عن تكلفة الخدمات والأنشطة الحكومية على اعتبار أن ذلك يسهم في الحكم على الكفاءة الإدارية والتنظيمية للوحدات الإدارية.

في حين يركز رأي آخر (عثمان، 2001، ص392-393) على الأهداف التخطيطية للنظام المحاسبي والمرتبطة بتوفير معلومات تخطيطية تسهم في رسم سياسات وخطط الوحدة الإدارية، يعتمد عليها في تقييم كفاءة التنفيذ.

وقد جمع الصعدي (2000، ص16) بين الرأيين السابقين كأهداف متطورة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، حيث بين بأن من أهم أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ما يلي:-

- توفير معلومات لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات (تخصيص الموارد).

– توفير معلومات لأغراض الرقابة التنظيمية، من خلال ربط التكاليف بخطط المسئولية التنظيمية من ناحية، وربطها بالمنتجات النهائية من ناحية أخرى، ثم تقييم أداء المسؤولين عن نتائج التنفيذ لترشيد الإنفاق الحكومي.

ثانياً: الأهداف العامة للنظام المحاسبي من وجهة نظر المنظمات المهنية:

هناك عدة أهداف للنظام المحاسبي حددتها بعض المنظمات العلمية الأجنبية المتخصصة في مجال المحاسبة أبرزها ما يلي:–

– جهود المجلس القومي للمحاسبة الحكومية

National Council of Government Accounting (NCGA)

أصدر المجلس في عام 1979 أنثى عشر مبدأ بشأن المحاسبة الحكومية، وجاء بالمبدأ الأول

ما يلي (بوحشيش، 2003، ص210) :–

ينبغي أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على تحقيق الهدفين التاليين:–

– أن يعرض بطريقة الإفصاح الكامل معلومات عن المركز المالي ونتائج العمليات للأموال ومجموعة حسابات الحكومة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
– أن يحدد بوضوح مدى الالتزام بالقواعد والقوانين والنظم المالية.

– جهود مجلس معايير المحاسبة المالية

Financial Accounting Standards Board (FASB)

أبدى المجلس اهتمامه بالمحاسبة الحكومية لأول مرة عندما كَتَف الأستاذ Anthony عام 2006

للقيام بالدراسة الاستكشافية عن المحاسبة في الوحدات التي لا تهدف للربح واشتملت هذه الدراسة على الموضوعات التالية:

▪ مقامة عن المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح وأنواعها.

▪ تحديد مستخدمي التقارير المالية لهذه المنظمات.

▪ تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية بهذه المنظمات من المعلومات المحاسبية.

▪ تحديد البدائل المختلفة للتقارير المالية التي تعدها هذه المنظمات.

▪ عناصر التقارير المالية التي تعدها هذه المنظمات.

وجاء بعد ذلك مباشرة إصدار توصية المفاهيم عام 2006 التي حددت أهداف التقارير المالية

للمنظمات غير الهادفة للربح، واتسمت هذه الأهداف بأنها أكثر تحديداً وأقل شمولية من تلك

التي وضعها المجلس القومي للمحاسبة انحكومية NCGA وهذه الأهداف تتمثل فيما يلي: -

1- يجب أن تتضمن التقارير المالية للمنظمات التي لا تهدف إلى الربح معلومات تفيد كلاً من المستخدمين الحاليين والمرتبين؛ والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قرارات منطقية ورشيدة تتعلق بتخصيص الموارد في تلك المنظمات.

2- يجب أن تتضمن التقارير المالية معلومات تساعد المستخدمين الحاليين والمرتبين والمستخدمين الآخرين في تقييم الخدمات التي تقدمها المنظمات التي لا تهدف إلى الربح ومدى قدرتها على الاستمرار في تقديم تلك الخدمات.

3- يجب أن تتضمن التقارير المالية معلومات تساعد في تقييم إخلاء مسؤولية المديرين في المنظمات التي لا تهدف إلى الربح وتقييم بعض الجوانب الأخرى التي تتعلق بأدائهم.

4- يجب أن تتضمن التقارير المالية معلومات تتعلق بالموارد الاقتصادية، والالتزامات وصافي الموارد وأثر كل من العمليات والأحداث والظروف، والتي تؤثر أو تؤدي إلى حدوث تغيير في الموارد والمنافع الناتجة عن تلك الموارد.

5- يجب أن تتضمن التقارير المالية معلومات تتعلق بأداء المنظمة خلال الفترة وعرض المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المنظمة.

6- يجب أن تتضمن التقارير المالية معلومات تفيد في كيفية حصول المنظمة على النقدية وكيفية إنفاقها، ومن أين حصلت على القروض وكيف سيتم سدادها؟ كما يجب أن تتضمن تلك التقارير أية معلومات تتعلق بأية عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على السيولة في تلك المنظمات .

7- يجب أن تتضمن التقارير المالية شرحاً وتفسيراً يساعد المستخدمين على فهم المعلومات التي تحتويها تلك التقارير.

وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بوضع تصور لعدد من القوائم المالية التي تفي بحاجات الأهداف المتصورة لنظام المحاسبة الحكومية من معلومات وأهم هذه القوائم ما يلي (FASB, 2006, P35) :-

أ- قائمة بالعمليات التي تقوم بها الوحدة الحكومية.

ب- قائمة المركز المالي.

ج- قائمة التدفقات النقدية.

– جهود مجلس معايير المحاسبة الحكومية

Governmental Accounting Standards Boards (GASB)

أنشئ هذا المجلس عام 1984 كي يحل محل المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA في الولايات المتحدة الأمريكية بحيث يتولى هذا المجلس إعداد معايير محاسبية للتطبيق في الوحدات الحكومية والمحلية، واعتمد المجلس على إصدار عدة نشرات وتعليقات ومذكرات غير رسمية لتجميع آراء العاملين في مجال المحاسبة الحكومية والمهتمين بها قبل إصدار النشرات والتعليقات الرسمية. ومن أهم أعمال هذا المجلس ما يلي (GABS, 2001, P87):–

1– مراجعة وتقييم مبادئ المحاسبة والمراجعة والتقارير المالية في الوحدات الحكومية التي أصدرها المجلس القومي للمحاسبة الحكومية NCGA وغيره من الهيئات المهنية عام 1984 وهو ما يطلق عليه GASB Pronouncement.

2– تصنيف معايير المحاسبة وإعداد انتقارير المالية في ائوحدات الحكومية عام 1985 وهو ما يطلق عليه عملية GASB Codifications

3– إصدار ورقة عمل بغرض وضع إطار عام لأهداف النظام المحاسبي الحكومي حددت فيها مستخدمي المعلومات المحاسبية الحكومية وهم (الجمهور ، الدائنون ، المستثمرون) وحددت احتياجاتهم من المعلومات، والتي تعد بمثابة أهداف للنظام المحاسبي الحكومي والتي تتمثل في الآتي:–

أ- معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والميزانية.

ب- معلومات لأغراض تقييم الوضع الحالي للوحدة الإدارية

ج- معلومات تحديد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح .

د- معلومات لتقييم مدى كفاءة وفعالية الوحدة الإدارية.

كما تم عمل دراسة عام 2002 حثذ فيها مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) استخدامات

القوائم المالية الحكومية في الآتي : (ابوحشيش، 2003، ص211)

1– فحص نتيجة العمليات التي قامت بها الوحدة الإدارية العامة.

2– تقدير الموارد اللازمة للوحدة الحكومية لقيامها بتقديم الخدمات.

3– تقييم نتيجة العمليات التي قامت بها الوحدة الإدارية العامة.

4– بيان مدى التزام الوحدة الإدارية العامة بالتعليمات المالية.

5– المساعدة في التنبؤ بالإيرادات اللازمة واستخدامات أموالها.

6– المساعدة في تقييم أداء الوحدة الحكومية والعمليات التي قامت بها.

- 7- القيام بعملية المقارنة من سنة لأخرى أو بين الوحدة الإدارية العامة والوحدات الأخرى المماثلة، من حيث نتيجة الأعمال أو تكلفة الخدمات المقدمة.
- وهناك إسهامات أخرى للمجلس في عام 2002 من أهمها:-
- 1- الاهتمام بالتقارير المالية عن التعويضات المؤجلة.
 - 2- الاهتمام بكيفية المعالجة المحاسبية للإيداعات والاستثمارات المالية في المؤسسات المالية الخاصة بـوحدات الإدارة العامة.
 - 3- الاهتمام بالمحاسبة عن المعاشات.
 - 4- الاهتمام بالإفصاح عن أموال خدمة الدين العام.
 - 5- الاهتمام بإمكانية تطبيق استهلاك الأصول الثابتة على الوحدات الإدارية العامة.
 - 6- الاهتمام بالتقارير عن التدفقات المالية في الوحدات الإدارية العامة.
 - 7- الاهتمام بأهداف مستخدمي القوائم والتقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات.
 - 8- الاهتمام بإطار المبادئ والمعايير المحاسبية التي يمكن تطبيقها في الوحدات الحكومية.
- وأصبح مجلس معايير المحاسبة الحكومية الجهة المسئولة عن وضع المعايير للوحدات الحكومية، كما أصبح ذا نطاق قانوني على جميع الوحدات غير الهادفة للربح حتى التي لا تعد وحدة حكومية مثل النوادي.

- جهود جمعية المحاسبة الأمريكية

American Accounting Association (A A A)

قامت جمعية المحاسبة الأمريكية بالعديد من الدراسات والتقارير التي أصدرتها عن أبعاد الوظيفة المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح ومنها الوحدات الحكومية .

وفي عام 2005 تضمن التقرير انخاض بالممارسة المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح تأكيداً على عدم فعالية المعلومات التي توفرها النظم المحاسبية المطبقة في معظم هذه المنظمات وخصوصاً الوحدات الحكومية في المجال الإداري، كما ناقش الأبعاد المختلفة لتطبيق نظم التكاليف في هذا القطاع ، واشتمل التقرير على العديد من التوصيات لإصلاح الوضع القائم.

كما أعلنت جمعية المحاسبة الأمريكية A A A تقريراً عام 2003 بشأن الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها نظام المحاسبة بالمنظمات التي لا تهدف لتحقيق الربح، وقد حثت تلك

الأهداف في الأتي (AAA, 2003, P52) —

— هدف الرقابة الإدارية: ويختص هذا الهدف بتوفير معلومات عن مدى الكفاية والإدارة الاقتصادية لتعمليات التشغيلية والموارد.

— هدف المساءلة: ويختص هذا الهدف بتوفير معلومات توضح مدى وفاء المديرين بمسئوليتهم فيما يتعلق بالإخلاص والكفاية في إدارة البرامج واستخدام الموارد التي تحت مسئوليتهم والسماح لمكاتب المراجعة العامة بإعداد تقاريرهم للجمهور عن نتائج العمليات الحكومية واستخدام الأموال العامة.

ومن خلال العرض السابق لأراء الباحثين وجهود المنظمات العنمية الدولية لأهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يمكن للباحثة التوصل إلى النتائج التالية:—

1— تؤكد أغلب الأراء السابقة على توفير المعلومات المتعلقة بالرقابة على العمليات المالية بالوحدات الإدارية، وهذا يعنى عدم إهمال الهدف التقليدي للنظام المحاسبي وذلك لضمان عدم تعرض موارد الدولة للضياع أو الإسراف.

2— لم يعد الهدف الرئيسي للنظام المحاسبي توفير معلومات لأغراض الرقابة المالية فقط (الهدف التقليدي)، وإنما هناك أهداف أخرى يلزم تحقيقها (أهداف متطورة) أهمها توفير المعلومات التي تفيد في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات وتقييم الأداء للوحدات الإدارية.

3— ضرورة استخدام محاسبة التكاليف بالوحدات الإدارية وذلك للاستفادة من مزاياها في عمليات التخطيط على مستوى نظم الوحدات الإدارية وعلى مستوى نظم التخطيط المركزي، ومن ثم تقييم كفاءة وفاعلية أداء نظم الوحدات الإدارية.

ثالثاً أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا

من خلال الدراسة التحليلية لقانون النظام المالي للدولة الصادر في سنة 1967 ولائحة الميزانية والحسابات والموازن الصادرة في سنة 1968 وتعديلاتهما باعتبارهما يشكلان الإطار العام لمقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة اتضح للباحثة أن النظام المحاسبي لا يعد سوى أداة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة وضبط الرقابة عليها، وذلك من خلال توفير المعلومات اللازمة للرقابة على تحقيق الإيرادات المقدره بالميزانية وإنفاق المصروفات في حدود الخصصات المعتمدة بالميزانية، وذلك عن طريق إعداد التقارير الشهرية بما تم تحصيله من إيرادات وما جرى إنفاقه من مصروفات، وتقديم معلومات عن مدى الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية.

أي أن المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي معلومات إجمالية تنصب على المنصرف من البنود مقارنة بالمعتمد ويرجع ذلك في الاعتماد على إعداد الميزانية العامة على أساس البنود، وبذلك تكون المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي على هذا الأساس معلومات تفيد في أغراض الرقابة المالية فقط، دون أن يساهم النظام المحاسبي في تحقيق أهداف أخرى أكثر تطوراً خصوصاً في ظل تطور وتوسع وظائف اتئونة في الوقت المعاصر، مما يستلزم أن يوفر النظام المحاسبي بيانات ومعلومات تفي كافة الأطراف الداخلية والخارجية للوحدة الإدارية.

وتطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا يجب أن يضطلع بالأهداف التالية (فراج، 1994، ص127):-

1- توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية

ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلي:

أ- الربط بين حسابات الدليل المحاسبي وحسابات الميزانية العامة للدولة؛ لإمكانية المقارنة بين الإعتمادات الواردة بالميزانية والمصروفات والارتباطات التي تمت فعلاً مقابل هذه الإعتمادات و إظهار الانحرافات و تحليلها و تحديد المسؤولية عنها.

ب- وجود إجراءات فعالة للضبط والرقابة الداخلية للحفاظ على المال العام.

2- توفير المعلومات الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية العامة.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلي :-

أ- استخدام أساليب محاسبية تمكن إدارة الوحدة من قياس الكفاءة والفعالية، مثل استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء كمرحلة أولى في عملية التطوير المنشودة .

ب- تطبيق نظام للمحاسبة عن تكلفة الخدمة بالوحدات الإدارية العامة .

ج- تطوير القوائم والتقارير المالية لتلبية الاحتياجات من المعلومات المختلفة خصوصاً للأطراف الخارجية، التي ليس لها القدرة أو السلطة في الحصول على المعلومات اللازمة لاحتياجاتهم .

3- توفير المعلومات الملائمة في مجال المساءلة المحاسبية وتقييم الأداء الإداري.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلي :-

أ- استخدام أسلوب محاسبة المسؤولية، ويمكن تقسيم مراكز المسؤولية في الوحدات الإدارية إلى:-

مراكز إنفاق: وهي مراكز لا تتبع خدماتها مثل مراكز الخدمات الإدارية من شئون أفراد وحسابات وغيرها. ومراكز إنتاج الخدمات، التي لا يستطيع رؤساؤها اتخاذ قرارات تتعلق بتسعير المخرجات مثل رسوم الخدمات التي تقدم للأفراد، وهنا يكون تقرير الأداء قاصراً على قياس النفقات فقط .

مراكز ربحية (موارد): وهي المراكز التي تحقق إيرادات سواء كانت تباع الخدمات للغير أو تخدم مراكز أخرى مثل مراكز الصيانة والنقل والخدمات الطبية وغيرها، وتشمل تقارير الأداء عن هذه المراكز عنى قياس المدخلات والمخرجات خاصة إذا كان المدير قادراً على اتخاذ قرارات لها تأثير على كل من النفقات والإيرادات .

مراكز استثمار: توجد هذه المراكز عندما يكون رئيس كل مركز مسئولاً عن مجموعة من الأصول وعليه أن يستثمرها بما يحقق أفضل عائد ممكن، وهذه المراكز موجودة على نطاق ضيق إذ أن القانون لا يتيح لأي جهة عامة أن تحقق إيرادات من خلال مقترحات خاصة بها من خلال استثمار أموال الدولة المخصصة لها، ومن أمثلة تلك الأمانات المودعة لدى أمانة المالية وتقوم باستثمارها وتحقق عوائد تزول إلى إيرادات الدولة، وفي مثل هذه المراكز تشمل تقارير الأداء قيم الأصول وعوائد استثماراتها ونفقات تحقيق الإيرادات.

ب- إعداد التقارير وفقاً للأفراد، حيث يتم تبويب التكاليف إلى عناصر تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة، ويمكن تطبيق ذلك أيضاً على الموارد.

4- توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء

يتطلب تحقيق هذا الهدف وجود مجموعة من السجلات البيانية والإحصائية لتلبية هذا الغرض علاوة على إتباع أحد مناهج محاسبة التضخم لتعديل البيانات التاريخية بأثر التغيير في مستويات الأسعار .

وترى الباحثة أنه لتحقيق هذه الأهداف يستوجب تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية

العامة وذلك من خلال العناصر الآتية (الصعيدى، 2000، ص17):-

- 1- استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء كخطوة أولى في عملية التطوير.
- 2- تطوير أساس القياس المحاسبي المطبق حالياً.
- 3- استخدام نظام محاسبة التكاليف.
- 4- تطوير نظام إعداد القوائم والتقارير المالية وذلك لتلبية الاحتياجات المختلفة من المعلومات للأطراف الداخلية والخارجية.

خلاصة الفصل

عرض هذا الفصل طبيعة الوحدات الإدارية العامة من حيث مفهومها وخصائصها وأهدافها وأوجه الاختلاف والاتفاق بين محاسبة الوحدات الإدارية العامة ومحاسبة الوحدات الاقتصادية، كما تناول مفهوم وخصائص النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة والأسس المحاسبية المتبعة بالوحدات الإدارية العامة، وأخيراً تناول أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وفقاً لآراء بعض الكتاب وجهود المنظمات واتجاهات العملية ذات العلاقة المباشرة بهذا الموضوع. وفي ضوء ذلك يمكن إبراز النتائج التالية:

- 1- أن الوحدات الإدارية تسعى إلى تقديم الخدمات المباشرة لأفراد المجتمع ولا تهدف إلى تحقيق الربح.
- 2- أن النظام المحاسبي يحتاج إلى المزيد من التطوير بما يتناسب مع التطورات المتسارعة على المستويين المحلي والعالمي ومنها تطوير الأهداف والمقومات.
- 3- للتأكيد على أهمية عملية تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ودورها في دعم اتخاذ القرار يتناول الفصل التالي عرض واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا.

الفصل الثالث

عرض واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

مقدمة:

تسعى الوحدات الإدارية العامة إلى قياس وتحليل ومعالجة أوجه القصور والانحرافات للأداء الفعلي عن طريق مقارنة نتائج التقييم الفعلية بالتقديرات المحددة مسبقاً والتي تبدأ بإعداد مجموعة من مؤشرات الأداء الخاصة بتحقيق هذا الغرض.

وعلى الرغم من أهمية تحديد وتخطيط مؤشرات أداء الوحدات الإدارية العامة، إلا أن هذه العملية لا تحظى باهتمام كبير في ليبيا في الوقت الراهن نتيجة عدم إدراك متخذي القرار بالوحدات الإدارية العامة بدلالات أهمية تلك المؤشرات . كما أن المؤشرات الحالية لتقييم الأداء لا تنتج مخرجات ذات كفاءة وفعالية بحيث تمكن من إنتاج معلومات محاسبية كافية وملائمة لخدمة عمليتي التخطيط واتخاذ القرار، فضلاً عن عدم القدرة على إنتاج مؤشرات جيدة تكون قادرة على الحكم على الاستغلال الأمثل للموارد وتعظيم المخرجات في الوحدات الإدارية العامة. ولاستعراض ذلك يتضمن الفصل الثالث المبحثين التاليين:

المبحث الأول: المقومات الفنية للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

المبحث الثاني: واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآليات تطويره

المبحث الأول

المقومات الفنية للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

إن نقطة البداية لمعرفة واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة هي التعرف على مقوماته؛ من حيث الإدارة المالية المسئولة عن تنفيذ الميزانية العامة، والمستندات، والدفاتر و السجلات، والتقارير الدورية والختامية المستخدمة في النظام، كما إن التعرف على عناصر الرقابة المالية والإدارية والأجهزة المناطة بتطبيقها في الوحدات الإدارية العامة يُعدُّ من الأهمية في سياق التعرف على واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا، ونظراً لأهمية دور الرقابة باعتبارها من أهم مقومات النظام المحاسبي فقد تمت دراسة هذا الموضوع بتخصيص فرع خاص به في هذا المبحث، ويمكن تحقيق أهداف هذا المبحث من خلال الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: المقومات الفنية للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرع الثاني: الرقابة المالية والإدارية في الوحدات الإدارية العامة والأجهزة المناطة بتنفيذها.

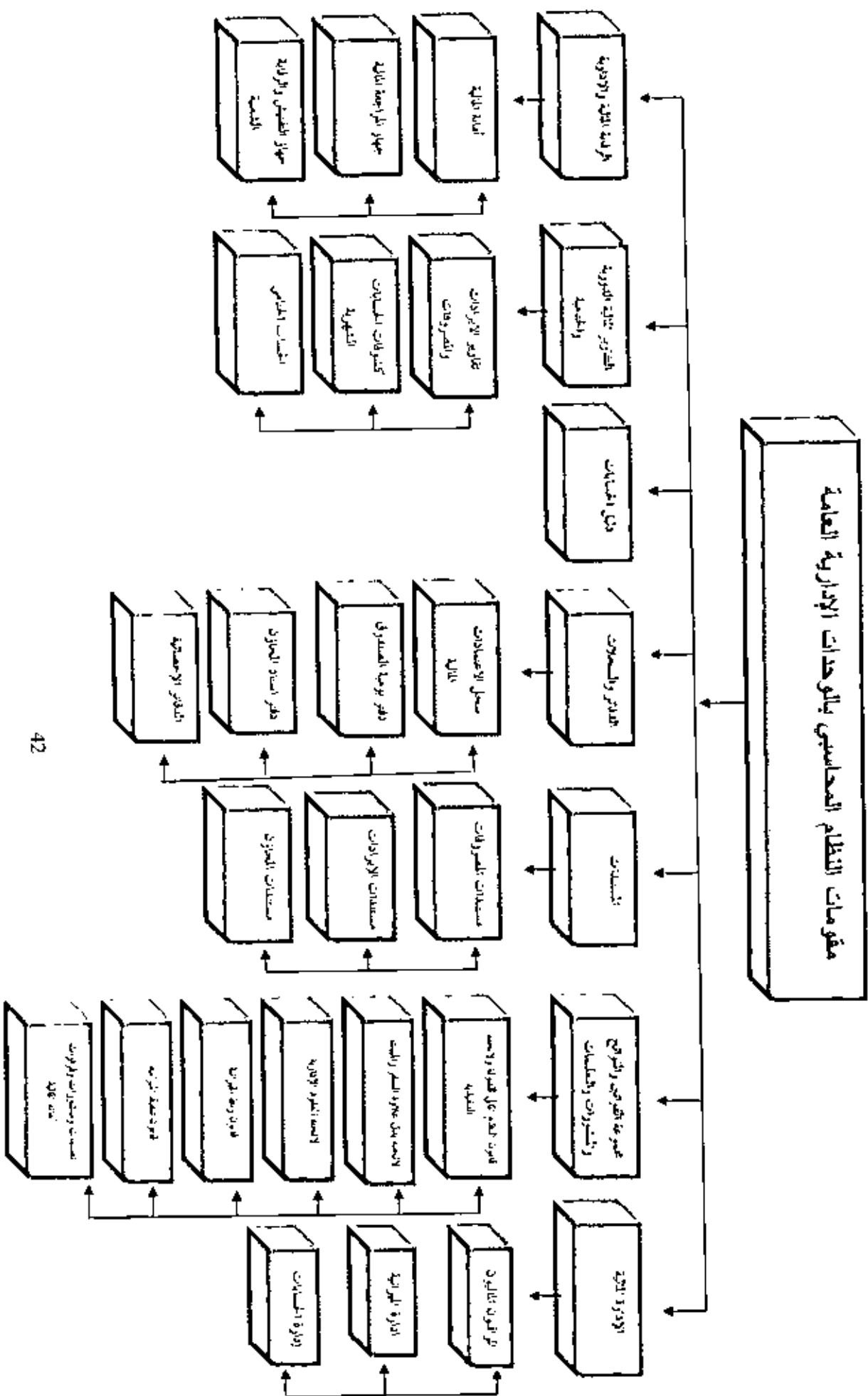
الفرع الأول

المقومات الفنية للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

يتكون النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من مجموعة من المقومات الفنية التي يتركز عليها في تحقيق أهدافه شكل رقم (1-3) وفيما يلي توضيح لهذه المقومات وفقاً لدراسة (Flury and Schedler, 2006, Pp229-234):

- 1- وجود إدارة مالية تهتم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة.
 - 2- وجود مجموعة من التشريعات والقوانين والنوائح والتعليمات المائية.
 - 3- وجود مجموعة من المستندات.
 - 4- وجود مجموعة من السجلات والدفاتر.
 - 5- وجود دليل للحسابات.
 - 6- وجود مجموعة من التقارير المالية الدورية والختامية.
 - 7- توفر أدوات الرقابة الإدارية والمالية في النظام المحاسبي.
- وفي إطار هذه المقومات سوف نلقي الضوء على وضع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا على النحو التالي:-

شكل رقم (1-3)



أولاً/ الإدارة المالية المسئولة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة

تتمثل الإدارة المالية في أمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية (أمانة الخزانة، وزارة المالية) فهي المسئولة عن وضع وتنفيذ الخطط والبرامج المنفذة للسياسات المالية في الدولة وتقوم بإدارة أموال الدولة وإعداد الميزانية العامة وتحديد الموارد التمويلية لها وكيفية جبايتها والنفقات وكيفية التصرف فيها، ومتابعة تنفيذها ومراجعتها وإعداد الحسابات الختامية لها. ويكون ذلك عن طريق جهاز فني من الموظفين التابعين لها وعن طريق مجموعه من القوانين واللوائح والمنشورات والتعليمات المالية المنظمة لذلك، ويشتمل الجهاز الفني على:-

أ- المراقبون الماليون

يوجد بكل أمانة أو مصلحة مراقب مالي يتبع أمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية ويكون ممثلاً لها لدى الجهة التي يعمل بها، ويكون مسؤولاً أمامها عن القيام بأعمال وظيفته المكلف بها، وتنظم اللائحة التنفيذية للنظام المالي للدولة مهام المراقب المالي ومساعدوه وتبين واجباتهم (مجموعة التشريعات المالية، قانون النظام المالي، مادة 18). وتكون مهمة المراقب المالي والمساعدون التابعون له ضبط الرقابة على تنفيذ الميزانية ومراعاة عدم تجاوز الالتزامات التي تجرّبها الأمانة أو المصلحة في حدود الاعتمادات المقررة لها والصالحه لتصرف منها، ويختص المراقب المالي ومساعدوه بإسك سجلات الاعتمادات كلاً في دائرة اختصاصه وحفظها في مكان أمين ولا يسمح بتداولها إلا بموافقة المراقب المالي أو مساعدوه وتحت إشرافه.

ويختص المراقب المالي على وجه الخصوص بما يلي:-

- 1- الاشتراك في لجنة إعداد مشروع ميزانية الجهة المكلف بها.
- 2- الاشتراك في مناقشة مشروع الميزانية مع اللجنة المالية.
- 3- إعداد طلبات تعديل الميزانية.
- 4- إعداد التقارير الشهرية بما تم تحصيله من إيرادات وما جرى إنفاقه من مصروفات وذلك على النموذج رقم (م - م - 7) للإيرادات والنموذج رقم (م - م - 8) للمصروفات الموضحين بالملحق رقم (2)، كذلك على المراقب المالي إعداد تقرير شهري عن أعمال الجهة المكلف بها وأن يوافق به أمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية في موعد لا يتجاوز نهاية الشهر التالي.
- 5- الإشراف على القسم المالي للجهة المكلف بها للتحقق من حسن تطبيق القواعد المالية السارية.
- 6- الإشراف على المخازن التابعة للجهة مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمخازن الحكومية.
- 7- تقديم تقرير إلى الكاتب العام لأمانة المالية عن سير الأمور المالية والحسابية في الأمانة والمصالح التابعة لها وذلك كلما طلب إليه ذلك.

كما نصت المادة (26) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن بأنه لا يجوز لأية أمانة أو مصلحة أن تبرم عقداً أو ترتبط بنفقة إلا بعد الحصول على إقرار كتابي من المراقب المالي أو مساعده ببيان الاعتماد الجائر الخصم منه قيمة العقد أو الارتباط وبأن الاعتماد كاف لمواجهة النفقة المترتبة على هذا العقد أو الارتباط. وعلى المراقب المالي الامتناع عن تقديم هذا الإقرار إذا كان من شأن إبرام العقد أو الارتباط بالنفقة الإخلال بالقواعد المالية بأي وجه (مجموعة التشريعات المالية، لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، مادة 22 - 26).

ب - إدارة الميزانية:

تختص هذه الإدارة بما يلي (قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (164) لسنة 1375 و.ر (2007) مسيحي بشأن إعادة تنظيم الجهاز الإداري للجنة الشعبية العامة للمالية، مادة 7):

- 1- إعداد المنشور السنوي بالقواعد التي يلزم إتباعها لتحضير مشروع الميزانية العامة، وتعميمه على الجهات التي تخضع ميزانياتها لقانون النظام المالي للدولة.
- 2- استلام وتجميع مشاريع الميزانيات الواردة من مختلف الوحدات الإدارية الخاضعة لقانون النظام المالي للدولة وإحالتها إلى اللجنة المالية.
- 3- إعداد الميزانيات والتقارير الخاصة بعرض مشروع الميزانية التسييرية للدولة والمشاركة في صياغة مشروع القانون الخاص بها.
- 4- إعداد التفويضات المالية الخاصة بالميزانية التسييرية وفقاً للنماذج المقررة قانوناً وإحالتها إلى الجهات المعنية بها بعد اعتمادها.
- 5- متابعة إيرادات الميزانية العامة بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة لضمان حسن تنفيذ قانون الميزانية والتبنيه عن أي تحريفات قد تحدث أولاً بأول.
- 6- إصدار التفويضات المالية الخاصة بالميزانية التسييرية وفقاً للنماذج المقررة قانوناً وإحالتها إلى الجهات المعنية بها بعد اعتمادها.
- 7- متابعة عمليات الإنفاق من اعتمادات المصروفات المتكررة ومراعاة التدرج في إنفاقها على مدار السنة المالية بقدر الإمكان، ومتابعة عمليات الصرف بما يتماشى مع ضرورات العمل ومواجهة حاجاته الفعلية.
- 8- متابعة الفوائض من المخصصات المعتمدة قبل انتهاء السنة المالية والعمل على ترجيعها للخزانة العامة واتخاذ الإجراءات القانونية بشأنها.
- 9- دراسة الطلبات المقدمة من الجهات المختلفة والمتعلقة بإجراء تعديل في بنود ميزانياتها، وإعداد المذكرات الخاصة بها.
- 10- إعداد تقارير الدورية عن سير تنفيذ الميزانية التسييرية وإحالتها إلى أمين اللجنة الشعبية العامة للمالية مشفوعة برأيها في الخصوص.

11- إعداد التقارير الدورية عن سير العمل بالإدارة وتقديمها للجهات المختصة بالقطاع.

ج - إدارة الحسابات:

تختص هذه الإدارة بما يأتي (قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (164) لسنة 1375 و ر (2007) مسيحي بشأن إعادة تنظيم الجهاز الإداري للجنة الشعبية العامة للمالية، مادة 9):-

1- تنظيم القيد المحاسبية وفقاً لما يحدده قانون النظام المالي للدولة ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن، وتبويب المصروفات والإيرادات بالميزانية التسييرية ومصروفات ميزانية التحول والميزانيات الخاصة.

2- اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن نسخ صفحات دفتر يومية الصندوق ونسخ الإيصالات المترجة بتلك الصفحات والمستلمة من مراقبات الخدمات المالية بالشعبيات وتحليلها وتقديم المقترحات بشأنها.

3- تجميع الحسابات الشهرية لكافة الجهات العامة التي تمول من الميزانية العامة واتخاذ الإجراءات المحاسبية في شأن القيد اللازمة لإقفالها وفقاً للتشريعات النافذة.

4- إعداد الحساب الختامي للدولة في المواعيد المقررة لذلك قانوناً.

5- متابعة حساب المدفوعات والمقبوضات التي تتم خارج الميزانية وتسويتها وإعداد البيانات اللازمة عنها.

6- مسك سجل بأسماء الموظفين المرخص لهم بمسك العهد المالية والسلف المستديمة بالجهات العامة وفقاً لما هو مقرر وحفظ القرارات المتضمنة للرصيد المتبقي من السلفة لكل موظف ومتابعة إقفالها في نهاية كل سنة مالية.

7- التنسيق في شأن منح الإذن للجهات العامة بفتح الحسابات المصرفية والإشراف عليها مع الجهات المختصة بما يمشي والتشريعات النافذة وتبنيه الجهات المسؤولة عن أية مخالفات قد تحصل.

8- إعداد التقارير الدورية عن سير العمل بالإدارة وتقديمها للجهات المختصة بالقطاع.

ثانياً/ مجموعة القوانين والتوائح والمنشورات والتعليمات المالية:

وتختلف مجموعة القوانين والتوائح والمنشورات والتعليمات المالية من دولة لأخرى، ففي ليبيا

يوجد عدد من القوانين والتشريعات المالية المنظمة للعمل المالي والتي من أهمها:

1- قانون النظام المالي للدولة ولائحته التنفيذية (لائحة الميزانية والحسابات والمخازن)

وهي مجموعة من القواعد والإجراءات التي تهدف إلى إحكام الصرف والتحصيل وطريقة قيد

الحسابات والمحافظة على أموال الدولة وضبط الرقابة على التصرفات المالية.

ب - لائحة علاوة السفر وبدل المبيت

وتشمل قواعد محددة وفئات معينة لعلاوة السفر التي تصرف للموظفين في حالة سفرهم للقيام

بأعمال مصلحيه وكذلك مقابل المبيت بعيداً عن مقر سكنهم وعملهم عند تكليفهم بمهام تتعلق بالعمل.

ج - لائحة العقود الإدارية

تختص هذه اللائحة بكافة الإجراءات المتعلقة بالعقود التي تبرمها الوحدات الإدارية العامة مثل عقود التوريد.

د - قانون ربط الميزانية

تربط الميزانية سنوياً بموجب قانون بعد اعتمادها من السلطة التشريعية. ومع ذلك فإنها تبقى عاملاً تنفيذياً حيث إنها تعتمد على التقدير. وقد يكون هذا التقدير كفاً أو غير كفاً. فالإيرادات المقررة قد يمكن تحصيل بعضها وقد لا يمكن، والمصروفات قد لا يكفي ما هو مقدر ببعض بنودها للصرف على أوجه الإنفاق المخصصة له، ومع ذلك قد ينشأ مصروف آخر لم يكن مفترقاً في الميزانية مما يتطلب الأمر التعديل إما بالنقل أو بالإضافة (بن عربية وبالخير، 2001، ص 27).

هـ - قواعد تنفيذ الميزانية

وهي القواعد التي تضعها أمانة المالية سنوياً وتوزع على الأمانات والمصالح الممولة كلياً أو جزئياً من الخزنة العامة وتشمل هذه القواعد:

— قواعد عامة يجب الالتزام بتنفيذها.

— قواعد تفصيلية توضح الأحكام الجديدة الخاصة بأبواب الميزانية وكيفية التصرف في الاعتمادات الواردة سواء كانت إيرادات أو مصروفات.

و - تعليمات ومنشورات وقرارات أمانة المالية

وتتمثل في المنشورات والتعميمات المختلفة التي تصدرها أمانة المالية لضبط التصرفات المالية.

ثالثاً/ المستندات:

تعدّ المستندات الوسيلة الأساسية لتجميع البيانات كما أنها تمثل الدليل الموضوعي القابل للمرجعة والتحقيق. وأخيراً فهي مصدر القيد وترحيل بوجه خاص، ومن هذه المستندات ما يرتبط ببند المصروفات، ومنها ما يرتبط بالإيرادات، وأخرى ترتبط بالمخازن، ولذلك تنقسم المستندات المستخدمة في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة إلى ثلاثة أنواع:

— مستندات المصروفات.

— مستندات الإيرادات.

— مستندات المخازن.

1- مستندات المصروفات

يوجد نوعان من مستندات المصروفات، مستندات أصلية ومستندات غير أصلية وهي كالآتي:-

أ- مستندات الصرف الأصلية:

وهي تلك المستندات التي تكون متكاملة المقومات من حيث البيانات المتعلقة بالصرف والإعتماد الإداري والحسابات والتأثيرات المتعلقة بسماع البند، ومن أمثلة هذه المستندات ما يلي:-

- أذونات الصرف

- استمارة صرف مرتب

وتتمثل في كشوف المرتبات الشهرية الخاصة بالموظفين في كل جهة إدارية وتعد على النموذج رقم (م ح - 13) الموضح بالملحق رقم (2).

- استمارة بدل السفر

- استمارة استعاضة المنصرف من السلفة المستديمة

ونظراً لأهمية أذونات الصرف والقواعد المتعلقة بها نوردنا في هذا الجزء بالشرح والتحليل.

- أذونات الصرف:

مفهومها: هي بمثابة مستند أصلي حيث إنها معتمدة ومتكاملة الأركان، وتستخدم في جميع الوحدات الإدارية لصرف المبالغ المطلوبة منها لمستحقيها، وقد أوضحت لائحة الميزانية والحسابات والمخازن في الفصل الأول من الباب الثالث الخطوات اللازم اتخاذها بشأن إجراءات الصرف والرقابة عليها حيث نصت المادتان 99 و100 على الإجراءات اللازم اتخاذها عند إعداد إذن الصرف والتي يمكن إيجازها في الآتي:-

1- أن يحرر إذن الصرف من أربع نسخ على الأقل على النموذج رقم (م ح/9) الموضح بالملحق رقم (2) وأن ترفق به المستندات الأصلية المتعلقة بالمبلغ المثبت بإذن الصرف.

2- يجب أن يتضمن الإذن جميع البيانات اللازمة لإتمام الصرف، وأن يحمل توقيعات الموظفين المختصين بما يفيد أن المبلغ المطلوب صرفه في حدود الإعتمادات المخصصة، مع بيان رقم وتاريخ التفويض وبيان خصم مبلغ ضريبة الدمغة وأية استقطاعات أخرى مقررة، وأن يطابق المبلغ المنرج بالإذن المبلغ الوارد بالمستندات وأن يكتب بالأرقام والحروف.

3- أن يذكر رقم باب وبند المصروفات بوضوح، وأن يحمل الإذن تأشيرة قسم المراجعة بما يفيد صحة ذلك.

4- أن يوقع على إذن الصرف من الموظف المختص بذلك.

5- أن ترفق بالإذن شهادة من الجهة المختصة في أحوال عقود التوريد والأشغال العامة تفيد أن المواد والمهمات قد سُئمت وسجلت بالمخازن أو أن العمل قد أُنجز طبقاً للمواصفات المقررة.

6- يجب أن ترقم أذونات الصرف لدى كل أمانة أو مصلحة ترقيماً شهرياً متسلسلاً قبل إرسالها لأمانة المالية للصرف.

ب - مستندات الصرف غير الأصلية:

وهي التي لا تكون متكاملة الأركان لعملية الصرف سواء من الناحية المحاسبية أو الإدارية
مثل:

- استمارة نقل البضائع

- استمارة نقل الركاب

2- مستندات الإيرادات:

قد تكون الإيرادات تخص الجهة فتضاف إلى بنود إيرادات الميزانية أو تمثل إيرادات أخرى
كالتأمينات أو غرامات التأخير.
ومن أهم المستندات المستخدمة في ذلك ما يلي:-

أ- حافظة التوريد:

يكون توريد النقود إلى خزائن أمانة المالية بموجب حافظة توريد تعد وفقاً للنموذج رقم
(م ح - 3) الموضح بالملحق رقم (2) من أصل وصورتين مبين بها اسم مورد النقود وقيمتها بالأرقام
وبالحروف والغرض من التوريد وباب وبند الإيراد اللذين يدرج فيها المبلغ وتحرر هذه الحافظة
بواسطة المصلحة المختصة ويصدر الصراف بناء عليها إيصالاً باستلام المبلغ .

ب - الإيصالات:

يستخدم نوعان من الإيصالات في الوحدات الإدارية العامة وهي:

- إيصال استلام نقود بالخزائن العامة

يستخدم كمستند لإثبات استلام النقود بخزائن أمانة المالية ويعد وفقاً للنموذج رقم (م ح - 4)
الموضح بالملحق رقم (2).

- إيصال استلام نقود بالخزائن الفرعية

يستخدم كمستند لإثبات ما تم تحصيله من إيرادات بخزائن الأمانات والمصالح الأخرى، وتعد
أمانة المالية هذه الإيصالات وفقاً للنموذج رقم (م ح - 5) الموضح بالملحق رقم (2).
ولا يجوز بغير موافقة أمانة المالية أن تستعمل أية نماذج أخرى للإيصالات مقابل استلام الأموال
العامة العائدة للخزانة العامة.

وتعتبر دفاتر هذه الإيصالات من ضمن المستندات ذات القيمة التي نصت عليها
المادة (189) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن والتي يجب ترقيمها والرقابة على طباعتها
وحفظها واستلامها وتسليمها (مجموعة التشريعات المالية، لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، مادة 65، 72).

3- مستندات المخازن:

يحتاج عمل المخازن إلى مجموعة أخرى من المستندات تقيّد الأصناف سواء كانت واردة أو منصرفة أو مرتجعة تحقيقاً للرقابة على أعمال المخازن. ومن أهم هذه المستندات الآتي (مجموعة التشريعات المالية، لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، مواد رقم 243، 259، 263، 284) :-

أ- إذن استلام اصناف بالمخزن:

يحرر بالأصناف الواردة إلى المخازن إذن استلام على النموذج رقم (م خ - 4) الموضح بالملحق رقم (2) من أصل وعند كاف من الصور يسجل فيه بيان بالأصناف الواردة وجهة التوريد وسببه إذا كان تنفيذاً لعقد أو كانت الأصناف واردة من مخزن آخر أو معادة من جهة عامة. وترقم ائونات الاستلام ترقياً متسلسلاً يبدأ من بداية السنة المالية الجارية ويرفق الأصل وصورتان من الإذن بمستندات الأصناف الواردة وتبقى الصورة الثالثة بدفتر الأئونات.

ب - طلب صرف أصناف من المخزن:

تصرف الأصناف من المخازن بناء على طلب صرف تحرره الجهة الطالبة على النموذج رقم (م خ - 5) الموضح بالملحق رقم (2) من أصل وخمسة صور توضح فيه بالتفصيل الأصناف المطلوبة وكمياتها والغرض من طلبها والطريقة التي تسوى بها قيمتها و تحتفظ الجهة الطالبة بصورة من هذا الطلب في ملفاتها.

ج - إذن صرف أصناف من المخزن:

يتم صرف الأصناف بناء على إذن صرف يحرر على النموذج رقم (م خ - 7) الموضح بالملحق رقم (2) من أصل وثلاثة صور مبيّن به اسم الجهة طالبة الصرف والغرض منه وطريقة تحصيل قيمة الأصناف المصروفة ومفردات تلك الأصناف شاملة أسمائها وأرقامها بالمخزن ومقدارها أو عددها أو وزنها، ويعد أمين المخزن إذن صرف الأصناف بناء على طلب صرف الأصناف المقدم من الجهة الطالبة.

د - طلب إعادة أصناف للمخزن:

قد تعاد الأصناف المصروفة سابقاً للمخزن لعدم صلاحيتها للاستعمال أو لكونها زائدة عن الحاجة، لذلك يحرر طلب إعادة الأصناف على النموذج رقم (م خ - 6) الموضح بالملحق رقم (2) يبين فيه تفاصيل الأصناف و أسباب إعادةها للمخزن مع إعطاء البيانات التي تبيّن تاريخ صرفها ومستند الصرف.

رابعاً/الدفاتر والسجلات:

تتضمن الدفاتر والسجلات في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا أربعة أنواع من الدفاتر والسجلات بيانها كما يلي :-

أ- سجل الاعتمادات المالية:

يستخدم هذا السجل في الرقابة على عمليات الصرف من الاعتمادات المخصصة بالميزانية وذلك قبل إتمام عملية الصرف الفعلي للتحقق من سماح الرصيد بالبند من عدمه، حيث نصت المادة (20) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن بأن يكون لكل أمانة أو مصلحة سجل للاعتمادات تتكون فيه جميع المصروفات المفوض بإنفاقها موزعة على بنودها المختلفة مع بيان التفويض المالي الصادر بها ويخصص لكل بند من بنود المصروفات صفحة أو أكثر من صفحات هذا السجل تقيد فيها الارتباطات المالية التي يتم خصمها من هذا البند أولاً بأول فور إجرائها وبطريقة تمكن من التعرف في أي وقت على قيمة الالتزامات الواجب الوفاء بها وما تبقى من جملة اعتماد البند.

وهناك عدة إجراءات يجب الالتزام بها عند إمساك سجل الإعتمادات المالية وهي كالتالي (مجموعة التشريعات المالية، لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، مواد رقم 21، 20، 23):-

1- يجب أن يجري القيد في سجل الاعتمادات بطريقة واضحة ولا يجوز إجراء أي محو أو شطب أو كشط فيه.

2- يستخدم لسجل الاعتمادات النموذج رقم (م م - 6) الموضح بالملحق رقم (2).

3- يجب على كل من يصدر إليه تفويض مالي أن يمكس سجلاً للاعتمادات يبين فيه ثلبلغ المفوض إليه بصرفه وما يصرف منه أولاً بأول والرصيد الباقى منه. وعليه أن يقدم إلى مصدر التفويض بياناً شهرياً في موعد لا يجاوز اليوم العاشر من الشهر التالي عن المبالغ التي أنفقت خلال الشهر.

4- يجب أن يمكس المراقب المالي ومساعدوه سجلات الاعتمادات ويجب حفظها في مكان أمين ولا يسمح بتداولها إلا بموافقة المراقب المالي أو مساعده وتحت إشرافه.

ب - دفتر يومية الصندوق:

يستخدم دفتر يومية الصندوق لإثبات المدفوعات والمقبوضات النقدية والرصيد المتبقي في نهاية كل يوم، بحيث يمكن التعرف في أي وقت على حركة الخزينة من واقع الدفاتر. ويمكس كل صراف في الوحدة الإدارية دفتر يومية الصندوق ويجب عليه أن يتحقق من مطابقة الرصيد الدفترى مع الرصيد الفعلي للنقود بالخزينة في نهاية كل يوم، فإذا تبين وجود عجز نقدي فعليه تغطيته وإذا كان هناك خطأ في القيد فيجب تصحيحه.

وقد حددت لائحة الميزانية والحسابات والمخازن الإجراءات اللازم إتباعها عند إمساك دفتر يومية

الصندوق ومن أهمها (مجموعة لتشريعات المالية، لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، مادة 81 - 84، 86):-

- 1- يجب أن يعد دفتر يومية الصندوق وفقاً للنموذج رقم (م ح - 6) الموضح بالملحق رقم (2).
- 2- يكون كل صراف مسؤولاً شخصياً عن دفتر يومية الصندوق المعهود إليه به، والمحافظة عليه وعدم تسليمه إلى الغير أو تداوله وأن يحتفظ به داخل الخزينة.
- 3- يجب أن تسجل جميع القيود في دفتر يومية الصندوق بوضوح ولا يجوز إجراء أي محسو أو كشط، وكل تصحيح في القيد يجب أن يتم بشطب القيد بالتسطير عليه بمداد مغاير بطريقة لا تطمس معالمه وكتابة القيد الصحيح فوقه مع التوقيع بجانبه.
- 4- يجب أن يقيد في الجانب المخصص للمقبوضات من دفتر يومية الصندوق تاريخ استلام كل مبلغ وقيمه ومصنره، والباب والبند اللذين يدرج تحتها والرقم المسلسل للإيصال الذي علس استلام المبلغ، وإن يراعى أن يتم قيد الإيصالات حسب تسلسل أرقامها وفي حالة وجود إيصال ملغى أدرج رقمه و أثبت أمامه أنه ملغى.
- 5- يجب أن يقيد في الجانب المخصص للمدفوعات تاريخ دفع كل مبلغ وقيمه ومن دفع إليه والباب والبند اللذين يدرج تحتها ورقم إذن الصرف أو رقم الصك في حالة الدفع بصك.
- 6- يجب على مدير الشؤون المالية بالوحدة الإدارية أن يوافق إدارة الخزانة بأمانة المائبة شهرياً بنسخة من صفحات دفتر يومية الصندوق مرفقاً بها النسخة اثنائية من الإيصالات المدرجة بتلك الصفحات وذلك خلال الخمسة عشر يوماً التالية لنهاية الشهر.

ج - دفتر أستاذ المخازن:

- يثبت بهذا الدفتر جميع البيانات المتعلقة بالمخزن الرئيسي والمخازن الفرعية والمحلية التابعة له. وهناك عدة إجراءات يجب إتباعها عند إمساك دفتر أستاذ المخازن وذلك وفقاً لما حددته المواد 231 و 232 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن وهي كالآتي:-
- 1- يجب أن يستخدم لدفتر أستاذ المخازن النموذج رقم (م ح - 1) الموضح بالملحق رقم (2).
 - 2- يجب أن يحتفظ مدير المخزن بدفتر أستاذ المخازن.
 - 3- يمكن استخدام بطاقات حركة المخزن بدلاً من دفتر أستاذ المخازن.
 - 4- يجب أن يبين دفتر أستاذ المخازن أو بطاقات حركة المخزن مقدار الوارد والمنصرف و الرصيد المتبقي من كل صنف و الكميات المطلوبة منه، و أن يتم إثبات العمليات وفقاً لفواتير التوريد أو قوائم الاستلام أو أدونات الصرف من المخازن يوماً بيوم و بمجرد إتمام العملية بحيث يستدل من الدفتر في أي وقت على حركة كل صنف ورصيده .
 - 5- يستخدم لبطاقة الصنف النموذج رقم (م ح - 2) الموضح بالملحق رقم (2).

د - الدفاتر الإحصائية (البيانية):

والتي تضم على سبيل المثال ما يلي:-

- 1- سجل قيد المبالغ المتأخر تحصيلها من ديون ورسوم ومستحقات.
- 2- سجل الارتباطات.
- 3- سجل عقود الإيجارات.
- 4- سجل حوادث السرقة.

خامساً/دليل الحسابات:

ويقصد بدليل الحسابات القائمة التي تضم الحسابات المتعلقة بإعداد وتنفيذ ورقابة الميزانية العامة للدولة والتي يحويها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، ويساعد دليل الحسابات في توفير البيانات اللازمة لإعداد الميزانية العامة للدولة كما يساعد في متابعة تحصيل الإيرادات وأحكام الرقابة على المصروفات بالوحدات الإدارية (سلطان، 2006، ص57).

وعلى الرغم من أهمية وجود دليل الحسابات باعتباره أحد مقومات النظام المحاسبي إلا أنه لم تتضمن لائحة الميزانية والحسابات والمخازن دليلاً للحسابات. بل يستخدم التقييم النمطي للمصروفات والإيرادات بتمييزانية العامة في إثبات العمليّات المتعلقة بالمصروفات والإيرادات.

سادساً/التقارير المالية الدورية والختامية

إن الهدف من أي نظام محاسبي هو إنتاج معلومات مفيدة لكل من إدارة الوحدة التنظيمية والأطراف الخارجية صاحبة المصلحة فيها، حيث تعتبر التقارير المحاسبية الوسيلة التي يتم بها ترتيب ونقل مخرجات النظام المحاسبي من المعلومات وعرضها على مستخدميها بصفة دورية خلال السنة المالية، كما يلزم أن تعد هذه التقارير في نهاية كل سنة مالية لتفصح عن الأداء الفعلي للوحدة.

وعلى الرغم من أن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يعد نظاماً للمحاسبة على الاعتمادات يركز أساساً على مهام الرقابة المالية وضمنان التمشي مع القوانين واثتوانح. إذ يظل هدف مقارنة الأداء الفعلي المتمثل في الإيرادات الفعلية و الاستخدامات الفعلية مع الميزانية قائماً.

وطبقاً لذلك فإن الوحدات الإدارية العامة تقوم بإعداد تقارير دورية شهرية لمتابعة الأداء خلال السنة المالية، ومن ثم تقوم بإعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية ليعكس ملخص الأداء الإجمالي عن سنة مالية كاملة (الجمال والدميري، 2004، ص 233)، ويمكن دراسة هذه التقارير على النحو التالي:-

أ- التقارير الدورية

نكي تتحقق رقابة أمانة المالية بصفتها الجهة التي تتحمل مسئولية الإشراف على تنفيذ الميزانية

العامّة للدولة. فقد تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامّة في ليبيا مجموعة من التقارير الدورية الحاسبية والتي في ضوئها يمكن التعرف على المراكز الماليّة للوحدات الإدارية في أوقات مختلفة على مدار السنة الماليّة وهي كالآتي:-

1- التقارير الدورية الشهرية للإيرادات والمصروفات

نصت المادة (25) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن على أن يتولى المراقبون الماليون إعداد تقرير دوري كل شهر عما تمّ تحصيله من إيرادات وما جرى إنفاقه من مصروفات وذلك على النموذج رقم (م م - 7) للإيرادات والنموذج رقم (م م - 8) للمصروفات الموضحين بالملحق رقم (2)، وتشمل هذه التقارير بيانات الإيرادات المحصلة فعلاً حتى آخر الشهر المعنّى عنه التقرير وذلك على مستوى كل بند، وكما يدرج بها بيانات عما أنفق فعلاً حتى آخر ذلك الشهر على مستوى البنود. ويتم إعداد تقرير المصروفات الفعلية من واقع سجل الاعتمادات الماليّة للوحدة الإدارية ويتم إحالة هذه التقارير إلى أمانة الماليّة في موعد لا يتجاوز نهاية الشهر التالي.

2 - كشوفات الحسابات الشهرية

يقوم قسم الشئون الماليّة في الأمانة أو المصلحة بإعداد كشوفات حساباتها الشهرية والتي تتضمن قوائم بالنفقات والمقبوضات خلال الشهر مصنفة وفقاً لأبواب وبنود المصروفات أو الإيرادات المعتمدة في الميزانية وتعد وفقاً للنموذج (م ج / 6) الموضح بالملحق رقم (2) بالإضافة إلى خلاصة شهرية متوازنة بتلك المقبوضات والمدفوعات وهي ما يعبر عنها بخلاصة الحسابات الشهرية، أو خلاصة حساب السلغة المستتية (بن عريبة وبالخير، 2001، ص 210).

ب - الحساب الختامي

الحساب الختامي هو كشف بالإيرادات العامة المقبوضة والنفقات العامة المدفوعة فعلاً عن سنة مالية معينة، ويعتمد في تويب عناصر الحساب الختامي نفس التويب المقرر في قانون الميزانية العامة للدولة، لكن أرقام الحساب الختامي تعتبر فعلية في حين أن أرقام الميزانية العامة تعتبر تقديرية.

وتسمى الدول من خلال إعداد الحساب الختامي إلى تحقيق عدد من الأهداف من أهمها (فحجوي، 2004، ص 118):

- 1- إظهار المركز المالي للدولة وبيان الفائض أو العجز.
- 2- تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لممارسة جهاز الرقابة الخارجية (جهاز المراجعة الماليّة) دوره في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة من تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة وإعداد التقرير اللازم لتقديمه للسلطة التشريعية في الدولة (مؤتمر الشعب العام).
- 3- المساهمة في التخطيط المالي للفترات اللاحقة والمساعدة في إعداد الميزانية العامة للدولة.

وفيما يتعلق بموعد إعداد الحساب الختامي نصت المادة (23) من قانون النظام المالي للدولة بأن تقوم جميع الأمانات والمصالح بتقديم بياناتها بشأن الحساب الختامي انخاص بها إلى أمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية خلال ثلاثة أشهر على الأكثر من انتهاء السنة المالية، ومن ثم تقوم أمانة المالية بعد اعتماد الحساب الختامي بتقديمه إلى جهاز المراجعة المالية في مدة لا تجاوز ستة أشهر من تاريخ انقضاء السنة المالية.

ومن حيث البيانات التي يجب أن يتضمنها الحساب الختامي أشار قانون النظام المالي للدولة في مادته رقم 23 إلى ضرورة احتواء الحساب الختامي للبيانات التالية:-

- 1- بيانات الأصول والخصوم (الموجودات والمطلوبات).
- 2- بيان تفصيلي كامل بحساب إيرادات ومصروفات الدولة ومصروفات الفعلية لكل قسم من أقسام الميزانية مقارنة بتقديرات الميزانية عن ذات السنة.
- 3- بيانات مفصلة عن كل حساب من الحسابات العامة.
- 4- أية بيانات أخرى يرى أمين المالية أو أمين جهاز المراجعة المالية تضمينها في الحساب الختامي.

إن التقارير المالية الدورية بشكلها الحالي تحتاج إلى تطوير لتلبية حاجة الجهات المستخدمة لها، بما يحقق المنفعة المرجوة منها من ملانمة ومصداقية تساعد بقدر كبير في زيادة فاعليتها في ترشيد القرارات، ويتطلب أمر تطوير التقارير المالية في الوحدات الإدارية كما أشار أحد الباحثين أن يتم أخذ بعين أساسيين في الاعتبار هما (عطوه، 1994، ص 323-324):

الأول: تعديل في التقارير المالية

الثاني: استخدام تقارير إضافية

أ - تعديل في التقارير المالية

ضرورة أن يرفق بالتقرير المالية مؤشرات عن الإنجاز والكفاءة والفاعلية والمؤشرات الاجتماعية، وهذا يتطلب توافر بيانات ومعلومات كافية وذات فائدة لكي تسهل مهمة من يستخدمها في تقويم الكفاءة في استخدام الموارد وفعالية البرامج العامة، ومن المؤشرات التي يمكن استخدامها في هذا المجال مايلي:-

- كفاءة استخدام المستلزمات الخدمية.

- كفاءة استخدام الأصول الثابتة.

- كفاءة استخدام العمالة.

- مدى واقعية الخطط.

- مدى كفاية الطاقات المادية والبشرية.

— مدى تحقق المنافع (الأهداف) المحددة.

— التغيير في معدلات الأداء*.

ب — التقارير المالية الإضافية

تنتج هذه التقارير معلومات لازمة للمستخدمين على المستوى المركزي لتساعدهم في أداء عملهم

وترشيد قراراتهم ومن هذه التقارير مايلي:—

1— إعداد تقرير عن التغيير في عناصر الموارد والاستخدامات على مستوى الوحدة ثم على مستوى الأمانة.

2— إعداد تقرير بموجودات الوحدة الإدارية مع توضيح أسس إعدادها.

3— إعداد تقرير يتوافر فيه عنصري السرعة (شهرياً) والدقة (الإقلال من التقريب)، يقدم إلى المستوى المركزي، يوفر له فرصة رصد التطورات المالية العامة واتخاذ التدابير المناسبة لتصحيح الانحرافات عن النمط المقصود للمصروفات والإيرادات والبنود المالية.

الفرع الثاني

الرقابة المالية والإدارية في الوحدات الإدارية العامة والأجهزة المناطة بتنفيذها

يناقش هذا الفرع المقصود بالرقابة المالية والإدارية وأهدافها وأنواعها، كما يناقش الأجهزة التي تباشر الرقابة المالية والإدارية في ليبيا.

أولاً/الرقابة المالية والإدارية

يقصد بالرقابة المالية والإدارية من الناحية الوظيفية إنها عملية تتأكد من أن التنفيذ (الحساب الختامي) يتم وفقاً لما هو مقرر بالخطة (الميزانية العامة للدولة) وفي حدود القواعد والتعليمات الموضوعية بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء والعمل على علاجها، وتقادي تكرار حدوثها على أن تتناول الرقابة كافة أوجه النشاط في الوحدات الإدارية والقائمين على إدارتها، وتشمل وظيفة الرقابة على وظيفة المتابعة المالية وتترابط معها، حيث أن وظيفة المتابعة تشمل كافة العمليات للحصول على المعلومات الدقيقة والصحيحة عن التنفيذ (الحساب الختامي) ومقارنته بالمعدلات المعدة مسبقاً (الميزانية العامة للدولة) والعمل على اكتشاف الفروق وتصحيحها.

وتهدف الرقابة المالية والإدارية إلى تحقيق عدد من الأهداف من أهمها (نرزا، 1997، ص 551-552):

1— حماية حقوق الوحدة الإدارية من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال.

2- ضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية اننتجة عن النظام المحاسبي والتي تصلح لترشيده القرارات الإدارية.

3- رفع وتحسين الكفاية الإنتاجية بالوحدات الإدارية وإيجاد علاقة واضحة بين الإنتاجية والكفاءة والفعالية بالوحدات الإدارية.

أنواع الرقابة المالية والإدارية

يمكن تقسيم الرقابة المالية والإدارية وفقاً لعدة أسس، حيث يمكن تقسيمها إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية، ومن حيث الزمن إلى رقابة سابقة للصرف ورقابة لاحقة للصرف ويمكن توضيح المقصود بكل منها عنى النحو التالي (Carvalho and Jorge, 2006, PP211-216):

من حيث المصدر:

1- الرقابة الداخلية

وهي الرقابة الموجودة داخل الوحدات الإدارية وتتمثل في الإشراف الإداري والفني وتشمل الرقابة المالية والرقابة الإدارية ونظم الضبط الداخلي وتستمد قوتها من القوانين والنوائح والمنشورات والتأسييرت العامة وقواعد التنفيذ والتعليمات المالية.

2- الرقابة الخارجية

وهي الرقابة التي تمارس من خارج الوحدات الإدارية وعن طريق أجهزة متخصصة في هذا المجال وقد تكون رقابة دستورية أو شعبية أو قضائية أو إدارية.

من حيث الزمن:

1- الرقابة السابقة للصرف (المانعة للأخطاء)

وتتم من خلال الإشراف الشامل بمعرفة الإدارة المالية بالدونة عن طريق وسائل متعددة أهمها سجل الإعتمادات المالية السابق شرحه.

2- الرقابة اللاحقة للصرف (المصححة)

وتتم بعد التنفيذ وتعتمد على إجراء المقارنات بين ما يرد في الحساب الختامي للجهات الإدارية وما هو مقدر في الميزانية العامة للدونة وتحديد الفروق وتحليل أسبابها وتقديم التوصيات التي تكفل منع تكرار حدوثها.

ثانياً/الأجهزة التي تباشر الرقابة المالية والإدارية في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا
توجد عند من الأجهزة تقوم بشور الرقابة المالية والإدارية في الوحدات الإدارية العامة من
أهمها أمانة المالية، جهاز المراجعة المالية، جهاز التفتيش والرقابة الشعبية.

أ- رقابة أمانة المالية

تتم الرقابة من قبل أمانة المالية من خلال المراقبين الماليين ومساعدتهم التابعين لأمانة المالية
والذين يتم تكليفهم بالوحدات الإدارية العامة المختلفة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، وذلك
من خلال إمسكهم للسجلات المحاسبية وحفظها واتخاذ الإجراءات اللازمة لحفظ المال
العام و المخزونات العامة وغيرها من الأشياء ذات القيمة والتبليغ فوراً عن أي ضياع فيها فور
اكتشافه (مجموعة التشريعات المالية، قانون النظام المالي للدولة، المادة 18).

ب - رقابة جهاز المراجعة المالية

يتمتع جهاز المراجعة المالية بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة ويتبع مؤتمر الشعب
العام، ويهدف الجهاز إلى تحقيق مراجعة مالية فعالة على كافة الجهات الخاضعة لمراجعته للتأكد من
مدى تحقيقها لأهدافها وتنفيذها للتشريعات المالية النافذة، كما يعمل الجهاز على كشف المخالفات المالية
التي يرتكبها العاملون في تلك الجهات أو غيرهم إذا ما استهدفت المصالح بالمال العام أو إلحاق
الضرر به.

وتخضع لمراجعة الجهاز الجهات التي تمول من الميزانية العامة للدولة أو التي تكون مملوكة
لها كلياً أو جزئياً وعلى الأخص ما يلي:

1- اللجان الشعبية العامة وجميع الجهات التي تمول من الميزانية العامة والوحدات الإدارية التابعة
لها.

2- الوحدات الإدارية والأجهزة والمصالح العامة القائمة بذاتها وما في حكمها.

3- الهيئات والمؤسسات العامة.

4- المكاتب الشعبية ومكاتب الأخوة في الخارج وما في حكمها.

5- الشركات العامة.

6- أية جهة أخرى يصدر بإخضاعها قرار من مؤتمر الشعب العام.

و يختص الجهاز في القيام بالمهام التالية:

1- فحص ومراجعة الحساب الختامي للدولة عن كل سنة مالية وإعداد تقرير بنتائج الفحص في موعد
لا يجاوز الأربعة الأشهر التالية لاستلامه من اللجنة الشعبية العامة للمالية.

2- فحص ومراجعة الحسابات العامة والميزانيات العامة وحسابات خارج الميزانية لكافة الجهات
الممولة من الميزانية العامة للدولة.

3- فحص ومراجعة الحسابات الختامية والميزانيات العمومية للجهات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة.

ويقوم الجهاز في سبيل مباشرته لاختصاصاته بفحص ومراجعة الحسابات والمستندات المؤيدة لها وتقييم كفاءة أداء الجهات الخاضعة لمراجعته طبقاً للأصول الفنية والمحاسبية ومعايير المراجعة المتعارف عليها و في نطاق القواعد المنظمة لنشاط كل منها.

ويتبع جهاز المراجعة المالية مجموعة من الإجراءات لمراجعة إيرادات ومصروفات الدولة من

أهمها:

1- التأكد من تحصيل الإيرادات وأن جميع المبالغ التي حُصلت قد تم توريدها إلى اللجنة الشعبية العامة للمالية وأنها أدرجت في الحسابات المخصصة لها.

2- التحقق من مراعاة جميع أحكام القوانين المالية واللوائح المنفذة لها وتطبيقاً تطبيقاً سليماً وتوجيه النظر إلى أوجه النقص إن وجدت.

3- الاستيثاق من اللوائح والأنظمة المالية النافذة وكفايتها وصلاحياتها لضمان تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الإيرادات العامة الأخرى بما يتفق مع القوانين السارية.

4- التأكد من أن جميع الاعتمادات المالية قد تم صرفها في الأغراض المخصصة لها وأن الصرف قد تم طبقاً للتشريعات النافذة.

5- التحقق من أن جميع المدفوعات تدعمها وتؤيد صرفها مستندات صحيحة والاستيثاق من مطابقة المستندات والقسائم للأرقام المدرجة بالحسابات.

6- التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة تطبيقها، ولفت النظر إلى ما قد يرى فيها من أوجه النقص (قانون رقم 3 لسنة 1975 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، مواد رقم 2، 4، 5، 8، 9، 16، 17).

ج - رقابة جهاز التفتيش والرقابة الشعبية

وهو هيئة مستقلة يتبع مؤتمر الشعب العام، ويهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، ومتابعة أعمالها للتأكد من مدى تحقيقها لأهدافها ومن أن القائمين عليها والعاملين بها يؤدون مسؤولياتهم و واجباتهم طبقاً للقوانين واللوائح والقرارات النافذة.

كما يهدف الجهاز إلى الكشف عن المخالفات المالية والإدارية بالجهات الخاضعة لرقابته وضبطها والتحقيق فيها وتخضع لرقابة الجهاز الجهات التالية:

1- اللجنة الشعبية العامة والجان الشعبية بمختلف مستوياتها. وكافة الجهات التي تمول من الميزانية العامة.

- 2- الهيئات والمؤسسات العامة، والمصالح والأجهزة القائمة بذاتها، والوحدات الإدارية التابعة لأي من اللجان الشعبية المختلفة.
- 3- الأجهزة والهيئات الضبطية.
- 4- المنافذ البرية والجوية والبحرية.
- 5- الشركات العامة.
- 6- الشركات التي تساهم فيها الدولة، أو إحدى الهيئات العامة، أو المؤسسات العامة، أو الشركات العامة بنسبة لا تقل عن (25%) من رأسمالها داخل أو خارج الجماهيرية.
- 7- الشركات والوحدات الإنتاجية أو الخدمية المملوكة.
- 8- نجان تصفية الشركات العامة.
- 9- الهيئات والمؤسسات والجمعيات ذات النفع العام التي تدعمها الدولة أو تساهم في ميزانياتها.
- 10- المكاتب الشعبية ومكاتب الأخوة في الخارج وما في حكمها.
- 11- أية جهة أخرى يصدر بإخضاعها لرقابة الجهاز قرار من مؤتمر الشعب العام.

ويختص الجهاز بالرقابة والتفتيش الدوري على كافة الجهات الخاضعة لرقابته وذلك للتأكد من (قانون رقم 2) لسنة 1375 ور بتتظيم التفتيش والرقابة الشعبية، مواد رقم 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11، 12، 13، 14، 15، 16، 17، 18، 19، 20، 21، 22، 23، 24، 25، 26، 27، 28، 29، 30، 31، 32، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 39، 40، 41، 42، 43، 44، 45، 46، 47، 48، 49، 50، 51، 52، 53، 54، 55، 56، 57، 58، 59، 60، 61، 62، 63، 64، 65، 66، 67، 68، 69، 70، 71، 72، 73، 74، 75، 76، 77، 78، 79، 80، 81، 82، 83، 84، 85، 86، 87، 88، 89، 90، 91، 92، 93، 94، 95، 96، 97، 98، 99، 100، 101، 102، 103، 104، 105، 106، 107، 108، 109، 110، 111، 112، 113، 114، 115، 116، 117، 118، 119، 120، 121، 122، 123، 124، 125، 126، 127، 128، 129، 130، 131، 132، 133، 134، 135، 136، 137، 138، 139، 140، 141، 142، 143، 144، 145، 146، 147، 148، 149، 150، 151، 152، 153، 154، 155، 156، 157، 158، 159، 160، 161، 162، 163، 164، 165، 166، 167، 168، 169، 170، 171، 172، 173، 174، 175، 176، 177، 178، 179، 180، 181، 182، 183، 184، 185، 186، 187، 188، 189، 190، 191، 192، 193، 194، 195، 196، 197، 198، 199، 200، 201، 202، 203، 204، 205، 206، 207، 208، 209، 210، 211، 212، 213، 214، 215، 216، 217، 218، 219، 220، 221، 222، 223، 224، 225، 226، 227، 228، 229، 230، 231، 232، 233، 234، 235، 236، 237، 238، 239، 240، 241، 242، 243، 244، 245، 246، 247، 248، 249، 250، 251، 252، 253، 254، 255، 256، 257، 258، 259، 260، 261، 262، 263، 264، 265، 266، 267، 268، 269، 270، 271، 272، 273، 274، 275، 276، 277، 278، 279، 280، 281، 282، 283، 284، 285، 286، 287، 288، 289، 290، 291، 292، 293، 294، 295، 296، 297، 298، 299، 300، 301، 302، 303، 304، 305، 306، 307، 308، 309، 310، 311، 312، 313، 314، 315، 316، 317، 318، 319، 320، 321، 322، 323، 324، 325، 326، 327، 328، 329، 330، 331، 332، 333، 334، 335، 336، 337، 338، 339، 340، 341، 342، 343، 344، 345، 346، 347، 348، 349، 350، 351، 352، 353، 354، 355، 356، 357، 358، 359، 360، 361، 362، 363، 364، 365، 366، 367، 368، 369، 370، 371، 372، 373، 374، 375، 376، 377، 378، 379، 380، 381، 382، 383، 384، 385، 386، 387، 388، 389، 390، 391، 392، 393، 394، 395، 396، 397، 398، 399، 400، 401، 402، 403، 404، 405، 406، 407، 408، 409، 410، 411، 412، 413، 414، 415، 416، 417، 418، 419، 420، 421، 422، 423، 424، 425، 426، 427، 428، 429، 430، 431، 432، 433، 434، 435، 436، 437، 438، 439، 440، 441، 442، 443، 444، 445، 446، 447، 448، 449، 450، 451، 452، 453، 454، 455، 456، 457، 458، 459، 460، 461، 462، 463، 464، 465، 466، 467، 468، 469، 470، 471، 472، 473، 474، 475، 476، 477، 478، 479، 480، 481، 482، 483، 484، 485، 486، 487، 488، 489، 490، 491، 492، 493، 494، 495، 496، 497، 498، 499، 500، 501، 502، 503، 504، 505، 506، 507، 508، 509، 510، 511، 512، 513، 514، 515، 516، 517، 518، 519، 520، 521، 522، 523، 524، 525، 526، 527، 528، 529، 530، 531، 532، 533، 534، 535، 536، 537، 538، 539، 540، 541، 542، 543، 544، 545، 546، 547، 548، 549، 550، 551، 552، 553، 554، 555، 556، 557، 558، 559، 560، 561، 562، 563، 564، 565، 566، 567، 568، 569، 570، 571، 572، 573، 574، 575، 576، 577، 578، 579، 580، 581، 582، 583، 584، 585، 586، 587، 588، 589، 590، 591، 592، 593، 594، 595، 596، 597، 598، 599، 600، 601، 602، 603، 604، 605، 606، 607، 608، 609، 610، 611، 612، 613، 614، 615، 616، 617، 618، 619، 620، 621، 622، 623، 624، 625، 626، 627، 628، 629، 630، 631، 632، 633، 634، 635، 636، 637، 638، 639، 640، 641، 642، 643، 644، 645، 646، 647، 648، 649، 650، 651، 652، 653، 654، 655، 656، 657، 658، 659، 660، 661، 662، 663، 664، 665، 666، 667، 668، 669، 670، 671، 672، 673، 674، 675، 676، 677، 678، 679، 680، 681، 682، 683، 684، 685، 686، 687، 688، 689، 690، 691، 692، 693، 694، 695، 696، 697، 698، 699، 700، 701، 702، 703، 704، 705، 706، 707، 708، 709، 710، 711، 712، 713، 714، 715، 716، 717، 718، 719، 720، 721، 722، 723، 724، 725، 726، 727، 728، 729، 730، 731، 732، 733، 734، 735، 736، 737، 738، 739، 740، 741، 742، 743، 744، 745، 746، 747، 748، 749، 750، 751، 752، 753، 754، 755، 756، 757، 758، 759، 760، 761، 762، 763، 764، 765، 766، 767، 768، 769، 770، 771، 772، 773، 774، 775، 776، 777، 778، 779، 780، 781، 782، 783، 784، 785، 786، 787، 788، 789، 790، 791، 792، 793، 794، 795، 796، 797، 798، 799، 800، 801، 802، 803، 804، 805، 806، 807، 808، 809، 810، 811، 812، 813، 814، 815، 816، 817، 818، 819، 820، 821، 822، 823، 824، 825، 826، 827، 828، 829، 830، 831، 832، 833، 834، 835، 836، 837، 838، 839، 840، 841، 842، 843، 844، 845، 846، 847، 848، 849، 850، 851، 852، 853، 854، 855، 856، 857، 858، 859، 860، 861، 862، 863، 864، 865، 866، 867، 868، 869، 870، 871، 872، 873، 874، 875، 876، 877، 878، 879، 880، 881، 882، 883، 884، 885، 886، 887، 888، 889، 890، 891، 892، 893، 894، 895، 896، 897، 898، 899، 900، 901، 902، 903، 904، 905، 906، 907، 908، 909، 910، 911، 912، 913، 914، 915، 916، 917، 918، 919، 920، 921، 922، 923، 924، 925، 926، 927، 928، 929، 930، 931، 932، 933، 934، 935، 936، 937، 938، 939، 940، 941، 942، 943، 944، 945، 946، 947، 948، 949، 950، 951، 952، 953، 954، 955، 956، 957، 958، 959، 960، 961، 962، 963، 964، 965، 966، 967، 968، 969، 970، 971، 972، 973، 974، 975، 976، 977، 978، 979، 980، 981، 982، 983، 984، 985، 986، 987، 988، 989، 990، 991، 992، 993، 994، 995، 996، 997، 998، 999، 1000.

المبحث الثاني

واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآليات تطويره

يتناول هذا المبحث واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من حيث قدرته على تحقيق الأهداف المناطة به في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، كما يتناول الآليات المناسبة التي يمكن أن تلجأ إليها الوحدات الإدارية لتطوير أدائها وتحقيق أهداف التخطيط واتخاذ القرارات ويتم ذلك من خلال الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرع الثاني: آليات تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرع الأول

واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

يتصف النظام المحاسبي الحالي بالوحدات الإدارية العامة بالتجمود نظراً لاستناده إلى منهج التثويب النوعي المتبع في إعداد تقديرات الميزانية العامة للنقولة ومن مظاهر الجمود في هذا النظام ما يلي (المهايني، 2000، ص19):—

1— كثرة القوانين المنظمة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وكثرة التعديلات التي تتم من حين لآخر على هذه القوانين والتي تعتمد عليها الوحدات الإدارية بصفة رئيسية، حيث أن الأساس هو الاعتماد على مبدأ عدم النقل وعدم التجاوز، فضلاً عن قصور الدراسات اللازمة لتطوير التشريعات المالية ويرجع سبب ذلك إلى أن هذه الأنظمة تحكمها القواعد والقوانين والتي يصعب تغييرها أو تعديلها وإلا يعتبر مخالفة.

2— ضعف منهج تقديرات الميزانية العامة للنقولة. حيث يتم تطبيق ميزانية البنود والتي تعتمد على التقدير الجزافي أو التقدير عن طريق المتوسطات، وهذا النظام لا يراعي الأنشطة والبرامج والتي تعتمد على تحديد الأهداف، ثم ترجمة هذه الأهداف إلى خطط، ثم ترجمة الخطط إلى برامج، ثم ترجمة البرامج إلى أنشطة، ثم توزيع الأنشطة على وحدات تلبية الأنشطة، ثم وضع وحدات لتقييم الأداء، ثم تقييم الأداء وبالنهاية إنتاج المعلومات التي تستخدم مرة ثانية في عملية التخطيط المستقبلي للميزانية للأعوام التالية.

3— عدم وجود معدلات لقياس الأداء وتقييمه بالوحدات الإدارية تعتمد على تقييم الأداء المالي وتقييم الأداء غير المالي؛ وذلك لأهمية هذه المقاييس في إنتاج المعلومات التي توضح الاستفادة انقصوى من المدخلات وفعالية إنتاجية البرامج والأنشطة والاهتمام بتقييم الأداء المالي وغير المالي والذي يساهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال إنتاج المعلومات الحيوية اللازمة لذلك، والمهم هو وضع مؤشرات تقييم واقعية تمثل الواقع الفعلي وتساعد على الاستغلال الأمثل للموارد المالية والبشرية وتحقق نوع من المساواة والرضا للموارد البشرية.

4— ارتفاع تكلفة العمل أو الأعمال بالوحدات الإدارية العامة ويرجع ذلك إلى عدم تقسيم الأهداف إلى خطط ثم برامج ثم أنشطة ثم تحديد تكلفة كل نشاط على حدة وتحديد المسئوليات وتجنب الخلط بين الجهات وخاصة في عمليات الإنفاق.

5- الاستناد على الأساس النقدي في قياس الإيرادات والمصروفات والذي لا يهتم بتحمول كل سنة مالية بما يخصها من مصروفات وإيرادات لتسهيل عمليتي القياس والرقابة على المصروفات والتأكد من الإنفاق على البرامج والأنشطة وبالتالي تضييق النطاق أمام أي انحرافات يمكن أن تتم.

6- عدم القدرة على قياس تكلفة الأصول الثابتة ومن ثم صعوبة حساب استهلاك لهذه الأصول وذلك لعدم وجود نظام لاستهلاك الأصول، وإظهار الأصول بأكثر من قيمتها الأمر الذي يعظم جانب الأصول بأرقام غير حقيقية وبالتالي عدم القدرة على تخصيص مبالغ لعملية الاستهلاك، الأمر الذي قد يسهل من إعادة إحلال وتجديد هذه الأصول في وقت غير مناسب.

7- عدم الاستقرار التنظيمي للوحدات الإدارية كتحويل هيئات خدمية إلى هيئات اقتصادية أو العكس والازدواجية والتكرار في الاختصاصات الإدارية ووجود إدارات وأقسام تنظيمية غير فعالة وتداخل أعمال التخطيط والتنفيذ في كثير من المصالح العامة.

8- تعقد شبكة الاتصالات وصعوبة انسياب المعلومات داخل أجزاء التنظيم الواحد والمركزية في اتخاذ القرارات وعدم الاهتمام بإعداد الدليل التنظيمي بالوحدات الإدارية وتعقد الإجراءات المكتبية هذا من جانب، وعلى الجانب الآخر يمكن لأكثر من جهة الإنفاق على نشاط واحد، الأمر الذي يمكن أن يحقق ازدواج في الإنفاق كما يمكن أن يؤثر على عدم الإنفاق على الأنشطة لاعتماد كل جهة على الأخرى في عملية الإنفاق (Mohan , 2006, PP14-15).

كما أضافت دراسة (Candreva and Philip, 2006, PP463) و دراسة (Matry and Trosa, 2006, PP203) إلى هذه العناصر عناصر أخرى منها:

1- زيادة أعداد العاملين وانتشار ظاهرة العمالة الزائدة في القطاعات العامة والتي تسمى بالبطالة المقنعة.

2- ضعف الرقابة على العاملين وانتشار مظاهر التكاثر واللامبالاة من قبل العاملين فضلاً عن انتشار ظاهرة المحسوبية في الوحدات الإدارية على حساب الاهتمام بالإنجاز الفعلي للموارد المالية والبشرية.

3- ضعف التقارير المثبتة والتي تقدم في صورة الميزانية والحسابات الختامية في نهاية السنة المالية والتي تحتاج إلى وضع نظم رقابة مالية وإدارية.

4- الإسراف في الإنفاق العام، والتراخي في تحصيل إيرادات الدولة وتراكم المبالغ المستحقة وذلك نتيجة لاستخدام الأساس النقدي بدلاً من أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى المغالاة في الإنفاق العام على

وسائل الدعاية والإعلان والمجاملات على حساب الاهتمام بالخدمات السيادية، بالإضافة إلى سرية بعض الميزانيات مثل الدفاع والأمن.

5- تقدير الإيرادات لفترات طويلة يمكن أن يؤدي إلى التقليل من احتمالات تحصيلها وتمثل خسائر قومية هذا من جانب، ومن جانب آخر لا يمكن مراعاة التطور السريع وارتفاع الأسعار وتغير أسعار العملات بصفة مستمرة.

6- التلاعب في التعاقدات المحلية والخارجية ويرجع ذلك إلى غياب مبدأ الإفصاح والشفافية بالإضافة إلى أن الأطراف المتعاقدة قد تسعى إلى تحقيق بعض المنافع الشخصية على حساب المنفعة العامة.

7- عدم الاهتمام الكافي بالصيانة والإصلاح (الاهتمام بالصيانة العلاجية دون الصيانة الوقائية) حيث إنه لا يحدث اهتمام أو تدخل من قبل الجهات العامة إلا بعد وقوع الكارثة، وخاصة بعض الخدمات السيادية بالدولة، وبالتالي تحدث الأضرار التي تحتاج إلى تكلفة إحلال وتجديد تكون أعلى من تكلفة الصيانة مثل حوادث القطارات أو انهيار لأحد الكباري.

الفرع الثاني

آليات تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

في ظل الانتقادات الموجهة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، فإن الكثير من الدراسات حاولت أن تساهم في تحديد الآليات التي يمكن استخدامها لتطوير هذا النظام وتعدّ من أهم هذه الدراسات دراسة (Cortes. 2006. P11-2) ودراسة (Carlin, 2006, P1-3) ومن بين هذه الآليات ما يلي: -

1- استخدام منهج البرامج والأداء في إعداد الميزانية العامة للدولة وإرساء المقومات الفنية للنظام المحاسبي في ضوء هذا المنهج، والذي يعتمد على وضع خطط، ثم ترجمة هذه الخطط إلى أهداف ثم ترجمة الأهداف إلى برامج، ثم ترجمة البرامج إلى أنشطة، ثم توزيع الأنشطة على وحدات تادية هذه الأنشطة، ثم وضع نظام فعال لعملية تقييم الأداء، ثم استخدام معلومات تقييم الأداء لدعم عملية التخطيط المستقبلي ودعم اتخاذ القرار.

2- الاهتمام بقياس الإنتاجية والكفاءة والفاعلية بمفهومها العلمي في الوحدات الإدارية عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد والتخطيط الجيد للمدخلات وتحقيق كفاءة عمليات التشغيل وإنتاجية المخرجات وفعاليتها.

- 3- تقييم رأس المال بالوحدات الإدارية وفقاً للأصول العلمية في هذا الصدد و حسب متطلبات كل أصل من الأصول وظروفه الفنية والإدارية مع وضع سجلات للأصول واستهلاكاتها وحجز مجتمعات لهذه الأصول لإمكانية الإحلال والتجديد.
- 4- تحليل المصروفات وتوزيعها على مراكز التكلفة للفصل بين المصروفات، وتحميل كل نشاط بما يخصه لسهولة عملية القياس، وبالتالي إمكانية التقييم الفعال والتخطيط المستقبلي لهذه المصروفات.
- 5- استخدام أساس الاستحقاق في قياس الإيرادات والمصروفات والذي يهتم بتحصيل كل سنة بما يخصها من مصروفات وإيرادات، بدلاً من الأساس النقدي المتبع حالياً بالوحدات الإدارية العامة.
- 6- التفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.
- 7- إعداد دليل محاسبي يتناسب مع تطورات النظام المحاسبي.
- 8- تعديل الهياكل التنظيمية بالوحدات الإدارية بما يكفل استخدام تقارير المسئولية والإدارة بالأهداف والمحاسبة بالنتائج.
- 9- إصدار التشريعات اللازمة بتطوير النظام المحاسبي من خلال تطوير أهدافه ومقوماته وطرق إعداد الميزانية العامة للدولة، ولا سيما تطبيق ميزانية البرامج والأداء.
- 10- ربط حسابات الدولة بالحسابات القومية .
- 11- الالتزام بتبويبات الميزانية العامة للدولة .
- 12- محاولة إدخال مقومات محاسبة التكاليف في العمل المحاسبي.
- 13- تحديد التوجيه المحاسبي للعمليات الجارية والرأسمالية بالوحدات الإدارية العامة.

خلاصة الفصل

عرض هذا الفصل المقومات الفنية التي يركز عليها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والنظام الفعال للرقابة ودليل الحسابات ، كما عرض واقع النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال صعوبة تقدير الأنشطة والبرامج والاعتماد على اللوائح والقوانين والرقابة من خلال عدم النقل وعدم التجاوز، فضلاً عن تطبيق ميزانية البنود، كما عرض آليات تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال تطوير النظام المحاسبي الحالي بوضع نظام للتكاليف، ووضع نظام لاستهلاك الأصول، واستخدام أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي، والسعي نحو تطبيق ميزانية البرامج والأداء، ووضع معايير ومؤشرات جيدة لتقييم الأداء وذلك لاستخراج معلومات تساعد في عملية التخطيط المستقبلي بالإضافة إلى دعم اتخاذ القرار.

الفصل الرابع

نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

مقدمة

اهتمت بعض الدراسات في الفكر المحاسبي بمحاولات تطوير بيئة العمل المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة خصوصاً في ظلّ التغييرات المتسارعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الاقتصادية والصناعية الحديثة وأيضاً في إطار التطور الملحوظ في مناهج إعداد الميزانيات العامة وطبقاً لتجارب معظم دول العالم في توظيف هذه المناهج.

وباعتبار هذه الدراسة امتداداً لهذه الدراسات التي شهدها الفكر المحاسبي في هذا المجال فقد استهدفت الدراسة اقتراح نموذج محاسبي لتحسين أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لتمكينه من تحقيق أهدافه.

وعلى هذا النحو فإنّ هذا الفصل يتضمن المبحثين التاليين:

المبحث الأول : نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في الأدب المحاسبي
المبحث الثاني : منهجية النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة
في ليبيا

المبحث الأول

نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في الأدب المحاسبي

بدأت النظم المحاسبية بالوحدات الإدارية العامة في العديد من دول العالم تتجه نحو تطبيق نفس المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة العالية، ويظهر من ذلك أن أغلب دول العالم المتقدمة في مجال المحاسبة بدأت تتجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الإدارية العامة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية بنيت مجهودات عديدة لتحسين التقارير المالية التي يتم إعدادها بواسطة الوحدات الإدارية العامة، وتم تشكيل لجنة لهذا الغرض أسفرت جهودها عن إصدار المادة (11) من معايير المحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تنص على ضرورة قيام الوحدات الحكومية بالتطبيق الكامل لأساس الاستحقاق، أما في ألمانيا فقد كان النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يقوم على تطبيق الأساس النقدي، ونتيجة للانتقادات العديدة التي وجهت لهذا الأساس فقد بدأت ألمانيا تطبيق أساس الاستحقاق (نداء، 2002، ص 23).

أما على مستوى العالم العربي فقد بدأت بعض الدول بمحاولات لتطوير أنظمة المحاسبة المطبقة في وحداتها الإدارية والتي تعتمد على نظام ميزانية البنود التي تعتمد على المنهج النوعي، والذي أظير العديد من أوجه القصور، ولمحاولة معالجتها اقترحت عدة دراسات نماذج محاسبية تتمثل في استخدام الأساليب المحاسبية الحديثة والمطبقة في المحاسبة بالوحدات الاقتصادية ولتحقيق أهداف هذا المبحث تم تقسيمه إلى فرعين وهما:

الفرع الأول: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المقترحة قبل بداية الألفية الثالثة

الفرع الثاني: نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المقترحة مع بداية الألفية الثالثة

الفرع الأول

نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المقترحة قبل بداية الألفية الثالثة

مع نهاية القرن العشرين اهتمت بعض الدراسات بتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ووضعت بعض النماذج (أطر) لتحقيق هذا الهدف من أهمها:

1- إطار المئيجي. 1992

قام الباحث بدراسة النظام المحاسبي الحكومي المطبق وقت إجراء دراسته في جمهورية مصر العربية وذلك من خلال وصفه وبيان أهم أهدافه ومقوماته ودوره في توفير المعلومات اللازمة للرقابة المحاسبية على الأداء الحكومي، ومن خلال تقييم النظام المحاسبي المطبق في ذلك الوقت اتضح أنه يساعد على توفير معلومات تمكن فقط من تحقيق الرقابة المالية والقانونية، ولكنه لا يوفر المعلومات اللازمة للرقابة على الأداء الحكومي، ويرجع ذلك لاعتماده على الأساس النقدي عند تسجيل العمليات المالية الخاصة بتميزانية الجارية مما يؤدي إلى صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالتكلفة والأداء.

لذلك قام الباحث بوضع إطار مقترح للنظام المحاسبي الحكومي لخدمة أغراض الرقابة المحاسبية على الأداء الحكومي يشتمل على العناصر التالية:

أولاً/أهداف النظام المحاسبي المقترحة لخدمة أغراض الرقابة المحاسبية.

ويتطلب ذلك أن يعمل النظام المحاسبي على توفير المعلومات الآتية:-

- 1- المعلومات التي تمكن المسؤولين في الوحدة الحكومية وفي المستويات الإدارية المختلفة من الحكم على كفاءة أداء الوحدة وفعاليتها.
- 2- المعلومات التي تمكن من مقارنة التكاليف الفعلية بالتكلفة التخطيطية لتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات التصحيحية.
- 3- المعلومات التي تمكن من المقاضلة بين البرامج والخطط واختيار أفضلها.

ثانياً/مقومات تطوير النظام المحاسبي الحكومي.

يعتمد تطوير النظام المحاسبي لخدمة أغراض الرقابة المحاسبية على ضرورة توفير المقومات

التالية:-

- 1- الأخذ بالمفهوم الموسع للوحدة المحاسبية.
- 2- الأخذ بمحاسبة المسؤولية في حسابات الحكومة.
- 3- إنشاء نظام محاسبي فرعي في الوحدات الحكومية بجانب النظام المحاسبي المركزي وذلك لتوفير المعلومات اللازمة للرقابة المحاسبية على الأداء الحكومي، ويعتمد بدوره على المقومات التالية:
 - أ- إمساك مجموعتين من السجلات.
 - ب - الإثبات المحاسبي المزدوج لكن عملية.
 - ج - استخدام دليل رقابي.
 - د - استخدام أساس الاستحقاق.
 - هـ - استخدام نظام لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية.

4- توفير التقارير اللازمة للرقابة المحاسبية على الأداء الحكومي.

2- إطار فراج، 1994

تضمن الإطار المقترح لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي بما يحقق الأهداف المتطورة في جمهورية مصر العربية الجوانب التالية:

أولاً/تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض الرقابة وتقييم الأداء.

ولكن يتم تطوير النظام المحاسبي لأغراض الرقابة وتقييم الأداء اقترح الباحث عناصر التطوير التالية:

1- أهداف التقارير المالية وتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية وتتمثل في:

أ - توفير المعلومات الملائمة في مجال الرقابة المالية.

ب - توفير المعلومات الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة.

ج - توفير المعلومات الملائمة في مجال المساعدة المحاسبية وتقييم الأداء الإداري.

2- تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال الأساليب المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء التالية:

أ - أسلوب الميزانية الصفرية.

ب - أسلوب محاسبة المسئولية.

ج - أسلوب تقييم الأداء الإداري.

د - أساس الاستحقاق في قياس وتقييم المعلومات.

ثانياً/تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض التخطيط والرقابة المالية (الفاعلية) والكفاءة.

1- تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض التخطيط والرقابة المالية ويشمل:

أ - تطوير نظامي الخطة والميزانية ذلك بالتحول من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء.

ب - تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض متابعة وتقييم نتائج تنفيذ الميزانية.

2- تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض المحاسبة عن الكفاءة.

وتحقيق ذلك لابد من توفير المتطلبات الآتية:

أ - المتطلبات اللازمة لقياس تكلفة الخدمات الحكومية وذلك عن طريق:-

- توفير أساس قياس محاسبي مناسب (أساس الاستحقاق).

- دليل رقابي يشتمل على:

- دليل لمراكز المسئولية، دليل مراكز التكلفة، دليل عناصر التكلفة.

- تحديد وحدات الأداء.

ب - متطلبات توفير معدلات الأداء وللوصول إلى معدلات أداء فإنه يجب تحديد الآتي:

– طبيعة معدلات الأداء.

– المداخل المختلفة لإعداد معدلات الأداء وهي:

الاعتماد على البيانات التاريخية لفترة أو فترات سابقة، القيام بالدراسات العميقة، مستوى إعداد معدلات الأداء.

الفرع الثاني

نماذج تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المقترحة مع بداية الألفية

الثالثة

تواصّل الاهتمام بضرورة تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة مع بداية الألفية الثالثة، حيث اقترحت بعض الدراسات أطراً أو نماذج لتطوير هذه النظم لتحقيق الأهداف المناطة بها، ومن أهم هذه الدراسات مايلي:–

1- إطار أبو حشيش، 2003

اقترح الباحث في هذه الدراسة إطاراً لتدعيم النظام المحاسبي المتبع حالياً في الوحدات الحكومية بالمملكة الأردنية الهاشمية بهدف ترشيح تكلفة الخدمة بحيث يتضمن مقومات وأسس محاسبية لتكاليف لأغراض تقويم كفاءة الوحدات الحكومية وأسلوب ميزانية البرامج والأداء لأغراض تقويم فعليتها. وقد تناول البحث بالدراسة معالجة أهم المشاكل المرتبطة بتطبيق ذلك وعلى الأخص معالجة مشاكل قياس التكلفة بالوحدات الحكومية كأساس للقياس الواجب إتباعه وتقديم حلول للمشاكل الناتجة عن تحويل النفقات الحكومية إلى تكاليف، وكيفية التغلب على ظاهرة التكاليف العمومية، والتكاليف الضمنية وتضمن الإطار المقترح لتطوير النظام المحاسبي لأغراض ترشيح التكلفة من وجهة نظر الباحث الجوانب التالية:–

أولاً/تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تقويم الكفاءة.

ويتطلب ذلك إجراء التعديلات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي حتى يتلاءم مع مقومات نظام محاسبة التكاليف والمتصلة في الآتي:–

– تعديل الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.

– تحويل المصروفات الحكومية إلى تكاليف.

– احتساب استهلاك للأصول الثابتة.

– احتساب التكاليف الضمنية.

– تخصيص التكاليف العمومية.

- توفير دليل رقابي في الوحدات الحكومية يشمل على:
دليل عناصر التكلفة، دليل وحدات الأداء، دليل مراكز المسؤولية.
- ثانياً/تطوير النظام المحاسبي لأغراض تقييم الفعالية.
- اتوجه نحو أسلوب ميزانية البرامج والأداء.

2- نموذج حماد. 2006

اهتم هذا النموذج بمحاولة قياس تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية التي يتم تنفيذها لمعرفة مردودها وعائدها في المجالات المختلفة من خلال دراسة وتحليل نماذج من النظم المحاسبية المطبقة في الدول الأخرى.

ومن خلال عرض وتقييم مصادر القواعد المحاسبية الحكومية في فلسطين والتمثلة في قانون الميزانية والمالية العامة رقم 7 لسنة 1998 والذي ينص على تطبيق الأساس النقدي في قيد الإيرادات والمصروفات، اتضح أن هناك دوافع حقيقية تتطلب العمل على تحسين كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في الساطة الفلسطينية و أن ذلك يتطلب تطبيق نظام محاسبي على قدر عال من الكفاءة والقدرة على تقييم أداء الوحدات الحكومية كما أن النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني القائم على تطبيق الأساس النقدي يعاني من بعض نواحي القصور تتمثل في:

- 1- العجز عن قياس التكلفة الحقيقية الخاصة بكل فترة مالية، كما لا يمكنه معرفة نتيجة الأعمال الحقيقية للوحدة الحكومية، خاصة في ظل عدم إقفال حسابات سنوات سابقة.
 - 2- لا يقوم النظام المطبق باحتساب استهلاك الأصول الثابتة.
 - 3- لا يقوم النظام المحاسبي الحكومي المطبق بتقييم الأصول الثابتة المملوكة للوحدة الحكومية سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية.
 - 4- يحتمل النظام المحاسبي الحكومي المطبق قيمة الأصول الثابتة المشتراة خلال العام على نفس السنة المالية التي اشتريت فيها بغض النظر عن عدد السنوات التي يمكن أن تستفيد من هذا الأصل.
 - 5- صعوبة قياس التكاليف الحقيقية الخاصة بكل وحدة حكومية كما لا يمكن قياس تكلفة كل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.
 - 6- عدم الدقة في المعلومات المالية لتقدير الإيرادات والمصروفات.
 - 7- النظام المحاسبي المطبق لا يستطيع أن ينتج المعلومات الكافية لمستخدمي القرارات المالية.
- وفي ظل وجود هذه العيوب في النظام المحاسبي الحكومي المطبق توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج وما ينبثق عنها من توصيات وذلك كإطار لتطوير النظام المحاسبي المطبق والتي من أهمها:
- 1- تطبيق أساس الاستحقاق سواء بشكل مرحلي أو كلي.

2- تطبيق أسلوب ميزانية البرامج والأداء والتي تتسجم مع تطبيق أساس الاستحقاق لتمكين الوحدات الإدارية من قياس كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية ومن ثم قياس تكلفة وعائد الأنشطة والبرامج المقترحة أو التي يجري تنفيذها.

3- إطار البديري، 2007

في محاولة لدراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا للوفاء باحتياجاتها اقترح الباحث إطاراً لتطوير التقارير المالية في الوحدات الإدارية العامة احتوى العناصر التالية:-

- 1- تحديد أهداف ومحتويات التقارير المالية (الدورية والختامية).
تحديد الغرض من إعداد التقرير والجهة التي يوجه إليها وتضمينه المعلومات المهمة والمؤثرة والبعد عن أية بيانات أو معاملات غير ملائمة.
- 2- الحصول على بيانات ومعلومات تاريخية عن فترات سابقة.
أي أنه عند إعداد التقارير الدورية عن فترة معينة فإنه يجب أن يتضمن التقرير بيانات عن فترة مماثلة حتى يمكن المقارنة، وتوفير قاعدة أساسية من المعلومات الملائمة للتخطيط والرقابة.
- 3- تحديد موقف الفترة الختامية من الأهداف المقررة للوحدة.
بمعنى أنه لتقويم أداء الوحدة بصفة دورية أو في ختام السنة المالية فإنه لا بد من إبراز ما تم من خدمات خلال الفترة مقارناً بالمستهدف. على أن يشمل تحديد الموقف كلاً من الأداء والتكلفة والعائد أو الفعالية في تحقيق الأهداف إذا ما صعب قياس العائد لعدم توفر معلومات عن التكلفة البديلة.
- 4- إجراء مجموعة من التحليلات والمقارنات.
لأن تزايد الحاجة إلى المعلومات خاصة في ظل رقابة الأداء وأهمها تلك المتعلقة بالكفاءة والفعالية والاقتصاد في النفقات جعلت الأمر يستلزم التركيز على الأهداف والنتائج، الأمر الذي يستدعي تدعيم التقارير المالية - خاصة الختامية - بأساليب التحليل المالي.
- 5- إعداد التقارير. ولكي تحقق التقارير أهدافها فإنها يجب أن تتضمن ما يلي:
- تعريف القارئ بأهدافه ومكوناته الأساسية بشكل مختصر ومفيد.
- بعض التفاصيل التي تتعلق بالمدخل أو المنهج الذي تم إتباعه في جمع وتسجيل البيانات.
- عرضاً لأهم النتائج التي تم التوصل إليها والمقارنات التي تم إجراؤها.
- المرفقات الإيضاحية والتي تتمثل في البيانات والمعلومات التفصيلية والتحليلات والمقارنات التي استنبطت منها نتائج التقرير وأدلة الإثبات التي اعتمد عليها في تحقيق البيانات.

المبحث الثاني

منهجية النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا

تبين من عرض طبيعة تقييم دور النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية العامة والتي تناولها الفصل الثالث عدم وجود منظومة متكاملة لعملية تقييم الأداء في الوقت الراهن، وذلك من حيث ضوابطها ومقوماتها وأساليبها ونطاق التقييم المستهدف وطرق وأسس ومؤشرات التقييم المناسبة، وأهمية الاستفادة من المقومات والمؤشرات والنماذج الخاصة بتقييم الأداء وفقاً للمعايير الدولية مع تطويرها بالشكل الذي يتوافق مع واقع التقييم على المستويين المحلي والدولي.

ولدعم منظومة قياس وتقييم الأداء للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وفي ضوء ما سبق وطبقاً لما أسفرت عنه الدراسات السابقة ذات الصلة من نتائج، فإن هذا المبحث يسعى إلى إبراز منهجية النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بهذه الوحدات ورصد ضوابط هذا النموذج والطريقة المقترحة لتقييم الأداء، كإطار متكامل لتطوير النظام المحاسبي بغية إدارة الوحدة الإدارية، كما بغية الجهات الرسمية المعنية بتلك الوحدات بالدولة لدعم رسالتها الاجتماعية والاقتصادية ولتحقيق أهدافها الواردة سنوياً بخطط التنمية البشرية بالدولة ويأتي ذلك من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: عناصر النموذج المقترح.

الفرع الثاني: متغيرات النموذج المقترح وطرق قياسها.

الفرع الأول

عناصر النموذج المقترح

يناقش هذا الفرع عناصر النموذج المقترح للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا

وانتهى جاءت في ثمانية عناصر رئيسية تم دراستها وتحليلها على النحو التالي:—

أولاً/أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

وهي مجموعة الأهداف التي يجب أن يحققها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة كي تلبي الاحتياجات المتزايدة لعمليات الوحدة الإدارية العامة والمتمثلة في الآتي (فراج، 1994، ص 127-128):—

1— توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية.

ويقصد بها تلك المعلومات التي يجب توفيرها للجهات الرقابية بغرض الرقابة على إدارات وأقسام الوحدة الإدارية للوقوف على أنواع الإنفاق وحجم الإنفاق من كل نوع وتوقيت الإنفاق، والتأكد من أن الأموال العامة قد تم إنفاقها في أوجه الإنفاق المخصصة لها بالميزانية، وفي السنة المالية المتعلقة بها وأنه لم يحدث أي تبذير في الأموال العامة.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلي:-

— أن يربط النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بين كل من حسابات الدليل المحاسبي وحسابات الميزانية العامة للدولة؛ بحيث يمكن المقارنة بين الاعتمادات المخصصة بالميزانية من جهة، والمصروفات والارتباطات التي تمت فعلاً مقابل هذه الاعتمادات من جهة أخرى، وإظهار الانحرافات ومعرفة أسبابها.

— أن يشتمل النظام المحاسبي على إجراءات فعالة لضبط والرقابة الداخلية على الأعمال والموجودات العامة.

— أن يصمم النظام المحاسبي بحيث يظهر مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المالية.

وتساعد المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي في ظل هذا الهدف في التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للوحدات الإدارية العامة.

2- توفير المعلومات الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية.

ويقصد بها تلك المعلومات التي تحتاجها الإدارة الوسطى والمسئولة عن الإدارات التنفيذية بغرض الرقابة على كفاية أداء أنشطة الإدارات بالوحدات الإدارية، وهي المعلومات المتعلقة بالبرامج الفرعية أو عناصر البرامج والأنشطة والأعمال المتعلقة بتنفيذها، وكذلك المعلومات التي توضح مستوى كفاية أداء أنشطة الوحدات الإدارية.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلي:-

— استخدام أساليب محاسبية تمكن إدارة الوحدة من قياس درجة الكفاية التي تنفذ بها البرامج والأنشطة.

— تقديم المعلومات اللازمة لقياس الهدف النهائي للوحدات الإدارية والذي يتمثل في الخدمات المتوفرة والربط بين نتائج تقديم هذه الخدمات وتكلفة تأديتها.

3- توفير المعلومات الملائمة في مجال المساءلة المحاسبية وتقييم الأداء الإداري.

ويقصد بها تلك المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في الإدارة العليا المسئولة عن اتخاذ

القرارات، وكذلك المسئولة عن التخطيط على مستوى الدولة أو الأمانة أو المصنحة، وهي المعلومات المتعلقة بكفاءة القائمين على إدارة الوحدة الإدارية.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلي:-

— استخدام أساليب محاسبية تمكن من قياس كفاءة القائمين على إدارة الوحدات الإدارية العامة، ومن هذه الأساليب أسلوب المعاينة المحاسبية وتقييم الأداء الإداري.

— إعداد التقارير وفقاً لمسئوليات الأفراد، وقد يتم ذلك عن طريق تقسيم التكاليف في الوحدات الإدارية إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة، ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن هذين النوعين من التكاليف، حتى يمكن الوقوف على مدى نجاح الإدارة في استخدام الموارد المتاحة في الوصول إلى الأهداف المرجوة للبرامج والأنشطة، وبما يمكن الجهات المسؤولة من الحكم على مدى كفاءة القائمين على إدارة الوحدات الإدارية.

4- توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

تتطلب عملية الرقابة وتقييم الأداء معلومات تساعد إدارة الوحدة في قياس وتقييم أداء مختلف أنشطتها، وتحديد مدى اختلاف هذا الأداء عن مثيله المخطط بالميزانية العامة للدولة، مع دراسة تحليلية لهذه الاختلافات وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها، ووضع الحلول المناسبة لمواجهتها، وذلك بإتباع الخطوات التالية:-

أ- متابعة تنفيذ الأهداف:

وذلك بالتعرف على مدى تحقيق الوحدة الإدارية للأهداف الرقمية للخطة المرسومة لها في العدة المحددة لها، ويتم ذلك بالاستعانة بالمعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي في هذا المجال.

ب - الرقابة على كفاءة الأداء:

وتتمثل هذه الخطوة ليس فقط في التأكد من قيام الوحدة الإدارية بتنفيذ الأهداف المحددة لها، وإنما يجب التأكد من قيام الوحدة بممارسة أنشطتها وتنفيذ أهدافها بأعلى درجة من الكفاءة. فلا يكفي أن تؤدي الوحدة ما استهدف من خدمات وإنما يجب التحقق أيضاً من أن هذه الوحدة قد استخدمت الموارد المتاحة لها بأعلى كفاءة ممكنة مع تجنب أي إسراف أو ضياع، وعليه تتضمن هذه الخطوة تشخيصاً للانحرافات وتفسيراً لأسبابها.

ج - تقييم النتائج:

ويتم في هذه الخطوة تحديد الإدارات والأقسام الفرعية للوحدة الإدارية المسؤولة عن

الانحرافات، وذلك في إطار الظروف والتطورات الاقتصادية والاجتماعية المصاحبة لتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

د - اتخاذ الإجراءات المصححة ومتابعة تنفيذها:

يتم في هذه الخطوة وفي ضوء التحليل الموضوعي لأسباب الانحرافات بين المعايير والأداء الفعلي اختيار الإجراءات المصححة والتي قد تقتضي:-

— تعديل الميزانية لتفترات الثانية.

— تنمية قدرات المنفذين بتدريبهم وتوعيتهم.

— ربط نتائج الأداء بنظام فعال للحوافز والجزاءات.

ويجب متابعة تنفيذ هذه القرارات حتى يمكن التأكد من تنفيذ هذه الإجراءات وتحسين الأداء.

ثانياً/متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق

وهي مجموعة المتطلبات التي يجب أخذها في الاعتبار عند تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، وذلك للتعرف على حقيقة البرامج والأنشطة المتعلقة بفترة معينة أو تحديد تكلفة برنامج أو نشاط معين أو خدمة معينة وهي كالتالي (حشيش، 2003، ص224-225):-

1- إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلعية وخدمية (***) .

تحميل البرامج والأنشطة العامة بتكاليف المستلزمات السلعية المستفدة في إنتاج الخدمات، خاصة تلك التي لا يتزامن نوقيت استلام أصنافها ودفع قيمتها مع عملية صرف تلك المستلزمات من المخازن للاستخدام في الأنشطة الخدمية.

2- إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة.

تتطلب الأنشطة توافر بعض الأصول الثابتة التي تساعد على أدائها لفترة طويلة نسبياً، وحيث أن هذه الأصول تشارك في العملية الإنتاجية خلال عمرها الإنتاجي المقدر، وهي بذلك تعد مستودعاً للقيمة، فإن قيمتها تتحول بالتدريج فيما يتم أدائه من خدمات، لذلك فمن المنطقي تماماً أن تؤخذ قيمة استهلاك تلك الأصول في الاعتبار إلى جانب عناصر التكلفة الأخرى عند

(***) المستلزمات السلعية: تتضمن الخامات والمستلزمات السلعية الأخرى اللازمة لتأدية الخدمة كالوقود والزيوت وقطع الغيار والتجهيزات والمعدات والأدوات المكتبية والكهرباء والمياه، والمستلزمات الخدمية: تتضمن الخدمات التي تقدم للوحدة الإدارية من الغير مثل خدمات الصيانة والإعلان والطبع والنقل والاتصالات.

حساب تكلفة أداء تلك الخدمات.

إن احتساب تكلفة استخدام الأصول الثابتة (الاستهلاك) يفيد في أغراض الرقابة واتخاذ القرارات وتقويم الأداء، ففي مجال الرقابة يلاحظ أن تحميل تكلفة الأداء لسنة معينة بإجمالي تكلفة الأصول المشتراة خلال السنة سيؤدي إلى تضخيم التكلفة في تلك السنة بالمقارنة بالسنوات الأخرى مما يعني أن مقارنة التكلفة لعدة سنوات قد يؤدي إلى نتائج مظلنة، كما أن أخذ استهلاك الأصول في الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتكلفة الأداء يعد على جانب كبير من الأهمية، إذ أن إغفال الاستهلاك يعني عدم دقة رقم التكلفة المعتمد عليه في اتخاذ القرار.

أن احتساب تكلفة استخدام الأصول الثابتة في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يمكن أن يتم وفقاً لما يلي:

أ- أن يتم إثبات الأصول الثابتة في مجموعة الحسابات المثبتة على أن تقسم إلى مجموعات متجانسة الخصائص، ويتم احتساب الاستهلاك وإثباته بقيود مالية، ويتم ترحيله إلى حسابات مستقلة.

ب- يمكن أيضاً أن يتم ذلك على أساس نظامي أو بياني باستخدام حسابات مساعدة خارج نطاق الإطار المالي.

3- ضرورة تقييم المخزون السلمي.

وذلك بتسوية عمليات المخزون السلمي بحيث تتحمل الأنشطة بتكلفة المستخدم من المخزون السلمي بالفترات المختلفة.

ثالثاً/أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة

وهي الأساليب المتبعة في إعداد الميزانية العامة للدولة والتي يمكن إيضاحها كالتالي (هندي، 2004، ص2-4):-

1- ميزانية البنود (المنهج النوعي).

يمثل المنهج النوعي أو أسلوب ميزانية البنود "الميزانية التقليدية" وهو النموذج السائد والمطبق في معظم الوحدات الإدارية في الدول النامية، ووفقاً لهذا المنهج يتم تحديد تمويل احتياجات الوحدة الإدارية وفقاً لعدة أسس للتقدير تسترشد بالإنفاق الفعلي للمصروفات والتحصيل الفعلي للإيرادات في السنة الحالية والسنوات السابقة حيث يخضع هذا التقدير لأسلوب التفاوض والمساومة مع أمانة المالية، وعادة يعدل هذا الحجم سنوياً أو خلال السنة المالية لأغراض محددة طارئة وبعشوائية في حدود ما تسمح به ميزانية الدولة.

وكثيراً ما لا تتناسب عملياً الاعتمادات المخصصة لكل وحدة إدارية مع احتياجاتها وأنشطتها المتعددة، الأمر الذي قد يؤدي إلى عجز الوحدة الإدارية عن ممارسة كل نشاطاتها وأداء رسالتها بحرية وكفاءة وفاعلية.

وعلاوة عن ذلك فإن منهج ميزانية البنود قد انعكس على مضمون ومخرجات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية وذلك كما يلي:—

أ- تلبية احتياجات الجهات الإدارية بما يمكنها من إعداد التقارير التي تبرهن بمقتضاها على التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات، ومن حيث قيامها بتحصيل الإيرادات والصرف على بنود محددة مسبقاً. أي أن النظام المحاسبي يركز على رقابة الصرف بغض النظر عن نتيجة النشاط.

ب — الاهتمام بتسجيل الاعتمادات المخصصة وحركة الصرف الفعلي، وتحديد المتبقي من هذه الاعتمادات بعد كل عملية صرف، وذلك لتوفير معلومات أساسية لإدارة الوحدة تضمن لها دائماً التحرك في الحدود التي وضعتها الميزانية وتقديم تقارير للجهات الرقابية عن هذا الإنفاق كل فترة زمنية. وبغض النظر عن ربط هذا الإنفاق بما تم إنجازه من خدمات خلال الفترة، أي أن محور المحاسبة هو المدخلات بغض النظر عن المخرجات.

ج — يعتمد النظام المحاسبي على التبويب النوعي لعناصر الاستخدامات والموارد في أبواب ومجموعات وبنود وأنواع. وذلك حسب نوع النفقة أو نوع الإيراد مع إهمال العلاقة بين أوجه الإنفاق وبين الأنشطة المرتبطة بها.

د — إن الأساس النقدي يحكم استخدام الحسابات. فمجموعة السجلات تتضمن كافة المدفوعات باعتبارها مصروفات بغض النظر عن تاريخ استلام السلعة أو الخدمة المؤداة، كما أن ما يتم قيده بهذه السجلات يتضمن المتحصلات الفعلية سواء أكانت تخص الفترة أم فترات سابقة.

2- ميزانية البرامج والأداء.

يعد منهج أو أسلوب ميزانية البرامج والأداء تقنية متطورة في مجال إعداد الميزانية العامة للدولة فهي تحول الاهتمام من مجرد فرض الرقابة على الأموال إلى توفير معلومات تساعد الإدارة على استغلال الموارد بكفاءة وفعالية، وإيجاد علاقة في صورة أفضل بين التخطيط السنوي وخطط التنمية وتحقيق الربط بين الخطط العينية وبين الاحتياجات والموارد. وإدارة البرامج العينية والمالية المخططة للحصول على النتائج المرغوبة بكافأ الطرق، وبهذا لم تعد الميزانية وفقاً لهذا المنهج مجرد أرقام حسابية يتم تجميعها في جداول عن الاستخدامات والموارد المحققة، بل أصبحت أداة من أدوات التخطيط والرقابة.

وتجمع ميزانية البرامج والأداء بين شقين أساسيين هما:

ميزانية البرامج: وتتعلق بالوظائف الأساسية للدولة والبرامج التي تدرج تحت كل وظيفة، وكذلك الأنشطة المكونة لكل برنامج.

ميزانية الأداء: وتختص بالوحدة الإدارية التنفيذية مهما كان حجمها وتركز على وسائل الإنجاز أكثر من الإنجاز ذاته. ويستند إعدادها إلى بناء معدلات أداء وتحديد لوحات الأداء وبالتالي فإنها تقدم بيانات أو معلومات تفصيلية عن الأداء.

والأخذ بمنهج البرامج والأداء يؤدي إلى التخطيط السليم للبرامج والأنشطة ووحدة الأداء ومعدلات الأداء في الوحدات الإدارية ومن ثم إمكانية تحقيق الرقابة على الأداء الفعلي وتحديد الفروق ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب، فضلاً عن الوقوف على فاعلية الإدارة في تحقيق الأهداف وتنفيذ السياسة العامة للدولة.

3- ميزانية التخطيط والبرمجة.

ظهر نظام ميزانية التخطيط والبرمجة لعلاج قصور ميزانية البرامج والأداء في الربط بين الميزانيات الفرعية للوحدات الإدارية العامة وبين الأهداف القومية، واقتصار ميزانيات البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الميزانية وفقاً للطريقة العنمية لاتخاذ القرارات التي تقضى بالمفاضلة بين البرامج لاختيار أفضلها.

ويمكن أن يعرف هذا النظام بأنه منهج علمي لاتخاذ القرارات، والذي يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية، وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتبدير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة (طه، 2004، ص 80).

4- ميزانية الأساس الصفري.

هذه الميزانية تعد أسلوب يتم بمقتضاه إعداد الميزانية التخطيطية، حيث ينظر إلى كافة البرامج والمشروعات الجديدة منها والتقديم على أنها جديدة، حيث يفترض أنها تبدأ من نقطة الصفر.

وتشمل الميزانية الصفرية تحليل تفصيلي للبرامج والأنشطة الحالية والجديدة وتقييماً للبدائل، كما أنها أسلوب لتحديد ما إذا كان من الضروري الاستمرار في القيام بنشاط معين أو إلغاء هذا النشاط أو تخفيضه.

وتتمثل الميزانية الصفرية أسلوب لإعادة توزيع الموارد المالية على الاستخدامات المختلفة للوصول إلى

أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة مع تحديد المسؤوليات وترشيح قرارات التخطيط.

كما أنه يمكن استخدام هذا النوع من الميزانيات في كافة المجالات، ويمكن تطبيقه في الأنشطة الصناعية، والخدمية، وكافة الوحدات الاقتصادية، والميزانية العامة للدولة (طه، 2004، ص 87-88).

رابعاً/عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة

1- تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة .

إن تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يجب أن يبدأ بتطوير أسلوب الميزانية باعتبارها المحور الأساسي للمحاسبة بالوحدات الإدارية العامة، كما إن تطور الميزانية العامة للدولة والربط بين الميزانية وخطط التنمية يترك أثاره على أهداف المحاسبة ليواكب التقدم واتساع نطاق دور الدولة.

2- استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء.

يمكن التحول من الأسلوب التقليدي في إعداد الميزانية إلى نظام أسلوب ميزانية البرامج والأداء، حيث يركز النظام التقليدي في إعداد الميزانية على اعتمادات الإنفاق دون أن يولي اهتماماً للأهداف والعوائد الاقتصادية والاجتماعية للإنفاق، بينما يركز نظام ميزانية البرامج والأداء أساساً على تحقيق الأهداف وتحليلها وتحديد معدلات لقياس هذا الأداء (فهمي، 2004، ص 2).

3- تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء.

يعتمد تطبيق أسلوب ميزانية البرامج والأداء على توافر مجموعة من المقومات أهمها تصميم نظام محاسبي جيد يمكن من قياس تكلفة أداء الخدمة العامة (تطبيق مبادئ محاسبة التكاليف) مما يتطلب معه ضرورة إتباع أسس الاستحقاق في معالجة النفقات العامة.

4- تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء.

يتطلب إعداد ميزانية البرامج والأداء التقسيمات التالية (فهمي، 2004، 5، 7-8):

أ- التقسيم الوظيفي: ويوضح ما ينفق على كل نوع من الخدمات العامة مثل التعليم والصحة، ويهتم هذا التقسيم بنوع الوظيفة بصرف النظر عن التنظيم القائم على أدائها، فعادة تتم الوظيفة أو الخدمة الواحدة بواسطة عدة أمانات.

ب - التقسيم حسب البرامج: يعتبر صياغة الوظيفة إلى عدة برامج احد المقومات الأساسية سواء لأغراض التخطيط ام لإعداد الميزانية ويمكن تقسيم البرنامج الرئيسي إلى عدة برامج فرعية حيث يقدم

كل برنامج فرعي خدمة مميزة في نطاق البرنامج الرئيسي.

ج - التقسيم حسب الأنشطة: يعرف النشاط بأنه تجميع للأعمال المتجانسة التي تقوم بها الوحدات التنفيذية للمساهمة في إنجاز برنامج رئيسي أو فرعي، والغرض من النشاط هو إنجاز المنتج النهائي للبرنامج، ويعتبر تقسيم أي برنامج إلى مجموعة من الأنشطة من القضايا التي تحتاج إلى الوقت والخبرة المتخصصة في كل مجال.

د - التقسيم طبقاً للغرض من الإنفاق: وفقاً لهذا التقسيم يتم تجميع المصروفات المتشابهة من حيث الغرض التي تخصص من أجله في عدد محدد من الأبواب، بحيث يكون لمجموع النفقات التي يشملها كل من هذه الأبواب طبيعة اقتصادية واحدة ثم تقسيم كل من هذه الأبواب إلى بنود تبين تفاصيل الإنفاق.

ك- تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء.

يمكن تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء وذلك وفقاً للاتى (سلطان، 2005، ص 79):

أ- الانتقال من التبويب الإداري إلى تبويب تكاليف الأداء حتى يمكن ربط التبويب حسب البرامج والنشاط بتبويب تكاليف الأداء.

ب - اتباع أساس الاستحقاق.

ج - إعداد الميزانية في صورة برامج وأنشطة.

د - تحديد معدلات الأداء لكافة الأنشطة.

هـ - استخدام مؤشرات إحصائية واضحة.

خامساً/استخدام نظام التكاليف

يُعدّ تطبيق نظام للتكاليف بالوحدات الإدارية العامة تدعيماً للنظام المحاسبي المطبق بها ليتمكن من توفير المعلومات المحاسبية التحليلية التي تلاعب الوظيفة الإدارية بأبعادها المختلفة. ووفقاً لهذا تقسم الوحدة الإدارية إلى مراكز أداء تهدف إلى حصر عناصر التكاليف التي ترتبط بتلك المراكز لتحديد تكلفة كل مركز يمكن من تحقيق القياس الفعلي لتكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من النشاط ومن الخدمة العامة، كما أنه يساهم في توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة وتوفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة - خصوصاً ميزانية البرامج والأداء - كذلك إمكانية إثبات عنصر استهلاك الأصول الثابتة المرتبط بالفترة، والمساهمة في

تطوير أسلوب إعداد تقديرات الميزانية وذلك عن طريق الربط بين تقديرات الميزانية ومتطلبات مركز الأداء (مندي، 2004، ص10).

سادساً/أهم متطلبات تقييم الأداء في الوحدات الإدارية العامة

إن تقييم الأداء لمختلف الأنشطة للتحقق من أن الأداء الفعلي يسير في إطار الأهداف المحددة للوحدة الإدارية يتطلب وجود الآتي (مندي، 2004، ص 23-24):
أ - مجموعة من التقارير .

وهي التقارير الناتجة عن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بمختلف أنواعها والتي تهدف إلى مساعدة المستويات الإدارية في تقييم أداء الأنشطة.
ب - مجموعة من المعلومات الإحصائية.

وهي المعلومات التي تساعد في عملية تقييم الأداء ومنها: معلومات إحصائية عن تطور المصروفات والإيرادات خلال سلسلة زمنية معينة، والمعلومات المتعلقة بالمنصرف على الخدمات مقارنة بوحدة إدارية عامة أخرى خلال سلسلة زمنية معينة.

سابعاً/أهم التقارير لعملية تقييم الأداء

من أهم التقارير المستخدمة في عملية تقييم أداء الوحدات الإدارية ما يلي (عد للاء، 1995، ص322، 343):-

أ - تقارير المسؤولية.

يعد هذا النوع من التقارير عن إنجاز الهدف، وفرض رقابة التكلفة. لذلك تتضمن تقارير المسؤولية المعلومات الكمية المناسبة وأي معلومات أخرى مثل: الأهداف التي تسعى الوحدة لإنجازها، وحجم النشاط، ونسبة تحقيق أو إنجاز الأداء.

ب - تقارير تكاليف الخدمات.

وتعد هذه التقارير لأغراض التخطيط، وإعداد تقديرات الميزانية، ورقابة التكلفة، واتخاذ القرارات الإدارية.

ج - تقارير عن نتائج قياس الأداء.

تعد هذه التقارير عن نتائج قياس الأداء الفعلي والأداء المخطط.

د - تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية.

وهي التقارير التي توفر معلومات عن مدى الكفاءة والإدارة الاقتصادية للعمليات التشغيلية والموارد المخصصة للوحدة.

هـ - تقارير عن الأصول الثابتة.

وهي التقارير التي توفر معلومات عن أرصدة الأصول الثابتة بما يمكن من مراقبة وتتبع استخدام هذه الأصول في الفترات المختلفة وحساب استهلاكها والتخطيط لاستبدالها.

ثامناً/ أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

يوجد عدد من المقومات للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من أهمها:

أ- القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

وهي مجموعة القوانين واللوائح والتعليمات المالية التي تنظم العمل المحاسبي بالوحدات الإدارية والتي يجب تنفيذها وعدم الخروج عنها.

ب - المجموعة المستندية.

وهي أدلة الإثبات على صحة الوقائع والأحداث المالية التي يتم تسجيلها في

الدفاتر (ناصف، 2006، ص 26-27).

ج - المجموعة الدفترية.

وهي عبارة عن الدفاتر والسجلات المستخدمة في إثبات جميع العمليات المالية للوحدة الإدارية.

د - دليل الحسابات.

يتضمن النظام المحاسبي السليم دليلاً للحسابات تكون فيه أسماء جميع الحسابات واضحة وموحدة عند جميع الوحدات الإدارية، ومتفقة مع حسابات الميزانية العامة ويجب أن يتضمن الدليل نظاماً دقيقاً لترقيم الحسابات، وأن يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج، وإعطاء كل حساب منقوله الدقيق الواضح، ووجود تعليمات واضحة لما يجب تضمينه تحت كل بند أو حساب.

هـ - التقارير المالية الدورية والختامية.

وهي عبارة عن مجموعة من التقارير التي تعدها الوحدات الإدارية العامة وترسل إلى أمانة المالية والتي يتم من خلالها توصيل المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي والتي تساعد في تحقيق أهداف التخطيط والرقابة المالية وتقييم أداء الوحدات الإدارية في استخدام

الموارد المتاحة (إيادي والسفا، 2009، ص:284).

و - نظام الرقابة المالية والإدارية.

ويهدف هذا النظام إلى التأكد من تنفيذ الأعمال طبقاً للإجراءات المحددة باللوائح والقوانين المالية سواء لإنفاق المصروفات أو لتحصيل الإيرادات.

وتعتبر الرقابة أحد المقومات الهامة في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة والتي تؤثر إلى حد كبير في نجاح هذه الوحدات في تادية أعمالها حيث تهدف النظم الرقابية إلى حماية الأموال العامة وترشيد الإنفاق العام (نصف، 2006، ص 10).

واعتماداً على ما ورد في هذا الفرع فإن الفرع الثاني سوف يتناول متغيرات وطرق قياس النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرع الثاني

متغيرات النموذج المقترح وطرق قياسها

لقد ضمت متغيرات النموذج المقترح مجموعة العوامل الظاهرة بالجدول رقم (4-1) بعد ترميزها، هذا وقد تم قياس هذه المتغيرات اعتماداً على مقياس ليكرت Likert Seale ذو الخمس نقاط موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماماً وتمثلت أوزان هذه المستويات كما يلي:

(1) غير موافق تماماً، (2) غير موافق، (3) محايد، (4) موافق، (5) موافق تماماً.

الجدول رقم (4-1)

تحديد متغيرات الدراسة

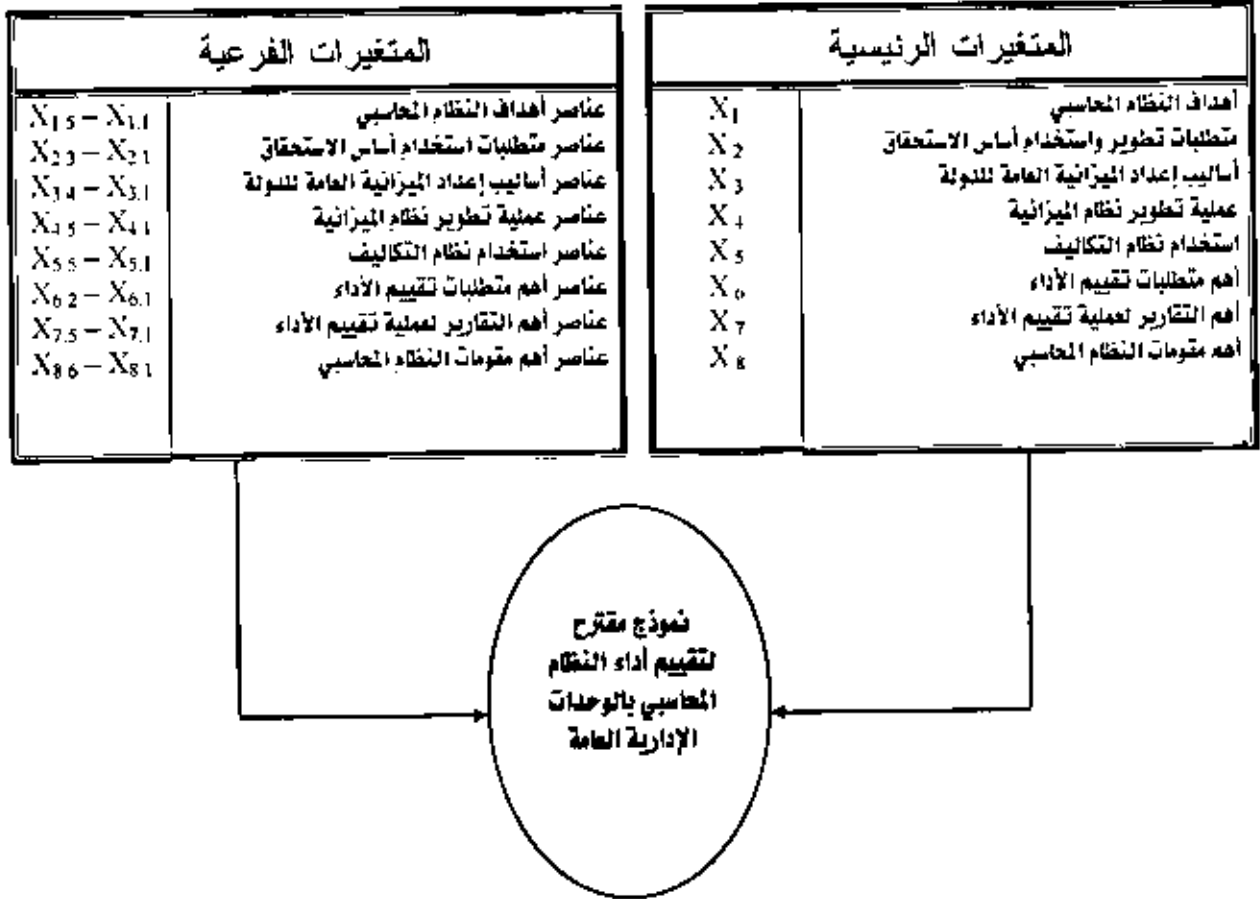
الرمز	المتغير
X1	1- أهداف النظام الخاسي بالوحدات الإدارية العامة
X1-1	- توفير المعلومات المحاسبية التي تفي باغراض الرقابة المالية.
X1-2	- توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية.
X1-3	- توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساءلة المحاسبية.
X1-4	- توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري.
X1-5	- توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.
X2	2- متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق
X2-1	- إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سليمة وخدمية.
X2-2	- إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة.
X2-3	- ضرورة تقييم المخزون السلعي.
X2-4	- تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة.

تابع الجدول رقم (4 - 1)

X3	3- أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة
X3-1	- ميزانية البنود (المنهج النوعي) .
X3-2	- ميزانية البرامج والأداء .
X3-3	- ميزانية التخطيط والبرمجة .
X3-4	- ميزانية الأسس الصفري .
X4	4- عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة
X4-1	- تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة .
X4-2	- استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء .
X4-3	- تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء .
X4-4	- تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء .
X4-5	- تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء .
X5	5- استخدام نظام تكاليف يحقق مايلي:
X5-1	- قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة .
X5-2	- توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة .
X5-3	- توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة .
X5-4	- إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية .
X5-5	- إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة .
X6	6- أهم متطلبات تقسيم الأداء في الوحدات الإدارية العامة
X6-1	- مجموعة من التقارير .
X6-2	- مجموعة من المعلومات الإحصائية .
X7	7- أهم التقارير لعملية تقييم الأداء
X7-1	- تقارير المسؤولية .
X7-2	- تقارير تكاليف الخدمات .
X7-3	- تقارير عن نتائج قياس الأداء .
X7-4	- تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية .
X7-5	- تقارير عن الأصول الثابتة .
X8	8- أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة
X8-1	- القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة .
X8-2	- المجموعة المستندية .
X8-3	- المجموعة الفكرية .
X8-4	- دليل الحسابات .
X8-5	- التقارير المالية الدورية والختامية .
X8-6	- نظام الرقابة المالية والإدارية .

وفي ضوء متغيرات النموذج المقترح الواردة بالجدول السابق، فإن النموذج المقترح للدراسة يمكن توضيحه من خلال الشكل رقم (4-1) التالي:

شكل رقم (1-4)
النموذج المقترح للدراسة



الفصل الخامس

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

مقدمة:

يتناول هذا الفصل اختبار نفعية النموذج المقترح من حيث قبول المشاركين لعناصر النموذج كأساس لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وإمكانية تطبيقه وقدرته على تحقيق منافع في إطار الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات كما يتناول تحديد أوجه القصور في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية في ليبيا عن طريق تحديد مدى توفر عناصر النموذج المقترح في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا كما يتضمن هذا الفصل اختبار فرضيات الدراسة وتحديد النتائج. وعلى ذلك يضم هذا الفصل مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة واختبار نفعية النموذج المقترح

المبحث الثاني: تطبيق النموذج المقترح لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه واختبار الفرضيات

المبحث الأول

منهجية الدراسة واختبار نفعية النموذج المقترح

يتناول هذا المبحث الجزء العملي للدراسة والذي يهدف إلى توضيح الكيفية التي تم بها تجميع البيانات وتحليلها واختبار نفعية النموذج المقترح بالإضافة إلى تعريف مجتمع الدراسة والعينة التي تم اختيارها ويتم ذلك من خلال الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: منهجية الدراسة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل البيانات وصفيًا.

الفرع الأول

منهجية الدراسة

يهتم هذا الفرع بتحديد المنهجية التي تم إتباعها لإتمام الدراسة الميدانية، حيث يتضمن خطوات المنهج العلمي في تجميع وتحليل البيانات والمعلومات والأساليب التي استخدمت في عملية التحليل. وتم تحقيق ذلك من خلال العناصر التالية:

أولاً/مجتمع وعينة الدراسة

اشتمل مجتمع الدراسة كافة شاعلي الوظائف المالية والرقابية بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا التي تمول نفقاتها التسييرية، أو تتلقى دعماً من الخزانة العامة والخاضعة لقانون النظام المالي للدولة الصادر في سنة 1967 وتعديلاته. وتم اختيار عينة عشوائية ممثلة لهذا المجتمع شملت بعض الموظفين اثنانين لوظائف المالية والرقابية بالوحدات الإدارية العامة الواقعة في شعبية طرابلس وشعبية مصراتة وشعبية سرت. ويبين الجدول رقم (1) عدد استمارات الاستبيان الموزعة، وعند الاستمارات المستردة، والاستمارات القابلة للتحليل وقد تم استبعاد خمس استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل بسبب نقص المعلومات الواردة فيها.

الجدول رقم (5-1)

استمارات الاستبيان الموزعة والمستردة

النسبة	العدد	البيان
100%	175	الاستمارات الموزعة
94.86%	166	الاستمارات المستردة
92%	161	استمارات قابلة للتحليل

وتبين من خلال الجدول رقم (5-1) أن استثمارات الاستبيان المستردة تشكل نسبة 94.86% من الاستثمارات الموزعة بينما تشكل الاستثمارات القابلة للتحليل نسبة 92%.

ثانياً/ أسلوب جمع البيانات

لتجميع البيانات الأولية للدراسة قامت الباحثة بتصميم استمارة استبيان على أساس الأسئلة المغلقة وذلك لتيسير عملية التحليل وسهولة فهم هذه الأسئلة من قبل المشاركين وقد تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء وهي:

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يهدف هذا الجزء إلى التعرف على الخصائص الشخصية للمشاركين وتتضمن هذه الخصائص (الوظيفة، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الخبرة العملية).

الجزء الثاني: ويهتم باختبار صلاحية النموذج المقترح لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

يهدف هذا الجزء إلى معرفة ما إذا كانت متغيرات النموذج ملائمة لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، ويتكون هذا الجزء من ثمانية عوامل كونت في مجملها إطار عام للنموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وهذه العوامل هي:

- 1- أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة؛ ويتكون من خمسة عناصر.
- 2- متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق؛ وتتكون من ثلاثة عناصر.
- 3- أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة؛ وتتكون من أربعة عناصر.
- 4- احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة؛ وتتكون من خمسة عناصر.
- 5- استخدام نظام التكاليف؛ وتتكون من خمسة عناصر.
- 6- أهم متطلبات تقييم الأداء في الوحدات الإدارية العامة؛ وتتكون من عنصرين.
- 7- أهم التقارير لعملية تقييم الأداء؛ وتتكون من خمسة عناصر.
- 8- أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة؛ وتتكون من ستة عناصر.

الجزء الثالث: ويهتم بتقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا في ظل النموذج المقترح.

يهدف هذا الجزء إلى معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي الحالي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات النموذج المقترح ويتكون هذا الجزء من ثمانية عوامل هي:

- 1- قدرة النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة على تحقيق الأهداف المناطة به؛ ويتكون من خمسة عناصر.
 - 2- قدرة النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة على تبنى متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق؛ ويتكون من ثلاثة عناصر.
 - 3- اهتمام النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بأساليب إعداد الميزانيات؛ ويتكون من أربعة عناصر.
 - 4- اهتمام النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بجوانب تطوير الميزانية؛ ويتكون من خمسة عناصر.
 - 5- ما إذا كان النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن نظام لتكاليف؛ ويتكون من خمسة عناصر.
 - 6- ما إذا كان النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن متطلبات تقييم الأداء؛ ويتكون من عنصرين.
 - 7- ما إذا كان النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يوفر تقارير لعملية تقييم الأداء؛ ويتكون من خمسة عناصر.
 - 8- ما إذا كان النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن المقومات المقترحة؛ ويتكون من ستة عناصر.
- وقد تم تحديد اختبارات الإجابة على عناصر قائمة الاستبيان في خمسة مستويات وهي: (موافق تماماً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماماً) كما هو موضح في الملحق رقم (1).

ثالثاً/صدق وثبات أداة الدراسة

يقصد بصدق أداة الدراسة (Validity) أن تقيس ما وضعت أصلاً لقياسه، أي أن تكون أسئلتها وثيقة الصلة بموضوع البحث وللتأكد من صدق أداة الدراسة قامت الباحثة بعرض قائمة الاستبيان على مجموعة من المحكمين (****) ذوي الاختصاص والخبرة في موضوع البحث للحكم على مدى تمثيلها للظاهرة المفروض أن تقيسها، وقامت الباحثة بإجراء بعض التعديلات على فقرات الاستبيان استناداً إلى الملاحظات والتعديلات التي أوصى بها المحكمون.

ويعرف الثبات (Reliability) بأنه المدى الذي يمكن فيه افتراض أن المقياس يعطي نفس

(****) د/عطية صلاح سلطان الخبير المعلوماتي بالمنظمة العربية للتنمية الإدارية، بعض الموظفين العاملين بالوحدات الإدارية العامة الممثلة لعينة الدراسة.

النتيجة إذا أعيد إجراؤه مرة ثانية، أي بمعنى الحصول على نتائج مماثلة ومتشابهة نتيجة تكرار استخدام المقياس (عربية وآخرون، 2002، ص 81-82)، وللتأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) قامت الباحثة بتطبيق الاستبيان على عينة تجريبية مكونة من (30) موظفاً وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، والذي يعد واحداً من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات استمارة الاستبيان، ومن المعروف إن اصغر قيمة مقبولة لمعامل ألفا هي (0.60) وأفضل قيمة تتراوح ما بين (0.70 - 0.80) وكلما زادت القيمة عن (0.80) كان أفضل.

وكانت قيمة معامل ألفا لمتغيرات الدراسة وعددها (35) متغير (α = 90.75%) وتشير هذه النتيجة إلى إمكانية استخدام أداة الدراسة لأغراض إجراء الدراسة الميدانية، وما يجدر ذكره أنه تم استثناء أفراد العينة التجريبية من الدراسة عند التوزيع النهائي للاستبيان ويوضح الجدول التالي معامل الثبات لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم (5-2)

قيم معامل الثبات لمقاييس الدراسة

رقم	العوامل	عدد الأسئلة	قيمة Alpha
1	أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.	5	67.83%
2	متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق.	3	75.47%
3	أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة.	4	61.76%
4	عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة.	5	77.98%
5	استخدام نظام التكاليف.	5	86.87%
6-7	أهم متطلبات تقييم الأداء للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة. أهم التقارير لعملية تقييم الأداء.	7	72.92%
8	أهم مفومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.	6	79.85%
	ثبات المقياس ككل	35	90.75%

يتبين من الجدول السابق أن معامل الثبات لعامل أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة والمكون من خمسة عناصر بلغ (67.83%)، بينما عامل متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق والمكون من ثلاثة عناصر بلغ (75.47%)، أما عامل أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة والمكون من أربعة عناصر فقد بلغ (61.76%)، كما تبين أن معامل الثبات لعامل عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة والمكون من خمسة عناصر فقد بلغ (77.98%)، بينما عامل استخدام نظام التكاليف والمكون من خمسة عناصر فبلغ (86.87%)، أما عامل متطلبات تقييم الأداء

للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وعامل أهم التقارير لعملية تقييم الأداء والمتكولين من سبعة عناصر فقد بلغ كل منهما (72.92%)، أما عامل أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة والمكون من ستة عناصر فبلغ (79.85%).

هذا وقد بلغ معامل الثبات للمقياس العام لأداة الدراسة (90.75%)، وهذا يدل على درجة ثبات عالية، وهي أعلى بكثير من الحد الأدنى المقبول لقبول الاعتمادية أو الثبات البالغ 60%.

الفرع الثاني

عرض وتحليل البيانات الوصفية

تتاول هذا الجزء التحليل الوصفي للبيانات بأسلوب التوزيعات التكرارية والنسب كمدخل لوصف بيانات الدراسة، لأغراض تحديد خصائص مجتمع الدراسة، واختبار صلاحية النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وذلك كالآتي:-

الجزء الأول: تحليل البيانات الشخصية للمشاركين

يتناول هذا الجزء تحليل البيانات الشخصية للمشاركين من حيث الوظيفة والمؤهل العلمي والتخصص والخبرة العملية.

1- الوظيفة:

الجدول رقم (5-3)

توزيع المشاركين حسب الوظيفة

النسبة	عدد الإجابات	الوظيفة
20.50%	33	رئيس قسم الشؤون المالية
26.10%	42	موظف بقسم الشؤون المالية
21.10%	34	مراجع داخلي
14.90%	24	مراقب مالي
17.40%	28	مراجع بجهاز المراجعة المالية
10%	161	الإجمالي

يتبين من الجدول رقم (5-3) إن كل المشاركين في الدراسة وبنسبة 100% هم من العاملين في الوظائف المالية، حيث إن نسبة 26.1% هم موظفون في أقسام الشؤون المالية ونسبة 21.1% هم

مراجعون داخليون، ونسبة 20.5% هم رؤساء لأقسام الشؤون المالية في وحداتهم الإدارية وباقى المشاركين ونسبة 32.3% هم مراقبون ماليون ومراجعون من جهاز المراجعة المالية.

خلاصة القول إن وظيفة المشاركين في الدراسة ترتبط بشكل مباشر بموضوع الدراسة، وهذا يرفع من مستوى الثقة في الآراء والبيانات المتحصل عليها من قبلهم.

2- المؤهل العلمي:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-5) إن أغلبية المشاركين ونسبة 78.9% لا تقل مؤهلاتهم العلمية عن دبلوم عالٍ، بل إن ما نسبته 59.6% من المشاركين لا تقل مؤهلاتهم العلمية عن درجة البكالوريوس وهذا يعزز من الثقة في المعلومات المتحصل عليها من المشاركين.

الجدول رقم (4-5)

توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي

النسبة	عدد الإجابات	المؤهل العلمي
21.10%	34	دبلوم متوسط
19.30%	31	دبلوم عالي
53.40%	86	بكالوريوس
6.20%	10	ماجستير
0	0	دكتوراه
100%	161	الإجمالي

3- التخصص العلمي:

الجدول رقم (5-5)

توزيع المشاركين حسب التخصص العلمي

النسبة	عدد الإجابات	التخصص العلمي
83.30%	134	محاسبة
9.90%	16	إدارة
6.80%	11	اقتصاد
100%	161	الإجمالي

يتبين من خلال الجدول رقم (5-5) أن معظم المشاركين المتجيبين على أسئلة الاستبيان هم من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم (83.3%) وهذا سوف يدعم النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال تحليل البيانات والآراء التي تحصلت عليها من المشاركين، حيث إن المشاركين يدركون تماماً الأعمال المحاسبية والنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

4- الخبرة العملية:

تلعب خبرة المشاركين في الدراسة دوراً كبيراً في رفع الثقة في المعلومات التي تحصلت عليها الباحثة والنتائج التي توصلت إليها، ومن خلال الجدول رقم (5-6) يتضح أن أغلبية المشاركين في الدراسة وبنسبة 89% لا تقل خبرتهم عن 5 سنوات، بل أن المشاركين وبنسبة 65% لا تقل خبرتهم عن 10 سنوات وهذا يجعل من نتائج الدراسة أكثر ملائمة للتعميم على مجتمع الدراسة.

الجدول رقم (5-6)

توزيع المشاركين حسب الخبرة العملية

النسبة	عدد الإجابات	الوظيفة
11.20%	18	من 1 إلى أقل من 5 سنوات
23.60%	38	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
31.10%	50	من 10 إلى أقل من 15 سنة
34.20%	55	15 سنة فأكثر
100%	161	الإجمالي

الجزء الثاني: صلاحية النموذج المقترح:

هذا الجزء يتناول آراء المشاركين حول العناصر والمتغيرات المقترحة لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

وفيما يلي تحليل وتفسير لهذه الآراء باستخدام التحليل الوصفي.

1- تحليل آراء المشاركين حول الأهداف المقترحة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

يوضح الجدول رقم (5-7) أهم الأهداف المقترحة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حولها ومن خلال الجدول يمكن التوصل إلى النتائج المبينة التالية:

1- أيد معظم المشاركين الأهداف الواجبة والمقترحة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، حيث تم تقل نسبة الموافقة على أي من هذه الأهداف عن نسبة 83.8%.

2- رجع المشاركون في الدراسة بعض الأهداف عن الأهداف الأخرى، حيث جاء في الترتيب الأول هدف ضرورة قيام النظام المحاسبي بتوفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية، وهذا اتجاه له ما يبرره حيث إن هذا الهدف يتوافق مع الهدف التقليدي لتنظيم المحاسبية بالوحدات الإدارية العامة، وجاء على أثره في الترتيب الثاني هدف توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية، وجاء في الترتيب الثالث هدف توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساعلة المحاسبية، وجاء في الترتيب الأخير هدف توفير المعلومات التحليلية والإحصائية لزيادة فعالية ارقابة وتقييم الأداء.

الجدول رقم (5-7)

موقف المشاركين من الأهداف المقترحة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	98.2%	51.6	46.6	0.6	1.2	0	توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية.
الثاني	91.3%	37.9	53.4	4.3	3.2	1.2	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية.
الرابع	88.2%	35.4	52.8	8.7	3.1	0	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساعلة المحاسبية.
الثالث	91.2%	40.4	50.8	6.3	2.5	0	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري.
الخامس	83.8%	38.5	45.3	9.9	3.7	2.6	توفير المعلومات التحليلية والإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

2- تحليل آراء المشاركين حول أهم متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق
يوضح الجدول رقم (5-8) أهم متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق وموقف المشاركين منها.

الجدول رقم (5-8)

موقف المشاركين من متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الثالث	%78.2	21.7	56.5	11.2	8.1	2.5	إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلبية وخدمية للفترة الحالية.
الأول	%83.3	31.1	52.2	13.0	2.5	1.2	إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة في نهاية السنة الحالية.
الثاني	%82.6	29.8	52.8	13.0	3.2	1.2	ضرورة تقييم المخزون السلي.

ويتضح من الجدول السابق النتائج التالية:

1- معظم المشاركين وبما لا يقل عن نسبة 78.2% يوافقون ويوافقون بشدة على متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، والتي تتمثل في إثبات ما يتم الاستفادة به فقط من مستلزمات سلبية وخدمية للفترة الحالية. وإثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة، وكذلك تقييم المخزون السلي في نهاية السنة الحالية.

2- رجع المشاركون متطلب إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة في نهاية السنة الحالية حيث حظي بموافقة 83.3% من المشاركين، وجاء على أثره في الترتيب الثاني متطلب تقييم المخزون السلي في نهاية السنة الحالية، وأخيراً جاء متطلب إثبات ما يتم الاستفادة به فقط من المستلزمات السلبية والخدمية للفترة الحالية حيث حظي بموافقة 78.2% من المشاركين.

3- أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة.

يوضح الجدول رقم (5-9) أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة وآراء المشاركين حولها.

يوضح الجدول التالي أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة والتي تمثل أحد العوامل الهامة في نجاح النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، ومن خلال استقصاء آراء المشاركين حولها تبين أن أغلب المشاركين وبنسبة لا تقل عن 55.9% يوافقون على أن النظام المحاسبي يجب أن يهتم بكل

أساليب إعداد الميزانية العامة، حيث يجب أن تتضمن ميزانية البرامج والأداء وميزانية التخطيط والبرمجة، وميزانية الأساس الصفري، كما يجب أن يتضمن ميزانية الاعتمادات.

إلا إن المشاركين في الدراسة رجحوا بعض الميزانيات عن البعض الآخر، حيث جاءت في الترتيب الأول ميزانية البرامج والأداء بتأييد نسبته 84.5% من المشاركين، وجاء في أثرها ميزانية التخطيط والبرمجة بتأييد نسبته 82.0% من المشاركين، وجاء في الترتيب الثالث ميزانية الأساس الصفري بتأييد نسبته 73.9% من المشاركين، وجاءت أخيراً ميزانية الاعتمادات حيث لم تحظى بتأييد يزيد عن 55.9% من المشاركين.

وخلاصة القول إن المشاركين من خلال تجربتهم العملية أدرجوا جيداً إن ميزانية الاعتمادات ما عادت تحقق بمفردها أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الجدول رقم (5-9)

أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الرابع	55.9%	22.4	33.5	31.7	11.8	.6	ميزانية البنود (المنهج النوعي).
الأول	84.5%	21.1	63.4	8.7	5.6	1.2	ميزانية البرامج والأداء.
الثاني	82.0%	41.0	41.0	14.3	3.1	.6	ميزانية التخطيط والبرمجة.
الثالث	73.9%	37.9	36.0	20.5	5.0	.6	ميزانية الأساس الصفري.

4- احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة.

يوضح الجدول رقم (5-10) أهم احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حولها.

ومن خلال تحليل آراء المشاركين في الدراسة كما هو موضح بالجدول (5-10) التالي يمكن استخلاص النتائج التالية:

- 1- معظم المشاركين وبنسبة لا تقل عن 84.5% يوافقون ويوافقون بشدة على احتياجات تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة، والتي يجب أن يتضمنها النظام المحاسبي بهذه الوحدات.
- 2- رجح المشاركون في الدراسة بعض احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية على البعض الآخر، حيث جاء في الترتيب الأول ضرورة أن يتبنى النظام المحاسبي تطوير أساليب إعداد الميزانية

(تأييد بنسبة 95.1%)، وجاء في الترتيب الثاني ضرورة أن يتبنى النظام المحاسبي نظام ميزانية البرامج والأداء والتي أيدها ما نسبته 87.6% من المشاركين، وجاء ضرورة اهتمام النظام المحاسبي بتطوير مقومات الميزانية بما يوافق ونظام البرامج والأداء في الترتيب الثالث بنسبة تأييد 86.6%، ثم جاءت عملية تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء في الترتيب الرابع وبنسبة تأييد 85.1%، وأخيراً أيد المشاركون وبنسبة 84.5% ضرورة تطوير تقسيمات الميزانية بما يوافق نظام البرامج والأداء.

الجدول رقم (5-10)

موقف المشاركين من احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة

الترتيب	S+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	%95.1	69.6	25.5	4.3	.6	0	تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة.
الثاني	%87.6	46.6	41.0	9.9	2.5	0	استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء.
الثالث	%86.4	46.0	40.4	13.0	.6	0	تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء.
الخامس	%84.5	42.9	41.6	12.4	3.1	0	تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء.
الرابع	%85.1	47.2	37.9	12.4	1.9	.6	تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء.

5- تحليل آراء المشاركين حول أهمية استخدام نظام التكاليف في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

يوضح الجدول رقم (5-11) موقف المشاركين من ضرورة استخدام نظام التكاليف في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

من خلال تحليل آراء المشاركين كما هو موضح في الجدول التالي يتبين أن معظم المشاركين وبنسبة لا تقل عن 79.5% يوافقون ويوافقون بشدة على المنافع التي يقدمها نظام التكاليف في حالة احتواء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية على نظام لتكاليف.

إلا إن المشاركين في الدراسة رجحوا بعض المنافع المتوقعة من نظام التكاليف عن المنافع

الأخرى. حيث جاء في الترتيب الأول دور نظام التكاليف في توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة بتأييد 90.7% من المشاركين. وجاء في أثرها في الترتيب الثاني مساهمة نظام التكاليف في تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة بتأييد 87.0% من المشاركين، ثم جاءت ميزة نظام التكاليف في توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة بتأييد 85.7%. أما ميزة نظام التكاليف في تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية فقد جاءت في الترتيب الرابع ونسبة 83.3%، وأخيراً جاءت ميزة نظام التكاليف في قياس تكلفة إنتاج الوحدة من نشاط الخدمة العامة.

وخلاصة القول إن نجاح النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية في تحقيق أهدافه يمكن أن يرتبط بوجود نظام لتكاليف يحقق المزايا ستافاً انكرر.

الجدول رقم (5-11)

موقف المشاركين من المزايا التي يحققها استخدام نظام التكاليف في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الخامس	79.5%	34.8	44.7	18.6	1.3	0.6	قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة.
الثالث	85.7%	34.8	50.9	11.2	2.5	0.6	توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفاعلية في أداء الأنشطة العامة.
الأول	90.7%	52.8	37.9	5.6	3.1	0.6	توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة.
الرابع	83.3%	40.4	42.9	11.8	4.3	0.6	إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية.
الثاني	87.0%	49.1	37.9	8.1	3.7	1.2	إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة.

كـ متطلبات تقييم الأداء الواجب توافرها في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

يوضح الجدول رقم (5-12) أهم متطلبات تقييم الأداء في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حيالها.

الجدول رقم (5-12)

موقف المشاركين من متطلبات تقييم الأداء المقترحة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	%94.4	60.9	33.5	3.7	1.9	0	مجموعة من التقارير.
الثاني	%93.2	52.2	41.0	4.3	1.2	1.2	مجموعة من المعلومات الإحصائية.

يتضح من الجدول السابق إن متطلبات تقييم الأداء المتمثلة في مجموعة من التقارير ومجموعة من المعلومات الإحصائية، هي ذات تأثير كبير على تقييم الأداء للنظام المحاسبي، حيث تقاربت النسب المئوية لموافقة المشاركين على هذه العناصر.

7- التقارير المالية التي يجب أن ينتجها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.
يوضح الجدول رقم (5-13) أهم التقارير المالية التي تساعد في تقييم الأداء ويجب أن ينتجها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حيالها.

الجدول رقم (5-13)

موقف المشاركين من التقارير المالية الخاصة بتقييم الأداء والتي يجب أن ينتجها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الثالث	%83.2	32.3	50.9	14.9	1.3	.6	تقارير المسؤولية.
الرابع	%82.6	24.8	57.8	12.4	4.4	.6	تقارير تكاليف الخدمات.
الثاني	%90.1	39.8	50.3	8.1	1.2	.6	تقارير عن نتائج قياس الأداء.
الأول	%91.4	51.6	39.8	5.6	2.5	.6	تقارير عن كفاءة أنظمة للرقابة المحاسبية والإدارية.
الخامس	%79.5	36.6	42.9	14.3	6.2	0	تقارير عن الأصول الثابتة.

من خلال تحليل آراء المشاركين كما هو موضح في الجدول (5-13) السابق يتبين أن أغلبية المشاركين وبنسبة لا تقل عن 79.5% يوافقون ويوافقون بشدة على ضرورة أن ينتج النظام المحاسبي

بالوحدات الإدارية العامة عدداً من التقارير من أهمها:

تقارير المسؤولية، وتقارير تكاليف الخدمات، وتقارير عن نتائج قياس الأداء، وتقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية، وتقارير عن الأصول الثابتة. وقد رتب المشاركون هذه التقارير ليأتي في الترتيب الأول التقارير الخاصة بكفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية (أيضا المشاركون بنسبة 91.4%) وجاءت التقارير الخاصة بنتائج قياس الأداء في الترتيب الثاني، حيث أيد ضرورة وجودها ما نسبته 90.1% من المشاركين، وجاءت تقارير المسؤولية في الترتيب الثالث، حيث أيد وجودها ما نسبته 83.2% من المشاركين، ثم جاءت تقارير تكاليف الخدمات بالترتيب الرابع، وأخيراً التقارير عن الأصول الثابتة.

8- تحليل أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة المؤثرة على تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

يوضح الجدول رقم (5-14) أهم المقومات الواجب توفرها في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، والتي يمكن أن تستخدم من ضمن عوامل تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حولها.

لكي يعمل النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بشكل كفاء وفعال ويحقق الأهداف المناطة به لابد وأن تتوفر له مجموعة من المقومات، واختيار النموذج المقترح وما إذا كان يحتوي على كل المقومات اللازمة، تم استقصاء آراء المشاركين حول هذا الجانب، وجاءت ردودهم بنسبة لا تقل عن 88.9% تؤيد ضرورة وجود المقومات التالية:-

1- القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

2- المجموعة المستندية.

3- المجموعة الدفترية.

4- التقارير المالية.

5- نظام الرقابة المالية والإدارية.

إلا إن المشاركين قد أعطوا اهتماماً لبعض المقومات بشكل أكبر من المقومات الأخرى، حيث رجحوا التقارير المالية كمقوم رئيسي للنظام المحاسبي في الترتيب الأول وأيده 96.3%، وجاء في الترتيب الثاني كل من نظم الرقابة المالية والإدارية والقوانين واللوائح والتعليمات حيث حظيت بتأييد 94.4% من المشاركين، ثم جاءت المجموعة الدفترية في الترتيب الثالث، و المجموعة المستندية في الترتيب الرابع وأخيراً دليل الحسابات.

الجدول رقم (5-14)

أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الثاني	%94.4	72.7	21.7	5.0	.6	0	تقنين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية العامة.
الرابع	%92.6	63.4	29.2	6.8	.6	0	المجموعة المستندية.
الثالث	%93.8	62.1	31.7	5.0	1.2	0	المجموعة الدفترية.
الخامس	%88.9	49.1	39.8	8.7	2.5	0	نتائج الحسابات.
الأول	%96.3	64.0	32.3	3.1	.6	0	التقارير المالية.
الثاني	%94.4	60.2	34.2	5.0	.6	0	نظام الرقابة المالية والإدارية.

خلاصة القول إن المشاركين يؤكدون على ضرورة أن يهتم النظام المحاسبي بالتقارير المالية ونظم الرقابة المالية والإدارية.

وترى الباحثة ضرورة الاهتمام بمقومات النظام المحاسبي ذات التأثير الكبير على أداء النظام المحاسبي، حيث يلاحظ من خلال التحليل السابق لأراء المشاركين حول المقومات المقترحة إنها تتقارب من حيث التأثير على مستوى أداء النظام.

الجزء الثالث: تقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا في ظل النموذج المقترح.

هذا الجزء يتناول آراء المشاركين حول مدى توفر متطلبات النموذج المقترح في النظام المحاسبي الحالي المطبق بالوحدات الإدارية العامة، وفيما يلي تحليل وتفسير لهذه الآراء باستخدام التحليل الوصفي.

1- تحليل آراء المشاركين حول مدى تحقيق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا للأهداف المقترحة.

يوضح الجدول رقم (5-15) أهم الأهداف المقترحة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حول مدى تحققها في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا.

جدول رقم (5-15)

موقف المشاركين من مدى تحقيق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للأهداف المقترحة

الترتيب	S+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	%88.2	32.9	55.3	3.1	5.0	3.7	توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية.
الثالث	%28.6	16.8	11.8	11.2	40.4	19.9	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية.
الثاني	%31.6	15.5	16.1	12.4	38.5	17.4	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساعدة المحاسبية.
الرابع	%28.0	10.6	17.4	16.1	32.3	23.6	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري.
الخامس	%27.3	6.2	21.1	18.0	37.9	16.8	توفير المعلومات التحليلية والإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.

من خلال الجدول السابق نلاحظ إن أغلب المشاركين في الدراسة أيدوا بأن النظام المحاسبي الحالي يحقق هدف توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية. وجاء هذا بنسبة 88.2%. أما بقية الأهداف الأخرى فإنها لا تتحقق في ظل النظام المحاسبي الحالي بالوحدات الإدارية العامة، حيث نلاحظ انخفاض نسبة موافقة المشاركين لكل هدف من هذه الأهداف حيث بلغت أقصى نسبة لها 31.6%، وبناء على هذه النتائج يمكن القول بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا لا يحقق إلا هدف واحد وهو توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية أما باقي الأهداف الأخرى المقترحة فإنه يعجز عن تحقيقها.

2- تحليل آراء المشاركين حول مدى تبني النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق.

يوضح الجدول رقم (5-16) موقف المشاركين من تبني النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق.

يتضح من الجدول التالي إن أغلب المشاركين لم يؤيدوا تبني النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق، حيث جاءت أعلى نسبة للتأييد 27.9% أي إن النظام المحاسبي المطبق بالوحدات الإدارية العامة يعجز عن مقابلة أساس الاستحقاق

وذلك يرجع لتطبيق الأساس النقدي المعدل بالنظام المحاسبي الحالي.

الجدول رقم (5-16)

موقف المشاركين من مدى تبنى النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الثالث	16.8%	6.2	10.6	17.4	45.5	20.5	إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلمية وخدمية للفترة الحالية.
الأول	27.9%	11.8	16.1	18.6	42.2	11.2	إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة في نهاية السنة الحالية.
الثاني	17.4%	5.0	12.4	18.6	48.4	15.5	ضرورة تقييم المخزون السلمي.

3- تحليل آراء المشاركين حول مدى تطبيق أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة في النظام المحاسبي الحالي.

يوضح الجدول رقم (5-17) أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة وآراء المشاركين حول مدى تبنيها وتطبيقها من النظام المحاسبي الحالي.

جدول رقم (5-17)

موقف المشاركين حول مدى تطبيق أهم أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	87.0%	46.0	41.0	4.3	5.6	3.1	ميزانية البنود (المنهج النوعي).
الثاني	14.9%	5.6	9.3	16.1	45.3	23.6	ميزانية البرامج والأداء.
الرابع	10.5%	3.7	6.8	14.9	54.7	19.9	ميزانية التخطيط والبرمجة.
الثالث	12.4%	4.3	8.1	11.2	55.3	21.1	ميزانية الأسس الصفري.

يوضح الجدول السابق إن أغلب المشاركين يوافقون على أن النظام المحاسبي الحالي سيتم بتطبيق ميزانية الإعتمادات بالوحدات الإدارية العامة، حيث وصلت نسبة الموافقة إلى 87.0%. أما بقية الأساليب الأخرى لإعداد الميزانية العامة للدولة لم تحظ بتأييد يزيد عن 14.9% ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأسلوب المستخدم حالياً لإعداد الميزانية العامة للدولة هو أسلوب ميزانية الإعتمادات.

لم تحليل آراء المشاركين حول مدى توفر جوانب تطوير نظام الميزانية في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

يوضح الجدول رقم (5-18) مدى توفر احتياجات عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حولها.

ومن خلال تحليل آراء المشاركين في الدراسة كما هو موضح بالجدول التالي نلاحظ أنه لم يوافق أغلب المشاركين على اهتمام النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة بجوانب التطوير لنظام الميزانية العامة للدولة، حيث لم تتعد نسبة الموافقة على كل جوانب التطوير 30.4% وهذا يدل على عدم تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة على أي جانب من جوانب التطوير المقترحة لنظام الميزانية.

الجدول رقم (5-18)

موقف المشاركين حول مدى توفر جوانب تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة

الترتيب	5-4 (%)	فئات %					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	30.4%	11.8	18.6	12.4	39.8	17.4	تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة.
الثالث	20.5%	8.7	11.8	13.7	42.2	23.6	استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء.
الثاني	23.6%	9.9	13.7	15.5	46.0	14.9	تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء.
الخامس	16.7%	6.8	9.9	12.4	42.9	28.0	تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء.
الرابع	17.4%	6.2	11.2	9.9	42.9	29.8	تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء.

5- تحليل آراء المشاركين حول مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لنظام للتكاليف.

يوضح الجدول رقم (5-19) موقف المشاركين من مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لنظام للتكاليف.

من خلال تحليل آراء المشاركين كما هو موضح في الجدول التالي تبين أن معظم المشاركين غير موافقين على تضمن النظام المحاسبي لنظام للتكاليف ويؤكد ذلك النسب المنخفضة لموافقة المشاركين على المزايا التي يمكن تحقيقها من نظام التكاليف. في ظل الوضع الحالي للنظام المحاسبي، حيث لم تتعد أعلى نسبة 32.9%، ويرجع ذلك لعدم تضمن النظام المحاسبي المطبق حالياً لنظام للتكاليف.

الجدول رقم (5-19)

موقف المشاركين من مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لنظام للتكاليف والاستفادة من مزاياها

الترتيب	5+4 (%)	الفئات					المتنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	مخبر موافق	غير موافق تماماً	
الثالث	22.4%	5.6	16.8	14.9	44.1	18.6	قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة.
الثاني	30.4%	12.4	18.0	13.7	35.4	20.5	توفير بيانات عن مسدى الكفاءة والفاعلية في أداء الأنشطة العامة.
الأول	32.9%	13.0	19.9	13.0	36.0	18.0	توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة.
الخامس	15.5%	4.3	11.2	18.6	39.8	26.1	إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية.
الرابع	20.5%	6.2	14.3	16.8	36.0	26.7	إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة.

6- تحليل آراء المشاركين حول مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تقييم الأداء.

يوضح الجدول رقم (5-20) مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تقييم الأداء.

الجدول رقم (5-20)

موقف المشاركين من مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تقييم الأداء

الترتيب	5+4 (%)	الفئات					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الثاني	40.4%	16.8	23.6	9.9	19.9	29.8	مجموعة من التقارير.
الأول	48.4%	18.6	29.8	9.9	19.3	22.4	مجموعة من المعلومات الإحصائية.

يتضح من الجدول السابق انخفاض نسبة موافقة المشاركين على تضمن النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات تقييم الأداء، المتمثلة في مجموعة من التقارير والمعنومات الإحصائية الداعمة لهذه التقارير، حيث بلغت أعلى نسبة 48.4% وهذا يدل على أن النظام المحاسبي لا يتضمن لأي متطلبات لتقييم الأداء.

7- تحليل آراء المشاركين حول مدى توفير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لتقارير تقييم الأداء.

يوضح الجدول رقم (5-21) أهم التقارير لتقييم الأداء وآراء المشاركين حول مدى توفرها بالنظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة.

الجدول رقم (5-21)

موقف المشاركين حول مدى توفير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لتقارير الأداء

الترتيب	5+4 (%)	الفئات					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الثالث	35.4%	19.9	15.5	13.7	36.6	14.3	تقارير السنوية.
الثاني	36.7%	13.7	23.0	9.9	39.1	14.3	تقارير تكاليف للخدمات.
الخامس	23.6%	7.5	16.1	11.8	43.5	21.1	تقارير عن نتائج قياس الأداء.
الأول	43.5%	19.3	24.2	9.9	33.5	13.0	تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية.
الرابع	27.3%	14.3	13.0	12.4	44.7	15.5	تقارير عن الأصول الثابتة.

من خلال تحليل آراء المشاركين كما هو موضح في الجدول أعلاه يتبين أن أغلبية المشاركين لا يذنبوا توفير النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة لتقارير تقييم الأداء، ويتضح ذلك من خلال انخفاض نسبة التأييد لهذه العناصر والتي لا تتعدى 43.5%، وهذا يرجع إلى طبيعة التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي في ظل تطبيق ميزانية الاعتمادات، حيث تعكس التقارير مدى الالتزام بالقوانين والنوائح المالية فتوضح التقارير المالية وفقاً لذلك ما تم تحصيله فعلاً من إيرادات وما تم إنفاقه فعلاً من مصروفات وفقاً للمخصصات المعتمدة.

8- آراء المشاركين حول مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للمقومات الضرورية للنظام المحاسبي.

يوضح الجدول رقم (5-22) أهم المقومات الواجب توفرها في النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وآراء المشاركين حول مدى توفرها في النظام المحاسبي الحالي.

الجدول رقم (5-22)

موقف المشاركين حول مدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة للمقومات المقترحة

الترتيب	5+4 (%)	الفئات					العنصر
		موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	
الأول	90.1%	35.4	54.7	3.1	1.9	5.0	القوانين والنوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية العامة.
الثالث	85.7%	29.8	55.9	5.0	4.3	5.0	المجموعة المستندية.
الرابع	85.1%	32.3	52.8	5.0	1.9	8.1	المجموعة الدفترية.
السادس	42.2%	18.0	24.2	10.6	32.3	14.9	دليل الحسابات.
الخامس	82.6%	22.4	60.2	4.3	7.5	5.6	التقارير المالية.
الثاني	87.6%	35.4	52.2	2.5	5.0	5.0	نظام الرقابة المالية والإدارية.

يوضح الجدول السابق إن معظم المشاركين قد أيدوا أن أغلب المقومات المقترحة للنظام المحاسبي يتضمونها النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة، باستثناء دليل الحسابات والذي يأخذ أقل نسبة تأييد والتي بلغت 42.2%، ويرجع ذلك لعدم تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية دليل حسابات ويكتفي بالتقسيم النمطي للمصروفات والإيرادات بالميزانية العامة. ونلاحظ أن

القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة تأخذ أعلى نسبة في تأييد المشاركين 90.1%، يليها الرقابة المالية والإدارية بنسبة 87.6%، ويرجع السبب في ذلك إلى اعتماد النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة على القوانين والتعليمات المنظمة للعمل المالي والتي تشكل الإطار العام للنظام المحاسبي، كذلك اعتبار الرقابة المالية والإدارية من أهم المقومات للنظام المحاسبي والتي تهدف إلى حماية الأموال العامة وترشيد الإنفاق العام. أما المجموعة المستندية والفخرية فتأخذ نفس النسبة تقريباً 85.7% و 85.1% على التوالي ثم التقارير المالية الدورية والختامية بنسبة 82.6%.

المبحث الثاني

اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات

يتضمن هذا المبحث الاختبارات الإحصائية لفرضيات الدراسة حيث استخدمت الباحثة اختبار T، واختبار التحليل العاملي، كما يتضمن النتائج التي توصلت إليها الدراسة، والتوصيات التي يمكن أن تساهم في تحقيق أو معالجة ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، ويتم ذلك من خلال الفرعين التاليين:-

الفرع الأول: اختبار الفرضيات.

الفرع الثاني: النتائج والتوصيات.

الفرع الأول

اختبار الفرضيات

لاختبار فرضيات الدراسة قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المشاركين على أسئلة الاستبيان وذلك لكل فقرة من فقرات الاستبيان وفقاً للمجال الذي تنتمي إليه الفقرة، وقد تم تقسيم الإجابات وفقاً لمقياس ليكرت ذي الخمس درجات المستخدم والذي بموجبه يكون الوسط الحسابي الفرضي الذي:

– يقل عن (2.0) يعني غير موافق تماماً.

– من (2.0) فأكثر وحتى (3.0) يعني غير موافق.

– يعادل (3.0) يعني حياد الإجابة.

– أكثر من (3.0) ويقل عن (4.0) يعني موافق.

– يزيد عن (4.0) يعني موافق تماماً.

كما تم استخدام اختبار (one sample t-Test)، وذلك لمقارنة درجة المتوسط الحسابي للعينة مع المتوسط الحسابي الفرضي لدرجة القبول والبالغ (3) وذلك عند مستوى الدلالة الإحصائية $(0.01 > \alpha)$.

وفيما يلي توضيح لنتائج اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة.

أولاً/اختبار مدى صحة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة

تنص الفرضية الأولى على أنه: " توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة" ولنغرض إختبارها من الناحية الإحصائية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وهي التي يتوقع رفضها وفرضية بديلة وهي التي تمثل فرضية الدراسة وذلك على النحو التالي:
الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الفرضية البديلة H_1 : توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

ويوضح الجدول رقم (5-23) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة النموذج المقترح للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

الجدول رقم (5 - 23)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالنموذج المقترح للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

ر.م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أهداف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة		
1-1	توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية .	4.485	.582
1-2	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية.	4.236	.779
1-3	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساءلة المحاسبية .	4.205	.726
1-4	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري.	4.292	.695
1-5	توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.	4.137	.919
2	متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق		
2-1	إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلعية وخدمية.	3.870	.930
2-2	إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة.	4.093	.805
2-3	ضرورة تقييم المخزون السلمي.	4.068	.815
3	أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة		
3-1	ميزانية البنود (المنهج النوعي) .	3.975	.798
3-2	ميزانية البرامج والأداء .	4.056	.917
3-3	ميزانية التخطيط والبرمجة .	4.186	.838
3-4	ميزانية الأسس الصفري .	3.652	.976

تابع الجدول رقم (5 - 23)

		عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة	4
.597	4.640	تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة .	4-1
.754	4.317	استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء .	4-2
.720	4.317	تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء .	4-3
.789	4.242	تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء .	4-4
.803	4.292	تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء .	4-5
		استخدام نظام تكاليف يحقق مايلي:	5
.794	4.118	قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة .	5-1
.768	4.168	توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة .	5-2
.784	4.391	توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة .	5-3
.851	4.180	إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية .	5-4
.865	4.298	إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة .	5-5
		أهم متطلبات تقييم الأداء في الوحدات الإدارية العامة	6
.662	4.534	مجموعة من التقارير .	6-1
.746	4.416	مجموعة من المعلومات الإحصائية .	6-2
		أهم التقارير لعملية تقييم الأداء	7
.751	4.130	تقارير المسئولية .	7-1
.778	4.019	تقارير تكاليف الخدمات .	7-2
.716	4.273	تقارير عن نتائج قياس الأداء .	7-3
.760	4.391	تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية .	7-4
.868	4.099	تقارير عن الأصول الثابتة .	7-5
		أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة	8
.602	4.665	القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة .	8-1
.651	4.553	المجموعة المستندية .	8-2
.651	4.547	المجموعة الدفترية .	8-3
.745	4.354	تلليل الحسابات .	8-4
.585	4.596	التقارير المالية الدورية والختامية .	8-5
.622	4.540	نظام الرقابة المالية والإدارية .	8-6
13.636	149.335	إجمالي الفقرات	

استناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين لنا ما يلي :-

- إن أعلى متوسط حسابي للفقرة رقم (8-1) والمتعلقة بأهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.665) وهي أعلى نسبة مقارنة بالنسب الأخرى، وهذا يعني أن المشاركين موافقين تماماً على إن أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة هي القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، ويشير الانحراف المعياري والبالغ (602)، إلى وجود تقارب في آراء المشاركين حول هذه الفقرة.

– بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (4-3) والمتعلقة بأساليب إعداد الميزانية العامة للدولة (3.652) وهي أقل نسبة مقارنة بالنسب الأخرى لجميع الفقرات المتعلقة بالنموذج المقترح، وبمقارنة هذه النسبة بقيمة المتوسط الفرضي البالغة (3) نجد أنها أكبر من قيمة المتوسط الفرضي وهذا يدل على إن المشاركين موافقين على إن ميزانية الأساس الصفري أسلوب من أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة، ويشير الانحراف المعياري لهذه الفقرة والبالغ (976). على وجود اتفاق في آراء المشاركين حول هذه الفقرة.

– نلاحظ إن المتوسط الحسابي للفقرة رقم (1-2) المتعلقة بإثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلعية وخدمية كمطلب من متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق والبالغ (3.870)، والفقرة رقم (1-3) المتعلقة بميزانية الاعتمادات كأسلوب من أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة والبالغ (3.975) منخفض نسبياً مقارنة بقيمة المتوسطات الحسابية لفقرات النموذج المقترح ككل.

– يتراوح المتوسط الحسابي لبقية الفقرات المتعلقة بالنموذج المقترح بين (4.019-4.640) ويشير ذلك إلى إن معظم المشاركين متفقين تماماً في آرائهم حول عناصر النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، والتي يتضح أهمها في المقومات المقترحة للنظام المحاسبي والمتمثلة في المجموعة المستندية، والمجموعة الدفترية، دليل الحسابات، التقارير المالية الدورية والختامية، ونظام الرقابة المالية والإدارية والتي تم نقل متوسطاتها الحسابية عن (4.354) مقارنة بقيمة المتوسطات الحسابية للفقرات الأخرى.

– ويشكل عام بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بعناصر النموذج المقترح ككل (149.335) مما يدل على إن هناك اتفاقاً في آراء المشاركين حول قبول النموذج المقترح وصلاحيته لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، وبذل الانحراف المعياري البالغ (13.636) إلى وجود اتفاق بين آراء المشاركين في الدراسة حول صلاحية النموذج المقترح.

وبوضوح الجدول التالي نتيجة اختبار (T) لمقارنة المتوسط الحسابي الإجمالي لفقرات النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة مع المتوسط الحسابي الفرضي لدرجة القبول والبالغ (3).

الجدول رقم (5-24)

نتائج اختبار T لمقارنة المتوسطات الحسابية لمتغيرات النموذج المقترح مع المتوسط الحسابي

الفرضي لدرجة القبول والبالغ (3)

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	المتوسط الحسابي	مجال الدراسة
*0.000	160	2.32	41.254	4.266	توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

(*) دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.01 > \alpha$)

تبين من نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى بالجدول السابق إن قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات والبالغ (4.266) أكبر من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والبالغة (3)، وقد بلغت قيمة (T) المحسوبة (41.254) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي بلغت (2.32) المستخرجة من جدول T عند مستوى معنوية (0.01) ودرجة حرية (160) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي، كما يبين الجدول أن القيمة الاحتمالية تساوي (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.01) وبالتالي تكون قاعدة القبول أو الرفض في هذه الحالة هي: رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمة (T) الجدولية والقيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية. وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية التي تنص على إنه " لا توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة " الأمر الذي يعني الاستدلال إحصائياً على صحة الفرضية الفرعية الأولى لهذه الدراسة والتي تنص على إنه " توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة "

— تحليل أهم العوامل تأثيراً على تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة باستخدام التحليل العامل :

اعتمدت الباحثة في التأكيد على اختبار مدى صحة الفرضية الفرعية الأولى على التحليل العامل وذلك لتحديد أهم العوامل المؤثرة (والتي اقترحت الباحثة تسميتها)، على مستوى أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وبدلالة المساهمة النسبية لكل عامل منها. وفيما يلي تحليل وتفسير لذلك كما أظهره التحليل الإحصائي:

الجدول رقم (5-25)

أهم العوامل المؤثرة على تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة

العامل	النسبة	المساهمة النسبية	الاسم المقترح
المتغيرات المؤثرة في تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة	35.029	0.715	1- أهداف النظام المحاسبي
		0.786	2- أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة
		0.730	3- عملية تطوير نظام الميزانية
		0.715	4- أهم التقارير لعملية تقييم الأداء
		0.711	5- مقومات النظام المحاسبي
عوامل تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة	26.317	0.541	العامل الثاني : 1- متطلبات تطوير واستخدام لاس الاستحقاق
		0.677	2- استخدام نظام التكاليف
		0.631	3- متطلبات تقييم الأداء للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة
		61.346	إجمالي المساهمة

ويتضح من الجدول السابق مجموعة النتائج التالية:

1- أن العوامل الواردة بالجدول السابق قادرة على تفسير حقيقة تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة وبنسبة 61.346%، مما يؤكد صحة النموذج المقترح للدراسة.

2- تم تقسيم مجموعة العناصر المؤثرة على تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة إلى اثنين من العوامل المترابطة، يساهم العامل الأول «المتغيرات المؤثرة في تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة» بنسبة 35.029% تقريباً، بينما يساهم العامل الثاني «عوامل تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة» بنسبة 26.317% تقريباً.

3- وطبقاً لما سبق فقد أكدت نتائج التحليل العائلي على أهم العوامل تأثيراً في تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة، وهي العامل الأول بنسبة 35.029%، والعامل الثاني بنسبة 24.317%. وهي نسبة مقبولة وتؤكد صحة النموذج المقترح والتي أفصح عنها اختبار T. Test للفرضية الفرعية الأولى.

4- بناء على ثبوت صحة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة كما كشف عنها اختبار T. Test، وأيضاً

التحليل العاملي. فقد تم قبول النموذج المقترح بعد الاختبار الإحصائي والذي أفصح عن أهم العوامل الأكثر تأثيراً على أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة كما يلي:

— أهم المتغيرات تفسيراً لعملية تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة هي:

العامل الأول: المتغيرات المؤثرة في تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ويضم المتغيرات (أهداف النظام المحاسبي، أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة، عملية تطوير نظام الميزانية، أهم تقارير لعملية تقييم الأداء، مقومات النظام المحاسبي).

العامل الثاني: عوامل تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ويضم المتغيرات (متطلبات استخدام وتطوير أساس الاستحقاق، استخدام نظام تكاليف، متطلبات تقييم الأداء للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة).

ثانياً/اختبار مدى صحة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة

تنص الفرضية على أنه: " يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات " ولغرض اختبارها من الناحية الإحصائية تمت صياغتها في شكل فرضية صفرية وفرضية بديلة على النحو التالي:

الفرضية الصفرية H_0 : يحقق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

الفرضية البديلة H_1 : يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

$$H_0: \mu \geq 3$$

$$H_1: \mu < 3$$

وبوضح الجدول رقم (5-26) التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات

المتعلقة بتقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ظل النموذج المقترح للدراسة.

الجدول رقم (5-26)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بتقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ظل النموذج المقترح للدراسة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ر.م
		إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يحقق الأهداف التالية:	1
.945	4.087	توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية .	1-1
1.370	2.652	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية.	1-2
1.344	2.739	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساعدة المحاسبية .	1-3
1.306	2.590	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري.	1-4
1.172	2.621	توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.	1-5
		إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتنى متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق:	2
1.111	2.367	إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلعية وخدمية.	2-1
1.204	2.752	إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة.	2-2
1.053	2.429	ضرورة تقييم المخزون السلي.	2-3
		ما مدى موافقتكم بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يهتم بالميزانيات التالية:	3
.984	4.211	ميزانية البنود (المنهج النوعي) .	3-1
1.097	2.280	ميزانية البرامج والأداء .	3-2
.961	2.199	ميزانية التخطيط والبرمجة .	3-3
1.003	2.193	ميزانية الأساس الصفري .	3-4
		إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يهتم بجوانب التطوير التالية:	4
1.287	2.677	تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة .	4-1
1.216	2.398	استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء .	4-2
1.192	2.578	تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء .	4-3
1.167	2.248	تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء .	4-4
1.1695	2.211	تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء.	4-5
		ما مدى موافقتك بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن نظام تكاليف يحقق مايلي:	5
1.140	2.466	قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة .	5-1
1.323	2.665	توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة.	5-2
1.321	2.739	توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة.	5-3
1.102	2.280	إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية.	5-4
1.198	2.373	إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة.	5-5
		إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن متطلبات تقييم الأداء التالية:	6
1.504	2.776	مجموعة من التقارير.	6-1

تابع الجدول رقم (5-26)

1.464	3.031	مجموعة من المعلومات الإحصائية.	6-2
		إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يوفر التقارير التالية:	7
1.375	2.901	تقارير المسئولية.	7-1
1.311	2.826	تقارير تكاليف الخدمات.	7-2
1.204	2.453	تقارير عن نتائج قياس الأداء.	7-3
1.371	3.031	تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية.	7-4
1.290	2.658	تقارير عن الأصول الثابتة.	7-5
		ما مدى موافقتك بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن المقومات التالية:	8
.945	4.137	القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.	8-1
.987	4.012	المجموعة المستندية.	8-2
1.087	3.992	المجموعة النظرية.	8-3
1.376	2.981	دليل الحسابات.	8-4
1.028	3.863	التقارير المالية الدورية والختامية.	8-5
1.012	4.081	نظام الرقابة المالية والإدارية.	8-6
13.715	100.497	إجمالي الفقرات	

واستناداً إلى النتائج الواردة في الجدول السابق يتبين لنا ما يلي :-

— إن أعلى متوسط حسابي بين الفقرات المتعلقة بمدى تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة لمتطلبات النموذج المقترح بلغ (4.211) للفقرة رقم (1-3) المتعلقة بمدى اهتمام النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بميزانية الاعتمادات، وبشير ذلك إلى اعتماد النظام المحاسبي المطبق حالياً على ميزانية الاعتمادات وذلك كانت آراء المشاركين حولها تأخذ أعلى نسبة مقارنة ببقية الفقرات المتعلقة بأساليب إعداد الميزانيات أولاً، وعلى مستوى الفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويدل الانحراف المعياري لهذه الفقرة والبالغ (984) إلى وجود اتفاق بين آراء المشاركين حول هذه الفقرة.

— بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (1-1) والمتعلقة بتوفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية (4.087) وهذا يدل على إن النظام المحاسبي المطبق حالياً بالوحدات الإدارية العامة يحقق هدف الرقابة المالية، والذي يعتبر هدفاً رئيسياً للنظام المحاسبي في ظل تطبيق ميزانية الاعتمادات، ويدل الانحراف المعياري لهذه الفقرة والبالغ (945) إلى وجود اتفاق بين آراء المشاركين على هذا الهدف.

وبالرغم من إن المتوسط الحسابي للفقرة (1-1) مقارب للمتوسط الحسابي للفقرة (1-3) والتي تأخذ أعلى نسبة للمتوسط، إلا إن الانحراف المعياري للفقرة (1-1) يكون أقل من الانحراف المعياري للفقرة (1-3) والبالغ (984) مما يدل على وجود اتفاق أكثر في آراء المشاركين حول هذه الفقرة.

– تراوح المتوسط الحسابي للفقرات (8-1، 8-2، 8-6) المتعلقة بالمقومات التي يتضمنها النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بين (4.012-4.137)، ويدل ارتفاع هذه المتوسطات على تضمن النظام المحاسبي المطبق حالياً المقومات المتمثلة في القوانين واللوائح، والمجموعة المستندية، ونظام الرقابة المالية والإدارية حيث جاءت أغلب آراء المشاركين بالموافقة تماماً على هذه الفقرات.

– نلاحظ إن الوسط الحسابي للفقرة (6-2) المتعلقة بمجموعة المعلومات الإحصائية اللازمة لتقييم الأداء والبالغ (3.031)، والفقرة (7-4) المتعلقة بالتقارير التي يوفرها النظام المحاسبي عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية والبالغ (3.031)، والفقرة (8-3) المتعلقة بالمجموعة الدفترية للنظام المحاسبي والبالغ (3.992)، والفقرة (8-5) المتعلقة بالتقارير المالية الدورية والختامية للنظام المحاسبي والبالغ (3.863) قد جاء أكبر من المتوسط الفرضي البالغ (3) لذلك حظيت بموافقة آراء المشاركين حوله مما يدل على تضمن النظام المحاسبي الحالي المطبق بالوحدات الإدارية العامة لهذه العناصر، كما نلاحظ تساوي المتوسط الحسابي للفقرة (6-2) والفقرة (7-4) ولكن هناك اختلافاً في الانحراف المعياري لكل فقرة، حيث نجد الانحراف المعياري للفقرة (7-4) والبالغ (1.371) أقل من الانحراف المعياري للفقرة (6-2) والبالغ (1.464) ونستنتج من ذلك أن هناك اتفاقاً أكبر فسي آراء المشاركين حول الفقرة (7-4) مقارنة بالاتفاق في الآراء حول الفقرة (6-2).

– تراوح المتوسط الحسابي لياقي الفقرات المتعلقة بمدى تحقيق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا لمتطلبات النموذج المقترح بين (2.293-2.981)، حيث تشير هذه المتوسطات بأن إجابات المشاركين جاءت بعدم الموافقة على تضمن النظام المحاسبي الحالي لهذه المتغيرات التي تضمنها النموذج المقترح، حيث جاءت هذه الإجابات أقل من المتوسط الفرضي للعينة والبالغ (3).

– وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي الفقرات المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية (100.497) مما يدل على عدم تضمن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا لأغلب متطلبات النموذج المقترح، ويدل الانحراف المعياري البالغ (13.715) إلى وجود اتفاق بين آراء المشاركين حول عدم تضمن النظام المحاسبي لأغلب متطلبات النموذج المقترح.

ويوضح الجدول (5-27) التالي نتيجة اختبار (1) لمقارنة المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات المتعلقة بمدى توفر متطلبات النموذج المقترح في النظام المحاسبي الحالي المطبق بالوحدات الإدارية العامة مع المتوسط الحسابي الفرضي لدرجة القبول والبالغ (3).

الجدول رقم (5-27)

نتائج اختبار T لمقارنة المتوسطات الحسابية لمتغيرات تقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا مع المتوسط الفرضي لدرجة القبول والبالغ (3)

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	المتوسط الحسابي	مجال الدراسة
0.000*	160	-2.32	-4.166	2.871	يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

(*) دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.01 > \alpha$)

تبين من نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية بالجدول السابق إن قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي للفقرات والبالغة (2.871) أقل من قيمة المتوسط الحسابي الفرضي والبالغة (3)، وقد بلغت قيمة (T) المحسوبة (-4.166) وهي أقل من قيمة (T) الجدولية التي بلغت (-2.32) المستخرجة من جدول T عند مستوى معنوية (0.01) ودرجة حرية (160)، كما يبين الجدول إن القيمة الاحتمالية تساوي (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (0.01) وبالتالي تكون قاعدة القبول أو الرفض في هذه الحالة هي: رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (T) المحسوبة تقل عن قيمة (T) الجدولية، والقيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية، وبالتالي ترفض الفرضية الصفرية التي تنص على إنه "بحقق النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات" الأمر الذي يعني الاستئذان إحصائياً على صحة الفرضية الفرعية الثانية لهذه الدراسة والتي تنص على إنه "يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات"

وبناء على إثبات صحة الفرضيتين الفرعيتين للدراسة والتي تنص على إنه:

"توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة" و "يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات"

يتم إثبات صحة الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تنص على إنه: "توجد إمكانية لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وتحديد أوجه القصور التي تعيقه عن تحقيق أهدافه"

ورفض الفرضية الصفرية ومضمونها * لا توجد إمكانية لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا ومن ثم صعوبة تحديد أوجه القصور التي تعيقه عن تحقيق أهدافه*

الفرع الثاني النتائج والتوصيات

أولاً/نتائج الدراسة

توصلت الدراسة بمنظورها النظري والتطبيقي إلى مجموعة النتائج التالية:

- 1- وجود تصور في الطريقة المتبعة حالياً لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية نتيجة اعتماد هذه الطريقة على القواعد والتعليمات التي تفرزها القوانين واللوائح المالية.
- 2- إن ميزانية البنود ما عادت تحقق بمفردها الأهداف المتطورة للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.
- 3- أساس الاستحقاق يعتبر أفضل الأسس المحاسبية في تصوير حقيقة التصرفات المالية للوحدة الإدارية.
- 4- تطوير أساليب الميزانية العامة بالانتقال من نظام ميزانية البنود إلى نظام البرامج و الأداء، والتي تُعدُّ أحد العوامل الهامة لنجاح النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه.
- 5- عدم وجود نظام متكامل لمحاكاة التكاليف بالوحدات الإدارية العامة ومن ثم غياب المقومات الفنية لهذا النظام، سواء الخاصة بالمستندات، والدفاتر والسجلات، ودليل الحسابات، والتقارير، ونظام الرقابة الداخلية الخاصة بوحدات ومراكز وعناصر تكاليف أنشطة هذه الوحدات.
- 6- ضرورة أن ينتج النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة عدداً من التقارير، ومجموعة من المعلومات الإحصائية اللازمة لتقييم الأداء بالوحدات الإدارية العامة.
- 7- لكي يعمل النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة بشكل كفاء وفعال ويحقق الأهداف المناطة به لابد وأن تتوفر له مجموعة من المقومات الفنية التي تمكنه من تحقيق أهدافه.
- 8- تعكس التقارير المالية للنظام المحاسبي في ظل تطبيق ميزانية البنود مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المالية، فتوضح التقارير المالية وفقاً لذلك ما تم تحصيله فعلاً من إيرادات، وما تم إنفاقه فعلاً من مصروفات وفقاً للمخصصات المعتمدة.
- 9- كشفت الدراسة التطبيقية المعتمدة على التحليل العاطلي عن وجود اثنين من العوامل المؤثرة على عملية تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية وهي:

أ- العامل الأول: المتغيرات المؤثرة في تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية والذي يضم عناصر أهداف النظام المحاسبي، أساليب إعداد الميزانية، أهم التقارير لعملية تقييم الأداء، مقومات النظام المحاسبي، عملية تطوير نظام الميزانية.

ب- العامل الثاني: عوامل تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة والذي يضم عناصر متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق، استخدام نظام التكاليف، أهم متطلبات تقييم الأداء في الوحدات الإدارية.

10- أسفرت النتائج النهائية للدراسة التطبيقية عن قبول صحة الفرضية الفرعية الأولى للدراسة ومضمونها " توجد إمكانية لبناء نموذج علمي مقبول لتقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة" ورفض الفرضية الصفرية، وأيضاً قبول صحة الفرضية الفرعية الثانية للدراسة ومضمونها " يعجز النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا عن تحقيق متطلبات النموذج المقترح في شأن الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات" ورفض الفرضية الصفرية، ومن ثم قبول صحة الفرضية الرئيسية للدراسة ومضمونها: " توجد إمكانية لتقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا وتحديد أوجه القصور التي تعيقه عن تحقيق أهدافه" ورفض الفرضية الصفرية.

11- وجود أهمية بالغة لدراسة التجارب الدولية الرائدة في مجال تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة والمتوافقة مع البيئة الليبية كالتجارب الناجحة في بعض الدول. لإمكانية تحليل النروس المستفادة والعمل على توظيفها بالواقع الليبي.

ثانياً/توصيات الدراسة

تقترح الباحثة في ضوء نتائج الدراسة التطبيقية مجموعة التوصيات التالية:

1- أن يعاد النظر في القوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم انظام المحاسبي بالوحدات الإدارية في ضوء النموذج المقترح لتطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة من خلال:

- تطوير أهداف النظام المحاسبي.
- تطبيق أساس الاستحقاق.
- تطبيق ميزانية البرامج والأداء.
- تطوير التقارير المالية.

2- تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية ليكون قادراً على توفير منفعة المعلومات القادرة على تقييم أداء الوحدات الإدارية.

- 3- إعداد دليل حسابات متطور كمدخل لتدعيم عملية تطوير مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.
- 4- ضرورة تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف بالوحدات الإدارية العامة الذي يساعد في قياس فعالية وكفاءة هذه الوحدات.
- 5- توفير قاعدة بيانات ومعلومات معرفية حول مدخلات وعمليات تشغيل ومخرجات النظام المحاسبي حتى يمكن تقييم الأداء بصورة فعالة.
- 6- ضرورة الاهتمام بالمزيد من البحوث والدراسات في مجال تطوير النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة حتى يمكن مواكبة كل ما هو جديد.

(انتهت الدراسة بحمد الله تعالى)

قائمة المصادر و المراجع

أولاً/ المراجع العربية

أ- الكتب

- 1- احمدو، إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2003.
- 2- الجمال، محمد رشيد عبده وعلاء الدين محمد الدميري، المحاسبة الحكومية - النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2004.
- 3- الحجاوي، حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد، عمان، الطبعة الثانية، 2004.
- 4- الدهراوي، كمال الدين، متاهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002.
- 5- المليجي، فؤاد السيد و محمد السيد سرايا، الأنظمة المحاسبية المتخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، بدون طبعة، 2003.
- 6- المليجي، إبراهيم السيد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2002.
- 7- الهامى، محمد عادل والسيد أحمد السقا، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية، المكتبة العصرية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2009.
- 8- الهور، محمد، أساسيات في المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1998.
- 9- بريماند، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة حسن بن عبد الله باحص، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2001.
- 10- بن عربية، سالم محمد وأحمد فرج بالخير، محاسبة الأموال العامة والمحاسبة القومية، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، الطبعة الثالثة، 2001.
- 11- دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ الاقتصاد العام، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، الطبعة الواحد والعشرين، 2002.
- 12- دراز، حامد عبد المجيد، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1997.

- 13— سرايا، محمد السيد، المحاسبة الحكومية في قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، بدون طبعة، 2003.
- 14— سلطان، سلطان محمد العلي ووصفي عبد الفتاح حسن أبو المكارم، المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى. دار المريخ للنشر. الرياض، بدون طبعة، 1990.
- 15— عبد الحميد، عبد المطلب، اقتصاديات المالية العامة. اذار الجامعية، الإسكندرية، بدون طبعة، 2005.
- 16— غرايبة، فوزي وأخرون، أساليب البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والإنسانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثالثة، 2002.
- 17— هلال، محمد جمال علي، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2002.
- ب - الدوريات**
- 1— أبو حشيش، خليل عواد، "إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية" المجلة العلمية - التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا العدد الثاني، 2003.
- 2— الصعدي، إبراهيم أحمد، " دور نظم المعلومات المحاسبية والإدارية في تخصيص الموارد وترشيد الإنفاق - منهج مقترح لتطوير لتطوير كفاءة وفاعلية نظرية الأموال المخصصة ". المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بدون عند، يوليو 2000.
- 3— المهدي، محمد خالد، "الموازنة العامة للدولة في سورية - الواقع والاتفاق"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، المجلد السادس عشر، العدد الأول، 2000.
- 4— النشار، تهناني محمود عبده، قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح: إطار محاسبي مقترح. المجلة العلمية - التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، 1995.
- 5— حجر، عبد المالك إسماعيل، " النظام المحاسبي في الجمهورية اليمنية - التطبيق ومتطلبات التطوير (مدخل النظم) "، مجلة كلية التجارة والاقتصاد، جامعة صنعاء، العددان الثالث عشر والرابع عشر، سبتمبر - مارس 2000/1999.
- 6— زين الدين، علي نبوي، " أساليب القياس المحاسبي واحتياجات الإدارة الحكومية للمعلومات ". المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الحادي عشر، يوليو 2002.
- 7— سنون، علي السعيد، نظام المحاسبة الحكومية في دولة قطر (تحليل وتقويم)، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثالث، 1992.

- 8- عثمان، أحمد ساني، " تطوير نظام الموازنة والمحاسبة في الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف المسئولية والأهداف الإدارية والتخطيطية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بنون عدد، 2001.
- 9- عطوة، الشحات محمد، " هيكل تطوير التقارير المالية الحكومية في مصر - لمقابلة احتياجات المستخدمين على المستوى المركزي"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1994.
- 10- عمران، ضياء الدين عبد الحكيم، "اتجاهات مستقبلية لتطوير نظام المحاسبة الحكومية بالتطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة المحاسب القانوني العربي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، العدد الثامن، 1991.
- 11- عويضة، صلاح الهادي محمد، "نحو إطار لمعايير المحاسبة الحكومية"، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الرابع، 1992.
- 12- عيسى، حسين، "المحاسبة الإدارية الإستراتيجية: إطار مقترح"، مجلة الدراسات العالمية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الحادي والعشرين، 2001.
- 13- فراج، عثمان محمد يسين، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق هدف الكفاءة والفعالية"، مجلة أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثاني، 1994.
- 14- مندور، ألفت على، "الجهاز الإداري الحكومي والنظام المحاسبي الذي يحكمه وإمكانية تطويره بجمهورية مصر العربية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، 1994.

ج - الرسائل العلمية

- 1- البناني، مجدي أحمد فتحي، "دور النظام المحاسبي الحكومي في مجال اتخاذ القرارات"، رسالة ماجستير غير منشورة، القاهرة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1991.
- 2- المليجي، هشام حسن عواد، "الرقابة المحاسبية على الأداء الحكومي بالتطبيق على قطاع الخدمات التنعيمية"، رسالة ماجستير غير منشورة - القاهرة، كلية التجارة، جامعة حلوان، 1992.

د - المؤتمرات والندوات

- 1- أحمد، إسماعيل حسين، "موازنة البرامج والأداء المفهوم، الفلسفة، الأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء واليات تطبيقها في الجامعات العربية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25-27 يوليو، 2004.

2- البدرى، مسعود عبد الحفيظ، "فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا"، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قاريونس، بنغازي، 11-13 يونيو، 2007.

3- حماد، أكرم إبراهيم، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين، مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 13-15 فبراير، 2006.

4- سلطان، عطية صلاح، "دور موازنة البرامج والأداء في دعم قرارات المالية العامة"، ندوة الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة وورشات عمل: غسل الأموال - أساليب وطرق المكافحة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، نوفمبر، 2005.

5- سلطان، عطية صلاح، ندوة الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الحكومية وورشات عمل دليل حسابات الحكومة المعاصرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية، 24 - 28 ديسمبر، 2006.

6- طه، عادل، برنامج المحاسبة الحكومية، "مراجعة الحسابات الختامية وإعداد الموازنات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25 يوليو - 5 أغسطس، 2004.

7- فهمي، ليلي عبد الحميد، "ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25 - 27 يوليو، 2004.

8- ناصف، محمد حسين إسماعيل، ندوة الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة الحكومية وورشات عمل دليل حسابات الحكومة المعاصرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، شرم الشيخ، جمهورية مصر العربية، 24 - 28 ديسمبر، 2006.

9- ندا، محمد صبري إبراهيم، تطوير النظام المحاسبي الحكومي في جمهورية مصر العربية ليطمئني مع موازنة البرامج والأداء، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، مؤتمر تحديث نظم الموازنة والرقابة على الأداء، القاهرة، جمهورية مصر العربية، أكتوبر، 2002.

10- هندي، نصر، "ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، دمشق، الجمهورية العربية السورية، 25 - 27 يوليو، 2004.

هـ - القوانين والقرارات واللوائح

1- القانون رقم (1) لسنة 1369 و.ر، بشأن المؤتمرات الشعبية واللجان الشعبية، مدونة التشريعات العدد (1) السنة الأولى.

2- قانون النظام المالي للدولة، الصادر في سنة 1967، منشور في مجموعة التشريعات المالية.

3- قانون رقم 3 لسنة 1375 و.ر بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية.

4- قانون رقم (2) لسنة 1375 و.ر بتنظيم التفويض والرقابة الشعبية.

5- لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، الصادرة في سنة 1968، منشورة في مجموعة التشريعات المالية.

6- قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (98) لسنة 1429 ميلادية بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 1428 ميلادية بشأن تنظيم خدمات الوحدات الإدارية لمنتسبيها، الجريدة الرسمية، العدد رقم (2)، السنة السابعة والثلاثون.

7- قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (164) لسنة 1375 و.ر (2007) مسيحي بشأن إعادة تنظيم الجهاز الإداري للجنة الشعبية العامة للمالية.

و- مراجع أخرى

1- عبد الصمد، إبراهيم أمية، الميزانية العامة إعدادها - تنفيذها ومتابعتها - المشاكل التي تعترضها، أمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية، 2004.

2- التقرير السنوي للعام 1375 و.ر (2007)، جهاز المراجعة المالية.

ثانياً/ المراجع الأجنبية

A. Books:

I-Ives, M., Joseph, R. R. and Gordon, A. H. (2004). *Introduction to Governmental and Not - for - profit Accounting* , Pearson prentice. United States of America, New Jersey. fifth edition.

B. Periodicals:

- 1- Philip, J. and Candreva (2006). " Controlling Internal Controls " , *Public Administration Review*, ASPA, United States of America, May/Jun, Vol.66, No3.
- 2- Tyrone, M. and Carlin (2006), "Victoria's Accrual Output Based Budgeting System- Delivering As Promised? Some Empirical Evidence", *Financial Accountability And Management*, Edinburgh University, England, Feb, Vol.22 , No1.
- 3- Carvalho, J., Jorge, S. and fernandes. j. (2006), "New Local Government Accounting In Portugal". *Public Money And Management*, England, Sep, Vol.26, No4.

- 4- Chow, D. S., Humphrey, C. and Moll, J. (2007), " Developing Whole of Government Accounting in the UK: grand claims, practical complexities and a suggested future research agenda", *Financial Accountability and management*, Edinburgh University, England, Feb, Vol. 23, No1.
- 5- Cortes, J. L. (2006), "The International Situation Vis -a- Vis The Adoption Of Accrual Budgeting", *Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, United States of America, Spring, Vol.18, No1.
- 6- David, R. H. (2002),"The Government Financial Report in Model", *the Government Accountants Journal*, United States of America, Spring, Vol.15, N0.6
- 7- Flury, R. and Schedler, K. (2006)," Political Versus Managerial Use Of Cost and Performance Accounting", *Public Money And Management*, England, Sep, Vol.26, No 4.
- 8- Matry, F., Trosa, S. and Voisin, A. (2006), "The Move To Accrual Based Accounting. The Challenges Facing Central Governments", *International Review Of Administrative Sciences*, Jun. Vol.72 , N2.
- 9- Mohan, S. (2006). "Marking The Case For Shared Services In The Public Sector", *Accountancy Ireland*, Press Ombudsman, Ireland, Aug, Vol.38, N4.

C. Thesis

- 1- Stalebrink, O. J. (2000)," Governmental accounting and financial reporting in transition:A study of earning management under the accrual and consolidation model", George Mason University, United States of America.

D. Others:

- 1- American Accounting Association (AAA),(2003), Report of the Profit Organization, The Accounting Review Supplement, Vol. XLV.
- 2-Financial Accounting Standards Board (FASB), (2006), Objectives of Financial Reporting on Non Business Organization, No.4.

3-Governmental Accounting Standards Boards (GASB), (2001). Codification Of Governmental Accounting and Reporting Standards.

4-Mitchell, L. (2007). Issues statement on governmental colleges and universities. Governmental Accounting Standards Board (GASB). CPA Online Journal, August, No2.

الملاحق

الملاحق

جامعة القصدي
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

الأخ الكريم / الأخت الكريمة ::
بعد التحية

تقوم الباحثة بدراسة حول تقييم دور النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في تحقيق أهدافه استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة، وقد أعدت قائمة استبيان (مرفق) لتجميع البيانات الأولية حول أهداف ومجالات وأساليب ومقومات وأسس تقييم أداء النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.

ولتحقيق هذا الغرض تتقدم الباحثة بخالص الشكر والتقدير لسيادتكم على التزامكم الدقة والموضوعية وعدم التحيز عند التعامل مع تساؤلات هذا الاستبيان، مع التزام الباحثة بالتعامل مع إجاباتكم بسرية تامة وعدم استخدامها في غير أغراض البحث العلمي.

شاكرين تعاونكم ومقدرين جهودكم لخدمة البحث العلمي

الباحثة

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

1- الوظيفة

- أ- رئيس قسم الشؤون المالية () ب- موظف بقسم الشؤون المالية ()
ج- مراجع داخلي () د- مراقب مالي () هـ- مراجع بجهاز المراجعة المالية ()

2- المؤهل العلمي

- أ- دبلوم متوسط () ب- دبلوم عالي () ج- بكالوريوس ()
د- ماجستير () هـ- دكتوراه () و- مؤهلات أخرى (تحدد).....

3- التخصص

- أ- محاسبة () ب- إدارة () ج- اقتصاد ()
د- تخصصات أخرى (تحدد).....

4- الخبرة العملية

- أ- من 1 إلى أقل من 5 سنوات () ب- من 5 إلى أقل من 10 سنوات ()
ج- من 10 إلى أقل من 15 سنة () د- أكثر من 15 سنة ()

الجزء الثاني: اختبار ملائمة النموذج المقترح لتقييم أداء النظام المحاسبي
بالوحدات الإدارية العامة

يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

1- يهدف النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة إلى :

الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الأهداف					
<ul style="list-style-type: none"> - توفير المعلومات المحاسبية التي تفي بأغراض الرقابة المالية . - توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية - توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساهمة المحاسبية . - توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري. - توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء. 					

2- متطلبات تطوير واستخدام أساس الاستحقاق :

الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
المتطلبات					
<ul style="list-style-type: none"> - إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلعية وخدمية. - إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة. - ضرورة تقييم المخزون السلمي. 					

3- أساليب إعداد الميزانية العامة للدولة هي :

الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الأساليب					
<ul style="list-style-type: none"> - ميزانية البنود (المنهج النوعي) . - ميزانية البرامج والأداء . - ميزانية لتخطيط والبرمجة . - ميزانية الأساس الصفري. 					

4- تحتاج عملية تطوير نظام الميزانية في الوحدات الإدارية العامة ما يلي :

العناصر	الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
- تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة .						
- استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء .						
- تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء .						
- تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء .						
- تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء .						

5- استخدام نظام تكاليف يحقق ما يلي :

العناصر	الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
- قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة .						
- توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة.						
- توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة.						
- إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية.						
- إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة.						

6- أهم متطلبات تقييم الأداء للنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة هي :

المتطلبات	الدرجة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
- مجموعة من التقارير .						
- مجموعة من المعلومات الإحصائية.						

7- أهم التقارير لعملية تقييم الأداء هي :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	التقارير
						- تقارير المسئولية.
						- تقارير تكاليف الخدمات.
						- تقارير عن نتائج قياس الأداء.
						- تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية.
						- تقارير عن الأصول الثابتة.

8- أهم مقومات النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة ما يلي :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	العناصر
						- لقوانين والنوائح والتعليمات التي تحكم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.
						- المجموعة المستتية.
						- المجموعة الدفترية.
						- دليل الحسابات .
						- التقارير المالية الدورية والختامية.
						- نظام الرقابة المالية والإدارية .

الجزء الثالث: تقييم النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة في ليبيا في إطار النموذج المقترح

يرجى وضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة.

1- إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يحقق الأهداف التالية:

الدرجة	الأهداف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	- توفير المعلومات المحاسبية التي تقي بأغراض الرقابة المالية .					
	- توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال تقييم أداء الوحدة الإدارية					
	- توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال المساهمة المحاسبية .					
	- توفير المعلومات المحاسبية للملائمة في تقييم الأداء المالي والإداري.					
	- توفير معلومات تحليلية وإحصائية لزيادة فعالية الرقابة وتقييم الأداء.					

2- إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتبنى متطلبات التطوير التالية:

الدرجة	المتطلبات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	- إثبات ما يتم الاستفادة به من مستلزمات سلعية وخدمية.					
	- إثبات تكلفة استخدام الأصول الثابتة.					
	- ضرورة تقييم المخزون السلعي.					

3- ما مدى موافقتكم بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يهتم بالميزات التالية:

الدرجة	الأسباب	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	- ميزانية البنود (المنهج النوعي) .					
	- ميزانية البرامج والأداء .					
	- ميزانية التخطيط والبرمجة .					
	- ميزانية الأساس الصفري.					

4- إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يهتم بجوانب التطوير التالية للميزانية:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	العناصر
						- تطوير أساليب إعداد الميزانية في الوحدات الإدارية العامة .
						- استخدام نظام ميزانية البرامج والأداء .
						- تطوير مقومات الميزانية لنظام البرامج والأداء .
						- تطوير تقسيمات الميزانية لنظام البرامج والأداء .
						- تطوير متطلبات الميزانية لنظام البرامج والأداء .

5- ما مدى موافقتك بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن نظام تكاليف يحقق ما يلي:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	العناصر
						- قياس تكلفة إنتاج الوحدة من النشاط ومن الخدمة العامة .
						- توفير بيانات عن مدى الكفاءة والفعالية في أداء الأنشطة العامة.
						- توفير معلومات يمكن استخدامها في إعداد الميزانية العامة للدولة.
						- إمكانية تحديد تكاليف الأصول الثابتة في الوحدات الإدارية.
						- إمكانية تطوير أساليب إعداد الميزانية العامة.

6- النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن متطلبات تقييم الأداء التالية :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	المتطلبات
						- مجموعة من التقارير .
						- مجموعة من المعلومات الإحصائية.

7- إلى أي مدى توافق بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يوفر التقارير :

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	التقارير
						- تقارير المسئولية.
						- تقارير تكاليف الخدمات.
						- تقارير عن نتائج قياس الأداء.
						- تقارير عن كفاءة أنظمة الرقابة المحاسبية والإدارية.
						- تقارير عن الأصول الثابتة.

8- ما مدى موافقتك بأن النظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة يتضمن المقومات التالية:

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الدرجة	العناصر
						- لقوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم فنظام المحاسبي بالوحدات الإدارية العامة.
						- المجموعة المستندية.
						- المجموعة الدفترية.
						- دليل الحسابات .
						- التقارير المالية الدورية والختامية.
						- نظام الرقابة المالية والإدارية .

أي مقترحات أو ملاحظات ترغبون في ذكرها

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم (2)

نماذج المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير المالية الخاصة بالنظام المحاسبي

أذن مصرف

القسم :

المخرج :

الهاب :

السد :

يصرف إلى :

المبلغ		تفاصيل الصرف	بيان الاعتماد المالي	
دينار	درهم		درهم	دينار
				رقم التوفير
				مجموع الاعتمادات المعوض بها
				مجموع المصروفات والإيرادات والارتباطات لتاريخه
				الرصيد قبل صرف هذا الأذن
				صفحة سجل الاعتمادات
				توقيع كاتب السجل
		المبلغ الإجمالي		

(بعد وفقاً للمادتين 99 و 100 من اللائحة)

بقرار من اللجنة التي تآذن بالمصرف

- 1- المبلغ المذكور بالإذن مستحق الدفع للمستفيد وصرفه يتم بموجب توقيع صادر صحيحاً .
- 2- المبلغ مطابق للتعقد المبرم أو طلب التوريد و لقي السعر مناسب ومعتاد .
- 3- المصروفات والارتباطات القائمة في حدود الاعتماد المالي المحصن للعرض السين بالإذن ولا يترتب على المصرف أي تجاوز للمخصصات المشقة المعوض بها .
- 4- الأصناف الواردة قد تم تسليمها بالحدود وقد سجل المحزن .

توقيع الموظف المسئول

الخطبة

تسلمت السلع التي أعلاه وقبضه

وذلك تاريخ

مصرف شبك رقم

توقيع المصرف

حاملة توريد نفود

أعلى خزينة

بعد التجهة

يرجى قبول المبالغ المبينة فيما يلي وتوريدها مقابل الإيصال اللازم لناب وسد الإيراد المبين .

المبلغ		البيان		ناب وسد الإيراد		اسم مورد النفود
دينار	درهم					

توريد القبضة واستخراج لها إيصال
رقم

توقيع الخلية الموردة :

توليف وحسم الصراف

(بعد من أصل ومسيرته وفقاً للمادة 65 من اللائحة)

(نموذج رقم 4/ح)

حزينة

رقم مسلسل ع/

التاريخ

إيصال استلام نفود

بالخزائن العامة

استلمت من

مبلغاً قدره

وذلك عن

باب التوريد

عدد التوريد

موجب دينار

المبلغ بالأرقام

توقيع المصروف

(بعد من أصل وصورتين ووفقاً للمادتين 72 و73 والمواد من 78 إلى 80 من اللائحة)

المساهمة المبرمة اللجنة التسمية الاشتراكية العظمى
أمانة
مصلحة.....

(نموذج رقم م ح/5)

رقم مسلسل ف/.....
التاريخ.....

إيصال استلام نفود
بالمخزائن الفرعية

استلمت من
مبلغاً قدره
وذلك عن
باب التوريد بد التوريد

دروهم دينار

المبلغ بالأرقام

توقيع المصروف

(بعد من أصل وصورتيين ووفقاً للمعادين 72 و73 والمواد من 78 إلى 80 من اللائحة)

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية المظلم

أمانة.....

مصلحة.....

مخزن.....

(نموذج رقم م خ / 4)

التاريخ / / 19

رقم.....

إذن استلام أصناف بالمخزن

جهة التوريد.....

الأصناف الواردة بموجب.....

ملاحظات	الوحدة	المقدار	بيان الأصناف الواردة

توقيع كاتب أستاذ المخزن

توقيع أمين المخزن
(بعد وفقاً للمادة 243 من اللائحة)

طلب صرف أوصاف من المحزن

الأح أمين محزن

عد الشحة ١١

يرجى صرف الأوصاف الموضحة فيما بعد حسب أمانة.....

مصلحة..... ومواعيننا بإشعار بقيد القيمة .

توقيع ونسب المصلحة

بيان الأوصاف المطلوبة

رقم مسلسل	اسم الصنف ومواصفاته	المقدار المطلوب	الوحدة	المقدار المصروف	السر	القيمة	الملاحظات
				درهم دينار	درهم دينار	درهم دينار	
						القيمة الإجمالية	

تم صرف وتسلم الأوصاف الموضحة أعلاه حسب التفاصيل المبينة وقيدت بدفتر استاذ المحزن .

توقيع أمين المحزن

توقيع مدوب الجهة الطالبة

توقيع كاتب استاذ المحزن

(يخرج من أصل و خمس صور ووفقاً لتسواد من 259؛ ل 261 من اللائحة) .

رقم مسلسل

أمانة

التاريخ

مصلحة

إذن صرف أستاذ من المحزن
للأغراض المصلحية

الأح أمين محزن

بعد ائحة ١١

بحسب صرف الأستاذ المبهة فيما بعد وذلك للأغراض المصلحية.

توقيع الموظف

الوظيفة

ملاحظات	المقدار التصريف	الوحدة	المقدار المتبقي	اسم الصف ومواصفاته	رقم مسلسل

تم تسليم الأستاذ الموصحة بحاله حسب التفاصيل المبهة وبيدت دفتر استاذ المحزن

توقيع كاتب أستاذ المحزن

توقيع مندوب الجهة الطالبة

توقيع أمين المحزن

ر بعد وفقا للمادة 26.3 من اللائحة .

(موردج رقم 2 خ/6)

طلب إعادة اصناف للمخزون

المصاحفة العربية اللبية الشعبية الانتر اكية المطبي

أمانة.....

مصلحة.....

إلى الأخ/أيمن عورت.....

.....

بعد التحيه ،

توقيع رئيس المصلحة

لوحى قبول الاصناف الجيئة فيما بعد والسعادة اليكم للاسباب الموضحة.

اسم اصناف المصروف	رقم وتاريخ طلب المصروف	القيمة	العدد	الوحدة	التقدير الاداء	اسم المصنف ومبلغه	رقم مسلسل

توقيع كاتب أستاذ المحزون

توقيع أمين المحزون

بعد رؤيتنا للسادة 26/2 من الالاصحة)

أشبهه بان الاكصاف اللبية املوا قد اعدت للمخزون في حالة جيدة رسم اصلاها وبعدها ضمن عبدة الموزن.

مرفوع رقم 2016/

سجل الإحصاءات المالية

رقم الترخيص

الاسم

البلد المنبثق

.....

.....

ملاحظات	رخصة البلد	حالة المبررات القانونية والإيضاحات	الارتباطات القانونية	حالة المبررات القانونية	المنتج	رقم الترخيص	التفاصيل	التاريخ
	نوع الترخيص	نوع الترخيص	نوع الترخيص	نوع الترخيص	نوع الترخيص			

(مرفق رقم 7)

المساهمة البريدة المالية المتحصلة الأثر أكبر العظمى

أمانة.....

مطلوبة.....

الميزانية العامة لسنة 2007م

بواقع الإيرادات الفعلية

عن المدة من أول أي الشهر 2007 م إلى / 2007م

التصنيفات	حتى الإيراد الفعلي من أول الشهر حتى آخر الشهر التالي	الإيراد الفعلي خلال الشهر التالي	الإيراد الفعلي حتى نهاية الشهر الفعلي	الإيراد الفسوي التقدير بالقرابة	الفرق	بند الإيراد

"يقدم التقرير عن الإيرادات ومصرفات الأمانة والمصالح العامة على صمد اعتماد من الأمانة المخصص في موعد لا

يغتزر بحاية الشهر التالي كالمادة التي أكد عليها عملاً ما تقتضي به المادة (25) لائحة البردية والمطابحات والمصارف"

تخرج المبالغ مترية إلى أقرب عشرة دينار

(صمد وفقاً للمادة 25 من اللائحة)

الملحق رقم (3)
الملخص باللغة الانجليزية

- 3- There is not an integrated system for costs accounting in general administrative departments. Therefore, the absence of technical aspects of this system whether for the documents, notebooks, registries, accounting guides, reports, the internal supervising system of the departments, centers, elements of the cost of these departments' activities .
- 4- The final results of the practical study proved the acceptance of the rightness of the first sub-assumption of the study and its content "there is a possibility to build a scientific model accepted for evaluating the performance of accounting system in the public administrative units " and refusing the Zero assumption, and also accepting the rightness of the second sub-assumption of the study and its content "Disable the accounting system in the public administrative units in Libya from meeting the requirements of the proposed model regarding oversight and evaluation of performance and decisions making" and Refusing the zero assumption, therefore accepting the rightness of the main assumption of the study and its content " There is a possibility to evaluate the role of the accounting system in the public administrative units in Libya and decide the aspects of shortage which hinder it from achieving its goals" and Refusing the Zero assumption.

depending on the results of the study the researcher suggests the following group of recommendations:

- 1- To consider the law, the regulations and instructions which control the role of the accounting system in the public administrative units in the lights of the suggested model to develop the role of the accounting system in the public administrative units through:
 - Developing the goals of accounting systems.
 - Applying the deserving system.
 - Applying the balance of programmes and performance.
 - Developing financial reports.
- 2- The necessity of applying the accounting system of the costs in the public administrative units which helps in measuring the effectiveness and the efficiency of these departments.
- 3- Getting data base and knowledgeable information about the inputs and the outputs, the process of operating the output of the accounting system to evaluate the performance in an effective way.
- 4- The necessity of caring for more researches and studies in the field of developing the role of the accounting system in the public administrative units to be updated.

- 1- Is it possible to build an accepted scientific model of the accountants working in the public administrative units for evaluating the role of the accounting system in the public administrative units to achieve its goals?
- 2- To what extent the applied accounting system in the public administrative units meets the requirements of the suggested scientific model?

To achieve the goals of study and answer her questions the researcher formed the following main hypothesis:

There is a possibility of evaluating the role of the accounting system in the public administrative units in Libya and deciding the aspects of shortage which hinder achieving its goals.

This assumption can be tested through the following sub- hypothesis:

The first hypothesis:

There is a possibility to build an accepted scientific model to evaluate the performance of accounting system in the public administrative units.

The second hypothesis:

Disable the accounting system in the public administrative units in Libya from meeting the requirements of the proposed model regarding oversight and evaluation of performance and decisions making.

It represents the society of study in occupying the financial jobs and the supervising jobs in the public administrative units which finances its expenses or that takes support from general treasury that is under the financial law of the country issued in the year 1967. They have chosen a random sample representing this society including the workers in some of the general administrative departments located in community of Tripoli, community of Masarata and community of Sarat.

The curriculum of study which the researcher depended on is the Inclusive approach which studies the accounting literature in the accounting system in the public administrative units through depending on books and courses interested in the topic of the research which I depend on in forming the assumptions of study.

In this context the study was showed in four chapters.

The first chapter: dealt with the framework of the study including the introduction, the study problem, its importance, its aims, its assumptions, the previous studies and the approach of study. **The second chapter:** is concerned with the concept and aspects of the public administrative units, the accounting system which controls it. **The third chapter:** is concerned with showing the reality of the accounting system in the public administrative units. **The fourth chapter:** is concerned with showing some models of evaluation for the importance of the accounting system and the suggested model of evaluating the performance of the accounting system in the public administrative units in Libya.

The fifth chapter: is concerned with showing, analyzing the data and testing the assumptions.

The study with its theoretical and practical dimensions ended with some of results, the most important of them are:

- 1- The budget items is not anymore achieving by itself alone the developed goals of the accounting system in public administrative units.
- 2- Accrual basis of accounting is the best in financial transactions reflect the reality of administrative unit.

Al Tahadi University

Economic College

Advanced studies /Accounting Department

The Evaluation Of The Role of Accounting System In Public Administrative departments In Achieving Its Goals.

Prepared by : Sacida Mageed EL Sharif

Supervised by: Dr. Awad Ahmed Al Rawaiati

Abstract

The aims to evaluate the role of the accounting system in the public administrative units in achieving its goals. This is due to the importance of measuring the performance of the activities and the best exploitation of the resources and the decreasing of spending. Moreover, seeking towards achieving the goals and supporting the process of decision making and drawing the future plans in the shadow of modern challenges and the strong competition on both the national and international levels.

In this framework the researcher suggested an accounting model, which will be tested by using a set of suitable statistic's techniques in this concern.

This study also aimed at evaluating the current accounting system in public administrative units in Libya in achieving its goals and deciding the aspects of weaknesses which hinder it and make it unable to achieve its goals in the shadow of the suggested accounting model in evaluating the performance of accounting system in the public administrative units.

The researcher determined the problem of the study in the following question:

Is the accounting system applied in the public administrative units at the present shape is capable of producing the information needed in achieving its main goals represented in the supervision and the evaluation of the performance and decreases the process of decision making?

And for answering the main question of the problem of study, it requires getting answers to the following sub-questions: