

الفصل الثالث

مدخل للمحاسبة الحكومية

مقدمة:

احتلت المحاسبة الحكومية في الآونة الأخيرة مكانة هامة في حياة المجتمعات المعاصرة، حيث أن لها دوراً أساسياً في الإدارة المالية للدول وفي صياغة السياسات المالية وتنفيذها للمساهمة في تفعيل دور الإدارة المالية العامة للدولة، كما تبرز أهميتها في خدمة الجهاز الإداري الحكومي أو السياسي للدولة. ونظراً لارتباط المحاسبة الحكومية بالقوانين والتشريعات واللوائح المالية المعمول بها، وهو ما يتطلب ضرورة تلائم وتوافق نظام المحاسبة الحكومية معها لتفعيل دورها ونوع المعلومات المطلوبة لتتناسب واحتياجات الإدارة العليا ولتواكب التطورات الحديثة التي تنعكس على حسن سير الإدارة المالية الحكومية. فقد تطور مفهوم المحاسبة الحكومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، فعندما كان النشاط الحكومي يقتصر على أداء الوظائف السيادية مثل الأمن والدفاع والعدالة، كانت المحاسبة الحكومية مقتصرة على تسجيل عمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات التي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعاً للنشاط المحدود للحكومة، وقد انعكس ذلك على القوائم المالية التي كانت تبين الأثر المالي للنشاط الحكومي في نهاية الفترة المالية. في هذا الفصل سأسلط الضوء على المفهوم العام للمحاسبة الحكومية وأهدافها ووظائفها وما هي التشريعات في المحاسبة الحكومية، كما سأوضح وجهة الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية.

مفهوم المحاسبة الحكومية:

هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاطات الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار.

فالمحاسبة الحكومية تشتمل على جميع عمليات إثبات تحصيل الإيرادات العامة، وكيفية إنفاقها على الأنشطة المختلفة للحكومة تمهيداً لإظهار القوائم المالية عن تلك الأنشطة ضمن تقارير دورية تقدم إلى الجهات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في التعرف على نتائج النشاط الحكومي وهذه الجهات هي:

1. السلطة التشريعية: تساعد القوائم المالية السلطة التشريعية في الرقابة على أنشطة الحكومة وذلك من خلال بيان مدى تقييد الحكومة بالقوانين والأنظمة المالية وكشف أي انحرافات مهما كان حجمها، الأمر الذي سيساعد هذه السلطة في محاسبة الحكومة ومساءلتها عن التقصير.
2. الإدارة العليا: تحتاج الإدارة العليا المتمثلة في (مجلس الوزراء والوزراء) إلى القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كما وتحتاجها لتقييم أداء الوحدات الإدارية الحكومية وتحقيق الرقابة الذاتية على أنشطتها وتقويم الانحرافات أول بأول. كما تحتاجها أيضاً للتخطيط طويل الأجل وقصير الأجل.
3. المستثمرون: يحتاج المستثمرون للبيانات الحكومية للتوصل إلى مؤشرات حول الاستثمار حيث يمكنهم من خلال هذه البيانات التعرف على قوة أو ضعف المركز المالي للحكومة وحجم السيولة النقدية المتوفرة.
4. الباحثون والدارسون في مجال المالية العامة: تساعدهم على تقديم كم من المعلومات التي يمكن إستخدامها في أبحاثهم ودراساتهم.

¹ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2013 عمان-الأردن، ص 15.

أهداف المحاسبة الحكومية:

تهدف المحاسبة الحكومية إلى تحقيق ما يلي:

1. فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة، وذلك بتتبع عمليات تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها وفقاً للقوانين والأنظمة.
2. فرض الرقابة المالية والقانونية على مصروفات الدولة، وذلك بتسجيل عمليات الإنفاق أولاً بأول بطريقة تمكن من تتبع الإنفاق بحيث لا تتجاوز المصروفات الاعتمادات المخصصة من قبل السلطة. (أي أن الإنفاق تم في الأوجه المخصصة لها).
3. المساعدة في إتخاذ القرار، وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة.
4. إمكانية التعرف على الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية ومقارنة ذلك مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية، وذلك بهدف التعرف على أسباب الفرق بين الفعلي والتقديري، ومن ثم إتخاذ الإجراءات المصححة التي تساعد على تفادي الفرق غير المرغوب فيه.
5. إحكام الرقابة على الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الإختلاس أو سوء الإستخدام.

وظائف المحاسبة الحكومية:

إن وظائف المحاسبة الحكومية تشكل ركناً أساسياً من أركان الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي بما تتضمنه من مهام في مجالات الرقابة والتخطيط وإتخاذ القرارات.

➤ في مجال الرقابة:

1. إن المحاسبة الحكومية تمثل جزءاً هاماً من نظام الرقابة الذي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة، حيث يعتبر ضروري لتقديم كافة البيانات الملائمة والموثوق فيها إلى مسؤولي هذه الإدارة لإستخدامها في أنشطتها بكفاءة وفعالية.

2. تمكن ذوو العلاقة من مقارنة الأداء الفعلي في تنفيذ الأنشطة وتقديم الخدمات مع الأداء المخطط لها ضمن معايير مالية محددة.
3. تعتبر الموازنة العامة أداة هامة في النظام الرقابي الحكومي، إذ أنها تمثل خطة الحكومة لسنة مقبلة تتضمن مجموعة من المخصصات المالية التي سبق إقرارها من السلطة التشريعية وتقوم المحاسبة الحكومية بالتركيز على بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة وتوفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة والتي توضح بصورة رئيسية مدى تقييد الحكومة بالمخصصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة.

➤ في مجال التخطيط:

1. عن طريق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، قصيرة وطويلة الأجل تسعى الحكومة إلى تنظيم الموارد العامة بما فيها الموارد المالية وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة، في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد ونتيجة لتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الحكومات المعاصرة.
2. يجب أن يتوفر لمسؤولي التخطيط البيانات والمعلومات المالية والاقتصادية المناسبة حتى يتم وضع الخطط المختلفة على أسس علمية تراعي تحديد الأولويات والإختيار من بين البدائل وهنا يأتي دور المحاسبة الحكومية في توفير هذه البيانات عن أنشطة أجهزة الحكومة والتي تتمثل بما يلي:
 - بيانات عن حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة.
 - بيانات عن حجم الإنفاق على الخدمات المختلفة لكل وزارة أو دائرة.
 - بيانات عن التوزيع الجغرافي للمشاريع.
 - بيانات عن حجم الإيرادات ومصادرها (ضرائب، رسوم، ...)
 - بيانات عن حجم ومصادر التمويل (قروض داخلية، قروض خارجية، ...)

➤ في مجال إتخاذ القرارات:

1. إن الإدارة المالية العامة تحتاج إلى هذه البيانات لإتخاذ القرارات حول الأمور التالية:

- قرارات الاستثمار في المشاريع الرأسمالية.
 - قرارات لتصويب أداء الوحدات الحكومية.
 - قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين العام في القطاع العام.
 - قرارات حول التوزيع العادل للموارد.
2. مما ذكر أعلاه نستطيع القول أن وظائف المحاسبة الحكومية المختلفة تسعى إلى

تقديم البيانات والمعلومات التالية:

- تقديم معلومات وبيانات عن مدى تقيد الحكومة بالقوانين والأنظمة.
- تقديم معلومات وبيانات من أجل تقييم أداء الإدارة الحكومية.
- تقديم معلومات وبيانات عن نتائج أعمال الحكومة والمركز المالي لها.
- تقديم بيانات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية.
- تقديم بيانات ومعلومات عن التوزيع العقلاني للموارد، ونوعية الخدمات المقدمة والقدرة على تقديم خدمات مستقبلية.

جدول (3) أوجه الشبة والاختلاف بين القطاع الحكومي والقطاع التجاري:1

أوجه الاختلاف		أوجه الشبة
القطاع الخاص	القطاع الحكومي	
الربح في القطاع الخاص يشكل هدفاً أساسياً ويعتبر تحقيقه معيار نجاح واستمرار النشاط	الأرباح: النشاط الحكومي لا يهدف إلى الربح إطلاقاً، حيث أن السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة لمواطنيها تقدم مجاناً أو مقابل بسيط لا يغطي كلفة هذه السلع والخدمات	كلاهما يقوم بإنتاج وتوزيع السلع والخدمات لإشباع حاجات المستفيدين ويقدمان نفس الخدمة مثل الخدمات الطبية والتعليمية... الخ
يحصل القطاع التجاري على الموارد المالية الأساسية عن طريق أصحاب النشاط وبما يقدمونه من رأسمال نقدي أو عيني.	الموارد المالية الأساسية: في القطاع الحكومي يعتمد المورد الأساسي عن طريق ما تم تحصيله من ضرائب ورسوم مختلفة، حيث أنه لا يوجد رأسمال في القطاع الحكومي.	كلاهما يقوم باستغلال وإستهلاك موارد الدولة المتاحة.
تتمتع بعض مشاريع القطاع التجاري بالشخصية المعنوية وتعتبر شخصية مستقلة عن شخصية أصحابها مثل (الشركات المساهمة)	الشخصية المعنوية: تعتبر الوحدات الإدارية الحكومية (وزارات ودوائر) لا تتمتع بالإستقلال لكونها تمثل جزءاً من الهيكل التنظيمي للحكومة	2. كلاهما يتنافس على الحصول على أموال المستثمرين
تفرق بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية حيث تختلف طريقة معالجتها فلكل منها معالجة خاصة.	الفرق بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية: لا تفرق بين مصروفاتها الإيرادية ومصروفاتها الرأسمالية حيث أنها تقفل جميعاً في الحساب الختامي	كل منهما يعتبر جزءاً من نفس النظام الاقتصادي ويستخدمان موارد متشابهة لتحقيق أهدافهما.
تحسب الاستهلاك للأصول الثابتة.	الاستهلاك: لا تتبع مبدأ إستهلاك الأصول الثابتة لعدم تفريقها	

¹ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2013 عمان-الأردن، ص 25.

	أساساً بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية.	
تركز على الجرد والتسويات الجردية لمعرفة حقيقة المركز المالي في لحظة معينة في المنشأة	الجرد والتسويات: ليس للجرد والتسويات معنى في المحاسبة الحكومية ويصبح معناها إداري وتنظيمي للتحقق من سلامة الأصول	
تتمثل في حساب التشغيل وحساب الدخل الشامل	حسابات النتيجة: يوجد بها حساب نتيجة وأحد فقط وهو الحساب الختامي للدولة	
الغني مبدأ الحيطة والحذر نظراً لإستخدام مبدأ القيمة العادية (موجب معيار 39 - الأدوات المالية - الإعراف والقياس) اعتباراً من عام 2001	الحكومة لا تطبق مبدأ القيمة العادية (share value) نظراً لعدم وجود رأسمال في الوحدات الحكومية فليس لهذا المبدأ وجود	
تقوم المحاسبة المالية بتحديد الموارد اللازمة لتمويل نشاطها الاقتصادي (مصادر التمويل) ثم بعد ذلك تحدد أوجه النشاط الذي تقوم به.	إعداد الموازنات: الدولة تقوم بتقدير مصروفاتها ثم تقوم بتقدير الموارد اللازمة لتمويل تلك المصروفات، بمعنى أنها تحدد نفقاتها ثم بعد ذلك تحدد الموارد اللازمة لتغطية هذه النفقات	

خصائص النظام المحاسبي الحكومي:

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي أحد النظم الفرعية للمحاسبة ويتضمن كافة عمليات إثبات الإيرادات العامة الحكومية وتحصيلها وأوجه إنفاقها على أنشطة الوحدات الحكومية وتقديم التقارير للجهات المعنية، والنظام المالي الحكومي له طبيعة خاصة وله خصائص وهي كما يلي:

1. طبيعة النظام المحاسبي الحكومي.
2. سمات النظام المحاسبي الحكومي.

1. طبيعة النظام المحاسبي الحكومي¹:

• إن البيانات والمعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي لا بد عند توفيرها أن يلاحظ ما يلي:

- ما هي البيانات والمعلومات التي يجب تجهيزها.
- نوع المستخدم عموماً ومستواه (ومنهم المحلل المالي).
- متى ينبغي تهيئة البيانات والمعلومات ووضعها تحت تصرف المستخدم.
- ما نوع هذه البيانات والمعلومات.
- درجة تفصيلها.

• يمكن تقسيم مخرجات النظام المحاسبي من المعلومات في فئتين أساسيتين هما:

1. معلومات داخلية:

تتسم بالتفصيل وتكون بمثابة المدخلات بالنسبة للتقارير المالية الداخلية التي تقدم للإدارة حول أنشطتها المختلفة.

¹ميلاد نعيم البشارات، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، البنك الأردني الكويتي، 2013، عمان - الأردن

2. معلومات خارجية:

تكون ذات طابع إجمالي وتعتبر بمثابة المدخلات للتقارير المالية الخارجية والتي تعرف بالقوائم المالية التي تصدرها المنشأة للأطراف المعنية. وهذا النوع من المعلومات هو المهم أي التقارير المالية المنشورة.

تجدر الإشارة إلى أن الأهداف الأساسية للتقارير المالية المنشورة وفق ما حددته اللجنة المناط بها تطوير المبادئ المحاسبية والمنبثقة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA هي:

((توفير معلومات مالية موثوق بها وعادلة عن الموارد الاقتصادية للمنشأة والتزاماتها المترتبة على هذه الموارد تجاه الغير وتجاه الملاك بحيث تتيح هذه المعلومات للأطراف المستخدمة لها تقييم مواطن القوة في المنشأة ومواطن الضعف فيها)).

- لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (The Financial Accounting Standards Board\FASB) عام 1980 معايير جودة المعلومات المحاسبية (Qualitative Characteristics of Accounting Information) والتي تعد واحدة من قوائم عدة هامة أصدرها المجلس لتحقيق تأصيل المفاهيم المحاسبية وتطويرها لبناء مجموعة من المعايير التي يمكن الإعتماد عليها دولياً بهذه زيادة منفعة وفاعلية القوائم المالية المنشورة لكافة الطوائف المستخدمة. وأن معايير جودة المعلومات المحاسبية هذه تعتمد أساساً على مدى الملائمة (Relevance) ومدى الإعتماد أو المأمونية (Reliability) التي تتمتع بها المعلومات والبيانات.

- لقد وضعت هذه المعايير أو الخصائص النوعية بشكل هرمي لتوضيح الترتيب الموضوعي للأولويات التي يستلزم توفرها في المعلومات كي تحقق أقصى قدر من الفائدة وتحقق أفضل صيغة في معاونة متخذي القرارات وراسمي السياسات. ويمكن اعتبار هذه الخصائص معايير يمكن في ضوءها الحكم على مدى تحقيق هذه المعلومات لهدف الإسهام الفعال في ترشيد القرارات ورسم أفضل السياسات وهذه الخصائص هي:

1. الملائمة Relevance
2. إمكانية الوثوق بها أو الإعتماد عليها Reliability
3. القابلية للفهم Understandability
4. الشمول أو الإفصاح الشامل Completeness or Full Disclosure
5. القابلية لإجراء المقارنات Comparability

الخصائص النوعية للمعلومات:

1. الملائمة وتمثل في:
 - ✓ إمكانية التنبؤ.
 - ✓ إمكانية التحقق من التوقعات.
 - ✓ التوقيت الجيد.
 2. إمكانية الوثوق وتمثل في:
 - ✓ صدق تمثيل المعلومات.
 - ✓ الموضوعية.
 - ✓ الحياد.
 3. القابلية للفهم.
 4. الشمول.
 5. التناسق والقابلية لإجراء المقارنات.
- النظام المحاسبي يقوم بوظيفة تقديم الخدمات إلى أطراف معينة تستفيد من مخرجات هذا النظام.
 - يجب أن يتطور هذا النظام لتلبية الاحتياجات من المعلومات في بيئة معينة، وهنا فإن بيئة الوحدات الحكومية تسعى إلى أن القرارات الخاصة بالحصول على

¹ ميلاد نعيم البشارات، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، البنك الأردني الكويتي، 2013، عمان - الأردن

الإيرادات وطرق إنفاقها وتوجيه الإدارة العليا لإستخدام هذه الموارد وحمايتها وتقنين طرق صرفها.

- لا بد من إستخدام القوانين واللوائح المالية لتحقيق الأهداف، حيث أن النظام المحاسبي يتابع النشاط الحكومي في الوحدات الإدارية الحكومية ويخضع للمساءلة القانونية.

معيار الملائمة Relevance

وهي قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير على القرار الذي سيتخذه المستخدم ويتحقق هذا الشرط متى وجد كل من يستخدم البيانات المالية المنشورة فيها ما يناسبه من معلومات لاتخاذ قراره الاقتصادي. ولما كان من الصعب توفر هذا الشرط بصفة مطلقة نظراً لتعدد أهداف مستخدميها واختلافها من جهة، ولأن هذه الخاصية تتناقض مع خاصية أخرى للمعلومات المنشورة وهي خاصية الموضوعية إذ أن الأرقام التي تحويها هذه القوائم المالية هي تاريخية بطبيعتها وتفتقر أحياناً إلى اعتبار الملائمة (لأغراض متخذي القرارات) الذين يفضلون بيانات مستقبلية، لهذا ينبغي أن تكون هذه القوائم المنشورة ذات أغراض متعددة وعامة نظراً لاستحالة نشر معلومات تناسب أهداف كل الطوائف المستخدمة وطموحاتها على قدر المساواة.

إن الملائمة تعتبر من أهم المواصفات للمعلومات المحاسبية المناسبة لتحليل المالي حيث أن إستخلاص المحلل المالي المؤشرات من المعلومات والبدائل لترشيد إتخاذ قرار معين لموقف ما ينبغي أن تكون المعلومات المتاحة أمامة ملائمة فمثلاً عند الرغبة في استبدال أصل ثابت بأخر فإنه ينبغي أن تتوفر في المعلومات القيم الإستبدالية بجانب القيم التاريخية بالإضافة إلى دراسة الحاضر.

في هذا المعيار لا بد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بما يلي:

أ. أن تتميز المعلومات بقدرة تنبؤية Predictive Value أي أن هذه المعلومات تسهم في مساعدة مستخدمها على التنبؤ وتحسن احتمالات التوصل إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث التي تشير إليها المعلومات وفي الوقت نفسه لا تهمل الماضي بل تستفيد من نتائجه.

ب. إمكانية التحقق من التوقعات Verification or Feedback Value ويعني أن المعلومات المفيدة ينبغي أن تساعد المستخدم في التحقق من صحة توقعاته السابقة أو تسهم في تصحيح هذه التوقعات.

(على سبيل المثال: نسبة صافي الربح سوف تتوافر لها خاصية إمكانية التحقق من التوقعات إذا ما ساعدت المحلل على التحقق من صحة توقعاتهم عن التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديل تلك التوقعات).

ج. التوقيت الملائم Time Lines: يعتبر التوقيت الملائم عنصراً مهماً من عناصر النجاح في إتخاذ القرار لذا ينبغي أن تقدم المعلومات للمستفيد منها في الوقت الملائم له بحيث تمكنه من التوصل إلى القرار السليم أي بعبارة أخرى ينبغي أن يحصل المستخدمون عليها قبل اتخاذ القرار بوقت كاف لتعيينه على اتخاذ أرشد قرار ورسم أفضل سياسة.

2. معيار الوثوق في المعلومات (أي معيار إمكانية الإعتماد عليها) Reliability

إن هذا المعيار لا يعني الدقة المطلقة ولكن يمكن أن يحتوي على مدى Range مقبول يمكن من خلاله الحكم على مدى الثقة ومدى صحة المعلومات، وهو أفضل بكثير من وضع مستوى وأحد لمدى دقة المعلومات أو صحتها وعبارة أخرى يجب أن تكون هناك نسبة مسموح بها يمكن بلوغها رفض معلومات وعدم الاعتماد بها خاصة إذا ما علمنا أنه قد توجد أحياناً ظروف تحكم وتفرض حداً معيناً من احتمالات الخطأ يجب الانتباه إليها وأخذها بالحسبان. إن هذا

- المعيار يعني ضرورة توفر بعض الصفات بالمعلومات كي تمكن المستخدم من الوثوق بها والاعتماد عليها والاطمئنان إليها وهذه الخصائص هي:
- أ. صدق المعلومات في تمثيل ظاهرة معينة **Representational Faithfulness** إذ ينبغي أن تكون المعلومات معبرة بصدق وأمانة عن حقائق أو أحداث.
- ب. الموضوعية **Objectivity**: هي الخاصية التي تعبر عن إجماع المحاسبين **Consensus** على نتائج قياس الأحداث المالية أو الكيفية التي يتم الإفصاح بها عن تلك الأحداث بالقوائم المالية.
- ج. الحياد **Neutrality**: وهي أن تخلو المعلومات المحاسبية من التحيز **Freedom from Bias** بمعنى أن تخلو من تغليب مصلحة فئة مستخدمة على مصلحة فئة مستخدمة أخرى.

3. القابلية للفهم Understandability:

أي أن تكون المعلومات من حيث الإنتاج والمصطلحات والمحتوى والصياغة والتبويب والعرض بسيطة، وبشكل يتلائم مع مستوى الإلمام والفهم المفترض من جانب مستخدمي المعلومات، كي تكون مفيدة في عملية إتخاذ القرارات ورسم السياسات وعلى صلة وثيقة بهذه الخاصية توجد خاصية أخرى هي ضرورة الثبات **Consistency** والتي تتعلق بالأسس المتبعة في إعداد البيانات والتقارير بين فترة مالية وأخرى.

4. الشمول Completeness or full Disclosure:

أي تكون كافة المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدم. وفي حالة البيانات التقديرية يجب أن تكون التقديرات مبنية على أسس سليمة ومقبولة وأن تسهم وتظهر المعلومات المحاسبية علاقة الأنشطة الإدارية بعضها ببعض في شكل مجموعة من التقارير الملائمة التي تفيدي في تحقيق فاعلية نظام الإدارة بالأهداف.

5. القابلية لإجراء المقارنات والتناسق Comparability:

وهي أن المعلومات تعين المستخدم في إجراء المقارنات بين المنشأة وغيرها وبين المنشأة مع نفسها في فترة معينة ونفس المنشأة لفترة أخرى. وينبغي أن يلاحظ أن يكون هناك تناسق بين القواعد التي تمت هذا العام ومقارنتها بالعام الماضي فكلاهما يجب أن يخضع لمجموعة القواعد المحاسبية نفسها.

هناك بعض المعلومات غير المالية ولا تفصح عنها القوائم المالية ولكنها تعتبر مهمة وتؤثر على القرارات المستقبلية، ويجب أخذها بعين الاعتبار ومن هذه المعلومات ما يلي:

- ✓ آثار التضخم.
- ✓ تكلفة الفرصة البديلة للقرار.
- ✓ التكلفة التفاضلية.
- ✓ المركز التنافسي للمنشأة ممثلاً بمحستها في الأسواق.
- ✓ جودة المنتجات التي تتعامل بها المنشأة.
- ✓ نوعية العملاء.
- ✓ المؤهلات العلمية والعملية للمديرين.
- ✓ اتجاهات الأصول المتداولة والخصوم قصيرة الأجل لسلسلة زمنية طويلة.
- ✓ سمعة المنشأة الإئتمانية.
- ✓ المسؤوليات العرضية في تاريخ الميزانية.
- ✓ القيمة الحالية للأصول المتداولة.
- ✓ طبيعة نشاط المنشأة وظروف التشغيل فيها.
- ✓ تفاصيل عناصر المخزون.
- ✓ تفاصيل تقييم المخزون.
- ✓ معنويات العاملين ونوعية العلاقات التي تربطهم بالإدارة العليا.
- ✓ رضا المستهلكين.
- ✓ الأحداث الهامة بعد تاريخ الميزانية.

- ✓ معلومات عن الالتزامات طويلة الأجل وتواريخ استحقاقها ومعدلات الفائدة.
- ✓ السعر الاستبدالي لكل من المخزون السلعي والأصول الثابتة والاستثمارات.
- ✓ الميزانيات التقديرية للمنشأة.
- ✓ تلخيص السياسات المحاسبية المتبعة كطرق الاستهلاك.
- ✓ أية قيود تحد من سياسة توزيعات الأرباح.
- ✓ توقعات حدوث تغييرات في هيكل رأس المال.
- ✓ تفاصيل النظام الضريبي في الدول الموردة للمواد الأولية التي يحتاجها المشروع.
- ✓ تفاصيل النظام الضريبي للدول المصدر إليها منتجات المنشأة.
- ✓ أية احتمالات للتعديلات في قوانين الشركات.

سمات النظام المحاسبي¹:

إن الاختلاف في طبيعة الوحدات الإدارية الحكومية عنه في منشآت الأعمال فرض صفات معينة أدت إلى تميز بعض عناصر النظام المحاسبي الحكومي غير موجودة في منشآت الأعمال وهي:

- يتم العمل في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً للموازنة العامة والتي تعد قبل بداية السنة المالية بحيث تتضمن تقديرات للإيرادات والنفقات عن العام المالي المقبل، وهو ما يتطلب ضرورة الربط بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى إلتزام تلك الوحدات بما ورد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس أنشطة الحكومة وسياستها.

¹ رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2013 عمان-الأردن، ص 51.

- يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية وهو ما يبين مدى التزام الوحدات الحكومية بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة.
 - تعد التقارير والقوائم المالية في الوحدات الإدارية الحكومية في شكل نماذج موحدة وفقاً لقواعد وإجراءات ثابتة تحددها القوانين واللوائح المالية وتهدف هذه التقارير إلى إظهار الموقف المالي على مستوى الوحدة الحكومية وكذلك على مستوى الجهاز الحكومي.
 - تأخذ المستندات في جميع الوحدات الحكومية شكلاً منطقياً ويحكم استيفاءها دورات مستندية تحقق هدفين، الأول: أن هذه المستندات تمثل دليلاً موضوعياً على صحة العمليات المالية، والثاني: فهي تحقق رقابة على صحة ودقة هذه العمليات من خلال مراحل استيفاءها.
 - تستخدم الوحدات الإدارية الحكومية مجموعة موحدة من الدفاتر والسجلات المحاسبية تقوم بطباعتها وزارة المالية، كما يحكمها مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية، وأهم ما يميز هذه الدفاتر والسجلات في الوحدات الحكومية دورها في إحكام الرقابة على العمليات المالية.
- بناءً على ما تقدم نجد أن النظام التشريعي المالي للدولة يتدخل في المجالات التالية:

1. توحيد المصطلحات المالية والمحاسبية.
2. تحديد نماذج المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية الرئيسية سواء الحسبية أو ضمن برامج الحاسب الآلي.
3. أنواع الحسابات.

معايير المحاسبة الحكومية:

ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى الوجود بتاريخ 2 حزيران عام 1973 كنتيجة لاتفاق الهيئات المحاسبية في أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، وقد وقعت اتفاقيتها المعدلة ودستورها في تشرين الثاني عام 1982². وقبل تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية كان غالباً هناك اختلافات في الشكل والمحتوى بين معايير المحاسبة المنشورة في معظم البلدان، لذلك تأخذ اللجنة علماً بمسودات العرض أو معايير المحاسبة الصادرة على كل موضوع وفي ضوء هذه المعرفة يضع معياراً محاسبياً دولياً يجوز القبول على النطاق الدولي، ذلك لأن أحد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية هو التوفيق بقدر الإمكان بين المعايير والسياسات المحاسبية المختلفة في مختلف البلدان.

وكما هو معروف فإن المحاسبة الحكومية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتشريعات والقوانين التي تحدد تعريفها وأهدافها ونطاق تطبيقها بما في ذلك المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية وكذلك الدورات المستندية والمحاسبية، ومع ذلك فإن المنظمات المهنية أصدرت مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تطوير أداء المحاسبة الحكومية إلا أن تطبيق هذه المعايير لا يزال غير مستخدم بسبب إستخدام الحكومة للأساس النقدي، ويستخدم جزء من هذه المعايير أو بعضها عند إعداد حسابات المؤسسات المستقلة والتي يطبق فيها أساس الاستحقاق.

¹ رافت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2013 عمان-الأردن، ص. 60

² ميلاد نعيم البشارات، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، البنك الاردني الكويتي، 2013، عمان- الأردن

مجلس معايير المحاسبة الدولية:

باشر مجلس معايير المحاسبة الدولية عملة في عام 2001 من مقره في لندن، وهو ممول من قبل المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم والبنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى، ويقيم أعضاء المجلس الأربعة عشر (12 منهم متفرغون) في تسعة أقطار ويتمتعون بكفاءات مهنية متنوعة، والمجلس ملتزم من أجل المصلحة العامة بتطوير مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات تتسم بالشفافية وقابلية للمقارنة في البيانات المالية ذات الأهداف العامة، وتحقيقاً لهذا الهدف يتعاون المجلس مع واضعي معايير المحاسبة الوطنيين لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة حول العالم.

ويتطلب النظام الداخلي أن يكون:

- (5) أعضاء على الأقل، خبراء كمدققين ممارسين.
- (3) أعضاء على الأقل، خبراء في إعداد البيانات المالية.
- (3) أعضاء على الأقل، خبراء في استخدام البيانات المالية.
- (1) خبير واحد ذو خلفية أكاديمية.

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:²

تم تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية ذات النوعية العالية والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تتطلب معلومات ذات نوعية عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية.

¹ ميلاد نعيم البشارات، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، البنك الاردني الكويتي، 2013، عمان - الأردن

² ميلاد نعيم البشارات، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، البنك الاردني الكويتي، 2013، عمان - الأردن

- تعزيز الإستخدام والتطبيق الدقيق لهذه المعايير.
- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية جيدة.

المجلس الإستشاري للمعايير:

إن المجلس الإستشاري للمعايير الذي يعين أعضاؤه من قبل الأمانة يوفر منبراً لمشاركة المنظمات والأفراد، مع اهتمام في تقدير التقارير المالية، وله خلفيات جغرافية ووظيفية متنوعة بهدف تحقيق ما يلي:

- أ. تقديم المشورة للمجلس بشأن القرارات في جدول الأعمال وأولويات عمل المجلس.
 - ب. إبلاغ المجلس بآراء المنظمات والأفراد في المجلس بالمشاريع الرئيسية لوضع المعايير.
 - ج. تقدير مشورة أخرى للمجلس أو للأمانة.
- ويضم المجلس الإستشاري للمعايير حوالي ثلاثين عضواً لهم خلفيات جغرافية ومهنية متنوعة، ويعينون لفترات قدرها ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويرأس رئيس مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية المجلس الإستشاري للمعايير.

لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية:

تشمل اللجنة الدائمة للتفسيرات إثنا عشر عضواً يعينهم الأمانة لمدة ثلاثة سنوات، ويتم تعيين واحد من الإثنى عشر عضواً من قبل الأمانة ليكون الرئيس، وتقوم اللجنة بتقديم تفسيرات حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية.

منهجية وضع وتطوير المعايير:

1. إستشارة مجلس المعايير الإستشاري حول إضافة موضوع معين.

¹ ميلاد نعيم البشارت، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، البنك الاردني الكويتي، 2013، عمان- الأردن

2. يقوم مجلس المعايير بتشكيل لجنة توجيهية أو مجموعة استشارية لتقديم المشورة بشأن الموضوع.
3. نشر مسودة العرض التي تم الموافقة عليها من قبل مجلس المعايير للجمهور لإبداء الملاحظات.
4. يتم الأخذ بالاعتبار الملاحظات التي تم تلقيها من الجمهور ومختلف الجهات الاقتصادية حول المسودة.
5. صياغة المعيار بصورته النهائية من قبل المجلس.
6. الموافقة على المعيار بحيث تصدر قرارات المجلس بموافقة (8) أعضاء من أصل (14) على الأقل.
7. نشر القرارات النهائية للمعيار.

المعايير المحاسبية الدولية¹

بدأت عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية عام 1973 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC حيث أصدرت اللجنة (41) معيار باسم معايير المحاسبة الدولية. وفي عام 2001 تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي استلم مهام لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على إبقاء كافة المعايير والتفسيرات الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة سارية المفعول، كما قام المجلس بتغيير مسمى المعايير إلى إسم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRSS والتي بلغ عددها (9) معايير حتى الآن.

المعايير المحاسبية الدولية النافذة والملغاة:

أ. معايير المحاسبة الدولية IAS (41) معيار:

1. المعايير السارية المفعول (29) معياراً.
2. المعايير الملغاة (12) معياراً.

¹ ميلاد نعيم البشارات، دورة تدريبية بعنوان التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، ديوان المحاسبة، 2013، عمان - الأردن

ب. المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS (14) معياراً
جميعها سارية المفعول.

جدول رقم (4)

أرقام ومسميات معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards

(IASS)

ملاحظات	اسم المعيار	رقم المعيار
عدل في 2011 وساري المفعول من 1 / 7 / 2012	عرض القوائم المالية	1
	المخزون	2
	قائمة التدفقات النقدية	7
	التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية	8
	الأحداث اللاحقة لتاريخ إنتهاء الفترة المالية	10
	عقود الإنشاء	11
	ضرائب الدخل	12
	الممتلكات والمصانع والمعدات	16
	عقود الإيجار	17
	الإيراد	18
عدل في 2012 وساري المفعول من 1 / 1 / 2013	منافع الموظفين	19
	المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	20
	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	21
	تكاليف الإقراض	23
عدل عام 2009	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة	24
	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	26

عدل الإسم إلى (القوائم المالية المنفصلة) وساري المفعول للسنة المالية التي تبدأ في أو بعد 2013 /1 /1	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	27/ ب
عدل الإسم إلى (الاستثمار في الشركات الحليفة والمشاريع المشتركة) وساري المفعول للسنة المالية التي تبدأ في أو بعد 2013 /1 /1	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأه الزيميلة والمشاريع المشتركة	28/ أ
	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	29
	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة	31
	الأدوات المالية العرض والافصاح	32
	حصة السهم من الأرباح	33
	التقارير المالية المرحلية	34
	إنخفاض قيمة الموجودات	36
	المخصصات، الالتزامات والموجودات الطارئة (المحتملة)	37
	الموجودات غير الملموسة	38
	الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	39
	الممتلكات الاستثمارية (العقارية)	40
	الزراعة	41

ملاحظة هامة

تم خلال عام 2010 عمل تحسينات على معايير المحاسبة الدولية رقم
(32/34/27/1) وكذلك على معايير التقارير المالية الدولية رقم (7/3/1)

جدول رقم (5)

أرقام وعناوين المعايير الدولية للتقارير المالية (معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS)

رقم المعيار	اسمه
1	التبني الأول للمعايير الدولية.
2	المدفوعات على أساس السهم.
3	الاندماج.
4	عقود التأمين
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة.
6	الكشف عن المصادر المعدنية (الطبيعية) وتقييمها.
7	الأدوات المالية (الإفصاح).
8	القطاعات التشغيلية.
9	الأدوات المالية وعدلت في تشرين الأول 2010 وسارية المفعول اعتباراً من 2015 / 6 / 1
10	القوائم المالية الموحدة وسارية المفعول من 2013 / 1 / 1
11	الإتفاقيات المشتركة وسارية المفعول من 2013 / 1 / 1
12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى وسارية المفعول من 2013 / 1 / 1
13	إحتساب القيمة العادلة وسارية المفعول من 2013 / 1 / 1
14	الحسابات المؤجلة الناتجة عن تحديد الأسعار تنظيمياً .

المنهج والأسس والنظريات المحاسبية (المنهج المحاسبي الحكومي)

يقصد بالمنهج المحاسبي المراحل الرئيسية والمقومات اللازمة لمعالجتها وقياسها للعمليات المالية بقصد التعرف على نتائجها، ويتضمن المنهج المحاسبي الحكومي ثلاث مراحل وهي كما يلي:

1. مرحلة التجميع:

ويتم ذلك بتسجيل العمليات المالية المختلفة التي قامت بها الوحدة الإدارية الحكومية من وقائع المستندات المؤيدة لها وتبعاً لتسلسلها التاريخي وذلك بإستخدام دفتر اليومية التي تمسكها تلك الوحدة الإدارية الحكومية.

2. مرحلة التبويب:

ويتم ذلك بإعادة تسجيل العمليات المالية السابقة مصنفة في مجموعات متسقة مع بعضها البعض وتجمع كل منها ذات الطبيعة الواحدة وتحمل أسما وأحداً من الحسابات المستخدمة في المحاسبة الحكومية، كما أن لهذا الغرض تستخدم المحاسبة الحكومية العديد من دفاتر الأستاذ المساعد سواء دفاتر فرعية أو دفاتر إجمالية وعلى هذا فإن مرحلة التبويب تعتبر مرحلة هامة من مراحل المنهج المحاسبي حيث أنها تمهد الطريق لمرحلة التلخيص وعرض النتائج.

3. مرحلة التلخيص وعرض النتائج:

يقصد بهذه المرحلة وضع الأرقام لأوجة الأنشطة والبرامج التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية في شكل تقارير وقوائم مالية مؤقتة أو تقارير وقوائم مالية سنوية، وذلك عن المركز المالي ونتائج العمليات المالية وذلك بهدف الإفصاح الصادق عنهما.

أسس القياس في المحاسبة الحكومية:

ترتكز الأنظمة المحاسبية بصفة عامة على أسس محاسبية معينة لإثبات العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والنفقات بهدف إستخلاص قياس النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة.

إن هذه الأسس ليست هدفاً بحد ذاتها، لذا فإن الدفاع عن أي أساس بأنه أكثر دقة من أساس آخر وأنه أفضل من غيره من الأسس، يجب أن يتم ضمن المعايير التالية:

➤ إن نقطة البداية في إستخدام أي من الأسس المحاسبية هي تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية، ومن ثم إختيار الأساس المحاسبي الذي يخدم مصالح كل منهم أكثر من غيره.

➤ إن استخدام أي من الأسس المحاسبية يعتمد على مدى إمكانية تطبيقه بشكل كامل وصحيح، وضمن الإمكانيات البشرية والمادية المتاحة مع الأخذ بعين الاعتبار قاعدة التكلفة مقابل (المنفعة).

➤ إن استخدام أي من الأسس المحاسبية يعتمد على قدرة هذا الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال بقصد الحفاظ على الموجودات ونظراً لاختلاف طبيعة الإيرادات والنفقات الخاصة بالوحدات الإدارية الحكومية فإن قياس النتائج لتلك الوحدات ليس بغرض قياس الربح أو الخسارة، وإنما بغرض متابعة تحصيل موارد الدولة والرقابة على أوجه استخدامها وفقاً للبنود المخصصة لها ومن ثم بيان العجز أو الفائض في قائمة الحساب الختامي للدولة. وبناءً على ما تقدم نستعرض أسس القياس المحاسبي التي تم استخدامها في المحاسبة الحكومية وهي كما يلي:

1. الأساس النقدي.
2. أساس الاستحقاق.
3. أساس الاستحقاق المعدل (أساس الاستحقاق المعدل).

1. الأساس النقدي:

يقوم هذا الأساس على اعتبار أن إثبات النفقات في السجلات المحاسبية عند دفعها فعلاً وإثبات ما يحصل من إيرادات وقبضت فعلاً، وبعبارة أخرى تعد واقعة الدفع (الصرف)، أو التحصيل النقدي أساس القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والنفقات، وذلك بصرف النظر سواء كانت هذه الإيرادات والنفقات تخص فترات مالية سابقة لهذه الفترة أو لاحقة لها.

الجدول رقم (6)
مميزات وعيوب الأساس النقدي

عيوب الأساس النقدي	مميزات الأساس النقدي
لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة وبالتالي عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم.	سهولة التطبيق
لا يفرق هذا الأساس بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية.	الإبتعاد عن عنصر التقدير الشخصي، ومن ثم موضوعيته في قياس النتائج
صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة أو بين الوحدة نفسها من سنة لأخرى وهو ما ينعكس على عمليات التخطيط الكلي.	السرعة في إعداد الحساب الختامي والقوائم الأخرى وذلك لعدم الحاجة إلى إجراء تسويات جردية.
الخروج على مبدأ إستقلال السنوات المالية وذلك عند إجراء القياس المحاسبي حيث النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية تلغى وتعاد إلى خزينة الدولة وبالتالي يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة	يوفر هذا الأساس الرقابة الفعالة على حركة السيولة النقدية، وهو ما يساعد في عملية التخطيط المالي.

2. أساس الاستحقاق:

يقضي أساس الاستحقاق بتحميل الحساب الختامي بما يخص الفترة المحاسبية من نفقات أو إيرادات بصرف النظر عن واقعة دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات أي أنه تعد الفترة المحاسبية أو السنة المالية وفقاً لهذا الأساس فترة مستقلة حيث أنها تحمل بما يخصها من نفقات وإيرادات، ويتم إستبعاد تلك النفقات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو قبضها وتخص فترات سابقة أو لاحقة.

ويتمشى أساس الاستحقاق مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات وفرض إستمرار المنشأ، حيث يستلزم إتباع هذا الأساس إجراء تسويات جردية للنفقات والإيرادات لإضافة العناصر المستحقة وإستبعاد العناصر المقدمة، وبالإضافة

لذلك يستلزم إجراء الجرد الفعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد مدى المستنفذ منها خلال السنة المالية.

جدول رقم (7)

مميزات وعيوب أساس الاستحقاق

مميزات أساس الاستحقاق	عيوب أساس الاستحقاق
يعطي إمكانية قياس عادل لإيرادات ومصروفات الفترات المالية المختلفة لكونه يأخذ في الإعتبار المستحقات والالتزامات، ويفرق بين الإيرادات الرأسمالية والإيرادية، وهو ما يسهل عمليات المقارنة بصورة سليمة للفترات المالية المختلفة.	إعتماد هذا الأساس على عنصر التقدير الشخصي كما في حالة جرد المخازن وتقويمها وجرد الديون المستحقة وبذلك يكون عرضة للتضليل.
يوفر هذا الأساس بيانات كافية وموضوعية لإعداد قائمة المركز المالي بصورة تمكن من الحكم بعدالة على سلامة المركز المالي للوحدة الحكومية.	إن هذا الأساس يحتاج إلى مجموعة كبيرة من الموظفين يتمتعون بكفاءة وخبرة عالية في النواحي المحاسبية، ومن ثم فهو أعلى كلفة من الأساس النقدي.
يؤدي إلى القياس العادل لتكلفة الإنتاج، فضلاً على أنه يسهل عملية فرض الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة وبالتالي يسهل عملية إتخاذ القرار.	تأخير إعداد الحساب الختامي للدولة لفترة زمنية بعد إنتهاء السنة المالية حتى يتسنى تسوية نتائج عمليات القبض والصرف المرخص بهما بموجب قانون ربط الموازنة.
يفصل بين العمليات الإيرادية والرأسمالية وهو ما يسهل عملية إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.	يؤدي هذا الأساس إلى تشويه المركز النقدي وأحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية بسبب إشمال الحسابات على بيانات محاسبية عن المستقبل وقد لا يتم حدوث إنفاقها أو تحصيلها.

3. أساس الاستحقاق المعدل

إن استخدام أساس الاستحقاق في إحتساب الإيرادات العامة غير عملي حيث تستند هذه الإيرادات إلى التقدير الذاتي مثل الضريبة العامة على الدخل وضريبة المبيعات وغيرها ولذلك فإن تحديد مجموع الضرائب يتم بشكل أفضل وفقاً لما يتم قبضه فعلياً.

وعلى هذا يقوم الأساس النقدي المعدل على إتباع الأساس النقدي في قياس وتسجيل المعاملات المالية الخاصة بالإيرادات وأتباع أساس الاستحقاق مع النفقات.

وقد تم تطبيق هذا النظام بصورة جزئية تحت اسم نظام الالتزام اعتباراً من الفترة 1963-1964 وحتى السنة المالية 1978 عندما صدر النظام المالي رقم (38) لسنة 1978، ليحل محل النظام المالي رقم (1) لسنة 1951، حيث تبنى هذا النظام استخدام أساس الالتزام لتشغيل البيانات المحاسبية.

وحل هذا النظام مشكلة إقفال الدفاتر المحاسبية عند إنتهاء السنة المالية لكي يتم إعداد الحسابات الختامية وذلك عن طريق الخروج على الأساس النقدي في إحتساب النفقات للوحدة الحكومية، وعلى ألا يتم إلغاء المخصصات المالية التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية والتي سبق تحديدها خلال السنة، ومن ثم فإنه يسمح بتدوير المبالغ المستحقة للغير والملتزم بها عند إنتهاء السنة المالية إلى السنة المالية التالية، ويتم ذلك عن طريق توسيط حساب خاص يتعلق بها يسمى حساب الالتزامات السابقة وإدراجها كمخصص جديد يضاف إلى المخصصات ذات العلاقة في موازنة العام المقبل ويتم الصرف من هذا الحساب في السنة