



**أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في
الوحدات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية)**

**The Effect of Shifting to Accrual Basis on Final Accounts in
Saudi Government Units (Field Study)**

إعداد

شعلة عوض الله أحمد السلمي

Shulah AwadAllah Ahmed Alsulami

أ.د/ نجلاء إبراهيم عبد الرحمن

Prof. Naglaa Ibrahim Abdel Rahman

كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز - المملكة العربية السعودية

Doi: 10.21608/ajahs.2022.266191

٢٠٢٢ / ٦ / ١٠	استلام البحث
٢٠٢٢ / ٦ / ١٥	قبول البحث

السلمي ، شعلة عوض الله أحمد و عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم (٢٠٢٢). أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية (دراسة ميدانية). *المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية*، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب، مصر، مج(٦)، ع(٢٤) أكتوبر، ٢٢٧ - ٢٧٠.

<http://ajahs.journals.ekb.eg>

أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات
الحكومية السعودية (دراسة ميدانية)

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية، وذلك بالتطبيق على الوحدات والوزارات الحكومية في المملكة العربية السعودية، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي؛ تكون مجتمع الدراسة من موظفي اقسام الحسابات للوحدات والوزارات الحكومية السعودية، حيث وُزعت (الاستبانة) على (١٣٠) موظف/موظفة، وتم استرداد (١١٧) استبانة أي ما نسبته (٩٠%) وهي النسبة المستخدمة في التحليل. وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية: من وجهة نظر الموظفين يوجد أثر لتطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية بناء على (الملائمة - الموثوقية - الشفافية) في الوحدات الحكومية السعودية، على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية وعلى الموارد البشرية في الوحدات الحكومية. ومن خلال النتائج توصي الباحثة بتشجيع العديد من الدول على تبني هذا الأساس والعمل على تطبيقه لمواكبة العالم المالي الجديد. العمل على تبني المعايير الدولية المناسبة للأوضاع المالية والتي تساعد على إضفاء مزيد من الثقة على التقارير المالية وتحقق الكفاءة والفاعلية في إدارة الأموال العامة وذلك لتحقيق رؤية المملكة (٢٠٣٠). استخدام أحدث البرامج المحاسبية والتي تحقق نتائج دقيقة وتدريب العاملين عليها تدريباً يحقق الغرض الكامل من استخدامها.

الكلمات الافتتاحية: أساس الاستحقاق - التقارير المالية - المحاسبة الحكومية - الإفصاح المحاسبي - معيار المحاسبة للقطاع العام رقم (١): عرض القوائم المالية.

Abstract:

The current study aims to measure the impact of applying the accrual basis on the quality of financial reports in Saudi government units, by applying in government units and ministries in Saudi Arabia. The study depended on the inductive method and the descriptive analytical method. Through answering the following questionnaire questions: 1- What is the impact of applying the accrual basis on the quality of accounting information in government units? .2- What is the impact of applying the accrual basis on the quality of data disclosed in government units? .3- What is the impact of applying the accrual

basis on Human resources in government units?.The study population consists of all employees of the accounts departments of the Saudi government units and ministries, where the study tool (the questionnaire) was distributed to (130) employees, and (117) questionnaires were retrieved, i.e. (90%), which is the percentage used in the analysis. The study reached to the following results: From the employees' point of view, there is an impact of applying the accrual basis on the accounting information quality in government units, and on the quality of data disclosed in government units, also on the human resources in government units. Through the results, the researcher recommends the following: 1- Encouraging many countries to adopt this basis and work to implement it to keep pace with the new financial world. 2- Working to adopt appropriate international standards for financial conditions, which help to give more confidence to financial reports and achieve efficiency and effectiveness in managing public funds in order to achieve the Kingdom's vision (2030). 3- Using the latest accounting software, which achieves accurate results, and training the employees on it to achieve the full purpose of its use.

Keywords: accrual basis - financial reports - government accounting - accounting disclosure - Public Sector Accounting Standard No. (1): Presentation of financial statements.

المقدمة

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة، لتحقيق ادارة قادرة على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياستها بفاعلية عالية وترشيد استخدام المال العام، ومن أهم هذه الأدوات النظام المحاسبي الحكومي الذي يقع على عاتقه توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتحقيق رقابة فاعلة عن مدى كفاءة الادارة في ادارة المال العام. (الاجودي، الخرسان، ٢٠١٦) وقد زاد اهتمام المنظمات المهنية بمعايير المحاسبة الحكومية، نتيجة صدور المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام (IPASA) التي تعنى بمعايير

المحاسبة المطبقة على حسابات الحكومة والمنشآت غير الربحية وذلك في نهاية القرن الماضي ومع بداية الألفية الثالثة ، بعد أن كانت تلك المنظمات المهنية تركز اهتمامها على المعايير الخاصة بمحاسبة الوحدات الاقتصادية ومشاريعها. (سعداني، كبير، ٢٠١٩)

في أواخر التسعينيات وأوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، أجرت العديد من الدول حول أنحاء العالم إصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام، وذلك بالابتعاد عن المحاسبة التقليدية القائمة على الأساس النقدي والتركيز على المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق. (جابي، ٢٠١٧) حيث ساد لفترة طويلة الاعتقاد بأن الأساس النقدي هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الأونة الأخيرة، ونظرا للتطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الميزانيات العامة للدول وزيادة الإنفاق العام وزيادة مسؤوليات الهيئات العمومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض، حيث أنه لا يوفر معلومات عن الأصول والخصوم ولا عن عناصر التكاليف المختلفة، كما أنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي ولا يقدم رؤية على المدى القصير للمالية العامة في التقارير المالية. (جابي، ملياني، ٢٠١٧) وقد كانت تجارب نيوزلندا وبريطانيا وأستراليا نماذج رائدة أفتتعت الدول والمنظمات الدولية بالتوجه صوب تطبيق أساس الاستحقاق كوسيلة لتحقيق الشفافية والمساءلة في أداء القطاع العام، ونفت بذلك نظرية عدم ملائمة أساس الاستحقاق للمحاسبة في القطاع العام. (مسعود، ٢٠١٩-٢٠٢٠)

ولقد تضمنت رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ عددا من المحاور أحدها (وطن طموح.. حكومته فاعلة) وتضمن هذا المحور ما نصه "وسنستفيد من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات. وسيشمل ذلك اتخاذ كل ما هو ممكن لتفعيل معايير عالية من المحاسبة والمساءلة، عبر إعلان أهدافنا وخططنا ومؤشرات قياس أداءنا ومدى نجاحنا في تنفيذها للجميع " واتخذت الدولة عددا من المبادرات لتحقيق الرؤية ومنها صدور الأمر السامي الكريم رقم ١٣٠٥٩ بتاريخ ١٦ / ٣ / ١٤٣٨ بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وتم إسناد المهمة إلى اللجنة المالية بالديوان الملكي للإشراف على المشروع واللجنة التنفيذية لمتابعة سير عمل المشروع. (المعايير المحاسبية بالقطاع العام، وزارة المالية).

الإطار العام للدراسة

مشكلة الدراسة وأسئلتها

تكمن مشكلة الدراسة في أهمية استخدام أساس الاستحقاق وتأثيره على الحسابات الحكومية وأعداد الموازنة العامة للدولة ، حيث ان الأسس المحاسبية المستخدمة في الحسابات الحكومية لا تحقق اهدافها بدرجة كاملة وخاصة في مجال الرقابة والتخطيط واعداد الموازنات وقياس الايرادات والنفقات بشكل يساعد باتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة ، وكذلك معرفة الفائض والعجز بشكلة الصحيح ، حيث أن الأسس المعمول بها غير قادرة على تلبية حاجة الجهات المستفيدة ، والتأكد من أن الإدارة المالية الحكومية تمارس أنشطتها المختلفة وفق أسس ومنهجية معينة ومحددة مسبقه ، بهدف تحقيق حسن إدارة المال العام ، (الخرابشة، الوشاح، كلبونة، شاهين، ٢٠٢٠)، وبالتالي يمكن تلخيص المشكلة في تسأل الباحثة الرئيسي ما أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية ويمكن الإجابة على هذا السؤال من خلال الإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية:

١. ما أثر تطبيق اساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية؟
٢. ما أثر تطبيق اساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية؟
٣. ما أثر تطبيق اساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية؟

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من الناحية العلمية في كونها من المواضيع الحديثة التي تعاني من ندرة بحثية في البيئة العربية، ولم تلق الاهتمام الكافي من قبل الباحثين في المملكة العربية السعودية. لذا ترى الباحثتان أن مناقشة هذا الموضوع سيُمثل إضافة علمية من المتأمل أن تساهم في تعزيز الأدبيات المحاسبية، وتساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال دراسة أثر تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية السعودية وفق المعايير المحاسبية الحكومية الدولية، بحيث تضع قاعدة علمية واضحة ممكن أن يعتمد عليها صانعو القرار داخل السلطة التشريعية. تساهم في إثراء معلومات الباحثين والمهتمين عامة.

أهداف الدراسة

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي على معرفة أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. معرفة أثر تطبيق اساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية.

٢. معرفة أثر تطبيق اساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية.
 ٣. معرفة أثر تطبيق اساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية.
- فرضيات الدراسة:**

تحقيقاً لأهداف الدراسة وللإجابة على التساؤلات فإن الباحثة تعتمد على اختبار فرضية الدراسة الرئيسية وهي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق وجودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية، وذلك من خلال اختبار الفرضيات التالية:

١. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق وجودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية. بناء على (الملائمة - الموثوقية - الشفافية).
٢. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق ونوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية.
٣. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق والموارد البشرية في الوحدات الحكومية.

مصطلحات الدراسة

أساس الاستحقاق- الأساس النقدي- المحاسبة الحكومية- التقارير المالية - معيار المحاسبة للقطاع العام رقم (١): عرض القوائم المالية.

أساس الاستحقاق:

طبقاً لهذا الأساس يتحقق الإيراد في تاريخ اداء الخدمة او تقديم السلعة للغير سواء قبض الايراد ام لم يقبض خلال الفترة المحاسبية كما يعترف بالمصروفات التي تتكبدها المنشأة للحصول على تلك الايرادات المحققة في تاريخ الحصول على الخدمة او المنفعة او السلعة سواء دفعت ام لم تدفع خلال الفترة المحاسبية. (إسماعيل، عدس، ٢٠١٩)

الأساس النقدي:

بموجب هذا الأساس يثبت في سجلات المشروع الإيرادات التي يتم تحصيلها خلال الفترة المالية بغض النظر عن توقيت واقعة اكتسابها، كما تثبت المصروفات التي يتم دفع قيمتها خلال الفترة المالية وذلك بغض النظر عن توقيت دفعها أو تسديدها. (حمزة، ٢٠١٣-٢٠١٤)

المحاسبة الحكومية:

عرف النظام المحاسبي الحكومي بأنه " مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية

بهدف حماية موجودات الحكومة ، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي. (بابكر- ٢٠١٧)

التقارير المالية:

هي المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة أو الفترة المالية للنظام المحاسبي، ويشتمل على معلومات مالية وغير مالية التي تعتبر إحدى وسائل توصيل المعلومات للأطراف ذات العلاقة، وتستخدم للأغراض الداخلية (الإدارة) وللأغراض الخارجية (الجمهور). (كوكو، مارن، جدو، ٢٠١٩)

جودة التقارير المالية:

ويمكن تعريف جودة التقارير المالية بخلوها من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمؤسسة. (الخرندار، إبراهيم، ٢٠٢٠)

الإفصاح المحاسبي:

يعرف الإفصاح بأنه أحد المبادئ المحاسبية والذي يتضمن عرض البيانات المالية في التقارير المالية مع كافة الإيضاحات للبنود الخاصة في القوائم المالية واطهار كافة المعلومات بمصدقية وشفافية ومهنية وتقديمها لمستخدميها في الوقت المناسب. (شريف، جاسم، ٢٠١٩)

محاسبة الموارد البشرية:

هي الإجراءات المنظمة الخاصة بجمع وتخزين وحفظ واسترجاع البيانات الصحيحة والمفصلة حول الموارد البشرية في المنظمة يمكن الاستفادة منها في صناعة القرارات المختلفة الخاصة بالموارد البشرية للتدريب والتطوير، والتحفيز، والترقية، والتنقلات. (الفالح، محمداني، ٢٠٢٠)

معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العمومي رقم ١: الإفصاح عن القوائم المالية يعتبر هذا المعيار أهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي ، حيث يهتم بالمرجات النهائية للمحاسبة والإفصاح الحكومي ، من خلال القوائم المالية التي يوفرها ، ويهدف إلى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وإبراء ذمة الوحدة الحكومية حول الموارد التي تحت سيطرتها(بالفوضيل، ٢٠٢٠)

الدراسات السابقة

دراسة الاجودي، الخرسان (٢٠١٦) دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية : " بحث تطبيقي في محافظة ذي قار " : تهدف هذه الدراسة الى تطوير التقارير المالية للنظام المحاسبي الحكومي العراقي ومن ثم زيادة منفعة المعلومات المقدمة

لمستخدميها من خلال تطبيق المعيار المحاسبي الحكومي الدولي رقم (١) وبما يناسب البيئة العراقية ، وبعتماد بيانات التقارير المالية للسنوات (٢٠١١-٢٠١٢) للوحدات عينة الدراسة في محافظة ذي قار ، و من اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هي ١- أن استخدام اساس الاستحقاق المحاسبي في تسجيل المعاملات المالية له دور كبير في التعرف على نتيجة النشاط الوحدات الحكومية ويتم من خلال تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية في القطاع العام . ٢- أن اهداف التقارير المالية الحكومية والتي يتم اعدادها وفق متطلبات معايير IPSAS تعمل على تلبية احتياجات ومتطلبات مستخدمي المعلومات المالية الحكومية والذي يساعد في الرقابة وتقويم الأداء للوحدات الاقتصادية والمؤسسات الحكومية أما أهم التوصيات فتتمثل: ١- العمل على تغيير واصلاح الممارسات والاساليب المحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية بما يتوافق مع التوجهات العالمية في مجال اعتماد معايير تكون اساس للعمل المحاسبي في الوحدات الحكومية بما يتوافق مع البيئة العراقية ٢- العمل على مسايره التطورات في مجال معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لما لهذه المعايير من فوائد تساعد في حال تبنيها الرقابة الوحدات الحكومية وتقويم أدائها من خلال تبني هذه المعايير .

دراسة اللوحة (٢٠١٦) استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي وأثره على التقارير المالية هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ؛ وذلك بقياس أثره على التقارير المالية ، من خلال اختبار مدى تحقيقه لأهدافها المنشودة ، كالتعرف على مدى تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد ، وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي ، والعدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة ، ومدى المساعدة في توفير متطلبات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء . استخدمت الدراسة تطبيق عملي لاختبار الفرضيات، وكذلك المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتكون مجتمع الدراسة من موظفي وزارة المالية من الدوائر الآتية: (دائرة الحسابات والموازنة والرواتب والرقابة وضريبي الدخل والمضافة) وعددهم (١٥٩) موظفة، وتم اختيار عينة عشوائية طبقية مكونة من (١٠٩) موظف. وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج، أهمها: ١. يحقق أساس الاستحقاق الكامل الإفصاح الكامل في التقارير المالية الحكومية يوفر المعلومات اللازمة في قياس الأداء الحكومي، وبالتالي ضبط ما يحقق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة. ٢. يقدم أساس الاستحقاق الكامل تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية وكذلك يحقق مبدأ استقلالية السنوات المالية؛ حيث يوفر المعلومات الكافية عن الأنشطة الحكومية، مما يساعد في تطبيق موازنة البرامج والأداء. ٣. يستطيع كلا من الأساس

النقدي وأساس الاستحقاق احتساب نسب العبء الضريبي، ولكن باختلاف مستوى الدقة بينهما لصالح أساس الاستحقاق الكامل مما يؤكد كفاءة أساس الاستحقاق الكامل في احتساب عدالة توزيع العبء الضريبي. ٤. يوفر أساس الاستحقاق الكامل المعلومات الكافية لعمليات المقارنة واللازمة في تحقيق المساءلة المجتمعية وتحقيق العدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات، أهمها: ١. ضرورة البدء الفوري في الانتقال لاستخدام أساس الاستحقاق الكامل وذلك من خلال تفعيل دائرة البحث والتطوير في وزارة المالية لتسهيل عملية الانتقال. ٢. إعداد دليل حسابات جديد، وموحد يتناسب مع متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق الكامل. ٣. استحداث دائرة جديدة في وزارة المالية مسؤولة عن النسب الضريبية وكذلك تكاليف الخدمات العامة، بالاستفادة من البيانات التي توفرها التقارير المالية المعدة وفق أساس الاستحقاق الكامل؛ وذلك لتحقيق أعلى مستوى من العدالة في توزيع العبء الضريبي، وفي توزيع تكاليف الخدمات العامة.

(حنان، ٢٠١٦) أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف - هدفت الرسالة إلى دراسة أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية -دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف- ، وذلك من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية التي تتمحور حول مدى تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي على جودة القوائم المالية ، وتظهر أهمية هذه الإشكالية نتيجة للدعوات المتزايدة لتوحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وتبني معايير التقارير المالية الدولية (IAS / IFRS التي تحظى بالقبول العام ، لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في شكل قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية . وعلى هذا الأساس، ركزت دراستنا على قياس جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية ونماذج الاستحقاق. تشير النتائج المتوصل إليها إلى أن مستوى الإفصاح المحاسبي في المؤسسات محل الدراسة متوسط، بالإضافة إلى أنه هناك تأييد كبير من طرف المستجوبين على مساهمة الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة القوائم المالية. كما خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة قوية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية، وعلاقة ضعيفة جدا بين الإفصاح المحاسبي وممارسة المؤسسات محل الدراسة لإدارة الأرباح؛ بمعنى أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد

من إدارة المؤسسات لأرباحها. وفي ضوء ما توصلت إليه نتائج الدراسة يمكن إدراج التوصيات الآتية: تعزيز ثقافة الإفصاح المحاسبي والابتعاد عن السرية وإخفاء المعلومة المالية ؛ يجب على الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة تفعيل الدور الرقابي على المؤسسات ، من خلال إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف والمتابعة على تنفيذ ضوابط الإفصاح المحاسبي ؛ إلزام المؤسسات بنشر قوائم مالية قطاعية ودورية على فترات قصيرة ، حتى يمكن توفير معلومات أكثر ملاءمة لترشيد القرارات.

دراسة (2018) **Accrual Basis Landscape : The Absence of Political Will in Preventing Dysfunctional Behaviour in**

Indonesia تهدف هذا الدراسة إلى الكشف عن فشل المحاسبة على أساس الاستحقاق في خلق حكم جيد وحكومة نظيفة في إندونيسيا، وإلى دراسة الزيادة في النمو السريع القائم على الاستحقاق في إندونيسيا وحالة الفساد بين المسؤولين الحكوميين متبعاً لتحقيق ذلك المنهج النقدي حيث تشرح الدراسة المنظور العملي للتدخل السياسي أثناء اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق وتفحص دور المجتمع في تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق باستخدام طريقة الظواهر النقدية، وعليه أظهرت نتائج هذه الدراسة أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تشجع السلوك المنحرف داخل القطاع العام، وبالتالي، لا يمكن تحقيق الحكم الرشيد والحكومة النظيفة، ويصبح أساس الاستحقاق في هذا الصدد وسيلة للجهات الفاعلة لإخفاء الاحتيال من خلال استغلال نقاط الضعف في المحاسبة على أساس الاستحقاق للسماح بالمحاسبة الإبداعية. توصي الدراسة بضرورة وجود قوة رقابية لتضمن تنفيذ الاساليب المحاسبية المتقدمة بشكل فعلي.

دراسة Nakmahachalasint, Narktabtee (2019) **Implementation of accrual accounting in Thailand's central**

government تقيم هذه الورقة نتائج تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الحكومة المركزية في تايلاند. تم استخدام إطار مفاهيمي جديد لدراسة عوارض الانتقال وتأثيراتها. ثبت أن الشفافية المالية والمساءلة قد أدى إلى تحسين الحواجز الهامة التي تحول دون الانتقال إلى المحاسبة على أساس الأداء تشمل الافتقار إلى الحوافز، وثقافة الإدارة، والافتقار إلى أدلة المحاسبة، والفشل في فهم المعلومات المستحقة. IMPACT تشرح هذه الورقة عوائق الانتقال التي واجهتها تايلاند في اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في حكومتها المركزية وكيف تؤثر هذه الحواجز على التقارير المالية في القطاع العام. وتوصي تطبيق النتائج الواردة في هذه الورقة على بلدان أخرى من حيث تقييم النتائج أو التخطيط لعمليات الانتقال.

دراسة الخرابشة، الوشاح، كلبونة، شاهين (٢٠٢٠) دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية تهدف هذه الدراسة الى التعرف على أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية وذلك من خلال بيان مدى الاستفادة من تطبيق أساس الاستحقاق في الحسابات الختامية الحكومية في الأردن ، وتسييل الضوء على الانعكاسات والايجابيات التي تنتج عند استخدام أساس الاستحقاق ، ودراسة القدرة التكلفة للتحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق . ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبان لجمع البيانات الأولية لغايات التحليل الاحصائي من جميع موظفي أقسام الحسابات في وزارة المالية والدوائر المالية الحكومة الأردنية حيث تم توزيع (١٤٠) استبانة ، استرد منها (٩٩) استبانة ، أي ما نسبته (٧٠.٧ %) . أهم نتائج الدراسة : وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق وبين الاساس النقدي المستخدم . وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة . وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين دقة ونوعية البيانات المفصح عنها . وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات المحاسبية الحكومية وبين المقدرة التكلفة والموارد البشرية الحكومية لتطبيق أساس الاستحقاق. تشير النتائج الى ان تطبيق اساس الاستحقاق يوفر المعلومات والبيانات المالية التي تساعد في اعداد الحسابات الختامية وكذلك في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب . كما تظهر النتائج الى ان تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يسهل عمليات المقارنة البيانات بين السنوات المختلفة وتكون النتائج المرجوة في الموازنة ذات قيمة تساعد الحكومة على الرقابة ورسم السياسات المالية وتحسين الاداء الحكومي . ان تطبيق اساس الاستحقاق يساعد على قياس كفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع الحكومية وطرق الاتفاق عليها بصورة واضحة ودقيقة . يوفر تطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية الاردنية القدرة على الافصاح عن المركز المالي للدولة بشكل يسهم بمساعدة ذوي العلاقة من استيعابها وان البيانات الناتجة تكون ذات مصداقية وحيادية . وتشير النتائج ان الدراسة اظهرت ان تطبيق اساس الاستحقاق يسهم في وضوح البيانات والمعلومات المالية التي يقدمها تطبيق هذا الاساس وهذا ما دلت عليه النتائج. ومن أهم توصيات الدراسة وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية ولا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عالمية ومحلية اضافة الى توحيد في المسميات المحاسبية والالتزام بتطبيق السياسات حالها كحال الشركات ، والعمل على تطوير النظام المحاسبي

الحكومي بما يواكب التطورات المحاسبية والتدقيق وبما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية في القطاع العام .

دراسة (2021) Elsherif', Ali, Shehata
The Effect of Alternative Accounting Bases on the Quality of Accounting Information from Stakeholders ' Perspective in the Egyptian Governmental Universities : An Experimental Study

استهدف البحث دراسة واختبار إدراك أصحاب المصالح لأثر اختلاف الأسس المحاسبية (الأساس النقدي بوضعه الراهن ، وأساس الاستحقاق) على جودة المعلومات المحاسبية في الجامعات الحكومية المصرية . وتحقيقا لذلك الهدف استخدم الباحث التصميم التجريبي حيث تم اختبار فرض البحث على عينة من ١٥٤ عضو من أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم في بعض الجامعات الحكومية (وهى ؛ جامعة بني سويف ، جامعة الاسكندرية ، جامعة دمهور) . وقام الباحث بتصميم حالتين تجريبيتين ، تضمنت الحالة الأولى الأساس النقدي بينما تضمنت الحالة الثانية أساس الاستحقاق ، كما تم تقسيم عينة البحث إلى مجموعتين مستقلتين ، تناولت المجموعة الأولى حالة الأساس النقدي ، بينما تناولت المجموعة الثانية حالة أساس الاستحقاق لاختبار إدراك المشاركين في كل الحالة التأثير كلا من الأساس النقدي ، أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية على التوالي . وقد أوضحت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لأساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية وبدرجة أكبر ، مقارنة بالأساس النقدي من منظور أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية المصرية . وعليه ، أوصى الباحث بضرورة اهتمام الجهات التشريعية بإصدار للقوانين والتشريعات التنبئي مبادئ المحاسبة وفق أساس الاستحقاق في الجامعات الحكومية المصرية باعتبارها أداة لإعداد تقارير مالية ذات غرض العام توفر معلومات محاسبية ذات جودة ، مما ينعكس على تعزيز المسالة المالية لاحق . وتمثل حدود البحث في الأسس المحاسبية الأخرى التي لم يتطرق إليها البحث (الأساس النقدي المعدل ، أساس الاستحقاق المعدل) ، كما أن قابلية النتائج للتعميم مشروطة باختيار عينة البحث.

الإطار النظري للدراسة

تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في دور الدولة و وظائفها في الحياة الاقتصادية ، وما ترتب عليها من ازدياد في حجم النفقات و تنوع مجالاتها ، (توفيق، ٢٠٢١) واعتبرت أنظمة المحاسبة العمومية من بين أهم الوسائل المستخدمة لترشيد إدارة المال العام ، حيث تقع على عاتقها مسؤولية توفير البيانات

والمعلومات اللازمة لمختلف صناعات القرار ، وتساهم هذه المعلومات بدورها في تحقيق رقابة فعالة على إدارة الأموال العمومية لتحقيق الأهداف المرجوة . وقد ثبت عجز المحاسبة التقليدية في توفير معلومات ذات شفافية وملائمة ، وباتت أنظمة المحاسبة العمومية في الوقت الحالي مطالبة بالانصياع لمتطلبات التحديث والتجديد (وائل ، عقبة، ٢٠٢١) . واصبح للمعلومات المحاسبية نظاما خاصا يحكم النشاط المالي لوحدة القطاع العام ذات الطابع الإداري أو الغير ربحي ، حيث تستمد هذه الخصوصية في كونها تتناول تسجيل ومراقبة صرف وتداول المال العام ، لهذا السبب ، ترتبط المحاسبة العمومية ارتباطا وثيقا مع النصوص التشريعية ذات الطابع المالي ، حيث خصها المشرع بإطار قانوني يهدف إلى تقنين وضبط آليات تحصيل الإيرادات العمومية وتنظيم مراحل تسديد النفقات العمومية في ظل احترام تسيب الميزانية العامة للدولة ، من أجل فرض رقابة مستمرة على أعوان المحاسبة العمومية وتحديد صلاحياتها ومسؤولياتهم عند تنفيذ المعاملات المالية لوحدة القطاع العام لظمان مشروعية تنفيذ الميزانية ومدى مطابقتها للأنظمة والقوانين المعلومة ، وحماية للمال العام من الاختلاسات والتبديد ، إضافة إلى تحقيق الاقتصاد والرشادة في استعمال الموارد العمومية (الخنساء ، خديجة، ٢٠١٧-٢٠١٨)

أعطت المنظمات المهنية أولوية قصوى لتحسين جودة التقارير المالية باعتبارها وسائل فعالة لتحسين الأداء المالي للمؤسسات نظرا لما تقدمه من مساعدة لاتخاذ القرارات بموضوعية ورشد ، و يعتبر الأداء المالي للمؤسسة من أهم العوامل التي تهتم كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة فالأداء الناجح يعود بالفائدة على جميع الأطراف ذات المصلحة (البشير، ٢٠١٦) كما أصبحت إدارة الموارد البشرية من أهم الوظائف الإدارية بمنظمات الأعمال حيث نجاح إدارة الموارد البشرية هو نجاح للمنظمة والتركيز على العنصر البشري أصبح استثمارا جيدا لأنه من أثنى الموارد التي تملكها المنظمة وهو الأكثر تأثيرا في الإنتاجية وقدرة على تحقيق الميزة التنافسية على غيرها من المنظمات العاملة في نفس النشاط وذلك من خلال استغلال إمكانياتها ومواردها البشرية. (الفالح، محمداني، ٢٠٢٠)

يحظى الإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة باهتمام المفكرين لما له من أهمية بالغة حيث أن مهنة المحاسبة لم تعد أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية وتبويبها بل أصبحت تلعب دورها كنظام معلومات محاسبي ، من خلال الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها للمؤسسات والأطراف التي لها علاقة مما تطلب الأمر إلى وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها في عملية الإفصاح وعرض المعلومات المالية بغية الوصول إلى توحيد في الأنظمة المحاسبية (الطويل، ٢٠١٨) ، وتعتبر معايير المحاسبة الدولية أحد الأدوات المهمة التي توفر صفة الارشاد والتوجيه في

اعداد التقارير المالية ، للمساعدة في إنتاج بيانات مالية دقيقة ومفهومة وتتميز بالشفافية والقابلية على المقارنة في الاسواق المالية ، سواء على الصعيد المحلي أو الدولي . ونتيجة للتطورات الاقتصادية المستمرة في الاقتصاد العالمي ، ولمواكبة هذا التطور كان من الضروري تطوير النظم المحاسبية على المستوى المحلي لتحقيق قدرا مناسباً من الانسجام والتوافق مع هذه التطورات لتحقيق الدخول السليم والفعال في المجال الاقتصادي العالمي ، (شريف ، جاسم ، ٢٠١٩)

اساس الاستحقاق

تمهيد:

نال أساس الاستحقاق اهتمام أكبر من قبل المحاسبين والهيئات المحاسبية عموماً، إذ يوجد تأكيد في المحاسبة على أفضلية المعلومات التي يقدمها أساس الاستحقاق مقارنة بالمعلومات التي يقدمها الأساس النقدي. (يوسف ، عباس ، الموصل، ٢٠١٥)

أساس الاستحقاق المحاسبي (Accrual Basis): هو المعيار المحاسبي المتبع عند تسجيل الإيرادات والمصاريف خلال فترة مالية معينة بغض النظر عن وقت الدفع أو القبض الفعلي ، وهذا ما يميزه عن الأساس النقدي في المحاسبة الذي يسجل الإيرادات والمصاريف وقت صرفها أو قبضها الفعلي . وتستند معايير المحاسبة الدولية على أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية . يوفر التسجيل المحاسبي على أساس الاستحقاق معلومات دقيقة عن وضع الشركة المالي ، وينعكس ذلك في قوائمها المالية حيث تعطي فكرة جيدة عن الائتمان الممنوح للعملاء والالتزامات المستحقة للمقرضين.

قبل أساس الاستحقاق ، كان تسجيل المحاسب في دفتر اليومية وباقي سجلاته ينحصر على العمليات التي حصلت بالفعل من خلال مراقبة حركة النقدية ، لكن هذه الطريقة لا تعطي صورة حقيقية عن نشاط الشركة ، لذا جاء التسجيل على أساس الاستحقاق ل يتيح للشركة تقدير عائداتها المتوقعة وكذلك التزاماتها على المدى القصير.

عندما يكون هناك مصروف أو إيرادات على فترة زمنية طويلة ، فيتم تسجيلها بتقسيمها على عدة مراحل وذلك حسب سنوات الاستحقاق .

يظهر تأثير التسجيل على أساس الاستحقاق بوضوح أكبر في حالة المصاريف والإيرادات طويلة الأجل نسبياً على عدة سنوات ، ففي حالة الأساس النقدي يكون هناك تقلب كبير وحاد في الأرباح والخسائر حسب هذا التسجيل . أما وفقاً لأساس الاستحقاق ، فيتم توزيع المصروف أو الإيراد على كامل سنوات الاستحقاق ، فيكون الوضع المالي ظاهراً بوضوح أفضل في القوائم . وبالمثل في حالة الإيرادات ، فلو

كانت الشركة سندات دين لها الفائدة كل نصف ، فإنها تسجل الإيرادات شهرياً بحسب نصيب الشهر من مبلغ الفائدة . (<https://hbrarabic.com>)

مفهوم أساس الاستحقاق

أساس الاستحقاق يتم تسجيل المعاملات والاحداث الاقتصادية عند حدوثها بغض النظر عن وقت الاستلام او الدفع النقدي ، فهو يعترف بالنفقات عند تكبدها وبالإيرادات عند اكتسابها ، اي انه يأخذ بنظر الاعتبار المستحقات والمقدمات من الإيرادات و النفقات ، ويتم رسملة الموجودات الثابتة كما يتم اثبات التغيير في المخزون واندثار الموجودات تدريجياً وفقاً لعمرها الانتاجي ، وان القوائم المالية المعدة وفق هذا الاساس تغطي كل من الموجودات والمطلوبات وصافي الموجودات فضلاً عن الإيرادات والنفقات والتدفقات النقدية (محمد، ٢٠١٧)

يعرف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها ، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات والسنوات الختامية كاملة ، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها. (لومايزية ، ٢٠٢٠)

مميزات أساس الاستحقاق

ويمتاز هذا الأساس على جملة من المزايا نذكر منها :

١. توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية ، حيث يتم إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبياً ، على عكس الأساس النقدي والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.
٢. يؤدي للتمييز الواضح بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على حقيقة نتائج الأعمال وسلامة وعدالة المركز المالي .
٣. يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل ، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات الحكومية من أجل قياس تكلفة نشاط وحدات القطاع العام وتقييم مستوى الكفاءة والأداء في إدارة المال العام ، وذلك يدخل في إطار تطبيق محاسبة التكاليف في المحاسبة العمومية.
٤. يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة ، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطالبها ، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير .

يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق إعداد نظام محاسبي متطور يحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءة فنية عالية من الناحية المحاسبية ، على عكس الأساس النقدي الذي

يمتاز بالبساطة في التطبيق ، ولكنها تؤدي إلى عدم الدقة في النتائج للحد من ظاهرة الفساد المالي. (ملياني ، عليي ، ٢٠١٩-٢٠٢٠)

عيوب أساس الاستحقاق

١. اعتماد على الحكم الشخصي عند حساب بعض عناصر النفقات مثل حساب اهتلاك الأصول الثابتة وتقييم المخزون وكذلك صعوبة إجراء التسويات الجردية والجرد كما يستلزم جهدا ووقتا لهذا الغرض.

٢. تأخير إظهار نتائج الأعمال إلى ما بعد الفترة المحاسبية وذلك بسبب عمليات التسويات الجردية المتعلقة بالمقدمات والمستحقات.

٣. لا يتم استخدامه في المصالح الحكومية بصورة منفردة حيث أن الجهات الحكومية لا تستطيع الصرف على بنود لم يتم اعتمادها بالموازنة العامة للدولة ، أو إيجاد مصادر للإيرادات لم تكن معتمدة في اللائحة لذلك عادة ما تستخدم الجهات الحكومية الأساس المعدل إضافة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية يتطلب ضرورة تقويم المخزون قد يصعب هذا الأمر في بعض الأحيان كالمخازن الحربية معدات الدفاع.

٤. يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله عما هو مطبق في الأساس النقدي . حيث يحتاج إلى عدد كبير من العاملين وإلى كفاءات محاسبية قد لا تتوفر في دول كثيرة.

٥. بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات ، ويجعل من الصعب الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب وللمساعدة في إعداد الميزانية العامة المقبلة. (عبود ميلود ٢٠٢٠،

أساس الاستحقاق المحاسبي في المملكة العربية السعودية

تتمحور استراتيجية وزارة المالية المنبثقة من رؤية المملكة ٢٠٣٠، حول أن تكون وزارة رائدة تمكن المملكة العربية السعودية لتكون ضمن أكبر ١٥ اقتصاداً في العالم من خلال نظام مالي متميز، وفق قيم الشفافية والالتزام والشراكة والإنجاز.

في هذا الصدد صدر الأمر السامي الكريم رقم ١٣٠٥٩ وتاريخ ١٦ ربيع الأول ١٤٣٨هـ القاضي بالموافقة على مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وأن تتولى اللجنة المالية بالديوان الملكي واللجنة التنفيذية، التي يرأسها معالي وزير المالية، الإشراف على تنفيذ المشروع. يأتي مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ تحقيقاً لإحدى ركائز استراتيجية وزارة المالية

المعنية بتحسين جودة الحسابات المالية وتعزيز الشفافية ضمن مبادرات برنامج التوازن المالي المدرج ضمن برامج تحقيق رؤية المملكة ٢٠٣٠ .
مراحل مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي:
المرحلة الأولى

مرحلة دراسة وتقييم الوضع الحالي وتحليل الفجوات حيث تم الاطلاع على الممارسات الرائدة دولياً والتوجهات الحكومية للتحول للأنظمة المحاسبية والتقنية لـ ١٧ دولة على مستوى العالم ومن ثم تم اختبار جاهزية الجهات الحكومية في المحاور الرئيسية الأربعة:

١. النظام التقني للمحاسبة.

٢. التشريعات .

٣. السياسات والإجراءات المالية ودليل الحسابات .

٤. الموارد البشرية.

المرحلة الثانية

مرحلة التصميم والتخطيط للتحول حيث تم الحصول على مخرجات متعددة من أبرزها:

- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي الاسترشاديين للإدارات المالية.
- دليل الحسابات الموحد والدليل الإرشادي له.
- دراسات عمل شاملة بمبادرات التحول.
- دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.
- آلية متابعة تحديث معايير المحاسبة الحكومية وإجراءات الحوكمة.
- دليل السياسات والإرشادات المحاسبية.
- استراتيجية تنفيذ التحول إلى أساس.

المرحلة الثالثة

مرحلة الإعداد والتجهيز لتحول الجهات الحكومية، وتم الخروج بالكثير من النتائج:

- استخدام مخرجات التطبيق التجريبي للتحول لأساس الاستحقاق المحاسبي.
- دراسة شمولية الكراسات وتقدير التكاليف للمبادرات .
- مواءمة دليل الحسابات الموحد مع الأدلة الحالية بالجهات.
- تطوير الخصائص الفنية والتقنية للأنظمة المالية بالجهات غير المركزية.
- هيكل إدارة الشؤون المالية بالجهات الحكومية.
- تدريب وتأهيل منسوبي الشؤون المالية بالجهات الحكومية.

- إعداد لائحة تنظيم عمل اللجنة المركزية.
 - تصنيف الجهات الحكومية وفقاً للمعايير المحاسبية بالقطاع العام.
 - إعداد لائحة تنظيم عمل لجنة المعايير.
 - بناء قاعدة بيانات الأصول والالتزامات.
- المرحلة الرابعة
- مرحلة التمكين والإطلاق الفعلي لتحويل جميع الجهات الحكومية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق ستخرج بالكثير من النتائج، منها:
- حصر وتقييم الأصول والالتزامات بالجهات الحكومية.
 - التطبيق الفعلي للتحويل ومسك السجلات المحاسبية بشكل يومي.
 - التطبيق التجريبي للنظام المالي التقني (UGRP). (الدليل التمهيدي لتهيئة جهات القطاع العام للتطبيق التحويل إلى أساس الاستحقاق المحاسبي)
- التقارير المالية:**

تمثل التقارير المالية المصدر الرئيسي للمعلومات التي يعتمد عليها مستخدموها في اتخاذ قراراتهم ، والأرقام التي تتضمنها هي محصلة لعمليات قياس خضعت لأسس اتبعتها المنشأة عند الاعتراف بالإيرادات والمصروفات ، وكذلك لنوع الطرق المحاسبية المتبعة في القياس مثل طرق حساب الإهلاك ، وطرق تسعير المخزون. (باعمودي، باوزير، ٢٠٢١) وهي أشمل من القوائم المالية حيث تعتبر القوائم المالية جزء من التقارير المالية ، وان التقارير المالية تتسع لتشمل معلومات غير تلك الواردة في القوائم المالية حيث انها تحتوي على معلومات كمية ونوعية ، وان كفاءة النظام المحاسبي داخل المنشأة يؤثر في دقة المعلومات المعروضة في التقارير المالية. (عمر، ٢٠١٧)

مفهوم جودة التقارير المالية:

عرفت بانها مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها (الخرندار، إبراهيم، ٢٠٢٠)

كما عرفت جودة التقارير المالية بانها خلو التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة ، وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للشركة ، كما أن استخدام تقرير المراجع الخارجي كمتغير وكيلا للتعبير عن جودة التقارير المالية ، حيث يشير حصول الشركة على تقرير نظيف إلى ارتفاع جودة تقاريرها. (عياط، ٢٠١٤ - ٢٠١٥)

وايضا عرفت بأنها قدرة التقارير المالية وما تحتويه من معلومات سواء مالية أو غير مالية على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك التقارير. ووفقاً لما ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB ، ٢٠١٠) فإن أحد وظائف التقارير المالية هو تزويد المستثمرين الحاليين والمتوقعين بالمعلومات التي تساعدهم في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة واتخاذ قرارات استثمارية سليمة. (الحربي، ٢٠٢١)

كما أشارت دراسة عوض (٢٠٢٠) إلى أن مفهوم جودة التقارير المالية يدور حول أربعة محاور أساسية:

١. مقدرة التقارير المالية على مساعدة مستخدميها في التنبؤ بالتدفقات المالية المتوقعة.
٢. توافر مجموعة من الخصائص النوعية في تلك المعلومات.
٣. مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية.
٤. جودة الأرباح، بمعنى احتواء التقارير المالية على عمليات إدارة أرباح أقل. (عوض، ٢٠٢٠)

وتعرف الباحثان جودة التقارير المالية بانها التقارير التي تعكس حقيقة نتيجة أعمال الوحدة الحكومية.

أنواع جودة التقارير المالية:

يتطلب تحقيق جودة التقارير المالية عن أعمال المؤسسة تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة في التقارير المالية هي:

١. جودة صياغة التقرير: توصيف بيانات التقرير بشكل جيد بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحة ومفهومة ومعبرة بدقة عن البيان ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح.
٢. جودة محتوى التقرير: وجود القيم الصحيحة للبيانات وخلو التقرير من الأخطاء الجوهرية، ويتطلب هذا توافر ثلاث خصائص هي الشمول والاكتمال والدقة ؛
٣. جودة عرض التقرير: سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة أو بطريقة لا تحتاج للمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها. (سعيد، عمار، هرکوس، ٢٠١٩/٢٠١٨).

البدائل النظرية لجودة التقارير المالية

استخدمت الدراسات المحاسبية والتقارير النظامية مفاهيم عديدة للتعبير عن جودة التقارير المالية، وذلك في إطار الخصائص النوعية للمعلومات التي أوردها مجلس معايير المحاسبة المالية.

جودة المحاسبة وجودة التقارير المالية، تستخدم جودة المحاسبة أحياناً للتعبير عن جودة التقارير المالية التي تنتجها المهنة المحاسبية. فإن جودة المحاسبة هي مفهوم عريض يرتبط أساساً بالمهنة المحاسبية بدءاً من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة، مروراً بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية، وانتهاءً بمنتهج هذه العملية وهو التقرير المالي.

جودة المعايير وجودة التقارير المالية يمكن القول، بأن جودة معايير المحاسبة هي شرط من مجموعة الشروط التي يتعين توفرها لتحقيق جودة التقارير المالية، فأى مجموعة من معايير المحاسبة، سواء الأمريكية أو الدولية، تتيح قدراً من الحرية في اختيار بدائل السياسات المحاسبية، وتظل جودة التقارير المالية مرهونة بشروط أخرى قد تسمح للإدارة بإساءة استخدام الحرية التي تمنحها المعايير لمعدي القوائم المالية، وعلى الأخص العوامل النظامية التي تحدد شكل دوافع معدي القوائم المالية.

جودة الربح وجودة التقارير المالية يوجد ما يشبه الإجماع بين الباحثين على أن جودة التقارير المالية تبدأ من جودة الربح. أو بعبارة أخرى، فإن معظم الباحثين استخدموا لقياس جودة التقارير المالية مقاييس مرتبطة بجودة الربح. فجودة الربح تعنى جودة التقارير المالية. على سبيل المثال، طبقاً لدراسة شيبير Schipper، فإن جودة الربح هي مفهوم محدد لمفهوم عام هو جودة التقارير المالية. وهذه الأخيرة هي مؤشر على جودة معايير المحاسبة، وربط جودة التقارير المالية بجودة الربح الذي له بعض المزايا على المستوى الميداني. (بلواضح، براق، ٢٠١٨)

طبيعة التقارير المالية

حددت دراسة لمنظمة الإنتوساي، هناك أربعة أنواع من التقارير المالية للوحدات الحكومية، إذ ما أرادت تحقيق الإبلاغ المالي عن مواردها كافة وهي كالآتي:

١. تقرير الامتثال: حيث يوفر معلومات حول مدى امتثال الحكومة للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام، وبيان مدى احترام تخصيصات الميزانية.

٢. تقرير الأداء: حيث يسمح بتوفير بيانات حول مدى الفعالية، والاقتصاد في البرامج والأنشطة الحكومية وتحليل تكلفة أداء الخدمات العمومية.

٣. تقرير الأقسام: حيث يركز على إظهار الأداء المالي لمختلف الأقسام والدوائر في القطاع العام.

٤. القوائم المالية ذات الغرض العام: حيث تسمح بتوفير معلومات حول الوضع المالي الكلي للدولة، عن طريق بيان حجم الفائض أو العجز في الميزانية، إضافة إلى الإبلاغ المالي حول مجمل الإيرادات والنفقات، والحقوق، والدين العام، والممتلكات. (اللوقة ١٤٣٧ هـ - ٢٠١٦)

خصائص التقارير المالية:

تنقسم خصائص التقارير المالية الى قسمين هما خصائص اساسية وخصائص ثانوية وهي كما يلي:

أ- خصائص التقارير المالية الاساسية

يتطلب تحقيق جودة التقارير المالية وجود خاصيتين اساسيتين، هما الملائمة والتمثيل الصادق، وغياب احدهما سواء بشكل مقصود او غير مقصود سيؤدي الى نقصان القيمة المضافة من المعلومات المالية لمتخذي القرارات الاقتصادية. وفيما يلي شرح مبسط لهاتين الخاصيتين:

أولاً: الملائمة

وتتصف المعلومات المالية بالملائمة عند قدرتها احداث فرق وتغيير في اتجاه القرارات المتخذة من قبل متخذي القرارات الاقتصادية وذلك عند احتواء هذه المعلومات على الخصائص الفرعية التالية: (حنان، ٢٠١٧)

١- القدرة على التنبؤ: أي أن المعلومات الملائمة يمكن من خلالها التنبؤ بأحداث او نتائج مستقبلية من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

٢- تحمل قيمة تأكيدية (التغذية العكسية): أي أن المعلومات الملائمة يمكن من خلالها تأكيد او تعديل التوقعات الحالية المبنية على معلومات سابقة من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

٣- الأهمية النسبية: وتكون المعلومات مهمة نسبياً إذا تم حذفها أو تحريفها يؤدي الى تغيير اتجاه القرار الاقتصادي من قبل متخذ هذا القرار، ولا يوجد معيار او نسبة معينة للأهمية النسبية للمعلومات بل تعتمد على حجم وطبيعة عمل الشركة بشكل اساسي.

ثانياً: التمثيل الصادق

وتتصف المعلومات المالية بصدق وعدالة التمثيل عندما تعكس هذه المعلومات واقع الشركة بشكل حقيقي والاحداث التي حصلت داخل الشركة خلال فترة محددة، وتتحقق هذه الخاصية في المعلومات المالية عند احتواءها على الخصائص الفرعية التالية:

١. الخلو من الأخطاء: أي أن المعلومات المعروضة في التقارير المالية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على عدالة هذه المعلومات.

٢. الاكتمال: أي أن المعلومات المالية تظهر كافة المعلومات اللازمة لفهم مستخدمي هذه المعلومات وتعطي جميع المعلومات المهمة نسبياً الكمية والتوضيحية.

٣. الحياد: وتكون المعلومات المالية حيادية عند خلوها من التحيز، أي أنه تم اعدادها وعرضها بطريقة لا تخدم مصالح جهة معينة من مستخدمي المعلومات المالية على حساب جهات اخرى. (حميدات، عويس، الرفاعي، العموش، ٢٠١٩)

ب- خصائص التقارير المالية الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي:

● **القابلية للمقارنة:** يجب على المستخدمين أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن وأخرى من حيث الحجم، وتعني المقارنة من حيث الزمن دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة، بينما يقصد بالمقارنة من حيث الحجم، أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها، ومن أجل أن تكون المعلومة المحاسبية مفيدة، وحتى تتسم بالنوعية كما يتبناها الإطار المفاهيمي، يجب الامتثال للقيود الثلاث الآتية:

١. السرعة في تحضير المعلومات.
٢. مراعاة الفارق الناتج من العنصرين: التكلفة وعنصر العائد.
٣. الموازنة بين مختلف الخصائص النوعية أي منح الاهتمام لكل خاصية دون تهميش أو تجاهل لخاصية ما.

● **الثبات:** وتهدف هذه الخاصية إلى تحقيق إمكانية المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، أي تعتبر خاصية الثبات متحققة عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث وعلى طول الفترات. (حمداوي، ٢٠٢٠)

معايير جودة التقارير المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:

يستطيع متخذ القرار الاعتماد على القوائم ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار والتي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملائمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمتل والأهمية النسبية وقابلية المعلومات للمقارنة وحيادية المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وتحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية:

١. **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

٢. **معايير رقابية** : ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن ، بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

٣. **معايير مهنية**: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما أبرز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة

٤. **معايير فنية**: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار، (عياط، ٢٠١٤ - ٢٠١٥)

٢-١٠-٢ العلاقة بين المعايير الدولية وجودة التقارير المالية:
أن محددات جودة التقارير المالية في دولة معينة تبدأ من معايير المحاسبة التي تطبقها تلك الدولة. فالمعايير تحدد قواعد القياس والإثبات والعرض والإفصاح للعمليات والأحداث المالية المؤثرة في أداء المنشأة ومركزها المالي وتدققاتها النقدية، ولقد تم تقديم معايير المحاسبة الدولية كمجموعة متكاملة وذات جودة عالية تسمح بالمقارنة بين المؤسسات المالية بصرف النظر عن الدول التي تنتمي إليها، واعتبرت الهيئة الأمريكية أن جودة معايير المحاسبة تنعكس على جودة التقارير المالية لأنه ينتج عن ذلك تقارير مالية تتصف بالإفصاح الكامل، شفافية أكثر، وتكون قابلة للمقارنة. (الخرندار، إبراهيم، ٢٠٢٠)

قياس جودة المعلومات المحاسبية:

نظرا لعدم وجود تعريف محدد لجودة المعلومات المحاسبية وذلك الاختلاف تبعاً لاختلاف وجهات وأهداف منتجين ومستخدمين المعلومات إلا أنه تحديد معايير عامة لقياس جودتها على النحو التالي:

١ - الدقة كقياس أحدث المعلومات المحاسبية، يمكن تمثيل المعلومات كل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية

٢ - المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية، تتمثل في عنصرين: حجم وسهولة استخدامها. ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصورة التالية:
أ / المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار.
ب / المنفعة الزمنية: توافر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.
ج / المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة.
د / المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار. (مدني، ٢٠٢٠)

مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية على وفق المعايير المحاسبية:

تعد جودة المعلومات المحاسبية معياراً يمكن من خلاله الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض قياس القوائم والإفصاح عنها وإن جودة المعلومات المحاسبية يجب أن يتوفر فيها معيار المنفعة بمعنى قدرة المعلومات على تلبية احتياجات قرار معين. واستناداً إلى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، أن للمعلومات المفيدة خاصيتين أساسيتين: الملائمة والموثوقية.

تُعد جودة المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة في تحديد نوعية التقارير التي سوف تصدر لاحقاً بالاعتماد على المعلومات المحاسبية ومن ثم ينبغي أن تكون هنالك قواعد ومعايير لأجل الاسترشاد بها والتي تحدد نوعية المعلومات التي تجعله فائدة في عملية اتخاذ القرار. إذ ينبغي أن يكون النظام المحاسبي قادراً على تقديم نوعية من التقارير التي تساعد في تقديم المعلومات بصورة مناسبة بالاعتماد على مجموعة معايير تتوفر في هذه الأنواع، ويقوم هذا النظام على مجموعة من التقارير التي ترمي للمساعدة على توفير المعلومات الضرورية لتحقيق الرقابة على موارد الدولة ونفقاتها. (حسن، ٢٠١٥)

طرق تقييم جودة المعلومات المحاسبية:

تعددت المداخل والأساليب المتبعة لتقييم جودة المعلومات المحاسبية التي تحويها التقارير المالية، فمن هذه الطرق ما يعتمد على العلاقة بجودة الأرباح، ومنها ما يعتمد على معدل العائد على الأسهم، ومنها ما يركز على المنفعة بصورة عامة للمستخدمين، ونورد ادناه اهم تلك الطرق : اولاً : تقييم جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بناء على جودة الأرباح وتستند هذه الطريقة الى استخدام المعلومات الكمية لقياس جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، ويستند هذا المدخل الى طريقتين لقياس جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية وعلاقتها بجودة الأرباح هما :

أ- الطريقة الأولى: وتستند هذه الطريقة الى استخدام نماذج الاستحقاق لقياس مدى إدارة الأرباح بموجب القواعد والتشريعات، وتفترض هذه النماذج أن المدراء يستخدمون المستحقات التقديرية، أي المستحقات التي يمكن للمدير ممارسة السيطرة عليها لإدارة الأرباح.

ب- الطريقة الثانية: وتستخدم هذه الطريقة نماذج ملاءمة القيمة لقياس جودة معلومات التقارير المالية من خلال التركيز على الارتباطات بين الأرقام المحاسبية وردود فعل أسواق الأسهم.

ثانياً: تقييم جودة التقارير المالية بناءً على كمية المعلومات المفصح عنها يعتمد هذا المدخل على تقييم جودة المعلومات من خلال كمية المعلومات المفصح عنها، إذ كلما زادت كمية المعلومات المفصح عنها أدى ذلك الى جودة التقارير المالية، إلا إن كمية المعلومات لا تعبر دائماً عن جودة الإفصاح، فبعض الأحيان تكون التقارير المالية مختصرة ولكنها مفيدة لمتخذ القرار، في حين تكون التقارير مطولة لكنها غير مفهومة ولا تلبي المستخدمين احتياجات.

ثالثاً : تقييم جودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يستخدم هذا المدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية (IASB) ، والذي هو مطابق للإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ، إذ تعتبر المعلومات المحاسبية ذات جودة من خلال بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة (بالملائمة ، والتمثيل الصادق ، وقابلية المقارنة ، والفهم وقابلية التحقق ، والتوقيت المناسب) ، ويتميز هذ المدخل بالشمولية ، كونه أخذ بنظر الاعتبار كافة الجوانب التي يجب ان تتمتع بها المعلومات لتحقيق المنفعة المحاسبية من استخدامها. (عنيزة، خنجر، ٢٠٢١).

معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية:

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:

الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها.

الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات. (سميرة، عباس، ٢٠١٩)

علاقة أساس الاستحقاق بجودة التقارير المالية:

الناظر في واقع تطبيق الأسس المحاسبية للإثبات في العالم يجد تحولات جادة؛ أهمها التحول لأساس الاستحقاق المحاسبي في الاعتراف بالعمليات المالية العمومية. هذا التحول الذي فرضته الحاجة لتقارير مالية حكومية، تمكن من تحقيق الأهداف الحديثة للمحاسبة العمومية. بالإضافة إلى التغييرات العالمية في مجال محاسبة القطاع العام مثل صدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي أضحت نماذج إرشادية تساعد الدول في تحقيق مفهوم الشفافية والمساءلة، ومؤشر المساءلة المالية للقطاع العام الذي يرصد الدول التي اعتمدت أساس الاستحقاق أو معايير IPSAS كوسيلة لتطوير محاسبة القطاع العام. (مسعود، ٢٠١٩-٢٠٢٠)

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

إمكانية القياس الكمي للمنفعة المترتبة عن استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار، أي الفرق بين القيمة المتوقعة للقرار وتكلفته. (حنان، ٢٠١٥-٢٠١٦) أن أساس الاستحقاق يوفر المعلومات الكافية حول البيانات المحاسبية للوحدة الحكومية، وذلك عبر القوائم المالية التي تفصح عن النظام المحاسبي بشكل كاف وعادل كقائمة المركز المالي، وقائمة الأداء، وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات. ويفصح عن جميع العمليات المحاسبية، ويظهر أثرها خلال الفترة التي تفصح عنها الميزانية، بشكل مستقل عن السنوات السابقة أو اللاحقة، بحيث يحقق مبدأ الاستقلالية. تظهر الميزانية المعدة على أساس الاستحقاق الموارد التي تملكها الدولة وإيرادات الفترة مما يمكن القائمين على النظام المحاسبي من المفاضلة بين الموارد المتاحة للدولة، وكذلك التخطيط للمستقبل، تظهر التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المعد وفق أساس الاستحقاق، القدرة على تلبية احتياجات الجهات التشريعية، والتنفيذية، والرقابية للقيام بالمهام الموكلة إليها، من خلال تمكين المستخدمين من خلال التحليل المالي، عبر الأرقام المقارنة، واكتشاف الانحرافات عبر مقارنة السنوات والموازنات مع التقارير المالية لملاحظة الآثار، والنتائج المالية والاقتصادية والاجتماعية. (اللوقة، ٢٠١٦)

ان تطبيق اساس الاستحقاق يوفر المعلومات والبيانات المالية التي تساعد في اعداد الحسابات الختامية وكذلك في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. وتطبيق اساس الاستحقاق في الحسابات الحكومية يسهل عمليات مقارنة البيانات بين السنوات المختلفة وتكون النتائج المرجوة في الموازنة ذات قيمة تساعد الحكومة على الرقابة ورسم السياسات المالية وتحسين الاداء الحكومي. ويساعد تطبيقه على قياس كفاءة وفاعلية البرامج والمشاريع الحكومية وطرق الاتفاق عليها بصورة واضحة ودقيقة. وهو يحتاج الى مقدرة تكلفية عالية وموارد بشرية ذات كفاءة عالية. (دراسة الخرابشة، الوشاح، كلبونة، شاهين، ٢٠٢٠)

يحقق أساس الاستحقاق الإفصاح الكامل ويعزز من الشفافية ويحد من غموض المعلومات المحاسبية، مما يساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، يساعد أساس الاستحقاق على إدارة ديون الدولة بصورة سليمة، وتحفظ حقوق الدولة على الغير وتظهرها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية، يحقق استقلالية السنوات المالية، مما يساعد على قياس نتيجة أعمال الوحدات الحكومية، ويحقق الرقابة والمساءلة. يعالج أساس الاستحقاق الأصول بصورة سليمة وتوزيعها على سنوات الاستفادة من الأصل مما يؤدي إلى إحكام السيطرة عليها. (حجو، العشي، ٢٠٢١)

أصبحت مسألة تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية خيارا ينبغي التفكير فيه بجدية بالنسبة للدول التي تنهرب من هذا الاختيار. فعلى الدول التي لم

تفكر في الموضوع الاستعداد لمثل هذا التوجه العالمي والتحضير له وفق منهج يناسب نظام المحاسبة العمومية والمالية العامة لديها. وهذا الاقتراح مبني على عدة عوامل يمكن ملاحظتها من خلال التوجهات الحديثة لإصلاح نظم المحاسبة العمومية في دول العالم مثل:

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

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

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

الدراسة التطبيقية

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لقياس أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية. مجتمع وعينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من موظفي اقسام الحسابات للوحدات والوزارات الحكومية السعودية، حيث تم توزيع اداة الدراسة على (١٣٠) موظف/موظفة، وتم استرداد (١١٧) استبانة أي ما نسبته (٩٠%) وهي النسبة المستخدمة في التحليل. ٣-١-٣ مصادر جمع المعلومات:

المصادر الثانوية: تم الاستعانة بالكتب والمؤلفات والأبحاث المنشورة، الرسائل الجامعية، والمصادر الالكترونية المتوفرة على شبكة الانترنت حول موضوع الدراسة.

المصادر الأولية: تمثلت المصادر الأولية في الاستبانة (أداة الدراسة).

بنية الاستبانة:

تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من (٢٦) عبارة، توزعت على ثلاثة محاور رئيسة هي: أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية، ونوعية

البيانات المفصّل عنها، والموارد البشرية في الوحدات الحكومية. ويبين الجدول (١) عدد العبارات التابعة لكل محور من محاور الاستبانة في صورتها النهائية.

جدول (١): يوضح توزيع العبارات على محاور الاستبانة في صورتها النهائية

عدد العبارات	المحور
٧ عبارات	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية
٨ عبارات	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصّل عنها في الوحدات الحكومية
٦ عبارات	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية
٢١ عبارة	الإجمالي

ثبات الاستبانة:

بعد تطبيق الاستبانة على عينة الدراسة، تم إدخال البيانات بشكل مبدئي بهدف التحقق من الخصائص موظفة، وتم للاستبانة، فتم استخراج معامل ثبات الأداة ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة كل على حدة، ثم حساب الثبات الكلي للاستبانة، ويبين الجدول (٣) معاملات ثبات محاور الاستبانة، وثباتها الكلي.

جدول (٢): معامل الثبات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبانة والثبات الكلي

م	المحور	طريقة معامل ألفا كرونباخ
١	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية	٠,٨٨
٢	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصّل عنها في الوحدات الحكومية	٠,٩٠
٣	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية	٠,٨٠
	الثبات الكلي للاستبانة	٠,٩٣

بالنظر إلى معاملات الثبات ألفا كرونباخ في الجدول (٢)، يتضح بأن الاستبانة تتمتع بمعاملات ثبات جيدة تتراوح بين القيمة (٠,٨٠) إلى (٠,٩٣) وتقع في نطاق معاملات الثبات الجيدة (٠,٨٠-١) التي حددها (Taber, 2016)، مما يجعلها صالحة لتحقيق أهداف الدراسة.

وبشكل عام يبين الجدول بأن ثبات الاستبانة الكلي (٠,٩٣)، ويعني ذلك إمكانية الحصول على نتائج متطابقة بنسبة (٩٣%) بين هذا التطبيق وإعادة التطبيق

مرة أخرى لهذه الاستبانة، ويعني ذلك بشكل ضمنى أن العبارات واضحة وصريحة وتحمل أفكار دقيقة لا يختلف رأي المستجيب فيها مع اختلاف الزمن.
الصدق البنائي للاستبانة:

باستخدام بيانات عينة الدراسة التي تم جمعها من خلال الاستبانة، تم حساب معاملات ارتباط بيرسون لفحص ارتباط عبارات الاستبانة بالمحاور التي تنتمي إليها، للتأكد من الصدق البنائي للاستبانة، ويوضح الجدول (٣) نتائج معاملات ارتباط العبارات بالمحاور التابعة لها.

جدول (٣): معاملات ارتباط العبارات بمحاور الاستبانة

معامل الارتباط	العبرة	معامل الارتباط	العبرة	معامل الارتباط	العبرة
**٠.٧٦٢	١٥	**٠.٨٢٨	٨	**٠.٧٢٢	١
**٠.٦٨٣	١٦	**٠.٧٧١	٩	**٠.٦٩٥	٢
**٠.٦٨٧	١٧	**٠.٧٢٢	١٠	**٠.٧٠٦	٣
**٠.٧٧٥	١٨	**٠.٧٩٦	١١	**٠.٧٩٨	٤
**٠.٧٥١	١٩	**٠.٦٧٤	١٢	**٠.٨٢٩	٥
**٠.٧٠٨	٢٠	**٠.٨٢١	١٣	**٠.٨٠١	٦
**٠.٧٦٦	٢١	**٠.٨١٢	١٤	**٠.٧٨٤	٧

** دال عند مستوى الدلالة (٠.٠١).

يبين الجدول (٣)، أن معاملات ارتباط العبارات بالمحاور التابعة لها، ارتباطات دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١)، مما يدل على صدق داخلي عالٍ لمحاور الاستبانة، فالعبارات المرتبطة بالمتوسط الكلي لاستجابات المحور، تعد عبارات صادقة تقيس ما وضعت لأجله. وللتأكد من ارتباط المحاور بالمتوسط العام للاستبانة، تم حساب معاملات ارتباط متوسطات استجابات العينة على المحاور، بالمتوسط العام للاستبانة، ويبين الجدول (٤-٣) معاملات ارتباط المحاور بالاستبانة ككل.

جدول (٤): معاملات ارتباط محاور الاستبانة بالمتوسط العام لها

م	المحور	معامل الارتباط بالاستبانة
١	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية	**٠.٨٩٣
٢	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية	**٠.٧٤٠
٣	أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية	**٠.٨٧١

** دال عند مستوى الدلالة (٠.٠١).

يتبين من الجدول (٤) بأن معاملات ارتباط المحاور بالمتوسط العام للاستبانة، دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠.٠١) أو أقل منه، وتعد معاملات الارتباط العالية دليل على الصدق الداخلي العالي لمحتوى الاستبانة، ويستنتج من ذلك بأن محاور الاستبانة تقيس ما تقيسه الاستبانة بشكل كلي.

خصائص عينة الدراسة

تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتوزيع أفراد العينة وفقاً لمتغيرات الدراسة (الجنس، والمؤهلات الأكاديمية، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة)، ويبين الجدول (٥) توزيع أفراد العينة وفق متغيرات الدراسة.

جدول (٥): توزيع أفراد العينة وفقاً لمتغيرات الدراسة

المتغيرات	مستويات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	٧٠	٥٩.٨%
	أنثى	٤٧	٤٠.٢%
المؤهلات الأكاديمية	ثانوي	٢	١.٧%
	دبلوم	٩	٧.٧%
	بكالوريوس	٦٣	٥٣.٨%
	دبلوم عالي	١	٠.٩%
	ماجستير	٣٩	٣٣.٣%
المسمى الوظيفي	دكتوراه	٣	٢.٦%
	محاسب	٤٩	٤١.٩%
	مراجع داخلي	٢١	١٧.٩%
	مراجع خارجي	٢٣	١٩.٧%
الخبرة العملية	مدير مالي	٢٤	٢٠.٥%
	أقل من ١٠ سنوات	٣٢	٢٧.٤%
	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	٢٥	٢١.٤%
	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	٢٣	١٩.٧%
	من ٢٠ سنة فأكثر	٣٧	٣١.٦%
الإجمالي		١١٧	١٠٠%

فترات مقياس تدرج الاستبانة:

تم تحديد طول الفترات في مقياس ليكرث الخماسي من خلال حساب المدى (٤=١-٥) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الفترة أي (٤÷٥ = ٠,٨)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحد صحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الفترات في جميع محاور الاستبانة كما هو موضح في الجدول (٦).

جدول (٦): توزيع البدائل وفق المقياس المستخدم في الاستبانة

المقياس اللفظي للاستبانة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
المقياس اللفظي للأثر	منخفض جداً	منخفض	متوسط	كبير	كبير جداً
المقياس الكمي	١	٢	٣	٤	٥
مدى المتوسطات	أقل من ١.٨	من (٢.٦) أقل من (١.٨)	من (٢.٦) أقل من (٣.٤)	من (٣.٤) أقل من (٤.٢)	أكثر من ٤.٢

يتبين من الجدول (٦) فترات درجة الموافقة على عبارات الاستبانة، والمتمثلة في أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية السعودية، ومن هذه الفترات يمكن تحديد فئة الموافقة على الأثر من قيم المتوسطات، فعلى سبيل المثال: عندما تقع قيمة المتوسط بين (١.٨) و (٢.٦) فإن درجة موافقة موظفين الوحدات والوزارات الحكومية على أثر تطبيق الاستحقاق ستكون (لا أوافق) أي أن الأثر سيكون (منخفضاً).

مناقشة نتائج الدراسة

نتائج الدراسة:

إجابة السؤال الأول:

نص السؤال الأول للدراسة على: "ما أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية؟" وللإجابة عن السؤال الأول للدراسة تم استخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية لترتيب أولويات مؤشرات أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية؛ لدقة المتوسطات والانحرافات المعيارية في تحديد فترات استجابة الموظفين، بغرض تحديد الأثر في كل مؤشر، ومتوسط الأثر العام لأثر الاستحقاق في جودة المعلومات المحاسبية، ويبين الجدول (٧) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمؤشرات المحور الأول.

جدول (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة مرتبة ترتيباً تنازلياً لكل مؤشر من مؤشرات المحور الأول

رقم المؤشر	المؤشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأثر	الترتيب
١	يساعد تطبيق أساس الاستحقاق متخذي القرار في الوحدات الحكومية في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.	٤.٤٢	٠.٥٩	كبير جداً	١
٣	يسهل تطبيق أساس الاستحقاق عملية القابلية للمقارنة ما بين الفترات المالية في الوحدات الحكومية من إجراء عملية التنبؤات واتخاذ القرارات المالية.	٤.٣١	٠.٦٦	كبير جداً	٢
٧	تحوز القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق على ثقة عالية من قبل الإدارة العليا التشريعية.	٤.٣٠	٠.٦٥	كبير جداً	٣
٤	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق بيانات ومعلومات مالية ذات مصداقية وشفافية عالية لمتخذي القرار في الوحدات الحكومية.	٤.٢٨	٠.٧٢	كبير جداً	٤
٦	يسهل تطبيق أساس الاستحقاق التمييز بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الإردادية مما يعكس حقيقة نتائج الأعمال وسلامة وعدالة المركز المالي في الوحدات الحكومية.	٤.٢٦	٠.٦٧	كبير جداً	٥
٢	يساعد تطبيق أساس الاستحقاق في توصيل المعلومات خالية إلى حد معقول من الأخطاء الجوهرية في الوحدات الحكومية.	٤.٢٥	٠.٦٠	كبير جداً	٦
٥	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق معلومات مالية حيادية خالية إلى حد معقول من التحيز.	٤.١٠	٠.٧١	كبير	٧
المتوسط العام للأثر في المحور					
		٤.٢٧	٠.٥٠	كبير جداً	

يتبين من الجدول (٧) بأن المؤشر (يساعد تطبيق أساس الاستحقاق متخذي القرار في الوحدات الحكومية في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية) حصل على الترتيب الأول وفق استجابات الموظفين، حيث بلغ متوسط استجاباتهم على المؤشر (٤,٤٢)، والذي يقع ضمن الأثر (كبير جداً). ومن جهة أخرى حصل المؤشر (يوفر تطبيق أساس الاستحقاق معلومات مالية حيادية خالية إلى حد معقول من التحيز) على متوسط الاستجابات الأقل، والذي بلغ (٤.١٠) من بين المؤشرات حسب استجابات الموظفين، والذي يقع ضمن الأثر (كبير).

كما يتضح من الجدول بأن أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من وجهة نظر الموظفين من خلال المتوسط العام للمؤشرات كان بشكل عام ضمن الأثر (كبير جداً) والذي بلغ متوسطه العام (٤,٢٧)

إجابة السؤال الثاني:

نص السؤال الثاني للدراسة على: "ما أثر تطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية؟" وللإجابة عن السؤال الثاني للدراسة

أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة التقارير...، شعلة السلمي-أ.د./ نجلاء عبد الرحمن

تم استخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية لترتيب أولويات مؤشرات أثر تطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية؛ لدقة المتوسطات والانحرافات المعيارية في تحديد فترات استجابة الموظفين، بغرض تحديد الأثر في كل مؤشر، ومتوسط الأثر العام للاستحقاق في نوعية البيانات المفصح عنها، ويبين الجدول (٨) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمؤشرات المحور الثاني.

جدول (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة مرتبة ترتيباً تنازلياً لكل مؤشر من مؤشرات المحور الثاني

الترتيب	الأثر	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المؤشر	رقم المؤشر
١	كبير جداً	٠.٦٢	٤.٣٥	يساعد تطبيق أساس الاستحقاق في تطبيق مبدأ استقلالية السنوات المالية مما يؤدي لعرض تقارير مالية تساعد في المقارنة بين السنوات المالية.	٧
٢	كبير جداً	٠.٦٣	٤.٣٤	يساعد استخدام أساس الاستحقاق في الإفصاح عن النفقات التي تم دفعها والمؤجلة وكذلك الإيرادات المقبوضة والمؤجلة.	٢
٣	كبير جداً	٠.٦٢	٤.٣٢	يوفر تطبيق أساس الاستحقاق في حال الإفصاح الجيد للبيانات رقابة أفضل على العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية.	٨
٤	كبير جداً	٠.٦٨	٤.٢٩	تساعد البيانات المحاسبية الحكومية المفصح عنها بشكل دائم في اتخاذ القرارات.	٥
٥	كبير جداً	٠.٦٨	٤.٢٨	يؤدي استخدام المحاسبة على أساس الاستحقاق الى تقييم أفضل للحالة الاقتصادية باستخدام البيانات المالية الناتجة عنها.	٦
٦	كبير جداً	٠.٦١	٤.٢٤	يعمل استخدام أساس الاستحقاق على تلبية حاجات جميع الجهات المهمة ومنها المجتمع للبيانات المالية المفصح عنها في التقارير المالية.	١
٧	كبير جداً	٠.٦٧	٤.٢٣	يسهم الإفصاح عن البيانات المالية الحكومية وفق أساس الاستحقاق في مساعدة الجهات ذوي العلاقة على استيعابها.	٣
٨	كبير	٠.٧٢	٤.١٧	يساعد استخدام أساس الاستحقاق في الإفصاح بشكل أفضل عن البيانات المحاسبية التاريخية.	٤
	كبير جداً	٠.٥١	٤.٢٨	المتوسط العام للأثر في المحور	

يتبين من الجدول (٨) بأن المؤشر (يساعد تطبيق أساس الاستحقاق في تطبيق مبدأ استقلالية السنوات المالية مما يؤدي لعرض تقارير مالية تساعد في المقارنة بين السنوات المالية) حصل على الترتيب الأول وفق استجابات الموظفين، حيث بلغ

متوسط استجاباتهم على المؤشر (٤,٣٥)، والذي يقع ضمن الأثر (كبير جداً). ومن جهة أخرى حصل المؤشر (يساعد استخدام أساس الاستحقاق في الإفصاح بشكل أفضل عن البيانات المحاسبية التاريخية) على متوسط الاستجابات الأقل، والذي بلغ (٤,١٧) من بين المؤشرات حسب استجابات الموظفين، والذي يقع ضمن الأثر (كبير).

كما يتضح من الجدول بأن أثر تطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية من وجهة نظر الموظفين من خلال المتوسط العام للمؤشرات كان بشكل عام ضمن الأثر (كبير جداً) والذي بلغ متوسطة العام (٤,٢٨)

إجابة السؤال الثالث:

نص السؤال الثالث للدراسة على: "ما أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية؟" وللإجابة عن السؤال الثالث للدراسة تم استخدام المتوسطات والانحرافات المعيارية لترتيب أولويات مؤشرات أثر تطبيق أساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية؛ لدقة المتوسطات والانحرافات المعيارية في تحديد فترات استجابة الموظفين، بغرض تحديد الأثر في كل مؤشر، ومتوسط الأثر العام لأثر الاستحقاق في الموارد البشرية، ويبين الجدول (٩) المتوسطات والانحرافات المعيارية لمؤشرات المحور الثالث.

جدول (٩): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات العينة مرتبة

ترتيباً تنازلياً لكل مؤشر من مؤشرات المحور الثالث

رقم المؤشر	المؤشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأثر	الترتيب
٢	يجب توفير الدورات التدريبية اللازمة والمتخصصة في كيفية استخدام أساس الاستحقاق في الدوائر الحكومية.	٤.٦١	٠.٥٧	كبير جداً	١
٣	يجب توفير الوقت المناسب والزمن الكافي للتدريب والتأكد من فهم طريقة المحاسبة باستخدام أساس الاستحقاق.	٤.٥٧	٠.٥٩	كبير جداً	٢
١	يحتاج استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية إلى أيدي عاملة ذات مؤهلات علمية محاسبية	٤.٤٤	٠.٧٢	كبير جداً	٣
٤	يجب تقديم الدعم وتبني بعض البرامج المتعلقة بالتحفيز للموظفين عند استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي.	٤.٤٠	٠.٧٥	كبير جداً	٤
٦	يوفر استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية الرقابة على أداء العاملين في الدوائر الحكومية المالية وغيرها.	٤.٠٧	٠.٩٠	كبير	٥
٥	يتطلب استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية وفي النظام المالي أجهزة وبرامج حديثة ذات تكلفة عالية.	٣.٧٨	١.٠٦	كبير	٦
	المتوسط العام للأثر في المحور	٤.٣١	٠.٥٦	كبير جداً	

يتبين من الجدول (٩) بأن المؤشر (يجب توفير الدورات التدريبية اللازمة والمتخصصة في كيفية استخدام أساس الاستحقاق في الدوائر الحكومية) حصل على الترتيب الأول وفق استجابات الموظفين، حيث بلغ متوسط استجاباتهم على المؤشر (٤,٦١)، والذي يقع ضمن الأثر (كبير جداً). ومن جهة أخرى حصل المؤشر (يتطلب استخدام أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية وفي النظام المالي أجهزة وبرامج حديثة ذات تكلفة عالية) على متوسط الاستجابات الأقل، والذي بلغ (٣,٧٨) من بين المؤشرات حسب استجابات الموظفين، والذي يقع ضمن الأثر (كبير).

كما يتضح من الجدول بأن أثر تطبيق أساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية من وجهة نظر الموظفين من خلال المتوسط العام للمؤشرات كان بشكل عام ضمن الأثر (كبير جداً) والذي بلغ متوسطه العام (٤,٣١)

التحقق من فرضيات الدراسة:

باستخدام اختبار ت للعينات الواحدة one sample t test تم التحقق من فرضيات الدراسة، ويبين الجدول (١٠) فرضيات العدم واختبارات للعينات الواحدة لاتخاذ القرار المتعلق بالفرضيات.

جدول (١٠): اختبار ت للعينات الواحدة للتحقق من فرضيات الدراسة واتخاذ القرار

القرار الاحصائي	القيمة الاحتمالية	درجات الحرية	قيمة ت	فرضية العدم
رفض فرضية العدم	*٠.٠٠١	١١٦	٥.٨٨٣	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) أو أقل منه، بين تطبيق أساس الاستحقاق وجودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية.
رفض فرضية العدم	*٠.٠٠١	١١٦	٥.٩٣٠	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) أو أقل منه، بين تطبيق أساس الاستحقاق ونوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية.
رفض فرضية العدم	*٠.٠٠١	١١٦	٦.٠١٦	لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) أو أقل منه، بين تطبيق أساس الاستحقاق والموارد البشرية في الوحدات الحكومية.

* علاقة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (٠.٠٥) أو أقل منه.

من خلال الجدول (١٠) يتضح بأن القيمة الاحتمالية لجميع فرضيات الدراسة أقل من مستوى الدلالة المحدد مسبقاً (٠.٠٥)، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، ويقود ذلك إلى رفض فرضيات العدم، ووجود دليل إحصائي معنوي على وجود العلاقة.

نتائج وتوصيات الدراسة:

النتائج:

• توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق وجودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية. بناء على (الملائمة - الموثوقية - الشفافية) وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (٤,٢٧)، وبانحراف معياري (٠,٥٠)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المقياس المرتفع والذي يؤكد أن تطبيق أساس الاستحقاق يزيد من جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية السعودية وهو يتفق مع دراسة الخرايشة، الوشاح، كلبونة، شاهين (٢٠٢٠)، ودراسة The Effect of Alternative (2021) Elsherif', Ali, Shehata Accounting Bases on the Quality of Accounting Information from Stakeholders ' Perspective in the Egyptian Governmental Universities : An Experimental Study Syarifuddin ويختلف مع دراسة Accrual Basis Landscape : The Absence of Political (2018)

Will in Preventing Dysfunctional Behaviour in Indonesia

• توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق ونوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية، وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (٤,٢٨)، وبانحراف معياري (٠,٥١)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المقياس المرتفع والذي يؤكد أن تطبيق أساس الاستحقاق يزيد من دقة ونوعية البيانات المفصح عنها. وهذا يتفق مع دراسة الخرايشة، الوشاح، كلبونة، شاهين (٢٠٢٠)، دراسة اللوكة (٢٠١٦)، دراسة الاجودي، الخراسان (٢٠١٦)، دراسة حنان (٢٠١٦) ودراسة Nakmahachalasint , Narktabtee (2019) Implementation of accrual accounting in Thailand's central government

• توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق اساس الاستحقاق والموارد البشرية في الوحدات الحكومية. وهذا ما دل عليه الوسط الحسابي والذي حقق (٤,٣١)، وبانحراف معياري (٠,٥٦)، من مساحة المقياس الكلي حيث قد جاء ضمن المقياس المرتفع والذي يؤكد أن تطبيق أساس الاستحقاق يحتاج الى تكلفة عالية وموارد بشرية ذات كفأه عالية. وهو يتفق مع دراسة الخرايشة، الوشاح، كلبونة، شاهين (٢٠٢٠)

• قبول الفرضية الاولى بانه يوجد أثر لتطبيق اساس الاستحقاق على جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من وجهة نظر الموظفين من خلال المتوسط العام للمؤشرات كان بشكل عام ضمن الأثر (كبير جداً) والذي بلغ متوسطه العام (٤,٢٧)

• قبول الفرضية الثانية بأنه يوجد أثر لتطبيق أساس الاستحقاق على نوعية البيانات المفصح عنها في الوحدات الحكومية من وجهة نظر الموظفين من خلال المتوسط العام للمؤشرات كان بشكل عام ضمن الأثر (كبير جداً) والذي بلغ متوسطه العام (٤,٢٨)

• قبول الفرضية الثالثة بأنه يوجد أثر لتطبيق أساس الاستحقاق على الموارد البشرية في الوحدات الحكومية من وجهة نظر الموظفين من خلال المتوسط العام للمؤشرات كان بشكل عام ضمن الأثر (كبير جداً) والذي بلغ متوسطه العام (٤,٣١)

التوصيات:

١. تشجيع العديد من الدول على تبني هذا الأساس والعمل على تطبيقه ومواكبة العالم المالي الجديد.

٢. العمل على تبني المعايير الدولية المناسبة للأوضاع المالية والتي تساعد على إضفاء مزيد من الثقة على التقارير المالية وتحقق الكفاءة والفاعلية في إدارة الأموال العامة وذلك لتحقيق رؤية المملكة (٢٠٣٠).

٣. استخدام أحدث البرامج المحاسبية والتي تحقق نتائج دقيقة وتدريب العاملين عليها تريباً يحقق الغرض الكامل من استخدامها.

المراجع

- أحمد، رابح ٢٠١٩-٢٠٢٠ مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية-دراسة ميدانية.
- إسماعيل، عدس، ٢٠١٩ المحاسبة الحكومية مدخل حديث، ٢٠١٩-٧٤
- الاجودي، الخرسان، (٢٠١٢) دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPASA في تفعيل أداء المؤسسات الاقتصادية والأجهزة الحكومية " بحث تطبيقي في محافظة ذي قار "
- البشير، (٢٠١٦) دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المالية وتحسين الأداء المالي -دراسة حالة مجمع صيدال .
- الدليل التمهيدي لتهيئة جهات القطاع العام للتطبيق التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي النسخة الأولى صفحة (٦.٧.٨)
- الحربي، (٢٠٢١) مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ISSN 2410-5198، أثر حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة البريد الالكتروني للباحث المرسل: في السوق المالية السعودية " تداول " .
- الخرابشة، الوشاح، كلبونة، شاهين، (٢٠٢٠) دور تطبيق أساس الاستحقاق على الحسابات الختامية في الوزارات والدوائر الحكومية الأردنية .
- الخرندار، إبراهيم، (٢٠٢٠) مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة. . المجلد: ٥٥ / العدد: ٥١ (٢٠٢٠) ص: ١٢١-١٤٠، نموذج لدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية بالتطبيق على البنوك التجارية في قطاع غزة، فلسطين
- الخنساء، خديجة، (٢٠١٧-٢٠١٨) دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام السعبري، (٢٠١٩) مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية العدد: ٢٥ السنة الثالثة عشرة ٢٠١٩، مدى مساهمة متطلبات الإفصاح لبازل III في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية التجارية.
- الطويل، (٢٠١٨) تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الإفصاح في التقارير المالية (دراسة ميدانية على البنوك التجارية العاملة في فلسطين)

الفالح، محمداني، (٢٠٢٠) رماح للبحوث والدراسات العديد ٤٢ أيار ٢٠٢٠، أثر تطبيقات نظم معلومات الموارد البشرية في تحقيق إدارة التميز دراسة ميدانية على الشركة السعودية للاتصالات.

اللوقة (٢٠١٦) استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية. المعايير المحاسبية بالقطاع العام. وزارة المالية بالمملكة العربية السعودية معيار المحاسبة للقطاع العام رقم ١ المعايير المحاسبية بالقطاع العام (وزارة المالية)

بابكر (٢٠١٧) أهمية تطوير نظام المحاسبة الحكومية في السودان لتحقيق التنمية الاقتصادية دراسة ميدانية على وزارة المالية بولاية غرب كردفان (مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الثامن، السنة الثامنة).

بالفوزيل، (٢٠٢٠) مجلة الدراسات القانونية المقارنة المجلد ٠٦ / العدد ٠٢ (٢٠٢٠) ادماج تغيير المناخ في عمليات الميزانية العامة للدولة باعمودي، باوزير، (٢٠٢١) مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية المجلد (٥)، العدد (١١): ٣٠ يونيو ٢٠٢١ م ص: ٦٦-٩٠ أثر التقدير المحاسبي لمجمع الإهلاك في مصداقية التقارير المالية - دراسة ميدانية على الشركات اليمنية بحضرموت .

بلواضح، براق (٢٠١٨) حوكمة المؤسسات كآلية لتعزيز الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية لغرض إدارة المخاطر-دراسة تجربة ان سي أ روبية في مجال حوكمة المؤسسات.

توفيق، (٢٠٢١) واقع نظام المحاسبة العمومية الجزائري وأفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

جابي، (٢٠١٧) أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي -تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة

جابي، ملياني، (٢٠١٧) أهمية التحول من الأساس النقدي إلى الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية.

- حجو، العشي (٢٠٢١) إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا اسم الباحث الثاني :
لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين)
دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)
- حسن (٢٠١٥) تأثير النظام المحاسبي الموحد في جودة الخصائص النوعية
للمعلومات المحاسبية - بالتطبيق على مديرية بلدية النجف الاشرف .
- حمداوي، (٢٠٢٠) مجلة اقتصاد المال والأعمال المجلد ٠٤ العدد: ٠١ السنة ٢٠٢٠
الشهر ابريل، ص ١٢٦ - ١٤١ أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على
جودة المعلومة المحاسبية - مع الإشارة إلى بعض الدول.
- حمزة، (٢٠١٣-٢٠١٤) تطبيق مبدأ التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة
الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلية.
- حميدات، عويس، الرفاعي، العموش، (٢٠١٩) رماح للبحوث والدراسات لعدد ٣١
مايو ٢٠١٩، الالتزام بمتطلبات حوكمة الشركات وأثرها في جودة التقارير
المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات الداخليين في الشركات الصناعية
المساهمة العامة الأردنية)
- حنان، (٢٠١٦) أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق
معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات
الاقتصادية بولاية سطيف ديوان الحسابات، وزارة المالية
- سعداني، كير، (٢٠١٩) آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في
المؤسسات العمومية الجزائرية
- سعيد، عمار، هركوس، ٢٠١٨-٢٠١٩ استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها في
تحسين جودة التقارير المالية-دراسة حالة لعينة من المهنيين والأكاديميين بولاية
الوادي.
- سميرة، عباس (٢٠١٩) الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.
شريف، جاسم، (٢٠١٩) مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية المجلد ١١
العدد ٢٦ السنة / ٢٠١٩، مدى الإفصاح في التقارير المالية لتطبيق المعيار
المحاسبي الدولي رقم (١) للشركات الصناعية الأردنية (قطاع الصناعات
الغذائية والمشروبات).

- عبد الرحيم، (٢٠١٦) أثر خصائص لجان المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية-دراسة ميدانية على عينة من المصارف السعودية.
- عبود ميلود، (٢٠٢٠) متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمهنيين "
- عبيد، ٢٠١٨ دور المحاسبة القضائية في تحسين جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد ١٠٧ المجلد ٢٤ الصفحات ٦٧٠-٦٨٢
- عمر، (٢٠١٧) أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على رضا وولاء العملاء: دراسة حالة شركة دال للصناعات الغذائية-كوكاكولا
- عوض، (٢٠٢٠) مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية المجلد (٤)، العدد (٨): ٣٠ يوليو ٢٠٢٠ م ص: ٥٩ - ٧٠ أثر تطبيق المحاسبة العادلة على جودة التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين (دراسة ميدانية لشركة الاتصالات السعودية)
- عنيزة، خنجر (٢٠٢١) تقييم جودة المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية وفق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القطاع العام IPSAS دراسة تحليلية.
- عياط، (٢٠١٤ - ٢٠١٥) استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير المالية دراسة حالة مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس - أم البواقي
- كوكو، مارن، جدو، (٢٠١٩) مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية - العدد الثاني سبتمبر ٢٠١٩ م أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية الحكومية.
- لومايزية، (٢٠٢٠) مجلة إضافات اقتصادية المجلد ٠٤ / العدد: ٠٢، (٢٠٢٠)، ص ٢٠٦- ٢٢٦ التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر.
- محمد، (٢٠١٧) مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد ١٠٣ الجلد ٢٤ الصفحات ٥٥٧- ٥٧٢ تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSASs) على الموازنة العامة في العراق

محمد، (٢٠١٢) مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد السابع العدد ١٨ الفصل الأول لسنة ٢٠١٢ مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للصناعات الجلدية) مدني، (٢٠٢٠) دور المراجعة المستمرة في تحقيق جودة التقارير المالية المنشورة الكترونيا (دراسة حالة على عينة من مكاتب المراجعة) مسعود، (٢٠١٩-٢٠٢٠) متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB مجلة العلوم والاقتصاد والتيسير والعلوم التجارية (العدد ٢٠١٢/٠٨) ملياني، عليلي، (٢٠١٩-٢٠٢٠) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي نوال، الصادق، (٢٠١٨) دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. وائل، عقبة، (٢٠٢١) تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي.

وزارة المالية [/https://www.mof.gov.sa](https://www.mof.gov.sa)

يوسف، عباس، الموصلي، (٢٠١٥) تنبؤ بعوائد الأسهم للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية باستخدام معلومات أساس الاستحقاق

(<https://hbrarabic.com>)

Elsherif', Ali, Shehata (2021) The Effect of Alternative Accounting Bases on the Quality of Accounting Information from Stakeholders ' Perspective in the Egyptian Governmental Universities : An Experimental Study

Nakmahachalasint , Narktabtee (2019)Implementation of accrual accounting in Thailand's central government

Syarifuddin (2018) , Accrual Basis Landscape : The Absence of Political Will in Preventing Dysfunctional Behaviour in Indonesia

Taber, Keith S. (2016). The Use of Cronbach's Alpha When Developing and Reporting Research Instruments in Science Education. *Research in Science Education*, 48(6), 1273-1296.