



جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية  
KUWAIT ACCOUNTANTS & AUDITORS ASSOCIATION

# المهنية

AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



## إفتتاحية العدد:

مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات الحكومية السعودية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي.

AL-MEHANEYA

# المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



## «الاستحقاق المحاسبي» .. وفر للمالية العامة

الاستحقاق المحاسبي يمثل أحد الوجوه التي تسعى الحكومة لتطبيقها في ماليتها العامة ، بعد أن أثبتت العديد من الدراسات أهمية الاستحقاق المحاسبي في توفير الموارد المالية للدول بدلاً من الأساس النقدي المعمول به حالياً.

وهناك جاهزية حكومية كبيرة لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وفق الدراسة التي تنشر في عدد المهنية الأول في العام الجديد «رقم ٥» لشهر يناير ٢٠٢٣ ، حيث أشارت الدراسة إلى عدة نتائج تشير إلى أن الإدارات المالية بالجهات الحكومية جاهزة للعمل وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث أتت جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات في أعلى مستويات الجاهزية، ثم يأتي بعدها جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني، تليهما جاهزية الموارد البشرية بالإدارات المالية.

كما أظهرت نتائج الدراسة أبرز التحديات التي تواجهها الإدارات المالية بالجهات الحكومية، والتي تمثلت بضخامة الأصول وصعوبة حصرها وتقييمها، وقصر الفترة المتاحة للإدارات المالية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق، كما يعتبر نقص إعداد الكوادر المؤهلة وقلة الجهات الاستشارية الخارجية من أهم التحديات التي تواجه الإدارات المالية للتحويل وفقاً لنتائج الدراسة.

وقدمت الدراسة عدة توصيات منها، الحاجة لتوفير المزيد من الدورات التعليمية وورش العمل للعاملين بالإدارات المالية للعمل وفق أساس الاستحقاق، زيادة الاعتمادات المالية للإدارات المالية لتغطية المصاريف اللازمة لتنفيذ التحويل ومنها مصاريف التدريب والاستشارات، تضمين موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS استخدام أساس الاستحقاق ضمن المقررات التعليمية بمؤسسات التعليم العالي.

راشد عوض الهطلاني  
رئيس مجلس الإدارة

## المحتويات

6

### إسم البحث

مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات  
الحكومية السعودية للتحويل لأساس  
الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة  
الدولية للقطاع العام: دراسة استطلاعية

## هيئة التحرير

رئيس مجلس الإدارة  
Chairman of the Board  
راشد عوض الهطلاني

Rashid Awad Al-Rashidi

رئيس هيئة التحرير

The Editor - in - Cheif

فهد مطلق العازمي

Fahed Motlaq Al-Azmi

مدير التحرير

Editing Manager

طارق سليمان الكندري

Tareq Sulaiman Al-Kandari

هيئة التحرير

The Board of Editors

ضاري علي الهاجري

Dhari Ali Al-Hajri

عبدالله سليمان الكندري

Abdullah Sulaiman Al-Kandari

عبدالله مروان العيسى

Abdullah Marawan Al-Aisa

فيصل عبدالمحسن الطبيخ

Faisal Abd Al-Mohsen Al-Tobaiikh

صباح مبارك الجلاوي

Sabah Mubarak Al-Jalawi

عبد الوهاب مشاري الفارس

Abdullwahab Mishari Al-Faris

علي بدر الوزان

Ali Bader Al-Wazan

@kw\_aaa

@kw\_aaa

info@kwaaa.org

www.kwaaa.org

+965 24849799 - 24841662

+965 24836012

+965 51700060

# AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

Periodical - A Specialized in the Publication of Research Faculty Members at the Universities and Academic Colleges, Published By Kuwait Accountants & Auditors Association.

## مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

راشد عوض الهطلاني  
Rashid Awad Al-Rashidi

رئيس مجلس الإدارة  
Chairman of the Board

ضاري علي الهاجري  
Dhari Ali Al-Hajri

نائب رئيس مجلس الإدارة  
Vice Chairman of the Board

عبدالله سليمان الكندري  
Abdullah Sulaiman Al-Kandari  
أمين السر  
General Secretary

عبدالله مروان العيسى  
Abdullah Marawan Al-Aisa  
أمين الصندوق  
General Box

فهد مطلق العازمي  
Fahed Motlaq Al-Azmi  
عضو مجلس الإدارة  
Board Member

فيصل عبدالمحسن الطبيخ  
Faisal Abd Al-Mohsen Al-Tobaiikh  
عضو مجلس الإدارة  
Board Member

صباح مبارك الجلاوي  
Sabah Mubarak Al-Jalawi  
عضو مجلس الإدارة  
Board Member

عبد الوهاب مشاري الفارس  
Abdullwahab Mishari Al-Faris  
عضو مجلس الإدارة  
Board Member

علي بدر الوزان  
Ali Bader Al-Wazan  
عضو مجلس الإدارة  
Board Member

### Correspondence:

Should be addressed to: The Editor - in -  
Cheif of Al-Mehaneya, P.O. Box 22472  
Safat - 13085 - State of Kuwait, Cable:  
Al-Murajaa - State of Kuwait  
Fax: 00965 24836012  
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

### المراسلات :

ترسل باسم رئيس هيئة تحرير مجلة «المهنية»  
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085  
دولة الكويت  
برقياً: المراجعة دولة الكويت  
فاكس: 00965 24836012  
هاتف: 0096 24849799 - 24841662

### Advertisements:

Agreements in this regard should be  
made with the Management of Kuwait  
Accountants and Auditors Association.  
P.O. Box 22472, Safat 13085 - State of Kuwait,  
Fax: 00965 24836012  
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

### الإعلانات :

يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين  
والمراجعين الكويتية ص.ب: 22472 الصفاة  
الرمز البريدي 13085 دولة الكويت  
برقياً : المراجعة - الكويت  
00965 24836012 فاكس :  
هاتف: 00965 24849799 - 24841662

### Subscriptions:

Kuwait & GCC Countries:  
- 2.5 K.D for KAAA Members.  
- 5 K.D for Individuals.  
- 8 K.D for Companies.  
Arab Countries:  
- 10 K.D or the Equivalent in Local Currency  
for Individuals.  
Non Arab  
- 80 \$ for Companies.  
The Subscription fees Include Maile Charges,  
& Requests Should be Addressed to the  
Edotor - in - Cheif of Al-Mehaneya Magazine.

### الإشتراكات :

دولة الكويت ودول مجلس التعاون:  
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.  
- 5 دنائير كويتية للأفراد.  
- 8 دنائير كويتية للمؤسسات.  
الدول العربية:  
- 10 دنائير كويتية أو ما يعادلها بالعملة  
المحلية للأفراد.  
- 16 دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة  
المحلية للمؤسسات.  
الدول الاجنبية:  
- 80 دولار أمريكي للمؤسسات.  
- قيمة الإشتراك تشمل أجور البريد وترسل  
الطلبات باسم رئيس هيئة تحرير مجلة  
المهنية.

### Price of one copy:

- 500 Filse for KAAA Members  
- Kuwait And GCC countries one K.D or the  
equivalent in local currency plus airmail  
charges.  
- Other countries: \$ 5 plus airmail charges.

### سعر النسخة :

- أعضاء الجمعية: 500 فلس  
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي  
واحد أو ما يعادلها بالعملة المحلية مضافاً إليه  
أجور البريد.  
- بقية دول العالم: 5 دولارات أمريكية مضافاً  
إليها أجور البريد.

المجلة غير ملتزمة بإعادة أي بحث تتلقاه للنشر والأبحاث، والدراسات المنشورة في المجلة تعرب عن رأي أصحابها ولا تعرب بالضرورة عن رأي الجمعية.

# مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات الحكومية السعودية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: دراسة استطلاعية

د. سلطان عايض البقمي  
عضو هيئة التدريس في جامعة أم القرى

أ. نورة محمد السبيعي  
باحثة دراسات عليا



## مستخلص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات الحكومية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك من خلال تقييم جاهزية الموارد البشرية والتقنية والأنظمة المطبقة في الإدارات المالية بالجامعات الحكومية، بالإضافة إلى معرفة أهم التحديات التي قد تحول دون تطبيقه. ولتحقيق هدف الدراسة؛ تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت استبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة، حيث تكونت عينة الدراسة من منسوبي الإدارات المالية بالجامعات الحكومية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الإدارات المالية بالجامعات الحكومية جاهزة للعمل وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث أتت جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات في أعلى مستويات الجاهزية، ثم يأتي بعدها جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني، تليهما جاهزية الموارد البشرية بالإدارات المالية. كما أظهرت نتائج الدراسة أبرز التحديات التي تواجهها الإدارات المالية بالجامعات الحكومية، والتي تمثلت بضخامة أصول الجامعة وصعوبة حصرها وتقييمها، وقصر الفترة المتاحة للإدارات المالية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق، كما يعتبر نقص إعداد الكوادر المؤهلة وقلة الجهات الاستشارية الخارجية من أهم التحديات التي تواجه الإدارات المالية للتحويل وفقاً لنتائج الدراسة.

قدمت الدراسة عدة توصيات منها الحاجة لتوفير المزيد من الدورات التعليمية وورش العمل للعاملين بالإدارات المالية للعمل وفق أساس الاستحقاق، زيادة الاعتمادات المالية للإدارات المالية لتغطية المصاريف اللازمة لتنفيذ التحويل ومنها مصاريف التدريب والاستشارات، تضمين موضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS استخدام أساس الاستحقاق ضمن المقررات التعليمية بمؤسسات التعليم العالي.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام - أساس الاستحقاق - المحاسبة الحكومية - الإدارات المالية.



## ١- مقدمة:

تشهد المحاسبة تطوراً كبيراً مصاحباً لتوسع الأنشطة الاقتصادية المختلفة في شتى المجالات، ويعتبر القطاع العام أحد القطاعات وأهمها تطبيقاً للمحاسبة باعتباره قطاعاً ملازماً لنشوء الحكومات وأنظمتها المختلفة ومرتبباً أهدافها التنموية من أجل تلبية حاجات مختلف المهتمين بالقطاع العام (أكرم، ٢٠٢٠م). ولذا يعد تطوير أنظمة المحاسبة الحكومية جزءاً مهماً من تحسين إدارة المالية العامة، ويجب أن يساهم في تطوير الأداء الحكومي، والمساهمة بشكل غير مباشر في التنمية الاقتصادية من خلال توفير المزيد من البيانات المالية التفصيلية وإعداد التقارير المالية (التكريتي، ٢٠١٨م). وبناء على ذلك اتجهت العديد من الدول المتقدمة إلى تطبيق إصلاحات شاملة أنظمتها المحاسبية في القطاع العام، والتخلص من المحاسبة التقليدية القائمة على الأساس النقدي، والاعتماد على نطاق واسع للمحاسبة الجديدة القائمة على أساس الاستحقاق. وتعد تجربتا كل من: نيوزيلندا والمملكة المتحدة، من التجارب الرائدة في هذا المجال، والتي جذبت اهتماماً واسعاً على الصعيد الدولي (هنا، ٢٠١٧م). ووفقاً لما جاء في التقرير الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB)، أوصى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)؛ لضمان أعلى جودة للمعلومات والتقارير المالية (Abushamsieh et al، ٢٠١٤م). كما أكد البنك الدولي في تقرير صدر عام (٢٠٠٤م) أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن أن تعزز جودة واتساق وإمكانية المقارنة في التقارير المالية الحكومية. علاوة على ذلك، فإنه يوفر نظام إبلاغ مالي أكثر قوة

ومفيداً في إصلاح القطاع العام (Haija et al، ٢٠٢١م). ولمواكبة المملكة العربية السعودية للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة الحكومية، صدر أمر سام كريم برقم (١٣٠٥٩) وتاريخ ١٦/٣/١٤٣٩هـ بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من الأساس النقدي إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق.

ويعتبر مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) إحدى المبادرات العديدة التي تتبناها وزارة المالية لتحقيق رؤية المملكة ٢٠٣٠؛ حيث يهدف المشروع إلى رفع كفاءة إعداد الموازنة العامة للدولة بتوفير معلومات مكتملة ودقيقة وملائمة في التوقيت؛ مما يساعد في دعم اتخاذ القرارات المبنية على أسس دقيقة وواضحة، وتعزيز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات، ونتائج الأنشطة والتدفقات النقدية للجهات، وتحقيق مبدأ الشفافية بالإدارات المالية في الجهات الحكومية. وعن أهمية هذا التحول، صرح معالي رئيس اللجنة التوجيهية بوزارة المالية الفريح في لقاء عن أهمية التحول إلى معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق بقوله: "لولا التحول إلى أساس الاستحقاق لم نتمكن من قياس الأداء الفعلي والحقيقي لمستهدفات ومستخرجات "رؤية ٢٠٣٠" في جانبها المالي وجانبها الاقتصادي، والجانب الآخر المهم أيضاً هو الفجوة بين القطاع العام والقطاع الخاص، واستخدامهما معايير مختلفة، حيث يعمل القطاع الخاص على أساس الاستحقاق بينما تستمر الحكومة منذ أمد على الأساس النقدي، وهما في الاقتصاد نفسه" (الطلال، ٢٠٢٠م).



## ٢- مشكلة الدراسة:

أفادت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ACCA (٢٠١٨م) بأن البلدان التي تنوي اعتماد أساس الاستحقاق تحتاج إلى تطوير استراتيجية واضحة مع خريطة طريق واضحة؛ لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. كما أضافت أن بعض الدول تواجه تحديات في توفير متطلبات التحول، ومنها -على سبيل المثال- توفر المهارات والكفاءات المطلوبة، وجود التكنولوجيا والبنية التحتية الداعمة، إدارة التغيير والإصلاح الهيكلي، والقانوني، والوقت، والتكلفة. كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في تقريره عام ٢٠١١م إلى أن بعض العوامل تؤثر على نتائج الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، والتي تعتبر بمثابة تحديات منها: (أ) تفويض قانوني واضح. (ب) الالتزام السياسي. (ج) التزام المسؤولين الرئيسيين. (د) توافر الموارد الكافية (البشرية والمالية). (هـ) هياكل إدارة المشروع الفعالة. (و) القدرات الكافية لتكنولوجيا المعلومات. (ز) التشريعات المناسبة (Ismaili et al, 2021م).

واستجابة لتوصيات عدة منظمات دولية سعت كثير من الدول على المستوى العالمي والإقليمي على تطوير أنظمتها المحاسبية للقطاع العام. وعلى المستوى المحلي في المملكة تم إنشاء مركز الاستحقاق المحاسبي لدعم وتمكين كافة الجهات الحكومية -ومن ضمنها الجامعات الحكومية- من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، ومن هنا برزت مشكلة الدراسة والتي تتبلور في الحاجة إلى تقييم مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات الحكومية للتحول للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي. وعليه يمكن طرح الأسئلة التالية:

السؤال الأول: ما مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات

الحكومية للتحول للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي؟

ويتفرع منه الأسئلة الفرعية الآتية:

- ١- ما مدى جاهزية الموارد البشرية للتحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق؟
  - ٢- ما مدى جاهزية النظام المحاسبي التقني للتحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق؟
  - ٣- ما مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات للتحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق؟
- السؤال الثاني: ما أهم التحديات التي تواجه الجهات الحكومية في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق؟

## ٣- أهداف الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة المشار إليها، فإن هذه الدراسة تهدف بشكل عام إلى "تقييم مدى جاهزية الجامعات السعودية للتحول للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة في المملكة العربية السعودية". ويتفرع عن هذا الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية، وهي كالتالي:

- ١- مدى جاهزية الموارد البشرية للتحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق.
- ٢- مدى جاهزية النظام المحاسبي التقني للتحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق.
- ٣- مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات للتحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق.
- ٤- معرفة أهم التحديات التي تواجه الجهات الحكومية في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

## ٤- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في أنها تستعرض أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام في مواكبة رؤية ٢٠٣٠ وإلقاء الضوء عليها؛ كونها حديثة التطبيق في المملكة، وتقييم مدى جاهزية الجهات الحكومية لهذا التحول. كما تقدم إضافة علمية في هذا الموضوع حيث تعتبر الدراسات التي تناولت تطبيق معايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق في المملكة نادرة (من وجهة نظر الباحثة)، وإمكانية الاستفادة من نتائجها وما يترتب عليها من توصيات علمية للجهات ذات العلاقة في المملكة.

## ٥- الإطار النظري للدراسة

يتناول الإطار النظري للدراسة ثلاثة مواضيع رئيسية، تناول المبحث الأول أسس القياس المحاسبي الحكومي، واستعرض المبحث الثاني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ومشروع تبني تلك المعايير في المملكة، وناقش المبحث الثالث الدراسات السابقة، وذلك على النحو الآتي:

٥-١ أسس القياس المحاسبي في القطاع الحكومي  
تعرف الأسس المحاسبية بأنها مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث بغرض إعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية) نهاية الفترة (مفضل، ٢٠١٣م). ووصفت لجنة القطاع العام PSC عدد من الأسس المحاسبية التي تستخدمها الحكومات تشمل الأساس النقدي، والأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل، وأساس الاستحقاق. وتتوافق هذه الأسس المحاسبية مع تلك المستخدمة من قبل لجنة معايير المحاسبة التابعة للمنظمة الدولية

للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات في إطار معايير المحاسبة لإعداد التقارير المالية على المستويين الخاص والحكومي (IFAC، 2000 م). وفيما يلي شرح لكل أساس مع توضيح لأهم مزاياه وعيوبه: -  
الأساس النقدي Cash Basis: وفقاً لهذا الأساس، يتم تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة خلال تلك السنة، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة. ويطلق عليه البعض "أساس الخزينة"؛ كونه يعكس حركة الخزينة من متحصلات ومدفوعات. يتسم هذا الأساس بالبساطة، وسهولة التطبيق والفهم، والسرعة في إعداد التقارير والقوائم المالية؛ حيث لا يحتاج إلى عمل تسويات جردية، كما أن تكاليف التطبيق منخفضة (إسماعيل، ٢٠١١م). كما يعاب أنه يضعف النظام المحاسبي الحكومي، ويعود ذلك لعدة أسباب منها أن المحاسبة على الأساس النقدي لا توفر معلومات عن التكاليف الكلية للخدمات المقدمة، ولا عن القيمة الكلية للمخزون، كما لا تساعد في الإفصاح عن الالتزامات ولا عن الإيرادات المحققة خلال الفترة. كما يساعد استخدام الأساس النقدي في التلاعب بالنتائج وبالمغالاة في الإنفاق وذلك خوفاً من تخفيض المخصصات في الفترات القادمة. كما يعاب على هذا الأساس انعدام الاستقلالية للفترات المالية وعدم الفصل بين إيرادات ونفقات كل سنة مما يؤدي إلى صعوبة المقارنة بين الفترات المالية. كما يقيد استخدام الأساس النقدي عمليات القبض والدفع نقداً ولا يوفر معلومات كافية عن العمليات مما يصعب الرقابة على الموارد في الجهات الحكومية ويصعب تتبع إجمالي نفقات المشروعات التي يتطلب تنفيذها

عدة سنوات مالية وذلك لأن حسابات كل سنة تعتبر مستقلة وقائمة بذاتها، كما يعاب على هذا الأساس أنه لا يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات التشغيلية (اللوقة، ٢٠١٦م).

أساس الاستحقاق Accrual Basis هو الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس فقط عند استلام أو دفع النقد وما في حكمه. حيث يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها في البيانات المالية للفترة ذات الصلة. وعلى عكس الأساس النقدي الذي يعترف فقط بينود المصروفات والإيرادات يعترف أساس الاستحقاق بالإضافة للإيرادات والمصروفات بالأصول والخصوم وحقوق الملكية (IFAC، 2020م). ويمتاز هذا الأساس بتحقيق الاستقلال للسنوات المالية مما يمكن من المقارنة بينها وتوفير بيانات كافية وموضوعية لإعداد الحساب الختامي. كما يساعد في الفصل بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية ويعتمد في حساب اهلاك النفقات الرأسمالية (الأصول) على تقسيم النفقات على سنوات الاستفادة من هذا الأصل (الهويمل، ٢٠١٩م). ويشوب استخدام أساس الاستحقاق عدة عيوب منها أنه غير موضوعي بحيث يعتمد على عنصر التقدير الشخصي في حالات جرد وتقييم المخزون، كما يتسم بالتكلفة العالية كونه يحتاج إلى نظام تقني متقدم وكوادر بشرية مؤهلة. كما أن استخدام أساس الاستحقاق يصعب الرقابة على السيولة النقدية لاشتمال الحسابات على بنود مستقبلية قد لا يتم تحصيلها أو إنفاقها (هنا، ٢٠١٩م). وعلى الرغم من مزايا تطبيق أساس الاستحقاق، فإن تطبيقه يحتاج إلى عدد كبير من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية؛ مما يزيد التكلفة ويؤخر

إقفال الحساب الختامي (خماس، ٢٠١٣م). أساس مختلط Mixed Basis هو عبارة عن تعديلات مطبقة على أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي للجمع بين النظامين، فإذا كانت طبيعة هذه التعديلات أقرب إلى الأساس النقدي فإنه ينتج عنها ما يعرف بالأساس النقدي المعدل، حيث يقوم النظام المحاسبي الحكومي على الأساس النقدي في الجزء الأكبر منه مع قبول بعض الاستثناءات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق، أما إذا كانت التغيرات أقرب إلى أساس الاستحقاق الكامل فينتج عنها ما يعرف بأساس الاستحقاق المعدل (اللوقة، ٢٠١٦م). ويشمل الأساس النقدي المعدل المبالغ التي قبضت فعلاً مضافاً إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلاً إضافة إلى قيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة، وهي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقع تحصيلها (مسعود وهواري، ٢٠١٧م). أما أساس الاستحقاق المعدل وهو يعني تحقق الإيراد الذي يخص فترة مالية معينة و يغطي نفقاتها عند ثبوته وإمكانية قياسه. ويعترف بالنفقات عند إمكانية قياسها (ثبوتها)، ونشوء الدين على الحكومة، وتوفير مخصصات لتغطيتها (الطراونة، ٢٠١٥م).

توجهت العديد من الدول المتقدمة لإستخدام أساس الاستحقاق في أوائل التسعينات، وكانت نيوزيلندا السبابة في هذا المجال، تليها كل من: أستراليا، والمملكة المتحدة، والسويد، وغيرها من الدول. حديثاً بدأت بعض الدول العربية - مثل: الكويت، قطر، المغرب، الأردن- في التحول هي الأخرى إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام (هنا، ٢٠١٩م). وحكيم، ٢٠١٧م؛ شراب، ٢٠١٩م).

معايير IPSAS إلى تعزيز الشفافية والموثوقية ونوعية التقارير المالية المقدمة من قبل الجهات الحكومية في القطاع العام. كما تساهم في تقديم تقارير واسعة وأكثر اتساقاً عن التكاليف والإيرادات، مما يؤدي إلى دعم أفضل للإدارة وزيادة التوحيد والقبالية للمقارنة للقوائم المالية في الوقت المناسب وبين مختلف المنظمات، وتعزيز أيضاً زيادة الشفافية والرقابة الداخلية فيما يتعلق بالأصول والخصوم (هنا، ٢٠١٧م). كما شجع البنك الدولي (٢٠٠٤)، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كجزء من توصياتهم لتحسين المساءلة والشفافية في القطاع العام (Brusca et al, 2016 م). أصدر (IPSASB) ٤٤ معياراً محاسبياً مبنية وفقاً لأساس الاستحقاق، ومعياراً لإعداد التقارير المالية وفقاً للأساس النقدي يساعد الدول النامية على تنظيم نظامها المحاسبي والانتقال فيما بعد إلى معايير المحاسبة الدولية المبنية على أساس الاستحقاق، ويتكون معيار الأساس النقدي من جزأين؛ الجزء الأول يلزم الجهات الحكومية بمتطلبات لإعداد البيانات المالية وفق الأساس النقدي، أما الجزء الثاني فهو غير ملزم للجهات الحكومية، وهي عبارة عن سياسات محاسبية وإفصاحات إضافية لتعزيز فائدة بياناته المالية لأغراض المساءلة وصنع القرار، ودعم انتقاله إلى أساس الاستحقاق لإعداد التقارير المالية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. تطبق معايير IPSAS من قبل مختلف المستويات في الجهات الحكومية المركزية والإقليمية، وما يتبعها من دوائر وهيئات ومجالس ومفوضيات، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية (الطراونة، ٢٠١٥م؛ Minovski et al, 2016 م؛ IPSAS، 2017 م).

ذكر اللوكة (٢٠١٦م) في دراسته ان هناك عدة مبررات للانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق منها: ان الأسلوب التقليدي لا يمكن ان يوفر معلومات عن بيانات القطاع الحكومي، المبرر الثاني عجز النظام المحاسبي التقليدي عن تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقييم الأداء المالي، وقياس تكلفة النشاط الحكومي وكفاءة تخصيص الموارد المتاحة. المبرر الثالث، حاجة المجتمع الي التنمية الحقيقية من خلال تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية. المبرر الرابع، تدني مستوى الخدمات الحكومية في ظل المحاسبة التقليدي لا يمكن قياس كفاءة تخصص الموارد في عدة قطاعات منها الصحة والتعليم والعمل.

٢-٥ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS): بسبب العولمة المتزايدة، هناك حاجة إلى لغة اقتصادية مشتركة بحيث يمكن لأصحاب المصلحة في جميع أنحاء العالم التواصل مع بعضهم البعض. يتم استخدام المحاسبة، كلغة اقتصادية مشتركة، في بيئة الأعمال وهي مصممة لاحتياجاتهم لتفسير المعلومات التي تم الحصول عليها من البيانات المالية. بالإضافة إلى أن الحكومات تحتاج إلى إعداد ونشر بيانات مالية عالية تتسم بالجودة والشفافية يمكن الاعتماد عليها، ومعترف بها دولياً باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو معايير مماثلة (Ismaili et al, 2021 م). معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وهي مجموعة من المعايير المحاسبية الصادرة عن المجلس (IPSASB) بغرض استخدامها في إعداد البيانات المالية من قبل الجهات الحكومية حول العالم. وتستند هذه المعايير على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة (IASB)، وتهدف

اللجنة التوجيهية: هي اللجنة المعنية بمتابعة تنفيذ المشروع، واتخاذ القرارات المتعلقة بكافة جوانب المشروع والمبادرات المنبثقة منه بشكل نصف شهري، وترفع تقريرها الشهري للجنة التنفيذية للمشروع.

اللجنة الفنية: هي اللجنة المعنية بدراسة معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام والسياسات المحاسبية المنبثقة من المعايير، ومواءمتها مع احتياجات المملكة ومتطلبات التطبيق، وترتبط اللجنة بشكل مباشر مع اللجنة التوجيهية للمشروع (وزارة المالية، مركز الاستحقاق المحاسبي، ٢٠٢٠م).

ويمر مشروع التحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بأربعة مراحل:

المرحلة الأولى: تقييم الوضع الحالي والاستفادة من تجارب الدول الرائدة في هذا المجال.

دراسة الوضع الحالي وتحليل الفجوات من خلال دراسة مدى جاهزية الجهات الحكومية للتحول، ودراسة مدى ملاءمة التشريعات المالية واللوائح والأنظمة ذات الصلة. اعداد تقارير بالتأثيرات الناتجة عن التحول إلى مبدأ الاستحقاق المحاسبي.

المرحلة الثانية: إعداد خطة تبين معالم برنامج التحول.

تشمل خطة العمل الهيكل التنظيمي للإدارات المالية والمواصفات الفنية للنظام المالي، والأدلة اللازمة للتحول منها على سبيل المثال دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة بالقطاع العام. دليل السياسات والإرشادات المحاسبية دليل إجراءات حصر وتقييم الأصول والالتزامات. دليل الحسابات الموحد.

في المملكة، تم عمل مشروع تحول القطاع العام إلى أساس الاستحقاق المبني على معايير دولية وذلك لتحقيق أهداف استراتيجية، ومنها: حصر وقياس الأصول والالتزامات والمصروفات في الجهات الحكومية، كما يمكن الدولة من مقارنة الميزانية لكل فترة مستقلة؛ مما يوفر معلومات كاملة ودقيقة عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية لترشيد ورفع كفاءة الإنفاق وتعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد. تمكين المنظمات الدولية من إعطاء التصنيف الائتماني الدقيق للمملكة وفقاً لمعايير دولية. ويشرف على تنفيذ مشروع التحول مركز الاستحقاق المحاسبي ومقره بمدينة الرياض، وتشرف عليه وزارة المالية، ويتكون المركز من ستة إدارات وهي إدارة المعايير والسياسات، وإدارة التدريب والتطوير والتغيير والإدارة العامة لشركاء التحول، وإدارة التواصل والإعلام، وإدارة الجودة والالتزام والتميز المؤسسي، وإدارة المبادرات المركزية. ويقوم المركز بتنفيذ أعماله من خلال عدة لجان من أهمها:

اللجنة الإشرافية: هي اللجنة المالية بالديوان الملكي، وبموجب الأمر السامي رقم (١٣٠٥٩) وتاريخ ١٦/٣/١٤٣٩هـ، تشرف اللجنة على المشروع، وتشمل مهامها تحديد المدة التي يتم خلالها تنفيذ التحول إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق، ومراجعة التقرير الربع سنوي الذي تقدمه اللجنة التنفيذية عن سير عمل المشروع.

اللجنة التنفيذية: هي اللجنة المشكلة بموجب الأمر السامي رقم (١٣٠٥٩) وتاريخ ١٦/٣/١٤٣٩هـ، والمعنية بإعداد الخطة التنفيذية للمشروع والتحقق من سير عمل المشروع بشكل شهري، وترفع تقريرها الربع سنوي إلى اللجنة الإشرافية (اللجنة المالية).



المرحلة الثالثة: ملائمة أدلة الحسابات والأنظمة المحاسبية وسياسات وإجراءات العمل المحاسبية والمالية لتطبيق أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية. تم في هذه المرحلة عدة خطوات منها التطبيق التجريبي للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي، مواءمة دليل الحسابات الموحد مع الأدلة الحالية بالجهات، ودراسة شمولية الكراسات وتقدير التكاليف للمبادرات والتحول.

المرحلة الرابعة: التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي وفق أساس الاستحقاق.

الانطلاق الفعلي للنظام المحاسبي وذلك بعد التأكد من جاهزية الأنظمة المحاسبية في الإدارات المالية للعمل بشكل يومي وكامل وفق أساس الاستحقاق.

#### ٥-٣ الدراسات السابقة:

يستعرض هذا الجزء أهم الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، وقد تم استعراض الدراسات السابقة مرتبة وفق تسلسلها الزمني بدءاً بالأحدث ثم الأقدم.

دراسة حجو والعشي (٢٠٢١م) بعنوان: "إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين وفق أساس الاستحقاق. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، على عينة تتكون من (٢٢٠) العاملين في وزارة المالية في قطاع غزة، وأداة الدراسة هي الاستبانة. بالإضافة إلى إجراء (٣) مقابلات مع عينة من أصحاب القرار في وزارة المالية. ومن أهم النتائج

التي توصلت إليها الدراسة: أن العاملين في وزارة المالية من موظفين وإدارات عليا لديهم المعرفة والخبرة الكافية بطريقة تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية وفق أساس الاستحقاق، إلا أنهم لا يمتلكون المعرفة الجيدة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأن النظام المحاسبي الحالي المستخدم في القطاع الحكومي من تقنيات وتكنولوجيا وبرامج ومخرجات لا ينسجم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق، وأنه لا يوجد تشريعات أو لوائح حالية تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق على الرغم من أن هناك توجهاً للانتقال إلى أساس الاستحقاق المعدل خلال عام ٢٠٢١م، وأن عملية الانتقال تتطلب تكاليف مرتفعة إلى حد ما تتمثل في تطوير النظام المحاسبي وتدريب الموظفين والإدارات العليا، إضافة إلى تكلفة الاستشاريين والخبراء وغيرها من التكاليف الأخرى.

٢- دراسة (Anto et al) والتي نشرت في عام (٢٠٢١م) بعنوان: "Competence of human resources, quality of information technology, organizational commitment and successful implementation of accrual-based accounting". هدفت هذه الدراسة إلى تحديد تأثير كفاءة الموارد البشرية ونوعية المعلومات التكنولوجية والالتزام التنظيمي بالتنفيذ الناجم لنظام الاستحقاق في إندونيسيا. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبانة وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS)، تم اختيار عينة من (٥٦) من موظفي قسم الإدارة والمحاسبة. وأظهرت نتائج الدراسة أن أهلية الموارد البشرية وجودة تكنولوجيا المعلومات والالتزام التنظيمي لها تأثير إيجابي ومهم على التنفيذ الناجم للمحاسبة على

Keysuccessfactorsinimplementing: بعنوان: (٢٠٢١م) international public sector accounting standards. هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف عوامل النجاح الرئيسية لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الأردن. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، على عينة تتكون من (٣٢٦) من العاملين في إدارات الجهات الحكومية. وأشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية ومهمة بين التدريب، والتشريعات المحلية، والبنية التحتية، والدعم الخارجي، ومشاركة أصحاب المصلحة، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وتعتبر هذه النتائج مهمة للمنظمين لوضع خارطة طريق واضحة للتحويل الكامل إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٥- دراسة (Ismaili and Ismajli) والتي نشرت في عام (٢٠٢٠م) بعنوان: "Theoretical review on the implementation of IPSAS accrual basis and its benefits to the public sector". بناءً على التحليل والأدلة المستمدة من الأدبيات الدولية، المنشورات والدراسات الموثوقة حول فوائد تنفيذ إصلاح اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع مبادئ الاستحقاق الكامل، على الرغم من التحديات الرئيسية التالية: (أ) التخطيط المنسق. (ب) السياسات المخصصة والداعمة وكبار صانعي السياسات. (ج) الاتصالات المستمرة. (د) خطة إدارة التغيير والتدريب الفعال. (هـ) برامج بناء القدرات. اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من حيث مبدأ الاستحقاق في إعداد التقارير المالية سيكون له تأثير إيجابي وسيؤدي إلى المالية العامة. سيعزز الشفافية والمساءلة في المالية العامة؛ ستعمل على تحسين موثوقية المعلومات المالية وجودتها وقابليتها للمقارنة، من خلال تمكين توحيد البيانات المالية

أساس الاستحقاق في الحكومات المحلية. وهذا يدل على أنه كلما ارتفع مستوى كفاءة الموارد البشرية، وجودة تقنية المعلومات والالتزام التنظيمي الناجم سيكون تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الحكومات المحلية أفضل.

٣- دراسة (Ismaili et al) والتي نشرت في عام (٢٠٢١م) بعنوان: "The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo". هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهمية وتحديات الإصلاح والانتقال نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) وتنفيذها في القطاع العام في كوسوفو. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من المسؤولين من منظمات ومؤسسات الميزانية، وأعضاء الشركات المملوكة ملكية عامة، والجمعيات المهنية؛ وتحليلها باستخدام الإحصاء الوصفي. وتوصلت الدراسة إلى أن الانتقال نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق يساهم بشكل كبير في تحسين عملية صنع القرار واستخدام الأموال العامة. كما أنه يعكس الآثار الحقيقية طويلة الأجل لقرارات السياسة، وبالتالي يساعد في إثبات المساءلة في استخدام الأموال العامة. على الرغم من وجود تحديات ومنها: وجود قانون واضح وتشريعات مناسبة، توفر موارد كافية بشرية ومالية، مستوى التكنولوجيا مناسب؛ فإن الدراسة تبرر الإصلاح المقترح في كوسوفو. وتؤكد النتائج على أهميتها في تحسين المساءلة والشفافية والإدارة المالية وبناء ثقة الجمهور في المعلومات ووضع الاستدامة المالية الكلية للدولة.

٤- دراسة (Abu Haija et al). والتي نشرت في عام



باستخدام بيانات المسح من (٦٣) وحدة عمل في مقاطعة سيانجور ريجنسي في إندونيسيا. تم اختبار أداة المحتوى وبناء الصلاحية والموثوقية. وبعد ذلك، تم اختبار الفرضيات باستخدام نمذجة معادلة البنية (SEM) بواسطة SmartPLS ٣.٠. وتوصلت الدراسة أن دعم الإدارة العليا والتدريب لها علاقة كبيرة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق. وفي الوقت نفسه، ليس للتواصل علاقة كبيرة بتنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق. ومن أجل تطبيق قاعدة المحاسبة على أساس الاستحقاق على أكمل وجه، وتقليل الأخطاء في التقارير المالية، مع تحديد العقبات المحتملة التي تواجه تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

٨- دراسة المسلماني (٢٠١٩م) بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة على عينة مكونة من (١٠٠) من العاملين بالجهات الحكومية في المملكة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، من أهمها: أن مجال البنية التحتية يؤثر بدرجة كبيرة على إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدات الحكومية؛ ويرجع ذلك إلى الكثير من التحديات في الكادر البشري الموجود في الوحدات الحكومية، بسبب عدم توفر التأهيل العلمي والخبرة الكافية للمحاسبين، وضعف النواحي المادية؛ مما أدى إلى عدم تطبيق هذه المعايير. أيضاً اتضح أن النظام

للقطاع العام أيضاً. وأخيراً، فإن إعداد ونشر البيانات المالية بما يتفق تماماً مع أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يمكن البيانات المالية من إظهار الوضع المالي الحقيقي والأداء الاقتصادي للبلد، من منظور كامل وهادف.

٦- دراسة (Abimbola et al) والتي نشرت عام (٢٠٢٠م) بعنوان: "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector". قيمت هذه الدراسة العلاقة بين اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وجودة التقارير المالية في نيجيريا. وذلك من خلال تحليل تأثير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على مصداقية البيانات المالية وقابليتها للمقارنة. بالإضافة إلى التحقيق في العوامل البارزة التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. من خلال استخدام استبانة كأداة للدراسة على عينة من (١٨٠) محاسباً. توصلت نتائج الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرتبط إيجابياً مع جودة التقارير المالية ومصداقية البيانات المالية وقابليتها للمقارنة. كما توصلت الدراسة أن تكلفة التنفيذ، وتدريب الموظفين، والعامل التكنولوجي، والمعرفة بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والوعي بها، وتوافر الخبرة تؤثر بشكل كبير على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٧- دراسة (Dianto and Aswar) والتي نشرت عام (٢٠٢٠م) بعنوان: "Assessing Accrual Accounting Implementation in Cianjur Regency". هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير دعم الإدارة العليا والتدريب والاتصال على تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق. تم اختبار فرضيات الدراسة

ودراسة أثر تطبيق أساس الاستحقاق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في البداية ومدى ملاءمتها وتوفير عنصر الثقة فيها لصناع القرار، وتقديم التوصيات المتعلقة بأثر تطبيق هذا الأساس للاسترشاد والتطوير؛ لتحسين جودة المعلومات المحاسبية في البلديات. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث لجأ الباحث إلى جمع البيانات من خلال المقابلات لدراسة إجابات مدراء الدوائر والأقسام المالية والإدارية في بلدية خان يونس، ضمن الدوائر والأقسام ذات العلاقة بالبعد المالي والإداري في البلدية، والبالغ عددهم (٣٤) موظفاً. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية للتحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق بين توفير معلومات محاسبية تساعد متخذي القرار في تعزيز القدرة التنبؤية وإمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية وتوفيرها في التوقيت المناسب في بلديات قطاع غزة. بالإضافة إلى أن التحويل إلى أساس الاستحقاق له علاقة إيجابية على توفير خاصية الثقة في المعلومات المحاسبية في بلدية غزة وفق المعايير التالية (الصدق في التمثيل، إمكانية التثبت، عدم التحيز)، وهناك دور إيجابي على عملية الإفصاح؛ لأنه يقدم معلومات واضحة يمكن فهمها بسهولة بوجود إفصاح كافٍ عن الإيرادات الداخلية والخارجية للبلدية بشكل كامل

١١- دراسة التكريني (٢٠١٨م) بعنوان: "إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية". هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالجامعات الحكومية العراقية. حيث تم اختيار (٦) جامعات حكومية في محافظات الوسط. وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال تصميم

المحاسبية يؤثر بشكل متوسط على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات، وربما يعود هذا إلى قدم ضوابط نظام المحاسبة الحكومي المستخدم في الوحدات الحكومية. وأنه في ظل استخدام الأساليب التقليدية لمحاسبة القطاع العام لم يعد هناك ضمان لكفاءة استخدام الجهات للموارد المتاحة لديها أفضل استخدام ممكن. كما اتضح أن مجال القوانين والتشريعات يؤثر بدرجة عالية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الحكومية، ويرجع ذلك إلى الخصوصية القانونية لبيئة الأعمال السعودية من حيث اختلافها عن باقي الدول، كما أن عدم تطبيق الضوابط بشكل عملي ساهم في غياب المساءلة والرقابة الخارجية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدات الحكومية.

٩- دراسة هناء (٢٠١٩م) بعنوان: "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر". هدفت الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر. حيث تم استخدام الاستبانة والمقابلة الشخصية لإجراء الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تأييداً واسعاً لتبني المعايير الدولية وإصلاح النظام المحاسبية بالدولة، كما أن الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق يتطلب وجود تنظيم قوي، وأن تنفيذ الإصلاح يتطلب وقتاً طويلاً نوعاً ما.

١٠- دراسة شراب (٢٠١٩م) بعنوان: "العلاقة بين التحويل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وجودة المعلومات المحاسبية". هدفت هذه الرسالة إلى قياس دور تطبيق أساس الاستحقاق ومزايا استخدامه في بلدية خان يونس كحالة عملية جرى فيها التحويل،

المتحدة". هدفت هذه الورقة البحثية إلى تقديم لمحة عامة عن مبادرات تبني أساس الاستحقاق في دولة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، والتحديات التي واجهتها الدولتان خلال فترة التنفيذ، إضافة إلى تأثير هذا التنفيذ على القوائم المالية الصادرة في القطاع العام. وخلصت الورقة إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق هو الخيار الصحيح، حيث إنه يقدم نظرة أكثر دقة للواقع المالي للهيئة العمومية. وعلاوة على ذلك، انتهت هذه الورقة بخطوط الدروس المستفادة من التجارب محل الدراسة، ومنها: أكثر التحديات صعوبة عند الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق هو أن مثل هذا الانتقال يحتاج إلى التركيز على الوعي والهياكل التنظيمية وبناء القدرات والكفاءة وإدماج النظم لموظفي الخدمة العامة؛ من أجل استخدام محاسبة الاستحقاق بسهولة. كما يحتاج إلى الوقت والتكلفة.

١٤- دراسة (Idoko et al) والتي نشرت عام (٢٠١٨م) بعنوان: "International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in Nigeria as a Correlate to Transparency and Accountability". هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الارتباط بين تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والشفافية والمساءلة في القطاع العام النيجيري. وكانت أداة الدراسة عبارة عن قائمة استقصاء، وتمثلت عينة الدراسة في (١٠٠) من العاملين في البنك المركزي النيجيري، و (٥٠) من العاملين بمكاتب الاتحاد المراجع العام. ومن أصل (١٥٠) مجيباً، افترض (١٠٢) (أو ٦٨٪) أن هناك ارتباطاً كبيراً بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والشفافية والمساءلة في المنظمات التي تمارس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. معامل الارتباط ٠.٢٠٢. (أو ٢٠٪) الذي تم

استبانة وتحليلها باستخدام برنامج (SPSS)، تم اختيار ٢٠٠ كعينة من العاملين في الأقسام المالية والرقابية بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية. ١٢- دراسة (Elmezughi and Wakil، 2018م) بعنوان: "جدوى التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام: حالة مملكة البحرين". هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الفوائد والصعوبات المتعلقة بالتحول في التقارير المالية للقطاع العام في مملكة البحرين. وقد اعتمدت الدراسة الاستبانة أداة لجمع البيانات، والتي وزعت على موظفي القطاع العام في عدد من الوزارات والجهات الحكومية في مملكة البحرين. ثم تم تطبيق التحليل الوصفي والتحليل الجدولي للإجابة عن سؤال البحث. أشار تحليل جدول الاستجابات إلى أن التحول يمكن أن يكون له العديد من الفوائد، مثل: إدارة التكلفة بشكل أكثر فعالية، وتحسين المساءلة المالية، وتحسين اتخاذ القرار، وقياسات الأداء الأفضل. ومع ذلك يمكن إعاقة تحقيق هذه الفوائد؛ بسبب وجود بعض المشاكل في التنفيذ، مثل: نقص معرفة الموظفين بأساس الاستحقاق، والصعوبات في تقييم الأصول الثابتة بما في ذلك البنية التحتية والأصول التراثية. ووجدت الدراسة أن صانعي السياسات في مملكة البحرين ينظرون في إمكانية اعتماد أساس محاسبي نقدي معدل أكثر دقة؛ مما قد يؤدي إلى النتيجة المرجوة لتحسين التقارير المالية من قبل القطاع العام بدلاً من التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي الكامل. ١٣- دراسة هناء (٢٠١٧م) بعنوان: "أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة

١٦- دراسة (Agasisti et al) والتي نشرت عام (٢٠١٥م) بعنوان: "Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective". هدفت الدراسة إلى دراسة تأثير المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل على الجامعات الحكومية الإيطالية، وفي هذا السياق، كيف تمت معالجة بعض مشاكل المحاسبة الفنية النموذجية للقطاع العام (قضايا الاعتراف والتقييم). وهناك غرض إضافي تم التحقيق فيه في هذه الورقة وهو دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) في المساعدة على التغلب على هذه القضايا المحاسبية الفنية. تتضمن الورقة دراسة ما إذا كانت بعض الخيارات المحاسبية التي تقوم بها الجامعات، وإلى أي درجة، تمثل لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل للعديد من التسجيلات المحاسبية المحددة التي تتميز بوجود قضايا الاعتراف والتقييم. خلال هذا التحقيق، تحلل الورقة أيضاً ما إذا كانت الجامعات قد اتبعت القواعد المحاسبية التي وضعها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك درجة منخفضة من الامتثال لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، وكشفت أيضاً عن أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تقدم أي إرشادات مفصلة يمكن أن تساعد الجامعات في التغلب على مشاكل الاعتراف والتقييم النموذجية للقطاع العام.

١٧- دراسة حماني (٢٠١٣م) بعنوان: "إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)". هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) في البيئة الجزائرية. وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام برنامج (SPSS). وتوصلت النتائج إلى أن المعايير المحاسبية الدولية

الحصول عليه يدل على وجود علاقة خطية. تم رفض الفرضية الصفرية المتمثلة في عدم وجود ارتباط بين تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والشفافية والمساءلة، في حين تم قبول الفرضية البديلة. كان الاستنتاج أن معامل ٢٠٪ يظهر ارتباطاً ضعيفاً؛ مما يدل على الحاجة إلى متغيرات مستقلة تكميلية (مثل زيادة الإطار التنظيمي) كتعزيزات للشفافية والمساءلة. وبذلك يوصى بتعزيز المزيد من الإطار التنظيمي.

١٥- دراسة اللوكة (٢٠١٦م) بعنوان: "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية". هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني؛ وذلك بقياس أثره على التقارير المالية، من خلال اختبار مدى تحقيقها لأهدافها المنشودة، كالتعرف على مدى تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد، تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، والعدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة، ومدى المساعدة في توفير متطلبات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء، ولتحقيق ذلك، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي. حيث وزع (١٠٩) استبانات بشكل عشوائي على العاملين في وزارة المالية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، وأهمها: يوفر أساس الاستحقاق المعلومات اللازمة في قياس الأداء الحكومي، كما يقدم تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية، كما يحقق أساس الاستحقاق مبدأ استقلالية السنوات المالية، مما يساعد في إمكانية المقارنة وتطبيق موازنة البرامج والأداء.

بعد استعراض الدراسات السابقة، والتي ركزت على دراسة العوامل الممكنة لتبني أساس الاستحقاق في القطاع العام مثل وجود الموارد البشرية المؤهلة وتوفر نظام محاسبي متقدم، وملاءمة القوانين والتشريعات في الدولة للعمل وفقاً لأساس الاستحقاق. كما تنوعت المجتمعات التي طبقت عليها الدراسات ومنها مجتمعات عربية وأخرى اجنبية، حيث طبقت دراسة حجو والعشي (٢٠٢١م) في فلسطين، ودراسة التكريتي (٢٠١٨م) في العراق، ودراسة حماني (٢٠١٣م) في الجزائر ودراسة العدمت وقايش (٢٠١٢م) في الأردن، وفي المجتمعات الأجنبية طبقت دراسة Anto et al (٢٠٢٢م) في إندونيسيا، ودراسة Ismaili et al (٢٠٢١م) في كوسوفو، ودراسة Abimbola et al (٢٠٢٠) في نيجيريا، ودراسة Agasisti et al (٢٠١٥م) في إيطاليا. حيث اتفقت الدراسة الحالية مع عدد من الدراسات منها دراسة المسلماني (٢٠١٨م) التي طبقت في السعودية، كما اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة التكريتي (٢٠١٨م) Agasisti et al (٢٠١٥م) في مجال تطبيق الدراسة وهو الجامعات الحكومية. وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في حداثتها؛ لمواكبة التطور السريع في التحول الوطني لرفع كفاءة الإنفاق في السعودية، كما تقيّم جاهزية الإدارات المالية في الجهات الحكومية بالمملكة العربية السعودية. وتتميز عن دراسة المسلماني التي تمت عام ٢٠١٨م في حداثتها وتقييم جاهزية الإدارات المالية بالجامعات الحكومية للتحول للعمل بأساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

## ٦- الدراسة الميدانية

لتحقيق هدف الدراسة لتقييم جاهزية الإدارات المالية

للقطاع العام أصبحت ضرورةً حتميةً للدول التي تريد أن تندمج في الحركة العالمية، وأن البيئة المحاسبية الجزائرية في وقت الدراسة ليست جاهزة لتطبيق معايير IPSAS.

١٨- دراسة العدمت وقايش (٢٠١٢م) بعنوان: "إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في وزارة المالية الأردنية". هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في وزارة المالية الأردنية، وذلك من خلال دراسة أثر كلٍ من: النظام المحاسبي الحكومي المستخدم، ونظم المعلومات المحاسبية، وأنظمة الرقابة المستخدمة في وزارة المالية الأردنية. كما هدفت إلى التعرف على أثر الموارد البشرية العاملة في وزارة المالية الأردنية على إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق، بالإضافة إلى معرفة أهم التحديات التي تحول دون تطبيقه. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم توزيع استبانة على العاملين في وزارة المالية الأردنية من المديرين الماليين والمحاسبين. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، ومن أهمها: هناك تأثير للنظام المحاسبي الحكومي المستخدم في وزارة المالية الأردنية على إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق، هناك تأثير لنظم المعلومات المحاسبية المستخدمة في وزارة المالية الأردنية على إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق، هناك تأثير للموارد البشرية العاملة في وزارة المالية الأردنية على إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق، هناك تأثير لنظام الرقابة المستخدم في وزارة المالية الأردنية المطبق على الوحدات الحكومية على إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق، هناك تحديات تحول دون تطبيق أساس الاستحقاق في وزارة المالية الأردنية.

## التعليق على الدراسات السابقة:



درجة المحور الذي تنتمي إليه وكذلك الارتباط بين المحاور الفرعية والدرجة الكلية باستخدام معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation)، وقد جاءت نتائج حساب الاتساق الداخلي على النحو الموضح بالجدول (٦-١).

\* قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٠١).  
يتضمّن من الجدول (٦-١) أن جميع عبارات أداة الدراسة ترتبط بالمحور الذي تنتمي له بمعامل ارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٠١)، حيث تراوحت معاملات الارتباط من (٠,٤٣) إلى (٠,٩٦)، أي إن الارتباط يتراوح بين متوسط وقوي. كما أن جميع المحاور الفرعية لمحور مدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي ترتبط بالدرجة الكلية للمحور بمعامل ارتباط دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (٠,٠٠١)، حيث تراوحت معاملات الارتباط من (٠,٦٧) إلى (٠,٧١)، وهو ما يؤكد

في الجهات الحكومية السعودية؛ تم إجراء دراسة استطلاعية على عينة من العاملين في الإدارات المالية في الجامعات السعودية، وقد تمت هذه الدراسة من خلال تصميم استبانة مكونة من أربعة محاور بالإضافة جزء خاص في الاستبانة يهدف لتحديد التحديات التي تواجه الإدارات المالية لتحقيق متطلبات التحوّل؛ وتم اتباع المنهج الوصفي التحليلي؛ للتعرف على مدى جاهزية الإدارات المالية للتحوّل للعمل بأساس الاستحقاق. حيث استخدمت الدراسة الميدانية الاستبانة بغرض جمع البيانات من عينة الدراسة والتي (١٣٠) شملت مديري وموظفي الإدارات المالية بالجامعات الحكومية. كما استخدمت الدراسة مقياساً خماسي الاستجابة (موافق بشدة/ موافق/ محايد/ غير موافق/ غير موافق بشدة)؛ للتعرف على درجة الموافقة على كل عبارة من وجهة نظر عينة الدراسة. وتم التعرف على مدى اتساق أداة الدراسة بحساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة

جدول (٦-١) الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (ن=41)

المحور الثاني: التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحوّل لأساس الاستحقاق المحاسبي		المحور الأول: مدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحوّل لأساس الاستحقاق المحاسبي					
		مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية		مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني بالإدارة المالية		مدى جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية	
معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة	معامل الارتباط	رقم العبارة
0.72**	1	0.89**	1	0.77**	1	0.68**	1
0.56**	2	0.89**	2	0.89**	2	0.71**	2
0.70**	3	0.93**	3	0.57**	3	0.85**	3
0.76**	4	0.94**	4	0.75**	4	0.88**	4
0.54**	5	0.96**	5	0.71**	5	0.72**	5
0.50**	6	0.93**	6	0.60**	6	0.73**	6
0.55**	7	0.89**	7	0.65**	7	0.66**	7
0.76**	8	0.83**	8	0.79**	8	0.43**	8
—	الارتباط بالدرجة الكلية	0.67**	الارتباط بالدرجة الكلية	0.69**	الارتباط بالدرجة الكلية	0.71**	الارتباط بالدرجة الكلية

\* قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.01).

الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

وسلامة البناء عليها.

وتتم نشر الاستبانة وتوزيعها إلكترونياً على أفراد مجتمع الدراسة المستهدف وفق أسلوب العينة العشوائية، وذلك في شهري فبراير ومارس من عام ٢٠٢٢م. وتم استلام على (١٣٣) رداً مكتملاً من (١٩) جامعة حكومية.

تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية لتحليل استجابات عينة الدراسة على الاستبانة، والتي تضمنت معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha وطريقة التجزئة النصفية - Split Half: لتحليل الثبات للاستبانة، ومعامل ارتباط بيرسون

كما تم حساب الثبات Reliability بطريقة ألفا كرونباخ Cronbach's alpha، حيث يُعتبر معامل ألفا كرونباخ أنسب الطرق لحساب ثبات الاستبيانات. وبالإضافة لذلك تم حساب الثبات بطريقة التجزئة النصفية Split-Half، ويوضح الجدول (٦-٢) معاملات الثبات للاستبانة:

يتضح من الجدول (٦-٢) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لثبات الاستبانة قد بلغت (٠،٩٣)، كما أن معاملات الثبات لمحاوَر أداة الدراسة الفرعية جاءت جميعها مرتفعة؛ حيث تراوحت من (٠،٨٦) إلى (٠،٩٧)، وجميعها

جدول (٦-٢) معاملات الثبات لأداة الدراسة (ن=41)

المحور	عدد العبارات	الثبات بطريقة التجزئة النصفية	
		معامل ألفا كرونباخ	معامل جوتمان
مدى جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية	8	0.85	0.88
مدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل	8	0.86	0.89
مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية	8	0.97	0.95
الإجمالي	24	0.95	0.85
التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي	8	0.80	0.69
إجمالي الاستبانة	32	0.93	0.75

Pearson Correlation: لدراسة الاتساق الداخلي لأداة الدراسة وكذلك حساب معاملات الارتباط بين محاور الدراسة، وحساب التكرارات Frequencies والنسب المئوية Percentages، والمتوسط الحسابي Mean.

نتائج الدراسة الميدانية

بعد أن تم استعراض منهجية الدراسة وإجراءاتها، يتم في هذا المبحث عرض النتائج التي تم التوصل إليها

قيم أعلى من الحد الأدنى المقبول لمعامل الثبات وهو (٠،٧٠). ويشير تحليل الثبات إلى ارتفاع مستوى الثبات لإجمالي الأداة وكافة محاورها الفرعية، وبالتالي الثقة في نتائج تطبيق الاستبانة لتقييم مدى جاهزية الإدارات المالية بالجهات الحكومية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي من وجهة نظر مديري وموظفي الإدارة المالية بالجامعات الحكومية



م	العبرة	درجة الموافقة					الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق			
1	لدي معرفة كاملة بطريقة تسجيل المعاملات المالية وإعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي.	23	54	37	13	6	3.56	1.03	1
2	لدي معرفة كاملة بطريقة إعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.	14	51	45	18	5	3.38	0.97	4
3	لدي معرفة عامة بأساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).	14	45	46	23	5	3.30	1.00	6
4	تلقيت تدريباً كافياً لتسجيل المعاملات وإعداد التقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.	16	18	47	30	22	2.82	1.22	8
5	المنصات التدريبية الإلكترونية ساعدت على القيام بتسجيل عمليات محاسبية افتراضية على أساس الاستحقاق	16	37	43	28	9	3.17	1.10	7
6	اطلعت وفهمت المعايير الصادرة من وزارة المالية المتعلقة بتطبيق أساس الاستحقاق.	16	59	40	17	1	3.54	0.89	2
7	هناك بيئة داعمة داخل الجامعة لتحقيق التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي بشكل جيد.	20	54	36	12	11	3.45	1.11	3
8	بشكل عام الموارد البشرية بوضعها الحالي بالإدارة المالية غير جاهزة لإتمام عملية التحول لأساس الاستحقاق.	21	36	55	15	6	3.38	1.03	5
مدي جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية							3.33	0.78	المستوى: متوسط

وتفسيرها ومناقشتها، وذلك من خلال عرض النتائج **نتائج المحور الأول (مدى جاهزية الموارد البشرية).** التفصيلية لكل محور من محاور أداة الدراسة، ومن ثم يوضح الجدول (٦-٣) المتوسطات الحسابية، عرض ومناقشة نتائج الدراسة ، كما يأتي:

جدول (٦-٤) نتائج استجابات عينة الدراسة حول مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني (ن=133)

م	العبارة	درجة الموافقة					م
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	يساعد مستوى التقنية الموجودة حالياً في الإدارة المالية بالجامعة على التحول للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي.	18	54	42	13	6	
		13.53 %	40.60 %	31.58 %	9.77%	4.51%	
2	يوفر النظام المحاسبي الحالي متطلبات إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.	17	49	43	14	10	
		12.78 %	36.84 %	32.33 %	10.53 %	7.52%	
3	النظام المحاسبي المطبق حالياً يساعد على تبادل المعلومات بين إدارات الجامعة بشكل مناسب.	21	62	40	5	5	
		15.79 %	46.62 %	30.08 %	3.76%	3.76%	
4	يساهم النظام المحاسبي المطبق حالياً في تسجيل الأصول وتوفير تقارير مالية مختلفة عنها.	14	58	41	14	6	
		10.53 %	43.61 %	30.83 %	10.53 %	4.51%	
5	يساهم النظام المحاسبي المطبق حالياً في تسجيل الالتزامات وتوفير تقارير مالية مختلفة عنها.	19	64	39	7	4	
		14.29 %	48.12 %	29.32 %	5.26%	3.01%	
6	يكفل النظام المحاسبي إنتاج وتوصيل معلومات مالية كافية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.	25	65	31	9	3	
		18.80 %	48.87 %	23.31 %	6.77%	2.26%	

م	العبارة	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
7	يعتبر مستوى الربط الإلكتروني الحالي بين وزارة المالية والإدارة المالية بالجامعة كافياً ومناسباً للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي.	ك	22	48	45	11	7	3.50	4
		%	16.54 %	36.09 %	33.83 %	8.27 %	5.26 %		
8	تساهم عمادة تقنية المعلومات والكليات التخصصية بالجامعة في رفع كفاءة المستوى التقني بالإدارة المالية.	ك	16	50	43	17	7	3.38	7
		%	12.03 %	37.59 %	32.33 %	12.78 %	5.26 %		
مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني بالإدارة المالية							3.53	0.79	المستوى مرتفع

كاملة بطريقة تسجيل المعاملات المالية وإعداد القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، وأطلعت وفهمت المعايير الصادرة من وزارة المالية المتعلقة بتطبيق أساس الاستحقاق، وهناك بيئة داعمة داخل الجامعة لتحقيق التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي بشكل جيد.

نتائج المحور الثاني (مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني)

يوضح الجدول (٦-٤) نتائج استجابة محور مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية:

جدول (٦-٤) نتائج استجابة عينة الدراسة حول مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني (ن=١٣٣)

يتضح من الجدول (٦-٤) أن جاهزية النظام المحاسبي

والانحرافات المعيارية، وترتيب العبارات حسب استجابات عينة الدراسة على عبارات محور مدى جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية: جدول (٦-٣) نتائج استجابات عينة الدراسة يتضح من الجدول (٦-٣) أن جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية جاءت متوسطة من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (٣،٣٣)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة الموافقة على مستوى العبارات من (٢،٨٢) إلى (٣،٥٦)، أي إن العبارات جاءت درجة الموافقة عليها جميعاً في مستوى محايد أو موافق.

وتشير هذه النتائج إلى أن جميع عبارات محور مدى جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي جاءت الموافقة عليها متوسطة، ما عدا ثلاث عبارات جاءت الموافقة عليها مرتفعة، وهي: لدي معرفة

جدول (٦-٥) نتائج استجابات عينة الدراسة حول مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية (ن=133)

م	العبرة	درجة الموافقة					الانحراف المعياري	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	تم تزويد الإدارة المالية بدليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام المتعلقة بالتحول للعمل بأساس الاستحقاق.	18	59	41	9	6	3.56	3
2	تم تزويد الإدارة المالية بدليل السياسات والإرشادات المحاسبية المتعلقة بالتحول للعمل بأساس الاستحقاق.	20	55	45	7	6	3.57	2

يوضح الجدول (٦-٥) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وترتيب العبارات حسب استجابات عينة الدراسة على عبارات محور مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية: جدول (٦-٥) نتائج استجابات عينة الدراسة حول مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية (ن=١٣٣)

يتضم من الجدول (٦-٥) أن جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية جاءت مرتفعة من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (٣،٥٤)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة الموافقة على مستوى العبارات من (٣،٥٠) إلى (٣،٦١)، أي إن العبارات جاءت درجة الموافقة عليها جميعاً في مستوى موافق.

وتشير هذه النتائج إلى أن جميع عبارات محور مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات

والمستوى التقني بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية جاءت مرتفعة من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (٣،٥٣)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة الموافقة على مستوى العبارات من (٣،٣٧) إلى (٣،٧٥)، أي إن العبارات جاءت درجة الموافقة عليها جميعاً في مستوى محايد أو موافق.

وتشير هذه النتائج إلى أن جميع عبارات محور مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي جاءت الموافقة عليها مرتفعة، ما عدا عبارتين جاءت الموافقة عليهما متوسطة، وهما: تساهم عمادة تقنية المعلومات والكليات التخصصية بالجامعة في رفع كفاءة المستوى التقني بالإدارة المالية، يوفر النظام المحاسبي الحالي متطلبات إعداد وعرض المعلومات المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

٤-٢-٤ نتائج المحور الثالث (مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية).

م	العبارة	درجة الموافقة					موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب	
		ك	%	ك	%	ك									%
3	تم تزويد الإدارة المالية بالدليل الشامل لحصر وتقييم الأصول.	ك	15.04%	58	43.61%	42	31.58%	9	6.77%	4	0.93	3.61	1		
4	تم تزويد دليل الحسابات النموذجي الموحد.	ك	12.78%	52	39.10%	49	36.84%	11	8.27%	4	0.93	3.50	7		
5	تم تزويد دليل الإجراءات والتعليمات المالية الموحد.	ك	13.53%	56	42.11%	44	33.08%	10	7.52%	5	0.95	3.54	4		
6	تم تزويد الإدارة المالية بالدليل الاسترشادي للهيكل التنظيمي والأوصاف الوظيفية.	ك	12.78%	58	43.61%	41	30.83%	8	6.02%	9	1.02	3.50	8		
7	تم تزويد دليل إجراءات تجميع البيانات وتوحيد القوائم المالية.	ك	12.03%	57	42.86%	43	32.33%	13	9.77%	4	0.93	3.51	5		
8	لدى الإدارة المالية خارطة طريق واضحة لتطبيق أساس الاستحقاق.	ك	12.78%	60	45.11%	38	28.57%	10	7.52%	8	1.01	3.51	6		
مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية													0.87	3.54	المستوى مرتفع

للتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي:  
جدول (٦-٦) نتائج استجابات عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه الإدارات المالية للتحول (ن=١٣٣)  
يتضم من الجدول (٦-٦) أن التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي جاءت مرتفعة من وجهة نظر عينة الدراسة، بمتوسط حسابي (٣,٥٥)، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية لدرجة الموافقة على مستوى

المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي جاءت الموافقة عليها مرتفعة.  
٤-٢-٥ نتائج المحور الرابع (التحديات التي تواجه الإدارات المالية للتحول).  
يوضح الجدول (٦-٦) المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وترتيب العبارات حسب استجابات عينة الدراسة على عبارات محور التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية

م	العبارة	درجة الموافقة					الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1	ضخامة أصول الجامعة وصعوبة حصرها وتقييمها.	ك	30	48	35	18	2	3.65	4
		%	22.56%	36.09%	26.32%	13.53%	1.50%		
2	نقص إعداد الكوادر المؤهلة اللازمة للتحويل لأساس الاستحقاق.	ك	44	52	29	7	1	3.98	1
		%	33.08%	39.10%	21.80%	5.26%	0.75%		
3	يوجد مقاومة تغير لدى موظفي الإدارة المالية لإتمام عملية التحويل لأساس الاستحقاق.	ك	18	36	41	26	12	3.17	8
		%	13.53%	27.07%	30.83%	19.55%	9.02%		
4	البنية التحتية التقنية غير جاهزة لإتمام عملية التحويل لأساس الاستحقاق.	ك	22	42	41	20	8	3.38	6
		%	16.54%	31.58%	30.83%	15.04%	6.02%		
5	تعتبر الفترة المتاحة للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق قصيرة.	ك	27	52	40	12	2	3.68	2
		%	20.30%	39.10%	30.08%	9.02%	1.50%		
6	عدم وجود جهات استشارية خارجية تساعد الإدارة المالية لإتمام عملية التحويل بأساس الاستحقاق.	ك	28	48	43	12	2	3.66	3
		%	21.05%	36.09%	32.33%	9.02%	1.50%		
7	عدم وجود أنظمة حماية إلكترونية كافية لحماية المعاملات المحاسبية الإلكترونية الحكومية.	ك	20	40	48	19	6	3.37	7
		%	15.04%	30.08%	36.09%	14.29%	4.51%		
8	عدم توافر الموارد المالية الكافية لإتمام عملية التحويل.	ك	23	47	46	10	7	3.52	5
		%	17.29%	35.34%	34.59%	7.52%	5.26%		
المستوى مرتفع							3.55	0.71	

التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي

يوجد مقاومة تغير لدى موظفي الإدارة المالية لإتمام عملية التحويل لأساس الاستحقاق. وتشير هذه النتائج إلى وجود نظام تقني وحماية إلكترونية جيدة لدى الإدارات المالية بالجامعات الحكومية، كما تشير نتيجة محور يوجد مقاومة لدى موظفي الإدارة المالية إلى جاهزية وقابلية الموظفين لتطوير مهاراتهم.

### ٧- النتائج والتوصيات

أسفرت الدراسة الميدانية حول تقييم مدى جاهزية الإدارات المالية بالجامعات السعودية للتحويل للعمل بأساس الاستحقاق المحاسبي عن مجموعة من النتائج،

العبارات من (٣٠٥٢) إلى (٣٠٦٥)، أي إن العبارات جاءت درجة الموافقة عليها جميعاً في مستوى موافق.

وتشير هذه النتائج إلى أن جميع عبارات محور التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي جاءت الموافقة عليها مرتفعة، ما عدا ثلاث عبارات جاءت الموافقة عليها متوسطة وهي: البنية التحتية التقنية غير جاهزة لإتمام عملية التحويل لأساس الاستحقاق، عدم وجود أنظمة حماية إلكترونية كافية لحماية المعاملات المحاسبية الإلكترونية الحكومية،

وأبرزها ما يأتي:

جاءت درجة موافقة عينة الدراسة مرتفعة حول مدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي، بمتوسط حسابي (٣،٤٧)، وأوضح حساب فترة الثقة للمتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة عند مستوى ثقة ٩٥% أنه يتراوح بين (٣،٣٤) و(٣،٥٩)، وهو ما يعني أن درجة جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي تتراوح بين كبيرة أو متوسطة.

يوجد تفاوت في درجة الموافقة على المحاور الفرعية لمدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي، حيث جاء محور مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (٣،٥٤)، يليه محور مدى جاهزية النظام المحاسبي والمستوى التقني بالإدارة المالية في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (٣،٥٣)، وأخيراً يأتي محور مدى جاهزية الموارد البشرية بالإدارة المالية في المرتبة الثالثة بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي (٣،٢٣).

جاءت التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي في مستوى مرتفع بمتوسط حسابي (٣،٥٥)، وأوضح حساب فترة الثقة للمتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة عند مستوى ثقة ٩٥% أنه يتراوح بين (٣،٤٣) و(٣،٦٧)، وهو ما يعني أن درجة التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي مرتفعة. أوضحت قيم معاملات الاختلاف وجود تقارب في استجابات عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي، حيث بلغت قيمة معامل الاختلاف (٩،٠٢٪). بينما يتزايد الاختلاف في استجابات عينة الدراسة حول مدى جاهزية أدلة السياسات المحاسبية والإجراءات المالية ودليل الحسابات بالإدارة المالية، حيث بلغت قيمة معامل الاختلاف (٢٢،٤٦٪)، وجاءت قيم معاملات الاختلاف مرتفعة أيضاً لباقي أبعاد محور مدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي.

أوضح تحليل الارتباط باستخدام معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation أن جميع معاملات الارتباط بين

المحاور الفرعية لمدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي جاءت دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (٠،٠٠١)، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط بين (٠،٥٩) و(٠،٦٨)، وهو ما يعني وجود علاقة طردية قوية بين المحاور الفرعية لمدى جاهزية الإدارة المالية بالجامعات الحكومية للتحويل لأساس الاستحقاق المحاسبي.

بمقارنة نتائج الدراسة الحالية مع دراسة المسلماني (٢٠١٨) نلاحظ التطور في النظام المحاسبي و مهارات العاملين في الإدارات المالية في السعودية وجاهزية الإدارات المالية لتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي وفق معايير محاسبية دولية.

### توصيات الدراسة:

بناءً على النتائج السابقة، توصي الباحثة بما يأتي:  
مواصلة العمل في تجاوز التحديات وتطوير الموارد البشرية والتقنية للوصول إلى التحويل الكامل في القطاع العام في المملكة.

توفير المزيد من الدورات التعليمية وورش العمل للعاملين بالإدارة المالية للعمل وفق أساس الاستحقاق.  
تشجيع العاملين بالإدارة المالية بطريقة تخفف من مقاومة التغيير.

نشر منشورات عن التطور في معايير IPSAS.  
الاستعانة بمكاتب محاسبية متخصصة لتقييم أصول الجامعة ودعم مشروع التحويل.  
الاهتمام بجودة تكنولوجيا المعلومات للتمكن من إعداد التقارير المالية بشكل أفضل.

زيادة الاعتمادات المالية الخاصة بتغطية المصاريف اللازمة لتنفيذ التحويل ومنها مصاريف التدريب والاستشارات.  
وكذلك توصي الدراسة بتضمين موضوع معايير IPSAS واستخدام أساس الاستحقاق ضمن المقررات التعليمية بمؤسسات التعليم العالي.

الدراسات المقترحة:  
إجراء دراسة مماثلة على قطاعات حكومية أخرى.  
دراسة أثر تطبيق أساس الاستحقاق على التقارير الصادرة من الجهات الحكومية.

دور تطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير IPSAS في تعزيز المساءلة والشفافية المالية في القطاعات الحكومية.



## المراجع والمصادر

### أولاً: المراجع العربية

وقياس أدائها في الجزائر. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، مخبر الإصلاحات الاقتصادية، التنمية واستراتيجيات الاندماج في الاقتصاد العالمي، ٨ (١٥)، ٩ - ٤٤. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/95891>

- السلطان، سلطان بن محمد. (٢٠٠٣). المحاسبة الحكومية. دار وابل للنشر.

- شراب، المنتصر بالله علاء. (٢٠١٩). العلاقة بين التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وجوده المعلومات المحاسبية: دراسة حالة: بلدية خان يونس (رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة). قاعدة بيانات دار المنظومة.

- صندوق النقد الدولي. (٢٠١٤). دليل إحصاءات مالية الحكومة ٢٠١٤. وزارة المالية، الإمارات. [https://www.mof.gov.ae/ar/About/ocAndInstitutes/Documents/ARA.pdf\\_2014\\_GFSM](https://www.mof.gov.ae/ar/About/ocAndInstitutes/Documents/ARA.pdf_2014_GFSM)

- الطلال، فهد. (٢٠٢٠، يناير ١٦). ٤ جهات حكومية تقود تحول معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام. صحيفة الاقتصادية. <https://www.aleqt.com/article/17/1/1852871.html>

- الطراونه، محمد يوسف سلمان؛ والسعيدة، منصور إبراهيم. (٢٠١٥). مدى ملائمة بيئة النظام المحاسبي الحكومي في الأردن لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (رسالة دكتوراه منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان). قاعدة بيانات دار المنظومة.

- الطائف بوابة جامعة. (n.d). الإدارة المالية. جامعة الطائف. Retrieved September 2, 2022, from <https://www.tu.edu.sa/Ar/%D8%A5%D8%84%D9%A7%www.tu.edu.sa/Ar/%D8%D%130/AA%D8%A7%D8%B1%D8%A7%AF%D8%B%D8%A7%AF%D8%D8%A5%D8%84%D9%A7%8D%A7%D8%85%D9%84%D9%A7%D8%-A9%D8%1A9%8A%D8%D9%84%9>

- العدمات، عديلة مصطفى محمد؛ وقايش، محمود حسن سالم. (٢٠١٢). إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق في وزارة المالية الأردنية: دراسة حالة (رسالة ماجستير منشورة، جامعة اليرموك، إربد). قاعدة بيانات دار المنظومة.

- الغامدي، أحمد بن صالح أحمد آل حميد. (٢٠١٨). كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسات الحكومية السعودية في ظل معايير المحاسبة للوحدات الحكومية: دراسة حالة وزارة الحج السعودية (رسالة ماجستير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان). قاعدة بيانات دار

- أبو علام، رجاء محمود. (٢٠١١). مناهج البحث في العلوم النفسية والتربوية. (ط٦)، دار النشر للجامعات.

- إسماعيل، خليل إسماعيل؛ وعدس، نائل. (٢٠١١). المحاسبة الحكومية: مدخل حديث. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

- الباحثين، سامي عبدالله؛ والتونني، محمود عبدالعزيز. (٢٠١٨). منهج البحث العلمي في العلوم الإدارية. مكتبة المتنبوي.

- بن يوسف، خلف الله؛ وقويدر، معاش. (٢٠١٧). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، ١، ٢٧٤ - ٢٩٤. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/837063>

- التكريتي، ياسر فؤاد طه؛ والشرايري، جمال عادل عبدالرزاق. (٢٠١٨). إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالجامعات الحكومية العراقية: دراسة حالة جامعات محافظات الوسط (رسالة ماجستير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق). قاعدة بيانات دار المنظومة.

- حجوة، محمد معروف، والعشبي، محمد مروان. (٢٠٢١). إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين: دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، ٢٧ - ٢٨، (٤)، ٢٧ - ٥٨.

- الحربي، مرام علي؛ وسجيني، طلال بن إبراهيم عربي. (٢٠١٨). مدى فعالية تطبيق الموازنة الصفية في القطاعات الحكومية السعودية: دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، ٢ (١٠)، ٢٥ - ٢٥. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/94660>

- حماني، هند. (٢٠١٣). إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS): دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات العمومية في مدينة ورقلة (رسالة ماجستير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة). قاعدة بيانات دار المنظومة.

- خماس، حسين. (٢٠١٣). تطوير المحاسبة العمومية الحكومية لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية

الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر (رسالة دكتوراه منشورة، جامعة فرحات عباس، الجزائر).  
 الهويل، سعد. (٢٠١٩). المحاسبة الحكومية في المملكة العربية السعودية. معهد الإدارة العامة. السعودية.  
 - وزارة المالية، مركز الاستحقاق المحاسبي. (٢٠٢٠). التقرير السنوي. المملكة العربية السعودية.  
 - وزارة المالية، مركز الاستحقاق المحاسبي. (د.ت.). الدليل التمهيدي لهيئة جهات القطاع العام لتطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. المملكة العربية السعودية. مسترجع بتاريخ ٢٠٢١ ديسمبر ٢١. [https://mof.gov.sa/C2A/Knowledge\\_Center/pdf.U10FEB2-Documents/V16](https://mof.gov.sa/C2A/Knowledge_Center/pdf.U10FEB2-Documents/V16)

### ثانياً: المراجع الأجنبية

Abushamsieh, K., Hernández, A. M. L., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). The development of public accounting transparency in selected Arab countries. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 482-461, (2)80.  
 ACCA. (٢٠١٨). IPSAS implementation: current status and challenges: The Association of Chartered Certified Accountants London  
 Agasisti, T., Catalano, G., Di Carlo, F., & Erbacci, A. (2015). Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective. *International Journal of Public Sector Management*. 10.1108 .28/IJPSM-02-2015-0276.  
 Anto, L., Aswati, W & Hasnita, H. (2022). Competence of human resources, quality of information technology, organizational commitment and successful implementation of accrual-based accounting. *Accounting*, 1٥٠-١٣٩, (2)8.  
 Brusca, I., Gómez-villegas, M. and Montesinos, V., 2016. Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. *Public Administration and Development*, 1)36), pp. ٦٤-51.  
 Creswell, J. (2012). *Educational research : planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research*, (4th ed), USA: Pearson Education, p.618  
 Dianto, A. W., & Aswar, K. (2020). Assessing

المنظومة.  
 - اللوقة، علي. (٢٠١٦). استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.  
 - المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين [IASCA]. (٢٠١٨، فبراير ٨). إصدار معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي. [http://www.aspx.٢٦٥٢/ascasociety.org/News/key\\_news](http://www.aspx.٢٦٥٢/ascasociety.org/News/key_news)  
 - المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. [http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org\\_Publications/IASCA/IPSAS\\_brochure.pdf](http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org_Publications/IASCA/IPSAS_brochure.pdf)  
 - مسعود، أبو خالفي. (٢٠١٩). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS (رسالة دكتوراه غير منشورة). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة غرداية، الجزائر.  
 - المسلماني، نوف. (٢٠١٩). مدى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الملك عبدالعزيز، جدة، السعودية.  
 - المشهداني، بشرى نجم عبدالله؛ وياسين، سناء أحمد؛ وإبراهيم، سحر طلال. (٢٠١٧). المحاسبة الحكومية مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية - الجزء الأول. بغداد: دار الكتب والوثائق.  
 - مفضل، إبراهيم. (٢٠١٣). المحاسبة الحكومية. جامعة العلوم والتكنولوجيا.  
 - موقع جامعة الملك عبد العزيز. <https://financial-AR-٤٦٧-administration.kau.edu.sa/Default>  
 مختار، محمد أحمد عبدالله. (٢٠١٨). المحاسبة الحكومية: النظرية والتطبيق.  
 - هناع، جابي أمينة؛ وحكيم، ملياني. (٢٠١٧). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصنة المحاسبة العمومية: تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، (٢) ١٣٦ - ١٥٣. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record9٨٥٧١٦>  
 - هناع، جابي. (٢٠١٩). أثر تبني المعايير المحاسبية

- International Public Sector Accounting Standards Board – [IFAC]. (n.d.). Retrieved February 2022 ,6, from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook2020-\\_Volume1-\\_W\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook2020-_Volume1-_W_0.pdf)
- Ismaili, A., & Ismajli, H. (2020). Theoretical review on the implementation of IPSAS accrual basis and its benefits to the public sector. *International Journal of Management Cases*, 37–27 ,(2)22.
- Ismaili, A., Ismajli, H., & Vokshi, N. B. (2021). The importance and challenges of the implementation of IPSAS accrual basis to the public sector: The case of Kosovo. *Accounting*, 1118–1109. <https://doi-org.sdl.idm.oclc.org/10.5267/j.ac.2021.2.028>
- Jaafar,- H. & Yusof, N. S., (2018). The Implementation of Accrual-Based Accounting in Malaysian Public Sector: Opportunities and Challenges. *International Business Education Journal (IBEJ)*, 62-49 ,(1)11.
- Johnson, B. and Larry C. (2013) *Educational Research: Quantitative, Qualitative, and Mixed Approaches*, (5th ed.), USA, p.171.
- Minovski, Z., Hughes, J., & Kocevski, A. (2016). Transitioning to accrual accounting in the public sector. *Journal of Contemporary Economic and Business Issues*, .88-75 ,(2)3
- Mnif Sellami, Y. ( 1 ), & Gafsi, Y. ( 2017 ). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 131–119 ,(2)42. <https://doi-org.sdl.idm.oclc.org/10.101900692.2017.1405444/080>
- Savvas, P. , & Whitefield, A. A. (2016). The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The challenges faced by the United Nation in producing UN-IPSAS compliant financial reports in Kenya. *International Journal of Finance and Accounting*, 91 -75 ,(1)1.
- Towards a new era in government accounting and reporting - PWC. (2013). Retrieved October 2022 ,1, from <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>
- Accrual Accounting Implementation in Cianjur Regency: An Empirical Investigation. *International Journal of Business & Economic Sciences Applied Research*, 13–7 ,(1)13. <https://doi-org.sdl.idm.oclc.org/10.25103/ijbesar.131.01>
- deLima,R.L.,&deLima,D.V.(2019).Brazil’sexperience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 184-166 ,(38)16.
- Gomes, P., Brusca, I., & Fernandes, M. J. (2019). Implementing the International Public Sector Accounting Standards for consolidated financial statements: facilitators, benefits and challenges. *Public Money & Management*, 552–544 ,(8)39. <https://doi-org.sdl.idm.oclc.org/09540962./10.1080/2019.1654318>
- Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, ,(1)7 248-239. . <https://doi-org.sdl.idm.oclc.org/10.5267/j.ac.2020.9.012>
- Idoko, I. F., Teru, S. P., & TafidaAminu, M. (2018). International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in Nigeria as a Correlate to Transparency and Accountability. *Journal of Finance and Accounting*, .116-110 ,(5)6
- IFAC, IPSASB, (2020), *IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume 1, International Federation of Accountants, [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- IFAC. (2018, Nov %65.(05 of governments globally will report on an accrual basis by 2023, finds New repor. Retrieved December 2021 ,19, from <https://www.ifac.org/news-events/-65/11-2018governments-globally-will-report-accrual-basis-2023-finds-new-report>
- IFAC. (2021, July 2). Retrieved February 2022 ,16, from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index2020->
- IMF,(2016).*Technical Notes and Manuals. International Public Sector Financial Accountability index: 2020.*



فهد مطلق الجافور  
رئيس التحرير

## "أساس الاستحقاق" .. المزايا والعيوب

شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة تطوراً كبيراً مصاحباً لتوسع الأنشطة الاقتصادية المختلفة في شتى المجالات، ويعتبر القطاع العام أحد القطاعات وأهمها تطبيقاً للمحاسبة باعتباره قطاعاً ملازماً لنشوء الحكومات وأنظمتها المختلفة ومرتبباً أهدافها التنموية من أجل تلبية حاجات مختلف المهتمين.

وتعرف الأسس المحاسبية بأنها مجموعة المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب الاعتراف بآثار المعاملات أو الأحداث بغرض إعداد القوائم المالية (الحسابات الختامية) نهاية الفترة (مفضل، ٢٠١٣، ص ١٣٠) ووصفت لجنة القطاع العام PCS عدد من الأسس المحاسبية.

وأساس الاستحقاق المحاسبي هو هو الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس فقط عند استلام أو دفع النقد وما في حكمه. حيث يتم تسجيل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويتم الاعتراف بها في البيانات المالية للفترة ذات الصلة. وعلى عكس الأساس النقدي الذي يعترف فقط ببندود المصروفات والإيرادات يعترف أساس الاستحقاق بالإضافة للإيرادات والمصروفات بالأصول والخصوم وحقوق الملكية كما يمتاز هذا الأساس بتحقيق الاستقلال للسنوات المالية مما يمكن من المقارنة بينها وتوفير بيانات كافية وموضوعية لإعداد الحساب الختامي. كما يساعد في الفصل بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية ويعتمد في حساب اهلاك النفقات الرأسمالية (الأصول) على تقسيم النفقات على سنوات الاستفادة من هذا الأصل.

كما أن أساس الاستحقاق تكمن أهميته في منع هدر المال العام وتوظيف الإمكانيات بالشكل الذي يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد وبالشكل الذي يوفر الكثير من الإمكانيات للدول. وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة لأساس الاستحقاق ، فإن تطبيقه يحتاج إلى عدد كبير من الأجهزة الإدارية لمسك الحسابات الحكومية؛ مما يزيد التكلفة ويؤخر إقفال الحساب الختامي.

وهناك عدة مبررات للانتقال الى تطبيق أساس الاستحقاق منها: ان الأسلوب التقليدي لا يمكن ان يوفر معلومات عن بيانات القطاع الحكومي، المبرر الثاني عجز النظام المحاسبي التقليدي عن تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقييم الأداء المالي، وقياس تكلفة النشاط الحكومي و كفاءة تخصيص الموارد المتاحة. المبرر الثالث، حاجة المجتمع الي التنمية الحقيقية من خلال تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية. المبرر الرابع، تدني مستوى الخدمات الحكومية في ظل المحاسبة التقليدي لا يمكن قياس كفاءة تخصص الموارد في عدة قطاعات منها الصحة والتعليم والعمل.



AL-MEHANEYA

# المهنية

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية



# المبتدئين المبتدئين

معاً نحو الريادة

2 0 2 3